

# 疑問 相談

## 法人税

### 適格合併に該当しない無対価合併の取扱い

Q

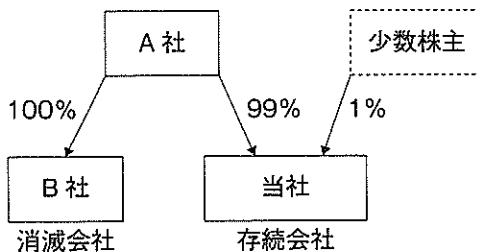
当社は、10 年前に内国法人 A 社の傘下となり発行済株式の 99% を A 社が保有しています。A 社のグループ法人になる前の当社はオーナー会社であったこともあり、諸事情により創業者親族が残りの 1% に当たる株式を保有しています。現在、当社は A 社の 100% 子会社である B 社を吸収合併することを検討しており、合併後の当社は A 社の 100% 子会社となるべく A 社は創業者親族から当社株式を譲り受ける合意を得ています。

ところが、創業者親族との間で買取価格の交渉が難航しており、買取前に合併を実施する可能性が出てまいりました。その場合、B 社と当社の合併は 100% 兄弟会社間の合併に該当はしませんが、当社は近い将来 A 社の 100% 子会社になることから A 社に対し当社株式の交付は省略し、無対価で合併を実施する方向で考えております。

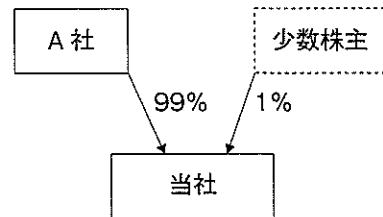
この場合の当社（合併法人）、B 社（被合併法人）及び A 社（被合併法人株主）の法人税の取扱いについて教えてください。

〈資本関係図〉

【合併前】



【合併後】



A

貴社と B 社が現状の資本関係で無対価合併を実施する場合、適格合併の要件を満たさず非適格合併に該当します。非適格合併の場合、貴社

は合併により受け入れた資産及び負債を合併時の時価で認識することになります。また、株式交付や金銭による対価の支払がないため（無対価）、適正な対価相当額を受贈益として認識する必要があると

考えられます。

一方、B社は資産及び負債を合併時の時価で貴社へ譲渡したものと譲渡損益を認識します。また、譲渡の対価を受領していないことから適正な対価相当額については、B社は貴社へ寄附をしたものとして取り扱われるものと考えられます。

なお、貴社とB社は100%グループ法人でないことから寄附金の損金不算入及び受贈益の益金不算入の規定は適用されず、B社から貴社へ資産を無償で譲渡した場合と同様に、貴社は受贈益課税、B社は譲渡益課税を受けることとなります。

また、以下で解説する非適格合併による資産調整勘定(対価と時価純資産価額の差額)の発生についても留意が必要になります。

A社については、A社とB社の間に完全支配関係があるため、A社の保有するB社株式について譲渡損失は認識されず、資本金等のマイナスとして取り扱うものと考えられます。

貴社におかれましては、このような課税関係を踏まえ、株式移動後に無対価合併を実施される、または、株式移動前の合併であれば対価を交付されるなどにつきご検討されるのがよろしいかと思慮いたします。

## 【解 説】

### 1 適格判定

貴社には少数株主が存在することから、A社との完全支配関係がなく、貴社とB社の合併は、合併前に完全支配関係がない状況下での合併となります。

貴社とB社は、A社による支配関係がある状況での合併であり、A社による支配関係が継続する見込みであることから、支配関係下での適格要件を満たせるか否かの判定を行うこととなりますが、合併が無対価で行われる場合には、合併直前に一定の完全支配関係を有していることが適格要件となっています。

一定の完全支配関係とは、例えば、100%親子関係や同一者により直接100%保有されている子法人同士の関係で、対価を省略しても100%の関係に変動がない場合等が該当します。

つまり、合併前に以下に示す発行済株式の全部を保有する関係が適格合併の要件となります(法令4の3②③)。

- 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

したがって、1%であっても創業者親族が貴社の株式を保有する関係で無対価合併を実施する場合、貴社とB社の合併は上記の適格合併の要件を満たさずに非適格合併に該当します。

### 2 貴社(合併法人)の課税関係

非適格合併が行われた場合、合併法人は被合併法人から資産・負債を合併時の時価で譲渡されたものとして取り扱われることから、

貴社は資産・負債を時価で認識することになり、合併時に交付すべきであった適正な対価相当額は受贈益として取り扱われるものと考えられます。また、合併時に交付すべきであった適正な対価相当額が移転を受けた個別資産及び負債の時価純資産価額を超える場合、その超える部分を「資産調整勘定」(いわゆる「正の差額のれん」として認識し、5年間で損金に算入することになります(法第62の8①④⑤)。非適格合併等対価額が移転を受けた個別資産及び負債の時価純資産価額に満たない場合には、その満たない部分の金額は「差額負債調整勘定」(いわゆる「負の差額のれん」とし、5年間で益金の額に算入することになります(法第62の8③⑦⑧)。

無対価合併の場合に資産調整勘定(差額負債調整勘定)をどのように算定するかについては、資産調整勘定(差額負債調整勘定)の計算上、実際に交付した合併対価について、適正時価と差がある場合には当該差額を寄附金または受贈益として調整した上でこれらの調整勘定を適正に計算するという措置が取られています(法第62の8①③)。つまり、無対価であっても適正な対価に基づき資産調整勘定(差額負債調整勘定)を算定する必要があると考えられます。

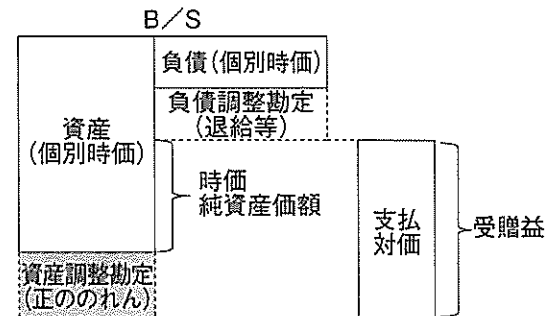
また、負債の受入れに関しては、被合併法人から引継ぎを受けた従業者につき退職給与債務を引き受けた場合、引受額を「退職給与負債調整勘定」として認識することが可能です(法第62の8②一⑥一)。「退職給与負債調整勘定」として認識しない場合には、その部分の金額は前述の「差額負債調整勘定」に含まれることとなり、5年間で益金に算入されます。

さらに、非適格合併により移転を受けた事

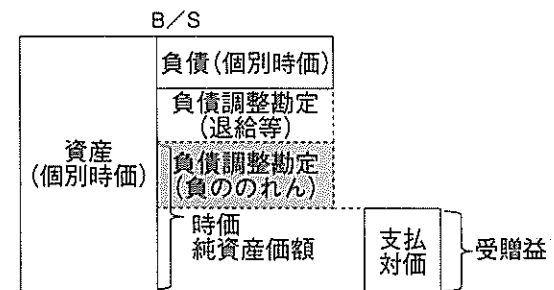
業に係る将来の債務で(その事業の利益に重要な影響を与えるものに限るものとし、退職給与債務引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除きます。)、その履行が非適格合併の日からおおむね3年以内に見込まれるものについては(移転資産の取得価額の合計額の20%相当を超える場合に限る)、「差額負債調整勘定」には含めずに「短期重要負債調整勘定」として認識し、実際に損失が生じたとき、又は3年経過時に益金に算入する必要があります(法第62の8②二⑥二⑦、法令123の10⑧)。

なお、合併法人の繰越欠損金に関しては、非適格合併の場合には特に使用制限はございません。

支払対価(適正対価)が時価純資産価額を超える場合



支払対価(適正対価)が時価純資産価額に満たない場合



### 3 B社(被合併法人)の課税関係

非適格合併の場合、被合併法人は合併法人に対し資産及び負債を合併時の時価で譲渡し、対価として合併法人株式その他の資産を合併時の時価により取得し、直ちに当該合併対価資産を被合併法人株主に交付したものととして取り扱います(法法62①)。

通常、被合併法人から合併法人に移転した資産及び負債の価額(のれんを含みます)と合併対価資産の価額は等価と考えられますが、実際には等価交換にならないケースもあり、そのような場合に単純計算を行うと譲渡損益が適正に計算されないという問題が生じます。この点に関しては、前述した合併法人側の資産調整勘定及び差額負債調整勘定を計算するうえでも、交付した合併対価につき時価と差がある場合には、当該差額を寄附金または受贈益として認識したうえでこれらの調整勘定を計算するという措置が取られており(法法62の8①③)、譲渡側においても対価をゼロとして譲渡損益を計算するのではなく、適正な対価に基づき譲渡損益を計算する必要があると考えられます。

《税理士法人トーマツ ビジネス タックス サービス

パートナー 岡田 貴子 ディレクター 中村 浩子》

また、譲渡原価は、被合併法人の最後事業年度末における税務上の簿価純資産価額になりますので(法令123の2)、会計と税務に差が発生している資産及び負債についてはこれらの差を調整して算定することになります。

なお、対価を実際には受領していない点については、適正対価相当額がB社から貴社に対する寄附金として取り扱われ、他の寄附金と合算した上で税務上の損金算入限度額を超過する部分は損金不算入になると考えられます。

被合併法人の繰越欠損金に関しては、非適格合併の場合には、合併法人へ引き継ぐことはできませんのでご留意ください。

### 4 A社(被合併法人株主)の課税関係

被合併法人B社の株主であるA社については、B社株式の対価を受領していません。A社の保有するB社株式については、A社とB社の間に完全支配関係があるため、譲渡損失は認識されず、資本金等のマイナスとして取り扱うものと考えられます(法法61の2⑩、2⑬、法令8①⑱)。