

# 連結納税制度と地方税

— マイナンバー制度の導入を受けて —

尾 高 好 晴\*

## 1. はじめに

法人住民税の法人税割および法人事業税は法人税を課税標準として計算するものであるが、平成14年度の税制改正により導入された連結納税制度は、グループを1つの法人とみなして納税できるようにする制度である。

しかし、地方税である法人事業税および法人住民税は連結納税制度の適用の対象外とされたため、地方税については、従来通り、単体で課税されることになった。

本稿では、EUで提案された域内連結納税構想を勘案しつつ、平成28年1月より社会保障・税番号制度（マイナンバー制度）が創設されたことを機会として、国税と地方税の運用面や税制度について今後の可能性を考察する。

## 2. 連結納税制度

### 2.1 連結納税制度の概要

日本の連結納税制度（2002年）は、アメリカ（1917年）、イギリス（1967年）、ドイツ（1969年）、フランス（1988年）と比べると大分遅れて導入された。連結対象範囲となる子会社は、日本では100%子会社に限定されるのに対して、

アメリカ（80%以上）、イギリス（75%以上）、ドイツ（50%以上）、フランス（95%以上）<sup>(1)</sup>と各国によって範囲が一定ではない。連結納税制度の最大のメリットは、グループを1つの法人とみなして、連結法人間の所得と欠損を損益通算でき、節税効果がある点である。

一方デメリットとしては、日本では、法人税部分しか連結納税ができず、法人住民税、法人事業税は、単体で申告納税しなければならないことや、いったん連結納税制度を選択すると、取りやめるには、①国税庁長官の職権による取消し（法人税法第4条の5①）、②一定の事由が生じたことによるみなし取消し（法人税法第4条の5③、⑥）、③やむを得ない事情による取りやめのいずれかに該当しないとやめることができず、税負担軽減目的は、やむを得ない事情に該当しないとされることで、導入時に慎重に考慮する必要がある（連結納税基本通達1-3-7(3)）。なお、導入当初は、通常の法人税率に加え2%加算する連結付加税があったが、2年間で廃止された。

### 2.2 連結納税制度の適用状況

平成22年度グループ法人税制創設に伴う法人

\*早稲田大学大学院社会科学研究所 2014年度博士後期課程満期退学（指導教員 川島いづみ）

税法改正により、連結納税へ持ち込める単体納税時の繰越欠損金額の範囲が拡大したことにより、連結親法人は、平成22年度の890社から、平成23年度の1,086社へと、22%適用企業数が増加し、その後も、平成24年度1,243社、平成25年度1,392社、平成26年度1,493社と増加している（図表1）。

連結子法人についても、平成22年度の6,528社から、平成23年度は8,103社に24%増加し、その後も平成24年度9,288社、平成25年度10,171社、平成26年度10,711社と順調に伸びている（図表2）。

### 2.3 連結納税制度適用企業の資本金階級別法人数の構成割合

連結納税制度適用企業の資本金階級別法人数の構成割合を見ると、連結親法人は、平成24年度は資本金10億円超の企業が36.5%以上で最も多かったが、平成25年度からは、資本金1,000万円超1億円以下の企業が、資本金10億円以上の企業を抜き、従来大企業を中心に適用されてきた連結納税制度の適用規模が拡大されている（図表3）。

一方連結子法人は、平成24年度から平成26年度までのいずれにおいても、資本金1,000万円超1億円以下の企業が46%以上で最も多く、資本金1,000万円以下の企業が30%前後で推移している（図表4）。

### 2.4 欠損法人割合の推移

法人全体の欠損法人割合は平成22年度から平成24年度まで70%以上を推移してきたが、平成25年度には、68.2%と70%未満となり、平成26年度には66.4%とさらに減少しており、近年減

少傾向にある（図表5）。

連結法人の欠損法人割合は、平成22年度から平成23年度まで65%前後で推移してきたが、平成22年度の税制改正にもかかわらず、平成24年度以降はむしろ逆に欠損割合が40%台に減少していった（図表6）。

### 2.5 連結納税制度に対する地方税の対応

地方税で単体納税を維持した理由として、①地域外の法人の事業活動の成果が当該地方公共団体の税収に反映されて、受益と負担の関係が損なわれてしまう。②地方公共団体と当該地域で事業活動を行う法人との結びつきが希薄化し、地域における協調関係を阻害しかねない。③連結納税制度は現行の地方税の仕組みにおいて、法人事業税は分割基準が業種により異なる。④法人住民税は均等割と法人税割の合算額によって課税するものであり、均等割等の課税単位との整合性を図る必要があること等とは本来的に馴染まないものである、という4点が挙げられている<sup>(2)</sup>。

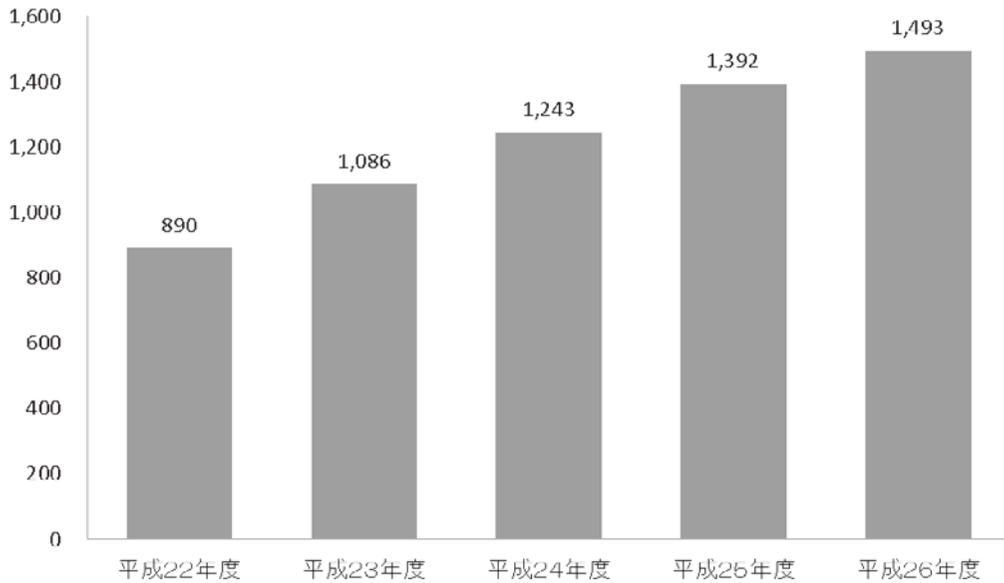
### 2.6 欧州主要国の地方法人課税に対する連結納税制度の状況

イギリス、フランス、ドイツなどは、地方税において日本同様連結納税制度は採用されておらず、そもそもイギリスには、地方法人課税はなく、ドイツの地方法人課税は外形標準課税である<sup>(3)</sup>。

### 2.7 EU域内連結納税構想

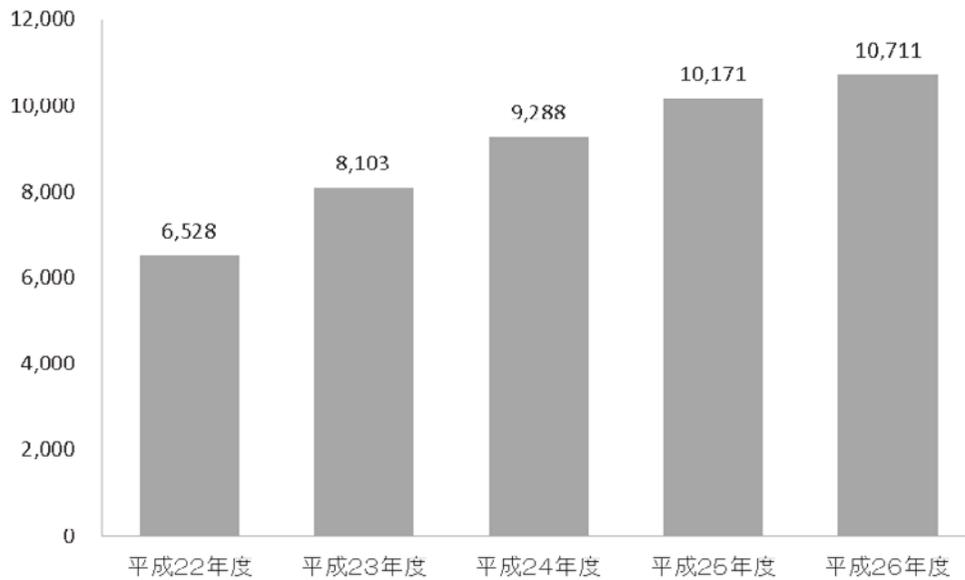
EUにおいては、域内連結納税（CCCTB<sup>(4)</sup>）構想が、2011年3月16日に欧州委員会で提案されている。これは、EU域内で活動する多国籍

図表1 連結納税制度の適用状況（連結親法人）



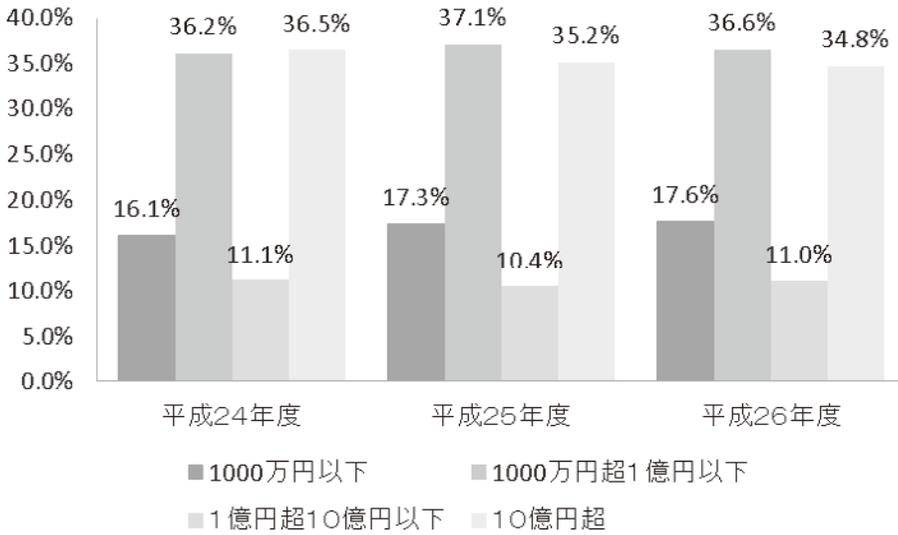
（出所）国税庁『平成26年度分会社標本調査－調査結果報告－』より作成

図表2 連結納税制度の適用状況（連結子法人）



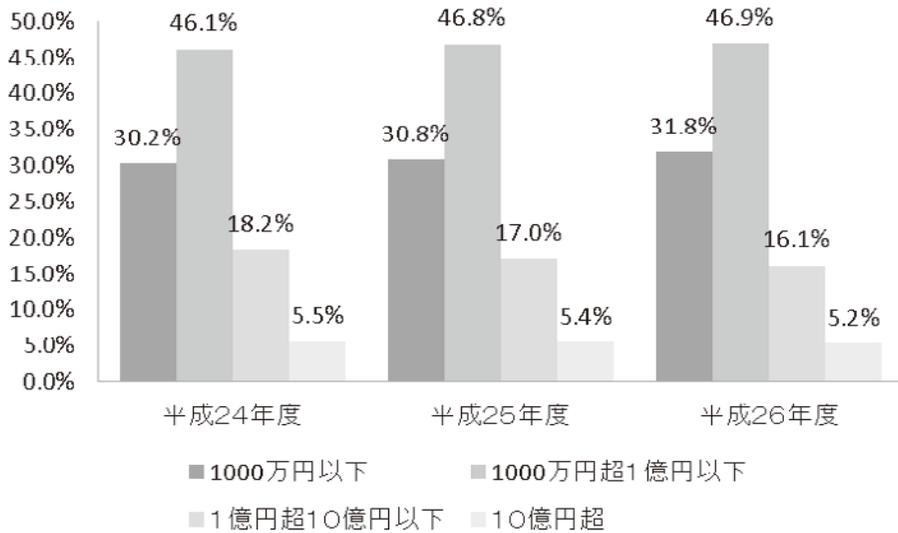
（出所）国税庁『平成26年度分会社標本調査－調査結果報告－』より作成

図表3 連結親法人の資本金階級別法人数の構成割合



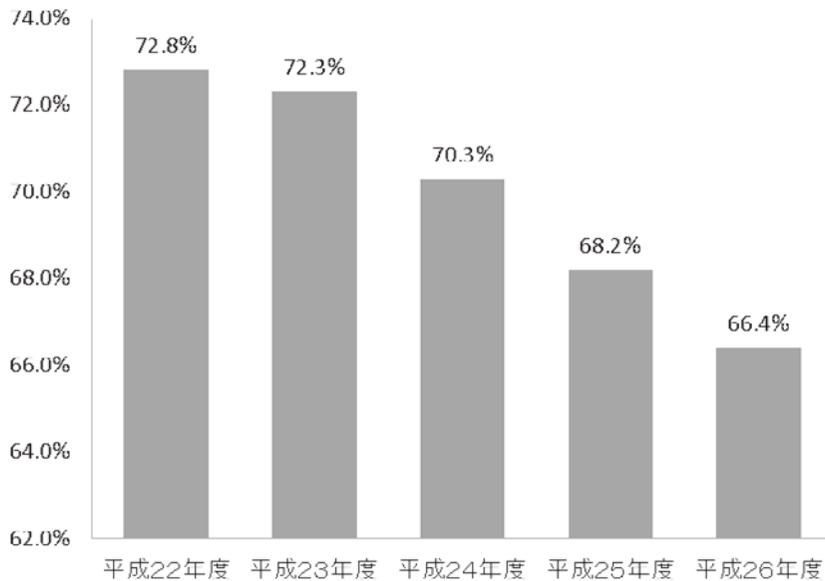
(出所) 国税庁『平成26年度分会社標本調査-調査結果報告-』より作成

図表4 連結子法人の資本金階級別法人数の構成割合



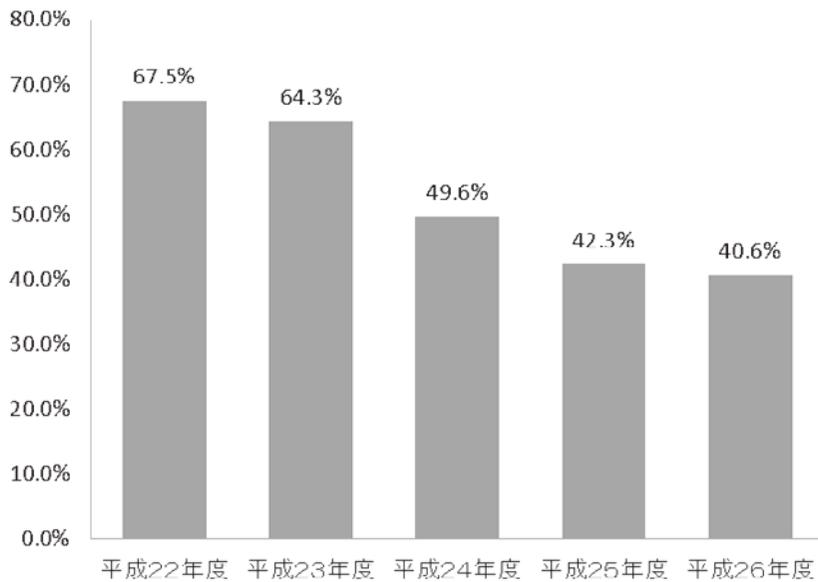
(出所) 国税庁『平成26年度分会社標本調査-調査結果報告-』より作成

図表5 法人の利益計上法人数・欠損法人の推移



(出所) 国税庁『平成26年度分会社標本調査－調査結果報告－』より作成

図表6 連結法人の利益計上法人数・欠損法人の推移



(出所) 国税庁『平成26年度分会社標本調査－調査結果報告－』より作成

企業をグループ一体として把握したうえで、その所得金額を算定し、それを人件費、資産、売上高の比率に応じて各加盟国に配分するというものである<sup>(5)</sup>。

域内連結納税の所得配分基準としては、各国の（法人税）課税ベース＝EU域内全体の損益金額×当該加盟国の労働力÷EU全体の労働力＋当該加盟国の資産額÷EU全体の資産額＋当該加盟国の売上額÷EU全体の売上額としている<sup>(6)</sup>。

### 3. 社会保障・税番号制度（マイナンバー制度）

#### 3.1 社会保障・税番号制度（マイナンバー制度）の創設と目的

社会保障・税番号制度（マイナンバー制度）を利用することにより、国税と地方税間の利便性が高まることが予想されるので、社会保障・税番号制度（マイナンバー制度）について述べることにする。

国税庁によれば、平成27年10月からマイナンバーの通知、平成28年1月から社会保障・税番号制度（マイナンバー制度）が導入された。マイナンバー制度は、より公平な社会保障制度や税制の基盤であるとともに、情報化社会のインフラとして、国民の利便性の向上や行政の効率化に資するものである<sup>(7)</sup>。

#### 3.2 社会保障・税番号制度（マイナンバー）の導入スケジュール

社会保障・税番号制度（マイナンバー）の導入スケジュールは以下の通りである。

##### ①法人番号の指定

法人番号は、(1) 会社法その他の法令の規定

により設立の登記をした法人、(2) 国の機関、(3) 地方公共団体のほか、(4) これら以外の法人又は人格のない社団等であり、法人税・消費税の申告納税義務又は給与等に係る所得税の源泉徴収義務を有することとなる団体に指定し、これらの法人については、特段、届出手続等を要することなく、国税庁長官が法人番号を指定する<sup>(8)</sup>。

##### ②法人番号の通知

法人番号は、平成27年10月以降、法人番号などを記載した書面により国税庁長官から通知を行った<sup>(9)</sup>。

##### ③法人番号の公表

法人番号は、インターネットを通じて公表する。公表される情報は、法人番号の指定を受けた団体の(1) 商号又は名称、(2) 本店又は主たる事務所の所在地及び(3) 法人番号の3項目であった<sup>(10)</sup>。

#### 3.3 社会保障・税番号制度（マイナンバー制度）法人番号の概要

法人番号の基本理念として、以下の4点があげられる。①法人その他の団体に関する情報管理の効率化を図り、法人情報の授受、照合にかかるコストを削減し、行政運営の効率化を図ること（行政の効率化）、②行政機関間での情報連携を図り、添付書類の削減など、各種申請等の手続を簡素化することで、申請者側の事務負担を軽減すること（国民の利便性の向上）、③法人その他の団体に関する情報の共有により、社会保障制度、税制その他の行政分野における給付と負担の適切な関係の維持を可能とす

ること（公平・公正な社会の実現）、④法人番号は、法人番号の利用範囲に制限がないことから、民間による利用、活用を促進することにより、番号を活用した新たな価値の創出が期待されること（新たな価値の創出）<sup>(11)</sup>である。

### 3.4 社会保障・税番号制度（マイナンバー制度）法人番号のメリット

社会保障・税番号制度法人番号のメリットとしては、以下の3点があげられる。

- ①法人番号により企業等法人の名称・所在地がわかること。
  - ・法人番号をキーに法人の名称・所在地が容易に確認可能になる。
  - ・鮮度の高い名称・所在地情報が入手可能となり、法人の保有する取引先情報の登録・更新業務が効率化になる<sup>(12)</sup>。
- ②法人番号を軸に企業等法人がつながること。
  - ・複数部署又はグループ各社において異なるコードで管理されている取引先情報に、法人番号を追加することにより、取引情報の集約や名寄せ業務が効率化される。
  - ・行政機関間において、法人番号付で個別の法人に関する情報の授受が可能となれば、法人の特定や名寄せ、紐付け作業が効率化する<sup>(13)</sup>。
- ③法人番号を活用した新たなサービスがひろがる。
  - ・行政機関間での法人番号を活用した情報連携が図られ、行政手続における届出・申請等のワンストップ化が実現すれば、法人（企業）側の負担が軽減される。
  - ・民間において、法人番号を活用して企業情報を共有する基盤が整備されれば、企業間

取引における添付書類の削減等の事務効率化が期待されるほか、国民に対しても有用な企業情報の提供が可能になる<sup>(14)</sup>。

### 3.5 社会保障・税番号制度（マイナンバー制度）の危険性

一方社会保障・税番号制度（マイナンバー制度）の危険性として以下の2点があげられる。

#### ①なりすましの危険性

先行して番号制度を導入している諸外国において、なりすましによる犯罪が発生していることから、こうした危険性が指摘されている。

#### ②情報漏洩の危険性

マイナンバー（個人番号）ではマイポータルを利用するので、フィッシング詐欺等情報漏洩の危険性が指摘されていたが、実際、マイナンバー制度施行後上司の通知カードの画像をコピーしてマイナンバー制度違反で逮捕された事例も発生している<sup>(15)</sup>

## 4. 若干の検討

EU域内連結納税構想は、イギリスのEU離脱表明もあり、会計のIFRS<sup>(16)</sup>のようにEU域内で広まるか、今後の展開は不明瞭となってしまっている。とはいえ、そこにおける所得金額の分配ファクター（人件費、資産、売上高の比率に応じた分配）は、興味深いものといえよう。

EUの現加盟国は28カ国あるが、日本の社会保障・税番号制度（マイナンバー制度）にあたる共通番号制度を7カ国（イギリス、イタリア、エストニア、オランダ、スウェーデン、ドイツ、フィンランド）で既に導入している。使われ方は様々であるが、主に住民登録、社会保障、税

務に利用されている。

EUは統一市場内において、ユーロにおける通貨統合やシェンゲン協定<sup>(17)</sup>による国境通過の簡素化、会計制度の統一化の流れを経て、EU域内連結納税構想がでてくるのは自然の流れであろう。

わが国の社会保障・税番号制度（マイナンバー制度）は、目下のところ国税間の利用のみを想定している。地方の課税においては応能原則に従った累進所得税の採択は好ましくないとされ、応能原則による課税は国税に委ねるべきであるとされて、地方税原則では地方税は応益原則になった<sup>(18)</sup>。

連結納税制度により、国税部分については、グループを1つの法人とみなして納税できるようになったが、地方税である法人事業税および法人住民税は連結納税制度の適用の対象外とされ、従来通り単体で課税されることになったのは、そうした背景によるものと考えられる。

しかし、地方税原則には①応益原則、②安定性原則、③伸縮性の原則、④普遍性の原則、⑤負担分任の原則などがあるが、法人事業税および法人住民税は景気の影響を受けやすく、地方税原則の②安定性の原則からみても地方税としてふさわしくないと指摘されている<sup>(19)</sup>。

連結納税制度の適用状況を見てきたように、適用企業は毎年増加しており、大企業中心の適用から中小企業へと適用企業の裾野が広がってきている。

社会保障・税番号制度（マイナンバー制度）が創設されたが、現状では、社会保障・税番号制度（マイナンバー制度）の導入による地方税や連結納税制度への影響は、特に認められない。翻って、EUで提案されている域内連結納

税構想における各国を、各地方公共団体とみなして連結納税を考えてみると、地方税における連結納税の議論に新たな視点を導き入れることが可能となるかもしれない。

また、今後の可能性として、税、社会保障の利用に限らず、住民登録、運転免許証、パスポートとの一体化は元より、民間企業にも解放され、キャッシュカードやクレジットカードと一体となったマイナンバーカードが登場することも考えられる。いずれにしても、社会保障・税番号制度（マイナンバー制度）には、そうした方向での制度設計の前提要素として、寄与するものとなる可能性がある。

[投稿受理日2016.12.10/掲載決定日2016.12.22]

#### 注

- (1) 岡崎和雄、望月光男（2000）『日米対比連結納税のポイント』ぎょうせい、12-13頁。
- (2) 吉浜隆雄（2004b）「連結納税制度と地方税（2）」『地方税』地方財務協会、通号625号、2004年2月号、96頁。
- (3) 吉浜隆雄（2004b）「連結納税制度と地方税（2）」『地方税』地方財務協会、通号625号、2004年2月号、97頁。
- (4) Common Consolidated Corporate Tax Baseの略である。
- (5) 川田剛（2013）「EUの域内連結納税（CCCTB）構想とその執行」『月刊国際税務』国際税務研究会、2013年1月号、109頁。
- (6) 川田剛（2013）「EUの域内連結納税（CCCTB）構想とその執行」『月刊国際税務』国際税務研究会、2013年1月号、110頁。
- (7) 行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律第1条
- (8) 行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律第58条①
- (9) 同上
- (10) 行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律第58条④
- (11) 国税庁「社会保障・税番号制度＜マイナンバー＞

- について」
- (12) 国税庁「社会保障・税番号制度<マイナンバー>について」
- (13) 同上
- (14) 同上
- (15) <http://headlines.yahoo.co.jp/hl?a=20161202-00000046-asahi-soci>
- (16) International Financial Reporting Standardsの略で国際財務報告基準と呼ばれている。
- (17) ヨーロッパにおいて国境検査なしで国境を越えることを許可する協定である。
- (18) 横山彰, 馬場義久, 堀場勇夫 (2009)『現代財政学』有斐閣アルマ, 126項。
- (19) 横山彰, 馬場義久, 堀場勇夫 (2009)『現代財政学』有斐閣アルマ, 124-128項

#### 参考文献

- 稲見誠一, 大野久子 (2006年)『詳細連結納税Q & A』第八版, 清文社。
- 榎並利博 (2014)『マイナンバー制度と企業の実務対応』日本法令。
- 岡崎和雄, 望月光男 (2000)『日米対比連結納税のポイント』ぎょうせい。
- 川田剛 (2013)「EUの域内連結納税 (CCCTB) 構想とその執行」『月刊国際税務』国際税務研究会, 2013年1月号, 109-111頁
- 白須信弘 (2003)『連結納税制度詳細』中央経済社。
- 朝長英樹編 (2013)『連結納税制度』法令出版。
- 林正寿 (2007年)『アメリカの税財政政策』税務経理協会。
- 林正寿 (2008年)『租税論—税制構築と改革のための視点』有斐閣。
- 宮本雄司, 青木文 (2015)『マイナンバー制度の実務ポイント』清文社。
- 村島雅弘 (2011)「欧州における連結法人課税標準の統一 (Common Consolidated Corporate Tax Baseの導入) ~これまでの議論と今後の課題~」『月刊国際税務』国際税務研究会, 2011年7月号, 68-74頁。
- 横山彰, 馬場義久, 堀場勇夫 (2009)『現代財政学』有斐閣アルマ。
- 吉川宏延 (2014)『法人事業税のしくみと実務』税務経理協会。
- 吉川宏延 (2015)『法人住民税のしくみと実務 五訂版』税務経理協会。

吉浜隆雄 (2004a)「連結納税制度と地方税 (1)」『地方税』地方財務協会, 通号624号, 2004年1月号, 45-54頁。

吉浜隆雄 (2004b)「連結納税制度と地方税 (2)」『地方税』地方財務協会, 通号625号, 2004年2月号, 90-99頁。

国税庁「社会保障・税番号制度<マイナンバー>について」

<https://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/mynumberinfo/index.htm> (2015年4月17日)

Yahoo ニュース

<http://headlines.yahoo.co.jp/hl?a=20161202-00000046-asahi-soci> (2016年12月6日)