

組織再編税制の見直し(欠損金等の制限措置の見直し)

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

改正前の制度では、特定資産の譲渡等により生じた損失金額について、資産を処分するタイミング等によって取り扱いが異なっていた。今回の改正により、取り扱いが統一される。

また、完全支配関係のある欠損等法人が特定支配日以後5年内(一定の期間)に解散し、その後残余財産が確定(適用事由)した場合、親会社が引き継ぐ繰越欠損金に引継制限を設けていた。しかし、改正前の制度では、一定の期間は特定支配日から解散までとなっており、残余財産の確定(適用事由)が解散後に行われることから、実質引継制限に該当することが無い状態であった。今回の改正により、一定の期間が是正され、改めて引継制限の対象に加えることとなった。

(2) 内容

- ① みなし共同事業要件を満たさない適格合併等が行われた場合の特定資産の譲渡等損失金額の制限対象が、「支配関係発生日から」だったものが「支配関係事業年度の期首から」となる。
- ② 上記と同様に、特定支配関係が生じた事業年度に適用事由が生じた場合の欠損等法人の特定資産の譲渡等損失金額の制限対象が、「特定支配関係発生日から」だったものが「特定支配関係事業年度の期首から」となる。
- ③ 完全支配関係のある欠損等法人が特定支配関係が生じた日以後一定の期間内に解散し、その後残余財産が確定した場合の親会社が引き継ぐ繰越欠損金を制限対象に加える。

(3) 適用時期

- ① 平成29年4月1日以後に支配関係が発生した場合において適用する。
- ② 平成29年4月1日以後に特定支配関係が発生した場合において適用する。
- ③ 平成29年4月1日以後に特定支配関係が発生した場合において適用する。

(4) 影響

欠損金の制限措置の範囲拡大

みなし共同事業要件を満たさない適格合併等が行われた場合及び欠損等法人において特定支配関係が生じた事業年度に適用事由が生じた場合について、特定資産の譲渡等損失金額が制限対象とされない期間がなくなった。

また、完全支配関係のある欠損等法人の残余財産が確定した場合、繰越欠損金の引継が制限されることとなった。

2. 改正の趣旨・背景

下記の(1)～(3)とも引継等制限期間を補正する改正である。

(1) みなし共同事業要件を満たさない適格合併等で支配関係発生事業年度に特定資産譲渡等損失額がある場合

組織再編税制の創設前は、欠損金や含み損のある法人を買収し、その後合併等を行うことにより、既存事業の利益と欠損金等を通算する租税回避行為が可能であった。組織再編税制創設により、適格要件を満たす合併等であっても、一定の場合には、繰越欠損金の引継及び利用が制限されることとされた。

しかし、支配関係事業年度開始日から支配関係発生日の前日までの間に生じた特定資産譲渡等損失額については制限の対象となっていなかったため、支配関係が生じる直前に生じさせた譲渡損失等は、繰越欠損金の引継制限及び利用制限の対象外となっていた。

今回の改正では、資産を処分するタイミングによってその損失等について異なる取り扱いを認めていることは合理的でないことから、統一するために改正が行われた。

(2) 欠損等法人において特定支配関係発生事業年度に適用事由が生じた場合

平成18年度税制改正前は、繰越欠損金や含み損のある資産を所有する休眠会社等を買収し、その会社で事業を開始することで、過年度の繰越欠損金と新事業の所得を通算するという租税回避行為が可能であった。そのため、支配された日から5年以内に、事業を営んでいなかった法人で事業を開始すること、当該法人が営んでいた事業のすべてを廃止して事業規模の5倍を超える借り入れを行った場合などの「一定の事由」が生じた場合には、欠損金の繰越に制限が課されることとなった。

しかし、特定支配関係が生じた事業年度に「一定の事由」が生じた場合において、当該事業年度の開始の日から特定支配関係が生じた日の前までの間に生じた特定資産譲渡等損失額は制限の対象となっていなかった。

今回の改正では、適用事由が生じる時期ならびに資産を処分するタイミングによってその損失等について異なる取り扱いを認めていることは合理的でないことから、統一するために改正が行われた。

(3) 完全支配関係のある欠損等法人が特定支配日から一定の期間内に残余財産の確定をした場合

特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の制限措置について、他の者による完全支配関係がある法人が特定支配関係が生じた日以後に解散し、残余財産が確定した場合を制限の対象に加える改正が行われた。

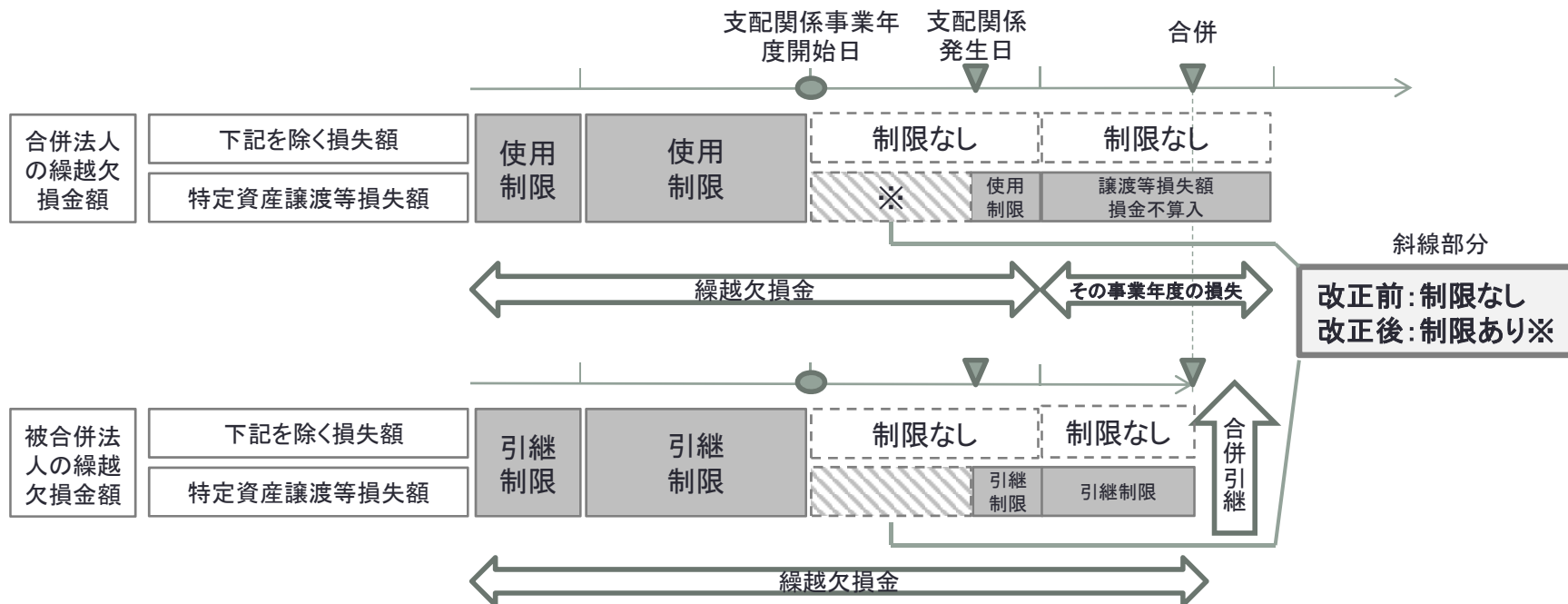
3. 改正の内容

(1) みなし共同事業要件を満たさない適格合併等で支配関係発生事業年度に特定資産譲渡等損失額がある場合

支配関係事業年度開始の日から支配関係発生日の前日までに生じた特定資産譲渡等損失額について、その使用及び引継を制限するため、下線部分について改正が行われた。

【使用及び引継が制限される繰越欠損金額】

改正前	改正後
・支配関係が生じた事業年度の開始の前日に生じた欠損金額	・支配関係が生じた事業年度の開始の前日に生じた欠損金額
・ <u>支配関係が生じた日以降に生じた欠損金のうち特定資産譲渡等損失額</u>	・ <u>支配関係が生じた事業年度の開始の日以降に生じた欠損金のうち特定資産譲渡等損失額</u>



※支配関係発生日と合併が同一事業年度の場合であっても、特定資産譲渡等損失額は損金不算入となる。

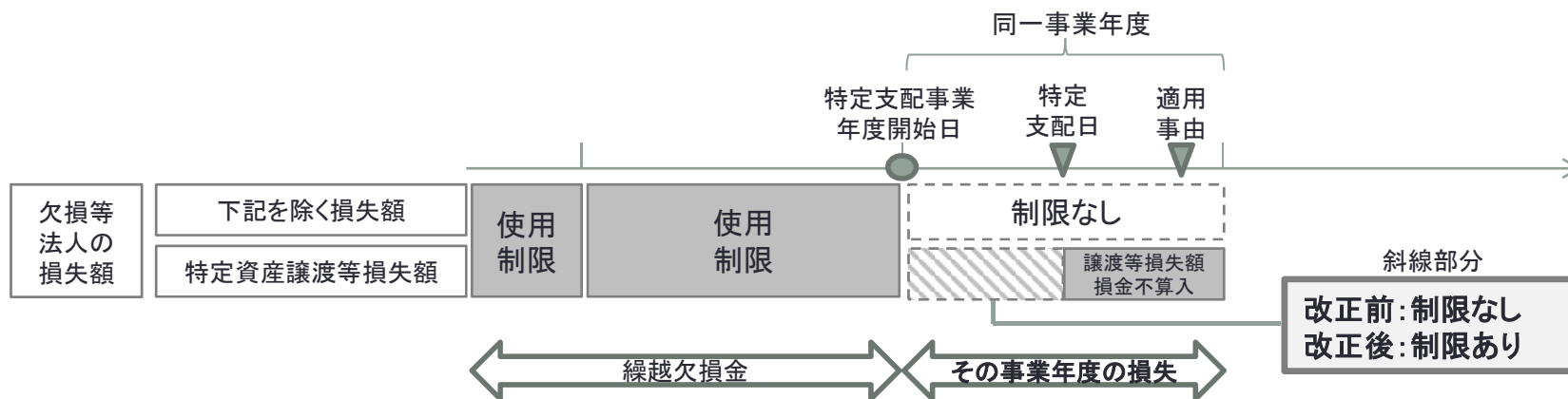
3. 改正の内容

(2) 欠損等法人において特定支配関係発生事業年度に適用事由が生じた場合

特定支配関係事業年度開始の日から特定支配日の前日までに生じた特定資産譲渡等損失額について制限するため、下線部分が追加される改正が行われた。

【使用が制限される欠損金及び特定資産譲渡等損失額】

改正前	改正後
・適用事業年度の開始の前日に生じた欠損金	・適用事業年度の開始の前日に生じた欠損金
・適用事業年度の開始の日から3年を経過する日(又は特定支配日から5年を経過するいずれか早い日)までの期間に生じた特定資産譲渡等損失額	・適用事業年度の開始の日から3年を経過する日(又は特定支配日から5年を経過するいずれか早い日)までの期間に生じた特定資産譲渡等損失額
	・特定支配関係が生じた事業年度に適用事由が生じた場合、特定支配関係が生じた事業年度の開始の日から特定支配関係が生じた日の前までの間に特定資産譲渡等損失額により生じた欠損金



3. 改正の内容

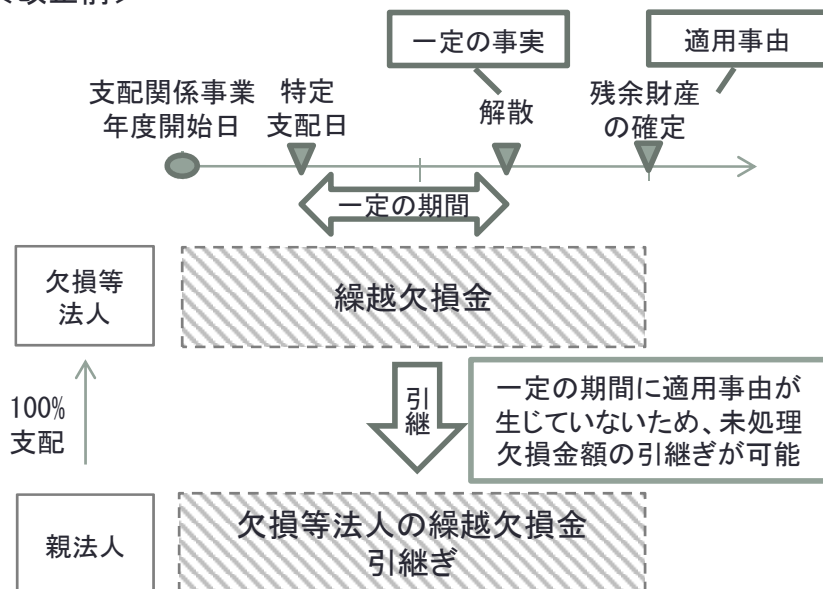
(3) 完全支配関係のある欠損等法人が特定支配日から一定の期間内に残余財産の確定をした場合

欠損等法人が、特定支配日以後5年を経過した日の前日（一定の事実が生じた場合には、これらの事実が生じた日）までに、適用事由が生じた場合、繰越欠損金の引継が制限される。

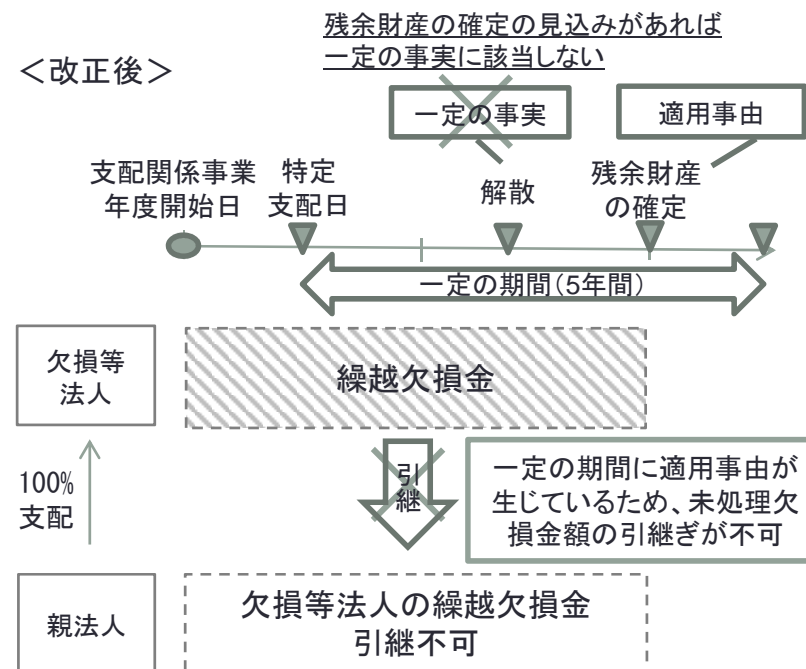
【一定の事実】

改正前	改正後
<ul style="list-style-type: none"> 一定の事実とは、欠損等法人に生じた次に掲げる事実とする (1) 更正手続き開始の決定等 (2) 解散（解散後の継続、資金借入等の見込みがないもの） (3) その他 	<ul style="list-style-type: none"> 一定の事実とは、欠損等法人に生じた次に掲げる事実とする (1) 更正手続き開始の決定等 (2) 解散（解散後の継続、資金借入等又は残余財産の確定の見込みがないもの） (3) その他

<改正前>



<改正後>



3. 改正の内容

【適用事由】(改正なし)

適用事由
① 欠損等法人が特定支配日の直前に事業を営んでいない場合において、その特定支配日以後に事業を開始する
② 欠損等法人が特定支配日の直前に営む事業のすべてを特定支配日以後に廃止し又は廃止することが見込まれている場合に、その旧事業のその特定支配日の直前における事業規模のおおむね5倍を超える資金の借入れ又は出資による金銭その他の資産の受け入れを行う
③ 他の者又は当該他の者の関連者が当該他の者又は関連者以外の者から欠損等法人に対する特定債権を取得している場合に、その欠損等法人が旧事業のその特定支配日の直前における事業規模のおおむね5倍を超える資金の借入れ又は出資による金銭その他の資産の受け入れを行う
④ 上記①若しくは②の説明文中にある場合又は③の特定債権の取得が行われている場合において、欠損等法人が自己を被合併法人とする適格合併を行い、又はその欠損等法人の残余財産が確定する
⑤ 欠損等法人が特定支配関係を有することとなったことに基因して、その欠損等法人のその特定支配日直前の社長等の役員のすべてが退任等を行い、かつ、その特定支配日の直前にその欠損等法人の業務に従事する使用人の総数のおおむね20%以上に相当する者がその欠損等法人の使用人でなくなった場合において、その欠損等法人の非従事事業の事業規模が旧事業のその特定支配日の直前における事業規模のおおむね5倍を超えることとなる

(4)適用時期

- 3. (1)については、平成29年4月1日以後に支配関係が発生した場合について適用する。
- 3. (2)については、平成29年4月1日以後に特定支配関係が発生した場合について適用する。
- 3. (3)については、平成29年4月1日以後に特定支配関係が発生した場合について適用する。