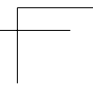
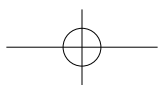
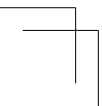
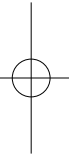
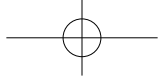
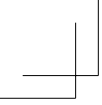


連結納税制度

法令出版



はしがき

平成 14 年に連結納税制度を創らせて頂いてから、既に 10 年以上が過ぎたわけですが、連結納税制度を採用している法人は、創設時に想定していたよりもかなり少ない、と感じています。

我が国において連結納税制度を採用している法人数は、国税庁の発表資料によると、平成 24 年 6 月 30 日現在で、連結親法人数が 1,288、連結子法人数が 9,491 で、合計 10,779 となっていますが、これは、制度創設時に想定していた数の約 3 分の 1 です。

連結納税制度の先進国であるアメリカ合衆国においては、法人税の納税額の約半分が連結納税制度によるものと言われています。

このような状況からすると、我が国においては、連結納税制度を採用する法人が大幅に増加する余地がある、と考えます。

このように、我が国の連結納税制があまり利用されていない理由としては、いくつかの課題が挙げられますが、その中の一つに、制度が複雑で分かりにくい、ということがあるのは、否定できません。これは、主に制度創設時の制度設計に基因するものであり、筆者としては、反省点も少なくありません。

一方、現在の我が国の法人が置かれている環境に目を向けてみると、我が国の法人は、連結納税制度の創設時よりもなお一層、厳しい国際競争に晒される状況となっています。

連結納税制度は、連結グループが一体的に活動を行っているという実態があることを踏まえて、実態に即した税制を創るということを基本として創設したわけですが、当然、我が国の法人が置かれている環境一特に経済がグローバル化する中で国際的に競争が激化しているという環境への対応という側面も重要な考慮事項でした。

我が国の法人を取り巻く国際環境がこのような状況にあるということ

は、現在、我が国においては、制度創設時より以上に、連結納税制度の普及を図る必要がある、ということの意味しています。

このような事情を踏まえて、この度、本書を発刊することとさせて頂いたわけです。

本書は、複雑な連結納税制度について、文章を読んで理解するだけでなく、見て理解して頂けるようにする、という観点に立って作らせて頂いております。

連結納税制度を創設した頃には、国税当局内において、図を用いて制度を分かり易く解説するという工夫がされていたこともありました。その後は、いずれにおいても、そのような動きが見受けられず、やや残念に感じていたところです。制度が複雑であればあるほど、それを正しく理解するためには、視覚的に制度を捉えることが有効となります。

平成 22 年には、いわゆるグループ法人税制が導入されて、資本関係が 100%となっているグループ法人においては、連結納税制度と共通する取扱いがいくつか設けられていますので、現在は、資本関係が 100%となっているグループ法人や資本関係を 100%とすることができるグループ法人においては、連結納税制度とグループ法人税制とを比較検討して、それぞれのメリットとデメリットを正確に把握する作業が不可欠となっています。

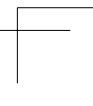
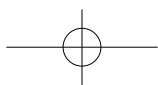
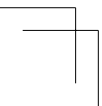
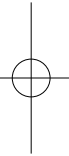
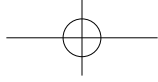
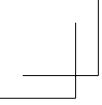
このため、本書は、そのような現状のニーズを踏まえて作らせて頂きましたが、グループ法人税制の取扱いの詳細までは記述していませんので、本書と『詳解 グループ法人税制』（法令出版 平成 23 年 8 月）の双方を参照しながら上記の作業を行って頂けると、深度のある検討を行い得るものと考えます。

本書が連結納税の実務に携わる税理士等の皆様方、連結納税制度の勉強を志す皆様方、連結納税の税務調査・審理事務を行う国税職員の皆様方などの日々の実務や勉強等に僅かなりともお役に立つようであれば、幸いです。

最後になりましたが、本書の出版にご協力を賜りました法令出版の皆様方に、改めまして御礼を申し上げます。

平成 25 年 1 月

著者を代表して
日本税制研究所 代表理事
税理士 朝長 英樹



目 次

第1章 連結納税制度の概要	2
第1節 基本的な考え方	2
第2節 基本的な仕組み	4
(1) 適用法人	4
(2) 適用方法	5
(3) 納税主体	5
(4) 事業年度	5
(5) 連結所得金額及び連結法人税額の計算	5
(6) 租税回避行為の防止	6
第2章 連結納税の開始	8
第1節 連結完全支配関係	8
(1) 完全支配関係と連結完全支配関係	8
(2) 相互持合いの場合の完全支配関係	9
(3) 従業員持株会等がある場合	10
(4) 連結親法人となることができる法人	10
(5) 連結子法人となることができる法人と連結除外法人	11
(6) まとめ	12
第2節 連結納税の申請とその期限等	15
(1) 原則	15
(2) 100%子法人でなくなるのが明らかな法人の 申請書への記載	15
(3) 承認申請特例（親法人の設立期及び第2期での申請）	16
(4) 連結納税の申請・承認と申告・納税	18

第3節 連結納税開始時のみなし事業年度	21
(1) 連結納税開始時におけるみなし事業年度	21
(2) 設立事業年度等の承認申請特例の適用を受ける 場合のみなし事業年度	21
第4節 欠損金の持込み	24
(1) 連結親法人及び連結子法人の繰越欠損金額	24
(2) 特定連結子法人	28
(3) 連結納税開始時の資産の時価評価の要否(法法61の11④)	36
第5節 連結納税開始前の組織再編成	37
(1) 連結納税開始前の組織再編成	37
(2) 単元未満株式の買取り	39
(3) 連結納税の導入に際しての有利・不利の検討	40
第6節 時価評価法人の資産の時価評価	43
(1) 時価評価の概要	43
(2) 時価評価資産	45
(3) 時価評価除外資産	46
(4) 資産に付される時価	49
(5) 連結納税制度の適用開始・加入に伴う収益・費用の処理	55
第7節 事例形式による特定連結子法人の判定	61
第3章 連結納税への加入	66
第1節 連結納税への加入の日	66
第2節 加入法人の資産の時価評価	67
(1) 時価評価の必要性	67
(2) 時価評価の要否の判定時期と評価時点	67
(3) 時価評価資産等	68
(4) 時価評価の適用除外法人(特定連結子法人)	70
(5) 時価評価法人の意義	76

(6) 時価評価損益の計上を行う時期	78
(7) 加入直前の資産の「時価」	78
(8) 連結申請特例年度の中途に加入した法人の時価評価の要否	78
(9) 連結納税への加入時の資産の時価評価の要否（法法61の12①）	81
第3節 みなし事業年度	82
(1) 原則	82
(2) 月次決算日の特例（加入時期の特例）	83
(3) 連結申請特例年度におけるみなし事業年度	86
(4) 連結申請特例年度の特例（加入時期の特例）	90
第4節 欠損金の持込み	92
(1) 加入法人の欠損金額等	92
(2) 時価評価との関係	92
第5節 加入による時価評価と欠損金の切捨て	94
(1) 買収による加入と時価評価	94
(2) 株式交換による加入と時価評価	95
(3) 非適格株式交換と時価評価	96
(4) 適格合併と時価評価	98
(5) 適格分社型分割と時価評価	99
(6) 新設分割を利用した加入と時価評価	100
第4章 連結所得の金額の計算	102
第1節 連結所得金額及び連結法人税額の計算方法	102
第2節 各連結法人の個別益金額及び個別損金額	104
第3節 連結納税に係る所得調整（別段の定め）	105
第4節 連結法人税の個別帰属額の計算及び負担額の益金・ 損金不算入	106
第5節 完全支配関係法人における資産の譲渡等	108
(1) 譲渡損益の繰延べ	108

(2) 対象法人	108
(3) 対象資産	110
(4) 繰延方法	110
(5) 譲渡損益調整額の戻入れ	113
(6) 通知義務	129
第6節 法人による完全支配関係(連結完全支配関係を含む)が ある法人間の寄附金・受贈益となる取引.....	132
(1) 寄附金の損金不算入	133
(2) 寄附・受贈取引があった場合の株式の帳簿価額の修正	134
第7節 連結法人税個別帰属額の授受の取扱い.....	137
(1) 法人税法上の取扱い	137
(2) 寄附金及び受贈益との関係	137
(3) 会計上の取扱い	138
第8節 貸倒引当金.....	141
(1) 連結納税における繰入限度額の計算方法	141
(2) 平成23年度改正(平成23年12月2日施行)	143
(3) 繰入限度額	145
第9節 交際費等の損金不算入.....	149
(1) 損金不算入額の計算	149
(2) 各連結法人の個別帰属損金額に含まれない額の計算	151
(3) 100%グループ法人(単体納税制度)との違い.....	153
第10節 連結事業年度における受取配当等の益金不算入	154
(1) 各区分の株式等及び益金不算入額	157
(2) 開始、加入又は離脱した場合の総資産価額の取扱い	166
(3) 受取配当等の益金不算入額の配分	167
(4) 短期所有株式等	169
(5) 取得予定の自己株式に係るみなし配当の益金不算入の 適用除外.....	171

(6) 申告要件	171
第11節 外国子会社配当益金不算入	172
(1) 外国子会社の定義	172
(2) 租税条約との関係	173
(3) 外国子法人株式の判定	174
(4) 取得予定の自己株式に係るみなし配当の適用除外	176
(5) 申告要件	176
第12節 外国税額の還付金の益金不算入	177
第13節 連結納税制度における寄附金の損金不算入額の計算	178
(1) 計算方法	178
(2) 損金算入限度額	178
(3) 各連結法人の損金不算入額の個別帰属額	184
(4) 申告要件	186
第14節 所得税額控除額の損金不算入	187
第15節 外国税額控除額の損金不算入	188
第16節 投資簿価修正（連結子法人株式の帳簿価額の修正）.....	189
(1) 概要	189
(2) 投資簿価修正の趣旨(所得の二重課税・損失の二重控除の排除) ..	189
(3) 「投資簿価修正」の内容.....	191
(4) 投資簿価修正を要する連結法人	203
(5) 投資簿価修正を要する時期と留意点	204
(6) 投資簿価修正の額	206
(7) 連結子法人に適格合併等があった場合の投資簿価 修正額の計算.....	211
(8) 投資簿価修正の方法	215
(9) 投資簿価修正の順序	216
(10) 連結子法人株式の帳簿価額の修正を行った場合の 一単位当たりの帳簿価額.....	218

(11) 投資簿価修正の設例	219
第 17 節 単体借用規定	223
(1) 減価償却費の取扱い	223
(2) 準備金の取扱い	229
(3) 圧縮記帳の取扱い	230
第 18 節 外国子会社合算税制(タックス・ヘイブン対策税制)	233
第 19 節 移転価格税制	235
(1) 概要	235
(2) 連結納税制度に特有の取扱い	235
第 20 節 欠損金の取扱い	239
(1) 概要	239
(2) 単体納税時の欠損金額等の連結納税制度への 持込みの概要	242
(3) 単体納税時の欠損金額・連結欠損金個別帰属額の 連結納税制度への持込み(平成 22 年度改正前)	243
(4) 単体納税時の欠損金額・連結欠損金個別帰属額の 連結納税制度への持込み(平成 22 年度改正後)	244
(5) みなし連結欠損金額	247
(6) 適格組織再編成等による欠損金額の持込み	251
(7) みなし連結欠損金額の帰属連結事業年度	253
(8) 連結欠損金額の繰越控除の順序	258
(9) 特定連結欠損金額がある場合の限度超過額の計算	258
(10) 連結欠損金額の繰越控除の計算例	262
(11) ないものとされる連結欠損金額	269
(12) 連結欠損金個別帰属額	271
(13) 適格合併等又は残余財産の確定があった場合	273
(14) 連結法人間における期首適格合併と期中適格合併の 連結欠損金個別帰属額の取扱い	282

(15) 連結親法人が連結事業年度の中途において適格合併により解散をする場合	284
(16) 連結親法人が連結事業年度の中途において他の連結グループの連結子法人と適格合併を行って解散した場合	286
(17) 連結親法人同士の適格合併の場合	288
(18) 連結子法人が適格合併により離脱する場合	289
(19) 連結子法人が適格株式交換により離脱する場合	291
(20) 連結子法人が離脱した場合のその連結子法人の連結欠損金個別帰属額の取扱い	292
(21) 特定株主によって支配された欠損等連結法人の連結欠損金の繰越の不適用	294
(22) 連結法人の住民税・事業税の計算における欠損金の取扱い	294
(23) 連結法人が債務超過となって法人税法 59 条の適用が見込まれる場合	296
(24) 連結法人が連結内で合併する場合のその他の問題	301
(25) 連結法人と連結法人以外の法人との適格合併の場合	303
(26) 連結法人と連結法人以外の法人との非適格合併の場合	304
(27) 最後事業年度の青色申告及び申告期限	305
第 21 節 中小特例	307
(1) 中小企業者等の軽減税率(法法 81 の 12 ②、措法 68 の 8 ①)	308
(2) 特定同族会社の特別税率(留保金課税)の不適用(法法 81 の 13)	311
(3) 交際費等の損金不算入(措法 68 の 66)	311
(4) 連結欠損金の繰戻還付(法法 81 の 31、措法 68 の 98)	313
(5) 中小企業者等の少額減価償却資産の特例(措法 68 の 102 の 2)	315
(6) 中小連結法人に係る試験研究費の特例(中小企業技術強化税制)(措法 68 の 9 ⑥)	316

(7) 雇用促進税制（措法 68 の 15 の 2）	317
(8) 貸倒引当金の適用（法法 52、措法 68 の 59）	317
(9) エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した 場合の税額控除（措法 68 の 10 ②）	320
(10) 中小連結法人が機械等を取得した場合の特別償却 又は税額控除（中小企業投資促進税制）（措法 68 の 11）	321
第 5 章 連結法人税額の計算	324
第 1 節 連結法人税額の計算の概要	324
(1) 連結所得金額・連結法人税額の計算の概要と個別 帰属額の必要性	324
(2) 連結所得金額の計算	324
(3) 連結欠損金額の控除	327
(4) 連結法人税額（税額控除前）の計算	327
(5) 税額控除額	330
(6) 連結法人税及び個別帰属税額の精算	330
第 2 節 復興特別法人税	331
(1) 復興特別法人税の概要	331
(2) 復興特別所得税額控除	340
(3) 外国税額控除	342
(4) 申告期限と添付書類	345
第 3 節 所得税額控除	346
(1) 概要	346
(2) 計算に当たり用意する書類	347
(3) 税額控除の対象となる所得税	347
(4) 利子配当等	348
(5) 個別法	349
(6) 銘柄別簡便法	352

(7) 所得税額控除の個別帰属額	353
(8) 源泉所得税の為替換算	354
(9) 還付所得税の取扱い	354
第4節 外国税額控除	355
(1) 単体納税との相違点	355
(2) 計算方法の概要	357
(3) 外国税額控除の適用時期	358
(4) 連結控除限度額	359
(5) 個別控除対象外国法人税額	362
(6) 連結控除限度個別帰属額の超過額・余裕額の繰越し	366
(7) 減額された個別控除対象外国法人税の額	368
(8) 住民税の取扱い	369
(9) 外国税額控除の適用を受ける場合の書類とその提出先	370
第5節 連結留保金課税	372
(1) 連結特定同族会社の連結留保金課税の対象法人	372
(2) 連結特定同族会社の連結留保金課税の計算の概要	373
(3) 連結所得等の金額のうち留保された金額	375
(4) 連結留保税額の個別帰属額の計算	376
第6節 政策税制・雇用税制	378
(1) 概要	378
(2) 試験研究費の税額控除制度	379
(3) 中小連結法人が機械等を取得した場合の特別償却	391
(4) 特定機械装置等を取得した場合の特別控除	394
(5) 雇用者の数が増加した場合の特別控除	397
(6) 法人税の額から控除される特別控除額の特例	399
第6章 地方税	400
第1節 法人住民税及び法人事業税と連結納税制度	400

(1) 法人住民税・事業税の取扱い	400
(2) 連結事業年度	401
(3) 申告納付	401
(4) 更正・決定、修正申告等	405
第2節 法人住民税	406
(1) 均等割の計算	406
(2) 法人税割の計算	406
(3) 控除対象個別帰属調整額等（欠損金の繰越控除）	413
(4) 税率	420
(5) 税額控除	420
第3節 連結納税制度における法人事業税の取扱い	422
(1) 所得割の課税標準	422
(2) 欠損金の繰越控除	422
第4節 外形標準	426
(1) 連結納税制度適用法人の外形標準課税	426
(2) 連結納税適用法人の課税標準	426
(3) 税率	428
第5節 法人住民税における欠損金の取扱い	429
(1) 概要	429
(2) 連結納税開始又は加入時に生ずる住民税欠損金（控除 対象個別帰属調整額）	430
(3) 連結納税適用時に生ずる住民税欠損金（控除対象 個別帰属税額）	431
(4) 連結法人間で合併があった場合の取扱い	434
(5) 連結納税を離脱した場合の取扱い	434
(6) 住民税における欠損金の控除の順序	434
第6節 法人事業税における欠損金の取扱い	435
(1) 概要	435

(2) 繰越欠損金の取扱い	435
(3) 連結法人間で合併があった場合の取扱い	436
第7章 連結納税の承認の取消し・取りやめ・連結納税からの離脱	438
第1節 連結納税の承認の取消し	438
(1) 概要	438
(2) 通知	438
(3) みなし事業年度	439
(4) 連結納税の承認の取消しと青色申告の承認の取消し	440
(5) 他の規定との関係	441
第2節 連結納税の承認のみなし取消し	442
(1) 概要	442
(2) 連結完全支配関係等を有しなくなった旨を記載した 書類の提出	444
(3) みなし事業年度	444
第3節 取りやめ	445
(1) 概要	445
(2) 申請	445
(3) 承認又は却下	445
第4節 みなし事業年度	447
第5節 連結納税と青色申告	457
(1) 連結離脱法人の青色申告の承認手続き	457
(2) 連結納税の承認申請と青色申告の承認申請との適用関係	459
(3) 連結離脱法人に係る連結加入前の青色申告の効力	460
第6節 連結納税を離脱する場合の連結欠損金個別帰属額の取扱い	461
第7節 連結申告を行う前に連結納税を離脱する場合の取扱い	462
(1) 繰越欠損金	462
(2) 支配日以後2月以内の離脱の時価評価資産等の取扱いの特例	463

(3) 連結納税の開始日における離脱と時価評価	464
第8節 連結法人同士の合併により連結納税の承認が	
取り消された場合の取扱い	465
(1) 譲渡損益調整額の戻入れ時期	465
(2) 被合併法人の連結欠損金個別帰属額の引継ぎ	466
(3) 被合併法人の単体申告において生じた欠損金額の引継ぎ	467
第9節 解散・残余財産の確定により連結子法人が連結納税を	
離脱する場合の取扱い	468
(1) 解散した場合の清算事務年度と連結事業年度	468
(2) 解散した場合の期限切れ欠損金の利用	470
(3) 含み損益のある資産の連結グループ法人への移転	476
(4) 残余財産の確定日の属する事業年度に係る事業税の損金算入	477
(5) 残余財産の確定による離脱	478
(6) 適格現物分配による連結法人株式の移転	478
(7) 株主の処理1 (投資簿価修正)	479
(8) 株主の処理2 (連結欠損金個別帰属額の引継ぎ)	480
(9) 株主の処理3 (残余財産の分配)	482
(10) 譲渡損益調整額の戻入れ	486
(11) 申告期限	487
(12) 青色申告の承認申請	488
第10節 譲渡による離脱に伴う株主の譲渡損益の計算	491
(1) 離脱日とは	491
(2) 譲渡損益の計算と投資簿価修正	492
(3) 対策	493
第11節 連結納税への再加入制限	494
(1) 再加入制限	494
(2) 再加入制限と時価評価等	497

第8章 確定申告	498
第1節 連結確定申告	498
(1) 概要	498
(2) 提出期限の延長	498
(3) 提出期限の延長の特例	499
(4) 納付	499
(5) 連結子法人の個別帰属額等の届出義務	500
第2節 連結中間申告	501
(1) 前期実績による連結中間申告の概要	501
(2) 最初連結親法人事業年度の取扱い	502
(3) 離脱、加入、合併等があった場合の調整	504
(4) 仮決算による連結中間申告	526
第3節 欠損金の繰戻還付	528
(1) 原則	528
(2) 解散等の特定の事実が生じた場合 (法法81の31③、法令156)	529
第9章 税効果会計	532
第1節 連結納税を適用する場合の税効果会計の概要	532
(1) 概要	532
(2) 財務諸表上の一時差異等	534
(3) 個別財務諸表固有の一時差異・連結財務諸表固有の一時差異	534
第2節 個別財務諸表における税効果会計の取扱い	536
(1) 個別財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債の 計算(「実務対応報告7号」Q2)	536
(2) 個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の 判断(「実務対応報告7号」Q3)	538
第3節 連結財務諸表における税効果会計の取扱い	551

(1) 連結財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債の計算…	551
(2) 連結財務諸表（連結納税主体）における繰延税金資産の 回収可能性の判断（「実務対応報告第7号」Q4）……………	551
第4節 連結納税への加入又は離脱に係る税効果会計の取扱い……	554
第5節 その他の論点……………	555
(1) 連結納税を新たに適用する場合の税効果会計の取扱い ……	555
(2) 投資簿価修正に係る税効果（「実務対応報告第7号」Q6）…	556

