

税制改正情報

令和 2 年度税制改正大綱から整理する 連結納税制度の見直しによる「グループ通算制度」の創設 (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

4 グループ通算制度開始・加入

(1) 制度適用開始・加入時の時価評価・欠損金の取扱いの概要

連結納税制度の適用を開始する場合または、連結納税グループに加入する場合、納税単位が変わることになるため、参加する法人はその直前に保有資産の時価評価を行って含み損益を清算し(時価評価課税)、繰越欠損金の切捨てを行うこととされています。

ただし、連結親法人にとっては自社を頂点とする 100%グループを一体とした納税主体への変更にすぎないことから、上記の時価評価課税・欠損金切捨ての対象外とされ、連結納税に持ち込んだ繰越欠損金は非特定連結欠損金として、連結グループ全体の連結所得から控除できることとされています。

また、子法人についても、一定の要件を満たす以下の法人については特定連結子法人として時価評価課税・欠損金切捨ての対象外とされています(ただし、持ち込んだ繰越欠損金についてはその法人の個別所得を上限に控除される特定連結欠損金(注3)となります)。

〈特定連結子法人(連結納税開始・加入時に時価評価課税・欠損金切捨ての対象外)〉

- ① 株式移転完全子法人
- ② 長期保有子法人
- ③ グループ内新設子法人
- ④ 適格株式交換等完全子法人
- ⑤ 適格合併、適格株式交換等、適格株式移転の際の被合併法人等の長期保有子法人
- ⑥ やむを得ない事情(単位未満株の買取り等)により完全支配関係が生じた子法人

(注3) 特定連結欠損金…連結納税開始・加入前の繰越欠損金を連結納税に持ち込んだ場合に、その法人の個別所得を上限に控除するという制限付の連結欠損金とされ、これを特定連結欠損金といいます。特定連結欠損金に対し、グループ全体の所得から控除可能な連結欠損金は非特定連結欠損金と呼ばれています。

グループ通算制度においては、開始・加入時の時価評価課税・欠損金切捨ての対象につ

いて、組織再編税制の考え方を取り入れることにより、その対象が縮小される見込みとなっています。また、時価評価対象が大幅に縮小することから、含み損益についても一定の利用制限がある場合があります。

親法人・子法人について、取扱い変更の概要を見てみましょう。

まず、連結納税制度開始においては特別扱いされていた親法人ですが、グループ通算制度は単体申告であることから親法人も特別扱いされず、時価評価課税・欠損金切捨ての対象外になるためには一定の要件を満たすことが必要になるほか、繰越欠損金を持ち込めた場合にも特定欠損金とされ、親法人の所得を上限に控除をすることになります(SRLYルール(注4))。一定の要件については、グループ内のいずれか1社との間でこれらを満たせばよいため、結果的に親法人についてはこれらの対象外となるのが一般的と予想されますが、SRLYルールがなかった連結納税に比べると、親法人についてはやや納税者不利な方向に改正される点は否めません。

(注4) 欠損金の繰越控除を自己の所得の範囲内に限定するルールをSRLYルール(Separate Return Limitation Year Rule)と呼びます。

次に、子法人の含み損益・開始加入前欠損金の取扱いについては、親法人との支配関係の継続年数やグループ内法人との共同事業性の有無により組織再編税制と同じような判定をすることになり、一般的には制限対象は減るものと予想されます。

例えば、現金により100%買収した子法人がグループ通算制度開始のメンバーになる場合については、従来は必ず時価評価と欠損金切捨ての対象になっていましたが、グループ通算制度においては、親法人との完全支配関係が継続する見込みであれば時価評価対象外になり、親法人との支配関係(50%超の支配関係)が5年超にわたり継続しているか、5年以内であったとしてもいずれかのグループ内法人との共同事業性があれば、含み損益・欠損金利用制限の対象外になります。また、親法人との支配関係が5年以内でグループ内共同事業性が認められず含み損益・欠損金利用を制限される場合においても、単純にこれらが切り捨てられるわけではなく、含み損が実現し当期欠損となった場合に他法人との損益通算ができず、特定欠損金として自社の所得を上限に繰越控除されるという内容の制限となります(注5)ので、グループ全体で共有利用ができないだけであり、その法人単体においては引き続き控除可能ということになります。

(注5) 支配関係発生後に新たな事業を開始していた場合等には支配関係発生前の繰越欠損金等の切捨てがあります。詳細は(2)(*2)をご覧ください。

(2) 制度適用開始時の時価評価・欠損金の切捨て

制度適用開始時の保有資産の時価評価及び含み損益・開始前欠損金の制限の対象は次のとおりです。

法人	グループ通算制度				連結納税制度
	資産の時価評価		含み損益・開始前の欠損金		
親法人	いずれかの子法人との間に完全支配関係の継続が見込まれる	時価評価対象外	いずれかの子法人との間の支配関係が5年超	含み損益の利用・欠損金の持込みに制限なし (持ち込んだ欠損金は特定欠損金になる (SRLY ルール))	<ul style="list-style-type: none"> 時価評価対象外 含み損益・欠損金の利用制限なし
			全ての子法人との間の支配関係が5年以内	共同事業性 (* 1) なし	
全ての子法人との間に完全支配関係の継続が見込まれない	時価評価対象	開始前の欠損金は切捨て			
子法人	親法人との間に完全支配関係の継続が見込まれる	時価評価対象外	親法人との間の支配関係が5年超	含み損益の利用・欠損金の持込みに制限なし (持ち込んだ欠損金は特定欠損金になる (SRLY ルール))	
			親法人との間の支配関係が5年以内	共同事業性 (* 1) なし	含み損益・欠損金等の利用を一部制限 (* 2)
	親法人との間に完全支配関係の継続が見込まれない	時価評価対象	開始前の欠損金は切捨て		【それ以外】 <ul style="list-style-type: none"> 時価評価対象 欠損金の利用を制限

- (* 1) 共同事業性：当該法人の主要な事業と通算グループ内のいずれかの法人の事業について、組織再編税制におけるみなし共同事業要件と同内容の要件（事業関連性要件・事業規模比5倍以内要件又は特定役員継続要件、事業規模拡大2倍以内要件又は特定役員継続要件）に該当するもの
- (* 2) 含み損益・欠損金等の利用を一部制限：支配関係発生から5年経過日と開始から3年経過日といずれか早い日まで、以下の場合分けにより制限が課される
 - イ) ロ・ハ以外の場合：グループ通算制度開始後に支配関係発生前から有する資産の実現損が計上され、これが欠損金を構成した場合には、損益通算の対象外とされた上で、特定欠損金としてその法人の所得金額を限度として繰越控除される
 - ロ) 支配関係発生後に新たな事業を開始した場合：支配関係発生前に生じた欠損金及び支配関係発生前から有する資産の開始前の実現損から成る欠損金は切り捨てられ、支配関係発生前から有する資産の開始後の実現損は損金不算入となる
 - ハ) 原価及び費用の額の合計額のうち占める損金算入される減価償却費の額の割合が30%を超える場合：グループ通算制度開始後に生じた欠損金について、損益通算の対象外とされた上で、特定欠損金とされる

(3) 子法人加入時の時価評価・欠損金の切捨て

次に、損益通算グループに子法人が加入する場合についての時価評価及び含み損益・加入前欠損金の制限の対象は次の表のとおりとなります。

法 人	グループ通算制度		
	資産の時価評価	含み損益・加入前の欠損金	
通算グループ内新設法人	時価評価対象外	親法人との間の支配関係が5年超	
適格株式交換等により加入した株式交換等完全子法人		含み損益の利用・欠損金の持込みに制限なし(持ち込んだ欠損金は特定欠損金になる(SRLYルール))	
適格組織再編成と同様の要件(*3)に該当		親法人との間の支配関係が5年以内	共同事業性(*4)あり
		共同事業性(*4)なし	
上記以外	時価評価対象	加入前の欠損金は切捨て	

(*3) 適格組織再編成と同様の要件：加入直前の支配関係の有無に応じ、組織再編税制の適格要件と同様の要件に該当するもの

(*4) 共同事業性：次の法人については共同事業性ありと判定される

A) 加入の直前に親法人との支配関係がない法人で上記(*3) 適格組織再編成と同等の要件に該当するもの

B) 加入の直前に親法人との支配関係がある法人で、当該法人の主要な事業と通算グループ内のいずれかの法人の事業について、組織再編税制におけるみなし共同事業要件と同内容の要件(事業関連性要件・事業規模比5倍以内要件又は特定役員継続要件、事業規模拡大2倍以内要件又は特定役員継続要件)に該当するもの

C) 非適格株式交換等により加入した株式交換等完全子法人で共同で事業を行うための適格株式交換等の要件のうち対価要件以外の要件に該当するもの

(*5) 含み損益・欠損金等の利用を一部制限：開始における(*2)と基本的に同様であり、支配関係発生から5年経過日と加入から3年経過日といずれか早い日まで、(*2)の制限が課される

(4) 加入時のみなし事業年度

連結納税制度では、子法人加入時に完全支配関係が生じた日の前日までのみなし事業年度を設け、完全支配関係が生じた日から連結納税に参加することが原則とされていますが、月中加入特例が設けられています。グループ通算制度においては、以下の見直しが行われますが、そのほかは連結納税制度と同様とされる見込みです。

- 事業年度の中で親法人との間に完全支配関係を有することとなった場合の加入時期の特例について、その完全支配関係を有することとなった日の前日の属する会計期間の末日の翌日を承認の効力発生日及び事業年度開始の日とすることができる措置が加えられます。

(5) 完全支配関係の継続が見込まれない子法人株式の時価評価

グループ通算制度の適用開始又は通算グループへの加入をする子法人で、親法人との間に完全支配関係の継続が見込まれないものの株式については、租税回避防止等の観点から、株主において時価評価により評価損益を計上することとされます(損益通算をせずに2か月以内に通算グループから離脱する法人を除きます)。

5 通算グループからの離脱

(1) 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は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、含み損を二重計上する租税回避を防止するため、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ます。

- イ) 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含み益の額が含み損の額以上である場合を除く）：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（これらの資産のうち帳簿価額が1,000万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1,000万円のいずれか少ない金額未満のものを除く）
- ロ) 帳簿価額が10億円を超える資産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計上されることが見込まれている場合：その資産

(2) 離脱時の投資簿価修正

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制度がありましたが、この投資簿価修正制度は、グループ通算制度においては以下のように改組されます。なお、グループ通算制度の適用開始又は通算グループへの加入後、損益通算をせずに2か月以内に通算グループから離脱する法人については適用されません。

項 目	改 正 案
修正対象	通算グループからの離脱法人の株式
修正のタイミング	離脱直前の帳簿価額を修正
修正金額	離脱法人の株式簿価 = 離脱法人の簿価純資産価額に相当する金額になるよう修正する

(3) 離脱後の再加入制限

連結納税制度と同様に、通算グループから離脱した法人は、5年間再加入は認められません。

6 各個別制度の取扱い

所得の調整計算・税額控除の計算の個別制度の取扱いについては、連結納税制度では各法人ごとに計算して結果を合算する項目もある一方、グループ全体で計算する項目もあります。

グループ通算制度では単体申告となることから、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。

(1) 全体計算の考え方が残される項目

例外的に全体計算の考え方が残される項目のうち、主なものは次のとおりです。

- 外国子会社配当等の益金不算入制度
- 中小判定：次の制度における中小法人の判定について、通算グループ内のいずれかの法人が中小法人に該当しない場合には、通算グループ内の全ての法人が中小法人に該当しないこととされる
 - ▶ 貸倒引当金
 - ▶ 欠損金の繰越控除
 - ▶ 軽減税率
 - ▶ 特定同族会社の特別税率の不適用
 - ▶ 中小企業等向けの各租税特別措置
- 外国税額控除
- 試験研究を行った場合の税額控除制度（研究開発税制）
- 租税特別措置法における適用除外事業者

(2) 個別計算に移行する項目

個別計算への移行が予定されている項目のうち、主なものは次のとおりです。

- 寄附金の損金不算入制度
- 所得税額控除
- 特定同族会社の特別税率（留保金額等の計算に用いる所得金額は損益通算後のものとするほか、配当金額について一定の調整を行う）
- その他の特別税額控除制度
- 過大支払利子税制（適用免除基準（対象純支払利子等の額が2,000万円以下であること）の判定については、連結納税制度と同様とされる）

(3) グループ法人税制が改正され、単体納税でもグループの考え方が取り入れられる項目

次の項目は、個別計算にはなりますが、個別計算の方法についてグループの考え方が取り入れられます。なお、単体納税を適用している法人の計算内容についても同様に変更になります。

- 受取配当等の益金不算入制度
- 貸倒引当金
- 資産の譲渡に係る特別控除額

(4) 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、以下については計上しないこととされます。なお、グループ通算制度の適用開始又は通算グループへの加入後、損益通算をせずに 2 か月以内に通算グループから離脱する法人については適用されません。

- 通算グループ内の子法人株式の評価損益
- 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

7 適用関係

(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。

(2) 連結納税制度を適用している場合

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、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取り止め、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あります。

連結納税制度における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ます。そのほか、連結納税制度からグループ通算制度に移行のために必要な経過措置が設けられます。

8 地方税

地方税（法人事業税及び法人住民税）については、連結納税制度を適用していても単体申告することとされていますが、連結納税の計算結果である連結所得個別帰属額と連結法人税個別帰属額を基礎に課税標準が決定されています。

グループ通算制度に移行後の地方税の取扱いについては、大綱において、現行の枠組みを維持しつつ、国税の見直しに併せて、所要の措置がとられることとされています。まだ詳細は明らかではありませんが、今後の法案等の公表を待つ必要があります。

9 現状における考察

大綱が発表された現状においては、各グループの対応検討について、次のように整理できます。最終的には、令和 2 年 3 月に成立すると予想される税制改正関連法及び関連法令等でご確認ください。

(1) 連結納税制度・グループ通算制度の新規適用を検討する場合

連結納税制度を適用していないグループは、連結納税制度において開始すべきか、それともグループ通算制度施行後に開始すべきか又は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。

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るため、3月決算法人が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。これに向けて、連結納税制度においての適用開始が必要かどうかの検討を進める必要があります。

1) 連結納税制度における開始のほうがよい場合

親法人の開始前欠損金については、連結納税制度では何の制限もなく連結納税に持ち込むことができ、グループ全体の所得から控除できるのに対し、グループ通算制度ではSRLYルールにより親法人単体の所得を上限にしか控除ができなくなります。親法人の欠損金を有効活用したいと考えているグループは、早急に連結納税制度での適用開始を検討すべきと考えられます。

また、連結納税制度下で開始すれば特定連結子法人に該当し時価評価課税・欠損金切捨ての対象外となる子法人については、グループ通算制度下においては判定基準が変更されるため、必ずしも時価評価課税・欠損金の切捨ての対象外になるとは限りません。一般的にはグループ通算制度のほうが時価評価課税・欠損金の切捨ての対象は狭いですが、個々の法人の判定においては逆転するケースも想定されるため、具体的な検討が必要と考えられます。

2) グループ通算制度施行後の開始のほうがよい場合

これまで連結納税制度の適用開始を検討したことがあっても、子法人の時価評価課税がネックとなって連結納税制度を開始していない場合もあると思います。今回の改正では、グループ通算制度開始・加入時の時価評価課税は大幅に縮小しており、グループ通算制度施行後に開始をすれば時価評価課税が起きないケースも多いと考えられます。

また、現金買収等により100%化した子法人は連結納税制度ではもれなく時価評価・欠損金切捨てになっていたものが、時価評価課税についてはかなり対象が縮小しており、また、欠損金の制限についても一定の要件を満たせば課されない場合が多く、制限が緩和しています。

このように、グループ通算制度が施行されてから適用開始したほうがよい場合もあり、いずれがよいかを早めに検討し、意思決定をする必要があります。

(2) 連結納税制度を既に適用している場合

連結納税制度を既に適用している場合、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。

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。

グループ通算制度に移行する場合についても、今後の加入予定法人・離脱予定法人について、連結納税制度下での加入・離脱とするのがよいか、それともグループ通算制度施行後の加入・離脱とするのがよいかについて、検討が必要になると考えられます。

(3) 組織再編税制に似た要件等に注意

前述のとおり、グループ通算制度開始・加入時の取扱いについて、組織再編税制の考え方が取り入れられています。しかし、組織再編税制と全く同じではなく、一部は同じ考え方、一部はグループ通算制度オリジナルの考え方、という混在が予想されます。もともと組織再編税制は複雑な税制であり、これを応用したさらに複雑な仕組みも予想されます。単体申告となり簡便化される面もありますが、開始・加入時の規定の適用を誤ると、思わぬ時価評価課税や欠損金の切捨てが起こる危険性もあります。さらに、グループ通算制度下でグループ通算制度適用法人が組織再編を行う場合の取扱いについても、複雑な規定が置かれる可能性があり、今後の情報に十分な注意を払う必要があります。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。

(了)

大蔵財務協会 刊行書籍のご案内

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



◆令和元年版◆ 法人税 決算と申告の実務

大蔵財務協会 編 B5判・1790頁・定価(本体価格4,900円+税)

法人税申告書を作成する企業の経理担当者に向け、注意事項や誤りやすい問題点について各種事例を取り入れて解説。各項目ごとにチェックポイントを掲載し、記載例の正誤を対比するなど、実務に即した編纂。

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