

『グループ通算制度の実務 Q&A (第2版)』

Q2-12 の内容についての追加補足説明

2023年11月14日

中央経済社

『グループ通算制度の実務 Q&A (第2版)』の54頁～57頁にある「Q2-12 当初の特例決算期間の途中で合併により解散する場合又は残余財産が確定する場合の加入日の取扱い」についての著者による追加補足説明

本書を執筆した後に公表された令和5年度版の『「完全支配関係を有することとなっ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」「e-Taxによる申告の特例に係る届出書」の記載要領(1)』(以下、「記載要領」という)において、以下の取扱いが示されています

https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/hojin/010705/pdf/r_03_219.pdf。

3 留意事項

(1) 法人課税信託の名称の併記

～省略～

(2) 通算子法人となる法人の特例決算期間としていた会計期間が決算期変更又は合併により異動する場合の取扱い

次の場合には、それぞれ次の取扱いとなりますので、留意してください。

イ 通算親法人又は通算親法人となる法人の会計期間に合わせて会計期間の末日を前倒しする会計期間の変更をした場合 特例決算期間の末日は変更後の会計期間の末日となり、その通算子法人となる法人には、変更後の会計期間の末日の翌日に通算承認の効力が生じます。

ロ 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、その通算子法人となる法人には、通算承認の効力は生じません。

ここで、(2)ロ「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、その通算子法人となる法人には、通算承認の効力は生じません」と記載されており、本書で記載した筆者の考え方と異なる取扱いが示さ

れています。

この記載は、令和 4 年度版の記載要領においては示されておらず、令和 5 年度版の記載要領から新たに追加された記載となっています。

この記載要領のとおりに取り扱った場合、本書の Q 2-12 のケースの取扱いは、A 社、B 社の特例決算期間は、当初想定していた X2 年 3 月 1 日～ X3 年 2 月 28 日のまま、ということであるため、A 社は通算制度に加入せずに、適格合併で解散し、B 社は当初想定していたとおり、X3 年 3 月 1 日に通算制度に加入することとなります。

しかし、記載要領の取扱いについては以下の疑問と問題があります。

まず、本ケースについて、法令の文理解釈（条文に書いてある文章にできるだけ忠実に、できるだけそこに歪みを生じさせないように理解をするという考え方）から導かれる取扱いは本書で解説したとおりと考えております。

また、本書に記載したとおり、「〔財務省〕平成 22 年度税制改正の解説」271 頁では、連結納税の月次決算期間を特例決算期間とした加入時期の特例について、「合併により解散した法人は、合併の日の前日が月次決算期間の末日となります。したがって、合併をしなかったとした場合の月次決算期間の中途において合併により解散した法人は、上記イ(二)ではなく、上記イ(イ)から(ハ)までのいずれかに該当することとなり、上記イ(イ)の場合には、合併の日に連結納税の承認を受け、その直後に連結納税の承認を取り消されることとなります。」と解説されております。つまり、連結納税では、月次決算期間を特例決算期間とした場合には、合併日又は残余財産の確定日の翌日に通算承認の効力がいったん生じ、その直後に合併又は残余財産の確定により通算承認の効力が失われることになるとされています。この点、通算制度と連結納税では、加入時期の特例について、趣旨も法令の定め方も同様となっており、通算制度において、会計期間（年次決算期間）を特例決算期間とした場合についても、連結納税と同様の考え方になるものと考えられます。

さらに、清文社『新版 詳解 グループ通算制度 Q&A』（デロイトトーマツ税理士法人）（2023 年 1 月 26 日発刊）の 349 頁において『<子法人が月末または会計期間末までに被合併法人となって解散する場合>月次決算期間の末日または会計期間の末日までに子法人が被合併法人となって解散する場合、被合併法人の月次決算期間または会計期間はその合併の日の前日で終了します（月次決算期間については最後に 1 月未満の期間が生じたときはその 1 月未満の期間とされている）（法 14⑧一イかっこ書）』ので、月次決算期間の末日または会計期間の末日まで完全支配関係が継続している場合に該当し、いったん通算グル

ープに加入してから合併により解散して離脱する取扱いとされます。』と解説されており、本書と同様の考え方を示しております。

また、仮に、記載要領の取扱いに従った場合、本ケースのように、特例決算期間を適用し、特例決算期間内に他の通算法人に吸収合併される場合、通算制度に加入をしないため、加入時の時価評価課税は適用されません。そして、100%グループ内の吸収合併に該当するため、必ず適格合併に該当し（兄弟会社間の合併の場合は、完全支配関係継続要件が必要となります）、合併時の時価評価は不要となります。

つまり、加入時期の特例を適用し、特例決算期間内に通算内合併を行う場合は、加入法人が加入時の時価評価課税の適用をすり抜けて、通算グループに取り込まれる（＝加入する）こととなります。

この点、事実上、加入時の時価評価課税が骨抜きになるといえます。

もちろん、法人税法第 132 条の 3（通算法人に係る行為又は計算の否認）が用意されているとはいえ、加入時期の特例を適用し、特例決算期間内に通算内合併を行うスキームは、実務上、頻繁に行われる行為であり、不自然な行為ではなく、また、事業上、合併をする必要があること（事業上の目的があること）を前提とすると、法人税法第 132 条の 3 を適用することは想定できません。

そのため、加入時の時価評価課税が実質的に機能しない状況となってしまいます。

納税者にとっては、記載要領に示された取扱いは有利な取扱いとなるため、喜ばしいことかもしれませんが、将来、国税庁が見解を変更するなど、記載要領と異なる取扱いを示した場合、争いとなる可能性があるため、記載要領の取扱いについて、その考え方の根拠を含めて（特に、法令の文理解釈と「[財務省]平成 22 年度税制改正の解説」から何が変わったのかについて）、通達やQ&Aなどで明確にさせていただくことを期待します。

以上