

編集  
グループ通算制度実務研究会

---

Q&A  
グループ通算制度

---

—実務と手続—

全

新日本法規

## 加入法人のみなし承認とみなし事業年度（翌月初又は翌期首からの加入の特例）

**Q** 加入法人のみなし承認等について、特例的取扱いもあると聞きました。それはどのようなものですか。

**A** 通算子法人となる法人が、その通算親法人との間にその通算親法人による通算完全支配関係を有することとなった場合において、加入日からその加入日の前日の属する会計期間又は月次決算期間の末日まで継続して通算完全支配関係があるときは、通算親法人が会計期間又は月次決算期間の末日の翌日を加入日とする加入時期の特例に関する一定の書類をその提出期限内に納税地の所轄税務署長に提出することにより、加入時期の特例を適用することができることとされています。

このとき、その通算子法人となる法人の事業年度は、会計期間又は月次決算期間の末日に終了し、これに続く事業年度は、その会計期間又は月次決算期間の末日の翌日から開始するものとされています。

### 解 説

#### 1 加入法人の事業年度の特例的な取扱い

グループ通算制度において、通算子法人となる法人が、その通算親法人の事業年度の途中（会計期間の初日又は月次決算期間の初日を除きます。）に、その通算親法人による通算完全支配関係を有することとなった場合には、加入時期の特例の適用を受けることができることとされています。

加入時期の特例の適用を受ける場合には、通算子法人となる法人の事業年度は、会計期間又は月次決算期間の末日に終了し（特例決算期間）、これに続く事業年度は、その会計期間又は月次決算期間の末日の翌日から開始することとされています（法法14⑧一）。

このときには、加入日の前日の属する会計期間又は月次決算期間の末日の翌日においてグループ通算制度の承認があったものとみなされ、その承認は同日からその効力を生ずることとされています（法法64の9⑩かっこ書）。

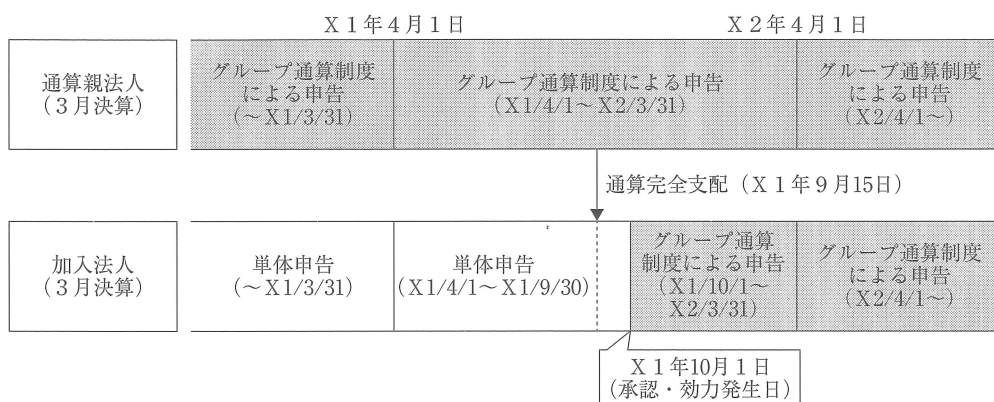
## 第6章 通算グループへの加入及び通算グループからの離脱

なお、加入法人が通算親法人又は通算子法人により設立された新設法人の場合、その加入法人には完全支配関係発生日（設立日）の前日の属する事業年度が存在しないため、加入時期の特例は適用できません。

加入時期の特例を受けるためには、この特例の適用がないものとした場合の加入日の前日の属する事業年度に係る確定申告書の提出期限となる日までに、通算親法人が加入時期の特例を受ける旨等を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法法14⑧、法規8の3の3）。

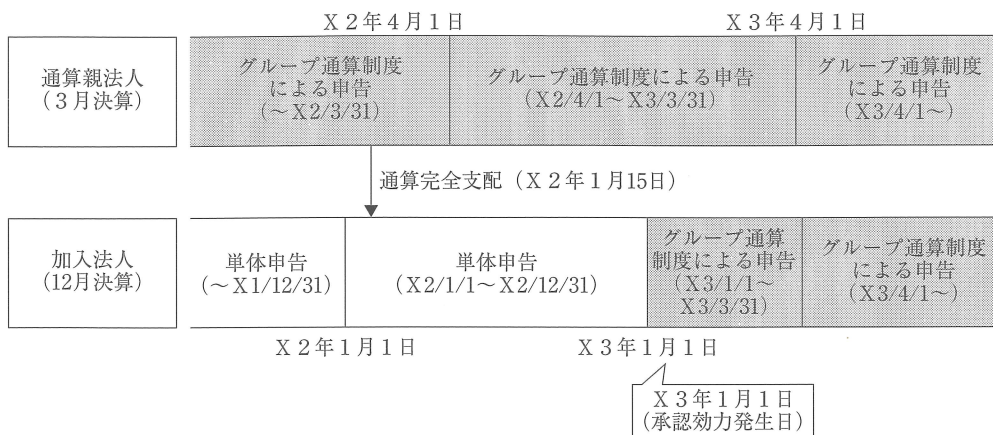
### 2 加入時期の特例（月次決算期間）

例えば、通算親法人及び加入法人が3月決算である場合で、X1年9月15日に通算完全支配関係が生じた場合において、月次決算期間を特例決算期間として加入時期の特例を適用した場合、加入法人のみなし事業年度は下図のとおりです。



### 3 加入時期の特例（会計期間）

例えば通算親法人が3月決算、加入法人が12月決算である場合で、X2年1月15日に通算完全支配関係が生じた場合において、会計期間を特例決算期間として加入時期の特例を適用した場合、加入法人のみなし事業年度は下図のとおりとなります。



### 4 通算制度の加入時期の特例を適用することとした法人が、特例決算期間の末日までに通算完全支配関係を有しなくなった場合

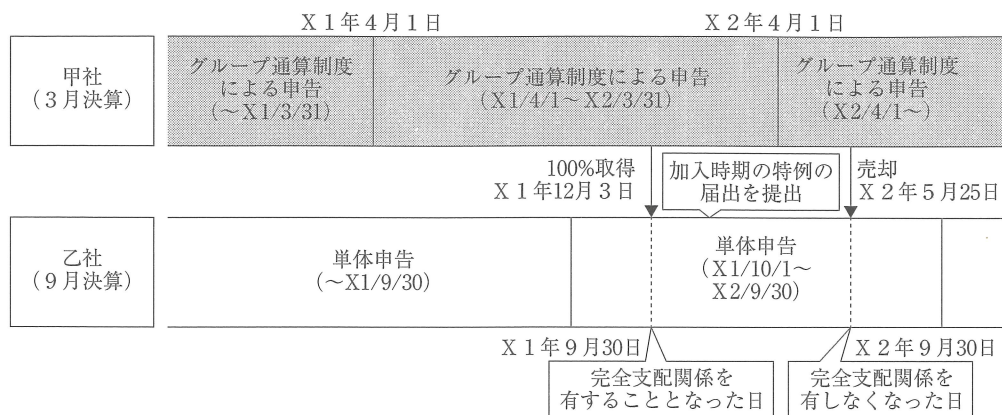
内国法人が通算親法人との間にその通算親法人による通算完全支配関係を有することとなった場合において、加入時期の特例に関する一定の書類をその提出期限内に納税地の所轄税務署長に提出したものの、その通算完全支配関係を有することとなった日からその日の前日の属する特例決算期間の末日までの間にその通算親法人による通算完全支配関係を有しないこととなるときには、加入時期の特例は適用されないこととされています（法14⑧二）。

その場合、その法人が通算親法人との間にその通算親法人による通算完全支配関係を有することとなったとしても、その有することとなった日において通算制度の承認の効力は生じません（法64の9⑩かっこ書）。

例えば以下の場合、乙社（9月決算）は甲社（3月決算）によりX1年12月3日に発行済株式の全てを取得されたため、同日において甲社による通算完全支配関係を有することとなりましたが、X2年5月25日に甲社が乙社の株式を売却したことにより完全支配関係を有しなくなり、その有することとなった日（X1年12月3日）からその有することとなった日の前日の属する乙社の会計期間の末日（X2年9月30日）までの間に継続して甲社による完全支配関係がないこととなります。

## 第6章 通算グループへの加入及び通算グループからの離脱

この場合において、甲社が乙社の会計期間の末日の翌日を加入日とする加入時期の特例に関する一定の書類をその提出期限内に提出しているときは、通算完全支配関係を有することとなった日の前日（X1年12月2日）に事業年度は終了せず、また、乙社にはグループ通算制度の承認の効力も生じませんので、乙社の通常の事業年度（X1年10月1日からX2年9月30日までの会計期間）において、グループ通算制度の規定を適用しないで単体申告を行うこととなります。



株式の取得価額として資産調整勘定対応金額等を計算することができます（法基通2-3-21の8）。

**参考通達**

○法人税基本通達

最終改正 令4課法2-14ほか

（資産調整勘定対応金額等の計算が困難な場合の取扱い）

2-3-21の4 令第119条の3第6項（移動平均法を適用する有価証券について評価換え等があった場合の単単位当たりの帳簿価額の算出の特例）の規定を適用する場合には、他の通算法人の対象株式（同条第7項第2号に規定する対象株式をいう。以下2-3-21の8までにおいて同じ。）の取得ごとに資産調整勘定対応金額（同条第7項第3号に規定する資産調整勘定対応金額をいう。以下2-3-21の8までにおいて同じ。）又は負債調整勘定対応金額（同条第7項第4号に規定する負債調整勘定対応金額をいう。以下2-3-21の8までにおいて同じ。）を計算し、当該内国法人又は同条第6項に規定する他の株式等保有法人（以下2-3-21の4において「他の株式等保有法人」という。）のうち、いずれかの法人がその計算された資産調整勘定対応金額及び負債調整勘定対応金額の計算の基礎となる事項を記載した書類を保存していることが必要となるのであるが、その取得後における当該対象株式の保有割合が低い又はその取得の時期が古いなどの理由により、当該取得の時ににおける資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額の計算が困難であると認められる場合に

において、当該取得の時ににおいて計算される資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額を零とし、当該取得後に追加取得した当該他の通算法人の対象株式で資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額の計算が困難であると認められる場合以外のものについて各追加取得の時ににおける資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額を計算し、これらの計算された資産調整勘定対応金額及び負債調整勘定対応金額の計算の基礎となる事項を記載した書類を保存しているとき（同条第6項に規定する他の要件を満たす場合に限る。）は、課税上弊害がない限り、同項の規定の適用を受けることができるものとする。

（注）1 負債調整勘定対応金額が計算されることが見込まれる場合に、その計算が困難であるとして、これを零としているときには、課税上弊害があるため、本文の取扱いの適用はないことに留意する。

2 本文の取扱いを適用する場合には、零とする資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額の計算の基礎となる事項を記載した書類を当該内国法人及び他の株式等保有法人のいずれにおいても保存していない場合であっても、同項に規定する他の要件を満たすときは、同項の規定の適用があることに留意する。

(資産調整勘定対応金額等の計算における負債調整勘定の金額の取扱い)

2-3-21の6 資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額は、他の通算法人の対象株式の取得の時ににおいて、当該他の通算法人を被合併法人とし、その取得をした法人を合併法人とする非適格合併（適格合併に該当しない合併をいう。）が行われたものとみなして法第62条の8第1項（非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入等）の規定を適用する場合に同項の資産調整勘定金額として計算される金額又は同条第3項の規定を適用する場合に同項に規定する負債調整勘定金額（以下2-3-21の6において「差額負債調整勘定金額」という。）として計算される金額を基礎として計算するのであるが、これらの金額の計算上、同条第1項の時価純資産価額の計算の基礎となる負債の額には、同条第2項第1号に規定する退職給与債務引受額及び同項第2号に規定する短期重要債務見込額の金額を含まないことに留意する。

(資産調整勘定対応金額等の計算の基礎となる資産及び負債)

2-3-21の7 資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額は、原則として、他の通算法人の対象株式を取得した時に当該他の通算法人が有する資産及び負債の価額を基礎として計算するのであるが、例えば、当該取得した時の直前の月次決算期間又は会計期間の終了の日に当該他の通算法人が有する資産及び負債の同日における価額を基礎として計算している場合には、同日に有する資産及び負債の内訳と当該対象株式の取得時に有す

る資産及び負債の内訳に著しい差異があるなどの課税上弊害がない限り、これを認める。

(資産調整勘定対応金額等の計算の基礎となる対象株式の取得価額)

2-3-21の8 資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額の計算の基礎となる対象株式（令第119条第1項第1号（有価証券の取得価額）に掲げる有価証券に限る。）の取得価額は、同号の規定により計算することに留意する。この場合において、当該対象株式の取得の時期が古いなどの理由により、購入手数料その他当該対象株式の購入のために要した費用の把握が困難であると認められるときには、その購入の代価を当該対象株式の取得価額として資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額を計算することができる。

## 第7 税額控除の基本的考え方

### 各種税額控除の取扱いの概要

**Q** グループ通算制度適用下における各種税額控除について、各制度の取扱い等の概要について教えてください。

**A** グループ通算制度では、試験研究費の税額控除及び外国税額控除については、連結納税制度と同様にグループ全体で計算を行うこととなります。一方で、所得税額控除及び租税特別措置法による各種税額控除については、基本的に通算法人ごとに個別に計算をすることとなります。

### 解 説

#### 1 概 要

グループ通算制度では、各通算法人を納税主体とする個別申告方式のため、基本的に各法人ごとに個別計算が原則となります。なお、外国税額控除や試験研究費の税額控除については、連結納税制度上はグループ全体で計算することとされており、外国税額や試験研究費が生じている法人において十分に所得が生じていない場合でもグループ全体で計算することにより税額控除が受けられるケースなど全体計算のメリットを享受していたケースが多かったこともあり、グループ通算制度においてもグループでの全体計算が残されることとなりました。

また、租税特別措置法に規定する試験研究費の税額控除以外の各種税額控除については、基本的に通算法人ごとに計算することとなりますが、中小企業者等向けの各種税額控除の適用判定等について、グループ通算制度を適用する上で一部単体納税制度と異なる取扱いがされるものもあるため留意が必要となります。

現行（令和4年度税制改正時点）の租税特別措置法の各種税額控除の一覧については、次のとおりです。

項 目	通算制度適用上の論点	令和4年4月1日以後の適用
試験研究を行った場合の税額控除（研究開発税制）（措法42の4）	中小企業者の範囲／税額控除限度額の計算	継 続



## 繰延税金資産の回収可能性の判断における留意事項

Q

グループ通算制度を適用した場合、繰延税金資産の回収可能性の判断を行うに当たって、どのような点に留意すべきですか。

A

繰延税金資産の回収可能性の判断を行うに当たっては、次の点に留意する必要があります。

- ① 法人税及び地方法人税、住民税又は事業税の別に、区分して検討する必要があること
- ② 法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産の回収可能性の判断は、通算会社の所得の見積額だけでなく、通算グループ全体の所得の見積額も考慮する必要があること
- ③ 特定繰越欠損金以外の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性は、通算会社の所得の見積額ではなく、通算グループ全体の所得の見積額を基礎として判断すること

### 解 説

通算グループの個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断は、将来の課税所得の見積額、タックスプランニングの存在及び将来加算一時差異の十分性等に基づいて行われ、基本的には単体納税制度の場合と同様ですが、次の点に留意する必要があります（回収可能性適用指針6項、実務対応報告42号10項）。

- ① 法人税及び地方法人税、住民税又は事業税の別に区分して回収可能性を検討すること

財務諸表上の一時差異に係る繰延税金資産及び負債についても、繰越欠損金に係る繰延税金資産と同様に、税金の種類ごとの実効税率を乗じて計算し、繰延税金資産の回収可能性の判断においても、法人税については、他の通算法人との間で通算税効果額の授受が行われることが多いこと、税金の種類ごとに繰越欠損金の損金算入の態様が異なることから、税金の種類ごとに分解して検討する必要があります。

- ② 通算税効果額を考慮した繰延税金資産の回収可能性の検討  
法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産の回収可能性は、通算会社の所得金額