

疑問 相談

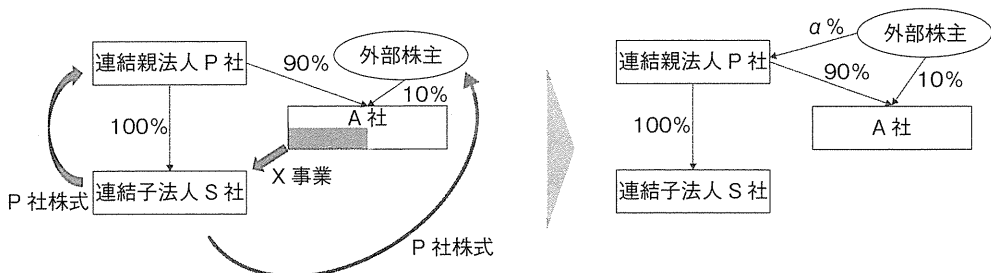
法人税

連結納税グループ外の法人からの吸収分割型分割における 連結欠損金個別帰属額の取扱い

Q

連結子法人S社(当社)は、連結納税グループ外のA社(連結親法人Pが90%保有)からX事業を取得するにあたり吸収分割を検討しています。吸収分割にあたり分割対価としてS社株式を交付すると、当社がP社連結納税グループから離脱してしまうため、連結親法人P社株式を交付する、いわゆる三角分割を行うことを考えています。なお、本件吸収分割は、分割対価を分割法人株主に交付する分割型分割とし適格要件は満たすものとしします。

連結納税グループ内の適格分割においては、分割当事者は連結納税グループから離脱しないため連結欠損金個別帰属額は切り捨てられないと聞いていますが、本件で当社はP社連結納税グループから離脱しないため、当社が有する連結欠損金個別帰属額は切り捨てられず、使用可能と考えてよろしいでしょうか。



A

本件は、連結納税グループ内の適格分割ではなく、グループ外法人との適格吸収分割であり、三角分割の手法によりS社が連結納税グループから離脱しないだけです。S社の有する連結欠損金個別帰属額については制限が課される可能性があります。

具体的には、分割法人A社と分割承継

法人S社との支配関係が、分割の日の属する事業年度(連結事業年度)開始の日の5年前の日、A社の設立の日、S社の設立の日のうち最も遅い日から継続して支配関係がない場合で、みなし共同事業要件を満たさない場合には、原則としてS社の連結欠損金個別帰属額の全部または一部が切り捨てられ、使用できない

ため留意が必要です。

【解 説】

1 分割の取扱い

連結子法人S社は連結納税グループ外のA社から吸収分割を受け、その対価として連結親法人株式を交付するため、連結親法人による完全支配関係は継続し、連結納税から離脱することはありません。

適格分割とのことですので、分割法人A社から分割承継法人S社に対し分割事業であるX事業にかかる資産および負債を簿価で譲渡したものと取り扱われます(法法62の2②③、法令123の3②③)。

2 S社の連結欠損金個別帰属額の取扱い

連結子法人の連結欠損金個別帰属額は、連結納税開始時または加入時に一定の要件を満たし連結納税に持ち込むことができる特定連結欠損金と連結納税開始後に連結納税グループ内で発生した欠損金のみとなります。そのため、連結納税グループ内の適格分割においては、連結欠損金を利用した租税回避のおそれはないと考えられることから、切り捨てられることはありません。

これに対し、連結納税グループ外の法人との適格吸収分割では、グループ外から含み益のある資産を簿価で受け入れ、その後譲渡して含み益を実現させることで連結欠損金を利用した租税回避の可能性が考えられることから、一定の制限が課されています。

一定の制限とは、分割法人A社と分割承継法人S社との間の支配関係が、分割の日の属する事業年度(連結事業年度)開始の日の5年

前の日、分割法人の設立の日もしくは分割承継法人設立の日のうち最も遅い日から継続して支配関係がない場合で、みなし共同事業要件を満たさない場合においては、原則として分割承継法人S社の連結欠損金個別帰属額の全部または一部が切り捨てられます(法法81の9⑤三)。なお、時価純資産超過額の特例等の適用がある場合には、当該制限が緩和される可能性があります(法令155の20⑦)、慎重な検討が必要と考えます。

また、支配関係が生じた時点から有している特定資産についての譲渡等損失の損金算入の制限(法法62の7①)もありますのでご留意ください。

3 S社の事業税の欠損金の取扱い

分割承継法人S社の事業税の欠損金は、分割の日の属する事業年度(連結事業年度)開始の日の5年前の日、分割法人の設立の日もしくは分割承継法人設立の日のうち最も遅い日から継続して支配関係がない場合で、みなし共同事業要件を満たさない場合においては、原則として事業税の欠損金の全部または一部が切り捨てられます(地令20の3②、法法57④)。基本的な考え方は法人税と同様となり、時価純資産超過額の特例等の適用がある場合には制限が緩和されます。

4 S社の住民税の欠損金の取扱い

S社の住民税の欠損金(控除対象個別帰属税額、控除対象個別帰属調整額)は、支配関係の発生日等に関わらず切り捨てられることはありません。

《デロイト トーマツ税理士法人 ビジネス タックス サービス

パートナー 岡田貴子 シニアマネジャー 鈴木 肇》