

連結納税制度に係る税務上の諸問題

河 本 幹 正

本郷税務署長

（前税務大学校研究部主任教授）

目 次

はじめに	4
第1章 連結納税制度の導入を巡る論議とその背景	5
第1節 導入に向けての論議と経緯	5
第2節 企業組織等に係る法制等の整備	7
第3節 連結納税制度の導入の必要性	10
1 企業形態に対する税制の中立性の確保	11
2 企業活動のグローバル化と税制の国際的整合性	11
第2章 連結納税制度の仕組みと機能	13
第1節 基本的な考え方	13
1 連結納税型	13
2 個別損益振替型	14
第2節 仕組みと機能	15
1 申告及び納税義務者	16
2 連結対象子会社	16
3 内部取引損益等の消去	16
4 加入及び脱退	17
第3節 連結財務諸表制度と連結納税制度	18
第3章 現行税制と連結納税制度との関係	21
第1節 現行税制の課税体系との整合性	21
第2節 納税義務・申告・納付等	23
1 申告及び納税義務者	24
2 連結対象子会社	24
3 罰則の対象者等及び罰則	25
第3節 課税所得の各種計算規定等	26
1 寄付金等の損金算入限度額等の取扱い	27
2 法人税率の適用	27

第4章 連結納税制度の導入と執行体制の整備	29
第1節 連結納税グループ法人の管理等	29
1 連結納税法人を管理する組織	30
2 連結納税法人の把握方法	32
3 納付及び債権管理	33
第2節 連結納税グループ法人に対する調査	33
1 質問検査権の範囲	34
2 調査執行体制	35
3 消費税・源泉所得税の調査との関係	35
第3節 租税回避行為の問題	36
1 繰越欠損金の取扱い	37
2 含み損を有する法人の取扱い	37
3 加入・脱退の選択条件	37
第5章 諸外国の連結納税制度の概要	39
第1節 アメリカの連結納税制度	39
第2節 イギリスの連結納税制度	42
第3節 フランスの連結納税制度	44
おわりに	47

はじめに

日本経済のグローバル化の進展に伴い、日本企業は世界的な規模での大競争時代に突入している。このような経済環境の中で、企業は国際的大競争に対応するため経営手法や会計基準等の国際標準化を推進するとともに、欧米諸国と同等の条件で国際競争をすべく、国内における商法、税法及びその他会計諸制度等、企業経営を巡る様々な法制度についての改正・整備を要請している。

こうした経済社会の国際化の流れの中で、平成9年6月独占禁止法が改正され、純粹持株会社の設立が原則自由となり、また、同年6月に企業会計審議会が「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」を発表し、従来の個別情報重視から、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を図った。このように日本の会計諸制度も着実に環境整備が図られつつあり、そして次に税制に関しても、まだ日本の税制に導入されていない連結納税制度についての関心が非常に高まってきた。税制調査会による平成11年度の税制改正に関する答申では「連結納税制度の導入について本格的な分析・検討をすることが適当」とされ、また、同年の自民党の税制改正大綱でも「2001年を目途に連結納税制度の導入を目指す」としている。

しかし、連結納税制度は、個々の法人毎に課税する現行の法人税制とは異なり、企業集団を一つの「課税単位」とする制度であり、また、全ての法人が連結対象法人となるわけではないので、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が併存することになる。従って、連結納税制度が導入された場合には、単体課税の体系と企業集団課税の体系との間の課税関係の整合性を確保する措置など制度面の整備をするとともに、執行体制についても納税者の管理システムや調査手法の開発など大幅な組織改革が必要になるものと考えらる。

我が国に連結納税制度が導入された場合に想定される問題点等について、米等国等諸外国の連結納税制度を参考に、制度面及び執行体制双方から検討したものである。

第1章 連結納税制度の導入を巡る 論議とその背景

第1節 導入に向けての論議と経緯

連結納税制度の導入を巡る論議としては、昭和42年5月の企業会計審議会の答申「連結財務諸表に関する意見書」の中で、「連結財務諸表を制度化するには、連結に関する会計慣行を育成するとともに ---- その受け入れ態勢を整備するため」の改善策の一つとして「税法の諸規定との調整を図ること。連結納税申告制度を採用する方向において、その制度の具体的な内容について検討の要がある。」と言及したのが、我が国の公の機関が連結納税制度に触れた最初の例⁽¹⁾と言われている。

連結財務諸表制度については、昭和50年6月に、企業会計審議会が公表した「連結財務諸表の制度化に関する意見書」により、昭和52年4月以後開始する事業年度から導入され、その後、有価証券報告書の添付書類であった連結財務諸表の有価証券報告書本体への組み入れ、セグメント情報の開示の導入等、連結財務諸表制度に係る数々の充実・見直しが図られてきた。

そして、「近年、子会社等を通じての経済活動の拡大及び海外における資金調達活動の活発化など、我が国企業の多角化・国際化が急速に進展し、また、我が国証券市場への海外投資家の参入が増加するなど、我が国企業を取り巻く環境が著しく変化している」⁽²⁾ことを受けて、企業会計審議会は、平成9年6月連結財務諸表制度の抜本の見直しとなる「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」を公表した。従来の個別情報を中心としたディスクロージャーから連結情報を重視するディスクロージャーへの転換である。このように、財務諸表制度については、連結財務諸表を中心とした国際的にも遜色のないディスクロージャー制度が構築されつつある。

これに対して、連結納税制度の導入については、平成8年11月の税制調査会・法人課税小委員会報告において「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」と述べ、「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納税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」とし、「これらを踏まえて、引き続き研究課題とすべきであろう」と結んでいる。また、平成9年12月の税制調査会の税制改正に関する答申では「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て、引き続き検討を深めていく必要がある問題です。」としている。まだこの時点では、連結納税制度の導入について必ずしも積極的ではないように思われる。

そして、平成10年12月の税制調査会の税制改正に関する答申で「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、企業集団をいけば一つの「課税単位」とする連結納税制度の導入について、まずは、専門的・実務的観点から、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。」とし、自民党の平成11年度の税制改正大綱においても、「日本経済を支える企業の国際競争力を諸外国と同等の条件とし、日本経済の活性化を促すため、2001年を目途に連結納税制度の導入を目指すこととする」と述べ、連結納税制度の導入についての関心が非常に高まって来た。

従来、連結納税制度の導入については、日本経済のグローバル化・ボーダレス化に伴う国際的大競争の激化を身近に感じている経済界を中心に、日本企業の競争相手である米国およびEU加盟のヨーロッパ諸国においては既に連結納税制度を導入していることもあり、税制面においても欧米諸国の企業と同等の条件となる連結納税制度の導入を強く要望していた。特に、経済界を代表する経済団体連合会は平成8年3月「連結納税制度導入に関する提言」を発表し、「我が国経済の抜本的な構造改革は、21世紀に向けての不可欠の課題である。

経済活力の源泉たる企業活動の一層の効率化、活性化を目指し、企業は懸命にリストラを進めている。---- 分社化を選ぶか、社内部門での経営を選ぶかといった選択に対し、本来、税制は中立であるべきであり、事業形態によって税制上の不利益が生ずることがあってはならない。親子会社の経済的一体性を重視した税制として連結納税制度を早急に導入すべきである。」と提言した。

しかし、まだ税制当局においては、「連結納税制度を導入した場合には、連結納税グループ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、グループ内の法人の利益が他の法人の欠損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我が国の現状に照らせば、大きな税収減が生じることが避けられない」⁽³⁾ことと、連結納税制度が導入されても、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、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が併存することになり、両者の課税関係の整合性の確保や様々な形での租税回避の防止が必要となること等から連結納税制度の導入に必ずしも積極的ではないが、最近の日本経済を取り巻く環境の激変、特に、企業活動のグローバル化による国際標準化への波はこのような状況を変えつつある。

〔注〕

- (1) 井上久弥「企業集団税制の基礎論点」会計 97年12月号 103 頁
- (2) 企業会計審議会「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」前文
平成9年6月6日
- (3) 税制調査会「平成11年度税制改正に関する答申」平成10年12月

第2節 企業組織に係る法制等の整備

日本経済を取り巻く環境は、ここ数年急激に変化している。経済社会における企業活動のグローバル化の進展に伴い、インターネット等国際情報通信網の拡充や金融ビッグバン、金融資本市場のボーダレス化等が進み、日本企業は世界的な規模での大競争時代に突入している。このような経済環境の中で、企業

は国際的大競争に対応すべく経営手法や会計基準等の国際標準化を進めるとともに、欧米諸国と同等の条件で国際競争をするために、国内における商法、税法及びその他の会計諸制度等、企業経営を巡るさまざまな法制度についての改正・整備を要請している。

こうした経済社会の国際化の流れの中で、平成9年6月独占禁止法が改正され、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。⁽¹⁾従来、持株会社については独占禁止法により、その設立及び転化が全面的に禁止されてきたが、日本企業のグローバル化の進展に伴い、企業活動の多角化・多国籍化や分社化及びベンチャー・ビジネスの創出等企業経営が多様化してきており、これらの状況に戦略的に対応できる効率的企業組織としての持株会社の設立の解禁についての要請が経済界を中心に行われてきた。このような経済情勢の変化を背景として、公正取引委員会等政府関係機関においても持株会社の規制のあり方について検討を行い、平成7年3月に「規制緩和推進計画について」の閣議決定を行い、その中で「持株会社規制について、事業支配力の過度の集中を防止するとの趣旨を踏まえ、「系列」、企業集団等の問題に留意しつつ、我が国市場をより開放的なものとし、また、事業者の活動をより活発にするとの観点から、持株会社問題についての議論を深めるため、検討を開始し、三年以内に結論を得るものとする。」とし、その後の平成8年12月には「経済構造の変革と創造のためのプログラム」についての閣議決定を行い、「持株会社規制について、事業支配力の過度の集中を防止するという独占禁止法の目的を踏まえて持株会社を解禁することとし、独占禁止法の一部改正法案を次期通常国会に提出する。」に至り、平成9年6月に法案が成立し、昭和22年の独占禁止法制定時から盛り込まれていた持株会社設立の禁止が解禁された。⁽²⁾

また、商法関係については、合併手続きの簡素合理化、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おこなわれるとともに、ストック・オプション制度の導入、自己株式の消却手続き等に関する法改正が行われた。

平成9年5月 ストック・オプション制度の導入

ストック・オプションに関する制度の整備を図るため、新たに取締役に譲渡するための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」）

平成9年6月 合併手続きの簡素合理化

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。（「商法の一部を改正する法律」）

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。（「株式の消却の手続き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。（「商法の一部を改正する法律案要綱中間試案」）

平成11年8月 株式交換・移転制度の創設

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。（「商法の一部を改正する法律」）

そして、企業会計関係としては連結財務諸表制度の抜本的見直しが行われ、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るとともに、税効果会計、金融商品に対する時価評価等の導入も行われた。

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きの抜本的見直しが提言された。（「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」）

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10年3月 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、平成11年4月以後に開始する事業年度から実施されることとなった。

(「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、平成11年4月以後に開始する事業年度から実施されることとなった。

(「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、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されることとなった。

(「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」)⁽³⁾

このように、企業経営を巡る商法や企業会計等の法制度について様々な改正や見直しがおこなわれている。

〔注〕

- (1) 「独占禁止法の一部を改正する法律」平成9年12月施行
- (2) 山田健男「持株会社の解禁に関する独占禁止法の一部改正」商事法務 No1464 1997.7.25 10頁
- (3) 商法等改正関係資料については、税制調査会・法人課税小委員会「連結納税制度関係参考資料」平成11年10月22日

第3節 連結納税制度の導入の必要性

連結納税制度導入論の背景には、日本企業の経済活動のグローバル化の進展がある。日本経済の成長とともに日本企業は世界的な規模で活動し、国際的大競争を行っている。このようなメガ・コンペティションの進展の中で、企業は

競争に生き残るために組織形態や経営手法等について懸命の改革を実施しており、政府に対しても欧米諸国と同等の条件で国際競争が可能となるような企業組織に関連する法制・企業会計等の整備を要請している。

連結納税制度の導入の必要性については、いろいろな側面から論議されているが、概ね次のような点が考えられる。

1 企業形態に対する税制の中立性の確保

国際的大競争時代に突入している経済環境の中で、日本企業は経営の効率化をより一層推進するために組織形態や経営手法等についても国際化を進めている。例えば、国際競争に勝ち抜くための経営戦略として組織形態を「分社化にするか、社内部門での経営を選ぶか」といった選択に対して、税制上の取り扱いが異なり、税負担に差異があるとすれば経営者の意志決定に当然影響を及ぼすことになる。本来、税制は企業の経営戦略に対して中立であるべきであり、事業形態によって税制上の不利益が生ずることがあってはならない⁽¹⁾というものである。⁽²⁾

2 企業活動のグローバル化と税制の国際的整合性

日本企業の経済活動のグローバル化の進展は、税制面における国際的整合性の側面からの問題も提起している。既に欧米諸国では、国によって制度の内容に若干の差異はあるものの、連結納税制度が導入されていることもあり日本企業としても企業組織に係る法制、特に税制については国際的税務戦略を立案する上からも欧米諸国と同レベルの制度を要求している。企業活動のグローバル化の進展は、我が国の法人税制における法人課税のあり方について根本的な変革を促している。

いずれにしても、インターネット等国際的情報通信網の進展は、経済社会に限らず、あらゆる分野のボーダレス化・グローバル化を促しており、その国固有の文化や社会システムを背景とした税制という分野についてさえも国際的整合性等を求めているというものである。⁽³⁾

〔注〕

- (1) 社団法人経済団体連合会「連結納税制度に関する提言」1996年3月26日
- (2) このような連結納税制度の導入論の中で主張される「税制中立論」に対して、次のような指摘がある。「一般に、望ましい税制の条件としては、公平・中立・簡素があげられる。--- 課税の中立性という概念は抽象的であるから、政策論への適用にあたっては、その内容を具体的に定義する必要が生じる。課税の中立性の概念は、課税が何に対して中立的かという観点から、二つに区別できる。第一は、すべての経済主体のいかなる行動に対しても課税が無差別中立であるという「全面的中立性概念」である。全面的中立性は、厳密な意味においては、達成することができない--- 厳密に論理展開すると、概念矛盾に陥る。第二は「限定的中立性概念」である。ある経済主体の特定の行動に着目して、それに対して課税が無差別中立であるかどうかを問題とする。いわば、「何に対する」中立性を定義して、限られた土俵で目標をたてる考え方である。連結納税制度の導入論の中で主張される「税制中立論」は--- まさしく「限定的中立性概念」にてらした判断である。」
- 増井良啓「法人税の課税単位—持株会社と連結納税制度をめぐる近年の議論を素材として」租税法と企業法制 租税法研究 第25号 1997.9 65～66頁
- (3) 連結納税制度の国際的側面に関する論文としては、増井良啓「連結納税制度の国際的側面」- 米国法を参考にした問題点の素描 ジュリスト No1104 1997.1.1-15がある。

第2章 連結納税制度の仕組みと機能

第1節 基本的な考え方

一般に連結納税制度とは、親会社と同一視しうるような一定の子会社群を含め企業集団全体を一つの「課税単位」とみて課税する制度と定義されている。

現在、我が国の法人税制は、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を基本的な仕組みとしている。これに対して、連結納税制度は、「株式所有を軸として支配従属関係にある複数の法人について、その法的性格よりも経済的な一体性を重視し、個別法人の損益または税額をなんらかの形で集団として集約しまたは通算して課税する制度」⁽¹⁾である。

欧米諸国においては、法人税制の中に連結納税制度を採用している国（ちなみに、G7諸国では日本、イタリア及びカナダにおいてはまだ企業集団税制は導入されていない。）は多いが、その類型は2つに分けられる。

1 連結納税型

アメリカ、フランス及びオランダ等が導入している企業集団税制で、子会社の個別課税損益を親会社の損益に合算して連結課税所得と連結税額を計算し、連結税額を個別会社に配分する型である。

例えば、アメリカの連邦法人所得税申告書における連結納税申告書の作成手順は、まず、連結納税グループに属する各法人の個別課税所得について、各法人が通常の個別申告をする場合と同様に計算する。次に、各法人の個別課税所得に一定の修正（連結グループ内の会社間の受取配当金および慈善寄付金等）を加えて算定した個別の課税所得を合算し、連結調整前の連結所得を算出する。更に連結ベースの加算・減算項目の調整を行い、最終的な連結課税所得を計算する。そして、税額の計算は連結納税グループの法人を一つの法人と仮定し、連結課税所得に税率を乗じ、税額控除を適用して計算する。最後に上記で計算された連結法人税額を連結納税グループ内の各

法人に配賦するものである。

2 個別損益振替型

イギリスおよびドイツが導入している企業集団税制であるが、その内容は若干異なっている。

イギリスが導入しているグループ・リリーフ制度は、グループ内の法人が同一グループに所属する他の法人から、同一期間内に発生した事業欠損金、投資会社管理費および特定の所得控除経費等の額の全部または一部の振替を受けて、自己の事業利益から控除することができるという制度である。グループ・リリーフ制度の適用の選択およびその金額も双方の法人の合意によって任意に定められ、また、対象とする法人も任意選択であり、いずれも継続適用の義務はない。

また、ドイツの機関会社制度は、親会社と子会社との間に締結された利益拋出契約に基づいて子会社の損益の全部を親会社に帰属させる制度である。利益拋出契約は、子会社の全利益をその年度において親会社に移転し、子会社の全欠損を親会社が補填する契約で、5年以上の期間締結している必要がある。

連結納税制度についての基本的な考え方としては、法的な側面よりも経済的な関係を重視したものであり、次のような考え方が代表的である。「各国の企業集団税制の共通の基盤となっているのは、企業集団の経済的一体性という本質認識の存在である。法人は、財産所有、債権債務等の法律関係については独立の法的主体となるが、経済活動においては、複数の法人が資本所有を軸として支配従属関係に立つ集団を形成し、単一組織体と同様に行動するという関係が存在している。企業集団税制は、このような集団の経済的一体性に着目して課税関係を律するのである。すなわち、企業集団における子会社の利潤は株式支配のメカニズムを通じて親会社に管理され、実質的には親会社の社内部門と同一の立場に立つから、その税負担は集団が単一法人として経営される場合と

同一であることが水平的公平の理念に合致する。また、この考え方は経営形態の選択方法による税負担の差異が生じないという経済活動に対する税制の中立性の理念にも通じる。」⁽²⁾ というものである。

〔注〕

- (1) 井上久弥「企業集団税制の研究」4頁（中央経済社、第4版、1997）
- (2) 井上久弥「企業集団税制の本質問題—企業集団税制の本質観と各国制度の特質」旬刊経理情報 No819 1997.5.10/20 5頁

第2節 仕組みと機能

現在、欧米諸国で導入されている連結納税制度については、第1節で述べたように若干の相違があるにしても、大きく分けて(1)連結納税型と(2)個別損益振替型の二つの類型があるが、ここではアメリカやフランスで導入されている「連結納税型」を中心に連結納税制度の仕組みや機能等について考察することとする。

連結納税制度の基本的な仕組みは、それぞれ法律的に独立の法人の損益が、同一の法人内の支店や工場の損益のように通算され、単一の法人の損益のごとく計算され課税されることである。しかし、連結納税制度の基礎となるのはあくまでも個別所得課税制度である。例えば、アメリカの連結納税制度は、第1節で述べたように、まず、税法に基づいて個別法人の課税所得（欠損金）を計算する。個別法人が個別納税申告書を提出する場合と同様に個別法人の課税所得を計算し、次に連結修正のため内部未実現利益（損失）等の調整を加え個別課税所得を修正する。そして、連結ベースの加算項目と減算項目を加減して、連結課税所得を算出する。連結課税所得に基づいて連結法人税が計算され、これを個別法人に配賦し、納税は親会社が代表して行う仕組みとなっている。

連結納税制度の仕組みについては様々な論点があるが、つぎの諸点について考察する。

1 申告及び納税義務者

連結納税制度において、連結申告書の提出義務及び連結税額の納税義務は誰が負うべきかについては、単体課税の現行法制と同様に基本的には個別会社が申告・納税義務を負っているが、親会社が代表して連結納税グループ全体についての連結納税申告書を提出し、納税義務については、連結納税グループ各社が連帯して納税義務を負うことになる。例えば、アメリカでは親会社が代理人として連結納税グループ全体の申告および納税を行う。そして、親会社が納付する連結税額は連結納税グループの各法人に配分される。

なお、連結納税グループの個々の法人は、グループ全体の税額についてそれぞれ連帯納税義務を負うこととされている。

2 連結対象子会社

連結納税の対象となる法人の範囲については、欧米諸国の例をみると、持株割合の非常に高い国内の法人を対象としている。アメリカでは80%以上、フランスでは95%以上、オランダでは100%とされている。株式等の保有割合については、それぞれ各国の租税政策に基づいて決められているものと思われるが、連結納税制度が連結グループ内の所得金額を合算し、連結グループ全体を一つの「課税単位」とする観点からすれば、保有割合100%が本来的であると言える。また、外国法人についても、純粹理論的には連結納税の対象とすべきであると考えられるが、課税権が及ばない等技術的な問題もあり、各国とも連結納税の対象としていない。

3 内部取引損益等の消去

連結納税制度は企業グループ全体を一つの「課税単位」とみて課税する制度である。これは企業グループの経済的一体性という考え方に着目したものであり、従って、グループ企業の内部間における取引は同一企業内での支店間取引に等しいから経済的に実現しているとは考えられず、当該取引により生じた損益はグループ外部との取引により実現するまで課税を延期するとい

うものである。このような内部取引による損益等を消去するという考え方は、連結納税制度を導入している各国とも共通している。例えば、アメリカでは連結納税グループ法人の内部間取引から生じた損益は、対象資産が当該グループ外に売却等されるまで連結所得金額に含めないで繰り延べることができる。この内部間取引による損益を繰り延べる方法として「売手側において利益を繰り延べる」方式を採用している。この方式では、取引価格は実際の売買価格により計算し、売手側に譲渡損益を計上するが、その譲渡損益を連結課税所得の計算上は繰り延べるというものである。そして、買手側がその資産を外部に譲渡した時の譲渡原価および使用により減価償却費等を計上した場合に、その譲渡原価等に対応する繰延損益を連結課税所得の計算上の売手側所得として戻し入れるものである。

4 加入及び脱退

連結納税グループからの加入・脱退において最も重要な問題は子会社の欠損金の処理についてである。例えば、連結に加入する前の子会社の欠損金の処理や連結に加入する前の子会社の含み損のある資産を加入後に譲渡した場合の損失の処理等の問題である。これらの問題は租税回避行為につながりかねないこともあり、各国とも租税回避行為の防止のための規定を設けて対応している。

アメリカでは、上記のような租税回避行為への対応として、一般規定としては、脱税または租税回避の目的で法人の株式の50%以上を取得した場合には繰越欠損金控除の制限等を定めている。また、赤字法人の買収による節税に対する措置として、連結納税開始以前の課税年度に発生した連結子会社の繰越欠損金は連結課税所得に占める当該子会社の所得に対してのみ控除できることとしている。含み損のある法人の買収による節税に対しても同様の規定を設けている。

第3節 連結財務諸表制度と連結納税制度

連結財務諸表制度と連結納税制度との関係については、「企業の集団化という経済社会的現実を背景とし、集団の経済的一体性に着目」する点では共通しているが、「計算構造その他の技術的側面については、両者は有機的関連性はほとんど存在していない」⁽¹⁾とされている。

これは本来、連結財務諸表制度と連結納税制度とが有している目的の差異からくるものである。連結財務諸表制度の目的は、投資情報としての企業集団全体の財務内容の開示であり、これに対して連結納税制度の目的は、集団内会社間の損益の通算、内部損益の消去等による集団内法人の課税所得の合理的把握にあるからである。

連結納税制度は、「企業集団の経済的一体性を重視する制度ではあるが、会社合併のように単一的法主体、すなわち、一つの会社として課税することを意味するものではなく、個別課税所得計算を超越して直接に集団課税所得を計算するものでもない。集団各法人の個別課税所得計算を基礎とし、それに経済的一体性原理を実現するのに必要な調整（連結調整）を加えて集団課税所得と税額を誘導し、その集団税額を個別法人に配分する仕組みである。」⁽²⁾とされている。

また、確定決算主義との関係については、現行の法人税法が課税標準である所得金額等は確定した決算に基づかねばならない（法人税法第74条第1項）と規定するとともに、税法の個別規定との調整についても、税法に別段の定めのない項目については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする（法人税法第22条第4項）とし、確定決算主義を採用している。これは、商法上の決算を基礎として税法上の所得が算定されるということである。このような確定決算主義の機能は、「最近では、商法会計に基づいて法人税法上の課税所得を算定することは必ずしも論理必然の関係にはないから、制度上別個独立のものとすることも可能であるが、法人の利益と法人の所得とが共通の観念であるので、二重の手間を避けるために企業会計準拠主義

（確定決算主義）を採用したと言われることが多い。そうした考えの下では、より高次の政策目的あるいは財政目的が見いだされた場合には、商法からの乖離も容易である」⁽³⁾とされている。

連結納税制度における課税所得の算定は、第2節で述べたように、連結納税グループ内の各法人の個別課税所得を基礎とし、これに連結申告に必要な連結調整を加えて連結課税所得と税額を算出するものであり、個別の所得が課税所得の基礎となるということから連結納税制度と確定決算主義は直接関係ないと考えられている。

連結財務諸表制度と連結納税制度との差異

	連結納税制度	連結財務諸表制度
定義	親会社と同一視しうる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	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	法人一般	上場・店頭登録企業
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	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）	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

（税制調査会・第40回総会・平11.11.30開催・説明資料 より）

〔注〕

- (1) 井上久弥「連結納税制度の導入の提言」企業会計 1992 Vol.44 No.7 63頁
- (2) 井上久弥「企業集団税制の本質問題—企業集団税制の本質観と各国制度の特質」旬刊経理情報No819 1997.5.10/20 5～6頁
- (3) 宮島 司「商法連結決算と連結納税制度」旬刊経理情報No819 1997.5.10/20 41頁

第3章 現行税制と連結納税制度との関係

第1節 現行税制の課税体系との整合性

連結納税制度の導入を検討する際に考慮すべき点として、現行税制の課税体系との整合性がある。現行の法人税制は、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おり、企業グループ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る。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について根本的に見直しをすることが必要になるものと思われる。

また、連結納税制度は、「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、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、企業グループを一つの課税単位とする体系とが併存することになる。このような課税体系の下では、連結納税を行う企業グループ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る。従って、連結納税制度を導入する場合には、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グループ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ことが重要である。」⁽¹⁾と考える。

例えば、連結納税制度導入論の中で強く主張されている税制の中立論の核とも言える欠損金の繰越制度について分析してみる。現行の法人税法では、納税義務者である内国法人等が、個別に所得金額を計算（法人税法第22条）し、納税する（法人税法第4条）仕組みとなっている。そして、繰越欠損金の取り扱いについては、各事業年度開始の前日5年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額がある場合には、当該欠損金額に相当する金額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する（法人税法57条）。ただし、当該欠損金額に相当する金額の損金算入額は、その繰越欠損金の損金算入をする前における各事業年度の所得の金額を限度とする（法人税法57条ただし書）と定めている。そして、この繰越欠損金は5年間は繰越しできるが、その後は控

除未済額があっても切り捨てとなる。この制度は「単体課税」を前提として定めている。

一方、連結納税制度は、連結納税グループ全体を一つの「課税単位」として課税する制度である。従って、連結納税グループ内の各法人の個別課税所得金額と個別課税欠損金額の相殺が可能となる。この点について、個別法人を課税単位とするグループと比較すると 連結納税グループでは、グループ内の各法人の全ての欠損金を同一事業年度において損金の額に算入することが出来るので、短期的には納税資金が減少し、ひいては事業資金が増加し借入金等の支払利子が減少することにつながる。 個別法人としては、業績等から推定して控除未済が想定される巨額の欠損金についても、連結納税グループ内の各法人の個別課税所得金額と相殺することにより切り捨てを回避出来る。また、繰越欠損金とは異なるが 土地や債権等に巨額を含み損を有している子会社が連結納税グループに加入し、加入後に当該土地や債権等を譲渡し、譲渡損が発生した場合これらの損失は連結納税グループ内の各法人の個別課税所得と相殺することが出来ることになる。

このように、連結納税グループ全体を一つの「課税単位」として課税するものと個別法人を課税単位とするグループでは課税ベース等いろいろな面において差異がでる可能性があり、これらの問題点を解決する必要がある。 の問題については、連結納税制度が本来的に有している機能であり、連結納税グループ全体の真実の姿を表すものでもあり、連結納税制度を導入する場合、避けて通れない問題である。 についても、連結納税制度が導入された場合、連結納税グループに有利に働く機能の一つであろう。 及び の問題については、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、税負担に差異が生じ不公平感が残る。 の問題については、連結納税グループに加入する前に存在していた子会社の含み損で、加入後に当該子会社による資産売却等により連結年度に計上された損失は、連結損益の計算上除外される条項を設けることにより解決される。アメリカの連結納税制度にお

いても、ビルト・イン・ディダクションの控除制限規定があり、連結納税グループの法人が、そのグループのメンバーになる時に生じていた含み損を5年以内に実現損失として計上した場合には、連結損益の計算上除外される規定となっている。

現行税制の課税体系との整合性について考慮する場合、現在、全国の法人数約280万社（平成11.6.30現在）の内、連結納税申告の対象となる企業集団は非常に少数であり、従来の「単体課税」の対象となる法人が圧倒的多数であると考えられることから、連結納税制度が適用される企業グループと個々の法人を課税単位とするグループとの課税の公平を図ることは非常に重要な問題であるとする。連結納税制度が定着し発展するためにも、連結納税申告を適用する法人だけが課税上有利となるようなことは避けなければならない。

〔注〕

(1) 税制調査会「平成11年度の税制改正に関する答申」平成10年12月

第2節 納税義務・申告・納付等

現行の法人税制は、商法などの現行諸制度を基礎に、個別の法人毎に課税することを基本としているため、連結納税制度が導入された場合には、個々の法人を課税単位とする体系と企業グループを一つの課税単位とする体系とが併存することになる。このため、二つの体系の間における課税関係の公平性や整合性を確保することが非常に重要になる。

平成10年12月の税制調査会の「平成11年度の税制改正に関する答申」においても、「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うまま制度を

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。」と述べ、具体的な論点を指摘している。

税制調査会の指摘した論点を踏まえつつ、次の諸点について検討することとしたい。

1 申告及び納税義務者

連結納税制度においては、連結納税申告書の提出義務及び連結納税額の納税義務は誰になるかについて検討する必要がある。現行法人税制では、親会社と子会社は独立して個々に申告・納税義務を負っている（法人税法第4条および74条）。第2章第2節「仕組みと機能」で述べたように、連結納税制度においても基本的には個々の法人が申告・納税義務を負うことになるが、連結納税申告書の提出については、親会社が代表して連結グループ全体についての連結納税申告書を提出し、納税義務については、連結グループ各社が連帯して納税義務を負うことにより、個別申告および納付に替えることとする。このことにより、例えば、連結納税対象法人の所得計算に係る申告書に誤りがあった場合でも、更正等を親会社一社にすればよいので税務当局および納税者双方にとって事務が煩雑になることを避けるとともに省力化にもなるものと考ええる。

2 連結対象子会社

連結納税の対象とすべき子会社の範囲や適用を選択制とすべきかについての検討が必要である。まず、連結納税の対象となる法人の範囲については、第2章第2節「仕組みと機能」で述べたように、既に連結納税制度を導入している欧米諸国の例をみると、持株割合の非常に高い国内の法人を対象としている。アメリカでは80%以上、フランスでは95%以上、オランダでは100%とされている。株式等の保有割合については、連結納税制度が連結グループ内の所得と税額を合算し、連結グループ全体を一つの「課税単位」とする観点からすれば、保有割合は100%が本来的であると考ええる。しかし、

連結納税の対象となる法人の範囲を100%の子会社に限定した場合、少数株主の権利保護の問題については解決するが、日本の経済社会に多く見られる従業員持株制度やこれから普及するであろうストックオプション制度に基づく少数株主が存在する法人については、実質的に100%の子会社と同じでも連結納税の対象となる法人にならないことになる。このような問題を解決するためにも、フランスと同様に95%以上の法人を対象とすることが合理的であると考ええる。

次に、外国法人も連結納税の対象法人とすべきかであるが、純粹理論的には全ての法人を対象とすべきであると思うが、課税権の及ばない外国法人を対象とすることは技術的に困難であると考ええる。

また、連結納税制度の適用については、任意加入ではなく該当する子会社全部の強制加入とし、連結グループが存続する限りは、当局の承認がなければ、連結申告を継続しなければならないこととする。継続適用については、親会社が連結納税制度を恣意的に利用して租税回避をすることを防止するために必要である。そして、事業年度および会計基準についても、連結グループ各社は統一すべきであると考ええる。これは、連結グループ各社の一体性を重視するとともに、連結納税申告書作成時における連結グループ各社間の内部調整等、事務の煩雑化を避けるためにも必要であると考ええる。

3 罰則の対象者等および罰則

連結納税申告において、罰則の対象者等及び罰則についての取り扱いをどのように考えるべきかを検討する必要がある。例えば、連結納税グループに属する法人の内、ある一社が国税の課税標準等又は税額等の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出した場合の重加算税（国税通則法第68条1項）の適用は、その行為をした法人のみか、それとも連結納税グループの全法人に適用されるのかの問題である。この場合の基本的な考え方として、連結納税制度が企業グループ全体を一つの「課税単位」とみて課税する制度で

あり、本税においても連結納税グループ各社が連帯してその責任を負うこととの整合性からも、罰則の対象者および罰則についても連結納税グループ全法人が連帯してその責任を負うべきであるとする。

〔注〕

なお、平成10年12月の政府税制調査会の「平成11年度の税制改正に関する答申」では、具体的に次のような論点を例示している。

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。

連結法人税を連帯納税義務とする等その確実な徴収確保のための措置を講ずる必要があるのではないか。

親会社及び子会社は、連結納税制度の下でそれぞれどのような申告を行うこととするのか。

連結法人税額の配分（又は分担方法）について、どのように考えるか
連結納税制度の適用は、選択制にするか。

また、連結納税制度の適用を選択した場合には、継続適用とするか、あるいは、一定年限で更新することとするか。

連結子会社は、全社加入を要件とするか。

親会社と子会社の事業年度は、統一すべきか。

親会社と子会社の会計方法は、統一すべきか。

青色申告要件について、どのように考えるか。

連結納税用の帳簿書類の作成・保存をどのように求めるか。

罰則の対象者等、罰則の取扱いについて、どのように考えるか。

連結グループ法人について、解散・合併が行われた場合の取扱いをどのように考えるか。

第3節 課税所得の各種計算規定等

現行の法人税制においては、第2節で述べたように、個々の法人が単体課税であることをを前提に、個別法人毎に資本金額や所得金額等を基準にして法人税法や租税特別措置法の各種計算規定を適用し課税所得を算出している。

従って、連結納税申告の場合の基本的仕組みとして、連結課税所得の計算における各種計算規定の適用は、単体課税を前提とした現行の法人税法により算出するのか、それとも連結納税グループの連結後の金額によるべきなのかを検

討する必要がある。例えば、各個別法人の資本金額や所得金額等を基準に計算している寄付金等の損金算入限度額の計算や法人税率の適用等について考察する。

1 寄付金等の損金算入限度額等の取扱い

連結納税制度を採用する場合、現行の法人税制において個別法人の資本金額、所得金額および法人税額等を基準として計算する各種の損金算入限度額等の取扱いについて、各個別法人の金額によるか、連結納税グループの連結後の金額により計算すべきか検討する必要がある。現在、資本金額等を基準とする規定には次のようなものがある。

(1) 資本金額基準

寄付金の損金算入限度額の計算（法人税法第37条第2項）

中小法人の貸倒引当金繰入限度額の特例（措置法第57の9）

交際費等損金算入限度額の定額基準の適用（措置法第61の4）

(2) 所得金額及び法人税額基準

寄付金の損金算入限度額の所得金額基準（法人税法第37条第2項）

外国税額の控除限度額の計算（法人税法第69条第1項）

これらの資本金額、所得金額および法人税額等を基準として計算する各種の損金算入限度額等の取扱いについては、連結納税制度が連結納税グループ全体を一つの「課税単位」とみて課税する制度であることから、連結納税グループ内の各個別法人の資本金等ではなく、連結納税グループ全体の資本金等を基準に損金算入限度額等を算出するように規定すべきであると考えられる。

2 法人税率の適用

現行の法人税法では、中小企業に対する税負担の軽減を目的として、資本金1億円以下の法人の場合、低額所得（800万円以下の金額）については法人税の税率が軽減されている（法人税法第66条第2項）。連結納税グループの全法人が資本金1億円超の法人であれば、基本税率を連結納税申告の税率

としてもよいが、連結納税グループの中に軽減税率の適用のある資本金1億円以下の法人が含まれている場合には適用税率をどうするか問題が生じる。上記1で述べた様に、連結納税制度は連結納税グループ全体を一つの「課税単位」とみて課税する制度であり、「単体課税」の法人との課税上の整合性からも連結納税グループ全法人について基本税率を適用すべきであると考えられる。また、親会社が中小法人（資本金1億円以下の法人）であっても同様に連結納税グループ全体の規模で基本税率を適用すべきであると考えられる。

第4章 連結納税制度の導入と執行体制の整備

第1節 連結納税グループ法人の管理等

連結納税制度が導入された場合における納税者の管理は、従来の個別法人を課税単位とする法人の管理とは異なり、広域かつ複数部署にまたがって散在する複数の法人を一元的に管理する必要があり、より複雑困難になることが想定される。また、連結納税制度は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、現行の個別法人の管理体系と企業集団を管理する体系の二つのグループを並列的に管理する必要が生じ、組織的にも管理体制が複雑になることが予想される。

現行法制においては、法人税の納税申告書は、その法人の本店所在地（納税地）を所轄する税務署長に提出しなければならない（国税通則法第21条第1項、法人税法第16条）ことになっている。従って、現行法制上からは連結納税申告書の場合であっても、連結納税グループの親会社及び各子会社の納税申告書は全国各地の法人の所轄税務署長に提出されることになるが、現在の単体課税の法人の管理体制は、全国の複数部署にまたがって所在する複数の法人を一元的に集中管理する体制にはなっていない。連結納税対象法人のように税務署（国税局）の管轄区域をまたいで全国に散在する法人について、納税申告書の受理から納付および債権管理、そしてこれらの法人に関する資料情報の収集や調査事績等の管理まで、従来の個別法人に対する管理体制と同じレベルで管理する必要がある。連結納税対象法人全体を合理的かつ効率的に管理するためには、現行体制のように法人の管轄区域が法令上明確に規定され、特定の部署が管轄外の法人を一元的に所管できない現状では限界があり、法人の管轄区域を超えた管理体制のシステムを構築するとともに連結納税申告書の申告方法等についても法令等の改正も含め検討する必要があると考える。

連結納税制度下における納税者管理について、どのような組織が最適であるか等を具体的に考察する。

1 連結納税法人を管理する組織

全国の複数部署に所在する連結納税法人を一元的に管理するためには、親会社を所管する部署が連結子会社についても管轄区域を超えて集中的に管理する必要があるが、現行法制の規定では、法人の本店所在地（納税地）を所轄する税務署長に納税申告書が提出されるため、連結納税対象法人の管理等も単体課税の法人と同様に、納税申告書が提出された税務署において行われることになる。現行の組織は、単体課税を前提に納税申告書が提出された税務署において、法人の申告状況や調査事績等を管理するとともに異動・解散等の届出や納付についても管理する体制になっている。従って、他署管内の法人についての情報は皆無（例外的に、同族法人グループについてはグループ単位で管理することが可能であるので、親会社の所轄署にグループ法人の情報があると思われるが、連結納税申告の対象となる企業集団は、非同族の大規模法人を親会社とする例が多いと想定されるので、企業集団として把握していないと思われる。）に等しく、複数部署にまたがって所管されている法人を一元的に管理する組織体制になっていないのが現状であると考えられる。

全国の複数部署にまたがって所管されている連結納税対象法人について、管轄区域を超えて集中的に管理するための組織体制としては次のような組織が考えられる。

(1) 連結納税申告に対応する管理部署を新たに設置

連結納税対象法人全社を全国一元的に集中管理するための管理部署を新たに設置し、連結納税対象法人に関する申告状況や調査事績等および異動・解散等の届出から税額の納付・債権管理まで全ての情報を管理する。連結納税対象法人に関する情報を全国の国税局（税務署）の連結納税対応調査部署において全国一元的に集中管理することにより、連結納税グループ法人全体の申告状況や納付等の債権管理及び調査事績等を的確に把握するとともに情報管理を効率的に行うことが可能となる。

但し、この管理方法では、単体課税の法人に対する管理組織と連結納税

対象法人を管理する組織が併存することになり、法人に対する管理体制がやや複雑になることも予想される。

(2) 親会社を所管する部署で対応

親会社を所管する部署が、連結納税対象法人に関する申告状況や調査実績等および異動・解散等の届出や納付まで、全ての情報を全国一元的に集中管理する。親会社を所管する部署で対応する場合の利点は、現在の組織を大幅に変更することなしに連結納税申告に対応出来ることであるが、親会社を所管する部署が小規模である場合には、全国各地の複数部署に所在する多数の連結納税対象法人の各種情報を的確に管理出来ない可能性がある。従って、人員の再配置等若干の組織変更が必要となる。

(3) 基本的に現在の管理体制で対応

単体課税の法人に対する管理と同様に、連結納税対象法人の本店を所轄する部署において、申告状況や調査実績等および異動・解散等の届出や納付まで全ての情報を管理し、調査等の必要が生じた時点で親会社を所管する部署に情報を連絡し対応する。この管理方法は現在の組織に全く変更を加えないで連結納税制度に対応するもので、単体課税の法人に対する管理体制がそのまま利用出来るが、 の場合と同じ様に十分な管理が出来ない可能性がある。

それでは、連結納税制度が導入された場合における連結納税グループ法人の管理体制としては、どのような組織が一番合理的かつ効率的な組織と言えるであろうか。連結納税グループは、全国的な規模と組織を持った大法人である親会社を頂点に、大小の子会社群が全国各地に事業展開をしていることが想定される。また、その営業取引等も広域化かつ複雑化しており、これらの連結納税グループの活動状況等を的確かつ正確に管理するためには、こうした状況に十分対応出来る組織でなければならない。そのためには国税局（税務署）に連結納税グループに対応する管理部署を新たに設置して全国一元的に集中管理する必要があると考える。

いずれにしても、納税者を管理する最適の組織とは、納税者の実態を正確

に把握するとともに納税者サービス等にも十分対応できるような、税務当局および納税者双方のニーズに十分応えられるものでなければならないものとする。

2 連結納税対象法人の把握方法

連結納税対象法人は、全国各地に所在していることが予想され、納税申告書も各地の所轄税務署長に提出されることになるので、現状では連結納税グループを一元的に把握することは非常に困難である。そこで、連結納税申告書については親会社の一括申告方式とし、親会社は連結納税申告書に連結納税グループ内の全法人の納税申告書を添付し、親会社を所轄する税務署長に提出するとともに連結子会社も所轄税務署長に提出することにする。親会社が一括申告することにより、親会社を所轄する税務署において連結納税グループの全法人を一元的に把握することが可能になる。それに、連結納税制度では、連結納税グループ各社の所得および欠損金額を合算して連結税額を算出し、これを連結納税グループ各社に配分することになるが、連結納税グループ内の一社の所得計算に係る申告書に誤りがあった場合、連結納税グループ全社の所得計算に影響を与えることになる。この場合、従来の個別申告方式では、更正等を連結納税対象法人全社についてすることになり、税務当局及び納税者双方にとって非常に事務処理が煩雑となるが、一括申告方式では更正等の処理は親会社1社にすれば済むことになる。

また、連結子会社の異動・解散等についての届出や納付についても、親会社に一括して届出や納付を義務付けるとともに、連結納税に該当する子会社は全法人強制加入とし、納税者の任意加入は認めないことにより連結対象子会社の把握を容易にする。連結納税グループへの加入が納税者の任意とした場合、納税者に選択権が生じるため、連結納税対象法人に係る納税者の把握が困難となるので任意加入は認めないこととする。

3 納付および債権管理

連結納税対象法人は全国各地の複数の部署に所在していることが想定されるが、税額の納付等の債権管理は法人の本店所轄署において行っており、連結納税グループ全法人の納付状況等をタイムリーに把握することは非常に困難である。従って、これらの問題を解決するために、連結グループの連結税額の納税義務については、親会社の一括納税方式を採用する必要がある。親会社は連結納税グループ全法人の申告をするとともに連結税額を納付する。そして、連結納税グループの個々の法人は、グループ全体の税額についてそれぞれ連帯納付義務を負うこととする。親会社による一括納税および連結納税グループの連帯納付義務は、滞納の発生を防止するとともに親会社を所轄する税務署における債権管理及び徴収事務の効率化が図れ、滞納処分等を行う場合においても親会社一社に対して手続きをすれば済み、税務当局および納税者双方にとっても事務処理の合理化になるものとする。

第2節 連結納税グループ法人に対する調査

連結納税制度が導入された場合における連結納税グループ法人に対する調査体制は、連結納税グループの核である親会社を頂点に、全国の複数部署に所在する複数の連結対象法人を同時に調査することが必要であり、従来の個別法人に対する単独調査とは大きく異なるものになると想定される。税務署（国税局）の管轄区域を超えて全国に所在する連結対象法人に対する税務調査については、まず質問検査権の及ぶ範囲等調査権限の問題を解決しなければならない。現行の法人税法および大蔵省設置法は厳格に税務官署の管轄区域を定めており、管轄区域外に納税地のある法人に対しては原則として調査権限が及ばない。次に、複数の連結対象法人に対する同時調査の問題である。連結納税制度では、連結納税グループ各社の所得金額および欠損金額を合算して連結税額を算出しこれを連結納税グループ各社に配分することになるが、この場合、連結納税グループ内の一社の所得計算の誤りが連結納税グループ全社の所得計算に影響を与え

るので、全国の複数部署に所在する複数の法人を同時に調査することが望ましいと思われる。仮に、連結納税グループ各社に対して別々に税務調査を実施し、所得計算等の誤りを指摘し更正等をする、そのたびごとに連結納税グループ全社の申告税額を修正することになり、税務当局および納税者双方にとって事務量的にも大きな負担となることが予想される。

連結納税制度下における調査体制については、調査権限に関する法令等の改正を含め、どのような執行方法が最適であるか等を具体的に考察する。

1 質問検査権の範囲

連結納税制度では、全国の複数部署に所在する複数の法人を同時に調査する必要があるが、親会社を管轄する税務署（国税局）の当該職員が、管轄区域外に納税地がある法人に対して調査をする場合、調査権限の有無が問題となる。

現行の法人税法は、当該職員の質問及び検査の範囲について、次のように定めている。

- (1) 法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員は、その法人の本店、支店、工場等の全てについて、所轄区域内の内外を問わず、質問及び検査をすることができる（法人税法第153条）。
- (2) 法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員は、当該法人と取引関係にある法人については、所轄区域内に納税地がなくても質問及び検査をすることができる（法人税法第154条）。
- (3) 国税庁の当該職員については、全国の法人の本店、支店、工場等の全てについて、質問及び検査をすることができる（法人税法第153条）。

従って、現行法制下では、親会社を所轄する税務署若しくは国税局の当該職員は、管轄区域外に納税地がある連結グループの子会社を調査する権限を有していない。例外的に国税庁の当該職員だけが全国の法人を調査することが可能であるが、組織上、国税庁は現業部門ではなく、企画立案部門であり原則として調査事務は担当していない。

現在、法人税法、大蔵省設置法及び同組織令により厳格に税務官署の管轄区域が定められている理由については、地域が属する経済圏や事務量の適正配分という行政側の利便のみならず、質問検査権という公権力の行使についての管轄機関を明確にし、課税処分等行政行為の責任の所在を明らかにすることにより、納税者に対する権利保護への配慮があるものと考えられる。

親会社を所轄する税務署若しくは国税局が連結納税グループ全社を管轄区域を超えて機動的かつ効率的に調査するためには、連結納税申告書を提出する法人については法令等を改正し、親会社を所轄する税務署若しくは国税局には全国を管轄区域とすることを可能にする必要がある。

2 調査執行体制

連結納税制度に対応する執行体制については、個別法人に対する調査とは異なり、全国の複数部署に所在する複数の法人に対する調査であり、かつ、複雑・困難な事案が想定されることから機動的・効率的な組織の構築が必要である。例えば、連結納税グループの調査については、全国を管轄区域とする調査担当部署を新設し、連結納税グループの全法人を集中管理することにより全国一元的な指揮管理を行う。

現在、法人に対する調査・管理については、法人の規模や資本金等により国税局（資本金1億円以上の法人等）及び税務署で担当している。連結納税制度下では、これに加えて連結納税グループ法人の調査・管理を専担する部署を新設するものである。これは納税者の権利保護に十分配慮するとともに対等の部署による納税者の重複管理を回避するためである。ただし、屋上屋を架した組織ではなく、簡明な組織にしなければならない。

3 消費税・源泉所得税の調査との関係

連結納税グループ法人に係わる調査対象税目としては、法人税に加えて、消費税及び源泉所得税等があるが、連結納税制度では、法人税の申告書は第3章第2節で述べたように、親会社が代表して連結納税グループ全体につい

て提出するとしても、消費税等については連結納税グループの各法人が個別に所轄税務署長に申告することになると思われる。

従って、法人税の調査については親会社を所轄する税務署若しくは国税局が担当し、消費税及び源泉所得税の調査は子会社を所轄する税務署若しくは国税局が行うことになり、税務当局及び納税者双方にとって不合理なことになりかねない。納税者にとっては、法人税と消費税及び源泉所得税の帳簿や証憑書類等は共通するものが多く、法人税の調査と消費税及び源泉所得税の調査を別々に受けることは非常に煩瑣であり、同時調査が望ましいと考える。

第3節 租税回避行為の問題

連結納税制度を導入した場合において検討すべき最も重要な問題の一つに、連結納税制度を利用した租税回避行為の発生をどう規制し、どう対応するかの問題がある。現行の法人税法は、個々の法人を課税単位とし、その所得に課税することを基本として成り立っている。連結納税制度の導入は、法人税制の根幹にこれまでと全く異なる考え方を採り入れるものであり、また、連結納税制度が導入された場合であっても、連結納税制度の対象となる企業集団の法人数は、全体の法人数に比較すれば非常に少数であることが想定され、連結納税制度の導入が特定の納税者または企業集団の税負担の軽減になることだけは絶対に避けなければならない。連結納税制度を導入し、定着させるとともに個々の法人を課税単位とするグループとの課税の公平を図るためにも、連結グループへの加入・脱退や繰越欠損金等、連結納税制度を利用した租税回避行為の発生を防止することは不可欠の課題である。連結納税制度は全ての法人に適用があるわけではなく、また、連結納税制度の導入による税収減の問題や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等との税負担の差異の問題もあり、租税回避行為の防止は非常に重要であると考えられる。

連結納税制度を利用した租税回避行為は様々な形で行われる恐れがあるが、主に次のような行為が想定される。

1 繰越欠損金の取扱い

連結納税制度においては、連結納税グループ内の法人の欠損金をグループ内の他の法人の所得金額から控除することができるので、欠損法人を買収し連結納税グループに加えることで連結納税グループ全体の税負担の軽減を図ることが想定される。このような赤字法人買収による節税対策については、その赤字法人の連結納税グループ加入前に生じた欠損金については、課税所得からの控除に制限を加える。例えば、連結納税開始以前の課税年度に発生した連結子会社の繰越欠損金は、連結課税所得に占める当該子会社の所得に対してのみ相殺できることとすることにより租税回避を防止する。

2 含み損を有する法人の取扱い

上記1の場合と同様に、資産に含み損を有する法人を買収し、連結納税グループに加えた後、その資産を外部に売却することで含み損を実現させ、連結納税グループ全体の税負担の軽減を図ることが想定される。このような含み損のある法人の買収による節税対策についても、課税所得からの控除に制限を加える。例えば、連結納税グループ加入前の課税年度に実質的に発生したとみなされる連結子会社の含み損は、連結課税所得に占める当該子会社の所得に対してのみ相殺できることとすることにより租税回避を防止する。

3 加入・脱退の選択条件

連結納税グループへの加入と脱退を恣意的に繰り返すことによって租税回避を行うことも想定される。連結納税グループへの加入や脱退についての形態については、連結納税グループ外の法人の株式の取得等による吸収合併や会社分割等いろいろな形態が考えられるが、非常に複雑で技術的な問題点が多いと思われる。しかし、このような手法が租税回避の手段とならないようにしなければならない。例えば、脱税または租税回避の目的で法人の株式を取得した場合等には一定の規制を設けることが必要である。

これらの連結納税制度を利用した租税回避行為に対する規制については、既

に連結納税制度を導入している諸外国においても様々な規制を設けている。例えば、アメリカでは、繰越欠損金の取扱いに関しては、S R L Y (Separate Return Limitation Year) ルールがある。これは子会社の連結納税グループ加入前に生じた欠損金については、連結納税申告における繰越控除の対象金額が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という規定である。例えば、子会社に連結前（個別納税申告）からの繰越欠損金が100あり連結後（連結納税申告）初年度の所得が赤字の30とした場合、たとえ、親会社が黒字であっても、子会社の連結納税申告年度の累積課税所得がゼロであるため、欠損金の控除はできない。子会社の連結2年目の所得が黒字の40の場合、欠損金の控除は、連結納税申告年度の累積課税所得10（40-30）が限度となる。

[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		- ⁽¹⁾	(10) ⁽¹⁾
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。

(平 11.10.22 ・ 税制調査会 ・ 連結納税制度関係参考資料より)

また、子会社が連結納税グループ加入前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、上記のS R L Yルールと同様の制限措置が適用される。

そして、その他の租税回避行為に対する措置としては、現在アメリカで増加の一途をたどっているM & A（合併・買収）の利用等による租税回避行為に対応するため、主として脱税又は租税回避の目的で法人の株式の50%以上を直接又は間接に取得した場合には、欠損金の繰越控除その他の所得控除、税額控除等の適用を否認することができることとされている。

第5章 諸外国の連結納税制度の概要

第1節 アメリカの連結納税制度

現在導入されている欧米諸国の「連結納税制度のなかで最も長い歴史を持っているのはアメリカの連結所得税申告制度（consolidated income tax return system）である」⁽¹⁾とされている。第一次世界大戦の戦費調達のため累進税率適用の超過利潤税が設けられたが、その超過累進税率の適用を免れるために子会社を創立し所得分割を図ることが行われた。そのため、1917年、累進税率適用の超過利潤税の負担回避防止の目的で連結納税制度が導入され、当初は強制適用制度であった。その後、超過利潤税の廃止等に伴い、制度の中断や復活等様々な紆余曲折を経て現在に至っている。

内国歳入法に規定する連結納税制度の概要は次のとおりである。

1 連結納税対象法人の範囲

連結納税制度の適用対象となる法人は、次の特殊関係にある親会社及び子会社等から構成されるグループ法人である。

- (1) 親会社は、1社以上の法人の議決権株式の80%以上、かつ、全株式の総価値の80%以上を直接保有していること。
- (2) 親会社以外の関連グループ法人は、議決権株式の80%以上、かつ、全株式の総価値の80%以上が他の関連グループ法人により直接保有されていること。

出資割合の判定時点については、上記の条件を満たす期間があれば、その条件を満たす期間の所得が連結対象となる。

連結納税対象法人は、内国法人に限られ、外国法人は連結納税の対象とすることは出来ない。また、連結納税制度の適用は任意であるが、連結納税の対象となる全子会社の加入が必要である。そして、連結グループが存続する限り、アメリカ内国歳入庁の承認がなければ、連結納税申告を継続しなければ

ばならない。連結納税グループは事業年度は統一する必要があるが、会計基準を統一する必要はない。⁽²⁾

2 納税義務者

申告義務は基本的には各個別法人にあるが、親会社は代理人として連結納税グループ全体の連結申告書の提出及び税額の納付を行う。親会社が納付した連結税額は、連結納税グループの各法人に配分され、各法人はグループ全体の税額についてそれぞれ連帯納付義務を負うこととされている。また、連結申告書は個別申告に代えて行われるものであり、個別申告書の提出は要しないとされている。

3 内部取引損益（未実現損益）

連結納税グループの法人間の取引から生じた損益（内部取引損益）は、当該棚卸資産等が連結グループ外に売却等されるまで連結課税所得に含めなくて繰り延べる。この内部取引損益を繰り延べる方法として「売手側利益繰延方式」を採用している。売手側利益繰延方式とは、取引価格は通常の売買価格により計算し、売手側に売買損益を計上するとともに、その売買損益を連結課税所得の計算上は繰り延べ、買手がその資産の連結グループ外への売買による譲渡原価及び減価償却等の経費を計上した時点で、その譲渡原価等に対応する繰延損益を連結課税所得の計算上の売手側所得として戻し入れる方式である。

4 ビルト・イン・ディダクション（含み損）の制限

連結納税グループに加入する前に有していた含み損で、加入後の連結課税年度に実現した損失は、他の連結納税グループ法人の所得より控除することを制限する仕組みである。例えば、土地や債権等に巨額の含み損を有している子会社が連結納税グループに加入し、加入後に当該土地や債権等を譲渡し譲渡損が発生した場合には、他のメンバーの所得より控除することを制限す

るものである。これは、含み損を持つ子会社株式を取得し、連結納税を利用して含み損を控除するという租税回避行為を防止するためのものである。

5 繰越欠損金の控除制限

連結納税制度では、連結納税グループ全法人の所得及び欠損金を合算して連結課税所得を計算するため、各個別法人の欠損金が他の法人の所得より差し引かれることになる。繰越欠損金の相殺・控除は、連結納税制度の重要な問題である。それだけにその乱用を防ぐため、連結納税グループ加入前の欠損金については、個別申告制限年度（SRLY原則）による控除制限措置が設けられている。すなわち、連結納税グループ加入前の年度（個別申告制限年度）における子会社の欠損金については、連結納税においても、当該子会社の個別所得の範囲内で繰越控除されるものである。

アメリカの連邦法人所得税申告書における連結納税申告書の作成過程の概要は次のとおりである。

- (1) 連結納税グループに属する各法人が、個別納税申告書を提出する場合と同様に個別の課税所得を計算する。
- (2) 次に、連結修正をするため個別課税所得に修正を加える。主な修正項目としては、連結納税グループ内の法人間取引による内部未実現損益の調整をする。そして一定の消去項目（連結納税グループ内の法人間の受取配当金、ビルト・イン・ディダクション、寄付金等）を加減して個別課税所得を計算する。
- (3) 更に、連結ベースの加算・減算項目を調整して、連結課税所得を計算する。
- (4) そして、上記連結課税所得に基づいて連結法人税が計算される。
- (5) 最後に、上記で計算された連結法人税を連結納税グループ内の各法人に配賦する。

アメリカの連結納税制度は、個別納税制度を基礎として、個別課税所得に連結のための合算・修正を加えて連結課税所得及び連結税額を計算し、それを個

別法人に配分・帰属させるものである。また、「連結納税制度は、連結財務諸表とは無関係である。連結納税制度は、連結ベースでの実質的所得に対する課税計算を通じて、最終的に個別法人の納税義務を確定することを目的としている。そこで重要なのは連結税額及びその個別法人税額の算定である。それに対して連結財務諸表は、親会社の株主・投資家に対する連結グループの経営成績と財政状態に関する会計情報を報告することを目的としている。両者は、企業グループを重視した経営活動を対象とする点ではその思考方法に共通点があるものの、連結の目的、対象及び計算手続を異にする。」「連結納税では、連結課税所得計算書のみが必要であって、貸借対照表を必要としない。連結納税では、連結財務諸表における親会社投資勘定と子会社資本勘定の相殺消去もなく連結調整勘定及びその償却、そして少数株主持分の処理も生じない」⁽³⁾とされている。

〔注〕

- (1) 井上久弥「連結納税制度の導入の提言」企業会計 1992 Vo.44 No.7 61頁
- (2) 租税調査会「企業集団課税制度（いわゆる連結納税制度）に関する海外諸国の実情及び我が国で制度化することとした場合の問題点について」JICPA ジャーナル No.522 JAN.1999 134頁
- (3) 中田信正「アメリカ連結納税制度の基礎構造」旬刊経理情報 No819 97.5.10/20 18頁

第2節 イギリスの連結納税制度

イギリスが採用している企業集団税制は個別損益振替型と呼ばれる制度である。1967年に「法人所得課税強化の緩衝を目的としてグループ・リリーフという個別損益振替型の企業集団税制が導入された。グループ・リリーフとは、グループの各社は「請求会社」となって、グループ内他社（「振替会社」）の当期に発生した事業損失等を、自社の課税所得と相殺するために、一部または全部の振替を受けることを請求することができる制度」⁽¹⁾である。

このグループ・リリーフ制度は、「グループ内のある会社において利益が発

生じていて、別の会社では損失が生じている場合に、その損失を利益会社に振り替え相殺し、グループ全体としての法人税債務を減少させることができ」、また、「グループ内のある会社において巨額の事業損失が発生し、それを繰り越しても将来の自社の所得では控除しきれないような場合に、グループ内の別の会社でそれと相殺する所得を有するような場合にとりわけ有用である」⁽²⁾とされている。

1 連結対象法人の範囲

一方が他方の75%子会社である場合、または、双方がともに共通親会社の75%子会社である場合に適用される。なお、グループ・リリーフは内国法人のみに適用される。⁽³⁾⁽⁴⁾

2 適用要件等

グループ・リリーフの適用は、法人の選択とされている。そして、対象とする子会社も任意選択であり、継続適用の義務はなく、每期任意に選択できる。また、会計処理基準等についても、グループ・リリーフ制度が損失の譲渡という方法を採用しているため、会計処理方法を統一する必要はないし、事業年度の統一も不要である。

なお、納税義務については、各個別法人が、それぞれ固有の申告納税義務を負っており、原則として連帯納税義務は負わない。

3 振替対象となる事業損失等

「振替会社」の当期の事業所得について生じた損失は、その損失の生じた「振替会社」の事業年度の期間に対応する「請求会社」の事業年度の期間に係る総所得金額から控除することができる。

また、当期の税務上の減価償却費のうち、当期の控除対象所得金額の計算上、使い切れなかった金額も「請求会社」の対応期間に振替えることができる。ただし、控除不足額の前期からの繰越分は振替えできない。

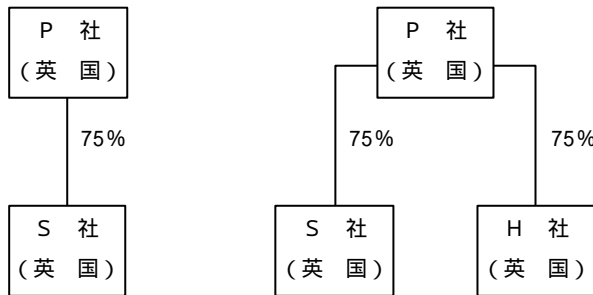
なお、振替対象となる事業損失等は、「振替会社」の当期所得から控除されていない金額に限られる。そして、事業損失および税務上の減価償却費については「振替会社」が自社の当期の他の利益と相殺していなくても「請求会社」に振替えが可能である。⁽⁵⁾

〔注〕

- (1) 租税調査会「企業集団課税制度（いわゆる連結納税制度）に関する海外諸国の実情及び我が国で制度化することとした場合の問題点について」JICPA ジャーナル No.522 JAN.1999 135 頁
- (2) 山條隆史「イギリス・グループ・リリーフ制度（英国簡易型連結納税制度）について」租税研究 1998.3 70 頁
- (3) 前掲 JICPA ジャーナル No.522 JAN.1999 136頁
- (4) 前掲 JICPA ジャーナル No.522 JAN.1999 136頁

これを図に示すと下記のようになり、内国法人であるP社、S社、H社が75%グループ会社となり、各社は相互に「請求会社」または「振替会社」になることができる。

75%グループ



- (5) 前掲 租税研究 1998.3 71 頁

第3節 フランスの連結納税制度について

連結納税制度は1966年に導入されたが、その適用には大蔵大臣の承認が必要であるなど、承認の要件や手続が非常に厳格であった。その後、1988年に改正

され、個別承認を廃止するなどして現在の連結納税制度となった。この新しい連結納税制度は、親会社の所得金額に連結子会社の個別所得又は欠損金額を合算した連結課税所得に対して課税する制度である。

制度の概要は次のとおりである。

1 連結対象法人の範囲

親会社によって直接又は間接に発行済株式（議決権および配当権のあるもの）の95%以上を保有されている法人が連結対象となる。そしてこの場合、フランス国籍で、かつ、フランスの法人税法に基づき納税義務を負う法人でなければならない。また、連結納税制度で親会社となる法人の資本は、他の法人によって直接的・間接的を問わず95%超保有されてはならない。⁽¹⁾

なお、出資割合の判定は、事業年度の全期間にわたって出資基準を満たした場合の子会社等が連結対象となる。

2 適用要件等

連結納税制度の適用は、法人の選択とされている。一度選択したら5年間の継続適用を前提とするが、継続適用義務はないとされている。また、連結対象に含める子会社も任意に選択できるし、脱退も任意である。

事業年度については統一する必要があるが、会計処理方法は統一する必要はない。

3 納税義務者

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。ただし、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し、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。

なお、連結納税制度に基づいて算出された納税額は、各メンバー法人が個

別に申告したと仮定した場合の法人税額を基準として、各メンバー法人に配分される。

4 連結課税所得の計算

連結課税所得の計算は、まず、連結対象子会社について、それぞれ個別の納税申告書を作成するとともに、全ての連結対象子会社の申告所得を合算する。これに親会社の申告所得を加算し、得られた合計額に連結調整を加え、さらに連結納税グループ間取引による内部損益の繰延べ等を行い連結課税所得金額を算出する。

〔注〕

- (1) 内山義雄「フランスにおける連結財務諸表と連結納税制度」
旬刊経理情報 No.824 1997.7.10 26頁

おわりに

連結納税制度の導入については、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、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が併存することになり、両者の課税関係の整合性の確保や様々な形での租税回避行為に対する防止が必要となること、また、連結納税制度では、連結納税グループ内の法人間の損益が相殺されることから、約65%の法人が赤字法人である現状に照らせば、大きな税収減が避けられない等多くの難問があり、時期尚早であるとの考えもある。しかし、最近の日本経済を取り巻く環境、特に企業活動のグローバル化の進展による国際標準化への波は、このような状況を変えつつあり、政府の政策立案に強い影響力のある税制調査会においても導入に肯定的であることから、近い将来の導入が想定される。

それでは、連結納税制度が導入された場合における連結納税グループ法人の管理・調査体制としては、どのような組織や執行体制が一番合理的かつ効率的であり、そして最強と言えるであろうか。連結納税グループ法人は、全国的な規模と組織を持った大法人である親会社を頂点に、大小の子会社群が全国各地に事業展開をしていることが想定され、また、その営業取引等も広域かつ複雑化および国際化している。これらの連結納税グループの活動状況等を的確かつ正確に管理するためには、こうした状況に十分対応出来る組織でなければならない。そのためには、国税局（税務署）に連結納税グループに対応する管理部署を新たに設置して全国一元的に集中管理する必要があると思われる。

いずれにしても、納税者を管理する最適の組織および執行体制とは、納税者の実態を正確に把握するとともに納税者サービス等にも十分対応できるような税務当局および納税者双方のニーズに応えられるものでなければならない。しかも、屋上屋を架すような組織ではなく、簡明な組織にしなければならないと考える。