

連結納税制度の問題点について

租税調査会から答申のありました租税調査会研究報告第4号(中間報告)「連結納税制度の問題点について」が、去る9月3日開催の常務理事会において承認されましたのでお知らせいたします。この答申は平成12年9月5日付け諮問「連結納税制度を我が国に導入するに当たっての実務面からの調査研究を行い、制度導入に伴う税法の改正等について公認会計士の立場から提言されたい。」に対するものです。

当調査会では、平成10年7月に研究報告第1号として、「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」を答申しております。そ

の後研究を重ね、今回は政府税制調査会の動向を考慮し、ポイントを絞り骨子に関わる部分につき問題点を取りまとめることといたしました。諸外国の実例を検討し、課税の公平性を保ち、かつ租税回避行為の防止を行えるよう、我が国に合った税制となるように配慮いたしました。

なお、本研究報告はあくまで現時点での研究報告であり、連結納税制度を含め、今後の企業組織再編制度の展開によって見直しが行われるべきものであることから、中間報告としております。今後の税制改正において、本研究報告が参考に資することとなれば幸いです。

(常務理事 小見山 満)

連結納税制度の問題点について

平成 13 年 9 月 3 日
日本公認会計士協会

はじめに

平成 14 年度からの導入が予定されている連結納税制度について、当協会では既に平成 10 年 7 月に研究報告第 1 号「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」を公表している。しかしながら、その重要性にかんがみ、政府税制調査会における審議の経過を考慮しながら、継続して検討を重ねてきた。この間、企業組織再編税制に関する研究報告第 2 号「企業組織再編税制の課題と方向」を平成 13 年 1 月に公表した。

その後の平成 14 年度税制改正へ向けた政府税制調査会の審議は急ピッチであり、近々連結納税制度の骨子が公表される見込みであることから、当協会においても制度の根幹に関わるいくつかの問題点について現段階での指摘を急ぐこととした。

連結納税制度の必要性

会社分割制度が導入され、我が国でも本格的なグループ経営の時代が到来しつつある。それは、これまでの我が国における「親会社優先のグループ経営」とは異なる理念によるものである。かつては、グループ企業は親会社の周辺業務や関連業務を低廉な人件費で行うものであったり、余剰人員の受け皿等としての位置付けが中心であった。そうした経営を続けてきたことや、グループ企業を安易に増加させてきたことによって、子会社、孫会社等の直立的資本関係のみならず、共同出資や持合関係、他企業との合併等の並列的資本関係が入り組んで、様々な問題を抱えるに至った。例えば、同一事業を複数企業で行う等の事業や機能の重複、責任体制の不明確化、更に複雑な資本関係の上に少数株主が各社に存在することによる経営の制約等である。

現在のグループ経営は、資本価値の最大化を目標として、経営の効率化と責任の明確化を目指している。それぞれが得意とする事業に特化した企業が複数集まってグループを形成し、あたかも単一の企業であるかのような経営を行うものである。

その下では、それぞれの個別企業の業績はプラスの場合もあれば、マイナスの場合もある。しかし、これまでの税制では、このような分社化した経営を行うと税負担が重くなる。つまり、連結グループ内の、ある個別企業の利益がプラスの場合は課税されるが、マイナスの場合に無条件にグループとしての税金が減額されるわけではないからである。グループ企業間の取引においても、利益を生じた企業に対する課税がある一方で、他方の企業の税額が減額されるとは限らない。この結果、単一企業で複数の事業を行う企業（事業部制を行う企業）と複数企業でグループ経営を行う企業グループとで、税制上の有利不利が生じる場合があった。それを解消することが連結納税制度導入の趣旨である。

連結納税制度の基本的考え方

連結納税制度の基本的考え方には、「損益通算型」と「個別損益振替型」の二通りがある。この基本的考え方が決まれば、連結納税の制度化の段階で生じる様々な問題点は、それに沿っておのずと解決されていくものと考えられる。それが「損益通算型」であれば、すべての「内部取引」が消去されるのが原則であるから、基本的に棚卸資産や固定資産に係る「内部利益」に限らず、「内部取引」そのものを消去する方向で検討することになるはずである。他方、「個別損益振替型」ならば、個々の企業における課税所得の計算はできる限り尊重されるものとなるはずである。諸外国の制度等を見ると、実際は、両者の中間に立つ混合型として運用されているケースが多いが、それは、採用した基本的考え方を尊重しつつも、課税上の問題がある事項について修正を加えることによって混合型になるのであり、あくまで採用する基本的考え方によって大枠は決まるのである。

政府税制調査会等の議論によれば、我が国で採用する連結納税制度の基本的考え方として、「損益通算型」をとることに大筋の合意は得られているようである。ここで、我が国の連結納税制度が「個別損益振替型」ではなく「損益通算型」をとるとすれば、「内部取引」の消去が基本的前提となることを踏まえておく必要がある。すなわち、実際の処理は各社の税務申告書をベースに調整計算を行うものであるとしても、棚卸資産や固定資産に係る内部利益が消去されること及びグループ企業間の内部取引は相殺・消去されていることが原則となる。

連結の範囲

連結納税制度の導入は、主として、子会社を設立して事業を展開する場合と事業部で展開する場合とで課税上の不均衡が生じるのを解消する事を目的とするものである。事業部を100%の完全支配関係にあると考えれば、これと等しい連結範囲も100%の完全支配関係にある子会社でなければならないことになる。したがって、課税上の不均衡を解消するためという観点からは、連結範囲は100%の完全支配関係にある子会社とすることが望ましいことになる。

また、連結の範囲に100%未満の子会社を含めると少数株主の利益をどう保護するかという問題が生じる。少数株主の利益保護は本来税制が責任を負うべき問題ではないが、配当等における会社の手続や計算を複雑にしかねないため、少数株主の問題の生じない100%子会社に連結の範囲を限定するという考え方もあり得る。

一方、連結範囲を100%に限定すると、社員持株会や不明株主が障害となって連結納税が適用できないケースが出てくる。またストック・オプションの利用にも制約が生じるほか、転換社債、ワラント債などの発行も同様の問題が生じることに留意しなければならない。

さらに連結財務諸表では、更正会社等は連結範囲から除外されているが、除外の理由はこれらを含めると利害関係者の判断を著しく誤らせる恐れがあるからである。連結納税制度における子会社の範囲については、経営の一体性及び課税の公平性の観点からの検討を要する。

未実現損益の問題

1．未実現損益の消去対象をグループ間取引のすべてとするか、土地の譲渡など一部の取引のみに限定するか

未実現損益は、連結納税グループ会社間の、棚卸資産の販売、土地の譲渡、償却資産の譲渡及び有価証券の譲渡などから発生する。これらの取引のうち、すべての未実現損益を消去するか、若しくは土地の譲渡など一部の取引に限り消去し、それ以外の取引については消去を認めないかが問題となる。

本来、未実現損益はすべて消去すべきであるが、棚卸資産の未実現損益については複雑な取引形態による場合には把握が容易でないため、連結決算の数値をそのまま利用するにしても、納税者の負担が大きくなるという問題がある。

例えば、償却資産の譲渡においては、未実現損益が長期間にわたって実現していくため数値の把握が容易でない。さらに、減価償却費が棚卸資産の原価を構成し、その棚卸資産が連結納税グループ会社間で取引される場合は、なお一層把握が困難となる。

2．棚卸資産の未実現損益の消去を納税者の選択に任せるか

棚卸資産に係る未実現損益は短期間のうちに実現する。また、償却資産に係る未実現損益もいずれ実現する。したがって、必ずしも発生年度で消去しなくても弊害は少ない。そこで、未実現損益の消去（特定の取引に限ることも考えられる）については納税者の選択に任せることを認めることも考えられる。

3．簡便計算を認めるかどうか

前述したように、未実現損益は時間の経過に伴って実現する性格があるので、厳格な計算をしなくても課税上弊害が少ないと考えられる。そこで、原価差額の簡便調整方法（法基通5-3-5）のような簡便法の採用を認めることも考えられる。

4．損失も同様に取扱うかどうか

グループ間の取引においては利益が計上されるとは限らず、損失が計上される場合もある。未実現損失も未実現利益と同様に取扱うべきか検討が必要となろう。連結財務諸表原則では、未実現損失は売手側の簿価のうち回収不能と認められる部分は消去しないとされており、連結納税制度においてもこれと平仄を合わせる必要があるのではないかと考えられる。また、いったん連結納税グループ会社以外の会社に売却し、損失を計上した後、グループ会社が購入するような迂回取引が行われた場合の対策が必要かどうかなどの問題がある。

子会社株式の簿価修正の問題

子会社からの配当等は、収益に計上することとされている。しかし、連結子会社から受け取る配当等の実質は投下資本の回収であり、当該親会社にとっては通常の配当とは異なる性格を有するものである。つまり、これらの分配額は、親会社の個別財務諸表上も実質

的には収益ではないため、投資額につき減額の修正を行うべきものである。

他方、当該配当等により純資産の減少した子会社株式を売却した場合に生じる売却損失は損金に算入することができるため、連結子会社の配当等の多寡が連結納税額に影響を及ぼすことになる。

買収後に生じた子会社の損益についても同様に、子会社株式の売却損益を通じて連結納税額に影響を与える。連結納税制度において、子会社の損益と親会社における子会社株式の譲渡損益が重ねて計上できることを考慮すると、子会社に利益又は損失が発生した場合は、親会社の当該子会社に対する投資価値の修正を行うべきである。

具体的には、親会社の子会社株式の投資額につき、各期の子会社の所得の留保額のうち親会社持分割合に対応する金額を加算し、一方、子会社の欠損金額については同様に計算した額を減算することにより、その後の子会社株式の譲渡損益の調整（子会社が利益の場合には子会社株式譲渡利益の減少、損失の場合には増加）を行うことが必要と考えられる。

「寄付金」課税の問題

我が国の連結納税制度を「損益通算型」として位置づけるのであれば、税務上の弊害がない限り内部取引を完全に消去するのが基本である。

特に、「寄付金」課税の問題は、資金の移動や取引価格の設定等において、グループ経営を大きく損ねる可能性がある。つまり、事業部制の下で自由に行えたグループ企業間の資金の移動や内部取引価格の設定が、常に課税のリスクを意識しながら行うことが必要となるとすれば、グループ経営の活動を制約する可能性がある。その結果、機能の集約化や事業の再編成に常に課税のリスクが付きまとうことになり、最適な資源配分が困難となって、企業経営の効率性や迅速な再編成を損なうことになる。

このように、寄付金課税がこれまでと同様に行われるならば、単一企業で複数の事業を行う企業と経営の一体性が認められる複数企業でグループ経営を行う企業とで、税制上の有利不利がないようにするという連結納税制度導入の基本理念と異なる結果を招くことになるので、「寄付金」課税には留意が必要である。

税収減と付加税の問題

連結納税制度を導入すると、赤字法人割合が極めて高い我が国の現状から見て、導入当初はかなりの税収減になることが予想され、これを補うため、あるいは連結納税を適用しない企業との課税上の差異を調整するために、連結付加税を導入すべしとの議論がある。

これを企業の側から見ると、減税になる金額は特別償却等と同様、控除額の先取りにすぎないといえる。すなわち、純欠損金額の通算は、いずれ将来の所得から控除されるべき繰越欠損金額を先取りしたものである（５年以内に控除できない場合もあり得るが、その場合でも子会社支援損のような形でいずれは親会社の損金になる。）内部利益の消去も、その資産の償却期間か売却までのいずれか早い時期に、その消去額は取り戻されることになる。したがって、理論的に言えば、企業にとっての減税額はその減税額が取り戻されるときまでの利息相当分にすぎない。

以　上