

平 3 1 . 2 . 1 4
連 2 - 4

説 明 資 料

〔連結納税制度〕

平成 31 年 2 月 14 日 (木)

財 務 省

目次

- ・ 検討に当たっての視点・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・3
- ・ 第1回専門家会合でいただいた主なご意見(簡素化関係)・・・・・・・・ 4
- ・ 事務負担の軽減を図る観点からの簡素化(案)・・・・・・・・・・・・・・・・5
- ・ 現行制度における所得計算誤りがあった場合の影響(イメージ)・・・・・・9
- ・ 個別申告方式に見直す場合のイメージ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・10
- ・ 損益通算のイメージ①所得が多い場合・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・11
- ・ 事後の修正のイメージ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・12
- ・ 損益通算のイメージ②欠損が多い場合・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・13
- ・ 次回以降の検討項目(案)・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・14

(参考)

- ・ 連結納税制度とグループ法人税制・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・16
- ・ 第1回専門家会合でいただいた主なご意見・・・・・・・・・・・・・・・・・・17

連結納税制度の適用実態やグループ経営の実態を十分に把握した上で、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維持しつつ、制度の簡素化や中立性・公平性の観点から以下の方向で検討を行う。これにより、企業がより効率的にグループ経営を行い、競争力を十分に発揮できる環境を整備する。

✓ 事務負担の軽減を図る観点からの簡素化

- 企業の事務負担の軽減を図る観点から、グループ経営の実態も踏まえ、連結グループを一つの納税単位とする現行の制度の在り方(申告・納付の方法)や、連結固有のグループ調整計算の要否、修正や更正の場合の企業や課税庁の事務負担の軽減等について検討する。

✓ グループ経営の多様化に対応した中立性・公平性の観点からの見直し

- 上記の簡素化を通じ、企業グループの事務処理能力の差が連結納税の選択に与える影響を最小化し、同様の経営を行っている企業グループ間での課税の中立性・公平性を確保する。
- また、連結グループと合併等の組織再編を行った企業とで、課税の中立性が確保されるよう、組織再編税制との整合性がとれた制度を目指す。その際、開始・加入時における時価評価課税・欠損金の持込制限については、租税回避防止の観点からも検討する。

第1回専門家会合でいただいた主なご意見(簡素化関係)

- 企業グループにおける内部損益についてグループ法人税制で繰延べを認め、連結納税制度では損益通算を認めるという2階建てのような作りが現行制度の基本的な枠組みであり、今後も維持するべき。
この損益通算について、なるべく簡素な方法でやっていくことが大事。(現行制度は連結グループを)1つの納税単位として所得計算をしつつ、個社の所得計算も行うことになっているので、グループ内で一社でも修正事由が生じれば全体に反映して個社にも戻すことになる。個社ごとに所轄税務署も違うので、時間もかかる。納税主体を個社ベースに戻すことも含めて、損益通算の方法を合理的なものにしていく。個社の修正がなるべく跳ね返ってこない方向を目指すことによって、事務負担の面あるいは連結の使いやすさという面でメリットがある。
- 連結納税制度を適用していない企業から、「メリットが少ないわりに手間が大変である。簡潔になれば是非使いたい。」との声があった。
親法人がグループを一体としてまとめて申告し、各連結子法人も個別帰属額を記載した書類を税務署に提出するというやり方が、計算の複雑さや修正の場合に時間がかかる原因ではないか。連結納税制度のメリットは欠損金の通算というところに集約されるので、原則は連結の枠は維持しつつ、単体課税に移行して簡素化という方向がいいのではないか。
- 全体でやっている限り難しいので、単体にシフトしていくとかなりすっきりした仕組みに変わるのではないか。
- 現行制度は、法律、政令、省令を一体で処理する日本においては立法の観点から負担。執行当局にとっても、全国の子会社群の調査を全国の担当部局が協力して、調査結果も一か所で集約する、その連絡調整に大変な時間がかかる。
- 修正が生じた時に大変なコストがかかるというのは親会社の子会社に対するコントロールがきいていないということであり、そういう企業グループは連結納税制度を利用する資格・能力がないという筋もあろうかとは思いますが、企業のガバナンスを変えていくというのは非常に難しいので、実態に合った税制に修正してうまく機能させる、ということではないか。
- 連結所得や連結税額の調整計算について、簡素化、つまり、個社ベースでも弊害がないものについては個社で計算するという方向性なのではないか。
- 税務調査等においても重大な修正はほとんどなく、小さな事務処理ミスが多いが、こういったものでも修正が入ってしまうとグループ全部を見直さなければならなくなるから、企業側にも課税する側にも非常に手間がかかる。

事務負担の軽減を図る観点からの簡素化(案)

現行制度の課題

全国にある子会社群の税務情報をグループ内で集約し、一体としてまとめて申告するとともに、各子会社も個別帰属額を記載した書類を提出するという方式であるため、所得・税額計算が複雑になる上、会社間での連絡・調整も煩雑で、修正にも時間がかかる。

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維持しつつ、損益通算の方法を簡素化

後発的に修正事由が生じた場合の納税者及び課税庁の事務負担の軽減を図る

検討の方向性

- 連結グループ全体を一つの納税単位とする制度に代え、各法人それぞれを納税単位とする個別申告方式とする。
- 基本的には、計算誤りがあった企業のみ修正を行う

事務負担の軽減を図る観点からの簡素化(案)

企業グループ内における損益通算について

簡素化の検討に当たっては、企業グループの一体性を踏まえ、「企業の経営形態の選択」及び「株主や親法人から見た投資リターン」に対する課税の中立性や公平性を確保する観点から、グループ内の企業間で所得と欠損の通算を可能とする仕組みが必要ではないか。

事務負担の軽減を図る観点からの簡素化(案)

納税単位のあり方について

グループ全体を一つの納税単位としたままでは、グループ全体で一つの課税所得・法人税額を計算する必要があるため、グループ内の1法人で後発的に修正事由が生じた場合、グループ内の他の法人への影響を遮断することが困難となり、企業及び課税庁の事務負担の軽減に限界がある。

注： 企業グループは単体法人の集まりであり、その構成員が離脱することがあり得るため、事業年度ごとに、各社の個別帰属額を計算する必要がある。

各社の個別帰属額は、グループ全体で計算された連結所得金額・連結法人税額を基に配分計算するものであることから、その額に修正が生じれば、その影響はグループ内各社の個別帰属額にも波及する。

連結納税制度と同様にグループの一体性に着目したグループ法人税制では、グループ内各社が個別申告する方式で、資産の譲渡等に係る調整計算を行っているため、仮にこの資産の譲渡等に係る調整計算に誤りがあつたとしても、グループ全体に影響が波及するわけではない。グループ法人税制の導入により個別申告方式における調整計算が定着してきていることに鑑みれば、企業グループ内の法人間での損益通算を認めるに当たり、必ずしもグループ全体を一つの納税単位とする必要はないのではないか。

事務負担の軽減を図る観点からの簡素化(案)

納税単位のあり方について

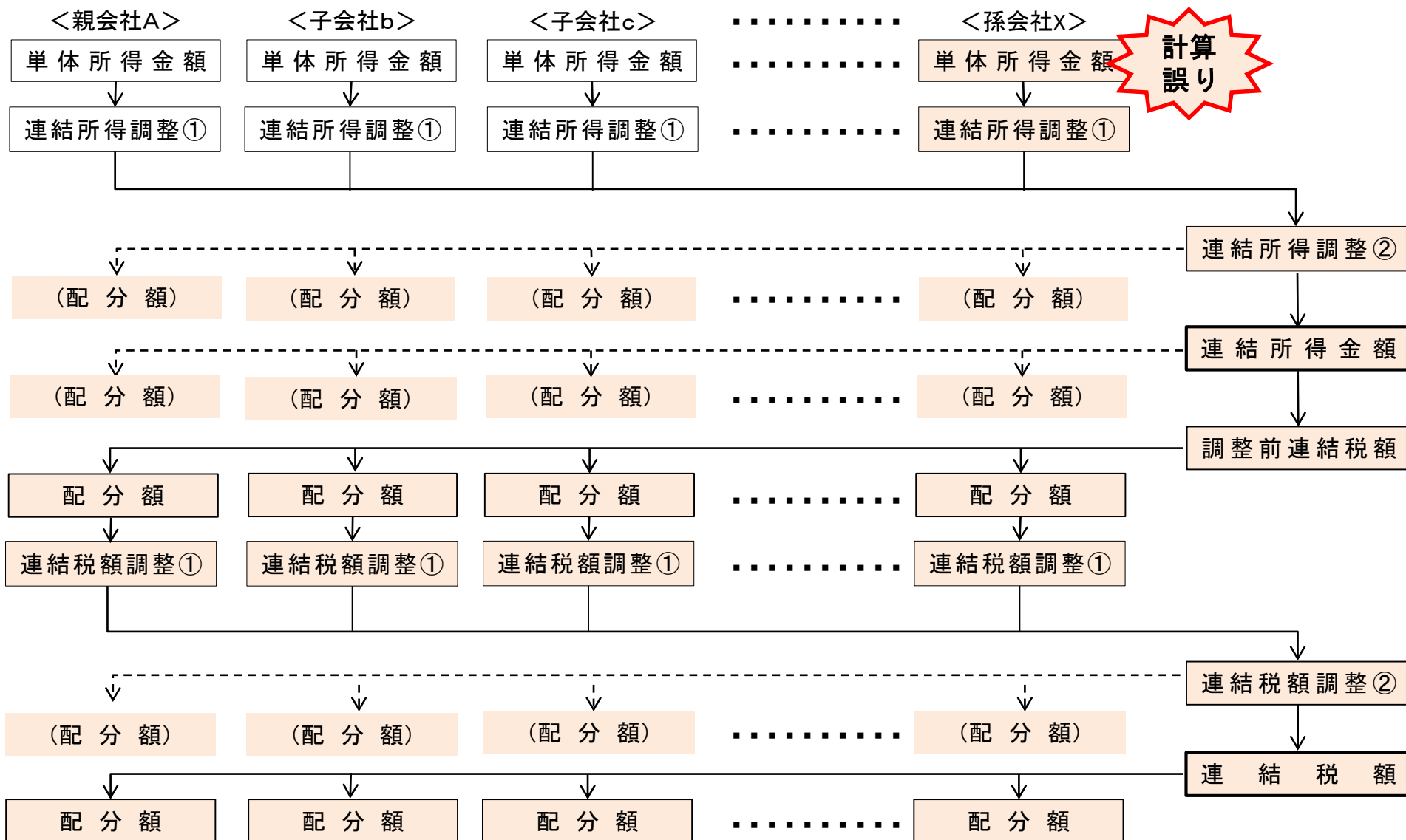
諸外国においても、企業グループ全体を一つの納税単位としてグループ全体で一つの課税所得金額及び法人税額を計算して申告する制度の他に、各法人を納税単位として各法人が個別に課税所得金額及び法人税額を計算して申告する制度とした上で損益通算等を認める制度も見受けられる。

申告を企業グループ全体で一つとすることが納税者及び課税庁の事務負担となっているのであれば、各法人を納税単位として各法人が申告をする制度とした上で、損益通算等を認める方法に見直すことも考えられるのではないか。

個別申告方式へ見直した方が、企業グループ内の1法人の事後的な課税所得金額又は法人税額の修正が、そのグループ内の他の法人の課税所得又は法人税額の計算に波及しないような仕組みを構築することが容易になるのではないか。

制度を簡素化し、企業グループの事務処理能力の差が連結納税の選択に与える影響を最小化することは、同様の経営を行っている企業グループ間での課税の中立性・公平性の確保にも資するのではないか。

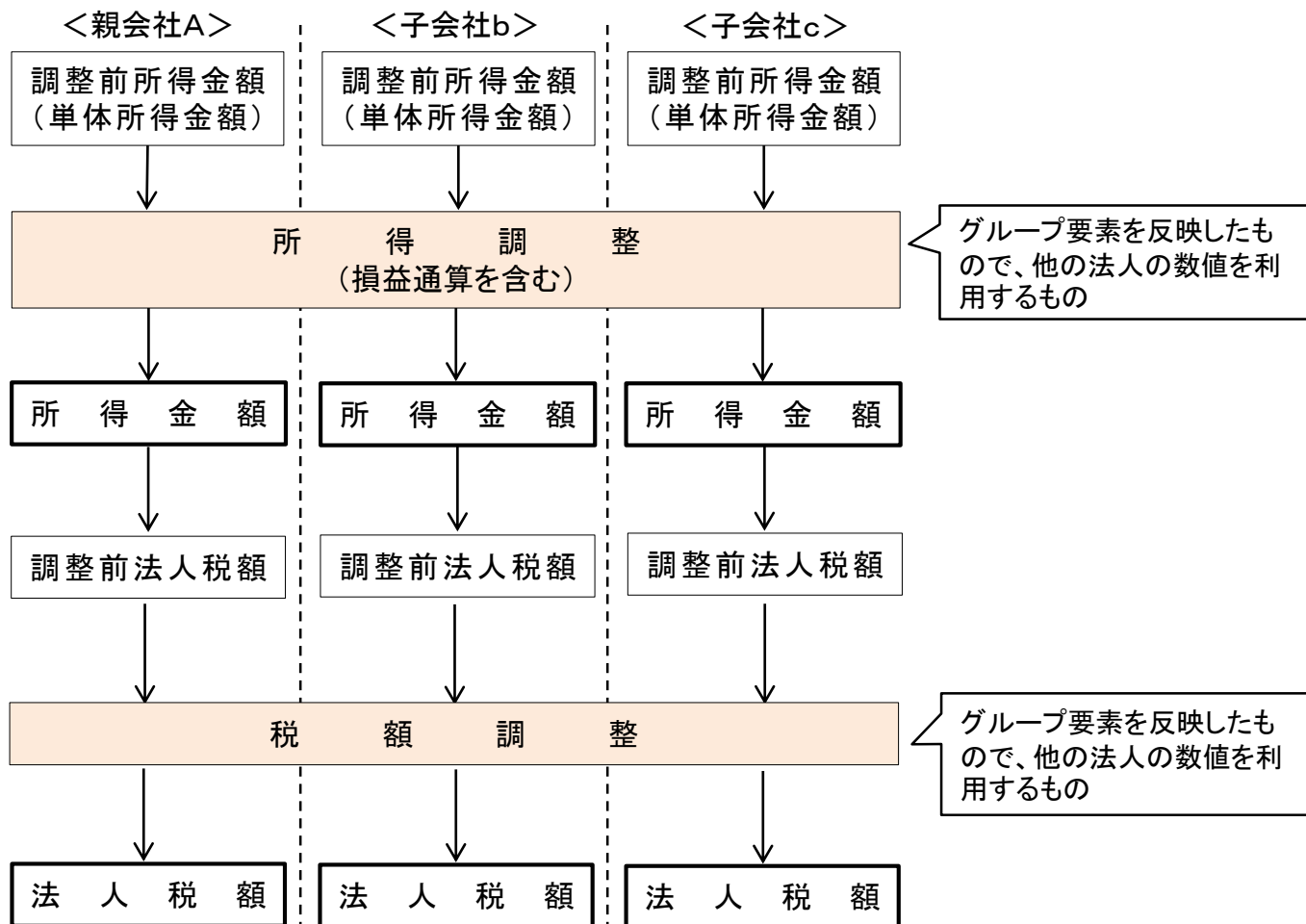
現行制度における所得計算誤りがあった場合の影響(イメージ)



- 孫会社xが所得金額の計算を誤った場合、各社の個別帰属額を再計算する必要。

個別申告方式に見直す場合のイメージ

グループ企業間での連結固有の調整計算など、事務負担が大きい項目を中心として、制度の簡素化を図る。



※ 損益通算等について、基本的には、当初申告額に固定し、修正・更正による変動は他の法人に影響を与えないこととしてはどうか。

損益通算のイメージ①所得が多い場合（たたき台）

A社(親法人)
所得 500

B社(子法人)
所得 100

C社(子法人)
欠損 ▲50

D社(子法人)
欠損 ▲250

① グループ各社の所得及び欠損をそれぞれ合算

所得を合算
＜A社 500+B社 100=600＞

欠損を合算
＜C社 ▲50+D社 ▲250=▲300＞

② 損益通算

所得金額の比により、欠損の合計額を配分するか。

$500 + \triangle 300 \times 500/600 = 250$

$100 + \triangle 300 \times 100/600 = 50$

欠損⇒ゼロ

欠損⇒ゼロ

③ 調整前法人税額の計算

$250 \times \text{税率}$

$50 \times \text{税率}$

ゼロ

ゼロ

④ 税額調整

※ 見直し後の制度において、調整計算をどこまで行うかは引き続き検討

⑤ 申告・納税

事後の修更正のイメージ（たたき台）

【例1: 欠損法人が増更正になる場合】

A社(親法人)
500

B社(子法人)
100

C社(子法人)
▲50

D社(子法人)
▲250 → 50(+300)

○ D社の欠損は既にA社・B社が利用しているため、D社に対し+300の所得に係る税額を追徴することが考えられる。

※ D社が追徴税額を納付できないような場合に、損益通算によるメリットを享受したA社・B社も税負担するような何らかの手当が必要か。

【例2: 欠損法人が減更正になる場合】

A社(親法人)
500

B社(子法人)
100

C社(子法人)
▲50

D社(子法人)
▲250 → ▲350(-100)

○ D社の欠損が増加するが、A社・B社が利用できる欠損金の額は当初申告額に固定しているため、D社の欠損の増(▲100)は翌期に繰り越すことが考えられる。

(注) グループ内の一法人に生じた修更正について、他の法人への影響を遮断する制度を導入する場合、グループ全体の法人税額の不当な減少を企図した制度の濫用が行われるおそれはないか。

損益通算のイメージ②欠損が多い場合（たたき台）

A社(親法人)
所得 250

B社(子法人)
所得 50

C社(子法人)
欠損 ▲500

D社(子法人)
欠損 ▲100

① グループ各社の所得及び欠損をそれぞれ合算

所得を合算
<A社 250+B社 50=300>

欠損を合算
<C社 ▲500+D社 ▲100=▲600>

② 損益通算

欠損金額の比により、他社へ渡す欠損の額を配分するか。

有所得⇒ゼロ

有所得⇒ゼロ

▲500+
 $300 \times \frac{\text{▲500}}{\text{▲600}}$
= ▲250

▲100+
 $300 \times \frac{\text{▲100}}{\text{▲600}}$
= ▲50

③ 調整前法人税額の計算

④ 税額調整

※ 見直し後の制度において、調整計算をどこまで行うかは引き続き検討

⑤ 申告

次回以降の検討項目(案)

- 組織再編税制との整合性
- 開始・加入時における時価評価課税・欠損金の持込制限
(含み損益や開始前欠損金の利用制限、投資簿価修正等を含む。)
- 連結固有のグループ調整計算の要否
- その他

参 考

連結納税制度とグループ法人税制

	連結納税制度	グループ法人税制
対象範囲	完全支配関係にある法人 (選択適用) ※ 連結納税を選択する場合は、原則として、完全支配関係にある全ての子法人が対象	完全支配関係にある法人 (強制適用)
申告方法	連結納税グループを一の課税単位として申告 ※ 連結親・子法人はそれぞれの個別帰属額届出書を作成	各法人がそれぞれ申告
グループ内取引	グループ内法人間での資産の譲渡、寄附や配当等の一定の取引については、課税の繰延べや益金不算入(損金不算入)	
租税特別措置の適用	一部の租特について、グループ全体で適用の可否、限度額等を判定 ※ 研究開発や賃上げについて、赤字法人の投資額も含む。	各法人ごとに適用の可否、限度額等を判定
損益通算・繰越欠損金の通算	可能	不可

第1回専門家会合でいただいた主なご意見①

(グループ経営と連結納税制度)

- 連結納税制度はグループの構造改革、グループ内の再編、特に社内のポートフォリオを入れ替えていく上で非常に有効だった。
- 親法人が100%子会社等のガバナンスを発揮しているわけではなく、子会社自体がガバナンスを発揮している実態が多いので、そういったところも尊重していく必要があるのではないか。
- 中小企業も含めて全体のサプライチェーンとして国際競争力を高めていかなければならないという観点から、連結納税制度でも国際競争力を保てるような形を考えていただきたい。成熟した産業の場合、再編しながら企業間統合をしていくが、何年間かは赤字が出る。複数社で一緒にやった方が効率は良いが、合併会社を作ったりしたら損益通算できなくなる。マジョリティーをとってリーダーシップをとるとするのは、かなりの犠牲で最後までその事業をやり遂げる責任を負う。少数株主側に無条件な一方通行のプットオプションをもたせ、自由に行使できるようにするなど自由裁量権を与える。その事業を存続させるため、損益通算することによって少しでもその費用、キャッシュをプールして新しい研究開発等に使う余力を持ちたいが、今の制度では難しい。

悪用するとか、租税回避するというものではなく、目的がきちんとしていて、損益通算によって得られたメリットをどういう形で使っていくかというようなことも考えて、産業基盤を残したりというような目的とかがあるときには何らかの競争力を保てる仕組みを考えていただきたい。

社会的なメリットが大きい開発のベンチャーをやるときに投入したものなど、共同開発組合みたいなものをつくったときの損失について何らかの形でクレジットできる。

外国のように杓子定規に80%とか50%とかでやるのも一つだが、合目的的、社会のためという考え方で競争力を保って社会と一緒に伸びていくという観点から工夫しているなという連結納税制度というのもあってもいいのか。

第1回専門家会合でいただいた主なご意見②

- 組織再編税制は積極的に再編を後押ししていくような形で変わってきている。連結納税制度は、対象の範囲が100%に限られているなどの縛りがあってうまく使いきれていない。国際競争力等の観点からぜひご検討いただきたい。
- 完全支配という定義のあり方について、例えばある目的の範囲、合理的で社会性がある場合、企業再編等の新しいものへの挑戦等、競争力を高める観点において、リーダーとしての責任がきちんと定義されている形にできれば、80でも90でもあるパーセンテージをつくって、それを完全支配とするようにできればやりがいがあるのではないか。
- 完全支配のところは100%維持すべき。
- 日本の連結という企業文化は、少数株主がいて、更に上場しているような状態まであるため、考え方が難しくなる。このため、連結納税制度において、100%子会社を前提に置くというのも十二分に納得できる。
- 実態的に子会社をどうガバナンスしているかというのものもあるのかもしれないが、100%子会社であれば親会社がガバナンスをきかせているということを大きな流れの前提として考えた上で、課税主体は一つだという理念は維持してもかまわないのではないか。
- 完全支配関係を要件としているから現行制度が上手くいっていないというわけではない。専門家会合のミッションは、現行制度のうまくいっていないところをどう変えていくか、という話なのではないか。
- 企業グループは、新設、分割、買収などいろいろな形で形成されており、意思決定も親会社主導のグループも、各社単位で意思決定しているグループもある。大きな企業グループも小さな企業グループもある。どういう基準でマルかバツかといっても答えが出ないだろうから、資本関係で律するしかない。

諸外国においては、8割や7割を基準とした制度もあるが、連結納税制度の中で少数株主まで意識した税制となると大変。連結納税制度は100%ということにしておいて、企業グループ内での支援は寄附にしない等の方法で対応できないものか。
- 租税特別法でいろいろな政策目的の規定があるので、共同開発のような何か特例要件のある事業行為がある場合に、一般論としてではなく考えていける余地はあるのかなという気がする。

第1回専門家会合でいただいた主なご意見③

(時価評価課税・欠損金の持込制限／租税回避の防止)

- 現行制度は、(連結グループへ加入することで)納税主体が変わるから、それまでの要素は清算してきてください、ということで時価評価課税や欠損金の切捨てをやってきた。納税主体を変えることになれば、租税回避防止の観点から、必要な措置をいれていくことになる。米国では子会社株式譲渡損による手口が使われている。組織再編税制との整合性もみつつ、租税回避防止措置についても是非検討していただきたい。
- 入口を甘くするといっても、欠損金をたくさん抱えていて名目上の欠損金しかない会社を買収してくると、税の軽減が主目的な買収行為もあるので、しっかり押さえなければならない。しかし、真性の赤字について制約を課して通算を抑制するというのは止めた方がよい。
- 会計上、昔は損も益も実現しなければなかったものが、現在では、予測可能になった時点で損益認識をすることが比較的多い。税と会計とは考え方が違うが、税は今も実現的な考えを採っていて、時間軸のずれをどれくらい租税回避というのかということでは検討の余地があるのではないか。離脱(エグジット)していくときにも同じ発想が入ってくるのではないか。
- 連結納税制度を変えることによって租税回避が行われるかもしれないから、そこは防止する必要があるのだろうが、今までよりもオーバーキルになって国際競争力をそいでしまうところまでは考える必要はないのではないか。
- 連結納税をスタートするときの欠損金について、租税回避の防止の面よりも連結納税を社会に受け入れやすくしていく、社会全体のシステムの効率化という観点で、はじめの段階では緩和を考えていけば親しみやすくなる。

第1回専門家会合でいただいた主なご意見④

(その他)

- 組織再編に関する会社法制の動きも意識しつつ、相互に整合性のとれた制度、中立性のある制度にしていくということになるのではないか。
- 連結納税制度を適用していない心理的な要因として、仕組みの複雑さは、枠組みの知識を得ること自身の厄介さというのも現場では実態的にはあると思う。何が問題なのかとその解決策をマッチングさせるためにも、実態把握は重要。
- 移行期にデメリットが出ないように。