

はしがき

平成14年度に連結納税制度が導入され、その後も改正が続いたが、連結納税制度が複雑な制度になっていたことから、連結納税制度を採用した企業はそれほど多くはなかった。そのような背景から、令和2年度税制改正では、連結納税制度の事務負担を軽減するために、グループ通算制度と名称変更をしたうえで、個別申告方式へ移行することになった。グループ通算制度は令和4年4月1日以後開始する事業年度から適用されるため、当面の間、連結納税制度とグループ通算制度の両方を理解する必要がある。

このような個別申告方式への移行だけであれば、それほど大きな改正ではなかったが、時価評価課税や繰越欠損金の持込制限も見直されており、連結納税制度に比べて、納税者に有利になることもあれば、不利になることもある。さらに、みなし連結欠損金についての経過措置が定められていることから、連結納税制度からグループ通算制度への移行についても大きな論点となっている。

そのため、本書では、連結納税制度及びグループ通算制度を解説するだけでなく、連結納税制度からグループ通算制度に移行した場合の取扱い、連結納税制度を開始したうえでグループ通算制度に移行した場合の取扱いについても解説している。

今回のグループ通算制度の改正は、事務負担の軽減を目指していることから、グループ通算制度のコモディティ化が大きく進む可能性がある。その一方で、時価評価課税や繰越欠損金の取扱いがかなり複雑になったことから、組織再編成やM&Aを活発に行う会社にとっては、連結納税制度に比べてグループ通算制度が複雑になったということがいえる。すなわち、毎年の確定申告については事務負担が軽減されたものの、組織再編成やM&Aに携わる方々からすると、より専門的な知識が求められるようになったとも考えられる。

本書では、そのような傾向を踏まえたうえで、単なるグループ通算制度の解説に留まらず、組織再編成や M&A を含めた実務上の取扱いについても解説している。本書が、グループ通算制度の実務に携わる方々にお役に立つことができれば幸いである。

本書は、令和2年9月15日時点で公表されている本法、施行令、施行規則及び取扱通達をもとに解釈できる範囲内の私見により執筆した。実務では、個別の事実関係をもとに、別途、税務専門家の意見又は課税当局の見解を確認し、慎重に対応されたい。

最後になったが、本書を企画時から刊行まで担当して下さった日本法令の竹渕学氏に感謝を申し上げる。

令和2年9月

公認会計士
税理士 佐藤 信祐

【目次】

第1章 令和2年度税制改正

I	改正の概要	2
II	グループ通算制度の目的	3
III	時価評価課税及び欠損金の利用制限等の見直し	6
①	概要	6
②	組織再編税制との整合性	7
③	親法人の取扱い	8
IV	離脱時の取扱い	10
V	連結納税制度からグループ通算制度への移行	12

第2章 連結納税制度の概要

I	連結納税制度の基本的な仕組み	14
①	連結納税制度の目的	14
②	連結納税制度の適用範囲	17
(1)	連結納税制度の基本構造／17	
(2)	原則的な取扱い／19	
(3)	連結外し／21	
③	連結納税の申告・納付	23
④	住民税及び事業税の取扱い	23
II	連結納税制度における留意点	25
①	連結納税制度の開始・加入	25

- (1) 基本的な取扱い／25
- (2) みなし事業年度／26
- (3) 時価評価課税／27
- (4) 繰越欠損金／43
- ② 連結納税制度の取止め・離脱 48
 - (1) 基本的な取扱い／48
 - (2) みなし事業年度／49
 - (3) 時価評価課税／50
 - (4) 繰越欠損金／50
 - (5) 帳簿価額修正／50
 - (6) 再加入制限／55

第3章 グループ通算制度の概要

- I グループ通算制度の基本的な仕組み 58
 - ① グループ通算制度の目的 58
 - ② グループ通算制度の基本的考え方 58
 - ③ グループ通算制度の適用範囲 60
 - ④ グループ通算制度の申告・納付 61
 - (1) 基本的な取扱い／61
 - (2) 損益通算／61
 - (3) 修正申告及び更正／62
 - (4) グループ調整計算／62
 - ⑤ 住民税及び事業税の取扱い 63
- II グループ通算制度における留意点 64
 - ① グループ通算制度の開始・加入 64
 - (1) 基本的な取扱い／64
 - (2) みなし事業年度／65
 - (3) 時価評価課税／66

- (4) 繰越欠損金／72
- ② グループ通算制度の取止め・離脱 76
 - (1) 基本的な取扱い／76
 - (2) みなし事業年度／76
 - (3) 時価評価課税／77
 - (4) 繰越欠損金／78
 - (5) 帳簿価額修正／79
 - (6) 再加入制限／80

第4章 経過措置

I 連結納税制度からグループ通算制度

- への移行 82
- ① 基本的な取扱い 82
- ② 繰越欠損金 83
- ③ 連結納税制度からグループ通算制度
に移行するメリット 84

II 連結納税制度の開始とグループ通算制度

- への移行 85
- ① 概 要 85
- ② 連結納税制度開始前の組織再編成 86
 - (1) 連結子法人となる予定である法人との合併／86
 - (2) 子会社整理／86
 - (3) 株式移転／88
 - (4) 株式交換／90
 - (5) まとめ／91

第5章

グループ通算制度を採用すべき場面

I	グループ通算制度と適格合併の比較	94
①	基本的な考え方	94
②	適格合併による繰越欠損金の引継ぎ	94
	(1) 議論の前提	94
	(2) 税制適格要件の判定	95
	(3) 繰越欠損金の引継制限	97
③	グループ通算制度との違い	101
	(1) 住民税及び事業税の取扱い	101
	(2) 繰越欠損金	101
	(3) 登録免許税	102
II	連結納税制度とグループ通算制度の違い	
		103
①	時価評価課税の特例	103
②	繰越欠損金	104
III	連結納税制度からグループ通算制度への移行	106

第6章

連結納税制度開始前の組織再編成

I	合併	110
①	基本的な取扱い	110
②	連結子法人となる法人との合併	111
	(1) 繰越欠損金の連結納税制度への持込み	111
	(2) 連結子法人が時価評価法人である場合	114

II	子会社整理	117
III	株式移転	122
	① 基本的な取扱い	122
	(1) 適格株式移転を行った場合	122
	(2) 非適格株式移転を行った場合	130
	② 孫会社の子会社化	131
	③ 子会社の孫会社化	135
	④ 連結納税の承認の申請書	137
	(1) 原則的な取扱い	137
	(2) 新設親法人の承認申請の特例	138
	⑤ みなし事業年度	139
	⑥ 初年度離脱法人の取扱い	140
	(1) 承認申請よりも前に離脱した場合	140
	(2) 承認申請後、承認前に離脱した場合	140
	(3) 承認後、最初連結事業年度終了の日前に 離脱した場合	141
IV	株式交換・スクイズアウト	143
	① 繰越欠損金を有する法人を株式交換 完全親法人とする適格株式交換	143
	② 連結納税制度の適用範囲の拡大	145
V	連結子法人から連結親法人への 簿価移転	148
VI	連結親法人から連結子法人への 簿価移転	150
VII	子会社株式の消却	152
VIII	特定資産譲渡等損失額の損金不算入 と連結納税制度の開始に伴う時価評価	155
IX	繰延譲渡損益と連結納税制度の開始 に伴う時価評価	156

第7章

グループ通算制度開始前の 組織再編成

I 適格合併	158
① 繰越欠損金のグループ通算制度への 持込み	158
② 通算子法人が時価評価法人である場合	158
II 子会社整理	159
III 株式移転	160
① 基本的な取扱い	160
② グループ通算制度の承認の申請書	160
(1) 原則的な取扱い／160	
(2) 新設親法人の承認申請の特例／161	
③ みなし事業年度	162
④ 初年度離脱法人の取扱い	163
(1) 承認申請よりも前に離脱した場合／163	
(2) 承認申請後、承認前に離脱した場合／163	
(3) 承認後、最初の通算親法人事業年度終了の日前 に離脱した場合／164	
IV 株式交換・スクイズアウト	166
V 時価評価課税の回避	167
VI 特定資産譲渡等損失額の損金不算入 とグループ通算制度の開始に伴う時価 評価	168
VII 繰延譲渡損益とグループ通算制度の 開始に伴う時価評価	169

第8章

グループ通算制度下の 組織再編成

I	基本的な考え方	172
①	グループ通算制度と組織再編成	172
(1)	組織再編税制	172
(2)	グループ通算制度への加入	172
(3)	グループ通算制度からの離脱	173
②	住民税及び事業税の取扱い	173
II	通算子法人の加入	174
①	株式購入による通算子法人の加入	174
(1)	通常取扱い	174
(2)	100%子会社化後の即時離脱	177
②	株式交換・スクイーズアウトによる 通算子法人の加入	182
③	通算グループ外の法人との合併による 通算子法人の加入	184
III	通算子法人の離脱	188
①	株式譲渡による通算子法人の離脱	188
(1)	通常取扱い	188
(2)	通算子法人からの配当後の株式譲渡	189
◆	具体例①～グループ通算制度を採用して いない場合	190
◆	具体例②～設立時からグループ通算制度に 加入している場合	192
◆	具体例③～設立後にグループ通算制度に 加入した場合	194

(3) 会社分割方式との比較／198	
◆具体例①～グループ通算制度を採用して いない場合／201	
◆具体例②～設立時からグループ通算制度に 加入している場合（のれんがある場合）／203	
◆具体例③～設立後にグループ通算制度に 加入した場合（のれんがある場合）／206	
◆具体例④～保有資産に含み損がある場合／209	
◆具体例⑤～繰越欠損金がある場合／212	
② 株式交換による通算子法人の離脱	215
(1) 基本的な取扱い／215	
(2) 非適格株式交換に該当した場合の取扱い／216	
③ 株式移転による通算子法人の離脱	218
④ 通算グループ外の法人との合併による 通算子法人の離脱	220
(1) 通算子法人を合併法人とする合併を行う場合／220	
(2) 通算子法人を被合併法人とする合併を行う場合／222	
⑤ 通算グループ外の法人との分割による 通算子法人の離脱	226
(1) 通算子法人を分割承継法人とする分割を行う 場合／226	
(2) 通算子法人を分割法人とする分割を行う場合／226	
IV グループ通算制度の取止め	230
① 株式交換によるグループ通算制度の 取止め	230
(1) 基本的な取扱い／230	
(2) 非適格株式交換に該当した場合の取扱い／231	
② 株式移転によるグループ通算制度の 取止めとグループ通算制度の再採用	234

③ 通算グループ外の法人との合併による	
グループ通算制度の取止め	235
(1) 基本的な取扱い	235
(2) 適格合併に該当する場合	235
(3) 非適格合併に該当する場合	236
(4) 合併法人がグループ通算制度を採用している	
場合	236
④ 通算グループ内の法人との逆さ合併	
によるグループ通算制度の取止め	237
(1) 基本的な取扱い	237
(2) 合併法人を通算親法人とするグループ	
通算制度を開始する場合	237
V 通算グループ外の法人との合併	239
① 通算親法人を合併法人とする合併	239
(1) 適格合併に該当する場合	239
(2) 非適格合併に該当する場合	241
② 通算子法人を合併法人とする現金交付型合併	
	242
③ 通算子法人を合併法人とする三角合併	244
VI 通算グループ内の法人との合併	245
① 通算親法人を合併法人とし、通算子法人	
を被合併法人とする合併	245
(1) 適格合併に該当する場合	245
(2) 非適格合併に該当する場合	250
② 通算子法人を合併法人とし、他の通算	
子法人を被合併法人とする合併	255
(1) 適格合併に該当する場合	255
(2) 非適格合併に該当する場合	256

Ⅶ 通算グループ内の法人との分割	257
① 通算法人を分割法人とする単独新設	
分社型分割	257
(1) 通算子法人の加入／257	
(2) 資産及び負債の移転／257	
② 通算法人を分割法人とし、他の通算法人	
を分割承継法人とする吸収分社型分割	258
(1) 法人税の取扱い／258	
(2) 住民税の控除対象通算対象所得調整額、控除対象	
配賦欠損調整額及び控除対象通算適用前欠損調整額	
の取扱い／259	
(3) 事業税の取扱い／259	
③ 通算子法人を分割法人とする単独新設	
分割型分割	260
④ 通算子法人を分割法人とし、他の通算	
法人を分割承継法人とする吸収分割型	
分割	260
Ⅷ その他の個別論点	261
① 特定資産譲渡等損失額の損金不算入と	
グループ通算制度の加入に伴う時価評価	261
② 繰延譲渡損益とグループ通算制度の	
加入に伴う時価評価	261

第9章 グループ通算制度下の 解散と子会社整理

I 通算親法人の解散	264
① グループ通算制度の取止め	264
② 繰越欠損金の繰戻還付	264

II	通算子法人の解散	266
	① グループ通算制度からの離脱	266
	② 通算子法人株式の帳簿価額修正	267
	③ 繰越欠損金の引継ぎ	268
	(1) 基本的な取扱い／268	
	(2) 繰越欠損金の引継制限／269	
	(3) 繰越欠損金の使用制限／270	
	(4) 残余財産がない場合／270	
	(5) 特定資産譲渡等損失額の損金不算入／272	
	(6) 住民税の控除対象通算対象所得調整額、控除対象 配賦欠損調整額及び控除対象通算適用前欠損調整額 の取扱い／272	
	(7) 事業税の取扱い／273	
	④ 繰越欠損金の繰戻還付	274
	⑤ 通算子法人の解散における通算孫法人 の処理	275
III	通算子法人以外の完全支配関係の ある子法人の解散	276

凡 例

法人税法	法法
法人税法施行令	法令
法人税法施行規則	法規
法人税基本通達	法基通
連結納税基本通達	連基通
租税特別措置法	措法
地方税法	地法
地方税法施行令	地令
所得税法等の一部を改正する法律（令和2年法律第8号）	
	令2改正法

（例）法人税法第64条の7第2項第3項 ➡ 法法64の7②三

本書の記述は、令和2年9月15日現在の法令等に依ります。

第1章

令和2年度税制改正

本章では、令和2年度税制改正のうち、連結納税制度からグループ通算制度への移行について解説を行う。

I 改正の概要

連結納税制度では、連結納税グループ内の利益と損失を相殺することが認められていた。例えば、A社において100の利益が発生し、B社において30の損失が発生した場合には、通常であれば、A社における100の課税所得に対して法人税が課されていたのに対し、連結納税制度を採用すると、相殺後の70に対してのみ法人税が課される。このように、連結納税制度により、連結納税グループ内の利益と損失を相殺することができるというメリットがあった。

これに対し、令和2年度税制改正では、令和4年4月1日以後開始する事業年度において連結納税制度からグループ通算制度へ移行することになった。なぜなら、連結納税制度は、単純に各連結法人の利益と損失を相殺する制度ではなく、連結納税グループを1つの法人とみなして法人税を計算するという煩雑な制度になっていたからである。

そのため、グループ通算制度では、事務負担を軽減するために、連結親法人がまとめて申告をする方式から個別申告方式へ移行することを目的にしている。さらに、後発的に修正申告や更正が行われた場合であっても、他の連結法人の課税所得や法人税額の計算に影響を与えないようにしている。

Ⅱ グループ通算制度の目的

令和元年8月27日に連結納税制度に関する専門家会合から税制調査会に提出された「連結納税制度の見直しについて」では、連結納税制度の見直しの意義について、以下のように記載されている。

「連結納税制度については、導入から15年余りが経過し、企業のグループ経営を巡る環境等も変化してきており、この間、税制においても、組織再編税制の改正やグループ法人税制の創設など累次の改正が行われてきた。連結納税制度は、グループ内の事業再編を後押しするなど、企業グループの一体的経営を進展させ、競争力を強化する中で有効に活用されてきた。

その一方で、連結納税制度の対象となる「完全支配関係にある企業グループ」といっても、経営形態はさまざまであり、現状、分権的な意思決定が多く行われている実態も見受けられ、親法人への情報や意思決定がそれほど集約しているわけではない。

また、現行制度は各法人の税務情報を連結グループ内で集約し、一体としてまとめて申告するとともに、各法人の個別帰属額を記載した書類も提出することとなっているため、所得計算及び税額計算が煩雑になるうえ、連結法人間での連絡・調整手続きも煩雑で、特に税務調査が行われた後の修正申告又は更正・決定（以下「修正」という。）に時間がかかり過ぎるという指摘もある。

このため、連結納税制度の適用実態やグループ経営の実態を踏まえたうえで、事務負担の軽減を図るための簡素化やグループ経営の多様化に対応した中立性・公平性の観点からの見直しを行うことにより、日本の企業がより効率的にグループ経営を行い、競争力を十

分に発揮できる環境を整備することができると考えられる。

本会合では、完全支配関係にある企業グループ内における損益通算を可能とする基本的な枠組みを維持するという前提に立って、こうした観点から議論を重ね、見直し後の制度の考え方や基本的仕組みについて以下のとおり論点を整理した。」

このように、連結納税制度の改正は、事務負担を軽減するために、連結親法人がまとめて申告をする方式から個別申告方式へ移行することを目的にしている。そのため、「連結納税制度の見直しについて」では、見直しに当たっての基本的考え方として、以下のように記載されている。

〔(1)～(3) (省略)〕

- (4) 以上を踏まえると、見直し後の制度は、企業グループ全体を一つの納税単位とする制度に代えて、法人格を有する各法人を納税単位として、課税所得金額及び法人税額の計算及び申告は各法人がそれぞれ行うこと（以下「個別申告方式」という。）を基本とすることが適当と考えられる。同時に企業グループの一体性に着目し、課税所得金額及び法人税額の計算上、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、損益通算等の調整を行う仕組みとすることが適当と考えられる。
- (5) グループ調整計算の多くは、連結グループを一つの納税単位と捉えることに基因したものと考えられることから、連結グループ全体を一つの納税単位とする制度に代え、各法人それぞれを納税単位とする個別申告方式とすることで、一定程度簡素化が可能となる。

また、後発的に修正事由が生じた場合についても、各法人それぞれを納税単位とする個別申告方式とすることで、企業グループ内の一法人の事後的な課税所得金額又は法人税額の修正

が、その企業グループ内の他の法人の課税所得金額又は法人税額の計算に波及しない仕組みを構築することが可能になると考えられる。

- (6) さらに、上記……で述べたとおり、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、見直し後の制度は、現行の組織再編税制と整合性がとれた制度を目指し、課税の中立性を確保することが適当である。

なお、制度の適用の開始・加入時における時価評価課税・欠損金等の持込み制限については、租税回避防止の観点も重要である。

- (7) 今般の検討に当たっては、上記の考え方に沿って、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・公平性の観点から現行制度を見直すことを目的とし、検討を行った。」

III

時価評価課税及び欠損金の利用制限等の見直し

① 概要

第3回の「連結納税制度に関する専門家会合」（令和元年4月18日）において、財務省が提出した説明資料の10頁を見ると、見直しに当たっての考え方として、以下のものが掲げられている（本説明資料では「親法人」「子法人」と表記されていたが、法人税法では「通算親法人」「通算子法人」と表記されている（法法二十二の六の七・十二の七））。

◆組織再編税制との整合性の観点

➢ 連結納税制度と組織再編税制とでは様々な差異があり、課税の中立性が損なわれている面があることから、現行の組織再編税制と整合性がとれた制度を目指し、課税の中立性を確保することが適当ではないか

◆親法人の取扱い

➢ 個別申告方式とすることから、親法人を現行制度のように取り扱う必要性は低くなるのではないか
➢ 親法人の取扱いを利用した租税回避目的での濫用可能性が高まることを踏まえた仕組みが必要ではないか

◆公平・公正な税負担の観点

➢ 欠損金の利用を主目的とした恣意的な税負担の調整が行われない

よう必要な措置を講ずる必要があるのではないか(含み損益の利用制限等)

▶離脱時の取扱いについても、不当な税負担の軽減を防止する必要があるのではないか(離脱時の時価評価等)

② 組織再編税制との整合性

財務省が提出した説明資料の12頁を見ると、時価評価課税、繰越欠損金の切捨ての対象となる子法人を減らす方向で検討していたことがわかる。連結納税制度では、日本版サーリールール(45頁参照)が適用される法人を除き、原則として、時価評価課税と繰越欠損金の切捨てになることがデメリットとして挙げられるからである。

もちろん、何の根拠もなく、時価評価課税、繰越欠損金の切捨ての対象となる子法人を減らすことは望ましくないため、一定の制約が必要になる。税制調査会では、組織再編税制との整合性をその根拠として用いたように思われる。

まず、税制調査会では、①時価評価課税なし、欠損金持込み可能(自己の所得の範囲内)、②時価評価課税なし(含み損益の利用制限)、欠損金一部切捨て、③時価評価課税の3つに分けている。このうち、①については、連結納税制度における日本版サーリールールが適用される連結子法人と同じ取扱いになり、③については、日本版サーリールールが適用されない連結子法人と同じ取扱いになる。

これに対し、②については、連結納税制度にない新しい取扱いである。そして、①と異なり、支配関係が生じてから5年以内であり、かつ、みなし共同事業要件を満たさないものとしているため(法57⑧、64の6①)、組織再編税制との整合性という観点からは、税制

適格要件を満たすものの、繰越欠損金の引継制限、使用制限、特定資産譲渡等損失額の損金不算入の対象になるものを想定した制度であると思われる。

さらに、第3章で解説するように、支配関係が生じてから5年以内であり、かつ、みなし共同事業要件を満たさない場合には、支配関係が生じる前から有する資産のうち、加入後の適用期間内に実現した損失について損益通算の対象外としたうえで、特定欠損金として処理することになった（法法64の6①、64の7②三）。このように、時価評価課税という連結納税制度のデメリットを減らしつつも、子法人が保有する資産の含み損益を利用した租税回避を防止する仕組みにしようとしたことがわかる。

そして、②については、時価評価課税なし（含み損益の利用制限）だけでなく、欠損金一部切捨てが記載されている。具体的には、支配関係発生日以後に新たな事業を開始した場合には、欠損金の一部切り捨てられることになる（法法57⑧）。この点については、第3章を参照されたい。

③ 親法人の取扱い

グループ通算制度において特筆すべきは、グループ通算制度を開始する前に通算親法人が保有していた繰越欠損金の取扱いである。すなわち、連結納税制度では、連結納税制度を開始する前に連結親法人が保有していた繰越欠損金を連結納税制度に持ち込むことができたのに対し、グループ通算制度では、グループ通算制度を開始する前に通算親法人が保有していた繰越欠損金は、当該通算親法人の個別所得の範囲内で使用することができるものの、他の通算法人の所得との通算ができなくなった（法法64の7②一）。

このように、グループ内の利益と損失を相殺することができる

<著者略歴>

佐藤 信祐 (さとう・しんすけ)

公認会計士、税理士、博士（法学）

公認会計士・税理士 佐藤信祐事務所所長

平成11年 朝日監査法人（現有限責任あずさ監査法人）入社

平成13年 公認会計士登録、勝島敏明税理士事務所（現アロイトトーマツ税理士法人）入所

平成17年 税理士登録、公認会計士・税理士 佐藤信祐事務所開業

平成29年 慶應義塾大学大学院法学研究科後期博士課程修了（博士（法学））