

非適格合併における税務上の諸問題

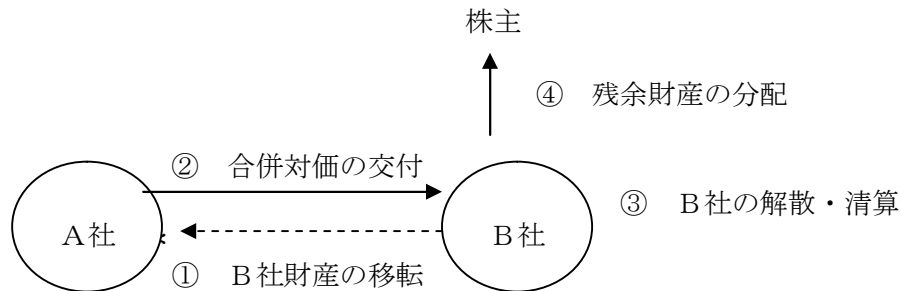
公認会計士・税理士 都築 敏

1. 合併についての税法の考え方

法人税法における法人合併の捉え方は、合併を契機とした法人財産の譲渡と法人の解散および清算の組合せと考えます。

合併時において、合併消滅法人はその法人財産を合併時の時価で合併存続法人に譲渡し、その対価として合併存続法人から株式その他の資産を譲り受けます。合併消滅法人は合併の対価として受け取った株式その他の資産を有する法人となりますが、その後、その合併消滅法人の解散とともに合併消滅法人の株主に残余財産の分配として当該株式その他の資産を交付します。

つまり、法人税法における法人合併の全体の構図は次のようになります。A社が合併存続法人、B社が合併消滅法人です。



非適格合併とは法人税法上原則的な処理方法が適用される合併をいい、税制適格合併（適格合併）以外の合併をいいます。非適格合併と適格合併との違いを表にまとめると次のようになります。

| | 非適格合併 | 適格合併 |
|---------------------|-------------------------|-------------------|
| 合併消滅法人の資産および負債の移転価額 | 時価（法税法 62①） | 帳簿価額（法税法 62 の 2①） |
| 利益積立金の継承 | 継承しない | 継承する（法税令 9①二） |
| 合併消滅法人の株主のみなし配当の認識 | 認識する（法税法 24①一、所税法 25①一） | 認識しない |
| 資産調整勘定または負債調整勘定の認識 | 認識する（法税法 62 の 8） | 認識しない |

2. 非適格合併と非適格事業譲渡との異同

① 法人がその全ての事業を非適格により他の法人に譲渡しその直後に解散した場合

② 非適格合併の場合

における双方の法的形式は異なりますが、結果としての経済的な効果としては全く同じです。このことから非適格事業譲渡および解散と非適格合併とはほぼ同様な税務処理が採用されています。

双方における同一点のうち主なものをまとめれば次のようになります。

| | 非適格合併 | 非適格事業譲渡+解散 |
|----------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| 合併消滅法人・事業譲渡法人の資産および負債の移転価額 | 時価（法税法 62①） | 時価 |
| 資産調整勘定または負債調整勘定の認識 | 認識する（法税法 62 の 8） | 認識する（法税法 62 の 8） |
| 欠損金の繰戻還付 | 適用あり（租特措 66 の 13①ただし書、法税法 80④） | 適用あり（租特措 66 の 13①ただし書、法税法 80④） |
| 合併消滅法人・解散法人の株主のみなし配当の認識 | 認識する（法税法 24①一、所税法 25①一） | 認識する（法税法 24①三、所税法 25①三） |

しかし、事業譲渡では譲渡法人の法人格までは引き継がないことから、次の各点で異なる取扱いがなされることになります。

| | 非適格合併 | 非適格事業譲渡 |
|--------------------|-----------------------------------|---------|
| 未納法人税等の引継の取扱い | 継承する（国税通則 6・106③、地稅 9 の 3、消費税 59） | 継承しない |
| 配当およびみなし配当の処理 | 継承する | 継承しない |
| 新株予約権の引継ぎ | 特定の場合に引き継ぐ（法税令 123②前段） | 引き継がない |
| 反対株主の株式買取請求権行使の取扱い | 承継する | 承継しない |
| 消費税の課税 | 不課税（消税令 2①四） | 課税 |

以上の表のうち、非適格合併に特有な処理である、「未納法人税等の引継の取扱い」、「配当およびみなし配当の処理」、「新株予約権の引継ぎ」および「反対株主の株式買取請求権行使の取扱い」の各処理方法につき、税法は明確な具体的規定を置いていません。

以下において、各々の処理方法についてのあるべき方向と私見を述べたいと思います。

3. 未納法人税等の引継ぎの取扱い

法人が合併により解散した場合、合併消滅法人の申告義務、納税義務や不服申立等といった税法上の義務や権利の全ては合併存続法人に承継されます（国税通則 6・106③、地稅 9 の 3、消費税 59）。また、「未納法人税」、「未納都道府県民税」および「未納市町村民税」について合併存続会社の負債として引継ぎ、資産および負債の移転による譲渡損益の計算においても負債として取り扱うこととされています（法税令 123①）。

合併存続法人の未納法人税等の引継に際し、次の二点の取扱いが問題となります。

① 合併消滅法人から合併存続法人に移転される資産および負債にかかる譲渡損益の計算において、負債である「未納法人税」、「未納都道府県民税」および「未納市町村民税」をどのように算定すべきか

② 未納事業税の損金算入時期

以下、順に処理方法について述べます。

(1) 非適格合併における「未納法人税」、「未納都道府県民税」および「未納市町村民税」の算定方法

非適格合併の場合の、合併消滅法人の資産および負債の譲渡損益の計算方法は次のとおりです（法税法 62②、法税令 123）。

$$\text{譲渡損益} = \text{合併交付対価の合併の日における時価} - \text{合併による譲渡原価}$$

合併による譲渡原価 = 合併消滅法人の総資産の税務上の帳簿価額 - 合併消滅法人の総負債の税務上の帳簿価額 - (未納法人税 + 未納都道府県民税 + 未納市町村民税) - 合併消滅法人の新株予約権に代えて交付すべき資産の時価

当該算式における「未納法人税」、「未納都道府県民税」および「未納市町村民税」は、通常、合併消滅法人の最後事業年度の確定申告納税額をいいます（法税令 123①）。

この未納税額は非適格合併による譲渡損益を含んだ課税所得から算定されるため、「未納法人税」、「未納都道府県民税」および「未納市町村民税」を計算しようとした場合、①所得金額の確定→②「未納法人税」等の算定→③「合併による譲渡原価」↓→④「譲渡損益」↑→①所得金額↑→②「未納法人税」等↑→③「合併による譲渡原価」↓→④「譲渡損益」↑→①所得金額↑→②「未納法人税」等↑…、といったように、算定計算が循環することになってしまいます。

これを防止するために、次の算式により、「未納法人税 + 未納都道府県民税 + 未納市町村民税」および「譲渡損益の額」を算定するものと考えられています（廣瀬彰「週刊税務通信」No. 2773 より改編、「企業組織再編成に係る税制についての講演録集」日本租税研究協会平成13年8月P72・資料5参照）。

未納法人税 + 未納都道府県民税 + 未納市町村民税 = 譲渡損益算入前の（未納法人税 + 未納都道府県民税 + 未納市町村民税） + 譲渡損益に対する（法人税 + 都道府県民税 + 市町村民税）

法人税、道府県民税および市町村民税の実効税率 = 法人税の税率 + 法人税の税率 × （都道府県民税の税率 + 市町村民税の税率）

譲渡損益に対する（法人税 + 都道府県民税 + 市町村民税） = 税金調整前譲渡損益 ÷ （1 - 法人税、道府県民税および市町村民税の実効税率） × 法人税、道府県民税および市町村民税の実効税率

税金調整後譲渡損益の額 = 税金調整前譲渡損益 + 譲渡損益に対する（法人税 + 都道府県民税 + 市町村民税）

「譲渡損益算入前の（未納法人税 + 未納都道府県民税 + 未納市町村民税）」は、留保金課税の税額、税額控除額の控除および都道府県民税と市町村民税の均等割額を含みます。

以上は主に「企業組織再編成に係る税制についての講演録集」日本租税研究協会の資料5に基づき、該当算式を多少変更したものです、この根拠となる法令通達は存在しません。

（2）未納事業税の損金算入時期

事業税の損金算入時期は、原則として、事業税の納税申告書を提出した事業年度とされています。また、更正または決定のあったものについては、その更正または決定のあった事業年度となります。ただし、その事業年度の直前事業年度分の事業税については、その事業年度終了の日までにその全部または一部につき、申告、更正または決定がされていない場合であっても、その事業年度の損金の額に算入することができます（法基通9-5-2）。

この事業税に関する取扱いは、事業税が損金算入する費目であるために、本来損金算入すべき事業年度であるその事業税の対象課税事業年度に損金算入するとすれば、課税所得が変わり再度事業税を計算しなければならないといった循環に陥ることから、技術的な解決方法として、翌事業年度の損金とすることとなったものと考えられます。

適格合併に係る合併消滅法人の合併の日の前日の属する事業年度に係る事業税は、合併存続法人が事業税の納税申告書を提出した事業年度の損金の額に算入するものとし（法基通9-5-2の2）、また、その合併の日の属する事業年度終了の日までに事業税の全部または一部につき、申告、更正または決定がされていない場合であっても、事業税をその事業年度の損金の額に算入することができるものとされています（法基通9-5-2）。

これに対し、非適格合併における未納事業税の損金算入時期の取扱いに関する、税法上の直接的な規定はありません。

このことから、

① 合併存続法人および合併消滅法人の双方において損金算入ができないという説（仰星監査法

- 人編著「企業再編のための合併・分割・株式交換等の実務」P444 清文社平成19年3月改訂版)
- ② 合併存続法人および合併消滅法人の双方において損金算入ができないが、合併消滅法人の負債としても計上しないため、「非適格合併又は非適格分割型分割による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額」の計算において、未納事業税額について譲渡原価が増加することから、譲渡利益額が減少し、または、譲渡損失額が増加し、合併消滅法人において当該事業税を損金算入したと同じことになるという説（廣瀬彰「週刊税務通信」No. 2773）
- ③ 合併存続法人において損金算入すべきという説（中野百々造著「合併・分割の税務」四訂版 P65 税務経理協会、稲見誠一・佐藤信祐著「制度別逐条解説企業組織再編の税務」P67 平成18年2月清文社、武田昌輔編著「DHCコンメンタール法人税法」P617の23 第一法規出版）
- ④ 合併消滅法人において損金算入すべきという説
- といった4説に分かれることになります。

このうち、④説を支持する見解は見あたりません。

未納事業税も合併消滅法人が負担すべき負債であることは事実です。従って、合併消滅法人における「非適格合併又は非適格分割型分割による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額」の算式中の譲渡原価の額において、未納法人税、未納都道府県民税および未納市町村民税が負債とされること（法税令123①）と同様に未納事業税も負債として処理することが妥当と考えられますが、規定上、負債として処理することとはなっておりません。このことにより、仮に未納事業税を負債とした場合に比べて、譲渡損益の額が未納事業税の額だけ減少することとなり、合併消滅法人において損金算入されたのと同様の効果を生じさせています。当該譲渡損益が社外流出となるため留保金課税の額に影響を及ぼさないことに不満は残りますが、納税額を減額させていることは事実であろうと思われま。

以上を前提として、合併存続法人において未納事業税額を損金算入するならば、二重の損金処理となるおそれが生じることになります。よって、③説は選択できないものと思料します。

以上のことから、②説が妥当であると考えます。また、これは直接的な処理として事業税を損金としないという意味では、結果として①説と同じ処理となります。

4. 配当およびみなし配当の処理

非適格合併の場合、合併消滅法人に対しては法人清算と同様の取扱いがなされるものされており、従って、合併消滅法人の株主に対して交付される合併対価の時価を残余財産の分配額とみなした、みなし配当の額を認識することになります。

なお、会社法の規定では、合併消滅法人の株主である合併存続法人に対し合併対価を割り当てることはできませんが（会社749①三）、税務上は、合併消滅法人の株主である合併存続法人に対しても、他の株主と同一の基準により合併対価を交付したものとみなして処理します（みなし割当）（法税法62①かっこ書・62の2②かっこ書、法税令23⑤）。従って、合併前に合併存続法人が合併消滅法人の株式を保有している場合は、合併消滅法人の解散に伴い合併存続法人に対して残余財産の分配が行われることになり、合併存続法人の有する合併消滅法人株式に対しても、他の株主と同様にみなし配当を認識することになります（法税法24②）。

ただし、合併消滅法人が有する自己株式についてはみなし配当は認識しません。

非適格合併に伴うみなし配当の事務は合併後において合併存続法人によって行われますが、みなし配当の額の計算は合併交付財産の時価と合併消滅法人の資本金等の額に基づいて計算されます。

株主毎のみなし配当の額の算定式は次のとおりです（法税法24①本文、法税令23①一、所税法25①一、所税令61②一）。

みなし配当の額 = 当該株主に合併対価として交付される財産の時価 -

$$\frac{\text{合併消滅法人の最後事業年度末の資本金等の額}}{\text{発行済株式数} - \text{自己株式の数}} \times \text{所有株式数}$$

上記算式中「当該株主に合併対価として交付される財産の時価」とは、合併の日における時価をいいます。従って、合併消滅法人の株主に合併存続法人の株式を交付する場合についても、当該交付される株式の合併の日における時価となるものと考えられます。

このみなし配当の額につき、合併対価が合併存続法人の株式である場合、合併消滅法人の合併の日における時価純資産額から求めた利益積立金の額を当該みなし配当額の総額とするといった解釈もあります（「企業組織再編成に係る税制についての講演録集」日本租税研究協会平成13年8月資料5ほか）。

しかし、

- ① 合併交付対価が合併存続法人の株式である場合と合併存続法人の株式以外である場合とで、みなし配当の額が異なってしまうこと
- ② 合併消滅法人が合併消滅法人の株主から合併消滅法人株式を自己株式として取得する対価として、合併対価を交付するものとみなした場合、自己株式の取得価額は時価で評価され、みなし配当の額が算定されること（法税法24①四）

からすれば、他の種類の合併交付対価と同様に、合併により交付される株式の通常の状態における取引価額または公正価値の額をいうものとするのが妥当と考えられます。

5. 新株予約権の引継ぎ

合併消滅法人の新株予約権について、合併存続法人は合併契約書において、新株予約権の消滅の対価として合併存続法人の新株予約権を発行するのがあるいは金銭を交付するのか、あるいは何も交付しないかを定めることとされています（会社749①四）。合併存続法人が新株予約権を発行する場合、その新株予約権は合併消滅法人から合併存続法人に移転される負債とされ（法税令123②）、その時価により合併存続法人に引き継がれることになります。

この場合、合併消滅法人の新株予約権者に対して交付される資産（新株予約権または金銭）の時価と合併消滅法人における新株予約権の税務上の帳簿価額の差額を、別表4上の「22 仮計」までで加減算すべきか、「34 非適格合併又は非適格分割型分割による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額」の欄において加減算すべきかが問題となります。課税上の違いは、「22 仮計」までで加減算した場合は留保金課税の対象となり、「34 非適格合併又は非適格分割型分割による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額」の欄で加減算した場合は留保金課税の対象外となること（法税法67③一かっこ書）にあります。

法人税法施行令123条2項は、他の規定がない限り、適格・非適格双方の合併に適用される規定です。

適格合併においては、合併消滅法人の新株予約権に対し金銭が交付された場合または財産が全く交付されない場合、税務上、合併消滅法人の新株予約権は合併存続法人に引き継がれず、合併消滅法人の最後事業年度において新株予約権の消滅処理を行うことになります。適格合併では合併消滅法人の資産および負債の移転損益は生じないものとされることから、当然、別表4上の「22 仮計」までで加減算することになります。

同一条文で規定されている当該新株予約権の引継ぎの取扱いについて、適格合併と非適格合併とを異なるものとする理由はなく、従って、非適格合併においても、別表4上の「22 仮計」までで加減算すべきということになるものと考えられます。

6. 反対株主の株式買取請求権行使の取扱い

合併に反対する合併消滅法人の株主は所定の手続に基づき、合併消滅法人に対し株式の買取請求権を行使できます（会社785・806）。

税務上、自己株式の取得は原則としてみなし配当が生じるものとされていますが（法税法24①四）、反対株主から買い取った株式については、例外としてみなし配当は生じないものとされています（法税法24①四かっこ書、法税令23③八）。

会社法上、この株式買取りの効力発生日は合併の日とされています（会社786⑤・807⑤）。会

計上は会社法上と同様な取扱いがなされ、株式買取請求権行使により合併存続法人が合併の日に取得した合併消滅法人株式は、その合併の日において即座に消滅（消却）させる処理を行うものと考えられます（結合指針 411 参照）。よって、合併消滅法人においては、自己株式取得についての会計処理は行われなないこととなります。

他方、税務上の非適格合併においては、合併存続法人が合併により消滅した法人の株式を自己株式として取得することを想定することができないことから、合併前に合併消滅法人が自己株式を取得したものと取り扱われることになるものと考えられます。よって、合併消滅法人は当該自己株式の取得価額およびその取得のために通常要する費用の額を資本金等の額から減額させることとなります（法税令 8①二十一イ・119①二十五）。また、合併消滅法人の最後事業年度では、株式買取請求権行使に対する金銭の支払がなされていないため、税務上は、取得の対価として支払うべき額を債務として計上するものと考えられます。

7. まとめ

以上の各点は、拙編著『会社合併の会計と税務』（平成 21 年 2 月 25 日、新日本法規出版刊）を執筆する過程で、非適格合併に関する税法規定の少なさに閉口しながら私なりの結論を出した後の原稿の一部分から抽出しています。非適格合併の税務を行う上で避けて通れない部分であり、かつ、規定の不足の他にこれに関する文献も不足していることから、あえてここに記載したものです。

実務上、できるだけ非適格合併を避けたいという傾向があり、ここには税法規定の不足から生じるリスクを回避したいといった背景がない訳ではありません。今後、法令通達等の規定の一層の整備が図られることを望むしだいです。