

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 (中)

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

### Ⅲ 連結納税制度から自動移行する場合

次に、従来から連結納税制度を適用していた法人グループが、グループ通算制度に移行する場合について、注意すべきポイントを確認します。

#### 1 必要な手続の確認

従来連結納税制度を適用していた法人グループが、グループ通算制度に移行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 (提出不要)

連結納税制度を従来から適用している場合、「グループ通算制度へ移行しない旨の届出書」を提出した場合を除き、自動的にグループ通算制度に移行することとされており (令和 2 年改正法附 14)、グループ通算制度の新たな開始とは別に扱われているため、基本的には特別な手続は必要ありません (令和 2 年改正法附 29①)。

開始時の時価評価・欠損金の制限を検討する必要はなく、連結欠損金個別帰属額の残額がそのまま各法人の繰越欠損金に引き継がれることとなります。特定・非特定の別についてもそのまま引き継がれます (令和 2 年改正法附 20①①、27①、28③、30②④、31①)。

申告期限の延長についても、連結納税グループとして受けていたものがそのまま有効とされるため、改めて申請する必要はありません (令和 2 年改正法附 34)。

##### (2) e-Tax による申告の特例に係る届出書

連結親法人の資本金が 1 億円以下であり、e-Tax による申告が義務付けられる特定法人に該当していなかった場合、グループ通算制度への移行により特定法人に該当することになるため、通算制度の承認の効力が生じた日等から 1 月以内に「e-Tax による申告の特例に係る届出書」を提出しなければなりません (法規 36 の 4 ②)。なお、連結親法人の資本金が 1 億円超であり、従来から特定法人に該当していた場合には、改めて当該書類を提出する必要はありません。

連結子法人であった法人については、これまでに当該書類を提出していないところ、通算法人になることにより特定法人に該当するため、通算制度の承認の効力が生じた日等から 1 月以内に「e-Tax による申告の特例に係る届出書」を提出する必要があります (法規 36 の 4 ②)。

(3) 連結納税下で連結子法人同士の適格合併が行われていた場合

令和 4 年度税制改正により導入された、投資簿価修正における資産調整勘定対応金額等の加算措置について、連結納税下で連結子法人同士の適格合併が行われており、被合併法人を取得した際に資産調整勘定等対応金額が見込まれる場合には、通算親法人が令和 4 年 4 月 1 日以後最初に開始する事業年度終了の日までに届出書を提出することにより、被合併法人の資産調整勘定対応金額等を合併法人に引き継ぐことができます（令和 4 年改正法令附 6 ③）。

2 連結納税からの変更点

連結納税制度からグループ通算制度に移行する場合に、変更になる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	連結納税制度	グループ通算制度	ポ イ ン ト
① 確定申告書	連結納税グループ内の法人間で情報共有して作成し、連結親法人が提出する（旧法81の22）。 連結子法人は個別帰属額の届出書を提出する（旧法81の25①）。	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74、64の5、64の7他）。	グループ内の法人間で情報共有して作成する必要がある点については変更がないが、各法人が申告義務を負う。
② 電子申告	連結親法人の資本金の額等が1億円超の場合に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（旧法75の3①②一）。	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75の4①②二）。 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150の3①②、法規68①②）。	通算法人は資本金の額等が1億円超かどうかを問わず、e-Taxを使用して申告する必要がある、通算親法人がまとめて申告することができる。
③ 青色申告との関係	青色申告とは別の制度であるが、青色申告と同等の帳簿保存要件等が課される。	青色申告を前提とした制度とされ、通算承認を受けた場合には青色申告の承認を受けたものとみなされる（法125②）。	実質的な変更はない。
④ 申告期限	原則：各連結事業年度終了の日の翌日から2か月以内（旧法81の22①） 延長特例：各事業年度終了の日の翌日から4か月以内等（旧法81の24①）	原則：各事業年度終了の日の翌日から2か月以内（法74①） 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75の2①）	連結納税グループとして受けていたものがそのまま有効とされるため、改めての手続きは必要ない（令和2年改正法附34）。
⑤ 納付	連結親法人が納付する（旧法81の22①）。 法人税個別帰属額の精算は任意である（旧法81の18①）が、精算した場合は損金・益金にならない（旧法37②、25の2①）。 連結子法人は、連結法人税額について連帯納付責任を負う（旧法81の28①）。	各法人が納付する（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）。 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26④、38③）。 他の通算法人の法人税について、連帯納付責任を負う（法152①）。	各法人に納付義務があるが、通算親法人によるダイレクト納付も認められており、実質的な差はそれほど大きくないと考えられる。 通算税効果額の精算はその金額についての明確な定めがないため、各グループで精算方針を検討しておく必要がある。

⑥ 中間申告 (前期実績、 仮決算)	連結親法人は前期実績または仮決算による中間申告を行う(旧法法81の19①、81の20)。	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71①)。 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72⑤四)。	確定申告同様、通算グループ内の情報共有は必要なものの、基本的に各法人が中間申告する。 なお、通算親法人の電子署名による電子申告や、通算親法人によるダイレクト納付が認められる点も確定申告と同じである。
⑦ 事業年度	連結親法人の事業年度に合わせて申告する(旧法法14)。	通算親法人の事業年度に合わせて申告する(法法14③)。	変更なし。
⑧ 修正の方法	過年度の申告内容の修正等は、修正申告又は更正により、連結納税グループ全体で行われる(通法19、24、旧法法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5⑤、64の7④⑤)。 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5⑧、64の7⑧二)。	基本的に遮断措置が設けられ、原則として対象法人のみで修正が行われる点、大きく変更されていない。

## ▶ 所得計算に関する事項

項 目	連結納税制度	グループ通算制度	ポ イ ン ト
① 損益通算・ 欠損金の通 算	連結納税グループ内の所得・欠損を合算・相殺して連結所得を計算することにより、損益通算が行われる(旧法法81)。 繰越欠損金についても連結納税グループごとに繰り越されて連結所得から控除される(旧法法81の9)。	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)。	損益通算の結果に実質的な差はない。
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、清算中のものや解散・完全支配関係の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2⑩、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取扱いが大きく変更になるため、留意が必要である。
③ 中小法人 (法人税法) の判定	連結親法人が中小法人(資本金の額等が1億円以下の法人、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く)に該当する場合に、中小法人としての特例の適用がある(旧法法52①、81の9⑧、81の12②⑥、81の13)。	通算グループ内のいずれかの法人が中小法人(資本金の額等が1億円以下の法人、資本金の額等が1億円以上の大法人による完全支配関係がある法人等は除く)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。

<p>④ 中小企業者 (租税特別 措置法)の 適用</p>	<p>連結親法人が中小企業者(資本金の額等が1億円以下の法人、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)に該当する場合に、中小企業者としての特別措置の適用がある(旧措法68の9③等)。</p>	<p>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)。</p>	<p>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。</p>
<p>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</p>	<p>連結親法人が適用除外事業者(前3事業年度の連結所得の金額の年平均額が15億円を超える法人)に該当する場合には、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(旧措法68の9)。</p>	<p>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に該当し、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)。</p>	<p>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。</p>
<p>⑥ 大企業につ いての租税 特別措置法 の特定措置 の停止</p>	<p>連結親法人が中小企業者以外の法人であり、連結所得が前期比で増加している場合には、連結納税グループの継続雇用者給与等支給額合計額が増加しているか、国内設備投資額合計額&gt;減価償却総額合計額の30%でないと、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(旧措法68の15の8⑥)。</p>	<p>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)。</p>	<p>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ことが予想される。</p>
<p>⑦ 受取配当等 の益不算入 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、連結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(旧法81の4⑥⑦、旧法令155の10①、155の10の2①)。 関連法人株式等に係る配当等に係る負債利子控除は連結納税グループ全体の合計値により総資産按分して計算する(旧法令22①)。</p>	<p>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、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こととされた(法23④⑥、法令22①、22の3①)。 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>連結納税制度からグループ通算制度に移行する場合には、関連法人株式等又は非支配目的株式等について、グループ内の保有株式数を合算して判定する取扱いに変更はない。 関連法人株式等に係る配当等に係る負債利子控除については税制そのものが大きく変更されている。</p>
<p>⑧ 外国子会社 受取配当等</p>	<p>外国子会社の判定における25%以上の保有割合は、連結納税グループ内の法人の所有株式数を合算して判定する(旧法23の2、旧法令22の4①)。</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>変更なし。</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】参照。 連結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(旧法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】参照。 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、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(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。 連結納税制度からグループ通算制度に移行する場合には、グループ内法人への金銭債権が設定対象外となる取扱いに変更はない。</p>

10 寄附修正	連結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(旧法令9①六・七、9の2①四・五)。	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)。	変更なし。
11 交際費	連結親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(旧措法68の66①)。 連結親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(旧措法68の66②)。 連結親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(旧措法68の66①②)。	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、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。
12 中小企業者等の少額減価償却資産の損金算入	連結法人には適用されない。	当該特例は通算法人には適用されない(措法67の5)。	変更なし。
13 過大支払利子税制	連結納税グループ全体で適用し、連結納税グループ全体の関連者純支払利子等の額と連結納税グループ全体の連結調整所得金額を比較して、過大支払利子の判定及び損金不算入額の計算を行う(旧措法68の89の2①)。	基本的に通常の単体申告の場合と同様に各法人において計算するが、対象純支払利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)。	基本的に各法人において計算する点、変更になる。
14 オープンイノベーション促進税制	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、所得基準額を上限に損金算入が認められる。適用の上限である連結所得個別基準額(125億円を超える場合には125億円)は連結納税グループ全体で計算し配分計算を行う(旧措法68の98)。	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には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)。	適用の上限はグループ全体で125億円となり、大きな変更はない。

### ▶ 税額計算に関する事項

項目	連結納税制度	グループ通算制度	ポイント
1 税率	連結親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(旧法81の12①)。 中小法人の軽減税率は連結親法人が中小法人である場合に適用され、連結所得のうち年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(旧法81の12②、旧措法68の8①)。	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)。	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。 中小法人の軽減税率がグループ全体で年800万円以下の金額に適用される点の変更がない。

<p>② 所得税額控除</p>	<p>連結納税グループ全体で適用し、銘柄別簡便法の選択は元本の区分ごとに連結納税グループ全体で行う。 連結納税グループ内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(旧法令140の2④、155の26③)。</p>	<p>基本的に通常の単体申告の場合と同じであり、銘柄別簡便法の選択は元本の区分ごとに各通算法人において行う。 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>銘柄別簡便法の選択が各法人において行われる点が変更されるが、グループ内の元本移転の際に通算される点は変更ない。</p>
<p>③ 外国税額控除</p>	<p>外国税額の控除限度額は連結納税グループ全体の合計額で算出し、それを各連結法人に配分する(旧法81の15)。 連結納税グループとして外国税額控除の選択をした場合、外国法人税の額については損金不算入として取り扱われるため(旧法81の8①)、損金算入と税額控除との選択は連結納税グループ全体で行う必要がある。</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>外国税額控除の計算はグループ全体で行われる点、基本的に大きな変更はない。 ただし、通算制度においては修正時に全社が計算し直しにならないよう、遮断措置が設けられており、基本的に進事業年度調整措置(税務調査が行われた事業年度において修正する措置)が設けられ、特殊な取扱いとなっているため注意が必要である。</p>
<p>④ 試験研究費税額控除</p>	<p>連結納税グループを一体として税額控除限度額を計算し、税額控除額の上限についても調整前連結税額を基礎に計算する(旧措法68の9①)。 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、連結納税グループ内の法人間の合計額を使用して判定する(旧措法68の15の8⑥)。(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4①⑥)。 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>試験研究費の税額控除の計算はグループ全体で行われる点、基本的に大きな変更はない。 ただし、通算制度においては修正時に全社が計算し直しにならないよう、遮断措置が設けられており、複雑な取扱いとなっているため注意が必要である。</p>
<p>⑤ 特定同族会社の留保金課税</p>	<p>連結納税グループを一体として適用し、連結親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(旧法81の13)。 留保控除額の算定にあたっては、所得基準額は連結所得、定額基準額は連結納税グループ全体で年2000万円、積立金基準額は連結利益積立金額を用いて連結納税グループ全体で計算する。 特別税率は、連結納税グループ全体の課税留保金額に対して適用する。</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、適用されない(法67①)。 基本的に各法人において計算されるが、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除外とならないので、連結納税のときに比べると適用が拡大する可能性がある。</p>
<p>⑥ 賃上げ促進税制</p>	<p>連結納税グループ全体で判定し、適用する(旧措法68の15の6)。</p>	<p>各法人において判定し、適用する(措法42の12の5)。</p>	<p>各法人における適用になったほか、税制自体が税制改正を繰り返しているため、最新の税制を確認して適用する必要がある。</p>