

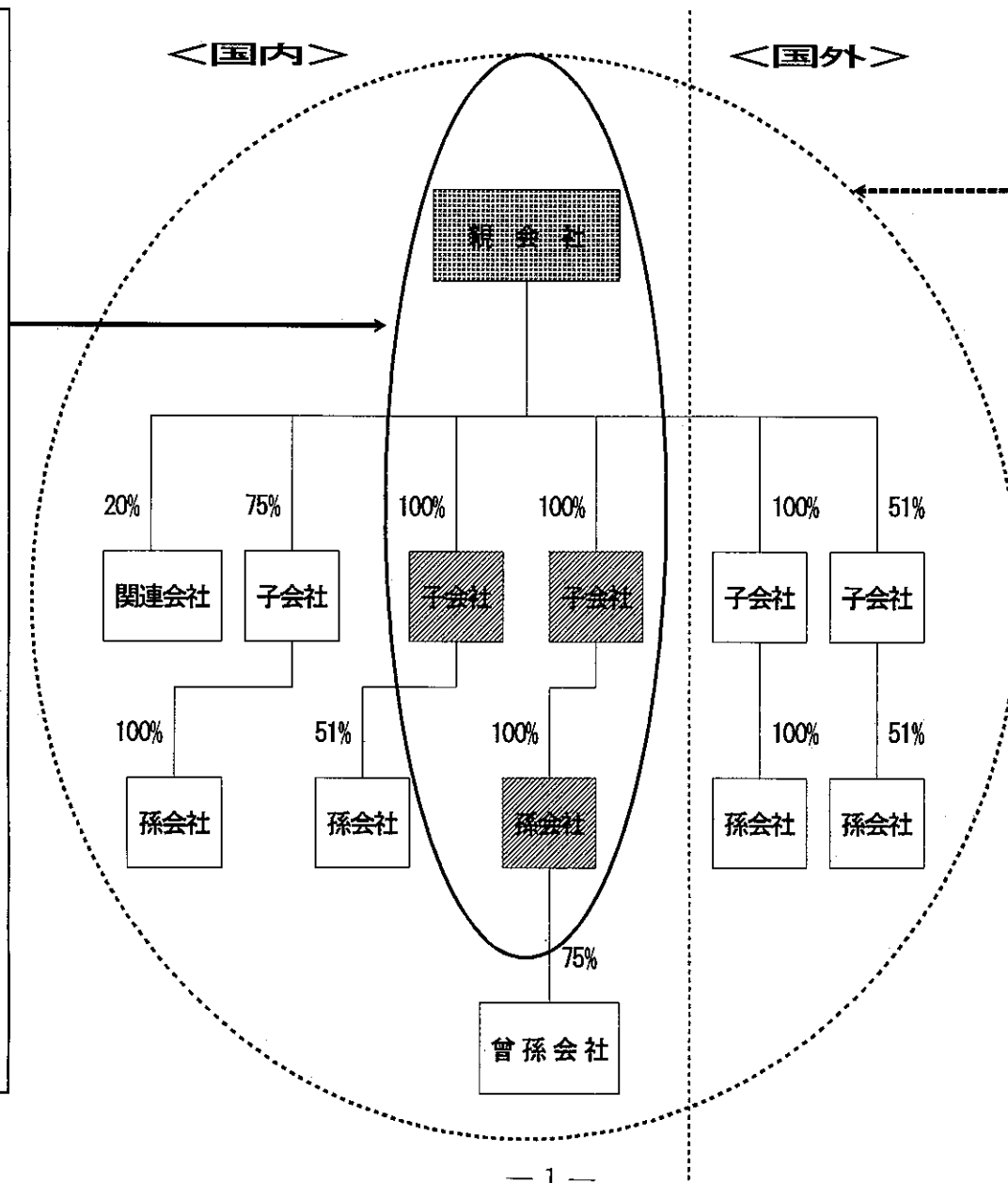
連結納税制度関係資料

連結納税制度と連結財務諸表制度（イメージ図）

— 連結納税制度 —

親会社と同一視しうような一定の子会社群を含め一つの「課税単位」とみて課税する制度

- 対象
法人一般
- 連結の範囲
持株割合が極めて高い国内の子会社等に限定
(米：80%以上、仏：95%以上)
- 計算
対象各社の所得と欠損を合算し、連結会社相互間の売買によって取得した資産に含まれる未実現損益は消去（資産がグループ外に売却等されるまで課税繰延べ）



— 連結財務諸表制度 —

企業集団を単一の組織体とみなして、親会社が当該企業集団の財政状態及び経営成績を総合的に報告する制度

- 対象
上場・店頭登録企業
- 連結の範囲
国内及び国外を問わず、次の会社
 - ・子会社：議決権割合50%超の会社（議決権割合が50%以下で、意志決定機関を実質的に支配している会社を含む）
 - ・関連会社（持分法適用）：議決権割合20%以上50%以下の会社（議決権割合が20%未満で、財務及び営業又は事業の方針の決定に重要な影響を継続的に与えることができる会社を含む）
- 計算
対象各社の収益・費用と資産・負債・資本を合算し、連結会社相互間の売買によって取得した資産に含まれる未実現損益は消去

連 結 納 税 制 度 の 論 点 （ 例 ）

- 連結納税制度の導入の必要性
- 連結納税制度の類型・基本的枠組み
- 単体課税の体系と企業集団課税の体系との間の整合性
- 租税回避行為の問題
- 税収減の問題

＜参考＞「平成１１年度の税制改正に関する答申」において例示されている論点

- ・ 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。
- ・ 連結対象となる子会社の範囲をどうするのか。
- ・ 内部取引に係る損益をどの範囲まで消去するのか。
- ・ 連結対象法人の中に中小法人が含まれている場合や、中小法人のみが連結した場合の適用税率をどうするのか。
- ・ 連結グループへの加入・連結グループからの離脱があった場合には様々な技術的問題点が生ずるが、この場合に課税関係の継続性をどのように図っていくのか。
- ・ 法人税と法人住民税が一体として制度設計されている現在の外国税額控除制度の取扱いをどうするのか。
- ・ 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別措置についての適用関係をどうするのか。

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。

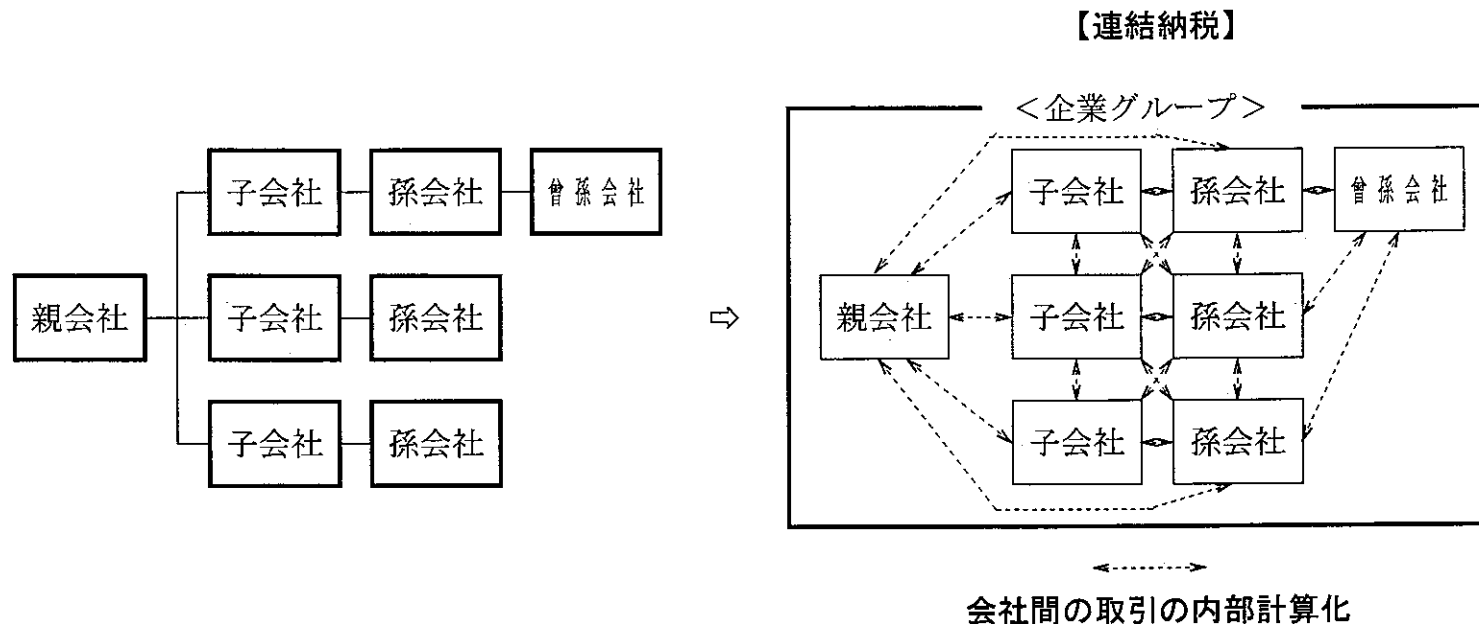
2. ドイツの機関会社制度は、株式法上の利益移転契約（子会社の利益はその年度において親会社に移転し、子会社の欠損はその年度において親会社が補てんする契約。5年間継続を要件。）を前提として、親子会社間の損益通算が実現するというものである。

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。

(参考 1) アメリカの連結納税制度の概要

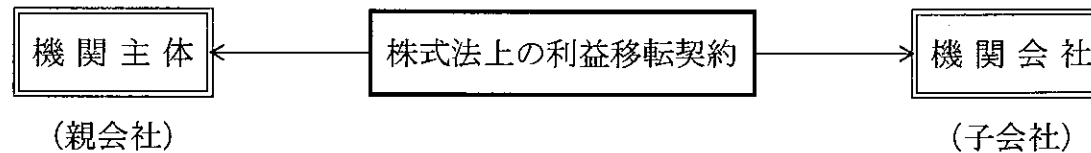
- 親会社が子会社の株式を80%以上保有する等一定の要件を充たす場合に当該企業グループを単一の課税客体とみて、その所得に課税する制度。
- この結果、企業グループ内で次の効果が発生。
 - ・ 各会社間の損益の通算
 - グループ内の赤字会社の欠損と黒字会社の所得を通算。この結果、グループ全体の課税所得が減少。
 - ・ 各会社間の取引の内部計算化
 - 連結会社相互間の売買によって取得した資産に含まれる未実現損益に対しては、資産がグループ外に売却等されるまで課税繰延べ。



(注) アメリカの連結納税制度は、超過利潤税の累進税率の適用を逃れる目的で会社分割を行うことを防止するために1917年に導入された経緯がある。

(参考2) ドイツの機関会社制度の概要

- アメリカの連結納税制度とは本質的に異なる制度。
- 株式法（商法）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、親子会社間の損益の通算を認めるもの。



子会社の利益は親会社に移転
子会社の欠損は親会社が補てん

→ 実際の利益の移転を、親子会社の所得計算に反映

(注) ドイツの機関会社制度は、売上税（累積型取引高税）の累積を排除することを目的として認められたものであり、これが1969年から法人税にも適用されるようになった。

単体課税の体系と企業集団課税 の体系との間の整合性等

○ 納税義務

- ・ 納税義務者
- ・ 納税額の分担方法
- ・ 連結納税用の帳簿書類の作成・保存
- ・ 罰則の対象者 等

○ 課税所得・税額計算

- ・ 資本金、所得金額等を基準とした各種措置の限度額計算
- ・ 法人の規模、業種を基準とした各種計算規定の取扱い
- ・ 適用税率に格差がある場合の取扱い
- ・ 法人の規模を基準とした税額控除制度の取扱い
- ・ 外国税額控除制度の取扱い
- ・ 土地譲渡益追加課税の取扱い
- ・ 同族会社の留保金課税の取扱い 等

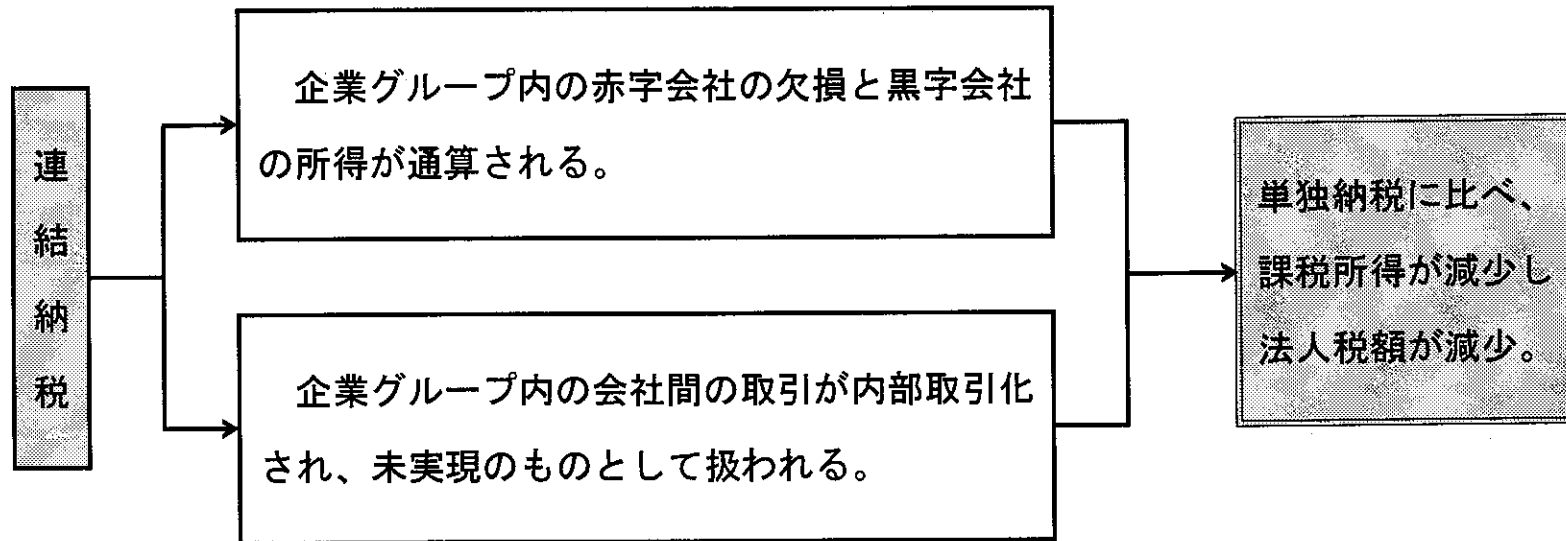
○ その他

- ・ 解散・合併の場合の取扱い
- ・ 地方税の取扱い 等

租税回避行為に関する問題（例）

- 連結納税グループ加入前の欠損金・資産の含み損の取扱い
- 連結納税グループへの加入・連結納税グループからの離脱の場合の取扱い
- 連結納税グループ内の子会社と連結グループ外の子会社との間の取引を利用した所得移転の問題 等

連結納税制度と税収減



(注) 減収額の試算の例

フランスにおいては、連結納税による税収減は、190億フラン（法人税収の約12%、94年度）と公表されている。

(参考1) イギリスのグループ控除制度におけるグループ控除額（グループ企業間で移転された損失額）の総計は、210億ポンド（95年度）である。〔イギリスの法人税率は31%、法人税収（95年度）は約236億ポンド〕

(参考2) わが国の法人税の申告所得金額は36兆9,539億円、繰越欠損金残額は65兆1,719億円、赤字法人割合は64.8%となっている（「平成9年分税務統計から見た法人企業の実態」平成10年12月国税庁）。

税制調査会答申等（連結納税関係）

○ 法人課税小委員会報告（抄）〔平成8年11月税制調査会〕

第1章 基本的考え方

一 法人課税のあり方

第2章 課税ベースに関する個別的検討

12. 企業分割・合併等

(3) 連結納税

- ① 我が国企業の活性化を図る観点から企業分割を促進するため、あるいは企業形態に対する税制の中立性を維持することをその理由として、連結納税制度の導入が必要であるとの意見がある。

本小委員会においても、我が国企業は新たな事業を早急に構築するべく複合経営を推進しており、事業効率の向上のため分社化が必然的な企業行動になっていること、資金調達のグローバル化に伴い連結決算ベースの企業業績に関心が高まっていることなどから、連結納税制度の導入を検討すべきであるとの意見があった。

連結納税制度は、関連する複数の法人をいわば一つの「課税単位」とするものである。各法人の損益が通算されるなど、広い意味で課税ベースに関係する問題であるので、ここで、基本的な論点について検討を行った。

- ② アメリカの連結納税制度についてみると、親会社の子会社株式の80%以上を保有する場合等一定の要件を満たす企業群について、各法人の損益を通算することに加え、各法人間の取引から生じるいわゆる内部利益を消去することにより、その企業群の連結課税所得を計算し課税が行われている。納税申告・納付は親会社が行うこととされる。同制度は、1917年に、超過利潤税の累進課税回避のための企業分割に対処し、企業群を一体として課税するため、強制的に適用される制度として導入されたものである。それが、その後種々の改正を経て法人課税において定着していったという歴史的な沿革を持っている。

（注1）ドイツの機関会社制度は、株式法上の利益移転契約に基づき、機関会社（株式保有関係のほか、経営上・組織上の一体性の要件に該当する子会社）の利益をその年度において機関主体（親会社）に移転し、逆に、機関会社の欠損は機関主体が補填するものである。つまり、親子会社で損益を振り替える際、実際に資金の移転が伴うものであり、連結納税制度とは区別すべき制度である。

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という経緯がある。

(注2) 我が国における純粋持株会社(株式を所有することにより、国内の会社の事業活動を支配することを主たる事業とする会社をいう。)の解禁論議に関連して連結納税制度が議論されることがある。しかし、企業群に対する課税という点では、純粋持株会社の場合と事業持株会社の場合との間に違いはないので、連結納税制度を純粋持株会社のみに限定してこれを論ずることはできない。

- ③ 法人税は、個々の法人を課税の単位とし、その所得に対して課税することを基本として成り立っており、連結納税制度の導入は、法人税制の根幹にこれまでと異なる考え方を採り入れるものである。その結果、特定の納税者の税負担軽減になり、さらには全体として相当巨額の税収減にもなりかねない。したがって、まず企業経営者の視点だけでなく、国民一般の視点からみて、企業群を一単位として認識するという考え方が定着していることが、導入の是非を検討する上での前提条件となると考える。

この前提条件は、次にみられるように、未だ満たされていないと考える。

イ 関連する諸制度をみると、我が国の商法には連結決算はなく、株主・債権者等の利害調整や情報提供は個々の法人格を基に行われている。証券取引法上、上場会社等についての連結財務諸表制度は、その充実の過程にある。アメリカにおいては、連結財務諸表のみの開示が一般的である。

ロ 配当の決定や株価形成が企業群全体の利益を基に行われているという状況には至っておらず、一方、関連子会社への資産処分により親会社が決算対策を行うといったことも指摘されている。

このように、企業経営は、一部の上場会社等を例外とすれば、単独決算重視で行われているのが現状であり、株主利益を重視した企業群一体としてのものになっているとの認識は定着していない。

- ④ なお、事業部門の分社化は、経営責任の明確化、柔軟な人事・給与体系の採用等を目的として、親会社とは切り離された独立の法人格を取得することにより行われる。自ら利害を考慮した上で法的・経済的独自性を取得するという経営判断が行われている。それにもかかわらず、連結納税制度によれば、課税については各法人の法人格をあたかも否定し、親子会社の損益が通算される結果、税負担が軽減されることになる。この点についての国民一般の受け止め方についても留意する必要がある。

- ⑤ 以上のほか、連結納税制度について、現時点で指摘し得る税制上・財政上の基本的論点を挙げると、次のとおりである。

イ 現行法人税制においては、欠損金の繰越制度により、欠損金は当該法人の課税所得計算上次年度以降に繰り越される仕組みとなっており、税制としては、単体課税を前提として既に基本的な手当てがなされている。

- ロ 連結納税制度の導入により親子会社形態と事業部形態との間の税負担のバランスに配慮する反面、子会社形態で事業を行う場合と複数の出資者が法人を設立した場合では、税負担に差異を生じる。また、海外子会社も連結しなければ徹底しないが、課税権の問題等からそれは事実上困難である。このように、連結納税制度と課税の中立性との関係については、検討すべき点が少なくない。
- ハ 企業群としての納税額を算出し、確定する上で、当然のことながら複雑かつ厳格な計算が求められることになるので、同制度の下では、納税者・執行当局の事務負担は現行制度に比べ増大することになる。
- ニ 諸外国では、地方税としての法人所得課税がないか、あるいは地方が独自に課税標準を定めているが、我が国の法人住民税は法人税額が課税標準となっている。このため連結納税制度の導入には、地方税において税収全体の減少と個々の地方団体の税収変動をもたらすとともに、地方団体ごとの受益に応じた税源帰属を困難とするなどの問題がある。
- ホ このほか、寄附金や交際費の損金算入限度額、各種租税特別措置の適用制限措置など、現行法人課税には単体課税を前提に種々の規定が設けられている。また、我が国の外国税額控除制度は、外国税額を国税と地方税から順次控除することとしており、両者が一体不可分の制度として構築されている。連結納税制度を議論する場合には、これらの現行法人課税を基本から見直すことが必要となる。さらには、消費税等他の税目との関連も検討課題となる。
- ヘ 税収面への影響については、現時点で具体的な試算を行うことは困難ではあるが、赤字申告法人の割合が極めて高く、累積欠損金額も巨額に上るという我が国の現状にかんがみると、連結納税制度の導入による税収の減少は相当巨額になりかねない。したがって、この制度の導入を検討する際には、当然ながら財源問題、とりわけ我が国の国・地方を通ずる厳しい財政事情を考慮する必要がある。
- なお、この点については、アメリカにおいて、任意適用の連結納税制度が導入された際、これに伴う税収減を考慮し、付加税を課した経緯があるとの指摘があった。
- ト 連結納税制度の下においては、連結対象とならない関係会社との間の取引の利用をも含めた租税回避行為が懸念される。この制度がいわゆるタックス・プランニングの恰好の手段となると、課税の公正が害されるとともに、法人課税の課税ベースが実質的に大きく浸食されていくことになりかねない。
- ⑥ 一方、これらの問題については、親子会社の経済的一体性に着目する連結納税制度においては、複数の出資者による会社設立の場合に適用されないのは当然と考えてよいのではないかと、納税者・執行当局の事務負担が大きく増大することはないのではないかと、さほど大きな減収にはならず、また、同制度の導入を税収と絡めて

議論することは適当でないのではないか、租税回避行為防止はそのための検討をすればよいのではないかと、といった意見があった。

- ⑦ 連結納税制度については、その企業経営上の有用性を指摘する意見が出されたが、現行税制にこれを取り入れるには解決すべき問題点が多々存在するほか、前提条件となるべき考え方・実態の定着が未だみられていないので、現段階では、その導入の是非について具体的に検討する状況に至っていないと考える。現在、税制調査会としては、厳しい財政事情の下、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という方向で法人課税の検討を進めていることにも留意する必要がある。
- ⑧ 連結納税制度については、今後、商法や企業会計の分野で連結決算制度等がどのように制度化され定着するか、企業経営の実態が連結納税制度に相応しいものとなるか、そうした変化を踏まえて国民がこの制度をどう認識するか、を注視していく必要がある。仮に同制度を導入する場合には、法人課税の法体系全般を、他税目への影響も含め根本的に再構築することが必要となる。さらには、租税回避行為防止が可能か、税収減にどう対処するかも課題となる。これらを踏まえて、引き続き研究課題とすべきであろう。

○ これからの税制を考える－経済社会の構造変化に臨んで－（抄）〔平成9年1月税制調査会〕

第二 経済社会の構造変化に税制はいかに対応するのか

1 国際化、情報化への対応

(1) グローバル化とボーダーレス化

① 企業の活力

ハ) 日本の法人課税の法体系は、商法などの現行諸制度を基礎に、法人ごとに課税することを基本として組み立てられています。これに対して、最近、企業の分社化を促進する観点などから、アメリカの連結納税制度のように企業グループを一つの納税者として課税する制度（参考9）の導入を検討する必要があるとの指摘があります。関連諸制度やこれまでのわが国の企業経営の実態からみると、法人課税の基本的考え方の変更につながるこのような制度については、慎重に検討する必要があります。その際、租税回避行為の発生や税収の減少を招くなどの問題も無視できません。しかし、今後は関連諸制度や企業経営の実態は企業グループを単位としたものに大きく変化していくとの見方があります。以上を踏まえ、連結納税制度は引き続き研究していくべき課題です。

○ 平成10年度の税制改正に関する答申（抄）〔平成9年12月税制調査会〕

二 平成10年度税制改正の課題

1 経済構造改革と法人税制改革

(7) その他の検討課題

連結納税制度については、企業の分社化を促進する視点などから、その導入を求める意見があります。それに対して、わが国の法人税制は、商法などの現行諸制度を基礎に、法人ごとに課税することを基本としているため、同制度はこのような基本的考え方の変更につながることから、慎重に検討を進める必要があるという意見もあります。したがって、連結納税制度については、今後、企業経営の実態や、商法等の関連諸制度のあり方、さらには、租税回避や税収減の問題といった諸点を踏まえつつ、引き続き検討を深めていく必要がある課題です。

○ 平成11年度の税制改正に関する答申（抄）〔平成10年12月税制調査会〕

三 今後の検討課題・抜本的見直し

4 法人課税

(3) 連結納税制度

分社化や持株会社化など企業の組織形態の多様化に対応する観点や、経済の急速な国際化が進展する中、国際競争力の維持・向上に資する観点などから、企業集団をいわば一つの「課税単位」とする連結納税制度の導入を求める意見があります。

一方、わが国の法人税制は、商法などの現行諸制度を基礎として、個々の法人ごとに課税することとしており、企業集団を一つの課税単位とする連結納税制度とは基本的な考え方が大きく異なっています。仮に連結納税制度を導入する場合には、法人税の課税体系全般を根本的に再構築することが必要となります。

また、連結納税制度を導入する場合においても、全ての法人が連結対象法人となるわけではないことから、わが国の法人税の課税体系は、現行の個々の法人を課税単位とする体系と、企業集団を一つの課税単位とする体系との双方が併存することになります。このような課税体系の下では、連結納税を行う企業集団と単体企業との間の課税の公平をどのように図っていくのかという問題があります。したがって、連結納税を行うことができるようにするために措置しなければならない連結納税制度固有の問題のみならず、個々の法人を課税単位とする体系と企業集団を一つの課税単位とする体系との間の課税関係の整合性を確保するための措置など広範な論点について、専門的・

実務的な観点から、十分かつ慎重な検討を行うことが不可欠です。このような検討が十分に行われないまま制度を構築する場合には、様々な形で租税回避が行われるおそれがあります。

(参考) 例えば、次のような論点について検討が必要となります。

- ・ 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。
- ・ 連結対象となる子会社の範囲をどうするのか。
- ・ 内部取引に係る損益をどの範囲まで消去するのか。
- ・ 連結対象法人の中に中小法人が含まれている場合や、中小法人のみが連結した場合の適用税率をどうするのか。
- ・ 連結グループへの加入・連結グループからの離脱があった場合には様々な技術的問題点が生ずるが、この場合に課税関係の継続性をどのように図っていくのか。
- ・ 法人税と法人住民税が一体として制度設計されている現在の外国税額控除制度の取扱いをどうするのか。
- ・ 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別措置についての適用関係をどうするのか。

さらに、仮に連結納税制度が導入されとした場合には、企業集団内の取引が内部取引化され未実現のものとして取り扱われることや、法人の利益が他の法人の欠損金と相殺されることから、約65%の法人が赤字法人であるというわが国の現状に照らせば、大きな税収減が生ずることは避けられないと考えます。

連結納税制度については、以上のような論点を含め、法人課税の体系全般に及ぶ検討を行う必要があり、まずは、専門的・実務的な観点から、法人課税小委員会において本格的な分析・検討を行うことが適当と考えます。