

# 参 考 資 料

## 〔連結納税制度の見直しについて〕

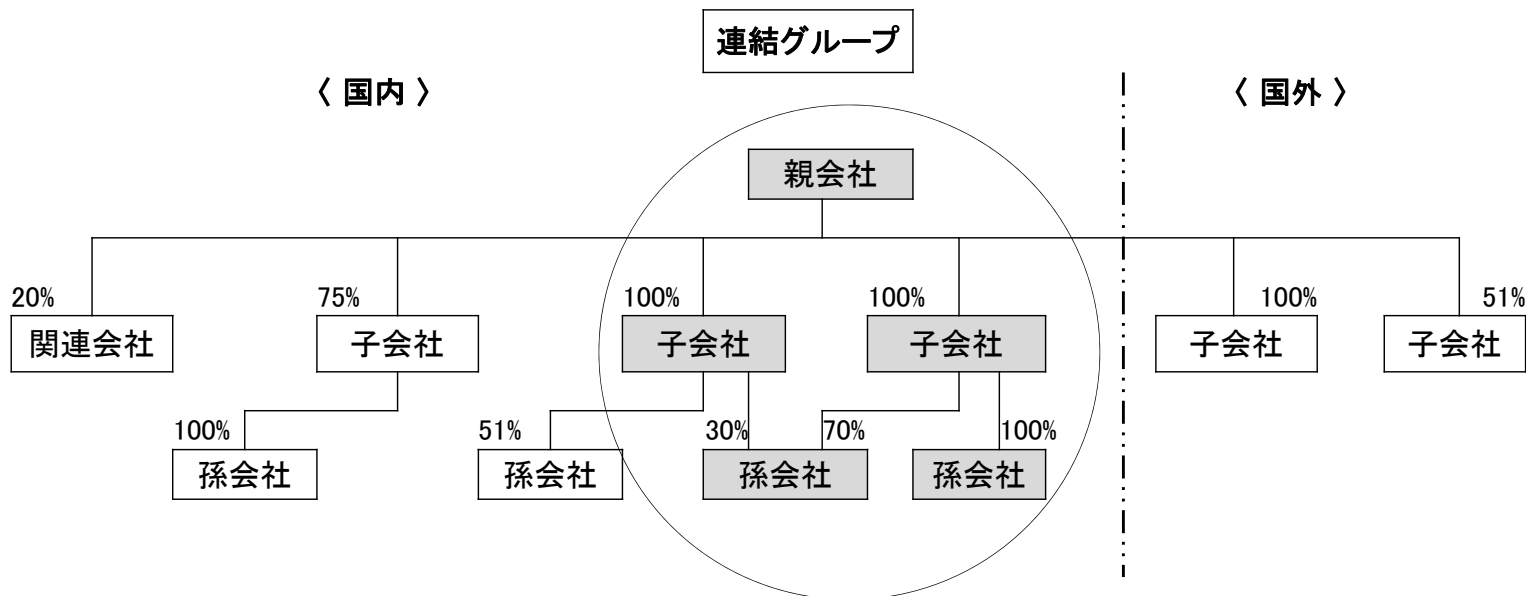
令和元年8月27日(火)

連結納税制度に関する専門家会合

座長 田近栄治

## (1)適用対象

- 親会社と、それが直接又は間接に100%の株式を保有するすべての子会社(外国法人を除く)
- 選択制(一旦選択した場合は、原則として継続して適用)



## (2)申告・納付

- 親会社が法人税の申告・納付(子会社は連帯納付責任を負い、個別帰属額等を提出)

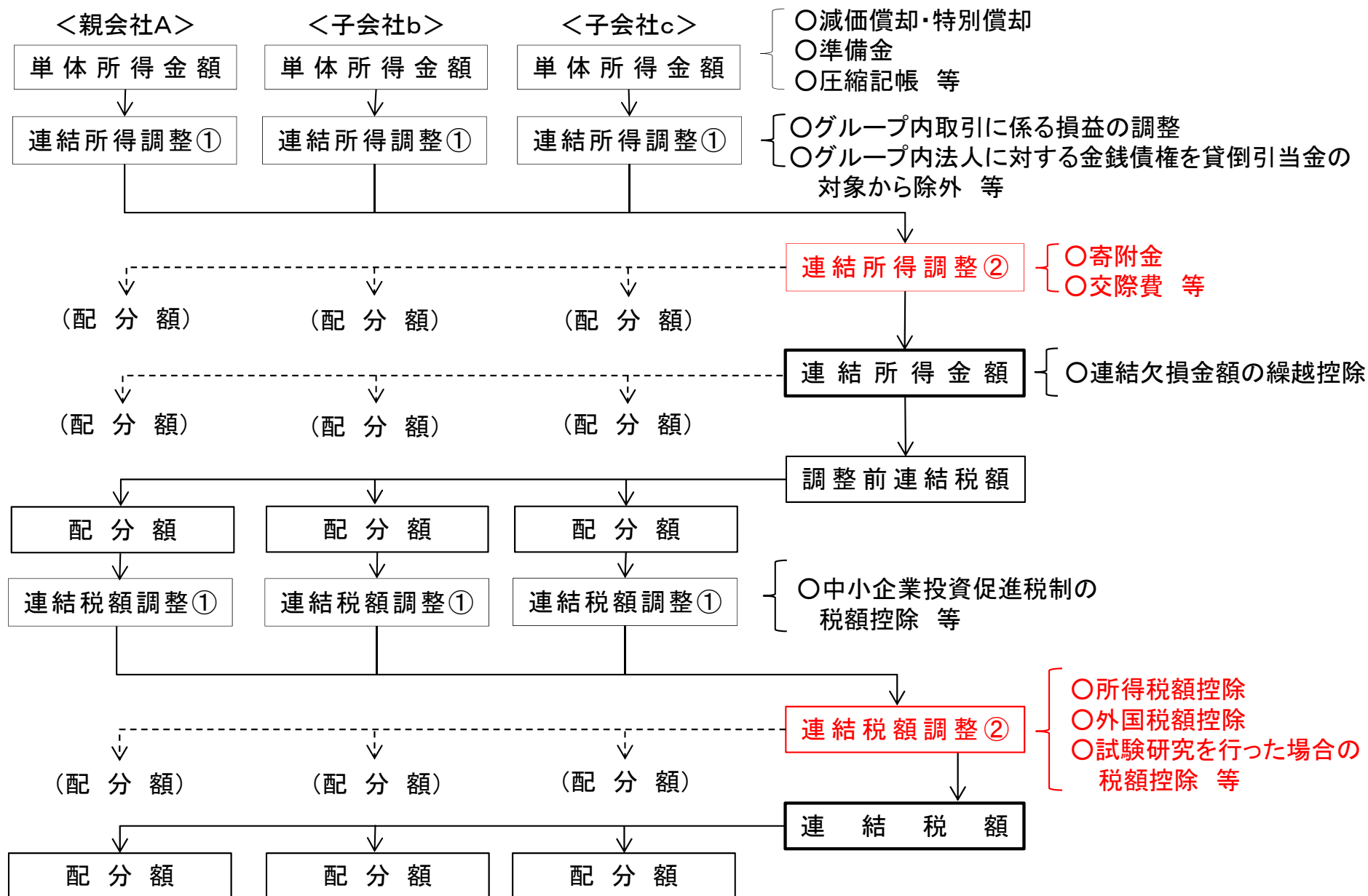
## (3)所得、税額の計算

- 連結グループ内の各法人の所得金額に所要の調整を行った連結所得金額に税率を乗じ、さらに必要な調整を行い連結税額を算出
- 税率は、23.2%

(4)時価評価  
課税・欠損  
金の制限

- 連結納税の開始又は連結グループへの加入時に、原則として、開始時の子法人及び加入法人の資産を時価評価
- 開始・加入前に生じた子法人の欠損金は、原則、切捨て
- 一定の子法人については、時価評価課税及び欠損金切捨ての対象外

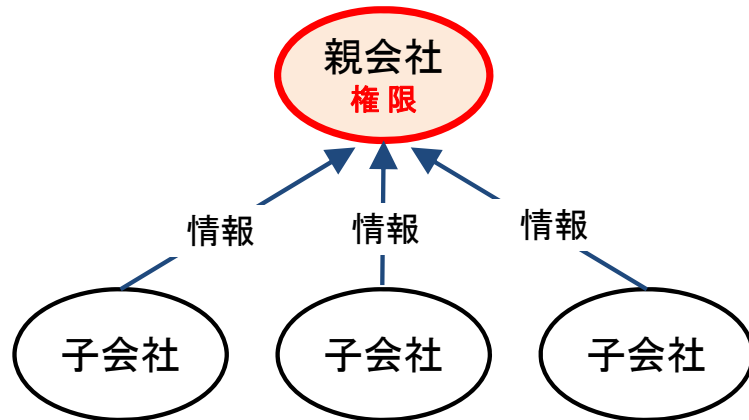
所得及び税額の調整項目については、法人毎に計算する項目とグループ全体で計算する項目がある。



- 14年度改正 連結納税制度を創設
- 16年度改正 ・連結付加税(2%)の廃止
- 18年度改正 ・株式交換・株式移転に係る税制の本則化に伴い、適格株式交換による加入を時価評価の対象から除外し、非適格株式移転前の子法人の欠損金を連結納税への持込み対象から除外 等
- 19年度改正 ・合併等対価の柔軟化に伴い、連結開始時の時価評価の適用除外法人の範囲の見直し
- 22年度改正 ・連結子法人の連結開始前欠損金の持込み制限の緩和(時価評価の対象外法人について個別所得金額を限度として持込み可とする)等の見直し  
・グループ法人税制の創設として、連結法人間の取引の譲渡損益の繰延制度、受取配当の益金不算入制度における負債利子控除を適用しない措置、寄附金の全額損金不算入措置について、連結納税を選択していない100%グループ内の法人間の取引に対象を拡大  
・支配日以後2月以内に離脱する法人の有する資産を時価評価の対象から除外 等
- 29年度改正 ・連結開始/加入時の時価評価資産の対象から「帳簿価額が1,000万円未満の資産」を除外  
・スクイーズアウトによる完全子会社化について、組織再編税制に位置づけられたことにより、適格要件を満たす場合には、当該完全子会社を時価評価の対象から除外するとともに、欠損金の持ち込みを可能とする等の見直し

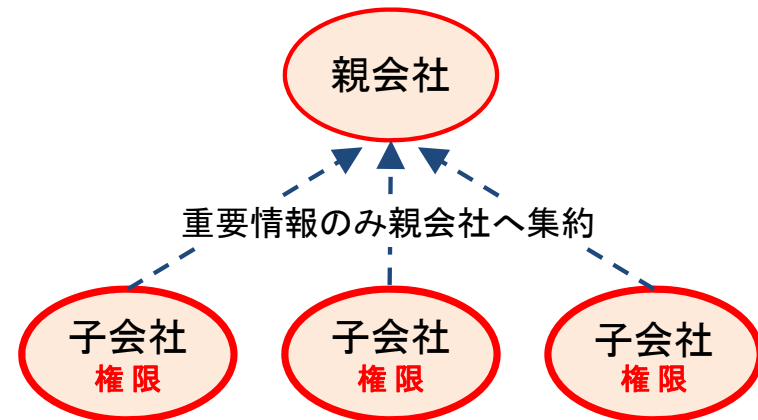
- 多くの企業グループが、企業グループの全体設計に関して、子会社へ権限を委譲することと、親会社が強い権限を持つことの双方を重視しており、そのバランスが課題。
  - また、意思決定事項に応じて、親会社の関与の程度が異なる。（子会社の大きな方針決定等、グループ全体の方針・設計に関わる事項については親会社の関与が強い傾向。一方、購入・調達先及び納品・販売先の決定等、事業運営に係る事項については、子会社が自ら判断しており、親会社の関与が弱い傾向。）
- ⇒ 子会社の全ての情報や意思決定が親会社に集約されているわけではない。

## 集権的な意思決定（イメージ） （親会社による関与が深い）



- ◆ 親会社が強い権限を持ち、子会社の情報も親会社に集約される。

## 分権的な意思決定（イメージ） （親会社による関与が浅い）



- ◆ 子会社へ一定の権限が委譲され、重要情報のみが親会社に集約される。

連結納税制度の適用実態やグループ経営の実態を十分に把握した上で、完全支配関係にある企業グループ内における損益通算を可能とする基本的な枠組みは維持しつつ、制度の簡素化や中立性・公平性の観点から以下の方向で検討を行う。これにより、企業がより効率的にグループ経営を行い、競争力を十分に発揮できる環境を整備する。

### ✓ 事務負担の軽減を図る観点からの簡素化

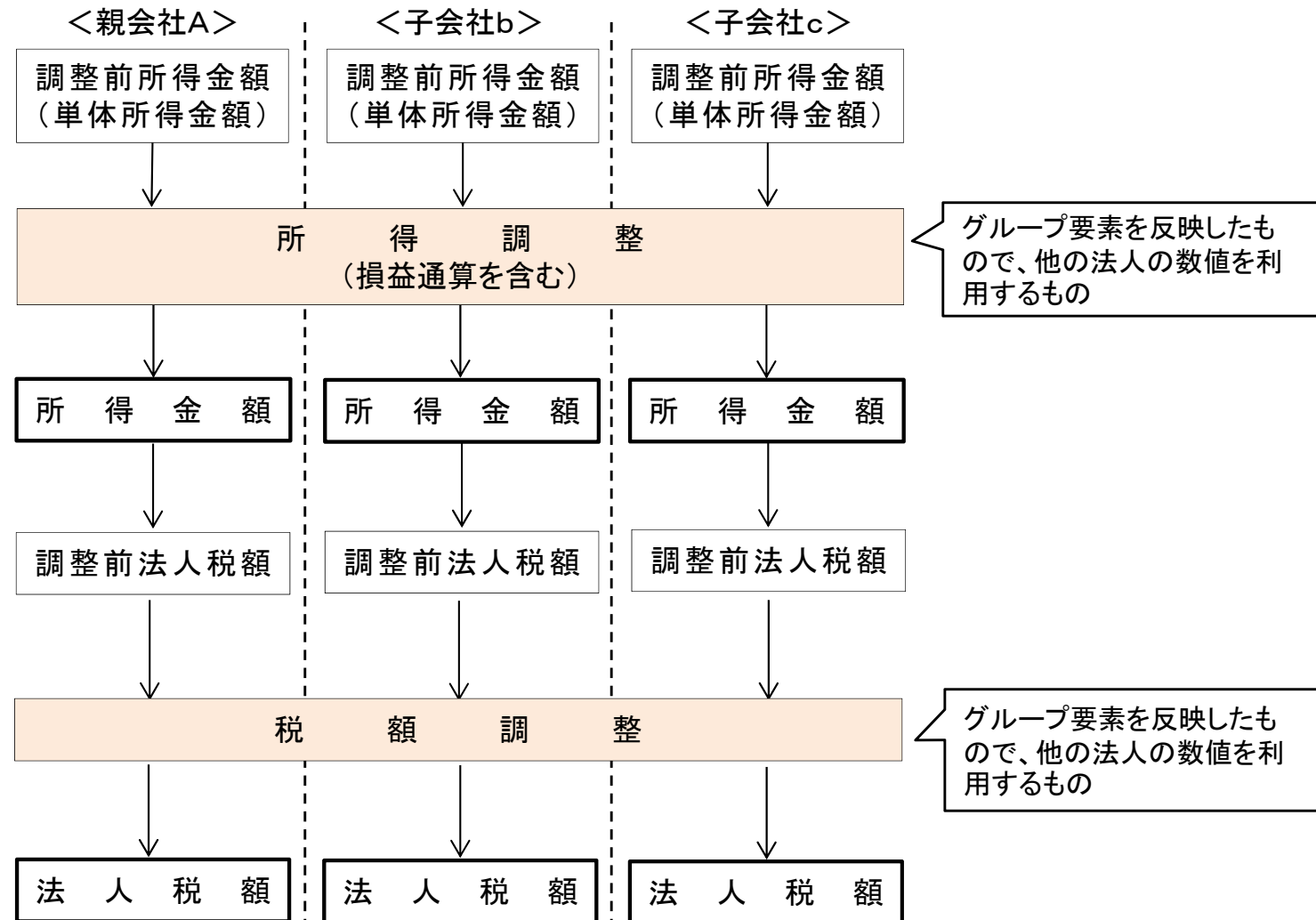
- 企業の事務負担の軽減を図る観点から、グループ経営の実態も踏まえ、連結グループを一つの納税単位とする現行の制度の在り方(申告・納付の方法)や、連結固有のグループ調整計算の要否、修正や更正の場合の企業や課税庁の事務負担の軽減等について検討する。

### ✓ グループ経営の多様化に対応した中立性・公平性の観点からの見直し

- 上記の簡素化を通じ、企業グループの事務処理能力の差が連結納税の選択に与える影響を最小化し、同様の経営を行っている企業グループ間での課税の中立性・公平性を確保する。
- また、連結グループと合併等の組織再編を行った企業とで、課税の中立性が確保されるよう、組織再編税制との整合性がとれた制度を目指す。その際、開始・加入時における時価評価課税・欠損金の持込制限については、租税回避防止の観点からも検討する。

## 個別申告方式に見直す場合のイメージ

グループ企業間での連結固有の調整計算など、事務負担が大きい項目を中心として、制度の簡素化を図る。



※ 損益通算等について、基本的には、当初申告額に固定し、修正・更正による変動は他の法人に影響を与えないこととはどうか。

# 損益通算のイメージ①所得が多い場合（たたき台）

A社(親法人)  
所得 500

B社(子法人)  
所得 100

C社(子法人)  
欠損 ▲50

D社(子法人)  
欠損 ▲250

## ① グループ各社の所得及び欠損をそれぞれ合算

所得を合算  
<A社 500+B社 100=600>

欠損を合算  
<C社 ▲50+D社 ▲250=▲300>

## ② 損益通算

所得金額の比により、欠損の合計額を配分するか。

500+  
▲300×500/600  
=250

100+  
▲300×100/600  
=50

欠損⇒ゼロ

欠損⇒ゼロ

## ③ 調整前法人税額の計算

250×税率

50×税率

ゼロ

ゼロ

## ④ 税額調整

※ 見直し後の制度において、調整計算をどこまで行うかは引き続き検討

## ⑤ 申告・納税



# 事後の修正のイメージ（たたき台）

## 【例1：欠損法人が増更正になる場合】

A社(親法人)  
500

B社(子法人)  
100

C社(子法人)  
▲50

D社(子法人)  
▲250 → 50(+300)

○ D社の欠損は既にA社・B社が利用しているため、D社に対し+300の所得に係る税額を追徴することが考えられる。

※ D社が追徴税額を納付できないような場合に、損益通算によるメリットを享受したA社・B社も税負担するような何らかの手当が必要か。

## 【例2：欠損法人が減更正になる場合】

A社(親法人)  
500

B社(子法人)  
100

C社(子法人)  
▲50

D社(子法人)  
▲250 → ▲350(-100)

○ D社の欠損が増加するが、A社・B社が利用できる欠損金の額は当初申告額に固定しているため、D社の欠損の増(▲100)は翌期に繰り越すことが考えられる。

(注) グループ内の一法人に生じた修正について、他の法人への影響を遮断する制度を導入する場合、グループ全体の法人税額の不当な減少を企図した制度の濫用が行われるおそれはないか。

# 損益通算のイメージ②欠損が多い場合（たたき台）

A社(親法人)  
所得 250

B社(子法人)  
所得 50

C社(子法人)  
欠損 ▲500

D社(子法人)  
欠損 ▲100

## ① グループ各社の所得及び欠損をそれぞれ合算

所得を合算  
＜A社 250+B社 50=300＞

欠損を合算  
＜C社 ▲500+D社 ▲100=▲600＞

## ② 損益通算 欠損金額の比により、他社へ渡す欠損の額を配分するか。

有所得⇒ゼロ

有所得⇒ゼロ

$$\begin{aligned} & \triangle 500 + \\ 300 \times & \triangle 500 / \triangle 600 \\ = & \triangle 250 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \triangle 100 + \\ 300 \times & \triangle 100 / \triangle 600 \\ = & \triangle 50 \end{aligned}$$

## ③ 調整前法人税額の計算

## ④ 税額調整 ※ 見直し後の制度において、調整計算をどこまで行うかは引き続き検討

## ⑤ 申告

# 損益等の配分方法

個別申告方式に移行することを前提とすると法人ごとに課税所得金額を計算することとなるため、損益等の配分方法を検討する必要がある。

## プロラタ方式

現行制度の個別帰属額の計算に近く、制度導入のコストが小さいものとして、各欠損法人の欠損金及び連結グループ内の繰越欠損金の額を各所得法人にプロラタで配賦する方式(プロラタ方式)としてはどうか。

- 現行制度の考え方を踏襲する中での制度設計が可能
- 税負担の軽減のための恣意的な調整を回避できる

※ 法人側が各欠損法人の欠損金の額及び繰越欠損金の額を自由に配分する方式(自由配分方式)とした場合以下のような留意点があるものと考えられる。

- 法人は株主との関係で、税理士等は法人との関係で、当期の欠損金・繰越欠損金をどのように配分すれば税負担が最も少なくなるかについて精査が必要となり、かえって事務負担が増える可能性。
- 離脱予定企業に欠損金を重点配分などの恣意的な調整が可能となる。
- 連結の開始・加入前欠損金を有しない企業に当期損失を重点配分することが可能となり、繰越欠損金の利用制限が実質的に機能しなくなるため、制限の厳格化等のため制度が複雑化する。

## <見直しに当たっての考え方>

### ◆ 組織再編税制との整合性の観点

- 連結納税制度と組織再編税制とでは様々な差異があり、課税の中立性が損なわれている面があることから、現行の組織再編税制と整合性がとれた制度を目指し、課税の中立性を確保することが適当ではないか


### ◆ 親法人の取扱い

- 個別申告方式とすることから、親法人を現行制度のように取り扱う必要性は低くなるのではないか
- 親法人の取扱いを利用した租税回避目的での濫用可能性が高まることを踏まえた仕組みが必要ではないか

### ◆ 公平・公正な税負担の観点

- 欠損金の利用を主目的とした恣意的な税負担の調整が行われないうような措置を講ずる必要があるのではないか（含み損益の利用制限等）
- 離脱時の取扱いについても、不当な税負担の軽減を防止する必要があるのではないか（離脱時の時価評価等）

## ○ 連結納税制度と組織再編税制との比較(現行制度)

取扱い	連結納税制度	組織再編税制
<p>① 時価評価課税なし</p> <p>欠損金持込み可能 (連結子法人は自己の 所得の範囲内)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● <u>完全支配関係が5年超ある完全子 法人と連結納税を開始する場合</u></li> <li>● <u>適格株式交換等により完全子法人 化した場合</u></li> <li>● <u>適格合併等により被合併法人等が 5年超保有する完全子法人を加入 させた場合</u></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● <u>適格組織再編のうち、支配関係が5 年超あるか、又は、共同事業性がある 場合</u></li> </ul>
<p>② 時価評価課税なし (含み損益の利用制限)</p> <p>欠損金一部切捨て</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>● <u>適格組織再編のうち、支配関係が5 年以内であり、かつ、共同事業性が ない場合</u></li> </ul>
<p>③ 時価評価課税</p> <p>欠損金切捨て</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● <u>完全支配関係が5年以内の完全子 法人と連結納税を開始する場合</u></li> <li>● <u>非適格組織再編又は再編以外の 取引により完全子法人化した場合</u></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● <u>非適格組織再編</u></li> </ul>



## 論 点

- 時価評価課税や欠損金の持込制限等について、組織再編税制と整合的に見直してはどうか。

取扱い	検討の方向性	
<p>① 時価評価課税なし</p> <p>欠損金持込み可能 (連結子法人は自己の 所得の範囲内)</p>	<p>A 開始時のグループ法人で、完全支配関係がある法人間の適格組織再編と同様の要件※<sub>1</sub>に該当するもの 又は</p> <p>B 適格組織再編により加入した再編当事者 又は</p>	<p>● 左記のうち、<u>支配関係が5年超</u>あるか、又は、<u>共同事業性がある</u>場合</p>
<p>② 時価評価課税なし (含み損益の利用制限)</p> <p>欠損金一部切捨て</p>	<p>C<sup>1</sup>C<sup>2</sup> 再編当事者以外の加入法人で、当該法人と親法人との間で、適格組織再編と同様の要件※<sub>2</sub>に該当するもの</p>	<p>● 左記のうち、<u>支配関係が5年以内</u>であり、かつ、<u>共同事業性がない</u>場合</p>
<p>※<sub>3</sub> ③時価評価課税・欠損金切捨ての<u>対象は縮小</u> ※<sub>3</sub></p>		
<p>③ 時価評価課税</p> <p>欠損金切捨て</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 開始時のグループ法人で完全支配関係がある法人間の適格組織再編と同様の要件に該当しないもの 又は</li> <li>● 非適格組織再編により加入した再編当事者 又は</li> <li>● 再編当事者以外の加入法人で上欄・中欄以外のもの</li> </ul>	

※<sub>1</sub> 親法人との間の完全支配関係継続    ※<sub>2</sub> 親法人との間の完全支配関係継続、従業者継続、事業継続等。

※<sub>3</sub> 全体として③の対象は縮小することが見込まれるが、要件の整理により、新たに③の取扱いの対象となるケースもあることに留意。

※<sub>4</sub> 開始時の連結親法人についても、同様の要件に該当した場合には、同じ取り扱いとすることも必要か。

※<sub>5</sub> 共同事業性の判定について、グループ内のいずれか一の企業との間で判定することとしてはどうか。

グループ調整計算の見直しに当たっては、各個別制度ごとに、調整計算をやめることによる事務負担の軽減効果と、企業経営の実態や制度趣旨・目的、濫用可能性等を勘案した調整計算の必要性等を比較衡量の上、見直しの内容を検討してはどうか。

## グループ調整計算の見直しに当たっての基準

- ◆ 調整計算の事務負担の軽減を図る観点
- ◆ 企業経営の実態や制度の趣旨・目的からみた調整計算を行うことの必要性
- ◆ 制度の濫用その他趣旨・目的を超えた税負担の減少可能性
  - グループ内の法人間での損益通算を認めるという制度において、分社化等により定額控除枠が増殖可能となるのは適当でないこと
  - 損益通算の枠組みがある中で、グループ内での資産や従業員等の移転により、容易に税額控除額等を増加できることを踏まえた仕組みの必要性
- ◆ その他の観点
  - 連結納税を選択していないグループ法人との公平性

# グループ調整計算の個別論点①(所得調整:受取配当等)

項目	現行制度における調整内容	事務負担の観点	企業経営の実態や制度の趣旨・目的からみた必要性	その他
	(1)株式区分判定の際の保有割合は、連結グループを一体として計算。	<ul style="list-style-type: none"> <li>● グループ全体として株式等の保有状況を把握する必要があるため、一定の事務負担が生じる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 受取配当に係る負担調整をする制度。保有割合に応じ、益金不算入割合が定められている。</li> <li>● 連結法人以外は保有割合を個社毎に計算している点を考慮すると、連結固有の調整計算をやめることも一案か。</li> <li>● 他方企業グループで株式を分散保有している場合があることをどのように考えるか。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 連結納税制度を適用していないグループ法人との中立性・公平性の観点から、グループ法人税制に移行することも一案か。</li> </ul>
受取配当等の益金不算入	(2)負債利子の控除額は、連結グループ全体で算出。	<ul style="list-style-type: none"> <li>● グループ全体として受取配当や負債利子、総資産を把握する必要があるため、相当の事務負担が生じる。</li> <li>● グループ内の一法人に負債利子、総資産の修正があると他の法人の控除額に波及する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 受取配当の益金不算入の反面として、それに対応する負債利子の損金算入を否定するための制度。 <small>(注)負債利子を、「関連法人株式等(持株割合3分の1超で、完全子法人株式等を除く。)」に係る益金不算入額から控除する制度。</small></li> <li>● 負債利子控除額を個社毎に計算することとなれば、例えば、親会社が資金調達をし、その資金で取得した株式を子会社が所有する場合に、グループ内で損益通算できるにもかかわらず、親会社が支払った負債利子の額が益金不算入額から控除できなくなることをどのように考えるか。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 制度の簡素化及び負債利子の適正な控除の双方の観点から、<u>負債利子を概算で控除</u>することも考えられる。</li> <li>● この場合、連結のみの取扱いとすることは妥当ではないため、<u>単体申告法人も対象とすべき</u>か。</li> </ul>



# グループ調整計算の個別論点②(所得調整:受取配当等)

項目	現行制度における調整内容	事務負担の観点	企業経営の実態や制度の趣旨・目的からみた必要性	その他
受取配当等の短期保有株式等の判定	(3)短期保有株式等の判定は、判定の基礎となる株式数を連結グループで合算して判定。	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 調整計算を行う場合は、グループ全体として株式の保有状況を逐一把握する必要があるため、相当の事務負担が生じる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● <u>配当落ちした株式の譲渡による損失の計上と当該株式に係る受取配当等の益金不算入規定を適用することによる租税回避を防止するための制度。</u> (注)短期保有株式等については、受取配当の益金不算入の対象外とされている。</li> <li>● 株式等の譲渡損益の計算においては、<u>譲渡した株式の簿価については、現行制度上もグループ全体計算をしていない。</u></li> <li>● このため、グループ内の他の法人による当該株式の保有状況や保有している場合の取得価額は、<u>当該株式を譲渡した法人の譲渡損益の計算に影響せず、個別申告方式を前提とすると、連結グループ全体で判定する必要性は乏しいか。</u></li> </ul>	

# グループ調整計算の個別論点③(所得調整:受取配当等)

項目	現行制度における調整内容	事務負担の観点	企業経営の実態や制度の趣旨・目的からみた必要性	その他
外国子会社配当等の株式保有割合	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 株式保有割合は、連結グループを一体として計算。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● グループ全体として株式等を保有する期間を把握する必要があるため、相当の事務負担が生じる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 外国子会社から受ける配当に係る二重課税を排除する制度。</li> <li>● 連結法人以外は保有割合を個社毎に計算している点を考慮すると、連結固有の調整計算をやめることも一案か。</li> <li>● 連結グループで株式を分散保有している場合もあることをどのように考えるか。</li> </ul>	

# グループ調整計算の個別論点④(所得調整:寄附金)

項目	現行制度における調整内容	事務負担の観点	企業経営の実態や制度の趣旨・目的からみた必要性	その他
寄附金の損金算入限度額の計算	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 損金算入限度額は、連結所得金額と親法人の資本金等の額により計算。</li> </ul> <p>&lt;個別帰属額の計算&gt; (一般寄附金)</p> $\frac{\text{損金算入限度額} \times \text{連結法人の寄附金}}{\text{連結グループ全体の寄附金}}$	<ul style="list-style-type: none"> <li>● すべての法人の所得等を基に損金算入限度額を計算した上で、各法人の寄附金の額を基に配分するため、相当の事務負担が生じる。</li> <li>● グループ内の一の法人に所得の修正があると他の法人の損金算入限度額に波及する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 業務に全く関連のない贈与は利益処分的性質を有し、損金不算入とすることが好ましいが、業務に関連のないものを区分することが困難であることに鑑み、<u>事業規模に応じた一定の割合を損金算入の上限とする制度。</u></li> <li>● <u>グループ企業であっても、各法人の資本金等の額はその法人の事業の規模を表すものと考えられることから、個社毎の資本金等の額に基づき損金算入限度額を計算することも考えられるか。</u></li> <li>● また、課税所得が個社ごとに算出されるのであれば、<u>所得に基づく限度額も個社毎に計算することが適当か。</u></li> <li>● 他方、純粹持ち株会社等において、グループを代表して寄附金を支出している場合があることを考慮すると何らかの配慮が必要か。</li> </ul>	

# グループ調整計算の個別論点⑤(所得調整:貸倒引当金)

項目	現行制度における調整内容	事務負担の観点	企業経営の実態や制度の趣旨・目的からみた必要性	その他
貸倒引当金の繰入限度額	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 引当金の繰入限度額は、連結グループ内の法人間の金銭債権を除いて計算。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 連結グループ内の法人間での金銭債権を除くため、一定の事務負担が生じる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 連結グループ内の法人間での金銭債権を含めて繰入限度額を計算することとすれば、連結グループ内での金銭の貸借を任意に行い、繰入限度額を操作することが可能となることから、引き続き、連結グループ間の金銭債権を除いて計算を行うことが適当か。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● <u>連結納税制度を適用していないグループ法人との公平性の観点から</u>、グループ法人税制として、グループ内の法人間の金銭債権を除いて計算することも考えられるか。</li> </ul>

# グループ調整計算の個別論点⑥(所得調整:その他)

項目	現行制度における調整内容	事務負担の観点	企業経営の実態や制度の趣旨・目的からみた必要性	その他
<p>過大支払利子税制の損金不算入額</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 損金不算入額の計算の基礎となる①純支払利子②連結調整所得金額は、連結グループを一体として計算。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● すべての法人の所得等を基に損金算入限度額を計算した上で、各法人の支払利子の額を基に配分するため、相当の事務負担が生じる。</li> <li>● グループ内の一法人に調整所得の修正があると他の法人の損金算入限度額に波及する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● <u>所得に比して過大な支払利子を損金不算入とする制度。</u></li> <li>● 課税所得が個社ごとに算出されることを前提とすると、本制度における損金算入限度額の計算についても個社ごとに計算することが考えられるか。</li> </ul> <p>(注1)適用免除額(純支払利子等の額)については18頁のとおり</p> <p>(注2)令和元年改正において、単体申告について、グループの要素を加味した適用免除基準を導入</p>	

# グループ調整計算の個別論点⑦(税額調整:所得税額控除)

項目	現行制度における調整内容	事務負担の観点	企業経営の実態や制度の趣旨・目的からみた必要性	その他
所得税額控除 (銘柄別簡便法)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 所有期間判定は、連結グループで合算して判定。</li> </ul> <p>&lt;銘柄別簡便法&gt;                      配当計算期間内における元本の増加分を計算期間の中央において取得したものとして計算</p> <p>(銘柄ごとに)</p> $\frac{A + (B - A) \times 1/2}{B}$ <p>(又は1/12)</p> <p>A: 配当等の計算期間の開始時における所有元本数                      B: 配当等の計算期間の終了時における所有元本数</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● グループ全体として元本を保有する期間を把握する必要があるため、相当の事務負担が生じる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 源泉徴収される源泉所得税との二重課税を排除する制度。</li> </ul> <p>(注)元本の所有期間に対応する所得税額を控除する制度</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 個別申告方式とすることを前提とすれば、<u>所有期間の計算単位(銘柄別簡便法)</u>も<u>個社毎</u>とすることが事務負担の観点から合理的か。</li> </ul> <p>(注)なお、現行制度では、連結グループ内で元本の譲渡があった場合、譲渡を受けた法人がその元本を元から持っていたこととする取扱いとされており、当該制度は現行のままとしてはどうか。</p>	

# グループ調整計算の個別論点⑧(税額調整:外国税額控除)

項目	現行制度における調整内容	事務負担の観点	企業経営の実態や制度の趣旨・目的からみた必要性	その他
外国税額控除	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 税額控除限度額は、連結グループ全体の法人税額・所得金額・国外所得金額を基礎として計算・配分。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● すべての法人の所得金額等を基に連結控除限度額を計算した上で、各法人の国外所得金額を基に配分するため、相当の事務負担が生じる。</li> <li>● グループ内の一法人に所得金額の修正があると他の法人の外国税額控除額に波及する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 国際的二重課税を排除する観点から法人の外国政府に納付した税額を日本における税額から控除する制度。</li> <li>● 所得金額及び法人税額が個社ごとに算出されることを前提とすると、二重課税調整も個社ごとに計算することが考えられるか。</li> <li>● 他方、海外への事業展開を主に親法人が行っている場合があること等を踏まえ、丁寧にその実態を確認しつつ検討していく必要。</li> </ul>	

# グループ調整計算の個別論点⑨(税額調整:留保金課税)

項目	現行制度における調整内容	事務負担の観点	企業経営の実態や制度の趣旨・目的からみた必要性	その他
特定同族会社の留保金課税	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 課税留保金額は、連結グループ全体で計算。</li> </ul> <p>＜個別帰属額の計算＞</p> $\frac{\text{連結留保金課税額} \times \text{連結個別留保税額}}{\text{各連結法人の連結個別留保税額の合計}}$	<ul style="list-style-type: none"> <li>● すべての法人の留保金額を基に連結留保金課税額を計算した上で、各法人の連結個別留保税額を基に留保金課税額を配分するため、相当の事務負担が生じる。</li> <li>● グループ内の一法人に留保金額の修正があると他の法人の留保金課税額に波及する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 特定同族会社の恣意的な課税繰延べを防止する等の観点から、留保金額から留保控除額を控除した課税留保金額に対し、一定の課税を行う制度。</li> <li>● 留保金額は所得等の金額に基づき計算するため、<u>個別申告方式を前提とすると、調整計算をする必要性は低いのではないか。</u></li> <li>● なお、留保控除額は、所得基準、<u>定額基準(2,000万円)</u>、積立金基準の最も多い額とされているが、この定額基準の2,000万円を、複数回利用するために分社化することは考えづらいため、<u>各個社がそれぞれ利用したとしても問題ないか。</u></li> </ul>	



# グループ調整計算の個別論点⑩(税額調整:研究開発税制)

項目	現行制度における調整内容	事務負担の観点	企業経営の実態や制度の趣旨・目的からみた必要性	その他
研究開発税制	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 試験研究費割合・増減率・控除額・控除上限は、連結グループ一体として計算。</li> </ul> <p>&lt;個別帰属額の計算&gt;</p> $\frac{\text{控除額} \times \text{連結法人の個別税額控除相当額}}{\text{各連結法人の個別税額控除相当額の合計}}$	<ul style="list-style-type: none"> <li>● すべての法人の試験研究費等を基に税額控除額を計算した上で、各法人の税額控除額を基に配分するため、相当の事務負担が生じる。</li> <li>● グループ内の一の法人に試験研究費の総額などの基礎額の修正があると他の法人の税額控除額に波及する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 赤字企業が行った研究開発は、<u>通常の単体法人であれば税額控除が受けられないこととの公平性を踏まえれば、グループ調整計算を廃止することが考えられるか。</u></li> <li>● 他方、グループ全体の研究開発機能を集中させている企業経営の実態や政策税制であることも踏まえ、何らかの配慮が必要か。</li> </ul>	

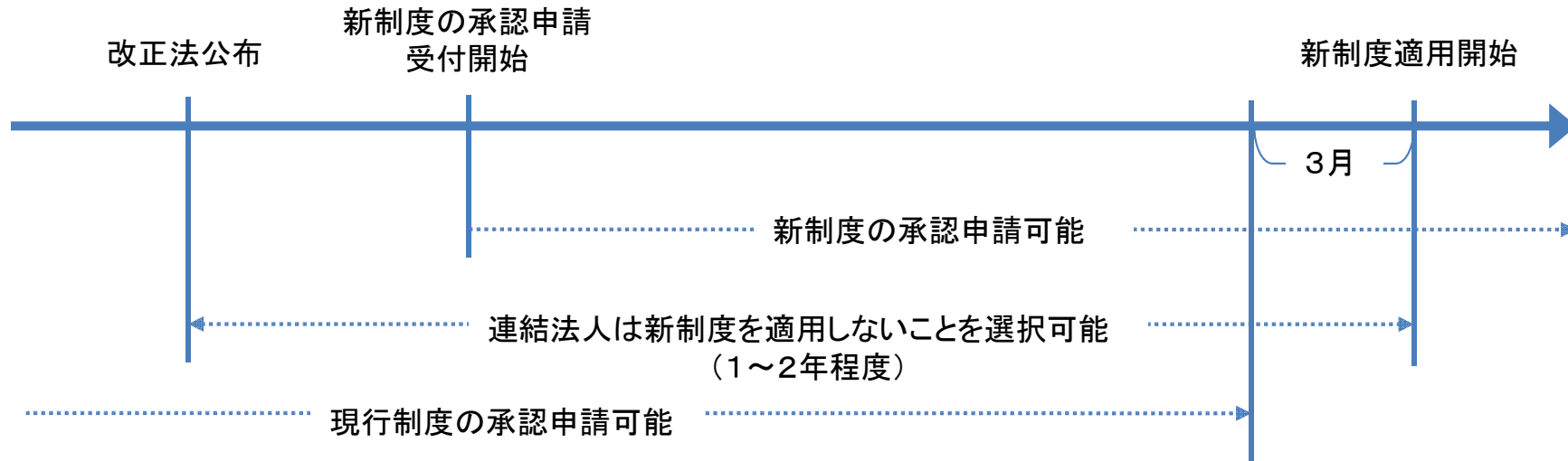
# グループ調整計算の個別論点⑪(その他の税額調整等)

項目	現行制度における調整内容	事務負担の観点	企業経営の実態や制度の趣旨・目的からみた必要性	その他
投資税額控除(租税特別措置)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 投資税額控除は、連結税額の20%の配分額と個別帰属税額の20%のいずれか少ない金額を限度。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 法人ごとに計算されるため、特段の事務負担は生じていないか。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 「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」とされたもの。(H13.10.9政府税制調査会法人課税小委員会「連結納税の基本的な考え方」)</li> <li>● 個別申告方式を前提とすると、損益通算後の課税所得金額を基に各社の税額を計算することから、連結税額を基に限度額を計算する必要性はないか。</li> </ul>	

(注1) その他の政策税制についても、事務負担の軽減効果と、企業経営の実態や制度趣旨・目的、濫用可能性等を踏まえ検討を行う。

(注2) 中小法人特例について、現行制度では連結親法人の資本金の額により連結グループ内の全ての法人の判定を行う等により判定しているが、個別申告方式を前提とすると、中小法人特例の趣旨・目的等を踏まえつつ、親法人だけではなく子法人の資本金の額等も勘案し、連結グループ内の全ての法人の判定を行うこととしてはどうか。

# 新制度の適用関係(イメージ)



## 【参考:新制度の適用開始までの期間の例】

制度	公布	適用開始	適用開始までの期間
電子申告義務化	H30.3.31	H32.4.1以後開始する事業年度	2年
総合主義から帰属主義への移行	H26.3.31	H28.4.1以後開始する事業年度	2年

## 【参考:適用開始までに1~2年程度を要する理由】

- 納税者及び執行当局の双方において、新制度に対応するためのシステム改修等が必要になる。
- 現在連結納税制度を利用している法人にとって、新制度へ移行すべきかどうかの判断に時間を要する。
- 現行の連結納税制度を前提に適用開始を目指して準備をしてきた企業グループもいると考えられることから、これらのグループが新制度の開始前に現行制度で適用を始められるようにすることが望ましい。(含み損益の持込み等の取扱いが異なるため。)

## 【その他留意点】

- 現行制度と新制度が併存することについては、簡素化や事務負担の観点から適当でない。
- みなし連結欠損金の新制度施行後の取扱いなど、現行制度における取扱いに係る経過措置については別途検討が必要。

# 参 考

## 連結納税制度に関する専門家会合メンバー

- メンバーは以下の通りとし、座長（◎）が議事を整理する。

委員	大田 弘子	政策研究大学院大学教授
委員	岡村 忠生	京都大学教授法学系（大学院法学研究科）
◎ 委員	田近 栄治	成城大学経済学部特任教授
委員（会長）	中里 実	東京大学大学院法学政治学研究科教授
委員	増井 良啓	東京大学大学院法学政治学研究科教授
特別委員	神津 信一	日本税理士会連合会会長
特別委員	田中 常雅	醍醐ビル(株)代表取締役社長
特別委員	宮永 俊一	三菱重工業(株)取締役会長

### ※ 外部有識者

小田嶋 清治	税理士
梶川 融	太陽有限責任監査法人 代表社員会長
佐藤 英明	慶應義塾大学大学院法務研究科教授
濱田 将史	(株)日立製作所財務マネジメント本部税務統括部部長
渡辺 徹也	早稲田大学法学学術院教授

## これまでの「連結納税制度に関する専門家会合」

## (第1回)

平成30年11月7日(水)

- 専門家会合の設置
- 総会でいただいた主なご意見
- 検討にあたっての視点

## (第2回)

平成31年2月14日(木)

- 有識者からの報告等
  - ✓ 日本経済団体連合会による実態調査報告
  - ✓ 濱田将史氏(株式会社日立製作所)からの報告
  - ✓ 国税庁からのヒアリング
- 制度の簡素化等について(財務省説明)

## (第3回)

平成31年4月18日(木)

- 有識者からの報告等
  - ✓ 梶川融氏(太陽有限責任監査法人)からの報告
- 組織再編税制との整合性等について(財務省説明)

## (第4回)

令和元年6月26日(水)

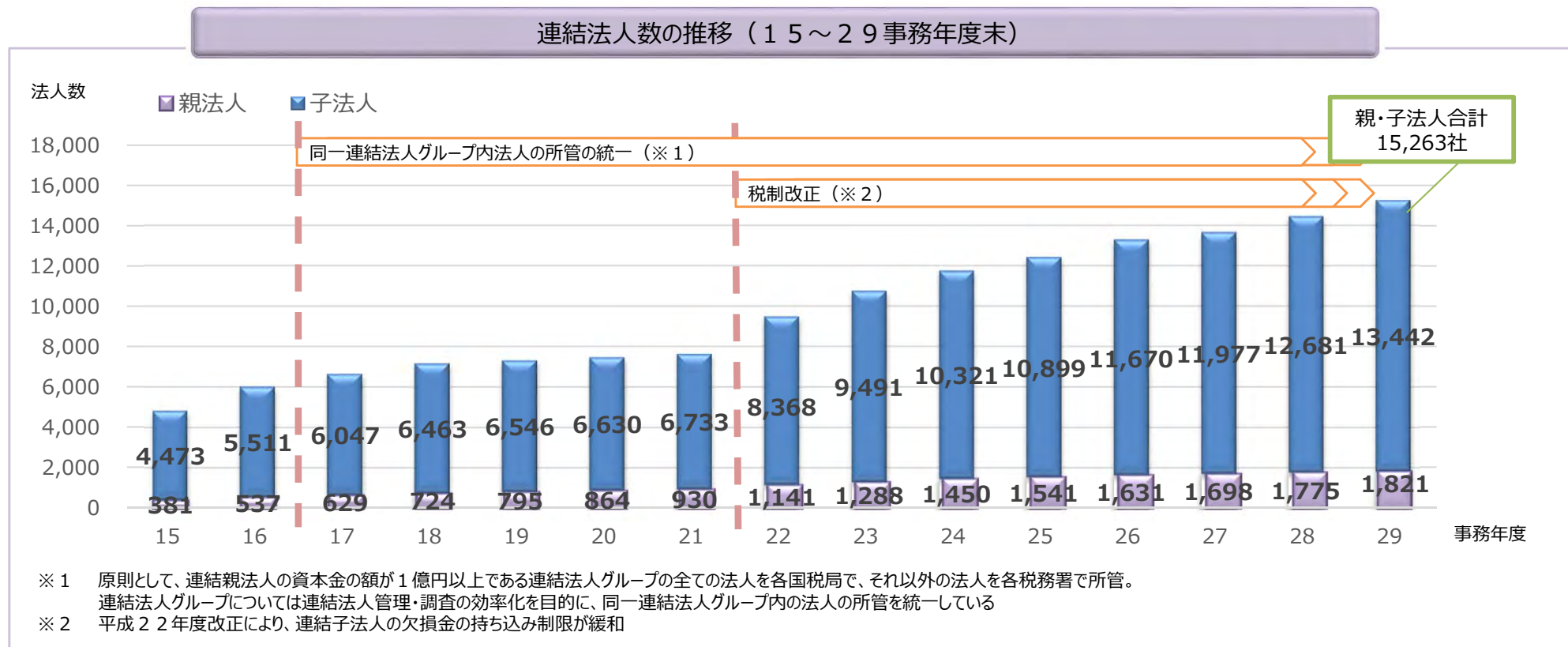
- グループ調整計算等について

## (第5回)【起草会合】

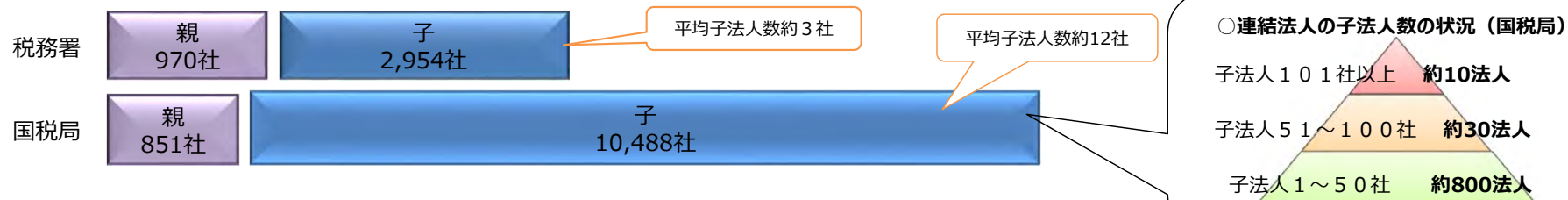
令和元年8月5日(月)

# 連結法人数の推移等

➤ 連結納税制度の創設以降、連結法人の数は一貫して増加（平成22年度税制改正以降、更に増加）

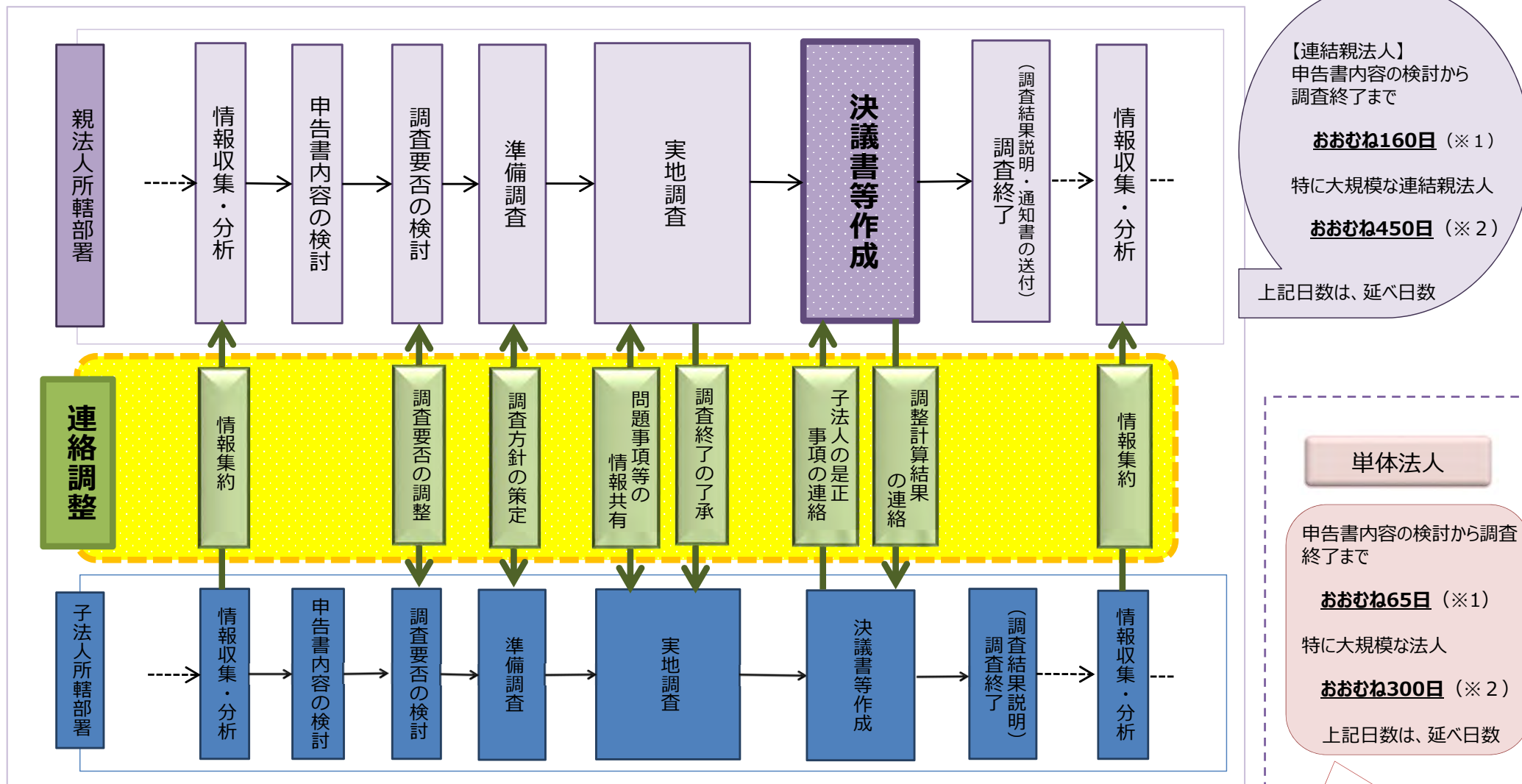


## 所管別の連結法人数（平成29事務年度末）



# 連結法人の調査事務の概要

- 連結法人の調査に当たっては、調査開始前から終了までの間、各部署間の連絡調整が必要
- 連結納税制度を適用していない法人（単体法人）に比し、連絡調整や調査結果を取りまとめた書類（決議書）の作成に事務量が必要



※1 国税局所管の法人のうち、売上金額が一定金額以上の法人（※2の法人を除く）に要している日数

※2 国税局所管の法人のうち、特別国税調査官所掌法人（資本金がおおむね40億円以上の法人）に要している日数

連結法人とは異なり、連絡調整事務が不要



# アメリカの連結納税制度 <連結納税申告制度> ①

第1回  
会合資料

未定稿

連結グループに属する各々の法人によって通常どおり計算された個別の課税所得に、連結上必要な修正及び調整を加えることで間接的に導かれる連結法人税額を親法人が申告・納税する制度

<p>沿革と導入年</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>1917年 超過利潤税</b>について強制の連結制度導入 第一次世界大戦の戦費調達として超過利潤税が規定されていたが、累進税率を適用していたため、会社分割等による租税回避が発生。そのような租税回避行為を防止するために制度が導入</li> <li>• <b>1918年 法人所得税</b>について強制連結導入 法人所得税において、課税所得に応じて複数の税率が適用されたこと等を背景に、連結申告が脱税の防止に役立つこと、実際にひとつの事業単位をなしているものを一つの事業単位として課税することが当局及び企業の双方にとって、健全、公平かつ利便性が高い</li> <li>• <b>1921年 法人所得税</b>について強制から選択制へ</li> <li>• <b>1932年 連結付加税</b>を導入</li> <li>• <b>1934年 鉄道会社を除き連結納税制度廃止</b></li> <li>• <b>1942年 法人所得税の連結制度(選択制、付加税2%)が復活</b></li> <li>• <b>1954年 連結法人の範囲拡大(持株要件95%→80%)</b></li> <li>• <b>1964年 連結付加税が免除</b> <span style="float: right;">その後も累次の制度改正を経て現行制度へ</span></li> </ul>
<p>制度の目的</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>累進税率を会社分割等により回避することを防止するために導入</u></li> <li>• (法人所得税について)実際に一つの事業単位として活動するものを一つの事業単位として課税することは、<u>企業、当局双方にとって健全、公平かつ利便性が高い</u></li> </ul>
<p>対象グループと適用法人</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>親法人</b>: 関係企業グループ内の1社以上の法人の議決権及び株価総額の<u>80%以上</u>を直接保有している法人</li> <li>• <b>子法人</b>: 各子会社の議決権及び株価総額の<u>80%以上</u>が、関連企業グループ内の1社以上の法人により直接保有されている法人</li> </ul> <p>※適用対象から除外: 非課税組織、保険会社、外国法人(隣接国の一部の法人を除く)、規制投資会社、不動産投資信託、S法人等</p>
<p>任意・強制 取りやめ</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>グループを構成するすべ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可能</u></li> <li>• 連結納税申告選択後の取りやめは、特別の事情があるとしてIRS長官の承認を受けた場合を除き、不可</li> </ul>
<p>申告方式 連帯納税義務</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>連結親法人が連結納税申告書を提出し、連結法人税額を納付。子法人の申告書提出は不要</u></li> <li>• <u>連結税額はグループの各法人に配分される。各法人は個々に納税義務を負う</u></li> </ul>

- **対象となる損益:**
  - ・ 事業年度におけるそれぞれの法人の所得の金額を計算し、必要な修正および調整を加えた上でグループ全体の課税所得とする
  - ・ 必要な調整は、内部取引の損益繰り延べ、欠損金控除の調整等
- **グループ加入前の損失:**
  - ・ 連結子法人のグループ加入前欠損金について、連結納税申告における繰越控除対象金額は、その子会社の連結申告年度における課税所得に制限 (SRLY (Separate Return Limitation Year) 原則)
  - ・ 連結子法人がグループ加入前に有していた資産の含み損は、加入後に実現した際はSRLY原則を適用
- **振替可能な期間:**
  - ・ 事業年度は統一されている。連結後の原則的な繰り越し及び繰り戻し期間は、一般法人と同様

## ① 連結グループ各社の単体所得計算

A社(親法人)  
単体所得

B社(子法人)  
単体所得

C社(子法人)  
単体所得

## ② 連結調整 I (単体ベースの調整)

1. 一時消去(段階④において、連結ベースで再計算を行う) → 受取配当金の益金不算入、寄附金の控除 等
2. 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り延べ等)

## ③ 上記の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を合算 <A社+B社+C社>

## ④ 連結調整 II (連結ベースの調整)

1. 上記②の1の項目について連結ベースの再計算を行う → 受取配当金の益金不算入、寄附金の控除 等
2. 連結ベースでの繰越欠損金控除

## ⑤ 連結課税所得→連結税額

※親法人が申告、子法人の申告書提出不要

# イギリスの連結納税制度 <グループ・リリーフ制度> ①

第1回  
会合資料

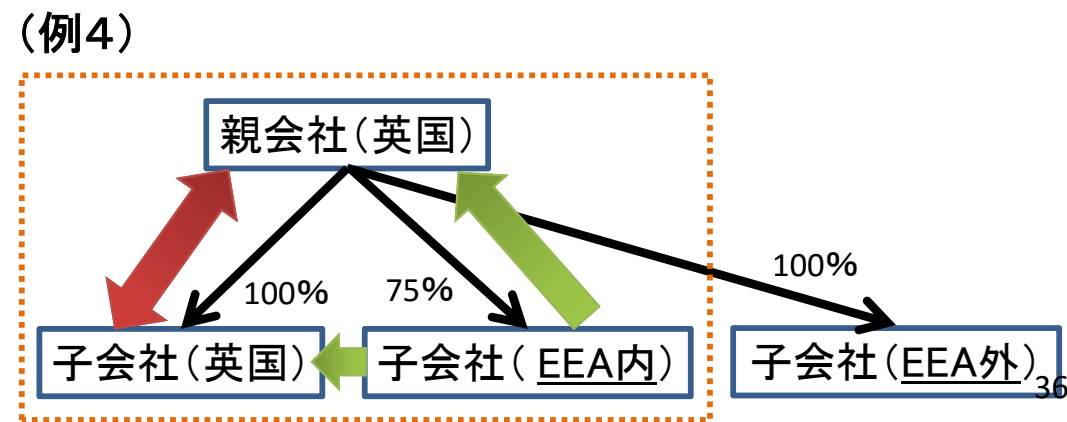
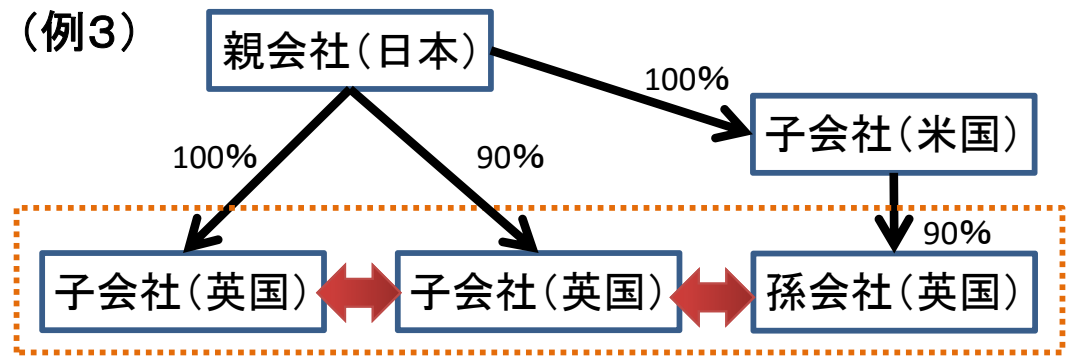
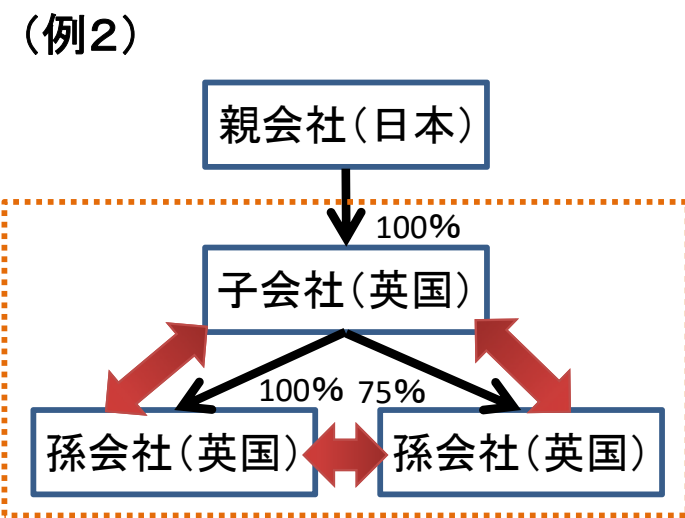
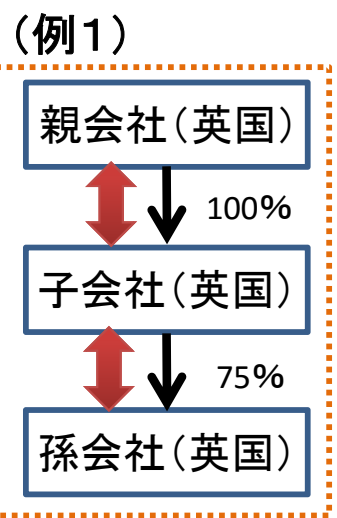
未定稿

対象となるグループ内に属する法人間において、「振替会社」の事業損失等の全部又は一部と、「請求会社」の利益との相殺を認める制度。

沿革と導入年	<ul style="list-style-type: none"> <li>1953年「補助金支払制度(subvention payment)」を導入 他社の欠損金を金銭の支払いによって買い取って自社の損金に計上する制度。欠損金を売って金銭を受け取った企業は益金計上する</li> <li><u>1967年「グループ・リリーフ制度」を補助金支払制度に代えて導入</u> 発行済普通株式の75%以上が直接または間接的に保有されている関係にあるグループに属する任意のイギリス内国法人間で損失を授受できる制度</li> </ul>
制度の目的	<p>一定の期間に利益を生む経済単位に対して課税を行う。多様な収入源を持つ個人と同様に、事業の経済活動の合計に課税するという考え方。</p> <p>※1965年の法人独立課税への転換に際しての、法人所得課税強化に対する税負担の緩和措置</p>
対象グループと適用法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>発行済み普通株式の<u>75%以上</u>が直接・間接に保有されている関係にあるグループが対象。グループ内であれば親子会社、兄弟会社等全ての会社間で適用可能</li> <li>請求会社(事業損失を受け取る会社)は英国法人である必要(原則PE含む)</li> <li>振替会社(事業損失を渡す会社)は原則欧州経済領域(EEA)内法人でも可</li> </ul>
任意・強制 取りやめ	<ul style="list-style-type: none"> <li><u>グループ会社に入れる法人や、振替を行うかどうかは任意選択</u></li> <li>振替を行った場合も、継続適用義務はない</li> </ul>
申告方式 連帯納税義務	<ul style="list-style-type: none"> <li><u>法人税の申告・納付についてはグループ各社が行う</u>。請求会社は控除金額と、どの法人が振替会社になるかを申告時に報告</li> <li>連帯納税義務は負わない(ただし、51%以上の株式保有関係にある企業間において、選択で、共同納税することができる制度は別途存在)。</li> <li>なお、2017年4月以降、繰越欠損金移転の際には、当事者企業の一方が、他方の企業に代わって、当該移転に関する修正申告をできることとなった。</li> </ul>

# イギリスの連結納税制度 <グループ・リリーフ制度> ②

- 本制度は、直接又外国法人を介したグループにも適用されるほか(例3)、2006年4月以降は、一定条件の下、EEA(欧州経済領域)内に所在する子法人等が有する損失についても適用できることとなった(例4)
- **対象となる損失:** キャピタルロスを除く事業損失等
  - ・ 事業損失(含、減価償却費)、営業外金融(貸付関連)損失: 全額振替可能
  - ・ 適格寄付金控除額、英国での不動産損失、(投資会社の)管理費、無形固定資産から生じる非事業損失 等: 一定の制限あり
- **グループ加入前の損失:**
  - ・ グループ加入前の欠損金は、原則として、グループ加入後5年間は控除できない(5年経過後は控除可能)。
- **振替可能な期間:**
  - ・ グループ会社間での欠損金の繰り越しは可(控除額の制限が適用されるかどうかはグループ全体の総利益により判定)。グループ会社間での繰り戻しは不可(個社の繰り戻しは可)。

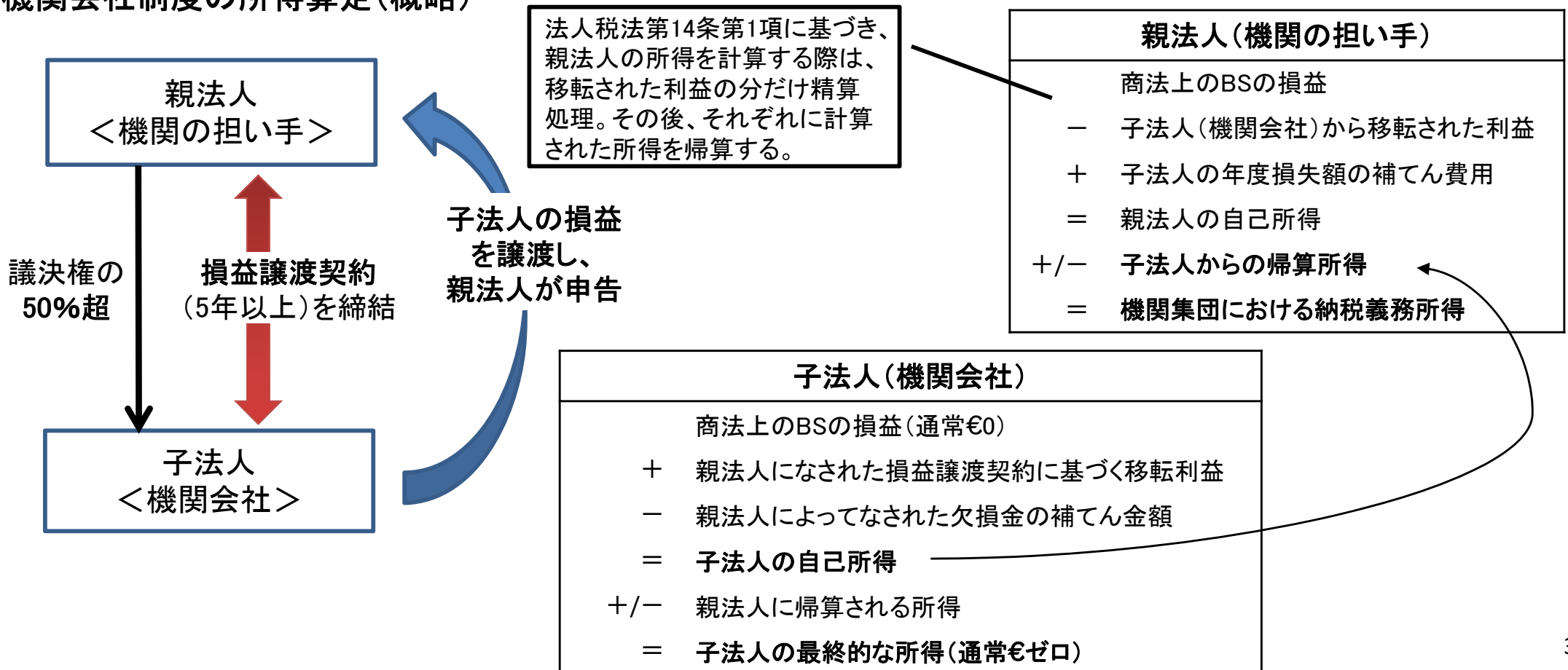


株式法に基づく損益譲渡契約の締結を前提として、支配会社と従属会社間の損益の通算が認められる制度。

<p>沿革と導入年</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 明文化以前 機関会社制度の基となる機関理論は、判例で認められていた 国際租税回避を防止する目的で、プロイセン上級行政裁判所の判決において、機関理論を採用。その後、ライヒ財政裁判所に受け継がれ、1930年代に入ると、現在の要件である損益譲渡契約の原型ともいべき利益拠出協定が、判例における要件の一つに数えられた。第2次世界大戦を経て、連邦財政裁判所にも機関理論が引き継がれた</li> <li>• <b>1969年 機関理論を「法人税法等を改正する法律」において明文化</b></li> <li>• 2001年 要件の簡素化 租税軽減法により、経済的編入(子会社が親会社の事業を経営上補完していること)、組織的編入(子会社の業務執行に親会社の意思が反映されること)の2つの要件が撤廃され、損益譲渡契約の締結と、資本的編入(50%以上の株式を保有)のみの要件となり、簡素化された</li> <li>• 2013年 適用範囲の拡大 企業税制改革法により、子会社はドイツに登記されていなくても、EU/EEAに登記され、ドイツに本社機能があれば適用されることとなった</li> </ul>
<p>制度の目的</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 合併と税法上同様の効果を可能にし、税制の中立性を確保する</li> </ul> <p>※明文化以前は国際租税回避の防止を目的</p>
<p>対象グループと適用法人</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>損益譲渡契約(株式法)を5年以上の契約で結んでいる会社間(契約締結には親会社及び子会社の株主総会で75%以上の同意が必要)</u></li> <li>• 親(支配)法人:個人、人的会社、資本会社で、ドイツ国内に本店機能所在地がある</li> <li>• 子法人:ドイツ国内に登記所在地と本店機能所在地のある資本会社(ただし、登記がEU/EEA内にあり、本店機能がドイツにある場合も可)で、親会社に議決権の<u>50%超</u>を保有されている</li> </ul>
<p>任意・強制 取りやめ</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 損益譲渡契約の締結自体は任意</li> <li>• <u>損益譲渡契約を締結した場合、必ず損益を移転する必要があり、契約は最低でも5年以上</u></li> </ul>
<p>申告方式 連帯納税義務</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>損益譲渡契約によって親法人に移転された子法人の損益は親法人のみが申告</u></li> <li>• <u>ただし、子法人も損益を移転したことについて申告義務はあり</u>、少数株主への配当等については個別の納税義務を負う(親法人、子法人ともに指定の書面を申告書に貼付し、損益譲渡額を算出、申告)</li> </ul>

- **対象となる損益:**
  - ・ 子法人における、当該事業年度の総所得(利益と損失)を移転。ただし、子法人の少数株主に対する配当補償支払い等は除く
  - ・ グループ間取引の消去等を行わない
- **グループ加入前の損失:**
  - ・ 損益譲渡契約以前の欠損金については、子法人については機関会社制度に持込み不可、親法人の分については可能
- **振替可能な期間:**
  - ・ 子法人の所得は、その事業年度末日が属する親法人の事業年度の所得に吸収される。子法人の欠損金についても、機関会社の申告で繰り越し、繰り戻しが可能。

## 機関会社制度の所得算定(概略)



連結グループに属する各法人の所得(欠損)金額を合計し、連結グループベースで行う所得・税額調整を行った上で算出される連結所得金額及び法人税額を、連結親法人がまとめて申告・納税する制度。

<p>沿革と導入年</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>1966年 現在よりも限定的な企業に適用できる連結制度を導入（導入後、数度の改正あり） 大蔵大臣の承認を要件とし、航空機産業・銀行等、40社程度の極めて限定的な大企業にしか適用を認めていなかった。要件は以下：             <ul style="list-style-type: none"> <li>① 95%資本所有の国内子会社の所得の連結を認める</li> <li>② 直接・間接の50%資本所有の国内外子会社の全世界所得の連結を認める</li> </ul> </li> <li><b>1988年 現行の連結納税制度の基礎となる制度を導入</b> 国際競争の観点や経済状況の進展を踏まえ、上記①を承継する形とし、大蔵省の承認要件は廃止。なお、導入当初は、連結の5年継続要件と共に、その違反に厳しい罰則を設けていたため、適用対象は主に安定的な連結関係を持つ中小企業グループに限られていたが、制度定着に伴い、1992年に罰則は廃止された</li> </ul>
<p>制度の目的</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>幅広く連結を認める他国との競争条件を揃える</li> <li>部門制の会社と企業グループとの間で、税制の中立性を確保し、経済実態を税制に反映させる</li> </ul>
<p>対象グループと適用法人</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>議決権・配当権の<u>95%以上</u>が直接・間接に保有されている関係にあるグループが対象</li> <li>ただし、グループに入れる法人は、課税所得全額が法人税の課税対象となっている内国法人及び外国法人のPEである必要</li> <li>連結親法人については、資本の95%以上を保有されていないことが条件</li> </ul>
<p>任意・強制 取りやめ</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li><u>連結グループに含めるには子法人の同意が条件</u></li> <li>連結申告は5年間継続し、取りやめの申告をしない限りは自動更新</li> </ul>
<p>申告方式 連帯納税義務</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li><u>連結親法人が連結確定申告書を提出し、連結法人税額を納付</u></li> <li><u>連結子法人は個別所得額等の届出書を提出し、単体申告を行った場合に納付する税額を限度に、連帯納付責任を負う</u></li> </ul>

- **対象となる損益:**
  - ・ 事業年度におけるそれぞれの法人の所得(欠損)を合算した上で、連結調整(内部損益の消去等のグループ計算を行う)し、グループ全体の課税所得を算出。
  - ・ 長期キャピタルゲイン(2年以上保有の特定の株式等のCG)は、他の所得と分離し、別途合算の上別税率で課税
- **グループ加入前の損失:**
  - ・ 連結グループ加入前の欠損金について、連結納税申告における繰越控除対象金額は、各親・子会社の連結申告年度における個別所得額に制限
- **振替可能な期間:**
  - ・ 事業年度は統一されている。連結後の原則的な繰り越し及び繰り戻し期間は、一般法人と同様

## ① 連結グループ各社の単体所得計算

A社(親法人)  
単体所得

B社(子法人)  
単体所得

C社(子法人)  
単体所得

## ② 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を合算 <A社+B社+C社>

## ③ 連結調整 上記②で合算された所得から内部損益を消去

1. グループ内債権に関する貸倒引当金の繰戻し
2. グループ内から得た資産の減価償却に対する引当金の繰戻し
3. グループ内の債務免除による損益の除外
4. グループ内での固定資産・有価証券譲渡による損益の除外 等

## ④ 連結課税所得→連結税額

※親法人が申告、子法人は申告書の提出は不要だが、個別所得額等の届出書を提出

(注)特定の証券等の譲渡益について、長期保有(原則として2年以上)の場合には、他の所得とは別に合算され、分離課税の対象となる。



- 法人の受取配当等については、支払法人の段階で既に法人税が課税されているため、配当に対する支払段階の法人税と受取段階の法人税との税負担を受取法人の段階で調整する仕組みとして、配当を受け取る法人の段階において、その全部又は一部を益金不算入としている（「持ち株比率の低い株式」については、我が国でも諸外国でも、下記のような考え方で税負担の調整を行っている。）。
  - 「支配目的の株式（＝持株比率が高い株式）」への投資については、経営形態の選択や企業グループの構成に税制が影響を及ぼすことのないように100%益金不算入としつつ、「支配目的が乏しい株式等（＝持株比率が低い株式等）」への投資は、他の投資機会（例えば、債券投資）との選択を歪めないように、持株比率5%以下の場合には20%益金不算入（ETF以外の株式投資信託は全額益金算入）としている。
- ※ 完全子法人株式等以外の「支配目的の株式」にかかる益金不算入額は、配当等の額から負債利子の額を控除した残額
- ※ 短期所有株式（配当等の額の支払に係る基準日以前1月以内に取得し、かつ、基準日後2月以内に譲渡した株式）の受取配当等は、持株比率にかかわらず、すべて益金算入。

<配当を支払う法人>

収益 (益金)	費用 (損金)	
	利益 (所得)	法人税
		配当

<配当を受け取る法人>

収益 (益金)
受取配当

持株比率に応じて、全部又は一部が  
益金不算入(非課税)

持株比率	益金不算入割合
5%以下	20%
1/3以下	50%
1/3超	100%

# 外国子会社配当益金不算入制度

## 制度の概要

- 外国子会社配当益金不算入制度は、①間接外国税額控除による二重課税の調整作業の簡素化、②日本企業の海外子会社の配当政策に対して中立的な税制の構築との趣旨で、平成21年度税制改正により導入。

### 【外国子会社の要件】

- ・ 対象となる外国子会社は、原則内国法人の持株割合が25%以上で、保有期間が6月以上の外国法人
- ・ 連結法人における外国子会社の持株割合及び保有期間の判定については、連結グループ全体で判定を行う。

### 【外国子会社配当に係る益金不算入額】

- ・ 外国子会社から受け取る配当の額の95%相当額を益金不算入

寄附金の区分	<p style="text-align: center;">特定公益増進法人</p> <p>に対する寄附金で法人の主たる目的である業務に関連するもの</p> <p>【特定公益増進法人】</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ 独立行政法人</li> <li>○ 一定の地方独立行政法人</li> <li>○ 日本赤十字社など</li> <li>○ 公益社団・財団法人</li> <li>○ 学校法人等</li> <li>○ 社会福祉法人</li> <li>○ 更生保護法人</li> </ul>	<p style="text-align: center;">認定特定非営利活動法人等</p> <p>に対する寄附金で特定非営利活動に係る事業に関連するもの</p>	<p style="text-align: center;">一般寄附金</p>
<p>寄附をした者の取扱い</p>	<p>以下を限度として損金算入  <math>(\text{資本金等の額の}0.375\% + \text{所得金額の}6.25\%) \times 1/2</math> (注)</p>		<p>以下を限度として損金算入  <math>(\text{資本金等の額の}0.25\% + \text{所得金額の}2.5\%) \times 1/4</math></p>

(注) 特定公益増進法人及び認定特定非営利活動法人等に対して法人が支出した寄附金のうち損金算入されなかった部分については、一般寄附金とあわせて  $(\text{資本金等の額の}0.25\% + \text{所得金額の}2.5\%) \times 1/4$  を限度として損金算入される。

## ○ 制度の概要

一定の法人が有する金銭債権に対する貸倒引当金の繰入額については、金銭債権の区分に応じ次の金額（繰入限度額）を限度に損金算入できる。この引当金は、翌期に全額を取り崩して、益金に算入する。

### （一定の法人）

- ・ 中小法人（資本金の額が1億円以下の普通法人※）、公益法人等又は協同組合等
- ・ 銀行、保険会社その他これに準ずる法人
- ・ ファイナンスリース取引に係るリース債権を有する法人等

※ 大法人（資本金の額が5億円以上の法人等）の100%子法人及び100%グループ内の複数の大法人に発行済株式の全部を保有されている法人等を除く。

### （繰入限度額）

#### ① 個別評価金銭債権（一部回収不能見込金銭債権）

… 回収不能見込額

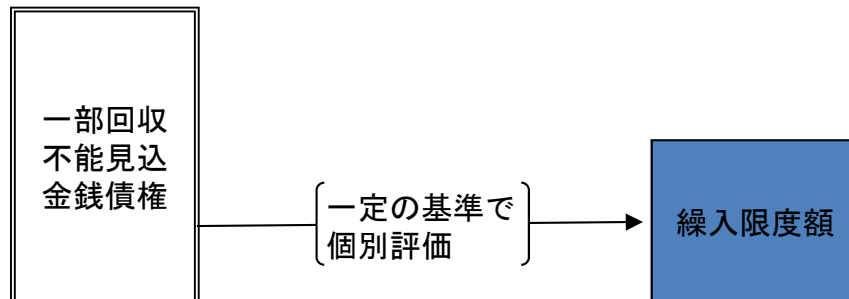
#### ② 一括評価金銭債権（売掛債権等）

… 期末一括評価金銭債権の簿価に過去3年分の貸倒実績率を乗じて計算した金額

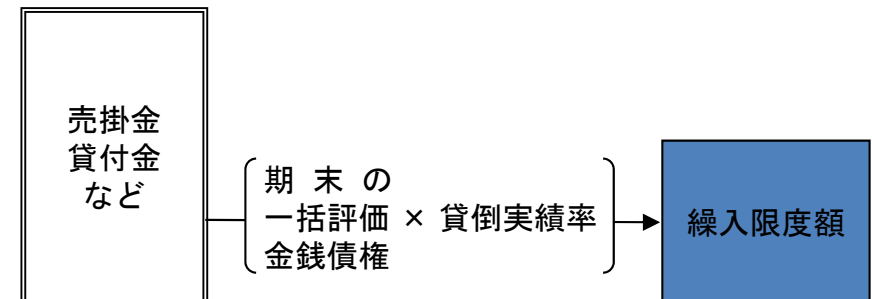
### （貸倒実績率）

$$\frac{\text{前3年の貸倒損失等の合計額} \times \frac{12}{\text{各事業年度の月数の合計}}}{\text{前3年の期末一括評価金銭債権の簿価の合計額} \div \text{各事業年度の数}}$$

### ◀ ① 個別評価金銭債権 ▶



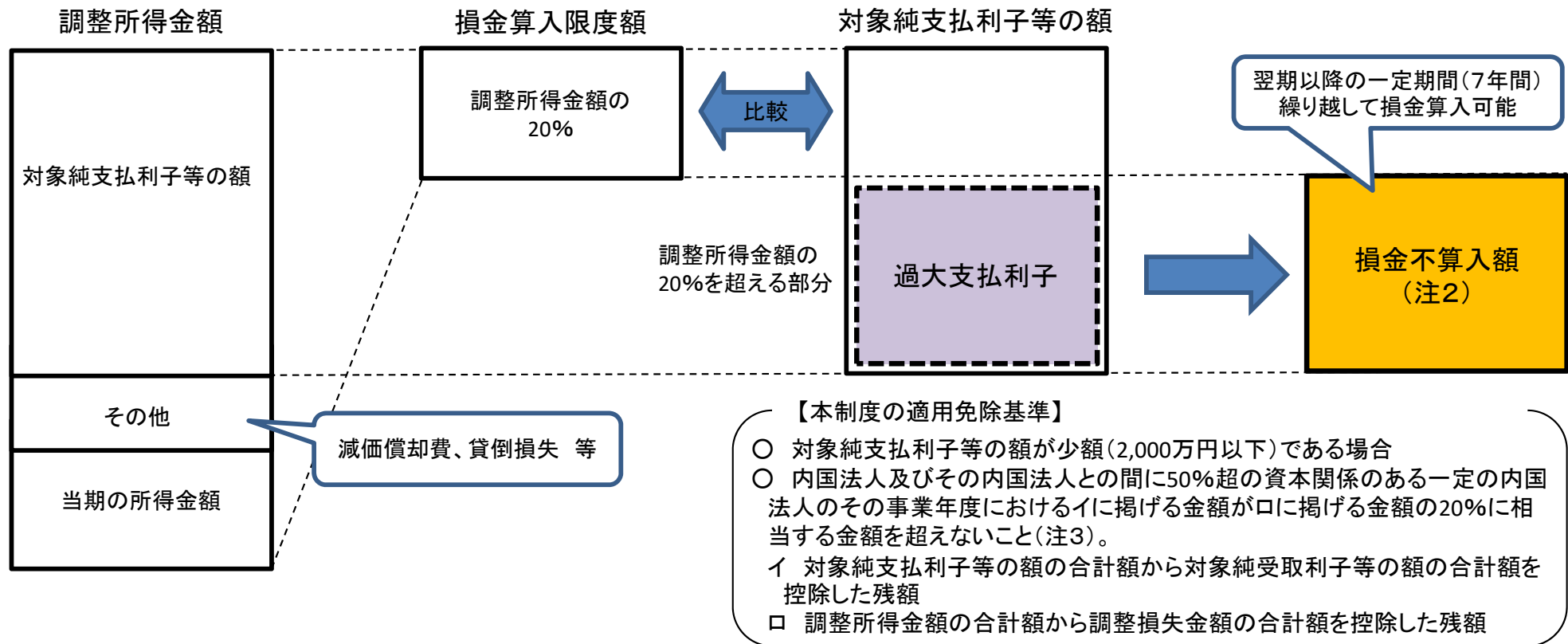
### ◀ ② 一括評価金銭債権 ▶



# 過大支払利子税制

## 制度の概要（令和元年改正後（令和2年4月1日施行））

- 所得金額に比して過大な利子を支払うことを通じた租税回避を防止するため、対象純支払利子等の額（注1）のうち、調整所得金額の一定割合（20%）を超える部分の金額につき当期の損金の額に算入しない（平成24年（2012年）導入）。



（注1）対象支払利子等の額の合計額からこれに対応する受取利子等の額を控除した残額をいう。対象支払利子等の額とは、支払利子等の額のうち対象外支払利子等の額（その支払利子等を受ける者の課税対象所得に含まれる支払利子等の額等）以外の金額をいう。

（注2）連結納税においては、連結グループ全体の対象純支払利子等の額と連結グループ全体の連結調整所得金額を比較して損金不算入額の計算を行う。

（注3）連結納税においては、当該適用免除基準は設けられていない。

## 制度の概要

各事業年度において支払を受ける利子及び配当等について課される所得税の額(分配時調整外国税相当額を除く。)は、当該事業年度の法人税額から控除する(法法68①)。この場合の控除額は次のとおり(法令140の2①)

- ① 配当等(剰余金の配当、集団投資信託(公社債投資信託等を除く。)の収益の分配等)に対する所得税  
 ……原則法又は簡便法により、その元本の所有期間に対応する所得税額
- ② ①に掲げるもの以外に対する所得税……その全額

### ○原則法(法令140の2②)

$$\text{配当等に対する所得税の額} \times \frac{\text{分母の期間のうちその元本の所有期間の月数}}{\text{配当等の計算期間※の月数}} = \text{控除額}$$

※前回の配当等の額の基準日の翌日から今回の配当等の額の基準日までの期間

### ○簡便法(法令140の2③)

$$\text{配当等に対する所得税の額} \times \frac{A + (B - A) \times 1 / 2 \text{ (又は } 1 / 12 \text{)}}{B} = \text{控除額}$$

A: 配当等の計算期間の開始時における所有元本数 B: 配当等の計算期間の終了時における所有元本数

## 外国税額控除制度

- 内国法人は全世界所得に課税されるため、国外源泉所得に対して源泉地国で課税される部分は、二重課税が発生することになる。
- 外国税額控除制度は、国際的な二重課税を排除するため、外国で納付した外国税額を、国外所得に対し我が国で納付すべき法人税額の範囲内で控除する制度。
- 平成21年度税制改正において、それまでの間接外国税額控除制度(外国子会社等が納付した外国税額のうち内国法人が受ける配当に対応する部分を控除するもの)を廃止し、それに代えて、外国子会社からの配当について、親会社の益金不算入とする制度(外国子会社配当益金不算入制度)を導入。

### 控除限度額の計算

#### 【単体納税の場合】

$$\text{法人税額} \times \frac{\text{国外所得金額}}{\text{所得金額}} = \text{控除限度額}$$

#### 【連結納税の場合】

$$\text{連結法人税額} \times \frac{\text{連結国外所得金額}}{\text{連結所得金額}} = \text{連結控除限度額}$$

# 特定同族会社の留保金課税制度

同族会社には、税制上特別の措置が講じられている。これは、少数株主の支配の下で、家族への報酬・給与の支払い等による所得分割や恣意的な配当の繰延べ等が行われるおそれがあることを考慮した仕組みである。留保金課税制度もこうした一環として位置付けられている。  
(平成19年度の税制改正に関する答申)

- 制度の概要：課税留保金額に対し、次の税率により課税を行う

課税留保金額 = 所得等の金額 - (配当 + 法人税等) - 留保控除額

税率：課税留保金額3,000万円以下の部分 …10%  
 // 1億円以下の部分 …15%  
 // 1億円超の部分 …20%

留保控除額 (次のうち最も多い額)

- ① 所得基準：所得等×40%
- ② 定額基準：2,000万円
- ③ 積立金基準：資本金×25%－利益積立金額

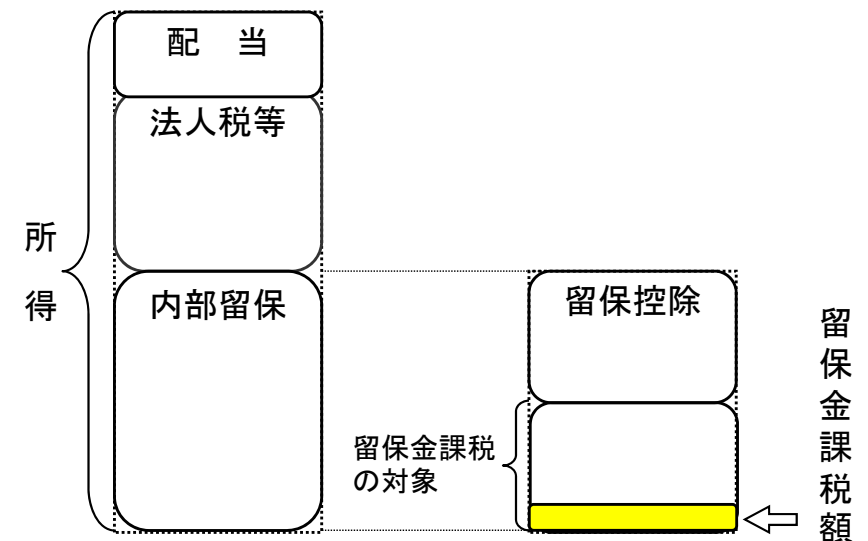
- 適用対象：特定同族会社…1株主（その同族関係者を含む）による持株割合等が50%を超える会社

資本金の額が1億円以下であるものにあつては、大法人（資本金の額が5億円以上の法人等）との間にその大法人による完全支配関係がある法人等に限る。

- 留保金課税の状況

平成24年度	530億円	内連結 (79億円)
平成25年度	718億円	内連結 (93億円)
平成26年度	633億円	内連結 (17億円)
平成27年度	788億円	内連結 (142億円)
平成28年度	638億円	内連結 (25億円)

出所：「会社標本調査」(国税庁)



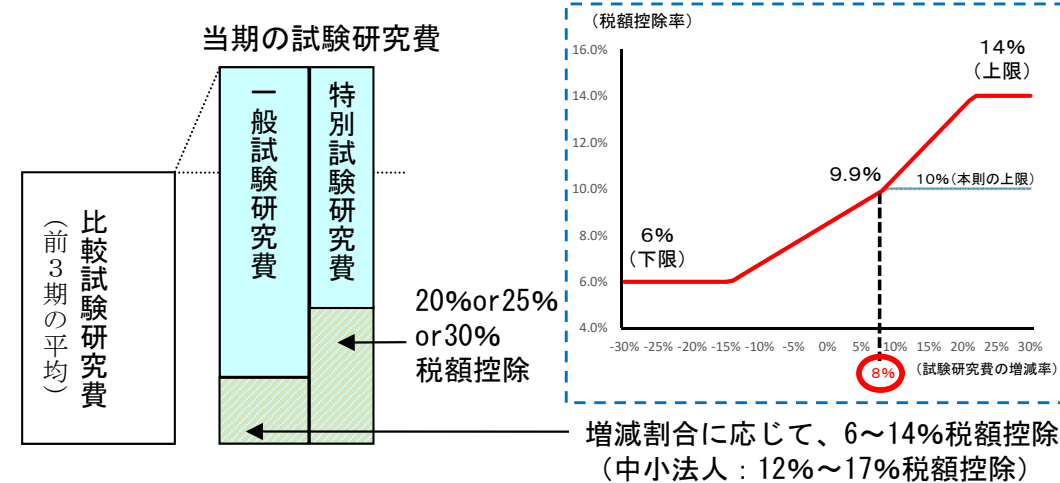


- 試験研究費：
  - ・ 製品の製造や技術の改良・考案・発明に係る試験研究のために要する費用
  - ・ ビッグデータ等を活用した「第4次産業革命型」のサービス開発に係る試験研究のために要する費用
- 特別試験研究費：
  - ・ 大学等との共同研究や大学等への委託研究等に係る試験研究費
  - ・ 民間企業(大企業や研究開発型ベンチャー)との共同研究や民間企業への一定の委託研究に係る試験研究費
  - ・ 中小企業者への知的財産権使用料、希少疾病用医薬品等に係る試験研究費

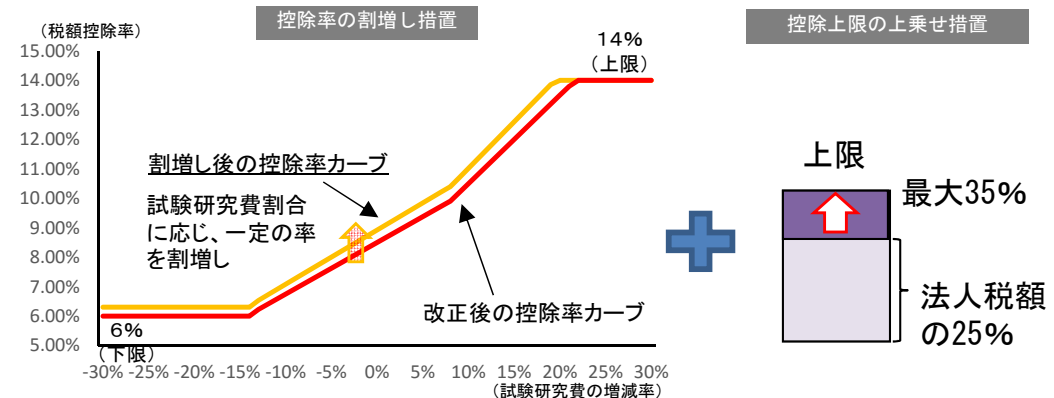
など

## 一般試験研究費の総額に係る税額控除

税額控除率	試験研究費の増減に応じ、6%～14%※ (中小法人：12%～17%※)
	・ 試験研究費が平均売上金額の10%超の場合：試験研究費割合に応じ、税額控除率を0～10%割増し(最大1.1倍)※
控除上限	法人税額の25%(研究開発を行う一定のベンチャーは40%)
	・ 試験研究費が平均売上金額の10%超の場合：試験研究費割合に応じ、0～10%上乘せ※ ・ 中小法人：10%上乘せ(増加率8%超の場合)※(上記と選択適用)
	(注)研究開発を行う一定のベンチャーとは、設立後10年以内の法人で当期において翌期繰越欠損金を有するもの(大法人の子会社等を除く)をいう。



## <試験研究費が平均売上金額の10%超の場合の特例イメージ>



$$\text{試験研究費割合} = \frac{\text{当期の試験研究費}}{\text{平均売上金額 (当期+前3期の平均)}}$$

※については、令和2年度末までの時限措置  
総額型の控除率については 大法人:10%超 中小法人:12%超 の部分

## 特別試験研究費の総額に係る税額控除

税額控除率	特別試験研究費の内容に応じ、20%or25%or30%
控除上限	法人税額の10%(一般試験研究費とは別枠)

# 収用換地等の場合の所得の特別控除

## 制度の概要

法人の有する資産が土地収用法等の規定に基づき収用等又は換地処分等（以下、「収用換地等」という。）され、その収用換地等により取得した補償金等の額又は交換取得資産の価額について、次の全ての要件を満たした場合には、5,000万円と譲渡益の額のいずれか少ない金額を損金の額に算入することができる。

- (1) 収用換地等による譲渡が、当該資産の買取り等の申出をする者から最初に当該申出のあった日から6ヶ月以内に行われたこと
- (2) 収用換地等による譲渡が最初に買取り等の申出を受けた者によって直接行われたこと

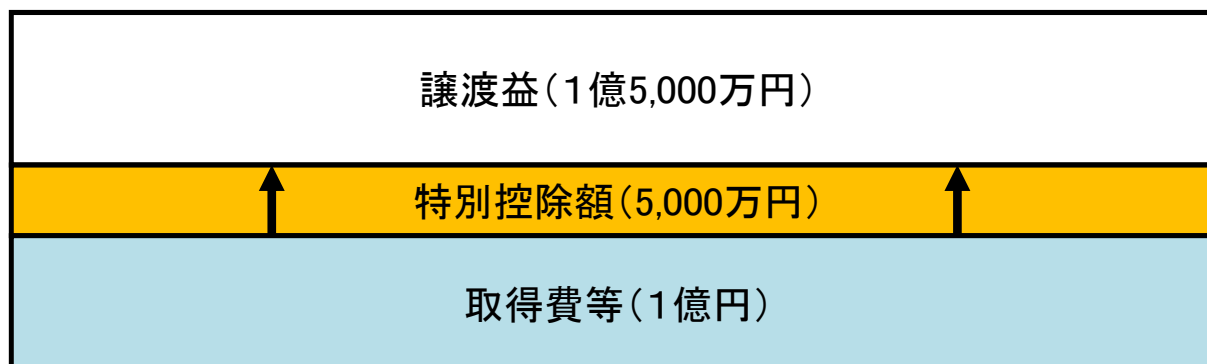
なお、一の収用換地等に係る事業につき収用換地等による譲渡が二以上の年にわたって行われているときは、後の年に譲渡された資産については、適用できない。

## <譲渡益の額>

補償金等の額又は交換取得資産の価額－（譲渡した資産の譲渡直前の帳簿価額＋譲渡した資産の譲渡に要した経費）

## <イメージ>

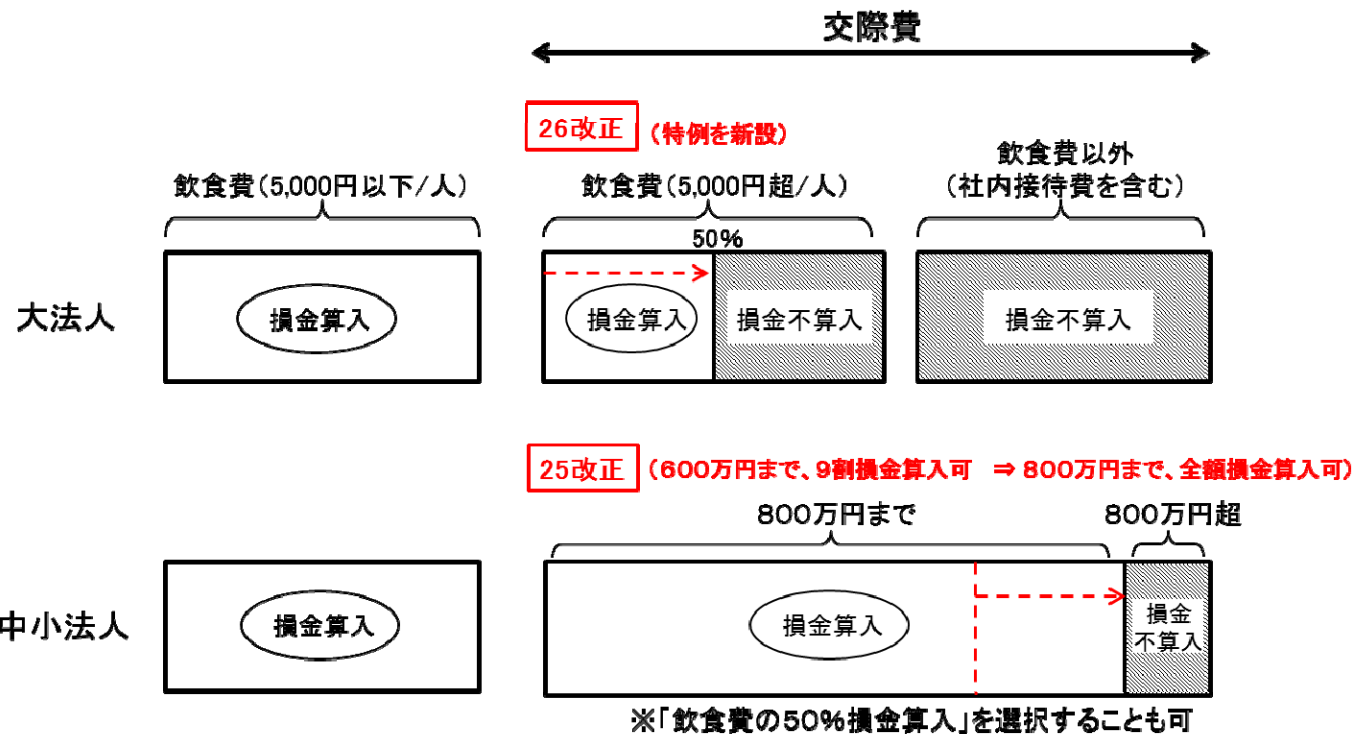
○収用資産の譲渡価額(補償金等の額)：3億円



# 交際費課税

## 制度の概要

- 大法人（資本金の額等が1億円超の法人）  
⇒ 飲食のための支出の50%を超える金額は損金不算入
  - 中小法人（資本金の額等が1億円以下の法人）  
⇒ 「飲食のための支出の50%」と「定額控除限度額（年800万円）」を選択した上で、それを超える金額は損金不算入
- ※ 一人当たり5,000円以下の飲食費等は交際費等に該当しない（全額損金算入）



本制度の対象となる交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの（一人当たり5,000円以下の一定の飲食費などを除く。）をいう。

# 申請、承認、却下、取消し等

## 論点

申請、承認、却下、取消し等については、現行制度上の取扱いを基本としつつ、現行制度でも青色申告と概ね同等の要件とされていること等を踏まえ、個別申告方式とすることを契機に、青色申告に取り込む等の見直しをしてはどうか。

### (1) 承認申請

- 現行制度と同様、各連結法人全ての連名による申請により国税庁長官による承認を受けることとする。
- 引き続きみなし承認規定を存置する。
- 見直し後の制度において承認を受けた場合には、青色申告の承認を受けたものとみなすこととする。

### (2) 申請の却下

- 現行制度と同様、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる等の一定の事由に該当するときは却下することができる。
- 「帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽し又は偽装して記載し又は記録していることその他不実の記載又は記録があると認められる相当の理由があること」を却下事由とするなど、連結の取消しや青色申告の却下と整合的な要件とする。

### (3) 承認の取消し

- 青色申告の承認を取り消された場合には、見直し後の制度の承認を取り消されたものとみなすこととする。  
(注) 青色申告の取消しに取り込み、新たな制度における固有の取消事由は設けない。

### (4) 適用の取りやめ

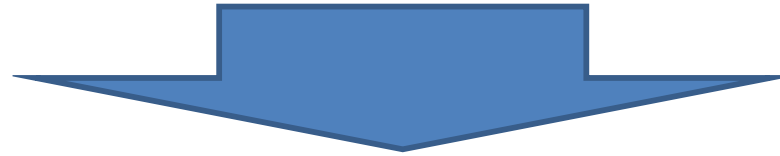
- 現行制度と同様、適用の取りやめは、やむを得ない事由がある場合に限るとともに、取りやめ後5年間は再選択できないこととする。

### (5) 離脱法人の再加入

- 現行制度と同様、離脱後5年間は再加入できないこととする。

## 第2回会合における議論

- 連結グループ全体を一つの納税単位とする制度に代え、各法人それぞれを納税単位とする個別申告方式とする。



## 検討の方向性

- 納税地は、各法人の本店所在地とする。
- 行政手続コスト削減の観点から、令和2年4月1日以後開始事業年度から大法人は電子申告が義務化されること、グループ内の法人間で損益通算等の調整計算が正しく行われているか、課税庁が円滑かつ効率的に確認する必要があること等を踏まえ、グループ内の各法人に電子申告義務を課す必要があるのではないか。
- 行政手続コスト削減の観点から、平成30年度税制改正において個別帰属額届出書の提出先が一元化されたことを踏まえ、子法人の申告書については、親法人の電子署名により、一括して提出することができることとしてはどうか。