

# 連結納税開始時・加入時における 繰越欠損金の持込制限の緩和

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人  
税理士 黒須 大輔

## はじめに

平成22年度税制改正により、従来連結納税の適用を見送る大きな要因のひとつとされていた「連結納税開始時・加入時における繰越欠損金の持込制限」について、その取扱いが見直された。また、新たに導入されたグループ法人税制により、単体納税においても連結納税と共通する取扱いが設けられたことから、連結納税適用によるグループ内の損益通算メリットを享受するために今後数多くの企業が連結納税の適用を検討していくものと思われる。

したがって、本稿においては従来連結納税適用の際のデメリットとされてきた連結納税開始時・加入時における繰越欠損金の持込制限について、税制改正の内容を整理することとする。

## 1 税制改正前における繰越欠損金の持込制限の内容

連結子法人となる法人の繰越欠損金について、税制改正前の取扱いにおいては連結納税

開始前・加入前の繰越欠損金は、原則として連結納税へ持ち込むことが認められず全額切り捨てられていた。

例外的に連結納税への持込みが認められていたのは一定の株式移転による株式移転完全子法人が有する繰越欠損金についてのみであり、「みなし連結欠損金」として連結納税開始前・加入前の繰越欠損金を連結納税へ持ち込むことが認められていた欠損金は、以下のとおりである（旧法81の9）。

したがって、繰越欠損金を抱える100%子会社を有する企業グループにおいては、連結納税開始に伴い子会社の繰越欠損金が切り捨てられることがネックになり、連結納税適用を妨げる要因のひとつになっていたと考えられる。

連結親法人の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欠損金額

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\*のその開始の日前7年以内に開始した各事業年度または各連結事業年度において生じた欠損金額または

### 連結欠損金個別帰属額

\* その発行済株式の全部が株式移転により設立された株式移転完全親法人によって株式移転の日からその開始の日まで継続して保有されているものに限るものとし、株式移転の直前に株式移転完全子法人の発行済株式の総数の100分の50を超える数の株式を他の法人に保有される場合を除く。

連結親法人が完全支配関係がない法人との間で連結親法人を合併法人等とする適格合併等を行った場合における被合併法人等のその適格合併等の日前7年以内に開始した各事業年度または各連結事業年度において生じた欠損金額または連結欠損金個別帰属額

併（被合併法人が連結親法人との間に連結完全支配関係がない法人として一定のものである場合に限る）が行われた場合に、その被合併法人の適格合併の日前7年以内に開始した各事業年度または各連結事業年度において生じた欠損金額または連結欠損金個別帰属額

連結親法人との間に完全支配関係がある他の内国法人で連結親法人または連結子法人が発行済株式の全部または一部を有するものの残余財産が確定した場合に、その他の内国法人の残余財産確定の日の翌日前7年以内に開始した各事業年度または各連結事業年度において生じた欠損金額または連結欠損金個別帰属額

## 2 繰越欠損金の持込制限に関する税制改正

### ① みなし連結欠損金の範囲の拡大

平成22年度税制改正によりみなし連結欠損金の範囲が拡大され、以下の繰越欠損金を新たにみなし連結欠損金に含めることとされた（法81の9）。みなし連結欠損金の範囲が広がったことで税制改正前においては連結納税開始・加入に伴い切り捨てられていた繰越欠損金を連結納税へ持ち込むことが可能になっている。

特定連結子法人\*の最初連結事業年度開始の日前7年以内に開始した各事業年度または各連結事業年度において生じた欠損金額または連結欠損金個別帰属額

\* 下記3「特定連結子法人」参照

連結子法人を合併法人とする適格合

連結完全支配関係とは連結親法人と連結子法人との間の完全支配関係または連結親法人との間に完全支配関係がある連結子法人相互の関係をいう（法2十二の七の五）。

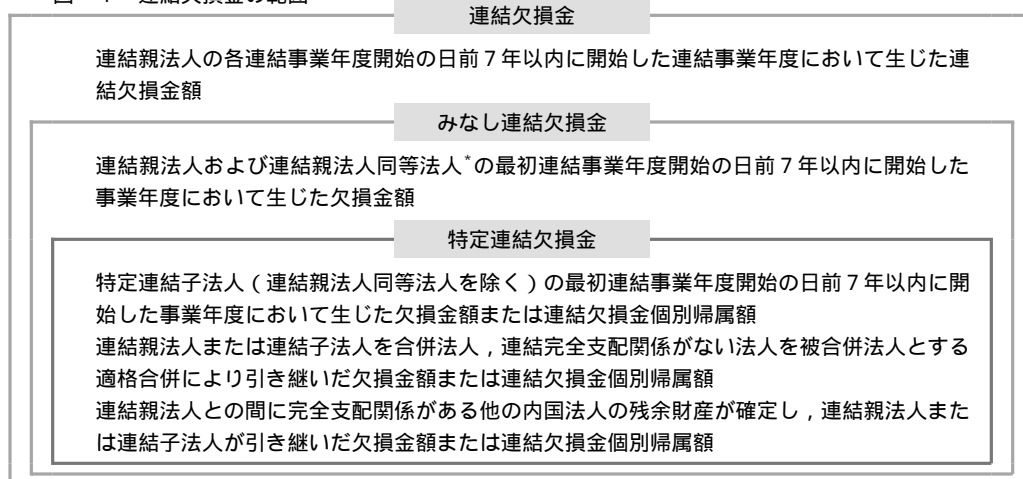
完全支配関係とは、一方が他方の発行済株式等（自己株式を除く）の全部を直接若しくは間接に保有する関係または同一の者に発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有されている法人相互の関係をいう。

なお、発行済株式のうち民法上の組合による従業員持株会やストックオプションの行使により保有される株式で、その合計が発行済株式総数の5%に満たないものがある場合はこれらを発行済株式から除いて判定する（法2十二の七の六、法令4の2）。

### ② 特定連結欠損金

みなし連結欠損金の範囲の拡大とともに、新たに特定連結欠損金という概念が設けられ、上記2①～のみなし連結欠損金及び連結親法人を合併法人とし連結完全支配関係がない法人を被合併法人とする適格合併が行われた場合のみみなし連結欠損金を特定連結欠損金とすることとされた（法81の9）。これらの改正後の連結欠損金の範囲のイメージは以下のとおりである。

図 - 1 連結欠損金の範囲



\* 4④「株式移転後に連結納税を開始する場合の繰越欠損金への影響」参照

連結欠損金のうち特定連結欠損金は、その欠損金を有する各連結法人の個別所得金額に達するまでの金額の合計額（連結所得金額を限度）を連結所得金額から控除することができる（法81の9）。特定連結欠損金を連結納税グループの他の法人の所得と通算することはできず、あくまで単体納税と同様に自社の所得の範囲内で使用することとなる。

（適用時期）

上記①②の取扱いは連結承認日（連結納税の承認の効力が生じた日）の属する連結親法人事業年度開始の日が平成22年4月1日以後である場合に適用することとされている（改正法附則26）。

### ③ 連結欠損金の控除順序

特定連結欠損金が設けられたことから、今後連結欠損金については特定連結欠損金と特定連結欠損金以外の連結欠損金が認識されることとなる。

特定連結欠損金についてはその欠損金を有する連結子法人の個別所得金額に達するまでの金額しか使用することができないため、連

結欠損金を使用する際には特定連結欠損金の使用額と特定連結欠損金以外の連結欠損金の使用額とを区分して管理する必要がある。連結所得が発生した場合に使用する連結欠損金はその生じた連結事業年度の古いものから順次控除することを基本とする点は税制改正前と同様であるが、同一の事業年度において生じた繰越欠損金のうちに特定連結欠損金と特定連結欠損金以外の連結欠損金とがある場合には、まず特定連結欠損金を優先的に控除し、その後特定連結欠損金以外の連結欠損金を控除することとされている（法81の9）。

（適用時期）

本取扱いは連結親法人事業年度が平成22年4月1日以後に開始する場合に適用することとされており、同日前に開始する連結親法人事業年度については従前の取扱いによることとなる（改正法附則26）。

### ④ みなし連結欠損金の帰属事業年度

上記図 - 1 のみなし連結欠損金が生じたときみなされる連結事業年度は次のとおりとされている（法81の9，法令155の19）。

<p>図 - 1 の 欠損金額または連結欠損金 個別帰属額</p>	<p>連結親法人： その欠損金額の生じた事業年度を連結事業年度とみなした場合のその連結事業年度 特定連結子法人： その欠損金額または連結欠損金個別帰属額の生じた特定連結子法人の事業年度または旧連結事業年度*開始の日の属する連結親法人の事業年度に対応する期間を連結事業年度とみなした場合におけるその連結事業年度* 最初連結事業年度開始の日 前7年以内に開始した特定連結子法人の各連結事業年度</p>
<p>図 - 1 の 欠損金額または連結欠損金 個別帰属額</p>	<p>その欠損金額または連結欠損金個別帰属額の生じた被合併法人または他の内国法人の事業年度または旧連結事業年度*開始の日の属する連結親法人の連結事業年度。ただし次の場合には次の連結事業年度</p> <p>(1) その開始の日が連結親法人の最初連結事業年度前である場合 その開始の日の属する連結親法人の事業年度に対応する期間を連結事業年度とみなした場合におけるその連結事業年度</p> <p>(2) 連結親法人の適格合併の日の属する連結事業年度または残余財産の確定の日の翌日の属する連結事業年度開始の日以後に開始した被合併法人または他の内国法人の事業年度または旧連結事業年度*に生じた欠損金額または連結欠損金個別帰属額である場合 その適格合併の日の属する連結事業年度または残余財産の確定の日の翌日の属する連結事業年度の前連結事業年度* 被合併法人または他の内国法人のその適格合併の日 前7年以内に開始し、または残余財産の確定の日の翌日 前7年以内に開始した各連結事業年度</p>

### 3 特定連結子法人

特定連結欠損金として繰越欠損金を連結納税へ持ち込むことが可能になった「特定連結子法人」とは具体的には次の法人とされている（法法81の9 一、法法61の11、法法61の12）。

< 連結納税開始時に特定連結子法人となる法人 >

対象となる 子法人	要件（複数の記載がある場合は すべて満たすこと）
株式移転完全 子法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結親法人が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株式移転により設立された法人であること</li> <li>その株式移転の日からその開始の日まで継続して連結親法人とその株式移転に係る株式移転完全子法人であった法人との間に連結親法人による完全支配関係があること</li> </ul>
長期保有子法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>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継続して連結親法人による完全支配関係があること</li> </ul>
完全支配関係 のある法人に より設立され た子法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結親法人または連結親法人との間に完全支配関係がある法人が、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、連結親法人による完全支配関係がある法人として設立されたものであること</li> <li>その設立日からその開始の日まで継続して連結親法人による完全支配関係があること</li> </ul>
株式交換完全 子法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結親法人または連結親法人との間に完全支配関係がある法人を株式交換完全親法人とする適格株式交換が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に行われていること</li> <li>その株式交換の日からその</li> </ul>

	開始の日まで継続して連結親法人とその適格株式交換に係る完全子法人であった法人との間に連結親法人による完全支配関係があること
被合併法人等の長期保有子法人・被合併法人等により設立された子法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結親法人が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適格合併、適格株式交換または適格株式移転（「適格合併等」）により完全支配関係を有することとなった法人であること</li> <li>その5年前の日（5年内に設立された法人の場合は設立日）からその適格合併の日の前日、その株式交換の日、その株式移転の日まで継続してその適格合併等に係る被合併法人、株式交換完全子法人、株式移転完全子法人（「被合併法人等」）との間にその被合併法人等による完全支配関係があった法人であること</li> <li>その適格合併等の日からその開始の日まで継続して連結親法人による完全支配関係がある法人であること</li> </ul>
単元未満株式の買取等による子法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>最初連結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会社法に規定する単元未満株式の買取り等により連結親法人と完全支配関係を有することとなった法人であること</li> <li>その有することとなった日からその開始の日まで継続して連結親法人による完全支配関係があること</li> </ul>

株式交換完全子法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結親法人または連結子法人が適格株式交換により発行済株式の全部を有することになった法人であること</li> </ul>
被合併法人等の長期保有子法人・被合併法人等により設立された子法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結親法人が行った適格合併、適格株式交換（「適格合併等」という）により連結親法人との間に完全支配関係を有することになった法人であること</li> <li>適格合併等の日の5年前の日（5年内に設立された法人の場合は設立日）から適格合併等の日の前日まで、適格合併等に係る被合併法人、株式交換完全子法人による完全支配関係があった法人であること</li> </ul>
単元未満株式の買取等による子法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>会社法に規定する単元未満株式の買取り等により連結親法人と完全支配関係を有することになった法人であること</li> </ul>

## 4 繰越欠損金の連結納税への持込みに関する税制改正の影響

### ① 連結納税の開始時期による繰越欠損金への影響(1)

#### 【設 例】

P社は来年度からの連結納税適用を検討している。P社グループには繰越欠損金を有する100%子会社が4社あり、各社が100%子会社となった時期・経緯は下記に示す前提のとおりである。

この場合、P社を連結親法人とする連結納税を適用した際に子会社各社の繰越欠損金は連結納税適用後も使用することができるか。

#### 【前 提】

S 1社・S 2社は株式取得により100

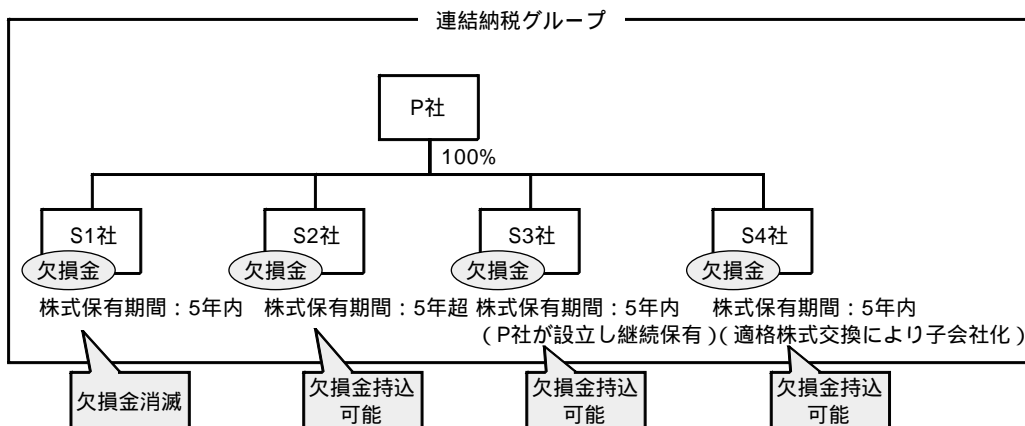
< 連結納税加入時に特定連結子法人となる法人 >

対象となる子法人	要件（複数の記載がある場合はすべて満たすこと）
完全支配関係のある法人により設立された子法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結親法人または連結子法人がその連結親法人または連結子法人による完全支配関係がある法人として設立されたものであること</li> </ul>

%子会社化した法人である。S 1社は2年前に、S 2社は10年以上前に発行済株式の全部を取得している。S 3社はP社が2年前に設立した100%子会社であり設立後現在まで継続して全株式を保有している。S 4社は2年前に適格株式交換により100%子会社化した法人であり株

式交換後継続して全株式を保有している  
(下記図に記載)

連結納税の適用にあたり連結親法人となる法人の100%子会社については、その100%子会社となった時期や経緯に応じてその子法人が有する繰越欠損金の取扱いが異なる場合がある。



【設例】のように繰越欠損金を有する4社を連結子法人として連結納税を開始する場合、これら子法人が有する繰越欠損金の取扱いを確認しておく必要がある。連結子法人となる法人が有する繰越欠損金が図-1に示したみなし連結欠損金に該当する場合には、連結納税への持込みが認められることになるが、該当しない場合にはその繰越欠損金は全額切り捨てられることとなる。

ここでS 2社は連結納税開始時に5年超継続してP社に100%保有されていることから、S 2社は特定連結子法人に該当し、繰越欠損金は特定連結欠損金として連結納税への持込みが可能となる。

また、S 3社はP社が100%保有してから5年を経過していないが、P社の100%出資により設立された後、設立日から継続してP社による完全支配関係が継続していることから特定連結子法人に該当し、繰越欠損金を特定連結欠損金額として連結納税へ持ち込むこ

とが可能であり、S 4社も連結納税開始前5年内に行われた適格株式交換の後、P社による完全支配関係が継続していることから特定連結子法人に該当し、繰越欠損金は特定連結欠損金として連結納税へ持ち込むことが可能である。

一方、S 1社については連結納税開始時点でP社による完全支配関係が生じてから5年以上経過しておらず、特定連結子法人に該当するための要件のいずれにも該当しないことから、繰越欠損金を連結納税へ持ち込むことはできず、繰越欠損金は連結納税開始とともに全額切り捨てられることになる。

なお、S 1社が特定連結子法人に該当しない場合には、その繰越欠損金が切り捨てられるだけでなく、連結納税開始に伴いS 1社の保有資産について時価評価が必要となるため、含み益資産を有する場合には連結納税開始に伴ってS 1社で課税が生じる可能性がある。ただし、含み益と繰越欠損金との通算により

繰越欠損金を使用し、保有資産の税務上の簿価が引き上げられることにより、その後の資産の売却や償却においてメリットが生じる

ケースも考えられるため、繰越欠損金の切捨てが必ずしもデメリットにならない場合もあることに留意が必要である。

## ② 連結納税の開始時期による繰越欠損金への影響(2)

### 【設 例】

P社は連結納税の適用を検討している。P社の100%子会社として繰越欠損金を有するS社があるが、平成22年度の税制改正によりS社の繰越欠損金は特定連結欠損金として連結納税への持込みが可能になったことから、連結納税へのデメリットはなくなったと考え、来年度(X1年)から連結納税を開始しようと考えている。

P社・S社の将来の課税所得の発生見込は下図のとおりだが、X1年から連結納税を開始することに問題はないか。

	繰越欠損金 残高	X1年	X2年	X3年	X4年	X5年	X6年
P社	0	350	300	100	100	100	100
S社	300	200	100	300	400	500	500

S社繰越欠損金(300)はX2年に繰越期限を迎える。

S社の繰越欠損金の使用可能性について留意が必要である。

仮にX1年から連結納税を開始する場合、X1年のP社の所得金額とS社の所得金額とを合算した連結納税グループ全体の所得金額は150となる。

S社が有する特定連結欠損金(300)はS社の個別所得金額(200)に達するまでの金額に対し使用することが可能であるが、連結所得金額が限度とされていることから(法

法81の9)、連結所得金額が150となるX1年はS社の繰越欠損金を使用することができない。

また、X2年においても連結所得金額が200となることから、X1年と同様にS社の繰越欠損金を使用することができない。

その結果、S社の繰越欠損金300については連結納税に持ち込むことは可能だったものの、使用できないままその繰越期限を迎えて全額消滅することになる。

< X 1 年から連結納税を開始するケース >

	繰越欠損金 残高	X 1 年 ( 連結 )	X 2 年 ( 連結 )	X 3 年 ( 連結 )	X 4 年 ( 連結 )	X 5 年 ( 連結 )	X 6 年 ( 連結 )
P 社	0	350	300	100	100	100	100
S 社	300	200	100	300	400	500	500
合算所得		150	200	200	300	400	400
S 社欠損金 使用可能額		0	0	0	0	0	0
P 社欠損金 使用可能額		0	0	200	150	0	0
合計所得金額		150	200	0	150	400	400
法人税額 ( 30% )		0	0	0	45	120	120

連結所得がマイナスとなり、  
X 1 年・X 2 年に S 社欠損金  
を使用できない。

一方、仮に X 1 年から連結納税を開始せず、単体納税のままでは、S 社の繰越欠損金は X 1 年、X 2 年に発生する S 社課税所得と通算することができ、繰越期限前に全額を使用することが可能になる。

また、X 2 年までの間に P 社で発生する欠

損金 ( X 1 年 350, X 2 年 300 ) は繰越欠損金として 7 年間繰越することが可能であるため、X 3 年から連結納税を開始することで P 社繰越欠損金を S 社課税所得と通算することが可能になり欠損金を有効活用することができる。

< X 3 年から連結納税を開始するケース >

	繰越欠損金 残高	X 1 年 ( 単体 )	X 2 年 ( 単体 )	X 3 年 ( 連結 )	X 4 年 ( 連結 )	X 5 年 ( 連結 )	X 6 年 ( 連結 )
P 社	0	350	300	100	100	100	100
S 社	300	200	100	300	400	500	500
合算所得		150	200	200	300	400	400
S 社欠損金 使用可能額		200	100	0	0	0	0
P 社欠損金 使用可能額		0	0	200	300	150	0
合計所得金額		350	300	0	0	250	400
法人税額 ( 30% )		0	0	0	0	75	120

S 社欠損金を使い切ったうえで  
P 社欠損金を使用。

上記【設例】のように、その適用のタイミングを誤ると結果的に繰越欠損金を切り捨てられたのと同様の結果になってしまうケース

も生じることから、連結納税の適用にあたってはその実施の有無だけでなく、適用するタイミングについても慎重に検討を行った上で



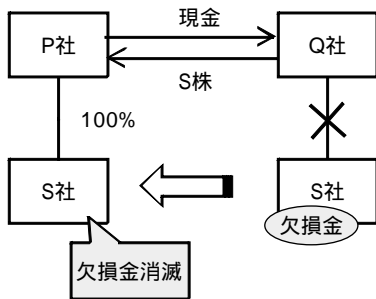
判断すべきである。

### ③ 子会社化の手法による繰越欠損金への影響

#### 【設例】

P社は連結納税を適用している。今期に買収によりS社（繰越欠損金あり）を

#### <株式取得>



上の図に示すとおり、P社が株式取得によりS社を100%子会社とする場合、S社は特定連結子法人に該当しないことから連結納税加入に伴いその有する繰越欠損金の全額が切り捨てられることになるが、これを株式取得ではなく適格株式交換により100%子会社にする場合にはS社は特定連結子法人に該当し、S社の繰越欠損金は特定連結欠損金として連結納税加入後にS社で生じる所得の範囲内で使用することが可能になる。

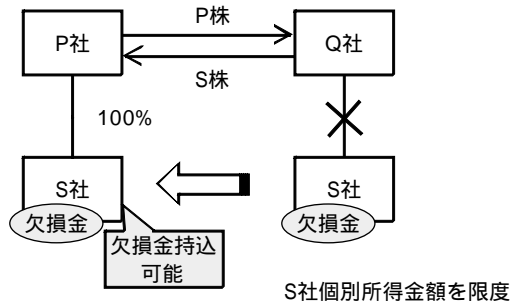
また、株式交換完全子法人として特定連結子法人に該当する場合、連結納税加入に伴う保有資産の時価評価課税も適用対象外になるが、一方、株式取得による場合には、時価評価課税の対象になるためいずれの手法を選択するかにより連結納税加入の際の課税関係は大きく変わることになる（法61の12）。

本【設例】のとおり、連結納税適用後に行う組織再編の手法が被買収会社の課税関係に大きく影響を及ぼすケースが想定されるため、組織再編取引を行う場合にはその取引形態が

100%子会社化することを予定しているが、S社の買収手法がS社の繰越欠損金の取扱いに影響を与えることはあるか。

連結納税を適用している法人が行う企業買収について、その手法によっては被買収会社の有する繰越欠損金の取扱いに影響を及ぼす可能性があるため留意が必要である。

#### <適格株式交換>



連結納税に与える影響についても視野に入れたスキーム構築を検討する必要があると考えられる。

なお、本【設例】は連結納税適用後に買収を行うケースを想定したものであるが、連結納税開始前に買収を行う場合においてもその子会社化の手法により繰越欠損金の取扱いに差異が生じることになる。

上記①の【設例】に示したとおり、連結納税開始前5年内に行われた株式取得による100%子会社については、連結納税開始に伴いその子会社の繰越欠損金の全額が切り捨てられることになるが、適格株式交換による場合には特定連結欠損金として使用することが可能になる。将来連結納税を適用する可能性のある法人が連結納税適用前に行う企業買収について、その手法によっては連結納税を適用する際の繰越欠損金の取扱いに影響を及ぼす可能性があるため、連結納税の適用を検討中の法人が行う組織再編取引については留意が必要である。

#### ④ 株式移転後に連結納税を開始する場合の繰越欠損金への影響

##### 【設 例】

P社は株式移転により設立された法人であり、持株会社としてグループ企業の経営管理を行っている。

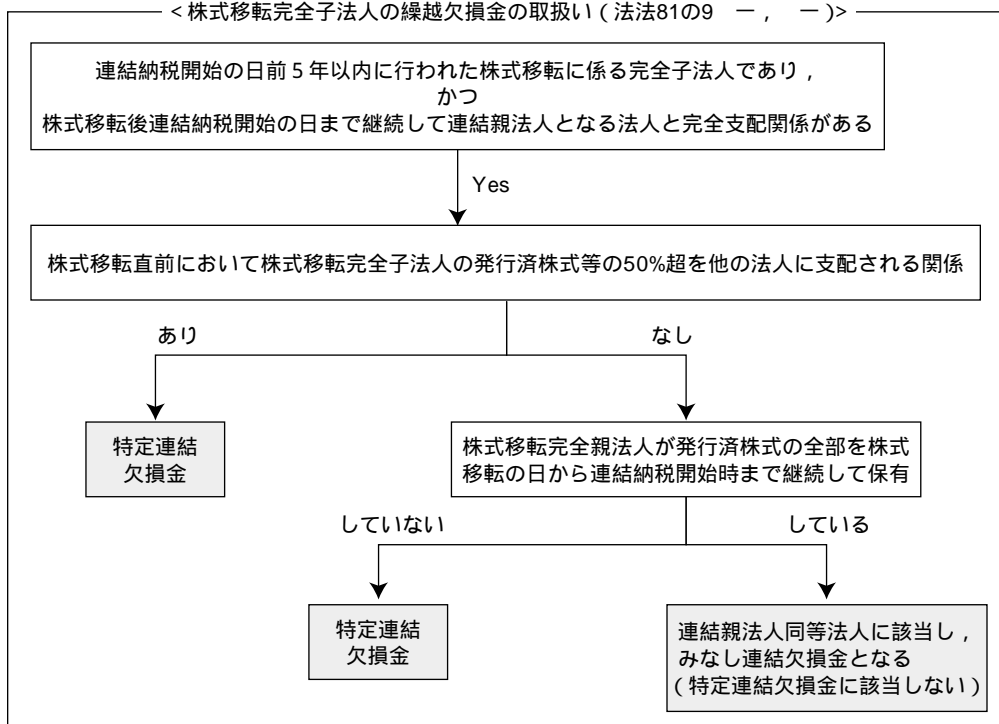
P社の課税所得は每期経常的にマイナスであり、繰越欠損金を自社で使用することが見込まれないことから連結納税の導入を検討している。

P社が連結納税を適用した場合、P社100%子会社の繰越欠損金の取扱いはどうなるか。

株式移転による持株会社化によりグループ運営を行う場合において、純粹持株会社とし

て主にグループ子会社の管理事業を行うような持株会社にあつては子会社からの配当収入が主な収益源であるケースが多く、そのような持株会社は受取配当金益金不算入の規定により所得金額がマイナスになることが想定される。グループ法人税制の導入により完全子法人株式について控除負債利子の計算がなくなる結果、受取配当金益金不算入額はさらに大きくなることが予想されるが、持株会社で恒常的に所得金額がマイナスになる場合、連結納税導入により持株会社の欠損金を連結納税グループ全体で使用することが可能になる。株式移転完全子法人の繰越欠損金の取扱いは複雑であり改正も行われているため、十分にその取扱いを確認した上で連結納税の適用を検討する必要がある。

＜株式移転完全子法人の繰越欠損金の取扱い（法81の9）＞



株式移転後に連結納税を開始する場合における株式移転完全子法人の繰越欠損金の取扱いは上図のとおりである。

上図フローにより「特定連結欠損金」と区分される欠損金額について税制改正前は連結納税への持込みが認められず連結納税開始と

ともに消滅していたが、税制改正に伴い特定連結子法人としてその法人で生じる所得の範囲において使用することが可能になっている。

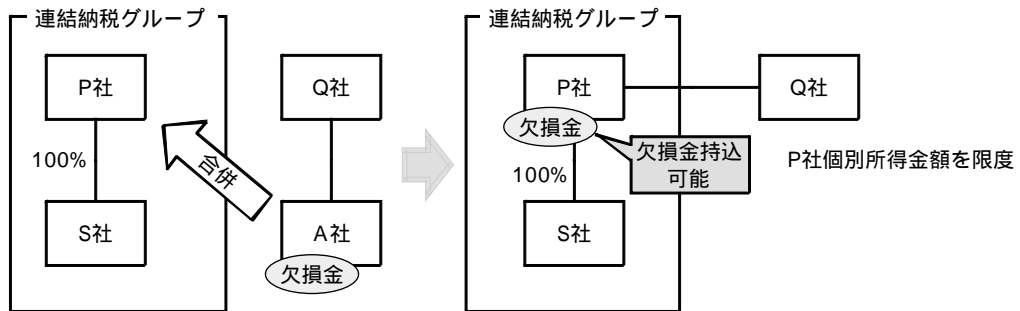
また、特定連結欠損金に該当しないみなし連結欠損金に区分される欠損金額については、税制改正前と同様に連結親法人同等法人の欠損金として、連結親法人の連結納税開始前の繰越欠損金とともに連結納税グループ全体で使用することが可能である。

その場合において、株式移転が適格株式移転に該当しない場合には、株式移転日の属する事業年度前の事業年度に生じた繰越欠損金については特定連結欠損金に該当することに

なることについても留意が必要である（法法81の9 一）。

### ⑤ 連結親法人が連結納税グループ外の法人との適格合併により繰越欠損金を引き継ぐ場合

連結親法人が連結納税グループ外の法人を吸収合併する場合、改正前と比べて繰越欠損金の使用に制限が生じることになるため留意が必要である。



連結親法人が連結納税グループ外の法人を吸収合併する場合、税制改正前においては合併によりP社が被合併法人A社から引継ぐ繰越欠損金については、支配関係が合併事業年度開始前5年以内に発生していることに伴う繰越欠損金の使用制限の規定や、特定株主等に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の規定の適用がない限り、合併法人P社が引き継いだ上で連結納税グループの他の法人の所得と通算することができた。しかし、税制改正により連結親法人が連結納税グループ外の法人との合併により引き継ぐ繰越欠損金は特定連結欠損金に該当するとされたことから、改正適用後に行われる合併においてはA社の繰越欠損金を連結納税グループ全体で使用することはできず、連結親法人P社で生じる所得金額の範囲内でのみ使用できることになる（法法81の9 二）。

本規定は税制改正前に比べ繰越欠損金の使用に制限が生じるような改正となっているため当該規定の取扱いに留意する必要があると思われる。

なお、税制改正前と同様に、適格合併の日を含む事業年度開始の日前5年以内に支配関係が生じている法人間で行われた適格合併については、法人税法57条3項の規定等により連結親法人への繰越欠損金の引継ぎが制限される場合があるため、実行時には併せて留意する必要がある。

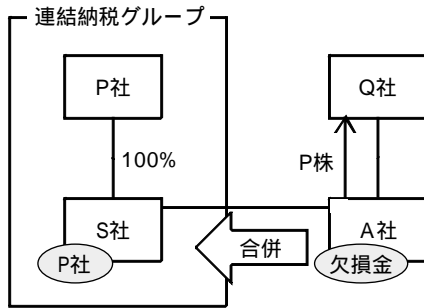
（適用時期）

本規定の取扱いは平成22年4月1日以後に開始する連結親法人事業年度のうち平成22年10月1日以降に行う合併について適用されるため（改正法附則26 ），合併を行うタイミングにより被合併法人の繰越欠損金を連結納税グループ全体で使用することが可能である

か、連結親法人の所得に対してのみ使用可能になるのか、その取扱いが異なることとなるため合併を検討している連結親法人は実行時期についても留意が必要である。

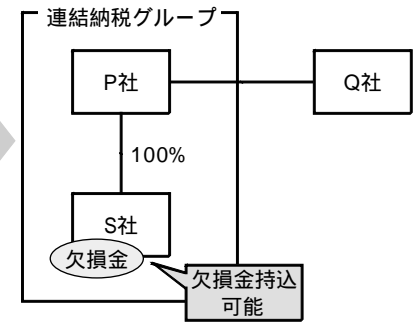
(参考) 連結納税グループ外の法人に長期保有子法人がある場合

上記ケースにおいて仮にA社に100%子会社があり、それら子法人がA社により長期保有されている子法人やA社により設立された法人である等、特定連結子法人に該当する場合には、これら子法人が有する欠損金額については特定連結欠損金として連結納税へ持ち込むことが認められる(法法81の9)。



## ⑥ 連結子法人が連結納税グループ外の法人との適格合併により繰越欠損金を引き継ぐ場合

連結子法人が三角合併を行った場合にも被合併法人の繰越欠損金を引き継ぐことが可能になった。



S社個別所得金額を限度

連結子法人S社が連結納税グループ外の法人A社との合併を行う場合、通常の合併であれば被合併法人の株主であるQ社にS社株式が交付されるため、P社とS社との間に連結完全支配関係がなくなり、S社は連結納税グループから離脱することになるが、連結子法人S社が三角合併を行う場合には、合併に伴いQ社に対してP社株式が交付されるため、S社は合併に伴い連結納税グループから離脱することはなくそのまま連結納税が適用されることとなる。

こういったケースにおいて、税制改正前の取扱いにおいては被合併法人の繰越欠損金を合併法人の連結欠損金として引き継ぐ旨の取扱いがなかったことから、被合併法人の繰越欠損金は合併法人へ引き継がれず連結納税へ持ち込むことができないと解されていたが、

税制改正により新たにみなし連結欠損金に含めることとされ(法法81の9 二)、当該欠損金について連結納税へ持ち込むことが可能になっている。

なお、当該三角合併によりS社がA社から引継ぐ欠損金については特定連結欠損金に該当するものとされていることから(法法81の9 二)連結納税グループ全体で使用することはできずS社の特定連結欠損金としてS社で生じる所得の範囲内で使用することとなる。

また、適格三角合併の日を含む事業年度開始の前日5年以内に支配関係が生じている法人間で行われた適格三角合併については、法人税法57条3項の規定等により繰越欠損金の引継ぎが制限される場合があるため、実行時には併せて留意する必要がある。

(適用時期)

本取扱いは4⑤の「連結親法人が連結納税グループ外の法人との合併により繰越欠損金を引き継ぐ場合」と同様に、平成22年4月1日以後に開始する連結親法人事業年度のうち平成22年10月1日以降に行う合併について適用されることとなる(改正法附則26)。

## 5 地方税の取扱い

連結納税は法人税についてのみ適用される制度であるため、地方税(事業税・住民税)については適用されない。その結果、繰越欠損金の取扱いについては法人税における取扱いと地方税における取扱いとに差異が生じることになる。

連結納税開始・加入に伴い法人税の繰越欠損金が切り捨てられる場合においても地方税の繰越欠損金に切捨ては生じないため、地方税独自の欠損金が生じることになる。したがって、連結納税による申告を行う際には地方税の繰越欠損金の取扱いについても十分注意する必要がある。

なお、連結納税開始時に切り捨てられることとなる法人税の繰越欠損金について、住民税においては税制改正前よりその繰越欠損金に対応する法人税相当を控除対象個別帰属調整額として住民税の課税標準から控除できることとされているが、本年度の税制改正により特定連結欠損金が設けられた結果、控除対象個別帰属調整額には特定連結欠損金に対応する法人税相当を含まないこととされている(地法53)。

## 最後に

連結子法人となる法人の連結納税開始前繰越欠損金の持込制限が緩和されたことにより、連結納税を選択する際のデメリットが一部解消されている。グループ法人税制の導入もあり、今後連結納税を選択する企業グループは増加していくものと思われるが、連結納税は一度選択すると原則として取り止めることができない制度であるため、実際の導入検討にあたってはそのメリット・デメリットを十分に把握し、適用のタイミングについても併せて検討していくべきものと思われる。

また、現在は連結納税を適用していない企業が行う組織再編取引が、連結納税適用後に影響を及ぼす場合もあるため、様々な観点から連結納税の導入検討は進めていく必要がある。

(了)

### 【執筆者紹介】

黒 須 大 輔(くろす だいすけ)  
税理士

2006年に新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人に入所。

現在、マネージャーとしてトランザクションタックス部に所属。

国内企業のM & Aや企業組織再編を中心にM & A税務スキームの構築、組織/事業再編税務アドバイザー、税務デューデリジェンス業務、連結納税アドバイザー業務等に従事。