

税務解説

グループ通算制度の概要と 導入に向けた実務上の検討〈上〉

デロイト トーマツ税理士法人 公認会計士・税理士 大野 久子

1 ▶ はじめに

令和2年度税制改正により、連結納税制度について抜本の見直しが行われることになり、名称も「グループ通算制度」に変更されることになりました。グループ通算制度は約2年の猶予期間の後、令和4年4月1日以後開始事業年度から適用されます（令和2年改正法附則1五ロ、14）。現行の連結納税制度を適用している企業グループも、それ以降は原則としてグループ通算制度に自動移行します（令和2年改正法附則29①）。

改正の柱は、①損益通算のメリットを残しながら単体申告化、②開始・加入時の時価評価課税・繰越欠損金切捨ての対象見直しの2つとなっています。

本解説では、〈上〉としてこれらの改正の2つの柱を説明し、〈下〉としてその他の改正の主要項目の解説、そしてどんな場合に連結納税制度またはグループ通算制度の早期適用が有利となるかの検討を行いたいと思います。

なお、本稿中の条文番号は基本的に令和4年4月1日に施行される令和2年度税制改正後のものであり、それより前の条文番号については「旧」を付すこととします。

また、本稿のうち意見にわたる部分は筆者の私見であり、所属法人の公式見解ではないことを申し添えます。

2 ▶ 改正の柱 ① 損益通算のメリットを残しながら単体申告化

(1) 損益通算の仕組み

グループ通算制度においては、連結納税の最大の特長である損益通算の効果を残しつつ、修正の手間を軽減するため、グループ内の各法人（以下「通算法人」）を納税主体とすることとされました（法法4）。連結納税制度が連結グループ内の所得と欠損を合算・相殺した連結所得について連結親法人が代表して申告するという連結申告だった（旧法法4の2）のに対し、グループ通算制度は単体申告であるというのが最大の差といえます。

しかし、損益通算が連結納税制度の最大の特長であり、その効果は残さない意味がないため、グループ通算制度においては単体申告を行いながらグループ内の損益通算を行うこと

とされました（法法64の5①～④）。

具体的には、グループ通算制度においては、納税主体はグループ内の各法人とされ、次のプロラタ計算により、欠損法人の欠損金額を所得法人において損金算入することとされました（法法64の5①～④）。

- ① 欠損法人の通算前欠損金額の合計額（所得法人の通算前所得金額の合計額を限度）を所得法人の通算前所得金額の比で配分し、所得法人において損金算入する
- ② 損金算入金額の合計額を欠損法人の通算前欠損金額の比で配分し、欠損法人において益金算入する

例えば、次の図のような計算となります。

グループ通算制度					
	P社	A社	B社	C社	合計
所得法人	200	800			1000
欠損法人			▲200	▲200	▲400
損金算入	▲80	▲320			▲400
益金算入			+200	+200	
損益通算後	120	480	0	0	

損金算入金額の合計額を欠損金額の比で配分
 欠損金額の合計額を 合計所得金額の比で配分
 所得金額の 合計額を限度 +400

(2) 繰越欠損金の通算

(1)の損益通算をしてもなお欠損金が残る場合には、これを10年間繰り越し、基本的にグループ全体の所得から控除できます（基本的に繰越欠損金の共有が可能であり、このようにグループ全体で共有使用される欠損金を「非特定欠損金」と呼びます。）（法法64の7①）。

一方、グループ通算制度開始・加入前に発生した繰越欠損金のうち、通算グループに持ち込まれ「特定欠損金」とされた金額については、その法人の所得を上限にしか使用できません（法法64の7②）。

以下、グループ通算制度における繰越欠損金控除の計算方法について説明しますが、これらの計算に当たっては、当事業年度開始日前10年以内に開始した親法人事業年度に対応する事業年度（以下「発生年度」）に発生した繰越欠損金について、発生年度の古い順に、特定欠損金⇒非特定欠損金の順に控除計算を行います（法法64の7①、グループ通算制度取扱通達2-26(1)）。

① 損金算入限度額

その法人が更生法人等に該当する場合、又は通算グループ内の全社が中小法人等のみ又は新設法人のみである場合を除き、欠損控除前所得金額（損益通算後）の50%相当額の通算グループ合計額が、繰越欠損金控除の上限（以下「損金算入限度額」とされます（法57①））。

② 特定欠損金の控除計算

特定欠損金額の控除額は以下の算式により算出されます（法64の7①三イ）。

$$\text{特定損金算入限度額} = \frac{\text{①当該通算法人の特定欠損金額}}{\left[\begin{array}{l} \text{欠損控除前所得金額} \\ \text{の残額(注1)を上限} \end{array} \right]} \times \frac{\text{②通算グループ全体の損金算入限度額合計の残額(注2)}}{\text{③特定欠損金額(欠損控除前所得金額の残額(注1)を上限)の通算グループ合計額}} \left[\begin{array}{l} \text{1を上限、} \\ \text{③が零の} \\ \text{場合は零} \end{array} \right]$$

特定欠損金は、その法人の欠損控除前所得金額を上限に控除される限定付き欠損金であり、それぞれの①特定欠損金額（欠損控除前所得金額の残額を上限）を控除可能性のある金額として捉えた上、②通算グループ全体の損金算入限度額合計の残額を①の比率で各法人に配分して控除額が決定されます。

（注1） 欠損控除前所得金額からより古い発生事業年度の繰越欠損金控除に使用された金額を控除した金額

（注2） 損金算入限度額の通算グループ全体の合計額からより古い発生年度の繰越欠損金控除に使用された金額を控除した金額

③ 非特定欠損金の配賦・控除計算

非特定欠損金については、通算グループ全体で共有して使用することを前提に控除額を算出します。

まず、第1ステップとして、①非特定欠損金の通算グループ合計額を、②各通算法人の損金算入限度額の残額の比で配賦します（法64の7①二ハ）。

$$\text{非特定欠損金配賦額} = \frac{\text{①非特定欠損金額の通算グループ合計額}}{\text{③損金算入限度額の残額の通算グループ合計額}} \times \frac{\text{②当該通算法人の損金算入限度額の残額(注)}}{\text{③損金算入限度額の残額の通算グループ合計額}}$$

（注） 損金算入限度額から、より古い発生年度の繰越欠損金控除及び同じ発生年度の特定欠損金控除に使用された金額を控除した金額

第2ステップとして、③通算グループ全体の非特定欠損金の合計額のうち、②通算グループ全体の損金算入限度額合計の残額までの金額の比率を求め、これを非特定欠損金としての控除比率（以下「非特定損金算入割合」として把握します。この非特定損金算入割合を、第1ステップで各法人に配賦された非特定欠損金額（①）に乗ざると、各通算法人における非特定欠損金の損金算入金額が算出されます（法64の7①三口）。

$$\text{非特定損金算入限度額} = \frac{\text{①配賦計算後の当該通算法人の非特定欠損金額}}{\text{③配賦計算後の通算グループ全体の非特定欠損金の合計額}} \times \frac{\text{②通算グループ全体の損金算入限度額合計の残額}}{\text{③配賦計算後の通算グループ全体の非特定欠損金の合計額}} \left[\begin{array}{l} \text{1を上限、} \\ \text{③が零の} \\ \text{場合は零} \end{array} \right]$$

非特定損金算入割合

(3) 個別制度の取扱い

連結納税制度では、所得の調整計算・税額控除の計算の個別制度についてはグループ全体で計算する項目が規定されており、その他の項目については各法人ごとに計算して結果を合算することとされていました。

グループ通算制度では単体申告となることから、各法人ごとの個別計算が原則となりますが、一部の項目に全体計算の考え方が残されます。

例外的に全体計算の考え方が残される項目のうち、重要な項目は次のとおりです。

- ◆ 外国税額控除（法法69⑭）
- ◆ 試験研究費の税額控除制度（研究開発税制）（措法42の4⑧）
- ◆ 中小法人・中小企業者の特例：次の制度における中小法人・中小企業者の特例について、通算グループ内のいずれかの法人が中小法人・中小企業者に該当しない場合には適用されない
 - 貸倒引当金（法法52①イ）
 - 欠損金の繰越控除（法法57⑪一、59⑤）
 - 軽減税率（法法66⑥、⑦）
 - 特定同族会社の特別税率の不適用（法法67④）
 - 中小企業等向けの各租税特別措置（措法42の4④他）
- ◆ 租税特別措置法における適用除外事業者（措法42の4④他）

このうち、特に外国税額控除と試験研究費の税額控除については、全体計算の考え方が残されたことの影響が大きく、注目されています。これらの税額控除においては、外国税額や試験研究費を支出する法人において所得が十分に計上されないことにより通常の単体申告では税額控除を受けられない場合があり、そのような場合には、グループ全体での計算のほうが有利となります。

外国税額控除・試験研究費の税額控除については、連結納税制度においてこれらのメリットを享受していたグループが多かったことから、グループ通算制度においてもグループ全体計算が継続されることになり、メリットが継続することになりました。

また、中小法人・中小企業者の特例を適用している場合には、グループ通算制度においては同じ通算グループ内に1社でも中小法人・中小企業者に該当しない法人がある場合には適用できないこととされているため、通常の単体申告であれば適用できていた優遇措置が適用できなくなる場合がありますので、留意が必要です。

(4) 修正時の処理

連結納税制度における修正及び更正（以下「修正」）は、1社でも数字が変更になると全社やり直しになるという点で手間が掛かっていました。そのため、グループ通算制度にお

いては、損益通算・繰越欠損金の通算によりグループ内他法人と授受した金額は期限内申告書のものに固定し、修更正は対象法人1社についてのみにおいて行うこととされました（これを「遮断措置」と呼びます。）（法法64の5⑤、64の7④⑤）。

ただし、これらを悪用し、欠損金の繰越期間に対する制限を潜脱するため又は離脱法人に欠損金を帰属させるため、あえて誤った当初申告を行うなど、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認めるときは、税務署長は、上記の取扱いを適用しないで、全体を再計算することができることとされました（法法64の5⑧、64の7⑧二）。

3 ▶ 改正の柱 ② 開始・加入時の時価評価課税・繰越欠損金切捨ての対象見直し

(1) 基本的な考え方

連結納税制度においては、子法人が連結納税の開始に参加したり連結納税グループに加入したりする場合、納税主体が変更されることから、原則として、保有資産を時価評価し繰越欠損金を切り捨てた後で連結納税グループに参加することとされてきました（旧法法61の11①、61の12①、81の9②）。しかし、これには例外があり、長期継続保有子法人や適格株式交換等による完全子法人等については対象外とされてきました（旧法法81の9②）。

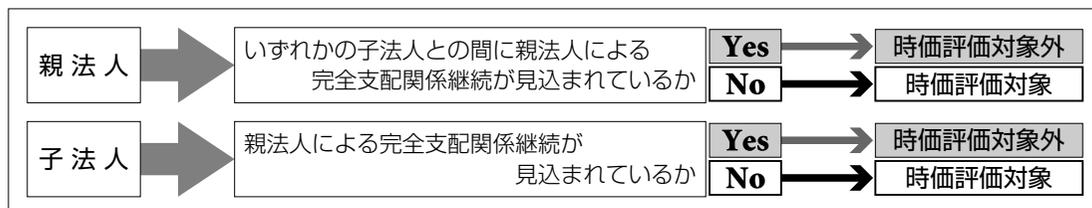
グループ通算制度においては、納税主体は各法人のまま変更にはなりません、損益通算が認められる点で適用開始前の資産の含み損益や繰越欠損金の持込みに一定の制限が必要になる点では同じであり、これらは仕組みとしては残されました。ただし、連結納税における上記の例外規定は主に完全保有化した手段によっており、やや形式的であったことから、今回のグループ通算制度への改組を機に判断基準が大幅に変更されることになりました。

新しい判断基準においては組織再編税制の考え方が取り入れられ、複雑なものにはなりませんが、実質をより重視し、基本的に制限を緩和する判定になりました。

(2) 開始・加入時の時価評価課税

① 開始時

グループ通算制度の適用を開始する場合の時価評価対象法人については、以下のよう完全支配関係の継続見込みがあるかどうかで判定します（法法64の11①）。

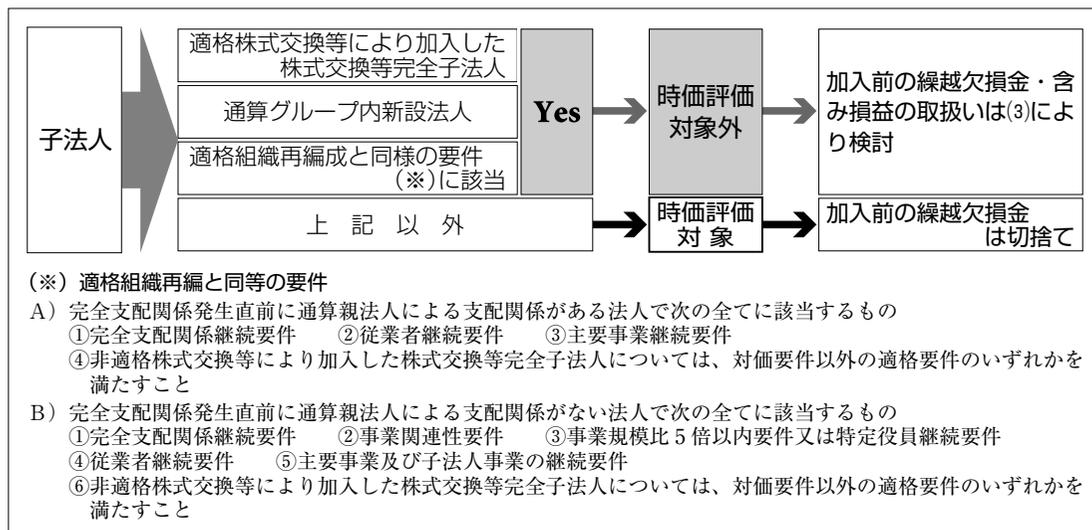


なお、子法人がグループ通算制度適用開始時の時価評価対象になる場合には、その子法

人株式等を保有する法人においても、時価評価損益を計上することとされています（法法64の11②）。

② 加入時

通算グループに加入する子法人が時価評価の対象になるかどうかについての検討の概要は次のとおりです（法法64の12①、法令131の16④）。

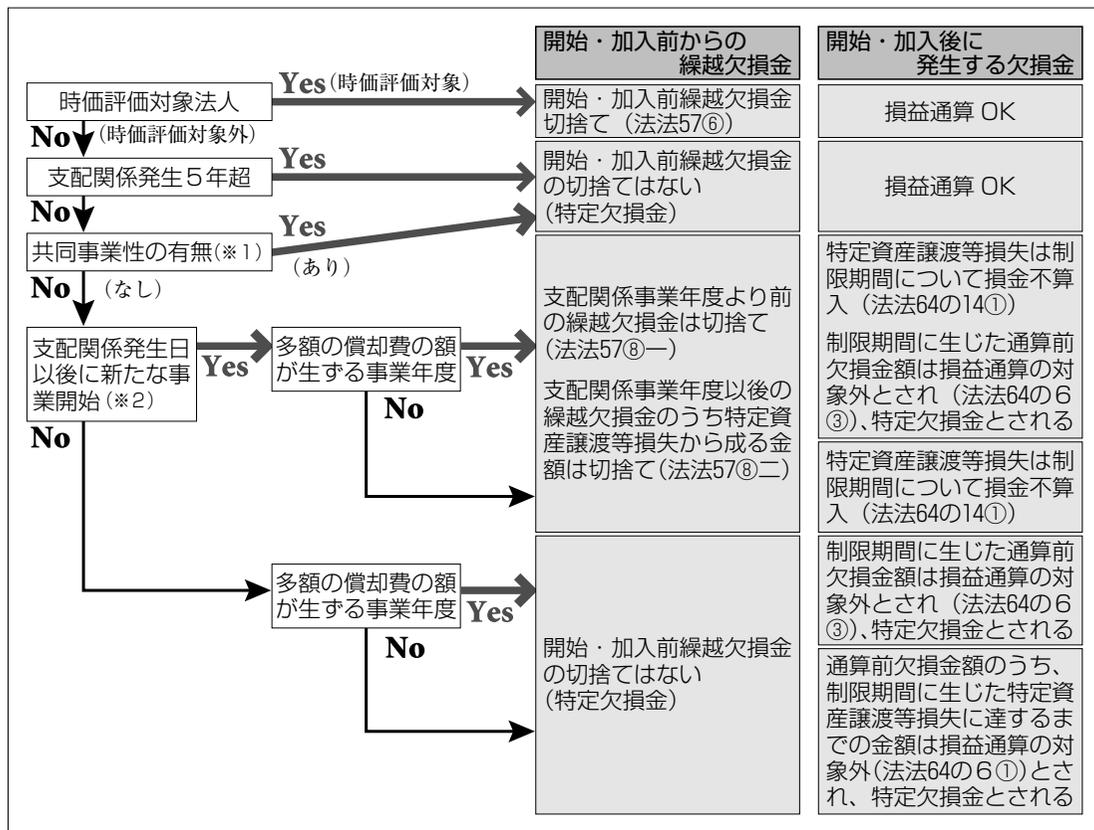


(3) 開始・加入時の繰越欠損金の切捨て等

(2)で時価評価対象となった場合には、グループ通算制度適用開始・加入前の繰越欠損金は切捨てになります（法法57⑥）。

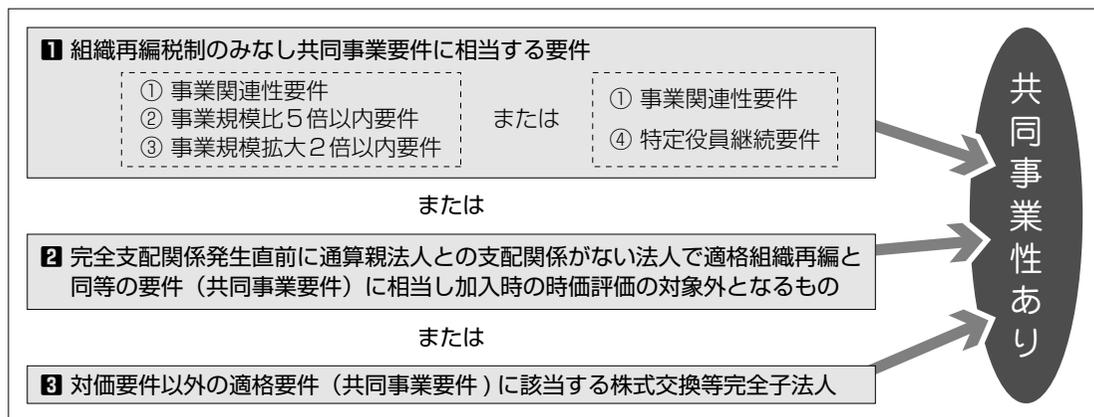
時価評価対象外になった場合には、支配関係発生5年超かどうかや、共同事業性の有無により判定を行います。

検討の概要は次のとおりです。



実務上の観点から、(※1) 共同事業性の有無の判定と(※2) 新たな事業開始について主要ポイントを説明します。

(※1) の共同事業性の有無の判定については、次のように、組織再編税制の考え方を取り入れた判定を行います。

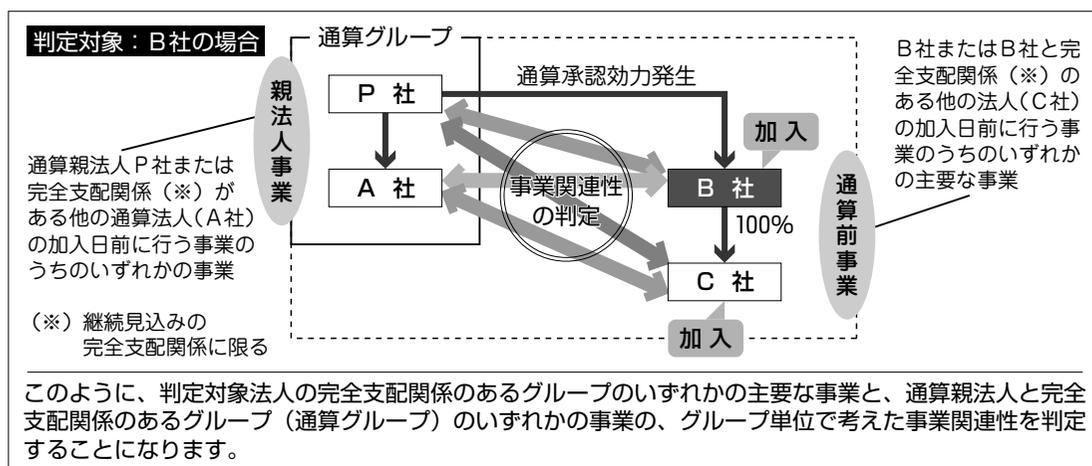


ただし、その詳細においては組織再編税制と全く同じというわけではありませんので、注意が必要です。

その中でも最も注目すべきは、事業関連性の判定において、個社ごとの関係を見るのではなく、完全支配関係のある法人グループをまとめてとらえて判定を行うこととされている点です。例えば、事業関連性要件は、次の通算前事業と親法人事業が相互に関連することとされています（法令112の2④一）。

- ◆通算前事業：当該通算法人又は通算承認日の直前において当該通算法人との間に完全支配関係がある法人（完全支配関係継続見込みのものに限る）の当該通算承認日前に行う事業のうちのいずれかの主要な事業
- ◆親法人事業：通算親法人又は当該通算承認日の直前において当該通算親法人との間に完全支配関係がある法人（当該完全支配関係継続見込みのものに限るものとし、当該通算法人を除く）の当該通算承認日前に行う事業のうちのいずれかの事業

次のように、B社とB社が100%保有するC社が通算グループに加入する場合には、通算前事業はB社またはC社の当該通算承認日前に行う事業のうちのいずれかの主要な事業、親法人事業はP社またはA社の当該通算承認日前に行う事業のうちのいずれかの事業となります。



なお、この場合の「主要な事業」とは、それぞれの法人にとって主要な事業ではなく、その完全支配関係のある法人グループにとって主要な事業をいうこととされています（グループ通算制度取扱通達2-14）。

（※2）の新たな事業開始については、当該通算法人が当該通算法人において既に行っている事業とは異なる事業を開始したことをいうこととされ、例えば、既に行っている事業において次のような事実があっただけではこれに該当しないことが明らかにされています（グ

ループ通算制度取扱通達2-15)。

◆新たな製品を開発したこと

◆その事業地域を拡大したこと

実際にどのような場合に新たな事業開始に該当するのかについては、実態に応じて判断することになると思われ、今後の議論の展開が注目されます。

(4) 考察

グループ通算制度開始・加入時の時価評価課税及び繰越欠損金の切捨てについては、組織再編税制の考え方を取り入れ、その対象が縮小されています。

例えば、制度適用開始の5年以内に現金買収した子法人については、連結納税制度開始時においては判断の余地なく時価評価対象・繰越欠損金切捨てになっていましたが、グループ通算制度開始時においては要件を満たせば時価評価対象外・繰越欠損金引継ぎ(特定欠損金)になる可能性があります。

これに対し、親法人は、連結納税制度開始時には納税義務者として特別扱いされており、無条件に繰越欠損金がグループ全体で使える非特定連結欠損金に引き継がれていたのに対し、グループ通算制度開始時には子法人同様に要件を満たさなければ繰越欠損金が切り捨てられることとされたうえ、引き継がれたものは特定欠損金とされることになり、特別扱いではなくなりました。親法人については、連結納税開始時の取扱いに比べ、不利になっているといえます。

(つづく)

大蔵財務協会 刊行書籍のご案内

本紙
購読者
特典

定価1,000円以上の書籍をご注文の方は
定価の2割引・送料当会負担



令和2年改訂版 よくわかる印紙税の本

茂呂 和夫 編 / 嶋村 秀基 著 B5判・800頁・定価(本体価格3,600円+税)

印紙税法に掲げる各課税文書の取扱いについて種類別・五十音順に区分し、図表やフローチャートを多用して解説。日常の取引に伴い作成される様々な文書の印紙税上の取扱いが簡単に理解できる実用的な1冊。

お申し込みは 大蔵財務協会 電話 03 (3829) 4141 FAX 03 (3829) 4001