

2020年度(令和2年度)税制改正において、従来の連結納税制度が廃止され、2022年4月1日以降に開始する事業年度からグループ通算制度に移行する税制改正法が成立しました。グループ通算制度は企業グループの一体性に着目し、損益通算の基本的な枠組みは維持しつつも、制度執行を簡素化し企業の事務負担軽減を図るものとされています。今回のSeiwa Newsletterでは、グループ通算制度の概要及び連結納税制度との相違点について解説いたします。

(1) グループ通算制度とは

グループ通算制度とは、完全支配関係にある企業グループ内の各法人を納税単位として、各法人が個別に法人税額の計算及び申告を行い、その中で損益通算等の調整を行う制度です。併せて、後発的に修正・更正事由が生じた場合には、原則として他の法人の税額計算に反映させない(遮断する)仕組みとされています。

【グループ通算制度における遮断措置の計算例】

期限内申告において通算前欠損金額▲300と記載した子法人b社が、所得400を加算して修正申告をする場合のb社の所得金額の計算を行う

【遮断措置が適用される場合】

	親法人P社	子法人a社	子法人b社
通算前所得	500	100	▲300 ⇒100(+400)
損益通算	P社500+a社100=600 通算前所得額の合計額		b社=▲300 欠損金額合計
	▲300×	▲300×	300×
	500/600=▲250 ⇒損金算入	100/600=▲50 ⇒損金算入	300/300=300 ⇒益金算入
通算後所得(修正前)	所得250	所得50	0
修正申告の影響	遮断措置により影響なし		+400
通算後所得(修正後)	所得250	所得50	所得400

* 損益通算による益金(損金)算入額を計算する基礎となる通算前所得(欠損)金額は、期限内申告書の金額に固定。つまりb社のみ再計算の対象となります。

✓下記の場合は全体で損益通算を再計算する必要があります

- ① 通算グループ全体で所得金額は発生していないが、遮断措置の適用により所得金額が発生する場合
- ② あえて誤った期限内申告等を行うことで、法人税の負担を不当に減少させていると、税務署長が認める場合

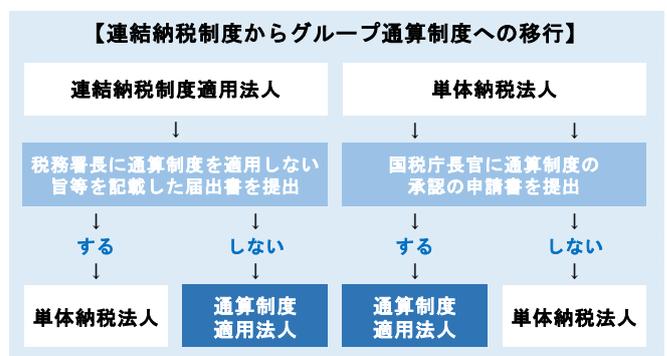
連結納税制度では修正・更正の際に損益通算の再計算を実施していたため、グループ通算制度への移行により事務負担の軽減が図られています。また、グループ通算制度は開始・加入時の時価評価課税及び欠損金の持込み等について組織再編税制と整合性の取れた制度とされています(次頁表参照)。

(2) グループ通算制度の趣旨・背景

連結納税制度は導入から15年以上が経過しており、採用企業がゆるやかに増えている一方で、連結納税制度の下における税額計算の煩雑さや親法人への情報集約の困難性、税務調査後の修正・更正等に時間がかかりすぎるといったデメリットから、制度を選択していない企業グループが多数存在する状況にありました。

そこで、完全支配関係にある企業グループ内における損益通算の基本的な枠組みを維持しつつ、制度の仕組みを簡素化することで事務負担の軽減を図る一方で、親法人の欠損金の利用制限等を行うことにより公平公正な税負担の措置を講じたグループ通算制度へ移行する改正がなされました。

(3) グループ通算制度への移行と適用法人



① 連結納税制度の適用を受けている法人

経過措置により、原則として通算制度の承認があったものとみなされるため、特別な手続をすることなくグループ通算制度の適用を受けることとなります。ただし、連結親法人が2022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届出書を提出した場合には単体納税法人に戻ることが可能です。

② 連結納税制度の適用を受けていない法人

通算制度適用法人となるには、通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度開始の日の3ヵ月前の日までに、同一の通算グループとなる法人すべての連名で申請書を提出する必要があります。

(4) 連結納税制度とグループ通算制度の比較

連結納税制度からグループ通算制度への移行にかかる重要な改正項目等を下表にまとめました。両制度を比較したとき

の影響（+：プラス要因／▲：マイナス要因）も併せて記載しているので、移行を検討する際の参考にしてください。

内容	連結納税制度 (旧制度)	グループ通算制度 (新制度)	影響
① 手続等			
納税主体と申告方法	親法人が一体申告 (連帯納付責任あり)	企業グループ内の各法人が個別申告 (連帯納付責任あり)	+▲ (修正・更正申告の 事務負担は+)
修正申告等	✓親法人が修正・更正 ✓修正・更正時はグループ全体で再計算	✓企業グループ内の各法人が修正・更正 ✓修正・更正時は対象の法人のみ再計算	
事業年度	親法人の事業年度	親法人の事業年度	
青色申告	連結申告法人は制度の対象外	各法人の青色申告申請が必要	
電子申告	任意(親法人が資本金1億円超の場合は義務)	義務	
② 計算方法等			
所得・税額の計算	連結グループ全体で所得・税額控除の計算・調整	原則、各法人で計算し、所得通算と一部税額控除のみ全体調整	+ 親法人による情報収集の 負担軽減
開始・加入時の時価評価課税	100%グループ内の新設法人等は、時価評価の対象外	適格組織再編成における適格要件と同様の要件を満たした場合に時価評価の対象外	+ 原則、適用除外法人が拡大
欠損金の持込みの制限	100%グループ内の新設法人等は、制限の対象外	適格組織再編成における適格要件と同様の要件を満たした場合に制限の対象外	+ 原則、適用除外法人が拡大
親法人の欠損金	親法人の制度開始前欠損金は制限なく連結グループに持ち込み連結所得金額から控除可能	親法人の制度開始前欠損金は切捨て対象(限定的)であり、切捨てられなかった金額は自己所得の範囲内でのみ控除可能	▲ (連結納税制度から移行した場合はデメリットなし、 (5)参照)
離脱時の時価評価	連結グループを離脱する法人についてその有する資産の時価評価の規定なし	主要な事業を継続することが見込まれていない等の場合には、連結グループを離脱する際に資産の時価評価し、評価損益を計上	▲ 離脱時に時価評価課税の可能性あり
投資簿価修正	適用	適用	影響軽微
税率	✓親法人の適用税率 ✓中小法人の軽減税率の適用対象は連結所得金額のうち年800万円まで	✓通算グループ内の各法人の適用税率 ✓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の金額の比で配分した金額	グループの構成により異なる
中小法人・中小企業者の判定	親法人の期末資本金の額等により判定	グループ内に1社でも大法人又は適用除外事業者があれば、グループ内の全法人について中小の優遇措置不適用	▲ (親法人が中小法人かつ子法人に大法人が含まれる場合)
③ グループ全体で計算する個別規定の見直し			
税率	下記の項目についてはグループ調整計算 ✓受取配当等の益金不算入 ✓寄付金の損金不算入 ✓所得税額控除 ✓研究開発税制 ✓外国税額控除 ✓留保金課税 等	以下の項目を除き原則として個別計算を実施 ✓研究開発税制 ✓外国税額控除 等	改正前の税制メリットであった研究開発税制・外国税額控除制度について全体計算の仕組みを維持

(5) 移行にあたっての留意点

上記でまとめたように、連結納税制度からグループ通算制度に移行することで、メリットもデメリットもあります。単体納税法人はグループ通算制度(連結納税制度)を適用するか、連結納税制度適用法人はそのままグループ通算制度に移行するか単体納税制度に戻すかどうかについて、制度開始までの期間を利用して対応を検討する必要があります。特に、現在単体納税制度を選択している会社のうち、“親法人が欠損金を有しているが、親法人単体では欠損金を全額利用できないと見込まれる企業グループ”は、連結納税制度を適用してからグループ通算制度に移行

することで、親法人の欠損金全額が通算グループで利用可能となり、大きな税制メリットがあります。この場合、連結納税制度への移行には適用事業年度の3カ月前の日(3月決算法人においては2020年12月31日)までに届出書を提出する必要があるため、早期に検討してください。

ご質問等は下記までお願いいたします

メール : research@seiwa-audit.or.jp

ウェブサイト : <http://www.seiwa-audit.or.jp/contact/>