株式会社KACHIEL 主催

2時間でサクツと早わかり!

連結納税制度→グループ通算制度 への移行で何がどう変わる?

税理士法人 トラスト 公認会計士・税理士 足立 好幸 2020年8月

【1】連結納税制度の見直しの背景と目的

連結納税制度は、税額計算が煩雑である、税務調査後の修正・更正等に時間がかかり過ぎる、といった問題がある。



企業は、損益通算のメリットがあるにもかかわらず、連結納税制度を採用しない。

税務当局は、税務調査の事務負担に耐えられない。





- 企業の機動的な組織再編を促し、企業グループの一体的で効率的な経営を後押しすることで、 企業の国際的な競争力の維持・強化を図る。
- 連結納税法人も、単体納税法人と同じ手続で税務調査が行えるようにして、税務調査の事務 負担の軽減を図る。



連結納税制度を抜本的に見直し、グループ通算制度に移行する。

個別申告方式の採用

税務調査の遮断方式の採用

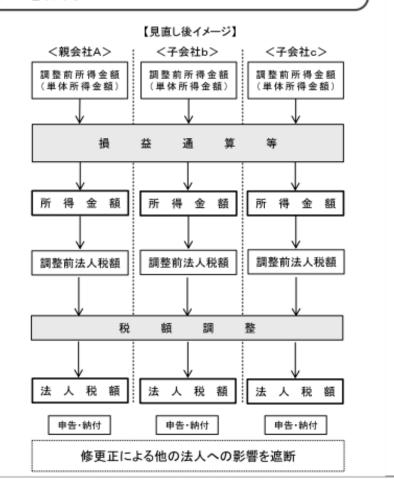
開始・加入時の制限緩和

連結納税制度のグループ通算制度への移行

連結納税制度は、企業グループ内の個々の法人の損益を通算するなど、グループ全体を一つの納税主体と 捉えて課税する制度。制度の適用実態やグループ経営の実態を踏まえ、損益通算の基本的な枠組みは維持 しつつ、企業の事務負担の軽減等の観点から簡素化等の見直しを行う。

◆ 個別申告方式

- ♪ 企業グループ全体を一つの納税単位とし、一体として計算した法人税 額等を親法人が申告する現行制度に代えて、各法人が個別に法人税 額等の計算及び申告を行う。
- ◆ 損益通算·税額調整等
- 欠損法人の欠損金額を所得法人の所得金額と損益通算する。
- 研究開発税制及び外国税額控除については、企業経営の実態を踏まえ、現行制度と同様、グループ全体で税額控除額を計算する。
- ◆ 組織再編税制との整合性
 - ▶ 開始・加入時の時価評価課税・欠損金の持込み等について組織再編 税制と整合性が取れた制度とし、通算グループの開始・加入時の時 価評価課税や繰越欠損金切り捨ての対象を縮小する。
- ♦ 親法人の適用開始前の欠損金の取扱い
 - 親法人も子法人と同様、グループ通算制度の適用開始前の繰越欠損金を自己の所得の範囲内でのみ控除する。
- ◆ 中小法人判定の適正化
 - ▶ 通算グループ内に大法人がある場合には中小法人特例を適用しない。
- ◆ 地方税
 - 現行の基本的な枠組みを維持しつつ、国税の見直しに併せて、所要の措置を講ずる。
- ◆ 適用時期
- ▶ 企業における準備等を考慮し、<u>令和4年4月1日以後に開始する事業</u> 年度から適用する。



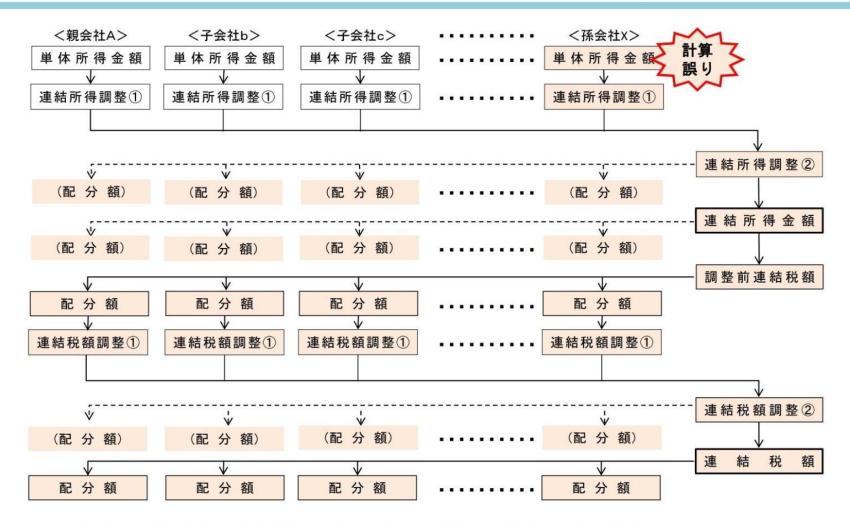
【2】連結納税制度の見直しのポイント

具体的には、次のような見直しが行われる。

(1)個別申告方式への移行

事務負担の軽減を図るため、現行の一体申告方式 (企業グループ全体を一つの納税単位として一つの所得金額及び法人税額を計算して申告する方法)から個別申告方式 (企業グループ内の各法人を納税単位として各法人が個別に所得金額及び法人税額を計算して申告する方法)に変更する。

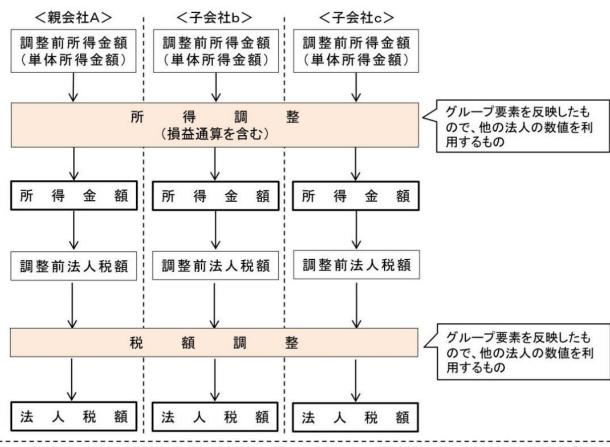
現行制度における所得計算誤りがあった場合の影響(イメージ)



● 孫会社×が所得金額の計算を誤った場合、各社の個別帰属額を再計算する必要。

個別申告方式に見直す場合のイメージ

グループ企業間での連結固有の調整計算など、事務負担が大きい項目を中心として、制度の簡素化を図る。



※ 損益通算等について、基本的には、当初申告額に固定し、修正・更正による変動は他の法人に影響を与えないこととしてはどうか。

(2) 損益通算及び欠損金の通算のプロラタ方式への変更

個別申告方式に変更することに伴い、次のように、損益通算及び欠損金の通算の計算方法をプロラタ方式に変更する。

① 損益通算

欠損法人の欠損金額の合計額(所得法人の所得の金額の合計額を限度)を所得法人の所得の金額の比で配分し、所得法人において損金算入する。この損金算入された金額の合計額を欠損法人の欠損金額の比で配分し、欠損法人において益金算入する。

② 欠損金の通算

通算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の金額の50%相当額(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)の合計額とし、控除方法は連結納税制度と同様とする。

(法法64の5①②③④、57①⑪、64の7①②)

《損益通算の計算方法》

図表 損益通算の計算例1 (グループ全体で所得の金額が生じるケース)

[連結納税制度の計算例]

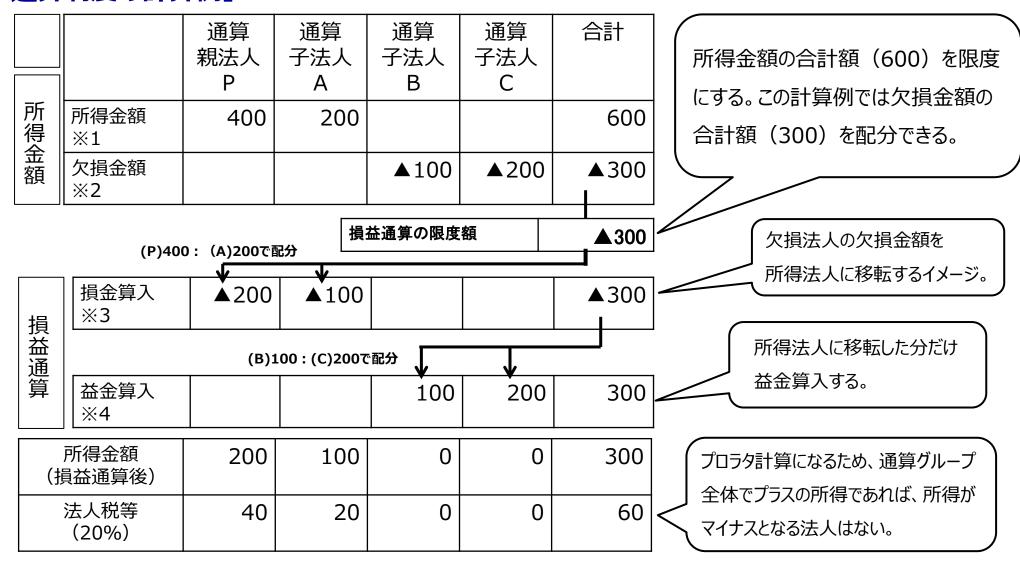
	連結 親法人 P	連結 子法人 A	連結 子法人 B	連結 子法人 C	合計 (連結)
所得金額	400	200	▲100	▲200	300
法人税等 (20%)	80	40	▲ 20	▲ 40	60

連結所得を計算 する仕組みである ため、個別所得が マイナスとなる法人 も存在する。

[出典]

改正法案から読み解く『グループ通算制度』の概要 (税務通信 3599号 2020年03月30日)足立好幸著

[グループ通算制度の計算例]



- ※1「通算前所得金額」という。
- ※3「通算対象欠損金額」という。 ※2「通算前欠損金額 という。 ※4「通算対象所得金額 という。

[出典]

改正法案から読み解く『グループ通算制度』の概要 (税務通信 3599号 2020年03月30日) 足立好幸著

図表 損益通算の計算例2 (グループ全体で欠損金額が生じるケース)

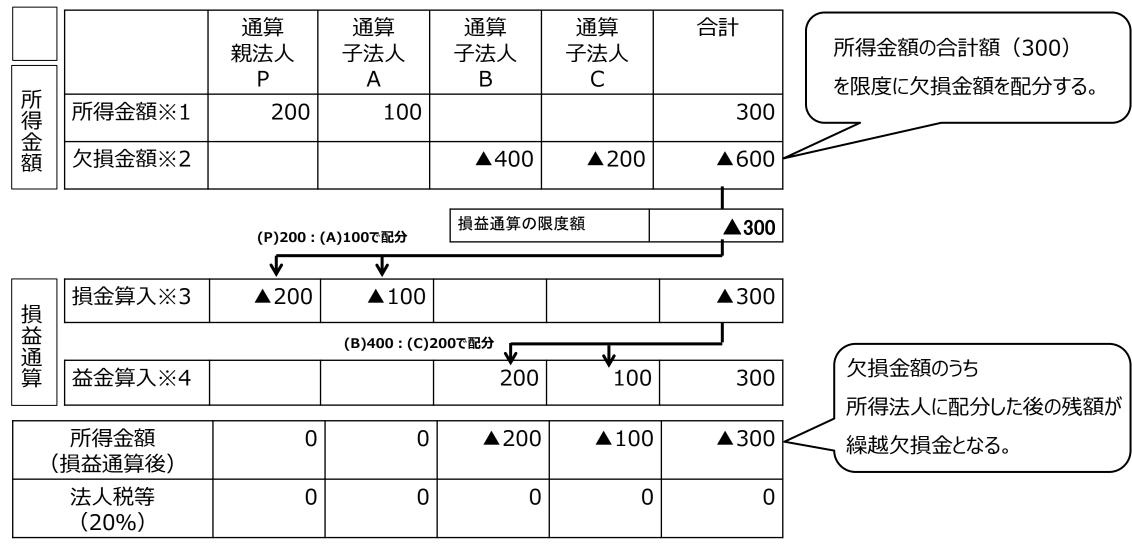
[連結納税制度の計算例]

	連結 親法人 P	連結 子法人 A	連結 子法人 B	連結 子法人 C	合計 (連結)	
所得金額	200	100	▲400	▲200	▲300	
連結欠損金発生額	0	0	200 ※1	100 ※2	300	連結欠損金の発生額を 先に計算する。
所得金額 (最終)	200	100	▲200	▲100	0	
法人税等 (20%)	40	20	▲ 40	▲20	0	

^{※1} 連結欠損金300×欠損法人の欠損金額の比(400/(400+200)) = 200

 $[\]times 2 \ 300 \times 200 / (400 + 200) = 100$

[グループ通算制度の計算例]



^{※1「}通算前所得金額」という。

※4「通算対象所得金額」という。

[出典] 改正法案から読み解く『グループ通算制度』の概要 (税務通信 3599号 2020年03月30日) 足立好幸著

^{※3 「}通算対象欠損金額」という。

^{※2「}通算前欠損金額」という。

《欠損金の通算の計算方法》

[図表 連結納税制度の「欠損金の通算」の仕組み]

	親法人P (大法人)	子法人 A (大法人)	子法人B (大法人)
前10年			
~			
前7年	り 期首 50		
~	1		
前5年			
前4年	期首 40	期首 40	期首 40
~	1 2	2	2
当期	自己の所得 (損益通算前) 500	自己の所得 (損益通算前) 500	自己の所得 (損益通算前) ▲200
欠損金控除額	90(50+40)	40	40
所得の金額 (控除後)	410	460	▲ 240
繰越欠損金の 期末残高	0 期首(50+40)-減少額 (50+40)	0 期首(40)-減少額 (40)	0 期首(40)-減少額(40)

○:特定連結欠損金, ●:非特定連結欠損金

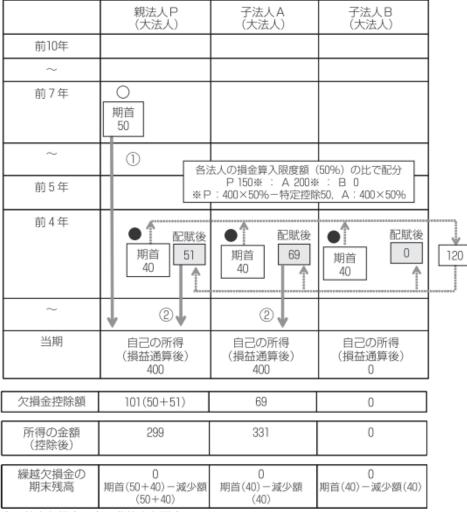
[損金算入限度額]

- ①:自己の所得(損益通算前)の100% (P500)を限度に控除。ただし、連結グループ全体の所得の金額の50% (400=800×50%)を限度とする。
- ②:連結グループ全体の所得の金額の50%(350=800×50%-特定控除50)を限度とする。

[出典]

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) 足立好幸著

[図表 グループ通算制度の「欠損金の通算」の仕組み]



○:特定欠損金, ●:非特定欠損金

[損金算入限度額]

- ①:自己の所得(損益通算後)の100%(P400)を限度に控除。ただし、通算グループ全体の所得の金額の50%(400=800×50%)を限度とする。
- ②:通算グループ全体の所得の金額の50% (350=800×50%-特定控除50) を限度とする。

[繰越欠損金の期末残高]

各法人の繰越欠損金の期末残高は以下の計算となる。

- ①特定欠損金
 - その法人の控除額(P50)を当期減少額として、期末残高を計算する。
- ②非特定欠損金

通算グループ全体の控除額(120)を各法人の非特定欠損金の期首残高の比率(P40: A 40: B40)で配分した金額を当期減少額として、期末残高を計算する。したがって、当期控除額と当期減少額が一致しない場合は通算税効果額が生じる。

[出典]

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) 足立好幸著

(3) 損益通算額を当初申告額に固定する仕組みへの移行

- ●後発的に修更正事由が生じた場合、損益通算できる損失や通算できる欠損金等の額を原則として当初申告額に固定することにより、企業グループ内の他の法人の所得金額及び法人税額の計算に反映させない仕組み(遮断方式)とする。
- ●但し、欠損金の繰越期間に対する制限を潜脱するため又は離脱法人に欠損金を帰属させるためあえて誤った当初申告を行うなど、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるときは、税務署長はプロラタ方式で全体を再計算することができる。
- ●また、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0又は欠損金額がある等の要件に該当するときは、損益通算及び欠損金の通算を当初申告額に固定する取扱いは適用しない(全体計算のやり直し)。
- ●グループ調整計算を行う**外国税額控除及び研究開発税制についても同様の措置**が講じられる。

事後の修更正のイメージ

【例1:欠損法人が増額更正になる場合】

A社(親法人) 400 B社(子法人) 400 C社(子法人) ▲100

D社(子法人) ▲200➡ 100(+300)

- D社の欠損は既にA社・B社が利用しているため、D社に対し+300の所得に関わる税額を追徴する。
- ※ D社が追徴税額を納付できない場合に、損益通算によるメリットを享受したA社・B社も税負担するよう手当てする。

【例2:欠損法人が減額更正になる場合】

A社(親法人) 400 B社(子法人) 400 C社(子法人) ▲100

D社(子法人) ▲200➡ ▲350(-150)

○ D社の欠損が増加するが、A社・B社が利用できる欠損金の額は当初申告額に固定しているため、D社の欠損の額(▲150)は翌期に繰り越す。

《個別制度ごとに「修正・更正の遮断のさせ方」が違う!》

計算項目	遮断のさせ方
損益通算	 ● 通算グループ内の通算法人のいずれかで、事後的に所得の金額又は欠損金額が違っていることがわかっても、原則として、通算グループ内の各通算法人(修正・更正の対象となる法人を含む)では損益通算を当初申告額のまま固定する(法法64の5⑤)。 ● そして、修正・更正の対象となる通算法人のみで(損益通算は固定したまま)所得の金額又は欠損金額を変更する。 ● 但し、全ての通算法人について、期限内申告書にその通算事業年度の所得の金額として記載された金額が0又は欠損金額であること等の要件に該当するときは、全体計算をやり直す(法法64の5⑥)。 ● また、遮断措置の規定の濫用を防止するため、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるときも全体計算をやり直す(法法64の5⑧)。
欠損金の通算	 ● 通算グループ内の通算法人のいずれかで、事後的に所得の金額又は過年度の繰越欠損金額が違っていることがわかっても、原則として、通算グループ内の他の通算法人では欠損金の通算を当初申告額のままとし、修正・更正の対象となる通算法人のみで(欠損金額及び損金算入限度額(中小通算法人等である場合を除く)で通算グループ内の他の通算法人との間で配分し又は配分された金額を当初申告のまま固定して)欠損金の繰越控除額を再計算する(法法64の7④⑤⑥⑦、法令131の9②)。 ● 但し、損益通算の遮断措置が適用されない場合は、欠損金の通算の遮断措置も適用されない(法法64の7⑧)。
軽減税率の適用 対象所得金額	 中小通算法人の軽減税率の適用対象所得金額は、年800万円を所得法人の所得の金額の比で配分した金額とするが、この配分は、各通算法人で所得の金額に修正・更正があった場合も原則として当初申告額により配分する(法法66⑧)。 但し、再計算後の各中小通算法人の所得の金額の合計額が年800万円以下である場合又は損益通算の遮断措置の不適用の規定が適用される場合には、配分計算をやり直す(法法66⑨)。

計算項目	遮断のさせ方
外国税額控除	 ◆ 外国税額控除額が修正・更正により当初申告額と異なる場合、原則として、進行年度に調整を行う(法法69⑤ ①®⑨、法令148⑨)。 ◆ つまり、外国税額控除額に誤りがあった場合、グループ全体で再計算はするが、差額は進行年度の法人税額に加算又は法人税額から控除する、という仕組みとなり、損益通算など他の遮断方式と取扱いが異なる。 ◆ 但し、通算法人又は他の通算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により法人税の負担を減少させる場合や損益通算の濫用防止に係る遮断措置の不適用の規定が適用される場合には、外国税額控除の遮断措置も適用されない(法法69⑩)。
研究開発税制	 通算グループ内の通算法人のいずれかで、事後的に試験研究費の額及び調整前法人税額が違っていることがわかっても、原則として、通算グループ内の他の通算法人の税額控除額は当初申告額のままとする(措法42の4® ⑩~⑮⑱、措令27の4⑤)。 この場合、グループ全体で再計算を行い、当初申告のグループ全体の税額控除額が過大となっていた場合は修正・更正をする通算法人で追徴され、過少となっていた場合は還付されない(この点は、法人税の増額更正に連動して税額控除額も増額させる連結納税制度と異なる。措法42の4®⑱)。 つまり、赤字の法人で試験研究費の額が修正・更正された場合は、その赤字の法人で追徴されることになる。 但し、損益通算の濫用防止に係る遮断措置の不適用の規定が適用される場合には、研究開発税制の遮断措置も適用されない(措法42の4⑩⑪)。

計算項目	遮断のさせ方	
受取配当金の益 金不算入	● 通算法人のいずれかで、事後的に支払利子等の額又は関連法人配当等の額が違っていることがわかっても、原則として、他の通算法人では支払利子配賦額を当初申告額のままとし、修正・更正の対象となる通算法人のみで(支払利子等の額で他の通算法人との間で配分し又は配分された金額を 当初申告額のまま固定して)益金不算入額を再計算する (法令19⑤⑥)。	
	● 但し、i .当初申告の通算グループ全体の支払利子等の額の10%が通算グループ全体の関連法人配当等の額の4%を超えている場合、ii .遮断措置を適用しない場合の通算グループ全体の支払利子等の額の10%が通算グループ全体の関連法人配当等の額の4%を超えている場合、ii .損益通算の遮断措置の不適用の規定が適用される場合のいずれかに該当するときは全体計算をやり直す(法令19⑦)。	

実務の何が変わるのか?

- ①新制度では、税務調査は各法人で対応するため、現行制度のように親会社 が取りまとめる必要はなくなる。
- ②税務当局の税務調査の修更正手続が簡素化し、事務負担が軽減される。
- ③但し、遮断のさせ方は、個別制度ごとに異なり、仕組みが難解であるため、実 務が混乱する可能性がある。

(4) 開始・加入に伴う時価評価及び繰越欠損金の取扱いの見直し

1. 時価評価除外法人

開始・加入に伴う資産の時価評価について、時価評価除外法人は、次の法人となる。

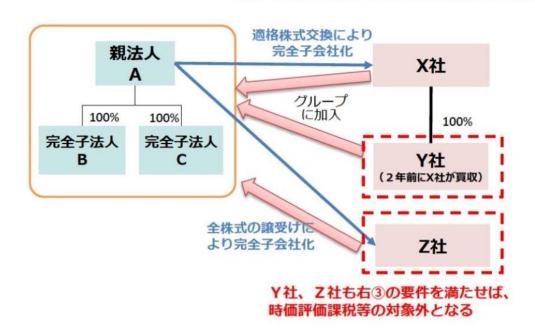
- ① 開始時の時価評価除外法人
- (イ) いずれかの子法人との間に完全支配関係の継続が見込まれる親法人
- (ロ) 親法人との間に完全支配関係の継続が見込まれる子法人
- ② 加入時の時価評価除外法人
- (イ) 通算グループ内の新設法人
- (ロ) 適格株式交換等により加入した株式交換等完全子法人
- (ハ) 適格組織再編成と同様の要件として次の要件(加入直前に支配関係がある場合には、Aの各要件) の全てに該当する法人
 - A 通算親法人との間の完全支配関係の継続要件、加入法人の従業者継続要件、加入法人の主要事業継続要件
 - B 通算親法人又は他の通算法人と共同で事業を行う場合に該当する一定の要件
- 2. 時価評価対象法人の開始・加入前の繰越欠損金の切捨て

時価評価対象法人の開始・加入前において生じた繰越欠損金は、切り捨てられる。

(参考) グループに加入する際の時価評価課税や繰越欠損金の切捨てについて

- 現行制度では、適格株式交換等の場合を除き、完全子会社化してグループに加入する場合には、原則、加入会社の土地等の時価評価課税を行うとともに、繰越欠損金を切捨てることとなる。
- 機動的な事業再編を円滑化する観点から、加入時の時価評価課税や繰越欠損金の切り捨ての対象を縮小する。

グループ加入時に時価評価課税等の対象外となる類型の例



※今回、見直しを行う点につき、赤字

【時価評価課税等の対象外となる類型】

時価評価課税及び繰越欠損金の切捨ての対象外となる類型

- ①適格株式交換等により加入した株式交換等完全子 法人
- ②100%グループ内の新設法人
- ③完全支配関係継続、事業継続要件等の適格組織 再編と同様の要件を満たして加入する法人
- ※50%超の支配関係が5年超の法人又は共同事業 を行う法人に該当しない場合、繰越欠損金や 資産の含み損について制限あり。

3. 時価評価除外法人の開始・加入前の繰越欠損金及び含み損等に係る制限

時価評価除外法人(親法人との間(親法人にあっては、いずれかの子法人との間)に支配関係が5年超又は設立日からある場合、又は、通算グループ内のいずれかの法人と共同事業性がある場合を除く)の開始・加入前の繰越欠損金及び資産の含み損等については、次のとおり、繰越欠損金の切捨てのほか、支配関係発生日以後5年経過日と開始・加入日以後3年経過日とのいずれか早い日まで一定の金額を損金不算入又は損益通算の対象外とする等の制限が行われる。

- ① 支配関係発生後に新たな事業を開始した場合には、支配関係発生前に生じた繰越欠損金及び支配関係発生前から有する一定の資産の開始・加入前の実現損から成る繰越欠損金は切り捨てられる。また、支配関係発生前から有する一定の資産の開始・加入後の実現損に係る金額は損金不算入となる。
- ② 多額の償却費の額が生ずる事業年度に 通算グループ内で生じた欠損金額については、損益通算の対象外とされた上で、 特定欠損金額とする。
- ③ 上記①又は②のいずれにも該当しない場合には、通算グループ内で生じた欠損金額のうち、支配関係発生前から有する一定の資産の実現損から成る欠損金額については、損益通算の対象外とされた上で、特定欠損金額とされる。

(法法578、64の613、64の141)

図表 開始に伴う時価評価と繰越欠損金の取扱い

対象法人	要件	開始時	の制限				開始時以後の制限	
对象压入	女厅	時価評価	開始前の繰越欠損金	要件			開始前の含み損等	開始前の繰越欠損金
				5年前の日又は設立日からの支配関係継続要件を 満たす		係継続要件を	制限なし	切り捨てなし
					みなし共同事業	要件を満たす	制限なし	切り捨てなし
親法人・子法人	完全支配関係の継続が 見込まれる	時価評価不要	右記で判定	5年前の日又は設 立日からの支配関 係継続要件を満た さない	みなし共同事 業要件を満た さない		一定の期間、①又は②いずれかの制限が生じる。 ①減価償却費30%超の場合の欠損金の損益通 算の制限 ②特定資産譲渡等損失額から成る欠損金の損 益通算の制限	切り捨てなし
					C 4.	新たな事業を開始する	一定の期間、①及び②の制限が生じる。 ①特定資産譲渡等損失額の損金算入の制限 ②減価償却費30%超の場合の欠損金の損益通 算の制限	①及び②が切り捨てられる。 ①支配関係事業年度前に生じた欠損金 ②支配関係事業年度以後の特定資産譲渡等損 失相当額
	完全支配関係の継続が 見込まれない	時価評価必要	切り捨て		_		-	-

図表 加入に伴う時価評価と繰越欠損金の取扱い

対象法人	要件	加入時	の制限				加入時以後の制限	
刈象法八	対象法人 毎価評価 加入前の繰越欠損金			要件		加入前の含み損等	加入前の繰越欠損金	
				5年前の日又は設立満たす	5年前の日又は設立日からの支配関係継続要件を 満たす		制限なし	切り捨てなし
	以下の法人に該当する。 ①適格株式交換等による株式交換等完全子法 人 ②通算グループ内の新 設法人 ③適格組織再編成と同 様の要件に該当する法 人				みなし共同事業要件を満たす		制限なし	切り捨てなし
子法人		- I II C I JAC	さない	みなし共同事 業要件を満た さない	新たな事業を開始しない	一定の期間、①又は②いずれかの制限が生じる。 ①減価償却費30%超の場合の欠損金の損益通算の制限 ②特定資産譲渡等損失額から成る欠損金の損 益通算の制限		
					C 40.	新たな事業を開始する		①及び②が切り捨てられる。 ①支配関係事業年度前に生じた欠損金 ②支配関係事業年度以後の特定資産譲渡等損 失相当額
	上記の法人に該当しない。	時価評価必要	切り捨て		_		-	-

実務の何が変わるのか?

- ①現行制度より、時価評価や繰越欠損金の切り捨ての対象が縮小するため、M & A が やりやすくなる。
- ②新制度では、親法人についても、時価評価、繰越欠損金の切り捨て、資産の含み損等の利用制限が課される場合が生じる(但し、実務上は、ほとんど該当するケースはない)。

(5) 親法人にSRLYルールが適用される。

- ●SRLYルールとは、制度に持ち込んだ開始・加入前の繰越欠損金を自己の所得を限度にしか使用させない措置をいう。
- ●グループ通算制度の開始・加入前の欠損金のうち、上記の(4)により切り捨てられなかったものは、特定欠損金(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をいう)とする。
- ●つまり、新制度では、親法人にもSRLYルールが適用されることになる。

図表 連結親法人の開始前の繰越欠損金(SRLYルールが適用されない)

持ち込んだ 開始前の 繰越欠損金

▲1,000

自社の所得がなくても、連結グループ全体の所得の 50%を限度に控除可能

	連結親法人P	連結子法人A	連結子法人B	連結子法人C	連 結 納 税 制 度
所得金額(控除前)	100	1,000	500	600	2,200
繰 越 欠 損 金 控 除 額	▲ 1,000	0	0	0	▲ 1,000
所 得 金 額 (控 除 後)	▲ 900	1,000	500	600	1,200
法 人 税 額 (2 0 %)	▲180	200	100	120	240

[※]P社は中小法人に該当しない。したがって、連結納税制度の繰越欠損金の控除限度割合は50%となる。

図表 通算親法人の開始前の繰越欠損金(SRLYルールが適用される)

持ち込んだ 開始前の 繰越欠損金

▲1,000

自社の所得の100%、かつ、通算グループ全体の所得の 50%を限度に控除可能

	連結親法人P	連結子法人A	連結子法人B	連結子法人C	グ ル ー プ 通 算 制 度
所得金額(控除前)	100	1,000	500	600	2,200
繰越欠損金 控 除 額	▲100	0	0	0	
所 得 金 額 (控 除 後)	0	1,000	500	600	
法 人 税 額 (2 0 %)	0	200	100	120	420

[※]P社は中小法人に該当しない。したがって、グループ通算制度の繰越欠損金の控除限度割合は50%となる。

実務の何が変わるのか?

- ①現行制度の採用動機のうち、最も多い理由となっている親法人の開始前の繰越欠損 金の相殺による節税効果が新制度から開始すると実現しない。
- ②新制度の施行前に現行制度を採用している場合は、親法人の開始前の繰越欠損金(現行制度の非特定連結欠損金)は新制度に非特定欠損金(SRLYルールが適用されない欠損金)として持ち込めるため、現行制度の駆け込み採用が増える可能性が高い。

- (6) 現行制度と同様に、研究開発税制及び外国税額控除はグループ調整計算を行う。
- ●新制度でも、**研究開発税制及び外国税額控除はグループ全体で税額控除額を計算す**ることになり、現行制度のメリットが継続する。
- ●受取配当金の益金不算入制度も一部、グループ調整計算が継続するが、負債利子控除額を「関連法人株式等に係る負債利子控除額を、関連法人株式等に係る配当等の額の4%(その事業年度において支払う負債利子の額の10%を上限とする)とする」などの計算の簡素化が図られる。
- ●一方、他の個別制度(寄附金の損金不算入制度、所得税額控除、特定同族会社の留保金課税等)は個別計算を行うことになる。

【3】 グループ通算制度の概要

『グループ通算制度』の概要について、『連結納税制度』と比較すると以下のようにまとめられる。

	連結納税制度(現行制度)	グループ通算制度(新制度)
適用法人	内国法人である親法人と、その親法人による完全支配関係にある全ての子法人 (外国法人等を除く)	適用法人は、青色申告の承認を前提とす る点を除き、基本的に連結納税制度と同 様とする。
納税主体	親法人が納税義務者として法人税の 申告を行う。各子法人に連帯納付責任がある。	 親法人及び各子法人が法人税の申告を行う。 親法人及び各子法人には、通算グループ内の他の法人の法人税について連帯納付責任がある。
申告方法	一体申告方式	個別申告方式

事業年度	子法人の税務上の事業年度は親法人の 事業年度に統一する。	• (2)	子法人の税務上の事業年度は、連結納税制度と同様に、親法人の事業年度に合わせた事業年度とする。 開始、加入、離脱のみなし事業年度について、次の見直しを行うほか、連結納税制度と同様とする。 事業年度の中途で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、翌会計期間の開始日に加入したものとしてみなし事業年度を設定できる措置を加える。 離脱法人の離脱日に開始する事業年度終了の日を親法人の事業年度終了の日とする措置を廃止する。

損益通算及び欠損金の通算	可能。 連結グループの所得金額及び欠損金額を合算 して連結所得金額を計算する。連結欠損金は 連結グループ一体で利用する。欠損法人の欠損 金額及び連結欠損金個別帰属額を所得法人 に移転する(プロラタ方式で所得法人に配分計 算する)という考え方ではない。	可能。 上記【2】参照。
開始・加入に伴う時価評価と繰越欠 損金の切り捨て	 親法人では時価評価は行われず、開始前の 繰越欠損金は切り捨てられない。 子法人は特定連結子法人に該当する場合 を除いて、時価評価が必要となり、開始・加 入前の繰越欠損金が切り捨てられる。 	上記【2】参照。

SRLYルール	子法人の開始・加入前の繰越欠損金(特定連結欠損金)には SRLYルールが適用されるが、親法人の開始前の繰越欠損金(非 特定連結欠損金)は、SRLYルールが適用されない。	上記【2】参照。	
投資簿価修正	適用。	適用。 但し、次の制度に改組する。 ① 通算グループ内の子法人の株式の評価損益及び通算グループ内の他の法人に対する譲渡損益を計上しない。 ② 通算グループからの離脱法人の株式の離脱直前の帳簿価額を離脱法人の簿価純資産価額に相当する金額とする。 ③ 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、株主において時価評価により評価損益を計上する。 (注)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月以内に通算グループから離脱する法人については、上記①から③までを適用しない。	

離脱	離脱法人は、5年間再加入を認めない。離脱法人はその資産を帳簿価額のまま持ち出すことができる。	 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年間再加入を認めない。 通算グループから離脱した法人が主要な事業を継続することが見込まれていない場合等には、その有する資産については、直前の事業年度において、時価評価により評価損益の計上を行う。 	
個別制度(受取配 当金、寄附金、研究 開発税制及び外国 税額控除等)	グループ調整計算を行う。	上記【2】参照。	
中小法人の判定	親法人の資本金の額により連結グループ内の 全ての法人の判定を行う。	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、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する。	
親法人の適用税率による。中小法人の軽減 税率の適用対象は連結所得金額のうち年 800万円までとする。		通算グループ内の各法人の適用税率による。 なお、中小法人の軽減税率の適用対象所得 金額は、年 800万円を所得法人の所得の金 額の比で配分した金額とする。	

電子申告	 親法人が資本金1億円超の場合、連結グループを一体として法人税の電子申告義務を課す。 電子申告の場合、親法人が個別帰属額届出書を一括提出することができる。 	 グループ通算制度の適用法人には法人税の電子申告義務を課す。 親法人の電子署名により子法人の申告及び申請、届出等を行うことができることとするほか、ダイレクト納付についても所要の措置を講ずる。 	
地方税	単体申告となる。住民税の繰越欠損金が生じる。	現行の基本的な枠組みを維持しつつ、国税の見直しに併せて、所要の措置を講ずる。	
包括的租税回避防止 規定	包括的な租税回避防止規定(法法132の3) がある。	包括的な租税回避防止規定を設ける。	
修更正の取扱い(税 務調査)	グループ内の1法人で修更正が生じた場合、企 業グループ内の他の法人の所得金額及び法人 税額の計算に反映させる仕組み。	上記【2】参照。	

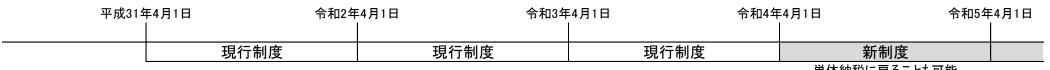
【4】 グループ通算制度の適用関係と経過措置

(1) 適用時期

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る。

[新制度の適用時期]

[3月決算(親法人)の適用]



単体納税に戻ることも可能 (R4.3.31までに届出)

「12月決算(親法人)の適用]

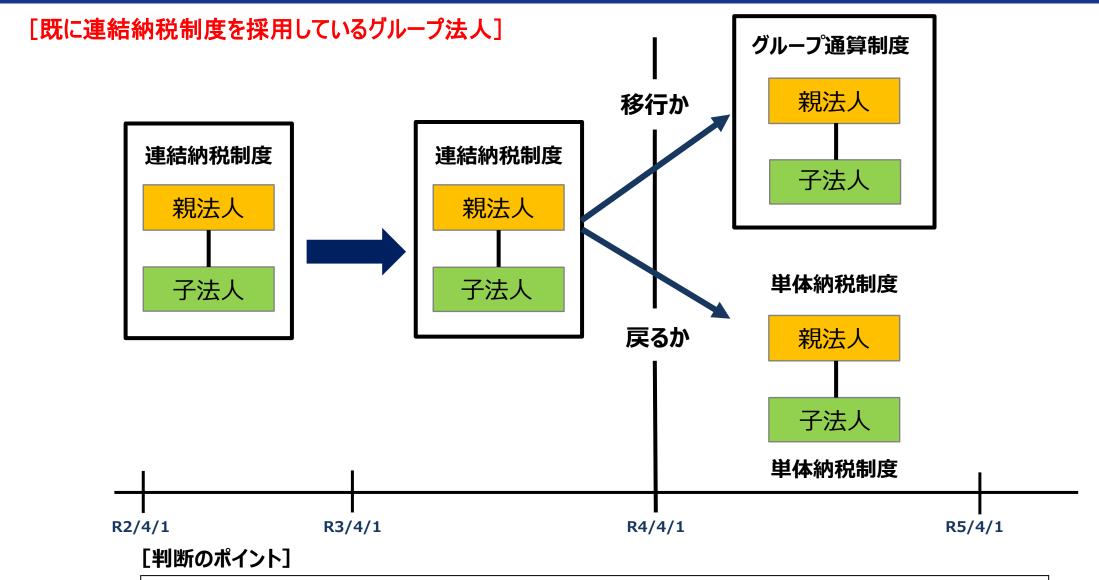
平成31年1月	月1日 令和2年	F1月1日 令和3年	₹1月1日 수	令和4年1月1日	令和5年1月1日	令和6年1月1日
	現行制度	現行制度	現行制度	現行制度	新制度	
	•	· · · · · · · · · · · · · · · · · · ·	· ·	· · · · · · · · · · · · · · · · · · ·	¥ /L /L 141 - = 7 - 1 L -	7.41

単体納税に戻ることも可能 (R4.12.31までに届出)

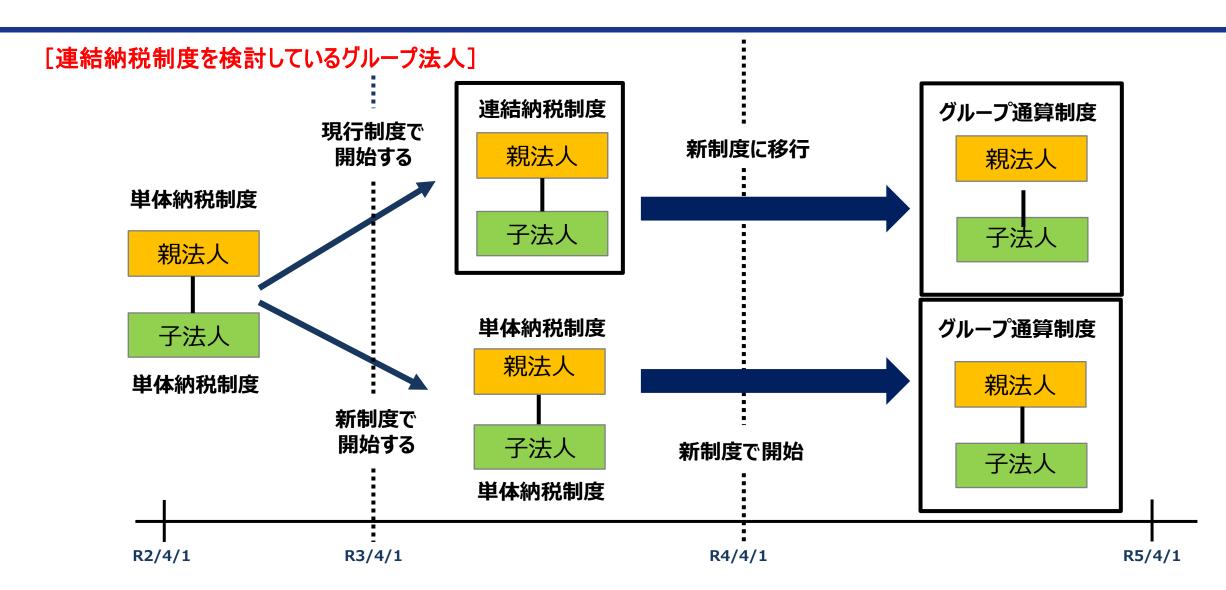
(令和2年改正法附則14)

(2)経過措置

経過措置		実務上の留意点
1	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す。	現行制度を採用している連結グループにおいて、グループ通算制度に移行するか、単体 納税制度に戻るか、を検討する必要がある。 グループ通算制度に移行せずに単体納税制度に戻った後に改めてグループ通算制度を 採用しようとすると、5年間の適用制限が生じることになる。
2	連結法人は、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に税務署長に届出書を提出することにより、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できる。但し、この場合、グループ通算制度を5年間適用できない。	
3	連結納税制度における連結欠損金個別帰属額を、グループ通算制度における繰越欠損金とみなす。この場合、特定連結欠損金個別帰属額を特定欠損金額とみなし、非特定連結欠損金個別帰属額を非特定欠損金額とみなす。	特定欠損金(SRLYルールが適用されない欠損金)として通算することが可能となるため、現行制度の節税効果が継続するとともに、現行制度の駆け込み採用が増えることが
4	連結法人について、グループ通算制度の移行時に開始に伴う取扱い (時価評価、繰越欠損金の切り捨て、含み損等の損金算入又は 損益通算の制限)は適用されない。	が経過措置で明記されている。
5	グループ通算制度の開始・加入時の時価評価は、令和4年3月31日以後に終了する事業年度において適用される。	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るが、それに先立つ時価評価について、令和4年3月31日以後に終了する開始・加入直前事業年度から新制度が適用されることを定めている。

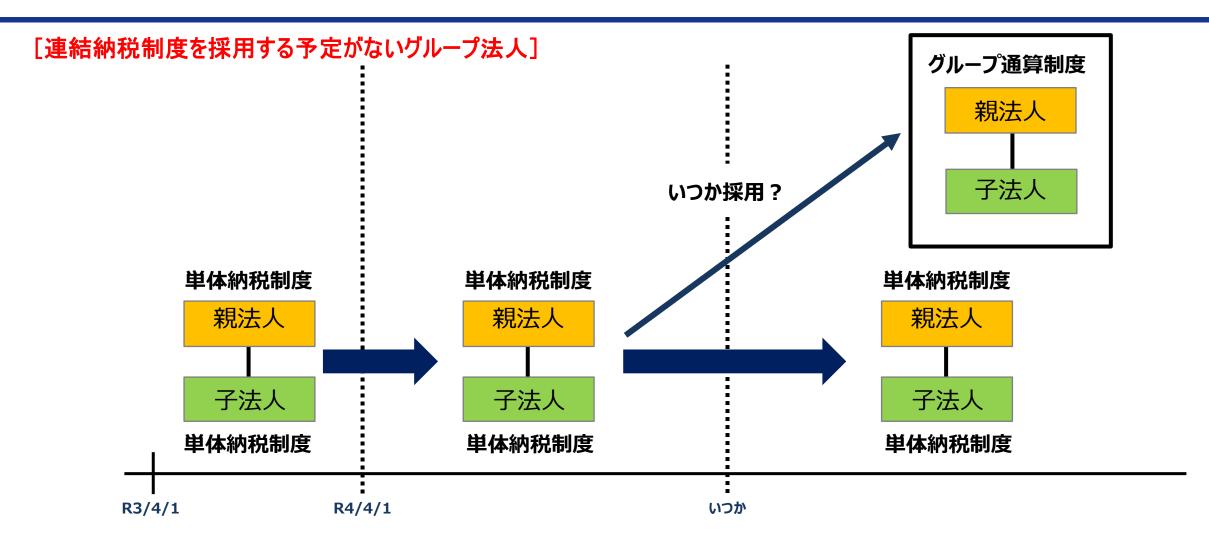


- ①損益通算の機能を保持したいか?
- ②現行制度に節税効果があるか?
- ③新制度で節税効果は減少しないか?
- ④繰延税金資産は積増し又は取崩しとなるか?
- ⑤事務負担は変わるのか?



[判断のポイント]

- ①親法人の開始前の繰越欠損金がある場合、通常、現行制度で開始した方が有利となる。
- ②現行制度だと開始に伴う時価評価と繰越欠損金の切り捨てで不利益を受ける場合、通常、新制度で開始した方が有利となる。



[将来、採用するシチュエーション]

- ①M&Aでグループ数が多くなったため、損益通算の節税効果を享受したい。
- ②M&Aで不利益が生じなくなるため、損益通算の節税効果を享受したい。
- ③外国税額控除及び研究開発税制の節税効果が生じるようになる。
- ④開始・加入前の繰越欠損金の早期解消が必要となる(控除限度割合50%→100%)。



〔連絡先〕

税理士法人トラスト

足立 好幸 (Adachi Yoshiyuki)

東京都千代田区麹町3-3 丸増麹町ビル6階

Tel 03-3288-5670 Fax 03-3288-5679

adachi@ztrust.jp

http://www.ztrust.jp/