

実務研究

日本税務会計学会
平成23年12月 月次研究会



杉山一紀〔品川〕

連結納税制度の選択 ～グループ法人税制との比較と導入時のポイント～

1. はじめに

平成22年度の税制改正において、連結納税導入に伴う子法人の欠損金の持ち込み制限が緩和されるとともに、資本金の額が5億円以上である法人の100%子法人への中小特例の不適用を契機として、一躍連結納税導入の機運が高まってきている。

既に強制適用を受けているグループ法人単体課税制度（以下「グループ法人税制」という）と連結納税制度との有利・不利を継続的に判定していく必要に迫られている。

本稿においては、連結納税制度とグループ法人税制との比較を通じつつ、その導入時のポイントにつき検討する。

2. 連結納税制度は企業経営上の重要な選択

連結納税とは連結納税グループ内での「損益の通算」であり、その効果により連結納税グループ全体の「納税の最小化」と併せて「繰延税金資産の最大化」をも図り得る制度である。

一方のグループ法人税制ではこれらの効果を得られないような仕組みは存在しない。

平成22年度税制改正前の連結納税制度では連結納税開始前又は加入前の子法人の欠損金切捨てが前提となっていたため、親法人が赤字で子法人が黒字であるな

しては、例えば連結親法人の資本金が1億円以下であるなど連結納税グループとして交際費等の定額控除限度額や軽減税率などの中小特例が適用されるケースがあっても、連結納税グループ全体で一社分が利用できないにすぎず、中小特例の効果は薄れる傾向にあること。

また、連結納税を採用していない資本金の額が5億円未満の親法人のケースを例にとると、子法人の資本金などの状況によって中小特例が適用されることから、その子法人の数だけ中小特例の効果を受けることができるので、前述の連結親法人の資本金が1億円以下であっても連結納税グループ全体で一社分しか中小特例を利用できない連結納税を採用する方が、むしろ不利と判定されるケースも出てくることなどが挙げられる。

どここの制度を有効活用し得る企業グループのタイプが比較的限定されてしまう傾向が強かった。

前述の改正によって子法人の欠損金の持ち込み制限が緩和されたことにより連結納税導入時のデメリットが改善され、広く一般に普及し得るような仕組みに近づいてきたと考えられる。

あらためて現在の企業形態の受け皿と税制の取扱いとの関係を整理すると、以下のように分類される。

- ① 親法人の支店（単体納税制度）

- ② 100%未満子法人（単体納税制度）
- ③ 100%子法人（グループ法人税制）
- ④ 100%子法人（連結納税制度）

ただし、連結納税制度は内国法人を頂点とする内国法人のみで構成される企業グループの範囲内をその適用対象法人とするため、グループ法人税制に比べその適用対象法人の範囲は狭くなっている点に留意する必要がある。

ところで、平成22年度税制改正で連結納税制度の承認申請期限が最初連結納税年度開始日の「6月前の日」から「3月前の日」までに短縮されたため、承認申請までの準備期間に余裕が生まれた（法4の3）。

とはいえ、継続が前提の制度設計となっていることから、入念な事前検討と慎重な選択が求められよう。

事前検討の際の留意点と

3. 連結納税制度の計算構造

(1) 全体計算項目

連結納税を導入する際には、従来からの個別の申告内容を基礎としつつもグループ全体で統一的に計算を行う項目もあるため、事前の検討はもちろんのことグループ内を網羅する情報収集体制の構築が欠かせない。

- ① 申告調整
- ② 受取配当等の益金不算

入、寄附金の損金不算入、交際費等の損金不算入等

所得税額控除、外国税額控除、試験研究費の特別控除等

これらの全体計算項目の特徴は、各社から提供されたデータを基礎とした全体計算をグループ全体で実行するとともに、その結果を各社へ個別に帰属させるという計算を順次実行する構造となっていることにある。

このため、連結納税グループを構成する各連結親法人の「法人税、住民税及び事業税」の計算は、もはや各連結法人単独では完結しないことになる。

(2) 連結納税開始又は加入に伴う時価評価

時価評価の対象となる法人は、連結納税適用前の単体最終事業年度において、時価評価資産の評価損益を益金算入または損金算入することとなるが、この時価評価の対象とならない法人は以下のとおりである（法61の11①、61の12①、令122の12①）。

- ① 親法人を設立した株式移転に係る完全子法人
- ② 最初連結事業年度開始日の5年前の日から継続して完全支配関係がある子法人
- ③ 親法人又は100%子法人によって設立された

100%子法人

株式交換に係る完全子法人で一定の要件を満たすもの

適格合併等に係る被合併法人が適格合併等の日の5年前の日から継続して保有していた100%子法人

平成22年度税制改正で⑦の規定が設けられたとはいえ、子法人の売買が頻繁な企業グループでは、依然として時価評価と欠損金の切捨てという2つの問題に直面しやすい傾向にあるため、連結納税導入の検討にあたっては十分に留意されたい。

(3) 欠損金

平成22年度税制改正により、連結納税開始前又は加入前に生じた子法人の欠損金のうち、時価評価対象外の連結子法人（以下「特定連結子法人」という）の欠損金（以下「特定連結欠損金」という）は持ち込みが可能となった（法81の9②、③）。

この特定連結欠損金は、連結親法人同等法人のものを除き、その特定連結子法人の個別所得金額を限度として控除できるようになったため、単体納税に比べ不利な点が改善されたと評価できる。

なお、連結納税制度は法人税だけの制度であるため、住民税と事業税について欠損金の切捨ての問題は生じない。

もっとも、事業税の欠損金についてはその固有の制度に基づき算定されるため、法人税の欠損金とは必ずしも一致しない。

以上のことから、法人税、住民税、事業税の欠損金は別々に管理していく必要がある。

(4) 連結納税制度を適用する場合の税効果会計の特徴

連結納税の承認申請に伴い将来課税所得の見積額も変動する結果、最初連結事業年度より1期早く税効果会計における連結納税への対応は始まることになる。主な特徴は以下のとおりである（実務対応報告第7号）。

- ① 繰延税金資産の回収可能性については、法人税は単体だけでなく連結納税グループ全体の将来課税所得の見積額をも考慮し、住民税と事業税は単体の将来課税所得の見積額で判断する必要がある。
- ② 繰越欠損金に係る税効果については、法人税、住民税、事業税の税目ごとに計算する必要がある。
- ③ 特定連結欠損金はその持ち込んだ子法人でしか控除できないため、その子法人の個別所得見積額を考慮することになる。

一方で、連結納税グループ全体の所得が発生しない限り特定連結欠損金は控除できないため、連結所得見積額をも考慮する必要がある。

このように、その企業グループにとって最適な選択は何かを常に助言し続けることが税理士の果たすべき役割と考えられる。

企業形態の受け皿と税制の取扱いが多様化するなか、この制度を有効活用していくためには、有利不利判定シミュレーションの着

実な実施が不可欠といえる。

4. おわりに

子法人の欠損金の持ち込み制限が緩和され連結納税導入に伴うデメリットが改善されたことで、損益の通算効果を発揮できる連結納税制度は企業経営上の重要な選択肢の一つと位置づけられるようになった。

企業形態の受け皿と税制の取扱いが多様化するなか、この制度を有効活用していくためには、有利不利判定シミュレーションの着