

連結納税制度関係参考資料

企業組織等に関連する法制・企業会計の諸制度

－最近における改正の動向－

1. 独占禁止法関係

・持株会社の設立が原則として解禁された。

平成 9 年 6 月 持株会社設立の原則解禁

〔 事業支配力が過度に集中することとなる持株会社を除き、持株会社の設立が解禁された。 〕
(「独占禁止法の一部を改正する法律」：平成 9 年 12 月施行)

(参考) 持株会社とは、子会社株式の取得価額の合計額の会社の総資産額に対する割合が 50 % を超える会社をいい、事業支配力が過度に集中することとは、持株会社等の総合的
事業規模が相当数の事業分野にわたって著しく大きいこと等により、国民経済に大きな影響を及ぼし、公正かつ自由な競争の促進の妨げとなることをいう (独占禁止法 9
③、⑤)。

平成 9 年 12 月 銀行持株会社設立の解禁

〔 いわゆる三角合併方式による銀行持株会社の設立手続等が制定された。 〕
(「銀行持株会社の創設のための銀行等に係る合併手続の特例等に関する法律」等：平成 10 年 3 月施行)
< 銀行持株会社設立に係る課税の特例 >

2. 商法関係

- ・合併手続の簡素合理化、株式交換・移転制度の創設及び会社分割法制の検討等、企業組織に関する法改正やその検討が行われている。
- ・ストック・オプション制度の導入、自己株式の消却手続等に関する法改正が行われている。

平成9年5月 ・ストック・オプション制度の導入
・自己株式の取得・消却手続の緩和

ストック・オプションに関する制度の整備を図るため、新たに取締役に移譲するため自己株式の取得及び取締役又は使用人に対する新株引受権の付与等が認められた。

「商法の一部を改正する法律」、「株式の消却の手續に関する商法の特例に関する法律」

平成9年6月、10月施行

＜ ストック・オプション税制の改組 ＞

平成9年6月 合併手続の簡素合理化

合併についての総会の承認を要しない簡易な合併手続き等が創設された。

(「商法等の一部を改正する法律」：平成9年10月施行)

平成10年 3 月

自己株式の取得・消却要件の緩和

- 〔 定款で授権された範囲内において、取締役会決議をもって資本準備金による自己株式の取得・消却ができることとされた。〕
- （「株式の消却の手続に関する商法の特例に関する法律の一部を改正する法律」：平成10年 3 月施行）
- < 資本準備金による自己株式消却への対応 >

平成11年 7 月

分社を含む会社分割法制の試案の公表

- 〔 分社を含む会社分割法制に関する包括的な制度の試案が公表された。〕
- 〔「商法等の一部を改正する法律案要綱中間試案」（法制審議会）〕

平成11年 8 月

- ・ 株式交換・移転制度の創設
- ・ 金銭債権の時価評価の導入

- 〔 完全親子会社関係を円滑に創設するため、株式交換・移転制度が設けられた。また、市場価格がある金銭債権等について、時価を付することができることとされた。〕
- （「商法等の一部を改正する法律」：6 月以内の政令で定める日から施行）
- < 株式交換等に係る課税の特例 >

3. 企業会計関係

- ・連結ベース中心のディスクロージャーへの転換、連結の範囲の拡大等が行われている。
- ・なお、税効果会計、金融商品に対する時価評価等の導入等も行われている。

平成9年6月 連結財務諸表制度の抜本的見直し

企業会計審議会において、連結ベース中心のディスクロージャーへの転換、連結の範囲の拡大等、連結財務諸表の作成手続の抜本的見直しが提言された。なお、平成10年10月には、子会社及び関連会社の判定基準として、持株基準に代えて導入される支配力基準及び影響力基準の具体的な取扱いについての考え方の整理が行われた。

「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」

平成11年4月以後に開始する事業年度から本格的に実施

平成10年3月 ・中間連結財務諸表制度の導入

連結情報を中心とするディスクロージャー制度への転換の一環として、新たに中間連結財務諸表を作成し、中間会計期間に係る企業集団の財政状態等の情報を提供することが提言された。

「中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書」

平成12年4月以後に開始する中間会計期間から実施

・連結キャッシュ・フロー計算書の導入

連結キャッシュ・フロー計算書が財務諸表の一つとして位置づけられ、その作成方法等が提言された。

「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書」

平成11年4月以後に開始する事業年度から実施

平成10年10月

税効果会計の導入

税効果会計を全面的に適用することが提言された。

「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」

平成11年4月以後に開始する事業年度から実施

平成11年1月

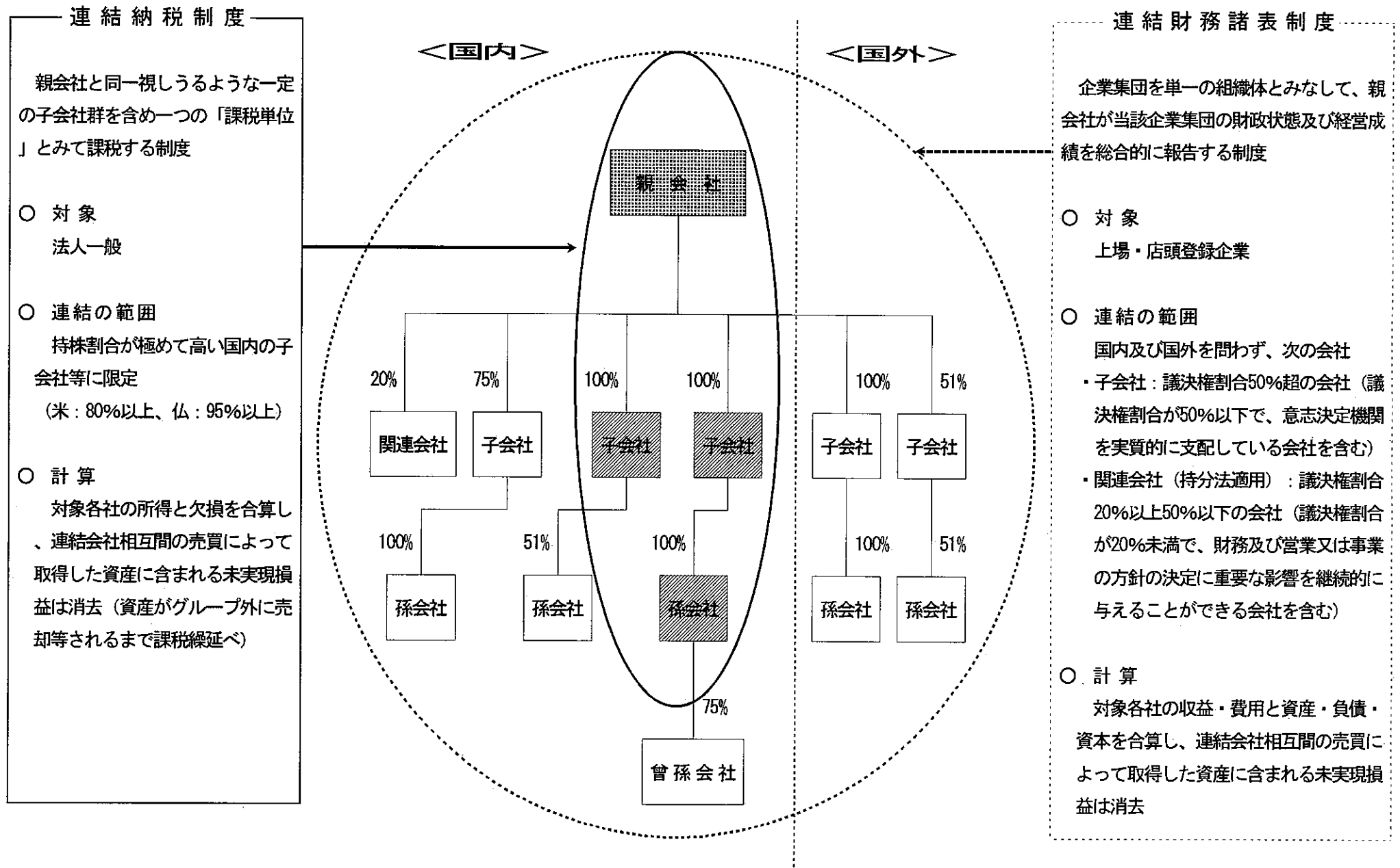
金融商品に対する時価評価の導入

金融商品に対する時価評価、ヘッジ会計の導入等が提言された。

「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」

原則として、平成12年4月以後に開始する事業年度から実施

(参考) 連結納税制度と連結財務諸表制度 (イメージ図)



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。

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

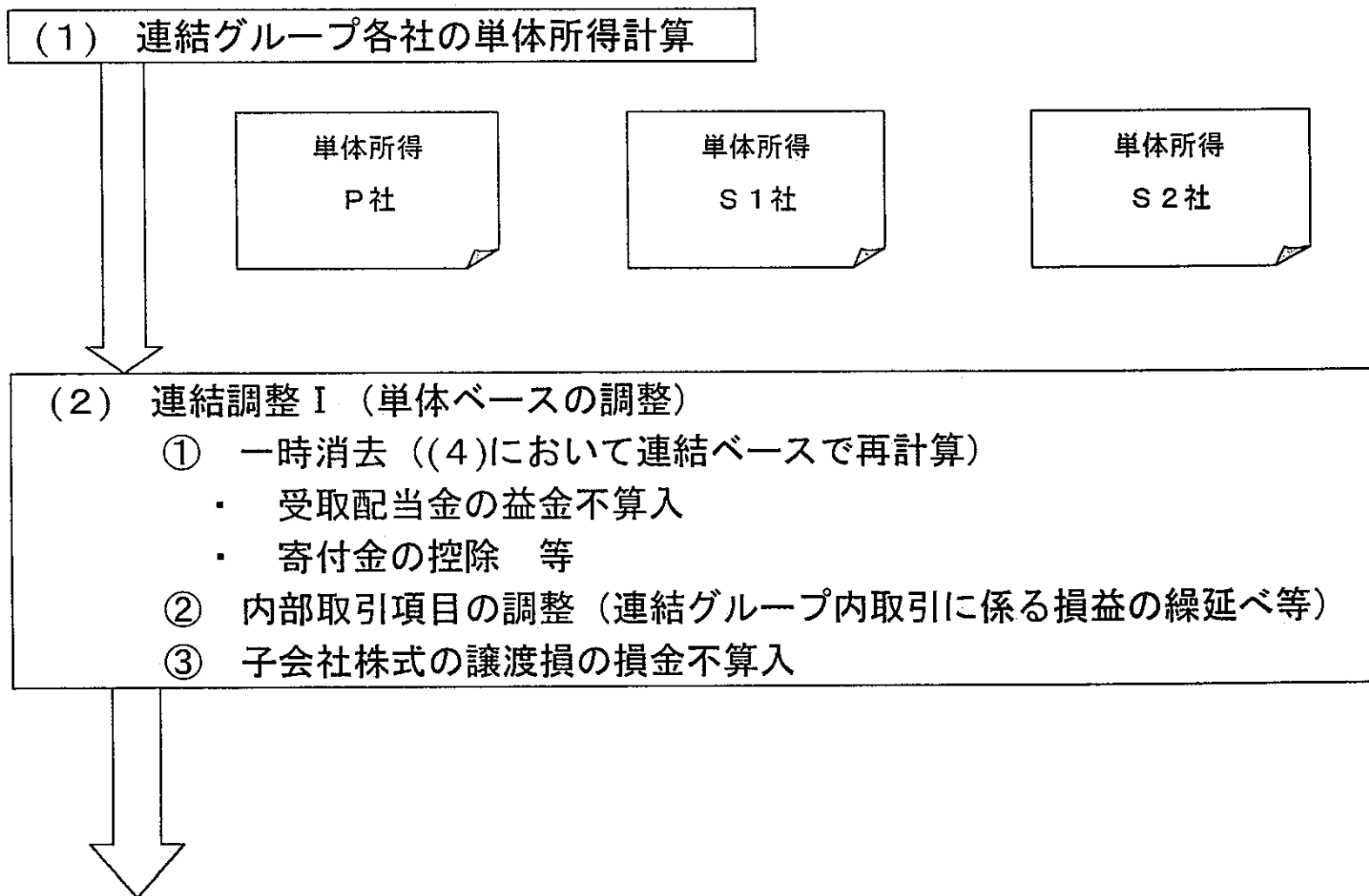
- (1) 連結グループの親会社は、連結納税申告書を提出し、連結税額を納付する。
- (2) 連結納税申告に係る納税の義務は、連結グループの親会社及び子会社がそれぞれ負うが、親会社は自らの義務の履行と子会社の代理人たる地位に基づく子会社の義務の履行として、これらの行為を行う。
- (3) なお、連結税額は、連結グループ内で配分される。

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）



(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+S1社+S2社
(合算)

(4) 連結調整Ⅱ

① (2)①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

②連結ベースでの繰越欠損金控除

(5) 連結課税所得

(6) 連結法人税

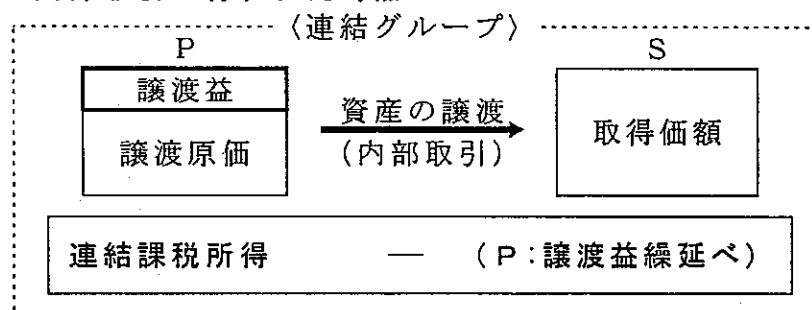
連結課税所得計算上の特有な取扱い

(1) 内部取引の取扱い

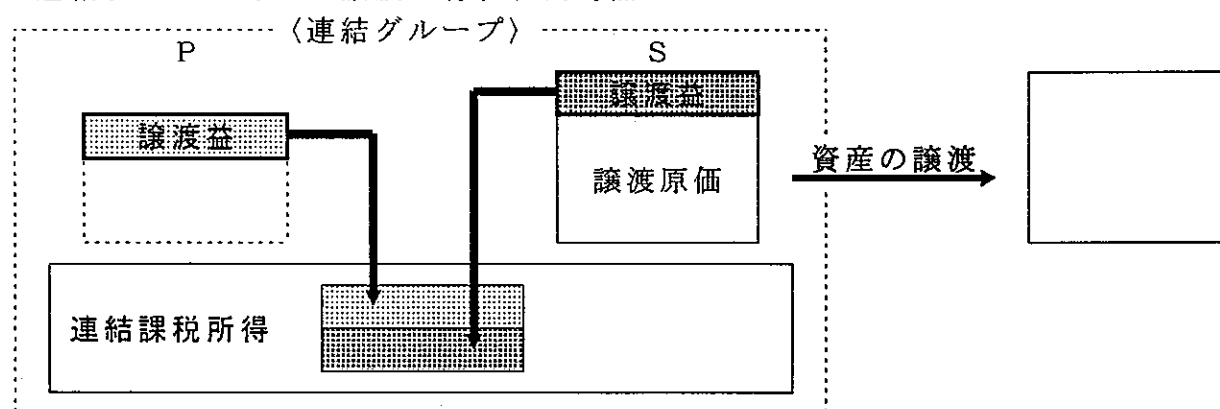
連結グループ内法人に対する資産の譲渡等一定の連結グループ内の取引（内部取引）に係る損益については、その資産の連結グループ外への譲渡等が行われるときまで、繰り延べる。

【イメージ図】

① 内部取引が行われた時点



② 連結グループ外への譲渡が行われた時点



(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。

① 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。

② 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。

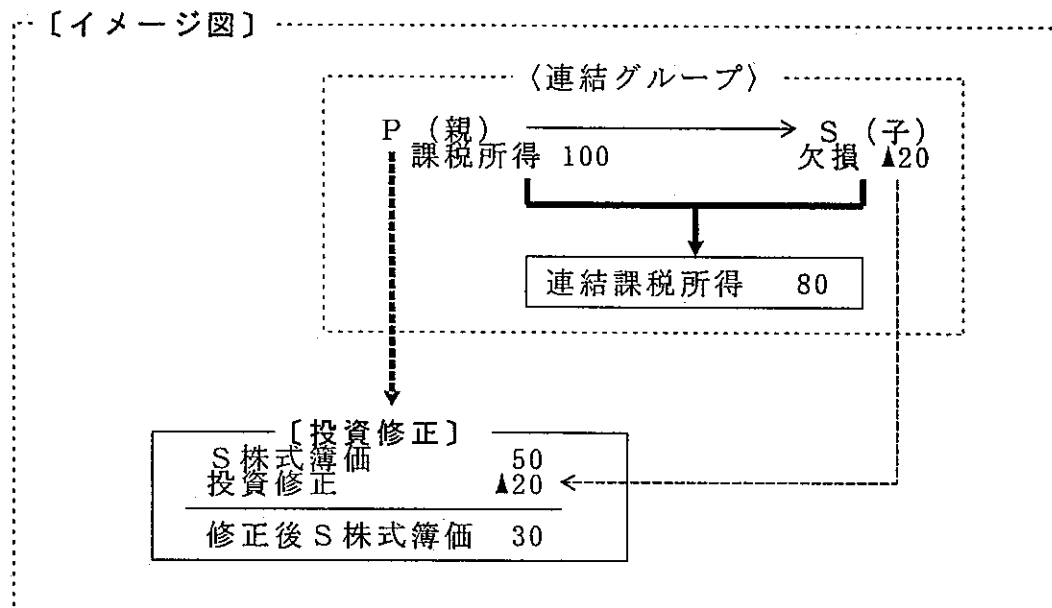
(注2) S の連結納税申告年度の累積課税所得10(40-30)を限度とする。

(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。

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

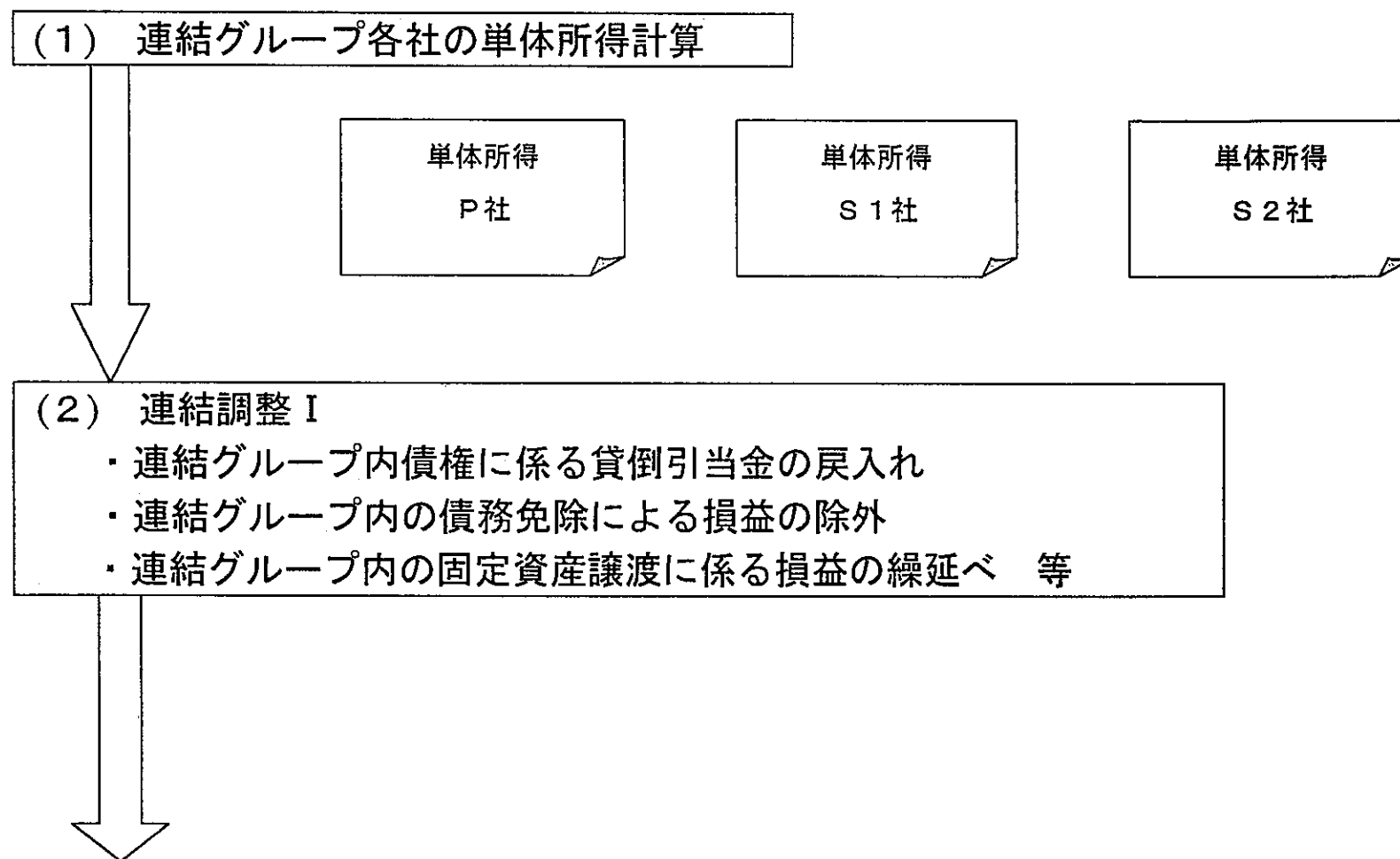
- (1) 連結納税申告書の提出及び連結税額の納付については、親会社が義務を負う。
- (2) 連結グループの各法人は、原則として、一般規定に従って計算した所得金額等を記載した個別申告書を提出する。連結税額が未納の場合に、連結グループ内の子会社は、個別申告を行った場合に計算される当該法人に係る税額相当額を限度として納付の責任を負う。
- (3) なお、連結税額は、連結グループ内で配分される。

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）



(3) (2)で修正された連結用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+S1 社+S2 社
(合算)

(4) 連結調整Ⅱ
・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

イギリスのグループ・リリーフ制度の概要

概 要

株式の所有割合が75%以上の関係にあるグループに属する法人は、同グループに属する任意の他の法人の事業損失等の全部又は一部の振替を受けて所得と相殺することが認められる。

75%グループ

イギリスの内国法人で、一方の法人が他方の法人の株式の75%以上を保有する関係にある場合におけるこれらの法人（いわゆる親・子会社）、又は2つの法人の株式が同一の親会社に75%以上を保有されている関係にある場合のこれらの法人（いわゆる親会社と兄弟会社）が、75%グループの構成会社となる。

振替控除額

振替可能な事業損失等は、事業損失の額及び減価償却不足額等で、振替法人の所得から控除されていない金額である。

なお、キャピタル・ロス¹は事業損失等には含まれない。

ドイツの機関会社制度の概要

概 要

株式法（商法）上の利益移転契約（従属会社（子会社）の利益はその年度において支配会社（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。）を前提として、支配会社と従属会社間の損益の通算が認められる。

支配会社・従属会社

- (1) 支配会社は、ドイツの内国企業等。
- (2) 従属会社は、内国法人である株式会社、株式合資会社又は有限会社のうち、次の要件の全てを満たすもの。
 - ・ 支配会社に議決権の50%超を保有されていること。（財務的編入）
 - ・ 支配会社の事業を経済的に促進し、補完していること。（経済的編入）
 - ・ 業務執行に支配会社の意思が確実に反映されることが保証されていること。（組織的編入）

利益抛出契約

本制度の適用を受けるためには、支配会社と従属会社との間で、株式法に基づく利益抛出契約（契約期間は5年以上）が締結されていることが必要とされる。

移転する損益の内容

支配会社に移転する従属会社の損益は、その事業年度の総所得（利益又は損失）である。ただし、合理的な理由がある任意積立金の留保額と、少数株主に対する保証配当及びそれに係る法人税相当額は除かれる。

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た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。