

連結納税のプロフェッショナルが語る グループ通算制度の焦点

デロイトトーマツ税理士法人
税理士・公認会計士

大野久子

税理士法人トラス
税理士・公認会計士

足立好幸

〈司会〉

高崎商科大学特任教授
税理士

鈴木 修

実務への影響

118

経過措置

117

適用時期

116

租税回避防止規定

116

地方税

115

税効果相当額の授受

114

中小判定

113

みなし事業年度

112

投資簿価修正

111

親法人のSRLYルール

111

繰越欠損金の切捨て

105

受取配当など個別制度

23

外国税額控除と研究開発税制の
全体計算の維持

20

修正・更正時の処理

16

欠損金の通算

14

損益通算

13

個別申告方式

13

個別論点

13

改正の評価

10

改正の背景

8

足立：本緊急鼎談は、令和2年度税制改正で話題になっているグループ通算制度について、大綱公表後の現時点（編注：令和2年1月9日収録）の情報をもとに、今後実務上注目すべき焦点を中心に連結納税制度に詳しいお二方とお話ししていきます。

本日司会を務める税理士法人トラストの足立です。よろしくお願いします。

改正の背景

足立：平成30年11月、政府の税制調査会で、制度の大幅な見直しを前提とした連結納税制度に関する専門家会合が設置されました。その後、1年弱にわたって話し合いが行われ、昨年12月12日公表の令和2年度税制改正大綱において、予定どおり、連結納税の改正案が盛り込まれました。

連結納税制度創設以来の大きな改正と理解していますが、まずは今回の見直しの背景についてお伺いしたいと思います。

■連結納税制度創設前夜

鈴木：税理士の鈴木と申します。

ご承知のとおり、連結納税制度は平成14年度改正で創設されました。法人課税の平成史ではありませんが、平成元年の消費税導入に合わせ行われた抜本改革で、地方税を含めた法人実効税率が49.98%になり、ようやく50%を切ったような時代でした。

足立：今ではイメージがつかいませんね。

鈴木：バブルが崩壊して、失われた10年、20年に突入するわけですが、平成8年11月に「法人課税小委員会報告」がとりまとめられ、昭和40年度改正以来の抜本改正として、平成10年度改正において、課税ベースの見直しと合わせて法人税率が37.5%から34.5%に引き下げられました。それでもまだ法人の実効税率は46%くらいだったんです。

その後、平成11年の負担軽減措置法で、あるべき抜本改革までの間、先行して減税するべく、法人税率を30%に引き下げ、実効税率が40%程度になりました。平成18年にこの法律は廃止されますが、この40%が平成23年度改正まで続き、その後アベノミクスで30%台になるわけです。

その最中にあった平成14年の連結納税制度創設当時、新制度導入というハードルが高かったことはいまでもありません。現在もあまり変わりませんが、当時の欠損法人の割合は約70%でした。連結納税制度によってその赤字が通算されれば、税収が今以上に減ってしまうという懸念もありました。

一方で、平成11年度改正の自民党税制改正大綱には、「2001年を目途に連結納税制度の導入を目指す」旨が明記されました。しかし、商法改正において創設された分割法制への対応を含む組織再編税制の創設を優先して行う必要があったので、平成13年には導入することができなかったのです。

平成11年6月の経済対策においては、「事業再構築のための環境整備」として会社分割制度の早期導入と、「産業競争力強化のための税制」として連結納税制度について検討し結論を得るよう指示がなされ、また、経済界からも早期に導入を求める声が強まってきたという状況でした。

そこで、法人課税小委員会をもう一度立ち上げ、専門的な検討が行われ、平成14年に導入されることになったのです。

■課税の仕組みを「正攻法」で

足立：連結納税制度が検討の俎上に載せられたのはいつごろだったのですか。

鈴木：連結財務諸表が制度化された昭和50年代にも部内では若干の議論が行われていますが、本格的に意識し始めたのは平成8年の法人課税小委員会報告の検討過程です。そこでは、法人課税の法体系全般を根本的に再構築することが必要となるため、そう簡単には実現できないという結論でした。

平成10年度改正で法人税率を34.5%に引き下げた際、賞与引当金の廃止など課税ベースを拡大して財源としたわけですが、組織再編税制や連結納税制度について、課税ベースというよりも、法人課税のあり方を踏まえた課税の仕組み自体の問題として、法人税率の帰趨とは別に、「正攻法で検討する」という方針になっていました。

足立：もともとは組織再編税制と連結納税制度を同時に導入するようなかたちを目指していたのですか。

鈴木：会計のほうでは連結重視のディスクロージャーを推進するため、連単の主従逆転もなされていて、また、分社化や持株会社化といった組織形態の多様化への対応も踏まえて税制も見直そうという考え方でした。

例えば、企業グループにおける事業構造改革を推進するため組織再編を行い、企業グループが一体となって事業活動を行っているのであれば、その企業グループを1つ

の納税単位とすることができるのではないかと、むしろそのほうが実態に合っているのではないかということだったと思います。

このように複数の法人を1つの納税単位と捉えるということと、個々の法人を納税単位とする通常の課税の体系を併存させることから、広範な論点について検討が必要となったわけです。

足立：その後、平成18年度、22年度、29年度の改正を経て、今回の大きな改正につながるのですね。

■これまでの連結納税導入の目的

足立：それでは、大野先生にもお話を伺いましょう。

大野：デロイト トーマツ税理士法人の大野です。私は、平成13年8月に監査法人から税理士法人に移りました。まさに今お話のあった組織再編税制と連結納税制度の導入の真っ只中で、以降これらの制度を担当しています。少し懐かしさも感じながらお話を聞かせていただきました。

当初は、「親法人に欠損金がある場合に連結すると納税がなくなる」というグループの選択が多かったように思います。それ以外の明確な目的がないグループにとっては、選択が進みにくい傾向にありました。

それが、平成22年度改正で子法人の開始前の欠損金について持込制限が緩和されることになって、「損益通算をしたい」グループの選択が増えていったと感じています。

■改正のメインターゲット

足立：そうした歴史的な経緯を踏まえ、連結納税制度に関する専門家会合でも指摘されているように、税務調査など特に執行

側で連結納税制度の負担に耐えられなくなったという点が今回の見直しのきっかけのようです。

鈴木：私もそのように理解しています。現行制度では、グループ内の1社が間違えると、グループ全社に影響を及ぼしてしまうので、かなりの負担だと思います。

大野：税務調査のスケジュール調整も大変だと聞いています。

鈴木：平成16年に同一連結法人グループ内法人の所管統一がなされているので、調査部所管の対象法人が連結納税を採用していると、管理対象とすべき裾野が広がってきたので、大変になったと思いますね。各調査部に連結納税専門の担当部門が置かれていますね。

足立：実務をしていると、調査対応を行っているわれわれよりも、調査に来る方々のほうが大変そうだなというイメージを持っていました。

昨今は少し落ち着いていますが、平成22年度改正を機に採用数がどんどん増え、執行側の人手不足もあってか、その事務負担に耐えられなくなってきたということなんでしょうね。

逆に、企業側からはいかがでしょうか。

大野：税務調査の結果を受け自主修正に応じる場合は、全社で計算をやり直すことになるので大変だと思います。自社の所得が動いたわけでもないのに、所得や税額が変更になり、地方税までも変わります。この取扱いが変わることで事務負担が軽減されます。

ただ、損益通算のメリットがあるとする、通常の会社であれば、経営陣が「やれ」と言えばやらざるを得ないと思います。

現在では連結納税システムもありますし、1度始めてしまえば何とかなるというケースがほとんどですが、最初に慣れるまでは大変です。小規模の会社では、「連結」と耳にするだけで身構えていた例もあったと思います。

そうした状況が、今回の改正で個別申告となれば、少しはとっつきやすくなるのかなと感じています。

足立：企業側からみれば、導入時のハードルは高いものの、1度導入してしまえば、あとはルーティンの仕事になるのであまり気にならない。ただ、やっぱり、税務調査の時は負担が重い。そういうイメージですね。

改正の評価

■制度の首尾一貫性

足立：今回の改正の全体的な評価としては、いかがですか。

大野：17年間、これまでの連結納税制度の下で実務が回ってきました。制度としても首尾一貫したものになっていると考えています。今回、それを個別申告方式に改め

ることになりますが、初めから単体申告の前提で作られる制度とは異なる制度ができたという気がしています。

詳細は後でお話しすることになりますが、例えば、外国税額控除や研究開発税制は全体計算を維持したいという要請があり、ちょっと複雑な取扱いが残りました。

すでにあるメリットを手放したくないと思うのは当然のことですが、少し考え方が入り組んでいるというか、まず連結納税制度があって、それを前提に方向転換が行われたことを理解しておかないと、なぜそのような取扱いをするのかと不思議な感じがすると思います。

足立：最初から個別申告方式を前提に考えられた制度があると仮定した場合に、今回のように連結納税制度に手を加えた制度とは出来上がりが違うということですね。

大野：そうですね。初めから今回のグループ通算制度を創設していたのであれば、それはそれで首尾一貫していたのかもしれませんが、連結納税制度を前提としてスタートしたのが途中で方向転換したので、一部連結納税的な取扱いが残り、首尾一貫はしていない印象は否めません。

ただ、これは仕方がないとも感じています。

■企業側に有利な改正ばかりではない

大野：また、簡素化といわれているものの、開始・加入時等に組織再編税制の考え方が入ってきています。そのため、条文がかなり複雑になると思われますので、条文が出てきたら要注意です。

修正案を対象1社のみで行い、他社への影響を遮断するためには、条文が相当複雑で難しくなると思われます。どのように書かれるのかとても気になりますが、政省令まで読み込まないとわからないのではないのでしょうか。

企業側からすると、メリットといえる面もあるものの、細かなところを注意しなければならぬと思います。個別申告になり修正申告は簡素化しますし、時価評価や欠



大野 久子 (おの ひさこ)
 デロイト トーマツ税理士法人 シニアマネジャー
 税理士・公認会計士
 1994年監査法人トーマツ(現 有限責任監査法人トーマツ)入社。2001年勝島敏明税理士事務所(現 デロイト トーマツ税理士法人)に転籍し、現在に至る。連結納税や組織再編についてのコンサルティング業務等に従事。特に連結納税については深い知識及び経験を有している。主な著書に『詳解 連結納税Q&A』(清文社・監修)がある。

損金の切捨てはどちらかという緩和方向で望ましいのですが、ただシンプルになったと喜んでばかりもいられず、そうでない部分もあるので、しかるべき検討が必要だと思っています。

足立：現場サイドからすれば、必ずしもグループ通算制度に移行しなくてもよかったという見方もあるんですね。

大野：事務負担は、当初申告についてはいわれているほど変わりませんし、すでに連結納税制度を導入しているグループにとっては、新制度への対応という事務負担が増えます。しかも、これまでの実務に慣れていますから、「なぜまた変えるの?」という思いも少なからずあるでしょう。

■新制度のポリシーとは？

足立：鈴木先生はいかがでしょう。

鈴木：まず、名称が変わることで、基本的な考え方も大きく変わっていると思います。従来は、「法人課税の納税単位について、個々の法人の法人格という私法上の形式に捉われず、実態に合った認識をする」という考え方の下、企業グループを1つの納税単位と捉えるにあたって、どのような範囲でみるのかにはじまり、課税の仕組みをどう構築するのが整理されてきました。

また、納税単位を実態に合わせるという指向は、事業体課税の整備につなげようという意図もあったのです。

その納税単位を今度単体にするわけですからね。当然「連結納税」とは呼べないでしょうし、そもそも欠損金の考え方も従来とは異なる整理にすべきではないかなど、連結納税制度の建付けからみれば、少し気持ちわるさがあります。

そもそも、ある法人が稼得した課税所得と、別の法人の欠損金を相殺するというのは、実態に即した適切な課税を指向して企業集団を1つの納税単位として計算する結果と理解すべきだと思います。

この点について、専門家会合では、「企業グループ内で損益通算を行うとしても、企業グループといえども複数の法人の集まりであることから、納税申告を企業グループ全体で一つとするか法人ごととするかは、あくまで申告手続の問題でしかないと捉え直すこともできる」としています。

今回の制度で、欠損金を黒字法人のみが使い、その分欠損法人が益金算入する、あるいは、これまで連結納税のメリットとされてきた部分に影響を与えないなど、個々

の仕組みに関するポリシーが全体として整合的であるのかどうか、いまひとつわかりません。

足立：スタートとしては、執行側・企業側の事務負担を減らすために、個別申告方式にして各社ごとに申告してもらう。その上で、税務調査があるときは、各社ごとに調査ができて各社で調査を完結させるという目的があります。個別申告方式にするならば、損益通算以外はすべて単体納税と同じにしたほうがいいのではないかと、という考え方だと思うんですが。

鈴木：そこに、外国税額控除や研究開発税制ですね。

足立：商社や貿易関係の会社からの要望といわれている外国税額控除や、経団連に入っているような大きな会社が研究開発税制のメリットを受けていることから、これらはグループ調整計算を残すという政策的な落としどころになったというイメージだと思います。

たしかに、若干中途半端になっている印象もありますね。とはいっても、少なくとも一番の目的である、税務調査の修正時に各社を遮断させて、各社で申告させるという仕組みは実現できているというところでしょうか。

ちなみに、個別申告方式による修正の遮断に加え、開始・加入時の時価評価・繰越欠損金の取扱いも要注目ですね。

大野：これまでの組織再編税制の改正に伴う懸念事項として、少し前から見直すべきという意見がありました。

平成29年度税制改正により、ある法人の株式を3分の2以上持っている場合に、現金を交付しても適格で株式交換等ができる

ようになったことによって、対価として現金を出しているのにもかかわらず、連結納税加入時に時価評価なく欠損金を持ち込むことができるようになりました。このケースと法人をキャッシュで買った場合と何が違うのかという問題意識があり、今回の大改正に合わせて見直そうという流れだと思います。

■「税」の文字がない税制

足立：ちなみに、「グループ通算制度」という名称についてはいかがですか。

大野：「グループ法人税制」とこんがらがる方もいらっしゃるので、ちょっとイマイチかなと思います。

足立：連結納税制度の通称は、「連納（れ

んのう）」といわれることが多かったと思います。グループ通算制度はどうなるのでしょうか。「通算制度（つうさんせいど）」となるのでしょうか。

大野：「グループ通算制度」では長いですが、ちゃんと言わないと伝わらないような気がします。

足立：あと、「税」という字が入っていませんよね。そのあたりは他にいい名称がなかったのでしょうかね。

鈴木：たしかに、「グループ通算」というと、税に限らず一般的な用語ですよ。一瞥して税の制度とはわかりません。

足立：実務もさることながら、名称にも慣れるまでに少し時間がかかりそうです。

個別論点

個別申告方式

3 納税主体等

- (1) 親法人及び各子法人が法人税の申告を行う。
- (2) 親法人及び各子法人には、通算グループ内の他の法人の法人税について連帯納付責任がある。
- (3) 親法人の電子署名により子法人の申告及び申請、届出等を行うことができることとするほか、ダイレクト納付についても所要の措置を講ずる。

(大綱105頁)

足立：それでは、個別論点についてお話ししていきましょう。

まず、個別申告方式です。

これは、今回の見直しの目的からすると当然の仕組みですが、従来の連結納税制度のようにグループ全体で申告する場合は、1社でも間違えれば全社で修正しなければなりません。そこで、各社で申告して納税する方式が採用されることとなります。

この論点については、これ以上でもこれ以下でもないかと思います。

損益通算

5 所得金額及び法人税額の計算

(1) 損益通算

- ① 欠損法人の欠損金額の合計額（所得法人の所得の金額の合計額を限度）を所得法人の所得の金額の比で配分し、所得法人において損金算入する。この

損金算入された金額の合計額を欠損法人の欠損金額の比で配分し、欠損法人において益金算入する。

(大綱106頁)

■赤字は黒字法人へ

足立：次に、損益通算です。

連結納税制度では、グループ全体の所得を合計した連結所得をもとに納税していたため、マイナスの個別所得というものも存在しました。つまり、グループ全体では黒字でも、所得が出ている会社も欠損が出ている会社もそのまま合算されて納税し、マイナスの税金を帰属させるようなイメージだったと思います。

しかし、グループ通算制度では、損益通算前の所得が赤字の場合は、それをグループ内の黒字の法人に移転させるイメージになっています。

大野：個別所得がマイナスの法人が出ず、ゼロにしかなくなりますね。

足立：仮にマイナスの法人が出てくる場合は、グループ全体が赤字ということになります。

移転の方法も、プロラタ方式で配分する計算が大綱に詳しく書いてあります。

大野：個別申告方式にするのであれば、この計算方法しかないでしょうね。

足立：開始・加入時の取扱いにも関係しますが、グループ通算制度では、損益通算できない欠損金が出てくると思います。例えば、減価償却費が30%を超えている法人の欠損金などです。

大野：その欠損金を除いて損益通算することになるようですが、そのあたりを条文で表現するとかなり複雑になってくるのだと思います。

欠損金の通算

5 所得金額及び法人税額の計算

(2) 欠損金の通算

- ① グループ通算制度の適用法人の欠損金の繰越控除額の計算について、控除限度額は通算グループ内の各法人の欠損金の繰越控除前の所得の金額の50%相当額（中小法人等、更生法人等及び新設法人については、所得の金額）の合計額とし、控除方法は連結納税制度と同様とする。

(注) 更生法人等の判定は各法人について行うこととし、通算グループ内のいずれかの法人が新設法人に該当しない場合にはその通算グループ内の全ての法人が新設法人に該当しないこととする。

(大綱106頁)

■欠損金の移転のさせ方は？

足立：一方で、欠損金の通算は、まだわからないことが多いですね。

大野：大綱では、連結納税制度と同様と書いてあります。たしかに、グループ全体としては同じかもしれませんが、各社への帰属という面では絶対に同じではないはずです。それなりにプロラタ的な計算になるのではと思います。

足立：連結納税制度では、欠損金は特定連結欠損金と非特定連結欠損金に分かれています。特定は各社の所得を限度に使え、非特定は各社の所得を超えてもグループの所得の範囲内で使えますが、それは変わらないのでしょうか。

大野：大綱は、その点について現行制度と同様であると書いているように思いま

す。所得の50%を控除限度とする制限についても基本的には変わらないと思います。

各社ごとに50%を掛けたものの合計とは書いてありますが、中小法人の特例はグループ内に1社でも大法人があれば使えないことになっていますし、新設法人の特例も全社が新設法人でないと使えないので、結局更生法人の特例は1社ごとの判断になる点を除けば、現行制度と同じではないでしょうか。

また、現行制度では、特定連結欠損金の通算は、その法人の所得の100%が上限になっています。それが100%のままかという点も、同様と書いてあるからには同じはずです。

ただ、グループ内のどの法人の所得から控除するかという点は、従来は、自社の欠損は自社の所得から引くこととされており、自社の所得が十分になかったり自社に欠損があるとしてもさらにマイナスの所得にしていました。

グループ通算制度は所得のある法人からマイナスすることになると思います。つまり、各社ごとの計算という意味では、連結納税制度とは、欠損金を引く金額の帰属のさせ方は違うはずですが、ただ、大綱にはまだ書いてありませんので、詳細はわかりません。

足立：大綱110頁には、特定欠損金は自社の所得を限度にしか使えないことが書いてあります。

大野先生がおっしゃるように、自社に所得が100、特定欠損金が100ある場合、文言どおり読むと、後者の100を前者の100でつぶすと。これは現行制度も同じだと思いますが、非特定欠損金を含め、各社でのその



鈴木 修 (すずき おさむ)

高崎商科大学商学部・大学院商学研究科特任教授
税理士

札幌国税局に採用後、大蔵省（現・財務省）主税局総務課・税制第一課、札幌国税局消費税課等を経て、2006年退官。日本税務会計学会・常任委員、(公財)公益法人協会専門委員・主任研究員。法人税及び消費税に関する多くの出版物の編集・執筆に携わる。

つぶし方がどうなるのか疑問です。

大野：結局、自社自身では、自社の所得の50%を限度にしか引けないはずなのに、自社の所得の100%まで引かせるので、他の法人で所得の50%の控除限度が余っているところから引くことになるはずですが、そこは、どの法人の控除限度額から引くのかが決められるのではないかと思います。この点は、法令でしっかり確認したいところです。

■損益通算、欠損金通算の結果は従来どおり

足立：1つご意見を伺いたいのですが、連結納税制度とグループ通算制度では、損益通算と欠損金の通算が、単体納税との比較で中心的な取扱いになると思います。

研究開発税制等の他の論点はないと仮定した場合、損益通算と欠損金の通算の2つだけを考えると、100%グループ全体の所得や税額は、改正前後で結果的にはあまり変わらないのですかね。

大野：1社でも大法人があったら中小法人の特例は使えないなどの点を除いて、大法人の前提で比較すると、グループ全体では変わらないでしょう。

鈴木：そういう結論になるように作られているはずですからね。

連結納税制度であれば、グループを一体として納税単位とし、所得計算を行うこととしているので、考え方と所得計算が、先ほど大野先生がおっしゃったように、首尾一貫しています。

しかし、グループ通算制度は、個別申告方式に変更するにもかかわらず、グループで損益通算や欠損金の通算ができるので、損益通算のメリットを享受するという意味では歓迎すべきものなのかもしれませんが、グループ内のステータス管理をはじめ細かな技術的な規定を実務で適用する場面で、従来の感覚からすると単体納税であるのにそこで行われる計算の意味がよくわからなくなってしまうように思うんですね。

大野：修正案の処理も相当複雑になってくるでしょう。たしかに、何のためにやっているのかがわからなくなりそうです。理論的に首尾一貫していないがために一番苦労するのは、条文を作ることではないでしょうか。

鈴木：出来上がった制度は、従来の制度の簡素化や調整計算を維持するといった配慮も行われていますが、そのために理屈もあらかじめ整理しているのでしょうか、突

き詰めて考えてみると、違和感があるという印象です。

■条文構成の考え方

足立：これは予想ですが、条文構成としては、連結納税の部分がなくなって、繰越欠損金のところはグループ通算制度のための条文が入るのですかね。

大野：57条に入れてしまうと、ぐちゃぐちゃになってしまうと思います。

鈴木：やはり別の条文になるのではないのでしょうか。

大野：57条の枝番になるのか、それとも、また81条シリーズにグループ通算制度のための特別な条文を設けるのかでしょう。

鈴木：現在の連結納税制度では、納税単位を単体納税とは異なる部類として、また、その場合の所得計算は、基本的には条文の数を少なくするために単体納税の規定を借用して、それ以外の部分を別段の定めにする、という建付けになっています。

しかし、今度は単体納税になりますからね。グループ通算制度における他社の欠損を自社で使える、使えないなどの取扱いをどのように条文に書くのか。すでに法制局で検討されていると思いますが、早く見てみたいですね。

足立：あとで取り上げますが、開始・加入時の条文もかなり複雑になりそうですね。要注目です。

修正・更正時の処理

5 所得金額及び法人税額の計算

(1) 損益通算

② グループ通算制度の適用法人又は通

算グループ内の他の法人の所得の金額又は欠損金額が期限内申告書に記載された所得の金額又は欠損金額と異なる場合には、期限内申告書に記載された所得の金額又は欠損金額を上記①の所得の金額又は欠損金額とみなして上記①の損金算入又は益金算入の計算をする。

(2) 欠損金の通算

② 通算グループ内の他の法人の当期の所得の金額又は過年度の欠損金額が期限内申告書に記載された当期の所得の金額又は過年度の欠損金額と異なる場合には、期限内申告書に記載された当期の所得の金額又は過年度の欠損金額を当期の所得の金額又は過年度の欠損金額とみなす。

③ グループ通算制度の適用法人の当期の所得の金額又は過年度の欠損金額が期限内申告書に記載された当期の所得の金額又は過年度の欠損金額と異なる場合には、欠損金額及び中小法人等以外の控除限度額（欠損金の繰越控除前の所得の金額の50%相当額をいう。）で期限内申告において通算グループ内の他の法人との間で授受した金額を固定する調整をした上で、その適用法人のみで欠損金の繰越控除額を再計算する。

(3) 欠損金の繰越期間に対する制限を潜脱するため又は離脱法人に欠損金を帰属させるためあて誤った当初申告を行うなど法人税の負担を不当に減少させる結果となると認めるときは、税務署長は、上記(1)②並びに(2)②及び③を適用しないことができる。

(大綱106-107頁)

■ 1社が間違っても他法人に影響せず

足立：次は、修正の処理です。

今回の改正の大きな目的は、個別申告方式への移行と、それに伴う修正の遮断です。

鈴木：ここで書かれた文言が修正の遮断を意味すると思っていますが、今回の改正の目的である、執行側の要望が実現したという印象です。

納税者としても、1社が間違えばその1社だけの更正になり、他の法人の期限内申告は固定されるので、簡素化といえは簡素化なんでしょう。

足立：しかし、1度期限内に申告した数字を変えないという仕組みは、他に似たような制度があるのでしょうか。

鈴木：ないと思います。ものすごく違和感がありますよね。

大野：そうですね。違和感があるだけでなく、条文も相当複雑なものになると思います。

なぜならば、当初申告に固定するためには、当初申告で他法人と当期損失なり、繰越欠損金なり、所得の限度額なりをいくらやりとりしたかを固定しなければなりません。例えば、当期損失だけであれば非常にシンプルだと思いますが、繰越欠損金をどの法人にいくら使わせるか、しかも先ほどの50%制限もあります。

ただ、決めていただければ、企業側も執行側もそれに従うだけなので、シンプルといえはシンプルなのかもしれません。

足立：連結納税制度に関する専門家会合の資料ではくだけた言葉で書かれていましたが、実際に、大綱に落とし込むと、このような不思議な書き方になるのだな、とい

う印象を持ちました。

期限内申告と違ってても期限内申告のまま
でOKという書き方になっています。しか
し、適用法人が間違えたケースと他の適用
法人が間違えたケースの場合分けなど、シ
ンプルな趣旨とは裏腹に、条文は複雑そう
ですね。

■修正遮断で要税負担のやりとり

大野：外国税額控除と研究開発税制につ
いても同様です。

本当はきっと別の法人の数字を修正した
いにもかかわらず、更正を受けた法人しか
修正をすることができないということにな
ります。例えば、A社の調査により本来は
B社の税額が減るような場合に、A社の税
額を減らすような、違和感のある状態に
なるかもしれませんが、仕方がないとい
うことなのでしょう。

足立：細かな計算のしかたはわかりませ
んが、仮にA社が税額控除に使用する数値
などの計算を間違えていたとしましょう。
それが意図的ではないと仮定した場合、こ
のA社に税務調査が入り、そのA社のみが
減額更正されることになります。しかし、
本来の計算をしていればどうでしょう。

鈴木：グループ内のB社やC社の税負担
が減っていた可能性がありますよね。

足立：そうであれば、グループとしては
最初から計算し直したほうがよさそうだ
と思うのですが。

大野：それでも、更正を受けたA社の税
額をマイナスすることになるのだと思い
ます。B社やC社から引いてあげたいの
は山々ですが、やはり個別申告方式にな
れば、更正した法人からマイナスするこ
とになる

と推測しています。

鈴木：そういった場合には、グループ間
の税負担のやりとりに影響が出そうですね。

大野：税効果相当額の授受ですね。これ
については、いくらやりとりすべきか、お
そらく法令には書かれないと思うですが、
明確ではないと実務はやりにくいだろうな
と考えています。

足立：税効果相当額の授受については、
のちほど改めてふれたいと思います。

修正の遮断の仕組みについては、グル
ープ調整計算を行うもの、つまり、損益通
算、欠損金の通算、外国税額控除、研究開
発税制、あとは軽減税率の適用対象所得金
額800万円のところにも適用されるのでは
ないかと思います。

これらについて、何かしらの条文が書か
れるイメージでしょうか。

大野：法人税法の更正の方法の部分に条
文ができるのでしょうか。あるいは、施行
令の更正の部分に細かく書かれるのか、そ
れとも欠損金などの個別制度の条文に別々
に書かれるのか、ちょっとわからないです
ね。

■全体再計算が求められる「不当」なケース

足立：今回の改正で最も複雑なところが、
この修正の遮断の仕組みだと思います。
特に気になる一文があります。

「欠損金の繰越期間に対する制限を潜脱す
るため又は離脱法人に欠損金を帰属させる
ためあえて誤った当初申告を行うなど法人
税の負担を不当に減少させる結果となると
認めるとき」は、改めて全体計算をさせる
ことができるとされています。

外国税額控除や研究開発税制についても

似たような文言があると思いますが、この「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認めるとき」とは具体的にどのようなときなのでしょう。

大綱には、欠損金の繰越期間を延ばすケースと、離脱法人に欠損金を付け替えるケースが挙げられていますが。

大野：実際に、どこからが不当なのかという争いが起こると予想されます。実務上、かなりグレーな事例が出てきそうです。意図していなくても、欠損金の期間が延びてしまっていたという場合もありうるので、その目的があったかどうかは事実認定の難しい問題になりそうです。

足立：本来、グループ通算制度では、修正が遮断されるので、離脱法人に税務調査が入ってもグループ内に残っている法人には関係ないですし、グループ内に残っている法人に税務調査が入っても離脱法人には関係ないということになります。

しかし、この「不当」とみなされる場合は、グループ内の法人と離脱法人の両方に影響が出てくるということですね。

大野：正確にはわかりませんが、どちらかという、保有株式の一部のみを売却してグループから外すような離脱のことを意図しているのかもしれないですね。離脱しているようにみえても、実質的にグループ内にいる法人には欠損をつける。そういうケースなのかもしれません。

足立：計算を間違えていること自体は認めても、それが「不当」とは認めない。そういう争いが出てくる可能性がありそうですね。



足立 好幸 (あだち よしゆき) <司会>
税理士法人トラスト パートナー
税理士・公認会計士

連結納税制度・組織再編税制を中心にグループ企業の税制最適化など企業グループ税制に係る業務を行う。著書に、『連結納税採用の有利・不利とシミュレーション』（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税制ケーススタディ』『連結納税の税効果会計』（中央経済社）など多数。

■「不当」には金額基準あり？

足立：この租税回避防止策と関連して、手作業で申告書を作成しているグループが、単純に計算誤りをして損益通算を間違った場合まで当初申告のまま固定されるのか、すごく疑問です。実際に、まだ手書きで申告書を作成している例があるもので、とても気になっています。

大野：「たまたま間違った場合は……」といったかたちで、そのようなケースを特別扱いする規定は置かれそうにないと思います。もちろん、故意だった場合は、租税回避に当たり再計算を行うことになるでしょうが、そうならなければ当初申告で固定されると思います。

足立：また、実務上、「不当」かどうかの判断のために、何か金額的な目安が出てくるのでしょうか。

大野：たしかに、不当な租税回避に当たるかどうかの判断に、金額は一定程度影響を与えるかもしれませんね。

さすがに1,000円、2,000円では不当とはいえませんし、それくらいの金額で租税回避を仕組むケースはないでしょう。やはり、1,000円、2,000円レベルは単純ミスと判断されるのでしょうか。

鈴木：欠損金については、先ほどの2つの例示に準ずるようなケースが不当というのでしょうか、本来は、法令にある程度例示される必要があると思います。

足立：いずれにしても、この修正の処理は複雑になるだろうと思われまます。今までにない取扱いなので、どのような仕組みになるのか、要注目です。

■改正の影響を受ける関係者も多岐にわたる？

足立：この論点に関連して少し小耳に挟んだのですが、東京に親法人があり、地方に子法人があるような場合、その子法人は課税所得がある程度大きいので、地方の税務当局からすれば、調査に入らないといけないと思いますよね。

しかし、連結納税を採用していると、グループ全体で欠損金があれば税金が取れませんし、更正をしても結局納税するのは東京の親法人になることから、地方の税務職員からすると複雑な気持ちになるという話を伺いました。

この点、グループ通算制度になった後に調査に入れば、地方の子法人が個別に納税

することになり、調査に入る意義が高まるというふうに伺ったのですが、そうなんではないでしょうか。

鈴木：今回の改正は、やはり執行側の動機が大きいですね。

足立：真意はともかく、今回の見直しは、企業側はもちろんのこと執行側も含めてさまざまな関係者にさまざまな影響が生じそうということですね。

外国税額控除と研究開発税制の全体計算の維持

9 外国税額控除

- (1) 通算グループ内の各法人の控除限度額の計算は、基本的に連結納税制度と同様とする。
- (2) 通算グループ内の各法人の当期の外国税額控除額が期限内申告書に記載された外国税額控除額と異なる場合には、期限内申告書に記載された外国税額控除額を当期の外国税額控除額とみなす。
- (3) 当期の外国税額控除額と期限内申告書に記載された外国税額控除額との過不足額は、進行年度の外国税額控除額又は法人税額においてその調整を行う。
- (4) 通算グループ内の各法人が外国税額控除額の計算の基礎となる事実を隠蔽又は仮装して外国税額控除額を増加させること等により法人税の負担を減少させようとする場合には、上記(2)及び(3)は適用しない。

(大綱113-114頁)

13 特別税額控除

- (1) 試験研究を行った場合の税額控除制度(研究開発税制)については、次のとおりとする。

- ① 通算グループを一体として計算した

税額控除限度額と控除上限額とのいずれか少ない金額（以下「税額控除可能額」という。）を各法人の調整前法人税額の比で配分した金額を各法人の税額控除限度額とする。

② 通算グループ内の他の法人の各期の試験研究費の額又は当期の調整前法人税額が確定申告書に記載された各期の試験研究費の額又は当期の調整前法人税額と異なる場合には、確定申告書に記載された各期の試験研究費の額又は当期の調整前法人税額を各期の試験研究費の額又は当期の調整前法人税額とみなす。

③ 上記②の場合において、税額控除可能額が確定申告書に記載された税額控除可能額に満たないときは、法人税額の調整等を行う。

(2) その他の特別税額控除制度については、上記一五(1)及び(2)の措置に基づく各法人の法人税額の一定額を限度とする。ただし、上記一五(1)②の措置を前提とした濫用防止のための措置その他の措置を講ずる。

(大綱115頁)

■全体計算維持の背景

足立：さて、今回の改正で、最後まで議論になった外国税額控除と研究開発税制の全体計算の維持についてみていきましょう。

この論点は、簡単にいえば、企業側は従来のメリットを残したい、一方執行側は個別申告方式では基本的に単体納税の場合と同じ取扱いにすべきだろうという構図だと思います。理論的には、後者のほうが理に適っていそうですね。

大野：一方で、これらのメリットを享受する目的で連結納税制度を採用しているグ

ループがかなり多いと思います。損益通算は期ズレの問題にすぎませんが、外国税額控除や研究開発税制は永久差異になります。ここは何とかキープしたいという経済界からの要望が通ったかたちだと理解しています。

結局、支出している法人と所得が出ている法人が違いますからね。特に外国税額控除については、親法人が海外に積極的に投資をしていて、投資損失が出て十分な所得が発生していないとすると、たしかにフィーを得るなどして少しずつ所得が出ているとしても、大きな投資損失が発生する場合も少なくありません。

収入は受取配当で益金不算入ですので、全体計算をすると、税務メリットが出るというグループはそれなりにあるように思います。

足立：当法人のお客さんでは、親法人の繰越欠損金の活用を目的に連結納税を開始してそれを使い切ったものの、研究開発税制のメリットを享受しているという例がありますが、外国税額控除のメリットを受けている例はあまりありませんでしたので、今回勉強になりました。

この2つの制度については、連結納税制度の損益通算、欠損金の通算以外のメリットとして、かなり大きいということですね。

■研究開発の当事者には影響せず？

足立：まず、研究開発税制については、研究開発を行っている法人に研究開発費が重くのしかかって大きな赤字がある場合に、それをグループ内の所得がある法人へ移転するイメージですね。

鈴木：全体計算とはいうものの、単体納

税になるため、あくまでも所得がある法人から控除することになりますよね。現在は、研究開発費の額で配分しているので、最初は大綱を読んだときは、やはり違和感がありました。

大野：おっしゃるように、研究開発費を支出している法人からのみ引くわけではなくなることには、少し違和感があります。この考え方も慣れるのに時間がかかりそうです。

足立：修正については、先ほどの損益通算や欠損金の通算と同じように、グループ内の法人ごとで行うようですね。

しかし、13(1)②、③の書きぶりだと、少しわかりにくい印象があります。

大野：研究開発費が少し違っていて、ある法人からその分マイナスしていたとしても、その法人の申告は変えないわけです。調査を受けた法人が研究開発費をマイナスしすぎた場合には、おそらくその法人がその分を追加納付することになると思います。研究開発を行った法人はいわば蚊帳の外になるので、現行制度からすると不思議な感じがします。

足立：例えば、研究開発費を20億円支出していたとしましょう。そして、グループ内の所得のある法人からマイナスして全体計算のメリットを享受させていたと。しかし、税務調査で研究開発費が10億円しかないと言われると、グループ全体でメリットを享受しすぎていることになりませんが、メリットを取っていない法人がその分を納税するということですか。

大野：まだはっきりとはいいいきれませんが、おそらくそういうことではないかと思えます。何か少し変ですが、個別申告方式

に移行する以上、仕方がないということなんでしょう。

足立：特に税額控除の場合は、下手をすると、追納額は相当なものになるおそれがありそうです。

大野：最終的には、節税分の増減の精算はグループ内でやりとりする必要があると思います。これのやりとりの方法は、税法では決められないかもしれませんが、各法人には当然債権者等がいるため、精算しないと問題が起こりそうな気がします。それを防ぐため、実務では精算のやりとりが必須となるでしょう。

■外税控除は進行年度で調整

足立：一方で、外国税額控除のほうは、修正の遮断の方法が、研究開発税制とは少し違うようです。大綱では113頁から詳しく書いてあります。

鈴木：基本的には当初申告のままというのは研究開発税制と同じですが、こちらは進行年度に調整を行うようですね。

足立：進行年度、要は、税務調査を受けている年度に、その間違えていた金額の過不足額をプラスマイナスするとあります。これも他ではなかなかみられない仕組みです。加算税や延滞税もどうなるのでしょうか。

このように、修正を遮断する仕組みが、研究開発税制と外国税額控除で違うのはなぜでしょうか。

大野：繰越しがあったり、住民税まで影響が及んだりするからでしょうか。細かな修正の仕組みは法令等でしっかり確認する必要があります。

■外税控除・研究開発特有の租税回避防止策

足立：また、外国税額控除については、先ほどの不当性とは違い、「隠蔽又は仮装して」法人税の負担を減少させようとする場合、つまり、重加算税が課される場合と同様の意図的な間違いがあったときには改めて全体計算をやり直すようです。この点も、損益通算等を遮断する仕組みとは異なっています。このあたりは、趣旨を含めて要確認ですね。

鈴木：研究開発税制については、「濫用防止のための措置を講ずる」とあります。これが何かも気になるところです。

大野：どのような場合にこの「濫用防止」に当たるのかも気になります。

足立：まとめると、外国税額控除と研究開発税制については、現行制度のメリットである全体計算は残しつつ、修正があった場合は損益通算や欠損金の通算とは異なる取扱いがあるようで、かなり注意が必要になりそうです。

分の1相当額を上限とする。)とする。

- (2) 関連法人株式等又は非支配目的株式等に該当するかどうかの判定については、100%グループ内（現行：連結グループ内）の法人全体の保有株式数等により行う。
- (3) 短期保有株式等の判定については、各法人で行う。
- 2 外国子会社配当等の益金不算入制度
外国子会社の判定については、連結納税制度と同様とする。
- 3 寄附金の損金不算入制度
 - (1) 寄附金の損金算入限度額の計算の基礎となる資本金等の額について、資本金の額及び資本準備金の額の合計額とする。
 - (2) 寄附金の損金不算入額は、各法人において計算する。
- 4 貸倒引当金
100%グループ内（現行：連結グループ内）の法人間の金銭債権を貸倒引当金の対象となる金銭債権から除外する。
(大綱112頁)

受取配当など個別制度

二 各個別制度の取扱い

次に掲げる個別制度については、親法人及び各子法人が申告を行うことに鑑み個別計算を原則としつつ、企業経営の実態や事務負担、制度趣旨・目的、濫用可能性等を勘案し、それぞれ次のとおりとする。また、他の各個別制度についても、同様の考え方により、適切な仕組みとする。

1 受取配当等の益金不算入制度

- (1) 関連法人株式等に係る負債利子控除額を、関連法人株式等に係る配当等の額の100分の4相当額（その事業年度において支払う負債利子の額の10

■気になる交際費の取扱い

足立：受取配当などの個別制度に移りましょう。

大野：交際費については、大綱に何も書かれませんでしたね。

交際費も全体計算が残るものと思っていましたので、大綱で何もふれられていないことがちょっと気になりますね。

足立：受取配当と寄附金については、大綱レベルでみると、単体納税制度と全く同じ取扱いになるのでしょうか。

大野：きっとそうでしょう。おそらく条文や別表も同じになるイメージだと思います。

■負債利子控除額4%の趣旨

足立：ちなみに、少し細かくなりますが、受取配当の負債利子控除額は4%となっています。海外子会社からの受取配当が5%益金算入ですから、それとの関係で、国内の受取配当であれば1%くらいコストが低いと考えられたんですかね。

大野：これまでの専門家会合の資料では、概算控除を検討するとされていたものの、4%という数字は出ていません。

足立：負債利子控除額4%とは、現行制度と比べてどうなのでしょう。

大野：有利不利はグループ次第ですね。

鈴木：受取配当は基本的には簡素化なんでしょうね。10分の1の限度も入りますし。ただ、4%のように具体的な数値が法令化される場合には、その前提といたしましうか、根拠を示してほしいですね。

■決算・申告作業に関する唯一の(?)負担軽減

足立：たしかに、事務負担は簡素化されるように思います。現行制度では、受取配当をもらっていない法人も総資産の帳簿価額などを集計して、システムに打ち込んでいます。連結グループの利息を除くなど、かなり面倒です。

今回、企業側の事務負担が最も軽減されるのは、決算・申告作業という面では、実はこの受取配当なのかもしれません。

一方、研究開発については、現行、研究開発費を支出していなくても売上金額などを集計する必要があります。

仮に、新制度でも、このような集計が残ってしまう場合、事務負担は変わらない可能性があるため、外国税額控除と研究開発

税制の全体計算のやり方がどうなるのか、要注目です。

寄附金については、現行制度でも、グループ全体の所得と親法人の資本金等の額をもとに計算しているの、個別帰属額の配分はありますが、全体計算というイメージではありません。

いずれにしても、負債利子控除額4%の趣旨が少し気になるところです。

■改正はシナリオどおりか

足立：これらの取扱いをみると、やはりお二方のおっしゃるように、外国税額控除と研究開発税制の全体計算を維持すると、制度として中途半端な感が否めません。

大野：先ほどお話しした、これらの修正を遮断する仕組みには、相当違和感があります。個別申告方式にするために、少し無理をしているように思います。

足立：外国税額控除と研究開発税制の全体計算を維持することで、改正の大きなシナリオが崩れてしまったということでしょうか。

鈴木：今回の改正は個別申告方式ありきですからね。

大野：なおかつ、政策的な判断が加わった面を考えれば、仕方がないのかもしれない。

☞ 105頁へ続く