

この文章は『旬刊 経理情報 2002年11月1日号』(中央経済社)に「連結納税：グループ企業における対応手順と連結財務諸表システムとの融合」として寄稿したものです

連結納税制度導入のためのシステム対応

連結納税制度をとりまく状況

連結納税制度は、本年6月に法案成立し、平成14年度から導入されることとなった。グループ経営における税務戦略上、連結納税制度という有効なツールが提供された意味は大きい。

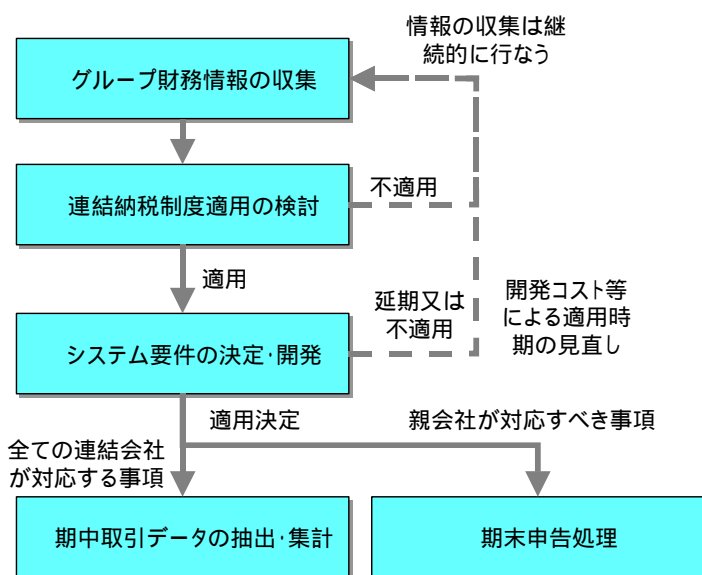
連結納税制度の導入にあたっては、ひとつの取引を両当事者(譲渡側と譲受側、貸付側と借入側等)の視点から把握しなければならないため、グループ企業において情報を共有する仕組みを構築しなければならない。

本稿では、まず、連結納税制度導入の手順とシステム設計上の留意事項について述べ、最後に連結財務諸表システムとの融合について解説する。

実務上の対応手順

連結納税制度への対応手順をフロー化すると以下ようになる。

(図表1) 連結納税への対応手順



グループ財務情報の収集

まず、最初に全グループ会社の財務情報を収集する。収集すべきデータには、以下のようなものがある。

(図表 2) グループ会社から収集すべきデータ

入手資料	作成企業	資料概要及び留意事項
グループ企業一覧	親会社	・調査対象会社の網羅性を確保するために、まず最初にグループ企業の一覧表を作成する。 ・決算期、決算期間(年度、半年)、資本金額を併記。
保有有価証券一覧 (投資有価証券等を含む)	全グループ会社	・連結納税制度の適用範囲を決定するため。 ・平成14年1月1日時点と現時点。 ・所有経緯を併記。
株主一覧	全グループ会社	・連結納税制度の適用範囲を決定するため。 ・各社の発行済株式総数を併記(登記簿で確認のこと)。 ・主要株主だけでなく、自社株、持株会、役員等を含めたもの。
従業員持株会規定	親会社100%保有に準ずる会社	・連結納税制度の適用範囲を決定する際に、従業員持株会所有株式のうち、一定のものは、保有割合の判定から除外されるため。
ストックオプション制度概要説明資料	親会社100%保有に準ずる会社	・連結納税制度の適用範囲を決定する際に、ストックオプションによる取得株式のうち、一定のものは、保有割合の判定から除外されるため。 ・導入時の株主総会決議を添付
法人税申告書 別表七	全グループ会社	・税務上の繰越欠損金の状況を確認するため。 ・100%子会社に限らず、全グループ会社の状況を把握しておく。
含み損益保有資産明細	全グループ会社	・グループ全体の含み損益の状況を把握していなければ、適切な税務戦略を立案することはできない。 ・含み損益の金額は概算でよい。 ・法人税申告書に添付する「固定資産(土地、土地の上に存する権利及び建物に限る。)の内訳書」もあわせて入手する。
利益予想・納税額予想	全グループ会社	・将来5年間の利益予想。 ・予想利益から想定される納付予定税額も各社で算出して併記する(退職給与引当金の取崩の影響も考慮すること)。
グループ間取引の推定	親会社100%保有に準ずる会社	・予想されるグループ間取引を概算で集計する。 ・特に必要になるのは 固定資産、土地等、金銭債権、有価証券又は繰延資産の売買 グループ間の寄付金 グループ内の貸付金、借入金

表中の留意事項について、簡単に補足しておく。

～ まず、最初に連結納税制度の適用範囲を把握する。ただし、既存

の持株比率のみで機械的に決定するのではなく、将来的な組織再編や資本移動の可能性も考慮しなければならない。

、グループ会社の有する繰越欠損金及び含み損益の活用は、税務戦略において大きな意味を持つ。連結納税制度を適用する際には子会社の繰越欠損金が切り捨てられてしまう点に十分留意する。また、含み益に対して課税が生じるような施策は、資金繰りに大きな負担を生じる。

連結納税制度適用の検討

収集したグループ会社の財務情報をもとに、連結納税制度の適用の要否を検討する。

連結納税制度の適用は、単に納税額の多寡で決定するのではなく、グループ全体の経営戦略の一環として合理性を持つかが重要である。連結納税制度は一度適用すると原則的に取りやめはできないため、その後のグループ再編の制約条件となるケースも考えられる。

算術計算上では、グループ内の利益合計額に対する損失の合計額が6.25%以上ならば付加税2%を考慮しても連結納税のほうが有利になる。しかし、予想利益の現実的な精度を考慮するならば、このような数値は判断材料のひとつにしかならないことは明らかであろう。

この時点において連結納税制度の不適用が決定された場合でも、グループ会社の財務情報については、継続的に入手する仕組みを構築しておくことが望ましい。

システム要件の決定・開発

連結納税に対応するためのシステム化の範囲を決定する。

連結納税は日本で初めて導入される制度であり、運用開始後の法令改訂も十分に予想される。さらに、政省令が公布された現時点においても運用レベルで不明な部分も残る。

したがって、システム設計にあたっては、フレキシビリティ(柔軟性)の確保が最重要課題と考える。フレキシビリティを阻害する部分については、あえてシステム化の対象にしないという判断も必要になろう。

また、システム対応を検討する時点において、開発コスト、開発納期の見積りにより連結納税制度の適用自体を見直すことも考えられる。

期中取引データの抽出・集計

連結納税制度の適用を決定したならば、連結納税対象会社を特定し、全グループ会社に周知させる。

連結納税制度による申告をシステム化するにあたっては、各グループ会社の会計・経理システムから基礎データを抽出することになる。したがって、全てのグループ会社が他のグループ会社の区別（連結納税対象子会社または連結財務諸表上の連結子会社等）を完全に把握しておくことが前提となる。また、データの集計を行なう際に用いる統一した会社コード及び勘定科目コードの設定も必須要件になる。

連結納税制度の導入に際しては、親会社が対応すべき事項と、全ての連結会社が対応すべき事項がある。期中取引データから必要な情報を抽出する作業については、全ての連結会社が対応することになる。

(図表 3) 期中取引から抽出すべき事項

抽出データ	抽出条件	抽出理由及び留意事項
・譲渡損益調整資産の売買取引	・連結納税グループ間取引 ・固定資産、土地等、金銭債権、有価証券(売買目的有価証券を除く)又は繰延資産の譲渡 ・帳簿価格が1,000万円以上	・譲渡損益調整資産の譲渡損益は繰延の対象となる。 ・減価償却資産については、耐用年数などの償却情報も必要になる。 ・圧縮記帳の有無についても把握する。
・受取配当金	・連結納税グループ間配当	・連結グループ内の子会社からの受取配当金は全額が益金不算入となる。
・寄付金	・連結納税グループ間取引	・連結グループ内の寄付金は全額が損金不参入となる。

期末申告処理

グループ会社が抽出・加工したデータを集計し、連結納税額を算出する。期末時における対応事項を一覧すると以下の通りである。

(図表 4) 期末時における対応事項

対 応 項 目	説 明
決算スケジュールの見直し	全ての連結会社の所得額が確定しないと、連結納税額を算出することはできないため、連結決算スケジュールを見直す必要がある。
単体企業別の税額算出	個別企業ごとに単体所得を算出する。
連結所得金額の算出	単体所得に、所要の連結所得調整を行って連結所得を算出する。 グループ内取引の調整 (a)譲渡損益調整資産に係る調整 (b)グループ内貸倒引当金の調整 連結グループ一体で計算する項目のデータの集計 (イ)グループ外の受取配当金から控除する負債利子額 (ロ)交際費の損金不算入額 (ハ)寄付金の損金不算入額 (ニ)増加試験研究費の税額控除 (ホ)所得税額控除限度額 (ヘ)外国税額控除限度額 (ト)同族会社の留保金課税対象金額
連結税額の算出	連結所得に税率を乗じ、さらに各種の税額調整を行って連結税額を算出する。
連結税額の配分	最終的な連結税額は連結納税グループ内の各企業へ配分される。
連結子会社の株式の投資修正	利益・損失の2重計上を防止するために連結子会社株式の帳簿価額の修正額を算出し記録しておく。
申告・納付	親会社が連結所得に対する法人税の申告及び納付を行う。 各子会社は、連結所得の個別帰属額等を記載した書類を税務署に提出する。 納付期限は、連結事業年度終了の日から2ヶ月以内(ただし、2ヶ月の申告期限延長の特例有り)。

連結納税額算出にあたり、譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の調整はかなり面倒な作業になる。今回の政省令の改正によって、調整計算の具体的方法が明らかになっている(法令 155 の 22 参照)。

特に減価償却資産については以下の算式によって益金又は損金に算入する金額を算出しなければならない。自社グループ内の取引量を考慮してシステム化の要否を検討する。

(算式 1) 譲渡損益調整資産(減価償却資産)の調整額

原則法 (法令155の22 二)

$$\begin{array}{l} \text{益金又は損} \\ \text{金に算入す} \\ \text{る金額} \end{array} = \begin{array}{l} \text{譲渡損益調整資産に係} \\ \text{る譲渡利益額又は譲渡} \\ \text{損失額に相当する金額} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{譲受法人において償却費として} \\ \text{損金の額に算入された金額} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{譲受法人における譲渡損益調} \\ \text{整資産の取得価額} \end{array}}$$

簡便法 (法令155の22 一)

$$\begin{array}{l} \text{益金又は損} \\ \text{金に算入す} \\ \text{る金額} \end{array} = \begin{array}{l} \text{譲渡損益調整資産に係} \\ \text{る譲渡利益額又は譲渡} \\ \text{損失額に相当する金額} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{減価償却資産の譲渡の日から} \\ \text{当該連結事業年度終了の日ま} \\ \text{での期間の月数} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{譲受法人がその減価償却資産} \\ \text{について適用する耐用年数} \end{array} \times 12}$$

連結財務諸表システムとの融合

連結財務諸表制度との違い

証券取引法のもと、上場企業において作成が要請される連結財務諸表と、法人税法上の連結納税制度はまったく異なる制度である。しかし、連結財務諸表を作成している企業が連結納税制度を採用した場合、グループ会社の事務負担を軽減するためには、両制度の融合を考慮すべきであろう。

そこで、まず両制度の違いを整理する。

対象となる子会社の範囲の違い

連結財務諸表に含まれる子会社は 支配力基準によって決定されるが基本的には議決権を 50% 超保有する子会社である。一方、連結納税制度においては全ての 100% 子会社が連結対象となる。また、連結財務諸表制度においては連結の範囲に関する重要性の原則の適用により、小規模の 100% 子会社を連結対象外としているケースがある。このような小規模子会社については、決算体制の整備が優先課題になろう。

決算期が異なる子会社の扱い

連結財務諸表制度において、親会社と子会社の決算期の差異が 3 ヶ月を超えない場合には、子会社の正規の決算を基礎として連結決算を行なうことができるが、連結納税制度においては、このような扱いがない。

通常の会計システムのデータ構造では、親会社の決算期に合わせて仮決算を行なうことは、かなり困難な作業になる。したがって、連結納税対象子会社については決算期変更によって対応することが現実的である。一方、管理精度の低い子会社の決算期を親会社と合わせることは、連結決算の早期化の

視点からは大きなリスクをかかえる点についても注意が必要である。

連結財務諸表システムとの関係

連結財務諸表を作成するシステムは、単純な表計算ソフトを用いたものから統合パッケージをグループ全社に導入するなど、会社の規模によって千差万別である。したがって、既存の連結財務諸表システムのデータ収集方法に、連結納税に関するデータをどのように付加できるかを一概に論ずることは難しい。

ただし、全てのシステムにおいて、両制度の融合をはかる際に最も留意しなければならない事項がある。それは、求められる数値の「精度」である。

連結財務諸表の作成においては、会社の規模に応じて独自に重要性の基準を設定して連結作業が行なわれている。例えば、連結財務諸表の最終表示単位が百万円になる大企業では、基礎データを千円単位で入手しているところも多い。

一方、連結納税はあくまでも税法上の制度であるから、法定の金額基準に従わなければならない。したがって、申告上は円単位のデータが求められる。

千円単位で収集されたデータを円単位に換算し直すことは不可能である。また、金額データを処理する際に、複数単位（円と千円）のデータが混在することは、誤謬発生の大きなリスク要因になる。

この「精度」の視点を欠いたまま、両システムを融合することはできない点に十分留意する必要がある。