

# 国際課税トピックス

## 1 連結納税制度への誤解

わが国は、平成9年6月の独占禁止法改正による持株会社設立の原則自由化、同年12月の金融持株会社二法案の成立により、持株会社の設立に対する法的整備が行われ、これらの動向と連結財務諸表の発展とを併せて、連結納税申告の導入に向けての基盤が整備されたかのような論調がある。確かに、近年の政府税制調査会による報告書及び平成10年度自民党の税制改正大綱には、連結納税制度を引き続き検討する旨の記載があるが、いまだに、一部には、連結納税の課税所得計算は、連結財務諸表から誘導して作成できるかのような誤解もあり、連結納税申告が、連結財務諸表とは異なるものであることの認識が周知されていない状態において、連結納税制度が取り上げられている場合も見受けられる。

## 2 連結納税制度の特徴

連結納税制度は、基本的に、内国法人のグループ税制であり、外国子会社等は、米国税制における例外を除いて、連結納税のグループに含まれない。また、連結納税の子会社等の範囲(連結対象持株要件)についても、米国は80%、英国は75%と様々であるが、いずれも、連結財務諸表の連結の持株要件とは異なることになる。

また、米国の連結納税制度を例とすると、連結グループ各社は、個別に課税所得の計算を行い、その後、グループ内取引に係る修正計算

を行い、連結納税額を算定し、これをグループ各社に配分して納付することになる。かりに、親会社が、グループ子会社等の税額を負担した場合は、親会社によるこれらの子会社等への出資として処理されることになる。さらに、連結グループが税務調査を受けて、追徴税額を納付した場合も、その追徴された税額は、グループ各社に配分されることになる。

したがって、連結納税制度は、親会社が連結グループ全体の税額を負担することではなく、納税義務者である法人にとってのこの制度のメリットは、グループ内の法人における欠損を他の法人の所得と相殺できることになり、課税当局にとっては、実質減税としての効果を持つ制

## 連結納税申告制度

度といえよう。

## 3 英国のグループ税制

現在、各国が実施しているグループ税制のうち、最も、簡便であり、納税義務者に負担をかけない制度は、英国のグループリリーフであるといわれている。この英国のグループリリーフは、親会社が75%所有する子会社又は共通の親会社に75%所有されている子会社を適用範囲として、グループ法人の欠損金額を他のグループ法人に振り替えて相殺することができるものである。この適用を受けることができる法人は、

# Topics of International Taxation

英国法人であり、外国法人の英国子会社又は英国法人の外国子会社は含まれない。

この英国の制度は、グループ内の法人間において合意があり、適用年度の納税申告書にその旨の記載があれば、この制度の適用をすることができる。さらに、グループ内のどの法人と合意するかは、自由であり、また、その振り替える金額も自由である。したがって、欠損金額の振替については、英国における他のグループ税制である共同会社 (consortium) の場合と異なり持株割合による制限がなく、グループ内の法人に欠損金額の一部を振り替え、残りを他のグループ法人に振り替えることも可能である。そして、欠損の振替を受けた法人は、その対価

## の導入について

を支払う義務がなく、課税所得への影響も生じない。

このようなグループ税制は、所得と欠損がグループ内において相殺できることが納税義務者にとっての最大のメリットであることから、グループ外の欠損を有する法人を買収してグループ法人とし、その買収した法人の欠損を他のグループ法人の所得と相殺して節税を図ることをどのように防止する規定を設けるのかが問題となる。

英国の場合、租税回避を目的して買収した法人の欠損はグループリリーフの適用を受けるこ

とができない取扱いであり、米国は、グループ外法人の個別申告の年度において生じた欠損については、SRLY (separate return limitation year) 原則が規定されて、当該法人の欠損金額は、当該法人が後日買収されてグループ法人となった場合、連結納税の適用を受けることとなった年度の所得との相殺が制限されている。

## 4 将来的展望

連結財務諸表制度の整備及び持株会社の出現は、必然的に連結納税制度に結びつくものではないが、租税中立性の観点からも、法人の組織上の分化である100%子会社に対しては、グループ税制を適用することに無理はないように思われるが、やはりネックとなる点は、税収減となることであろう。しかし、現実の法人は、グループ化しており、このようなグループを一体としてみることは、課税の健全性、便宜性の観点からも自然であろう。そのためにも、各国における連結納税制度の検討とその内容を具体的に周知することがわが国への導入の前提になるように思われる。

わが国は、小渕政権に替わったことにより、法人税の実質減税が表明されている。連結納税制度については、導入することにより税収減となるとして課税当局が難色を示していたことから、この点に関する障害の程度は、相対的に低下しているといえる。

日本大学教授

矢内 一好