

{ 平 13 . 6 . 2 6 }  
法 小 14 }

# 說 明 資 料

## 目 次

一	連結所得金額及び連結税額の計算の基本的な仕組み	1
二	連結納税制度に特有な事項	
1	内部取引に係る利益・損失の繰延べ	4
2	利益・損失の二重計上の防止	7
3	欠損金額の取扱い	9
三	連結納税制度における各個別制度の取扱い	
1	寄附金	12
2	貸倒引当金	14
3	交際費	16
4	特別税額控除	18

## 一 連結所得金額及び連結税額の計算の基本的な仕組み

連結所得金額は、連結グループ内の単体法人の所得金額を基礎とし、連結調整を加えた上で、連結グループを一体のものとして計算する仕組みとすることが適当ではないか。

計算の基本的仕組みを検討するに当たっては、次の点を考慮する必要がある。

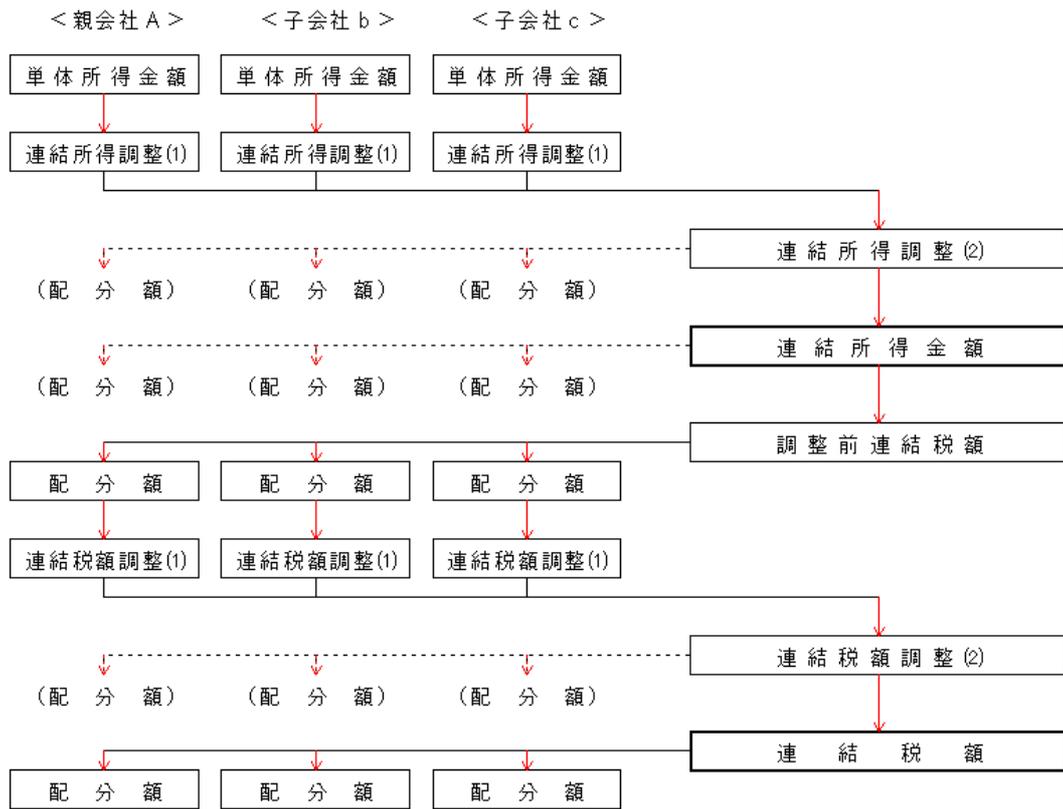
- ・ 我が国の商法等における法人と株主・債権者等との間の法律関係が基本的に単体法人を前提としていること、
- ・ 親会社が合併される等により連結納税制度が適用されなくなることがあり得ること、
- ・ 子会社が連結グループから離脱することがあること、
- ・ 現行税制においては、租税特別措置など特定の業種等を対象とした税額控除制度があること

このため、連結グループ内の各単体法人間の取引は時価で行うとともに、連結所得金額、連結税額を算出するための調整計算の過程において、調整金額等を各単体法人に対し合理的な基準で配分するものとする必要があるのではないか。

現行の単体課税においては、法人の規模等に応じて法人税率に格差が設けられているが、連結納税制度において、連結所得金額に対する法人税率をどのように考えるか。

各個別制度については、連結グループを一体として要件の判定や計算等を行うことを基本としながら、制度の趣旨を踏まえ、また、技術的な問題点等を十分に検討して、それぞれに相応しい仕組みとする必要があるのではないか。

(参考) 連結所得金額及び連結税額の計算の概要



## 二 連結納税制度に特有な事項

### 1 内部取引に係る利益・損失の繰延べ

連結グループの一体経営に着目して創設される連結納税制度においては、連結グループ内で行われた資産の譲渡等（以下「内部取引」という。）により生じた利益・損失は繰り延べることにするのが適当ではないか。

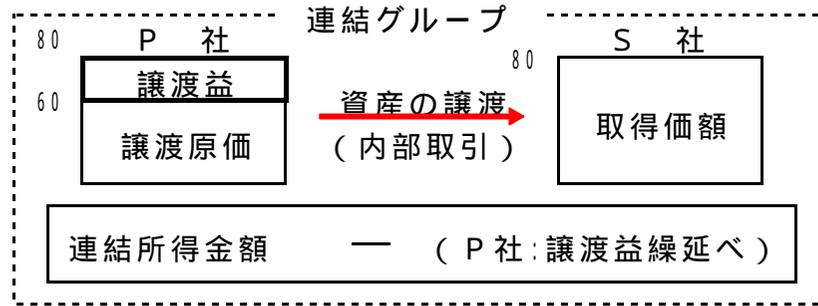
内部取引により生じた利益・損失を繰り延べる場合には、基本的には、全ての内部取引を対象とするべきであると考えられるが、納税者の事務負担等についても十分に配慮する必要があるのではないか。

内部取引により生じた利益・損失を繰り延べる方法は、連結グループ内の各単体法人に所得金額、税額等を合理的な基準で配分する必要があることを踏まえれば、資産の譲渡等を行った法人において繰り延べる方法が適当ではないか。

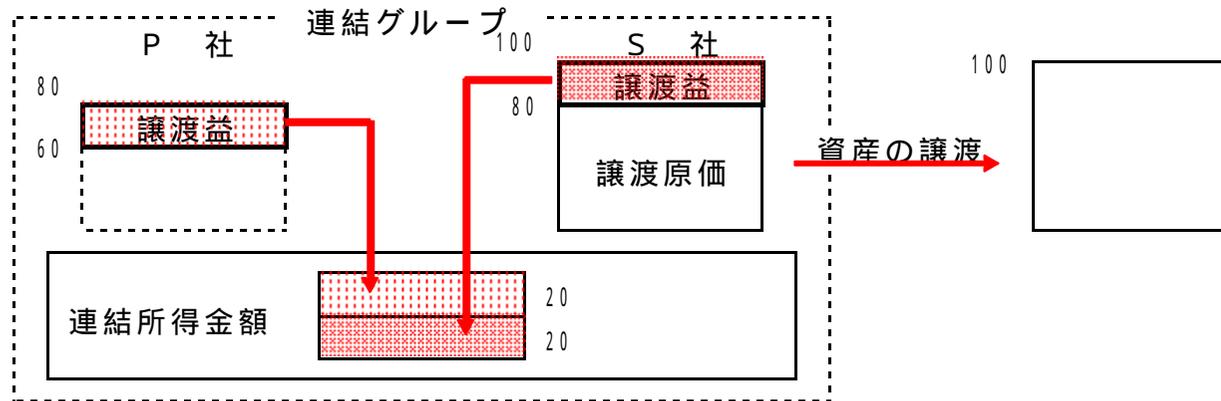
繰り延べた内部取引に係る利益・損失のその後の計上の仕方については、対象資産の種類によって譲渡原価の計算や費用化の方法が様々であることから、対象資産の種類に応じて工夫する必要があるのではないか。

(参考) 内部取引に係る利益・損失の繰延べ

(1) 内部取引が行われた時点



(2) 連結グループ外への譲渡が行われた時点



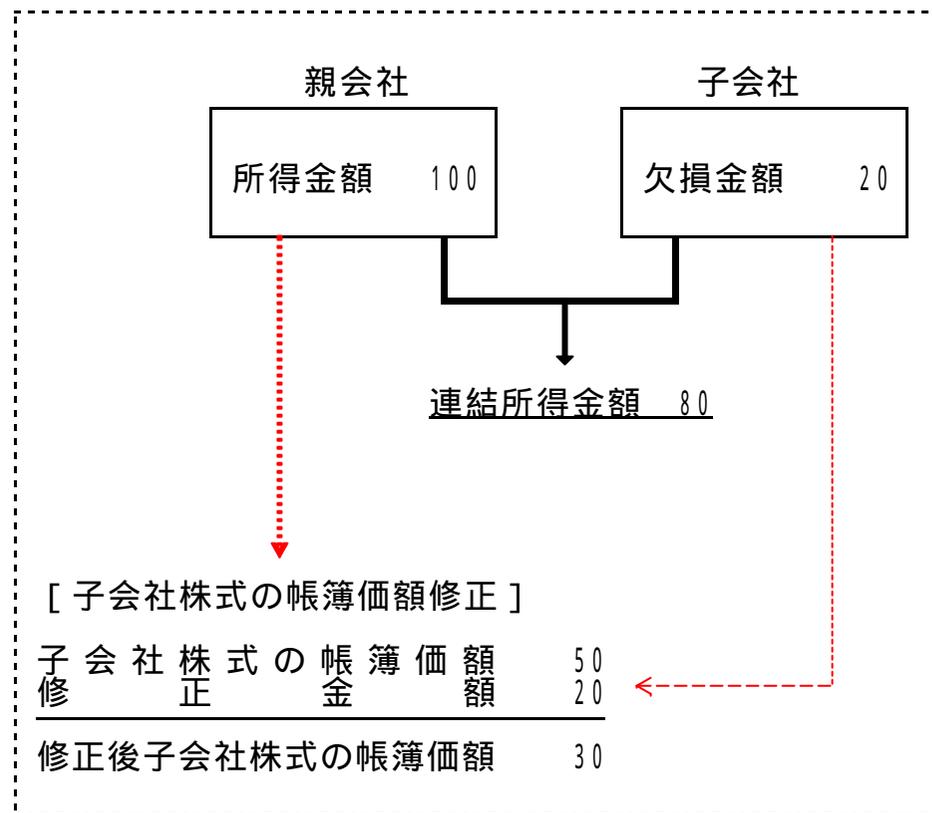
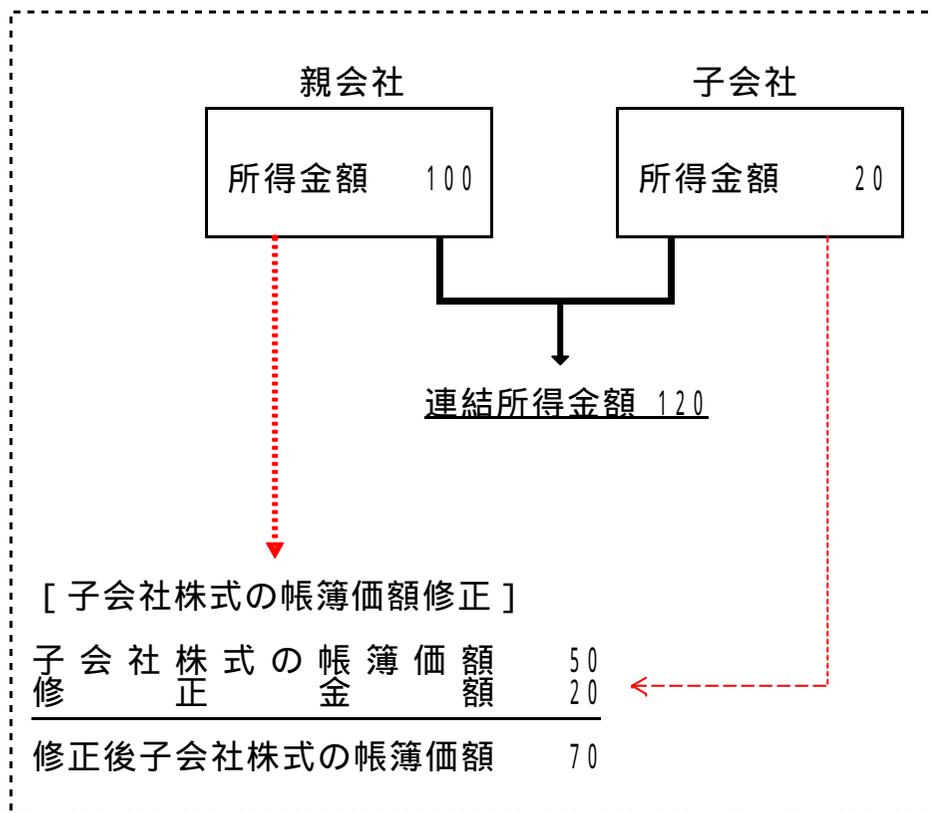
## 2 利益・損失の二重計上の防止

連結所得金額として課税された子会社の所得金額や連結所得金額から控除された子会社の欠損金額が、子会社株式の譲渡等により、再度、子会社株式の譲渡利益として課税されたり、子会社株式の譲渡損失として控除されることを避ける必要があるのではないかと。

子会社株式の譲渡等により生ずるこの実質的な二重課税や二重控除を回避する方法としては、譲渡等を行う子会社株式の帳簿価額を修正したり、子会社株式の譲渡利益の額や譲渡損失の額を修正する方法が考えられるのではないかと。

(注) 連結財務諸表制度においても、子会社株式に係る連結上の帳簿価額(子会社株式の取得価額に、子会社の取得後の増加剰余金等を加減算した金額)と単体決算上の帳簿価額(子会社株式の取得価額)との差額があるため、子会社株式を売却した場合には、その差額相当額の売却損益を修正することとされている。

(参考) 子会社株式の帳簿価額を修正する例



### 3 欠損金額の取扱い

連結欠損金額は、単体課税における青色欠損金額の繰越控除と同様に、その連結欠損金額が生じた連結事業年度から5年間で繰越控除を行うこととするのが適当ではないか。

連結納税制度が適用されなくなることがあり得ることや子会社の連結グループからの離脱により単体課税に移行することがあること等を考慮すれば、連結欠損金額、繰越連結欠損金額やその控除額の各単体法人への配分を行う必要があるのではないか。

連結グループに加入した子会社の加入前の繰越欠損金額については、その子会社の単体所得計算においてのみ繰越控除するなど、連結グループ外で生じた欠損金額を連結グループ内に取り込んで行う租税回避を防止するための万全の措置を講ずる必要があるのではないか。

(参考1) アメリカ及びフランスの連結納税制度における連結グループ加入前の欠損金額の取扱い

- ・ アメリカ： 連結グループ加入前に生じた欠損金額について、次のような制限がある。

S R L Y (Separate Return Limitation Year) ルール

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の対象金額は、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。

株主持分が著しく変動した場合の繰越欠損金額の控除の制限措置

欠損法人の株主持分に著しい変動(3年間に、5%以上の持分を有する株主の持分が50%ポイント超増加)が生じた場合には、その繰越欠損金額に係る各年度の控除限度額は、その欠損法人の持分変動前の株式の時価の一定額に制限される。

(注) 連結に特有な制度ではなく一般的な措置である。
- ・ フランス： 子会社の連結グループ加入前からの繰越欠損金額については、子会社の個別所得のみの控除に制限される。

( 参考 2 ) 単体課税における青色欠損金額の繰越控除制度 ( 法法 57 )

〔青色欠損金額の繰越控除制度〕  
 各事業年度開始の日前5年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額（既に繰越控除された金額及び繰戻還付の基礎とされた金額を除く。）がある場合には、その欠損金額に相当する金額は、損金の額に算入される。

〔要件〕  
 欠損事業年度に青色申告書を提出し、その後連続して確定申告書を提出していること。

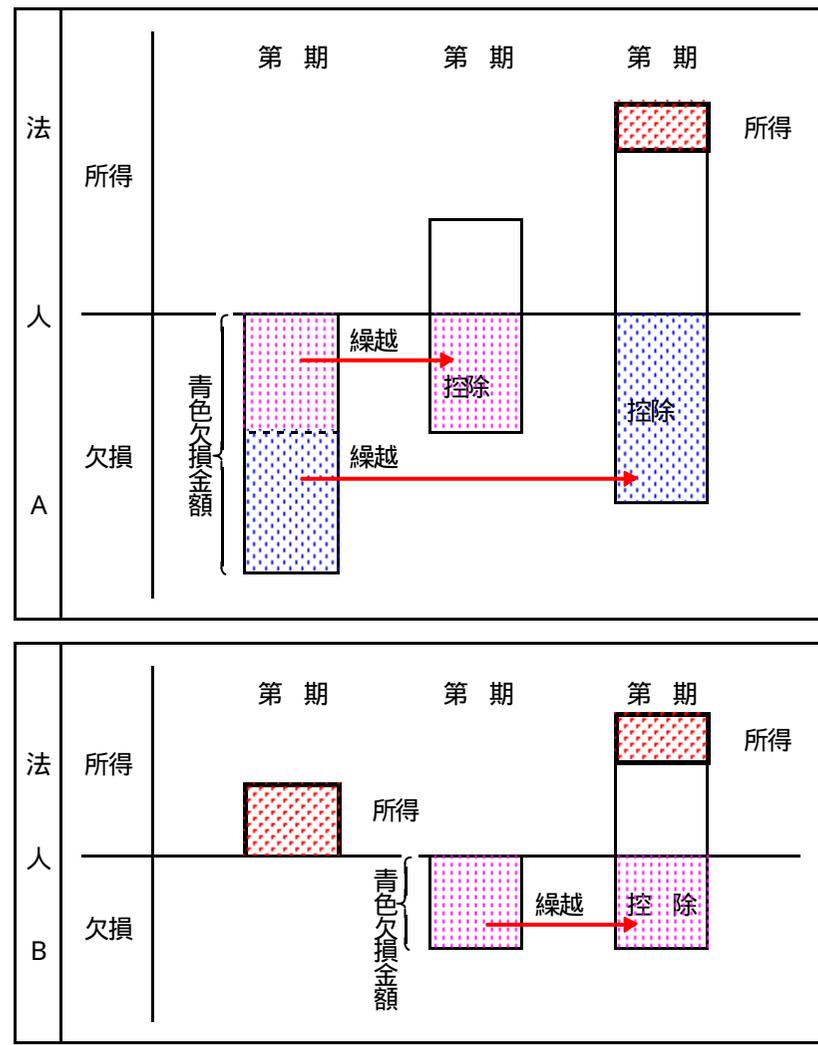
〔参考〕組織再編成が行われた場合の取扱い

- ・ 適格合併等の場合の被合併法人等の未処理欠損金額の引継ぎ
- ・ 特定資本関係を有する法人間でみなし共同事業に該当しない適格合併等が行われた場合における被合併法人等の未処理欠損金額の引継ぎ制限及び合併法人等の繰越欠損金額の控除制限

〔その他欠損金に関連する制度〕

- ・ 青色欠損金の繰戻還付制度
- ・ 青色申告書を提出しなかった事業年度の災害による損失金の繰越控除制度
- ・ 資産整理に伴う私財提供等があった場合の欠損金の損金算入制度
- ・ 特定事業者の設備廃棄による欠損金の繰越期間の特例
- ・ 特定対内事業者等に係る欠損金の繰越期間の特例

〔青色欠損金額の繰越控除制度〕



### 三 連結納税制度における各個別制度の取扱い

#### 1 寄附金

連結グループの一体経営に着目して創設される連結納税制度においては、連結グループを一体として寄附金の損金不算入額の計算を行う必要があるのではないか。

寄附金の損金算入限度額の計算の基礎となる所得金額及び資本等の金額は、連結納税制度が連結グループを一体として課税するものであることから、連結所得金額及び親会社の資本等の金額とするのが適当ではないか。

我が国の商法等における法人と株主・債権者等との間の法律関係が基本的には単体法人を前提としていることや、利益・損失、資産・負債を特定の法人に集めることによって租税回避を行うことを防止する必要があること等を考慮すれば、連結グループ内の単体法人間の寄附金は損金不算入とする必要があるのではないか。

(参考) 単体課税における寄附金の損金不算入制度 (法法37)

法人の支出した寄附金については、特定の寄附金を除き、一定の限度額を超える部分の金額が損金不算入となる。

寄附金の種類	損金算入額
国・地方公共団体に対する寄附金	全額
指定寄附金	
特定公益増進法人に対する寄附金	損金算入限度額の範囲内 (注)
一般寄附金	損金算入限度額の範囲内
損金算入限度額	$= \left[ \text{資本等の金額} \times \frac{2.5}{1,000} + \text{所得金額} \times \frac{2.5}{100} \right] \times \frac{1}{2}$

(注) 一般寄附金の限度率とは別枠で同額まで認められる。

〔損金不算入額の計算〕



## 2 貸倒引当金

貸倒引当金については、各単体法人が期末に有する金銭債権に対し、確定した決算において損金経理によりその計上を行うことが前提となっていること等を考慮すれば、連結グループ内の各単体法人が個別に計算した損金算入額を合算するのが適当ではないか。

連結納税制度が連結グループの一体経営に着目して創設されるものであることを考慮すれば、連結グループ内の単体法人間の金銭債権は、貸倒引当金の繰入限度額の計算の対象となる金銭債権から除くのが適当ではないか。

一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入限度額を計算する場合の貸倒実績率については、連結グループ内の法人に対する売掛債権等の貸倒損失等を除いて計算する必要があるのではないか。

(参考) 単体課税における貸倒引当金制度 (法法52)

〔繰入限度額〕

個別評価金銭債権 (一部回収不能見込金銭債権)  
 …… 回収不能見込額

一括評価金銭債権 (売掛債権等)  
 …… 期末一括評価金銭債権の簿価に貸倒実績率を乗じて計算した金額

〔貸倒実績率〕

$$\frac{\text{前3年の貸倒損失等の合計額} \times \frac{12}{\text{各事業年度の月数の合計}}}{\text{前3年の期末一括評価金銭債権の簿価の合計額} \div \text{各事業年度の数}}$$

(中小法人の特例)

- 資本金1億円以下の法人は、貸倒実績率に代えて次の繰入率によることができる。

(繰入率)

卸売業、小売業	-----	10 / 1,000
製造業	-----	8 / 1,000
金融保険業	-----	3 / 1,000
割賦販売小売業、割賦購入あっせん業	-----	13 / 1,000
その他の事業	-----	6 / 1,000

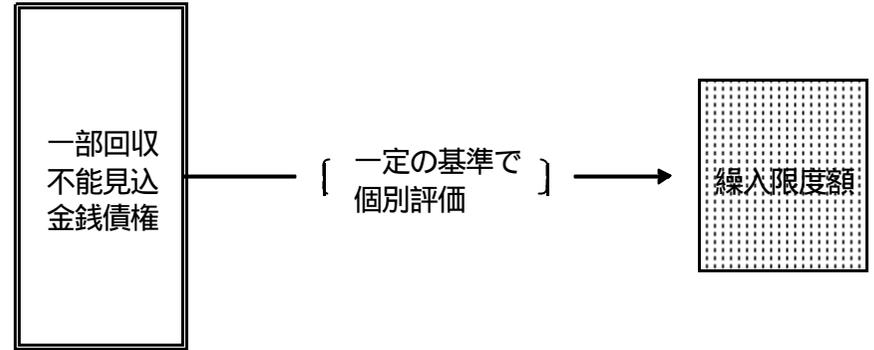
(法定繰入率の廃止に伴う経過措置)

- 平成10年度から平成14年度までの間は、経過措置による繰入率によることができる。

〔取崩し〕

翌期に全額を取り崩して、益金に算入する。

〔個別評価金銭債権〕



〔一括評価金銭債権〕



### 3 交際費

連結グループの一体経営に着目して創設される連結納税制度においては、連結グループを一体として交際費の損金不算入制度を適用する必要があるのではないか。

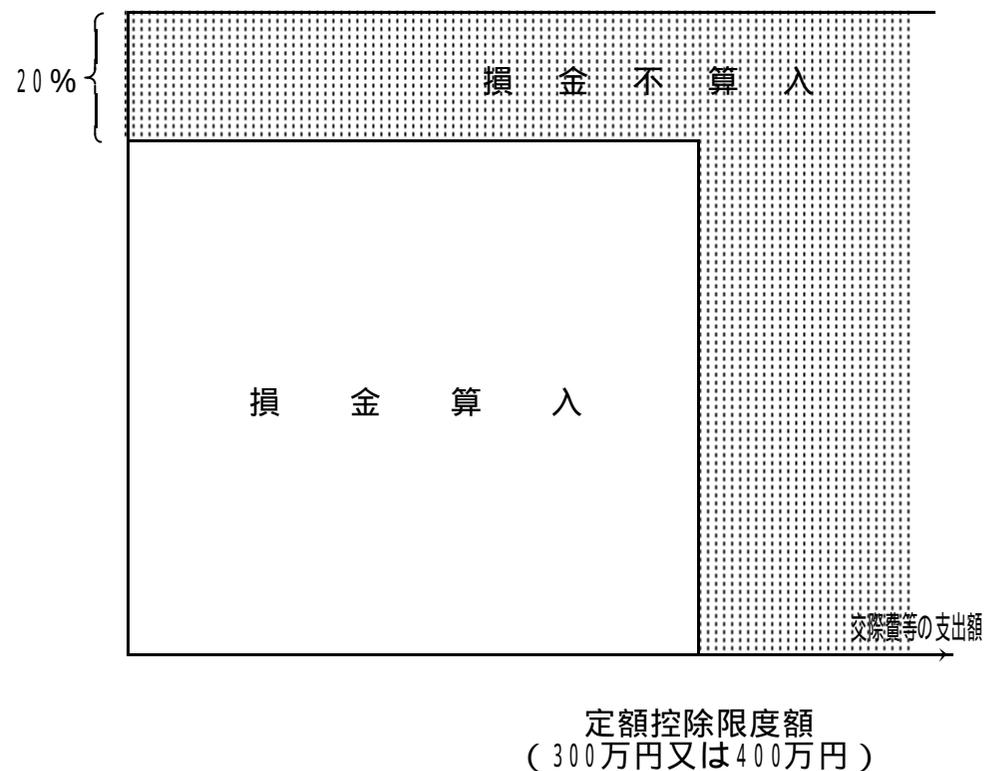
交際費の損金不算入額は、資本の金額により異なることとなっているが、連結納税制度が連結グループを一体として課税するものであること、法人数を増やすことにより損金算入枠を増やすことができるという問題があること等を考慮すれば、連結グループの資本の金額は、親会社の資本の金額とするのが適当ではないか。

(参考) 単体課税における交際費等の損金不算入制度 (措法61の4)

法人の資本又は出資の金額に応じ、各事業年度に支出する交際費等の額のうち次の金額が損金不算入となる。

資本金額等	損金不算入額
5,000万円超	全額
1,000万円超 5,000万円以下	$\left[ \begin{array}{l} 300\text{万円に} \\ \text{達するまで} \\ \text{の金額の}20 \\ \% \text{相当額} \end{array} \right] + \left[ \begin{array}{l} 300\text{万円} \\ \text{を超える} \\ \text{金額} \end{array} \right]$
1,000万円以下	$\left[ \begin{array}{l} 400\text{万円に} \\ \text{達するまで} \\ \text{の金額の}20 \\ \% \text{相当額} \end{array} \right] + \left[ \begin{array}{l} 400\text{万円} \\ \text{を超える} \\ \text{金額} \end{array} \right]$

【資本又は出資の金額が5,000万円以下の法人の場合】



## 4 特別税額控除

### (1) 増加試験研究費の税額控除

連結グループの一体経営に着目して創設される連結納税制度においては、基本的には連結グループを一体として増加試験研究費の税額控除制度を整備する必要があるのではないか。

連結グループを一体として試験研究費の増加額を基準とする制度とした場合には、比較試験研究費の調整計算や税額控除額の配分の計算が複雑なものとならざるを得ないことにも留意する必要があるのではないか。

税額控除の限度となる法人税額を基準とした金額について、連結税額を基準とするか連結グループ内の各単体法人の連結税額に対応した金額を基準とするかについては、試験研究費の増加額の計算と整合性のある制度にする必要があるのではないか。

## ( 2 ) 設備投資に係る税額控除

法人の資本金額や業種、さらには個別法に規定する認定事業者など個々の法人の属性に着目して講じられている設備投資に係る税額控除について、どのように考えるか。

連結納税制度が適用されなくなることがあり得ることや子会社の連結グループからの離脱により単体課税に移行することがあることを考慮すれば、税額控除額や繰越税額控除限度超過額の各単体法人への配分を行う必要があるのではないか。

(注) 繰越税額控除限度超過額： 税額控除の対象となる金額のうち、税額控除を受ける限度となるその事業年度の法人税額の20%相当額を超える金額。1年間(又は4年間)の繰越しができる。

連結グループに加入した子会社の加入前の繰越税額控除限度超過額については、その子会社の個別税額計算においてのみ控除するなど、子会社の加入前の欠損金額と同様の措置を講ずる必要があるのではないか。

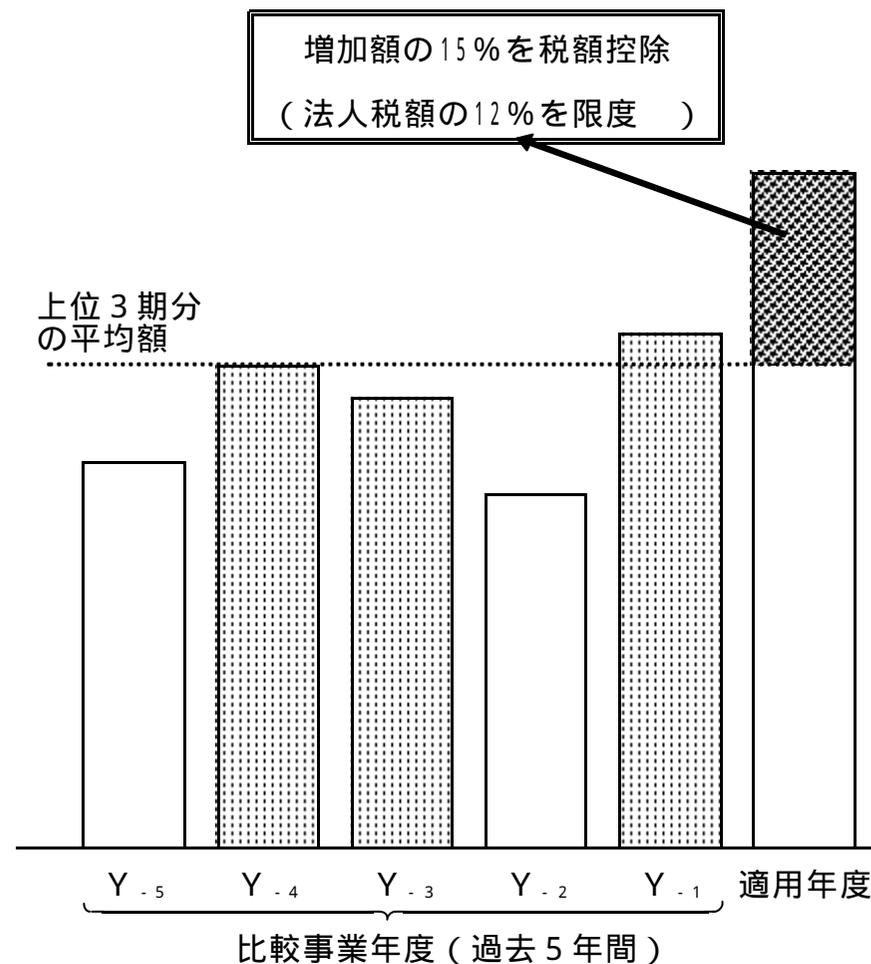
(参考) 単体課税における増加試験研究費の特別税額控除制度 (措法42の4)

適用年度の試験研究費の額が比較試験研究費の額を超える場合 (前期、前々期の試験研究費を超える場合に限る。) には、比較試験研究費の額を超える額の15%相当額を法人税額から控除することができる。

[計算式]

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{適用年度の} \\ \text{試験研究費の額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{比較試験} \\ \text{研究費の額} \end{array} \right\} \times 15\%$$

(注) 比較試験研究費の額 適用年度の開始の日  
前5年以内に開始した事業年度 (比較事業年度)  
の試験研究費の額のうち多い方から3期分の  
平均額



特別試験研究費がある場合には、その15%相当額を加算。  
但し、法人税額の14%相当額を限度。