

説 明 資 料

〔連結納税制度について〕

平成 30 年 11 月 7 日 (水)

財 務 省

目 次

・ 「連結納税制度に関する専門家会合」の設置	3
・ 総会でいただいた主なご意見	4
・ 検討に当たっての視点	8

(参考)

・ 連結納税制度の概要	10
・ 連結納税制度の基本的考え方(平成13年10月 法人課税小委員会)	12
・ 連結納税制度と組織再編税制	20
・ 連結納税制度と連結財務諸表制度	21
・ アメリカの連結納税制度	22
・ イギリスのグループ・リリーフ制度	24
・ ドイツの機関会社(オルガンシャフト)制度	26
・ フランスの連結納税制度	28

「連結納税制度に関する専門家会合」の設置（第19回総会における了解事項）

我が国企業のグループ経営の実態に即した連結納税制度のあり方について、引き続き議論を行っていく必要がある。

連結納税の対象となる「完全支配関係にある企業グループ」といっても、経営形態はさまざまであるし、現状、分権的な意思決定の実態も多く見受けられ、親法人への情報や意思決定の集約を想定していた、平成14年の創設当初の制度設計にそぐわない部分も出てきているのではないかな。もう少し制度を簡素化するなどの視点から検討を行っていく必要があるのではないかな。

連結納税制度がよりよい形に見直されることは、日本の企業グループが、より一層、国際競争力を発揮できるようになることにつながるのではないかな。

同時に、企業の事務負担の観点から、実際の企業の税務申告の実務も考慮して検討する必要。租税回避の防止といった観点からの検討も必要。

少数株主の問題など、大きな問題になり議論が錯綜する可能性もあることから、現行の「完全支配関係にある支配グループ」を前提としながら検討していくことが必要なのではないかな。

技術的・専門的な論点が多岐にわたるテーマなので、まず、租税・経済の専門家、経済界・実務家の方々に専門家会合を開催し、外部の方の御意見も聞きながら議論の素材を前もって整理してはどうか。

総会でいただいた主なご意見①

(総論)

- 例えばある一部門を独立・分社化したような場合、独立の前後で大きな差異があっては困るし、実態的には100%子会社であれば一つであるべき。このため、連結納税制度というのは基本的な枠組みは絶対に維持すべき。
- 連結納税制度は、企業グループの一体的な経営とか、あるいは合併その他、企業の再編に大変効果をもたらしたと言える。
- 企業の戦略的な経営を進めていく上で、連結納税制度の使い勝手をよくして、さらに企業の稼ぐ力をどう強化していくかは大変重要。税制面で稼ぐ力をサポートするようなあり方をどうやって制度設計していくか。
- 単に簡素というだけではなくて、質的に、より我が国企業が国際競争力を持つような形で存在できるような土台を提供するような制度をぜひつくり出していきたい。
- 世界経済のグローバル化・サプライチェーンの拡大といった状況の中で連結納税制度を導入したというのは非常に意義があった。今回、この時期にもう一度というのは非常に重要。

(実態把握)

- 損益の通算ができるというのは連結納税制度の大きなメリットではあるが、すべての連結法人が必要とする制度ではないかもしれない。連結納税をやっていいはずの企業のどれくらいが実はやっていないのか、どういう経営状況の企業が連結納税を選択しているのか、実態を調べないと、ボトルネックがよくわからない。
- もう少しどういう背景があるのか、実態をしっかりと調べて、その実態を踏まえた上で、何が足りないのか、どういうことが求められているのか、検討すべき。簡素化というのが大きなキーワードとして今出ている。実際、企業の方がどういう面で不便を感じていて、連結納税を採用しないのか。その辺をもう少し実態を知りたい。
- 意思決定していれば、情報は集まっているのだろうけれども、意思決定をしていないからといって情報が集まらないとか、情報が集まるのにコストがかからないとは必ずしもならない。実態はどうなっているのか。

総会でいただいた主なご意見②

(簡素化)

- ある子会社で税務調査があり、修正とか更正が発生したような場合は、一つの単体の子会社だけではなく、親会社を含めたグループ全体に納税額が生じるので、非常な労力とコストがかかる。修正申告の場合も、当初申告と同じような再計算をしなければならない。更正の場合にも、6カ月間ぐらいその決定にかかると聞いている。スピーディーな解決策が望まれる。
- 税務執行面での簡素化として、書類を少なくする、計算を間違えたときにはほかの会社に影響しないようにするなどがあるが、寄附金や交際費、中小特例などの租特の適用など、法人税の周辺部分にある制度が連結納税を面倒くさくしているのであれば、制度の簡素化も進めていい。
- 親会社に情報が集約されていて親会社から納税されるということを想定した連結納税制度というものと、必ずしもそうではないという企業経営の実態と、どう整合性を持たせるか。財務上の情報を集約している子会社から納税するという手続上の便宜を図るということもあっていいかもしれない。連結している対象の中のどこかから納税をしてもらうという形、ないしは書類を提出してもらうという形をとるというのも一つの方策。
- 事務負担の問題は連結納税制度を変えることによってのみしか改善されないのか。もしくは、納税の手続を電子化したり、システム化することによって手続のコストが下がる。あとは、地方税と国税の話もあるけれども、地方税と国税の手続を統一化する、電子化によって簡素化すれば解決することなのか。
- 連結納税以前の問題として、連結決算をしなければいけないというのも企業グループ内で煩雑な作業が必要になっていて、企業会計と税務会計の違いでもう一段煩雑になる。
- 税法上、連結の並行規定というのが随分置かれている。そういうところも簡素化できたらよい。

総会でいただいた主なご意見③

(中立性・公平性)

- グループ法人税制ができて、それまでは連結しか認められなかったような内部取引の損益の繰り延べと
いったことがグループであれば自動的に認められるということになった。組織再編税制が随分広がってきて
いる。そうすると、合併するのと連結するのとどう違うのかというところの並行論みたいなものを議論しておく
必要がある。
- 産業構造がどんどん変わってきたとき、さまざまな再編を行っていくとき、ある会社の事業を一つ買収したとき、連結納税は初めはいろいろと大変で、間違いが起こったり、修正する。移行期とか、いろいろなときに起こったものに関して配慮する緩和策はないか。
制度を変えていくにあたり、移行期にどうしても少し割り切らないといけないところが出るときは、エンカレッジするためにも、特に再編や競争力を高めていくために行っている形での分社化といったものをずっと維持しやすい形で、少なくともネガティブなサイドが出ないように移行措置を考えていただきたい。
新しく連結納税を始めよう、連結納税に入ろうという企業がいるときは、繰越欠損金の問題とか、特に連結納税の欠損金の部分の切り捨ての問題とか、時価評価に関する問題をもう少しエンカレッジできるようにして
いただきたい。
産業構造が大きく変わるときは、ある程度損益通算メリットを犠牲にしても、60対40とか、そういう会社をつくって、将来何年かたてばプラスが出てくだろうということも行ったりする。企業の経営判断でやっていくわけだが、できる限りそういうものが公平感のある形で、いろいろな形で適用できるようにしていただきたい。
- 原則的には、例えば繰越欠損金の利用範囲の制限がさらに強化されることなく、現在と同じような形で繰越欠損金等も使用されるというようなことの細かい配分を含めて、抜本的な改正が必要ではないか。

総会でいただいた主なご意見④

(その他)

- 連結財務諸表の要件というのは、実質支配、原則は50%ということで見ている。もし連結納税制度にこの考えを入れてしまうと、少数株主の問題とか、その利益規定の問題とか、相当にややこしい問題が出てくるので、今回はそういうことはやめておいたほうがいい。
- 地方法人住民税は単体納税になっているので、連結をスムーズにやるならば、地方税との関係も目配りいただきたい。

検討に当たっての視点

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角で検討を行う。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。

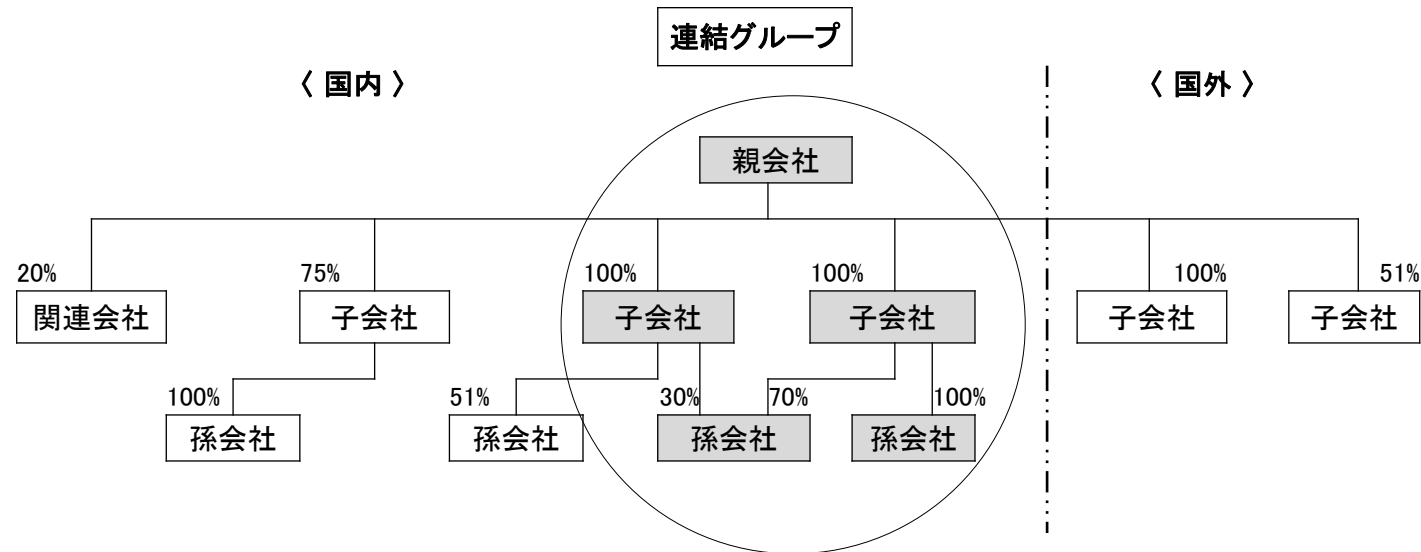
参 考

連結納税制度の概要

14年度改正で創設

(1)適用対象

- 親会社と、それが直接又は間接に100%の株式を保有するすべての子会社(外国法人を除く)
- 選択制(一旦選択した場合は、原則として継続して適用)



(2)申告・納付

- 親会社が法人税の申告・納付(子会社は連帯納付責任を負い、個別帰属額等を提出)

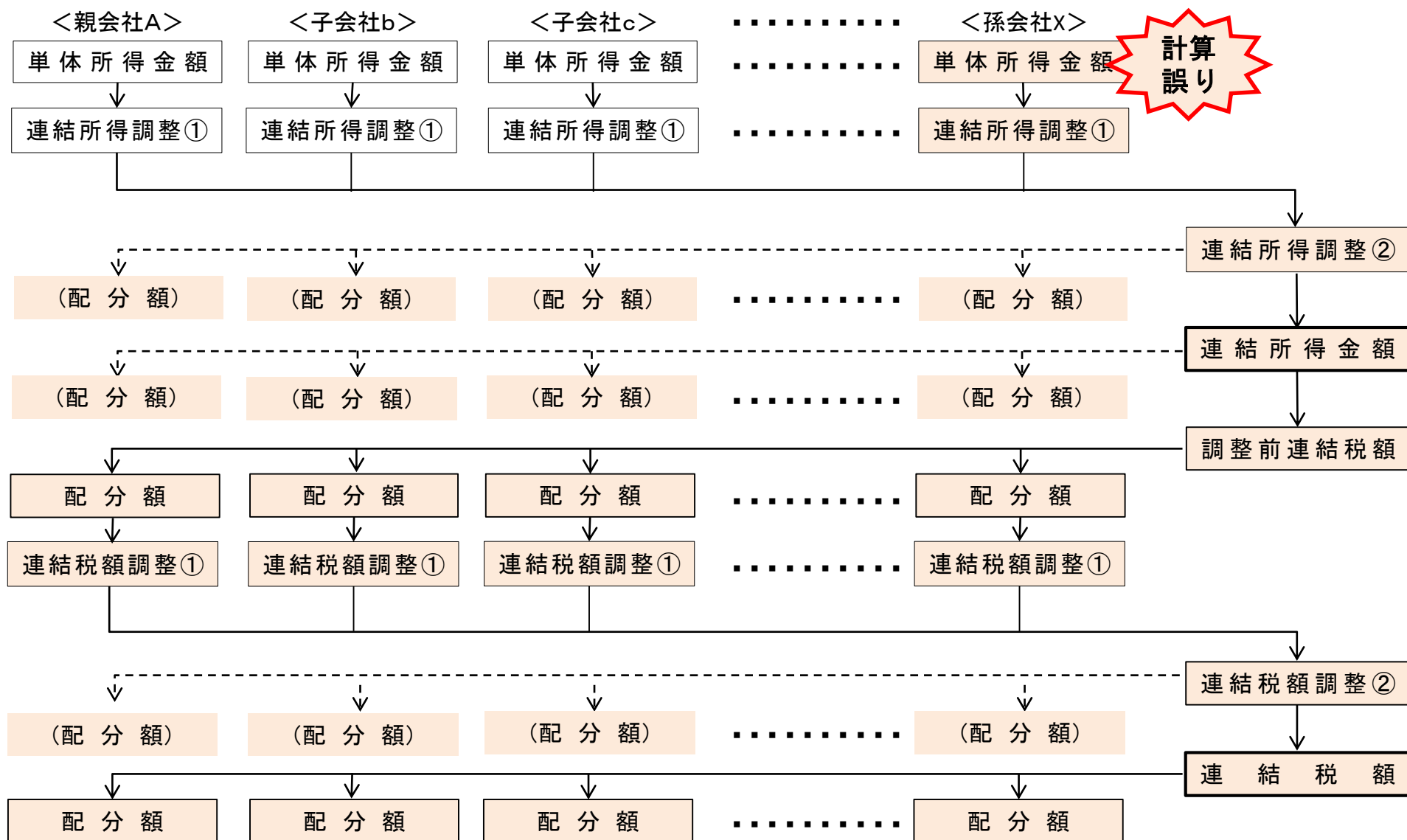
(3)所得、税額の計算

- 連結グループ内の各法人の所得金額に所要の調整を行った連結所得金額に税率を乗じ、さらに必要な調整を行い連結税額を算出
- 税率は、23.2%

(4)時価評価 課税・欠損 金の制限

- 連結納税の開始又は連結グループへの加入時に、原則として、開始時の子法人及び加入法人の資産を時価評価
- 開始・加入前に生じた子法人の欠損金は、原則、切捨て
- 一定の子法人については、時価評価課税及び欠損金切捨ての対象外

(参考)連結グループ内で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。

平成13年10月9日

税制調査会

法人課税小委員会

連結納税制度の基本的考え方

一 基本的な考え方

1. 連結納税制度の意義

- (1) 連結納税制度は、企業グループの一体性に着目し、企業グループ内の個々の法人の所得と欠損を通算して所得を計算するなど、企業グループをあたかも一つの法人であるかのように捉えて法人税を課税する仕組みである。
- (2) このような連結納税制度の意義は、企業の事業部門が100%子会社として分社化された企業グループやいわゆる純粹持株会社に所有される企業グループのように、一体性をもって経営され実質的に一つの法人とみることができる実態を持つ企業グループについては、個々の法人を納税単位として課税するよりも、グループ全体を一つの納税単位として課税するほうが、その実態に即した適正な課税が実現されることにある。

また、近年、企業グループの一体的経営の急速な進展や企業組織の柔軟な再編成を可能とするための独占禁止法や商法の改正が行われる中であって、連結納税制度の創設は、結果として、企業の組織再編成を促進し、わが国企業の国際競争力の維持、強化と経済の構造改革に資することになるものと考えられる。
- (3) 他方、連結納税制度の創設は、法人格を有する個々の法人を納税単位としているわが国の法人税の課税体系の中に、企業グループを一つの納税単位とする新たな課税体系を創設するものであり、この二つの課税体系の間の整合性を確保しつつ適正、公平な課税を実現することが重要である。
- (4) 諸外国の連結納税制度は、グループ各社の所得と欠損を通算して得られた所得に対して課税を行うこと、グループ内の法人間の一定の取引から生ずる損益の計上の繰延べを行うこと等の点で共通性が見られるが、実際の仕組みを見ると、基礎となっている単体法人に対する課税制度の違いや連結納税制度が採用された歴史的経緯等からそれぞれ異なったものとなっており、連結財務諸表制度のような統一性は見られない。わが国においても、わが国の単体法人に対する課税制度と整合性があり、かつ、わが国の企業・経済の実態等に合致した連結納税制度を構築する必要がある。

- (5) なお、連結財務諸表制度も連結納税制度も、個々の会社という法的主体を超えて、資本等の関連性を有する企業グループを、その一体性に着目して一つの単位として認識することが合理的であり実態に即しているとする点では共通している。

しかし、連結財務諸表制度は、企業グループの財政状態や経営成績を投資家や債権者に開示することを目的とするのに対し、連結納税制度は企業グループの税負担能力を測定し、適正、公平な課税を実現することを目的としている。したがって、連結納税制度の対象範囲、適用要件、連結所得の計算などその仕組みは、連結財務諸表制度とは異なる別個の制度として構築する必要がある。

2. 連結納税制度の基本構造

- (1) 連結納税制度の対象となる企業グループとは、その実質において単一の法人とみなしうる一体性を持ったもの、すなわち、経営が一の法人に支配されるとともに利益がその一の法人に帰属する完全に一体と認められる企業グループとすべきであり、親会社とその親会社に発行済株式の全部を直接又は間接に保有される子会社（100%子会社）をその対象範囲とすることが適当である。また、子会社の少数株主が子会社の欠損金の繰越控除のメリットを享受できないという問題や制度が過度に複雑化するという問題が生ずることを避けるためにも、対象子会社の範囲を100%子会社とすることが適当である。

さらに、このように企業グループの一体性に着目して制度を構築する以上、100%子会社はすべて連結納税制度の対象とすべきであり、また、一旦連結納税制度を選択した場合には、継続して適用することを基本とすべきである。100%子会社の中から連結対象を任意に選択したり、連結納税制度の取止めが自由にできるような仕組みは、恣意的な租税回避につながるおそれがあり、適当でない。

- (2) しかしながら、このように一体性を持つ企業グループといっても、組織的に統合された単一の法人とは異なり、法的には独立した権利義務の主体である個々の法人が株式保有関係を通じて親会社の支配下に統合されたものに過ぎず、株式の取得・譲渡等を通じて企業グループへの加入や企業グループからの離脱が行われる流動的な存在である。

したがって、連結納税制度において企業グループをあたかも一つの法人のように課税するとしても、一方で企業グループを構成する個々の法人が独立した法人格を持ち、納税単位となる企業グループの構成メンバーについて加入・離脱が生ずるといった流動性、不安定性を十分考慮に入れて、適正、公平な課税が実現されるような仕組みを構築する必要がある。

このためには、連結納税制度の開始や取止め、連結グループへの加入、連結グループからの離脱が生じた場合には、単体で事業活動を行って稼得した所得に対しては単体法人を納税単位として課税を完結し、グループで事業活動を行って稼得した所得に対してはそのグループを納税単位として課税を完結することを基本として制度を構築する必要がある。

- (3) 一般に、税制は簡素を旨とすべきであり、この点については連結納税制度も例外ではないが、納税者にとって透明性の高い制度とすることにより、税負担に関する予見可能性と法的安定性を保証するため明確な規定を設ける必要があり、ある程度複雑になることはやむを得ないと考えられる。

また、諸外国における経験を踏まえ、企業行動が国際化し複雑化する中で租税回避行為を防止するとともに、適正かつ円滑な税務執行を確保できる連結納税制度を構築する必要がある。特に、租税回避行為の防止については、連結グループ内の各法人において適正な所得金額や税額の計算を行うための仕組みとともに、包括的な租税回避行為の防止規定を設ける必要がある。

3. 税収減への対応

連結納税制度は企業グループ各社の所得と欠損の通算等を行うことから、その創設により税収の減少が生ずる。しかしながら、税制本来の役割は公共サービスの恒久的な財源を確保することであるから、新たな制度の創設にあたっては、財政に与える影響を十分踏まえて行われなければならない。わが国の現下の厳しい財政事情を考慮すれば、連結納税制度の創設により生ずる税収の減少に対してはこれを補填するための増収措置を講ずる必要がある。

二 基本的な仕組み

1. 適用法人

- (1) 連結納税制度の適用法人は、内国法人である親会社と、その親会社に発行済株式の全部を直接又は間接に保有されるすべての内国法人(100%子会社)とすることが適當である。

なお、ストックオプションにより取得した株式及び従業員持株会の株式のうち、一定のものについては、上記の持分割合の判定から除外すべきである。

- (2) 親会社又は子会社となる法人は、その全ての所得が課税対象となり、常に納税義務者となる法人とすることが適当であると考えられることから、親会社となる法人は普通法人と協同組合等に、その子会社となる法人は普通法人に限るべきである。

2. 適用方法

- (1) 連結納税制度の適用を受けようとするときは、税務当局の承認を受けることとすることが適当である。
- (2) 連結納税制度の適用の取止めは、やむを得ない事由がある場合に限るものとし、税務当局の承認を受けることとすることが適当である。

3. 納税主体

- (1) 親会社が連結所得に対する法人税の申告及び納付を行うことが適当である。
- (2) 各子会社は、親会社の連結所得に対する法人税について連帯納付責任があるものとすることが適当である。
- (3) 各子会社は、連結所得の個別帰属額等を記載した書類を税務署に提出することが適当である。

4. 事業年度

適用法人の事業年度は、親会社の事業年度に統一する必要がある。

5. 連結所得金額及び連結税額の計算

(1) 連結所得金額及び連結税額の計算の基本的な仕組み

- ① 連結所得金額は、連結グループ内の各法人の所得金額を基礎とし、これに所要の調整を加えた上で、連結グループを一体として計算する必要がある。
- ② 連結税額は、連結所得金額に税率を乗じた金額から各種の税額控除を行って計算することが適当である。
- ③ 連結所得金額及び連結税額の計算の過程において所要の調整を行うときのその調整金額は、連結グループ内の各法人に合理的な基準により配分する必要がある。

- ④ 連結税額については、連結グループ内の各法人の納付税額又は還付税額として計算される金額を基にして配分することが適当である。

(2) 連結グループ内の法人間の取引

- ① 連結グループ内の法人間の資産等の取引についても、時価により行うものとする。
- ② 連結グループ内の法人間で、相当程度の譲渡損益の計上が想定される資産(固定資産、土地等、金銭債権、有価証券及び繰延資産とし、その帳簿価額が一定額に満たないものを除く。)についてその移転を行ったことにより生ずる譲渡損益は、その資産の連結グループ外への移転、連結グループ内での費用化等の時まで資産の移転を行った法人において計上を繰り延べることが適当である。

なお、減価償却資産、有価証券及び繰延資産に係る繰り延べられた譲渡損益については、簡便法により計上を行うことができるものとするが適当である。

- ③ 適正な課税を確保し租税回避行為を防止するために、連結グループ内の法人間の寄附金は、その全額を損金不算入とすることが必要である。

(3) 利益・損失の二重計上の防止

子会社の株式の譲渡が行われた場合には、その子会社の所得や欠損について重複した課税や控除が行われることのないように、その譲渡の時ににおいて、その子会社の株式の帳簿価額の修正又は譲渡損益の額の修正を行うべきである。

(4) 連結欠損金額

- ① 連結欠損金額は、5年間で繰越控除することが適当である。
- ② 連結グループで事業活動を行って稼得した所得から過去に単体で事業活動を行って生じた欠損金額を繰越控除することは適当でないと考えられることなどから、連結納税制度の適用開始前に生じた欠損金額及び連結グループ加入前に生じた欠損金額をその連結グループで繰越控除することは適当でないが、その法人が親会社や長期にわたって100%子会社となっている法人である場合や適格合併により被合併法人の子会社等が加入した場合など一定の場合については、連結納税制度の下でその法人に帰属することとなる所得金額を限度として繰越控除することが考えられる。なお、この繰越控除を行う場合に、親会社については、この限度を設けないことが考えられる。

- ③ 連結欠損金額についても連結納税制度においてのみ繰越控除するのが適当であると考えられるが、連結納税制度の適用を取り止める場合又は連結グループから離脱する場合には、連結欠損金額を適用法人又は離脱する子会社に引き継ぐことが考えられる。
- ④ なお、連結納税制度の創設に伴う税収減への対応を図るときには、連結納税制度の適用開始前に生じた欠損金額及び連結グループ加入前の欠損金額について繰越控除をしないことが考えられる。

(5) 税率

連結所得金額に対する税率は、普通法人の税率と同様とすることが適当である。

なお、連結納税制度の創設に伴う税収減への対応を図る場合には、付加的に一定の税率を上乗せすることが考えられる。

6. 申告納付期限

- (1) 連結税額の申告納付は、連結事業年度終了の日の翌日から2月以内に行うことが適当である。
- (2) 連結申告書作成の負担を考慮し、2月の申告期限延長の特例制度を設けることが必要である。

7. 連結グループへの加入・連結グループからの離脱

(1) 加入

- ① 連結グループに加入する法人(以下「加入法人」という。)について、連結グループへの加入前後でみなし事業年度を設け、加入前の期間については単体納税制度又は他の連結グループの連結納税制度の下で申告納付を行い、加入後の期間については連結納税制度の下で申告納付を行う必要がある。
- ② 加入法人の決算日及びその加入の日が親会社の決算日と近接している場合には、加入法人について、みなし事業年度の特例を設けることが適当である。

- ③ 単体で事業活動を行って稼得した所得に対しては単体法人を納税単位として課税を行い、グループで事業活動を行って稼得した所得に対してはそのグループを納税単位として課税を行うのが適当であると考えられることから、連結グループへの加入に際しては、加入法人の資産の評価益・評価損の計上を行う必要がある。評価益・評価損の計上を行う資産は、固定資産、土地等、金銭債権、有価証券及び繰延資産とし、その帳簿価額が一定額以上のものに限ることが適当である。
- ④ ただし、連結グループへの加入があったとしても、適格合併の場合など恣意的な操作の余地なく法人のすべての株式を取得する場合があること、法人に過大な事務負担を生じさせること等から、適格合併により被合併法人の子会社等が加入した場合など一定の場合については、資産の評価益・評価損の計上を行わないこととすることが適当である。
- ⑤ なお、連結納税制度の適用開始に際しても、適用法人の資産の評価益・評価損の取扱いについては、親会社及び長期にわたって100%子会社となっている法人を対象から除くほか、基本的には、連結グループへの加入の場合の取扱いと同様とする必要がある。

(2) 離脱

- ① 連結グループから離脱する子会社(以下「離脱子会社」という。)について、その離脱前後でみなし事業年度を設け、離脱前の期間については連結納税制度の下でその離脱の日から2月以内に申告納付を行い、離脱後の期間については単体納税制度又は他の連結グループの連結納税制度の下で申告納付を行う必要がある。
- ② 離脱子会社の決算日及びその離脱の日が親会社の決算日と近接している場合には、離脱子会社について、みなし事業年度の特例を設けることが適当である。

三 各個別制度における取扱い

受取配当、減価償却、寄附金、圧縮記帳、貸倒引当金、交際費、外国税額控除、特別税額控除等の各個別制度については、連結グループを一体として要件の判定や計算等を行うことを基本としつつ、制度の趣旨や技術的な問題点の検討も踏まえて、適切な仕組みとすることが適当である。(別紙参照)

四 租税回避行為の防止

1. 連結グループに加入する法人の加入前に生じた欠損金、含み損益を利用した租税回避行為等を防止するための措置を講ずる必要がある。
2. 連結納税制度に関しては、多様な租税回避行為が想定されることから、包括的な租税回避行為を防止するための規定を創設すべきである。

五 税収減への対応

連結納税制度の創設に伴う税収減への対応として、連結所得に対する法人税率の付加的な上乗せ、連結納税制度の適用開始前に生じた欠損金額及び連結グループ加入前に生じた欠損金額の繰越控除の否認等の措置を講ずることが考えられるとともに、租税特別措置をはじめとして法人税制全般について見直しを行う必要がある。

六 その他

質問検査権、罰則、徴収の所轄庁等について所要の整備を行う必要がある。

七 地方税

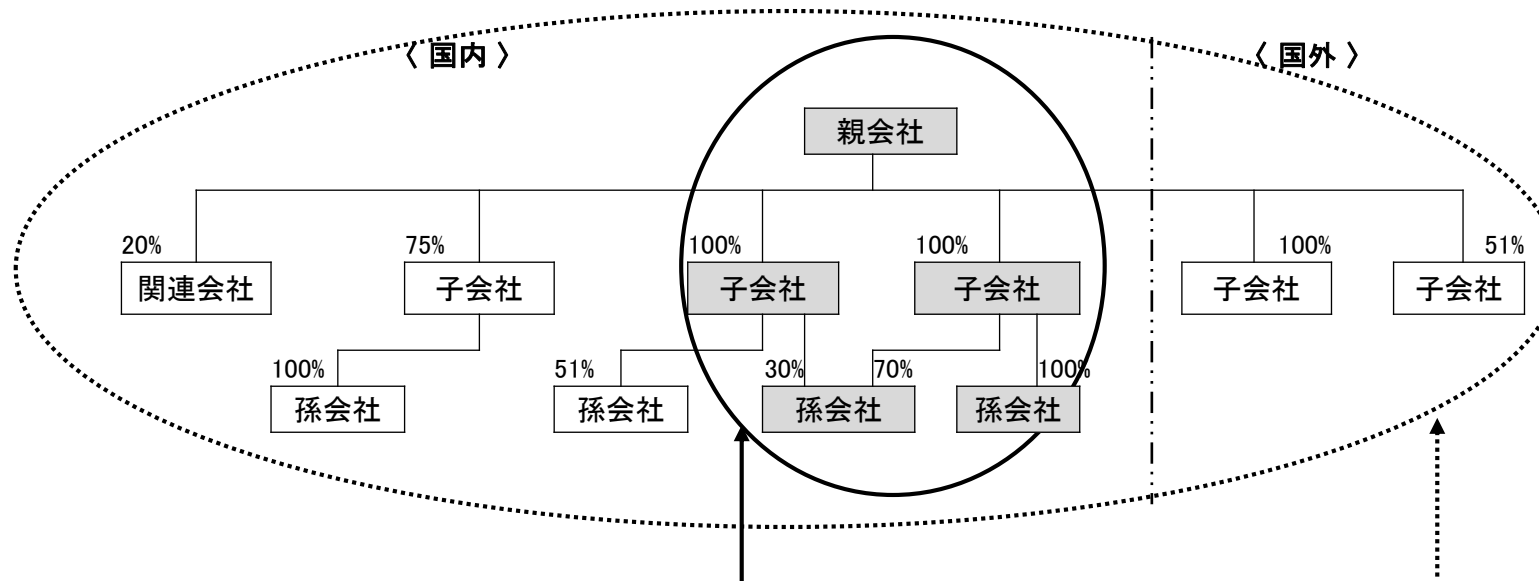
法人事業税及び法人住民税については、地域における受益と負担との関係等に配慮し、単体法人を納税単位とするとともに、納税者及び課税庁双方の事務負担も十分考慮に入れ、基本的には、法人税の連結所得金額及び連結税額の計算過程において連結グループ内の各法人に配分される所得金額又は税額を基にして課税標準を算定する仕組みとすることが適当である。

(別紙省略)

連結納税制度と組織再編税制

	連結納税制度	組織再編税制
加入時・再編時	連結納税制度加入時に、原則、親法人を除くすべての子法人について、その資産※は時価評価課税。 連結加入前の単体時の欠損金は持ち込めない。 ただし、長期保有子法人等※※は、時価評価の対象外とされ、加入前の欠損金は持ち込み可能。 ※ 帳簿価額が1,000万円に満たないもの、含み損益が資本金等の額の2分の1又は1,000万円のいずれか少ない金額に満たないもの等を除く。 ※※ 連結グループ内の法人により設立された法人、適格株式交換等に係る完全子法人、適格合併等により加入した子法人で被合併法人等の長期保有子法人、単元未満株式の買い取り等により加入した子法人	組織再編成による資産等の移転は、原則、譲渡損益課税。 ただし、適格要件を満たす場合は、譲渡損益の課税繰延べ。 支配関係5年以内でみなし共同事業要件を満たさない適格合併等の場合には、欠損金の引継制限※及び合併法人側の繰越欠損金の切捨てあり。 ※ 支配関係事業年度以後の繰越欠損金（最後に支配関係があることとなった日前から有する資産の支配関係事業年度以後の譲渡等による欠損により生じた繰越欠損金を除く）のみ利用可能
損益通算・繰越欠損金	連結法人間で損益通算可能。 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制限なく控除可能。 含み損の利用に制限なし。	支配関係5年以内でみなし共同事業要件を満たさない適格合併等の場合には、引継資産及び再編時保有資産※の含み損の実現分について損金不算入制度あり。 ※ 帳簿価額が1,000万円に満たないもの等を除く。

連結納税制度と連結財務諸表制度（イメージ）



	連結納税制度	連結財務諸表制度
制度の趣旨	企業グループの税負担能力を測定し、適正、公平な課税を実現することを目的とするもの	企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を投資家や債権者等に総合的に報告するために作成するもの
対 象	法人一般（選択適用）	有価証券報告書を提出する大会社（強制適用） その他の法人（任意適用）
連結子会社の範囲	法人により、直接又は間接に100%支配されている会社（外国法人を除く）	・議決権割合50%超を所有されている会社 ・所有されている議決権割合が40%以上50%以下で、意思決定機関が支配されていると認められる要件を満たす会社 ・所有されている議決権割合が20%以上で、財務及び営業又は事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができる会社 等 ※ 連結することにより利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれのある会社等は除外。重要性の乏しい子会社は除外可能。

アメリカの連結納税制度＜連結納税申告制度＞①

未定稿

連結グループに属する各々の法人によって通常どおり計算された個別の課税所得に、連結上必要な修正及び調整を加えることで間接的に導かれる連結法人税額を親法人が申告・納税する制度

沿革と導入年	1917年 超過利潤税について強制の連結制度導入 第一次世界大戦の戦費調達として超過利潤税が規定されていたが、累進税率を適用していたため、会社分割等による租税回避が発生。そのような租税回避行為を防止するために制度が導入 1918年 法人所得税について強制連結導入 法人所得税において、課税所得に応じて複数の税率が適用されたこと等を背景に、連結申告が脱税の防止に役立つこと、実際にひとつの事業単位をなしているものを一つの事業単位として課税することが当局及び企業の双方にとって、健全、公平かつ利便性が高い 1921年 法人所得税について強制から選択制へ 1932年 連結付加税を導入 1934年 鉄道会社を除き連結納税制度廃止 1942年 法人所得税の連結制度(選択制、付加税2%)が復活 1954年 連結法人の範囲拡大(持株要件95%→80%) 1964年 連結付加税が免除 その後も累次の制度改正を経て現行制度へ
制度の目的	- 累進税率を会社分割等により回避することを防止するために導入 (法人所得税について)実際に一つの事業単位として活動するものを一つの事業単位として課税することは、企業、当局双方にとって健全、公平かつ利便性が高い
対象グループと適用法人	- 親法人: 関係企業グループ内の1社以上の法人の議決権及び株価総額の80%以上を直接保有している法人 - 子法人: 各子会社の議決権及び株価総額の80%以上が、関連企業グループ内の1社以上の法人により直接保有されている法人 ※適用対象から除外: 非課税組織、保険会社、外国法人(隣接国の一部の法人を除く)、規制投資会社、不動産投資信託、S法人等
任意・強制 取りやめ	- グループを構成するすべての法人の同意を条件に、個別納税申告に代えて、連結納税申告を選択可能 - 連結納税申告選択後の取りやめは、特別の事情があるとしてIRS長官の承認を受けた場合を除き、不可
申告方式 連帯納税義務	- 連結親法人が連結納税申告書を提出し、連結法人税額を納付。子法人の申告書提出は不要 - 連結税額はグループの各法人に配分される。各法人は個々に納税義務を負う

- **対象となる損益：**
 - ・ 事業年度におけるそれぞれの法人の所得の金額を計算し、必要な修正および調整を加えた上でグループ全体の課税所得とする
 - ・ 必要な調整は、内部取引の損益繰り延べ、欠損金控除の調整等
- **グループ加入前の損失：**
 - ・ 連結子法人のグループ加入前欠損金について、連結納税申告における繰越控除対象金額は、その子会社の連結申告年度における課税所得に制限（SRLY (Separate Return Limitation Year) 原則）
 - ・ 連結子法人がグループ加入前に有していた資産の含み損は、加入後に実現した際はSRLY原則を適用
- **振替可能な期間：**
 - ・ 事業年度は統一されている。連結後の原則的な繰り越し及び繰り戻し期間は、一般法人と同様

① 連結グループ各社の単体所得計算

A社（親法人）
単体所得

B社（子法人）
単体所得

C社（子法人）
単体所得

② 連結調整Ⅰ（単体ベースの調整）

1. 一時消去（段階④において、連結ベースで再計算を行う）→受取配当金の益金不算入、寄附金の控除 等
2. 内部取引項目の調整（連結グループ内取引に係る損益の繰り延べ等）

③ 上記の②で修正された連結グループ各社の単体所得を合算

各社の連結用単体所得を合算 ＜A社＋B社＋C社＞

④ 連結調整Ⅱ（連結ベースの調整）

1. 上記②の1の項目について連結ベースの再計算を行う →受取配当金の益金不算入、寄附金の控除 等
2. 連結ベースでの繰越欠損金控除

⑤ 連結課税所得→連結税額

※親法人が申告、子法人の申告書提出不要

イギリスの連結納税制度＜グループ・リリーフ制度＞①

未定稿

対象となるグループ内に属する法人間において、「振替会社」の事業損失等の全部又は一部と、「請求会社」の利益との相殺を認める制度。

沿革と導入年	1953年「補助金支払制度(subvention payment)」を導入 他社の欠損金を金銭の支払いによって買い取って自社の損金に計上する制度。欠損金を売って金銭を受け取った企業は益金計上する 1967年「グループ・リリーフ制度」を補助金支払制度に代えて導入 発行済普通株式の75%以上が直接または間接的に保有されている関係にあるグループに属する任意のイギリス内国法人間で損失を授受できる制度
制度の目的	一定の期間に利益を生む経済単位に対して課税を行う。多様な収入源を持つ個人と同様に、事業の経済活動の合計に課税するという考え方。 ※1965年の法人独立課税への転換に際しての、法人所得課税強化に対する税負担の緩和措置
対象グループと適用法人	- 発行済み普通株式の75%以上が直接・間接に保有されている関係にあるグループが対象。グループ内であれば親子会社、兄弟会社等全ての会社間で適用可能 - 請求会社(事業損失を受け取る会社)は英国法人である必要(原則PE含む) - 振替会社(事業損失を渡す会社)は原則欧州経済領域(EEA)内法人でも可
任意・強制 取りやめ	- グループ会社に入れる法人や、振替を行うかどうかは任意選択 - 振替を行った場合も、継続適用義務はない
申告方式 連帯納税義務	- 法人税の申告・納付についてはグループ各社が行う。請求会社は控除金額と、どの法人が振替会社になるかを申告時に報告 - 連帯納税義務は負わない(ただし、51%以上の株式保有関係にある企業間において、選択で、共同納税することができる制度は別途存在)。 - なお、2017年4月以降、繰越欠損金移転の際には、当事者企業の一方が、他方の企業に代わって、当該移転に関する修正申告をできることとなった。

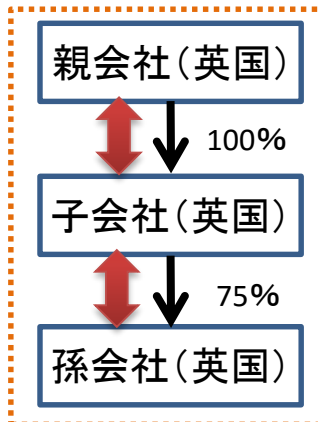
イギリスの連結納税制度＜グループ・リリーフ制度＞②

未定稿

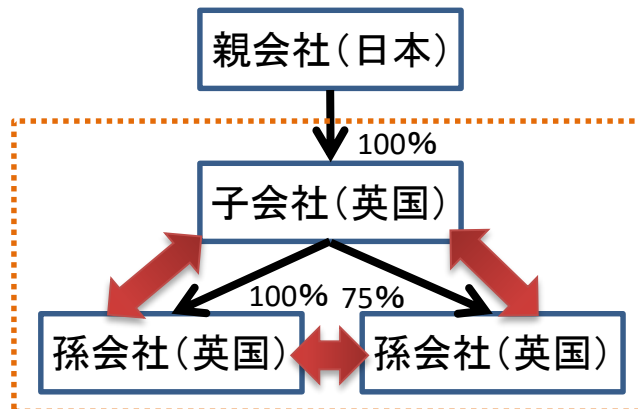
- 本制度は、直接又外国法人を介したグループにも適用されるほか(例3)、2006年4月以降は、一定条件の下、EEA(欧州経済領域)内に所在する子法人等が有する損失についても適用できることとなった(例4)
- **対象となる損失:** キャピタルロスを除く事業損失等
 - ・ 事業損失(含、減価償却費)、営業外金融(貸付関連)損失: 全額振替可能
 - ・ 適格寄付金控除額、英国での不動産損失、(投資会社の)管理費、無形固定資産から生じる非事業損失 等: 一定の制限あり
- **グループ加入前の損失:**
 - ・ グループ加入前の欠損金は、原則として、グループ加入後5年間は控除できない(5年経過後は控除可能)。
- **振替可能な期間:**
 - ・ グループ会社間での欠損金の繰り越しは可(控除額の制限が適用されるかどうかはグループ全体の総利益により判定)。グループ会社間での繰り戻しは不可(個社の繰り戻しは可)。

資本関係: → 相互に課税所得と損失の振り替え可: ↔ 英国内の課税所得と損失の振り替え可能: → グループ・リリーフの適用範囲:

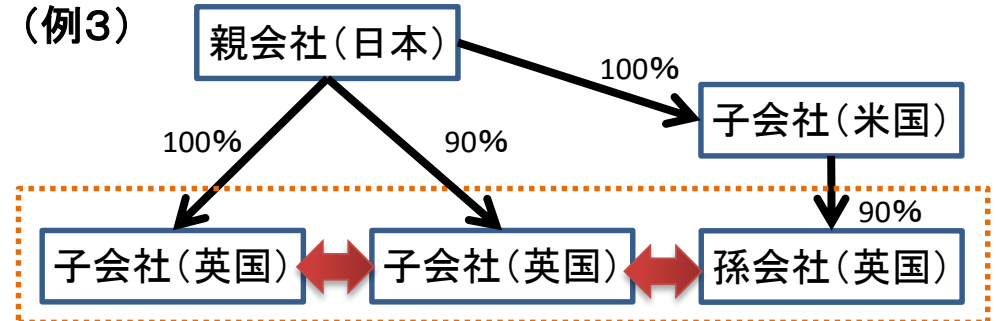
(例1)



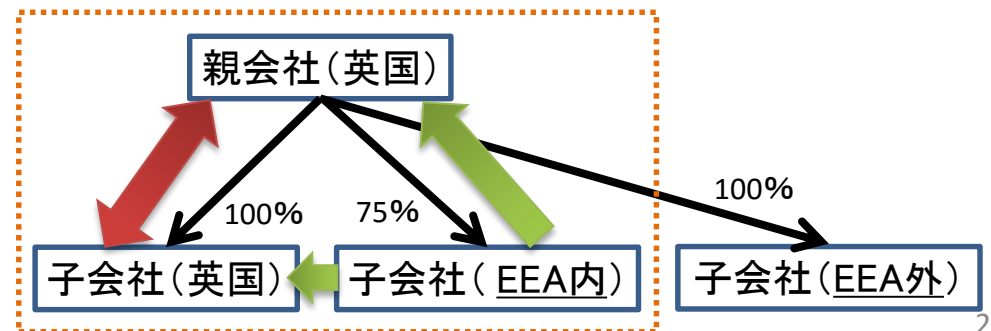
(例2)



(例3)



(例4)



ドイツの連結納税制度＜機関会社（オルガンシャフト）制度＞①

未定稿

株式法に基づく損益譲渡契約の締結を前提として、支配会社と従属会社間の損益の通算が認められる制度。

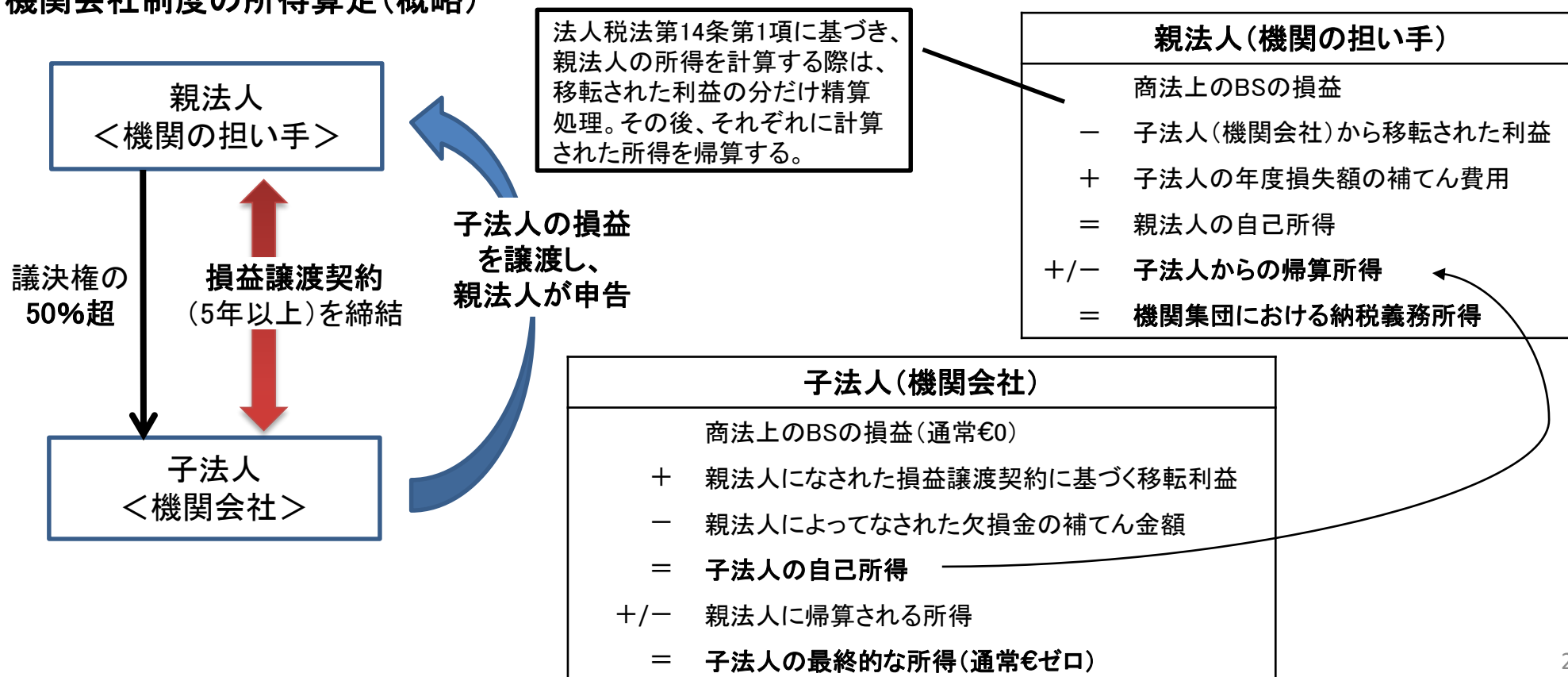
沿革と導入年	・ 明文化以前 機関会社制度の基となる機関理論は、判例で認められていた 国際租税回避を防止する目的で、プロイセン上級行政裁判所の判決において、機関理論を採用。その後、ライヒ財政裁判所に受け継がれ、1930年代に入ると、現在の要件である損益譲渡契約の原型ともいべき利益抛出協定が、判例における要件の一つに数えられた。第2次世界大戦を経て、連邦財政裁判所にも機関理論が引き継がれた ・ <u>1969年 機関理論を「法人税法等を改正する法律」において明文化</u> ・ 2001年 要件の簡素化 租税軽減法により、経済的編入（子会社が親会社の事業を経営上補完していること）、組織的編入（子会社の業務執行に親会社の意思が反映されること）の2つの要件が撤廃され、損益譲渡契約の締結と、資本的編入（50%以上の株式を保有）のみの要件となり、簡素化された ・ 2013年 適用範囲の拡大 企業税制改革法により、子会社はドイツに登記されていなくても、EU/EEAに登記され、ドイツに本社機能があれば適用されることとなった
制度の目的	・ 合併と税法上同様の効果を可能にし、税制の中立性を確保する ※明文化以前は国際租税回避の防止を目的
対象グループと適用法人	・ <u>損益譲渡契約（株式法）を5年以上の契約で結んでいる会社間（契約締結には親会社及び子会社の株主総会で75%以上の同意が必要）</u> ・ 親（支配）法人：個人、人的会社、資本会社で、ドイツ国内に本店機能所在地がある ・ 子法人：ドイツ国内に登記所在地と本店機能所在地のある資本会社（ただし、登記がEU/EEA内にあり、本店機能がドイツにある場合も可）で、親会社に議決権の<u>50%超</u>を保有されている
任意・強制 取りやめ	・ 損益譲渡契約の締結自体は任意 ・ <u>損益譲渡契約を締結した場合、必ず損益を移転する必要があり、契約は最低でも5年以上</u>
申告方式 連帯納税義務	・ <u>損益譲渡契約によって親法人に移転された子法人の損益は親法人のみが申告</u> ・ <u>ただし、子法人も損益を移転したことについて申告義務はあり、少数株主への配当等については個別の納税義務を負う（親法人、子法人ともに指定の書面を申告書に貼付し、損益譲渡額を算出、申告）</u>

ドイツの連結納税制度＜機関会社（オルガンシャフト）制度＞②

未定稿

- 対象となる損益:
 - ・ 子法人における、当該事業年度の総所得(利益と損失)を移転。ただし、子法人の少数株主に対する配当補償支払い等は除く
 - ・ グループ間取引の消去等を行わない
- グループ加入前の損失:
 - ・ 損益譲渡契約以前の欠損金については、子法人については機関会社制度に持込み不可、親法人の分については可能
- 振替可能な期間:
 - ・ 子法人の所得は、その事業年度末日が属する親法人の事業年度の所得に吸収される。子法人の欠損金についても、機関会社の申告で繰り越し、繰り戻しが可能。

機関会社制度の所得算定(概略)



フランスの連結納税制度①

未定稿

連結グループに属する各法人の所得(欠損)金額を合計し、連結グループベースで行う所得・税額調整を行った上で算出される連結所得金額及び法人税額を、連結親法人がまとめて申告・納税する制度。

沿革と導入年	1966年 現在よりも限定的な企業に適用できる連結制度を導入（導入後、数度の改正あり） 大蔵大臣の承認を要件とし、航空機産業・銀行等、40社程度の極めて限定的な大企業にしか適用を認めていなかった。要件は以下： ① 95%資本所有の国内子会社の所得の連結を認める ② 直接・間接の50%資本所有の国内外子会社の全世界所得の連結を認める 1988年 現行の連結納税制度の基礎となる制度を導入 国際競争の観点や経済状況の進展を踏まえ、上記①を承継する形とし、大蔵省の承認要件は廃止。なお、導入当初は、連結の5年継続要件と共に、その違反に厳しい罰則を設けていたため、適用対象は主に安定的な連結関係を持つ中小企業グループに限られていたが、制度定着に伴い、1992年に罰則は廃止された
制度の目的	- 幅広く連結を認める他国との競争条件を揃える - 部門制の会社と企業グループとの間で、税制の中立性を確保し、経済実態を税制に反映させる
対象グループと適用法人	- 議決権・配当権の<u>95%以上</u>が直接・間接に保有されている関係にあるグループが対象 - ただし、グループに入れる法人は、課税所得全額が法人税の課税対象となっている内国法人及び外国法人のPEである必要 - 連結親法人については、資本の95%以上を保有されていないことが条件
任意・強制 取りやめ	<u>連結グループに含めるには子法人の同意が条件</u> - 連結申告は5年間継続し、取りやめの申告をしない限りは自動更新
申告方式 連帯納税義務	<u>連結親法人が連結確定申告書を提出し、連結法人税額を納付</u> <u>連結子法人は個別所得額等の届出書を提出し、単体申告を行った場合に納付する税額を限度に、連帯納付責任を負う</u>

- 対象となる損益:
 - ・ 事業年度におけるそれぞれの法人の所得(欠損)を合算した上で、連結調整(内部損益の消去等のグループ計算を行う)し、グループ全体の課税所得を算出。
 - ・ 長期キャピタルゲイン(2年以上保有の特定の株式等のCG)は、他の所得と分離し、別途合算の上別税率で課税
- グループ加入前の損失:
 - ・ 連結グループ加入前の欠損金について、連結納税申告における繰越控除対象金額は、各親・子会社の連結申告年度における個別所得額に制限
- 振替可能な期間:
 - ・ 事業年度は統一されている。連結後の原則的な繰り越し及び繰り戻し期間は、一般法人と同様

① 連結グループ各社の単体所得計算

A社(親法人)
単体所得

B社(子法人)
単体所得

C社(子法人)
単体所得

② 連結グループ各社の単体所得を合算

各社の連結用単体所得を合算 <A社+B社+C社>

③ 連結調整 上記②で合算された所得から内部損益を消去

1. グループ内債権に関する貸倒引当金の繰戻し
2. グループ内から得た資産の減価償却に対する引当金の繰戻し
3. グループ内の債務免除による損益の除外
4. グループ内での固定資産・有価証券譲渡による損益の除外 等

④ 連結課税所得→連結税額

※親法人が申告、子法人は申告書の提出は不要だが、個別所得額等の届出書を提出

(注)特定の証券等の譲渡益について、長期保有(原則として2年以上)の場合には、他の所得とは別に合算され、分離課税の対象となる。