

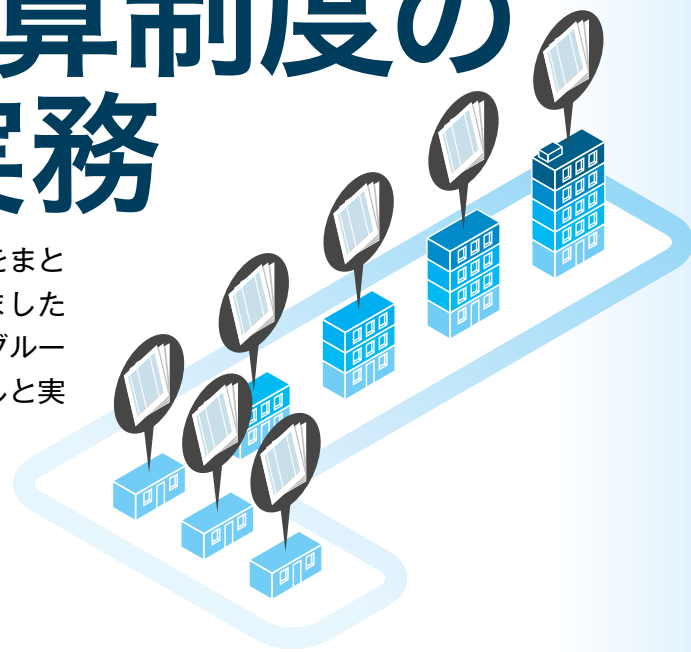
連結納税制度の デメリットが解消

グループ通算制度の 仕組みと実務

従来の連結納税制度では、グループ内の作業をまとめることの煩雑さがデメリットとされていましたが、今年度の税制改正で、この欠点を補う「グループ通算制度」が導入されました。そのあらましと実務を解説します。

税理士法人ベリーベスト
税理士

名 取 弘 美



連結納税制度から グループ通算制度への移行

連結納税制度は、企業グループを1つの法人とみなして税額計算を行なうことにより、損益通算が可能となり、税額を減少させるメリットがある一方、その税額計算が非常に煩雑であるため、この制度を適用していない企業グループが多数あります。

そこで2020年度の税制改正において、これまでの損益通算等のメリットは残しつつ、事務負担面の見直しを行ない、連結納税制度からグループ通算制度へ移行されることとなりました。2022年4月1日以後開始する事業年度から適用されます。

現在、連結納税制度を適用している企業グループは、特に手続きをしない場合は自動的にグループ通算制度へ移行されますので、グループ通算制度への移行でよいのか、それとも制度の適用を止めるかを判断することとなります。

また現在、連結納税制度を適用していない企業グループは、グループ通算制度を適用するか否か、適用する場合は連結納税制度を適

用してからグループ通算制度へ移行するか、もしくはグループ通算制度になってから適用するかを判断することとなります。

連結納税制度の特徴と グループ通算制度移行後の変更点

(1) 対象

連結納税制度は、内国法人である親法人と、その親法人と完全支配関係にある子法人（外国法人等を除く）のすべてを1つの企業グループとし、その企業グループ全体で税額計算を行なう制度です。その親法人と完全支配関係にある子法人が複数ある場合、連結するかどうかを子法人ごとに選択することはできず、すべての子法人が対象となります。

これは、グループ通算制度に移行後も変更ありませんが、これに加えてグループ通算制度では、青色申告の承認を取り消されてから5年以内、青色申告の取り止めの届出をしてから1年以内の法人は対象外となります。

(2) 損益通算

連結納税制度では、企業グループ全体の所得を合算しますので、グループ内に黒字法人と赤字法人

図表1 グループ通算制度による損益通算

■単体納税制度 (単位: 万円)				
	親法人	子法人1	子法人2	グループ全体の合計
所得(利益)	1,000	500	-900	600
税額	255	127	0	382

■連結納税制度				
	親法人	子法人1	子法人2	連結法人合計
所得(利益)	1,000	500	-900	600
税額				153

■グループ通算制度				
	親法人	子法人1	子法人2	グループ全体の合計
所得(利益)	1,000	500	-900	600
損益通算	①-600	①-300	②900	0
調整後所得	400	200	0	600
税額	102	51	0	153

①子法人2の欠損金額を、親法人・子法人1の所得で按分し損金算入する。
②損金算入した金額を子法人2で益金算入する。

※法人税・地方法人税の税率を25.5%で計算

※☐申告・納付を行なう

図表2 グループ通算制度による繰越欠損金控除の通算

■単体納税制度 (単位: 万円)			
	親法人	子法人	グループ全体の合計
繰越欠損金	0	2,000	2,000
所得(利益)	1,000	500	1,500
欠損金	0	500	500
欠損金控除後	1,000	0	1,000
税額	255	0	255

■連結納税制度			
	親法人	子法人	連結法人合計
繰越欠損金			2,000
所得(利益)	1,000	500	1,500
欠損金			1,500
欠損金控除後			0
税額			0

■グループ通算制度			
	親法人	子法人	グループ全体の合計
繰越欠損金	0	2,000	2,000
所得(利益)	1,000	500	1,500
欠損金	1,000	500	1,500
欠損金控除後	0	0	0
税額	0	0	0

※法人税・地方法人税の税率を25.5%で計算

※繰越欠損金全額控除できる場合として計算

※☐申告・納付を行なう

申告、納付は各法人で行ない(個別申告方式)、税務調査後にいずれかの法人で修正・更正等の必要が生じた場合でも、グループ間の損益通算の額は当初申告額に固定されるため、他の法人の税額には影響しないこととなります。

外国税額控除、研究開発税制については、税負担のメリットを維持するため、グループ全体での計算として残されています。

(図表3)。

がある場合は、その黒字部分と赤字部分は損益通算され(連結所得)、それぞれの法人で単体申告するよりグループ全体の税額は減少します。これが連結納税制度を適用する最大のメリットです。

グループ通算制度に移行後も、損益通算はグループ全体で行なわれます。グループ通算制度では個別申告方式となるため、図表1のとおり、赤字法人の赤字部分を黒字法人の損金に算入し、黒字法人で損金に算入した金額を赤字法人の益金に算入することで損益通算を行ないます。グループ全体の税額が減少するというメリットは維持されます。

(3) 繰越欠損金控除の通算

過去10年以内に生じた繰越欠損金がある場合は、当期の所得(利益)金額から50%(中小法人等の場合は全額)を限度に控除することができま。

連結納税制度では、繰越欠損金の控除はグループ全体で計算しますので、グループ内に繰越欠損金(連結欠損金)があれば、グループ全体の所得(連結所得)から控除することができ、グループ全体の税額を減少させることができます。損益通算同様、連結納税制度を適用する大きなメリットです。

グループ通算制度に移行後も、繰越欠損金の控除はグループ全体で行なわれます。グループ通算制度では、個別申告方式となりますので、図表2のとおり、子法人の繰越欠損金を親法人にも使わせてあげるイメージです。

なお、中小企業の判定については改正があり、親法人だけでなくグループ内の全法人が中小企業に該当しないと全額控除できませんので、注意が必要です。

(4) 一体申告方式から個別申告方式への移行

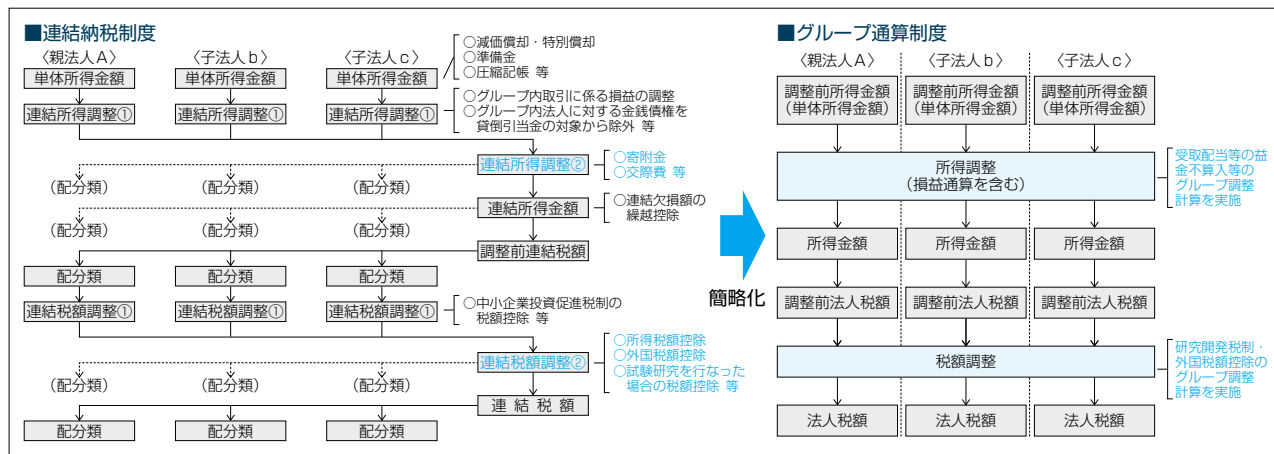
連結納税制度は、企業グループを1つの納税単位として税額を計

算する制度で、グループ全体で計算する項目が多岐にわたります(次ページ図表3)。最終的に親法人(連結親法人)が申告・納付を行ない(一体申告方式)、税務調査後にいずれかの法人で修正・更正等の必要が生じれば、グループ全体の計算をし直すこととなります。

この複雑な計算の仕組みが、連結納税制度の最大のデメリットとされています。

グループ通算制度ではグループ全体での計算項目はかなり簡略化され、受取配当等の益金不算入、外国税額控除、研究開発税制以外は原則として個別計算となります

図表3 連結納税制度とグループ通算制度の仕組み



(5) 時価評価課税と繰越欠損金の切捨ておよび使用制限

連結納税制度では、連結納税の開始または子法人の連結納税への加入時、子法人の保有資産は時価評価され、繰越欠損金は切り捨てられます。時価評価損益は、連結納税の開始または加入直前の事業年度において益金または損金に算入されるため、含み益がある場合は課税の対象となります。

なお、この制度は5年超の完全支配関係がある、設立以来完全支配関係があるなど、一定の要件を満たしている子法人（特定連結子法人）には適用されません。ただし、切り捨てられなかった特定連結子法人の繰越欠損金は、その子法人の所得を限度にしか控除できません。

グループ通算制度では、時価評価および繰越欠損金切捨ての対象となる法人の範囲が縮小されます。大まかに組織再編税制の適格要件と類似しており、みなし共同事業要件を満たしているなど一定の法人も時価評価および繰越欠損

金切捨ての対象外となります。これにより、企業買収を行なう企業がグループにとつては、デメリットが緩和されます。

なお、親法人の連結開始前の繰越欠損金は、連結納税制度では、グループ全体の所得から控除することが可能ですが、グループ通算制度移行後は、親法人の所得を限度にしか控除できません。

したがって、親会社に繰越欠損金があつて、グループ全体での所得に使用したい場合は、グループ通算制度になる前に連結納税制度を開始することを検討するとよいでしょう。

(6) 中小企業の判定

連結納税制度では、親法人が中小企業（中小法人等または中小企業者等）に該当すれば、グループ全体が次のような中小企業の特例を受けられますが、グループ通算制度では、グループ内のいずれか1社が中小企業に該当しない場合はグループ全体が中小企業の特例を受けられません。

① 貸倒引当金の損金算入
② 繰越欠損金の所得の全額控除
③ 軽減税率
④ 特定同族会社の特別税率の不適用

(7) 税率

連結納税制度では、税率は親法人の適用税率によります。親法人が軽減税率適用法人の場合、グループ全体で年800万円までが軽減税率の対象となります。

グループ通算制度では、税率は各法人の適用税率によります。軽減税率を適用する法人が複数ある場合は、グループ全体で年800万円までの金額を各法人の所得金額で按分した金額が各法人の軽減税率の対象となります。

(8) 事業年度

連結納税制度では、親法人の事業年度がグループ全体の事業年度となります。子法人の事業年度が親法人の事業年度と異なる場合には、子法人の加入時・離脱時はみなし事業年度として計算します。

グループ通算制度においても親法人の事業年度に合わせるという点は同じですが、みなし事業年度が簡素化されます。

(9) 各租税特別措置

現在連結納税制度の適用を受けている企業グループで、親法人が中小企業に該当し、グループ内のいずれかの法人が中小企業に該当しない場合には、改正の影響についての検討が必要です。

(9) 地方税について

連結納税制度は、法人税と地方
法人税のみの制度となるため、地
方税（法人住民税、事業税）は各
法人ごとに申告することとなりま
す。これは、グループ通算制度移
行後も変わりません。

グループ通算制度移行に まつわる手続き

(1) 適用方法

連結納税制度は選択制です。適
用を受けようとする場合は、適用
を受けようとする事業年度の3か
月前までに、国税庁長官に承認申
請書を提出し、承認を受けること
で開始できます。

グループ通算制度へ移行後も同
様です。

(2) 取りやめ方法

連結納税制度を一度始めると、
やむを得ない事情があり国税庁長
官の承認を受けるか、国税庁から
承認を取り消されるかでもない限り、
任意でやめることができません。
これは連結納税制度のデメリット
の1つですが、グループ通算
制度に移行後も変わりません。

しかし、連結納税制度からグル
ープ通算制度への移行のタイミン
グで、例外的に連結納税制度を任
意に取りやめることができます。
取りやめの場合は、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、届出を
する必要があります。

(3) 申告期限の延長

連結納税制度、グループ通算制
度とも、親法人が申請することに
より、申告書の提出期限
を2か月延長することができます。

(4) 離脱後の青色申告の 届出

連結納税制度離脱後の
青色申告については、連
結納税開始前に青色申告
の承認を受けていた法人
は離脱後も有効です。そ
うでない法人は、離脱日

から2か月を経過する日の前日ま
でに青色申告承認申請書を提出す
る必要があります。

グループ通算制度は青色申告を
前提とした制度となつていているた
め、グループ通算制度の承認を受
けると青色申告の承認を受けたも
のとみなされます。したがって、
グループ離脱後も改めて青色申告
承認申請書を提出する必要はあり
ません。

(5) 電子申告

連結納税制度では、親法人の資
本金が1億円を超える場合は電子
申告が義務化されます。
グループ通算制度では、グル
ープ内すべての法人に電子申告が義
務化されます。

グループ通算制度の 適用にまつわる留意点

(1) 現在、連結納税制度を適用し ている企業グループ

グループ通算制度に移行するこ
とでデメリットが解消される部分
が大きいです。

ただし、慢性的に赤字となる法
人があり損益通算・繰越欠損金の
控除によるメリットがある、ある
いは外国税額控除・研究開発税制

をグループ全体で計算することに
よるメリットがあるなど、何らか
の継続的なメリットがない場合
は、制度の継続について慎重に検
討したほうがよいでしょう。

連結納税制度をやめようとする
場合は、グループ通算制度への移
行のタイミングであれば任意にや
めることができます。

また、親法人が中小企業でグル
ープ内に中小企業でない法人があ
る場合は、移行後は中小企業の特
例が使えなくなりますから、デメ
リットとなる部分の影響について
詳細な検討が必要です(図表4)。

(2) 現在、連結納税制度を適用し ていない企業グループ

慢性的に赤字となる法人があ
る、外国税額控除・研究開発税制
をグループ全体で計算することに
よるメリットがある、繰越欠損金
があるなど、グループ通算制度に
より税負担を減少するメリットが
見込まれる場合は、適用を検討し
てみるとよいでしょう。

なお、親法人に繰越欠損金があ
る場合は、グループ通算制度移行
後では使用制限があるため、連結
納税制度のうちに適用を開始した
ほうがよい場合があります。早めの検
討が必要です。

図表4 連結納税制度・グループ通算制度の比較

	連結納税制度	グループ通算制度	※
損益通算	可能	同左	→
欠損通算	可能	同左	→
税額計算の 事務負担	煩雑	簡素化	↑
修正・更正	グループ全体で 計算し直す	間違った法人のみ 直す	↑
時価評価	時価評価あり	同左、時価評価の 対象が縮小	↑
子法人の 繰越欠損金	切捨てあり、切り 捨てられないものは 使用制限あり	同左、切捨ての 対象が縮小	↑
親法人の 繰越欠損金	使用制限なし	使用制限あり	↓
中小企業の特 例	親法人が中小企業 であれば適用可	グループ内の全社 が中小企業であれ ば適用可	↓
継続適用	一度適用したら原則 やめられない	同左	→

※改正によりよくなった点↑、悪くなった点↓、変化なし→

なとり ひろみ 商社の経理部門、会計事務所を経て、税理士法人ベリール・ベストに入社。現在
は主に法人を担当し、ベリール・ベストグループの士業や、異業種の企業との連携を通じて、クラ
イアントの健全な発展のため、総合的に取り組む。