

チェックシートの解説集

第1章 合併

I. 税制適格要件

税制適格要件を満たす場合には、資産及び負債を簿価で引き継いだものとして取り扱われ（法法62の2）、税制適格要件を満たさない場合には、資産及び負債を時価で譲渡したものとして取り扱われることになる（法法62）。そして、適格合併を行った場合には、原則として、被合併法人の繰越欠損金を合併法人に引き継ぐことになる（法法57②）。

合併における税制適格要件については、イ. グループ内の適格合併、ロ. 共同事業を行うための適格合併の2つが定められている。そして、イ. グループ内の適格合併については、（イ）完全支配関係内の適格合併と（ロ）支配関係内の適格合併が定められている。具体的な内容は以下の通りである（法法二十二の八、法令4の3①～④）。

<合併における税制適格要件>

完全支配関係	支配関係	共同事業
(i) 金銭等不交付要件	(i) 金銭等不交付要件 (ii) 従業者従事要件 (iii) 事業継続要件	(i) 金銭等不交付要件 (ii) 従業者従事要件 (iii) 事業継続要件 (iv) 事業関連性要件 (v) 事業規模要件又は特定役員引継要件 (vi) 株式継続保有要件

1. 完全支配関係内の適格合併

(1) 完全支配関係

完全支配関係内の適格合併において、税制適格要件の判定を誤りやすい事案として、①無対価合併、②名義株、③親族等が保有している株式、④一般社団法人又は一般財団法人が保有している株式、⑤完全支配関係継続要件が挙げられる。

このうち、無対価合併については、現行法上、対価の交付を省略したと認められるものとして法人税法施行令に定められているものに対して税制適格要件を認め、それ以外には税制適格要件が認められていない。なお、対価の交付を省略したと認められるものとして法人税法施行令に定められているものとは、以下に掲げるものをいう（法令4の3②）。

イ. 当事者間の完全支配関係がある場合

合併法人が被合併法人の発行済株式の全部を直接に保有している場合

ロ. 同一の者による完全支配関係がある場合

(イ) 合併法人が被合併法人の発行済株式の全部を直接に保有している場合

(ロ) 被合併法人と合併法人の株主構成が同一の場合

また、ここでは、上記5つのうち完全支配関係継続要件について触れさせていただきたい。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る場合において、完全支配関係内の合併に該当するためには、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必要があり（法令4の3②二）、このような要件を「完全支配関係継続要件」と表記することがある。そして、適格合併により解散することが見込まれている場合には特例が定められているものの（法令4の3②二、②五）、それ以外の場合には特例が定められていない。そのため、完全支配関係内の適格合併に該当するか否かの判定上、完全支配関係継続要件を満たすかどうか非常に重要になる。

合併法人株式の譲渡が検討されておらず、かつ、実際に譲渡されていない場合や、合併法人株式の譲渡が予定されており、かつ、実際に譲渡されていた場合には、完全支配関係継続要件の判定は容易であるものの、実務上、合併の時には合併法人株式を譲渡する予定がなかったものの、合併後の後発事象により合併法人株式を譲渡することになった事案が少なくない。この場合には、条文上、「見込まれる」と定義されていることから、合併の時に「見込まれる」状況にあったか否かにより判断すべきである。そのため、合併の時に合併法人株式の譲渡が予定されていなかった場合には、たとえ結果的に譲渡されていたとしても、完全支配関係継続要件に抵触しない。また、合併法人株式を譲渡する可能性があったとしても、譲受人が特定されておらず、合併法人の支配株主（同一の者）による希望に過ぎない段階では、譲渡が予定されていないことから、完全支配関係継続要件に抵触しない。

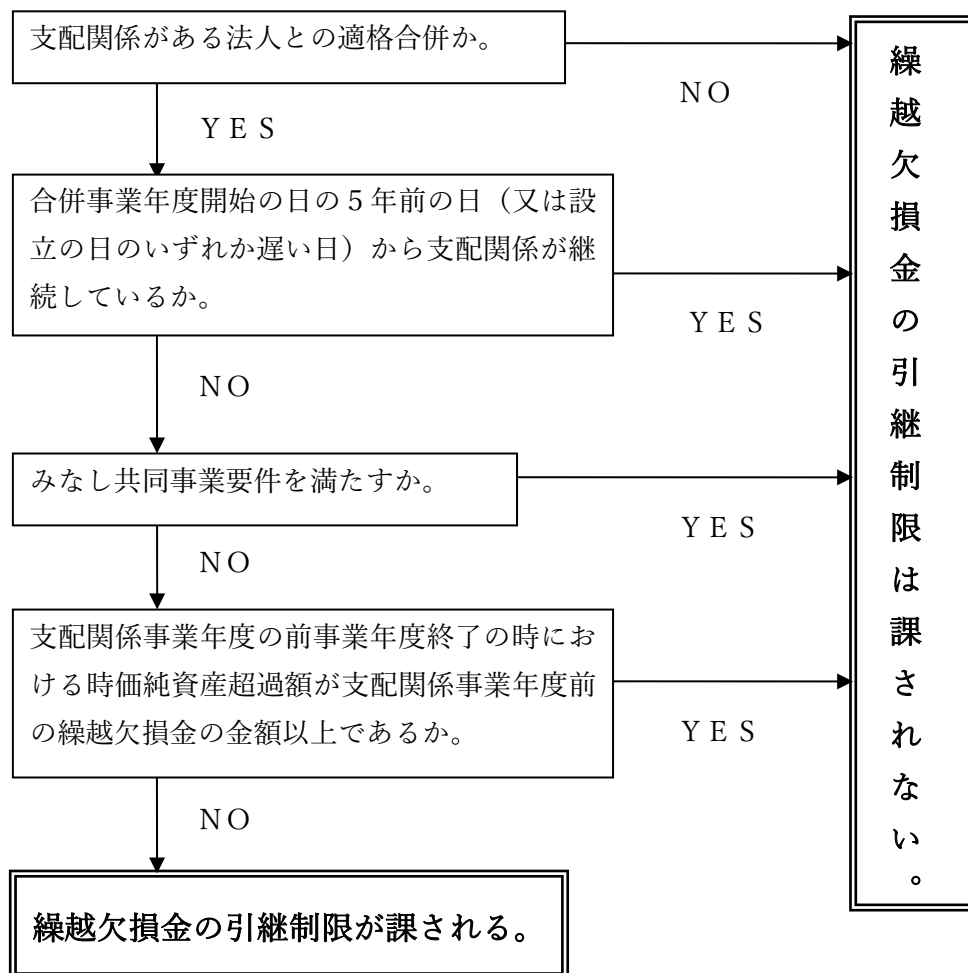
すなわち、「予定されている」という状態にある場合、具体的には「売却計画が事前に決定された」という状態にある場合に限り、完全支配関係継続要件に抵触することになる¹。ただし、この場合における決定機関は、必ずしも取締役会や株主総会に限定されないため、取締役会決議が行われる前であっても、取締役会決議に重要な影響を与える者（ex.代表取締役）による意思決定が行われている場合において、譲渡する蓋然性が高いと認められるときは、完全支配関係継続要件に抵触することになる。

実務上、ご留意いただきたいのは、譲渡価額の正式な提示は書面でなされるものの、それよりも前に、メール、SNS、口頭などにより概算ベースの譲渡価額の提示が行われることがあるという点である。さらにいえば、会食やゴルフ場で譲渡価額の提示が行われており、経理担当者が実態を把握していない事案も少なくない。そのため、完全支配関係継続要件の判定については、経理担当者に確認するだけでなく、代表取締役社長にも確認する必要がある。会計事務所の立場としては、代表取締役社長に「現時点でM&Aは想定しておらず、合併法人株式を継続して保有する予定である」という言質をメールその他の文書により入手しておいたほうが安心であるともいえる。

¹ 朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』369頁（清文社、平成26年）。

より判定を行うことになる。

<繰越欠損金の引継制限の判定フローチャート>



さらに、被合併法人の繰越欠損金のみを制限を課し、合併法人の繰越欠損金になら制限を課さない場合には、逆さ合併を行うことにより買収してきた法人の繰越欠損金を不当に利用するという租税回避が考えられる。このような租税回避を防ぐために、被合併法人から引き継いだ繰越欠損金だけでなく、合併前に合併法人が保有していた繰越欠損金に対しても同様の使用制限が課されている（法法 57④）。

（１）繰越欠損金の引継ぎ

繰越欠損金の引継ぎにおける失敗事例として、繰越欠損金の期限切れが生じてしまっていたという点が挙げられる。具体的には、被合併法人の適格合併の前日9年以内に開始した各事業年度において生じた繰越欠損金のみが引き継げることから（法法 57②、平成 27