

事業承継税制と認定（贈与）承継会社の合併〔Profession Journal No.15(2013年4月18日)に掲載〕

税理士 内藤 忠大

認定（贈与）承継会社が消滅することが納税猶予の打切り事由とされていますが、この「消滅」には、合併による消滅も含まれます。合併により納税猶予が打ち切られるということであれば、認定（贈与）承継会社は、合併を躊躇することにもなり、結果的に、雇用確保や地域経済の活力維持という目的も達成できなくなるということもあり得ます。

そこで、合併後も経営承継受贈者・経営承継相続人等が合併法人の株主として合併法人の経営に従事している場合には、認定（贈与）承継会社は経営を継続していると考えられることのできるため、合併法人が合併効力発生日において一定の要件に該当することについて経済産業大臣の確認を受けたときは、その合併効力発生日に特別贈与認定中小企業者又は特別相続認定中小企業者の地位の承継（認定の承継）をしたものとみなし（円滑化法規10①但書・②但書）、税務上も納税猶予を継続させる仕組みとされています。

中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律（以下「円滑化法」といいます。）における「認定の承継」を受けるためには、合併対価は、合併法人株式のみであることが必要で、合併法人株式以外の財産を合併対価とする場合には、「認定の承継」を受けることはできません。

ただし、次に掲げるものは、合併法人株式以外の財産ですが、これらが交付されたとしても、納税猶予は継続されます（円滑化法規10①二・②二、措規23の9⑱五、23の10⑰、「中小企業経営承継円滑化法申請マニュアル（平成25年4月1日改訂）」170頁）。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">① 剰余金の配当等として交付される金銭その他の資産② 経営承継受贈者・経営承継相続人等以外の株主であって合併に反対するもの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③ 合併比率を調整するために交付する金銭（合併交付金） |
|--|

この③の合併比率を調整するために交付する金銭は、端株の売却代金の交付金です。これは、法人の合併に際し株主に対して交付しなければならない株式に1株に満たない端数が生じたため、会社法234条1項（1に満たない端数の処理）の規定等により、その端数の合計数に相当する株式を他に譲渡し又は買い取った代金として株主に金銭が交付されるものですから、合併法人株式が交付されたと考えてよいものです。

本稿においては、認定（贈与）承継会社が合併により消滅した場合の事業承継税制の取扱いを確認します。税制上の取扱いは、合併対価の種類等と合併が経営（贈与）承継期間内に行われているのか否かにより異なることとなります。

(1) 合併対価が株式のみの場合

経営承継受贈者・経営承継相続人等が受ける合併対価が合併法人株式のみである場合（端株に対する交付金がある場合は下記（3）を参照して下さい。）は、納税猶予は継続されず（措法70の7④十三・⑥三、70の7の2③十三・⑤三）。

ただし、合併が経営（贈与）承継期間内の場合で、合併法人において経済産業大臣の認定を受けていないときは、贈与・相続時に満たす必要がある認定（贈与）承継会社に該当する要件を、合併効力発生日を基準日として満たす必要があります（措法70の7②一、70の7の2②一、措規23の9⑱、23の10⑰）。

合併後は、経営（贈与）承継期間内の継続要件、その後の継続要件、納税猶予期限の確定や猶予税額の免除の取扱いは、基本的に、合併をしていない認定（贈与）承継会社と同様です。

合併に特有の取扱いとしては、経営（贈与）承継期間内の雇用継続要件（8割雇用）の判定となる分母の人数が贈与・相続時の合併法人と被合併法人の常時使用従業員の人数の合計になることです（措法70の7④柱書、70の7の2③柱書、措規23の9⑨、23の10⑩、23の9⑯、23の10⑮）。

(2) 合併対価が金銭等のみの場合

経営承継受贈者・経営承継相続人等が受ける合併対価が合併法人株式以外の金銭その他の資産（金銭等）のみである場合は、納税猶予は打ち切られ、猶予中の贈与税額・相続税額の全額を納付しなければなりません（措法70の7④十三・⑥三、70の7の2③十三・⑤三）。

ただし、合併が経営（贈与）承継期間後であり、合併法人が経営承継受贈者・経営承継相続人等の支配法人（議決権50%超）でなければ、経営承継受贈者・経営承継相続人等の申請により、次の算式で計算した贈与税・相続税の免除申請ができます。つまり、免除申請できるのは、享受利益額が猶予中の贈与税額・相続税額に満たない場合に限られ、享受利益額相当額の猶予税額は納付することになります（措法70の7⑰三、70の7の2⑰三、措令40の8(21)・(28)、40の8の2(26)・(45)）。

猶予中贈与税額・猶予中相続税額 - **享受利益額**（計算結果がマイナスの場合は0）

享受利益額 = イ + ロ

イ 合併効力発生直前における特例受贈非上場株式等の時価※と合併対価の額のいずれか大きい金額

※ 財産評価基本通達の定めにより算定します。この場合において、財産評価基本通達185但書（純資産価額）及び財産評価基本通達188-2（同族株主以外の株主等が取得した株式の評価）に定める評価方法（これらの定めと同様に評価することとされている財産評価基本通達に定める評価方法を含みます。）は適用されません（措規23の9（33）、23の10（32）、措通70の7-40、70の7の2-44）。

ロ 合併効力発生日以前5年以内の経営承継受贈者及びその者と生計を一にする者が認定（贈与）承継会社から受けた剰余金の配当等の額と役員給与の損金不算入額・過大な使用人給与の損金不算入額の合計額

（3）合併対価が株式と金銭等の場合

経営承継受贈者・経営承継相続人等が受ける合併対価に合併法人株式と金銭等の両方がある場合は、金銭等が①端株に対して交付されるものと②それ以外の事由によるものによって取扱いが異なります。

① 端株に対して交付される金銭等の場合

この場合は、金銭等に相当する猶予中の贈与税額・相続税額については納税猶予が打ち切られますが、それ以外の猶予中の贈与税額・相続税額の納税猶予は継続されます（措法70の7⑤・⑥三、70の7の2④・⑤三）。

いわゆる端株に対して交付される金銭等については、法人税法における適格判定では交付金銭等はないものとして適格判定が行われます（法基通1-4-2）が、納税猶予の期限確定の適用については、端株に対する金銭等部分は納税猶予の打ち切りの対象となります。

納税猶予が打ち切られる場合の猶予中の贈与税額・相続税額は、次の算式により計算します（措令40の8（28）、40の8の2（32）、措通70の7-29、70の7の2-30）。

$$\frac{\boxed{\text{直前の猶予中贈与税額}}}{\boxed{\text{直前の猶予中相続税額}}} \times \frac{\text{会社がすべての株主等に対し
交付しなければならない金銭等}}{\text{合併前純資産額※}} \\ \text{(百円未満切捨て)}$$

※ 合併効力発生日の属する年の前年12月31日における認定（贈与）承継会社の資産の額から負債の額を控除した残額（措令40の8（17）一ロ・（18）、40の8の2（22）一ロ・（23））。

この計算における割合計算（分数部分）は、会社全体で行います。仮に、経営承継受贈者・経営承継相続人等の金銭等が1円であっても、他の株主の金銭等が1,000であれば、分

子は、1,001となり、経営承継受贈者・経営承継相続人等は、相対的に大きな金額について納税猶予が打ち切られることとなります。

なお、合併法人の「認定の承継」、経営（贈与）承継期間内の継続要件及びその後の継続要件の適用については、上記（1）と同様となります。

② ①以外の事由による金銭等の場合

この場合は、合併が経営（贈与）承継期間内かどうかにかかわらず、納税猶予は全て打ち切られます。

また、経営（贈与）承継期間後であっても、合併法人株式を取得しているため、免除申請はできません（措法70の7⑰三、措法70の7の2⑰三）。

（4）無対価合併の場合

経営承継受贈者・経営承継相続人等が受ける合併対価がない合併に該当するものとしては、認定（贈与）承継会社が債務超過状態にあるときの救済合併が考えられます。

合併が経営（贈与）承継期間内の場合は、認定（贈与）承継会社に相当する合併法人株式を取得していないため、猶予中の贈与税額・相続税額の全額の納税猶予が打ち切られます（措法70の7⑥三・⑰三、70の7の2⑤三・⑰三）。

ただし、経営（贈与）承継期間後の合併で、合併法人が経営承継受贈者・経営承継相続人等の支配法人（議決権50%超）でなければ上記（2）に準じて免除申請ができます。

経営承継受贈者・経営承継相続人等が100%株主である会社同士（兄弟会社）の合併も無対価合併が可能です（法令4の3②）が、この場合も猶予中贈与税額・猶予中相続税額の全額の納税猶予が打ち切られます。

また、経営（贈与）承継期間後の合併であっても、合併法人の株主が経営承継受贈者・経営承継相続人等であるため、免除申請はできません（措法70の7⑰三、70の7の2⑰三）。

なお、この兄弟会社の合併は、無対価合併でなければ猶予が継続できるため、合併を無対価合併とするのは避ける方がよいということを付記しておきます。

（5）三角合併の場合

三角合併とは、合併対価に合併法人の親法人株式が使われる場合の合併をいいます。

合併法人の親会社株式は合併法人の株式には該当しないため、金銭等として取り扱われます。

したがって、三角合併の場合、たとえその三角合併が法人税法上の「適格三角合併」であったとしても、事業承継税制においては、上記（2）に該当し、猶予中の贈与税額・相続税額の納税猶予が打ち切られます。

(6) 認定（贈与）承継会社が合併法人となった場合等

認定（贈与）承継会社を合併法人とする合併があった場合は、合併後の事実に基づき事業継続要件等を使って、納税猶予の打切りや免除の規定が適用されます。

雇用継続要件は、認定（贈与）承継会社の贈与・相続時の常時使用従業員を基準に判定するため、雇用継続要件は満たしやすくなりますが、経営承継受贈者・経営承継相続人等のグループ50%超要件やグループ内筆頭株主要件には注意が必要になります。

また、認定（贈与）承継会社同士が合併した場合には、経営承継受贈者・経営承継相続人等が同一人であれば、他の要件を満たすことによって納税猶予が継続されます。同一人でない場合、それぞれの者が納税猶予の要件を同時に満たすことは希でしょうが、仮に満たしていたとすれば、同一会社につき1人しか納税猶予は受けられないため、どちらかの納税猶予が打ち切られることとなります。

(7) まとめ

以上の（1）から（5）までの取扱いをまとめると、次表のようになります。

合併対価等	経営（贈与）承継 期間内	経営（贈与）承継 期間後
株 式	猶予継続	猶予継続
金 銭 等	全部確定	全部確定 (免除申請も可能)
株式＋金銭等（端 株）	一部確定 (端株部分)	一部確定 (端株部分)
株式＋金銭等（その他）	全部確定	全部確定
無対価（救 済）	全部確定	全部確定 (免除申請も可能)
無対価（兄弟会社）	全部確定	全部確定

なお、上記（1）から（6）までの取扱いは、経営相続承継受贈者についても準用されます。

会社を合併させる場合には、法人税の適格合併となるように、合併対価は合併法人株式とすることが一般的でしょう。これは、被合併法人が認定（贈与）承継会社である場合についても、必須事項です。

また、端株に対する金銭等に対する猶予税額については納税猶予が打ち切られること、

そして、合併法人において厳しい継続要件を満たさないと納税猶予が打ち切られることを念頭において、合併を実行する必要があります。