

28. 連結納税制度のグループ通算制度への移行

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

連結納税制度は、企業グループ内の損益通算等のメリットがあるにも関わらず、税額計算の煩雑さ、税務調査後の修正・更正等に時間がかかりすぎるといったデメリットがあり、本制度を選択していない企業グループが多く存在する状況である。

そこで、連結納税制度に代えて、制度の仕組みを簡素とすることで事務負担の軽減を図りつつ、親法人の欠損金の利用制限等を行うことにより公平公正な税負担の措置を講じた、「グループ通算制度」へ移行する改正が行われる。

(2) 内容

「連結納税制度」を「グループ通算制度」に改め、以下の手当がされる。

① 計算と申告手続きの簡素化

- ・当初申告の簡素化 … 企業グループ内の各法人の損益通算の仕組みは維持しつつ、税額計算及び申告手続きについては、グループ一体で行う方式から各法人が個別に行う方式に見直される。
- ・修正の簡素化 … 各法人の当初申告に誤りがあった場合には、その誤りがあった法人についてのみ修正・更正を行うこととし、修正申告・更正時におけるグループ全体の再計算は不要となる。

② グループ全体で計算する個別規定の見直し

- ・個別計算への見直し … 連結グループ全体で計算することとされていた個別制度(受取配当等の益金不算入制度など)について、原則として各法人の個別計算とする見直しが行われる。
- ・全体計算の維持 … 連結納税制度適用のメリットとされていた研究開発税制・外国税額控除制度の控除限度額計算については改正前の計算方法であるグループ全体計算の仕組みが維持され、引き続きメリットを享受できることとされる。

③ 中小法人及び中小企業者の判定方法の見直し

中小法人及び中小企業者に該当するかどうかの判定について、親法人(グループ頂点の法人)による判定ではなく、法人ごとに個別に判定することとされ、グループ内のいずれかの法人に大法人がある場合には、すべての法人について中小法人等の優遇措置が適用できないこととなる。

④ 制度開始前の親法人の欠損金の使用制限措置の導入

親法人の制度開始前繰越欠損金について、その親法人の所得を限度として控除する(または開始時に切捨てる)こととし、子法人の所得からは控除できないこととなる。

大綱
63ページ
～
68ページ
105ページ
～
117ページ

1. 改正のポイント

⑤ その他

上記①～④のほか、開始・加入時の時価評価及び開始・加入前繰越欠損金の制限における要件緩和の措置、投資簿価修正制度の見直し、みなし事業年度の制度についての見直し、離脱時の時価評価制度の導入措置など、所要の措置が講じられる。

(3)適用時期

グループ通算制度は、2022年(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。

(4)影響

・当初申告時における計算方法・事務手続きの簡素化の影響については、グループの法人数や申告作業の環境(使用するソフトウェアなど)にもよるが、基本的には事務負担が大幅に軽減するものではないと考えられる。修正・更正時においてはグループ全体での再計算が不要になるため事務負担の軽減が見込まれる。

・中小法人等の判定の変更、グループ通算制度開始前の親法人欠損金の使用制限については、影響を受ける法人にとっては不利益となる改正であり、制度適用等の検討にあたって慎重に確認すべき点となる。

(5)対応策

グループ通算制度適用開始時に連結納税制度を適用している企業グループは自動的にグループ通算制度に移行することとなるが、連結親法人が2022年(令和4年)4月1日以後最初に開始する事業年度の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。

また、グループ通算制度の適用開始までおよそ2年の期間があるため、グループ通算制度適用開始前に連結納税制度を適用することも可能な状況にある。

このような状況を踏まえ、「連結納税制度⇒グループ通算制度」、「連結納税制度⇒単体納税制度」、「単体納税制度⇒グループ通算制度」、「単体納税制度⇒連結納税制度⇒グループ通算制度」、「単体納税制度の継続」などの選択肢について、メリット・デメリット等を考慮し対応を検討をする必要がある。

(6)実務のポイント

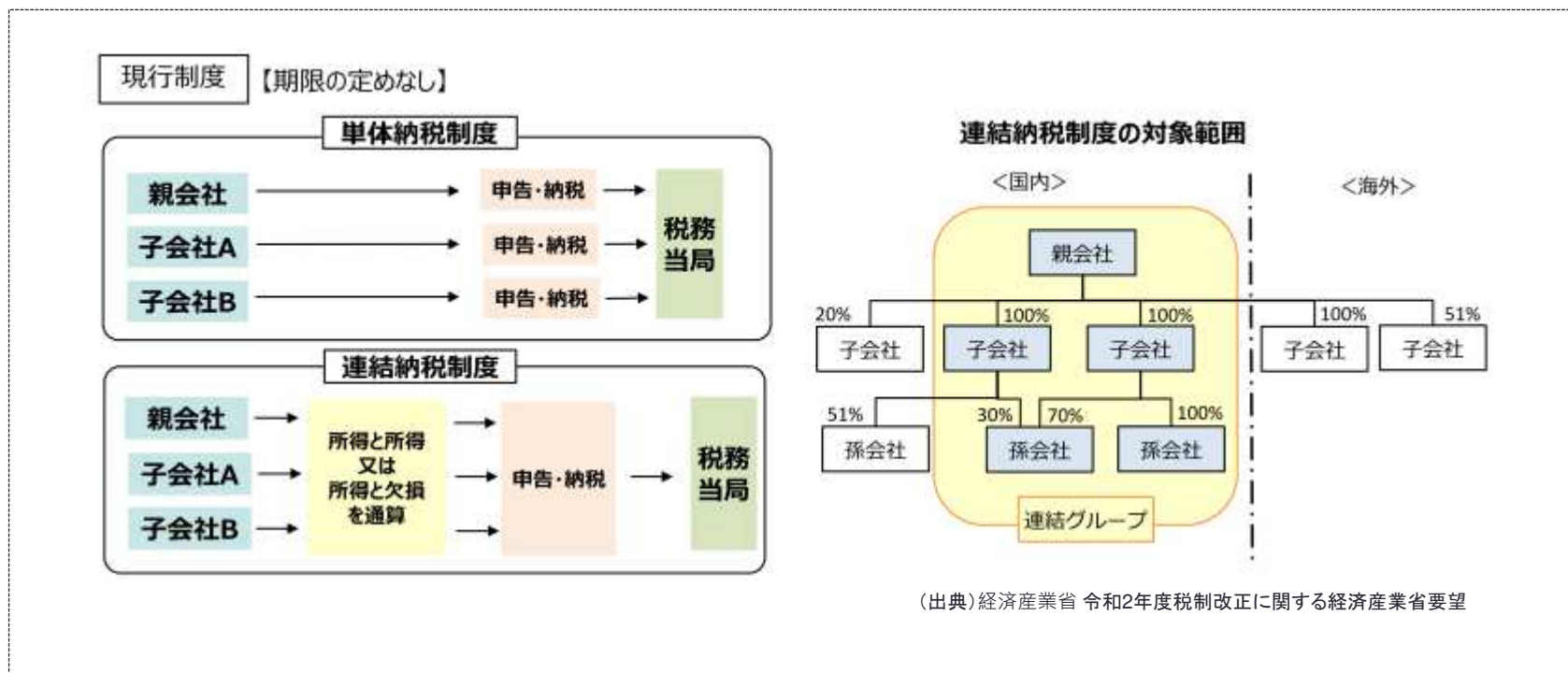
連結納税制度の導入や取りやめには事前の準備期間が必要であるため、特に次の法人については速やかに改正の影響を検討し、今後の方針を検討する必要がある。

- ・連結納税制度を適用している法人
- ・単体納税制度適用法人のうちグループ通算制度移行前に連結納税制度の適用をすることでメリットが生じる可能性のある法人

2. 改正の趣旨・背景

(1) 連結納税制度とは

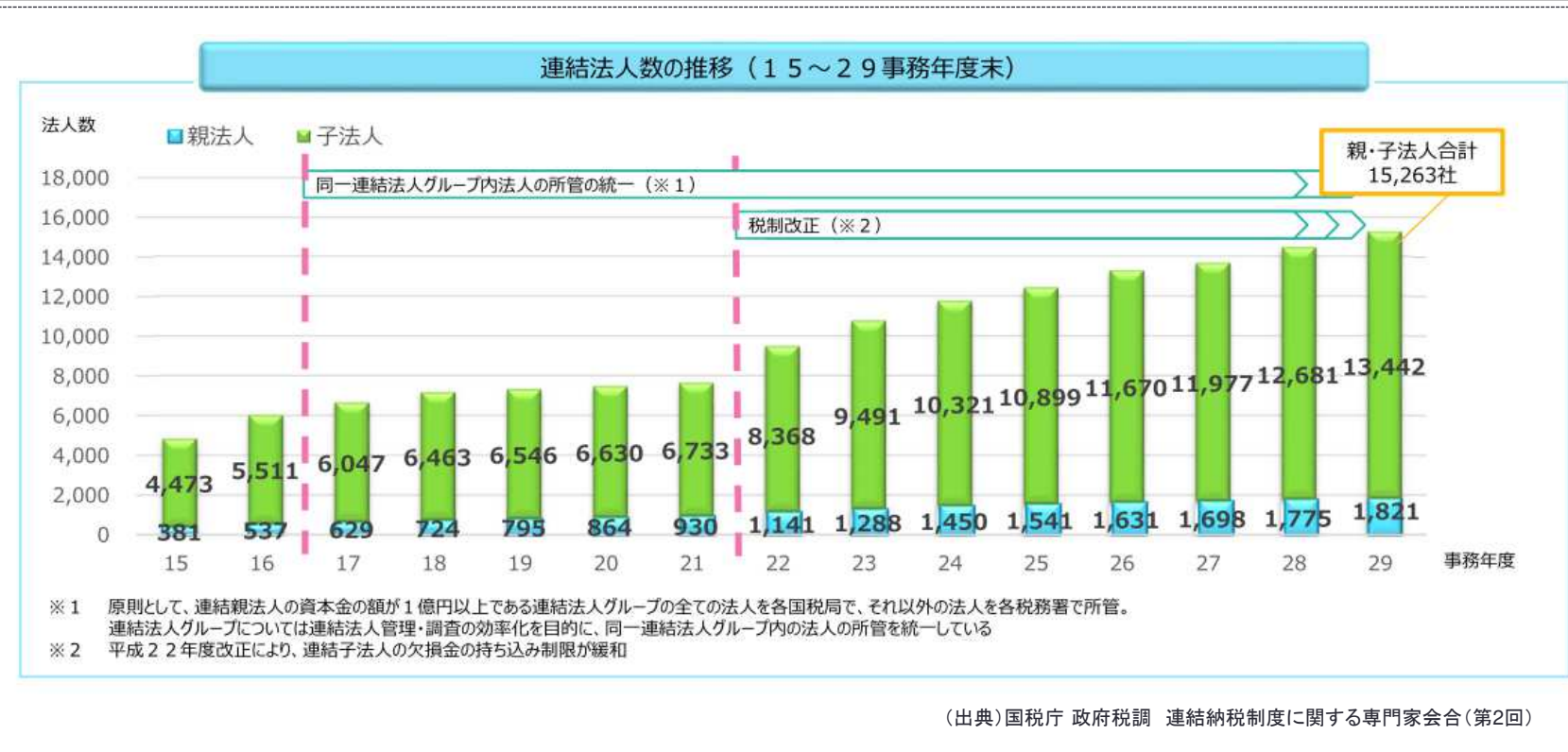
- 連結納税制度とは、企業グループを一体として、企業グループ内の所得通算等を行う制度であり、2002年度(平成14年度)に導入された
- 連結納税制度は単体納税制度との選択制であり、一度連結納税制度を選択した場合は、原則として継続して適用する必要がある
- 親法人と、親法人が直接又は間接に100%の株式を保有する全ての子会社(外国法人を除く)が連結納税制度の対象
- 2002年度(平成14年度)に導入され、その後何度かの改正があったが、根本的な制度設計に関する大幅な改正は今回が初めて



2. 改正の趣旨・背景

(2) 連結納税制度の採用企業数

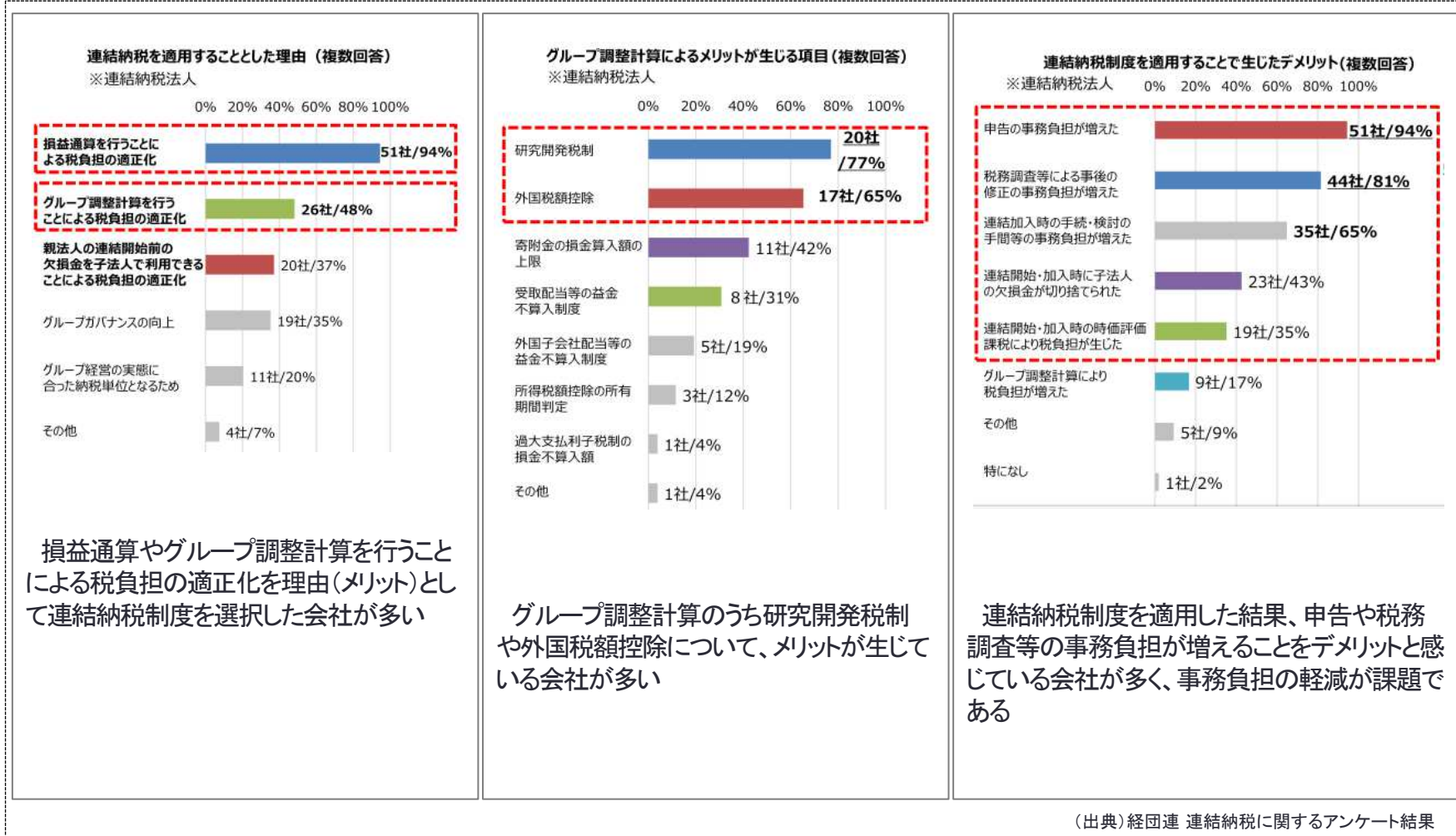
- 連結納税制度の採用企業は年々増加している
- 平成22年度改正で連結子法人の欠損金の持ち込み制限が緩和された後、更に増加している



2. 改正の趣旨・背景

(3) 連結納税制度についてのアンケート

- 連結納税制度について行われた経団連のアンケート結果は以下のとおりである
- 既に連結納税を適用している法人が制度の適用に関してメリットやデメリットと感じているこれらの内容を考慮したうえで、今回の改正が行われたものと考えられる



3. 改正の内容

【重要な改正項目の概要とその影響】

	項目	内容		適用判断への影響	税負担
		改正前:連結納税制度	改正後:グループ通算制度	■連結納税適用法人…継続/取りやめ ■単体納税法人…新たに適用/適用しない	
(1)	計算及び申告手続きの簡素化	<ul style="list-style-type: none"> ・グループ一体計算 ・親法人による申告・納税 ・修正時はグループ全体で再計算(すべての法人に影響) 	<ul style="list-style-type: none"> ・原則各社計算 ・原則各社による申告・納税 ・修正時は修正の対象法人のみ再計算(他の法人に影響なし) 	<ul style="list-style-type: none"> ■連結納税適用法人 当初申告においては、大幅な事務負担の軽減は見込まれないが、修正時は事務負担の軽減が見込まれる →<u>継続のプラス要因</u> ■単体納税法人 事務負担の軽減 →<u>適用のプラス要因</u> 	-
(2)	グループ全体で計算する個別制度の見直し	(全体計算項目) <ul style="list-style-type: none"> ・受取配当等の益金不算入 ・寄附金の損金不算入 ・所得税額控除 ・研究開発税制 ・外国税額控除 ・留保金課税 ・各種投資減税制度 ・その他特別税額控除制度など 	(全体計算項目) 以下を除き原則個別計算に <ul style="list-style-type: none"> ・研究開発税制 ・外国税額控除 など 	<ul style="list-style-type: none"> ■連結納税適用法人 改正前の制度メリットであった研究開発税制・外国税額控除制度の税額控除可能額の計算について、改正後も全体計算の仕組が維持される →<u>継続のプラス要因</u> ■単体納税法人 適用により研究開発税制・外国税額控除制度についてメリットが享受できる場合 →<u>適用のプラス要因</u> 	-
(3)	中小法人及び中小企業者の判定方法の見直し	連結親法人の期末資本金の額等により判定	通算グループ内の全法人の期末資本金の額等で判定 ※グループ内に1社でも大法人又は適用除外事業者があれば、グループ内の全法人について中小特例不適用	<ul style="list-style-type: none"> ■連結納税適用法人 ・親法人が中小法人で子法人に大法人が含まれる連結グループは、不利になる可能性あり →<u>継続のマイナス要因</u> ・現連結グループの全社が中小法人で、今後M&Aにより積極的に大法人を取得する可能性がある場合 →<u>継続のマイナス要因</u> ■単体納税法人 企業グループ内に中小法人・大法人が混在する場合には、適用により不利となる可能性あり →<u>適用のマイナス要因</u> 	増

(注) 「税負担」の欄は一般的な傾向を記載したものであり、すべてのケースに当てはまるとは限りません。

3. 改正の内容

【重要な改正項目の概要とその影響】

	項目	内容		適用判断への影響	税負担
		改正前:連結納税制度	改正後:グループ通算制度	■連結納税適用法人…継続/取りやめ ■単体納税法人…新たに適用/適用しない	
(4)	親法人に関する課税(開始等前欠損金、時価評価課税)	<ul style="list-style-type: none"> 親法人の制度開始前欠損金は制限なく連結グループに持ち込み連結所得金額から控除できる 親法人は時価評価課税の対象外 	<ul style="list-style-type: none"> 親法人の制度開始等前欠損金も切捨て対象(切捨てられなかった金額は自己の所得の範囲内でのみ控除可能) 親法人も時価評価課税の対象 	<ul style="list-style-type: none"> ■連結納税適用法人 大綱の記載内容からは、改正前の親法人の繰越欠損金は引き続き通算グループ内で使用できると考えられる →<u>継続のプラス要因</u> ■単体納税法人 改正後は、制度開始前欠損金の制限が生じる →<u>適用のマイナス要因</u> 	増
(5)	開始等時の時価評価課税	100%グループ内の新設法人等は、時価評価課税の対象外	<ul style="list-style-type: none"> 対象外となる要件として、適格組織再編成における適格要件と同様の要件が付される 大綱の記載内容からは、時価評価課税の対象となる資産に変更はないと考えられる 	<ul style="list-style-type: none"> ■連結納税適用法人 原則、適用除外法人が拡大する改正である →<u>継続のプラス要因</u> ■単体納税法人 改正後は、組織再編成における適格要件と同様の要件を満たす場合には、(5)および(6)の対象外となる →<u>適用のプラス要因</u> 	-
(6)	開始等前欠損金の制限	100%グループ内の新設法人等は、制限の対象外	<ul style="list-style-type: none"> 対象外となる要件として、適格組織再編成における適格要件と同様の要件が付される 	<ul style="list-style-type: none"> 改正後は、組織再編成における適格要件と同様の要件を満たす場合には、(5)および(6)の対象外となる →<u>適用のプラス要因</u> ※改正前は、株式売買により完全子会社化した子会社等は、(5)および(6)の対象となることがデメリットとされていた 	減

(注)「税負担」の欄は一般的な傾向を記載したものであり、すべてのケースに当てはまるとは限りません。

3. 改正の内容

【重要な改正項目の概要とその影響】

	項目	内容		適用判断への影響 ■ 連結納税適用法人…継続／取りやめ ■ 単体納税法人…新たに適用／適用しない	税負担
		改正前:連結納税制度	改正後:グループ通算制度		
(7)	離脱時の時価評価	連結グループを離脱する法人についてその有する資産の時価評価の規定なし	主要な事業を継続することが見込まれていない等の場合には、連結グループを離脱する際に資産の時価評価し、評価損益の計上を行う	■ 連結納税適用法人 離脱時に時価評価課税される場合がある → <u>継続のマイナス要因</u> (ただし、時価評価課税の対象となる場合が限定されており、影響は限定的と考えられる) ■ 単体納税法人 離脱時に時価評価課税される場合がある → <u>適用のマイナス要因</u> (ただし、時価評価課税の対象となる場合が限定されており、影響は限定的と考えられる)	-
(8)	投資簿価修正の見直し	連結子法人株式の連結グループ内の他の法人に対する譲渡損益につき、帳簿価額を修正した上で計上する(連結子法人株式の帳簿価額が1,000万円以上の場合には譲渡損益の繰延処理を行うが、グループ内で再譲渡をすると繰延べした損益は実現する)等	子法人株式の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等	左記の内容を含め、グループ通算制度への移行に伴う投資簿価修正制度の改組という位置づけであり、影響は限定的であると考えられる	-
(9)	みなし事業年度特例	・連結グループ開始・加入及び離脱時における子法人のみなし事業年度は親法人事業年度と整合 ・加入時の特例は、月単位で区切られる(事業年度中途加入が生じる)	・通算グループ開始・加入及び離脱時における子法人のみなし事業年度は親法人事業年度と整合させず、子法人事業年度を利用 ・加入時の特例は事業年度単位で区切られる(事業年度中途加入を回避できる)	■ 連結納税適用法人 みなし事業年度が極力多く生じないような配慮がされることにより、事務負担は大幅に軽減される → <u>継続のプラス要因</u> ■ 単体納税法人 みなし事業年度が極力多く生じないような配慮がされることにより、事務負担は大幅に軽減される → <u>適用のプラス要因</u>	-

(注) 「税負担」の欄は一般的な傾向を記載したものであり、すべてのケースに当てはまるとは限りません。

3. 改正の内容

(1) 計算及び申告手続きの簡素化

改正前の連結納税制度は、企業グループ全体を一つの納税単位として一体で税額計算を行い、グループの親法人が申告納税を行う制度であった。改正後のグループ通算制度は各法人が個別に法人税額等の計算及び申告納税を行う制度となる。

①改正前後の比較

内容		改正前(連結納税制度)	改正後(グループ通算制度)
手続き等	納税主体	親法人が一体申告	企業グループ内の各法人が個別申告
	連帯納付	あり	あり
	修正申告等	親法人にて修正	各法人にて修正
	事業年度	親法人の事業年度	親法人の事業年度
	青色申告	連結申告法人は制度の対象外	各法人の青色申告承認が必要
	電子申告	任意	強制
計算方法等	所得・税額計算	連結グループ全体で所得・税額控除の計算・調整	原則、各法人で計算し、所得通算と一部税額控除のみ全体調整
	繰越欠損金	連結所得金額の50%相当額(連結親法人が中小法人等の一定の場合は100%)を限度として、連結所得から控除	通算グループ内の各法人の欠損金の繰越控除前の所得金額の50%相当額(グループ内法人が全て中小法人等であれば100%)の合計額を限度として連結納税と同様の方法により控除
	個別帰属額の精算	債権債務が発生するが、寄附金の損金不算入・受贈益の益金不算入制度の導入により精算は任意	通算税効果額(※)を授受した場合には、各法人について益金の額及び損金の額には不算入
	行為計算否認規定	あり	あり

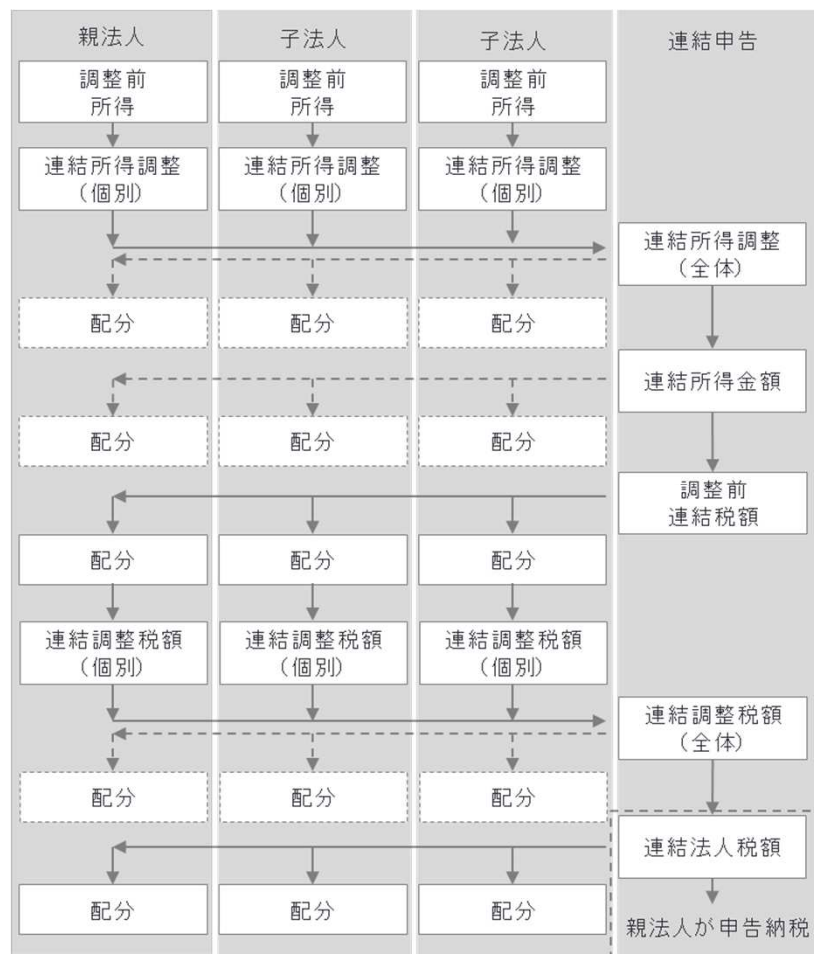
(※)「通算税効果額」とは、グループ通算制度を適用することにより減少する法人税及び地方法人税の額に相当する金額として内国法人間で授受される金額をいう。

3. 改正の内容

(1) 計算及び申告手続きの簡素化

②各計算のフローイメージ図

・連結納税制度



※地方税は、配分後の所得及び税額を基礎に各法人が申告納税を行う。

・グループ通算制度



(出典元: 政府税制調査会「連結納税制度に関する専門家会合参考資料」を弊社で加工)

3. 改正の内容

(1) 計算及び申告手続きの簡素化

③ 損益通算・繰越欠損金の通算

(イ) 通算前の所得計算

損益通算を行う前の所得計算は、各法人が単体納税と同様に行う。

(ロ) 損益通算(所得法人と欠損法人がある場合)

- ・欠損法人の当期欠損金の合計額を所得法人の所得金額の比で配分し、所得法人において損金算入する(ただし、配分する欠損金額は所得法人の所得の合計額を限度とする。)
- ・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。
- ・結果としてグループ全体で所得と欠損が通算される。

(ハ) 繰越欠損金の通算

繰越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繰越欠損金の繰越控除前の所得の金額の50%相当額(通算グループ内法人が全て中小法人等であれば100%)の合計額とし、控除方法は連結納税制度と同様とする。

(ニ) 修正時における通算グループ内の各法人への影響

グループ通算制度を適用している法人について、期限内申告書に記載された当期の所得や過年度の欠損金の金額に変更があった場合には、調整金額は当初申告のまま固定し、当該法人の所得や欠損金額の再計算を行う。したがって、他の法人の調整後の所得への影響はない。

【改正後(グループ通算制度)における当初申告の計算とその後修正申告があった場合の影響】

・当初申告の計算

	親法人	子法人A	子法人B	子法人C
所得・欠損	所得300	所得200	所得▲50	所得▲150
合算	所得 300+200=500 欠損 ▲50+▲150=▲200			
調整	▲120 (▲200×300/500)	▲80 (▲200×200/500)	50 (200×50/200)	150 (200×150/200)
調整後所得	180	120	0	0

・修正申告により子法人Cの欠損額が50減少した場合の計算

	親法人	子法人A	子法人B	子法人C
所得・欠損	所得300	所得200	所得▲50	修正 所得 ▲150⇒▲100
調整	(再計算なし)			
調整	当初申告で固定			
調整	▲120	▲80	50	150
調整後所得	180	120	0	0 ⇒ 50
	修正による影響なし			修正した法人のみ影響

28-11 (法人税:連結納税制度のグループ通算制度への移行)

3. 改正の内容

(1) 計算及び申告手続きの簡素化

④ 改正後(グループ通算制度)における損益通算・繰越欠損金の通算に関する具体例

【ケース1】

- ・通算グループのうち1社が大法人
- ・子法人に繰越欠損金(グループ通算制度移行後発生)がある

	親法人	子法人A	子法人B	子法人C
所得・欠損	所得100	所得200	所得150	所得0 (繰越欠損金▲800)
合算	所得 100+200+150=450 控除限度額 450×50%=225 繰越欠損金 ▲800 ∴繰越欠損金▲225を控除			
調整	▲50 (▲225×100/450)	▲100 (▲225×200/450)	▲75 (▲225×150/450)	225 (225×800/800)
調整後所得	50	100	75	0 (繰越欠損金▲575)

【ケース2】

- ・通算グループ全社が中小法人
- ・子法人に繰越欠損金(グループ通算制度移行後発生)がある

	親法人	子法人A	子法人B	子法人C
所得・欠損	所得100	所得200	所得150	所得0 (繰越欠損金▲800)
合算	所得 100+200+150=450 控除限度額 450×100%=450 繰越欠損金 ▲800 ∴繰越欠損金▲450を控除			
調整	▲100 (▲450×100/450)	▲200 (▲450×200/450)	▲150 (▲450×150/450)	450 (450×800/800)
調整後所得	0	0	0	0 (繰越欠損金▲350)

※欠損金の繰越期間に対する制限を潜脱するため又は通算グループ離脱法人に欠損金を帰属させるためにあえて誤った当初申告を行うなどの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、税務署長の判断により通算グループ全体で再計算を行う。

※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等の要件に該当する場合には、調整金額を変更する。

※「更生法人等」「新設法人等」(それぞれ欠損金の繰越控除限度額を所得の100%とする法人)の判定については、「更生法人等」は各法人で行い、該当する場合には当該法人は所得の100%を控除限度として控除できる。「新設法人等」は、グループ内のいずれかの法人が新設法人等に該当しない場合には、すべての法人が新設法人等に該当しないこととして計算する。

⑤ 税率

税率は、通算グループ内の各法人の適用税率(普通法人は23.2%)による。なお、通算グループ内の各法人が全て中小法人であれば、中小法人の特例が適用でき、軽減税率の適用対象所得については、年800万円を所得法人の所得金額の比で配分した金額とする。

⑥ 欠損金の繰戻し還付

通算グループ内の各法人の繰戻しの対象となる欠損金額は、各法人の欠損金額の合計額を還付所得事業年度の所得の金額の比で配分した金額とする。災害損失欠損金額についても同様とする。ただし、グループ通算制度の開始・加入・離脱等により損益通算の対象外とされる欠損金額((6)④参照)は、配分の対象としない。

3. 改正の内容

(2) グループ全体で計算する個別制度の見直し

改正前(連結納税制度)は、「グループ全体で計算」を行うこととされていた受取配当等の益金不算入制度、各種税額控除制度などの個別制度につき、改正後(グループ通算制度)は「個別計算を原則」としつつ、事務負担・制度趣旨・目的等を勘案し、適切な仕組みとする。

① 全体計算の仕組みが維持される主な制度

- (イ) 外国税額控除
- (ロ) 研究開発税制 など

② 全体計算が廃止される(各法人にて個別計算する)主な制度

- (イ) 受取配当等の益金不算入
- (ロ) 寄附金の損金不算入
- (ハ) 所得税額控除
- (ニ) 特定同族会社の特別税率(留保金課税)
- (ホ) 過大支払利子税制
- (ヘ) その他の特別税額控除制度(上記①(イ)(ロ)を除く) など

3. 改正の内容

(2) グループ全体で計算する個別制度の見直し

③-1 各個別制度の詳細

次に掲げる個別制度については、親法人及び各法人が申告を行うことに鑑み個別計算を原則としつつ、企業経営の実態や事務負担、制度趣旨・目的、濫用可能性等を勘案し、それぞれ次のとおりとする。

【全体計算の仕組みが維持される主な制度】

項目	内容	改正前(連結納税制度)	改正後(グループ通算制度)
外国税額控除	税額控除限度額の計算	連結グループ内の法人全体で計算 (連結所得に対する法人税額・連結所得金額・連結国外所得金額を基礎として計算・配分)	同左(※2)
研究開発税制	税額控除可能額(※1)の計算	連結グループ内の法人全体で一体計算した 税額控除可能額を各法人の試験研究費の支出割合で配分	通算グループ内の法人全体で一体計算した税額控除可能額を各法人の調整前法人税額の比で配分(※2)

(※1) 税額控除可能額とは、税額控除限度額と控除上限額のいずれか少ない金額をいう

(※2) グループ内の一法人に所得金額の修正があった場合の他の法人への波及(再計算)防止を目的として、当初申告後に各法人の外国税額控除額や試験研究費の額に異動があった場合においても、当初申告額をそのまま固定する等の所要の措置が講じられる

【全体計算が廃止される(各法人にて個別計算する)主な制度】

項目	内容	改正前(連結納税制度)	改正後(グループ通算制度)
受取配当等の 益金不算入	① 関連法人株式等又は非支配目的株式等に係る株式区分判定の保有割合 ② 関連法人株式等に係る負債利子控除額 ③ 短期保有株式等の判定	① 連結グループ内の法人全体の保有株式等により判定 ② 連結グループ内の法人全体の負債利子、総資産を基に計算 ③ 連結グループ内の法人全体で判定	① 100%グループ内(※3)の法人全体の保有株式等により判定 ② 関連法人株式等に係る配当等の額の4/100相当額(その事業年度において支払う負債利子の額の1/10相当額を上限とする)とする ③ 各法人で判定

(※3) 「100%グループ内」の定義は大綱に記載なし

3. 改正の内容

(2) グループ全体で計算する個別制度の見直し

③-2 各個別制度の詳細

【全体計算が廃止される(各法人にて個別計算する)主な制度】

項目	内容	改正前(連結納税制度)	改正後(グループ通算制度)
外国子会社配当等の益金不算入	株式区分判定の保有割合	連結グループ内の法人全体の保有株式等により判定	連結納税制度と同様の判定
寄附金の損金不算入	① 資本基準額の計算 ② 所得基準額の計算	① 連結親法人の連結個別資本金等の額を基に計算 ② 連結グループ内の法人全体の所得金額(連結所得金額)を基に計算	① 各法人の資本金等の額に基づき計算し、計算の基礎となる資本金等の額については「資本金の額及び資本準備金の額の合計額」とする ② 各法人において個別計算
貸倒引当金	貸倒引当金の設定対象となる個別評価金銭債権及び一括評価金銭債権	連結グループ内の法人間の金銭債権を設定対象となる金銭債権から除外	100%グループ内の法人間の金銭債権を設定対象となる金銭債権から除外
所得税額控除	銘柄別簡便法の計算における所有期間判定	連結グループ内の法人全体で判定	各法人で判定
特定同族会社の特別税率(留保金課税)	留保金課税額の計算	連結グループ内の法人全体の連結所得金額・連結利益積立金額・連結親法人の期末資本金の額を基礎として計算した金額を個社毎に計算した連結個別留保税額の比で配分	各法人で計算するが、留保金額の基礎となる所得の金額を損益通算後の所得の金額とする等、一定の調整を行う

3. 改正の内容

(2) グループ全体で計算する個別制度の見直し

③-3 各個別制度の詳細

【全体計算が廃止される(各法人にて個別計算する)主な制度】

項目	内容	改正前(連結納税制度)	改正後(グループ通算制度)
仮装経理の場合の法人税額の控除及び還付制度	控除額の計算	連結グループ内の法人全体で計算 (各連結事業年度の連結所得に対する法人税額から控除)	各法人で計算
所得拡大促進税制	① 控除額の計算 ② 適用要件の判定	① 連結グループ内の法人全体で計算 ② 連結グループ内の法人全体で判定	① 各法人で計算した一定の法人税額を限度とする ② 大綱に記載なし
その他の特別税額控除制度	控除額の計算	連結グループ内の法人全体で計算	各法人で計算した一定の法人税額を限度とする
過大支払利子税制	① 損金不算入額の計算 ② 適用免除基準の判定	① 計算の基礎となる純支払利子・連結調整所得金額は連結グループ内の法人全体で一体計算 ② 連結グループ内の法人全体で計算した対象純支払利子等の額が2,000万円以下である場合等には適用を免除	① 各法人で計算 ② 同左

3. 改正の内容

(2) グループ全体で計算する個別制度の見直し

④ 研究開発税制・外国税額控除に係る見直しの影響

研究開発税制と外国税額控除の制度についてはグループ全体で計算を行う仕組みが維持されたため、改正前の連結納税制度に比してグループ全体の控除額が減少するという不利益は生じない結果となった。ただし、研究開発税制については試験研究費を実際に支出した法人と税額控除を受ける法人が異なる場合がある。

< 研究開発税制の計算例 >

(イ) 前提

- ・試験研究費の額 … P社:150 S1社:0 S2社:0 ・調整前法人税額 … P社:45 S1社:15 S2社:0
- ・試験研究費税額控除率 … 12% ※すべて中小法人及び中小企業者(適用除外事業者に該当しない)である

(ロ) 税額控除限度額と控除上限額の計算

(税額控除限度額) $(150+0+0) \times 12\% = 18$

通算グループ全体として計算した試験研究費の総額 × 税額控除率

(控除上限額) $(45+15+0) \times 25\% = 15$

各法人の調整前法人税額の合計額 × 25%

⇒ $18 \geq 15$ ∴ 15 ※グループ通算制度の税額控除可能額の計算は連結納税制度と同様とされるため改正による影響はない。

(ハ) 税額控除可能額の配分計算

配分計算については改正前後で配分先に違いが生じる場合がある。

【改正前(連結納税制度)】

- ・P社 $15 \times 150 / (150+0+0) = 15$
 - ・S1社 $15 \times 0 / (150+0+0) = 0$
 - ・S2社 $15 \times 0 / (150+0+0) = 0$
- ※試験研究費の支出割合で配分

	P社	S1社	S2社
調整前税額	45	15	0
試験研究費特別控除額	15		
配分額	15	0	0

【改正後(グループ通算制度)】

- ・P社 $15 \times 45 / (45+15+0) = 11.25$
 - ・S1社 $15 \times 15 / (45+15+0) = 3.75$
 - ・S2社 $15 \times 0 / (45+15+0) = 0$
- ※各法人の調整前法人税額の比で配分

	P社	S1社	S2社
調整前税額	45	15	0
試験研究費特別控除額	15		
配分額	11.25	3.75	0

試験研究費の支出がない他の法人にて控除

3. 改正の内容

(3) 中小法人及び中小企業者の判定方法の見直し

① 中小法人(※1)の判定

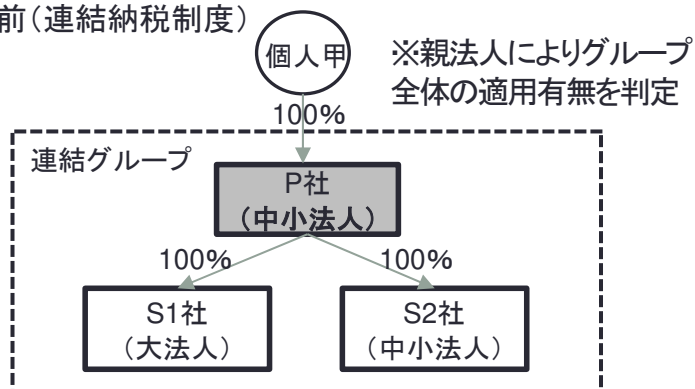
通算グループ内のいずれかの法人が中小法人に該当しない場合には、通算グループ内の全ての法人が中小法人に該当しないこととなり、すべての法人について次の制度を適用できない。

- (イ) 貸倒引当金の損金算入
- (ロ) 欠損金の繰越控除において所得の100%を控除対象とできる措置(中小法人以外は、所得の50%が上限とされる)
- (ハ) 所得年800万円までの軽減税率(15%)
- (ニ) 特定同族会社の特別税率の不適用
- (ホ) 中小企業等向けの各租税特別措置

(※1) 中小法人とは、期末資本金の額が1億円以下の普通法人(大法人(資本金の額が5億円以上法人)に株式の100%を直接又は間接に所有されている場合における子法人等を除く。)をいう。

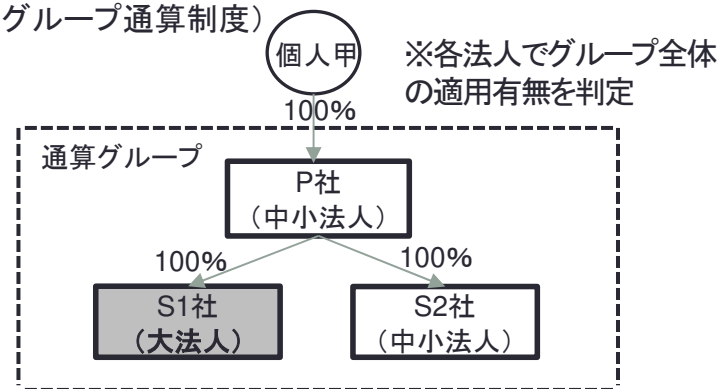
<改正の影響 … 特定同族会社の特別税率(留保金課税)の判定に関する具体例 >

・改正前(連結納税制度)



(適用判定)
P社連結グループは(P社・S1社・S2社すべて)留保金課税の適用なし(ポイント)
S1社は”大法人”であるが連結親法人P社が”中小法人”であるため適用なし。

・改正後(グループ通算制度)



(適用判定)
P社通算グループは(P社・S1社・S2社すべて)留保金課税の適用あり(ポイント)
連結子法人S1社が”大法人”であるため通算グループ内の全社が”中小法人”に該当しないこととなる。

(参考) 留保金課税の適用対象となる特定同族会社とは…

上位1株主グループ(被支配会社でない法人株主を除く)に発行済株式等の50%超を所有される法人をいう。ただし、中小法人に該当する場合には特定同族会社に該当しない。

3. 改正の内容

(3) 中小法人及び中小企業者の判定方法の見直し

② 中小企業者(※2)の判定(適用除外事業者)

通算グループ内のいずれかの法人の平均所得金額(前3事業年度の所得の金額の平均)が年15億円を超える場合には、通算グループ内の全ての法人が適用除外事業者^①に該当することとなる。

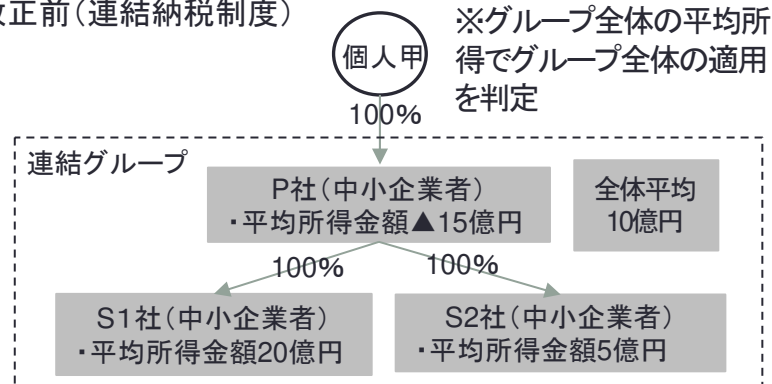
なお、適用除外事業者となった場合には、以下に掲げる中小企業者向け租税特別措置法が適用不可となる。

- (イ) 法人税率の軽減(所得800万円以下の部分に対する税率:15%)
- (ロ) 中小企業等の貸倒引当金の特例(法定繰入率の適用)
- (ハ) 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例
- (ニ) 研究開発税制(中小企業技術基盤強化税制の適用)
- (ホ) 所得拡大促進税制(中小企業者等の特例)
- (ヘ) 投資減税制度(中小企業投資促進税制など)

(※2) 中小企業者とは、資本金が1億円以下の法人(資本金1億円超の一の法人に発行済株式の50%以上を所有される法人又は資本金1億円超の複数の法人に発行済株式の2/3以上を所有される法人を除く)をいう。

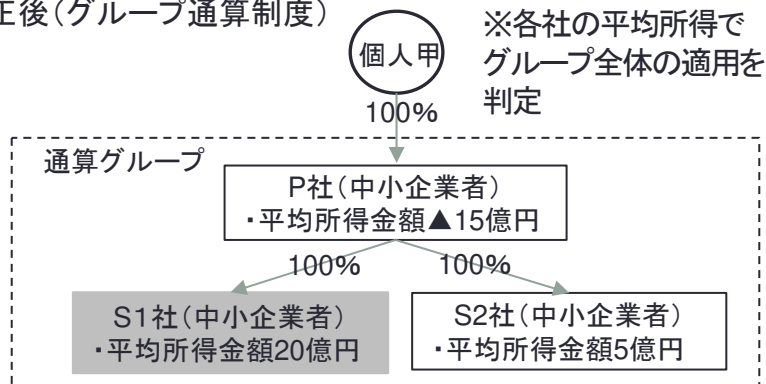
<改正の影響 … 中小企業投資促進税制に関する具体例 >

・改正前(連結納税制度)



(適用判定)
P社・S1社・S2社すべて適用あり
(ポイント)
平均連結所得金額(※3)により判定。平均連結所得金額が”15億円以下(10億円)”のため適用除外事業者^①に該当しない。

・改正後(グループ通算制度)



(適用判定)
P社・S1社・S2社すべて適用なし
(ポイント)
S1社が”適用除外事業者(平均所得15億円超)”のため通算グループ内の全社が”適用除外事業者^①”に該当することとなる

(※3) 連結事業年度開始の日前三年以内に終了した各連結事業年度の連結所得の金額の合計額を各基準年度の月数の合計数で除し、これに十二を乗じて計算した金額

28-19 (法人税:連結納税制度のグループ通算制度への移行)

3. 改正の内容

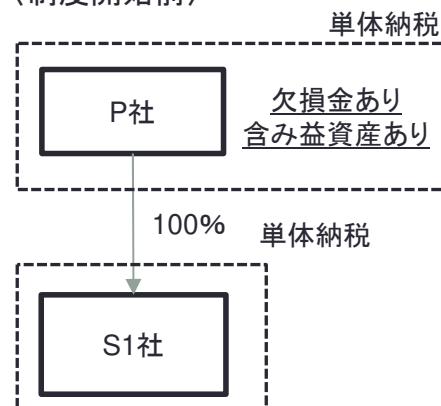
(4)親法人に関する課税(開始等前欠損金、時価評価課税)

①改正の趣旨

連結納税制度では、親法人の欠損金は制限なく連結グループに持ち込んで連結所得金額から控除することができる。グループ通算制度においては、個別申告方式とすることを前提とすると、「法人格を有する各法人が納税義務者になること」「親法人において集約して申告を行わないため、現行の連結納税制度に比べて、新制度へ移行しやすくなること」「欠損法人を親法人に仕立て上げることにより子法人の開始等前欠損金の制限が実質的に機能しなくなるおそれがあること」から、開始等前欠損金については、子法人に限らず、親法人も含めて自己の所得の範囲内でのみ繰越控除を可能とする制度となる。その他、開始等前欠損金および時価評価課税について、子法人と同様の取り扱いとなる。

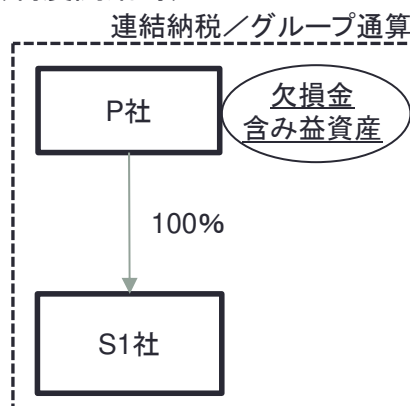
②親法人に対する制度開始時の課税

〈制度開始前〉



⇒ 制度開始

〈制度開始時〉



【改正前(連結納税)】
 ・開始等前欠損金は連結所得金額から控除可能
 ・時価評価の対象外

【改正後(グループ通算)】
 ・開始等前欠損金は切捨てまたは特定欠損金(自社所得の範囲のみで控除)となる
 ・時価評価の対象

↓
 子法人同様の取り扱いとなる

項目	改正前(連結納税制度)	改正後(グループ通算制度)
親法人の開始等前欠損金	<ul style="list-style-type: none"> ・切り捨てなし ・連結所得金額からの控除が可能(自己の所得の範囲内に限らない) 	<ul style="list-style-type: none"> ・以下のように、子法人と同様の取り扱いとなる ・一定要件を満たさない場合、制度開始前の欠損金が切捨て対象(要件は(6)参照) ・切り捨てられなかった場合においても、自己の所得の範囲内でのみ控除が可能(特定欠損金)
親法人の制度開始等時の時価評価課税	<ul style="list-style-type: none"> ・親法人は対象外 	<ul style="list-style-type: none"> ・親法人も子法人と同様、時価評価課税の対象となる

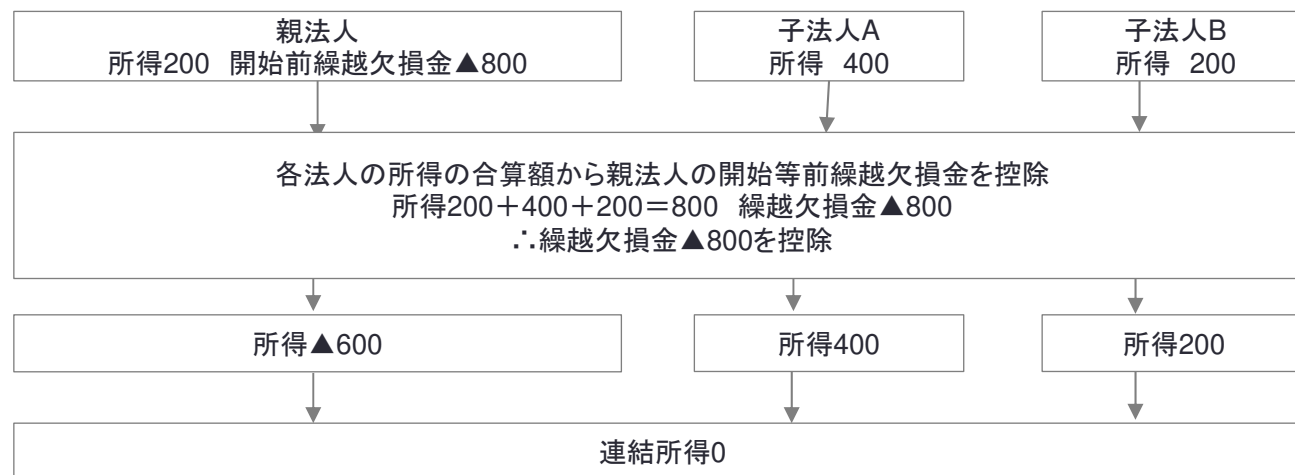
3. 改正の内容

(4)親法人に関する課税(開始等前欠損金、時価評価課税)

③親法人の開始等前繰越欠損金の計算例

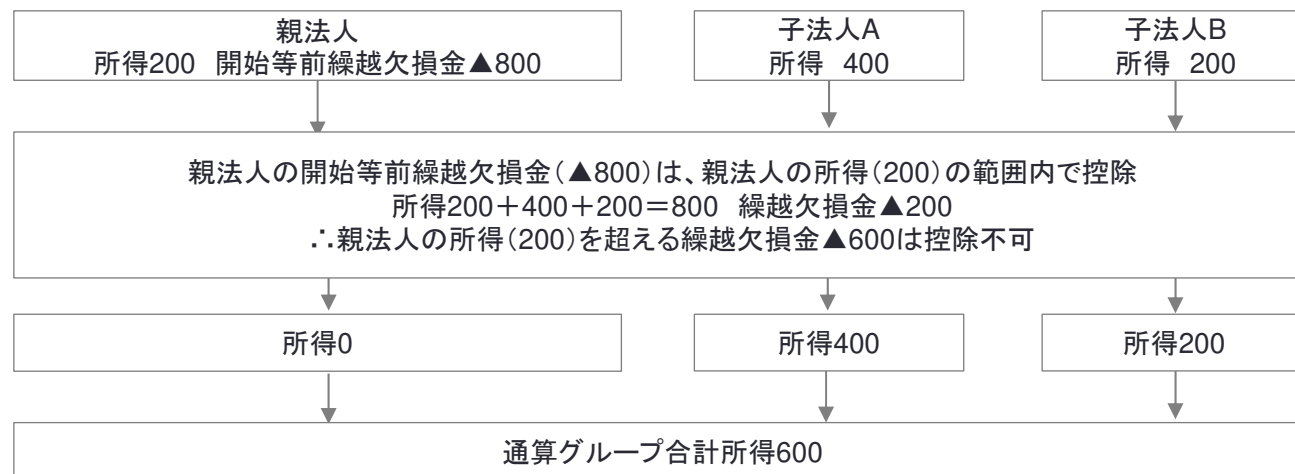
(※)下記計算は、改正前・改正後のいずれも通算グループ内のすべての法人が中小法人等である前提

・改正前(連結納税制度)



・改正後(グループ通算制度)

(※)下記計算は、親法人の開始等前欠損金の切捨てがない前提



28-21 (法人税:連結納税制度のグループ通算制度への移行)

3. 改正の内容

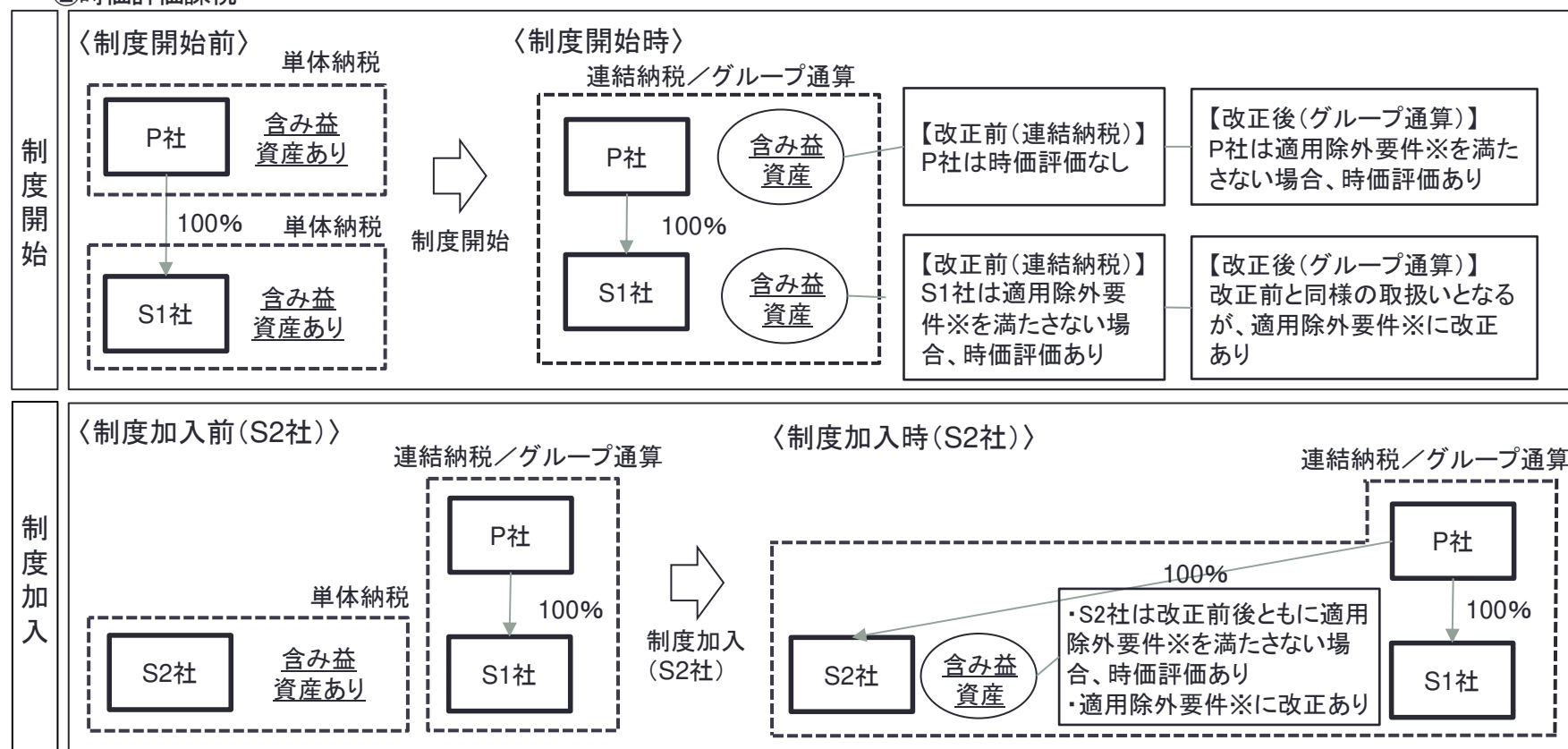
(5) 制度開始・加入時における時価評価課税／制度開始・加入前の欠損金の制限

① 時価評価課税の趣旨

(イ) 連結納税制度(改正前)・・・単体で事業活動を行って稼得した所得に対しては単体法人を納税単位として課税を行い、企業グループで事業活動を行って稼得した所得に対してはその企業グループを納税単位として課税を行うのが適当との考え方から、時価評価課税が行われる。

(ロ) グループ通算制度(改正後)・・・企業グループをあたかも一つの法人であるかのように捉え、その企業グループ内の各法人の所得金額と欠損金額を通算するなどの調整を行う仕組みであることから、租税回避防止等の観点を踏まえ、時価評価課税が行われる。

② 時価評価課税



※適用除外要件については、(6)を参照

3. 改正の内容

(5) 制度開始・加入時における時価評価課税／制度開始・加入前の欠損金の制限

③時価評価対象資産

項目	改正前(連結納税制度)	改正後(グループ通算制度)
時価評価対象資産	<p>固定資産、棚卸資産である土地(土地の上に存する権利を含む)、有価証券、金銭債権及び繰延資産が時価評価の対象となる。ただし、次の資産を除く。</p> <ul style="list-style-type: none">・子法人が親法人による完全支配関係を有することとなった日以後最初に開始する連結親法人事業年度開始の日の5年前の日以後に終了する各事業年度又は各連結事業年度において、国庫補助金等の圧縮記帳などの規定の適用を受けた減価償却資産・売買目的有価証券・償還有価証券・帳簿価額が1,000万円に満たない資産・含み損益が、子法人の資本金等の額の2分の1に相当する金額又は1,000万円のいずれか少ない金額に満たない資産・その他、一定の資産	<ul style="list-style-type: none">・大綱に記載なし

3. 改正の内容

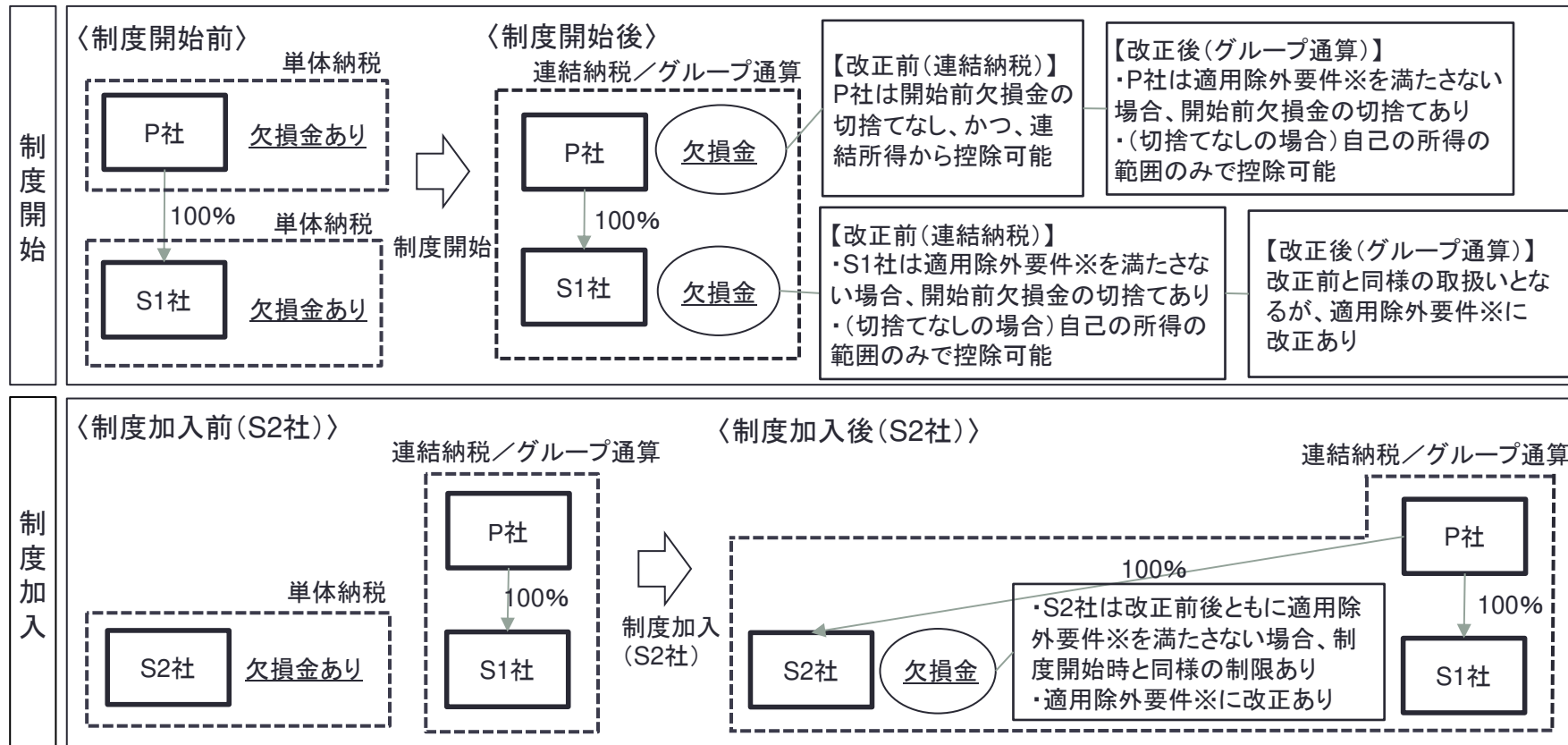
(5) 制度開始・加入時における時価評価課税／制度開始・加入前の欠損金の制限

④ 開始等前欠損金の制限の趣旨

(イ) 連結納税制度(改正前)・・・単体で事業活動を行って稼得した所得に対しては単体法人を納税単位として課税を行い、企業グループで事業活動を行って稼得した所得に対してはその企業グループを納税単位として課税を行うのが適当との考え方から、開始等前欠損金の制限が行われる

(ロ) グループ通算制度(改正後)・・・企業グループをあたかも一つの法人であるかのように捉え、その企業グループ内の各法人の所得金額と欠損金額を通算するなどの調整を行う仕組みであることから、租税回避防止等の観点を踏まえ、開始等前欠損金の制限が行われる

⑤ 欠損金等の制限



※適用除外要件については、(6)を参照

3. 改正の内容

(5) 制度開始・加入時における時価評価課税／制度開始・加入前の欠損金の制限

⑥ 制限される開始等前欠損金

項目	改正前(連結納税制度)	改正後(グループ通算制度)
開始・加入時に制限の対象となる法人	適用除外要件((6)①参照)を満たさない子法人	適用除外要件((6)①②参照)を満たさない親法人・子法人
開始・加入時に切捨て対象となる繰越欠損金	制度開始前・制度加入前の繰越欠損金が切捨ての対象	同左
開始・加入時に切捨てられなかった繰越欠損金の取扱い	<ul style="list-style-type: none"> ・親法人は連結所得から控除可能 ・子法人は自己の所得の範囲内でのみ控除が可能(特定連結欠損金) 	親法人、子法人のいずれも自己の所得の範囲内でのみ控除が可能(特定欠損金)
開始・加入後に生じる制限	なし	<p>開始・加入時において適用除外要件を満たす場合においても、開始・加入後に一定事由に該当した場合には、一定期間中、以下の制限が生じる可能性あり((6)④参照)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・支配関係発生前に生じた繰越欠損金の切捨て ・支配関係発生前から有する資産の開始等前の実現損失からなる繰越欠損金の切捨て ・支配関係発生前から有する資産の開始等後における実現損失の損金不算入 ・開始等後において生じた欠損金を損益通算の対象外としたうえで、特定欠損金とする ・支配関係発生前から有する資産につき、開始等後において生じた実現損失からなる欠損金を損益通算の対象外としたうえで、特定欠損金とする

3. 改正の内容

(6) 制度開始・加入時における時価評価課税および欠損金の制限(適用除外要件)

①適用除外要件について

以下の子法人(改正後は「法人」。すなわち、親法人も含む)については、開始等前の欠損金の持ち込み可能(ただし、自己の所得の範囲内でのみ控除可能)かつ、資産の時価評価課税なし。

項目	改正前(連結納税制度)	改正後(グループ通算制度)
制度開始時	<ul style="list-style-type: none"> ・連結親法人が株式移転により設立された法人である場合、設立時から継続して当該連結親法人との間に完全支配関係が継続している完全子法人 ・連結親法人との間に完全支配関係が5年超ある完全子法人 ・設立時から連結親法人との間に完全支配関係が継続している完全子法人 ・適格株式交換等により完全子法人化された法人 ・被合併法人等が5年超保有する、適格合併等により完全子法人化された法人 ・単元未満株式の買取り等により完全子法人化された法人 	<ul style="list-style-type: none"> ・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 ・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
制度加入時	<ul style="list-style-type: none"> ・連結親法人または連結子法人が設立した法人 ・適格株式交換等により完全子法人化された法人 ・適格合併等により被合併法人等が5年超保有する完全子法人化された法人 ・単元未満株式の買取り等により完全子法人化された法人 	<ul style="list-style-type: none"> ・通算グループ内の新設法人 ・適格株式交換等により加入した株式交換等完全子法人 ・適格組織再編成における支配関係がある場合の適格要件と同様の要件(②を参照)に該当する法人(加入直前に支配関係がある場合) ・適格組織再編成における共同事業要件と同様の要件(②を参照)に該当する法人(加入直前に支配関係がない場合)

②適格組織再編成と同様の要件

次のすべての要件(共同事業要件と同様の要件)に該当する法人(支配関係がある場合は、(イ)～(ハ)の3要件に該当する法人)

- (イ) 親法人との間の完全支配関係の継続要件
- (ロ) 当該法人の従業者継続要件
- (ハ) 当該法人の主要事業継続要件
- (二) 当該法人の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
- (ホ) 上記(二)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

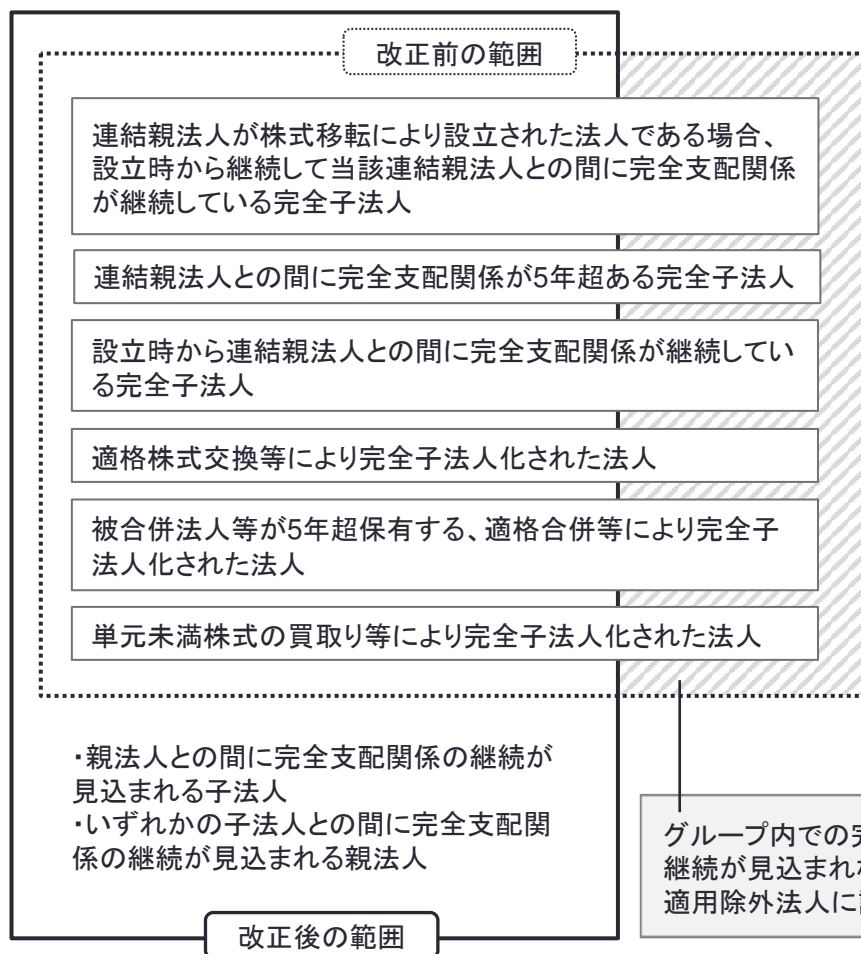
3. 改正の内容

(6) 制度開始・加入時における時価評価課税および欠損金の制限(適用除外要件)

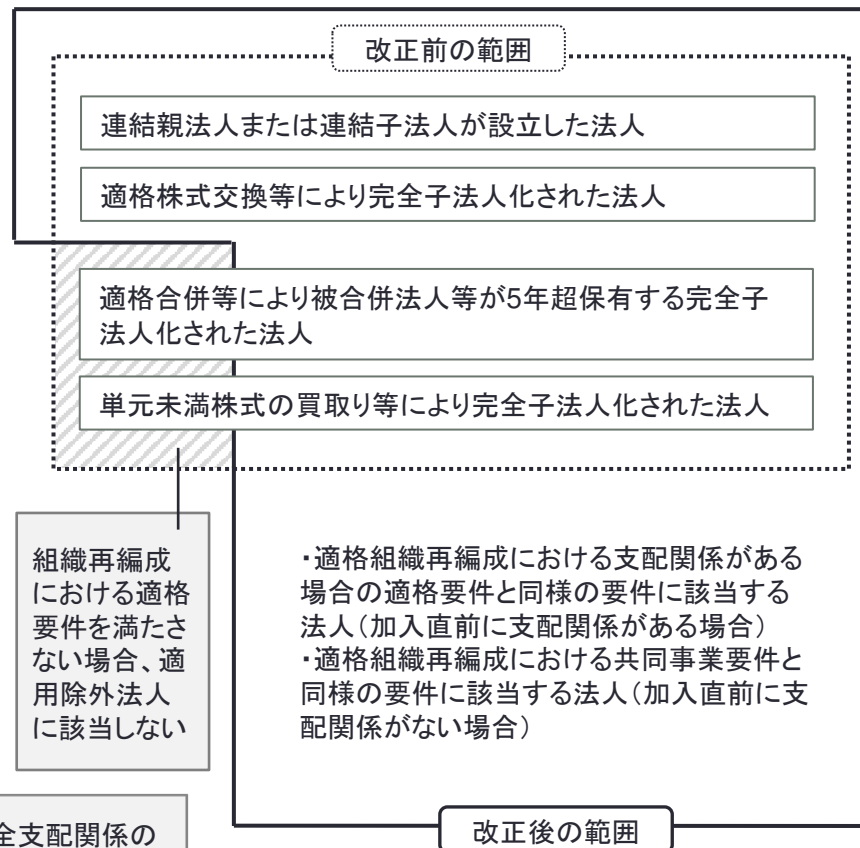
③影響を受ける法人

点線枠が改正前(連結納税制度)、実線枠が改正後(グループ通算制度)における適用除外法人の範囲となる。
一部法人を除き、適用除外法人の範囲は広がることとなる。

制度開始時



制度加入時



3. 改正の内容

(6) 制度開始・加入時における時価評価課税および欠損金の制限(適用除外要件)

④適用除外要件に該当した場合の一部制限

改正後においては、(6)①の適用除外要件を満たした場合においても、次のとおり、開始・加入前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、制限される

(イ) 支配関係発生後に新たな事業を開始した場合…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・加入前の実現損から成る欠損金を切り捨てるとともに、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とする

(ロ) 原価及び費用の額の合計額のうち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…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(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)とする

(ハ) (イ)又は(ロ)のいずれにも該当しない場合…適用開始後・加入後に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

※制限の対象となる資産の実現損の額は、組織再編税制における特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入制度と同様となる

⑤上記④の適用除外

以下の要件を満たせば、④の扱いも適用除外となる

(イ) 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。(ロ)において同じ。)に支配関係が5年超ある法人

(ロ) 通算グループ内のいずれかの法人と共同事業を行う法人として、次の法人

イ 加入の直前に親法人との間に支配関係がない法人で、適格組織再編成と同様の要件((6)②)に該当するもの

ロ 開始また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

a 当該法人の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 上記a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

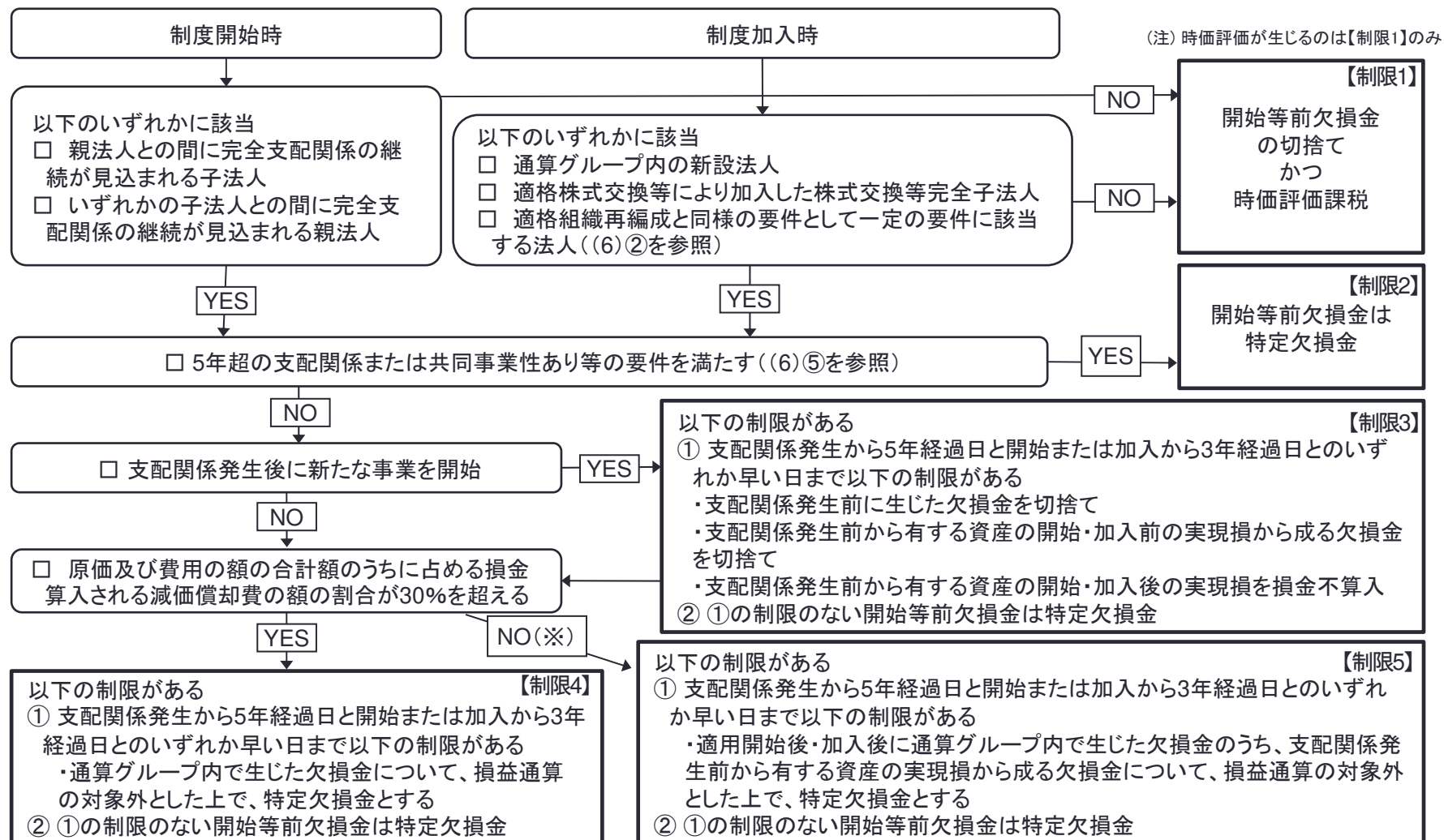
c 当該法人の上記aの主要な事業の事業規模拡大2倍以内要件又は当該法人の特定役員継続要件

(ハ) 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

3. 改正の内容

(6) 制度開始・加入時における時価評価課税および欠損金の制限(適用除外要件)

⑥ 制限判定のフローチャート



(※)「支配関係発生後に新たな事業を開始した場合」で「YES」に進んだ場合は、【制限5】に進まない(【制限3】で、より重度の制限を受けるため)

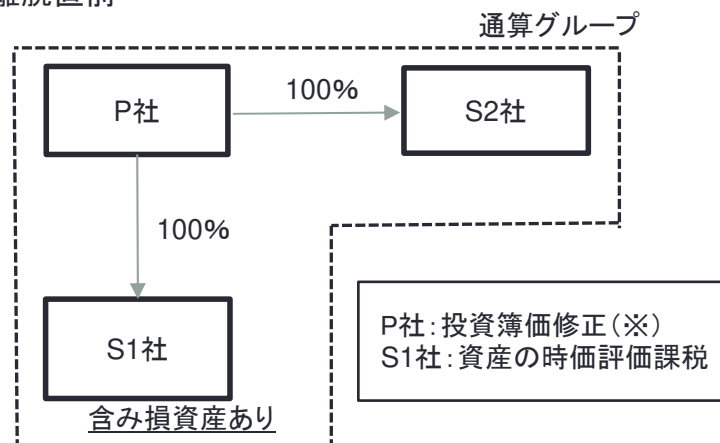
3. 改正の内容

(7) 制度離脱時における時価評価課税

① 制度離脱時の時価評価課税

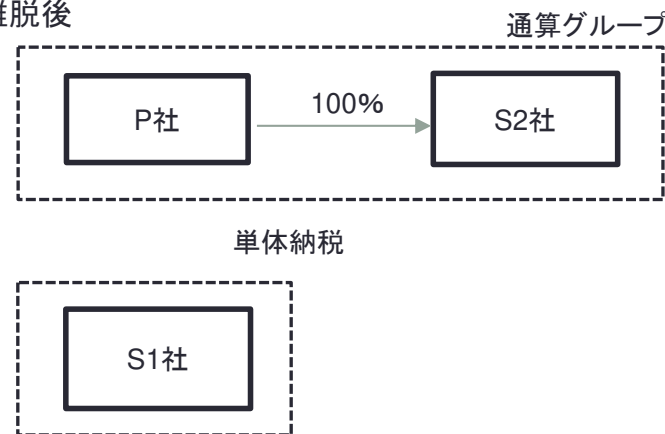
連結納税制度(改正前)・・・連結グループを離脱する法人はその資産を帳簿価額のままで持ち出すことができる(時価評価課税なし)
 グループ通算制度(改正後)・・・組織再編税制との整合性を図りつつ、損失の二重控除を防ぐため、新制度適用後の企業グループから離脱する法人が、その行う事業について継続の見込みがないなどの場合には、離脱時(直前の事業年度)にその法人の資産を時価評価させることとし、その評価損益を投資簿価修正(※)の対象とする。

制度離脱直前



※投資簿価修正については、(8)を参照

制度離脱後



② 時価評価課税の対象となる場合および対象資産

対象となる場合	対象資産
主要な事業を継続することが見込まれていない場合(離脱の直前における含み益の額が含み損の額以上である場合を除く)	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(これらの資産のうち帳簿価額が1,000万円未満のもの及び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を除く)
帳簿価額が10億円を超える資産の譲渡等による損失を計上することが見込まれ、かつ、その法人の株式の譲渡等による損失が計上されることが見込まれている場合	その資産

3. 改正の内容

(8) 投資簿価修正制度の見直し

①内容

グループ通算制度への移行に伴い、利益・損失の二重計上を防止する観点から、投資簿価修正制度が次の制度に改組される。

- (イ) 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。
- (ロ) 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。
- (ハ) 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。

(※)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(イ)から(ハ)までを適用しない。

3. 改正の内容

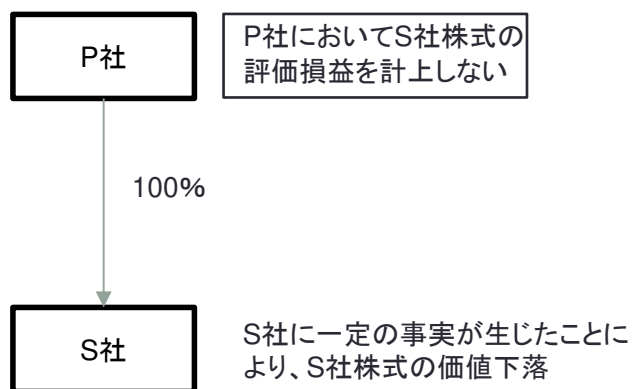
(8) 投資簿価修正制度の見直し

② 具体例

(イ) 通算グループ内の子法人の株式の評価損益について

前提:

- ・P社及びS社は、グループ通算制度の適用を受けている。
- ・P社が有するS社株式の帳簿価額は200である。
- ・S社に一定の事実が生じたことにより、S社株式の価値が下落し、当期末におけるS社株式の時価は50であると認められる。
- ・P社は帳簿価額と時価との差額である150につき、S社株式評価損として会計処理した。



別表調整

別表四

区分		総額	処分		
			留保	社外流出	
		①	②	③	
当期利益または当期欠損の額	1	円	円	配当	円
				その他	
加算	S社株式評価損否認	150	150		
減算					

別表五(一)

I 利益積立金額の計算に関する明細書						
区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額		
		減	増	① - ② + ③	④	
	①	②	③	④		
S社株式	円	円	150 円	150 円	円	
	円	円	円	円	円	

※留保項目の調整であることを前提として記載しているが、実際の取扱いについては今後公表される法令等を確認する必要がある。

会計上	(S社株式評価損)	150	(S社株式)	150
税務上		—		
調整	(S社株式)	150	(S社株式評価損)	150

3. 改正の内容

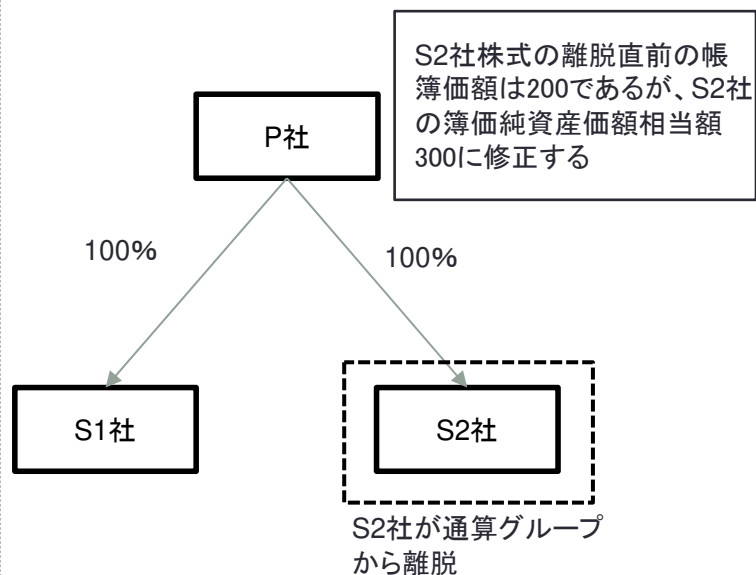
(8) 投資簿価修正制度の見直し

② 具体例

(ロ) 通算グループからの離脱法人の株式の帳簿価額

前提:

- ・P社及びS1社並びにS2社は、グループ通算制度の適用を受けている。
- ・P社は通算グループ外のX社に、S2社株式を350で譲渡した。
- ・S2社の簿価純資産価額相当額は300である。
- ・P社は帳簿価額200と譲渡価額350との差額である150につき、S2社株式譲渡益として会計処理した。



別表調整

別表四

区分	総額	処分		
		留保	社外流出	
		②	③	
当期利益または当期欠損の額	1	円	円	円
			配当	
			その他	
加算	2			
	3			
減算	4	100	100	
	5			

別表五(一)

I 利益積立金額の計算に関する明細書						
区分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額		
		減	増	① - ② + ③		
		②	③	④		
S2社株式	円	100 円	100 円		円	
	円	円	円		円	

会計上	(現金預金)	350	(S2社株式)	200	
			(S2社株式譲渡益)	150	
税務上	(S2社株式)	100	(利益積立金額)	100	
	(現金預金)	350	(S2社株式)	300	
			(S2社株式譲渡益)	50	
調整	(S2社株式)	100	(利益積立金額)	100	・・・別表五(一)のみの調整
	(S2社株式譲渡益)	100	(S2社株式)	100	・・・減算・留保の調整

3. 改正の内容

(9) みなし事業年度特例

連結納税制度においては、連結納税の加入により生じる子会社のみなし事業年度の事務負担を軽減するために、税務署への届出を行うことにより、加入日ではなく加入日の属する月次決算日をみなし事業年度の末日とする特例が適用されていた。

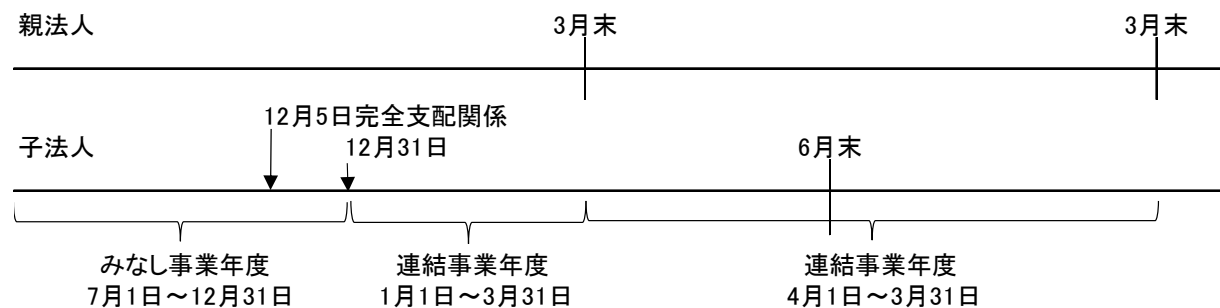
グループ通算制度においては、子法人が事業年度途中で加入・離脱した場合に以下の見直しを入れることにより、みなし事業年度が極力多く生じないような配慮がされる。

- ①事業年度途中で親法人との間に完全支配関係を有することになった日の前日の属する会計期間の末日の翌日をグループ通算制度の承認効力発生日及び開始の日にすることができる。
- ②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。

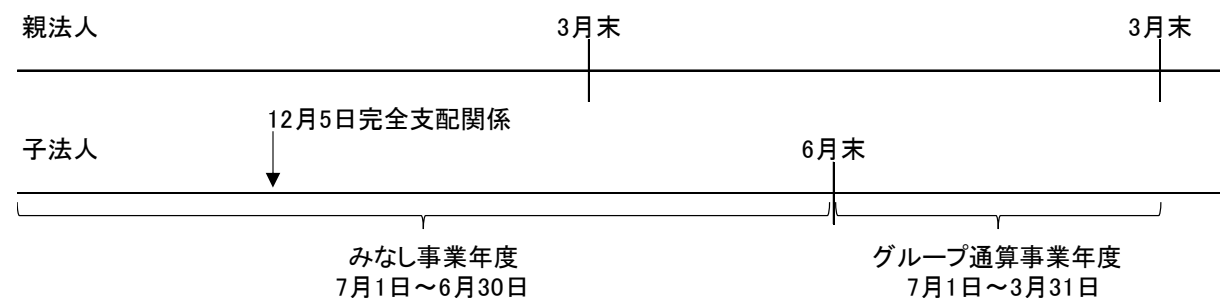
(例) 加入の場合

親法人3月末決算、子法人6月末決算、完全支配関係発生12月5日

・改正前



・改正後



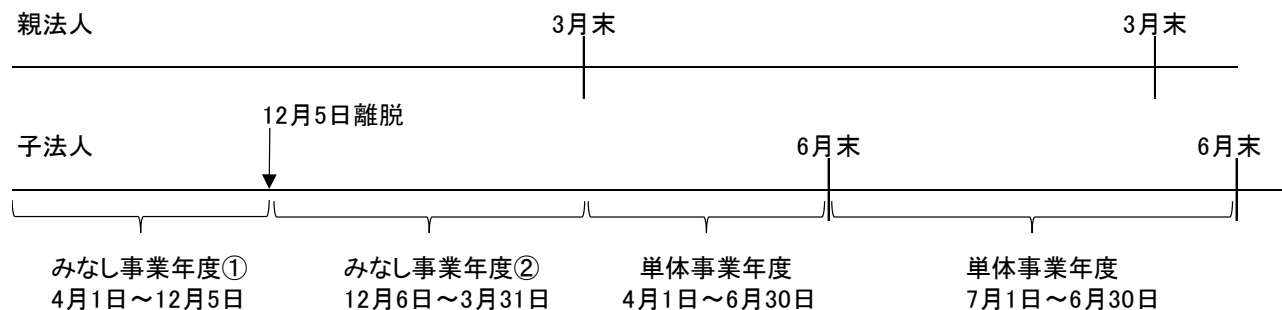
3. 改正の内容

(9) みなし事業年度特例

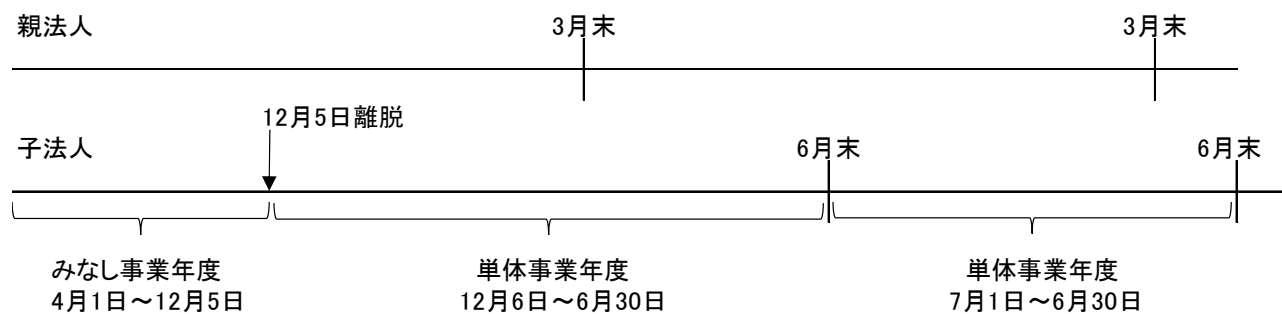
(例) 離脱の場合

親法人3月末決算、子法人6月末決算、グループ離脱日12月5日

・改正前



・改正後



4. 適用時期

グループ通算制度は、2022年(令和4年)4月1日以後に開始する事業年度から適用

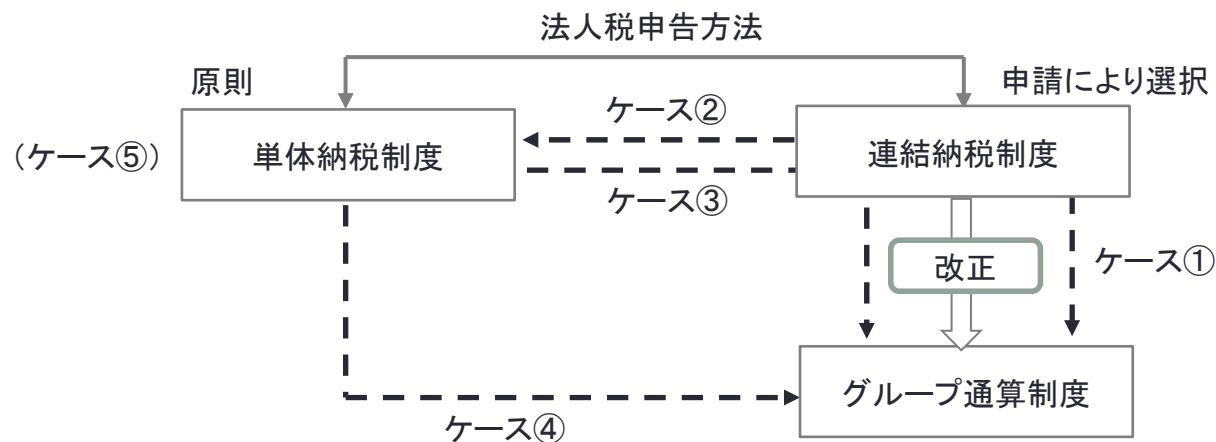
5. 実務上の留意点

グループ通算制度適用開始時に連結納税制度を適用している企業グループは自動的にグループ通算制度に移行することとなるが、連結親法人が2022年(令和4年)4月1日以後最初に開始する事業年度の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。

また、グループ通算制度の適用開始までおおよそ2年の期間があるため、グループ通算制度適用開始前に連結納税制度を適用することも可能な状況にある。

このような状況を踏まえ、今後どの制度を採用するかについて検討をする必要がある。

<グループ通算制度移行時のパターン>



<各ケースごとの会社の例示> ※各ケースの詳細は次頁以降に記載

(1) 現在、連結納税制度を適用している法人

- ケース① グループ通算制度に移行
- ケース② 単体納税制度に戻る

(2) 現在、単体納税制度を適用している法人

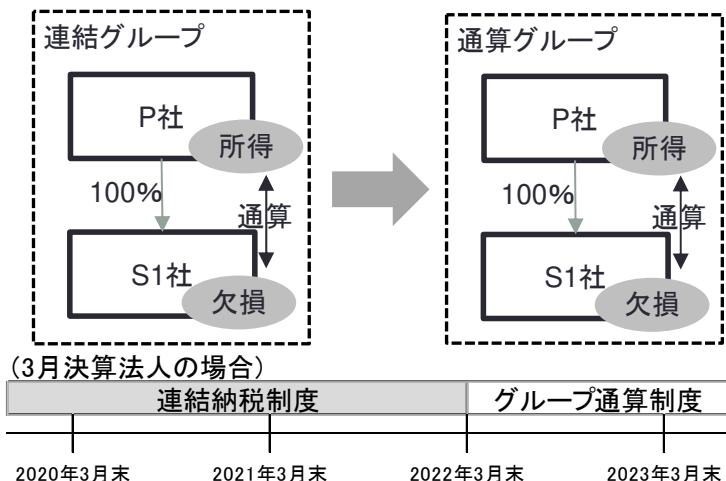
- ケース③ 連結納税制度を適用した後、グループ通算制度に移行
- ケース④ グループ通算制度開始後に適用
- ケース⑤ 単体納税制度を継続

5. 実務上の留意点

(1) 現在、連結納税制度を適用している法人

ケース① グループ通算制度に移行

(前提) S1社は研究開発を積極的に行っており所得は経常的に赤字

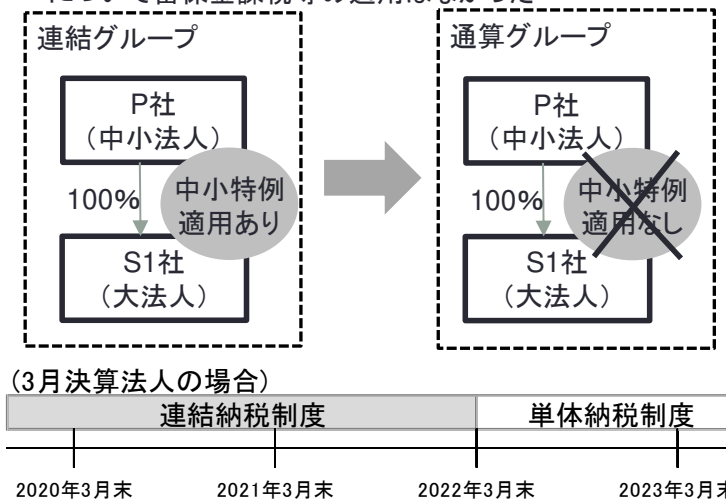


<想定される例示>

- 企業グループ内に経常的に欠損が生じる法人や単体では使い切れない繰越欠損金を有する法人がある場合(グループ間の損益通算メリットがある場合) ※左記図参照
- 親法人の開始前欠損金を引続き子会社と通算したい場合
- 全体計算の仕組みが維持される税額控除制度(研究開発税制・外国税額控除等)を継続して利用したい場合

ケース② 単体納税制度に戻る

(前提) 改正前は親法人P社が中小法人のためグループ内の全社について留保金課税等の適用はなかった



<想定される例示>

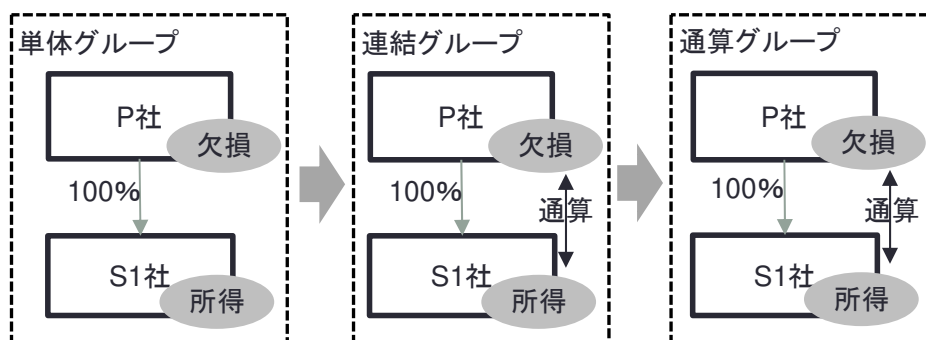
- 企業グループ内の法人のいずれかに大法人や適用除外事業者が存在する場合(グループ内の全法人が中小特例を利用できなくなる場合) ※左記図参照
- 企業グループ内の法人全てが経常的に黒字、かつ、欠損金が無いため通算メリット等がなく、従前より連結納税制度の適用をやめたいと考えていた場合(連結納税制度は任意解除不可)
- 今後大法人の取得を予定しており、中小特例が使用できなくなるリスクがある場合
- グループ通算制度移行に伴うコスト(システム利用料や労働力)及び事務負担に対応するマンパワー不足に不安のある場合
- 単体に戻ることに伴うデメリットがなく、一旦様子を見たい場合

※3月決算法人の場合、2022年(令和4年)3月31日までに届出が必要

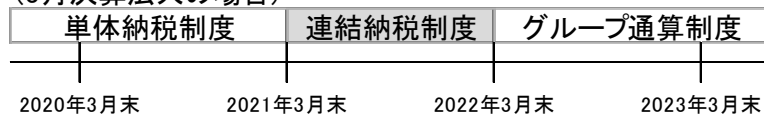
5. 実務上の留意点

(2) 現在、単体納税制度を適用している法人

ケース③ 連結納税制度を適用した後、グループ通算制度に移行



(3月決算法人の場合)



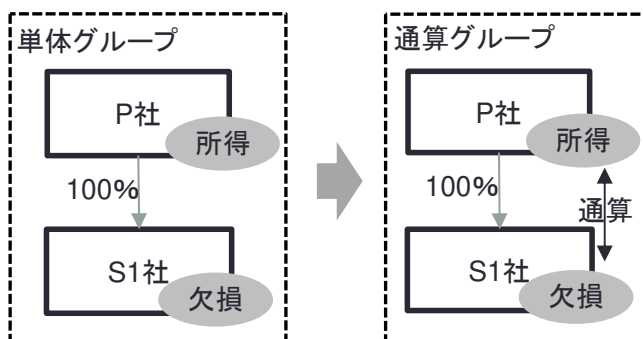
<想定される例示>

- すでに連結納税制度を開始することについて意思決定をしている場合
- 親法人に単体では使い切れない繰越欠損金があり、連結納税導入に伴うコスト等を考慮しても適用にメリットがある場合※

※大綱の表現からは親法人の開始前欠損金を制限なく使用できると考えられるが、実際の取扱いについては今後公表される法令等を確認し慎重に検討する必要がある

※3月決算法人の場合、2020年(令和2年)12月末までに連結納税制度の承認申請が必要

ケース④ グループ通算制度開始後に適用



(3月決算法人の場合)



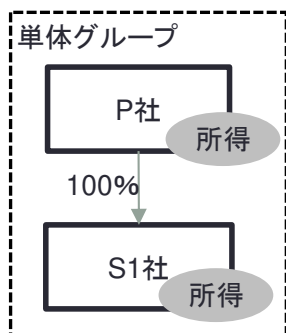
<想定される例示>

- 企業グループ内に経常的に欠損が生じる法人がある場合(グループ間の損益通算メリットがある場合) ※左記図参照
- 全体計算の仕組みが維持される税額控除制度(研究開発税制・外国税額控除等)を利用したい場合
- 事務負担や導入コストの観点から連結納税制度の導入を見送っていた場合
- M&A等により取得した法人の開始・加入時におけるデメリット(欠損金切捨て等)により連結納税制度の導入を見送っていた場合

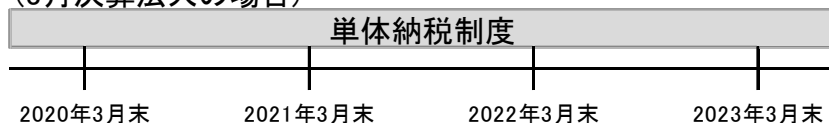
5. 実務上の留意点

(2) 現在、単体納税制度を適用している法人

ケース⑤ 単体納税制度を継続



(3月決算法人の場合)



<想定される例示>

- 企業グループ内の法人の全てについて課税所得が生じている等、損益通算の必要性がない場合 ※左記図参照
- 企業グループ内に大法人があり、グループ通算制度で中小法人特例が適用できないことがデメリットとなる場合

グループ通算制度移行時の検討スケジュールのポイント

<現在、連結納税制度を適用している法人>

- ケース②(単体納税制度に戻る)の場合は、連結親法人が2022年(令和4年)4月1日以後最初に開始する事業年度の開始日の前日までに税務署長に届出が必要なため、同日までに判断する必要がある(3月決算の場合、2022年(令和4年)3月末が届出期限)。届出を行わない場合は、自動的にグループ通算制度に移行する。

<現在、単体納税制度を適用している法人>

- ケース③の場合、連結納税制度を適用しようとする事業年度開始の日の3月前の日までに承認の申請をしなくてはならないため、同日までに判断する必要がある(3月決算の場合、2020年(令和2年)12月末が承認申請期限)。

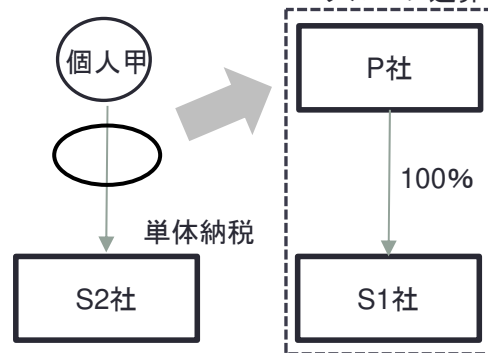
5. 実務上の留意点

(3) 加入時、離脱時の課税及び主な検討事項

ケース①

グループ通算制度を適用しているP社が、S2社の株式を購入し、100%子会社化する場合

S2社株式の売買



■ 加入時点で検討すべき課税関係

<個人甲>

①譲渡所得税等(20.315%の分離課税(所得税、復興特別所得税および住民税))

<P社>

①投資簿価修正・・・S2社とP社との間に完全支配関係の継続が見込まれない場合、P社においてS2社株式を時価評価し、評価損益を計上する(S2社が加入後、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場合は適用なし)(8)参照

<S1社>

特になし

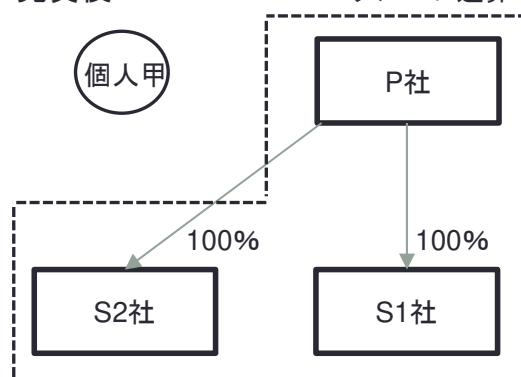
<S2社>

①時価評価課税・・・(5)(6)参照

②制度加入前欠損金の制限・・・(5)(6)参照

③みなし事業年度特例・・・(9)参照

売買後



■ グループ通算制度に関する主な検討事項

・S2社の資本金が1億円超である場合、P社およびS1社が資本金1億円以下であったとしても、P社およびS1社は中小特例が使えなくなるため、その影響について検討
・P社またはS1社と、S2社の間で、組織再編成における共同事業要件と同様の要件を満たすことができるかどうかについて検討(S2社の特定役員が退任する場合は特に注意)

・S2社が時価評価課税・欠損金の切捨てを受ける場合、S2社株式の取得対価への影響を検討

・S2社にみなし事業年度が生じる場合、申告作業の進め方について検討

・S2社の100%子会社がある場合、当該100%子会社もグループ通算制度に加入することになるため、時価評価課税や制度加入前欠損金の制限について検討

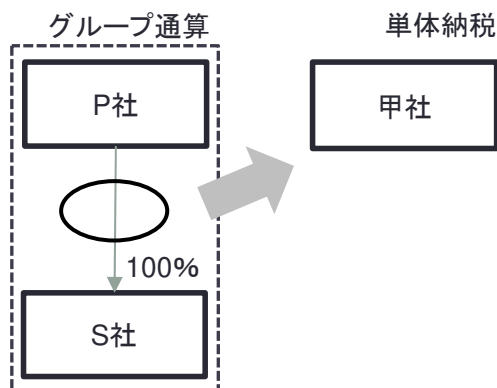
5. 実務上の留意点

(3) 加入時、離脱時の課税及び主な検討事項

ケース②

グループ通算制度を適用しているP社が、S社の株式を甲社に売却する場合

S社株式の売買



■ 離脱時点で検討すべき課税関係

<P社>

- ①投資簿価修正(離脱直前)・・・S社株式の帳簿価額をS社の簿価純資産価額とする (8)参照
- ②譲渡損益の計上
- ③P社の100%子会社がS社のみである場合、P社は単体納税に戻る

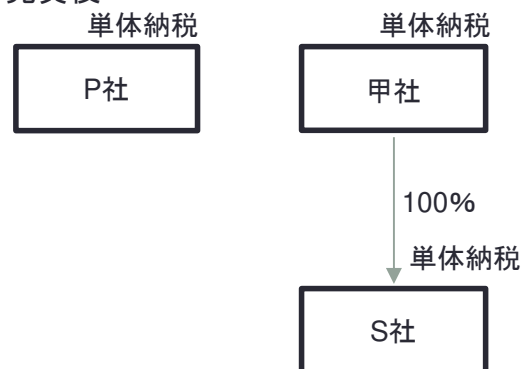
<甲社>

特になし

<S社>

- ①制度離脱時の時価評価課税(離脱直前)・・・S社の行う事業について継続の見込みがないなどの場合には、S社の資産を時価評価 (7)参照
- ②みなし事業年度・・・(9)参照(改正前は、みなし事業年度として、S社離脱日に開始する事業年度終了の日をP社の事業年度終了の日とする必要があるが、改正後は不要となる)

売買後



■ グループ通算制度に関する主な検討事項

- ・S社が時価評価課税を受ける場合、S社株式の譲渡対価への影響について検討
- ・S社にみなし事業年度が生じる場合、申告作業の進め方について検討
- ・S社に100%子会社がある場合、当該100%子会社もグループ通算制度を離脱することになるため、時価評価課税やS社における投資簿価修正について検討