

第150回CFOセミナー
グループ税務戦略の実行課題（連結納税編）
～実例から学ぶ連結納税導入と実践の重要ポイント

平成23年6月14日（火）

ア ク タ ス 税 理 士 法 人
公認会計士・税理士 山根 敬介

1. 連結納税制度とグループ法人税制(単体納税)比較
2. 連結納税制度 ～平成22年度税制改正～
3. 連結納税制度活用 of 具体例
4. 連結納税の導入課題

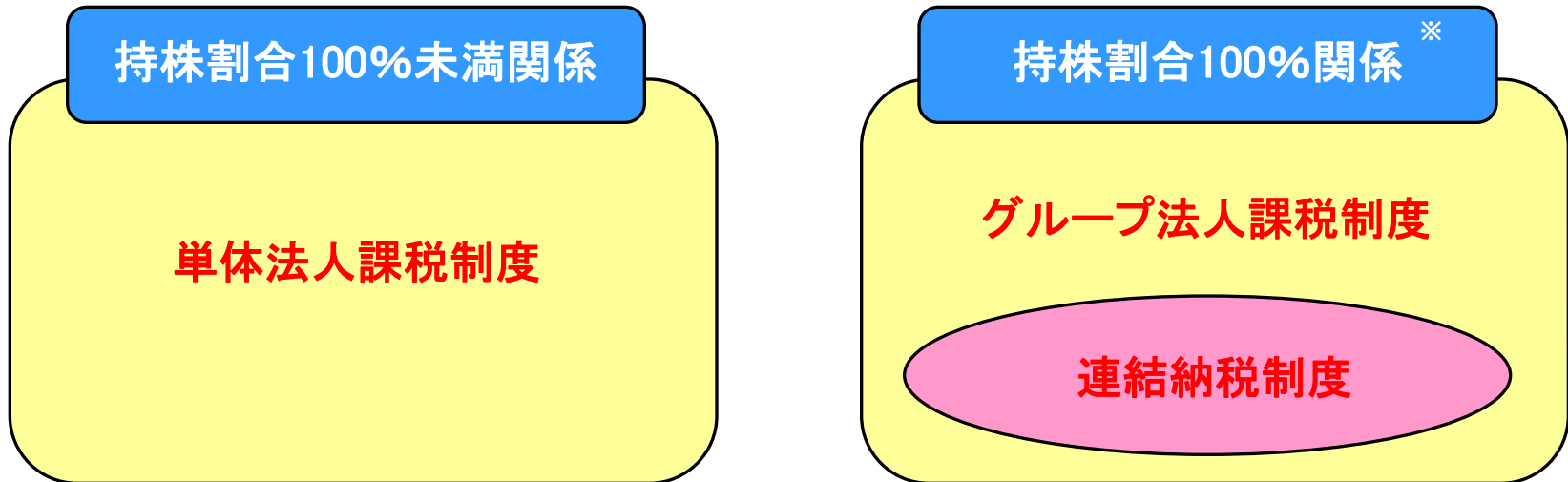
項目	平成18年6月末		平成19年6月末		平成20年6月末	
	件数等	前年対比	件数等	前年対比	件数等	前年対比
連結法人数	6,673社	－	7,187社	+514社	7,341社	+154社
親法人数	629社	－	724社	+95社	795社	+71社
子法人数	6,044社	－	6,463社	+419社	6,546社	+83社
親法人当たりの子法人数	9.6社	－	8.9社	▲0.7社	8.2社	▲0.7社
黒字申告割合	37.9%	－	41.5%	+3.6ポイント	44.9%	+3.4ポイント
全法人数	2,978千社	－	3,005千社	+27千社	3,003千社	▲2千社
連結法人導入割合	0.22%	－	0.24%	－	0.24%	－

(国税庁：平成19年度における連結納税に係る課税実績についてから一部抜粋)

- 連結納税導入企業は着実に増加している
- 連結納税グループ企業数は平均10社未満
- 導入企業の半数以上は赤字申告
- 平成22年度税制改正の影響により導入企業数は増加する傾向

1. 連結納税制度とグループ法人税制(単体納税)比較

◆ グループ法人の一体的運営の意識が高まっている状況を課税制度に反映させるため、「グループ法人税制」が創設された。(平成22年度税制改正)



※ 自己株式などは除く

- 発行済株式の100%を直接または間接に保有している関係をいう。
- 持株割合100%関係会社の場合、グループ法人課税制度は強制適用。
- 選択により連結納税制度を利用することができる。

1. 連結納税制度とグループ法人税制(単体納税)比較

項目	持株割合100%		持株割合100%未満
	連結納税	グループ法人課税	単体納税
適用の有無	選択適用	強制適用	強制適用
所得の通算	できる	できない	できない
時価評価	開始時又は加入時に、子法人の特定資産について時価評価する	しない	しない
グループ法人間取引	特定資産の譲渡損益は繰延べる	特定資産の譲渡損益は繰延べる	譲渡損益が発生
グループ内の配当金	全額益金不算入	全額益金不算入	一部益金算入
グループ内の寄付金	支払側:全額損金不算入 受取側:全額益金不算入	支払側:全額損金不算入 受取側:全額益金不算入 ※個人を頂点とする会社への寄付金は益金不算入とならない	支払側:原則損金不算入 ※一定の損金算入限度枠あり 受取側:全額益金算入
現物分配	簿価による移転	簿価による移転	時価による移転
親会社の繰越欠損金	利用制限なし	利用制限なし	利用制限なし
子会社の繰越欠損金	一部利用制限あり	利用制限なし	利用制限なし
中小企業特例 ・交際費の損金算入 ・軽減税率(18%) ・留保金課税 ・貸倒引当金の法定繰入率 ・欠損金の繰戻し還付	親会社の資本金で適用の有無を判定 1億円以上:適用なし 1億円未満:適用あり	自社の資本金で適用の有無を判定 1億円以上:適用なし 1億円未満:適用あり ただし、親会社の資本金が5億円以上の場合、適用なし	自社の資本金で適用の有無を判定 1億円以上:適用なし 1億円未満:適用あり
税額控除	連結で計算するものあり	単体で計算	単体で計算

1. 連結納税制度とグループ法人税制(単体納税)比較

項目	メリット	デメリット
企業会計	○税効果会計により決算数値が改善する場合がある ○連結財務諸表の税負担額の平準化が図れる	○税効果会計の計算が複雑化する ○親会社と決算期が異なる場合、決算作業を2度行う必要がある
資金繰り	○グループのキャッシュフローが最大化できる ○個別帰属額の精算により赤字子法人への資金繰り支援ができる	—
組織再編	○企業の経営形態に対する法人税の中立化が図れる。「社内事業部方式」と「子会社分離方式」 ○会社分割等により黒字法人と赤字法人が分離しても、組織再編後の100%グループの法人税負担は増加しない(法人税に限る) ○適格合併で引継いだ被合併法人の欠損金を活用することができる	○税制適格の再編であったとしても、子会社を時価評価する必要がある場合がある
法人税	○連結法人間で所得と損失を相殺できる ○連結親法人と一部の連結子法人の繰越欠損金を有効活用できる ○連結納税開始前に子法人の含み損を顕在化することができる ○試験研究費の税額控除枠を拡大することができる ○中小企業特例を享受できる場合がある	○節税効果が得られないケースがある ・ 子法人の繰越欠損金の使用制限 ・ 中小企業特例を享受できない ○連結納税開始前に子法人の含み益が顕在化される ○継続適用が原則
地方税	—	○地方税は別管理する必要がある
グループ経営	○グループの一体性が明確になる ○社内事業の分社化がしやすくなる ○100%グループ内組織再編成がしやすくなる	○本社経理部門の業務負荷が増加する ○グループ法人全体のガバナンス強化が必要 ○グループ間取引の情報集約、教育が必要

2. 連結納税制度 ～平成22年度税制改正 1/5～

(1) グループ法人税制の整備の必要性

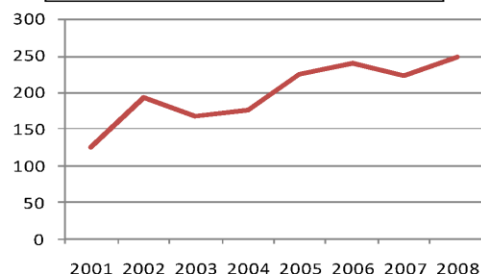
○我が国企業は、分社化や完全子会社化による企業グループの形成など、企業グループの一体的な経営を展開している。

→こうした実態を踏まえ、中立的な税制を整備することが必要。具体的には、

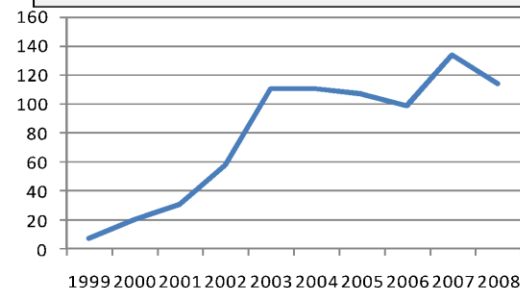
- ①グループ内取引等に関する税制の整備
- ②連結納税制度の見直し
- ③その他(資本に関係する取引等に係る税制の見直し)

(経済産業省公表資料より)

○会社分割の利用件数(分社化)



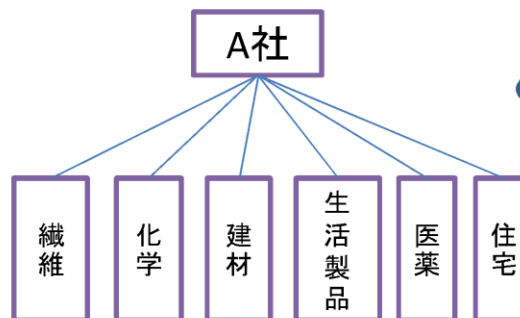
○完全子会社化の実施件数(グループ体化)



(出典:レコフ『MARR』統計資料)

事業部門の分社化

○A社の事業部門を分社化する

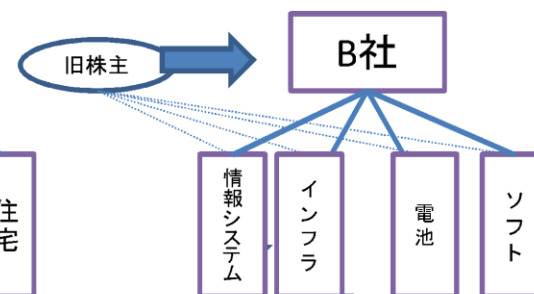


- 経営責任の明確化
- グループ全体の戦略立案
- 効率的な資源配分

総合繊維メーカーが複数の中核事業部門を分社化するケース

完全子会社化

○B社の子会社を100%子会社化する



- 状況変化に対応する迅速な経営判断
- 効率的な資源配分

総合家電メーカーがグループ企業を完全子会社化するケース

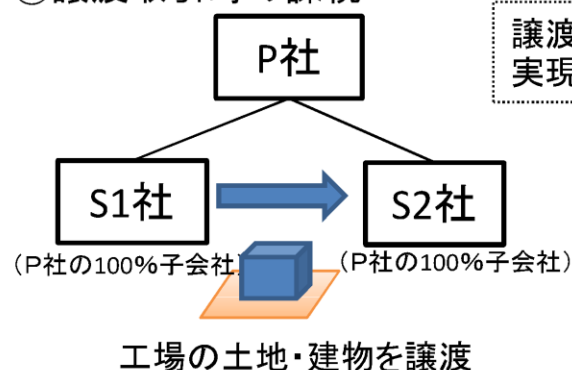
2. 連結納税制度 ～平成22年度税制改正 2/5～

(2) グループ内取引等に係る税制の整備

○グループ内(100%資本関係のある国内会社間)の取引等について、含み損益を実現せずに円滑に資産移転ができるようにする等、グループ経営の実態を踏まえ、中立的な税制を整備する。

(経済産業省公表資料より)

① 譲渡取引時の課税



譲渡時に土地の含み損益が実現する。

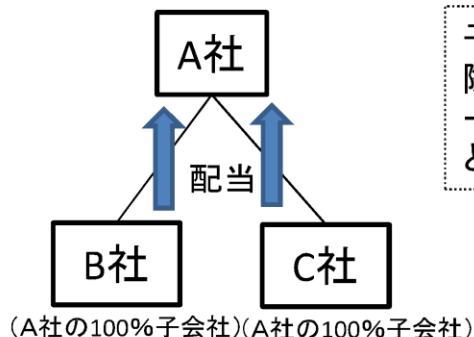
◆対象資産
固定資産、土地、有価証券、金銭債権及び繰延資産(売買目的有価証券、帳簿価額1,000万円に満たない資産を除く。連結法人間の譲渡損益調整資産と同範囲。)

グループ内の移転による課税の中立性・適正性の確保が必要。

連結納税と同様、グループ内の資産の譲渡取引において生ずる損益については課税を繰り延べる。

※グループ内において2回目の譲渡を行った場合、行為計算否認規程等に抵触しないため取引の必要性が求められる

② 受取配当の益金不算入制度



子会社が親会社に配当する際に、親会社の負債利子の一部が益金不算入の対象外となり、課税される。

※グループ法人間の適格現物分配について、譲渡損益の課税が繰延べられた

親会社による株主への配当や、設備投資の原資が減少。

グループ内の受取配当については全額益金不算入とする

2. 連結納税制度 ～平成22年度税制改正 3/5～

(3)「連結納税制度」の見直し

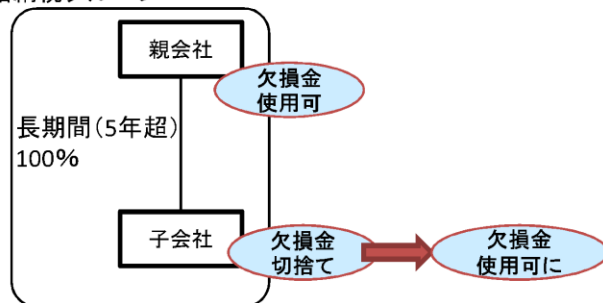
- 連結納税制度の利用は増加しつつあるものの、連結採用をためらわせる税制上の課題があるとの指摘があった。
- こうした課題を解消するため、連結納税制度を見直す。

(経済産業省公表資料より)

①連結納税開始・加入前の子会社の欠損金の取扱い

連結納税開始・加入時に、子会社が持っていた欠損金が切捨てられ、利用できなくなる。

連結納税グループ



親会社に長期(5年超)100%保有されている法人、親法人又は100%子法人により設立された法人、適格株式交換による完全子法人等については、連結納税の開始・加入前に生じた欠損金について、当該子会社の個別所得金額を限度として利用できるようにする。

②寄附金の取扱い

連結法人間での寄附は、支払側では、損金算入できず、受取側では益金算入されることから、グループ内取引の支障となっている。

支払い・受取り、いずれの側においても寄附金は、損益に不算入とする。また、100%グループ内の寄附についても同様の扱いとする。

③連結納税承認申請期限の短縮

連結納税の承認申請書の提出期限について、連結納税開始の日の3ヶ月前の日とする。(改正前6カ月)

※個人による完全支配関係となる法人間での寄附金は損金不算入・益金算入となる

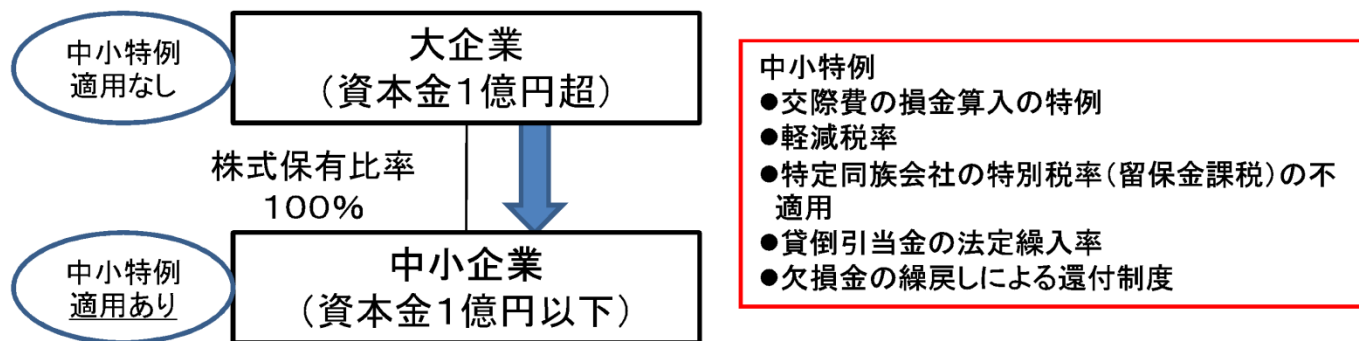
※期中に連結に加入する場合、加入時期について完全支配関係が生じた日以後最初の月次決算日の翌日とされた

2. 連結納税制度 ～平成22年度税制改正 4/5～

(4) グループ法人税制における中小特例の扱い

【改正前】

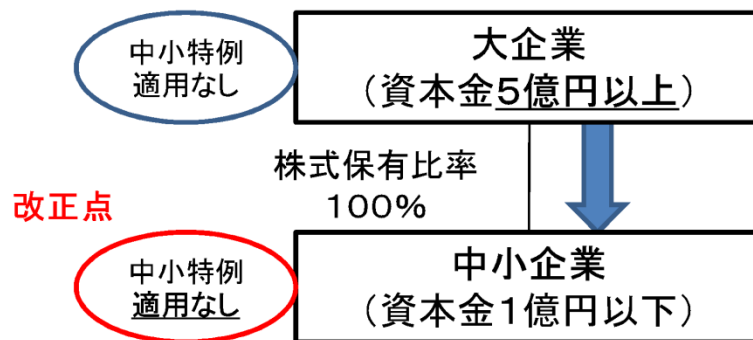
○中小企業への税制特例の適用の可否は、その中小企業の資本金が一億円以下か否かで判定を行っている。



【改正後】

○グループ法人税制の導入に際して、中小特例の適用については、自らの資本金等の規模に加えて、親会社の資本金等の規模も基準に判定される。

→ 親会社の資本金が5億円以上(会社法上の「大会社」)の場合、その100%子会社については、中小特例は適用しない。

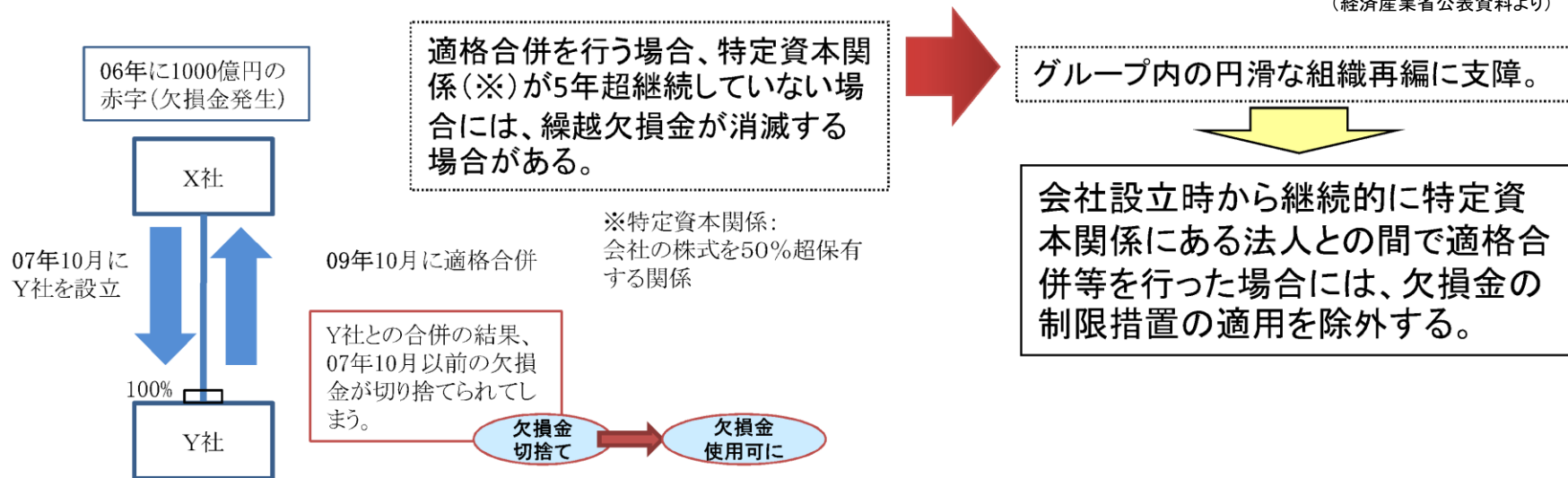


2. 連結納税制度 ～平成22年度税制改正 5/5～

(5) その他(資本に係る取引等に係る税制の見直し)

①適格合併等を行った際に、繰越欠損金の利用が制限される措置について、適用除外範囲を拡大。

(経済産業省公表資料より)



②清算所得課税を廃止し、通常の所得課税に移行する。

会社が解散した後は、通常の所得ではなく、清算所得に対して課税される。(※)

※通常の所得:
(益金) - (損金)

※清算所得:
(残余財産の価額(時価))
- (解散時における簿価純資産額)

通常の所得課税に移行する。ただし、期限切れ欠損金の損金算入制度を整備する等、清算所得課税における場合とバランスの取れた制度となるよう、所要の措置を講じる。

※子会社清算に伴い、残余財産の分配があった場合、親子会社間合併に類似する取引として、課税繰延べの対象とされた。また適格合併と類似するため一定の要件を満たす場合、子会社の有する繰越欠損金の引継ぎが可能となった。

◆ 連結納税とグループ法人課税との比較主な項目のまとめ

1) 所得の通算

- ・連結納税は各連結法人の単体の所得及び欠損を通算。
- ・グループ法人課税制度は各法人の所得については単体法人ごとに税額を計算。
- ・対象法人内に所得が発生している法人と欠損が発生している法人がある場合には、連結納税の採用によりグループ全体の税額がグループ法人課税制度より少なくなる。

2) 繰越欠損金の利用

- ・連結納税は各法人の繰越欠損金は連結納税グループ全体で利用。(ただし、一定の連結子法人が有する特定連結欠損金についてはその法人のみで利用可能。)
- ・グループ法人課税制度では単体法人ごとの税額計算となるため、各法人のみで繰越欠損金を利用

3) 時価評価課税の適用

- ・連結納税では100%子会社となってから5年以内の子法人など一定の法人は加入時に時価評価課税される。
- ・グループ法人課税制度は単体での課税であり時価評価課税の適用はない。

4) 税効果会計におけるタックスプランニング

- ・連結納税では、連結納税グループ全体で税効果会計における将来の回収可能性を見込む。
- ・グループ法人課税制度では、各法人ごとに回収可能性を見込む。
- ・所得法人と欠損法人が混在する場合には、連結納税の方が回収可能性が高く、繰延税金資産の回収可能性が高まる可能性がある。

3. 連結納税制度活用具体例～財務戦略～①

◆ グループ内キャッシュの有効活用

- ✓ 連結納税制度を利用して、黒字会社と赤字会社の損益を通算することにより、単体納税と比べて **法人税の納税額を軽減** することができる。
- ✓ 連結納税個別帰属額の精算により、**赤字法人に対する実質的な資金繰り支援** ができる。

		親法人P	子法人A	子法人B	合計
税引前当期純利益金額		120	△50	△50	20
申告調整額(加算留保)		20	10	10	40
課税所得金額(個別帰属額)		140	△40	△40	60
法人税額(30%)	単体	42	0	0	42
	連結	-	-	-	18
連結納税個別帰属額の精算		42	△12	△12	18

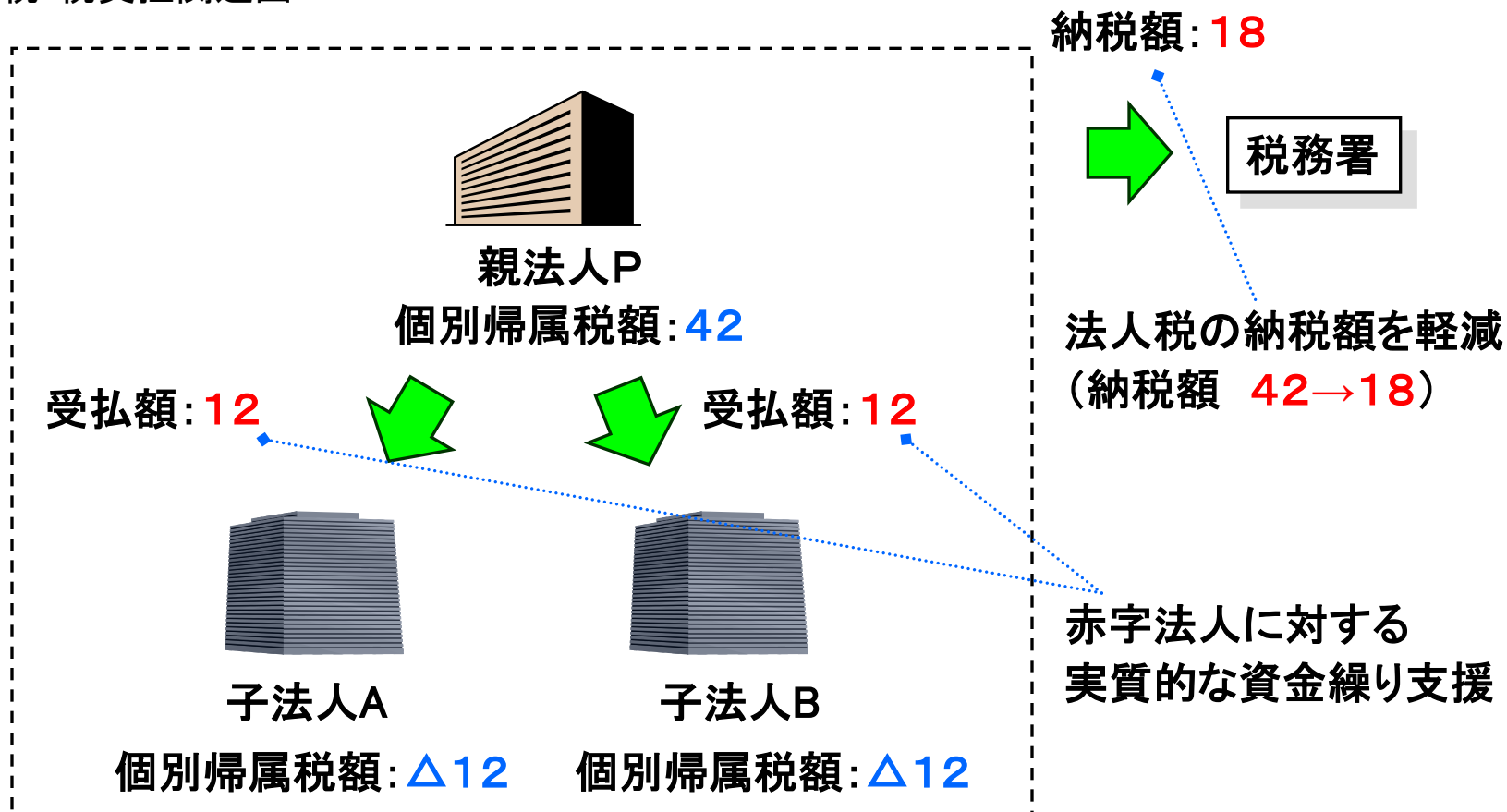
黒字法人から赤字法人へ法人税相当額の精算をしなければならない

法人税額の負担が軽減されている

3. 連結納税制度活用 of 具体例～財務戦略～①

◆ グループ内キャッシュの有効活用

✓ 納税・税負担関連図



3. 連結納税制度活用 の具体例～財務戦略～②

◆ 税効果会計を適用した場合の効果(その一)

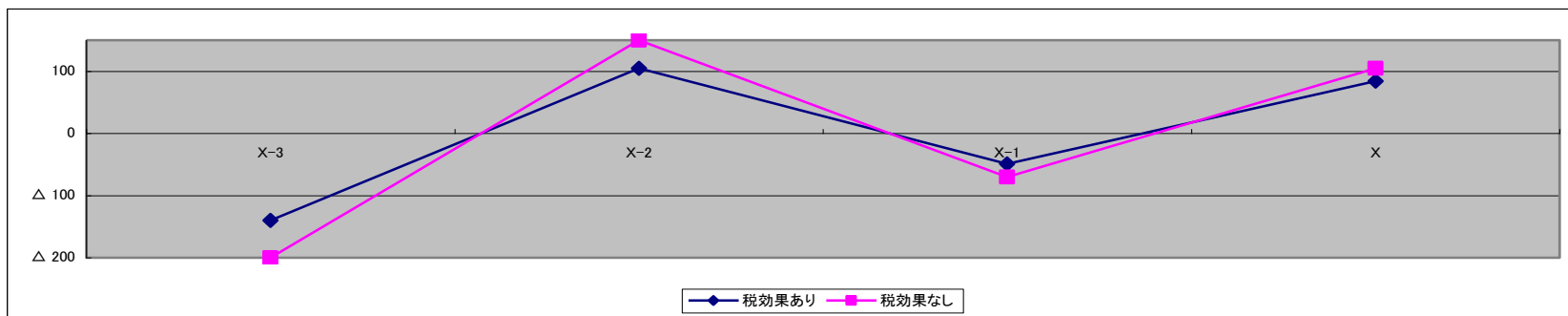
✓ 税引き後利益を平準化させることができる

	税効果会計適用なし			
	X-3	X-2	X-1	X
税引前当期純利益	△ 200	150	△ 70	120
別表加算額	50	30	30	50
別表減算額	0	△ 50	△ 30	△ 30
課税所得金額	△ 150	0	△ 70	50
繰越欠損金	150	20	90	0
繰延税金資産	-	-	-	-

	税効果会計適用あり			
	X-3	X-2	X-1	X
税引前当期純利益	△ 200	150	△ 70	120
別表加算額	50	30	30	50
別表減算額	0	△ 50	△ 30	△ 30
課税所得金額	△ 150	0	△ 70	50
繰越欠損金	150	20	90	0
繰延税金資産	60	△ 45	21	△ 21

	連結損益計算書の末尾			
	X-3	X-2	X-1	X
税引前当期純利益	△ 200	150	△ 70	120
法人税等	0	0	0	△ 15
法人税等調整額	-	-	-	-
税金費用	0	0	0	△ 15
税引後当期純利益	△ 200	150	△ 70	105

	連結損益計算書の末尾			
	X-3	X-2	X-1	X
税引前当期純利益	△ 200	150	△ 70	120
法人税等	0	0	0	△ 15
法人税等調整額	60	△ 45	21	△ 21
税金費用	60	△ 45	21	△ 36
税引後当期純利益	△ 140	105	△ 49	84



3. 連結納税制度活用 の 具体例 ～ 財務戦略 ～ ③

◆ 税効果会計を適用した場合の効果 (その二)

✓ 繰延税金資産の回収可能性を連結ベースで判断することができる

	単体納税				連結納税			
	親会社	子会社A	子会社B	合計	親会社	子会社A	子会社B	連結
課税所得金額	140	△40	△40	60	－	－	－	60
うち別表加算額	20	10	10	40	20	10	10	40
繰延税金資産	6	0	0	6	6	3	3	12

	【連結損益計算書の末尾】				【連結損益計算書の末尾】			
	親会社	子会社A	子会社B	合計	親会社	子会社A	子会社B	連結
税引前当期純利益	120	△50	△50	20	120	△50	△50	20
法人税等	△42	0	0	△42	△42	12	12	△18
法人税等調整額	6	0	0	6	6	3	3	12
税引後当期純利益	84	△50	△50	△16	84	△35	△35	14

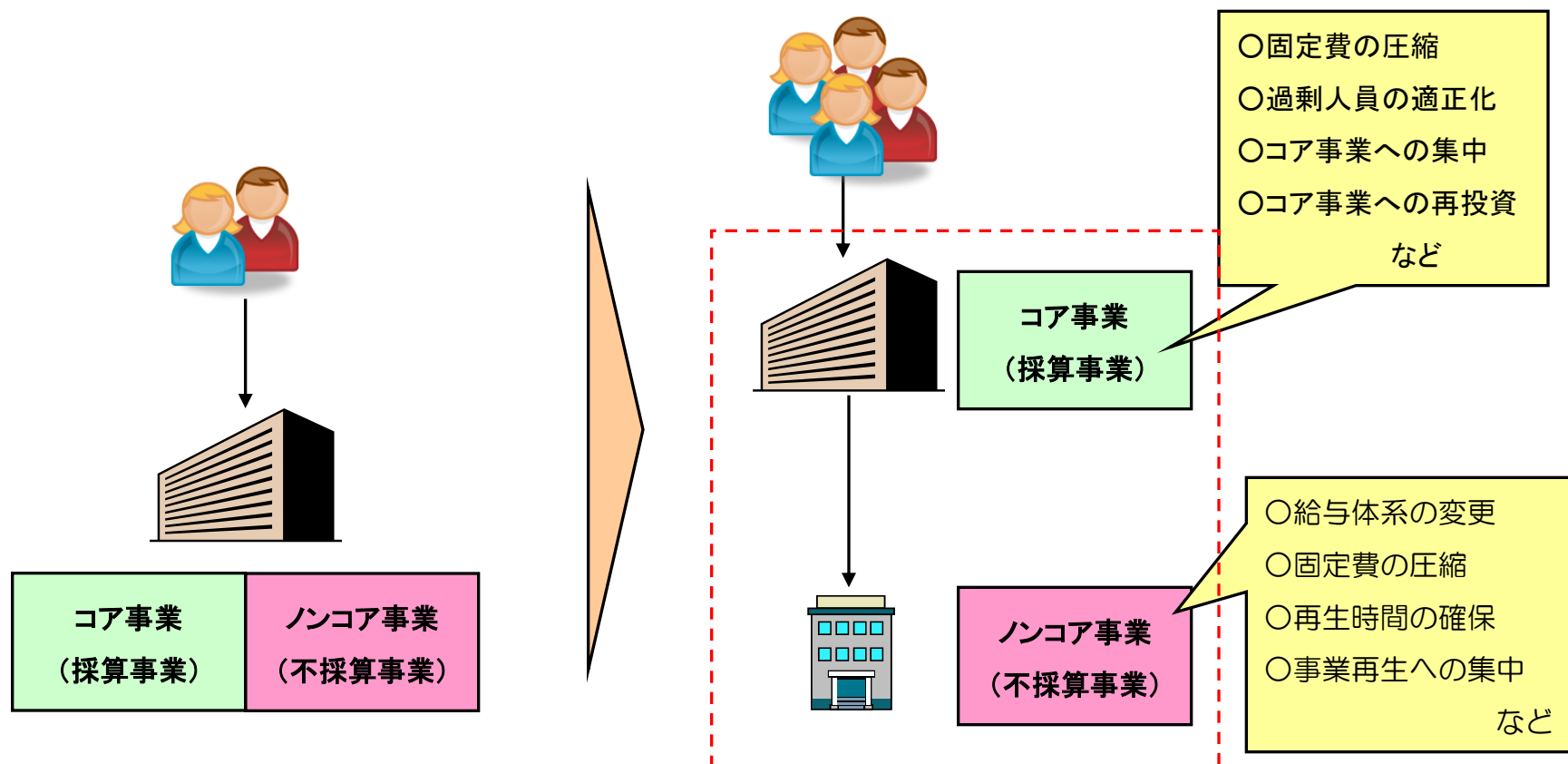
当期純利益 △16

当期純利益 14

3. 連結納税制度活用 of 具体例～企業再生～

◆ 不採算部門のリストラコスト等を有効活用

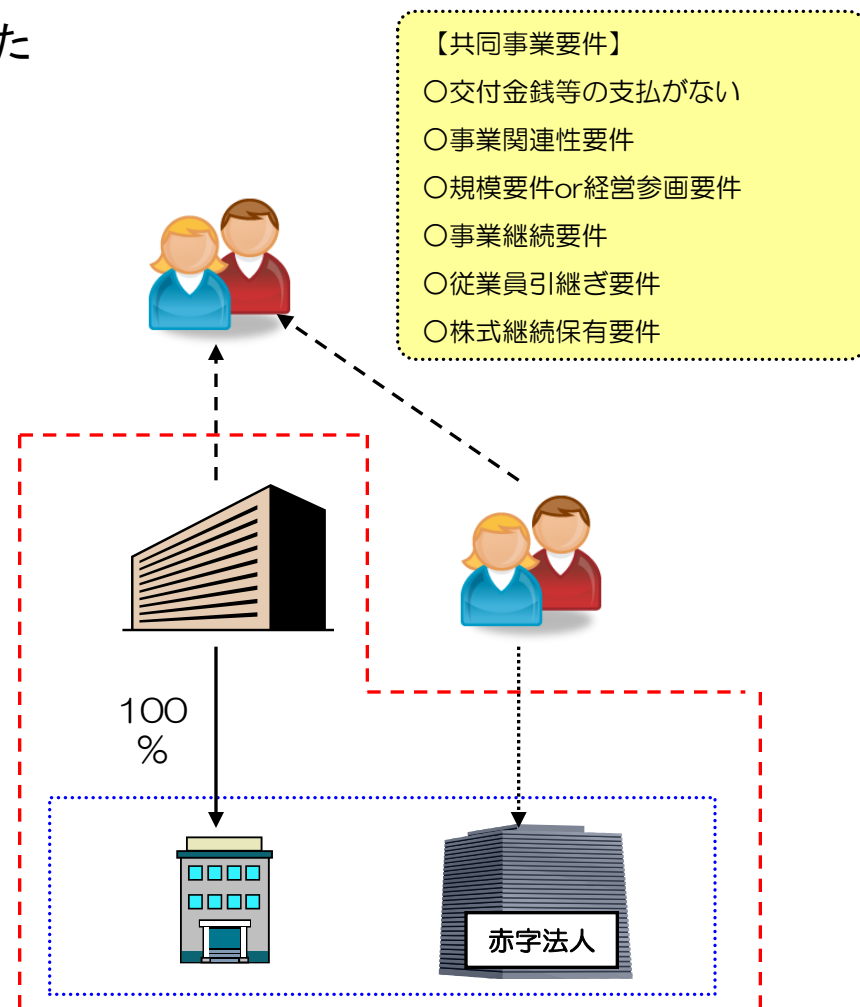
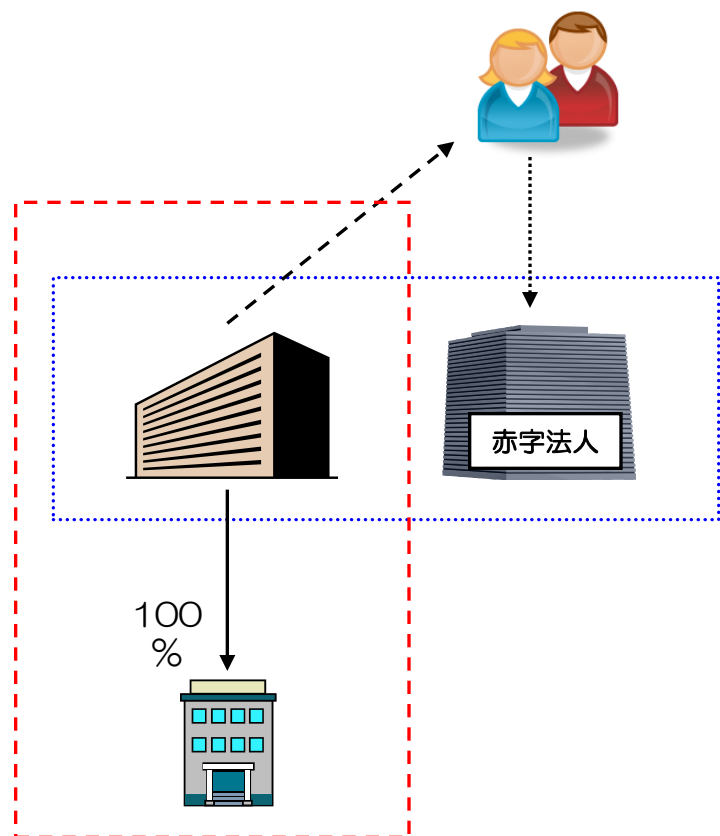
- ✓ 連結納税により社内事業部制と子会社制の税負担が中立化される
- ✓ 不採算部門を子会社化することにより、採算事業への悪影響を抑制することができる
- ✓ 子会社化した不採算部門のリストラコストを有効活用することも可能



3. 連結納税制度活用 of 具体例～組織再編～

◆ 被合併法人の欠損金の有効活用

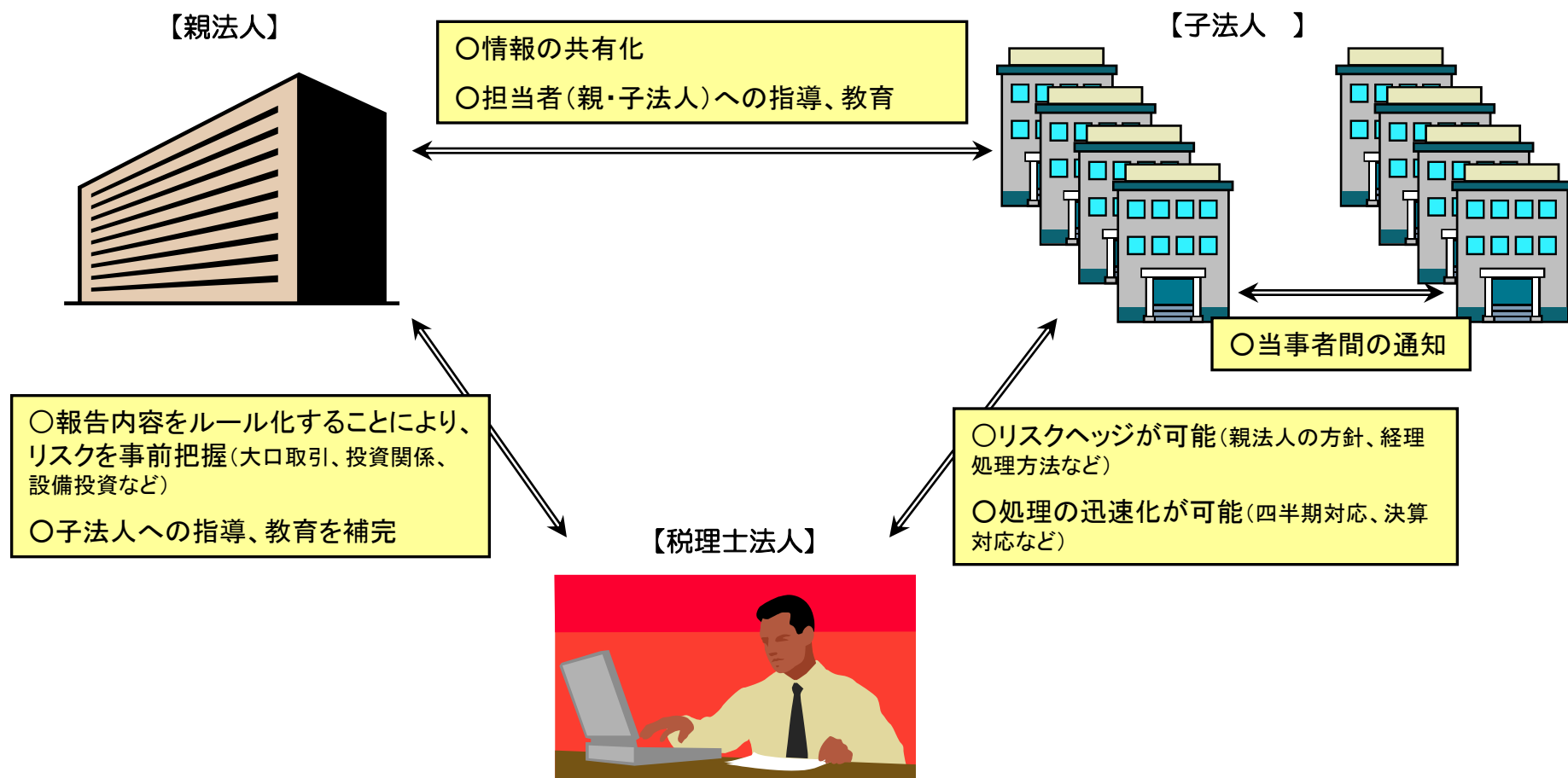
- ✓ 連結子法人を合併法人とした適格合併でも被合併法人の欠損金を引継ぐことができる(三角合併の活用)
- ✓ 事業関連性のある重要な第三者を支援しやすくなった



3. 連結納税制度活用 の具体例～ガバナンス強化～

◆ グループ会社のガバナンスを強化することができる

- ✓ 親子関係でも情報を共有するツールがないグループ法人が多い
- ✓ 決算の早期化により、子法人の負担が増加している



4. 連結納税の導入課題～見送要因～

連結納税を見送った要因

- メリットがない(少ない)
 - 税額メリットがない
 - 費用対効果がない
- 業務負荷が増加する
 - 決算作業の遅延の恐れ
 - 税効果会計や税額計算のエラーの恐れ
- 税務リスクが増す
 - 正しい税額計算や申告書の作成の可否
 - 一社のエラーが全体計算に影響する

グループ税務戦略は適切か？

両者の解消ポイントは同じ

4. 連結納税の導入課題～実施項目～

導入検討

- 対象法人の把握
- 資本構成の見直し
- 管理体制の検討
- 納税シミュレーション

申請前準備

- 子法人の決算期調整
- 申請書の作成・提出
- 親法人の体制強化
- 子法人の体制強化
- 連結対象法人への教育
- システムの構築
- 税理士等専門家の協力体制構築

申告作業

- 決算スケジュールの周知
- 対象法人からの情報収集
- 特定資産の譲渡取引
- 加入・離脱法人の管理
- 資産の時価評価
- 離脱法人株式の投資価額修正

連結納税制度を導入しない場合は、グループ法人単体課税制度が強制適用される

4. 連結納税の導入課題～スケジュール～

(3月決算法人の導入スケジュール例)

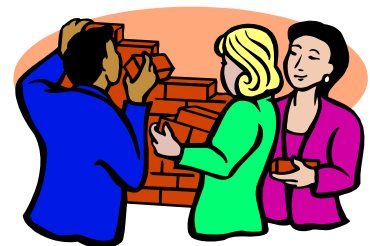
		制度	税額・税効果	申告書	親法人	子法人
			e-Tax Effect	e-Consoli Tax		
2011年	6				シュミレーション	
	7				意思決定	
	8				システム導入	
	9				制度研修	
	10				システム研修	
	11				監査法人協議	制度研修
	12	申請書提出				システム研修
2012年	1					
	2				監査法人協議	
	3	単体納税最終年度末				
	4				税効果(連結納税)	
	5					
	6	単体納税申告書提出			システム導入・研修	
	7				トライアル	
	8					システム導入・研修
	9					トライアル
	10	中間申告 or 予定申告			中間本稼働	
	11				フォローアップ	
	12					
2013年	1					
	2					
	3	連結納税適用年度末			フォロー研修	
	4				税効果・税額計算	
	5				連結納税申告書作成	
	6	連結納税申告書提出			〃	
	7	〃			〃	

4. 連結納税の導入課題～課題解決の要点～

- 意識改革
 - 連結会計≠連結納税
 - グループ税務戦略
- 内部統制面
 - グループ税制(連結納税含む)に非対応
 - 子法人の税務管理
- データの精度
 - 精度を上げる→スピード向上と業務負荷の軽減

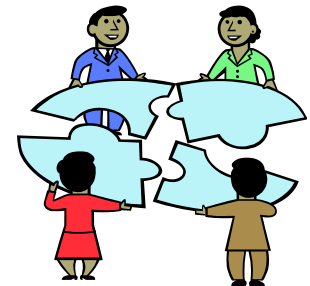
4. 連結納税の導入課題～親法人&グループ全体～

- 意識改革
 - 連結会計≠連結納税
 - 重要性 ⇔ 税務コンプライアンス
 - 連結会計データに税務データ収集も意識
 - グループ税務戦略
 - 単体納税 ⇔ グループ税制・連結納税
 - グループ全体のタックスマネジメント
- 内部統制面
 - グループ税制(連結納税含む)に非対応
 - 税額計算・税効果会計・申告書作成の手續とチェック体制の見直し
 - 決算スケジュールの見直し
 - 子法人の税務管理
 - チェックリスト
 - 進捗管理を含めたシステム利用
 - 子法人との距離感
- データの精度
 - 精度を上げる→スピード向上と業務負荷の軽減
 - チェックリスト
 - 研修体制
 - 連結納税に精通した専門家の利用(相談相手)



4. 連結納税の導入課題～子法人(1)～

- 意識改革
 - タックスメリットはグループ全体で取る
 - 自社のエラーが全体に影響を及ぼす
- 内部統制面とデータの精度
 - 研修の充実
 - 制度研修
 - 連結納税制度・税効果会計
 - システム研修
 - フォローアップ研修・決算準備打ち合わせ
 - スケジュール
 - 実務スケジュールを見据えたトライアル
 - 税額の全体計算を見据えたスケジュール編成



4. 連結納税の導入課題～子法人(2)～

- 調整項目、会計処理の統一(ex 税務調整項目の名称、租税公課の処理)
- チェックリストの活用
 - 連結納税特有(ex 受取配当金や寄付金、欠損金)項目に注意
 - 意外と多い入力漏れや申告書の間違い
- サポートデータの収集
 - ファイリングの統一化と適切化
- システムの活用
 - 進捗管理、データ収集、マニュアル作成
- 顧問税理士の検証と活用

子法人の申告書品質（精度）が業務負荷と税務コンプライアンスの鍵を握る！



＜アクタス税理士法人 大阪事務所＞

〒550-0015 大阪市西区江戸堀1-9-1 肥後橋センタービル7階

【 TEL 】 06-6449-8682 【 FAX 】 06-6449-8683

【 アクタスWebサイト 】 <http://www.actus.co.jp>

【 アクタス連結納税Webサイト 】 <http://www.renketsu-nouzei.jp/>