

## 欠損金を有する子会社を合併する場合～その欠損金の引継ぎの可否

### 1. はじめに

上場会社・非上場会社を問わず、様々な経緯・事情で、企業グループを形成している場合は数多くあります。そのグループで、業績良好な会社(利益を計上して法人税等を払っている会社)と業績の回復が見込めないまま、欠損金が積み上がっている不良な会社がある場合、「グループ内の会社は事実上一体的な経営をしているのであるから、前者の会社の利益と後者の会社の累積した欠損金を通算して、グループ全体の法人税等の負担を軽減できないか・・・」と考えるのは自然です。

100%の親子関係で結ばれている企業グループの場合、連結納税制度を選択・開始することは、グループ内の所得・欠損を通算する一つの方法ですが、組織再編成、具体的には、黒字の会社が赤字の会社を合併等して、赤字の会社の欠損金の引継ぎを図ることも考えられるところです。

### 2. 親子会社間で合併をした場合の被合併法人の欠損金の取り扱い

青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し及びその損金算入等を定める法人税法 57 条の第 2 項では、適格合併が行われた場合、又は、発行済株式の 100%を保有される完全な親子関係にある子会社が解散して残余財産が確定した場合、それぞれ、被合併法人、又は、その子会社の欠損金(合併の前日 9 年以内に開始した事業年度において生じたもの等の期間制限あり。)の引継ぎを認めると規定しています。しかし、直後の第 3 項でその欠損金を全額・そのまま引継ぐための要件を加えています。その要件は、大まかにいうと、(a)支配関係(発行済株式の 50%超を保有する・される関係)が発生してから 5 年以上経っている適格合併や残余財産の確定であること、又は、(b)その 5 年以内に行われる適格合併については、「共同で事業を営むための適格合併として政令で定めるもの」(この政令の定めは多岐にわたり、かつ、複雑であるためここでは触れません。)に該当するとき、というものです。

(a)の要件が満たせない場合に(b)の要件を満たせないならば、合併する子会社との間に支配関係が生じた日が属する事業年度前の欠損金の引継ぎ認められません(その事業年度以後の欠損金の引継ぎは認められません。)

仮に、繰越欠損金を有する法人の株式をすべて取得して完全子会社にして、その直後に合併をした場合であっても、その欠損金額を無条件で引き継げるということにしてしまうと、欠損金額自体が(節税効果を生み出すという点で)経済価値があるものとして取引の対象となり、租税回避に利用されるであろうことは容易に想定されます。そこで、組織再編成税制を導入するに当たり、そのような典型的な租税回避を防止するための個別否認規定として、(a)や(b)の要件が導入されているのです。

### 3. 法人税法 132 条と同 132 条の 2

上記 2 で組織再編成に係る租税回避防止のための個別否認規定の一例を挙げましたが、それらの要件を何とかクリアする状態を作り上げたとしても、次は法人税法 132 条と同 132 条の 2 が待っています。

132 条は同族会社の行為又は計算の包括否認規定と呼ばれ、同族会社の行為又は計算が経済的取引として不合理・不自然な場合で、法人税の負担が減少している場合につき、その減少は「不当」であるとして、その行為又は計算を税務上別の行為等に置き換えて課税することを税務署長に認める規定です。132 条の 2 は、平成 13 年度の組織再編成に係る税制改革と同時に制定され、同族会社かどうかにかかわらず、(1) 132 条と同様に、組織再編成に係る行為等が経済的取引として不合理・不自然である場合と、それだけでなく(2)組織再編成に係る行為の一部が組織再編成に係る個別規定の要件を形式的に充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、その効果を容認することが組織再編成税制の趣旨・目的、又は、当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかである場合にも、その行為又は計算を否認して課税することを税務署長に認める規定です(平成 26 年 3 月 18 日東京地裁判決)。

上記(b)の〈共同で事業を営むための適格合併として政令で定めるもの〉に当たるような形・状態を作り上げ、そのこと自体経済的に不合理・不自然と言えなくとも、組織再編成税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかな行為等は否認の対象となります。組織再編成に当たっては十二分な検討が必要です。