

# グループ通算制度における中小企業税制の留意点

November 2022

## In brief

2022年4月1日以後に開始した事業年度より、グループ通算制度の適用が可能となっています。グループの所得と欠損を通算して法人税を計算できる一方、中小企業税制の適用において単体納税制度と異なる点があり、中小企業税制の恩典を受けられなくなる場合もあります。

本ニュースレターでは、中小企業税制の適用にあたり、グループ通算制度と単体納税制度の異なる主な項目について解説します。

## In detail

### 1. グループ通算制度における中小法人・中小企業者等・適用除外事業者の判定

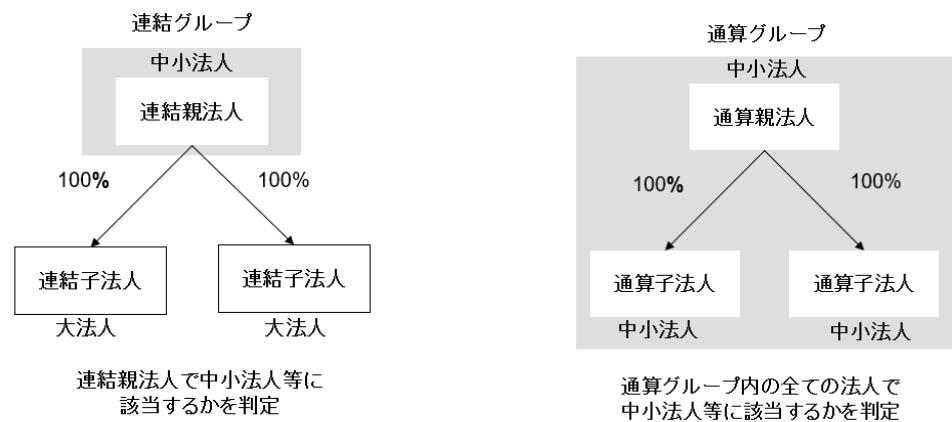
単体納税制度では、中小法人・中小企業者等に該当するか否かを各法人で判定します。一方、グループ通算制度では、通算グループ内の全ての法人が中小法人・中小企業者等であるかを判定します。連結納税制度では、連結親法人が中小法人・中小企業者等であるかを判定することとされていたため、連結納税制度からグループ通算制度へ移行することになった法人にとっても、大きな改正点といえます。

また、租税特別措置法(以下、「措法」)のうち中小企業者等向けの一定の制度については、前3事業年度の所得の金額の年平均額が15億円を超える場合には「適用除外事業者」となりますが、グループ通算制度では、原則として、通算グループ内のいずれかの法人が「適用除外事業者」である場合には、通算グループ内の全ての法人が「通算適用除外事業者」となります。

なお、適用除外事業者に該当する通算法人が通算グループに加入した法人であり、その適用除外事業者に該当する通算法人の事業年度が通算グループへの加入をした事業年度である場合には、その通算法人を適用除外事業者に該当しないものとして、適用の判定を行う例外があります。

具体的には、中小企業技術基盤強化税制(措法42の4④)等については、ある適用除外事業者が通算グループに加入した場合、他の通算法人全てが適用除外事業者に該当しなければ、その加入した事業年度においては、通算グループ全体で適用除外事業者に該当しないこととなります。他方で、中小企業投資促進税制(措法42の6)等については、ある適用除外事業者が通算グループに加入した場合、その加入した通算法人は適用除外事業者に該当しますが、他の通算法人全てが適用除外事業者に該当しなければ、その加入した事業年度においては、他の通算法人は除外事業者に該当しないこととなります。このような適用除外事業者の判定の例外措置は、中小企業者等向けの税制によって異なるため注意が必要です。

●連結納税制度とグループ通算制度における判定のイメージ図



以上から、中小企業税制を適用している法人の場合は、通算グループ内の全ての法人が中小法人・中小企業者等に該当するかどうか、適用除外事業者に該当しないかを検討のうえ、グループ通算制度の適用を検討することが重要になります。さらには、グループ通算制度を適用している法人が、例えばM&Aにより大法人や適用除外事業者に該当する法人を買収する場合には、通算グループ全体の中小企業税制の適用への影響について分析のうえ、買収ストラクチャーを検討することも重要になります。

## 2. グループ通算制度における中小企業税制の適用

グループ通算制度では、通算グループ内の法人の所得と欠損を通算して法人税を計算することから、所得金額や法人税額の計算にあたり、単体納税制度と異なる場合があります。中小法人・中小企業者等に該当する場合に適用できる中小企業税制において、単体納税制度とグループ通算制度で異なる主な項目として以下のものがあります。

中小企業税制	単体納税制度	グループ通算制度
<b>法人税の軽減税率</b>	各法人で所得金額 800万円まで軽減税率	通算グループ全体で所得金額 800万円まで軽減税率
<b>交際費の損金算入限度額</b>	各法人で交際費等の額から800万円を控除	通算グループ全体で 800万円の定額控除限度額を配分する
<b>貸倒引当金の損金算入限度額</b>	各法人で限度額を計算(※1)	通算グループ内の全ての法人が中小法人の場合に計算可能。各通算法人で限度額を計算(※1)
<b>欠損金の繰越控除</b>	各法人で所得金額まで控除可能(所得金額の50%までの制限を受けない)	通算グループの所得金額の合計まで控除可能(通算所得の金額の50%までの制限を受けない)。なお、特定欠損金については各通算法人の所得金額まで控除可能
<b>留保金課税の不適用</b>	各法人で計算	各通算法人で計算するが、通算グループ内の法人との損益通算、他の通算法人との間で授受した配当について調整する等、一定の調整を加える

試験研究費の税額控除 (中小企業技術基盤強化税制)	税額控除可能額を各法人で計算	税額控除可能額を通算グループ全体で計算し、税額控除額を通算グループで配分 ・通算グループ全体で試験研究費割合を計算 ・通算グループ全体で控除税額上限を計算
------------------------------	----------------	---

※1 2022年(令和4年)4月1日以後に開始する事業年度より、貸倒引当金の設定対象となる金銭債権には、完全支配関係のある法人(他の通算法人に対するものも含む)に対するものは除かれることになりました。また、貸倒実績率の計算も同様に、完全支配関係のある法人に対する金銭債権の貸倒は除かれることになりました。

### The takeaway

以上のとおり、グループ通算制度を適用した場合に一部の中小企業税制の恩典を受けられなくなる場合があります。しかし、グループの資本関係の見直しにより、中小企業税制の恩典を受けつつ、通算グループ内の損益通算のメリットを活かすことも可能になる場合もあるため、そのような分析を行ったうえで、グループ通算制度の適用を検討することが有用です。

### Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

#### PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町一丁目2番1号 Otemachi One タワー

Email: [jp\\_tax\\_pr-mbx@pwc.com](mailto:jp_tax_pr-mbx@pwc.com)

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

パートナー  
望月 文太

ディレクター  
山内 良

ディレクター  
佐々木 真美

シニアマネージャー  
森田 幸司

PwC 税理士法人は「Tax Academy」を開設し、国際税務領域の人材育成支援を目的とした e-learning コンテンツを 2022 年 10 月より配信しています。

「Tax Academy」のシリーズ講座は、日本企業が海外に事業展開する際に事前に検討すべき論点を網羅しているほか、当法人の国際税務領域における豊富な実務経験や、PwC グローバルネットワークを通じて得た知見を生かすことで広範囲な専門分野をカバーしています。各コース(有料)を通じて、国際税務を基礎から体系的に学びたい方や、企業の税務部門担当として国際税務の知識を身に付けてスキルアップしたい方をサポートします。

詳細は以下をご参照ください。

[www.pwc.com/jp/tax-academy](http://www.pwc.com/jp/tax-academy)

## Japan Tax Update

PwC 税理士法人は、企業税務、インターナショナルタックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 152 カ国に及ぶグローバルネットワークに約 328,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は [www.pwc.com](http://www.pwc.com) をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2022 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.