

第11章 連結納税制度とグループ法人税制

1990年代以降、企業統治の在り方の変化に対応し、組織再編制度、連結会計制度、新会社法などの企業の組織形態に関する法制度が整備され、これに対応して、法人税においても、平成13年度以降、連結納税制度や組織再編税制などの改正が実施された。

また、企業グループを対象とした法制度や会計制度が定着しつつある中、税制においても持株会社制のような法人の組織形態の多様化に対応するとともに、課税の中立性や公平性を確保する必要性が生じていることから、平成22年度改正において、グループ法人税制が創設された。

この章では、連結納税制度とグループ法人税制を学習するが、両制度は、法人グループを意識した制度ではあるが、連結納税制度が選択適用であるのに対して、グループ法人税制は強制適用である。

第1節 連結納税制度

この節では、連結納税制度の仕組みを学習する。

学習のポイント

- 1 連結納税制度とはどのような制度か
- 2 連結事業年度及び申告・納税義務はどうなるのか
- 3 連結所得の金額及び連結税額はどのように計算するのか

1 連結納税制度とはどのような制度か

連結納税制度とは、国税庁長官の承認を前提とし、連結親法人とその連結親法人による完全支配関係がある他の内国法人（連結子法人）のすべてで構成されるグループを一単位として、連結親法人がそのグループの連結納税義務者となり、連結所得の金額等をまとめて一の申告書（連結確定申告書）に記載して法人税の申告・納税を行う制度である（法4の2～4の5、令14の6～14の9）。

なお、連結納税の対象となる子法人を任意に選択することは認められない。

【参 考】

- 1 連結親法人とは、法人税法第4条の2「連結納税義務者」の承認を受けた同条に規定する内国法人をいう（法2十二の六の七、連基通1-3-1）。

なお、連結親法人となることができる内国法人は、普通法人又は協同組合等に限られ、清算中の法人、普通法人（外国法人を除く。）又は協同組合等との間にその普通法人又は協同組合等による完全支配関係がある法人、特定目的会社等は除かれる（法4の2、令14の6①③）。

- 2 連結子法人とは、法人税法第4条の2「連結納税義務者」の承認を受けた他の内国法人をいう（法2十二の七、連基通1-3-1）。

なお、連結子法人となることができる内国法人は、連結親法人となることができる法人との間に完全支配関係がある普通法人に限り、普通法人以外の法人、破産手続開始の決定を受けた法人、特定目的会社、投資法人等の連結除外法人は除かれる（法4の2、令14の6①②）。

- 3 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又はその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2十二の七の七）。ここでいう「完全支配関係」とは、親法人と子法人との

間の親法人による直接完全支配関係のうち、連結除外法人及び外国法人が介在しないものをいう（令14の6②）。

- 4 連結法人とは、連結親法人又はその連結親法人との間に連結完全支配関係がある連結子法人をいう（法2十二の七の二）。
- 5 連結所得とは、連結親法人及び連結子法人の所得をいう（法2十八の四）。
- 6 連結確定申告書とは、法人税法第81条の22《連結確定申告》の規定により提出する申告書をいう。
- 7 連結納税の適用を受けようとする場合には、原則として、最初に適用を受けようとする親法人の事業年度開始の日の3か月前までに、親法人及びその親法人による完全支配関係がある全ての子法人の連名で、必要な事項を記載した申請書（承認申請書）を親法人の納税地を所轄する税務署長を経由して、国税庁長官に提出しなければならない（法4の3①）。

2 連結事業年度及び申告・納税義務はどうなるのか

(1) 連結事業年度

連結親法人に対しては、各連結事業年度の連結所得について、その連結所得に対する法人税を課すこととなる（法6）。この連結事業年度とは、連結法人の連結親法人事業年度（その連結法人に係る連結親法人の事業年度をいう。）開始の日からその終了の日までの期間をいい、連結親法人事業年度と事業年度の異なる連結子法人は、自らの事業年度にかかわらず、この連結事業年度の期間を一つの事業年度とみなして所得金額を計算する（法14、15の2）。

（注）連結納税制度の適用開始、連結事業年度中の連結子法人の加入・離脱等に伴い各連結子法人の単体所得の課税期間と連結所得の課税期間を区分するため、種々の場面に応じたみなし事業年度が設けられている（法14）。

(2) 申告等

連結親法人は、各連結事業年度終了の日の翌日から2月以内に、連結確定申告書を連結親法人の納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（法81の22①）。

なお、連結子法人は、各連結事業年度に係る連結法人税の個別帰属額等を記載した書類をその連結子法人の本店所在地の所轄税務署長に提出する必要がある（法81の25①）。

【参 考】 連結法人税の個別帰属額（法81の18）

連結グループを一体のものとして計算した連結法人税の額を各連結法人に対して配分するために、法人税法第81条の18(連結法人税の個別帰属額の計算)の規定により計算する連結法人税の負担額として支出すべき金額、又は連結法人税の減少額として収入すべき金額を連結法人税の個別帰属額という。

(3) 申告期限の特例

各連結法人において、会計監査人の監査を受けなければならないことなどの理由により、決算が確定しないため、又は連結子法人が多数に上ることなどの理由により、各連結事業年度の連結所得の金額等の計算を了することができないため、連結確定申告書を各連結事業年度終了の日の翌日から2月以内に提出できない常況にある場合には、連結親法人が納税地の所轄税務署長の承認を受けることにより、その提出期限を2月間延長することができる（法81の24①）。

(4) 納付

連結親法人は、連結所得に対する法人税を連結確定申告書の提出期限までに納付しなければならない（法81の27）。また、連結子法人は連結親法人が納付すべき連結所得に対する法人税について、連帯納付の責任を負う（法81の28）。

(5) 税率

連結所得の金額に対する法人税の税率は、連結親法人の区分に応じ次表のとおりとなる（法81

の12、措法68の8、措法68の100、68の108)。

なお、平成22年4月1日以後に開始する事業年度から中小企業者等に対する軽減税率等の特例は、資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人等との間にその法人による完全支配関係がある普通法人等（法66⑥各号に掲げるもの）については、適用しないこととされた（措法68の8、法66⑥、81の12②、③、⑥）。

法人の種類、所得金額		適用連結事業年度	24.4.1以後 開始連結 事業年度	27.4.1以後 開始連結 事業年度	28.4.1以後 開始連結 事業年度	30.4.1以後 開始連結 事業年度	31.4.1以後 開始連結 事業年度
普通法人	資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下のもの又は資本若しくは出資を有しないもの（相互会社及び大法人による完全支配関係がある法人を除く。）	年800万円以下の部分	(15%)	(15%)	(15%)	(15%)	19%
		年800万円超の部分	25.5%	23.9%	23.4%	23.2%	23.2%
	上記以外の法人		25.5%	23.9%	23.4%	23.2%	23.2%
協同組合等（特定の協同組合等を除く。）		年800万円以下の部分	(16%)	(16%)	(16%)	(16%)	20%
		年800万円超の部分	20%	20%	20%	20%	
特定の協同組合等（特定の地区又は地域に係るもので、措法68の108に掲げる一定の要件を満たすもの）		年800万円以下の部分	(16%)	(16%)	(16%)	(16%)	20%
		年800万円超10億円以下の部分	20%	20%	20%	20%	
		年10億円超の部分	22%	22%	22%	22%	
特定の医療法人（一定の要件を満たすものとして、措法67条の2①に規定する国税庁長官の承認を受けたもの）		年800万円以下の部分	(16%)	(16%)	(16%)	(16%)	20%
		年800万円超の部分	20%	20%	20%	20%	

(注) カッコ内は、租税特別措置法第68条の8《中小企業者等である連結法人の法人税率の特例》の規定による税率で、平成24年4月1日から平成31年3月31日までの間に開始する各連結事業年度について適用することとされている。

3 連結所得の金額及び連結税額はどのように計算するのか

連結所得の金額の計算は、基本的には連結納税制度を適用していない法人の所得（単体所得）の金額を計算する場合と同様に、その連結事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とされており、次の項目についてはそれぞれ次のとおり計算する（法81の2）。

また、連結税額は連結所得の金額に上記2(5)の税率を乗じて計算した金額から各種の税額控除額を控除して計算する（法81の12）。

(1) 連結法人間取引の損益調整

連結法人間には完全支配関係があることから、法人税法第61条の13の規定により譲渡損益が繰り延べられる（第2節 「グループ法人税制」参照）。

なお、平成22年10月1日前に旧法人税法第81条の10第1項の規定により繰り延べられた譲渡損益

については、法人税法第61条の13の規定により繰り延べられたものとみなされる（平成22年改正法附則22②）。

イ 譲渡損益調整資産

「譲渡損益調整資産」とは、次の資産のうち、その譲渡の直前の帳簿価額が1,000万円以上のものをいう（法61の13①、令122の14①）。

- (イ) 固定資産
- (ロ) 棚卸資産たる土地（土地の上に存する権利を含む。）
- (ハ) 有価証券（譲渡法人又は譲受法人において売買目的有価証券に該当するものを除く。）
- (ニ) 金銭債権
- (ホ) 繰延資産

ロ 譲渡利益額又は譲渡損失額の戻入

連結法人が他の連結法人に譲渡した譲渡損益調整資産につき、譲受法人において、譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却その他政令で定める事由が生じた場合には、当該譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額は、政令で定めるところにより、当該連結法人の各連結事業年度の連結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61の13②）。

(2) 連結繰越欠損金

イ 連結欠損金額の繰越控除

連結グループの各連結事業年度開始の日前9年（注）以内に開始した連結事業年度で生じた連結欠損金額は、その各連結事業年度において、連結所得の金額の50/100を限度（控除限度額及び繰越期間は下表のとおり。）として損金の額に算入される（法81の9①）。

ロ 連結納税適用前の欠損金額の繰越控除

連結納税適用前に生じた欠損金額であっても、連結親法人の最初に連結納税を適用する事業年度開始の日前9年（注）以内に開始した各事業年度に親法人に生じた欠損金額の他一定の要件を満たすものは、連結欠損金額とみなしてイの適用を受けることができる（法81の9②）。

（注）平成27年度税制改正において、「前9年以内に開始した各連結事業年度」から「前10年以内に開始した各連結事業年度」に改正され、その施行日（平成29年4月1日）について、平成28年税制改正において、平成30年4月1日とする見直しが行われた（平成27年改正法附則1八の二）。この改正は平成30年4月1日以後に開始する連結事業年度において生ずる連結欠損金について適用される（平27改正法附則30①）。

【参考】控除限度額と繰越期間

連結親法人の連結事業年度	平成27年4月1日から平成28年3月31日の間に開始する連結事業年度	平成28年4月1日から平成29年3月31日の間に開始する連結事業年度	平成29年4月1日から平成30年3月31日の間に開始する連結事業年度	平成30年4月1日以後に開始する連結事業年度
控除限度額	連結欠損金控除前の連結所得の金額の65%	連結欠損金控除前の連結所得の金額の60%	連結欠損金控除前の連結所得の金額の55%	連結欠損金控除前の連結所得の金額の50%
繰越期間	9年			10年

(3) 受取配当等の益金不算入

連結法人が受ける配当等の額のうち次の区分に応じてそれぞれ次に掲げる金額は、連結所得の金額の計算上、益金の額には算入されない（法81の4）。

イ 平成27年4月1日以後に開始する連結事業年度

【計算式】

受取配当等の益金不算入額は、①から④までに掲げる算式により計算した額の合計額となる。

- ① 完全子法人株式等（注1）に係る配当等の額（全額）
- ② 関連法人株式等（注2）に係る配当等の額 — 関連法人株式等に係る負債利子額（注）
- ③ その他の株式等に係る配当等の額 × 50%
- ④ 非支配目的株式等（注3）に係る配当等の額 × 20%

（注1）完全子法人株式等とは、平成27年4月1日以後に開始する連結親法人事業年度において受け取る配当等に係る株式等のうち、その配当等の額の計算期間の初日から末日まで継続して連結法人とその配当等を支払う他の内国法人との間に完全支配関係があった場合の当該他の内国法人の株式等をいう（法81の4⑤、令155の9①、平27改正法附則29）。

（注2）関連法人株式等とは、内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の3分の1を超える数又は金額の当該内国法人の株式等を配当等の計算期間の初日から末日まで連結法人が保有している株式等をいう（法81の4⑥、令115の10）。

（注3）非支配目的株式等とは、他の内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の5%以下に相当する数又は金額の株式等を連結法人の配当等の額の支払に係る基準日において保有する場合の株式等をいう（法81の4⑦、令115の10の2）。

ロ 平成27年3月31日以前に開始する連結事業年度

【計算式】

受取配当等の益金不算入額は、①から③までに掲げる算式により計算した額の合計額となる。

- ① 完全子法人株式等（注4）に係る配当等の額（全額）
- ② 関係法人株式等（注5）に係る配当等の額 — 関係法人株式等に係る負債利子額
- ③ その他の株式等に係る配当等の額 × 50%

（注4）完全子法人株式等とは、平成22年4月1日以後に開始する連結親法人事業年度において受け取る配当等に係る株式又出資のうち、その配当等の額の計算期間の開始から末日まで継続して連結法人とその配当等を支払う他の内国法人との間に完全支配関係があった場合の当該他の内国法人の株式又は出資をいう（旧法81の4⑤、旧令155の9①、平22改正法附則24①）。

（注5）関係法人株式等とは、内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額のうち連結グループに属する法人の有する株式の数又は出資金額の合計の割合が25%以上となるなど一定の要件を満たすものをいう（旧法81の4⑥、旧令115の10）。

(4) 寄附金

連結法人が各連結事業年度において完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額（注1）は、その連結法人の各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ない（法81の6②）。

また、寄附金の損金不算入額の計算は、連結親法人の連結個別資本金等の額（注2）と連結所得の金額を基礎として、連結グループを一体として行われる（法81の6①）。

（注1）平成22年10月1日以後に支出する寄附金については、法人税法25条の2《受贈益の益金不算入》の規定を適用

しないとした場合に寄附金の支出先において益金の額に算入される受贈益の額に対応するものに限る（法81の6②、平22改正法附則25）。

（注2）連結個別資本金等の額とは、連結申告法人が株主等から出資を受けた金額として計算される金額をいう（法2十七の二）。

(5) 交際費等

交際費等の損金不算入額の計算は、連結親法人の資本金の額又は出資金の額を基礎として、連結グループを一体として行われる。連結親法人事業年度が平成26年4月1日から平成30年3月31日までの間に開始する各連結事業年度においては、交際費等のうち接待飲食費（注）の額の50/100に相当する金額は、損金の額に算入される（措法68の66①）。

なお、資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人（普通法人のうち、その事業年度終了の日において、法66⑥二又は三に掲げる法人に該当するものを除く。）については、定額控除限度額を超える金額が損金の額に算入されない。定額控除限度額は、平成25年4月1日以後に開始する事業年度については年800万円（平成25年3月31日以前に開始した事業年度においては年600万円、平成21年4月1日前に終了した事業年度においては400万円）に事業年度の月数を乗じてこれを12で除して計算した金額となる。おって、接待飲食費の額の50/100相当額の損金算入と定額控除限度額までの損金算入のいずれかを選択適用することができる（措法68の66②）。

（注）接待飲食費とは、交際費等のうち飲食その他これらに類する行為のために要する費用（専ら役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出するものを除く。以下「飲食費」という。）飲食費であって、整理・保存が義務付けられている帳簿書類に飲食費に係る飲食等のあった年月日、参加した得意先、仕入先その他事業に関係のある者等の氏名又は名称及びその関係、参加した者の数、飲食費の額等の事項を記載することにより飲食費であることが明らかにされているものをいう（措法68の66④、措規21の18の4、22の61の4、規8の3の10）。

なお、1人当たり5,000円以下の飲食費で書類の保存要件を満たしているものについては、従前どおり、交際費等に該当しない（措法68の66④二・⑥、措令39の94①、措規21の18の4、22の61の4）。

(6) 所得税額控除

所得税額の控除は、連結グループを一体として適用される（法81の14）。

(7) 連結特定同族会社の留保金課税

連結親法人が特定同族会社である場合には、特定同族会社の留保金課税は、連結グループを一体として適用される（法81の13）。

第2節 グループ法人税制

この節では、平成22年10月1日以後に行った譲渡等に適用されるグループ法人税制について学習する。

学習のポイント

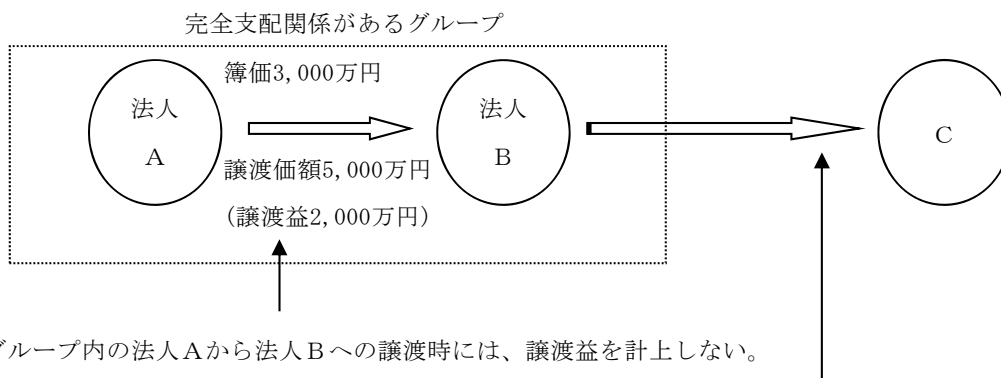
- 1 グループ法人税制の概略
- 2 対象となる一定の資産（譲渡損益調整資産）とは何か
- 3 通知義務

1 グループ法人税制の概略

完全支配関係（第一章 第8節 2(3)欠損金の繰戻しによる還付 注2 参照（法2十二の七の六））がある内国法人間で一定の資産（譲渡損益調整資産）を譲渡した場合には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の計上を繰り延べ、譲受法人において譲渡、償却等の事由が生じたとき又は譲渡法人与譲受法人との間で完全支配関係がなくなったとき等にその繰り延べた譲渡損益の全部又は一部を取り戻すという制度である（法61の13）。

なお、この制度は、平成22年10月1日以後に行った譲渡損益調整資産の譲渡について適用される（平成22年改正法附則22①）。

例えば、下図の取引において、完全支配関係がある法人Aと法人Bとの間で、法人Aが簿価3,000万円の土地を法人Bに5,000万円で譲渡した場合、その譲渡利益額2,000万円に相当する金額は、その譲渡した事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。すなわち、法人Aはその譲渡した時点では、譲渡利益額2,000万円を計上しない（繰り延べる）。その後、法人BがC（グループ外の者）に譲渡した場合、法人Aにおいて、その譲渡があった日の属する法人Bの事業年度終了の日の属する法人Aの事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する（譲渡利益額2,000万円に相当する金額を別表で所得に加算する）。



なお、完全支配関係がある内国法人間では、資産の譲渡のほか、受取配当、受贈益及び寄附金にも特例が設けられているが、それぞれ第4章第1節「受取配当等」、第4章第3節「受贈益」及び第6章第3節「寄附金」に記述した。

2 対象となる一定の資産（譲渡損益調整資産）とは何か

対象となる一定の資産である「譲渡損益調整資産」とは、次の資産のうち、その譲渡の直前の帳簿価額が1,000万円以上のものをいう（法61の13①、令122の14①）。

- (1) 固定資産
- (2) 棚卸資産たる土地（土地の上に存する権利を含む。）
- (3) 有価証券（譲渡法人又は譲受法人において売買目的有価証券に該当するものを除く。）
- (4) 金銭債権
- (5) 繰延資産

3 通知義務

(1) 譲渡法人の通知義務

譲渡法人がその有する譲渡損益調整資産を譲受法人に譲渡した場合には、その譲渡の後遅滞なく、その譲受法人に対し、その譲渡した資産が譲渡損益調整資産該当資産である旨（その資産につき簡便法（令122の14⑥）の適用を受けようとする場合には、その旨）を通知しなければならない（令122の14⑤）。

(2) 譲受法人の通知義務

イ 譲渡法人からの通知に対する回答通知

上記(1)の通知を受けた譲受法人は、次に掲げる場合の区分に応じてその掲げる事項を、その通知を受けた後遅滞なく、その通知をした譲渡法人に通知しなければならない（令122の14⑥）。

- ①上記(1)の通知に係る資産が譲受法人において売買目的有価証券に該当する場合 その旨
- ②上記(1)の通知に係る資産が譲受法人において減価償却資産又は繰延資産に該当する場合において、その資産につき簡便法の適用を受けようとする旨の通知を受けたとき

その資産について適用する耐用年数又はその資産の支出の効果の及ぶ期間

ロ 譲渡損益の戻入事由の発生時の通知

譲受法人は、譲渡損益調整資産につき戻入事由（注）が生じたときには、その旨及びその生じた日を、その事由が生じた事業年度終了後遅滞なく、譲渡法人に通知しなければならない（令122の14⑦）。ただし、その譲渡損益調整資産につき簡便法の適用を受けようとする旨の通知を受けた場合は除かれる。

（注）戻入事由とは、譲渡損益調整資産に係る譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却などをいう（法61の13②、令122の14④）。