

グループ通算制度の導入と適用の検討

みつば会計
 (商工相談業務委嘱先)
 税理士・公認会計士
織田成人



Q 令和二年度の税制改正で連結納税制度に代わりグループ通算制度が導入されると聞きました。概要と留意点を教えてください。



1. グループ通算制度の概要

A グループ通算制度とは、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がある子法人を対象として、法人税申告において、そのグループ内での所得の損益通算や、欠損金の通算等を行う制度です。申告に当たっては、個々の会社が納税主体となる個別申告となる点が連結納税制度と大きく異なります。

グループ通算制度を適用した場合、親会社と子会社の損益通算が可能です。損益通算は、赤字法人の欠損金額の合計額を、各黒字法人の所得の比で按分して行います。適用開始後に生じ

た欠損金は、限度額まで他のグループ法人における損益通算後の所得から控除することもできます。そのため、黒字法人と赤字法人が混在する企業グループにおいては、法人税の節税効果が見込まれます。

個別制度のうち、外国税額控除と研究開発税制についてはグループ全体で税額控除額を計算します。単体での計算よりも税務メリットが大きくなる可能性があります。そのほかの個別制度(寄附金の損金不算入や所得税額控除等)については、複雑なグループ調整計算は行われません。

また、開始・加入に伴って子会社の時価評価と欠損金の切り捨てが行われますが、対象法人の範囲が連結納税制度に比べて大幅に縮小され、合併など組織再編に適用される組織再編税制の要件との整合性が図られた制度設計となっております。欠損金を

持ち込みやすくなっています。なお親会社も時価評価と欠損金切り捨ての対象となり得ますが、実際にはほぼ影響ないものと考えられます。

しかしながら、開始・加入前の欠損金は、親会社も含めて自己の所得を限度としてしか利用できません。したがって、多額の欠損金を持ち込んで別のグループ会社の所得から控除するといった節税効果は期待できません。

税務上の優遇措置がある中小法人の判定については、通算グループ内のいずれかの法人が中小法人に該当しない場合には、グループ内すべての法人が中小法人に該当しないこととされます。

グループ通算制度は、令和四年四月一日以後に開始する事業年度から適用されます。開始に当たっては、適用しようとする事業年度開始の三カ月前までに

税務署経由で国税庁長官に承認申請を提出する必要があります。

2. 現行の連結納税制度の概要

連結納税制度の対象法人は、グループ通算制度の場合とほぼ同じですが、グループ全体を一つとみなして一体で法人税申告を行います。つまり親会社のみが納税主体となります。そのため、税額計算が煩雑となり、税務調査による修正・更正があった場合に全社で再計算しなければならず、時間がかかりすぎる等の問題点がこれまで指摘されてきました。

この点について、グループ通算制度においては個別申告となり、修正・更正が生じた場合にも他法人の所得への影響を原則的には遮断することで簡素化が図られています。

連結納税制度は、グループ全体で所得計算を行うため、親子会社間の損益通算や欠損金の利

表 グループ通算制度と連結納税制度の対比

	グループ通算制度	連結納税制度
申告方式	会社ごとに個別申告	連結グループ一体で申告
損益通算	赤字法人の欠損金額の合計額を、各黒字法人の所得の比で按分	合算方式
加入・開始時の時価評価	組織再編税制と同様の要件で判定(満たさない場合に時価評価)	特定連結子法人(5年以上前から完全支配関係の法人など)に該当しなければ時価評価
加入前の欠損金の持ち込み	組織再編税制と同様の要件で判定(満たさない場合に切り捨て)	特定連結子法人に該当しなければ欠損金切り捨て
加入前の欠損金の利用	親子とも自己の所得の範囲のみ(ただし連結納税からの移行時の特例あり)	子は自己の所得の範囲のみ
個別制度	外国税額控除と研究開発税制のみ	左記に加えて寄附金の損金不算入などでグループ調整計算
中小法人判定	グループ内のすべての会社が中小法人であることが必要	親会社の資本金で判定

用ができません。また、研究開発税制や寄附金の損金不算入等の個別制度においてもそれぞれグループ調整計算がなされます。連結所得計算においては、各法人の所得を合算して計算するため、各法人単位では黒字法人と赤字法人が混在することになります。計算上、グループ内精算

として法人税個別帰属額が個々の法人ごとに発生し、複雑な申告所得計算となります。開始・加入に伴っては、原則として子会社の時価評価が必要であり、欠損金の切り捨ても行われます。切り捨てられずに持ち込まれた欠損金は、子会社の所得を限度として利用できます。これに対し、親会社は時価評価対象ではなく、欠損金についてはすべて連結欠損金として利用できます。

中小法人の判定に当たっては、親会社の資本金の額のみで判定されます。したがって、この点に関しては、グループ通算制度では厳しい取り扱いとなつています。

3. グループ通算制度適用を検討するに当たっての留意点

(1) 連結納税制度か否か

グループ通算制度か

企業グループ全体の節税効果を考えると決定した場合、どのタイミングで導入するかを検討しなければなりません。

グループ通算制度では、開始加入前の欠損金は、親・子会社ともに自己の所得に対してしか使用できません。しかし連結納税制度を先に適用しておけば、親会社の欠損金を連結欠損金とみなしてグループ通算制度に持ち込むことができ、グループ全体の所得に対して使用できます。

ただし連結納税を開始するに当たっては子会社の時価評価や欠損金の切り捨て等の対象範囲がグループ通算制度よりも大きいことに留意すべきであり、グループ通算制度開始を待つてからの適用とした方が有利となる場合も考えられます。

連結納税やグループ通算制度の承認申請は、適用しようとする事業年度開始の三カ月前までに行わなければなりませんので、早めの方針決定が必須となります。例えば、三月決算法人が連結納税制度から適用するとした

場合、令和二年十二月末までに連結納税の承認申請を提出する必要があります。

(2) 既に連結納税制度を適用している場合の検討事項

既に連結納税制度を適用している場合、自動的にグループ通算制度に移行されます。ただし経過措置として、グループ通算制度適用開始事業年度の前日までに届出書を提出することで、単体納税法人に戻ることができます。

これまで連結納税制度は継続適用が原則で、やむを得ない事情がある場合等以外は取りやめができないため、連結納税開始時に見込んだメリットがなくなつた後でも簡単に取りやめができませんでした。しかしながら今回のタイミングでは、会社側の意思で単体納税法人に戻ることが可能となっておりますので、グループ通算制度との有利不利を比較して、連結納税制度適用を終了させるべきかを検討しておく必要があります。

なお、単体納税法人に戻った場合、五年間はグループ通算制度の適用はできません。