

V 組織再編成に関する改正

1 合併等の対価の範囲等に関する規定の整備

〔制度の概要〕

(1) 合併法人等における移転資産の譲渡損益の繰延べ

法人が、合併又は分割によりその有する資産等の移転をした場合において、その合併又は分割が適格合併又は適格分割に該当する場合は、その譲渡損益の計上を繰り延べることとされています（法 62 の 2 ①、62 の 3 ①）。

また、法人が株式交換又は株式移転を行った場合に、その株式交換又は株式移転が適格株式交換又は適格株式移転に該当しない場合には、株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人の有する一定の資産について時価評価損益を計上することとされています（法 62 の 9 ①）。

この適格合併、適格分割、適格株式交換又は適格株式移転とは、合併、分割、株式交換又は株式移転（以下(1)(2)において「合併等」といいます。）で、合併等の対価として合併法人等（合併法人、分割承継法人、株式交換完全親法人又は株式移転完全親法人をいいます。以下(2)において同じ。）の株式以外の資産が交付されないなど一定の要件（以下「適格要件」といいます。）を満たすものをいいます（旧法 2 十二の八・十二の十一・十二の十六、法 2 十二の十七、旧法令 4 の 2 ①～⑥・⑫～⑳）。

(2) 被合併法人等の株主における被合併法人等の株式の譲渡損益の計上の繰延べ

被合併法人等（被合併法人、分割法人、株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人をいいます。以下(2)において同じ。）の株主が旧株（その株主が有していた被合併法人等の株式をいいます。以下(2)において同じ。）を発行した法人の合併等により合併法人等の株式の交付を受けた場合（合併法人等の株式以外の資産の交付を受けなかった場合に限り。）におけるその旧株の譲渡損益の計算に係る譲渡対価の額は、その旧株のその合併等の直前の帳簿価額に相当する金額とされます（旧法 61 の 2 ②④⑦⑧）。

〔改正の内容〕

(1) 合併等の対価の範囲

合併、分割又は株式交換（以下「合併等」といいます。）について、その適格要件のうち合併等の対価の範囲に、それぞれ合併親法人株式、分割承継親法人株式又は株式交換完全支配親法人株式（以下「合併親法人株式等」といいます。）以外の資産が交付されない場合のその合併親法人株式等が追加されました（法 2 十二の八・十二の十一・十二の十六、法令 4 の 2 ①⑤⑭）。

(注) 1 「合併親法人株式」とは、合併の直前にその合併に係る合併法人とその合併法人以外の法人との間にその法人による直接完全支配関係（2 の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の全部を保有する関係をいいます。以下同じ。）があり、かつ、その合併後にその合併法人とその法人（以下(注)1・4において「親法人」といいます。）との間に親法人による直接完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその親法人の株式をいいます（法令 4 の 2 ①）。

2 「分割承継親法人株式」とは、分割の直前にその分割に係る分割承継法人とその分割承継法人以外の法人との間にその法人による直接完全支配関係があり、かつ、その分割後にその分割承継法人とその法人（以下(注)2において「親法人」といいます。）との間に親法人による直接完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその親法人の株式をいいます（法令 4 の 2 ⑤）。

3 「株式交換完全支配親法人株式」とは、株式交換の直前にその株式交換に係る株式交換完全親法人とその株式交換完全親法人以外の法人との間にその法人による直接完全支配関係があり、かつ、その株式交換後にその株式交換完全親法人とその法人（以下(注)3において「親法人」といいます。）との間に親法人による直接完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその親法人の株式をいいます（法令 4 の 2 ⑭）。

4 その合併の後に次の適格合併が行われることが見込まれている場合における上記(注)1の直接完全支配関係の継続については、それぞれ次のとおりとなります（法令 4 の 2 ①）。また、分割又は株式交換に係る上記(注)2、3の直接完全支配関係についても同様となります（法令 4 の 2 ⑤⑭）。

① 親法人を被合併法人とする適格合併……その合併後に合併法人と親法人との間に親法人による直接完全支配関係があり、その適格合併後に適格合併に係る合併法人とその合併に係る合併法人との間にその適格合併に係る合併法人による直接完全支配関係が継続すること

② その合併に係る合併法人を被合併法人とする適格合併……その合併の時から適格合併の直前の時までその合併法人と親法人との間に親法人による直接完全支配関係が継続すること

(2) 被合併法人等の株主における被合併法人等の株式の譲渡損益の繰延べ

被合併法人の株主について、その被合併法人の株式の譲渡損益の計上を繰り延べる要件のうち合併の対価の範囲に、親法人（合併の直前にその合併に係る合併法人との間にその合併法人の発行済株式の全部を保有

する関係がある法人をいいます。)の株式以外の資産が交付されなかった場合のその親法人の株式が追加されました(法61の2②、法令119の7の2①)。

分割型分割及び株式交換についても同様となります(法61の2④⑨、法令119の7の2②③)。

(3) 合併法人等が適格合併等の対価として交付する合併親法人株式等に係る譲渡損益

法人が自己を合併法人とする適格合併により合併親法人株式を交付した場合には、その株式の譲渡対価の額は、その合併親法人株式のその適格合併の直前の帳簿価額に相当する金額とされました(法61の2⑦)。

適格分割又は適格株式交換により分割承継親法人株式又は株式交換完全支配親法人株式を交付した場合も同様となります(法61の2⑧⑩)。

(4) 合併法人等有する親法人株式のみなし譲渡

法人が自己を合併法人等(合併法人、分割承継法人又は株式交換完全親法人をいいます。)とする合併等の対価として親法人株式を交付しようとする場合において、その合併等に係る契約をする日(以下「契約日」といいます。)にその親法人株式を有していたとき、又は契約日後に一定の事由により親法人株式の移転を受けたときは、その契約日又はその移転を受けた日(以下「契約日等」といいます。)において、その親法人株式(契約日等において有していた親法人株式の数及び契約日等において移転を受けた親法人株式の数の合計数が合併等により交付しようとする親法人株式の数を超える場合のその超える部分の数は除かれます。)をその契約日等における価額により譲渡し、かつ、その価額により取得したものとみなすこととされました(法61の2⑫、法令119の11の2)。

(注)1「親法人株式」とは、親法人(合併等の直前にその法人との間にその法人の発行済株式の全部を保有する関係がある法人をいいます。以下(注)2において同じ。)に該当することが契約日において見込まれる法人の株式をいいます(法61の2⑫、法令119の11の2①)。

2「一定の事由」とは、合併等の対価として親法人株式を交付しようとする法人の次に掲げる事由(これらの事由により親法人に該当することが見込まれる法人から親法人株式の移転を受ける場合におけるこれらの事由は除かれます。)をいいます(法令119の11の2②)。

① その法人を合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被事後設立法人とする適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格事後設立

② その法人が旧株(その法人が有していた株式をいいます。以下同じ。)を発行した法人の合併(その株式の譲渡損益の計上が繰り延べられることとなるものに限ります。)によりその合併に係る合併法人から親法人株式の交付を受けた場合におけるその合併

③ その法人が旧株を発行した法人の分割型分割(その株式の譲渡損益の計上が繰り延べられることとなるものに限ります。)により剰余金の配当等として分割対価資産の交付を受けた場合でその分割対価資産が親法人株式であるときにおけるその分割型分割

④ その法人を分割法人とする適格分社型分割により親法人株式の交付を受けた場合におけるその適格分社型分割

⑤ その法人が旧株を発行した法人の株式交換(その株式の譲渡損益の計上が繰り延べられることとなるものに限ります。)によりその株式交換に係る株式交換完全親法人から親法人株式の交付を受けた場合におけるその株式交換

(5) その他

その他合併等の対価の範囲等の改正に伴い、次の改正が行われました。

改 正 事 項	改 正 の 内 容
イ 共同事業を営むための合併等に係る株式継続保有要件(法令4の2④五・⑧六・⑩五)	○ 共同事業を営むための合併等(合併、分割型分割又は株式交換をいいます。)に係る適格要件のうち株式継続保有要件について、合併親法人株式等を継続して保有するか否かを基準として判定することとされました。
ロ 合併法人等の増加資本金等の額(法令8①五～七・十一)	○ 合併法人が適格合併により被合併法人の株主等に合併親法人株式を交付した場合にあっては、その合併により移転を受けた資産及び負債の純資産価額からその交付した合併親法人株式の適格合併の直前の帳簿価額を減算した金額は、合併法人のその適格合併により増加する資本金等の額とされました。 なお、適格分割、適格株式交換についても、上記に準じた改正が行われています。
ハ 抱合株式にのみなし割当がある場合における合併法人の増加利益積立金額(法令9①二の二)	○ 親法人株式のみを交付する合併(適格合併を除きます。)により、抱合株式にその親法人株式が交付されずに株式割当等を受けたものとみなされるときは、その株式割当等を受けたものとみなされる親法人株式のその合併の時の価額から被合併法人の株式のその合併の直前の帳簿価額及びのみなし配当の額を減算した金額に相当する金額は、合併法人において増加する利益積立金額とされました。

二 欠損金の繰越し (法57⑩、58⑤、法令112⑩) (法令112⑮⑯)	○ 連結法人単体事業年度において、連結子法人を合併法人又は分割承継法人とする適格合併又は適格分割が行われた場合の欠損金の引継制限について、所要の整備が行われました。 なお、災害損失欠損金額についても、同様の改正が行われています。 ○ 最初の連結親法人事業年度において適格合併又は合併類似適格分割型分割が行われた場合の欠損金の引継制限等について、所要の整備が行われました。
ホ 連結納税の開始・加入に伴う資産の時価評価損益 (法61の11①四、61の12①二)	○ 連結納税の開始・加入に伴う資産の時価評価の適用除外法人に連結子法人等が行う適格三角株式交換に係る株式交換完全子法人等が追加されました。
ヘ 特定資産に係る譲渡損失額の損金不算入 (法62の7⑦)	○ 連結子法人が連結法人単体事業年度において特定適格合併等（その法人を合併法人等とする適格合併等で、その法人との間に連結完全支配関係がない法人を被合併法人等とするものに限り。）を行った場合における特定保有資産については、この制度の適用はないこととされました。
ト 組織再編成に係る行為又は計算の否認 (法132の2)	○ 組織再編成に係る行為又は計算の否認の対象に、合併等により交付された株式を発行した法人（合併等をした一方の法人又は他方の法人を除きます。）が追加されました。

〔適用時期〕

- (1) 改正の内容の規定((5)のトを除きます。)は、平成19年5月1日以後に行われる合併等について適用され、同日以前に行われた合併等については従来どおり適用されます(改正法附則33、36、38～41)。
- (2) 改正の内容の(5)のトの規定は、法人が平成19年5月1日以後に行う行為又は計算について適用され、法人が同日以前に行った行為又は計算については従来どおり適用されます(改正法附則47)。

2 共同事業要件に関する規定の整備

〔制度の概要〕

合併においては、被合併法人と合併法人との間に50%超の株式等の保有関係がない場合においても、いわゆる共同事業要件を満たせば適格合併に該当することとなりますが、この共同事業要件のうちの一つとして、「合併に係る被合併法人の被合併事業とその合併に係る合併法人の合併事業とが相互に関連するものであること」という要件（以下「事業関連性要件」といいます。）が規定されています(旧法2十二の八ハ、旧法令4の2③一)。また、分割、現物出資、株式交換又は株式移転についても、同様に、事業関連性要件が規定されています(旧法2十二の十一ハ・十二の十四ハ・十二の十六ハ・十二の十七ハ、旧法令4の2⑥一・⑩一・⑮一・⑳一)。

(注)1 「被合併事業」とは、被合併法人の合併前に営む主要な事業のうちのいずれかの事業をいいます。

2 「合併事業」とは、合併法人の合併前に営む事業のうちのいずれかの事業をいいます。なお、その合併が法人を設立する合併である場合にあっては、他の被合併法人の被合併事業をいいます。

〔改正の内容〕

合併に係る事業関連性について、その具体的な判定基準が、次のとおり規定されました。

- (注)1 分割、現物出資、株式交換又は株式移転に係る事業関連性の判定についても、同様となります(法規3③)。
- 2 繰越欠損金の引継ぎ等の制限に係るいわゆるみなし共同事業要件のうち事業関連性の判定についても、同様となります(法規26)。
- (1) 50%超の株式等の保有関係がある適格合併に該当する合併以外の合併が次に掲げる要件のすべてに該当するものである場合には、被合併事業と合併事業とが相互に関連するものに該当するものとされました(法規3①)。
- イ 被合併法人及び合併法人がその合併の直前においてそれぞれ次に掲げる要件のすべてに該当すること
- (イ) 事務所、店舗、工場その他の固定施設（その本店又は主たる事務所の所在地がある国又は地域にあるこれらの施設に限り。以下「固定施設」といいます。）を所有し、又は賃借していること
- (ロ) 従業者（役員にあっては、その法人の業務に専ら従事するものに限り。）があること
- (ハ) 自己の名義をもって、かつ、自己の計算において次に掲げるいずれかの行為をしていること
- ① 商品販売等（商品の販売、資産の貸付け又は役務の提供で、継続して対価を得て行われるものを行い、その商品の開発若しくは生産又は役務の開発を含みます。以下同じ。）

- ② 広告又は宣伝による商品販売等に関する契約の申込み又は締結の勧誘
- ③ 商品販売等を行うために必要となる資料を得るための市場調査
- ④ 商品販売等を行うに当たり法令上必要となる行政機関の許認可等についての申請又はその許認可等に係る権利の保有
- ⑤ 知的財産権（特許権、実用新案権、育成者権、意匠権、著作権、商標権その他の知的財産に関して法令により定められた権利又は法律上保護される利益に係る権利をいいます。以下同じ。）の取得をするための出願若しくは登録（移転の登録を除きます。）の請求若しくは申請（これらに準ずる手続を含みます。）、知的財産権（実施権及び使用権を含むものとし、商品販売等を行うために必要となるものに限ります。以下「知的財産権等」といいます。）の移転の登録（実施権及び使用権にあっては、これらの登録を含みます。）の請求若しくは申請（これらに準ずる手続を含みます。）又は知的財産権若しくは知的財産権等の所有
- ⑥ 商品販売等を行うために必要となる資産（固定施設を除きます。）の所有又は賃借
- ⑦ ①から⑥までに掲げる行為に類するもの

ロ 被合併事業と合併事業との間に合併の直前において次に掲げるいずれかの関係があること

(イ) 被合併事業と合併事業とが同種のものである場合におけるその被合併事業と合併事業との間の関係

(ロ) 被合併事業に係る商品、資産若しくは役務（それぞれ販売され、貸し付けられ、又は提供されるものに限ります。以下同じ。）又は経営資源（事業の用に供される設備、事業に関する知的財産権等、生産技術又は従業者の有する技能若しくは知識、事業に係る商品の生産若しくは販売の方式又は役務の提供の方式その他これらに準ずるものをいいます。以下同じ。）と合併事業に係る商品、資産若しくは役務又は経営資源とが同一のもの又は類似するものである場合におけるその被合併事業と合併事業との間の関係

(ハ) 被合併事業と合併事業とが合併後にその被合併事業に係る商品、資産若しくは役務又は経営資源とその合併事業に係る商品、資産若しくは役務又は経営資源とを活用して営まれることが見込まれている場合におけるその被合併事業と合併事業との間の関係

(2) 合併に係る被合併法人の被合併事業とその合併に係る合併法人の合併事業とが、その合併後にその被合併事業に係る商品、資産若しくは役務又は経営資源とその合併事業に係る商品、資産若しくは役務又は経営資源とを活用して一体として営まれている場合には、その被合併事業と合併事業とは、上記(1)ロに掲げる要件に該当するものと推定することとされました(法規3②)。

〔適用時期〕

平成19年4月13日から施行されます(19年4月改正法規附則①)。

VI 税額の計算に関する改正

○ 特定同族会社の留保金課税制度の整備

〔制度の概要〕

この制度は、特定同族会社（被支配会社で、被支配会社であることについての判定の基礎となった株主等のうちに被支配会社でない法人がある場合には、その法人をその判定の基礎となる株主等から除外して判定するものとした場合においても被支配会社となるものをいいます。）の各事業年度の留保金額が留保控除額を超える場合には、その特定同族会社に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の額は、通常の法人税の額に、その超える部分の留保金額を次の表に掲げる金額に区分してそれぞれの金額に次の割合を乗じて計算した金額の合計額を加算した金額とするというものです（旧法67①）。

金 額 の 区 分	割 合
年3,000万円以下の金額	10%
年3,000万円を超え、年1億円以下の金額	15%
年1億円を超える金額	20%