

中小企業経営者が押さえておきたい 事業承継税制・M&A税制・組織再編税制-Ⅲ

村上 敬子 (むらかみ けいこ)

村上敬子税理士事務所
税理士



東日本大震災後、8度目の新春号となりました。謹んで新年のご挨拶を申し上げますとともに、2019年が世界中のすべての人々にとって災害のない平和な年となることを切に祈ります。

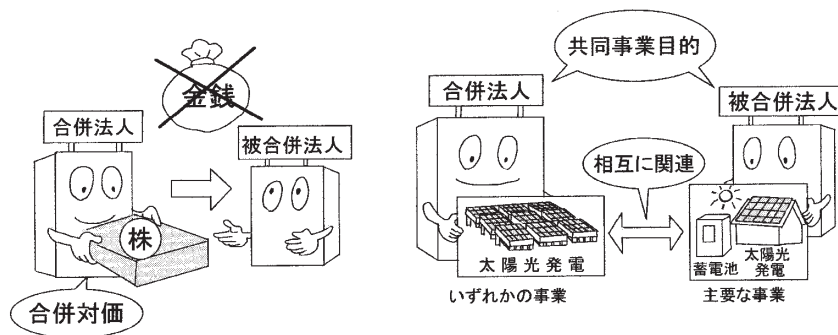
2015年「ニッポン一億総活躍への挑戦」、2018年「人生100年時代構想会議」、経済社会システムの大改革に挑戦する「人づくり革命」と称する国家プロジェクトがスタートしています。年が明けてみますと、団塊経営者の大量引退期が到来するとされる2020年まであとわずか1年の猶予となりました。今後人の寿命が100歳まで伸びて超長寿国家になっていくとしても、また、どんなに素晴らしい経営者でも、未来永劫舵を取り続けることはできません。

業種や業態、業界によって事情はさまざまですが、次世代への技術・ノウハウの承継は日本全体が抱える大きな課題です。その有効な解決策の一つがM&Aだといわれており、この数年で加速度的に増加することが予想されています。2018年11月号では、「中小企業経営者が押さえておきたい」点に重点を置いて、「合併」についての概要と税制度の留意点をご紹介しました。中小企業における合併については、共同事業を行うための組織再編成を検討する経営者が多いのではないかと思います。そこで今月号では、共同事業を行うための組織再編成において税制適格となる合併について事業関連性要件を見ていきます。

〔質問1〕

当社は、株式の保有関係がないX社と合併し共同で事業を拡大していくことを検討しています。支配関係がない会社同士でも、共同事業目

的の合併で適格要件を満たす場合には、税制上有利な措置が適用されると聞きました。税制適格合併の判定における要件を教えてください。



【回答】

合併において合併法人と被合併法人との間に支配関係がない場合であっても、その合併が共同で事業を行うためのものであると認められる場合には、適格合併として合併により移転する資産等を

帳簿価額で引き継ぐこととされています。

共同で事業を行う場合の適格要件は「共同で事業を行うための適格組織再編成等」に該当するための要件をいい、具体的には次の6つです。

【図1-1】 共同事業再編の適格合併の要件

① 金銭等不交付要件	合併対価として、「合併法人の株式または合併法人の直接完全親法人の株式のいずれか一方の株式」以外の資産が交付されないこと。
② 事業関連性要件	被合併法人の主要な事業と合併法人のいずれかの事業とが相互に関連するものであること。
③ 事業規模等要件	図1-2の選択要件のいずれかを満たすこと。
④ 従業者引継ぎ要件	被合併法人の直前の従業者のうち、概ね80%以上が合併後に合併法人（またはその完全支配関係法人）の業務に従事することが見込まれていること。
⑤ 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（またはその完全支配関係法人）において引き続き営まれることが見込まれていること。
⑥ 株式継続保有要件	被合併法人の株主のうち、支配株主に交付される株式（議決権のないものを除く）の全部が支配株主により継続的に保有されることが見込まれること。

【図1-2】 選択要件

事業規模要件	合併法人と被合併法人の、売上高、従業者数、資本金のいずれかの差が、概ね5倍を超えないこと。
経営参画要件	合併前の、合併法人の特定役員（社長、副社長、代表取締役、専務取締役、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）のうち1名以上と、被合併法人（新設合併の場合には、他の被合併法人）の特定役員のうち1名以上とが、それぞれ合併後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。

【質問2】

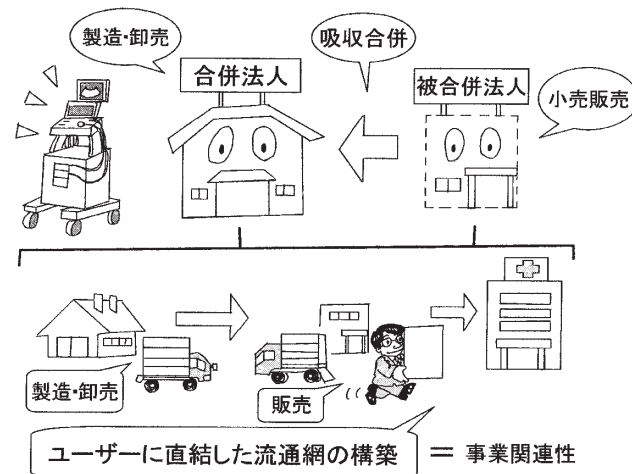
当社は、主として医療用精密機器の製造卸売業を行う法人ですが、この度、主として当社の製品を中心に小売販売業を営むX社を吸収合併し、流通過程の合理化を図ることを検討しています。当社とX社は資本関係がないため、適格合併の判定においては、共同事業要件によることとなります。この共同事業要件のうち「事業

関連性要件」について、製造卸売業の当社と小売業のX社の間に事業関連性があるという判断で問題はないでしょうか。

【回答】

(1) 「事業関連性要件」とは

合併において合併法人と被合併法人との間に50%超の株式保有関係がない場合には、共同事業要件に該当すれば適格合併に該当することとなり



ます。この共同事業要件のうちの1つとして、被合併法人の被合併事業と合併法人の合併事業とが相互に関連するものであることという事業関連性要件が規定されています。

この事業関連性要件における被合併法人の被合併事業について、被合併法人が合併前に行う主要な事業のうちのいずれかの事業と規定されています。つまり、主要な事業が複数存在することが想定されています。また、合併法人の合併事業については、合併法人が合併前に行う事業のうちのいずれかの事業でよいこととされ、主要な事業であることは要求されていません。

ただし、新設合併の場合には、合併法人は合併前に存在せずその合併によって設立されますので、被合併法人同士の被合併事業について相互に関連するものであることが求められており、それぞれの被合併法人の主要な事業のうちのいずれかの事業が関連性を有していなくてはならないこととなります。

(2) 事業関連性の判定

一般的には、事業が相互に関連するということから、それらの事業を同一法人が行うことによって何らかの相乗効果を生じるようなものであると言えます。医療用精密機器の製造卸売業を行う合併法人と医療用精密機器の小売販売業の被合併法人が合併することによって、それぞれの事業が一体となってユーザーに直結した流通網の構築を目指して合理化を図るもの（何らかの相乗効果が生ずるようなもの）となっていることから、事業関

連性があるものと考えられます。

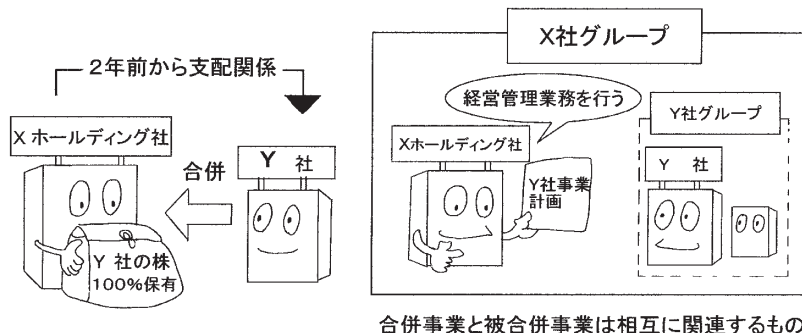
この事業が「相互に関連するものであること」というのは、例えば、「○×小売業と○×小売業」というように同種の事業が行われているもの」「製薬業における製造と販売のように、その業態が異なっても薬という同一の製品の製造と販売を行うなど、それぞれの事業が関連するもの」「それぞれの事業が合併後において、合併法人において一体として行われている現状にあるもの」などがこれに該当するとされています。

【質問3】

持株会社であるXホールディングス社とY社は、近く合併することを予定しています。今般の合併は、Xホールディングス社がY社の発行する株式を100%保有していますので、適格合併に該当すると考えていますが、Xホールディングス社とY社との間に支配関係が生じたのは2年前であることから、みなし共同事業要件を満たさない場合には「特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入」の規定が適用されることとなります。

本件の場合、みなし共同事業要件のうちの一つである事業関連性要件について、次のことからすれば、両社の事業は相互に関連性があるものと考えて差し支えないでしょうか。

1. Xホールディングス社は、Y社及びY社グループの経営管理業務を行っている。
2. Y社は、Xホールディングス社の行う経営管理により事業活動を継続・維持している。



〔回答〕

(1) 「みなし共同事業要件」とは

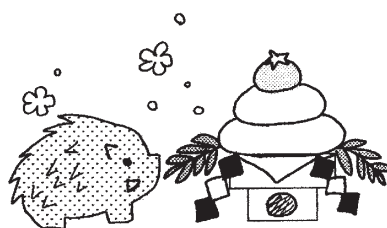
一般に、法人税法第62条の7《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》第1項に規定する「共同で事業を行うための適格組織再編成等」に該当するための要件をいい、具体的には、その適格組織再編成等が次の①から④までに掲げる要件又は①及び⑤に掲げる要件に該当することをいいます。その内容は〔図1-1：共同事業再編の適格合併の要件質問1〕の適格要件と概ね同様です。

- ① 事業関連性要件
- ② 事業規模要件（5倍）
- ③ 被合併法人の事業規模継続要件（2倍）
- ④ 合併法人の事業規模継続要件（2倍）
- ⑤ 特定役員引継要件

(2) 事業関連性の判定

持株会社の中には、単に株主としての立場のみしか有しないような場合があります。Xホールディングス社は、Y社及びY社グループの事業最

適化等を踏まえた事業計画の策定や、営業に関する指導及び監査業務などの経営管理業務を行うことによって、単に株主としての立場のみだけではなく、持株会社としてY社を含むX社グループ全体の財務面、監査面などを経営上監督する立場にあり、いわばXホールディングス社とY社グループが相まって一つの事業を営んでいる実態にあるような場合には、両社の事業は密接な関係を有していると認められ、Xホールディングス社の合併事業とY社の被合併事業は相互に関連するものと解するのが相当とされています。



本稿で参照した資料等は、以下のサイトでご確認いただけます。

「共同事業を営むための組織再編成（三角合併等を含む）に関するQ&A～事業関連性要件の判定について～」

国税庁 HP：<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/6037/01.pdf>

「持株会社と事業会社が合併する場合の事業関連性の判定について」

国税庁 HP：<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/33/05.htm>

「事業関連性要件における相互に関連するものについて」

国税庁 HP：<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/33/02.htm>