

論壇

無対価合併に係る適格要件について

1. はじめに

会社法上、被合併法人の株主に対して、合併対価を交付しない合併(以下「無対価合併」という)が可能である。実務上、100%子会社同士の合併を行う場合には、合併法人の株主と被合併法人の株主が同一であることから、合併による対価の交付の有無にかかわらず、合併前後の資本関係は何ら変わらないため、無対価合併が行われることが多い。さらに、合併法人が被合併法人の株式の全部を保有する完全親会社である場合には、会社法上、合併法人が保有する被合併法人株式に対して合併対価を交付することができないため(会社法749条1項3号)、結果として無対価合併を行うこととなる。

2. 税制適格合併の要件

平成22年度税制改正により無対価合併を行った場合の税制適格要件が明確化されたが、その前提として税制適格要件を満たす場合には、次の要件を満たす必要がある。(法人税法2条12号の8、法人税法施行令4条の3)

- (1)完全支配関係がある場合
イ 合併に際して、被合併法人の株主に合併法人株式又は合併親法人株式のいずれか一方の株式以外の資

- 業のうちいずれかの事業をいう。が、合併後に合併法人において引き続き営まれることが見込まれていること。
(2)共同事業を営む場合
イ 合併法人の被合併事業と、合併法人の合併前に営む事業の内の、いずれかの事業をいう。とが相互に関連するものであること。

- ホ 被合併法人の被合併事業と合併法人の合併事業のそれぞれの売上金額、従業員数、被合併法人と合併法人の資本金の額若しくはこれらに準ずるものの規模の割合がおおむね5倍を超えないこと、又は、被合併法人の特定役員のうち、合併法人の特定役員のうち、合併法人の特定役員となる見込まれていること。
ハ 合併により交付される合併法人株式又は合併親法人株式のい

- ずれか一方の株式の内、支配株主に交付されるものの全部が支配株主により継続して保有されること。
(3)この場合における「支配関係」とは、一の者がその者が個人である場合には、その者及びこの者と特殊の関係のある個人(「一の者」)が法人の発行済株式等の総数の50%超の数を直接若しくは間接に保有する関係又は一の者との間に完全支配関係がある法人相互の関係(「法人相互の関係」といふ)をいう。(法人税法2条12の7の5、6、法人税法施行令4条の2)
なお、ここでいう「一の者」には、カッコ書きが付けられており、その者が個人である場合には、その者及びこれと特殊な関係のある個人が含まれる。

3. 平成22年度税制改正による無対価合併の内容及び注意点・問題点

- ①平成22年度税制改正による無対価合併の内容
ア 平成22年度税制改正により、無対価合併の税制適格要件が明確化された。具体的には、次のいずれかに該当する場合において、前記

- ハ 合併親法人株式のいずれか一方の株式の内、支配株主に交付されるものの全部が支配株主により継続して保有されること。
ロ 合併親法人株式のいずれか一方の株式の内、支配株主に交付されるものの全部が支配株主により継続して保有されること。
イ 合併親法人株式のいずれか一方の株式の内、支配株主に交付されるものの全部が支配株主により継続して保有されること。

4. 平成30年度税制改正による無対価合併の内容

- 前記3②ロの問題点を解消・整備するために、平成30年度税制改正において、無対価合併の税制適格要件が次の通り改正・整備された。(新旧法人税法施行令4条の3)
【改正前】
イ 合併親法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係が、合併親法人及び合併親法人の株主等(当該合併親法人を除く)のすべてについて、その者

- め、「一の者」が個人であるときは、同一の個人1人が被合併法人及び合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係となる。
ハ 合併親法人及び合併親法人の発行済株式等の全部を保有する関係が、合併親法人及び合併親法人の株主等(当該合併親法人を除く)のすべてについて、その者

5. おわりに

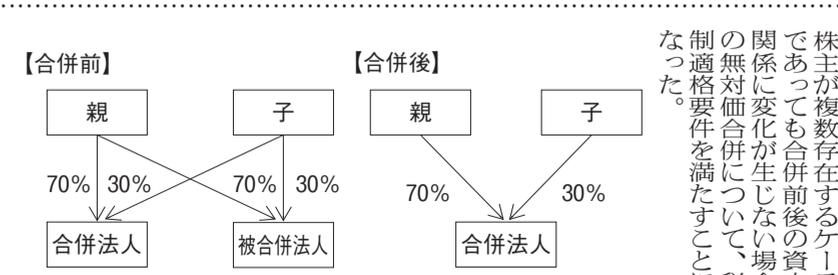
平成22年度税制改正により無対価合併に係る税制適格要件が明確化されたが、株主が複数存在することにより無対価合併に係る税制適格要件を満たすことができない場合がある。このような問題を解消するため平成30年度税制改正により、株主が複数存在するケースであっても資本関係に変化が生じない場合には適格要件を満たすこととされたが、あくまでも合併前後の資本関係に変化が生じないケースに限られる。無対価合併を行う場合には慎重に対処されたい。

【参考文献】
平成30年度税制改正の解説(財務省)
平成22年度税制改正の解説(財務省)
国税庁 質疑応答事例 無対価合併に係る適格判定について(株主が個人である場合)



中村光孝 【神田】

が保有する被合併法人の株式等の被合併法人の発行済株式等に占める割合と当該者が保有する合併法人の発行済株式等の占める割合とが等しい場合におけるその被合併法人と合併法人との間の関係【改正後】ロは、次のように被合併法人及び合併法人の株主構成及び各株主の被合併法人に対する持株割合と合併法人に対する持株割合が同一である場合の無対価合併も、合併後に当該一の者(法人税法施行令4条の2に規定する一の者)と当該合併に係る合併法人との間に当該一の者による完全支配関係が継続することが見込まれていれば、税制適格要件に該当することとなる。すなわち、被合併法人及び合併法人の



株主が複数存在するケースであっても合併前後の資本関係に変化が生じない場合の無対価合併について、税制適格要件を満たすことになった。