

## 共同事業を営むための組織再編成（三角合併等を含む）に関するQ & A ～事業関連性要件の判定について～

平成 19 年 4 月  
国税庁

平成 19 年 4 月 13 日に公布された法人税法施行規則の一部を改正する省令（平成 19 年財令第 33 号）により、共同事業を営むための組織再編成の要件判定に当たって、事業関連性要件の判定に関する規定が新たに設けられ、明確化が図られました。

この Q & A は、その内容等を周知するために作成したものです。

### （事業関連性要件）

（問 1）当社では、会社法上の合併等対価の柔軟化により「いわゆる三角合併」が平成 19 年 5 月 1 日以後可能となることから、この三角合併を実施しようと計画しているところです。

ところで、共同で事業を営むための組織再編成に該当するか否かを判定する要件である「事業関連性」については、運用面での取扱いの明確化を図るため、平成 19 年度税制改正によりその判断基準が法令上明記されたと聞きましたが、その内容はどのようなものでしょうか。

（答）合併においては、被合併法人と合併法人との間に 50% 超の株式等の保有関係がない場合においても、いわゆる共同事業要件を満たせば適格合併に該当することとなりますが、この共同事業要件のうちの一つとして、「合併に係る被合併法人の被合併事業と当該合併に係る合併法人の合併事業とが相互に関連するものであること」という要件（以下「事業関連性要件」という。）が規定されています（法令 4 の 2 ー）。

この事業関連性の判定については、ご質問のとおり、平成 19 年 4 月 13 日に公布された法人税法施行規則の一部を改正する省令（平成 19 年財令第 33 号）により、その具体的な判断基準の明確化が図られました。その内容は、次ページの「事業関連性要件の概要」のとおりです（法規 3）。

三角合併については、内外無差別を原則に、既存の合併と同様の適格要件を満たした場合に課税繰延べが認められますが、この省令は、三角合併も含め、合併に係る適格要件のうち、事業関連性及びその前提となる事業性の具体的な判断基準について、明確化を図ることにより納税者の予見可能性を高める観点から、従来の運用の実態を踏まえて規定することとされたものです。したがって、従来から認められていないもの、例えば事業を行っていないペーパーカンパニーを買収のための合併法人とするような場合には、事業関連性要件を満たさず、課税の繰延べは行われないうこととなります。

なお、合併以外の組織再編成に係る事業関連性要件についても、この省令において同様に規定されています。

## 事業関連性要件の概要

- 1 50%超の株式等の保有関係がある適格合併に該当する合併以外の合併（注1）が次に掲げる要件のすべてに該当するものである場合には、被合併事業（注2）と合併事業（注3）とが相互に関連するものに該当するものとする。
  - 一 被合併法人及び合併法人が当該合併の直前においてそれぞれ次に掲げる要件のすべてに該当すること。
    - イ 事務所、店舗、工場その他の固定施設（その本店又は主たる事務所の所在地がある国又は地域にあるこれらの施設に限る。）を所有し、又は賃借していること。
    - ロ 従業者（役員にあっては、業務に専ら従事するものに限る。）があること。
  - 八 自己の名義をもって、かつ、自己の計算において次の～のいずれかの行為をしていること。
    - 商品販売等（商品の販売、資産の貸付け又は役務の提供で、継続して対価を得て行われるものをいい、その商品の開発若しくは生産又は役務の開発を含む。）
    - 広告又は宣伝による商品販売等に関する契約の申込み又は締結の勧誘
    - 商品販売等を行うために必要となる資料を得るための市場調査
    - 商品販売等を行うに当たり法令上必要となる行政機関の許認可等の申請又は当該許認可等に係る権利の保有
    - 知的財産権（特許権、実用新案権、育成者権、意匠権、著作権、商標権その他の知的財産に関して法令により定められた権利又は法律上保護される利益に係る権利をいう。）の取得をするための出願若しくは登録（移転の登録を除く。）の請求若しくは申請（これらに準ずる手続を含む。）
    - 知的財産権（実施権及び使用権を含むものとし、商品販売等を行うために必要となるものに限る。以下「知的財産権等」という。）の移転の登録（実施権及び使用権にあっては、これらの登録を含む。）の請求若しくは申請（これらに準ずる手続を含む。）又は知的財産権若しくは知的財産権等の所有
    - 商品販売等を行うために必要となる資産（固定施設を除く。）の所有又は賃借
- 二 被合併事業と合併事業との間に当該合併の直前において次に掲げるいずれかの関係があること。
  - イ 当該被合併事業と合併事業とが同種のものである場合における当該被合併事業と合併事業との間の関係
  - ロ 当該被合併事業に係る商品、資産若しくは役務（それぞれ販売され、貸し付けられ、又は提供されるものに限る。）又は経営資源（注4）と当該合併事業に係る商品、資産若しくは役務又は経営資源とが同一のもの又は類似するものである場合における当該被合併事業と合併事業との間の関係
  - 八 当該被合併事業と合併事業とが当該合併後に当該被合併事業に係る商品、資産若しくは役務又は経営資源と当該合併事業に係る商品、資産若しくは役務又

は経営資源とを活用して営まれることが見込まれている場合における当該被合併事業と合併事業との間の関係

- 2 合併に係る被合併法人の被合併事業と当該合併に係る合併法人の合併事業とが、当該合併後に当該被合併事業に係る商品、資産若しくは役務又は経営資源と当該合併事業に係る商品、資産若しくは役務又は経営資源とを活用して一体として営まれている場合には、当該被合併事業と合併事業とは、前項第二号に掲げる要件に該当するものと推定する。

- (注) 1 合併以外の組織再編成についても、基本的には上記の整理と同様となる(法規3、26参照)
- 2 被合併法人の合併前に営む主要な事業のうちいずれかの事業をいう。
  - 3 合併法人の合併前に営む事業のうちいずれかの事業をいう。なお、当該合併が法人を設立する合併である場合にあっては、他の被合併法人の被合併事業をいう。
  - 4 「経営資源」とは、事業の用に供される設備、事業に関する知的財産権等、生産技術又は従業者の有する技能若しくは知識、事業に係る商品の生産若しくは販売の方式又は役務の提供の方式その他これらに準ずるものをいう。

(機械部品製造業)

(問2) 当社(P社)は、独自の製造分野を有する機械部品製造業を営む外国会社ですが、この度、日本で新たに製造拠点を設けるため、当社の100%子会社S社を設立しました。S社は機械部品の製造販売業を営むこととしています。

S社は、現在、国内(本店所在地)に事務所(賃借)を構えていますが、近日中には、S社オリジナルの機械部品を製造するための工場用地を取得し、工場建設に着手する予定です。また、この工場で製造を予定している機械部品について広告宣伝を通じた受注販売による購入の勧誘も始めています。なお、これらの業務は、P社から転籍した甲(常勤の取締役)が行っています。

S社は、これらの業務と併せて、国内で同種の機械部品を製造している機械部品メーカーT社との間で、合併計画を進めています。これは、同種の機械部品の製造分野で得意分野の違うT社とS社のそれぞれの製造技術を有効活用して、商品価値の高い機械部品を製造するためのものです。なお、合併の対価としてP社株式を交付しようと考えています。

このような状況の下でS社とT社が合併した場合には、法人税法施行令第4条の2第4項第1号に規定する事業関連性要件を満たすと考えてよいでしょうか。なお、同項に規定する他の要件はすべて満たしています。

(答) S社とT社の合併については、法人税法施行令第4条の2第4項第1号に規定する事業関連性要件を満たし、他の要件を満たす限り適格合併に該当すると考えられます。

(理由)

1 事業関連性要件については、平成19年度税制改正によりその取扱いの明確化が図られました。(問1参照)

2 ご質問のS社の場合は、その事業性について、次のとおり、法人税法施行規則第3条第1項第1号に規定する要件のすべてを満たしていると考えられます。

本店所在地において事務所を賃借していること(法規3 一イ該当)

常勤役員が業務に専従していること(法規3 一口該当)

S社は、機械部品製造をまだ開始していないものの、近日中には工場建設に着手する予定であるなどS社の事業計画が具体化する中で、S社オリジナルの機械部品の広告宣伝を通じた受注販売による購入の勧誘も始めていることなどからすると、T社との合併のためではなく、S社自ら継続して機械部品の製造販売を行うため、その購入の勧誘を「自己の名義をもって、かつ、自己の計算において」行っていると認められること(法規3 一八 該当)

また、S社とT社は、同種の機械部品製造業を営んでいる(法規3 二イ該当)ので、同項第2号に規定する被合併事業と合併事業との間に当該合併の直前において事業関連性のある関係にあると認められます。

なお、ご質問の場合には、それぞれの機械部品の製造に得意分野の異なる相互の製造技術を有効活用して、より商品価値の高い機械部品を製造するという計画がありますので、法人税法施行規則第3条第1項第2号八にも該当しており、その点でも同項第2号に規定する事業関連性のある関係にあると認められます。

以上のことからすると、S社とT社の合併が行われた場合には、法人税法施行令第4条の2第4項第1号に規定する事業関連性要件を満たし、他の要件を満たす限り適格合併に該当すると考えられます。

- 3 ところで、S社の業務がご質問のような機械部品の製造販売業ではなく、親会社P社が国内に設けている支店で営んでいる業務と区別がつかないような業務である場合、例えば、S社が機械部品の市場調査を営む会社で、その本店所在地がP社日本支店に置かれているような場合において、当該支店にS社の本店所在地を置きながら、P社との間で賃貸借契約もなくS社の事務所としての実体を有していないときや 当該支店でP社の従業員が市場調査業務を行う一方で、S社の従業員としての給与の支払もなく雇用関係がないときなどは、それぞれS社としての事務所や従業者がないと認定されることがありますのでご注意ください。

(不動産賃貸業)

(問3) 当社(S社)は、出版業を営む会社ですが、この度、本業である出版業を廃止し、人員整理を行った後に、従来から保有している不動産をリフォームして役員と数名の従業員で不動産賃貸業を営むこととしました。なお、事務所は、出版業を営んでいた当時の事務所をそのまま使用しますので、本店所在地の変更はありません。

当社は、不動産賃貸業としての自らのホームページやチラシによる広告宣伝、不動産仲介業者への委託などにより、いつでもお客様に当社物件の賃貸ができる状態にはなっていますが、まだ本業を廃止して間もないことから、現在のところ実際に収益が上がっているという状況ではありません。

このような状況にあつて、当社と同地域にある不動産賃貸業者T社との間で、当社の優良物件の活用とT社の不動産賃貸業ノウハウの活用とを目論んで、より品質の高い不動産賃貸サービスが提供できるという両社の利害が一致したことから、両社が合併する計画が持ち上がりました。

当社は、現在のところ収益が上がっていませんが、このような状況にあつても当社とT社が合併した場合には、法人税法施行令第4条の2第4項第1号に規定する事業関連性要件を満たすと考えてよいでしょうか。なお、同項に規定する他の要件はすべて満たしています。

(答) S社とT社の合併については、法人税法施行令第4条の2第4項第1号に規定する事業関連性要件を満たし、他の要件を満たす限り適格合併に該当すると考えられます。

(理由)

1 事業関連性要件については、平成19年度税制改正によりその取扱いの明確化が図られました。(問1参照)

2 ご質問のS社の場合は、その事業性について、次のとおり、法人税法施行規則第3条第1項第1号に規定する要件のすべてを満たしていると考えられます。

本店所在地には、出版業を営んでいた当時の事務所があり、今回の不動産賃貸業についても同じ場所で事務所を構えていること(法規3 一イ該当)  
業務に従事する従業員がいること(法規3 一口該当)

S社は、現時点で収益は上がっていないものの、現に貸付用不動産を有していること、自らのホームページやチラシによる広告宣伝、不動産仲介業者への委託による営業活動を行っていることなどからすると、S社は、T社との合併の成否に関わらず、不動産賃貸を「自己の名義をもって、かつ、自己の計算において」行っていると認められること(法規3 一八 該当)

また、S社とT社は、その事業関連性について、不動産賃貸業という同種の事業を営んでいる(法規3 二イ該当)ので、同項第2号に規定する被合併事業と合併事業との間に当該合併の直前において事業関連性のある関係にあると認められます。

したがって、S社とT社の合併が行われた場合には、法人税法施行令第4条の2第4項第1号に規定する事業関連性要件を満たし、他の要件を満たす限り適格合併に該当すると考えられます。

(製薬業)

(問4) 当社(S社)は、製薬業を営む親会社(P社)の医薬品を主に扱う会社として設立された医薬品販売会社です。当社は、本店所在地に事務所兼店舗を置き、薬事法に基づく卸売一般販売業の許可(店舗所在地の都道府県知事の許可)は受けていますが、まだ、実際に医薬品を販売しているわけではありません。なお、販売に向けた準備には、役員及び薬剤師の双方で当たっています。

また、当社は、製薬業者T社との合併計画も併せて進めていますが、これは、当社が扱うP社製医薬品とは分野の異なるT社製医薬品を専属的に扱えるようにすることで医薬品製造販売業者として新たな市場を獲得しようとするものです。

このような状況の下でS社とT社が合併した場合には、法人税法施行令第4条の2第4項第1号に規定する事業関連性要件を満たすと考えてよいでしょうか。なお、同項に規定する他の要件はすべて満たしています。

(答) S社とT社の合併については、法人税法施行令第4条の2第4項第1号に規定する事業関連性要件を満たし、他の要件を満たす限り適格合併に該当すると考えられます。

(理由)

1 事業関連性要件については、平成19年度税制改正によりその取扱いの明確化が図られました。(問1参照)

2 ご質問のS社の場合は、その事業性について、次のとおり、法人税法施行規則第3条第1項第1号に規定する要件のすべてを満たしていると考えられます。

本店所在地において事務所兼店舗を有していること(法規3 一イ該当)  
業務に従事する従業員がいること(法規3 一口該当)

S社は、薬事法に基づく卸売一般販売業の許可を都道府県知事から受け、役員と薬剤師により医薬品の販売に向けた準備をしていることからすると、T社との合併の成否に関わらず、S社自ら継続して医薬品販売を行うため、当該許可を受けることなどの行為を「自己の名義をもって、かつ、自己の計算において」行っていると認められること(法規3 一八 該当)

また、S社とT社は、その事業関連性について、S社が販売する商品が医薬品であり、T社が製造する商品も医薬品であることから、これらの商品は医薬品という面で類似している(法規3 二口該当)ので、同項第2号に規定する被合併事業と合併事業との間に当該合併の直前において事業関連性のある関係にあると認められます。

したがって、S社とT社の合併が行われた場合には、法人税法施行令第4条の2第4項第1号に規定する事業関連性要件を満たし、他の要件を満たす限り適格合併に該当すると考えられます。

(事前照会窓口)

(問5) 合併を含む企業組織再編については、法人税法上の適格要件を満たした場合には課税の繰延べができると聞きましたが、実際に合併等を行う前にその適格要件を満たすかどうかを確認する場合には、納税地を所轄する税務署に照会すればよいのでしょうか。

(答) 納税者の皆様からの企業組織再編税制に係る具体的な事前照会については、以下の事前照会窓口でご照会に応じています。

したがって、ご質問のような税法上の適格要件を満たす組織再編かどうかについては、所轄税務署の担当部門ではなく、直接、所轄国税局の審理課等でご照会に応じることになります。

なお、適格要件を満たすかどうかの事前照会に当たっては、前提となる事実関係を確認して判断する必要がありますので、それらが確認できる書類、例えば合併契約書(案)等を持参していただく必要があります。

### 事前照会窓口

国税局	郵便番号	所在地	電話番号(代表)
札幌国税局 課税第一部 審理官	060-0042	札幌市中央区大通西10丁目 札幌第二合同庁舎	011-231-5011
仙台国税局 課税第一部 審理官	980-8430	仙台市青葉区本町3丁目3番1号 仙台合同庁舎	022-263-1111
関東信越国税局 課税第一部 審理官	330-9719	さいたま市中央区新都心1番地1 さいたま新都心合同庁舎1号館	048-600-3111
東京国税局 課税第一部 審理課	100-8102	千代田区大手町1丁目3番3号 大手町合同庁舎3号館	03-3216-6811
金沢国税局 課税部 審理官	920-8586	金沢市広坂2丁目2番60号 金沢広坂合同庁舎	076-231-2131
名古屋国税局 課税第一部 審理官	460-8520	名古屋市中区三の丸3丁目3番2号 名古屋国税総合庁舎	052-951-3511
大阪国税局 課税第一部 審理課	540-8541	大阪市中央区大手前1丁目5番63号 大阪合同庁舎第3号館	06-6941-5331
広島国税局 課税第一部 審理官	730-8521	広島市中区上八丁堀6番30号 広島合同庁舎1号館	082-221-9211
高松国税局 課税部 審理官	760-0018	高松市天神前2番10号 高松国税総合庁舎	087-831-3111
福岡国税局 課税第一部 審理官	812-8547	福岡市博多区博多駅東2丁目11番1号 福岡合同庁舎	092-411-0031
熊本国税局 課税部 審理官	860-8603	熊本市二の丸1番2号 熊本合同庁舎1号館	096-354-6171
沖縄国税事務所 法人課税課 調査課	900-8554	那覇市旭町9番地 沖縄国税総合庁舎	098-867-3101