

■ Article ■

グループ通算制度の創設と実務的留意点

～連結納税制度及びグループ法人税制との違いを中心に～

税理士 平川茂

1. はじめに

日本では戦後の財閥解体に伴い、事業支配力の過度の集中を防止する目的で、持株会社の設立を全面的に禁止していたが、1997年（平成9年）に独占禁止法の改正によって純粹持株会社の設立が解禁された。そして、1999年（平成11年）に旧商法の改正により株式交換・株式移転制度が導入され、全ての株主から強制的に株式を取得して持株会社を設立することができるようになり、持株会社の設立が加速して広まることとなった。また、2001年（平成13年）には、旧商法の改正により会社分割の手法が導入されたことで、持株会社による企業グループをより再編しやすくなり、それに合わせて組織再編税制が整備されてきた。

そのような背景から2002年（平成14年）度の税制改正で導入された連結納税制度は、企業グループ内の損益を通算することが可能となる制度であるが、その適用については選択制である。一方、2010年（平成22年）に導入されたグループ法人税制は強制適用の制度であり、支配関係のある企業グループ間における資産移転による含み損益の計上を禁止した。またその間、組織再編税制も10年近くかけて整備されてきたこともあり、2020年（令和2年）度の税制改正により、「グループ通算制度」が連結納税制度の問題点の解消と組織再編税制やグループ法人税制との整合性を目指して創設されることとなった。新制度の適用は、2022年（令和4年）4月1日以後に開始する事業年度からで、連結納税制度の導入から10年目に新たなグループ通算制度として、生まれ変わることになる。

2. 基本的な仕組みにおける既存制度との相違点について

(1) 適用法人と納税主体

グループ通算制度の適用法人は、連結納税制度と同様に、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（外国法人を除く）とされており、外国法人や個人またはそれらによって支配されている法人は適用除外とされている。また、青色申告制度を前提とした制度となっているため、下記法人は適用除外とされる。

- ① 青色申告の承認取り消しの通知を受けた日から同日以後5年を経過する日の属する事業年度終了の日までの期間を経過していない法人
- ② 青色申告の取りやめの届出書の提出をした日から同日以後1年を経過する日の属する事業年度終了の日までの期間を経過していない法人

従来の連結納税制度では、制度を選択した法人は、青色申告を選択することは

出来ないとされている。法人税法122条（青色申告の承認の申請）において、カッコ書きで、「連結申告法人を除く」となっており、これは、連結納税制度の適用要件に「連結事業年度において、帳簿書類の備付け、記帳又は保存が法定の定めに従って行われることが見込まれる」と規定されていることと、連結納税制度の規定の中に欠損金繰越控除や青色申告を要件とする措置法特例等についての適用が書かれていることから、重複を避けるため青色申告の選択が出来なくしていると考えられる。

連結納税制度からグループ通算制度に移行する際に、新制度の承認を受けた場合、青色申告の承認を受けたものとみなされることになる予定だが、連絡納税制度を選択していた法人が、新制度に移行しない選択をした場合には青色申告を選択するためには、注意が必要となる。連結納税制度適用前に青色申告を選択していた法人は、連結グループ離脱等で単体納税に戻った際には、再び青色申告法人となるが、連結グループ選択時や選択後に新設された法人等は青色承認の申請を新たに行う必要が生じると考えられる。

適用法人について、平成22年に導入されたグループ法人税制は、連結納税制度やグループ通算制度とは大きく異なる。グループ法人税制においては、対象となる取引の時点で完全支配関係の有無を個別に判定し、グループ法人税制の適用の有無を判定する制度である。グループ法人税制における完全支配関係とは、一の者（法人および個人、同族関係者）が法人の発行済株式等の全部を直接もしくは間接に保有する関係（当事者間の完全支配関係）または一の者との間に当事者間の完全支配関係がある法人相互の関係とされている（法法二十二の七の六）ことから、適用対象法人の範囲は、グループ通算制度の適用対象法人よりかなり広いことがわかる。

連結納税制度とグループ通算制度の大きく異なる点は、納税主体である。連結納税制度では連結グループを一つの納税主体として、連結親法人が所得通算後の連結所得に対する法人税を申告納税することとされているが、グループ通算制度では、親法人及び各子法人のそれぞれが納税主体となり法人税の申告を行う。そして、グループ通算制度では通算グループ内の他の法人の法人税について、連結納付責任を負うこととされている。これは、グループ通算制度が企業グループ内の欠損法人の欠損金を他の法人が使用して所得金額を減額することから、欠損金を使用させた法人に修正・更生により所得が発生した場合に追徴金の支払いが出来なくなったり、欠損法人に将来所得が発生した場合に繰越欠損金がないために納税が発生し、納税の原資が不足したりすることが予測されるためである。

（2）所得金額と法人税額の計算

連結納税制度は、連結グループを一つの納税主体とみなして、連結親法人が自社の所得と連結グループ内の連結子法人の所得を通算した連結所得に対して法人税を計算して申告納付する制度である。一方、グループ通算制度は、親法人及び各子法人において法人税の申告を行うが、その事業年度に生じたグループ内の欠

損法人の欠損金額を所得法人の所得金額と通算してそれぞれの法人税額を計算する。

具体的には、グループ通算制度の適用法人のうち欠損法人と所得法人にグループ分けを行い、欠損法人の欠損金額の合計額（所得法人の所得金額の合計額が限度）を所得法人の所得金額の比で配分し、所得法人において、損金算入することとなる。一方、所得法人において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こととなる。

また、グループ通算制度の適用法人に期限内申告書に記載された所得の金額（または欠損金額）に修正（または更正）が入った場合でも、グループ内の他の法人の所得金額及び法人税額に反映させない仕組みを前提としているため、当初の期限内申告書に記載された金額は固定され、修正（または更正）により所得金額（または欠損金額）が増減した企業のみで調整（固定調整）を行う仕組みとなっている。これは、連結納税制度が適用法人の中に所得金額等の修正（または更正）が入った場合には、連結親法人の申告所得金額の修正（または更正）が必要となるため、事務作業が煩雑になるという意見に配慮した制度と考えられる。

しかし、この固定調整を意図的に利用して、欠損金額の繰越期間の制限を潜脱する可能性があるため、「当初申告において意図的に誤った申告を行い、法人税額を不当に減少させる結果となると認められる場合には、税務署長は固定調整を適用しないことができる。」という租税回避行為の防止のための援用規定が設けている。

（3）投資簿価修正等

連結納税制度においては、投資簿価修正という制度があり、連結子法人が連結期間中に獲得した利益に対する二重課税や、連結子法人に生じた損失についての二重控除を避けるために設けられている。グループ通算制度においても連結納税制度と同様に、利益や損失の二重計上の防止を図る必要があるが、より簡易な調整によって対応できる制度として、次のような制度に改組される。

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。

これは、通算グループ内の含み損のある資産を有する子法人の株式を有する法人が評価損や譲渡損を計上することを防ぐための規定である。

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額に相当する金額とする。

これは、含み損のある資産を有する法人が離脱する場合、通算グループ内で株式の譲渡損を計上し、離脱後に離脱法人が含み損を計上するという損失の二重控除を行うことを防ぐためである。

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。

これは、組織再編税制の適格現物出資の規定において、法人が資産を現物出資して株式を取得する際に完全支配関係の継続が見込まれないものについては非適格とされ、含み損益の計上をすることになるため、グループ通算制度においても完全支配関係の継続が見込まれないものについて評価損益の計上を行うこととしたためである。

(4) 開始・加入時の資産の時価評価と欠損金の引き継ぎ

開始・加入時の資産の時価評価について、連結納税制度においては、一定の法人(親法人又は100%子法人により設立された100%子法人等)を除き連結子法人となる法人のその直前において有する資産の時価評価することとされている。グループ通算制度においても租税回避の防止の観点から原則として資産の時価評価を行うこととしているが、組織再編税制との整合性を重視して、次の法人を時価評価から除外することとした。

①適用開始時の時価評価課税の対象外となる法人

イ 親法人との間に完全支配関係の継続が見込まれる子法人

ロ いずれかの子法人との間に完全支配関係の継続が見込まれる親法人

②加入時の時価評価課税の対象外となる法人

イ 適格株式交換等により加入した株式交換等完全子法人

ロ 通算グループ内の新設法人

ハ 適格組織再編成と同様の要件として次の要件(加入の直前に支配関係がある場合には、(イ)～(ハ)までの要件)の全てに該当する法人

(イ) 親法人との間の完全支配関係の継続要件

(ロ) 当該法人の従業員継続要件

(ハ) 当該法人の主要事業継続要件

(ニ) 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(ニ)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

開始・加入時の欠損金の引き継ぎについて、連結納税制度においては、一定の法人(特定連結子法人等)を除き連結子法人となる法人のその直前において有する欠損金を連結納税制度の下で繰越控除することは認められていない。グループ通算制度においても適用開始又は通算グループへの加入に際しての加入前の欠損金額については、前述の資産の時価評価の対象外とされた法人以外の法人(時価評価対象法人)のグループ通算制度の適用開始又は通算グループ加入前の欠損金額は切り捨てられる。

連結納税制度との大きな違いとして、連結納税制度においては、適用開始時における親法人の含み損益や開始前の欠損金についての利用が制限されることはないが、グループ通算制度においては、制限が課される場合がある。

また、グループ通算制度において、欠損金の切り捨て対象外となった法人は、

租税回避行為の防止の観点から、組織再編税制の特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入制度と同様に、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、一定の場合には、適用開始又は加入前の欠損金及び含み損等の制限を行うこととなる（例外要件あり）。

グループ通算制度において、持ち込まれた欠損金額の取り扱いについては、連結納税制度における特定連結子法人の開始・加入前の欠損金額と同様の性格であることから、その法人の所得金額を限度として控除ができる特定欠損金額とされる。そのため、親法人の開始・加入前の欠損金については、グループ通算制度においては、親法人の所得の金額を限度としてのみ控除が認められる特定欠損金額とされる点が連結納税制度とは大きく異なる点となる。

（5）離脱法人に対する資産の時価評価

連結納税制度では、連結納税グループから離脱する法人についての資産の時価評価は行われませんが、グループ通算制度では、離脱する法人がその行う事業についての継続の見込みがない場合には、離脱時に資産の時価評価により、投資簿価修正が行われることがある。これは、連結納税制度においては、含み損のある資産を有する法人が離脱する場合、残る法人において離脱法人の株式の売却することで譲渡損が計上でき、離脱法人においては、その資産の含み損を計上することができるという二重控除が発生することが問題とされていたためである。また、組織再編税制においては、事業継続の見込みがないなどの理由で非適格組織再編成に該当する場合には、移転資産・負債について時価譲渡とする取り扱いとの整合性によるものである。

3. グループ通算制度の選択判定における実務的留意点について

（1）グループ通算制度を新たに選択する場合

連結納税制度を選択していない法人が、グループ通算制度を選択する方法として、新制度施行前には、二つのルートがある。一つは新制度が施行される事業年度から適用できるように選択の届け出を提出する方法であるが、もう一つは、連結納税制度の施行年度において、連結納税制度を選択し、その後自動的に新制度に移行する方法である。

連結納税制度とグループ法人制度の大きな違いは、前述のように親法人の欠損金や含み損のグループ内の持ち込みに関して、連結納税制度には制限がないのに対し、グループ通算制度には一定の制限がある点である。そのため、連結納税制度を先に選択して、そのまま新制度施行時にグループ通算制度に自動的に移行することにより、親法人の欠損金等を持ち込めると考える法人が出てきており、駆け込みの連結納税制度選択の特需が発生する可能性があるが、その点について、現時点では、課税当局は対応策をとる予定はないと言われている。

（2）連結納税制度の採用企業が新制度に移行する場合

連結納税制度を適用しているグループは、新制度の施行後には、自動的に新制

度に移行することとされているが、新制度の施行前に連結親法人が届け出をすることにより、新制度に移行しないことができることとされている。連結納税制度におけるその選択の取りやめについては、「連結法人が連結納税の適用を継続することにより事務負担が著しく過重になると認められる場合などやむを得ない事情があるとき（連基通 1-3-6）には、国税庁長官の承認を受けてできる（法4の5③）。」とされているが、一般的には一度選択してしまうと取りやめることができない制度と考えられている。連結納税制度の選択時点で、親法人に多額の欠損金や含み損があり、親法人の所得のみでは使い切れないことから、連結納税により連結子会社の所得を使うことで恩恵を受けてきた連結納税法人の場合、親法人の欠損金や含み損を使い切ってしまうと煩雑な事務作業だけが残ってしまい、取りやめたくても簡単にはできないというデメリットとなる。そのような法人にとっては、今回の新制度の移行時の取りやめは、唯一のチャンスとも考えられる。

また、外国税額控除及び研究開発税制については、連結納税制度ではグループ全体で計算されるため、単体での計算よりも控除額が拡大する等のメリットがあることから、それを目的として連結納税制度を選択している法人がある。グループ通算制度においては、専門家会合で各法人において計算する方法に変更することが検討されていたが、最終的には、連結納税制度と同様に通算グループ全体で税額控除額を計算することになった。また、連結納税制度においては事後的にグループ内の一法人に修正（又は更正）が発生すると外国税額控除額の計算等に影響が出るため、作業が煩雑になるというデメリットがあったが、グループ通算制度においては、原則として当初申告額に固定する措置を講じられているので、連結納税制度よりも選択するメリットが大きいとも考えられる。

このように、連結納税制度をすでに選択している法人グループは、そのメリット・デメリットを各項目にわたり検証して、新制度であるグループ通算制度に移行するか、取りやめるかの判断を施行前に行う必要がある。

以上