



税経通信

2009
4

特集 平成21年度 税制改正への 実務対策

*住宅税制/大石 和礼

*相続税制/飯田 昭雄

*欠損金繰戻し還付制度

*土地税制/安積 健

*金融・証券税制/田口 安克

/発地 敏彦

*法人に関する税制/内川 澄男

*国際課税/藤井 茂男

税務実務

■生命保険における保険料・保険金の税務/田中 豊

■上場株式の評価減と実務/小畑 孝雄

■遺留分の特例「経営承継円滑化法マニュアル」

と最高裁判所規則の改正/牧口 晴一

■税務相談 Q&A 国際税務/伊藤 雄二・資産税/松岡 章夫

巻頭言・巻頭論文

■金融危機と会計/石川 純治

■わが国における電子申告の現状と課題/河崎 照行・上野 隆也

■適格合併における欠損金額の引継ぎ(下)/河野 惟隆

■続・最近の黒字倒産について/井端 和男

別冊
付録

平成21年度 所得税法等の一部を改正する法律案 新旧対照表

税務法令通達月報(法人税基本通達等の一部改正について)

税務経理協会

公益法人の 課税実務

短期集中
連載

第3回

菊地 亮

税理士／

新日本アーンストアンドヤング税理士法人
公益法人コンサルティング部マネージャー

公益法人の設立・運営に関する税務・会計等におけるコンサルティング業務を中心として、新公益法人制度改革に対応するための各種コンサルティング業務にも従事。

合併の課税関係について

はじめに

公益法人制度改革による公益法人関連三法（『一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（以下「一般法」）』、『公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（以下「公益認定法」）』、『一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（以下「整備法」）』が、平成20年12月1日より施行された。これにより従来民法法人（社団法人・財団法人）は、特例民法法人として、法施行日から5年後の平成25年11月30日までに、公益目的事業を行うことを主たる目的とした「公益社団法人又は公益財団法人（以下「公益社団法人等）」への移行認定を申請するか、または、必ずしも公益事業を行うことを目的としない「一般社団法人又は一般財団法人（以下「一般社団法人等）」への移行認可を申請するかの選択をしなければならず、その期日までに何もしない場合には、その期日において解散したものとみなされる。

公益社団法人等の認定を受けるためには、各種の公益認定基準をクリアする必要があるが、法人の中には公益目的事業比率の要件や

法人の運営基盤の強化等の観点から、現行の事業の見直しや再編が必要になるケースも出てくるものと思われる。また、事業にとどまらず法人単位での再編、すなわち他法人との合併を検討するケースもあり得るであろう。新規設立の一般社団法人等においても、自由な事業展開が認められ、将来的には組織再編を検討する必要が生じることも考えられる。新制度においては、従来の民法に規定が存在しなかった、法人の「合併」に関する規定が一般法で明記された。本稿ではその「合併」に関する税務上の取扱いを解説する。

1 合併の法制度

(1) 「合併」の規定の創設

「合併」については、従来の公益法人の根拠法である民法においては規定がなかったため、法律上の行為として「合併」を行うことはできなかった。したがって、代替的な方法として、法人の財産・事業の全部を他の法人に寄附して解散するという方法や解散後の残余財産を他の法人に帰属させる方法などにより、実質的に「合併」と同様の効果を得る方法がとられていた。新制度においては、一般法第242条から第260条において「合併」に関する規定が設けられ、法律上の行為として

「合併」が可能となり、権利義務の承継を従来よりも簡便に行うことができることとなった。

(2) 合併の対象・制限

一般社団法人、一般財団法人、公益社団法人、公益財団法人は、他のこれら一般法上の法人と合併することができ、吸収合併・新設合併のいずれも行うことが可能である（一般法第242、244、254条）。また、一般社団法人と一般財団法人との合併も可能である。ただし、一般社団法人が基金の制度を導入しており、かつ、合併までにその基金の全額を返還していないときは、存続法人又は新設法人を「一般財団法人」とすることは認められず、「一般社団法人」としなければならないという制度がある（一般法第243条②）。

また、「一般社団法人同士」が合併する場合で、存続法人又は新設法人を「一般財団法人」とすることや、「一般財団法人同士」の合併で存続法人又は新設法人を「一般社団法人」とすることは認められていない（一般法第243条①）。

なお、特例民法法人については、特例民法法人同士の合併で、かつ吸収合併のみが認められているため（整備法第66条①）、特例民法法人と一般社団法人等・公益社団法人等との合併や、特例民法法人の新設合併を行うことはできない。

2 合併の課税関係

(1) 課税の概要

法人税法別表第二「公益法人等」に掲げられている公益社団法人等、一般社団法人等（非営利型法人に限る）、特例民法法人同士が合併を行う場合には、いずれも収益事業課税の法人であることから、下記(2)及び(3)のような調整計算は行われず、基本的には通常の株式会社等の合併の場合と同様に、非適格合

併又は適格合併の取扱いが適用される。

① 非適格合併の場合（原則）

公益法人等が合併により、合併法人に対してその有する資産及び負債の移転をした時は、被合併法人がその資産及び負債をその合併の時の「時価」により譲渡したものととして各事業年度の所得の金額を計算する。つまり、その移転時の譲渡益及び譲渡損は、原則として被合併法人の合併の日の前日の属する事業年度（以下「最後事業年度」という）の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入することとなる（法人税法第62条①②）。

② 適格合併の場合（例外）

公益法人等が適格合併により、合併法人に対してその有する資産及び負債の移転をした時は、被合併法人がその資産及び負債をその適格合併に係る最後事業年度の帳簿価額による引継ぎをしたものととして各事業年度の所得の金額を計算する（法人税法第62条の2）。つまり、下記③の要件を満たす適格合併を行った場合には、その有する資産及び負債の帳簿価額による引継ぎとなるため、含み損益について課税は行われない。

③ 適格合併の要件

適格合併には、「100%グループ内の合併」、「50%超100%未満のグループ内の合併」、「共同で事業を営むための合併」の3つの類型がある（法人税法第2条十二の八）が、公益法人等の場合には出資や資本の概念がないため、「共同で事業を営むための合併」のみが対象となり、また、その「共同事業要件」においても「株式継続保有要件」は除外されている。具体的な適格要件は以下のとおりである（法人税法施行令第4条の2④）。

(a) 事業関連要件

合併に係る被合併法人の被合併事業（被合併法人が合併前に営む主要な事業

のうちいずれかの事業、以下同じ)と合併法人の合併事業(合併法人が合併前に営む主要な事業のうちいずれかの事業、新設合併の場合には他の被合併法人の被合併事業、以下同じ)とが相互に関連するものであること。

(b) 事業規模要件又は特定役員の経営参画要件

次に掲げる要件のいずれかを満たすこと。

・事業規模要件

合併に係る被合併事業と合併事業(被合併事業と関連する事業に限る)のそれぞれの売上金額、被合併事業と合併事業のそれぞれの従業者の数、被合併法人と合併法人(新設合併の場合には、被合併法人と他の被合併法人)のそれぞれの資本金の額若しくは出資金の額若しくはこれらに準ずるものの規模の割合がおおむね5倍を超えないこと。

・特定役員の経営参画要件

合併前の被合併法人の特定役員*のいずれかと合併法人(新設合併の場合には他の被合併法人)の特定役員とのいずれかだが、合併後に合併法人の特定役員となることが見込まれていること。

※ 特定役員

社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいい、公益法人等においては代表理事や業務執行理事などが考えられる。

(c) 従業者引継要件

合併に係る被合併法人の合併直前の従業者のうち、その総数のおおむね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(合併後にその合併法人を被合併

法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、その80%に相当する数の者が合併後に合併法人の業務に従事し、その適格合併後にその適格合併に係る合併法人の業務に従事することが見込まれていること)。

(d) 事業継続要件

合併に係る被合併法人の被合併事業(合併法人の合併事業と関連する事業に限る)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(合併後にその合併法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、その被合併事業が、合併後に合併法人において営まれ、その適格合併後にその適格合併に係る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)。

(2) 普通法人が被合併法人(消滅法人)となる場合の課税関係

普通法人(非営利型法人以外の一般社団法人等)が、公益法人等を合併法人とする適格合併を行い消滅法人となる場合、その消滅法人に係る事業については、「全所得課税」から「収益事業課税」になることとなり、課税所得の範囲に変更が生じることから、その合併は「適格合併に該当しない」とみなして、以下に掲げる一定の調整規定が適用される(法人税法第10条の3③、法人税法施行令第14条の11③)。

① 「被合併法人の最終事業年度」に関する調整

・貸倒引当金(法人税法第52条①②⑩)

貸倒引当金勘定への繰入れは認められない。

・返品調整引当金(法人税法第53条①⑨)

返品調整引当金勘定への繰入れは認められない。

・青色欠損金の繰越(法人税法57②)

被合併法人が有する青色欠損金を合併法人の合併事業年度以後に繰り越すことはできない。

- ・災害損失金の繰越（法人税法58②）

被合併法人が有する災害損失金を合併法人の合併事業年度以後に繰り越すことはできない。

- ・繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額の繰延べ（法人税法第61条の6③）

繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額は、益金の額又は損金の額に算入する。

- ・欠損金の繰戻しによる還付（法人税法第80条④、租税特別措置法第66の13①）

合併の日の前日1年以内に終了した事業年度又は合併の日の前日の属する事業年度において生じた欠損金について繰戻し還付の規定の適用を受けることができる。

- ・連結欠損金の繰戻しによる還付（法人税法第81条の31③）

上記欠損金の繰戻しによる還付と同様。

- ・国庫補助金等に係る特別勘定の金額の取崩し（法人税法施行令第81条）

合併の日の前日において、その有している特別勘定の金額の全額を取り崩して、益金の額に算入する。

- ・保険差益等に係る特別勘定の金額の取崩し（法人税法施行令第90条）

上記国庫補助金等と同様。

- ・繰り延べたデリバティブ取引等の決済損益額の計上時期等（法人税法施行令第121条の5④）

ヘッジ対象資産等の決済等が行われていない場合でも、繰延決済損益額は益金の額又は損金の額に算入する。

- ・長期割賦販売等に係る収益及び費用の額（法人税法施行令第125条②③）

延払基準の方法により繰り延べられていた収益の額及び費用の額の全額を益金の額及び損金の額に算入する。

- ・一括償却資産の損金算入（法人税法施行令第133条の2④⑤）

その事業年度終了の時における一括償却資産の金額の残額を損金の額に算入する。

- ・資産に係る控除対象外消費税等の損金算入（法人税法施行令第139条の4⑨⑩）

その事業年度終了の時における繰延消費税額等の残額を損金の額に算入する。

- ・退職給与引当金勘定の引継ぎ（平成14年法人税法施行令附則第5条⑩六）

被合併法人において有する退職給与引当金勘定の引継ぎは認められない。

- ②「合併法人の合併の日の属する事業年度以降」に関係する調整

- ・受取配当等の益金不算入（法人税法施行令第22条③）

受取配当等の益金不算入制度に係る負債利子の計算において、平成10年4月1日から平成12年3月31日までの間に開始した各事業年度を基準とする「簡便法」は適用できない。

- ・一括評価金銭債権に係る貸倒引当金勘定への繰入限度額（法人税法施行令第96条②）

貸倒実績率の計算上、被合併法人の貸倒実績の金額は含めない。

- ・返品調整引当金勘定への繰入限度額（法人税法施行令第101条②）

棚卸資産の返品率の計算上、被合併法人の返品額は含めない。

- (3) 普通法人が合併法人（存続法人）となる場合の課税関係

普通法人（非営利型法人以外の一般社団法人等）が、公益法人等を被合併法人とする適格合併を行い存続法人となる場合、その被合併法人である公益法人等に係る事業については、収益事業課税から全所得課税となる。そのため、それまで公益法人等で収益事業課税

等の恩恵を受けて蓄積した財産に相当する部分に対して課税が行われる。

① 課税関係

公益法人等（公益社団法人等、非営利型法人である一般社団法人等）を被合併法人とし、普通法人（非営利型法人以外の一般社団法人等）を合併法人とする適格合併が行われた場合には、その被合併法人のその適格合併前の収益事業以外の事業から生じた所得の金額の累積額（以下「合併前累積所得金額」）又はその適格合併前の収益事業以外の事業から生じた欠損金額の累積額（以下「合併前累積欠損金額」）に相当する金額は、その適格合併の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する（法人税法64の4②）。

合併前累積所得金額とは、適格合併に係る移転資産帳簿価額が移転負債帳簿価額及び利益積立金額の合計額を超える場合におけるその超える部分の金額をいい、合併前累積欠損金額とは、適格合併に係る移転負債帳簿価額及び利益積立金額の合計額が移転資産帳簿価額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう（法人税法施行令

◎益金算入額(合併前累積所得金額-調整額)=

$$\boxed{\text{移転資産帳簿価額}} - \left(\boxed{\text{移転負債帳簿価額}} + \boxed{\text{適格合併に係る利益積立金額}} \right) - \boxed{\text{公益目的取得財産残額}}$$

◎損金算入額(合併前累積欠損金額+調整額)=

$$\left(\boxed{\text{移転負債帳簿価額}} + \boxed{\text{適格合併に係る利益積立金額}} \right) - \boxed{\text{移転資産帳簿価額}} + \boxed{\text{公益目的取得財産残額}}$$

なお、上記の調整計算の規定の適用を受けた場合において、公益認定基準（公益認定法5十七）の定款の定めに従い成立した契約（公益目的取得財産残額に相当する額の財産の贈与に係る契約）により、金銭その他の資産の贈与をしたときは、その贈与により生じた損失の額は、その法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない（法人税法

131の4②）。

② 調整計算

(a) 「公益社団法人等」が被合併法人である場合

公益社団法人等が合併により消滅する場合には、その合併の日から1ヶ月以内に公益目的取得財産残額に相当する額の財産を、類似の事業を目的とする他の公益法人等又は国若しくは地方公共団体に贈与する旨を定款に定めることとなり（公益認定法5十七）、公益目的のため一定の支出が発生することになることから、一定の調整計算の規定が設けられている。

すなわち、その適格合併の直前における公益目的取得財産残額に相当する金額を、合併前累積所得金額から控除し（控除しきれない金額は合併前累積欠損金額とみなす）、又は合併前累積欠損金額に加算することができる（法人税法64の4②、法人税法施行令131の5①二・②③）。

上記の取扱いを算式で示すと、以下のとおりである。

施行令131の5④）。

(b) 「非営利型法人である移行法人（公益目的支出計画未完了の一般社団法人等）」が被合併法人である場合

非営利型法人である移行法人（公益目的支出計画未完了の一般社団法人等）が普通法人である一般社団法人等との合併により消滅する場合においても、公益目的の支出計画は引き続き履行しなければなら

らず、公益目的のため一定の支出が発生することになることから、一定の調整計算の規定が設けられている。

すなわち、移行法人を被合併法人とする適格合併があった場合には、合併前累積所得金額の計算において、以下の(ア)と(イ)のいずれか少ない金額を合併前累積所得金額から控除し、控除しきれない金額があるときは、その控除しきれない金額は合併前累積欠損金額とみなす（法人税法施行令131の5①四・②、法人税法施

行規則27の16の4①）。

(ア) 被合併法人のその適格合併の直前の修正公益目的財産残額（＝公益目的財産残額＋公益目的収支差額の収入超過額＋時価評価資産の評価損－時価評価資産の評価益）

(イ) 適格合併に係る移転資産帳簿価額から移転負債帳簿価額及び利益積立金額の合計額を控除した金額

上記の取扱いを算式で示すと、以下のとおりである。

◎益金算入額(合併前累積所得金額－調整額)＝

$$\boxed{\text{移転資産帳簿価額}} - \left(\boxed{\text{移転負債帳簿価額}} + \boxed{\text{適格合併に係る利益積立金額}} \right) - \boxed{\begin{array}{l} \text{次のうちいずれか少ない金額} \\ \cdot \text{修正公益目的財産残額} \\ \cdot \text{移転資産帳簿価額} \\ - (\text{移転負債帳簿価額} + \text{利益積立金額}) \end{array}}$$

◎損金算入額(合併前累積欠損金額)＝

$$\left(\boxed{\text{移転負債帳簿価額}} + \boxed{\text{適格合併に係る利益積立金額}} \right) - \boxed{\text{移転資産帳簿価額}}$$

(c) 申告要件

上記(a)及び(b)の規定は、税務署長においてやむを得ない事情があると認める場合を除き、確定申告書にその金額及びその計算に関する明細の記載があり、かつ、一定の書類の添付がある場合に限り適用

される（法人税法64の4④⑤）。

(4) まとめ図

合併における法人類型ごとの課税関係をまとめると以下のとおりである。

		消 滅 法 人			
		公益社団法人等	一般社団法人等 (非営利型)	特例民法法人	一般社団法人等 (普通法人型)
存 続 法 人	公益社団法人等	適格 or 非適格	適格 or 非適格	/	適格(調整あり) or 非 適 格
	一般社団法人等 (非営利型)	適格 or 非適格	/	適格 or 非適格	適格(調整あり) or 非 適 格
	特例民法法人	/	/	適格 or 非適格	/
	一般財団法人等 (普通法人型)	適格(みなし非適格) or 非 適 格	適格(みなし非適格) or 非 適 格	/	適格 or 非適格

※ 太枠は収益事業課税法人