

## 条文と申告書様式から全貌がさらに明らかに

## グループ通算制度政省令の焦点

税理士法人トラスト  
税理士・公認会計士デロイト トーマツ税理士法人  
税理士・公認会計士

足立好幸

× 大野久子

前号の対談（本誌2020年9月号121頁以下）後、グループ通算制度に関連する政令、省令が立て続けに公布されました。そこで、引き続き足立、大野両氏にご登壇いただき、政省令で新たにわかったこと、気になることなどについて、いち早くお話しいただきました。現在フォローしておくべき、政省令の焦点とは？  
（本文中の条文番号は、特に断りがない限り、グループ通算制度施行後のものです。）

## 政省令の概要

**大野：**グループ通算制度（以下、「通算制度」といいます）の政省令がようやく公布されました。

**足立：**法律で大きな論点がわかり、前号でお話ししたQ&Aで制度の全貌がさらに見えていたところでしたが、全くわからなかった点も少なくありませんでした。

まずは、政省令の概要をお話ししておきましょう。

**大野：**政令は、法律やQ&Aには書かれていなかった投資簿価修正についての記載が明らかになりました。

また、複雑な部分を含め、予想以上に、制度を組織再編税制に整合するものとしてるのが印象的です。大綱や法律では明らか

かにされていなかった、特定資産譲渡等損失の制限の特例や2年内再編の特例について政令で規定されています。

さらに、これまで明らかにされていなかった事業関連性の判定の詳細が明らかになりました。この点は、組織再編税制とは少し違った部分があります。

そのほか、「新たな事業を開始したとき」は、相変わらずわかりませんね。

省令は、まだ一部とはいえ、重要な別表が明らかになったことで、実務のイメージが付きやすくなりました。

**足立：**ご指摘の投資簿価修正のほか、まるまる政令に委任されていた外国税額控除の限度額の計算は注目です。

また、開始・加入時の取扱いについて、例えば、時価評価除外法人やみなし共同事業要件などは、組織再編税制と同じようなイメージになることが大綱や法律からわかっていましたが、政令で明文化されました。内容は予想どおりですが、条文のボリュームが多くなっています。

組織再編税制に関連する条文については、読替え、読替えて、さらに読替前の条文から「連結」の文言が消えるなどしています。新旧対照表があったとしても、読み込むのに難儀しそうです。

そもそも組織再編税制を知っておかなければ、この新しい政省令を読み込んでも、開始・加入時の取扱いはイメージするのに時間がかかるかもしれません。なじみのない方にとっては、難度が高そうです。

申告書については、こんなに早く公表されるんだなという印象ですが、逆にいうと、どんどん準備をしなければ間に合いませんよ、というメッセージなのかもしれません。別表があると、条文の意図がクリアになって、よりイメージが持てます。

大野：政省令が公表されたものの、まだわからないところもあります。そのあたりについてもお話ししましょう。

## 個別論点

### 欠損金の繰越控除

#### ■内訳の決め方

足立：早速、個別論点について確認していきましょう。

大野：まず、欠損金の繰越控除です。

修正の後に、その通算法人の繰越欠損金のうちの繰越欠損金を使ったかが法律ではわかりませんでした。この点、政令で、その内訳の決め方などが明らかにされました（法令131の9）。

特に違和感はなく、予想どおりの仕組みだと思います。

#### ■1つの事業年度に2つの対応事業年度があるケース

大野：欠損金の繰越控除については、131条の9第3項もおもしろいなと思いました。

足立：親法人の事業年度に開始日が属する対応事業年度が2つ以上あったときに、古いものから使っていくという条文ですね。この取扱いも政令で明らかになりました。



足立 好幸（あだち よしゆき）

税理士法人トラスト  
税理士・公認会計士

連結納税制度・組織再編税制を中心にグループ企業の税制最適化など企業グループ税制に係る業務を行う。著書に、『連結納税採用の有利・不利とシミュレーション』（清文社）、『ケーススタディでわかる連結納税申告書の作り方』『連結納税の組織再編税制ケーススタディ』『連結納税の税効果会計』『早わかり連結納税制度の見直しQ&A—グループ通算制度の創設で何が変わる？』（中央経済社）など多数。

そうすると、あくまでも計算は、親法人の1つの事業年度に帰属する対応事業年度が2つあれば、それを合算して通算するということなんですかね。

**大野**：合算して通算するものの、平均的に使用するわけではなくて、古いものから先に使用すると書いてあります。

1つの事業年度に2つ対応事業年度があれば、例えば、欠損金を30%ずつ使われるようなことは困るので、古いほうからということなのだろうと思います。

**足立**：そうすると、親法人の10年内事業年度に対応事業年度ごとに集約させてから計算したのち、最後にそれぞれで使った金額に優先順位をつけて残高を計算し直すというイメージですかね。

## 受取配当

### ■大綱になかった遮断措置

**大野**：次は、受取配当です。

受取配当については、各配当の区分の方法の詳細や、負債利子控除についての詳細が明らかになっています。

負債利子控除については、関連法人株式等に係る配当等の合計額の4%とされていますが、支払利子の通算グループ合計の10%が上限とできる旨が法人税法施行令19条

で定められました。

これには遮断措置が設けられています。こんな細かいところも遮断するのかなと思いました。

**足立**：そうですね。

おそらく、グループ調整計算であることから、1社でも支払利子の計算を間違えると、本来は全体計算をしなければならなくなるので、遮断措置を入れるしかなかったという整理なのでしょう。

**大野**：負債利子控除は簡便化するために配当額の4%とされたのに、遮断措置が入ると複雑化してしまう気もしていますが、仕方ないですね。大綱では書かれていなかったように思いますが。

**足立**：たしかに、大綱では、「単体納税と同じ」という書きぶりになっていました。その後、負債利子控除額の計算は通算グループ全体で行うという情報が巷に流れ出たと認識しています。

**大野**：大綱に遮断すべき場合がすべて書いてあったわけではないということですね。

### ■4%は有利？ 不利？

**足立**：受取配当については、選択制としている点が気になりました。

法人税法施行令19条9項で、負債利子の調整計算をしたくなければ別表を出さなけ

大野 久子（おおの ひさこ）

デロイト トーマツ税理士法人

シニアマネジャー

税理士・公認会計士

1994年監査法人トーマツ（現 有限責任監査法人トーマツ）入社。2001年勝島敏明税理士事務所（現 デロイト トーマツ税理士法人）に転籍し、現在に至る。連結納税や組織再編についてのコンサルティング業務等に従事。特に連結納税については深い知識及び経験を有している。主な著書に『詳解 連結納税Q&A』（清文社・監修）がある。



ればよく、4%とするだけとされています。この計算は手間がかかりそうで、特に決算時の事務負担に影響します。事務作業の軽減を優先したい場合は4%とするのでしょうか。

ただ、4%というのは、負債利子控除額としては高い気がします。計算をしてみれば、通常は4%以内になると思います。

**大野**：4%としたのは、以前足立先生がおっしゃっていた、外国子会社の受取配当について5%とされているので、それより少し低い4%としているということのようですね(編注：本誌2020年3月号24頁参照)。

**足立**：感覚としては、上限の計算を行ったほうが税負担は減るといえます。今は低金利で、もともと借入金が少ない企業も多いですから、実務では、計算しても4%以上で徒労に終わることがわかっていない限りは、計算したほうがいいでしょう。

受取配当については、以前より事務負担は減るかもしれないですね。支払利子の範囲は変わらず、通算法人間の利子は除く必要がありますが、総資産の集計がなくなるので気が楽になります。

#### ■通算制度も申告書作成はグループ全体で

**足立**：また、法人税法施行令19条9項では、基本的にすべての通算法人が別表を出さなければ負債利子控除額の上限額の設定ができないとされています。

通算制度では、他の通算法人から数字をもらって、各通算法人で別々に申告を行うこととなります。しかし、そのうちの1社で添付書類が漏れていれば全社でこの上限が使えなくなるのです。

そう考えると、個別申告といえども、実

務上は通算グループ全体で申告書を作成することになりそうです。もちろん、そういったことが起こらないようなシステムが作られるのでしょうか。

**大野**：結局この論点に限らず、損益通算や欠損金の通算などは通算グループ全体の数字を収集しなければ計算できない仕組みになっています。

そのため、純粋な個別申告になるわけではなく、グループ各社で協力して申告を行う実務は変わらないと思われそうです。

## 外国税額控除

### ■税負担は連結納税と変わらず!?

**足立**：続いて、法人税法施行令148条の外国税額控除です。

この論点は、計算方法が連結納税とは変わっています。

例えば、試験研究費の税額控除は、通算グループ全体の税額控除額の計算方法が連結納税と同じになります。変わるのは配分のしかたで、グループ全体でみたら連結納税と通算制度で税負担は変わりません。

一方で、外国税額控除の条文は、最初に読んだとき、そもそも計算方法が違って、連結納税と計算結果が異なるのかわかりませんでした。そこで、いくつかパターンを考えて税負担をシミュレーションしてみたのですが、結果はすべて連結納税と一致していました。

通算制度では、控除限度額の計算においてマイナスの控除限度額が出た場合は、プラスの控除限度額が出た通算法人にプロラタで配分することになっています。結果的に、連結納税のように全体で計算したもの

をプラスの国外所得金額で配分するのと変わりませんでした。

しかし、新しい計算は難しくないですか？

**大野**：複雑ですよ。各制度で遮断措置の方法が異なる点も含め、いろいろと気をつけなければいけなさそうです。

外国税額控除については、政令事項ではないのですが、修更正時に遮断した結果の差額を進行事業年度において反映するので、加算税が取れないため、外国税額控除独自の仮装隠蔽等のための否認規定が法人税法69条16項に設けられています。

**足立**：加算税はどうなるのですか。

**大野**：基本的には、修更正時に遮断した結果の差額は進行事業年度に反映されるため（法69⑰、⑱）、加算税は課されない結果になると思います。それを悪用した仮装隠蔽のようなことがあれば対応する特別な規定（法69⑰）が設けられています。つまり、これに該当しなければ、加算税は課されない結果になると思います。

**足立**：意図的な場合については、当初申告に戻って加算税を取るというイメージですね。

## ■通知義務

**足立**：外国税額控除には、遮断措置に関連して通知義務というものがあります。

例えば、通算法人の1社に調査が入った場合、あるいは計算を間違えた場合に、「うちの会社が間違えました」と他の通算法人に通知して、全体計算をやり直して進行年度においてその結果を反映させます。

これは、個別申告であるため、通常は他社の税務調査の結果やミスの情報が入ってこないことから設けられる仕組みです。

**大野**：これに対して、例えば、試験研究費については、修更正のときには基本的に遮断措置がとられて、対象法人のみににおいて修更正が行われるので、通知義務はありませんね。

**足立**：譲渡損益の繰延制度で、再譲渡や減価償却を行った場合にその旨通知するという仕組みがありますが、それと同じようなかたちで通知を行うことになります。

実務上、遮断措置とひもづいて重要なポイントになると考えられます。

## 試験研究費の税額控除

### ■中小企業者の定義

**足立**：次は、その試験研究費です。条文は、措置法施行令27条の4ですね。

**大野**：計算方法はすでに法律で書いてありましたね。

**足立**：私は、中小企業者と適用除外事業者の定義に注目していました。

まず、中小企業者については、条文が措置法施行令27条の4第12項から第17項へ移動しています。

そして、大綱で定められたとおり、中小企業者の判定について、通算グループ内のいずれかの通算法人が中小企業者に該当しない場合、すべての通算法人が中小企業者に該当しないことが定められています。この点、中小法人の判定と同様です。

連結法人が通算制度に移行しても、基本的に連結納税時代の節税効果は失われませんが、通算制度に移行すると、中小法人、中小企業者の範囲が狭くなるため、場合によっては連結納税より税負担が増加する可能性があります。

## ■適用除外事業者の定義

**足立：**適用除外事業者についてもお話ししたいと思います。この条文も措置法施行令27条の4第13項、14項から18項、19項に引越ししています。先ほどの中小企業者と同様に、1社でも該当すれば、すべての通算法人が適用除外事業者になります。

改正点として、措置法42条の4第19項8号では「基準年度において通算法人に該当することその他の政令で定める事由がある場合には、当該計算した金額につき当該事由の内容に応じ調整を加えた金額として政令で定めるところにより計算した金額）が15億円を超える」とあります。

そのため、通算法人の場合は、15億円超の判定について、例えば、損益通算前の所得金額で判定するなど、何かしら調整するのかなと思っていたのですが、政令を確認すると、そのような取扱いについての定めがなく、基本的に通算法人だからといって所得金額を調整するようなことは特に何も書いていませんでした。

**大野：**おっしゃるとおり、政令では何もありませんね。

**足立：**ただ、損益通算後の金額をそのまま使うということであればわかりやすいので、実務上はいいことです。

## 投資簿価修正

### ■「直前」のタイミング

**大野：**さて、投資簿価修正は、冒頭のとおり、法人税法には何も書かれておらず、政令で明らかになった項目です。

従来は、主に法人税法施行令9条で規定されていましたが、今回の政令では、同じ

9条に少しあるものの、119条の3のほうメインになっています。

その内容は、投資簿価を離脱法人の簿価純資産の金額に等しくなるように修正をするということで、基本的には大綱のとおりというのが第一印象です。

以前からあまり明確にされておらず不親切だと思っていたのですが、離脱の「直前」に入れるんですね。

**足立：**たしかにそこは気になりますね。離脱した前日なのか、離脱した当日なのか、具体的にはいつなのでしょう。

**大野：**以前、連結納税が改正され、投資簿価修正事由における連結完全支配関係の消滅と譲渡の優先関係が改正され、連結完全支配関係の消滅を優先して、連結完全支配関係の消滅を伴わない譲渡に限り、譲渡を修正事由として投資簿価修正を行うと優先順位が改められた平成20年の『改正税法のすべて』に、連結納税における取扱いははっきりと書いてあります。

連結完全支配関係の消滅を事由とする場合はその直前、すなわち前日です。

通算制度においても、条文からは読み取りにくいように思いますが、この「直前」の意義は同じだろうと考えています。

なぜこの点が気になっているかという点、子法人が孫法人株式を保有していて、両方が同時に投資簿価修正対象になったときに、子法人において孫法人株式の修正をして、それを反映した子法人株式をもとに親法人において修正するという流れで、下から順番に修正が行われます。

この流れについて、連結納税では孫法人株式が子法人株式簿価の修正項目の1つとして明記されていますが、通算制度では書

いていないと理解しています。孫法人の修正をすれば当然孫法人株式の簿価が変わり、それが当然子法人株式に反映されるので、あえて明文化する必要はないことから明文で示されていないのだと思います。

しかし、例えば、そのタイミングが離脱当日だとして、孫法人株式の修正を当日に行うと、その修正が子法人株式に反映されなくなってしまう。

当然ながら孫法人株式の修正は子法人株式に反映すべきですし、「直前」に修正すべきと考えていますが、ちょっと読みにくく、はっきり書いていないので、「税制改正の解説」などで解説していただきたいと思っています。

**足立**：あるいは、通達ですかね。

**大野**：これまで連結納税における施行令では「直前に」とは書いていませんでしたが、孫法人株式の修正金額は子法人株式の修正対象に入れるとは書いてありました。

**足立**：現在の連結納税の通達では、資本関係の下位のものから順に修正するとされていますね。これと同じようになるのでしょうか。

**大野**：連結納税における通達は、施行令の単なる確認として重ねて書いてあるだけでしたが、通算制度では、施行令にはそこに重点を置いては書いておらず、孫法人株式の修正をすればその分当然に子法人の簿価純資産が増え、子法人の投資簿価修正に反映するということだと思います。

以前にも増して理解が難しいと思います。投資簿価修正を行うタイミングと、子法人が孫法人を保有している場合の取扱いは、しっかりと通達や解説で説明していただきたいと思っています。

## ■わかりやすいものの容赦ない仕組み

**足立**：連結納税では、含み益のある資産を売却し、売却益を計上する一方で、投資簿価修正により売却益の分だけ帳簿価額を増加させた株式を売却し、売却損を計上することで、含み益資産の売却益と株式の売却損を相殺して課税を回避することが可能となっています。

通算制度では、この恣意的な租税回避を防止するため、投資簿価修正について、離脱法人株式の帳簿価額を離脱法人の簿価純資産価額に一致させる措置に見直しています。

もちろん、見直しの趣旨は理解できます。

ただ、個人的な意見ですが、見直し後の投資簿価修正は、連結子法人に適用しないなどといった経過措置もないので、容赦ないと思いました。

結果的に、子法人を、連結納税の間に売却するケースと通算制度に移管した後に売却するケースで税額が全く変わることになります。納税者にとって有利にも不利にも変わる可能性があるのです。

これまでの経験上、子法人の売却が4月1日に行われることも多いのですが、場合によっては、令和4年の3月までに売却しておいたほうが良いケースもあると思います。

通算制度については、全体的に緩和方向の改正とみられています。しかし、この論点だけは、恣意的な税負担の回避を防止するという立法側の強い意思が感じられる、逆の方向への改正です。

しかしながら、私の周りでは、基本的に、租税回避を意図して売却することはありませんし、特に高い金額で株式を買っている

会社が、その分だけ取得原価に算入できず売却益を増やすことになります。

実務としては少しやりにくくなるなという印象です。

大野：たしかに、実際に「過去に事業価値を見込んで買ってきた子会社が実際には事業がうまくいかず、結果的に含み損となっているような場合に、売却すると譲渡損が計上できなくなるんですか」という質問が多く、足立先生がおっしゃるとおり、通算制度に入る前後で税負担が全く変わります。

足立：その半面、わかりやすくはなりません。従来は法人税法施行令9条の2項から4項で要件が細かく規定されていました。

その部分がカットされて、通算制度から離脱したり、通算制度を取りやめた場合など通算終了事由が生じればすべて簿価を修正するというシンプルな仕組みによって、損得は大きく出るでしょうが、迷いはなくなりそうです。

大野：そうですね。みなし配当が生じた場合など、すごく複雑でしたからね。

足立：その意味では、実務からは歓迎するところです。一方で、通算終了事由が生じた場合、条文では、「通算承認がなくなった場合」とあるため、通算親法人与通算子法人が合併した場合も含まれます。

従来、グループ間の譲渡に関しては、簿価修正の対象でしたが、通算制度では簿価修正の対象外となり、グループ間の適格合併については簿価修正が不要でしたが、通算制度では簿価修正を行うことになります。

大野：そうですね。

合併による離脱時に投資簿価修正しても、合併法人の資本金等の額に影響するだ

けにはなりますが。

通算制度に加入するときに、離脱見込みがあれば時価評価するという仕組みも別途あるように、加入後にすぐ離脱することは前提としていません。そのため、新しい投資簿価修正は理論上は整理されていると思いますが、実務上は移行期に関してさまざまな声を聞くことになりそうです。

### ■投資簿価修正による問題事例

足立：今、お話しされた離脱見込みの子法人株式の時価評価と投資簿価修正の合わせ技で、こういうケースも問題となるのかなと思っています。

つまり、投資簿価修正は、加入から2か月以内で、かつ、親法人の事業年度をまたがなければ、短期間しか加入しておらず、損益通算もしていないので、行う必要がありません。逆に、加入から2か月を超えるか、親法人の事業年度をまたぐと、必ず簿価修正を行うことになります。

一方で、新しく加入した法人と完全支配関係が継続しないと、加入した法人を時価評価すると同時に、加入した法人の株式も時価評価することになります。

例えば、株式を90%程度保有している会社をグループ外に売却する場合、10%を少数株主から買い取って、通算制度を採用している会社をいったん100%保有にしてから売却するとしましょう。

これで2か月以内に売却する分には問題ありませんが、親法人の事業年度をまたぐ、あるいは、2か月を超えてしまうということは、M&Aではよくある話です。

そうなると、まず加入時に子法人を時価評価しますが、時価評価する資産から自己



創設のれんが除かれているので、土地などがなければ評価損益が出ません。一方で、100%の株式を保有した親法人では、いったん時価にします。売却することが決まっていたら、その売却額で時価評価するということですかね。

**大野**：おそらくそうなりますね。私も試しに計算してみたのですが、結果はやはり不思議な感じでしたよ。

**足立**：具体的に考えてみましょう。

簿価純資産が1億円の会社を90%保有していて、追加で10%買い取ったとします。もともと保有していた90%の株式の簿価は3億円としましょう。この会社を10億円で売却する場合です。

**大野**：のれんが9億円ですね。

残りの10%の株式を1億円で買うと、株式の簿価は合計4億円となり、時価が10億円なので、通算グループへの加入時に株主である法人において6億円を評価益として計上します。

その後、簿価10億円としてしばらく保有していたところ、3か月後に売却した場合、子会社の簿価純資産は1億円です。そこで、10億円で保有していたものを1億円に投資簿価修正します。1億円にしたものを10億円で売却すると、9億円譲渡益が計上されます。

このように、1度簿価を下げられて、実際に売却する際にのれん相当分が株主側で売却益として上がってしまいます。1度6億円の評価益を計上したのに、もう1度9億円の譲渡益を上げると……。

**足立**：いつの間にか2か月を超えていたような場合には、いったん10億円で時価評価した後に、また1億円に評価し直してから

10億円で売ることになって、ほとんど手取りが残りません。

この状態で会社を売却することは通常ないと思いますが、このような問題事例が出てきそうです。

## ■問題事例の未然防止策

**大野**：これでいいんですかね？

**足立**：6億円の評価益と9億円の譲渡益を合わせると15億円の益が立つこととなります。そうすると、本来は4億円で買収した会社を10億円で売却しているはずなのに、売却益15億円ですから、ほぼ税金で消えてしまいます。

**大野**：結果的にはおかしいですけど、加入時にのれんが時価評価対象外であるために起きる結果で、そうなるとしか考えられません。解決策としては、それこそ2か月以内に売却するか。

**足立**：死に物狂いで売ると（笑）。

しかし、本当は2か月以内に売却するつもりだったところ、今回のコロナのようなことがあって2か月を超えてしまう場合はどうすればいいのでしょうか。1株だけ売却して離脱させるなどでしょうか。それは租税回避といわれそうです。

**大野**：とはいえ、2か月以内の趣旨は理解できるものです。

あとは加入時期の特例の選択ですかね。つまり、加入時期を翌期として、期末までに離脱すれば、加入させないことができます。一応解決策はありそうです。

**足立**：加入時期の特例を選択して会計期間の翌日にするという方法をとっても、親法人の事業年度の直前、例えば、3月決算だと1月、2月くらいに100%化したとす

ると、かなりのスピード感をもってディールを成立させないといけません。

ただ、前提として、売却予定金額を具体的に10億円と評価している状況ですから、2か月以内にディールが成立しないことはあまりないのかもしれませんが、やはり、どちらかという、親法人の事業年度を過ぎていたケースで問題が発生するのかもしれない。

**大野**：売却のメドが立ってから100%化したほうがよさそうですね。例えば、買い手側が100%まとめてでないと買わないといった条件を提示されたときにはじめて、100%化と売却をセットで行い、加入時期の特例を選択して1度も加入しないようにしておくというのが、実務対応なのでしょう。

**足立**：細かな話になってしまいましたが、こういうポイントを理解して検討しておかないと大変なことになりそうです。

**大野**：理論上は理解できる制度ですが、ケースを通して考えると、少し不思議な感じがします。注意すべきポイントですね。

## 開始・加入・離脱時の時価評価

### ■別の通算グループから「移籍」する場合

**足立**：では、次の論点に移りましょう。

**大野**：のっけからマニアックなお話ですが、気になっているが、対象資産について、通算法人の他の通算子法人の株式が除外されている点です。通算制度開始・加入前に別の通算グループに入っていて、その後に別の通算グループにおいて開始・加入した場合の取扱いです。

**足立**：開始日の前日と加入日の前日に別

のグループの通算法人だったという場合ですね。旧通算グループで簿価修正したまま、新しい通算グループでは時価評価せずに加入するということですかね。

私も気になっていました。条文は法人税法施行令131条の15第1項7号です。

**大野**：開始だけでなく、加入にも同じ規定があります。もとの通算グループ内で通算子法人の株式の評価損益を上げない取扱いを一貫させるという趣旨だと思います。

**足立**：そもそも7号に該当する法人があるのかが問題です。通算制度を開始する前に他の通算制度に入っていたとして、どのようなケースを想定しているのかわかりません。

**大野**：例えば、もともと通算グループに入っていて、親法人が株式移転をして、新たな親法人の下で新たな通算制度を開始するような場合に、新設法人の特例を使うことで初日から通算制度を開始するというケースはどうでしょうか。

もともと親法人が新しいグループの子法人になることで、7号に該当しうると思います。

一方で、新しいグループの親法人が別の通算グループの子法人だったというケースはないのではないかと考えています。通算グループの親法人が開始日の前日にどこかの通算法人であるというケースが、こういった状況を想定しているのか、思いつきません。

**足立**：今お話しいただいたケースはとても参考になりましたが、そもそも該当する通算法人が存在するのか、問題意識をもっておくべきですね。

## ■離脱時の時価評価とM&A

**大野**：離脱の時価評価についてはいかがですか。

**足立**：開始・加入の取扱いと変わらないので特にないかと思います。

1点、政令ではありませんが、離脱の時価評価が実務上どのくらいあるのかなと気になっています。

**大野**：たしかに、離脱時の時価評価は株主における投資簿価修正に反映し、株主の譲渡損益から除かれる結果になりますから、もっと離脱時に時価評価させてもいい気がします。

制度が検討され始めたころには、含み損の二重計上を防ぐということで、実務上高い頻度で遭遇すると思っていましたが、実際に決まった条文を見ると、本当に租税回避のような場合に限定され、意外に狭い制

度になっているという印象です。

むしろ、金額基準さえクリアしてしまえば、含み損の二重計上になるような気がしています。

**足立**：主要な事業を全部取りやめるというケースはないと思うので、あるとすると、帳簿価額10億円の資産を譲渡するときですかね。

**大野**：しかも、これは財務省令に定める区分に区分した後でいいんですよね。売却予定金額の合計10億円ではなくて、財務省令に定める区分に区分した後の10億円なので、土地など、区分した後の金額が相当大きい場合に限定されます。

事業譲渡で10億円の損が出るものでも、区分した後で10億円を下回る可能性が高いと思います。

**足立**：2号の損失が見込まれるほうは、

多くはないにしても、実務上あり得そうです。

例えば、離脱法人の株式を売却する際に、売却損が計上されることが見込まれ、買収時点で、ファンドなど買収会社が離脱法人の含み損資産（帳簿価額10億円超）の売却を予定しているケースなどが想定できます。

ファンドなどの買収会社は、買収した事業会社が保有する資産のうち事業に必要な資産をどんどん売却してスリム化するというケースを経験することが多く、2号に該当して時価評価を行うことが多くなりそうです。

**大野**：どの会社で税負担が発生するのかわかることですね。結局、売る対象法人で離脱時の時価評価損が計上されて、株式譲渡する売り手、すなわち株主である法人としてはその分、子会社株式譲渡損が減ることになります。

**足立**：そうすると、株式の売却価額が変わらないとすると、投資簿価修正があるため、時価評価をするかしないかで、売り手側の売却損益が動くので、買い手で対象会社の含み損資産を売却する計画があるのか、株式の売却価額は売却損が出る価格なのかなど、買収過程の際にあらかじめ検討する必要があります。

**大野**：離脱法人で資産評価損を計上すれば、その分対象法人では税額が減らせて、期首離脱など、離脱前事業年度が通算親法人の事業年度と一致させることができれば、損益通算できますよね。

3月31日に評価損を計上して、4月1日に売却すれば、評価損は通算法人として計上することになりますから。たしかに、ス

キームに影響を与えそうです。

**足立**：投資簿価修正もそうですが、連結納税の時代より、子法人を売却する際に損得が出てくることが多いような気がします。

この点で通算制度では、離脱するとき、つまり、子法人を売却するときの考え方が変わるので注意が必要です。

### ■トータルの損得は変わらない？

**大野**：ただ、対象法人に出るか、株主に  
出るとは違いますが、全体でいえば、  
損得は変わりません。対象法人譲渡損が計  
上された分だけ、投資簿価修正で対象法人  
株式の簿価が下がります。その点をすべて  
加味すれば、トータルに影響する話ではな  
いのかなとも思います。

**足立**：ちょっと具体的に確認してみま  
しょうか。例えば、簿価10億円、時価3億  
円の子法人株式を想定します。

**大野**：資産としても、子会社の価値とし  
ても、簿価10億円、時価3億円で、土地を  
保有していることにしましょう。

仮に時価評価するパターンでは、子会社  
に7億円の評価損が計上されます。親会社  
では、その分投資簿価修正で7億円減って  
譲渡することになるので、親会社では譲渡  
損が出ません。

一方、子会社で時価評価しないとすれ  
ば、子会社では損は出ないかもしれませんが、  
親会社のほうは簿価が高いままなので、  
譲渡損が出ます。

このように、親と子のどちらかで7億円の  
損が出るかの違いであって、トータルでは  
変わらないのです。

なお、その7億円を実際に所得から控除  
できるかどうかについては、離脱のタイミ

ング等を考慮して、他の所得の発生状況等も加味して検討する必要があります。

そうすると、損が親で出るか子で出るかの違いを理解した上で、関係者間で調整を行えばいいのではないかと思います。

**足立**：すると、あまりM&Aのスキームには影響は出てこないということですね。

**大野**：評価損7億円を損益通算するためには事業年度に留意しなければいけないとか、通算法人である株主で株式譲渡損7億円を計上すれば事業年度に注意しなくても損益通算されるのではないかなど、細かい検討事項はあるにしても、大づかみなどころでは、それほど話ではないと思います。

そうであれば、離脱時の時価評価をもっと広く認めたほうがよかったのではないかという気がしています。

極端に言えば、離脱する全社を時価評価するとしても、投資簿価修正とセットにするのであれば、グループ内のどの法人で損益が認識されるかの差にすぎず、あまり違和感はないように思います。

**足立**：これは、損が出たものだけを資産評価するのですよね。売るものだけを評価しようというのが2号です。

**大野**：非常に限定的ではありますが、たしかに2号に引かかる場合もあるかもしれませんが、必ずしも毎回ではないので少ないだろうと思っています。

### ■「新たな事業を開始したとき」

**大野**：開始・加入の時価評価に戻ります。

**足立**：いわゆる繰越欠損金の使用制限については、これまでの企画でもお話しさせていたいただきましたが、「新たな事業を開始したとき」は、やはり政令で出てきま

せんでしたね。

何かなければ、事前照会が殺到して大変なことになりそうです。

**大野**：新たな事業を後から始めるような“ひどい”ケースというニュアンスなのであろう、普通に事業を行う分には該当しないのであろう、と想像はしますが、特に解説されたものがなく、このまま制度がスタートすると、法令の表現が不明確で、何でも当たってしまいそうにも読めます。

何としても、通達などで明らかにしていただきたいと思います。

**足立**：繰越欠損金を広く持ち込むことができるようにしているので、悪質なケースは絶対に許さないという趣旨で、新たに事業を開始するケースや、グループ会社から事業を引き継ぐケースなどが想定されていると考えられます。

ただ、真面目な納税者からすると心配になってしまいます。例えば、他の法人から事業を引き継ぐことによって新たな事業がスタートすることは往々にしてあります。そう考えると、組織再編を検討する際の足かせになるおそれがありますから、何らかの解説をいただかないと実務は進まなくなってしまいます。

### ■共同事業性の判定

**大野**：次に、共同事業性についてお話しします。

**足立**：共同事業性は、繰越欠損金の切捨てについて定めた法人税法施行令112条の2第4項と、加入時の時価評価除外法人の判定について定めた法人税法施行令131条の16第4項がありますが、共通している要件も多いので、ここでは前者の話をしまし

よう。

**大野**：共同事業性の判定については、通算制度では、1社ごとではなく、完全支配関係のあるグループ単位でいずれか主要な事業を判定します。

加入の場合はわかりやすく、加入してくる法人グループのうちいずれか主要な事業と、通算グループ内のいずれかの事業の事業関連性をみて、それ以外の要件も満たすかを確認します。このように、グループ単位でみるのが政令でわかりました。

一方で、開始の場合も、同じ条文で同じ書き方になっています。開始直前の判定対象法人と完全支配関係のあるグループ内のいずれか主要な事業と、親法人又は親法人と完全支配関係のあるグループ内のいずれかの事業をみます。しかし、開始なので、その直前はグループ1つしかありません。

**足立**：私も全く同じことが気になっています。

**大野**：条文の文言どおりに解釈すれば、1つのグループ内でいずれか主要な事業といずれかの事業に関連性があれば、要件を満たすのかなと思っています。

**足立**：例えば、親法人P社、子法人A社、子法人B社で通算制度に入るとしましょう。

**大野**：子法人A社の事業としては、A社と完全支配関係のあるP社、A社、B社のいずれか主要な事業となります。

**足立**：次に、親法人P社も検討しますね。

**大野**：親法人の事業としては、P社又はP社と完全支配関係のある法人の事業で、A社を除くP社とB社のいずれかの事業でみます。

**足立**：A社グループの主要事業とP社グループの事業の関連性で、このとき、さす

がに両方とも、B社の、同一の事業を取り出すのはダメでしょうか。

**大野**：おそらくそうですね。

**足立**：そうですね。共同で事業を行うことを考えると、そもそも同じ事業ということは想定できません。また、同じ会社の事業を2つ取り出して関連性の有無を判断することも想定されていないような気がします。

**大野**：直接的にダメとは書いてありませんが、感覚的には違和感があります。

**足立**：同じ会社の同じ事業はないにしても、同じ会社の異なる事業同士の比較は、あり得なくもないと思うのです。

**大野**：ちょっとわからないですね。ダメならダメで何か情報が出るかもしれません。

**足立**：この点も通達なんでしょうか。

**大野**：「主要な事業」の判定は、通達か、「税制改正の解説」で詳細が出てくると思いますが、「主要な事業」とは、従来は1社でみた主要な事業だったものが、政令の書きぶりからすると、グループでみた主要な事業になる気がしています。

**足立**：その点も今後新しい情報が出てきそうな雰囲気ですね。

グループ全体の事業をたくさん出して、そのうちのいずれか主要な事業ですから、やはりグループ全体でみて主要な事業を判定するのかなと思われそうです。

**大野**：そうそう、そうなんですよ。

**足立**：この点は、組織再編税制の事業関連性とはまた少し違っていています。

組織再編の場合は、「主要な事業のうちいずれかの事業」といった書きぶりになっています。

**大野**：グループの中で、主要な事業がい

くつかあればそのいずれかでいいのですが、その選び方が、グループ全体でみて主要かどうかを判定するのであるかもしれない点等、組織再編税制とちょっと違うかもしれないので、そこは注目です。

**足立**：ただ、開始の時に事業関連性を満たさないケースはそれほどないんじゃないかと思っています。自社以外の事業をピックアップして判定していいということですから、ほとんど満たすのではないかと。

ただし、法人税法施行令112条の2第4項1号は満たしても、それ以外の要件を考えると、3号で、「通算法人支配関係発生時」というのがあります。

通算法人と親法人が最後に支配関係を有することになったときのことで、要は、合併と同じように、通算支配関係発生時、つまり、グループ化してから承認日まで通算前事業を継続しているという要件です。

ただ、通算前事業は自社以外から取ってくることもある一方で、通算支配関係発生時はあくまで自社と親法人で判定します。

組織再編税制の場合は、グループ化する前から事業を行っていて、それが合併の時に関連性があるとして、2倍基準を満たさないことはなくはありませんが、継続性を満たさないことはほぼないという印象を持っています。

注意しなければいけないのは、通算前事業を行っている法人と、支配関係発生時の判定を行う法人が違う場合、親法人と子法人で支配関係が発生した後に、他の子法人で通算前事業を開始していると、3号に該当しないことになります。

**大野**：そういうことになりますね。

**足立**：おそらく、関連性は比較的どの事業を取り出しても満たすことが多いでしょうが、他の要件については、注意しないと

いけません。

### ■株式交換等による加入法人

足立：加えて、4項5号のロについてです。共同事業要件を満たす株式交換等が行われて加入してきた法人は、株式交換等の多くの要件をクリアしているので、みなし共同事業要件を満たします。

この点、80%保有している会社を株式交換等で100%保有した場合、従業員継続要件と主要事業継続要件を満たせば、適格株式交換等になりますが、そのケースでも、共同事業要件を満たしてしまえば5号ロに該当するということでしょうか。

大野：大前提として、対価要件は満たさなくていいと理解していますが、5号ロは、対価要件以外の共同事業要件を満たすという意味だと思っています。

足立：気になるのは、適格株式交換等で加入してきた法人は、時価評価除外法人になりますが、適格株式交換等の直前の資本関係がどうあれ、通常の1号から3号、あるいは、1号と4号、さらには、5号のロに該当すれば繰越欠損金の切捨てや含み損等の利用制限も生じないということです。

まあ、適格株式交換等の対価要件以外の共同事業要件と法人税法施行令112条の2第4項のみなし共同事業要件は類似していますので、あまり気にしなくていいのかもしれないですね。

大野：適格株式交換等をこの要件で判定することになるのはレアでしょうね。本来は非適格株式交換等で対価要件のみを満たさず、他の共同事業要件は満たすようなケースの場合の規定だと思います。それもレアだと思いますが。

### ■「新たな事業を開始したとき」は継続チェック？

足立：それから、繰越欠損金ですね。法人税法57条8項で切り捨てられる場合として、「新たな事業を開始したとき」があります。切り捨てられる繰越欠損金のうち、8項2号の特定資産譲渡等損失相当額については、詳細は政令で委任されています。

それが、法人税法施行令112条の2第5項で、組織再編税制の条文を準用することになっています。最初の通算事業年度の翌事業年度に「新たな事業を開始したとき」は、最初適用年度前の繰越欠損金が切り捨てられることになっています。

つまり、通算制度に加入して3年過ぎて、4年目に新たな事業を開始すると、新たな事業を開始する事業年度の直前の残高のうち、特定資産譲渡等損失相当額が切り捨てられます。

大野：そして、通算制度開始日以後3年かつグループ化後5年以内の制限期間について、特定資産譲渡等損失の損金算入制限があります。

足立：そもそも新たな事業を開始するのに繰越欠損金の場合、制限期間は規定されていないようです。

たしかに、特定資産譲渡等損失額の損金不算入や損益通算の制限については、3年や5年の適用期間があります。しかし、繰越欠損金のほうは、新たな事業を開始したのが何年以内といった規定はないですね。

大野：「新たな事業を開始したとき」の特定資産譲渡等損失額の損金算入制限には制限期間があります。支配関係発生日から5年と、通算制度開始・加入から3年のいずれか早い日までで、制限は終わります。



ただ、通算制度の開始後に事業を開始しても、いったん通算制度に持ち込んだ繰越欠損金も、新たな事業を開始した日以後に終了する事業年度においては切捨てになることになっています。つまり、新たな事業を開始すると、過去の繰越欠損金が残っているものも切捨てになります。

**足立：**例えば、時価評価除外法人が開始又は加入したとしましょう。その7年後に新たな事業を開始したとすると、7年後に支配関係発生前の繰越欠損金と支配関係発生以後の特定資産譲渡等損失相当額の残っているものが全額切り捨てられるということですね。

**大野：**過去の繰越欠損金が残っていれば切捨てになりますね。

**足立：**含み損等の損金不算入や損益通算の制限については、もともと適用期間があるので、新たな事業を開始しても損金不算入や損益通算の制限はありません。

しかし、繰越欠損金については、開始・加入前の繰越欠損金が残っている限り、7年後に新たな事業を開始してしまうと、7年後にいきなり切捨てになるのではないかと考えています。

政令の話からは逸れてしまうかもしれませんが、要するに、「新たな事業を開始した場合」に該当しないかを、ずっと気にしておかなければならないのかということが気がかりです。

**大野：**支配関係発生日から5年経っていれば、特定資産譲渡等損失等の制限はありませんね。繰越欠損金の切捨てはありそうですね。

**足立：**そうすると、7年経ってからいきなり「あなた、今、新たな事業を開始しま

したね！ 繰越欠損金は切捨てです！」といわれても、「えー」という感じになってしまうと思うのですが。

数年間は、経理の方と税理士が「新たな事業を開始したとき」に当たることがないように気をつけようとやりとりするかもしれないませんが、互いに担当者が変わることもあるでしょうから、こういった点をケアし続けるのはなかなか難しいのではないかと考えています。

これまでの連結納税は、開始・加入時に十分にチェックをしておけば、あとは気にする必要もなかっただけに、頭の切替えが必要になりそうです。

**大野：**7年も経ってからというのは、たしかにそうかもしれませんね。

## ■組織再編関係の規定の適用

**足立：**そのほか、繰越欠損金については、冒頭でおっしゃったように、切り捨てられる繰越欠損金について、含み損益の特例計算が適用できます。

**大野：**あとは、2年内再編ですね。通算制度の開始・加入の2年以内に合併等をしたような場合に、通算制度開始・加入が2回目の合併相当として扱われて、特定資産の中に1回目の再編における引継資産が含まれることになります。

**足立：**そういった組織再編関係の規定が入っていますね。

**大野：**さまざまな要件を満たさずさらに「新たな事業を開始したとき」だけなので、実務上はあまり出てこないかなと思います。しかし、出くわす可能性はゼロではないので、2年内再編に関する規定の存在は意識しておきたいところです。

## ■通算法人間で合併・分割した場合の欠損金の切捨て

**足立：**ここで、通算法人間の合併や分割は制限がかからないという点をお話しましょう。

**大野：**前回、問題提起したところですね。

法人税法57条3項、4項に関する政令ですが、同法施行令112条の2第6項、7項で、「通算グループ内の法人間の合併等には適用しない」という内容がはっきりと書いてあることが確認できました。

**足立：**合併や分割等の組織再編については、連結納税とそれほど変わらないということですかね。

**大野：**そういうイメージでいます。投資簿価修正などを絡めて考えてみると変わるのかもしれませんが、グループ内再編は欠損金の切捨てがありませんし、逆に、特定資産譲渡等損失額の制限はかかりうるようになっています。

**足立：**ちょっと思ったのですが、「新たな事業を開始したとき」の繰越欠損金の切捨てなどは、吸収合併で消滅してしまえば、その制限は解除されるのですかね。

**大野：**制限を受ける法人が、他の法人に吸収されてしまった場合には、その後新たな事業を開始しても繰越欠損金が切り捨てられないのでは、ということですね。

もともと特定欠損金も、合併してしまえば合併後の法人の個別所得でみるしかないなど、合併まで考えると制限が作りにくいのかなという気はしますが、グループ内で合併してしまったら、制限がなくなってしまうように思います。

**足立：**時価評価除外法人は、連結納税では加入する時点で○×がはっきりしていた

ので、その後検討する必要がありませんでした。それが、先ほどの「新たな事業を開始したとき」と同様に、開始・加入時の後に検討しなければならないことがあることで、その間に組織再編を行うと、どのように制限を受けることになるのか気になります。

現状の理解では、時価評価除外法人が他の法人に吸収合併されて消滅すると、少なくとも開始・加入に伴う制限はすべてなくなってしまうのではないかと思います。合併時に新たな含み損の制限やグループ内合併では繰越欠損金制限はかからないのと反するので何を意味していたのでしょうか、繰越欠損金はそのまま引き継ぐことができます。

そういったところの取扱いがどうなるのか、これから確認していく必要はあるのでしょうか、何が違うのだったのでしょうか。

## ■償却費も大綱と違いあり

**足立：**そのほか、多額な償却費が生じる場合や含み損の損益通算の制限について法令で定められましたね。

**大野：**多額に償却費の生ずる事業年度については、法人税法64条の6第3項と、法人税法施行令131条の8ですね。

**足立：**政令の6項に減価償却費が規定されていますが、大綱では、「損金算入される減価償却費の額の割合が30%」となっていました。一方、政令の条文では、「損金経理した」とされています。つまり、会計上の減価償却費が分子になり、大綱とは全く異なる金額になります。この点、減損処理した場合の取扱いなど、通達で示されることになるのかもしれない。

**大野：**減損は減損であって、減価償却費

ではないような気はしますが、はっきりとした説明がほしいですね。

**足立**：例えば、賃上げ・生産性向上のための税制では、減価償却費95%以上の設備投資が1つの要件になっています。その減価償却費の中には減損損失を入れても入れなくてもいいことになっています。

**大野**：通達で書かれていましたね。

**足立**：そこから、今回も通達で何か出てくるのかなと予想しています。何らかのかたちで示されるのでしょうか、しっかりと書いてほしいですね。

いずれにしても、大綱からの変化が気になる論点です。

## 通算税効果額

### ■結局は親法人経由の精算

**大野**：これも前回の対談でもお話しした

論点ですが、通算税効果額については、やはり政令でもわかりませんでした。

この点は、通達や取扱要領など何らかのかたちで示されるのではないかと思いますので、引き続き情報を待ちたいと思います。

**足立**：法令に何も書かれていないためか、通算税効果額についてもよく質問を受けるのですが、中でも多いのが、連結納税では親法人と子法人で精算しているところ、通算制度では子法人同士の精算があるのかという疑問です。

制度上はおそらく想定されていると思われませんが、そのようなケースが実務上どれだけ起こりうるのかはわかりません。

**大野**：別にどのように精算してもいいでしょうが、やはり親法人経由で精算するのでしょうか。

**足立**：理論上は、例えば、3社の通算グループで、A社、B社が黒字、C社が赤字

の場合、A社、B社が一方的にC社に払えば済みます。

これが複数の通算法人が赤字で、複数の通算法人が黒字の場合は、プロラタで欠損金が配分されるため、おっしゃるように、実務では親法人と精算する以外ないのではないかと考えられます。

**大野**：制度上は、通算グループごとに精算の方法を決めればよいのですが、子法人がたくさんあると混乱するので、親法人経由で精算せざるを得ないのかなという気がします。

**足立**：「新たな事業を開始したとき」と同様に、通算税効果額も法令で決まっていないため、今後の情報に注目です。

## 遮断措置

### ■通算制度の調査体制

**大野**：そして、個別論点でお話ししてきた遮断措置です。

**足立**：遮断措置については、申告書で計算できるのでわかりやすいと思いました。

逆に、申告書で計算できるような仕組みでないと、法令やQ&Aだけでは誰も対応できないくらい難解です。申告書を作成すると、自ずと修正すべき金額がわかるという点はいいなと思いました。

政省令に限った話ではありませんが、全体計算を行わなければならないケースはそれなりにあります。

仮に、複数の通算法人で税務調査が行われて、損益通算で修正があり、全体計算をやり直すとしましょう。このとき、各社で別々に税務調査が進行して、1社の調査が終わると、まずその段階で全体計算を行

うのでしょうか。

**大野**：必ず全社再計算を行うこととされているのは、当初申告で全社所得がゼロかマイナスの場合です。税務調査の結果、所得がマイナスかどうかは問うていないので、全体計算をやり直すということがわかっている状態で各通算法人に税務調査に入ります。

**足立**：そうすると、別の通算法人で進行している税務調査が終わって再度全体計算を行うことになるのですかね。全社の調査が終わってからまとめて全体計算を行うほうが効率的だと思うのですが。

**大野**：必ず全社再計算になる場合（全社所得ゼロかマイナスの場合）は、課税庁の調査体制として、その通算グループで全体計算を行うことがわかっているはずですが。

それでも1社ごとに入るのか、それとも、全体計算を見越して従来どおりグループ各社にまとめて調査に入るのか。実務上、気にしておかなければなりませんね。

**足立**：そもそも通算制度は、税務調査をグループ各社に対してバラバラで行うところからスタートしたものだと思っています。

その結果、「貴社のグループの別法人に調査が入っているようですが、後で計算が変わりそうですか？」「そうなんですよねえ……」といったやりとりが生まれることになるのは、どうなのかなと思います。

グループでまとめて足並みをそろえて調査が行われなければ、税務調査を受ける側も、入る側も、何度も全体計算を行うことになります。通算制度で遮断措置が導入されるからといっても、税務調査が各社ごとに行われると効率的でないケースも生じま

すね。

**大野**：全社所得がマイナスかゼロの場合には敬遠して、調査に入らないのでしょうか。通算制度の下で税務調査の実務がどうなっていくのか、留意しておく必要がありますね。

## 申告書の様式

### ■カギは別表18

**大野**：最後に、申告書の様式を取り上げます。

今回、省令によって主要な別表が公表されました。その結果、計算のイメージができて、制度を理解しやすくなったと思います。

**足立**：別表18がカギになりそうですね。他の通算法人については、この別表18の数字を使うことになるほか、別表18を参照することになっているケースが多く、これから頻繁に使うことになりそうです。

また、加入・開始時の取扱いについて、多くの別表が出ていますね。これらを見ると制度が理解しやすくなると思います。

繰越欠損金の別表7関係は、これまでと似ているといえば似ていますが、計算方法が変わるため、7(2)や7(2)付表1などの改正点を確認しておいたほうがいいでしょう。

大したことはありませんが、別表7(2)の左上に「事業年度」とあります。これは、繰越欠損金が発生した各社の事業年度のことですが、一方の別表7(2)付表1には「10年内事業年度」とあります。これは、親法人と事業年度が違えば、親法人の事業年度を書くことになります。

### ■通算制度を適用しない法人に影響も

**足立**：別表4には、通算申告用に付表が追加されています。これは単体納税の法人も、通算制度を適用していいようが、同じ様式を使うことになります。

**大野**：通常の単体申告の場合は、付表は添付しないのですが、別表4は同じです。

**足立**：その別表4は、欠損金の通算をはじめ、通算制度を適用する法人向けにかなり変わっています。例えば、通算法人に関わる加算額や減算額があり、付表はその計算のためのものです。

単体納税の法人もこの別表を使うとなると、どの項目が通算制度に関する用語で、自社の申告に関係がないのかを確認する必要があります。

もしかしたら、別表4には現在も簡易様式版と完全様式版があるように、単体納税の法人のために、いろいろとカットした簡易版の様式が今後出てくるのですかね。

**大野**：とはいえ、省令としては、これで決まりですよ。

**足立**：また、別表5(1)を見ると、「未払通算税効果額」という項目があります。先ほどお話しした通算税効果額に関する項目ですが、法令では規定が置かれていないにもかかわらず、別表では項目が設けられています。

**大野**：複数箇所にあります。上が未納税充当金で、下があるべき金額だと思います。連結納税においても、グループ内の精算はしてもしなくてもいいといいつつ、精算する場合は書いていますが、それと同じでしょう。

**足立**：連結納税の場合は、個別帰属額届

出書を作ると、連結法人税個別帰属額が計算されて、その金額が別表5の2(1)付表1の区分21の未払連結法人税個別帰属額に飛びます。

これが通算制度の場合は、各グループで勝手に計算することになるので、その勝手に計算した金額を入れるのかなと。

**大野**：そうなのでしょう。

連結納税でも、精算していない会社はあまりないと思いますが、実際に精算をしないことに決めていれば何も書かなくていいはずです。

精算をしないというグループがあれば、下のほうには書かないというイメージで作られていると思うので、今回も精算は行くと決めたら、グループ間の未収・未払金として、債権・債務となるのでその金額を書くという感覚だと思います。

おそらく記載例が公表されるでしょう。

**足立**：「連結確定申告書・地方法人税確定申告書・個別帰属額等の届出書等の記載の手引」という資料が、単体納税とは別に毎年出ていますね。それと同じような資料が出るのではないかと思います。

**大野**：連結納税は、平成14年に制度が創設されて、ずいぶん経ってから別表が公表されて、平成15年に出された記載例が、平成15年度の『改正税法のすべて』に載りました。

今回はそこまで遅れたスケジュールではなく、すでに早めに別表が公表されましたし、より正常なかたちで記載例が出るというと思います。

**足立**：また、別表5(2)の「租税公課の納付状況等に関する明細書」も変わり、通算税効果額に関する項目があります。同様に、単体納税の法人には通算制度は全く関係ないにもかかわらず、通算制度に関する記載項目が幅を利かせて、その分、他の項目のスペースが狭くなっています。

**大野**：何種類も作りたくなかったのでしょうかね。

**足立**：あくまでも個別申告方式になるので、通算法人も単体納税の1つであるという考え方が表れているのかなと思いました。

今まで単体申告を行っていて、これからもそうである法人は、通算制度など関係ないと思っていることでしょう。しかし、申告書の様式が変わることで、一定の影響を受けることとなります。通算制度の初年度が終わった頃に、「何だ、この項目は？」と気づく方もいるだろうなと思いました。

そのほか、試験研究費の税額控除に関する別表様式は出ていませんね。この論点は、修更正の遮断の仕組みがかなり複雑なので、今後公表される際に要注目です。

**大野**：あくまでも今回公表されたのは、主要別表と認識しておく必要がありますね。

## おわりに

**足立**：それでは最後にまとめましょう。

**大野**：政令・省令についてもかなりのボリュームで、詳細なものが公表されました。多くの論点を取り上げましたが、まだ不

明な点も多いですし、今後の解説や通達などの公表に引き続き注目したいと思います。

詳細がわかればわかるほど、簡略化といいつながりながら複雑な制度になっており、使いや

すくなった面もある一方、難しくなった部分も多く、メリットを享受しながら難しくなったところについては注意をしながら実務を進める必要があると感じています。

とはいえ、損益通算や欠損金の通算はたしかにメリットはあると思いますので、選択するグループが増えれば良いと思います。

**足立**：今回、政省令と申告書の様式が出たことで通算制度のイメージがかなり具体的にになりました。今後は、地方税の政省令、通達、財務省の解説が出てくるでしょうし、国税庁のQ&Aも随時改訂されるはずです。

予想していたことですが、通算制度は多くの企業にとってシンプルになる一方で、特定の企業や特定の状況で適用される取扱いも多く、その取扱いは複雑な定めになっ

ており、金額的重要性が高そうなものが多いと思います。

そのため、企業が適用を失念したり、誤った解釈や誤った処理をすることがないように、われわれ税理士が企業をしっかりサポートしていかななくてはなりません。その意味で、通算制度への移行で、今後ますます税理士の役割が増すことになるでしょう。

本日はありがとうございました。

**大野**：どうもありがとうございました。

——8月4日、オンライン収録

本対談の意見にわたる部分は登壇者の私見であり、所属法人の公的見解ではありません。