



## 2020 年度税制改正

### 連結納税制度の見直し（グループ通算 制度への移行）

改正の背景.....	2
改正案のポイント.....	2
1. 適用法人.....	4
2. 適用方法.....	4
3. 申告・納付.....	5
4. グループ通算制度の適用開始時・通算グループへの加入時の 時価評価課税.....	6
5. グループ通算制度の適用開始前・通算グループへの加入前の 欠損金の切捨て並びに欠損金及び資産の含み損等の利用制限	
(1) 時価評価課税の対象となる法人.....	7
(2) 時価評価課税の対象外となる法人.....	7
(3) 切捨ての対象とされなかった欠損金の取扱い.....	9
6. 所得金額及び法人税額の計算	
(1) 損益通算.....	11
(2) 欠損金の通算.....	12
(3) 所得金額の計算.....	15
(4) 税額の計算.....	17
7. 通算グループからの離脱	
(1) 再加入の制限.....	19
(2) 時価評価による評価損益の計上.....	19
8. その他	
(1) 投資簿価修正.....	20
(2) 譲渡損益の繰延べ.....	20
(3) 租税回避行為の防止.....	21
(4) 地方税.....	21
(5) その他.....	21
9. 適用時期	
(1) 適用時期.....	22
(2) 経過措置.....	22

2019年12月12日、政府与党(自民党・公明党)は「2020年度税制改正大綱」を決定しました。このニュースレターでは、税制改正大綱に示された改正項目のうち、連結納税制度の見直しに関する事項をお知らせいたします。

税制改正大綱は改正案の概要を示すものであり、改正の詳細は、改正法案の公表並びに法律及び政省令の公布を待たなければなりません。また、今後の国会審議等によりその内容に変更が生じる可能性がありますので、ご注意くださいようお願いいたします。

## 改正の背景

連結納税制度は、企業の組織再編成を促進し、日本企業の国際競争力の維持強化と経済の構造改革に資することになるとの観点から、2002年度に導入された制度で、企業グループ全体を一つの納税単位として課税する仕組みです。

導入から18年にわたり連結納税制度は有効に活用されてきましたが、一方で、税額計算の煩雑さや税務調査後の修正・更正等に時間がかかり過ぎるといった指摘もあり、損益通算のメリットがあるにもかかわらず、連結納税制度を選択していない企業グループも多く存在していたところでした。

このため、昨年より、政府税制調査会の「連結納税制度に関する専門家会合」を中心に、事務負担の軽減を図るための簡素化及びグループ経営の多様化に対応した中立性・公平性の確保の観点から、連結納税制度の見直しについて検討が行われ、2019年8月27日の政府税制調査会では、「連結納税制度の見直しについて」という資料により見直しの方向性が示されました。

これを踏まえ、2020年度税制改正大綱では、連結納税制度を抜本的に見直し、グループ通算制度へ移行することが提案されています。

## 改正案のポイント

- グループ通算制度は、完全支配関係のある企業グループ内で損益通算及び欠損金の通算を可能としながら、その企業グループ内の各法人を納税単位として、各法人が法人税額の計算及び申告を行う制度です。(グループ通算制度の適用法人に修正・更正が行われる場合には、原則として通算グループ内の他の法人の税額計算に反映させない(遮断する)ための措置が講じられます。)
- グループ通算制度の適用開始時・通算グループへの加入時における時価評価課税及び欠損金の持込み等の取扱いは、組織再編税制と整合性のとれた制度とされます。連結納税制度より時価評価課税や欠損金の切捨ての対象が縮小することが見込まれる一方で、連結納税制度のもとでは時価評価課税は不要とされ、連結納税開始前の欠損金の持込み等について何ら制限を受けなかった親法人にも、時価評価課税、欠損金の切捨て又は欠損金や資産の含み損等の利用制限が生じる場合があります。
- 親法人の連結納税開始前の欠損金は、その開始後においては連結欠損金として連結グループ内で控除することが可能でしたが、グループ通算制度では、親法

人のグループ通算制度の適用開始前の欠損金は、子法人と同様、特定欠損金として自己の所得の範囲内でのみ控除することとされます。

- グループ通算制度は2022年4月1日以後に開始する事業年度から適用されますが、経過措置により、グループ通算制度の施行前に連結納税制度を適用している連結法人は、所定の手続を行うことにより単体納税法人に戻ることが可能です。
- グループ通算制度の施行前から連結納税制度を適用している連結法人がグループ通算制度に移行する場合には、経過措置により、連結納税制度における特定連結欠損金個別帰属額はグループ通算制度における特定欠損金とみなされます。(連結欠損金(連結親法人の連結納税開始前の欠損金を含みます。))は、グループ通算制度において特定欠損金以外の欠損金として通算グループ内で控除可能です。)
- 現在、連結納税制度を適用している企業グループは、グループ通算制度移行後における損益通算や欠損金の通算の効果、欠損金や資産の含み損等の持込み・控除制限及び事務負担などの諸要素を考慮し、施行日前までにグループ通算制度へ移行するか単体納税制度に戻るかを検討する必要があります。
- 現在、連結納税制度を適用していない企業グループは、グループ通算制度移行後における諸要素を考慮しつつ、①グループ通算制度の施行前に連結納税制度を選択・適用し、経過措置を利用してグループ通算制度に移行するか、②グループ通算制度の施行後にグループ通算制度を選択・適用するか又は③単体納税制度を維持するかを検討する必要があります。(たとえば①を選択した場合は、グループ通算制度移行前の親法人の欠損金(連結欠損金)は、移行後において特定欠損金として取り扱われず、通算グループで控除可能な欠損金として利用することができると考えられます。)

## 1. 適用法人

グループ通算制度は、連結納税制度と同様、内国法人である親法人と、その親法人による完全支配関係のある全ての子法人(外国法人等を除きます。)に適用されます。

なお、青色申告制度が見直され、グループ通算制度は青色申告制度を前提とした制度とされます。したがって、「2. 適用方法」に示すように、適用法人は全て青色申告法人であることとされるとともに、過去に青色申告の承認の取消し又は取りやめを行った以下の法人は、適用の対象から除外されます。

- 青色申告の承認の取消しの通知を受けた日から同日以後 5 年を経過する日の属する事業年度終了の日までの期間を経過していないもの
- 青色申告の取りやめの届出書の提出をした日から同日以後 1 年を経過する日の属する事業年度終了の日までの期間を経過していないもの

## 2. 適用方法

グループ通算制度の適用方法、承認の取消し及び適用の取りやめの方法は、基本的に連結納税制度と同様ですが、青色申告制度の見直し等に伴い以下の改正が行われます。

	現行法(連結納税制度)	改正案(グループ通算制度)
承認の申請	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 親法人及び完全支配関係のある全ての子法人の連名で承認申請書を提出する。(選択制)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 青色申告の承認を受けていない法人がグループ通算制度の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す。</li> <li>• 上記以外は連結納税制度と同様(選択制)</li> </ul>
申請期限	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 適用を開始しようとする事業年度開始の日の3ヵ月前</li> <li>• 親法人の設立事業年度及びその翌事業年度から適用を開始しようとする場合の申請期限の特例あり。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 以下のいずれかに該当する場合には、親法人の設立事業年度の翌事業年度から適用を開始しようとする場合の申請期限の特例は適用できない。                     <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 親法人がその資産の時価評価による評価損益を計上する必要がある場合</li> <li>(b) 設立事業年度が3ヵ月以上の場合</li> </ul> </li> <li>• 上記以外は連結納税制度と同様</li> </ul>
承認申請の却下	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 国税庁長官は、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合等には、承認の申請を却下することができる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 承認の申請の却下事由に、「備え付ける帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽し又は仮装して記載し又は記録していることその他不実の記載又は記録があると認められる相当の理由があること」を加える。</li> <li>• 上記以外は連結納税制度と同様</li> </ul>
承認の取消し	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 国税庁長官は、帳簿書類の不備、仮装隠蔽等の場合にはその承認を取り消すことができる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 青色申告の承認を取り消された場合には、グループ通算制度の承認の効力を失う。(取消しの効果は遡及しない。)</li> <li>• 上記以外は連結納税制度と同様(グループ通算制度固有の取消事由は設けない。)</li> </ul>
適用の取りやめ	<ul style="list-style-type: none"> <li>• やむを得ない事情がある場合、国税庁長官の承認を受けて適用を取りやめることができる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• グループ通算制度の承認を受けている法人は、青色申告の取りやめをできない。</li> <li>• 上記以外は、連結納税制度と同様</li> </ul>

なお、連結納税制度では、国税庁長官、所轄国税局長又は所轄税務署長は、必要があると認めるときは連結法人に対し帳簿書類について必要な指示をすることができることとされていますが、青色申告制度の見直しにより、グループ通算制度の適用法人に対しても同様の措置が講じられる予定です。

### 3. 申告・納付

グループ通算制度は親法人及び各子法人を納税単位とした個別申告方式とされ、連結納税制度と申告の方法が大きく異なることとなります。大綱に示されている申告・納付の仕組みは、以下の通りです。

	現行法(連結納税制度)	改正案(グループ通算制度)
納税単位	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結納税を行う企業グループ(一体申告方式)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>グループ通算制度を適用する通算グループ内の各法人(個別申告方式)</li> </ul>
税務上の事業年度	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結親法人の事業年度に合わせたみなし事業年度</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結納税制度と同様、親法人の事業年度に合わせたみなし事業年度とされるが、グループ通算制度の適用開始、通算グループへの加入及び通算グループからの離脱に伴うみなし事業年度について、次の見直しが行われる。(下記以外は連結納税制度と同様)                     <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 事業年度の中で親法人との間に完全支配関係を有することとなった場合の加入時期の特例について、その完全支配関係を有することとなった日の前日の属する会計期間の末日の翌日を承認の効力発生日及び事業年度開始の日とすることができる措置の追加</li> <li>✓ 離脱法人の離脱日に開始する事業年度終了の日を親法人の事業年度終了の日とする措置の廃止</li> </ul> </li> </ul>
電子申告	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結親法人の資本金の額等が1億円超の場合、電子申告が義務化されている。(連結親法人が連結子法人の個別帰属額の届出書等を一括して電子申告することができる。)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>グループ通算制度の適用法人は、電子申告が義務化される<sup>(*)</sup>。(親法人の電子署名により、子法人の申告・申請及び届出等を一括して行うことができる。)</li> </ul> <p><sup>(*)</sup> 添付書類の提出方法及び電子申告が困難である場合の特例は、現行における電子申告が義務化されている大法人の取扱いと同様とされる。</p>
仮決算による中間申告	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結グループで行う。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>通算グループ内の全ての法人が行わなければならない。</li> </ul>
申告期限の延長の特例	<ul style="list-style-type: none"> <li>一定の場合には、連結親法人の申請により、申告期限を原則として2ヵ月間延長することができる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結納税制度と同様、一定の場合には親法人の申請により申告期限を原則として2ヵ月間延長することができる。</li> <li>親法人に延長の処分があった場合、その子法人(上記の延長の特例を受けている通算グループに加入した子法人を含む。)は、申告期限が延長されたものとみなされる。</li> <li>グループ通算制度の適用法人が通算グループから離脱した場合には、その離脱後に開始する事業年度については、上記の延長の効力は失われる。</li> </ul>

なお、グループ通算制度では、連結納税制度と同様に、親法人及び各子法人は通算グループ内の他の法人の法人税について連帯納付責任を負うこととされます。

#### 4. グループ通算制度の適用開始時・通算グループへの加入時の時価評価課税

連結納税制度では、単体で事業活動を行って稼得した所得は単体法人を納税単位として課税を行い、企業グループで事業活動を行って稼得した所得は企業グループを納税単位として課税を行うのが適当であるという観点から、連結納税の開始・連結グループへの加入に際し、原則として、開始時の子法人及び加入法人の一定の資産について時価評価課税を行うこととしています。

グループ通算制度は制度の適用開始前後で納税単位は変わらないものの、「6. 所得金額及び法人税額の計算」に示すように、企業グループをあたかも一つの法人であるかのように捉えて損益通算等を行う仕組みであることから、一定の場合には、グループ通算制度の適用開始・通算グループへの加入に際して時価評価課税を行うこととされます。

また、連結納税制度と組織再編税制とは様々な違いがあり、課税の中立性が損なわれている面があることから、グループ通算制度は組織再編税制と整合性がとれた制度となるよう、時価評価課税の対象外となる法人と対象となる法人が以下のように整理されます。

#### 【時価評価課税の対象外となる法人】

##### ■ グループ通算制度の適用開始時

	現行法(連結納税制度)	改正案(グループ通算制度)
親法人	全ての親法人	いずれかの子法人との間に完全支配関係の継続が見込まれる親法人
子法人	以下のいずれかに該当するもの(特定連結子法人) (a) 親法人が連結開始日の5年前の日以降に株式移転により設立された法人である場合の株式移転完全子法人 <sup>(*)</sup> (b) 長期保有子法人(連結開始日の5年前の日から、親法人による完全支配関係が継続しているもの) (c) 連結開始日の5年前の日以降に企業グループ内の法人により設立された法人 <sup>(*)</sup> (d) 連結開始日の5年前の日以降に行われた適格株式交換等に係る株式交換等完全子法人 <sup>(*)</sup> (e) 連結開始日の5年前の日以降に行われた適格合併等に係る被合併法人等の長期保有子法人(その5年前の日から、被合併法人等による完全支配関係が継続していたもの) <sup>(*)</sup> (f) 連結開始の日5年前の日以降に単元未満株式の買取り等により親法人による完全支配関係を有することとなった法人 <sup>(*)</sup>	親法人との間に完全支配関係の継続が見込まれる子法人

<sup>(\*)</sup>その事由が生じた日から親法人による完全支配関係が継続している場合に限る。

## ■ 通算グループへの加入時

	現行法(連結納税制度)	改正案(グループ通算制度)
子法人	以下のいずれかに該当するもの (特定連結子法人) (a) 企業グループ内の法人により設立された法人で完全支配関係のあるもの (b) 適格株式交換等に係る株式交換等完全子法人 (c) 適格合併等に係る被合併法人等の長期保有子法人(適格合併等の5年前の日から、被合併法人等による完全支配関係が継続していたもの) (d) 単元未満株式の買取り等により親法人による完全支配関係を有することとなった法人	以下のいずれかに該当するもの (a) 適格株式交換等により加入した株式交換等完全子法人 (b) 通算グループ内の新設法人 (c) 適格組織再編成と同様の要件として次の要件 <sup>(*)</sup> (加入の直前に支配関係がある場合には、(i)から(iii)の要件)の全てに該当する法人 (i) 親法人との間の完全支配関係の継続要件 (ii) その法人の従業者継続要件 (iii) その法人の主要事業継続要件 (iv) その法人の主要な事業と通算グループ内のいずれかの法人の事業との事業関連性要件 (v) 上記(iv)の各事業の事業規模比5倍以内要件又はその法人の特定役員継続要件

(\*) 組織再編成の適格要件と同様

### 【時価評価課税の対象となる法人】

上記の「時価評価課税の対象外となる法人」以外の法人

\*\*\*

なお、大綱において時価評価課税の対象となる資産の見直しに関する記載はないことから、対象資産の範囲は連結納税制度と同様であると思われます。

## 5. グループ通算制度の適用開始前・通算グループへの加入前の欠損金の切捨て並びに欠損金及び資産の含み損等の利用制限

欠損金や含み損の実現損を利用した恣意的な税負担の調整の防止及び組織再編税制との整合性の観点から、以下のとおり、時価評価課税の対象となる法人のグループ通算制度の適用開始前・通算グループへの加入前の欠損金は切り捨てられることとされます。また、時価評価課税の対象外となる法人のうち一定の法人には、その開始前・加入前の一部の欠損金の切捨てや、欠損金及び資産の含み損等の一部の利用制限が生じます。

### (1) 時価評価課税の対象となる法人

上記「4. グループ通算制度の適用開始時・通算グループへの加入時の時価評価課税」における「時価評価課税の対象となる法人」のグループ通算制度の適用開始前・通算グループへの加入前の欠損金は切り捨てられます。

### (2) 時価評価課税の対象外となる法人

上記「4. グループ通算制度の適用開始時・通算グループへの加入時の時価評価課税」における「時価評価課税の対象外となる法人」は、以下の区分に応じ、それぞれ次のように取り扱われます。

### A. 「時価評価課税の対象外となる法人」のうち、欠損金の切捨て並びに欠損金及び資産の含み損等の利用制限のないもの

「時価評価課税の対象外となる法人」のうち、以下のいずれかに該当する法人は、欠損金の切捨て並びに欠損金及び資産の含み損等の利用制限は生じません。

(A)	親法人との間 <sup>(*)1</sup> に支配関係が5年超ある法人
(B)	通算グループ内のいずれかの法人と共同事業を行う法人として、次の法人
(a)	加入の直前に親法人との間 <sup>(*)1</sup> に支配関係がない法人で、改正案における加入時の「時価評価課税の対象外となる法人」(c)に該当するもの
(b)	開始又は加入の直前に親法人との間 <sup>(*)1</sup> に支配関係がある法人で、次の要件 <sup>(*)2</sup> の全てに該当するもの (i) その法人の主要な事業と通算グループ内のいずれかの法人の事業との事業関連性要件 (ii) (i)の各事業の事業規模比5倍以内要件又はその法人の特定役員継続要件 (iii) その法人の(i)の主要な事業の事業規模拡大2倍以内要件又は特定役員継続要件
(c)	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以下の要件の全てに該当するもの (i) 事業関連性要件 (ii) 事業規模比5倍以内要件又はその法人の特定役員継続要件 (iii) 従業者継続従事要件 (iv) 主要な事業の継続要件 (v) 完全支配関係の継続要件

(\*)1 親法人にあっては、いずれかの子法人との間

(\*)2 組織再編成の欠損金の制限におけるみなし共同事業要件と同様

### B. 「時価評価課税の対象外となる法人」のうち、欠損金の切捨て並びに欠損金及び資産の含み損等の利用制限があるもの

「時価評価課税の対象外となる法人」で上記A.に該当するもの以外の法人は以下の区分に応じ、(i)支配関係発生から5年経過日と(ii)開始又は加入から3年経過日とのいずれか早い日まで、一部の欠損金の切捨てや、欠損金及び資産の含み損等の一部の利用制限が生じます。

(a)	支配関係発生後に新たな事業を開始した場合	<ul style="list-style-type: none"> <li>支配関係発生前に生じた欠損金及び支配関係発生前から有する資産の開始・加入前の実現損から成る欠損金を切り捨てる。</li> <li>支配関係発生前から有する資産の開始・加入後の実現損を損金不算入とする。</li> </ul>
(b)	原価及び費用の額の合計額のうち占める損金算入される減価償却費の額の割合が30%を超える場合	<ul style="list-style-type: none"> <li>通算グループ内で生じた欠損金を損益通算の対象外としたうえで、特定欠損金とする。</li> </ul>
(c)	(a)又は(b)のいずれにも該当しない場合	<ul style="list-style-type: none"> <li>通算グループ内で生じた欠損金のうち、支配関係発生前から有する資産の実現損から成る欠損金を損益通算の対象外としたうえで、特定欠損金とする。</li> </ul>

- 制限の対象となる資産の実現損の額は、組織再編税制における特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入制度と同様とされます。

- 特定欠損金とは、その法人の所得の金額を限度として控除ができる欠損金をいいます。

### (3) 切捨ての対象とされなかった欠損金の取扱い

グループ通算制度の適用開始前・通算グループへの加入前の欠損金のうち上記(1)及び(2)B.により切り捨てられなかったものは、特定欠損金とされます。(特定欠損金の控除については、6.(2)参照)

なお、連結納税制度においては、連結納税開始・加入前の欠損金は以下のように取り扱うこととされており、親法人の連結納税開始前の欠損金は制限なく連結グループに持ち込むことができるとともに、連結子法人の所得と相殺することが可能とされてきました。

親法人		連結納税開始前の欠損金の切捨てなし
子法人	特定連結子法人	連結納税開始前の欠損金の切捨てなし (欠損金は特定連結子法人の所得を上限として控除する。)
	特定連結子法人以外	連結納税開始・加入前の欠損金は切捨て

グループ通算制度では、切捨ての対象とされなかったグループ通算制度の適用開始前・通算グループへの加入前の欠損金は特定欠損金として取り扱われることとされたため、連結納税制度と異なり、親法人がグループ通算制度の適用開始前に有する欠損金でその適用開始時に切捨ての対象とされなかったものは、自己の所得を限度にしか使用することができず、子法人の所得と相殺することができない点に留意が必要です。

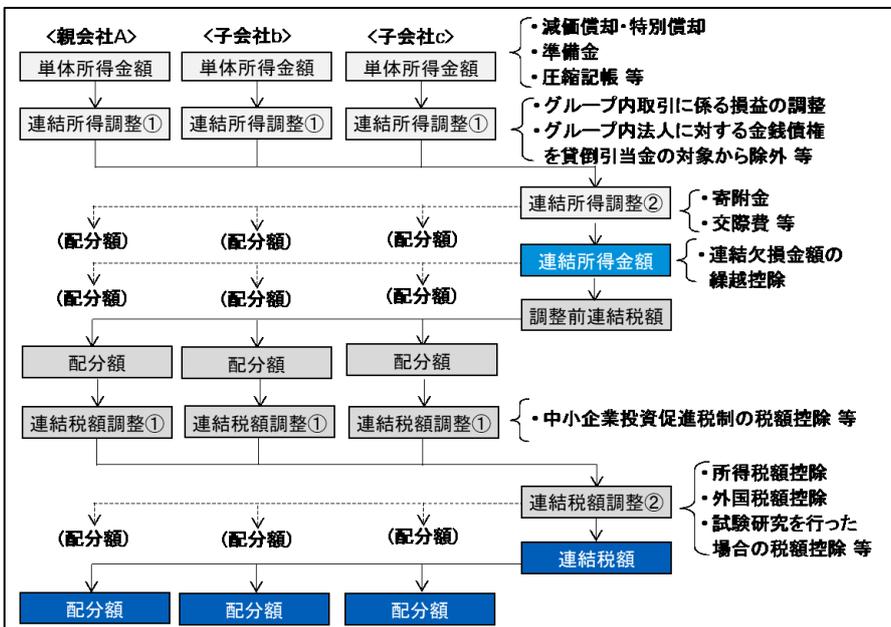
(ただし、経過措置により、連結納税制度からグループ通算制度への移行時における連結親会社の欠損金は特定欠損金とみなされないため、その移行後に通算グループ内で通算することが可能です(9.(2)参照)。)

6. 所得金額及び法人税額の計算

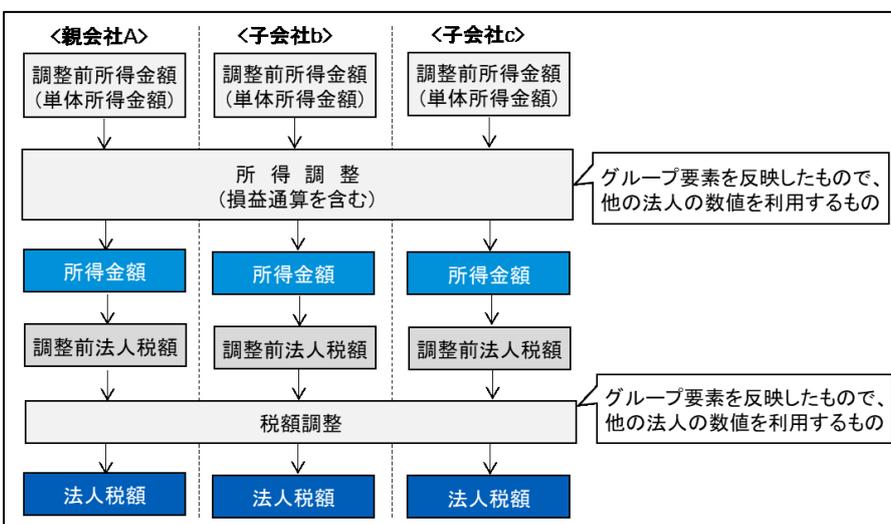
連結納税制度では、連結グループ内の連結法人の単体所得金額を基礎として、連結法人ごと又は連結グループ全体で一定の調整を行った金額を連結所得金額として算出する方法が採られています。また、税額控除についても、連結法人ごと又は連結グループ全体で計算する項目が設けられており、その計算の煩雑さが事務負担になっているなどの指摘があったところです(図1)。

グループ通算制度では、通算グループ内で損益通算及び欠損金の繰越控除を行うという仕組みは維持されたうえで、事務負担の軽減等の観点から制度の簡素化が図られています(図2)。

【図1：現行法(連結納税制度)における計算のイメージ】



【図2：改正案(グループ通算制度)における計算のイメージ】



出典： 図1及び図2ともに政府税制調査会(2019年8月27日)「参考資料[連結納税制度の見直しについて]」

## (1) 損益通算

通算グループ内に欠損法人(所得の金額がマイナスとなる法人)と所得法人(所得の金額がプラスとなる法人)がある場合には、連結納税制度のようにこれらの欠損金額及び所得の金額を損益通算することができます。なお、通算の方法は以下のとおりプロラタ計算を行う方法とされ、修正・更正が行われる場合には通算グループ内の他の法人に影響が及ばないように手当てされます。

### A. 損益通算の方法

- 欠損法人の欠損金額の合計額(所得法人の所得の金額の合計額を限度とする。)を所得法人の所得の金額の比で配分し、所得法人において損金算入する。
- 損金算入された金額の合計額を欠損法人の欠損金額の比で配分し、欠損法人において益金算入する。

<例>

法人	損益通算前の所得の金額/欠損金額	所得の金額/欠損金額の合計額	欠損金額の配分	損益通算後の所得の金額/欠損金額
A社(親法人)	所得の金額 500	所得の金額 600	$\Delta 300 \times 500 / 600 = \Delta 250$	$500 + \Delta 250 = 250$
B社(子法人)	所得の金額 100		$\Delta 300 \times 100 / 600 = \Delta 50$	$100 + \Delta 50 = 50$
C社(子法人)	欠損金額 $\Delta 50$	欠損金額 $\Delta 300$	—	0( $\Delta 50$ を益金算入)
D社(子法人)	欠損金額 $\Delta 250$		—	0( $\Delta 250$ を益金算入)

出典：政府税制調査会(2019年8月27日)「参考資料[連結納税制度の見直しについて]」を参考に作成

### B. 修正・更正が行われる場合

通算グループ内の一法人の所得の金額又は欠損金額が、期限内申告書に記載された所得の金額又は欠損金額と異なる場合には、期限内申告書に記載された所得の金額又は欠損金額を上記「A. 損益通算の方法」の所得の金額又は欠損金額とみなして損益通算の計算を行います。これにより、通算グループ内の一法人に生じた修正・更正について、通算グループ内の他の法人への影響が遮断されます。

また、このような取扱いとされたことに伴い、以下の制度の濫用防止措置が講じられます。

- 欠損金の繰越期間に対する制限を潜脱するため又は離脱法人に欠損金を帰属させるためあて誤った当初申告を行うなど法人税の負担を不当に減少させる結果となると認めるときは、税務署長は、上記の規定を適用しないことができることとされます。
- 通算グループ内の全ての法人について、期限内申告における所得の金額が零又は欠損金額がある等の要件に該当するときは、上記の規定は適用されません。

## (2) 欠損金の通算

### A. 欠損金の通算方法

連結納税制度と比較したグループ通算制度における欠損金の通算方法は以下のとおりです。

#### ■ 連結納税制度

連結納税制度においては、特定連結欠損金(時価評価課税の対象外となる連結子法人の連結納税開始前・加入前の欠損金で、連結子法人の個別所得金額を限度として利用できるもの)と連結欠損金(連結親法人の連結納税開始前の欠損金及び連結納税開始後に連結グループで生じた欠損金で、連結グループ全体で利用できるもの)の区分に応じ、以下のように欠損金の控除額が計算されます。

#### 【特定連結欠損金がない場合】

次のうちいずれか少ない金額を連結所得金額から控除する。

(a)	控除前連結所得金額 × 50% (連結親法人が中小法人等 <sup>(*)</sup> の場合は100%)
(b)	連結欠損金額

#### 【特定連結欠損金がある場合】

次の金額の合計額を連結所得金額から控除する。

(a)	以下のいずれか少ない金額の合計額 (i) 特定連結欠損金個別帰属額(連結子法人に帰属する特定連結欠損金額) (ii) 控除対象個別所得金額
(b)	以下のいずれか少ない金額 (i) 特定連結欠損金額以外の連結欠損金額 (ii) 控除前連結所得金額 × 50% (連結親法人が中小法人等 <sup>(*)</sup> の場合は100%) - (a)の金額

(上記の(a)と(b)の合計額が(c)「控除前連結所得金額 × 50% (連結親法人が中小法人等<sup>(\*)</sup>の場合は100%)」を超える場合は、(c)の金額が控除額とされる。)

(\*) 中小法人等(中小法人又は協同組合等)、更生法人等又は新設法人

## ■ グループ通算制度

### (A) 控除限度額

グループ通算制度における欠損金の控除方法は、基本的に連結納税制度と同様とされますが、欠損金の控除限度額については以下のように見直されます。

通算グループ内の各法人の欠損金の繰越控除前の所得の金額×50%  
(中小法人等<sup>(\*)</sup>の場合は100%)の合計額

(\*) 中小法人等(中小法人又は協同組合等)、更生法人等又は新設法人

なお、中小法人等に該当するか否かは、連結納税制度においては連結親法人のみで判定を行っていましたが、グループ通算制度では、その判定方法が以下のように見直されます。

中小法人	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、その通算グループ内の全ての法人が中小法人に該当しない。
更生法人等	更生法人等に該当するか否かの判定は、通算グループ内の各法人について行う。
新設法人	通算グループ内のいずれかの法人が新設法人に該当しない場合には、その通算グループ内の全ての法人が新設法人に該当しない。

### (B) 特定欠損金

グループ通算制度においては、連結納税制度における特定連結欠損金と同様、特定欠損金が各法人の所得の金額を限度として控除することができる欠損金として取り扱われ、その他の欠損金と区分されることになります。

なお、特定欠損金には、以下の欠損金が該当します。

- グループ通算制度の適用開始時・通算グループへの加入時に時価評価課税の対象外となる法人(親法人及び子法人)のうち、支配関係が5年超又は共同事業性があるものの欠損金(5.(2)A.参照)
- グループ通算制度の適用開始時・通算グループへの加入時に時価評価課税の対象外となる法人(親法人及び子法人)のうち、支配関係が5年以下で、かつ共同事業性のないものの一部の欠損金(5.(2)B.参照)
- 連結納税制度からグループ通算制度へ移行する場合における特定連結欠損金個別帰属額(特定連結欠損金に係る連結欠損金の個別帰属額)(9.(2)参照)

## B. 修正・更正が行われる場合

### ■ 通算グループ内の他の法人に修正・更正が行われる場合

通算グループ内の他の法人の当期の所得の金額又は過年度の欠損金額が、期限内申告書に記載された当期の所得の金額又は過年度の欠損金額と異なる場合には、期限内申告書に記載された当期の所得の金額又は過年度の欠損金額を当期の所得の金額又は過年度の欠損金額とみなすこととされます。

これにより、通算グループ内の他の法人に生じた修正・更正について、通算グループ内のその他の法人への影響が遮断されます。

### ■ グループ通算制度の適用法人(自社)に修正・更正が行われる場合

グループ通算制度の適用法人の当期の所得の金額又は過年度の欠損金額が、期限内申告書に記載された当期の所得の金額又は過年度の欠損金額と異なる場合には、欠損金額及び中小法人等以外の控除限度額(欠損金の繰越控除前の所得の金額の50%相当額)で期限内申告において通算グループ内の他の法人との間で授受した金額を固定する調整をしたうえで、その適用法人のみで欠損金の繰越控除額を再計算することとされます。

これにより、自社において生じた修正・更正について、通算グループ内の他の法人への影響が遮断されます。

\*\*\*

上記の取扱いが設けられたことに伴い、制度の濫用防止措置が講じられます。その内容は、6.(1)の「B. 修正・更正が行われる場合」と同様です。

### (3) 所得金額の計算

#### A. 個別制度の取扱い

次に掲げる個別制度については、親法人及び各子法人が個別に申告を行うことに鑑み、個別計算を原則としつつ、企業経営の実態、事務負担、制度趣旨・目的及び濫用可能性等を勘案し、以下のように取り扱われることとされます。

また、以下の項目以外の個別制度についても、同様の考え方により適切な仕組みとされる予定です。

		現行法(連結納税制度)	改正案(グループ通算制度)
受取配当等の益金不算入	株式区分の判定	<ul style="list-style-type: none"> <li>関連法人株式等又は非支配目的株式等に該当するか否かの判定は、連結グループ内の各法人の保有株式数等を合算して行う。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>関連法人株式等又は非支配目的株式等に該当するか否かの判定は、<u>100%グループ内の法人全体</u>の保有株式数等を合算して行う。★</li> </ul>
	負債利子控除額	<ul style="list-style-type: none"> <li>関連法人株式等に係る負債利子控除額は、連結グループを一体として計算する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>関連法人株式等に係る負債利子控除額は、以下の方法により計算した金額とする。★ <u>関連法人株式等に係る配当等の額×4%</u> (上限: その事業年度において支払う負債利子の額の10%相当額)</li> </ul>
	短期保有株式等の判定	<ul style="list-style-type: none"> <li>短期保有株式等の判定は、連結グループを一体として行う。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>短期保有株式等の判定は、<u>各法人</u>で行う。</li> </ul>
外国子会社配当等の益金不算入		<ul style="list-style-type: none"> <li>外国子会社の判定における保有株式数(25%以上)は、連結グループ内の各法人の保有株式数等を合算して行う。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結納税制度と同様とされる。 (外国子会社の判定における保有株式数(25%以上)は、<u>通算グループ内の各法人</u>の保有株式数等を合算して行う。)</li> </ul>
寄附金の損金不算入		<ul style="list-style-type: none"> <li>一般寄附金等の損金算入限度額の計算要素の一つである資本基準額は、親法人の資本金等の額に基づき、連結グループを一体として計算する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>一般寄附金等の損金算入限度額の計算要素の一つである資本基準額は、<u>資本金の額及び資本準備金の額の合計額</u>に基づき、<u>各法人</u>で計算する。★</li> </ul>
貸倒引当金の繰入額の損金算入		<ul style="list-style-type: none"> <li>連結グループ内の法人間の金銭債権は、貸倒引当金の対象となる金銭債権から除く。</li> <li>繰入限度額の計算は連結グループ内の各法人で行う。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><u>100%グループ内の法人間</u>の金銭債権は、貸倒引当金の対象となる金銭債権から除く。★</li> <li>繰入限度額の計算は通算グループ内の各法人で行う。</li> </ul>
過大支払利子税制		<ul style="list-style-type: none"> <li>損金不算入額は、連結グループを一体として計算する。</li> <li>適用免除基準(対象純支払利子等の額≤2,000万円(2019年度税制改正後))の判定は、連結グループを一体として行う。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>損金不算入額は、<u>各法人</u>で計算する。</li> <li>適用免除基準(対象純支払利子等の額≤2,000万円(2019年度税制改正後))の判定は、連結納税制度と同様とされる。 (通算グループを一体として行う。)</li> </ul>

(★印の取扱いは、グループ通算制度が適用されない単体納税制度においても同様とされます。)

## B. 税効果相当額の授受

内国法人が他の内国法人との間で通算税効果額を授受する場合には、その授受する金額は益金の額及び損金の額に算入しないこととされます。

なお、通算税効果額とは、グループ通算制度を適用することにより減少する法人税及び地方法人税の額に相当する金額として内国法人間で授受される金額をいいます。

## C. 留意点

### ■ 中小法人の判定

所得金額の計算に係る以下の制度における中小法人の判定について、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ての法人が中小法人に該当しないこととされます。(6.(2)A.における「グループ通算制度」の取扱いと同様です。)

- 貸倒引当金
- 中小企業等向けの各租税特別措置

### ■ 租税特別措置法の適用除外事業者

連結納税制度では、連結親法人が<sup>6</sup>2019年4月1日以後に開始する連結事業年度において以下の適用除外事業者に該当する場合には、その連結グループ内の全ての法人が中小企業向けの一定の租税特別措置の適用を受けられないこととされています。

#### 【適用除外事業者の定義】

その連結事業年度開始の日前3年以内に終了した $\frac{\text{各連結事業年度(基準年度)の連結所得の金額の合計額}}{\text{各基準年度の月数の合計数}} \times 12 > 15 \text{ 億円}$
--

グループ通算制度では、通算グループ内のいずれかの法人が上記の基準を満たす場合には、その通算グループ内の全ての法人が適用除外事業者に該当し、中小企業向けの一定の租税特別措置の適用を受けられないこととされます。

#### (4) 税額の計算

##### A. 個別制度の取扱い

「(3) 所得金額の計算」と同様の趣旨から、次に掲げる個別制度の取扱いが見直されます。

また、以下に示す項目以外の個別制度についても、同様の考え方により適切な仕組みとされる予定です。

	現行法(連結納税制度)	改正案(グループ通算制度)
所得税額控除	<ul style="list-style-type: none"> <li>所得税額控除の計算は、連結グループを一体として行う。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>所得税額控除の計算は、<u>各法人</u>で行う。</li> </ul>
外国税額控除	<ul style="list-style-type: none"> <li>控除限度額は、連結グループ全体の法人税額、所得金額及び国外所得金額を基礎として計算する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>通算グループ内の各法人の控除限度額の計算は、基本的に連結納税制度と同様とされる。</li> <li>ただし、以下の措置が講じられる。                     <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) 通算グループ内の各法人の当期の外国税額控除額が期限内申告書に記載された外国税額控除額と異なる場合には、期限内申告書に記載された外国税額控除額を当期の外国税額控除額とみなす。</li> <li>(ii) 当期の外国税額控除額と期限内申告書に記載された外国税額控除額との過不足額は、進行年度の外国税額控除額又は法人税額においてその調整を行う。</li> <li>(iii) 通算グループ内の各法人が外国税額控除額の計算の基礎となる事実を隠蔽又は仮装して外国税額控除額を増加させること等により法人税の負担を減少させようとする場合には、上記(i)及び(ii)は適用しない。</li> </ul> </li> </ul>
試験研究を行った場合の税額控除制度(研究開発税制)	<ul style="list-style-type: none"> <li>税額控除可能額(税額控除限度額と控除上限額とのいずれか少ない金額)は、連結グループを一体として計算する。</li> <li>税額控除可能額は、連結グループ内の各法人の試験研究費の額等を基礎として配分する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>税額控除可能額は、通算グループを一体として計算する。</li> <li>税額控除可能額は、通算グループ内の各法人の調整前法人税額の比で配分する。</li> <li>通算グループ内の他の法人の各期の試験研究費の額又は当期の調整前法人税額が確定申告書に記載された各期の試験研究費の額又は当期の調整前法人税額と異なる場合には、確定申告書に記載された各期の試験研究費の額又は当期の調整前法人税額を各期の試験研究費の額又は当期の調整前法人税額とみなす。 (この場合において、税額控除可能額が確定申告書に記載された税額控除可能額に満たないときは、法人税額の調整等を行う。)</li> </ul>

## B. 税率

連結納税制度と比較した、グループ通算制度における適用税率は以下のとおりです。

現行法(連結納税制度)	改正案(グループ通算制度)
適用税率は、連結親法人の資本金の額により決定される。	適用税率は、通算グループ内の各法人の資本金の額により決定される。

なお、グループ通算制度において、通算グループ内の法人に中小法人の軽減税率が適用される場合には、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とされます。

また、上記の配分は、所得法人の所得の金額が期限内申告における所得の金額と異なる場合には、原則として期限内申告における所得の金額により配分されます。

### 【参考 — 連結親法人が中小法人である場合の軽減税率(現行)】

普通法人である連結親法人の資本金の額が 1 億円以下である場合には、年 800 万円以下の連結所得の金額に対して中小法人の以下の軽減税率が適用されます<sup>(\*)</sup>。

連結所得金額	税率
年 800 万円以下の金額	19% <sup>(*)</sup>
年 800 万円超の金額	23.2%

<sup>(\*)</sup> 連結親法人が大法人(資本金の額が 5 億円以上の法人等)による完全支配関係がある中小法人である場合を除く。

<sup>(\*)</sup> 2021 年 3 月 31 日までに開始する事業年度については 15%

## C. 留意点(中小法人の判定)

税額の計算に係る以下の制度における中小法人の判定について、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、その通算グループ内の全ての法人が中小法人に該当しないこととされます。(6.(2)A.における「グループ通算制度」の取扱い及び 6.(3)C.における「中小法人の判定」の取扱いと同様です。)

- 軽減税率
- 特定同族会社の特別税率の不適用
- 中小企業等向けの各租税特別措置

## 7. 通算グループからの離脱

### (1) 再加入の制限

連結納税制度と同様、通算グループから離脱した法人は、離脱から5年間は通算グループへ再加入できないこととされます。

### (2) 時価評価による評価損益の計上

政府税制調査会の「連結納税制度に関する専門家会合」より2019年8月27日に公表された「連結納税制度の見直しについて」という資料では、組織再編税制との整合性を図りつつ、株式や資産等を利用した損失の2回控除<sup>(\*)</sup>を防ぐ観点から、通算グループから離脱する法人の有する資産について時価評価を行うことが提案されていました。

<sup>(\*)</sup> たとえば、含み損のある資産を有する法人が企業グループから離脱する場合に、  
 (i) 企業グループ内に残る法人が離脱法人の株式を売却することにより譲渡損を計上し、(ii) 離脱法人は離脱後にその資産の含み損を譲渡損として実現させて自己の所得から控除すること。

これを踏まえ、通算グループから離脱した法人が以下の(A)に掲げる場合に該当するときは、(B)の資産について、離脱直前の事業年度において時価評価により評価損益の計上を行うこととされます。

	(A) 時価評価による評価損益の計上を行う場合	(B) 時価評価の対象資産
(a)	主要な事業を継続することが見込まれていない場合 (離脱の直前における含み益の額が含み損の額以上である場合を除く。)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 固定資産、土地等、有価証券(売買目的有価証券等を除く。)、金銭債権及び繰延資産</li> <li>• 上記の資産のうち、以下のものは時価評価の対象外                         <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 帳簿価額が1,000万円未満のもの</li> <li>✓ その含み損益が(i)資本金等の額の1/2 又は(ii)1,000万円のいずれか少ない金額未満のもの</li> </ul> </li> </ul>
(b)	帳簿価額が10億円を超える資産の譲渡等による損失を計上することが見込まれ、かつ、その法人の株式の譲渡等による損失が計上されることが見込まれている場合	左記の資産

## 8. その他

### (1) 投資簿価修正

連結納税制度における投資簿価修正とは、連結子法人の株主等である連結法人がその連結子法人株式の譲渡等を行う場合に、連結子法人が連結グループにおいて稼得した利益の二重課税や連結グループにおいて生じた損失の二重控除を防止する観点から、その株式の税務上の帳簿価額の修正を行う仕組みです。

政府税制調査会の「連結納税制度に関する専門家会合」より 2019 年 8 月 27 日に公表された「連結納税制度の見直しについて」という資料では、恣意的な税負担の調整を可能とするような含み益<sup>(\*)</sup>の実現益は、投資簿価修正の対象から除くなどの方向で検討することが示唆されていました。

<sup>(\*)</sup> たとえば、含み益のある資産を譲渡して含み益を実現させ、その譲渡した法人の株式について投資簿価修正を行った後にその株式を売却することで、含み益のあった資産の帳簿価額が引き上がるにもかかわらず、含み益の実現益は株式譲渡損が生じた場合には相殺されて課税が逃れられるなどの問題が生ずるようなもの。

このような問題意識等から、グループ通算制度への移行に伴い、投資簿価修正の制度は以下の制度に改組されます。

- 通算グループ内の子法人の株式の評価損益及び通算グループ内の他の法人に対する譲渡損益を計上しない。
- 通算グループからの離脱法人の株式の離脱直前の帳簿価額を、離脱法人の簿価純資産価額に相当する金額とする。
- グループ通算制度の適用開始・通算グループへの加入をする子法人で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、株主において時価評価により評価損益を計上する。

ただし、グループ通算制度の適用開始後・通算グループへの加入後、損益通算をせずに 2 ヶ月以内に通算グループから離脱する法人については、上記の新たな制度を適用しないこととされます。

### (2) 譲渡損益の繰延べ

完全支配関係のある内国法人間で譲渡損益調整資産<sup>(\*)</sup>の譲渡をした場合には、その譲渡損益は一定の事由が生じるまで繰り延べることとされています。

<sup>(\*)</sup> 固定資産、土地(土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除く。)、有価証券(売買目的有価証券を除く。)、金銭債権及び繰延資産のうち、その譲渡の直前の帳簿価額が 1,000 万円以上のもの

この規定の適用を受けている法人がグループ通算制度の適用を開始又は通算グループへ加入する場合や通算グループから離脱する場合における取扱いが、以下のように整備されます。

(a)	グループ通算制度の適用開始前・通算グループへの加入前の譲渡損益調整資産の譲渡損益	連結納税制度と同様、時価評価課税の対象外となる法人(「4. グループ通算制度の適用開始時・通算グループへの加入時の時価評価課税」参照)に該当する場合を除き、その繰り延べている損益の計上を行う。
(b)	通算グループからの離脱前の譲渡損益調整資産の譲渡損益	次に掲げる場合の区分に応じ、次のとおり取り扱う。 (i) 通算グループから離脱する法人が主要な事業を継続することが見込まれていない場合(離脱の直前における含み益の額が含み損の額以上である場合を除く。): その繰り延べている損益(1,000万円以上のもの)の計上を行う。 (ii) 譲渡損益調整資産の譲渡損で繰り延べている金額が10億円を超えるものの戻入れが見込まれ、かつ、その法人の株式の譲渡等による損失が計上されることが見込まれている場合: その繰り延べている損失の計上を行う。

リース取引に係る延払損益で繰り延べているもの(1,000万円以上のもの)等についても、上記(a)及び(b)(i)と同様の取扱いとされる措置が講じられます。

### (3) 租税回避行為の防止

グループ通算制度については、多様な租税回避行為が想定されるという観点から、上記の個別規定の中で租税回避行為を防止する措置が設けられているほか、連結納税制度と同様、包括的な租税回避行為を防止するための規定が設けられます。

### (4) 地方税

地方税においては、現行の基本的な枠組みを維持しつつ、国税の見直しに併せて所要の措置が講じられる予定です。

### (5) その他

質問検査権、罰則、徴収の所轄庁等について、連結納税制度と同様の措置が講じられます。

## 9. 適用時期

### (1) 適用時期

グループ通算制度は、2022年4月1日以後に開始する事業年度から適用されます。

### (2) 経過措置

連結納税制度からの移行に伴う次の経過措置が設けられます。

また、これらの経過措置のほか、各個別制度についても、連結納税制度からグループ通算制度への移行のための必要な経過措置が講じられます。

#### 【グループ通算制度への移行】

連結納税制度の承認の取扱い	連結納税制度の承認は、2022年4月1日以後に開始する事業年度においては、グループ通算制度の承認とみなされる。
連結法人から単体納税法人への移行	連結法人は、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税務署長に届出書を提出することにより、グループ通算制度を適用しない単体納税法人となることができる。

上記の経過措置により、連結納税制度を適用している企業グループは所定の手続を行わなければ自動的にグループ通算制度へ移行することとなりますが、グループ通算制度導入に伴う事務負担や税負担への影響を検討し、単体納税法人に戻ることも可能とされます。

#### 【連結欠損金の取扱い】

特定連結欠損金個別帰属額の取扱い	連結納税制度における特定連結欠損金個別帰属額(特定連結欠損金に係る連結欠損金の個別帰属額)は、グループ通算制度における特定欠損金とみなされる。
連結欠損金の繰越控除制度における更生法人等	更生法人等として連結欠損金の控除限度額を連結欠損金の控除前の連結所得の金額(連結所得の金額の100%)とされていた連結グループ内の子法人は、6.(2)A.の「グループ通算制度」における更生法人等とみなされる。

上記の経過措置により、連結納税制度において特定連結欠損金個別帰属額として取り扱われていない連結親法人の欠損金は、グループ通算制度では特定欠損金とみなされないため、通算グループ内で通算できることとされます。

**KPMG 税理士法人**

〒106-6012

東京都港区六本木1-6-1 泉ガーデンタワー

TEL: 03-6229-8000

FAX: 03-5575-0766

〒530-0005

大阪府大阪市北区中之島2-2-2 大阪中之島ビル15F

TEL: 06-4708-5150

FAX: 06-4706-3881

〒450-6426

愛知県名古屋市中村区名駅3-28-12

大名古屋ビルヂング26F

TEL: 052-569-5420

FAX: 052-551-0580

〒730-0031

広島県広島市中区紙屋町2-1-22 広島興銀ビル7F

TEL: 082-241-2810

FAX: 082-241-2811

[info-tax@jp.kpmg.com](mailto:info-tax@jp.kpmg.com)[home.kpmg/jp/tax](http://home.kpmg/jp/tax)

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2019 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.