

## 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）とすることが適当である。

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のが適当である。
- (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

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。

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。

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。

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

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。

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のが適当である。

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

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。

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。

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。

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

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。

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。

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定することが適

当である。

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。

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

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。

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

付加的な上乘せ、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)

### 1. 受取配当

- (1) 連結グループ内の法人からの受取配当については、負債利子を控除せず、その全額を益金不算入とする。
- (2) 連結法人の有する連結グループ外の法人の株式が特定株式に該当するか否かについては、連結グループ全体の保有株数等により判定する。
- (3) 連結グループ外の法人からの受取配当に係る負債利子の控除額は、連結グループ全体で計算する。

### 2. 減価償却

減価償却費については、確定した決算において損金経理により計上することが前提となっていること等から、連結グループ内の各法人の個別計算による。

### 3. 寄附金

- (1) 寄附金の損金不算入額は、連結グループを一体として計算する。
- (2) 寄附金の損金算入限度額の計算の基礎となる所得金額及び資本等の金額は、連結所得金額及び親会社の資本等の金額とする。
- (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については、その全額を損金不算入とする。

### 4. 圧縮記帳

- (1) 交換により取得した資産や特定資産の買換え特例の圧縮記帳については、確定した決算において損金経理により圧縮損の計上を行うことが前提となっていること等から、連結グループ内の各法人ごとに適用する。
- (2) 連結グループ内の法人に対して資産の譲渡が行われた場合で、譲渡資産の譲渡益の繰延べと取得資産の圧縮記帳とが重複するときは、納税者の事務負担にも配慮し、まず圧縮記帳を適用し、その残額について譲渡益の繰延べを適用する。

### 5. 貸倒引当金

- (1) 貸倒引当金については、確定した決算において損金経理により計上することが前提となっていること等から、連結グループ内の各法人の個別計算による。
- (2) 連結グループ内の法人間の金銭債権は、貸倒引当金の繰入限度額の計算の対象となる金銭債権から除くとともに、一括評価金銭債権に係る貸倒実績率の計算からも除く。

## 6. 交際費

交際費の損金不算入額は、親会社の資本金額を基に連結グループを一体として計算する。

## 7. 外国税額控除

- (1) 外国税額の控除限度額は、連結グループを一体として計算し、控除額は各法人ごとに控除限度超過額又は控除余裕額の調整を行った後の合計額とする。
- (2) 間接外国税額控除制度の対象となる外国子会社又は外国孫会社に該当するか否かについては、連結グループ全体の保有株数等により判定する。

## 8. 特別税額控除

- (1) 増加試験研究費の税額控除については、連結グループを一体として適用する。
- (2) 設備投資に係る税額控除については、特定の業種など個々の法人の属性に着目して講じられていること等から、各法人ごとに計算することとし、連結税額の一定額を限度とする。