

連結納税制度 < 討議用メモ >

一 基本的な考え方

1. 連結納税制度は、企業グループ内の個々の法人の所得と欠損を通算して法人税を課税する仕組みであり、一体経営がなされ実質的に一つの法人とみることができる企業グループについては、これを一つの納税単位として課税することが、実態に即した適正な課税を実現することになる。
連結納税制度の創設は、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となる。
2. このような連結納税制度の対象は、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、親会社とすべての100%子会社（内国法人）をその対象範囲とすることが適当である。
3. 他方、一体性をもつ企業グループといっても、株式の取得・譲渡等を通じて構成メンバーの加入・離脱が生じるといった流動的な存在であり、適正、公平な課税を確保するためには、連結納税制度の開始や取止め、構成メンバーの加入・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。
4. 諸外国の連結納税制度の仕組みを見ると、その基礎となっている単体法人に対する課税制度の違いや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. 税制は簡素を旨とすべきであるが、納税者の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には、ある程度複雑になることはやむを得ない。
また、連結納税制度の仕組みを利用した多様な租税回避行為が想定されることから、これに適切に対応できる仕組みにするとともに、包括的な租税回避行為の防止規定を設ける必要がある。
6. 連結納税制度の創設により税収の減少が生じることとなるが、新たな制度の創設に当たっては、財政に与える影響を十分踏まえる必要があり、わが国の現下の厳しい財政事情を考慮すれば、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

連結納税制度の基本的な仕組みは、以下のようにすることが適当と考えられる。

1. 適用法人・適用方法

- (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。
- (2) 連結納税制度の適用は選択制とし、一旦選択した場合には継続して適用するものとする。
- (3) 親会社は普通法人と協同組合等に、その子会社は普通法人に限る。
- (4) 親会社は、連結所得に対する法人税の申告及び納付を行う。
- (5) 各子会社は、連帯納付責任があるものとし、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。
- (6) 適用法人の事業年度は、親会社の事業年度に統一する。

2. 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
連結所得金額及び連結税額は、連結グループ内の各法人の所得金額を基礎とし、連結調整を加えた上で、連結グループを一体として計算する。
その上で、連結税額を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連結グループ内の各法人に配分する。
- (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は、時価により行う。
連結グループ内の法人間で、資産（固定資産、土地等、金銭債権、有価証券及び繰延資産）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等の時まで、その移転を行った法人において計上を繰り延べる。
適正な課税を確保し租税回避行為を防止するため、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。
- (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、その子会社の株式の帳簿価額の修正を行う。
- (4) 連結欠損金額
連結欠損金額は、5年間で繰越控除する。
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は、一定の条件の下で、連結納税制度の下で当該欠損金額を持つ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。
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法人に引き継ぐ。

(5) 税率

普通法人の税率と同様とする。

3. 連結グループへの加入・連結グループからの離脱

- (1) 連結グループに加入する法人又は連結グループから離脱する法人については、その加入又は離脱の前後でみなし事業年度を設ける。
- (2) 連結グループへの加入に際しては、加入法人の資産（固定資産、土地等、金銭債権、有価証券及び繰延資産）の評価益・評価損の計上を行う。
ただし、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。
- (3) 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、連結グループへの加入の場合の取扱いと同様とする。
ただし、親会社及び長期にわたって100%子会社となっている法人については、資産の評価益・評価損の計上を行わないこととする。

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

包括的な租税回避行為防止規定を創設する。

五 税収減への対応

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じることが考えられるとともに、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、罰則等について所要の整備を行う。

七 地方税

法人事業税及び法人住民税については、単体法人を納税単位とするとともに、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。

(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及び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。