

# グループ通算制度の加入時期の特例および特例決算期間中合併があった場合の通算承認の取扱い

October 2023

## In brief

連結納税制度において、加入時期の特例は、月次決算期間の末日の翌日から加入するものでしたが、大規模なM&Aや企業再編を行う場合に対応できないなどの昨今のグループ経営の実態も踏まえ、グループ通算制度においては、月次決算期間だけでなく会計期間の末日の翌日からグループ通算制度に加入することが可能となりました。グループ通算制度の加入時期の特例のうち、会計期間の末日の翌日からグループ通算制度に加入する場合、原則の加入日の時期により、その原則の加入日から特例決算期間の末日までに数カ月の期間が生ずることとなります。よって、その原則の加入日から特例決算期間の末日までの期間中に、通算子法人となる法人が、通算グループ内の他の法人と合併することにより、その通算子法人となる法人の会計期間の末日以前に消滅することも考えられます。

この点について、グループ通算制度の加入時においては、資産の時価評価、繰越欠損金の切り捨て、株式等保有法人における子法人株式の時価評価等の論点があるため、これらの論点の影響を検討する際には、加入時期の特例の書類の有無、およびその通算子法人となる法人が合併により消滅する時期による、グループ通算制度への加入の有無の取扱いの違いを正確に理解することが求められます。

## In detail

### 1. グループ通算制度における加入時期の特例の概要

通算子法人となる法人が、通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関係を有することとなった場合には、原則として、その完全支配関係を有することとなった日(以下、「加入日」)において、通算制度の承認があつたとみなされ、同日からその通算制度の承認の効力が生じることとなります。また、この場合、通算子法人となる法人の事業年度は、加入日の前日に終了し、その翌事業年度は、その加入日から開始することとなります。

一方、M&Aなどにより、通算子法人となる法人が、通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関係を有することとなる場合には、加入日が、通算子法人となる法人の事業年度の初日、または月の初日にならない場合があります。この場合、通算子法人となる法人は、事業年度または月の中途で事業年度を区切る必要があり、決算または月次決算とは別途、申告納税の事務負担が生じることとなります。

このような背景から、連結納税制度において、加入時期の特例が設けられていました。具体的には、一定の手続きにより、連結子法人は、加入日の前日の属する月次決算期間の末日の翌日から連結納税制度に加入することが可能でした。しかし、大規模なM&Aや企業再編を行う場合に対応できないなどの昨今のグループ経営の実態も踏まえ、グループ通算制度においては、月次決算期間だけでなく会計期間の末日の翌日からグループ通算制度に加入することが可能となりました(以下、「加入時期の特例」とは、グループ通算制度における加入時期の特例を指すこととします)。

### (1) 加入時期の特例

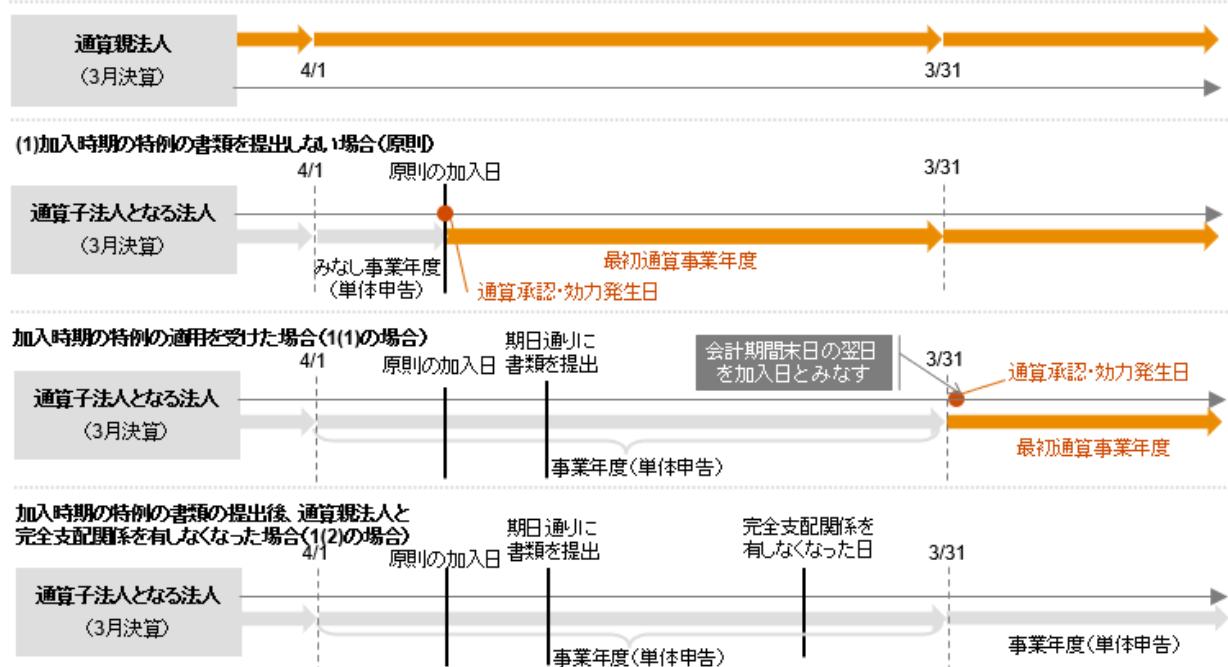
通算子法人となる法人は、加入日の前日の属する会計期間または月次決算期間の末日まで継続してその通算子法人となる法人とその通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関係がある場合は、一定の手続きにより、加入時期の特例の適用を受けることが可能となります。この場合には、通算子法人となる法人は、その会計期間または月次決算期間の末日の翌日において通算制度の承認があつたものとみなされ、同日からその通算制度の承認の効力が生じることとなります。また、その加入日の前日の属する事業年度は、会計期間または月次決算期間の末日に終了し、その翌事業年度は、その会計期間又は月次決算期間の末日の翌日から開始することとなります(以下、加入日の前日の属する会計期間または月次決算期間を「特例決算期間」とします)。

加入時期の特例の適用を受けるためには、加入時期の特例の適用がなかったとした場合の、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「完全支配関係を有することとなつた旨を記載した書類及びグループ通算制度への加入時期の特例を適用する旨を記載した書類」(<https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/annai/renketsu/annai/11.htm>)」(以下、「加入時期の特例の書類」)を、通算親法人の納税地の所轄税務署長に提出する必要があります。

### (2) 特例決算期間中に通算親法人による完全支配関係を有しなくなった場合

通算親法人が、前述の1(1)の手続き通りに加入時期の特例の書類を提出したものの、特例決算期間中に、通算子法人となる法人が、通算グループ外の第三者によって買収されることなどにより、その通算親法人による完全支配関係を有しないこととなる場合もあります。この場合には、通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関係を一時的に有することとなるものの、通算子法人となる法人の事業年度は、加入日の前日に終了せず、その通算子法人となる法人の会計期間と一致することとなり、その加入日において通算制度の承認の効力は生じないこととなります。

図1 加入時期の特例の書類の提出の有無による取扱いの違いの例



出所:財務省「令和2年度税制改正の解説連結納稅制度の見直しに関する法人税法等の改正」を基に当法人が作成  
[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2020/explanation/pdf/p820-1177.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2020/explanation/pdf/p820-1177.pdf)

## 2. 特例決算期間中に通算子法人となる法人が合併により消滅した場合

通算親法人が、前述の1(1)の手続き通りに加入時期の特例の書類(以下、会計期間の末日の翌日から加入する場合を指すものとします)を提出した後、通算子法人となる法人が、通算グループ内の他の法人に吸収合併されることにより、その通算子法人となる法人の会計期間の末日以前に消滅することも考えられます。このような場合に、加入

時期の特例の適用の前提である「通算子法人となる法人は、加入日の前日の属する会計期間または月次決算期間の末日まで継続してその通算子法人となる法人とその通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関係がある場合」の状況に該当するか否か、すなわち、前述の1(1)または1(2)のいずれの取扱いとなるかについて疑問が生じることとなります。

この点について、特例決算期間中に通算子法人となる法人が合併により解散した場合、特例決算期間の末日まで完全支配関係が継続しないことから、通算子法人となる法人において、通算制度の承認の効力は生じないこととなります（前述の1(2)の取扱いとなる）。また、通算子法人となる法人の、加入日の前日の属する事業年度は、加入日の前日に終了せず、合併日の前日に終了することとなります。

### 3. 設例

次の前提のもと、特例決算期間中に通算子法人となる法人が合併により解散した場合の事業年度、および通算承認の有無の取扱いは以下の通りです。

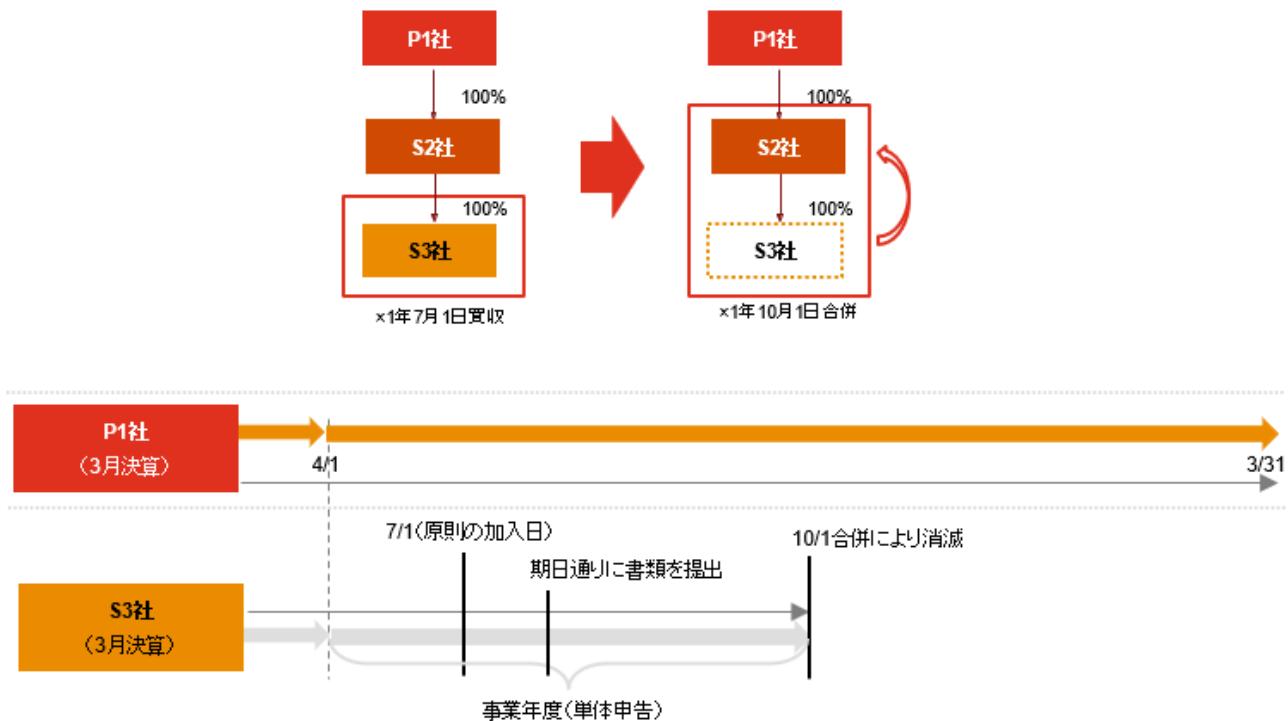
#### 前提

- 通算親法人であるP1社（3月決算法人）は、事業年度の途中（X1年7月1日）において、S2社（P1社の通算子法人）を通じてS3社（3月決算法人）を買収し、100%子会社化した。
- P1社は、通算子法人となる法人であるS3社について、加入時期の特例の書類を期日までに提出した。
- X1年10月1日に、S2社を合併法人、S3社を被合併法人とする合併が行われた。

#### 取扱い

- S3社は、特例決算期間の末日（X2年3月31日）まで、P1社との完全支配関係が継続しないことから、S3社において、通算制度の承認の効力は生じない。
- S3社の、加入時期の特例の書類の提出がなかったとした場合の原則の加入日（X1年7月1日）の前日の属する事業年度は、その加入日の前日（X1年6月30日）に終了せず、合併日の前日（X1年9月30日）に終了する。

図2 設例の資本関係図および事業年度の取扱い



## The takeaway

グループ通算制度を採用している買主のM&Aの実務においては、対象会社が買主のグループ通算制度に加入することに伴う資産の時価評価、繰越欠損金の切り捨て、株式等保有法人における子法人株式の時価評価等の論点の取扱いやその影響を取引前に事前に検討することが想定されます。よって、取引日が対象会社の事業年度の中途であることや、取引後に対象会社が通算グループ内の他の法人と合併により消滅することが見込まれている場合には、加入時期の特例の書類の提出の有無や合併の時期によるグループ通算制度への加入の有無の取扱いの違いに留意して、上記の論点を慎重に検討する必要があると考えられます。

## Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

### PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町1丁目2番1号 Otemachi One タワー

Email: [jp\\_tax\\_pr-mbx@pwc.com](mailto:jp_tax_pr-mbx@pwc.com)

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

パートナー

神保 真人

シニアマネージャー

中嶋 俊

マネージャー

小針 功大

## 過去のニュースレターのご案内

[過去のニューレターを読む>](#)

## ニュースレター配信のご案内

PwC Japan グループでは、会計基準や税制、法令等に関するニュースレターを発行しております。

[配信を登録する>](#)

## e-learning のご案内

PwC 税理士法人は「Tax Academy」を開設し、国際税務領域の人材育成支援を目的とした e-learning コンテンツを 2022 年 10 月より配信しています。

「Tax Academy」のシリーズ講座は、日本企業が海外に事業展開する際に事前に検討すべき論点を網羅しているほか、当法人の国際税務領域における豊富な実務経験や、PwC グローバルネットワークを通じて得た知見を生かすことで広範囲な専門分野をカバーしています。各コース(有料)を通じて、国際税務を基礎から体系的に学びたい方や、企業の税務部門担当として国際税務の知識を身に付けてスキルアップしたい方をサポートします。

詳細は以下をご参照ください。

[お申し込み・詳細>](#)

PwC 税理士法人は、企業税務、インターナショナルタックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 152 カ国に及ぶグローバルネットワークに 328,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は [www.pwc.com](http://www.pwc.com) をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2023 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.