

組織再編税制関係インデックス

項目	標題(目次)	リンク	掲載区分等	作成部署
01共通	001 組織再編成の適格判定における支配関係【50%超・一の者】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
01共通	002 組織再編成の適格判定における完全支配関係【100%・一の者】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
01共通	003 合併を行った場合の「適格」、「非適格」を選択することの可否について【分割・現物出資・現物分配・株式交換・株式移転】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
01共通	004 組織再編成が行われた場合における資産等の移転に係る取扱い【合併・分割・現物出資・現物分配・引継ぎ・譲渡・取得】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
01共通	005 「同一の者」と「一の者」について【完全支配関係・適格判定・無対価合併・個人・特殊関係人】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
02合併	006 外国法人が株主である子法人間の合併の適格判定【適格合併・適格要件・支配関係・完全支配関係】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
02合併	007 合併直前に100%子会社とした法人を吸収合併する場合の適格判定【適格要件・支配関係・完全支配関係】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
02合併	008 100%子会社間の合併後に合併法人が他社から資本参加を受ける場合の適格判定【適格要件・支配関係・完全支配関係】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
02合併	009 自己株式を保有する法人との合併の適格判定における株式保有割合【完全支配関係】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
02合併	010 合併対価が交付されない合併(無対価合併)の適格判定【対価要件・株式保有関係】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
02合併	011 合併後に別の適格合併が行われる場合の適格判定(同一の者が被合併法人となる場合)	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課

組織再編税制関係インデックス

項目	標題(目次)	リンク	掲載区分等	作成部署
02合併	012 合併後に別の適格合併が行われる場合の適格判定(合併法人が被合併法人となる場合)	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
09その他	013 事業規模要件の判定について「売上金額」を用いて比較する場合の対象期間【合併・分割・現物出資・株式交換・株式移転・共同事業要件】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
02合併	014 合併対価として親法人株式を交付する合併(三角合併)の適格判定における対価要件	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
02合併	015 合併対価として親法人株式を交付する合併(三角合併)における親法人株式の取扱い【みなし譲渡】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
03分割	016 分割対価資産が交付されない分割(無対価分割)の分割型分割と分社型分割の分類	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
03分割	017 分割対価資産が交付されない分割(無対価分割)の適格判定【対価要件・株式保有関係】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
03分割	018 分社型分割によって設立した分割承継法人が他社から資本参加を受ける場合の適格判定【適格要件・支配関係・完全支配関係】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
03分割	019 100%子会社間の吸収分割後に分割承継法人が他社から資本参加を受ける場合の適格判定【適格要件・支配関係・完全支配関係】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
03分割	020 分割後に適格合併が行われる場合の適格判定(分割法人が被合併法人となる場合)	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
03分割	021 分割後に適格合併が行われる場合の適格判定(分割承継法人が被合併法人となる場合)	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
03分割	022 分割後に適格合併が行われる場合の適格判定(同一の者が被合併法人となる場合)	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課

組織再編税制関係インデックス

項目	標題(目次)	リンク	掲載区分等	作成部署
03分割	023 分割事業に係る主要な資産及び負債の判定【主要な資産負債の移転要件・共同事業要件】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
04現物出資	024 外国法人が内国法人に対して現物出資を行った場合の適格判定	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
02合併	025 適格合併等が行われた場合の未処理欠損金額の引継制限措置等の除外(みなし共同事業要件を満たす場合)【繰越欠損金・青色欠損金・引継制限・使用制限】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
02合併	026 適格合併等が行われた場合の未処理欠損金額の引継制限措置等の除外(適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係がある場合)【繰越欠損金・青色欠損金・引継制限・使用制限】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
02合併	027 適格合併等が行われた場合の未処理欠損金額の引継制限措置等の除外(被合併法人の設立の日から継続して支配関係がある場合)【繰越欠損金・青色欠損金・引継制限・使用制限】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
02合併	028 適格合併が行われた場合において、被合併法人の設立の日から継続して支配関係がある場合の未処理欠損金額の引継制限(適格合併の日以前に被合併法人が他の適格合併を行っている場合)【繰越欠損金・青色欠損金】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
02合併	029 適格合併が行われた場合において、被合併法人の設立の日から継続して支配関係がある場合の未処理欠損金額の引継制限(適格合併の日以前に被合併法人の100%子会社の残余財産が確定していた場合)【繰越欠損金・青色欠損金】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
02合併	030 適格合併が行われた場合において、被合併法人の設立の日から継続して支配関係がある場合の欠損金額の使用制限(適格組織再編成等により被合併法人が買収法人から含み益のある特定資産を譲り受けている場合)【繰越欠損金・青色欠損金】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
02合併	031 適格合併が行われた場合の未処理欠損金額の帰属年度【繰越欠損金・青色欠損金】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
02合併	032 適格合併が行われた場合の未処理欠損金額の帰属年度(合併法人に被合併法人の未処理欠損金額の生じた事業年度開始の日に対応する事業年度がない場合)【繰越欠損金・青色欠損金】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
02合併	033 引継制限の対象となる欠損金額【合併・繰越欠損金・青色欠損金・特定資産】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課

組織再編税制関係インデックス

項目	標題(目次)	リンク	掲載区分等	作成部署
02合併	034 株式保有関係が変わっている場合の未処理欠損金額の引継ぎ(適格合併によって被合併法人の発行済株式が引き継がれている場合)【繰越欠損金・青色欠損金】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
09その他	035 合併が行われた場合の棚卸資産の評価方法(被合併法人の採用していた評価方法を選定する場合)	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
09その他	036 適格合併が行われた場合の建物の取得日の引継ぎ【減価償却】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
09その他	037 合併により移転を受けた減価償却資産の償却方法	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
03分割	038 新設分割が行われた場合で分割承継法人の設立1期目の事業年度が1年に満たない場合の減価償却資産の償却率	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
09その他	039 合併によりみなし事業年度が生じることとなった被合併法人が確定申告書の提出期限の延長の特例を受けている場合のそのみなし事業年度における確定申告書の提出期限の延長の特例	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
09その他	040 合併による資産及び負債の移転に係る消費税の取扱い【合併・分割・現物出資・現物分配・包括承継・資産の譲渡】	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課
09その他	041 合併によりみなし事業年度が生じた場合の消費税の課税期間	開く	組織再編税制一問一答(平成24年6月)	東京国税局課税第一部審理課

組織再編税制一問一答

1 組織再編成の適格判定における支配関係

【質問】

組織再編成の適格判定における「支配関係」とは、どのような関係をいうのでしょうか。

【回答】

一の者が直接又は間接に法人の発行済株式等の 50%超を保有する場合の一の者と法人との関係（以下「当事者間の支配の関係」といいます。）、及び一の者との間に当事者間の支配の関係を有する法人相互の関係をいいます。

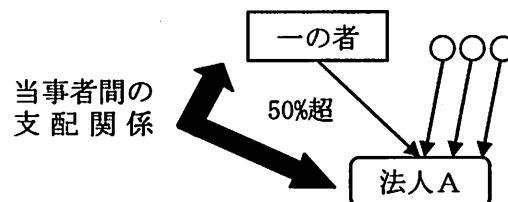
【解説】

1 支配関係

支配関係とは、次のいずれかの関係をいいます（法法 2 十二の七の五、法令 4 の 2 ①）。

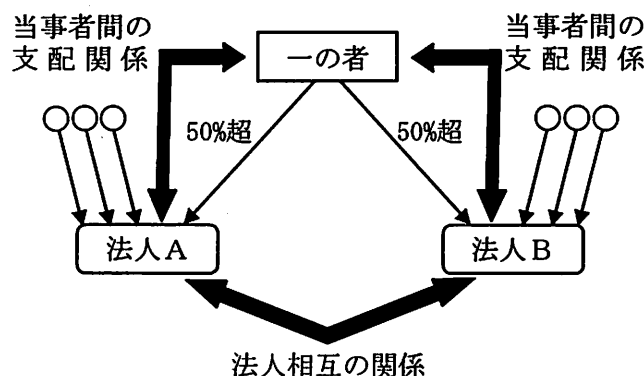
(1) 当事者間の支配の関係

一の者^(注)が法人の発行済株式又は出資（その法人が有する自己の株式又は出資を除きます。以下「発行済株式等」といいます。）の総数又は総額の 50%を超える数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係（次ページの 2 を参照してください。）をいいます。



(2) 当事者間の支配の関係がある法人相互の関係

一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいいます。



(注) 一の者は、株主が法人である場合には、その一の法人をいいますが、株主が個人である場合には、その個人のみならず次に掲げる一定の特殊の関係のある個人を含みます。

イ その個人の親族（6 親等内の血族、配偶者及び 3 親等内の姻族：民法 725）

ロ その個人と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

ハ その個人の使用人

ニ イからハに掲げる以外の者でその個人から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの

ホ ロからニに掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

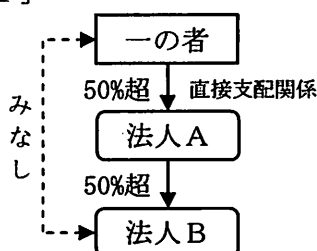
2 直接又は間接に保有する関係

一の者が法人の発行済株式等の総数又は総額の50%を超える数又は金額の株式又は出資を保有する場合におけるその一の者と法人との間の関係を「直接支配関係」といいます。

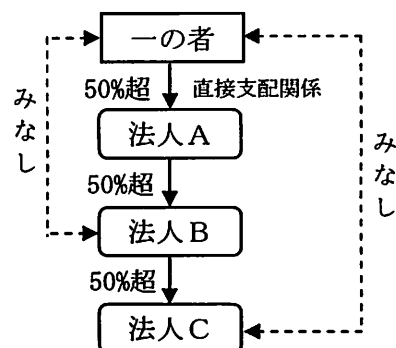
また、一の者及びこれとの間に直接支配関係がある1若しくは2以上の法人又は一の者との間に直接支配関係がある1若しくは2以上の法人が他の法人の発行済株式等の総数又は総額の50%を超える数又は金額の株式又は出資を保有するときは、一の者は他の法人の発行済株式等の総数又は総額の50%を超える数又は金額の株式又は出資を保有するものとみなされます（法令4の2①）。

具体的には、次の例1から4までの例で説明すると、法人Aは一の者との間に直接支配関係があるということになり、法人B（又は法人C）は一の者との間に直接支配関係があるものとみなされるということになります。

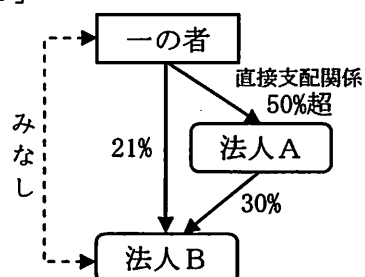
〔例1〕



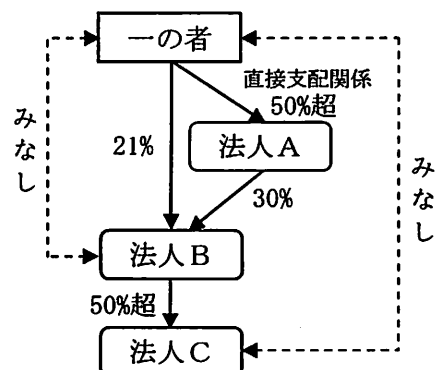
〔例2〕



〔例3〕



〔例4〕



【関係法令通達】

法法2十二の七の五

法令4の2①

（注記）

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

2 組織再編成の適格判定における完全支配関係

【質問】

組織再編成の適格判定における「完全支配関係」とは、どのような関係をいうのでしょうか。

【回答】

一の者が直接又は間接に法人の発行済株式等の全部を保有する場合の一の者と法人との関係（以下「当事者間の完全支配の関係」といいます。）、及び一の者との間にその関係を有する法人相互の関係をいいます。

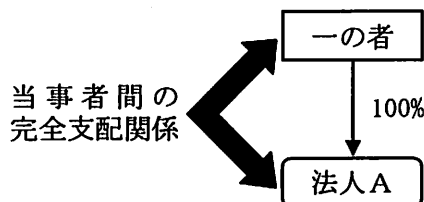
【解説】

1 完全支配関係

完全支配関係とは、次のいずれかの関係をいいます（法法二十二の七の六、法令4の2②）。

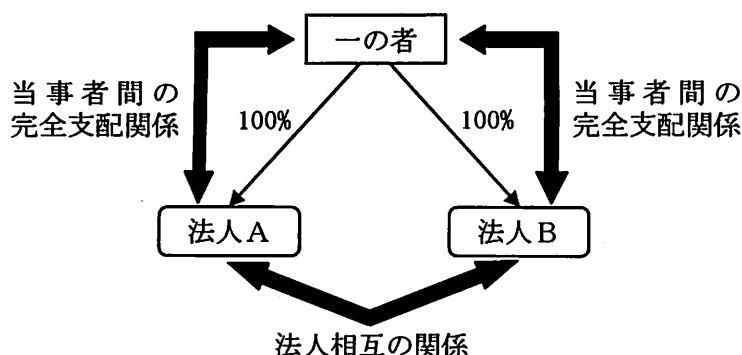
(1) 当事者間の完全支配の関係

一の者^(注1)が法人の発行済株式等^(注2)の全部を直接又は間接に保有する関係（次ページの2を参照してください。）をいいます。



(2) 当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係

一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係をいいます。



(注1) 一の者は、株主が法人である場合には、その一の法人をいいますが、株主が個人である場合には、その個人のみならず次に掲げる一定の特殊の関係のある個人を含みます。

イ その個人の親族（6親等内の血族、配偶者及び3親等内の姻族：民法725）

ロ その個人と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

ハ その個人の使用人

ニ イからハに掲げる以外の者でその個人から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの

ホ ロからニに掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

(注2) 発行済株式等（自己が有する自己の株式を除きます。）の総数のうちに次に掲げる株式の数を合計した数の占める割合が5％に満たない場合のその株式を除きます。

イ 従業員持株会の所有株式

その法人の使用人が組合員となっている民法第 667 条《組合契約》第 1 項に規定する組合契約（その法人の発行する株式を取得することを主たる目的とするものに限り。）による組合（組合員となる者がその使用人に限られているものに限り。）のその主たる目的に従って取得されたその法人の株式

ロ 新株予約権行使による所有株式

会社法第 238 条《募集事項の決定》第 2 項の決議（同法第 239 条《募集事項の決定の委任》第 1 項の決議による委任に基づく同項に規定する募集事項の決定及び同法第 240 条《公開会社における募集事項の決定の特則》第 1 項の規定による取締役会の決議を含みます。）によりその法人の役員又は使用人（その役員又は使用人であった者及びその者の相続人を含みます。以下注 2 において「役員等」といいます。）に付与された新株予約権（商法の規定により付与された特定の権利、新株の引受権又は新株予約権を含みます。）の行使によって取得されたその法人の株式（その役員等が有するものに限り。）

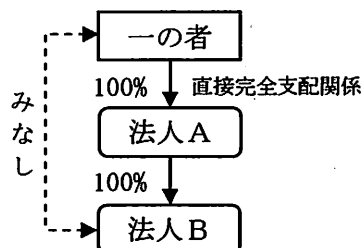
2 直接又は間接に保有する関係

一の者が法人の発行済株式等の全部を保有する場合におけるその一の者とその法人との間の関係を「直接完全支配関係」といいます。

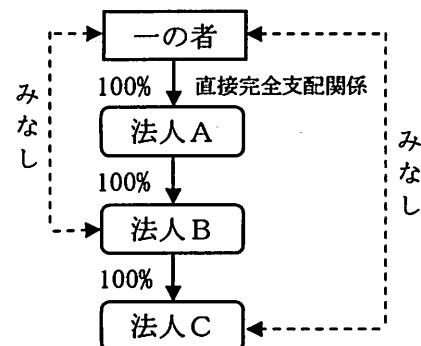
また、一の者及びこれとの間に直接完全支配関係がある 1 若しくは 2 以上の法人又は一の者との間に直接完全支配関係がある 1 若しくは 2 以上の法人が他の法人の発行済株式等の全部を保有するときは、一の者は他の法人の発行済株式等の全部を保有するものとみなされます（法令 4 の 2 ②）。

具体的には、次の例 1 から 4 までの例で説明すると、法人 A は一の者との間に直接完全支配関係があるということになり、法人 B（又は法人 C）は一の者との間に直接完全支配関係があるものとみなされるということになります。

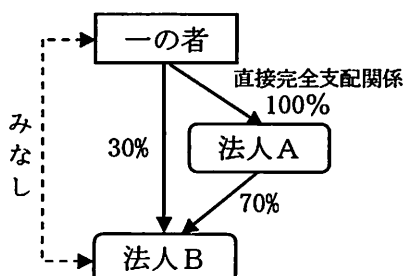
[例 1]



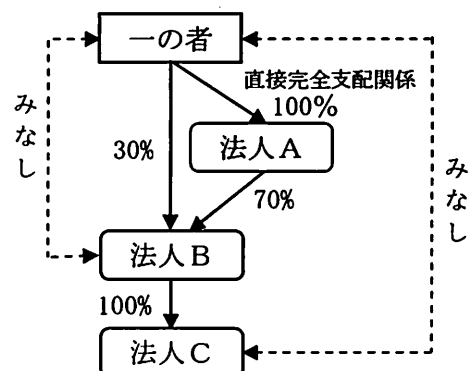
[例 2]



[例 3]



[例 4]



【関係法令通達】

法法二十二の七の六

法令4の2②

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

3 合併を行った場合の「適格」、「非適格」を選択することの可否について

【質問】

税務上、適格合併を行った場合には、合併により移転する資産等について帳簿価額により移転したものとして処理するとのことですが、適格要件を満たす合併を行った場合、その合併が適格か非適格かを選択することはできますか。

【回答】

選択することはできません。

【解説】

法人が行う合併が適格合併に該当するかどうかは、一定の要件に該当するかどうかで判定するものであり、法人が選択できるものではありません。

なお、このことは、合併以外の他の組織再編成に係る適格判定についても同様です。

【関係法令通達】

法法二十二の八

法令4の3②～④

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

4 組織再編成が行われた場合における資産等の移転に係る取扱い

【質問】

組織再編成において資産等の移転を行った場合、法人税法上は、その組織再編成の形態や適格・非適格の区分によって、「合併又は分割の時の価額による譲渡」であるとか、「帳簿価額による引継ぎ」であるとか、又は「帳簿価額による譲渡」といったように規定ぶりが異なっていますが、その形態別の取扱いはどのようなになるのでしょうか。

【回答】

組織再編成により移転した資産等は、その組織再編成が適格か非適格かに応じ、次のように取り扱うこととされています。

組織再編成の形態	適 格	非適格
合 併	[被合併法人] 帳簿価額による引継ぎ (法法62の2①) [合併法人] 帳簿価額による引継ぎ (法令123の3③)	[被合併法人] 時価による譲渡 (法法62①) [合併法人] 時価による取得
分割型分割	[分割法人] 帳簿価額による引継ぎ (法法62の2②) [分割承継法人] 帳簿価額による引継ぎ (法令123の3③)	[分割法人] 時価による譲渡 (法法62①) [分割承継法人] 時価による取得
分社型分割	[分割法人] 帳簿価額による譲渡 (法法62の3①) [分割承継法人] 帳簿価額による取得 (法令123の4)	[分割法人] 時価による譲渡 (法法62①) [分割承継法人] 時価による取得
現物出資	[現物出資法人] 帳簿価額による譲渡 (法法62の4①) [被現物出資法人] 帳簿価額による取得 (法令123の5)	[現物出資法人] 時価による譲渡 (法法22②) [被現物出資法人] 時価による取得
現物分配	[現物分配法人] 帳簿価額による譲渡 (法法62の5③) [被現物分配法人] 帳簿価額による取得 (法令123の6①)	[現物分配法人] 時価による譲渡 (法法22②、62の5①) [被現物分配法人] 時価による取得

【関係法令通達】

法法22②、62①、62の2①②、62の3①、62の4①、62の5①③

法令123の3③、123の4、123の5、123の6①

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

5 「同一の者」と「一の者」について

【質問】

完全支配関係の判定における「一の者」（法令4の2②）には、その者が個人である場合、その者及びその者と一定の特殊の関係のある個人が含まれることとされています。

ところで、完全支配関係がある法人間の合併に対する適格判定における「同一の者」（法令4の3②二）及び完全支配関係がある法人間の無対価合併に対する適格判定における「一の者」（法令4の3②二ロ）についても、その者が個人である場合、その者及びその者と一定の特殊の関係のある個人がそれぞれ含まれるのでしょうか。

【回答】

完全支配関係がある法人間の合併に対する適格判定における「同一の者」には、一定の特殊の関係のある個人（以下「特殊関係人」といいます。）が含まれますが、完全支配関係がある法人間の無対価合併に対する適格判定における「一の者」には、特殊関係人は含まれません。

【解説】

1 完全支配関係

完全支配関係とは、次のいずれかの関係をいいます（法法2十二の七の六、法令4の2②）。

(1) 当事者間の完全支配の関係

一の者^(注)が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係として政令で定める関係

(2) 当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係

一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係

(注) 一の者は、株主が法人である場合には、その一の法人をいいますが、株主が個人である場合には、その個人のみならず次に掲げる特殊関係人を含みます。

イ その個人の親族（6親等内の血族、配偶者及び3親等内の姻族：民法725）

ロ その個人と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

ハ その個人の使用人

ニ イからハに掲げる以外の者でその個人から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの

ホ ロからニに掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

2 適格合併における株式の保有関係

適格合併に該当する場合の被合併法人と合併法人との関係について、法人税法施行令第4条の3第2項第2号の柱書きでは「合併前に当該合併に係る被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係（当該合併が無対価合併である場合にあっては、次に掲げる関係がある場合における当該完全支配関係に限る。）があり、かつ、当該合併後に当該同一の者と当該合併に係る合併法人との間に当該同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれている場合における当該合併に係る被合併法人と合併法人との間の関係」と規定しています。そして、ここでいう「次に掲げる関係」については、同号イからニに掲げられており、そのうちの一つに「一の者が被合併法人及び合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係」（同号ロ）があります。

このように、法人税法施行令第4条の3第2項第2号柱書きでは「同一の者」と、同号ロでは「一の者」という表現が使われています。

まず、同号柱書きの「同一の者」については、上記のとおり「……被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係があり……」という用いられ方をしています。そして、完全支配関係とは一の者が法人の発行済株式の全部を保有する場合における当該一の者と当該法人との関係又は一の者との間に完全支配関係を有する法人相互の関係とされており、ここでいう一の者には、特殊関係人を含むこととされています（法令4の2②）。このため、「……被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係……」とは、「……被合併法人の発行済株式の全部を保有する一の者と合併法人の発行済株式の全部を保有する一の者が同じである場合のその被合併法人とその合併法人との関係……」と同じ意味であり、この一の者には、上記のとおり特殊関係人を含むこととされていますので、同号柱書きの「同一の者」には特殊関係人が含まれることになります。

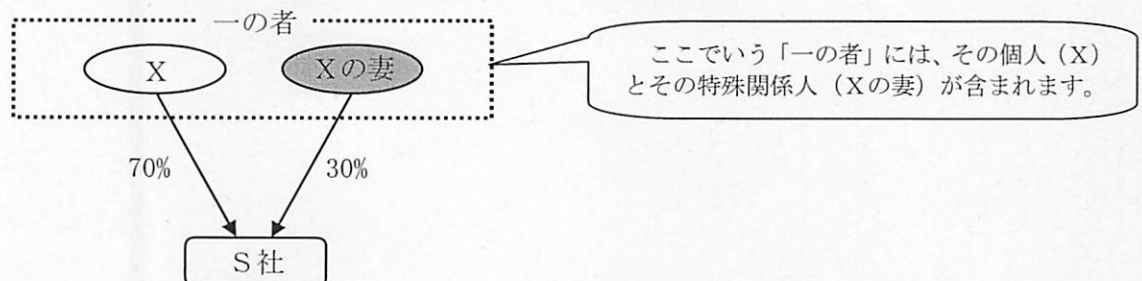
一方、同号ロの「一の者」については、上記のとおり「一の者が被合併法人及び合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係」という用いられ方をしています。ここでの「一の者」は、同号柱書きの「同一の者」のように被合併法人と合併法人との間の完全支配関係に係るものではなく、単に「一の者が被合併法人及び……保有する関係」としか規定されておらず、また、この「一の者」については、法人税法施行令第4条の2第1項における「一の者」のように特殊関係人を含むこととされていないことから、ここでいう「一の者」とは、文字どおり「一」の者、つまり、その者が個人である場合には、その者1人のことであり、特殊関係人は含まれないことになります。

なお、この取扱いは、合併以外の他の組織再編成についても同様です。

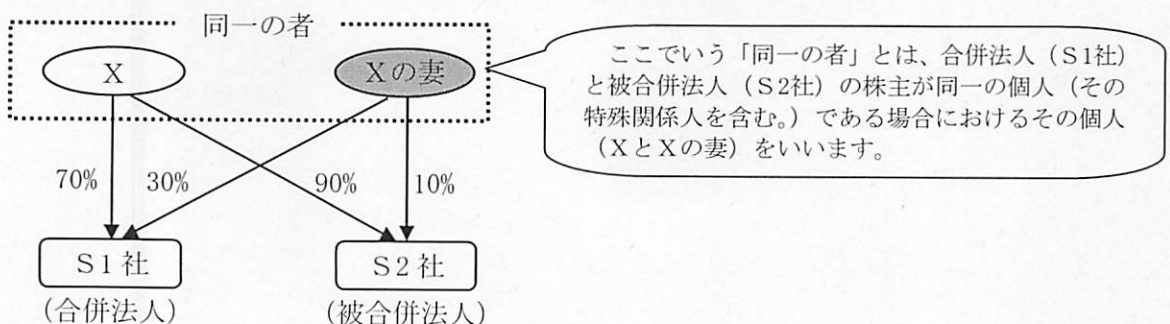
3 参考

一の者が個人である場合の上記2の説明を図で示すと次のとおりとなります。

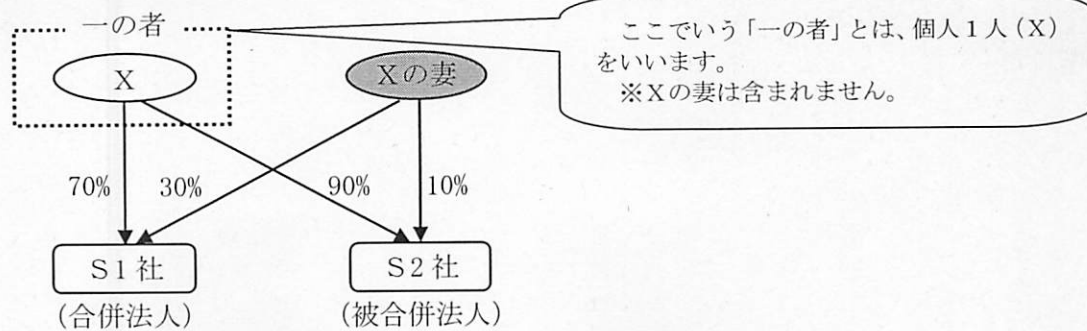
(1) 法令4の2《支配関係及び完全支配関係》における「一の者」



(2) 法令4の3②《適格組織再編成における株式の保有関係等》における「同一の者」



(3) 法令4の3②ロ（適格合併となる無対価合併）における「一の者」



【関係法令通達】

法法二十二の七の六

法令4①、4の2②、4の3②二

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

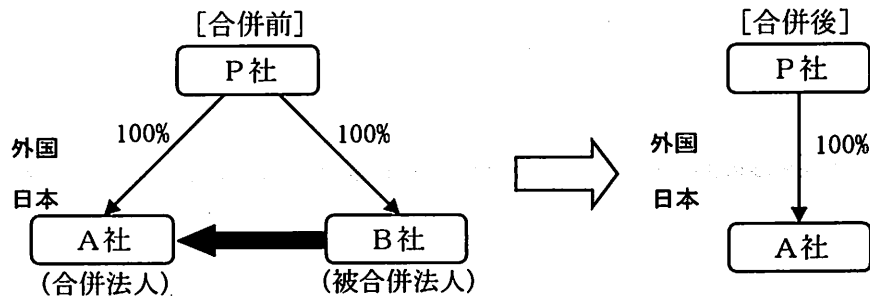
6 外国法人が株主である子法人間の合併の適格判定

【質問】

当社（A社、内国法人）とB社（内国法人）は、いずれも発行済株式の全部を外国法人P社に保有されています。

この度、当社は、自己を合併法人、B社を被合併法人とする合併を行うことを予定しています。この合併では、P社に対して当社の株式のみを交付し、P社は合併後も当社の発行済株式の全部を継続して保有する見込みです。

この合併は、外国法人であるP社が株主である子法人間で行われるものですが、適格合併に該当しますか。



【回答】

適格合併に該当します。

【解説】

1 適格合併

適格合併とは、次の(1)から(3)までに掲げる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又は合併親法人株式^(注)のいずれか一方の株式又は出資以外の資産が交付されないものをいいます。

(注) 合併親法人株式とは、合併法人との間にその合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係として、合併の直前にその合併に係る合併法人とその合併法人以外の法人との間にその法人による直接完全支配関係（2の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等（その法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）の全部を保有する関係をいいます。）があり、かつ、その合併後にその合併法人とその法人（以下「親法人」といいます。）との間にその親法人による直接完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその合併に係る合併法人と親法人との間の関係がある法人の株式又は出資をいいます（法法22の八、法令4の3①）。

(1) 完全支配関係がある法人間の合併（法法22の八イ）

その合併に係る被合併法人と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^(※)がある場合のその合併

(2) 支配関係がある法人間の合併（法法22の八ロ）

その合併に係る被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による支配関係その他の政令で定める関係^(※)がある場合のその合併のうち、従業者引継要件^(※)及び事業継続要件^(※)の全てに該当するもの

(3) 共同事業を営むための合併（法法二十二の八ハ）

上記(1)又は(2)に該当する合併以外の合併のうち、共同事業要件（法令４の３④）の全てに該当するもの

※ その他政令で定める関係、従業者引継要件及び事業継続要件については、次表〔完全支配関係又は支配関係がある法人間の合併における適格要件〕を参照してください。

〔完全支配関係又は支配関係がある法人間の合併における適格要件〕

区 分	完全支配関係がある法人間の合併	支配関係がある法人間の合併
関係法令	法法二十二の八イ、法令４の３②	法法二十二の八ロ、法令４の３③
対価要件	合併法人株式又は合併親法人株式以外の資産の交付がないこと。	
合併法人と被合併法人との関係	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係があること。 i 被合併法人と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がある場合におけるその完全支配関係 ii <u>合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係があり、かつ、その合併後にその同一の者とその合併法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその被合併法人と合併法人との間の関係</u>	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係（左記の i 又は ii に掲げる関係に該当するものを除く。）があること。 i 被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による支配関係がある場合におけるその支配関係 ii 合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による支配関係があり、かつ、その合併後にその同一の者とその合併法人との間にその同一の者による支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその被合併法人と合併法人との間の関係
従業者引継要件		
事業継続要件		
		被合併法人の合併の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その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。 被合併法人の合併前に営む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ことが見込まれていること。

2 同一の者の範囲

適格要件の「合併法人と被合併法人との関係」の一つに、合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による（完全）支配関係があり、かつ、その合併後にその同一の者と合併法人との間にその同一の者による（完全）支配関係が継続することが見込まれている関係があります（法法二十二の八イ・ロ、法令４の３②二、４の３③二）が、ここでいう同一の者からは、外国法人を除くこととされていませんので、同一の者には外国法人も含まれることになります。

3 本問への当てはめ

ご質問の場合、P社（株主）は外国法人ですが同一の者に含まれるため、合併前にA社（合併法人）とB社（被合併法人）との間には、同一の者（P社）による完全支配関係があります。また、この合併後、P社がA社の発行済株式の全部を継続して保有する見込みですので、P社とA社との間には、P社による完全支配関係が継続することが見込まれています。更に、この合併では、被合併法人の株主であるP社にA社の株式（合併法人株式）以外の資産が交付されませんので、この合併は適格要件を全て満たしています。

したがって、A社とB社との間で行われる合併は、適格合併に該当します。

【関係法令通達】

法法二十二の八

法令4の3①～④

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

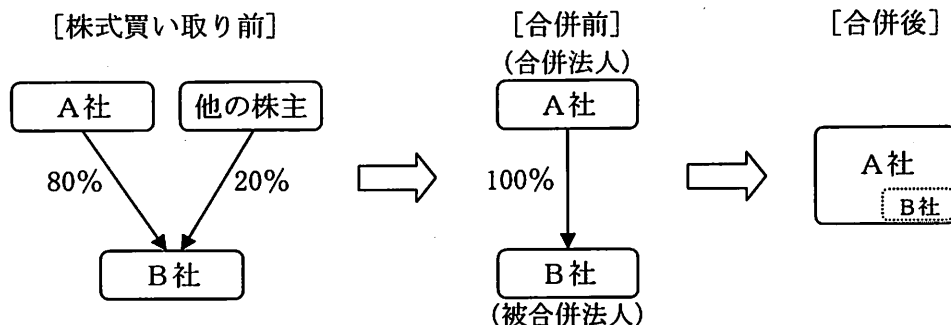
組織再編税制一問一答

7 合併直前に100%子会社とした法人を吸収合併する場合の適格判定

【質問】

当社（A社）は、B社の発行済株式の80%を保有しています。

この度、当社は、B社の発行済株式の残り20%を他の株主から全部買い取り、B社を100%子会社とした後、直ちに、自己を合併法人、B社を被合併法人とする合併を行うことを予定しています。この合併は、形式的には、適格合併に該当するための要件を全て満たしていますが、このように合併直前に100%子会社とした法人を吸収合併する場合であっても、適格合併に該当するものとして問題はないのでしょうか。



【回答】

B社を100%子会社として合併することが法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合には、組織再編成に係る行為又は計算の否認の規定が適用される可能性があります。

【解説】

1 適格合併

適格合併とは、次の(1)から(3)までに掲げる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又は合併親法人株式^(注)のいずれか一方の株式又は出資以外の資産が交付されないものをいいます。

(注) 合併親法人株式とは、合併法人との間にその合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係として、合併の直前にその合併に係る合併法人とその合併法人以外の法人との間にその法人による直接完全支配関係（2の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等（その法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）の全部を保有する関係をいいます。）があり、かつ、その合併後にその合併法人とその法人（以下「親法人」といいます。）との間にその親法人による直接完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその合併に係る合併法人と親法人との間の関係がある法人の株式又は出資をいいます（法法2十二の八、法令4の3①）。

(1) 完全支配関係がある法人間の合併（法法2十二の八イ）

その合併に係る被合併法人と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^(※)がある場合のその合併

(2) 支配関係がある法人間の合併（法法2十二の八ロ）

その合併に係る被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による支配関係その他の政令で定める関係^(※)がある場合のその合併のうち、従業者引継要件^(※)及び事業継続要件^(※)の全てに該当するもの

(3) 共同事業を営むための合併（法法2十二の八ハ）

上記(1)又は(2)に該当する合併以外の合併のうち、共同事業要件（法令4の3④）の全てに該当するもの

※ その他政令で定める関係、従業者引継要件及び事業継続要件については、次表〔完全支配関係又は支配関係がある法人間の合併における適格要件〕を参照してください。

〔完全支配関係又は支配関係がある法人間の合併における適格要件〕

区 分	完全支配関係がある法人間の合併	支配関係がある法人間の合併
関係法令	法法2十二の八イ、法令4の3②	法法2十二の八ロ、法令4の3③
対価要件	合併法人株式又は合併親法人株式以外の資産の交付がないこと。	
合併法人と被合併法人との関係	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係があること。 i 被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による<u>完全支配関係がある場合におけるその完全支配関係</u> ii 合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係があり、かつ、その合併後にその同一の者とその合併法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその被合併法人と合併法人との間の関係	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係（左記の i 又は ii に掲げる関係に該当するものを除く。）があること。 i 被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による支配関係がある場合におけるその支配関係 ii 合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による支配関係があり、かつ、その合併後にその同一の者とその合併法人との間にその同一の者による支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその被合併法人と合併法人との間の関係
従業者引継要件		
事業継続要件		
		被合併法人の合併の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その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。 被合併法人の合併前に営む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ことが見込まれていること。

2 組織再編成に係る行為又は計算の否認の規定

合併等が行われた場合において、次に掲げる法人の行為又は計算を容認した場合に、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができることとされています（法法132の2）。

- (1) 合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人
- (2) 合併等により交付された株式を発行した法人
- (3) 上記(1)及び(2)に掲げる法人の株主等である法人

3 本問への当てはめ

ご質問の場合、A社（合併法人）とB社（被合併法人）の間で行われる合併は、合併前にA社とB社との間にA社による完全支配関係があり、適格要件も全て満たしていますので、形式的には適格合併に該当しますが、仮に、A社がB社を100%子会社としなければ適格要件を満たさないもので、かつ、その合併を適格合併とした場合に法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるような場合には、組織再編成に係る行為又は計算の否認の規定が適用される可能性があります。

【関係法令通達】

法法二十二の八、132の2

法令4の3①～④

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

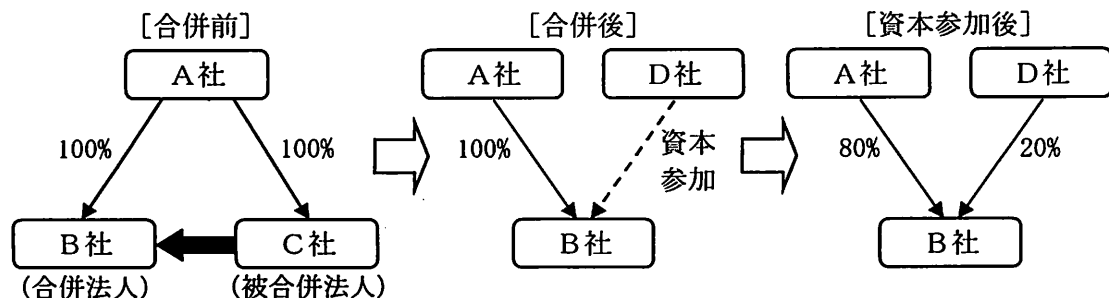
8 100%子会社間の合併後に合併法人が他社から資本参加を受ける場合の適格判定

【質問】

当社（A社）の100%子会社であるB社とC社は、B社を合併法人、C社を被合併法人とする合併を行うことを予定しています。この合併では、C社の従業員全員が合併後にB社の業務に従事し、かつ、合併前にC社が営んでいた事業が合併後にB社において引き続き営まれることが見込まれています。

また、当社は、この合併でB社の株式のみの交付を受け、その全てを継続して保有する見込みですが、この合併後にB社が資本関係のないD社から資本参加を受ける予定であり、この資本参加後のB社に対する当社及びD社の株式保有割合は、当社が80%、D社が20%となる予定です。

この合併は、適格合併に該当しますか。



【回答】

適格合併に該当します。

【解説】

1 適格合併

適格合併とは、次の(1)から(3)までに掲げる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又は合併親法人株式^(注)のいずれか一方の株式又は出資以外の資産が交付されないものをいいます。

(注) 合併親法人株式とは、合併法人との間にその合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係として、合併の直前にその合併に係る合併法人とその合併法人以外の法人との間にその法人による直接完全支配関係（2の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等（その法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）の全部を保有する関係をいいます。）があり、かつ、その合併後にその合併法人とその法人（以下「親法人」といいます。）との間にその親法人による直接完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその合併に係る合併法人と親法人との間の関係がある法人の株式又は出資をいいます（法法2十二の八、法令4の3①）。

(1) 完全支配関係がある法人間の合併（法法2十二の八イ）

その合併に係る被合併法人と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^(※)がある場合のその合併

(2) 支配関係がある法人間の合併（法法2十二の八ロ）

その合併に係る被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による支配関係その他の政令で定める関係^(※)がある場合のその合併のうち、従業員引継要件^(※)及び事業継続要件^(※)の全てに該当するもの

(3) 共同事業を営むための合併（法法二十二の八ハ）

上記(1)又は(2)に該当する合併以外の合併のうち、共同事業要件（法令４の３④）の全てに該当するもの

※ その他政令で定める関係、従業者引継要件及び事業継続要件については、次表〔完全支配関係又は支配関係がある法人間の合併における適格要件〕を参照してください。

〔完全支配関係又は支配関係がある法人間の合併における適格要件〕

区 分	完全支配関係がある法人間の合併	支配関係がある法人間の合併
関係法令	法法二十二の八イ、法令４の３②	法法二十二の八ロ、法令４の３③
対価要件	合併法人株式又は合併親法人株式以外の資産の交付がないこと。	
合併法人と被合併法人との関係	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係があること。 i 被合併法人と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がある場合におけるその完全支配関係 ii 合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係があり、かつ、その合併後にその同一の者とその合併法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその被合併法人と合併法人との間の関係	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係（左記の i 又は ii に掲げる関係に該当するものを除く。）があること。 i 被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による支配関係がある場合におけるその支配関係 ii <u>合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による支配関係があり、かつ、その合併後にその同一の者とその合併法人との間にその同一の者による支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその被合併法人と合併法人との間の関係</u>
従業者引継要件	被合併法人の合併の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その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。	
事業継続要件	被合併法人の合併前に営む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ことが見込まれていること。	

2 本問への当てはめ

ご質問の場合、B社（合併法人）とC社（被合併法人）との間で行われる合併前のB社とC社との間の関係は、A社（同一の者）による完全支配関係と支配関係のいずれの関係にも該当します。

一方、その合併後のB社とC社との間の関係は、B社がD社から資本参加を受けることが予定されているため、A社とB社との間にはA社による完全支配関係が継続することは見込まれていませんが、A社の保有するB社の株式保有割合が80%（50%超）ですので、A社による支配関係が継続することは見込まれています。また、B社とC社との間で行われる合併では、C社の従業員全員が合併後にB社の業務に従事し、かつ、合併前にC社が営んでいた事業が合併後にB社において引き続き営まれることが

見込まれています。更に、この合併では、A社にB社の株式（合併法人株式）以外の資産が交付されませんので、この合併は、支配関係がある法人間の合併における適格要件である従業者引継要件、事業継続要件及び対価要件を全て満たしています。

したがって、B社とC社との間で行われる合併は、適格合併に該当します。

【関係法令通達】

法法二十二の八

法令4の3①～④

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

9 自己株式を保有する法人との合併の適格判定における株式保有割合

【質問】

当社（A社）は、B社の発行済株式の97%を保有しており、残りの発行済株式の3%はB社が自己株式として保有しています。

この度、当社は、自己を合併法人、B社を被合併法人とする合併を行うことを予定しており、この合併の適格判定を行う必要があります。この合併の適格判定においては、当社の有するB社株式の保有割合を計算する必要がありますが、この計算上、B社の発行済株式にB社が保有する自己株式を含めるのでしょうか。

【回答】

B社の発行済株式にはB社が保有する自己株式は含めません。

【解説】

1 完全支配関係

完全支配関係とは、①一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係として政令で定める関係（以下「当事者間の完全支配の関係」といいます。）又は②一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係をいいます（法法2十二の七の六）。そして、この政令で定める関係は、一の者が法人の発行済株式等の全部を保有する場合におけるその一の者とその法人との間の関係とされ、ここでいう発行済株式等からは自己が有する自己の株式を除くと規定されています（法令4の2②かっこ書）。

2 本問への当てはめ

ご質問の場合、A社（合併法人）とB社（被合併法人）の間で行われる合併の適格判定におけるA社の有するB社株式の保有割合は、B社の有する自己株式を除いて計算することになります。

なお、B社が保有する自己株式を除いてA社の有するB社株式の保有割合を算定すると、その保有割合は100%となります。

【関係法令通達】

法法2十二の七の六

法令4の2②

（注記）

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

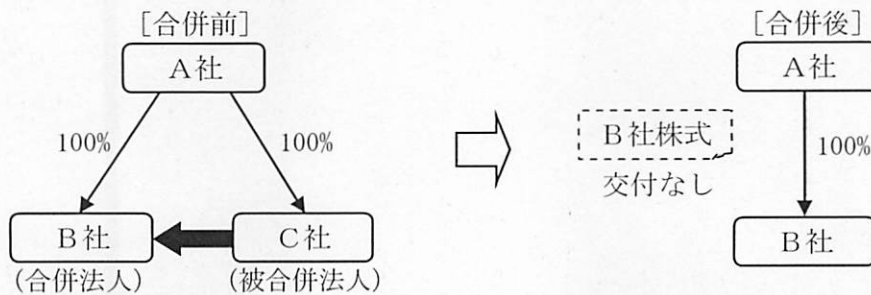
組織再編税制一問一答

10 合併対価が交付されない合併（無対価合併）の適格判定

【質問】

当社（A社）の100%子会社であるB社とC社は、B社を合併法人、C社を被合併法人とする合併を行うことを予定しています。また、この合併は、100%子会社同士の合併であることから、C社の株主である当社に対して、B社の株式その他の資産を何ら交付しない、いわゆる無対価合併を予定しています。

当社は、この合併後もB社の発行済株式の全部を継続して保有する見込みですが、この無対価合併は適格合併に該当しますか。



【回答】

適格合併に該当します。

【解説】

1 無対価合併

無対価合併とは、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をいいます（法令4の3②一かつこ書）。

無対価合併で適格合併に該当するのは、その合併前に、次の「無対価合併で適格合併に該当するケース」に掲げる4つのケースのいずれかの合併前の株式保有関係があるものに限られています（法令4の3②一、二）。

「無対価合併で適格合併に該当するケース」

ケース	関係条文	合併前の株式保有関係
1	【法令4の3②一、二イ】 合併法人(A)が被合併法人(B)の発行済株式等 ^(注1) の全部を保有する関係	

2	【法令4の3②二ロ】 一の者 ^(注2) が被合併法人(B)及び合併法人(A)の発行済株式等 ^(注1) の全部を保有する関係	株主 (一の者) 100% 100% 合併法人A 被合併法人B 被合併法人の資産・負債
3	【法令4の3②二ハ】 合併法人(A)及び当該合併法人(A)の発行済株式等 ^(注1) の全部を保有する者が被合併法人(B)の発行済株式等 ^(注1) の全部を保有する関係	株主 100% (100-X)% X% 合併法人A 被合併法人B 被合併法人の資産・負債
4	【法令4の3②二ニ】 被合併法人(B)及び当該被合併法人(B)の発行済株式等 ^(注1) の全部を保有する者が合併法人(A)の発行済株式等 ^(注1) の全部を保有する関係	株主 (100-X)% 100% X% 合併法人A 被合併法人B 被合併法人の資産・負債

(注1) 発行済株式等とは、発行済株式又は出資をいいますが、法人が有する自己の株式又は出資を除きます(法法二十二の七の五、法令4の3①かつこ書)。

(注2) 完全支配関係の規定(法令4の2②)における「一の者」(株主等)には、この株主等が個人の場合は株主等の親族や事実上婚姻関係と同様の事情にある者等の特殊の関係のある個人も含まれますが、適格組織再編成の株式保有関係等(法令4の3⑥二ロ等)における「一の者」とは文字どおり「一」の者のことであることから、ここでの「一の者」には、親族等の特殊の関係のある個人は含まれません。

2 本問への当てはめ

ご質問の場合、B社(合併法人)とC社(被合併法人)の間で行われる合併は、無対価合併で、合併前にA社(同一の者)がB社及びC社の発行済株式の全部を保有していますので、B社とC社との間の合併前の株式保有関係は、上記の「無対価合併で適格合併に該当するケース」のケース2に当てはまります(法令4の3②二ロ)。また、この合併後もA社がB社の発行済株式の全部を継続して保有することが見込まれていますので、この合併は適格要件を全て満たしています。

したがって、B社とC社との間で行われる合併は、適格合併に該当します。

【関係法令通達】

法法二十二の八

法令4の2②、4の3②

(注記) 平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

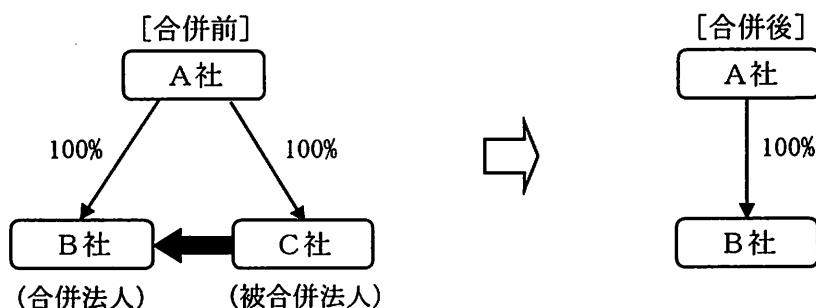
組織再編税制一問一答

11 合併後に別の適格合併が行われる場合の適格判定（同一の者が被合併法人となる場合）

【質問】

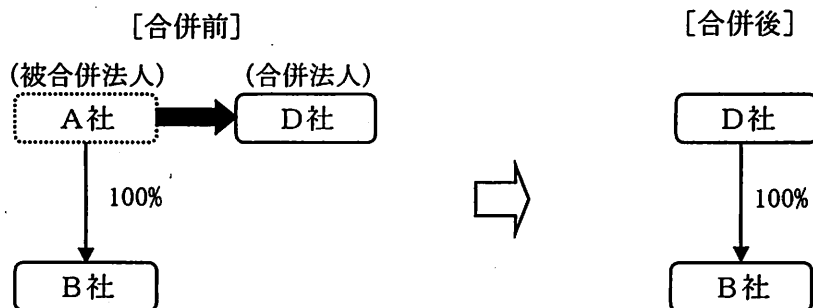
当社（A社）を含む当グループでは、次のとおり組織再編成を行うことを予定しています。

- ① 当社の100%子会社であるB社を合併法人、同じく100%子会社であるC社を被合併法人とする合併を行う。この合併では、当社にB社の株式のみが交付され、当社はこの合併後もB社の発行済株式の全部を継続して保有する見込みである。



- ② 当社を被合併法人、資本関係のないD社を合併法人とする適格合併（共同事業要件を満たすもの。）を行う。

なお、当社に代わって新しくB社の株主となるD社は、この適格合併後もB社の発行済株式の全部を継続して保有する見込みである。



100%グループ内の合併の適格判定において、合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係がある合併は、合併後もその合併法人とその同一の者との間にその同一の者による完全支配関係が継続することが求められているようですが、このように、B社とC社との間で行われる合併後に当社（同一の者）を被合併法人とする適格合併により当社が解散してしまうことが見込まれている場合、B社とC社との間で行われる合併は適格合併に該当しないことになりますか。

【回答】

適格合併に該当します。

【解説】

1 適格合併

適格合併とは、次の(1)から(3)までに掲げる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又は合併親法人株式^(注)のいずれか一方の株式又は出資以外の資産が交付されないものをいいます。

(注) 合併親法人株式とは、合併法人との間にその合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係として、合併の直前にその合併に係る合併法人とその合併法人以外の法人との間にその法人による直接完全支配関係（2の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等（その法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）の全部を保有する関係をいいます。）があり、かつ、その合併後にその合併法人とその法人（以下「親法人」といいます。）との間にその親法人による直接完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその合併に係る合併法人と親法人との間の関係がある法人の株式又は出資をいいます（法法22の八、法令4の3①）。

(1) 完全支配関係がある法人間の合併（法法22の八イ）

その合併に係る被合併法人と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^(※)がある場合のその合併

(2) 支配関係がある法人間の合併（法法22の八ロ）

その合併に係る被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による支配関係その他の政令で定める関係^(※)がある場合のその合併のうち、従業員引継要件^(※)及び事業継続要件^(※)の全てに該当するもの

(3) 共同事業を営むための合併（法法22の八ハ）

上記(1)又は(2)に該当する合併以外の合併のうち、共同事業要件（法令4の3④）の全てに該当するもの

※ その他政令で定める関係、従業員引継要件及び事業継続要件については、次表「完全支配関係又は支配関係がある法人間の合併における適格要件」を参照してください。

【完全支配関係又は支配関係がある法人間の合併における適格要件】

区 分	完全支配関係がある法人間の合併	支配関係がある法人間の合併
関係法令	法法22の八イ、法令4の3②	法法22の八ロ、法令4の3③
対価要件	合併法人株式又は合併親法人株式以外の資産の交付がないこと。	
合併法人と被合併法人との関係	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係があること。	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係（左記の i 又は ii に掲げる関係に該当するものを除く。）があること。
	i 被合併法人と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がある場合におけるその完全支配関係 ii 合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係があり、かつ、その合併後にその同一の者とその合併法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続すること（その合併後にその同一の者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合併後にその同一の者とその合併法人との間にその同一	i 被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による支配関係がある場合におけるその支配関係 ii 合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による支配関係があり、かつ、その合併後にその同一の者とその合併法人との間にその同一の者による支配関係が継続すること（その合併後にその同一の者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合併後にその同一の者とその合併法人との間にその同一の者によ

	<u>の者による完全支配関係があり、その適格合併後にその適格合併に係る合併法人とその合併に係る合併法人との間にその適格合併に係る合併法人による完全支配関係が継続することとし、……する。）が見込まれている場合におけるその被合併法人と合併法人との間の関係</u>	る支配関係があり、その適格合併後にその適格合併に係る合併法人とその合併に係る合併法人との間にその適格合併に係る合併法人による支配関係が継続することとし、……する。）が見込まれている場合におけるその被合併法人と合併法人との間の関係
従業者引継要件		被合併法人の合併の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その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。
事業継続要件		被合併法人の合併前に営む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ことが見込まれていること。

2 合併後に同一の者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

完全支配関係がある法人間で行う合併で合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係がある場合の合併は、合併後においても、その同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれていることが要件とされています（法令4の3②二）。

ただし、その合併（以下「最初の合併」といいます。）後にその同一の者を被合併法人とする適格合併（以下「2回目の合併」といいます。）を行うことが見込まれている場合には、最初の合併後にその同一の者と最初の合併に係る合併法人との間にその同一の者による完全支配関係があり、2回目の合併後に2回目の合併に係る合併法人と最初の合併に係る合併法人との間に2回目の合併に係る合併法人による完全支配関係が継続することが見込まれていることが要件とされています（法令4の3②二かつこ書）。

3 本問への当てはめ

ご質問の場合、B社（合併法人）とC社（被合併法人）の間で行われる合併（最初の合併）前のB社とC社との間には、A社（同一の者）による完全支配関係があります。

一方、その合併（最初の合併）後のB社とC社との間には、A社を被合併法人とする適格合併（2回目の合併）によりA社が解散することが見込まれているため、A社による完全支配関係が継続することは見込まれていませんが、その合併（最初の合併）後にA社とB社との間にA社による完全支配関係があり、A社を被合併法人とする適格合併（2回目の合併）後にB社とその適格合併（2回目の合併）に係る合併法人D社との間にD社による完全支配関係が継続することは見込まれています。

また、B社とC社の間で行われる合併（最初の合併）では、A社にB社の株式（合併法人株式）以外の資産が交付されませんので、この合併（最初の合併）は、完全支配関係がある法人間の合併における適格要件を全て満たしています。

したがって、B社とC社の間で行われる合併（最初の合併）は、適格合併に該当します。

【関係法令通達】

法法 2 十二の八

法令 4 の 3 ①～④

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

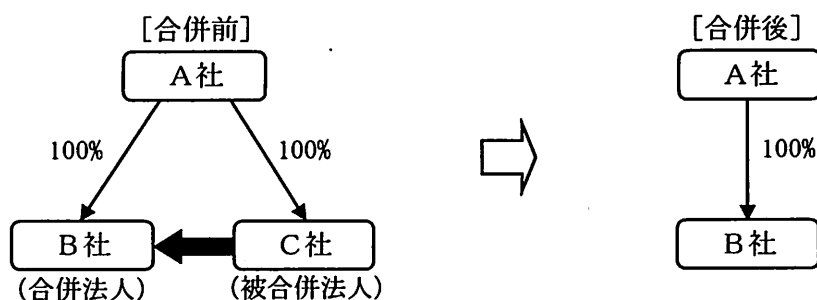
組織再編税制一問一答

12 合併後に別の適格合併が行われる場合の適格判定（合併法人が被合併法人となる場合）

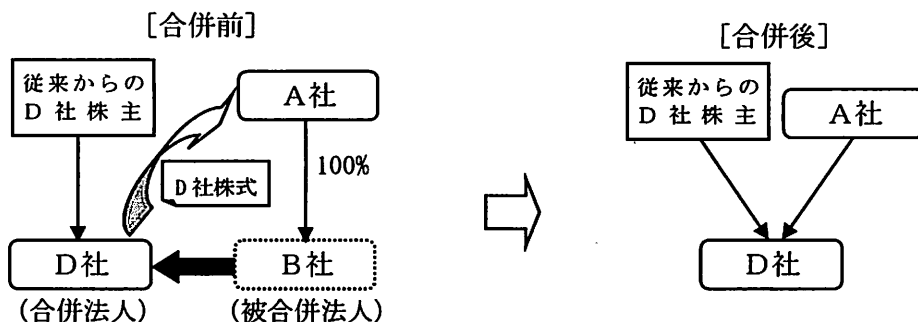
【質問】

当社（A社）を含む当グループでは、次のとおり組織再編成を行うことを予定しています。

- ① 当社の100%子会社であるB社を合併法人、同じく100%子会社であるC社を被合併法人とする合併を行う。この合併では、当社にB社の株式のみが交付され、当社はこの合併の時から②の適格合併を行う直前の時までB社の発行済株式の全部を継続して保有する見込みである。



- ② B社を被合併法人、資本関係のないD社を合併法人とする合併を行う。なお、この合併は、共同事業要件を満たし、適格合併となる見込みである。



100%グループ内の合併の適格判定において、合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係がある合併は、合併後もその合併法人とその同一の者との間にその同一の者による完全支配関係が継続することが求められているようですが、このように、B社とC社との間で行われる合併後にB社（合併法人）を被合併法人とする適格合併によりB社が解散してしまうことが見込まれている場合、B社とC社との間で行われる合併は適格合併に該当しないことになりますか。

【回答】

適格合併に該当します。

【解説】

1 適格合併

適格合併とは、次の(1)から(3)までに掲げる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又は合併親法人株式^(注)のいずれか一方の株式又は出資以外の資

産が交付されないものをいいます。

(注) 合併親法人株式とは、合併法人との間にその合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係として、合併の直前にその合併に係る合併法人とその合併法人以外の法人との間にその法人による直接完全支配関係（２の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等（その法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）の全部を保有する関係をいいます。）があり、かつ、その合併後にその合併法人とその法人（以下「親法人」といいます。）との間にその親法人による直接完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその合併に係る合併法人と親法人との間の関係がある法人の株式又は出資をいいます（法法２十二の八、法令４の３①）。

(1) 完全支配関係がある法人間の合併（法法２十二の八イ）

その合併に係る被合併法人と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^(※)がある場合のその合併

(2) 支配関係がある法人間の合併（法法２十二の八ロ）

その合併に係る被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による支配関係その他の政令で定める関係^(※)がある場合のその合併のうち、従業者引継要件^(※)及び事業継続要件^(※)の全てに該当するもの

(3) 共同事業を営むための合併（法法２十二の八ハ）

上記(1)又は(2)に該当する合併以外の合併のうち、共同事業要件（法令４の３④）の全てに該当するもの

※ その他政令で定める関係、従業者引継要件及び事業継続要件については、次表〔完全支配関係又は支配関係がある法人間の合併における適格要件〕を参照してください。

〔完全支配関係又は支配関係がある法人間の合併における適格要件〕

区 分	完全支配関係がある法人間の合併	支配関係がある法人間の合併
関係法令	法法２十二の八イ、法令４の３②	法法２十二の八ロ、法令４の３③
対価要件	合併法人株式又は合併親法人株式以外の資産の交付がないこと。	
合併法人と被合併法人との関係	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係があること。	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係（左記の i 又は ii に掲げる関係に該当するものを除く。）があること。
	i 被合併法人と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がある場合におけるその完全支配関係 ii 合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係があり、かつ、その合併後にその同一の者とその合併法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続すること（……その合併後にその合併に係る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合併の時からその適格合併の直前の時まで	i 被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による支配関係がある場合におけるその支配関係 ii 合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による支配関係があり、かつ、その合併後にその同一の者とその合併法人との間にその同一の者による支配関係が継続すること（……その合併後にその合併に係る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合併の時からその適格合併の直前の時までその同

	<u>でその同一の者とその合併法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続することとする。)</u> が見込まれている場合におけるその被合併法人と合併法人との間の関係	一の者とその合併法人との間にその同一の者による支配関係が継続することとする。)が見込まれている場合におけるその被合併法人と合併法人との間の関係
従業者引継要件		被合併法人の合併の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その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。
事業継続要件		被合併法人の合併前に営む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ことが見込まれていること。

2 合併後に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

完全支配関係がある法人間で行う合併で合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係がある場合の合併は、合併後においても、その同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれていることが要件とされています（法令4の3②二）。

ただし、その合併（以下「最初の合併」といいます。）後に最初の合併に係る合併法人を被合併法人とする適格合併（以下「2回目の合併」といいます。）を行うことが見込まれている場合には、最初の合併の時から2回目の合併の直前の時までその同一の者と最初の合併に係る合併法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれていることが要件とされています（法令4の3②二かつこ書）。

3 本問への当てはめ

ご質問の場合、B社（合併法人）とC社（被合併法人）の間で行われる合併（最初の合併）前のB社とC社との間には、A社（同一の者）による完全支配関係があります。

一方、その合併（最初の合併）後のB社とC社との間には、B社を被合併法人とする適格合併（2回目の合併）によりB社が解散することが見込まれているため、A社による完全支配関係が継続することは見込まれていませんが、その合併（最初の合併）の時からB社とD社との間で行われる合併（2回目の合併）の直前の時までA社とB社との間にA社による完全支配関係が継続することは見込まれています。

また、B社とC社との間で行われる合併（最初の合併）では、A社にB社の株式（合併法人株式）以外の資産が交付されませんので、この合併（最初の合併）は、完全支配関係がある法人間の合併における適格要件を全て満たしています。

したがって、B社とC社との間で行われる合併（最初の合併）は、適格合併に該当します。

【関係法令通達】

法法 2 十二の八

法令 4 の 3 ①～④

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

13 事業規模要件の判定について「売上金額」を用いて比較する場合の対象期間

【質問】

当社（Ａ社）は、自己を合併法人、資本関係のないＢ社を被合併法人とする合併を行うことを予定しています。

資本関係のない法人間で行う合併については、共同事業要件を満たせば適格合併に該当することとされていますが、この共同事業要件の中の一つの要件である事業規模要件の判定に当たり、この要件に規定されている「売上金額」を用いて比較する場合の対象期間は、合併前１年間として差し支えないでしょうか。

【回答】

差し支えありません。

【解説】

共同事業要件の中に一つに事業規模要件が規定されています。この事業規模要件では「合併に係る被合併法人の被合併事業^(注)と当該合併に係る合併法人の合併事業（当該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、当該被合併事業と合併事業のそれぞれの従業者の数、当該被合併法人と合併法人……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五倍を超えないこと」と規定されていますが（法令４の３④二）、売上金額を比較する場合の対象期間は特に規定されていないため、どの程度の期間の売上金額をもって比較すればよいのか疑義が生じます。

この点については、季節によって売上が変動し、又は一定の月に売上が集中するような業種もありますので、短期間の売上をもって比較しても事業規模が適正に比較されない場合も考えられますが、ご質問のように合併前１年間の売上金額で比較することにすれば、一般的にはこれらの季節又は特定月の固有の事情が捨象されることから、合併法人と被合併法人の適正な事業規模で比較されたとみて差し支えないものと考えられます（比較対象とする期間の長さは同一とすることになります。）。

また、事業の規模の割合がおおむね５倍を超えないかどうかは、法人税法施行令第４条の３《適格組織再編成における株式の保有関係等》第４項第２号に規定する被合併法人の被合併事業と合併法人の合併事業のそれぞれの売上金額、従業者の数、被合併法人と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うち、いずれか一の指標が要件を満たすかどうかにより判定することになります（法基通１－４－６注書）

なお、この取扱い、合併以外の他の組織再編成に係る適格判定についても同様です。

（注） 被合併法人の合併前に営む主要な事業のうちのいずれかの事業をいいます。

【関係法令通達】

法法 2 十二の八ハ

法令 4 の 3 ④二

法基通 1－4－6

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

14 合併対価として親法人株式を交付する合併（三角合併）の適格判定における対価要件

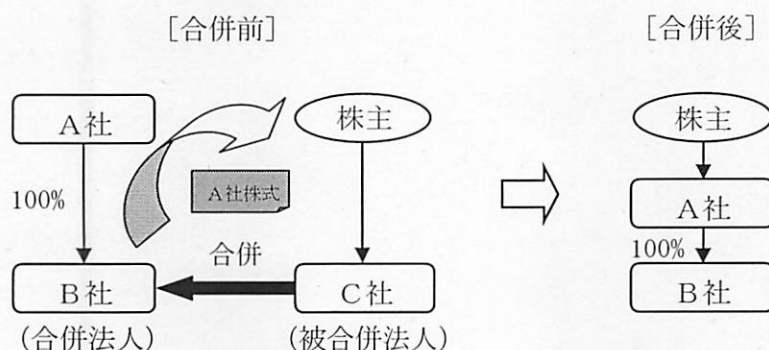
【質問】

当社（A社）の100%子会社であるB社は、自己を合併法人、C社を被合併法人とする吸収合併を行うことを予定しています。

B社とC社との間には資本関係がありません。このため、合併の対価としてC社（被合併法人）の株主にB社（合併法人）の株式を交付してしまうと、当社とB社との間の100%の株式保有関係が崩れてしまうことから、B社の株式に代えてB社の親会社である当社の株式のみをC社の株主に交付する、いわゆる三角合併を行う予定です。

この合併は、適格合併に該当しますか。

なお、この合併は、被合併法人の株主に交付する対価が親法人株式であることを除けば、適格合併に該当するための要件を全て満たしています。



【回答】

適格合併に該当します。

【解説】

1 合併等対価の範囲

会社法上、吸収合併、吸収分割及び株式交換において、被合併法人等の株主に対して交付することのできる対価についてはその種類を特に限定しないとされています（会社法749①二等）ので、合併の対価として合併法人の親法人株式を交付することも認められています。このように合併の対価として合併法人の親法人株式を用いるものがいわゆる三角合併です。

税務上、適格合併に該当するための要件の一つに「被合併法人の株主等に合併法人株式……又は合併親法人株式……のいずれか一方の株式又は出資以外の資産……が交付されないもの」（以下「対価要件」といいます。）があります（税法22の八）。ここでいう合併親法人株式とは、合併の直前にその合併に係る合併法人とその合併法人以外の法人との間にその法人による直接完全支配関係（2の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等（自己が有する自己の株式を除きます。）の全部を保有

する関係をいいます。)があり、かつ、その合併後にその合併法人とその法人(以下「親法人」といいます。)との間にその親法人による直接完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその合併に係る合併法人と親法人との間の関係がある法人の株式又は出資をいいます(法法2十二の八、法令4の3①)。

2 本問への当てはめ

ご質問の場合、B社とC社との間で行われる合併では、C社(被合併法人)の株主に対しA社の株式(合併親法人株式)のみを交付することとしていますので、この合併は、対価要件を満たしています。更に、この合併は、対価要件以外の適格要件を全て満たしています。

したがって、B社とC社との間で行われる合併は、適格合併に該当します。

【関係法令通達】

法法2十二の八

法令4の3①

会社法749①

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

15 合併対価として親法人株式を交付する合併（三角合併）における親法人株式の取扱い

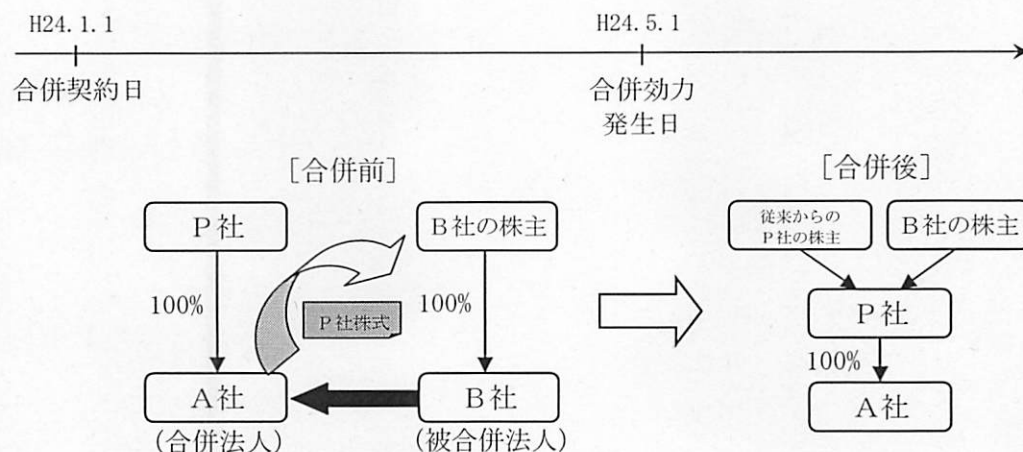
【質問】

当社（A社、3月決算）は、自己を合併法人、B社を被合併法人とする吸収合併（適格合併に該当します。）に係る契約を平成24年1月1日付で締結し、同年5月1日にその合併を行いました。

この合併に当たっては、当社がP社の100%子会社であるところ、当社とB社との間には資本関係がなかったため、合併の対価としてB社（被合併法人）の株主に当社（合併法人）の株式を交付してしまうと、当社とP社との間の100%の株式保有関係が崩れてしまうことから、当社の株式に代えて親会社であるP社の株式のみをB社の株主に交付する、いわゆる三角合併を行いました。

このB社の株主に交付したP社株式（帳簿価額100百万円）は、全て当社が合併契約日より前に取得したもので、合併契約日（平成24年1月1日）には、時価300百万円、合併効力発生日（平成24年5月1日）には、時価310百万円となっていました。

この場合、当社の所得の金額の計算に何か影響がありますか。



【回答】

A社は、平成24年3月期の所得の金額の計算上、P社株式に係る帳簿価額100百万円と時価300百万円との差額200百万円を益金の額に算入することになります。

【解説】

1 合併等対価の範囲

会社法上、吸収合併、吸収分割及び株式交換において、被合併法人等の株主に対して交付することのできる対価についてはその種類を特に限定しないとされています（会社法749①二等）ので、合併の対価として合併法人の親法人株式を交付することも認められています。このように合併の対価として合併法人の親法人株式を用いるものがいわゆる三角合併です。

税務上、適格合併に該当するための要件の一つに「被合併法人の株主等に合併法人

株式……又は合併親法人株式……のいずれか一方の株式又は出資以外の資産……が交付されないもの」(以下「対価要件」といいます。)があります(法法2十二の八)。ここでいう合併親法人株式とは、合併の直前にその合併に係る合併法人とその合併法人以外の法人との間にその法人による直接完全支配関係(2の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等(自己が有する自己の株式を除きます。)の全部を保有する関係をいいます。)があり、かつ、その合併後にその合併法人とその法人(以下「親法人」といいます。)との間にその親法人による直接完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその合併に係る合併法人と親法人との間の関係がある法人の株式又は出資をいいます(法法2十二の八、法令4の3①)。

2 合併法人等有する親法人株式のみなし譲渡

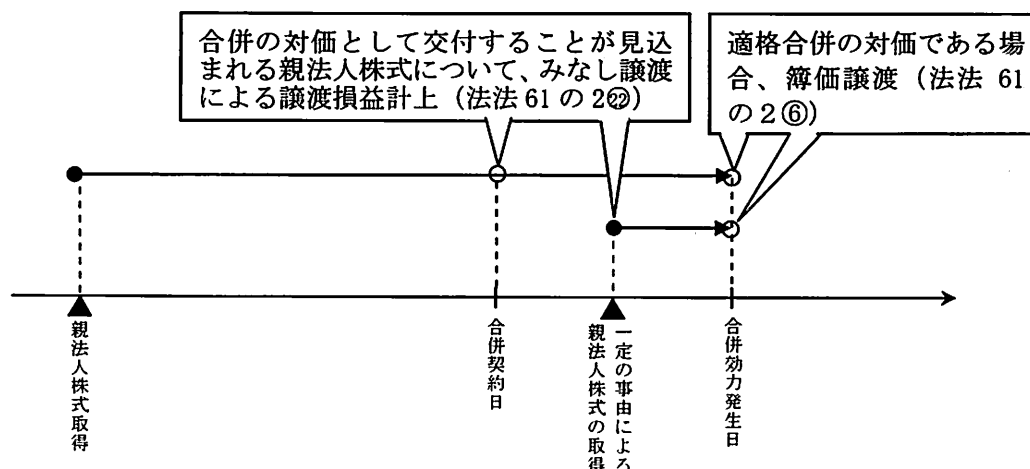
法人が、自己を合併法人等とする合併等の対価として親法人株式を交付しようとする場合において、その合併等に係る契約をする日(以下「契約日」といいます。)にその親法人株式を有していたとき又は契約日後に一定の事由(次ページ「親法人株式の取得形態」のとおり)により移転を受けたときは、その契約日又は移転を受けた日(以下「契約日等」といいます。)において、その親法人株式(その交付しようとする数が見込まれる数を超える部分の数として政令で定める数に相当するものを除きます。)をその契約日等の価額で譲渡し、かつ、その価額で取得したものとみなして、その各事業年度の所得の金額を計算することとされています(法法61の2②、法令119の11の2②)。すなわち、合併法人等が合併等の対価として交付する親法人株式で契約日等において保有するものについては、その契約日等の時価で譲渡し、直ちにその価額で取得したものとして、それまでの含み損益を清算することとされています。

なお、この規定は、その合併等が適格合併等であるか否かに関わらず適用されます。

3 合併法人が交付する合併親法人株式の譲渡損益

法人が自己を合併法人とする適格合併により合併親法人株式を交付した場合におけるその譲渡に係る対価の額は、その適格合併の直前の帳簿価額に相当する金額とすることとされています(法法61の2⑥)。すなわち、適格合併により合併親法人株式を交付した場合にはその譲渡損益は計上されないこととされています。

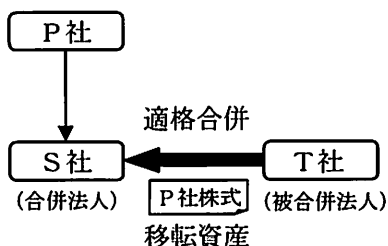
なお、この取扱いが分割、株式交換についても同様です。



〔親法人株式の取得形態〕

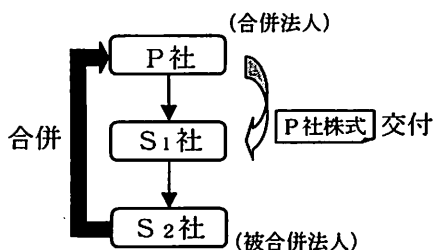
① 適格合併等^(注1)による移転資産の中に親法人株式が含まれている場合（法令119の11の2②一）

適格合併のケース

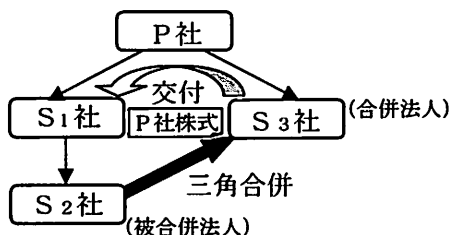


② 旧株の発行法人の合併等により親法人株式の交付を受ける場合（法令119の11の2②二～五）

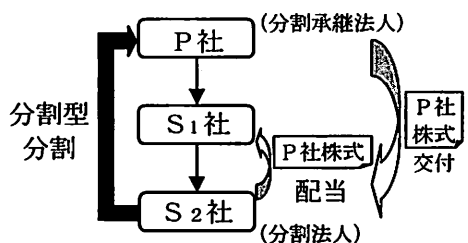
i 合併（株主適格^(注2)）ケース



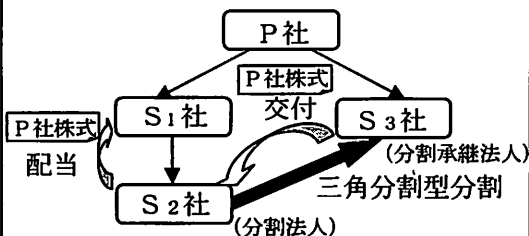
ii 三角合併（株主適格）のケース



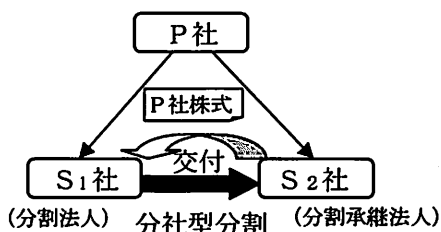
iii 分割型分割（株主適格）のケース



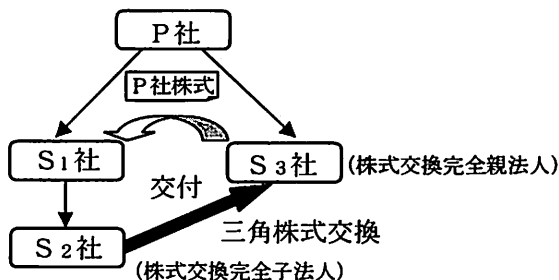
iv 三角分割型分割（株主適格）のケース



v 適格三角分社型分割のケース



vi 三角株式交換（株主適格）のケース



「平成19年 税制改正の解説 276頁 ○親法人株式の取得形態」に加筆

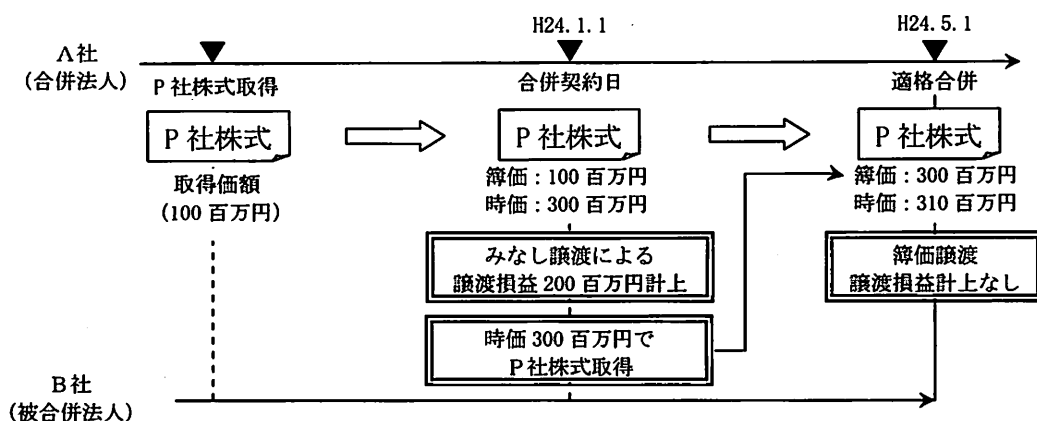
(注1) 適格合併等とは、適格合併若しくは譲渡損益が繰り延べられる非適格合併（法61の13）、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配をいいます。

(注2) 株主適格とは、組織再編成により株式の交付を受ける株主が有していた株式について譲渡損益が繰り延べられるものをいいます。

4 本問への当てはめ

ご質問の場合、A社は、合併の対価として交付しようとするP社株式（親法人株式）をその合併に係る契約日（平成24年1月1日）において保有していますので、その契約日（平成24年1月1日）に簿価100百万円のP社株式を300百万円（時価）で譲渡をし、直ちに300百万円で取得したものとみなして、その差額200百万円の譲渡益を計上することになり、その契約日の属する事業年度（平成24年3月期）の所得の金額の計算上、その譲渡益を益金の額に算入することになります。

また、A社とB社との間で行われる合併は、適格合併に該当しますので、A社は上記3の取扱いにより300百万円で取得したものとされるP社株式を、その適格合併の直前の帳簿価額に相当する金額（300百万円）で譲渡したものとされます。このため、合併の効力が生じた日の属する事業年度（平成25年3月期）の所得の金額の計算上、A社が交付するP社株式の譲渡損益は計上されません。



【関係法令通達】

法法2十二の八、61の2⑥②

法令4の3①、119の11の2②

会社法749①

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

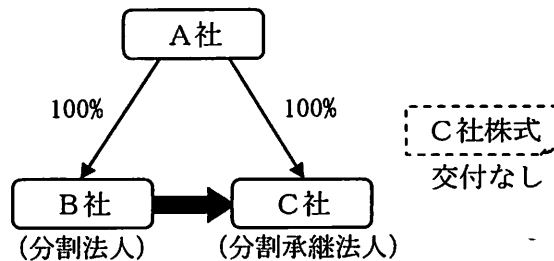
組織再編税制一問一答

16 分割対価資産が交付されない分割（無対価分割）の分割型分割と分社型分割の分類

【質問】

当社（A社）の100%子会社であるB社とC社は、B社を分割法人、C社を分割承継法人とする分割を行うことを予定しています。また、この分割は、100%子会社同士の分割であることから、B社の株主である当社に対してC社の株式その他の資産を何ら交付しない、いわゆる無対価分割を予定しています。

この分割は、分割型分割と分社型分割のいずれに該当しますか。



【回答】

分割型分割に該当します。

【解説】

1 分割型分割と分社型分割の定義

(1) 分割型分割

分割型分割とは、次に掲げる分割をいいます（法法22の九）。

- | |
|---|
| ① 分割の日においてその分割に係る分割対価資産の全てが分割法人の株主等に交付される場合のその分割（法法22の九イ） |
| ② 分割対価資産が交付されない分割で、その分割の直前において、分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有している場合又は分割法人が分割承継法人の株式を保有していない場合のその分割（法法22の九ロ） |

(2) 分社型分割

分社型分割とは、次に掲げる分割をいいます（法法22の十）。

- | |
|---|
| ① 分割の日においてその分割に係る分割対価資産が分割法人の株主等に交付されない場合のその分割（分割対価資産が交付されるものに限る。）（法法22の十イ） |
| ② 分割対価資産が交付されない分割で、その分割の直前において分割法人が分割承継法人の株式を保有している場合（分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有している場合を除く。）のその分割（法法22の十ロ） |

2 本問への当てはめ

ご質問の場合、分割対価資産が交付されない分割で、その分割の直前においてB社（分割法人）がC社（分割承継法人）の株式を保有していませんので、上記1(1)分割型分割の②に掲げる分割に該当します。

したがって、B社とC社との間で行われる分割は、分割型分割に該当します。

【関係法令通達】

法法 2 十二の九、十二の十

(注記)

平成23年 7 月 1 日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

17 分割対価資産が交付されない分割（無対価分割）の適格判定

【質問】

当社（A社）は、B社の発行済株式の全部を保有し、B社は、C社の発行済株式の全部を保有しています。

この度、当社は、自己を分割法人、C社を分割承継法人とする吸収分割を行い、自己の営む甲事業をC社に移転する予定です。また、この分割は、100%グループ内の分割であることから、分割法人である当社に対してC社の株式その他の資産を何ら交付しない、いわゆる無対価分割を予定しています。

この分割後も当社はB社の発行済株式の全部を、B社はC社の発行済株式の全部をそれぞれ継続して保有する見込みですが、この無対価分割は適格分割に該当しますか。

(分割法人)

A社 甲事業

100%

B社

100%

C社 甲事業

(分割承継法人)

C社株式
交付なし

【回答】

適格分割に該当しません。

【解説】

1 無対価分割

無対価分割とは、分割法人に分割承継法人の株式その他の資産が交付されない分割をいいます（法令4の3⑥一カッコ書）。

無対価分割で適格分割に該当するのは、その分割前に、次の〔無対価分割で適格分割に該当するケース〕に掲げる4つのケースのいずれかの分割前の株式保有関係があるものに限られています（法令4の3⑥一、二）。

〔無対価分割で適格分割に該当するケース〕

ケース	関係条文	分割前の株式保有関係
1	【法令4の3⑥一イ、二イ】 分割承継法人(A)が分割法人(B)の発行済株式等 ^(注1) の全部を保有する関係	分割承継法人 A 分割法人の 資産・負債 100% 分割法人 B

2	【法令4の3⑥二ロ】 一の者^(注2)が分割法人(B)及び分割承継法人(A)の発行済株式等^(注1)の全部を保有する関係	<pre> graph TD S[株主
(一の者)] -- 100% --> A[分割承継法人 A] S -- 100% --> B[分割法人 B] A <--> 分割法人の
資産・負債 B </pre>
3	【法令4の3⑥二ハ】 分割承継法人(A)及び当該分割承継法人(A)の発行済株式等^(注1)の全部を保有する者が分割法人(B)の発行済株式等^(注1)の全部を保有する関係	<pre> graph TD S[株主] -- 100% --> A[分割承継法人 A] S -- "(100-X)%" --> B[分割法人 B] B -- "X%" --> A A <--> 分割法人の
資産・負債 B </pre>
4	【法令4の3⑥一ロ、二ニ】 分割法人(B)が分割承継法人(A)の発行済株式等^(注1)の全部を保有する関係	<pre> graph TD B[分割法人 B] -- 100% --> A[分割承継法人 A] A <--> 分割法人の
資産・負債 B </pre>

(注1) 発行済株式等とは、発行済株式又は出資をいいますが、法人が有する自己の株式又は出資を除きます(法法2十二の七の五、法令4の3①かっこ書)。

(注2) 完全支配関係の規定(法令4の2②)における「一の者」(株主等)には、この株主等が個人の場合は株主等の親族や事実上婚姻関係と同様の事情にある者等の特殊の関係のある個人も含まれますが、適格組織再編成の株式保有関係等(法令4の3⑥二ロ等)における「一の者」とは文字どおり「一」の者のことであることから、ここでいう「一の者」には、親族等の特殊の関係のある個人は含まれません。

2 本問への当てはめ

ご質問の場合、A社(分割法人)とC社(分割承継法人)との間で行われる分割は、無対価分割に該当しますが、A社とC社との間の分割前の株式保有関係は、上記の[無対価分割で適格分割に該当するケース]に掲げる4つのケースのいずれにも当てはまりません。

したがって、A社とC社との間で行われる分割は、適格分割に該当しません。

【関係法令通達】

法法2十二の十一

法令4の3⑥

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

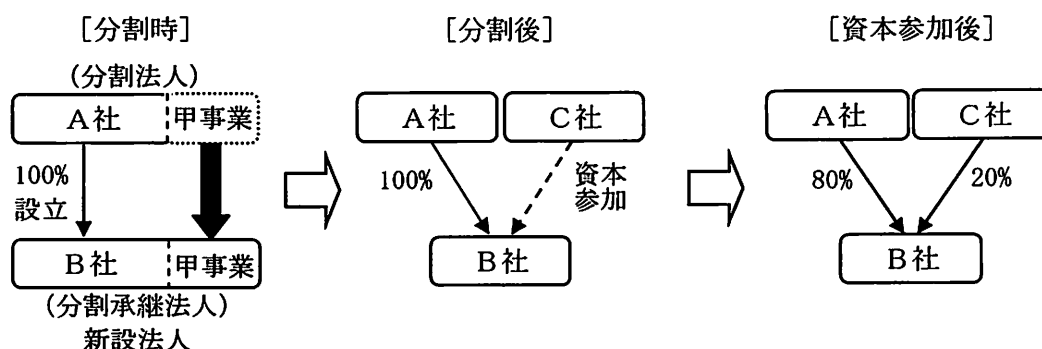
18 分社型分割によって設立した分割承継法人が他社から資本参加を受ける場合の適格判定

【質問】

当社（A社）は、自己を分割法人として新設分割（分社型分割）により設立するB社に自己の営む甲事業を移転することを予定しています。この分割では、甲事業に係る主要な資産・負債が当社からB社に移転し、甲事業に係る従業員全員が分割後にB社の業務に従事し、かつ、分割後に甲事業がB社において引き続き営まれることが見込まれています。

また、当社は、この分割でB社の株式のみの交付を受け、その全てを継続して保有する見込みですが、この分割後にB社が資本関係のないC社から資本参加を受ける予定であり、この資本参加後のB社に対する当社及びC社の株式保有割合は、当社が80%、C社が20%となる予定です。

この分割は、適格分割に該当しますか。



【回答】

適格分割に該当します。

【解説】

1 適格分割

適格分割とは、次の(1)から(3)までに掲げるいずれかに該当する分割で分割対価資産として分割承継法人の株式又は分割承継親法人株式^(注)のいずれか一方の株式以外の資産が交付されないものをいいます。

(注) 分割承継親法人株式とは、分割承継法人との間にその分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する関係として、分割の直前にその分割に係る分割承継法人とその分割承継法人以外の法人との間にその法人による直接完全支配関係（2の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等（その法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）の全部を保有する関係をいいます。）があり、かつ、その分割後にその分割承継法人とその法人（以下「親法人」といいます。）との間にその親法人による直接完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその分割に係る分割承継法人と親法人との間の関係がある法人の株式又は出資をいいます（法法22の十一、法令4の3⑤）。

(1) 完全支配関係がある法人間の分割（法法22の十一イ）

その分割に係る分割法人と分割承継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^(※)がある場合のその分割

(2) 支配関係がある法人間の分割（法法22の十一ロ）

その分割に係る分割法人と分割承継法人との間にいずれか一方の法人による支配関係その他の政令で定める関係^(※)がある場合のその分割のうち、主要な資産負債の

移転要件^(※)、従業者引継要件^(※)及び事業継続要件^(※)の全てに該当するもの

(3) 共同事業を営むための分割（法法二十二の十一ハ）

上記(1)又は(2)に該当する分割以外の分割のうち、共同事業要件（法令４の３⑧）

の全てに該当するもの

※ その他政令で定める関係、主要な資産負債の移転要件、従業者引継要件及び事業継続要件については、次表〔完全支配関係又は支配関係がある法人間の分割における適格要件〕を参照してください。

〔完全支配関係又は支配関係がある法人間の分割における適格要件〕

区 分	完全支配関係がある法人間の分割	支配関係がある法人間の分割
関係法令	法法二十二の十一イ、法令４の３⑥	法法二十二の十一ロ、法令４の３⑦
対価要件	分割対価資産として分割承継法人株式又は分割承継親法人株式以外の資産の交付がないこと。	
分割法人と分割承継法人との関係	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係があること。	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係（左記の i 又は ii に掲げる関係に該当するものを除く。）があること。
	i 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他の分割法人）との間にいずれか一方の法人による完全支配関係（以下「当事者間の完全支配関係」といいます。）があり、かつ、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれている場合（その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれている場合）におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係 ii 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他の分割法人）との間に同一の者による完全支配関係があり、かつ、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれている場合（その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれている場合）におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係	i 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他の分割法人）との間にいずれか一方の法人による支配関係（以下「当事者間の支配関係」といいます。）があり、かつ、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の支配関係が継続することが見込まれている場合（その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の支配関係が継続することが見込まれている場合）におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係 ii 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他の分割法人）との間に同一の者による支配関係があり、かつ、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による支配関係が継続することが見込まれている場合（その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による支配関係が継続することが見込まれている場合）におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係

	係が継続することが見込まれている場合)におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係	ることが見込まれている場合)におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係
主 要 な 資 産 負 債 の 移 転 要 件		分割により分割事業（分割法人の分割前に営む事業のうち、その分割により分割承継法人において営まれることとなるもの）に係る主要な資産及び負債がその分割承継法人に移転していること。
従 業 者 引 継 要 件		分割の直前の分割事業に係る従業員のうち、その総数のおおむね80%以上に相当する数の者がその分割後に分割承継法人の業務に従事することが見込まれていること。
事 業 継 続 要 件		分割に係る分割事業がその分割後に分割承継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 本問への当てはめ

ご質問の場合、A社（分割法人）とB社（分割承継法人）との間で行われる分割直後のA社とB社との間の関係は、A社による完全支配関係と支配関係のいずれの関係にも該当します。

一方、その分割後のA社とB社との間の関係は、B社がC社から資本参加を受けることが予定されているため、A社とB社との間にはA社による完全支配関係が継続することは見込まれていませんが、A社の保有するB社の株式保有割合が80%（50%超）ですので、A社による支配関係が継続することは見込まれています。

また、A社とB社との間で行われる分割では、甲事業に係る主要な資産・負債がA社からB社に移転し、甲事業に係る従業員全員が分割後にB社の業務に従事し、かつ、分割後に甲事業がB社において引き続き営まれることが見込まれています。更に、この分割では、分割対価資産としてB社の株式（分割承継法人株式）以外の資産が交付されませんので、この分割は、支配関係がある法人間の分割における適格要件である主要な資産負債の移転要件、従業者引継要件、事業継続要件及び対価要件を全て満たしています。

したがって、A社とB社との間で行われる分割は、適格分割に該当します。

【関係法令通達】

法法22の十一

法令4の3⑤～⑧

（注記）

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

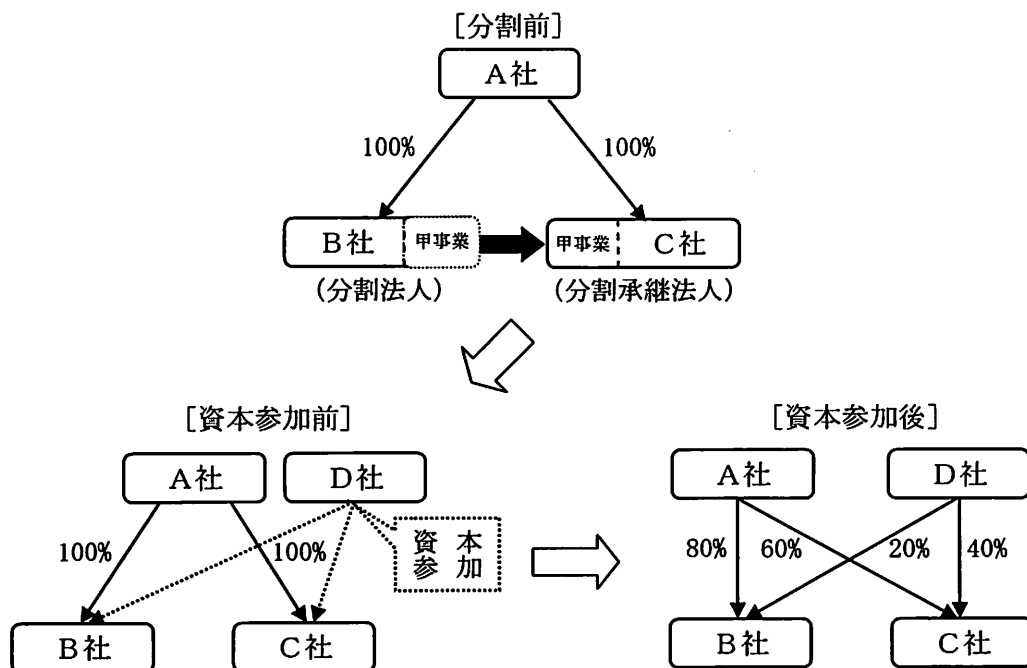
19 100%子会社間の吸収分割後に分割承継法人が他社から資本参加を受ける場合の適格判定

【質問】

当社（A社）の100%子会社であるB社とC社は、B社を分割法人、C社を分割承継法人とする吸収分割（分割型分割）によりC社にB社の営む甲事業を移転することを予定しています。この分割では、甲事業に係る主要な資産・負債がB社からC社に移転し、甲事業に係る従業員全員が分割後にC社の業務に従事し、かつ、分割後に甲事業がC社において引き続き営まれることが見込まれています。

また、当社は、この分割でC社の株式のみの交付を受けて、その全てを継続して保有する見込みですが、この分割後にB社とC社が資本関係のないD社からそれぞれ資本参加を受ける予定であり、この資本参加後のB社に対する当社及びD社の株式保有割合は、当社が80%、D社が20%となり、C社に対する当社及びD社の株式保有割合は、当社が60%、D社が40%となる予定です。

この分割は、適格分割に該当しますか。



【回答】

適格分割に該当します。

【解説】

1 適格分割

適格分割とは、次の(1)から(3)までに掲げるいずれかに該当する分割で分割対価資産として分割承継法人の株式又は分割承継親法人株式^(注)のいずれか一方の株式以外の資産が交付されないものをいいます。

(注) 分割承継親法人株式とは、分割承継法人との間にその分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する関係として、分割の直前にその分割に係る分割承継法人とその分割承継法人以外の法人との間にその法人による直接完全支配関係（2の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済

株式等（その法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）の全部を保有する関係をいいます。）があり、かつ、その分割後にその分割承継法人とその法人（以下「親法人」といいます。）との間にその親法人による直接完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその分割に係る分割承継法人と親法人との間の関係がある法人の株式又は出資をいいます（法法22の十一、法令4の3⑤）。

(1) 完全支配関係がある法人間の分割（法法22の十一イ）

その分割に係る分割法人と分割承継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^(※)がある場合のその分割

(2) 支配関係がある法人間の分割（法法22の十一ロ）

その分割に係る分割法人と分割承継法人との間にいずれか一方の法人による支配関係その他の政令で定める関係^(※)がある場合のその分割のうち、主要な資産負債の移転要件^(※)、従業者引継要件^(※)及び事業継続要件^(※)の全てに該当するもの

(3) 共同事業を営むための分割（法法22の十一ハ）

上記(1)又は(2)に該当する分割以外の分割のうち、共同事業要件（法令4の3⑧）の全てに該当するもの

※ その他政令で定める関係、主要な資産負債の移転要件、従業者引継要件及び事業継続要件については、次表「完全支配関係又は支配関係がある法人間の分割における適格要件」を参照してください。

〔完全支配関係又は支配関係がある法人間の分割における適格要件〕

区 分	完全支配関係がある法人間の分割	支配関係がある法人間の分割
関係法令	法法22の十一イ、法令4の3⑥	法法22の十一ロ、法令4の3⑦
対価要件	分割対価資産として分割承継法人株式又は分割承継親法人株式以外の資産の交付がないこと。	
分割法人と分割承継法人との関係	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係があること。	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係（左記の i 又は ii に掲げる関係に該当するものを除く。）があること。
	i 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他の分割法人）との間にいずれか一方の法人による完全支配関係（以下「当事者間の完全支配関係」といいます。）があり、かつ、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれている場合（その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれている場合）におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係 ii 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他	i 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他の分割法人）との間にいずれか一方の法人による支配関係（以下「当事者間の支配関係」といいます。）があり、かつ、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の支配関係が継続することが見込まれている場合（その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の支配関係が継続することが見込まれている場合）におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係 ii <u>分割前に分割法人と分割承継法人</u>（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他

	の分割法人)との間に同一の者による完全支配関係があり、かつ、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれている場合(その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれている場合)におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係	<u>の分割法人)との間に同一の者による支配関係があり、かつ、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による支配関係が継続することが見込まれている場合(その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による支配関係が継続することが見込まれている場合)におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係</u>
主要な資産負債の移転要件		分割により分割事業(分割法人の分割前に営む事業のうち、その分割により分割承継法人において営まれることとなるもの)に係る主要な資産及び負債がその分割承継法人に移転していること。
従業者引継要件		分割の直前の分割事業に係る従業者のうち、その総数のおおむね80%以上に相当する数の者がその分割後に分割承継法人の業務に従事することが見込まれていること。
事業継続要件		分割に係る分割事業がその分割後に分割承継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 本問への当てはめ

ご質問の場合、B社(分割法人)とC社(分割承継法人)との間で行われる分割前のB社とC社との間の関係は、A社(同一の者)による完全支配関係と支配関係のいずれの関係にも該当します。

一方、その分割後のB社とC社との間の関係は、B社とC社がD社からそれぞれ資本参加を受けることが予定されているため、B社とC社との間にはA社による完全支配関係が継続することは見込まれていませんが、A社の保有するB社とC社の株式保有割合がB社80%(50%超)、C社60%(50%超)ですので、A社による支配関係が継続することは見込まれています。

また、B社とC社との間で行われる分割では、甲事業に係る主要な資産・負債がB社からC社に移転し、甲事業に係る従業員全員が分割後にC社の業務に従事し、かつ、分割後に甲事業がC社において引き続き営まれることが見込まれています。更に、この分割では、分割対価資産としてC社の株式(分割承継法人株式)以外の資産が交付されませんので、この分割は、支配関係がある法人間の分割における適格要件である主要な資産負債の移転要件、従業者引継要件、事業継続要件及び対価要件を全て満たしています。

したがって、B社とC社との間で行われる分割は、適格分割に該当します。

【関係法令通達】

法法 2 十二の十一

法令 4 の 3 ⑤～⑧

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

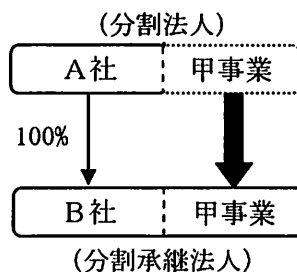
組織再編税制一問一答

20 分割後に適格合併が行われる場合の適格判定（分割法人が被合併法人となる場合）

【質問】

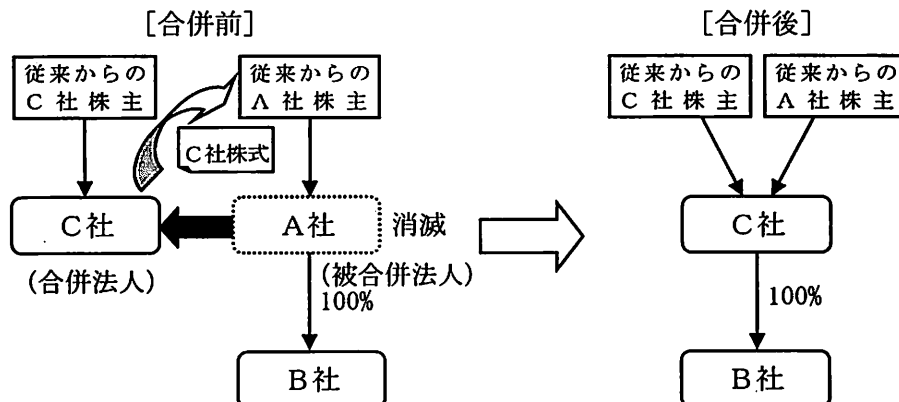
当社（A社）を含む当グループでは、次のとおり組織再編成を行うことを予定しています。

- ① 当社を分割法人、B社を分割承継法人とする吸収分割（分社型分割）を行い、甲事業を当社からB社に移転する。この分割では、当社にB社の株式のみが交付され、当社はこの分割後もB社の発行済株式の全部を継続して保有する見込みである。



- ② 当社を被合併法人、資本関係のないC社を合併法人とする適格合併（共同事業要件を満たすもの。）を行う。

なお、当社に代わって新しくB社の株主となるC社は、この適格合併後もB社の発行済株式の全部を継続して保有する見込みである。



100%グループ内の分割の適格判定において、分割前に分割法人と分割承継法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係がある分割は、分割後も分割法人と分割承継法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係が継続することが求められているようですが、このように、当社がB社に分割を行った後に当社（分割法人）を被合併法人とする適格合併により当社が解散してしまうことが見込まれている場合、この分割は適格分割に該当しないことになります。

【回答】

適格分割に該当します。

【解説】

1 適格分割

適格分割とは、次の(1)から(3)までに掲げるいずれかに該当する分割で分割対価資産として分割承継法人の株式又は分割承継親法人株式^(注)のいずれか一方の株式以外の資産が交付されないものをいいます。

(注) 分割承継親法人株式とは、分割承継法人との間にその分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する関係として、分割の直前にその分割に係る分割承継法人とその分割承継法人以外の法人との間にその法人による直接完全支配関係（2の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等（その法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）の全部を保有する関係をいいます。）があり、かつ、その分割後にその分割承継法人とその法人（以下「親法人」といいます。）との間にその親法人による直接完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその分割に係る分割承継法人と親法人との間の関係がある法人の株式又は出資をいいます（法法22の十一、法令4の3⑤）。

(1) 完全支配関係がある法人間の分割（法法22の十一イ）

その分割に係る分割法人と分割承継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^(※)がある場合のその分割

(2) 支配関係がある法人間の分割（法法22の十一ロ）

その分割に係る分割法人と分割承継法人との間にいずれか一方の法人による支配関係その他の政令で定める関係^(※)がある場合のその分割のうち、主要な資産負債の移転要件^(※)、従業者引継要件^(※)及び事業継続要件^(※)の全てに該当するもの

(3) 共同事業を営むための分割（法法22の十一ハ）

上記(1)又は(2)に該当する分割以外の分割のうち、共同事業要件（法令4の3⑧）の全てに該当するもの

※ その他政令で定める関係、主要な資産負債の移転要件、従業者引継要件及び事業継続要件については、次表「完全支配関係又は支配関係がある法人間の分割における適格要件」を参照してください。

【完全支配関係又は支配関係がある法人間の分割における適格要件】

区 分	完全支配関係がある法人間の分割	支配関係がある法人間の分割
関係法令	法法22の十一イ、法令4の3⑥	法法22の十一ロ、法令4の3⑦
対価要件	分割対価資産として分割承継法人株式又は分割承継親法人株式以外の資産の交付がないこと。	
分割法人と分割承継法人との関係	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係があること。 i 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他の分割法人）との間にいずれか一方の法人による完全支配関係（以下「当事者間の完全支配関係」といいます。）があり、かつ、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係が継続すること（その分割後にその分割法人を	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係（左記の i 又は ii に掲げる関係に該当するものを除く。）があること。 i 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他の分割法人）との間にいずれか一方の法人による支配関係（以下「当事者間の支配関係」といいます。）があり、かつ、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の支配関係が継続すること（その分割後にその分割法人を被合併法人と

	<u>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分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係があり、その適格合併後にその適格合併に係る合併法人とその分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係が継続することとし、……する。……）が見込まれている場合（その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれている場合）におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係</u> ii 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他の分割法人）との間に同一の者による完全支配関係があり、かつ、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれている場合（その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれている場合）におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係	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分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の支配関係があり、その適格合併後にその適格合併に係る合併法人とその分割承継法人との間に当事者間の支配関係が継続することとし、……する。……）が見込まれている場合（その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の支配関係が継続することが見込まれている場合）におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係 ii 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他の分割法人）との間に同一の者による支配関係があり、かつ、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による支配関係が継続することが見込まれている場合（その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による支配関係が継続することが見込まれている場合）におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係
主要な資産負債の移転要件		分割により分割事業（分割法人の分割前に営む事業のうち、その分割により分割承継法人において営まれることとなるもの）に係る主要な資産及び負債がその分割承継法人に移転していること。
従業員引継要件		分割の直前の分割事業に係る従業員のうち、その総数のおおむね80%以上に相当する数の者がその分割後に分割承継法人の業務に従事することが見込まれていること。
事業継続要件		分割に係る分割事業がその分割後に分割承継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 分割後に分割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

完全支配関係がある法人間で行う分割で分割前に分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係がある場合の分割は、分割後においても、当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれていることが要件とされています（法令4の3⑥一）。

ただし、その分割後にその分割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、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係があり、その適格合併後にその適格合併に係る合併法人とその分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれていることが要件とされています（法令4の3⑥一かつこ書）。

3 本問への当てはめ

ご質問の場合、A社（分割法人）とB社（分割承継法人）との間で行われる分割前のA社とB社との間には、A社による完全支配関係があります。

一方、その分割後のA社とB社との間には、C社を合併法人、A社を被合併法人とする適格合併によりA社が解散することが見込まれているため、A社による完全支配関係が継続することは見込まれていませんが、その分割後にA社とB社との間にA社による完全支配関係があり、その適格合併が行われた後にB社とC社との間にC社による完全支配関係が継続することは見込まれています。

また、A社とB社との間で行われる分割では、分割対価資産としてB社の株式（分割承継法人株式）以外の資産が交付されませんので、この分割は、完全支配関係がある法人間の分割における適格要件を全て満たしています。

したがって、A社とB社との間で行われる分割は、適格分割に該当します。

【関係法令通達】

法法2十二の十一

法令4の3⑤～⑧

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

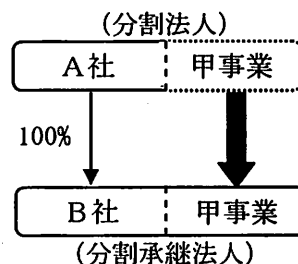
組織再編税制一問一答

21 分割後に適格合併が行われる場合の適格判定（分割承継法人が被合併法人となる場合）

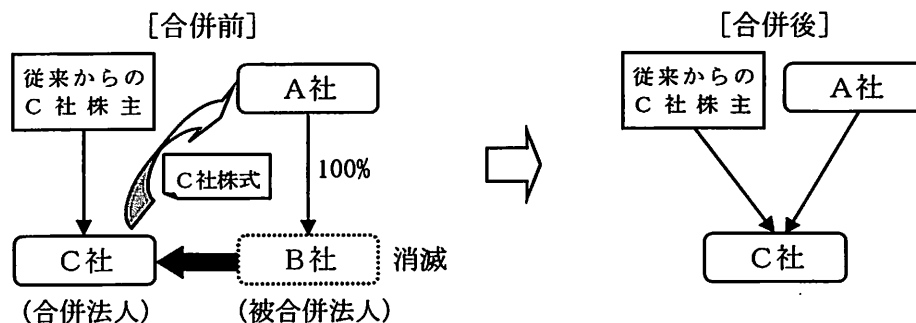
【質問】

当社（A社）を含む当グループでは、次のとおり組織再編成を行うことを予定しています。

- ① 当社を分割法人、B社を分割承継法人とする吸収分割（分社型分割）を行い、甲事業を当社からB社に移転する。この分割では、当社にB社の株式のみが交付され、当社はこの分割の時から②の適格合併を行う直前の時までB社の発行済株式の全部を継続して保有する見込みである。



- ② B社を被合併法人、資本関係のないC社を合併法人とする適格合併（共同事業要件を満たすもの。）を行う。



100%グループ内の分割の適格判定において、分割前に分割法人と分割承継法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係がある分割は、分割後も分割法人と分割承継法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係が継続することが求められているようですが、このように、当社がB社に分割を行った後にB社（分割承継法人）を被合併法人とする適格合併によりB社が解散してしまうことが見込まれている場合、この分割は適格分割に該当しないことになりますか。

【回答】

適格分割に該当します。

【解説】

1 適格分割

適格分割とは、次の(1)から(3)までに掲げるいずれかに該当する分割で分割対価資産として分割承継法人の株式又は分割承継親法人株式^(注)のいずれか一方の株式以外の資産が交付されないものをいいます。

(注) 分割承継親法人株式とは、分割承継法人との間にその分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する関係として、分割の直前にその分割に係る分割承継法人とその分割承継法人以外の法人との間にその法人による直接完全支配関係（２の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等（その法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）の全部を保有する関係をいいます。）があり、かつ、その分割後にその分割承継法人とその法人（以下「親法人」といいます。）との間にその親法人による直接完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその分割に係る分割承継法人と親法人との間の関係がある法人の株式又は出資をいいます（法法２十二の十一、法令４の３⑤）。

(1) 完全支配関係がある法人間の分割（法法２十二の十一イ）

その分割に係る分割法人と分割承継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^(※)がある場合のその分割

(2) 支配関係がある法人間の分割（法法２十二の十一ロ）

その分割に係る分割法人と分割承継法人との間にいずれか一方の法人による支配関係その他の政令で定める関係^(※)がある場合のその分割のうち、主要な資産負債の移転要件^(※)、従業者引継要件^(※)及び事業継続要件^(※)の全てに該当するもの

(3) 共同事業を営むための分割（法法２十二の十一ハ）

上記(1)又は(2)に該当する分割以外の分割のうち、共同事業要件（法令４の３⑧）の全てに該当するもの

※ その他政令で定める関係、主要な資産負債の移転要件、従業者引継要件及び事業継続要件については、次表〔完全支配関係又は支配関係がある法人間の分割における適格要件〕を参照してください。

〔完全支配関係又は支配関係がある法人間の分割における適格要件〕

区 分	完全支配関係がある法人間の分割	支配関係がある法人間の分割
関係法令	法法２十二の十一イ、法令４の３⑥	法法２十二の十一ロ、法令４の３⑦
対価要件	分割対価資産として分割承継法人株式又は分割承継親法人株式以外の資産の交付がないこと。	
分割法人と分割承継法人との関係	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係があること。 i 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他の分割法人）との間にいずれか一方の法人による完全支配関係（以下「当事者間の完全支配関係」といいます。）があり、かつ、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係が継続すること（……<u>その分割後に分割承継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分割の時からその適格合併の直前の時までその分割法人と分割承継法人との間に当</u>	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係（左記の i 又は ii に掲げる関係に該当するものを除く。）があること。 i 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他の分割法人）との間にいずれか一方の法人による支配関係（以下「当事者間の支配関係」といいます。）があり、かつ、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の支配関係が継続すること（……その分割後に分割承継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分割の時からその適格合併の直前の時までその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の支配

	<u>事者間の完全支配関係が継続することとする。……）が見込まれている場合（その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれている場合）におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係</u> ii 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他の分割法人）との間に同一の者による完全支配関係があり、かつ、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれている場合（その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれている場合）におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係	関係が継続することとする。……）が見込まれている場合（その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の支配関係が継続することが見込まれている場合）におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係 ii 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他の分割法人）との間に同一の者による支配関係があり、かつ、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による支配関係が継続することが見込まれている場合（その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による支配関係が継続することが見込まれている場合）におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係
主要な資産負債の移転要件		分割により分割事業（分割法人の分割前に営む事業のうち、その分割により分割承継法人において営まれることとなるもの）に係る主要な資産及び負債がその分割承継法人に移転していること。
従業者引継要件		分割の直前の分割事業に係る従業者のうち、その総数のおおむね80%以上に相当する数の者がその分割後に分割承継法人の業務に従事することが見込まれていること。
事業継続要件		分割に係る分割事業がその分割後に分割承継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 分割後に分割承継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

完全支配関係がある法人間で行う分割で分割前に分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係がある場合の分割は、分割後においても、当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれていることが要件とされています（法令4の3⑥一）。

ただし、その分割後に分割承継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、その分割の時からその適格合併の直前の時までその分割法人与分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれていることが要件とされています（法令4の3⑥一かつこ書）。

3 本問への当てはめ

ご質問の場合、A社（分割法人）とB社（分割承継法人）との間で行われる分割前のA社とB社との間には、A社による完全支配関係があります。

一方、その分割後のA社とB社との間には、C社を合併法人、B社を被合併法人とする適格合併によりB社が解散することが見込まれているため、A社による完全支配関係が継続することは見込まれていませんが、その分割後にA社とB社との間で行われる分割の時からB社とC社との間で行われる適格合併の直前の時までA社とB社との間に当事者間の完全支配関係が継続することは見込まれています。

また、A社とB社との間で行われる分割では、分割対価資産としてB社の株式（分割承継法人株式）以外の資産が交付されませんので、この分割は、完全支配関係がある法人間の分割における適格要件を全て満たしています。

したがって、A社とB社との間で行われる分割は、適格分割に該当します。

【関係法令通達】

法法二十二の十一

法令4の3⑤～⑧

（注記）

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

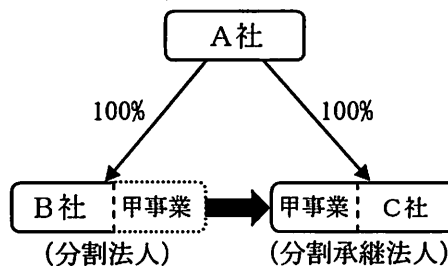
組織再編税制一問一答

22 分割後に適格合併が行われる場合の適格判定（同一の者が被合併法人となる場合）

【質問】

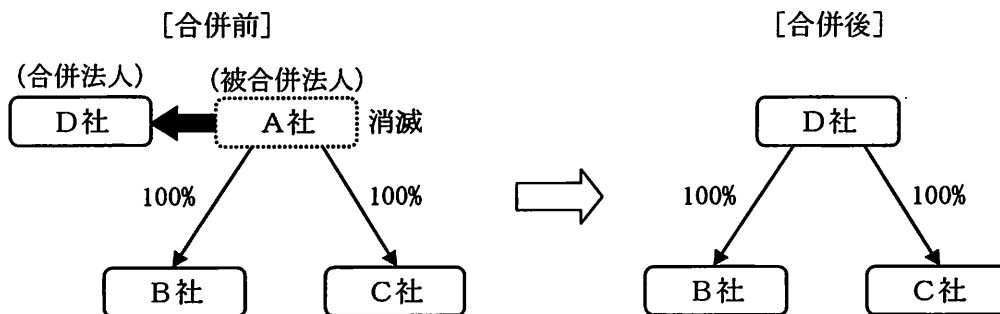
当社（A社）を含む当グループでは、次のとおり組織再編成を行うことを予定しています。

- ① 当社の100%子会社であるB社を分割法人、同じく100%子会社であるC社を分割承継法人とする吸収分割（分割型分割）を行い、甲事業をB社からC社に移転する。この分割では、当社にC社の株式のみが交付され、当社はこの分割後もB社とC社の発行済株式の全部を継続して保有する見込みである。



- ② 当社を被合併法人、資本関係のないD社を合併法人とする適格合併（共同事業要件を満たすもの。）を行う。

なお、当社に代わって新しくB社とC社の株主となるD社は、この適格合併後もB社とC社の発行済株式の全部を継続して保有する見込みである。



100%グループ内の分割の適格判定において、分割前に分割法人と分割承継法人との間に同一の者による完全支配関係がある分割は、分割後もその同一の者による完全支配関係が継続することが求められているようですが、このように、B社とC社との間で行われる分割後に当社（同一の者）を被合併法人とする適格合併により当社が解散してしまうことが見込まれている場合、この分割は適格分割に該当しないことになりますか。

【回答】

適格分割に該当します。

【解説】

1 適格分割

適格分割とは、次の(1)から(3)までに掲げるいずれかに該当する分割で分割対価資産として分割承継法人の株式又は分割承継親法人株式^(注)のいずれか一方の株式以外の資産が交付されないものをいいます。

(注) 分割承継親法人株式とは、分割承継法人との間にその分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する関係として、分割の直前にその分割に係る分割承継法人とその分割承継法人以外の法人との間にその法人による直接完全支配関係（2の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等（その法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）の全部を保有する関係をいいます。）があり、かつ、その分割後にその分割承継法人とその法人（以下「親法人」といいます。）との間にその親法人による直接完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその分割に係る分割承継法人と親法人との間の関係がある法人の株式又は出資をいいます（法法22の十一、法令4の3⑤）。

(1) 完全支配関係がある法人間の分割（法法22の十一イ）

その分割に係る分割法人と分割承継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^(※)がある場合のその分割

(2) 支配関係がある法人間の分割（法法22の十一ロ）

その分割に係る分割法人と分割承継法人との間にいずれか一方の法人による支配関係その他の政令で定める関係^(※)がある場合のその分割のうち、主要な資産負債の移転要件^(※)、従業者引継要件^(※)及び事業継続要件^(※)の全てに該当するもの

(3) 共同事業を営むための分割（法法22の十一ハ）

上記(1)又は(2)に該当する分割以外の分割のうち、共同事業要件（法令4の3③）の全てに該当するもの

※ その他政令で定める関係、主要な資産負債の移転要件、従業者引継要件及び事業継続要件については、次表「完全支配関係又は支配関係がある法人間の分割における適格要件」を参照してください。

【完全支配関係又は支配関係がある法人間の分割における適格要件】

区 分	完全支配関係がある法人間の分割	支配関係がある法人間の分割
関係法令	法法22の十一イ、法令4の3⑥	法法22の十一ロ、法令4の3⑦
対価要件	分割対価資産として分割承継法人株式又は分割承継親法人株式以外の資産の交付がないこと。	
分割法人と分割承継法人との関係	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係があること。 i 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他の分割法人）との間にいずれか一方の法人による完全支配関係（以下「当事者間の完全支配関係」といいます。）があり、かつ、	次の i 又は ii に掲げるいずれかの関係（左記の i 又は ii に掲げる関係に該当するものを除く。）があること。 i 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他の分割法人）との間にいずれか一方の法人による支配関係（以下「当事者間の支配関係」といいます。）があり、かつ、その分

	その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれている場合（その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれている場合）におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係 ii 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他の分割法人）との間に同一の者による完全支配関係があり、かつ、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続すること（その分割後にその<u>同一の者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分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による完全支配関係があり、その適格合併後にその分割法人と分割承継法人との間にその適格合併に係る合併法人による完全支配関係が継続することとし、……する。……）が見込まれている場合（その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれている場合）におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係</u>	分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の支配関係が継続することが見込まれている場合（その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の支配関係が継続することが見込まれている場合）におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係 ii 分割前に分割法人と分割承継法人（その分割が複数新設分割の場合には、その分割法人と他の分割法人）との間に同一の者による支配関係があり、かつ、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による支配関係が継続すること（その分割後にその同一の者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分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による支配関係があり、その適格合併後にその分割法人と分割承継法人との間にその適格合併に係る合併法人による支配関係が継続することとし、……する。……）が見込まれている場合（その分割が単独新設分割の場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による支配関係が継続することが見込まれている場合）におけるその分割法人と分割承継法人との間の関係
主 要 な 資 産 負 債 の 移 転 要 件		分割により分割事業（分割法人の分割前に営む事業のうち、その分割により分割承継法人において営まれることとなるもの）に係る主要な資産及び負債がその分割承継法人に移転していること。
従 業 者 引 継 要 件		分割の直前の分割事業に係る従業員のうち、その総数のおおむね80%以上に相当する数の者がその分割後に分割承継法人の業務に従事することが見込まれていること。

事業継続要件		分割に係る分割事業がその分割後に分割承継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 分割後に同一の者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

完全支配関係がある法人間で行う分割で分割前に分割法人と分割承継法人との間に同一の者による完全支配関係がある場合の分割は、分割後においても、その同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれていることが要件とされています（法令4の3⑥二）。

ただし、その分割後にその同一の者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、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間にその同一の者による完全支配関係があり、その適格合併後にその分割法人と分割承継法人との間にその適格合併に係る合併法人による完全支配関係が継続することが見込まれていることが要件とされています（法令4の3⑥二かつこ書）。

3 本問への当てはめ

ご質問の場合、B社（分割法人）とC社（分割承継法人）との間で行われる分割前のB社とC社との間には、A社（同一の者）による完全支配関係があります。

一方、その分割後のB社とC社との間には、A社を被合併法人とする適格合併によりA社が解散することが見込まれているため、A社による完全支配関係が継続することは見込まれていませんが、その分割後にB社とC社との間にA社による完全支配関係があり、A社とD社との間で行われる適格合併後にB社とC社との間にD社による完全支配関係が継続することが見込まれています。

また、B社とC社との間で行われる分割では、分割対価資産としてC社の株式（分割承継法人株式）以外の資産が交付されませんので、この分割は、完全支配関係がある法人間の分割における適格要件を全て満たしています。

したがって、B社とC社との間で行われる分割は、適格分割に該当します。

【関係法令通達】

法法2十二の十一

法令4の3⑤～⑧

（注記）

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

23 分割事業に係る主要な資産及び負債の判定

【質問】

当社（A社）は、自動車部品及び鉄道車両用部品の製造を業とする法人ですが、この度、分割により鉄道車両用部品製造業を支配関係のあるB社へ移転する予定です。

この分割は、支配関係がある法人間の分割であることから、適格分割に該当するための要件の一つとして分割事業に係る主要な資産及び負債が移転することが求められますが、この分割で移転する鉄道車両用部品製造業の主要な資産及び負債にはどのようなものが該当しますか。

【回答】

主要な資産に該当するものとしては、例えば、鉄道車両用部品製造業に係る工場用の建物や鉄道車両用部品の製造設備などが考えられます。

【解説】

支配関係がある法人間の分割の適格要件の一つとして、法人税法第2条《定義》第12号の11ロ(1)において「当該分割により分割事業（分割法人の分割前に営む事業のうち、当該分割により分割承継法人において営まれることとなるものをいう。……）に係る主要な資産及び負債が当該分割承継法人に移転していること……。」（以下「主要な資産負債の移転要件」といいます。）が掲げられています。

この規定の適用上、分割事業に係る資産及び負債が主要なものであるかどうかは、分割法人が分割事業を営む上でのその資産及び負債の重要性のほか、その資産及び負債の種類、規模、事業再編計画の内容等を総合的に勘案して判定することとされています（法基通1-4-8）。したがって、どのような資産及び負債が「主要な資産及び負債」に該当するかは、その分割事業の業種・業態により異なるものと考えられ一律に判定できるものではありませんが、例えば、製造業であれば工場の建物や製造設備は主要な資産と考えられますし、貸金業であれば貸付金や借入金は主要な資産及び負債に該当するものと考えられます。なお、これらの取扱いは、支配関係がある法人間の現物出資における主要な資産負債の移転要件（法法22の14ロ(1)）や分割や現物出資の共同事業要件における主要な資産負債の移転要件（法令4の3⑧三、⑫三）についても同様となります。

一般論として分割事業に係る主要な資産及び負債の範囲を具体的に回答することは困難ですが、ご質問の場合、分割事業が鉄道車両用部品製造業であることからすれば、少なくとも、その製造に係る工場用の建物や鉄道車両用部品の製造設備などは主要な資産に該当するものと考えられます。

【関係法令通達】

法法22の11ロ(1)、12の14ロ(1)

法令4の3⑧三、⑫三

法基通1-4-8

（注記）

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

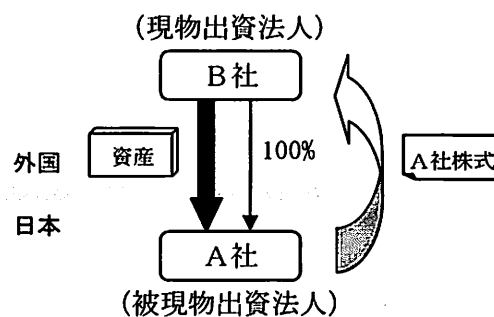
24 外国法人が内国法人に対して現物出資を行った場合の適格判定

【質問】

当社（A社、内国法人）は、B社（外国法人）によって発行済株式の全部を保有されています。

この度、当社は、B社から国外にある事業所に属する資産の現物出資を受け、B社に当社の株式を交付することを予定しています。

このように、外国法人が内国法人である当社に対して行う国外にある事業所に属する資産による現物出資は、適格現物出資に該当しますか。



【回答】

適格現物出資に該当しません。

【解説】

1 適格現物出資

適格現物出資とは、企業グループ内の現物出資又は共同事業を営むための現物出資のいずれかの現物出資で現物出資法人^(注1)に被現物出資法人^(注2)の株式（出資を含みます。）のみが交付されるものをいいますが、次のものは除かれています（法法2十二の十四）。

（注1） 現物出資法人とは、現物出資によりその有する資産の移転を行い、又はこれと併せてその有する負債の移転を行った法人をいいます（法法2十二の四）。

（注2） 被現物出資法人とは、現物出資により現物出資法人から資産の移転を受け、又はこれと併せて負債の移転を受けた法人をいいます（法法2十二の五）。

- (1) 外国法人に国内にある資産又は負債（国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利、鉱業法の規定による鉱業権（以下「鉱業権」といいます。）及び採石法の規定による採石権（以下「採石権」といいます。）その他国内にある事業所に属する資産又は負債をいいます。なお、外国法人の発行済株式等の総数の25%以上の数の株式等を保有している場合のその外国法人の株式は国内にある事業所に属する資産には含まれません。（法令4の3⑨））の移転を行うもの
- (2) 外国法人が内国法人に国外にある事業所に属する資産（国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利、鉱業権及び採石権を除きます。（法令4の3⑨））又は負債の移転を行うもの

(3) 新株予約権付社債に付された新株予約権の行使に伴うその新株予約権付社債についての社債の給付

2 本問への当てはめ

ご質問の現物出資は、外国法人であるB社が内国法人であるA社に対して国外にある事業所に属する資産の移転を行うものですので、適格現物出資から除かれることになります。

したがって、B社がA社に対して行う現物出資は、適格現物出資に該当しません。

【関係法令通達】

法法2十二の四、十二の五、十二の十四

法令4の3⑨

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

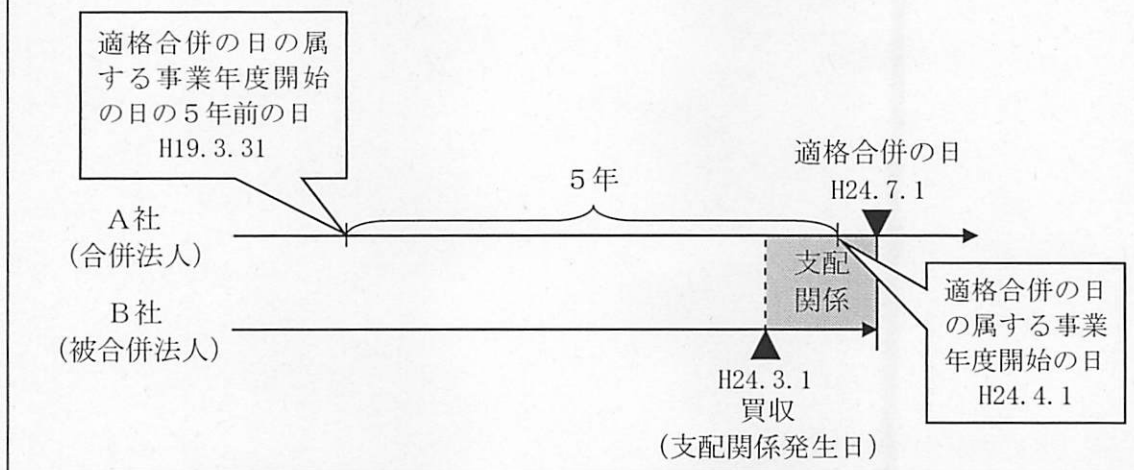
25 適格合併等が行われた場合の未処理欠損金額の引継制限措置等の除外（みなし共同事業要件を満たす場合）

【質問】

当社（A社、3月決算）は、B社を平成24年3月1日に買収（B社の発行済株式の全部を取得）し、自己を合併法人、B社を被合併法人とする適格合併を平成24年7月1日に行うことを予定しています。

この適格合併は、みなし共同事業要件を満たすものです。

B社は、未処理欠損金額を有していますが、この適格合併を行った場合、当社は、この未処理欠損金額を引き継ぐことができますか。また、当社も欠損金額を有していますが、この適格合併後、欠損金額の繰越控除について何らかの制限を受けますか。



【回答】

B社の有する未処理欠損金額を引き継ぐことができます。

また、欠損金額の繰越控除についても何ら制限を受けません。

【解説】

1 被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎ

(1) 概要

内国法人を合併法人とする適格合併が行われた場合^(注)に、被合併法人に未処理欠損金額があるときは、その未処理欠損金額は、合併法人の合併事業年度（合併の日の属する事業年度をいいます。）前の各事業年度において生じた欠損金額とみなして合併事業年度以後の各事業年度において繰越控除することとされています（法57①②）。

（注） 法人税法第57条《青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し》第2項では、内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人でその内国法人が発行済株式等の全部若しくは一部を有するものの残余財産が確定した場合にも、未処理欠損金額が引き継がれることとされていますが、本問においては、適格合併が行われた場合の未処理欠損金額の引継ぎについてのみ解説します。

(2) 被合併法人の未処理欠損金額

被合併法人の未処理欠損金額とは、被合併法人の前7年内事業年度（適格合併の日の前7年以内に開始した各事業年度をいいます。）において生じた青色欠損金額（その欠損金額の生じた事業年度について青色申告書である確定申告書が提出され、

かつ、その後において確定申告書が連続して提出されている場合に限りです。)のうち、その青色欠損金額の生じた事業年度後の事業年度において繰越控除された金額及び欠損金の繰戻し還付の基礎となった金額を除いた金額をいいます(法法57②、法令112①)。

この未処理欠損金額は、被合併法人における繰越青色欠損金額の合計額ではなく、それぞれの事業年度ごとに生じた青色欠損金額の未控除額のそれぞれが未処理欠損金額となります。

2 未処理欠損金額の引継ぎ等に係る制限

(1) 被合併法人から引継ぎを受ける未処理欠損金額に係る制限

支配関係がある法人間で行われた適格合併が次の「引継制限を受けないケース」に掲げるイ、ロ又はハのいずれにも該当しない場合、合併法人は、被合併法人から引継ぎを受ける未処理欠損金額について制限を受けます(法法 57③)。言い換えれば、その適格合併が次に掲げる場合のいずれかに該当する場合には、制限を受けることなく未処理欠損金額を引き継ぐことができます。

「引継制限を受けないケース」

イ その適格合併が次の i から iv までの要件又は i 及び v の要件(みなし共同事業要件)を満たす場合(法法 57③、法令 112③)

i 事業関連性要件

被合併法人の被合併事業^(注1)と合併法人の合併事業^(注2)とが相互に関連するものであること。

ii 事業規模要件

被合併事業と合併事業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のそれぞれの資本金の額又はこれらに準ずるものの規模の割合がおおむね5倍の範囲内であること。

iii 被合併事業の規模継続要件

被合併事業が被合併法人と合併法人との間に最後に支配関係があることとなった時(以下「被合併法人支配関係発生時」という。)から適格合併の直前の時まで継続して営まれており、かつ、その被合併法人支配関係発生時とその適格合併の直前の時におけるその被合併事業の規模の割合がおおむね2倍の範囲内であること。

iv 合併事業の規模継続要件

合併事業が合併法人と被合併法人との間に最後に支配関係があることとなった時(以下「合併法人支配関係発生時」という。)から適格合併の直前の時まで継続して営まれており、かつ、その合併法人支配関係発生時とその適格合併の直前の時におけるその合併事業の規模の割合がおおむね2倍の範囲内であること。

v 特定役員引継要件

被合併法人の適格合併の前における特定役員(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う。)である者のいずれかの者と合併法人のその適格合併の前における特定役員である者のいずれかの者とがその適格合併の後にその合併法人の特定役員となることが見込まれていること。

ロ 被合併法人等と合併法人との間に合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係がある場合(法法 57③、法令 112④一)

ハ 被合併法人等又は合併法人が合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日後に設立された法人である場合（法人税法施行令第112条《適格合併等による欠損金の引継ぎ等》第4項第2号イからハに掲げる場合※を除く。）であってその被合併法人等とその合併法人との間にその被合併法人等の設立の日又はその合併法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係があるとき（法法57③、法令112④二）。

※ 法人税法施行令第112条第4項第2号イからハにおいては、合併法人が、未処理欠損金額を有する法人を買収し、その後、被合併法人を設立し、他の適格合併を行うこと等により不当に未処理欠損金額を利用することが可能となる場合が掲げられています。

（注1） 被合併事業とは、被合併法人の適格合併の前に営む主要な事業のうちのいずれかの事業をいいます。

（注2） 合併事業とは、合併法人の適格合併の前に営む事業のうちのいずれかの事業をいいます。

(2) 引継制限の対象となる欠損金額

その適格合併が上記(1)〔引継制限を受けないケース〕に掲げる場合のいずれにも該当しない場合、合併法人が被合併法人の未処理欠損金額として引き継ぐことができる欠損金額は、被合併法人の未処理欠損金額から、次のイ及びロの欠損金額を控除した金額となります（法法57③、法令112⑤）。

イ その被合併法人の支配関係事業年度（その被合併法人とその合併法人との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度をいいます。）前の各事業年度で前7年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（その被合併法人において前7年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び欠損金の繰戻しによる還付を受けるべき金額の計算の基礎となったものを除きます。ロにおいても同じです。）

ロ その被合併法人の支配関係事業年度以後の各事業年度で前7年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に相当する金額^{（注3）}から成る部分の金額

（注3） 特定資産譲渡等損失額に相当する金額とは、被合併法人又は合併法人が支配関係発生日前から有していた特定の資産を譲渡等したことにより生じた損失等に相当する金額のことをいいます（法法62の7②）。

3 合併法人の欠損金額に係る制限

内国法人と支配関係のある法人との間で、その内国法人を合併法人等（合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人をいいます。）とする適格合併等（適格合併若しくは譲渡損益が繰り延べられる非適格合併（法法61の13）、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配をいいます。）が行われた場合において、その適格合併等が上記2(1)〔引継制限を受けないケース〕に掲げる場合のいずれにも該当しない場合、被合併法人等の未処理欠損金額の引継ぎに係る制限と同様に、合併法人等は、合併法人等の有する欠損金額の繰越控除についても制限を受けることとなります（法法57④、法令112⑥⑦）。

4 本問への当てはめ

ご質問の場合、A社（合併法人）とB社（被合併法人）との間で行われる適格合併

は、みなし共同事業要件を満たす場合（上記2(1)〔引継制限を受けないケース〕のイ）に該当しますので、A社は、B社の有する未処理欠損金額を引き継ぐことができます。
また、A社は、自己の有する欠損金額の繰越控除についても何ら制限を受けません。

【関係法令通達】

法法 57①～④、62 の 7 ②

法令 112①、③～⑦

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

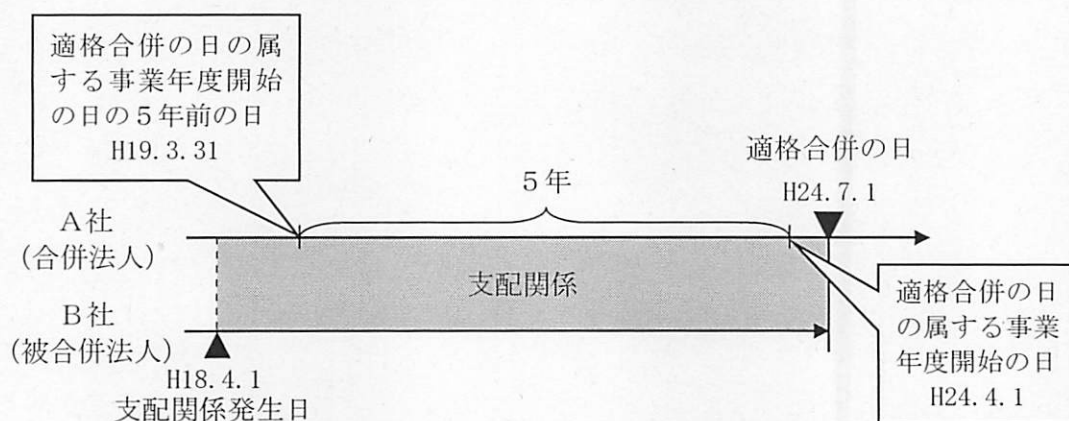
26 適格合併等が行われた場合の未処理欠損金額の引継制限措置等の除外（適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係がある場合）

【質問】

当社（A社、3月決算）は、自己を合併法人、100%子会社であるB社を被合併法人とする適格合併を平成24年7月1日に行うことを予定しています。

この適格合併は、みなし共同事業要件を満たさないものですが、当社とB社との間には、平成18年4月1日から継続して支配関係があります。

B社は、未処理欠損金額を有していますが、この適格合併を行った場合、当社は、この未処理欠損金額を引き継ぐことができますか。また、当社も欠損金額を有していますが、この適格合併後、欠損金額の繰越控除について何らかの制限を受けますか。



【回答】

B社の有する未処理欠損金額を引き継ぐことができます。

また、欠損金額の繰越控除についても何ら制限を受けません。

【解説】

1 被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎ

(1) 概要

内国法人を合併法人とする適格合併が行われた場合^(注)に、被合併法人に未処理欠損金額があるときは、その未処理欠損金額は、合併法人の合併事業年度（合併の日の属する事業年度をいいます。）前の各事業年度において生じた欠損金額とみなして合併事業年度以後の各事業年度において繰越控除することとされています（法57①②）。

（注） 法人税法第57条《青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し》第2項では、内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人でその内国法人が発行済株式等の全部若しくは一部を有するものの残余財産が確定した場合にも、未処理欠損金額が引き継がれることとされていますが、本問においては、適格合併が行われた場合の未処理欠損金額の引継ぎについてのみ解説します。

(2) 被合併法人の未処理欠損金額

被合併法人の未処理欠損金額とは、被合併法人の前7年内事業年度（適格合併の日の前7年以内に開始した各事業年度をいいます。）において生じた青色欠損金額

(その欠損金額の生じた事業年度について青色申告書である確定申告書が提出され、かつ、その後において確定申告書が連続して提出されている場合に限りです。)のうち、その青色欠損金額の生じた事業年度後の事業年度において繰越控除された金額及び欠損金の繰戻し還付の基礎となった金額を除いた金額をいいます(法法57②、法令112①)。

この未処理欠損金額は、被合併法人における繰越青色欠損金額の合計額ではなく、それぞれの事業年度ごとに生じた青色欠損金額の未控除額のそれぞれが未処理欠損金額となります。

2 未処理欠損金額の引継ぎ等に係る制限

(1) 被合併法人から引継ぎを受ける未処理欠損金額に係る制限

支配関係がある法人間で行われた適格合併が次の「引継制限を受けないケース」に掲げるイ、ロ又はハのいずれにも該当しない場合、合併法人は、被合併法人から引継ぎを受ける未処理欠損金額について制限を受けます(法法 57③)。言い換えれば、その適格合併が次に掲げる場合のいずれかに該当する場合には、制限を受けることなく未処理欠損金額を引き継ぐことができます。

「引継制限を受けないケース」

イ その適格合併がみなし共同事業要件を満たす場合(法法 57③、法令 112③)
ロ 被合併法人等と合併法人との間に合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係がある場合(法法 57③、法令 112④一)
(例) 適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日 5年 適格合併の日 (合併法人) (被合併法人) 支配関係 支配関係発生日 適格合併の日の属する事業年度開始の日
ハ 被合併法人等又は合併法人が合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日後に設立された法人である場合(法人税法施行令第112条《適格合併等による欠損金の引継ぎ等》第4項第2号イからハに掲げる場合※を除く。)であってその被合併法人等とその合併法人との間にその被合併法人等の設立の日又はその合併法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係があるとき(法法 57③、法令 112④二)。
※ 法人税法施行令第112条第4項第2号イからハにおいては、合併法人が、未処理欠損金額を有する法人を買収し、その後、被合併法人を設立し、他の適格合併を行うこと等により不当に未処理欠損金額を利用することが可能となる場合が掲げられています。

(2) 引継制限の対象となる欠損金額

その適格合併が上記(1)「引継制限を受けないケース」に掲げる場合のいずれにも該当しない場合、合併法人が被合併法人の未処理欠損金額として引き継ぐことができる欠損金額は、被合併法人の未処理欠損金額から、次のイ及びロの欠損金額を控

除した金額となります（法法 57③、法令 112⑤）。

イ その被合併法人の支配関係事業年度（その被合併法人とその合併法人との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度をいいます。）前の各事業年度で前 7 年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（その被合併法人において前 7 年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び欠損金の繰戻しによる還付を受けるべき金額の計算の基礎となったものを除きます。ロにおいても同じです。）

ロ その被合併法人の支配関係事業年度以後の各事業年度で前 7 年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に相当する金額^(注)から成る部分の金額

(注) 特定資産譲渡等損失額に相当する金額とは、被合併法人又は合併法人が支配関係発生日前から有していた特定の資産を譲渡等したことにより生じた損失等に相当する金額のことをいいます（法法 62 の 7②）。

3 合併法人の欠損金額に係る制限

内国法人と支配関係のある法人との間で、その内国法人を合併法人等（合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人をいいます。）とする適格合併等（適格合併若しくは譲渡損益が繰り延べられる非適格合併（法法 61 の 13）、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配をいいます。）が行われた場合において、その適格合併等が上記 2(1) [引継制限を受けないケース] に掲げる場合のいずれにも該当しない場合、被合併法人等の未処理欠損金額の引継ぎに係る制限と同様に、合併法人等は、合併法人等の有する欠損金額の繰越控除についても制限を受けることになります（法法 57④、法令 112⑥⑦）。

4 本問への当てはめ

ご質問の場合、A 社（合併法人）と B 社（被合併法人）との間で行われる適格合併は、A 社と B 社との間に A 社の適格合併の日（平成 24 年 7 月 1 日）の属する事業年度開始の日（平成 24 年 4 月 1 日）の 5 年前の日（平成 19 年 3 月 31 日）から継続して支配関係がある場合（上記 2(1) [引継制限を受けないケース] のロ）に該当しますので、A 社は、B 社の有する未処理欠損金額を引き継ぐことができます。

また、A 社は、自己の有する欠損金額の繰越控除についても何ら制限を受けません。

【関係法令通達】

法法 57①～④、62 の 7②

法令 112①、③～⑦

(注記)

平成 23 年 7 月 1 日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

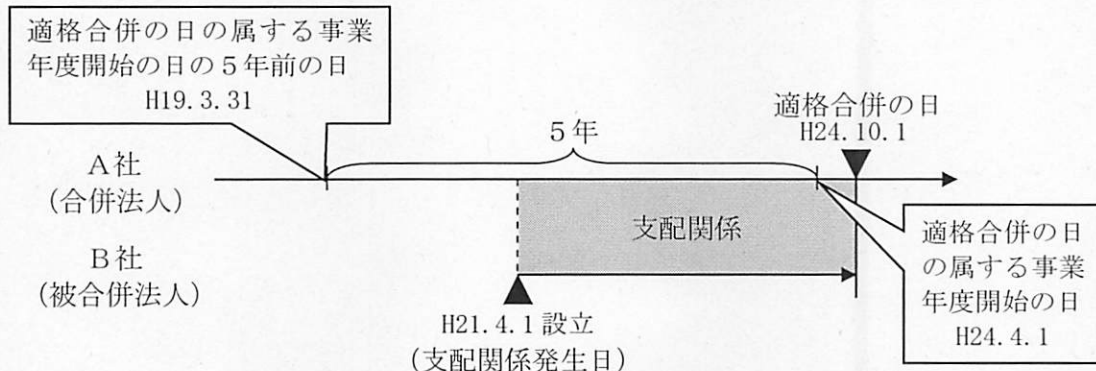
27 適格合併等が行われた場合の未処理欠損金額の引継制限措置等の除外（被合併法人の設立の日から継続して支配関係がある場合）

【質問】

当社（A社、3月決算）は、自己を合併法人、100%子会社であるB社を被合併法人とする適格合併を平成24年10月1日に行うことを予定しています。

この適格合併は、みなし共同事業要件を満たさないものですが、当社とB社との間には、B社の設立の日である平成21年4月1日から継続して支配関係があります。

B社は、未処理欠損金額を有していますが、この適格合併を行った場合、当社は、この未処理欠損金額を引き継ぐことができますか。また、当社も欠損金額を有していますが、この適格合併後、欠損金額の繰越控除について何らかの制限を受けますか。



【回答】

B社の有する未処理欠損金額を引き継ぐことができます。

また、欠損金額の繰越控除についても何ら制限を受けません。

【解説】

1 被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎ

(1) 概要

内国法人を合併法人とする適格合併が行われた場合^(注)に、被合併法人に未処理欠損金額があるときは、その未処理欠損金額は、合併法人の合併事業年度（合併の日の属する事業年度をいいます。）前の各事業年度において生じた欠損金額とみなして合併事業年度以後の各事業年度において繰越控除することとされています（法57①②）。

（注） 法人税法第57条《青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し》第2項では、内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人でその内国法人が発行済株式等の全部若しくは一部を有するものの残余財産が確定した場合にも、未処理欠損金額が引き継がれることとされていますが、本問においては、適格合併が行われた場合の未処理欠損金額の引継ぎについてのみ解説します。

(2) 被合併法人の未処理欠損金額

被合併法人の未処理欠損金額とは、被合併法人の前7年内事業年度（適格合併の日の前7年以内に開始した各事業年度をいいます。）において生じた青色欠損金額（その欠損金額の生じた事業年度について青色申告書である確定申告書が提出され、かつ、その後において確定申告書が連続して提出されている場合に限り、）のうち、その青色欠損金額の生じた事業年度後の事業年度において繰越控除された金額及び欠損金の繰戻し還付の基礎となった金額を除いた金額をいいます（法57②、

法令112①)。

この未処理欠損金額は、被合併法人における繰越青色欠損金額の合計額ではなく、それぞれの事業年度ごとに生じた青色欠損金額の未控除額のそれぞれが未処理欠損金額となります。

2 未処理欠損金額の引継ぎ等に係る制限

(1) 被合併法人から引継ぎを受ける未処理欠損金額に係る制限

支配関係がある法人間で行われた適格合併が次に掲げる場合のいずれにも該当しない場合、合併法人は、被合併法人から引継ぎを受ける未処理欠損金額について制限を受けます(法法 57③)。言い換えれば、その適格合併が次に掲げる場合のいずれかに該当する場合には、制限を受けることなく未処理欠損金額を引き継ぐことができます。

[引継制限を受けないケース]

イ	その適格合併がみなし共同事業要件を満たす場合(法法 57③、法令 112③)
ロ	被合併法人等と合併法人との間に合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係がある場合(法法 57③、法令 112④一)
ハ	被合併法人等又は合併法人が合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日後に設立された法人である場合(法人税法施行令第 112 条《適格合併等による欠損金の引継ぎ等》第 4 項第 2 号イからハに掲げる場合※を除く。)であってその被合併法人等とその合併法人との間にその被合併法人等の設立の日又はその合併法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係があるとき(法法 57③、法令 112④二)。

(例)

※ 法人税法施行令第 112 条第 4 項第 2 号イからハにおいては、合併法人が、未処理欠損金額を有する法人を買収し、その後、被合併法人を設立し、他の適格合併を行うこと等により不当に未処理欠損金額を利用することが可能となる場合が掲げられています。

(2) 引継制限の対象となる欠損金額

その適格合併が上記(1) [引継制限を受けないケース] に掲げる場合のいずれにも該当しない場合、合併法人が被合併法人の未処理欠損金額として引き継ぐことができる欠損金額は、被合併法人の未処理欠損金額から、次のイ及びロの欠損金額を控除した金額となります(法法 57③、法令 112⑤)。

イ その被合併法人の支配関係事業年度(その被合併法人とその合併法人との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度をいいます。)前の各事業年度で前7年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(その被合併法人において前7年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び欠損金の繰戻しによる還付を受けるべき金額の計算の基礎となったものを

除きます。ロにおいても同じです。)

- ロ その被合併法人の支配関係事業年度以後の各事業年度で前7年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に相当する金額^(注)から成る部分の金額

(注) 特定資産譲渡等損失額に相当する金額とは、被合併法人又は合併法人が支配関係発生日前から有していた特定の資産を譲渡等したことにより生じた損失等に相当する金額のことをいいます(法法62の7②)。

3 合併法人の欠損金額に係る制限

内国法人と支配関係のある法人との間で、その内国法人を合併法人等(合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人をいいます。)とする適格合併等(適格合併若しくは譲渡損益が繰り延べられる非適格合併(法法61の13)、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配をいいます。)が行われた場合において、その適格合併等が上記2(1)[引継制限を受けないケース]に掲げる場合のいずれにも該当しない場合、被合併法人等の未処理欠損金額の引継ぎに係る制限と同様に、合併法人等は、合併法人等の有する欠損金額の繰越控除についても制限を受けることになります(法法57④、法令112⑥⑦)。

4 本問への当てはめ

ご質問の場合、B社(被合併法人)がA社(合併法人)の適格合併の日(平成24年10月1日)の属する事業年度開始の日(平成24年4月1日)の5年前の日(平成19年3月31日)後に設立された法人で、A社とB社との間にB社の設立の日(平成21年4月1日)から継続して支配関係がある場合(上記2(1)[引継制限を受けないケース]のハ)に該当しますので、同ケースのハから除かれる場合に該当しない限り、A社は、B社の有する未処理欠損金額を引き継ぐことができます。

また、A社は、自己の有する欠損金額の繰越控除についても何ら制限を受けません。

【関係法令通達】

法法57①～④、62の7②

法令112①、③～⑦

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

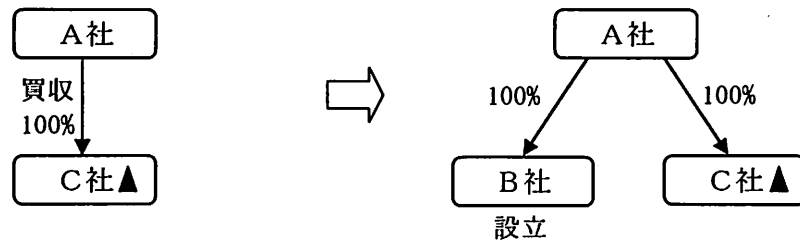
組織再編税制一問一答

- 28 適格合併が行われた場合において、被合併法人の設立の日から継続して支配関係がある場合の未処理欠損金額の引継制限（適格合併の日以前に被合併法人が他の適格合併を行っている場合）

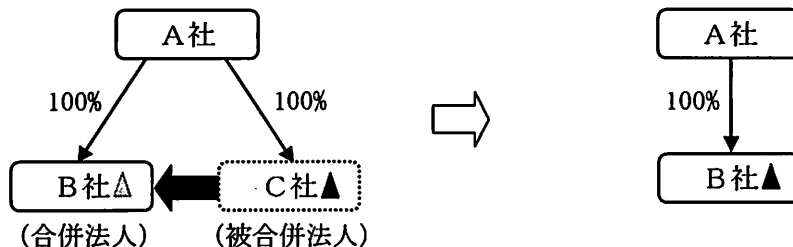
【質問】

当社（A社、3月決算）を含む当グループでは、次の①及び②の組織再編成等を過去に行っています。

- ① 当社は、平成 24 年 4 月 1 日に、青色欠損金額を有する C 社を買収（発行済株式の全部を取得）し、同年 5 月 1 日に、100%出資により B 社（3月決算）を設立している。



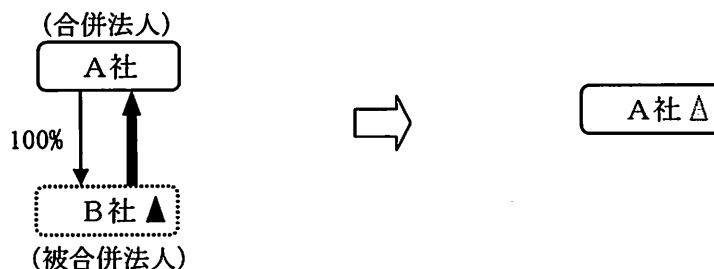
- ② B社は、平成 24 年 6 月 1 日に、自己を合併法人、C社を被合併法人とする適格合併を行い、C社の有する青色理欠損金額の引継ぎを受けている。



この度、当社は、自己を合併法人、100%子会社であるB社を被合併法人とする適格合併を平成 24 年 7 月 1 日に行うことを予定しています。

この適格合併は、みなし共同事業要件を満たしていません。

この適格合併を行った場合、当社は、B社の有する青色欠損金額を引き継ぐことができますか。



【回答】

B社の有する青色欠損金額（未処理欠損金額）を引き継ぐことはできません。

【解説】

1 被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎ

(1) 概要

内国法人を合併法人とする適格合併が行われた場合^(注)に、被合併法人に未処理欠損金額があるときは、その未処理欠損金額は、合併法人の合併事業年度（合併の日の属する事業年度をいいます。）前の各事業年度において生じた欠損金額とみなして合併事業年度以後の各事業年度において繰越控除することとされています（法法57①②）。

（注） 法人税法第57条《青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し》第2項では、内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人でその内国法人が発行済株式等の全部若しくは一部を有するものの残余財産が確定した場合にも、未処理欠損金額が引き継がれることとされていますが、本問においては、適格合併が行われた場合の未処理欠損金額の引継ぎについてのみ解説します。

(2) 被合併法人の未処理欠損金額

被合併法人の未処理欠損金額とは、被合併法人の前7年内事業年度（適格合併の日の前7年以内に開始した各事業年度をいいます。）において生じた青色欠損金額（その欠損金額の生じた事業年度について青色申告書である確定申告書が提出され、かつ、その後において確定申告書が連続して提出されている場合に限ります。）のうち、その青色欠損金額の生じた事業年度後の事業年度において繰越控除された金額及び欠損金の繰戻し還付の基礎となった金額を除いた金額をいいます（法法57②、法令112①）。

この未処理欠損金額は、被合併法人における繰越青色欠損金額の合計額ではなく、それぞれの事業年度ごとに生じた青色欠損金額の未控除額のそれぞれが未処理欠損金額となります。

2 未処理欠損金額の引継ぎ等に係る制限

(1) 被合併法人から引継ぎを受ける未処理欠損金額に係る制限

支配関係がある法人間で行われた適格合併が次の「引継制限を受けないケース」に掲げるイ、ロ又はハのいずれにも該当しない場合、合併法人は、被合併法人から引継ぎを受ける未処理欠損金額について制限を受けます（法法57③）。言い換えれば、その適格合併が次に掲げる場合のいずれかに該当する場合には、制限を受けることなく未処理欠損金額を引き継ぐことができます。

【引継制限を受けないケース】

イ	その適格合併がみなし共同事業要件を満たす場合（法法57③、法令112③）
ロ	被合併法人等と合併法人との間に合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係がある場合（法法57③、法令112④一）
ハ	被合併法人等又は合併法人が合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日後に設立された法人である場合（次の①から③までに掲げる場合を除く。）であってその被合併法人等とその合併法人との間にその被合併法人等の設立の日又はその合併法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係があるとき（法法57③、法令112④二）。

- ① その合併法人との間に支配関係がある他の内国法人を被合併法人とする適格合併（事前に行われた適格合併）で、その被合併法人等（今回の合併に係る被合併法人等）を設立するもの又はその合併法人とその他の内国法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立されたその被合併法人等（今回の合併に係る被合併法人等）を合併法人とするものが行われていた場合（同日が合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以前である場合を除く。）
- ② その合併法人と他の内国法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立されたその被合併法人等（今回の合併に係る被合併法人等）との間に完全支配関係がある当該他の内国法人（その合併法人との間に支配関係があるものに限る。）でその被合併法人等（今回の合併に係る被合併法人等）が発行済株式等の全部又は一部を有するものの残余財産が確定していた場合（同日が合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以前である場合を除く。）
- ③ その被合併法人等（今回の合併に係る被合併法人等）との間に支配関係がある他の法人を被合併法人、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人とする適格組織再編成等（事前に行われた適格組織再編成等）で、その合併法人を設立するもの又はその被合併法人等（今回の合併に係る被合併法人等）と当該他の法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立されたその合併法人を合併法人、分割承継法人、被現物出資法人若しくは被現物分配法人とするものが行われていた場合（同日が合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以前である場合を除く。）

(2) 引継制限の対象となる欠損金額

その適格合併が上記(1)〔引継制限を受けないケース〕に掲げる場合のいずれにも該当しない場合、合併法人が被合併法人の未処理欠損金額として引き継ぐことができる欠損金額は、被合併法人の未処理欠損金額から、次のイ及びロの欠損金額を控除した金額となります（法法 57③、法令 112⑤）。

イ その被合併法人の支配関係事業年度（その被合併法人とその合併法人との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度をいいます。）前の各事業年度で前7年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（その被合併法人において前7年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び欠損金の繰戻しによる還付を受けるべき金額の計算の基礎となったものを除きます。ロにおいても同じです。）

ロ その被合併法人の支配関係事業年度以後の各事業年度で前7年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に相当する金額^(注)から成る部分の金額

(注) 特定資産譲渡等損失額に相当する金額とは、被合併法人又は合併法人が支配関係発生日前から有していた特定の資産を譲渡等したことにより生じた損失等に相当する金額のことをいいます（法法 62 の 7②）。

3 本問への当てはめ

ご質問の場合、A社（合併法人）とB社（被合併法人）の間には、B社の設立の日（平成24年5月1日）から継続して支配関係がありますが、A社とB社との間で行われる適格合併の日（平成24年7月1日）以前に、A社との間に支配関係があるC社（他の内国法人）を被合併法人、A社とC社との間に最後に支配関係があることとなった日（平成24年4月1日）以後に設立されたB社を合併法人とする適格合併が行われています（上

記2(1)〔引継制限を受けないケース〕のハ①の下線部に該当します。)ので、引継制限の規定が適用されない場合には該当しません。

また、B社がC社から引継ぎを受けた未処理欠損金額は全てA社とB社との間に最後に支配関係があることとなった日(平成24年5月1日)の属するB社の事業年度前の事業年度において生じたものであることから、A社は、B社が有する未処理欠損金額の全てを引き継ぐことができません。

【参考】

〔引継制限を受けないケース〕のハの①が、引継制限の規定が適用されない場合から除かれている趣旨

ご質問の場合で仮に、A社がB社を設立せずにC社と適格合併を行った場合、A社とC社との間にはこの適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係がなく、A社の設立の日又はC社の設立の日のいずれか遅い日からも継続して支配関係がありませんので、その合併がみなし共同事業要件を満たさなければ、その合併は、〔引継制限を受けないケース〕に掲げるいずれにも該当しないため、A社はC社が有する未処理欠損金額を引き継ぐことができません。

しかしながら、ご質問のように、B社を設立し、C社が有する未処理欠損金額をB社に引き継いだ後、A社を合併法人、B社を被合併法人とすれば、A社とB社との間には、B社の設立の日から継続して支配関係があるため、その合併は〔引継制限を受けないケース〕のハの場合に該当することになります。結果、A社は、B社を設立することにより、C社の有していた未処理欠損金額を引き継ぐことが可能となります。

このため、〔引継制限を受けないケース〕のハからは、このようなことが可能となる①を除いているところです。

【関係法令通達】

法法57①～③、62の7②

法令112①、③～⑦

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

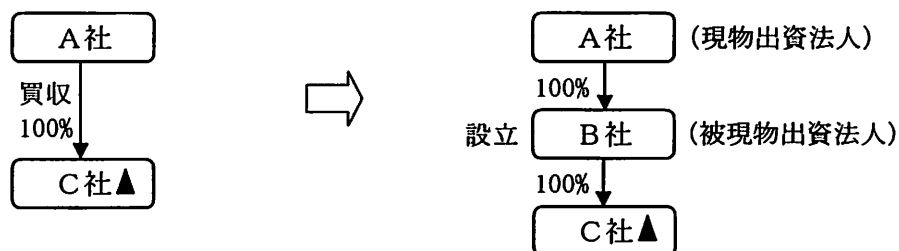
組織再編税制一問一答

- 29 適格合併が行われた場合において、被合併法人の設立の日から継続して支配関係がある場合の未処理欠損金額の引継制限（適格合併の日以前に被合併法人の100%子会社の残余財産が確定していた場合）

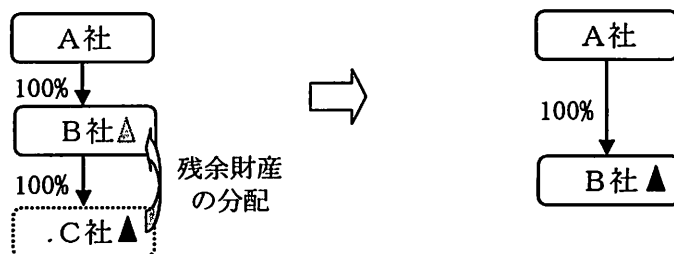
【質問】

当社（A社、3月決算）を含む当グループでは、次の①及び②の組織再編成等を過去に行っています。

- ① 当社は、平成24年2月1日に、青色欠損金額を有するC社を買収（発行済株式の全部を取得）し、同年3月1日に、C社株式を現物出資することによりB社（3月決算）を設立している。



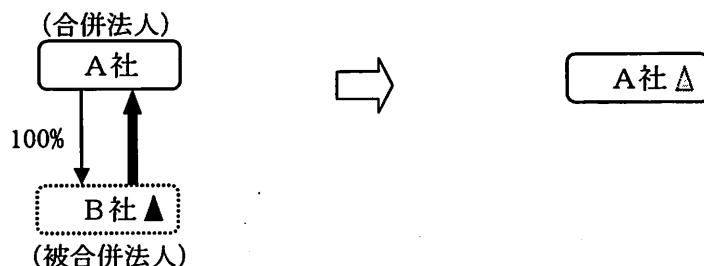
- ② B社は、平成24年3月31日に、C社の残余財産が確定したことにより、C社の有する青色欠損金額の引継ぎを受けている。



この度、当社は、自己を合併法人、100%子会社であるB社を被合併法人とする適格合併を平成24年7月1日に行うことを予定しています。

この適格合併は、みなし共同事業要件を満たしていません。

この適格合併を行った場合、当社は、B社の有する青色欠損金額を引き継ぐことができますか。



【回答】

B社の有する青色欠損金額（未処理欠損金額）を引き継ぐことはできません。

【解説】

1 被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎ

(1) 概要

内国法人を合併法人とする適格合併が行われた場合^(注)に、被合併法人に未処理欠損金額があるときは、その未処理欠損金額は、合併法人の合併事業年度（合併の日の属する事業年度をいいます。）前の各事業年度において生じた欠損金額とみなして合併事業年度以後の各事業年度において繰越控除することとされています（法法57①②）。

（注） 法人税法第57条《青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し》第2項では、内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人でその内国法人が発行済株式等の全部若しくは一部を有するものの残余財産が確定した場合にも、未処理欠損金額が引き継がれることとされていますが、本問においては、適格合併が行われた場合の未処理欠損金額の引継ぎについてのみ解説します。

(2) 被合併法人の未処理欠損金額

被合併法人の未処理欠損金額とは、被合併法人の前7年内事業年度（適格合併の日の前7年以内に開始した各事業年度をいいます。）において生じた青色欠損金額（その欠損金額の生じた事業年度について青色申告書である確定申告書が提出され、かつ、その後において確定申告書が連続して提出されている場合に限りです。）のうち、その青色欠損金額の生じた事業年度後の事業年度において繰越控除された金額及び欠損金の繰戻し還付の基礎となった金額を除いた金額をいいます（法法57②、法令112①）。

この未処理欠損金額は、被合併法人における繰越青色欠損金額の合計額ではなく、それぞれの事業年度ごとに生じた青色欠損金額の未控除額のそれぞれが未処理欠損金額となります。

2 未処理欠損金額の引継ぎ等に係る制限

(1) 被合併法人から引継ぎを受ける未処理欠損金額に係る制限

支配関係がある法人間で行われた適格合併が次の〔引継制限を受けないケース〕に掲げるイ、ロ又はハのいずれにも該当しない場合、合併法人は、被合併法人から引継ぎを受ける未処理欠損金額について制限を受けます（法法57③）。言い換えれば、その適格合併が次に掲げる場合のいずれかに該当する場合には、制限を受けることなく未処理欠損金額を引き継ぐことができます。

〔引継制限を受けないケース〕

イ	その適格合併がみなし共同事業要件を満たす場合（法法57③、法令112③）
ロ	被合併法人等と合併法人との間に合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係がある場合（法法57③、法令112④一）
ハ	被合併法人等又は合併法人が合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日後に設立された法人である場合（次の①から③までに掲げる場合を除く。）であってその被合併法人等とその合併法人との間にその被合併法人等の設立の日又はその合併法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係があるとき（法法57③、法令112④二）。

- ① その合併法人との間に支配関係がある他の内国法人を被合併法人とする適格合併（事前に行われた適格合併）で、その被合併法人等（今回の合併に係る被合併法人等）を設立するもの又はその合併法人とその他の内国法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立されたその被合併法人等（今回の合併に係る被合併法人等）を合併法人とするものが行われていた場合（同日が合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以前である場合を除く。）
- ② その合併法人と他の内国法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立されたその被合併法人等（今回の合併に係る被合併法人等）との間に完全支配関係がある当該他の内国法人（その合併法人との間に支配関係があるものに限る。）でその被合併法人等（今回の合併に係る被合併法人等）が発行済株式等の全部又は一部を有するものの残余財産が確定していた場合（同日が合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以前である場合を除く。）
- ③ その被合併法人等（今回の合併に係る被合併法人等）との間に支配関係がある他の法人を被合併法人、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人とする適格組織再編成等（事前に行われた適格組織再編成等）で、その合併法人を設立するもの又はその被合併法人等（今回の合併に係る被合併法人等）と当該他の法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立されたその合併法人を合併法人、分割承継法人、被現物出資法人若しくは被現物分配法人とするものが行われていた場合（同日が合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以前である場合を除く。）

(2) 引継制限の対象となる欠損金額

その適格合併が上記(1)〔引継制限を受けないケース〕に掲げる場合のいずれにも該当しない場合、合併法人が被合併法人の未処理欠損金額として引き継ぐことができる欠損金額は、被合併法人の未処理欠損金額から、次のイ及びロの欠損金額を控除した金額となります（法第57③、法第112⑤）。

イ その被合併法人の支配関係事業年度（その被合併法人とその合併法人との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度をいいます。）前の各事業年度で前7年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（その被合併法人において前7年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び欠損金の繰戻しによる還付を受けるべき金額の計算の基礎となったものを除きます。ロにおいても同じです。）

ロ その被合併法人の支配関係事業年度以後の各事業年度で前7年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に相当する金額^(注)から成る部分の金額

(注) 特定資産譲渡等損失額に相当する金額とは、被合併法人又は合併法人が支配関係発生日前から有していた特定の資産を譲渡等したことにより生じた損失等に相当する金額のことをいいます（法第62の7②）。

3 本問への当てはめ

ご質問の場合、A社（合併法人）とB社（被合併法人）の間には、B社の設立の日（平成24年3月1日）から継続して支配関係がありますが、A社とB社との間で行われる適格合併の日（平成24年7月1日）以前に、A社とC社との間に最後に支配関係があることとなった日（平成24年2月1日）以後に設立されたB社との間に完全支

配関係があり、かつ、B社が発行済株式の全部を保有しているC社の残余財産が確定しています（上記2(1)〔引継制限を受けないケース〕のハ②の下線部に該当します。）ので、引継制限の規定が適用されない場合には該当しません。

また、B社がC社から引継ぎを受けた未処理欠損金額は全てA社とB社との間に最後に支配関係があることとなった日（平成24年3月1日）の属するB社の事業年度前の事業年度において生じたものであることから、A社はB社が有する未処理欠損金額の全てを引き継ぐことができません。

【参考】

〔引継制限を受けないケース〕のハの②が、引継制限の規定が適用されない場合から除かれている趣旨

ご質問の場合で仮に、A社がB社を設立せずにC社の残余財産が確定した場合、A社とC社との間にはC社の残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係がなく、A社の設立の日又はC社の設立の日のいずれか遅い日からも継続して支配関係がありませんので、A社は、C社の有する未処理欠損金額を引き継ぐことができません。

しかしながら、ご質問のように、B社を設立し、C社が有する未処理欠損金額をB社に引き継いだ後、A社を合併法人、B社を被合併法人とすれば、A社とB社との間には、B社の設立の日から継続して支配関係があるため、その合併は〔引継制限を受けないケース〕のハの場合に該当することになります。結果、A社は、B社を設立することにより、C社の有していた未処理欠損金額を引き継ぐことが可能となります。

このため、〔引継制限を受けないケース〕のハからは、このようなことが可能となる②を除いているところです。

【関係法令通達】

法法57①～③、62の7②

法令112①、③～⑦

（注記）

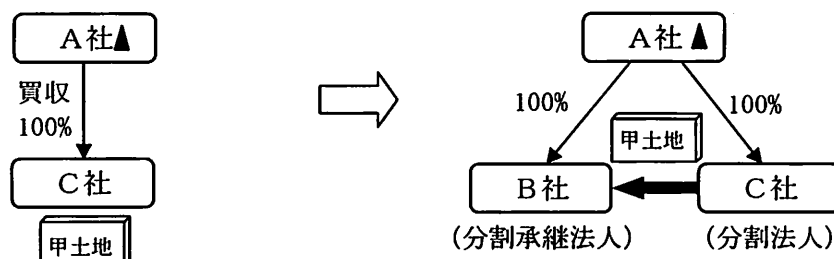
平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

- 30 適格合併が行われた場合において、被合併法人の設立の日から継続して支配関係がある場合の欠損金額の使用制限（適格組織再編成等により被合併法人が買収法人から含み益のある特定資産を譲り受けている場合）

【質問】

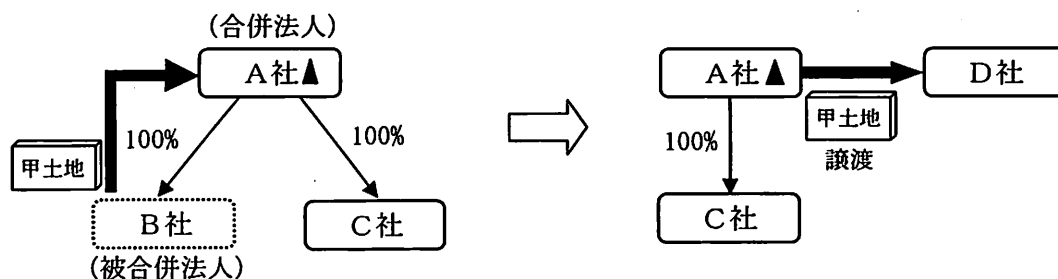
当社（A社、3月決算）は、平成24年3月1日に、含み益のある甲土地を有するC社を買収（発行済株式の全部を取得）し、同年4月2日に、甲土地を新設分割（分社型分割）によりB社（3月決算）に移転しています。



この度、当社は、自己を合併法人、100%子会社であるB社を被合併法人とする適格合併を平成24年7月1日に行い、その後、甲土地をグループ外のD社に譲渡することを予定しています。

この適格合併は、みなし共同事業要件を満たしていません。

当社は、欠損金額を有しているのですが、この適格合併により移転を受けた甲土地をグループ外のD社に譲渡した場合、この欠損金額の繰越控除ができますか。



【回答】

欠損金額の繰越控除はできません。

【解説】

1 適格組織再編成等が行われた場合の欠損金額の使用制限

(1) 合併法人等が有する欠損金額に係る制限

内国法人と支配関係のある法人との間で、その内国法人を合併法人等（合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人をいいます。）とする適格合併等（適格合併若しくは譲渡損益が繰り延べられる非適格合併（法法61の13）、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配をいいます。）が行われた場合において、その適格合併等が次に掲げる場合のいずれにも該当しない場合、合併法人等は、自己の有する欠損金額の繰越控除について制限（以下「使用制限」といいます。）を受けることになります（法法57④）。言い換えれば、その適格組織再編成等が次に掲げる場合

のいずれかに該当する場合には、制限を受けることなく欠損金額の繰越控除ができます。

【使用制限を受けないケース】

イ その適格組織再編成等がみなし共同事業要件を満たす場合（法法 57④、法令 112③⑦）
ロ 合併法人等と支配関係法人との間に合併法人等の適格組織再編成等の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係がある場合（法法 57④、法令 112④⑥）
ハ 合併法人等又は支配関係法人が合併法人等の適格組織再編成等の日の属する事業年度開始の日の5年前の日後に設立された法人である場合（次の①から③までに掲げる場合を除く。）であってその合併法人等と支配関係法人との間にその合併法人等の設立の日又はその支配関係法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係があるとき（法法 57④、法令 112④⑥）。 ① その支配関係法人との間に支配関係がある他の内国法人を被合併法人とする適格合併（事前に行われた適格合併）で、その合併法人等（今回の合併に係る合併法人等）を設立するもの又はその支配関係法人と当該他の内国法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立されたその合併法人等（今回の合併に係る合併法人等）を合併法人とするものが行われていた場合（同日が合併法人等の適格組織再編成等の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以前である場合を除く。） ② その支配関係法人と他の内国法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立されたその合併法人等（今回の合併に係る合併法人等）との間に完全支配関係がある当該他の内国法人（その支配関係法人との間に支配関係があるものに限る。）でその合併法人等（今回の合併に係る合併法人等）が発行済株式又は出資の全部又は一部を有するものの残余財産が確定していた場合（同日が合併法人等の適格組織再編成等の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以前である場合を除く。） ③ <u>その合併法人等（今回の合併に係る合併法人等）との間に支配関係がある他の法人を被合併法人、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人とする他の適格組織再編成等（事前に行われた適格組織再編成等）で、その支配関係法人を設立するもの又はその合併法人等（今回の合併に係る合併法人等）と当該他の法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立されたその支配関係法人を合併法人、分割承継法人、被現物出資法人若しくは被現物分配法人とするものが行われていた場合（同日が合併法人等の適格組織再編成等の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以前である場合を除く。）</u>

(2) 使用制限の対象となる欠損金額

その適格組織再編成等が上記(1)【使用制限を受けないケース】に掲げる場合のいずれにも該当しない場合、合併法人等の次のイ及びロの欠損金額は、合併事業年度以後の各事業年度においては、ないものとされます（法法 57④、法令 112⑤⑧）。

イ その合併法人等の支配関係事業年度（その合併法人等と支配関係法人との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度をいいます。）前の各事業年度で前7年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

ロ その合併法人等の支配関係事業年度以後の各事業年度で前7年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に相当する金額⁽ⁱⁱ⁾から成る部分の金額

(注) 特定資産譲渡等損失額に相当する金額とは、被合併法人等又は合併法人等が支配関係発生日前から有していた特定の資産を譲渡等したことにより生じた損失等に相当する金額のことをいいます(法法62の7②)。

2 本問への当てはめ

ご質問の場合、A社(合併法人)とB社(被合併法人)の間には、B社の設立の日(平成24年4月2日)から継続して支配関係がありますが、A社とB社との間で行われる適格合併の日(平成24年7月1日)以前に、A社との間に支配関係があるC社(他の法人)を分割法人とする適格分割で、B社を設立するものが行われています(上記1(1)[使用制限を受けないケース])のハ③の下線部に該当します。)ので、合併法人等の欠損金額の使用制限の規定が適用されない場合には該当しません。

また、A社が有する欠損金額は全てA社とB社との間に最後に支配関係があることとなった日(平成24年4月2日)の属するA社の事業年度前の事業年度において生じたものであることから、A社は、欠損金額の全てがないものとされ、繰越控除はできません。

【参考】

〔使用制限を受けないケース〕のハの③が、使用制限の規定が適用されない場合から除かれている趣旨

ご質問の場合で仮に、A社がB社を設立せずにC社と適格合併を行った場合、A社とC社との間にはこの適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係がなく、A社の設立の日又はC社の設立の日のいずれか遅い日からも継続して支配関係がありませんので、その合併がみなし共同事業要件を満たさなければ、その合併は、〔使用制限を受けないケース〕に掲げるいずれにも該当しないため、A社は、自己の有する欠損金額の使用制限を受けることになります。

しかしながら、ご質問のように、新設分割により、C社が有する含み益のある甲土地をB社に引き継いだ後、A社を合併法人、B社を被合併法人とすれば、A社とB社との間には、B社の設立の日から継続して支配関係があるため、その合併は〔使用制限を受けないケース〕のハの場合に該当することになります。結果、A社は、B社を設立することにより、甲土地に係る譲渡益から自己の有する欠損金額を控除することが可能となります。

このため、〔使用制限を受けないケース〕のハからは、このようなことが可能となる③を除いているところです。

【関係法令通達】

法法57④、61の13、62の7②

法令112①、③～⑧

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

31 適格合併が行われた場合の未処理欠損金額の帰属年度

【質問】

当社（A社、3月決算）は、自己を合併法人、100%子会社であるB社（5月決算）を被合併法人とする適格合併を平成24年7月1日に行いました。

当社は、この適格合併により次のB社の未処理欠損金額の引継ぎを受けることとなりますが、これらの未処理欠損金額は、当社のどの事業年度において生じた欠損金額とみなされますか。

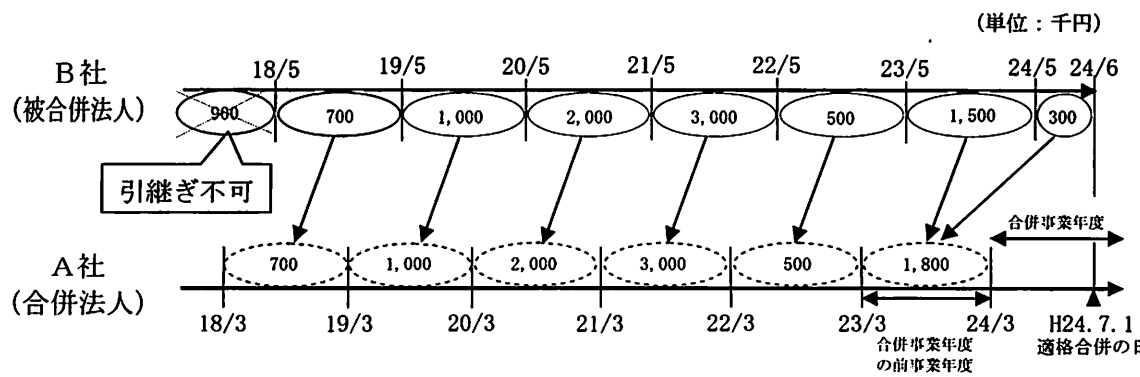
(B社の未処理欠損金額の内訳)

事業年度	未処理欠損金額
平成18年5月期	900,000円
平成19年5月期	700,000円
平成20年5月期	1,000,000円
平成21年5月期	2,000,000円
平成22年5月期	3,000,000円
平成23年5月期	500,000円
平成24年5月期	1,500,000円
平成24年6月期	300,000円

【回答】

次表に掲げるB社の各事業年度において生じた未処理欠損金額は、それぞれ次表に掲げるA社の各事業年度において生じた未処理欠損金額とみなされます。

B社の事業年度	B社の未処理欠損金額	A社の事業年度
平成18年5月期	900,000円	—
平成19年5月期	700,000円	平成19年3月期
平成20年5月期	1,000,000円	平成20年3月期
平成21年5月期	2,000,000円	平成21年3月期
平成22年5月期	3,000,000円	平成22年3月期
平成23年5月期	500,000円	平成23年3月期
平成24年5月期	1,500,000円	平成24年3月期
平成24年6月期	300,000円	平成24年3月期



【解説】

1 被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎ

(1) 概要

内国法人を合併法人とする適格合併が行われた場合^(注)に、被合併法人に未処理欠

損金額があるときは、その未処理欠損金額は、合併法人の合併事業年度（合併の日の属する事業年度をいいます。）前の各事業年度において生じた欠損金額とみなして合併事業年度以後の各事業年度において繰越控除することとされています（法法57①②）。

（注） 法人税法第57条《青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し》第2項では、内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人でその内国法人が発行済株式等の全部若しくは一部を有するものの残余財産が確定した場合にも、未処理欠損金額が引き継がれることとされていますが、本問においては、適格合併が行われた場合の未処理欠損金額の引継ぎについてのみ解説します。

(2) 被合併法人の未処理欠損金額

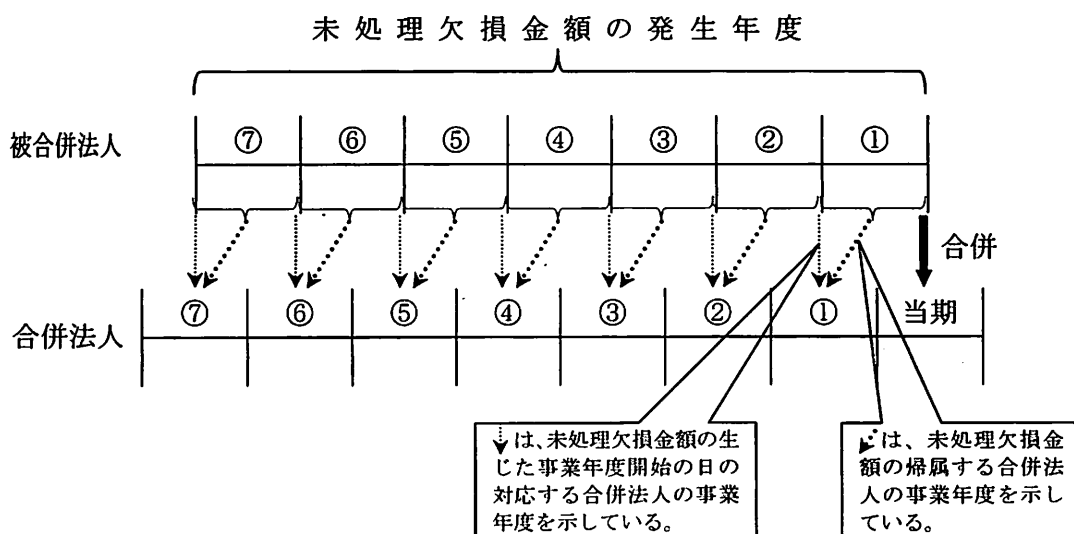
被合併法人の未処理欠損金額とは、被合併法人の前7年内事業年度（適格合併の日の前7年以内に開始した各事業年度をいいます。）において生じた青色欠損金額（その欠損金額の生じた事業年度について青色申告書である確定申告書が提出され、かつ、その後において確定申告書が連続して提出されている場合に限り、）のうち、その青色欠損金額の生じた事業年度後の事業年度において繰越控除された金額及び欠損金の繰戻し還付の基礎となった金額を除いた金額をいいます（法法57②、法令112①）。

この未処理欠損金額は、被合併法人における繰越青色欠損金額の合計額ではなく、それぞれの事業年度ごとに生じた青色欠損金額の未控除額のそれぞれが未処理欠損金額となります。

2 合併法人における被合併法人の未処理欠損金額の帰属事業年度

被合併法人の未処理欠損金額は、適格合併に係る合併法人の合併事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額とみなされることとなりますが、具体的には、被合併法人のそれぞれの未処理欠損金額が生じた事業年度開始の日が、合併法人のいずれの事業年度に対応するかに応じ、その対応する日の属する合併法人の事業年度において生じた欠損金額とみなされます（法法57②）。

なお、被合併法人の未処理欠損金額の生じた事業年度開始の日が合併法人の合併事業年度開始の日以後である場合には、その未処理欠損金額は、合併法人の合併事業年度の前事業年度において生じた欠損金額とみなされます（法法57②）。



3 本問への当てはめ

ご質問の場合、A社（合併法人）がB社（被合併法人）から引き継ぐ対象となる未処理欠損金額は、B社の前7年内事業年度（適格合併の日である平成24年7月1日の前7年以内に開始した事業年度）、つまり、平成17年7月1日以後開始した事業年度である平成19年5月期以後の各事業年度の未処理欠損金額となります。

これらの未処理欠損金額は、それぞれその未処理欠損金額の生じたB社の前7年内事業年度開始の日の属するA社の各事業年度（例えば、B社の平成19年5月期の場合、その事業年度開始の日が平成18年6月1日となりますので、この日を含むA社の事業年度は、平成19年3月期となります。）に帰属することになります。

なお、B社の平成24年6月期の未処理欠損金額は、A社の合併事業年度開始の日（平成24年4月1日）以後に開始した事業年度（平成24年6月1日に開始した事業年度）に生じたものですので、その合併事業年度の前事業年度（平成24年3月期）に帰属することになります。

【関係法令通達】

法法57①②

法令112①

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

32 適格合併が行われた場合の未処理欠損金額の帰属年度（合併法人に被合併法人の未処理欠損金額の生じた事業年度開始の日に対応する事業年度がない場合）

【質問】

当社（A社、3月決算）は、自己を合併法人、100%子会社であるB社（9月決算）を被合併法人とする適格合併を平成24年4月1日に行いました。

当社は、この適格合併により次のB社の未処理欠損金額の引継ぎを受けることとなりますが、当社の設立年月日は平成23年1月1日ですので、B社の未処理欠損金額の生じた事業年度のうち平成21年9月期、平成22年9月期及び平成23年9月期のそれぞれの事業年度開始の日に対応する事業年度が存在しません。このような場合、B社の各事業年度で生じた未処理欠損金額は当社のどの事業年度に帰属するのでしょうか。

（B社の未処理欠損金額の内訳）

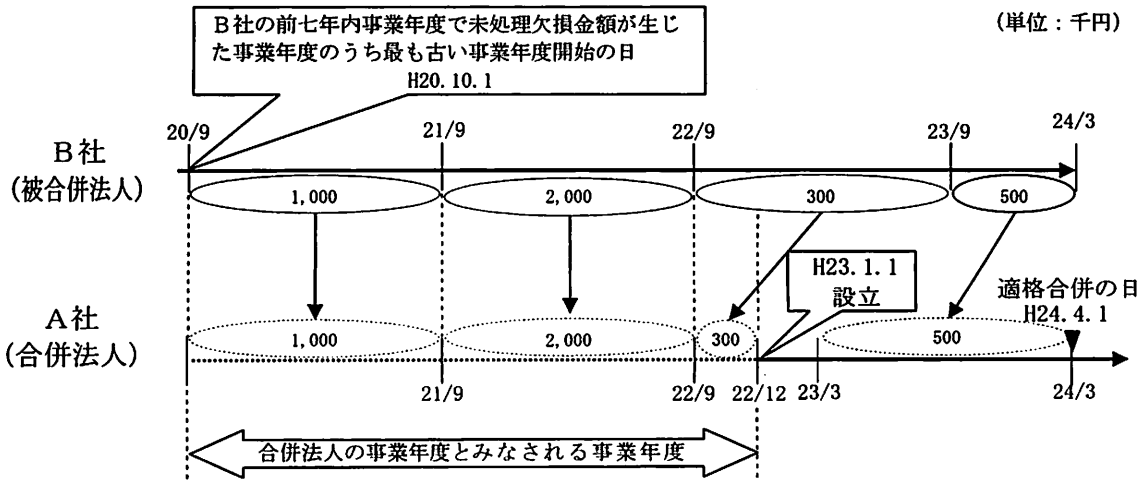
事業年度	未処理欠損金額
平成 21 年 9 月期	1,000,000 円
平成 22 年 9 月期	2,000,000 円
平成 23 年 9 月期	300,000 円
平成 24 年 3 月期	500,000 円

【回答】

次表に掲げるB社の各事業年度において生じた未処理欠損金額は、それぞれ次表に掲げるA社の各事業年度において生じた未処理欠損金額とみなされます。

B社の事業年度	B社の未処理欠損金額	A社の事業年度
平成 21 年 9 月期	1,000,000円	(平成 21 年 9 月期)
平成 22 年 9 月期	2,000,000円	(平成 22 年 9 月期)
平成 23 年 9 月期	300,000円	(平成 22 年 12 月期)
平成 24 年 3 月期	500,000円	平成 24 年 3 月期

※ () 内の事業年度は、みなされる事業年度です。



【解説】

1 被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎ

(1) 概要

内国法人を合併法人とする適格合併が行われた場合^(注)に、被合併法人に未処理欠損金額があるときは、その未処理欠損金額は、合併法人の合併事業年度（合併の日の属する事業年度をいいます。）前の各事業年度において生じた欠損金額とみなして合併事業年度以後の各事業年度において繰越控除することとされています（法法57①②）。

（注） 法人税法第57条《青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し》第2項では、内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人でその内国法人が発行済株式等の全部若しくは一部を有するものの残余財産が確定した場合にも、未処理欠損金額が引き継がれることとされていますが、本間においては、適格合併が行われた場合の未処理欠損金額の取扱いについてのみ解説します。

(2) 被合併法人の未処理欠損金額

被合併法人の未処理欠損金額とは、被合併法人の前7年内事業年度（適格合併の日の前7年以内に開始した各事業年度をいいます。）において生じた青色欠損金額（その欠損金額の生じた事業年度について青色申告書である確定申告書が提出され、かつ、その後において確定申告書が連続して提出されている場合に限ります。）のうち、その青色欠損金額の生じた事業年度後の事業年度において繰越控除された金額及び欠損金の繰戻し還付の基礎となった金額を除いた金額をいいます（法法57②、法令112①）。

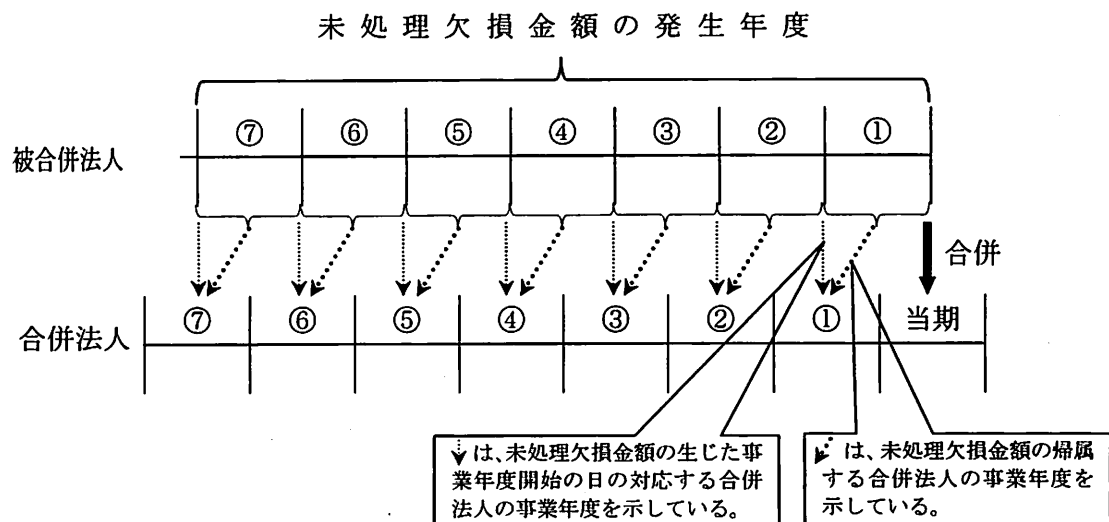
この未処理欠損金額は、被合併法人における繰越青色欠損金額の合計額ではなく、それぞれの事業年度ごとに生じた青色欠損金額の未控除額のそれぞれが未処理欠損金額となります。

2 合併法人における被合併法人の未処理欠損金額の帰属事業年度

(1) 原則

被合併法人の未処理欠損金額は、適格合併に係る合併法人の合併事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額とみなされることとなりますが、具体的には、被合併法人のそれぞれの未処理欠損金額が生じた事業年度開始の日が合併法人のいずれの事業年度に対応するかに応じ、その対応する日の属する合併法人の事業年度において生じた欠損金額とみなされます（法法57②）。

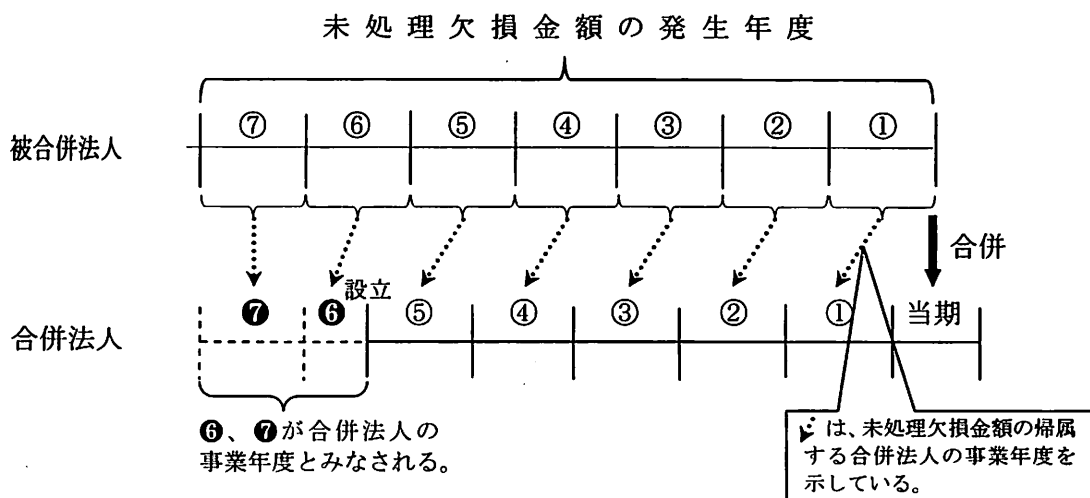
なお、被合併法人の未処理欠損金額の生じた事業年度開始の日が合併法人の合併事業年度開始の日以後である場合には、その未処理欠損金額は、合併法人の合併事業年度の前事業年度において生じた欠損金額とみなされます（法法57②）。



(2) 特例（合併法人に合併の前の事業年度がない場合）

合併法人が被合併法人の未処理欠損金額を引き継ぐ場合に、合併法人にその未処理欠損金額の生じた事業年度開始の日に対応する事業年度がないときには、その対応する事業年度があるものとみなす特例が設けられています。

すなわち、合併法人の合併事業年度開始の日前7年以内に開始した各事業年度のうち最も古い事業年度開始の日（以下「合併法人7年前事業年度開始日」といいます。）が被合併法人の前7年内事業年度（以下「被合併法人前7年内事業年度」といいます。）で未処理欠損金額が生じた事業年度のうち最も古い事業年度開始の日（以下「被合併法人7年前事業年度開始日」といいます。）後である場合には、被合併法人7年前事業年度開始日から合併法人7年前事業年度開始日の前日までの期間をその期間に対応する被合併法人7年前事業年度開始日に係る被合併法人の被合併法人前7年内事業年度ごとに区分したそれぞれの期間（その前日の属する期間にあっては、被合併法人のその前日の属する事業年度開始の日から合併法人7年前事業年度開始日の前日までの期間）は、合併法人の事業年度とみなすこととされています（法令112②）。



3 本問への当てはめ

ご質問の場合、A社の合併事業年度開始の日前7年以内に開始した各事業年度のうち最も古い事業年度（平成23年3月期）開始の日（平成23年1月1日）が、B社の前7年内事業年度で未処理欠損金額が生じた事業年度のうち最も古い事業年度開始の日（平成20年10月1日）後ですので、B社の7年前事業年度開始日（平成20年10月1日）からA社の7年前事業年度開始日の前日（平成22年12月31日）までの期間をその期間に対応するB社の前7年内事業年度ごとに区分したそれぞれの期間（平成20年10月1日～平成21年9月30日、平成21年10月1日～平成22年9月30日、平成22年10月1日～平成22年12月31日※）がそれぞれA社の事業年度とみなされます。

また、B社の未処理欠損金額は、それぞれの未処理欠損金額の生じた事業年度開始の日の属するA社の各事業年度（事業年度とみなされた期間を含みます。）に帰属することになりますので、B社において、平成21年9月期、平成22年9月期、平成23年9月期、平成24年3月期に生じた未処理欠損金額は、それぞれA社における平成21年9月期、平成22年9月期、平成22年12月期、平成24年3月期に帰属することになります。

※ B社の平成23年9月期にあつては、A社の設立の日の前日（平成22年12月31日）の属する期間であることから、B社の平成23年9月期の開始の日である平成22年10月1日からA社の7年前事業年度開始日の前日である平成22年12月31日までの期間が、B社の平成23年9月期に対応するA社の事業年度とみなされます。

【関係法令通達】

法法57①②

法令112①②

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

33 引継制限の対象となる欠損金額

【質問】

当社（A社、3月決算）は、B社（3月決算）を平成21年4月1日を買収（B社の発行済株式の全部を取得）し、自己を合併法人、B社を被合併法人とする適格合併を平成24年7月1日に行いました。B社は平成24年3月期末において次の各事業年度で生じた欠損金額を有しています。この適格合併は、みなし共同事業要件を満たさないものですので、当社は、これらの欠損金額について引継制限を受けることになりますが、具体的にどのような制限を受けるのでしょうか。なお、B社は、平成23年3月期に固定資産として保有していた甲土地（平成3年4月取得、簿価45,000,000円）を15,000,000円で第三者に譲渡し、30,000,000円の譲渡損失を計上しています。

(B社の欠損金額の内訳)

事業年度	欠損金額※1
平成18年3月期	900,000円
平成19年3月期	700,000円
平成20年3月期	1,000,000円
平成21年3月期	2,000,000円
平成22年3月期	3,000,000円
平成23年3月期	(内30,000,000円)※2 40,000,000円
平成24年3月期	1,500,000円

※1 7年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び欠損金の繰戻しによる還付を受けるべき金額の計算の基礎となったものを除く。

※2 内30,000,000円は甲土地の譲渡に係る損失額

適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日
H19.3.31

適格合併の日の属する事業年度開始の日
H24.4.1

5年

適格合併の日
H24.7.1

支配関係

H21.4.1 買収
(支配関係発生日)

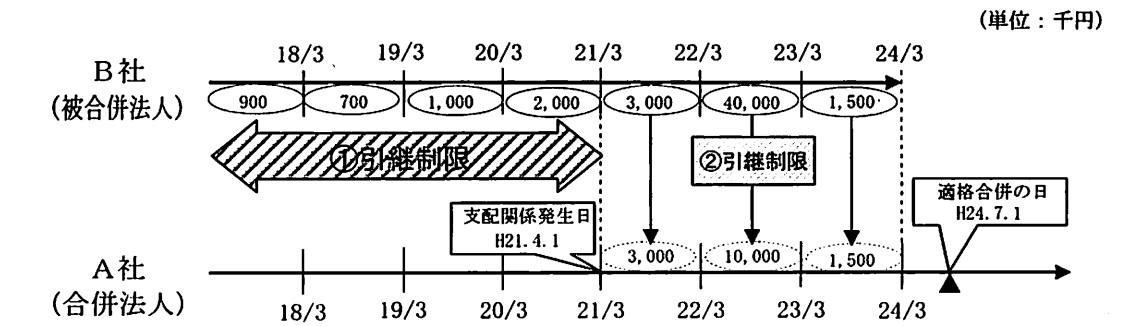
平成23年3月期
甲土地に係る譲渡損失30,000,000円を計上

A社
(合併法人)

B社
(被合併法人)

【回答】

B社の平成18年3月期、平成19年3月期、平成20年3月期及び平成21年3月期の各事業年度においてそれぞれ生じた欠損金額並びにB社の平成23年3月期に生じた欠損金額40,000,000円のうち甲土地の譲渡損失額に相当する30,000,000円から成る部分の金額について引継制限を受けます。



【解説】

1 被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎ

(1) 概要

内国法人を合併法人とする適格合併が行われた場合^(注)に、被合併法人に未処理欠損金額があるときは、その未処理欠損金額は、合併法人の合併事業年度（合併の日の属する事業年度をいいます。）前の各事業年度において生じた欠損金額とみなして合併事業年度以後の各事業年度において繰越控除することとされています（法法57①②）。

（注） 法人税法第57条《青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し》第2項では、内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人でその内国法人が発行済株式等の全部若しくは一部を有するものの残余財産が確定した場合にも、未処理欠損金額が引き継がれることとされていますが、本問においては、適格合併が行われた場合の未処理欠損金額の引継ぎについてのみ解説します。

(2) 被合併法人の未処理欠損金額

被合併法人の未処理欠損金額とは、被合併法人の前7年内事業年度（適格合併の日の前7年以内に開始した各事業年度をいいます。）において生じた青色欠損金額（その欠損金額の生じた事業年度について青色申告書である確定申告書が提出され、かつ、その後において確定申告書が連続して提出されている場合に限りです。）のうち、その青色欠損金額の生じた事業年度後の事業年度において繰越控除された金額及び欠損金の繰戻し還付の基礎となった金額を除いた金額をいいます（法法57②、法令112①）。

この未処理欠損金額は、被合併法人における繰越青色欠損金額の合計額ではなく、それぞれの事業年度ごとに生じた青色欠損金額の未控除額のそれぞれが未処理欠損金額となります。

2 未処理欠損金額の引継ぎ等に係る引継制限

(1) 被合併法人から引継ぎを受ける未処理欠損金額に係る制限

支配関係がある法人間で行われた適格合併が次の「引継制限を受けないケース」に掲げるイ、ロ又はハのいずれにも該当しない場合、合併法人は、被合併法人から引継ぎを受ける未処理欠損金額について制限を受けます（法法57③）。言い換えれば、その適格合併が次に掲げる場合のいずれかに該当する場合には、制限を受けることなく未処理欠損金額を引き継ぐことができます。

「引継制限を受けないケース」

イ	その適格合併がみなし共同事業要件を満たす場合（法法57③、法令112③）
ロ	被合併法人等と合併法人との間に合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係がある場合（法法57③、法令112④一）
ハ	被合併法人等又は合併法人が合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日後に設立された法人である場合（法人税法施行令第112条《適格合併等による欠損金の引継ぎ等》第4項第2号イからハに掲げる場合*を除く。）であってその被合併法人等とその合併法人との間にその被合併法人等の設立の日又はその合併法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係があるとき（法法57③、法令112④二）。

※ 法人税法施行令第 112 条第 4 項第 2 号イからハにおいては、合併法人が、未処理欠損金額を有する法人を買収し、その後、被合併法人を設立し、他の適格合併を行うこと等により不当に未処理欠損金額を利用することが可能となる場合が掲げられています。

(2) 引継制限の対象となる欠損金額

その適格合併が上記(1)〔引継制限を受けないケース〕に掲げる場合のいずれにも該当しない場合、合併法人が被合併法人の未処理欠損金額として引き継ぐことができる欠損金額は、被合併法人の未処理欠損金額から、次のイ及びロの欠損金額を控除した金額となります（法法 57③、法令 112⑤）。

イ その被合併法人の支配関係事業年度（その被合併法人とその合併法人との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度をいいます。）前の各事業年度で前 7 年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（その被合併法人において前 7 年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び欠損金の繰戻しによる還付を受けるべき金額の計算の基礎となったものを除きます。ロにおいても同じです。）

ロ その被合併法人の支配関係事業年度以後の各事業年度で前 7 年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に相当する金額^(注)から成る部分の金額

(注) 特定資産譲渡等損失額に相当する金額とは、被合併法人又は合併法人が支配関係発生前から有していた特定の資産を譲渡等したことにより生じた損失等に相当する金額のことをいいます（法法 62 の 7②）。

3 本問への当てはめ

ご質問の場合、A 社（合併法人）と B 社（被合併法人）の間で行われる合併は、上記 2(1)〔引継制限を受けないケース〕のいずれの場合にも該当しないため、A 社は、次の欠損金額について引継制限を受けることになります。

- ① A 社と B 社との間に最後に支配関係があることとなった日（平成 21 年 4 月 1 日）の属する B 社の事業年度前の各事業年度（平成 18 年 3 月期、平成 19 年 3 月期、平成 20 年 3 月期及び平成 21 年 3 月期）においてそれぞれ生じた欠損金額
- ② B 社の平成 23 年 3 月期に生じた欠損金額のうち甲土地（特定資産）の譲渡損失額に相当する 30,000,000 円から成る部分の金額

【関係法令通達】

法法 57①～③、62 の 7②

法令 112①、③～⑤

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

34 株式保有関係が変わっている場合の未処理欠損金額の引継ぎ（適格合併によって被合併法人の発行済株式が引き継がれている場合）

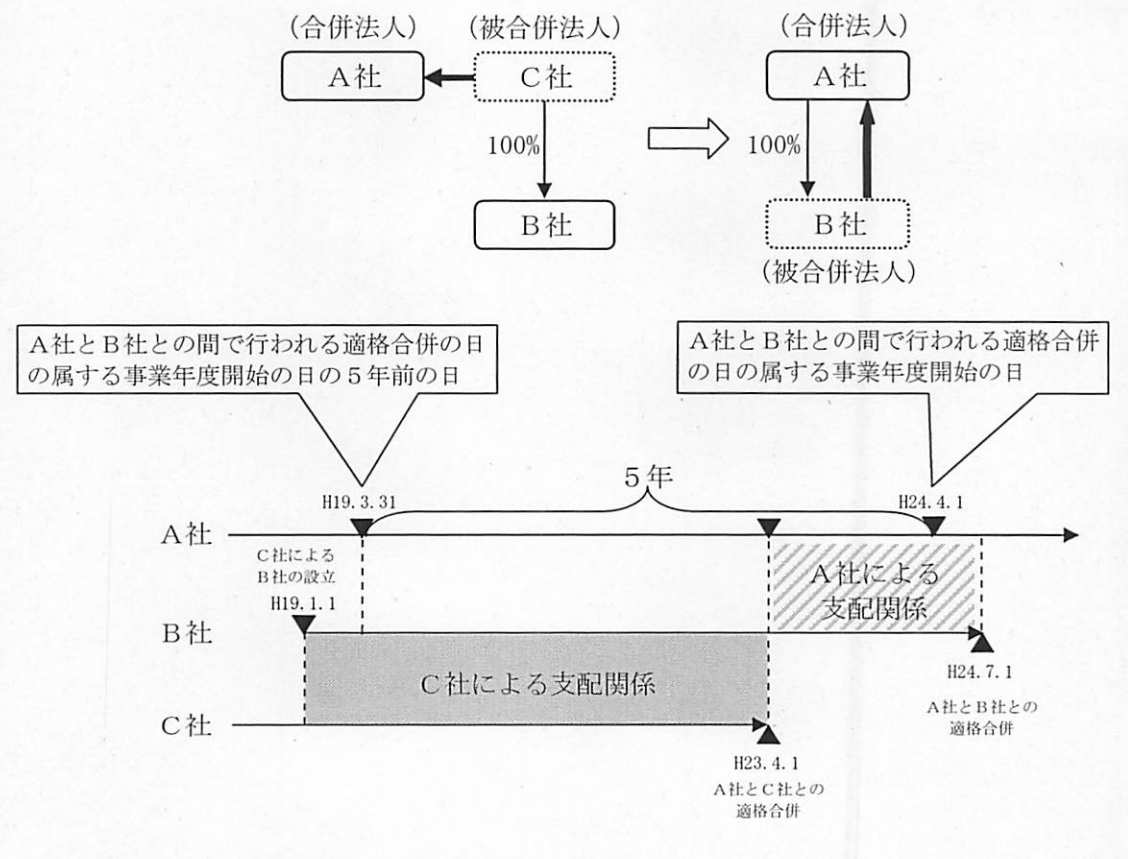
【質問】

当社（A社、3月決算、平成5年4月1日設立）は、自己を合併法人、100%子会社であるB社（3月決算、平成19年1月1日設立）を被合併法人とする適格合併を平成24年7月1日に行うことを予定しています。

B社は未処理欠損金額を有していますが、この適格合併はみなし共同事業要件を満たしておらず、また、当社とB社は、いずれもこの適格合併の日の属する事業年度開始の日（平成24年4月1日）の5年前の日（平成19年3月31日）より前に設立された法人ですので、当社とB社との間にその5年前の日から継続して支配関係がない場合には、この未処理欠損金額について引継制限を受けることになります。

なお、当社は、平成23年4月1日に、資本関係のないC社を吸収合併（共同事業要件を満たす適格合併に該当します。）し、C社が100%出資により設立したB社の株式の全ての引継ぎを受けています。

この場合、当社とB社との間には、C社によるB社の設立の日（平成19年1月1日）から継続して支配関係があるとして、当社はB社の有する未処理欠損金額について引継制限を受けないことになりますか。



【回答】

A社は、B社の有する未処理欠損金額について引継制限を受けます。

【解説】

1 被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎ

(1) 概要

内国法人を合併法人とする適格合併が行われた場合^(注)に、被合併法人に未処理欠損金額があるときは、その未処理欠損金額は、合併法人の合併事業年度（合併の日の属する事業年度をいいます。）前の各事業年度において生じた欠損金額とみなして合併事業年度以後の各事業年度において繰越控除することとされています（法法57①②）。

（注） 法人税法第57条《青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し》第2項では、内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人でその内国法人が発行済株式等の全部若しくは一部を有するものの残余財産が確定した場合にも、未処理欠損金額が引き継がれることとされていますが、本間においては、適格合併が行われた場合の未処理欠損金額の引継ぎについてのみ解説します。

(2) 被合併法人の未処理欠損金額

被合併法人の未処理欠損金額とは、被合併法人の前7年内事業年度（適格合併の日の前7年以内に開始した各事業年度をいいます。）において生じた青色欠損金額（その欠損金額の生じた事業年度について青色申告書である確定申告書が提出され、かつ、その後において確定申告書が連続して提出されている場合に限ります。）のうち、その青色欠損金額の生じた事業年度後の事業年度において繰越控除された金額及び欠損金の繰戻し還付の基礎となった金額を除いた金額をいいます（法法57②、法令112①）。

この未処理欠損金額は、被合併法人における繰越青色欠損金額の合計額ではなく、それぞれの事業年度ごとに生じた青色欠損金額の未控除額のそれぞれが未処理欠損金額となります。

2 未処理欠損金額の引継ぎ等に係る制限

(1) 被合併法人から引継ぎを受ける未処理欠損金額に係る制限

支配関係がある法人間で行われた適格合併が次の〔引継制限を受けないケース〕に掲げるイ、ロ又はハのいずれにも該当しない場合、合併法人は、被合併法人から引継ぎを受ける未処理欠損金額について制限を受けます（法法57③）。言い換えれば、その適格合併が次に掲げる場合のいずれかに該当する場合には、制限を受けることなく未処理欠損金額を引き継ぐことができます。

〔引継制限を受けないケース〕

イ	その適格合併がみなし共同事業要件を満たす場合（法法57③、法令112③）
ロ	被合併法人等と合併法人との間に合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係がある場合（法法57③、法令112④一）
ハ	被合併法人等又は合併法人が合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日後に設立された法人である場合（法人税法施行令第112条《適格合併等による欠損金の引継ぎ等》第4項第2号イからハに掲げる場合※を除く。）であってその被合併法人等とその合併法人との間にその被合併法人等の設立の日又はその合併法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係があるとき（法法57③、法令112④二）。

※ 法人税法施行令第112条第4項第2号イからハにおいては、合併法人が、未処理欠損金額を有する法人を買収し、その後、被合併法人を設立し、他の適格合併を行う場合等が掲げられています。

3 完全支配関係

完全支配関係とは、次のいずれかの関係をいいます（法法 2 十二の七の六、法令 4 の 2 ②）。

(1) 当事者間の完全支配の関係

一の者が法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係として政令で定める関係をいいます。

(2) 当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係

一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係をいいます。

4 本問への当てはめ

ご質問の場合、A 社（合併法人）と B 社（被合併法人）との間に支配関係が生じた日については、あくまで当事者である A 社と B 社との間に支配関係がいつ生じたのかにより判定することとなり、A 社と C 社との間で行われた適格合併によって C 社から A 社に B 社株式が引き継がれたとしても、元々の B 社と C 社との間にあった支配関係が引き継がれることはありません。

この点、A 社と B 社との間に支配関係が生じた日は、A 社が B 社の親会社であった C 社を吸収合併（適格合併）した平成 23 年 4 月 1 日であり、A 社と B 社との間には A 社の適格合併の日（平成 24 年 7 月 1 日）の属する事業年度開始の日（平成 24 年 4 月 1 日）の 5 年前の日（平成 19 年 3 月 31 日）から継続して支配関係がないことから、A 社と B 社との間で行われる適格合併は、上記 2 [引継制限を受けないケース] のロに該当しません。また、A 社と B 社との間で行われる適格合併は、みなし共同事業要件を満たしておらず、A 社と B 社はいずれもこの適格合併の日の属する事業年度開始の日（平成 24 年 4 月 1 日）の 5 年前の日（平成 19 年 3 月 31 日）より前に設立された法人ですので、[引継制限を受けないケース] のイ及びハのいずれにも該当しません。

したがって、A 社は、B 社の有する未処理欠損金額について引継制限を受けます。

【関係法令通達】

法法 2 十二の七の六、57①～③

法令 4 の 2 ②、112①③④

(注記)

平成 23 年 7 月 1 日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

35 合併が行われた場合の棚卸資産の評価方法（被合併法人の採用していた評価方法を選定する場合）

【質問】

当社（A社）は、自己を合併法人、100%子会社であるB社を被合併法人とする吸収合併により、B社の有する工場（以下「B工場」といいます。）の移転を受け、B工場において操業を開始する予定です。

B工場において使用する原材料は、全て当社の有する他の工場において使用されているものと同じですが、当社とB社とでは、棚卸資産の評価方法が異なっています。

当社は、この原材料の評価方法について、現在B社が採用している方法を選定することによって、その評価額をより適正に計算できると考えていますが、このような場合、B工場において使用する原材料について、B社で採用している方法によって評価することは認められるでしょうか。

【回答】

合併期日の属する事業年度の確定申告書の提出期限までに棚卸資産の評価方法の選定の届出書を提出すれば、B社で採用している方法によって評価することが認められます。

【解説】

1 棚卸資産の評価方法の選定

棚卸資産の評価方法については、内国法人の行う事業の種類ごとに、かつ、①商品又は製品、②半製品、③仕掛品、④主要原材料及び⑤補助原材料その他の棚卸資産の区分ごとに選定しなければならないこととされ、新設法人であれば設立の日、設立後新たに他の種類の事業を開始した法人であればその他の種類の事業を開始した日の属する事業年度に係る確定申告書の提出期限までにその事業の種類及び資産の区分ごとにその評価方法を届け出なければならないこととされています（法令29①②）。

このように、棚卸資産の評価方法の選定は、法人全体を通じてその事業の種類ごとに、かつ、上記の5区分ごとに行うのが建前ですが、これを更に事業所別に又は上記の棚卸資産の5区分を更にその種類等の異なるごとその他合理的な区分ごとに細分して異なる方法を選定することにより、棚卸資産の評価額をより適正に計算できる場合には、これを認めることとされています（法基通5-2-12）。

吸収合併が行われると、被合併法人は消滅し、合併法人が存続することから、合併法人が既に評価方法を選定している事業と同じ種類の事業の移転を受けた場合、その事業に係る棚卸資産については、原則として、合併法人が既に選定していた方法によって評価することになります。

ただし、上記のとおり、事業所別に異なる評価方法を選定することにより棚卸資産の評価額をより適正に計算できる場合には、それぞれ異なる評価方法を選定できるとされています。

2 本問への当てはめ

ご質問の場合、A社は、合併によりB工場の移転を受け、B工場で操業を開始する予定ですので、新たに事業を開始したと認められ、また、B社で採用していた評価方法を選定することによって、その評価額をより適正に計算できるということです、A社の合併期日の属する事業年度に係る確定申告書の提出期限までに、B工場における棚卸資産の評価方法の選定の届出書を提出すれば、B社で採用している方法によって評価することが認められます。

【関係法令通達】

法令29①②

法基通5－2－12

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制関係一問一答

36 適格合併が行われた場合の建物の取得日の引継ぎ

【質問】

当社（A社）は、平成24年4月1日に自己を合併法人、100%子会社であるB社を被合併法人とする吸収合併（適格合併に該当します。）を行い、B社が平成10年3月31日以前に取得した甲建物の移転を受け、その後、甲建物を事業所として使用しています。

当社は、平成10年3月31日以前に取得した建物については旧定率法により減価償却していますが、甲建物についても、B社の建物の取得日を引き継いだものとして、旧定率法で償却しても差し支えありませんか。

【回答】

B社の甲建物の取得日を引き継いだものとして、旧定率法で償却しても差し支えありません。

【解説】

1 減価償却資産の償却方法の選定

減価償却の方法は、資産の区分のほか、取得した時期によっても、その選定できる方法が異なります（法令48、48の2）。

建物について選定できる減価償却の方法は、

- ① 平成10年3月31日以前に取得されたものについては、旧定額法又は旧定率法、
- ② 平成10年4月1日から平成19年3月31日までに取得されたものについては、旧定額法、
- ③ 平成19年4月1日以後に取得されたものについては、定額法とされています。

このため、B社の取得日を引き継ぐこととなるのであれば、甲建物の取得が平成10年3月31日以前であることから、旧定額法又は旧定率法のいずれかの償却方法とされ、B社の取得日を引き継ぐこととならないのであれば、合併の日である平成24年4月1日がA社にとっての甲建物の取得日となることから、定額法が償却方法とされます。

ところで、合併又は分割によりその有する資産及び負債の移転をしたときは、その移転をした資産及び負債はその合併又は分割の時の価額による譲渡をしたものとしてとされています（法法62①）。一方、適格合併により合併法人にその有する資産及び負債の移転をしたときは、その移転をした資産及び負債の適格合併に係る最後事業年度終了の時の帳簿価額により、また、適格分割型分割により分割承継法人にその有する資産及び負債の移転をしたときは、適格分割型分割の直前の帳簿価額により、それぞれ被合併法人又は分割承継法人に引継ぎをしたものとして所得金額を計算することとされています（法法62の2①②）。このように、適格合併又は適格分割型分割による資産及び負債の移転の概念は、税務上の帳簿価額による引継ぎとされ、被合併法人又は分割法人における従前の課税関係を引き継ぐこととされています。

2 本問への当てはめ

ご質問の場合、B社からA社への甲建物の移転は、適格合併によるものですので、税務上、従前の課税関係を引き継ぎますから、取得日についても引き継がれることになります。したがって、平成10年3月31日以前に取得された甲建物の償却方法については、旧定額法又は旧定率法のいずれかの方法を選定することができます。

この点、A社は、平成10年3月31日以前に取得した建物について既に旧定率法を選定していますので、甲建物について旧定率法を選定する場合には、届出することなく、旧定率法により償却することができます。

なお、A社は、合併により甲建物の移転を受け、甲建物を事業所として使用していますので、新たに事業所を設けたと認められるため、A社の合併期日の属する事業年度に係る確定申告書の提出期限までに、甲建物の償却方法の選定の届出書を提出すれば、旧定額法を選定することもできます（法令51②五）。

【関係法令通達】

法法62①、62の2①②

法令48、48の2、51②

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

<参考> 減価償却の方法

減価償却資産について選定できる償却方法は次のとおりです（※印は、法定償却方法です。）（法令48、48の2、53、平19改正法令附則11）。

① 平成19年3月31日以前に取得をされた減価償却資産

資産区分	取得日	平成10年3月31日以前取得	平成10年4月1日以後取得
建物 (鉱業用減価償却資産を除く。)		旧定額法 ※旧定率法	旧定額法
建物以外の有形固定資産 (鉱業用減価償却資産及び国外リース資産を除く。)		旧定額法 ※旧定率法	
鉱業用減価償却資産 (鉱業権及び国外リース資産を除く。)		旧定額法 旧定率法 ※旧生産高比例法	
無形固定資産 (鉱業権を除く。)		旧定額法	
生物 (器具及び備品に該当するものを除く。)		旧定額法	
鉱業権		旧定額法 ※旧生産高比例法	

国外リース資産 (平成10年10月1日から平成20年3月31日までの間に締結されたリース契約の目的とされているものに限る。)	旧国外リース期間定額法
---	-------------

② 平成19年4月1日以後に取得をされた減価償却資産

資産区分	取得日	平成24年3月31日 以前取得	平成24年4月1日 以後取得
建物		定額法	
建物以外の有形固定資産 (鉱業用減価償却資産及びリース資産を除く。)		定額法 ※定率法 (250%定率法)	定額法 ※定率法 (200%定率法)
鉱業用減価償却資産 (鉱業権及びリース資産を除く。)		定額法 定率法 (250%定率法) ※生産高比例法	定額法 定率法 (200%定率法) ※生産高比例法
無形固定資産 (鉱業権及びリース資産を除く。)		定額法	
生物 (器具及び備品に該当するものを除く。)		定額法	
鉱業権		定額法 ※生産高比例法	
リース資産 (所有権移転外リース取引に係る賃借人が取得したものとされる減価償却資産をいい、平成20年4月1日以後に締結する契約に係るものに限る。)(注)		旧国外リース期間定額法	

(注) 平成20年4月1日前に契約を締結した所有権移転外リース取引に係る賃借人が取得したものとされる減価償却資産について、「旧リース期間定額法」により償却することが認められている(法令49の2)。

組織再編税制一問一答

37 合併により移転を受けた減価償却資産の償却方法

【質問】

当社（Ａ社）は、自己を合併法人、100％子会社であるＢ社を被合併法人とする吸収合併により、Ｂ社から工場及びその工場に属する次の減価償却資産の移転を受け、この工場で操業を開始しました。これらの移転を受けた減価償却資産と同じ区分の減価償却資産について、当社が従来から選定している償却方法は次表のとおりですが、合併後において、当社は、Ｂ社から移転を受けた減価償却資産についてどのような償却方法を選定することができますか。

また、当社は、これらの減価償却資産の償却方法について選定に必要な届出をしなかった場合、償却方法はどのようになりますか。

移転を受けた 減価償却資産	Ｂ 社		移転を受けた減価償却資産 と同じ区分の減価償却資産 について従来からＡ社が選 定している償却方法
	取得日	Ｂ 社 が 選 定 し て い た 償 却 方 法	
A建物	H 5. 4. 1	旧定率法	旧定率法
B建物	H15. 4. 1	旧定額法	旧定額法
C建物附属設備	H18. 4. 1	旧定額法	旧定率法
D器具備品	H22. 7. 1	定額法	定率法
E機械装置 (リース資産 ^(注))	H23. 4. 1	リース期間定額法	リース期間定額法

(注) E機械装置は所有権移転外リース取引に係るリース資産です。

【回答】

Ａ社がＢ社から合併により移転を受けた減価償却資産の選定可能な償却方法及び選定の届出をしなかった場合の償却方法は、次表のとおりです。

移転を受けた 減価償却資産	選 定 可 能 な 償 却 方 法	選定の届出をしな かった場合の償却方法
A建物	旧定額法又は旧定率法	旧定率法
B建物	旧定額法	
C建物附属設備	旧定額法又は旧定率法	旧定率法
D器具備品	定額法又は定率法	定率法
E機械装置	リース期間定額法	

【解説】

1 償却方法の選定

(1) 償却方法の選定単位

減価償却資産の償却方法については、その減価償却資産の区分ごとに選定しなければならないこととされ、2以上の事業所を有する場合には事業所ごとの償却の方法を選定することができることとされています（法令51①）。

(2) 償却方法の届出

減価償却資産の償却方法の届出については、①新設法人であれば設立の日、②設

立後既に償却方法を選定している減価償却資産以外の減価償却資産を取得した法人であればその取得の日、③新たに事業所を設け、その事業所に属する減価償却資産につきその減価償却資産と同一の区分に属する資産について既に選定している償却方法と異なる償却方法を選定しようとする法人又は既に事業所ごとに異なる償却方法を選定している法人であれば新たに事業所を設けた日のそれぞれその日の属する事業年度に係る確定申告書の提出期限までにその償却方法を届け出なければならないこととされています（法令51②）。

(3) 合併が行われた場合の償却方法

吸収合併が行われると、被合併法人は消滅し、存続する合併法人が被合併法人の有していた資産及び負債を取得することになりますので、合併法人が既に償却方法を選定している減価償却資産と同じ区分の減価償却資産の移転を受けた場合、合併法人は、移転を受けた減価償却資産について既に選定していた償却方法によることとなります。

また、被合併法人から合併により工場の移転を受け操業する場合、新たに事業所を設けたこととなりますので、その工場及びその工場に属する減価償却資産につき、これらの減価償却資産と同一の区分に属する資産について既に選定している償却方法と異なる償却方法を選定しようとする場合には、その工場の移転を受けた日（合併期日）の属する事業年度に係る確定申告書の提出期限までに届出をすれば、その異なる償却方法での償却が認められます（法令51②五）。

2 選定できる償却方法及び法定償却方法

(1) 平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産について選定できる償却方法

平成19年3月31日以前に取得された減価償却資産について、その種類ごとに選定できる償却方法は次のとおりです（法令48①、53①）。

減価償却資産の種類	選定できる償却方法	法定償却方法
平成10年3月31日以前に取得された建物	旧定額法又は旧定率法	旧定率法
平成10年4月1日以後に取得された建物	旧定額法	
建物以外の有形減価償却資産（鉱業用減価償却資産、生物及び国外リース資産を除く）	旧定額法又は旧定率法	旧定率法
鉱業用減価償却資産（鉱業権及び国外リース資産を除く）	旧定額法、旧定率法又は旧生産高比例法	旧生産高比例法
無形減価償却資産（鉱業権を除く）及び生物（器具及び備品に該当するものを除く）	旧定額法	
鉱業権	旧定額法又は旧生産高比例法	旧生産高比例法
国外リース資産（平成20年3月31日までに契約を締結したものに限り）	旧国外リース期間定額法	

(2) 平成19年4月1日以後に取得した減価償却資産について選定できる償却方法

平成19年4月1日以後に取得された減価償却資産について、その種類ごとに選定できる償却方法は次のとおりです（法令48の2①、53②）。

減価償却資産の種類	選定できる償却方法	法定償却方法
建物	定額法	
建物以外の有形減価償却資産（鉱業用減価償却資産、生物及びリース資産を除く）	定額法又は定率法	定率法
鉱業用減価償却資産（鉱業権及びリース資産を除く）	定額法、定率法又は生産高比例法	生産高比例法
無形減価償却資産（鉱業権を除く）及び生物（器具及び備品に該当するものを除く）	定額法	
鉱業権	定額法又は生産高比例法	生産高比例法
リース資産 ^(注) （平成20年4月1日以後に契約を締結するものに限る）	リース期間定額法	

(注) 上記表におけるリース資産とは、所有権移転外リース取引により賃借人が取得したものとされる減価償却資産をいいます（法令48の2⑤四）。

3 本問への当てはめ

ご質問の場合、A社は、B社から合併により工場の移転を受け、操業を開始しますので、新たに事業所を設けたと認められます。このため、その工場及びその工場に属する減価償却資産につき、それらの減価償却資産と同一の区分に属する資産について、既にA社が選定している償却方法と異なる償却方法を選定しようとする場合には、その工場の移転を受けた日（合併期日）の属する事業年度に係る確定申告書の提出期限までに届出をすれば、その異なる償却方法での償却が認められます。

また、適格合併によって減価償却資産の移転を受けた場合、被合併法人のその減価償却資産の取得日を引き継ぐこととなりますので、償却方法の選定に当たってはその取得日によって選定できる償却方法が異なります。

なお、A社が既に選定している償却方法による場合には、届出は不要となります。

【関係法令通達】

法令48①、48の2①⑤、51①②、53①②

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

38 新設分割が行われた場合で分割承継法人の設立1期目の事業年度が1年に満たない場合の減価償却資産の償却率

【質問】

当社（A社、3月決算）は、平成23年10月1日に新設分割（適格分社型分割）により設立された法人（分割承継法人）です。当社の設立1期目の事業年度（平成23年10月1日～平成24年3月31日）が6か月しかなく、1年に満たないため、減価償却費の計算に当たっては、減価償却資産の耐用年数等に関する省令に定められている事業年度が1年に満たない場合の償却率によることとなりますか。また、その1年に満たない場合の償却率によることとした場合、当社が保有する次の建物附属設備に対する具体的な償却率はいくらになりますか。

種類	取得年月日	法定耐用年数	定率法の償却率
建物附属設備	平成23年10月1日	5年	0.500

【回答】

減価償却資産の耐用年数等に関する省令に定められている事業年度が1年に満たない場合の償却率によることとなります。

また、ご質問の建物附属設備の償却率は0.250となります。

【解説】

1 事業年度が1年に満たない場合の償却率

法人の事業年度が1年に満たない場合、平成19年3月31日以前に取得をされた減価償却資産の償却率については、減価償却資産の耐用年数等に関する省令（以下「耐用年数省令」といいます。）第4条《旧定額法及び旧定率法の償却率》第2項に定められている償却率により、平成19年4月1日以後に取得をされた減価償却資産については、耐用年数省令第5条《定額法の償却率並びに定率法の償却率、改定償却率及び保証率》第2項に定められている償却率によることになり、具体的には次のように計算されます。

(1) 旧定額法により減価償却費を計算するとき

次の算式で求めた償却率によります。

$$\text{耐令別表7における旧定額法の償却率} \times \frac{\text{その事業年度の月数（注1）}}{12} = \text{その事業年度における償却率（注2）}$$

（注1） 1か月に満たない端数は、1か月とします（耐令4③）。

（注2） 小数点以下3位未満の端数があるときは、その端数は切り上げます（耐通5-1-1(1)）。

(2) 旧定率法により減価償却費を計算するとき

次の算式で求めた年数に応じた償却率によります。

$$\frac{\text{その減価償却資産の法定耐用年数}}{\text{その事業年度の月数（注1）}} \times 12 = \text{その事業年度における耐用年数（注2）}$$

(注1) 1か月に満たない端数は、1か月とします(耐令4③)。

(注2) 1年未満の端数があるときは、その端数は切り捨てます(耐通5-1-1(2))。

(3) 定額法により減価償却費を計算するとき

次の算式で求めた償却率によります。

$$\begin{array}{l} \text{耐令別表8における} \\ \text{定額法の償却率} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{その事業年度} \\ \text{の月数 (注1)} \end{array} \div 12 = \begin{array}{l} \text{その事業年度に} \\ \text{おける償却率 (注2)} \end{array}$$

(注1) 1か月に満たない端数は、1か月とします(耐令5⑤)。

(注2) 小数点以下3位未満の端数があるときは、その端数は切り上げます(耐通5-1-1(1))。

(4) 定率法により減価償却費を計算するとき

次の算式で求めた償却率によります。

$$\begin{array}{l} \text{耐令別表8における} \\ \text{定額法の償却率又は} \\ \text{改定償却率 (注1、2)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{その事業年度} \\ \text{の月数 (注3)} \end{array} \div 12 = \begin{array}{l} \text{その事業年度に} \\ \text{おける償却率 (注4)} \end{array}$$

(注1) 償却保証額の計算は、耐令別表8の保証率により計算します(耐通5-1-1(1)注書)。

(注2) 償却保証額に満たない場合に該当するかどうかの判定に当たっては、取得価額に乗ずることとなる償却率は、本文の算式による按分前の償却率によります(耐通5-1-1(1)注書)。

(注3) 1か月に満たない端数は、1か月とします(耐令5⑤)。

(注4) 小数点以下3位未満の端数があるときは、その端数は切り上げます(耐通5-1-1(1))。

2 本問への当てはめ

組織再編成により生じたみなし事業年度や組織再編成により新設された法人の1期目の事業年度については上記1の取扱いを適用しないとする規定はありませんので、ご質問の場合、上記1の取扱いにより減価償却費を計算することになります。また、A社の保有する建物附属設備は、平成19年4月1日以後に取得をされ、定率法により減価償却することから、上記1(4)の算式により償却率を計算しますので、次のようになります。

別表第8に定める 定率法の償却率	×	当該事業 年度の月数	÷	12	=	償却率
0.500	×	6	÷	12	=	0.250

【関係法令通達】

耐用年数省令4②③、5②⑤、別表第7、8

耐通5-1-1

(注記)

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

39 合併によりみなし事業年度が生じることとなった被合併法人が確定申告書の提出期限の延長の特例を受けている場合のそのみなし事業年度における確定申告書の提出期限の延長の特例

【質問】

事業年度の中で合併により解散する被合併法人は、その事業年度開始の日から合併の日の前日までの期間を事業年度とみなすこととされていますが、この場合の被合併法人の確定申告書の提出期限が法人税法第75条の2《確定申告書の提出期限の延長の特例》により延長されている場合には、このみなし事業年度に係る確定申告書の提出期限についても延長されるのでしょうか。

【回答】

延長されます。

【解説】

1 みなし事業年度における確定申告書の提出期限の延長の特例

法人が事業年度の中で合併により解散した場合には、その事業年度開始の日から合併の日の前日までの期間をその法人（被合併法人）の事業年度とみなすこととされています（法法14①二）。

このみなし事業年度の規定を受ける場合において、被合併法人が確定申告書の提出期限の延長の特例を受けているときに、そのみなし事業年度の確定申告書の提出期限についても延長されるのかどうか疑義が生じるかもしれません。

この点、みなし事業年度については、法人税法上、事業年度として取り扱われることから、法人税法第75条の2《確定申告書の提出期限の延長の特例》の規定が適用されることになります。そして、同規定では、申告書の提出期限の延長が認められる事業年度から、残余財産の確定の日の属する事業年度については除くこととされていますが、合併により生じたみなし事業年度については除くこととはされていません。

2 本問への当てはめ

ご質問の場合、被合併法人は、既に確定申告書の提出期限が延長されていますので、みなし事業年度に係る確定申告書についても提出期限が延長されます。

【関係法令通達】

法法14①二、75の2①

（注記）

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

40 合併による資産及び負債の移転に係る消費税の取扱い

【質問】

合併による資産及び負債の移転は、消費税法上、資産の譲渡等として課税の対象となりますか。

【回答】

課税の対象になりません。

【解説】

会社法上、合併による資産及び負債の移転については、包括承継によるものとされています（会社法750①、752①、754①、756①）。

消費税法上、課税の対象となるのは、国内において事業者が行った資産の譲渡等とされており（消法4①）、この資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。）をいうこととされています（消法2①八）。そして、この対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供に類する行為の一つとして「貸付金その他の金銭債権の譲受けその他の承継」が規定されており、この規定の「承継」からは、包括承継を除くこととされています（消令2①四かつこ書）。

したがって、合併による資産及び負債の移転については、その合併が適格であったとしても非適格であったとしても、包括承継によるものですので、消費税法上、課税の対象となりません。

なお、資産及び負債の移転を伴う組織再編成について消費税の取扱いを整理すると次のとおりとなります。

組織再編成の形態	課否区分
合併	不課税（消令2①四かつこ書）
分割	
現物出資	課 税（消令2①二）
現物分配	不課税（法法2十二の六、消基通5－2－8）

【関係法令通達】

消法2①八、4①

消令2①

消基通5－2－8

会社法750①、752①、754①、756①

（注記）

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

組織再編税制一問一答

41 合併によりみなし事業年度が生じた場合の消費税の課税期間

【質問】

事業年度の中で合併を行った場合の被合併法人については、法人税法上、みなし事業年度が生じ、その事業年度開始の日からその合併の日の前日までの期間が事業年度とみなされますが、この場合の消費税の課税期間はどのようにですか。

【回答】

原則として、法人税法上の事業年度とみなされた期間が、消費税法上の課税期間となります。

【解説】

消費税法上、「課税期間」とは、事業者の区分により定められており、法人の場合には、事業年度を課税期間とすることとされています（消法19①二）。また、ここでいう事業年度とは、法人税法第13条《事業年度の意義》及び第14条《みなし事業年度》に規定する事業年度をいうこととされています（消法2①十三）。

法人が事業年度の中で合併により解散した場合には、その事業年度開始の日から合併の日の前日までの期間をその法人（被合併法人）の事業年度とみなすこととされています（法法14①二）。

したがって、法人税法上事業年度とみなされた期間が、消費税の課税期間となります。

なお、被合併法人が3か月ごと又は1か月ごとの期間を課税期間としている場合には、上記の法人税法上事業年度とみなされた期間を3か月ごと又は1か月ごとに区分した各区分が課税期間とされ、合併の日の前日を含む最後の課税期間が3か月未満又は1か月未満となります（消法19①四、四の二）。

【関係法令通達】

法法13、14①二

消法2①十三、19①二、四、四の二

（注記）

平成23年7月1日現在の法令・通達に基づいて作成しています。