

11-3 合併法人の繰越青色欠損金に係る制限

(1) 趣 旨

趣旨は被合併法人等から引継ぎを受ける未処理欠損金額に係る制限と同様であるので、11-2(1)を参照されたい。

(2) 合併法人等の繰越青色欠損金に係る制限

① 概 要

合併法人等（合併法人、分割承継法人、被現物出資法人または被現物分配法人）と被合併法人等（または支配関係法人）（被合併法人、分割法人、現物出資法人または被現物分配法人）との間で適格組織再編成等¹が行われた場合においては、組織再編成事業年度開始の日の5年前の前の日、合併法人等の設立の日または被合併法人等（または支配関係法人）の設立の日のうち最も遅い日から継続して合併法人等と被合併法人等（または支配関係法人）との間に支配関係がある場合を除き、適格組織再編成等がみなし共同事業要件を満たさない場合には、以下に掲げる欠損金額はないものとされる（法法57④）。

ただし、適格現物分配についてはみなし共同事業要件を満たした場合の制限除外規定は設けられていない。

<制限を受ける欠損金額>

- ・ 合併法人等の「支配関係事業年度」前の事業年度で前7年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額
- ・ 合併法人等の「支配関係事業年度」以後の事業年度で前7年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額のうち、特定資産譲渡等損失相当額から成る部分の金額

「支配関係事業年度」とは、合併法人等と被合併法人等との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度をいう。

なお、この欠損金額のうち損金算入されたものおよび繰戻しによる還付を受けるべき金額の計算の基礎となったものはそもそも除かれる。

② 共同で事業を営むための適格組織再編成等²（みなし共同事業要件）

¹適格組織再編成等とは、適格合併、非適格合併で譲渡損益が計上されないもの（法法61の13①の規定の適用があるもの）、適格分割、適格現物出資または適格現物分配をいう。

²適格組織再編成等とは、適格合併、非適格合併で譲渡損益が計上されないもの（法法61の13①の規定の適用があるもの）、適格分割または適格現物出資をいう。適格現物分配により移転される資産等は「事業」

(a) 概 要

適格組織再編成等に係る合併法人等の欠損金額は、その適格組織再編成等がみなし共同事業要件を満たす場合には、利用制限が行われない（法法 57④）。

みなし共同事業要件とは、次のいずれかである。

- (i). 事業関連性要件および規模要件（同じ指標での 5 倍規模要件、2 倍規模要件）
- (ii). 事業関連性要件および経営参画要件

(b) みなし共同事業要件の内容

- (i). 事業関連性要件（法令 112③一、⑦）

被合併事業³と合併事業⁴とが相互に関連するものであること。

（共同事業を営むための合併等の事業関連性要件と同じ）

- (ii). 規模要件

イ 事業の相対的な規模に関する要件（5 倍規模要件）（法令 112③二、⑦）

被合併事業と合併事業（被合併事業と関連する事業に限る）のそれぞれの売上金額、被合併事業と合併事業のそれぞれの従業者数、被合併法人と合併法人のそれぞれの資本金の額またはこれらに準ずるものの規模（適格分割または適格現物出資にあっては、被合併事業と合併事業のそれぞれの売上金額、当該被合併事業と当該合併事業のそれぞれの従業者の数またはこれらに準ずるものの規模）の割合が概ね 5 倍を超えないこと。

（共同事業を営むための合併等の規模要件を同じ）

ロ 被合併事業の同等規模継続に関する要件（2 倍規模要件）（法令 112③三、⑦）

被合併事業が「被合併法人支配関係発生時」から適格組織再編成等の直前の時まで継続して営まれており、かつ、「被合併法人支配関係発生時」と適格組織再編成等の直前の時における被合併事業の規模の割合（5 倍規模基準と同じ指標）が概ね 2 倍を超えないこと。

「被合併法人支配関係発生時」とは、合併法人等と被合併法人等との間に最後に支配関係があることとなった時から適格組織再編成等の直前の時までその合併法人等を合併法人等⁵とする適格合併等⁶により合併等事業の全部または一部の移転を受けている場合には、その適格合併等の時をいう。

（共同事業を営むための合併等の要件にはない追加された要件）

に該当しないため、みなし共同事業要件を充足した場合の制限除外は対象外となることに留意を要する。

³被合併事業とは、適格組織再編成等に係る被合併法人等の当該適格組織再編成等の前に営む主要な事業のうちいずれかの事業をいい、当該適格組織再編成等が適格分割または適格現物出資である場合には、分割事業（分割法人の分割前に営む事業のうち、分割により分割承継法人において営まれることとなるもの（法法 2 十二の十一ロ(1)））または現物出資事業（現物出資法人の現物出資前に営む事業のうち、現物出資により被現物出資法人において営まれることとなるもの（法法 2 十二の十四ロ(1)））をいう。

⁴合併事業とは、合併法人等（合併法人をいい、当該適格組織再編成等が適格分割または適格現物出資である場合には分割承継法人または被現物出資法人）が適格組織再編成等の前に営む事業をいう。

⁵合併法人等とは、合併法人、分割承継法人または被現物出資法人をいう。

⁶適格合併等とは、適格合併、非適格合併、適格分割または適格現物出資をいう。

ハ 合併事業の同等規模継続に関する要件（2倍規模要件）（法令112③四、⑦）

合併事業が「合併法人支配関係発生時」から適格組織再編成等の直前の時まで継続して営まれており、かつ、「合併法人支配関係発生時」と適格組織再編成等の直前の時における被合併事業の規模の割合（5倍規模基準と同じ指標）が概ね2倍を超えないこと。

「合併法人支配関係発生時」とは、合併法人等と被合併法人等との間に最後に支配関係があることとなった時から適格組織再編成等の直前の時までその合併法人等を合併法人等⁷とする適格合併等⁸により合併事業の全部または一部の移転を受けている場合には、その適格合併等の時となる。

（共同事業を営むための合併等の要件にはない追加された要件）

(iii) 経営参画要件（法令112③五、⑦）

次に掲げる者が適格組織再編成等の後に合併法人等の特定役員⁹となることが見込まれていること。

- 1) 最後に支配関係があることとなった日前（支配関係が被合併法人または合併法人の設立により生じたものである場合には、その設立の日）において被合併法人等の経営に従事していた役員で、適格組織再編成等の前における特定役員等（合併にあつては特定役員、適格分割または適格現物出資にあつては役員または当該これらに準ずる者で法人の経営に従事している者）である者のいずれかの者
- 2) 最後に支配関係があることとなった日前において合併法人等の経営に従事していた役員で、適格組織再編成等の前における特定役員である者のいずれかの者

（共同事業を営むための合併等の経営参画要件と基本的には同じである。）

③ 最も遅い日（最後に支配関係があることとなった日）から継続して支配関係がある場合

合併法人等（合併法人、分割承継法人、被現物出資法人または被現物分配法人）と被合併法人等（または支配関係法人）（被合併法人、分割法人、現物出資法人または被現物分配法人）との間で適格組織再編成等¹⁰が行われた場合において、組織再編成事業年度開始の日の5年前の日、合併法人等の設立の日または被合併法人等（または支配関係法人）の設立の日のうち最も遅い日から継続して合併法人等と被合併法人等（または支配関係法人）と

⁷合併法人等とは、合併法人、分割承継法人または被現物出資法人をいう。

⁸適格合併等とは、適格合併、非適格合併、適格分割または適格現物出資をいう。

⁹特定役員とは、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役もしくは常務取締役またはこれらに準ずる者で、法人の経営に従事している者をいう。

¹⁰適格組織再編成等とは、適格合併、非適格合併で譲渡損益が計上されないもの（法法61の13①の規定の適用があるもの）、適格分割、適格現物出資または適格現物分配をいう。

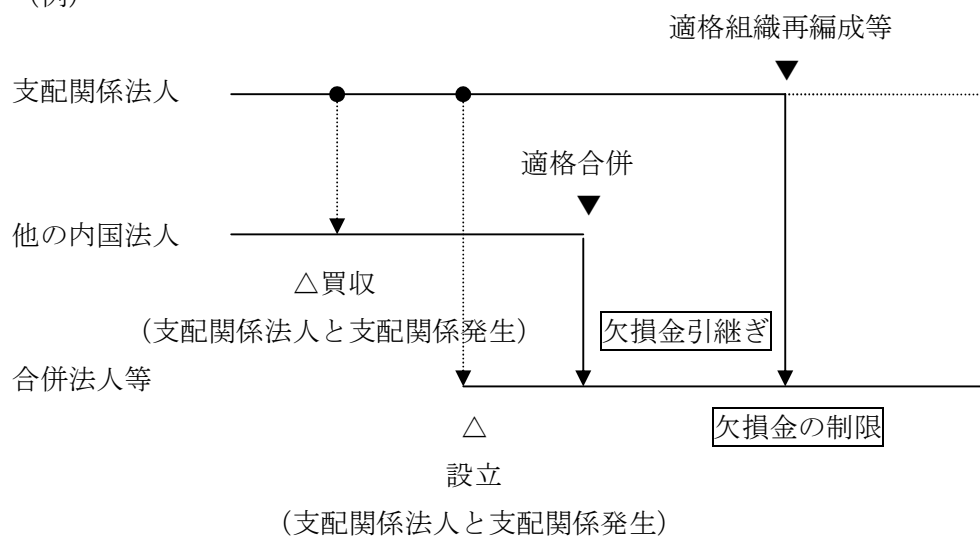
の間に支配関係がある場合（一定の場合を除く）には、利用制限が行われない（法法 57④）。これは、次の(a)または(b)のいずれかに該当する場合をいう（法法 57④、法令 112⑥）。

- (a) 合併法人等と支配関係法人との間に組織再編成事業年度開始の日の 5 年前の日から継続して支配関係がある場合（法令 112④一、⑥）
- (b) 合併法人等または支配関係法人が 5 年前の日後に設立された法人である場合であって、合併法人等と支配関係法人との間に、合併法人等の設立の日または支配関係法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係があるときをいう。

ただし、次に掲げる場合は欠損金の受皿法人を合併法人等とすることと等により支配関係前の欠損金等の繰越控除が制限なく可能とすると考えられるため、除かれる（法令 112④二、⑥）。

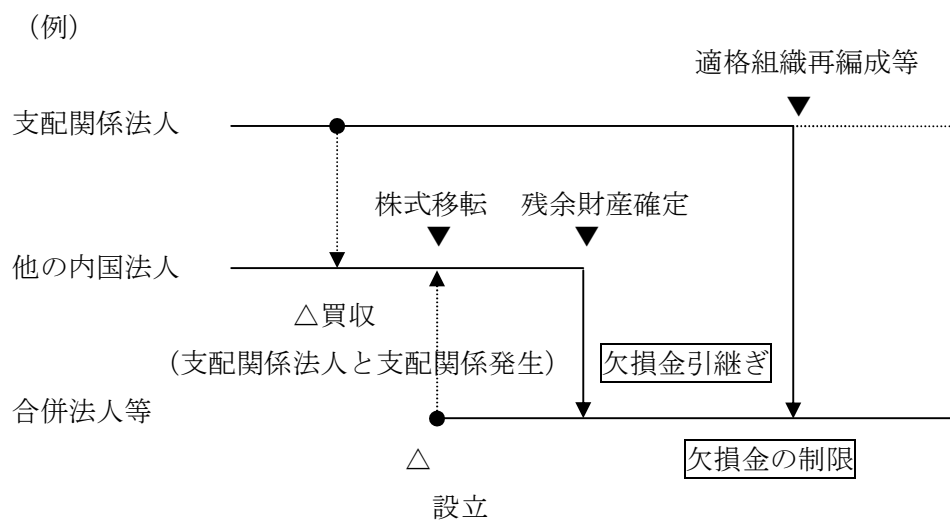
- (i) 適格組織再編成等の日以前に、支配関係法人との間に支配関係がある他の内国法人を被合併法人とする適格合併で、合併法人等を設立するものまたは支配関係法人と他の内国法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立された合併法人等を合併法人とするものが行われていた場合（同日が 5 年前の日以前である場合を除く）（法令 112④二イ、⑥）

（例）



この場合は、合併法人等が適格合併により、支配関係法人と支配関係があることとなった買収法人から欠損金の引継ぎを受けていると考えられるため、制限が課される。

- (ii) 適格組織再編成等の日以前に、支配関係法人と他の内国法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立された合併法人等との間に完全支配関係がある他の内国法人（支配関係法人との間に支配関係があるものに限る）で合併法人等が発行済株式等の全部または一部を有するものの残余財産が確定していた場合（同日が 5 年前の日以前である場合を除く）（法令 112④二ロ、⑥）



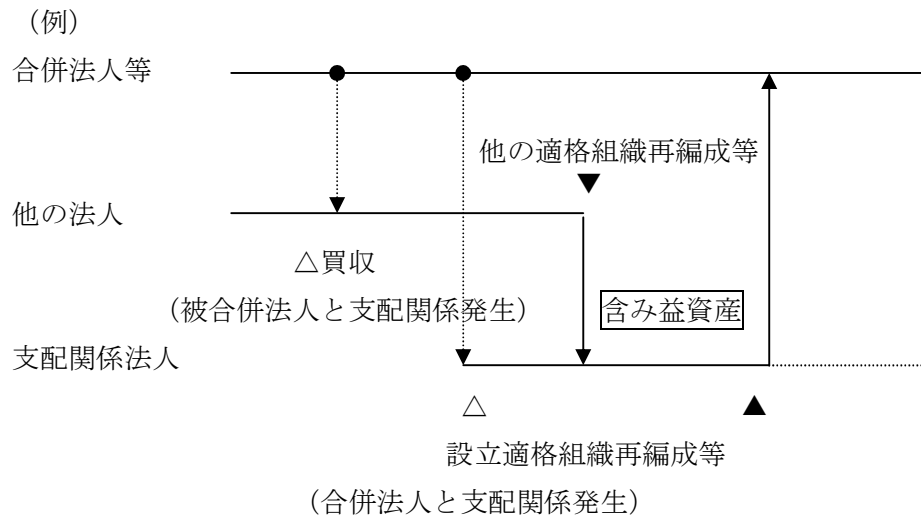
(他の内国法人と完全支配関係発生)

この場合は、合併法人等が支配関係法人と支配関係があることとなった買収法人の残余財産の確定により欠損金の引継ぎを受けていると考えられるため、制限が課される。

上記の例は、支配関係法人が欠損金を有する他の内国法人を買収した後、他の内国法人が株式移転により株式移転完全子法人となり、合併法人等を株式移転完全親法人として設立し、その後残余財産の確定により欠損金を引き継いでいる。

- (iii) 適格組織再編成等の日以前に、合併法人等との間に支配関係がある他の法人を被合併法人、分割法人、現物出資法人または現物分配法人とする他の適格組織再編成等¹¹で、支配関係法人を設立するものまたは合併法人等と他の法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立された支配関係法人を合併法人、分割承継法人、被現物出資法人または被現物分配法人とするものが行われていた場合(同日が5年前の日以前である場合を除く)(法令 112 ④二八、⑥)

¹¹適格組織再編成等とは、適格合併、非適格合併で譲渡損益が計上されないもの(法法 61 の 13①の規定の適用があるもの)、適格分割、適格現物出資または適格現物分配をいう。



この場合は、支配関係法人が適格組織再編成等により、合併法人等と支配関係があることとなった買収法人から含み益のある資産の譲渡を受けていると考えられるため、制限が課される。

なお、適格組織再編成等による資産の譲渡は内国法人に限られず、適格現物出資により外国法人から譲渡を受ける場合もあるため、上記(A)や(B)と異なり、「他の法人」となっている。

④ みなし共同事業に該当しない場合における、合併等事業年度以後において繰越控除の対象とならない繰越青色欠損金額

(a) 概要

合併法人等の支配関係発生前の欠損金額はすべてないことになる。

また、支配関係発生以後の欠損金額については、特定資産譲渡等損失額から成る部分の金額はないものとされる。したがって、支配関係がある法人のいずれが合併法人等になった場合でも同じ課税関係となる。

なお、合併法人等において特定保有資産の含み損が実現する場合も、合併法人等において特定資産譲渡等損失の損金不算入の適用を受ける（法法 62 の 7）。

(b) 繰越控除の対象とならない欠損金額

(i) 支配関係事業年度（最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度）前の事業年度に係る繰越青色欠損金額

合併法人等の支配関係事業年度前の事業年度において生じた繰越青色欠損金額は、その全額がないことになる（法法 57④一）。

(ii) 支配関係事業年度（最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度）以後の事業年度に係る繰越青色欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額から成る部分の金額

合併法人等の支配関係事業年度以後の事業年度において生じた繰越青色欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額から成る金額がないことになる（法法 57④二）。

繰越青色欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額から成る金額とは、次のイからロを控除した金額である。

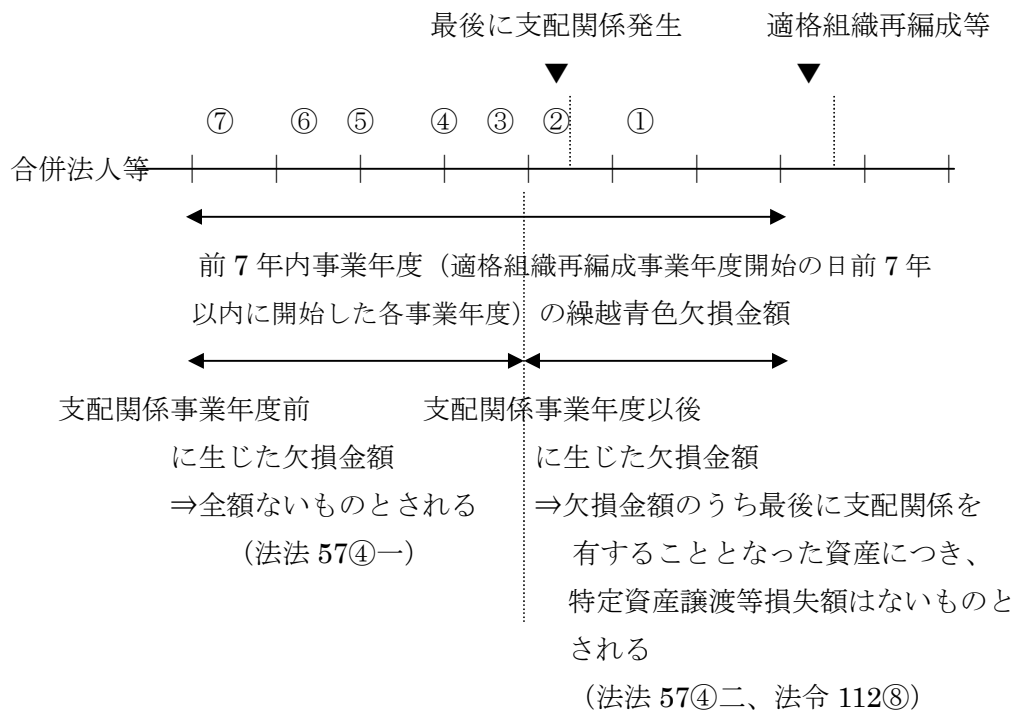
この場合の対象事業年度とは、支配関係事業年度以後の各事業年度で、前 7 年内事業年度に該当する事業年度をいい、特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入制度（法法 62 の 7①）における適用期間（制限期間）、特定株主等によって支配された欠損等法人の資産の譲渡等損失額の損金不算入制度（法法 60 の 3①）における適用期間内の日の属する事業年度（制限期間）または連結事業年度に該当する期間を除くこととされる（法令 112⑤、⑧）。

イ その対象事業年度に生じた欠損金額（注）のうち、当該対象事業年度を特定資産譲渡等損失額の損金不算入制度（法法 62 の 7①）が適用される事業年度として合併法人等が最後に支配関係があることとなった日において有する資産につき、当該制度を適用した場合に特定資産譲渡等損失額となる金額に達するまでの金額（法令 112⑤一、⑧）

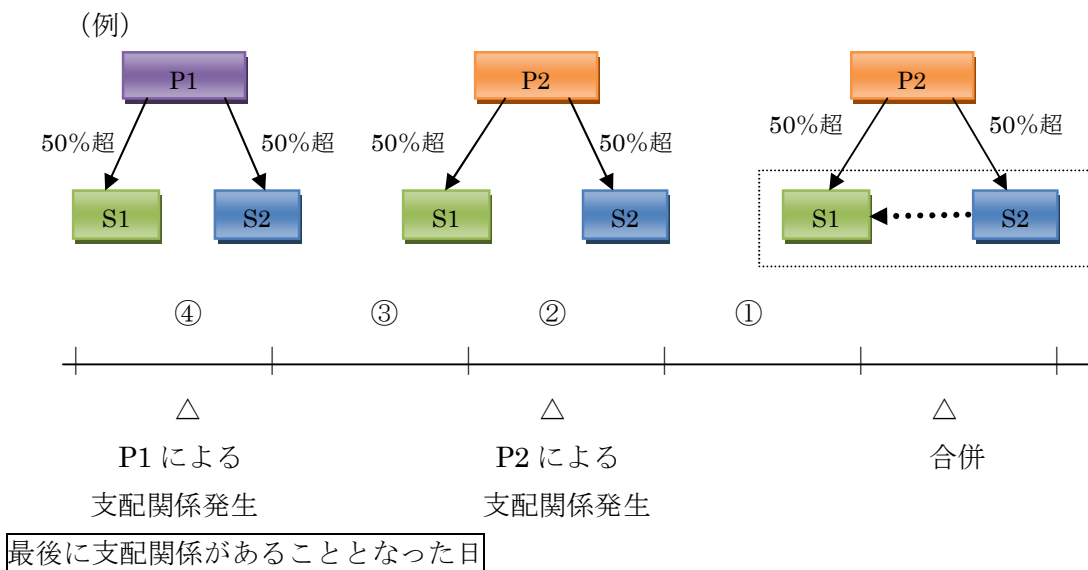
（注）欠損金額

青色繰越欠損金額の繰越控除制度の適用があるもの（法法 57①）に限り、被合併法人の欠損金額とみなされたもの（法法 57②、⑤）および合併法人の繰越し青色欠損金額に係る制限（法法 57④）や連結納税制度における一定の制限（法法 57⑧）によりないものとされた金額を含む。

ロ その対象事業年度に生じた欠損金額（上記注）のうち、合併法人等において前 7 年内事業年度の所得の金額の計算上損金算入された金額（法法 57①）および欠損金の繰戻し還付の基礎となった金額（法法 80）または合併法人の繰越し青色欠損金額に係る制限（法法 57④）や連結納税制度における一定の制限（法法 57⑧）によりないものとされた金額（法令 112⑤二、⑧）



なお、最後に支配関係があることとなった日とは、適格組織再編成等の日直前まで継続して支配関係がある場合のその支配関係があることとなった日をいう（法基通 12-1-5）。その判定上、合併法人等と支配関係法人とに間に一の者による支配関係がある場合においては、合併事業年度開始の日の5年前の日以降一の者が途中で入れ替わった場合でも、合併法人等と支配関係法人との間の支配関係は継続していることとされる（平成 22 年度税制改正に係る法人税質疑応答事例（グループ法人税制その他の資本に係る取引等に係る税制関係）（情報）平成 22 年 10 月 6 日 問 7）。



(3) みなし共同事業に該当しない場合における、未処理欠損金額等の制限対象金額の計算の特例

① 概 要

上記(2)および(3)の制限の対象となる欠損金額がある法人の、支配関係事業年度の前事業年度終了の時に有する資産および負債について時価評価を行った場合において、その法人の資産等に含み益があるときは、その繰越欠損金額を利用するために買収等をしたとはいえないと考えられることから、その時価の状況に応じて、制限の対象となる金額が緩和される（法令 113）。

② 未処理欠損金額に係る制限の対象となる金額の計算の特例

次に掲げる場合には、その場合に応じて、被合併法人の未処理欠損金額に含まれない金額とすることができる（法令 113①）。

(a) 時価純資産超過額が支配関係前未処理欠損金額の合計額以上である場合または支配関係前未処理欠損金額がない場合

被合併法人の支配関係事業年度の前事業年度終了の時ににおける時価純資産超過額（注 1）が支配関係前未処理欠損金額の合計額（注 2）以上であるときまたは被合併法人の支配関係前未処理欠損金額がないときは、制限を受ける未処理欠損金額はないものとされる（法令 113①一）。したがって、未処理欠損金額の全額が合併法人に引き継がれることになる。

（注 1） 時価純資産超過額とは、時価純資産価額が簿価純資産価額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。

時価純資産価額とは、その有する資産の価額の合計額から、その有する負債（新株予約権に係る義務を含む）の価額の合計額を減算した金額をいい、簿価純資産価額とは税務上の簿価純資産価額であり、その有する資産の帳簿価額の合計額から、その有する負債の帳簿価額の合計額を減算した金額をいう。

時価純資産超過額は、被合併法人の支配関係事業年度の直前事業年度末における資産の含み益に着目して未処理欠損金額の引継ぎが認められる特例であることを勘案すると、時価純資産価額の算定においては、知的財産権や独立して取引される営業権を含めることができると考えられる。なお、事業の全部を譲渡したと仮定した場合の会社全体の事業価値と税務上の簿価純資産価額との差額である資産調整勘定や負債調整勘定相当額（退職給付債務等）が時価純資産価額の算定に含めることができるかどうかについては条文上明らかではないが、認められるべきであると考えられる。

（注 2） 支配関係前未処理欠損金額とは、青色繰越欠損金額の繰越控除制度の適用があるもの（法法 57①）に限り、被合併法人において支配関係事業年度開始の時までに被合併法人の欠損金額とみなされたもの（法法 57②、⑤）を含み、前 7 年

対象金額（注 3）が支配関係前未処理欠損金額の最も古いものから成るものとした場合に、制限対象金額を構成するものとされた支配関係前未処理欠損金額があることとなる事業年度（被合併法人等前 7 年内事業年度に限る）ごとに 1)から 2)を控除した金額とされる。

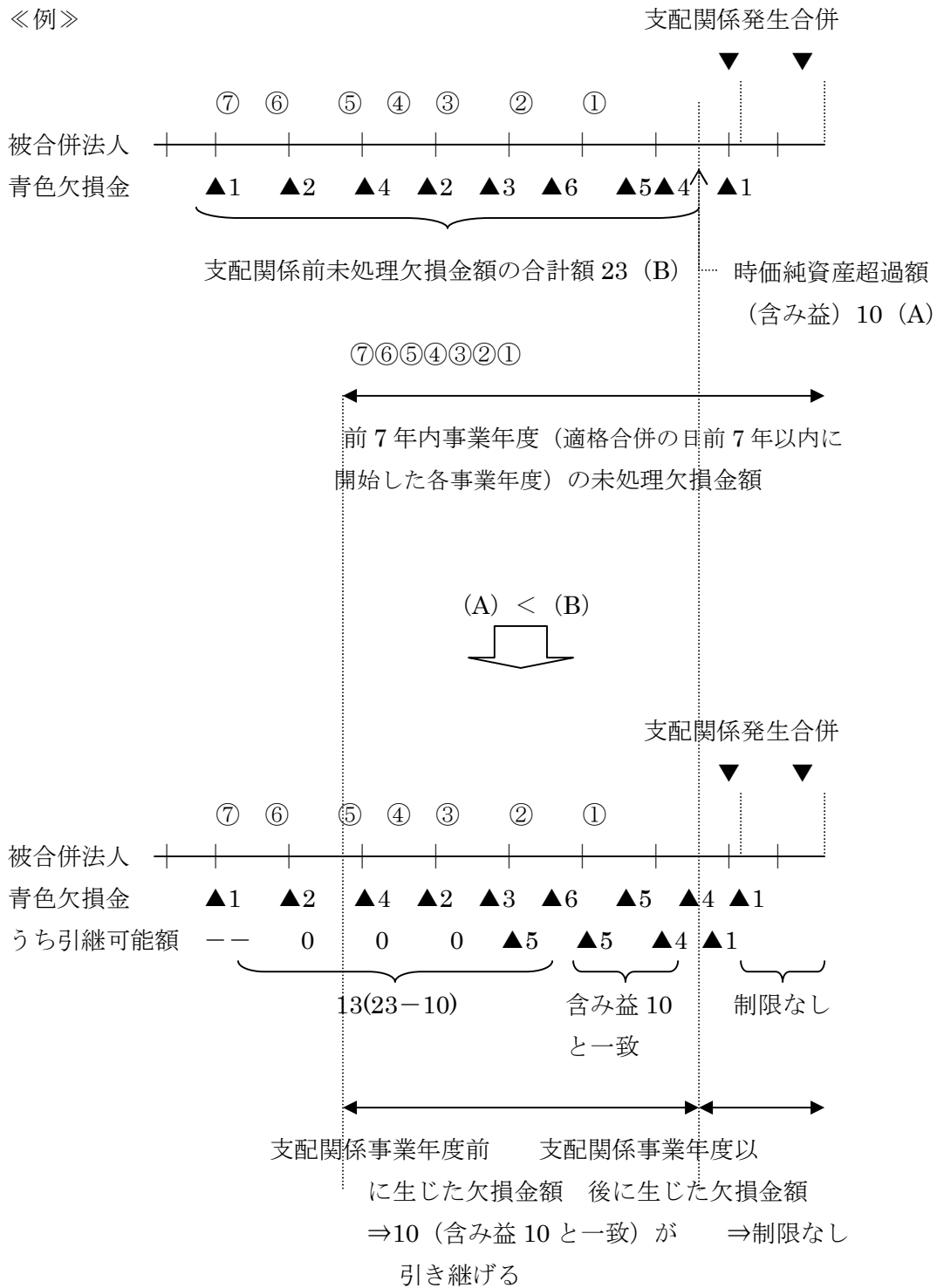
（注 3） 制限対象金額とは、支配関係前未処理欠損金額の合計額から時価純資産超過額を控除した金額をいう。

- 1) その事業年度の制限対象金額に係る支配関係前未処理欠損金額のうち制限対象金額を構成するものとされた部分に相当する金額
- 2) その事業年度の支配関係前未処理欠損金額のうち支配関係事業年度から合併の日の前日までの各事業年度の所得の金額の計算上損金算入された金額（法法 57①）および欠損金の繰戻し還付の基礎となった金額（法法 80）または支配関係事業年度開始の時までに合併法人の繰越し青色欠損金額に係る制限（法法 57④）や連結納税制度における一定の制限（法法 57⑧）によりないものとされた金額

(ii) 支配関係事業年度以後の事業年度に係る未処理欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額から成る部分の金額

支配関係事業年度以後の事業年度に係る制限を受ける未処理欠損金額はないものとされる。したがって、その事業年度に係る未処理欠損金画の全額が合併法人に引き継がれる。

《例》



(c) 簿価純資産超過額が支配関係事業年度以後の特定資産譲渡等損失相当額の合計額に満たない場合

被合併法人の支配関係事業年度の前事業年度終了の時点における簿価純資産超過額（全体

としての含み損)が被合併法人等前7年内事業年度のうち支配関係事業年度以後の各事業年度(法令112⑤の対象事業年度¹²に限る)において生じた欠損金額(特定資産譲渡等損失相当額)の合計額に満たない場合には、次の通りとなる(法令113①三)。

(i) 支配関係事業年度前の事業年度に係る未処理欠損金額

支配関係事業年度前の事業年度に係る未処理欠損金額の全額が引き継げない。

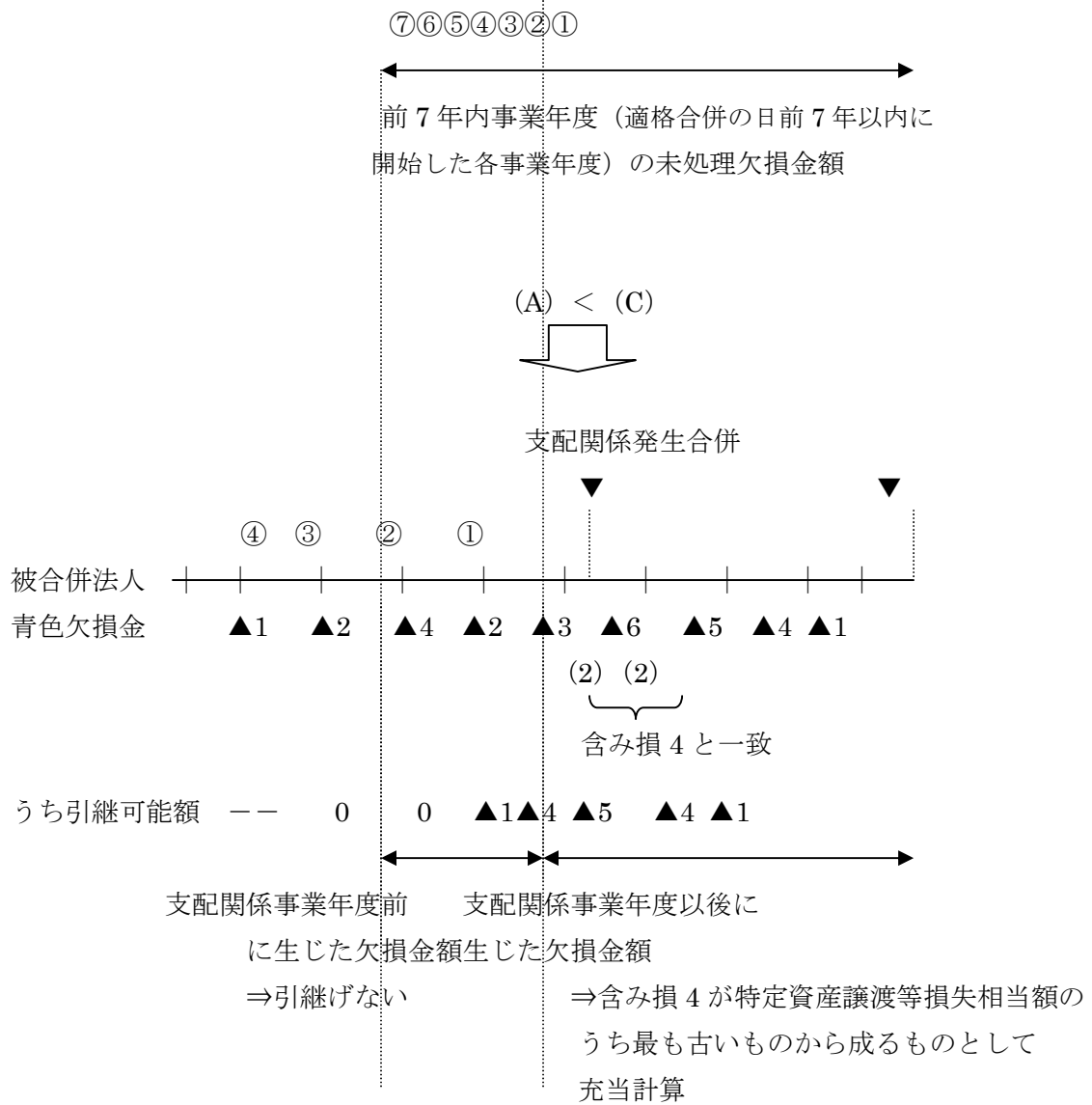
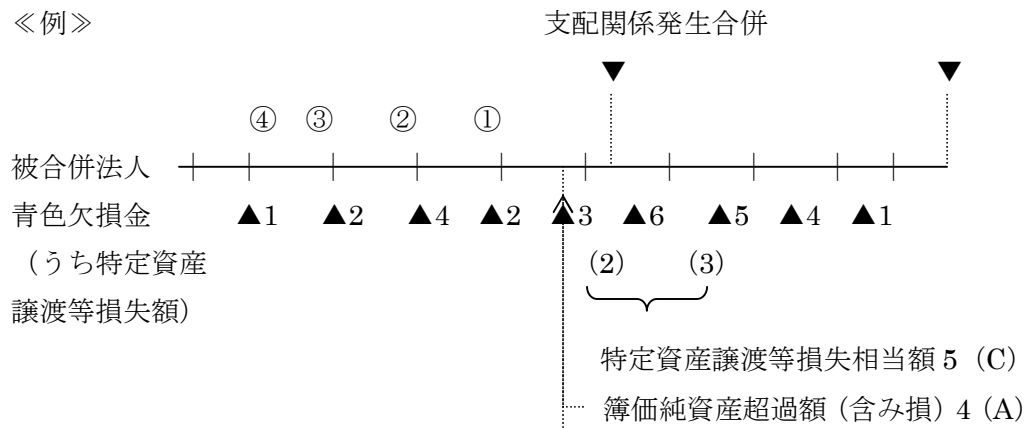
(ii) 支配関係事業年度以後の事業年度に係る未処理欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額から成る部分の金額

支配関係事業年度以後の事業年度に係る未処理欠損金額のうち合併法人に引き継ぐことができない金額は、簿価純資産超過額に相当する金額が各事業年度における特定資産譲渡等損失相当額のうち最も古いものとした場合に、その事業年度の簿価純資産超過額に相当する金額を構成するものとされた部分に相当する金額を、それぞれの事業年度ごとに1)から2)を控除した金額とされる。

- 1) その事業年度の簿価純資産超過額に相当する金額に係る特定資産譲渡等損失相当額
- 2) その事業年度の欠損金額のうち、被合併法人において前7年内事業年度の所得の金額の計算上損金算入された金額(法法57①)および欠損金の繰戻し還付の基礎となった金額(法法80)または支配関係事業年度開始の時までに合併法人の繰越し青色欠損金額に係る制限(法法57④)や連結納税制度における一定の制限(法法57⑧)によりないものとされた金額

¹² 法令112⑤の対象事業年度とは、支配関係事業年度以後の各事業年度で、前7年内事業年度に該当する事業年度をいい、特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入制度(法法62の7①)における適用期間(制限期間)、特定株主等によって支配された欠損等法人の資産の譲渡等損失額の損金不算入制度(法法60の3①)における適用期間内の日の属する事業年度(制限期間)または連結事業年度に該当する期間を除くこととされる。

《例》



③ 適用要件

上記②の特例は、それぞれの合併法人等である法人が、合併等事業年度の確定申告書に上記②の計算に関する明細書を添付し、かつ、次に掲げる書類を保存している場合に限り、適用することができる（法令 113②、法規 26 の 4①）。

- (a) 支配関係事業年度の前事業年度終了時に有する資産負債のその終了時の時価純資産価額および帳簿価額を記載した書類
- (b) 次のいずれかの書類で時価純資産価額を明らかにするもの
 - (A) 移転を受けた資産の価額が継続して一般に公表されているものであるときは、その公表価額が示された書類の写し
 - (B) 合併法人等が算定した時価純資産価額であるときは、その算定の根拠を明らかにする事項を記載した書類
 - (C) 上記のほか、時価純資産価額を明らかにする事項を記載した書類

④ 宥恕規定

税務署長は、上記の明細書の添付がない確定申告書の提出があった場合または上記の書類の保存がない場合においても、その明細書の添付または書類の保存がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その明細書および書類の提出があった場合に限り、この特例を適用することができることとされている（法令 113③）。

(4) みなし共同事業に該当しない場合における、繰越青色欠損金額に係る制限の対象となる金額の計算の特例

基本的に、適格組織再編成等に係る合併法人、分割承継法人、被現物出資法人または被現物分配法人の欠損金額については、上記(4)と同様である（法令 113④）。

(5) 事業を移転しない適格分割等の場合の制限対象金額等の計算の特例

① 概要

平成 22 年度税制改正により、事業の移転に該当しない場合の分割承継法人等の繰越欠損金額に係る制限について、特例計算が新たに設けられた。

適格組織再編成等が単なる資産の移転であれば、その移転を受けた資産の含み益に対応する部分の欠損金額を制限すればよいという考え方に基づき、適格組織再編成等により移転を受けた資産が、含み益のない資産である場合には繰越し青色欠損金額を制限する必要はなく、含み益のある資産である場合にのみ繰越し青色欠損金額のうち古いものから順に制限されることとされる。

② 損金の制限措置

適格組織再編成等が事業を移転しない適格分割、適格現物出資または適格現物分配である場合において、その適格組織再編成等に係る分割承継法人等（分割承継法人、被現物出

資法人または被現物分配法人)の制限対象となる欠損金額は、次によることができるとされた(法令113⑤前段)。

なお、この特例を受ける場合には、分割承継法人等の欠損金額の制限についての上記(5)の既存の特例(法令113①、④)の適用を受けることができない(法令113⑤後段)。

(a) 移転時価資産価額が移転の直前の移転簿価資産価額以下である場合

分割承継法人等が適格組織再編成等により移転を受けた資産の移転の直前の移転時価資産価額(注1)が移転の直前の移転簿価資産価額(注2)以下であるときは、制限対象となる欠損金額はないものとされる(法令112⑤一)。

(注1) 移転時価資産価額とは、その移転を受けた資産の価額の合計額をいう。

(注2) 移転簿価資産価額とは、その移転を受けた資産の帳簿価額の合計額をいう。

(b) 移転時価資産超過額が支配関係前欠損金額の合計額以下である場合

分割承継法人等が適格組織再編成等により移転を受けた資産の移転の直前の移転時価資産価額が移転の直前の移転簿価資産価額を超える場合において、移転資産時価超過額(注1)が分割承継法人等の支配関係前欠損金額(注2)の合計額以下であるときは、制限対象となる金額は、移転時価資産超過額に相当する金額が支配関係前欠損金額のうち最も古いものから成るものとした場合にその移転時価資産超過額に相当する金額を構成するものとされた支配関係前欠損金額があることとなる事業年度ごとにその事業年度の支配関係前欠損金額のうちその移転時価資産超過額に相当する金額を構成するものとされた部分に相当する金額とされる(法令113⑤二)。

(注1) 移転資産時価超過額とは、移転時価資産価額から移転簿価資産価額を減算した金額をいう。

(注2) 支配関係前欠損金額とは、支配関係事業年度前の各事業年度で前7年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額で、青色欠損金の繰越控除の適用があるもの(法法57①)に限るものとし、分割承継法人等の欠損金額とみなされたもの(法法57②、⑤)を含み、前7年内事業年度の所得の金額の計算上損金算入された金額(法法57①)および欠損金の繰戻し還付の基礎となった金額(法法80)または合併法人の繰越青色欠損金額に係る制限(法法57④)や連結納税制度における一定の制限(法法57⑧)によりないものとされた金額を除く。

(c) 移転時価資産超過額が支配関係前欠損金額の合計額を超える場合

分割承継法人等が適格組織再編成等により移転を受けた資産の移転の直前の移転時価資産超過額が分割承継法人等の支配関係前欠損金額の合計額を超えるときは、制限対象となる欠損金額は次の金額とされる(法令112⑤三)。

(A) 支配関係前欠損金額

(B) 支配関係後欠損金額(注1)のうち最も古いものから成るものとした場合に制限

対象金額を構成するものとされた支配関係後欠損金額があることとなる事業年度ごとに、その事業年度の支配関係後欠損金額のうち制限対象金額を構成するものとされた部分に相当する金額

(注1) 支配関係後欠損金額とは、移転時価資産超過額から支配関係前欠損金額を控除した金額（制限対象金額）が支配関係事業年度以後の各事業年度において生じた特定資産譲渡等損失相当額から成る欠損金に相当する金額に相当する金額

③ 適用要件

上記の特例は、分割承継法人等の適格組織再編成等に係る適格組織再編成事業年度の確定申告書にこの特例の対象となる制限対象となる欠損金額の計算に関する明細書の添付があり、かつ、次に掲げる書類を保存している場合に限り、適用されることとされる（法令113⑥、法規26の4②）。

- (a) 移転を受けた資産の移転の直前における移転時価資産価額および帳簿価額を記載した書類
- (b) 次のいずれかの書類で移転時価資産価額を明らかにするもの
 - (A) 移転を受けた資産の価額が継続して一般に公表されているものであるときは、その公表価額が示された書類の写し
 - (B) 分割承継法人等が算定した移転時価資産価額であるときは、その算定の根拠を明らかにする事項を記載した書類
 - (C) 上記のほか、移転時価資産価額を明らかにする事項を記載した書類

④ 宥恕規定

税務署長は、上記の明細書の添付がない確定申告書の提出があった場合または上記の書類の保存がない場合においても、その明細書の添付または書類の保存がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その明細書および書類の提出があった場合に限り、この特例を適用することができることとされている（法令113⑦）。