

◀ 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〈下〉

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

前回(6633号)では、〈上〉としてこれらの改正の2つの柱を説明しましたが、今回は〈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。

4 ▶ 通算子法人株式の取扱い・投資簿価修正

(1) 通算グループ開始・加入時の通算子法人株式の時価評価

通算グループ開始・加入時に子法人が時価評価の対象になる場合には、通算親法人との間に当該通算親法人による完全支配関係が継続することが見込まれている場合を除き、その株式等を保有する法人において、開始・加入直前事業年度終了の時に、その株式等の評価損益を計上することとされています(法法64の12②)。

(2) 通算グループ内の子法人株式評価損益・譲渡損益の不計上

租税回避防止等の観点から、グループ通算制度では以下については計上しないこととされています。

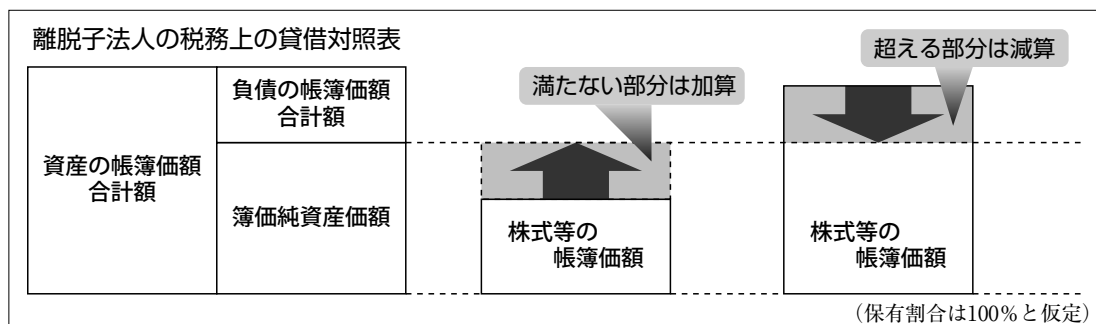
- ◆ 通算グループ内の子法人株式の評価損益(法法25④、33⑤)
- ◆ 通算グループ内の他の法人に対する子法人株式の譲渡損益(法法61の11⑧)

(3) 投資簿価修正

連結納税制度においては、連結納税グループ内での二重課税・二重控除を回避するため、連結子法人株式簿価を調整する投資簿価修正がありました。この投資簿価修正は、グループ通算制度においては大幅見直しが行われています。

グループ通算制度における投資簿価修正は、通算グループから通算子法人が離脱する場合、

その株式等を保有する通算法人において、その帳簿価額が離脱子法人の簿価純資産価額×保有割合に等しくなるように、修正を行うこととされます（法令119の3⑤、119の4①）。



これは、離脱直前の離脱子法人の簿価純資産価額が株式投資簿価となるよう修正することにより、通算子法人をあたかも吸収合併したかのように投資簿価をとらえ、含み損益等を利用した租税回避を防止する内容になっています。

この改正の結果、通算子法人株式を外部譲渡した場合に、株主である通算法人において計上される譲渡損益は、当該通算子法人における資産・負債の含み損益相当になるという結果になります。

例えば、過年度に業績を期待してプレミアムを付けて買収した子法人について、結果的に業績があがらず、投資簿価が高くなっているような場合には、その譲渡をしても投資簿価が簿価純資産に等しくなるよう帳簿価額が修正され、譲渡損がそれほど計上されない結果になる場合があるので、注意が必要です。

5 ▶ 離脱時の時価評価

連結納税制度では、連結納税グループから離脱する法人についての資産の時価評価を行うことはありませんでした。

グループ通算制度では、次の場合には、それぞれ次の資産について、直前の事業年度において時価評価損益の計上を行うこととされています（法法64の13）。

- ① 主要な事業を継続することが見込まれていない場合（離脱の直前における保有資産の時価が簿価を超える場合を除く）
 - ：固定資産、土地等、有価証券（売買目的有価証券等を除く）、金銭債権及び繰延資産（帳簿価額が1000万円未満のもの及びその含み損益が資本金等の額の2分の1又は1000万円のいずれか少ない金額未満のものを除く）
- ② 帳簿価額が10億円を超える上記①の資産の離脱後の譲渡等による損失を計上することが見込まれ、かつ、その法人の株式の譲渡等による損失が離脱後に計上されることが見込まれている場合
 - ：その資産

これらに該当する場合には、離脱法人において資産の時価評価が行われますが、その分離脱時の簿価純資産が増減するため、これが株主である通算法人における投資簿価修正に反映され(グループ通算制度取扱通達2-17)、株主においてはその分譲渡損益が計上されない結果になります。

6 ▶ 税効果相当額の授受

連結納税制度においては、連結親法人がグループ全体の連結法人税額を納付しますが、それぞれの法人の内訳として連結法人税個別帰属額が計算されていました。そして、全体の金額を負担した連結親法人と各法人との間でその負担額の精算をするかどうかは任意とされており、それをグループ内で精算したとしても益金・損金を構成しないこととされていました。

これに対し、グループ通算制度においては、各法人が単体申告するため、連結法人税個別帰属額のような考え方はありません。しかし、損益通算・欠損金の通算により他法人の欠損を自社の所得から控除することがあるため、その損益通算・欠損金の通算の規定その他通算法人のみに適用される規定を適用することにより減少する法人税・地方法人税の額に相当する金額として通算法人間で授受される金額(「通算税効果額」)については、従来同様に益金・損金を構成しないこととされています(法法26④、38③)。

この通算税効果額をどのように計算するかについては、法令上必要がないことから規定されていませんが、国税庁から公表された「グループ通算制度に関するQ&A」(令和2年6月(令和2年8月改訂))によると、合理的な方法の例として、次の計算が紹介されています。

- ①**損益通算**：損益通算により減少する所得金額について法人税率を乗じて算出された金額(地方法人税相当額を含む)を通算税効果額とする方法
- ②**繰越欠損金の通算**：被配賦欠損金控除額(法法64の7⑤一)及び配賦欠損金控除額(法法64の7⑤二)に基づいて通算税効果額を算出する方法
- ③**試験研究費の総額に係る税額控除額**：通算グループ全体の税額控除額の合計額を各通算法人の試験研究費の額の比で按分して算出された金額と各通算法人の税額控除額との差額(地方法人税相当額を含む)に基づいて通算税効果額を算出する方法

7 ▶ 移行スケジュール

(1) 施行

グループ通算制度は、令和4年4月1日以後に開始する事業年度から適用されます(改正法附1五ロ、14)。

(2) 既に連結納税制度を適用している場合の取扱い

令和4年3月31日における連結親法人及び同日の属する連結親法人事業年度終了の日における連結子法人についての連結納税制度の承認は、令和4年4月1日以後に開始する事業年度においてはグループ通算制度の承認とみなされ（令和2年改正法附則29①）、グループ通算制度に自動移行します。

ただし、連結親法人が令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の日の前日までに税務署長に届出書を提出することにより、連結納税制度の適用を終了し、グループ通算制度を適用しない単体納税法人となることができ（令和2年改正法附則29②）。

連結納税制度を既に適用している場合、このようにグループ通算制度施行までに届け出ればグループ通算制度に移行しない選択もあることから、移行した場合の影響を確認する必要があります。ただし、グループ内の損益通算のメリットは継続するため、大多数のグループはグループ通算制度への移行をするのではないかと予想されます。

8 ▶ 連結納税制度・グループ通算制度の新規適用する場合の検討事項

(1) 選択肢とスケジュール

グループ通算制度は令和4年4月1日以後開始事業年度から適用され、それより前は連結納税制度における開始も可能であるため、現状で連結納税制度を適用していないグループは、①連結納税制度において開始してグループ通算制度に移行すべきか、それとも②グループ通算制度施行後に開始すべきか又は③いずれの制度も適用しないかについて、検討と意思決定が必要です。

3月決算法人が①の連結納税制度において適用開始する場合には、令和3年4月1日から（申請期限：令和2年12月31日）の適用開始が必要です（旧法4の3①）。まずはこれに向けて、連結納税制度における適用を開始するかどうかの検討を進める必要があります。

②のグループ通算制度における適用開始は3月決算法人においては令和4年4月1日～令和5年3月31日の事業年度が初年度となり、初年度から適用開始する場合の申請期限は令和3年12月31日となります（令和2年改正法附則①五ロ、14、法64の9②）。

特に、以下の(2)で説明するように、親法人の繰越欠損金をグループ全体の所得から控除したいと考えるグループは、①の連結納税制度において適用を開始しなければならないため、早急な検討が必要と考えられます。

(2) 連結納税制度・グループ通算制度の早期適用が有利な場合とは

連結納税制度・グループ通算制度の新規適用を検討するに当たり、税務上の主な検討事項は次のとおりです。実際の選択に当たっては、制度適用に際しての人員配置や外部専門家へ

の相談、ソフトウェアの購入などについても検討する必要があります。

以下のポイントが左のほうになる法人については、一般に早期にこれらの制度を適用するのが有利と考えられます。

← 早期選択が有利		
メリット 有	損益通算のメリット	メリット 無
繰越欠損金 有	親法人の繰越欠損金	繰越欠損金 無
デメリット 無	連結納税制度における開始で時価評価課税・繰越欠損金の切捨て	デメリット 有
デメリット 無	将来の組織再編等への影響	デメリット 有
メリット 有	外国税額控除・試験研究費税額控除等のメリット	メリット 無

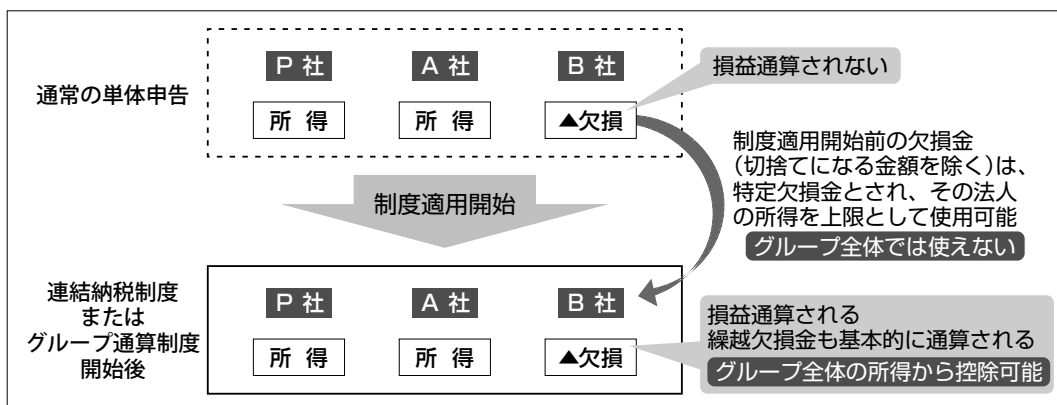
① 損益通算のメリットの有無

まず、完全支配関係のあるグループ内の法人の所得や欠損の発生状況・発生見込みを把握し、損益通算のメリットがどのくらいありそうかを検討します。

現状で欠損を計上し続けている法人がある場合には、損益通算のメリットは連結納税制度でもグループ通算制度でも受けることができるため、できるだけ早くこれらの制度を選択することにより、損益通算のメリットを享受することができます。

現状で欠損を計上している法人がなかったとしても、昨今の経済環境を鑑みると、これまで欠損を計上していない法人が急に欠損を計上する可能性もあります。

連結納税制度における連結親法人となる法人を除き、連結納税制度についてもグループ通算制度についても、その制度適用前に発生した繰越欠損金（開始により切り捨てられる金額を除く）は、基本的にその法人の所得を上限として使用可能な特定（連結）欠損金とされるため、グループ全体の所得からは控除することはできません（法81の9①③、64の7②）。制度適用開始後に発生した欠損金についてはグループ内での損益通算や繰越欠損金の通算が可能となり、グループ全体の所得から控除可能であるため、早めにこれらの制度を選択しておいたほうが有利な場合があります。



② 親法人の繰越欠損金

親法人に繰越欠損金がある場合、連結納税制度を開始する場合には、連結親法人となる法人の繰越欠損金として特別扱いされ、無条件に非特定連結欠損金に引き継がれます（旧法81の9②③）。

そしてその後グループ通算制度に自動移行した場合には以下のような経過措置が設けられているため、非特定連結欠損金は非特定欠損金に引き継がれ、通算グループ全体で共有して使用することができます。

- ◆ 連結納税制度における連結欠損金個別帰属額はグループ通算制度における繰越欠損金とみなされる（令和2年改正法附則20①⑦）
- ◆ 上記のうち、特定連結欠損金個別帰属額は、グループ通算制度における特定欠損金額とみなされる（令和2年改正法附則28③）。

これに対し、グループ通算制度において適用を開始する場合には、通算親法人となる法人は特別扱いされておらず、要件を満たした場合のみ繰越欠損金を維持することができ、特定欠損金として当該親法人の所得を上限にのみ使用できることとなります（法57⑧、64の7②一）。

このように、親法人の繰越欠損金が多額にある場合には、連結納税制度における開始が有利となります。

③ 連結納税制度における開始で時価評価課税・繰越欠損金の切捨てがあるかどうか

子法人についても、制度適用開始における時価評価課税・繰越欠損金の切捨ての対象法人について、連結納税制度に比べ通算制度においては大幅緩和が行われています。

連結納税制度において適用開始した場合に、以下の法人は特定連結子法人としてこれらの対象外とされていますが、以下に該当しなければ時価評価課税・繰越欠損金の切捨ての対象となります（旧法61の11①、81の9②）。

特定連結子法人

- ◆ 連結親法人となる法人を設立した株式移転に係る完全子法人
- ◆ 連結親法人となる法人の長期保有子法人
- ◆ グループ内設立子法人
- ◆ 適格株式交換等による株式交換等完全子法人
- ◆ 適格合併等による100%子法人のうち長期保有子法人に準ずるもの
- ◆ 単元未満株式等の買取りによる子法人（やむを得ない事由による100%子法人）

子法人の時価評価課税・繰越欠損金の切捨てがネックとなって連結納税制度が開始できない場合においても、〈上〉で説明したとおり、グループ通算制度においては対象が大幅に変更・緩和されているため、これらの対象外になる可能性があります。

それぞれの制度において時価評価課税・繰越欠損金の切捨ての対象になるかどうかを検討し、その影響を把握することが必要となります。

④ 将来の組織再編等への影響

連結納税制度・グループ通算制度を適用開始すると、その後は原則として継続適用することになります。将来的に子法人の買収や売却、合併等の予定がある場合には、その影響を検討する必要があります。

特に、投資簿価修正については4で説明したとおり、グループ通算制度においては大幅改正され、投資簿価を離脱子法人の簿価純資産価額に等しくなるように変更する内容となっている(法令119の3⑤、119の4①)ため、これを加味して検討を行うことになります。

⑤ 外国税額控除・試験研究費の税額控除のメリット等

個別制度の一部の項目については、連結納税制度またはグループ通算制度においてはグループ全体を一つとして計算することとされており、このことにより通常の単体申告よりもメリットがある場合があります。

特に、外国税額控除・試験研究費の税額控除については、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な場合があります。

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。

これらのメリットが経常的に得られることが見込まれるグループにおいては、できるだけ早期に連結納税制度またはグループ通算制度を適用したほうが、メリットが大きいと考えられます。

逆に、一般的にはそれほど影響は大きくならないと考えられますが、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。

(7)