

複数の組織再編等を同日に行う場合の 税務上の取り扱いについて

May 2022

In brief

近年、企業戦略的な観点から、グループ内企業の事業ポートフォリオの再構築や会社自体を含む事業の売却を行う事例がみられます。

これらの取引を行う際、組織再編や株式売却等の方法が考えられますが、複数の組織再編等における税務上の論点は複雑で多岐にわたることがあるため、網羅的かつ慎重な検討が必要になります。

本ニュースレターでは、複数の組織再編等を同日に行う場合の税務上の取り扱いについて、事例などを紹介しながら解説します。

In detail

1. 背景

グループ内企業の事業ポートフォリオの統合や分離の方法として、例えば、合併や会社分割、株式譲渡等が挙げられます。グループ内の組織再編等を行う場合、これらの取引を組み合わせることがあり、場合によっては同日に行うこともあります。一方、これによる課税関係の検討において、解釈が困難な場合があります。

以下では、複数の組織再編等を同日に行う場合の税務上の取り扱いについて、まずは国税質疑応答事例や文書回答事例等で紹介されている事例の概要を確認し、次にそれ以外で解釈が困難な事案を紹介します。

2. 国税質疑応答事例や文書回答事例等の事例の概要

(1) 会社分割と合併を同日に行う場合に当該会社分割により移転する資産及び負債に係る譲渡損益の取り扱い

出所: 国税庁ウェブサイト (<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/33/39.htm>)

事例の事実関係

A社は、B社を分割承継法人とする吸収分割(以下「本件分割」)を行うことを予定しており、本件分割は非適格分割に該当する。

また、本件分割後のA社は、本件分割の直後(本件分割の日と同日)にC社を合併法人とする吸収合併(以下「本件合併」)により消滅する予定である。

問題の所在

非適格分割により分割承継法人にその有する資産又は負債の移転をしたときは、当該移転をした資産及び負債の当該分割の時の価額による譲渡をしたものとされ、その譲渡損益額は、原則として、当該分割を行った日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入される。

しかし、A社は本件合併により解散し、その最後事業年度は、事業年度開始の日から本件合併の日（本件分割の日と同日）の前日までの期間となるため、分割を行った日の属する事業年度がないことになり、本件分割によりB社に移転する資産及び負債に係る譲渡損益の取り扱いが不明確である。

見解

以下のような観点から、本件分割によりB社に移転する資産及び負債に係る譲渡損益は、A社の最後事業年度（本件合併の日の前日の属する事業年度）の益金の額又は損金の額に算入することが相当と考えられる。

- 事業年度の中途において合併により消滅した場合のみなし事業年度（最後事業年度）に係る平成13年度税制改正の考え方
- 本件分割に係る資産及び負債の移転の後に残された資産及び負債が本件合併による移転の対象となるという資産及び負債の移転の順番

(2) 三社合併における適格判定

出所：国税庁ウェブサイト（<https://www.nta.go.jp/law/bunshokaito/hojin/090130/01.htm>）

事例の事実関係

合併法人をA社とし、被合併法人をB社及びC社とする三社合併が行われる。なお、三社合併については、会社法上、複数の合併が行われたものとされている。

問題の所在

三社合併については、会社法上、複数の合併が行われたものとされているが、税制上の適格判定をどのように取り扱うかは明確になっていない。

見解

①三社合併が行われた場合には、個々の合併ごとに適格判定を行う。

合併法人をA社とし、被合併法人をB社及びC社とする三社合併が行われた場合には、A社とB社との間の合併（以下「第1合併」）及びA社とC社との間の合併（以下「第2合併」）という2つの合併が行われているので、三社合併が行われる前のA社とB社、三社合併が行われる前のA社とC社のそれぞれの合併ごとに適格判定を行う。

②三社合併が行われた場合において、当該三社合併に係る個々の合併に順序が付されているときには、その順序に従って個々の合併に対する適格判定を行う。

第1合併が行われた後に第2合併が行われるよう、三社合併に係る個々の合併に順序が付されているときには、第1合併は三社合併が行われる前のA社とB社との合併とし、第2合併は第1合併が行われた後のA社とC社との合併として、それぞれに適格判定を行う。

3. その他課題が生じる組織再編等の事例

その他、同日に組織再編等を実施する場合に課題が生じる事例として、例えば、グループ通算制度内で子法人が事業譲渡等により対象外事業の移管を行い、同日に親法人が当該子法人株式を譲渡する場合は挙げられます。

事例の事実関係

A社は、通算グループ内のB社の株式を第三者に譲渡することを予定している（以下「本件株式譲渡」）。

A社は、本件株式譲渡の事前再編として、B社が営む譲渡対象外事業をA社グループの他の法人に事業譲渡により移管（以下「本件事業譲渡」）させた上、同日にB社株式を第三者に譲渡することを予定している。

A社と第三者の間で締結する株式譲渡契約書においては、本件事業譲渡が本件株式譲渡の効力発生の停止条件とされている。

問題の所在

B社は、本件株式譲渡によりA社のグループ通算制度を離脱することになる。当該離脱によりB社の事業年度は株式譲渡の前日で終了することになる。

一方、本件事業譲渡の効力はその翌日に発生することになるため、本件事業譲渡による譲渡損益をA社のグループ通算制度下で認識するか否か、さらにはグループ通算離脱に伴う投資簿価修正に当該譲渡損益による影響を含めるか否かについては、上記質疑応答事例を参照し、私法上の取引の順序も考慮に入れながら慎重に検討を行うことが必要と考える。

The takeaway

上記事例にて記載の通り、複数の組織再編等を同日に実施する場合、税務上の解釈に困難が生じる場合があります。

取引実施後に不測の課税関係が生じることを避けるため、このような取引を実施する場合、事前に税務上の取り扱いを慎重に検討することが重要と考えます。

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

〒100-0004 東京都千代田区大手町一丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

和田 光正

シニアマネージャー

安藤 宏

マネージャー

田中 聡史

PwC 税理士法人は、企業税務、国際タックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

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 156 カ国に及ぶグローバルネットワークに 295,000 人以上のスタッフを擁し、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。

© 2022 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.