

法人税実務事例検討

完全支配関係のある子法人との合併における適格判定

新日本アーンストアンドヤング税理士法人 顧問
税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

子法人株式を 100 % 保有していない場合であっても完全支配関係がある場合には、その子法人との合併は完全支配関係がある場合の適格要件により判定する。

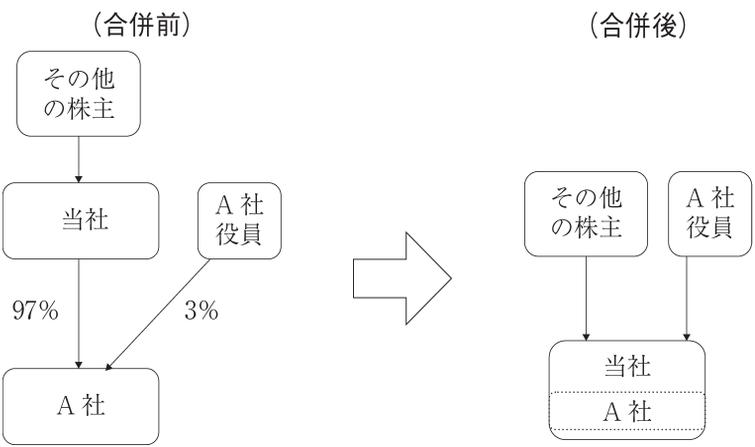
事 例

当社は製造業を主たる事業とする法人であり、子会社である A 社（当社の出資割合 97 %）を吸収合併し、事業の効率化を図ることとしました。

ところで、A 社は十数年前に当社の 100 % 出資により設立された会社ですが、その後 A 社の役員にストックオプションを付与したため、そのストックオプションの行使により、A 社の発行済株式の 3 % はそれらの役員が保有しております。

したがって、A 社の株主である役員には、合併比率に応じた当社株式を交付することとしておりますが、この合併の税制適格要件を判定する場合には、当社が A 社の発行済株式の 97 % を保有していることから、50 % 超の保有関係で判定するという点でよろしいでしょうか。

【取引の概要図】



I 本事例における法令等の検討**1 平成13年度税制改正による組織再編税制の創設**

平成13年度税制改正により、組織再編税制が創設され、合併については被合併法人の資産及び負債のすべてが合併法人に移転することから、税制上、移転する資産及び負債について簿価引継ぎとされる適格合併と時価譲渡とされる非適格合併に区分されました。

また、適格合併を含む適格組織再編成について、企業グループ内の組織再編成と共同事業を営むための組織再編成により適格要件に違いがありました。

これらの組織再編税制の導入時の企業グループ内の組織再編成について、「平成13年版改正税法のすべて」（財大蔵財務協会：136項以下）を抜粋いたします。

適格組織再編成とは、企業グループ内の組織再編成と共同事業を営むための組織再編成とされています。

企業グループ内の組織再編成とは、100%の持分関係にある法人間で行う組織再編成と、50%超100%未満の持分関係にある法人間で行う組織再編成のうち一定の要件に該当するものとされています。移転資産等の譲渡損益の計上を繰り延べる企業グループ内の組織再編成とは、本来、完全に一体と考えられる持分割合が100%の法人間で行うものとすべきであると考えられますが、現に企業グループとして一体的な経営が行われている単位という点

を考慮すれば、50%超100%未満の持分関係にある法人間で行う組織再編成についても、移転する事業に係る主要な資産及び負債を移転していること等の一定の要件を付加することにより、これに含めることもできると考えられることから、50%超100%未満の持分関係にある法人間で行う組織再編成についてもこの企業グループ内の組織再編成に含めるものとされています。

また、100%の持分関係のある親会社と子会社との適格合併に関係する平成13年度税制改正後の法令を参考までに抜粋します。

【平成13年4月1日現在】**法人税法第2条十二の八 適格合併**

次のいずれかに該当する合併で被合併法人の株主等に合併法人の株式（出資を含む。）以外の資産（当該株主等に対する利益の配当又は剰余金の分配（出資に係るものに限る。）として交付される金銭その他の資産を除く。）が交付されないものをいう。

イ その合併に係る被合併法人と合併法人（当該合併が法人を設立する合併（以下この号において「新設合併」という。）である場合にあっては、当該被合併法人と他の被合併法人）との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資（第十二号の十五までにおいて「発行済株式等」とい

う。)の全部を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める関係がある場合の当該合併

法人税法施行令第 4 条の 2 法第 2 条第十二号のハイ (適格合併の意義) に規定する政令で定める関係は、次に掲げるいずれかの関係とする。

- 一 合併に係る被合併法人と合併法人 (当該合併が法人を設立する合併 (次項及び第 3 項において「新設合併」という。)である場合にあっては、当該被合併法人と他の被合併法人)との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等 (法第 2 条第十二号のハイに規定する発行済株式等をいう。)の全部を直接又は間接に保有する関係がある場合における当該関係 (次号に掲げる関係に該当するものを除く。)

2 平成 22 年度税制改正による完全支配関係の定義

平成 22 年度税制改正により、50%超の持分関係である支配関係と 100%の持分関係である完全支配関係の定義がされました。

そして、完全支配関係について、税制改正前の連結完全支配関係の定義と同様に、従業員持株会が所有する株式及びストックオプションにより取得された株式のうち一定のものについては、発行済株式等の総数から除いて保有割合を計算することとされました (法令 4 の 2 ②一・二)。

したがって、これらの株式の発行済株式

の総数に占める割合が 5%未満であるときには、完全支配関係があるものとされます。

また、完全支配関係のある親会社と子会社との適格合併に係る法令を参考までに抜粋します。

法人税法第 2 条十二の八 適格合併

次のいずれかに該当する合併で被合併法人の株主等に合併法人株式 (合併法人の株式又は出資をいう。)又は合併親法人株式 (合併法人との間に当該合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係として政令で定める関係がある法人の株式又は出資をいう。)のいずれか一方の株式又は出資以外の資産 (当該株主等に対する剰余金の配当等 (株式又は出資に係る剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配をいう。)として交付される金銭その他の資産及び合併に反対する当該株主等に対するその買取請求に基づく対価として交付される金銭その他の資産を除く。)が交付されないものをいう。

- イ その合併に係る被合併法人と合併法人 (当該合併が法人を設立する合併 (以下この号において「新設合併」という。)である場合にあっては、当該被合併法人と他の被合併法人)との間にいずれか一方の法人による完全支配関係その他の政令で定める関係がある場合の当該合併

法人税法施行令第 4 条の 3

2 法第 2 条第十二号のハイに規定する政令で定める関係は、次に掲げるいずれかの関係とする。

- 一 合併に係る被合併法人と合併法人（当該合併が法人を設立する合併（次項及び第 4 項において「新設合併」という。）である場合にあっては、当該被合併法人と他の被合併法人。以下この項において同じ。）との間にいずれか一方の法人による完全支配関係（当該合併が被合併法人の株主等に合併法人の株式その他の資産が交付されない合併（以下第 4 項までにおいて「無対価合併」という。）である場合にあっては、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に限る。）がある場合における当該完全支配関係

社と A 社の間には完全支配関係があることとなります。

2 無対価合併に該当するか

貴社と A 社の合併において、被合併法人である A 社の株主である A 社役員に合併法人である貴社株式の交付をすることから、本事例の合併は無対価合併には該当しません。

仮に無対価合併に該当する場合には、「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に限る。」と規定されており、貴社は A 社の発行済株式等の全部を保有していないことから、法人税法第 2 条十二のハイに規定する「完全支配関係その他の政令で定める関係がある場合」の適格合併に該当しないこととなります。

3 適格合併に該当するか

貴社と A 社の間には完全支配関係があり、本事例が無対価合併に該当しないことから、税制上の適格合併に該当するかどうかの要件は、本事例の合併においては、被合併法人である A 社の株主に貴社株式以外の資産等が交付されるかどうかにより判定することとなりますが、A 社の株主に貴社株式以外の資産等が交付されないことから、税制上の適格合併に該当することとなります。

(注) 平成 22 年度税制改正前に本事例の合併が行われた場合には、50%超の保有関係で判定することとなります。

II 本事例における取扱いの検討

1 貴社と A 社との間には完全支配関係があるか

貴社は、A 社の発行済株式総数の 97%を保有しており、残りの 3%は A 社の役員がストックオプションにより取得しているとのことですから、上記 I 2 のとおり、貴

(了)