

制定された通達の主な内容は次のとおりです。

1 連結適用法人等

- (1) 法人の株主等に外国法人が含まれている場合の完全支配関係の判定（連基通 1-2-1）

連結納税の適用対象となる法人は、内国法人（親会社）及び当該内国法人との間に当該内国法人による完全支配関係（発行済株式の全部を直接又は間接に有する関係）がある他の内国法人（子会社）とされています（法4条の2）。

この場合の間接保有割合の判定上、「他の内国法人の株主等」は内国法人に限定されていることから、当該他の内国法人の株主等に外国法人が含まれている場合には、完全支配関係がある他の内国法人に該当しないこととなります。

- (2) 承認取消後5年経過前に連結子法人となる法人（連基通1-3-5）

連結納税の承認を取り消された法人は、その取消の日以後5年間（適用制限期間）を経過していない場合には、再度、連結納税を行うことはできません（令14の3③四）。

ただし、当該取り消された法人の取消事由がいわゆる「みなし取消し」によるものであって、当該法人が他の連結グループの連結親法人との間に完全支配関係を有することとなった場合には、適用制限期間中であっても当該他の連結グループの連結子法人として連結納税を適用することになります。

- (3) 連結納税の取りやめの承認事由（連基通1-3-6）

連結法人はやむを得ない事情があるときは、国税庁長官の承認を受けて連結納税の適用を受けることをやめることができます（法4の5③）。

この場合の「やむを得ない事情があるとき」とは、例えば、連結納税の適用を継続することにより事務負担が著しく過重になると認められる場合などをいい、単に税負担が軽減されることのみを理由として連結納税を適用しないとする場合はこれに該当しません。

2 子会社株式の帳簿価額修正

○ 連結子会社株式の帳簿価額の修正事由に係る譲渡（連基通1-8-3）

連結法人が有する連結子会社の株式を譲渡した場合には、当該連結子会社の所得に対する課税と当該連結子会社の株式の譲渡に係る課税との調整を図る観点から、当該連結子会社の株式の帳簿価額を修正（いわゆる投資価額修正）することとされています（法28の2、令9の2①一）。

この修正は、連結グループ外の者に対する譲渡に限られないことから、例えば、その譲渡が連結グループ内の他の連結法人に対する譲渡であってもこの規定の適用があります。

3 連結法人間取引

(1) 譲渡損益調整額の計算における「対価の額」「原価の額」の意義（連基通14-1-1、14-1-2）

連結法人が他の連結法人に譲渡損益調整資産（連結グループ法人間の譲渡についてその譲渡に係る譲渡損益を調整する一定の資産）を譲渡した場合には、いったん当該譲渡に係る対価の額と原価の額の差額を譲渡利益額又は譲渡損失額として認識したうえ、これらの金額に相当する金額（譲渡損益調整額）を損金の額又は益金の額に算入する措置が講じられています（法81の10）。

この場合の「譲渡に係る対価の額」とは当該譲渡損益調整資産の譲渡時の価額をいい、「原価の額」とは当該譲渡損益調整資産の譲渡直前の帳簿価額をいうこととなり、例えば不動産売買に係る手数料、有価証券の譲渡に係る手数料など譲渡に付随して発生する費用はこれに含まれません。

(2) 譲渡した連結法人の株式等が譲渡損益調整資産に該当するかどうかの判定（連基通14-1-3）

譲渡損益調整資産とは、その譲渡直前の帳簿価額が1,000万円以上の一定の資産をいいます（令122の14①三）が、連結法人が他の連結法人の株式を譲渡した場合の当該株式における譲渡損益調整資産の判定は、当該株式に係る

帳簿価額の修正（いわゆる投資価額修正）後の帳簿価額が1,000万円以上であるかどうかによって行います。

(3) 土地の一部譲渡に係る譲渡損益調整額の戻入れ計算（連基通14-3-5）

連結法人が他の連結法人に譲渡損益調整資産である土地を譲渡した場合において、当該他の連結法人（譲受法人）が当該土地の一部を譲渡したときは、当該連結法人（譲渡法人）が計上した譲渡損益調整額について戻入れ計算を行うこととされています（法81の10^②）。

この場合の戻入れ計算は、当該土地に係る譲渡損益調整額のうち当該他の連結法人が譲渡した土地に係るものとして、例えば、当該譲渡損益調整額を当該連結法人が譲渡した土地の面積と当該他の連結法人が譲渡したその土地の一部の面積の比に応じて区分する等合理的な方法により計算します。

(4) 譲渡損益調整額の戻入れ計算における簡便法の選択適用（連基通14-3-7）

連結法人が他の連結法人に減価償却資産である譲渡損益調整資産を譲渡した場合には、当該資産に係る譲渡損益調整額の戻入れ計算をいわゆる簡便法（当該連結法人が譲渡損益調整資産の耐用年数に基づいて戻入額の計算を行う方法）によって行うことが認められています（令155の22^⑤）。

この簡便法の適用において、連結法人が連結事業年度において他の連結法人に対し複数の減価償却資産を譲渡した場合には、個々の減価償却資産ごとにこれを選択することができます。

4 外国税額控除

(1) 外国法人税の一部につき控除申告した場合の取扱い（連基通19-3-1）

連結法人が連結事業年度において納付する外国法人税の額の一部について外国税額控除の適用を受ける場合には、すべての連結法人に係る外国法人税の額の全部が損金の額に算入されない（その外国法人税の全額を益金算入する）こととなります。

(2) 間接控除における外国孫会社の判定（連基通19－3－48）

間接外国税額控除の適用対象となる外国子会社に該当するかどうかの判定は、連結グループ内の各連結法人が保有する外国法人の株式を合計してその外国法人の発行済株式の25%以上を有するかどうかによります（法81の15⑧）が、外国孫会社の判定については、外国子会社と判定された子会社のうち一の子会社を通じて各連結法人が保有する外国法人の株式のみを合計してその判定を行う（法81の15⑩）こととなります。