

連結納税制度を適用する場合の実務上の課題についての検討

平成21年 4月14日

日本公認会計士協会

目次

はじめに	1
1. 連結納税制度と地方税	1
(1) 基本的な考え方	1
(2) 住民税の計算概要	2
(3) 事業税の計算概要	3
(4) 連結納税制度を採用した場合の住民税及び事業税の計算への影響と問題 点	5
(5) 連結納税制度における実効税率	10
2. 連結納税制度に伴う資産の評価損益	17
(1) 資産の評価損益に対する法人税法上の基本的な考え方	17
(2) 保有資産の時価評価と「営業権」の計上	18
(3) 資産の時価評価損益の取扱い	21
(4) 資産等を評価する時価	22
3. 連結納税制度と欠損金	24
(1) 連結欠損金額の概要	24
(2) 単体納税における欠損金額との関係	26
(3) 納税単位の変更による取扱い	26
4. 連結納税制度と外国税額控除制度	34
(1) 概要	34
(2) 計算例	36

本研究報告で使用する法律等の略号は次のとおりである。

法：法人税　　地：地方税

法：当該税目に係る法律

令：当該税目に係る法律の施行令

基通：当該税目に係る法律の基本通達

1：第1条　　：第1項　　－：第1号

はじめに

平成14年7月に公布された「法人税法等の一部を改正する法律」(平成14年法律第79号)において、連結納税制度が創設され、その後適用が開始されてから相当期間が経過している。

日本公認会計士協会では、連結納税制度について、これまでに、租税調査会研究報告第1号「企業集団課税制度(いわゆる連結納税制度)に関する海外諸国の実情及び我が国で制度化することとした場合の問題点について」(平成10年7月21日付け)及び同第4号(中間報告)「連結納税制度の問題点について」(平成13年9月3日付け)を公表し、制度導入に当たって考えられる問題点等について、公認会計士の立場から指摘・提言等を行ってきた。

本研究報告は、これらの成果を踏まえた上で、連結納税制度を実際に適用する場合において、実務上整理が必要な以下の四つの論点について検討し取りまとめたものである。

連結納税制度を採用している法人の地方税計算において、連結納税制度を採用していない場合との差異

連結納税制度における連結納税の開始・加入に伴う保有資産の時価評価と「営業権」の計上等

連結納税制度を適用した場合、連結法人の単体納税下で発生した欠損金額の連結欠損金額への持込制限について、組織再編の手法による取扱いの差異等

連結納税制度を採用している法人の外国税額控除計算において、連結納税制度を採用していない場合との差異

なお、連結納税制度の開始・加入に当たって、法人がグループ内外で組織再編を実施することが多いことから、必要に応じて組織再編税制との関係についても言及している。

1. 連結納税制度と地方税

(1) 基本的な考え方

連結納税制度は、法人税法の枠組みの中で導入され、地方税すなわち法人住民税及び法人事業税においては、枠の外と位置付けられている。これは、欠損法人の所在地となっている地方自治体といわゆる黒字法人の所在地となっている地方自治体とで、実質的に税収のやりとりが生じることを避けたものと考えられる。

しかしながら、住民税の課税所得はいわゆる法人税額であり、また、事業税の課税所得計算規定は、基本的には法人税法で規定されているものをベースとしている。したがって、連結納税制度を採用している法人の地方税計算においては、連結納税制度を採用していない場合とでいくつかの点で計算が異なっている。以下この点を考察する。

また、連結納税制度において、法人税、法人住民税及び法人事業税とで課税所得が異なることが実効税率の計算に影響を与える。これを、下記(5)として記述する。

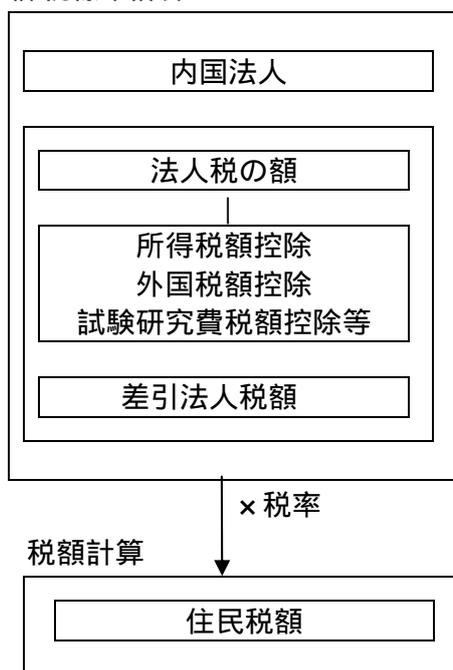
(2) 住民税の計算概要

住民税の計算概要（従来）

各内国法人の「法人税額」をベースとして計算を行う。

ア．住民税（法人税割）の計算の概要（地法23 三、292 三）

課税標準計算

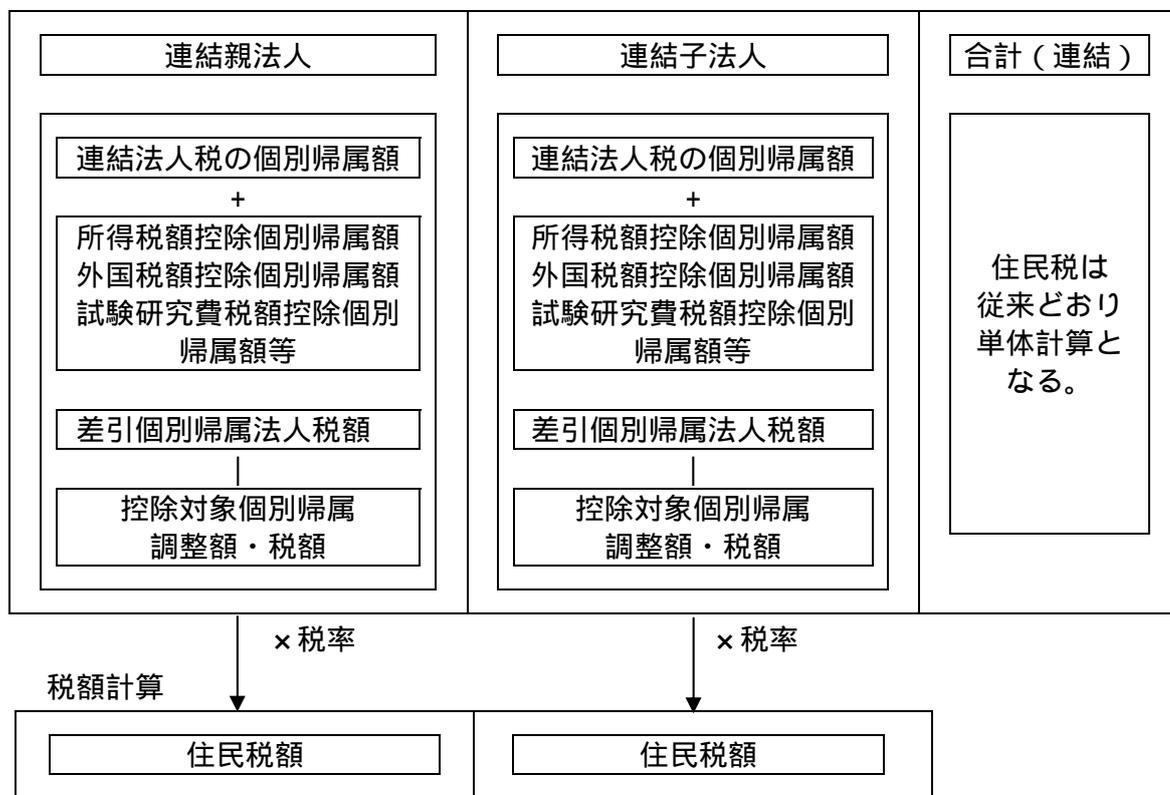


リース特別控除取戻税額等がある場合は、一定の調整がある。この金額がゼロを下回る場合はない。

連結納税制度における住民税の計算概要

住民税は、各連結法人の「連結法人税個別帰属額」をベースとして計算を行う。

ア．住民税（法人税割）の計算の概要（地法23 三・四の二、292 三・四の二）
課税標準計算



個別帰属リース特別控除取戻税額等がある場合は、一定の調整がある。この金額がマイナスの場合はゼロとし、マイナス金額は控除対象個別帰属税額の発生として繰り越される（地令20の3）。

イ．控除対象個別帰属調整額等（住民税法人割の繰越欠損金）

- ・ 控除対象個別帰属調整額 連結納税開始等に伴い切り捨てられた法人税繰越欠損金の住民税相当額（地法53 、321の8 ）
- ・ 控除対象個別帰属税額 連結納税開始後のマイナスの個別帰属法人税額（地法53 、321の8 ）

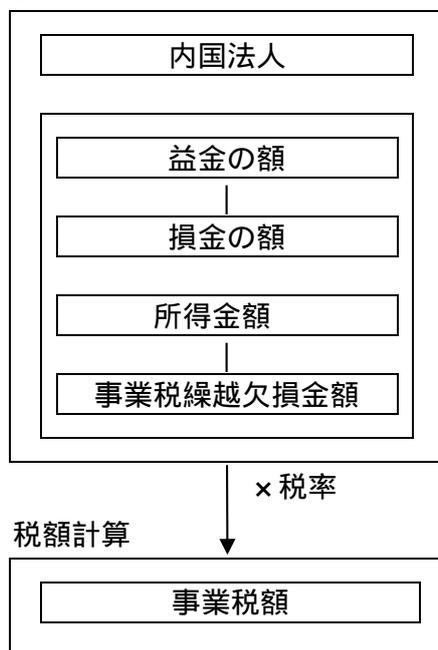
(3) 事業税の計算概要

事業税の計算概要（従来）

各内国法人の「所得金額」をベースとして計算を行う。

ア．事業税（所得割）の計算の概要（地法72の12、72の23）

課税標準計算



この金額がマイナスの場合はゼロとし、マイナス金額は事業税欠損金額の発生として繰り越される（地令20の3）。

イ．益金の額・損金の額（地法72の23）

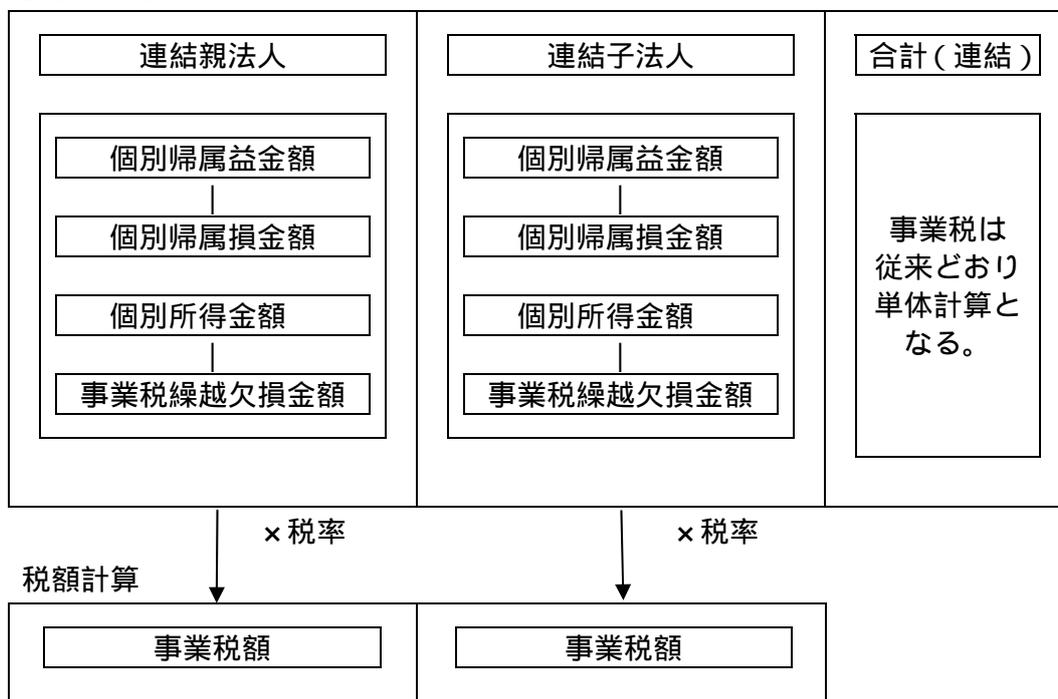
- ・ 「益金の額」及び「損金の額」の計算は特別な規定があるものを除き、原則として各事業年度の法人税の課税標準である所得の計算の例による。
- ・ 法人税繰越欠損金の損金算入額（控除額）がある場合には、これを損金算入する前（控除前）の金額となる。

連結納税制度における事業税の計算概要

事業税は、各連結法人の「個別所得金額」をベースとして計算を行う。

ア．事業税（所得割）の計算概要（地法72の12、72の23）

課税標準計算



この金額がマイナスの場合はゼロとし、マイナス金額は事業税欠損金額の発生として繰り越される（地令20の3）。

イ．個別帰属益金額・個別帰属損金額（地法72の23）

- ・ 「個別帰属益金額」及び「個別帰属損金額」の計算は、特別な規定があるものを除き、原則として各連結事業年度の連結法人税の課税標準である連結所得に係る個別所得金額の計算の例による。
- ・ 連結欠損金個別帰属額の損金算入額（控除額）がある場合には、これを損金算入する前（控除前）の金額となる。

(4) 連結納税制度を採用した場合の住民税及び事業税の計算への影響と問題点

主な影響一覧

ア．連結納税制度特有の申告調整項目の住民税及び事業税の計算への影響

区分	連結納税制度	単体納税制度（従来）
子法人の連結納税開始等の法人税繰越欠損金の切捨て	法人税繰越欠損金のうち住民税相当額を「控除対象個別帰属調整額」とする制度を設けて単体納税制度と調整を図る（法81の9、地法53、321の8）	連結納税制度特有の論点のため関連なし

連結納税開始等の 時価評価の影響	本計算の影響を受けた個別所得、 連結法人税個別帰属額を基礎とし て計算する（法法61の11、61の12 ）。	連結納税制度特有の論 点のため関連なし
連結法人間取引の譲渡 損益等の繰延べの影響	本計算の影響を受けた個別所得、 連結法人税個別帰属額を基礎とし て計算する（法法81の10）。	連結納税制度特有の論 点のため関連なし
連結納税からの離脱等 に伴う投資簿価修正の 影響	本計算の影響を受けた個別所得、 連結法人税個別帰属額を基礎とし て計算する（法令9六、9の2 六、119の3、119の4）。	連結納税制度特有の論 点のため関連なし

イ. 連結納税制度及び単体納税制度(従来)における法人税の計算構造の違い(損
益通算等)による住民税及び事業税の計算への影響

区分	連結納税制度	単体納税制度(従来)
みなし事業年度	連結親法人与事業年度が異なる 場合は連結親法人に合わせる必要 あり(法法14五)	原則として各内国法 人の事業年度となるた め、みなし事業年度はな い(法法13)。
	連結納税への加入・離脱の際にみ なし事業年度が発生する可能性あ り(法法14各号)	連結納税制度特有の論 点のため関連なし
子法人の連結納税直前 等の法人税繰越欠損金 の切捨て	法人税繰越欠損金のうち住民税 相当を「控除対象個別帰属調整額」 とする制度を設けて単体納税制度 の場合の住民税との調整を図る。 事業税には影響なし (法法81の9、地法53、321 の8)	連結納税制度特有の論 点のため関連なし
連結納税全体調整計算 (受取配当、寄附金、所 得税額控除等)の影響	全体計算から配分された個別帰 属額で計算された個別所得、連結法 人税個別帰属額を基礎として計算 する(法法81の4、81の6、81の14 等)。	連結納税制度特有の論 点のため関連なし
損益通算による影響	赤字の連結法人にてマイナスの 法人税・所得が発生する。 マイナスの法人税が課税標準の 基礎となった場合に「控除対象個別 帰属税額」とする制度を設けて単体 納税制度の場合の住民税との調整 を図る。 事業税には影響なし (地法53、321の8)	連結納税制度特有の論 点のため関連なし

住民税及び事業税の計算構造自体は、法人税について連結納税制度と従来の単体納税制度のどちらの場合も同様となる。

しかし、上記のとおり法人税自体の「連結納税制度特有の申告調整項目」及び「法人税の計算構造の違い」による影響を排除することは納税者側の事務負担を考慮すると不可能であり、最低限の調整(控除対象個別帰属調整額・税額)のみにとどめたことにより地方税の納税額が連結納税制度と従来の単体納税制度とで異なる結果となっている。

事業税の計算における連結納税制度の影響

ア．連結納税制度特有の申告調整項目の事業税の計算への影響

連結納税制度を採用している場合の各連結法人の事業税所得割の課税標準は、連結個別所得金額を基礎とする(地法72の23)。

つまり、従来の単体納税制度における「益金の額 - 損金の額」と連結納税制度における「個別益金額 - 個別損金額」とではそれぞれの金額が異なるため、連結納税特有の申告調整項目の影響を受けた金額で事業税の計算が行われることになる。

詳細は「(3) 事業税の計算概要」参照。

イ．連結納税制度と従来の単体納税制度での法人税の計算構造の違いによる事業税の計算への影響

事業税の所得割の課税標準である連結個別所得金額は、各連結事業年度の個別益金額から個別損金額を控除した金額によるものとし、地方税法又は政令で特別の定めをする場合を除くほか、その各連結事業年度の連結法人税の課税標準である所得の計算の例によって算定するとされている(地法72の23)。

上記により、事業税の所得割の課税標準である所得の金額は本来独自に計算することを前提としている。

したがって、連結納税制度の計算構造の特徴である損益通算の影響は受けない。

住民税の計算における連結納税制度の影響

ア．連結納税制度特有の申告調整項目の住民税の計算への影響

連結納税制度を採用している場合の各連結法人の住民税法人税割の課税標準は連結法人税個別帰属額となる(地法23 三・四の二、292 三・四の二)。

連結法人税個別帰属額は連結個別所得金額を基礎として計算されるため、連結納税制度特有の申告調整項目の影響を受けた金額で住民税の計算が行われることになる。

詳細は「(2) 住民税の計算概要」参照。

イ . 連結納税制度と従来の単体納税制度での法人税の計算構造の違いによる住民税の計算への影響

住民税の法人税割の課税標準である連結法人税個別帰属額は、連結法人税の規定を基礎として計算された金額となる（地法23 三・四の二、292 三・四の二）。

よって、連結納税制度の計算構造の特徴である「損益通算」、各連結法人を一体と考える「連結納税主体」の影響を受けることになる。

この計算構造の影響については、影響が大きい以下のものについて連結納税制度を採用した場合の住民税独自の調整がなされている。

(ア) 連結子法人に該当することとなる場合の連結納税開始時等の法人税繰越欠損金の切捨てに対する住民税独自の調整

連結納税開始時等の法人税において切り捨てられた法人繰越欠損金のうち住民税影響相当の金額について、「控除対象個別帰属調整額」として住民税の法人税割の繰越欠損金相当の税額を認識する（法人税の繰越欠損金発生時から7年間繰越し可能。）（法法81の9、地法53、321の8）。

(イ) 連結法人税個別帰属額がマイナスとなった場合の住民税独自の調整

住民税法人税割の課税標準である連結法人税個別帰属額がマイナスとなった場合にはそのマイナス金額を「控除対象個別帰属税額」として住民税の法人税割の繰越欠損金相当の税額を認識する（認識時から7年間繰越し可能。）（地法53、321の8）。

連結納税の計算構造が住民税の計算に与える影響と問題点（その1）

ア . 単年度損益の通算により連結欠損金の損金算入額が縮小したことによる住民税への影響

- ・ 連結所得の計算構造上、まず単年度の損益通算が行われる（法法81）。
- ・ よって、連結欠損金個別帰属額がある連結法人が単年度黒字、他の連結法人に単年度赤字がある場合で、連結所得が連結欠損金の繰越額以下の場合には連結欠損金個別帰属額の損金算入額が縮小され、個別所得が発生する（法法81の18）。
- ・ 連結納税採用後の住民税の課税標準は各連結法人の「連結法人税個別帰属額」であるため、住民税が発生する結果となる。

設例

親法人 P には法人税繰越欠損金が20,000円ある。

連結納税の場合

単体納税(従来)の場合

項目	連結親法人 P	連結子法人 S 1	連結(合計)	親法人 P
欠損金控除前個別所得	20,000	5,000	15,000	20,000
繰越欠損金の損金算入額	15,000		15,000	20,000
欠損金控除後個別所得	5,000	5,000	0	0
連結法人税額(30%)	1,500	1,500	0	0
調整前住民税課税標準額	1,500	1,500		0
控除対象個別帰属調整税額発生額		1,500		0
住民税課税標準額	1,500	0		0
住民税額(20%)	300			0

← 計算構造の違いによる住民税影響 →

損益通算によるマイナス個別所得に係る住民税独自の繰越欠損金となる。

イ．問題点

損益通算という連結納税独自の計算構造により、従来の単体納税制度の場合に発生しない住民税額が発生する可能性がある。

連結納税の計算構造が住民税の計算に与える影響と問題点(その2)

ア．連結納税主体を前提とする計算構造による住民税への影響

連結納税は連結納税主体により所得及び税額を計算する構造上、適用される法人税率は連結親法人の資本金にて判断される(法法81の12)。

- ・ 連結親法人の期末資本金の額が1億円超の場合 = 30%
- ・ 連結親法人の期末資本金の額が1億円以下の場合
= 年800万円以下の部分は22%、年800万円超部分は30%

設例

各社の期末資本金及び所得金額は下記のとおりである。

項目	親法人 P	子法人 S 1
期末資本金	200,000,000	10,000,000
所得金額	10,000,000	9,000,000

連結納税の場合

単体納税(従来)の場合

項目	親法人 P	子法人 S 1	連結(合計)	子法人 S 1
年800万円以下の部分の法人税額	0	0	0	1,760,000
年800万円超の部分の法人税額	3,000,000	2,700,000	5,700,000	300,000
連結法人税額	3,000,000	2,700,000	5,700,000	2,060,000
住民税課税標準額	3,000,000	2,700,000		2,060,000
住民税額(20%)	600,000	540,000		412,000

計算構造の違いによる住民税影響

イ. 問題点

連結納税主体という連結納税独自の計算構造により、従来の単体納税制度の場合の住民税額と異なる場合が生じる。

- | | | |
|--|---|------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> ・ 単体納税の場合：中小法人 連結納税の場合：連結納税主体が大法人 | } | 単体納税のほうが
住民税は小さくなる。 |
|--|---|------------------------|

- | | | |
|--|---|------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> ・ 単体納税の場合：大法人 連結納税の場合：連結納税主体が中小法人 | } | 連結納税のほうが
住民税は小さくなる。 |
|--|---|------------------------|

(5) 連結納税制度における実効税率

実効税率は、一時差異が解消される将来の年度に適用される税率として用いられているが、実務上は簡便性を考慮し、法定実効税率が適用されている。我が国では支払事業税が翌期の損金に算入される特殊性があるため、法定実効税率は合計税率を(1 + 事業税率¹)で除したものが用いられている。

¹ 平成20年10月1日以後に開始する事業年度より、法人事業税(所得割・収入割)の一部を分離し、地方法人特別税が創設された。地方法人特別税は、法人事業税(所得割・収入割)の税額(標準税率分)に税率を乗じて計算され、その支払額は事業税と同様に損金算入される。また、地方法人特別税の創設に伴い、法人事業税(所得割・収入割)の税率は引き下げられており、この税制改正が実質的な税負担に与える影響は軽微である。

つまり、地方法人特別税は、事業税の一部が国税化されたものであり、税務上・会計上の取扱いは事業税と同様であるため、本研究報告では事業税と一括して記載する。

$$\begin{aligned} \text{法定実効税率} &= \frac{\text{法人税率} + \text{法人税率} \times \text{住民税率} + \text{事業税率}}{1 + \text{事業税率}} \\ &= \frac{30\% + 30\% \times 17.3\% + 7.2\%}{1 + 7.2\%} = 39.54\% \text{ } ^2 \end{aligned}$$

法人税上の欠損金に乗じる実効税率

ア．原則

法人税上の欠損金に乗じる実効税率は、原則として以下で示す税率を適用する（実務対応報告第7号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い(その2)」(以下「当面の取扱い(その2)」という。)Q2A(2))

$$\text{法人税の欠損金に適用される実効税率 (27.98\%)} = \frac{\text{法人税率 (30\%)}}{1 + \text{事業税率 (7.2\%)}}$$

上記の算式は、法人税上の欠損金を(1+事業税率)で割り引くことを前提としている。これは、法人税の所得計算上、当該欠損金が事業税を発生させないという意味で法人税計算に影響を与えることを意味している。ところが、連結納税制度においては、地方税が「単体納税」を維持したことにより、期末において認識される税務上の繰越欠損金の額が税金の種類により異なるケースが生じうる。つまり、法人税の計算においては、他の連結法人の欠損金との相殺や連結納税開始時あるいは加入時の欠損金の切捨てなどにより、地方税における課税標準と法人税におけるそれとが異なる。そこで、この観点から実効税率を見直す必要がある。

イ．法人税上の欠損金が生業税上の欠損金を下回る場合の実効税率

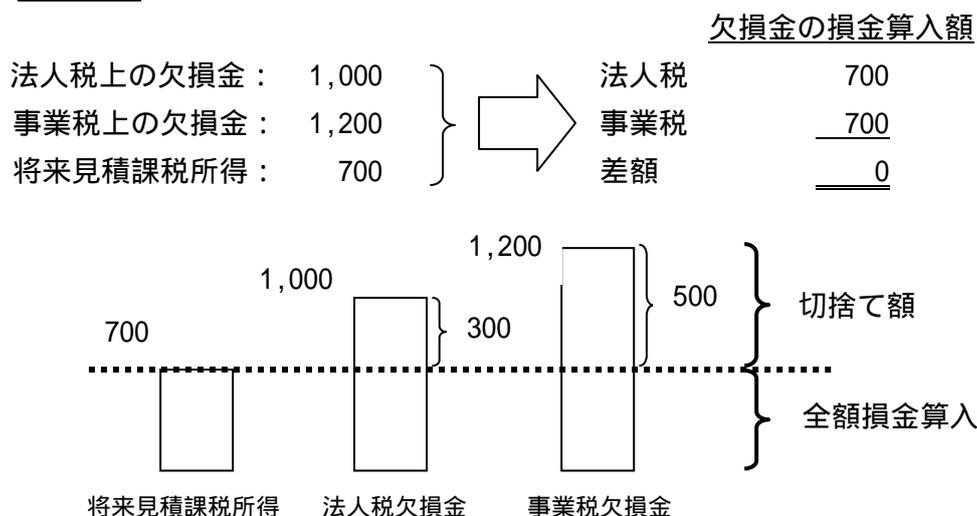
法人税上の欠損金が生業税上の欠損金を下回っており、かつ、当年度の所得(繰越欠損金の控除前)ベースが同じであるならば、法人税上の欠損金が損金算入された裏側で、同じように生業税上の欠損金が損金算入されているという前提が成立しうる。

仮に、法人税上の欠損金が1,000、生業税上の欠損金が1,200、将来見積事業年度の合計の課税所得が700であるとする。すなわち、法人税欠損金の300(=1,000-700)、生業税欠損金500(=1,200-700)が回収可能性なしという意味で切り捨てられるケースである。将来700の課税所得が発生したとしても、事

² 事業税率は、外形標準課税対象法人を前提としている。

業税欠損金が700超存在することから、この範囲において事業税は生じない。その分だけ法人税欠損金（700相当）自体の「将来減算効果」（future deductible）は少なくなっている。したがって、（1 + 事業税率）で割り引くことが必要となるのである。

設例



法人税欠損金700の税効果（将来減算効果）

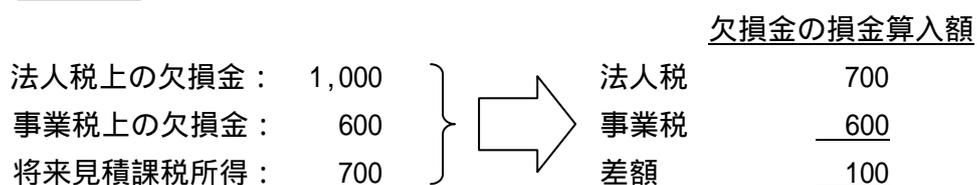
$$700 \times 30\% \div (1 + 7.2\%) = 195.89\dots$$

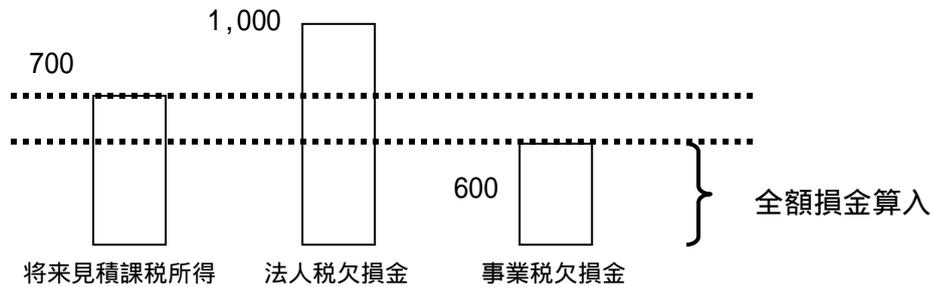
ウ．法人税上の欠損金が事業税上の欠損金を上回る場合の実効税率

次に、法人税上の欠損金が事業税上の欠損金を上回る場合について考察する。

上記イの仮定における事業税上の欠損金を600とする。600までの部分については、同額の事業税欠損金が存在することにより、事業税が生じないことから、法人税欠損金の将来減算効果は少なくなっている。ところが、次の設例の部分、すなわち100については、法人税上の欠損金の損金算入しか行われなため、事業税は生じることとなる。つまり、事業税が生じないことによる（法人税欠損金税効果の）低減効果は存在しないのである。したがって、法人税欠損金が事業税欠損金のそれを上回る部分について、（1 + 事業税率）による割引計算を行ってはならない。

設例





法人税欠損金600の税効果（将来減算効果）

$$600 \times 30\% \div (1 + 7.2\%) = 167.91 \dots \text{ア}$$

法人税欠損金100の税効果（将来減算効果）

$$100 \times 30\% = 30 \dots \text{イ}$$

$$\text{ア} + \text{イ} = 197.91 \dots$$

住民税上の欠損金に乗じる実効税率

ア．住民税上の欠損金

住民税上の欠損金は、連結納税制度上次の3つに分類されることに留意しなければならない。

(ア) 連結欠損金個別帰属額（法法 81 の 9 ）

(イ) 控除対象個別帰属調整額（地法 53 、 321 の 8 ）

(ウ) 控除対象個別帰属税額（地法 53 、 321 の 8 ）

連結欠損金個別帰属額は、所得ベースの概念であるが、控除対象個別帰属調整額と控除対象個別帰属税額はいずれも法人税額ベースの概念である。つまり、連結欠損金個別帰属額100は、法人税率が30%とすると、控除対象個別帰属調整額及び控除対象個別帰属税額では、それぞれ30に対応する関係にある。

イ．原則

当面の取扱い（その2）Q2 A(2) では、適用税率を各欠損金に応じて次のように規定している。

・ 連結欠損金個別帰属額.....	$\frac{\text{法人税率 (30\%)} \times \text{住民税率 (17.3\%)}}{1 + \text{事業税率 (7.2\%)}} = 0.048 \dots \dots$
・ 控除対象個別帰属調整額.....	$\frac{\text{住民税率 (17.3\%)}}{1 + \text{事業税率 (7.2\%)}} = 0.161 \dots \dots \dots$
・ 控除対象個別帰属税額.....	同上

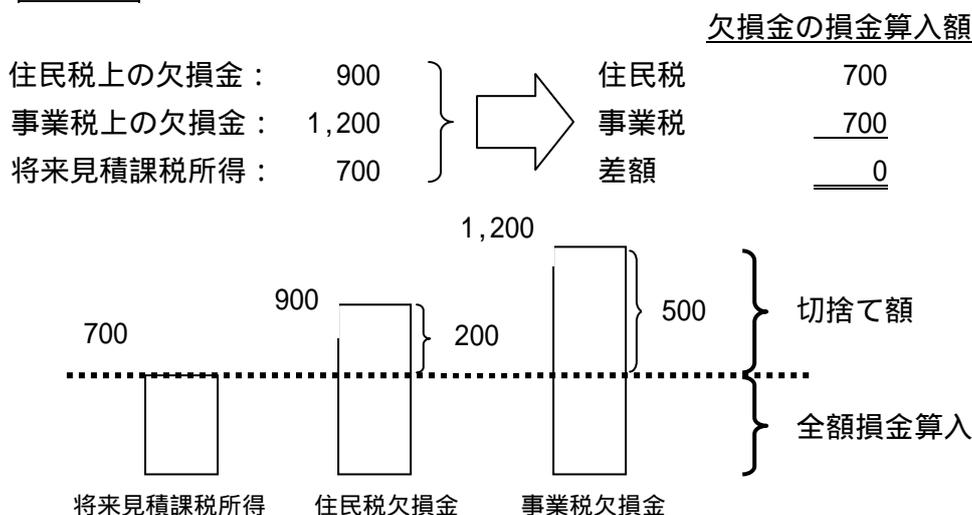
この取扱いが各欠損金に合わせた形で実効税率を提示したのは、税法に即した形で表現したものと思われるが、実務においては回収可能性の検討において常に所得との比較が要求される。控除対象個別帰属調整額と控除対象個別帰属税額を所得ベースに置き換えたならば、すべて算式で表現することが可能となる。以下、算式を前提に議論を進める。

ウ．住民税上の欠損金が事業税上の欠損金を下回る場合の実効税率

法人税上の欠損金同様、事業税上の欠損金との関係が問題となる。まず、住民税上の欠損金が事業税上の欠損金を下回る場合について考察する。

仮に、住民税上の欠損金が900、事業税上の欠損金が1,200、将来見積事業年度の合計の課税所得が700であるとする。すなわち、住民税欠損金の200(= 900 - 700)、事業税欠損金500 (= 1,200 - 700) が回収可能性なしという意味で切り捨てられるケースである。将来700の課税所得が発生したとしても、事業税欠損金が700超存在することから、この範囲において事業税は生じない。その分だけ住民税欠損金(700相当)自体の将来減算効果は少なくなっている。そこで、同様に(1 + 事業税率)で割り引くことが必要となる。

設例



住民税欠損金700の税効果(将来減算効果)

$$700 \times 30\% \times 17.3\% \div (1 + 7.2\%) = 33.88\dots$$

エ．住民税上の欠損金が事業税上の欠損金を上回る場合の実効税率

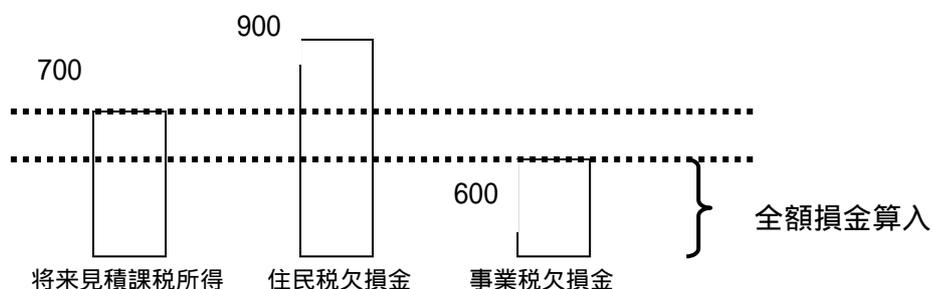
次に、住民税上の欠損金が事業税上の欠損金を上回る場合について考察する。

上記ウの仮定における事業税上の欠損金を600とする。600までの部分については、同額の事業税欠損金が存在することにより、事業税が生じないことから、住民税上の欠損金の将来減算効果は低減している。ところが、次の設例の

部分、すなわち100については、住民税上の欠損金の損金算入しか行われな
 ため、事業税は生じることとなる。つまり、事業税が生じないことによる（住
 民税欠損金税効果の）低減効果は存在しないのである。したがって、住民税欠
 損金が事業税欠損金のそれを上回る部分について、（1 + 事業税率）による割
 引計算を行ってはならない。

設例

					<u>欠損金の損金算入額</u>
住民税上の欠損金：	900	}	→	住民税	700
事業税上の欠損金：	600			事業税	<u>600</u>
将来見積課税所得：	700			差額	<u>100</u>



住民税欠損金600の税効果（将来減算効果）

$$600 \times 30\% \times 17.3\% \div (1 + 7.2\%) = 29.04\dots\dots$$

住民税欠損金100の税効果（将来減算効果）

$$100 \times 30\% \times 17.3\% = 5.19\dots$$

$$+ = 34.23\dots$$

事業税上の欠損金に乗じる実効税率

事業税上の欠損金は、それ自体が所得を圧縮させる効果を有するため、常に(1 + 事業税率)で割引計算することとなる。

$$\text{事業税上の欠損金} \dots\dots \frac{\text{事業税率 (7.2\%)}}{1 + \text{事業税率 (7.2\%)}} = 0.067\dots$$

法人税上の欠損金と住民税上の欠損金とが共に事業税上の欠損金を上回る場合の計算例

以下の計算例で、法人税上と住民税上の欠損金がそれぞれ事業税上の欠損金を

上回っている場合の、欠損金の税効果解消時の損益計算書を作成する。

設例

税引前当期利益 2,000

欠損金の期首繰越残高

法人税 1,200

住民税 1,300(うち100が控除対象個別帰属調整額(所得ベース)とする。

なお、法人税相当額は30)

事業税 1,000

税率

法人税率...30%

住民税率...17.3%

事業税率...7.2%

ア．法人税等の計算

(ア) 法人税 課税所得... $2,000 - 1,200 = 800$

法人税額... $800 \times 30\% = 240$

(イ) 住民税 課税標準... $(2,000 - 1,200) \times 30\% - 30 = 210$

住民税額... $210 \times 17.3\% = 36.33$ (= $(2,000 - 1,300) \times 30\% \times 17.3\%$)

(ウ) 事業税 課税標準... $2,000 - 1,000 = 1,000$

事業税額... $1,000 \times 7.2\% = 72$

(エ) 合計税額 $240 + 36 + 72 = 348$ (= 法人税等)

イ．未払事業税の税効果

$72 \times 39.54\%$ (実効税率) = 28.46

ウ．実現した繰越欠損金の税効果

(ア) 法人税上の欠損金

・ 事業税上の欠損金相当額... $1,000 \times 30\% \div (1 + 7.2\%) = 279.85...$

・ 事業税上の欠損金超過額... $(1,200 - 1,000) \times 30\% = 60$

(イ) 住民税上の欠損金

・ 事業税上の欠損金相当額... $1,000 \times 30\% \times 17.3\% \div (1 + 7.2\%) = 48.41...$

・ 事業税上の欠損金超過額... $(1,300 - 1,000) \times 30\% \times 17.3\% = 15.57$

(ウ) 事業税上の欠損金

・ 事業税上の欠損金... $1,000 \times 7.2\% \div (1 + 7.2\%) = 67.16...$

(I) 合計

- ・ 事業税上の欠損金相当額 (ア) + (イ) + (ウ) = $1,000 \times 39.54\%$
= 395
- ・ 事業税上の欠損金超過額 (ア) + (イ) = 75
- ・ 合計 395 + 75 = 470

エ . 損益計算書の作成

税引前当期利益	2,000	
法人税等	348	
法人税等調整額		
未払事業税の税効果	28	
繰越欠損金の税効果 (実現)	<u>470</u>	<u>442</u>
小計	<u>790</u>	39.54% = 法定実効税率
当期利益	<u>1,210</u>	

以上の計算により、繰越欠損金の税効果 (実現) は、次のように簡便に計算することが可能であることが分かる³。

- (ア) まず、事業税上の欠損金 (1,000) に法定実効税率 (39.54%) を乗じる (= 395)。
- (イ) 次に、法人税上の欠損金のうち事業税上の欠損金を上回る部分 (1,200 - 1,000 = 200) に法人税率を乗じる (= 60)。
- (ウ) 最後に、住民税上の欠損金のうち事業税上の欠損金を上回る部分 (1,300 - 1,000 = 300) に法人税率と住民税率を乗じる (= 15)。
- (I) 以上を合計する (395 + 60 + 15 = 470)。

2 . 連結納税制度に伴う資産の評価損益

(1) 資産の評価損益に対する法人税法上の基本的な考え方

法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を増額又は減額した場合には、その増額又は減額した部分の金額は、所得金額の計算上、原則として、益金の額又は損金の額には算入されない (法法25、33)。法人税法では、評価差額については収益又は損失が実現していないことから益金又は損金への計上は認められていない。ただし、例外的に会社更生法又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定による更生計画認可の決定があったことにより法律の規定に従

³ なお、設例では繰越欠損金の税効果について述べており、一時差異の税効果についても同様の議論が展開できるが、ここでは省略している。

って評価換えをする必要が生じたこと等一定の事実が生じた場合には、評価換えによる評価益又は評価損の計上が認められている（法法25、33、法令24、24の2、68、68の2）。

連結納税制度では、連結グループ内の子法人は、連結納税の開始・加入に際しその保有資産を原則として時価評価し、含み損益は時価評価損益として課税される。これは、保有資産の評価損益を原則として認めない法人税法の例外的な規定と考えることができる。

(2) 保有資産の時価評価と「営業権」の計上

連結納税の開始・加入に伴う保有資産の時価評価と「営業権」の計上について、組織再編税制における譲渡時の資産等の時価評価と「のれん」の計上と比較して論じる。

連結納税の開始・加入に伴う保有資産の時価評価について

連結グループ内の子法人（一定のものを除く。）は、連結納税の開始・加入に際し、課税単位が単体納税から連結納税に移行することになり、単体課税で生じた含み損益が連結課税所得へ混入することを防ぐために、子法人の所有する資産を時価評価し、含み損益は時価評価損益として課税する必要があるとされている。法人税法では、原則として保有資産の評価損益の計上を認めていないことと、多大な実務処理を考慮して、すべての資産及び負債を時価評価するのではなく、時価評価する資産を「時価評価資産」（法法61の11、61の12、法令122の12、122の13）に限定している。

ここで「時価評価資産」として時価評価の対象となる資産は、一定の要件を満たした固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除く。）金銭債権、有価証券及び繰延資産とされる。したがって、対象資産に棚卸資産（棚卸資産としての土地を除く。）は含まれない。

連結納税においては、連結子法人が連結納税の開始・加入に伴い保有資産を時価評価する場合、時価評価の対象となる無形資産で、価値があれば時価評価資産として計上する（法法22、法令12二、13）。例えば、事業全体の価値から計算された「営業権」が考えられる。

また、連結納税の開始時に親法人の保有する資産については、連結グループが親法人の実像を示していると考えられること、租税回避という問題が生じないと考えられることから時価評価は行われない。

非適格合併等による移転資産等の時価評価について

非適格合併等により資産等を移転した場合、被合併法人等は、移転資産等を時価により譲渡したものとして、譲渡損益を計上し課税される（法法62）。したが

って、被合併法人等では移転するすべての資産及び負債が時価評価の対象とされ、その価額を譲渡価額とし、帳簿価額を減算することで譲渡損益を計算する。

合併法人又は分割承継法人（以下「合併法人等」という。）では、非適格合併等により交付した対価（事業全体の時価評価額）と移転を受けた資産及び負債の時価純資産との差額、いわゆる「差額のれん」としての資産調整勘定（あるいは負債調整勘定）を計上する（法法62の8）。

非適格株式交換又は非適格株式移転（以下「非適格株式交換等」という。）に係る株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人（以下「株式交換完全子法人等」という。）の保有資産の時価評価と「営業権」の計上について

ア．制度の概要

非適格株式交換等には、株式の取得を通じて他のグループの会社財産を間接的に取得する効果があり、直接的に会社財産を取得する合併と組織法上の類似行為であることから、非適格合併の場合に被合併法人で資産等の譲渡損益を計上されることと平仄を合わせるため、非適格株式交換等における株式交換完全子法人等は、譲渡の代替課税として、すべての資産を時価評価し、含み損益は時価評価損益として課税される（法法62の9）。

しかし、法人税法では、原則として保有資産の評価損益の計上を認めていないことと、多大な実務処理を考慮して、連結納税における「時価評価資産」と同様に限定的な時価評価の取扱い（法法62の9、法令123の11）になっている。

イ．「営業権」の計上について

非適格合併等における譲渡の代替課税として、非適格株式交換等では資産の時価評価損益に課税するため、他のグループから株式交換完全子法人を取得する交付対価（事業全体の時価評価額）から完全子法人における資産及び負債の時価純資産を減額した額を資産調整勘定として計上すると同様に、株式交換完全子法人等は「営業権」を計上するものとする。

しかし、非適格株式交換等では、他のグループから株式交換完全子法人等を取得する交付対価（事業全体の時価評価額）が完全子法人における資産及び負債の時価純資産を下回る場合、非適格合併等における「負債調整勘定」の計上ができない点で、非適格株式交換等における時価評価損益の課税では、非適格合併等における譲渡の代替課税に成り得ていないという問題点があると考えられる。

まとめ

上記 ～ を整理すると、以下の（表1）及び（表2）のとおりである。

(表1) 子法人、被合併法人等の保有する資産等への課税方法

	連結納税制度	組織再編税制	
	連結納税の開始・加入に伴う資産	非適格合併等による移転資産等	非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人等の有する資産
対価による保有資産の移転	無	有	子法人の持分の移転を通じて間接的に有
課税方法	時価評価損益の課税	譲渡損益の課税	譲渡損益の課税の代替として、時価評価損益の課税

(表2) 子法人、被合併法人等における時価評価の対象となる資産の範囲

	連結納税制度	組織再編税制	
	連結納税の開始・加入に伴う資産	非適格合併等による移転資産等	非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人等の有する資産
対象資産	「時価評価資産」に限定(法法61の11、61の12、法令122の12、122の13)	移転するすべての資産及び負債(法法62)	「時価評価資産」に限定(法法62の9、法令123の11)
「営業権」の計上と償却について	<p>(計上) 時価評価の対象となる無形資産で、価値があれば計上する(法法22、法令12二、13)。例えば、事業全体の価値から計算された営業権が考えられる(法令13ル)。ただし、営業権の評価方法は法人税法には明らかにされておらず、相続税の財産評価基本通達165、166に記載がある。</p> <p>(償却) 5年で減価償却に相当する額を損金経理し、所得の金額の計算上、損金の額に算入する(法法31)。</p>	<p>(計上) 法人が非適格合併等によりその非適格合併等に係る被合併法人等から資産又は負債の移転を受けた場合において、その法人が非適格合併等により交付した非適格合併等対価額がその移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超えるときは、その超える部分の金額は、資産調整勘定の金額とし、満たないときは、その満たない部分の金額は、差額負債調整勘定とする(法法62の8)。</p> <p>また、独立した資産として取引される慣習のある営業権は、時価純資産価額を計算する資産とする。</p> <p>したがって、資産調整勘定(あるいは差額負債調整勘定)は、一般的な営業権ではなく、あくまでも差額概念としてののれんを意味する。</p> <p>(償却) 資産(負債)調整勘定の金額を60で除して計算した金額に当該事業</p>	<p>(計上) 株式交換完全親法人が非適格株式交換等により他のグループから株式交換完全子法人等を取得する交付対価(事業全体の時価評価額)から完全子法人における資産及び負債の時価純資産を減額した額を株式交換完全子法人等は営業権として計上する(法法22、法令12二、13ル)。</p> <p>(償却) 5年で減価償却に相当する額を損金経理し、所得の金額の計算上、損金の額に算入する(法法31)。</p>

		年度の月数を乗じて計算した金額を当該事業年度において減額し、その減額すべきこととなった金額を所得金額の計算上、資産調整勘定の減額は損金の額に算入し、負債調整勘定の減額は益金の額に算入する（法法62の8）	
--	--	---	--

(3) 資産の時価評価損益の取扱い

連結納税制度における連結子法人での保有資産の時価評価損益の取扱いについて、組織再編税制における非適格合併等による被合併法人等での移転資産等の譲渡損益の取扱い、非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人等での保有資産の時価評価損益の取扱いと比較してまとめると以下のとおりである。

	連結納税制度	組織再編税制	
	連結納税の開始・加入に伴う資産	非適格合併等による移転資産等	非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人等の有する資産
資産の時価評価損益と資産等の譲渡損益の取扱い	<p>開始時：最初連結親法人事業年度開始の時に連結親法人となる内国法人との間に完全支配関係を有するもの（一定のものを除く。）が連結開始直前事業年度終了の時に有する時価評価資産の評価益又は評価損は、連結開始直前事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する（法法61の11、法令122の12）。</p> <p>加入時：連結納税のみなし承認の規定の適用を受けて連結子法人となる他の内国法人（一定のものを除く。）が連結加入直前事業年度終了の時に有する時価評価資産の評価益又は評価損は、連結加入直前事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する（法法61の12、法令122の13）。</p>	<p>被合併法人等が合併等により合併法人等にその有する資産及び負債の移転をしたときは、当該合併法人等に当該移転をした資産及び負債の当該合併等の時の価額（時価）により譲渡したのものとして、当該被合併法人等の各事業年度所得の金額を計算する（法法62）。</p>	<p>法人が自己を株式交換完全子法人等とする非適格株式交換等を行った場合に、その非適格株式交換等の直前の時に有する時価評価資産の評価益又は評価損は、その非適格株式交換等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する（法法62の9、法令123の11）。</p>

(参考) 連結法人間における譲渡損益の繰延べと問題点

連結納税制度では、企業グループを一体として課税することから、連結法人間における資産の譲渡により生じた損益は、その資産が外部に移転したとき、内部で損金になったとき、その取引の当事者が連結納税単位から離脱した時まで繰り延べる。ただし、連結法人間で2回目の資産の譲渡が行われる場合は、譲渡損益

を繰り延べない(法法81の10、法令155の22)。このことは企業グループを一体として課税するという趣旨からは論理的一貫性に欠けているものとする。

また、本来は、資産を譲渡する場合は、譲渡するすべての資産について時価評価し、その価額を対価として帳簿価額を減算することで譲渡損益を計上する必要があるが、多大な実務処理を考慮して、時価評価する資産を「譲渡損益調整資産」(法法81の10、61の13、法令122の14)に限定して譲渡損益を繰り延べる例外的な取扱いをしている。

また、連結法人間の資産等の取引が適正な取引価額(時価)で行われなかった場合、時価と取引価額の差額は、連結法人間の寄附金として、法人が支出した寄附金は全額損金不算入となる(法法81の6)。一方、寄附金を受け取った連結法人では受贈益として益金算入となる。この結果、連結納税制度の下では企業グループ間の資金移動や内部取引の価格の設定に、課税のリスクが付きまとうことになる。

(4) 資産等を評価する時価

連結グループ内の子法人が、連結納税の開始・加入に伴う時価評価資産を評価する時の時価は、法人税法上、原則として、評価時点において「譲渡されるときに通常付される価額」(連結納税基通13 - 2 - 2)(時価)とされている。組織再編税制においても、同様と考える。

	連結納税制度	組織再編税制	
	連結納税の開始・加入に伴う時価評価資産	非適格合併等による移転資産等	非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人等の有する時価評価資産
法人税上の取扱い	評価時点において譲渡されるときに通常付される価額(時価)とし、課税上弊害のない限り法基通12の3 - 2 - 1の規定による。	合併又は分割のときの価額(時価)	評価時点において譲渡されるときに通常付される価額(時価)とし、課税上弊害のない限り法基通12の3 - 2 - 1の規定による。

(参考1) 企業会計における「時価」の算定

会計上では、譲渡されるときに通常付される価額について、次の時価を基礎として算定することになる(企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」(以下「適用指針10号」という。) 第53項)。

観察可能な市場価格に基づく価額

がない場合には、合理的に算定された価額

合理的に算定された価額による場合には、市場参加者が利用するであろう情報や前提等が入手可能である限り、それらに基礎を置くこととし、そのような情報等が入手できない場合には、見積りを行う企業が利用可能な独自の情報や

前提等に基礎を置くものとされている。

合理的に算定された価額は、一般に、コスト・アプローチ、マーケット・アプローチ、インカム・アプローチなどの見積方法が考えられ、資産の特性等により、これらのアプローチを併用又は選択して算定することとなる（企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」第28項(2)）。

なお、金融商品、退職給付引当金など個々の識別可能資産及び負債については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準において示されている時価等の算定方法が利用されることとなる。

（参考2）企業会計におけるのれんと無形資産の関係

無形資産の測定

会計では、組織再編行為で取得した識別可能な無形資産を、のれんと区別して認識する。無形資産は、法律上の権利又は分離して譲渡可能なもののいずれかを満たす場合に識別可能な資産として、取得原価を配分することになる（適用指針10号第58項、59項、59-2項）。

識別可能な無形資産の測定は、取得企業が、利用可能な独自の情報や前提等に基礎を置き、あるいは外部の専門家も関与して、通常、取締役会等の会社の意思決定機関において、多面的かつ合理的に算定する。

ア．識別可能な無形資産

(ア) 法律上の権利による認識

- ・ 特定の法律に基づく知的財産権（知的所有権）等の権利
産業財産権（特許権、実用新案権、商標権、意匠権）、著作権、半導体集積回路配置、商号、営業上の機密事項、植物の新品種等

(イ) 分離して譲渡可能なものによる認識

- ・ 企業又は事業と独立して売買可能なもの
ソフトウェア、顧客リスト、特許で保護されていない技術、データベース、研究開発活動の途中段階の成果等

イ．識別可能ではない無形資産

(ア) 労働力の相乗効果

被取得企業の事業を引き続き可能とするような従業員の既存の集合体は、のれんと分離して識別可能なものではなく、分離可能な無形資産として認識しない。

他に、潜在的な契約及び契約の更新は、識別可能な無形資産にはならないと考える。

のれんの測定

会計では、まず識別可能な無形資産を認識、計上して、「のれん」は差額として計算する。

$$\begin{aligned} \text{のれん} &= \text{組織再編行為により取得した資産等の対価（時価）} \\ &\quad - \text{取得した識別可能な資産と引き受けた識別可能な負債の差額（純資産）} \end{aligned}$$

ア. のれんは差額として計算されるが、取得した識別可能な資産と引き受けた識別可能な負債が適切に認識され、時価（公正価値）で測定されていれば、のれんの大部分は労働力の相乗効果等の識別可能でない無形資産と取得のための支配プレミアムからなると考えられる。

イ. 負ののれんは、売手が特別な事情の下で強制的に売却するような特異な企業結合と考えられる。取得企業にとっては時価（公正価値）未満の金額での取得となるため、取得時点で利益を獲得することになる。

3 . 連結納税制度と欠損金

(1) 連結欠損金額の概要

連結欠損金額の繰越控除

連結欠損金額とは、各連結事業年度の連結所得の金額の計算上、損金の額が益金の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう（法法二十九の二）。

この連結欠損金額は、7年間繰越控除できる（法法81の9）など単体納税における欠損金額の繰越控除の制度と基本的に同じ制度になっている。しかし、連結欠損金額は、単体納税における欠損金額とは別の概念であるため、連結法人に単体納税における欠損金額がある場合であっても、原則として連結欠損金額の繰越控除の適用対象とはならない。

連結欠損金額とみなされる場合

ただし、以下の場合の単体納税における欠損金額又は連結欠損金個別帰属額⁴は、連結欠損金額とみなされる（法法81の9）。

ア. 最初連結親法人事業年度開始の日前7年以内に開始した各事業年度において生じた連結親法人の青色欠損金額又は災害損失欠損金額

⁴ 連結欠損金個別帰属額とは、連結欠損金額のうち各連結法人に帰せられる金額をいう（法法81の9）。連結欠損金個別帰属額は、連結欠損金額そのものではなく、各連結法人における連結欠損金持分相当額と考えることができ、連結法人税の個別帰属額の計算や連結法人が連結グループから離脱する際の単体納税における欠損金額としてみなされる金額の基礎として用いられる。

イ . 最初連結親法人事業年度開始の日の 5 年前の日からその開始の日までの間に
行われた株式移転に係る株式移転完全子法人であった連結子法人の欠損金額
又は連結欠損金個別帰属額

ウ . 連結親法人が完全支配関係を有しない法人との間で自己を合併法人等（合併
法人又は分割承継法人）とする適格合併等（適格合併又は合併類似適格分割型
分割）を行った場合のその被合併法人等（被合併法人又は分割法人）の欠損金
額又は連結欠損金個別帰属額

連結欠損金額がないものとされる場合

上記のとおり連結欠損金額は連結グループ全体の概念であるが、例えば連結子
法人が株式譲渡等によって連結グループを離脱した場合等には、その連結子法人
の連結欠損金個別帰属額に相当する金額は連結欠損金額から減額されることにな
る。

具体的には、以下の場合に連結欠損金額のうちその連結欠損金個別帰属額に相
当する金額はないものとされる（法法81の9）。

ア . 連結子法人が自己を被合併法人とする合併を行った場合のその連結子法人の
連結欠損金個別帰属額（その合併がその連結子法人との間に連結完全支配関係
がある他の連結法人を合併法人とする適格合併である場合には、その連結欠損
金個別帰属額のうち単体納税における欠損金額とみなされてその連結子法人
のその合併の日の前日の属する事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算
入された金額）

イ . 連結法人が自己を分割法人とする分割型分割（連結親法人事業年度開始の日
に行うもの及び合併類似適格分割型分割を除く。）を行った場合のその連結法
人の連結欠損金個別帰属額のうち単体納税における欠損金額とみなされてそ
の連結法人のその分割型分割の日の前日の属する事業年度の所得の金額の計
算上損金の額に算入された金額

ウ . 連結法人が自己を分割法人とする合併類似適格分割型分割を行った場合のそ
の連結法人の連結欠損金個別帰属額（その合併類似適格分割型分割がその連結
法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人を分割承継法人とするも
のである場合には、その連結欠損金個別帰属額のうち単体納税における欠損金
額とみなされてその連結法人のその合併類似適格分割型分割の日の前日の属
する事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額）

エ . 連結親法人が連結完全支配関係のない法人との間で自己を合併法人、分割承
継法人又は被現物出資法人とする適格合併等を行った場合のその連結親法人
の連結欠損金個別帰属額を単体納税における欠損金額とみなした場合に欠損
金額の使用制限によりないものとされる金額に相当する金額

オ．連結子法人が解散（合併による解散及び合併類似適格分割型分割後の解散を除く。）をした場合のその連結子法人の連結欠損金個別帰属額

カ．連結子法人が連結親法人との間に連結完全支配関係を有しなくなった場合（上記の場合を除く。）のその連結子法人の連結欠損金個別帰属額

(2) 単体納税における欠損金額との関係

上記のように連結子法人が株式譲渡等によって連結グループを離脱した場合には、その連結子法人の連結欠損金個別帰属額に相当する金額は連結欠損金額から減額されることになるが、その連結欠損金個別帰属額はその連結子法人に引き継がれる。具体的には、以下の場合に、連結欠損金個別帰属額は単体納税における欠損金額とみなされ、連結納税の下で発生した連結欠損金額を引き継いで単体納税下で繰越控除を行うことになる。

連結法人が、自己を分割法人とする分割型分割（連結親法人事業年度開始の日の翌日からその終了の日までの間に行うものに限る。）を行った場合のその連結法人の連結欠損金個別帰属額（法法57 ）

連結納税の承認を取り消された場合（課税当局の職権によりその承認を取り消された場合及び連結親法人にあってはその連結親法人を被合併法人とする合併を行ったことによりその承認を取り消された場合を、連結子法人にあっては連結親法人事業年度開始の日にその連結子法人を被合併法人とする合併を行ったことによりその承認を取り消された場合を除く。）又は連結納税の適用を受けることをやめる承認を受けた場合のその連結法人の連結欠損金個別帰属額（法法57 ）

適格合併に係る被合併法人が連結法人（連結子法人にあっては、連結事業年度終了の日の翌日にその連結子法人を被合併法人とする適格合併を行うものに限る。）である場合又は合併類似適格分割型分割に係る分割法人が連結法人（その連結法人の連結事業年度終了の日の翌日にその連結法人を分割法人とする合併類似適格分割型分割を行うものに限る。）である場合のその連結法人の連結欠損金個別帰属額（法法57 ）

(3) 納税単位の変更による取扱い

単体納税から連結納税への変更

連結納税制度の適用開始又は連結グループへの加入によって、納税単位が単体納税から連結納税へ変更になる。したがって、連結法人に単体納税下で発生した欠損金額があっても、連結欠損金額とみなされない限り、連結納税下で繰越控除できない。

ただし、一定の株式移転完全子法人であった連結子法人の欠損金額等や連結親法人が一定の適格合併等を行った場合の被合併法人の欠損金額等は、連結欠損金額とみなされ、連結納税下で繰越控除できることとされている。したがって、企業グループ経営の実態は同じであっても、企業結合の手法によって欠損金額の繰越控除の取扱いが異なってくることがある。例えば、持株会社形式による統合を行う場合に、株式交換によるか、又は株式移転によるかによって異なってくることもある。

また、連結親法人については、連結グループはその親法人の実像を示していると考えられること、租税回避という問題が生じないと考えられることから、単体納税下で発生した欠損金額は連結欠損金額とみなすこととされているが、連結子法人については、いわゆるSRLYルール⁵が、課税執行上の混乱が懸念されることから採用されていない。しかし、連結納税導入後相当期間が経過し、再びSRLYルールの採用等の連結子法人に関する連結欠損金の持込制限の緩和について検討することが考えられる。現状の取扱いをまとめると以下のとおりである。

⁵ Separate Return Limitation Year ルール：アメリカの連結納税制度においては、子会社の連結グループ加入前に生じた欠損金額について、連結納税申告における繰越控除対象金額は、その子会社の連結申告年度における累積の課税所得に制限される。

< 連結納税開始・加入における取扱い >

	連結納税開始	連結納税加入			
		株式取得・株式交換	合併	分割型分割	分社型分割・現物出資
連結親法人	連結親法人の欠損金額等は、連結欠損金額とみなされる(法法81の9一)。	/	<ul style="list-style-type: none"> 一定の適格合併を行った場合の被合併法人の欠損金額等は、連結欠損金額とみなされる(引継ぎ制限あり)(法法81の9三)。 合併法人の連結欠損金個別帰属額相当額の使用制限あり(法法81の9四) 	<ul style="list-style-type: none"> 合併類似適格分割型分割を行った場合の分割法人の欠損金額等は、連結欠損金額とみなされる(引継ぎ制限あり)(法法81の9三)。 分割承継法人の連結欠損金個別帰属額相当額の使用制限あり(法法81の9四) 	分割承継法人又は被現物出資法人の連結欠損金個別帰属額相当額の使用制限あり(法法81の9四)
連結子法人	一定の株式移転完全子法人であった連結子法人の欠損金額等のみ、連結欠損金額とみなされる(法法81の9二)。	連結子法人の欠損金額等は、連結欠損金額とみなされない。	適格合併を行った場合の被合併法人の欠損金額等は、連結欠損金額とみなされない。	合併類似適格分割型分割を行った場合の分割法人の欠損金額等は、連結欠損金額とみなされない。	/

連結グループ内での変更

連結グループ内で組織再編等が行われても、原則として連結欠損金額の異動はない。ただし、被合併法人又は分割法人の連結欠損金個別帰属額のうち、単体納税における欠損金額とみなされて連結法人単体事業年度(その連結子法人が自己を被合併法人又は分割法人とする合併又は分割型分割を行った場合のその合併の日又は分割型分割の日の前日の属する事業年度)において繰越控除された金額は、連結欠損金から減額される。なお、非適格合併における被合併法人の連結欠損金個別帰属額も、連結欠損金から減額される。

他方、被合併法人又は分割法人の連結法人単体事業年度において生じた欠損金額は、合併又は分割の日の属する連結事業年度の連結所得の金額の計算上、損金の額に算入される。これは、合併の場合には移転する資産等が連結グループ内にとどまっていること、分割の場合には連結法人であることには変わらないことなどから、単体納税下で発生した欠損金額ではあるものの、連結事業年度の損金の額とすることとされたものである。これらの取扱いをまとめると以下のとおりである。

< 連結グループ内で組織再編等が行われた場合の取扱い >

	連結納税内		
	株式取得・株式交換	合併	分割型分割
連結親法人	/	被合併法人の合併前事業年度において生じた欠損金額は、連結所得の計算上損金の額に算入する(法法 81 の 9)。	<ul style="list-style-type: none"> 分割法人の分割前事業年度において生じた欠損金額は、連結所得の計算上損金の額に算入する(法法 81 の 9)。 分割法人の連結欠損金個別帰属額のうち、単体納税の欠損金額とみなされて分割前事業年度において繰越控除された金額は、連結欠損金額から減額される(法法 57 、 81 の 9 二)。
連結子法人	連結欠損金額の異動はない。	<ul style="list-style-type: none"> 被合併法人の合併前事業年度において生じた欠損金額は、連結所得の計算上損金の額に算入する(法法 81 の 9)。 適格合併の場合は、被合併法人の連結欠損金個別帰属額のうち、単体納税の欠損金額とみなされて合併前事業年度において繰越控除された金額は、連結欠損金額から減額される(法法 81 の 9 一)。 非適格合併の場合は、被合併法人の連結欠損金個別帰属額は、連結欠損金額から減額される(法法 81 の 9 一)。 被合併法人の合併前事業年度前の単体納税における欠損金額は、合併前事業年度においてないものとされる(一定のものを除く。)(法法 57 二)。 	<ul style="list-style-type: none"> 分割法人の分割前事業年度において生じた欠損金額は、連結所得の計算上損金の額に算入する(法法 81 の 9)。 分割法人の連結欠損金個別帰属額のうち、単体納税の欠損金額とみなされて分割前事業年度において繰越控除された金額は、連結欠損金額から減額される(法法 57 、 81 の 9 二)。 分割法人の分割前事業年度前の単体納税における欠損金額は、単体納税における欠損金額としてないものとされる(一定のものを除く。)(法法 57 一)。

連結納税から単体納税への変更

連結納税制度の適用取りやめ又は連結グループからの離脱によって、納税単位が連結納税から単体納税へ変更になる。これに際し、連結納税下で発生した連結欠損金額は引き継がれて、単体納税下で繰越控除することになる。ただし、課税当局の職権により連結納税承認を取り消された場合は、連結納税下で発生した連結欠損金額は引き継がれない。また、連結納税後に単体納税を行う場合は、その連結納税前に発生した欠損金額はないものとするとしている。

なお、組織再編に係る繰越欠損金の使用制限・引継ぎ制限の規定は適用される。これらの取扱いをまとめると以下のとおりである。

< 連結納税取りやめ又は連結グループからの離脱における取扱い >

	合併	分割・現物出資	職権による取消し	その他承認の取消し	取りやめの承認
連結親法人	<ul style="list-style-type: none"> 適格合併に係る被合併法人が連結法人である場合には、連結欠損金個別帰属額は、単体納税における欠損金額とみなして、欠損金額の引継ぎ及び引継ぎ制限の規定を適用する(法法 57)。 欠損金額の引継ぎ・使用制限あり(法法 57)。 適格合併に係る被合併法人が連結法人である場合には、連結納税開始等の前の単体納税における欠損金額は切り捨てられる(法法 57)。 	/	<ul style="list-style-type: none"> 連結欠損金個別帰属額は、単体納税における欠損金額とみなされない。 最初連結事業年度終了の日後に取り消された場合には、連結事業年度前の単体納税における欠損金額はないものとされる(法法 57 三)。 	<ul style="list-style-type: none"> 連結欠損金個別帰属額は、単体納税における欠損金額とみなされる(法法 57)。 最初連結事業年度終了の日後に取り消された場合には、連結事業年度前の単体納税における欠損金額はないものとされる(法法 57 三)。 	<ul style="list-style-type: none"> 連結欠損金個別帰属額は、単体納税における欠損金額とみなされる(法法 57)。 承認を受けた場合には、連結事業年度前の単体納税における欠損金額はないものとされる(法法 57 三)。
連結子法人	<ul style="list-style-type: none"> 連結欠損金個別帰属額は、単体納税における欠損金額とみなされる(法法 57)。 適格合併に係る被合併法人が連結法人である場合(連結事業年度終了の日の翌日に行うものに限る。) には、連結欠損金個別帰属額は、単体納税における欠損金額とみなして、欠損金額の引継ぎ及び引継ぎ制限の規定を適用する(法法 57)。 欠損金額の引継ぎ・使用制限あり(法法 57)。 最初連結事業年度終了の日後に取り消された場合には、連結事業年度前の単体納税における欠損金額はないものとされる(法法 57 三)。 適格合併に係る被合併法人が連結法人である場合には、連結納税開始等の前の単体納税における欠損金額は切り捨てられる(法法 57)。 	<p>(分割承継法人・被現物出資法人)</p> <ul style="list-style-type: none"> 連結欠損金個別帰属額は、単体納税における欠損金額とみなされる(法法 57)。 合併類似適格分割型分割に係る分割法人が連結法人である場合(連結事業年度終了の日の翌日に行うものに限る。) には、連結欠損金個別帰属額は、単体納税における欠損金額とみなして、欠損金額の引継ぎ及び引継ぎ制限の規定を適用する(法法 57)。 欠損金額の使用制限あり(法法 57)。 最初連結事業年度終了の日後に取り消された場合には、連結事業年度前の単体納税における欠損金額はないものとされる(法法 57 三)。 合併類似適格分割型分割に係る分割法人が連結法人である場合には、連結納税開始等の前の単体納税における欠損金額は切り捨てられる(法法 57)。 	<ul style="list-style-type: none"> 連結欠損金個別帰属額は、単体納税における欠損金額とみなされない。 最初連結事業年度終了の日後に取り消された場合には、連結事業年度前の単体納税における欠損金額はないものとされる(法法 57 三)。 	<ul style="list-style-type: none"> 連結欠損金個別帰属額は、単体納税における欠損金額とみなされる(法法 57)。 最初連結事業年度終了の日後に取り消された場合には、連結事業年度前の単体納税における欠損金額はないものとされる(法法 57 三)。 	<ul style="list-style-type: none"> 連結欠損金個別帰属額は、単体納税における欠損金額とみなされる(法法 57)。 承認を受けた場合には、連結事業年度前の単体納税における欠損金額はないものとされる(法法 57 三)。

時価評価との比較

連結納税制度の適用開始又は連結グループへの加入によって、納税単位が単体納税から連結納税へ変更になるが、この際に単体納税における課税関係を清算するものとされ、原則として連結子法人となる法人の有する資産を時価評価し、単体納税下で発生した欠損金額を連結納税下で繰越控除することは原則として認めないこととされている。

ただし、時価評価と欠損金額の持込みでは、その対象となる連結子法人が異なっている。例えば、適格株式交換によりグループ化する子法人は、時価評価の適用除外法人とされているが、欠損金額を連結納税下で繰越控除することは認められてない。これらの欠損金の取扱いと時価評価の取扱いとの関係をまとめると以下のとおりである。

< 時価評価の取扱いとの比較 >

		連結納税開始		連結納税加入			
				株式取得・株式交換		合併	
		欠損金	時価評価	欠損金	時価評価	欠損金	時価評価
単体納税 連結納税	連結親法人	連結親法人の欠損金額等は、連結欠損金額とみなされる(法 81 の 9 一)。	時価評価は行わない。	/	/	<ul style="list-style-type: none"> 一定の適格合併を行った場合の被合併法人の欠損金額等は、連結欠損金額とみなされる(引継ぎ制限あり) (法 81 の 9 三)。 合併法人の連結欠損金個別帰属額相当額の使用制限あり(法 81 の 9 四) 	時価評価は行わない。
	連結子法人	<p>一定の株式移転完全子法人であった連結子法人の欠損金額等のみ、連結欠損金額とみなされる(法 81 の 9 二)。</p>	<p>以下のものを除き、時価評価を行う(法 61 の 11 一 ~ 六)。</p> <ul style="list-style-type: none"> 一定の株式移転完全子法人 5 年超の長期保有の子法人 親法人等が設立した子法人 一定の適格株式交換完全子法人 適格合併等に係る被合併法人等の長期保有子法人 一定の単元未満株の買取り等による子法人 	連結子法人の欠損金額等は、連結欠損金額とみなされない。	<p>以下のものを除き、時価評価を行う(法 61 の 12 一 ~ 五)。</p> <ul style="list-style-type: none"> 親法人等が設立した子法人 適格株式交換完全子法人 適格合併等に係る被合併法人等の長期保有子法人 一定の単元未満株の買取り等による子法人 連結子法人の解散による残余財産の分配により加入した子法人 	適格合併を行った場合の被合併法人の欠損金額等は、連結欠損金額とみなされない。	時価評価は行わない。

4 . 連結納税制度と外国税額控除制度

(1) 概要

法人税

ア . 概要

連結納税制度を採用の際にも、単体納税制度と同様に、外国税額控除制度(法81の15)がある。これは、単体納税制度と同様に国際的二重課税排除のために設けられている。

連結納税制度の下での外国税額控除制度の基本的な考え方は単体納税制度と同様であるが、単体納税制度は1社のみで計算するのに対し、連結納税制度における外国税額控除制度の控除限度額は、連結グループ全体を一体として計算される点で、単体納税制度と異なる。

イ . 税額控除方式と損金算入方式の選択適用

連結納税における外国税額控除の適用は、連結グループ全体で行うため、連結グループ全体として税額控除方式又は損金算入方式のいずれかの選択を行うことになる。

したがって、連結グループを構成する法人ごとに経理処理方法を個別に選択することはできない。

ウ . 外国税額控除の計算方法の概要

控除限度額を算式で示すと以下のとおりである。

(ア) 連結控除限度額 (法令155の28)

$$\text{連結所得に対する法人税額} \times \frac{\text{当期の連結国外所得金額}}{\text{当期の連結所得金額}}$$

ただし、連結事業年度の連結事業年度の連結所得金額の90%に相当する金額を上限とする (法令155の29三)。

(イ) 連結控除限度個別帰属額 (法令155の30)

連結グループ全体の控除限度額が算出された後、これらを連結グループの各社に配分しなければならない (連結控除限度個別帰属額)。これを算式で示すと以下のとおりである。

$$\text{連結グループ全体の控除限度額} \times \frac{\text{各連結法人に帰属する国外所得金額}}{\text{各連結法人に帰属する国外所得金額の合計}}$$

国外所得金額がゼロ以下の法人には、配分されない。

(ウ) 個別繰越控除限度額と個別繰越控除対象外国法人税の額

個別繰越控除限度額と個別繰越控除対象外国法人税の額との比較により、繰越控除限度超過額又は、繰越控除余裕額が発生することとなる。なお、繰越控除余裕額が発生した場合、翌連結事業年度後3年間については繰越控除することとなる（法法81の15、 ）、（2）設例1参照）

(I) 実務上の留意点

連結ベースで、控除限度額を算出するので、外国法人税を納付している連結法人が単体では十分に外国法人税の額を控除できるケースでも、単体に比べ控除額が少なくなるケースがある（（2）設例2参照）

法人住民税

個別控除対象外国法人税の額が、連結控除限度個別帰属額を超える場合には、その超える部分の個別控除対象外国法人税の額については、地方税個別控除限度額の範囲内で住民税の法人税割額に係る外国税額控除を行う（地法53²⁹、321の8²⁹）。

ア．法人住民税における地方税個別控除限度額

法人住民税における地方税個別控除限度額を算式で示すと以下のとおりである。

$$\text{連結控除限度個別帰属額（国税の限度額）} \times \text{税率（5\%又は12.3\%、実際税率）}$$

イ．住民税法人税割から控除しきれない場合

住民税法人税割から控除しきれない場合については、控除未済外国税額として3年間繰り越せる（地法53²⁹、321の8²⁹、地令9の7、48の13）。

ウ．実務上の留意点

連結法人に個別欠損が発生しているが、連結グループ全体で所得が発生している場合で、かつ、その連結法人の国外所得がプラスであれば、連結控除限度個別帰属額が発生し、地方税の個別控除限度額も発生する。そして、住民税法人税割がゼロのため、控除未済外国税額として3年間繰り越せる。

法人事業税

単体納税制度と同様に、法人事業税においては、外国税額控除の制度はない。

(2) 計算例

設例 1

前提数値

P社が連結親法人であり、S1社及びS2社がそれぞれ連結子法人とする。

項目	記号	各社数値			
		P社	S1社	S2社	合計
個別控除対象外国法人税の額	(A)	110	40	0	210
当期所得	(B)	1,900	1,000	400	2,500
連結法人税	(C)	570	300	120	750
国外利益金額	(D)	750	250	200	800
国外所得金額	(E)	750	250	200	800
国外所得金額(プラスのみ)	(F)	750	250	0	1000
3年以内の個別繰越控除対象外国法人税	(G)	80	0	0	80
3年以内の個別繰越控除限度額	(H)		20	20	40

(注) 法人住民税の控除未済外国税額は、ないものとしている。

外国税額控除の計算例

ア. 控除限度額計算

$$(C)750 \times (E)800 \div (B)2,500 = 240$$

イ. 控除限度額の配分

$$P社 : 240 \times (F)750 \div 1,000 = 180$$

$$S1社 : 240 \times (F)250 \div 1,000 = 60$$

S2社 : 国外所得がマイナスのためゼロ

ウ. 控除限度超過額/余裕額の調整

$$P社 : (A)110 + (G)80 \quad \text{当期限度額} \quad 180$$

180が控除額

$$S1社 : (A)40 \quad \text{当期限度額} \quad 60$$

40が控除額

$$S2社 : (A)60 \quad \text{当期限度額} \quad 0 + (H)過年度余裕額20$$

20が控除限度

$$\text{合計} : 180 + 40 + 20 = 240$$

設例 2

前提数値

P社が連結親法人であり、S1社が連結子法人とする。

項目	記号	各社数値		
		P社	S1社	合計
個別控除対象外国法人税の額	(A)	110	0	110
当期所得	(B)	1,000	500	500
連結法人税	(C)	300	150	150
国外利益金額	(D)	750	500	250
国外所得金額	(E)	750	500	250
国外所得金額(プラスのみ)	(F)	750	0	750

外国税額控除の計算例

ア．控除限度額計算

$$(C)150 \times (E)250 \div (B)500 = 75$$

イ．控除限度額の配分

$$P社 \quad : 75 \times (F)750 \div 750 = 75$$

S1社 \quad : 国外所得がマイナスのためゼロ

ウ．控除限度超過額/余裕額の調整

$$P社 \quad : (A)110 \quad \text{当期限度額} \quad 75$$

75が控除額

連結親法人が単体申告の場合の控除限度額

$$110 \times 750 \div 1,000 = 82.5$$

82.5が控除限度額

(注)平成21年度税制改正により、海外子会社からの配当について、(間接)外国税額控除制度に代えて、益金不算入制度が導入された。そのため、海外子会社からの配当等の額に対して課される外国源泉税等の額は、外国税額控除の対象とならないこととなる(平成21年4月1日以後に開始する事業年度において受ける外国子会社からの配当等について適用される。)なお、海外支店で課税された外国法人税については、従前のとおりとなる。

以 上