

# 連結納税制度導入状況とその課題

—東京証券取引所第1部上場会社アンケート調査・二時点比較を踏まえて—

大倉 雄次郎<sup>1)</sup>

## I. はじめに—調査概要と問題意識—

わが国の会計制度がIFRS（国際財務報告基準）へのコンバージェンスに向けて、会計基準の改定を次々に行っている。その先駆けとなったのが連結財務諸表を主とし、個別財務諸表を従とするディスクロージャーに関する会計基準の改定である。これに引き続き企業組織に関する再編成が持株会社、分割、合併等の制度を中心として進むにつれて、国際競争力の観点から連結納税制度が平成14年度から導入されている。本研究は2002年9月～10月に連結納税制度への企業の対応動向調査を東京証券取引所第1部上場会社（対象：1,474社、有効回答数：213社、回答率：14.5%）に実施した。引き続き2008年9月に東京証券取引所第1部上場会社に対して、アンケート調査（対象：1,730社、有効回答数：106社、回答率：6.1%）を実施した。

本稿の目的は上記二つの調査をもとに連結納税制度の今後の在り方を理論的且つ制度的に提言することを目的としている。

## II. 連結納税導入の意向と連結納税制度の方法

### 1. 連結納税制度の導入意向の単純集計

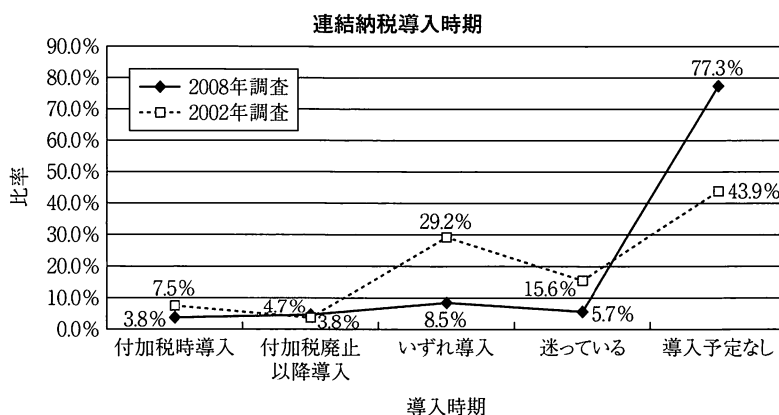
2002年調査では、連結納税制度の導入の意向を示しているのは、86社で全体の約4割にのぼっている。これは2002年調査では、連結納税制度導入の意向があるかに関し、クロス分析では、連結納税導入の導入予定有りが経団連税制委員会会員（以下「会員」）56%で非会員36%に対し、予定無しが会員25%で非会員50%となっており大きな差となって表れている。ところが、2008年調査では、導入予定無しが77%であり、以下のデータでも示されているように我が国の連結納税制度導入は停滞気味である。

---

1) 連絡メールcpayuokura@cosmos.ocn.ne.jp 関西大学教授（公認会計士・税理士）

## 東証1部 連結納税制度の導入についての意向

	①		②		③		④		⑤		合計	
	付加税時導入		付加税廃止以降導入		いずれ導入		迷っている		導入予定なし			
2008年調査	4	3.8%	5	4.7%	9	8.5%	6	5.7%	82	77.3%	106	100%
2002年調査	16	7.5%	8	3.8%	62	29.2%	33	15.6%	93	43.9%	212	100%



## 2. 連結納税制度の導入意向の2つの動き

日本はイギリスの損益振替型を採用せず、アメリカやフランスと同様に所得通算型を採用している。ここに2つの導入の動きが見られる。

第一は、国税庁によれば2003年3月期からの利用は日立、NEC、富士通、NTT等の164企業グループであるが、2004年3月期からは、三菱電機、東芝も加わった親会社の繰越欠損金を企業グループ全体で解消する為に連結納税制度の導入という赤字企業グループである。

第二は、新たな動きとしてソニーの様に事業の中に製造業以外の映画や保険などの事業セグメントも有する場合、研究開発費総額が売上の8-10%（当初3年間10-12%）を税額控除し、情報技術投資の取得価額に対し10%の税額控除出来るが、税額控除が連結会社全体で法人税額の20%まで認められるところから、法人税額が単体より多くなり、減税効果が高くなるため黒字企業グループによる連結納税制度の導入となる。

イギリスのグループリーフ制度やドイツの機関会社制度の場合には、繰越欠損金部分のみ通算するという方法になる。このような損益通算型は簡単ではあるが、黒字企業グループにとって所得通算型に比しメリットが余りない。

日本の連結納税制度がイギリスのように損益振替型を採用せず、所得通算型になっているのは単に繰越欠損金を連結グループ全体で利用するという消極的側面にあるのではない。連結経営のもとで、連結グループ全体で研究費の売上に対する比率の多寡による税額控除や情報技術投資の税額控除の利用による新技術の開拓やベンチャー企業による赤字をグループ全体で負担して新産業の創出という積極的側面移行して行かねばそのメリットを享受できないからである。

そこで、連結納税制度の本来的使用に当たっては、その教育普及の必要性が要求される。

### 3. 連結納税申告状況<sup>2)</sup>

2008年6月30日現在の連結親会社数795社、それに対する子会社数7,341社であり、親会社1社あたり子会社約9社である。連結申告のうち、黒字申告の割合44.9%で、黒字申告件数1件当たりの所得金額135億72百万円に対し、赤字申告件数1件当たりの欠損金額7億52百万円である。連結納税制度は米国で70%（売上ベース）日本では7%にすぎない<sup>3)</sup>という。

試験研究費の一定割合を税額控除する際、控除の限度額が現行の法人税の20%を特例で30%（平成21・22年度の特例）するなど、連結納税が推進されるよう税制改正も行われている。

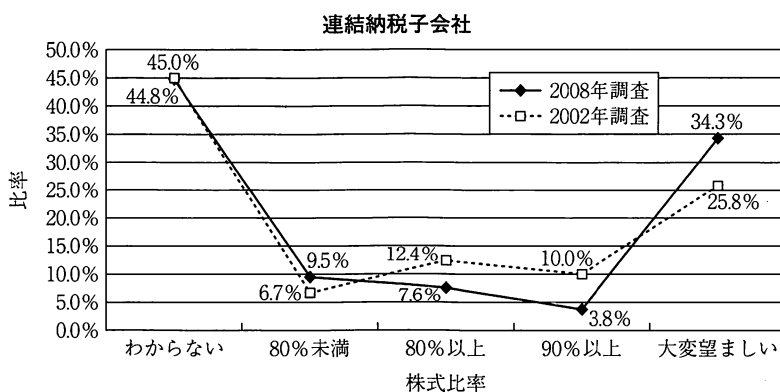
## Ⅲ. 連結納税制度の手続き

### 1. 100%子会社連結範囲

連結納税制度の適用に当たって、連結範囲について100%子会社に限定される事についての意見を聞いたところ、2002年調査と2008年調査共に、単純集計ではわからないの意見が全体の45%であり、100%子会社については、2002年調査では25%であったが、2008年調査では、大変望ましい35%で増加しているのが特徴的である。

東証1部 連結納税制度の連結範囲

	①		②		③		④		⑤			
	わからない		80%未満		80%以上		90%以上		大変望ましい			
2008年調査	47	44.8%	10	9.5%	8	7.6%	4	3.8%	36	34.3%	105	100%
2002年調査	94	45.0%	14	6.7%	26	12.4%	21	10.0%	54	25.8%	209	100%



2) 国税庁「平成19事務年度における連結納税に係る課税実績について」ホームページ平成20年10月

3) 日経2009年6月6日記事より

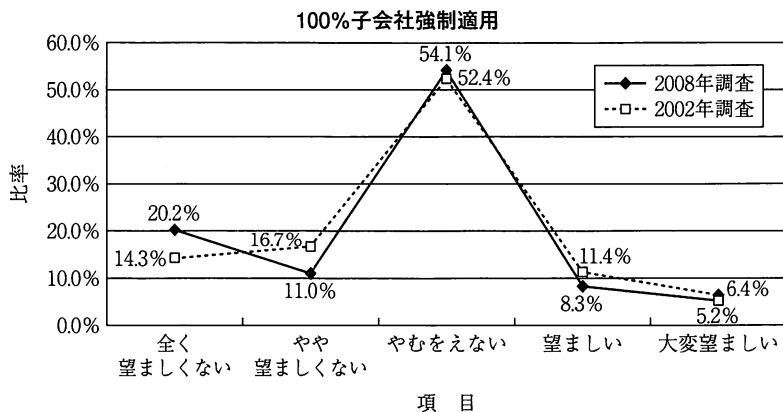
連結納税の対象子会社（以下「連結子法人」）については我が国では「連結納税制度の適用法人は内国法人（普通法人又は協同組合等に限る）である親会社に発行済み株式等（自己株式等を除く）の全部を直接又は間接に100%保有される内国法人のすべてである」（法人税法4の2）から、外国子会社を通じて間接的に株式の全部を保有している他の内国法人は連結子法人にならない。因みに連結子法人への持株比率は、アメリカ80%以上、フランス95%以上、イギリス75%以上、ドイツ50%以上である。なぜ100%子会社に限ったのかについて考察すると、そもそも連結納税制度における租税の中立性とは、支店・事業部制という内部組織と子会社制度を採用した場合とで租税負担に差がないという意味であるから本来的には100%子会社を連結子法人とするのが理にかなっている。

## 2. 子会社連結範囲の強制

連結納税制度の適用に当たって、100%子会社について任意性は認められず全ての100%子会社の強制であり選択が認められていない事について単純集計では、2002年調査と2008年調査共に、やむをえないの意見も含めて強制について約7割が肯定的であった。

### 100%子会社強制

	全く望ましくない		やや望ましくない		やむをえない		望ましい		大変望ましい			
2008年調査	22	20.2%	12	11%	59	54.1%	9	8.3%	7	6.4%	109	100%
2002年調査	30	14.3%	35	16.7%	110	52.4%	24	11.4%	11	5.2%	210	100%



平成22年度税制改正の方向<sup>4)</sup>として、現状の100%子会社を連結納税の対象条件を緩和し、連結納税対象子会社の選択も検討されているようである。

## 3. 連結範囲の強制

第一に、アメリカが連結範囲の強制に対し、フランスが任意適用であり、日本では、連結範

4) 本稿における連結納税に関する平成22年度税制改正の方向は、日経2009年6月6日の記事によるものである。以下同様である。

困を任意にすると連結納税の租税回避行為が生じることになるから強制である。

しかし実務では、連結範囲について連結財務諸表の作成基準のよう重要性の原則により小規模なものを除外できないために、経済性の観点から煩雑になるという問題が生じるので、親会社の役員の株式保有や100%未満の子会社に一部保有させる事等により連結法人から除外するという方法が考えられよう。

第二に、国内子会社が対象で、海外子会社について非対象であるが、米国では国内会社によって全部所有されているカナダとメキシコの子会社については対象としている。国内子会社は時価（公正価値）取引の関連で寄付金認定の問題が生じる。

第三に、アメリカでは、外国会社カナダやメキシコの子会社を連結範囲としているがこれはタックスヘイブンによる移転価格制度や外国税額控除との関連で検討課題になる。

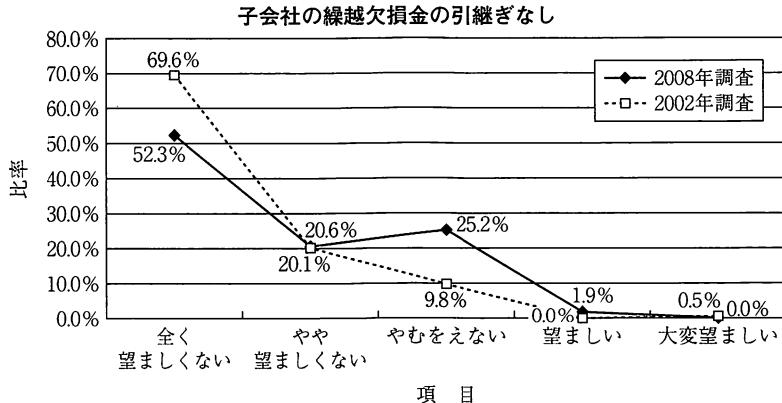
#### IV. 繰越欠損金

##### 1. 子会社の繰越欠損金の持ち込み否認

子会社の繰越欠損金について一切の持ち込みが認められない規定になっているが、子会社の繰越欠損金の持ち込み否認について2002年調査では望ましくないが183社で全体の90%を占めている。2002年調査のクロス分析では、子会社の繰越欠損金の持ち込み否認について望ましくないとする意見が会員96%に対し、非会員83%で両者に13%の差がある。2008年調査では望ましくないが全体の72%を占めている。

東証1部 子会社の繰越欠損金の引継ぎが認めない

	① 全く望ましくない		② やや望ましくない		③ やむをえない		④ 望ましい		⑤ 大変望ましい			
2008年調査	56	52.3%	22	20.6%	27	25.2%	2	1.9%	0	0%	107	100%
2002年調査	142	69.6%	41	20.1%	20	9.8%	0	0%	1	0.5%	204	100%



## 2. 繰越欠損金と税効果会計

第一に、ある連結法人の繰越欠損金は連結納税グループでその期に相殺されるので、個々の個別財務諸表上の繰延税金資産の計上よりも小となる。例えば損益通算型の英国では連結財務諸表上で繰延税金資産の計上が少なくなるのはそのためである。

第二に、連結納税をしている場合には、親会社と子会社の繰越欠損金について法人税法については連結納税グループ全体で繰延税金資産の回収可能性を検討することになるので、回収可能性は個別申告よりも一般的に大になると考えられる。

第三に、地方税については連結納税の適用がないので、親会社と子会社それぞれに税効果会計を検討することになる。

## 3. アメリカにおける連結納税加入前欠損金額の扱い

第一に、アメリカでは或る会社による他の会社の資産を取得した場合には会社のキャピタルゲイン・又はキャピタルロスとは認識されないが、繰越欠損金は引き継がれる (Regulation 1.1502-21 (b) (2) (i))。このように連結納税グループ加入前の繰越欠損金を引き継ぐことは、単体所得と連結所得の継続性を認めることになる。

第二に、米国においてはSeparate Return Limitation Year (以下SRLYと呼ぶ) 制度があって連結グループに加入前の個別申告時に生じたキャピタル・ロスや繰越欠損金については、連結課税所得で他の連結法人と相殺することは出来ないが、その損失法人の所得内で相殺できるという規定がある。

## 4. 日本における連結納税加入前欠損金額の扱い

ところが日本では、連結納税加入前または開始前の連結欠損金額として認められなかった連結子法人の単体欠損金額は、連結納税申告において繰越控除できないとしても、単体の課税所得金額で差し引けると解するのが問題となる。我が国では、連結納税グループに子会社が加入前に有していた繰越欠損金は、連結グループ加入時にその全額が例外を除いて全額が切捨てられるので、連結欠損金として連結所得金額との通算は認められない (法人税法81の9②)。

連結グループに加入前の子会社の繰越欠損金についてこれを一切認めていない。この点で日本の企業には大きな不満があることが伺えるが、これは日本では経済的単一体概念よりも法的個別主体概念の方が強いことを示している。

平成22年度税制改正に盛り込むため、連結納税制度導入時に、前年度までに発生した子会社の繰越欠損金も親会社の前年度までに発生した子会社の繰越欠損金と同様に相殺の対象にするべくしていけるように検討している模様である<sup>5)</sup>。

---

5) 日経2009年6月6日記事より

## 5. 企業再編と連結納税加入前欠損金額の扱い

企業集団税制には、大別して2つの分野があり、その一つの分野は、企業再編成の税制であり、合併、株式交換、分割等に関連する税制である。ここでは、不課税組織再編成(タックス・フリー・リオーガニゼーション、簿価引き継ぎによる課税繰延方式)である。他の分野は企業集団形成後の税制であり、連結納税制度である<sup>6)</sup>。

日本の連結納税制度では、企業再編と連結納税加入前欠損金額の扱いにおいて、その一貫性を次のように規定している。

第一に、連結納税開始時(又は加入時)の時価評価の例外として、①企業再編で株式移転に係る親会社と同様に完全子会社②親会社又は100%子会社が設立した100%子会社(適格分社型分割、適格現物出資、適格事後設立による100%子会社も含む)③適格合併等に被合併法人等の100%子会社があった場合④株式交換による完全子会社で継続保有等の一定の要件を有するものがあり、これをフルに活用すると考えられる。

第二に、分社型分割以外の分割と連結納税について言及する。例えば、分社型分割以外の分割をすると連結納税制度を考える上で実務的に難しい問題が生じるところから、連結納税制度の導入に当たって企業再編との関連を考慮した上で行うのが通常である。

具体的には、連結事業年度とは、原則として連結法人に係る連結親法人の事業年度開始の日からその終了の日までの期間をいう。ところが「連結法人が連結事業年度の中途において自己を分割法人とする分割で分社型分割以外の分割を行った法人においては、その開始の日から分割の日の前日までの期間は連結事業年度に含まれない」(旧法人税法57⑦)ことになる。その場合この分割型分割により事業の一部もしくは全部が分割法人から分割承継法人に移転するため連結事業年度開始の日から分割の日の前日までは連結事業年度から除外される(即ち個別事業年度)という不連続性が生じる。本規定が適用される事業年度における欠損金の繰越については次のようになる。「連結法人が当該内国法人を分割法人とする分割で分社型分割以外の分割を行った場合、当該分割の日の前日の属する事業年度開始の日前7年以内に開始した各連結事業年度において生じた当該連結法人の連結欠損金個別帰属額があるときは、当該分割の日の前日の属する連結事業年度以降の各事業年度における当該連結欠損金個別帰属額は、当該連結欠損金個別帰属額が生じた連結事業年度開始の日の属する当該内国法人の事業年度において生じた欠損金額とみなす」(法人税法81の9⑤二)が、この分割法人は連結欠損金個別帰属額を個別年度の欠損金額として個別申告を行うが、この個別申告で繰越控除した連結欠損金個別帰属額は連結欠損金額において減額する。

6) 中田信正「連結納税制度のデザインと論点」『JTRI税研』VOL.15-No.5 90(2000年9月)21頁。

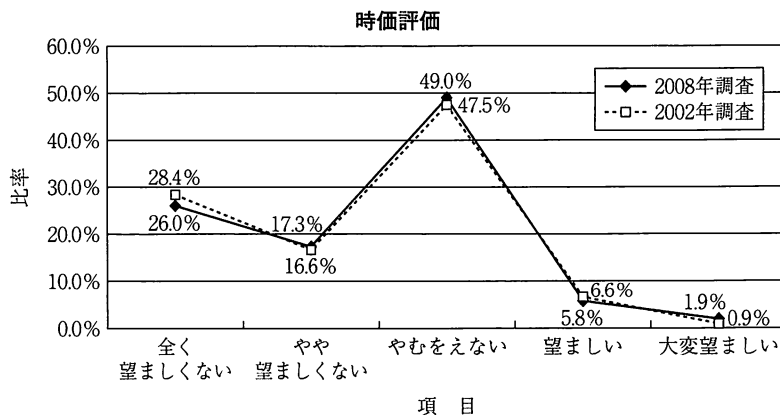
## V. 時価評価

### 1. 調査結果

連結納税制度適用時に子会社の資産への時価評価される事について問うたが、2002年調査も2008年調査いずれも、望ましくないが全体の45%に対し、どちらともいえないが、ほぼ同割合の45%前後である。2002年調査では、連結納税適用時に子会社の資産について時価評価される事に対し、全く望ましくないとする意見が会員48%に対し、非会員約22%で両者に2倍以上の差がみられる。これは連結納税制度の内容を知るに及んで時価評価による評価益への課税への反対表明である。

東証1部 連結納税制度適用時に時価評価

	① 全く望ましくない		② やや望ましくない		③ やむをえない		④ 望ましい		⑤ 大変望ましい			
2008年調査	27	26%	18	17.3%	51	49%	6	5.8%	2	1.9%	104	100%
2002年調査	60	28.4%	35	16.6%	100	47.5%	14	6.6%	2	0.9%	211	100%



### 2. 時価評価と課税

第一に、連結納税適用直前期の評価益は未実現利益に対する課税となる。この連結納税適用時の評価益の狙いは、連結納税後損益通算により、連結課税所得を小として、連結法人税額を少なくする事を回避する為のものである。

第二に、連結納税適用直前期に、評価損を出し課税所得を小として、単体の法人税を少なくする事も可能であるが、評価損と相殺するだけの課税所得が存在しない場合には、効果が無い。そこで、アメリカの様にSERLY原則によって「ビルト・イン・ディダクションを連結納税申告では認めず、メンバーの所得からのみ損金算入を認めている」(Regulation1. 1502-15)方法がないかが要求されている。



第三に、現行連結納税を導入する際に、子会社の資産を時価で評価しなければならないが、平成22年度税制改正の方向として、これを簿価で評価する方向に盛り込む予定も取りざたされている<sup>7)</sup>。

## VI. 寄付金

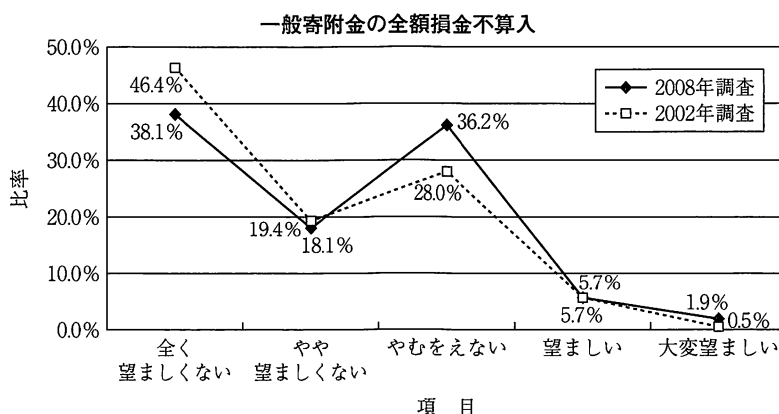
### 1. 調査結果

連結グループ内の一般寄付金について全額損金不算入である事についての是非を問うたところ、2002年調査の単純集計では望ましくないと答えたのが全体の65%で、望ましいという意見の7%に対し大きな差となっている。

2008年調査では、望ましくないと答えたのが全体の56%で、望ましいという意見の8%に対し依然として大きな差となっている。

#### 東証1部 一般寄付金の全額損金不算入

	① 全く望ましくない		② やや望ましくない		③ やむをえない		④ 望ましい		⑤ 大変望ましい			
2008年調査	40	38.1%	19	18.1%	38	36.2%	6	5.7%	2	1.9%	105	100%
2002年調査	98	46.4%	41	19.4%	59	28.0%	12	5.7%	1	0.5%	211	100%



寄付金については、親会社の子会社に対しての出向者に対する人件費の問題がある。通常親会社の給与水準は、子会社の給与水準よりも大であるためにその差額分を出向者人件費として親会社が負担することが、寄付金に該当するのではないかと懸念が付きまとう。

また、平成22年度税制改正の方向として、グループ内で市場価格よりも安く設備機械などを提供した場合に、提供した企業が損金算入できるようにすることも、検討されている模様である<sup>8)</sup>。

7) 日経2009年6月6日記事より

8) 日経2009年6月6日記事より

## 2. 内部取引の時価取引と寄付金

内部取引の時価取引と寄付金との関連では、次の問題点がある。

第一に、連結グループ内の一般寄付金について連結納税制度では時価評価される。例えば出向元法人が親会社で、出向先法人が子会社の場合の出向者に支給した給与について、出向先法人での賃金体系（時価即ち市場価格）と出向元法人の間の従業員給与格差の補填については、本来は出向元法人の損金になるが、親会社が子会社を不当に支援しているとすれば、寄付金になるか否かが税務上問題になる。

第二に、日本の子会社は、製造部門の分社化による地域生産会社や管理部門の分社化による経理・総務・コンピューター会社が多い。生産会社に対しては製造工程で仕掛品を仕掛原価で引渡す事になるので、この場合には時価の算定は困難である。

第三に、連結財務諸表では親会社と子会社の間、子会社間の内部取引については相殺されるため、内部未実現損益は除去される。ところが米国のIRS482条移転価格（Allocation of income and deductions among taxpayers）の規定のように親会社・完全子会社と非子会社との間の取引による所得移転の問題やI R S 267条の関連納税者間の取引に関しての損失、費用、利子（Losses, expenses, and interest with respect to transaction between related taxpayers）の規定を寄付金認定とは別途に考慮しなければならない。

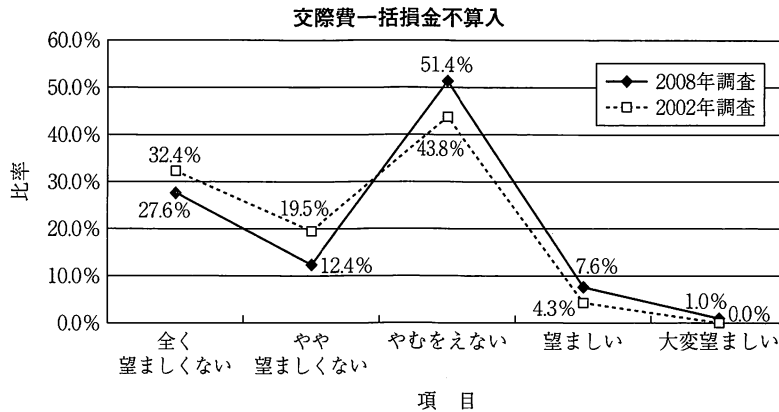
## Ⅶ. 交際費

交際費が連結親法人で一括して損金不算入の税務調整する事について意見を聞いたところ2002年調査では望ましくないが50%であった。2008年調査では、望ましくないが40%である。

この回答の背景には、親会社は、交際費が損金算入であるが、中小子会社（資本金1億円以下の法人）交際費の定額控除限度額（平成21年度まで400万円を平成22年度から600万円に引き上げ）が使用できたが、大手企業の社内部門の分社化の場合に交際費が不要である事等があるため望ましくないが減少したと考えられる。

### 東証1部 交際費について連結親法人で一括して損金不算入

	①		②		③		④		⑤			
	全く望ましくない		やや望ましくない		やむをえない		望ましい		大変望ましい			
2008年調査	29	27.6%	13	12.4%	54	51.4%	8	7.6%	1	1%	105	100%
2002年調査	68	32.4%	41	19.5%	92	43.8%	9	4.3%	0	0%	210	100%



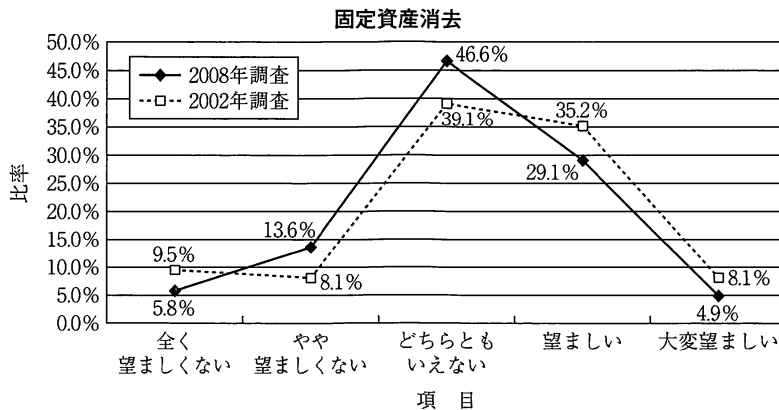
## Ⅷ. 内部取引の消去の処理

### 1. 内部取引の消去の処理—固定資産

固定資産を内部取引の消去対象にしている事について意見を聞いたところ次の結果であった。2002年調査では、望ましいという意見33%が、望ましくないという意見18%を2倍弱で上回っている。これに対し2008年調査では望ましいという意見33%が、望ましくないという意見19%で1.7倍である。

東証1部 内部取引の消去について固定資産を対象

	①	②	③	④	⑤
	全く望ましくない	やや望ましくない	どちらともいえない	望ましい	大変望ましい
2008年調査	6 5.8%	14 13.6%	48 46.6%	30 29.1%	5 4.9%
2002年調査	20 9.5%	17 8.1%	82 39.1%	74 35.2%	17 8.1%

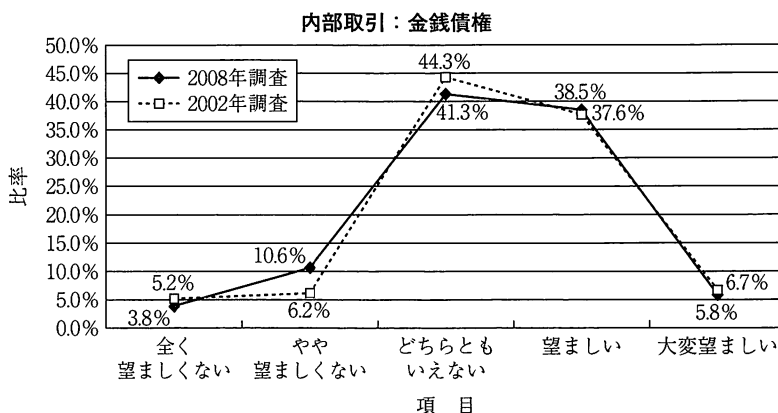


### 2. 内部取引の消去の処理—金銭債権

金銭債権を内部取引の消去対象にしている事について意見を聞いたところ、2002年調査と2008年調査では望ましいという意見44%が、望ましくないという意見11%を4倍以上上回って同様の結果である。

## 東証1部 内部取引の消去について金銭債権

	①		②		③		④		⑤			
	全く望ましくない		やや望ましくない		どちらともいえない		望ましい		大変望ましい			
2008年調査	4	3.8%	11	10.6%	43	41.3%	40	38.5%	6	5.8%	104	100%
2002年調査	11	5.2%	13	6.2%	93	44.3%	79	37.6%	14	6.7%	210	100%



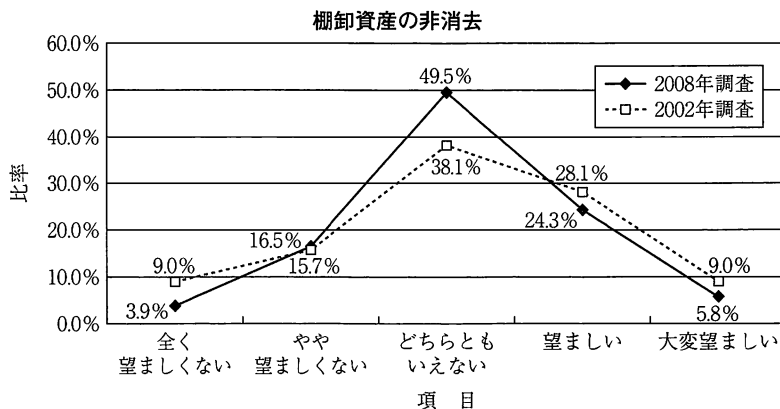
## 3. 内部取引の消去—棚卸資産

棚卸資産を内部取引の消去対象にしていない事について、2002年調査では望ましいという意見37%が望ましくないという意見25%を上回っている。

2008年調査では望ましいという意見30%が望ましくないという意見20%を上回っている。連結納税制度では棚卸資産の内部利益を消去の対象としないのは、棚卸資産の回転が3ヶ月前後で回転しており税の徴収上弊害がないからといえる。

## 東証1部 棚卸資産の内部取引不消去

	①		②		③		④		⑤			
	全く望ましくない		やや望ましくない		どちらともいえない		望ましい		大変望ましい			
2008年調査	4	3.9%	17	16.5%	51	49.5%	25	24.3%	6	5.8%	103	100%
2002年調査	19	9%	33	15.7%	80	38.1%	59	28.1%	19	9%	210	100%



（おわりに）

合併，株式移転，企業分割が年々盛んになるにつれて，連結納税制度の導入が見直されつつある。金融危機も絡んで連結納税の見直し議論が一部にでており，租税の中立性の確保の観点からアンケート結果と深く係わった姿になっていくと思われる。

本稿は，平成14年文部科学省科学研究費補助金基盤研究（C）（2）と平成20年の関西大学政治経済研究所補助金「企業価値の多角的研究」の研究成果の一部である。