

合併の税務実務 「超入門」

公認会計士
税理士

佐藤 信祐

1. 合併とは。

- 合併とは、2以上の法人が契約により1つの法人になることをいい、吸収合併と新設合併に分けられる。
- 吸収合併とは、被合併法人の権利義務のすべてを合併後に存続する合併法人に承継させるものをいい(会社法2二十七)、新設合併とは、被合併法人の権利義務のすべてを合併により設立する合併法人に承継させるものをいう(会社法2二十八)。

- 新設合併は被合併法人が複数になり、登記
手続や許認可の再取得などが煩雑になると
いった理由から、ほとんど用いられておらず、
実務上は、吸収合併が多く用いられている。

2. 会社法を理解しよう。

- 合併契約の締結
- 株主総会の特別決議による承認
- 事前開示及び事後開示
- 債権者異議手続き
- 株券提供手続き
- 登記手続き(商業登記、不動産登記)

【効力発生日】

- 吸収合併

合併契約において定められた効力発生日（会社法750①）。

- 新設合併

設立会社の成立の日（設立登記の日、会社法49、754①）。

【その他の論点】

- 許認可、免許の再取得
- 一部の契約では、合併をトリガーとして解約される条項が付されていることがある。
- 金融機関への説明
- 労働者への説明
- 取引先への説明

3. 会計処理を理解しよう。

- 兄弟会社との合併
 - 合併により増加した株主資本の額を資本金の額、資本準備金及びその他資本剰余金に任意に配分する手法(会計35②)。なお、マイナスの場合には、その他利益剰余金のマイナスとして処理する。
 - 被合併法人の純資産の部をそのまま引き継ぐ手法(会計36①)

※増加する株主資本の額の2分の1以上を資本金の額に組み入れるという規定は適用されない。

■ 子会社との合併（親会社が合併法人）

親会社を合併法人とし、子会社を被合併法人とする吸収合併を行う場合には、子会社から受け入れた純資産のうち親会社持分に相当する部分の金額と親会社が保有していた子会社株式の帳簿価額との差額を特別損益に計上する（結合指針206）。

4. どんな税金があるんだろう。

- 個人株主において、みなし配当及び株式譲渡損益が生じることがある。
- 株主間贈与の場合には、贈与税の問題が生じることがある。
- 資産の移転に伴い、消費税、登録免許税及び不動産取得税が生じることがある。
- 消費税の計算上、譲渡側の課税売上割合が変わることがある。
- 消費税における免税事業者及び簡易課税事業者の判定が必要になることがある。

- 組織再編成に係る契約書の作成に伴い印紙税が生じることがある。
- 組織再編成に伴って会計上の資本金及び資本準備金の合計額や法人税法上の資本金等の額が増減する場合には、住民税均等割及び事業税資本割が変動することがある。

5. 条文を読む癖をつけよう。

【法人税法施行令4条の3第2項】

法第二条第十二号のハイに規定する政令で定める関係は、次に掲げるいずれかの関係とする。

一 合併に係る被合併法人と合併法人（当該合併が法人を設立する合併（次項及び第四項において「新設合併」という。）である場合にあっては、当該被合併法人と他の被合併法人。以下この項において同じ。）との間にいずれか一方の法人による完全支配関係（当該合併が被合併法人の株主等に合併法人の株式その他の資産が交付されない合併（以下第四項までにおいて「無対価合併」という。）である場合にあっては、合併法人が被合併法人の発行済株式等（法第二条第十二号の七の五に規定する発行済株式等をいう。以下この条において同じ。）の全部を保有する関係に限る。）がある場合における当該完全支配関係（次号に掲げる関係に該当するものを除く。）

二 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（当該合併が無対価合併である場合にあっては、次に掲げる関係がある場合における当該完全支配関係に限る。）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（当該合併後に当該合併に係る合併法人を被合併法人又は完全子法人（法第二条第十二号の十五の二に規定する完全子法人をいう。以下この条において同じ。）とする適格合併又は適格株式分配を行うことが見込まれている場合には、当該合併の時から当該適格合併又は適格株式分配の直前の時まで当該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当該合併に係る被合併法人と合併法人との間の関係

イ 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
ロ 被合併法人及び合併法人の株主等(当該被合併法人及び合併法人を除く。)の全てについて、その者が保有する当該被合併法人の株式(出資を含む。以下この条において同じ。)の数(出資にあつては、金額。以下この条において同じ。)の当該被合併法人の発行済株式等(当該合併法人が保有する当該被合併法人の株式を除く。)の総数(出資にあつては、総額。以下この条において同じ。)のうちに占める割合と当該者が保有する当該合併法人の株式の数の当該合併法人の発行済株式等(当該被合併法人が保有する当該合併法人の株式を除く。)の総数のうちに占める割合とが等しい場合における当該被合併法人と合併法人との間の関係

【法人税法施行令4条の3第3項】

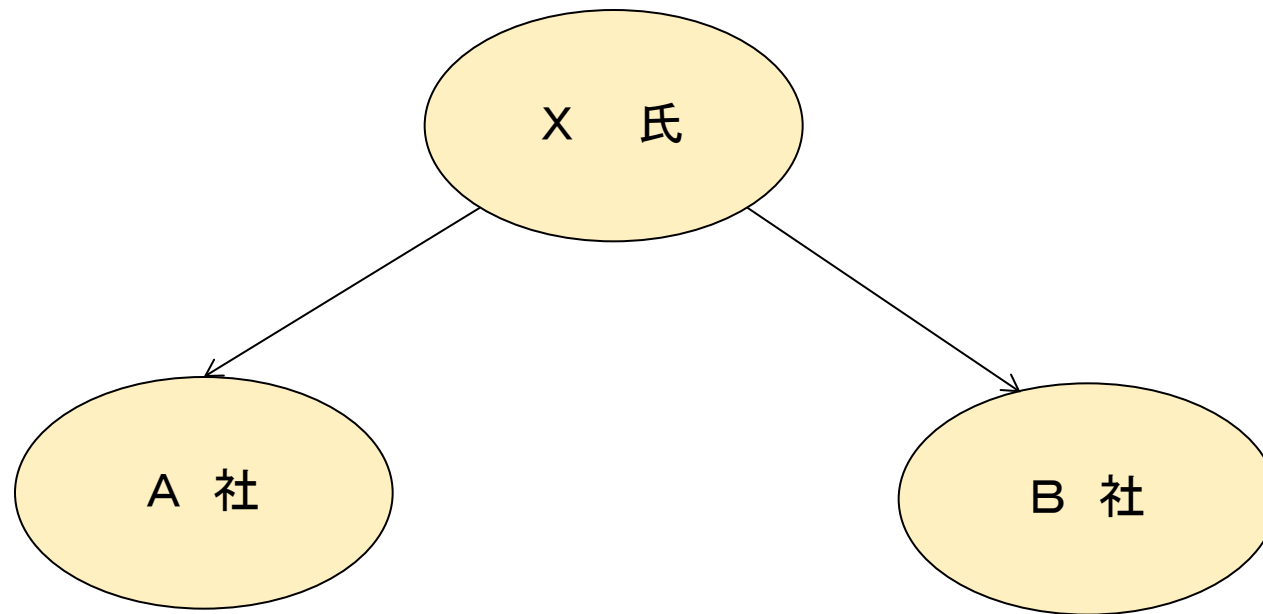
法第二条第十二号の八口に規定する政令で定める関係は、次に掲げるいずれかの関係(前項各号に掲げる関係に該当するものを除く。)とする。

一 合併に係る被合併法人と合併法人(当該合併が新設合併である場合にあつては、当該被合併法人と他の被合併法人)との間にいずれか一方の法人による支配関係(当該合併が無対価合併である場合にあつては、前項第二号口に掲げる関係がある場合における当該支配関係に限る。)がある場合における当該支配関係(次号に掲げる関係に該当するものを除く。)

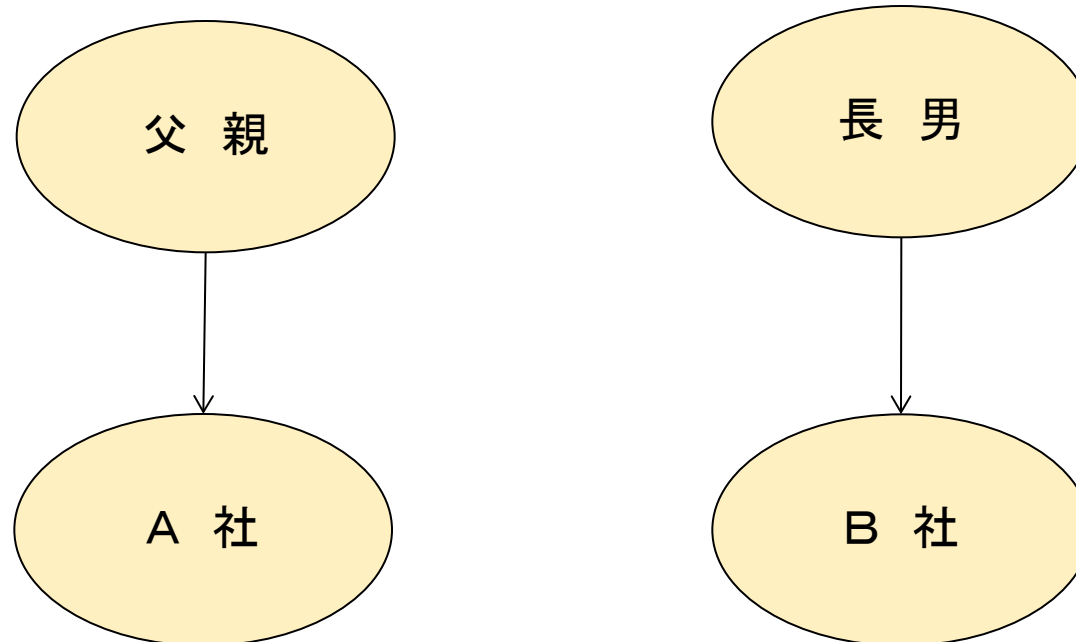
二 前項第二号中「完全支配関係」とあるのを「支配関係」と、「被合併法人又は完全子法人(法第二条第十二号の十五の二に規定する完全子法人をいう。以下この条において同じ。)」とあるのを「被合併法人」と、「適格合併又は適格株式分配」とあるのを「適格合併」と読み替えた場合における同号に掲げる関係

【無対価合併】

- 税制適格要件を満たす場合

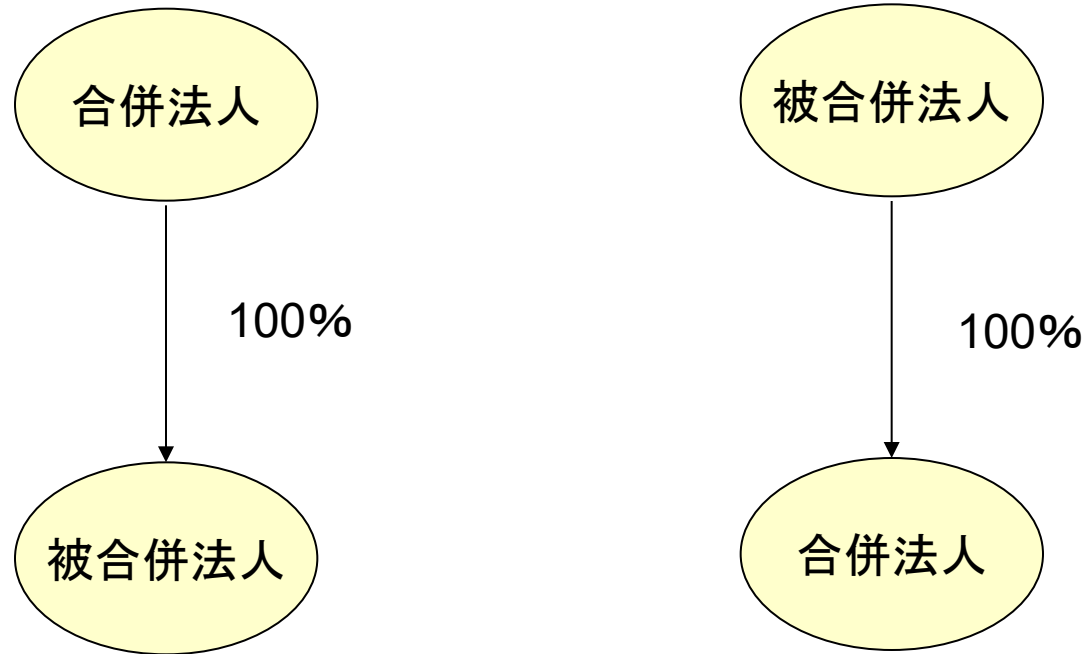


- 税制適格要件を満たさない場合



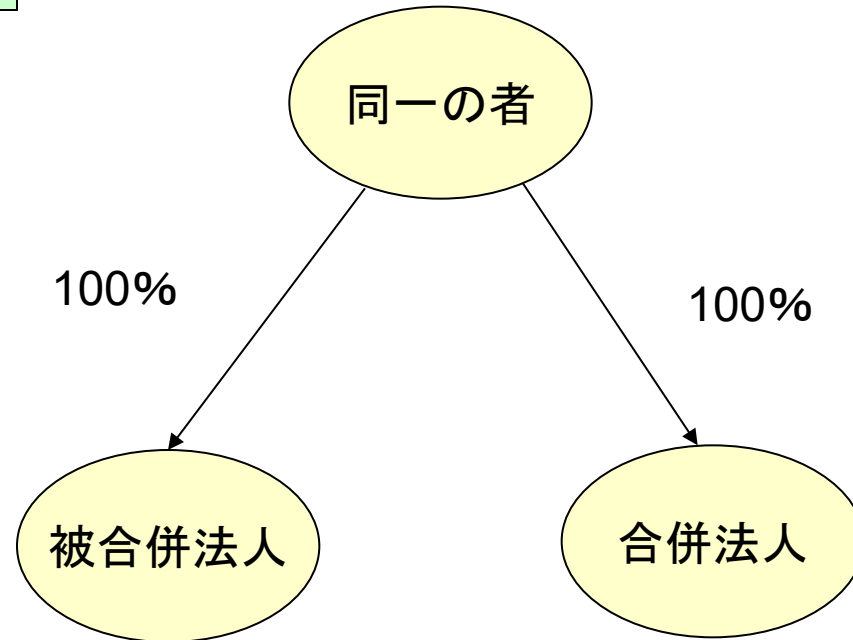
6-1. 完全支配関係①

親子関係



6-2. 完全支配関係②

兄弟関係



6-3. 株式の保有者の判定方法

原則

株主名簿又は社員名簿に記載されている株主等により判定する。

例外

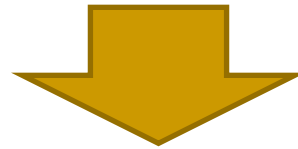
株主名簿又は社員名簿に記載されている株主等が単なる名義人であって、他の者が実際の権利者である場合には、その実際の権利者が保有するものとして判定する。

6-4. 判定のポイント

- 直接保有割合だけでなく、間接保有割合も含む。
- 支配株主が個人である場合には、当該個人株主の親族等が保有する株式を含めて判定する。ただし、一般社団法人の保有する株式は含めない。
- 議決権割合ではなく、発行済株式総数に対する割合で判定する。

6-5. 名義株

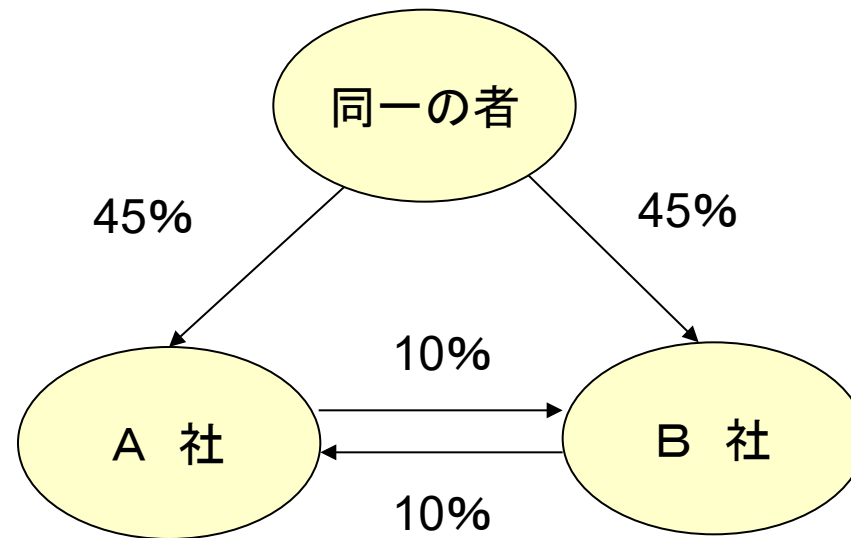
- 株主名簿又は社員名簿に記載されている株主等が単なる名義人であって、他の者が実際の権利者である場合には、その実際の権利者が保有するものとして判定する。



- どうやって、名義株に該当しないようにするのか？現金のやり取り、書類の整備はどうするのか？

6-6. 持合株式

- 100%グループ内であれば、持合株式であっても、完全支配関係には抵触しない。
- ただし、50%超100%未満の場合には抵触する可能性がある。



7-1. 税制適格要件の概要

＜税制適格要件(合併の場合)＞

100%グループ内	50%超100%未満	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

※分割、現物出資には主要資産等引継要件が課される。
※株式交換・移転は完全親子関係継続要件が課される。

7-2. 合併前と合併直後の資本関係

合併前

合併の前において、100%グループ間の関係にあること。

⇒ 極端な話、合併の直前(当日)に株式を取得しても要件を満たす。

合併後

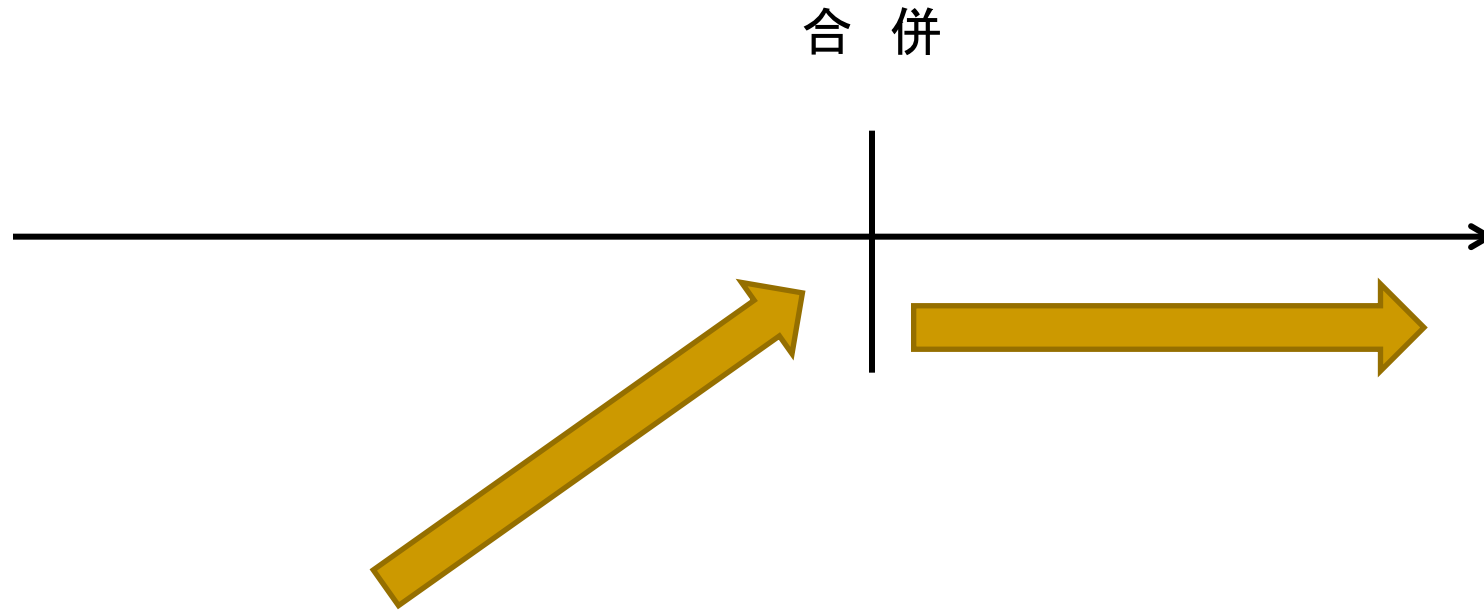
<親子関係の場合>

合併後にひとつの法人になってしまうことから、特に要件は課されていない。

<兄弟関係の場合>

合併後に同一の者によって、発行済株式の全てが継続して保有されることが見込まれていること

【完全支配関係の判定】



7-3. 金銭等不交付要件

■ 例外事由

- 剰余金の配当見合い
- 1株未満の端数に対する交付金
- 反対株主の株式買取請求
- 合併親法人株式(三角合併)
- 合併法人が被合併法人の発行済株式総数の3分の2以上を保有している場合

【現金交付型の適格合併】

(資 産) 10,000 (負 債) 9,000

(資本金等の額) 90

(現 金 預 金) 10

(利益積立金額) 900

(資本金等の額) 70 (株 式) 70

7-4-1. 従業者従事要件の概要

従業者従事要件

被合併法人の合併の直前の従業者のうち、その総数のおおむね100分の80以上に相当する数の者が、合併後に合併法人の業務に従事することが見込まれていること。

【従業者の範囲】

- ・ 取締役
- ・ 監査役
- ・ 使用人（ただし、他の法人に出向している者を除く。）
- ・ 出向により受け入れている者
- ・ 派遣社員
- ・ パート
- ・ アルバイト

7-4-2. 従業者の定義（法基通1-4-4）

- 「従業者」とは、役員、使用人その他の者で、合併の直前において被合併法人の合併前に営む事業に現に従事する者をいうものとする。ただし、これらの事業に従事する者であっても、例えば、日々雇い入れられる者で従事した日ごとに給与等の支払を受ける者について、法人が従業者の数に含めないこととしている場合は、これを認める。
- 出向により受け入れている者等であっても、被合併法人の合併前に営む事業に現に従事する者であれば従業者に含まれることに留意する。
- 下請先の従業員は、例えば自己の工場内でその業務の特定部分を継続的に請け負っている企業の従業員であっても、従業者には該当しない。

7-4-3. 従業者従事要件の留意点

- 被合併法人の従業者が、合併後に被合併法人から引き継いだ業務ではなく、合併法人が合併前に営んでいる業務に従事することが見込まれていても問題にならない(法基通1-4-9)。
- 被合併法人の使用人を引き継いでも、他法人に出向させてしまう場合、適格分割で移転させてしまう場合には、従業者を引き継いだことにならない(ただし、平成30年度税制改正で完全支配関係のある他の法人に移転する場合には緩和)。
- 被合併法人の役員を使用人として引き継いだとしても、従業者従事要件には抵触しない。
- 合併前の直前の従業者を引き継ぐことが要求されているため、合併の1ヶ月前に人員整理を行っても、包括的租税回避防止規定に抵触しない限り、問題にならない。
- 合併法人の従業者については、特にこのような要件は課されていない。

7-4-4. 合併前後の人員整理

- 合併後の人員整理は、後発事象に該当しない限り、問題になり得る。
- 合併前の人員整理は、従業者従事要件の制度趣旨(事業単位の移転)に抵触しない限り、問題にならない。

7-5-1. 事業継続要件

事業継続要件

被合併法人の合併前に営む主要な事業が、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。

【留意事項】

- ・ 合併法人に対してのみ、賃貸業を行っているような法人については、事業継続要件を満たすことができない。
- ・ 合併後に、グループ会社に事業を移転する場合には、事業継続要件を満たすことができない(ただし、平成30年度税制改正により、完全支配関係のある法人への事業の移転については緩和)。
- ・ 事業規模が縮小しても、事業継続要件に抵触しない(ただし、従業者従事要件に要注意)。
- ・ 合併法人の事業については、事業継続要件は課されていない。

7-5-2. 事業性

以下の全ての要件を満たすこと

1. 事務所、店舗、工場その他の固定施設を所有し、又は賃借していること。
2. 従業者（役員にあつては、その法人の業務に専ら従事するものに限る。）があること。
3. 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いい、その商品の開発若しくは生産又は役務の開発を含む。）
 - （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当該許認可等に係る権利の保有
 - （5）知的財産権の取得をするための出願若しくは登録の請求若しくは申請、知的財産権の移転の登録の請求若しくは申請又は知的財産権の所有
 - （6）商品販売等を行うために必要となる資産（固定施設を除く。）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

7-5-3. 問題になりやすいケース

- 従業員が存在しない場合
- 売上が臨時的である場合
- 売上準備行為がある場合
- 事業が複数存在する場合

7-5-4. 事業継続要件に疑義がある場合

- 完全支配関係にしてから合併した場合には、事業継続要件は不要である。
- また、繰越欠損金の引継制限は、支配関係が成立してから5年を経過していれば、課されない。
- そのため、支配関係がある場合に、完全支配関係に移行してから合併を行うのも選択肢である。

7-5-5. 主要な事業の判定(法基通1-4-5)

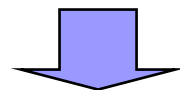
- 被合併法人の合併前に営む事業が2以上ある場合において、そのいずれが法第2条第12号の8口(2)《適格合併》に規定する「主要な事業」であるかは、それぞれの事業に属する収入金額又は損益の状況、従業者の数、固定資産の状況等を総合的に勘案して判定する。

7-5-6. 合併後の後発事象

- 合併後に事業の廃止が見込まれている場合
- 合併後にリストラが見込まれている場合（従業者
従事要件についても要検討）

8-1. 繰越欠損金の引継ぎ

- 適格合併の場合には、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る。



対象となる繰越欠損金

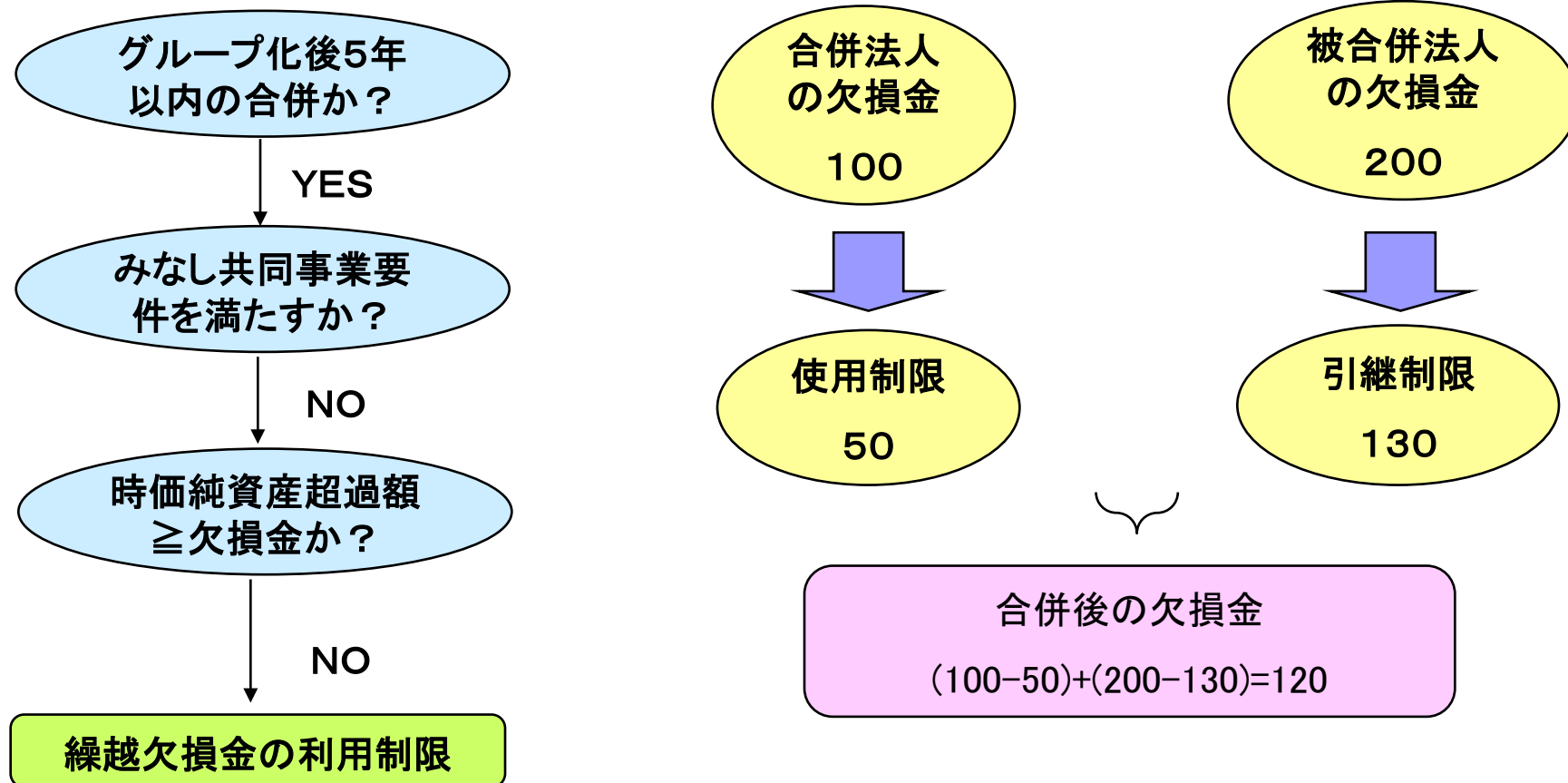
- 被合併法人の前9年内事業年度において生じた繰越欠損金のうち、その繰越欠損金の生じた事業年度後の事業年度において繰越控除された金額及び繰越欠損金の繰戻還付の基礎となった金額を除いた金額

※被合併法人の前9年内事業年度

→被合併法人の適格合併等の日前9年以内に開始した事業年度

会社分割、現物出資の場合には、分割法人等の繰越欠損金を引き継ぐことができない。

8-2. 繰越欠損金の利用制限



8-3. 制限の対象となる繰越欠損金

- 支配関係事業年度前の各事業年度(グループ化前)において生じた繰越欠損金
- 支配関係事業年度以後の各事業年度(グループ化後)において生じた繰越欠損金のうち、特定資産譲渡等損失相当額からなる部分の金額

支配関係事業年度

支配関係が生じた日の属する事業年度

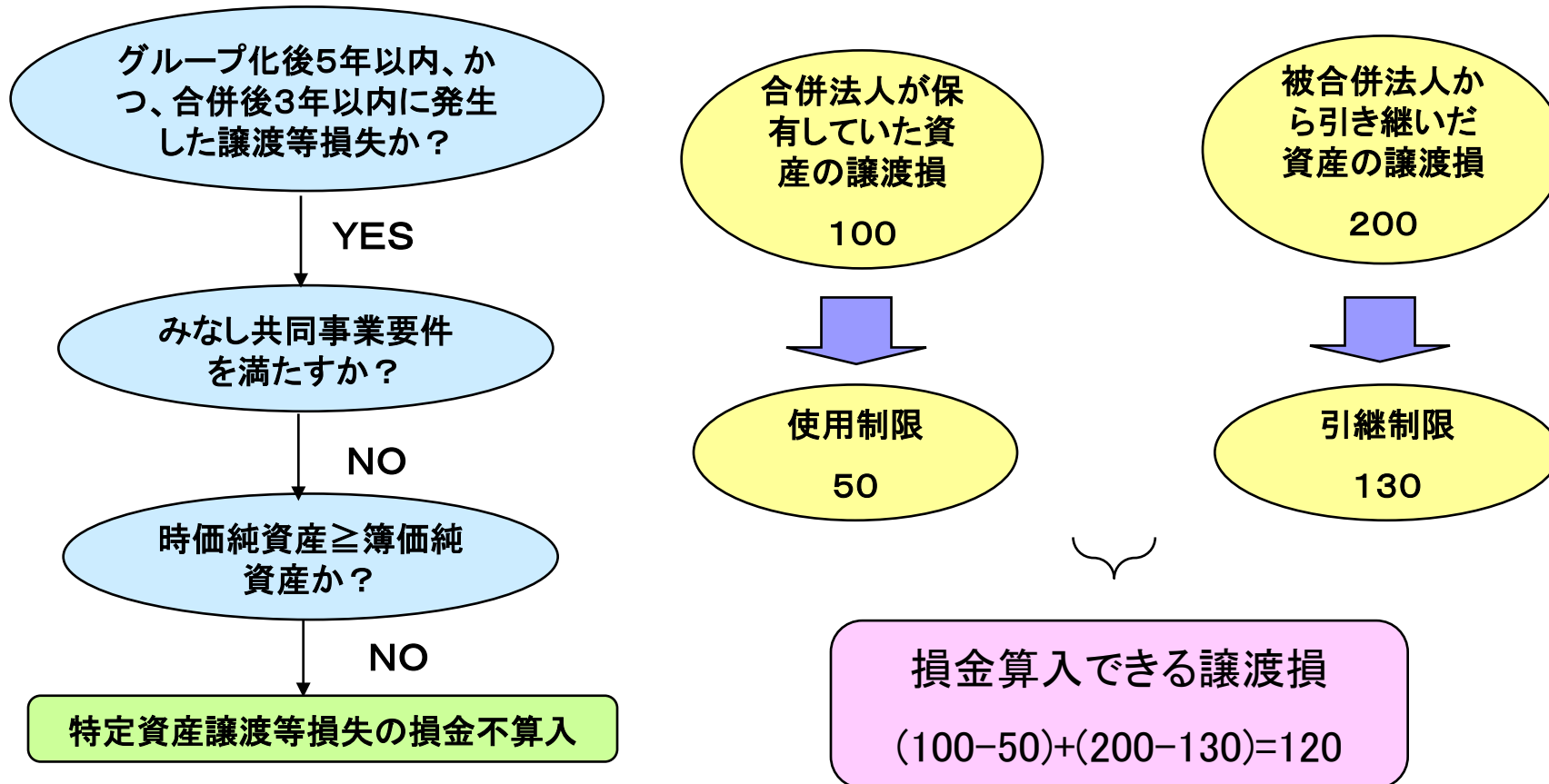
特定資産譲渡等損失相当額

支配関係事業年度開始の日に有する資産を「特定資産」と仮定し、その譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由から生じた損失から構成される繰越欠損金

支配関係

発行済株式総数の50%超を保有する資本関係

8-4. 特定資産譲渡等損失額の損金不算入



【特定資産の定義】

■ 特定資産の定義

支配関係発生日又は支配関係発生日の属する事業年度開始の日前から有していた資産

■ 例外

- ・ 棚卸資産（土地、土地の上に存する権利を除く。）
- ・ 売買目的有価証券、短期売買商品
- ・ 帳簿価額又は取得価額が1,000万円に満たないもの
- ・ 時価 $\geq$ 帳簿価額である資産→別表添付要件（*）

* 別表添付要件

合併法人等の合併等事業年度の確定申告書にそれぞれの資産の時価と簿価に関する明細書の添付があり、かつ、価格の算定根拠等についての書類を保存する必要がある。
なお、算定基準日は、支配関係事業年度開始の日である。

したがって、以下のようなものは除かれる。

- ・ 通常の営業から発生する損失（不動産業等を除く）
- ・ 退職金の支払いによる損金
- ・ 損害賠償金の支払
- ・ 支配関係発生日に保有していない資産から生じる損失

【譲渡等損失の定義】

- 「譲渡等損失」の定義

譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失

- 例外

- ・ 災害による資産の滅失又は損壊
- ・ 法的整理又は私的整理があったことによる評価換え
- ・ 合併後の後発事象が原因で行った資産の評価換え
- ・ 減価償却を適正に行っている減価償却資産の除却 など

【1,000万円の判定方法】

- 金銭債権

債務者ごと

- 減価償却資産

- 建物

一棟ごと(建物の区分所有等に関する法律1条(建物の区分所有)の規定に該当する建物にあっては、同法2条1項(定義)に規定する建物の部分ごと)

- 機械及び装置

一の生産設備又は一台若しくは一基(通常一組又は一式をもって取引の単位とされるもの)にあっては、一組又は一式)ごと

- その他

上記に準じて区分する。

- 土地等

一筆(一体として事業の用に供される一団の土地等にあつては、その一団の土地等)ごと

- 有価証券

銘柄の異なるごと

- 暗号資産

種類の異なるごと

- その他の資産

通常取引の単位を基準として区分する。

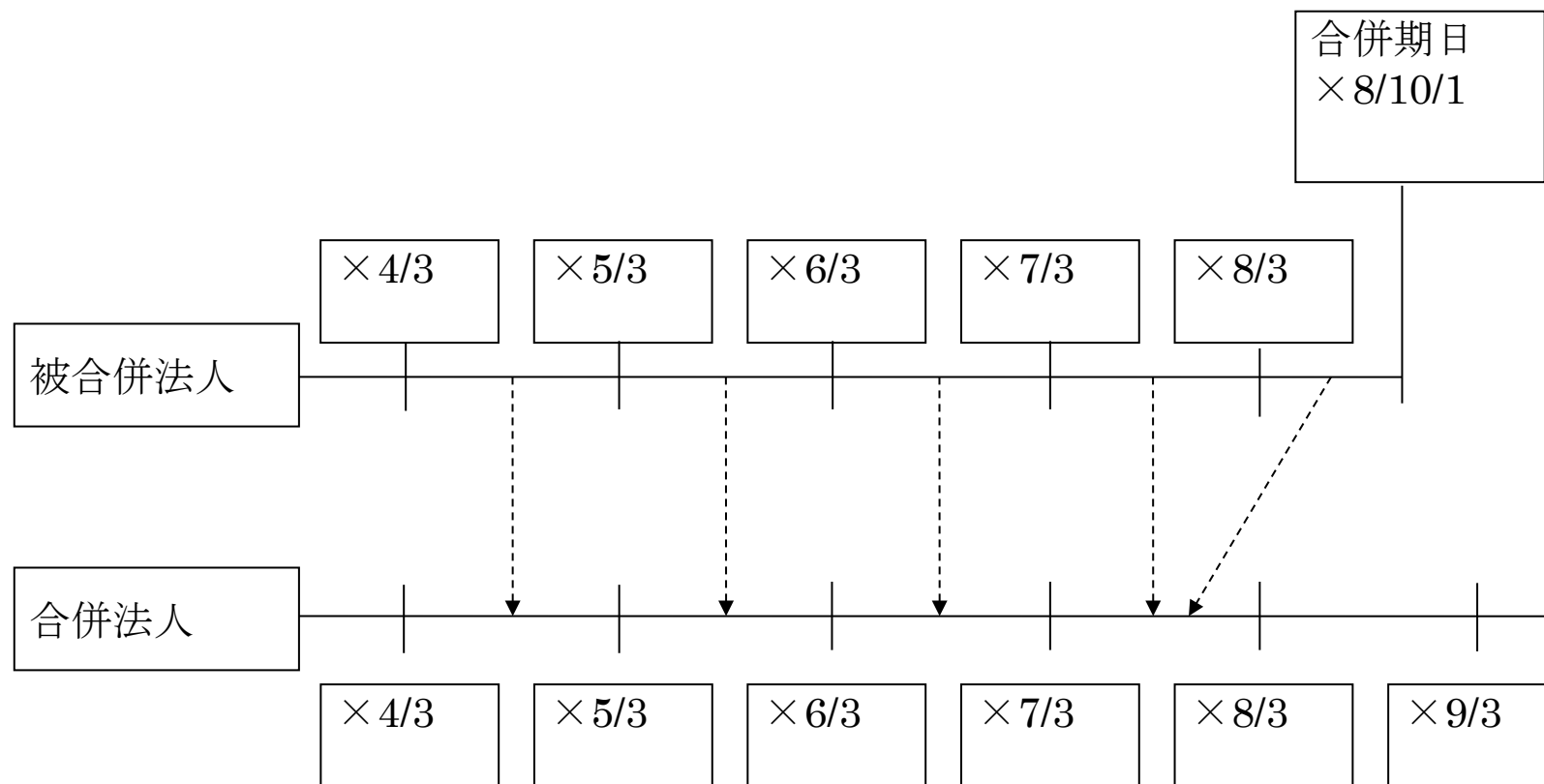
8-5. みなし共同事業要件

- ① 被合併事業と合併事業が関連していること(事業関連性要件)
- ② 被合併事業と合併事業の規模の割合がおおむね1;5の範囲内にあること(事業規模要件)
- ③ 被合併事業と合併事業が支配関係発生日から継続的に営まれており、かつ、事業規模が著しく(概ね2倍以上)変化しないこと(事業規模継続要件)
- ④ ②及び③を満たさない場合には、合併法人及び被合併法人の特定役員が合併後の合併法人の特定役員になること(特定役員引継要件)

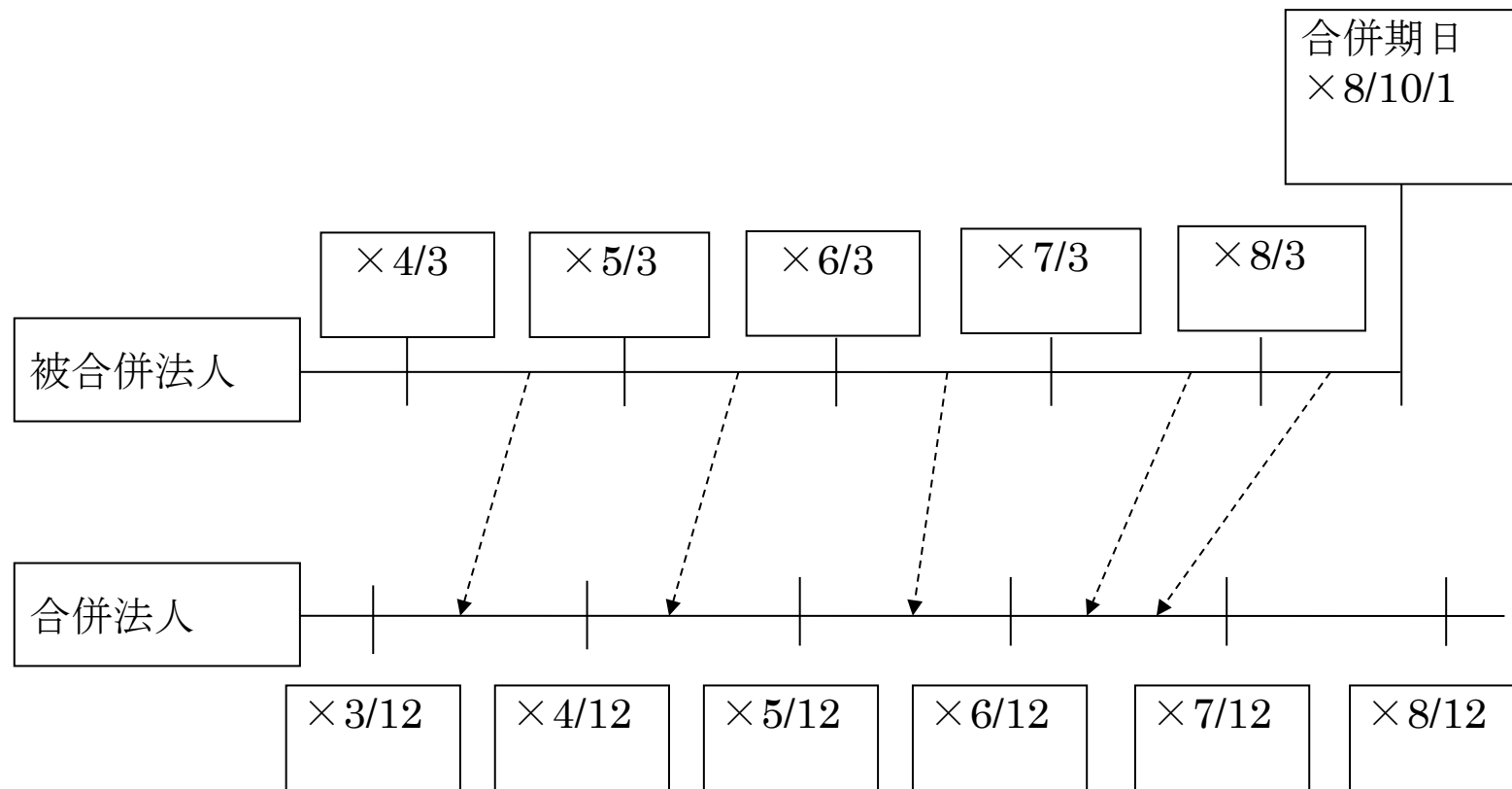
8-6. 帰属事業年度

- 被合併法人の繰越欠損金は、被合併法人の当該繰越欠損金の生じた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る。
- ただし、合併法人の合併事業年度開始の日以後に開始した被合併法人の事業年度において生じた繰越欠損金は、合併法人の合併事業年度の前事業年度において生じた繰越欠損金とみなされる。

【事業年度が一致している場合】



【事業年度が一致していない場合】



8-7. 数か月のズレにより、繰越欠損金が引き継げなかった事例

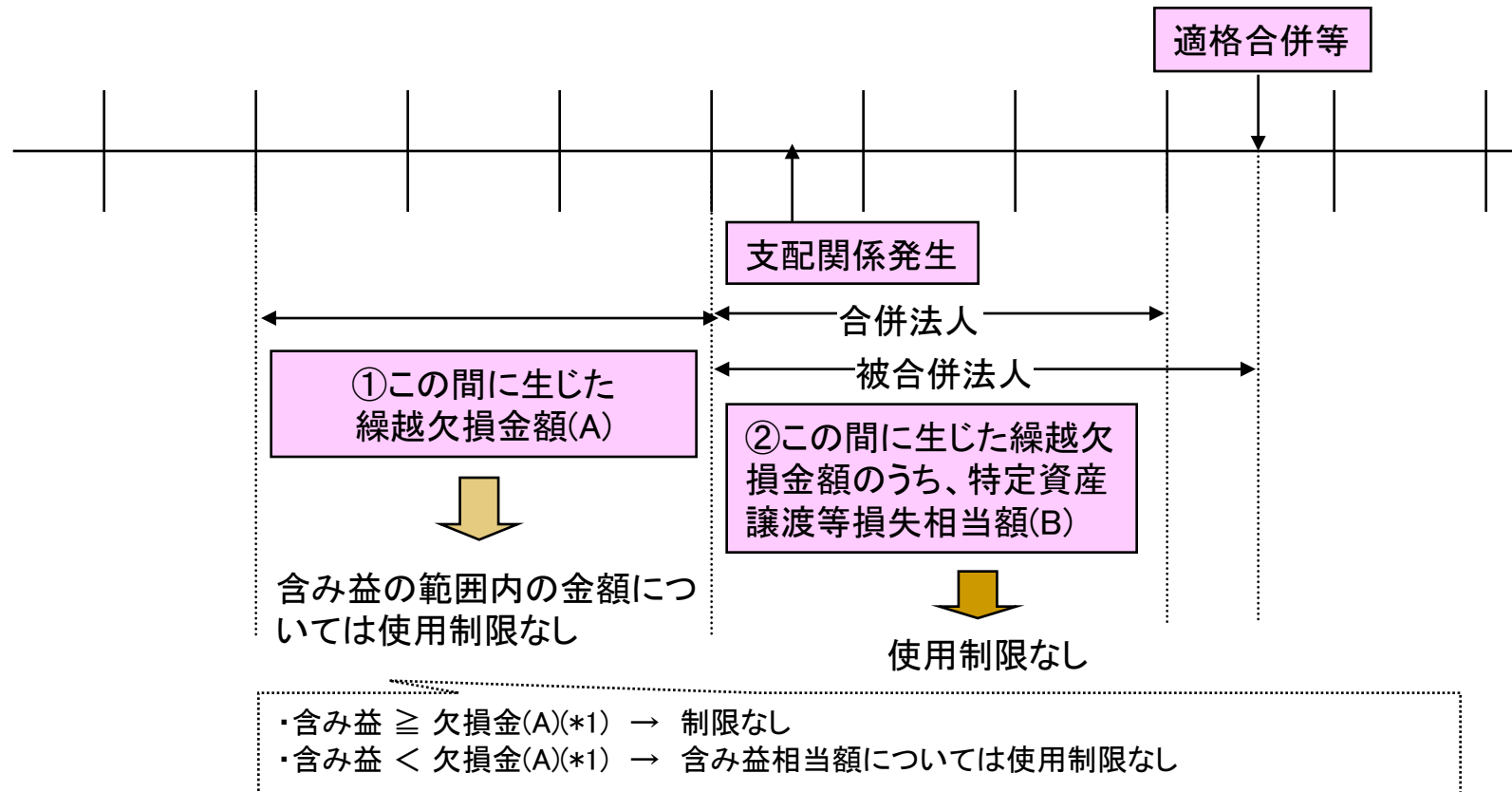
- 適格合併により引き継ぐことができる繰越欠損金は、被合併法人の適格合併の日前9年以内に開始した各事業年度において生じた繰越欠損金である。
- 被合併法人が3月決算法人であり、合併法人が12月決算法人である場合において、適格合併の日が被合併法人の事業年度の期首である×10年4月1日であるときは、×1年4月1日以後に開始した事業年度の繰越欠損金を引き継ぐことができる。

- これに対し、×10年7月1日が適格合併の日になる場合には、その日から前9年以内(×1年7月1日以後)に開始した事業年度である×2年4月1日以後に開始した事業年度の繰越欠損金を引き継ぐことができる。
- このように、合併が数か月を遅れたことにより、×1年4月1日から×2年3月31日までの事業年度で発生した繰越欠損金を引き継ぐことができなくなることがある。

8-8. 期首合併と期中合併の違い

- 適格合併を行った場合には、合併法人は被合併法人の繰越欠損金を引き継ぐことができる（法法57②）。この場合、繰越欠損金を利用できる事業年度は、合併法人の適格合併の日の属する事業年度以後の各事業年度である。
- したがって、合併法人が3月決算法人である場合において、×9年4月1日（期首）に合併したときと、×9年3月1日（期中）に合併したときとで、被合併法人の繰越欠損金を利用できる事業年度が異なる。

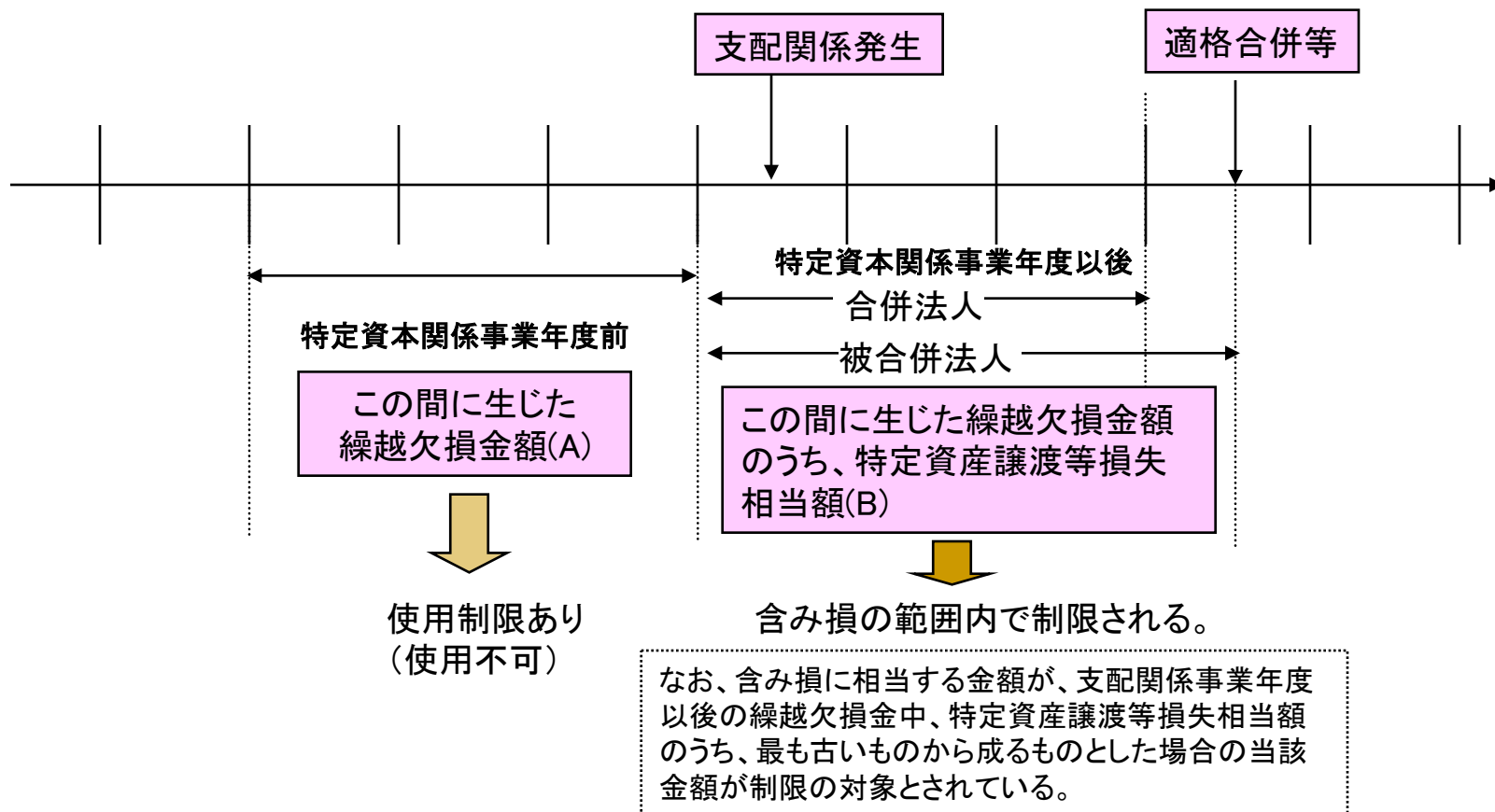
8-9-1. 時価純資産超過額がある場合



(*1)欠損金(A) 支配関係事業年度の前事業年度末における税務上の繰越欠損金額をいう

8-9-2. 簿価純資産超過額がある場合

- 簿価純資産超過額(含み損) < 欠損金(B)(*1)



(*1)欠損金(B) 支配関係事業年以後の税務上の繰越欠損金額のうち特定資産譲渡等損失額の合計額をいう。