

平 30.10.23
総 19 - 2

説 明 資 料

〔連結納税制度について〕

平成 30 年 10 月 23 日 (火)

財 務 省

目次

| | | |
|---|------------------------|----|
| 1 | 連結納税制度の概要 | |
| ・ | 連結納税制度の概要 | 4 |
| ・ | 連結所得金額・連結税額の計算(概要) | 5 |
| ・ | 連結納税制度導入に当たっての政府税調での議論 | 6 |
| ・ | 連結納税制度に係る主な改正 | 8 |
| ・ | 連結納税制度の適用状況 | 9 |
| 2 | 連結納税制度を取り巻く状況 | |
| ・ | 企業グループ経営の現状 | 11 |
| ・ | 連結納税制度の事務負担の現状 | 14 |
| 3 | 連結納税制度に関連する税制の変化 | |
| ・ | グループ法人税制の導入 | 16 |
| ・ | 連結納税制度とグループ法人税制 | 17 |
| ・ | 組織再編税制の概要 | 18 |
| ・ | 組織再編税制の主な改正 | 20 |

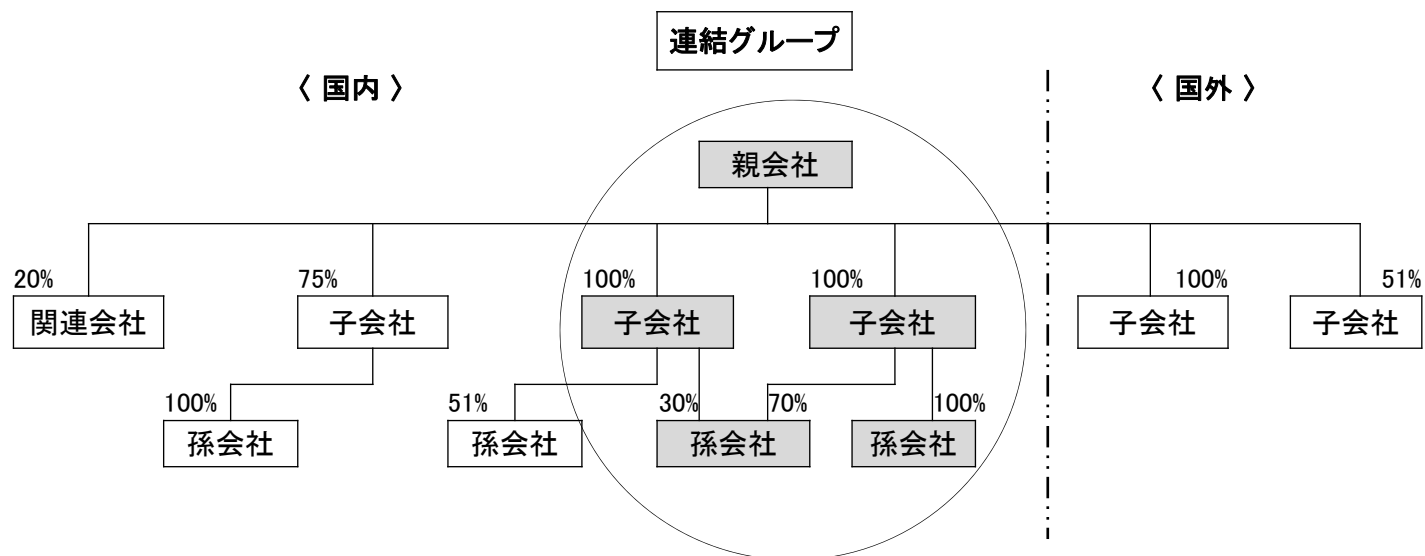
1 連結納税制度の概要

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)

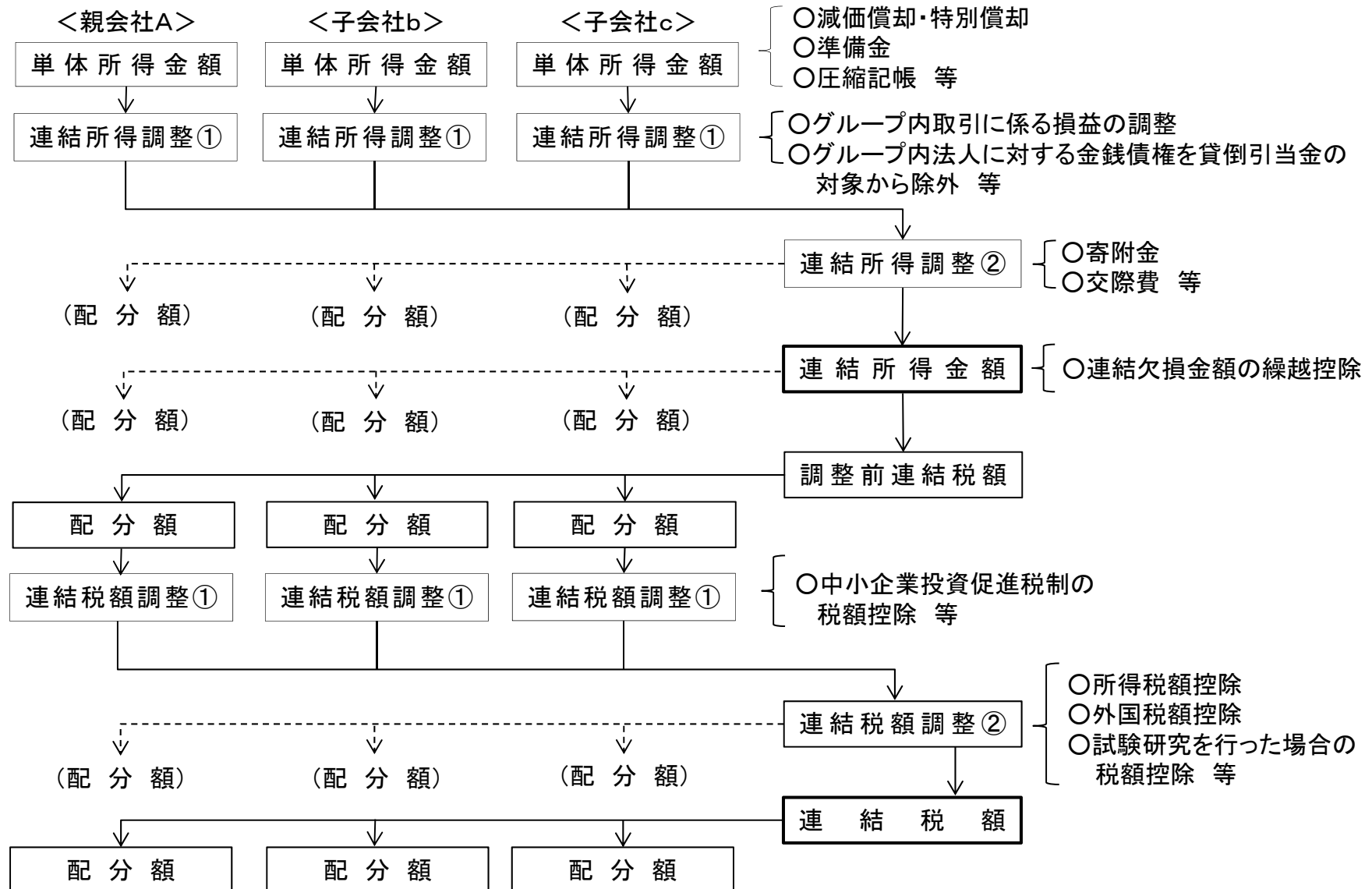
(3)所得、税額の計算

- 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

連結所得金額・連結税額の計算（概要）



連結納税制度導入に当たっての政府税調での議論①

○ 議論の背景

【企業法制】 純粋持株会社の解禁(平9)、株式交換・株式移転制度の創設(平11)、会社分割法制の創設(平13)

【企業会計】 連結財務諸表制度の抜本的見直し(平11)

12年度の税制改正
に関する答申
(平11.12.16)

最近の企業経営をみると、企業集団の一体的経営の傾向が強まっています。また、法制面でも、独占禁止法において持株会社の設立が原則として解禁されたこと、商法において会社分割法制の導入が検討されていることなどの動きが見られます。こうした中で、企業の経営環境の変化に対応する観点や国際競争力の維持・向上に資する観点、さらには企業の経営形態に対する税制の中立性を図る観点から、わが国においても、連結納税制度の導入を目指し、鋭意検討を進めることが適当と考えます。

諸外国で導入されている企業集団に着目した税制を見ると、いくつかのタイプがあります。わが国に連結納税制度を導入するための具体的な検討を行うに当たっては、まず導入すべきタイプを検討する必要があります。そのタイプについては、米国などのような連結納税型と、英国のような損益振替型に区分することができます。このうち、英国の損益振替型の制度は、連結対象や振替額を任意に調整することが可能であり、企業集団の一体性に着目した制度ではありません。わが国に、企業集団に着目した新たな税制を導入するに当たっては、個々の企業の自立を促しつつ、企業集団の経済的一体性に着目して制度を構築するという理念の下、企業の経営形態に対する税制の中立性の観点などを踏まえ、米国において導入されているような本格的な連結納税型の制度を導入することが適当と考えます。

(略)連結納税制度を導入するに当たっては、国際的にも遜色のない、21世紀のわが国の法人税制としてふさわしい制度を構築する必要があり、このため、法人課税小委員会において、検討を深めていくこととしています。

連結納税制度導入に当たっての政府税調での議論②

13年度の税制改正
に関する答申
(平12.12.13)

先に述べたように、企業組織の柔軟な再編成を可能とするための商法等の見直しが進められています。当調査会は、企業の経営環境の変化に対応する観点や国際競争力の維持・向上に資する観点、企業の経営形態に対する税制の中立性の観点から、わが国においても連結納税制度の導入を目指すことが適当であるとしてきました。企業集団の一体性に着目して制度を構築するという理念の下、アメリカにおいて導入されているような本格的な連結納税制度の導入に向けた検討を進めています。

連結納税制度は、21世紀のわが国経済のインフラとなる制度であり、会社分割・合併等の企業組織再編成に係る法人税制に続いて速やかに整備すべき重要な課題です。当調査会は、既に多岐にわたる検討項目を示したところであり、国際的にも遜色のない制度を構築すべく、法人課税小委員会においてこれらの項目について具体的な検討を進めていくこととします。

法人課税小委員会
「連結納税制度の
基本的考え方」
(平13.10.19)

(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粋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。

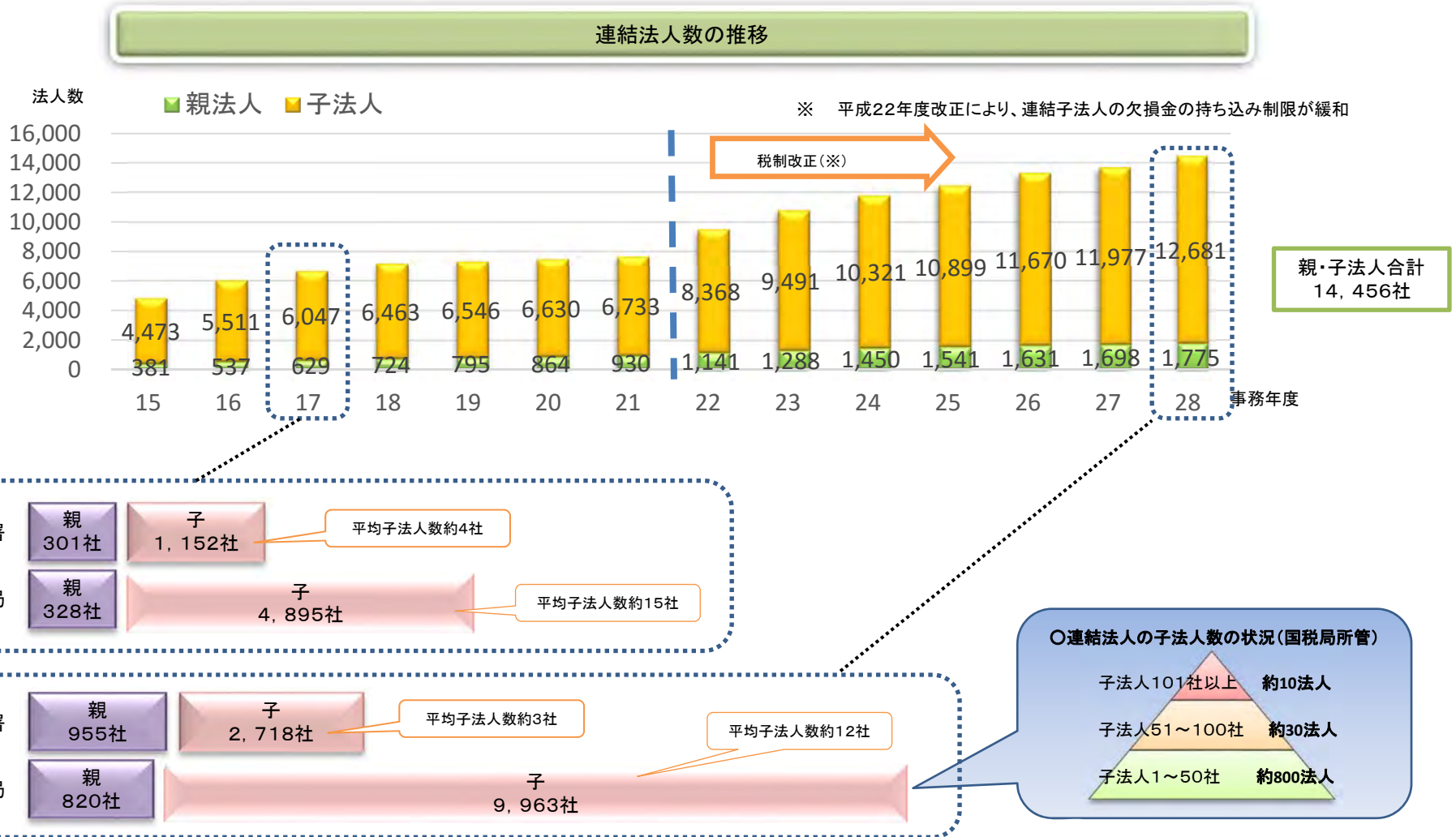
また、近年、企業グループの一体的経営の急速な進展や企業組織の柔軟な再編成を可能とするための独占禁止法や商法の改正が行われる中であって、連結納税制度の創設は、結果として、企業の組織再編成を促進し、わが国企業の国際競争力の維持、強化と経済の構造改革に資することになるものと考えられる。

連結納税制度に関する主な改正

- 14年度改正 連結納税制度を創設
- 16年度改正 ・連結付加税(2%)の廃止
- 18年度改正 ・株式交換・株式移転に係る税制の本則化に伴い、適格株式交換による加入を時価評価の対象から除外し、非適格株式移転前の子法人の欠損金を連結納税への持込み対象から除外 等
- 19年度改正 ・合併等対価の柔軟化に伴い、連結開始時の時価評価の適用除外法人の範囲の見直し
- 22年度改正 ・連結子法人の連結開始前欠損金の持込み制限の緩和(時価評価の対象外法人について個別所得金額を限度として持込み可とする)等の見直し
・グループ法人税制の創設として、連結法人間の取引の譲渡損益の繰延制度、受取配当の益金不算入制度における負債利子控除を適用しない措置、寄附金の全額損金不算入措置について、連結納税を選択していない100%グループ内の法人間の取引を対象を拡大
・支配日以後2月以内に離脱する法人の有する資産を時価評価の対象から除外 等
- 29年度改正 ・連結開始/加入時の時価評価資産の対象から「帳簿価額が1,000万円未満の資産」を除外
・スクイズアウトによる完全子会社化について、組織再編税制に位置づけられたことにより、適格要件を満たす場合には、当該完全子会社を時価評価の対象から除外するとともに、欠損金の持ち込みを可能とする等の見直し

連結納税制度の適用状況

➤ 平成22年度税制改正以降、連結法人数が急増



<参考>

東洋経済新報社「日本の企業グループ」に掲載されている親法人約3,000社(上場企業等)のうち、連結納税を適用している法人数は約600社。残る約2,300社のうち、約2,200社は、連結納税を適用可能であるが選択申請していない。

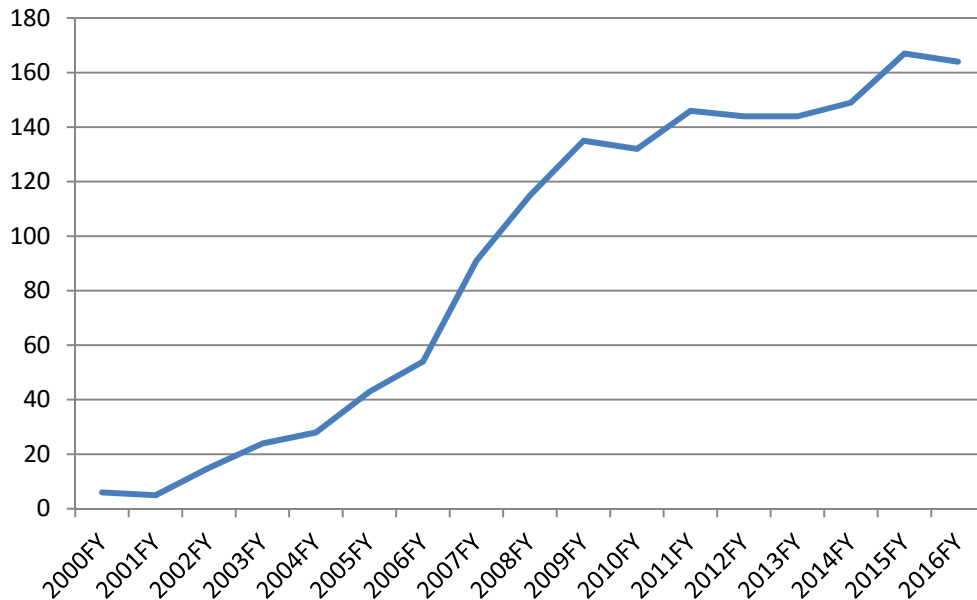
2 連結納税制度を取り巻く状況

企業グループ経営の現状①

- 持株会社(自ら事業を行っている、いわゆる「事業持株会社」も含む)の増加や「連単倍率」(親会社単独の売上高等と、子会社や関連会社を含めたグループの連結決算における売上高等との比率)の拡大が続いている。
- ⇒ 企業経営における子会社の比重が増しており、グループ経営は一層進展しつつある。

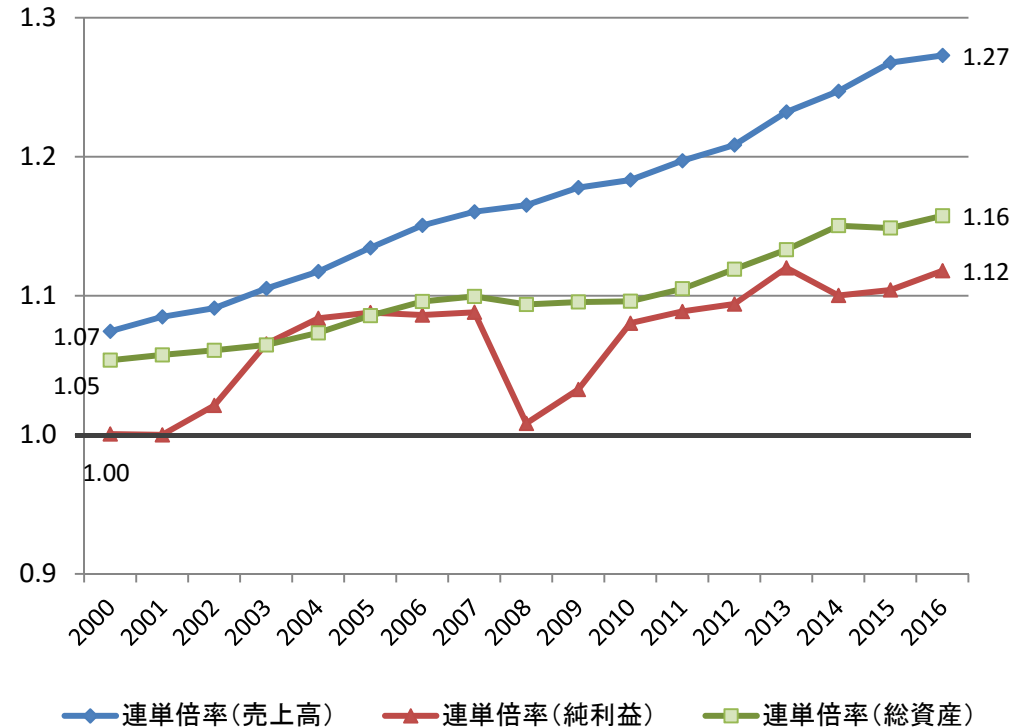
「持株会社」(※)の数の推移

(※) ここでは個社ごとに会計上の「単体関係会社株式÷単体総資産」が50%を超えているものを「持株会社」と考えて計算。独禁法上の定義と類似しているが、子会社の他に関連会社を含んでいることや、海外子会社を含んでいることなど、一部差異がある。また、純粋持株会社に加え、いわゆる事業持株会社も含んでいる。



上場企業の「連単倍率」の中央値 (売上高、純利益、総資産を比較)

(連結/単体)



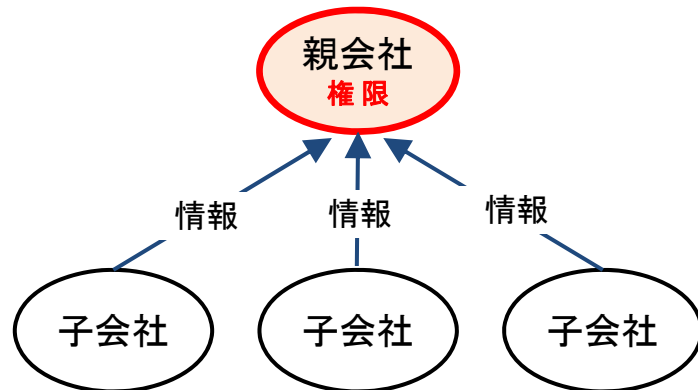
(備考)いずれの図も、日経Needsデータを元に経済産業省作成。
調査対象は東証1部・2部上場企業

(出典)経済産業省CGS研究会(第2期)第1回、第2回資料

企業グループ経営の現状②

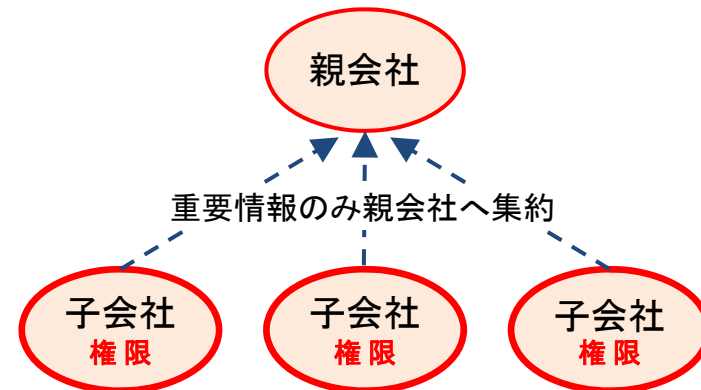
- 多くの企業グループが、企業グループの全体設計に関して、子会社へ権限を委譲することと、親会社が強い権限を持つことの双方を重視しており、そのバランスが課題。
 - また、意思決定事項に応じて、親会社の関与の程度が異なる。(子会社の大きな方針決定等、グループ全体の方針・設計に関わる事項については親会社の関与が強い傾向。一方、購入・調達先及び納品・販売先の決定等、事業運営に係る事項については、子会社が自ら判断しており、親会社の関与が弱い傾向。)
- ⇒ 子会社の全ての情報や意思決定が親会社に集約されているわけではない。

集権的な意思決定(イメージ)
(親会社による関与が深い)



- ◆ 親会社が強い権限を持ち、子会社の情報も親会社に集約される。

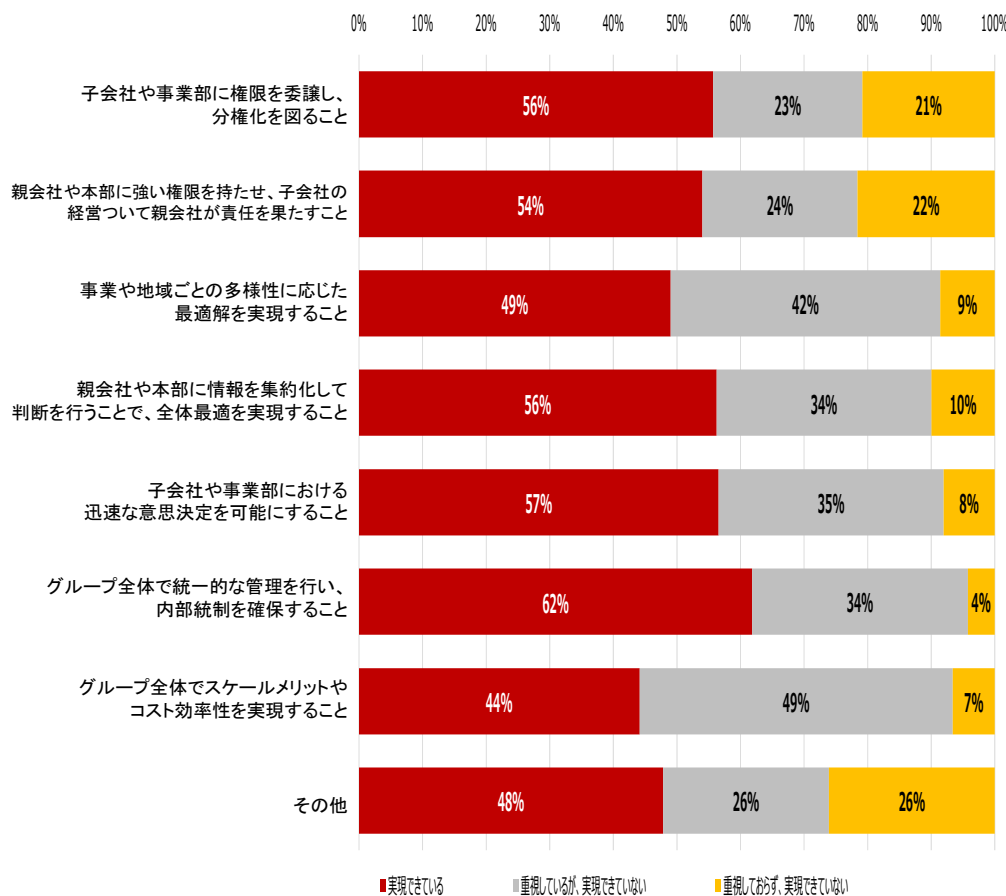
分権的な意思決定(イメージ)
(親会社による関与が浅い)



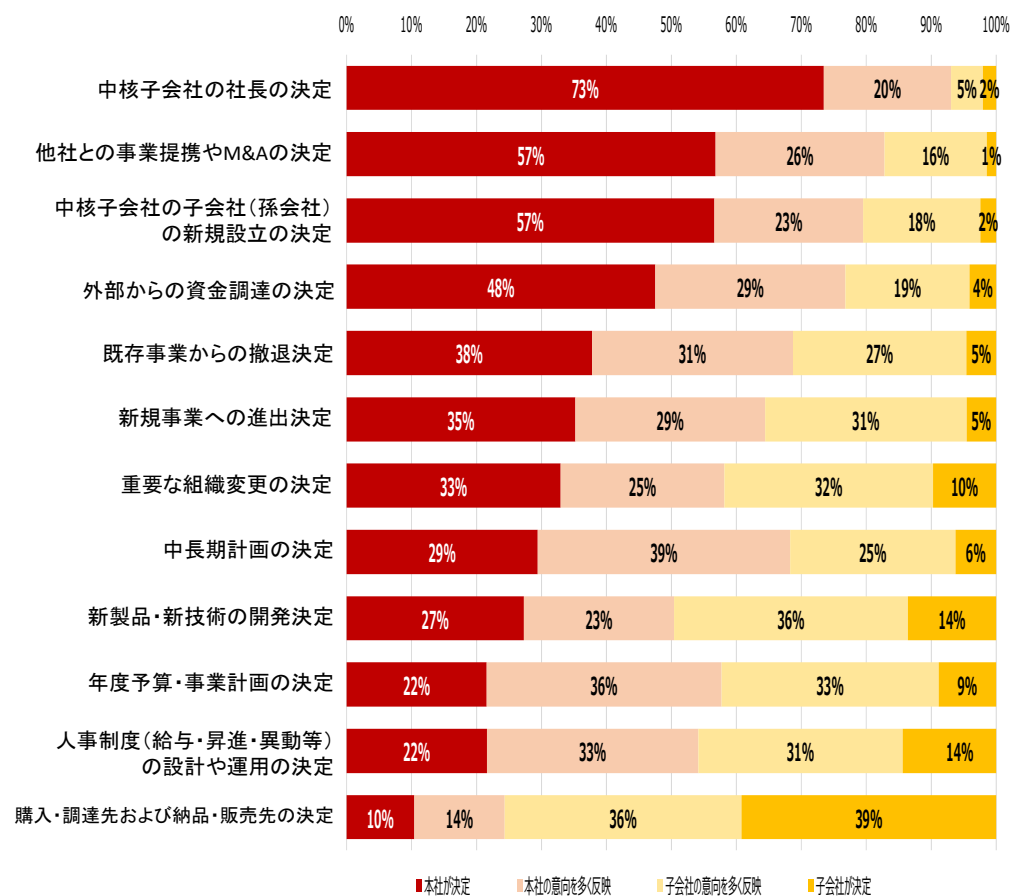
- ◆ 子会社へ一定の権限が委譲され、重要情報のみが親会社に集約される。

企業グループ経営の現状③

企業グループの全体設計に関して重視しているかどうか、また、それが実現できているかどうかについてのアンケート結果



国内の中核子会社(例. 事業会社・・・代表的な100%子会社、純粋持株会社・・・代表的な傘下子会社)に関する意思決定事項についての親会社の関与状況についてのアンケート結果



連結納税制度の事務負担の現状

未定稿

連結納税制度の事務負担に関し、以下のような声があった。

導入時

- 各社ごとに様々になっている経理・申告方法を連結グループ全社で統一するのが大変。
- 導入初期は相当負荷がかかる。
- 連結納税のシステムを使う導入コストが必要。

申告

- 新規に加入した子会社で間違いが多いなど、申告書作成の事務負担は大きい。
- 税務上の処理の元となる事実関係を子会社に確認する必要があることもあり、子会社とのやり取りが手間。
- 導入から相当の期間が経過し、連結納税申告のフローが定着しており、子会社も慣れてきているため、親会社としても大きな事務負担があるわけではない。
- 単体申告と比べて負担という印象はない。

税務調査

- 税務調査により過去の申告の修正等が生じ、事務的には大変。
- 一社で数字が動くと調査が入っていない会社にも影響し、さらに地方税にも影響する。事務負担としては一度の申告業務と同じくらいの負担がある。

未導入企業 の声

- 連結納税のための膨大な事務を現状の体制で行うことは困難。
- 決算時の事務負担増を懸念している。今でも単体決算が期限ぎりぎりにできるので、連結納税を入れると45日ルール※が守れなくなる。税務調査も事務負担増で懸念する点のひとつ。

※ 証券取引所の自主的なルールとして、決算期末後45日以内に決算短信を開示することが適当とされている。

3 連結納税制度に関連する税制の変化

グループ法人税制の導入

グループ法人税制が平成22年度改正において導入されたことにより、連結納税を選択していない100%グループ法人でも、個別申告において、資産の譲渡等に係る調整計算が適用されることとなった。

連結納税制度は、納税者の選択により損益通算までを含めてグループの一体性をさらに強く課税関係に反映するための制度と位置付けることができる。

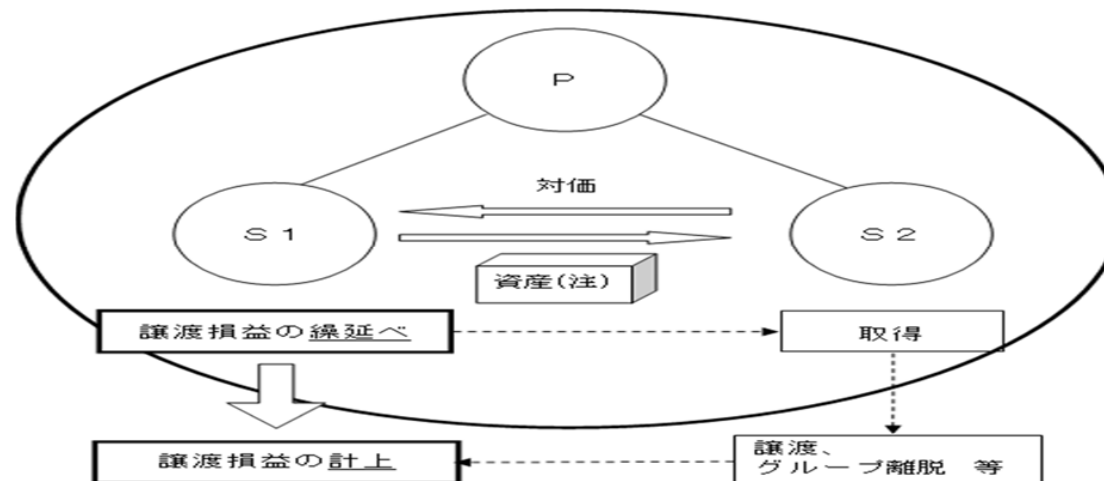
(1)適用対象

- 100%グループ内の関係(完全支配関係)のある法人
- 強制適用

(2)具体的な措置の内容

- 一定の資産の移転を行ったことにより生ずる譲渡損益を、その資産のそのグループ外への移転等の時に、その移転を行った法人において計上する。
- 寄附について、支出法人において全額損金不算入とされるとともに、受領法人において全額益金不算入とする。
- 現物配当について、譲渡損益の計上を繰り延べる。
- 受取配当について益金不算入制度を適用する場合には、負債利子控除を適用しない。
- 株式を発行法人に対して譲渡する等の場合に、その譲渡損益を計上しない。

例: 100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引の損益の繰延べ



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 |

組織再編税制の概要①

連結納税制度は平成13年度改正で導入された組織再編税制を前提としていたが、その後、新会社法の制定等、企業法制が見直されるとともに、スクイズアウトによる組織再編成も一般化するなど、企業の組織形態に関する環境が変化してきた。このような経済社会の変化に伴い、組織再編税制において対象とする組織再編成の範囲や適格要件の見直しが続けられてきた。

- ✓ 資産が移転する際にはその移転資産の譲渡損益に課税するのが原則。
- ✓ 組織再編成(合併、分割、現物出資、現物分配)についても同様。
- ✓ ただし、組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更がない、すなわち「移転資産に対する支配が再編成後も継続している」と認められる場合は移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べる、との考え方に基づき、次頁の適格要件に該当する組織再編成で、対価として合併法人等の株式のみの交付(※)をする場合には、適格組織再編成として課税繰延べ(株式交換等については、非適格の場合に時価評価課税)。

※ 合併、分割及び株式交換については、合併法人、分割承継法人又は株式交換完全親法人の100%親法人の株式のみの交付を含む。

※ 持株割合3分の2以上の関係法人間の合併又は株式交換については、対価の制限なし。

※ 無対価の組織再編成についても、一定の場合には課税繰延べ。

組織再編税制の概要②

| | 企業グループ内の組織再編成 | 共同事業を行うための組織再編成 | 独立して事業を行うための分割・株式分配（スピンオフ） |
|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 適格要件 | <ul style="list-style-type: none"> ○ 100%関係の法人間で行う組織再編成 <ul style="list-style-type: none"> ・100%関係の継続 ○ 50%超関係の法人間で行う組織再編成 <ul style="list-style-type: none"> ① 50%超関係の継続 ② 主要な資産・負債の移転 ③ 移転事業従業者の概ね80%が移転先事業に従事(株式交換等・株式移転の場合は完全子法人の従業者の継続従事) ④ 移転事業の継続(株式交換等・株式移転の場合は完全子法人の事業の継続) | <ul style="list-style-type: none"> ① 事業の関連性があること ② (イ)事業規模(売上、従業員、資本金等)が概ね5倍以内 又は (ロ)特定役員への就任(株式交換・株式移転の場合は完全子法人の特定役員の継続) ③ 左の②～④ ④ 支配株主(分社型分割・現物出資の場合は分割法人・現物出資法人)による対価株式の継続保有 ⑤ 関係の継続(株式交換・株式移転のみ) | <ul style="list-style-type: none"> ① 他の者による支配関係がないことの継続 ② 特定役員への就任(株式分配の場合は完全子法人の特定役員の継続) ③ 主要な資産・負債の移転 ④ 移転事業従業者の概ね80%が移転先事業に従事(株式分配の場合は完全子法人の従業者の継続従事) ⑤ 移転事業の継続(株式分配の場合は完全子法人の事業の継続) |

組織再編税制の主な改正

- 13年度改正 組織再編税制を導入
- 18年度改正 ・株式交換・株式移転に係る税制の本則化
- 19年度改正 ・合併等対価の柔軟化に伴う対価要件の緩和
- 22年度改正 ・適格現物分配を組織再編成に位置づけ
・適格事後設立制度の廃止 等
- 25年度改正 ・適格組織再編成が行われた場合の欠損金の引継制限等の見直し 等
- 29年度改正 ・独立して事業を行うための分割(スピノフ)の適格分割への追加
・持株割合が3分の2以上の関係法人間の吸収合併及び株式交換における対価要件の見直し
・株式交換と同様の適格要件を満たすスクイーズアウト(全部取得条項付種類株式の端数処理、株式併合の端数処理及び株式売渡請求)について適格組織再編成とし、完全子会社化の課税関係の統一
・適格要件の見直し(分割型分割に係る関係継続要件、共同事業再編における株式保有要件、多段階型組織再編における当初の組織再編成の適格要件、株式交換及び株式移転に係る株式の保有関係及び関係継続要件)
- 等
- 30年度改正 ・スピノフ実施の円滑化措置
・完全支配関係内における従業者引継要件及び事業継続要件の見直し
〔・特別事業再編を行う法人の株式を対価とする株式等の譲渡に係る所得計算の特例の創設〕