
わが国の連結納税申告制度

藤 田 昌 久

1 はじめに

わが国の企業は、国際的競争の中で多角的にあるいは多地域にわたって事業を展開している。事業の発展のために、企業は資本・人材の再配分を経営戦略として考えていかなければならない。そのために、新規事業分野への進出や事業の再構築を行うために弾力的に組織改革を行う必要が生じてくる。たとえば、事業部門の子会社化(分社化)、会社の分割・合併などのような組織改革が円滑に行えるためには、法律の改正とか税制の改革といった環境の整備がなされなければならない。また、企業形態によって租税の負担が異なるような税制の中立性を損なうことは回避しなければならない。最近、単一の法人で事業を行うのではなく、子会社ごとに事業を分散させることによって、それぞれの事業の専門性や市場の特殊性に適合した経営を行うことが多くなった。この場合、単一の法人の中に複数の事業部門を置いて事業を展開する場合と比べて、企業集団内の企業間における損益の通算は認められず、また、企業集団内の企業間取引に係る譲渡損益が計上されることから、税負担が重くなるという問題がある。こうした子会社化と事業部制とで税負担が異なるという問題の指摘から、産業界は企業組織形態の選択に対する税制の中立性を確保しなければならないという理由で、連結納税申告制度の導入を強く望んでいた。

平成9年の独占禁止法改正による持株会社の解禁を始めとして、証券取引法の改正による連結ベースの開示制度の導入、商法改正による株式交換・株式移転法制の導入、会社分割制度の創設等、一連の連結グループ経営・組織再編のための法制度の整備が進んできた。新しい法制を適用した持株会社の設立やグループ再編の傾向も高まってきた。法制面における環境の整備がなされたことをうけて、政府税制調査会に設けられた法人課税小委員会において、平成11年7月から連結納税制度の検討を開始した。平成13年10月9日の法人課税小委員会で「連結納税制度の基本的考え方」を取りまとめるに至った。平成13年11月21日から政府税制調査会ならびに自民党税制調査会での平成14年度税制改正論議が本格化した。しかしながら、その当日になって、当初から税収減を理由に連結納税申告制度の導入に対して消極的な態度を示していた財務省は、連結納税制度創設のための法案準備作業が非常に複雑かつ膨大になることから、平成14年の通常国会に上程される税制年次改正法案に間に合わせる事ができず、制度の導入時期を平成15年1月以降に延期するとの主張を始めた。これに対して、平成14年4月からの導入を視野に入れて組織再編を積極的に進めていた産業界から強い反発があったほか、国会や経済財政諮問会議でも事務作業の遅れを理由とする法改正の延期は認められないとの声が高まり、同年3月末までの法案成立は難しいものの、通常国会会期内での税制改正を目指し、4月から連結納税制度を適用できるように、平成13年12月13日に政府税制調査会から「平成14年度の税制改正に関する答申」が、また、12月14日には自由民主党・公明党・保守党の与党3党から「平成14年度税制改正大綱」が出され、これらを受けて、財務省から「平成14年度税制改正の大綱」（平成13年12月19日）が公表された。これにより平成14年度税制改正の内容がほぼ確定した。この細目については、さらに財務省から「平成14年度税制改正の要綱」が出されている。こうした経過をたどって、平成14年度税制改正に連結納税制度を創設することが明記されることになった。

2 連結納税制度の本質

企業所得課税について、法人という個別の法的実体をこえ、資本所有を基準として支配従属関係にある法人の集団の所得と欠損を通算して課税する制度を包括的に企業集団税制ないし連結納税制度という。

連結納税制度の枠組みに関して単一主体概念 (single entity concept) と個別主体概念 (separate entity concept) のいずれを重視するかという重要な課題が存在する。個別主体概念は、企業集団構成会社が個別所得と租税債務の決定について個性と個別存在を保有し、その結果が連結計算のために加算・相殺されるという考え方を強調するものである。他方、単一主体概念では、各企業集団構成会社はある程度その個性の存在を失い、企業集団は非独立の構成会社群から形成される単一主体であるという考え方を強調するものである。

特にこの問題を議論する実益は、集団内部取引損益、連結子会社株式の譲渡損益等の処理の原理を明確にすることにある。しかし、いずれの国でも、最終的な法人税の課税が個別会社の段階で決着するという法律関係から離脱してはいないから、その法律関係の中でどちらの思考を重視するかということが問題となる。

各国の企業集団税制について、フランス、オランダの制度は単一主体概念の特徴が濃く、イギリス、ドイツの制度は個別主体概念の特徴が強くみられる。この本質観に関して、アメリカでは激しい立法論議が展開されてきた。アメリカの連結納税制度は、沿革的には単一主体概念の思考から出発したと考えられており、該当子会社の全部加入要件などもその発想にたっている。しかし、1966年改正施行規則において、各集団構成会社が個別の会計方法を採用することを認めたこと、および内部取引損益の消去について従前の簿価引継方式から売手側繰延損益方式に転換したことは、原理としては個別主体概念への転換であると考えられるものであり、他の連結規定に内在的に残されている単一主体概念との交錯が顕在化するに至ったのである。

なお、連結納税制度は企業集団を1個のものとして取り扱うための制度である、という考え方は通説となっている。しかし、連結納税制度は租税属性を法人間で移転する手法のひとつであり、しかも、欠損金の共同利用を一定の限定された結合企業に対してのみ許容した措置なのである、という通説とは異なる考え方もある。

3 連結財務諸表との構造上の相違

連結納税制度という仕組みは基本的には、内部未実現利益の控除と損益通算の要素から成り立っている。このことは、企業集団の実態認識のもとに、課税所得の把握を個々の会社という法的実体によらず、企業集団という経済的実体を実質的な単位として認識しようという考え方に立つもので、企業会計における連結財務諸表制度と生成基盤を共通にするものである。

しかし、計算構造面については、両者の間にほとんど有機的な関連性が存在しない。たとえば、アメリカの連結納税制度においても、連結所得計算の基礎となる個別会社の所得計算と配当可能利益計算との間に多くの原理的差異が存在するだけでなく、内部損益消去、損益相殺、税額計算等も連結財務諸表の連結調整と有機的に結びついてはいない。ドイツ、イギリスのような損益振替型において算出されるものは各個別会社の課税所得と税額なのであって、集団としての損益ではない。また、税制は課税損益計算だけを目的とするから、資産・負債の計算それ自体には直接の関心を持たない。たとえば、連結財務諸表においては親会社の投資勘定と子会社資本勘定の相殺消去とその相殺差額（連結調整勘定）の処理が重要な課題となるが、企業集団税制においてはどの国もこの点について関心を持たない。それに反して、アメリカの投資修正規定や子会社株式譲渡損否認規定に見られるように、損失控除および利益課税の重複防止等、税法固有の論理にもとづく修正計算が重視される。企業集団内取引損益の消去についても、最終的には子会社が連結脱退をする場合の課税との整合性が制度上の重要な要素になってくる。

このような企業集団税制と連結財務諸表制度の構造上の乖離は、それぞれの持つ目的の相違にもとづいている。連結財務諸表は、財務諸表利用者の意思決定に有用な会計情報の開示を目的としている。これに対して、企業集団税制の目的は、集団内会社間の損益通算、内部取引損益の消去等によって税負担調整に求められるものであり、その結果個別会社の株主持分にも変動をもたらすことになる。しかも、制度の前提となる資本支配関係は、親会社株主の意思によって自由に形成し、また、解除することができる流動的な関係であるから、集団形成前または集団離脱後の子会社と親会社の課税の整合性の問題が必然的に生じてくる。

4 企業集団税制の類型化

現在実施されている各国の制度構造は、連結納税型と個別損益振替型の二つに類型化することができる。

連結納税型とは、個別会社の所得を通算して企業集団全体の課税所得、納税額を算出したうえで、その税額を個別会社に配分する方法をいう。さらに、この型は代理人型と統合型に分類される。代理人型は、アメリカで採用されている方法で、各個別法人が連結納税債務全体に責任を負い、親会社は企業集団を代表（代理人）して納税する。統合型は、フランス、オランダで採用されている方法で、親会社が納税義務者になり、子会社は個別の納税義務の範囲で配分を受ける。

個別損益振替型とは、企業集団内の個別会社間で所得の振り替えを行い、振り替え後の所得にもとづいて個別会社がそれぞれの税額を計算する方法をいう。このように個別損益振替型は、その仕組みから純粹な連結納税制度とはいえない。さらに、この型は任意振替型と親会社拋出型に分類される。任意振替型は、イギリス、オーストラリアで採用されている方法で、個別会社間で所得を振り替え、振替の相手方は自由に選択可能になっている。親会社拋出型は、ドイツ、オーストリアで採用されている方法で、親子会社間の利

益抛出契約にもとづき子会社の所得を親会社に振り替える方法である。

なお、OECD加盟国29カ国の連結納税制度採用の状況は、次のようになっている。

連結納税型

日本、アメリカ、フランス、オランダ、ルクセンブルグ、デンマーク、メキシコ、ポルトガル、スペイン、ポーランド（以上10カ国）

個別損益振替型

イギリス、オーストラリア、ニュージーランド、アイルランド、ドイツ、オーストリア、フィンランド、ノルウェー、スウェーデン（以上9カ国）

連結納税制度未導入

イタリア、ベルギー、カナダ、チェコ、ギリシア、アイスランド、スイス、トルコ、ハンガリー、韓国（以上10カ国）

5 わが国の連結納税制度の仕組みと特徴

連結納税制度は、わが国の経済構造改革の一環として企業の新しいビジネスモデルの基礎となるような仕組みの一つであり、これからの企業活動の重要な基盤となると考えられる。この制度は、グループ企業の損益を通算することが基本的な要素となっている。損益通算は税収減をもたらすので、その対応のために、かなり複雑な制度となっている。次にわが国の連結納税制度の仕組みと特徴について述べることとする。

（1）連結納税の適用

連結納税を適用することができる法人は、親会社と親会社に直接または間接に発行済株式の全部を保有されている内国子会社であり、連結納税を採用することを選択する場合には、条件を満たす100%子会社は原則としてすべて連結納税グループに入らなければならない。また恣意的な連結納税の利用による租税回避行為を防ぐために、いったん連結納税を適用することを選択すると、国税庁長官の承認が得られない限り、適用の取りやめは原則として

認められない。また、同じ連結納税グループに属する企業は、原則として親会社と同じ事業年度を採用しなければならないが（税法上のみなし事業年度を設ける）、会計処理については、特に統一することは求められない。

（２）納税主体

連結納税の納税主体は親会社であり、連結納税グループを代表して連結所得に対する法人税の申告および納付を行う。連結納税子会社も連結所得の個別帰属額等を記載した書類を所轄税務署に提出する。また、子会社も連結納税額について連帯納付責任を負う。連結税額は、法令に定める方法により各単体法人に帰属される。

（３）連結所得金額および連結税額の計算

①連結所得金額は、連結グループ内の各法人の所得金額を基礎とし、これに所要の調整を加えた上で、連結グループを一体として計算する。連結税額は、連結所得金額に税率を乗じた金額から各種の税額控除を行って計算する。当該計算の過程においては、所要の調整を行った結果算出された金額等を連結グループ内の各法人に合理的な基準により配分する。連結税額については、連結グループ内の各法人の個別所得金額または個別欠損金額を基礎として計算される金額を基にして配分する。

②連結グループ内法人間の資産等の取引については、時価によって行うこととされている。固定資産、土地等、金銭債権、有価証券、または繰延資産のうち帳簿価額が1,000万円以上の資産等のグループ内取引による譲渡損益については、それらの資産がグループ内で費用化されるかグループ外に移転するまでの間は課税が繰り延べられる。

③連結グループ内法人間の寄付金については、その全額が損金不算入となる。これは、グループ内企業間での金銭の移転など、繰り延べられないものは、その時点で課税する必要があるほか、黒字会社から赤字会社への振替を認めるならば連結納税制度の趣旨自体が損なわれるためとされている。

④当該制度の導入によって、法人税の減収が見込まれることから、適用開

始前の各子会社の繰越欠損金額の繰越控除については、認められないこととなった。そのため、当該制度において5年間の繰越控除が認められる連結欠損金額は、制度適用開始後にグループで生じた欠損金のほかは、親会社ならびに株式移転によって親会社の完全子会社となった子会社の制度適用開始前5年以内に生じた欠損金額だけである。

(4) 企業は、当該制度の適用を開始するに当たり、その直前の事業年度において、その法人が所有する資産のうち、資本金額の2分の1か1,000万円のいずれか少ない金額以上の含み損益のある固定資産、土地等、金銭債権、有価証券、または繰延資産について時価評価を行い、その損益を計上しなければならない。ただし、時価評価を行う必要のない場合も定めている。

連結グループに途中から加入する子会社についても、前記に準じて当該加入子会社の保有する資産について評価損益の計上を行わなければならない場合がある。また、子会社が連結グループから離脱する場合には、連結欠損金額のうちその離脱子会社に帰属する額を引き継ぐことになる。

(5) 連結所得に対する法人税の税率は、2年間の措置として、平成14年4月1日から平成16年3月31日までの間に開始する連結事業年度について、付加税2%が加算された。

6 おわりに

主要先進国における連結納税制度採用の実態、企業活動のグローバル化、コングロマリット化の進む企業集団、証券取引法による連結情報の重視等、わが国に連結納税制度の導入が不可欠の状況となったのである。

さて、財務省と産業界の争点は連結納税の範囲に子会社が加わるときの扱いである。連結納税の範囲は親会社の全額出資子会社に限定している。子会社への出資比率を100%に引き上げて新たに連結納税対象に加える場合には、その子会社が持っている土地や有価証券の含み損益を時価評価、事業所得と合算して課税することとしている。子会社が連結納税に加わる前に含み損益

を精算しておかないとグループ全体の課税所得の調整に使われる懸念がある、と財務省はみている。子会社が含み損益を抱えたまま連結対象に加わって、グループの利益が増加したときに損失を表面化させるといった利益の調整を防止する必要があるためである。

しかしながら、産業界は含み益への課税を問題視している。つまり、実現していない利益に課税するのは不適切であるという反発の態度をしめしている。最近の商法改正によって、株式交換制度ができて事業再編の環境が整備されたのに、制度改革の意味がなくなるというものである。

さらに、親子会社間の寄付金についても問題がある。連結グループ内の法人間の寄付金については、租税回避防止等の理由により、その支出額の全額が損金不算入となる（法81の6②）。アメリカの税法では、親子会社間の寄付金は親会社における投資として取り扱うという考え方をとっている。また、簿価譲渡をした場合（低廉譲渡の場合）に寄付金とされるのかどうかである。企業グループ内の資産の簿価譲渡を認めて、これが企業グループ外へ譲渡された場合に、その実現譲渡益は、親会社に発生するとみるべきこととなる。こうした問題との関係が明らかではない。

特に、当該制度創設による税収減という財源対策として導入された制度適用開始前の子会社繰越欠損金の否認は、連結納税制度を採用しようとする企業の意向を削ぐものである。これらは当該制度普及の障害になるものと思われる。

(参考文献)

Dubroff, A.J., Blanchard, J.G., Broadbent, J., and Duvall, K.A., Federal Income Taxation of Corporations Filing Consolidated Returns—Second Edition (Rexis Publishing, 2003).

井上久弥著 『企業集団税制の研究』 中央経済社 平成8 (1996) 年。

糸賀定雄編著 『連結納税基本通達逐条解説』 税務研究会出版局 平成15 (2003) 年

藤田昌久稿 「連結納税申告におけるエンティティ概念」『会計』 Vol.106 No.1, 昭和49 (1974) 年6月。

藤田昌久稿 「英国における連結財務諸表と連結納税制度」『国際経営フォーラム』 No.10, 平成11 (1999) 年3月。

藤田昌久稿 「米国連結納税申告の発達」『国際経営論集』 第19号, 平成12 (2000) 年3月。

増井良啓著 『結合企業課税の理論』 東京大学出版会 平成14 (2002) 年 (平成14年度税制改正資料)

税制調査会 平成14年度の税制改正に関する答申 平成13年12月13日。

自由民主党・公明党・保守党 平成14年度税制改正大綱 平成13年12月14日。

財務省 平成14年度税制改正の大綱 平成13年12月19日。