

連結欠損金の控除等について

１．概要

連結納税を行っている連結納税主体及びこれらを構成する各連結法人の連結欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性の判定にあたっては、法人税法における連結欠損金控除限度超過額が生じた場合の控除順序の定めを考慮する必要がある。

２．改正前の控除順序

平成 22 年度改正前の連結欠損金の控除に関しては、連結子法人の連結納税開始・加入前の繰越欠損金は引き継がれないこととなっていたため、控除順序は簡潔なものであった。

計上した連結事業年度の古いものから順に控除（連結納税通達 11-1-1）

同じ連結事業年度で計上された連結欠損金は、その欠損金を計上した連結法人の間で、個別帰属額の割合で控除（旧施行令 155 条の 21 第 3 号）

連結欠損金個別帰属額＝連結欠損金繰越控除額×（当該連結法人の連結欠損金
個別帰属額 / 当該連結欠損金額に係る各連結法人の
連結欠損金個別帰属額の合計額）

【例 1】改正前

- 連結親法人 P、連結子法人 S1、S2 の 3 社は X5 年度より連結納税を開始している。
- X4 年度における親法人 P の繰越欠損金 1,000 は連結納税開始後も連結欠損金として引き継いでいる。なお、子法人 S1、S2 の欠損金 400、200 は連結納税の移行に伴い失効した。
- X5 年度には調整前連結所得 700 が認識されている。調整前連結所得個別帰属額は、P で 300、S1 で 600、S2 で 400 であった。
- X6 年度では、調整前連結所得 500 が認識されている。調整前連結所得個別帰属額は、P で 1000、S1 で 800、S2 で 300 であった。
- X7 年度では、調整前連結所得 800 が認識されている。調整前連結所得個別帰属額は、P で 500、S1 で 200、S2 で 100 であった。

（X5 年度）

	連結	P 社	S1 社	S2 社
調整前所得	700	300	600	400
X5 年度に発生した連結欠損金個別帰属額			420	280

審議事項（２） - ２

*1				
前年度より繰越された連結欠損金*2	(X4) 1,000	(X4) 1,000		
繰越欠損金の損金算入額				
翌年度に繰越す連結欠損金	(X4) 1000 (X5) 700	(X4) 1000	(X5) 420	(X5) 280

*1 欠損金の生じた連結法人で全体の連結欠損金を按分する。

$$S1: 700 \times (600 / (600 + 400)) = 420$$

$$S2: 700 \times (400 / (600 + 400)) = 280$$

*2 連結納税へ移行したため、S1、S2社の繰越欠損金は失効している。

(X6年度)

	連結	P社	S1社	S2社
調整前所得	500	1,000	800	300
前年度より繰越された連結欠損金	(X4) 1,000 (X5) 700	(X4) 1,000	(X5) 420	(X5) 280
繰越欠損金の損金算入額*3	500	500		
翌年度に繰越す連結欠損金	(X4) 500 (X5) 700	(X4) 500	(X5) 420	(X5) 280

*3 最も古いX4年度計上分から控除する。X4年度の欠損金はP社のみからなるため、繰越欠損金1,000のうち、500が調整前連結所得500から控除できる。

(X7年度)

	連結	P社	S1社	S2社
調整前所得	800	500	200	100
前年度より繰越された連結欠損金	(X4) 500 (X5) 700	(X4) 500	(X5) 420	(X5) 280
繰越欠損金の損金算入額*4	(X4)500 (X5)300	(X4)500	(X5)180	(X5)120
翌年度に繰越す連結欠損金	(X5) 400		(X5) 240	(X5) 160

*4 最も古い X4 年度の P 社の欠損金繰越額 500 と調整前所得 800 を相殺し、残額 300 について、X5 年度において連結欠損金個別帰属額を有する S1 と S2 で比例配分する形で控除する。

$$S1 : 300 \times (420 / (420 + 280)) = 180$$

$$S2 : 300 \times (280 / (420 + 280)) = 120$$

3 . 改正後の控除順序

平成 22 年度改正では、連結納税開始・加入前の特定連結子法人における連結欠損金を連結納税制度に持ち込むことができる（特定連結欠損金）。ただし、特定連結欠損金の損金算入は当該法人の調整前課税所得を上限としている。控除の順序は以下のとおりとなっている。

計上した連結事業年度の古いものから順に控除(連結納税通達 11-1-1)。

同じ連結事業年度で計上された連結欠損金は、以下の順番で控除

A 特定連結欠損金がある場合

ア 特定連結欠損金繰越控除額と控除対象個別所得金額とのうちいずれか少ない金額を計上した連結法人の間で、その金額の割合で控除

イ アの金額を控除した後、非特定連結欠損金個別帰属額のある連結法人の間で、非特定連結欠損金繰越額の割合で控除

B 特定連結欠損金がない場合

その欠損金を計上した連結法人の間で、連結欠損金繰越額の割合で控除

【例 2】改正後

- 連結親法人 P、連結子法人 S1、S2 の 3 社は X5 年度より連結納税を開始している。
- X4 年度における親法人 P、子法人 S1、S2 の繰越欠損金 1,000、400、200 は連結納税開始後も連結欠損金として引き継いでいる（S1、S2 の欠損金は特例連結欠損金に該当する。）
- X5 年度には調整前連結所得 700 が認識されている。調整前連結所得個別帰属額は、P で 300、S1 で 600、S2 で 400 であった。
- X6 年度では、調整前連結所得 500 が認識されている。調整前連結所得個別帰属額は、P で 1000、S1 で 800、S2 で 300 であった。
- X7 年度では、調整前連結所得 300 が認識されている。調整前連結所得個別帰属額は、P で 600、S1 で 700、S2 で 200 であった。

（ X5 年度 ）

	連結	P 社	S1 社	S2 社
調整前連結所得	700	300	600	400
X5 年度に発生した連結欠損金個別帰属額*5			420	280
前年度より繰越された連結欠損金*6	(X4) 1,600	(X4) 1,000	(X4) 400	(X4) 200
繰越欠損金の損金算入額				
翌年度に繰越す連結欠損金	(X4) 1,600 (X5) 700	(X4) 1,000	(X4) 400 (X5) 420	(X4) 200 (X5) 280

*5 欠損金の生じた連結法人で全体の連結欠損金を按分する。

$$S1 : 700 \times (600 / (600 + 400)) = 420$$

$$S2 : 700 \times (400 / (600 + 400)) = 280$$

*6 S1 社、S2 社の欠損金は連結納税移行後も持込が認められている。

（ X6 年度 ）

	連結	P 社	S1 社	S2 社
調整前所得	500	1000	800	300
前年度より繰越された連結欠損金	(X4) 1,600 (X5) 700	(X4) 1,000	(X4) 400 (X5) 420	(X4) 200 (X5) 280
繰越欠損金の損金算入額*7	500	(X4)300		(X4)200
翌年度に繰越す連結欠損金	(X4) 1,100 (X5) 700	(X4) 700	(X4) 400 (X5) 420	(X5) 280

*7 最も古い X4 年度計上分から控除する。控除限度額は以下の通りである。

特定連結欠損金：S2 社の 200 は当期の調整前所得 200 からの控除対象となる。S1 社の 400 は当期の調整前所得が 800 であるため、控除できない。

特定連結欠損金以外：P 社の 1,000 は、連結ベースの調整前所得 500 から S2 社の特定連結欠損金で控除された 200 を差し引いた 300 が控除対象となる

控除限度額計：300+200 = 500

（ X7 年度 ）

	連結	P 社	S1 社	S2 社
調整前所得	300	600	700	200
前年度より繰越された連結欠損金	(X4) 1,100 (X5) 700	(X4) 700	(X4) 400 (X5) 420	(X5) 280
繰越欠損金の損金算入額*8	(X4)300		(X4)300	
翌年度に繰越す連結欠損金	(X4) 800 (X5) 700	(X4) 700	(X4) 100 (X5) 420	(X5) 280

*8 最も古い X4 年計上分から控除する。同じ年度の欠損金の控除は特定連結欠損金から控除する。

S1 社：特定連結欠損金 400 のうち、S1 社の調整前所得 700 が控除可能となるが、連結全体の所得が 300 しかないため、300 全額が S1 社の繰越欠損金に充当される。

4 . 繰延税金資産の回収可能性判定における考え方

(1)回収可能性の判定

連結欠損金の回収可能性判定に関しては、従来通りの連結ベース全体の回収可能性のみならず、特定連結欠損金を計上した連結子法人単体の回収可能性も踏まえたスケジューリング表を作成し、回収可能性を検討しなければならないと考えられる。税法上控除順序が示されているため、特定連結欠損金を認識した連結子法人が将来調整前所得を計上することが期待される場合でも、その計上のタイミングにより、特定連結欠損金に割り当てられず、その他の連結欠損金に割り当てられてしまう可能性がある。本来であれば、割当てスケジュールも考慮したスケジューリングが必要となる。

(2)連結と個別の区別

連結欠損金については、法人税法上繰越控除額が確定したうえで、個別帰属額の計算過程でそれを各連結法人に配分する形をとるため、回収可能性の見積りは連結-単独同一となるべきである。

（「その 2-Q4」との相違）

「その 2-Q4」では、単体ベースの繰延税金資産の回収可能見込額と連結納税ベースの繰延税金資産の回収可能見込額に相違があっても、単体ベースの回収可能見込額を連結ベ-

スに合わせることは求めている。

この取扱いは、解消年度の連結所得見積額が連結納税主体の将来減算一時差異を解消するのに十分ではない場合に、ある連結納税会社のマイナスの個別所得見積額に係る繰延税金資産の回収可能性がないために発生するものと考えられるとしている。

この点に関して、連結欠損金による繰延税金資産についても同様の状況が生じた場合、限度超過額は法人税法上損金算入されず、連結所得個別帰属額にも影響を与えないので、連結会社間の精算の対象とならない。

今回の特定連結欠損金の取扱いについても同様に、単体ベースでの回収が見込まれていないとしても、連結納税ベースで十分な課税所得がなければ損金算入できないのであるから、「その２-Q4」の記載と関係なく、連結納税主体を一体と見て損金算入限度額計算に従った回収可能性の判定を行うことになる。

（なお、「その２-Q4」では、検討の対象を「将来減算一時差異に係る繰延税金資産」としている。）

【対応案】

この点を明確にする観点から、その２-Q4のタイトルを「個別財務諸表における回収可能見込額と連結納税主体における回収可能見込額に差額が生じる場合の取扱い」を「将来減算一時差異に係る繰延税金資産の個別財務諸表における回収可能見込額と連結納税主体における回収可能見込額に差額が生じる場合の取扱い」に改める等の対応をしたいがどうか。

５．具体的な記載案について

(1)連結ベース

（その１ Q1）

（略）また、連結財務諸表に計上するための連結納税主体の法人税に係る繰延税金資産については、連結納税主体を一体として回収可能性を判断し、将来の会計期間において回収が行われると見込まれない税金の額は控除することとなる。連結納税主体を一体として回収可能性の判断を行うにあたって、対象となる繰延税金資産に特定連結欠損金に係るものが含まれている場合には、法人税法上の損金算入限度額計算と同様、連結納税主体全体の連結所得見積額と当該特定連結欠損金を計上している連結納税子会社の個別所得見積額の両方を考慮して判断することに留意する。

(2)個別ベース

（その２ Q3）

(1) 法人税

将来減算一時差異

- (イ) スケジューリングに基づき、期末における将来減算一時差異の解消見込額を個別所得見積額と解消見込年度ごとに相殺する。相殺された金額に係る繰延税金資産は回収可能性があるとは判断される。
- (ロ) (イ)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、その解消見込年度ごとに収入すべき連結法人税の個別帰属額（以下「受取個別帰属法人税額」という。法人税法第 81 条の 18 第 1 項参照）の見積額を課税所得に換算した金額（当該年度の個別所得見積額がマイナスの場合には、マイナスの個別所得見積額に充当後の残額）と相殺する。相殺された金額に係る繰延税金資産は、回収可能性があるとは判断される〔設例 1〕〔設例 3〕
- (ハ) (ロ)においても相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額は、税効果会計の適用上、解消年度に発生した連結欠損金個別帰属額と同様に取り扱われることとなる。この連結欠損金個別帰属額と同様に取り扱われることとなる将来減算一時差異の解消見込額に係る繰延税金資産の回収可能性の判断は、下記の連結欠損金個別帰属額の回収可能性の判断により行うこととなる。

連結欠損金個別帰属額

- (イ) 当期末において存在する連結欠損金個別帰属額について、税務上認められる控除限度額計算に従い繰越期間内における連結所得見積額を限度に、当該各事業年度において損金の額に算入される連結欠損金相当額（以下「連結欠損金繰越控除額」という。法人税法第 81 条の 9 第 1 項参照）のうち税務上の規定により当該連結納税会社に帰せられることとなる金額（以下「連結欠損金個別帰属額の繰越控除額」という。法人税法施行令第 155 条の 21 第 3 項参照）の見積額と相殺する。
- (ロ) 相殺された金額に係る繰延税金資産は回収可能性があるとは判断される〔設例 2〕
- (ハ) (イ)で相殺し切れなかった連結欠損金個別帰属額に係る繰延税金資産の金額については、回収可能性がないと判断され、繰延税金資産から控除することとなる。

以上