

PART 1 スペシャリストのお仕事9パターン

「連結納税」

税理士

足立好幸



税理士の得意分野として取り上げられる税目として、「連結納税」が登場するようになったのはここ数年ではないかと思う。そのため、連結納税制度とともに、連結納税の仕事についても具体的なイメージを持っていない方が多いかもしれない。本稿では、「仕事としての連結納税」がどのようなものであるのかをイメージしてもらえるように、連結納税の仕事のやりがい、面白さ、そのために必要となる知識、スキル、パーソナリティなどを自分の経験を通して感じたままにお話していこうと思う。

① 「連結納税」を得意分野にしたいと思った理由

私が連結納税を得意分野にしたいと思ったのは、「連結納税が面白くて楽しかった」というのが一番の理由であるが、「連結納税が流行っていなかった」という環境も私が連結納税の仕事に力を入れた大きな理由であった。

連結納税は平成14年度に導入された当初は税務業界でも脚光を浴びていたが、私が税理士としてのキャリアを本格化した平成16年度には、誰も利用しないマイナーな税制となり、会社にとってはシステム投資など資金負担と決算作業の事務負担が増加するだけの税制、税理士事務所にとっては採用企業が少なく仕事にならない税制として、連結納税は、あまりよいイメージが持たれていない世の中であった。

その一方で、連結納税はいったん採用す

ると継続適用が条件であるし、親会社に繰越欠損金が溜まるような場合は子会社の所得と瞬時に相殺できるわけであるから節税効果も確実に即効性がある（これはいまだに会社担当者が連結納税を避けられない理由にもなっている）。また、当時、連結納税の流行らなさが日本企業の国際競争力の低下につながっていると財務省が考えていたため、国が連結納税の使い勝手をよくしないはずはない、と予想していた。具体的には子会社の繰越欠損金が連結納税開始によって強制的に切り捨てられてしまう点は、どのような形であれ緩和される方向にあるだろうと思っていた。

したがって、連結納税のニーズは少ないが、それと同じく連結納税サービスの供給も少なく、その一方で、連結納税のニーズが長期的には増加するであろうと予想した次第である（思っていたよりかなり早かったが予想どおり、平成22年度税制改正で連結子法人の繰越欠損金の持ち込み緩和が実

現され、連結納税を検討する企業が大幅に増加するとともに、実際に採用する企業も増加することとなった。

以上を総合して、長い年月をかけて行けば（逆に、大手税理士法人でない限り、得意分野として自他ともに認められるためには長期間を要するであろう）、ある程度、自分の得意分野として認知されるであろうし、弊社のような決して大きくはない事務所が（ほんの少しでも）ブランド力を手に入れるチャンスであると思ったのである。

② 連結納税の面白さとやりがい

いくら連結納税をじわじわと得意分野とすることがビジネスチャンスに繋がる可能性があるとはいえ、連結納税の仕事自体に面白味とやりがいがないければ、得意分野とすることはできない。連結納税の仕事をしていて感じられる面白さとやりがいを挙げてみると、次のようなものがある。

- ① 企業グループの成長戦略に携わることができること
- ② 連結納税グループ全社に継続して関与することができること
- ③ 連結納税は、導入から運営までプロジェクト（チーム）として行われること
- ④ 連結納税のコンサル業務は広範囲にわたるため、幅広いコンサル力を身につけることができること

まず、①について、連結納税は、企業グループの税金コストを最適化するための税務戦略であるため、連結納税のコンサルをしていると、その企業グループの経営戦略や成長戦略に携わっていることを実感する

ことができる（この点、連結納税の検討の際には、経理部はもちろんのこと、経営企画部や財務担当役員の方ともコミュニケーションを取る機会が多いこともそのように感じることができる理由だと思う）。

また、連結納税採用企業では、グループ内再編やM&Aをする場合に連結納税に係る取扱いを検討することが必須であるため、グループ戦略、M&A戦略などにもかかわる機会が多い。そういう意味で、連結納税の仕事は、ダイナミックさを感じやすい仕事であるといえる。

次に、②について、連結納税申告書は連結グループ全体で作成することとなるため、税理士事務所が連結納税申告書の作成を親会社の立場から支援する場合、連結グループ全社の税務に継続して関与しているという意識（充実感）をもつことができる。

また、③について、連結納税を導入する場合、1～2年をかけてプロジェクトとしてチームを組んで導入していくとともに、導入後も、每期、連結グループ全体が協力して連結納税申告書を作成することとなる。そのため、連結納税の導入支援や申告書作成支援を行う税理士事務所でも、業務ごと、また、連結グループ会社ごとに、仕事の分担をすることとなり、普段、個人プレーが多い税務業務の中で、チームプレーによって仕事を完結していく楽しさがある。

そして、④について、連結納税のコンサル業務は複数にわたる。例えば、i) 連結納税の採否を決定する連結納税シミュレーション、ii) スケジュールの作成、システム会社の選定、連結グループ各社のトライアルなど連結納税の具体的な導入を支援する連結納税導入コンサルティング、iii) 連

結納税システムの導入をシステム会社とともに支援するシステム・コンサルティング、iv) 連結納税開始前及び開始後の組織再編・M&Aアドバイザー業務、v) 連結グループ各社の日々の税務相談に対応する税務顧問業務、そして、vi) 連結納税申告書の作成の支援業務（連結グループ全体に対する支援と特定の連結グループ会社に対する支援がある）とvii) 連結納税の税効果会計の支援業務、などがあり、これらのコンサルを高度にこなすためには、単体納税の知識や経験はもちろんのこと、コーディネート力やシステム対応力など広範囲な能力やスキルが必要となり、さらに、1つの事柄が複数の業務に関係していることをイメージする力を身につけることが必要となる（例えば、連結納税の税務申告書、組織再編税制、税効果会計に係る業務は、単体納税の知識を基礎に連結納税特有の取扱いを加味してコンサルすることになるし、新たな連結子法人の加入は、連結納税のM&A税務や組織再編税制が関係するのと同時に、連結納税申告書や税効果会計にも影響を与えることとなる）。

したがって、自分の税理士としての能力やスキルを広範囲に向上できるという面からも、連結納税は自分を成長させてくれる仕事であると思う。

もちろん、連結納税の仕事は、決算期限や申告期限に追われながら申告書の作成という地道な作業によって成り立つ仕事であるため、簡単な仕事ではないが、充実感を持ちながら自分が成長できるという点において、連結納税を仕事にすることは幸せなことだと思う。

③ 連結納税採用企業は多くない？

連結納税の仕事はダイナミックでやりがいがあり、楽しい仕事であるが、得意分野として連結納税を選択するにあたって、連結納税採用企業がどれくらいあるのか？ どれくらい増えているのか？ ということを知っておく必要がある。

ここで、国税庁が公表している連結納税の採用情報と上場会社の有価証券報告書から、私が作成したデータをみてほしい（図表1）。

このデータを見ると、連結子法人の繰越欠損金の持ち込みが緩和された平成22年度税制改正以後の3年間（平成23～25年）で連結法人数1.55倍（連結親法人1.56倍）となっており、平成22年度税制改正が連結納税の採用を強烈に後押ししていることがわかる。ただし、平成25年になると、伸び率が110%となっているため、伸び率については今後は落ち着いていく傾向にあると予想できる。また、連結納税採用企業が増加したとはいえ、全国に11,563社、契約主体（営業主体）である親法人においては1,392社（そのうち、上場会社は483社）となっており（図表2）、その数が多いとは言いがたい（そういう意味で、連結納税は国際税務、組織再編税制などと比べると多くの会社に共通して関係する税制ではないため、私は、連結納税を「ダイナミックなマイナー税制」と呼んでいる）。

また、連結納税を採用している上場会社の有価証券報告書を分析して面白いのが、連結納税を採用している上場会社のうち、

【図表1】 連結納税を採用した会社と状況（平成25年）

■ 連結納税の採用状況

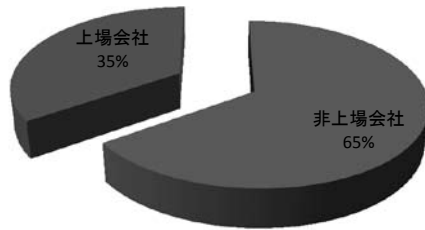
項目	区分	平成15年		平成16年		平成17年		平成18年		平成19年		平成20年		平成21年		平成22年		平成23年		平成24年		平成25年	
		件数	前年比 (%)	件数	前年比 (%)	件数	前年比 (%)	件数	前年比 (%)	件数	前年比 (%)	件数	前年比 (%)	件数	前年比 (%)	件数	前年比 (%)	件数	前年比 (%)	件数	前年比 (%)	件数	前年比 (%)
連結法人数	法人	2,775	-	3,729	134%	4,944	133%	6,353	128%	6,815	107%	7,005	103%	7,175	102%	7,418	103%	9,189	124%	10,531	115%	11,563	110%
親法人数	法人	206	-	294	143%	422	144%	590	140%	685	116%	748	109%	820	110%	890	109%	1,086	122%	1,243	114%	1,382	112%
	子法人数	法人	2,569	-	3,435	134%	4,522	132%	5,763	127%	6,130	106%	6,257	102%	6,355	102%	6,528	103%	8,103	124%	9,288	115%	10,171
1グループの平均数		12.5	-	11.7	94%	10.7	92%	9.8	91%	8.9	92%	8.4	93%	7.8	93%	7.3	95%	7.5	102%	7.5	100%	7.3	98%

※法人数は連結納税の適用を受けている法人数である
 ※国税庁 平成25年度統計資料より集計

うち、上場企業は？

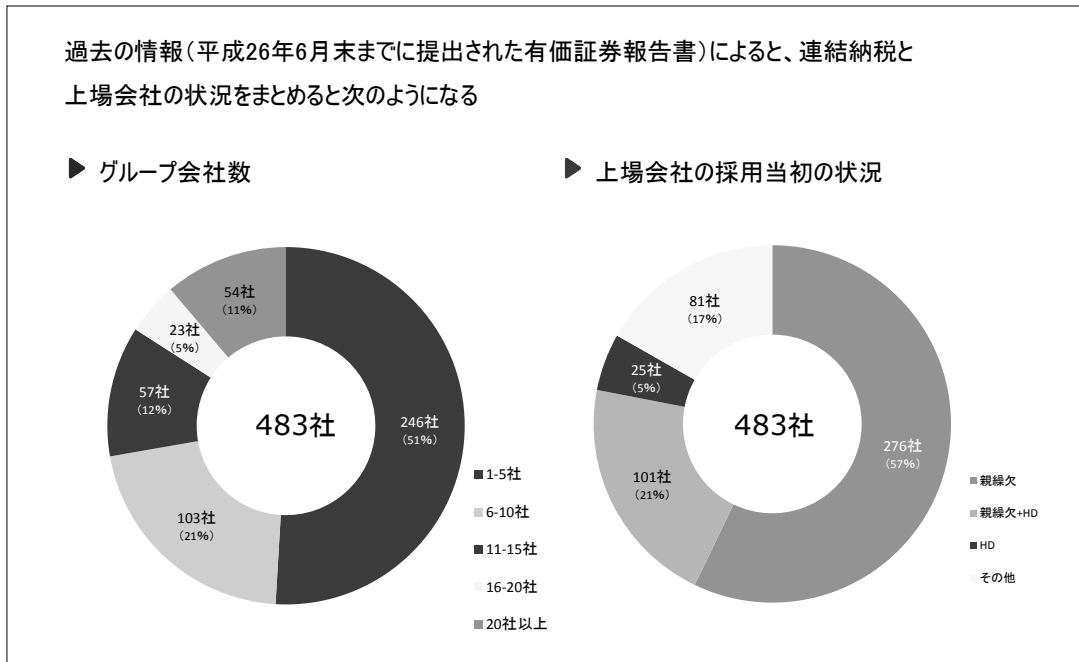
全体	上場会社	非上場会社
1392社	483社	909社

■ 上場・非上場の割合



※ 上場会社の数は、平成26年6月末までに提出された有価証券報告書により作成されている。したがって、各情報に基準日の相違があることに注意する。

【図表2】 連結納税を採用している上場会社とその状況



78%が採用当初、連結親法人に繰越欠損金があるという事実である。

普段、「連結納税の一番のメリットは？」に対する答えとして、「損益通算効果！」と回答してしまうことは私自身も多いが、実務上は、連結納税の一番のメリットである損益通算効果は採用の動機としてはそれほど多くはなく、繰越欠損金が多額にある親会社が潜在的に連結納税を採用する可能性が最も高く、実際に、企業が連結納税を採用しようとする状況は限定されていることを示している（ホールディングスのように連結親法人に繰越欠損金が溜まりやすい収益構造である場合や連結親法人に期限切れとなる多額の繰越欠損金がある場合、そしてその前提として収益力がある連結子法人がある場合になって、初めて、事務負担が増加してでも連結納税への転換を行おうとするのであろう）。

以上、少しマニアックなデータかもしれないが、連結納税を得意分野とするにあたっては、連結納税の採用状況と連結納税を採用する動機を知っておく必要がある。

④ 連結納税を得意分野とするために必要なこと

では、連結納税を得意分野とするためにはどのようなことが必要であろうか？あくまで自分の考えであるが、連結納税を得意分野とするためには次のようなことを意識して仕事をするとよいと思う。

- ① 「連結納税制度においても単体納税と同様の措置を講ずる」的な意識を捨てること

- ② 連結納税システムを使えるようになること
 ③ グループ税制（グループ法人税制、組織再編税制、国際税務など）に明るくなること
 ④ 連結納税の税効果会計を知ること

まず、①について、連結納税の取扱いを調べていると、「連結納税制度においても単体納税と同様の措置を講ずる」という文言をよく見かける。

確かに、損益通算、連結欠損金、時価評価、連結子法人株式の簿価修正など連結納税にしか存在しない連結納税特有の取扱いもある一方で、受取配当金の益金不算入制度、税額控除制度、外国税額控除制度などは単体納税にも同様の取扱いがあり、単体納税の取扱いが基礎になっている税制である。

しかし、実際にはそれらの税制については、各連結法人ごとではなく、連結グループ全体を一体として益金不算入額や税額控除額（限度額）を計算することとなるため、根本的な部分で単体納税とは異なる取扱いになっている。連結納税を得意とするためには、このような場合でも、「連結納税制度においても単体納税と同様の措置を講ずる」というレベルから一歩進んで、連結納税の情報（取扱い）を自ら進んで取りに行く必要がある。

具体的には、自ら連結納税に関する条文を読み込んで整理し、理解することが必要であるし、税制改正など新しい情報が入ってきたら、必ず「連結納税の取扱いは？」と考える思考を持ったほうがよいであろう。また、その場合、連結納税申告書の別表を観察すると、連結納税の所得計算の仕

組みが理解しやすくなることも付け加えておく。

次に、②については、連結納税は現場で連結納税システム（具体的には、連結納税申告書の作成システムと連結納税の税効果会計システム）を利用することになるため、税理士においてもシステムを使いこなせることが必要となる。

この場合、連結納税システムの複雑な出力帳票をしっかりと分析し、会社担当者や監査法人に説明できる力も必要となる。さらに、システム会社ごとに連結納税システムの仕様が異なるため、複数の連結納税システムの特徴を理解し、それぞれを使いこなすことも必要となる。

また、③について、連結納税は企業グループに関する税制の1つであり、連結納税採用企業は、グループ取引に関する税務が関係することが多い。したがって、連結納税のコンサルをすると同時に、グループ税制（グループ法人税制、組織再編税制、移転価格税制、外国子会社配当等益金不算入制度など）についてもある程度アドバイスできるようにであれば、クライアントから益々信頼を勝ち取ることができるだろう。

最後に、④について、連結納税を採用している場合の繰延税金資産の計算方法は、単体納税と比較してかなり複雑なものとなっており、税効果会計は繰延税金資産の金額を通じて会社の業績（利益）に影響することになるため、上場会社において連結納税を採用した場合の利益の影響額を間違えたままIRで公表してしまうという例が見受けられるほど理解が難しい。したがって、連結納税のコンサルをする場合、税務申告書の作成だけでなく、連結納税の税効果

会計についてもアドバイスできるようになれば、クライアントに対して付加価値の高いコンサルを提供することができるだろう。

⑤ 連結納税に向いている性格・パーソナリティ

連結納税に向いている性格・パーソナリティについて正直よくわからないので、自分のことを話してみたい。

今回は「スペシャリストのお仕事」という特集であるが、実際には、自分は、連結納税のスペシャリストというよりは、どちらかというところ「連結納税マニア」ではないかと思っている。

例えば、連結納税に打ち込むようになった当初は、「連結納税は流行らない」「マイナーだ」「得意分野とするには他の分野（国際税務や移転価格税制など華やかなジャンル）がいいのでは？」ということをいろんな方によく言われたが、あまり人の話を聞いていなかったようで、自分が得意としたい分野の仕事に没頭していたし、平成22年度の税制改正がなくいまだに連結納税が流行らなかったとしても、あるいは、今後、再び連結納税が流行らない時代が訪れたとしても、自分は連結納税が好きで、その仕事をしていることには変わりはない。

また、仕事上、単体納税の話をしていても、「では連結納税ではどうなるのか？」ということが常に頭に浮かぶ思考回路に幸か不幸かなってしまった（ちなみに、余談だが、連結納税を専門分野とすると、「連結納税を勧める人」と誤解されがちで、連結納税を採用したくない会社担当者から嫌

がられることも多々ある。その点、私はやりたくない会社や担当者に連結納税を勧めるつもりは全くないし、むしろ、理由は何であれ気が進まないなら採用してほしくない。ただ、1つだけお願いさせていただきたいことは、連結納税を採用しなくてはいけないときが来たら私のことを思い出してほしいということだけだ。

これは連結納税に限った話ではないが、何かを得意分野とするためには、周りの意見や流行など環境に関係なく（ようは周りに流されず）その分野について没頭することが必要ではないかと思う（そういう意味で、趣味と同じであろう）。

しかも、その没頭力も長期間継続して維持していただくだけの忍耐力がないといけなだろう。

⑥ 得意分野とする上での当事務所の特徴

私が連結納税をある程度経験することができたことの大きな理由の1つが、自分の事務所（税理士法人トラスト）が上場会社グループを専門にした税理士事務所であったことがあげられる。先ほどのデータから、採用企業の割合で言うと、3分の2が非上場会社であるが、上場会社の数が全国で3,500社しかないことを考えると、非上場会社が採用する確率よりも、上場会社が採用する確率のほうが圧倒的に高いといえる。

つまり、顧客に上場会社グループが数多くある、あるいは、上場会社グループへの営業力をもっている税理士事務所において、相対的に連結納税にめぐり合う機会が多いことを意味している。これは、私（当

事務所）が連結納税の実績がない時期に連結納税を経験することができたことと、平成22年度税制改正によって連結納税検討企業、採用企業が急増したときに、「連結納税を得意とする事務所」という売り文句を使って上場会社グループに対して営業をすることで、さらに多くの連結納税の仕事をおこなうことができたという2点に関して、当事務所が上場会社を専門にしていたところが大きい。

⑦ 連結納税の最近の状況

連結納税については、平成22年度税制改正後、大きな改正は入っておらず、現在、日本の税改革が、法人税率の引下げや軽減税率を含めた消費税率の引上げ、国際税務のBEPS対応を優先課題としていることから、連結納税特有の取扱いについては、しばらくは大きな改正が入らないかもしれない（個人的には、将来、非特定連結子法人についても個別所得を限度とした繰越欠損金の持ち込みが可能になると予想しているが、その改正が実現するのはしばらく先になると思う）。ただし、連結納税特有の取扱いについて改正されない場合であっても、単体納税について改正される税制については、連動して連結納税についても改正されているため、その点については常に情報を入手すべきであろう。

また、採用状況については、前記のデータを参照してほしいが、新たに連結納税を採用している企業は、以前のような大企業ではなく、連結グループ数5～10社弱の中堅企業グループが多くなっているのが近年の特徴であるといえる。

その上で、連結納税サービスの提供（ビジネスモデル）に関する最近の動向についてであるが、今現在は、従来からの連結納税シミュレーションや連結納税導入コンサルティングに加えて、平成22年度税制改正によって連結納税採用企業数が増えたことにより、連結納税をすでに採用している企業グループに対するコンサルティング、具体的には、連結納税に係る税務顧問、連結納税申告書の作成支援（特定の連結子法人に対する支援も含む）、組織再編やM&Aの税務アドバイザーなどが増えているのが特徴である。これは、連結納税を採用し始めて数年が経過し、連結納税に関する税務調査が入ったり、連結子法人の加入又は離脱があったりなど連結納税を採用している企業特有の税務問題が増えてきたからである。

* * *

以上は、私が連結納税について思っていること、経験してきたことを話しただけであるため、目を通していただいた方に有意義な話ができてないかもしれない。しかし、みなさんがこれから何かを得意分野とする

ときには今回の話を（反面教師としてかもしれないが）参考にしてほしい。また、私自身、「連結納税のスペシャリスト」になるにはまだまだ力不足であることは十分認識しているため、これからも連結納税にこだわりを持って仕事をしていき、他の先生にも認めてもらえるようなレベルにまで連結納税を得意分野にできるよう努力していきたい。

[Profile]

足立 好幸（あだち よしゆき）

公認会計士・税理士

税理士法人トラスト パートナー

税理士法人トラストにおいて、連結納税、組織再編税制、国際税務を中心にグループ企業の税制最適化、企業グループ税制に係る業務を行う。その中で、近年では、連結納税の採用企業、検討企業が増加しているため、上場会社、オーナー企業における連結納税の検討、導入、運営実務に数多く係る。『連結納税採用の有利・不利とシミュレーション』『グループ法人税制Q&A』『M&A・組織再編のスキーム選択』（清文社）『ケーススタディでわかる連結納税申告書の作り方』『連結納税の組織再編』『連結納税導入プロジェクト』『連結納税の税効果会計（第2版）』（中央経済社）など連結納税の著書が多数。