

グループ通算制度の重要ポイント (第4回) 個別項目の計算方法

デロイト トーマツ税理士法人 公認会計士・税理士 おおの ひさこ 大野 久子

1. はじめに

令和2年度税制改正により、連結納税制度について抜本的な見直しが行われ、令和4年4月1日以後開始事業年度についてグループ通算制度として改組されることになった。

本稿では、連載（第4回）として、所得計算における個別項目の計算方法について解説する。

なお、所得計算において最も特徴的な、損益通算と欠損金の通算については、会計情報2022年12月号「グループ通算制度の重要ポイント（第1回）損益通算しながら単体申告」をご参照いただきたい。

2. グループ通算制度における所得計算・ 税額計算の概要

まず、グループ通算制度における所得計算・税額計算の流れについて確認する。

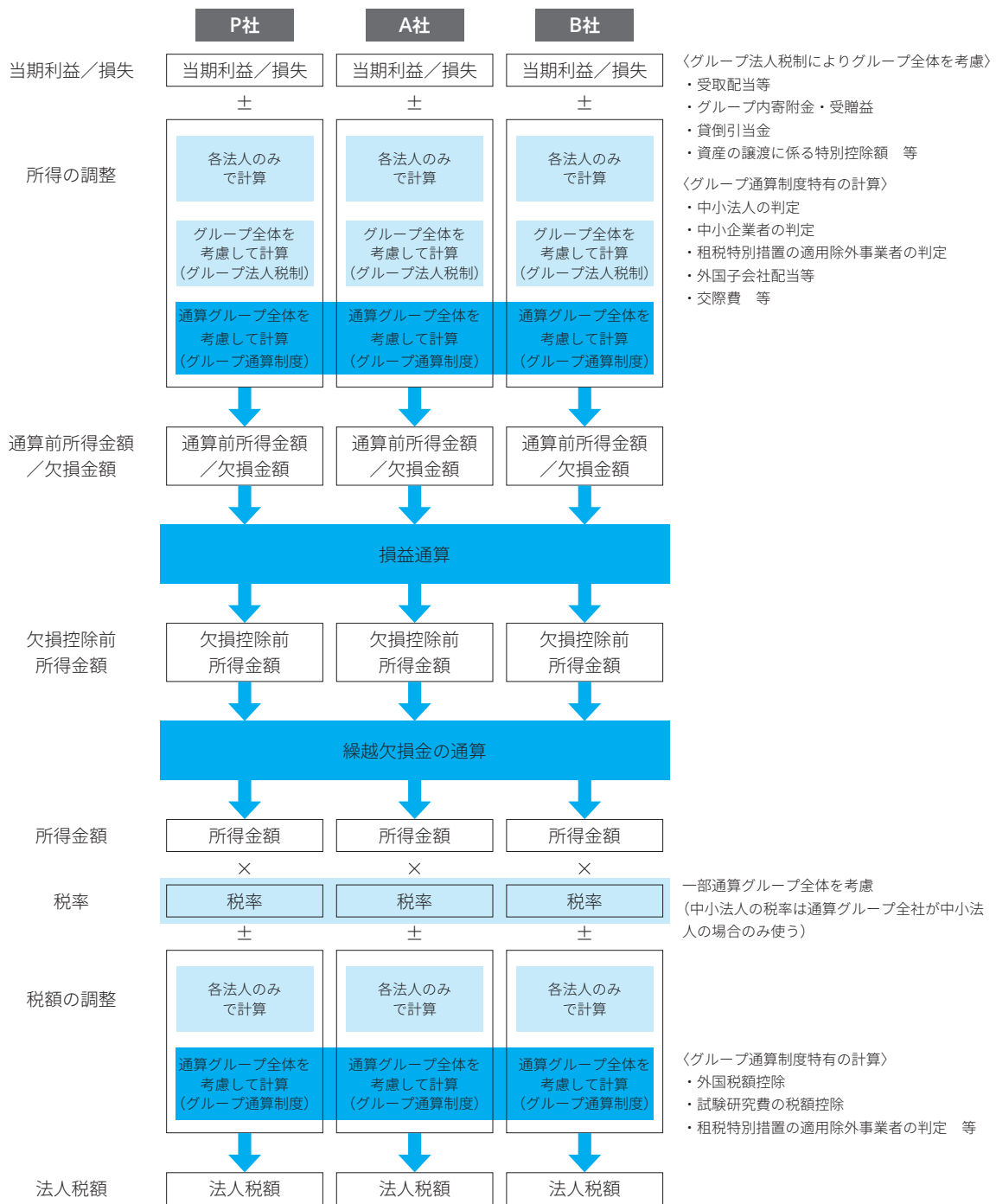
グループ通算制度における所得計算は損益通算・欠損金の通算をするという特別な取扱いがある以外は、各通算法人を納税主体とする単体申告であるので、各法人に

おいて計算することを基本的な考え方としている。そのため、所得計算・税額計算の基本的な流れは、通常の単体納税における流れと大きくは変わらない。

しかし、通常の単体納税と完全に同じというわけではなく、一部の項目については通算グループ全体の数字を加味することとされている（グループ通算制度特有の計算）。

また、完全支配関係のある法人グループのための税務上の取扱いとして、グループ法人税制がある。これは、法人グループによる選択などを経ずに、単体納税であってもグループ通算制度であっても、完全支配関係のある法人グループについて、いわば強制的に適用されるものとなっている。グループ通算制度を適用している場合についても、完全支配関係のある法人グループであるため、グループ法人税制の内容は適用されるが、グループ通算制度独特のものではない（グループ法人税制による取扱い）。

グループ通算制度における所得計算・税額計算の流れを図に表すと、次の図ようになる。なお、各項目については、**3～5**において説明する。



3. 中小法人等の判定

法人税法・租税特別措置法において、中小法人等について特別な取扱いが設けられていることがあるが、グル

ープ通算制度を適用している場合には、通算グループ内の全社が中小法人等に該当する場合に限定される。

その概要は次の通りである。

	項目	通常の単体申告	グループ通算制度	ポイント
1	中小法人（法人税法）の判定	基本的に資本金の額等が1億円以下の法人が中小法人とされるが、資本金の額等が5億円以上の大法人による完全支配関係がある法人等は除かれる（法法52①、57⑩、66⑤、67①）。	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法人が中小法人に該当しない（法法52①、57⑩、66⑤⑥かっこ書、67①）。	通算グループ内に1社でも中小法人でない法人があれば中小法人として扱われないため、移行時に中小法人としての取扱いを受けなくなる法人も予想される。

2	中小企業者（租税特別措置法）の判定	基本的に資本金の額等が1億円以下の法人が中小企業者とされるが、同一の大規模法人から2分の1以上の出資を受ける法人や2以上の大規模法人から3分の2以上の出資を受ける法人は除かれる（措令27の4⑤等）。	通算グループ内のいずれかの法人が中小企業者に該当しない場合には、通算グループ内の全法人が中小企業者に該当しない（措令27の4⑤三等）。	通算グループ内に1社でも中小企業者でない法人があれば中小企業者として扱われないため、移行時に中小企業者向け租税特別措置が適用できなくなることも予想される。
3	中小企業者向けの租税特別措置法における適用除外事業者	適用除外事業者（前3事業年度の所得の金額の年平均額が15億円を超える法人）については、中小企業者向けの一定の租税特別措置について適用が停止される（措法42の4④、⑨八他）。	通算グループ内のいずれかの法人の前3事業年度の所得の金額の年平均額が15億円を超える場合には、通算グループ内の全法人が適用除外事業者該当し、中小企業者向けの一定の租税特別措置について適用が停止される（措法42の4④、⑨八の二）。	通算グループ内に1社でも適用除外事業者があれば適用除外事業者として扱われるため、移行時に適用除外事業者に該当することになり、中小企業者向けの一定の特別措置について適用できなくなることも予想される。
4	大企業についての租税特別措置法の特定措置の停止	中小企業者以外の法人について、所得が前期比で増加している場合には、継続雇用者給与等支給額が増加している等の賃上げに関する要件を満たすか、減価償却総額の30%を超える国内設備投資を行っていないと、試験研究費の税額控除などの一定の租税特別措置の適用が停止する（措法42の13⑤）。	当該適用停止措置が適用されない中小企業者について、上記のとおり、通算グループ内のいずれかの法人が中小企業者に該当しない場合には通算グループ内の全法人が中小企業者に該当しないこととされているため、当該適用停止措置の有無を検討する必要がある（措法42の13⑤、措令27の4⑤三）。 試験研究費の税額控除の適用可否を判定する際には、通算グループ内の法人の合計額を使用して判定する（措法42の13⑦五～八）。	通算グループ内に1社でも中小企業者でない法人があれば中小企業者でない法人として扱われるため、当該適用停止措置の有無を検討しなければならない場面は増えると思われされる。

4. 所得の調整に関する事項

通算以外の個別項目について、グループ通算制度特有の計算をする主な項目とその内容は次の通りである。

所得の調整に関する内容のうち、損益通算と欠損金の

	項目	通常の単体申告	グループ通算制度	ポイント
1	受取配当等の益金不算入の負債利子控除の計算	関連法人株式等に係る配当等に係る負債利子控除は関連法人配当等の額の4%相当額とされるが、支払利子合計額の10%相当額を上限とすることができる（法令19②）。	関連法人株式等に係る配当等に係る負債利子控除は関連法人配当等の額の4%相当額とされるが、通算グループ全体の支払利子合計額を配賦した金額の10%を上限とすることができる（法令19④）。	完全支配関係のある法人における保有株式数を合算して判定する点については前期（令和4年3月31日）と比較すると変更になるが、令和4年4月1日以後開始事業年度からグループ法人税制が改正され、通常の単体申告であっても適用されるため、結果的に通常の単体申告との差は無い。 関連法人株式等に係る配当等に係る負債利子控除を支払利子合計額の10%を上限とする取扱いは通算グループ全体で適用される。

2	外国子会社受取配当等	外国子会社（25%以上の保有割合を一定期間継続）からの配当等については、その95%が益金不算入となる（法23の2、法令22の4①②）。	外国子会社の判定における25%以上の保有割合は、通算グループ内の法人の所有株式数を合算して判定する（法23の2、法令22の4①）。	保有割合の判定にあたり、通算グループ全体の所有株数を合算して判定する。
3	寄附修正	完全支配関係がある子法人の株式等に寄附修正事由が生ずる場合には、その株式帳簿価額に受贈益相当額を加算し、寄附金相当額を減算する（法令119の3⑨、119の4①）。	通算完全支配関係がある子法人については寄附修正は行わない（法令9①七）。	通算制度では投資簿価修正が行われるため、寄附修正は適用されない。
4	交際費	その法人の資本金の額等が100億円を超える場合には、交際費等の損金算入は認められない（措法61の4①）。その法人の資本金の額等が1億円を超える場合には、定額控除限度額の特例の適用が認められない（措法61の4②）。その法人の資本金の額等が1億円以下の場合には、接待飲食費の50%相当額又は定額控除限度額（800万円）を上限に損金算入が認められる（措法61の4①②）。	通算グループ内のいずれかの法人の資本金の額等が100億円を超える場合には、交際費等の損金算入は認められない（措法61の4①）。通算グループ内のいずれかの法人の資本金の額等が1億円を超える場合には、定額控除限度額の特例の適用が認められない（措法61の4②）。通算グループ内の全ての法人の資本金の額等が1億円以下である場合に、定額控除限度額を使うためには全通算法人で選択する必要があり（措法61の4⑤）、定額控除限度額（800万円）は各通算法人の支出交際費等の額に応じて通算グループ全体で分配する（措法61の4③二）。	通算グループ内に資本金の額等が100億円超又は1億円超の法人があること等により、交際費の損金算入の対象が狭くなる。
5	中小企業者等の少額減価償却資産の損金算入	青色申告法人である中小企業者等のうち、常時使用する従業員の数が500人以下である法人は、取得価額30万円未満の減価償却資産について一定要件のもと損金算入が認められている（措法67の5、法令39の28①）。	当該特例は通算法人には適用されない（措法67の5）。	少額減価償却資産の特例は事務負担に配慮する必要がある法人に対する制度のため、通算法人には適用されない。
6	過大支払利子税制	対象純支払利子等の額が調整所得金額の20%相当額を超える場合には、損金不算入とされる（措法66の5の2①）。ただし、対象純支払利子等の額が2,000万円以下であるときは適用除外となる（措法66の5の2③）。	基本的に通常の単体申告の場合と同じであるが、対象純支払利子等の額の通算グループ合計が2,000万円以下であるときは適用除外となる（措法66の5の2③）。	対象純支払利子等の額が2,000万円以下であるかどうかは通算グループ全体での判定となるため、適用除外になる場合が減ることが予想される。
7	オープンイノベーション促進税制	青色申告法人である特別新事業開拓事業者に該当する対象法人が、特定株式を取得した場合等に、特定株式の取得価額の25%以下の金額を特別勘定の金額として経理した時は、所得基準額（125億円を超える場合は125億円）を上限に損金算入が認められる（措法66の13①）。	基本的に通常の単体申告の場合と同じであるが、適用の上限である所得基準額（125億円を超える場合は125億円）は通算グループ全体で計算し配分計算を行う（措法66の13③）。	適用の上限である所得基準額は通算グループ全体で計算し配分計算を行う必要がある。

5. 税額の調整に関する事項

有の計算をする主な項目とその内容は次の通りである。

税額の調整に関する内容のうち、グループ通算制度特

	項目	通常の単体申告	グループ通算制度	ポイント
1	税率	各法人の種類に応じて税率が適用され、普通法人は23.2%である（法法66①）。 中小法人の軽減税率は年800万円以下の金額について19%（令和5年3月31日までに開始する事業年度については15%）である（法法66①②、措法42の3の2①）。	各法人の種類に応じて税率が適用され、普通法人は23.2%である（法法66①）。 中小法人の軽減税率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適用されず、適用される場合も通算グループ全体で年800万円以下の金額について19%（令和5年3月31日までに開始する事業年度については15%）とされる（法法66⑤⑥かっこ書・⑦、措法42の3の2①）。	通算グループ内に1社でも中小法人でない法人があれば中小法人として扱われないため、移行時に中小法人の軽減税率が適用できなくなる場合も予想される。 また、通算グループ内全社が中小法人であったとしても、通算グループ全体で年800万円以下の金額に軽減税率が適用されるため、その適用が縮小する。
2	所得税額控除	源泉徴収された所得税のうち、元本所有期間対応部分等につき、法人税額から控除される（法法68、法令140の2①～③）。	基本的に通常の単体申告の場合と同じであるが、通算グループ内の法人間で元本株式等の移転があった場合には、所有し続けているものとして計算する（法令140の2④⑤）。	通算グループ内の法人間で元本株式等の移転があった場合には考慮する必要がある。
3	外国税額控除	納付した控除対象外国法人税について、その法人の法人税額及び国外所得金額に基づいて計算された控除限度額の範囲内において、法人税額から控除できる（法法69①）。	外国税額の控除限度額は通算グループ全体の合計額で算出し、それを各通算法人に配分する（法令148①）。 同じ通算グループ内の他の通算法人が外国税額控除を適用する場合、外国税額については損金不算入として取り扱われるため（法法41②）、損金算入と税額控除との選択は通算グループ全体で行う必要がある。	通算グループ全体での計算となるため、外国税額控除を選択するかどうかは通算グループ全体で統一し、また、控除限度額の計算にあたり情報共有し計算する必要がある。 手間はかかるが、通常の単体申告に比べると、外国法人税額が生じている法人で所得・法人税額が生じていなくても、通算グループ全体で生じていれば税額控除を行うことができるというメリットが予想される。
4	試験研究費の税額控除	青色申告法人に試験研究費の額がある場合には、税額控除限度額と控除上限額のいずれか少ない金額を、調整前法人税額から控除する（措法42の4）。 中小企業者の特例の適用については、上記「 3. 中小法人等の判定 2 中小企業者（租税特別措置法）の判定」を参照。 大企業について一定の要件を満たさないと適用が停止する措置については、その法人の数値を使用して判定する（措法42の13⑤）。（再掲）	通算グループを一体として計算した税額控除限度額と控除上限額のいずれか少ない金額を各法人の調整前法人税額の比で配分した金額が各法人の税額控除限度額とされる（措法42の4①⑧）。 中小企業者の特例の適用については、上記「 3. 中小法人等の判定 2 中小企業者（租税特別措置法）の判定」を参照。 大企業について一定の要件を満たさないと適用が停止する措置については、通算グループ内の法人の合計額を使用して判定する（措法42の13⑦五～八）。（再掲）	通算グループ全体での計算となるため、情報共有し計算する必要がある。 手間はかかるが、試験研究費の生じている法人で所得・法人税額が生じていなくても、通算グループ全体で生じていれば税額控除を行うことができるというメリットが予想される。 中小企業者の特例については、通算グループ内に1社でも中小企業者でない法人があれば中小企業者として扱われないため、適用が狭くなると予想される。

5	特定同族会社の留保金課税	その法人が特定同族会社に該当する場合には、その留保金額が留保控除額を超える場合には、その超える金額（課税留保金額）に対し特別税率による法人税（留保税額）が課される（法法67）。 資本金の額等が1億円以下の法人については適用されない（法法67①）。	基本的に通常の単体申告の場合と同じであるが、通算グループ内の全ての法人の資本金の額等が1億円以下である場合には、適用されない（法法67①）。 また、留保税額を計算するにあたり、通算グループ内の配当等について一定の調整が行われる（法法67③・法令139の8）。	通算グループ内に1社でも資本金の額等が1億円超の法人があれば適用されるため、適用される可能性が高くなる。通算グループ内の配当等がある場合には、留保税額の計算にあたり考慮する必要がある。
---	--------------	--	--	--

6. おわりに

グループ通算制度においては、各法人が納税義務者となり、基本的に各法人における計算を行うこととされたが、損益通算・欠損金の通算以外にも全通算法人での計算を行うべき項目がある。結局のところ、確定申告の計算においては通算グループ内の法人で情報共有しながら作業を進める必要があり、留意が必要である。

以 上