

太陽 Grant Thornton Advisory Insights

M&A 税務

今回のテーマ： グループ通算制度適用法人が M&A を行う場合の税務上の留意点

はじめに

2020年度税制改正により従来の連結納税制度からグループ通算制度に移行することが決定され、2022年4月1日以後開始する事業年度からグループ通算制度の適用による申告が開始しております。グループ通算制度の適用を受ける法人が株式買収により他の法人を100%子会社とする場合の通算加入時における税務上の取扱いについても連結納税制度から内容に変更があり、また単体納税制度の適用を受ける法人が他の法人を買収する場合と比較し、特有の論点が生じるためその内容について解説いたします。

グループ通算制度の適用を受ける法人が M&A を行う場合の税務上の留意点

1. グループ通算への加入時期と事業年度

(原則的な取扱い)

内国法人が通算親法人との間に、その通算親法人による発行済株式等の全部を直接または間接に保有する関係（以下「完全支配関係」という）となった場合には、原則として、その完全支配関係を有することとなった日（以下「完全支配関係発生日」という）において、通算承認があったものとみなされます。

子法人が通算グループに加入する場合には、加入日の前日の属する事業年度開始の日からその前日までの期間、および加入日からその通算親法人の事業年度終了の日までの期間が事業年度となります。

したがって、子法人は加入日の前日までの事業年度について単体納税による最終の申告を行う必要があります。

(特例的な取扱い)

完全支配関係発生日の前日においては事業年度を区切らず、完全支配関係発生日の前日の属する月次決算期間の末日または会計期間の末日までの期間をその子法人の事業年度とすることができます。

ただし、当該特例の適用がないものとした場合に、完全支配関係発生日の前日の属する事業年度に係る確定申告書の提出期限となる日までに、通算親法人の所轄税務署長に対し一定の書類の提出が必要となります。

区分	申告	事業年度
原則	単体申告 グループ通算	事業年度開始の日～完全支配関係発生日の前日 完全支配関係発生日～通算親法人の事業年度終了の日
特例① 月中加入 の特例	単体申告 グループ通算	事業年度開始の日～完全支配関係発生日の前日の属する月次決算期間の末日 月次決算期間の末日の翌日～通算親法人の事業年度終了の日
特例② 翌期首か らの加入	単体申告 グループ通算	事業年度開始の日～対象法人の会計期間の末日 対象法人の会計期間の末日の翌日～通算親法人の事業年度終了の日

具体例：親 3 月決算、子 12 月決算、完全支配関係発生日 2024 年 6 月 15 日

区分	申告	事業年度
原則	単体申告 グループ通算	2024 年 1 月 1 日～2024 年 6 月 14 日 2024 年 6 月 15 日～2025 年 3 月 31 日
特例① 月中加入の特例	単体申告 グループ通算	2024 年 1 月 1 日～2024 年 6 月 30 日 2024 年 7 月 1 日～2025 年 3 月 31 日
特例② 翌期首からの加入	単体申告 グループ通算	2024 年 1 月 1 日～2024 年 12 月 31 日 2025 年 1 月 1 日～2025 年 3 月 31 日

2. 時価評価対象法人の判定

子法人がグループ通算に加入し、一定の要件を満たさない場合には、保有資産のうち一定のものについて時価評価が必要となります。

時価評価の対象外となる法人は、以下のいずれかに該当する法人です。

- ① 通算グループ内新設法人
- ② 適格株式交換等により加入した株式交換等完全子法人
- ③ 適格組織再編と同等の要件に該当する法人
 - A) 完全支配関係発生直前に通算親法人による支配関係がある法人で次の全てに該当するもの
 - ✓ 完全支配関係継続要件
 - ✓ 従業者継続要件
 - ✓ 主要事業継続要件
 - ✓ 非適格株式交換等により加入した株式交換等完全子法人については、対価要件以外の適格要件のいずれかを満たすこと
 - B) 完全支配関係発生直前に通算親法人による支配関係がない法人で次の全てに該当するもの
 - ✓ 完全支配関係継続要件
 - ✓ 事業関連性要件
 - ✓ 事業規模比 5 倍以内要件または特定役員継続要件
 - ✓ 従業者継続要件
 - ✓ 主要事業及び子法人事業の継続要件
 - ✓ 非適格株式交換等により加入した株式交換等完全子法人については、対価要件以外の適格要件のいずれかを満たすこと

なお、通算グループ加入時において子法人が時価評価の対象となる場合、加入後に通算親法人による完全支配関係が継続することが見込まれている場合を除き、加入日の前日の属する事業年度において当該加入法人の株式を保有する内国法人（株式等保有法人）において当該株式に係る時価評価損益の計上が必要となります。

3. 繰越欠損金の取扱い

時価評価対象外法人のうち、下記①または②のいずれかの要件を満たす法人については、通算グループ加入前の繰越欠損金はその法人の所得を上限として使用可能な「特定欠損金」として、加入後においても使用可能となります。なお、①または②のいずれにも該当しない場合には、支配関係発生日以後に新たな事業を開始しているか否かにより繰越欠損金が切り捨てられる場合や、一定の損益通算制限が課される可能性があるため留意が必要となります。

- ① 加入日の5年前の日等から継続して、当該通算法人と通算親法人との間に支配関係がある場合
- ② 当該加入通算法人と他の通算法人との間で共同事業性がある場合

4. 買収時のプレミアムの取扱い（参考）

グループ通算制度適用以降において、通算子法人株式を外部に譲渡した場合には、その税務上の帳簿価額は離脱子法人の税務上の簿価純資産価額に等しくなるように修正が行われることとなりました。そのため、過去にプレミアムを付けて買収した子法人株式については、買収プレミアム部分を損金算入する機会が失われることから、2022年度税制改正により資産調整勘定対応金額等を離脱子法人の簿価純資産価額に加算できる措置が設けられています。

この資産調整勘定対応金額等については、通算グループ内の法人が対象となる株式を取得したそれぞれの時点における対象株式の取得価額と個別資産・負債の時価純資産価額をもとに計算されることとなり、また、当該措置の適用を受ける場合には、①の明細書の添付を行い、②の書類の保存が必要となります。

- ① 株式保有法人の全てが、通算終了事由が生じた時の属する事業年度の確定申告書等に、その離脱子法人に係る資産調整勘定対応金額等の計算に関する明細書（別表14(5)）を添付
- ② 株式保有法人のうちいずれかの法人が、資産調整勘定対応金額等の計算の基礎となる事項を記載した書類等として以下の書類を保存
 - (ア) 対象株式に関する次に掲げる事項を記載した書類
 - 対象株式の取得ごとのその取得の時点における取得価額、取得数、取得日
 - 対象株式の各取得時における発行済株式総数
 - (イ) 離脱子法人が対象株式の各取得時において有する資産および負債のその取得時における価額を記載した書類
 - (ウ) (イ)の価額を明らかにする書類
 - その資産の価額が継続して一般に公表されているものであるときは、その公表された価額が示された書類の写し
 - その取得をした法人が、その取得時における価額を算定し、これをその取得時における価額としているときは、その算定の根拠を明らかにする事項を記載した書類
 - そのほか、その資産及び負債の価額を明らかにする事項を記載した書類

おわりに

買収時のプレミアムの取扱いについて、通算子法人株式を取得した時点とその通算子法人株式の外部への譲渡を行う期間が長くなるほど、過去に遡ってその計算を行うことは困難になると予想されます。したがって、M&Aを行う場合にはその株式の取得時点において資産調整勘定対応金額等に関する計算と資料の保存について検討を行う必要があると考えられます。