

平 3 1 . 4 . 1 8
連 3 - 2

説 明 資 料

〔連結納税制度〕

平成 31 年 4 月 18 日 (木)

財 務 省

目次

・専門家会合でいただいた主なご意見 （時価評価課税・欠損金の持込制限／租税回避の防止／納付）	3
・前のご意見をいただいた項目	5
・時価評価課税及び欠損金の利用制限等の見直し等	10
・親法人の取扱い	14
・公平・公正な税負担の観点	16
・事務負担の軽減を図る観点からの簡素化（グループ調整計算）	17
・次回以降の検討項目（案）	18
（参考）	
・検討に当たっての視点	20
・第1回専門家会合でいただいた主なご意見（簡素化関係）	21
・第2回専門家会合でいただいた主なご意見（簡素化関係）	22

(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2回専門家会合でいただいた主なご意見

(時価評価課税・欠損金の持込制限／租税回避の防止)

- 包括的否認規定を一本規定して、これに対応するということにならないように、考えられる濫用行為のようなものについては、あらかじめ個別否認規定というか、制度の中にそういう要件を規定するという形で議論していけばよい。
- 親は特別ではなくてワン・オブ・ゼムで、申告が個別になるので、親は特別という現在の考え方はかなり後退せざるを得ない。親会社の欠損金は当然全て使えるというような発想は一度見直す必要がある。
- 親会社をどこまで特別にするかで欠損金の持込み等、(現在も親会社が吸収合併した欠損等法人については一定の制限がかかっているが、)これをもう少し広げることが当然検討されるべき。
- 一定の場合には課税庁側が全社を対象に計算し直すことができるという形のものを持っておかないと、例えば期限切れになりそうな繰越欠損金の延命を図ることや、離脱させると分かっている会社に多くの繰越欠損金を持たせて出してやるなどなどができる。様々な使われ方が可能になってくることを認識して制度を作っていく必要。
- 親法人の連結開始前の欠損金の利用について、欠損法人を親法人に仕立て上げることが可能。

(納付)

- 納税資力のないところに税額を集めていくような形の問題が生じないように、全体としての連帯納付義務のようなものは必要になる。

損益等の配分方法

個別申告方式に移行することを前提とすると法人ごとに課税所得金額を計算することとなるため、損益等の配分方法を検討する必要がある。

プロラタ方式

現行制度の個別帰属額の計算に近く、制度導入のコストが小さいものとして、各欠損法人の欠損金及び連結グループ内の繰越欠損金の額を各所得法人にプロラタで配賦する方式(プロラタ方式)としてはどうか。

- 現行制度の考え方を踏襲する中での制度設計が可能
- 税負担の軽減のための恣意的な調整を回避できる

※ 法人側が各欠損法人の欠損金の額及び繰越欠損金の額を自由に配分する方式(自由配分方式)とした場合以下のような留意点があるものと考えられる。

- 法人は株主との関係で、税理士等は法人との関係で、当期の欠損金・繰越欠損金をどのように配分すれば税負担が最も少なくなるかについて精査が必要となり、かえって事務負担が増える可能性。
- 離脱予定企業に欠損金を重点配分などの恣意的な調整が可能となる。
- 連結の開始・加入前欠損金を有しない企業に当期損失を重点配分することが可能となり、繰越欠損金の利用制限が実質的に機能しなくなるため、制限の厳格化等のため制度が複雑化する。

事後の修正のイメージ（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。

繰越欠損金の期限を無効化するケース

(全法人が欠損金の制限の対象でないと仮定。グループ内各社で税率や繰越控除の取扱いが異なるとした場合は、様々なパターンが生じ得る。)

【例1: 加入前欠損金の繰越期限が到来】

A社(親法人) ▲600	B社(子法人) 500	C社(子法人) 0 (正しい所得) ← 1,000(当初申告) 繰越期限が到来する加入前欠損金▲600	期限が到来する連 結欠損金 ▲300
-----------------	----------------	---	--------------------------

- 正しい所得金額であれば、A、B、C社の損益を通算して欠損▲100(C社の加入前欠損金及び連結欠損金は期限到来によりゼロ)、となる。

正しい 損益の通算 ▲600 → ▲100	500 → 0	0 → 0
-----------------------------	---------	-------

※ C社の加入前欠損金600及び連結欠損金300は期限切れにより消失。

- 繰越期限が到来する欠損金を消化することを企図し、当初申告ではC社の所得を1,000とし、A、B、C社で損益通算を行い、それぞれ所得ゼロ(欠損金なし)で申告した。その後、C社が所得を▲1,000減額する更正の請求を行った。(以下は、たたき台としてプロラタ方式で計算したもの。)

当期損益の 通算 ▲600 → 0	$500 - (600 \times 500 / 1500) = 300$	$1,000 - (600 \times 1000 / 1500) = 600$	
繰越控除 —	300 → 0 (連結欠損金▲300を控除)	600 → 0 (自己の加入前欠損金▲600を控除)	連結欠損金 ▲300 → 0
更正の 請求 —	—	▲1,000	

- 請求どおり減額更正をすれば、上記の「1,000」をゼロとして再計算することとなるので、期限切れ欠損金が新たな欠損金に生まれ変わることとなるため、C社だけの是正ではなく、A、B社もあわせて損益通算をやりなおす必要。

離脱予定法人を利用するケース

(全法人が欠損金の制限の対象でないと仮定。グループ内各社で税率や繰越控除の取扱いが異なるとした場合は、様々なパターンが生じ得る。)

【例2: 離脱を予定している法人】

A社(親法人) 300	B社(子法人) ▲1,000	C社(子法人) 700(正しい所得) ← ▲2,000(当初申告)
----------------	-------------------	--------------------------------------

- 正しい所得金額であれば、A、B、C社の損益を通算して所得ゼロ(300 - 1,000 + 700)、欠損金なし、となる。

正しい 損益の通算 300 → 0	▲1,000 → 0	700 → 0
-------------------------	------------	---------

- 事業上の理由から、A社は、B社をグループ外のX社と共同支配することとしたい(B社の株式の20%をX社に売却予定)。B社は当期は欠損となったが、通常は利益を計上しており、翌年以降は所得が発生すると見込まれるため、その税負担を減らすために、欠損金を持ち出したい。このため、離脱を予定しているB社に多くの欠損金を持たせるために、C社が当初申告は欠損▲2,000で申告し、その後、正しい所得(700)とする修正申告(増加所得2,700)を行った。

当初申告時の通算 300 → 0	▲1,000 + (300 × 1000/3000) = ▲900	▲2,000 + (300 × 2000/3000) = ▲1,800
修正申告 —	—	増加所得 2,700

- B社の繰越欠損金は本来ゼロであるはずであるが、C社のみが自主修正したままとなれば、B社が繰越欠損金(▲900)を持ち続けることとなるため、C社だけの是正ではなく、A、B社もあわせて損益通算をやりなおす必要。

連帯納付責任

現行制度

現行制度上、連結法人税については、連結親法人が納税義務者として納付することとし、それを補うものとして連結子法人に連帯納付の責任があるものとされている。

なお、連帯納付責任に限度額を設けた場合には限度額の少ない連結子法人に財産を集中させることにより徴収を回避することも可能となること等が考慮され、限度額は設けられていない。

○ 個別の申告・納付とした場合、

- 修更正の場合にグループ内の他の法人の所得金額及び法人税額に反映させない仕組みを前提とすると、欠損金を他の法人に使用されていた場合で、修更正により所得が発生した際に追徴税額を納付できない場合も考えられる。
- 自社の欠損金を他の法人に使わせることにより、その後に単年度で税額が生じた場合、既に自らが繰越控除できる欠損金が減少しており、納税のための引当財産がなく、滞納となる可能性が高くなる。

論点

- 見直し後においても、連結グループ内の各法人が一体となって納税する責任を負うこととし、連帯納付責任を負うものとしてはどうか。
- 連帯納付責任の限度額については、現行制度同様、一部の法人に財産を集中させることにより徴収を回避することも可能となることから設定しないこととしてはどうか。

時価評価課税及び欠損金の利用制限等の見直し

<見直しに当たっての考え方>

◆ 組織再編税制との整合性の観点

- 連結納税制度と組織再編税制とでは様々な差異があり、課税の中立性が損なわれている面があることから、現行の組織再編税制と整合性がとれた制度を目指し、課税の中立性を確保することが適当ではないか

◆ 親法人の取扱い

- 個別申告方式とすることから、親法人を現行制度のように取り扱う必要性は低くなるのではないか
- 親法人の取扱いを利用した租税回避目的での濫用可能性が高まることを踏まえた仕組みが必要ではないか

◆ 公平・公正な税負担の観点

- 欠損金の利用を主目的とした恣意的な税負担の調整が行われ~~ない~~よう必要な措置を講ずる必要があるのではないか（含み損益の利用制限等）
- 離脱時の取扱いについても、不当な税負担の軽減を防止する必要があるのではないか（離脱時の時価評価等）

組織再編税制との整合性の観点①

○ 連結納税制度と組織再編税制との比較(現行制度)

取扱い	連結納税制度	組織再編税制
<p>① 時価評価課税なし</p> <p>欠損金持込み可能 (連結子法人は自己の 所得の範囲内)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● <u>完全支配関係が5年超ある完全子 法人と連結納税を開始する場合</u> ● <u>適格株式交換等により完全子法人 化した場合</u> ● <u>適格合併等により被合併法人等が 5年超保有する完全子法人を加入 させた場合</u> 	<ul style="list-style-type: none"> ● <u>適格組織再編のうち、支配関係が5 年超あるか、又は、共同事業性がある 場合</u>
<p>② 時価評価課税なし (含み損益の利用制限)</p> <p>欠損金一部切捨て</p>		<ul style="list-style-type: none"> ● <u>適格組織再編のうち、支配関係が5 年以内であり、かつ、共同事業性が ない場合</u>
<p>③ 時価評価課税</p> <p>欠損金切捨て</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● <u>完全支配関係が5年以内の完全子 法人と連結納税を開始する場合</u> ● <u>非適格組織再編又は再編以外の 取引により完全子法人化した場合</u> 	<ul style="list-style-type: none"> ● <u>非適格組織再編</u>



組織再編税制との整合性の観点②

論 点

- 時価評価課税や欠損金の持込制限等について、組織再編税制と整合的に見直してはどうか。

取扱い	検討の方向性	
<p>① 時価評価課税なし</p> <p>欠損金持込み可能 (連結子法人は自己の 所得の範囲内)</p>	<p>A 開始時のグループ法人で、完全支配関係がある法人間の適格組織再編と同様の要件※₁に該当するもの 又は</p> <p>B 適格組織再編により加入した再編当事者 又は</p> <p>C¹C² 再編当事者以外の加入法人で、当該法人と親法人との間で、適格組織再編と同様の要件※₂に該当するもの</p>	<p>● 左記のうち、<u>支配関係が5年超</u>あるか、又は、<u>共同事業性がある</u>場合</p>
<p>② 時価評価課税なし (含み損益の利用制限)</p> <p>欠損金一部切捨て</p>		<p>● 左記のうち、<u>支配関係が5年以内</u>であり、かつ、<u>共同事業性がない</u>場合</p>
<p>※₃ ③時価評価課税・欠損金切捨ての<u>対象は縮小</u> ※₃</p>		
<p>③ 時価評価課税</p> <p>欠損金切捨て</p>	<p>● 開始時のグループ法人で完全支配関係がある法人間の適格組織再編と同様の要件に該当しないもの 又は</p> <p>● 非適格組織再編により加入した再編当事者 又は</p> <p>● 再編当事者以外の加入法人で上欄・中欄以外のもの</p>	

※₁ 親法人との間の完全支配関係継続

※₂ 親法人との間の完全支配関係継続、従業者継続、事業継続等。

※₃ 全体として③の対象は縮小することが見込まれるが、要件の整理により、新たに③の取扱いの対象となるケースもあることに留意。

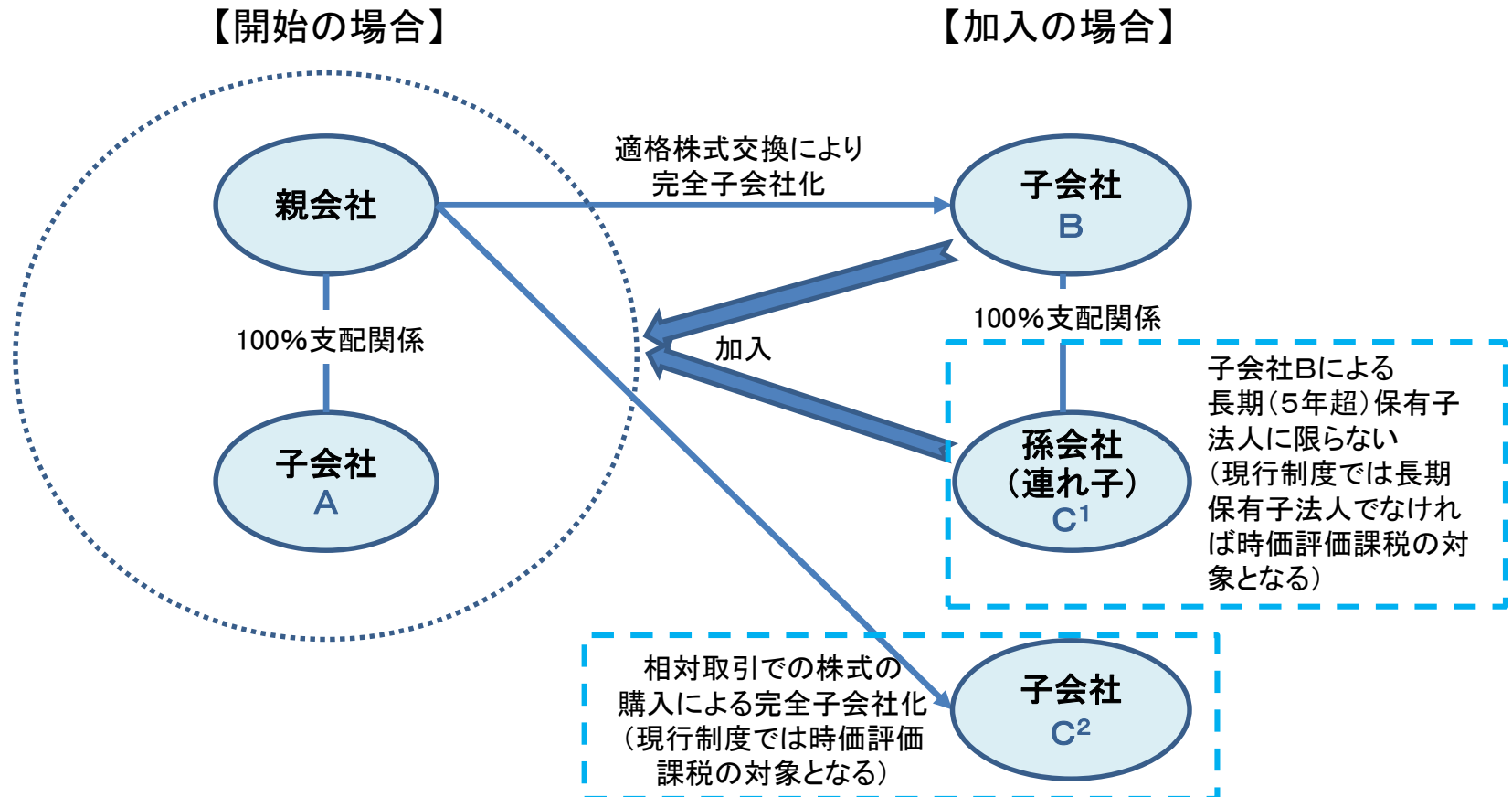
※₄ 開始時の連結親法人についても、同様の要件に該当した場合には、同じ取り扱いとすることも必要か。

※₅ 共同事業性の判定について、グループ内のいずれか一の企業との間で判定することとしてはどうか。

(参考) 開始・加入時の時価評価課税がない子法人 (イメージ)

- A 開始時の子法人で、完全支配関係がある法人間の適格組織再編と同様の要件※1に該当するもの 又は
B 適格組織再編により加入した再編当事者 又は
C¹, C² 再編当事者以外の加入法人で、当該法人と親会社との間で、適格組織再編と同様の要件※2が認められるもの


※1 親法人との間の完全支配関係継続。 ※2 親法人との間の完全支配関係継続、従業者継続及び事業継続等。



親法人の取扱い①

現行制度

- 連結子法人が持ち込んだ欠損金はその連結子法人の所得の範囲内であれば控除可能。
- 連結親法人の欠損金は制限なく控除可能

- 
- 個別申告方式に移行することにより親法人の取扱いの見直しが必要か。
 - 親法人の繰越欠損金を利用した恣意的な税負担の調整を防止。
(欠損法人を親法人に仕立て上げることが可能との指摘あり。次頁参照。)
 - ・ 個別申告方式では連結親法人において集約して申告を行わない
 - ・ 見直し後は現行の連結納税制度に比べて移行しやすくなる
- ため、現行の連結納税制度に比して恣意的な税負担の調整を行うおそれが大きくなる。



論点

- 開始前・加入前の繰越欠損金については、持ち込み可能な子法人に限らず、親法人も含め、自己の所得の範囲内でのみ控除することが考えられるのではないか(親法人への「S RLY」ルールの導入)。

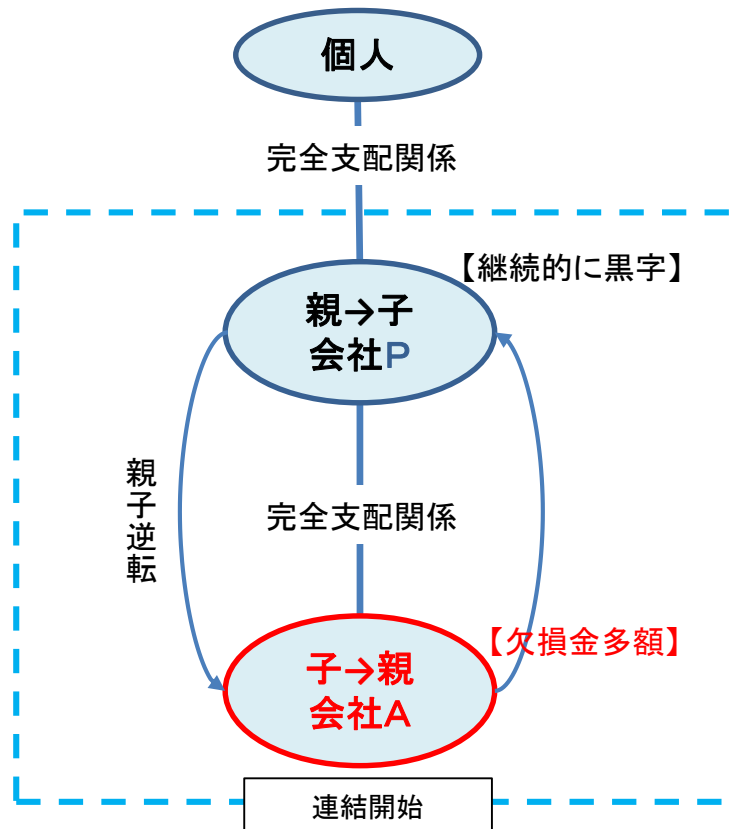
※ 連結開始時の親法人についても要件に該当した場合には子法人と同様の取扱いとなるか。

親法人の取扱い②

子会社AのSRLYルールが無効化する例

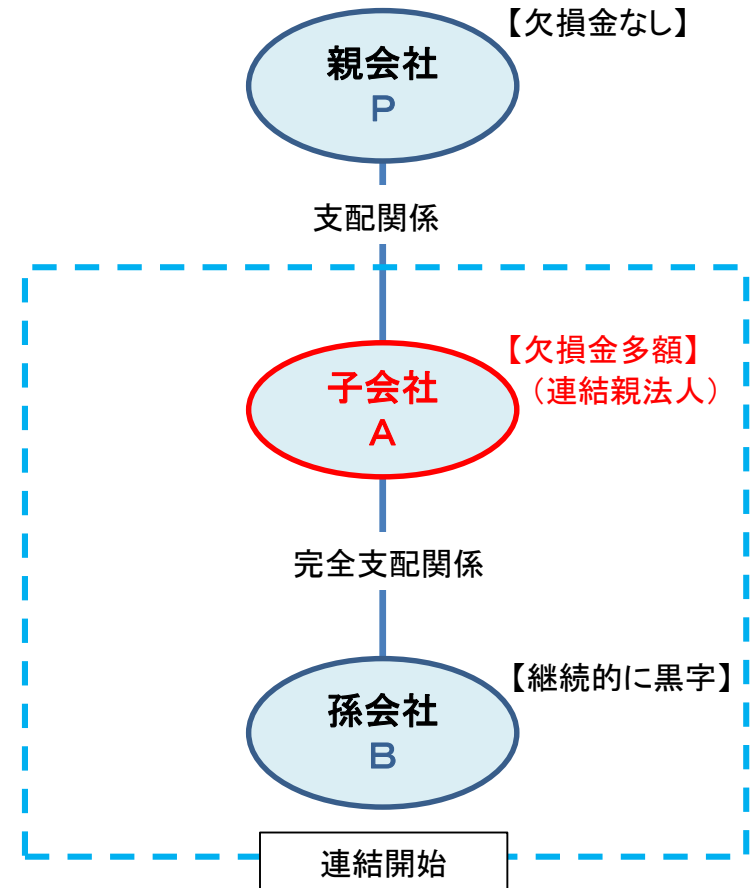
(例1)

- 多額の欠損金を有する子法人を例えば株式交換等により親法人と逆転させた上で連結納税を開始



(例2)

- 多額の欠損金を有する法人を形式的に連結親法人とするグループ体制とした上で連結納税を開始



公平・公正な税負担の観点

論 点

- 時価評価課税を行わないとした場合であっても、組織再編税制との整合性及び公平・公正な税負担の観点から、支配関係が5年以内であり、かつ、共同事業性がない場合(12頁②の類型)は、含み損益の利用制限や欠損金の一部切り捨て等を以下の方向で検討してはどうか。
- 時価評価課税なしで、連結の開始ができる対象の拡大に伴い、連結離脱時には、組織再編税制との整合性及び離脱時の株式譲渡損と離脱後の資産の譲渡損を二重に控除することを回避する観点から以下の方向で検討してはどうか。

項目	検討の方向性		考え方
含み損益の利用制限等(一定期間) 欠損金の一部切り捨て等	支配関係が5年以内であり、かつ、共同事業性がない場合	<ul style="list-style-type: none"> ● 加入後の欠損金について、損益通算の対象外とした上で、SRLYルールを適用。(※) ● 支配関係前から有する資産の、加入後の実現損の損金不算入 ● 支配関係前から有する資産の、加入後の実現益について、損益通算の対象外とし、投資簿価修正の対象外とする。 <hr/> <ul style="list-style-type: none"> ● 支配関係前に生じた欠損金は切り捨てることとする。 ● 支配関係前から有する資産の、加入前の実現損から成る欠損金は切り捨てることとする。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 構造的に損失(償却費等)が発生する事業を行う法人を利用した恣意的な税負担の調整を防止 ● 組織再編税制との整合性がとれた見直し ● 含み損益を利用した恣意的な税負担の調整を防止
離脱時の時価評価等	<ul style="list-style-type: none"> ● グループから離脱する法人が、その行う事業について継続の見込みがないなどの場合に、離脱法人の資産について時価評価することとし、その評価損益を投資簿価修正の対象とする。(※) 		<ul style="list-style-type: none"> ● 組織再編税制との整合性がとれた見直し ● 離脱時の株式譲渡損と離脱後の資産の譲渡損を二重に控除することを回避

※ 具体的な適用要件については、公平・公正な税負担の観点から今後検討する必要。

事務負担の軽減を図る観点からの簡素化（グループ調整計算）

グループ調整計算の見直しに当たっては、各個別制度ごとに、調整計算をやめることによる事務負担の軽減効果と、企業経営の実態や制度趣旨・目的、濫用可能性等を勘案した調整計算の必要性等を比較衡量の上、見直しの内容を検討してはどうか。

グループ調整計算の見直しに当たっての基準

- ◆ 調整計算の事務負担の軽減を図る観点
- ◆ 企業経営の実態や制度の趣旨・目的からみた調整計算を行うことの必要性
- ◆ 制度の濫用その他趣旨・目的を超えた税負担の減少可能性
 - グループ内の法人間での損益通算を認めるという制度において、分社化等により定額控除枠が増殖可能となるのは適当でないこと
 - 損益通算の枠組みがある中で、グループ内での資産や従業員等の移転により、容易に税額控除額等を増加できることを踏まえた仕組みの必要性
- ◆ その他の観点
 - 連結納税を選択していないグループ法人との公平性

次回以降の検討項目(案)

- 連結固有のグループ調整計算の個別論点
- 新制度の適用時期・経過措置
- その他

参 考

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。

- 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。

第2回専門家会合でいただいた主なご意見(簡素化関係)

- 子会社が重要な役割を果たしている、申告においても同様であり、現状に合った制度や実態に合った制度を作るという観点から、単体申告という方向に流れていくことは、今の日本の現状に合った制度を作ろうとしている方向と合っているのではないか。
- 税務調査について、多くの事務量がかかっているが、修正があった場合に原則単体申告とすることで解決されて、この議論がこのまま深化すると良い。
- 申告手続の分かりやすさ、徴税コストの合理性は、まさに公的成本というか社会的コストなので、この両者のコストが低くなるということは、よほどそういう変更した場合に違う阻害要因がない限りは、納税者の理解ということも含めた徴税コスト、そして、課税当局のコストが落ちることは非常に重要な点。この方向性というのは理にかなっている。
- 検討の方向性として納税単位を個別申告方式にすることについては基本的に賛成。
- 個別申告方式にする理由が単に簡素化というだけではなくて、日本の場合には所得課税の地方税があるし、加えて法人所得に連動するような消費税もあるので、できるだけ周辺の税目との関係から見ても、個社単位というか個別申告方式にする方が望ましいのではないか。
- 日本はアメリカ型とは違う形で企業グループができ上がって定着して、それが有効に活用されているのであれば、日本の実態に合った、損益通算を主体とする新しい制度を作るという方向性は正しいし、各法人を納税単位とする個別申告方式も支持できる。