

単体グループ法人税制の導入

1 平成22年度税制改正大綱

平成22年度の税制改正大綱が予定よりも1週間以上遅れて12月22日に公表された。当初改正が予定されていた、中小法人の軽減税率の引下げが今後の検討課題となり、業務主宰役員の課税が廃止された。法人税制における目立った改正としては、グループ法人課税に係る改正であり、連結納税制度の一部改正と100%の資本連鎖にある内国法人グループにおける単体グループ法人税制が新たに導入された。

このグループ法人税制に係る改正は、二つの側面があり、現行の連結納税制度における規制が強すぎる処理の一部を緩和する措置と、連結納税制度を選択できる状態にありながら単体法人税制を適用しているグループ法人に対して、グループの一体性にマッチした税制を導入することにより、グループ内にある資産の移転等をスムーズにする狙いがあるものと思われる。前者は、現行制度の改正として税負担の軽減となる場合が多いが、後者については、法人にとって課税強化という側面もあり、必ずしも税負担の軽減のみという結果にはならないこともあるものと思われる。

2 連結納税制度の改正

我が国の連結納税制度は平成14年度税制改正により導入された制度であり、国税庁が発表した資料によれば、平成20年6月30日現在で、連結親法人795社、連結子法人6,546社という数字になっている。導入後の連結法人数の推移をみれば暫時増加傾向にはあるが、おそらく当初の

見込みでは、もう少し適用法人数が増加することが想定されていたものと思われる。連結納税制度の効果は、連結グループ法人間における損益通算であり、結果的に連結グループ全体としては減税ということになるメリットがある。

平成22年度税制改正では、平成14年度の連結納税制度導入時に税収減を理由に除かれてしまった連結加入法人の欠損金の持込みが認められることになった。この処理は、連結加入法人が単体の時期に生じた欠損金を連結所得計算において生かすことができるものであるが、無条件ではなく、この連結加入法人が連結加入後に取得する所得の金額まで欠損金を使うことができるというものであり、米国のSRLY（サーリ）ルールを手本としたものである。連結納税制度導入時、この制度が税収減480億円をもたらすとして除かれたものであるが、連結納税制度の人気回復の糸口となるのかどうかその推移が注目される。

3 単体グループ法人税制の導入

我が国の連結納税制度は、選択であることから、内国法人である親法人が100%所有の内国法人子会社を有していたとしても連結納税制度の採用を強制されることはなく、このグループ法人が連結納税制度を選択しないのであれば、各法人は単体課税のままであり、資本系列のない通常の単体法人と課税上の条件は同じということになる。

また、我が国の連結納税制度は、米国・フランス型の連結納税制度をベースとして日本の法人税制と融合を図ったものであるが、その他の

Topics of International Taxation

外国では、グループ法人税制において単体課税を維持しつつグループ法人間において独特の処理を行う制度を持っているものもある。このような単体グループ法人税制を採用している国の一つが英国である。

推測であるが、経済界等では、連結納税制度を採用しないグループ法人に対して、グループ内における資産の移転等をスムーズにする単体グループ法人税制導入を促進したいという希望があったものと思われるが、この言い分を通すと税収減となることから、財政当局は無条件でこの制度導入に賛成したとは思えないのである。

単体グループ法人税制の適用対象は、内国法人の100%の資本連鎖にある内国法人をグループ法人として、連結納税をしないで、単体課税のままグループ法人としての処理を行うことを目的とした税制である。

単体グループ法人税制の特徴の一つは、グループ法人間取引における資産譲渡損益の繰延処理である。この資産譲渡損益の繰延処理においては、連結納税制度と同様に、グループ法人間取引を時価として売り手側に損益を発生される方式が採用され、グループ法人間取引を簿価取引として買い手側に損益を発生される買い手側の課税繰延方式は採用されていない。また、課税繰延べの対象資産も連結納税制度と同様に、棚卸資産は除かれて、固定資産、土地、金銭債権及び繰延資産であり、帳簿価額1,000万円に満たない資産及び売買目的有価証券は除かれることになるものと思われる。

この繰延べされた損益は、取引された資産がグループ外取引により譲渡されるまでその計上が繰り延べられるのである。しかし、譲渡益が生じた場合は、グループ法人間取引となれば、課税繰延べとなって法人側が有利であるが、譲渡損の場合は、その損失も繰延べとなる点で法人側にとって不利となる。

グループ法人間取引における資産譲渡損益の繰延対象となる資産の単位については、グループ法人間取引において、含み益のある資産の譲渡の場合のように所得が生じるときは、課税繰延要件を満たす資産とする方が課税上有利であり、含み損のある資産の譲渡のときには、この譲渡損を早く所得計算に反映させるために、課税繰延要件に合致しない方が有利となる。したがって、課税繰延べの対象資産であっても、単位いかんによっては、資産譲渡損益の繰延べの対象となる場合とならない場合が生じることになる。

また、単体グループ法人税制では、同グループ法人間における配当について、連結納税制度と同様に、負債利子を控除しないで益金不算入とする処理が行われる。

しかし、単体グループ法人税制の適用となる親法人が大法人（資本金5億円以上）である場合、グループ内子会社である中小法人（資本金1億円以下）について、中小法人の特例措置（軽減税率、留保金課税の不適用、貸倒引当金の法定繰入率、交際費等の定額控除制度、欠損金の繰戻還付）を規制することになった。連結納税制度では、連結親法人が大法人で、連結子法人が中小法人である場合、連結所得に適用される税率としては、中小法人に対する軽減税率の適用はない。考え方としては、この連結納税制度のものが踏襲されていることになる。

中央大学商学部教授

矢内 一好