

# 疑問相談

## 法人税

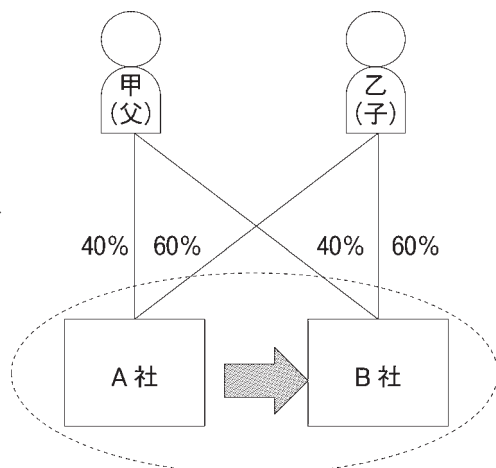
### 親族により株式を100%保有されている法人の無対価合併

**Q** 私と父は、A社とB社の株式を、私(乙)が40%、父(甲)が60%ずつ保有しています(右図)。

現在、A社を被合併法人、B社を合併法人とする合併を検討しております。

身内での合併でもあることから、合併に際し、合併法人(B社)株式の交付は行わないつもりでしたが、そうすると、適格合併に該当しなくなるという話を耳にしました。本当でしょうか。

なお、合併後、私は父が保有するB社の株式の一部につき贈与を受ける予定ですが、これ以外にはB社株主の変動予定はありません。



**A** 従前は、ご質問のようなケースの無対価合併は適格合併に該当し得ませんでした。平成30年度税制改正により適格合併に該当し得ることとなりました。

また、完全支配関係の判定上、甲氏と乙氏は「一の者」として取り扱われます。

#### 【解説】

#### 1 適格合併に該当し得る無対価合併(平成30年度税制改正前)

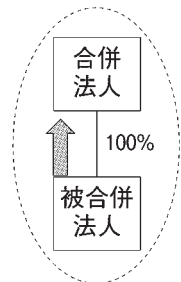
無対価組織再編成については、再編当事者が一定の関係にある場合に限って、適格

組織再編成に該当し得ることとされています。これは、無対価の組織再編成のうち、「対価の交付を省略していると考えられる類型」のみを適格組織再編成に該当し得るものとして取り扱うという趣旨です。

平成30年度税制改正前において、適格合併に該当し得る無対価合併の類型は以下の4類型とされていました(旧法令4の3②)。

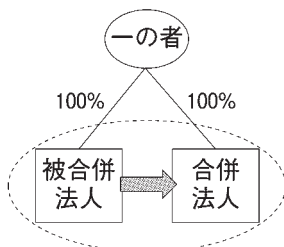
図表 1：平成 30 年度改正前の適格合併に該  
当し得る無対価合併の類型

(i) 100% 親子関係



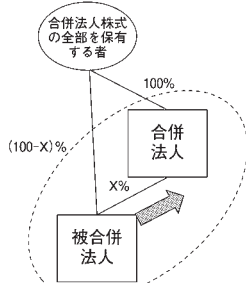
合併法人が被合併法人の発行済株式の全部を保有する関係 (旧法令 4 の 3 ②イ)

(ii) 100% 兄弟関係



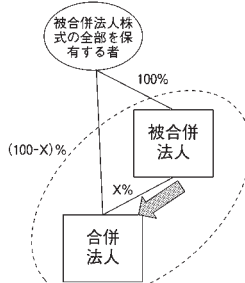
一の者が被合併法人及び合併法人の発行済株式の全部を保有する関係 (旧法令 4 の 3 ②ロ)

(iii) 100% 親子・兄弟の混合関係



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 (旧法令 4 の 3 ②ハ)

(iv) 100% 親子・兄弟の混合関係



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 (旧法令 4 の 3 ②ニ)

ここで、留意すべきは、図表 1 (ii) の「一の者」には、個人にあっては親族等を含まないという点です (この点、後述する「一の者による完全支配関係」における取扱いと異なります)。

したがって、合併法人・被合併法人の株式が複数の個人により保有されている場合には、少なくとも文理解釈上は、適格合併には該当し得ないものと解されていました。

## 2 平成 30 年度税制改正

平成 30 年度税制改正により、適格組織再編成に該当し得る無対価組織再編成の類型について整備が行われました。改正後において、無対価合併が適格合併に該当し得るのは、合併前において合併法人と被合併法人が以下の関係にある場合です (法令 4 の 3 ②)。

- ① 合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有している場合 (図表 1 (i) に相当)
- ② 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きます) の全てについて、以下の等式が成立する場合 (図表 1 の(ii)~(iv)はこれに含まれません。)

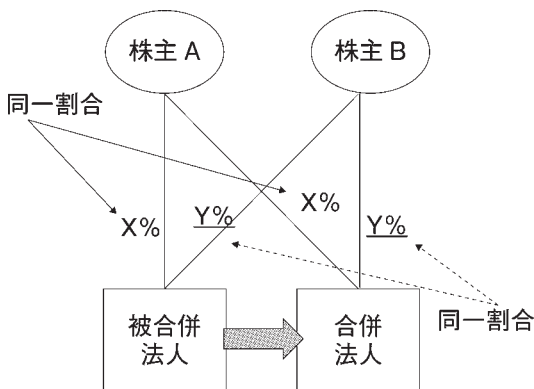
$$\frac{\text{その者が保有する当該被合併法人の株式の数}}{\text{当該被合併法人の発行済株式等の総数(注 1)}} = \frac{\text{その者が保有する当該合併法人の株式の数}}{\text{当該合併法人の発行済株式等の総数(注 2)}}$$

注 1：当該合併法人が保有する当該被合併法人の株式を除く。

注 2：当該被合併法人が保有する当該合併法人の株式を除く。

この改正より、従来 of 類型 (図表 1 の(i)~(iv)) の他に、下記のような関係が、新たに適格合併に該当し得る類型として追加されることになりました。

図表2：被合併法人と合併法人の株主構成が等しい関係



ご質問のケースは、この追加された類型に該当します。具体的には、甲氏のA社株式保有割合とB社株式の保有割合はいずれも40%、乙氏のA社株式保有割合とB社株式の保有割合はいずれも60%と、株主の全てについて上述の等式が成立し、②の要件を充足します。

したがって、本件合併が平成30年4月1日以後に行われる前提においては、本件合併はその他の要件(下記3)を満たせば適格合併に該当することになります。

### 3 その他の適格要件：同一の者による完全支配関係

完全支配関係者間の合併(同一者間による完全支配関係)が、適格合併に該当するためには、金銭等不交付要件(無対価合併の場合は上記2②の要件)の他に、以下の要件を満たす必要があります(法令4の3②)。

＜完全支配関係者間の適格合併の要件：

同一者による完全支配関係)

- ① 合併前に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こと
- ② 合併後に当該同一の者と合併法人との間に完全支配関係が継続すること

ここで、完全支配関係とは、以下のような関係を指します(法令4の2②)。

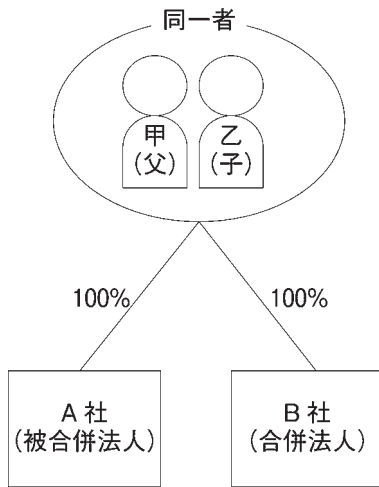
#### 【完全支配関係の定義】

一の者(その者が個人である場合には、その者及びこれと法人税法4条1項に定める特殊の関係のある個人)が法人の発行済株式等(自己株式等を除く。)の全部を保有する場合における当該一の者と当該法人の関係、又は一の者との間に当事者間の完全支配関係がある法人の相互の関係。

上記の下線部分の「法人税法4条1項に定める特殊の関係のある個人」とは、親族や内縁関係者などを指します。つまり、完全支配関係の判定上、親族等は「一の者」として取り扱うということです。

これにより、本事例では、甲氏・乙氏は「一の者」として取り扱われますので、被合併法人・合併法人は、同じ「一の者」により株式の全部を保有されている、つまり同一の者による完全支配関係があるということになります(上記①の要件を充足)。

図表 3



また、合併後、乙氏は甲氏からB社株式(合併法人株式)の贈与を受けるということですが、上述のとおり、完全支配関係の判定上、甲氏・乙氏は「一の者」として取り扱われますので、両者の間で株式の移動が行われても上述②の要件に抵触することはありません。

したがって、ご質問の合併は、上記①②の要件を充足していることから、適格合併に該当することになります。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません

《デロイト トーマツ税理士法人 グローバル タックス サービス

パートナー 西村 美智子 シニアマネジャー 中島 礼子》