

連結納税制度の導入について

野田 秀三

はじめに

平成14年4月から連結納税制度が導入されることが決定されたが、その法案は平成14年4月以降に明らかにされることになり、適用は遡り規定によることになった。現在のところ「連結納税制度の基本的考え方(以下「基本的考え方」という)」(平成13年10月9日)が政府税制調査会法人課税小委員会から明らかにされており、それをもとにして制度が固まる予定である。

ここでは、「基本的考え方」で明らかにされている我が国の連結納税制度とはどのような制度になるのだろうか。ここでは概略しておくことにする。

1 連結納税制度とは何か

連結納税制度は、子会社の課税所得と親会社の課税所得を合算して連結所得を計算して、その連結所得に税率を積算して、グループとしての課税額を確定する制度である。

グループの個々の企業の課税所得がそれぞれ黒字としての課税所得であれば、個々の企業の課税所得に課される課税額の合計額はグループ全体の課税所得に課される課税額の合計額と一致する。しかし、グループの企業のうち一社でも欠損金があれば、グループ全体の課税所得は、欠損金も合算されるために課税所得は欠損金分だけ減少する。そして、課税額もそれによって減額される。連結納税制度のメリットはこの点にある。

連結納税制度は、諸外国ではすでに制度化されている国々があるが、それぞれの国の政策により、異なる内容の制度になっている。我が国が制度化する連結納税制度は、アメリカ、フランスの連結納税型を参考にしているものの日本型の連結納税制度となっている。

2 基本的な仕組み

連結納税制度の基本的な仕組みは、次のとおりである。

(1) 適用法人・適用方法

連結納税の適用法人は、内国法人である親会社と、その親会社に発行済株式を直接又は間接に保有されているすべての内国の100%の子会社に限定している。我が国の場合には、少数株主の権利保護を保つためには、商法上の問題が関わってくることから、100%株式所有の国内子会社に限定するのは妥当なところである。制度の適用は、選択制とし、一旦選択した場合は継続して適用するものとしている。

親会社は普通法人と協同組合等とし、その子会社は普通法人としている。事業年度は、経済的一体性、制度の簡便性を考慮して、親会社の事業年度に統一することにしている。ただし、連結グループに加入する法人又は連結グループから離脱する法人については、加入又は離脱の前後にみなし事業年度を設けることに

しており、加入又は離脱した事業年度の子会社の事業年度は1年未満となる。

親会社は、連結所得に対する法人税の申告及び納付を行うものとする。各子会社は、親会社とともに連帯して納付する責任があるものとする。親会社は計算した連結所得に対する連結納税額を各子会社に配賦し、各子会社は自己が負担する納税額を記載した書類を所轄の税務署に提出するものとする。

(2) 連結所得金額及び連結税額の計算の仕組み

連結所得金額及び連結税額は、連結グループ内の各法人の所得金額を基礎とし、連結グループを一体として計算し、連結税額を連結グループ内の各法人の納付税額又は還付税額として計算される税額を各法人に配分する方法を採用している。この連結所得金額及び連結税額の計算及び連結税額の各法人への配分方法は、経団連が提案した方法によるところが大きい。

(3) 連結グループ内の法人間の取引

連結グループ内の法人間の資産等の取引は、時価で行うものとしている。連結グループは経済的には一体のものとしているものの、個々の法人は個別に取引を行っており、法人間の資産等の取引を時価で行うことは通常取引によることを意味している。そのうえで、連結グループ内の法人間における資産等（固定資産、土地等、金銭債権、有価証券及び繰延資産）の取引で認識される譲渡損益は、その資産が連結グループ外に移転する時まで、計上を繰り延べることにしている。連結グループ内で資産等を移転したことによる譲渡損益は移転した法人で認識されることから、当該資産等が外部に移転されるまで資産等を移転した法人においては、当該譲渡損益を繰り延べることにしている。

(4) 寄附金の取り扱い

寄附金は、連結グループ内にある場合は、その全額が損金不算入としており寄附金は課税対象になる。そもそも寄附金は、金銭の支払等を含めて相手に経済的な利益をもたらす場合に認定されるものであり、寄附金を損金に算入することに制限を加えているのである。しかし、連結グループ内における資金の供与を寄附金とした場合には、相手においても受贈益を認識して課税の対象になっている。これは二重課税になりはしないかどうかの検討が必要である。

(5) 利益・損失の二重計上の防止

子会社株式を譲渡した場合には、子会社株式の譲渡損益に加え子会社に欠損金がある場合は株式の実質価値の下落に伴う損失が連結所得に影響を及ぼす。子会社株式の帳簿価額の投資修正を行わない場合は、二重の損失が生ずることになるから、適正な投資修正をすることが必要となる。

(6) 連結欠損金の扱い

連結欠損金額は、5年間で繰越控除することになる。連結納税制度の適用開始前に生じた欠損金額及び連結グループ加入前に生じた欠損金額は、今回の連結納税制度においては連結納税制度導入に伴う税収減少見込み額との兼ねあいで連結グループに引き継がないこととされた。親会社の欠損金については、引き続き引き継ぐことができることになる。

連結納税制度の適用を取り止める場合又は連結グループから離脱する場合は、連結欠損金額を適用法人又は離脱する法人に引き継ぐこととしている。

(7) 税率

普通法人の税率と同じとする。

(8) 連結グループへの加入・連結グループからの離脱

連結グループに加入する場合に、加入法人の資産（固定資産、土地等、金銭債権、有価

証券及び繰延資産)の評価益・評価損の計上を行うものとしている。なお、適格合併などの場合は、評価損又は評価益を計上しないこととする。

この加入法人の資産を時価で評価することについては、理論的には妥当なところかもしれないが、他の国では加入法人の資産を時価評価することはしていない。この時価評価については計算上も困難な問題を抱えており、検討の余地があるといえる。

(9) 連結付加税

この度の連結納税制度においては、財源問題から2%の連結付加税が加算されることになった。連結付加税を課することで連結納税システムが効果ある制度となるかどうか疑問な点もある。

むすび

平成14年度から連結納税制度が我が国に導入されることになった。しかし、財源問題と平成13年度から実施されている組織再編税制との関連で制度が複雑になることは確実である。従来の法人税法の条文の2.5倍の分量になるといわれており、果たして連結納税制度が実際に適用しうるものとなるのであろうか。一部の限定された会社だけが利用することができる制度となってしまうのかどうか吟味する必要がある。制度そのものの利用を図るためには、その制度の内容を広く立法者等からの解説が望まれるところである。

2001年12月13日

(経営政策学部教授)