

グループ通算制度の重要ポイントを一覧でチェック

グループ通算制度 初年度申告の留意事項 (上)

デロイト トーマツ税理士法人 公認会計士・税理士 大野 久子

I はじめに

連結納税制度は令和 2 年度税制改正によりグループ通算制度への改組が決定し、その準備期間を経て、令和 4 年 4 月 1 日以後開始事業年度につき適用を開始しました。1 年決算を前提にすると、令和 5 年 3 月決算がその最初の事業年度となり、今回、初めての確定申告の時期を迎えています。

本稿では、グループ通算制度における初めての確定申告を迎える皆様の参考になるよう、グループ通算制度を開始する場合・連結納税制度からグループ通算制度に移行する場合に分け、重要と思われる事項を確認します。

なお、これらは一般的に重要と思われる注意事項であり、納税者により状況は異なるため、必ずしもポイントを網羅するものではない点、ご留意くださいますようお願いいたします。

また、文中意見にわたる部分は、筆者の私見であり、所属する組織の公式見解でない点を申し添えます。

II グループ通算制度を開始する場合

まず、通常の単体申告を行っていた法人グループが、新たにグループ通算制度を適用開始する場合について、注意すべきポイントを確認します。

1 主な手続の確認

通常の単体申告を行っていた法人グループが、新たにグループ通算制度を適用開始する場合の主な手続は次のとおりです。なお、適用初年度中に通算子法人の加入・離脱があった場合については別に解説します。

(1) グループ通算制度の承認の申請書 (兼) e-Tax による申告の特例に係る届出書

通常の単体申告をしていた法人が、グループ通算制度を開始するためには、通算親法人となる法人及び全ての通算子法人となる法人は、事前にグループ通算制度の承認申請書を提出し、国税庁長官の承認を得る必要があります。

また、グループ通算制度の承認を受けた通算法人は、資本金の額等が 1 億円超であるかどうかにかかわらず「特定法人」に該当し、電子情報処理組織 (以下「e-Tax」) を使用して、申告書記載事項等を入力して送信する方法により申告する必要があります (法 75 の 4 ①②二)。この特定法人に新規に該当することになった場合には、そのことにつき届出を行う必要があります (法 36 の 4 ②)、グループ通算制度の承認の申請書は、e-Tax による申告の特例に係る届出書と兼ねた形式になっているため、改めて出し直す必要はありません。

(2) 申告期限の延長特例の申請書

確定申告書の提出義務のある内国法人は、原則として各事業年度終了の日の翌日から2か月以内に、所轄税務署長に対し確定申告書を提出しなければなりません。グループ通算制度を適用している場合に、通算法人が多数に上る等の理由によりグループ通算の規定による所得金額等の計算を了することができないために、提出期限までに申告書を提出することができない常況にあると認められる場合には、通算親法人の申請により申告期限を2か月間延長することができる特例が設けられています(法法75の2①⑩)。通常の単体申告を行っている場合の延長特例は基本的に1か月間であり、通算グループのための延長特例はこれよりも長い2か月間の延長となっています。

当該延長特例の規定の適用を受ける場合は、通算親法人が最初に当該規定の適用を受けようとする事業年度終了の日の翌日から45日以内に、グループ通算の規定による所得金額等の計算を了することができない理由等を記載した申請書を納税地の所轄税務署長に提出することが必要です(法法75の2①③⑪一、法規36の2)。なお、当該申請は通算親法人が行うこととされており、通算子法人だけで独自に当該申請書を提出することはできません(法法75の2⑪三)。

法人税の申告期限を延長する場合、地方税についても延長することが必要になりますが、別途手続を行うこととなります。

事業税については、法人税とは別に各法人が承認申請書を提出し、申告期限延長について承認を受ける必要があります。その申請期限は最初に適用しようとする事業年度終了の日から45日以内となっています(地法72の25⑤、地令24の4の3①)。

住民税については、法人税と申告期限と同じとされています(地法53①、321の8①)が、法人税の申告期限の延長の処分を受けた場合には、届出が必要とされています(地法53⑥)。この届出期限は、延長の処分があった日から22日以内とされています(地規3の3①一)。

2 通常の単体申告からの変更点

グループ通算制度を開始する場合に、通常の単体申告に比べ変更になる点のうち、注意すべき主なポイントは次のとおりです。なお、一部結果的に変更がない項目についてもご参考まで記載しているものもありますので、ご了承ください。

▶ 基本的事項

項 目	通常の単体申告	グループ通算制度	ポ イ ン ト
① 確定申告書	各法人が作成し、提出する(法法74)。	通算グループ内の法人間で情報共有して作成し、各法人が提出する(法法74、64の5、64の7他)。	各法人が確定申告書の提出義務を負う。 基本的に通常の単体申告と同じ申告書別表を使うが、グループ通算制度特有の別表もあり、通算グループ内で情報共有の上で申告書を作成することになる。

② 電子申告	資本金の額等が 1 億円超等の特定法人に該当する場合は電子情報処理組織 (e-Tax) を使用する方法により申告する必要がある (法法 75 の 4 ①②)。	通算法人は特定法人に該当し、電子情報処理組織 (e-Tax) を使用する方法により申告する必要がある (法法 75 の 4 ①②二)。 通算子法人の納税申告書につき、通算親法人の電子署名により電子申告を行った場合には、通算子法人が電子申告により納税申告書を提出したものとみなされる (法法 150 の 3 ①②、法規 68 ①②)。	電子申告は資本金の額等にかかわらず必須となるが、通算親法人の電子署名に電子申告することができる。
③ 申告期限	原則：各事業年度終了の日の翌日から 2 か月以内 (法法 74 ①) 延長特例：各事業年度終了の日の翌日から 3 か月以内等 (法法 75 の 2 ①)	原則：各事業年度終了の日の翌日から 2 か月以内 (法法 74 ①) 延長特例：各事業年度終了の日の翌日から 4 か月以内等 (法法 75 の 2 ①)	II 1 (2) で解説したように、一般に通常の単体申告よりも 1 か月延長が長くなるため、最初に適用を受けようとする事業年度終了の日の翌日から 45 日以内に申請を行う必要がある。
④ 納付	各法人が納付する (法法 77)。	各法人が納付する (法法 77)。 ただし、通算親法人によるダイレクト納付が認められる (国税庁ウェブサイトで)。 通算税効果額 (グループ通算制度を適用することによって減少する法人税・地方法人税の額相当額) の通算グループ内の法人間の精算は任意であるが、精算した場合は損金・益金にならない (法法 26 ④、38 ③)。 他の通算法人の法人税について、連帯納付責任を負う (法法 152 ①)。	基本的に各法人が納付するのは変更ないが、通算親法人によるダイレクト納付が認められる。 通算税効果額の精算は義務ではないが、行うのが一般的である。
⑤ 中間申告 (前期実績、 仮決算)	各法人が前期実績または仮決算による中間申告を行う (法法 71、72)。	各法人が前期実績または仮決算による中間申告を行う (法法 71、72)。 通算親法人と事業年度が異なる場合、通算子法人の事業年度開始の日の属する通算親法人の事業年度開始の日以後 6 か月経過した日が 6 か月経過日として取り扱われる (法法 71 ①)。 仮決算による中間申告は通算グループ内の全法人で提出した場合に限り有効とされるなど、通算グループ全体で情報共有して行う必要がある (法法 72 ⑥四)。	中間申告についても基本的に各法人で行うものの、6 か月経過日は通算親法人のものに統一され、仮決算による中間申告は通算グループ全体で選択する必要がある等の取扱いがある。
⑥ 事業年度	各法人の事業年度により申告する (法法 13)。	通算親法人の事業年度に合わせて申告する (法法 14 ③)。	通算親法人の事業年度に合わせる。
⑦ 修正の方法	過年度の申告内容の修正は、修正申告又は更正により行われる (通法 19、24、法法 82)。	損益通算・欠損金の通算等の通算グループ全体に影響する修正については基本的に遮断措置が設けられており、原則として対象法人のみで修正が行われる (法法 64 の 5 ⑤、64 の 7 ④⑤)。 法人税の負担を不当に減少すると認められるとき等は、税務署長は遮断措置を適用しないことができる (法法 64 の 5 ⑧、64 の 7 ⑧二)。	原則として、修正は対象法人のみで行われるが、通算グループ全体で行われる場合もある。

▶ 所得計算に関する事項

項 目	通常の単体申告	グループ通算制度	ポ イ ン ト
① 損益通算・ 欠損金の通 算	損益通算・欠損金の通算は行われ ない。	通算グループ内の法人間で損益通 算・欠損金の通算が行われる(法 法64の5、64の7)。	通算グループ内の損益通算・欠損 金の通算が行われる。
② 通算子法人 株式の評価 損益・譲渡 損益の不計 上	完全支配関係のある他の内国法人 の株式のうち、清算中のもや解 散・完全支配関係がある他の内国 法人との適格合併が見込まれるも のについては、評価損が不計上と されている(法法33⑤、法令68の 3)。 完全支配関係がある法人について みなし配当事由が生じた際に算出 される株式譲渡損益相当額は損益 に計上されず、資本金等の額とさ れる(法法61の2⑦、法令8①二 十二)。	通算子法人株式についての評価損 益・通算グループ内譲渡損益につ いては不計上とされる(法法25④、 33⑤、61の11⑧)。	通算子法人株式についての評価損 益・通算グループ内譲渡損益は不 計上とされる。
③ 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、57①、 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、57①、 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。
④ 中小企業者 (租税特別 措置法)の 適用	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4②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 4②三等)。	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。
⑤ 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。
⑥ 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 増加している等の質上げに関する 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4②三)。 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合は増えると 予想される。

<p>⑦ 受取配当等の 益金不算入の 負債利子控除の 計算</p>	<p>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、完全支配関係のある法人全体の保有株式数を合算して行う（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、結果的にグループ通算制度適用の場合と同じ）（法23④⑥、法令22①、22の3①）。</p> <p>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）。</p>	<p>基本的に通常の単体申告の場合と同じであり、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、完全支配関係のある法人全体の保有株式数を合算して行う（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、結果的に通常の単体申告の場合と同じ）（法23④⑥、法令22①、22の3①）。</p> <p>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）。</p>	<p>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ない。</p> <p>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。</p>
<p>⑧ 外国子会社 受取配当等</p>	<p>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）。</p>	<p>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）。</p>	<p>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ことになる。</p>
<p>⑨ 貸倒引当金</p>	<p>中小法人の特例については、上記【所得計算に関する事項「③ 中小法人（法人税法）の判定」】を参照。完全支配関係のある法人に対する金銭債権については設定対象から除外される（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、結果的にグループ通算制度適用の場合と同じ）（法52⑨二）。</p>	<p>中小法人の特例については、上記【所得計算に関する事項「③ 中小法人（法人税法）の判定」】を参照。基本的に通常の単体申告の場合と同じであり、完全支配関係のある法人に対する金銭債権については設定対象から除外される（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、結果的に通常の単体申告の場合と同じ）（法52⑨二）。</p>	<p>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、中小法人の特例については適用されなくなる法人が予想される。</p> <p>完全支配関係のある法人に対する金銭債権が設定対象から除外される点については、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ない。</p>
<p>⑩ 寄附修正</p>	<p>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）。</p>	<p>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）。</p>	<p>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くなる。</p>
<p>⑪ 交際費</p>	<p>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）。</p> <p>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）。</p> <p>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%相当額または定額控除限度額（800万円）を上限に損金算入が認められる（措法61の4①②）。</p>	<p>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）。</p> <p>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）。</p> <p>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、定額控除限度額を使用するためには全通算法人で選択する必要がある（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）。</p>	<p>通算グループ内に資本金の額等が100億円超または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ことが予想される。</p>

<p>⑫ 中小企業者等の少額減価償却資産の損金算入</p>	<p>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、措令39の28①)。</p>	<p>当該特例は通算法人には適用されない(措法67の5)。</p>	<p>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。</p>
<p>⑬ 過大支払子税制</p>	<p>対象純支払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、対象純支払子等の額が2000万円以下であるときは適用除外となる(措法66の5の2③)。</p>	<p>基本的に通常の単体申告の場合と同じであるが、対象純支払子等の額の通算グループ合計が2000万円以下であるときは適用除外となる(措法66の5の2③)。</p>	<p>対象純支払子等の額が2000万円以下であるかどうか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。</p>
<p>⑭ オープンイノベーション促進税制</p>	<p>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)。</p>	<p>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)。</p>	<p>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。</p>

▶ 税額計算に関する事項

項目	通常の単体申告	グループ通算制度	ポイント
<p>① 税率</p>	<p>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66①②、措法42の3の2①)。</p>	<p>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66⑤⑥かっこ書⑦、措法42の3の2①)。</p>	<p>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。</p>
<p>② 所得税額控除</p>	<p>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68、法令140の2①～③)。</p>	<p>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)。</p>	<p>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。</p>
<p>③ 外国税額控除</p>	<p>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69①)。</p>	<p>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。</p>	<p>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。</p>

<p>④ 試験研究費 税額控除</p>	<p>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【所得計算に関する事項「④中小企業者(租税特別措置法)の適用」】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)</p>	<p>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【所得計算に関する事項「④中小企業者(租税特別措置法)の適用」】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)</p>	<p>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。</p>
<p>⑤ 特定同族会 社の留保金 課税</p>	<p>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)。</p>	<p>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)。</p>	<p>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。</p>

(つづく)

大蔵財務協会 刊行書籍のご案内

本紙
ご購読者
特典

定価1,000円以上の書籍をご注文の方は
定価の2割引・送料当会負担



図解とQ&Aによる 外形標準課税の実務と申告 第4版

東京都主税局課税部長 櫻井幸枝 監修 A5判・470頁・定価3,520円

法人事業税の外形標準課税制度について、東京都に寄せられた法人からの質問や、東京都が実施した調査などの実例等を踏まえ、その実務と申告のポイントを325問のQ&A及び申告書記載例にまとめて解説。

お申し込みは 大蔵財務協会 電話 03 (3829) 4141 FAX 03 (3829) 4001