

日本型連結納税制度における時価評価

野田 秀三

平成14年8月1日から連結納税制度がスタートした。この制度は、各会社の所得に課される法人税額等を個別に納税するシステムからグループを構成する各会社の所得を合算した所得に課される連結納税額を親会社が納税義務者として納税するシステムに変更することになる制度である。

連結納税制度は選択制ではあるが、親会社が連結納税制度を選択した場合には、所有持分が直接又は間接に100%であれば、該当する子会社を含めなければならない。

我が国が導入した連結納税制度は、米国、フランス等の連結納税制度を参考しているものの我が国独自の日本型の連結納税制度となっている。

日本型の連結納税制度の特徴の一つとして、連結納税の開始又はグループに加入する子会社は、連結グループでの連結納税の開始前又は連結グループに加入する直前に、自己の所有する資産を時価で評価しなければならないということである。

日本型連結納税制度は、単体での納税に係る課税方法と連結での納税に係る課税方法を区別しており、連結開始時又は連結グループに加入する会社が含み損益のある資産を抱えている場合には、連結開始前又は連結グループに加入する前に、含み損益のある資産を時価評価して各会社の個別の所得計算のなかで含み損益を実現損益としたうえで連結グループに加入することを定めている。

連結開始後又は連結グループに加入後に含み損益を実現させグループの連結所得に含めると、連結所得が極端に少なくなる場合があるからである。すなわち、連結納税制度では、連結グループの個々の会社の課税所得を合算した金額が連結所得となるが、その過程で連結開始前又は連結加入前の含み損益を実現させると連結所得に影響を及ぼすことになるからである。

例えば、連結グループの親会社の課税所得が100あり、連結対象の100%子会社のS1及びS2の課税所得がそれぞれ50、50とする。この場合、連結グループの課税所得は合算すると $100(=100+50+50)$ となる。ここで、連結加入前に連結子会社S1には、所有する資産に含み損が50あったとする。この含み損をS1が連結加入後の当該事業年度において実現させると、S1の所得は $0(=50-50)$ となり、連結課税所得は $50(=100+0+50)$ となる。このため、日本型連結納税制度では、連結の対象となる子会社が連結加入前に抱えていた資産の含み損益については、原則として対象となる資産を連結前に時価評価して連結後に含み損益を実現させることを認めないことにしている。

時価評価の対象となる資産は、固定資産、土地等、金銭債権、有価証券(売買目的有価証券を除く。)又は繰延資産となっている。ただし、これらの資産の含み損益が資本等の金額の2分の1又は1,000万円のいずれか少ない金

額に満たないものは除かれている。

ただし、対象となる子会社のうち最近の組織再編で一定の条件を満たしている会社については、該当する資産があった場合でも時価評価することは求められていない。時価評価の対象とならない会社は、(1) 連結納税制度の適用開始、(2) 連結グループへの加入の場合、次のとおりである。

(1) 連結納税制度の適用開始の場合

親会社

連結事業年度開始の日の前日の5年前の日から開始の日までの間に株式移転で設立された親会社のもとで株式移転に係る完全子会社であった100%子会社の株式の全部を直接又は間接に保有していた場合のその100%子会社

親会社が最初の連結事業年度開始の日の5年前の日からその開始の日まで継続して100%子会社の株式の全部を直接又は間接に保有していた場合のその100%子会社

親会社又はその100%子会社が最初の連結事業年度開始の日の5年前の日からその開始の日の前日までの間に100%子会社を設立し、かつ、親会社がその設立の日からその開始の日まで継続してその100%子会社の株式の全部を直接又は間接に保有していた場合のその100%子会社

親会社が最初の連結事業年度開始の日の5年前の日からその開始の日までの間に適格合併、合併類似適格分割型分割又は株式移転により法人(被合併法人、分割法人又は完全子会社がその5年前の日(その被合併法人、分割法人又は完全子会社がその5年前の日からその合併の日の前日、分割の日の前日又は株式移転の日までの間に設立した100%子会社については、その設立の日)からその合併の日の前日、分割の日の前日又は株式移転の日

まで継続してその株式の全部を直接又は間接に保有していた法人に限る。)の株式の全部を直接又は間接に有することとなり、かつ、親会社がその合併、分割又は株式移転の日からその開始の日まで継続してその株式の全部を直接又は間接に保有していた場合のその法人

最初の連結事業年度開始の日の5年前の日からその開始の日までの間に、法人の株主の有するその法人の端株のその法人、親会社若しくはその100%子会社による買取りその他により、親会社がその法人の株式の全部を直接又は間接に有することとなり、これらの事由が生じた日からその開始の日まで継続してその株式の全部を直接又は間接に保有していた場合のその法人

親会社が最初の連結事業年度開始の日の5年前の日からその開始の日までの間に株式交換により法人(完全子会社とその完全子会社がその5年前の日(その完全子会社がその5年前の日から株式交換の日までの間に設立した100%子会社については、その設立の日)からその株式交換の日まで継続してその株式の全部を直接又は間接に保有していた法人)に限る。)の株式の全部を直接又は間接に有することとなり、かつ、株式交換の日からその開始の日まで継続してその株式の全部を直接又は間接に保有していた場合で、次の要件を満たすときのその法人

イ 直前の事業年度終了の時ににおいて、その法人の資産(棚卸資産、他に法令等で保有が制限されているものを除く。)の全部につき、最初の連結事業年度開始の日以後に譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による利益・損失の計上を行うことが見込まれていないこと。

ロ その法人の資産について、直前の事業年度の法人税の申告期限までに、そのすべての明細を税務署に届け出ていること。

八 直前の事業年度終了の時ににおいて、親会社が継続してその法人の株式の全部を直接又は間接に保有することが見込まれていること。
二 法人税を免れる目的でその法人を100%子会社としたものでないことが明らかであること。

(2) 連結グループへの加入の場合

親会社又は連結子会社が100%子会社を設立した場合のその100%子会社

親会社が適格合併等により法人の株式の全部を直接又は間接に有することとなった場合のその法人

法人の株主の所有する端株をその法人、親会社又は100%子会社により買取ることによって、親会社がその法人の株式を直接又は間接に有した場合のその法人

親会社が株式交換により法人の株式の全

部を直接又は間接に有することとなった場合で、(1)の の要件を満たす法人

会社の組織再編で完全子会社となった会社は、組織再編税制では、帳簿価額での引き継ぎを要件としており、そのような完全子会社等に対して連結納税制度開始前又は連結グループへの加入前に含み損益のある資産を時価評価して含み損益を実現損益とした場合には、組織再編そのものの要件を変更することになり、問題が生ずるところであり、一定の要件を満たす会社にあつては、資産の時価評価を必要としない措置は妥当なところである。

組織再編税制については、ここでは詳細に説明することは省略するが、会社の組織再編の最終的な到達点は、連結グループを構成し、連結納税制度を適用して、効率的な連結グループの運営を経営、会計、そして税務の面で実施していくことである。

(経営政策学部教授)