

100%グループ内合併の適格判定と繰越欠損金

2022年7月

税理士 佐々木みちよ

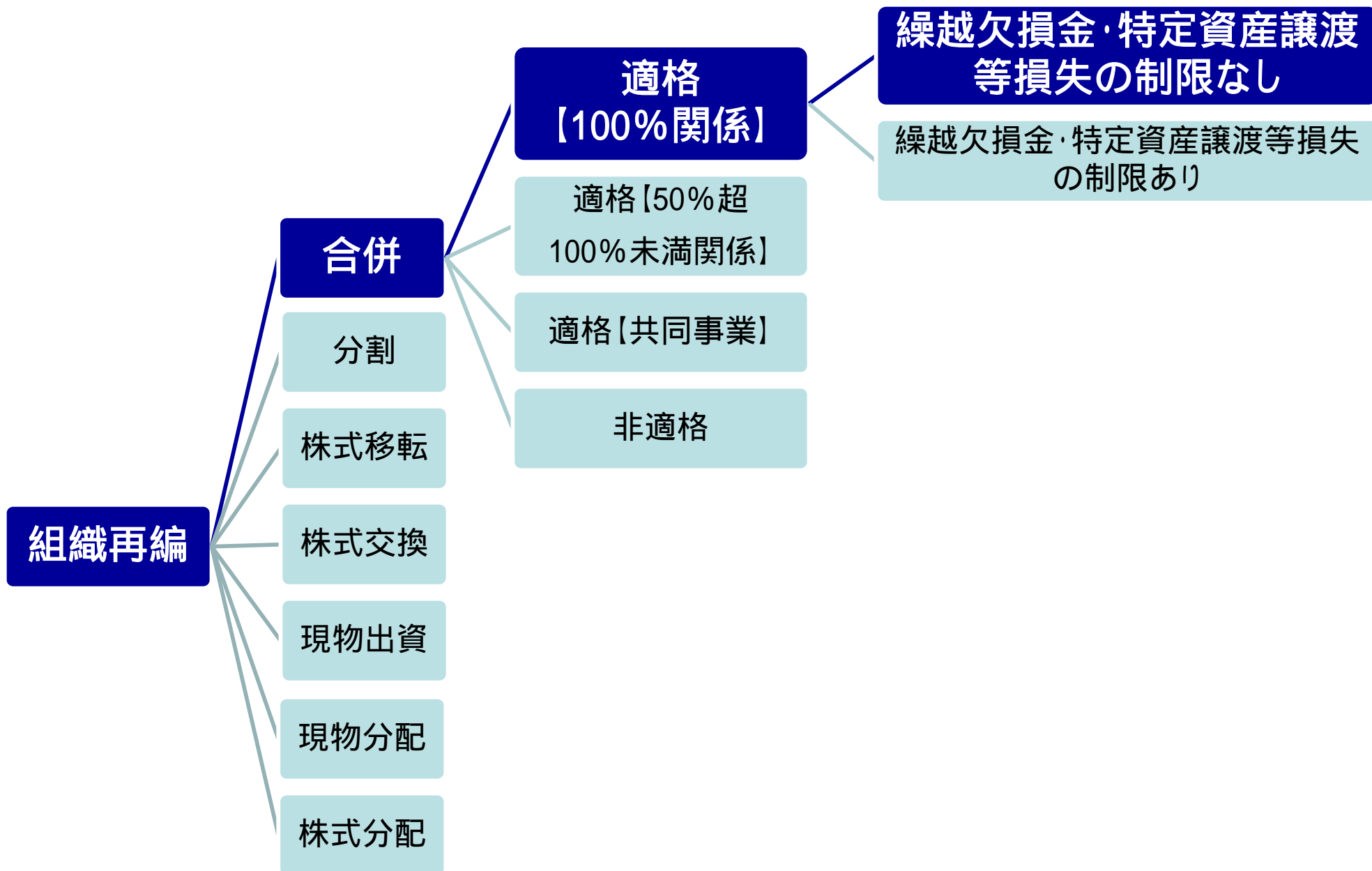
目次

1	はじめに	
1-1	本講座の解説範囲	3
1-2	用語の意義	4
1-3	100%グループ内合併の典型例	6
2	適格要件	
2-1	適格合併と非適格合併	8
2-2	100%グループ内合併の適格要件 - 概要	9
2-3	100%グループ内合併の適格要件 - 対価要件	12
2-4	100%グループ内合併の適格要件 - 完全支配関係要件	17
2-5	典型例における適格判定	19
2-6	適格要件その他	22
3	繰越欠損金	
3-1	繰越欠損金の引継制限・使用制限ってなに？	24
3-2	引継制限・使用制限がないケース 支配関係発生から5年経過後の合併	26
3-3	引継制限・使用制限がないケース 設立時から支配関係がある法人間の合併	29
3-4	引継制限・使用制限がないケース みなし共同事業要件を満たす合併	32
3-5	判定フローチャート	36
3-6	繰越欠損金の引継ぎ・使用が制限される金額とは？	37

4	特定資産譲渡等損失	
4-1	特定資産譲渡等損失の損金算入制限ってなに？	38
4-2	損金算入制限がないケース	40
4-3	損金算入制限の対象となる特定資産とは？	41
4-4	損金算入制限の対象となる損失の範囲は？	42
4-5	損金算入が制限される期間は？	43
4-6	損金不算入額の計算方法は？	44
5	適格判定・繰越欠損金・特定資産譲渡等損失まとめ	
5-1	繰越欠損金・特定資産譲渡等損失に制限がない典型例	45
5-2	100%グループ内合併ではあるものの詳細な検討が必要なケース	46

1 はじめに

1-1 本講座の解説範囲



1 はじめに

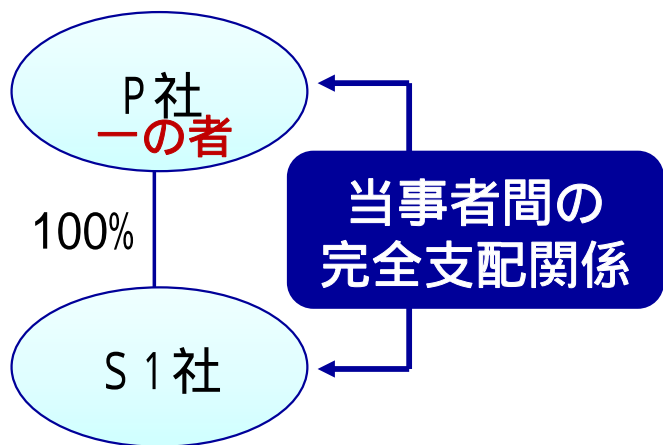
1-2 用語の意義

「完全支配関係」とは

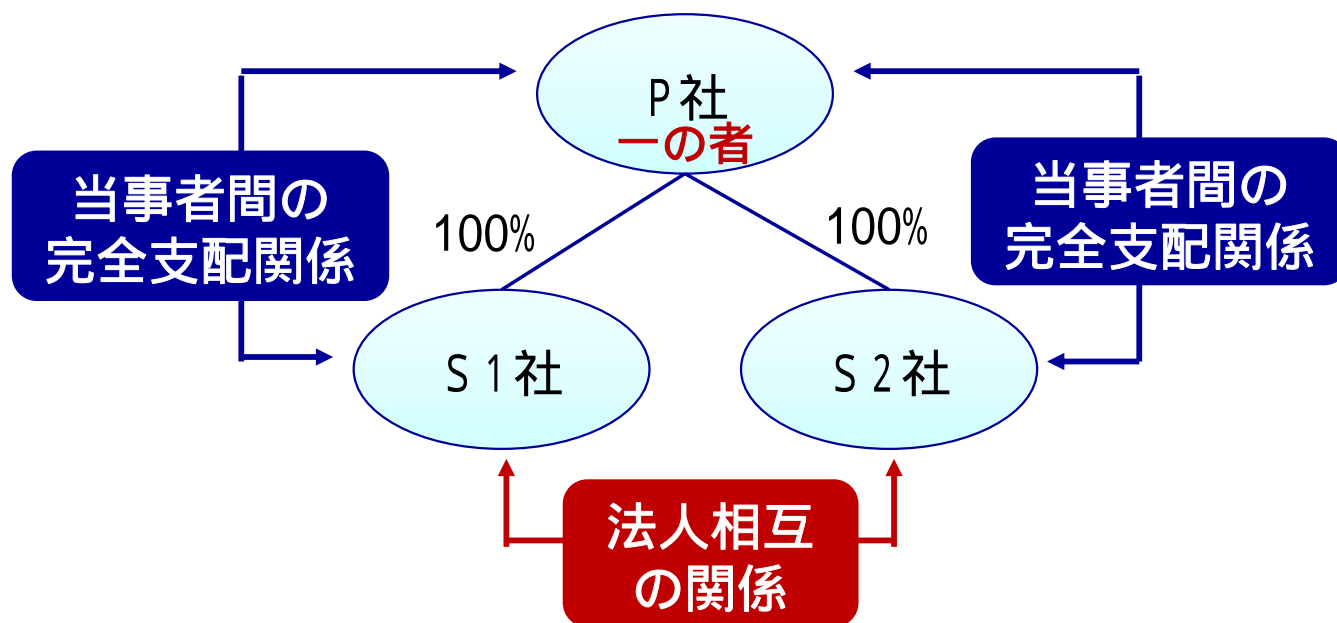
- (a) 一の者が法人の**発行済株式等** の**全部**を直接又は間接に保有する関係
(当事者間の完全支配の関係)
- (b) 一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係

自己株式を除く

(a)



(b)



1 はじめに

1-2 用語の意義

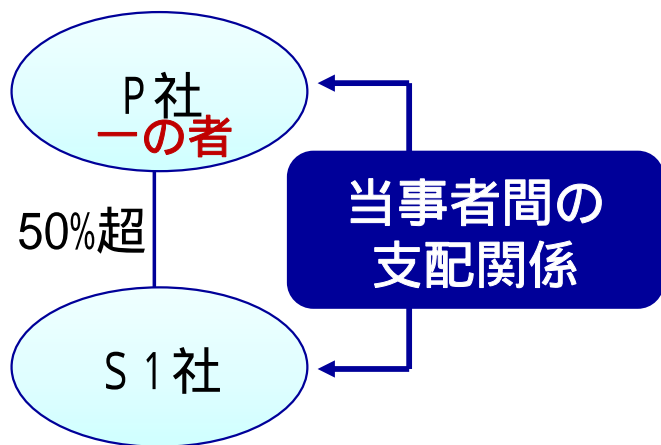
「支配関係」とは

(a) 一の者が法人の**発行済株式等** の**50%超**を直接又は間接に保有する関係
(当事者間の支配の関係)

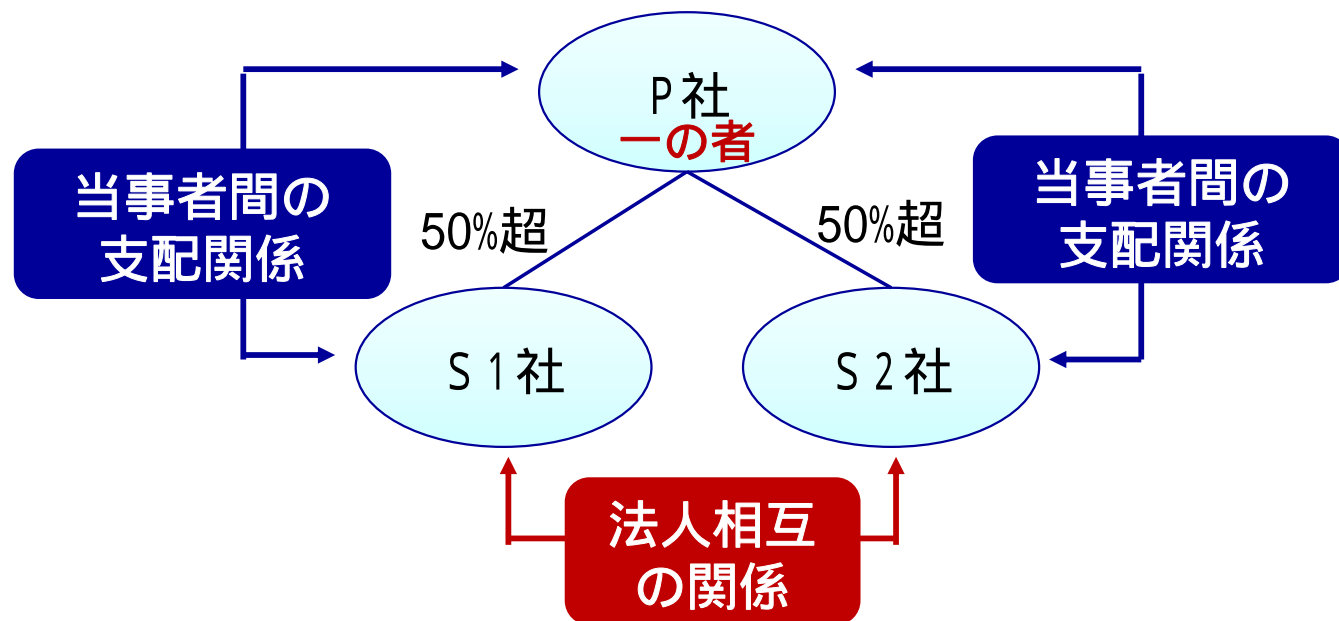
(b) 一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係

自己株式を除く

(a)



(b)



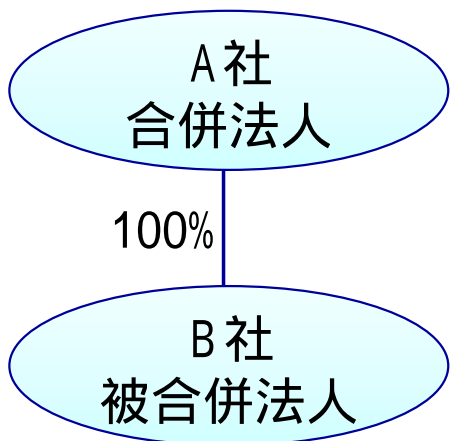
1 はじめに

1-3 100%グループ内合併の典型例

合併とは、二以上の会社が合体して一つの会社になることをいいます。

100%親子関係 - 1

【合併前】

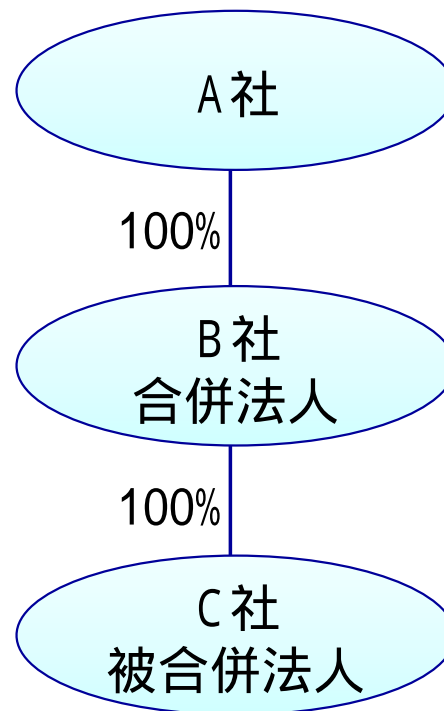


【合併後】

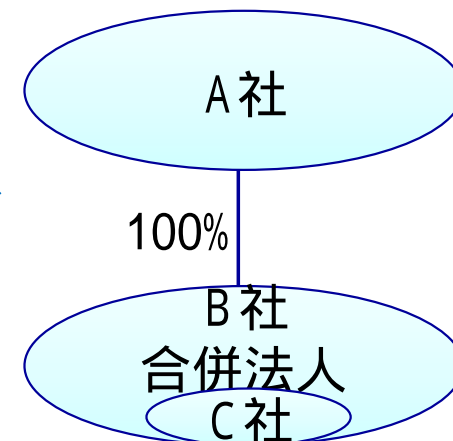


100%親子関係 - 2

【合併前】



【合併後】

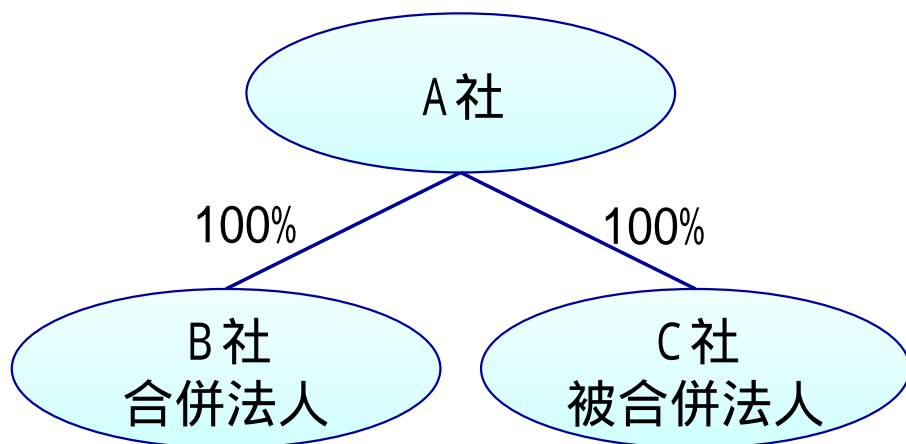


1 はじめに

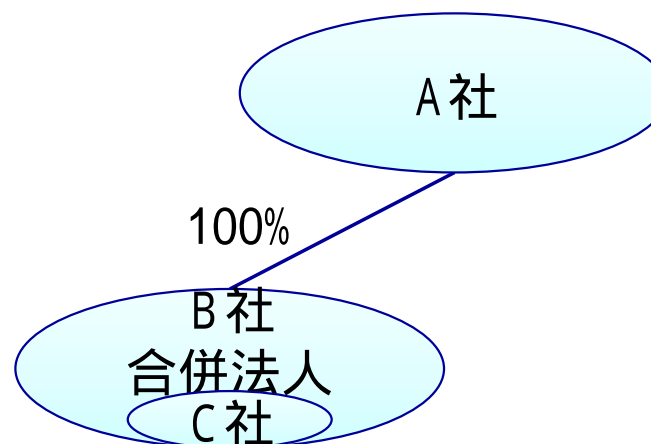
1-3 100%グループ内合併の典型例

100%兄弟関係

【合併前】



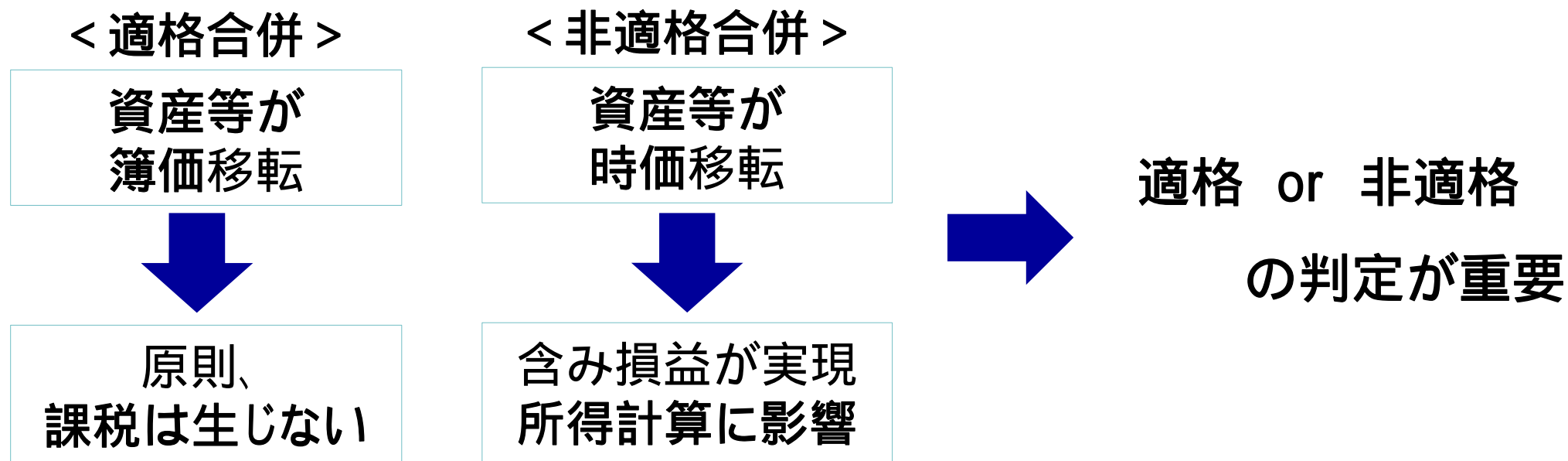
【合併後】



2 適格要件

2-1 適格合併と非適格合併

法人税法上の適格要件を満たす合併 (**適格合併**) に該当するか否かにより、税負担が大きく変わってきます。



2 適格要件

2-2 100%グループ内合併の適格要件 - 概要

【100%グループ内合併の適格要件】

要件		要件の内容	
対価要件	(a)対価を交付する場合	対価として合併法人の株式等以外の資産が交付されないこと	
	(b)対価を交付しない場合	合併法人と被合併法人が一定の株式保有関係にあること	
完全支配関係要件	(a)当事者間の完全支配関係がある場合	合併前に合併法人と被合併法人との間に、いずれか一方の法人による完全支配関係があること	
	(b)同一の者による完全支配関係がある場合	合併前に合併法人と被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、合併後もその者と合併法人との間にその者による完全支配関係が継続する見込みであること	

POINT

✓ 100%グループ内合併の場合は、対価要件と、完全支配関係要件のいずれも満たせば、適格合併になる！

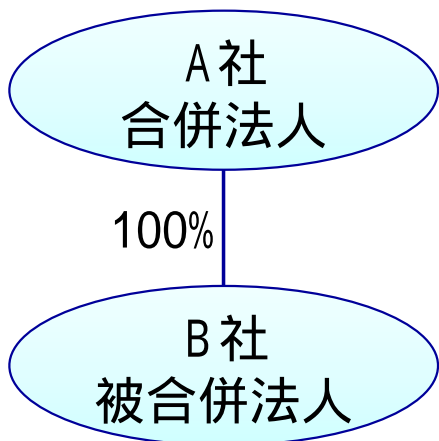
2 適格要件

2-2 100%グループ内合併の適格要件 - 概要

【100%グループ内合併の典型例の適格判定 - 結論】

100%親子関係 - 1

【合併前】



【合併後】

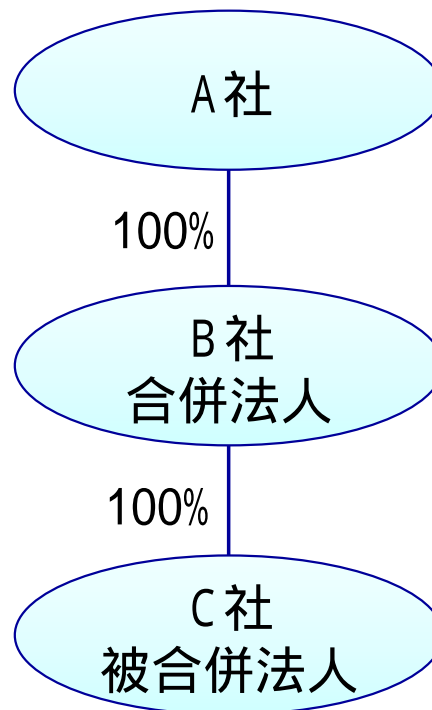


結論！

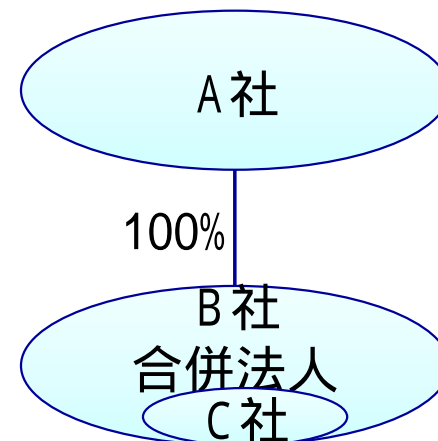
必ず適格合併
になる！

100%親子関係 - 2

【合併前】



【合併後】



結論！

必ず適格合併
になる！

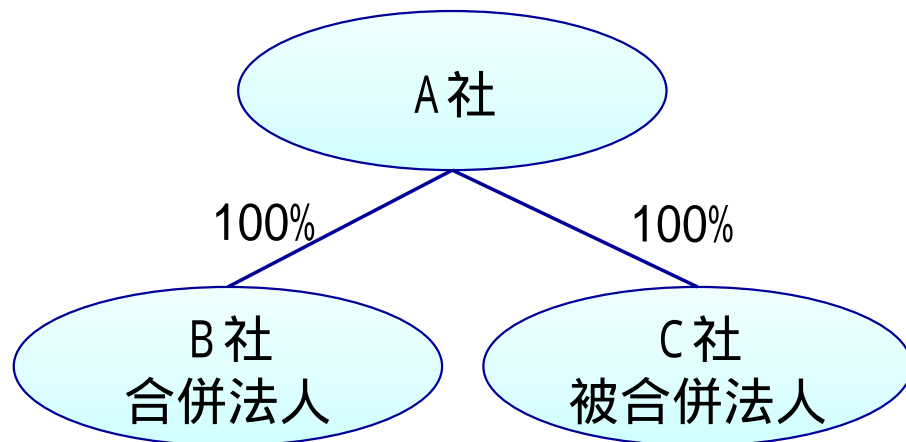
2 適格要件

2-2 100%グループ内合併の適格要件 - 概要

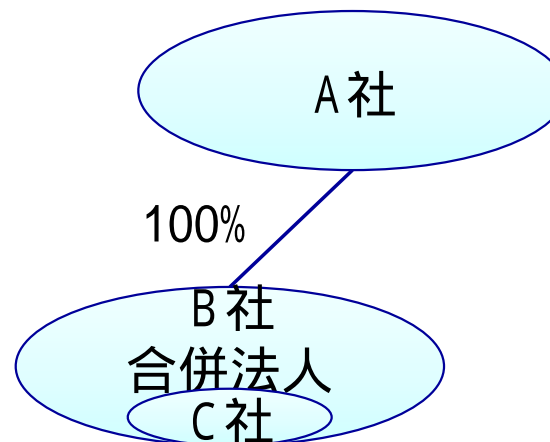
【100%グループ内合併の典型例の適格判定 - 結論】

100%兄弟関係

【合併前】



【合併後】



結論！

合併後もA社による完全
支配関係継続見込みであ
れば適格合併になる！

2 適格要件

2-3 100%グループ内合併の適格要件 対価要件

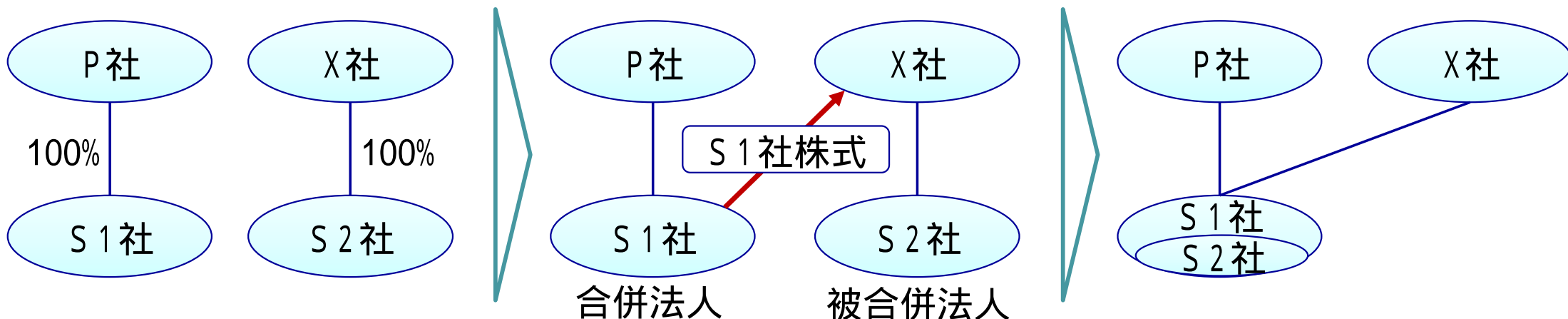
(a)対価を交付する場合

対価として合併法人の株式等以外の資産が交付されないこと

対価要件を満たすケース

【合併前】

【合併後】



POINT

- ✓ 対価は、合併法人が、被合併法人の株主に対して交付する！

2 適格要件

2-3 100%グループ内合併の適格要件 対価要件

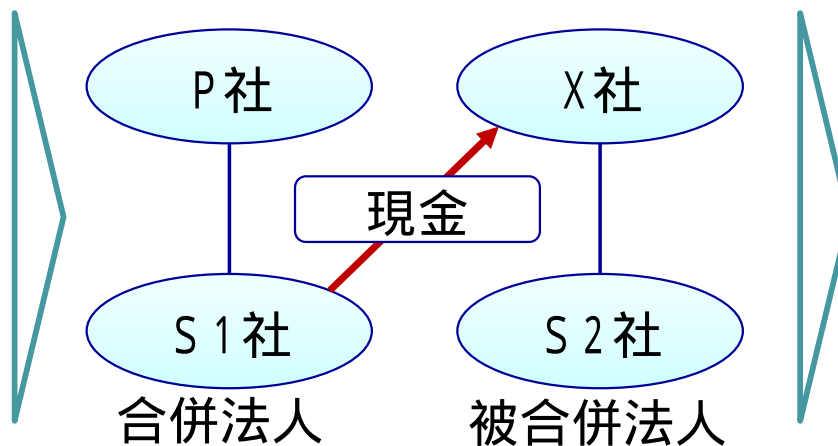
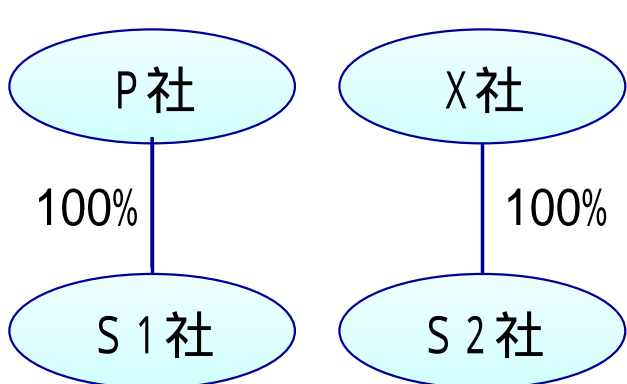
(a)対価を交付する場合

対価要件を満たさないケース

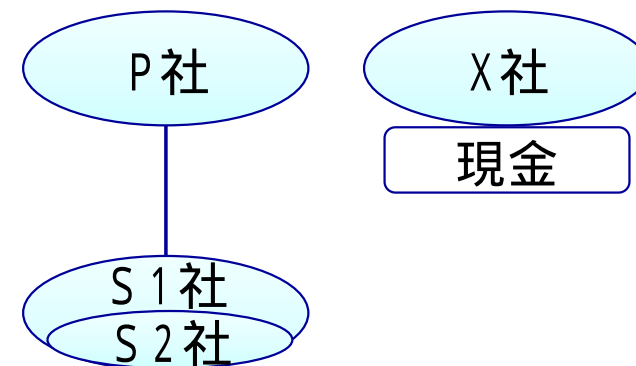
合併の対価として被合併法人の株主等に現金等を交付した時点で非適格合併となります。

少数株主に対して交付する対価を除く

【合併前】



【合併後】



2 適格要件

2-3 100%グループ内合併の適格要件 対価要件

(b)対価を交付しない場合

合併法人と被合併法人が、合併前に”一定の株式保有関係”にあること



”一定の株式保有関係”には、
合併法人が被合併法人の株式を100%所有していること
合併法人と被合併法人の株主構成が同じであること
の2パターンあります。

2 適格要件

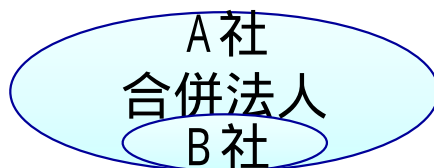
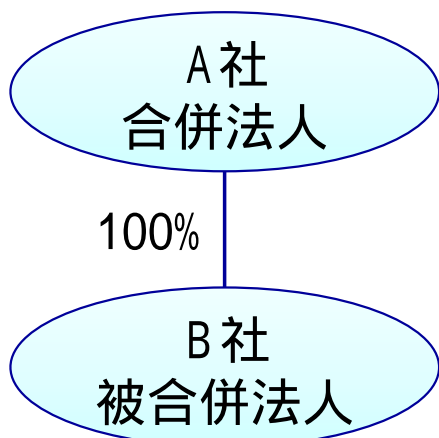
2-3 100%グループ内合併の適格要件 対価要件

(b)対価を交付しない場合

パターン1 合併法人が被合併法人の株式を100%所有していること

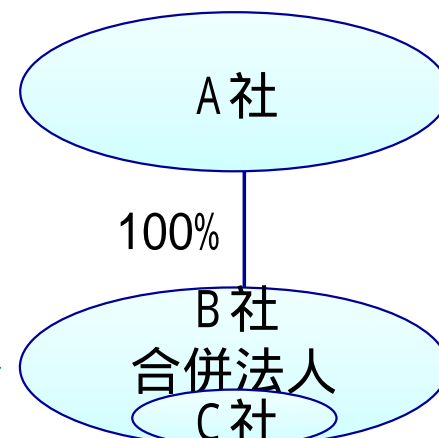
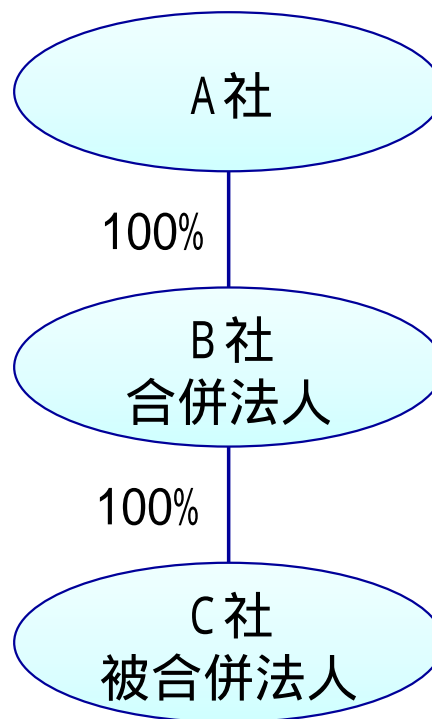
【合併前】

【合併後】



【合併前】

【合併後】



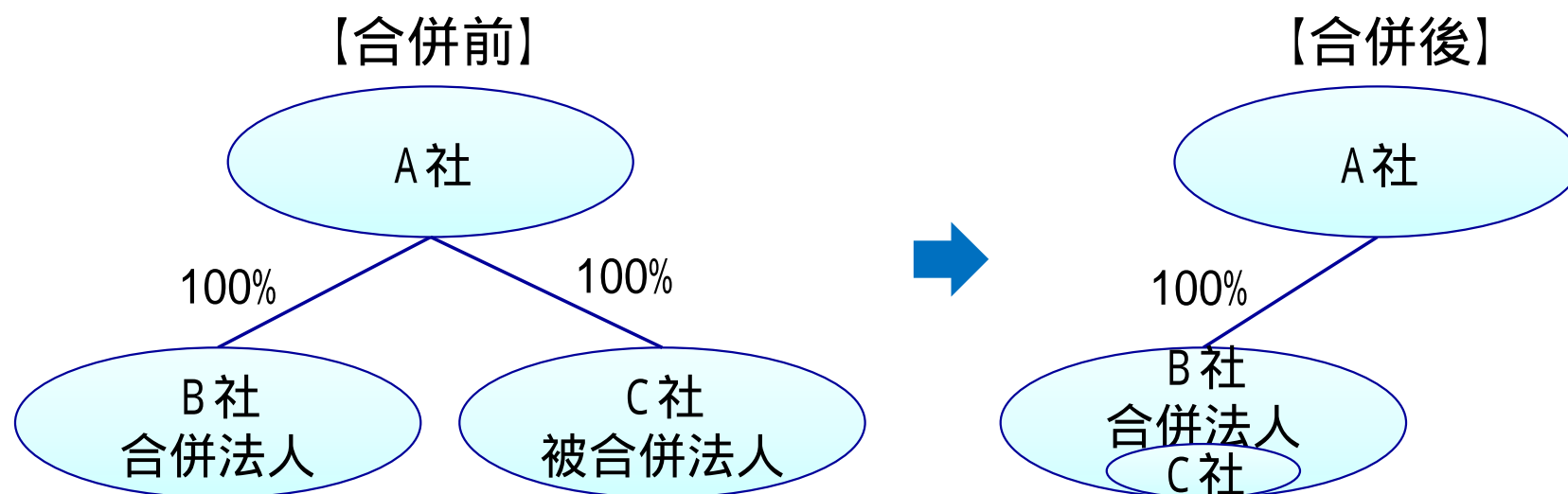
被合併法人の株主 = 合併法人なので、そもそも対価の交付ができない！
無対価でも対価要件を満たす

2 適格要件

2-3 100%グループ内合併の適格要件 対価要件

(b)対価を交付しない場合

パターン2 合併法人と被合併法人の株主構成が同じであること



対価として合併法人株式を交付してもしなくても、合併後の資本関係に違いがない
無対価でも対価要件を満たす

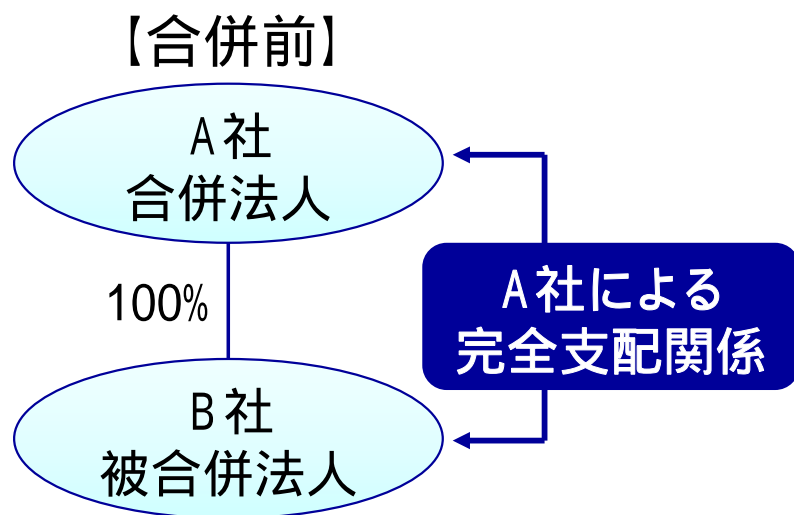
2 適格要件

2-4 100%グループ内合併の適格要件

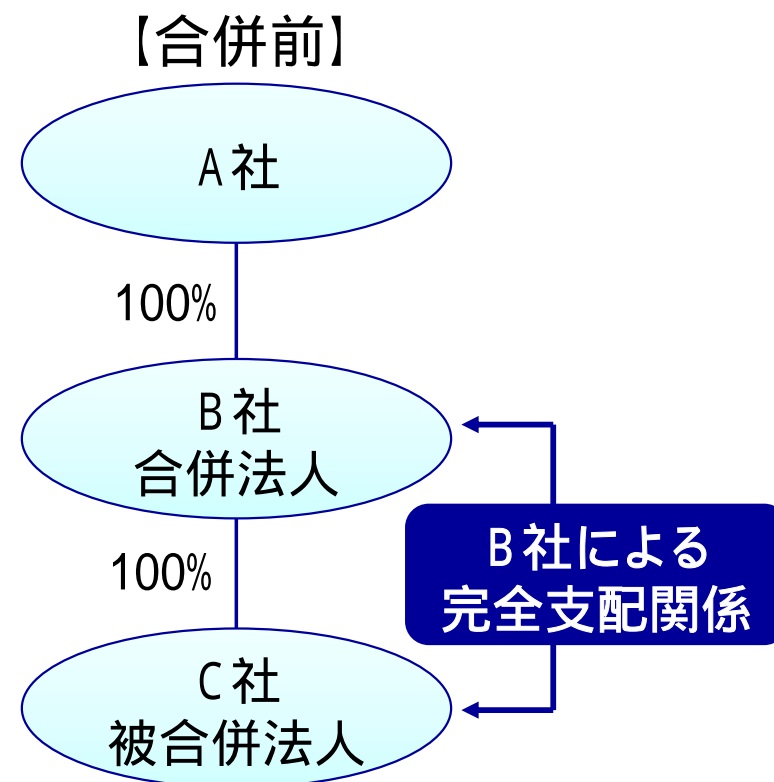
完全支配関係要件

(a) 当事者間の完全支配関係がある場合

合併前に合併法人と被合併法人との間に、いずれか一方の法人による完全支配関係があること



完全支配関係要件を満たす



完全支配関係要件を満たす

2 適格要件

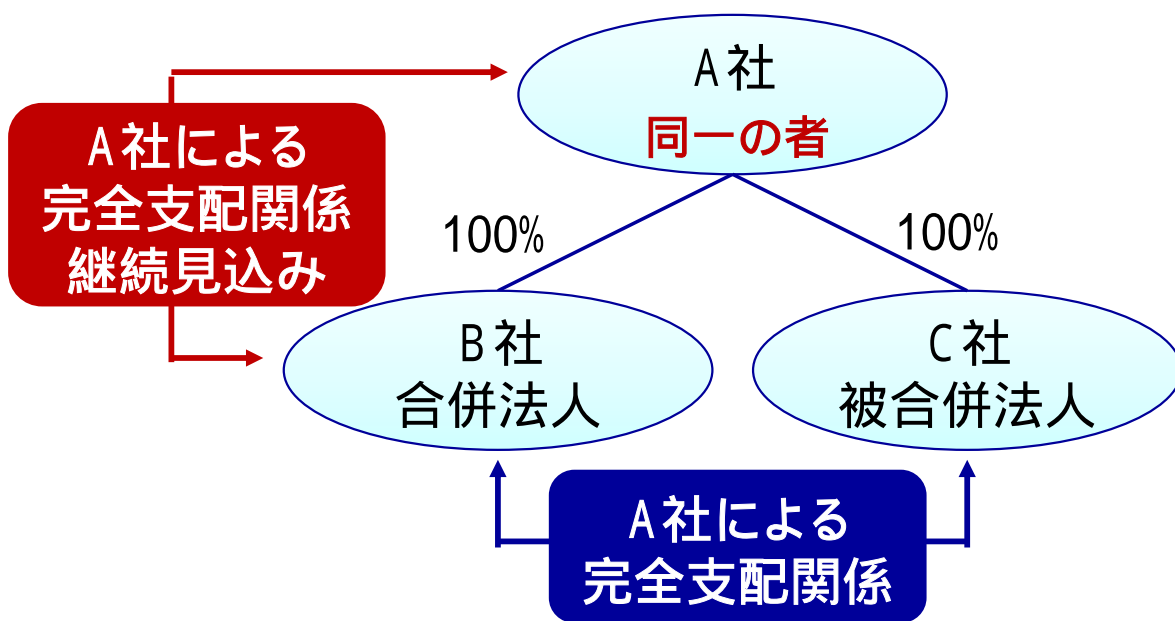
2-4 100%グループ内合併の適格要件

完全支配関係要件

(b)同一の者による完全支配関係がある場合

合併前に合併法人と被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、合併後もその者と合併法人との間にその者による完全支配関係が継続する見込みであること

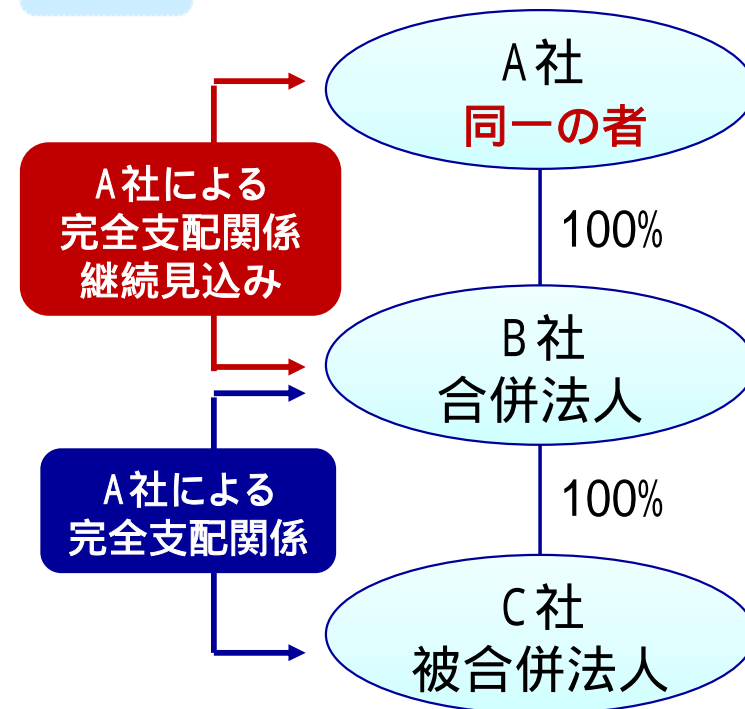
【合併前】



合併後もA社と合併法人との間に、A社による完全支配関係が継続見込であれば、完全支配関係要件を満たす

参考

【合併前】

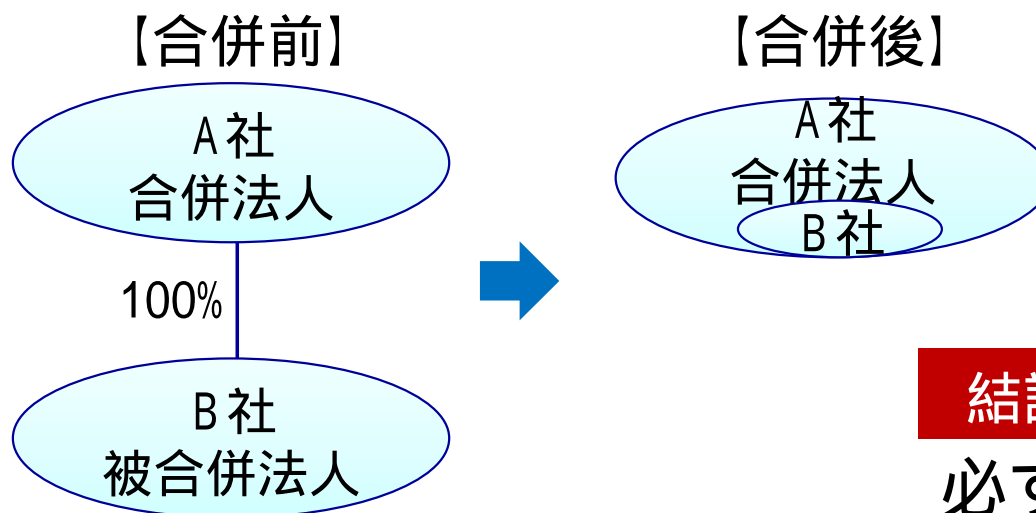


合併後もA社と合併法人との間に、A社による完全支配関係が継続見込であれば、完全支配関係要件を満たす

2 適格要件

2-5 典型例における適格判定

100%親子関係 - 1



結論！

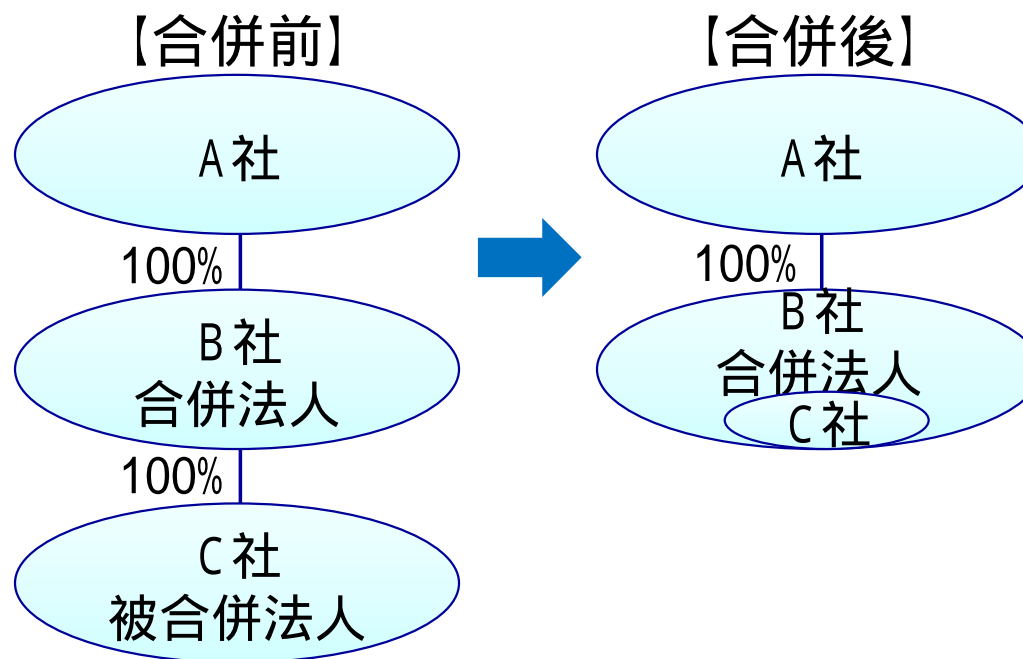
必ず適格合併になる！

要件		要件の内容		判定	
対価要件	(a)対価を交付する場合	対価として合併法人の株式等以外の資産が交付されないこと		-	適格合併
	(b)対価を交付しない場合	合併法人と被合併法人が一定の株式保有関係にあること		(パターン1)	
完全支配関係要件	(a)当事者間の完全支配関係がある場合	合併前に合併法人と被合併法人との間に、いずれか一方の法人による完全支配関係があること		-	
	(b)同一の者による完全支配関係がある場合	合併前に合併法人と被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、合併後もその者と合併法人との間にその者による完全支配関係が継続する見込みであること		-	

2 適格要件

2-5 典型例における適格判定

100%親子関係 - 2



結論！
必ず適格合併になる！

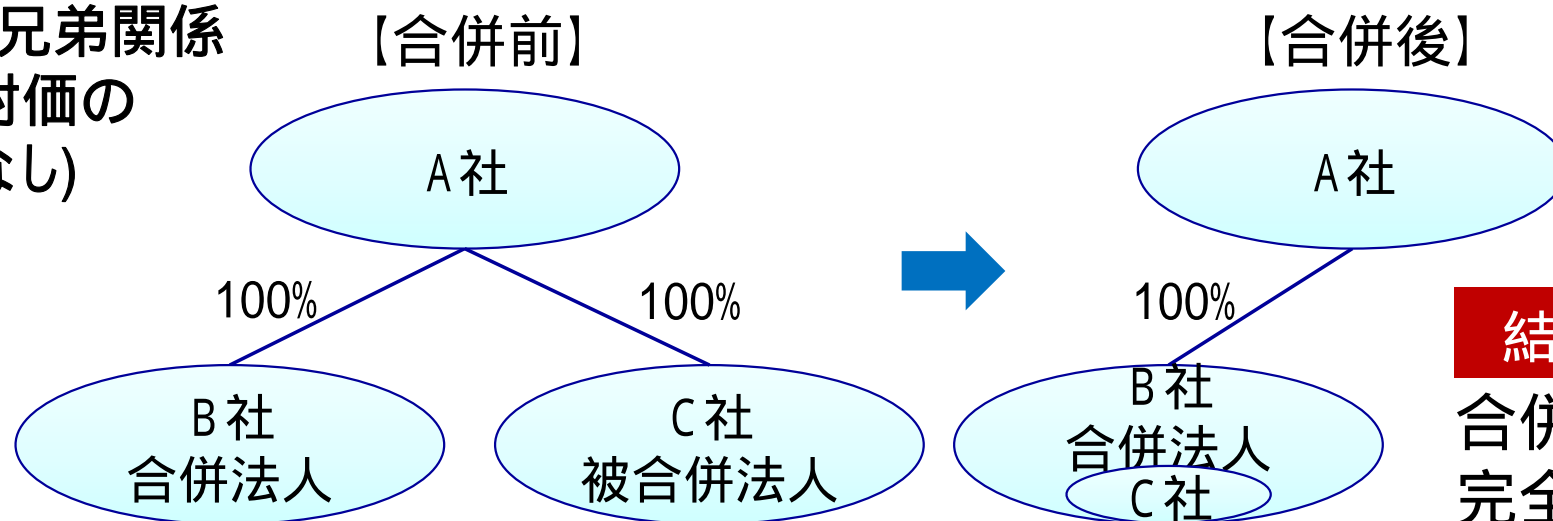
要件		要件の内容	判定
対価要件	(a)対価を交付する場合	対価として合併法人の株式等以外の資産が交付されないこと	-
	(b)対価を交付しない場合	合併法人と被合併法人が一定の株式保有関係にあること	(パターン1)
完全支配関係要件	(a)当事者間の完全支配関係がある場合	合併前に合併法人と被合併法人との間に、いずれか一方の法人による完全支配関係があること	(完全支配関係継続見込なしの場合)
	(b)同一の者による完全支配関係がある場合	合併前に合併法人と被合併法人との間に同一の者による完全支配関係があり、かつ、合併後もその者と合併法人との間にその者による完全支配関係が継続する見込みであること	(完全支配関係継続見込ありの場合)

適格合併

2 適格要件

2-5 典型例における適格判定

100%兄弟関係
(合併対価の
交付なし)



結論！

合併後もA社による
完全支配関係継続
見込みであれば適
格合併になる！

要件		要件の内容	判定
対価要件	(a)対価を交付する場合	対価として合併法人の株式等以外の資産が交付されないこと	-
	(b)対価を交付しない場合	合併法人と被合併法人が一定の株式保有関係にあること	(パターン2)
完全支配関係要件	(a)当事者間の完全支配関係がある場合	合併前に合併法人と被合併法人との間に、いずれか一方の法人による完全支配関係があること	-
	(b)同一の者による完全支配関係がある場合	合併前に合併法人と被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、合併後もその者と合併法人との間にその者による完全支配関係が継続する見込みであること	(完全支配関係継続見込ありの場合)

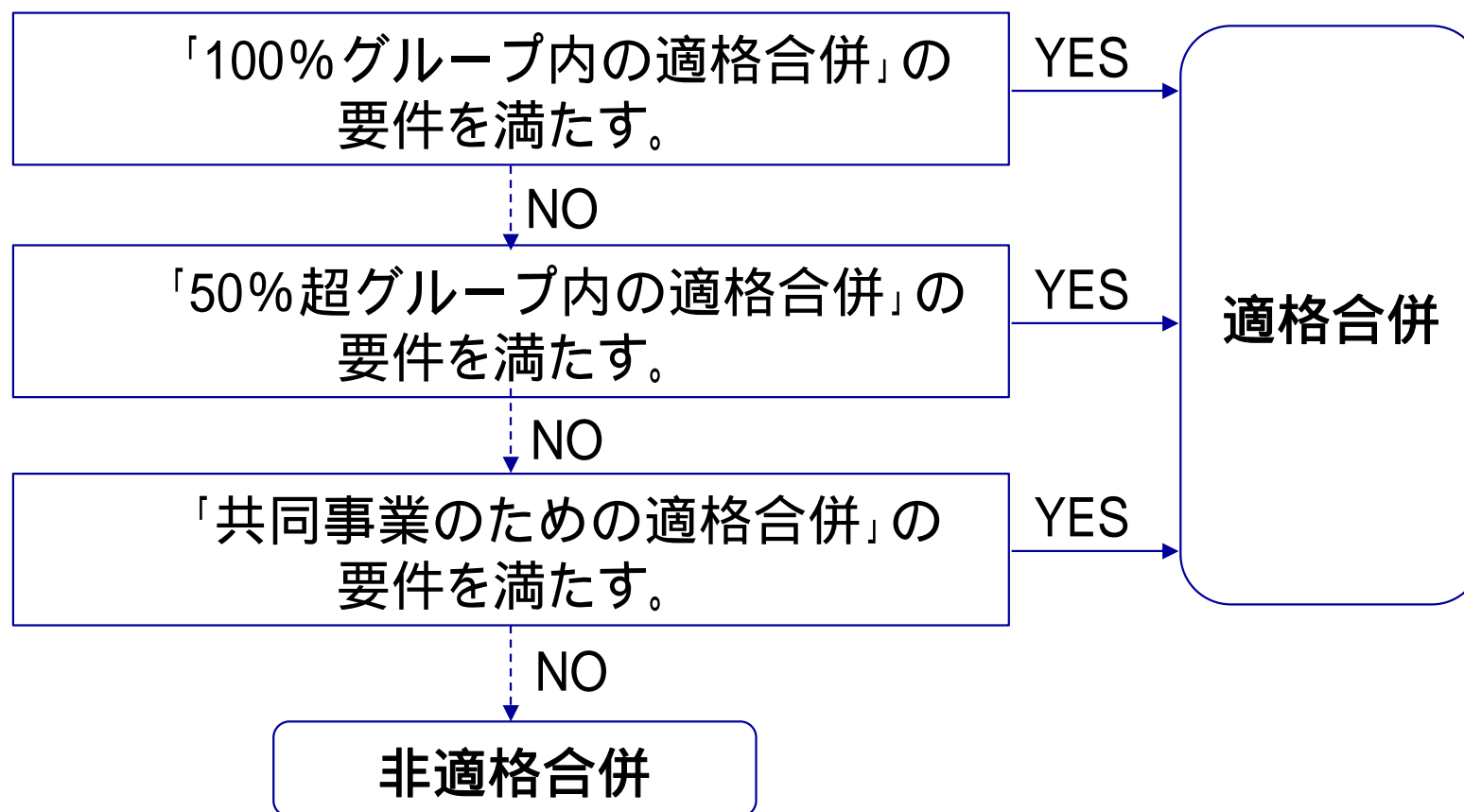
適格合併

2 適格要件

2-6 適格要件その他

参考

【適格合併 判定フローチャート】



POINT

- ✓ 「100%グループ内の適格合併」「50%超グループ内の適格合併」「共同事業のための適格合併」の順に検討を行う！

2 適格要件

2-6 適格要件その他

参考

【適格要件一覧】

要件	内容	合併		
		100%	50% 超	共同 事業
対価要件	合併の対価として合併法人の株式等以外の資産が交付されないこと(少数株主に交付する対価を除く)			
(完全)支配 関係要件	次のいずれかに該当すること <ul style="list-style-type: none"> ● 合併前に合併法人と被合併法人との間に、いずれか一方の法人による完全支配関係があること ● 合併前に合併法人と被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、合併後もその者と合併法人との間にその者による完全支配関係が継続する見込みであること (注)50%超グループ内合併の場合は、「完全支配関係」を「支配関係」と読み替えて判定します。			
従業者 引継要件	被合併法人の従業者の概ね80%以上が、合併後も合併法人の業務に従事する見込みであること			
事業継続要件	被合併法人の主要な事業が合併後も合併法人において引き続き行われる見込みであること			
事業関連性 要件	被合併法人の主要な事業と合併法人の事業が相互に関連するものであること			
事業規模要件 または 特定役員 引継要件	次のいずれかの要件を満たすこと <ul style="list-style-type: none"> ● 相互に関連するとされた事業の売上金額若しくは従業者の数、又は合併法人と被合併法人の資本金の額の規模の割合が概ね5倍を超えないこと ● 合併前における合併法人の常務取締役等の主要な役員のいずれかと、被合併法人の主要な役員のいずれかが、合併後に合併法人の主要な役員に就任することが見込まれていること 			
継続保有要件	被合併法人に支配株主がいる場合は、支配株主が交付を受けた対価株式の全部を継続して保有することが見込まれていること			

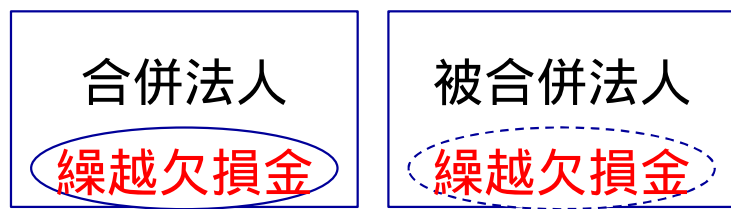
3 繰越欠損金

3-1 繰越欠損金の引継制限・使用制限ってなに？

繰越欠損金のある会社を利用した租税回避行為を防止するために、組織再編が行われた場合には、その後の繰越欠損金の使用について非常に厳しいルールが設けられています。

繰越欠損金の引継制限

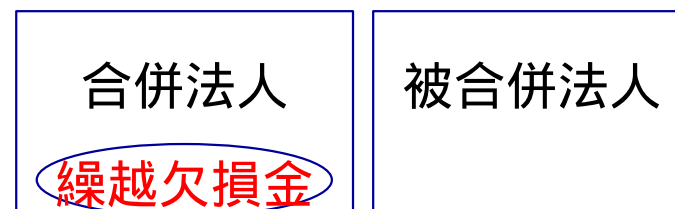
適格合併



適格合併の場合は、原則として被合併法人が有していた繰越欠損金の引継ぎが認められる。ただし、**支配関係のある法人間で行う適格合併の場合は、引き継ぐことができないケースがある。**

繰越欠損金の使用制限

適格合併



支配関係のある法人間で適格合併を行った場合は、合併法人が従来から有する繰越欠損金が切り捨てられるケースがある。

POINT

- ✓ 合併法人および被合併法人に繰越欠損金がある場合には、慎重な検討が必要！
- ✓ 被合併法人の繰越欠損金の引継ぎばかりに気が取られて、合併法人の繰越欠損金の検討を忘れがち！

3 繰越欠損金

3-1 繰越欠損金の引継制限・使用制限ってなに？

支配関係のある法人間で適格合併が行われた場合、その合併が次の ~ のいずれかに該当すれば、合併法人及び被合併法人の繰越欠損金が切り捨てられることはありません。

支配関係発生から5年経過後の合併

設立時から支配関係がある法人間の合併

みなし共同事業要件を満たす合併

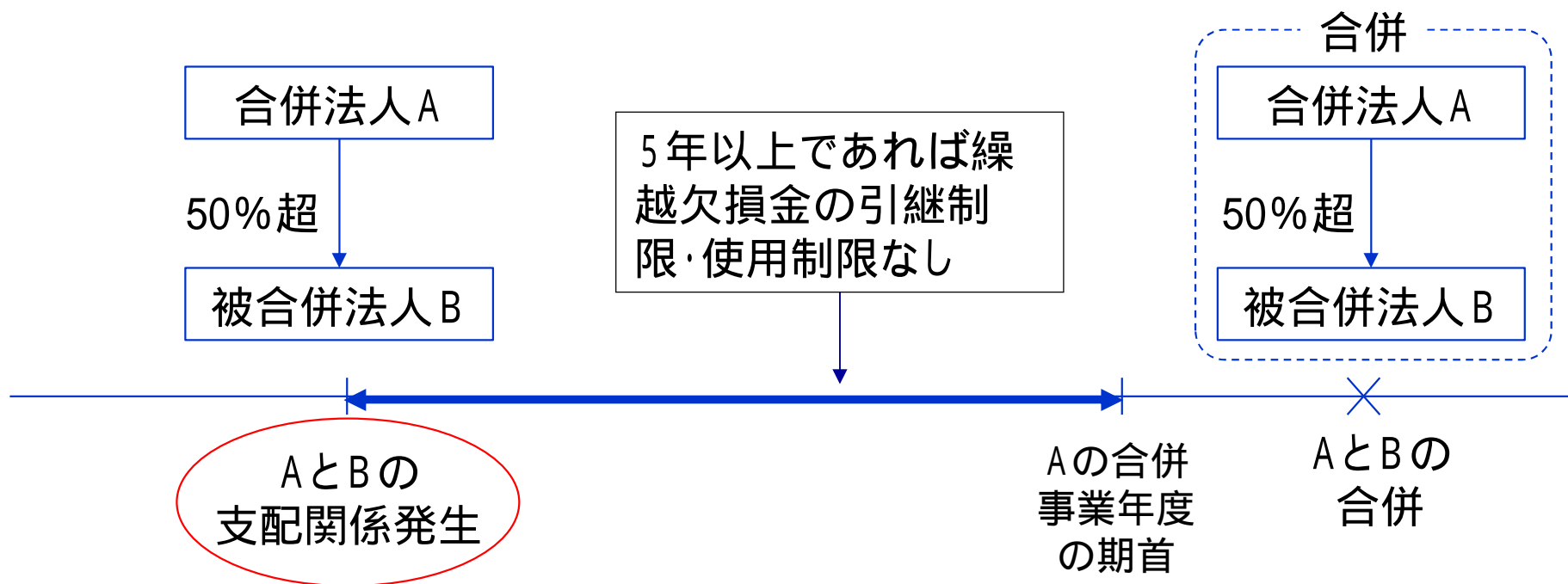
3 繰越欠損金

3-2 引継制限・使用制限がないケース

支配関係発生から5年経過後の合併

支配関係発生から5年経過後の合併

合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から合併の日まで、合併法人と被合併法人との間に支配関係が継続している場合



(注1)「支配関係」とは

- (a)一の者が法人の発行済株式等の50%超を直接又は間接に保有する関係(当事者間の支配の関係)
- (b)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 自己株式を除く

3 繰越欠損金

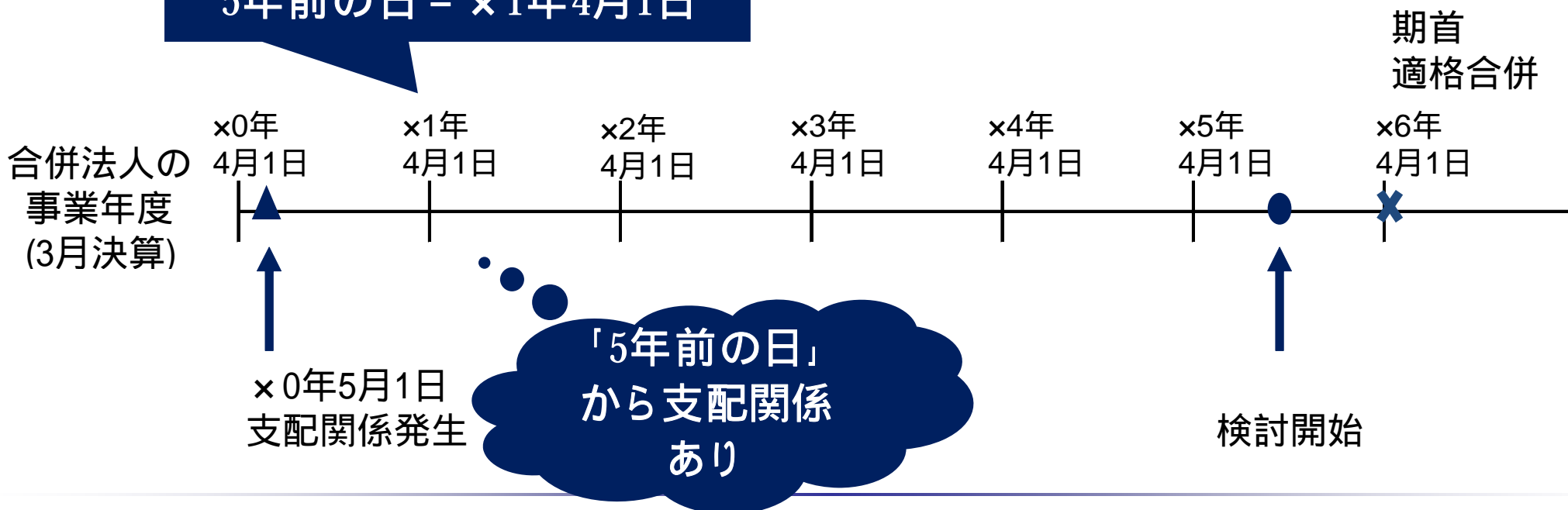
3-2 引継制限・使用制限がないケース 支配関係発生から5年経過後の合併

(注2)「5年前の日」とは

「5年前の日」とは合併の日の5年前の日ではありません。正しくは、「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」です。合併の検討時点で既に5年間の支配関係が継続している場合であっても、「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」からカウントすると5年間の支配関係が継続していないケースもあるため、注意が必要です。

合併法人の期首に合併した場合

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 = ×1年4月1日



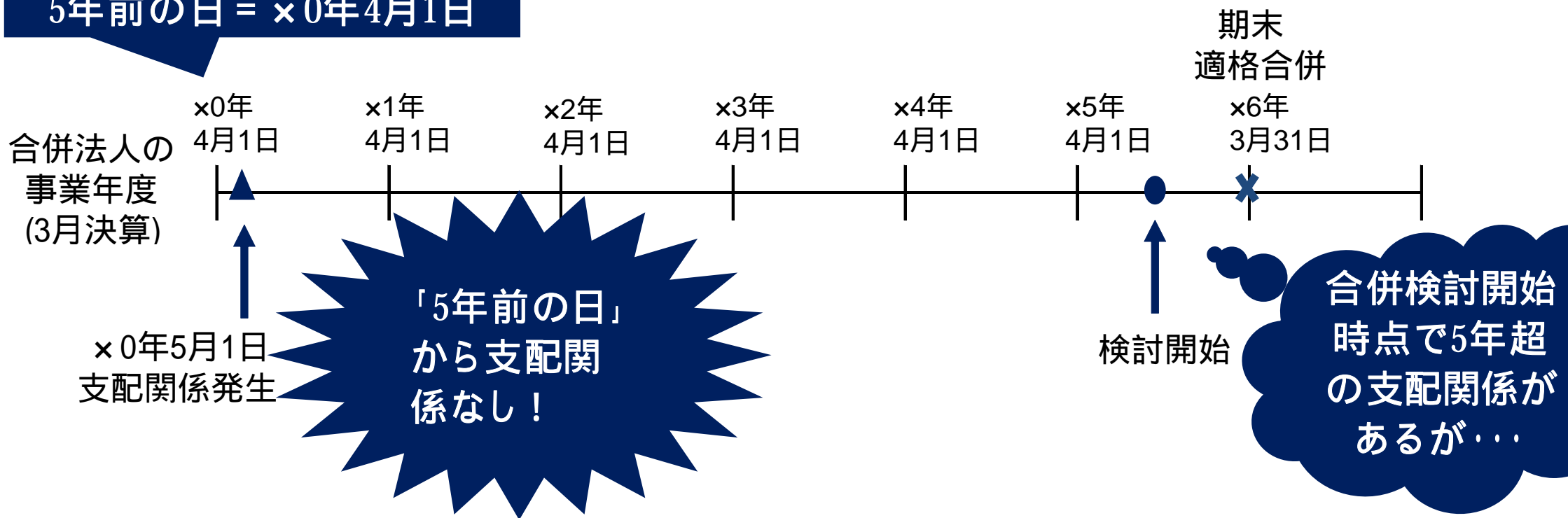
3 繰越欠損金

3-2 引継制限・使用制限がないケース

支配関係発生から5年経過後の合併

合併法人の期末に合併した場合

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 = x0年4月1日

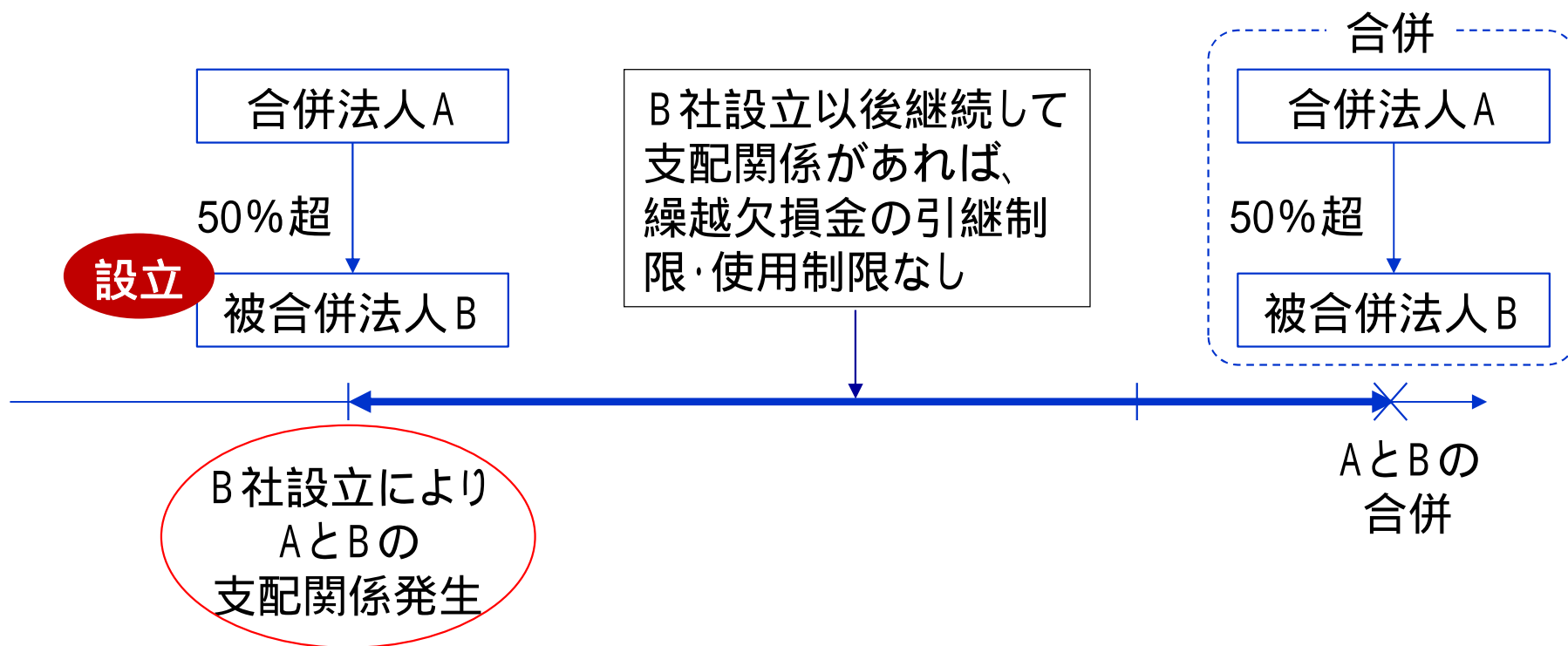


3 繰越欠損金

3-3 引継制限・使用制限がないケース 設立時から支配関係がある法人間の合併

設立時から支配関係がある法人間の合併

合併法人または被合併法人のいずれかが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であって、合併法人または被合併法人の設立の日のいずれか遅い日から合併の日まで支配関係が継続している場合



3 繰越欠損金

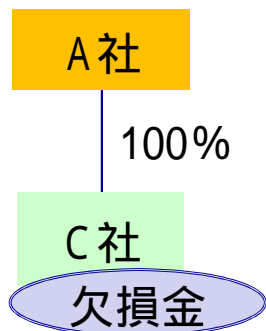
3-3 引継制限・使用制限がないケース 設立時から支配関係がある法人間の合併

(注1) 設立日以後に組織再編を行っている場合

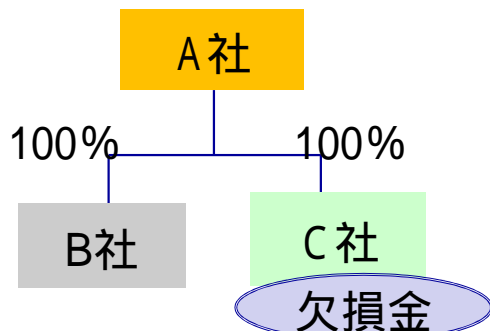
設立日以後に組織再編を行っているときは制限が課される場合があるため、注意が必要です。

繰越欠損金の引継制限・使用制限が課されるケース

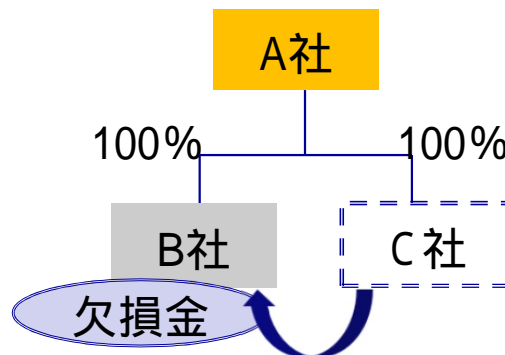
繰越欠損金の使用を目的とした受け皿会社を設立し、その会社と合併する場合



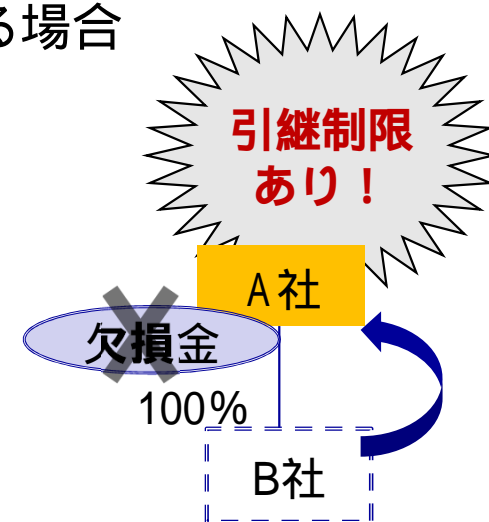
ステップ :
C社を買収
A社とC社の
支配関係発生



ステップ :
B社設立



ステップ :
B社がC社を適格合併
B社設立以来、B社と
C社との間に支配関係ある
ため、引継制限なし



ステップ :
A社がB社を適格合併
B社設立以来、B社と
A社との間に支配関係ある
が、引継制限あり

3 繰越欠損金

3-3 引継制限・使用制限がないケース 設立時から支配関係がある法人間の合併

POINT

- ✓「繰越欠損金の受け皿会社として設立する」という意図がない場合であっても、繰越欠損金の引継制限・使用制限が課される！
- ✓合併法人又は被合併法人が以下に該当する場合は、この制限が課される可能性がある！
 - 設立以後に、適格組織再編(適格合併・適格分割・適格現物出資・適格現物分配等)による資産等の受け入れを行っている
 - 合併法人・被合併法人の設立手法が新設合併・新設分割等である
 - 設立以後に、合併法人又は被合併法人が所有する他の完全支配関係子法人が清算している

3 繰越欠損金

3-4 引継制限・使用制限がないケース みなし共同事業要件を満たす合併

みなし共同事業要件を満たす合併

その合併が次の「イ～ホ」又は「イおよびホ」の要件（「みなし共同事業要件」）を満たす場合

要件	内容	詳細
イ 事業関連性要件	事業が関連していること	被合併法人の被合併事業 ¹ と合併法人の合併事業 ² とが相互に関連するものであること。
ロ 事業規模要件	相互の事業の規模に5倍を超える相違がないこと	次のいずれかの規模の割合が概ね5倍を超えないこと ● 被合併事業と合併事業(被合併事業と関連する事業に限る)の売上金額 ● 被合併事業と合併事業の従業者の数 ● 被合併法人と合併法人の資本金の額(資本金等の額ではない) ● これらに準ずるもの
ハ 事業規模継続要件 (被合併法人側)	被合併事業の規模が、支配関係発生時から2倍超変化していないこと	被合併事業が、最後に支配関係があることとなった時 ³ から合併の直前まで継続して行われており、かつ、支配関係発生時と合併の直前の被合併事業の規模(ロで指標としたものに限る)の割合が概ね2倍を超えないこと。
ニ 事業規模継続要件 (合併法人側)	合併事業の規模が、支配関係発生時から2倍超変化していないこと	合併事業が、最後に支配関係があることとなった時 ⁴ から合併の直前まで継続して行われており、かつ、支配関係発生時と合併の直前の合併事業の規模(ロで指標としたものに限る)の割合が概ね2倍を超えないこと。
ホ 特定役員引継要件	それぞれの特定役員が、合併法人の特定役員になること	被合併法人の合併直前の特定役員 ⁵ のいずれかの者 ⁶ と、合併法人の合併直前の特定役員のいずれかの者 ⁷ とが、合併後に合併法人の特定役員になることが見込まれていること。

1 被合併法人の合併の前に行う主要な事業のうちいずれかの事業をいう。

2 合併法人の合併の前に行う事業のうちいずれかの事業をいう。

3 合併までの間に、被合併法人が適格合併、適格分割又は適格現物出資により被合併事業の移転を受けている場合には、その移転を受けた時。

4 合併までの間に、合併法人が適格合併、適格分割又は適格現物出資により合併事業の移転を受けている場合には、その移転を受けた時。

5 特定役員とは、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。

6 支配関係発生日前(支配関係が設立により生じている場合は設立日)に被合併法人の役員(経営に従事していた者に限る)であった者に限る。

7 支配関係発生日前(支配関係が設立により生じている場合は設立日)に合併法人の役員(経営に従事していた者に限る)であった者に限る。

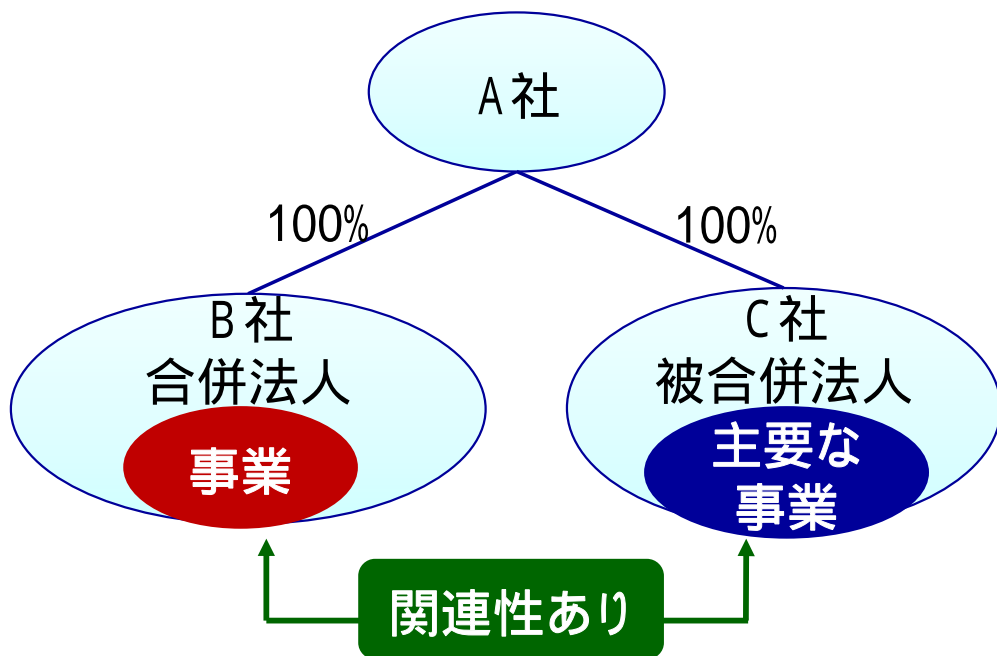
3 繰越欠損金

3-4 引継制限・使用制限がないケース

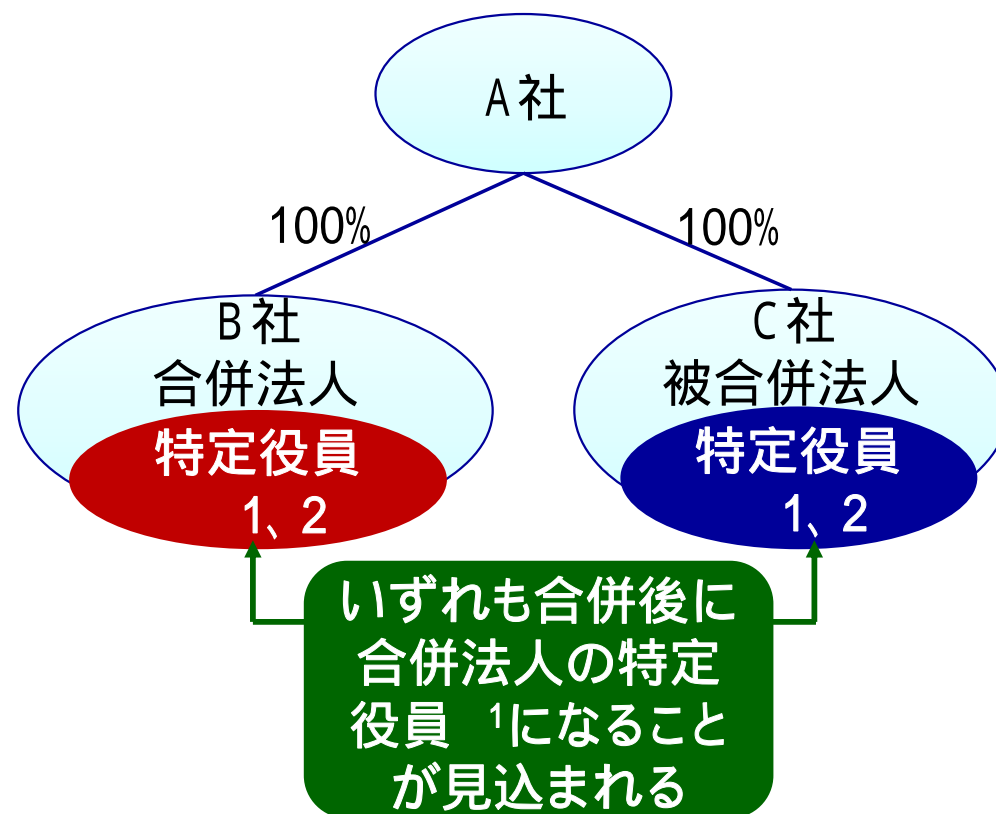
みなし共同事業要件を満たす合併

イ. 及び ホ. を満たす場合

イ. 事業関連性要件



ホ. 特定役員引継要件



- 1 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
- 2 支配関係発生前から役員であった者に限る

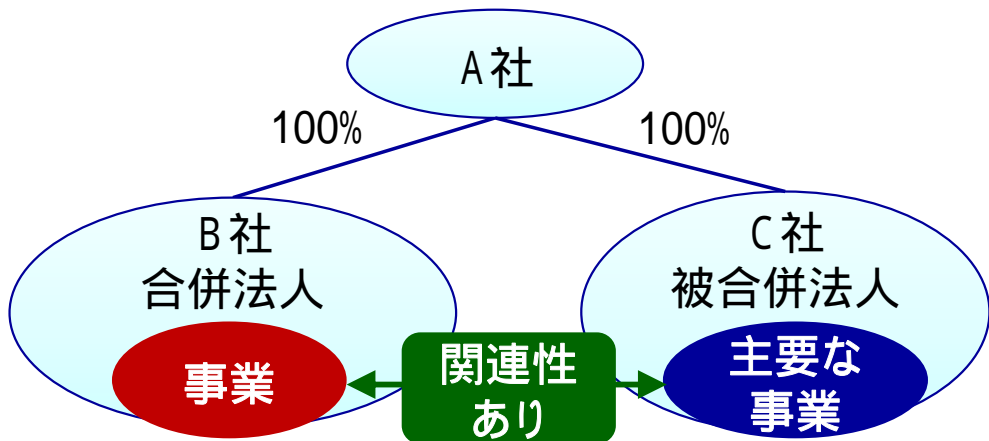
3 繰越欠損金

3-4 引継制限・使用制限がないケース

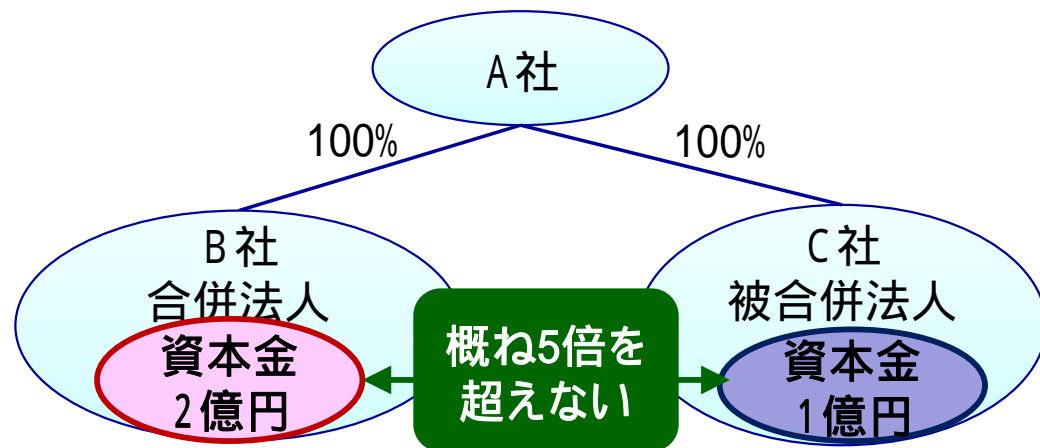
みなし共同事業要件を満たす合併

イ. 口. 八. 二. を満たす場合

イ. 事業関連性要件

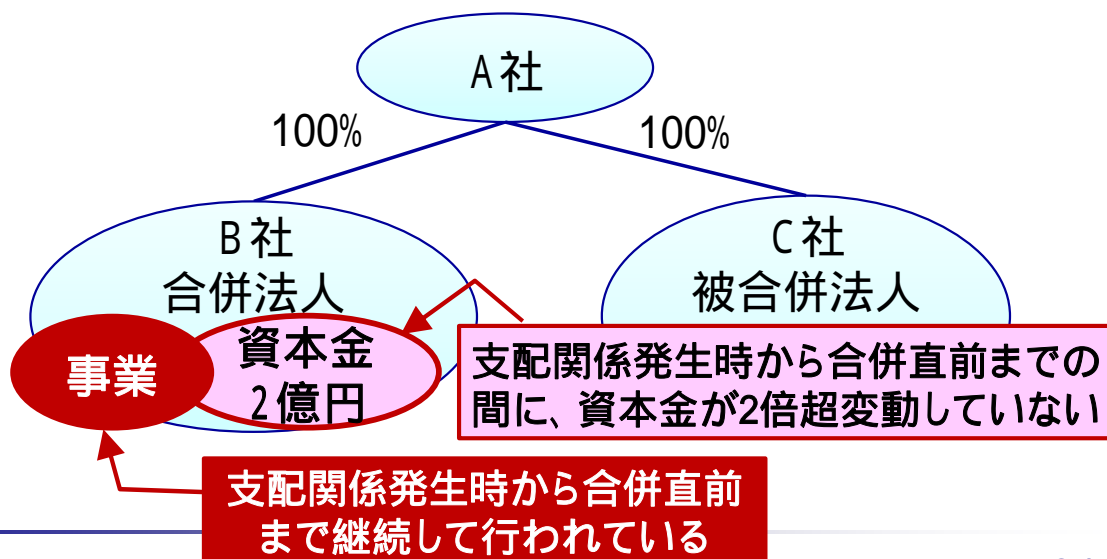
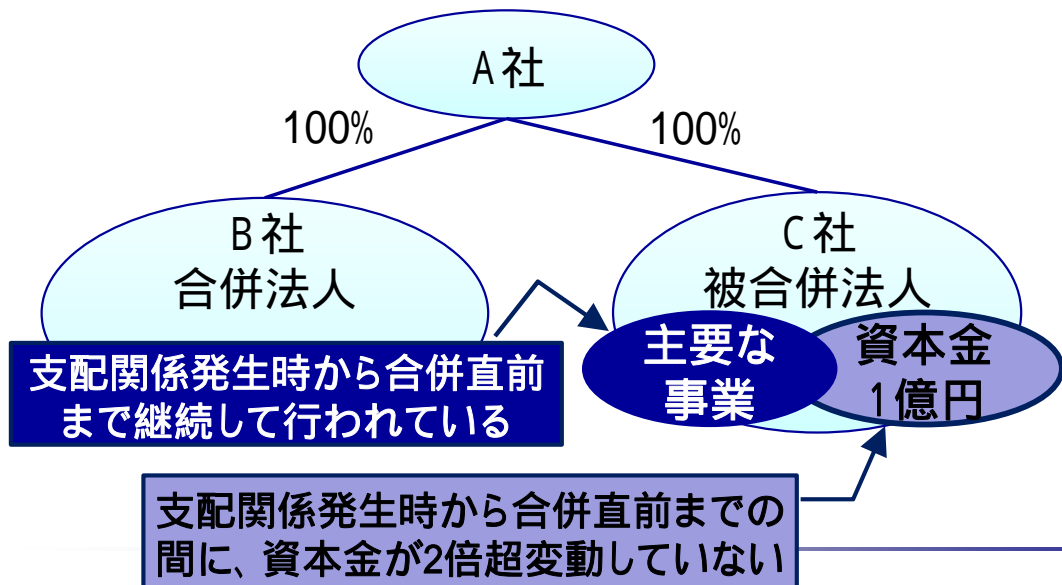


ロ. 事業規模要件 (資本金の場合)



八. 事業規模継続要件 (被合併法人側) (資本金の場合)

二. 事業規模継続要件 (合併法人側) (資本金の場合)



3 繰越欠損金

3-4 引継制限・使用制限がないケース みなし共同事業要件を満たす合併

POINT

✓みなし共同事業要件判定のコツ(合併の場合)
以下の順番で検討すると効率が良い！

事業関連性要件

この要件は必ず満たす必要があるため

特定役員引継要件

この要件と、事業関連性要件を満たせば、みなし共同事業要件を満たすこととなるため

資本金による事業規模要件・事業規模継続要件(被合併事業)・事業規模継続要件(合併事業)

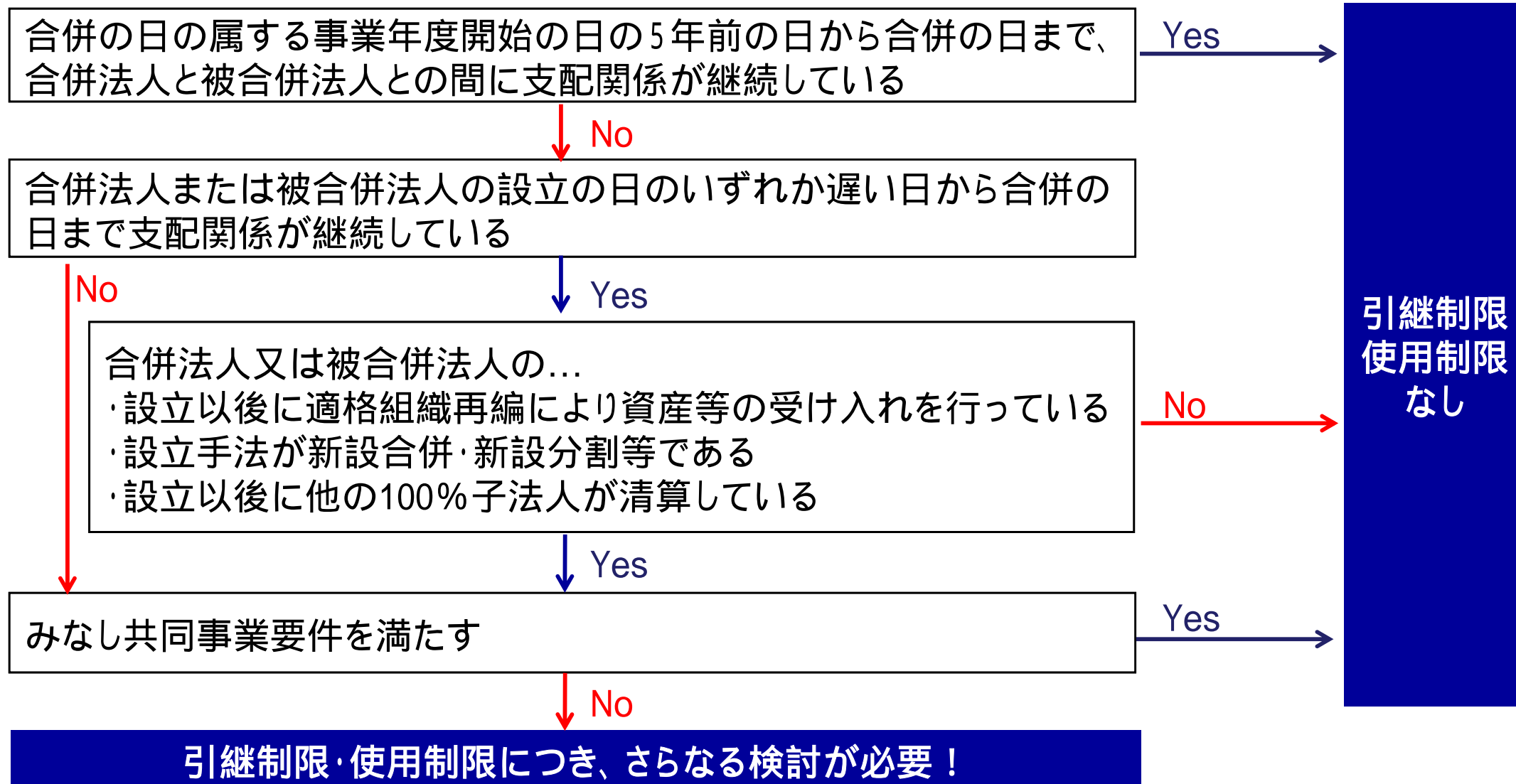
資本金による比較が最も簡単であるため

売上金額・従業者の数による事業規模要件・事業規模継続要件(被合併事業)・事業規模継続要件(合併事業)

3 繰越欠損金

3-5 判定フローチャート

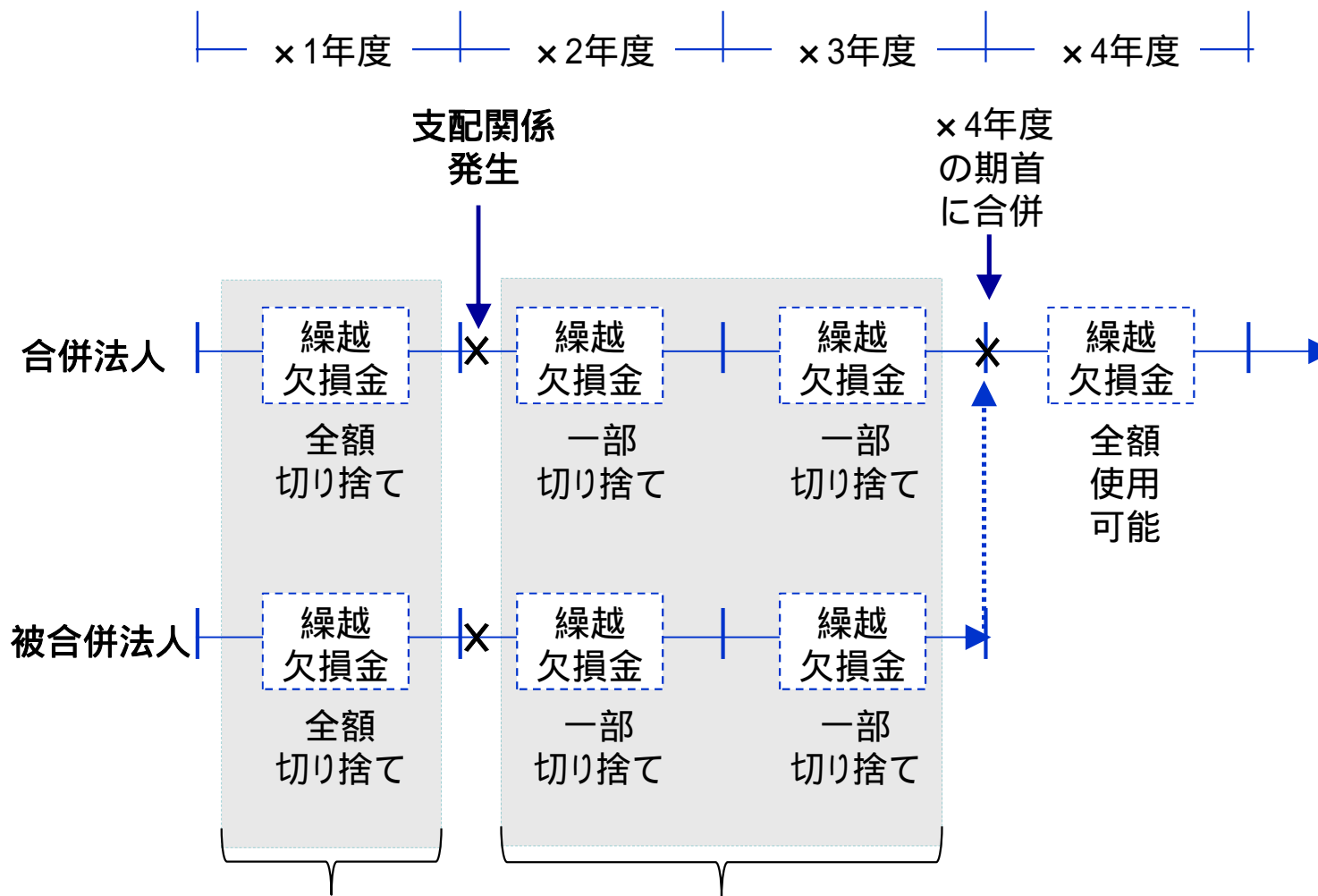
【繰越欠損金の引継制限・使用制限判定フローチャート】



3 繰越欠損金

3-6 繰越欠損金の引継ぎ・使用が制限される金額とは？

欠損金の発生事業年度により、制限の対象となる金額が異なります。

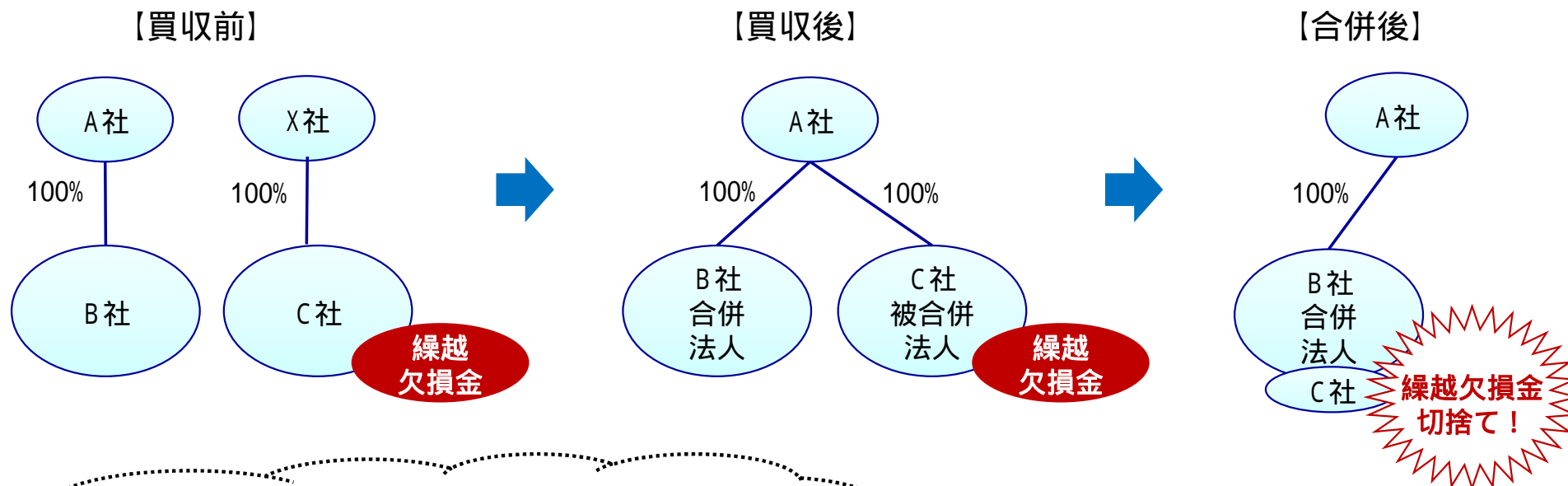


支配関係発生前の事業年度で生じた繰越欠損金は全額切り捨て

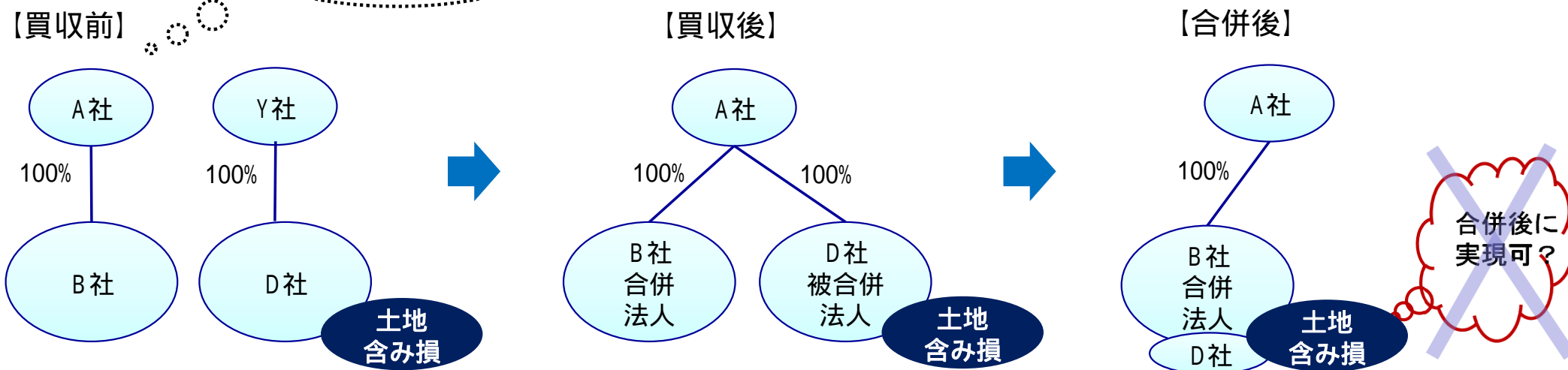
支配関係発生以後の事業年度で生じた繰越欠損金は一部 切り捨て
特定資産譲渡等損失相当額

4 特定資産譲渡等損失

4-1 特定資産譲渡等損失の損金算入制限ってなに？



繰越欠損金を有している法人を買収して合併すると繰越欠損金が切り捨てられるなら、含み損資産を持っている法人を買収しよう...



4 特定資産譲渡等損失

4-1 特定資産譲渡等損失の損金算入制限ってなに？

繰越欠損金を有する法人間で合併を行うと、繰越欠損金の引継制限・使用制限が課せられます。一方で、含み損を抱えている資産を保有する法人を買収して子法人化した上で適格合併すれば、その後その含み損資産を売却することで、グループ外の法人が有していた含み損を容易に自社に取り込むことが可能となります。

このような租税回避行為を防止するために、適格合併が行われた場合には、その後の含み損資産の売却等による損失計上について非常に厳しいルールが設けられています。

4 特定資産譲渡等損失

4-2 損金算入制限がないケース

繰越欠損金の引継制限・使用制限の適用除外と同様に、下記に該当する場合には、特定資産譲渡等損失の損金算入制限は課されないこととされています。

支配関係発生から5年経過後の適格合併

設立時から支配関係がある場合の適格合併

みなし共同事業要件を満たす適格合併



繰越欠損金の判定フローチャート参照

POINT

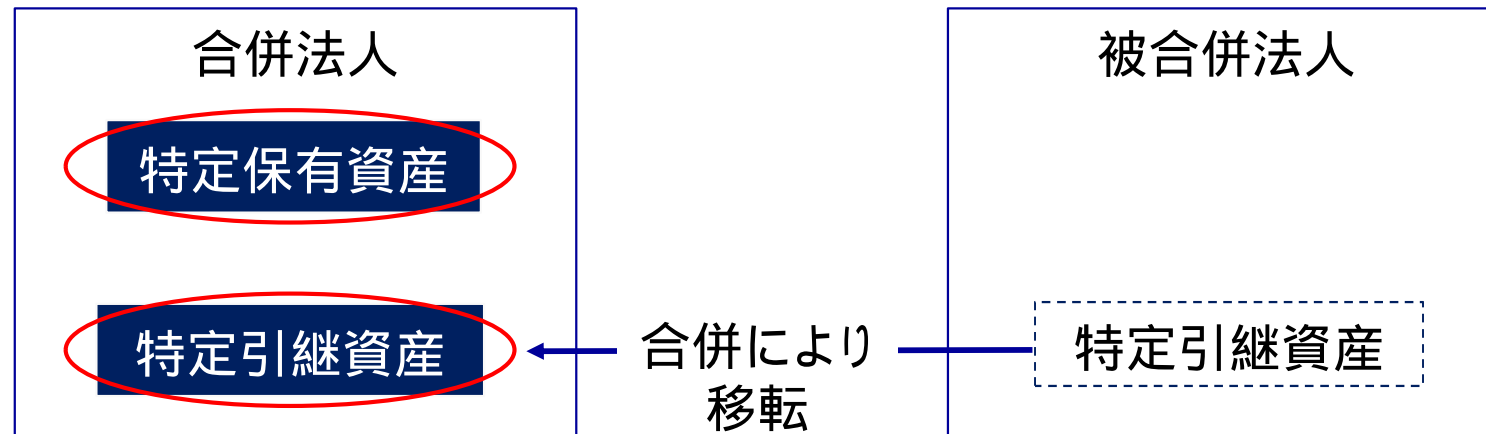
- ✓繰越欠損金にばかり気が取られて、特定資産の有無の検討を忘れがち！
- ✓特定引継資産(被合併法人から引き継ぐ含み損資産)の検討は行っても、特定保有資産(合併法人が有している含み損資産)の検討を忘れがち！

4 特定資産譲渡等損失

4-3 損金算入制限の対象となる特定資産とは？

損金算入制限の対象となる特定資産とは…

合併法人がもともと所有していた資産(特定保有資産)と、合併法人が合併により被合併法人から受け入れた資産(特定引継資産)のいずれも損金算入制限の対象になります。



特定資産の範囲

特定資産とは、合併法人又は被合併法人が、支配関係が発生した事業年度開始の日前から保有する資産をいいます。ただし、次に掲げる資産を除きます。

- 合併の日における帳簿価額が1,000万円未満の引継資産
- 合併の日の属する事業年度開始の日における帳簿価額が1,000万円未満の保有資産
- 支配関係が発生した事業年度開始の日において時価が簿価を下回っていない資産(含み損がない資産)
- 棚卸資産(土地等を除く)、短期売買商品、売買目的有価証券 等

4 特定資産譲渡等損失

参考

4-4 損金算入制限の対象となる損失の範囲は？

損金算入制限の対象となる損失の範囲

特定資産の譲渡等により発生する損金算入制限の対象となる損失は、特定資産について譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由（以下「譲渡等特定事由」といいます）により生じた損失をいいます。ただし、災害による資産の損失または損壊、会社更生法等による更生期間に生じた譲渡等特定事由などによる損失を除きます。

4 特定資産譲渡等損失

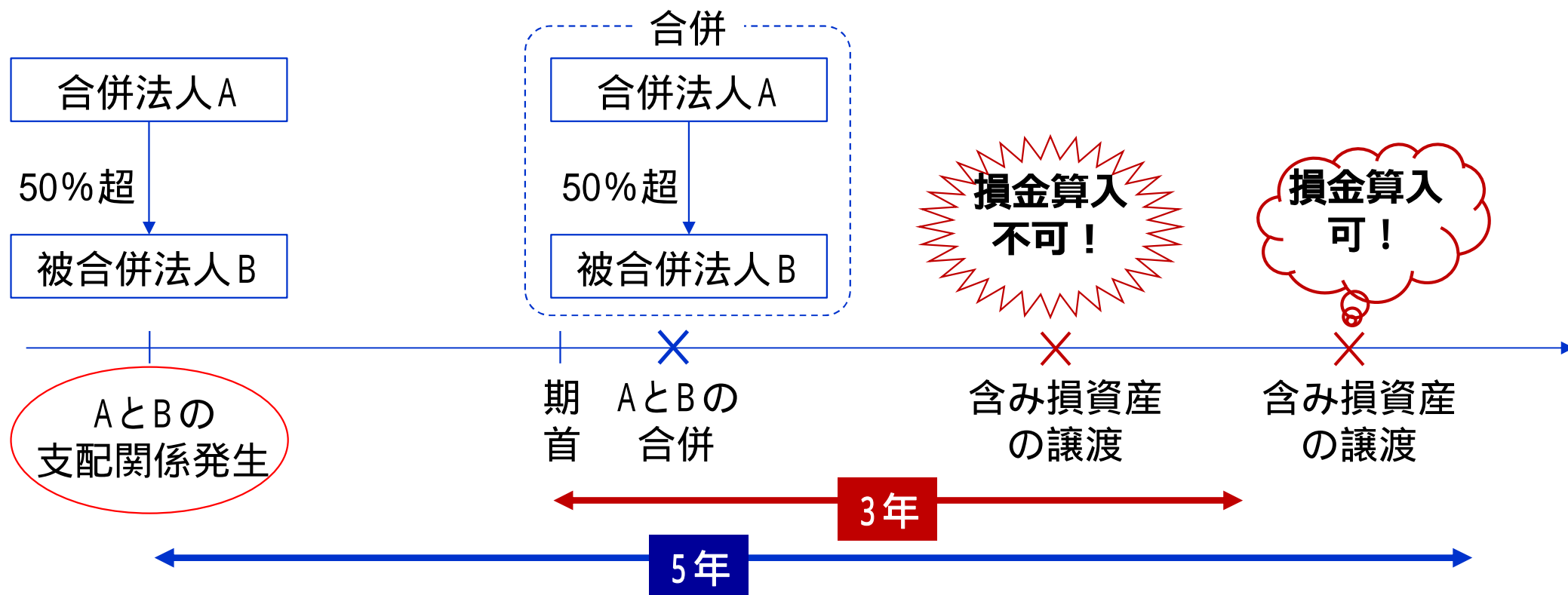
参考

4-5 損金算入が制限される期間は？

損金算入が制限される期間

特定資産について生じた損失のうち、次に掲げる日のうちいずれか早い日までに生じた損失が損金不算入の対象となります。

- 合併の日の属する事業年度開始の日から3年を経過する日
- 支配関係発生日後5年を経過する日



4 特定資産譲渡等損失

参考

4-6 損金不算入額の計算方法は？

損金不算入額の計算方法

損金不算入額は、特定資産を特定引継資産と特定保有資産に分けて計算します。

特定引継資産

損金不算入額

= 特定引継資産の譲渡等による損失額 - 特定引継資産の譲渡等による利益額

特定保有資産

損金不算入額

= 特定保有資産の譲渡等による損失額 - 特定保有資産の譲渡等による利益額

時価純資産価額を計算した場合の特例、事業を移転しない組織再編の場合の特例あり

5 適格判定・繰越欠損金・特定資産譲渡等損失まとめ

5-1 繰越欠損金・特定資産譲渡等損失に制限がない典型例

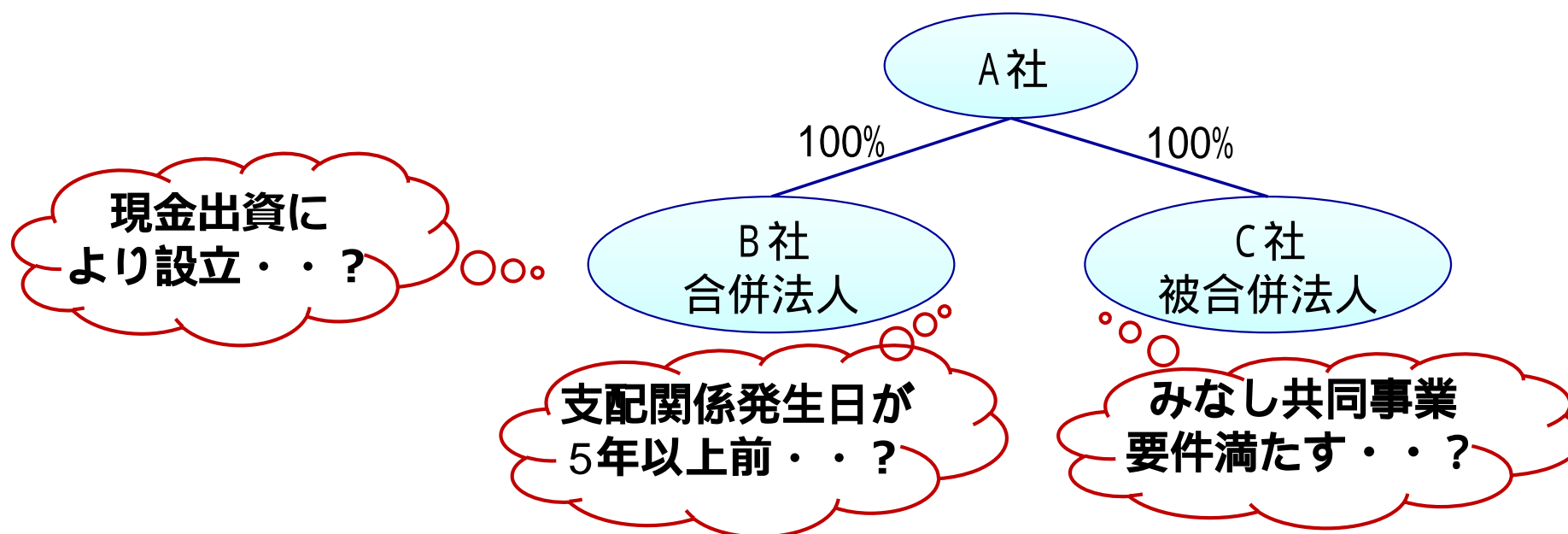
合併法人と被合併法人の支配関係発生日が、5年以上前である^{1,2}

合併法人及び被合併法人がグループ内で現金出資により設立され、それ以降支配関係が継続している(設立以降組織再編を行っていない、他の100%子法人が清算していない)

合併法人と被合併法人が、みなし共同事業要件を満たす²

1 合併法人の合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から合併の日まで、合併法人と被合併法人との間に支配関係が継続している場合が該当

2 詳細な検討が必要なケースに該当しないかどうか、念のために確認が必要



5 適格判定・繰越欠損金・特定資産譲渡等損失まとめ

5-2 100%グループ内合併ではあるものの詳細な検討が必要なケース

連続して組織再編を行う予定があるケース(適格判定と繰越欠損金・特定資産譲渡等損失の判定に影響する可能性がある)

三社合併・四社合併等のケース(どの法人を合併法人とするかや合併の順番により、適格判定と繰越欠損金・特定資産譲渡等損失の判定が異なる)

100%親子関係の合併で、子法人が合併法人になるケース(対価の交付が必要となる。仮に連続して組織再編を行う予定がある場合、適格判定が複雑になる)

株主が同族関係にある複数の個人であるケース(株主構成が異なる場合は対価の交付が必要になる)

支配関係発生日以降に、合併法人又は被合併法人が組織再編を行っているケース、合併法人又は被合併法人が所有する他の100%子法人が清算しているケース(繰越欠損金等の判定に影響する可能性がある)

売上金額・従業者の数により、みなし共同事業要件の判定が必要となるケース(みなし共同事業要件の判定が複雑になる)

5 適格判定・繰越欠損金・特定資産譲渡等損失まとめ

5-2 100%グループ内合併ではあるものの詳細な検討が必要なケース

その他特殊なケースとして…

過去に外部から買収してきた法人が合併法人又は被合併法人である場合で…

- ・ **買収時に事業を営んでいなかった**
- ・ **(買収時に事業は営んでいたが…)買収時の事業を全て廃止した(又は廃止する見込みである)**
- ・ **(買収時の事業は廃止していないが…)買収時の事業(当初事業)とは別の事業(新規事業)を開始した(買収直前の役員は全員退任している、買収直前の従業員の約2割が退職している、買収直前の従業員は新規事業に従事していない、新規事業の規模が当初事業の規模と比較して相当程度大きい)**
- ・ 買収した法人の株式を取得するだけでなく、債権も額面の50%未満の金額で取得し、債務免除等することなく保有し続けている