

連結納税制度・グループ通算制度における 加入に係る時価評価・欠損金等の取扱いに ついて

Issue 131, November 2021

In brief

2020 年度(令和 2 年度)の税制改正において、連結納税制度を見直し、グループ通算制度へ移行することとされ、2022 年(令和 4 年)4 月 1 日以後に開始する事業年度よりグループ通算制度が適用されることとなりました。

グループ通算制度においても、連結納税制度から引き続き、グループ通算制度の開始時や加入時の時価評価課税、欠損金の持込みに制限が課される制度は維持されますが、時価評価課税の対象法人や欠損金の制限の取扱いが異なることとなりました。現在、連結納税を適用している連結納税グループが、グループ外の法人の 100%子会社化を予定している場合、100%子会社化するタイミングが令和 4 年 4 月 1 日より前になるか後になるか、つまり、連結納税制度またはグループ通算制度のいずれの制度下での加入となるかにより、加入法人に対する時価評価課税や欠損金の制限の取扱いが異なる可能性があるため留意が必要です。

本ニュースレターでは、連結納税制度とグループ通算制度における加入時の時価評価・欠損金等の取扱い、その異同点、2 つの制度において時価評価・欠損金等の取扱いが異なるケースについて解説します。

In detail

1. 背景

連結納税制度では、納税単位が単体申告での単体法人から企業グループに変更となることから、連結納税の開始又は加入に際して、原則として、子法人及び加入法人について、保有資産の時価評価や開始・加入前の繰越欠損金の持込み制限が課されてきました。グループ通算制度では、その適用後も単体納税となり、単体申告から納税単位は変わらないこととなりますが、企業グループ内で所得金額や欠損金額を通算する等の仕組みとなっているため、租税回避防止等の観点から、引き続き、開始及び加入時の資産の時価評価課税や欠損金の制限の制度は残されることとなりました。

連結納税においては、例外として、100%保有化の手法によって時価評価対象外、加入前の欠損金の持ち込み可とされてきましたが、グループ通算制度では、組織再編税制における適格要件や欠損金及び含み損の取扱いと整合的な制度となるように、時価評価対象外の法人の範囲や欠損金の制限等の見直しがされています。

2. 連結納税制度における加入時の時価評価・欠損金の切捨て

(1) 加入時の時価評価課税

連結納税に加入する法人は、連結加入直前の事業年度末において有する時価評価資産について、原則として、加入直前事業年度において時価評価資産の評価損益を計上する必要があります。しかし、以下の法人については、時価評価の対象外とされています。

- ① 連結納税グループ内で新設された法人
- ② 適格株式交換等による適格株式交換等完全子法人

- ③ 適格合併・適格株式交換等により加入した法人で、被合併法人・株式交換等完全子法人が長期保有していた子法人
- ④ 法令の規定に基づく買取り等により完全支配関係が生じた子法人(例:単元未満株式等の買取り等)

(2) 加入前の繰越欠損金の切捨て

連結納税に加入する法人のうち、加入時の時価評価課税の対象となった法人は、連結納税加入前の繰越欠損金は全て切捨てとなります。一方、時価評価の対象外となる子法人については、その法人の連結納税加入前の繰越欠損金は、その連結法人の個別所得を上限として控除可能な特定連結欠損金として連結納税に持ち込むことができます。なお、連結納税制度では、グループ通算制度において導入されることとなった、加入後における欠損金の利用(損益通算)制限や特定資産譲渡等損失の損金算入制限の規定は設けられていません。

3. グループ通算制度加入に係る時価評価及び欠損金・含み損の制限

グループ通算制度では、組織再編税制における適格要件や欠損金及び含み損の取扱いと整合的な制度となるように見直しがされ、加入時の時価評価の要否は適格組織再編成と同等の要件を満たすかどうか等により判断し、欠損金を持ち込み可能な法人については、支配関係が5年超継続しているか、共同事業性を有するかにより判定を行うこととなりました。また、組織再編税制と整合性をもたせるため、連結納税制度では存在していなかった、加入後における特定資産譲渡等損失額の損金不算入や一定の欠損金の利用制限の制度が設けられることとなりました。なお、令和4年4月1日に通算グループに加入する場合において、時価評価の要否判定が新法と旧法で異なる場合には、税制改正による経過措置により、その選択をすることが認められています。こちらの選択は、時価評価の取扱いだけでなく、繰越欠損金や特定資産譲渡等損失の損金算入の制限についても影響することとなるため留意が必要となります。

グループ通算制度の加入時に係る時価評価課税及び欠損金の取扱いの全体像は以下のフローチャートの通りとなります。

(1) 加入時の時価評価課税

加入直前の事業年度末において時価評価資産を有する場合、加入直前事業年度において時価評価資産に対する時価評価課税が適用されますが、以下のいずれかにより通算グループに加入する法人については時価評価対象外とされます。

- ① 通算グループ内で新設された法人
- ② 適格株式交換等による適格株式交換等完全子法人
- ③ 通算グループに加入する法人で、完全支配関係発生直前の通算親法人による支配関係の有無によって、適格組織再編成と同等の要件として以下の要件を満たす法人(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に係る要件の記載は省略)
- (イ) 通算グループ加入直前に通算親法人による支配関係がある場合: 1. 完全支配関係継続要件、2. 従業者継続要件、3. 主要事業継続要件、の全ての要件を満たすもの
- (ロ) 通算グループ加入直前に通算親法人による支配関係がない場合: 1. 完全支配関係継続要件、2. 事業関連性要件、3. 事業規模要件又は特定役員継続要件、4. 従業者継続要件、5. 主要事業及び子法人事業の継続要件、の全ての要件を満たすもの

(2) 加入前の繰越欠損金の制限

通算グループに加入する法人が時価評価対象法人に該当する場合には、その法人の通算グループ加入前の繰越欠損金は切捨てられます。

一方、時価評価対象外となる加入法人は、通算親法人との間に5年超の支配関係がある場合、または、共同事業性を有する場合に、加入前の繰越欠損金の切捨てはありません。次のいずれかの場合に、共同事業性を有するものとされます。

- (イ) 組織再編税制のみなし共同事業要件と同等の要件に該当する場合
- (ロ) 完全支配関係発生直前に通算親法人との支配関係がない法人で適格組織再編と同等の要件を満たし加入時の時価評価の対象外となるもの((1)③(ロ)の法人)
- (ハ) 対価要件以外の適格要件(共同事業要件)を充足する株式交換等完全子法人

時価評価対象外の加入法人が、通算親法人との支配関係が5年以下で、かつ、共同事業性の要件を満たさず、支配関係発生以後に新たな事業を開始した場合には、通算グループ加入前の繰越欠損金のうち、支配関係事業年度前の繰越欠損金及び、支配関係事業年度以後の繰越欠損金で特定資産譲渡等損失から成る部分の金額が切捨てられます。

グループ通算制度の取扱通達2-15では、新たな事業を開始した場合について、その通算法人においてすで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のであり、例えば、既に行っている事業において、新たな製品を開発したことや、その事業地域を拡大したこと、の事実があっただけでは新たな事業の開始には該当しないと説明されています。

加入法人が時価評価法人に該当する場合や、加入法人が時価評価の対象外となり、通算親法人との間に5年超の支配関係がある場合又は共同事業性の要件を満たす場合には、加入法人の通算グループ加入後における特定資産譲渡等損失の損金算入や通算前欠損金額の損益通算の制限は課されません。時価評価対象外の加入法人が、通算親法人との支配関係が5年以下で、かつ、共同事業性の要件を満たさない場合には、通算グループ加入後における以下の制限が設けられています。

新たな事業を開始した場合には、通算グループ加入前の一定の繰越欠損金の切捨て(3(2))のほか、加入後において、適用期間における特定資産譲渡等損失が損金不算入とされます。この適用期間は、通算グループ加入日と新たな事業を開始した日の属する事業年度開始の日とのいずれか遅い日から、加入以後3年を経過する日と支配関係発生日以後5年を経過する日のうちいずれか早い日までの期間となります。

多額の償却費の額が生ずる事業年度に該当する場合には、加入日から、加入以後 3 年を経過する日と支配関係発生日以後 5 年を経過する日のうち、いずれか早い日までの期間(適用期間)内の日の属する事業年度に生じた通算前欠損金額は、損益通算の対象外とされ、特定欠損金額とされます。多額の償却費の額が生ずる事業年度とは、原価及び販管費等の費用の合計額のうちに減価償却費の占める割合が 30%を超える事業年度をいいます。

新たな事業を開始した場合に該当せず、多額の償却費の額が生ずる事業年度に該当しない場合には、通算前欠損金額のうち、適用期間(3(3)②と同じ)において生ずる特定資産譲渡等損失額に達するまでの金額は、損益通算の対象外となり、特定欠損金額とされます。

時価評価課税の適用範囲

株式交換等完全子法人の場合

YES → **適格株式交換等** → **時価評価課税なし**

NO → **【適格要件同等】**

- ・親法人との完全支配関係継続
- ・従業者継続
- ・主要事業継続
- ・共同事業要件（加入直前に支配関係がない場合）

※いずれかの法人とで判定

YES → **時価評価課税なし**

NO → **【制限除外】**

- ・支配関係 5 年超継続（グループ内新設法人を含む）
- 又は
- ・みなし共同事業要件（注）加入直前に支配関係がない場合は YES

YES → **時価評価課税なし**

NO → **支配関係発生後に新規事業を開始**

YES → **時価評価課税なし**

NO → **多額償却費発生事業年度 減価償却費／原価及び費用が 30%超**

YES → **時価評価課税なし**

NO → **上 2 つに該当しない**

YES → **時価評価課税なし**

NO → **加入前欠損金の切捨て**

加入前欠損金の切捨て

- ・加入前欠損金の切捨て
- ・支配関係発生前の欠損金の切捨て
- ・支配関係発生後～加入前の欠損金のうち、特定資産譲渡等損失からなる金額を切捨て
- ・上記以外の欠損金は持込可 *
- ・特定資産譲渡等損失の損金不算入

グループ内の新設法人

・株式購入での加入（連動して加入する子法人を含む）

・再編当事者の子法人

上記以外の場合

YES → **時価評価課税なし**

NO → **加入前欠損金の切捨て**

- ・欠損金の持込み制限なし *
- ・通算グループ内で生じた欠損金は損益通算の対象外 *
- ・欠損金の持込み制限なし *
- ・通算グループ内で生じた特定資産譲渡等損失からなる欠損金は損益通算の対象外 *
- ・欠損金の持込み制限なし *
- ・特定資産譲渡等損失・構造的損失事業の制限なし

3

4. 連結納税制度とグループ通算制度で加入時の取扱いが異なるケース

連結納税制度とグループ通算制度とで、加入時の時価評価課税、繰越欠損金の取扱いが異なる主要なケースをご紹介します。

(1) 現金対価による株式取得で 100%子会社化する場合

連結納税制度において、現金対価による株式取得で 100%子会社化して連結納税に加入する場合、時価評価の対象となり、加入する法人の連結納税加入前の繰越欠損金は切捨てとなります。

一方、グループ通算制度では、加入する法人が適格組織再編成と同等の要件(3(1)③参照)を満たす場合には、時価評価対象外となります。時価評価対象外の法人に該当し、通算親法人との間に 5 年超の支配関係又は共同事業性の要件を満たす場合には、通算グループ加入前の繰越欠損金を持ち込むことができ、加入後における損益通算等の制限は課されません。

(2) 適格株式交換等により加入する場合

連結納税制度においては、適格株式交換等により加入する株式交換等完全子法人及び株式交換等完全子法人が 5 年超保有する完全子法人は、加入時の時価評価の対象外とされ、連結納税加入前の繰越欠損金は連結納税に持ち込み可となります。

グループ通算制度においても、適格株式交換等により加入する株式交換等完全子法人は、加入時の時価評価の対象外とされます。一方、株式交換等完全子法人が保有する完全子法人は、適格組織再編成と同等の要件(3(1)③参照)を満たすかどうかにより、時価評価対象の判定を行います。また、株式交換等完全子法人および株式交換等完全子法人が保有する完全子法人について、通算親法人との 5 年超の支配関係又は共同事業性の要件を満たす場合には、通算グループ加入前の繰越欠損金は切捨てられず、加入後の制限もありません。

このように、株式交換等完全子法人が保有する完全子法人は、連結納税制度では株式交換等完全子法人による保有期間が 5 年超かどうかにより時価評価の要否が判定されましたが、グループ通算制度では適格組織再編成と同等の要件に基づき判定が行われます。

The takeaway

連結納税制度においては限定的な再編手法による加入法人のみが時価評価の対象外・加入前の繰越欠損金の持ち込み可とされていましたが、グループ通算制度では組織再編税制の考え方を取り入れて時価評価課税と繰越欠損金の制限が緩和されました。これにより、株式の現金買取りにより 100%保有化のケースでも一定の要件を満たすことで、時価評価対象外、加入前の欠損金が切捨てられないこととなりますので、グループ外の法人を 100%子会社化し通算グループに加入する際のハードルが大きく下がったといえます。

しかしながら、連結納税への加入については 100%保有化の手法によって形式的に時価評価の要否や加入前の欠損金の切捨ての判定を行っていたところ、グループ通算制度では組織再編税制の考え方が取り入れられたことで、適格組織再編成と同等の要件の充足や共同事業性の有無等、その判定にあたっては検討がより複雑になるものと考えます。またグループ通算制度において新たに設けられることとなった、加入後における損益通算等の制限や新たに事業を開始した場合の制限についても注意が必要となります。

連結納税を適用している連結納税グループが、グループ外の法人の 100%子会社化を予定している場合には、連結納税制度、グループ通算制度それぞれにおける時価評価課税や欠損金等の制限の要件、その異同点等、要件の差異による影響を確認し、グループ外の法人の 100%子会社化の検討を行うことが必要となります。

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1丁目2番1号 Otemachi One タワー

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
杉山 裕一

シニアマネージャー
田中 拓

マネージャー
片山 貴裕

PwC 税理士法人は、企業税務、国際タックス、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 156 カ国に及ぶグローバルネットワークに 295,000 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 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。

© 2021 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 for further details.