

# 疑問 相談

## 法人税

### 100%子会社のグループ外法人との非適格合併について

Q

当社（3月決算）は食料品製造業を営む内国法人A社（3月決算、資本金100百万円、設立以来当社の100%子法人）を有する内国法人です。

当社グループではA社で営んでいた食料品事業からの撤退を検討していたところ、同業者であるB社（当社グループとの資本関係はない）からA社の吸収合併の提案をいただきました。合併の要旨、A社の状況等は以下のとおりです。

⇒ 合併要旨

合併効力発生日	平成26年1月1日
合併法人	B社
被合併法人	A社
合併対価	現金 60百万円

⇒ A社の税務上の貸借対照表（合併を考慮しない場合の平成25年12月31日予想）  
（百万円）

資産	300 (含み損100)	未払金	150
		資本金等の額	100
		利益積立金	50

⇒ A社の期首から平成25年12月までの課税所得予想（合併を考慮しない場合）

△10百万円

⇒ A社の平成24年12月期までの繰越欠損金 なし

⇒ 当社のA社株式簿価 100百万円

当社グループではこれまで組織再編の実績がなく、100%グループ税制との関係など税

務上の取扱いについて不明な点が多いため、上記取引のA社と当社の法人税法上の基本的な取扱いや留意点をお教えいただけますか。

なお、当社グループは連結納税制度を適用しておりません。

**A**

ご質問の合併は合併対価として金銭が交付されることから税務上非適格合併として取り扱われ、A社はその資産及び負債を時価により譲渡し、合併対価として取得した金銭を直ちに貴社へ交付したものと取り扱われます。結果としてA社において資産負債に係る譲渡損失(90百万円)が計上され、貴社においてはA社株式の譲渡損失相当額(40百万円)は資本金等の額の減少項目として取り扱われることとなります。よって、貴社においては課税所得への影響はないこととなります。

なお、手法によっては貴社においてA社の繰越欠損金を引き継げるなどメリットがある場合が考えられるため、合併ではなく、事業譲渡及び清算などの手法も検討し、場合によってはB社と手法について交渉することをお勧め致します。

### 【解 説】

平成 22 年度税制改正によるグループ法人税制の導入、清算所得課税の廃止等により、特に完全支配関係のある法人が対象となる非適格組織再編についてはその取扱いがより複雑となっているため、実行に際しては慎重な検討が必要となります。

以下、ご質問の合併の場合と、当該取引を事業譲渡及び清算という手法によった場合について解説します。

なお、誌面の都合及び焦点の明確化のため法人税以外の税目(消費税、地方税等)につ

いてはないものとして記載を行います。

### 1. 合併の場合

#### 【A社の取扱い】

税務上適格合併は被合併法人の株主等に合併法人株式又は合併親法人株式以外の資産が交付されないことがその要件の一つとされています(法法 2 十二の八)。したがって、ご質問の合併は合併対価として金銭が交付されることから、非適格合併として取り扱われることとなり、A社はその資産及び負債を合併の時において時価により譲渡し、合併対価として取得した資産を直ちに貴社に交付したものと取り扱われます。また、譲渡により生じる譲渡損失はA社の最後事業年度(平成 25 年 12 月期)において損金の額に算入されます(法法 62 ①②)。A社の税務上の仕訳及び最後事業年度の課税所得は次のとおりとなります。

#### 税務上の仕訳

##### (1) 資産及び負債の譲渡

現金	60 百万円	/	資産	300 百万円
負債	150 百万円	/		
譲渡損失	90 百万円	/		

##### (2) 合併対価資産の交付

資本金等の額	100 百万円	/	現金	60 百万円
利益積立金	△ 40 百万円	/		

※

※ 合併前利益積立金 50 百万円から(1)の譲渡損失 90 百万円をマイナスした

## 金額

## 最後事業年度の課税所得

合併前課税所得	△ 10 百万円
(1)の譲渡損失	△ 90 百万円
最後事業年度課税所得	△ 100 百万円

上記のとおり、A社において譲渡損失が計上され最後事業年度に100百万円の欠損が生じることとなりますが、非適格合併であることから当該損失はいずれの法人（B社、貴社）にも引き継ぐことはできません。

## 【貴社の取扱い】

貴社が交付を受ける合併対価は被合併法人から分配を受けた資産であるため、そのうちA社の資本金等の額に対応する金額を超える金額はみなし配当として取り扱われます（法24①）。また、資本金等の額に対応する部分については合併対価資産が現金であることから、通常では被合併法人株式に係る譲渡損益を認識することとなりますが、ご質問の場合には貴社とA社との間に完全支配関係があることから譲渡損益は認識せず、貴社の資本金等の額の増減項目として取り扱うこととなります（法61の2⑯、法令8①十九）。

なお、ご質問の場合には、合併対価資産（60百万円）がA社の資本金等の額に対応する金額（A社の最後事業年度の資本金等の額100百万円×貴社のA社株式の保有割合100%＝100百万円）を超えないためみなし配当は発生しません（発生した場合も、完全支配関係がある法人からのみなし配当であるため全額益金不算入となります）。

## 税務上の仕訳

現金 60百万円 / A社株式 100百万円  
 資本金等の額 40百万円 /

上記のとおり、貴社においては課税所得への影響はなく、資本金等の額が減少することとなります。また、【A社の取扱い】に記載のとおり、A社の欠損金を引き継ぐことはできません。

## 2. 事業譲渡及び清算の場合

仮にご質問の取引を合併ではなく、事業譲渡及び清算という手法により行った場合のA社及び貴社の法人税法上の取扱いは以下のとおりとなります。なお、単純比較のため事業譲渡対価は合併対価と同額の60百万円とし、A社は事業譲渡後直ちに解散、清算し、その間の損益は生じていないものとしします。

## 【A社の取扱い】

A社は事業譲渡によりその資産及び負債を譲渡することから、その譲渡により生じた譲渡損失が損金の額に算入されることとなります。また、清算に伴う残余財産の全部分配により現金を貴社に交付するとともに、貴社はA社と完全支配関係があることから残余財産確定事業年度においてA社が有する繰越欠損金は貴社に引き継がれることとなります（法57②）。A社の税務上の仕訳及び残余財産確定事業年度において有する繰越欠損金の金額は次のとおりとなります。

## 税務上の仕訳

- (1) 資産及び負債の譲渡  
 上記1.(1)と同じ。

## (2) 残余財産の全部分配

上記 1. (2)と同じ。

残余財産確定事業年度において 有する繰越欠損金
----------------------------

事業譲渡前課税所得	△ 10 百万円
-----------	----------

(1)の譲渡損失	△ 90 百万円
----------	----------

残余財産確定事業年度 繰越欠損金	△ 100 百万円
---------------------	-----------

→貴社へ引き継がれる繰越欠損金

## 【貴社の取扱い】

貴社が交付を受ける残余財産の分配資産の取扱い、税務上の仕訳は基本的に 1. と同様になりますが、A社の残余財産確定事業年度において有する繰越欠損金を貴社が引き継ぐことができる点で合併の場合と異なります。

## 3. 比較及びまとめ

ご質問の取引において法人税の取扱いについて非適格合併による場合と事業譲渡及び清算による場合を比較した場合には、後者のほうが繰越欠損金を引き継げるという取扱いの違いがあり、上記に限らず組織再編においてはその取扱いが複雑、かつ、多額の影響が出ることがあるため、取引内容に応じ慎重に取扱いを検討する必要があります。また、実際の検討に際しては法人税の上記に掲げた論点のみならず下記の様な項目の取扱いについても検討を行い総合的に判断する必要があると考えます。

⇒再編後の法人税の他の項目への影響

⇒住民税、事業税

⇒消費税

⇒印紙税、不動産取得税、登録免許税

⇒権利義務の承継、その他法務、労務上の問題

《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 千頭和 英樹 シニアマネジャー 春日 誠》

### 国税速報 ご購読者の特典

1. 「国税速報データベース」で、過去に掲載した記事の検索・閲覧ができます。
2. 当協会発刊書籍が、2割引・送料無料で購入できます(特定書籍を除く)。
3. 『改正税法のすべて』(定価 3,500 円相当)を無料進呈いたします。
4. 当協会主催のセミナーに、割引価格でご参加いただけます。