

2020 年度税制改正 連結納税制度の抜本的見直し

Issue 158, March 13, 2020

In brief

政府は、2019 年 12 月 20 日に「令和 2 年度税制改正の大綱」を閣議決定しました。その後、2020 年 1 月末に、令和 2 年度(2020 年度)税制改正法案を通常国会に提出しています。同法案は 2020 年 2 月 28 日に衆議院で可決され、現在参議院で審議中ですが、今後の法案審議、政省令を注視していく必要があります。

この中の重要な改正として、連結納税制度の見直しがあります。現行の連結納税制度を抜本的に見直した上で、グループ通算制度に移行するというものです。企業のグループ経営などに大きな影響を及ぼすため、できるだけ早期に、改正の内容を理解し、グループへの影響などを把握した上、今後の対応を検討していく必要があります。

本ニュースレターでは、連結納税制度の見直しについて、改正後のグループ通算制度の概要を、税制改正大綱の内容などに基づいて解説します。また、制度改正の影響と今後の対応についても整理します。

In detail

【目次】

I. グループ通算制度の概要

| | |
|----------------------|------|
| 1. 連結納税制度の見直しの背景 | … 02 |
| 2. グループ通算制度の基本的な仕組み | … 02 |
| 3. 所得金額の計算 | … 03 |
| 4. 税額の計算 | … 08 |
| 5. 通算制度の適用開始及び加入の取扱い | … 10 |
| 6. 通算グループからの離脱の取扱い | … 14 |
| 7. グループ通算制度の承認、その他 | … 15 |
| 8. 適用関係 | … 15 |

II. 制度改正の影響と今後の対応

| | |
|-------------------|------|
| 1. 主な制度改正の影響 | … 16 |
| 2. 制度適用の要否の検討ポイント | … 17 |
| 3. 企業グループにおける検討事項 | … 18 |

I. グループ通算制度の概要

1. 連結納税制度の見直しの背景

2020年度税制改正大綱では、連結納税制度について18年ぶりに抜本的な見直しが行われ、2022年4月1日以後開始事業年度からグループ通算制度へ移行することになります。現行の連結納税制度では、連結親法人がグループ内の全ての連結子法人の税務情報を集約して計算し、申告納付する方式であるため、申告時のみならず修正又は更正（以下、単に「修更正」）時においても情報収集や計算に係る事務負担が過重になっているとの指摘があり、また、それゆえに損益通算等のメリットを受けられるにもかかわらず連結納税制度の適用を躊躇している企業グループも存在しているとの指摘もありました。

このため、企業グループ全体を一つの納税主体とする連結納税制度に代えて、通算グループ内の各法人が納税主体となるものの、損益通算・欠損金繰越控除・外国税額控除・研究開発税制などの項目についてはグループ全体で計算（全体調整計算）を行うことにより連結納税のメリットを残しつつ、修更正の際にはグループ再計算を原則行わない（他法人への影響を遮断）というグループ通算制度に移行することで、事務負担の軽減を図ることとしています。また、制度適用開始・グループ加入時における時価評価課税・欠損金の切捨て等について、組織再編税制と整合性のある内容に見直すことで、その対象が縮小され、制度適用におけるハードルが下げられています。

2. グループ通算制度の基本的な仕組み

グループ通算制度は、通算グループ内の各法人が個別に申告・納付を行う点、修更正が生じた場合に他法人への影響が遮断される点、親法人も時価評価や欠損金等の制限の対象となる点等、連結納税制度とは異なる取扱いもあるものの、その対象範囲など連結納税制度と同様となっている項目も多々あります。

グループ通算制度の基本的な仕組みを連結納税制度と対比する形で示したものが、下表となります。

| 項目 | 連結納税制度 | グループ通算制度 |
|--------------|---------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| 適用法人 | ✓ 親法人・子法人（完全支配関係）人 | ✓ 同左 |
| 納税主体 | ✓ 連結親法人（連結納税） ✓ 連帯納付責任有 | ✓ 親法人および各子法人（それぞれに納税義務：個別に申告納付） ✓ 同左 |
| 適用方法 | ✓ 選択適用 ■ 適用開始事業年度開始前3月前までに承認申請 ■ 取りやめはやむを得ない事由に限定 | ✓ 同左 |
| 事業年度 | ✓ 親法人の事業年度に統一 | ✓ 同左 |
| 所得金額・税額の計算 | ✓ 連結グループ全体で計算 | ✓ 親法人・各子法人がそれぞれ個別に計算。損益通算等あり |
| 損益通算 | ✓ 有 ■ 連結所得を連結グループ全体で計算 | ✓ 有 ■ 所得法人は欠損法人の欠損金相当額を損金算入（所得金額比のプロラタ方式） ■ 欠損法人は、上記の所得相当額を益金算入（欠損金額比のプロラタ方式） |
| 繰越欠損金の通算（控除） | ✓ 有 ■ 非特定連結欠損金は全体 | ✓ 有 ■ 非特定欠損金は全体で控 |

| 項目 | 連結納税制度 | グループ通算制度 |
|---------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | <p>から控除</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 特定連結欠損金はその連結法人の所得からのみ控除(全体キャップあり) | <p>除</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 特定欠損金はその法人の所得からのみ控除(全体キャップあり) |
| 修正・更正の処理 | ✓ 連結グループ全体で再計算 | ✓ 損益通算等について、通算グループ内各法人への影響を遮断 |
| 開始・加入時の時価評価、欠損金の制限等 | <p>✓ 有</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 親法人は対象外 ■ 長期保有子法人等は対象外 ■ 子法人の持込欠損金は特定欠損金 | <p>✓ 有</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 親法人・各子法人ともに対象 ■ 組織再編税制と整合、対象範囲を縮小 ■ 親法人・各子法人の持込欠損金は特定欠損金 |
| 離脱時の時価評価 | ✓ 無 | ✓ 有 |
| 投資簿価修正 | <p>✓ 有</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 連結納税適用期間中の個別利益積立金の増減額を修正 | <p>✓ 有</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 離脱法人株式の簿価を離脱法人の簿価純資産価額とする |
| 申告期限の延長 | ✓ 原則 2月 | ✓ 同左 |
| 電子申告 | ✓ 親法人に義務 | ✓ 親法人・各子法人ともに義務 |
| 税務調査 | ✓ 連結親法人(含む連結子法人)に対して実施 | ✓ 親法人・各子法人のそれぞれに対して実施 |
| 租税回避行為 | ✓ 包括的租税回避防止規定あり | ✓ 同左 |
| 地方税(住民税・事業税等) | <p>✓ 連結所得個別帰属額と連結法人税個別帰属額を基礎として計算</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 連結納税を適用しない単体申告ベースの金額を基準に課税 | <p>✓ 現行の基本的な枠組みを維持</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ グループ通算制度を適用しない単体申告ベースの金額を基準に課税 |

3. 所得金額の計算

(1) 損益通算

通算グループ内に所得法人(黒字法人)と欠損法人(赤字法人)がある場合、これらの所得と欠損を通算します。この通算は、プロラタ計算によることとなり、納税者が任意に通算を行うことはできません。

【損益通算の仕組み】

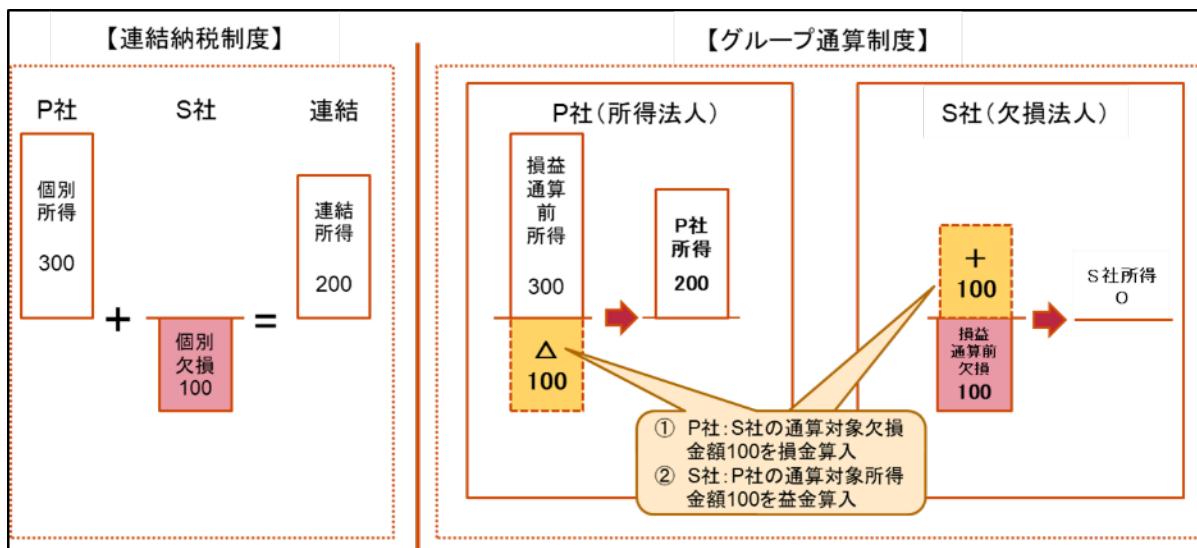
通算グループ内の各法人において、それぞれ所得金額又は欠損金額を算出し、

- ① 所得法人(所得金額が生じている法人)は、欠損法人の通算対象欠損金額を損金算入
- ② 欠損法人(欠損金額が生じている法人)は、所得法人の通算対象所得金額を益金算入します。

(注)1 ①の合計額と②の合計額は同額(損益通算前所得と損益通算前欠損のいずれか少ない金額)

- 2 ①で、所得法人が複数ある場合には、欠損法人の欠損金額を合計し、所得法人の所得金額比で計算(プロラタ方式)(②も同様)

【損益通算のイメージ図】



また、設例で示すと次のようにになります。

【設例: グループ通算制度の損益通算イメージ】

| | P | S | T | 合計 | 備考 |
|-----------|----------|----------|-----------|-------------|---------------------------------------------------------|
| 損益通算前所得 | 350 | 150 | ▲100 | 400 | |
| プラスマイナス | 350 - | 150 - | - ▲100 | 500 ▲100 | |
| 損益通算 | ▲70 | ▲30 | (-)▲100 | - | 欠損を損益通算前所得の比で按分 ▲70=▲100×350/500 ▲30=▲100×150/500 |
| 損益通算後所得 | 280 | 120 | 0 | 400 | |
| 法人税額(25%) | 70 | 30 | 0 | 100 | |

※法人税、地方法人税の税率は、合わせて25%と仮定しております(以下同様)

(参考: 連結納税制度のイメージ)

| | P | S | T | 連結所得 | 備考 |
|-------------|------|------|------|------|----------------|
| 各社の所得金額 | 350 | 150 | ▲100 | 400 | ・合計により算定 |
| 個別所得／欠損金額 | 350 | 150 | ▲100 | | |
| 連結法人税額(25%) | | | | 100 | 400×25%、親法人が納付 |
| 個別帰属額(税額) | 87.5 | 37.5 | ▲25 | | |

(2) 修更正の遮断

グループ通算制度は、通算グループ内の法人に損益通算等に係る修更正が生じた場合であっても、これに連動して通算グループ内の他の法人に修更正が生じない仕組みとされています。つまり、通算グループ内の法人の修更正の影響を遮断するものとなっています。

損益通算、欠損金繰越控除、研究開発税制、外国税額控除はこの修更正の遮断の対象とされていますが、ここでは、損益通算の場合について、設例で示します。

【設例②: 設例①において T に+100 の増差所得が生じた場合】

| | P | S | T(当初) | T(修正) | 備考 |
|-------------|----------|----------|-----------|---------|------------------|
| 損益通算前所得 | 350 | 150 | ▲100 | 0 | Tの増差所得:+100 |
| プラス マイナス | 350 - | 150 - | - ▲100 | - 0 | |
| 損益通算 | ▲70 | ▲30 | (-)▲100 | (-)▲100 | Tの修正があっても当初申告のまま |
| 損益通算後所得 | 280 | 120 | 0 | 100 | Tの増差所得:+100 |
| 法人税額(25%) | 70 | 30 | 0 | 25 | Tの増差税額:+25 |

(注) 修更正の遮断の例外

- 全法人の当初申告が零又は欠損等
通算グループ内の全ての法人について、期限内申告における所得の金額が零又は欠損金額があるなど一定の場合には、修更正の遮断をしない。
- 当初申告において法人税の不当減少
欠損金の繰越期間の潜脱や離脱法人に欠損金を帰属させるため、あえて誤った申告を行うことなど法人税の不当減少と認められるときは、税務署長は修更正を遮断しないことができる。

(3) 繰越欠損金の通算

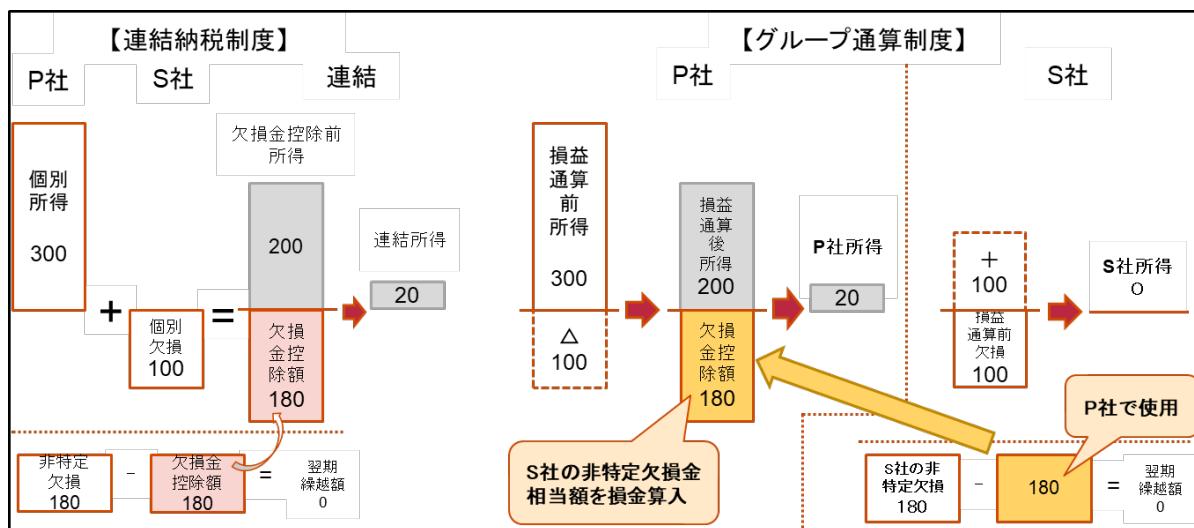
グループ通算制度の適用法人の欠損金の繰越控除額の計算について、控除限度額は通算グループ内の各法人の欠損金の繰越控除前の所得(損益通算後所得)の金額の50%相当額(※)の合計額とし、控除方法は連結納税制度と同様とされています。

- (※)
- 中小法人等、更生法人等及び新設法人については、所得の金額
 - 更生法人等の判定は各法人について行う
 - 通算グループ内のいずれかの法人が新設法人に該当しない場合にはその通算グループ内の全ての法人が新設法人に該当しないこととする

【繰越欠損金の通算の仕組み】

- 繰越欠損金額は、通算グループ内の各法人の損益通算後の所得の範囲内で損金算入
 - 損金算入額は、欠損金の控除限度額(大法人は、所得の50%)の範囲内で、
 - 特定欠損金額は、自己の控除限度額の範囲内で損金算入
 - 非特定欠損金額は、通算グループ内の損益通算後の所得法人の控除限度額の範囲内で損金算入
- (注) ②の損金算入は、控除限度額の残額の比で配分(プロラタ方式)

【繰越欠損金の通算イメージ図】



また、設例で示すと次のようにになります。

【設例: グループ通算制度における繰越欠損金の通算控除イメージ】

①特定欠損金の控除

| | P | S | T | 合計 | 備考 |
|-----------------------|------------|--------------|----------|--------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 損益通算後所得 | 280 | 120 | 0 | 400 | |
| 欠損金の控除限度 | 140 | 60 | 0 | 200 | ※大法人の場合、50%制限 |
| 特定欠損金 所得超過分をカット | ▲50 ▲50 | ▲100 ▲100 | ▲30 0 | ▲180 ▲150 | |
| 特定欠損金の控除 (特定欠損金残高) | ▲50 | ▲100 | - | ▲150 | <ul style="list-style-type: none"> 限度合計200／特定欠損金合計150 =1.3>1 のため、1とする 各社の特定欠損金控除限度額 ⇒P: ▲50(=▲50×1) ⇒S: ▲100(=▲100×1) ⇒T: 0(=0×1) |
| 特定欠損金控除後 所得 | 230 | 20 | 0 | 250 | |

②非特定欠損金の控除

| | P | S | T | 合計 | 備考 |
|-------------------|------|-----|-----|-------------|----------------------------------------------------------|
| 特定欠損金控除後所得 | 230 | 20 | 0 | 250 | |
| 欠損金の控除限度の残額(全体) | | | | 50 | 50=欠損金控除限度額200-特定欠損金の控除150 |
| 欠損金の控除限度額の残額(各社) | 90 | 0 | 0 | 90 | P:90=140-特定欠損金の控除50 S:-40=60-特定欠損金の控除100 ⇒ゼロ(残額なし) |
| 非特定欠損金 | - | ▲20 | ▲80 | ▲100 | |
| 非特定欠損金配賦額 | ▲100 | 0 | 0 | ▲100 | ・ 非特定欠損金合計▲100を各社の控除限度額比で配賦 P:90/90、S:0/90、T:0/90 |
| 受領額 授与額 | ▲100 | - | 20 | ▲100 100 | ・ 授受額:配賦額-自社額 |
| 非特定欠損金の控除 | ▲50 | 0 | 0 | ▲50 | ・ 控除率50% = 控除限度残全体50／非特定欠損金合計100 ・ 非特定欠損金配賦額 × 控除率 |
| 受領分 授与分 自社分 | ▲50 | - | 10 | - 40 | ・ 非特定欠損金配賦額のうち控除された額 ・ 自社分は、(自社保有額-授与額) × 控除率で算定 |
| 非特定欠損金控除後所得 | 180 | 20 | 0 | 200 | |
| 非特定欠損金残高 | - | ▲10 | ▲40 | ▲50 | |

(4) その他

① 通算税効果額の授受

グループ通算制度の適用法人間で通算税効果額を授受する場合は、その授受する金額は益金の額及び損金の額に算入しないこととされます。「通算税効果額」とは、グループ通算制度を適用することにより減少する法人税及び地方法人税の額に相当する金額として内国法人間で授受される金額をいいます。

連結納税制度においては法人税法の規定により個別帰属額が計算され、個別財務諸表では親法人は納付する連結税額を未払法人税等に計上し、個別帰属額については親法人と子法人との間で未収・未払計上するという実務上の取扱い(企業会計基準委員会実務報告第5号、「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い(その1)」)となっています。通算税効果額の算定方法や会計上の取扱いについては、今後の動向を注視していく必要があります。

② 通算グループ内の子法人株式の評価損益・譲渡損益の不計上

通算グループ内の子法人株式の評価損益及び通算グループ内で子法人株式の譲渡を行っても譲渡損益は計上しません。

③ 各個別制度の取扱い(所得計算関連)

下表は、主要な各個別制度の取扱いの概要を連結納税制度と比較したものになります。

(区分)

単: 単体で判定・計算される項目

G: 通算グループで判定・全体計算される項目

G※: グループ通算制度を適用していない場合においても、グループで判定・全体計算される項目(単体納税制度の改正)

| 各個別制度 | 連結納税制度 | グループ通算制度 | 区分 |
|-------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| 1. 受取配当金の益金不算入 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 関連法人株式等の負債利子控除額は、連結グループ全体の合計数値により負債利子控除を計算 ✓ 関連法人株式等又は非支配目的株式の判定は、連結グループ全体の合計数値により判定 ✓ 短期保有株式等の判定は、連結グループ全体で判定 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 関連法人株式等の負債利子控除額は、配当額の4%(支払負債利子の10%上限)とする ✓ 関連法人株式等又は非支配目的株式の判定は、通算グループ全体の合計数値により判定 ✓ 短期保有株式等の判定は、各法人毎 | 単 G※ 単 |
| 2. 外国子会社配当等の益金不算入 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 益金不算入対象の判定は、連結納税グループ全体で判定 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 益金不算入対象の判定は、通算グループ全体で判定 | G |
| 3. 寄附金の損金不算入 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 連結納税グループ全体で損金算入限度額を計算 ✓ 資本基準の基礎数値は親法人の資本金等の額(税務数値) | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 各法人において損金算入限度額を計算 ✓ 資本基準の基礎数値は、資本金+資本準備金の額(会計数値) | 単 単 |
| 4. 貸倒引当金 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 連結グループ内法人間の金銭債権は対象外 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 100%グループ内法人間の金銭債権は対象外 | G※ |
| 5. 特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の繰越しの不適用等 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 欠損等法人に該当するかどうかの判定及びその適用は、他の者による特定支配関係を有することとなった場合の連結親法人とその連結子法人について行う | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 欠損等法人に該当するかどうかの判定及びその適用は、各法人で行う | 単 |
| 6. 中小判定 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 連結親法人によってグループ全体を判定 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 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 ✓ 上記判定の対象となる制度は、①貸倒引当金、②欠損金の繰越し控除、③軽減税率、④留保金課税の不適用、⑤中小企業向けの各租税特別措置 | G |
| 7. 過大支払利子税制 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 連結グループ全体の合計金額により、損金不算入額を計算 ✓ 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)の判定は、連結グループ全体の合計額で行う | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 各法人において、損金不算入額を計算 ✓ 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)の判定は、通算グループ全体の合計額で行う | 単 G |
| 8. 租税特別措置の適用除外事業者 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 連結グループ全体の合計額(連結所得金額)により判定(前3事業年度の連結所得の金額の平均が年15億円を超える場合には、連結グループ内の全ての法人が適用除外) | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 通算グループ内のいずれかの法人が適用除外事業者に該当する場合、通算グループの全ての法人が適用除外事業者に該当 | G※ |
| 9. 資産の譲渡に係る特別控除額の特例 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 特別控除額の連結グループ全体の合計額と定額控除限度額(年5,000万円)の比較で超過の有無を判定 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 特別控除額の100%グループ全体の合計額と定額控除限度額(年5,000万円)の比較で超過の有無を判定 | G※ |

4. 税額の計算

(1) 法人税率

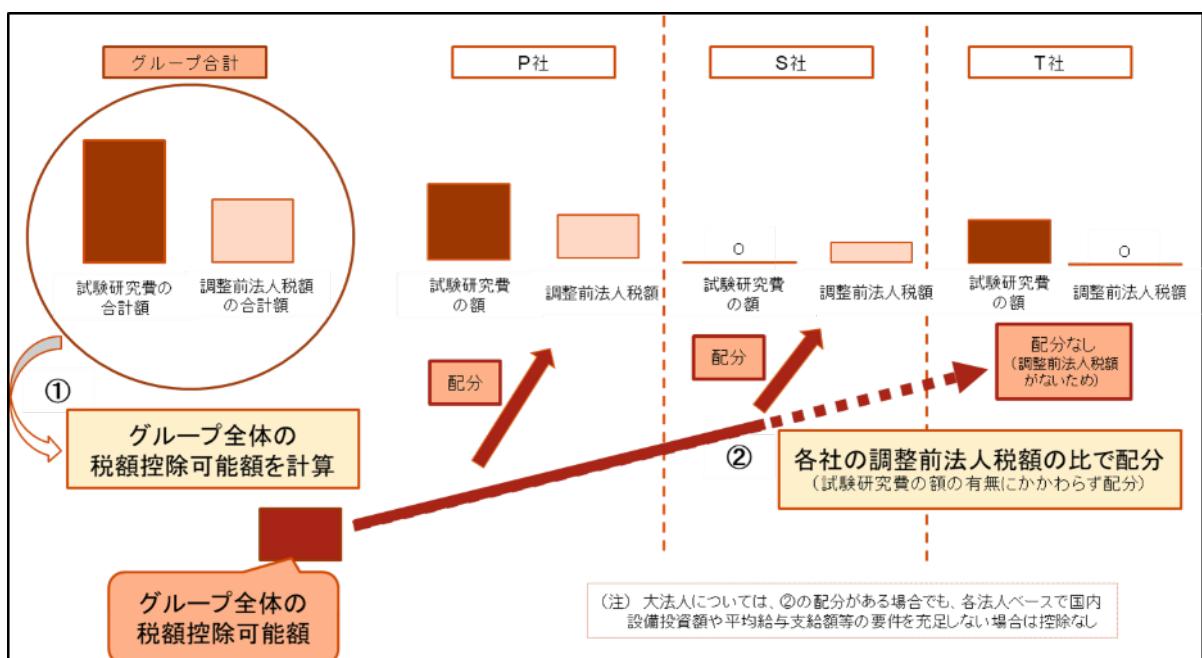
法人税率は、通算グループ内の各法人の法人区分に対応した適用税率によります。また、中小法人の軽減税率を適用する場合の対象所得金額は、年 800 万円の金額を期限内申告(当初申告)における所得法人の所得金額比で按分した金額とされます。つまり、軽減税率の対象金額は、グループ全体で年 800 万円までということになります。

なお、中小法人の判定については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ます。

(2) 研究開発税制

グループ通算制度における研究開発税制の各法人における税額控除限度額は、グループ全体で計算する税額控除限度額と控除上限額のいずれか少ない金額(税額控除可能額)を各法人の調整前法人税額の比で配分することとなります。

【研究開発税制のイメージ図】



(3) 各個別制度の取扱い(税額計算関連)

下表は、主要な各個別制度の取扱いの概要を連結納税制度と比較したものになります。

(区分)

単: 単体で判定・計算される項目

G: 通算グループで判定・全体計算される項目

| 各個別制度 | 連結納税制度 | グループ通算制度 | 区分 |
|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 1. 所得税額控除 | ✓ 連結グループ全体で計算 | ✓ 各法人で計算 | 単 |
| 2. 外国税額控除 | <p>(計算)</p> <p>✓ 連結グループ全体で計算</p> <p>✓ 各連結法人の控除限度額は、連結グループ全体の控除限度額を国外所得の比で按分</p> <p>✓ 連結法人ごとに損金算入方式と税額控除方式を選択することはできない</p> | <p>(計算)</p> <p>✓ 通算グループ内の各法人の控除限度額の計算は、基本的に連結納税制度と同様 (修正の遮断)</p> <p>✓ 修正の遮断あり</p> <p>✓ 修正が生じたことによる外国税額控除額との過不足額は、進行年度の外国税額控除額又は法人税額においてその調整を行う</p> <p>✓ 通算グループ内の各法人が外国税額控除額の計算の基礎となる事実を隠蔽又は仮装して外国税額控除額を増加させること等により法人税の負担を減少させようとする場合には、修正是遮断しない</p> | G |
| 3. 特定同族会社の特別税率 | <p>✓ 特定同族会社の該当判定は、連結親法人により判定し、連結グループ全体で計算</p> <p>✓ 連結グループ内の法人間の受取配当及び支払配当は、連結留保金額の計算から除外</p> | <p>✓ 各法人において計算(判定については中小判定の項目を参照)</p> <p>✓ 計算において次の調整を行う</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 留保金額の基礎は損益通算後の所得金額 ■ 所得基準の基礎は損益通算前の所得の金額 ■ 通算グループ内の法人間配当はなかったものとし、通算グループ外への配当は所要の調整 | 単 G |
| 4. 欠損金の繰戻しによる還付 | <p>✓ 連結親法人が中小法人等に該当する場合に、連結親法人の解散、更生・再生手続開始の決定があった場合、災害のあった場合について適用</p> | <p>✓ 繰戻しの対象となる欠損金額は、通算グループ内の各法人の欠損金額の合計額を還付所得事業年度の所得金額の比で配分した金額</p> <p>✓ グループ通算制度の適用開始・加入時の制限により、損益通算の対象外とされる欠損金額は、配分の対象から除外</p> <p>✓ 解散等の場合の還付請求の特例は、親法人の解散、子法人の破産・更生・再生手続開始の決定</p> | G |
| 5. その他の特別税額控除 | <p>✓ 租税特別措置法によるその他の税額控除額は、基本的に連結法人ごとに計算し、その合計額を連結法人税額から控除</p> <p>✓ 連結グループ全体の連結法人税額の一定額が上限</p> | <p>✓ 各法人において計算・控除</p> <p>✓ 修正の遮断の濫用防止のための措置あり</p> | 単 |

5. 通算制度の適用開始及び加入の取扱い

連結納税制度では、適用開始や連結グループに加入する子法人のうち適用除外に該当しないものについては、保有資産の時価評価を行い含み損益を清算し、また、開始・加入前の繰越欠損金も切捨てた上で連結グループに参加することとされています。また、連結親法人は、この時価評価課税及び欠損金の切捨ての対象外であり、さらに親法人の繰越欠損金について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、子法人のうち、親法人による長期保有や適格株式交換による加入等の一定の要件を満たすものについては、時価評価課税及び繰越欠損金の切捨ての対象外とされています。

グループ通算制度においても、適用開始及び加入における時価評価課税や繰越欠損金の切捨て等の措置は設けられています。ただし、組織再編税制との整合性の観点からの見直しが行われた結果、その対象範囲や制限内容は大幅に緩和されています。なお、親法人に対しても時価評価課税があり、また、親法人の繰越欠損金についても特定欠損金（子法人の所得と通算不可）となることに留意が必要です。

【主な開始・加入時の措置の比較】

| 項目 | 連結納税制度 | グループ通算制度 |
|-----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 時価評価課税及び欠損金の切捨て | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 親法人は対象外 ✓ 長期保有子法人（親法人と5年超の完全支配関係継続）、適格株式交換等による加入は対象外 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 親法人も子法人と同様に対象 ✓ 適格組織再編と同等の要件により、対象を判定 <ul style="list-style-type: none"> ■ 現金買収による加入であっても要件を満たせば対象外となる |
| 持込欠損金の取扱い | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 親法人：非特定欠損金（他の法人の所得と通算可） ✓ 子法人：特定欠損金（他の法人の所得と通算不可） | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 親法人：特定欠損金（他の法人の所得と通算不可、連結納税適用からの移行については経過措置により通算可） ✓ 子法人：特定欠損金（他の法人の所得と通算不可） |
| 含み損等の利用制限 | ✓ なし | ✓ 適格再編後の特定資産等譲渡損の取扱いと同等の制限 |

(1) 適用開始及び加入時の取扱いの概要

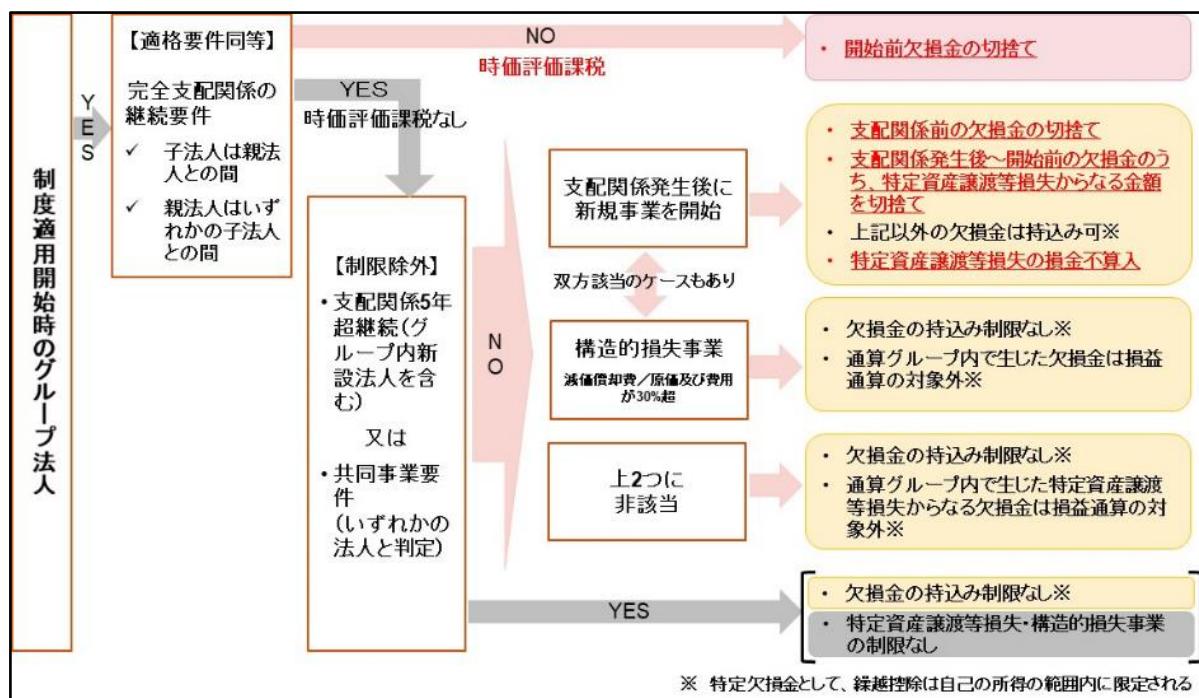
グループ通算制度適用開始及び通算グループ加入時の取扱いの概要は、以下のとおりです。

| 項目 | 内容 |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 開始・加入時の時価評価 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ グループ通算制度の適用開始又は通算グループへの直前に時価評価課税を行う ✓ 開始時の時価評価の対象外 <ul style="list-style-type: none"> イ. 親法人との間に完全支配関係の継続が見込まれる子法人 ロ. 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親法人 ✓ 加入時の時価評価課税の対象外 <ul style="list-style-type: none"> イ. 適格株式交換等により加入した株式交換等完全子法人 ロ. 通算グループ内の新設法人 ハ. 適格組織再編成と同様の要件として次の要件（加入の直前に支配関係がある場合には、A)からC)までの要件）の全てに該当する法人 <ul style="list-style-type: none"> A) 親法人との間の完全支配関係の継続要件 B) 従業者継続要件 |

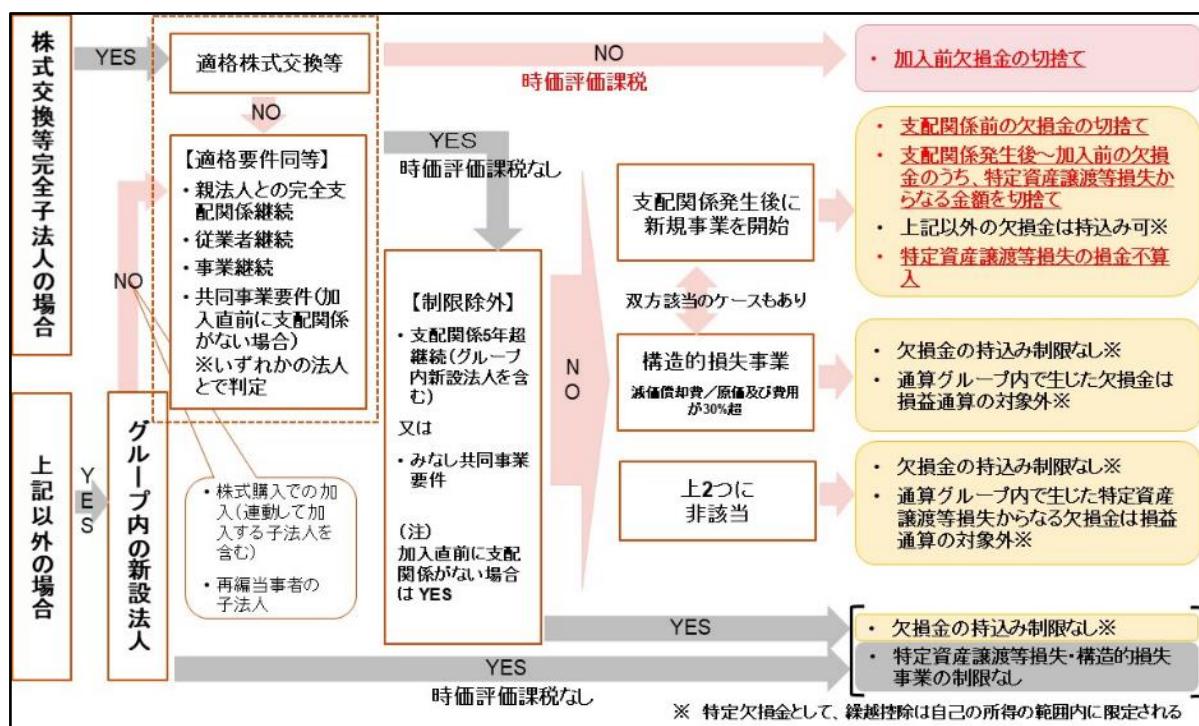
| 項目 | 内容 |
|-----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | <p>C) 主要事業継続要件</p> <p>D) 主要な事業と通算グループ内のいずれかの法人の事業との事業関連性要件</p> <p>E) D)の各事業の事業規模比 5 倍以内要件又は当該法人の特定役員継続要件</p> |
| 開始・加入前の欠損金の切捨て | <p>✓ 時価評価の対象となる法人について、グループ通算制度の適用開始前又は通算グループへの加入前の欠損金を切り捨てる</p> |
| 開始・加入前欠損金・含みの制限 | <p>✓ 時価評価の対象外法人については、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前の欠損金及び資産の含み損等について、支配関係発生から 5 年経過日と開始又は加入から 3 年経過日とのいずれか早い日まで、制限を行う</p> <p>イ. 支配関係発生後に新たな事業を開始した場合</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 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を切り捨てる ■ 支配関係発生前から有する資産の開始・加入後の実現損を損金不算入 <p>ロ. 原価及び費用の額の合計額のうちに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</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 通算グループ内で生じた欠損金について、損益通算の対象外とした上で、特定欠損金(※)とする <p>ハ. 上記イ. 又はロ. のいずれにも該当しない場合</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 通算グループ内で生じた欠損金のうち、支配関係発生前から有する資産の実現損から成る欠損金について、損益通算の対象外とした上で、特定欠損金(※)とする <p>(※) その法人の所得の金額を限度として控除ができる欠損金</p> |
| 欠損金等の制限の適用除外 | <p>✓ 次の法人については、欠損金等の制限の対象外</p> <p>イ. 親法人との間(親法人は、いずれかの子法人との間。ロ. において同じ)に支配関係が 5 年超ある法人</p> <p>ロ. 通算グループ内の法人と共同事業を行う法人として、次の法人</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 開始又は加入の直前に親法人との間に支配関係がある法人で次の要件の全てに該当するもの <ul style="list-style-type: none"> A) 主要な事業と通算グループ内のいずれかの法人の事業との事業関連性要件 B) A)の各事業の事業規模比 5 倍以内要件又は特定役員継続要件 C) 上記 A)の主要な事業の事業規模拡大 2 倍以内要件又は特定役員継続要件 ■ 加入の直前に親法人との間に支配関係がない法人で「加入時の時価評価課税の対象外のハ.」に該当するもの ■ 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 |
| 特定欠損金 | <p>✓ 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前の欠損金のうち、切り捨てられなかつたものは、特定欠損金(※)とする</p> <p>(※) その法人の所得の金額を限度として控除ができる欠損金</p> |

このグループ通算制度の適用開始時と通算グループ加入時の時価評価課税や欠損金の取扱いに関する課税の概要をフローチャートで示すと次のようになります。

【グループ通算制度適用開始時の取扱い概要のフローチャート】



【通算グループ加入時の取扱い概要のフローチャート】



(2) 離脱予定の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時をする子法人が時価評価課税の対象外法人と判定された場合であっても、親法人との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、株主において子法人株式の時価評価損益を計上することとされています。

(3) 時価評価対象法人の繰延譲渡損益等の取崩し

グループ通算制度の適用開始時又は通算グループ加入時において時価評価の対象となる法人は、グループ法人税制における譲渡資産の繰延損益及びリース取引に係る延滞損益(1,000万円未満のものを除く)、並びに特定資産の買換え等に係る特別勘定の金額(1,000万円未満のものを除く)については、連結納税と同様に繰延損益の戻し入れ及び特別勘定の取崩し処理をすることになります。

6. 通算グループからの離脱の取扱い

(1) 離脱時の時価評価

通算グループから離脱した法人が、一定の場合に該当する時は、離脱直前の事業年度において対象資産の時価評価を行い、評価損益の計上を行うこととされます。

| 時価評価を行う場合 | 時価評価の対象資産 |
|----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. 主要な事業を継続することが見込まれていない場合(離脱直前における含み益 \geq 含み損の場合を除く) | <p>✓ 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</p> <p>■ これらの資産のうち①帳簿価額が1,000万円未満のもの、②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は除外</p> |
| 2. 帳簿価額が10億円を超える資産の譲渡等損失の計上が見込まれ、かつ、その法人の株式の譲渡等損失の計上が見込まれている場合 | <p>✓ その資産(帳簿価額10億円超で譲渡損失計上見込みの資産)</p> |

(2) 離脱時の投資簿価修正

通算グループから離脱する法人の株式の離脱直前の帳簿価額は、離脱する法人の簿価純資産価額に相当する金額とされます。

例えば、株式買収によって通算グループに加入した法人を、その後その株式を買収価額以下で通算グループ外に譲渡する場合であっても、譲渡直前の帳簿価額が投資簿価修正によって簿価純資産価額となると、株式譲渡利益額が計上されることになってしまう可能性があります(のれんや、保有資産の含み益等、簿価純資産額に計上されていない場合)。今後の法令を確認する必要があります。

(3) 離脱法人のみなし事業年度

通算グループから離脱した子法人の離脱前後ののみなし事業年度は、離脱日の前日までと、離脱日から子法人の事業年度終了日までの期間となります。連結納税制度における離脱後の最初事業年度の末日を親法人の事業年度終了日とする措置は廃止されます。

(4) 再加入制限

連結納税制度と同様、通算グループから離脱した法人は5年間は再加入が認められないとされます。

7. グループ通算制度の承認、その他

グループ通算制度の承認手続き、その他の主要事項は以下のとおりです。

| 項目 | 内容 |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 承認手続き | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 適用事業年度開始の日の3月前までに、対象法人全ての連名で申請 ✓ 設立事業年度等の申請特例あり ただし、設立事業年度が3月以上の場合は適用なし |
| 承認の取りやめ | <ul style="list-style-type: none"> ✓ やむを得ない事業があるときに限り、申請によってとりやめができる |
| 承認の取り消し | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 青色申告の承認の取消しを受けた場合は、通算承認の効力は失う ✓ 取消しの効果は遡及しない |
| 事業年度 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 子法人の事業年度は、親法人と同一の事業年度 ✓ 加入時は、完全支配関係発生日の前日までのみなし事業年度を設け、完全支配関係発生日から通算グループに加入 <ul style="list-style-type: none"> ■ 特例1:完全支配関係発生日の翌月の初日を加入日とできる ■ 特例2:翌会計年度の初日(翌期首)を加入日とできる ✓ 離脱時は、①離脱日の前日まで、②離脱日から子法人の事業年度終了日までの期間となる |
| 申告期限 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 申告期限の延長特例による延長期間は原則2月(連結納税制度と同様) |
| 電子申告 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 全法人に電子申告義務あり <ul style="list-style-type: none"> ■ 親法人の電子署名により子法人の電子申告等可 ■ ダイレクト納付について所要の措置 |

8. 適用関係

(1) 施行

グループ通算制度は、2022(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。

例えば、3月決算法人が新たにグループ通算制度を施行当初から適用しようとする場合の最初の事業年度は2022(令和4)年4月1日に開始する事業年度であり、この場合には2021年12月31日が承認申請の提出期限となるということです。

(2) 連結納税制度からの移行にかかる経過措置

既に連結納税制度を適用している場合には、次の経過措置が設けられます。

① グループ通算制度のみなし承認

連結納税制度の承認は、2022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ます。したがって、連結納税制度の適用法人はグループ通算制度の不適用の届出を行わない限り、グループ通算制度に移行することとなります。

② グループ通算制度の不適用

連結親法人が、グループ通算制度の適用前(2022年4月以降開始する事業年度の前日、3月決算法人の場合は2022年3月31日)までに届出書を提出することにより、単体納税法人(グループ通算制度不適用)となることができます。

③ 連結欠損金の取扱い

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いて欠損金とみなされます。その上で、連結子法人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る一方、連結親法人の連結欠損金個別帰属額は特定欠損金とはみなされず、グループ通算制度適用後も通算グループの各法人の所得から控除できることになります。

④ その他

各個別制度についての所要の経過措置が講じられます。

II. 制度改正の影響と今後の対応

今回の連結納税制度の見直しは、平成14年度の制度創設以来の抜本的な見直しとなることや、これにより移行するグループ通算制度も含め、企業のグループ経営や税務ガバナンス、各法人の税務実務などに大きな影響を及ぼすものと想定されます。そこで、以下において、まず、制度改正の影響を整理し、次に制度適用の要否の検討ポイントを整理し、最後に企業グループにとってどのような検討事項があるかを整理します。

なお、連結納税制度からグループ通算制度の移行に2年間の移行期間が設けられているのも、このような検討・準備期間が必要であることによるものと思われます。

1. 主な制度改正の影響

今回の制度改正のポイントと改正が与える影響をまとめたものが、次の表です。

| 制度改正のポイント | 改正が与える影響 |
|-------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. 親法人の持込欠損金も特定欠損金となる | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 連結納税を導入していないグループで親法人に欠損金があるグループは、グループ通算制度の適用前に連結納税を導入しないと親法人欠損金をグループで使える余地がなくなる ✓ 3月決算法人が今後連結納税を適用する場合には、2020年12月末までに承認申請書を提出する必要がある |
| 2. 取りやめの経過措置 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 連結グループはグループ通算制度適用時であればやむを得ない事情がない場合であっても、届出書を提出することにより、やめができる |
| 3. 全体調整計算の維持（事務負担軽減は限定的） | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 「事務負担軽減」が改正の理由の一つとされているが、事務負担が軽減されるのは修更正時の事務負担軽減のみ <ul style="list-style-type: none"> ■ グループの足並みをそろえて決算・申告作業をする必要性は現行の連結納税制度と変わらない ■ 繰延税金資産の回収可能性も、グループでスケジューリングする必要性は現行制度と同様であると考えられる ■ 会社分類の考え方、損益通算等の税効果を会計上認識するかについて会計基準を待つ必要がある ■ 繰越欠損金の控除や税額控除の計算は複雑であり、システム導入は必須 |
| 4. 時価評価課税及び持込み欠損金等の制限の対象範囲の縮小 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 大幅に緩和されているため、制度の適用開始、加入時にデメリットが生じるケースが少なくなる ✓ 導入企業グループが増える可能性 |

| 制度改正のポイント | 改正が与える影響 |
|--------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 5. 個別帰属税額が計算されないことが想定 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 通算税効果相当額の清算の要否、清算する場合の清算金額の計算方法の検討が必要となる <ul style="list-style-type: none"> ■ 欠損金・繰越欠損金使用分の通算税効果、税額控除の通算税効果 ⇒会計基準、システムベンダーの動向を注視 ■ 清算を行わない場合 <ul style="list-style-type: none"> ✧ 研究開発税制であれば、試験研究を実施していない法人が税額控除のメリットを享受したままになる ✧ 欠損法人が更正を受けた場合の担税力 |
| 6. 個別申告方式 ※ 通算グループの各法人がそれぞれ納税義務者として申告納税を行うことになる | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 通算グループ内の各法人で税務調査対応が必要 ✓ 通算グループ内の各法人の税務調査の情報集約が、次の進行期の税金計算に不可欠 ✓ 資本金が1億円以下でも電子申告義務化の対象 |

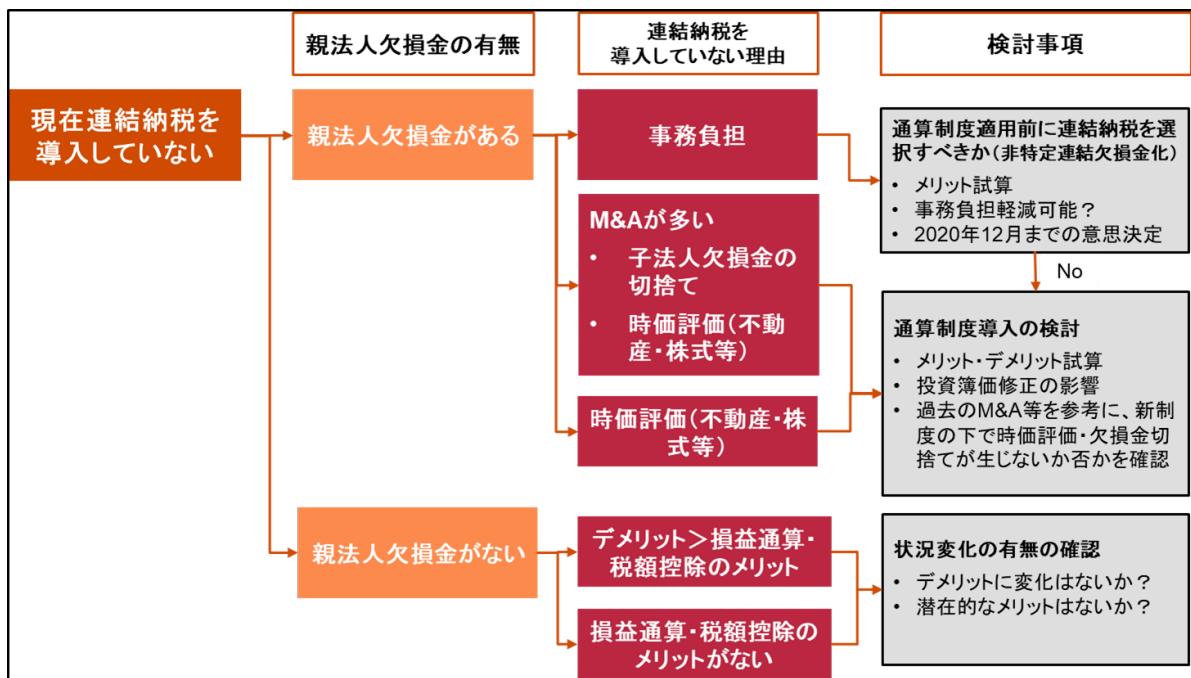
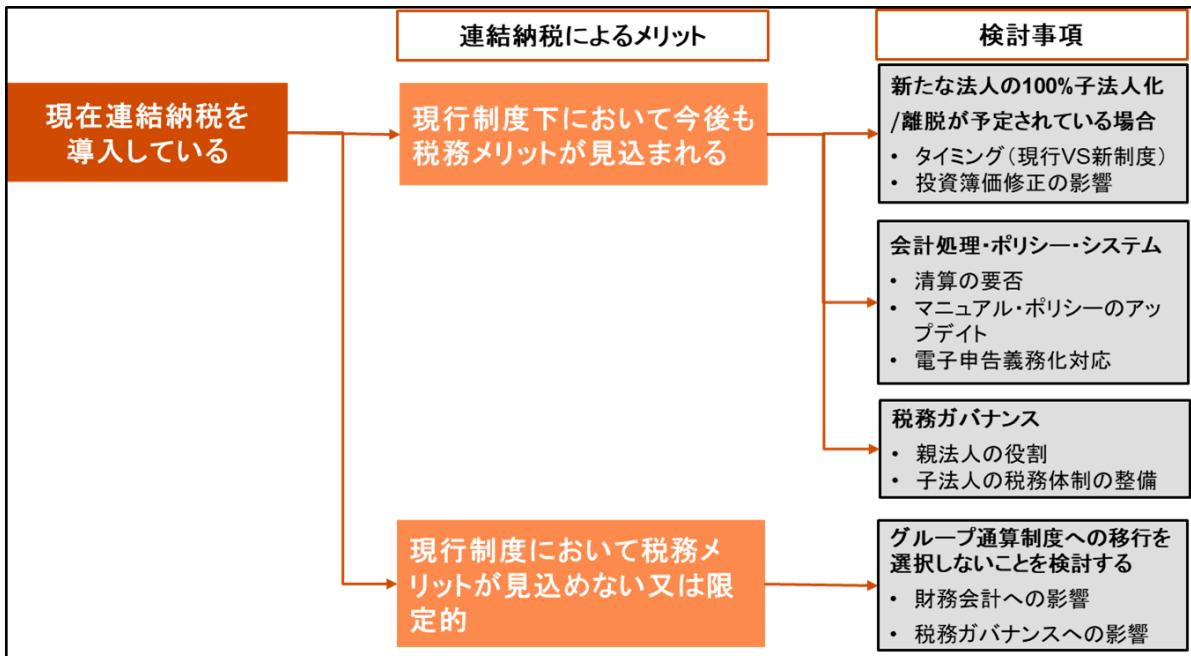
2. 制度適用の要否の検討ポイント

グループ通算制度を適用するか否かの検討のポイントを整理したものが、次の表になります。

| 項目 | グループ通算制度における内容(含む、連結納税制度との比較) |
|--------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. 損益通算等の全体調整計算の維持 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ グループ通算制度においても、損益通算・繰越欠損金控除・研究開発税制・外国税額控除についてグループ全体で計算(全体調整計算)できるため、連結納税制度と同様のメリットを享受できる ✓ グループ全体の税務管理体制の整備や決算・申告の事務負担は、連結納税制度と大きく異なることはないと見込まれる |
| 2. 制度適用開始又は加入時の時価評価、繰越欠損金の切捨て等 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ グループ通算制度においては、子法人のみならず、親法人も対象 ✓ グループ通算制度においては、適格組織再編と同等の要件により適用対象を判定するため、適用対象は相当程度縮小される <ul style="list-style-type: none"> ■ 現金買収による加入であっても、要件を満たせば対象外 |
| 3. 親法人の持込欠損金の取扱い | <ul style="list-style-type: none"> ✓ グループ通算制度においては、特定欠損金とされ、他の法人の所得と通算はできない <ul style="list-style-type: none"> ■ 連結納税制度においては、非特定欠損金とされ、他の法人との通算はできる ※ 連結納税制度から移行する場合は、経過措置により非特定欠損金の取扱いが維持される |

3. 企業グループにおける検討事項

企業グループにおいて検討すべき事項を、既に連結納税を導入している場合と導入していない場合に分けて、整理したものが次の2つの図になります。



各企業グループは、これらの事項を十分に検討した上で、①連結納税制度からグループ通算制度に移行、②連結納税制度からグループ通算制度には移行しない、③これから連結納税制度を適用してグループ通算制度に移行、④グループ通算制度から新たに適用、⑤グループ通算制度を不適用(単体納税制度のまま)のいずれかの選択をしていくことになるのではないかと思われます。

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

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

Email: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

鬼頭 朱実

パートナー

高野 公人

パートナー

佐々木 浩

ディレクター

荒井 優美子

マネージャー

山田 盛人

マネージャー

朝倉 雅彦

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーフームです。公認会計士、税理士など約 720 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

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 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 276,000 人以上のスタッフを有し、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。

© 2020 PwC 税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーフームである PwC 税理士法人、または日本における PwC メンバーフームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーフームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。