

新しい合併税制について

税制上の合併は次のように区分されます。

非適格合併	
適格合併	欠損金の繰越等の特例の使える適格合併
	その他

「適格合併」に該当する場合と「非適格合併」に該当する場合の違いは、次の通りです。

- ①、「非適格合併」の場合は、時価で被合併法人の資産負債を合併法人に売却したとみなします。ですから、含み益がある場合は、合併によりそれが譲渡益となって、法人税等が課税されます。
- ②、「適格合併」の場合は、被合併法人の資産負債を帳簿価格により承継します。そのため、含み益があっても含み損があっても、それが譲渡損益となることはありません。つまり、合併により特別の税金はかかりません。

「適格合併」に該当するには、どのような要件が必要になるかは、後述します。

さて、「適格」という言葉のため、「適格合併」は常に有利な制度であり、「非適格合併」は常に不利な合併であるとの印象を与えますが、実際は、そうではありません。

「非適格合併」になった方が有利な場合もありますし、「適格合併」で、「欠損金の繰越等の特例の使えない適格合併」になってしまった場合には、最悪の結果となってしまいます。

会社を売却する方法には「合併」以外に「全部営業譲渡」の方法があります。

「全部営業譲渡」とは、会社の資産負債、営業権の全てを金銭で売却する方法です。

それに対して、「合併」は、会社の資産負債、営業権の全てを合併する法人の株式で売却する方法です。

よって、まず、「全部営業譲渡」の場合の税務上の取り扱いとポイントを述べます。

その上で、「非適格合併」と「全部営業譲渡」との違いを述べます。

そして、その後、「非適格合併」と「適格合併」との違いについて述べていきます。

全部営業譲渡

1、全部営業譲渡をする時期は2通りあります。

ひとつは、①全部営業譲渡してから解散する方法、もうひとつは②解散してから全部営業譲渡をする方法です。

①の方法は、通常の事業年度で資産負債の全てを売却した場合と同じです。

売却した上で、所得が出ればその所得に法人税等が課税されます。

繰越欠損金があれば、その所得と繰越欠損金が相殺された上で、法人税等が課税されます。

②の方法は、清算事業年度に入りますので、通常の事業年度と計算の仕方が変わります。

清算事業年度は残余財産の価格と前事業年度の税務上の純資産価額(=資本金+資本積立金+利益積立金)との差額に課税されます。繰越欠損金制度はありません。

ですから、繰越欠損金を使いたい場合は、①を使うことになります。

売却損が出る場合も①を使います。

②を使う場合は、売却益が出る場合で、大幅に債務超過でありながら欠損事由が古く、繰越

せる欠損金がほとんどない場合です。

清算事業年度は売却によって利益が出たか損失が生じたかは関係なく、売却後の残余財産が幾らあるかが問題となることから、債務超過である場合は、債務超過分を控除したのと同じ様な効果が生じます。

- 2、解散をし、残余財産が確定した後、残余財産を株主に分配することになります。

その際、資本金及び資本積立金以上の残余財産の分配は、資本金及び資本積立金を超えた金額について配当所得として株主に課税されます。

なお個人株主には配当控除制度、法人株主には受取配当の益金不算入制度があります。

個人株主の分を株式交換制度により営業譲渡を受ける会社の株式と交換し、営業譲渡を受ける会社が営業譲渡をする会社の100%株主となれば、受取配当の益金不算入により残余財産の分配に課税されることはありません。

- 3、解散した場合には、法人税法上、欠損金の繰戻し制度の特例があります。

通常の事業年度の場合、現在、欠損金の繰戻し制度は停止されています。

しかし、解散事業年度又はその前事業年度には欠損金の繰戻し制度が存続しています。

そのことにより、解散事業年度又は解散事業年度の前事業年度において欠損金が生じ、それぞれの前事業年度において法人税を納付していた場合は、その欠損金は次の算式で還付されます。

納付すべき法人税×繰戻した欠損金／その事業年度の所得金額＝還付法人税

なお、この制度は法人税の制度なので、県民税、事業税、市町村民税にはありません。

- 4、営業譲渡をした場合は、資産譲渡をしていますから、課税売上となるものには消費税等が課税されます。

それは棚卸資産も同様です。

もともと、営業譲渡を受けた会社側は、それらが課税仕入れとなり、消費税等の控除対象となります。

- 5、営業譲渡は譲渡ですから、不動産については不動産取得税が課税されます。固定資産税評価額の2分の1の3%です。

登記の際、固定資産税評価額の5%の登録免許税がかかります。

非適格合併

- 1、前述しましたように、「全部営業譲渡」が会社の資産負債、営業権の全てを金銭で売却するのに対し、「合併」は合併する法人の株式で売却する方法です。

それ以外は、基本的なものの考え方は「全部営業譲渡」と同じです。

しかしながら、「合併」には「全部営業譲渡」で述べた清算事業年度なるものはありません。そのために、前回述べました「②解散してから全部営業譲渡をするという方法」はありません。全て、「①全部営業譲渡してから解散する」の方法になります。

ですから、全部営業譲渡のところでも述べた②の方法が有利な場合でも、②の方法は取れません。

つまり、債務超過の状態であるが繰越欠損金がない場合で、土地等の売却による売却益で債務超過の状態を解消しようとする場合は、会社を解散してから全部営業譲渡をすると良いと前回述べましたが、その方法は「非適格合併」の場合とはなりません。

「非適格合併」は、土地等を売却してから解散したと同じ考え方になりますので、「非適格合併」の場合は土地等の売却益が出て、繰越欠損金がないことにより、所得が発生して法人税等の納付義務が生じます。

法人税法上は、「非適格合併」より「全部営業譲渡」の方が選択肢が多いことになります。

- 2、通常の解散をした場合は、残余財産が確定した後、残余財産を株主に分配します。資本金及び資本積立金以上の残余財産の分配金額は、資本金及び資本積立金を超えた金額について配当として株主に課税されます。そのことは、前回、述べました。

「非適格合併」の場合も同様の考え方となります。

「非適格合併」の場合は、金銭の代わりに合併法人の株式が残余財産となり、合併法人の株式を被合併法人の株主に残余財産の分配として渡したとされます。

ただ、現在、そのような課税をするのは、合併に際して、合併法人の株式以外に金銭等を交付した場合に限られることになっていますので、金銭交付を伴わない合併の場合は、「非適格合併」の場合でも、配当関税は行われません。

- 3、通常の解散をした場合には、法人税法上、欠損金の繰戻し制度の特例があることも、前回述べました。

「非適格合併」の場合にもこの特例が同様に使えます。

つまり、合併事業年度又は合併事業年度の前事業年度において欠損金が生じ、それぞれの前事業年度において法人税を納付していた場合は、その欠損金は次の算式で還付されます。

納付すべき法人税×繰戻した欠損金／その事業年度の所得金額＝還付法人税

なお、この制度は法人税の制度なので、県民税、事業税、市町村民税にはありません。

- 4、消費税等の取扱いは次の通りです。

営業譲渡をした場合は資産を譲渡していますから、課税売上となるものには消費税等が課税されます。それは棚卸資産も同様です。もともと、営業譲渡を受けた会社側は、それらが課税仕入れとなり、消費税等の控除対象となります。

消費税法上は、「適格合併」も「非適格合併」の違いはありません。

合併をした場合は、「非適格合併」の場合であっても資産の譲渡はないものとして、消費税等が課税されることはありません。

しかしながら、合併の場合は、消費税等の免税業者又は簡易課税選択適用可能な業者かを判断するために用いられる基準期間の課税売上高は、合併法人と被合併法人の課税売上高の多い方で判断されます。そのことから、合併法人が免税業者であれば被合併法人が課税業者であっても、合併後、免税業者であり続けられるということはありません。

以上より、消費税等の場合は、一概にどちらが有利とは言えません。

- 5、営業譲渡は譲渡ですから、不動産については不動産取得税が課税されますが、合併は課税されません。「非適格合併」の場合でも同様です。

不動産が多い場合はこのメリットは大きいです。

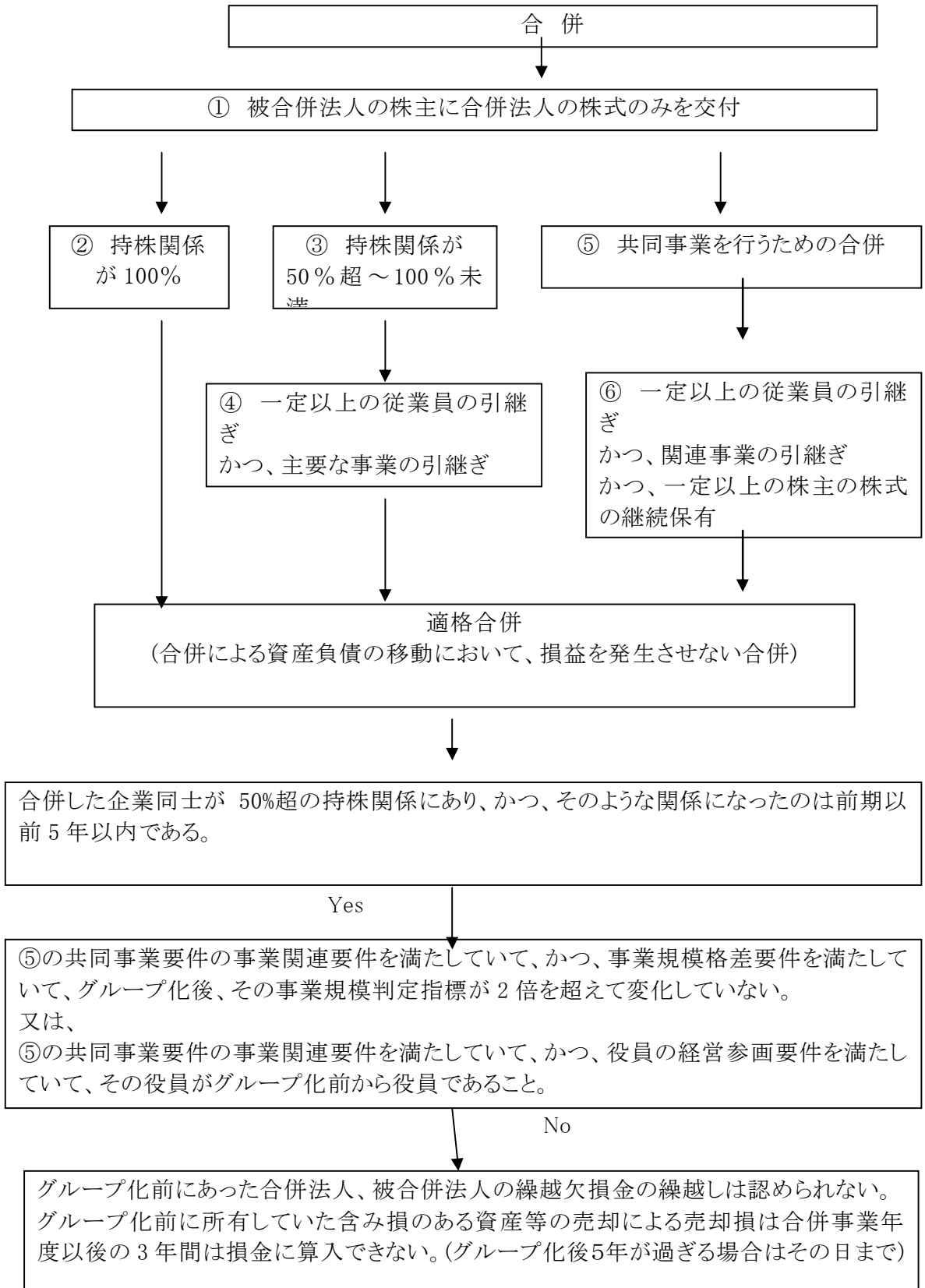
- 6、登記の際の登録免許税も、営業譲渡の場合、固定資産税評価額の5%が課税されますが、合併の場合は0.2%でよいとされます。

このメリットもバカになりません。

また、不動産に抵当権等が設定されている場合、営業譲渡となると不動産の所有者が変わってしまいますし、借入れのやり直しとなりますから、抵当権の抹消と新たな設定登記料が必要となります。この金額は設定金額が大きい場合はまとまった金額となります。

合併の場合は、承継となりますから、諸条件が入り組んでいない限り、変更登記の手数料ですみます。

以上、法人税法上は、「全部営業譲渡」の方が「非適格合併」より、使い勝手がよいように思います。ただ、不動産取得税や登録免許税のことを考えると合併の方が有利となります。



- ① 被合併法人の株主に合併法人の株式のみを交付とは、株式以外の金銭その他の交付をすれば、非適格合併になるということです。(100%金銭であれば、合併ですらありません。)ただ、合併事業年度の配当を支払うことは構いませんし、端株の調整のために支払われる場合はよいとされます。
- ② ①の条件をクリアして、持株関係が100%の場合は、適格合併となります。持株関係とは直接、間接の関係を入れて、100%を言います。
- ③ ②と同様に持株関係とは、直接、間接の関係を入れて判定します。
- ④ 一定以上の従業員の引継ぎとは、被合併法人の従業員のおおむね8割以上が合併法人に勤務すると見込まれることを言います。そして、主要な事業の引継ぎとは、被合併法人の主要な事業が合併法人に引き続き継続されると見込まれることを言います。
- ⑤ 共同事業要件とは、次の要件を言います。

被合併法人の主要な事業のうちのいずれか一つと合併法人のいずれか一つの事業と相互関連性があること。そして、関連性のあるそれぞれの事業の売上高、従業員数、それぞれの会社の資本金などのうち、いずれかの指標による規模格差が5倍以内であるか、被合併法人の経営に従事する常務クラス以上の役員のいずれかと合併法人の経営に従事する常務クラス以上の役員のいずれかが、ともに合併後も常務クラス以上の役員として経営に従事すると見込まれること。
- ⑥ 一定以上の従業員の引継ぎとは、被合併法人の従業員のおおむね8割以上が合併法人に勤務すると見込まれることを言います。関連事業の引継ぎとは、関連性のある被合併法人の事業が合併法人において継続されることが見込まれることを言います。そして、一定以上の株主の株式の継続保有とは、被合併法人の80%以上を保有する株主が、合併により交付された合併法人の株式の全部を継続保有すると見込まれることを言います。

一般的に、即合併と言うのは、大手企業どおしの合併ではないでしょうか。

合併と言うのは、相手の企業の財産債務の全ての承継を意味しますから、ディスクロージャーが進んでいて、相手の財産内容の情報に不安がない場合でないと、即合併は危険と言えます。

ですから、実際は、企業グループ内の合併が多いのではないのでしょうか。

最初から持株関係にある親子会社もあるでしょうし、取りあえず、株式保有というやり方での企業買収をして、何年か様子を見てから合併するやり方もあるでしょう。株式保有のやり方は、金銭で株式を保有するやり方もありますし、株式交換というやり方もあります。ここでは詳述しません。

税法は次のようなコンセプトで体系を創っていると個人的に思っています。この観点で、合併について検討していくと、この話は分かりやすくなるのではないかと思います。

- 1、単にどちらかの企業の繰越欠損金や含み損を使いたいだけのための合併には、税法上の特典は容易には与えない。
- 2、単に相手先企業の不動産等の財産のみが欲しいための合併には、税法上の特典は容易には与えない。
- 3、企業グループ内の統廃合は容易にする。
- 4、営業譲渡と合併との違いを明確にする。