

適格合併における繰越欠損金の引継ぎについて

—引継ぎに制限を受ける場合その他の留意点—

公認会計士 太田達也

I はじめに

金融危機に端を発した昨年来の景気の急激な悪化の中で、リストラの一環として会社や事業の整理・統合を目的とする事業再編が増加しています。不採算会社を吸収合併したり、会社分割を用いて不採算事業の整理・統合を図るといったケースが多く見られ、その点において景気が良好な時に見られた事業再編とは、少し性格が異なるようです。

本稿では、企業グループ内で合併を行う際に、税務上の観点から、繰越欠損金の引継ぎに制限を受けないケースと、逆に繰越欠損金の引継ぎに制限が課せられるケースについて解説します。なお、本稿の意見にわたる部分は筆者の私見であることをお断りします。

II 繰越欠損金の引継ぎと制限

1. 繰越欠損金の引継ぎができる場合

最近の合併の事例では、親会社が不採算の子会社を吸収合併したり、子会社が共通の親会社

を有する他の子会社を吸収合併したりする事例が少なからず見られます。

親会社と子会社の合併、共通の親会社を有する子会社同士の合併は、企業会計上は、「企業結合に関する会計基準」により共通支配下取引に該当します。また、税務上は、同一企業グループ内の適格組織再編の要件を満たすことが容易であり、適格合併に該当することが想定されます。

適格合併の場合、合併法人（＝存続会社）が被合併法人（＝消滅会社）の繰越欠損金を原則として引き継ぐため、合併後に合併法人で一定の税務メリットが期待できます。適格合併の日前7年以内に開始した被合併法人の各事業年度の繰越欠損金のうち、未使用のものは合併法人に引き継がれます（法法57条2項）。

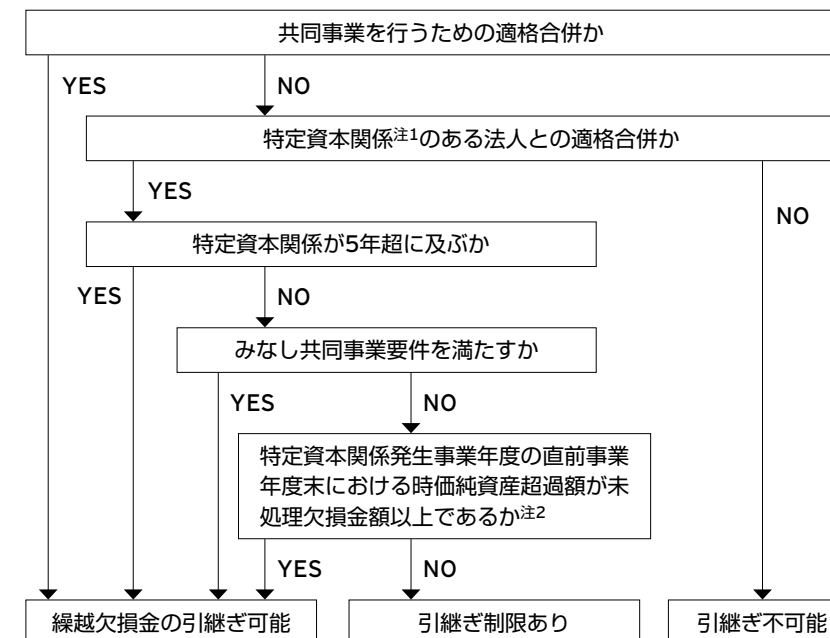
2. 繰越欠損金の引継ぎに制限が課せられる場合

共同事業を行うための適格合併の場合は、何ら制限なしに被合併法人の繰越欠損金のうち、未使用のものが合併法人に引き継がれます。ただし、同一企業グループ内の適格合併の場合に

は、繰越欠損金の引継ぎについて一定の制限が課せられるケースがあるため、十分な注意が必要です。すなわち、合併法人と被合併法人の間に特定資本関係があり（＜図1＞参照）、かつ、その特定資本関係が、合併法人の適格合併に係る合併事業年度開始の日の5年前の日以後に生じている場合には、被合併法人の未処理欠損金額のうち、次の欠損金額は引き継ぐことができません（法法57条3項）。

- ① 被合併法人の特定資本関係成立事業年度前の各事業年度で、合併の日前7年以内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額^{※1}
- ② 被合併法人の特定資本関係成立事業年度以後の各事業年度で、合併の日前7年以内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額のうち、特定資産譲渡等損失額^{※2}に相当する金額から成る部分の金額

▶ 図1 繰越欠損金の引継ぎに係る判定フローチャート



注1 特定資本関係とは、以下のいずれかの要件を満たす関係を指します（法法57条3項かつ書き、法令112条4項）。

- ① いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式の総数または出資の総額（当該他方の法人が有する自己の株式または出資を除く）の50%超を直接または間接に保有する関係
- ② 二つの法人が同一の者によって、それぞれの法人の発行済株式の総数または出資の総額の50%超を直接または間接に保有される関係。この場合、発行済株式等の総数の50%超の株式を直接または間接に保有するかどうかの判定は、直接保有の株式の保有割合と間接保有の株式の保有割合を合計した割合によって行われる。

注2 みなし共同事業要件を満たさなくても、特定資本関係発生事業年度の直前事業年度末における被合併法人の時価純資産超過額（時価純資産価額－簿価純資産価額）が未処理欠損金額以上であるときは、被合併法人の未処理欠損金額の全額が引継ぎ可能となります（法令113条1項1号）。また、未処理欠損金額が時価純資産超過額を上回るときは、時価純資産超過額の範囲で被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎが可能となります（同項2号）。

※1 青色欠損金の繰越控除の適用により被合併法人の合併の日前7年以内事業年度の所得金額の計算上、損金の額に算入されたもの、および欠損金の繰戻し還付を受けるべき金額の計算の基礎となった金額を除きます。②についても同様です。

※2 特定資本関係成立以前より保有していた資産（被合併法人から引き継いだ資産だけでなく、合併法人が合併前から保有していた資産も含む）の適格合併後の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由により生じた損失額のことをいい（法法62条の7第2項）、合併後に含み損が実現したものを意味します。

要は、特定資本関係が形成されてから適格合併までの期間が十分に経過していないときは、繰越欠損金の引継ぎを意図して特定資本関係を形成してから合併をするような租税回避行為が行われる危険が生じ得ることから、それを防止するための制限措置ととらえることができます。

3. みなし共同事業要件を満たしている場合は制限なし

特定資本関係が形成されてから5年を経過していても、みなし共同事業要件を満たしている場合は、繰越欠損金の引継ぎに制限は課せられません。みなし共同事業要件を満たすためには、次のうち、①から④、もしくは①および⑤に該当する必要があります（法令112条7項1～5号）。

① 事業関連性要件

事業関連性要件とは、合併法人の合併事業と被合併法人の被合併事業が相互に関連していること

② 規模要件

合併事業と被合併事業それぞれの売上金額、従業者数、合併会社と被合併会社の資本金の額、もしくは、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

③ 被合併事業の規模継続要件

被合併事業が、特定資本関係の生じた時から合併の時まで継続して営まれており、かつ、その両時点での被合併事業の規模の割合がおおむね2倍を超えないこと（②で用いた指標で判定）

④ 合併事業の規模継続要件

合併事業が、特定資本関係の生じた時から合併の時まで継続して営まれており、かつ、その両時点での合併事業の規模の割合がおおむね2倍を超えないこと（②で用いた指標で判定）

⑤ 経営参画要件

被合併法人の特定役員（常務クラス以上の役員）のいずれかの者と合併法人の特定役員のいずれかの者が、合併後に合併法人の特定役員になることが見込まれていること

4. 欠損金引継ぎ制限の特例

特定資本関係成立時に被合併法人に含み益がある場合は、みなし共同事業要件を満たしていても、その含み益に対応する欠損金額について引継ぎが認められます（法令113条1項）。特例的な取扱い（できる規定）であり、特定資本関係形成から5年を経過していない場合、時価純資産超過額と未処理欠損金額の大小関係次第で、引継ぎ制限される金額が違って来る点に留意する必要があります。

具体的には<図1>注2に示しているように、特定資本関係発生事業年度の直前事業年度末における被合併法人の時価純資産超過額が未処理欠損金額以上であるときは、被合併法人の未処理欠損金額の全額が引継ぎ可能となります（法令113条1項1号）。また、未処理欠損金額が時価純資産超過額を上回るときは、実質的には時価純資産超過額の範囲で被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎが可能となります（同項2号）。

なお、この特例の適用を受けるためには、合併法人の合併事業年度の確定申告書に、欠損金額の計算に関する明細書の添付があり、かつ、時価純資産価額の算定の基礎となる事項を記載した書類その他財務省令で定める書類を保存していることが要件となります（法令113条2項、法規26条の4）。

III 合併法人が有する繰越欠損金の利用制限

合併法人が有する繰越欠損金についても、被合併法人の有する繰越欠損金の引継ぎ制限と実質的に同様の利用制限が課せられる点に注意する必要があります。

すなわち、繰越欠損金を有する合併法人と特定資本関係のある法人との間で適格合併が行われ、かつ、その特定資本関係が、その合併法人の合併事業年度開始の日の5年前の日以後に生じている場合において、適格合併が、みなし共同事業要件を満たしていないときは、合併法人の繰越欠損金について、被合併法人の引継ぎ制限と実質的に同様の利用制限が課せられます

（法57条5項）。また、特定資本関係時に合併法人に含み益がある場合には、その含み益に対応する欠損金額について利用できる特例が設けられている点も実質的に同様です（法令113条1項、4項）。

IV 会社分割の場合

会社分割については、原則として、繰越欠損金は引き継ぎません。これは、移転事業に係る繰越欠損金を合理的に算出することができないためと考えられます。ただし、合併類似適格分割型分割についてのみ、引継ぎ可能です（法57条2項）。合併類似適格分割型分割とは、次の三つの要件をすべて満たしている適格分割型分割をいいます（法令112条1項）。

- ① 分割型分割に係る分割法人の分割前に営む主要な事業が分割承継法人において分割後に引き続き営まれることが見込まれていること
- ② 分割型分割に係る分割法人の分割の直前に有する資産および負債の全部が分割承継法人に移転すること
- ③ 分割型分割に係る分割法人を分割後、直ちに解散することが分割の日までに分割法人の株主総会または社員総会において決議されていること

その経済的実質が適格合併と同様であることから、繰越欠損金の引継ぎが認められているものと考えられます。

なお、合併類似適格分割型分割の場合でも、分割法人と分割承継法人の間に特定資本関係があり、かつ、その特定資本関係が分割事業年度開始の日の5年前の日以後に生じている場合において、みなし共同事業要件を満たしていないとき、一定の引継ぎ制限が課せられる点は、適格合併の場合と同様です（法57条3項）。また、特定資本関係時に分割法人に含み益がある場合の特例的な取扱いについても、適格合併の場合と同様です（法令113条1項）。