

株式の保有関係が変更している場合の 支配関係の継続について

Issue 109, May 2018

In brief

2017年末、国税庁より「株式の保有関係が変更している場合の支配関係の継続要件の判定」について文書回答事例が公表されました。

一の者による支配関係があつた複数の法人を同時に買収した場合の支配関係の継続性の判断について、その考え方を整理されています。今日、他の企業グループから複数の事業会社を買収したうえで、経営の合理化の観点から買収後に事業の統廃合を行うケースも散見されます。組織再編税制を正しく理解することで、企業グループにおける望ましい事業運営体制をスムーズに構築することが望れます。

本ニュースレターでは、公表された事例の概要を通じて、支配関係の考え方をご紹介いたします。

In detail

1. 本件照会の概要

P社は、甲(個人)から、同者が有するA社(飲食業、4月決算法人)及びB社(飲食業、2月決算法人)の発行済株式の100%を取得することを予定しています。なお、甲は、20年以上前にA社及びB社を設立して以来、その発行済株式の100%を保有しています。また、甲とP社との間には資本関係や取引関係等はありません。

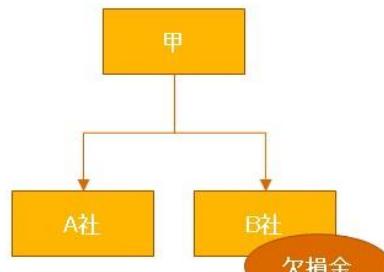
P社は、2017年11月25日に、甲からA社及びB社の株式の全部を取得する予定ですが(以下「本件株式取得」といいます。)、両社の事業内容が類似しており経営合理化の観点から、2018年2月に、A社を合併法人、B社を被合併法人とする吸収合併(以下「本件合併」といいます。)を行う予定です。なお、本件合併は適格合併に該当しますが、法人税法第57条第3項に規定する共同で事業を行うための合併には該当しないことを照会の前提としています。

B社は未処理欠損金額を有しており、A社が、本件合併に伴い、この未処理欠損金額を引き継ぐためには、A社(合併法人)とB社(被合併法人)との間に、2012年5月1日(合併法人であるA社の合併の日を含む事業年度開始日の5年前の日)から継続して支配関係があることが要件とされています。本照会では、本件株式取得により、支配関係が一旦途切れてしまうようにも考えられますが、同日から継続して支配関係があるとして未処理欠損金額を引き継ぐこととして差支えないかについて、照会が行われました。

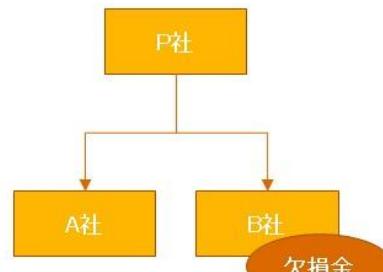
資本関係を図及び時系列で示すと次ページ「取引図」のとおりです。

【取引図】

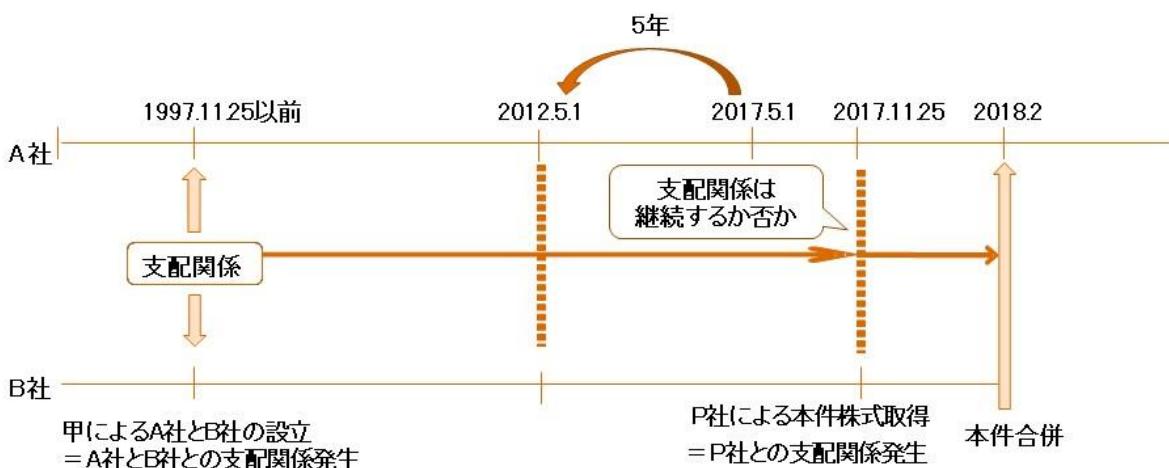
1. 本件株式取得前(2017.11.25前)



2. 本件株式取得以後(2017.11.25以後)



3. 本件合併(2018.2)



2. 本件照会における検討内容

本件照会では、照会を行った納税者より、事実関係と併せて以下の見解が示され、これについて当局は当該見解による解釈で差支えない旨が回答されました。

(1) 適格合併時の未処理欠損金額の引継制限について

内国法人を合併法人とする適格合併が行われた場合において、被合併法人に未処理欠損金額があるときは、その未処理欠損金額は、その合併法人の適格合併の日の属する事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額とみなすことにより、その合併法人に引き継がれることとされています(法法 57②)。ただし、当該適格合併が共同で事業を行うための合併に該当しない場合には、その被合併法人とその合併法人の間に、その合併法人の当該適格合併の日の属する事業年度開始日の 5 年前の日等の日から継続して支配関係があるときを除き、被合併法人の未処理欠損金額には、一定の金額は含まれないこととされており(法法 57③)、未処理欠損金額の引継制限を受けることとなります。

また支配関係とは、一の者が法人の発行済株式の総数の 50%を超える数の株式を直接若しくは間接に保有する関係として法人税法施行令第 4 条の 2 第 1 項で定める関係(以下「当事者間の支配の関係」といいます。)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います(法法 2 十二の七の五)。

(2) 本件への当てはめ

甲は、20 年以上前に A 社(合併法人)及び B 社(被合併法人)を設立して以来、その発行済株式の 50%超(100%)を保有していますので、A 社と B 社との間には、2012 年 5 月 1 日(合併法人である A 社の合併の日

を含む事業年度開始の日の 5 年前の日)から本件株式取得の前日まで継続して、甲(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(支配関係)があることとなります。

また、P 社は、本件株式取得の日に、A 社及び B 社の株式の 50%超(100%)を甲から取得しますので、A 社と B 社との間には、同日から本件合併の日まで継続して、P 社(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(支配関係)があることとなります。

ここで本件株式取得により、A 社(合併法人)及び B 社(被合併法人)の親会社(一の者)が甲から P 社に変わるために、2012 年 5 月 1 日から本件合併の日まで「継続して支配関係がある」とはみられないのではないかとも考えられます。

この点、法人税法第 57 条第 3 項は、「継続して支配関係がある」と規定しており、この支配関係(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)の継続の判定に当たっては、「一の者」である法人又は個人が同様であり続けることまでは求めていません。

本照会では、本件株式取得により、A 社(合併法人)と B 社(被合併法人)の株主(一の者)は甲から P 社に変わるもの、本件株式取得の前後を通じて A 社と B 社との間の支配関係が継続していることに変わりはありませんので、A 社と B 社との間には、2012 年 5 月 1 日(合併法人である A 社の合併の日を含む事業年度開始の日の 5 年前の日)から継続して支配関係があるということになります。したがって、A 社は、B 社が保有する未処理欠損金額を引き継ぐことが可能となります。

3. 結び

今回の事例では、A 社及び B 社の直接の株主が変更になっているため、その段階で A 社と B 社の支配関係が一度断絶されているように思われますが、繰越欠損金の引継制限の検討の基礎となる支配関係については、法令の規定上、その支配関係を成立させている一の者が継続していることまで求めておらず、支配関係の継続が認められます。一方で、組織再編の適格性を判断する際の、株式の保有関係等に係る規定においては、支配を成立させている一の者の同一性が求められています。このように組織再編に係る税制は複雑であり、局面ごとに慎重に判断する必要があります。したがって、組織再編の実行にあたっては、できるだけ早い段階から専門家を交えた検討をしたうえで、正しい理解のもと企業グループにおける望ましいグループ運営体制をスムーズに構築することが望まれます。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

電話 : 03-5251-2400(代表)

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

小野寺 美恵

03-5251-2791

mie.onodera@jp.pwc.com

パートナー

山岸 哲也

080-1114-3872

tetsuya.t.yamagishi@jp.pwc.com

ディレクター

和田 光正

080-9173-9709

mitsumasa.x.wada@jp.pwc.com

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 620 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 158 カ国に及ぶグローバルネットワークに 236,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2018 PwC 税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 税理士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。