

Vol.60

今回は **法人税**

会員相談室

相談事例紹介

相談委員 **田中 豊** (神田支部)

電話相談
 受付 午前10時～11時50分
 時間 午後1時～2時40分
03-3354-8520

事前予約
 面接相談・随時相談
03-5919-7157

合併による赤字グループ会社の 欠損金の引継ぎ

事例 A社の代表者は甲であるが、甲が主宰するグループ会社として、次表のとおり、甲が100%出資しているA社のほか、甲及び甲の親族がそれぞれ50%ずつ出資しているB社及びC社があり、A社の100%子会社としてD社がある。

これらのグループ法人はいずれも3月決算であり、A社、B社及びC社はその設立以来黒字経営をしてきた。しかし、来期以後の業況についてみると、C社の方がA社及びB社よりも格段に向上することが見込まれている。

一方で、D社は平成18年の設立以来業況が芳しくなく連年赤字であり、現在は休業状態で、約5,000万円の繰越欠損金がある。

このため、D社はA社の100%子会社であるが、D社の繰越欠損金を活用してC社の法人税をできるだけ軽減するため、近いうちに、D社をC社に合併させたいと考えている。

また、D社が赤字であることと、グループ内での合併であることから、可能であれば、D社の株主であるA社に対してC社株式を交付しない無対価合併としたいとも考えている。

このような合併をすることによってD社の青色繰越欠損金をC社に引継ぐことができるか。また、税務上、合併当事者を任意に選択することにより、租税回避といった問題は生じないか。

なお、各社の設立年月、事業及び各社の発行株式の保有状況は次のとおりであり、資本金はいずれも1,000万円で、株式の保有関係は各社の設立以来変わっていない。

会社名	設立年月	事業種目	株式の保有状況
A社	昭和55年6月	旅館・ホテル業	甲100%所有
B社	昭和60年9月	不動産賃貸業	甲50%、甲の親族50%所有
C社	平成15年4月	健康食品製造業	甲50%、甲の親族50%所有
D社	平成18年4月	健康器具製造業	A社100%所有

回答 (1)まず、被合併法人の青色欠損金の引継ぎは適格合併が前提となる。本事例の場合、合併法人C社と被合併法人D社の合併は、完全支配関係のある法人間の合併であるから適格合併に該当する。しかし、無対価合併をする場合には適格合併に該当しない。

(2)本事例の場合、C社とD社との間の完全支配関係がD社の設立以来継続しており、その支配関係は法人税法施行令第112条第4項第1号に規定する「5年前の日」から継続している。したがって、本事例において適格合併であることを前提とすると、被合併法人であるD社の繰越欠損金は、引継規制の対象とならず、合併法人であるC社に引き継ぐことができる。

(3)本件の合併は、赤字グループ会社の欠損金を有利に活用することを企図したものであるが、組織再編に係る行為計算の否認規定は適用されないと考える。

検討 内国法人同士が適格合併をした場合には、被合併法人の青色繰越欠損金(未処理欠損金)は、合併法人において生じた欠損金額とみなすこととされ、合併法人に引き継ぐことができる(法法57②)。

しかし、その一方で、租税回避を防止する観点等から、共同で事業を営むための適格合併又はグループ内の一定の適格合併のいずれにも該当しない合併の場合には、被合併法人の青色繰越欠損金(未処理欠損金)は、引継規制の対象となり、合併法人に引き継ぐことができない(法法57③)。

また、組織再編を通じた租税回避行為に対しては、組織再編に係る行為又は計算の否認規定(法法132の2)が適用される。

このようなことから、本事例につき、①本件

の合併が無対価合併の場合でも適格合併に該当するかどうか、②被合併法人D社の青色繰越欠損金(未処理欠損金)を合併法人C社に引き継ぐことにつき引継規制の対象となるかどうか、③本件の合併による青色繰越欠損金(未処理欠損金)の引継について組織再編に係る行為計算の否認規定が適用されるかどうかを検討する必要がある。

I 適格合併の要件と無対価合併

(1)法人税法上、適格合併の類型として、①完全支配関係がある企業グループ内の合併、②支配関係がある企業グループ内の合併、③共同事業を営むための合併の3類型があり、それぞれの要件が定められている(法法22の八、法4の3)。

(2)本事例の場合、合併当事者であるC社(合併法人)とD社(被合併法人)との関係を見ると、次のようになる。

イ 株主の状況では、合併法人であるC社の株主と株式の保有割合は、甲が50%、甲の親族が50%を所有している。一方、被合併法人であるD社の株主と株式の保有割合は、A社が100%所有となっている。したがって、両社の直接の株主は異なっている。しかし、A社の株式は甲が100%保有となっている。そうすると、甲を中心としてみると、甲及び甲の親族が、C社の株式の100%を、そして、D社の株式についてはA社を通じて間接的に100%を所有している。

ロ この株式の所有関係及び本件の合併後も甲及び甲の親族がC社の株式の100%を継続して所有することを前提とすると、この株式の所有関係による合併は、上記の「完全支配関係がある企業グループ内の合併」に該当し、適格合併となる。

すなわち、適格合併の一態様として、「合併前に当該合併に係る被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係があり、かつ、当該合併後に当該同一の者と当該合併に係る合併法人との間に当該同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る場合の合併」(法4の3②二)があるが、本事例の場合には、「同一の者」は「甲及び甲の親族」であり、被合併法人D社と合併法人C社は、甲及び甲の親族によって完全支配されている法人相互の関係にある。

したがって、本件合併はこの適格合併の要件を満たすことになる。

(3)次に、完全支配関係がある企業グループ内の合併の場合の無対価合併が適格合併に該当する場合がある。この場合の無対価合併は、合併当事者につき、次のいずれかの関係がある場合の合併でなければならない(法4の3②二イニ)。

【無対価合併の要件とされる合併当事者の関係】

- ①合併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
- ②一の者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
- ③合併法人及び当該合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
- ④被合併法人及び当該被合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係

しかし、本事例の合併の場合には、合併法人C社及び被合併法人D社の株主の状況を見ると、上記のいずれにも該当しない。したがって、本事例の場合に、無対価合併をすること、その合併は適格合併に該当しないこととなる。

したがって、本事例の場合には、合併により被合併法人D社の繰越欠損金の引継ぎを企図するのであれば、無対価合併をしてはならないということになる。

なお、個人株主を中心として支配関係を判定する場合には、「一の者」にはその個人の同族関係者(法4)を含める。しかし、上記の②は「発行済株式等の全部を保有する関係」の判定であるから、「一の者」が個人である場合であっても、「一の者」はまさに「一の者」のみであって、「一の者」には同族関係者は含まれない。

II 被合併法人の繰越欠損金(未処理欠損金)の引継ぎ

(1)内国法人同士が適格合併をした場合に、被合併法人の当該適格合併の日前9年以内に開始した各事業年度において生じた青色欠損金(未処理欠損金)があるときは、その青色欠損金(未処理欠損金)は、合併法人の合併等事業年度以後の各事業年度において、合併法人において生じた欠損金額とみなすこととされ、合併法人に引き継ぐことが認められている(法法57②)。

(2)しかし、その引継は限定されている。すなわち、共同で事業を営むための適格合併又はグループ内の一定の適格合併に該当する場合には、被合併法人の青色欠損金(未処理欠損金)は、合併法人に引き継ぐことができるが、これに該当しない合併の場合には引継ぎが規制され、合併法人に引き継ぐことができない(法法57③)。

(3)本事例の合併の場合には、合併法人であるC社と被合併法人であるD社との間にC社の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係がある(法112④一)。したがって、本事例の合併が適格合併であることを前提とすると、D社の青色欠損金(未処理欠損金)は、C社に引き継ぐことができる。

III 組織再編に係る行為計算の否認規定との関係

本事例によれば、本件合併の目的のポイントは、①D社は休業状態であること、②D社を業況の良いC社に合併させること、③D社の繰越欠損金を活用し、C社の法人税を軽減したいという点にある。そこで、このようなことが組織再編に係る行為計算の否認規定(法法132の2)のトリガーとなるかどうか問題となる。

しかし、そもそも、適格合併の要件をみると、50%超100%未満の支配関係のあるグループ法人間の合併の場合には、事業継続要件といった法人に事業実態のあることが要件となっているが、100%完全支配関係のあるグループ間の合併の場合には、事業継続要件といった法人に事業実態のあることが要件となっていない。そうすると、極論すると、完全支配関係のある法人間の合併の場合には、法人の事業実態の有無に関係なく、清算・消滅型の合併も許容されると解さざるを得ない。

この点、本事例は、合併法人であるC社と被合併法人であるD社との間にD社の平成18年の設立以来継続して完全支配関係があり、かつ、その完全支配関係は本件合併のために作出したものではない。このようなことからすると、本件の合併は、D社の青色繰越欠損金(未処理欠損金)をC社に引き継ぐための合併といえるが、法人税法で規定し、容認している範囲内の合併であるといえる。

したがって、本事例は、組織再編に係る行為計算の否認規定が適用されるような合併ではないと考えられる。

注)内容は、平成26年1月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。