

本メルマガは山下税理士に日常業務の中から「間違いやすい・見落としがちな」税務のチェックポイントをQ&A形式でご寄稿頂いたものになります。ぜひご参考になさってください。

### 『質問』

#### 無対価合併に係る資本金の有無等の適格判定

##### 《内容》

関与先のA社（代表取締役甲が発行済株式の100%を保有する、飲食店で、資本金5,000万円）は、繰越欠損金5,500万円を有しており、今期、減資（いわゆる無償減資）により資本金を零とし、同額で欠損金の補てんをした上で、甲の長男乙を代表取締役とするB社（発行済株式の100%を乙が保有する、飲食店）を合併法人とする無対価合併を考えています。

このようなケースにおいては、A社は減資により資本金が零となり出資を有しない法人となると思われますので、法人税法2条12の8ハ及び同法施行令4条の3第4項本文括弧書きにより適格合併に該当するのではないかと考えています。この場合、減資によって補てんされなかったA社の欠損金500万円をB社に引き継ぐことは可能になるのでしょうか。

### 『答』

無対価合併をする場合の適格要件は、「当該無対価合併に係る被合併法人の全て又は合併法人が資本又は出資を有しない法人であるものに限る。」とされています。

ご質問のケースにおいては、A社の表示資本金の額が零となったとしても、法人税法上、資本を有しない法人には該当しませんので、お示しのA社及びB社に係る無対価合併をもって適格合併と解することはできず、A社の減資補てん前の未処理欠損金5,500万円をB社に引き継ぐことはできません。

### (解説)

1 ご質問では、法人税法2条12の8ハ及び同法施行令4条の3第4項を根拠に、A社及びB社に係る無対価合併が適格合併になるのではないかと捉えられていますが、同条に規定するいわゆる共同事業を営むための合併における無対価合併をする場合の適格要件は、「当該無対価合併に係る被合併法人の全て又は合併法人が資本又は出資を有しない法人であるものに限る。」とされています。

この規定は、公益法人等が合併を行う場合の適格判定については、これらの法人が資本又は出資を有しないことから企業グループ内の合併に係る適格要件を用いることができず、この共同事業を営むための合併に係る適格要件を用いる必要があるという観点から、共同事業を営むための無対価合併については、その無対価合併に係る被合併法人のすべて又は合併法人が資本

又は出資を有しない法人であるものに限る、適格合併の前提要件となる「株式のみ交付要件(株式以外の資産を交付しない要件)」を満たすこととし、かつ「株式継続保有要件」は問わないこととされています。

ご質問の場合、株式会社であるA社及びB社のいずれもが合併前は資本を有する株式会社であり、A社においては減資をして資本金を零とするとしています。

2 このようなケースの場合、法基通1-5-8(資本金の額が零の場合)において「会社法の規定の適用を受ける法人で資本金の額が零のものについては、資本を有しない法人には該当しない」としています。この取扱いは、資本又は出資を有しない法人とは、資本制度自体が存在しない法人形態を指すため、株式会社や持分会社など資本制度の存在する会社で資本金の額が零のものは、資本又は出資を有しない法人には該当しないことを留意的に明らかにしたものとされています。

因みに、法人税法は、法人が株主から出資を受けた金額を資本金等の額と定義しています(法26)ので、資本金等の額は法人と株主との間の取引(金銭等の授受手続)がなければ変動しません。このため、欠損金のてん補のために資本金の額を減少したとしても、その減少した資本金の額は資本金等の額に加算することとされています(法8①十二)。このために、ご質問のように資本金の額を減少して欠損てん補に充てた場合には、会計上は、資本金の額の減少と利益剰余金の増加(資本から利益に移転)を認識しますが、法人税法は、法人と株主との間の取引ではなく単に会社内部における移し替えに過ぎませんから、申告調整をすることにより、何もなかったものと整理します。

その結果、資本金等の額も利益積立金額(未処理欠損金)も変動しないこととなります。

3 以上のとおり、A社の表示資本金の額が零となったとしても、法人税法上、資本を有しない法人には該当しませんので、お示しのA社及びB社に係る無対価合併をもって適格合併と解することはできず、A社の減資補てん前の未処理欠損金5,500万円をB社に引き継ぐことはできません。

※なお、税務のチェックポイントQ&Aに関するご質問は受付しておりません。

予めご了承ください。

#### 〈著者プロフィール〉

山下 徳夫 氏

税理士、長崎県出身、旧大蔵省在職時には、法人税法関係の法律の企画立案事務に従事し、税務大学校教授在職中に公益法人課税・減価償却関係等に関する論文発表。

#### ■■■■■ 著作権など ■■■■■

著作権者の承諾なしにコンテンツを複製、他の電子メディアや印刷物などに再利用(転用)することは、著作権法に触れる行為となります。また、メールマガジンにより専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。メールマガジンに依拠することによりメールマガジンをお読み頂いている方々が被った損失について一切責任を負わないものとします。