

# 英国における連結財務諸表と連結納税制度

藤田昌久

はじめに

わが国の連結財務諸表制度は、一九九七年「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」の公表によって大きな変化をもたらした。これに伴う連結財務諸表原則の改訂は当該制度の国際動向を考慮したものである。

今回の改訂のうち基本的にして最も重要な問題は連結範囲決定の基準を変更したことである。従来、わが国の連結財務諸表原則における連結範囲の決定基準は持株基準であった。しかし国際的動向に整合化させるということで支配力基準に変更したのである。連結財務諸表制度や連結納税制度の歴史は米国の方が古い。しかし、連結範囲決定基準に支配力基準の採用という点

からみると英国の方が歴史的経験を積んでいるのである。そこで、本稿では英国における連結財務諸表制度における連結範囲の決定基準の内容とこれとの関連で連結納税申告制度について概要を述べることにする。

## 一 会計基準の成立と会社法

英国で企業集団の概念が重要になったのは一九二〇年代頃からであるが、連結財務諸表を作成する法的義務を最初に規定したのは一九四七年会社法である。その後、EC第七号指令 (The Seven Directive) に基づき欧州委員会が定めた規定に準拠させるために制定された一九八九年会社法まで大きな改正はなかった。EC第七号指令は著しく異なっていた欧州の企業集団

会計の実務を調和化するための欧州共同体の手段となっている。ECの国々においては、一九八〇年代でさえ連結会計は知られていなかったのである。

一九七六年六月に国際会計基準第三号 (IAS3) 「連結財務諸表」が発表されると、英国においても連結財務諸表についての会計基準を設定することが望ましいと考えられるようになった。このため、会計実務基準書第一四号 (SSAP14) 「企業集団財務諸表」が当時の会社法と矛盾しないよう配慮して起草された。当時の会社法は企業集団財務諸表の作成について詳細な規定は存在していなかったのである。一九八三年にEC第七号指令が制定され、ECの構成国に導入しなければならなかったため、一九八五年会社法を一九八九年に改正して、EC第七号指令を実施するための企業集団財務諸表に関する新しい規定を採り入れた。その結果、会計実務基準書第一四号の規定は会社法とまったく整合性がなくなってしまった。この矛盾を解決させるために、新しい会計基準設定団体である会計基準審議会 (ASB) は、会計実務基準書第一四号を改訂して、一九九二年七月財務報告基準第二号 (FRS2) 「子企業の会計」を公表し、現行会計基準となっている。

英国において、連結財務諸表の作成は一九八五年会

社法によって義務づけられている。連結財務諸表の基礎は会社法なのである。会計基準は会社法の規定を受容しながら、会社法の会計規定を補足しまたは修正する。また、財務報告基準第二号は、会社法により法的認知を得て、連結財務諸表の作成・公表する際に遵守されるべき基本原則となっている。

連結財務諸表作成の基礎となる支配従属関係にある企業は、従来支配会社ないし親会社と従属会社ないし子会社と称してきたが、英国会社法において、連結財務諸表には会社形態以外の事業体も含まれるため、親会社ではなく「親企業」(Parent undertaking)、子会社ではなく「子企業」ないし「従属企業」(subsidiary undertaking)の用語が使用されている。

## 二 連結の範囲

英国における連結財務諸表は、支配従属関係にある親企業と子企業からなる企業集団を単一の経済的実体とみなして、同一の企業集団に属する企業相互間の取引等を相殺消去して、企業集団における純資産、財政状態、損益、および現金収支の状態に関する真実かつ公正な概観を与える情報を総合的に提供することを目的として作成される財務諸表である。

連結財務諸表は支配従属関係にある企業の財務諸表

を合算して作成されるものであるから、連結財務諸表にとって支配従属関係の認識が基本的に重要となる。いわゆる、連結範囲の決定の問題である。連結の範囲の決定基準には、持株基準と支配力基準がある。国際的な動向をみると支配力基準となっている。英国は支配力基準を採用している。

一般に連結の範囲という場合には、連結の対象となる子企業の認識と一定の要件を満たす場合の連結除外企業を問題とする。しかし、英国においては第七号指令との関係で、連結子企業の認識だけでなく、親企業による連結財務諸表の作成義務と作成免除についても問題にされる。

したがって、英国における連結の範囲は、次の事項を検討しなければならない。

一 連結財務諸表の作成義務

原則・親企業は原則として連結財務諸表を作成しなければならない。

免除・一定の要件を満たす場合には、親企業は連結財務諸表の作成を免除することができる。

二 連結対象子企業の認識（狭義の連結の範囲）

原則・親企業は内外すべての子企業の財務諸表を連結財務諸表に含めなければならない。

除外 一定の要件を満たす子企業は連結から除外さ

れなければならない（強制除外）、または除外できる（許容除外）。除外の根拠には、いくつかのものがある。

三 除外（非連結）子企業と子企業に含められない関連企業

三 連結財務諸表の作成義務

連結財務諸表の作成は、会社法によって義務づけられている。すなわち、親企業は、企業集団の財務諸表を作成しなければならない。また、企業集団の財務諸表は、連結財務諸表でなければならない。

会社法第二二七条において、連結財務諸表の構成と目的について次のように規定している。

一 ある会計年度末においてある企業が親企業である場合には、取締役会はその年度の個別財務諸表を作成すると同時に、企業集団の財務諸表を作成しなければならない。

二 企業集団の財務諸表は、次のような構成の連結財務諸表でなければならない。

(一) 親企業とその子企業の財政状態を取り扱う連結貸借対照表

(二) 親企業とその子企業の損益を取り扱う連結損益計算書

三 当該財務諸表は、親企業の傘下にある限り、全体として連結に含められる企業の会計年度末現在の財政状態と当該会計年度の損益について、真実かつ公正な概観を提供しなければならない。

四 ある企業の企業集団財務諸表は、連結貸借対照表及び連結損益計算書の形式と内容、および財務諸表の注記によって提供される追加情報について、付則四Aの規定に従わなければならない。

#### 四 作成免除

次にあげる企業は連結財務諸表の作成を免除される。

一 中間持株会社 上場株式、社債を所有しない中間持株会社は、直接の親企業がEU加盟国の企業である限り連結財務諸表を作成する義務はない。これには一定の制限があるが、直接の親企業が五〇%以上の株式を保有している場合には許可される。ただし、少数株主に連結財務諸表の作成を要求する権利が与えられている。

二 親企業が属する企業集団が小規模または中規模である場合。ただし、企業集団の構成員の中に、公益企業、銀行、保険会社または一九八六年金融サービス法のもとで資格が付与されているものが含まれている場合は、その企業集団は重要であり、会社法第

|       | 小規模企業集団  | 中規模企業集団  |
|-------|--|--|
| 総売上高  | 相殺消去その他の修正前で336万ポンド以下<br>相殺消去その他の修正後で280万ポンド以下 | 相殺消去その他の修正前で1,344万ポンド以下<br>相殺消去その他の修正後で1,120万ポンド以下 |
| 総資産高  | 相殺消去その他の修正前で168万ポンド以下<br>相殺消去その他の修正後で140万ポンド以下 | 相殺消去その他の修正前で672万ポンド以下<br>相殺消去その他の修正後で560万ポンド以下     |
| 総従業員数 | 50人以下  | 250人以下   |

二四八条により免除規定不適用企業となり除かれる。

#### 五 連結対象子企業の範囲

英国における子企業の定義は、かつては株式の所有関係に基づく形式基準であった。しかしEC第七号指令に基づく一九八九年の会社法の改正によって実質的支配関係に基づくものに拡大された。

(一) 子企業の定義

英国では、ある企業が他の企業に対して次のような状況にある場合、当該他の企業が子企業とされる。

- (a) 議決権の過半数所有
- (b) 取締役会の過半数の取締役を任命・解任する権利を所有
- (c) 取締役会の議決権の過半数支配
- (d) 契約等を通じて支配的影響力を行使する権利の所有
- (e) 経営参加持分の所有とともに、

(i) 支配的影響力を行使する権利の所有

(ii) 統一的基準に基づく経営管理する権利の所有

一九九四年に施行されたFRS5（取引実態の報告）では、「準子企業（quasisubsidiaries）」という概念が導入された。これによると信託、パートナーシップその他の事業体で子企業の条件を満たさなくても、直接・間接的に親企業に支配され、親企業に実質的に子企業と同様の便益をもたらすような事業体を連結財務諸表に含められることになる。

このような概念が導入された背景には、企業が財務活動を効率化させるためにタックスヘイブンに、信託やパートナーシップ形式の別目的会社を多数設立するようになったため、これらを連結しなければ企業の実

態を正確に反映できなくなってきたからである。このように英国の連結対象子企業の範囲は日本より以前から広がったが、企業活動の発展とともにさらに拡大されてきた。

(二) 連結範囲から除外できる子企業

子会社は原則としてすべて連結範囲に含めなければならぬ。しかしながら、次の子企業は連結範囲から除外することができる。ただし、その場合には理由等を開示しなければならない。

(a) 子企業の事業内容が企業集団と著しく異なる場合。これは特殊な場合であり、通常はすべての子企業が連結され、セグメント情報で補完されるべきである。連結範囲から除外される場合は、その子企業に持分法が適用されるべきである。

(b) 親企業の権利に長期的な制限が存在する場合。例えば、子企業の取締役会決議に五人中四人の同意が必要である場合に、親企業が三人の取締役しか押さえていない場合のように、子企業に差別的な議決権が存在する場合が考えられる。このような場合でも、親企業が重要な影響力を及ぼしている場合には持分法を適用するのが妥当である。

(c) 売却目的で子企業に投資している場合や子企業に重要性がない場合。

## 六 連結納税制度

英国においても企業集団を構成している会社間の損益の通算を認めている制度は存在している。しかしながら、米国の連結納税制度のような本格的な制度は構築されていない。企業集団を構成している各社は個別に課税される。連結財務諸表は会計目的のためにのみ使用されるのである。このことは持分法を適用される場合にも同じことがいえる。

英国においては企業集団を構成している会社間の取引や企業集団を構成している各社の税額計算方法に関する税務上の特別規定が存在する。この特別規定は法人税等に関する通常の規定に対する追加規定に過ぎず、あくまでも企業集団を構成している各社が個別に納税義務を有するという点では、わが国と同じである。

しかしながら、これらの特別規定によって企業集団を構成している会社間で損失を融通しあい税額を圧縮したり、付加価値税の支払を免除されるなど連結納税を採用する利点は多いため、節税対策として用いられる。

## 七 特別規定制度

英国の企業集団に対する課税の特別規定制度は、米

国の連結納税制度のように本格的に規定されているのではなく、親会社の持株割合に応じ51%集団と75%集団に分け次のように規定されている。

- (1) 新会社の前払法人税 (Advance Corporation Tax) 納付額の子会社が控除するための振り替え (51% 子会社)
- (2) 集団構成会社間における配当等の前払法人税納付等の省略 (51% 子会社)
- (3) 集団構成会社間の資産譲渡損益の特例 (75% 子会社)
- (4) 集団構成会社間の事業用資産買換えの振り替え (75% 子会社)
- (5) 集団構成会社の課税ゲインに係る未納税額の他のメンバーからの徴収 (75% 子会社)
- (6) 会社分割に係る事業譲渡の課税延期 (75% 子会社)
- (7) 集団構成会社の欠損控除の振り替え—グループ・リリーフ (75% 子会社・共同会社)
- (8) 集団構成会社間の還付税額の振り替え (75% 子会社)

所得・法人税法 (Income and Corporation Tax Act) の規定によると、51%子会社は、その普通株式資本の50%超を他の会社によって直接または間接に所有され

ている会社である。間接所有とは、たとえば、X社がY社の普通株の80%を直接に所有し、Y社がZ社の普通株の65%を直接に所有する場合には、X社はY社を通じてZ社の普通株の52%を間接に所有することを意味する。75%子会社は、その普通株式資本の75%以上を他の会社によって直接または間接に所有されている会社である。なお、上記の特例の適用対象となるのは、親会社・子会社のすべてが英国の内国法人であるものに限定されている。上記(7)の適用会社に含まれる特殊な子会社として共同会社 (consortium company) がある。この共同会社とは、その普通株式資本の75%を単独または複数の他の内国法人 (consortium member) によって所有され、かつ、当該他の内国法人の持株がいずれも5%以上である子会社である。

(a) キャピタル・ゲイン

英国の内国法人である企業集団を構成している会社間で資産の売買が行なわれた場合、企業集団を構成している個々の会社間に75%以上の株式所有関係があり、かつ、売買の当事者となる会社間に間接保有力も含めて50%超の株式所有関係のある場合には、当該取引から生ずるキャピタル・ゲインは当該資産が外部に売却されるか、譲受会社が取引日から6年以内に企業集団を離脱するまで課税されない。

(b) 前払法人税

英国の会社は配当金額の25%を前払法人税として支払う義務がある。これは法人税の前払いであり、源泉税ではない。前払法人税はその期の法人税の支払いと相殺することが可能であり、相殺しきれない時には6年間の繰り戻しと無期限の繰越が認められている。ただし、各年度に相殺できる金額は、課税所得の20%までに制限されている。

内国法人であって企業集団を構成している会社では、親会社の前払法人税を子会社に利用させることができる。また、そのような企業集団を構成している会社間では、配当の都度に前払法人税を支払うか否か選択できる。ただし、いずれの場合にも50%超の資本関係があることが必要となる。

(c) 支払利息の源泉税

50%超の資本関係を有する内国法人であって企業集団を構成している会社間及び共同会社の会社間の利息の支払いについては、源泉税を控除しないことを選択することが認められている。また、後日この取り扱いを変更することも可能である。

(d) 付加価値税の企業集団登録

内国法人はもちろんのこと、外国法人であっても英国で事業を営む場合は通常付加価値税登録が必要とな

る。原則として事業体ごとに付加価値税登録し、申告を行なうが、企業集団構成会社間に50%超の資本関係がある場合には企業集団登録をすることが認められている。企業集団登録が認められると、企業集団を構成している会社間で課税取引が行われても付加価値税を課す必要がなくなるため、キャッシュ・フロー上の利点が生ずる。この場合の企業集団を構成している会社は必ずしも英国の会社である必要はなく、例えば、親会社の英国支店と50%超株式所有している英国子会社との間で資産の譲渡が行われた場合に、企業集団登録をしていれば当該取引に付加価値税を課す必要はなくなる。

### おわりに

英国の連結財務諸表制度と連結納税制度の概要について述べた。連結財務諸表制度に関しては欧州諸国に共通する特徴である会社法によって連結の範囲が規定されていることである。このことを考慮して、ここでは英国連結財務諸表制度における連結の範囲の問題に焦点を絞ってみた。英国の会計制度では、親子関係が存在する場合、会社法の規定によって連結財務諸表を作成しなければならないのである。いわゆる、連結財務諸表が主であって個別財務諸表は従となっている。

また、税務計算では個別企業を計算単位として課税所得を計算している。しかし、企業集団構成会社間での損益の通算、印紙税の支払の免除、圧縮記帳その他の税の減免の利点も存在する。以上のことから、英国では支配従属関係を有する企業集団の考え方が会計制度と納税制度に定着しているといえる。

### 参考文献

- T. E. Cooke and C. W. Nobes eds, *The Development of Accounting in an International Context*, Routledge, 1997.
- Dieter Ordeltelheide and KPMG, eds, *Transnational Accounting*, Volume 2, Macmillan Press LTD, 1995.
- John Blake, *Accounting Standards*, Sixth Edition, Pitman Publishing, 1997.
- John Blake and Mahmud Hossain eds, *Readings in International Accounting*, International Thomson Business, 1996.
- J. A. Kay and M. A. King, *The British Tax System*,



Fifth Edition, Oxford, 1991.

Paul Taylor, Consolidated Financial Reporting, Paul Chapman Publishing Ltd, 1996.

Roy Dodge, Group Financial Statements, Chapman & Hall, 1996.

井上久彌、『企業集団税制の研究』中央経済社、平成八年。