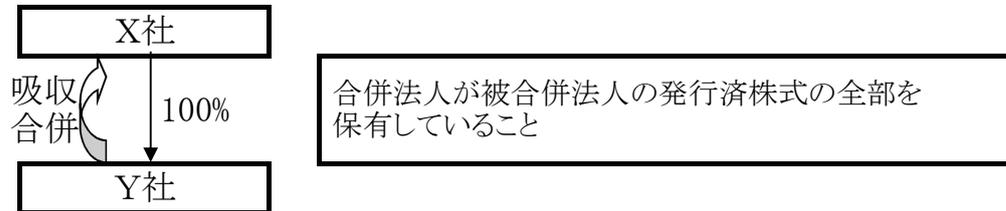


無対価合併と適格となる資本関係

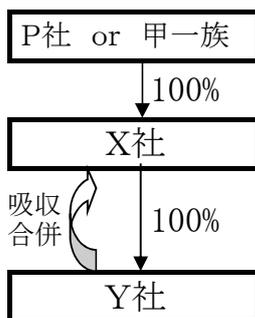
1. 当事者間の完全支配関係の場合



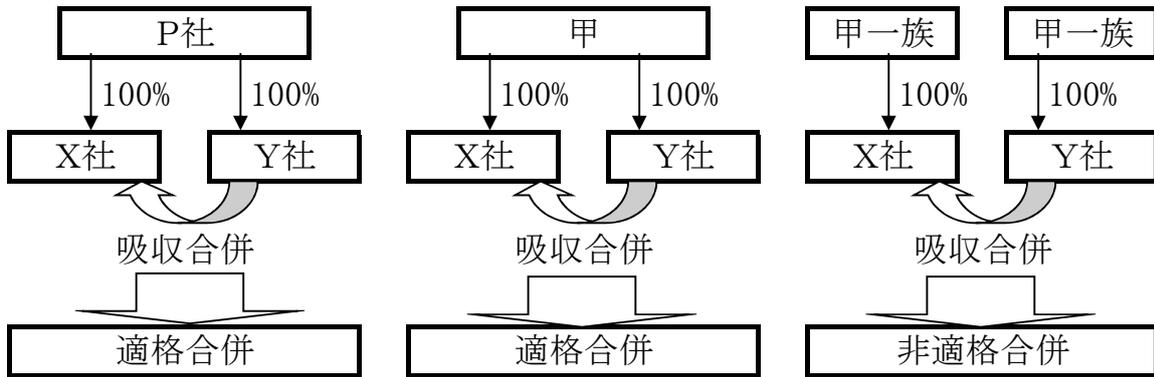
2. 同一の者による完全支配関係の場合

合併前に次の①から④のいずれかの関係があり、かつ、合併後に同一の者と合併法人との間に、その同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれる場合

① 合併法人が被合併法人の発行済株式の全部を保有している場合

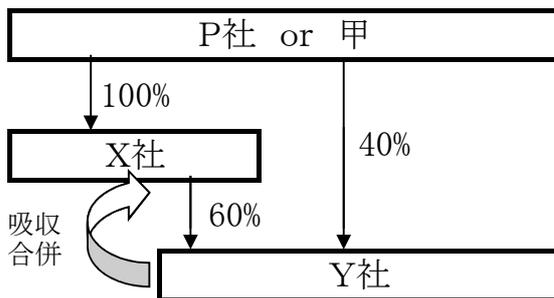


② 一の者が被合併法人及び合併法人の発行済株式の全部を保有している場合

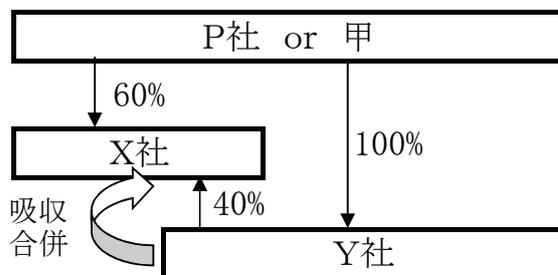


※ 国税庁質疑応答事例「無対価合併に係る適格判定について(株主が個人である場合)」

③ 合併法人及びその合併法人の発行済株式の全部を保有する者が被合併法人の発行済株式の全部を保有している場合



④ 被合併法人及びその被合併法人の発行済株式の全部を保有する者が合併法人の発行済株式の全部を保有している場合



法 第二条

十二の七の五 支配関係 一の者が法人の発行済株式若しくは出資(当該法人が有する自己の株式又は出資を除く。以下この条において「発行済株式等」という。)の総数若しくは総額の百分の五十を超える数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する関係として政令で定める関係(以下この号において「当事者間の支配の関係」という。)又は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をいう。

十二の七の六 完全支配関係 一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係として政令で定める関係(以下この号において「当事者間の完全支配の関係」という。)又は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をいう。

(支配関係及び完全支配関係)

令 第四条の二 (省略)

2 [法第二条第十二号の七の六](#) に規定する政令で定める関係は、一の者(その者が個人である場合には、その者及びこれと前条第一項に規定する特殊の関係のある個人が……が(以下、省略)

(同族関係者の範囲)

令 第四条 [法第二条第十号](#) (同族会社の意義)に規定する政令で定める特殊の関係のある個人は、次に掲げる者とする。

- 一 株主等の親族
- 二 株主等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
- 三 株主等(個人である株主等に限る。次号において同じ。)の使用人
- 四 前三号に掲げる者以外の者で株主等から受ける金銭その他の資産によつて生計を維持しているもの
- 五 前三号に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

十二の八 適格合併 次のいずれかに該当する合併で被合併法人の株主等に合併法人株式（合併法人の株式又は出資をいう。）又は合併親法人株式（合併法人との間に当該合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係として政令で定める関係がある法人の株式又は出資をいう。）のいずれか一方の株式又は出資以外の資産（当該株主等に対する剰余金の配当等（株式又は出資に係る剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配をいう。）として交付される金銭その他の資産及び合併に反対する当該株主等に対するその買取請求に基づく対価として交付される金銭その他の資産を除く。）が交付されないものをいう。

イ その合併に係る被合併法人と合併法人（当該合併が法人を設立する合併（以下この号において「新設合併」という。）である場合にあっては、当該被合併法人と他の被合併法人）との間にいずれか一方の法人による完全支配関係その他の政令で定める関係がある場合の当該合併

ロ その合併に係る被合併法人と合併法人（当該合併が新設合併である場合にあっては、当該被合併法人と他の被合併法人）との間にいずれか一方の法人による支配関係その他の政令で定める関係がある場合の当該合併のうち、次に掲げる要件の全てに該当するもの

(1) 当該合併に係る被合併法人の当該合併の直前の従業者のうち、その総数のおおむね百分の八十以上に相当する数の者が当該合併後に当該合併に係る合併法人の業務に従事することが見込まれていること（当該合併後に当該合併法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、当該相当する数の者が、当該合併後に当該合併法人の業務に従事し、当該適格合併後に当該適格合併に係る合併法人の業務に従事することが見込まれていること。）。

(2) 当該合併に係る被合併法人の当該合併前に営む主要な事業が当該合併後に当該合併に係る合併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（当該合併後に当該合併法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、当該主要な事業が、当該合併後に当該合併法人において営まれ、当該適格合併後に当該適格合併に係る合併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。）。

ハ その合併に係る被合併法人と合併法人（当該合併が新設合併である場合にあっては、当該被合併法人と他の被合併法人）とが共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの

(適格組織再編成における株式の保有関係等)

令 第四条の三

2 [法第二条第十二号の八](#)イに規定する政令で定める関係は、次に掲げるいずれかの関係とする。

一 合併に係る被合併法人と合併法人(当該合併が法人を設立する合併(次項及び第四項において「新設合併」という。)である場合にあつては、当該被合併法人と他の被合併法人。以下この項において同じ。)との間にいずれか一方の法人による完全支配関係(当該合併が被合併法人の株主等に合併法人の株式その他の資産が交付されない合併(以下第四項までにおいて「無対価合併」という。)である場合にあつては、合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係に限る。)がある場合における当該完全支配関係(次号に掲げる関係に該当するものを除く。)

二 合併前に当該合併に係る被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係(当該合併が無対価合併である場合にあつては、次に掲げる関係がある場合における当該完全支配関係に限る。)があり、かつ、当該合併後に当該同一の者と当該合併に係る合併法人との間に当該同一の者による完全支配関係が継続すること(当該合併後に当該同一の者を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には当該合併後に当該同一の者と当該合併法人との間に当該同一の者による完全支配関係があり、当該適格合併後に当該適格合併に係る合併法人と当該合併に係る合併法人との間に当該適格合併に係る合併法人による完全支配関係が継続することとし、当該合併後に当該合併に係る合併法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には当該合併の時から当該適格合併の直前の時まで当該同一の者と当該合併法人との間に当該同一の者による完全支配関係が継続することとする。)が見込まれている場合における当該合併に係る被合併法人と合併法人との間の関係

イ 合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係

ロ 一の者が被合併法人及び合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係

ハ 合併法人及び当該合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係

ニ 被合併法人及び当該被合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係

- 3 [法第二条第十二号の八](#) 口に規定する政令で定める関係は、次に掲げるいずれかの関係（前項各号に掲げる関係に該当するものを除く。）とする。
- 一 合併に係る被合併法人と合併法人（当該合併が新設合併である場合にあつては、当該被合併法人と他の被合併法人）との間にいずれか一方の法人による支配関係（当該合併が無対価合併である場合にあつては、前項第二号ハ又はニに掲げる関係がある場合における当該支配関係に限る。）がある場合における当該支配関係（次号に掲げる関係に該当するものを除く。）
- 二 前項第二号中「完全支配関係」とあるのを「支配関係」と読み替えた場合における同号に掲げる関係

無対価合併に係る適格判定について(株主が個人である場合)

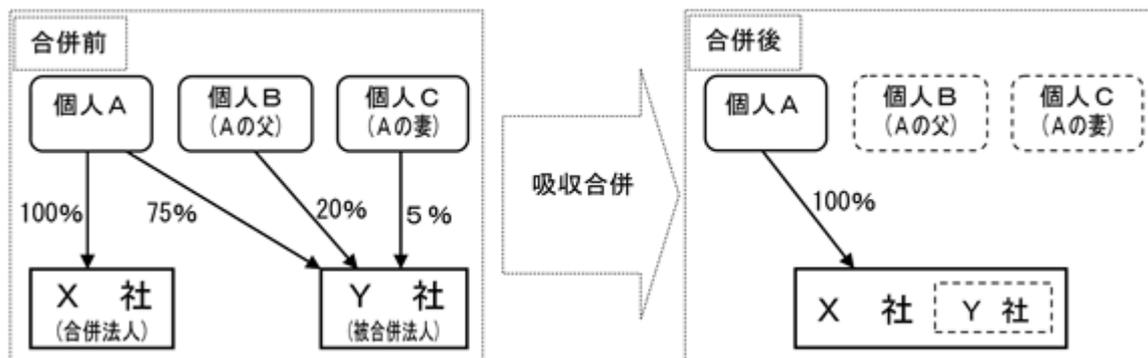
【照会要旨】

X社は、同社を合併法人、Y社を被合併法人とする吸収合併(以下「本件吸収合併」といいます。)を行うことを予定しています。

本件吸収合併においては、被合併法人(Y社)の株主(個人A、個人B及び個人C)に対して株式その他の資産を交付しない、いわゆる無対価合併の手法により行うこととします。

なお、本件吸収合併後、個人AはX社株式のすべてを継続して保有する見込みです。

この場合において、本件吸収合併は法人税法第2条第12号の8に規定する適格合併に該当すると解してよろしいでしょうか。



【回答要旨】

本件吸収合併は、適格合併に該当しません。

(理由)

1 完全支配関係について

完全支配関係とは、一の者(その者が個人である場合には、その者及びこれと特殊の関係のある個人)が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係(以下「当事者間の完全支配関係」といいます。)又は一の者との間に当事者間の完全支配関係がある法人相互の関係(以下「法人相互の完全支配関係」といいます。)をいうこととされています(法22の七の六、法令4の2②)。

なお、一の者が個人である場合における当該一の者と特殊の関係のある個人とは、次に掲げる者(以下「親族等」といいます。)をいうこととされています(法令4①、4の2②)。

- ⅰ 一の者の親族
- ⅱ 一の者と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
- ⅲ 一の者(個人である一の者に限ります。ⅳにおいて同じです。)の使用人
- ⅳ ⅰからⅲまでに掲げる者以外の者で一の者から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの
- ⅴ ⅱからⅳまでに掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

本件吸収合併における合併法人であるX社は、その発行済株式のすべてが個人Aに保有されていることから、個人Aとの間に当事者間の完全支配関係があることとなります。

また、被合併法人であるY社は、その発行済株式を個人Aだけでなく、その親族等に該当する個人B(父)及び個人C(妻)にも保有されているところ、完全支配関係に該当するかどうかの判定上、一の者の親族等が保有する株式を一の者(個人A)が保有しているものとして判定を行いますから、Y社についても個人Aとの間に当事者間の完全支配関係があることとなります。

したがって、X社とY社の関係は、いずれも個人Aとの間に当事者間の完全支配関係があることから、法人相互の完全支配関係に該当することとなります。

2 法人相互の完全支配関係がある場合の適格要件

法人相互の完全支配関係がある法人間の合併に係る適格要件は、以下のとおりとされています。

- ① 合併前に当該合併に係る被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係(法人相互の完全支配関係)があり、かつ、合併後に当該同一の者と当該合併に係る合併法人との間に当該同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれていること(法令4の3②二)。

(注) 本件吸収合併では、個人Aは合併後もX社株式のすべてを継続して保有する見込みであるため、個人Aによる完全支配関係が継続することが見込まれています。

- ② 当該合併における被合併法人の株主等に合併法人株式又は合併親法人株式のいずれか一方の株式又は出資以外の資産が交付されないこと(法2十二の八)。

(注) 本件吸収合併は、無対価合併の手法により行われますので、合併法人株式又は合併親法人株式のみならず、これら以外の資産も交付されません。

ただし、無対価合併の手法による場合には、上記①及び②の要件のほか、合併前の同一の者による完全支配関係が次に掲げるいずれかの関係がある完全支配関係である場合に限り、適格合併に該当することとされています(法令4の3②二)。

- i 合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
- ii 一の者が被合併法人及び合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
- iii 合併法人及びその合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
- iv 被合併法人及びその被合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係

この点、本件吸収合併は、無対価合併の手法によるものであり、合併前の完全支配関係が個人Aによる法人相互の完全支配関係であることから、上記 i から iv までの関係のうち ii の関係(以下「ii の関係」といいます。)に該当するかどうか判定することとなります。

3 ii の関係における「一の者」

上記1のとおり、完全支配関係に該当するかどうかの判定においては、一の者の保有する株式だけでなく、一の者の親族等が保有する株式を一の者が保有しているものとして判定を行うこととされているところです(法令4の2②)。

したがって、ii の関係に該当するかどうかの判定においても、「一の者」という同一の文言により規定されていることから、一の者の親族等が保有する株式を一の者が保有しているものとして判定を行うのではないかと疑問が生ずるところではあります。

そこで、それぞれの規定に着目すれば、完全支配関係に該当するかどうかの判定における「一の者」は、「一の者(その者が個人である場合には、その者及びこれと前条第一項に規定する特殊の関係のある個人)が法人の発行済株式等の全部を保有する場合」(法令4の2②)と明示的に「一の者」と特殊の関係のある個人(親族等)の保有する株式を「一の者」が保有しているものとしてその判定を行うこととされているところです。

一方、ii の関係に該当するかどうかの判定における「一の者」は、「一の者が被合併法人及び合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係」と規定されているに過ぎず、「一の者」と特殊の関係のある個人(親族等)の保有する株式を「一の者」が保有しているものとしてその判定を行うこととはされていません。

本件吸収合併の場合、被合併法人Y社は、個人Aに加え、その親族等に該当する個人B及び個人Cの3者によって、発行済株式のすべてを保有されています。

ただし、ii の関係に該当するかどうかの判定においては、親族等に該当する個人B及び個人Cにより保有されている株式を個人Aが保有しているものとして ii の関係に該当するかどうかの判定を行うことはできませんから、個人Aと被合併法人Y社との関係は、「一の者が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係」には該当しないこととなります。

したがって、照会の本件吸収合併が適格合併に該当すると解することはできないこととなります。

【関係法令通達】

法人税法第2条第12号の7の6、第12号の8

法人税法施行令第4条第1項、第4条の2第2項、第4条の3第2項第2号

注記

平成27年7月1日現在の法令・通達等に基づいて作成しています。

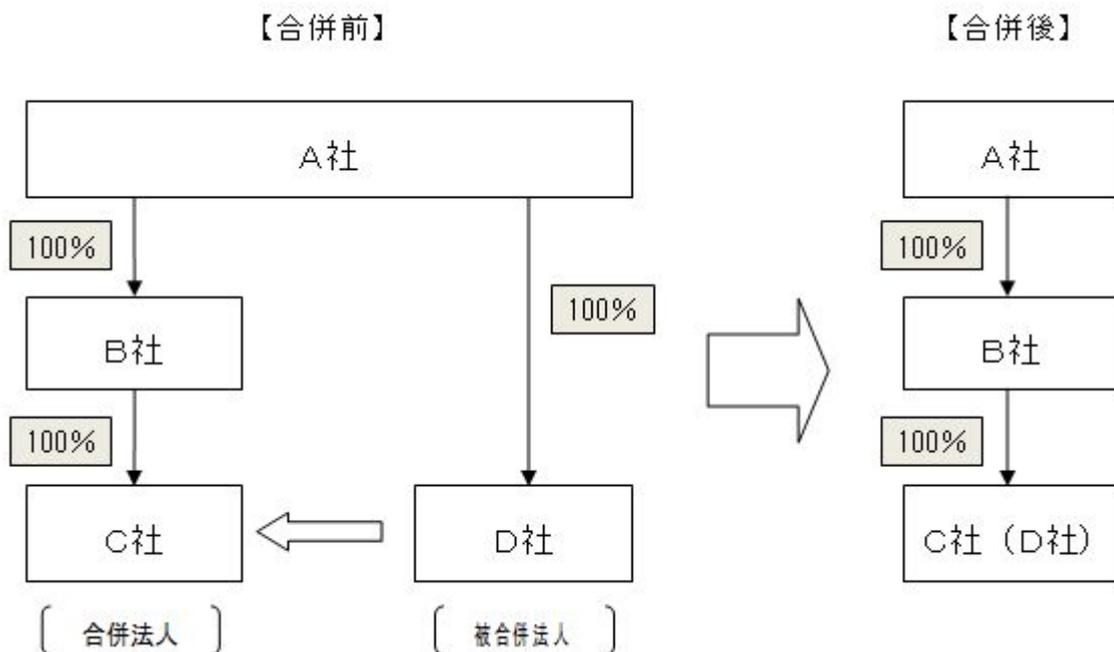
この質疑事例は、照会に係る事実関係を前提とした一般的な回答であり、必ずしも事案の内容の全部を表現したものではありませんから、納税者の方々が行う具体的な取引等に適用する場合には、この回答内容と異なる課税関係が生ずることがあることにご注意ください。

合併対価が交付されない合併(無対価合併)に係る適格判定について

【照会要旨】

A社は、B社とD社の発行済株式の全てを保有しており、B社はC社の発行済株式の全てを保有しています。C社とD社は、C社を合併法人、D社を被合併法人とする合併(以下「本件合併」といいます。)を行うことを予定しています。本件合併は、100%グループ内での合併であることから、D社の株主であるA社に対してC社株式その他の資産を何ら交付しない、いわゆる無対価合併の手法によることを予定しています。

合併後もA社はB社の発行済株式の全てを、B社はC社の発行済株式の全てをそれぞれ継続して保有する見込みですが、本件合併は適格合併に該当しますか。



【回答要旨】

本件合併は、適格合併に該当しません。

(理由)

本件合併は、被合併法人D社の株主であるA社に合併法人であるC社の株式その他の資産が交付されないことから、無対価合併に該当します(法令4の3②一)。

無対価合併が適格合併に該当するかどうかは、当事者間の関係によってそれぞれ異なる要件が設けられておりますので、以下、順を追って説明します。

1 完全支配関係について

完全支配関係とは、一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係(以下「当事者間の完全支配関係」といいます。)又は一の者との間に当事者間の完全支配関係がある法人相互の関係をいいます(法法2十二の七の六)。

本件合併における合併法人であるC社は、A社の100%子会社であるB社を通じて発行済株式の全てを保有されていることから、A社との間に当事者間の完全支配関係があることとなります。

また、被合併法人であるD社は、その発行済株式の全てがA社に保有されていることから、A社との間に当事者間の完全支配関係があることとなります。

したがって、C社とD社の関係は、同一の者(A社)による完全支配関係に該当することとなります。

2 無対価合併の適格要件について

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る場合の無対価合併で適格合併とされるものの要件は次のとおりです(法法2十二の八、法令4の3②二)。

- (1) その合併前に次のイからニまでのいずれかの関係があること
- イ 合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
 - ロ 一の者が被合併法人及び合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
 - ハ 合併法人及びその合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
 - ニ 被合併法人及びその被合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
- (2) 合併後に同一の者と合併法人との間にその同一の者による完全支配関係が継続することが見込まれること

3 本件合併の適格判定

本件合併における合併前の株式保有関係は、上記2(1)のイからニに掲げるいずれの関係にも該当しません。したがって、本件合併は適格合併に該当しません。

【関係法令通達】

法人税法第2条第12号の7の6、第12号の8
法人税法施行令第4条の3第2項

注記

平成27年7月1日現在の法令・通達等に基づいて作成しています。

この質疑事例は、照会に係る事実関係を前提とした一般的な回答であり、必ずしも事案の内容の全部を表現したものではありませんから、納税者の方々が行う具体的な取引等に適用する場合においては、この回答内容と異なる課税関係が生ずることがあることにご注意ください。