



Japan Tax Newsletter

税理士法人トーマツ

2014年8月1日号

東京事務所 シニアマネジャー 大野 久子(公認会計士・税理士)

連結納税選択の検討

1 はじめに

連結納税は、国内の100%グループ内の所得と欠損を通算(合算)して申告納税をする制度であり、どのグループでも基本的には節税メリットがある。一方、注意しなければならない事項もあり、制度も難解であることから、事前に十分な検討をして選択の意思決定をする必要がある。

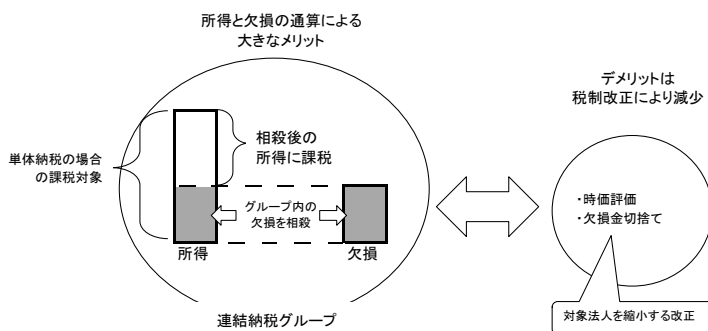
2 なぜ今連結納税なのか

(1) 連結納税最大のメリット

連結納税は国内の100%の資本関係のある法人グループの所得・欠損を通算(合算)して親法人が申告・納税する制度であり、グループ内の欠損をグループ内の所得から相殺することができる点が最大のメリットである。連結納税は選択制となっており、適用するためには事前の承認申請が必要である。

(2) 平成22年度税制改正

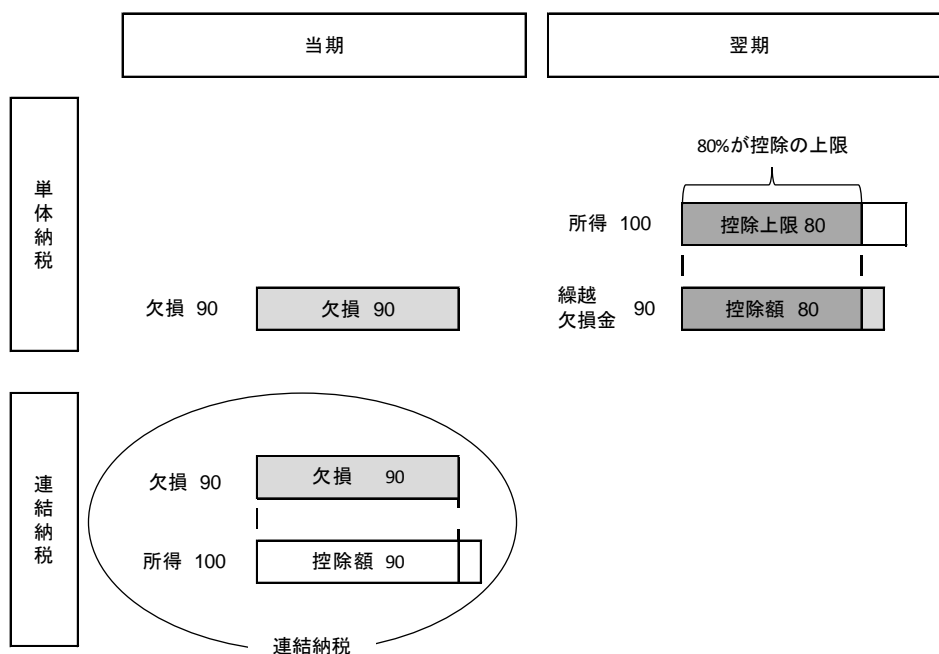
連結納税を選択すると所得と欠損が通算できる一方、平成22年度税制改正前は、子法人の時価評価や繰越欠損金の切捨てのデメリットも大きく、制度の選択はあまり進んでいなかった。しかし、平成22年度税制改正により時価評価と繰越欠損金の切捨ての対象法人が縮小され、デメリットが大幅に縮小したため、メリットが際立つようになった。



(3) 平成 23 年度税制改正

さらに、平成 23 年度税制改正は、連結納税のメリットを押し上げるものとなった。繰越欠損金の控除を当期所得の 80%を上限に制限する改正が行われ(中小法人等を除く)、連結納税においても同様に、連結欠損金の控除は連結所得の 80%を上限とすることとされた(連結親法人が中小法人等である場合を除く)が、この連結所得とはグループ内の所得と欠損の通算を制限なく行った結果なのである。単体納税で繰越欠損金となる場合には所得の 80%の上限があるのに対し、連結納税グループ内の他の法人の所得から相殺する場合には上限が無いため、連結納税のメリットが大きくなったといえる。

例えば、下の図で、単体納税で当期欠損 90、翌期所得 100 だった場合に、繰越欠損金の控除は翌期所得の 80%である 80 が控除の上限になるのに対し、連結納税を行っている場合には、当期のグループ内の他の法人の当期所得 100 から当期欠損 90 を控除可能である。



(4) 連結納税選択に向けて

このように、連結納税のメリットは徐々に拡大してきており、長期的に見ると日本の法人課税は連結納税メインに移行していく可能性が高いと思われる。

まだ連結納税を選択していないグループにおいては、連結納税を選択すべきか否かについて、およびいつ選択すべきかについて、定期的に検討を行う必要がある。

連結納税を選択するためには最初の連結事業年度としようとする期間開始の日の3カ月前の日までに承認申請書を提出する必要がある。親法人が3月決算の場合には、開始前の12月末が申請期限となる。そのため、開始する事業年度の前々事業年度の法人税確定申告の作業がひと段落した時期(3月決算であれば7月~8月)に連結納税を選択すべきかどうかの検討を行い、開始する場合にはさらなる詳細を検討した上で、12月末までに承認申請を行うのが一般的である。

3 連結納税選択における注意事項

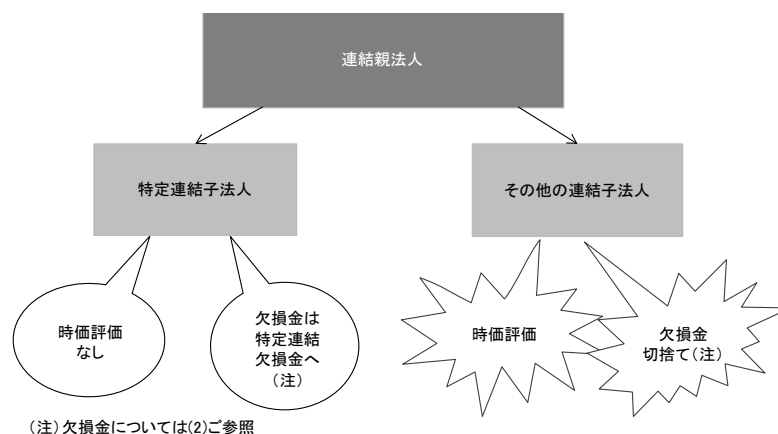
上記のように、連結納税には大きな税務上のメリットがある一方、デメリットの方は税制改正により縮小してきている。しかし、全くなくなった訳ではない。

連結納税に係る税法の規定は複雑難解となっており、十分な注意を払って検討を行いつつ、連結納税の選択を進める必要がある。

連結納税選択時の主な注意事項として挙げられるのは次のような内容である。

(1) 子法人の時価評価

連結納税開始時の子法人や連結納税に加入する子法人は、原則として、その直前において、保有する時価評価対象資産について評価損益を認識し、課税を受けなければならない。



ただし、この規定には例外があり、特定連結子法人に該当するものについては、時価評価の対象外とされている。

特定連結子法人とは、以下の子法人である(連結納税開始時の場合)。

- ① 親法人を設立した株式移転に係る完全子法人
- ② 適格株式交換に係る完全子法人
- ③ 5年超の長期保有子法人
- ④ 100%グループ内法人により設立された法人
- ⑤ 適格合併等の際の被合併法人等の保有する100%子法人のうち、長期保有子法人に準ずるもの
- ⑥ 単元未満株式の買取り等やむを得ない事情により完全支配関係が生じた子法人

子法人が時価評価の対象となる場合、保有する時価評価対象資産についての時価評価を行う必要がある。この場合の実務上の問題点および留意点は次のとおりである。

問題点	留意事項
評価益について課税が発生する	<ul style="list-style-type: none"> • ネットで評価益が計上される場合、繰越欠損金が無ければ課税が発生する • 課税が発生しても、連結納税開始・加入後に償却損を損金算入できる場合には、結果的に期ずれにすぎず、大きな問題とならない場合もある
評価方法が不明瞭な場合がある	<ul style="list-style-type: none"> • 特に自己創設営業権については、時価評価の方法が明示されておらず、問題となる場合が多い。例えば、事業の価値を基礎として計算する方法が考えられる

(2) 子法人の欠損金の切捨て

さらに、連結納税開始時の子法人や連結納税に加入する子法人は、原則として、単体納税時代の繰越欠損金は切り捨てられる。

この規定についても例外があり、(1)の時価評価の対象外となる特定連結子法人については基本的に繰越欠損金の切捨ては無い。制度創設当初はこれらの子法人についても繰越欠損金が切捨てになっていたところ、平成 22 年度税制改正により、繰越欠損金が切り捨てられないこととされたものである。

この場合の実務上の問題点および留意点は次のとおりである。

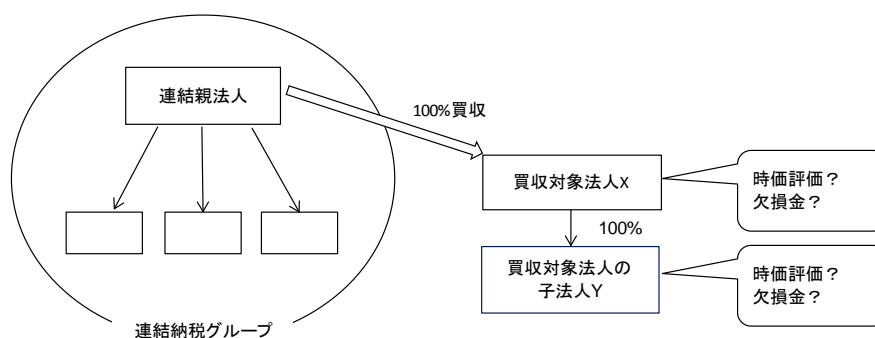
問題点	留意事項
特定連結子法人に該当しない子法人の繰越欠損金が切り捨てられる	<ul style="list-style-type: none"> 単体納税を続けていれば使用可能なものだった場合には、連結納税開始のデメリットとなるため、メリットと比較衡量する必要がある
特定連結子法人の繰越欠損金は特定連結欠損金に引き継がれる	<ul style="list-style-type: none"> 特定連結子法人の繰越欠損金は「特定」連結欠損金に引き継がれ、その法人の個別所得を上限に使用が可能である なお、親法人を設立した株式移転に係る完全子法人の繰越欠損金は、基本的に使用上限の無い連結欠損金に引き継がれる

(3) 開始後の組織再編への影響

連結納税開始後にグループ外の法人の買収等を行う場合には、100%保有になる法人は連結納税へ加入することになり、手法によっては時価評価や繰越欠損金の切捨てが起きるため、注意が必要である。その組織再編等に関連する部署だけでなく、税務部門も参加して検討を行い、必要に応じ外部専門家への相談を行う必要がある。

すでに買収等の予定がある場合や、買収等を行う頻度の高いグループにおいては、事前に影響を検討しておく必要があると思われる。

例えば、以下の図でグループ外の X 社を 100%買収する予定がある場合に、単に株式を購入して 100%化すると、X 社は連結納税に加入するため、時価評価の対象となり繰越欠損金は切り捨てられることになる。X 社が 100%保有する Y 社も同時に 100%保有になり、こちらも時価評価の対象になり繰越欠損金は切捨てになる。



仮に X 社を株式交換するスキームとし、適格株式交換に該当する場合には、X 社は時価評価および繰越欠損金切捨ての対象外となる。Y 社についても、X 社が 5 年超長期保有または設立から保有している場合は時価評価および繰越欠損金切捨ての対象外となる。

各ケースにおけるX社およびY社の時価評価・繰越欠損金切捨ての対象になるかどうかについては次のとおりとなる。

100%化の手法		法人		時価評価	欠損金切捨て
株式買取り		X社		対象	対象
		Y社		対象	対象
株式交換	適格	X社		対象外	対象外
		Y社	X社により5年超または 設立以来継続保有	対象外	対象外
			上記以外	対象	対象
	非適格	X社		対象	対象
Y社		対象	対象		

100%買収予定があって連結納税の開始を検討する場合には、100%買収により時価評価と繰越欠損金切捨てが起きた場合の影響の把握、影響が大きい場合には手法を株式交換に変更できるかどうか、変更した場合に適格になるかどうか、等を検討しておく必要がある。また、多額の時価評価課税が見込まれて、手法変更が不可能な場合等には、連結納税の選択を延期することも考えられる。

(4) 申告手続きが煩雑になる

連結納税を開始すると連結納税グループ全体でデータをやり取りしながら一つの申告書を作成することになり、また、その連結納税の結果を各社に配布して各社の地方税の計算をする必要がある。

各社ごとに単体納税をする場合に比べ、手続きが煩雑になる他、子法人からの協力体制が必須になる。

また、財務会計用の税額計算についても連結納税を考慮して行う必要があり、子法人の決算を早期化する必要が生ずる場合もある。

決算申告チームの強化やソフトの購入、専門家への業務依頼を含めて検討を行う必要がある。

(5) 連結納税取りやめは基本的に困難

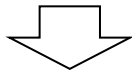
いったん連結納税を選択すると、取りやめるのは基本的に困難となっている。連結納税の取りやめを認められるのは、やむを得ない事情による場合(限定的と解釈されている)と、連結親法人解散等の場合のみとされているからである。

グループ内の所得と欠損を通算できることは大きなメリットになるが、後戻りは困難であるため、十分な検討が必要と思われる。

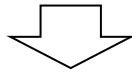
4 連結納税選択の手順

連結納税を検討する場合の一般的な検討や手続きの手順は次のとおりである。思わぬ落とし穴も有り得ることから、十分な検討を行うことが必要と思われる。

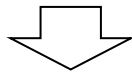
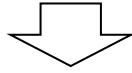
連結納税選択時の影響の概要把握	<p>連結納税を選択した場合のメリット・デメリットの概要を把握する。おおむね以下のような内容になるのが一般的である。</p> <ol style="list-style-type: none"> ① 連結納税対象法人の把握 ② グループ内の所得・欠損の発生状況の確認 ③ 子法人について、特定連結子法人になるかどうかの把握 ④ 特定連結子法人にならない子法人について、時価評価および繰越欠損金の切捨ての概要を検討 ⑤ その他メリット・デメリットの検討
-----------------	--



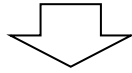
シミュレーションの実施	連結納税を選択することにメリットが確認できた場合、必要に応じ、連結納税を開始した場合のシミュレーションをすることが望ましい。
-------------	--



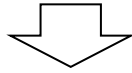
将来組織再編計画等への影響の検討	連結納税の選択は将来の組織再編計画に影響を及ぼすのにも関わらず、いったん選択すると原則として取りやめられないため、将来の計画があれば影響を検討する必要がある。
------------------	---



連結子法人への通知、説明	連結納税の選択はグループ全体に影響するため、連結子法人への通知や説明、また教育のサポートを行う必要がある。
--------------	---



連結納税承認申請	連結納税の承認申請書は、最初の連結事業年度としようとする期間開始日の3カ月前までに、すべての対象法人の連名で作成し、連結親法人となる法人が取りまとめて、所轄税務署経由で国税庁長官宛に提出する。 連結子法人となる法人は「連結納税の承認申請書を提出した旨の届出書」を遅滞なく提出する。
----------	---



連結納税開始に向けての具体的な準備	連結納税の承認提出書を提出した後は、連結納税の開始に向けて具体的に準備を進めることになる。 一般的な実施項目は次のような内容である。 <ul style="list-style-type: none">• 連結納税計算の試験的实施• 連結子法人となる法人の申告書のヘルスチェック• 連結子法人への説明会・勉強会の実施• 時価評価に向けた評価作業の実施
-------------------	---

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

<http://www.tohmatsu.com/tax/nl>

問い合わせ

税理士法人トーマツ 東京事務所

所在地 千100-8305 東京都千代田区丸の内 3-3-1
新東京ビル 5 階
TEL 03-6213-3800 (代)
email tax.cs@tohmatsu.co.jp
URL www.tohmatsu.com/tax

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(税理士法人トーマツを含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約40都市に約7,600名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト(www.tohmatsu.com)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザリーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約200,000名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.tohmatsu.com/deloitte/ をご覧ください。