

日本における企業集団税制改革の動向

——企業組織再編税制と連結納税制度——

中 田 信 正*

目 次

まえがき

1. 組織再編税制と連結納税
2. 株式交換・株式移転に係る課税の特例
 - (1) 株式交換・株式移転に関する商法規定
 - (2) 株式交換・株式移転に関する税法規定
 - (3) 株式交換・株式交換の事例
3. 会社分割等の組織再編税制
 - (1) 会社分割に関する商法規程
 - (2) 会社分割等に関する税法規定
 - ①法人における課税の取扱い
 - (一) 適格組織再編成の要件
 - (二) 移転資産等の譲渡損益の計上の繰延べ
 - (三) 資本の部の取扱い
 - (四) 適格分割型分割・適格合併の税務処理の流れ
 - (五) 適格合併等における青色繰越欠損金の引継ぎ
 - ②株主における課税の取扱い
 - ③租税回避の防止
 - ④適格分割の税務処理例
 - (一) 適格分社型分割
 - (二) 適格分割型分割
 - ⑤ 適格合併の税務処理
 - (3) 組織再編成の事例

4. 連結納税制度

- (1) 連結納税制度導入の緊急性
- (2) 会社分割における交付金型連結納税
- (3) モデルとしてのアメリカ連結納税申告書制度
 - ① 連結納税の範囲
 - ② 連結納税の選択性
 - ③ 代理人としての親会社
 - ④ 連結課税所得・連結税額の計算プロセス
 - ⑤ 連結税額の個別法人への配布
 - ⑥ 連結納税の計算構造
- (4) 連結納税制度に関する主要な検討項目
 - ①適用範囲
 - ②適用方法
 - ③納税主体
 - ④連結事業年度
 - ⑤連結所得金額および連結税額の計算
 - ⑥申告納付期限
 - ⑦連結納税制度の適用開始・連結グループへの加入・連結グループからの離脱
 - ⑧租税回避行為の防止
 - ⑨連結納税制度の適用時期
 - ⑩連結納税制度の創設に伴う税収減への財源措置
 - ⑪地方税
 - ⑫日本型連結納税制度に関する若干の問題点

むすび

ま え が き

1990年代の日本は、失われた10年といわれるように、従来の日本型経済・経営システムからの転換が遅れ、その構造改革が今なお緊急課題となっている。

経済構造改革を進めるためには、急速な産業構造の変化に対応した戦略的な企業組織再編成が必要であり、法制や財務会計制度とともに、税制の整備が不可欠となる。すなわち、企業が組織構造改革を進め、そのグループ経営を活性化させるためには、組織再編税制と連結納税制度の体系的な

* 本学経営学部

整備が緊急課題となるのである。

本稿では、日本における企業集団税制に関する最近の動向について検討を行いたい。

1. 組織再編税制と連結納税

日本に本格的な企業集団税制の幕開けが近づいている。1997年の独占禁止法の改正による持株会社の解禁に始まり、1999年に商法改正により株式交換・株式移転制度が創設され、さらに2000年5月には、商法改正に基づく会社分割法制が成立した。これらの法制を用いて、持株会社への移行、合併・買収(M&A)および会社分割の実施、グループ内の企業組織再編成およびグループ外企業集団との統合等を行うためには、税制の整備が不可欠である。

1999年度税制改正において、株式交換・移転制度につき、課税関係が生じないよう規定の整備がなされた。次いで、2001年度税制改正では会社分割等につき組織再編税制が制定され、課税問題が生じることなしに会社分割の実施が可能になった。さらに、2001年度には連結納税制度の2002年度導入を目標に検討が進められている。

株式交換・移転および会社分割の税制が、企業組織再編成のための税制であるのに対し、連結納税は企業組織再編成の結果生じる親子会社グループに対する税制である。両者をあわせて企業集団税制と見る立場において、企業組織再編税制と連結納税制度は、相互に整合性をもって体系化される必要がある。

企業組織再編税制のモデルとして、アメリカにおける不課税組織再編成(tax free reorganization)がある。そこでは、株式をもって行う企業結合・会社分割が、確実な事業目的を持つとともに持分の継続性がある等の場合には、損益が認識されず、受け入れ株式の税務帳簿価額が引き継がれる。税務帳簿価額を引き継いだ受け入れ株式につき、売却時に譲渡益課税がなされるまで課税が延期されることになる。

日本における株式交換・移転の税制も、交換受け入れ株式の税務帳簿価額引継ぎ方式により、課税問題が生じないこととされている。会社分割税制においても、会社分割時に課税問題が生じないよう、税務帳簿価額引継ぎによる課税繰り延べ方式が定められている。このことは、企業組織再編成が課税問題を考慮することなしに、経済合理性にもとづいて実施できるように税制の中立性が強調されているといえよう。

企業組織再編成の結果、持株会社形態をはじめとして、親会社とその子会社が企業集団を形成する。この場合において、赤字部門を分社化すれば、分社後の親子会社の個別納税額合計が分社前の納税額を上回ることが想定されるため、租税負担の面から分社化を困難にする可能性がある。そこで、この問題を解決するためには、親子会社間で損益通算を行う連結納税制度の導入が不可欠となる。連結納税における重要課題は、個別法人の欠損金を連結課税所得計算で相殺すること、グループ会社間未実現利益を将来に繰り延べることである。連結納税制度は、企業組織再編成後における租税負担増のリスクを解消することによって、企業組織再編成を促進する効果を持つのである。

21世紀を迎え、日本においても組織再編税制と連結納税を車の両輪とした、企業集団税制の理論的、実践的研究が本格化する時代に入ったといえよう。

2. 株式交換・株式移転に係る課税の特例

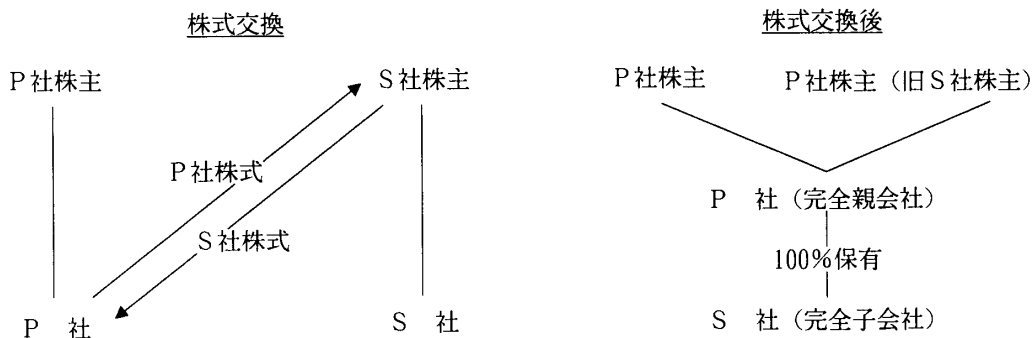
企業組織再編成を促進するため、商法は1999年に株式交換・株式移転制度を導入し、税法も1999年度税制改正において、これに関する課税の特例(株式の税務帳簿価額引継ぎによる課税の繰り延べ)を定めた。この改正は、日本における本格的な企業組織再編成に向けた動きの始まりとして、重要な意義をもっている。

(1) 株式交換・株式移転に関する商法規定

①株式交換

株式交換は、既存の株式会社の間で契約により、完全親子会社関係を創設する商法上の手続をいう（商法352条）。株式交換により、完全親会社（100%親会社）となる会社は、その発行する新株と交換に、完全子会社（100%子会社）となる会社の株主が有するその会社の株式のすべてを取得し、完全子会社となる会社の株主は完全親会社の株主となる。

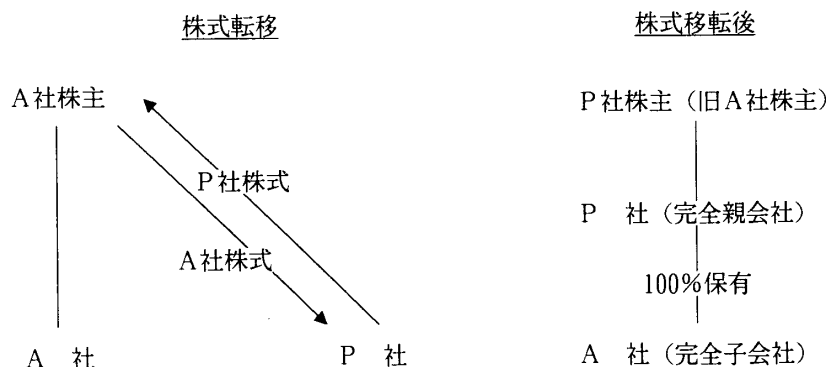
（例1） P社は、S社を完全子会社にするため、S社株主所有のS社株式をP社株式と交換に取得した。



②株式移転

株式移転とは、既存の株式会社と株主の間に、新たに完全親会社となる持株会社を設立する商法上の手続をいう（商法364条）。株式移転により、完全子会社となる会社の株主が有するその会社のすべての株式は、完全親会社の発行する株式と引き換えに、完全親会社に移転し、完全子会社となる会社の株主は完全親会社の株主となる。株式移転は企業グループの持株会社化のために利用される。

（例2） A社は、持株会社P社を設立し、A社株主所有のA社株式をP社に株式移転するとともに、P社設立により発行されるP社株式をA社株主に割り当てた。この結果、新しく設立されたP社が完全親会社、A社はその完全子会社となり、旧A社株主はP社株主となる。



(2) 株式交換・株式移転に関する税法規定

株式交換・株式移転にあたって、株式の譲渡損益に課税がなされると、そのことが企業の組織再編成を阻害することになりかねない。そこで、これを防ぎ、税制の中立性を保つために、税務帳簿価額の引継ぎによる課税繰り延べ措置が租税特別措置法に定められた。

税法では、株式交換・株式移転の規定にもとづいて完全親会社となる法人を特定親会社、完全子会社となる法人を特定子会社という。株式交換等（株式交換・株式移転）が行われた場合、株主の取得した特定親会社株式の受入価額につき、一定の要件のもとで、交換した特定子会社株式の税務帳簿価額が引き継がれることにより、特定子会社株式の譲渡損益が繰り延べられることになる（租税特別措置法37条の14、同67条の9）。

（例3） 株式交換における課税の特例

甲株式会社（特定親会社）は、乙株式会社（特定子会社）の発行済株式の総数である1,000株を株式交換により乙社株主から取得し、乙社を完全子会社とした。この場合の甲社ならびに乙社株主の仕訳を示すと以下のようである。なお、関連する資料は次のとおりである。

乙社株主の所有する乙社株式：1株あたりの帳簿価額は8万円、時価10万円。

甲社が交付した甲社株式：1株あたりの時価は10万円、うち資本組入れ額は5万円、新株発行数は1,000株。

◇甲社の仕訳

(借) 乙社株式 8,000万円	(貸) 資本金 5,000万円
	資本積立金 3,000万円

◇乙社株主の仕訳

(借) 甲社株式 8,000万円	(貸) 乙社株式 8,000万円
------------------	------------------

◆課税の特例がない場合には、乙社株式を時価10,000万円で譲渡したものとして処理される。

(借) 甲社株式 10,000万円	(貸) 乙社株式 8,000万円
	譲渡益 2,000万円

（例4） 株式移転における課税の特例——新株のみ交付——

A株式会社（特定子会社）は、株式移転により、持株会社P株式会社（特定親会社）を設立し、A社株主から受け入れたA社株式の発行済株式の総数である1,000株をP社に移転するとともに、A社株主にP社が発行したP社株式を割り当てた。A社株主は株式移転の結果、P社の株主となり、A社はP社の完全子会社となった。この場合のP社ならびにA社株主の仕訳を示すと以下のようである。なお、関連する資料は次のとおりである。

A社株主の所有するA社株式：1株あたりの帳簿価額は7万円、時価10万円。

P社が交付したP社株式：1株あたりの時価は10万円、うち資本組入れ額は5万円、新株発行数は1,000株。

◇P社の仕訳

(借) A社株式 7,000万円	(貸) 資本金 5,000万円
	資本積立金 2,000万円

◇A社株主の仕訳

(借) P社株式 7,000万円	(貸) A社株式 7,000万円
------------------	------------------

◆課税の特例がない場合には、A社株式を時価10,000万円で譲渡したものとして処理される。

(借) P社株式 10,000万円	(貸) A社株式 7,000万円
	譲渡益 3,000万円

（3） 株式交換・株式移転の事例

商法改正と税法改正を受けて、株式交換を実施した例に、ソニー株式会社がある。同社は、2000年1月に、いずれも上場子会社であった株式会社ソニー・ミュージックエンターテイメント、ソニーケミカル株式会社およびソニー・プレジジョン・テクノロジー株式会社を株式交換により完全子

会社としている。その目的としては、ソニーグループとして顧客の多様なニーズに対応する製品・サービスの迅速な開発・提供体制の整備と、収益力強化を通じた株式価値向上を強調している。

株式移転は、持株会社設立に用いられている。2000年9月に、株式会社第一勧業銀行・株式会社富士銀行・株式会社日本興業銀行は、それぞれの株式を株式移転して、持株会社である「株式会社みずほホールディングス」を設立した。日本における大規模な金融再編成の典型例として注目される。

3. 会社分割等の組織再編税制

(1) 会社分割に関する商法規程

2000年5月に商法改正により会社分割制度が導入された（2001年4月1日施行）。

会社分割とは、会社（分割法人）がその営業の全部または一部を、他の会社（分割承継法人）に承継させる行為をいう。会社分割には、分割法人の営業を承継する分割承継法人の相違によって、次の二つの類型がある。

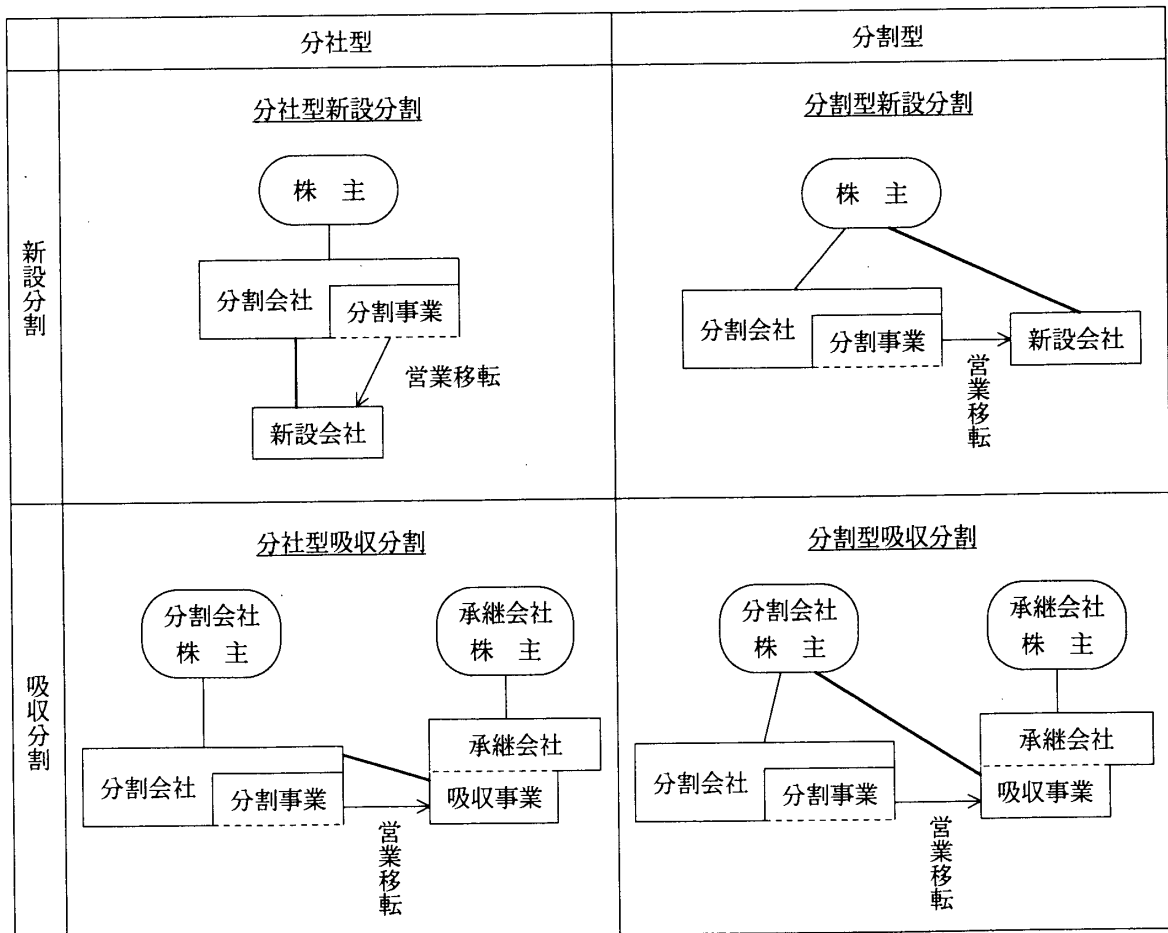
(一) 新設分割

分割により新たに設立する会社（新設会社）に、分割会社の営業の全部または一部を承継させるものである（商法373条）。

(二) 吸収分割

分割により、既存の他の会社（承継会社）に、分割会社の営業の全部または一部を承継させるも

図表1 会社分割の基本類型



のである(商法374条の16)。

さらに、分割により分割承継法人(新設会社または承継会社)が発行する株式の割当先が、分割会社かあるいはその株主なのかによって、分社型分割と分割型分割に分けられる(商法374条第2項2号, 374条の17第2項2号)。

(イ) 分社型分割(物的分割)

分社型分割は、新設・承継会社の発行株式を分割会社に割り当てるものであり、物的分割といわれることもある。この場合には、分割会社の資本の部に変化はなく、分割会社は承継法人株式を保持することになる。

(ロ) 分割型分割(人的分割)

分割型分割は、新設・承継会社の発行株式を、分割会社の株主に割り当てるものであり、人的分割といわれることもある。この場合には、分割会社は承継会社の株式を所有しないため、資本の部が減少することになる(商法374条第2項6号, 374条の17第2項6号)。

以上を図示すれば、図表1のとおりである。

(2) 会社分割等に関する税法規定

商法改正による会社分割制度の制定に伴い、2001年度税制改正において、分割・合併等の企業組織再編税制が整備された。そこでは、日本企業の国際競争力を確保する観点から、柔軟な組織再編成を可能にする税制の整備を進めるためには、企業の経営形態に対する税制の中立性を高めることが重要であるとして、適格組織再編成(適格分割, 適格合併, 適格現物出資または適格事後設立)については、税務帳簿価額引継ぎ等による譲渡損益課税繰延べの規定が導入された。

すなわち、会社分割・合併等における資産等の移転は、原則として時価による譲渡とされて課税されるが、一定の要件に適合した適格分割・適格合併等における資産等の移転は、税務帳簿価額が引き継がれたものとするなどの取り扱いをすることとし、移転資産の譲渡損益に課税がなされないというものである。こうした措置により、企業は税制の影響なしに会社分割・合併等の組織再編成を行うことが可能となった。

①法人における課税の取扱い

(一) 適格組織再編成の要件

A. 適格分割

会社分割が、適格分割として課税繰延べが適用されるには、分割による事業の移転の対価として、分割承継法人株式のみが交付されることがまず必要である。さらに、下記(イ)(ロ)(ハ)のいずれかに該当しなければならない。なお、分割型分割にあつては、分割法人の株主の持株数に応じて分割承継法人の株式が交付されるものに限られる(法人税法2条12号の11)。

(イ) 分割法人と分割承継法人が100%の持分関係である分割

(ロ) 分割法人と分割承継法人が50%超100%未満の持分関係にある場合の分割で、次の要件のすべてに該当すること。

(i) 分割事業の主要な資産・負債の分割承継法人への引継ぎ

(ii) 分割事業の従業員の概ね80%以上が分割承継法人で引き続き業務従事する見込み

(iii) 分割事業が分割承継法人に引き続き営まれる見込み

(ハ) 共同事業のための分割で次の要件のすべてに該当すること

(i) 分割法人の分割事業と分割承継法人の事業とが相互関連性を持つこと

(ii) 交付された分割承継法人株式が継続して保有される見込み

(iii) 分割事業と分割承継事業の規模割合が5倍超でないこと、または分割法人役員等が分割承

継法人の特定役員となる見込
(iv)上記ロ(i)から(iii)までの要件

B. 適格合併等

適格合併・適格現物出資の要件は、適格分割の要件に準じて定められている。また、適格事後設立の要件については、子会社設立後6ヶ月以内、100%子会社株式の保持等の要件が定められている(法人税法2条12号の8, 同12号の14, 同12号の15)。

(二) 移転資産等の譲渡損益の計上の繰延べ

イ 適格分割型分割・適格合併による資産等の移転

税務帳簿価額により資産等を引き継ぎ、譲渡損益の発生はない(法人税法62条の2)。

ロ 適格分社型分割・適格現物出資による資産等の移転

税務帳簿価額による資産の譲渡とし、譲渡損益の計上を繰り延べる(法人税法62条の3, 同62条の4)。

ハ 適格事後設立による資産等の移転

時価による資産等の譲渡とし、譲渡益ないし譲渡損を計上するが、その譲渡益(損)に相当する金額で、子会社株式の税務帳簿価額修正損(益)を計上する。子会社の購入資産等の税務帳簿価額も、親会社の税務帳簿価額と同額に修正する(法人税法62条の5)。

(三) 資本の部の取扱い

適格分割型分割・適格合併においては、利益積立金額の引継ぎが行われる(法人税法2条18号ニ、ホ)。適格分社型分割・適格現物出資・適格事後設立においては、利益積立金額は引き継ぐことはできない。

(四) 適格分割型分割・適格合併の税務処理の流れ

適格分割型分割・適格合併の税務処理の基本的な考え方は、分割承継法人株式・合併法人株式の流れに沿っている。適格分割型分割では、分割承継法人株式がまず分割法人に交付され、ついで分割法人株主に渡される。適格合併では、合併法人株式にがまず被合併法人に交付され、ついで被合併法人株主に渡される(法人税法62条の2)。この場合において、株式の交付原資は「資本等」(資本金+資本積立金)とされ、利益積立金額は引き継がれる。

(五) 適格合併等における青色繰越欠損金の引継ぎ

適格合併等(適格合併および合併類似適格分割型分割)において、一定の要件を満たす場合には、被合併法人または分割法人における青色欠損金(前5年以内)の未処理欠損金額は、合併法人または分割承継法人に引き継がれる(法人税法57条第2項)。

②株主における課税の取扱い

分割型分割や合併においては、分割法人や被合併法人の株主は分割承継法人や合併法人の新株等の交付を受けることになる。この場合、旧株の譲渡損益を計上することが原則であるが、株主が株式以外の資産の交付を受けていないときは旧株の帳簿価格が引き継がれ、譲渡損益の計上は繰り延べられる(法人税法62条の2)。

適格分割型分割や適格合併では、その適格要件に照らして、分割法人や合併法人の株式のみの交付を受けることになるから、株主の持分が継続しているとして株式の譲渡損益の計上は繰り延べられるため、課税は行われない。なお、適格分社型分割では、分割会社が承継法人株式を取得するため、株主には影響がない。

③租税回避の防止

租税回避の手段として組織再編成が濫用されるおそれがあるため、繰越欠損金等を利用した租税

回避の防止規定に加え、組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定が設けられた(法人税法132条の2)。

④適格分割の税務処理例

適格分割の税務処理を、適格分社型分割と適格分割型分割に分けて、具体的に示せば、(例5)のとおりである。

(例5) 適格分社型分割・適格分割型分割の税務処理

甲社(分割法人)は、B事業を会社分割し、これを乙社(分割承継法人)は承継した。甲社の貸借対照表は次の通りである。

甲社貸借対照表		(単位:万円)	
A事業資産	7,000	負債	0
B事業資産	3,000	資本金	5,000
		資本積立金	1,000
		利益積立金	4,000
	10,000		10,000

関連する資料は次のとおりである。

(1) 各事業資産の時価は、A事業資産が10,500万円、B事業資産が4,500万円である。

(2) 乙社は、新株を300株発行し、1株あたり5万円を資本金に組入れた。

(一) 適格分社型分割

甲社(分割法人)は、適格分社型分割を行い、B事業資産を税務帳簿価額3,000万円で乙社へ移転し、分割承継法人である新設会社乙社の株式100%を受け入れた。

分割法人(甲社)

(借) 乙株式 3,000 (貸) B資産 3,000

分割承継法人(乙社)

(借) B資産 3,000 (貸) 資本金 1,500
資本積立金 1,500

(二) 適格分割型分割

甲社(分割法人)は適格分割型分割を行い、B資産を税務帳簿価額3,000万円で乙社(分割承継法人)へ移転し、乙社株式100%を受け入れた。

この場合には、甲社の利益積立金額の一定割合が乙社に引き継がれる。なお、甲社の減資する資本金額は1,500万円とする。

分割法人(甲社)

(借) 乙株式 1,800 (貸) B資産 3,000
利益積立金 1,200

(注) 利益積立金: $4,000 \times 3,000 / (7,000 + 3,000) = 1,200$

ついで、甲社は直ちに、甲社株主に甲社株式と交換に乙社株式を交付した。

分割法人(甲社)

(借) 資本金 1,500 (貸) 乙株式 1,800
資本積立金 300

(注) 甲社の資本勘定の減少

資本積立金: $3,000(B資産) - 1,200(利益積立金) - 1,500(資本金) = 300$

乙社(分割承継法人)は、B資産を甲社の税務帳簿価額どおり3,000万円で受け入れ、利益積立金

額1,200万円も引き継いだ。

分割承継法人（乙社）

(借) B資産 3,000	(貸) 資本金 1,500
	資本積立金 300
	利益積立金 1,200

◆甲社の分割が非適格である場合には、資産が時価で譲渡されたものとして、資産譲渡益が課税される。非適格分割型分割の場合における分割法人甲社の仕訳は、次のとおりである。

(借) 乙社株式 4,500	(貸) B資産 3,000
	B資産譲渡益 1,500
	(利益積立金)
(借) 資本金 1,500	(貸) 乙社株式 4,500
資本積立金 300	
利益積立金 2,700	

(注) 資本積立金，利益積立金の金額（法人税法2条17号カ）

資本積立金＝分割資本等金額－減少する資本金

$$= (\text{資本金}5,000 + \text{資本積立金}1,000) \times 3,000 / (7,000 + 3,000) - 1,500 = 300$$

$$\text{利益積立金} = \text{B資産時価}4,500 - \text{分割資本等金額}1,800 = 2,700$$

⑤適格合併の税務処理

適格合併とは被合併法人株主に、合併法人株式以外の資産が交付されないもので、次に該当する合併をいう（法人税法2条12号の8）。

(1) 企業グループ内の合併

イ 完全支配関係がある法人間で行う合併

ロ 支配関係がある（50%超100%未満の持株関係）法人間で行う合併で、一定の要件を満たすもの

(2) 共同事業を営むための合併で、一定の要件を満たすもの

適格合併における税務処理（税務帳簿価額引継ぎ）を具体的に説明すれば、(例6)のとおりである。

(例6) 適格合併の税務処理

適格合併により、甲社（合併法人）は、乙社（被合併法人）を合併した。乙社の貸借対照表は次の通りである。

関連する資料は次のとおりである。

乙社貸借対照表 (単位：万円)

資 産	1,600	負 債	1,000
		資本金	300
		資本積立金	100
		利益積立金	200
	1,600		1,600

(1) 資産の時価は2,000万円である。

(2) 甲社は新株を60株を発行し、1株あたり5万円を資本金に組入れた。

適格合併の場合には、次のとおり甲社（合併法人）に資産の税務帳簿価額が引き継がれる（法人

税法62条の2)。

合併法人 (甲社)

(借) 資産	1,600	(貸) 負債	1,000
		資本金	300
		資本積立金	100
		利益積立金	200

乙社 (被合併法人) では, 甲社に対し, 資産・負債を税務帳簿価額で移転し, 利益積立金を引き継ぐとともに甲社株式を取得する。その仕訳は次のとおりである (単位: 万円)。

被合併法人 (乙社)

(借) 負債	1,000	(貸) 資産	1,600
利益積立金	200		
甲社株式	400		

ついで, 乙社 (被合併法人) は乙社株主へ, 乙社株式と交換に, 甲社株式を交付する。その仕訳は次のとおりである (単位: 万円)。

(借) 資本金	300	(貸) 甲社株式	400
資本積立金	100		

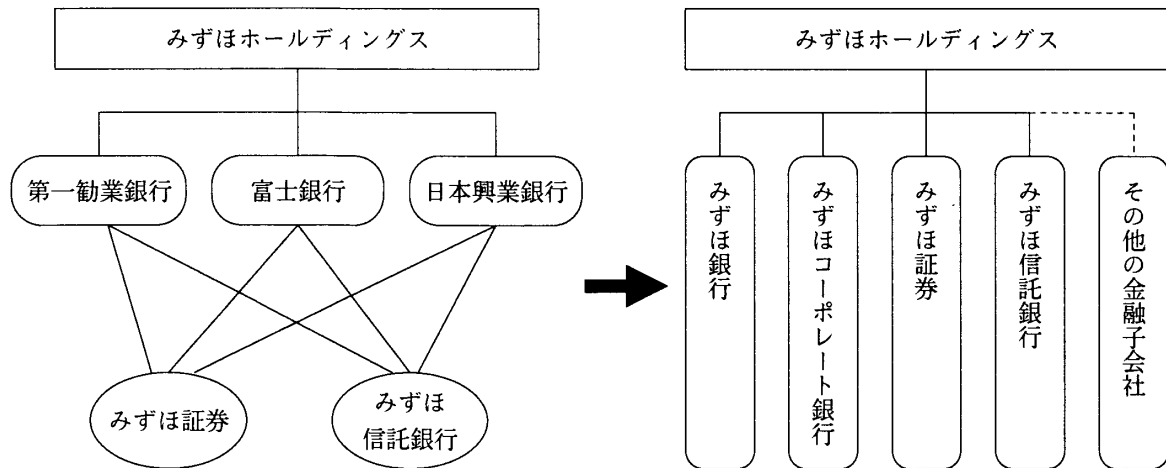
◆甲社による乙社の合併が非適格であるときは, B資産は時価で譲渡されたものとして, 資産譲渡益が課税される。非適格合併の場合における被合併会社乙社の仕訳は次のとおりである (単位: 万円)。

(借) 負債	1,000	(貸) 資産	1,600
甲社株式	1,000	資産譲渡益	400
(借) 資本金	300	(貸) 甲社株式	1,000
資本積立金	100		
利益積立金	600		

(3) 組織再編成の事例

2001年7月に, 持株会社である「株式会社みずほホールディングス」(2000年9月設立) は, 2002年4月に, 現在の完全子会社である第一勧業銀行, 富士銀行, 日本興業銀行を会社分割・合併により, 「みずほ銀行」「みずほコーポレート銀行」に再編すると同時に, 「みずほ証券」「みずほ信託銀行

図表2 みずほホールディングスの組織再編成



『日本経済新聞 (2001年7月31日)』より

行」も、持株会社の直接の子会社とする計画を発表した(図表2参照)。この組織再編成により、国内外を問わない経済、金融、市場の構造変化に柔軟かつスピーディに適應するとともに、事業の範囲と規模の最適化を図るため顧客セグメント別、機能別の法的分社経営へ移行する旨を明らかにした。

4. 連結納税制度

(1) 連結納税制度導入の緊急性

企業組織再編税制は、連結納税制度の制定によって、はじめてその実効性をもつ。株式交換・株式移転、会社分割等による親子会社グループの形成は、企業集団を一つの課税単位とする連結納税制度の確立によって促進される。すなわち、親子会社グループ間の損益通算を行う連結納税により、企業組織再編成の前後における租税負担が変化しないようにすることが、経済合理性にもとづく企業組織形態の再編成を可能にする。換言すれば、税制への過度の配慮なしに、企業組織再編成が行えるよう、税制の中立性を保つことのできる仕組みが必要なのである。

日本では、2001年度の組織再編税制の制定に続いて、2002年度の連結納税制度導入に向けて検討が行われている。多くの企業が連結納税制度を前提に持株会社化や分社化を計画しており、日本経済の活性化のためにも、連結納税制度の導入が法人税制上最大の課題となっている。

(2) 会社分割における交付金型連結納税

赤字事業部門をもつ会社が分社化する場合、分社前には黒字部門の所得と赤字部門の欠損金が相殺されたのに対し、分社後は別会社となるため通算ができず、グループ全体として租税負担が増加する。ここで、分社化したグループに連結納税制度が適用されれば、グループ会社の所得と欠損金が相殺され、この問題は解決する。したがって、連結納税制度は分社化という企業組織再編成を進める上で不可欠なものである。

日本電信電話株式会社(NTT)は、1999年7月1日、持株会社の下で東西の地域通信会社(NTT東日本、NTT西日本)と長距離国際会社(NTTコミュニケーションズ)に分割・再編された。このときに問題となったのが、NTT西日本の赤字体質であり、グループ内での欠損金通算の必要性が強調された。しかし、連結納税制度は制定されていなかったため、特例として、「交付金型」の連結納税の仕組みが導入された。それは、NTTの分割に際し3年間の経過措置として、グループ内の黒字法人から赤字法人に交付される交付金を損金算入することにより、結果的にグループ内で欠損金の通算が行えるという方式である。

日本電信電話株式会社等に関する法律〔附則(平成9年6月20日法律第98号)〕では、分割後に黒字が見込まれるNTT東日本からNTT西日本への「金銭の交付」を3年間に限って認め、租税関係法令の経過措置を定めている。すなわち、東日本電信電話株式会社(NTT東日本、以下「東会社」という。)は、西日本電信電話株式会社(NTT西日本、以下「西会社」という。)の経営の安定化を図る必要があるときは、郵政省令(その後総務省令)で定める金額の範囲内で、西会社に対し、その事業に要する費用に充てるための金銭を、東会社の設立の日以後3年以内に終了する各事業年度に係る利益の処分として交付することができる(11条)。また、東会社が利益処分により西会社に対して交付した交付金の額のうち、西会社の対応年度において生じた欠損金額に達するまでの金額は損金算入されるとともに、西会社が東会社から受け入れた交付金の額は、西会社の対応年度に益金算入される(12条7項、同8項、同9項)。

要するに、交付金型の連結納税の仕組みは、NTTの分割に際し特例として定められたものであるが、会社分割に際し連結納税の役割がきわめて重要であることをよく示している。

(3) モデルとしてのアメリカ連結納税申告書制度

連結納税制度を日本に導入するにあたり、そのモデルとなるのは、アメリカ連結納税申告書制度である。以下では、その概要を説明したい。

①連結納税の範囲

連結納税の範囲には、親会社と持株比率80%以上の子会社（孫会社も含む。）のすべてが含まれ、内国法人のみが対象となる。

②連結納税の選択性

連結納税は選択制となっている。しかし、恣意的な適用を防ぐため、いったん選択された連結納税制度は継続される必要がある。

③代理人としての親会社

親会社は、連結納税申告書作成につき、子会社の代理人（agent）とされる。

④連結課税所得・連結税額の計算プロセス

連結納税対象親子会社の各種課税所得計算書を集めて連結納税計算ワークシートを作成する。そこで、所得・欠損金の合算、連結修正を行って連結課税所得計算書にまとめる。次に、連結課税所得計算書を連邦法人税申告書に転記する。連結課税所得に税率を適用して連結税額を算定する。税額計算においても、ワークシートを作成して個別税額控除等の通算・修正を行う。

⑤連結税額の個別法人への配分

納税義務は最終的には個別法人に帰属するため、連結税額は親子会社間に配分される。連結税額の配分方法には、次のものがある。

- (一) 所得比例法
- (二) 個別申告税額比例法
- (三) 増加税金配分法
- (四) その他の方法

なお、上記の配分方法のほか、欠損金租税節約額（欠損金税効果）を欠損会社に配分する代替法も認められている。

⑥連結納税の計算構造

アメリカ連結納税申告書の構造を、具体的に説明すれば（例7）のとおりである。

（例7）アメリカ連結納税申告書の計算構造*

親会社Pは、子会社Aおよび子会社Bの株式の100%を所有しており、連結納税を適用している。

1. 個別所得・欠損金の合算

差引所得の金額は親会社が\$720,000の所得、子会社Aが\$180,000の所得、子会社Bが\$200,000の欠損金であり、それぞれの会社の所得と欠損金を相殺して、合算所得\$700,000が算定される。

2. 連結修正事項等は以下のとおりである。

(一) 子会社Aの期末在庫高のうち、親会社Pよりの購入商品に含まれている未実現利益\$300,000を繰り延べる。

(二) 連結課税所得\$400,000を算定する。

(三) 適用税率は34%であり、連結法人税額\$136,000を算定する。

*中田信正「連結納税の計算・申告構造——連結法人税申告書試論——」『産業経理』Vol. 61. No. 1, 2001年4月より。

$$\$ 400,000 \times 34\% = \$ 136,000$$

(四) 連結修正項目 \$ 300,000 ((一)未実現利益繰延額 \$ 300,000) は親会社に帰属するものである。したがって、修正後親会社帰属所得は \$ 420,000 (\$ 720,000 - \$ 300,000) となる。

(五) 連結法人税額 \$ 136,000 を個別法人へ配分する。所得法人の所得 (修正・消去額帰属後) の比によって配分する「所得比例法」によれば、配分額は次のとおりとなる。

親会社 P への配分額

$$\$ 136,000 \times \frac{\$ 420,000}{\$ 420,000 + \$ 180,000} = \$ 95,200$$

子会社 A への配分額

$$\$ 136,000 \times \frac{\$ 180,000}{\$ 420,000 + \$ 180,000} = \$ 40,800$$

(六) 連結納税計算ワークシートは図表 3 のとおりである。

	親会社 P	子会社 A	子会社 B	小 計	修正と消去	連 結
売上高	16,300,000	5,000,000	4,000,000	25,300,000	(300,000)	25,000,000
売上原価	13,500,000	3,950,000	3,600,000	21,050,000		21,050,000
売上総利益	2,800,000	1,050,000	400,000	4,250,000	(300,000)	3,950,000
益金合計	2,800,000	1,050,000	400,000	4,250,000	(300,000)	3,950,000
損金合計	2,080,000	870,000	600,000	3,550,000		3,550,000
差引所得	720,000	180,000	(200,000)	700,000	(300,000)	400,000
修正・消去帰属額	300,000					
課税所得	420,000	180,000	(200,000)			400,000
連結法人税額 (34%)						136,000
個別法人への 税 額 配 分	95,200	40,800	0			

注: () はマイナスを意味する。

(4) 連結納税制度に関する主要な検討項目

政府税制調査会は2000年7月に税制調査会中期答申「わが国税制の現状と課題ー 21世紀に向けた国民の参加と選択ー」を発表し、その中で連結納税制度を取り上げ、国際的にも遜色のない21世紀の日本経済のインフラとなる連結納税制度の構築の必要性を強調している。そこでは「連結納税制度に関する主要な具体的検討項目」(180頁、「参考1」)を列挙しており、その主要項目は次のとおりである。

- A 連結納税制度の基本的仕組み
- B 納税義務、申告・納付等
- C 連結課税所得の各種計算規定等
- D 租税回避行為の問題
- E 税収減の問題
- F 他の税との関連
- G 地方税の問題

本稿は当初、日本型連結納税制度について集中的に検討されていた2001年10月に作成され、それに基づいて同年11月の啓明大学国際学術セミナーにおいて報告を行った。その後、同年12月19日に財務省より「平成14年度（2002年度）税制改正の大綱（案）」が発表されたので、その要点を加筆修正して、最終原稿としたものである。以下、主として財務省大綱（案）に基づいて、日本型連結納税制度の要点を紹介したい。なお、2002年1月17日閣議決定「平成14年度（2002年度）税制改正の要綱」も同じ内容である。

①適用範囲

- イ 連結納税制度の適用法人は、内国法人である親会社とそのすべての100%子会社（発行済株式の全部を直接・間接に保有されている内国法人）とする。
- ロ 従業員持株会の株式、ストック・オプションにより取得された株式のうち、一定のものについては上記の判定から除外する。

②適用方法

- イ 適用事業年度開始日の前日から6か月前の日までに親会社・すべての連結子会社（100%子会社）の連名で、連結納税制度適用に関する承認申請書を国税庁長官に提出し、その承認を受ける。
- ロ 連結納税制度の適用は継続を必要とし、その取りやめは、やむを得ない事由がある場合に限るとされ、事前に国税庁長官の承認を要する。

③納税主体

- イ 親会社は、連結所得に対する法人税の申告および納付を行う。
- ロ 連結子会社（100%子会社）は、連結法人税額について連帯納付責任を負う。

④連結事業年度

連結事業年度は、親会社事業年度に合わせたものとする。

⑤連結所得金額および連結税額の計算

（一）計算の基本的仕組み

- イ 連結グループ内各法人の所得金額に所要の調整を加えた上で、連結グループを一体として連結所得金額を計算する。
- ロ 連結所得金額に税率を乗じた金額から税額控除を行って、連結税額を算定する。
- ハ 連結所得金額・連結税額の計算過程における所要の調整額等は、合理的基準により連結グループ内の各法人に配分する。
- ニ 連結税額を、連結グループ内の各法人の個別所得金額・個別欠損金額を基礎として配分する。

（二）連結グループ内の法人間の取引

- イ 連結グループ内の法人間の取引は、原則どおり時価により行う。
- ロ 連結グループ内の法人間の固定資産、土地等、金銭債権、有価証券（売買目的有価証券を除く）または繰延資産（これらの資産のうち帳簿価額1,000万円未満のものを除く）の移転による譲渡損益は、その資産の連結グループ外移転の時期まで繰り延べる。
- ハ 連結グループ内の法人間の寄附金は、その全額を損金不算入とする。

（三）利益・損失の二重計上の防止

連結子会社の株式を譲渡する場合、連結納税制度の適用を取りやめる場合等には、その譲渡等の時に連結子会社株式の帳簿価額の修正を行う。

（付記） この問題は、アメリカ連結納税申告書制度に用いられている投資修正（investment adjustments）に関連している。すなわち、連結納税において、子会社欠損金を連結グループで通算して控除した後、子会社株式を売却した場合には、売却損が二重控除される可能性がある。

この場合には、親会社所有の子会社株式の税務帳簿価額を、子会社の所得または欠損金額により修正すれば問題が解決するわけである。

(四) 連結欠損金額

イ 連結欠損金額は、5年間で繰越控除する。

ロ 連結納税制度適用開始前5年以内に生じた、親会社欠損金および株式移転による完全子会社である連結子会社欠損金は繰越控除の対象になる。

ハ 連結納税制度の適用を取りやめる場合には、連結欠損金額の個別帰属額を個別法人が引き継ぐことになる。

(五) 税率

連結所得に対する法人税の税率は、親会社が普通法人である場合は30%、中小法人である場合には年800万円以下の所得金額に対し軽減税率22%が適用される。ただし、2002年4月1日から2年間は連結付加税2%が上乘せされる。

⑥申告納付期限

イ 連結税額の申告納付は、連結事業年度末の翌日から2か月以内に行う。

ロ 連結申告については、2か月の申告期限延長の特例を設ける。

⑦連結納税制度の適用開始・連結グループへの加入・連結グループからの離脱

(一) 連結納税制度の適用開始・連結グループへの加入

イ 連結納税制度の適用開始法人・連結グループ加入法人のについて、その適用開始の前後でみなし事業年度を設け、適用開始前の期間については単体納税制度又は他の連結グループの連結納税制度の下で申告納付を行い、適用開始以後の期間については連結納税制度の下で申告納付を行う。

連結納税制度の適用開始法人・連結グループ加入法人の資産（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〕、繰延資産）〔その含み損益が資本等の2分の1または1千万円のいずれか少ない金額に満たないものを除く〕については、直前の事業年度に時価評価により評価損益を計上する。ただし、次の法人については、資産の時価評価による評価損益の計上を行わない。

	連結納税適用開始	連結グループ加入
(イ)親会社	○	———
(ロ)株式移転に係る完全子会社	○	———
(ハ)親会社に5年超保有されている100%子会社	○	———
(ニ)親会社またはその100%子会社により5年以内に設立された100%子会社	○	○
(ホ)適格合併により、被合併法人長期保有100%子会社が、合併法人の100%子会社となったもの	○	○
(ヘ)法令に基づく株式買取り等により、親会社の100%子会社となったもの	○	○
(ト)株式交換に係る完全子会社で一定の要件を満たすもの	○	○

(二) 連結グループからの離脱

連結グループから離脱する連結子会社については、離脱した連結事業年度の開始日に離脱したものとみなし、5年間再加入を認めない。

⑧租税回避行為の防止

多様な租税回避行為に適切に対応するため、包括的な租税回避行為防止規定等を設ける。

⑨連結納税制度の適用時期

連結納税制度は、2002年4月1日以後に開始し、かつ2003年3月31日以後に終了する年度から適用される。

⑩連結納税制度の創設に伴う税収減への財源措置

(一)連結納税制度の仕組みの中での措置

イ 連結付加税

連結所得に対する法人税の税率に、2年間2%の付加税を上乗せする。

ロ 連結子会社の連結前欠損金の持込み制限

ハ 創設当初の加入子会社等の適用時期の特例（新規子会社等の加入制限）

(二) 課税ベースの見直し

イ 受取配当金(特定株式等以外の株式等に係るもの)の益金不算入割合の引き下げ(80%→50%)

ロ 退職給与引当金を廃止し、廃止前の退職給与引当金については4年間（中小法人は10年間）で取り崩す。

(三)財源措置の見直し

2年後において、連結納税制度の実施状況等を踏まえ、改めて財源措置の見直しを行う。

⑪地方税

地方税については、財務省大綱（案）にはふれられていないため、2001年12月14日発表の自民・公明・保守の与党三党による税制改正大綱によりその内容を示せば、次のとおりである。なお、2001年12月の総務省「平成14年度（2002年度）地方税正改正（案）要旨」においても同一内容となっている。

法人事業税および法人住民税については、単体法人を納税単位とする。各法人の課税標準については、法人税の連結所得金額・連結税額の計算過程において連結グループ内の単体法人に配分される所得金額・税額を基に算定する仕組みとする。

（付記）上記の文言によれば、地方税については個別納税方式が用いられるが、その税額計算には法人税の連結納税計算が反映することになる。

⑫日本型連結納税制度に関する若干の問題点

上記の日本型連結納税制度の内容について、若干の問題点を指摘すれば以下のとおりである。

イ 平成14年度導入に対する積極評価

連結納税制度の膨大な法案作成作業のため、一時その導入の先送りが懸念されたが、平成14年5月に国会提出、4月に遡って適用が予定されている。困難な状況の中で平成14年度導入が行われることについての積極的評価が多い。

ロ 連結グループ内法人間の寄付金の全額損金不算入

連結グループ内法人間の寄付金を全額損金不算入とするという問題は、みなし寄付金の認定にも関連して、連結納税適用による租税負担増の可能性を懸念する見方も存在している。

ハ 連結付加税

財務省は、連結納税制度導入による税収減を8千億円程度と試算し、その対策として、付加的に一定の税率を上乗せすること（連結付加税）を提示している。これに対し、税制の中立性に反し、連結納税制度の制約要因となるとともに、企業のグループ経営を阻害するものとして、反発の声が高い。

ニ 連結納税適用開始・連結グループ加入時の時価評価

連結納税適用開始時および連結グループ加入時に、適用開始法人・加入法人の資産につき時価評価を行い、評価損益を計上するとされている。ただし、例外的に親会社、株式移転に係る

完全子会社等，課税上の弊害のない場合（⑦（一）参照）には，時価評価を要しないとされる。これに対しては，時価評価を原則とすることに批判があり，連結納税適用の阻害要因になりかねないとの指摘もある。この点については，当面の影響を緩和するための経過措置が設けられている。

ホ 株式移転による完全子会社を除いて，連結子会社の連結前欠損金の持込みが制限されており，これが連結納税適用のマイナス要因となるとの批判が強い。

む す び

日本経済は大きな転換期にある。戦後日本の発展を支えてきた日本的経済システム，日本的経営方式は，21世紀を迎え，大きな構造改革が求められている。グローバル化の進展と急速なITの普及は，産業構造の変化を加速し，企業経営においても，新産業分野への経営資源の効率的配分を可能にする企業組織形態の再編成が不可避となっている。事業の経営革新を可能にするためには，社会経済的インフラとして，法制，会計制度の改革とともに，税制の整備が不可欠である。税制の国際的調和を進めるとともに，日本企業の国際競争力の向上，日本市場への外資企業の進出を可能にするような，中立性のある税制改革が緊急課題となっている。特に，グループ経営の柔軟性，迅速性を高め，税制への過度な配慮なしに組織再編成戦略を実施するためには，企業意思決定に中立的な企業集団税制の体系的整備が緊急課題である。

日本は，1990年代の10年，日本的な経済システム・経営方式からの構造改革が遅れ，多くの日本企業は苦境に立っている。遅きに失った面もあるが，株式交換，株式移転，会社分割，合併等に関する組織再編成税制が制定され，2002年度に連結納税制度が導入されれば，日本における企業集団税制が確立する。このことにより，企業におけるグループ経営が活性化し，日本経済の再発展につながることを期待したい。

最後に，啓明大学校における報告に際し，本稿の翻訳および通訳にご尽力いただいた啓明大学校講師 陳長善先生 に厚く御礼申し上げたい。さらに，本稿作成にあたり，桃山学院大学大学院経営学研究所博士後期課程の木村吉孝さんの協力を得たことに対し感謝申し上げたい。

Trends in Business-Group Taxation Reform in Japan: Tax-free Reorganization and Consolidated Returns

Nobumasa NAKATA

The establishment of a taxation system to promote strategic business system reorganization is very important in Japan. The tax-free exchange and transfer of shares was introduced by the Tax Reform Act of 1999. Tax-free reorganization, enacted with the Tax Reform Act of 2001, includes mergers, corporate divisions, investments in kind and post-establishment transfers. The book value of the acquired corporation's property is carried over to the acquiring corporation in qualified reorganization. The consolidated return system will be introduced after April 1, 2002. Consolidated taxable income is calculated by offsetting profits against losses of group-member corporations.

The tax-neutral group taxation system will be established based on the enactment of tax-free reorganization and consolidated returns in Japan.