

連結納税の概要と税制改正の影響

～実務上の留意点をふまえて～

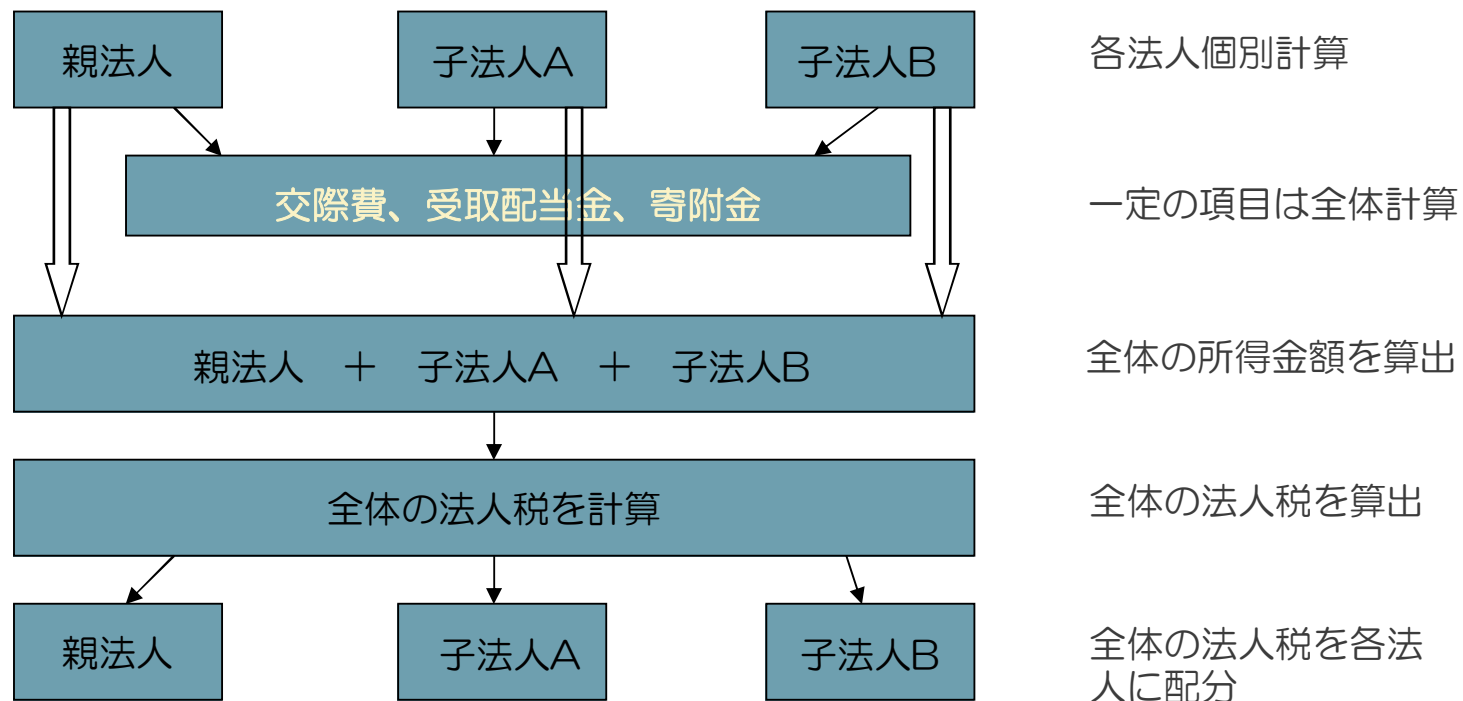


朝日税理士法人

前編 ～連結納税の概要～

1. 連結納税の計算

- 連結納税の計算は、① 各法人個別（単体）に計算 ② 一定の項目については全体で適用
③ 全体の所得金額を算出 ④ 全体の所得で法人税額を算出
⑤ 全体の法人税額を各法人の個別所得に応じて配分、という流れになっています。



2. 適用できる法人

連結納税制度を適用できる法人は以下の内国法人となります。

親法人及びその親法人に発行済株式の100%を直接または間接に保有されている内国法人（100%子法人*孫法人含む）。

- ① 外国法人は適用不可。
- ② 親法人になれるのは普通法人及び協同組合等。
- ③ 子法人になれるのは普通法人のみ。
- ④ 他の内国法人の100%子法人となっている法人は、親法人にはなれない。
- ⑤ 保有割合の計算をする場合に、従業員持株会、ストック・オプションにより取得した株式のうち一定のものについては除外。

内国普通法人や協同組合等です。逆に言えば外国法人や公益法人等の場合はOKとなります。

3. メリットとデメリット

【メリット】

項目	内容
法人税の軽減を図ることができる	グループ全体で所得を計算するため、所得がマイナスの法人がある場合、プラスの法人と通算される。
グループ内での資金移動	計算された法人税は、「国へ納付する分」と「グループ間で受け・払いをする分」に分かれる。所得がプラスの法人からマイナスの法人へ（親法人を通じて）税金相当額の資金移動をする。
税額控除の適用	単体納税では所得がマイナスのため適用できなかった税額控除（試験研究費控除、所得拡大税制など）が適用できる可能性がある。

【デメリット】

項目	内容
適用をやめることができない	1度適用すると、やむを得ない事情があると認められる場合を除き、取りやめることができない。
連結子法人の欠損金の切捨て	「特定連結子法人以外の連結法人」の連結加入前の欠損金は切捨てられる。
中小法人税制の不適用	親法人の資本金が1億円超の場合、多くの項目でグループ全体が「大法人」とされる（法人税率、留保金課税、貸倒引当金、交際費など）。
開始・加入前の資産の評価換え	開始・加入前に一定の資産につき時価評価換えを行わなければならない、それにより所得がマイナスとなっても欠損金は切捨てられる。

4. 開始、加入と取りやめの手続き

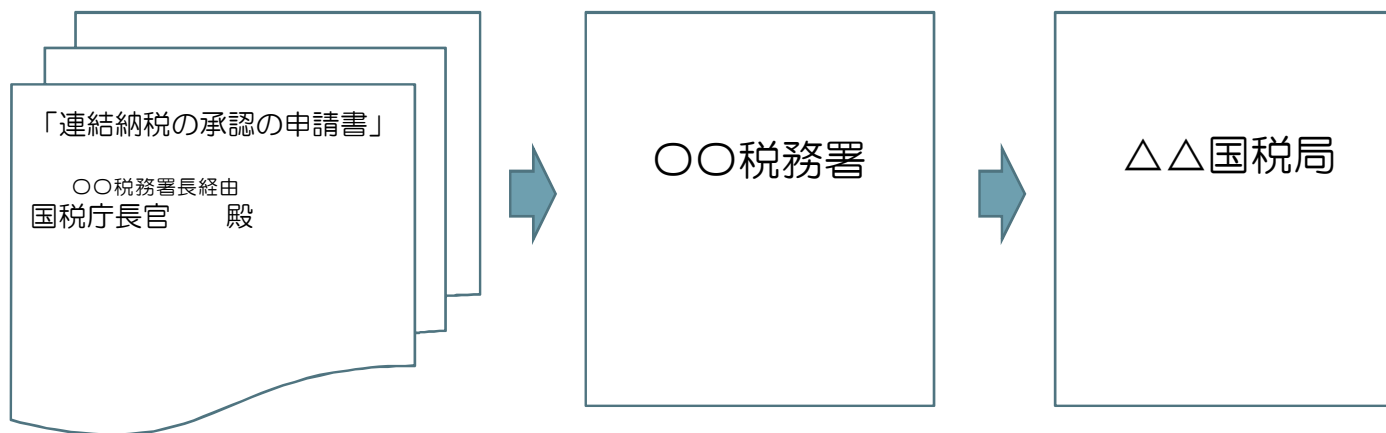
ケース	提出書類	提出期限	提出する法人
連結納税の適用開始	連結納税の承認の申請書	適用開始事業年度の開始日の3か月前 (H30.4.1開始事業年度から適用したい →H29.12.31)	親法人及び 子法人
	連結納税の承認の申請書を 提出した旨の届出書	「連結納税の承認申請書」の提出後遅滞 なく	子法人
あらたに子法人が加入する 場合	完全支配関係を有すること となった旨等を記載した書類	完全支配関係を有することとなった日 以後遅滞なく	親法人及び 子法人
連結納税をやめる場合※	連結納税の取りやめの承認 申請書	取りやめ事由が生じた日以後遅滞なく	親法人及び 子法人
子法人が離脱した場合	連結完全支配関係等を有し なくなった旨を記載した書類	完全支配関係を有しないこととなった日 以後遅滞なく	親法人及び 子法人

※主な取りやめ事由

- 親法人が、連結納税制度を適用していない内国法人に買収されその100%子会社となった。
- 親法人が、連結納税制度の適用を受けていない法人に吸収合併された。
- 親法人が解散した。
- 100%子会社がなくなった。

5. 「連結納税承認申請書」を提出したあとは？

- 1) 「連結納税の承認の申請書」を提出した後承認されるまで、対応はケースバイケースとなります（以下は実際にあった事例）。
 - ・ 特に何もなく「法人整理番号」の通知書が届いた
 - ・ 国税局から内容問い合わせの電話があった
 - ・ 親法人の所轄税務署の担当官の訪問ヒアリングがあった
 - ・ 所轄税務署から「（通知書は発行されないが）承認された」旨の電話があった
- 2) 承認申請書提出から承認が下りるまで、約2か月かかります。



6. 連結加入前のみなし決算申告（子法人）

あらたに連結納税グループに加入することとなった法人は、加入日前日を期末日として、単体申告を行います。

1) 申告書提出期限（法人税、事業税、住民税）

期末日の翌日（加入日）から2か月以内となります。ただし「申告期限の延長の特例の申請書」が提出されている場合には、3か月以内となります。

「加入前の時価評価」がある場合には、申告書作成に時間がかかる可能性があるため、延長申請書を提出した方がよいと思われます（提出期限：事業年度終了の日）。



2) 消費税申告について

消費税には連結納税は適用されません。

しかし「消費税の課税期間＝法人税の事業年度（みなし事業年度を含む）」となっているため、消費税申告書の提出も必要となります。こちらは「提出期限の延長特例」はありません。

3) 加入日が月の途中の場合（加入時期の特例）

加入日が「5日」「20日」などのように「1日」でない場合（みなし事業年度末日が月の途中となる場合→月次決算と異なる場合）、**「完全支配関係を有することとなった旨等を記載した書類」**の

「5 連結納税の加入時期の特例を適用する旨の記載事項」に記載することにより、

加入日の属する月の末日を事業年度終了日として、申告することができます。

*上記は「連結納税の加入」が前提となっているため「親法人を設立した株式移転に係る完全子法人」など、「加入」でない場合には適用できません。

7. 申告書の提出と納付

	法人税			事業税及び住民税
	申告書提出	納付	期限	提出・納付・期限
確定申告	親法人： 「連結確定申告書」 「個別帰属額の届出書」	親法人が一括納付	提出：申請により、 4ヶ月の期限延長可 (注) (通常2ヶ月以 内) 納付：2ヶ月以内	提出及び納付：各法 人ごと 提出及び納期限：法 人税と同様
	子法人：「個別帰属額の届出書」			
中間申告	親法人が提出 予定申告と仮決算方式の選択可	親法人が一括納付	提出及び納付： 2ヶ月以内	提出及び納付：各法 人ごと 提出及び納期限： 2ヶ月以内 * 予定申告のみ

(注) 「申告期限の延長の特例の申請書」を提出します。
提出期限：適用を受けようとする連結事業年度終了の日の翌日から45日以内

8. おもな各別表の比較

別表の種類（単体納税）	連結納税（全体）	連結納税（個社）
別表一（確定申告書）	別表一の二	連結確定申告に係る届出書
別表二（同族会社等の判定）	別表二（同族会社等の判定）	—
別表三（一）（特定同族会社の留保金額に対する税額計算）	別表三の二（連結特定同族会社の連結留保金額に対する税額計算）	別表三の二付表（連結特定同族会社の連結留保金額に対する税額の個別帰属額の計算）
別表四（所得の金額の計算）	別表四の二（連結所得の金額の計算）	別表四の二付表（個別所得の金額の計算）
別表五（一）（利益積立金額及び資本金等の額の計算）	別表五の二（一）（連結利益積立金額及び資本金等の額の計算）	別表五の二（一）付表一（連結個別利益積立金額及び資本金等の額の計算）
別表六（一）（所得税額の控除の計算）	別表六の二（一）（連結事業年度における所得税額の控除の計算）	別表六の二（一）（連結事業年度における所得税額の控除の計算）※全体と同じ
別表七（一）（欠損金又は災害損失金の損金算入等）	別表七の二（連結欠損金等の損金算入）	別表七の二付表一（連結欠損金当期控除額及び連結欠損金個別帰属額の計算）
		別表七の二付表二（連結欠損金当期控除前の連結欠損金個別帰属額の調整計算）
別表十一（一の二）一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の損金算入	別表十一（一の二）一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の損金算入	別表十一（一の二）一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の損金算入
別表十四（二）寄附金の損金算入	別表十四の二（連結事業年度における寄附金の損金算入）	別表十四の二（連結事業年度における寄附金の損金算入）※全体と同じ

9. 別表四の比較

所得の金額の計算に関する明細書

区 分	総 額	処 分		
		留 保	社 外 流 出	
	①	②	③	
当期利益又は当期欠損の額の合計額	1 円	円	配当 その他	
加 算	損金経理をした法人税及び地方法人税(附帯税を除く。)	2		
	損金経理をした道府県民税及び市町村民税	3		
	損金経理をした納税充当金	4		
	損金経理をした附帯税(利子税を除く。)加算金、延滞金(延納分を除く。)及び過怠税	5		その他
	減価償却の償却超過額	6		
	役員給与の損金不算入額	7		その他
	交際費等の損金不算入額	8		その他
		9		
		10		
	小 計	11		
	減 算	減価償却超過額の当期認容額	12	
納税充当金から支出した事業税等の金額		13		
受取配当等の益金不算入額		14		※
外国子会社から受ける剰余金の配当等の益金不算入額		15		※
受贈益の益金算入額		16		※
適格現物分配に係る益金不算入額		17		※
法人税等の中間納付額及び過誤納に係る還付金額		18		
所得税等及び連結欠損金の繰戻しによる還付金額等		19		※
		20		
小 計		21		外 ※
仮 計	22		外 ※	

連結所得の金額の計算に関する明細書

区 分	総 額	処 分			
		留 保	社 外 流 出		
	①	②	③		
当期利益又は当期欠損の額の合計額	1 円	円	配当 その他		
加 算	減価償却の償却超過額	2			
	役員給与の損金不算入額	3			
		4			
	小 計	5			
	減 算	減価償却超過額の当期認容額	6		
株式会社等の子会社の事業年度の欠損金の損金算入額		7		※	
外国子会社から受ける剰余金の配当等の益金不算入額		8		※	
受贈益の益金算入額		9		※	
適格現物分配に係る益金不算入額		10		※	
小 計		11		外 ※	
仮 計	12		外 ※		
加 算	損金経理をした法人税及び地方法人税(附帯税を除く。)	14			
	損金経理をした連結法人税個別帰属額及び連結地方税個別帰属額	15			
	損金経理をした附帯税(利子税を除く。)の負担額	16		その他	
	損金経理をした道府県民税及び市町村民税	17			
	損金経理をした納税充当金	18			
	損金経理をした附帯税(利子税を除く。)加算金、延滞金(延納分を除く。)及び過怠税	19		その他	
	小 計	20			
	減 算	収益として経理した連結法人税個別帰属額及び連結地方法人税個別帰属額	21		
		収益として経理した附帯税(利子税を除く。)の受取額	22		※
		納税充当金から支出した事業税等の金額	23		
法人税等の中間納付額及び過誤納に係る還付金額		24			
所得税等及び連結欠損金の繰戻しによる還付金額等		25		※	
小 計		26		外 ※	
仮 計	27		外 ※		
受取配当等の益金不算入額	28	△	※	△	
交際費等の損金不算入額	29		その他		
仮 計	30		外 ※		

10. 単体と連結の違い（税金計算）

【単体】

【単位:千円】

項目	親法人	子法人A	子法人B
当期利益	50,000	20,000	△40,000
所得金額	70,000	30,000	△80,000
法人税（税率 23.4%）	16,380	7,020	0

（注）地方法人税は考慮しない

【連結】

【単位:千円】

項目	親法人	子法人A	子法人B	合計
当期利益	50,000	20,000	△40,000	30,000
所得金額	70,000	30,000	△80,000	20,000
法人税（税率 23.4%）	16,380	7,020	△18,720	4,680

親法人→4,680千円を「法人税として国へ納付」、11,700千円を「子法人Bへ支払う」
 子法人A→7,020千円を（親法人を通じて）「子法人Bへ支払う」
 子法人B→11,700千円を親法人より、7,020千円を（親法人を通じて）子法人Aより受取る

1 1. 連結欠損金の処理（当期発生分）

チェックポイント！

- ① 当期発生 of 連結欠損金・・・各連結法人の個別欠損金額で按分する
- ② 連結欠損金の当期控除額・・・各連結法人の連結欠損金個別帰属額で按分する

【連結所得金額の発生状況】

【単位:千円】

	親会社	子会社A	子会社B	合計
所得金額	△700	△300	800	△200

⇒ △200は翌期へ繰越される

【連結欠損金個別帰属額】

$$\begin{array}{l}
 \text{親会社} \quad \Delta 200 \times \frac{\Delta 700}{\Delta 700 + \Delta 300} = \Delta 140 \\
 \text{子会社A} \quad \Delta 200 \times \frac{\Delta 300}{\Delta 700 + \Delta 300} = \Delta 60
 \end{array}
 \left. \vphantom{\begin{array}{l} \text{親会社} \\ \text{子会社A} \end{array}} \right\} \text{合計 } \Delta 200$$

【個別所得金額または個別欠損金額】

$$\begin{array}{l}
 \text{親会社} \quad \Delta 700 - \Delta 140 = \Delta 560 \\
 \text{子会社A} \quad \Delta 300 - \Delta 60 = \Delta 240 \\
 \text{子会社B} \quad 800
 \end{array}
 \left. \vphantom{\begin{array}{l} \text{親会社} \\ \text{子会社A} \\ \text{子会社B} \end{array}} \right\} \text{合計 } 0 \Rightarrow \text{通算される}$$

1 2. 連結欠損金の処理（繰越欠損金の控除）

【前期連結所得金額の発生状況】＊前ページの続き

【単位:千円】

	親会社	子会社A	子会社B	合計
所得金額	△700	△300	800	△200

⇒ △200は
前期から繰越された

【当期連結所得金額の発生状況と連結欠損損金】

【単位:千円】

	親会社	子会社A	子会社B	合計
所得金額	△600	400	300	100

⇒ △200 > 100
∴ △100控除する
＊残り△100は翌期
へ繰越す

【連結欠損金当期控除額の個別帰属額】

$$\begin{array}{l}
 \text{親会社} \quad \Delta 100 \times \frac{\Delta 140}{\Delta 200} = \Delta 70 \\
 \text{子会社A} \quad \Delta 100 \times \frac{\Delta 60}{\Delta 200} = \Delta 30
 \end{array}
 \left. \vphantom{\begin{array}{l} \text{親会社} \\ \text{子会社A} \end{array}} \right\} \text{合計 } \Delta 100$$

【個別所得金額または個別欠損金額】

$$\begin{array}{l}
 \text{親会社} \quad \Delta 600 - 70 = \Delta 670 \\
 \text{子会社A} \quad 400 - 30 = 370 \\
 \text{子会社B} \quad 300
 \end{array}
 \left. \vphantom{\begin{array}{l} \text{親会社} \\ \text{子会社A} \\ \text{子会社B} \end{array}} \right\} \text{合計 } 0 \quad \Rightarrow \quad \text{通算される}$$

13. 連結欠損金の処理（特定連結欠損金がある場合）

【平成22年度税制改正】

連結納税開始・加入前の子法人の繰越欠損金の持込み制限が緩和されました。

適用対象となるのは、連結納税開始・加入時の時価評価対象外法人（長期保有子法人など）です（「**特定連結子法人**」）。特定連結子法人が有する繰越欠損金は「**特定連結欠損金**」となり、その子法人の個別所得を限度として控除することができます。

【チェックポイント】

- ① 発生年度の古い順に控除する
- ② 特定連結欠損金と連結欠損金がある場合 ⇒ 特定連結欠損金から控除する

【特定連結欠損金と欠損金がある場合】

【単位:千円】

	親会社	子会社	合計
繰越連結欠損金	△500	△300 (うち特定連結欠損金 △100)	△800
欠損金控除前所得	1,000	50	1,050

- ① 特定連結欠損金の控除 子会社：100 > 50 ∴ 50 ⇒ 個別所得金額が特定連結欠損金よりも少ない
- ② 連結欠損金の控除
ステップ1) 1,050 - 50 (特定連結欠損金) = 1,000
ステップ2) 1,000 > 700 (500 + 200) ∴ 700
連結欠損金
- ③ ① + ② = 750 ⇒ 控除する連結欠損金額 * 特定連結欠損金50は翌期へ繰越す

14. 勘定科目と仕訳

勘定科目	内容
B/S 未払法人税等・未収還付法人税等 未払金・未収入金	親：法人税、地方法人税、源泉所得税 親及び子：事業税、住民税 親及び子：連結法人税個別帰属額
P/L 法人税等	親及び子：上記の税目すべて（連結法人税個別帰属額も含む）

【単位:千円】

法人	借方	貸方	金額	備考
親法人	法人税等	未払法人税等	4,680	親 → 国
	法人税等	未払金	11,700	親 → B
	未収入金	法人税等	7,020	A → 親
	法人税等	未払金	7,020	親 → B
子法人A	法人税等	未払金	7,020	A → 親
子法人B	未収入金	法人税等	11,700	親 → B
	未収入金	法人税等	7,020	親 → B

グループの法人税は4,680千円

※数値は前編「10.単体と連結の違い」より

15. 地方税との関係（事業税及び住民税）

地方税には連結納税は適用されません。ただし、事業税は「個別所得金額（連結所得の各法人の帰属額）」、住民税は「連結法人税個別帰属額（連結法人税額の各法人の帰属額）」をベースに計算します。

【子会社は「非特定連結子法人」に該当、「非特定繰越欠損金」21,000千円あり】

【単位:千円】

連結納税	子会社
所得	19,000
税額（所得×15%）	2,850

非特定連結欠損金21,000千円は切捨てられた

【事業税】

【単位:千円】

個別所得金額	19,000
個別欠損金控除額	△19,000
事業税所得金額	0

2,000千円は翌期へ繰越

【住民税】

【単位:千円】

連結法人税額	2,850
控除対象個別帰属調整額	△2,850
個別帰属法人税額	0

300千円は翌期へ繰越
 $*21,000千円 \times 15\% = 3,150千円$
 $3,150千円 \triangle 2,850千円 = 300千円$

16. 連結納税申告書作成の方法

段階	作業内容	留意点
ステップ1	各社データ入力及びチェック (「受取配当等の益金不算入」がある場合にはステップ5以降も続く) *基本的には単体納税と同様	所得税額控除等の全体計算をするものは、自社の入力した数値のみのチェックでOK
ステップ2	全体計算実施	実施前に子法人担当者から親法人担当者へ、自社チェック完了の報告をする
ステップ3	全体計算後のチェック	全体計算前後で、どこが変わったか確認する
ステップ4	税金仕訳の計上/申告書の書き換え	前編「14. 勘定科目と仕訳」参照
～ 終了 ～		
ステップ5	「受取配当等の益金不算入」の「総資産の帳簿価額」の金額を書き換える	受取配当等の益金不算入の金額が変わる
ステップ6	2回目全体計算実施	ステップ2同様
ステップ7	全体計算後のチェック	ステップ3同様
～ 終了 ～ (仕訳は入れない!)		

17. 個別帰属額の受払い

【単位:円】

	未払金 (連結納税個別帰属額)	実際の支払額	残高
貸借対照表	10,000	△10,000	0
別表五の二(二)付表	10,100	△10,000	100

税金の計上 : 法人税等 / 未払金 10,000 → 100の端数は切捨てて計上した
 個別帰属額の支払 : 未払金 / 現預金 10,000 → 貸借対照表計上額どおり精算した

【別表五の二(二)付表】

【単位:円】

連結事業年度	期首現在 未決済額	当期発生額	当期中の決済額		期末 ①	+	未決 ②	-	現済 ③	-	在額 ④
			支払額	受取額							
			③	④							
28.4.1~29.3.31	10,100		10,000								100 *受払いされていない

18. 申告書の提出

【法人税】親法人の所轄税務署へ「連結確定申告書」「（親法人及び子法人の）個別帰属額の届出書」、各子法人の所轄税務署へ「（各子法人の）個別帰属額の届出書」を提出します。

【地方税】各法人の所轄地方自治体へ提出します。

	親法人	子法人
法人税	<ul style="list-style-type: none"> 連結確定申告書一式 添付書類 <ul style="list-style-type: none"> 個別帰属額等の一覧表 連結親法人分 <ul style="list-style-type: none"> 個別帰属額の届出書一式（各申告書別表） 決算書 勘定科目の内訳書 他 明細書、証明書 など 連結子法人分 <ul style="list-style-type: none"> 個別帰属額の届出書一式（各申告書別表） 決算書 勘定科目の内訳書 明細書、証明書 など 	<ul style="list-style-type: none"> 個別帰属額の届出書一式（各申告書別表） 決算書 勘定科目の内訳書 他 明細書、証明書 など
事業税・住民税	<ul style="list-style-type: none"> 第6号・第20号様式一式 添付書類 <ul style="list-style-type: none"> 個別帰属額の届出書 別表四の二付表 外形標準課税で必要な書類 など 	<ul style="list-style-type: none"> 第6号・第20号様式一式 添付書類 <ul style="list-style-type: none"> 個別帰属額の届出書 別表四の二付表 外形標準課税で必要な書類 など

ポイント:申告書類のセット及び提出の手間を考慮すると、書面申告よりも電子申告が便利

19. グループ法人税制と連結納税の共通点と相違点

【主なもの】

項目	グループ	連結	留意点
「一の法人」による100%支配関係	○	○	グループ法人税制は「一の個人」の場合でも適用される
適用の有無	強制適用	選択適用	連結納税は1度適用すると原則適用をやめることができない
グループ内譲渡損益の繰延べ	○	○	適用対象資産に制限あり
グループ内受取配当等の益金不算入	○	○	
グループ内寄附金・受贈益の不算入	○	○	
所得通算	×	○	連結納税ではグループの所得を通算することにより、法人税の軽減、単体では難しい税額控除等を適用することが可能
繰越欠損金の引継ぎ	×	○	「特定連結子法人」の連結加入前の繰越欠損金が引継げる
親法人の資本金額による適用項目（税率、交際費、留保金課税 他）	○	○	グループ法人税制：親会社の資本金額5億円以上で適用 連結納税：親法人の資本金額1億円超で大法人扱い

後編

～平成29年度税制改正の影響～

1. スクイズアウトに関する税制の見直し①

ポイント

少数株主から株式を取得し、完全子法人化する行為（いわゆるスクイズアウト）における課税上の取扱いについて、全部取得条項付種類株式等によるスクイズアウトを組織再編税制の対象とするとともに、2/3以上を保有する場合に少数株主への金銭対価の交付を可能とする見直し等をおこなうことで、整合的な体系に見直しがされました。

改正内容

全部取得条項付種類株式の端数処理、株式併合の端数処理及び株式売渡請求による完全子法人化（以下「当該スクイズアウト」という）について、株式交換と同様に、組織再編税制の一環として位置づけ、次の措置が講じられました。

①時価評価制度と繰越欠損金の損金算入

- ◆当該スクイズアウトが企業グループ内の株式交換と同様の適格要件を満たさない場合
 - ・完全子法人となった法人を、非適格株式交換等に係る完全子法人等の有する資産の時価評価制度等の対象に加えます。
- ◆**当該スクイズアウトが企業グループ内の株式交換と同様の適格要件を満たす場合**
 - ・**完全子法人となった法人を連結納税の開始又は連結グループへの加入に伴う資産の時価評価制度の対象から除外します。**
 - ・**完全子法人となった法人の連結納税の開始等の前に生じた欠損金額をその個別所得金額を限度として、連結納税制度の下での繰越控除の対象に加えます。**

②時価評価対象資産の見直し

- ◆非適格株式交換等に係る完全子法人等の有する資産の時価評価制度及び連結納税の開始または連結グループへの加入に伴う資産の時価評価制度について

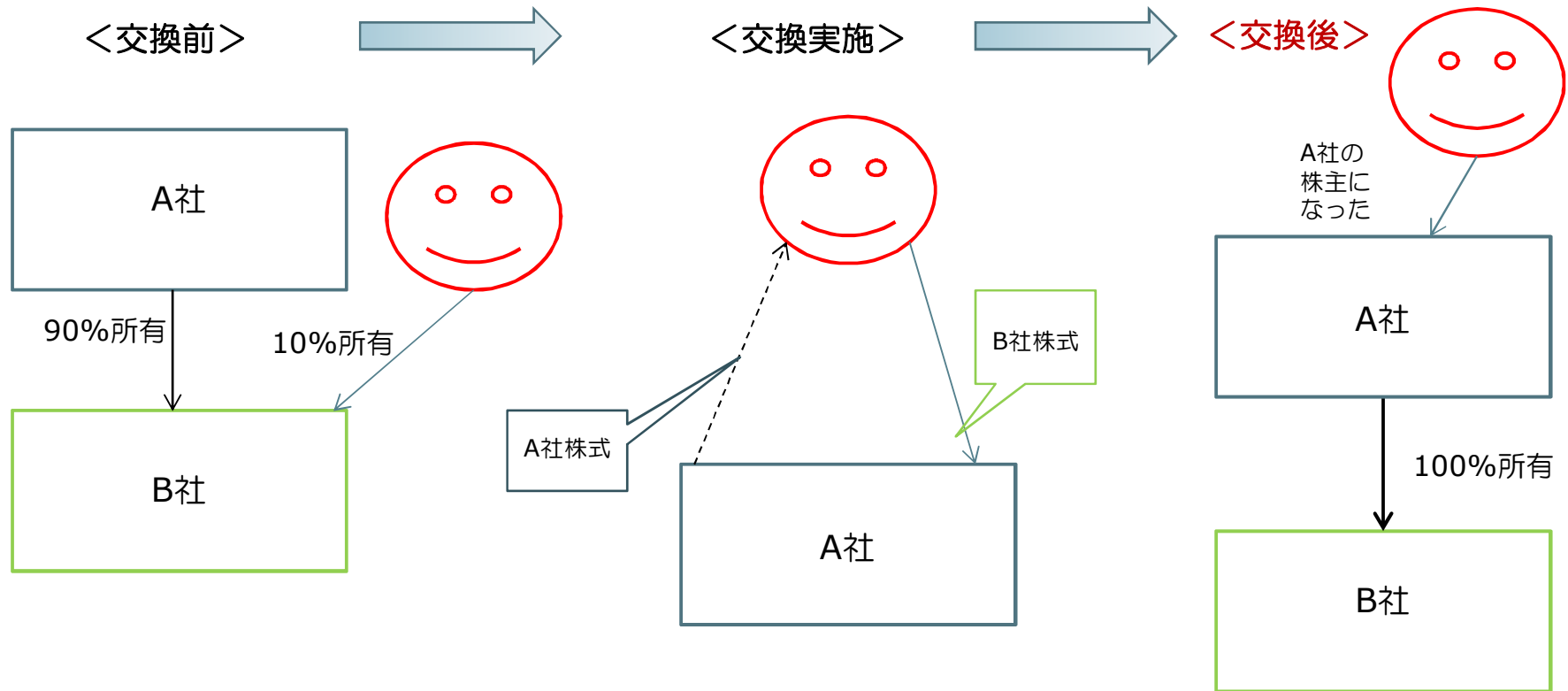
改正前	改正後
資産の時価とその帳簿価額の差額（含み損益）が完全子法人等の資本金等の額の1/2又は1,000万円のいずれか少ない金額に満たない場合に、時価評価対象資産から除外	帳簿価額が1,000万円未満の資産を時価評価対象資産から除外

【適用開始時期】 ①②は平成29年10月1日以後に行われる組織再編につき適用

1. スクイーズアウトに関する税制の見直し②

株式交換とは

株式交換とは、法人が「他の法人」を**完全子法人（100%子法人）**とするために行われる組織再編をいいます。法人は「他の法人」の株主から「他の法人株式」を取得する代わりに、自社株式その他の資産の交付を行います。



1. スクイーズアウトに関する税制の見直し③

改正内容

【スクイーズアウトの種類】

種類	手法	改正前	改正後
株式交換	少数株主へ対価として金銭を支払う	税制非適格	税制適格
全部取得条項付種類株式 株式併合	少数株主へ端株相当またの金銭を支払う	組織再編ではない	株式交換と同様の取扱い
株式売渡請求	少数株主へ対価として金銭を支払う	組織再編ではない	株式交換と同様の取扱い

【企業グループ内の株式交換と同様の適格要件】

適格要件		
完全／支配	金銭等交付なし※	株式交換完全子法人（以下「交換子法人」）の株主に、株式交換完全親法人（以下「交換親法人」）の株式または株式交換完全支配親法人の株式のいずれか一方の株式以外の資産の交付がない
完全／支配	支配関係の継続	株式交換前の交換子法人と交換親法人との間の完全支配関係または支配関係（同一の者による完全支配関係を含む）が、株式交換後も継続すると見込まれる
支配	従業員の継続従事	株式交換直前の交換子法人の従業員のうちおおむね80%以上が、株式交換後も交換子法人の業務に従事すると見込まれる
支配	事業の継続	交換子法人の株式交換直前に営む主要な事業が、株式交換後も引き続き営まれると見込まれる

※上記スクイーズアウトに伴い株式の対価として交付される金銭は、税制適格範囲となる。

2. 資産の時価評価と連結納税加入前の繰越欠損金

子法人が連結納税を適用する場合には、原則、連結子法人の所有する一定の資産につき、時価評価が必要となります。また、繰越欠損金は、連結納税開始・加入の際に切捨てられます。ただし「特定連結子法人」の場合には時価評価は不要であり、繰越欠損金の持込みが可能です。

区分		連結納税開始時	連結納税加入時
原則	子法人	○	○
長期保有子法人等	長期保有子法人	×	—
	連結グループ内の法人により設立された法人	×	×
	適格合併・適格株式交換により完全支配関係が生じた子法人で被合併法人・株式交換完全子法人の長期保有子法人であった法人	×	×
やむを得ない事由	単元未満株式の買取等により完全支配関係が生じた子法人	×	×
株式移転	親法人を設立した株式移転に係る完全子法人	×	—
株式交換等 ※	適格株式交換等による完全子法人	×	×

特定連結子法人

※「株式交換等」の「等」が平成29年度税制改正の「スクイズアウトの組織再編化」を指す

3. 資産の時価評価（評価換え）

【目的】

連結納税制度適用前に資産の含み損益を計上し、課税関係を精算した後に連結納税を適用します。含み損益を有する法人を連結グループに加入させることにより、その含み損益を実現させ、グループ内の所得と通算させる租税回避行為を防止するためです。

【評価換えの必要な資産】

対象資産	改正前	改正後
資産の種類	①固定資産（自己創設のれんを含む） ②土地等（棚卸資産である土地を含む） ③金銭債権 ④有価証券（売買目的有価証券、償還有価証券を除く） ⑤繰延資産	①固定資産 ②土地等（棚卸資産である土地を含む） ③金銭債権 ④有価証券（売買目的有価証券、償還有価証券を除く） ⑤繰延資産
資産の価額	上記の資産で「含み損益」が次のいずれかの金額の「少ない方の金額」以上の場合 ① 資本金等の額の1/2 ② 1,000万円	上記の資産で「帳簿価額が1,000万円未満の資産を除く」→自己創設のれんを除く

※評価換えによる含み損益は、連結子法人の、連結納税開始直前事業年度の申告書に反映させる。その結果欠損金が生じても、その欠損金は切捨てられる。

4. 実務における影響①

【スクイーズアウトの組織再編化】

スクイーズアウトが「株式交換等」となりました。

これにより税制適格要件（「1.スクイーズアウトに関する税制の見直し③」参照）を満たせば、連結納税開始・加入時の ①一定の資産の時価評価換え不要 ②繰越欠損金の持込みが可能となり、連結納税適用要件の緩和となりました。

【例：A社はB社を100%子会社化すべく、B社の少数株主へ、B社株式の売渡請求を行った】



4. 実務における影響②

【時価評価対象資産の緩和化】

連結納税加入前の時価評価対象資産につき、帳簿価額が1,000万円未満の資産は除かれることとなりました。実務上、どのような側面で緩和を受けるのでしょうか？

【土地等のケース】

	改正前	改正後
時価評価対象となる土地	含み損益が、資本金等の額の1/2または1,000万円のいずれか少ない金額以上の場合	帳簿価額が1,000万円以上の場合
実務上の緩和内容	①「含み損益」の金額は「時価を評価」しないとわからないため、土地を多く所有している場合には、時価の評価にコストと時間を費やす。 ②改正で「帳簿価額1,000万円以上」に限定されたため、時価評価対象資産が減少する（コストと時間の削減）。 ③特にM&Aが活発な企業の場合、急に他企業を買収して連結納税加入ということが多々あるため、早急に時価評価が必要なケースがある。	

【時価とは？】

「通常の取引価額＝時価」であり、具体的にどのように計算した金額を指すのかは明確ではありません。

鑑定士に依頼（鑑定目的等により精度、鑑定報酬が変わる）、相続税評価額をベースとして計算（路線価÷0.8、固定資産税評価額÷0.7）、近隣の売買価額を参考にするなどいくつか考えられますが「この方法であれば問題なし」と言い切れる方法はありません。

4. 実務における影響③

【自己創設のれんの評価】

	改正前	改正後
適用要件	含み損益が、資本金等の額の1/2または1,000万円のいずれか少ない金額以上の場合	帳簿価額が1,000万円以上の場合
実務上の緩和内容	①「含み損益」の金額は「時価を評価」しないとわからないため、「自己創設のれん」の時価評価にコストと時間を費やす。 ②改正で「帳簿価額1,000万円以上」に限定されたため、自己創設のれんの評価は不要となった（外部からの買取ではないため、帳簿価額は0円である）。	

【時間とコストの削減】

土地等、自己創設のれんを時価評価する場合のその「時価が適正か」が問題となるため、通常は外部専門家に評価を依頼し、鑑定書や算定書をもって税務当局への対抗としていました。当然ながら鑑定（算定）には時間や費用がかかり、悩み所でした。

平成29年度の税制改正で評価対象が緩和され、実務上の諸々の負担が減ったことは、大変喜ばしいことです。