

Japan Tax Newsletter

デロイトトーマツ税理士法人

2019年12月17日号

連結納税制度を抜本的見直し、「グループ通算制度」導入決定 ～適用に当たり詳細な検討を～(令和2年度税制改正大綱)

<Index>		
1	はじめに	P. 1
2	グループ通算制度の基本的な仕組み	P. 2
3	所得金額及び法人税額の計算	P. 3
4	通算制度開始・加入	P. 6
5	通算グループからの離脱	P. 9
6	各個別制度の取扱い	P. 9
7	適用関係	P. 12
8	地方税	P. 12
9	現状における考察	P. 12

1 はじめに

連結納税制度は平成14年(2002年)に創設され、以後18年が経過しようとしている。この連結納税制度について、令和2年度税制改正により根本的な見直しが行われ、グループ通算制度に変更される方針が決定された。令和元年12月12日、与党による令和2年度税制改正大綱(以下「大綱」)に公表(12月20日に閣議決定)*されたものである。新しいグループ通算制度は令和4年4月1日以後開始事業年度から適用されることとされており、2年後からの適用になる。

新しいグループ通算制度は、グループ内の各法人が納税主体となる単体申告であり、この点連結納税制度とは大きく異なる。ただし、連結納税制度の最大のメリットであるグループ内の損益通算は残される。また、グループ通算制度への移行と同時に、制度開始・加入時の資産の時価評価課税や欠損金の切捨てについて、組織再編税制との整合性のある内容に見直され、その対象が縮小される。

以下、大綱に公表された改正の主要な内容を紹介し、考察する。詳細な内容は大綱をご参照いただくと共に、最終的には令和2年(2020年)3月に成立予定の税制改正関連法等でご確認いただきたい。

*12月20日閣議決定後に追記

2 グループ通算制度の基本的な仕組み

大綱における連結納税制度(以下「連結納税制度」)の見直しは、税額計算の煩雑さ、税務調査後の修正・更正等の事務負担の軽減を図るため、連結申告をやめて単体申告に移行する(グループ通算制度:以下「通算制度」)という抜本的なものとなっている。

連結納税制度の最大のメリットである損益通算、すなわち、グループ内の所得と欠損を相殺できる仕組みや方法は変わるものの残される。ただし、事務負担軽減のため、修正等の場合において、損益通算及び繰越欠損金の通算額は原則として期限内申告額に固定され、修正等の対象法人だけにおいて再計算が行われる。

通算制度の基本的な仕組みは、次のとおりである。

項目	連結納税制度(連結納税制度)の概要	通算制度(グループ通算制度)
適用法人	基本的に、完全支配関係のある内国普通法人のグループ	基本的に同左 <ul style="list-style-type: none"> ■ 通算制度は青色申告を前提とした制度になるため、青色申告の取消し・取止めから一定年数を経過していないものは除かれる
適用方法	原則として、最初の連結事業年度開始の日の3月前までに承認申請を行い、国税庁長官の承認を受ける	基本的に同左 <ul style="list-style-type: none"> ■ 親法人の設立事業年度の翌事業年度から適用開始しようとする場合の承認申請期限の特例について、親法人がその資産の時価評価による評価損益を計上する必要がある場合及び設立事業年度が3月以上の場合には適用できないこととされる
納税単位	連結納税グループ(連結申告により、連結親法人が納税主体)	親法人及び各子法人(個別申告方式)
青色申告	青色申告とは別個の制度(青色申告とおおむね同等の要件が必要)	青色申告を前提とする <ul style="list-style-type: none"> ■ 通算制度の承認を受けた場合青色申告の承認を受けたとみなされる
電子申告	令和2年4月1日以後開始事業年度については、親法人の資本金が1億円超であれば、電子申告が義務化される	通算制度適用法人は、電子申告により法人税・地方法人税の申告をしなければならない <ul style="list-style-type: none"> ■ 親法人の電子署名により子法人の申告及び申請、届出等を行うことができることとされるほか、ダイレクト納付についても所要の措置がとられる
事業年度	親法人の事業年度に統一	同左
取止め	制度適用の取止めは基本的にやむを得ない事情がある場合に限られる <ul style="list-style-type: none"> ■ 親法人が帳簿不備等により連結納税の承認を取り消された場合には、グループ全体の連結納税が取止めになる ■ 親法人が解散したり、他の内国法人の100%保有になった場合などには、グループ全体の連結納税が取止めになる 	基本的に同左 <ul style="list-style-type: none"> ■ 青色申告を前提にした制度になることによる措置が加えられる ■ 承認の却下事由に、帳簿書類の仮装隠匿その他不実の記録・記載があると認められる相当の理由があることが追加される ■ 青色申告の承認を取り消された場合には、通算制度の承認の効力を失うこととされる
損益通算	行う(連結申告により合算)	行う(欠損金・繰越欠損金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)(⇒3参照)
所得・税額控除の個別項目の計算	全体計算する項目と、各法人で個別計算する項目がある	基本的に各法人における個別計算になるが、一部の項目では全体計算が残される(⇒6参照)

修正	グループ全体で計算	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 法人税の負担を不当に減少させることとなると認められるときは、税務署長は当初申告額への固定を行わないことができる(すなわち、全体を再計算) (⇒3 参照)
連帯納付責任	有	同左 ■ 通算グループ内の他の法人の法人税について連帯納付責任を負う
包括的租税回避防止規定	有	同左

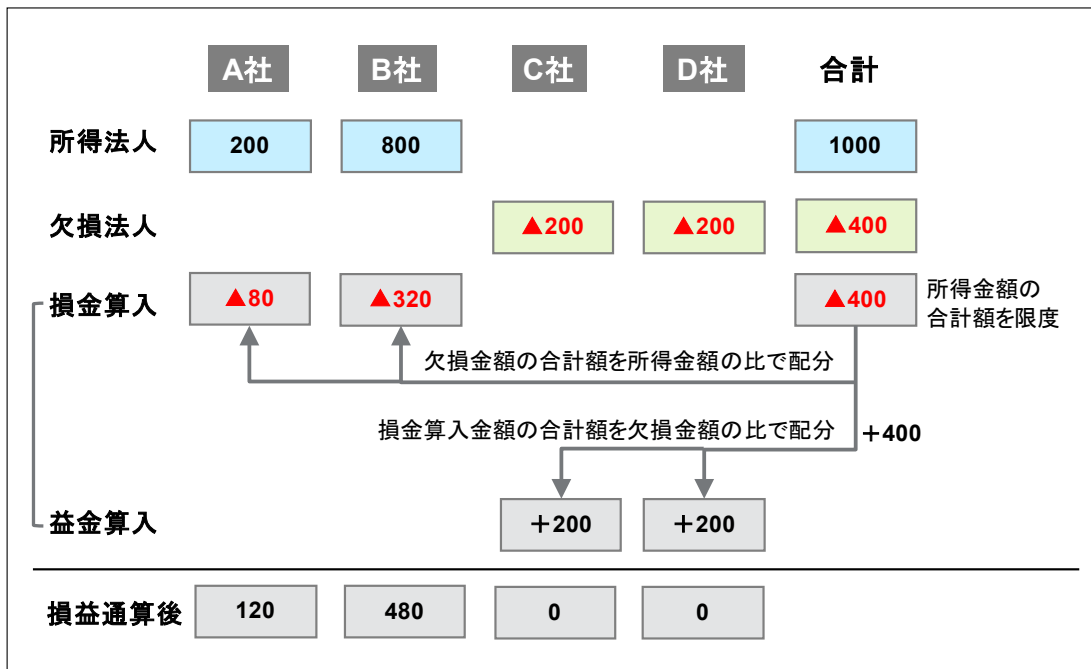
3 所得金額及び法人税額の計算

(1) 損益通算

通算グループ内に所得の法人と欠損の法人が存在する場合、次のプロラタ計算により、欠損法人の欠損金額を所得法人において損金算入する。

- ① 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を限度)を所得法人の所得の金額の比で配分し、所得法人において損金算入する
- ② 損金算入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

例えば、次の図のような計算となる。



- ① 欠損金額の合計額(400 ≤ 所得金額 1,000)を所得金額の比で配分し、損金算入
 A社 $400 \times 200 / 1,000 = 80$
 B社 $400 \times 800 / 1,000 = 320$
- ② 損金算入金額の合計額を欠損金額の比で配分
 C社 $400 \times 200 / 400 = 200$
 D社 $400 \times 200 / 400 = 200$

(2) 繰越欠損金の通算

通算グループ内に繰越欠損金を保有する法人がある場合、その控除限度額は各法人の欠損金の繰越控除前の所得金額(損益通算後)の50%相当額(注)の合計額となり、控除方法は連納制度と同様とされる。

(注)

- 中小法人等、更生法人等及び新設法人については、所得の金額の100%
- 更生法人等の判定は各法人について行う
- 通算グループ内のいずれかの法人が中小法人等又は新設法人に該当しない場合にはその通算グループ内の全ての法人が中小法人等又は新設法人に該当しないこととされる

連納制度における連結欠損金の控除は、次のルールにより行われるため、通算制度においてもおおむね同じ考え方になるものと予想される。

- ① 発生年度の古い順に控除
- ② 同じ発生年度の連結欠損金については、特定連結欠損金を優先的に控除

なお、グループ全体で決定された欠損金控除額を各法人にどのように配分するかについては、大綱には記載されていない。連納制度においては、繰越欠損金を保有する法人の所得・欠損からその控除額を減算する仕組みになっている。これに対し、通算制度においては、繰越欠損金の控除は所得がプラスの法人の所得から行う必要があるため、配分計算が行われて所得がプラスの法人から控除されることになると考えられる。この辺りの計算の詳細については、今後の法律や施行令を待つ必要がある。

(3) 修正時の処理

1) 損益通算

通算制度の適用法人又は通算グループ内の他の法人の所得の金額又は欠損金額が期限内申告書から変更になったとしても、期限内申告書に記載された所得の金額又は欠損金額を所与のものとし、損益通算の再計算は行われな

2) 繰越欠損金の通算

通算制度の適用法人の当期の所得金額又は過年度の欠損金額が期限内申告書から変更になる場合には、期限内申告において通算グループ内の他の法人との間で授受した欠損金額及び控除限度額(欠損金控除前所得の50%相当額)を固定する調整をした上で、その適用法人のみで欠損金の繰越控除額を再計算する。

なお、通算グループ内の他の法人の当期の所得金額又は過年度の欠損金額が期限内申告書から変更になる場合には、期限内申告書に記載された金額が正しいものとみなし、再計算は行われな

3) 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

欠損金の繰越期間に対する制限を潜脱するため又は離脱法人に欠損金を帰属させるため、あえて誤った当初申告を行うなど、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認めるときは、税務署長は、上記1)、2)を適用しないで、全体を再計算することができる。

(4) 投資簿価修正制度の改組

投資簿価修正制度については、以下のように改組される。

なお、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カ月以内に通算グループから離脱する法人については、以下は適用されない。

- ① 通算グループ内の子法人株式評価損益・譲渡損益の不計上
以下については計上しないこととされる。
 - 通算グループ内の子法人株式の評価損益
 - 通算グループ内の他の法人に対する子法人株式の譲渡損益
- ② 投資簿価修正内容の変更
投資簿価修正の内容は、以下のように変更される。

項目	改正案
修正対象	通算グループからの離脱法人の株式
修正のタイミング	離脱直前の帳簿価額を修正
修正金額	離脱法人の株式簿価＝離脱法人の簿価純資産価額に相当する金額になるよう修正する

③ 完全支配関係の継続が見込まれない子法人株式の時価評価

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は、株主において時価評価により評価損益を計上することとされる。

(5) 税率

税率は各法人の適用税率によることとされているが、通算グループ内に1社でも大法人がある場合には、中小法人の軽減税率を適用できないこととされるため、以下のように、協同組合等を除き、通算グループ全体を考慮して税率が決定される結果となる。

場合	適用税率	備考
通算グループ内の全法人が中小法人の場合	中小法人の軽減税率	中小法人の軽減税率の適用対象所得金額は、年800万円を所得法人の所得金額の比で配分した金額とされる (基本的に期限内申告における所得金額により配分)
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	大法人の税率	
通算グループ内の協同組合	協同組合の税率	

(6) 税効果相当額の授受

内国法人が他の内国法人との間で通算税効果額を授受する場合には、その授受する金額は、益金の額及び損金の額に算入しないこととされる。「通算税効果額」とは、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。

連納制度においては、各法人の連結法人税個別帰属額が計算され、それをグループ内で精算した場合には益金・損金を構成しないこととされていた。

通算制度においては、各法人が単体申告するため、個別帰属額のような考え方はないが、損益通算により欠損を所得の法人から控除することになるため、その損益通算による税効果相当分を精算しても、益金・損金を構成しないこととされるものである。

なお、これらの精算を行った場合に基本的に受贈益・寄附金に該当しない点については、従来どおりと考えられる。

(7) 申告及び納付

1) 電子申告

通算制度の適用法人は、電子情報処理組織を使用する方法(e-Tax)により法人税及び地方法人税の確定申告書、中間申告書及び修正申告書を提出しなければならないこととされる。

(注)添付書類の提出方法及び電子情報処理組織による申告が困難である場合の特例についても、大法人と同様とされる。

2) 仮決算による中間申告

仮決算による中間申告は、通算グループ内の全ての法人が行わなければならないこととされる。

3) 申告期限の延長特例

通算制度の適用法人の申告については、連納制度と同様に、申告期限の延長特例による延長期間を原則2カ月とされる。そのほか申告期限の延長については以下の内容とされる。

- 申告期限の延長の申請は親法人が行うものとし、親法人に延長処分があった場合におけるその子法人及びその通算グループに加入した子法人は、申告期限が延長されたものとみなされる

- 通算グループからの離脱があった場合には、その離脱後に開始する事業年度について、上記延長は効力を失う
- 国税通則法の災害等による期限延長制度により通算グループ内のいずれかの法人の申告期限が延長された場合には、他の法人についても申告期限の延長があったものとされる

4 通算制度開始・加入

連納制度においては、制度適用開始やグループに新たに加入する子法人については、保有資産の時価評価を行い含み損を清算してから連結納税に参加することとされており、また、開始・加入前の欠損金も切り捨てられることとされている。ただし、一定の要件を満たすもの(特定連結子法人)については当該時価評価課税・欠損金切捨ての対象外とされている。また、連結親法人については、無条件に当該時価評価課税・欠損金切捨ての対象外とされ、さらに、連結納税に持ち込んだ繰越欠損金は非特定連結欠損金として、連結グループ全体の連結所得から控除できることとされている。

通算制度においては、開始・加入時の時価評価課税・欠損金切捨ての対象について、組織再編税制との整合性を重視する内容に変更することにより、時価評価課税・欠損金切捨ての対象が縮小される見込みである。ただし、組織再編税制は複雑な制度であり、それと同じような判定が必要になるのみならず、組織再編税制とは異なる取扱いもあることから、注意が必要である。また、含み損について一定の利用制限がある場合もある。

また、連納制度において特別扱いされていた親法人であるが、通算制度は単体申告であることから親法人は特別扱いされず、時価評価課税・繰越欠損金切捨ての対象外になるためには一定の要件を満たすことが必要になるほか、繰越欠損金を持ち込んだ場合にも特定欠損金とされ、親法人の所得を上限に控除をすることになる(SRLY ルール¹⁾)。

(1) 制度適用開始時の時価評価・欠損金の切捨て

1) 親法人

制度開始時の親法人の時価評価・欠損金の取扱いは次のとおりであり、連納制度では特別扱いされていた親法人であるが、通算制度ではグループ内の一法人として特別扱いされないこととされ、開始前欠損金を持ち込んだ場合には SRLY ルールが課されることになる。

法人	通算制度			連納制度
	資産の時価評価	含み損益・開始前の欠損金		
親法人	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	時価評価対象外	いずれかの子法人との間の支配関係が5年超	<ul style="list-style-type: none"> ・時価評価対象外 ・含み損益・欠損金の利用制限無し
			全ての子法人との間の支配関係が5年以内	
	共同事業性(*1)あり	含み損益・欠損金等の利用を一部制限(*3)		
共同事業性(*1)なし				
	全ての子法人との間に完全支配関係の継続が見込まれない	時価評価対象	開始前の欠損金は切捨て	

(*1) 共同事業性: 次の要件の全てに該当するもの(組織再編税制におけるみなし共同事業要件と同内容)

- イ) 事業関連性要件: 親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
- ロ) イの各事業の事業規模比5倍以内要件又は親法人の特定役員継続要件
- ハ) 親法人のイの主要な事業の事業規模拡大2倍以内要件又は特定役員継続要件

¹ SRLY ルール(Separate Return Limitation Year Rule): 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。連納制度では特定連結子法人が連結納税開始・加入前の欠損金を連結納税に持ち込んだ場合に適用されていた。通算制度においては、親法人の欠損金に適用されるかどうか注目されていたが、この制限が設けられることになった。これにより、令和4年4月1日以後に通算制度を開始する場合には、通算制度に持ち込んだ親法人の開始前欠損金の繰越控除については親法人単体の所得を上限とする制限が課されることになった。なお、子法人の開始・加入前欠損金についても SRLY ルールが課される点は連納制度と同じであり、変更はない。

(*2) **特定欠損金**: その法人の所得金額を限度として控除ができる欠損金

(*3) **含み損益・欠損金等の利用を一部制限**: 支配関係発生から5年経過日と開始から3年経過日といずれか早い日まで、以下の場合分けにより制限が課される。

イ) ロ・ハ以外の場合:

- 通算制度開始後に支配関係発生前から有する資産の実現損が計上され、これが欠損金を構成した場合には、損益通算の対象外とされる。
- 上記実現損から成る欠損金は特定欠損金とされ、その法人の所得金額を限度として繰越控除される。

ロ) 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前の実現損から成る欠損金は切り捨てられる。
- 支配関係発生前から有する資産の開始後の実現損は損金不算入となる。

ハ) 原価及び費用の額の合計額のうちに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:

- 通算制度開始後に生じた欠損金について、損益通算の対象外とされた上で、特定欠損金とされる。

2) 子法人

制度開始時の子法人の時価評価・欠損金の取扱いは、次のとおりである。

連納制度では100%化の方法により特定連結子法人とそれ以外に分け、取扱いが決められていたが、通算制度では次のように組織再編税制の考え方が取り入れられる。

法人	通算制度			連納制度
	資産の時価評価		含み損益・開始前の欠損金	
子法人	親法人との間に完全支配関係の継続が見込まれる	時価評価対象外	親法人との間の支配関係が5年超	【特定連結子法人】 ・時価評価対象外 ・含み損益・欠損金の利用制限なし 【それ以外】 ・時価評価対象 ・欠損金の利用を制限
			親法人との間の支配関係が5年以内	
	共同事業性(*4)なし	含み損益・欠損金等の利用を一部制限(*3)		
	親法人との間に完全支配関係の継続が見込まれない	時価評価対象	開始前の欠損金は切捨て	

(*2)(*3): 1)参照

(*4) **共同事業性**: 次の要件の全てに該当するもの(組織再編税制におけるみなし共同事業要件と同内容)

- 事業関連性要件: 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
- イ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
- 当該法人のイの主要な事業の事業規模拡大2倍以内要件又は特定役員継続要件

(2) 子法人加入時の時価評価・欠損金の切捨て

グループに子法人が加入する場合の資産の時価評価、含み損益・加入前の欠損金の取扱いについても、連納制度では加入の方法により特定連結子法人とそれ以外に分け、取扱いが決められていたが、通算制度では次のように組織再編税制の考え方が取り入れられる。

法人	通算制度		
	資産の時価評価	含み損益・加入前の欠損金	
通算グループ内 新設法人	時価評価 対象外	親法人との間の支配関係が 5年超	含み損益の利用・欠損金の持込みに 制限なし (持ち込んだ欠損金は 特定欠損金(*2) になる(SRLYルール))
適格株式交換等により 加入した株式交換等完全 子法人		親法人との間の支配関係 が5年以内	
適格組織再編成と同様の 要件(*5)に該当			共同事業性 (*6)なし
上記以外	時価評価 対象	加入前の欠損金は切捨て	

(*2):(1) 1)参照

(*5) **適格組織再編成と同様の要件**: 次の場合分けにより次に該当する法人(組織再編税制の適格要件と同様)

A) 加入直前に支配関係がない法人で次の全てに該当するもの

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

B) 加入直前に支配関係がある法人で次の全てに該当するもの

- 親法人との間の完全支配関係の継続要件
- 当該法人の従業者継続要件
- 当該法人の主要事業継続要件

(*6) **共同事業性**: 次の法人については共同事業性ありと判定される。

A) 加入の直前に親法人との支配関係がない法人で上記(*5) A) 適格組織再編成と同等の要件に該当するもの

B) 加入の直前に親法人との支配関係がある法人で次の要件の全てに該当するもの(組織再編税制におけるみなし共同事業要件と同内容)

- イ) 事業関連性要件: 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
- ロ) イ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
- ハ) 当該法人のイの主要な事業の事業規模拡大2倍以内要件又は特定役員継続要件

C) 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

(*7) **含み損益・欠損金等の利用を一部制限**: 支配関係発生から5年経過日と加入から3年経過日といずれか早い日まで、以下の場合分けにより制限が課される。

イ) ロ・ハ以外の場合:

- 通算制度加入後に支配関係発生前から有する資産の実現損が計上され、これが欠損金を構成した場合には、損益通算の対象外とされる。
- 上記実現損から成る欠損金は特定欠損金とされ、その法人の所得金額を限度として繰越控除される。

ロ) 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は切り捨てられる。
- 支配関係発生前から有する資産の加入後の実現損は損金不算入となる。

- ハ) 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:
- 通算制度加入後に生じた欠損金について、損益通算の対象外とされた上で、特定欠損金とされる。

(3) 加入時のみなし事業年度

子法人加入時の事業年度については、連納制度ではその完全支配関係が生じた日の前日までのみなし事業年度を設け、完全支配関係が生じた日から連結納税に参加することを原則としている(法法14①六)。通算制度においては、以下の見直しが行われるほか、連納制度と同様とされる。

- 事業年度の中で親法人との間に完全支配関係を有することとなった場合の加入時期の特例について、その完全支配関係を有することとなった日の前日の属する会計期間の末日の翌日を承認の効力発生日及び事業年度開始の日とすることができる措置が加えられる

(4) 完全支配関係の継続が見込まれない子法人株式の時価評価(3(4)③を再掲)

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は、株主において時価評価により評価損益を計上することとされる(損益通算をせずに2カ月以内に通算グループから離脱する法人を除く)。

(5) 時価評価対象法人の繰延べ譲渡損益等の取崩し計上

通算制度開始・加入時の時価評価の対象になる法人は、連納制度同様に、グループ法人税制による繰延べ譲渡損益、リース取引に係る繰延べ延払損益、並びに特定資産の買替え等の特別勘定の金額(1,000万円未満のものを除く)の取崩し計上を行うこととされる。

5 通算グループからの離脱

(1) 離脱時の時価評価

連納制度では、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、通算制度では、次の場合には、それぞれ次の資産について、直前の事業年度において時価評価損益の計上を行うこととされる。

- イ) 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)
- ロ) 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

なお、イ)に該当する場合には、開始・加入の時価評価のときと同様に、グループ法人税制による繰延べ譲渡損益、リース取引に係る繰延べ延払損益、並びに特定資産の買替え等の特別勘定の金額(1,000万円未満のものを除く)の取崩し計上を行うこととされる。

また、グループ法人税制による繰延べ譲渡損で10億円を超えるものの戻入れが見込まれ、かつ、その法人の株式の譲渡等による損失の計上が見込まれている場合には、その繰延べ譲渡損の計上を行うこととされる。

(2) 離脱時の投資簿価修正

投資簿価修正については3(4)にあるとおり改組が予定されており、離脱時の投資簿価修正の内容は3(4)②のとおりとなる。

(3) 離脱時のみなし事業年度

連納制度では、離脱法人は離脱日の前日までのみなし事業年度を設けた後、連結事業年度となるはずだった期間の末日までのみなし事業年度を設けることとされているが(法法14①八)、この取扱いが廃止される。

(4) 離脱後の再加入制限

連納制度と同様に、通算グループから離脱した法人は、5年間再加入が認められない。

6 各個別制度の取扱い

所得の調整計算・税額控除の計算の個別制度の取扱いについては、連納制度では各法人ごとに計算する項目もある一方、グループ全体で計算する項目もある。通算制度では単体申告となることから、個別計算が原則となるが、一部の項目に全体計算の考え方が残される。

(1) 全体計算の考え方が残される項目

以下の項目については、個別計算が原則とされる中でも、全体計算の考え方が残される。

項目	改正案
外国子会社配当等の益金不算入制度	<ul style="list-style-type: none"> ■ 外国子会社の判定については、連納制度と同様とされる
中小判定	<ul style="list-style-type: none"> ■ 次の制度における中小法人の判定について、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される <ul style="list-style-type: none"> ① 貸倒引当金 ② 欠損金の繰越控除 ③ 軽減税率 ④ 特定同族会社の特別税率の不適用 ⑤ 中小企業等向けの各租税特別措置
外国税額控除	<ul style="list-style-type: none"> ■ 通算グループ内の各法人の控除限度額の計算は、基本的に連納制度と同様とされる ■ 通算グループ内の各法人の当期の外国税額控除額が期限内申告書に記載された外国税額控除額と異なる場合には、期限内申告書に記載された外国税額控除額を当期の外国税額控除額とみなされる ■ 当期の外国税額控除額と期限内申告書に記載された外国税額控除額との過不足額は、進行年度の外国税額控除額又は法人税額においてその調整が行われる ■ 通算グループ内の各法人が外国税額控除額の計算の基礎となる事実を隠蔽又は仮装して外国税額控除額を増加させること等により法人税の負担を減少させようとする場合には、上記は適用されない
試験研究を行った場合の税額控除制度(研究開発税制)	<ul style="list-style-type: none"> ■ 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とのいずれか少ない金額(以下「税額控除可能額」)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 ■ 通算グループ内の他の法人の各期の試験研究費の額又は当期の調整前法人税額が確定申告書に記載された各期の試験研究費の額又は当期の調整前法人税額と異なる場合には、確定申告書に記載された各期の試験研究費の額又は当期の調整前法人税額が各期の試験研究費の額又は当期の調整前法人税額とみなされる ■ 上記の場合において、税額控除可能額が確定申告書に記載された税額控除可能額に満たないときは、法人税額の調整等が行われる
租税特別措置法における適用除外事業者	<ul style="list-style-type: none"> ■ 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と該当することとされる
会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入制度	<ul style="list-style-type: none"> ■ 民事再生等一定の事実による債務免除等があった場合に、青色欠損金等の控除前に繰越欠損金を損金算入できる制度について、通算制度の適用法人の控除限度額は、当該法人の損益通算及び青色欠損金等の繰越控除前の所得の金額と、通算グループ内の各法人の損益通算及び青色欠損金等の繰越控除前の所得の金額の合計額から、欠損金額の合計額を控除した金額とのうちいずれか少ない金額とされる ■ 民事再生等一定の事実による債務免除等があった場合に、青色欠損金等の控除後に繰越欠損金を損金算入できる制度及び解散の場合の繰越欠損金の損金算入制度について、通算制度の適用法人の控除限度額は、当該法人の損益通算及び青色欠損金等の繰越控除後の所得の金額とされる ■ 損金算入の対象となる債務免除益等の金額について、通算制度においては、債務免除に係る債権を有する者等から除かれている法人が、親法人、適用対象となる法人及び債務免除等の相手方である法人の事業年度が同日に終了する場合のその相手方である通算グループ内の法人とされる
欠損金の繰戻しによる還付制度	<ul style="list-style-type: none"> ■ 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される。災害損失欠損金額についても同様とされる ■ 解散等の場合の還付請求の特例について、通算グループ内の法人における対象となる事由は、親法人の解散、子法人の破産手続開始の決定並びに各法人の更生手続開始及び再生手続開始の決定とされる

(2) グループ法人税制が改正され、単体納税でもグループの考え方が取り入れられる項目

次の項目は、個別計算にはなるが、個別計算の方法についてグループの考え方が取り入れられる。なお、単体納税を適用している法人の計算内容についても同様に改正される。

項目	改正案
受取配当等の益金不算入制度	<ul style="list-style-type: none"> ■ 関連法人株式等に係る負債利子控除額が、関連法人株式等に係る配当等の額の4%相当額(その事業年度において支払う負債利子の額の10分の1相当額を上限)に変更される ■ 関連法人株式等又は非支配目的株式等に該当するかどうかの判定については、100%グループ内(現行:連結グループ内)の法人全体の保有株式数等により行われる ■ 短期保有株式等の判定については、各法人で行われる
貸倒引当金	<ul style="list-style-type: none"> ■ 100%グループ内(現行:連結グループ内)の法人間の金銭債権が貸倒引当金の対象となる金銭債権から除外される
資産の譲渡に係る特別控除額	<ul style="list-style-type: none"> ■ 資産の譲渡に係る特別控除額の特例について、100%グループ内(現行:連結グループ内)の各法人の特別控除額の合計額が定額控除限度額(年5,000万円)を超える場合には、その超える部分の金額が損金不算入とされる

(3) 個別計算に移行する項目

次の項目は、個別計算への移行が予定されている。内容により、必要な措置が加えられる。

項目	改正案
寄附金の損金不算入制度	<ul style="list-style-type: none"> ■ 寄附金の損金算入限度額の計算の基礎となる資本金等の額について、資本金の額及び資本準備金の額の合計額とされる ■ 寄附金の損金不算入額は、各法人において計算する
欠損等法人	<ul style="list-style-type: none"> ■ 欠損等法人に該当するかどうかの判定及びその適用は、各法人で行われる
所得税額控除	<ul style="list-style-type: none"> ■ 各法人において計算する
仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の控除及び還付	<ul style="list-style-type: none"> ■ 各法人において適用する
特定同族会社の特別税率	<ul style="list-style-type: none"> ■ 特定同族会社の特別税率については、各法人において計算する ■ ただし、次の調整を行う <ul style="list-style-type: none"> ➢ 留保金額の基礎となる所得の金額は、損益通算後の所得の金額とされる ➢ 所得基準の基礎となる所得の金額は、損益通算前の所得の金額とされる ➢ 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される <ul style="list-style-type: none"> ① 各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法人に対する配当の額から通算グループ内の他の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法人から受けた配当の額を超える部分の金額
その他の特別税額控除制度	<ul style="list-style-type: none"> ■ 各法人の法人税額の一定額が限度とされる ■ ただし、濫用防止のための措置その他の措置がとられる
過大支払利子税制	<ul style="list-style-type: none"> ■ 損金不算入額は、各法人において計算する ■ ただし、適用免除基準(対象純支払利子等の額が2,000万円以下であること)の判定については、連納制度と同様とされる

7 適用関係

(1) 施行

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。

(2) 連納制度を適用している場合

連納制度の承認は、令和4年4月1日以後に開始する事業年度においては通算制度の承認とみなされ、通算制度に自動移行することになる。

ただし、連結親法人が令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度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、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。

連納制度における特定連結欠損金個別帰属額は、通算制度における特定欠損金額とみなされる。そのほか、連納制度から通算制度に移行のために必要な経過措置が設けられる。

8 地方税

地方税(法人事業税及び法人住民税)については、連納制度を適用していても単体申告することとされているが、連結納税の計算結果である連結所得個別帰属額と連結法人税個別帰属額を基礎に課税標準が決定されている。

通算制度に移行後の地方税の取扱いについては、大綱において、現行の枠組みを維持しつつ、国税の見直しに併せて、所要の措置がとられることとされている。まだ詳細は明らかでないが、今後の法案等の公表を待つ必要がある。

9 現状における考察

大綱が発表された段階であり現状詳細は明らかではないが、現状では次のように考察する。最終的には、令和2年3月に成立すると予想される税制改正関連法及び関連法令等でご確認の必要がある点にご留意いただきたい。

(1) 連納制度・通算制度の新規適用を検討する場合

連納制度を適用していないグループは、通算制度施行までの猶予期間のうちに、連納制度において開始すべきか、それとも通算制度施行後に開始すべきか又はいずれの制度も適用しないかについて、検討と意思決定が必要がある。

通算制度は令和4年4月1日以後開始事業年度から適用されるため、3月決算法人が連納制度において適用開始する場合には、

- ① 令和2年4月1日から(申請期限:令和元年12月31日)又は
- ② 令和3年4月1日から(申請期限:令和2年12月31日)の適用開始が必要である

①令和2年4月1日から連納制度を開始するためには、令和元年12月31日までの承認申請が必要であり、大綱の内容を反映した法案も提出されていない状態であり、施行令や施行規則の確認も不可能であるため、②令和3年4月1日から(申請期限:令和2年12月31日)の適用開始が現実的であるケースが多いと考えられる。これに向けて、連納制度においての適用開始が必要かどうかの検討を進める必要がある。

1) 連納制度における開始の方がよい場合

親法人の欠損金については、連納制度では何の制限も無く連結納税に持ち込むことができ、グループ全体の所得から控除できるのに対し、通算制度では SRLY ルールにより親法人単体の所得を上限にしか控除ができなくなる。親法人の欠損金を有効活用したいと考えているグループは、早急に連納制度での適用開始を検討すべきと考えられる。

また、例えば、適格株式交換等完全子法人やその法人に5年超100%保有される孫法人等、連納制度下で開始すれば特定連結子法人に該当し時価評価課税・欠損金切捨ての対象外となる子法人について、通算制度下においては判定基準が変更されるため、必ずしも時価評価課税・欠損金の切捨ての対象外になるとは限らない。通算制度においては、4(1)2)で説明したとおり、親法人との完全支配関係の継続見込みがあるかどうか、親法人との支配関係が5年超かどうか、そして5年以内の場合には共同事業性があるかどうか等を考慮して判定が行われる。一般的には通算制度の方が時価評価課税・欠損金の切捨ての対象は狭いが、個々の法人の判定においては逆転するケースも想定されるため、具体的な検討が必要である。

2) 通算制度施行後の開始の方がよい場合

これまで連納制度の適用開始を検討したことがあっても、子法人の時価評価課税がネックとなって連納制度を開始していない場合もある。今回の改正では、通算制度開始・加入時の時価評価課税は大幅に縮小しており、通算制度施行後に開始をすれば時価評価課税が起きないケースも多い。

また、現金買収した子法人は連納制度ではもれなく時価評価・欠損金切捨てになっていたものが、時価評価課税についてはかなり対象が縮小しており、また、欠損金切捨てについても一定の要件を満たせば課されない場合がある。特に、支配関係は長期にわたり継続しているが、現金買収により100%保有化した子法人がある場合には、一定の要件を満たす必要はあるものの、時価評価課税・欠損金の切捨ての対象外になる可能性が高いといえる。

このように、通算制度が施行されてから適用開始した方がよい面もあり、いずれがよいかを早めに検討し、意思決定をする必要がある。

いずれにしても、組織再編税制の考え方を取り込んだ複雑な判定となっており、また、組織再編税制と全く同じではないので、本税制改正後の法人税法等の規定を熟読して取扱いを検討する必要がある。

(2) 連納制度を既に適用している場合

連納制度を既に適用している場合、通算制度施行までに届け出れば通算制度に移行しない選択もあることから、通算制度移行の影響を確認する必要がある。ただし、グループ内の損益通算のメリットは継続するため、大多数のグループは通算制度への移行をするのではないかと予想される。

通算制度に移行する場合についても、今後の加入予定法人・離脱予定法人について、連納制度下での加入・離脱とするのがよいか、それとも通算制度施行後の加入・離脱とするのがよいかについて、検討が必要になると考えられる。

さらに、関係法令が揃うのを待つ必要があるが、通算制度下で通算制度適用法人が組織再編を行う場合の取扱いについても、複雑な規定が置かれる可能性があり、今後の情報に十分な注意を払う必要がある。

(3) 組織再編税制との整合性に注意

前述のとおり、通算制度開始・加入時の取扱いについて、組織再編税制の考え方が取り入れられている。しかし、組織再編税制と全く同じではなく、一部は同じ考え方、一部は通算制度オリジナルの考え方、という混在が予想される。もともと組織再編税制は複雑な税制であり、これを応用したさらに複雑な仕組みも予想される。単体申告となり簡便化される面もあるが、開始・加入時の規定の適用を誤ると、時価評価課税や欠損金の切捨てが起きる危険性もある。

適切な判断のためには、専門的知識と十分な検討が不可欠と考えられる。

(東京事務所 大野 久子)

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

お問い合わせ

デロイトトーマツ税理士法人 東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内三丁目 2 番 3 号 丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800(代)

email tax.cs@tohatsu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイトトーマツグループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイトトーマツ合同会社並びにそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツコーポレートソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは、日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に 1 万名以上の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte (デロイト)とは、デロイトトウシュトーマツ リミテッド("DTTL")ならびにそのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人のひとつまたは複数数を指します。DTTL(または"Deloitte Global")および各メンバーファーム並びにそれらの関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、オーストラリア、ブルネイ、カンボジア、東ティモール、ミクロネシア連邦、グアム、インドネシア、日本、ラオス、マレーシア、モンゴル、ミャンマー、ニュージーランド、パラオ、バプアニューギニア、シンガポール、タイ、マーシャル諸島、北マリアナ諸島、中国(香港およびマカオを含む)、フィリピンおよびベトナムでサービスを提供しており、これらの各国および地域における運営はそれぞれ法的に独立した別個の組織体により行われています。

Deloitte (デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、リスクアドバイザリー、税務およびこれらに関連する第一級のサービスを全世界で行っています。150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ Fortune Global 500® の 8 割の企業に対してサービスを提供しています。"Making an impact that matters"を自らの使命とするデロイトの約 286,000 名の専門家については、(www.deloitte.com)をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイト トーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2019. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001