

【特集】

グループ通算制度への期待と今後のあり方～メリット&デメリットのポイントを踏まえて～

平成14年度税制改正で導入された連結納税制度は、企業グループの一体的経営を進展させ、競争力を強化する中で有効に活用されてきた。しかし、各法人の税務情報を連結グループ内で集約する税額計算が煩雑であり、税務調査後の修正・更正等に時間がかかり過ぎる、といった指摘もあり、損益通算のメリットがあるにもかかわらず、連結納税制度を選択していない企業グループも多く存在するとの指摘もあった。

そこで、令和2年度税制改正では、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・強化を図るため、連結納税制度が見直され、「グループ通算制度」へ移行された。

今号では、令和4年4月1日から施行されたグループ通算制度について、その制度の内容を検証するとともに、制度への期待と今後の課題についてご提言いただいた。

1—グループ通算制度—連結納税制度の見直しと新制度の基本的枠組—

●渡辺徹也

2—損益通算と欠損金の通算●西本靖宏

3—開始・加入と離脱に伴う時価評価と繰越欠損金の取扱い●菅原英雄

4—所得計算・税額控除等と通算調整項目●足立好幸

5—組織再編税制との整合性●多田雄司

グループ通算制度—連結納税制度の見直しと新制度の基本的枠組—

渡辺徹也 ● 早稲田大学教授

はじめに

令和2年3月に公布された所得税法等の一部を改正する法律（令和2年法律第8号）により創設された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ことになった。グループ通算制度を一言で述べるとすれば、連結納税制度から「損益通算の基本的な枠組み」を維持しつつ、各法人が単体ごとに個別申告を行う（個別に法人税額等の計算及び申告を行う）制度ということになる⁽¹⁾。本特集は、この制度改正を取り上げたものであり、当初、筆者に与えられた仮の個別テーマは「グループ通算制度の基本構造（連結納税制度の理想と失敗）」であった。

平成14年度改正で導入されてから既に15年余を経た連結納税制度が見直されることにな

り、当該制度の廃止に伴って単体申告としてのグループ通算制度が創設された⁽²⁾。もっとも、連結納税制度が「失敗した」と評価されるべきかについては、議論の分かれるところではないかと思う。少なくとも、これまで連結納税制度を利用してきたすべての納税者にとって、この制度が失敗作であったとはいえないであろう。一方で、新制度創設の過程では、連結納税制度の残すべき部分と捨てるべき部分（あるいは改善すべき部分）が吟味され、納税者一般及び課税庁にとって、よりよい制度になるよう意図されたこともまた事実である。そこで、本稿のタイトルを標記のように変更し、連結納税制度の見直しという視点から、グループ通算制度の基本的枠組をみていくことにより、新制度の理解につとめることにした。

検討に際しては、主として政府税制調査会の専門家会合から公表されている「連結納税制度の見直しについて」⁽³⁾という報告書（以

(1) 財務省HP「令和2年度税制改正」(令和2年3月)〈https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei20/hojin.html#hojin03〉参照。なお、本稿で引用するリンクの最終確認日はいずれも2022年6月20日である。

(2) 中塚秀聡「グループ通算制度—連結納税制度からの移行に伴う取扱いを中心として」租税研究868号113頁(2022年)参照。

(3) 連結納税制度に関する専門家会合「連結納税制度の見直しについて」(令和元年8月27日)〈<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/1zen24kail.pdf>〉参照。

下「報告書」⁽⁴⁾という)を参照する。かつて組織再編税制が導入される際には、当時の税調から制度に関する「基本的考え方」⁽⁵⁾が公表された。今回の「報告書」も、今後の訴訟等において上記「基本的考え方」と同じような(あるいはそれ以上の)重要な役割を果たす可能性がある⁽⁶⁾。なお、「報告書」以外の資料としては、①財務省「令和2年度税制改正」⁽⁷⁾、②国税庁「グループ通算制度の概要」⁽⁸⁾、③財務省「令和2年度税制改正の解説『連結納税制度の見直しに関する法人税法等の改正』」⁽⁹⁾といったものがある。これらは国税庁「グループ通算制度とは」⁽¹⁰⁾に示された資料でもある。そこでは、上記①が「制度のごく簡単な概要をお知りになりたい方」、上記②が「制度の基本的な内容をお知りになりたい方」、上記③が「制度をより詳しくお知りになりたい方」への資料としてそれぞれ紹介されている。

本稿では、改正の概要をまず示し(I)、それに続いて「報告書」における幾つかの内容(「連結納税制度の見直しの意義」「見直しに当たっての基本的考え方」「新たな制度の基本的な仕組み」部分)を取り上げて説明し

た上で(Ⅱ、Ⅲ、Ⅳ)、それぞれについて若干の個人的なコメントを行う(V)。

I 制度の概要

紙幅の関係上簡潔な内容となるが⁽¹¹⁾、まず制度の概要を以下に述べる。これは、上記①が示した「改正の概要」の主たる部分に関連する現行法の条文を付したものである。

●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(法人税法74条等)。

●損益通算・税額調整等

欠損法人の欠損金額をグループ内の他の法人の所得金額と損益通算する(法人税法64条の5、64条の7等)。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、通算グループ全体で税額

(4)「報告書」という名称は、財務省HP「令和2年度税制改正の解説」822頁に倣った(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2020/explanation/index.html) 参照。

(5) 税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」(第2回総会(平成12年10月3日)資料)(https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/gijiroku/soukai/2000/a02kai_2.html) 参照。

(6) 上記「基本的考え方」は、ヤフー事件第一審(東京地判平成26年3月18日訟月60巻9号1857頁)やTPR事件(東京地判令和元年6月27日訟月66巻5号521頁、東京高判令和元年12月11日金商1595号8頁)の判決等で引用されている。

(7) 財務省・前掲注(1) 参照。

(8) 国税庁HP「グループ通算制度の概要」(令和2年4月)(https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei2020/pdf/01.pdf) 参照。

(9) 財務省・前掲注(4) 820頁参照。

(10) 国税庁HP「グループ通算制度とは(パンフレット等)」(https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/hojin/group_tsusan/pamphlet.htm) 参照。

(11) より詳しい制度の概要として、大野久子「グループ通算制度の概要と実務上の課題」租税研究862号74頁(2021年)、取扱通達については、北田泰隆「グループ通算制度に関する取扱通達について」租税研究856号5頁(2021年) 参照。

控除額を計算する（租税特別措置法42条の4，法人税法69条）。

●組織再編税制との整合性

開始・加入時の時価評価課税・繰越欠損金のグループへ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の持込み制限の対象を縮小する（法人税法57条、64条の11、64条の12等）。

●親法人の適用開始前の繰越欠損金の取扱い

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（法人税法64条の7、64条の11等）。

●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（法人税法52条1項、57条11項、66条6項、67条1項等）。

Ⅱ 連結納税制度の見直しの意義

(1) 総論

「報告書」は、見直しの意義における「総論」として、(a) 完全支配関係にある企業グループの経営形態はさまざまで、親法人への情報や意思決定がそれほど集約しているわけではない点、(b) 連結納税制度は、所得計算及び税額計算が煩雑になる上、連結法人間での連絡・調整手続も煩雑で、特に税務調査が行われた後の修正申告又は更正・決定（以下「修正」という）に時間がかかり過ぎる点をあげて、見直しの必要性を説く（括弧書きの英小文字は筆者、以下同じ）。

また、(c) 見直しを行う際の観点は「事務

負担の軽減を図るための簡素化やグループ経営の多様化に対応した中立性・公平性」であり、(d) 議論の前提として「完全支配関係にある企業グループ内における損益通算を可能とする基本的な枠組みを維持する」ことが示されている。

(2) 現状の課題等

「報告書」は「現状の課題等」として、まず(e) 連結納税制度が「制度設計が複雑で納税者にとって理解が難しい場合もある上、グループ調整計算を行う必要がある」こと、「後発的に修正事由が生じた場合の納税者及び課税庁の事務負担が過重になっている」こと、「各企業グループの事務処理能力の差が連結納税制度の選択に影響を与え、同様の経営を行っている企業グループ間での課税の中立性・公平性が少なからず損なわれている」こと等をあげて、「企業における事務負担の軽減の要請や、課税庁の事務負担の増加等に対応するためにも、制度の簡素化を図る必要がある」とする。

次に、(f) 連結納税制度導入時に考えられていた企業グループの「意思決定や会計情報その他の情報の親法人への集約化」の程度は、「企業により差が生じている実態があり、…企業グループを一つの納税単位とすることは必ずしも経済社会の実態を十分に反映していない部分もある」としている。そして、(g) 平成22年に導入されたグループ法人税制（個別申告を前提とした制度）を参照しつつ、「グループ法人税制も連結納税制度と同様に、企業グループの一体性に着目した制度であり、企業グループ内での法人間の損失及び繰越欠損金の共同利用（以下「損益通算」という。）を可能にするとしても、必ずしも企業グループ全体を一つの納税単位とする必要はなくなってきているとも考えられる」と述べる。

また、(h) 平成13年度に導入された組織再編税制について、（その後の経済社会の変

化に伴い) 対象とする範囲や適格要件の見直しが続けられてきた結果、「現状では、完全子法人化により連結納税制度に加入する際、適格組織再編成として行う場合と適格組織再編成以外の方法として行う場合とで、含み損益及び欠損金について課税上の取扱いが異なっており、中立的でなくなっている」とする。

これらの課題が存するために、連結納税制度を見直すことには一定の意義があるというわけである。そこで以下では、そのような「見直しに当たっての基本的考え方」について、その主な部分をみていくことにする。

Ⅲ 見直しに当たっての基本的考え方

「報告書」は、見直しに当たって「企業グループの一体的運営が行われているという実態を踏まえ進めていく」とした上で、具体的には (i) 「完全支配関係にある企業グループ内における損益通算を可能とする基本的な枠組みは維持しつつ、制度の簡素化により、企業の事務負担の軽減を図ることで、企業グループの事務処理能力の差が制度の選択に与える影響をできる限り小さくし、同様の経営を行っている企業グループ間での課税の中立性・公平性を確保する」必要があり、あわせて (j) 「後発的に修正事由が生じた場合にはできる限り事務負担が生じないよう、制度の簡素化を図る」必要があるとされる。なお、(k) 地方税については、「今般の検討は、現行の地方税の基本的な枠組みを見直すものではない」とされている。

続けて、(l) 「法人による完全支配関係にある企業グループ内で損益通算を行うとしても、企業グループといえども複数の法人の集まりであることから、納税申告を企業グループ全体で一つとするか法人ごととするかは、

あくまで申告手続の問題でしかない」と捉え直すこともできる」と述べる。そして、外国における扱いを参照した後、1つの結論として (m) 「見直し後の制度は、企業グループ全体を一つの納税単位とする制度に代えて、法人格を有する各法人を納税単位として、課税所得金額及び法人税額の計算及び申告は各法人がそれぞれ行うこと（以下「個別申告方式」という。）を基本とすることが適当」とする。加えて、(n) 「見直し後の制度は、現行の組織再編税制と整合性がとれた制度を目指し、課税の中立性を確保することが適当」とも述べている。

Ⅳ 新たな制度の基本的な仕組み (特に重要と思われる部分)

「報告書」は、まず「適用対象」に関する部分において、(o) 「損益通算を行うことができる企業グループについては…完全支配関係があることを要件とすべき」とし、仮に100%未満の支配関係の企業グループにおいてもグループ通算制度が適用できるとするならば、「グループ内の法人間での損益通算による税額の増減に相当する額を各法人間で適正に分配しなければ、少数株主の利益が害されることとなる」ことを前提に「少数株主の利益が害されないような制度を目指せば、制度の複雑化は避けられない」だけでなく、「会社法上、子法人の少数株主を保護するための親法人の責任や代表訴訟によるその責任の追及に関する規定が設けられていない中で、税法上、子法人の少数株主と親法人との利益が相反する構造が内在する損益通算を容認することについては、慎重な検討が必要と考えられる」と述べる。

次に、「課税所得金額及び法人税額の計算」に関する部分では、損益通算の方法について、(p) 「各欠損法人の欠損金及び企業グループ

内の繰越欠損金の額を各所得法人の所得金額等の比で配賦するプロラタ方式」を提唱する。また、「修正の場合」について、(q)「損益通算できる損失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（遮断する）仕組みとする」ことが提唱されている。

続く、「時価評価課税及び欠損金の制限」に関する部分では、「基本的考え方」として、(r)「時価評価課税の対象外で、欠損金を持込み可能な法人について、組織再編税制と整合的になるよう見直し、公平・公正な税負担の観点を踏まえつつ、対象を拡大する」と述べられている。そして、「親法人の取扱い」として(s)「開始・加入前の欠損金については、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することができる制度」が示されている（そうでない方法と両論併記）。さらに、「包括的な租税回避行為防止規定」に関する部分において、(t)「一連の行為の中で損益通算等の要素を利用するなど多様な租税回避行為が想定されるため…包括的な租税回避行為防止規定が必要である」とされている。

また、「課税所得金額及び法人税額のグループ調整計算」部分では、(u)「グループ調整計算は、企業グループの一体的経営に影響を及ぼすことから、現行制度を前提とした企業経営を行っている企業グループに対する影響に配慮が必要である」とされている。

V 若干のコメント

(1)「連結納税制度の見直しの意義」部分

(a) は、一部の企業グループの経営形態が、連結納税という制度の想定したレベルにまで達していなかったことを示唆しているようである。(b) は、実際に連結納税制度を導入してみると、予想外に修正に手間取ることが判明したということであろう⁽¹²⁾。理論的には正しい課税制度であっても、(納税者あるいは課税庁に) それを実行する事務負担能力が伴わなければ、当該制度を導入・維持することは難しい⁽¹³⁾。(a) (b) 部分を通じて、いわば「身の丈にあった」制度へと見直すための議論を始めたというようにも読める。

(c) は見直しの指針のようなものであり、それ以外の箇所でもたびたび登場する。例えば、「簡素化」は(e) (i) (j)、事務負担は(e) (i) (j)、中立性は(e) (h) (i) (n)、公平性は(e) (i) (r) においても言及されている。(d) からは、企業グループ内で損益通算を認めるという内容が最初から外せない議論の前提であり、これこそが制度の中核だと考えることができる。それは、「グループ通算制度」⁽¹⁴⁾というこの制度の名称にも表れている。

(e) について、国と納税者という区別でいえば、「報告書」は国側が作成したものであるから、課税庁側の事務負担が過重になっていたことについてはその通りであろう⁽¹⁵⁾。一方で、納税者側の事務負担には企業ごとに程度に差がありうる。それについては、「事務処理能

(12) 山林茂生=鈴木久志=幡野正仁「連結納税制度の見直しについて」税大論叢89号21頁（2017年）参照。

(13) 国際課税の領域になるが、OECD/G20のBEPS包括的枠組が2021年に大枠合意に至る過程において、多くの新興国及び途上国が、自分たちにとって執行可能で簡便な制度の導入を強く主張したのは記憶に新しい。本田光宏「新興国・途上国の動き」ジュリスト1567号42頁（2022年）参照。

(14) 「報告書」9頁に「グループ通算制度（仮称）」として、この制度の名称が示されている。

力の差」という表現があるので、「報告書」でも認識されていたようにみえる。そうだとすれば、事務処理能力の十分ある企業にとっては、(e)における記述が「現状の課題」に該当しない可能性がある。同様に、「事務負担の軽減の要請」も企業ごとに程度差がありうることになる。それでも「報告書」は、事務負担の問題を中立性・公平性の問題と捉えて、制度の見直しが必要と考えたのであろう。これは1つの価値判断であり、故に賛否が分かれる可能性はある。同じことは、(f)における「企業により差が生じている」という部分にもみて取れる。連結納税制度導入時に考えられていたような「集約化」が進んだ企業もあれば、そうでない企業もあったが、「報告書」はどちらかといえば後者の企業を念頭に置いて、見直しの必要性を述べている。

(g)については、「とも考えられる」という表現からみて、「現状の課題」への唯一の解決策を示したわけではない。ただし、「企業グループ全体を一つの納税単位」としてきたことが、仮に「課題」を生ぜしめた原因の根幹であると捉えることができるならば、それを廃止して単体課税へ移るという選択自体は、(論理必然的ではないが)1つの自然な流れのように感じられる。

(h)について、組織再編税制は必要性があって改正されてきたのだから、今回は連結納税制度の方を見直してみたということであろう。これら2つの制度は、今後も経済社会の変化に応じてそれぞれ改正される可能性があるが、その際には両制度の中立性について引き続き注意しておく必要がある。

(2)「見直しに当たっての基本的考え方」部分

(i)では、(d)で示した議論の前提が忠実に再現されている。なお、完全支配関係にならない企業グループが制度の対象外となるのは、連結納税制度の場合と同じである。また、(j)は(b)(e)で示された修正に関する課題等を受けた解決策として提示されている⁽¹⁶⁾。(k)では、グループ通算制度が、連結納税制度と同様、地方税⁽¹⁷⁾における損益通算を予定していない旨が記載されている。ただし、改正前は、国税と地方税で申告方式が異なる場合があったが、改正後は両税ともに個別申告方式で統一されることになる。

(l)における「申告手続の問題でしかない」という部分については、議論の余地を残す⁽¹⁸⁾。この部分は、「手続の問題」として割り切る⁽¹⁹⁾ことで、(m)で提唱される個別申告方式へと道筋をつける重要な役割を果たしているようにもみえる。

(15) 税調の専門家会合に提示された国税庁の資料によれば、連結法人の場合、申告書内容の検討から調査終了までの日数が単体法人と比べ多いとされている。国税庁「連結法人の管理・調査の状況」(平成31年2月14日)3頁〈<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/30renketsu2kai3.pdf>〉参照。

(16) 増井良啓「結合企業課税の20年：2001-2021」税大ジャーナル34号79頁(2022年)は、「報告書」の(i)(j)部分について「企業ニーズのあるところで実をとる」、後述する(l)部分について「実用本位の発想への転換」といった表現を使って説明している。

(17) 具体的には、法人住民税法人税制及び法人事業税所得割のことだと思われる。総務省HP「令和2年度地方税制改正・地方税務行政の運営に当たっての留意事項等について」(令和2年1月23日)6頁〈https://www.soumu.go.jp/main_content/000750321.pdf〉参照。

(18) 例えば、小塚真啓「連結納税制度の改革を評価する」税研211号50頁(2020年)参照。

(19) 「手続の問題」として割り切るために「企業の経営形態として、法人格を一つのままで事業展開を図ったり、特定の事業部門を子会社として分社したり、持株会社形態へ移行したりすることが行われているが、税制はこれらの経営形態の選択に対しできる限り中立であるべき」(「報告書」7頁)ということを一種の前提として述べているように思われる。

(n) は、連結納税制度からグループ通算制度への移行における大きな変更部分である。グループ通算制度が組織再編税制の方に合わせる形で両制度の整合性をとったため、連結納税制度と比べると、時価評価課税や繰越欠損金の持込みに関する要件が緩和されることになった（法人税法57条、64条の11、64条の12等）。なお、今回の見直しでは、繰越欠損金の持込み制限等の要件に関して中立性を考慮したのであって、両制度における課税上の扱いを完全に一致させようとしたわけではない。両者は異なる制度である以上、もとよりそれは不可能である⁽²⁰⁾。

(3)「新たな制度の基本的な仕組み」部分

(o) について、制度の複雑化を問題視するのは、「報告書」全般を通した考え方なので容易に理解できるが、グループ通算制度が会社法に与える影響を懸念している点は興味深い。反対に会社法が改正される場合には、租税法への影響はほとんど考慮されないからである。むしろ会社法改正に対応するために法人税法等が改正される場合の方が圧倒的に多い。これに対して「報告書」の立場は、少数株主保護の規定が設けられていないことを会社法の問題である（法人税法は関知しない）として切り捨てることなく、そこへ配慮した形となっている。

(p) について、プロラタ方式（法人税法64条の5第4項等）が採用された理由は、「制度導入のコストが小さく、税負担の軽減のための恣意的な調整を回避できる」（「報告書」

11頁）からである。事務負担の軽減は、制度導入における重要な観点であった。その意味から、自由配分方式の採用は見送らざるを得なかったと思われる。ただし、何が恣意的な調整であるかについては、今後議論する余地が残されている。

(q) について、既に (b) (e) (j) 等で述べてきたことを実現させる方策として、遮断する仕組みが採用されたということである（法人税法64条の5第5項、64条の7第4項等）。(r) については、既に (h) (n) に関するコメントとして述べた通りである。なお、実際に申告が始まった後は、持ち込まれた欠損金等が恣意的に利用されていないかを注視していく必要があるだろう。(s) について、連結納税制度において子法人に適用されていた SRLY ルール（欠損金の繰越控除を自己の所得の範囲内に限定するルール）⁽²¹⁾を親法人にも適用する制度が採用された（法人税法64条の7、64条の11等）。連結納税制度と比べれば欠損金の利用を制限する方向の改正となる（そのため、新制度導入前に駆け込みで連結納税制度を選択する行為を誘発した）。

(t) について、連結納税制度においても包括的あるいは一般的な否認規定（令和2年度改正前の法人税法132条の3）が存在したので、それに置き換わる規定として導入されたのであろう⁽²²⁾。周知の通り、同じような否認規定として同法132条と132条の2が存在する。これら近接する3つの条文における不当性要件の解釈⁽²³⁾については、132条及び132

(20) 例えば、完全支配関係のある子法人を吸収合併した場合、合併後に申告を行うのは合併法人だけであるが、子法人として存続させたままグループ通算制度を利用する場合、それぞれの法人が申告を続けることになる（申告に関するコストは残ることになる）。

(21) SRLY (Separate Return Limitation Year) ルールはアメリカ法に由来する。酒井貴子『法人課税における租税属性の研究』94頁（成文堂・2011年）参照。

(22) なお、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場合の全体再計算について、法人税法64条の5第8項が新設されている。

条の2に関する最高裁判決⁽²⁴⁾を踏まえつつ引き続き注目しておく必要がある。

(u) について、そこでいう「影響に配慮」した結果、外国税額控除や研究開発税制では、連結納税制度のときと同様に、通算グループ全体で税額控除額を計算する方法が維持されることになったのであろう（法人税法69条14項等、租税特別措置法42条の4第8項等）⁽²⁵⁾。連結納税制度を採用してきた企業の実態をみる限り、グループ通算制度における簡素化をある程度犠牲にしても、政策上引き続き維持すべきルールとして残されたのではないかと⁽²⁶⁾と思われる⁽²⁷⁾。

結びに代えて

グループ通算制度の適用は、令和4年4月1日以後に開始する事業年度からなので、実際の申告はさらにそこから1年以上遅れるこ

とになる。申告開始以降は、この制度がうまく機能しているかどうかの検証が求められる。例えば、これまで連結納税制度を選択してこなかった企業のうちどれくらいが、グループ通算制度の利用に踏み切ったのか、実際の事務負担（とりわけ修正の場合の事務負担）は、制度の簡素化によりどれくらい緩和されたのか、取り込まれた後の欠損金を不当に利用する事案が生じていないかといったことが考えられる⁽²⁸⁾。

ある法人が期間を跨いで利益と損失を通算すること（同一法人における欠損金の利用⁽²⁹⁾）と、人格を跨いである法人の損失を別の法人の利益と通算すること（別法人間における欠損金の利用）は、区別して考えることができる。そして、欠損金の不当な利用を防止する観点からは⁽³⁰⁾、後者の利用制限の方をより厳しくすべきこととなる⁽³¹⁾。ただし、単体法人が単年度に利用できる欠損金は、法人税法57条1項等の度重なる改正によって

(23) 金子宏『租税法 [24版]』534頁（弘文堂・2021年）は、「132条と132条の2は、適用対象は異なるが、『不当に減少』の判定基準は同一であるべき」とする。132条の3についてもおそらく同様であろう。

(24) 最高裁における重要な事例として、組織再編成に関するヤフー事件（最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁）、同族会社に関するユニバーサル・ミュージック事件（最判令和4年4月21日2022WLJPCA04219002）がある。

(25) 「報告書」段階では、調整計算を残すか廃止するかについては両論併記であった。

(26) 吉村政穂「連結納税制度の現状と課題」税研204号52頁（2019年）参照。

(27) 税調の専門家会合の資料として提示された経団連「連結納税制度に関するアンケート結果概要」（2019年2月14日）8頁（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/30renketsu2kail.pdf>）では、グループ調整計算によるメリットとして「研究開発税制と外税控除をあげる企業が多い」とされている。田近栄治「専門家会合座長・田近栄治先生が振り返る 改正までの議論（連結納税制度からグループ通算制度へ）」企業会計72巻4号107頁（2020年）参照。ただし、両者が有するグループ調整計算のメリットには質的な差があるように思える。

(28) 令和2年2月21日の衆議院財務金融委員会における矢野政府参考人の答弁に基づくなら、見直しによって期待されているのは「企業の国際競争力の維持強化」であり、その観点から見直しは「持続的な経済成長に資するもの」とならなければならない（前掲注（4）826頁）。この点の検証も重要である。

(29) ただし、株主構成が大幅に変化した場合を同一法人と捉えてよいかという問題がある。

(30) もっとも、中立性の観点からは、そもそも欠損金の利用自体を制限することについて慎重な検討が必要である。中里実「法人課税の時空間（クロノトポス）—法人間取引における課税の中立性—」『主権と自由の現代的課題』374頁（頸草書房・1994年）参照。

(31) とりわけ日本法のように欠損金の繰越期間に制限がある場合（現行法は10年）、期限内で使い切れない欠損金を別の法人に移転するインセンティブがより強く働く。

制限される傾向にある（利用できる期間を延ばす代わりに年間に利用できる金額を減少させてきた）が⁽³²⁾、グループ通算制度では、欠損金の持込みに関する要件が緩和された。したがって、人格を跨ぐ欠損金の利用価値が相対的に高まっている⁽³³⁾。

また、改正前は、通常の単体納税と連結納税に関する規定が法人税法に併存していたので、双方を整合的に読み解くことに苦労したが、今回の法改正により、そのような条文構造における問題の一部は解決したのではないかと思われる。ただし、研究開発税制や外国税額控除等においてグループ調整計算を残したので、簡素化できていない部分が残ったの

も事実である。

事務負担の軽減は、今回の改正（制度見直し）の重要な観点であった。納税者が事務負担のコストに耐えきれないような税制は、一般に導入・維持されるべきではない⁽³⁴⁾。それは課税庁にとっても同じである⁽³⁵⁾。一方で、事務負担に問題のない納税者にとって、既存の制度を廃止して新たな制度を導入することは、それ自体がコスト増となる場合がある。(e)にいう「事務負担の軽減の要請」をしていない企業の視点からは、今回の改正はまったく異なってみえた可能性がある。これは制度改正が実行される場合一般に係わる難しい問題のように思える。

(32) 渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第2版〕』172頁（弘文堂・2019年）参照。

(33) なお、増井良啓「グループ通算制度について」渋谷雅弘ほか編『公法・会計の制度と理論』646頁（中央経済社・2022年）は、グループ通算制度によって、機能的には赤字法人に完全還付を行うしくみが、きわめて限定的な形で導入されたことを解き明かしている。

(34) 同様のことは、OECD/G20のBEPS包摂的枠組で合意された国際課税の新しいルール（とりわけ第2の柱におけるGloBEルール）と現行CFC税制との関係でも議論されている。青山慶二「日本企業への影響」ジュリスト1567号40頁（2022年）参照。

(35) したがって、少なくとも企業全体と課税庁を合わせた総事務負担コストが、新制度導入により長期的には減少していかなければならない。

2 損益通算と 欠損金の通算

西本靖宏 ● 国士舘大学教授

I はじめに

令和2年度税制改正において連結納税制度が抜本的に見直され、グループ通算制度へ移行されることとなり、令和4年4月1日から施行されることとなった。連結納税制度の見直しについては、平成30年11月に、政府税制調査会の下に「連結納税制度に関する専門家会合」が設置されて議論が重ねられた後、令和元年8月27日の第24回政府税制調査会総会において、「連結納税制度の見直しについて」と題する報告書（以下「報告書」という）が提出され⁽¹⁾、これに基づき改正が行われた。そこで、本稿では、グループ通算制度における損益通算と欠損金の通算について、連結納税制度との比較を交えながら、これらの仕組みを紹介するとともに、報告書を参照しつつ若干の検討を行うこととする。

II 適用法人と納税単位

グループ通算制度では、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内国法人である子法人が適用法人となる（法人税法（以下「法」という）64条の9第1項）。適用法人は通算法人と呼ばれ（法2条12号の7の2）、親法人は通算親法人（法2条12号の6の7）、子法人は通算子法人と呼ばれる（法2条12号の7）。通算親法人となることができるのは普通法人又は協同組合等に限られ、また、通算子法人となることができるのは普通法人に限られる（法64条の9第1項）。ただし、一定の法人は通算親法人及び通算子法人から除外される（法64条の9第1項、法施行令131条の11第1項）。

完全支配関係とは、一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係（当事者間の完全支配の関係）又は一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係をいうとされていることから（法2条12号の7の6）、グループ通算制度の適用対象となるのは、親法人が子法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する場合となる（法64条の9第1項）。ただし、外国法人及び通算除外法人は適用対象から除かれるため、これらの法人が介在しない場合に限られる。

（1）税制調査会「連結納税制度の見直しについて」（2019年）。

以上、適用法人の範囲については連結納税制度とほぼ同様であるが、変更になったのは納税単位についてである。連結納税制度では、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一体申告方式が採用され、連結親法人が納税義務者となりグループ全体の申告及び納付を行っていた。これに対して、グループ通算制度では、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個別申告方式が採用され（法74条）、各通算法人が納税義務者となり申告及び納付を行う（法4条1項）。グループ通算制度では、個別申告方式の下で損益通算が行われることなどを考慮して、青色申告との整合性が図られ⁽²⁾、通算法人の範囲は青色申告の承認を前提とし、青色申告の承認が取り消された場合には、グループ通算制度の承認の効力が失われることとされている（法64条の9第1項4号）。なお、個別申告方式となったものの納付については、通算法人は他の通算法人の各事業年度の法人税（通算法人と他の通算法人との間に完全支配関係がある期間内に納税義務が成立したものに限る）について、連帯納付の義務を負うこととされている（法152条1項、2項）。

Ⅲ 損益通算

グループ通算制度では個別申告方式が採用されたことから、各通算法人の損益を通算する仕組みが導入された。損益通算の方法は、各通算法人で計算した所得を基にして、各欠損法人（欠損が生じている通算法人）の欠損

金額の合計額を、各所得法人（所得が生じている通算法人）の所得金額の合計額を限度に、各所得法人の所得金額の比で配分して各所得法人において損金算入し（法64条の5第2項）、この損金算入された金額の合計額を各欠損法人の欠損金額の比で配分して欠損法人において益金算入する（法64条の5第4項）。したがって、連結納税制度のように、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仕組みではなく、グループ通算制度では、プロラタ計算により、各欠損法人は欠損金額を各所得法人に移転し、各所得法人は各欠損法人から欠損金額の移転を受けるという計算の仕組みとなる。このため、通算グループ全体で所得金額がプラスの場合は、所得金額がマイナスとなる通算法人は存在しないこととなる。このように連結納税制度とグループ通算制度とでは計算の仕組みが異なるため、損益通算後の所得金額又は欠損金額のグループ全体の合計額は同額となるものの、各法人の所得金額又は欠損金額は異なることとなる⁽³⁾。

Ⅳ 欠損金の通算

損益通算と同じく、繰越欠損金についても各通算法人間で通算する仕組みが導入された。連結納税制度と同様に、繰越欠損金は特定欠損金と非特定欠損金に区別される。特定欠損金とは各通算法人の所得金額を限度として控除ができる欠損金をいい、非特定欠損金（特定欠損金以外の欠損金）とは各通算法人の所得金額を限度とせずに控除ができる欠損金をいう（法64条の7第1項、2項）。グルー

(2) 内藤景一郎ほか『改正税法のすべて（令和2年版）』997頁（大蔵財務協会、2020年）。

(3) 足立好幸『グループ通算制度の実務Q&A』49-50頁（中央経済社、2021年）。

ブ通算制度では損金算入限度額が設けられており、いずれも合わせて通算グループ全体の所得金額の50%（中小通算法人の場合は100%）を限度としてしか控除することができない（法57条1項、11項、法64条の7第1項）。

繰越欠損金の損金算入額の計算は、まず、特定欠損金の損金算入額の計算を行い、次に、非特定欠損金の通算グループ全体の合計額を各通算法人の特定欠損金の損金算入後の損金算入限度額の比で配分して各通算法人の非特定欠損金の損金算入額の計算を行う（法64条の7第1項）。したがって、通算法人の繰越欠損金額の損金算入額は、特定欠損金の損金算入額と非特定欠損金額の合計額となる。また、このプロラタ計算によって、所得金額がマイナスとなる通算法人を生じさせずに、通算グループ全体の控除限度額まで非特定欠損金を控除することができる。なお、欠損金の繰越期間は、単体納税と同じく、各事業年度開始の日前10年以内に開始した事業年度において生じた欠損金である（法57条1項）。

グループ通算制度では、損益通算後の各通算法人の所得金額を限度に特定欠損金の控除額が計算されるが、連結納税制度では、損益通算前の各連結法人の所得金額を限度に特定連結欠損金の控除額が計算されていた。損益通算後の所得の方が当然小さい金額になることから、グループ通算制度の方が特定欠損金の控除額が少なくなる場合があり、それによってグループ全体の繰越欠損金の控除額が連結納税制度より小さくなるケースが生じる⁽⁴⁾。

V 修更正の遮断措置

連結納税制度では、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一体申告方式が採用されていたため、税務調査などで後発的な修正・更正（以下「修更正」という）事由が生じ、連結法人のうち1社でも所得金額又は欠損金額の計算に誤りがある場合は、全ての連結法人の所得金額及び法人税額を再計算する必要があった。このため、企業及び課税庁において、税務調査が行われた後の修更正の事務負担が重くなるという問題が生じていた⁽⁵⁾。この点について、報告書は、「連結グループ内の一法人が所得金額の計算を誤った場合、連結グループ内の全法人について再度調整計算を行う必要があるため、後発的に修更正事由が生じた場合の納税者及び課税庁の事務負担が過重になっている。」と指摘していた⁽⁶⁾。これを解消するために、グループ通算制度では、個別申告方式が採用され、税務調査と修更正を個別に完結させるため、通算グループ内のいずれかの通算法人で、その所得金額又は欠損金額等に修更正が生じた場合でも、損益通算又は欠損金の通算の金額は原則として当初申告額に固定され、通算グループ内の他の通算法人の所得金額及び法人税額の計算に反映させない（遮断する）こととされた（法64条の5第5項、法64条の7第4項、5項）。ただし、この修更正の遮断措置は、①通算グループ内全体で所得の金額がない場合と（法64条の5第6項、法64条の7

(4) 足立・前掲注(3) 87頁。

(5) 山林茂生ほか「連結納税制度の見直しについて」税大論叢89号1頁（2017年）、吉村政穂「連結納税制度の現状と課題」税研204号50-51頁（2019年）。

(6) 税制調査会・前掲注(1) 4頁。

第8項1号)、②濫用防止措置が適用される場合には不適用となる(法64条の5第8項、法64条の7第8項2号)。

VI 検討

(1) 簡素化

連結納税制度からグループ通算制度へ移行された理由は、制度の簡素化にある。二つの点で簡素化が図られている。一つは申告作業における簡素化であり、もう一つは後発的に修更正事由が生じた場合の簡素化である。これらの簡素化を図るために採用されたのが個別申告方式である。この点について、報告書は、次のように述べている。

「グループ調整計算の多くは、連結グループを一つの納税単位と捉えることに基因したものと考えられることから、連結グループ全体を一つの納税単位とする制度に代え、各法人それぞれを納税単位とする個別申告方式とすることで、一定程度簡素化が可能となる。

また、後発的に修更正事由が生じた場合についても、各法人それぞれを納税単位とする個別申告方式とすることで、企業グループ内の一法人の事後的な課税所得金額又は法人税額の修正が、その企業グループ内の他の法人の課税所得金額又は法人税額の計算に波及しない仕組みを構築することが可能になると考えられる。」⁽⁷⁾

この記述を一見すると、個別申告方式は申告作業の簡素化のために採用されたように思われるが、実務上より問題が生じていたのは、

後発的に修更正事由が生じた場合であり、こちらの簡素化を図るために個別申告方式が採用されたと考えられる。したがって、後発的に修更正が生じた場合の簡素化を図るのがグループ通算制度への移行の主たる目的であり、修更正の遮断措置を導入するために個別申告方式が採用され、それに伴い損益通算と欠損金の通算の仕組みが採用されたものと推察される⁽⁸⁾。

実際に、グループ通算制度の下でも損益通算や欠損金の通算等は通算グループ内で調整計算を行わなければならないため、連結納税制度と比べて企業の事務負担がそれほど減ることはないと予想されており⁽⁹⁾、報告書でも「一定程度簡素化が可能」とするにとどまっている。これに対して、後発的に修更正が生じた場合については、連結グループ内の全法人において対応が必要であった連結納税制度と比べると、グループ通算制度の下では通算グループ内の各法人の対応で完結するため企業及び課税庁の事務負担が大幅に減ると予想されている⁽¹⁰⁾。

もっとも、申告作業では連結納税制度と同様に全体計算を行いながら後発的に修更正事由が生じた場合には遮断措置が取られて個別に計算されるという、ゆがみのある制度であるため、実務家からは連結納税制度よりも複雑になったのではないかとの見解も示されている⁽¹¹⁾。したがって、簡素化による恩恵は企業側にはあまりなく、一番恩恵を受けるのは課税庁側であるといえるかもしれない。

(2) 問題点

まず、損益通算と欠損金の通算における間

(7) 税制調査会・前掲注(1) 8-9頁。

(8) 足立・前掲注(3) 353頁。

(9) 足立・前掲注(3) 456頁。

(10) 足立・前掲注(3) 456頁。

(11) 大野久子「グループ通算制度の概要と実務上の課題」租税研究862号75頁(2021年)。

題点についてであるが、連結納税制度に関しても指摘されていた税負担減少のための所得振替の誘因が⁽¹²⁾、大きくなる恐れがある⁽¹³⁾。グループ通算制度では、通算法人間で損益通算と欠損金の通算が行われることによって、欠損法人の欠損金と繰越欠損金が所得法人に移転する。その計算が恣意的に行われないように、移転できる欠損金と繰越欠損金はプロラタ計算にされている。しかし、個別申告方式が採用されたことによって、通算グループ内の計算が個別化され、実際に移転される金額が計算されるため、所得振替の誘因が増大する可能性がある。

また、実際に移転される金額が計算されるため、それによる税負担の減少額も簡単に計算できる。その金額は通算税効果額と呼ばれる（法26条4項）。所得法人は通算税効果額だけ税負担が減少するが、欠損法人は通算税効果額だけ将来の税負担が増えることとなる。すなわち、通算税効果額だけ所得法人が得をし、欠損法人が損をすることとなる。このため、所得法人から欠損法人に通算税効果額に相当する金額が支払われることが想定される⁽¹⁴⁾。これに対して、法人税法上、通算税効果額の授受を行うか否かは通算法人の任意とされており、また、その計算方法については規定が置かれておらず、ただ、通算税効果額の授受が行われた場合は、受け取った場合には益金不算入となり、支払った場合には損金不算入となると規定されているだけであ

る（法26条4項、法38条3項）。この点については、実際に通算税効果額の授受が行われた場合に、一定の条件の下では、欠損法人に国から直接に還付を行うのと結果的に同値になることが問題点として指摘されている⁽¹⁵⁾。さらに、通算税効果額の授受が行われる場合の計算方法が定められていないため、それをどのように割り振るかについては当事者の自由な合意、すなわち、私的自治に委ねられていることも問題点として挙げられている⁽¹⁶⁾。

もっとも、報告書は、「企業グループの一体性に着目し、完全支配関係にある企業グループ内における損益通算を可能とする基本的な枠組みは維持しつつ、制度の簡素化により、企業の事務負担の軽減を図る」と述べていることからすると、個別申告方式が採用されたからといって、連結納税制度の基本的な構造に変更はなく、したがって、上記のような新たな問題は発生しないと考えていたと推察される。

次に、修改正の遮断措置についてであるが、租税回避を目的とした意図的な当初申告の誤りを誘発する恐れが問題点として指摘されている⁽¹⁷⁾。この点については、すでに連結納税制度に関する専門家会合において議論されており、繰越欠損金の期限を無効化するケースと離脱予定法人を利用するケースが具体例として挙げられていた⁽¹⁸⁾。これを踏まえて、法人税の負担を不当に減少させる場合は遮断措置の適用を認めないとする規定（濫用防止

(12) 増井良啓『結合企業課税の理論』326頁（東京大学出版会、2002年）。

(13) 小塚真啓「連結納税改革2020の評価と展望—ポスト・コロナにおける『法人課税のクロノトポス』の変容可能性を探る—」租税研究849号184-186頁（2020年）。

(14) 内藤ほか・前掲注（2）965頁。

(15) 増井良啓「グループ通算制度について」渋谷雅弘ほか『公法・会計の制度と理論—水野忠恒先生古稀記念論文集』641頁（中央経済社、2022年）。

(16) 増井・前掲注（15）646頁。

(17) 小塚真啓「連結納税制度の改革を評価する」税研211号50頁（2020年）。

(18) 税制調査会資料（平31・4・18）財務省「説明資料〔連結納税制度〕」7-8頁。

措置)が設けられ(法64条の5第8項),その適用対象として上記二つのケースが規定されている(法64条の5第8項1号,2号)。もっとも,遮断措置を利用した租税回避は上記二つのケース以外にも考えられるところである。この点については,上記二つのケースは例示であり,「その他の事実」の場合も適用対象とされているが,「その他の事実」というあいまいな規定で様々な租税回避に適切に対処できるのか疑問が残るところである⁽¹⁹⁾。

VII おわりに

グループ通算制度への移行のメリットは制度の簡素化にある。一定の簡素化が実現することについて異論はないと思われる。もっとも,大幅な簡素化が実現するのかについては疑問も呈されており,また,新たな問題点も指摘されているところである。いよいよグループ通算制度の運用が始まるが,期待通りメリットのある制度といえるのか,数年後に実際の運用状況を踏まえて検証が必要であろう。

(19) 小塚・前掲注(17) 50頁。

開始・加入と離脱に伴う 時価評価と繰越欠損金の取扱い

菅原英雄 ● 税理士

I はじめに

連結納税制度において措置されていた制度開始・加入時における時価評価及び投資簿価修正の仕組みはグループ通算制度においても踏襲されている。その意味では、グループ通算制度は、連結納税制度を単体課税方式に組み替えただけで骨格を大きく変えるものではないとの印象もあるが、その取扱いを詳細に検討すると、連結納税制度とは異なる点が数多く認められる。

本稿では、グループ通算制度のうち、制度開始・加入時における時価評価と今回新たに追加された離脱時における時価評価及び投資簿価修正について焦点を当て、繰越欠損金の取扱いにも言及しつつ、連結納税制度との違い及び実務に与える影響について検討することとしたい。

II 開始時及び加入時における時価評価と繰越欠損金の取扱い

1 時価評価の要否判定に係る連結納税制度との相違点

連結納税制度からグループ通算制度への改組の目的のひとつとして、組織再編税制との整合があげられているとおり⁽¹⁾、グループ通算制度には、開始・加入時における時価評価の要否判定において、連結納税制度にはない特徴がみられる。

すなわち、制度開始時においては、連結納税制度では、子法人に対する時価評価を行わない場合、親法人と子法人との間に5年超の完全支配関係の継続が求められていたが、グループ通算制度では、開始直前事業年度終了の時において完全支配関係が成立していれば、その後の継続要件さえ満たせば時価評価の必要はない（法法64の12①）。また、連結納税制度では、親法人とその100%子法人から成る連結グループはその親法人の実像を示していること、課税上の弊害が想定されないこと等の理由から親法人自身は時価評価対象

(1) 2019年8月27日付税制調査会連結納税制度に関する専門家会合報告書「連結納税制度の見直しについて」
二（6）

法人から除かれていた⁽²⁾のに対し、グループ通算制度では、親法人についてもこのような特別扱いはせず、子法人と同様に一定の要件を満たさない場合には時価評価の対象とされている。

一方、適格合併等（適格合併又は適格株式交換等）により被合併法人等が100%保有する子法人を加入させる場合については、連結納税制度では、当該被合併法人の当該子法人の保有期間が5年以内の場合だと子法人に対する時価評価が必要とされていたが、グループ通算制度では、適格組織再編成と同様の要件に該当すれば時価評価する必要はないこととされている。

さらに、連結納税制度では、連結法人が株式の購入により完全子法人化したケースも当該子法人に対する時価評価が必要とされていたが、グループ通算制度では、このようなケースについても適格組織再編成と同様の要件に該当する場合には、当該子法人の時価評価は要しないこととされている。

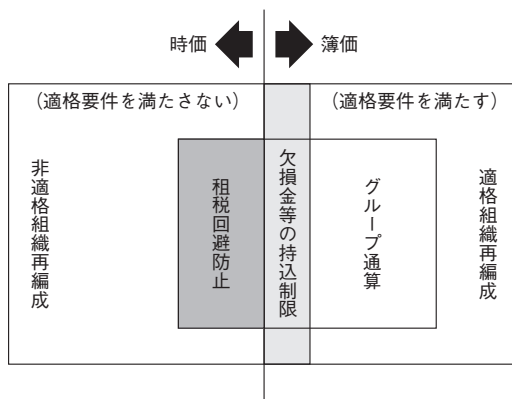
2 グループ通算制度における時価評価課税の趣旨

連結納税制度からグループ通算制度への改組に当たり、グループ通算制度においても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から時価評価課税は必要と説明されている⁽³⁾。つまり、単体課税制度の下で生じた欠損金や資産の含み益・含み損を任意にグループ通算制度の下に持ち込んで利用することにより課税所得を恣意的に操作し、法人税を意図的に回避することを防止することが時価評価課税の重要な

趣旨となっており、この点は連結納税制度と変わるところではない。

グループ通算制度における時価評価は、組織再編税制の適格要件と同様の要件を満たさないことにより強制されることから、結果として組織再編税制との整合性が図られていることになる（図1参照）。このように、グループ通算制度における時価評価課税は「租税回避防止」を主眼に置きながらも、その要件を組織再編税制における適格要件に合わせることで「組織再編税制との整合」をも同時に図る制度として理解することができる。

図1 グループ通算制度と組織再編税制との関係イメージ図



3 時価評価資産

グループ通算制度の開始及び加入時における時価評価資産は、固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除く。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産であるが、次の資産は除かれている（法64の11①、64の12①、法令131の15、131の16）。

（1）親法人の最初通算事業年度開始日の5

（2）朝長英樹「連結納税制度について（法人課税小委員会の報告）」『租税研究』626号（2001年）36頁

（3）前掲注（1）、三3（1）

年前の日（加入の場合には、加入日以後最初に開始する親法人の事業年度開始日の5年前の日）以後に終了するその親法人・子法人（加入の場合は加入法人）の各事業年度において本法又は措置法（転廃業助成金等に限る。）の圧縮記帳の適用を受けた減価償却資産

- (2) 売買目的有価証券及び償還有価証券
- (3) 帳簿価額が1,000万円に満たない資産
- (4) 資産の価額とその帳簿価額との差額がその資産を有する親法人・他の内国法人(加入の場合は加入法人)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場合のその資産
- (5) 親法人（加入の場合は加入法人）との間に完全支配関係がある清算中の法人等の株式等で、その価額がその帳簿価額に満たないもの
- (6) 通算法人の有する他の通算法人（通算親法人を除く。）の株式等
- (7) 初年度離脱開始子法人（加入の場合は初年度離脱加入子法人）の有する資産

グループ通算制度の開始時及び加入時の時価評価課税を非適格合併等における時価課税と同列に考えるならば、全ての資産及び負債を時価評価することが理に適っている。しかしながら、グループ通算制度は損益を通算するだけで、通算法人間の資産・負債の譲渡（移転）があるわけではない。このため、実務上の便宜から、評価損益への影響が大きいことが見込まれる時価評価資産を特定し、これらの資産を時価評価すれば課税上の弊害はないものとして取り扱われているものと考えられる。

一方、離脱時における時価評価の対象資産については、概ね上記と同様ではあるが、令和4年度の税制改正において、後で述べるとおり、いわゆる投資簿価修正について離脱法人の簿価純資産価額に資産調整勘定等対応金額を加算することができることとされたことに伴い、離脱等に伴う資産の時価評価制度について、時価評価資産から除外される資産から帳簿価額が1,000万円未満の営業権が除外された（法令131の17③三、四）。この点については、特に自己創設営業権に係る評価の方法が曖昧であることから実務上問題となる可能性があることは指摘しておきたい⁽⁴⁾。

なお、これらの時価評価資産のうち一定のものについては、実務上の便宜から、課税上の弊害がない限り簡便の評価が認められている（グループ通算制度に関する取扱通達2-40、2-47）。

4 繰越欠損金の取扱い

連結納税制度では、親法人が最初連結事業年度開始前に有していた繰越欠損金は、原則として連結所得金額から控除可能とされていたが、グループ通算制度では、制度開始又は加入前に生じた繰越欠損金は、親法人も子法人も全て特定欠損金という位置づけとなりその法人の所得の範囲内でしか控除できないこととされている（法64の7）。一方、グループ通算制度開始後に生じた繰越欠損金は、グループ全体での使用が可能である（同条）。連結納税制度からグループ通算制度に移行した場合、連結欠損金個別帰属額はグループ通算制度における繰越欠損金とみなされ、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として取り扱われる（令2

(4) もっとも離脱時に時価評価が必要となるのは、Ⅲ2に記載のとおり、離脱後に主要な事業が行われないことや多額の譲渡損失の計上が見込まれる場合が前提となるので営業権を評価するケースは希かもしれない。

改正法附則20、28)。

繰越欠損金の控除額は、原則として各通算法人の欠損控除前所得金額の50%相当額の合計額が上限とされているが、通算グループ内の全ての法人が中小法人に該当する場合には欠損控除前所得金額の100%となる(法法57⑪一、66⑥)。中小法人の判定において連結親法人の資本金の額等を基準としていた連結納税制度とは大きく異なるので注意する必要がある。

また、時価評価の対象となる法人については、通算開始又は加入前の繰越欠損金は全て切り捨てられる(法法57⑥)。

一方、時価評価の対象とはならない法人については、支配関係発生日が通算承認の効力発生日から5年以内で、かつ、共同事業要件を満たさない場合において、支配関係発生日以後に新たな事業を開始した場合には、支配関係事業年度前の繰越欠損金が切り捨てられるとともに、特定資産譲渡等損失額に相当する金額(法法64の14②)から成る部分の金額が切り捨てられる(法法57⑧、法令112の2③④)。

この場合の「新たな事業を開始した」とは、通算法人において既に行っていた事業とは異なる事業を開始したことをいい、例えば、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はこれに該当しないことが通達で明らかにされている(グループ通算制度に関する取扱通達2-15)。このような規定が設けられた理由は、通算グループ内では完全支配関係があり所得の金額を一体的に計算していることから事業の移転が容易であり、欠損金又は含み損を有する法人を買収して通算グループに加入させると相前後して従前通算グループで行っていた黒字事業をその法人に移

転すること又は新たに黒字事業をその法人において行うことによって特定欠損金の制度を潜脱することが考えられるからである⁽⁵⁾。

しかしながら、何をもって「新たな事業」と判断するかについては、上記の通達では必ずしも明らかではなく実務において混乱することが予想される。この点については今後さらなる指針が必要と思われる。

なお、グループ通算制度の開始における欠損金の持込制限に係る要件は、組織再編税制におけるいわゆるみなし共同事業要件(法法57③、法令112③)とほぼ同様である。

Ⅲ 離脱時における時価評価

1 連結納税制度における投資簿価修正の問題点

連結納税制度においては、連結法人が、その有する連結子法人の株式を譲渡する場合等には、その譲渡等により生じる所得は連結所得の一部として課税される。しかし、その所得には当該連結子法人が連結納税において、過去に課税された利益が含まれているため、その利益を調整しないと連結納税において一旦課税された利益が、再度連結子法人の株式の譲渡益として課税されてしまうことになる。

そこで、連結子法人の株式の譲渡、評価換え、連結完全支配関係の喪失による離脱等の事実が生じた場合には、その連結子法人の株式の帳簿価額を、その連結子法人の連結期間中における連結個別利益積立金額の増加額又は減少額に相当する金額分だけ修正することとされていた(旧法令9①六、②三、9の2①四、②)。この処理は一般に投資簿価修正

(5) 財務省「令和2年度税制改正の解説」908頁

と呼ばれていた。

このように、連結納税制度における投資簿価修正は、専ら課税済利益に対する二重課税の防止を趣旨としていたため、未だ課税されていない含み損益に対する二重課税・二重控除への対応が必ずしも十分ではなかった。例えば、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持ち出すことができることから、含み損のある資産を有する法人が離脱する場合、その企業グループ内に残る法人においては、離脱する法人の株式を売却することにより譲渡損を計上することができ、また、離脱した法人は離脱後にその資産の含み損（譲渡損）を実現させ、自己の所得から控除することができるといったことが可能であった。

そこで、グループ通算制度においては、上述したような含み損に対する二重控除を防ぐため、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一定の場合には、離脱時にその法人の資産を時価評価させることとし、この評価損益を投資簿価修正に反映させることで問題の解決が図られている。以下、それぞれについて検討する。

2 離脱時における時価評価損益の計上

グループ通算制度の適用法人は、やむを得ない事情がある場合の通算制度の取りやめ、青色申告の承認の取消し、通算完全支配関係を有しなくなったこと等（法64の10④⑤⑥）によりその適用の承認の効力を失うものが次の要件のいずれかに該当する場合には、グループ通算制度終了（離脱）直前の事業年度において、時価評価損益を計上しなければならないこととされている（法64の13）。

（1）その離脱前に行う主要な事業がその離脱法人において、引き続き行われることが見込まれていないこと（通算終了直前事業年度終了の時に有する時価評価資産の評価

益の額の合計額が評価損の額の合計額以上である場合は除く。）。

（2）離脱時後に帳簿価額が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、その離脱法人の株式を有するグループ内の法人において、離脱時後のその株式の譲渡等による損失の計上が見込まれていること（（1）に該当する場合を除く。）。

上記の（1）は、離脱前に行う主要な事業が、離脱法人と完全支配関係にある法人や適格合併等により合併法人等に移転することが見込まれている場合における当該合併法人等（当該合併法人等との間に完全支配関係がある法人を含む。）において引き続き行われることが見込まれていれば時価評価の対象とはされない取扱いとなっている。

また、上記（2）の要件における「離脱時後のその株式の譲渡等による損失の計上が見込まれていること」について、通算法人が発行した株式の譲渡によりその通算法人が通算グループから離脱することにより、その譲渡の日において通算承認が効力を失うときは、その譲渡はその譲渡の日の前日に終了する事業年度である通算終了直前事業年度終了の時からみれば将来の事象であるため、譲渡が見込まれていることに該当することになる（グループ通算制度に関する取扱通達2-57）。

なお、離脱時における時価評価は、上記（1）の要件に該当する場合には、固定資産、土地等、有価証券、金銭債権及び繰延資産がその対象とされており、開始時及び加入時における時価評価資産とはほぼ同様である。ただし、既述のとおり、時価評価資産から除外される資産から帳簿価額が1,000万円未満の営業権が除外されている。また、上記（2）の要件に該当する場合には、当該通算法人が離脱直前事業年度終了の時に有する（1）の時価評価対象資産のうち、離脱時後に譲渡、評価換

え、貸倒れ、除却その他の事由が生ずることが見込まれているもので、かつ、帳簿価額が10億円を超えるものが時価評価の対象となっている（法64の13、法令131の17⑦）。

3 投資簿価修正

1 に記載のとおり、連結納税制度においては、離脱法人の連結個別利益積立金額に着目し、その増減額をその株式を保有する連結法人の当該株式の帳簿価額に加減算することとされていたが、グループ通算制度では、離脱する法人の株式の帳簿価額と当該法人の簿価純資産価額との差額を加減算し、結果、当該株式を保有する通算法人の当該株式の帳簿価額を簿価純資産価額とする方法に改組された。

簿価純資産価額は、離脱予定法人の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減額することにより計算され（法令119の3⑤）、離脱時に時価評価を行った場合には、時価評価後の価額が資産の帳簿価額となる。

これを具体的な設例を用いて示すと図2のとおりとなる。

この図では、通算親法人であるP社が、通算グループ内において1,000の出資で設立したS社の株式を通算グループ外の法人に6,000で売却した場合を想定している。離脱直前のS社の簿価純資産価額は5,000となるため、P社のS社株式の帳簿価額を1,000から5,000に投資簿価修正させる必要がある。したがって、P社の子法人株式を4,000増加させ、同時に利

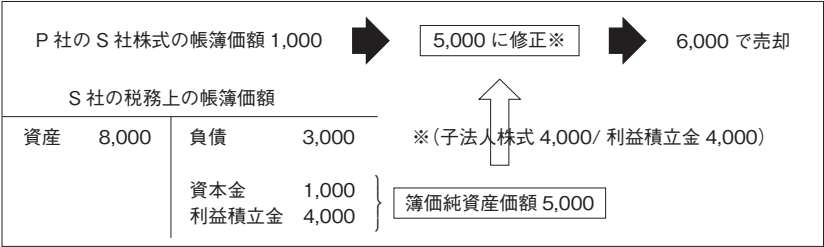
益積立金額を増加させることになる（法令119の3⑤、法令9六）。この設例の場合には、連結納税制度における投資簿価修正と変わらない。

しかし、例えば、P社が過去にS社を簿価純資産価額に比べて3,000のプレミアムを付けた8,000で買収し通算グループに加入した場合において、仮に、S社はその後期待通りの業績をあげることができなかったため、P社はS社を簿価純資産価額である5,000で外部の法人に売却した場合を想定するとどうなるだろうか。

連結納税制度の場合には、連結グループの期間中に増減した連結個別利益積立金額を投資簿価修正するので、仮にS社の連結期間中の連結個別利益積立金額に変動がなければ、P社の8,000の帳簿価額に対して、5,000で売却したことによる買収プレミアムはそのまま損金の額に算入されるが、グループ通算制度の場合には、投資簿価が簿価純資産価額である5,000に調整されてしまうので、買収プレミアムを損金の額に算入させる余地がなくなってしまう。

この問題を解決するために、令和4年度の税制改正において、離脱時に子法人株式の帳簿価額とされるその通算子法人の簿価純資産価額に「資産調整勘定等対応金額」を加減算することができることとされた（法令119の3⑥）。「資産調整勘定等対応金額」とは、離脱する通算子法人の通算開始・加入前に通算グループ内の法人が時価取得した子法人株式

図2 グループ通算制度における投資簿価修正



の取得価額のうち、その取得価額を合併対価としてその取得時にその通算子法人を被合併法人とする非適格合併を行うものとした場合に資産調整勘定又は負債調整勘定として計算される金額に相当する金額をいう。

これにより、通算グループ開始又は加入前における子法人株式の含み損益が認識されなくなる弊害が一応除去されたといえる。ただし、この取扱いを適用する場合には、買収時における資産調整勘定等対応金額の計算に関する明細書を申告書に添付することが要件とされており、買収時の関係資料を管理しておくことが前提となる。そのため、過去の買収については既に対応不能なケースも多いのではないかと考えられ、直ちにこの改正が効果的に機能するかについては疑問が残る。既述のとおり、この改正に伴い、離脱時の時価評価資産に帳簿価額が1,000万円未満の営業権が含まれることとされたことを考え合わせると、納税者にとっては、必ずしも使い勝手のよい改正であるとまでは言い切れない点に留意が必要である。

Ⅳ おわりに

以上、グループ通算制度について、グループへの加入から離脱までにおける資産評価を

巡る諸問題について繰越欠損金の取扱いを含め検討した。組織再編税制と整合させたことにより開始及び加入時の時価評価除外法人が拡大した点では利便性が増加したものと思われる。ただし、欠損金の持込制限の要件のひとつである「新たな事業を開始した場合」の判断基準が明確でないなどの課題が残されているように思われる。

また、離脱時においては、主たる事業の継続が見込まれない場合等には時価評価が必要とされていることから、子法人株式の売却に当たってはこの点に注意する必要がある。その場合、帳簿価額が1,000万円未満の営業権についても評価の対象となることに留意する必要がある。

さらに投資簿価修正においては、連結個別利益積立金額の増減額（課税済利益）の修正から、簿価純資産価額への修正に改組されたが、制度開始又は加入前の子法人株式の含み損益を実現させるためには買収当時の資産調整勘定等対応金額を関係資料とともに管理しておく必要がある。また、本稿では直接触れなかったが、通算子法人株式に対しては租税回避防止措置があり、グループ通算制度の開始・加入に当たっては通算子法人株式の譲渡及び離脱に伴う税務上の取扱いを十分に検討しておく必要があるものと思われる。

所得計算・税額控除等と通算調整項目

足立好幸 ● 税理士

I グループ通算制度における所得金額・税額控除等に係る通算調整項目

連結納税制度を見直して、グループ通算制度を創設した趣旨・目的は、連結納税制度で生じていた事務負担の軽減にある。この点、特に税務調査における事務負担の軽減を目的とした制度の設計（つまり、税務調査及び修正手続を単体納税制度と同じにしたい→遮断措置を導入→個別申告という流れ）となっているが、その前提として、グループ通算制度における通算法人の所得金額及び税額計算（損益通算及び欠損金の通算を除く。以下同じ）について、できるだけ簡素にし、グループ通算制度特有の調整（以下「通算調整」という）も必要最低限にすることとしている。

グループ通算制度における通算法人の所得金額及び税額計算について、通算調整の観点から分類すると次のとおりとなる。

【グループ通算制度における所得金額・税額控除等に係る通算調整項目】

分類	計算項目
①通算調整がない項目（基本的に単体納税制度と取扱いが同じ項目）	下記②～④に分類される項目以外の項目となる。 例えば、次のものが該当する。 ●減価償却 ●賞与引当金・退職給付引当金等 ●寄附金の損金不算入制度（注1） ●貸倒引当金の損金算入制度（注2） ●資産の譲渡に係る特別控除額の特例 ●所得税額控除（注3） ●買上げ促進税制（注2）

- 設備投資促進税制（注2）
- 個社計算の特定税額控除制度の不適用措置（注1）

但し、通算法人の株式については、投資簿価修正が適用されるため、完全支配関係がある法人の株式について寄附修正事由が生じる場合の子法人株式の簿価修正は非適用となる（法令97、119の3⑨、119の4①）。

（注2）
但し、中小法人、中小企業者、非適用除外事業者の判定については、通算グループ全体で判定する（下記④参照）。

（注3）
但し、個別法又は銘柄別簡便法における元本の所有期間について、その配当等の元本を、通算法人が他の通算法人からの移転により取得した場合には、移転をした通算法人のその元本を所有していた期間を、移転を受けた通算法人が所有していた期間とみなす（法令140の2④⑤）。

- ②全体計算項目（通算グループ全体で税額控除限度額を計算する項目。③を除く）

●試験研究費の税額控除（全体計算の特定税額控除制度の不適用措置を含む）（※）

●外国税額控除（※）

- ③一部通算調整項目（計算項目の一部について他の通算法人の計算要素を使って調整計算をする項目）

●受取配当金の益金不算入（関連法人配当等の負債利子控除額の計算）（※）

●交際費等の損金不算入制度（通算定額控除限度分配額の計算）（※）

●特定同族会社の留保金課税（通算法人間の配当等の調整計算）（※）

●法人税率の軽減税率（軽減対象所得金額の計算）（※）

- ④通算判定項目（適用要件等において他の通算法人の状況等を加味して判定する項目）

●中小法人・中小企業者・非適用除外事業者の判定

●外国子会社配当等の益金不算入制度（外国子会社の判定）

外国子会社の判定（25%以上の持株割合と6か月以上の保有期間の判定）は通算グループ全体で判定する（法23の2①、法令22の4①）。租税条約の二重課税排除条項で軽減された割合の判定については通算法人単独で判定する（法令22の4①⑦）。

●過大支払利子税制（適用免除基準の判定）

各通算法人の対象純支払利子等の額の合計額から対象純受取利子等の額（控

除対象受取利子等合計額から対象支払利子等合計額を控除した残額)の合計額を控除した残額が2,000万円以下である場合、過大支払利子税制は適用されない(措法66の5の2③)。
 ●オープンイノベーション促進税制(損金算入限度額の計算)
 損金算入限度額となる所得基準額は、通算グループ全体で計算する調整前通算所得基準額とする(措法66の13⑫、措令39の24の2⑫⑬)。
 ●中小企業者等の少額減価償却資産の損金算入の特例制度
 通算法人については、中小企業者等に該当する場合であっても適用できない(措法67の5①)。

グループ通算制度における所得金額・税額控除等の制度設計のポイントは、①事務負担の軽減と②政策的な支援と③租税回避の防止の3つのバランスをいかに取るかと思われる。また、実務家からすると、連結納税制度の見直し(グループ通算制度の創設)によって、いかに事務負担が減るか、本当に事務負担が減るのかという点に最も期待と不安を抱いているだろう。

以上の観点から、以下において通算調整項目(上記の※)についてその取扱いを検証することとする。

Ⅱ 全体計算項目(通算グループ全体で税額控除限度額を計算する項目)

(1) 各通算法人の税額控除限度額の計算方法

グループ通算制度は、各通算法人が個別に法人税額の計算を行う制度となるが、試験研究費の税額控除及び外国税額控除については、連結納税制度と同様に、グループ全体計算(グループ全体で税額控除限度額を計算すること)を行うこととなる。

但し、グループ通算制度は各通算法人が個別に所得税額及び法人税額の計算を行うことから、連結納税制度と異なり、合算計算ではなく、通算法人それぞれにおいて、自社の計算要素とともに他の通算法人の計算要素を使用して自社の税額控除限度額を算出する仕組みとしている。

なお、グループ通算制度において、通算グループ全体で試験研究費の税額控除限度額又は外国税額控除限度額の計算を行う通算法人の範囲は、通算親法人と通算親法人の各税額控除の適用を受ける事業年度(適用対象事業年度)終了の日において通算親法人との間に通算完全支配関係がある通算子法人となる(法69①⑭、措法42の4①④⑦⑧一・二・三⑱)。つまり、各通算法人は、通算親法人の適用対象事業年度終了の日に終了する事業年度において通算グループ全体で税額控除限度額の計算を行うこととなる。

(2) 各通算法人の試験研究費の税額控除限度額の計算方法

一般試験研究費の税額控除について、令和4年4月1日から令和5年3月31日までの間に開始する事業年度において、各通算法人の税額控除限度額は次のように計算される(措法42の4①⑧三・八・九)。

① 通算グループ全体の税額控除限度額

$$\text{通算グループ全体の税額控除限度額} = \frac{\text{各通算法人の試験研究費の合計額}}{\text{各通算法人の試験研究費の合計額}} \times \text{税額控除割合 (下記の割合)}$$

[税額控除割合] 小数点以下3位未満の端数切捨て

区分		税額控除割合	
		合算試験研究費割合が10%以下の場合	合算試験研究費割合が10%を超える場合
イ	合算増減試験研究費割合が9.4%超(ハに該当する場合を除く)	10.145% + (合算増減試験研究費割合 - 9.4%) × 0.35 (上限14%)	左記の割合 + 左記の割合 × 控除割増率 (上限14%) 控除割増率 = (合算試験研究費割合 - 10%) × 0.5 (上限10%)
	合算増減試験研究費割合が9.4%以下(ハに該当する場合を除く)	10.145% - (9.4% - 合算増減試験研究費割合) × 0.175 (下限2%)	
ハ	各通算法人の比較試験研究費の額の合計額が0である場合	8.5%	

② 通算グループ全体の控除上限額

通算グループ全体の控除上限額	=	各通算法人の調整前法人税額の合計額×25%※ ※控除上限率について、次の区分に該当する場合は次に掲げる率を加算する。
----------------	---	---

[控除上限率の上乗せ措置]

イとハのいずれにも該当する場合は、イ及びハの合計率、ロとハのいずれにも該当する場合は、ロ及びハの合計率を加算する。

区分	控除上限の上乗せ率
イ ベンチャー企業の場合 (i. 通算法人全社で設立10年以内であること、 ii. 通算親法人がみなし大法人を除く大法人に該当すること、iii. いずれかの通算法人で非特定欠損金額があることを満たす場合)	15%
ロ 合算試験研究費割合が10%を超える場合	特例割合 特例割合＝(合算試験研究費割合－10%)×2 (小数点以下3位未満の端数切捨て。上限10%)
ハ 下記①②に該当する事業年度(イを除く) ①基準年度比合算売上金額減少割合≥2% ②各通算法人の試験研究費の額の合計額>各通算法人の基準年度試験研究費の額の合計額	5%

③ 各通算法人の税額控除限度額

税額控除可能分配額(各通算法人の税額控除限度額)	=	①又は②のいずれか少ない金額(税額控除可能額)	×	その通算法人の調整前法人税額 各通算法人の調整前法人税額の合計額
--------------------------	---	-------------------------	---	-------------------------------------

ここで、「合算増減試験研究費割合」「合算試験研究費割合」「基準年度比合算売上金額減少割合」は、グループ通算制度を適用していない場合の「増減試験研究費割合」「試験研究費割合」「基準年度比売上金額減少割合」と同様の計算方法に基づいて通算グループ全体(各通算法人の合計)で計算した金額となる。また、その計算要素(比較試験研究費の額等)についてはグループ通算制度を適用していない場合と同様の定義となる。調整前法人税額は、留保金課税、所得税額控除、外国

税額控除、租税特別措置法上の税額控除を適用する前の法人税額となる。

なお、中小企業技術基盤強化税制及び特別試験研究費の税額控除についても、通算グループ全体の税額控除可能額を法人税額に基づき各通算法人に配分することとなる(措法42の4④⑦⑧三・八・九⑮)。

上記のように、試験研究費の税額控除については、連結納税制度と同じく合算計算によりグループ全体の税額控除限度額を計算する仕組みとなっている。そのため、結果的に、グループ全体では連結納税制度と計算結果は同じとなる。但し、試験研究費を支出していない法人で試験研究費の税額控除のメリットが受けられる仕組みであり、その点で理論的ではないという意見もある。しかし、この点、個別申告方式を採用しながら、グループ全体計算を行う以上、このような不整合には目をつぶるしかないだろう(仕組み上、回避できない)。但し、実務上は、試験研究費の税額控除に係る通算税効果額を通算グループ内で精算することで、資金負担の面では通算法人間の不公平を解消することが可能となる。

なお、別表添付要件は、税額控除限度額の計算に用いる計算要素(試験研究費の額及び調整前法人税額等)を有する通算法人の全てで満たす必要がある(措法42の4⑨⑬)。

また、試験研究費の税額控除についても、損益通算等と同様に、通算法人で修正事由が生じた時の遮断措置(一部、進行事業年度調整措置が適用される。また、一定の場合、全体再計算となる)が設けられている(なお、通知義務がある。措法42の4⑧四・五・六・七・十⑩～⑮)。

さらに、試験研究費の税額控除が通算グループ全体で計算する仕組みであることに合わせて、試験研究費の税額控除に係る特定税額控除制度の不適用措置についても所得金額に係る要件、継続雇用者給与等支給額に係る

要件、国内設備投資額に係る要件を通算グループ全体で計算し判定をする仕組みとしている（措法42の13⑤⑦⑧）。

(3) 各通算法人の外国税額控除限度額の計算方法

通算法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、控除限度額を限度として、その外国法人税の額をその事業年度の所得に対する法人税の額から控除する（法69①⑭，法令148①～⑧）。

①控除限度額の計算

この控除限度額とは、次の算式により計算した金額をいう。なお、調整前控除限度額が0を下回る場合には0とされる。

$$\text{控除限度額} = \text{調整前控除限度額} - \text{控除限度調整額}$$

②調整前控除限度額の計算

上記①の調整前控除限度額とは、次の算式により計算した金額をいう。

$$\text{調整前控除限度額} = \frac{\text{各通算法人の法人税の額（注1）} \times \text{その通算法人の調整外国所得金額（注3）}}{\text{各通算法人の所得金額（注2）の合計額}}$$

（注1）この法人税の額は、留保金課税、所得税額控除、外国税額控除等を適用する前の法人税の額をいい、附帯税の額は除く。

（注2）この所得金額は、損益通算及び繰越欠損金の控除等を適用する前の所得の金額をいう。

（注3）この調整外国所得金額は、次の算式により計算した金額をいい、調整前外国所得金額が0を下回る場合は、調整前外国所得金額となる。

$$\text{調整外国所得金額} = \frac{\text{国外所得金額（注4）} - \text{非課税国外所得金額（注5）} + \text{加算調整額（注6）} - \text{調整金額（注7）}}{\text{加算前外国所得金額}}$$

（注4）この国外所得金額は、損益通算及び繰越欠損金の控除等を適用する前の国外源泉所得に係る所得の金額をいう。

（注5）国外所得金額から減算する非課税国外所得金額は、0を超えるものに限る。

（注6）この加算調整額は、次の算式により計算した金額をいう。

$$\text{加算調整額} = \frac{\text{各通算法人の0を下回る非課税国外所得金額の合計額のうち非課税国外所得金額（0を超えるものに限る）の合計額に達するまでの金額}}{\text{その通算法人の加算前外国所得金額（0を超えるものに限る）の合計額}}$$

（注7）この調整金額は、次の算式により計算した金額をいう。

$$\text{調整金額} = \frac{\text{各通算法人の調整前外国所得金額の合計額} \times \text{その通算法人の加算前外国所得金額（0を超えるものに限る）}}{\text{各通算法人の加算前外国所得金額（0を超えるものに限る）の合計額}}$$

（注8）上記（注2）と同様。

③控除限度調整額の計算

上記①の控除限度調整額とは、次の算式により計算した金額をいう。

$$\text{控除限度調整額} = \frac{\text{各通算法人の調整前控除限度額が0を下回る場合のその下回る額の合計額}}{\text{その通算法人の調整前控除限度額（0を超えるものに限る）の合計額}}$$

なお、各通算法人の地方法人税の控除限度額は、法人税の控除限度額と同様に計算される（地方法法12①④，地方法令3④⑤⑥）。

また、道府県民税の控除限度額は、単体納税制度と同様に、法人税の控除限度額に1%（又は超過税率）、市町村民税の控除限度額は、法人税の控除限度額に6%（又は超過税率）を乗じて計算される（地法53③⑧，321の8③⑧，地令9の7⑥，48の13⑦）。

上記のとおり、連結納税制度のように合算計算によりグループ全体の外国税額控除限度額を計算する仕組みではなく、各通算法人において他の通算法人の計算要素を使って外国税額控除限度額を計算する仕組みとなっているが、結果的に、連結納税制度と計算結果は同じとなる。

なお、外国税額控除又は損金算入方式のいずれを適用するかは通算グループ全体で統一して選択する必要がある（法41②）。

また、外国税額控除（地方法人税、住民税を含む）については、通算法人で修正事由が生じた場合、当初申告を固定し、外国税額控除額の差額を進行事業年度の法人税額に加算・控除する措置（進行事業年度調整措置）が適用される（一定の場合、全体再計算とな

る。また、通知義務がある。法法69⑮～⑳、地方法12⑤～⑭、地法53③⑨～④⑥、321の8③⑨～④⑥)。

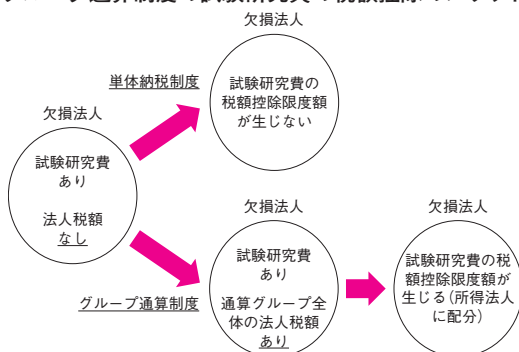
(4) グループ通算制度における試験研究費の税額控除又は外国税額控除のメリット

グループ通算制度における試験研究費の税額控除と外国税額控除については、連結納税制度と比較して、グループ全体の節税効果は同じとなる。

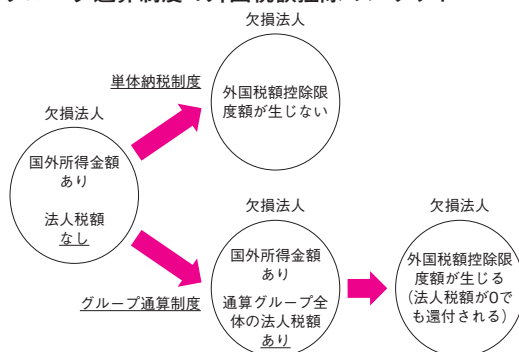
そのため、単体納税制度では、欠損法人において試験研究費をどんなに支出しても、法人税額が生じないため、税額控除額は0となるが、グループ通算制度では、通算グループ全体で法人税額が生じる場合、通算グループ全体の試験研究費に対応する税額控除を受けることができるため、節税効果が生じる。

また、単体納税制度では、欠損法人において国外所得金額がある場合でも、法人税額が生じないため、外国税額控除限度額は0となる。一方、グループ通算制度では、通算グループ全体で法人税額が生じる場合、欠損法人の国外所得金額に対応する外国税額控除限度額が生じるため、節税効果が生じる(但し、控除限度超過額は3年間の繰越しができるため、単体納税制度で生じた控除限度超過額が3年間で控除余裕額と相殺できる場合は、有利・不利は生じない)。

グループ通算制度の試験研究費の税額控除のメリット



グループ通算制度の外国税額控除のメリット



グループ通算制度の創設目的である事務負担の軽減の観点からは、試験研究費の税額控除及び外国税額控除はグループ通算制度を適用していない場合と同様に自社のみの計算要素に基づき計算する仕組みとしたかっただろう。しかし、このメリットを連結納税制度で享受している法人からの要請を受け入れる形で、このメリットを継続させるため事務負担の軽減を諦めて、グループ通算制度においてもグループ全体計算の仕組みを継続することとしている。これは政策的なものであるため仕方がないといえるが、今後は、試験研究費の税額控除(全体計算の特定税額控除制度の不適用措置を含む)の仕組み自体を簡素なものとし、グループ通算制度の仕組みにおいても結果的に簡素化と事務負担の軽減が図られることを期待したい。

Ⅲ 一部通算調整項目(計算項目の一部について他の通算法人の計算要素を使って調整計算をする項目)

(1) 受取配当金の益金不算入制度(関連法人配当等の負債利子控除額の計算)

関連法人配当等の負債利子控除額は、関連法人配当等の額の4%が原則となるが、支払利子等の額の10%とすることができる(法23①、法令19①②)。以下、この取扱いを「10%特例」という)。

グループ通算制度では、各通算法人の支払

利子等の額を通算グループ全体で計算した支払利子配賦額とする（法令19④）。

[支払利子配賦額の計算]

支払利子配賦額（注1）	各通算法人（注2）の支払利子合計額（注3）を合計した金額	その通算法人の適用関連法人配当等の額（注4）の合計額
	×	各通算法人（注2）の適用関連法人配当等の額（注4）の合計額の合計

- （注1）このグループ調整計算は、適用事業年度終了の日が通算親法人の事業年度終了の日である場合に限り適用される（法令19④）。ここで、適用事業年度とは、受取配当等の益金不算入の規定の適用を受ける事業年度をいう。
- （注2）その通算法人以外の通算法人については、適用事業年度終了の日においてその通算法人との間に通算完全支配関係がある通算法人に限る。
- （注3）支払利子合計額とは、支払利子等の額から、支払利子等の額のうちその生ずる事業年度終了の日において通算完全支配関係がある他の通算法人に対するものを除いたものの合計額とする。
- （注4）関連法人株式等に係る配当等の額で、受取配当等の益金不算入の規定の適用を受けるものをいう。

なお、通算法人が10%特例を適用するためには、通算法人（支払利子等の額及び適用関連法人配当等の額のいずれも0であるものを除く）の全てで別表添付することが要件となる（法令19⑨）。そのため、10%特例を適用するかどうかは、通算法人ごとではなく、全ての通算法人で一律に選択することが必要となる。言い換えると、この関連法人配当等の負債利子控除額に係るグループ調整計算については、事務負担の軽減を優先したい場合は別表添付をしないことによって適用しないことも可能となる。

(2) 交際費等の損金不算入制度（通算定額控除限度分配額の計算）

グループ通算制度を適用する場合も、通算法人の交際費等の損金不算入額の計算は個社ごとに行うこととなる。

具体的には、通算法人が大通算法人に該当する場合は、交際費等の額は接待飲食費の額の50%を除いて全額損金不算入とし、通算グループ内の通算法人のいずれかで資本金の額又は出資金の額が100億円を超える場合にお

ける通算法人に該当する場合は、交際費等の額は接待飲食費の額の50%を含めて全額損金不算入となる（措法61の4①②③）。

一方、通算法人が中小通算法人に該当する場合、各通算法人で、i）交際費等の額から接待飲食費の額の50%を控除した金額又はii）定額控除限度額を超える部分の金額のいずれか有利な方を損金不算入額とすることができる。

この場合、各通算法人の交際費等の定額控除限度額は、次の算式により計算した金額（通算定額控除限度分配額）となる（措法61の4②③④）。

[通算定額控除限度分配額の計算方法]

中小通算法人の通算定額控除限度分配額（注1）	800万円	×	その通算法人がその適用年度において支出する交際費等の額
	×		各通算法人が適用年度において支出する交際費等の額の合計額

- （注1）通算親法人の事業年度が1年に満たない場合は月数按分した金額とする。

各通算法人では、この通算定額控除限度分配額を定額控除限度額として、通算法人ごとに上記iとiiの有利・不利を判断し、i又はiiのいずれかで交際費等の損金不算入額を計算することとなる。

このように、各通算法人の定額控除限度額を通算定額控除限度分配額とすることによって、通算グループ全体で節税枠800万円を複数回使うことを回避している。

また、グループ通算制度において定額控除限度額の特例を適用するためには、交際費等の額を支出する通算法人の全てで別表添付が必要となる（措法61の4⑤）。

なお、通算定額控除限度分配額の計算については遮断措置（全体再計算を含む）が設けられている（措法61の4③）。

(3) 法人税率の軽減税率（軽減対象所得金額の計算）

通算法人の各事業年度の所得の金額に対する法人税の税率は、各通算法人の区分に応じて、普通法人である通算法人は23.2%、協同組合等である通算親法人は19%の税率が適用される（法法66①③）。

また、中小通算法人（大通算法人以外の普通法人である通算法人）の所得の金額のうち軽減対象所得金額以下の金額に対しては軽減税率15%（適用除外事業者は19%）が適用される（法法66⑥、措法42の3の2①）。

軽減対象所得金額とは、次の算式により計算した金額をいう（法法66⑦）。

[中小通算法人の軽減対象所得金額の計算方法]

中小通算法人の軽減対象所得金額	=	800万円	×	$\frac{\text{その中小通算法人の所得の金額}}{\text{各中小通算法人の所得の金額の合計額}}$
		(注1)		

(注1) 通算親法人の事業年度が1年に満たない場合は月数按分した金額とする（法法66⑩）。

このように、各通算法人の軽減税率が適用できる所得金額を軽減対象所得金額とすることによって、通算グループ全体で節税枠800万円を複数回使うことを回避している。

なお、軽減対象所得金額の計算については遮断措置（全体再計算を含む）が設けられている（法法66⑧～⑩）。

(4) 特定同族会社の留保金課税（通算法人間の配当等の調整計算）

グループ通算制度を適用している場合も課税留保金額及び課税留保税額の計算についてグループ通算制度を適用していない場合と基本的な仕組みは変わらない。但し、通算法人については次の通算調整が行われる（法法67③④⑤、法令139の8①②③⑤⑥⑦、139の9、140）。

(1) 留保金額の基礎となる所得金額は、損益通算後の所得金額とする。

(2) 留保控除額に係る所得基準額の基礎となる所得金額は、損益通算前の所得の金額とする。

(3) 留保金額の計算上、通算グループ内の法人間の受取配当及び支払配当はなかったものとした上、通算グループ外の者に対する配当の額として留保金額から控除される金額は、①に掲げる金額を②に掲げる金額の比で配分した金額と③に掲げる金額との合計額とする。

①各通算法人の通算グループ外の者に対する配当の額のうち通算グループ内の他の通算法人から受けた配当の額に達するまでの金額の合計額

②通算グループ内の他の通算法人に対する配当の額から通算グループ内の他の通算法人から受けた配当の額を控除した金額

③通算グループ外の者に対する配当の額が通算グループ内の他の通算法人から受けた配当の額を超える部分の金額

(5) 中小法人・中小企業者・非適用除外事業者の判定

グループ通算制度では、中小法人・中小企業者・非適用除外事業者の判定について、通算グループ内の通算法人のいずれかが、グループ通算制度を適用しない場合の中小法人・中小企業者・非適用除外事業者に該当しない場合には、通算グループ内の全ての通算法人が中小法人・中小企業者・非適用除外事業者には該当しないこととなる（法法66⑥、措法42の4④①⑨七・八・八の二、措令27の4②⑤⑥⑦③①）。

また、中小企業投資促進税制の税額控除が適用される特定中小企業者等、中小企業経営

強化税制の税額控除率10%が適用される特定中小企業者等についても、通算グループ内の通算法人のうち1社でも資本金の額が3,000万円を超える法人に該当する場合は、その通算グループ内の通算法人の全てが特定中小企業者等に該当しないこととなる（措法42の6②、42の12の4②、措令27の6⑦、27の12の4④）。

Ⅳ グループ通算制度の所得計算及び税額控除等に関する期待と今後の課題

以上のとおり、グループ通算制度の所得計算及び税額控除等の内容を検証すると、グループ通算制度の所得計算及び税額控除等に関して次のことが期待できるだろう。

- ①全体計算項目（通算グループ全体で税額控除限度額を計算する項目。損益通算、欠損金の通算、一部通算調整項目を除く）は、試験研究費の税額控除と外国税額控除に絞られているため、その点で、連結納税制度と比較して事務負担が軽減されることが期待できる。
- ②例えば、関連法人配当等の負債利子控除額の計算は、連結納税制度では、総資産の帳簿価額や関連法人株式等の帳簿価額を全社で集計しているが、そのような面倒な計算はなくなる。また、通算グループ全体での支払利子等の額の計算が面倒な場合は、別表添付を行わないことで適用しないこともできるため、その点も事務負担の軽減につながるだろう。
- ③賃上げ促進税制などは、連結納税制度では要件を満たすかどうかは全社で判定するから事前にはよくわからない、集計しても、結局、適用できないのだったらまったくの徒労に終わるので集計

自体もやめてしまう（つまり、適用を放棄してしまう）会社がある。しかし、グループ通算制度では、租税特別措置も研究開発税制以外は個社ごとの計算になっているため、賃上げ促進税制について集計と判定に係る事務負担が減ることで、いままで事務負担が重くて適用できなかった会社なども適用できるようになるというメリットがあるだろう。

また、今回の連結納税制度の見直し（グループ通算制度の創設）の内容を検証すると、試験研究費の税額控除や外国税額控除の適用があり、税効果会計の適用がある上場企業の通算グループにとっては事務負担の軽減につながる効果は限定されていると思われるが、試験研究費の税額控除と外国税額控除の適用がなく税効果会計も簡易な取扱いとしている中小企業を含めた未上場企業にとっては事務負担の軽減が実感できる制度といえるだろう。

但し、今後、新しい税制などの登場によって、積上げされるように、通算調整項目が増えていく場合は、事務負担の軽減効果が薄れていくことになるため、全体計算項目は損益通算、欠損金の通算、試験研究費の税額控除、外国税額控除の4つのみとし、受取配当金の益金不算入（関連法人配当等の負債利子控除額の計算）や特定同族会社の留保金課税（通算法人間の配当等の調整計算）のように、計算項目の一部について通算調整を行う制度も極力増やさないことが重要であるといえる。

極端な話、一）グループ通算制度の本質となる損益通算及び欠損金の通算、二）政策的に全体計算の仕組みを維持した研究開発税制及び外国税額控除、三）グループで節税枠を複数回使用するという租税回避を防止するための仕組みを取り入れた通算定額控除限度分配額や軽減対象所得金額の計算の3分類以外

の計算項目は、税額に与える影響は大きくないともいえるため、理論よりも事務負担の軽減を優先してもよいのではないかと考えられる。

さらに、通常、グループ全体で計算を行う項目は修正の遮断措置がセットで用意されることになるが、この遮断措置は大変複雑・難解なものであるため、税務調査時の納税者と税務当局の事務負担の軽減を実現するためにも、やはり、通算調整の計算項目は極力排除し、基本的にはグループ通算制度を適用していない法人と同様の計算方法にすべきと思

われる（ほとんど知られていないが、例えば、オープンイノベーション促進税制の損金算入限度額となる調整前通算所得基準額の計算についても遮断措置・全体再計算の事由が設けられている）。

以上より、現行の制度から今後の制度の設計まで、グループ通算制度の所得計算及び税額控除等をいかにシンプルにするか、通算調整項目を設けないか（減らせるか）が将来を含めたグループ通算制度の利用促進に大きな影響を与えることだろう。

組織再編税制との 整合性

多田雄司●税理士

はじめに

法人税は、会社法などの組織法に定める法人を単位として課税するのが原則である。

これに対し、出資に基づく一体性に着目して、グループを構成する複数の法人を1つの課税単位とする考え方がある。

後者の考え方に基づく税制を総称して、連結納税制度と呼んでいる。

ただし、連結納税制度の内容は、採用している各国において様々である。

日本は、平成14年度の税制改正で、親法人と親法人が発行済株式数の全部を所有する関係（以下「100%持株関係」という）がある子法人を1つの課税単位とする連結納税制度を導入した。

連結納税制度には、例えば連結子法人の欠損金額を連結親法人の所得金額と相殺することにより、グループ全体として税負担を減少させることができるというメリットがある。

ただし、予想に反して一定以上には普及しなかった。

その理由の1つとして、税務調査が行われた後の修正申告、更正の処理について、納税者の事務手数料の負担が大きいことが指摘され

ている。また、課税当局の事務負担も大きい。

そこで、令和2年度の税制改正において、連結納税制度を廃止して、新たにグループ通算制度を導入することとした。令和4年4月1日以後に開始する事業年度から適用する。

本稿は、グループ通算制度と組織再編税制との整合性について検討する。

I 連結納税制度と 組織再編税制との関係

1 見直し報告⁽¹⁾（一4.（4））

見直し報告は、連結納税制度と組織再編税制との関係について、次のように述べている。

「連結納税制度は平成13年度税制改正で導入された組織再編税制を前提としていたが、その後の新会社法の制定等、企業法制が見直されるとともに、スクイーズアウトによる組織再編成も多くみられるようになってきたなど、企業の組織形態に関する環境の変化が続いている。

このような経済社会の変化に伴い、組織再編税制において対象とする範囲や適格要件の見直しが続けられてきた結果、現状では、完全子法人化により連結納税制度に加入する際、適格組織再編成として行う場合と適格組織再編成以外の方法として行う場合とで、含

（1）「連結納税制度の見直しについて」（連結納税制度に関する専門家会合、税制調査会、令和元年8月27日）

み損益及び欠損金について課税上の取扱いが異なっており、中立的でなくなっていることは否めない。」

2 連結納税制度と会社分割、合併

代表的な組織再編成である会社分割、合併と連結納税制度の関係を考える。

(1) 会社分割

例えば、事業が多角化し、質的、量的規模が拡大したとする。これらの規模の拡大に対応するために、ある事業部門を完全子法人として分離する。この手法が、会社分割（分社型分割）である。

会社分割をすると、親法人と分割後の子法人は別の法人になる。その結果、法人税等の申告は原則として、別々に行うことになる。

しかし、両社が100%持株関係にある場合は、法人税において会社分割前の法人と考えること（一体化）も可能である。連結納税制度は、このような考え方に基づくものである。

(2) 合併

100%持株関係にある親法人と子法人は、連結納税制度により、両社の損益を通算して法人税等の申告をしていた。

しかし、子法人の業績は、悪化の一途を辿る状態に陥ってしまった。つまり、別法人として存続させる理由が見出せなくなった。

そこで、親法人は吸収合併により、子法人を引き取ることにした。

合併後は、単体申告に変わるが、基本的には連結納税制度により申告する場合と変わらない。

このように、連結納税制度と組織再編税制（分社型分割、合併）は、類似した税制であると考えられる。

(3) 組織再編成に関する環境の変化

1の見直し報告では、連結納税制度を見直す（廃止する）理由として、企業の組織形態に関する環境の変化を挙げている。

これまで、その環境の変化を意識した組織再編税制の改正が行われてきた。しかし、連

結納税制度の改正にはつながってはいなかった。

一方、連結納税制度が普及しない理由として、納税者、課税当局の事務コストの問題が指摘されている。見直し報告は、グループ通算制度へ改正する理由として、納税者と課税当局の事務コストを軽減するためであると述べている。

グループ通算制度の下においては、同制度と組織再編税制が単体申告という共通の基盤によることから、これら2つの制度（税制）の一層の整合性が求められることになる。

すなわち、グループ通算制度への移行に際しては、単体申告の場合の法人税の規定との整合性（中立性の維持）が必要になる。

そのため、グループ通算制度の規定においては、組織再編税制の規定を準用するなどの措置により対応している。

Ⅱ 時価評価課税及び欠損金の制限

1 見直し報告（三 3.（1））

見直し報告は、時価評価課税及び欠損金の制限について、次のように述べている。

「グループ通算制度（仮称）では、制度の適用開始前後で納税単位が変わるわけではないが、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も踏まえ、新たな制度においても、一定の場合は、開始又は加入に際して資産の時価評価課税及び欠損金の利用制限は必要と考えられる。

他方、現行制度（筆者注：連結納税制度）では、一定の法人について、時価評価課税の対象外とされ、欠損金についても持ち込むことができることとされている（子法人は自己の所得の範囲内で控除可能）が、この時価評価課税の対象外で、欠損金を持ち込み可能な法

人について、組織再編税制と整合的になるよう見直し、公平・公正な税負担の観点で踏まえつつ、対象を拡大することとする。

また、組織再編税制では、適格組織再編成の時には譲渡損益課税を行わないが、一定の欠損金の利用を制限するとともに、含み損が実現した場合の損金算入を制限する類型が設けられている。グループ通算制度（仮称）においても、同様の類型を設ける。」

2 考え方

連結納税制度の場合は、納税単位の変更（単体からグループへ）を理由にして、連結納税の開始時、加入時に資産、負債を時価評価すると説明していた。

これに対して、グループ通算制度は、単体申告であることには変わりがないので、連結納税制度のような理由は当てはまらない。

そこで、見直し報告では、グループ通算制度における規定は、類似する組織再編税制との整合性と、租税回避防止に配慮したものとすることを宣言している。

3 具体的な規定

通算制度の対象外とする欠損金額（法64の6①）の規定（概要）は、次のとおりである。

（1）適用要件

次の①～④の要件を満たすこと。

①通算法人についての取扱いであること。

②通算法人は、次のイ、ロに規定する法人に限ること。

イ 通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益（法64の11①各号）

ロ 通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益（法64の12①各号）

③支配関係要件への非該当

④共同事業要件への非該当

その通算承認の効力が生じた後に、その通算法人と他の通算法人とが共同で事業を行う場合として、イ～ハの要件、イ

及びロの要件又はホの要件（法131の8②で読み替えた法112の2④）に該当しない場合であること。

イ 事業関連性要件（読替後の法112の2④一）

ロ 事業比率5倍以下要件（読替後の法112の2④二）

ハ 通算前事業の継続・規模要件（読替後の法112の2④三）

ニ 経営参画要件（読替後の法112の2④四）

ホ 特定の法人該当要件（読替後の法112の2④五）

（2）取扱い

①規定

その通算法人のその事業年度において生ずる通算前欠損金額のうち、その事業年度の②の適用期間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（法64の5）の規定の適用については、ないものとする。

②適用期間

次のイ、ロの日のうち、いずれか早い日までの期間をいう。

イ その通算承認の効力が生じた日から同日以後3年を経過する日

ロ その通算法人が、その通算法人に係る通算親法人との間に最後に支配関係を有することとなった支配関係発生日以後5年を経過する日

（3）説明

（1）の適格要件のうち、（1）③の支配関係要件への非該当要件、（1）④の共同事業要件への非該当要件は、合併による被合併法人の欠損金を引き継ぐ要件（法57③）に対応している。

なお、法人税法施行令131条の8第2項（（1）④）は、共同で事業を行う場合について、通算法人を被合併法人とする合併の場合の青色欠損金の引継ぎの不適用（法57⑦、法112の2）の規定を準用しており、単体

申告との整合性を図っている。

さらに、(2)の取扱いとは単体申告をする場合の特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入(法62の7)に対応したものになっている。

Ⅲ 時価評価課税の対象となる法人、対象外となる法人

1 考え方

(1) 時価評価課税の対象となる法人

見直し報告(三3.(2))では、「グループ通算制度(仮称)においては、租税回避の防止の観点から踏まえつつ組織再編税制との整合性を図るため、次の法人を時価評価課税の対象とし、欠損金の利用を制限する。

- ①開始時のグループ法人で、完全支配関係がある法人間の適格組織再編成と同様の要件(完全支配関係の継続要件)に該当しないもの
- ②非適格組織再編成により加入した再編当事者
- ③再編当事者以外の加入法人で、適格組織再編成と同様の要件(親法人との間の完全支配関係の継続要件、従業者継続要件及び事業継続要件等)に該当しないもの」と述べている。

(2) 時価評価課税の対象外となる法人

見直し報告(三3.(3))では、「上記(2)(筆者：上記(1))で時価評価課税の対象となる法人に該当しないものは、時価評価課税の対象外とする。」と述べている。

2 具体的な規定

通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益(法64の11①)の規定(概要)で考える。

(1) 規定

通算承認を受ける(2)の内国法人が、(3)の通算開始直前事業年度終了の時に有する時価評価資産の評価益の額又は評価損の額は、その通算開始直前事業年度の所得の金額の計

算上、益金の額又は損金の額に算入する。

(2) 内国法人

内国法人からは、次の①、②の法人を除く。

①時価評価損益計上除外親法人

その親法人と他の内国法人(筆者注：子法人)で、その最初通算事業年度開始の時に、その親法人との間に、その親法人による完全支配関係があるもののいずれかとの間に完全支配関係が継続することが見込まれている場合の親法人をいう。

②時価評価損益計上除外他の内国法人

その親法人と他の内国法人との間に、その親法人による完全支配関係が継続することが見込まれている場合その他の内国法人をいう。

(3) 通算開始直前事業年度

その最初通算事業年度開始の日の前日の属するその内国法人の事業年度をいう。

(4) 説明

通算制度の開始時に時価評価を不要とする法人は、(2)①の時価評価損益計上除外親法人と、(2)②の時価評価損益計上除外他の内国法人である。

他の内国法人については、「その親法人による完全支配関係が継続することが見込まれている」という要件を付している。

組織再編税制においては、例えば、共同事業を行うための合併(法22の8)の要件の1つとして継続保有要件(法令4の3④五)が定められている。

一方、連結納税開始の場合における時価評価課税の対象外とする法人については、次の①及び②の要件を満たす他の法人としていた(改正前法61の11①三)。

①その内国法人の完全子法人が、最初連結親法人事業年度開始の日の5年前の日から、その開始の日までの間に、その内国法人との間に完全支配関係がある他の法人を設立していること。

②その設立の日から、その開始の日まで継

続して、その内国法人とその他の法人との間に、その内国法人による完全支配関係がある場合のその他の法人であること。

このように、連結納税開始の規定においても継続性の要件を設けていたが、その継続性は、新設子法人の「その設立の日から、その開始の日まで継続」する完全支配関係であり、将来に向けてのものではない。

これに対し、グループ通算制度における継続保有要件は、適格組織再編税制と同様に、「完全支配関係が継続すること」を要件としているのである。

おわりに

これまで紹介した規定以外でも組織再編税制とのバランス（中立性）を考慮した規定が設けられている⁽²⁾。

繰り返しになるが、100%持株関係でつながっている企業グループの中で、グループ通算制度による損益通算や欠損金の通算による法人税における効果は、組織再編税制においても同様に得られることから、2つの制度（税制）について整合性を持たせる改正をしたのである。

グループ通算制度の規定は、複雑であるが、組織再編税制の規定と比較する中で、整理することにより、この制度の理解が深まると考える。

最後に、グループ通算制度についての今後の予測（感想）を述べて、本稿を終了する。

これまで事務手数の負担を理由に連結納税制度を選択しなかった上場会社などの大法人については、グループ通算制度への移行が進むと考える。

これに対し、中小法人はグループを形成している場合であっても、社長などの経営者一族が複数の法人を支配しているケースが多い。つまり、グループ通算制度が想定しているグループ形態にはなっていないことが多いと思われる。

このような場合には、経営者一族が支配している法人間で株式交換により、株主構成を縦列関係（100%持株関係）に変更する必要がある。

グループ通算制度は、欠損が生じているグループ構成員がいて、初めて目的を達成することができる。

ただし、経営の視点からは、株式交換による方法は、赤字法人を存続させることが前提になるので、黒字化に向けた経営戦略が必要になる。

別法としては、黒字法人が赤字法人を吸収合併する方法がある。この場合も赤字法人が営んできた事業に対する評価が必要になる。

赤字法人の業績回復が見込めない場合は、解散も検討しなければならない。

グループ通算制度は、経営の視点からは、100%持株関係にある法人間の法人税等を少なくする（キャッシュフローを増大させる）ための選択肢という位置付けになる。

今後の経営を考慮した意思決定に基づき、グループ通算制度の採用の可否を決定する必要があると考える。

(2) 通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価損益（法法64の13）、特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入（法法64の14）など。