

Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2020年7月1日号

グループ通算制度の重要ポイント その2（開始・加入の取扱い） ～親法人の開始前欠損金は利用しにくくなるが、子法人の時価評価課税・欠損金等の利用制限は緩和の方向へ～

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。

[Japan Tax Newsletter 2020年6月1日号](#)では、グループ通算制度の重要ポイントその1として、損益通算を取り上げたが、本ニュースターでは、重要ポイントその2として、通算制度開始・加入の取扱いについて解説する。

連結納税制度の適用を開始する場合、又は子法人が新たに加わる場合には、一定の場合を除き、保有資産の時価評価や繰越欠損金の切捨てが行われていたが、これらの対象になるかどうかの判定について、グループ通算制度では組織再編税制の考え方が取り入れられることになり、制度が大きく変更されることになった。

2. 制度適用開始・加入時の時価評価・欠損金等の取扱いの概要

連結納税制度の適用を開始する場合、又は子法人が新たに加わる場合、納税単位が変わるため、参加する法人はその直前に保有資産の時価評価を行って含み損益を清算し（時価評価課税）、繰越欠損金の切捨てを行うこととされていた。

ただし、連結親法人にとっては納税義務者であることに変更はないことから、上記の時価評価課税・欠損金切捨ての対象外とされ、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とされていた。

また、子法人についても、一定の要件を満たす特定連結子法人（グループ内新設子法人、適格株式交換等完全子法人など）については、時価評価課税・欠損金切捨ての対象外とされていた（ただし持ち込んだ繰越欠損金についてはその法人の個別所得を上限に控除される「特定連結欠損金」になる）。

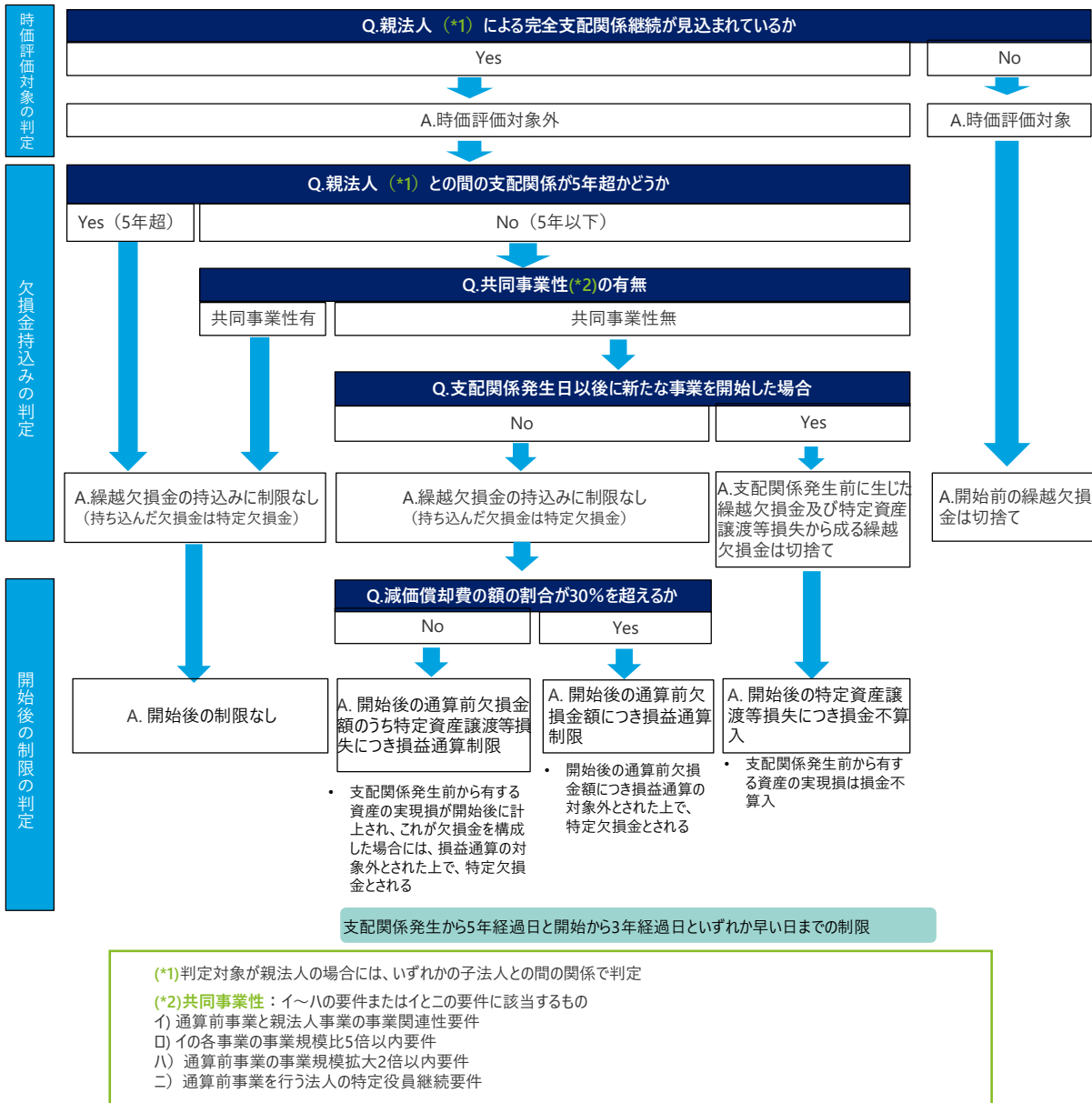
グループ通算制度においては、開始・加入時の時価評価課税・欠損金切捨ての対象について、組織再編税制の考え方を取り入れることにより、その対象が縮小される。すなわち、従来は主に100%保有化した手法により時価評価課税・欠損金切捨ての有無が判断されていたのに対し、グループ通算制度においては、時価評価課税については適格組織再編と同等の要件を満たしているかどうか等により判定され、欠損金切捨てについても、支配関係が5年超継続しているか、共同事業性があるかどうか等により判断されることになる。この変更により、従来は株式買取りにより100%保有化した場合には必ず時価評価課税・欠損金切捨ての対象となっていたものが、要件を満たせば対象外になり得ることになったのである。

ただし、親法人については、連結納税制度においては納税義務者として特別扱いされていたのに対し、グループ通算制度への移行により基本的に子法人と同列に扱われることになった、すなわち、時価評価課税・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（注））。親法人については連結納税に比べ納税者不利な改正といえる。

（注）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をSRLYルール（Separate Return Limitation Year Rule）と呼ぶ。

3. 制度適用開始時の時価評価・欠損金等の切捨て

制度適用開始時の保有資産の時価評価及び含み損益・開始前欠損金の制限の対象と内容は次の図のとおりである。



(1) 親法人による完全支配関係継続が見込まれていない場合

まず、親法人による完全支配関係（親法人を判定する場合はいずれかの子法人との間の完全支配関係）の継続が見込まれているかどうかを判定する。見込まれていない場合には時価評価対象法人となり、具体的な取扱いは次のとおりとなる。

- 開始直前事業年度において、時価評価資産の評価損益を計上する（法法 64 の 11①）。
- 開始前の繰越欠損金は切り捨てられ、通算制度開始後に損金算入することはできない（法法 57⑥）

(2) 時価評価対象外法人について、親法人との支配関係が5年超である場合

次に、(1)の判定で時価評価対象外法人とされた法人について、親法人との支配関係（親法人を判定する場合にはいずれかの子法人との間の支配関係）が5年超であることを判定する（法法 57⑧、法令 112 の 2③一）。なお、親法人や当該法人等が5年内設立法人である場合には、その設立日から支配関係があるかどうか等で判定することとされている（法令 112 の 2③二）

そして、5 年超の判定となった場合には、以下の取扱いとなる。

- 開始時の時価評価については対象外
- 開始前の繰越欠損金の切捨てはなく、特定欠損金とされる（法法 64 の 7②一）
- 開始後にも特に含み損使用の制限等なし

(3) 時価評価対象外法人について、共同事業性がある場合

次に、(2)の判定で支配関係 5 年以下とされた法人については、共同事業性の有無を判定する（法法 57⑧）。

次のイ～ハの要件又はイとこの要件に該当する場合には、共同事業性ありと判定される（法令 112 の 2④）。

- イ) 通算前事業（当該法人又はその完全支配関係がある法人の通算承認日前行う事業のうちいずれかの主要な事業）と親法人事業（親法人又はその完全支配関係がある法人の通算承認日前行う事業のうちいずれかの事業）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
- ハ) 通算前事業の事業規模拡大 2 倍以内要件
- 二) 通算前事業を行う法人の特定役員継続要件

共同事業性ありの判定になった場合には、(2)の支配関係 5 年超の法人と同じ取扱いとなる。

- 開始時の時価評価については対象外
- 開始前の繰越欠損金の切捨てはなく、特定欠損金とされる（法法 64 の 7②一）
- 開始後にも特に含み損使用の制限等なし

(4) 時価評価対象外法人で、支配関係 5 年以内、共同事業性なしで、支配関係発生日以後に新たな事業を開始した場合

(3)で共同事業性なしとの判定になると、繰越欠損金・含み損の通算制度開始後の使用について、何らかの制限を受けることになる。

まず、支配関係発生日以後に新たな事業を開始した場合には、次の取扱いとなる。

- 開始時の時価評価については対象外
- 支配関係発生前に生じた繰越欠損金及び特定資産譲渡等損失から成る繰越欠損金は切捨て（法法 57⑧）
- 開始後の特定資産譲渡等損失につき損金不算入（支配関係発生から 5 年経過日と開始から 3 年経過日と whichever is earlier までの制限）（法法 64 の 14①）

(5) 時価評価対象外法人で、支配関係 5 年以内、共同事業性なしで、支配関係発生日以後に新たな事業を開始していない場合

(4)の新たな事業を開始した場合に該当しない場合には、開始時の時価評価や繰越欠損金の切捨てはないが、開始後に実現した一定の含み損について損益通算の対象外とされる制限が課される。

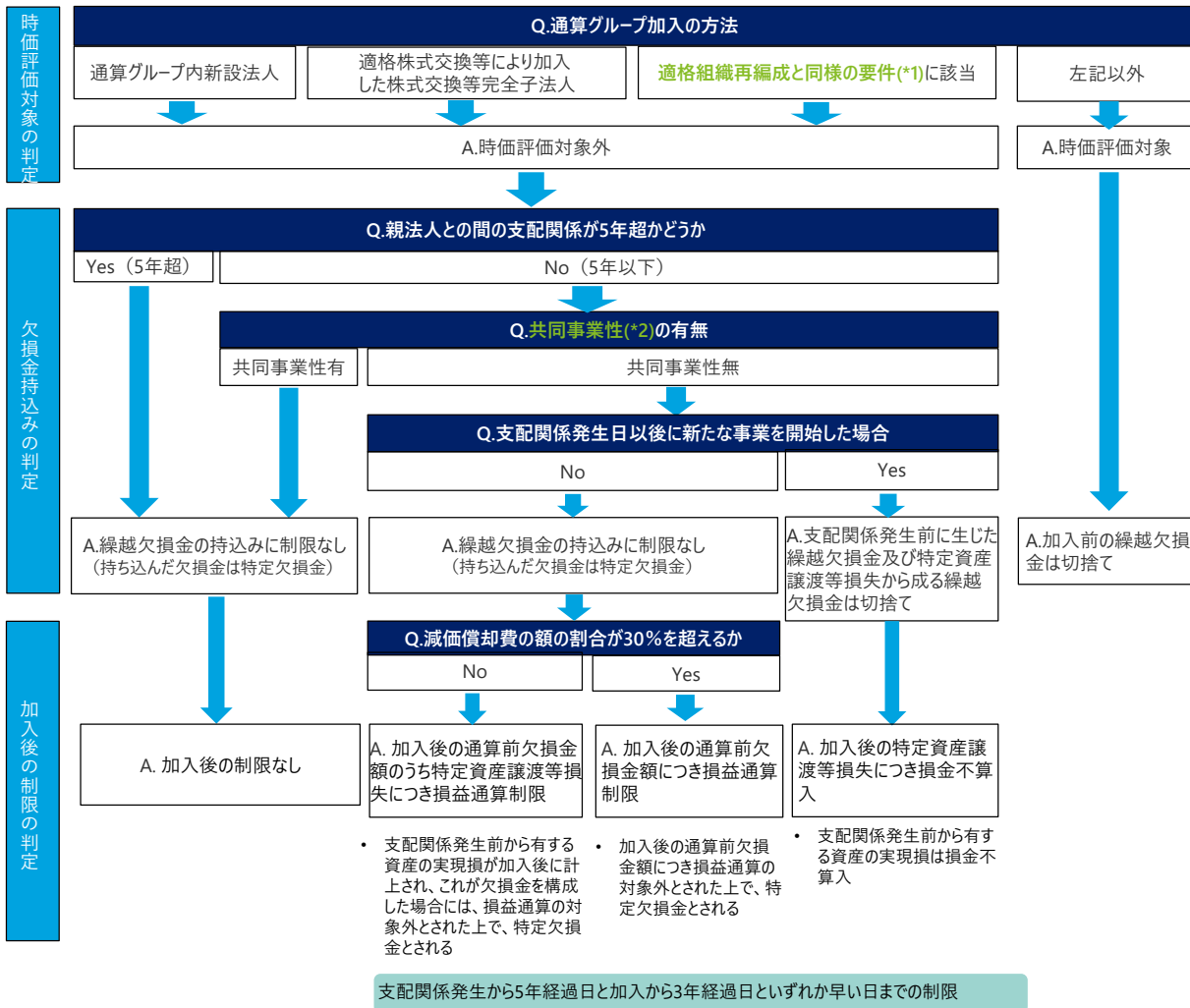
- 開始時の時価評価については対象外
- 開始前の繰越欠損金の切捨てはなく、特定欠損金とされる（法法 64 の 7②一）
- 開始後に特定資産譲渡等損失に計上され、これが欠損金を構成した場合には、損益通算の対象外とされた上で、特定欠損金とされる（支配関係発生から 5 年経過日と開始から 3 年経過日と whichever is earlier までの制限）（法法 64 の 6①②、64 の 7②三）

なお、減価償却費の額の割合が 30%を超える場合には、以下の取扱いとなる。

- 開始時の時価評価については対象外
- 開始前の繰越欠損金の切捨てはなく、特定欠損金とされる（法法 64 の 7②一）
- 開始後の欠損金につき損益通算の対象外とされた上で、特定欠損金とされる（支配関係発生から 5 年経過日と開始から 3 年経過日と whichever is earlier までの制限）（法法 64 の 6③、64 の 7②三）

4. 子法人加入時の時価評価・欠損金の切捨て等

次に、通算グループに子法人が加入する場合についての保有資産の時価評価及び含み損益・加入前欠損金の制限の対象と内容は次の図のとおりである。



- (*1)適格組織再編成と同様の要件**

A)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

 - 通算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
 - 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については、対価要件以外の適格要件（法22の十七イ～ハ）のいずれかを満たすこと

B)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

 - 通算親法人との間の完全支配関係の継続要件
 - 子法人事業と親法人事業との事業関連性要件
 - 上記各事業の事業規模比5倍以内要件または子法人事業を行う法人の特定役員継続要件
 - 当該法人の従業者継続要件
 - 当該法人の主要事業及び子法人事業の継続要件
 - 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については対価要件以外の適格要件（法22の十七イ～ハ）のいずれかを満たすこと

(*2)共同事業性

A) イ～ハの要件またはイとこの要件に該当するもの

 - イ) 通算前事業と親法人事業の事業関連性要件
 - ロ) イの各事業の事業規模比5倍以内要件
 - ハ) 通算前事業の事業規模拡大2倍以内要件

二) 通算前事業を行う法人の特定役員継続要件

B) 加入の直前に通算親法人との支配関係がない法人で左記(*1) B) 適格組織再編成と同様の要件に該当するもの

C) 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

(1) 時価評価対象になるかどうか

まず、新たに通算グループに加入した子法人が以下のいずれかに該当するかどうかを検討し、該当する場合には時価評価対象外法人となる（法法 64 の 12①、法令 131 の 16③④）。

- 通算グループ内新設法人
- 適格株式交換等により加入した株式交換等完全子法人
- 適格組織再編成と同等の要件に該当する場合
 - A) 加入直前に通算親法人による支配関係がある法人で次の全てに該当するもの
 - 通算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
 - 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については、対価要件以外の適格要件（法法 22 の十七イ～ハ）のいずれかを満たすこと
 - B) 加入直前に通算親法人による支配関係がない法人で次の全てに該当するもの
 - 通算親法人との間の完全支配関係の継続要件
 - 子法人事業（当該法人又はその完全支配関係のある他の法人の完全支配関係発生日前に行う事業のうちのいずれかの主要な事業）と親法人事業（通算グループ内のいずれかの法人が完全支配関係発生日前に行う事業のうちのいずれかの事業）との事業関連性要件
 - 上記各事業の事業規模比 5 倍以内要件又は子法人事業を行う法人の特定役員継続要件
 - 当該法人の従業者継続要件
 - 当該法人の主要事業及び子法人事業の継続要件
 - 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については、対価要件以外の適格要件（法法 22 の十七イ～ハ）のいずれかを満たすこと

これらに該当しない場合には、時価評価対象法人となる。具体的な取扱いはおりのとおりである。

- 加入直前事業年度において、時価評価資産の評価損益を計上する（法法 64 の 12①）。
- 加入前の繰越欠損金は切り捨てられ、通算制度加入後に損金算入することはできない（法法 57⑥）

(2) 時価評価対象外法人について、通算親法人との支配関係が 5 年超である場合

次に、(1)の判定で時価評価対象外法人とされた法人について、通算親法人との支配関係が 5 年超であるかを判定する（法法 57⑧）。通算親法人との支配関係が 5 年超である場合には、以下の取扱いとなる。

- 加入時の時価評価については対象外
- 加入前の繰越欠損金の切捨てはなく、特定欠損金とされる（法法 64 の 7②一）
- 加入後も特に含み損使用の制限等なし

(3) 時価評価対象外法人について、共同事業性がある場合

次に、(2)の判定で通算親法人との支配関係が 5 年以下となった法人については、共同事業性の有無を判定する（法法 57⑧）。

次の要件の全てに該当する場合には、共同事業性ありと判定される（法令 112 の 2④）

- 次のイ～ハの要件又はイと二の要件に該当するもの
 - イ) 通算前事業（当該法人又はその完全支配関係がある法人が通算承認日前に行う事業のうちのいずれかの主要な事業）と親法人事業（通算親法人又はその完全支配関係がある法人の通算承認日前に行う事業のうちのいずれかの事業）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
 - ハ) 通算前事業の事業規模拡大 2 倍以内要件
 - 二) 通算前事業を行う法人の特定役員継続要件
- 加入の直前に通算親法人との支配関係がない法人で上記(1)B) 適格組織再編成と同等の要件に該当するもの
- 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

共同事業性ありの判定になった場合には、(2)の支配関係 5 年超の法人と同じ取扱いとなる。

- 加入時の時価評価については対象外
- 加入前の繰越欠損金の切捨てはなく、特定欠損金とされる（法法 64 の 7②一）
- 加入後にも特に含み損使用の制限等なし

(4) 時価評価対象外法人で、支配関係 5 年以内、共同事業性なしで、支配関係発生日以後に新たな事業を開始した場合

(3)で共同事業性なしとの判定になると、繰越欠損金・含み損の通算制度加入後の使用について、何らかの制限を受けることになる。

まず、支配関係発生日以後に新たな事業を開始した場合には、次の取扱いとなる。

- 加入時の時価評価については対象外
- 支配関係発生前に生じた繰越欠損金及び特定資産譲渡等損失から成る繰越欠損金は切捨て（法法 57⑧）
- 加入後の特定資産譲渡等損失につき損金不算入（支配関係発生から 5 年経過日と加入から 3 年経過日と whichever is earlier までの制限）（法法 64 の 14④）

(5) 時価評価対象外法人で、支配関係 5 年以内、共同事業性なしで、支配関係発生日以後に新たな事業を開始していない場合

(4)の新たな事業を開始した場合に該当しない場合には、加入時の時価評価や繰越欠損金の切捨ては無いが、加入後に実現した含み損について損益通算の対象外とされる制限が課される。

- 加入時の時価評価については対象外
- 加入前の繰越欠損金の切捨てはなく、特定欠損金とされる（法法 64 の 7②一）
- 加入後に特定資産譲渡等損失に計上され、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た上で、特定欠損金とされる（支配関係発生から 5 年経過日と加入から 3 年経過日と whichever is earlier までの制限）（法法 64 の 6①②、64 の 7②三）

なお、減価償却費の額の割合が 30%を超える場合には、以下の取扱いとなる。

- 加入時の時価評価については対象外
- 加入前の繰越欠損金の切捨てはなく、特定欠損金とされる（法法 64 の 7②一）
- 加入後の欠損金につき損益通算の対象外とされた上で、特定欠損金とされる（支配関係発生から 5 年経過日と加入から 3 年経過日と whichever is earlier までの制限）（法法 64 の 6③、64 の 7②三）

5. そのほか開始・加入に関連する処理

(1) 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

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、通算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、租税回避防止等の観点から、株主において時価評価により開始又は加入直前の事業年度に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）（法法 64 の 11②、64 の 12②、法令 131 の 15⑤、①八、131 の 16⑥、①六）。

(2) 加入時のみなし事業年度の特例

通算親法人との完全支配関係を生じ通算グループに加入する子法人は、原則として、連結納税と同様に、その完全支配関係を有することとなった日の前日までのみなし事業年度を設ける必要がある（法法 14④一）。

ただし、子法人が通算親法人との完全支配関係を期中に有することとなった場合に、一定の書類を所轄税務署に提出したときは、その完全支配関係を有することとなった日（以下「加入日」）の前日の属する月次決算期間又は会計期間の末日までのみなし事業年度を区切るという特例を適用することができる（法法 14⑧）。

従来から、加入日の前日の属する月次決算期間の末日までで区切る特例は存在したが、会計期間の末日までとする特例が追加されている。

6. 考察

(1) 親会社の繰越欠損金については持ち込みにくくなる

親法人については、連結納税制度においては納税義務者として特別扱いされていたのに対し、グループ通算制度への移行により基本的に子法人と同列に扱われることになった、すなわち、時価評価課税・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めた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）。

親法人の欠損金をグループ全体の所得から控除したいと考えるグループは、グループ通算制度適用前に連結納税制度を開始する必要があるため、早急な検討が必要と考えられる（注）。

（注）3月決算の場合、令和3年4月1日から開始するのが連結納税開始のラストチャンスとなり、令和2年12月末までに連結納税開始の承認申請をする必要がある。

(2) 開始・加入時の時価評価・欠損金等の制限があるかどうかの判定が複雑になる

開始・加入時の時価評価・欠損金等の取扱いについては、組織再編税制の考え方が取り入れられ、複雑な判定を行うことになった。規定の理解が難しいため、十分な検討を行う必要がある。

(3) 開始・加入時の時価評価・欠損金等の制限は受けにくくなる

(2)の一方で、連結納税制度における時価評価・欠損金等の取扱いよりも、要件が緩和され、時価評価課税や欠損金等の切捨てが起きにくくなるという。

連結納税制度においては、外部から子法人を加入させる場合、基本的に適格株式交換等による完全子法人化の場合だけ特別扱いとなっており、時価評価課税・繰越欠損金の切捨てを避けられることとされていた。これに対し、グループ通算制度においては、その他の手段による完全子法人化においても、要件を満たせば時価評価課税・欠損金等の使用制限を避けることができる。特に、現金買収により完全子法人化した場合には、連結納税制度では時価評価課税・繰越欠損金の切捨てを避けることができなかったのに対し、グループ通算制度においては要件さえ満たせばこれらの制限を避けることができることとなるのは意義が大きいといえる。

なお、個別の例においては、例えば、適格株式交換等による完全子法人が保有する100%子法人など(注)については、従来よりもこれらの制限を受けやすくなる場合もあるため、その状況に応じ検討が必要である。

（注）連結納税においては、適格株式交換等による完全子法人が5年超にわたり100%継続保有していれば制限対象外であったが、グループ通算制度においては特別扱いされていない。

（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

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 3-2-3
丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800 (代)

大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1
淀屋橋三井ビルディング 5階

Tel 06-4560-8000 (代)

名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1
JPタワー名古屋 37階

Tel 052-565-5533 (代)

email tax.cs@tohmatu.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 トーマツ合同会社なら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、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市以上に 1 万名を超える専門家を擁し、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")、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 (総称して"デロイトネットワーク") のひとつまたは複数を含みます。DTTL (または"Deloitte Global") ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。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、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

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ー、リスクアドバイザー、税務およびこれらに関連するプロフェッショナルサービスの分野で世界最大級の規模を有し、150 を超える国・地域にわたるメンバーファームや関係法人のグローバルネットワーク (総称して"デロイトネットワーク") 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 312,000 名の専門家については、(www.deloitte.com) をご覧ください。

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必要とします。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

© 2020. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001