

Ⅲ 現物出資(子会社設立)・合併・みなし配当に係る現行税制の概要

1 現物出資(子会社設立)に係る現行税制の概要

法人が、現物出資により子会社を設立した場合において、次の要件等を満たすときは、圧縮記帳により出資資産の含み益に対する課税を繰り延べることができる（法人税法51、同施行令93）。

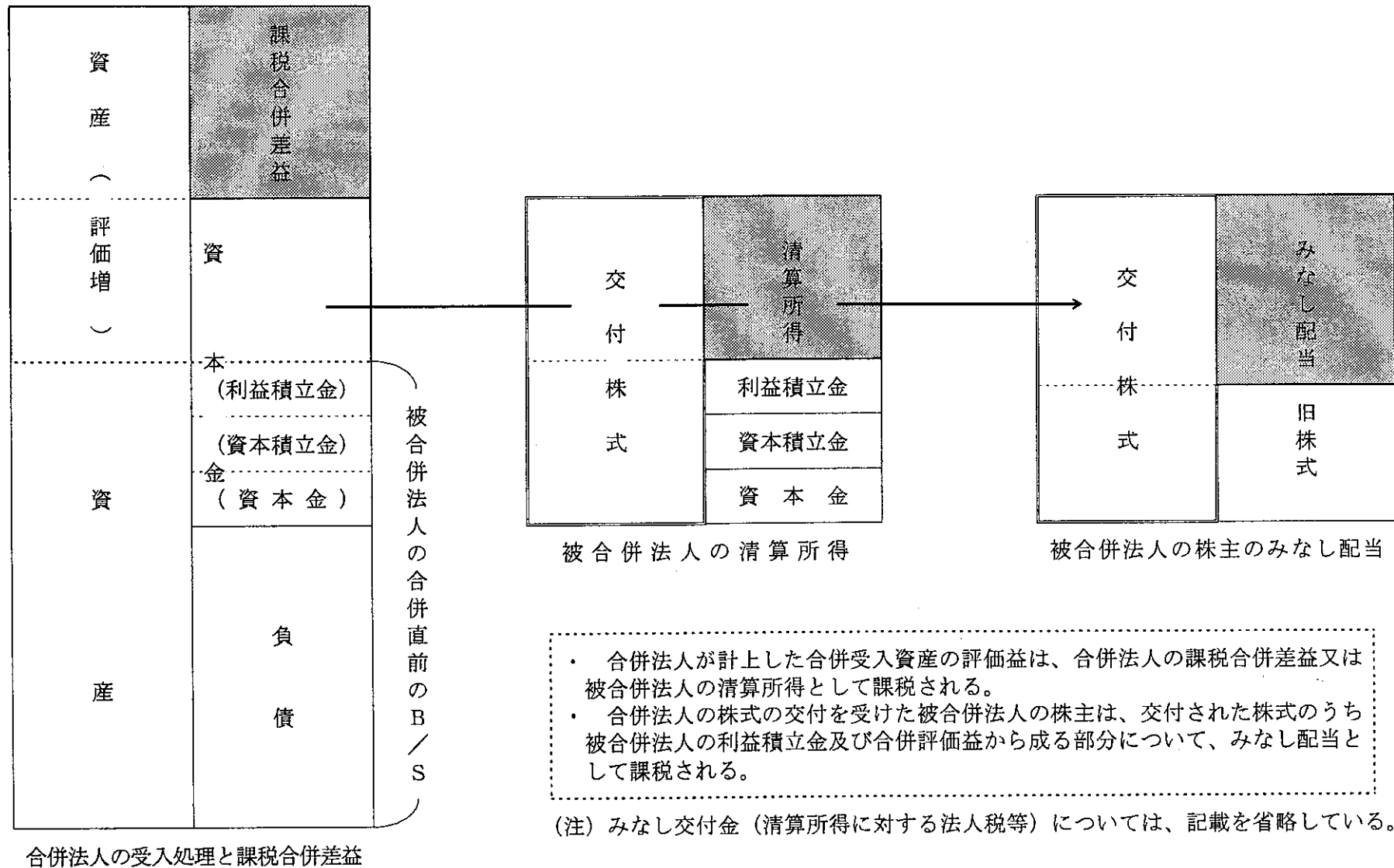
- ① 子会社の株式等の保有割合が95%以上であること。
- ② 子会社の設立時に、株式等の保有割合が95%未満となることが見込まれていないこと。
- ③ 子会社が現物出資により受け入れた資産の受入価額を親会社の帳簿価額以下としていること。

なお、現物出資に代えて、金銭出資により子会社を設立し、その後資産を譲渡するいわゆる変態現物出資についても、圧縮記帳により出資資産の含み益に対する課税の繰延べを認めるものとして取り扱われている（法人税基本通達10－7－1）。

2 合併に係る現行税制の概要

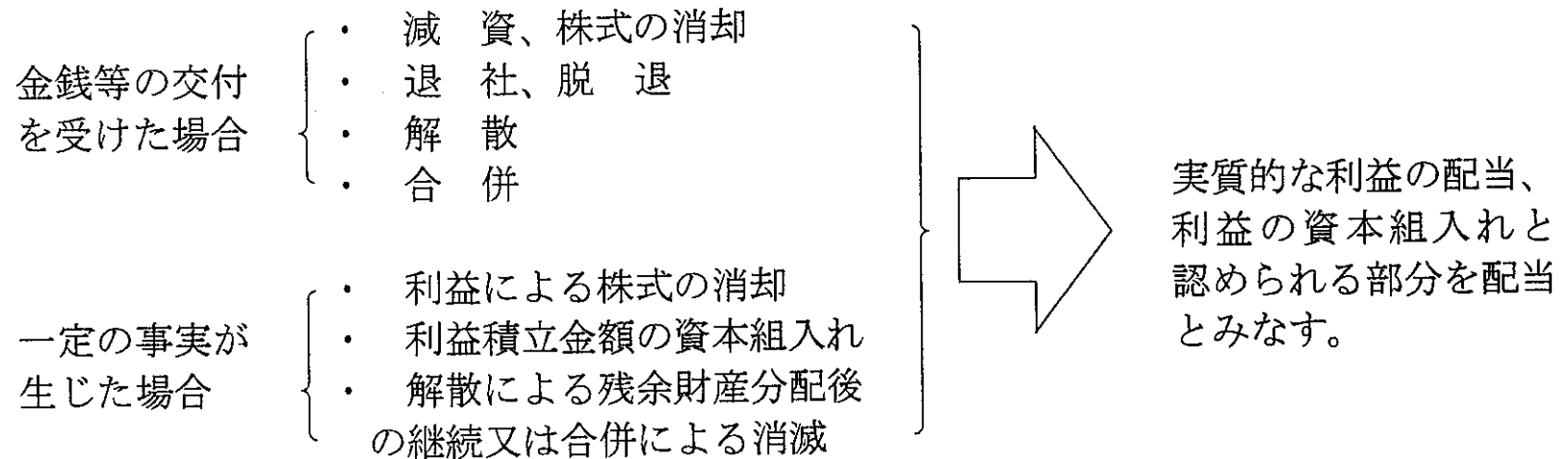
- 合併法人が、合併により受け入れた資産の評価益を計上した場合には、その評価益のうち、被合併法人の株主に交付されたと考えられる部分については、被合併法人の清算所得として課税し、合併法人に留保されたと考えられる部分については、合併法人において合併差益として課税される（法人税法27、112、同施行令9、26）。
 - 被合併法人の株主については、交付を受ける株式・金銭等に利益積立金及び合併により引き継がれた資産の含み益から成る部分があればみなし配当とされ、また金銭等の交付を受けた場合には、旧株の譲渡益が生ずることがある（法人税法24、61の2、同施行令119の8）。
- ※ 合併法人の合併差益、被合併法人の清算所得及び被合併法人の株主のみなし配当に対する課税の概要については、次葉を参照。

合併差益・清算所得・みなし配当等の概要



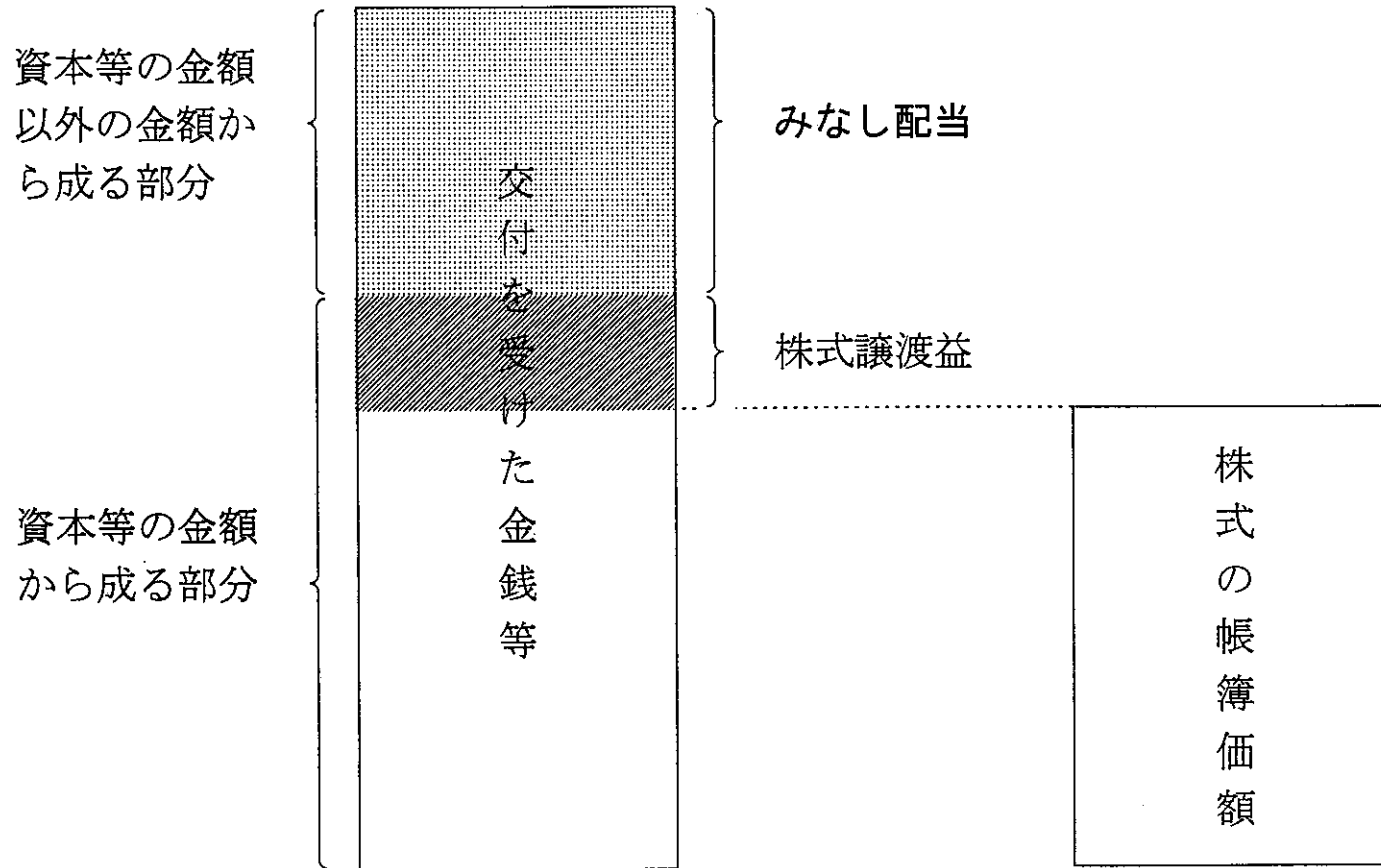
3 みなし配当に係る現行税制の概要

- 商法上、利益の配当とされないものであっても、実質的に利益の配当と変わらないものは、法人税法上は、配当とみなされる（法人税法24）。



※ みなし配当のイメージ図については、次葉を参照。

みなし配当のイメージ図



IV 現物出資(子会社設立)・合併・みなし配当に係る現行税制の論点

1 現物出資(子会社設立)に係る現行税制の論点(例)

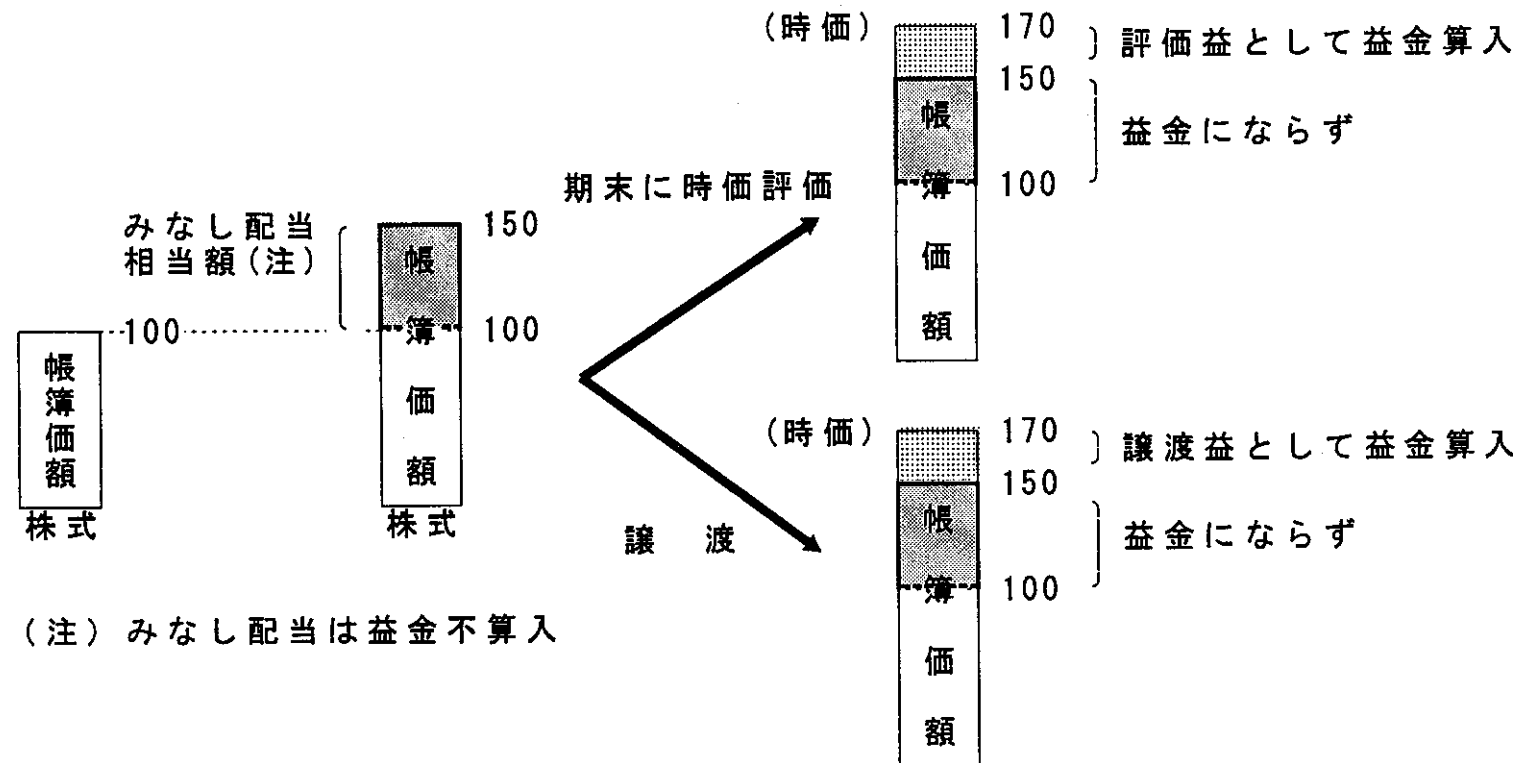
- 含み損のある資産を現物出資して子会社を設立する場合には、含み損が損金となる一方、含み益のある資産を現物出資して子会社を設立する場合には、圧縮記帳により課税所得が生じない仕組みとなっている。
- 親会社が圧縮記帳により損金計上できる金額は、譲渡利益金額の範囲内であれば任意とされている。
- 子会社株式の保有割合要件については、商法上、会社設立のための発起人が7人以上とされていた点を考慮し、100%とせず95%以上とされたが、現在では、商法改正により発起人1人でも会社設立が可能となっている。

2 合併に係る現行税制の論点（例）

- 株式の買取りや営業譲渡により企業買収を行う場合には、株式や資産の時価取引としてそれらの譲渡益に対する課税が行われるが、合併により企業買収を行う場合には、株主、合併法人及び被合併法人のいずれにおいても課税繰延べを行うことができる仕組みとなっている。
- 被合併法人において過去に損失が生じたことなどにより合併時に欠損金（利益積立金のマイナス）がある場合には、合併により受入資産の評価益を計上しても、その欠損金の額に達するまでの金額について課税が行われないことになる。
- 被合併法人の青色欠損金は、どのような合併の場合であっても合併法人への引継ぎを認められない仕組みとなっている。
- 合併法人は、合併による受入資産を時価以下で任意に評価換えして評価益を計上できるものとされており、長期間にわたって保有する固定資産の含み損を短期間で処分する棚卸資産や有価証券の含み益によって補てんすることができる。
- 清算所得とみなし配当の金額は、合併法人から交付を受ける株式の額面金額に基づいて計算するものとされているが、額面金額を基準としてこれを計算する理由が乏しい。

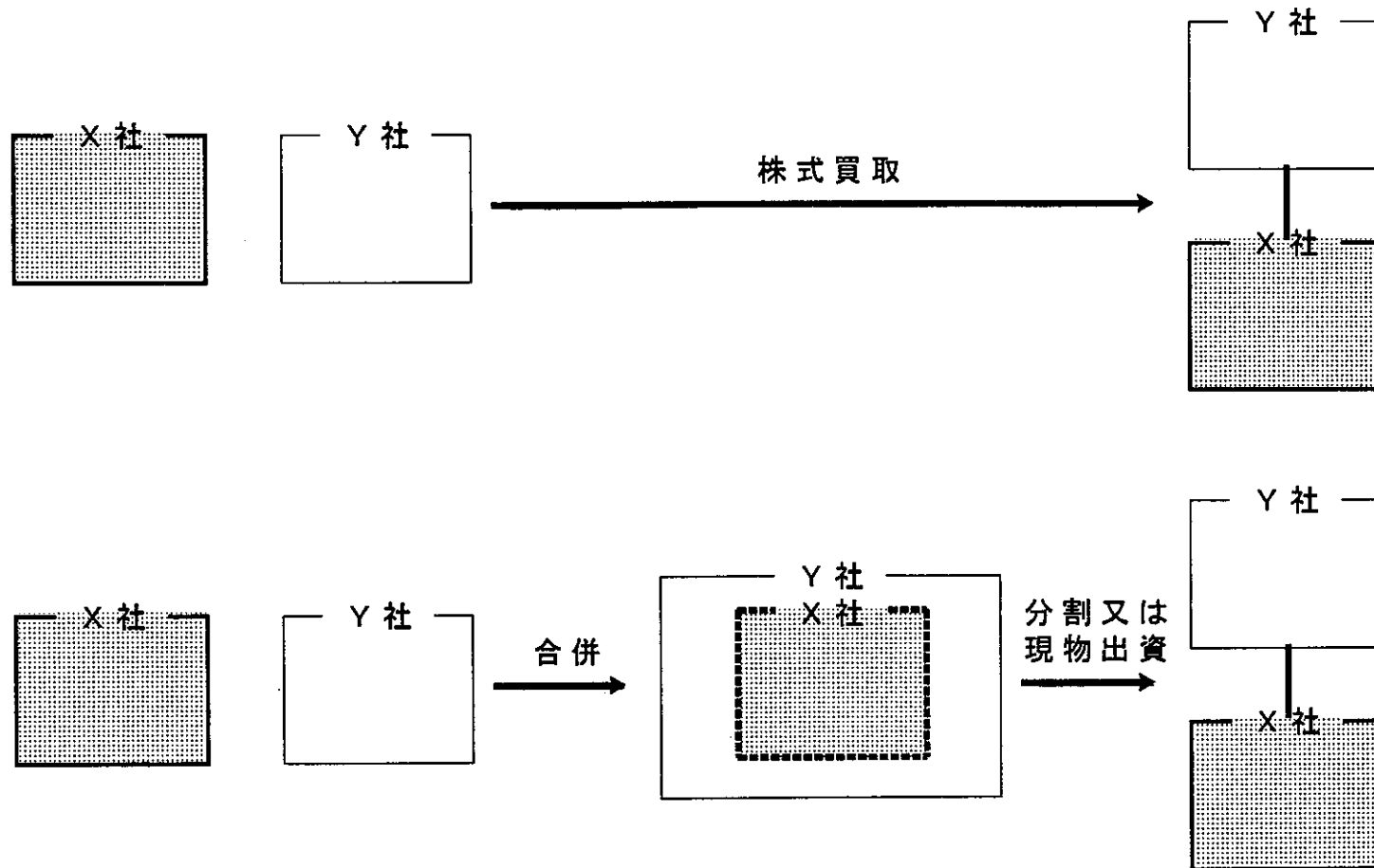
3 みなし配当に係る現行税制の論点（例）

- 資産の交付がない場合のみなし配当は、受取配当等の益金不算入の対象となり課税対象とならない一方で、そのみなし配当相当額だけ株式の帳簿価額が増額されることから、その株式の時価法による評価益の過少計上や評価損の計上あるいは譲渡をした場合の譲渡益の過少計上や譲渡損の計上を通じて課税所得を減少させる結果となる。

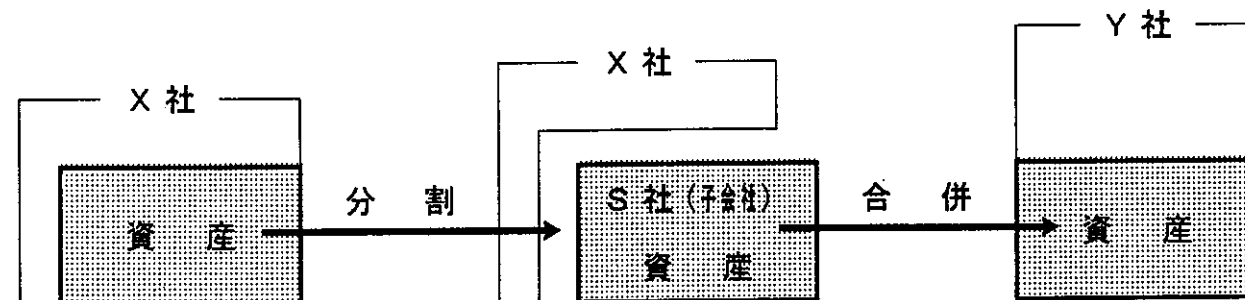
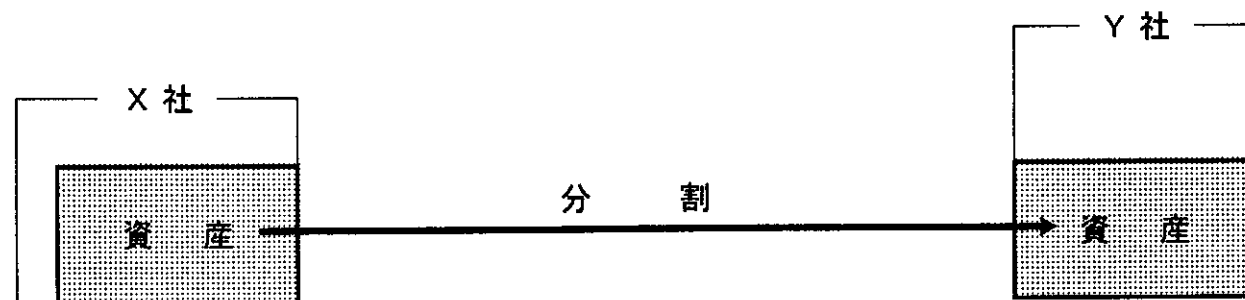
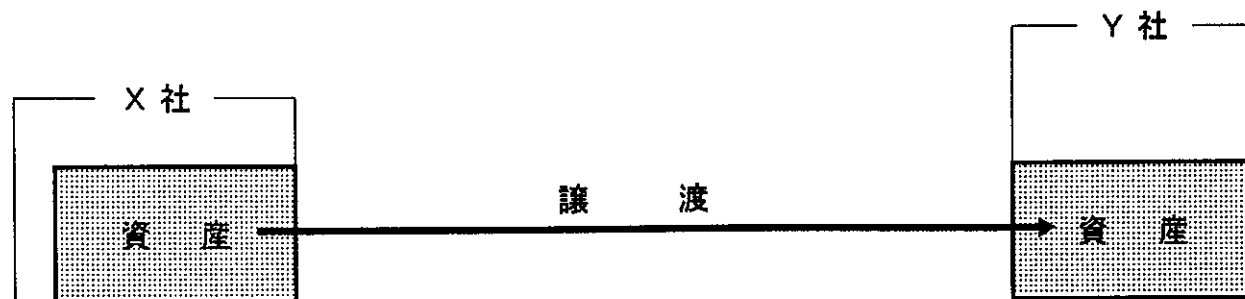


V 租税回避防止の必要性

○ 企業買収と分割・合併等



○ 資産の譲渡と分割・合併等



○ 法人課税小委員会報告(抄) (平成8年11月)

12. 企業分割・合併等

(1) 現物出資の課税の特例

(ア) 現行法人税法では、企業が子会社を設立するため、所有資産を現物出資した場合には、次のような措置が採られている。つまり、その出資比率が95%以上であること等を条件に、取得した株式又は出資についていわゆる圧縮記帳ができることとし、現物出資資産のキャピタル・ゲインに対する法人税課税の繰延べを認めている。

この現物出資の課税の特例制度については、現物出資する資産に土地等が含まれている場合には、事業継続要件や株式保有継続要件が付加され、課税の繰延割合も80%に制限されている。

(イ) 現行制度の下では、法人が海外に子会社を設立する場合であっても圧縮記帳による課税の繰延べができることとされている。海外子会社の場合には我が国の課税権が及ばない形態での課税の繰延べともなり得るので、海外子会社はこの制度の適用対象から除外することが適当である。

なお、現物出資の課税の特例制度に関しては、これを分社化のための措置であることを担保するため、事業継続要件や株式保有継続要件を一般的な要件とすべきではないかとの意見や、平成2年の商法改正を踏まえ出資比率の要件は100%に改めてもよいのではないかとの意見があった。現物出資資産に土地等が含まれている場合の特例措置については、企業の分社化を支援する観点から、課税の繰延割合の上限の引上げや事業継続要件の緩和を検討すべきであるとの意見があった。

(2) 合併の場合の清算所得課税等

法人が合併した場合において、合併後存続する法人（合併法人）が合併により消滅する法人（被合併法人）の資産を帳簿価額で引き継いだときは課税されない。一方、合併法人が受入資産の評価換えを行い評価益を計上したときは、合併法人が被合併法人の株主に対して交付した株式その他の資産の価額に応じ、被合併法人の清算所得に対する法人税課税、被合併法人の株主に対するみなし配当課税及び合併法人の合併差益に対する法人税課税が行われる。

このように、現行法人税法は、合併法人が合併に当たって被合併法人が保有していた資産の含み益を顕在化させない限り、法人税を課税しないこととしている。合併による被合併法人の資産の引継ぎは、時価による評価を原則とし、一定の要件に該当する場合に限って課税の繰延べを認めることとすべきではないかとの意見がある。

この点については、現行商法は被合併法人の資産を時価以下で引き継ぐことを認めており、また、被合併法人の全ての資産を個別に時価評価することは困難な場合が少なくないこと等から、基本的には、現行制度を維持することが適当である。

ただし、現行商法では、資本金と株金総額とは切り離されていることから、交付株式の額面金額を基礎として清算所得やみなし配当を計算することとしている現行法人税法の規定は整備する必要があるといった指摘もある。そこで、法人が合併した場合の課税のあり方については、所要の法制上の整備を図っていく必要があると考える。

○ 平成12年度の税制改正に関する答申（抄）（平成11年12月）

二 平成12年度税制改正

2 法人課税

(3) 会社分割

現在、会社分割制度を導入するための商法改正が検討されています。会社分割に関する商法の規定が整備される場合には、これに対応して、会社分割に係る税制上の取扱いについて検討する必要があります。その際、株主及び会社債権者の利益の保護を目的とする商法と適正課税の実現を目的とする税法との違いにも留意しつつ、税制の観点から十分な検討が必要です。

また、会社分割に係る税制の検討に当たっては、商法における会社分割法制の内容や会社の資産及び負債の分割の際の取扱いの詳細、さらには、企業会計における会計処理の詳細が明らかにされることが前提になると考えます。税制上の論点としては、合併・現物出資等の資本等取引と整合性のある課税のあり方をどのように確保するか、資産、負債や資本をどのように引き継ぐか、さらには所得税や法人税を通ずる株式譲渡益課税やみなし配当課税をどのように考えるかといった問題があります。

なお、会社分割の形態や方法は極めて多様となることが予想され、税制の信頼性を確保する観点からも、租税回避の手段として利用される制度とならないよう留意する必要があります。会社分割に係る税制については、以上のような論点を含め、商法や企業会計の検討の動向などを見極めつつ、法人課税小委員会において、その具体的な対応を検討することとしています。