

連結納税制度と 「損益の通算」

連結納税から最大限の
ベネフィットを享受するた
めには連結納税の損益
通算効果を十分に活用
する必要があります。連
結納税の導入を検討す
るにあたり、そのエッセ
ンスである「損益の通算」の
メカニズムをよく理解しま
しょう。

2010 年 12 月



目 次

1. 単体納税の損益通算との比較から	3
2. 損益の通算のできる法人－連結納税の構成メンバー	4
3. 留保した連結所得の個別帰属－単体納税との架橋	5
4. 連結納税に係る税務調整項目	7
5. 離脱と「損益の通算」の対象となる期間の特定	8
6. 連結納税をしない連結法人	9

1. 単体納税の損益通算との比較から

- ・ 連結納税の場合、メンバー法人の欠損金は他のメンバーの当期又は将来の所得と相殺可能なので、欠損金の所得相殺効果が著しく拡大します。
- ・ したがって、同じ”欠損金”でも、連結納税における欠損金はその性格が単体納税の欠損金とは異なります。

通常の単体納税の場合、損益の通算は同一法人の過去の事業年度の損失との通算（欠損金の繰越控除又は繰戻し）しかありません。しかし、連結納税の場合には、連結納税のメンバーを一体として所得計算を行いますので、

- (1) ある連結事業年度内でメンバー法人間の所得と欠損金の相殺が可能、
- (2) 連結欠損金が発生した場合（すなわち通算結果がマイナス）、その繰越控除は翌連結事業年度以降 7 年間の連結所得が発生した連結事業年度で行えます（連結子法人が単体納税から持ち込む特定連結欠損金には若干の制限あり）。

すなわち、連結納税のエッセンスはメンバー法人間での損益の通算なのです。したがって、同じように「所得」あるいは「欠損金」という名称と呼ばれていても、連結納税の所得計算から生じる欠損金（連結欠損金）は、単体納税の欠損金とは異なる性格を持っているといえます。

この、欠損金にみられる、メンバー法人間での損益通算という連結納税の特徴は、平成 22 年度の法人税法の改正で導入された「グループ法人単体課税制度」の場合と比較してみると、より明確になります。ご存知のように、この制度は連結納税制度とほぼ同じく、完全支配関係（2.「損益の通算のできる法人」参照）のある法人間に適用されるので、連結納税制度と共通の規定があり、たとえば一定のグループ法人間の資産の譲渡について、その損益を繰り延べることなどができます。

しかし、「グループ法人単体課税制度」の場合、グループの各法人の所得は、単体納税であるため、あるグループ法人間の取引が一方で収入、他方で費用となるとしても、これをネットすることはできませんし、また、あるグループ内法人の欠損金を同一グループ内の別の法人の所得に充当することもできません。もちろん、組織再編成や事業譲渡を利用して事業を移転し、将来的に連結納税制度を適用した場合と同じような効果を得ることは可能ですが、その都度合併や分割等の相対（あいたい）的・個別的な対応をしなければならず、連結納税制度のようにシステマティックにグループ法人間で損益通算ができる訳ではありません。

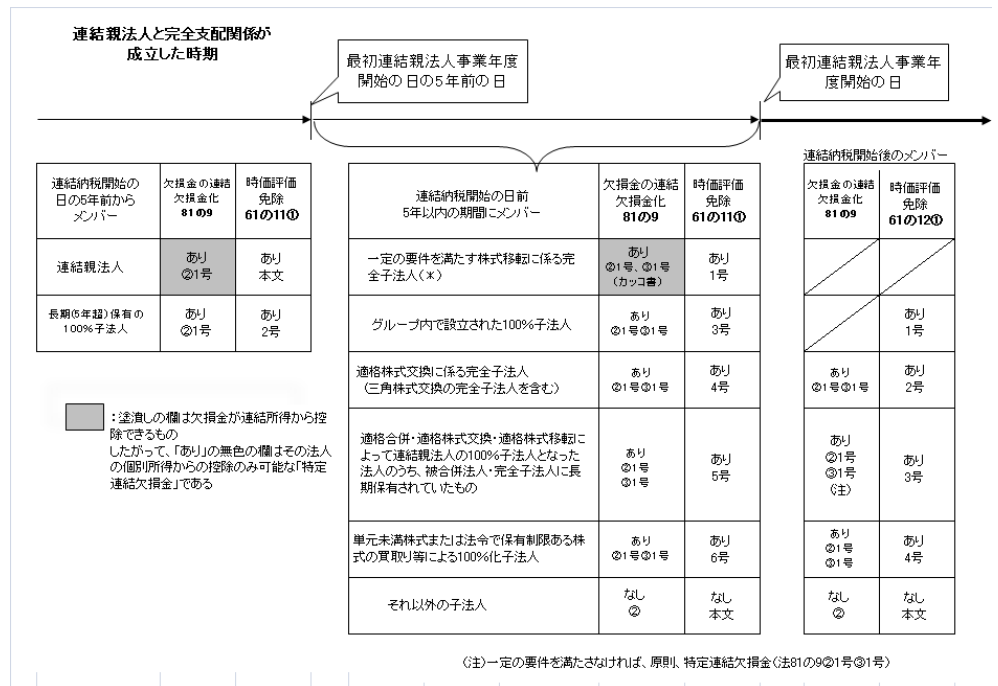
このように、単体納税と連結納税における所得あるいは欠損金の計算過程は違っているという、差異性を強調する見方を押し進めると、連結納税の開始（への加入）は単体納税とは別の次元への移行を意味することになるので、

- (ア) 単体納税のもとで発生した欠損金は、連結欠損金とは発生構造に違いがあるので、一定の要件を満たさなければ、連結納税に持ち込ませない、
- (イ) 単体納税のもとで課税繰延べになっている資産の含み損益（特に潜在的欠損金である、含み損）は、各メンバー法人において一旦精算したうえで連結納税に参加すべき

すなわち、「連結納税の開始前と開始後の損益の通算は制限すべき」という主張につながり、連結納税の開始・加入にあたって、一定の例外的な取り扱いを受ける連結親法人等の場合を除き、上の（ア）と（イ）の制限を規定した条文が設けられることになりました（次の図1参照）。

そこで連結納税の採用（開始又は加入）にあたっては、それらの制限との関係で、失われる欠損金と実現する含み損益の課税上の影響等を慎重に検討する必要があります。

(図1)連結納税時の繰越欠損金切捨て・時価評価課税(原則)



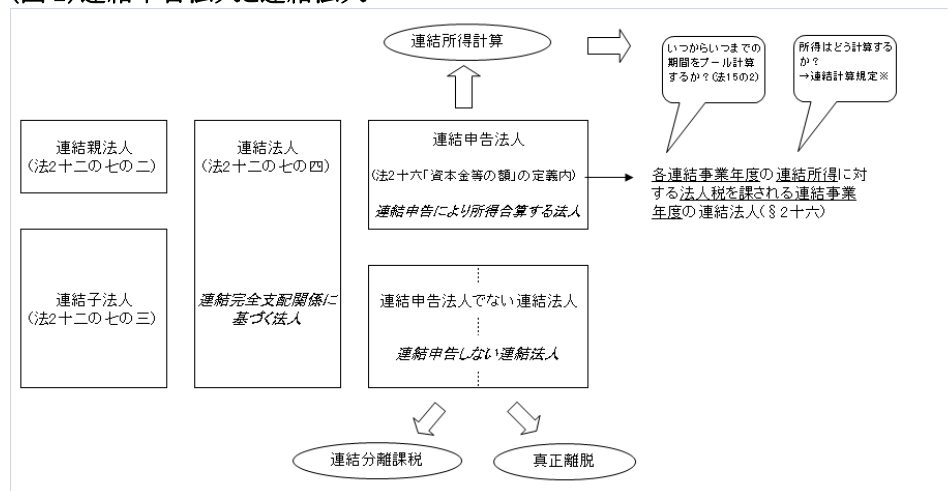
2. 損益の通算のできる法人一連結納税の構成メンバー

- ・ 損益の通算は、原則として、連結納税の承認の効力が生じた法人(連結法人)間で認められます。
- ・ 連結法人、連結親法人、連結子法人、連結申告法人などの定義同士の関係を理解しましょう。

「損益の通算」を行っている法人(連結申告法人)は、法2十六(資本金等の額の定義)において「各連結事業年度の連結所得に対する法人税を課される連結事業年度の連結法人」と規定されています。

次の図2をご覧になりながら以下の説明をお読みください。

(図2)連結申告法人と連結法人



「連結所得に対して法人税を課される」のが連結納税であれば、連結納税は複数法人間の損益の通算の代名詞でもあるということになります。それでは損益の通算が認められる複数の法人はどのような属性の法人でなければならないかという点、「連結法人」は連結納税の承認を受けているグループのメンバーである法人(単数)を指すので、損益の通算を行う複数の法人同士の関係は、より具体的には、「内国法人同士で完結する発行済株式に係り直接又は間接 100%保有とされる資本関係(「完全支配関係」に含まれる)で結びついた複数の内国法人間の関係(一つの連結親法人と一つ以上の連結子法人)で、連結納税義務者の承認を受けたもの(連結完全支配関係)」ということになります。したがって、「完全支配関係」があれば「グループ法人単体課税制度」の適用対象にはなりますが、連結納税に係る承認がなければ連結納税は始まりません。

なお、「連結納税義務者の承認」とは「連結納税義務者」(法第 4 の 2)となるための申請に対する国税庁長官の承認です。「連結納税の承認(法第 4 の 3)」と「連結納税の承認の取消し」(法第 4 の 5)の規定が具体的に申請とその承認による効果を定めています。この「承認」が効力を発生する日から、例外的なものを除き、連結納税を申請した親法人および親法人と連結完全支配関係で結ばれた子法人は、その効力により「連結法人」成りし、また、その効力を失う日から非「連結法人」となります。したがって、「連結納税の承認」という場合、実はその承認の効力が生じているかどうかのポイントになる訳です。以下では「承認を受け効力が発生している」状態を簡略化して「承認を受けた」と記します。

つまり、連結申告・納税を行う「連結申告法人」とは、
「連結納税を行うための承認を受け、申告すべき所得の計算に関し、他の連結納税のメンバーとの間での一体計算することが許されている法人(連結法人)であって、かつ、一体計算をすべき申告期間にある法人」
ということになります。

連結申告法人に係る法人税の申告・納税は、連結親法人がそのグループで一体計算した所得(連結所得)とそれに係る税額等をひとつの申告書(連結確定申告書)に記載して行います。この場合、連結親法人は法人税の申告・納付に係り、連結納税のメンバーである一連結法人というよりも、連結納税を行う全ての連結申告法人の代表機関の地位にあるといえます。また、子法人である個々の連結申告法人は、連結申告を行った期間に関して法人税の申告・納税を行う必要はありませんが、個別帰属額の届出書を所轄税務署に提出する義務があります(法第4の2、81の22、81の27)。

なお、図 2 の下部に楕円で囲まれた「連結分離」と「真正離脱」がありますが、これは、連結申告法人ではない連結法人に関係しておりますので、6.「連結納税をしない連結法人」で説明します。

3. 留保した連結所得の個別帰属—単体納税との架橋

- ・ 連結所得・税額はメンバー一体で計算しますが、メンバーは独立した法人なので、連結所得・税額を分割してメンバーそれぞれに帰属させる(「個別帰属」)必要があります。

一体として所得を算出するということは、連結所得はあくまで連結法人全体の金額としてのみ把握されることを意味します。連結納税は、原則として、所得計算だけに関する制度なので、各メンバー法人に再編その他みなし配当事由が生じる場合(解散を含む)のことなどを考えると、所得として留保される金額がどの連結法人にどれだけ残っているかを各法人単位で把握しておかなければならない必要が制度上生じます。

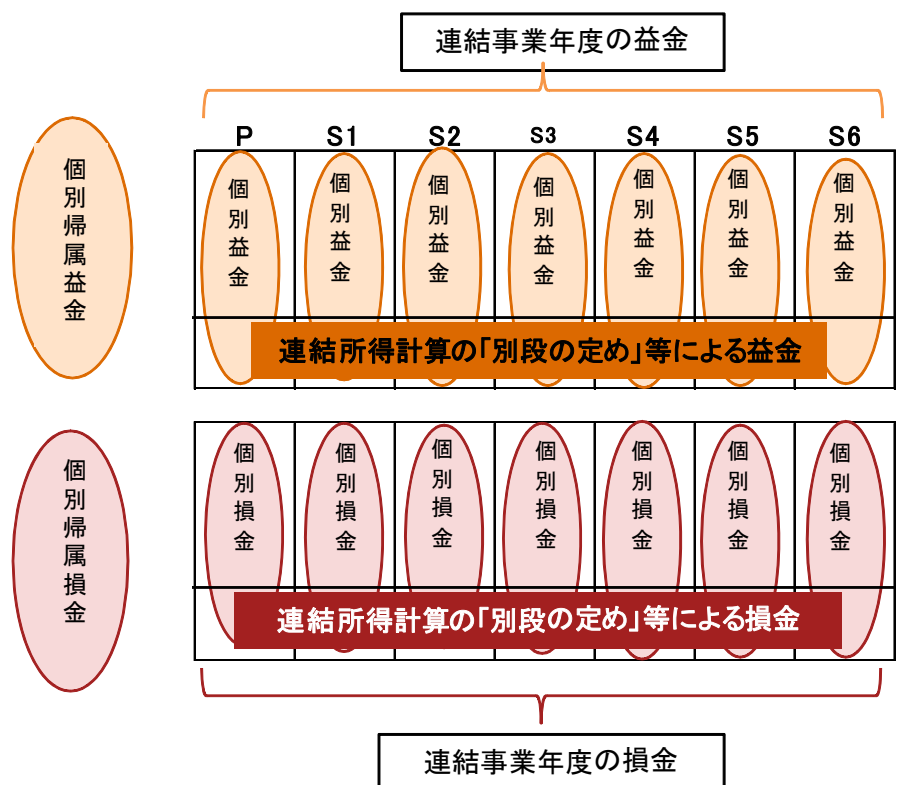
そもそも、ある連結親法人のもとで形成された連結納税グループは、法人税の損益通算の便宜からグループとされるものなので、その輪郭(損益通算の範囲)も連結法人の加入・離脱によって変化してゆきますし、また、連結納税グループとして法人格を有する訳

ではないので、制度的には全く法人としての権利能力の裏付けを欠いた法人税法固有の存在にすぎません。したがって、連結納税上の連結資本金等の額あるいは連結利益積立金といった法人の資本の部に属する項目は、連結納税グループ単位で、直接、処分や処理のできない、単なる集計上の名目値でしかありません。そこで、グループ全体で把握した連結所得のうち留保される金額は、実際にそれらを処分の対象とできる場所、すなわち各連結法人に個別帰属させることが必要となります。

この個別帰属のための手続は、連結所得を各連結事業年度の連結申告法人の益金の合計額から同じく損金の合計額を控除して計算（法法 81 の 2）するのと、実務的にはほぼ同時並行で行われるようになっていきます。ここで次頁の図 3 をご覧になりながら、法人税法における連結所得計算の規定の構造等について以下の説明をお読み下さい。

(図 3) 連結所得と個別所得との関係

★連結事業年度の益金と損金の差が連結所得または連結欠損金



★各連結法人の個別帰属益金と個別帰属損金の差が個別所得または個別欠損金（＊）

（＊）連結欠損金が生じる場合、個別欠損金の額はその法人で連結欠損金個別帰属額（の発生額）とされる金額の部分を除く

法人税法の計算規定は、所得計算を単体計算（第2編第1章第1節第2款から第 11 款まで）と連結計算（第2編第1章の2第 1 節第2款から第4款まで）の二種類に分けられています（前者の適用は、後述するように連結法人か否かを問わないが、後者は連結申告法人のみに適用）が、連結所得計算においては、法法 81 の 3 によって第2編第1章第1節第2款から第 11 款までの多くの計算規定が準用され、単体納税の益金・損金の取扱いが、連結所得計算に組み込まれています。

なお、法人税法の条文のうえでは、連結所得計算における益金と損金は、法人格に係りなくグループ全体として先ず把握する建前になっていますが、実務においては、益金・損金の個別帰属の規定との関係で、連結法人ごとに（単体納税と同じように）実際には把握されることになります。

すなわち、連結所得計算の最初の段階では、各連結申告法人が法法 81 の 3 により準用する単体課税の規定(法人税法第2編第1章第1節第2款から第 11 款まで。法法 81 の 3 で除外されているものを除く)に基づいて、その法人で発生する益金又は損金の認識をおこなうと、その益金あるいは損金として認識されたそれぞれの金額は、そのまま認識した連結法人に(個別)帰属する益金額または損金額となります。

しかし、連結所得を算定するためには、さらに連結納税の一体計算から必然的に要請されるものの、いくつかの連結納税固有の益金または損金の調整が必要となります。そのような連結納税固有の益金または損金の項目の主なものについては、次節 4.「連結納税に係る税務調整の項目」で説明します(法法 81 の 3 で除外されている単体課税の規定に対応するもの。法人税法本法に係るものは、「別段の定め」として法法 81 の 4 以下の部分に規定されています)。

4. 連結納税に係る税務調整項目

- ・ 連結納税独自の主な計算規定は、「損益の通算」によっても自動的に相殺されない連結法人間の取引について設けられています。
- ・ 「自動的に相殺されない連結法人間の取引」の主なものには、連結法人間の配当金や資産の譲渡に係る損益(これらはグループ法人単体課税制度と共通)および投資簿価修正等があります。
- ・ このほか他、連結ベースでの限度額計算をするものに、受取配当金の益金不算入額、あるいは寄附金および交際費の損金不算入額の計算等があります。

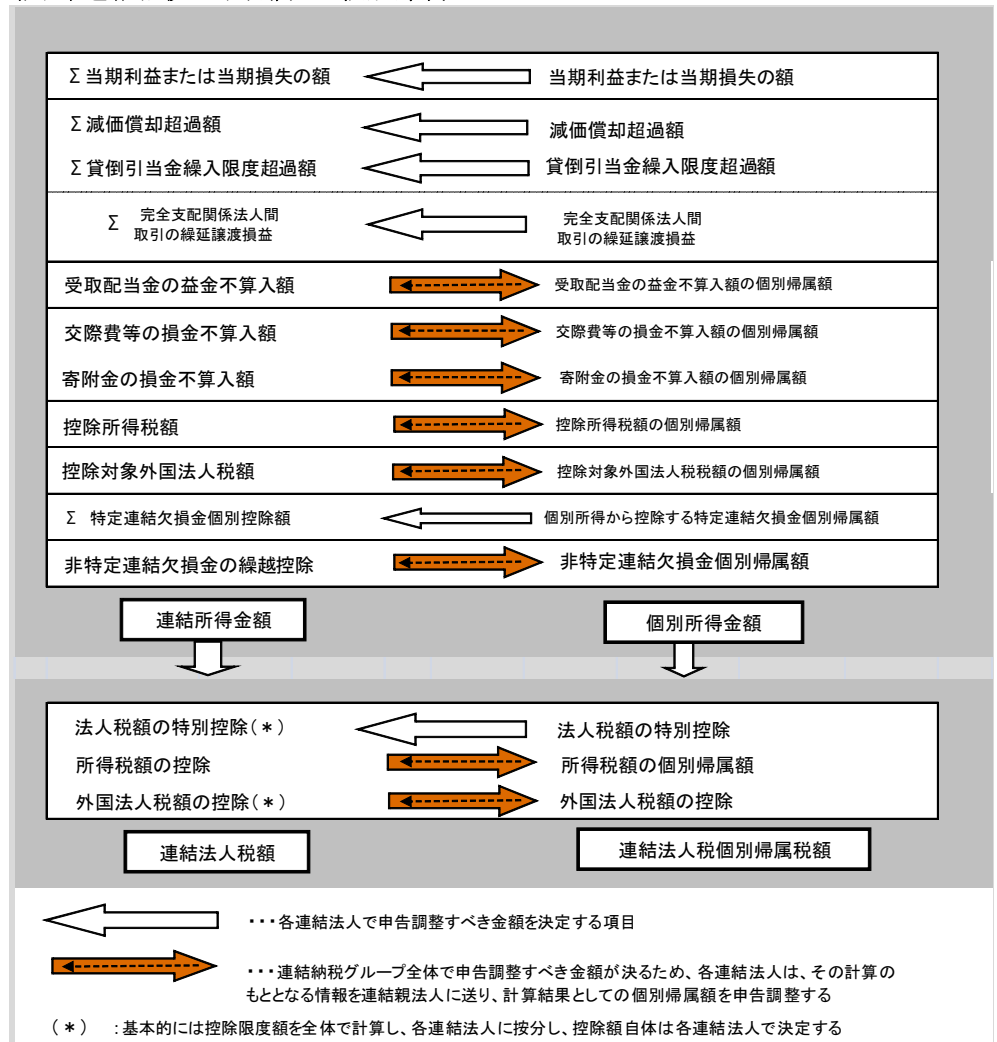
複数の連結申告法人を一体として所得を算出するという連結納税の原則に照らすと、個々の連結申告法人が益金あるいは損金として認識している取引(これまでの単体納税上で益金や損金となる取引という意味です)であっても、連結所得として全体で所得金額を計算する場合には、例えば、連結子法人株式の譲渡損益のうち実質的に別の連結法人の所得として連結納税で課税済みである部分の金額や、完全支配関係法人間で売買されたある種の資産の譲渡損益は、調整が必要です。これら連結所得計算で調整が必要な項目は、以下のようなものがグループ法人単体課税制度(法法 61 の 13 など)あるいは連結納税固有の申告調整を要する項目(主として法法 81 の 4 から 81 の 10)として法人税法で規定されています。

- (1) 完全支配関係のある内国法人間の資産譲渡から生じる損益
連結法人間の一定の資産の売買等から生じる損益は、連結会計の未実現損益の取り扱いと同様の考え方に基き、完全支配関係のある内国法人間の資産譲渡に係わる譲渡損益の調整(法法 61 の 13)として、課税所得計算において繰り延べます。
- (2) 連結欠損金(法法 81 の 9①②③)
連結事業年度で生じた連結欠損金および一定の条件を満たして連結欠損金とみなされた連結事業年度前の連結法人の繰越欠損金(特定連結欠損金を含む)は連結所得から繰越控除できます。
- (3) 受取配当金(法法 81 の 4③⑤)
連結法人が受け取る受取配当金については、連結納税グループを一体とした益金不算入額の計算が必要となります。また、所得への二重課税を避ける意味もあって、完全支配関係法人からの配当金は全額益金不算入となります。
- (4) 寄附金(法法 81 の 6)および対応する受贈益
(3)の受取配当金と同様に、連結法人が支出した寄附金については、連結納税グループを一体とした損金不算入額の計算が必要となります。なお、完全支配関係法人に支出した寄附金の額は全額損金不算入となりますが、寄附を受けた側で受贈益は課税されません(法法 25 の 2)。
- (5) 交際費等(措法 68 の 66)
交際費等の損金不算入額の計算は、連結納税グループを一体とした計算が必要となります。

以上のうち、(1)の完全支配関係法人間の資産譲渡取引や(上に列挙されていませんが、連結子法人株式の譲渡損益のうち実質的に連結所得計算で課税済みの部分の金額を調整する)投資簿価修正は、当事者の連結法人で直接益金又は損金となる金額を把握できますので、一般の個別損金や個別益金の場合と同様に、当該当事者の法人に直接個別帰属させることになります。しかし、その他の項目、例えば連結欠損金の繰越控除額、受取配当金の益金不算入額、寄付金の損金不算入額等については全体計算の結果でその益金あるいは損金となる金額が決定しますので、定められた配賦方法によって算出される個別帰属金額を各連結申告法人に配分することになります。

ここまでの手続で(正確にいうと欠損金の繰越控除完了後)、連結申告法人ごとに「個別帰属益金」と「個別帰属損金」が確定しますので、それらの差額として連結申告法人ごとの「個別所得」(又は「個別欠損金」)がやはり確定することになります。以上の説明を、個別帰属させる金額が直接に決まるかどうかを基準にして図にまとめると、以下の図 4 のようになります。

(図 4) 連結納税の申告調整と個別帰属



連結所得が確定すると法人税率 30%を乗じ、さらに所得税額控除、外国税額控除等の税額控除等が調整され最終的な連結法人税額が算定されます。また、さらに当該連結法人税額は各連結申告法人の「個別所得」又は「個別欠損金」額に基づき、連結法人税個別帰属支払額又は連結法人税個別帰属受取額として各連結申告法人に帰属させられます。連結申告法人に配分された個別帰属支払額又は受取額は、連結親法人への債務

又は債権として認識され、原則として適当な期間内で精算することとされています。

5. 離脱と「損益の通算」の対象となる期間の特定

- ・ 連結納税の「損益の通算」では、通算するメンバーを特定することに加えて、「損益の通算」をすべき期間が特定されなくてはなりません。
- ・ 損益を通算すべき期間を特定しなければならないのは、メンバーの加入や離脱等に伴い連結親法人事業年度の期間に一致しない課税期間(みなし事業年度)が発生するからです。

連結納税は個別の内国法人を完全支配関係で束ねて連結納税グループを擬制し「損益の通算」を行う制度なので、完全支配関係がなくなったり、新たにメンバーが増加する場合には、連結納税グループの範囲が変化することになります。

1.「単体納税の損益通算との比較から」で概観したように、単体納税と連結納税は別のタイプの所得計算であると考えれば、連結法人がいつから連結納税を開始あるいは加入するか、または、ある連結法人がいつ連結納税を離脱するかは課税上重要な問題となってきます。すなわち、連結納税の対象になる法人を「承認」により連結法人として特定することに加え、「損益の通算」の時間的な範囲を特定することも、連結納税制度のうえで対処しなければならない課題となります。

単体納税であれば、納税申告する法人とその確定申告の対象期間は通常あたりまえのように決定しますが、「損益の通算」の必要な連結納税の場合、連結納税グループの範囲はつねに変化する可能性をはらんでいますので、各連結法人が所得を通算すべき期間に係る取り決めがなければ、前述の制度に基く適正な所得計算は成立しません。

そこで、まず、連結親法人の事業年度を「連結事業年度」とし、子法人の事業年度もそれにならうことにしていますが、子法人の会社法上の「営業年度」はつねに親法人のものと一致するとは限りませんし、また、連結事業年度の中途での連結納税への加入や連結納税からの離脱もありえます。そこで、連結納税の開始・加入・離脱にあたって生じる連結親法人の事業年度にびたりと一致しない半端な部分の期間は、税務上の「みなし事業年度」として規定されています(法法 14①三～十八)。

このような「みなし事業年度」が発生すると、法法 4 の 3(承認)と 4 の 5(承認の取り消し)だけでは「損益の通算」をする期間を律し切れません。この部分をカバーしているのが前に触れた法法 15 の 2(連結事業年度の意義)で、この条文で半端な課税期間となってしまう「みなし事業年度」を「損益の通算」できる期間かどうか指示することになります。こうした取り決めの結果として、**連結法人でありながら連結申告(損益の通算)をしない法人**もでてくることになります。次の 6.「連結納税をしない連結法人」で説明する「みなし事業年度」はその典型的なものです。

6. 連結納税をしない連結法人

- ・ 連結法人でありながら単体申告となる「みなし事業年度」は合併による解散や他の離脱事由が連結親法人事業年度の中途で起こった場合に発生します。
- ・ かかる「みなし事業年度」には、実質的に連結納税からの離脱を前提としない「連結分離」に係るみなし事業年度と離脱を前提にした「真正離脱」に係るみなし事業年度の二つのタイプがあり、規定の適用が若干異なります。
- ・ 離脱に伴い、離脱する法人の株式の簿価には、当該法人が連結法人である間に純増減した利益積立金額に相当する金額だけ投資簿価修正が起こります。

ある連結法人が被合併法人、同一グループの他の連結法人が合併法人となって連結事業年度の中途で合併を行った場合には、当該合併の日の属する連結事業年度の開始の

日から当該合併の日の前日までの被合併法人のみなし事業年度は連結事業年度ではないとされています(法法 15 の 2①二)。したがって、当該被合併法人である連結子法人は当該みなし事業年度の所得について、他の連結法人から離れて単体申告します(以下この解説書では、この合併による解散および連結法人が解散し残余財産が確定した場合に発生する「みなし事業年度」を、合併等の後には合併法人等に含まれて実質的に連結納税に戻るため、「連結分離」タイプと呼んでおきます)。

一方、連結法人でありながら単体申告するもう一つのタイプ「真正離脱」は、連結事業年度の中で連結子法人が連結親法人と完全支配関係を失うケースに係るもので、このような場合、単体申告すべきみなし事業年度は離脱の日の属する連結事業年度開始の日から当該離脱の日の前日までの期間となります(法法 15 の 2①三)。この「真正離脱」タイプは、当該「みなし事業年度」後にその連結法人が連結納税に戻らない点が「連結分離」タイプと異なります。なお、連結法人が連結納税を離脱すると、離脱する法人が連結法人であった期間の課税済み留保所得金額の純増減金額が、当該離脱法人の株式の簿価に対する投資簿価修正額として、その株主である連結法人で調整されます。この投資簿価修正も、当該株式の譲渡損益等の計算に含めて二重課税を調整する、「損益の通算」補完手段のひとつといえます。

以上のように連結法人として連結納税の承認の効力が継続している期間でも、単体申告をする場合がありますが、その申告期間(すなわち、連結グループ間で損益の通算をしない期間)においても、連結法人あるいは完全支配関係にある法人として一定の項目についてその課税上の取り扱いが継続しますので、規定の適用関係には注意が必要です。

お問い合わせ先
税理士法人プライスウォーターハウスクーパース
〒100-6015
東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号
霞ヶ関ビル 15 階
<http://www.pwc.com/jp/tax>

Tel: 03-5251-2400
Email: pwc.japan.taxpr@jp.pwc.com

本書は概略的な内容を紹介する目的で作成されたもので、プロフェッショナルとしてのアドバイスは含まれていません。個別にプロフェッショナルからのアドバイスを受けることなく、本書の情報を基に判断し行動されないようお願いします。本書に含まれる情報は正確性または完全性を、(明示的にも暗示的にも) 表明あるいは保証するものではありません。また、本書に含まれる情報に基づき、意思決定し何らかの行動を起こされたり、起こされなかったことによって発生した結果について、税理士法人プライスウォーターハウスクーパース、およびその職員、代理人は、法律によって認められる範囲においていかなる賠償責任、責任、義務も負いません。

© 2010 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース 無断複写・転載を禁じます。
本書において、PwC とは、税理士法人プライスウォーターハウスクーパース、または、プライスウォーターハウスクーパース インターナショナル リミテッドのメンバーファームを指しています。各メンバーファームは別組織となっています。