

{ 平 13 . 5 . 11 }  
{ 法 小 12 - 2 }

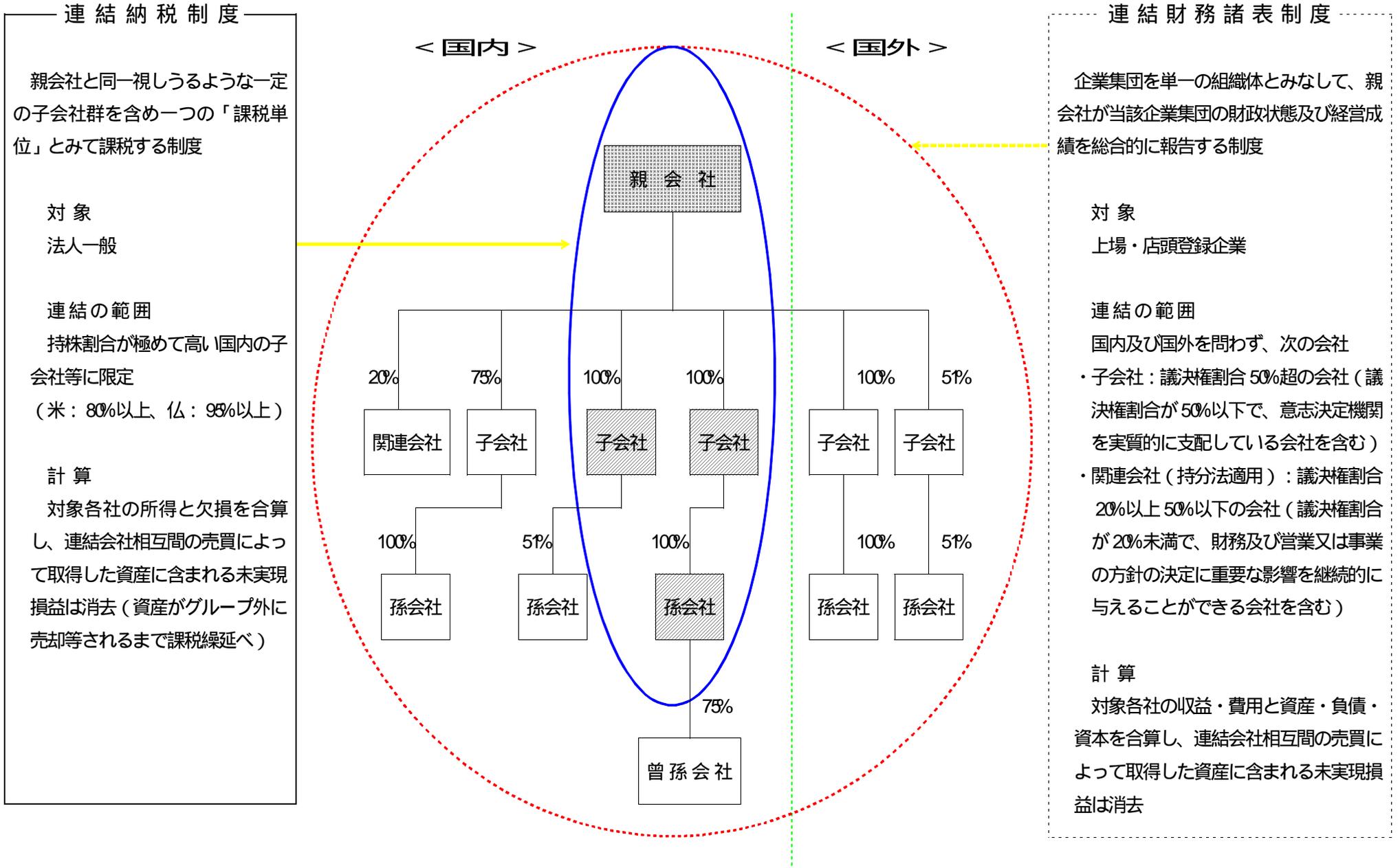
# 說 明 資 料

— 連 結 納 稅 制 度 —

## 目 次

1 . 連結納税制度と連結財務諸表制度（イメージ図） .....	1
2 . わが国税制の現状と課題 - 21世紀に向けた国民の参加と選択 - （連結納税制度） .....	2
3 . 諸外国の企業集団税制 .....	4
4 . アメリカの連結納税制度の概要 .....	5
5 . フランスの連結納税制度の概要 .....	12
6 . 連結納税制度に関する主要検討項目 .....	16

# 1 . 連結納税制度と連結財務諸表制度（イメージ図）



## 2. わが国税制の現状と課題 - 21 世紀に向けた国民の参加と選択 - (抄)

〔平成 12 年 7 月〕  
〔税制調査会〕

### 二 法人課税

#### 1. 法人税

##### (5) 企業組織再編への対応

###### 連結納税制度

###### イ. 基本的考え方

連結納税制度とは、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などを集約することにより、あたかも企業集団を 1 つの法人であるかのように捉えて課税する仕組みです。

連結納税制度の検討に当たっては、法人課税の体系全般にわたる検討が必要であることから、当調査会は、昨年、法人課税小委員会を再開し、その導入に向けた検討を開始しています。これまで、法人課税小委員会においては、わが国に連結納税制度を導入する必要性や導入する場合の連結納税制度の類型について検討するとともに、連結納税制度の検討を進める際の具体的な検討項目の洗い出しを行っています。

これを受けて、当調査会は、「平成 12 年度の税制改正に関する答申」において、企業経営における企業集団の一体的経営の傾向の強まり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、商法における見直しが進められる中で、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、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たところです。

また、わが国に、連結納税制度のような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、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が重要です。こうした理念の下に、イギリスやドイツで行われているような損益振替型ではなく、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を導入すべきと考えます。

今後、本格的な連結納税制度の導入に向けて、法人課税小委員会においてとりまとめられた具体的な検討項目について検討を深め、国際的にも遜色のない、21世紀のわが国経済のインフラとなる連結納税制度を構築する必要があると考えます。

### 3 . 諸外国の企業集団税制

ア メ リ カ	イ ギ リ ス	ド イ ツ	フ ラ ン ス
連 結 納 税 制 度	グループ控除制度(注1)	機関会社制度(注2)	連 結 納 税 制 度

注1. イギリスのグループ控除制度は、グループ内の欠損会社の欠損金の全部又は一部をグループ内の利益会社に振替えることを認めるものである。

2. ドイツの機関会社制度は、株式法上の利益移転契約（子会社の利益はその年度において親会社に移転し、子会社の欠損はその年度において親会社が補てんする契約。5年間継続を要件。）を前提として、親子会社間の損益通算が実現するというものである。

ドイツの機関会社制度は、当初は累積型売上税について税の累積を避けるため設けられたものが、法人税にも適用されるようになったものである。

3. 他のG7諸国についてみると、イタリア、カナダにおいては企業集団税制は導入されていない。

## 4 . アメリカの連結納税制度の概要

### 連結納税申告の選択

- (1) 連結グループは、そのグループを構成する全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できる。
- (2) 連結納税申告を選択した場合には、その取止めについて内国歳入庁長官の承認を受けた場合を除き、継続して連結納税申告を行う必要がある。

### 連結グループの範囲

- (1) 連結グループは、株式所有関係を通じた親会社と子会社により構成される。
  - ・ 親会社：企業グループ内の一社以上の法人の議決権株式及び株価総額の80%以上を直接保有している法人。
  - ・ 子会社：企業グループ内の法人（親会社を除く。）の議決権株式及び株価総額の80%以上がそのグループ内の他の一社以上の法人により直接保有されている場合におけるその法人。ただし、連結グループから離脱した法人については、その離脱後5年間は同一連結グループの子会社となることはできない。
- (2) なお、外国法人等は、原則として、親会社・子会社から除かれる。

## 連結課税所得及び連結税額の計算

単体所得について、内部取引に係る損益の繰延べ等の連結調整を行った上で、連結課税所得及び連結税額を計算する。

(別紙「連結課税所得及び連結税額の算出の概要(アメリカ)」参照)

## 連結納税申告書の提出及び連結税額の納付

- (1) 連結グループの親会社は、連結納税申告書を提出し、連結税額を納付する。
- (2) 連結納税申告に係る納税の義務は、連結グループの親会社及び子会社がそれぞれ負うが、親会社は自らの義務の履行と子会社の代理人たる地位に基づく子会社の義務の履行として、これらの行為を行う。
- (3) なお、連結税額は、連結グループ内で配分される。

## その他

- ・ 子会社の事業年度は、親会社の事業年度に合わせる必要がある。

(別紙)

連結課税所得及び連結税額の算出の概要(アメリカ)

(1) 連結グループ各社の単体所得計算

単体所得  
P社

単体所得  
S1社

単体所得  
S2社

(2) 連結調整 (単体ベースの調整)

一時消去((4)において連結ベースで再計算)

- ・ 受取配当金の益金不算入
- ・ 寄付金の控除 等

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延べ等)

子会社株式の譲渡損の損金不算入

(3) (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  
P社 + S 1社 + S 2社  
(合算)

(4) 連結調整

(2) の項目について連結ベースの再計算

- ・ 受取配当金の益金不算入
- ・ 寄付金の控除 等

連結ベースでの繰越欠損金控除

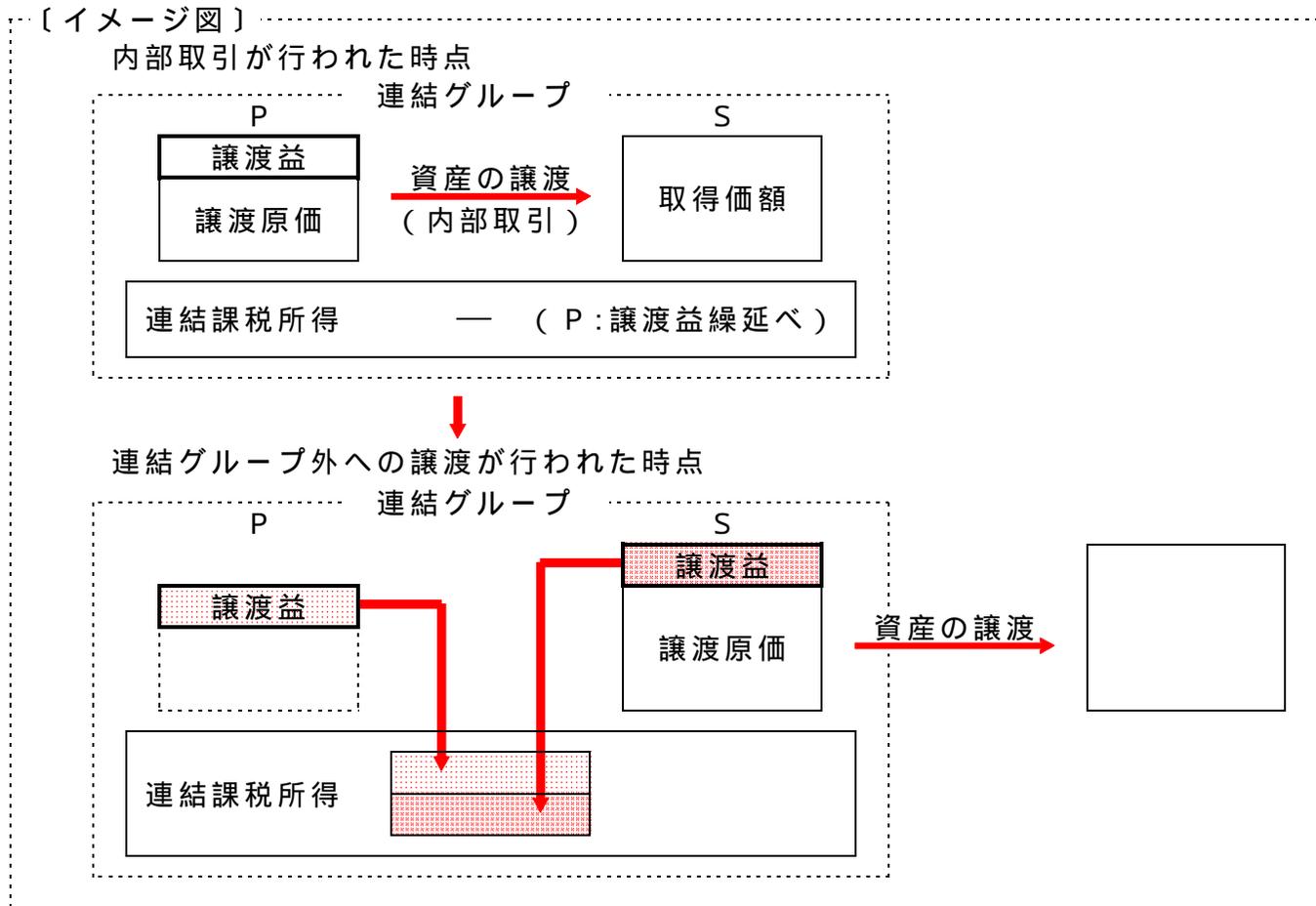
(5) 連結課税所得

(6) 連結税額

# 連結課税所得計算上の特有な取扱い

## (1) 内部取引の取扱い

連結グループ内法人に対する資産の譲渡等一定の連結グループ内の取引（内部取引）に係る損益については、その資産の連結グループ外への譲渡等が行われるときまで、繰り延べる。



## (2) 欠損金の取扱い

連結納税制度においては、連結グループ内の法人の欠損金を他の法人の所得から控除することができるが、その法人の連結グループ加入前に生じた欠損金については、次のような制限がある。

### S R L Y ( Separate Return Limitation Year ) ルール

子会社の連結グループ加入前に生じた欠損金について、連結納税申告における繰越控除の対象金額は、その子会社の連結申告年度における累積の課税所得に制限される。

### 株主持分が著しく変動した場合の繰越欠損金の控除の制限措置

欠損法人の株主持分に著しい変動（3年間に、5%以上の持分を有する株主の持分が50%ポイント超増加）が生じた場合には、その繰越欠損金に係る各年度の控除限度額は、その欠損法人の持分変動前の株式の時価の一定額に制限される。（注：連結に特有な制度ではなく一般的な措置である。）

〔 S R L Y ルールの適用例 〕

	個別納税申告	連結納税申告	
	X 0 年	X 1 年	X 2 年
P ( 親会社 )	100	100	100
S ( 子会社 )	( 100 )	( 30 )	40
計		70	140
欠損金控除		- (注1)	( 10 ) (注2)
連結課税所得		70	130

(注1) S の連結納税申告年度の累積課税所得がゼロであるため、控除できない。

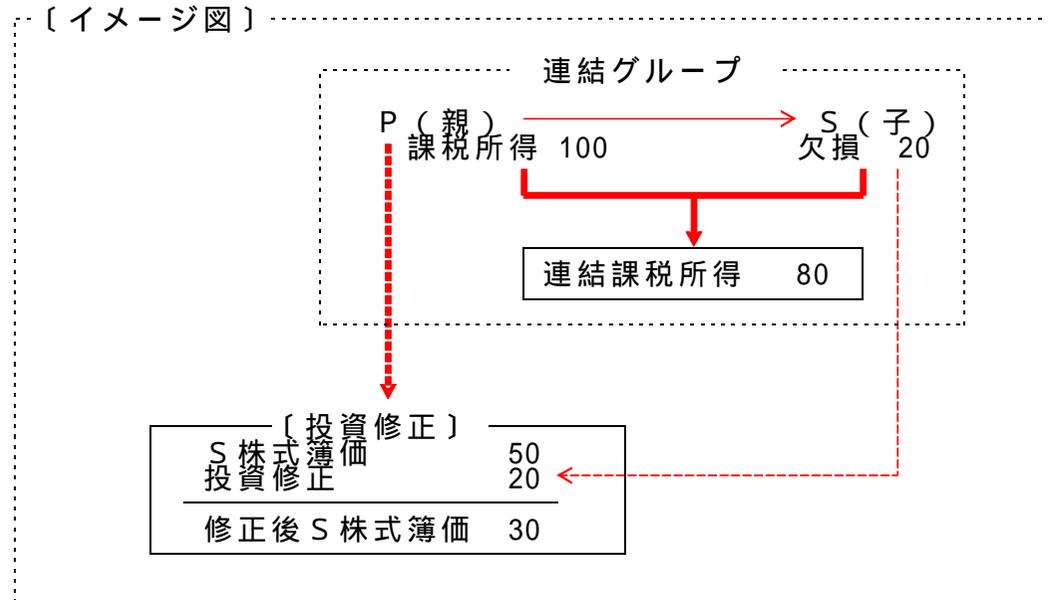
(注2) S の連結納税申告年度の累積課税所得10(40-30)を限度とする。

## (3) 資産の含み損の取扱い

子会社が連結グループ加入時に有していた資産に含み損がある場合において、加入後にその含み損が実現したときは、上記(2)と同様の制限措置が適用される。

(4) 子会社株式の帳簿価額の修正（投資修正）

子会社株式の帳簿価額について、その子会社の課税所得又は欠損金額を加算又は減算する修正を行う。



(5) 子会社株式の譲渡損の否認

連結グループ内の法人が譲渡した連結子会社株式に係る譲渡損については、原則として、損金に算入しない（LDR：loss disallowance rule）。

これは、投資修正によって増額された子会社株式の帳簿価額が譲渡原価となることによって、一旦、連結課税所得として取り込んだ子会社の利益が相殺されてしまうことを防ぐ趣旨で講じられた措置とされている。

## 5 . フランスの連結納税制度の概要

### 連結納税申告の選択

- (1) 連結グループの親会社と子会社は、個別納税申告に代えて連結納税申告を選択することができる。
- (2) 連結納税申告の選択は5年間有効とされ、更新も認められる。

### 連結グループの範囲

- (1) 連結グループは、株式所有関係を通じた親会社と子会社により構成される。
  - ・ 親会社：他の法人によって直接又は間接に発行済株式（議決権及び配当権のあるもの）の95%以上を保有されていない法人。
  - ・ 子会社：親会社によって直接又は間接に発行済株式（同上）の95%以上を保有されている法人で、連結納税申告の対象法人となることに同意したもの。なお、子会社は、連結納税申告の選択後に、任意に離脱できる。
- (2) なお、外国法人等は、親会社・子会社から除かれる。

## 連結課税所得及び連結税額の計算

単体所得について、固定資産の内部取引に係る損益の繰延べ等の連結調整を行った上で、連結課税所得及び連結税額を計算する。なお、連結グループ加入前の欠損金の控除については、一定の制限を受ける。

(別紙「連結課税所得及び連結税額の算出の概要(フランス)」参照)

## 連結納税申告書の提出及び連結税額の納付

- (1) 連結納税申告書の提出及び連結税額の納付については、親会社が義務を負う。
- (2) 連結グループの各法人は、原則として、一般規定に従って計算した所得金額等を記載した個別申告書を提出する。連結税額が未納の場合に、連結グループ内の子会社は、個別申告を行った場合に計算される当該法人に係る税額相当額を限度として納付の責任を負う。
- (3) なお、連結税額は、連結グループ内で配分される。

## その他

- (1) 親会社と子会社の事業年度は、同一でなければならない。
- (2) アメリカの連結納税制度における投資修正のような連結納税制度に連動して子会社株式の帳簿価額を修正するような措置は講じられていない。

(別紙)

連結課税所得及び連結税額の算出の概要(フランス)

(1) 連結グループ各社の単体所得計算

単体所得  
P社

単体所得  
S1社

単体所得  
S2社

(2) 連結調整

- ・ 連結グループ内債権に係る貸倒引当金の戻入れ
- ・ 連結グループ内の債務免除による損益の除外
- ・ 連結グループ内の固定資産譲渡に係る損益の繰延べ等

(3) (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  
P社 + S 1社 + S 2社  
(合算)

(4) 連結調整  
・ 連結ベースでの繰越欠損金控除

(5) 連結課税所得

(6) 連結税額

## 6 . 連結納税制度に関する主要検討項目

### [ 連結納税制度の導入の必要性 ]

- ・ 企業経営の実態
- ・ 商法等の改正
- ・ 企業会計の見直し

### [ 連結納税制度の類型 ]

- ・ 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 ]

項 目	内 容
<p>[ 連結納税制度の導入の必要性 ]  ( 企業経営の実態 )</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 企業グループの一体的経営の傾向が強まる中で、連結納税制度の導入をどのように考えるか。</li> <li>・ 企業の組織変更に対し、税制の中立性の観点から、連結納税制度の導入が必要ではないか。</li> <li>・ 税制が企業の組織変更に与えるディスターションを考慮して税制を考えるべきではないか。</li> <li>・ 諸外国と企業形態や株主に対する配当政策の考え方に違いがある中で、わが国における連結納税制度をどのように考えるか。</li> <li>・ 法人課税の課税単位について、課税の公平の観点からどのように考えるか。</li> </ul>
<p>( 商法等の改正 )</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 連結決算が導入されていない現行の商法の下で、連結納税制度の導入をどのように考えるか。</li> <li>・ 企業の組織再編の観点から、持株会社化のための独禁法の改正や会社分割法制など商法上の整備が進められている中で、連結納税制度の導入をどのように考えるか。</li> </ul>

項 目	内 容
( 企業会計の見直し )	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 投資家の連結決算重視の傾向が強まる中で、連結納税制度の導入をどのように考えるか。</li> </ul>
<p>[ 連結納税制度の類型 ] ( 連結納税制度の類型 )</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 企業集団を単一の主体として捉えて課税を行うアメリカやフランスのような本格的な連結納税制度の導入を検討すべきではないか。</li> <li>・ アメリカの連結納税制度が複雑になっていることについて、どう考えるか。</li> <li>・ ドイツやイギリスのような損益振替型の制度は、連結納税と異なり、単なる減税であり、子会社の権限と責任の不明確さを助長するなどの問題があるのではないか。</li> </ul>
( 商法、企業会計との関係 )	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 現行の法人税制は、商法上の確定決算に基づき課税所得を計算するといった、いわゆる「確定決算主義」を採っていることとの関係をどう考えるか。</li> </ul>

項 目	内 容
	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 現行の商法には連結決算が導入されていないことから、連結決算に係る帳簿等の法的位置づけ、配当可能利益の問題等について、整理が必要ではないか。</li> <li>・ 商法に少数株主保護の規定がない中で、少数株主が存在する子会社も連結納税制度の対象とする場合には、商法との整合性等について、整理が必要ではないか。</li> <li>・ 税制の簡素化に配慮し、連結財務諸表制度とできるだけ乖離しないように仕組むべきではないか。</li> <li>・ 企業会計と税制はそれぞれ固有の目的と機能を有している。適正な課税の実現という観点から必要に応じ、企業会計等と異なった取扱いとすることが適当であり、連結財務諸表制度と連結納税制度を一致させるということには無理があるのではないか。</li> </ul>
(連結納税制度の対象法人)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 連結納税制度については、中小法人を含めた全ての法人を一律に対象として捉えるのではなく、例えば、連結財務諸表を作成するような法人を念頭に検討を進める必要があるのではないか。</li> </ul>

項 目	内 容
	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 連結納税制度については、中小法人のことも念頭において議論を進めていく必要があるのではないか。</li> <li>・ 様々な組織形態の法人が存在しており、連結納税制度の対象となる法人の範囲について、整理が必要ではないか。</li> </ul>
(連結グループの範囲)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 連結対象となる子会社の範囲について、どのように考えるか。</li> <li>・ 連結対象となる子会社の範囲を考える場合、少数株主の問題を考慮する必要があるのではないか。</li> </ul>
[納税義務、申告・納付等] (納税義務者等)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 納税義務者を親会社一社とするのか各構成会社とするのか。</li> <li>・ 連結法人税を連帯納税義務とする等その確実な徴収確保のための措置を講ずる必要があるのではないか。</li> </ul>
(申告)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 親会社及び子会社は、連結納税制度の下でそれぞれどのような申告を行うこととするのか。</li> </ul>

項 目	内 容
(納税額の分担)	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結法人税額の配分(又は分担方法)について、どのように考えるか。</li> </ul>
(適用要件)	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結納税制度の適用は、選択制とするか。</li> <li>また、連結納税制度の適用を選択した場合には、継続適用とするか、あるいは、一定年限で更新することとするか。</li> <li>連結子会社は、全社加入を要件とするか。</li> </ul>
(事業年度)	<ul style="list-style-type: none"> <li>親会社と子会社の事業年度は、統一すべきか。</li> </ul>
(会計方法)	<ul style="list-style-type: none"> <li>親会社と子会社の会計方法は、統一すべきか。</li> </ul>
(青色申告要件)	<ul style="list-style-type: none"> <li>青色申告要件について、どのように考えるか。</li> </ul>
(帳簿の作成・保存等)	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結納税用の帳簿書類の作成・保存をどのように求めるか。</li> </ul>

項 目	内 容
(罰則の取扱い)	<ul style="list-style-type: none"> <li>罰則の対象者等、罰則の取扱いについて、どのように考えるか。</li> </ul>
(解散・合併)	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結グループ法人について、解散・合併が行われた場合の取扱いをどのように考えるか。</li> </ul>
<p>[ 連結課税所得の各種計算規定等 ] ( 基本的仕組み )</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>連結課税所得の計算は、連結グループ内の個々の法人の確定した決算に基づき計算した所得に、一定の連結調整を行って計算することとするのか。</li> </ul>
( 単体課税を前提とした各種所得計算規定の取扱い )	<ul style="list-style-type: none"> <li>法人の資本金額や所得金額、さらには業種等を基準とした各種措置の取扱いについて、どのように考えるか。  <p>例えば、寄附金の損金算入額の計算や交際費の損金不算入額の計算といった法人の資本金額や所得金額を基準とした各種措置の限度額計算について、どのように考えるか。</p> <p>個々の法人が課税単位であることを前提としている各種租税特</p> </li> </ul>

項 目	内 容
	別措置においても、資本金額、所得金額、業種等が用いられているが、その適用関係について、どのように考えるか。
(内部取引に係る損益)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 内部取引に係る損益の取扱いについて、どのように考えるか。</li> <li>・ 内部取引に係る損益を繰延べ又は消去する場合に、その対象や方法について、どのように考えるか。</li> </ul>
(繰越欠損金等)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 連結グループへの加入・離脱があった場合の繰越欠損金の取扱いについて、どのように考えるか。</li> <li>・ 資産の含み損の取扱いについて、どのように考えるか。</li> </ul>
(投資修正)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 投資修正については、諸外国においても導入状況が異なっている中で、どのように考えるか。</li> <li>・ 子会社株式の譲渡損について、どのように考えるか。</li> </ul>

項 目	内 容
(連結法人税額の計算)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 現行においては、法人の規模等に応じて適用される法人税率に格差があるが、その取扱いについて、どのように考えるか。</li> <li>・ 連結グループに対して適用する税率について、現行の法人税率と異なる税率とすることは考えられないか。</li> <li>・ 法人の規模を基準とした税額控除制度の取扱いについて、どのように考えるか。</li> <li>・ 地方税と一体で制度設計されている外国税額控除制度の取扱いについて、どのように考えるか。</li> <li>・ 土地譲渡益追加課税の取扱いについて、どのように考えるか。</li> <li>・ 同族会社の留保金課税の取扱いについて、どのように考えるか。</li> </ul>
(加入・離脱の場合の課税関係の継続性)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 連結グループへの加入・離脱があった場合の様々な技術的問題点について、課税関係の継続性をどのように図っていくのか。</li> </ul>
[ 租税回避行為の問題 ]	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 連結グループへの加入・離脱を利用した租税回避行為の問題に対し、どのように対応するか。</li> </ul>

項 目	内 容
	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 欠損金等を利用した租税回避行為の問題に対し、どのように対応するか。</li> </ul>
<p>[ 税収減の問題 ]</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 連結納税制度の導入に伴う税収減の問題について、どのように対応するのか。</li> <li>・ 連結納税制度の導入に伴う税収減への対応として、アメリカの連結付加税を参考としてもよいのではないか。</li> <li>・ 連結納税制度導入による税収減は、主に、期間差異によるものであることから、仮に、その増収策として付加税を導入する場合であっても、低税率とすべきではないか。</li> <li>・ 現在のような財政状況の下で、税収減となる連結納税制度の導入を行うことができるのか。</li> <li>・ 連結納税制度の導入によって法人税負担が減少する場合に、国民に対して、どのように説明するのか。</li> </ul>

項 目	内 容
[ 他の税との関連 ]	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 法人税に連結納税制度が導入される場合には、その具体的仕組み如何にもよるが、関連して法人住民税や消費税といった税についても検討すべき点が出てくるのかどうか、必要に応じ、別途議論する必要があるのではないか。</li> </ul>
[ 地方税の問題 ]	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 地方税収全体の減少や個々の地方団体の税収変動、地方団体ごとの受益に応じた税源帰属などの問題について、どのように考えるか。</li> <li>・ 法人事業税については、外形標準課税の導入の議論を前提に考えるべきではないか。</li> </ul>