

合併における税務の取り扱い

Q

当社グループは、今後のさらなる事業拡大のために、グループ内での合併による再編や他社を吸収合併することを検討しています。そこで、法人税法上の合併の取り扱い、特に繰越欠損金を引き継ぐことができるか否かについて、概要と留意点を教えてください。

A

1. 組織再編税制の概要
法人税法では、組織再編税制が規定されており、合併の態様により、適格合併と非適格合併に区分されます。適格合併に該当する場合は、合併前後で経済実態に変更がなく投資が継続していると考えて、移転資産の課税繰り延べ（帳簿価額の引継ぎ）や株主への非課税措置が定められています。これに対して非適格合併に該当する場合は、合併による引継ぎ資産

等が時価評価されて含み損益に対する課税がなされ、被合併法人（合併される側の法人）の株主にもみなし配当課税がなされます。

適格合併と非適格合併は選択適用ではなく、適格合併の要件を満たす場合は必ず適格合併となり、要件を満たさない場合は必ず非適格合併となります。

2. 適格合併の要件

(1) 支配関係等別の要件

適格合併には、①完全支配関係（100%関係）のある会社間の合併、②支配関係（50%超）のある会社間の合併、③共同事業を行うための合併があり、それぞれの要件は表のとおりです。

(2) 無対価合併に注意

無対価で行われる合併の場合は、注意が必要です。合併法人株式を交付しなかったとしても資本関係（株主構成）が変わら

ないことが追加要件となっており、パターンが法に列挙されています。

3. 繰越欠損金の引継ぎについて

(1) 欠損金の引継制限

適格合併の場合は、原則として、被合併法人の繰越欠損金を引き継ぐことができます。しかし繰越欠損金を不当に利用した租税回避行為を防止するため、支配関係前に生じた未処理欠損金や、支配後の未処理欠損金の

うち支配前に生じていた含み損を実現させた部分の欠損金（特定資産譲渡等損失）の引継制限が課されています。

非適格合併の場合は、繰越欠損金を一切引き継ぐことはできず切り捨てられます。

(2) 支配関係のある法人との場合

繰越欠損金のある法人の株式を取得後すぐに合併をした場合、無制限で繰越欠損金を利用できるならば、容易に租税回避が可能となってしまう。そこで支配関係のある法人との適格合

表 適格合併の要件

- ①完全支配関係の場合
 - (a) 金銭等不交付要件（被合併法人の株主に合併法人の株式のみを渡す）
- ②支配関係のある会社間の場合
 - (a) 金銭等不交付要件
 - (b) 従業者従事要件（おおむね80%の従業員を残す）
 - (c) 事業継続要件
- ③共同事業を行うための合併の場合（支配関係がない場合でも可）
 - (a) 金銭等不交付要件
 - (b) 従業者従事要件
 - (c) 事業継続要件
 - (d) 事業関連性要件
 - (e) 事業規模要件（資本金等の違いが概ね5倍以内）又は特定役員引継要件
 - (f) 株式継続保有要件

出所：「法人税法」「法人税法施行令」をもとに筆者作成

みつば会計
（商工相談業務委嘱先）
税理士・公認会計士
織田成人

併の場合、次の①から③のどれかを満たすもの以外は繰越欠損金の引継制限が課されています。
①5年前の日から支配関係が継続している法人同士の適格合併

支配関係が5年を超えていれば、企業グループとして一体とみてよいという考えです。ただし、「合併の日の属する事業年度の開始の日」からさかのぼって5年間を数えますので、期中合併をした場合等では、5年を超える支配関係が必要となります。

②設立時から支配関係が継続している法人同士の適格合併
支配関係が5年経過してなくても、5年以内の新設時からずっと支配関係にある法人同士は、企業グループ一体として経営されてきたとみて、繰越欠損金の引継ぎが認められます。ただし、新設法人経由で他法人の繰越欠損金を持ち込むことを防ぐために、対象の新設法人が過去に適格組織再編を行っていた場合や、新設法人の完全子会社が解散していた場合には、繰越欠損金の引継制限があります。

で注意が必要です。

③みなし共同事業要件を満たす適格合併

みなし共同事業要件とは、⑦事業関連性要件、⑧事業規模要件、⑨被合併事業規模継続要件（支配後の対象事業の規模変化2倍以内）、⑩合併事業規模継続要件（こちらも⑨と同じく2倍以内）、⑪特定役員引継要件があります。これらのうち⑦、⑧、または⑨と⑩を満たせば、繰越欠損金の引継制限はありません。なお特定役員引継要件とは、支配関係発生前から各法人で常務クラス以上の役員であった者が、合併後の法人でも常務クラス以上の役員に就任することとをいいます。

(3)引継制限のない場合

なお、支配関係が生じてから5年を超えている場合の適格合併や、表③の共同事業を行うための適格合併の場合には、繰越欠損金の引継制限はありません。
(4)被合併法人からの繰越欠損金
被合併法人から引き継がれる繰越欠損金は原則として、その繰越欠損金が発生した被合併法人の事業年度開始の日の属する

合併法人の事業年度において生じた繰越欠損金とみなされます。ただし期中合併などで、合併法人の合併事業年度中に生じた被合併法人の繰越欠損金があるとき、その欠損金は合併前の事業年度で生じたものとみなされます。

4. 繰越欠損金の利用制限と特定資産譲渡等損失額の損金不算入

算入

(1)合併する側への利用制限

適格合併において、被合併法人の繰越欠損金の引継ぎのみを制限しても、合併する側の法人の繰越欠損金を無制限に利用できるのであれば、繰越欠損金のある子会社の方を合併会社とする逆さ合併を行うことで租税回避が可能となります。そこで合併する側の法人が保有する繰越欠損金に対しても同様の利用制限を課しています。その際の要件は、3. (2)の内容と同じです。仮に租税回避の意図がなくても、要件を満たさない場合は繰越欠損金の利用制限を受けてしまいますので、合併前の慎重な検討が求められます。

(2)含み損のある資産を合併後に売却する場合
適格合併の場合、資産・負債は簿価移転となります。ただ合併前に保有していた含み損のある資産を合併後にすぐに売却すること、他の含み益資産や利益との相殺が無制限に可能となれば、多額の含み損のある会社を利用した合併を行うことで、租税回避ができてしまいます。

したがって、支配関係5年以内の適格合併で、含み損のある一定の資産（特定引継資産や特定保有資産）を合併後に売却等した場合には、それに伴う譲渡損失額が損金算入できないとする規定があります。

5. 行為計算否認規定に注意

法人税の組織再編税制には、たとえ各種の要件を満たした場合でもそれが法人税の負担を不当に減少させる結果と認められるときは、税務署長がその行為・計算を否認できる包括的否認規定が置かれています。これにより、ただ要件を満たすような形式だけを整えることによる租税回避行為を防止しています。

