



留保金課税の一部凍結と その有効活用

課税停止措置のメリット を利用するための 会社新設

税理士
平野 和俊

●ポイント

- 1 特定現物出資による分社化では課税停止措置の適用はない。
- 2 営業譲渡によった場合も同族関係者で支配している限り課税停止措置の適用はない。
- 3 新設会社に既存会社を吸収合併させても課税停止措置の適用はない。
- 4 株式交換・株式移転の活用により課税停止措置の適用を受けられる可能性がある。

■はじめに

平成12年度の税制改正大綱では課税停止措置の対象として、①設立後10年以内の新事業創出促進法の中小企業者に該当する会社、あるいは②新事業創出促進法の認定事業者（主務大臣の認定を受けた計画に係る新事業分野開拓を実施する者）のいずれかの要件を満たす同族会社とされていた。このうち、②の要件は新事業分野開拓実施に関する計画につい

て主務大臣の認定を受けなければならないので、税務上の疑義が生じる余地はない。ところが①については、設立の定義がはっきりしないため、設立といってもどこまでの設立が対象となるのか、さまざまな憶測がされていた。

例えば、設立10年超経過した既存の会社が、課税停止措置の適用を狙って新会社を設立し、その新会社に既存の事業を引き継がせたような場合である。こうした場合は、実態として既存企業の事業が新会社という衣を借りて、そのまま継続しているにすぎないということからも、租税特別措置法施行令においてどこまで手当てがされるか注目されていた。

中小企業者等に対する同族 I 会社の特別税率の不適用（措 令39の35の2①）

平成12年3月31日公布の租税特別措置法施行令によると、新会社設立による既存事業の引継ぎについては、ほとんどのケースで網が

かぶせられ、課税停止措置の適用は受けられないことになっている。

租税特別措置法第68条の3の2第1項第1号に規定する政令で定める日は、当該同族会社（同項に規定する同族会社をいう。以下この項において同じ。）の設立の日（当該同族会社が次の各号に掲げる同族会社に該当する場合には、当該各号に定める日）とする。

一 その発行済株式の総数又は出資金額の2分の1以上が他の同族会社により所有されている同族会社 当該他の同族会社の設立の日

二 他の同族会社から営業の全部又は一部を譲り受け、当該譲り受けた営業を主たる事業として営む法人であって、その発行済株式の総数又は出資金額の2分の1以上が当該他の同族会社の株主等（法人税法第2条第14号に規定する株主等をいう。）並びにこれらと特殊の関係のある個人及び法人（同条第10号に規定する政令で定める特殊の関係のある個人及び法人をいう。）により所有されている同族会社 当該他の同族会社の設立の日

三 合併法人に該当する同族会社 当該同族会社と各被合併法人の設立の日のうち最も早い日（合併により設立された同族会社にあつては、各被合併法人の設立の日のうち最も早い日）

既存企業がその既存事業を、新設法人に帰属させる方法として次の3つの方法が考えられる。

- ① 特定現物出資（法法51）により新設法人（子会社）に帰属させる方法。
 - ② 営業譲渡で新設法人に帰属させる方法。
 - ③ 新設法人に既存会社が吸収合併されることにより、その新設法人に帰属させる方法。
- 同施行令では、この上記3つのケースそれぞれで、制限を規定している。同施行令の内容を分かりやすく表現すると次のようになる。
- ア 株式の2分の1以上を所有する親会社があるときは、その親会社の設立の日を対象会社の設立の日とする。
- イ 他の同族会社から営業譲渡を受けて主たる事業としており、かつ、その同族会社グループに株式の2分の1以上を所有されているときは、その営業譲渡をした同族会社の設立の日を対象会社の設立の日とする。
- ウ 過去に合併があった対象会社は、被合併法人の設立の日がその対象会社より早ければ、その被合併法人の設立の日を対象会社の設立の日とする。

節税対策の観点からの検討

同施行令の内容は、課税停止措置を受けるための節税対策という観点から見ると、以下のことがいえる。

- ① 既存会社が特定現物出資（法法51）により分社化し、子会社で留保金課税の適用を免れることはできない。つまり、含み益のある土地、期間満了が近い保険契約、益出しがはじまったレバレッジドリース契約などを現物出資し、子会社で益出しをして留保金

II 同施行令の考え方

課税を免れるというようなことはできない。

また、特定現物出資によらなくても、既存会社が1社で株式の過半を所有する子会社を設立した場合、その子会社の設立の日が既存会社の設立の日とされてしまう。

逆にいえば、1社で50%未満(例えば49%)の出資とし、残り51%は親族や他のグループ会社が出資するという方法がある。この場合には第1号の適用はないが、次の第2号の適用を受ける可能性がある。

- ② 特定現物出資ではなく営業譲渡による場合でも、その営業譲渡をした法人の同族グループで過半を所有されていれば、その会社では留保金課税を免れることはできない。

つまり第1号の適用を受けないためにグループで出資する場合には、営業譲渡を受けないことが必要になる。営業譲渡を受けないということは、まったくの新規事業を行うか、不動産のマスターリース、あるいは取引の仲介的な名目でどれだけ収益を落とせるかということになる。結局、収益を落とすという意味ではたいした金額とはならないため、純粋な新規事業を行う場合ということになるだろう。ただし、新設会社が赤字になった場合は、他の同族法人との通算ができなくなり、留保金課税どころではなくなるので注意が必要だ。

- ③ 設立10年超の同族法人を設立10年以下の同族法人に合併させても、設立の日が被合併法人の設立の日をされるので、合併により留保金課税を免れることはできない。

こうして見ると、新会社設立による既存事業の引継ぎについては、ほとんどのケースで網がかぶせられ、課税停止措置の適用は受けられないことが分かる。

しかし、ここで逆転の発想をしてこんなことを考えてみてはどうだろうか。既存会社とは別に会社を新たに設立する。新設会社を完全親会社、既存会社を完全子会社とする株式交換を行う。こうすると、既存会社は新設会社に100%の株式を所有されているので、既存会社の設立の日が新設会社の設立の日となり、留保金課税の適用停止措置を受けることができる。こんなことが本当に可能だろうか？

株式譲渡の課税関係を無視できれば、単純な株式譲渡で新設会社を親会社とすることも、こうした形態は実現できる。

分社による既存事業の引継ぎに対して課税停止措置の適用がないのに、株式交換・株式移転により単に支配関係が変更されただけで、課税停止措置の適用が受けられるというのもおかしな話である。施行規則にも特に本規定についての記述はなく、最終的には通達の発遣を待たざるを得ないが、ここまで明記された定義を、通達で調整するというものおかしな話である。

施行令の規定が、「親会社が存在する場合には、親会社の設立の日と対象会社の設立の日とのいずれか早い日」となっていれば疑義が生じなかった規定である。株式交換・株式移転は、企業再編手法として、また事業承継対策手法として有意義な手法であるが、交換・移転の方法次第では、留保金課税停止措置の適用を受けることも可能になりそうである。

〔ひらの・かずとし〕

IV 株式交換・株式移転による 課税停止措置の適用