

実務研究

日本税務会計学会
令和2年10月 月次研究会



滝 義和(顧問)

中小企業におけるグループ通算制度導入の影響と評価

はじめに

令和2年度の税制改正により、従来の「連結納税制度」を廃止して、令和4年4月1日以後に開始する事業年度から、新たに「グループ通算制度」が導入されることとなった。グループ

1 改正の背景

令和元年8月27日に連結納税制度に関する専門委員会から政府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」において、連結納税制度について、「連結グループ内の一人が所得金額の計算を誤った場合、連結グループ内の全法人について再度調整計算を行う必要がある」と

2 連結納税制度と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
適用要件	完全支配関係	完全支配関係
申告	連結親法人が申告	各法人が申告
電子申告	親法人が義務	すべての法人が義務(ただし、親法人がまとめて行うことも可)
連帯納付責任	有り	有り
所得金額	連結グループで合算(連結所得)	各法人の個別所得
損益通算	有り	有り
損益通算遮断制度	無し	有り
欠損金通算	非特定連結欠損金は通算有り	非特定欠損金は通算有り
欠損金通算遮断制度	無し	有り
親法人の開始・加入前欠損金	非特定連結欠損金扱い	特定欠損金
子法人の開始・加入前欠損金	特定連結欠損金	特定欠損金
所得の修正があった場合	連結グループ全体で修正	原則、グループ再計算は無し
開始・加入時の時価評価	子法人	親法人及び子法人
離脱時の時価評価	無し	有り

の主な違いをまとめると左記の通りとなる。

3 損益通算及び欠損金通算の遮断制度について

グループ通算制度は、連結納税制度において指摘されていた修正申告等による所得異動が生じた際の課税庁及び納税者の事務負担を軽減させるために以下の制度を新設した。

① 個別所得計算においてグループ間損益通算及び欠損金通算を行うための配賦計算

連結所得計算を廃止して個別所得計算に戻したうえで、個別所得とグループ内の当年度の損益通算及び非特定欠損金通算を行うための配賦計算の仕組みを導入した。

② 損益通算の配賦計算 その事業年度において黒字となった通算法人は、その事業年度終了の日(以下、「基準日」という)において当該通算法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人の基準日に終了する事業年度において通算前欠損金額が生ずる場合に、黒字が生じた通算法人は、黒字割合に応じて計算した「通算対象欠損金額」の配賦を受け、損金の額に算入する。同様

に、赤字が生じた通算法人は、赤字割合に応じて計算した「通算対象所得金額」の配賦を受け、益金の額に算入する。③ 非特定欠損金の配賦計算 欠損金については、当

4 中小企業の事業承継でのグループ経営スキームの活用

先代経営者の悩みとして、後継者がいつ事業承継すべきかという問題がある。特に、近年増加している従業員等への第三者承継の場合には、経営権の委譲時期を決めることが難しいことが多い。

その一つの処方箋として、適格株式移転により持株会社を設立して、完全子会社化した事業会社の経営を後継者に任せ、自身は持株会社(ホールディングカンパニー)の経営者として、後進の指導に当たるというスキームを検討してみる。

① グループ経営の進め方 持株会社は、子会社株式を投資資産として保有し、当該株式からのリターンによる投資効率が子会社の経営を評価する。具体的には、配当収益を保持株式の事業収益とし、当該事業収益から先代経営者は役員報酬を得ることになる。税務的には、当該配当収益は、受取配当益金不算入(設立初年度は全額益金不算入)とならなければならないので注意)となり、持株会社は常に欠損法人となってしまうため、グループ間の損益通算、欠損金通算を行うための税制上の仕組みを導入するか、子会社に経営指導料の負担を求め、持株会社の事業経費を賄う仕組みの検討が必要となる。

② グループ間損益取引の税務リスク 子会社が負担する経営指導料については、その対価性が問題となることが多い。仮に、この経営指導料の対価性が否認された場合には、完全支配関係のある法人への寄附金となり、法人税法第37条第2項の規定により、子会社側で全額損金不算入とされ、親会社側では、法人税法第25条の2第1項の規定により、受贈益が益金不算入とされる。この結果、子会社側で課税所得が発生し、親会社側では欠損金が増加するのみで、税務リスクが解消されない。よって、グループ経営を安全に運営するには、所得を通算させる連結納税制度の導入が必須となり、今後は、グループ通算制度の導入を検討する必要がある。

5 中小企業におけるグループ通算制度の評価

今回の制度改正は、上記1で述べたように、導入会社や課税庁側において、連結納税制度の事務負担が重いことを問題とし、制度の簡素化により、同様の経営を行っている企業グループ間の課税の中立性・公平性を確保することを目的としている。

確かに、子会社が、100社を超えるようなソニー、野村ホールディングスなどの上場会社においては、上記指摘には合理性があると思われる。一方、中小企業においては、数社であるグループ会社は、数社であるため、仮に連結納税制度を導入しても、それほど事務負担は生じない。新しく導入されたグループ通算制度では、後発的な修正時の負担を軽減するために、連結所得を廃止し、個別所得計算としたうえで、損益通算、欠損金通算の配賦制度や、損益通算

では生じなかった附帯税等が生じ、損益通算の遮断措置より、連結所得として同一年で調整されていたものが、1年遅れて調整される制度となる。⑤ 配当に係る源泉所得税 連結納税制度においては、子会社から親会社への配当金に係る源泉所得税については、連結所得に係る連結法人税から控除される。一方、グループ通算制度の場合には、単体納税となるため、子会社が黒字の場合には納税を行い、親会社は配当に係る源泉税を親会社の法人税から控除し、控除しきれない場合には還付を受けることとなり、還付を受けるまでは連結納税制度より資金繰りへの負担が重くなる。