

22. 平成12年度の税制改正に関する答申（抄）

〔平成11年12月〕
〔税制調査会〕

二 平成12年度税制改正

2 法人課税

(4) 連結納税制度

連結納税制度については、後に述べるように、法人課税の体系全般に及ぶ検討が必要であることから、法人課税小委員会を再開し、検討を開始しました。先般、連結納税制度を検討するに際しての主要検討項目をとりまとめたところです。

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、いくつかの類型があります。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、まず導入すべき類型を検討する必要があります。その類型については、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。

そのような本格的な連結納税制度は、個々の法人を課税単位としているわが国の法人税体系に新しい法人税体系を導入するものであり、個々の法人を単位として課税する現行の法人税体系との整合性を確保するためには、次のような多岐にわたる項目についての検討が必要と考えます。

- ・ 納税義務、申告、納付等
 - 〔 納税義務者等、申告、納税額の分担方法、適用要件、事業年度、会計方法、青色申告要件、帳簿の作成・保存等、罰則の取扱い、解散・合併 〕
- ・ 連結課税所得の各種所得計算規定等
 - 〔 基本的仕組み、単体課税を前提とした各種計算規定の取扱い、内部取引に係る損益、繰越欠損金等、投資修正、連結税額の計算、加入・離脱の場合の課税関係の継続性 〕
- ・ 租税回避行為の問題
- ・ 税収減の問題
- ・ 他の税との関連
- ・ 地方税の問題

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る、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。

23. 平成12年度税制改正の要綱（抄）

〔平成12年1月14日〕
閣 議 決 定

四 法人関係税制

（備考）会社分割に係る税制については、商法や企業会計における検討の動向等を見極めつつ、その具体的な対応を検討する。また、連結納税制度については、引き続き、その導入に向けた検討を進める。

24. 連結納税制度と会社分割に係る税制について
－企業の組織再編に関する税制－

企業のいわゆる組織再編に関連する税制として、連結納税制度の導入や会社分割に係る税制上の対応について検討を進めているところですが、現在の検討状況は以下のとおりです。

1. 連結納税制度

(連結納税制度とは)

法人税は、法的主体である個々の法人を独立の課税単位としてとらえて課税する仕組みになっていますが、これに対し、企業集団の経済的一体性に着目し、企業集団内の個々の法人の損益等を集約することにより、あたかも企業集団を一つの法人であるかのようにとらえて課税する仕組みが連結納税制度です。連結納税制度は、既に米仏等において導入されています。

(連結納税制度は連結決算とは別個の制度)

連結納税制度は、連結財務諸表（連結決算）と名前は似ていますが、その目的、連結する対象会社・取引等を異にしています。既に連結納税制度が導入されている諸外国においても、連結財務諸表とは別個の制度として、制度が構築されています。

（法人課税小委員会の再開と法人税制企画室の設置）

連結納税制度については、政府税制調査会において、累次検討が行われてきましたが、昨年7月から、政府税制調査会法人課税小委員会において、その導入についての本格的な検討が開始されています。

大蔵省においても、連結納税制度を中心として法人税制の基本に関わる制度の企画・立案を行うため、主税局に新たに法人税制企画室を設置し、連結納税制度について、本格的な検討を進めています。

（税制調査会における検討状況 —— 主要検討項目のとりまとめと「導入を目指す」考えの表明）

昨年7月以後、4回の法人課税小委員会を経て、11月には、連結納税制度について、大項目8、中項目24、小項目59からなる主要検討項目がとりまとめられました。

そして、「平成12年度の税制改正に関する答申」において、連結納税制度については、企業集団の一体的経営の傾向の強まりや独占禁止法における持株会社の解禁、商法における会社分割法制の検討といった法制面の対応が進むなかで、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、その導入を目指し、鋭意検討を進めることが適当との考え方が示されています。

（政府の基本的考え方 —— 導入に向けた検討を進める）

政府としては、上記のような政府税制調査会の考え方を踏まえ、本年1月14日閣議決

定された「平成12年度税制改正の要綱」において、連結納税制度について、その導入に向けた検討を進めることとしています。

連結納税制度は、21世紀の経済の基盤となる制度であるため、しっかりとした検討を鋭意進めているところです。

（導入する型について ― 米国型の導入）

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、米国のような「連結納税型」と英国のような「損益振替型」がありますが、英国の制度は、連結対象や振替額を任意に調整することが可能であり、企業集団の一体性を重視した制度とは言えません。

わが国に連結納税制度を導入するに当たっては、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、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ています。

（連結納税制度の導入は新たな法人税制を作るようなもの）

連結納税制度は、企業集団を一つの課税単位として、課税を行うものですが、現行のわが国の法人税制は個々の法人ごとに課税することとしており、連結納税制度とは基本的考え方を異にしています。

このため、連結納税制度については、納税義務者・連結対象子会社の範囲等の連結納税制度固有の問題のみならず、個々の法人に対する課税体系と企業集団に対する課税体系との間の整合性など、法人課税の体系全般にわたる広範な検討が必要です。

このように、連結納税制度を導入することは、いわば、新たな法人税制を作るようなものといえます。

また、様々な形の租税回避をどのように防止するかや、連結納税制度導入に伴う税収減の問題にどのように対処するかについても検討する必要があります。

主な検討項目としては、次のようなものがあります。

[連結納税制度の類型]

- ・ 商法、企業会計との関係
- ・ 連結納税制度の対象法人
- ・ 連結グループの範囲

[納税義務、申告・納付等]

- ・ 納税義務者
- ・ 申告
- ・ 納税額の分担方法
- ・ 適用要件
- ・ 事業年度
- ・ 会計方法
- ・ 青色申告要件
- ・ 帳簿の作成・保存
- ・ 罰則の取扱い
- ・ 解散・合併

[連結課税所得の各種計算規定等]

- ・ 基本的仕組み
- ・ 単体課税を前提とした各種計算規定
- ・ 内部取引に係る損益
- ・ 繰越欠損金
- ・ 投資修正
- ・ 連結税額の計算
- ・ 加入・離脱の場合の課税関係の継続

[租税回避行為の問題]

[税収減の問題]

[他の税との関連]

[地方税の問題]

2. 会社分割に係る税制

(商法改正の検討の前倒し)

企業の組織再編に関し、法務省・法制審議会において、会社分割法制を創設する商法改正法案が検討され、今通常国会に法案が提出されました。これは、昨年の産業競争力会議において、早急な会社分割法制の創設が求められたことから、政府として検討を前倒しすることし、昨年6月の政府の産業競争力強化対策に盛り込んだものです。これに伴って、税制上の対応が急がれることになりました。

(企業の組織再編に関する税制のパッケージ —— 会社分割に係る税制と連結納税制度)

会社分割に係る税制と連結納税制度は、いずれも、企業の組織再編に関する税制として極めて重要な課題であり、その導入に向け、これらをパッケージとして検討を進める必要があると考えています。

また、これらは、いずれも、法人税の基本に関わるものであり、法人税法をはじめ各税法における抜本的かつ広範な見直しを必要とするものとなります。

このため、昨年来、政府税制調査会法人課税小委員会において、会社分割に係る税制についても、連結納税制度とあわせ検討が進められています。

(13年度税制改正で対応すべく検討)

会社分割に係る税制について、政府としては、本年1月14日閣議決定された「平成12年度税制改正の要綱」において、商法や企業会計における検討の動向等を見極めつつ、その具体的な対応を検討することとしています。

大蔵省としては、平成13年度税制改正において対応すべく、鋭意検討を進めているところです。

(広範かつ多岐にわたる検討の視点)

会社分割に係る税制を検討するに当たっての視点は、広範かつ多岐にわたっています。主な視点としては、以下のようなものがあります。

合併・現物出資等の資本等取引と整合性のある課税のあり方

商法改正で予定されている会社分割には、その経済実態が合併や現物出資と同様なものがあります。また、増減資、自己株式の消却、残余財産の分配、実質的な利益の資本組入れなどのいわゆる資本等取引が生じ得ます。

このため、会社分割に係る課税のあり方を検討するに当たっては、合併、増減資など各種の資本等取引と整合性のある課税のあり方を確保する等の観点から、広範な検討を行う必要があります。

株主における株式譲渡益課税やみなし配当課税に対する適正な取扱い

分割会社の法人株主及び個人株主は、会社分割により、分割会社の株式を保有したまま、あるいは分割会社の株式と交換に、新設・吸収会社の株式を取得しますが、この場合、法人税・所得税における株式譲渡益やみなし配当の課税関係について、適正な取扱いを確保する観点から、検討を行う必要があります。

納税義務・各種引当金などの意義・趣旨を踏まえた適正な税制措置のあり方

商法等における具体的な取扱いを踏まえ、納税義務・各種引当金の引継ぎなどについて、分割会社及び新設・吸収会社における法人税や租税特別措置法等の広範な各税法の適用関係がどのようなになるのか整理し、その意義・趣旨等を踏まえた適正な税制措置のあり方について検討を行う必要があります。

租税回避の防止

会社分割は、その形態や方法が極めて多様となることが予想されることから、これを利用した租税回避を防止するため、万全な対策を講ずる必要があります。

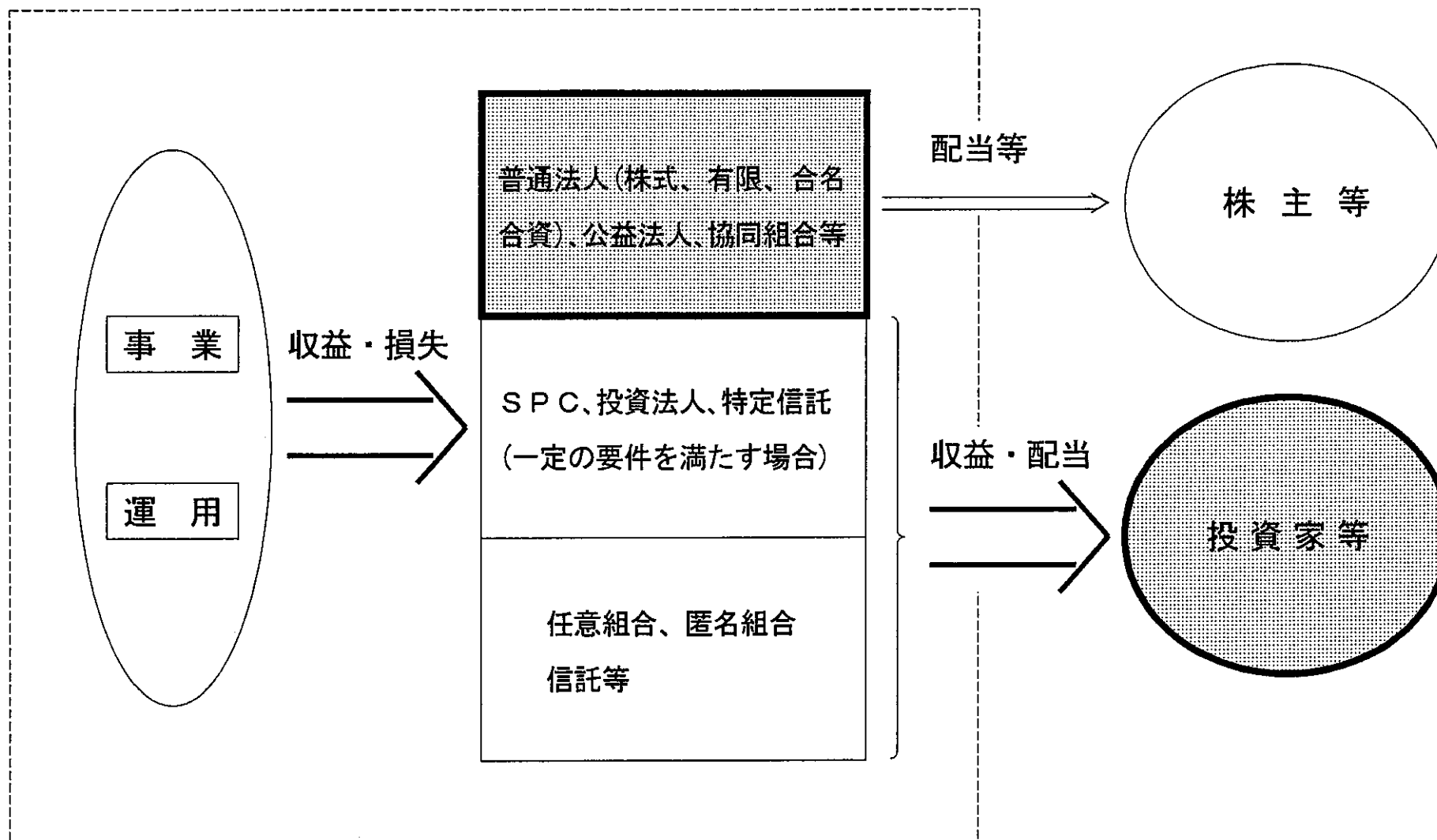
25. 法人税法における法人の区分と課税の概要

項 目	普 通 法 人	協 同 組 合 等 (法人税法別表第3)	公 益 法 人 等 (法人税法別表第2)	人格のない社団等	公 共 法 人 (法人税法別表第1)
性 格	法人で、公共法人、公益法人等、協同組合等のいずれにも該当しないもの	中小企業者等の相互扶助の理念のもとに共同仕入等の経済事業、指導及び調整に関する事業を行うことを目的とするもの	祭祀、宗教、慈善、学術、技芸、社会福祉その他公益に関する事業を行うことを目的とするもの	法人格を有しないもの	国又は地方公共団体が行うべき業務を代行していると認められるもの
具 体 例	株式会社、有限会社、合名会社、合資会社等	消費者生活協同組合、農業協同組合、信用金庫、信用組合等	社団法人・財団法人、宗教法人、学校法人、社会福祉法人、労働組合、健康保険組合、厚生年金基金、商工会等	同窓会、PTA等	中小企業金融公庫、日本道路公団、雇用促進事業団等
課 税 対 象	すべての所得	すべての所得	収益事業による所得	収益事業による所得	非 課 税
税 率	3 0 %	2 2 %	2 2 %	3 0 %	—————

(注) 1. 人格のない社団等は法人税法上は法人とみなされる。

2. 法人格を有する労働組合は公益法人等に、法人格を有しない労働組合は人格のない社団等に該当する。

26. 我が国における事業体に係る課税の現状（イメージ図）



27. 平成12年度の税制改正に関する答申（抄）

〔平成11年12月〕
税制調査会

二 平成12年度税制改正

6 金融税制

- (2) 現在、不動産の一層の流動化等を図り、より多様な金融商品の組成を可能とするため、対象資産の範囲の拡大や信託型の導入などにより、ＳＰＣ（特定目的会社）や証券投資法人を含め、金融商品の組成に関する横断的な集団投資スキームを整備することが検討されています。これらの集団投資スキームは、法人（ＳＰＣ及び証券投資法人）、信託、組合等の様々な形態を利用して組成することができますが、その事業や投資活動の内容、法的性格、投資家とスキームとの関係などを踏まえ、スキームの整備に併せて、適切な課税が行われることが必要と考えます。

28. 特定目的会社等に係る法人税制上の措置（改正案）

特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律及び証券投資信託及び証券投資法人に関する法律の改正に伴い、次の措置を講ずる。

1. 特定目的会社（ＳＰＣ）及び証券投資法人（改正後：投資法人）の対象資産の範囲の拡大等に伴う措置
 - ・ 一定の要件を満たすＳＰＣ及び投資法人について、支払配当の損金算入措置を引き続き講ずる。
2. 特定目的信託及び投資信託の創設に伴う措置
 - (1) 特定目的信託及び投資信託については、信託財産に帰せられる収入及び支出等の帰属の原則を適用しない。
 - (2) 特定目的信託及び投資信託（証券投資信託及び証券投資信託以外の投資信託のうち公募型のものを除く。以下「特定信託」という。）の信託財産から生ずる所得について、法人税の課税対象とし、その特定信託が、多数の投資家又は特定の機関投資家に証券を発行しているものであること、所得の90％超を分配していること等の要件を満たしている場合には、所得の金額を限度として、その計算期間に係る支払配当の額を損金の額に算入する。
 - (3) 特定目的信託の信託設定時の資産の移転は、その設定時の資産の譲渡とみなす。
 - (4) 特定目的信託及び投資信託のうち証券投資信託以外のものから支払を受ける収益の分配については、受取配当等の益金不算入に関する規定は適用しない。

29. 日米における事業体に係る課税上の取扱い

課税の 取扱い	国 名	日 本		ア メ リ カ	
	法人格の有無	有	無	有	無
法 人 課 税		・ 普通法人（株式会社、有限会社、合名会社、合資会社など） ・ 公益法人等 ・ 協同組合等	・ 人格のない社団等 ・ 特定目的信託 ・ 投資信託（証券投資信託及び公募の投資信託を除く。）	・ C-Corporation ・ L L C（法人課税を選択したものに限る。）（注 2）	・ General Partnership ・ Limited Partnership（法人課税を選択したものに限る。）（注 2） ・ Master Limited Partnership（一定のものを除く。）等
分配後法人課税 （導管的取扱い） （注 1）		・ 特定目的会社 ・ 投資法人	・ 特定目的信託 ・ 投資信託	・ Trust（事業を行うものに限る。） ・ R E I T	
構 成 員 課 税			・ 任意組合 ・ 匿名組合 ・ 信託（上記の信託を除く。）	・ S-Corporation ・ L L C	・ General Partnership ・ Limited Partnership 等

- （注） 1. 日米とも一定の要件（支払配当要件等）を満たした場合、導管体（支払配当損金算入）として取り扱われる。
2. 米国においては、自動的に法人に分類される事業体以外のものは、法人課税とするか、構成員課税とするか、選択することができる。

30. 米国における主な事業体について（未定稿）

（１）パートナーシップ

パートナーシップとは、２人以上の者（法人を含む）が金銭、財産、役務又は技術を拠出して行う共同事業(joint venture)であり、非法人の事業組織体（unincorporated organization）である。パートナーシップの構成員には一人以上の無限責任者が必要である。パートナーシップでは、配当の有無にかかわらず、収益及び損失は、原則として持分割合に応じて構成員に帰属され、構成員段階で課税される。

（２）Ｓ法人（小規模法人：S-Corporation）

1958 年の内国歳入法の改正により、パートナーシップとの課税上の取扱いの中立性を確保する観点等から導入された。①株主数が 75 人以下であること、②二種類以上の株式を発行できないこと等、一定の要件を満たす場合について、すべての株主の同意により、選択することができる法人形態である。Ｓ法人を選択すれば法人段階では課税されず、配当の有無にかかわらず、法人の収益及び損失は、原則として出資割合に応じて株主に帰属され、株主段階で課税される。

(3) R E I T (不動産投資信託 : Real Estate Investment Trust)

1960 年の内国歳入法の改正により税法上の取扱いが定められた。州法に基づき設立される。不動産及び不動産のモーゲージ(譲渡抵当)への投資に特化しており、①受益権が 100 人以上により所有されていること、②収益の 75%以上が不動産に関する所得であること等、一定の要件を満たす法人(銀行、保険業を除く)、信託又は社团は、R E I T としての課税上の取扱いを選択することができ、所得の 90%以上を配当すれば、R E I T 段階では、支払配当の損金算入により配当部分には課税されない。

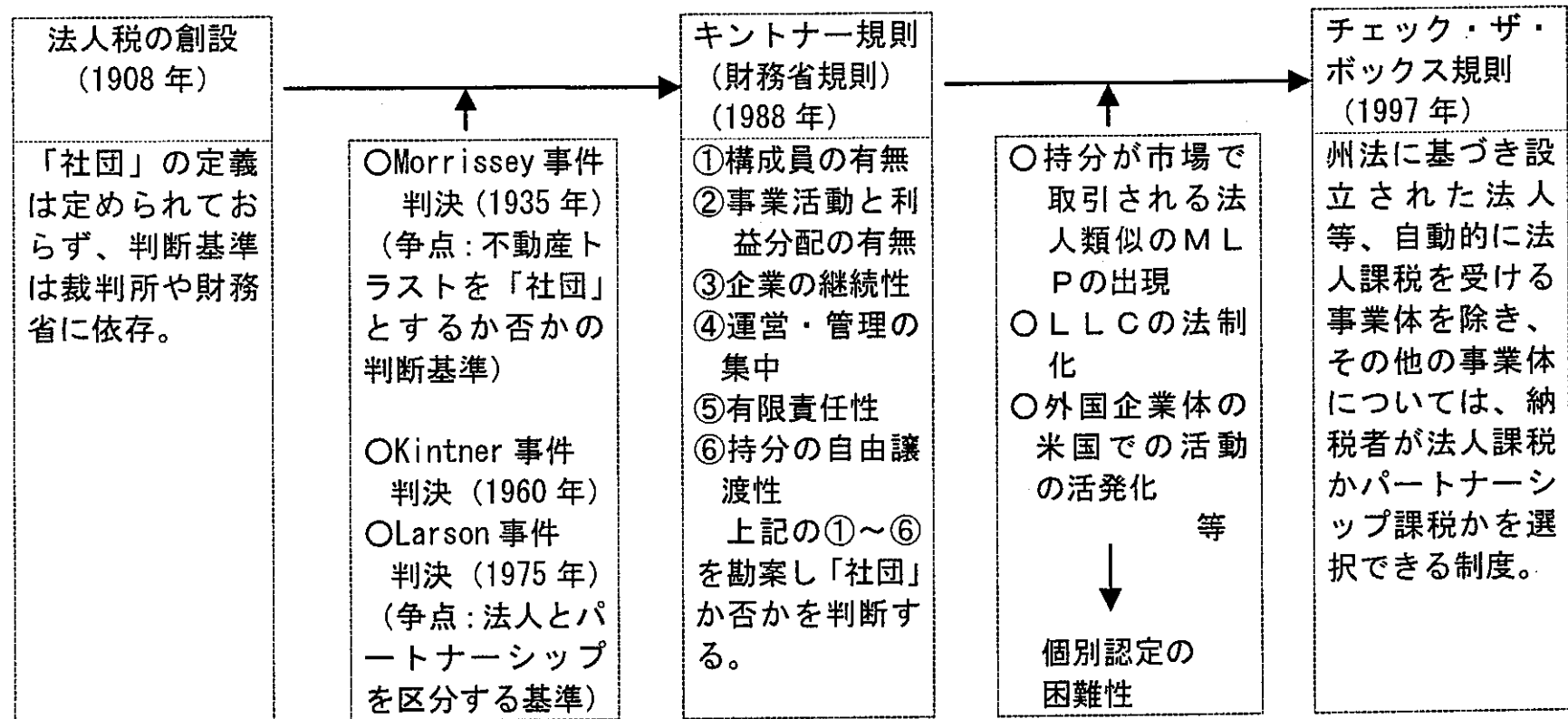
(4) L L C (有限責任会社 : Limited Liability Company)

L L C は、州法の規定に準拠し事業活動を目的として組織される非株式会社の企業形態(unincorporated association)である。S 法人と同様、構成員は有限責任であり、かつ、企業の経営に積極的に参加することができる。L L C は、1977 年、ワイオミング州において初めて法制化されたが、財務省規則により税制上の取扱いの基準が示されたのは 1988 年である。現在は、チェック・ザ・ボックス規則(注)により、パートナーシップ課税を選択すれば、配当の有無にかかわらず、L L C の収益及び損失は、原則として持分割合に応じて出資者に帰属され、出資者段階で課税される。

(注) 州法に基づき設立された法人(Corporation)等の自動的に法人課税される事業体を除き、パートナーシップ課税とするか法人課税とするか、納税者が選択できることとする制度。1997 年導入。

3 1. 米国における事業体に係る課税の経緯（未定稿）

米国では、内国歳入法における法人税の納税義務者は、自動的に法人に分類される事業体（連邦法、州法に基づき設立された法人(Corporation)等）及びそれと経済的実態が同じである「社団(Association)」を含むこととされている。この「社団」の範囲に係る経緯は以下のとおり。



(注) 米国の場合、以下のような点に留意する必要がある。

1. 法人は州法等に基づき設立されるが、課税上の取扱いについては連邦の内国歳入法により規定される。
2. 支払配当の法人段階と個人段階の二重課税に対する調整は行われていない。