

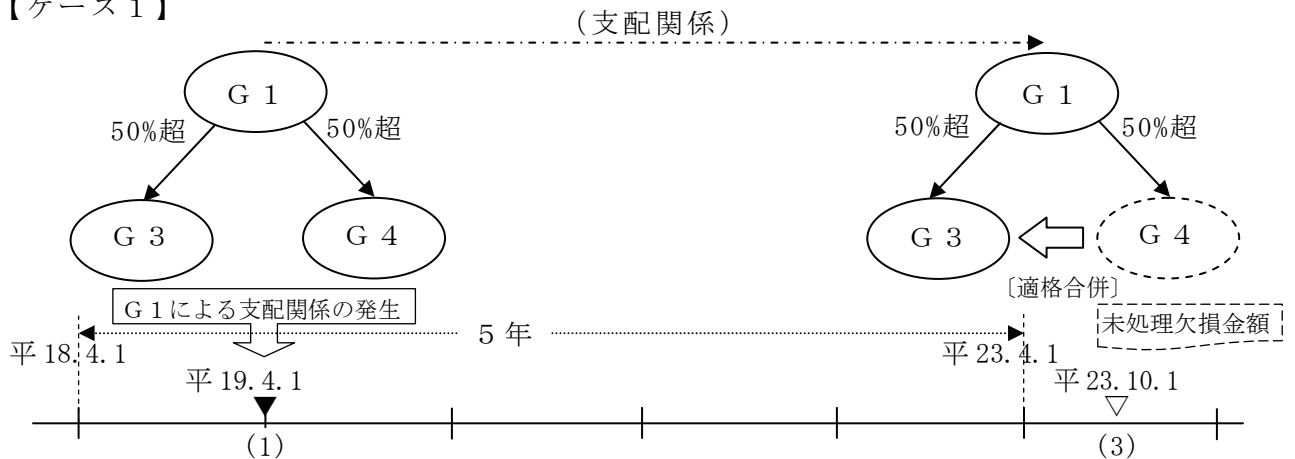
問7 最後に支配関係があることとなった日の判定

問 G3とG4（いずれも3月決算法人）は、G3を合併法人、G4を被合併法人とする適格合併を行うこととなりました。

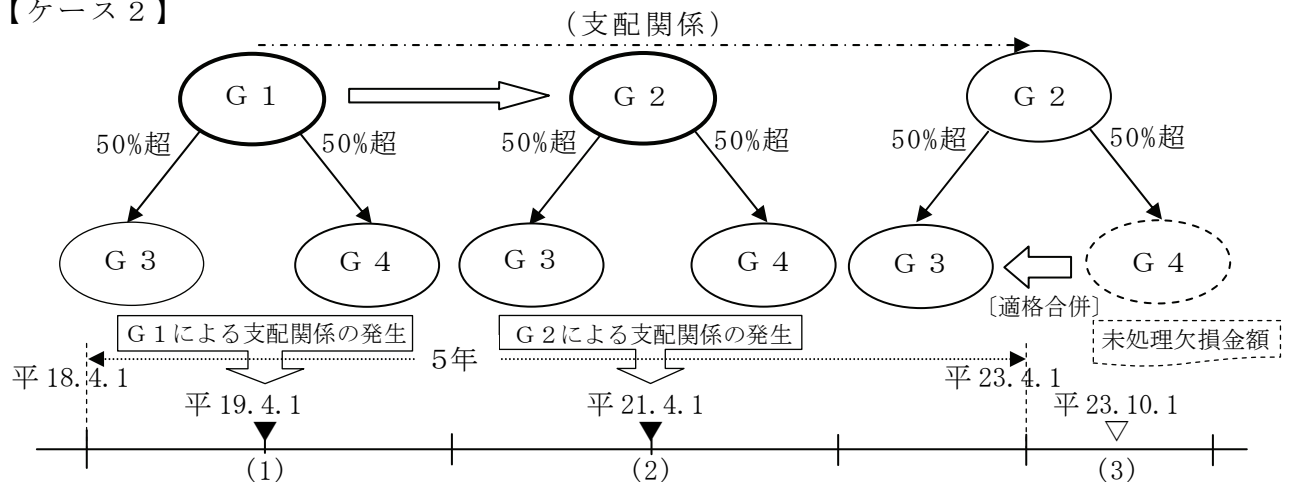
被合併法人であるG4は未処理欠損金額を有していますが、適格合併により未処理欠損金額を引き継ぐ場合、合併法人と被合併法人との間の支配関係が、当該適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続していないときには、①最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度（支配関係事業年度）前に生じた欠損金額及び②支配関係事業年度以後の各事業年度において生じた欠損金額のうち特定資産譲渡等損失額から成る部分の金額は引き継ぐことができないと聞いています。

ところで、ケース1及びケース2のいずれにおいても、G3とG4との間の支配関係は適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続していないことから、欠損金の引継制限を受けることとなります。このとき、①と②の欠損金額を算定する基礎となる、「G3とG4との間に最後に支配関係があることとなった日」について、ケース1では、G1による支配関係が生じた平成19年4月1日になることに疑義はありませんが、一方のケース2では、G2による支配関係が生じた平成21年4月1日となるのか、あるいは、G1による支配関係が生じた平成19年4月1日のいずれになるのでしょうか。

【ケース1】



【ケース2】



- (1) G1がG3及びG4の発行済株式の50%超を保有したことにより支配関係が発生
- (2) G1がG2に対して、G1が保有するG3株式及びG4株式のすべてを一括して譲渡したことにより、G2による支配関係が発生
- (3) G3とG4による適格合併（※）

※ 当該適格合併は、法人税法施行令第 112 条第 3 項に規定するみなし共同事業要件を満たしていないものとします。

答 最後に支配関係があることとなった日は、平成 19 年 4 月 1 日になります。

【解説】

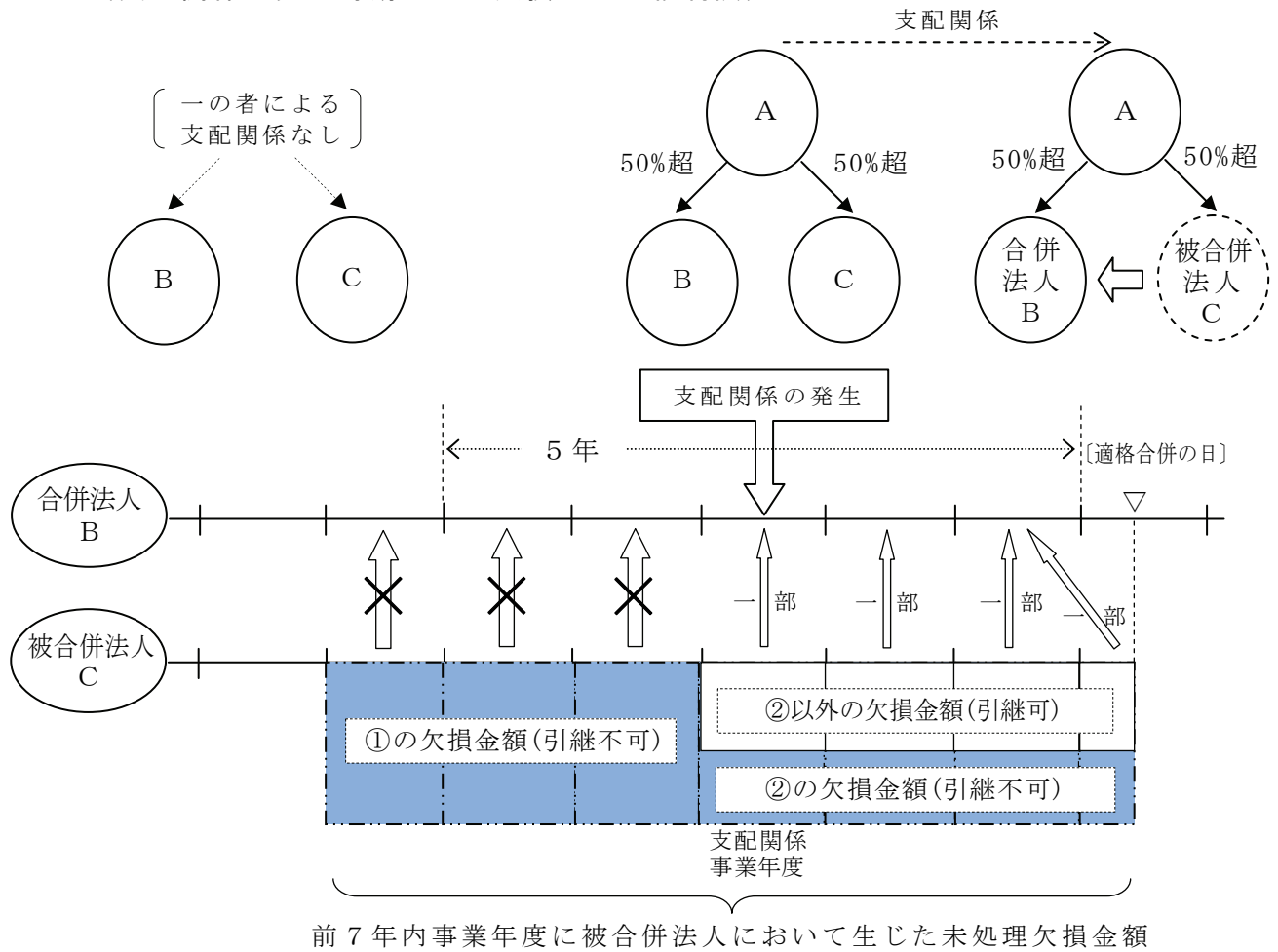
1 適格合併が行われた場合において、その被合併法人の当該適格合併の日前 7 年以内に開始した各事業年度（以下「前 7 年内事業年度」といいます。）において生じた未処理欠損金額（前 7 年内事業年度における青色欠損金額及び災害損失欠損金額から、当該各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び欠損金の繰戻しによる還付を受けるべき金額の計算の基礎となった金額を除いた金額をいいます。）があるときは、その未処理欠損金額は、それぞれその未処理欠損金額の生じた前 7 年内事業年度開始の日の属する合併法人の各事業年度において生じた欠損金額とみなすこととされ、未処理欠損金額の引継ぎができることとされています。

ただし、合併法人と被合併法人との間の支配関係（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として政令で定める関係（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のある法人相互の関係をいいます。）が、当該適格合併の日の属する事業年度開始の日の 5 年前の日から継続してある場合又は当該適格合併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に該当する場合のいずれにも該当しない場合には、次に掲げる欠損金額は、合併法人に引き継がれる未処理欠損金額に含まないものとされています。

- ① 被合併法人と合併法人との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度（以下「支配関係事業年度」といいます。）前の各事業年度で前 7 年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額
- ② 支配関係事業年度以後の各事業年度で前 7 年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額のうち法人税法第 62 条の 7 第 2 項《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》に規定する特定資産譲渡等損失額相当額から成る部分の金額として政令で定める金額

（①及び②のいずれの欠損金額からも、被合併法人において前 7 年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び欠損金の繰戻しによる還付を受けるべき金額の計算の基礎となったものを除きます。）

〔支配関係の発生時期による欠損金の引継制限〕



2 お尋ねの場合、G 3とG 4との適格合併は、法人税法施行令第112条第3項に規定するみなし共同事業要件を満たしていないとのことであり、適格合併の日（平成23年10月1日）の属する事業年度開始の日（平成23年4月1日）の5年前の日（平成18年3月31日）から継続してG 3とG 4との間に支配関係がありませんから、G 4の未処理欠損金額については、上記1の引継額の制限を受けることになります。

3 ところで、この場合、上記1の①及び②の欠損金額を算定する基礎となる「最後に支配関係があることとなった日」は、G 1による支配関係が発生した平成19年4月1日となるのか、それともG 2による支配関係が発生した平成21年4月1日となるのかという疑義が生じます。この点、最後に支配関係があることとなった日とは、合併法人と被合併法人との間において、適格合併の日の直前まで継続して支配関係がある場合のその支配関係があることとなった日をいい、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いるものではありません。

そうすると、お尋ねのG 3とG 4との間には、G 1による支配関係が発生した時から継続して支配関係がありますから、G 3とG 4との間に最後に支配関係があることとなった日は、平成19年4月1日となります。

【適用関係】

この措置は、平成22年10月1日以後に合併が行われる場合に適用されます。

【関係法令】

法 二十二の七の五、57②③

法令 4 の 2 ①、112①～④

改正法附則 10②

改正令附則 2 ②

基通 12-1-5