

AIWA NEWS LETTER

あいわ税理士法人 & あいわ Advisory ニュースレター

税理士 永沼 実

グループ通算制度における申告上及び会計上の留意点

～グループ通算制度による決算・申告に向けて～

1. はじめに

令和4年4月1日からグループ通算制度（以下「通算制度」といいます。）が施行され、3月決算法人が通算制度による初めての決算・申告業務を迎えようとしています。通算制度は、各通算法人が法人税及び地方法人税の申告を行う個別申告方式を前提とし、それに連結納税制度のメリットであったグループ全体での計算を一部取り入れているため、特殊な計算を行う税務調整項目も少なくありません。本稿では、決算・申告の直前に特に把握しておきたい通算制度における申告上及び会計上の留意点について解説します。

2. 申告上の留意点

(1) 損益通算

連結納税制度では、連結所得金額を計算する過程で、所得法人の所得金額と欠損法人の欠損金額が自動的に通算されていました。通算制度では、個別申告方式とされたことにより、各法人で損益通算する金額を計算し、それを所得法人では損金の額に算入し、欠損法人では益金の額に算入することにより損益通算を行います。具体的には、所得法人及び欠損法人ごとに、それぞれ次の計算を行います（法法64の5①～④）。

- ・所得法人の損金算入額（通算対象欠損金額）の計算

$$\text{通算グループ全体の欠損法人の通算前欠損金額の合計額}^{\ast} \times \frac{\text{その所得法人の通算前所得金額}}{\text{通算グループ全体の所得法人の通算前所得金額の合計額}}$$

※通算グループ全体の所得法人の通算前所得金額の合計額が上限とされます。

- ・欠損法人の益金算入額（通算対象所得金額）の計算

$$\text{通算グループ全体の所得法人の通算前所得金額の合計額}^{\ast} \times \frac{\text{その欠損法人の通算前欠損金額}}{\text{通算グループ全体の欠損法人の通算前欠損金額の合計額}}$$

※通算グループ全体の欠損法人の通算前欠損金額の合計額が上限とされます。

(2) 繰越欠損金の損金算入

① 特定欠損金と非特定欠損金

通算制度では、自社の所得金額を限度として使用可能な繰越欠損金（以下「特定欠損金」といいます。）、及び、通算グループ全体で使用可能な繰越欠損金（以下「非特定欠損金」といいます。）の2種類の繰越

欠損金があります。

特定欠損金は、通算制度開始前又は加入前に生じた繰越欠損金などが該当し（法法 64 の 7②）、非特定欠損金は、通算制度開始後又は加入後に生じた繰越欠損金で特定欠損金以外のものが該当します。

なお、連結納税制度から通算制度に移行した場合には、特定連結欠損金個別帰属額は特定欠損金とみなされ、非特定連結欠損金個別帰属額は非特定欠損金とみなされることとされています（R2 年 3 月改正法附則 20①⑦、28③）。

②損金算入額の計算

特定欠損金及び非特定欠損金の損金算入額は、それぞれ次の通り計算されます。

- ・ 特定欠損金の損金算入額（法法 64 の 7①三イ）

$$\text{その法人の特定欠損金額}^{\ast} \times \frac{\text{通算グループ全体の繰越欠損金の損金算入限度額の合計額の残額}}{\text{通算グループ全体の特定欠損金額}^{\ast} \text{の合計額}} \left(\begin{array}{l} \text{分母が0の場合} \rightarrow 0 \\ \text{分数の上限值} \rightarrow 1 \end{array} \right)$$

※特定欠損金を有する法人の欠損控除前所得金額の残額を上限とします。

- ・ 非特定欠損金の損金算入額

1. 非特定欠損金の配分額（法法 64 の 7①二ハ）

$$\text{通算グループ全体の非特定欠損金額の合計額} \times \frac{\text{その法人の繰越欠損金の損金算入限度額の残額}}{\text{通算グループ全体の繰越欠損金の損金算入限度額の合計額}}$$

2. 非特定欠損金の損金算入額（法法 64 の 7①三ロ）

$$\text{配分後のその法人の非特定欠損金額} \times \frac{\text{通算グループ全体の繰越欠損金の損金算入限度額の合計額の残額}}{\text{通算グループ全体の非特定欠損金額の合計額}} \left(\begin{array}{l} \text{分母が0の場合} \rightarrow 0 \\ \text{分数の上限值} \rightarrow 1 \end{array} \right)$$

※ 非特定欠損金は、通算グループ全体で使用することができるため、通算グループ全体の非特定欠損金の残高を繰越欠損金の損金算入限度額がある通算法人に配分します。損金算入額は、配分後の非特定欠損金の金額に基づき計算します。

上記の計算を、欠損金の発生事業年度ごとに、古いものから順に行います。

同一発生事業年度に特定欠損金と非特定欠損金とがある場合には、特定欠損金の損金算入が優先されます。繰越欠損金の損金算入限度額の残額は、発生事業年度が古い繰越欠損金の計算において使用された金額及び同一発生事業年度の特定欠損金の計算において使用された金額を控除します。

③繰越欠損金の損金算入限度額

繰越欠損金の損金算入限度額は、通算グループ全体で共有、使用されるため、通算法人の欠損金の繰越控除等適用前の所得金額の 50%相当額を合計した金額とされ（法法 64 の 7①三、法法 57①）、通算法人が中小法人に該当する場合（中小法人の判定は、下記（5）を参照のこと。）には、所得金額の全額が繰越欠損金の損金算入限度額とされます（法法 64 の 7①三、法法 57①）。

(3) その他の主な通算制度特有の取扱い

項目	内容
受取配当等の益金不算入	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 関連法人株式等に係る負債利子控除額の計算において、支払利子等の額の合計額の10%相当額を上限とする特例は、各通算法人の支払利子合計額を合計した金額を各通算法人の関連法人配当等の額の合計額の比で配賦した金額とされます（法令19④）。 ➤ 短期保有株式等の判定は、各法人で行います。
外国子会社配当等の益金不算入	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 外国子会社の判定上、発行済株式等の所有割合又は議決権株式等の所有割合が25%以上であるかの判定は、他の通算法人を含めて行います（法令22の4①）。 ➤ なお、上記の判定を「25%」ではなく、「租税条約に定める割合」により行う場合には、各通算法人単独の所有割合で判定します（法基通3-3-3）。
寄附金	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 各法人で寄附金の損金不算入額の計算を行います。
交際費等	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 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、通算グループ内の全法人が、接待飲食費に係る損金算入の特例の対象外とされ、交際費等の全額が損金不算入とされます（措法61の4①）。 ➤ 800万円の定額控除限度額は、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適用が受けられます（措法61の4②）。なお、定額控除限度額は、各通算法人の支出交際費等の額の比で按分します（措法61の4③）。
通算グループ内での通算子法人株式の譲渡	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 通算グループ内で通算子法人株式を譲渡した場合には、譲渡損益を計上しないこととされています（法61の11①⑧）。
中小通算法人の軽減税率	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 通算グループ内の全法人が中小法人に該当する場合には、軽減税率の適用が受けられます（法法66⑥、措法42の3の2①一）。 ➤ 軽減税率が適用される所得金額（年800万円まで）は、各通算法人の所得金額の比により按分します（法法66⑦）。
所得税額控除	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 各法人で計算を行います。 ➤ 通算法人が他の通算法人から配当等の元本の移転を受けた場合には、他の通算法人の元本所有期間が当該通算法人の元本所有期間とみなされます（法令140の2④⑤）。
外国税額控除 (全体計算)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 控除限度額の計算は、他の通算法人の法人税額、所得金額、国外所得金額及び非課税国外所得金額などを含めて計算します（法法69⑭、法令148）。
試験研究費の特別控除 (全体計算)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 税額控除額は、税額控除可能額（通算グループ全体で試験研究費の額、増減試験研究費割合、控除上限を計算することにより算出した通算グループ全体で控除可能な金額）に控除分配割合（各通算法人の調整前法人税額が通算グループ全体の調整前法人税額の合計額の占める割合）を乗じて計算します（措法42の4⑧）。 ➤ 中小企業者の特例、特別試験研究費に係る特別控除の適用を受ける場合も、通算グループ全体で控除額を計算します（措法42の4⑧、⑱）。 ➤ 特定税額控除規定の不適用措置（継続雇用者給与等支給額要件、国内設備投資額要件、所得金額要件）は、通算グループを一体として計算し、判定することとされています（措法42の13⑦）。

(4) グループ法人税制の見直し

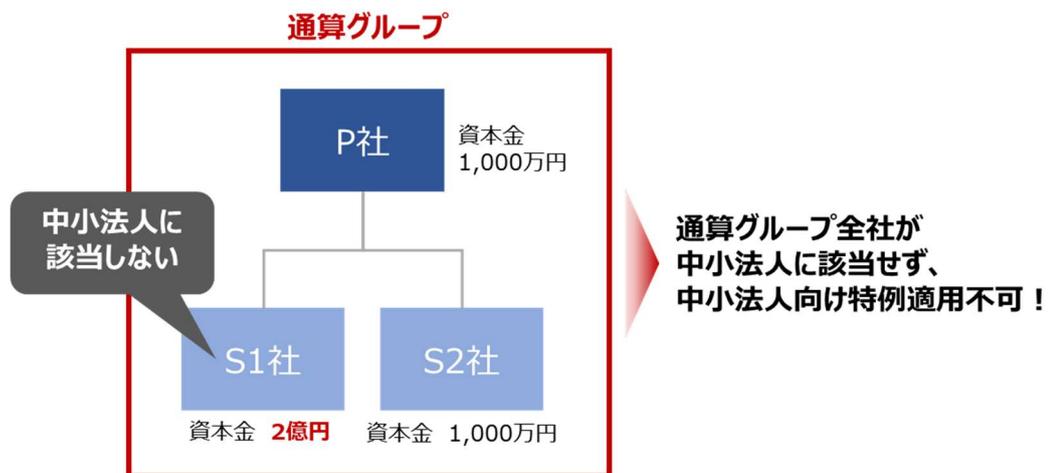
通算制度への移行に併せて、グループ法人税制の見直しが行われています。通算法人にもグループ法人税制が適用されるため、留意が必要です。

項目	内容
受取配当等の益金不算入	➤ 株式等の区分判定は、完全支配関係がある他の法人の所有する株式等を含む所有割合で判定を行います。(法法 23④⑥)。
貸倒引当金	➤ 繰入限度額の計算上、個別評価金銭債権及び一括評価金銭債権には、完全支配関係がある他の法人に対する金銭債権は、含めないものとされます(法法 52⑨二)。

(5) 中小法人(中小企業者等)、適用除外事業者の判定

① 中小法人(中小企業者等)の判定

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せず、中小法人向け特例の適用が受けられません(法法 66⑥)。なお、租税特別措置法上の中小企業者等の判定も同様に行います(措令 27 の 4⑳)。



② 適用除外事業者の判定

通算グループ内のいずれかの法人が適用除外事業者(事業年度開始の日前3年以内に終了した各事業年度の平均所得金額が15億円を超える一定の法人)に該当する場合には、その通算グループ内の全ての法人が適用除外法人に該当し、租税特別措置法上の中小企業向け特例の適用が受けられないこととされています(措法 42 の 4④、⑱八、⑱八の二)。

なお、適用除外事業者の判定は、通算グループ内の法人ごとにその所得金額を基準としますが、平均所得金額の計算上、連結法人であった事業年度は、連結グループ全体の所得金額である連結所得の金額を用いることとされています(R2年6月改正措令附則 43④)。したがって、判定法人の個別所得金額ではないことに留意が必要です。

(6) 開始法人、加入法人の留意事項

① 通算制度開始前又は加入前に生じた繰越欠損金

通算制度でも、連結納税制度と同様、時価評価法人に該当しない法人は、通算グループに繰越欠損金を持ち込むことが可能です(法 57⑥)。持ち込んだ欠損金は、特定欠損金とされるため、通算グループ全体では使用することができず、自社の所得金額を限度として使用することができます(法法 64 の 7②一、③三)。

② 支配関係 5 年超継続要件及び共同事業要件を満たさない場合の制限規定

通算制度では、組織再編税制の考え方が取り入れられたことにより、連結納税制度にはなかった制限措置が設けられています。具体的には、支配関係 5 年超継続要件及び共同事業要件（詳細は割愛しますが、組織再編税制におけるものと類似の要件です。）を満たさない場合には、次の制限措置の対象とされます。

- ・ 含み損資産の実現損の損益通算の制限（法法 64 の 6①）
- ・ 多額の償却費が生じる事業年度の損益通算の制限（法法 64 の 6③）
- ・ 新たな事業を開始した場合の欠損金の切捨て、含み損資産の実現損の損金不算入（法法 57⑧、法法 64 の 14①）

（7）通算税効果額

損益通算又は欠損金の通算の規定等の適用により減少する法人税等の相当額として、通算法人（通算法人であった法人を含みます。）間で授受される金額を「通算税効果額」といいます（法法 26④）。

通算税効果額の計算方法は、法令には定められておらず、国税庁から公表されている「グループ通算制度に関する Q&A」において、損益通算、欠損金の通算及び一般試験研究費の額に係る税額控除額に関する計算例が示されています。

また、通算税効果額の精算を行うかは、各通算グループの任意とされています。精算を行う場合には、通算税効果額の性質上、法人税等が減少した通算法人から減少させてもらった通算法人に対して支払う（仮に損益通算により法人税等が減少した場合には、所得法人から欠損法人に対して支払う）ことも考えられますが、通算親法人に集約して精算を行うグループが大半と思われます。なお、通算税効果額の受払額は、益金不算入及び損金不算入とされます。（法法 26④、法法 38③）

（8）申告・納付手続き

通算制度では、原則として、通算グループ内の各通算法人が個別に申告手続きを行います。また、通算法人は、自社の資本金の額にかかわらず、電子申告が義務化されるため、申告書及び決算書、勘定科目内訳明細書等の添付書類を電子申告により提出する必要があります（法法 75 の 4①②）。なお、通算親法人が通算子法人の法人税の申告に関する事項の処理として、その通算親法人の代表者等の電子署名を行い、通算親法人が電子申告することも認められています（法法 150 の 3①②）。

納税手続きに関しても、各通算法人が自ら納税することとされていますが、ダイレクト納付（グループ通算用）を利用することにより、通算親法人が、通算グループ全社の法人税及び地方法人税の納税を一括して行うことが可能です。

なお、ダイレクト納付を利用するためには、利用日のおおむね 1 ヶ月前までに「国税ダイレクト方式電子納税依頼書兼国税ダイレクト方式電子納税届出書」を所轄税務署に書面で提出しておく必要があります。

3. 会計上の留意点（個別財務諸表上の会計処理）

（1）法人税、地方法人税、通算税効果額に関する会計処理

通算制度では、各通算法人を納税単位としているため、各通算法人が当事業年度の法人税及び地方法人税を「法人税、住民税及び事業税」に計上し、未納税額は「未払法人税等」などの科目をもって表示します。

通算税効果額は、当事業年度の所得に対する法人税及び地方法人税に準ずるものとして取扱うこととされているため、「法人税、住民税及び事業税」に含めて表示し、通算税効果額に係る債権債務は、「未収入金」「未払金」などに含めて表示します。

(仕訳例)

		(借方)	(貸方)
法人税及び地方法人税		法人税、住民税及び事業税	未払法人税等
通算税効果額	支払額	法人税、住民税及び事業税	未払金
	受取額	未収入金	法人税、住民税及び事業税

連結納税制度では、各連結法人の連結法人税及び連結地方法人税の個別帰属額に係る債権債務を「未収入金」、「未払金」として表示していたのに対し、通算制度では、未納税額と、通算税効果額に係る債権債務を区分し、それぞれ「未払法人税等」及び「未収入金」、「未払金」として表示しなければならないため、会計処理が煩雑になることが想定されます。

(2) 税効果会計に関する会計処理

通算制度を採用している場合の税効果会計に関する会計処理は、基本的に連結納税制度における取扱いが踏襲されています。具体的には、実務対応報告第 42 号（グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い）により取扱いが明らかにされています。

<実務対応報告第 42 号の主な内容>

項目	内容
住民税及び事業税に係る税効果会計基準等の適用	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 通算制度の対象とされていない住民税及び事業税については、それぞれ法人税及び地方法人税とは区別して、税効果会計基準等を適用します。 ▶ 住民税の税額計算は、グループ通算制度によって算定された法人税額からグループ通算制度による影響を控除して算定するため、これを考慮して繰延税金資産の回収可能性の判断を行います。
法定実効税率	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 税目ごとに法定実効税率を算定します。 ▶ 繰延税金資産の回収可能性が法人税及び地方法人税と事業税とで異なる場合又は繰延税金資産の回収可能性が住民税と事業税とで異なる場合で、かつ、回収可能性が異なることによる重要な影響がある場合には、その影響を考慮した税率で繰延税金資産の計算を行います。
繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 将来減算一時差異の解消見込額（将来加算一時差異の解消見込額との相殺後）については、次の通り取り扱われます。 <ol style="list-style-type: none"> 1. 通算会社単独の将来の一時差異等加減算前通算前所得の見積額と解消見込年度ごとに相殺。 2. その後、損益通算による益金算入見積額（当該年度の一時差異等加減算前通算前所得の見積額がマイナスの場合には、マイナスの見積額に充当後）と解消見込年度ごとに相殺。 3. 上記で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、非特定欠損金として控除見込年度ごとの損金算入のスケジューリングに従って回収が見込まれる金額と相殺。

項目	内容
税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 特定欠損金と非特定欠損金ごとに、その繰越期間にわたって、将来の課税所得の見積額（税務上の繰越欠損金控除前）に基づき、税務上の繰越欠損金の控除見込年度ごとに損金算入限度額計算及び翌期繰越欠損金額の算定手続に従って損金算入のスケジューリングを行い、回収が見込まれる金額を繰延税金資産として計上します。
企業分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 通算グループ全体と通算会社の分類をそれぞれ判定します。なお、通算会社の分類は、損益通算や欠損金の通算を考慮せず、自社の通算前所得又は通算前欠損金に基づいて判定します。 ▶ 将来減算一時差異に係る回収可能性の判断については、通算グループ全体の分類、又は、通算会社の分類のいずれか上位の分類に応じた判断を行うことができます。 ▶ 繰越欠損金に係る回収可能性の判断については、非特定欠損金は通算グループ全体の分類に応じた判断を行います。特定繰越欠損金は、損金算入限度額計算における課税所得ごとに、通算グループ全体の課税所得は通算グループ全体の分類に応じた判断を行い、通算会社の課税所得は通算会社の分類に応じた判断を行います。

4.最後に

新たに通算制度を採用する企業グループについては、損益通算、欠損金の通算など通算グループ全体での計算に対応するため、計算に必要な情報の集約、計算結果のフィードバック方法など、グループ全体で通算制度に対応した決算、申告の体制を構築する必要があります。連結納税制度から通算制度に移行した企業グループについては、申告及び納税手続きの方法（親法人が一括して行うのか、或いは、各社が行うのか）、通算税効果額の精算方法などを決定する必要があります。

本稿が、企業グループの状況に応じた決算、申告体制の構築、実際の実務などの参考になれば幸いです。

本ニュースレターは、一般的な情報提供であり、具体的アドバイスではありません。個別の案件についてはその状況に応じた検討が必要です。お問い合わせ等がありましたら、下記専門家まで遠慮なくご連絡ください。

グループ通算制度 プラクティスグループ (group-tsusan@aiwa-tax.or.jp)

- 税理士 永沼 実
- 税理士 齋藤 洋祐
- 公認会計士 山口 広志

【あいわ税理士法人グループの概要】

◆ グループ構成

あいわ税理士法人

あいわ Advisory 株式会社

◆ 所在地

〒108-0075 東京都港区港南 2-5-3 オリックス品川ビル 4F

◆ URL

<https://www.aiwa-tax.or.jp/>

◆ 人員数

税理士・税理士有資格者：45名

公認会計士：9名

情報処理安全確保支援士：2名

行政書士：1名

科目合格者：6名

総務ほか：9名

合計：65名(一部重複)

◆ 関与先概要

上場グループ 305社 上場準備 200社 非上場 265社