

23 グループ内での債務超過会社の吸収合併は認められるか？

Q グループ内での債務超過会社の吸収合併について教えてください。

A 実質債務超過の子会社を吸収合併することは、親会社の子会社の債務引受を行ったのと同様の経済効果があります。そのため、子会社は債務消滅益を計上した後、適格合併として簿価承継が行われると考える余地があります。

しかし、100%グループ内における債務引受は、寄附金と受贈益が生じますが、法人による完全支配を前提とすると、寄附金、受贈益は、損金、益金不算入ですので課税関係は生じません。

子会社に寄附を実行し、課税関係を生じることなく債務超過を解消してから合併することが可能であることを考えれば、グループ法人税制では、債務超過子会社の吸収合併については、債務消滅益の計上は不要と考えることができます。

グループ内での組織再編成が、非適格再編成として行われた場合はどうでしょうか。非適格組織再編成の場合は、被合併法人において債務超過部分につき、債務消滅益が譲渡益として計上され、合併法人では、寄附金が計上される余地があります。この場合にも、寄附金と受贈益については、損金・益金不算入ですので課税関係は生じないことになります。

グループ法人税制は、組織再編成だけでなく、資本等取引や、贈与など民法上の取引を利用した資産の移転も無税で行うことを認めました。

さらに、債務超過子会社の吸収合併が実質的な債務引受として行われた場合であっても、法人による完全支配関係がある限りは、グループ内での債務の付替えとして認められるわけです。

(白井 一馬 (税))

グループ内での債務超過会社の吸収合併の問題点とは？ 24

Q グループ外での債務超過会社の合併はどうでしょうか。

A グループ外で債務超過会社の組織再編成が非適格合併として行われた場合には、資産と債務が譲渡されたものとされるため、譲渡益として債務消滅益が生じることがあります。この場合、債務消滅益は、益金の額に算入されます。

なお、解散手続がないため、解散後の事業年度に認められる期限切れ欠損金も利用できないことになります。

では、グループ外における債務超過会社の合併が適格合併として行われた場合はどうでしょうか。適格合併は簿価承継であり、債務消滅益は計上されないとする見解もあり得ます。

しかし、現金10万円と銀行借入が5億円の子会社を吸収合併することは、債務引受に他なりません。経営判断としてやむを得ず行われるものでない限り、債務消滅益を計上した後に、簿価承継が行われると考えるべきです。

会社法は、実質債務超過会社の合併や会社分割を認めましたが、法人税法上は、適格要件を満たしているとしても、実質的な債務引受まで認めていないと考えるべきです。

(白井 一馬 (税))