

# 経 ViewPoint

## 営 相 談

2017. 6. 1

## 「適格合併に伴う繰越欠損金の引継ぎ」に関する留意点

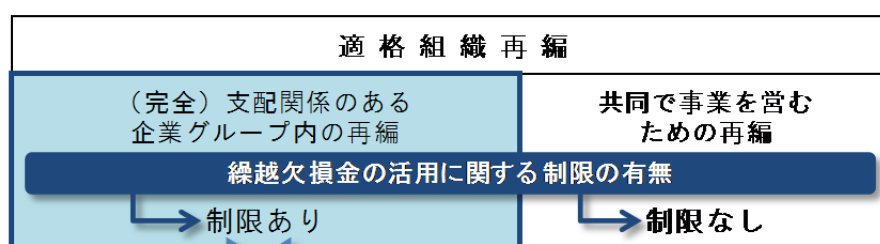
～組織再編実行の際は繰越欠損金の取り扱いも要検討～

米澤潤平 相談部 東京相談室

企業が持続的な成長を図るうえでは、合併や会社分割などの組織再編は有効な手段と成り得ます。一定の要件を満たす適格組織再編が行われた場合、税務上、再編当事者の有する繰越欠損金を活用できる仕組みがありますが、この仕組みの取り扱いは複雑で留意すべき点が多くあります。

今回は、このうちの企業グループ内の合併に焦点を当て、「適格合併に伴う繰越欠損金の引継ぎ」に関し、その概要および一定の場合に課される引継制限や使用制限などについて説明します。

### 1. 「適格組織再編に伴う繰越欠損金の引継ぎ」の全体像



#### 【制限の内容】

適格合併の場合	・ 合併法人における引継制限と使用制限
適格分割等の場合	・ 分割承継法人等における使用制限

#### 【制限される場合】・・・以下のいずれにも該当しない場合に制限あり

- ・ 5年超の支配関係、又は設立時からの支配関係が継続
- ・ みなし共同事業要件を満たす適格組織再編

#### 【制限される金額】

- ・ 支配関係発生事業年度前に生じた繰越欠損金
- ・ 支配関係発生事業年度以後に生じた繰越欠損金のうち一定額

## 2. 用語の意義など

### [1] 繰越欠損金とは

税務上、一定の要件を満たす欠損金が生じた場合（所得金額がマイナスとなった場合）は、その欠損金を下表のとおり翌期以降9年間（または10年間）にわたり繰り越し、翌期以降の所得金額から控除することが認められています。この翌期以降に繰り越す欠損金を、一般に「繰越欠損金」と呼びます。

ただし、中小法人（資本金額が1億円以下の法人で一定のもの）以外の法人の場合、一定の場合を除き、控除できる金額は翌期以降の所得金額に下表の控除限度割合を乗じた額が限度とされています。

事業年度	控除限度割合	繰越期間
平成27年4月1日～平成28年3月31日開始事業年度	65%	9年間
平成28年4月1日～平成29年3月31日開始事業年度	60%	
平成29年4月1日～平成30年3月31日開始事業年度	55%	
平成30年4月1日以後開始事業年度	50%	10年間

### [2] 支配関係、完全支配関係とは

税務上の「支配関係」とは、「(a) 一の者が法人の発行済株式等の 50%超を直接もしくは間接に保有する関係（当事者間の支配関係）、または (b) 一の者との間に当事者間の支配関係がある法人相互の関係」をいいます。ごく簡単にいえば50%超の持株関係ということになります。

また、「完全支配関係」とは、上記の「50%超」を「全部」に、「支配関係」を「完全支配関係」に置き換えたもので、簡単にいえば100%の持株関係ということになります。

本稿では、支配関係または完全支配関係にある企業間の組織再編（合併や会社分割、株式交換など）を「企業グループ内の再編」、それ以外の組織再編を「共同事業を営むための再編」と表現します。

### [3] 適格組織再編、適格合併とは

税務上、組織再編により移転する資産等については、原則として譲渡損益等の計上が求められていますが、一定の要件（一般に「適格要件」と呼びます）を満たす「適格組織再編」の場合は、譲渡損益等の計上をせずに移転資産・負債を帳簿価額により引継ぐ等の取り扱いとなります。そして、適格組織再編のうち、「適格合併」が行われた場合は、合併法人（存続会社）が被合併法人（消滅会社）の有する繰越欠損金を一定の場合を除いて引継ぐことができます。**次ページの表**は、適格合併となるための適格要件の概要をまとめたものです。

表中の「○」は、適格合併となるために充足しなければならない要件となります。このなかで、「共同事業を営むための再編」が適格となるためには多くの要件を充足する必要があり、これらを総称して一般に「共同事業要件」と呼びます。共同事業要件のうち、表中の網掛け部分は、4ページの「2. [2] 制限される場合」の項で説明する「みなし共同事業要件」に関連していきます。

適格要件 (合併の場合)	企業グループ内の再編		共同事業を 営むための再編	要件の概要
	完全支配関係	支配関係		
金銭等不交付要件	○	○	○	株式以外の資産の交付がないこと（一定の場合の無対価を含む）。
(完全) 支配関係継続要件	○	○	—	合併後も（完全）支配関係の継続が見込まれること。合併法人と被合併法人との間に、2ページ（2）-（b）の関係がある場合（子会社同士の合併など）に必要。
従業者引継要件	—	○	○	被合併法人の合併直前の従業者の概ね80%以上が、合併後に合併法人の業務に従事する見込みであること。
事業継続要件	—	○	○	被合併法人の主要な事業が、合併後に合併法人において引き続き営まれる見込みであること。
事業関連性要件	—	—	○	被合併法人と合併法人のそれぞれが合併前に営む事業に関連性があること。
事業規模要件 または特定役員引継要件	—	—	○	被合併法人と合併法人の事業の売上高、従業者数、資本金額等（いずれか1つ）の規模の割合が5割を超えないこと、または特定役員の引継ぎがあること。
株式継続保有要件	—	—	○	被合併法人の株主が合併により交付を受ける株式を、合併後も継続して保有する見込みで一定の場合であること。なお、被合併法人の株主が50人以上の場合は、この要件を満たすことは要求されない。

### 3. 繰越欠損金の引継制限

#### [1] 引継制限の概要

適格合併が行われた場合、合併法人は被合併法人の有する繰越欠損金を引継ぐのが原則ですが、これを無制限に認めてしまうと、意図的な租税回避行為につながるおそれがあります。例えば、収益性の高いA社が、多額の繰越欠損金を有するB社（A社とは無関係の事業を営んでいる）を子会社化し、その後、繰越欠損金の引継ぎとその活用による税負担の減少のみを目的に、吸収合併するというようなことが起こり得ます。

そのため、（完全）支配関係のある企業グループ内の法人間で適格合併が行われた場合において、次項「[2] 制限される場合」で説明する要件のいずれにも該当しない場合は、合併法人は被合併法人が有する繰越欠損金のうち、その次の項「[3] 制限される金額」について、引継ぎが認められないものとされています。

なお、共同事業を営むための適格合併の場合は、この引継制限は課されません

## [2] 制限される場合

以下の（１）および（２）のいずれにも該当しない場合は、合併法人は被合併法人の繰越欠損金のうち、次項「[3] 制限される金額」で説明する金額は引継ぐことができません。反対に、（１）および（２）のいずれかに該当する場合は全額の引継ぎが可能です。

### （１）５年超等の支配関係

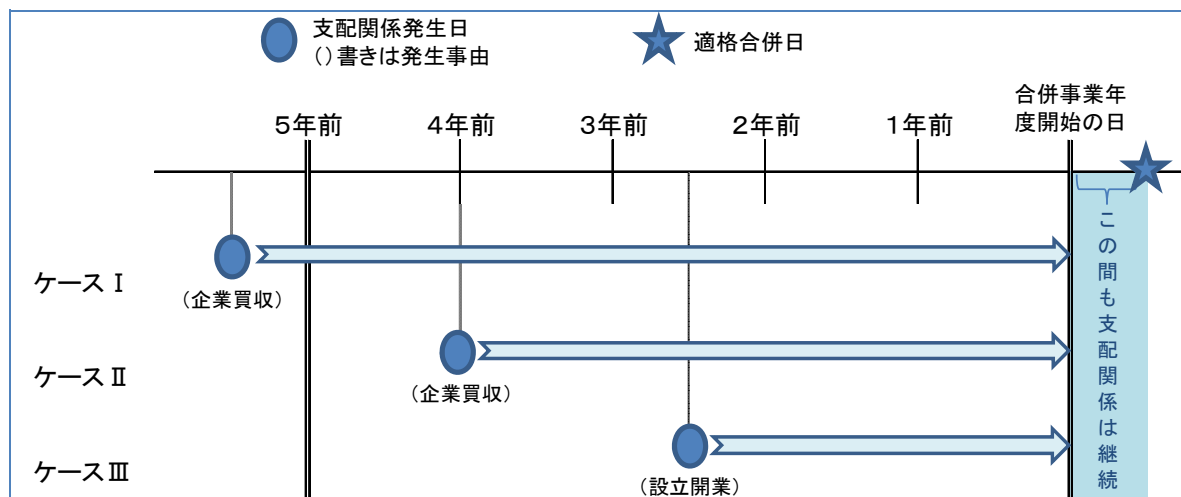
被合併法人と合併法人との間に、次のうち最も遅い日から、継続して支配関係があること。

- 適格合併の日の属する事業年度（＝合併事業年度）開始の日の５年前の日
- 被合併法人またはその合併法人の設立の日

簡単にいえば、支配関係発生から合併事業年度開始の日まで５年を経過しているか、または、設立時から支配関係があるか、ということです。

#### ■ ５年超等の支配関係の例

<ケースⅠ>は、合併事業年度開始の日までに５年を超える支配関係があるため、被合併法人の繰越欠損金の全額が引継ぎ可能となります。反対に、<ケースⅡ>は、５年を超える支配関係がなく、設立時からの支配関係もないため引継制限がかかります（「（２）みなし共同事業要件」を満たす場合を除く）。<ケースⅢ>は、５年を超える支配関係はありませんが、設立時からの支配関係があるため全額が引継ぎ可能となります。



### （２）みなし共同事業要件

みなし共同事業要件は、３ページの表中の網掛け部分における「事業関連性要件」と「事業規模要件または特定役員引継要件」と概ね同様です。なお、事業規模要件を選択する場合は、事業規模要件に加えて「事業規模継続要件（注）」も求められます。

この要件が設けられた趣旨は、企業グループ内の再編であっても、上記の要件を満たす組織再編であれば、意図的な租税回避行為は想定し難く、引継制限をかける必要がないというものです。

例えば、前項の例で「5年超等の支配関係」を満たさない結果となった<ケースⅡ>においても、「みなし共同事業要件」を満たすのであれば繰越欠損金の全額の引継ぎが可能です。

注：支配関係発生時から組織再編時まで被合併事業、合併事業ともに継続しており、かつ、支配関係発生時と組織再編時において事業規模割合が概ね2倍を超えないこと。

### [3] 制限される金額

#### (1) 原則

- 支配関係事業年度（注）前に生じた繰越欠損金
- 支配関係事業年度以後に生じた繰越欠損金のうち、特定資産譲渡等損失額（「4. 特定資産譲渡等損失の損金不算入」参照）に相当する金額

注：合併法人と被合併法人との間に、最後に支配関係（50%超の持株関係）が生じた日の属する事業年度。

#### ■ 合併法人が被合併法人を適格合併する場合の繰越欠損金の引継ぎ額の例

- ・ A社は事業年度を同じくする子会社B社を適格吸収合併する
- ・ この合併は、「5年超等の支配関係」および「みなし共同事業要件」を満たさない
- ・ B社は合併直前に繰越欠損金を500百万円有している。内訳は、A社との支配関係事業年度前に生じた欠損金300百万円と、支配関係事業年度以後に生じた欠損金200百万円（このうち、特定資産譲渡等損失額に相当する金額が50百万円ある）である

→→→この場合にA社が引継げる繰越欠損金は、[支配関係事業年度以後に生じた欠損金200百万円] - [特定資産譲渡等損失額相当額50百万円] = 150百万円 となります。

#### (2) 特例

(1)に関わらず、繰越欠損金を有する被合併法人の支配関係事業年度の前事業年度末に有する資産・負債を時価評価した場合、その含み益等の状況により、制限される金額の算定にあたり一定の例外規定が設けられています。

## 4. 繰越欠損金の使用制限

適格合併が行われた場合に、これまで説明した引継制限だけでは、合併法人と被合併法人を反対にすることで実質的に無制限に繰越欠損金の活用が可能となってしまいます。これを防止するため、合併法人における繰越欠損金の使用を制限する規定が設けられています。使用制限の規定の概要および制限の適用除外要件、制限される金額の考え方は原則的に引継制限と同様となります。

この規定は合併のみならず、適格要件を満たす会社分割や現物出資、現物分配の場合にも適用されます。

## 5. 特定資産譲渡等損失の損金不算入

「2. [3] 適格組織再編、適格合併とは」で説明したように、適格組織再編が行われた場合、資産の譲渡損益等の計上は求められず、適格合併の場合、合併法人は被合併法人の有する資産・負債を帳簿価額で引継ぎます。そのため、一定の含み損のある資産（一般に「特定資産」と呼ぶ）を抱える法人を適格吸収合併して特定資産を引継ぎ、合併後に当該資産を処分することで含み損を実現させ、税負担を減らすということが可能となってしまいます。

このような意図的な租税回避行為を防止するため、「特定資産譲渡等損失の損金不算入」の規定が設けられており、上記のような方法で実現させた損失は、一定の場合その全部または一部が損金不算入とされます。この規定は合併のみならず、適格要件を満たす会社分割や現物出資、現物分配の場合にも適用されます。また、繰越欠損金の場合と同様に、合併法人等が特定資産を保有している場合も同様の取り扱いがあります。

## 6. 終わりに

これまで「適格合併に伴う繰越欠損金の引継ぎ等」について説明してきましたが、組織再編税制の規定は非常に複雑で、本紙に記載していない規定や留意点が多数存在します。さらに、個別の規定に関して要件を充足していても、当該再編行為が全体として租税回避目的とみなされるようなケースなど、税務署長による包括的な否認規定も存在するため、組織再編を行う際は事前に十分な検討が必要となります。

内容は2017年2月21日時点の情報に基づいて作成されたものです。

本情報は、法律、会計、税務などの一般的な説明です。個別具体的な法律上、会計上、税務上等の判断や対策などについては専門家（弁護士、公認会計士、税理士など）にご相談ください。また、本情報の全部または一部を無断で複写・複製（コピー）することは著作権法上の例外を除き、禁じられています。

みずほ総合研究所 相談部東京相談室 03-3591-7077 / 大阪相談室 06-6226-1701  
<http://www.mizuho-ri.co.jp/service/membership/advice/>