

M&A Tax Newsletter

連結納税適用法人の買収時における税務上の留意点

デロイトトーマツ税理士法人

2016年12月号

M&A/組織再編サービス

パートナー 長谷川 芳孝(公認会計士・税理士)

マネジャー 小林 誠(税理士)

李 炯俊

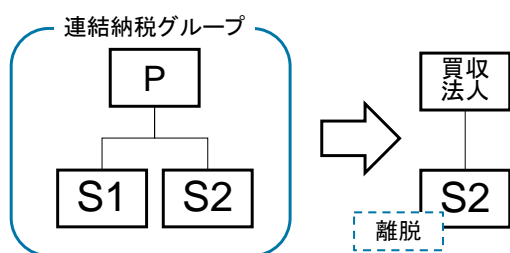
1. 背景

平成22年度税制改正において連結子法人の連結納税加入に伴う繰越欠損金の切捨ての規定が緩和されたことに伴い、近年グループ内における課税所得の相殺および欠損金額の利用等の税務メリットを享受するため連結納税を適用する内国法人グループが増加の一途をたどっている。M&Aの実務でも連結納税適用法人を対象にデューデリジェンス(以下「DD」)を実施する機会が増加しており、今後さらに増えていくものと考えられる。

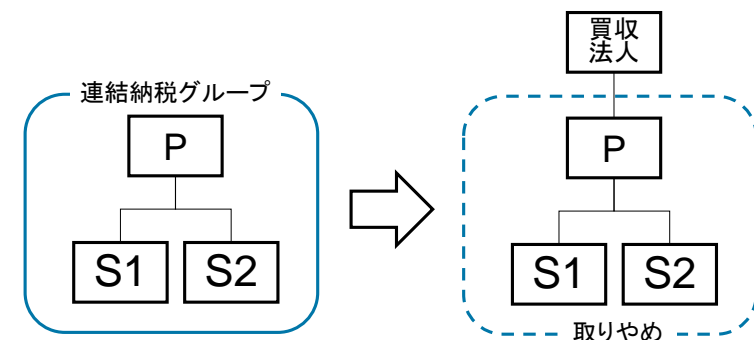
そこで本稿では、単体納税法人と比べ、連結納税適用法人を買収する時における留意点を、内国法人がストックディールで100%買収するケースに絞って検討する。なお、意見にわたる部分は筆者らの私見である点に留意されたい。

【連結納税適用法人のストックディールのイメージ図】

<連結子法人を買収する場合>



<連結親法人を買収する場合>



2. 解説

(1) 事業年度

1) 取りやめおよび離脱時の事業年度

a) 連結事業年度の考え方

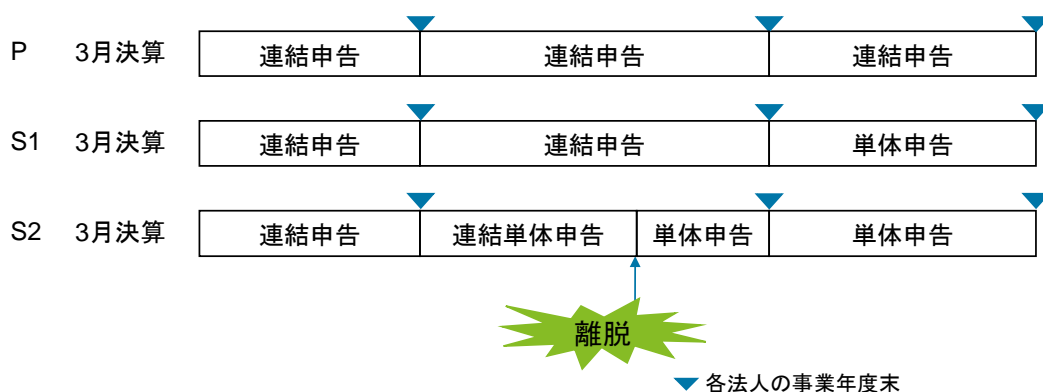
連結納税適用法人を買収する際の留意点として、まず税務特有の事業年度の論点が挙げられる。連結納税における事業年度は、連結納税グループ全体の法人について連結親法人の事業年度と一致させる必要があり、連結子法人が連結親法人と異なる事業年度の場合、連結親法人の事業年度が税務申告用の事業年度とみなされることとなる。連結納税の取りやめまたは離脱等における連結法人の事業年度についても、異なる納税単位についての課税所得計算を区分する観点から、所定のみなし事業年度を設ける措置が設けられている。

b) 連結子法人の買収の場合

みなし事業年度

連結子法人を買収したことにより、連結親法人と連結子法人との間に連結完全支配関係がなくなった場合には、その連結完全支配関係がなくなった日において当該連結子法人について連結納税の承認が取り消されたものとみなされる。この結果、当該連結子法人は、(i)「(従前の連結親法人の)連結事業年度開始の日から、その離脱の日の前日までの期間」、(ii)「その離脱の日からのその連結事業年度終了日までの期間」、(iii)「その終了日の翌日から当該翌日の属する連結子法人の原則の事業年度終了の日までの期間」についてみなし事業年度を設けることとなる。

【連結子法人離脱時のみなし事業年度のイメージ図】

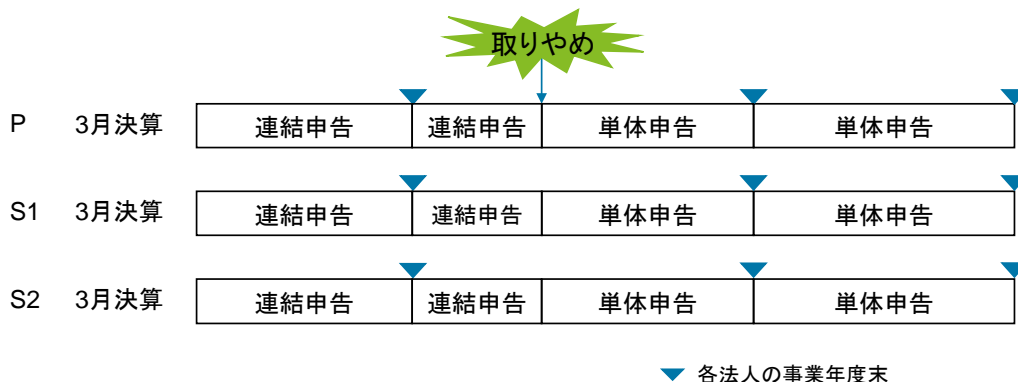


上記例で連結法人グループ内の連結子法人 S2 を買収する場合、S2 は、その離脱事業年度について連結法人として単体申告を行った上で、連結納税グループを離脱する。買主の目線に立った場合、みなし事業年度についての税務申告の事務負担が増えるだけでなく、買収後間もない状況で買収前の期間(みなし事業年度)についての税務申告を行う義務が生じることから、DD レポート等を通じて過去の税務申告の状況や、処理方針について早期に把握しておくことが望まれる。なお、この連結法人としての単体申告については、あくまで単体申告であるため、当該連結子法人(上記例の S2)が当該事業年度に係る申告納付等の義務を負うが、課税所得計算にあたっては一部連結法人としての取扱いが適用される項目がある点にも留意されたい。

c) 連結親法人の買収の場合

連結親法人を買収したことにより連結納税が取りやめになった場合にも、上記連結子法人の買収のケースと同様みなし事業年度を設けることとなるが、ストックディールにおける連結納税の取りやめ事由として、連結親法人が買主である他の内国法人によりその発行済株式等を 100%取得されることにより、当該他の内国法人の 100%子会社となるケースが想定される。当該他の内国法人が単体納税を行っている場合、(i)「(従前の連結親法人の)連結事業年度開始の日から、当該完全支配関係が生じた日(買主の 100%子法人となった日)の前日までの期間」をみなし事業年度として区切り、最後の連結申告を行うこととなる。さらに、(ii)「当該完全支配関係が生じた日から連結事業年度終了の日までの期間」、および(iii)「連結事業年度終了の日の翌日から、各法人の事業年度終了の日までの期間」をそれぞれ事業年度とみなすこととされている。

【連結納税取りやめ時のみなし事業年度のイメージ図】



上記例で連結親法人 P を買収した場合、買収の日の前日までの期間について P、S1 および S2 で最後の連結申告を行った上で、以後それぞれの法人で単体申告および納税を行うこととなる。さらに、買主側でも連結納税を採用している場合には、最後の連結申告を行うみなし事業年度後に、買収法人の連結事業年度に基づいてみなし事業年度を設けて、新たな連結納税グループに参加し納税申告を行うこととなる。

(2) 離脱時・買収時の特殊な課税

連結納税適用法人の株式を 100%買収する場合の特殊な課税のうち、特に留意すべきと思われる税務特有の課税の取扱いの概要を以下に記載する。

1) 離脱時における時価評価の必要性

原則として法人が連結納税に連結子法人として新たに加入する場合には一定の資産について時価評価による課税が発生するが、連結納税離脱時においてはそのような時価評価課税の規定はないため、ストックデールによる離脱または取りやめについては考慮不要である。また、連結納税開始時または加入時に行われた時価評価による加算・減算留保がある場合には、離脱時に取戻しが図られるといったことはなく、単体納税に引き継がれる。なお、買主である内国法人も連結納税を採用している場合、100%対象会社の株式を取得すると再度連結納税グループに加入することとなるため、別途買主側の連結納税への加入に伴う時価評価の問題を検討する必要がある。なお 2016 年 12 月 8 日に公表された平成 29 年度与党税制改正大綱によれば時価評価の対象となる資産の範囲の見直しがされることの方針が示されており、今後この改正による影響が注目される。

2) 帳簿価額修正

連結納税適用法人の買収により連結納税を離脱し、あるいは取りやめとなる場合、その株主である連結法人において帳簿価額修正を行う必要がある。この帳簿価額修正は、連結子法人株式の譲渡原価を調整することにより連結納税下において課税済みである連結子法人の利益または他の連結法人の課税所得と相殺済みの損失について二重課税または二重控除を排除する目的で行われる。連結子法人株式の買収の場合、帳簿価額修正はその株主である連結法人(すなわち売主側)において行うべきものため、基本的に買主側には影響はないが、売主側にどの程度の帳簿価額修正が行われるかは、対象会社の株式価値を交渉する際に重要なファクターとなり得る。

他方、買主である内国法人が連結親法人を買収し連結納税が取りやめとなる場合においては、取りやめによりそれぞれ別の納税主体となるため、連結子法人株式の帳簿価額修正を行い、その株主の利益積立金額を修正しておく必要が生じる。したがって、連結親法人を買収すると、その連れ子である連結子法人について税務上の簿価が帳簿価額修正の金額分だけステップアップ(あるいはステップダウン)することとなる。

3) 繰延譲渡損益の実現

連結子法人が連結納税離脱時に譲渡損益調整資産に係る繰延譲渡損益を有している場合には、離脱事業年度においてその繰延譲渡損益を実現させる必要がある。一方で、離脱する連結子法人が譲渡損益調整資産を保有している場合は、譲渡法人側でその譲渡損益調整資産に係る繰延譲渡損益を実現させる必要がある。

(3) 離脱時における繰越欠損金の取扱い

連結納税においては、連結法人各社における課税所得金額と欠損金額が相殺され、各連結事業年の連結課税所得または連結欠損金額が計算される。連結欠損金については連結事業年度中に発生したものに加え、連結親法人または一定の連結子法人が連結納税グループに持ち込んだものまでが含まれる。買収する連結法人が連結納税グループを離脱する際に有している連結欠損金個別帰属額は、原則として離脱後においても当該法人の固有の繰越欠損金として引き継ぐことが認められているため、対象会社の繰越欠損金額が利用可能かを検証する作業が必要になるのは単体納税と同様である。

(4) 連結納税下における租税債務

連結子法人は帰属する連結納税グループにかかる連結法人税について、連結親法人と共に連帯納付責任を負っているため、税務調査等により連結納税グループ参加時における連結法人税が増加した場合に、当該子法人が負担すべき増加額(連結法人税個別帰属額の増加額)のみならず、納税義務の成立した連結法人税の全額について納税負担を要求されることも理論的には可能である。

お問い合わせ

M&A/組織再編サービス

組織再編税務サービス www.deloitte.com/jp/reorganization-tax

ニュースレター発行元

デロイトトーマツ税理士法人

所在地 〒100-8305 東京都千代田区丸の内三丁目 3 番 1 号
新東京ビル 5 階

T e l 03-6213-3800(代)

email tax.cs@tohatsu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/ma-newsletter

デロイトトーマツグループは日本におけるデロイトトウシュトーマツリミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人およびDT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約40都市に約8,700名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループWebサイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界150を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の8割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約225,000名の専門家については、Facebook、LinkedIn、Twitter もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイトトウシュトーマツリミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitteのメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイトトウシュトーマツリミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイトトーマツ税理士法人を含む)がこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中および講演中の発言における、意見にわたる部分は講演者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2016. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.