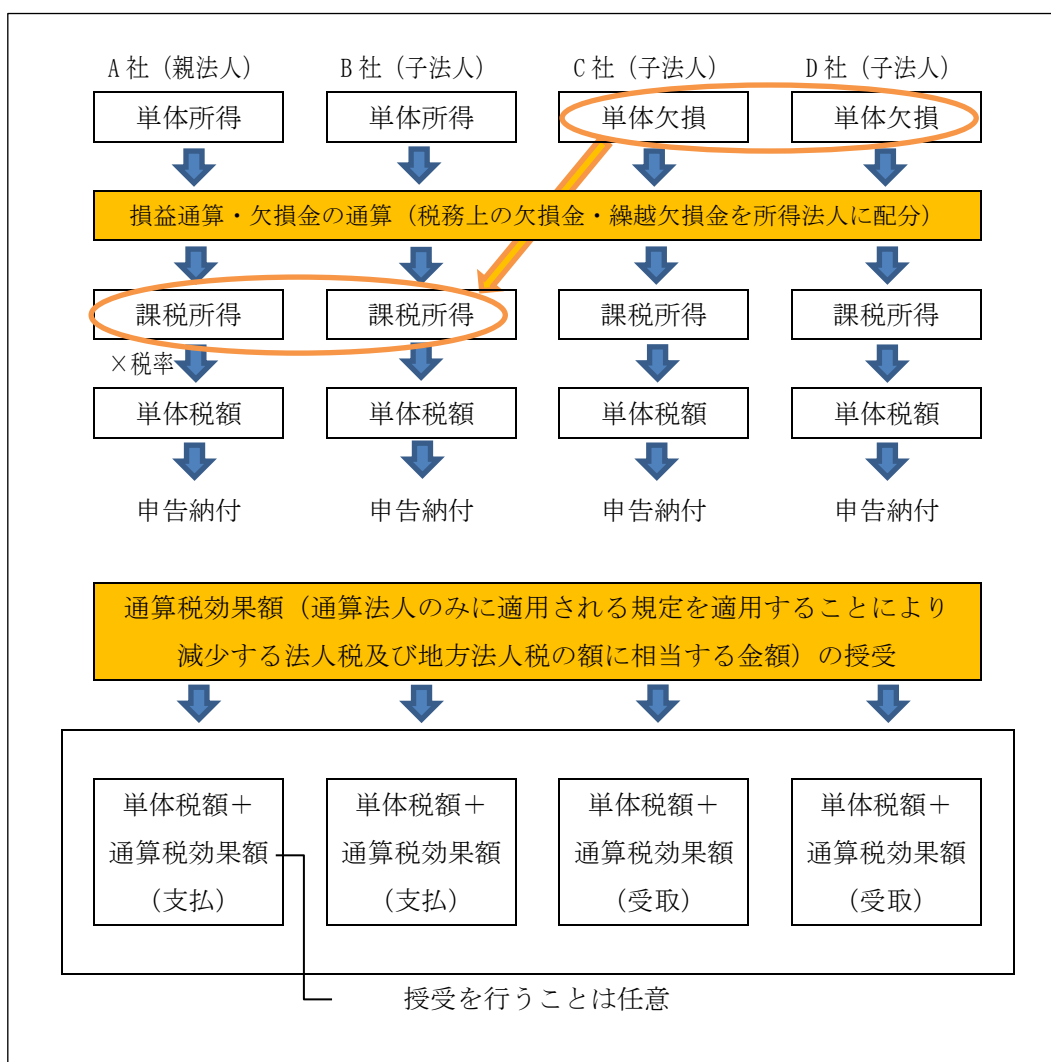


(別紙1) グループ通算制度を適用する場合の税額計算の概要

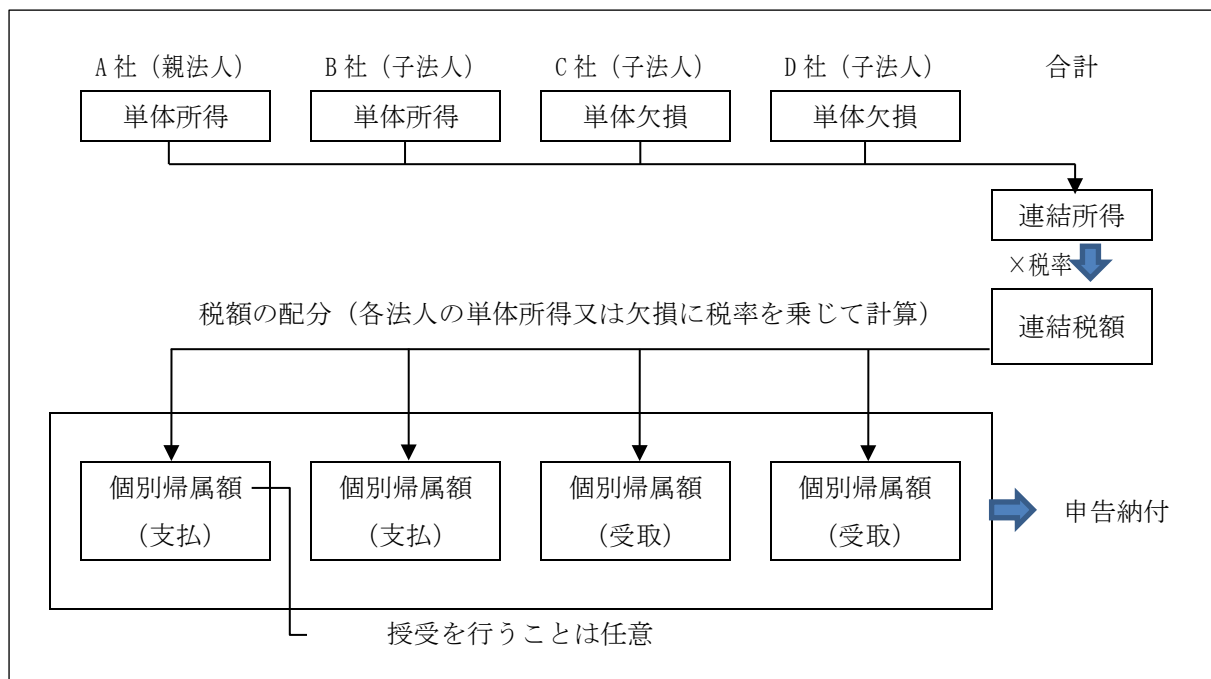
グループ通算制度における税額計算と申告のイメージ

1. 連結納税制度では、企業グループ全体を1つの納税単位とし、親法人がグループ各法人の所得を合算した連結所得に対する法人税の申告納付を行うこととされていた。一方、グループ通算制度では、親法人及び各子法人それぞれを納税単位とし、損益通算や欠損金の通算により欠損金や税務上の繰越欠損金を他の法人に配分することによって所得と欠損を通算した上で、親法人及び各子法人それぞれが税額の計算を行い、法人税の申告納付を行うこととされている。

グループ通算制度の申告納付計算のイメージを図示すると次のようになる。



(参考) 連結納税制度における税額計算と申告のプロセス (イメージ)



(参考) グループ通算制度と連結納税制度での申告手続の相違に関する本実務対応報告の考え方

上図のように、グループ通算制度と連結納税制度とは、申告手続は異なるが、企業グループの一体性に着目し、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は同じである。

そのため、本実務対応報告においては、基本的な方針として、連結納税制度における実務対応報告第5号等の会計処理及び開示に関する取扱いを踏襲することとしている。

損益通算及び欠損金の通算の計算方法

(損益通算)

2. グループ通算制度における損益通算の計算方法は次のとおりとされている（国税庁「グループ通算制度の概要」（令和2年4月））。

(1) 損益通算

イ 所得事業年度の損益通算による損金算入

通算法人の所得事業年度終了の日（以下イにおいて「基準日」といいます。）において、その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は、その通算法人の所得事業年度の通算対象欠損金額は、その所得事業年度の損金の額に算入されます（法64の5①）。すなわち、通算グループ内の欠損法人の欠損金額の合計額が、所得法人の所得の金額の比で配分され、その配分された通算対象欠損金額が所得法人の損金の額に算入されます。

ロ 欠損事業年度の損益通算による益金算入

通算法人の欠損事業年度終了の日（以下ロにおいて「基準日」といいます。）において、その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所得金額が生ずる場合には、その通算法人の欠損事業年度の通算対象所得金額は、その欠損事業年度の益金の額に算入されます（法64の5③）。すなわち、上記イで損金算入された金額の合計額と同額の所得の金額が、欠損法人の欠損金額の比で配分され、その配分された通算対象所得金額が欠損法人の益金の額に算入されます。（以下、略）

なお、損益通算の計算方法については、国税庁「グループ通算制度に関するQ&A（令和2年6月）（令和2年8月・令和3年6月改訂）」（以下「グループ通算制度に関するQ&A」という。）問49が参考となる。

(欠損金の通算)

3. グループ通算制度における欠損金の通算の計算方法は次のとおりとされている（国税庁「グループ通算制度の概要」（令和2年4月））。

(2) 欠損金の通算

通算法人に係る欠損金の繰越し（法57①）の規定の適用については、次のイ及びロ等の一定の調整を行う必要があります（法64の7）。

（次頁に続く。）

イ 欠損金の繰越控除額の計算

(イ) 各通算法人の十年内事業年度の欠損金額の配分

通算法人の適用事業年度開始の日前 10 年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額は、特定欠損金額¹と非特定欠損金額の合計額とされます（法 64 の 7 ①二）。非特定欠損金額は、通算グループ全体の非特定欠損金額の合計額が、過年度において損金算入された欠損金額及び特定欠損金額を控除した後の損金算入限度額の比で配分されます。

(ロ) 各通算法人の欠損金額の損金算入限度額等の計算

各通算法人の繰越控除額は、それぞれ次の金額が限度とされます（法 64 の 7 ①三）。

A 特定欠損金額

各通算法人の損金算入限度額の合計額を各通算法人の特定欠損金額のうち欠損控除前所得金額に達するまでの金額の比で配分した金額

B 非特定欠損金額

各通算法人の特定欠損金額の繰越控除後の損金算入限度額の合計額を各通算法人の上記(イ)による配分後の非特定欠損金額の比で配分した金額

また、適用事業年度後の事業年度の繰越欠損金額から除かれる過年度において損金算入された欠損金額は、上記(イ)による配分前の欠損金額を基に計算された金額とされます（法 64 の 7 ①四）。（以下、略）

なお、欠損金の通算の計算方法については、グループ通算制度に関する Q&A 問 54 が参考となる。

また、損益通算及び欠損金の通算を行ったことによる通算税効果額の計算方法については、グループ通算制度に関する Q&A 問 58 が参考となる。

以 上

¹グループ通算制度に関する Q&A によると、特定欠損金額とは、次の金額をいうとされている（法人税法第 64 条の 7 第 2 項）。

- (1) 通算法人（時価評価除外法人に限ります。）の最初通算事業年度（通算制度の承認の効力が生じた日以後最初に終了する事業年度をいいます。）開始の日前 10 年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額
- (2) 通算法人を合併法人とする適格合併（被合併法人がその通算法人との間に通算完全支配関係がない法人であるものに限ります。）が行われたこと又は通算法人との間に完全支配関係がある他の内国法人でその通算法人が発行済株式若しくは出資の全部若しくは一部を有するもの（その通算法人との間に通算完全支配関係がないものに限ります。）の残余財産が確定したことに基因して法人税法第 57 条第 2 項の規定によりこれらの通算法人の欠損金額とみなされた金額
- (3) 通算法人に該当する事業年度において生じた欠損金額のうち法人税法第 64 条の 6 の規定により損益通算の対象外とされたもの

(別紙 2) 実務対応報告第 5 号及び第 7 号の取扱いと本実務対応報告における取扱いの関係

NO.	実務対応報告第 5 号及び第 7 号			本実務対応報告 (注 1)
	項目	第 5 号	第 7 号	該当項
1	連結納税制度を適用した場合の税効果会計の考え方	Q1		8-17
2	繰延税金資産及び繰延税金負債の計上の手順		Q1	
3	繰延税金資産及び繰延税金負債の計算	Q2		8, 9
4	個別財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債の計算		Q2	
5	繰延税金資産の回収可能性	Q4		14-17
6	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		Q3	8, 11-13
7	個別財務諸表における将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能見込額と連結納税主体における回収可能見込額に差額が生じる場合の取扱い		Q4	14, 63
8	税金の種類ごとに回収可能性が異なる場合の計算		Q5	9
9	個別論点 (制度特有の調整等)			
	① 損益の繰延	Q5		(注 2)
	② 債権債務の相殺消去に伴い減額修正される貸倒引当金	Q6		
	③ 加入時の連結納税子会社の資産の時価評価損益	Q7		
	④ 連結納税子会社への投資の評価減	Q8		
	⑤ 個別財務諸表における投資価額修正の取扱い		Q6	19, 20
	⑥ 課税対象となった未実現損益の消去に係る税効果		Q7	18
	⑦ 留保利益に係る一時差異	Q10		(注 2)
	⑧ 連結の範囲	Q11		
	⑨ 決算日に差異がある場合の取扱い	Q12		
	⑩ 四半期財務諸表及び四半期連結財務諸表における四半期特有の会計処理	Q14		

NO.	実務対応報告第5号及び第7号			本実務対応報告 (注1)
	項目	第5号	第7号	該当項
10	適用時、加入時及び離脱時の取扱い			
	① 決算日以外の日連結納税に加入した場合	Q9		(注2)
	② 連結納税制度を新たに適用する場合の取扱い	Q12-2		21
	③ 加入・離脱の取扱い	Q13		22, 23
	④ 連結納税加入前又は適用前の繰越欠損金に係る繰延税金資産の取扱い		Q8	22(2)
	⑤ 新設親法人の承認申請の特例	Q15		21
11	開示			
	① 表示(連結財務諸表)	Q17 A1 (1)		27
	② 表示(個別財務諸表)	Q17 A1 (2)①②		7, 25, 26
	③ 個別帰属額を授受しない場合の取扱い	Q17 A1 (2)③		3, 38
	④ 開示	Q17 A2		28, 30
	⑤ 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の注記等		Q9	29, 62

(注1) 本実務対応報告では、いずれの項目についても税務の取扱いは記載していない。また、基本的に、グループ通算制度の対象となる法人税及び地方法人税に関する取扱いを記載しており、住民税及び事業税についてはグループ通算制度の対象とならないことから、基本的に取り扱っていない。

(注2) グループ通算制度に特有の会計処理はなく、税効果会計基準等や企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」等の関連する会計基準等の定めに従うものと考えられることから、本実務対応報告においては記載していない。

以上