

連結納税制度に関する研究

秋 峯 晴 男

〔札幌国税局総務部長〕
〔前税務大学校教頭〕

目 次

序 章 研究の視点と方法	323
第 1 章 連結納税制度の意義と論点	327
第 1 節 連結納税制度の意義	327
第 2 節 連結納税制度の論点	338
第 2 章 米国における連結納税制度	342
第 1 節 米国の連結納税制度の変遷	342
第 2 節 米国の連結納税制度の基本構造	352
第 3 章 独における連結納税制度	387
第 1 節 独の連結納税制度の変遷	387
第 2 節 独の連結納税制度の基本構造	394
第 4 章 日本租税研究協会による連結納税制度試案	409
第 1 節 試案の基本的な考え方	409
第 2 節 試案の基本的な枠組み	410
第 5 章 企業活力研究所による連結納税制度試案	427
第 1 節 試案の基本的な考え方	427
第 2 節 試案の基本的な枠組み	429
第 6 章 わが国における連結納税制度のあり方	444
第 1 節 税制の基本原則	444
第 2 節 公平・中立・簡素の具体的な内容	447
第 3 節 論点ごとの考察	453
第 7 章 結論と残された課題	478
第 1 節 結論	478
第 2 節 残された課題	481

序章 研究の視点と方法

近年、経済の国際化が進展するなどして、わが国企業の経営環境は大きく変化してきている。このような中で、企業の競争力を確保するとともに、企業の活力を充分発揮できるようにするための企業法制面の整備や企業会計における国際的な調和の観点からの大幅な見直しが行われてきている。すなわち、例えば、柔軟な企業組織の再編を可能とするための会社分割法制を創設する商法改正法などが平成12年5月に成立しており、また、連結財務諸表制度について平成11年4月に抜本の見直しが行われている。一方、こうした動きに対応して、税制においても適切な対応が求められている。政府税制調査会は、平成11年7月以降、法人課税小委員会を再開し、企業組織の再編に関する税制として、会社分割に係る税制や連結納税制度について、その導入に向けた検討を行ってきている。このうち、会社分割に係る税制に関しては、同税制に係る法律案が平成13年3月28日第151回国会で可決成立した。また、残る連結納税制度について、同調査会は、「平成12年度の税制改正に関する答申」の中で、企業経営における企業集団の一体的経営の傾向の強まりや企業組織の柔軟な再編成を可能とするための商法等における見直しが進められる中で、企業の経営環境の変化に対応する観点、国際的競争力の維持・向上に資する観点、企業の経営形態に対する税制の中立性の観点から、わが国においても、連結納税制度の導入を目指すことが適当であるとしている。そこで、本論文では、このように連結納税制度の導入を間近にして、わが国における望ましい同制度のあり方を探求することとする。

ところで、連結納税制度など税制のあり方について検討するに当たっては、どのような視点からの考察が必要になるのであろうか。どのような考え方、原則により税制を構築することが望ましいかについては、従来から各種の租税原則が提唱されてきているが、それらは、結局、「公平」、「中立」、「簡素」の3つに集約することができる。そして、この「公平」、「中立」、「簡素」の意義や重

点の置き方は、経済社会の構造変化に伴って変わってくることもあるが、また、「公平」、「中立」、「簡素」の3つの原則が相互にトレード・オフの関係に立つ場合には、この3つの原則のうち、「公平」に重点を置く必要があることもでてこようが、この3つの原則が税制を考えるに当たっての基本であることは、今後においても変わらないであろう⁽¹⁾。本論文では、わが国に導入する連結納税制度としてどのような制度が望ましいのか検討するに当たり、原点に立ち返って、上記の「公平」、「中立」、「簡素」の3つの原則に照らしてどうかという視点から、考察してみることとする。その場合、「公平」、「中立」、「簡素」の内容についての説明は、一般に、抽象的なものに止まっていることがほとんどであり、それらを検討の道具として用いることは難しいことから、本論文では、まず、「公平」、「中立」、「簡素」のより具体的な内容について考えるとともに、その上で、本論文で掲げる論点ごとに、3つの原則の具体的な内容に照らしてどうかという視点から考えてみることにする。そうした考察をすることによって、わが国における望ましい連結納税制度のあり方も、おのずと明らかになるであろう。

次に、上記のような視点に立って考察を進めるに当たって、研究の方法としては、どのような手法があるのであろうか。まず、考えられるのは、これまでわが国に構築されたことのない連結納税制度についての研究であることから、この制度をすでに採用し、運用している、同制度の先進諸外国の状況についてみておく必要があるという点である。先進諸外国の連結納税制度については、大きくわけて、米国で採用されている型（連結納税型）と、独で採用されている型（損益振替型）との2つのタイプがあり、両国とも、同制度の創設以降、長期にわたる制度運用の経験を有している。このような両国の同制度の変遷・税制の仕組みについてみておくことは、わが国における連結納税制度のあり方について考える際に有益と考えられる。また、わが国における連結納税制度のあり方については、国内においても、すでに研究がなされ、研究団体から具体的な試案も提案されている。その具体的な試案については、米国で採用されている型を試案として提案しているものと、独で採用されている型を含むものを

試案として提案しているものとの2つのタイプがある。当然のことながら、これらの試案は、諸外国における連結納税制度の状況、わが国における現行税制および税制を取り巻く環境についても考慮した上で、検討し、提案されているものである。ここで研究を進めるに当たって、これらの試案の内容についてみておくことも参考になると考えられる。本論文では、上記のことを踏まえて、研究の方法として、まず、米国、独における連結納税制度について考察し、さらに、国内の研究団体が提案している連結納税制度試案を検討して、わが国における望ましい連結納税制度のあり方について、本論文で掲げた論点ごとに考えてみることにする。

本論文では、以上の研究の視点・方法を踏まえて、以下の手順で調査・考察を行い、研究を進めることにする。

第1に、連結納税制度の意義を明らかにするとともに、前述の研究の視点の部分で述べた観点から、本論文においてとりあげる必要のある論点について考え、どのような論点を掲げるのか示す。

第2に、連結納税制度が既に制度化され、かつ、連結納税型を採用している米国と損益振替型を採用している独について、それぞれの国の制度の変遷・基本構造について調査・研究する。

第3に、これまで国内において公表・提案されている、研究団体による連結納税制度の制度化に向けての試案のうち、米国が採用している連結納税型の制度を試案として提案している日本租税研究協会試案と、独が採用している損益振替型も含む制度を試案として提案している企業活力研究所試案とをとりあげて検討・考察する。

第4に、そのような調査・考察に基づいて、どのようなタイプの制度をわが国に導入することが望ましいのか、また、本論文で掲げた論点ごとの望ましい税制のあり方はどのようなものかについて考察する。

最後に、それまでの研究の結果を結論としてまとめるとともに、残された課題について考えることにする。

-
- (1) 加藤 寛監修 『わが国税制の現状と課題』大蔵財務協会、2000年、15ページ。金子宏 『租税法(第8版)』弘文堂、2001年、88ページ。

第1章 連結納税制度の意義と論点

この章では、わが国における望ましい連結納税制度のあり方を検討するに当たって、連結納税制度の意義について整理しておくとともに、序章で述べた研究の視点を踏まえて、本論文でとりあげる論点について考えてみることにする。

第1節 連結納税制度の意義

はじめに、次節以下の研究の助けとなるよう、連結納税制度の意義、具体的には、連結納税制度の概念、同制度の類型、同制度の特徴、同制度の導入の必要性および連結財務諸表制度との関連性と相違点について、整理しておくこととする。

1 連結納税制度の概念

連結納税制度は、現在のところわが国には導入されていない。そのため、当然のことながら、わが国の法令等には連結納税制度について定義した条文等は置かれていない。連結納税制度の意味・内容について触れた公的機関の資料としては1996年12月の（政府）税制調査会の資料⁽¹⁾がある。それによると、「連結納税制度は、関連する複数の法人をいわば一つの『課税単位』とするものである。」と説明されている。一方、連結納税制度に関する研究の面では、少なからず業績が残されている⁽²⁾。この制度に関して多くの業績を残している井上教授は、連結納税制度の概念について、要旨次のように述べている⁽³⁾。

資本主義経済における私企業の多くは法人（主として会社）の形態をとっており、これらの企業の所得に対する法人税は、法的主体としての法人を独立の納税単位として課税されるのが各国税制の伝統的、かつ、基本的な仕組みになっている。これに対して、株式所有を軸として支配従属関係にある複

数の法人について、その法的性格よりも、経済的な一体性を重視し、個別法人の損益または税額をなんらかの形で集団(グループ)のものとして集約し、または、通算して課税する制度を導入する国がようやく増加する傾向を示すに至っている。このような税制を企業集団税制(連結納税制度)と呼ぶことができる。

上記のような説明を考慮すると、連結納税制度については、株式所有を軸として支配従属関係にある複数の法人について、その法的性格よりもグループの経済的な一体性を重視してそのグループを課税単位とし、個別法人の損益または税額を何らかの形でグループのものとして集約し、または、通算して課税する制度であるということができよう。

2 連結納税制度の類型

主要諸外国のうち連結納税制度を実施している国としては、米国、仏、独、英国などがある。連結納税制度の前提となる法人税制がそれぞれの国によって異なるように、各国が採用している連結納税制度の方式・性格等にも差異がある。そうした差異に基づいて連結納税制度を類型化しておくことは、この研究を進めるに当たって有意義であるので、ここで、もっとも基本的なその構造・性格の面から整理してみよう。連結納税制度は、次のとおり大きく連結納税型と損益振替型の2つに分類することができる⁽⁴⁾。

(1) 連結納税型

連結納税型は、グループに属する子会社の損益をその親会社の損益に合算してグループの連結所得と連結税額を計算する型である。一般に連結納税制度という場合にはこの型を指しており、連結納税制度を導入している多くの国がこの型を採用している。この型は、納税義務という法律関係の観点から、さらに米国などで採用されている代理人型と、仏などで採用されている統合型とに区分することができる。代理人型は親会社を納税代理人とし、グループ内の個別の会社が配分される連結税額に係る固有の納税義務者となるものであり、統合型は親会社が納税義務者となり、内部的に

連結税額を配分するものである。

(2) 損益振替型

損益振替型は、グループに属する個別会社の損益をそのグループ内の他の個別会社に振り替えて、各個別会社の所得と税額を計算する型である。この型は、商事法等との関係から、さらに英国などで採用されている任意振替型と、独などで採用されている親会社供出型とに区分することができる。任意振替型は個別会社の欠損金等を任意の他の利益会社に振り替えるものであり、親会社供出型は子会社の損益の全額を親会社に供出して子会社の損益をゼロとするものである。

3 連結納税制度の特徴

連結納税制度が実施される場合には、グループに属する法人やグループ全体に対する課税関係はどのようなものになるのであろうか。今後の研究にも活用できるよう、ここでは、連結納税制度の特徴についてまとめておくこととする。その主要なものとしては、次の2点をあげることができる⁽⁵⁾。

損益の通算

連結納税制度においては、グループに属する法人の損益が通算される。すなわち、法的には独立している、グループに属する法人の損益が、あたかも単一の法人の事業所（支店、工場等）の損益と同様に通算され、課税単位となるグループの連結所得が計算されることとなる。

この点について、例を用いて説明しておこう。

(例) 親会社であるP社及びいずれも子会社であるA社・B社・C社によってグループが形成されており、このグループについて連結納税制度が適用されている。X年度における各社の損益は、次のとおりであった。

法人名	P 社	A 社	B 社	C 社
損 益	10,000	1,500	5,000	2,000

この例の場合、X年度における各社の損益が次のとおり通算され、同年度におけるP社を親会社とするグループの連結所得が計算される。

$$\begin{aligned} \text{グループの連結所得} &= 10,000 - 1,500 + 5,000 - 2,000 \\ &= 11,500 \end{aligned}$$

内部取引に係る損益の繰延べ

連結納税制度においては、さらに、グループに属する法人間の取引に係る譲渡損益などの課税をグループの外部に譲渡などするまで繰り延べる仕組み（内部取引に係る損益の繰延べ）を伴うことが多い。

この点についても、例を用いて説明しておく。

（例） 親会社であるP社及びその子会社であるA社によってグループが形成されており、このグループについて連結納税制度が適用されている。Z社は、当該グループに属していない外部企業である。X₁年度に、P社は保有していた土地（簿価10,000円）をA社に15,000円で譲渡した。その後、X₂年度に、A社はP社から購入した上記の土地をZ社に17,000円で譲渡した。

この例の場合、各年度における連結所得は、次のとおり計算される。

X₁年度においては、P社からA社への土地の譲渡によるP社の土地譲渡益5,000円（15,000円 - 10,000円）は、当該グループの連結所得の計算上、当該土地が当該グループ外に譲渡されるまで繰り延べられる。何故なら、当該土地譲渡益が同一グループに属する法人間の取引によるものであるからである。

その後のX₂年度において、上記の土地がグループ内企業（A社）から外部企業（Z社）に譲渡されたことから、上記の繰り延べられたP社の土地譲渡益5,000円及びA社からZ社への土地の譲渡によるA社の土地譲渡益2,000円（17,000円 - 15,000円）は、当該グループの連結所得の計算上、所得に算入される。

4 連結納税制度の導入の必要性

連結納税制度導入の必要性については、種々の観点からの考え方が示されてきている。具体的には、連結財務諸表制度の創設に関連するもの、関連会社間取引の税務問題に関連するもの、企業の経営形態に関連するもの、法人課税制度の改革に関連するものがあると考えられる。ここでは、それらの概要を整理してみよう。

(1) 連結財務諸表制度の創設に関連するもの⁽⁶⁾

1960年に企業会計において連結財務諸表導入の検討が始まり、その際、連結納税制度を容認するのであれば、連結財務諸表の導入は企業実務上実効がないとして連結財務諸表と連結納税制度とを結び付ける考え方が示された⁽⁷⁾。その後、1967年に企業会計審議会から発表された「連結財務諸表に関する意見書」においては、連結財務諸表制度は企業課税の実質的合理化に寄与する機能を果たすものであり、その環境整備の一環として、税法との調整を図る。また、連結納税制度を採用する方向でその制度の具体的な内容について検討する必要があるとされた。さらに、連結納税制度が採用される場合には、連結納税制度のための財務諸表連結に関する手続きは連結財務諸表基準によることを求めていた⁽⁸⁾。しかしながら、これらの意見は、政府税制調査会でとりあげられるには至らなかった。この考え方は、1975年の連結財務諸表の制定期にも示された。同年6月24日、証券取引法上連結財務諸表が、「支配従属関係にある二以上の会社からなる企業集団を単一の組織体とみなして、親会社が当該企業集団の財政状態及び経営成績を総合的に報告するために作成する⁽⁹⁾」ことを目的として制度化された。これに関連して同年7月、日本公認会計士協会税制委員会は、「連結納税制度が実行されるための前提条件はなにか」と題する文書を発表している⁽¹⁰⁾。そこでは、その前提条件として、財務諸表の連結制度が商法及び証券取引法に制度化され、財務諸表の連結実務が一般化すること、租税回避行為防止の目処があること、連結納税が少なくともその企業集団に税負担の面で不利にならないこと、連結納税申告事務が煩雑でな

いことをあげ、また、連結納税制度は実質的公平を維持しうるものであり、納税者及び課税者にとって健全な課税制度であるとの立場を示して、この考え方に基づく導入論が検討された。

しかし、この考え方は、次の否定論により、本格的な議論には至らなかった。すなわち、「連結納税申告制度を採用すれば、端的に言って、大きな減収をもたらすことになるので、財政収入の不足を来している現段階では、このような制度は望むべくもない⁽¹¹⁾」という主な理由のほか、米国の連結納税制度は、個別法人の申告書のデータをもとにしてグループの連結申告書を作成するものであり、連結財務諸表の利益をもとにするのではなく、連結財務諸表制度と連結納税制度とは直接関連するものではないとして否定された⁽¹²⁾。また、当時は経済団体も消極的であった⁽¹³⁾。

(2) 関連会社間取引の税務問題に関連するもの

企業会計上の連結財務諸表制度の創設に関連するものとは別に、現行法人税法における会社間取引に係る問題の解決策の1つとして連結納税制度の導入が検討された、次の所得振替防止の考え方がある⁽¹⁴⁾。

その考え方においては、現行の法人税制が個別の法人を一個の納税義務者として、所得・税額を算定した上で、各法人が申告・納付を行うという仕組みをとっていることから、親会社・子会社等の関連会社の間において所得振替の誘因が存在し⁽¹⁵⁾、しかも、そのような所得振替に対処する規定が不十分にしか機能していないということが問題として指摘されている。具体的には、現行法において会社間の高額取引・低額取引による赤字法人から赤字法人への所得振替を防止するための規定である、法人税法第22条第2項（益金の額の計算）及び同法第37条（寄附金）に関して次の問題があるという。すなわち、無償取引があった場合に、あるときは両当事者とも課税され、あるときは両当事者とも課税されないという不統一な結果が生じる⁽¹⁶⁾、また、無償取引により所得振替がなされた場合に、寄附金の損金算入限度額の範囲内において所得振替による税額の減少を容認する⁽¹⁷⁾、更には、高額取引があった場合に、寄附金の損金算入限

度額の範囲内において、その取引における過大対価の支出側法人の所得振替による税額の減少を容認する⁽¹⁸⁾、という問題である。これらの問題の解決策を探るために米国および独の税制について研究の上、両国の経験から多元的な考慮に基づいて異質な制度を組み合わせることが適当であるとして、次のように提言されている⁽¹⁹⁾。すなわち、第1に、個別法人単位の規律を原則として維持した上での所得振替の誘因を個別的に除去する試み、例えば、一定の要件の基に法人間の損失引渡しを認めることなどは、一定の範囲で有効な解決手段たりうる。しかし、仮にそれらが実現したとしても完全に誘因を消滅させることはない。そうであれば、第2に、同様に個別法人単位の規律を原則として維持した上で、法人税法第22条第2項及び同法第37条に係る上記の問題を解決するために、現在の移転価格税制の適用範囲を米国と同様に国内取引にも拡大し、正常取引があったものとして関連会社の課税所得の計算を行う。さらには、第3には、単一の税額算定単位として扱うにふさわしい法人グループに適用範囲をしぼって連結納税制度を導入し、その適用範囲に限って「所得振替の防止」の措置を不要にする。その限りで、厄介な紛議を未然に回避し、納税協力を確保するためのいわば安全弁の役割をになわせるというものである。

中期的にみて、連結納税制度を導入するかどうかの判断基準は、個別法人単位の規律の下での移転価格税制における納税者・課税当局の両者の負担に比べて、連結納税制度の下での両者の負担の方が、コストの負担が軽減されるかどうかである⁽²⁰⁾。企業会計との運動による所得・税額算出の二度手間を省けるという納税者の税務協力コストと脱税や租税回避を少なくできるという課税当局の行政コストとの比較考量により判断することになると考えられる。

(3) 企業の経営形態に関連するもの

企業経営の形態に対する租税の中立性を確保する観点から、連結納税制度の導入が必要であるという考え方がある。現行法人税制が採用している個別法人税制においては、企業を単一の法人内の組織としての支店、工場、

事業部などの形態によって経営する場合には、それぞれの経営単位から生ずる利益と損失は相殺され、その差額が法人の課税所得または欠損となる。しかし、これらの支店、工場、事業部などを子会社として経営する場合、個別法人税制においては、それぞれの子会社の損益が通算されることなく、個別に課税所得または欠損として認識される。したがって、現行の個別法人税制は、企業経営の垂直的統合に対して非中立的に働くことになる⁽²¹⁾。特に、近年、国際経済社会において経済活動のボーダーレス化が進展し、国際競争が厳しさを増している中で、わが国企業においても、重点的、戦略的な資本・人材の再配分を行い、新規事業分野への進出や抜本的な事業の再構築を行うために、分社化、合併などの企業組織そのものを見直す動きが活発化している。しかしながら、経営戦略の1つとして分社化を選択する場合には、分社化の対象となる可能性の高い新規事業分野や事業再構築部門については、少なくとも当初の数期間は欠損となることが見込まれることから、現行の個別法人税制においては、このような部門を分社化して子会社とすることにより、結果的にグループ全体の納税額は増加する可能性が大きい。税制に関しては、経済活動に対して極力中立的であることが望ましいと考えられており、企業が行う経営形態の選択の重要な要素である企業組織の選択（例えば、事業部などの形態か、子会社の形態かという選択）に対しても極力その中立性が確保されることが望ましい。企業の経営戦略の一環としての組織形態の選択に対する租税の中立性の確保の観点から、グループ内の各法人に生じた所得と欠損を通算し、その差額の所得を課税所得とする連結納税制度の導入が必要であるという考え方である⁽²²⁾。

(4) 法人課税制度の改革に関連するもの

法人課税制度の改革に関連するものとしては、法人課税の根本的な改革（例えば、法人所得税の廃止、法人税の付加価値税などとしての再構築など）が必要であるとしながらも、現行の法人所得税の枠内であっても、租税制度の中立性の点で問題があるという考え方がある⁽²³⁾。具体的には、

現行税制の下においては、法人の所得は、空間的には法人ごとに、時間的には事業年度ごとに計算される。このような制度の下においては、次のような問題があり、一部の所得についてのみ重い負担を課するというメカニズムが内在し、課税の中立性が損なわれているという⁽²⁴⁾。すなわち、法人の所得が法人格ごとに独立に計算され、連結納税が認められず、しかも、赤字の場合にも還付されないという現行制度の下においては、法人部門全体の所得よりも、各法人に対して課される法人税の課税所得の方が大きくなる（空間的に見た問題）。所得が事業年度ごとに計算され、また、赤字の場合の租税の還付がなされず、しかも、欠損金の繰越控除に期間的な制限が設けられているという現行制度の下においては、法人の設立から清算までの期間を通じた所得に対して課される租税よりも、各事業年度ごとの法人税の合計額の方が大きくなる（時間的に見た問題）というものである。

上記の問題について、法人に対する所得課税という方式を維持しながら、課税の中立性を追求するためには、法人税の課税単位を空間的及び時間的に拡大すればよいとして、次のような解決策が示されている⁽²⁵⁾。空間的に見た問題として、例えば、資産の無償譲渡の場合には、譲渡側法人与譲受側法人との間の一つの取引によって、譲渡側法人に対する課税と譲受側法人に対する課税との両方の課税が行われる可能性があるなどの問題があるが、これについては、法人税の課税単位を空間的に拡大すれば良い（無償取引が行われるのは同一グループ内のことであるから、仮に連結納税が認められれば、無償取引について課税が行われないのは当然のことである。）として、連結納税制度の導入が望ましいとしている。また、時間的にみた問題として、例えば、欠損金の取り扱いについて、その取り扱いをできるだけ中立性の要請に合致するように制度を組み立てるためには、欠損金の繰越を期間制限を設けずに認めるとともに、損金算入を名目額ではなく、利子付きにする必要がある。また、欠損金の繰越を認めないでも、国内での移転価格を通じた欠損金の利用を認めるなどにより、課

税年度で区切って課税されるために欠損金が利用されずに残るという問題が解消されるとしている。国内での移転価格を通じた欠損金の利用を認めることによって、ある法人の欠損金が他の法人に移転する効果は、連結納税制度を採用した場合に生ずる効果と同様のものであり、実質的には連結納税制度の導入につながると考えられる。

5 連結財務諸表制度との関連性、相違点

連結納税制度と連結財務諸表制度とは、どのような関係を有しているのだろうか。連結納税制度の実施に長い歴史をもつ米国においては、「税法における連結税務申告制度の採用は連結財務諸表の普及化にとって決定的な影響を与えた⁽²⁶⁾」といわれている。反面で、前述したように連結納税制度と連結財務諸表制度とは直接関連するものではないともいわれている。ここでは、両制度の関連性、相違点についてまとめておくこととする。

(1) 両制度の関連性

連結納税制度と連結財務諸表制度とは、いずれも企業グループを経済的に一体と認識する考え方や連結修正計算の原理が基本的に共通しているという点で関連性を有するといえる。両制度とも、法的には独立の存在である、個別の法人の課税所得・利益の計算に代えて、経済的に一体と認められる企業グループについて課税所得・利益の計算を行うことの方が、より合理的であり、実質的に実態を反映させようという考え方をとっているからである⁽²⁷⁾。その意味では、連結納税制度について考える場合、連結財務諸表の理論的な考え方を参考とすることは有用であると考えられる。

(2) 両制度の相違点

両制度は、上記のように考え方などが基本的に共通しているという点で関連性を有しているといえる。しかしながら、課税所得の計算構造その他の技術的な面では、両者は有機的な関連性をほとんど持っていない。諸外国の連結納税制度をみると、適用要件、計算構造、課税手続きなどは、連結財務諸表制度と直接に関連づけられることなく、それぞれ別の固有の制

度として形成されている⁽²⁸⁾。このような連結納税制度と連結財務諸表制度の乖離は、両制度の目的などの差異から生じているものである。

すなわち、連結納税制度の目的は、法的には別の存在であるが経済的には一体と認められる関係法人について課税所得、税額を連結して算定することにより、その企業グループに属する法人に対して経済的実質に基づく租税負担を求めようとするところにある。ところが、その課税所得、税額の総額は、経済的な実質を反映する連結ベースで算定されるが、その連結ベースの税額は、法的な主体である、グループに属する個別の法人に配分されることとなる。他方、連結財務諸表の目的は、投資家などの財務諸表利用者の意思決定に有用な会計情報の提供にある。そして、連結財務諸表上の連結損益や連結持分の計算結果は、その企業グループに属する個別企業の配当利益や債権債務の計算に直接影響を与えるものではない⁽²⁹⁾。両制度の間には上記のような相違点があり、そのことは、例えば、次の点に顕著に現れている⁽³⁰⁾。

イ 課税所得の計算の基礎

連結納税制度には前述のように連結納税型と損益振替型とがあるが、いずれのタイプの場合であっても、連結課税所得は、企業グループに属している個別企業の課税所得を基礎として計算される。財務会計上の個別企業の利益または連結財務諸表の利益を基礎として計算されるのではない。

ロ 課税所得の計算

連結納税制度においては、企業グループの課税所得及び税額の計算が目的とされていることから、各国においても資産、負債の計算には直接の関心は払われていない。例えば、連結財務諸表において重要な課題となる、親会社の投資勘定と子会社の資本勘定との相殺及びその相殺差額である連結調整勘定の償却については、いずれの国においても関心は払われていない。

ハ 少数株主持分（損益）

連結納税制度における連結子会社の範囲は各国とも親会社の持株割合が一定割合以上の子会社とされている（例えば、米国の場合は、第2章で述べるように持株割合が80%以上の子会社とされている。）が、この持株割合は、連結納税制度の適用要件として働くのにとどまり、連結課税所得の計算には関連しない。すなわち、子会社に少数株主が存在する場合であっても、連結所得として親会社所得に合算され、または、親会社に振り替えられる所得は、子会社の所得の全額であり、親会社の持株割合に基づく親会社持分損益（子会社の所得から少数株主持分損益を控除したもの）の部分ではない。他方、連結財務諸表（わが国の連結財務諸表実務）においては、少数株主持分は自己資本として、また、少数株主持分損益は連結純損益の内訳項目とされる。

第2節 連結納税制度の論点

連結納税制度をわが国に導入するに当たっては、現行法人税法が規定する多くの項目に関する、また、深度のある検討作業が必要になると考えられる。というのも、企業グループがあたかも1つの法人であるかのように課税する仕組みをつくるためには、個別の法人を課税単位とする現在の法人税法の規定の多くについて検討する必要がある、また、現行法人税法の内容自体が経済取引の複雑化などにより、質的に精緻なものとなっているからである。連結納税制度の導入に当たり、検討が必要になる論点としては、例えば、次のような多くの項目をあげることができよう⁽³¹⁾。

連結グループの範囲

納税義務者

適用要件

連結課税所得の基本的な仕組み

内部取引に係る損益

繰越欠損金

連結法人税額の計算

申告・納付

納税額の分担

罰則の取扱い

税収減の問題

地方税の問題

ところで、序章の「研究の視点」の部分において、税制を構築するに当たっての考え方、原則に関して、それは、結局、「公平」、「中立」、「簡素」に集約することができる³²と述べた。また、本論文では、わが国に導入する連結納税制度としてどのような制度が望ましいのか検討するに当たり、原点に立ち返って、「公平」、「中立」、「簡素」の税制の3つの原則に照らしてどうかという視点から考えてみることにした。さらに、この3つの原則が相互にトレード・オフの関係に立つ場合には、このうち、「公平」に重点を置く必要もでてこよう³³と述べた。

他方、「公平」の要請、すなわち、税負担が担税力に即して配分されなければならないという要請にしたがって、現行の法人税法では、法人税の課税物件（課税の対象とされる事実など）は法人の所得とされ、その課税標準（課税物件を金額などで表したもの）は法人の各事業年度の所得の金額（課税所得）であるとされている³⁴。

上記のことを総合勘案すると、連結納税制度を含む法人税制のあり方に関する検討に当たっての中心的な課題は、課税所得の計算をどのようなものとするかということであろう。そこで、本論文では、連結課税所得の計算に直接的に関連の深い次の項目を論点としてとりあげることとする。

連結グループの範囲

連結対象となる子会社の範囲についてどのように考えるか。連結対象となる子会社の範囲を考える場合、少数株主の問題を考慮する必要があるのではないか。

連結納税制度の適用要件

連結納税制度の適用は、選択制とするのか。連結子会社はその全社の加入を要件とするのか。親会社と子会社の事業年度・会計方法は、統一すべきか。

連結課税所得の計算の基本的な仕組み

連結課税所得の計算は、連結グループ内の個々の法人の確定した決算に基づき計算した所得に、一定の連結調整を行って計算することとするのか。また、その場合、連結調整の精緻さのレベルについて、どのように考えるか。

内部取引に係る損益

内部取引に係る損益の取扱いについて、どのように考えるか。内部取引に係る損益を繰延べまたは消去する場合に、その対象や方法について、どのように考えるか。

繰越欠損金

連結グループへの加入・脱退があった場合の繰越欠損金の取扱いについて、どのように考えるか。

- (1) 税制調査会「平成11年度の税制改正に関する答申」1998年12月。
- (2) 過去の基本的な文献等を取りまとめたものとして、井上久彌『企業集団税制の研究』中央経済社、1996年、24～30ページがある。
- (3) 同上書、4ページ。
- (4) 同上書、7～14ページ。井上久彌編著『連結納税制度の研究』(社)日本租税研究協会、1992年、2～3ページ。
- (5) 井上久彌編著、前掲書(注4)、1～2ページ。
- (6) この考え方については、中田信正「連結納税制度導入の課題 - 企業集団税制の体系的研究の必要性 - 」、『税務弘報』、第142巻第12号、1994年11月、7～9ページを参照した。
- (7) 新井益太郎「連結財務諸表と税務」、『税経通信』、22巻6号参考資料、1994年、122～125ページ。
- (8) この意見書に対する論評として、井上久彌「連結納税申告制度の導入をめぐる諸問題の検討」、『企業会計』、19巻7号、1967年6月、68～77ページがある。
- (9) 企業会計審議会「連結財務諸表原則」、第一 連結財務諸表の目的。
- (10) 日本公認会計士協会税制委員会「日本公認会計士協会税制委員会意見」、『JICPA NEWS』、第213号、1975年7月、23ページ。
- (11) 吉国二郎、武田昌輔『法人税法 - 理論編 - (増補新訂版)』(武田昌輔執筆部分)、1978年、291ページ。
- (12) 同上書、328ページ。

-
- (13) 窪内義正「連結財務諸表と税制」、『租研第28回大会記録』、1977年、61ページ。
- (14) 増井良啓「会社間取引と法人税法(一)～(五・完) - 結合企業課税の基礎理論 - 」、『法学協会雑誌』、108巻3号～6号、同巻9号。
- (15) 増井良啓「会社間取引と法人税法(一) - 結合企業課税の基礎理論 - 」、『法学協会雑誌』、108巻3号、1991年、327～329ページ。
- (16) 同上論文、335ページ。
- (17) 同上論文、335～336ページ。
- (18) 同上論文、336ページ。
- (19) 同上論文、359～360ページ。増井良啓「会社間取引と法人税法(五・完) - 結合企業課税の基礎理論 - 」、『法学協会雑誌』、108巻9号、1991年、1380～1386ページ。
- (20) 増井良啓「租税属性の法人間移転」、『法学協会雑誌』、113巻3号、1996年、409ページ。
- (21) 井上久彌、前掲書(注2) 5～7ページ。
- (22) 企業活力研究所「企業組織と税制のあり方に関する研究会報告書」、1996年、1～3ページ。
- (23) 中里 実「法人課税の時空間(クロノトポス) - 法人間取引における課税の中立的性 - 」、『主権と自由の現代的課題 - 杉原泰雄教授退官記念論文集 - 』、勁草書房、1994年、361～380ページ。
- (24) 同上論文、364～367ページ。
- (25) 同上論文、367～374ページ。
- (26) 白鳥庄之助「米国連結財務諸表発達小史」、『一橋論叢』、第48巻第2号、1962年、215ページ。
- (27) 中田信正『連結納税申告書論』中央経済社、1978年、37ページ。
- (28) 井上久彌、前掲書(注2) 18ページ。
- (29) 同上書、22～23ページ。中田信正、前掲書(注27) 5ページ。
- (30) 井上久彌、前掲書(注2) 18～20ページ。
- (31) 税制調査会法人課税小委員会「説明資料 - 連結納税制度 - 」2000年11月14日。森信茂樹「連結納税制度の問題点」、『商事法務』、第1543号、1999年11月25日、12～16ページ。
- (32) 金子 宏『租税法(第8版)』弘文堂、2001年、86～88ページ、156～157ページ、165～166ページ。

第2章 米国における連結納税制度

連結納税制度の類型には、前章で述べたように連結納税型と損益振替型とがある。この章では、これらの類型のうち、連結納税型を採用している米国における連結納税制度の変遷、基本構造について、みておくこととする。米国については、連結納税制度を採用している国のなかでその創設の時期が古く、多くの制度改正、運営実績があり、米国の連結納税制度についてみておくことは、わが国におけるこの制度のあり方について検討する際に参考になると考えられる。

第1節 米国の連結納税制度の変遷

米国における連結納税制度の歴史については、大きく2つの時期に分けることができよう。1つは、1917年から1934年までの、連結納税制度が租税回避防止の手段として創設され、その後、関係法人グループ間の欠損金の通算に対する反対論が強まり、制度が廃止されるに至った時期である。もう1つは、1940年以降の、連結納税制度が復活され、制度が定着するとともに、経済的な実態を反映した連結グループ課税の妥当性が認識されてきた時期である。

1 連結納税制度の創設から廃止まで

(1) 超過利潤税への連結納税制度の導入

米国の税制のなかに連結納税制度が初めてとりいれられたのは、第一次世界大戦中の1917年のことである。当時、第一次世界大戦の戦費調達のために累進税率課税による超過利潤税が設けられたのであるが、法人の中には子会社をつくって所得を分割し、累進税率を回避しようとする傾向が生じており、そのような租税回避行為を防止する行政上の必要性があったのである⁽¹⁾。

また、連結納税制度の導入については、行政当局だけではなく、会計実務家からも要望されていたという事実がある⁽²⁾。すなわち、超過利潤に対する高率の累進課税を回避するために、子会社を設立する例が増加し、親子会社間取引において、正常な市場価格によらないで税負担の低い会社に多くの利潤が生じるように内部取引価格を操作する傾向が生じてきた。内部取引価格の操作という傾向は、税制だけの問題ではなく、企業会計自体においても重要な問題となっていたのである。このような状況のなかで、1917年11月、アメリカ会計士協会（American Institute of Accountant）は、財務省内国歳入局戦時利潤税委員会に対して要旨次のとおりの「超過利潤税に対する提言」を提出して連結納税制度の導入を強く要望した。

「親子会社間の取引価格は、租税負担軽減だけの目的のために、コマーシャル・ベースによらないで親会社が恣意的に決定することができるから、内部取引関係を操作して税負担の低い会社に多くの利潤を生じさせることができる。しかも、その操作の巧拙によって租税負担が左右され、利益操作をしない会社に高い税が課せられてくる。このような租税浸食を解決するためには、グループ会社の所得と投資を一体として課税する方法（連結課税）または親子間内部取引を純粋なコマーシャル・ベースによって計算する方法（移転価格税制）のいずれかが必要になるが、連結課税の方が政府と納税者の双方にとって実際の、便宜的、かつ、公正である。」

そこで、財務省は、1917年の内国歳入法規則第41号に、超過利潤税（excess profits tax）のみに強制適用される連結納税制度に関する規定をおいた。具体的には、同規則第78条において、「投下資本又は課税所得をより公正に決定するために必要とする場合には、内国歳入庁長官は、第77条の関連者（affiliated）に該当する法人に対して、純所得及び投下資本の連結申告書を提出することを要求することができる。」と規定された。そして、この連結納税制度が適用される「関連者」については、次の又はに該当する2以上の法人とされた（同規則第77条）⁽³⁾。

1の法人が1以上の他の法人の全株式を実質的に所有し、又は密接な

関連持分を通じて支配を持っている場合（いわゆるA種関連）、又は、同一の個人若しくは組合が2以上の法人の全株式を所有している場合（いわゆるB種関連）であって、

これらの法人が同一又は密接に関係する事業を営んでいるとき

- a 1の法人が現在時価以外の価格で他の法人の製品やサービスを購入又は売却して利潤の人為的な分配をした場合、又は、
- b 1の法人が純所得又は投下資本を不相当な割合で割り当てるような財務関係を他の法人との間に取り決める場合

（2）法人税への連結納税制度の導入

連結納税制度は、1918年歳入法第240条によって、初めて法律に明文化されるとともに、超過利潤税ばかりでなく、法人税にも強制適用されることとなった⁽⁴⁾。この法律により連結申告が求められる関連者としては、1917年内国歳入法規則第41号第77条における上記 から事業内容の同一性の要件をはずしたものが規定されており、上記 にあたるものについては言及されていない⁽⁵⁾。上院財政委員会報告書は、この規定の立法理由について次のとおり述べている⁽⁶⁾。

「その直接的な効果に関する限りでは、連結は税額を増加させる場合もあれば減少させる場合もあるが、その一般的で恒久的な効果は、他の方法ではうまく防ぐことができない租税回避を防止することにある。…さらに、税法が連結を要件とする規定を有していないと、通常は一つの企業の支店として経営される活動を分割し又は独立の法人組織とすることを、ほとんど無抵抗に誘発することになる。…当委員会は、連結申告は歳入を減少させるのではなく歳入を保全するのに役立つと信ずるが、連結申告の採用を勧告する理由は、基本的にはそれが租税回避を防止するために働くこと又は歳入効果に基づくものではなく、実体として一つの事業単位であるものを一つの事業単位として課税する原理が、健全であり、衡平であり、かつ、納税者と政府の双方にとって便宜であることに基づくものである。」

他方、1918年歳入法規則（規則45 - 631）は、連結申告を要求する論拠

について次のように述べている⁽⁷⁾。

「連結申告によらない場合には、価格決定、用役に対する請求その他の手段によりグループ内の各単位に所得を恣意的に割り当てて、所得を移転させることによって、租税を免れる機会が与えられる。反対に、連結申告によらないと、被支配グループ内法人間に存在する全く不自然な条件によって超過課税がされるかも知れない。」

上記のことから、1918年歳入法第240条は、実質的な事業単位を課税上の単位として扱うということのほか、通常は一つの企業の支店として経営される活動を分割し又は独立の法人組織とすることによる租税回避の防止も意図されていたと考えられる。

(3) 超過利潤税の廃止と法人税への選択適用制の採用等

第一次世界大戦の終結に伴い、1921年に累進税率課税による超過利潤税は廃止された。その結果、超過利潤税に係る租税回避防止の手段としての連結納税制度の存在意義は失われ、また、当然のことながら、超過利潤税について強制適用されていた連結納税制度は、超過利潤税の廃止と同時に姿を消すこととなった。

しかし、法人税に関しては、連結納税制度は、従前の強制適用から納税者の選択適用に変更され、連結申告の選択について内国歳入庁長官の許可及びその継続適用の要件が定められた上で、存続された(1921年歳入法第240条(a))。このように法人税について納税者の選択適用に変更され、存続されたのは、親子会社の所得を分割することによって未実現利益に課税することは不合理であるという、次のような考え方によるものであった。

「それは、複数の法人による活動であっても1単位として活動している事業を租税目的のために分割することは、複数の事業に従事している個人に各事業を別々に扱うように要求することと同じくらい不合理なことであり、議会在が考えたからである。すなわち、関連法人グループが全体として利益を得ないなら、そのグループの所有者には何らの利得もないとい

うことである。⁽⁸⁾」

また、法人税に関しては、他方で、強制適用の規定も温存され、内国歳入庁長官は、利益、利得、所得控除若しくは資本の正確な配分又は割当てをするために、関連法人の会計を連結することができるという権限を与えられた（1921年歳入法第240条(d)）。この規定の立法目的は、親子会社間、特に外国子会社と国内の親会社との間での所得の恣意的な移転によってグループ全体としての税負担を減少させることを防止することであった⁽⁹⁾。

なお、この所得の恣意的な移転の防止のための強制適用の規定は、1928年歳入法において移転価格税制が導入され（1928年歳入法第45条（現行法第482条））、連結納税に関連する規定から削除された。

上記のことから分かるように、この時期の連結納税制度には、親子会社間の未実現利益の排除、親子会社間の所得の恣意的な移転の防止、という性格の異なる二つの役割が与えられていたのである⁽¹⁰⁾。

（４）持株基準の改正

「関連者」の定義については、上記「(1)」の で述べたように、それまで「全株式を実質的に所有」とされていたが、1924年歳入法第240条(a)において「議決権株式の95%以上を所有」とされ、より具体的な規定に改められた⁽¹¹⁾。

（５）連結納税制度の廃止の動き等

1928年には議会において連結納税制度の廃止の動きが出てきた。すなわち、同年下院歳入委員会は、連結納税制度の法令の解釈・適用上の諸問題が未解決であることを理由として、連結納税制度の廃止を勧告し、これを受けて下院は廃止案を可決した。しかし、この廃止案は、次の、関係法人グループは一単位として活動するひとつの事業であるから実際には一個の法人と異ならない、という考え方を有していた上院によってくつがえされ、連結納税制度は存続された⁽¹²⁾。

「関係法人グループに対して連結申告書の提出を許可することは、単

に、営利企業の法人格から区別されたものとして、事業主体を承認するということであるにすぎない。営利企業の活動によって関係法人グループが全体として純利潤をあげるの でなければ、事業をおこなう個人は利得を実現していない。全体としての営利企業を承認しないことは、技術的な法律上の区別を行うことであり、現実の事実を承認することに反する。同一株主に所有されたいくつかの法人が法律上の擬制によってそれぞれ独立の主体とされているというその一事のみをもって、右法人が実際には同一個人に所有され一単位として活動させられる一つの事業であるという事実があいまいにされてはならない。かかる事態を承認することをこぼみ、課税目的上ひとつの事実をその構成部分に分解することの不合理さは、単一の法人に対してその販売部門・製造活動・投資・ひとつひとつの代理店から生ずる利得を課税目的上ばらばらに申告させるのと同じ程度である。その不合理さは、複数の事業を営む個人に対して各事業を課税目的上独立に扱うように要求するのと同程度である⁽¹³⁾。」

なお、上記の上院の考え方は1928年法前の法状態を前提としていること、すなわち、いわゆるB種関連の関係法人として個人株主によって所有される法人も関係法人グループに含まれていたことに留意すべきである。ただし、このいわゆるB種関連の関係法人は、1928年法によって「関連者」の定義規定から削除された。

また、下院歳入委員会が指摘した「解釈・適用上の諸問題」を解決するための規則制定権が内国歳入庁長官に与えられるとともに、連結申告の選択の前提として1928年以降関係法人グループのすべてのメンバーがその申告前に連結申告規則に同意していることが条件とされた（1928年歳入法第141条(a), (b)）⁽¹⁴⁾。

(6) 連結納税制度の廃止

1930年代になると、議会において連結納税制度に対する批判、廃止論が強まった。そして、1932年には、廃止論と存続論の妥協の産物として、連結申告の特権に対して付加税が課されることとなった。さらに、1934年に

なると、鉄道会社への適用を除いて連結納税制度は廃止された。

連結納税制度については、創設以降それまで「租税回避を防止する」、「実体として一つの事業単位であるものを一つの事業単位として課税する原理が、健全であり、衡平であり、かつ、納税者と政府の双方にとって便宜である」といわれてきた。そうであったにもかかわらず、何故、廃止せざるを得なかったのであろうか。廃止に至った要因は、当時米国が置かれていた経済社会の状況と密接に結びついていたのである。すなわち、1929年10月の「大恐慌に伴う不況の波の中で、関係法人の欠損金を利用する手段として、この制度が用いられていたことにある。当時は税収確保の措置として欠損金の繰越しが一般的に制限されていたため、関係法人グループによる損益通算という連結申告の特徴は相対的にみてきわめて有利な節税の機会を提供していた⁽¹⁵⁾」と考えられたのである。

当時の下院歳入委員会小委員会報告書も、制度廃止の考え方について、連結申告の特権が大法人グループに大きな利益を与えている、と次のとおり述べている。

「連結申告書を提出する特権が、我が国に現存する巨大な法人集団に実際の利益であることは否定できない。このことは特に不況の年度において真実である。というのは、連結申告書の効果は、ある法人の損失が他の法人の純所得及び税を減少させるのを許すことであり、不況期には一層多くの損失が生じるからである。連結申告書の他の効果は課税の繰延べである。このことはつまり、課税目的にとって法人間取引においては如何なる利潤も実現されないからであり、連結グループの製品における利潤は、グループの他のメンバーの手をくぐることによって、製品がグループの外の者に向けて処理されるまで課税されないからである⁽¹⁶⁾」。

他方、鉄道会社に対してのみ例外的に連結納税制度の適用が存続された背景については、必ずしも明らかではないが、当時制度廃止の改正法案が審議されていた下院歳入委員会の聴聞会において、鉄道会社（南太平洋鉄道）関係者は、次のとおり述べて、制度廃止は極めて危険な実験であると

して、少なくとも鉄道会社については除外すべきであると主張している。すなわち、「(制度廃止改正法案の)本規定は大鐵道をして破産の危機に瀕せしむるものである。1932年に於て南太平洋鐵道は全體として三千萬弗の缺損を蒙って居る。若し本會社の六〇に達する子會社の損失を、他の利益を以て相殺するを禁止するならば、會社は事實上存在せざる所得に、百三十一萬八千弗の所得税を納付する義務を生ずべき筈である」⁽¹⁷⁾。

2 連結納税制度の復活から現在まで

(1) 連結納税制度の復活

1934年に廃止されていた連結納税制度は、1940年になると、第二次世界大戦に係る不当な戦時利得の没収を目的とした超過利潤税について納税者の選択により適用されることとされ、復活された(1940年第二次歳入法第201条)⁽¹⁸⁾。そして、1942年には、連結納税制度は法人所得税についても2%の付加税を課すことを条件として復活された(1942年歳入法第159条)⁽¹⁹⁾。2%の付加税が課されることとされた趣旨については、「不当な租税軽減を防止する⁽²⁰⁾」ことにあったといわれている。なお、超過利潤税に係る連結納税制度の適用に関連する規定は、1954年歳入法により削除された⁽²¹⁾。

この制度復活当時は、超過利潤税、法人税とも、累進税率課税方式がとられており、また、税率の引き上げ・大幅な増税が行われた時期であり⁽²²⁾、「戦時税務行政の混乱と手数(の)緩和⁽²³⁾」の観点から連結納税制度を実施する必要性があったものと考えられる。同時に、連結納税制度の適用が租税負担の軽減になると認識されていたことに留意する必要がある。

(2) 戦後における連結納税制度

戦後における連結納税制度の推移について増井助教授は要旨次のように述べている⁽²⁴⁾。すなわち、

法人税に関する連結申告は、戦後も存続した。批判にさらされていた両大戦の間の時期とは異なり、戦後の連結納税制度は順風をうけていた。そ

のあらわれとして、1954年歳入法は、連結グループの範囲を広げるべく持株基準を95%から80%に緩和し、1964年歳入法では、すべての連結申告について付加税が免除されることになった。こうして、連結納税制度は、結合企業課税のための確固たる制度として米国法人税制の中に定着したのである。

以下、上記の1954年の持株基準の緩和、1964年の付加税の廃止について、また、1966年の連結申告規則の大幅な改正などについて、簡潔にまとめておく。

まず、1954年歳入法改正に当たって、関連会社の範囲を定める持株基準が、従前の95%から80%に引き下げられ、緩和された(1954年歳入法第1501条～第1505条)。この持株基準の緩和に関しては、「アメリカが1954年に95%基準から80%基準に下げた論拠についても資料は見当たらない。一般に適用範囲を広げるという政策意図はあった...という見解がある⁽²⁵⁾」、また、「1954年(歳入)法典が企業減税にむけられていた⁽²⁶⁾」といわれている。

次に、1964年になると、制度復活以降それまで連結課税所得に対して課されてきた付加税(2%)が1964年歳入法によって廃止された。この付加税は「不当な租税軽減を防止する」との考え方から課されてきたものであるが、付加税の廃止の理由について下院歳入委員会報告書は次の3点をあげている⁽²⁷⁾。

共通してコントロールされている法人が、租税目的で、単一の経済単位として申告書を作成することは、実情にあっている。

共通してコントロールされている法人グループが、租税目的で営業活動を連結することに同意している場合、グループにおいて単に法人が二つ以上存在するということによって、何故付加税が課されなければならないのか、その根拠が明らかでない。

このような付加税は、別個に子会社をつくらず、会社の事業部を通して営業活動をしている法人においては課税されていない。

なお、上記の下院歳入委員会報告書は、連結納税制度との直接の関連は

ないが、このほか、2%の付加税を廃止することにより「連結申告書の提出を増加させることによってマルチ法人の繁殖に制動をかける⁽²⁸⁾」ことも意図していたと述べている。

このように、1964年歳入法が2%の付加税を廃止したことなどにより、連結申告書の提出が増加することとなった。

ここで、連結納税制度が戦後においても存続された背景について簡単に触れておきたい。制度の復活時には前述したように、戦時税務行政の混乱と手数の緩和の観点から同制度を実施する必要性があったと考えられるのであるが、この制度は戦後も存続された。その背景については、上記の付加税廃止の際の下院歳入委員会報告書の指摘にもある、「共通してコントロールされている法人が、租税目的で、単一の経済単位として申告書を作成することは、実情にあっている」というような考え方、すなわち、経済的な実態を反映した連結グループ課税の妥当性が制度の定着とともに認識されてきたことによるのではないかと考えられる。

さらに、1966年には連結申告規則の大幅な改正が行われている。すなわち、「1960年代初頭には、複雑になりすぎた連結（申告に関する）規則の改正の気運が広がっていた⁽²⁹⁾」。そこで、「1964年の付加税廃止に伴う連結申告の増加にあわせて、複雑なルールをより使いやすくする⁽³⁰⁾」との考え方の下に、1965年に新たな規則が提案され、1966年に新規則が定められた。この1966年の新規則の改正項目としては、例えば、次節の「内部取引損益の処理方式の変遷」の項で述べる、内部取引損益の取扱いに関する方式について簿価引継方式から売手側損益繰延方式に改める措置などが盛り込まれた。

その後現在に至るまで、法人税制の改革などの影響を受けて小さな改正はなされているものの、連結納税制度の基本に変更は加えられていない。

なお、最近の米国における連結申告の状況は、次表のとおりである。この資料によると、連結申告法人の申告件数の全法人の申告件数に占める割合は1.7%にすぎないが、連結申告法人の総資産・課税所得・法人税額の

全法人のそれらに占める割合は、いずれも70%～80%台となっており、規模の大きい少数の企業が連結納税制度の適用を選択していることがうかがえる。

米国における連結申告の状況（1996年度）⁽³¹⁾

	申告件数	総資産	課税所得	法人税額
全法人	4,631千件	286,423億ドル	6,398億ドル	1,706億ドル
連結申告法人	66千件	207,695億ドル	5,450億ドル	1,446億ドル
/	1.7%	72.5%	85.1%	84.8%

第2節 米国の連結納税制度の基本構造

ここでは、米国における連結納税制度の基本構造についてみておくこととする。具体的な項目としては、本論文で論点としてとりあげることとした 連結グループの範囲、連結納税制度の適用要件、連結課税所得の計算の仕組み、内部取引に係る損益、繰越欠損金である。

1 連結グループの範囲

個別申告書の提出に代えて連結申告書を提出することができるのは、関係法人グループ（affiliated group of corporations）である（内国歳入法典第1501条）。関係法人グループの範囲、すなわち、連結グループの範囲については、どのように定められているのであろうか。関係法人グループについては、内国歳入法典第1504条(a)において概略次のとおり定められている。

関係法人グループは、次の の持株関係で連なる親会社と子会社から構成される。

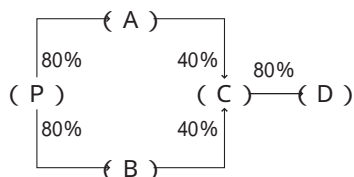
- a 関係法人グループの親会社が、1以上の法人（子会社）の議決権株式の80%以上、かつ、株式の総価値の80%以上を、直接所有していること、かつ、

b 親会社以外の法人（子会社）の議決権株式の80%以上、かつ、株式の総価値の80%以上が、1以上の他の法人（親会社又は当該子会社以外の子会社）により、直接所有されていること。

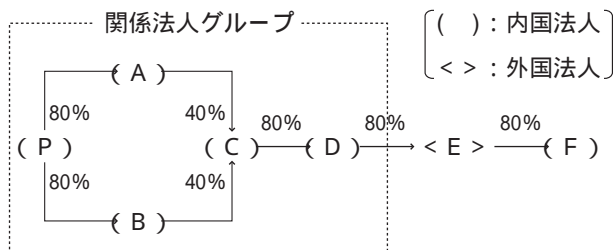
ただし、外国法人・非課税法人・生命保険会社などは、原則として上記の関係法人グループの法人には含まれない（同法第1504条(b)）。

関係法人グループの範囲について具体例を示すと、次のとおりである⁽³²⁾。

(例1) 内国法人Pが、内国法人Aと内国法人Bの全株式の80%を所有している。ついで、内国法人A・Bが、内国法人Cの株式をそれぞれ40%を所有している。さらに、内国法人Cが、内国法人Dの株式を80%を所有している。この場合、法人P、A、B、C、Dによって関係法人グループが構成されることになる。



(例2) 例1に加えて、内国法人Dが、外国法人Eの株式を80%を所有し、さらに、外国法人Eが、内国法人Fの株式を80%を所有している場合、法人Eは関係法人グループのメンバーとならない外国法人であるので、法人Fも連結の対象とはならない。



上記の関係法人グループの規定（同法第1504条(a)）に関して、今後検討

を進めるに当たって参考となるいくつかの点について触れておきたい。

第1に、関係法人グループの範囲の区切り方として、株式の一定割合の所有という持株基準が採用されているために、事実上の支配・従属関係があるだけでは関係法人グループのメンバーにはなりえないし、連結申告書を提出することはできないということである。このように、関係法人グループの範囲の区切り方として持株基準が採用されている理由については、「『支配』の基準が不明確なことや、大部分の株式の所有がほぼ必然的に支配の集中を伴うことにあるものとおもわれる。⁽³³⁾」といわれている。

第2は、関係法人グループの範囲は、上記のとおり株式所有割合が80%以上とされるなど極めて緊密な資本的結合関係を有する場合に限定されており、例えば、連結財務諸表制度における連結の範囲よりも狭いものとなっているということである⁽³⁴⁾。また、持株基準80%という割合は、すでに述べたように1954年歳入法によって従前の持株基準95%が緩和されたものであるが、その緩和の趣旨については、「下院歳入委員会は、(同委員会報告書において)この改正の目的が、実際にはひとつの経済単位である関係法人グループに単一の納税者として申告させる途を拡大することにある、と明言する。⁽³⁵⁾」といわれている。

第3は、持株基準の割合が95%から80%に緩和された結果として、欠損法人の欠損金が他の有所得法人の所得から控除されることによって生ずる、欠損法人の少数株主の不利益に対して、より大きな考慮を払う必要がでてきたことである⁽³⁶⁾。

第4は、外国法人については、米国に隣接する外国(カナダ、メキシコ)の法律により設立される特定の会社(支店の形態でカナダ、メキシコに設立することができない事業であるため、会社として登録せざるをえない会社)を除いて、関係法人グループの法人には含まれないことである(内国歳入法第1504条(b), 同条(d))。すなわち、外国法人は、原則として関係法人グループの法人にはなりえないこととされており、連結財務諸表制度において外国法人も連結の範囲に含めることとされているのとは異なった取扱いがなさ

れていることである。

2 連結納税制度の適用要件

ここでは、米国における連結納税制度の適用の要件についてとりまとめておくこととする。

(1) 連結納税の選択

連結納税制度は、納税者の意思にかかわらず強制的に適用されるというものではなく、納税者（関係法人グループの法人）の任意の選択により適用されることとされている。すなわち、内国歳入法第1501条は、「関係法人グループは、本章の条項に従い、課税年度について第1章により課される（法人）所得税に関して、個別納税申告書の代わりに連結納税申告書を提出する特権（privilege）を有する。…」と定めている。

連結納税制度が納税者の選択により適用されることとされたのは、すでに述べたように、廃止前の制度改正（1921年）以降のことである。納税者の選択により適用することとされている趣旨については、必ずしも明確ではないが、現状では制度の適用を強制する必要性が乏しいことや、連結納税申告書の提出が関係法人グループの特権と位置付けられていることによるものと考えられる。

他方、関係法人グループが一旦連結納税申告書の提出を選択した場合には、税法・連結規則の改正により連結申告の租税債務が個別申告のそれに比べて実質的に不利な影響をもたらす場合などになされる内国歳入庁長官の許可があった場合を除いて、連結納税申告書を継続して提出する必要があるとされている。すなわち、連結申告規則1.1502 - 75(a)(2)は、「直前の課税年度において連結納税申告書を提出したグループは、本項(c)(内国歳入庁長官による連結納税申告書の提出の中止の許可)に基づき、連結納税申告書の提出の中止を選択しないかぎり、当該課税年度を対象とする連結納税申告書の提出を義務づけられる。」と定めている。しかも、この内国歳入庁長官による連結納税申告書の提出の中止の許可状況について

は、「実際問題としては、この取止めの申請が許可されたことはほとんどない。わずかに1970年代の半ばに2件の取止めが認められたのみである。⁽³⁷⁾」といわれている。

このように、一旦連結納税申告書の提出を選択した場合には、連結納税申告書を継続して提出する必要があるとされているのは、この制度の選択適用による租税回避行為を防止するための歯止めの措置として設けられているものと考えられる。

また、持株基準を満たさなくなったことなどにより、一旦連結納税申告書を提出する関係法人グループから離脱した子会社は、その後5年間は同じ関係法人グループの連結申告に加わることはできないこととされている(内国歳入法第1504条(a)(3))。この規定も、上記と同様の趣旨から設けられているものと考えられる。

(2) 子会社の連結加入

関係法人グループは、そのグループのすべての法人(親会社及び子会社)の連結加入を条件として、個別納税申告書に代えて連結納税申告書を提出することができることとされている。すなわち、内国歳入法第1501条は、「...連結納税申告書の作成は、かかる課税年度中のあらゆる時期に関連法人グループのメンバーだったすべての法人が、かかる納税申告書の提出に関して法律で規定された最終日までに、1502条に基づいて規定されたすべての連結申告規則に同意するという条件にしたがって行われるものとする。連結納税申告書の作成は、かかる同意とみなされるものとする。...」と定めている。

このすべての子会社の連結加入ということに関して、井上教授は、「関連グループメンバーの全法人参加という条件は、連結申告を納税者の選択制度として以来一貫して採用されてきた。欧州4か国(フランス、オランダ、ドイツ、イギリス)の制度が個々の子会社の任意参加としていることと比べた場合のアメリカ連結納税制度の大きな特徴になっている。企業集団の経済的一体性を重視する論理からすれば、アメリカが最も理論的に徹

底した立場をとっているといえる。⁽³⁸⁾」と述べている。

(3) 会計年度

連結納税申告書の提出に当たっては、子会社は親会社と同一の会計年度を採用しなければならない。ただし、いわゆる52/53週課税年度を採用しているメンバーが存在する場合には、一定の条件の下に、その課税年度によることができることとされている。すなわち、連結申告規則1.1502-76(a)(1)は、「関係法人グループの連結納税申告書は親会社の課税年度を基準に提出しなければならない。各子会社は、当該子会社の所得が連結納税申告書に含まれる最初の連結納税申告年度に、親会社の会計年度を採用しなければならない。52/53週課税年度を採用しているメンバーが存在する場合には、グループのすべてのメンバーの課税年度が同じ7日の期間以内に終了することを条件に、内国歳入庁長官の事前承認を得て、前文のルールは必要を満たすとみなされるものとする。…」と定めている。

このように、米国の連結納税制度において、52/53週課税年度を採用しているメンバーが存在するという特別の場合を除いて、子会社と親会社とが同一の会計年度の採用を義務づけられているのは、関係法人グループの経済的一体性の重視、適正な連結課税所得の算定という点が配慮されたことによるものと考えられる。

また、このような定めは、連結財務諸表制度が、企業集団を単一の組織体とみなして親会社と子会社の決算日は同一であることが望ましいとはしつつも、いわゆる「3か月ルール」を認容していることとも異なっている。

(4) 会計処理方法

連結納税申告書を提出する関係法人グループの各メンバーの会計処理方法については、メンバー間で統一する必要はなく、各メンバーは、個別納税申告書を提出する場合と同様に、内国歳入法第446条（会計処理方法に関する通則）に従って、会計処理方法を決定することができることとされている。また、グループがはじめて連結納税申告書を提出する場合には、

各メンバーは以前の個別納税申告書において用いた会計処理方法を継続して採用しなければならないこととされている。

この点について連結申告規則1.1502-17(a)は、「グループの各メンバー法人が採用する会計処理方法は、かかるメンバー法人が個別納税申告書を提出したものとみなして、第446条の規定に準拠し決定されるものとする。…」と定めている。また、連結申告規則1.1502-17(d)は、グループがはじめて連結納税申告書を提出する場合の会計処理方法について例示により次のとおり定めている。

(例)(親会社) X社とその完全子会社 Y社は、1965年12月31日を期末とする暦年に個別納税申告書を提出した。1965暦年度中、X社は、発生主義を採用して、貸倒引当金を設定し、かつ、第171条に基づき完全課税債券に関しては社債プレミアムを償却することを選択した。1965暦年度中、Y社は、現金主義を採用して、不良債権に関しては個別の貸倒償却法を用い、かつ、同債券に関しては第171条に基づく社債プレミアムの償却を選択しなかった。X社とY社は、1966年度に連結納税申告書を提出した。1966年度に、X社とY社は、引き続きそれぞれの会計処理方法の下に所得を計算しなければならない。

ところで、上記の内国歳入法第446条は、個別納税申告書を提出する法人の会計処理方法についてどのように定めているのであろうか。同条は、課税所得は、所得を明確に反映する限り、納税者のその帳簿上規則的に所得を計算する会計処理方法に基づいて計算するものとされ(同法第446条(a),(b))

選択を認められる会計処理方法については、その事業ごとに異なる方法を適用することができる(同法第446条(d))

なお、会計処理方法の変更については、原則として歳入庁長官の同意を要する(同法第446条(e),(f))

と定めている。すでに述べたように、この規定は連結納税申告書を提出する場合にも各メンバーごとに適用されるのであり、親会社と子会社との間

で会計処理方法を統一することは求められていない。

なお、同法第446条にいう「会計処理方法」とは、内国歳入法規則1.446-1(a)(1)によれば、発生主義、現金主義等の会計処理の全般的な処理方法だけでなく、減価償却の方法、試験研究費の償却方法等の個別の処理基準も含むこととされている。また、この個別の処理方法については、財務会計上の処理方法とは異なる個別の処理方法の採用が税務上認められる（または、要請される）場合には、税務上の処理方法は、財務会計上の処理方法と異なることとなってもよいこととされている。したがって、個別の処理方法については、わが国の法人税法（同法第2条26号）上の損金経理が要求されない場合がある⁽³⁹⁾。

また、以上の説明は現行の会計処理方法に関するものであるが、1966年改正前の連結申告規則においては、連結納税申告書を提出する場合には、各メンバーは、異なる会計処理方法を用いる承認を得たのでなければ、各メンバーの会計処理方法を一致させることが要求されていた。そして、その前提には集団の単一主体概念という考え方を強調する思考があったのである。しかし、この旧規則は、次の理由により、各メンバーの会計処理方法についてメンバー間で統一する必要はないとする、現行の会計処理方法に改められた⁽⁴⁰⁾。

単一の法人組織の形態において、事業内容・取引形態が異なる複数の部門を有する場合に、それぞれの部門に適合する会計処理方法を選択することが不合理であるとする理由はない。

内国歳入法第446条も個別納税申告においてその事業ごとに異なる方法の適用を認めており、連結納税申告において各メンバーの会計処理方法の統一を義務づけることは、その必然性に乏しいばかりでなく、かえって合理的な所得の計算を妨げることになる。

3 連結課税所得の計算の仕組み

ここでは、本論文において論点として掲げた「連結課税所得の計算の仕組

み」に関して、適正な課税所得の算定のためには、どの程度の精緻さを持った計算の仕組みを構築する必要があるのか考える際の参考となるよう、また、以下の4, 5で検討することとしている「内部取引に係る損益」、「連結欠損金の繰越し・繰戻し」の連結課税所得計算の全体の中における位置づけが把握しやすくなるよう、連結課税所得の計算に関する事項について、整理しておくこととする。

(1) 連結課税所得の計算手続

連結課税所得は、グループメンバーの個別課税所得から離れて算出されるのではなく、各メンバーの個別課税所得を基礎にして、その合算額に連結のための修正を加えて算出される。

その計算手続の概略を4段階に分けて示すと、次のとおりである⁽⁴¹⁾。

(第1段階) 各メンバーの個別課税所得の計算

はじめに、各メンバーが個別納税申告書を提出する場合と同様に、各メンバーの個別課税所得を計算する(連結申告規則1.1502 - 12)。

なお、法人が個別納税申告書を提出する場合の個別課税所得は、総益金(gross income)から損金(deductions)を控除して算出される(内国歳入法第63条(a))⁽⁴²⁾。

(第2段階) 各メンバーの個別課税所得の調整

次に、第1段階で得られた各メンバーの個別課税所得について連結課税所得の計算のために、次の調整を加える(連結申告規則1.1502 - 12)。

連結課税所得の計算のために次の項目等について調整を行う。

- ・ メンバー間の内部取引に係る損益の売手側の繰延べ
- ・ メンバー間で分配された受取配当金の個別課税所得からの除外
連結ベースで計算される次の項目等について一時消去を行う(第4段階において連結ベースで再計算される。)
- ・ 個別課税所得の計算上生じた欠損金の控除
- ・ メンバー以外の法人から分配された受取配当金に係る特別控除
- ・ 慈善寄附金の控除

(第3段階) 各メンバーの個別課税所得の合算

さらに、第2段階における調整によって算出された、各メンバーの個別課税所得(個別欠損金)を合算する(連結申告規則1.1502-11)。この過程で個別課税所得と個別欠損金は通算される。

(第4段階) 連結課税所得の計算

最後に、第3段階における合算によって得られた課税所得について、連結課税所得の算出のために、以下の調整を行う。

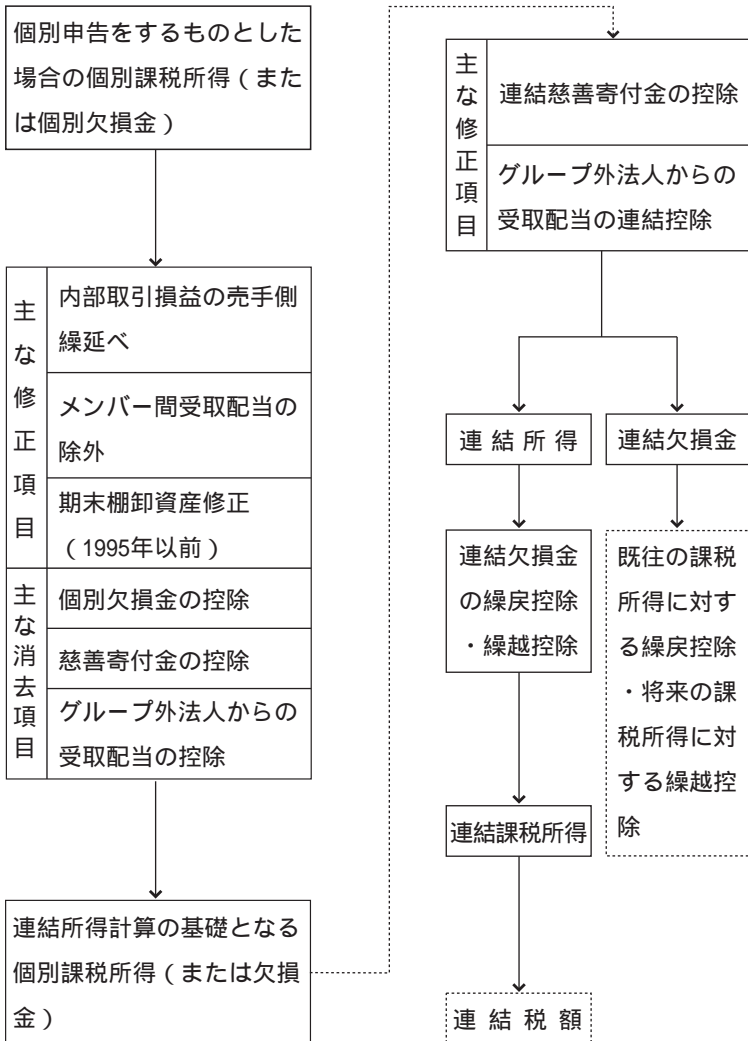
次の項目等について連結ベースで再計算を行い、連結所得を算出する(連結申告規則1.1502-11)。

- ・ メンバー以外の法人から分配された受取配当金に係る特別控除
- ・ 慈善寄附金の控除

上記の連結課税所得の金額がマイナス(連結欠損金)となる場合には、連結ベースで、前2年の連結課税所得に対する繰戻控除、または、後20年の連結課税所得に対する繰越控除を行う(連結申告規則1.1502-21)。

上記の連結課税所得の計算手順を図で示すと、次のとおりである。

連結課税所得の計算手続⁽⁴³⁾



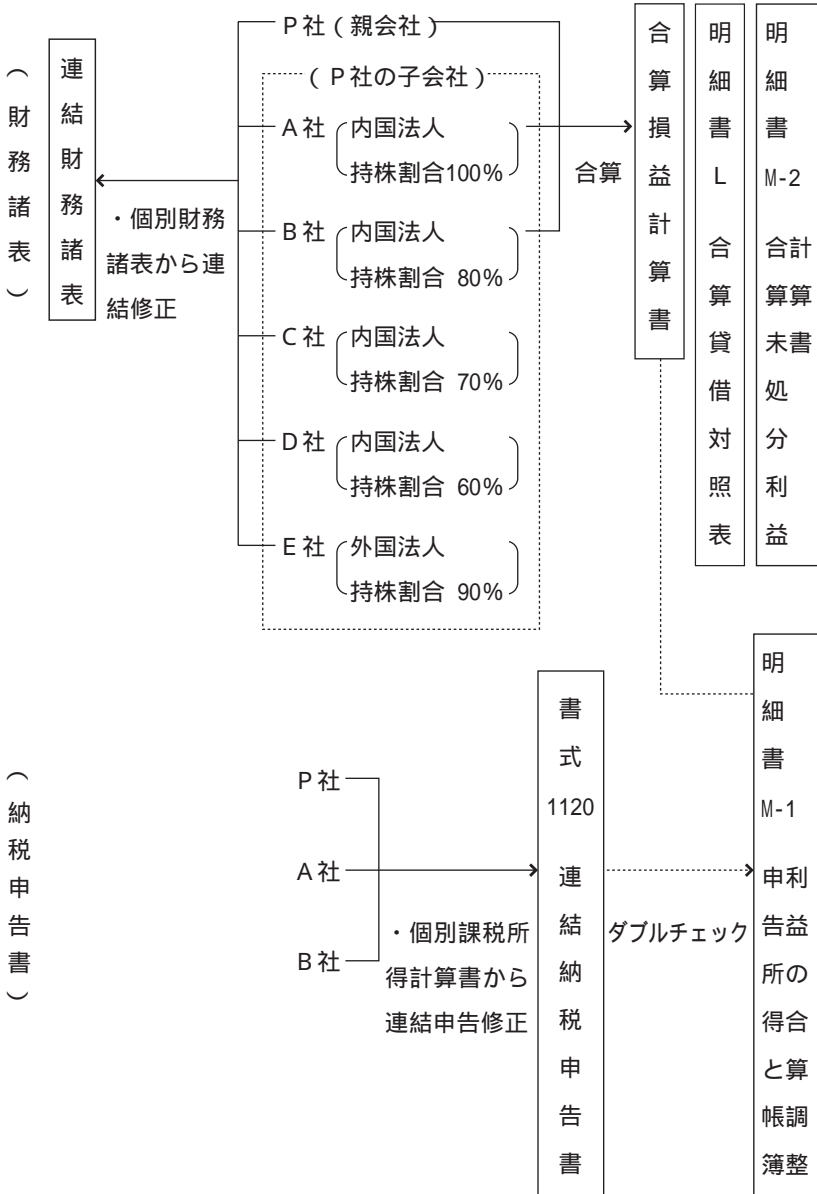
(2) 課税所得の計算と帳簿利益との関係

ここで、米国とわが国との間で異なっている、納税申告書（課税所得の計算）と財務諸表（帳簿利益）との関係について簡単に触れておくこととする。両国における納税申告書と財務諸表との関係について、中田教授は、要旨次のように述べている⁽⁴⁴⁾。

納税申告書（課税所得の計算）と財務諸表（帳簿利益）との関係は、基本的には納税申告方式のあり方に規定される。米国の納税申告方式は、課税所得の計算を帳簿利益の計算から分離して、独自に税法上の益金から損金を控除する、いわば税務損益計算方式を採用している。すなわち、米国では、連結納税申告書は直接には財務諸表との関係を持っていない。連結納税申告書が直接に関係を持つのは、グループのメンバーの個別課税所得計算書なのである。この点で、（確定した決算に基づく）帳簿利益から出発して申告調整によって課税所得を計算する、わが国の申告調整方式とは異なっている。

このような米国における納税申告書（課税所得の計算）と財務諸表（帳簿利益）との関係を図で示すと、次の図のとおりである。

連結納税申告書と財務諸表との関係⁽⁴⁵⁾



4 内部取引にかかる損益

米国の連結納税制度の特徴の一つとして、内部取引にかかる損益の繰延べをあげることができる。ここでは、現行連結申告規則が定めているその基本的な仕組みなどについてまとめておくこととする。

(1) 連結申告規則の考え方

内部取引に関しては、連結申告規則1.1502 - 13に詳細な規定がおかれている。この規定は、関係法人グループの法人の間で、資産の譲渡、役務の提供等のいわゆる「内部取引」が行われた場合、売手側に帰属する内部取引損益の課税年度を、買手側が取得資産等についてグループ外への譲渡原価、減価償却費等として損金に計上する年度まで繰り延べることを定めている。また、「この規定は、...現行（連結申告）規則の基本的な考え方を解釈する鍵をにぎっているともいわれる⁽⁴⁶⁾」。

内部取引の計算処理に関する連結申告規則の考え方について井上教授は要旨次のとおり述べている⁽⁴⁷⁾。

連結申告規則は、関係法人グループの関係を単一主体概念に求めるという基礎理念に立っている。ここにいう「単一」の意味は、文字どおり連結課税所得のすべての内容（例えば、課税所得の金額、課税所得の帰属者、課税の時期、課税所得か非課税所得かの性質の区分、国内源泉所得か国外源泉所得かの源泉の区分など）について、関係法人グループの法人が法的にも単一体である場合と同一に処理するというのではなく、ある項目については各グループ・メンバーを個別法人として扱うとともに、他の項目については実質的に単一法人の部門と同様に扱うという限定された内容をもっている。

すなわち、内部取引に関する売手メンバーの内部項目（intercompany items）および買手メンバーの対応項目（corresponding items）の「課税所得の金額と課税所得の帰属者」は個別主体ベースで決定されるが、内部項目と対応項目の「課税時期、性質、源泉その他の属性」は（最初は個別主体ベースで決定された後で）後述する合致規定（matching rule）又は

繰上規定 (acceleration rule) により、その取引が単一主体の部門間取引と同様の結果を生ずるように再決定されるという原理によっている (連結申告規則1.1502 - 13(a)(2))。その結果、所得又は欠損が申告される時期、性質、源泉その他の属性については、実質的に単一主体ベースによって計算されることになる。ここにいう属性 (attributes) とは、課税所得の決定に必要な税法上の特徴を意味し、例えば、所得の性質 (課税所得か非課税所得か)、所得の源泉 (国内源泉所得か国外源泉所得か) 等を含むものである (連結申告規則1.1502 - 13(b)(6))。

(2) 内部取引の範囲

ところで、「内部取引」(intercompany transaction) は、連結申告規則上の用語であるが、その範囲についてどのように定めているのであろうか。同規則は、「内部取引とは、当該取引の直後に同じ関係法人グループに属する法人の間の取引を意味する。」と定めており、また、内部取引には次の から までの取引が含まれるとしている (連結申告規則1.1502 - 13(b)(1)(i))。

なお、以下で用いる「S社」は売手メンバー (資産を譲渡又はサービスを提供するメンバー) をいい、「B社」は買手メンバー (資産又はサービスを受けるメンバー) をいう。

損益が認識されるか否かに関係なく、S社からB社への資産の売却 (又は交換、抛出等の譲渡)

S社からB社に対するサービスの提供及びS社のサービスの提供に対する経費の支払又は発生

S社からB社への技術ライセンスの付与、資産の賃貸又は資金の融資及びB社の当該経費の支払又は発生

(B社所有の) S社株式に関するS社からB社への分配

(3) 内部項目、対応項目、再計算対応項目

繰り延べられた内部取引の損益に関しては、後で述べる合致規定、繰上規定を適用して、かつ、次の内部項目、対応項目及び再計算対応項目に基

づいて、課税年度の決定、連結課税所得の計算等がなされる。従って、内部取引に係る損益の計算処理を理解するためには、内部項目、対応項目及び再計算対応項目の内容について把握しておく必要がある。そこで、次に、これらの項目について連結申告規則にそって整理しておくこととする。

内部項目は、S社に関する項目である。内部取引から生ずるS社の所得、利得、損金控除及び欠損は、S社の内部項目である。例えば、S社がB社への資産売却によって獲得した利得は、S社の内部項目の利得となる。また、内部取引に関連したS社の原価、経費は、内部項目の決定に含まれる。例えば、S社がB社に賃貸する資産にかかる減価償却費は、B社に対する資産賃貸によるS社の内部項目の決定に含まれる（連結申告規則1.1502 - 13(b)(2)）。

対応項目は、B社に関する項目である。内部取引又は内部取引により取得された資産から生ずるB社の所得、利得、損金控除及び欠損は、B社の対応項目である。例えば、B社がS社に賃借料を支払う場合、B社の賃借料控除は対応項目（対応控除）である。B社がS社から資産を購入し、それを非メンバーに売却する場合、非メンバーへの売却による利得又は損失は、対応項目（対応利得又は対応損失）である。また、B社が資産のコストを減価償却を通じて回収する場合、B社の減価償却費は対応項目（対応控除）である（連結申告規則1.1502 - 13(b)(3)）。

再計算対応項目とは、S社とB社が同一法人に属する部門で、内部取引がこれらの部門間の取引だった場合に、B社が算入するであろう対応項目である。例えば、S社が税務簿価70ドルの資産を100ドルでB社に売却し、その後B社が当該資産を90ドルで非メンバーに売却する場合、B社の対応項目はB社の10ドルの損失となり、B社の再計算対応項目は20ドルの利得となる（この20ドルの利得は、90ドルの売却価格を、S社とB社が同一法人に属する部門だった場合に当該資産が持つであろう税務簿価、70ドルと比較することによって算定される。）（連結申告規則1.1502-13(b)(4)）。

(4) 合致規定

合致規定は、S社の内部項目、B社の対応項目が計算処理される時期を規制する基本規定であり、当該項目の属性も決定する。また、合致規定は、S社とB社が単一法人の部門であった場合と同様の結果を連結課税所得に生じさせるために、S社とB社を単一法人の部門であると仮定することにより再決定される、B社の再計算対応項目とB社の対応項目と比較した差異を、S社の内部項目に反映させて連結課税所得の基礎となるS社の所得を計算処理する規定である（連結申告規則1.1502 - 13(c)）⁽⁴⁸⁾。

次に、合致規定を例によって説明する。

(例1)(連結申告規則1.1502 - 13(c)(7)(例1))

<事実> P社、S社及びB社は連結申告書を提出する。S社は、税務簿価70ドルの土地を投資用に保有する。S社はこの土地を1年以上保有している。1年目の1月1日、S社はこの土地を100ドルでB社に売却する。B社もこの土地を投資用に保有する。3年目の1月1日、B社はこの土地を110ドルで非メンバーのX社に売却する。

<結果> B社に対するS社の土地売却は内部取引である。1年目、2年目においては、B社の計上損益（B社の対応項目）0ドルとB社の再計算損益（B社の再計算対応項目）0ドルとの間に差額はないことから、S社の利得30ドルは繰り延べられ、課税所得に計上されない。3年目においてS社の内部項目とB社の対応項目は次のように計算される。

すなわち、S社とB社が単一法人内の部門であると仮定すれば、B社の土地の簿価は70ドルであり、X社に対する売却益は40ドルになる。従って、S社は、B社の対応利得10ドルとB社の再計算利得40ドルとの差額に相当する30ドルを課税所得に計上することになる。これによって、S社の内部利得30ドルとB社の対応利得10ドルは、S社とB社が単一法人の部門であった場合と同様に扱われることになる。

	S社の内部項目	B社の対応項目	B社の再計算対応項目
売却価額	100ドル	110ドル	110ドル
簿価	(70)	(100)	(70)
利得・損失	30	10	40

(例2)(連結申告規則1.1502-13(c)(7)(例4))

<事実> P社、S社及びB社は連結申告書を提出する。1年目の1月1日、S社は、10年回収資産を100ドルで購入し、それを定額法で償却する。3年目の1月1日、S社は当該資産を130ドルでB社に売却する。内国歳入法第168条(i)(7)に基づき、B社は、130ドルの税務簿価が売却時点のS社の調整税務簿価80ドル(100ドル - 20ドル(2年間の償却費))を超えない範囲でS社として扱われる。B社の追加税務簿価50ドル(130ドル - 80ドル)は、B社が定額償却法を選択する新たな10年回収資産とみなされる。

<結果> S社は、1年目と2年目にそれぞれ10ドルの減価償却を行う。B社に売却する時点のS社の税務簿価は、80ドルになる。従って、S社は、B社への売却から50ドルの内部取引利得を得ることとなり、この内部取引利得50ドルを繰り延べる。3年目、B社は、その税務簿価のうちの80ドル(130ドルの税務簿価のうち、S社の調整税務簿価80ドルを超えない部分)について、10ドルの減価償却を行う。さらに、B社は、S社の調整税務簿価を超える追加税務簿価の50ドルについて、5ドルの減価償却を行う。この内部取引が同一法人の部門間の譲渡であれば、B社は、当該資産に係るS社の調整税務簿価を引継ぎ、3年目に10ドルのみの減価償却を行う。従って、S社は、3年目に利得5ドルを算入する。さらに、B社が15ドルの減価償却を行うその後の各年度において、S社は利得5ドルを算入する。すなわち、繰り延べられたS社の利得50ドルは、(3年目以降の10年度の間)、各年度における当該資産に関して算入されるB社の減価償

却額130ドルと再計算減価償却額80ドルとの差額が反映されるように、連結課税所得に算入される。

	S社の内部項目	B社の対応項目	B社の再計算対応項目
売却額	130ドル	-ドル	-ドル
簿価・償却費	80	130	80
利得・損失	50	130	80
〔3年目の〕 〔算入額〕	(5)	(15)	(10)

(例3)(連結申告規則1.1502-13(c)(7)(例8))

<事実> P社、S社及びB社は連結申告書を提出する。B社は、牛の放牧地を要する農場を経営する。S社はB社の農場に隣接した未開発の土地を所有する。1年目の1月1日、S社は1年目の放牧権をB社に賃貸する。B社がS社に支払う1年目の賃借料は年100ドルである。

<結果> B社に対するS社の土地賃貸取引は内部取引である。B社がS社に支払う、B社の賃借料100ドルは、個別企業実体会計方法に基づいて(この賃借料はB社において資産化されない経費であり、B社の経常控除、S社の経常利得となる。)1年目から控除できる。算入されるB社の賃借料控除(100ドル)と再計算される賃借料控除0ドルとの差額100ドルを反映するために、S社は、自らの所得100ドルを1年目に算入する。

	S社の内部項目	B社の対応項目	B社の再計算対応項目
賃借料	100ドル	-ドル	0ドル
賃借料	-	100	0
利得・損失	100	(100)	0

(5) 繰上規定

繰上規定は、本質的には合致規定の代役である。すなわち、理由が何であれ、合致規定によってもS社の内部項目とB社の対応項目の処理が単一法人の部門としての処理と異なる結果を生ずる場合に、それらの項目を計算処理するように作用するものである。繰上規定が適用されると、S社とB社が単一法人の部門として扱われることができなくなる最初の時期の直前に、S社の内部項目を計算処理することになる（連結申告規則1.1502 - 13(d)）。そして、次のいずれかに該当する場合には、「単一法人の部門として処理されないことになる」ものとして、繰上規定が適用される（連結申告規則1.1502 - 13(d)(1)(i)）⁽⁴⁹⁾。

合致規定によっても内部項目又は対応項目が連結課税所得の計算に計上されない場合（例えば、S社とB社のいずれかがメンバーでなくなった場合）

非メンバーが内部取引の側面（属性）を直接的又は間接的に反映する場合（例えば、B社がS社から購入した資産を非メンバー支配法人に非課税出資して（内国歳入法第351条に係る取引をして）、同法第362条に基づいてその簿価が当該非メンバー法人に引き継がれる場合）

上記の繰上規定を例によって説明すると、次のとおりである。

（例4）（連結申告規則1.1502 - 13(d)(3)(例1)）

<事実> P社、S社及びB社は連結申告書を提出する。S社は、簿価70ドルの土地を所有している。第1年目の1月1日の時点で、S社はこの土地をB社に100ドルで売却した。第3年目の7月1日、P社は、S社の株式の60%を（非メンバーである）X社に対して60ドルで売却し、その結果、S社は非メンバーとなった。

<結果> 合致規定に基づき、S社の土地売却益30ドルは、第1年目から第3年目においては課税所得に算入されない。なぜなら、B社では課税所得に算入された損益が存在せず、再計算後の損益との間に調整差額が発生しないからである。S社が非メンバーになるとS社とB社を単一法人の部門として扱う効果を生じさせなくなることもか

ら、繰上規定に基づき、S社は、非メンバーになる日（第3年目の7月1日）の直前に、利得30ドルを連結課税所得に算入する。

（6）内部取引損益の処理方式の変遷

以上のように、現行の連結申告規則においては、内部取引に係る損益の処理方式について、売手側損益繰延方式を採用している。しかしながら、1966年改正前の連結申告規則においては、これとは異なる、いわゆる簿価引継方式がとられていた。ここで、両方式の差異を明らかにするために、次の例により説明する⁽⁵⁰⁾。

（例）S社とB社は連結申告書を提出しているものとする。S社は、簿価70ドルの土地を時価の100ドルでB社に対して売却した。その後の年度において、B社は、当該土地を非メンバーのX社に対して110ドルで売却した。この場合、

1966年改正前の規則による簿価引継方式の下では、内部取引の価格はS社（売手側）の簿価でなされたものとされ、B社（買手側）が売手側の簿価70ドルを引き継ぐ。その後、B社は、当該土地を非メンバーのX社に売却したときに、売却益40ドルを一挙に計上することになる。

他方、現行連結申告規則による売手側損益繰延方式の下では、S社は、いったん30ドルの売却益を認識したうえで繰延べ、B社からX社へ売却されたときに、売却益30ドルを計上する。また、B社においては、土地の取得価額は100ドルであり、X社への売却時に10ドルの売却益を認識し、計上する。従って、この方式の下では、各メンバーがそれぞれ稼得しただけの利益を計上することになる。

現行連結申告規則が簿価引継方式にかえて売手側損益繰延方式を採用した理由、その改正案への批判などについて、増井助教授は、次のとおり述べている⁽⁵¹⁾。

「まず、消去方式（簿価引継方式）の下では、会社間取引による租税回避事例が生じた。また、メンバー法人間の所得分配の歪みを正し損益を実

際にそれを稼得したメンバー法人に認識させること、メンバー法人の収益・利益の計算上明確なルールを設けようとしたこと、連結会計の原則に取扱いをあわせること、などが繰延方式（売手側損益繰延方式）への移行の理由とされる。

しかしながら、繰延方式に対しては、批判がなかったわけではない。旧規則の起草者の一人は、次のような議論を展開して会社間取引に関する新規則は無効であると主張していた。すなわち、1928年法および1934年法の立法資料は、関係法人グループが実際には一個の法人と異なることを理由にして、事業所間もしくは支店間の取引と同様に会社間取引を消去（eliminate）すべきであるという考え方を示していた。しかるに、新規則の繰延方式は議会の意図していたところを逸脱するものであり、無効である、というのである。また、この批判とは別に、繰延勘定に関する記帳事務の増大も懸念されていた。

もっとも、右の批判にもかかわらず、繰延方式は最終的に連結規則にとりいれられ、確定した。（内国歳入法第）1502条の広範な授權からすると、これを無効として争うことはむずかしい。しかも、現在では、繰延方式を支持する説が有力である。」

ここで、当時の連結申告規則の改正につながった、上記の租税回避事例などについて敷衍しておきたい。

この租税回避事例の中で著名なものはHenry Beck Builders, Inc 事件であるが、同事件の概要及びその後の経緯は次のとおりである⁽⁵²⁾。

親会社P社は、連結子会社S社に対して通常の対価により建物建設を請け負った。S社は借入金によってその対価を支払った。その内部取引から生じたP社の利益は、当時の連結申告規則にしたがって消去されるとともに、S社は、その取得した建物の簿価としてP社の原価を引き継いだ。結局、この取引に係る収益に対する課税はされなかった。その直後に、P社はS社の株式を簿価（設立時の払込価額）で第三者に売却した。この子会社の株式を売却したときにもその利益は課税されないものとされた。S社

株式の購入者は、直ちにS社を清算し、子会社を清算することによって、新しい取得価額を付した資産を受け取ることができた（当時の内国歳入法第334条(b)(2)）。

そこで、内国歳入庁は、個別通達を定めて、子会社が当該建物を所有している間に親会社がその子会社株式をグループの外部に売却した場合には、既往に消去した内部利益は通常所得として親会社に計上されるべきであるとして、簿価引継方式の抜け穴を塞ごうとした。同時に同通達では、その子会社株式の売却時に親会社所得に算入される内部利益に相当する額だけ子会社建物の税務簿価が増額されるべきものとした。しかし、この通達に基づく歳入庁の主張は、同事件及び類似の事件において敗訴し、歳入庁は、連結申告規則の修正を迫られることになったのである。

また、歳入庁が売手側損益繰延方式に移行しようとした動機の一つは、連結申告規則を連結財務諸表の原理により密接に合致させることにあったとされる。すなわち、「アメリカ公認会計士協会は、この改正の審議段階において、繰延損益と繰延利益剰余金の概念は健全な財務会計慣行に一般に一致すると述べている。⁽⁵³⁾」

(7) 1995年改正前の期首棚卸資産の修正

現行連結申告規則によると、期末棚卸資産に含まれる内部取引に係る利益についても、グループの外部に売却されるまで売手側において繰り延べることとされている（連結申告規則1.1502-13）。

ところが、1995年改正前の連結申告規則においては、このほか、連結初年度の期首棚卸資産に含まれる内部取引に係る利益を連結課税所得に加算することが定められていた。すなわち、関連法人グループが個別申告から連結申告に移行する場合において、その連結申告初年度の期首棚卸資産に個別申告期間中にメンバー法人から購入した棚卸資産があり、その棚卸資産に売手側の販売利益が含まれているときに、その棚卸資産に含まれている内部利益を連結初年度の連結課税所得に加算するというものであった（連結申告規則1.1502-18(b)）。

この規定の趣旨は、「連結初年度においては、期末会社間利益の繰延べがあるだけで期首の戻入れがないため、課税所得が急激に減少することになる。この課税所得の落込みを防ぐため、連結初年度の期首棚卸高に含まれている会社間利益（当初棚卸額）を課税所得に加える⁽⁵⁴⁾」というものであった。

しかしながら、この期首棚卸資産の修正の規定は、「その調整手続の煩雑さが常に批判され⁽⁵⁵⁾」、1955年の連結申告規則の改正によって廃止された。

なお、期首棚卸資産の修正に関して、井上教授は、このような考え方は必ずしも税制固有のものではないとして、これに関係する次の会計上の考え方を紹介している⁽⁵⁶⁾。

まず、我が国の連結財務諸表の実務（日本公認会計士協会「連結財務諸表作成要領」（昭和51.3.31）第五「未実現損益の消去」）においても、同様の考え方が採用されている。

次に、会計理論上、連結前に関連グループの1の会社から他の会社に売却された商品が連結年度の期首棚卸資産に含まれている場合の相殺に関しては、相反する二つの考え方がある。すなわち、

連結年度の期首棚卸資産に含まれる内部損益の消去を否定する考え方としては、フィナー、ミラーの見解があり、その論拠は、次の2点に要約される。

(a) 連結前には関連会社間取引は存在しないから、連結時点で関連会社間の振替損益が存在するはずがない。連結時棚卸資産評価の減額は、連結前の取引によって1の会社が得た利益を連結後の連結純所得に投げ入れることになる。

(b) 子会社株式の購入価格の基礎は棚卸資産を含む資産の時価であって、その原価ではないから、すでに発生している子会社利益は親会社の投資勘定に反映されている。取得日の子会社棚卸資産の減額は、取得日の子会社株式の簿価を減額することになり、投資原価とその

取得日簿価との関係がゆがめられる。

反対に、これを肯定する考え方としては、実体的見地から期首分の完全消去が望ましいとするムーニッツの見解がある。ムーニッツは、期首、期末の棚卸資産振替損益の消去は連結財務諸表の本質的要請であり、その消去をしないと、連結体内部の商品移動が連結財務諸表に影響し、連結初年度とその後の年度との比較ができないと主張している。

5 欠損金の繰越し・繰戻し

米国の連結納税制度において、欠損金については、各メンバーの個別課税所得と個別欠損金は通算される（メンバー間という空間的な面で調整がなされる）とともに、関係法人グループ全体の連結欠損金は異なる年度に繰越し、繰戻しされる（年度間という時間的な面で調整がなされる）。このように欠損金が空間的・時間的な面で調整されるという点は、連結納税制度の特徴の1つである。ここでは、連結欠損金の繰越し・繰戻し（時間的な面での調整）について、みておくこととする⁽⁵⁷⁾。

(1) 連結欠損金の繰越し・繰戻しの原則

連結申告においては、その年度に各メンバーに生じた所得と欠損金は、関係法人グループの間で通算され、連結課税所得が算出される。関係法人グループの欠損金が所得を超える場合には、その連結欠損金は、2年間の繰戻し、または、20年間の繰越しが認められる（内国歳入法第172条(b)、連結申告規則1.1502 - 21(b)(1)）。連結欠損金の繰越し・繰戻しの控除は、各メンバーの個別課税所得の計算の段階ではなく、個別課税所得を合算・連結した後の連結ベース（連結課税所得の計算の段階）でなされる。

この連結欠損金の控除額は、その課税年度への連結欠損金の繰越額及び繰戻額の合計額であるが、この繰越額、繰戻額には、

連結申告年度に発生した欠損金と、

連結メンバーの個別申告年度に発生した欠損金で、その年度に繰り越された、あるいは、繰り戻された欠損金

の2種類の欠損金からなる（連結申告規則1.1502 - 21(a)）。

上記の規定の論拠になっているのは、連結メンバー関係という単一主体概念であろう⁽⁵⁸⁾。すなわち、関係法人グループを一つの主体とみて、グループ全体の所得が租税の負担能力を示すという考え方が取られていると考えられる。

ところで、上記の規定は、連結欠損金の繰越し・繰戻しに関する原則的なものである。前述したように連結欠損金の繰越し・繰戻し（時間的な面での調整）は、連結納税制度の特徴の1つであるとともに、そのメリットともなっているのであるが、一方で、潜在的な濫用の可能性を生むこととなった。連結申告規則においては、そのような濫用に対処するために⁽⁵⁹⁾次のような制限規定が設けられている。以下その制限規定などについて、まとめておくことにする⁽⁶⁰⁾。

個別申告適用年度中に生じた欠損金の控除制限（SRLY）

逆さ取得がある場合の欠損金の控除制限

連結グループから離脱する場合の欠損金の繰越・繰戻控除

（2）連結欠損金の繰越し・繰戻しの制限規定

イ 個別申告適用年度中に生じた欠損金の控除制限（SRLY）

個別申告適用年度中に生じた欠損金の控除制限（separate return limitation years = SRLY）の規定は、欠損金のある法人（子会社）を取得することによって連結課税所得を減少させようとする租税回避行為をみこして、それに対処するためのものである。具体的には、次のとおりである⁽⁶¹⁾。

個別欠損金が個別申告制限年度（SRLY）に生じたものである場合には、欠損金の控除制限の規定が適用される。ただし、次の年度にはこの規定は適用されない（連結申告規則1.1502 - 21(f)）。

（a）親会社の個別申告年度

（b）その年度の全期間を通じてメンバーであった子会社の個別申告年度

欠損金の繰越し・繰戻しにより連結申告年度の連結課税所得から控除できる欠損金には、当該グループの連結欠損だけではなく、当該グループ・メンバーの連結加入前または連結離脱後の年度（個別申告年度）に生じた欠損も含まれる（連結申告規則1.1502 - 21(a), (b)）。

その控除は、連結申告、個別申告の別を問わず、一般原則に従って発生の古い年度の欠損から順次行われる。その場合、2以上のメンバーの個別申告（欠損）年度が同一日に終了するときには、各メンバーの控除額は、その連結申告年度の控除可能額をそれぞれの個別欠損金額の比率で按分して計算される（連結申告規則1.1502 - 21(b)(1)。具体的には、次の（例2）の(d)参照。）

SRLY 原則による欠損金の控除限度額は、連結グループの個々のメンバーに帰属する各連結申告年度の連結課税所得の合計額である。その計算期間となる連結申告年度は、個々のメンバーが継続して連結申告に加入していた年度（欠損金が繰り越されるか、または繰り戻される年度を含む。）である。ただし、繰越しに関しては欠損金が繰り越される年度の後に終了するすべての年度、また、繰戻しに関しては欠損金の生じた年度の後に終了するすべての年度は含まれない（連結申告規則1.1502 - 21(c)(1)(i)）。つまり、子会社の個別申告年度に生じた欠損金については、その控除可能な欠損金額は連結課税所得のうち、その子会社に帰属する所得の累積額からなる部分に限定されることとなる。

この控除制限（SRLY）について例により説明する。

（例1）SRLY 制限の決定（連結申告規則1.1502 - 21(c)(1)()（例1））

（a）1年目、個人AはT社を設立し、T社は繰り越される100ドルの欠損金を計上する。P社は2年目のはじめにT社の全株式を購入し、T社はPグループのメンバーになる。Pグループは2年目に300ドルの連結課税所得（連結欠損金の控除を考慮しないで計算したもの）を計上する。T社の項目のみを考慮して決定すると、かかる連結課

税所得（T社の連結課税所得）は、70ドルとなる。

- (b) T社の1年目からの欠損金の繰り越し100ドルは個別申告適用年度（SRLY）に発生した。そのため、100ドルの欠損金の繰り越しは、SRLY制限の対象となる。2年目のSRLY制限は、T社の項目のみを考慮して決定された連結課税所得（T社の連結課税所得）つまり70ドルである。従って、欠損金のうち、70ドルがPグループの2年目の連結欠損金控除に含められる。
- (c) 上記の(a)と同じ状況を仮定する。ただし、2年目のT社の連結課税所得（連結欠損金の控除を考慮せず、T社の項目のみを考慮して計算したものを）を370ドルの欠損とする。SRLY制限は、T社の項目のみを考慮して決定されるT社の連結課税所得を超えられず、かかる項目の総計が連結欠損金となるため、T社の1年目からの欠損金の繰り越し100ドルは、2年目のSRLY制限に基づいて認められない。さらに、3年目にT社の項目のみを考慮して決定された連結課税所得（T社の連結課税所得）が370ドルを超えなかった場合、繰越しは3年目も引き続き制限される。T社の項目のみを考慮して計算された、すべての連結申告年度の連結課税所得の総額が、プラスの金額にならないからである。
- (例2) 欠損金の繰越し（連結申告規則1.1502-21(c)(1)() (例2)）
- (a) 1年目、個人AはP社を設立し、P社は繰り越される40ドルの欠損金を計上する。2年目、P社には所得がない。2年目、無関連の法人T社は繰り越される50ドルの欠損金を計上する。P社は3年目の間にT社の株式を購入するが、T社はかかる年度の1日もPグループのメンバーではない。3年目、P社とT社は個別申告書を提出し、それぞれ120ドルと60ドルの欠損金を計上する。Pグループは4年目から連結申告書を提出する。4年目の間に、Pグループは160ドルの連結課税所得を記録する（連結欠損金控除を考慮せずに計算）。T社の項目のみを考慮して決定すると、かかる連結課税所得は

70ドルとなる。以上の結果をまとめると、次のようになる。

	単体年度 1	単体年度 2	単体 / 関連年度 3	連結年度 4
P 社	40ドル	0ドル	120ドル	90ドル
T 社	0	50	60	70
連結課税所得	-	-	-	160

- (b) P社の1年目、2年目および3年目は、Pグループに関して SRLY ではない(連結申告規則1.1502 - 1(f)(2)(i))。従って、P社の1年目に生じた欠損金40ドルと3年目に生じた欠損金120ドルは、連結申告規則1.1502 - 21(以下この例2において「この項」という。)の(c)に基づき SRLY 制限の対象とならない。歳入法第172条に基づいて、この項の(b)は、1年目に生じた欠損金(40ドル)が4年目にPグループによって吸収される最初の欠損金となることを義務づけている。この欠損金の吸収により、他の欠損金繰越しによる相殺に利用可能なグループの連結課税所得は120ドル(160ドル - 40ドル)となる。
- (c) T社の2年目および3年目は、Pグループに関して SRLY 制限対象である(連結申告規則1.1502 - 1(f)(2)())。従って、T社の2年目に生じた欠損金50ドルと3年目に生じた欠損金60ドルは、SRLY 制限の対象となる。この項の(c)(1)に基づいて、4年目の SRLY 制限は70ドルとなり、さらにこの項の(b)に基づいて、T社の2年目の欠損金50ドルはこの項の(a)により、4年目のPグループの連結欠損金控除に含めなければならない。この欠損金の吸収により、他の欠損金繰越しによる相殺に利用可能なグループの連結課税所得は70ドル(160ドル - 40ドル - 50ドル)となる。
- (d) P社とT社はそれぞれ、同じ日に終了する課税年度(3年目)から4年目に欠損金を繰り越す。3年目から繰り越される欠損の合計は180ドル(120ドル + 60ドル)である。この項の(b)に基づいて、3年目から繰り越される欠損は、たとえ一方が SRLY に生じたもので他

方がそうでなくても、比例配分して吸収される。しかし、3年目に生じたT社の欠損金60ドルのうち、グループが吸収できるのは最高20ドルである。T社の4年目のSRLY制限70ドルから、4年目の連結欠損金控除にすでに含まれたT社の2年目のSRLY欠損50ドルが差し引かれるからである。従って、3年目の欠損金の吸収は次のようになる。

吸収されるP社の3年目の欠損の金額 =

$$120 \text{ドル} / (120 \text{ドル} + 20 \text{ドル}) \times 70 \text{ドル} = 60 \text{ドル}$$

吸収されるT社の3年目の欠損の金額 =

$$20 \text{ドル} / (120 \text{ドル} + 20 \text{ドル}) \times 70 \text{ドル} = 10 \text{ドル}$$

- (e) T社の3年目の欠損10ドルの吸収により、T社のSRLY制限はさらに減少して10ドルになる(最初のSRLY制限70ドルから、この項の(a)に基づいて4年目の連結欠損金控除にすでに含まれた欠損金60ドル(50ドル+10ドル)を差し引く。)
- (f) P社は残りの3年目の欠損金60ドル(120ドル - 60ドル)を、T社は残りの3年目の欠損金50ドル(60ドル - 10ドル)を5年目に繰り越す。さらに5年目、Pグループが90ドルの連結課税所得(連結欠損金控除を考慮せずに計算)を記録したと仮定する。T社の項目のみを考慮して決定されたグループの連結課税所得は4ドルの連結欠損である。5年目の連結欠損金控除にはP社の3年目の欠損金60ドルが含まれるが、T社の3年目の欠損は6ドルしか含まれない(T社の項目のみを考慮して決定された4年目と5年目の連結課税所得の合計66ドルから、4年目にグループによって実際に吸収されたT社のSRLY欠損60ドルを差し引く。)
- (例3) 欠損金の繰戻し(連結申告規則1.1502-21(c)(1)()(例3))
- (a)(1) P社はS社とT社の全株式を所有する。Pグループのメンバーは、1年目、2年目および3年目のPグループの連結課税所得に対して、次のような貢献をする。

	1年目	2年目	3年目	合計
P社	100ドル	60ドル	80ドル	240ドル
S社	20	20	30	70
T社	30	10	50	10
連結課税所得	150	90	60	300

(2) 4年目の初めに、P社はT社の全株式を個人Aに売却する。

T社は4年目の単体申告年度に、30ドルの欠損を計上する。

- (b) T社の4年目はPグループにとって SRLY となる(連結申告規則 1.1502 - 1(f)(1))。T社の4年目からPグループへの欠損金の繰戻し30ドルは、連結申告規則1.1502 - 21(c)に基づき、1年目、2年目または3年目の連結申告規則1.1502 - 21(a)項に基づく連結欠損金控除に算入することはできない。Pグループの連結課税所得が、4年目までのすべての連結申告年度のT社の項目のみを考慮して決定された場合(30ドルの欠損金は考慮しない) プラスの金額にならないからである。しかし、30ドルの欠損は内国歳入法の規定に従って T社の5年目およびその後の課税年度に繰り越される。

□ 逆さ取得がある場合の欠損金の控除制限

すでに述べたように、ここにいう個別申告制限年度とは、連結メンバー法人が個別申告をしていた年度である。ただし、親会社の個別申告年度に関しては個別申告制限年度のルールは適用されないこととされており、親会社の欠損金は、個別申告年度に発生した欠損金であってもこの制限規定の対象とはならないのである。

このような SRLY のルールを回避するために、株式の取得により欠損金のある法人を親会社にして、その欠損金を活用することが考えられる。そうした欠損金の濫用を防止するために、逆さ取得(reverse acquisition)のルールが設けられている(連結申告規則1.1502 - 75(d)(3))。逆さ取得とは、小法人(欠損会社)が大法人(利益会社)を買収し、大法人の株主が小法人を支配する場合をさす。この場合には、連結申告上、大法人

が小法人を取得したとみなして、小法人の欠損金に上記イの SRLY ルールが適用され、小法人の欠損金の連結申告年度における使用が制限されることとなる。

ハ 連結グループから離脱する場合の欠損金の繰越・繰戻控除

連結子会社が連結グループから離脱する場合の欠損金の繰越し、繰戻しについては、連結申告規則において概要次のとおり定められている。すなわち、

連結子会社が連結申告年度の中でメンバーから離脱する場合には、その離脱の日後の期間は連結申告年度と区分して個別申告年度となる。その場合、当該離脱する法人に帰属する前期からの繰越連結欠損金は、まず、連結申告期間の連結グループの連結課税所得から控除される。さらに、その結果、当該離脱する法人に帰属する繰越欠損金に控除不足額が生ずるときは、その控除不足額に限って当該離脱する法人の最初の個別申告年度に繰り越される(連結申告規則1.1502 - 21(b)(2)() (A))⁽⁶²⁾。

この規定の趣旨は、離脱法人の繰越欠損金について重複控除を排除し、離脱法人の離脱後の個別申告年度における適正な課税所得を算定することにあると考えられる。

このルールについて、以下例により説明する。

(例) 連結グループから離脱する場合の欠損金の繰越・繰戻控除 (連結申告規則1.1502 - 21(b)(2)(v)例1、例2)

(a) P社は1年目の初めに設立され、単体納税申告書を提出する。P社は2年目の3月15日にS社を設立し、P社とS社は連結納税申告書を提出する。P社は3年目の初めにT社の全株式を取得し、T社はPグループのメンバーになる。T社は2年目に設立され、かかる年度は単体納税申告書を提出した。P社、S社およびT社は3年目に1,100ドルの連結欠損を被り、連結申告規則1.1502 - 21(b)(2)()に基づいて、かかる損失の200ドルがP社に、300ドルがS社に、さらに600ドルがT社に帰属する。

- (b) さらに、4年目の6月15日、P社はT社の全株式を売却する。4年目のPグループの連結納税申告には、6月15日までのT社の所得が含まれる。T社は6月16日から12月31日までの期間について、単体納税申告書を提出する。
- (c) T社に帰属する3年目の欠損金、600ドルはT社に割り当てられ、同社の2年目の単体申告に繰り戻される。600ドルはT社の2年目の単体申告に吸収されなかった範囲で、T社の4年目の単体申告に繰り越される前に4年目の連結申告に繰り越される。T社の2年目およびPグループの4年目に吸収されなかった欠損金の部分は、その後T社の4年目の単体申告に繰り越される。

-
- (1) 井上久彌『企業集団税制の研究』中央経済社、1996年、36～38ページ。
- (2) 同上書、38ページ。片野一郎監訳・白鳥庄之助訳注『ムーニッツ連結財務諸表論』同文館、1967年、18ページ。
- (3) 井上久彌、前掲書(注1)、36ページ。Fred W. Peel, Jr., William F. Huber, Dennis J. Lubozynski, "Consolidated Tax Returns (3rd ed.)", West Group, 1999 Chap. 3, p. 1.
- (4) 富岡幸雄「関係会社の税務会計問題 - 連結納税申告制度その他関係会社の税務会計制度の整備をめぐる -」、『會計』、第88巻第6号、1965年、71ページ。
- (5) 岡村忠生「関連法人グループと内国歳入法典482条(1)」、『税法学』、第404号、1984年、21ページ。
- (6) 井上久彌、前掲書(注1)、39ページ。
- (7) 同上書、44ページ。
- (8) Fred W. Peel, Jr., William F. Huber, Dennis J. Lubozynski, op. cit., Chap. 3, p. 4.
- (9) 岡村忠生、前掲論文(注5)、22ページ。
- (10) 井上久彌、前掲書(注1)、40ページ。
- (11) 岡村忠生、前掲論文(注5)、22ページ。
- (12) 増井良啓「会社間取引と法人税法(四) - 結合企業課税の基礎理論 -」、『法学協会雑誌』、第108巻第6号、1991年、169ページ。
- (13) 同上論文、126～127ページ。
- (14) 畠山武道「アメリカに於ける法人税の発達 - <法人 - 株主> 課税を中心に - (一)」、『北大法学論集』、第24巻第2号、1973年、273ページ。
- (15) 増井良啓、前掲論文(注12)、124ページ。
- (16) 畠山武道「アメリカに於ける法人税の発達 - <法人 - 株主> 課税を中心に - (二)」、『北大法学論集』、第26巻第2号、1975年、188ページ。

-
- (17) 野津高次郎『米国税制発達史』有斐閣、1939年、386～387ページ。
- (18) 増井良啓、前掲論文(注12)、124ページ。井上久彌、前掲書(注1)、41ページ。
- (19) 増井良啓、前掲論文(注12)、124～125ページ。
- (20) 井上久彌、前掲書(注1)、41ページ。
- (21) Fred W. Peel, Jr., William F. Huber, Dennis J. Lubozynski, op.cit., Chap.3, p.6.
- (22) 畠山武道、前掲論文(注16)、164～165ページ。
- (23) 畠山武道「アメリカに於ける法人税の発達 - <法人 - 株主>課税を中心に - (三)」『北大法学論集』、第26巻第4号、1976年、84ページ。
- (24) 増井良啓、前掲論文(注12)、125ページ。
- (25) 井上久彌編著『連結納税制度の研究』日本租税研究協会、1992年、188ページ。
- (26) 増井良啓、前掲論文(注12)、171ページ。
- (27) 中田信正『連結納税申告書論』中央経済社、1978年、26ページ。
- (28) 増井良啓、前掲論文(注12)、125ページ。Fred W. Peel, Jr., William F. Huber, Dennis J. Lubozynski, op.cit., Chap.3, p.12.
- (29) 同上論文、125ページ。
- (30) 同上論文、172ページ。
- (31) United States Internal Revenue Service, "Statistics of Income Corporation Income Tax Return" Washington, D.C.: U.S.G.P.O., 1996, p.2, pp.138-139.
- (32) 中田信正、前掲書(注27)、43ページ。
- (33) 増井良啓、前掲論文(注12)、175ページ。
- (34) 同上論文、133ページ。
- (35) 同上論文、175ページ。
- (36) 中田信正、前掲書(注27)、196ページ。増井良啓、前掲論文(注12)、132～133ページ。
- (37) 井上久彌編著、前掲書(注25)、1992年、56ページ。
- (38) 井上久彌、前掲書(注1)、63ページ。
- (39) 白須信弘『アメリカ法人税法詳解(第三版)』中央経済社、1988年、20～21ページ。
- (40) 井上久彌、前掲書(注1)、286ページ。
- (41) 同上書、65～68ページ。
- (42) 同上書、59～60ページ。
- (43) 同上書、69ページを参照の上、作成した。
- (44) 中田信正、前掲書(注27)、34～37ページ。
- (45) 同上書、35ページを参照の上、作成した。
- (46) 増井良啓、前掲論文(注12)、139～140ページ。
- (47) 井上久彌、前掲書(注1)、76～77ページ。
- (48) 同上書、78ページ。
- (49) 同上書、79ページ。
- (50) 増井良啓、前掲論文(注12)、141ページ。
- (51) 同上論文、141～142ページ。

-
- (52) 井上久彌、前掲書(注1) 86~87ページ。増井良啓、前掲論文(注12) 179ページ。
- (53) 井上久彌、前掲書(注1) 88ページ。
- (54) 中田信正、前掲書(注27) 100ページ。
- (55) 井上久彌、前掲書(注1) 92ページ。
- (56) 同上書、91~92ページ。
- (57) 井上久彌編著、前掲書(注25) 64~67ページ。
- (58) 井上久彌、前掲書(注1) 102ページ。
- (59) 増井良啓、前掲論文(注12) 138ページ。
- (60) 同上論文、138~139ページ。
- (61) 井上久彌、前掲書(注1) 102~104ページ。
- (62) 同上書、102ページ。

第3章 独における連結納税制度

前章においては、連結納税型の連結納税制度を採用している米国の制度についてみてきた。諸外国の連結納税制度には、第1章で述べたように大きく分けて連結納税型の制度のほか、損益振替型の制度がある。わが国にどのような連結納税制度を導入すべきかという点についての検討に当たっては、連結納税型の制度を採用している米国のほか、損益振替型の制度を採用している国、特に、80年近くの長期間にわたり損益振替型の連結納税制度（機関制度）の運用実績を有する独についてみておくことは必須のことと考えられる。

そこで、この章では、独における連結納税制度（機関制度）の変遷、同制度の基本構造についてみておくこととする。

第1節 独の連結納税制度の変遷

米国の連結納税制度が第2章で述べたように立法によって承認され、発展してきたのに対して、独の連結納税制度は、当初、判例のなかで形成され、その40年ほど後に法人税法のなかに取り入れられたという経緯があり、両者の創設、発展の過程は対照的なものとなっている。

独の連結納税制度の歴史についても、大きく二つの時期に分けることができると考えられる。一つは、1922年に判決によって法人税について連結納税制度の考え方（機関理論）が適用されてから、学説（機関理論）の影響を受けつつ、発展を遂げ、その後、判例のみによっては連結納税制度を維持することが難しくなり、1969年に連結納税制度が法人税法のなかにも明文化される前までの時期である。もう一つは、1969年に同制度がそれまでの判例の考え方を受け継ぎつつ、法人税法の中に条文化され、その後現在に至るまでの時期である。

ここでは、主に増井助教授の論文⁽¹⁾を参照しつつ、独の連結納税制度の変遷について、以下まとめておくこととする。

1 判例による連結納税制度の形成・発展の過程

(1) ライヒ財政裁判所の判例

第一次世界大戦後のドイツ経済においては、第二次世界大戦までの間において顕著なコンツェルン形成の動きがみられた。当時の経済政策及び考え方は、合併を敵視する一方で、その他の企業結合形態を歓迎するというものであった。すなわち、1920年代以降の租税上の立法も、コンツェルンの形成に有利に作用するものであり、その反面で合併には不利に働くという傾向を有していたといわれている⁽²⁾。

このような当時の背景の下で、1922年3月のライヒ財政裁判所の判決において、法人税に関して初めて機関理論（連結納税制度の考え方）が適用されている⁽³⁾。その適用事例の概要は次のようなものであった。すなわち、「オランダの支配株式会社が、従属有限会社をケルンにおいていたところ、同従属会社が事業所にあたとされ、オランダ支配会社に国内法人税納税義務があるとされた事例である。この判決は、（それまでに機関理論が適用されていた）石炭税や売上税に関する裁判例を引用して、機関法理が直接税であると間接税であるとを問わず適用されると述べる。しかし、石炭税や売上税については機関法理は納税者の有利に働くのに対し、法人税や営業税については国外への利益移転を防止する働きをもつ。法人税における機関法理の出発点は、国際的租税回避への判例の対応にあり、親会社の損益通算を主とする現行法上の機関法理とは異なっていた。⁽⁴⁾」のである。

次に、親会社の損益通算を主とする現行法上の機関理論の適用例である、ライヒ財政裁判所1932年7月26日鑑定意見における機関理論に関する判例の考え方をみてみよう。裁判所は、機関関係の存在する事例において、はじめに先例を引用して機関の概念について次のように述べている。すなわち、「他の企業の被用者（子会社）が非独立会社、構成要素（機関）として承認されるためには、当裁判所の確立した判例によれば、会社は他の企業に資本的・経済的・組織的に（単なる業務部門のように）編入されて

いなければならない。」「この要件によって法的に独立の会社が機関と認められても、右会社は主観的納税義務を負い、かつ、固有の所得を有する。」また、裁判所は、機関理論の法的根拠は経済的観察法について定めた租税通則法第9条にあるとしている⁽⁵⁾。

このライヒ財政裁判所の考え方については、「機関会社（子会社）の所得は、編入および利益供出契約という要件の下で、（主観的納税義務を負い、かつ、固有の所得を有するものの、経済的観察法が採用されることにより）直接に支配会社（親会社）の所得となる⁽⁶⁾」という帰属説の立場にたつものとされている。また、この鑑定意見は、機関会社の主観的納税義務を肯定することによって、「親子会社を1つの経済的単一組織体として捉え、子会社が法的に独立しているにもかかわらず、コンツェルンとして事業体の機能を有していると考え⁽⁷⁾」、いわゆる単一体説を拒否し、機関理論がコンツェルン貸借対照表の採用を意味しない旨表明したものとされている。さらに、機関関係の要件についても、資本的・経済的・組織的編入という枠組みが形成されつつあったことがうかがえる。

しかしながら、法人税法上の機関理論（連結納税制度の考え方）は、上記のように判決のなかで適用されたものの、法律上明文の規定を欠く状態がつづいた。判例、学説にゆだねられたまま、第二次世界大戦をむかえることとなる。

なお、ライヒ財政裁判所の判例が採用した帰属説の考え方は、現行の独法人税法が認めるものである。

（2）連邦財政裁判所の判例

第二次世界大戦に敗北した独は、占領軍による分割統治を経て、東・西に分裂した。戦後の西独経済が奇蹟の経済復興・発展をとげたことは、よく知られている。経済復興・発展の過程は、占領軍がとった集中解体政策を再集中の方向に巻き戻すことでもあり、西独では、1953年を転機として企業結合の動きがみられた⁽⁸⁾。

このような当時の背景の下で、連邦財政裁判所は、表面上はライヒ財政

裁判所の判例に忠実に、帰属説に基づく法人税法上の機関理論を承継した。理論の大枠としては、資本的・経済的・組織的編入および利益供出契約という要件のもとで、支配従属企業グループの所得を支配企業のもとで1回のみ課税するという線が維持された⁽⁹⁾。

しかし、機関理論の変遷という角度からみると、連邦財政裁判所の判例は新しい傾向を示しはじめていた。1950年代の判例は、帰属説本来の考えから離れて、利益供出契約の意義を強調することによって支配会社に帰属する額を制限する傾向にあったという。「たとえば、連邦財政裁判所1956年2月14日判決は、租税貸借対照表上の成果が親会社に移転するのは、機関会社が固有の所得を有しえないからではなく、契約に対応する金額が租税貸借対照表上表示される成果を意味するからであるとのべている。⁽¹⁰⁾」この「連邦財政裁判所の論理は、つきつめると、事実上供出された利益に限って支配会社への合算を認めることができる、という決算説(の考え方)にちかづ⁽¹¹⁾」いていたのである。

ここで、利益供出契約の性格に関する、ライヒ財政裁判所の判例が採用し、現行法も基礎にしている帰属説の考え方と、連邦財政裁判所の判例がとった決算説に近い考え方について、整理しておく。決算説に近い「連邦財政裁判所は、利益供出契約は、会社法上の性格を有するが、二重課税防止のために事業上のものとして扱うことにする、とのべていた。利益供出が事業上の取引であるということは、機関会社において供出額は事業経費として控除され、支配会社において事業収入として計上されるということである。したがって、利益供出は利益の処分ではないことになる。⁽¹²⁾」他方、ライヒ財政裁判所の判例、現行法が基礎におくなどしている帰属説では、「利益供出契約は会社法上の性格を有し、事業上・債権上の性格を有しない。」「すなわち、機関会社からの支配会社に対する利益供出は、利益の処分であるとされる。それは事業経費ではなく、機関会社の所得算定にあたって所得を減額しない⁽¹³⁾」ことになる。このように、両者の考え方は、対照的なものとなっている。

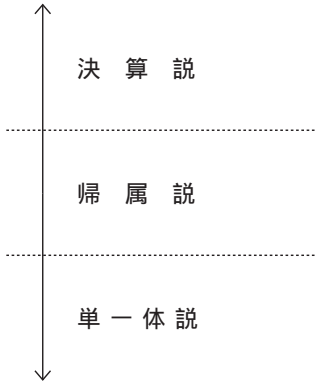
この連邦財政裁判所の新しい傾向に対しては、次のような批判がなされることとなった。すなわち、「連邦財政裁判所はライヒ財政裁判所の判例に依拠して機関法理承認の根拠を述べていた。しかしながら、…ライヒ財政裁判所は連邦財政裁判所とは全く異なる方法論にたっていたのである。すなわちライヒ財政裁判所は、機関関係上の編入と機関会社の従属性の全体を根拠として、機関会社＝子会社の収益は直接親会社の所得となるとしていた。これに対して、連邦財政裁判所は、機関法理の根拠の問題を考えるにあたって編入や従属の点を見落としており、ただ単に収益供出契約にのみ着目している。連邦財政裁判所にとっては、収益供出契約を伴う機関関係の承認は、ライヒ財政裁判所がルールとして伝授したものを実証的に引き継いだだけのことであって、そのルールを法的に根拠づけたり位置づけたりすることはできなかった⁽¹⁴⁾」。

こうした経緯の後、連邦財政裁判所は、1962年4月4日、連邦大蔵大臣に対する書簡において、もはや判例のみの手によって機関理論を維持することはできないとして、立法の助力を求めたのである⁽¹⁵⁾。

また、連邦財政裁判所は、1966年に、それまで是認してきた、個人事業者が親企業となる場合の機関関係について、これを認めないとする判決をした⁽¹⁶⁾こともあって、「立法による解決を必要とする状態を自ら作出してしまった⁽¹⁷⁾」。

ここで、繰り返しにはなるが、これまでに紹介した3つの学説、すなわち、決算説（連邦財政裁判所が近づいた考え方）、帰属説（ライヒ財政裁判所の考え方）、単一体説が占める位置関係を次のとおり図示して、確認しておくこととする。

(各会社の法的独立性を強調)



(コンツェルンの経済的一体性を強調)

増井助教授は、この図を用いて次のとおり説明される。すなわち、「コンツェルンの経済的一体性をつよく反映するのが、機関会社（子会社）の主観的納税義務を否定する単一体説である。…各会社の法的独立性を重視するのが、実際に供出された利益のみを支配会社において課税し、残りを子会社において独立に課税するいわゆる決算説である。両説の間にくるのが…帰属説である。)(帰属説)によると、子会社は主観的納税義務を負うが、子会社所得が支配会社に帰属するかぎりでは客観的納税義務を負わない。(上記の)座標軸はせいぜい傾向的分類でしかないが、これを用いて機関法理の史的変遷を位置づけると、次のごとくである。…ライヒ財政裁判所の構成は、(上記の)座標軸のうえでは、…帰属説の中の…単一体説寄りの地点に位置づけることができよう。これに対して、連邦財政裁判所の判例(は)…帰属説の枠内において決算説へと接近(し)た。…そして、1969年以降、帰属説が基本的な枠組みとして立法上採用され、今日に至っている⁽¹⁸⁾。」とされる。

2 連結納税制度の立法化

上記の連邦財政裁判所による立法化の要請ののち、連結納税制度（機関会社制度）は、1969年8月19日法によって法人税法七a条において、はじめて法律上明文化された。この法律の内容は、基本的にはそれまでの判例の考え方を立法化したものであった。しかし、個人事業者が親企業となる場合について機関関係を認めるなど、かつてライヒ財政裁判所がとった帰属説への復帰が意図されていた⁽¹⁹⁾。

ところで、1969年法人税法七a条によって条文化された機関会社制度には、2つの機能が与えられていた。すなわち、関係法人グループ間における損益の通算という機能と、グループ会社間の利益供出に係る二重課税の排除という機能である。しかしながら、独税制においては、1977年の改正においてそれまでの配当二重課税方式に代えて、いわゆるインピュテーション方式（法人税株主帰属方式）が採用され、法人間の配当についても、子会社から親会社へ配当がなされる場合に子会社の段階で1回課税され、親会社の段階でさらに1回課税されるという二重課税の問題は消滅した。この税制改正によって、機関会社制度の上記の機能は依然として残るものの、上記の機能は新制度に吸収されることとなったのである⁽²⁰⁾。

1977年の税制改正に伴い、1977年法人税法には、機関関係のための特則という見出しの下に、その中心をなす第14条（機関会社としての株式会社もしくは株式合資会社）など6つの条文がおかれた。しかし、その内容は、項目を分けて条文数を増やしたほかは、1969年法人税法七a条とほとんど変わっていない⁽²¹⁾。

連結納税制度（機関会社制度）については、その後大きな改正はなされていない。

独の機関制度に関して、最近、独国内において同制度の改革論がでてきている。すなわち、機関制度によっても、グループメンバー間の内部取引に係る損益の消去は行われぬ。その意味で現行機関制度は陳腐化しており、連結納税型の制度に改革すべきであるという議論がなされている⁽²²⁾。

最近の機関会社制度の適用状況は、次の表のとおりである。この統計によると、機関主体の法人数・利益（欠損）金額が不明であるので、米国の連結納税制度の適用状況との比較はできないが、全法人数に占める機関会社数の割合は、2.3%となっており、利益法人の利益金額に占める機関会社の利益金額の割合は、15.3%となっている。

独機関会社制度の適用状況（1992年）⁽²³⁾

	利益法人		欠損法人		法人数計
	法人数	利益金額 (百万マルク)	法人数	欠損金額 (百万マルク)	
全法人(機関会社を除く)	262,900	117,771	268,357	96,456	531,257
機関会社	8,018	21,297	4,432	15,919	12,450
計	270,918	139,068	272,789	112,375	543,707

第2節 独の連結納税制度の基本構造

ここでは、独における連結納税制度（機関制度）の基本構造についてまとめしておくこととする。具体的には、米国についてみたように、本論文でとり上げることとした連結グループの範囲、連結納税制度の適用要件、連結課税所得の計算の仕組み、内部取引に係る損益、繰越欠損金の各項目についてである。

本論に入る前に、独の連結納税制度（機関制度）に関する中心的な条文である法人税法第14条を確認しておく。同条は、「国内に管理支配地および本店を有する株式会社もしくは株式合資会社（機関会社）が、株式法第291条1項の利益供出契約により、その全利益を他の国内営利企業（機関主体）に供出する義務を負うときは、機関会社の所得は、…機関主体に帰属する。…」と定めている。

1 機関主体、機関会社（連結グループ）の範囲

ここでは機関主体、機関会社となりうる会社等の範囲および連結グループの緊密な経済的一体性の確保についてみておくこととする。

機関主体、機関会社となりうる会社等の範囲は、それぞれ以下の(1)、(2)のとおりとされている。

(1) 機関主体

機関主体は、米国の連結納税制度の親会社に相当するものである。法人税法第14条3号は、機関主体は独国内で無制限の納税義務を負う自然人、独国内に主たる事務所及び住所を有する非課税でない法人、社団もしくは財団、または独国内に主たる事務所及び住所を有する所得税法第15条第1項第2号の規定にいう人的会社でなければならない旨定めている。また、独国内において商業登記簿に登記された外国企業の支店も機関主体となることができることとされている。ただし、外国企業の支店が機関主体となるためには、次の条件を満たすことが必要とされている（法人税法第18条）。

機関会社（子会社）との利益供出契約がその支店の名義で締結されていること。

子会社への出資がその支店の事業用資産であること。

経済的編入及び組織的編入がその支店との関係において存在すること。

(2) 機関会社

機関会社は、米国の連結納税制度にいう子会社に相当する。機関会社となりうるのは、前述の国内に主たる事務所を有する株式会社または株式会社合資会社（法人税法第14条）のほか、例えば、物的会社たる有限会社である（同法第17条）。また、これらの会社が機関制度上の機関会社となりうるためには、事実状態の全体から判断して資本的、経済的及び組織的に機関主体に編入されていることが必要であるとされている（法人税法第14条1号、2号）。

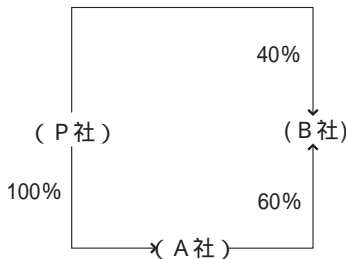
この「資本的、経済的及び組織的...編入」について敷衍すると、次のとおりである。

イ 資本的編入

機関主体は、機関会社に対して、当該機関会社の事業年度のはじめから、継続して、かつ、直接に、機関会社の議決権株の過半数を所有することを要する（資本的編入）。間接的所有の場合には、間接的所有の基礎となる各所有関係によって議決権の過半数が得られるときは、間接的参加であっても差し支えない（法人税法第14条1号）。しかし、間接的所有の場合は、直接的所有割合と間接的所有割合を合計したり、または、2つ以上の間接的所有割合を合計したりすることはできない（法人税法細則第49条）⁽²⁴⁾。

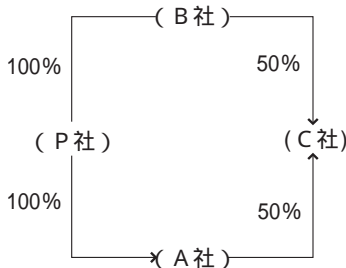
このことを設例の形で図で示して説明すると、次のとおりである⁽²⁵⁾。

（設例1）



- ・ B社は、P社に編入される。
- ・ 直接的所有割合では50%超の要件を充たしていないが、間接的所有割合では50%超の要件を充たしているからである。

（設例2）



- ・ C社は、P社に編入されない。
- ・ 間接的所有割合のいずれもそれだけでは、50%超の要件を充たしていないからである。

□ 経済的及び組織的編入

「機関会社は、その事業年度のはじめの時点から継続して、事実状態の全体から判断して経済的かつ組織的に、機関主体の企業に編入されていることを要する。機関会社が、株式法第291条第1項の支配契約により、機関会社の企業の指揮を機関主体の企業に委ねている場合、または、機関会社が株式法第319条ないし第327条の規定により編入された会社である場合には、常に組織的編入がみとめられるものとする」(法人税法第14条2号)とされている。そして、

経済的編入については、「被支配会社(機関会社)が非独立の1事業部門として、支配企業の企業組織の中に編入されており、かつ、被支配会社が、このような機能の中で、支配企業の営業活動を経営上促進しまたは補完する場合に、経営的(経済的)編入が存在する⁽²⁶⁾」とされる。また、

組織的編入については、「機関会社の経営管理において、機関主体の意思が事実上実行されているとき存在する。すなわち、機関会社が株式法第291条第1項の意味の支配契約によって機関会社の企業の管理(指揮)を機関主体の企業に委ねる場合、または、機関会社が株式法第319条から第327条の各規定により編入された会社である場合は、常に組織的編入が存在する。また、機関会社の業務執行において機関主体の意思が現実に実現されることが、別の方法で保障されていることを要する間接的参加の場合(法人税法第14条1号)には、機関会社としての孫会社の業務執行において機関主体の意思が現実に実現されることが、少なくとも間接的に、保障されていることを要する⁽²⁷⁾」とされる。

要するに、機関会社が、株式法第291条の支配契約を締結しているか、または、319条から327条の規定により機関主体に編入されている場合には、その機関会社は自動的に編入の条件を満たしているとみなされる。しかし、そうでない場合には、機関主体の意思が機関会社の業務執行に

において現実に反映されていることを保障しなければならない。また、孫会社などの間接的保有の関係にある場合には、上記の要件が満たされていることを保障することが条件となるのである⁽²⁸⁾。

(3) 緊密な経済的一体性の確保

上記のように、独の連結納税制度（機関制度）における連結グループの範囲については、資本的結びつきの面のみをみると、機関会社となりうる会社は機関主体によって当該機関会社の議決権株式の過半数が所有されている会社とされており、米国の制度（株式の所有割合が80%以上とされている。）に比べて、結びつきの緩い会社についてもグループのメンバーとして許容されるように定められている。しかしながら、独の制度においては、すでにみたように、資本的編入（結びつき）のほか、経済的・組織的編入も機関関係成立の要件とされており、これらの3つの要件をおくことによって、メンバーとなりうる会社は、緊密な経済的一体性を有する一定範囲の企業に限定されていると考えることができよう。

この点について増井助教授は、次のとおり述べている⁽²⁹⁾。

「機関会社は、機関主体に、資本的・組織的・経済的に編入されていることを要する。資本的編入とは、支配会社が機関会社の議決権の過半数を有する程度に、直接または間接に機関会社に参加することをいう（14条1号）。資本的編入によって法的に与えられた支配可能性は、組織的編入（14条2号1文）によって現実化されなければならない。組織的編入とは、機関会社の業務活動において支配会社の意思が実際に執行されることである。法人税法は組織的編入の要件を株式法上の概念と連動させ、みなし規定をおいた。すなわち、株式法291条の支配契約と、株式法319条ないし327条の編入会社のいずれかの場合には、つねに組織的編入がみとめられる（14条2号2文）。さいごに、経済的編入（14条2号1文）については、内容の不確定さゆえに、独立の一要件とする実益が問われていることを記すにとどめる。

右要件によって、機関法理の適用範囲はかなり限定される。一に、議決

権の過半数所有が不可欠であり、二に、支配・従属関係を要し、三に、経済的な事業活動の促進関係が必要である。三重のしぼりがかかる結果、緊密な経済的一体性を有する一定の結合企業のみが、機関関係の要件をみたくことになる。」

2 連結納税制度（機関制度）の適用要件

連結納税制度（機関制度）の適用要件について考えるに当たっては、事前にいわゆる利益供出契約の内容についてまとめておくことが好都合である。そこで、まず、利益供出契約の概略を次にみておくこととする⁽³⁰⁾。

機関制度は、親会社と親会社に編入される子会社との間に利益供出契約が存在する場合に適用される（法人税法第14条）。利益供出契約は、株式法の定めるところにより、子会社たる株式会社または株式合資会社が、その総利益を親会社に供出する義務を負うとともに、親会社は、子会社に生ずる全欠損のうちその子会社の利益準備金をもって補填できない額について補償をする義務を負う企業契約であり、契約の締結には双方の会社の株主総会で4分の3以上の同意を要することとされている（株式法第291条、第293条(1)、第302条）。

機関制度は、株式会社または株式合資会社以外の子会社（例えば、有限会社）が親会社に対して株式法に準ずる利益供出契約を締結する場合についても準用される（法人税法第17条）。

利益供出契約には、少数株主のために株式額面額に応じて反復的な金銭給付による相当な補償をすること、すなわち配当保証条項を定めることが要件とされている（株式法第304条）。なお、株式法には利益供出契約についての期限の定めはないが、税法適用上は5年以上の契約期間であることを要する（法人税法第14条4号）。

機関制度の特徴の一つは、株式法に規定する（またはこれに準ずる）利益供出契約という私法上の契約に基づいて、子会社の稼得した成果が親会社の所得の直接の構成要素になるという法律関係を前提として、税制上もこれを

認めるものであるという点にある。その意味において、税法の規定は、税法上の負担調整措置を創設的に定めたというよりも、私法上の契約関係における損益帰属に従って課税することを定めた宣言規定に過ぎないという解釈が有力であるとされている。

(1) 機関制度の選択

米国の連結納税制度においては、同制度は納税者の意思にかかわらず強制的に適用されるというものではなく、納税者である関係法人グループの法人の任意の選択により適用されることとされている。独の機関制度において同制度の選択はどのようにされているのであろうか。

独の法人税法第14条においては、「国内に管理支配地及び本店を有する株式会社（子会社＝機関会社）…が株式法第291条1項の利益供出契約により、その全利益を他の国内営利企業（親会社＝機関主体）に供出する義務を負うときは、機関会社（子会社）の所得は、…機関主体（親会社）に帰属する。」と定めている。すなわち、独の機関制度は、親会社と当該親会社に編入される子会社との間に利益供出契約が存在する場合に適用されることになる。

従って、機関制度は、機関会社と機関主体との間において両者が自らの意思により利益供出契約を締結するという、納税者の任意の選択によって適用されることになる。このように、機関制度が納税者の任意の選択によって適用されることとされている理由については、「…ドイツの個別損益振替型の基礎にある思考は、民事契約としての損益振替という発想が強く意識され、その結果、税制適用もその任意の契約の存在を前提とすることに至ると考えられる⁽³¹⁾。」とされている。

一方、前述のとおり株式法には利益供出契約についての期間の定めはないが、法人税法では5年以上契約が継続されることを機関制度適用の条件としている。利益供出契約を5年経過前に終了させる場合には、原則として、その利益供出契約は税法上ははじめから効力を持たないものとされている（法人税法細則第56条(6)）。このように税法上5年以上契約が継続され

ることを機関制度適用の条件としていることについては、必ずしもその理由は明確ではないが、機関制度の任意選択適用による租税回避行為を防止する歯止めの措置と考えられる。

(2) 機関会社の機関制度加入

米国の連結納税制度においては、そのグループのすべての法人（親会社及び子会社）の連結加入を前提として、個別納税申告書に代えて連結納税申告書を提出することができることとされていた。独の機関制度においては、そのことはどのようにされているのであろうか。上記の利益供出契約のところでも述べたように、機関制度は、親会社と親会社に編入される子会社との間に利益供出契約が存在する場合に適用されることとされている。しかし、機関制度の適用に当たって、そのグループのすべての法人（親会社と親会社に編入されるすべての子会社）が機関制度に加入することを必要とするような規定は何ら存在しない。

機関制度においては、任意に利益供出契約を締結する機関会社及び機関主体に同制度が適用されるにとどまり、そのグループのすべての法人（機関主体と機関会社に編入されるすべての機関会社）が強制的に機関制度への加入を義務づけられることとはされていない。

このように、機関会社の機関制度への加入がその任意の選択にゆだねられている理由については、必ずしも明らかではないが、上記の「機関制度の選択」の項で述べたものと同様の考え方によるものであろう。

(3) 会計年度

独の機関制度においては、機関会社及び機関主体の会計年度の統一に関する規定は何らおかれていない。「機関会社の事業年度は機関主体の事業年度に統一される必要はない⁽³²⁾」のである。従属会社（機関会社）の損益はその事業年度末日の日の属する支配企業（機関主体）の事業年度の損益として吸収されることとなる⁽³³⁾。これは、内部損益消去等の計算を行わない独の機関制度においては、事業年度の統一が技術的に必要とされないことによるものであろう。

なお、米国の連結納税制度においては、子会社は原則として親会社と同一の会計年度を採用しなければならないこととされている。「連結納税型においては、グループ各社の損益通算、内部損益消去等の計算を行うためには、各会社の事業年度を同一期間とすることが技術的に必要とな⁽³⁴⁾」るのである。

(4) 会計処理方法

機関会社及び機関主体の会計処理方法の統一に関する特別の規定はない⁽³⁵⁾。したがって、機関会社、機関主体の間において会計処理方法を統一する必要はないことになる。さきに米国の連結納税制度の部分でみたように、集団の単一主体概念という考え方を強調する米国の制度のにおいてさえ、関係法人グループの各メンバーの会計処理方法を統一する必要がないこととされていることを考えると、機関会社、機関主体の個別会社の損益計算を基本としつつ、機関会社の損益を機関主体に振り替えるという独自の制度において会計処理方法を統一する必要がないことは、むしろ当然のことといえよう。

3 課税所得の計算の仕組み

(1) 損益の振替（帰属）

法人税法第14条によれば、機関制度適用上の要件がすべて充足される場合、「機関会社の所得は、機関主体に帰属する」とされている。それでは、機関会社の所得はどのようにして機関主体に帰属するのであろうか。この点について増井助教授は次のとおり述べている⁽³⁶⁾。

所得の帰属については、次の2つの段階に分けて説明することができる。

(第1段階)

第1段階では、機関主体に帰属すべき機関会社の所得が算定される。機関会社の所得は、法人税法の規定に基づいて、機関主体の所得とは独立に、かつ、分離して算定される。ここで重要な点として次の2点があ

る。

第1に、利益供出契約に基づく機関会社から機関主体への利益供出は、機関会社にとって利益の処分を意味する。利益の処分は、所得を減額しない（法人税法第8条3項）から、利益の供出によって機関会社の所得は減少しない。すなわち、機関会社の所得は、あたかも利益供出がなかったかのようにして、利益供出前の利益をもとに算出するのである。

第2に、機関主体に帰属しない機関会社固有の所得が存在するということである。機関会社固有の所得として機関会社に課税されるのは、（後述するように）少数株主に対する配当補償金支払額及びそれに係る法人税額（など）である（法人税法第16条）。

以上のようにして、第1段階における帰属額の算定は、契約上の利益供出とは無関係に、法人税法の定めるところにしたがってなされる。

（第2段階）

第2段階では、第1段階で算定された機関会社の所得を、機関主体固有の所得と合算する作業がなされる。

ここで留意すべき点は、機関主体の商事貸借対照表上の利益には、利益供出契約に基づいて実際に供出を受けた利益の価額がすでに含まれていることである。第1段階のところで述べたように、機関主体に帰属すべき機関会社の所得も供出利益を控除しないで算定されており、機関会社の所得には供出利益が含まれている。したがって、機関会社の所得をそのまま機関主体の所得に合算したのでは、供出利益の部分が二重に計上されることとなる。これを防止するために、機関主体固有の所得の算定においては、供出利益を算入しない。利益供出契約に基づく供出利益は、機関主体の所得算定においても、考慮されないのである。

こうして得られた機関主体固有の所得に、機関主体に帰属すべき機関会社の所得を合算すれば、帰属は完了する。

(2) 損益振替（帰属）の例外

上記のとおり機関会社の所得（利益および損失）は、原則として、その全額が機関主体に帰属する（法人税法第14条）。しかしながら、この損益の全額振替については、次の2つの例外が設けられている⁽³⁷⁾。

少数株主への配当部分

機関会社がその少数株主に対して支払う配当補償金（保証配当）およびこれにかかる法人税負担額（配当額の30%）は、機関主体ではなく機関会社の所得として課税される。その金額がたとえ親企業において支払われた場合であっても、その課税は子会社に対してなされる（法人税法第16条）。すなわち、この補償金とその法人税負担額は機関会社の所得から支払われたものとして扱われる。

合理的な積立金としての積立部分

機関会社は、その合理的判断により、経営上の理由がある金額を限度として、その年度の剰余金から任意積立金に積み立てることができる（法人税法第14条5号）。したがって、この留保利益の部分については機関会社の所得として課税される。この任意積立金の留保は、一般的な利益留保を広く認めるものではなく、事業移転、設備更新などの正当、かつ、具体的な理由が存在する金額に限られる（法人税法細則第55条(5)）。

(3) 課税所得の計算の具体例

ここで、繰り返しになるが、理解が確かなものとなるよう機関主体及び機関会社における課税所得の計算について具体例を用いてまとめておこう⁽³⁸⁾。

(例) 機関会社は、貸借対照表において非課税利益（この非課税利益は、機関主体に供出されるが、機関主体において課税されることはない。）8,000マルクを含めて100,000マルクの利益（機関主体への供出利益）を計上した。また、この貸借対照表上の利益100,000マルクの計算に当たって、損金不算入の財産税費用5,000マルク、損金不算入の配当補償金支払額14,000マルク及び損金不算入の配当補償金に係る法人税

負担額6,000マルクが利益から控除されている。他方、機関主体は、その貸借対照表において自らの稼得利益500,000マルク及び機関会社からの供出利益100,000マルクの合計600,000マルクの利益を計上した。

この例の場合、機関主体及び機関会社の課税所得は次のとおり計算される。

(機関会社における課税所得の計算)	
・ 貸借対照表上の利益	100,000 マルク
・ 損金不算入の財産税	+ 5,000
・ 損金不算入の配当補償金支払額	+ 14,000
・ 損金不算入の配当補償金に係る 法人税負担額	+ 6,000
・ 非課税利益	- 8,000
	<hr/>
・ 機関会社の所得	+ 117,000
・ 機関会社自身の課税所得 (14,000 + 6,000)	- 20,000
・ 機関主体に帰属する所得	97,000
<hr/>	
(機関主体における課税所得の計算)	
・ 貸借対照表上の利益	600,000 マルク
・ 機関会社の供出利益	- 100,000
	<hr/>
・ 機関主体の所得	+ 500,000
・ 機関主体に帰属する機関会社の所得	+ 97,000
	<hr/>
・ 機関主体の課税所得	597,000

4 内部取引にかかる損益

独の機関制度においては、機関主体、機関会社間の資産売買にかかる未実現損益に関して課税繰延への規定はおかれていない。また、機関主体、機関会社間の取引価格についても特段の規定はなく、一般の規定に基づいて公正市場価額による取引価額が適用される⁽³⁹⁾。

企業集団について経済的単一体という考え方を徹底させるならば、集団内取引によって損益が実現することはないことから、何らかの課税繰延への措置が必要ということになる。例えば、米国の連結納税制度においては、前述したように集団内取引の損益は売手側が繰り延べることとされている。その意味では、独の制度は、個別主体の計算を重視するとともに、納税者の事務の簡便さを考慮したものとなっているということができよう。しかしながら、一方で、機関制度によってもグループメンバー間の内部取引に係る損益の消去は行われなことから、最近、独国内において、現行機関制度は陳腐化しており、連結納税型の制度に改革すべきであるという議論がなされている。

5 欠損金の繰越し・繰戻し

米国の連結納税制度においては、前述したように、関係法人グループを単一主体と捉えてグループ全体の連結欠損金は異なる年度に繰越し、繰戻しされることとされている。一方、独の機関制度においては、これとは対照的にそもそもコンツェルンを独立した納税の主体として認めていない。グループ全体の所得に対して課税するという考え方はとられていないのである。結局、機関主体に振り替えられた機関会社の所得は、機関主体の課税所得の一部を構成することとなる。

以下、機関主体、機関会社における欠損金の取扱いについてまとめておく⁽⁴⁰⁾。

(1) 機関主体における欠損金の繰越し・繰戻し

機関主体に振り替えられた機関会社の損益は、機関主体の課税所得の一

部として課税されることとなる。この振り替えられた機関会社の損益を含む機関主体の課税所得に欠損金が生じた場合には、機関主体において欠損金の繰越し・繰戻しが行われることとなる（法人税法第15条1号）。

（2）利益供出契約締結前の機関会社の欠損金

利益供出契約の締結前に生じた機関会社の欠損金については、機関主体がその欠損金を繰越し、繰戻しすることはできないこととされている（法人税法第15条1号）。そして、機関主体が利益供出契約締結前の機関会社の欠損金を補填するときは、当該欠損金の補填によって発生した機関主体の損失は、税法上機関主体の機関会社への出資として取り扱われる（法人税法細則第61条）。

（3）機関会社の機関関係離脱時の欠損金

機関会社が機関関係から離脱する場合の欠損金に関する規定は、何らおかれていない。これは、利益供出契約が当該契約期間中の各年度の機関会社の損益を機関主体に全額振り替えるものであり、機関会社が機関関係から離脱するときの機関会社の貸借対照表上の利益剰余金はゼロとなることによるものである。

（1）増井良啓「会社間取引と法人税法（三） - 結合企業課税の基礎理論 -」、『法学協会雑誌』、第108巻第5号、1991年、3～20ページ。

（2）同上論文、3ページ。

（3）同上論文、3ページ。

（4）同上論文、34ページ。

（5）同上論文、14ページ。

（6）同上論文、9ページ。

（7）木下勝一『ドイツの連結納税 - 機関会社制度の研究 -』森山書店、1999年、51ページ。

（8）増井良啓、前掲論文（注1）、4ページ。

（9）同上論文、4ページ。

（10）同上論文、4ページ。

（11）同上論文、24ページ。

（12）同上論文、24ページ。

（13）同上論文、23ページ。

（14）同上論文、17ページ。

-
- (15) 同上論文、4ページ。
- (16) 井上久彌『企業集団税制の研究』中央経済社、1996年、52ページ。
- (17) 増井良啓、前掲論文(注1)、4ページ。
- (18) 同上論文、39ページ。
- (19) 同上論文、4～5ページ。
- (20) 井上久彌、前掲書(注16)、53～54ページ。
- (21) 増井良啓、前傾論文(注1)、5～6ページ。
- (22) 井上久彌、前掲書(注16)、54ページ。木下勝一、前掲書(注7)、62ページ。
- (23) Germany(West).Statistisches Bundesamt,“Statistisches Jahrbuch 1999 für die Bundesrepublik Deutschland”,Metzler Poeschel,1999,p.523.
- (24) 井上久彌編著『連結納税制度の研究』日本租税研究協会、1992年、134～135ページ。
- (25) 同上書、135ページを参照の上、作成した。
- (26) 井上康男『西ドイツ税務会計論』白桃書房、1988年、214ページ。
- (27) 同上書、214ページ。
- (28) 井上久彌編著、前掲書(注24)、136ページ。
- (29) 増井良啓、前掲論文(注1)、21ページ。
- (30) 井上久彌、前掲書(注16)、190ページ。
- (31) 井上久彌編著『連結納税制度の個別問題研究』日本租税研究協会、1993年、79ページ。
- (32) 井上久彌編著、前掲書(注24)、137ページ。
- (33) 井上久彌編著、前掲書(注31)、80ページ。木村弘之亮「コンツェルン税法にみる法人所得の帰属 - 西独の支配従属会社課税特典の法理 - 」、『ジュリスト』、No757、1982年1月、59ページ。
- (34) 井上久彌編著、前掲書(注31)、80ページ。
- (35) 井上久彌編著、前掲書(注24)、137ページ。
- (36) 増井良啓、前掲論文(注1)、22～23ページ。
- (37) 井上久彌、前掲書(注16)、191ページ。
- (38) 木村弘之亮、前掲論文(注33)、59ページを参照の上、作成した。
- (39) 井上久彌編著、前掲書(注24)、137ページ。
- (40) 同上書、139～140ページ。

第4章 日本租税研究協会による 連結納税制度試案

前2章において連結納税制度がすでに制度化され、連結納税型の制度を採用している米国と、損益振替型の制度を採用している独について、それぞれの国の制度の変遷・基本構造をみてきた。以下の2つの章では、わが国において研究団体が連結納税制度の制度化に向けて提案している2つのタイプの試案についてみておくこととする。まず、この章では、連結納税型の案を提案している日本租税研究協会による連結納税制度の試案の概要についてみておくこととし、次に、第5章では、連結納税型のほか、損益振替型を含む案を提案している試案の概要についてみておくこととする。

なお、日本租税研究協会は、1949年に来日したシャウプ税制使節団団長のシャウプ博士の示唆に基づいて、同年に経済団体関係者・大学関係者などによって設立され、民間の立場から租税に関する理論的・実証的研究およびその普及を図ることを目的としている。具体的な事業活動としては、税制・税務上の諸問題に関する理論面・実務面からの調査・研究、その結果を踏まえての関係機関への提言を行っているほか、会員（研究者・実務家などの個人会員および有力な上場企業などの法人会員から構成されている。）向けに税制・税務に関する諸問題についての講演会などを開催している。

第1節 試案の基本的な考え方

日本租税研究協会・連結納税制度実務研究会（以下「協会」という）は、連結納税制度をわが国に導入する場合の問題点などについて実務面からの調査・研究を行い、2001年7月、「『日本型連結納税制度』の提案」⁽¹⁾と題する、わが国に導入すべき連結納税制度の試案を公表している。

また、協会は、上記試案の公表前に、当該調査・研究の中間段階の報告とし

て、『連結納税制度』の提案」(1998年10月)⁽²⁾、『『連結納税制度について』の検討内容(第一次の要約)」(2000年4月)⁽³⁾という2つの研究結果もとりまとめている。

この章では、上記試案のほか、これら2つの中間段階の報告についても必要に応じて参照することとする。

同試案の基本的な考え方については、上記の中間段階の報告⁽⁴⁾において概略次のとおり述べられている。すなわち、

わが国企業は、経済のグローバル化、国内における産業構造の転換等に対応し経営の多角化をすすめ、分社化により経営環境の変化に即応するなど努力している。一方、わが国の税制では、欧米諸国をはじめとする多数の国で採用されている連結納税制度(企業集団税制)が、制度化されていないことは、税制の国際的調和の観点から不十分と考えられる。また、経営形態の選択にかかる現行の税制上の措置についても配慮すべき点があると考えられる。これらの点を是正し、更に、最近における純粋持株会社制度の解禁という法改正に実効性を持たせる観点からも、早期に連結納税制度の導入を図るべきであると考えられる。

ところで、上記の試案は、前述のとおり連結納税制度をわが国に導入する場合の実務面の考え方を整理したものであるとされているが、協会は、上記の試案の公表に先立って、連結納税制度について理論面の検討を行い、その結果を『連結納税制度の研究』(1992年6月)⁽⁵⁾、『連結納税制度の個別問題研究』(1993年10月)⁽⁶⁾としてとりまとめ、公表している。この理論面の検討資料は、上記試案の理論的なバック・ボーンともなっているものである。そこで、以下この章においては、上記の試案および2つの中間段階の報告のほか、これらの理論面の検討資料についても、あわせて参照し、検討しておくこととしたい。

第2節 試案の基本的な枠組み

協会の試案においては、連結グループの範囲など23項目について、提案がなされている。ここでは、そのうち、米国および独の連結納税制度の章でとりあ

げた項目、すなわち、 連結グループの範囲、 連結納税制度の適用要件、 連結課税所得の計算の仕組み、 内部取引にかかる損益、 繰越欠損金について、 検討しておくこととする。

ところで、諸外国の連結納税制度は、米国などが採用している連結納税型と、独などが採用している損益振替型とに大きく分類することができるが、協会による試案の内容は、これらの2つのタイプのうち、連結納税型にあたるものである。

このように、協会試案において連結納税型が採用されていることについては、次の点⁽⁷⁾が考慮されたことによるものと考えられる。

独、英国などの制度は、実務上、簡素な制度であるという長所を持っているが、独の型は、同国の株式法にある損益移転契約制度を有しないわが国商法のもとでは実現困難であるという懸念がある。また、英国の欠損売買タイプは、わが国において社会慣行として理解を得るのが困難であろうという懸念がある。

これに対して、連結納税型（米国型）は、その構成は複雑ではあるが、次のような特徴を有している。

- ・ 親会社および子会社のすべての損益が連結されること。
- ・ 連結財務諸表作成の基本的な考え方である、連結思考が税制に取り入れられていること。
- ・ 歴史的にみても1917年の創設以来、すでに80年を超える行政実践の実績があり、制度に内在する諸問題が明確にされていること。

1 連結グループの範囲

(1) 試案の内容

試案では、連結グループの範囲について次のとおり述べられている⁽⁸⁾。

「制度導入当初は、連結対象とする子会社を、資本の所有関係からみると完全に経済的一体性が保たれている持株割合100%（間接保有を含めて。）の国内子会社とする。

連結の範囲を判定する持株割合は、議決権株式の割合による。」

補足説明

「制度導入当初は、連結対象とする子会社を持株割合100%の国内子会社とするが、制度の定着状況等をみながら持株割合について見直しの必要があるか否かを検討するという意見があった。

連結の範囲を100%子会社とした場合、100%子会社が有する100%子会社（親会社からみて、孫会社）も当然、連結範囲に含まれると考える。

連結の範囲を判定する持株割合については、各種の種類株式が存在する場合にはすべての株式を判定に含めるべきとの意見があった。

100%子会社を対象とすることで、少数株主権の調整に係る複雑な問題は消滅されるが、債権者に関する問題があるのではないかと指摘があった。

そのほか、従業員持株会、ストックオプション制度については、持株割合100%子会社の判定の対象外とするべきとの意見があった。

なお、連結グループを構成するメンバー法人については、加入・離脱等のあることも想定されるので、親会社が毎期メンバーリストを税務当局に届出、乃至は承認を得る方法が必要になることも考えられる。」

（２）試案の考え方

上記の試案の内容に関して、前述の理論面の検討結果の報告⁽⁹⁾では、概略次のとおり述べられている。

持株基準

連結グループの範囲を画する基準としては、諸外国とも持株割合によっている。各国の持株基準をみると、国ごとに区々となっている。例えば、米国は80%以上、仏は95%以上、英国は75%以上、独は50%超などとされている。連結納税制度の持株基準に関して、どの程度の水準が適切であるかという絶対的なものはない。しかし、わが国にこの制度を導入する場合の持株基準については、経済的な一体性、少数株主の権利保護という観点からは、その導入当初は持株割合100%とすることの方が納税者の理解を得られやすい。

なお、持株割合を100%とする場合には、当然のことではあるが、少数株主の権利保護の問題は生じない。

また、社員持株会の存在を考慮すると、例えば、持株基準95%以上とする案も考えられる。

少数株主の権利保護

持株基準を100%未満とする場合には、少数株主の権利保護の問題が発生する。すなわち、連結申告年度において、関連法人グループ内の会社の欠損金を他のグループ会社の所得から控除する場合には、持株割合とは関係なく欠損金の100%が控除されることから、欠損となった会社の少数株主は将来の欠損金控除の権利を失うこととなり、不利益を被ることとなる。少数株主の権利保護のための措置は、このような不利益の解消を図るものであるが、法的に少数株主保護条項を設ける独のような例と、私法自治に依存する米国、英国のような例とがある。わが国に連結納税制度を導入する場合に、仮に、関連法人グループへの各子会社の加入は任意選択とする緩やかな制度を採用するときには、その制度との整合性を考えると、法的に規制することなく、私法自治に依存することによって解決する方法を採用することで良いのではないか。

外国子会社の除外

外国子会社を連結グループの範囲に含めるか否かということについては、諸外国との法制上の相違あるいは各国が採用している制度にも照ら

してみると、外国子会社は連結グループの範囲に含めないで、国内子会社に限ることとすることが妥当ではないか。

2 連結納税制度の適用要件

(1) 連結納税の選択

イ 試案の内容

試案では、連結納税の選択について次のとおり述べられている⁽¹⁰⁾。

「連結納税制度の適用は、納税者の任意選択とする。この場合、継続適用を要件とし恣意的な適用を規制する方式とする。」

補足説明

「連結納税制度の適用については、選択制とし、継続適用を要件とすることについては、異論がなかった。」

ロ 試案の考え方

上記の試案の内容に関して、前述の理論面の検討結果をまとめた『連結納税制度の個別問題研究』の編著者である、井上教授は、「企業集団税制（連結納税制度）は、強制適用ではなく、企業の選択適用とするのが各国の例である。わが国においても、強制適用とする必然性も見当たらないから、選択制として議論すべきである⁽¹¹⁾。」と述べている。

(2) 子会社の連結加入

イ 試案の内容

試案では、子会社の連結加入について次のとおり述べられている⁽¹²⁾。

「連結対象となる子会社は、任意選択とする。ただし、継続適用を要件とし、加入・離脱については、一定の制限規定を設けることとする。」

補足説明

「連結子会社の取扱いについて、アメリカは強制連結制度を採用しているが、導入の経緯が超過累進税率の回避を図る会社分割を防止する制度として創設されたという歴史的背景があり、これに対しフランスは、子会社の任意選択を認めている。

わが国の場合は、アメリカのような歴史的背景もなく、フランス型の任意の制度を選択することとする。

連結納税制度の適用について、連結グループから離脱した子会社の再加入については、5年程度の期間経過後に認められるとする要件を設けるべきとの意見があった。」

ロ 試案の考え方

上記の試案の内容に関して、前述の理論面の検討結果の報告⁽¹³⁾では、概略次のとおり述べられている。

米国の制度においては、連結納税制度を選択する場合には、対象となるすべての子会社の加入が強制されることとなっているが、そのように全社強制加入を要件としても、子会社株式の譲渡による調整により、結果として任意加入と同様の事態が生じて実効性はないと考えられる。継続適用を要件に任意加入とする案でよいのではないか。

なお、中途離脱に対する歯止めの措置としては、例えば、米国の子会社株式の譲渡損否認、SRLYルールの方法がある。

また、すべての子会社の強制加入を要件として採用する場合には、連結とりやめに関する行政規制を設ける必要があろう。米国では、内国歳入庁長官による承認制度が設けられている。

(3) 会計年度

イ 試案の内容

試案では、会計年度について次のとおり述べられている⁽¹⁴⁾。

「親会社の事業年度に統一する。これにより制度の簡便性を図る。」

□ 試案の考え方

上記の試案の内容に関して、前述の理論面の検討結果の報告⁽¹⁵⁾では、概略次のとおり述べられている。

連結納税型を採用する場合には、グループ各社の損益の通算、内部取引損益の消去等の計算を行うこととなり、各会社は事業年度を同一期間とすることが技術的に必要になる。連結納税型を採用しているいずれの国においても、事業年度の統一を要件としている。

他方、損益振替型を採用する場合には、その統一は技術的に必要とはならない。例えば、独の機関制度においては、前述したように従属会社の損益はその事業年度末日の日の属する支配企業の事業年度の損益として吸収される。

(4) 会計処理の方法

イ 試案の内容

試案では、会計処理の方法について次のとおり述べられている⁽¹⁶⁾。

「原則、親会社と子会社の会計方法の統一は要しない制度とする。」

補足説明

「連結グループ内に多くの業種・業態にわたり子会社が存在するケースも想定される状況を考えると会計方法の統一は、要しないこととするのが現実的である。

この場合に、連結グループ内の同じ業種・業態の個別会社については、同一の会計基準(方法)によるべきではないか、という意見があった。」

□ 試案の考え方

上記の試案の内容に関して、前述の理論面の検討結果の報告⁽¹⁷⁾では、概略次のとおり述べられている。

連結納税制度に加入する子会社について、その会計基準を親会社と同一のものとするを要件とする例は、欧州の連結納税制度にはほとんど見受けられない。

米国においては、連結納税制度の初期に、親子会社の単一主体観を強調する立場から会計基準も単一であるべきだとする論理が有力に存在し、1966年までは連結グループのすべてのメンバーが単一の会計処理方法によることとされていた。しかし、子会社の事業形態には差異があり、単一の会計処理基準の強制は現実的ではないとする批判に応じて、同年に連結申告規則が改正され、現在に至っている。

連結納税制度を導入する場合、会計基準を統一することが絶対の要件であるとする必然性はない。

3 連結課税所得の計算の仕組み

(1) 試案の内容

試案では、連結課税所得の計算の仕組みについて次のとおり述べられている⁽¹⁸⁾。

(1) 基本的仕組み

「連結グループに参加する個々の会社は、現行法に従って所得計算を行い、その結果を親会社において合算し、連結所得の計算に必要な調整（修正）を行い、損益を通算して連結課税所得金額を算出する、という方式を基本的仕組みとする。

なお、租税特別措置法の規定について、個別会社の所得の算出の段階では、適用があるものとして計算することとしてはどうか、という意見が出された。」

(2) 単体課税を前提とした各種所得計算規定の取扱い

「法人の資本金額や所得金額、更には、業種等を基準とした各種措置の取扱いであるが、資本金額の基準は、原則、連結納税グループの事業規模を反映するような基準とし、所得基準は、連結ベースの所得金額とするのが合理的であると考え。

業種等を基準とした各種計算規定については、選択肢として、すべての規定について個別会社ベースでの適用とする。すべての規定について連結グループベースでの適用とする。個々の規定ごとに個別会社ベースあるいは、連結グループベースのうち適切なものを適用する、の三つが考えられるが、それぞれの規定の趣旨を勘案し適用するとすれば、基本的には を選択することになる。」

補足説明

「寄付金の損金算入限度額については、資本金額の基準を連結納税グループの事業規模を反映する基準として、例えば、グループ各社の資本等の合計額によることも検討する。

交際費については、個別会社単位に計算するという考え方と、連結親会社の資本金額を基準とする、という二つの考え方がある。

技術等海外取引に係る所得控除については、連結ベースの所得を基準に控除限度額を計算する。

租税特別措置法に規定する各種の中小企業税制については、連結納税制度の適用を個別主体概念で捉えるか、単一主体概念に対応するものとして捉えるかにより適用が異なってくると考えられ、それぞれの規定ごとに立法の趣旨を勘案して判断するのが妥当であろう。」

(2) 試案の考え方

上記の試案の内容に関して、前述の理論面の検討結果をまとめた『連結納税制度の個別問題研究』の編著者である井上教授は、概略次のとおり述べている⁽¹⁹⁾。

連結納税型の計算の仕組みは、個別課税所得の合算額を基礎とし、これに連結調整を加えて連結課税所得を算出するというものである。すなわち、個別課税所得の計算を無視して連結課税所得を自己完結的に算定することは不可能なのである。その理由の第1は、法人税は、株主持分が個々の会社とその株主との関係として律せられる会社法上の法律関係を前提として構成されていることである。第2は、わが国の法人税の確定申告計算が個別法人の確定決算を基礎としていることであり、現行の商法には連結決算の制度が存在していないことから、連結所得の計算も個別所得の計算構造から誘導するほかないのである。そこで、問題になるのは連結課税所得の計算過程（個別課税所得 連結調整 連結課税所得）の中で、連結調整項目をどの範囲に限定するかということがある。その限定のレベルに応じて次の3つの方式を想定することができる。

連結調整項目を連結純欠損の繰越し・繰戻し、内部損益消去等に限定する方式

この方式は、個別所得計算を原則として修正しないで、集団メンバーの個別課税所得と個別課税欠損を相殺するものであり、内部取引にかかる損益については、内部取引がある場合に限って連結調整を行うこととするものである。連結欠損金の繰越し・繰戻しだけが実質的な連結調整項目になることから、簡素な方式となる。仮に、内部取引にかかる損益も消去しないという場合には、実質的に独の機関制度に類似する制度となる。

の連結調整項目のほかに、所得基準、資本基準または税額基準が適用される項目も連結調整項目とする方式

集団の経済的一体性に着目して所得を合算するという連結思考にたつ方式であり、所得金額、法人税額等を基準として計算する項目については、連結所得、連結税額を基準とすることになる。米国の連結納税制度はこの原理にたっている。

の連結調整項目のほか、集団を単一法人とみなして、メンバーのす

すべての取引項目を連結調整項目とする方式

この方式は、集団の単一主体概念を徹底させる原理に立つものである。部分的には、米国の投資修正（連結申告規則1.1502 - 32）持株割合合算（連結申告規則1.1502 - 34）などの補完的規定がこのような性質をもっている。わが国税制としてこの方式を採用する場合には、例えば、貸倒引当金の対象貸金については全体の貸金から集団メンバー間の債権を消去し、連結調整項目に含めるということとなる。

このように、連結調整の範囲としては種々のレベルが想定される。そのいずれを妥当とするかは、制度自体としての合理性、租税回避可能性の排除、簡便性などの要請の調和として現実的に論議されるべきである。井上教授としては、制度当初にはできる限り簡便性を重視する方式から出発し、制度の定着に応じて段階的に整備を進めるという手順によることが実効性に富むのではないかとしている。

4 内部取引にかかる損益

(1) 試案の内容

試案では、内部取引にかかる損益について次のとおり述べられている⁽²⁰⁾。

「連結グループ内部の取引により生じた損益は、未実現の損益であり原則として調整し消去するが、実務上の事務負荷を考慮し、調整する対象取引の範囲等について一定の例外的取扱いを認める制度とする。

例外取引として、棚卸資産は取引件数が多いうえ、比較的滞留期間が短いことを考慮すると課税上の弊害も大きくないと考えられるので、調整については、納税者の選択を認める制度とする。（但し、棚卸資産として計上されている土地、建物等の不動産や有価証券は例外から除く。）

損益消去の方法は、売手側損益繰延べの方式とし、損益の計算単位

は個別を原則とする。ただし、未実現損益計算には、合理的な見積もり等による方法も認めるべきである。

売手側で調整した償却資産の未実現損益について、償却（実現）計算は、買手側の固定資産計上に基づく償却年限に合わせて実現処理することを原則とする。ただし、売手側が棚卸資産で、買手側が固定資産となるような場合等において、課税上の弊害がない範囲において、合理的な簡便法も認めるべきとの意見もあった。

グループ内の取引のうち、連結調整を行うものの例としては、受取配当は益金から除外し（負債利子の控除の適用はない）、グループ内の貸付金等に係る貸倒引当金については、貸付金等を貸金の対象外とし、寄付金は受贈益と相殺し、みなし寄付金課税は行なわない方法とする。（連結納税制度においては、資本の所有関係等から一体性が確保されており、連結グループ内の親子会社間などにおけるみなし寄付金については、適用除外にされるという考え方で整理した。）

グループ内譲渡で生じた固定資産に係る譲渡益は、圧縮記帳の対象としない。」

補足説明

「内部取引損益は、取引を行った各個別会社では一旦、損益として認識し、親会社が行う連結調整の段階で消去する方法が実務に適合すると考えられる。この場合、消去した内部取引損益が翌期以降、実現したときの処理については、親会社が連結調整の中で行うこととし、連結所得の増減のみの処理として整合性をとることが簡便であると考ええる。

内部取引損益に係る調整の例外的取引として、納税者の選択により、相対的に取引件数の多い棚卸資産を対象とするが、損失を計上することになる棚卸資産取引は除外すべきとの意見があった。固定資産、有価証券については、原則どおり調整することとするが、実務的観点から土地及び、その他の有価証券については、課税上の弊害もないので

簿価取引を認めてはどうかという意見があった。

未実現損益の計算に当たっては、個別単位の計算を原則とするが、商品・製品分類、原価計算、固定資産管理等の単位でまとめることを要望する意見のほか、連結決算の会計監査で認められた処理や計算方法も合理的方法として税務上も認容することを望む意見があった。

アメリカでは、事務処理の簡素化の趣旨から、配当・利子を除き内部取引損益の繰延べをせず、取引時に損益計上する処理を内部取引の全項目又は取引種類別の項目ごとに選択することができる。選択については、連結グループの親会社が税務当局に申請し、当局の書面による承認が与えられた場合のみ適用される。承認が取り消されない限り、承認が与えられた連結申告年度以後の各事業年度の該当する内部取引について適用されることになっている。このようなアメリカの制度も、わが国の内部取引損益の調整について任意適用を検討する場合の参考になると考えられる。

なお、そのほか連結納税制度が導入された場合の税効果会計と内部取引損益消去の関係など会計処理に関することについて、連結納税制度に関連する事項として検討課題となる。」

(2) 試案の考え方

上記の試案の内容に関して、前述の理論面の検討結果の報告⁽²¹⁾では、概略次のとおり述べられている。

イ 連結グループ内での内部取引にかかる損益については、当該内部取引にかかる資産が連結グループ外に販売されるなどの時点まで、繰り延べることとするのが原則的な考え方である。

問題はその手法である。すなわち、内部取引にかかる損益の繰延処理については、買手側で簿価を引継ぐ方法と、売手側でいったん損益を認識した後に繰延べるという方法がある。しかし、企業の財務計算上は内

部取引価額で取引が記録され、内部取引損益の消去のための相殺は連結計算においてのみなされる例が多いという会計実務にそくして考えると、内部取引にかかる損益であっても、基本的には、売手側で損益を認識した後、売手側で繰延べるという方式が現実的に妥当するのではないか。

しかし、すべての内部取引にかかる損益の消去を強制するのは、実務上事務処理の面からも無理がある。したがって、一定の範囲内の内部取引について損益の消去をすることがよいのではないか。例えば、内部取引のうち、固定資産については原則どおり繰延べる、反対に、棚卸資産のうち、価額の少額なものについては例外処理を認め、繰延べの処理を行わないということも一方法ではないか。

□ 連結開始の時点における棚卸資産の期首在高の調整についても検討すべき問題がある。この問題への対処については、連結申告年度において調整するという米国型の方法と、調整を行わないという二つの考え方がありえよう。実務処理の煩雑さを避けるためには、調整を省略することが簡便であるが、財政収入上の観点から、どうしても調整を必要とするというのであれば、実務処理上煩雑な原則的な方法はとらないで、簡便性を考慮した方法で対応する工夫が必要ではないか。

簡便な調整方法としては、例えば、連結開始時点の棚卸資産の期首在高に含まれる調整額について、原価差額の簡便調整方法の考え方を援用し、一括して連結調整勘定として処理することとし、3年あるいは5年間で償却する方法もある。いずれにしても、連結申告年度において永久に調整事務が残るような方法は、実務処理上現実的な方法とはいえない。

5 繰越欠損金

(1) 試案の内容

試案では、繰越欠損金の繰越し・繰戻しについて次のとおり述べられている⁽²²⁾。

(4) 繰越欠損金等

「連結グループ加入前の繰越欠損金については、アメリカの連結納税制度で規定されている「S R L Y」原則（個別申告年度の欠損金の控除制限規定）が、租税回避行為防止の観点から、わが国でも必要と考えられる。

内部取引による損益は、取引を行った個別会社の段階では損益を認識し、その後、親会社の行う連結調整の段階で消去処理するという考え方にに基づき、例えば、子会社が内部取引によって生じた売却益で繰越欠損金を控除し、親会社の行う連結調整で改めて当該売却益を消去する方法とする。」

補足説明

「繰越欠損金の控除については、個別申告年度において生じた欠損金か、連結申告年度において生じた欠損金が峻別することが、租税回避行為防止の観点からも重要ではないか、という指摘があった。他方、アメリカにおいては親会社の有する繰越欠損金について、子会社の所得と相殺する処理が許されており、わが国の連結納税制度においても連結納税制度創設前に生じた繰越欠損金の取扱いについて、弾力的な考え方がとれないかという意見もあった。

個別申告年度に生じた欠損金は、個別法人の所得の範囲内で控除することが原則であり、その計算結果の個別所得額が、親会社における連結所得額の計算に引継がれることになる。」

(7) 加入・離脱の場合の課税関係の継続性

「新たに連結グループに加入する場合又は連結グループから離脱する場合は、恣意的なものを排除する一定の規制が必要となると考えられる。

離脱の場合、欠損金については二重控除を避けるための調整計算が必要と考える。」

補足説明

「連結グループへの加入・離脱を租税回避の手段として利用することを防止する観点から、何等かの措置を検討する必要があると考えられる。

欠損金については、離脱の場合、離脱会社に帰属する欠損金を個別申告年度に引継ぐ制度とするか、フランスのように欠損金の控除は、親会社が適用を受ける制度とするかの問題があり、両方の意見が出された。」

(2) 試案の考え方

上記の試案の内容に関して、前述の理論面の検討結果の報告⁽²³⁾では、概略次のとおり述べられている。

連結申告年度においては、連結グループのメンバー法人間で同一年度に発生した所得と欠損金は通算される。その差額としての連結欠損金についても、個別申告の場合の欠損金と同様に、繰戻し1年、繰越し5年の期間内で処理することになろう。

この場合、検討が必要となる問題は、連結グループ加入前に生じていた欠損金についての連結申告年度における取扱いと、連結グループから離脱したときの連結申告年度中に生じた欠損金についての取扱いである。

米国においては、いわゆる SRLY (個別申告適用年度) の規定が設けられている。この規定により、連結メンバー法人が個別申告をしていた年度に発生した欠損金については、連結納税申告において、当該欠損金を発生させた法人の所得とのみ相殺しうることとされている。

連結メンバー法人が連結グループから離脱する場合には、前年度から繰越された連結欠損金は、まず、その連結申告年度で控除される。そして、その年度で控除しきれない部分で、かつ、連結グループから離脱する法人に帰属する部分の欠損金が離脱法人の最初の個別申告年度に繰

越されることとされている。

連結欠損金の処理については、わが国においても、米国の上記、の考え方に従った規定が必要ではないか。

- (1) 日本租税研究協会連結納税制度実務研究会「『日本型連結納税制度』の提案」、『租税研究』、2001年7月、82～96ページ。
- (2) 日本租税研究協会連結納税制度実務研究会「『連結納税制度』の提案」、『租税研究』、1998年12月、76～87ページ。
- (3) 日本租税研究協会連結納税制度実務研究会「『連結納税制度について』の検討内容(第一次の要約)」、『租税研究』、2000年6月、92～99ページ。
- (4) 日本租税研究協会連結納税制度実務研究会、前掲報告(注2)、76ページ。
- (5) 井上久彌編著『連結納税制度の研究』日本租税研究協会、1992年。
- (6) 井上久彌編著『連結納税制度の個別問題研究』日本租税研究協会、1993年。
- (7) 同上書、91～92ページ。
- (8) 日本租税研究協会連結納税制度実務研究会、前掲報告(注1)、83ページ。
- (9) 井上久彌編著、前掲書(注6)、92～93ページ。
- (10) 日本租税研究協会連結納税制度実務研究会、前掲報告(注1)、85ページ。
- (11) 井上久彌著『企業集団税制の研究』中央経済社、1996年、284ページ。
- (12) 日本租税研究協会連結納税制度実務研究会、前掲報告(注1)、85ページ。
- (13) 井上久彌編著、前掲書(注6)、93ページ。
- (14) 日本租税研究協会連結納税制度実務研究会、前掲報告(注1)、85ページ。
- (15) 井上久彌編著、前掲書(注6)、98ページ。
- (16) 日本租税研究協会連結納税制度実務研究会、前掲報告(注1)、85ページ。
- (17) 井上久彌編著、前掲書(注6)、80～81ページ、98ページ。
- (18) 日本租税研究協会連結納税制度実務研究会、前掲報告(注1)、87ページ。
- (19) 井上久彌著、前掲書(注11)、286～288ページ。
- (20) 日本租税研究協会連結納税制度実務研究会、前掲報告(注1)、87～88ページ。
- (21) 井上久彌編著、前掲書(注6)、94～95ページ。
- (22) 日本租税研究協会連結納税制度実務研究会、前掲報告(注1)、88～90ページ。
- (23) 井上久彌編著、前掲書(注6)、96～97ページ。

第5章 企業活力研究所による 連結納税制度試案

この章では、試案のうち、連結納税型のほか、損益振替型を含む形式の案を提案している企業活力研究所による連結納税制度試案をとりあげて、その概要をみておくこととしたい。

なお、企業活力研究所は、企業活力の増進のために、日本経済と企業活動をとりまく諸問題を調査研究するシンクタンクとして、産業界の協力と通商産業省の支援を得て、1984年に設立され、会員（有力な上場企業が会員となっている。）を対象とした企業活力研究会の開催、各種フォーラムの開催、企業活力に関する諸問題（税制上の諸問題を含む）の調査研究等の事業を行っている。

第1節 試案の基本的な考え方

企業活力研究所・企業組織と税制のあり方に関する研究会（以下「研究所」という）は、1996年5月、「企業組織と税制のあり方に関する研究会報告書」⁽¹⁾を公表している。

同試案は、連結納税制度の導入の必要性として、次の5点をあげて、同制度のわが国への導入を提案している⁽²⁾。

国際経済社会においては、貿易・投資の自由化や、経済活動のボーダーレス化が進展し、国際競争は激しさを増している。他方、わが国の国内市場は、成熟化が進み、情報関連産業等の成長分野も存在するものの、経済全体として高成長は見込まれない。このような中で、わが国の企業では、重点的かつ戦略的な資本・人材の再配分を行い、新規事業分野への進出や抜本的な事業の再構築を行うため、独立採算や責任明確化による経営の効率化などを目指しての分社化や、グループの経営集約化により効率化を図るなどを指向しての合併など、企業組織そのものを見直す動きが活発化している。

しかし、「分社化」を戦略として選択する場合には、その対象となる可能性が高い新規事業分野などは少なくとも当初数年間は赤字が続くことが見込まれるため、このような部門を分社化して社外に出すことにより、結果的に全体の納税額が増大するおそれがある。このため、企業集団課税を行ういわゆる「連結納税制度」の導入をはじめとする税制上の措置を求める声が出てきている。

このような連結納税制度は、税理論上は、企業の経営戦略の一環として組織形態の選択に対する税制の中立性の確保という観点から、その導入が必要であると考えられる。すなわち、企業の経営形態としての事業部（支店）と子会社とは、それが独立した経済主体として対外的な権利義務関係の主体となりうるかといった点で商法上の位置付けは異なるものではあるが、税制に関しては、経済活動に対して極力中立的であることが望ましいと考えられており、企業が行う経営形態の選択が重要な要素である企業組織の選択（例えば、事業部形態か、子会社形態か）に対しても極力その中立性が確保されることが望ましい。

現行法人税制に設けられている法人間の受取配当金の益金不算入制度は、法人税・所得税の負担調整措置としての位置付けに加えて、シャープ勧告以降の企業の経営形態の変化等に鑑みて、親子会社間の配当のように企業支配的な関係に基づく、いわば同一企業の内部取引と考えられるものに課税すると、法人間の垂直的統合を促すことになるなど、企業の経営形態の選択に対して法人税制が非中立的な効果を持つことを防ぐための制度としても、位置付けられるものである。

このような、経済活動に対する税制の中立性の考え方は、平成7年12月の答申をはじめとする累次の政府税調答申に述べられているものである。

連結納税制度は、国によってその方式はさまざまであるが、次のとおりすでにOECD加盟国などにおいて広く導入されており、欧米先進国においては、むしろ普遍的な制度として位置づけられている。

- ・ 導入している国（17か国）

(連結納税型の制度を導入している国)

米国、仏など8か国

(損益振替型の制度を導入している国)

独、英国など9か国

・ 導入していない国(9か国)

日本、伊など

なお、独占禁止法上の純粋持株会社の解禁に伴い、関連する諸制度の一つとして連結納税制度の導入の必要性が強く認識されるようになってきている。連結納税制度は、必ずしも純粋持株会社に限られたものではなく、事業持株会社も含めて広く考えられるべき制度ではあるが、純粋持株会社の円滑な導入のためにも重要なものであると考えられる。

さらに、証券取引法によって昭和52年に上場会社等について連結財務諸表制度が導入されて以来およそ20年が経過し、わが国の企業経営における「連結」思考(グループ経営の考え方)が浸透してきており、また、経営の実態としても、関係子会社を含めた企業グループの経済的一体性が高まってきていると考えられる。

ところで、上記の研究所による試案は、わが国への導入が適当と考えられるモデル案のほか、その前段においてわが国に同制度を導入する場合の論点、モデル案にかかる理論面の検討についても触れている⁽³⁾。この前段部分の記述をみておくことは、後段部分で述べられているモデル案を理解する上で有益と考えられる。

そこで、次節においては、上記のモデル案のほか、前段の理論面の検討などの部分もあわせて参照し、整理しておくこととしたい。

第2節 試案の基本的な枠組み

試案は、わが国への導入が適当と考えられるモデル案を示す前に、モデル案について検討を行う場合の基本的な視点として、次の4点が考えられるとして

いる⁽⁴⁾。

制度の簡便性

納税者の納税事務、行政サイドの徴税実務上の実行可能性の観点から、制度の簡便性を十分に考慮すべきである。

現行企業法制の枠組みの維持

個別申告の場合との整合性・中立性を確保するためにも、現行の企業関係法制（税法、商法等）の基本的枠組みの中での制度設計を検討することとする。

なお、税法との関係では欠損金の繰越し・繰戻し、グループ内の経済的利益供与に対する課税関係等が関連制度となりうるが、これらのあり方については、それ自体重要な課題として別途の検討が必要となる。

企業規模に関係のない利用可能性

大企業、中堅企業、中小企業といった企業規模の別なく、ひろく利用可能な制度とすべきことは当然のことである。

欠損金利用による租税回避への対応

諸外国において講じられている欠損金利用による租税回避への対応措置（例えば、連結申告年度前に生じた個別会社の繰越欠損金は、連結申告年度の当該個別会社の所得とのみ相殺することができることとするなど）を参考にしつつ、同様の措置を十分に講じるべきである。

また、試案は、わが国に連結納税制度を導入するに当たっては、次のような段階を踏んで導入することが適当としている⁽⁵⁾。すなわち、

第1段階として、当面は、現行の企業法制（税制、商法等）との関連で論点が少ないと思われる、グループ企業間の損益の通算のみを行う「簡便なモデル案」から導入する。

その場合のモデル案として、以下の3つの案を掲げている。

- a 連結ベースでの所得、税額を算出するモデル案（連結納税型に属するもの）
- b 親会社においてのみ所得、税額の調整を行うモデル案（連結納税型に属

するもの)

c グループ・リリーフ制度型のモデル案(損益振替型に属するもの)

次の第2段階として、その後、制度の利用状況・運用状況、関連法制の整備状況等を勘案しつつ、内部未実現損益の繰延べまで含めたものに移行する。

その場合のモデル案として、

d 連結の度合いのより進んだモデル案(連結納税型に属するもの)を掲げている。

以下、研究所の試案についてみておくこととするが、同試案においては、連結グループの範囲など8項目について、提案がなされている。ここでは、前章と同様に、そのうち、米国および独の連結納税制度の章でとりあげた項目、すなわち、連結グループの範囲、連結納税制度の適用要件、連結課税所得の計算の仕組み、内部取引にかかる損益、繰越欠損金について整理しておくこととする。

また、試案では、上記のとおり第1段階において導入すべき「簡単なモデル案」として3つの案を掲げている。ここでは、検討するモデル案を絞りつつ、検討の深度を深める観点から、それらのうち、基本的なものと考えられる次のモデル案について整理しておくこととする。

- ・ 連結ベースでの所得、税額を算出するモデル案
- ・ グループ・リリーフ制度型のモデル案

なお、諸外国の連結納税制度は、連結納税型と損益振替型とに大きく分類することができるが、研究所による試案は、上記のとおり連結納税型のほか、損益振替型の形式のものも含むモデルを提案している。

1 簡便なモデル案

ここでは、前述したように、試案が第1段階において導入すべきとしている、グループ企業間の損益の通算のみを行う3つの「簡便なモデル案」のうち、次の(1)、(2)に掲げる2つのモデル案についてみておくこととする。

(1) 連結ベースでの所得、税額を算出するモデル案

このモデル案は、いわゆる連結納税型に属するものである。

イ 連結グループの範囲

(イ) 試案の内容

試案では、連結グループの範囲について次のとおり述べられている⁽⁶⁾。

「企業の経営組織の選択に対する税制の中立性が制度導入の動機であること等から、直接保有および間接保有を含めて株式保有割合95%以上の国内子会社を連結の対象とし、該当子会社は、継続加入を条件に任意加入とする。

但し、間接保有の株式保有割合については、間接保有の関係にある各会社間の株式保有関係が95%以上で連続していれば、最後の段階の会社間の株式保有比率が95%以上か否かで判定する。」

(ロ) 試案の考え方

上記の試案の内容に関して、報告書では、その前段の理論面の検討部分において概要次のとおり述べられている⁽⁷⁾。

連結の範囲については、親会社の要件、子会社株式の保有割合等について検討が必要と思われるが、以下のような取り扱いが適切ではないか。

親会社の要件

親会社は、諸外国の制度と同様に内国法人とする。なお、公平性の観点から、企業規模の別なく、すべての法人が親会社となることが認められるべきである。

連結の範囲（子会社株式の保有割合）

企業の経営組織の選択（例えば、事業部形態か、子会社形態か）に対する税制の中立性の確保が連結納税制度導入の動機であること

に鑑みれば、当面、直接保有又は間接保有による100%子会社のみを連結の対象とすることが適切ではないか。しかしながら、実質的に100%子会社であっても、従業員持株会等の存在も考慮すれば、仏でも従業員持株会の存在等を考慮して株式保有割合は95%以上とされていることにも鑑み、株式保有割合が95%以上のものから導入することが適切ではないか。

また、日本の現行法人税制において特定現物出資の場合の出資比率要件が95%以上とされている（この特定現物出資の場合の圧縮記帳の制度は、平成13年度の税制改正で廃止され、同様の仕組みが同年度の税制改正により創設された適格組織再編成（適格現物出資）の制度に引き継がれた。）のは、商法上、以前は会社の設立発起人が7人必要とされていた（会社設立の際に株主1人で全株式を所有することが認められていなかった）ことを勘案したものであり、株式保有割合95%以上というのは、いわば純粹100%以外も容認したという意味であって、実質的には親会社が全株式を所有していることと大差がないとしているものと解されている。

これらの諸点に鑑みれば、導入当初は株式保有割合95%以上の子会社のみを連結対象とし、制度定着後、更に低い株式保有割合に連結対象を拡大していくことが制度の円滑な導入の観点から適切ではないか。

連結対象とする子会社の範囲については、例えば、今後分社化あるいは持株会社化により新たに設立される子会社のみを連結対象とするという考え方もあるが、このような限定を設けると、既存子会社をいったん合併してから分社化する等の無用な企業行動を招く等、税制としてかえっていびつな形になるため、企業組織に対する税制の中立性の観点から、既存子会社も当然に連結の対象とすべきではないか。

連結保有割合は直接保有、間接保有の合計で判定する。例えば、

95%以上の株式保有関係がある子会社等を連結対象とする場合、間接保有の株式保有割合については、親会社と子会社等（親会社が孫会社等を間接保有するための会社）との間に95%以上の株式保有関係があるときには、その子会社等（親会社を含む。）とその孫会社等の間に95%以上の株式保有関係があるかどうかで判定する。この考え方は、現行法人税の移転価格税制において国外関連者の範囲を判定する場合の基準ともなっているものである。

外国子会社の除外

諸外国の制度にならぬ、課税権が及ばぬ外国子会社は連結対象外とする。

その他

制度適用の現実的可能性の観点から、連結メンバーはすべて青色申告法人に限定する。

□ 連結納税制度の適用要件

(イ) 連結納税制度の選択

A 試案の内容

試案では、連結納税制度の選択について次のとおり述べられている⁽⁸⁾。

「諸外国の制度においても連結申告を行うか個別申告を行うかは任意選択とされており、一定期間の継続適用およびその間に適用を取りやめる場合の税務当局の承認を条件に任意選択とする。また、連結申告を選択する場合には、連結メンバー間での税務上の取決め（合意）を行った上で、税務当局に届出を行う。

なお、この取決めは商法第245条に規定する利益共同契約等に準ずる契約に該当すると考えられる場合には、締結に際しては各メンバー会社において特別決議が必要と考えられる。」

B 試案の考え方

上記の試案の内容に関して、報告書では、その前段の理論面の検討部分において概要次のとおり述べられている⁽⁹⁾。

諸外国の連結納税制度においても、連結申告を行うか個別申告を行うかは企業の選択に委ねられており、一定期間の継続適用を条件に任意選択とするのが適切ではないか。

連結申告を選択する場合には、諸外国の制度においても、連結申告を行うことについてのメンバー間の合意を税務当局に届出することが通常であり、わが国で導入する場合でも、同様の取決め等何らかの合意の当局への届出が必要ではないか。また、その場合の取決めは、商法第245条に規定する利益共同契約等に準ずる契約に該当すると考えられる場合には、締結に際しては各メンバー会社において特別決議が必要になるのではないか。

なお、当初の契約（合意）後にメンバーの変更があった場合についての各国での対応は、米国では再度の合意は行われず、仏では新メンバーが加入する都度、その新メンバーから税務当局に対して連結申告に加入する旨の届出が行われる、独ではメンバー変更の概念がなく、親会社と個々の子会社との間で個別に契約が締結される、という制度となっており、これらを参考にわが国での制度設計を検討することになるのではないか。

(ロ) 子会社の連結加入

A 試案の内容

試案では、子会社の連結加入について次のとおり述べられている⁽¹⁰⁾。

「…（連結対象となる）当該子会社は、継続加入を条件に任意加入とする。」

B 試案の考え方

上記の試案の内容に関して、報告書では、その前段の理論面の検討部分において概要次のとおり述べられている⁽¹¹⁾。

親子会社の経済的一体性を重視する考え方からすれば、米国のように連結対象となりうる子会社はすべて連結すべきであるとの考え方もある。しかしながら、連結ベースの所得などにほとんど影響を与えない小規模な子会社も存在すること、親会社が保有子会社株式を売却すれば自動的にその子会社を連結の対象外とすることができるという制度の実効性の観点、実務面での簡便性、また、主要国においても該当するすべての子会社の連結を行っているのは米国のみであることを考慮すると、連結申告に加入するか否かは企業の選択に委ねることが適切なのではないか。

ただし、赤字子会社だけを恣意的に連結対象とする等、子会社選択の操作による租税回避行為を防止するために、連結納税制度選択時に連結対象から除外した子会社の事後加入、株式保有割合の減少によって連結対象外となった子会社の再加入等について一定期間の加入制限を設ける等、子会社の継続加入を条件とすることが適切である。

(八) 会計年度

A 試案の内容

試案では、会計年度について次のとおり述べられている⁽¹²⁾。

「制度の簡便性を考慮して、会計年度は親会社の会計年度に統一する。」

B 試案の考え方

報告書は、その前段の理論面の検討部分において「制度の簡便性を考慮し、(子会社の会計年度は)親会社の会計年度に統一すること

が適当と考えられる。」としている⁽¹³⁾。

(二) 会計処理の方法

A 試案の内容

試案では、会計処理の方法について次のとおり述べられている⁽¹⁴⁾。

「会計基準については、個別会社の事業の実態に応じた基準の選択が認められるべきであり、会計基準の統一は行わず個別会社の基準を継続適用する。」

B 試案の考え方

上記の試案の内容に関して、報告書では、前段の理論面の検討部分において概要次のとおり述べられている⁽¹⁵⁾。

連結申告に当たっては、個別会社の所得の算出が基礎となるのであり、その算出に際しては、各個別会社の事業の実態を十分反映させることができる会計基準の選択が認められることが必要である。従って、連結申告の場合には税務上の会計基準の統一は行わず、個別会社の基準を継続して適用することが適当ではないか。

八 連結課税所得の計算

(イ) 試案の内容

試案では、連結課税所得の計算について次のとおり述べられている⁽¹⁶⁾。

「各連結メンバーが、通常の個別申告の場合と同様に、商法上の確定した決算に基づいて課税所得（または欠損）を算出したうえで、合算（通算）を行う。」

(ロ) 試案の考え方

上記の試案の考え方については、必ずしも明確ではないが、上記の

試算、報告書前段の理論面の検討部分の記述によると、次の手順にしたがって算出することを予定しているものと考えられる。

(第1段階)

まず、各メンバー法人が、現行の個別申告の場合と同様に、商法上の確定した決算に基づいて個別課税所得（または欠損）を算出する⁽¹⁷⁾。

(第2段階)

次に、各メンバー法人の個別課税所得（または欠損）の算出の過程において、個別課税所得（個別会社資本金）ベースで損金（益金）に算入されたもの、例えば、寄附金の損金算入限度額などについて、第1段階で得られた各メンバー法人の個別課税所得（または欠損）に益金として加算する⁽¹⁸⁾。

(第3段階)

さらに、第2段階で調整された後の、各メンバー法人の個別課税所得（または欠損）を合算（通算）する⁽¹⁹⁾。

(第4段階)

最後に、第3段階で合算（通算）され、得られた連結ベースの所得（または欠損）を基に、第2段階で調整された項目、例えば、寄附金などに関する連結ベースの損金算入限度額を損金として上記連結ベースの所得から減算して、連結課税所得を算出する⁽²⁰⁾。

二 繰越欠損金

(イ) 試算の内容

試算では、繰越欠損金について次のとおり述べられている⁽²¹⁾。

「欠損金は連結ベースで繰戻し（現行1年間）繰越し（現行5年間）を行う。なお、繰越欠損金を有する会社の買収等による課税回避を防止するため、連結申告適用以前から個別会社が有する繰越欠損金は、連結申告期間中は当該個別会社（の所得）からのみ控除する等の措置を講ずる。」

(ロ) 試案の考え方

上記の試案の内容に関して、報告書では、その前段の理論面の検討部分において概要次のとおり述べられている⁽²²⁾。

欠損金の繰越し、繰戻しについては、連結ベースで行い、繰越し、繰戻しのできる期間は、個別申告の場合と同様（現行、繰戻し1年間、繰越し5年間）とするのが適切である。

赤字会社の買収による租税回避を防止するため、連結申告加入以前から個別会社が有する繰越欠損金は、連結申告年度においては当該個別会社の所得からのみ控除することとするのが適切である。

ただし、親会社が有する繰越欠損金については、このような租税回避防止の趣旨には該当しないと考えられることから、連結申告以前から繰り越されたものであっても連結申告年度に繰り越して子会社の所得と相殺することができることとすべきである。

連結申告加入以前から個別会社が保有していた資産（特に保有期間が短期間のもの）の含み損が連結年度に実現した損失については、租税回避を防止する観点から当該個別会社の所得からのみ控除するのが適切である。

個別会社が連結申告から離脱する場合には、前述の少数株主保護、債権者保護の観点から、連結ベースでの欠損金の有無にかかわらず、個別会社が個別申告を行っておれば繰り越すことができたであろう欠損金の全額を引き継ぐこととすべきである。

ただし、欠損金の二重利用を排除するため、個別会社が引き継ぐ欠損金のうち、連結申告期間中に他の連結メンバーの所得からすでに相殺した金額がある場合には、その金額を残りの連結メンバーによる連結ベースでの所得に足し戻す必要がある。

(2) グループ・リリーフ制度型のモデル案

このモデル案は、いわゆる損益振替型に属するものである。

イ 試案の内容

試案では、このモデル案の内容について次のとおり述べられている⁽²³⁾。

「イギリスのグループ・リリーフ制度のように、グループ内の個別会社間で所得・欠損の振替を行うモデル案である。

但し、このモデル案は、制度としては簡便であるが、欠損金の振替という考え方が我が国の法人税制に馴染むかという論点がある。」

ロ 試案の考え方

上記の試案の内容に関して、報告書では、その前段の諸外国の制度の概要の部分において次のとおり述べられている。

「(英国のグループ・リリーフの制度は、)アメリカ、フランスの制度のように連結ベースでの所得の算出は行わず、グループ内の企業が個別に課税所得を算出した上で、グループ内の他の企業と欠損の振替を行う(ものである)。欠損の振替を行う相手会社、振替額は自由に決めることができ、非常に自由度の高い制度である。⁽²⁴⁾」

2 連結の度合いが進んだモデル案

試案では、上記のモデル案が導入され、将来、制度の利用状況、運用状況、関連法制の整備状況等を勘案しつつ、内部未実現損益の繰り延べまで含めた連結の度合いがより進んだモデルに移行していくことが考えられるとされている。そして、その場合のモデル案としては、前述の損益通算のみを行うモデル案のうち、「連結ベースでの所得・税額を算出するモデル案」に加えて、次のような内部未実現損益の繰り延べ等を織り込んだモデル案が考えられるとされている。

なお、このモデル案は、いわゆる連結納税型に属するものである。

(1) 試案の内容

試案では、このモデル案の内容について次のとおり述べられている⁽²⁵⁾。

(グループ内取引に係る損益(内部未実現損益)の繰り延べ)

「繰延処理を行うか否か、資産カテゴリーごとに繰延処理を行うか否かは継続適用等を条件に選択制とする。

繰り延べの方法としては、資産を時価で譲渡した上で、売り手側において繰り延べを行い、繰り延べられた損益は資産がグループ外に売却された時点で戻入れされる。」

(2) 試案の考え方

上記の試案の内容に関して、報告書では、その前段の理論面の検討部分において概要次のとおり述べられている⁽²⁶⁾。

グループ内企業間の内部取引にかかる損益(内部未実現損益)を繰り延べる方式による場合には、その処理については、以下のような種々の論点があるのではないか。

選択適用の可否

諸外国の制度においても、繰延処理が必ずしも強制されているわけではないことから、継続適用あるいは税務当局の事前変更承認を要件に、繰延処理を行うか否かを企業の選択に委ねるのが適当ではないか。

繰延処理の適用を選択した場合に、全資産について統一的に適用すべきかどうかについては、税制の中立性を極力貫く観点から、また、実務的にも棚卸資産・固定資産の区別にしばしば混乱があることから、繰延処理の適用について資産カテゴリーごとの区別を設けるべきではないとの考え方もある。しかしながら、諸外国の制度においても資産カテゴリーによる区別が行われていること及び納税者側、徴税者側双方の実務面での負担を勘案すれば、継続適用あるいは税務当局の事前変更承認を要件に、資産カテゴリーごとに繰延処理を行うか否かを企業の選択に委ねるのが適当ではないか。

繰り延べの方法

繰り延べられた内部未実現損益の各個別メンバーに帰属する部分を明確に区別できることから、グループ内での資産の譲渡は現行法人税法の原則どおり時価で行った上、損益は売り手側で繰り延べるのが適切である。

また、繰り延べられた損益は、資産がグループ外の第三者に譲渡された時点で各個別メンバーの所得に戻入されることとする。

なお、棚卸資産の内部未実現利益の把握については、本来個別取引ごとにその損益を把握すべきであると考えられるが、棚卸資産はグループ内での滞留期間が短く、内部未実現損益の繰り延べの影響が小さいと思われること、また、棚卸資産に係る取引は毎事業年度継続反復するものであることから、納税者側・徴税者側双方の実務面での負担及び制度の簡便性を考慮し、売り手側の販売利益率（グループ内企業間取引だけに係る販売利益率、個別関係会社ごとの販売利益率、売り手の取引全体に係る販売利益率等）を用いた把握方法を、税法上認めることとするのが適切ではないか。

-
- (1) 企業活力研究所「企業組織と税制のあり方に関する研究会報告書」企業活力研究所、1996年5月。
 - (2) 同上報告書、2～4ページ。
 - (3) 同上報告書、9～30ページ。
 - (4) 同上報告書、17ページ。
 - (5) 同上報告書、31ページ。(通商産業省)産業政策局企業行動課「連結納税制度の導入について」、『通産ジャーナル』、1996年8月、32ページ。
 - (6) 企業活力研究所、前掲報告書(注1)、32ページ。
 - (7) 同上報告書、18～20ページ。
 - (8) 同上報告書、31ページ。
 - (9) 同上報告書、18ページ。
 - (10) 同上報告書、32ページ。
 - (11) 同上報告書、20ページ。
 - (12) 同上報告書、32ページ。
 - (13) 同上報告書、21ページ。
 - (14) 同上報告書、21ページ。
 - (15) 同上報告書、21ページ。

-
- (16) 同上報告書、32ページ。
 - (17) 同上報告書、9～12ページ。(通商産業省)産業政策局企業行動課、前掲論文(注5)、32ページ。
 - (18) 企業活力研究所、前掲報告書(注1)、11～12、25～29ページ。
 - (19) 同上報告書、11～12ページ。
 - (20) 同上報告書、11～12、25～29ページ。
 - (21) 同上報告書、32ページ。
 - (22) 同上報告書、23～24ページ。
 - (23) 同上報告書、35ページ。
 - (24) 同上報告書、7ページ。
 - (25) 同上報告書、31、35ページ。
 - (26) 同上報告書、21～22ページ。

第6章 わが国における連結納税制度のあり方

これまでの章において、わが国における連結納税制度のあり方について検討するために、連結納税制度の意義と論点、諸外国（連結納税型を採用している米国および損益振替型を採用している独）における連結納税制度の変遷・基本構造、わが国において提案されている連結納税制度の試案（連結納税型を提案している試案および損益振替型を含むモデルを提案している試案）についてみてきた。このようなこれまでの積み重ねを踏まえて、この章では、わが国における連結納税制度のあり方について検討してみることにする。

なお、その検討に当たっては、次の手順で進めていくこととしたい。すなわち、

はじめに、税制のあり方に関する基本的な考え方、あるいは、税制の仕組みを構築するに当たって考慮されなければならない考え方、原則について、どのようなものがあるのか整理してみる。

税制のあり方に関する基本的な考え方については、一般に、「公平」、「中立」、「簡素」がその要件としてあげられる。しかし、わが国における連結納税制度のあり方について検討する場合には、これらの要件の具体的な内容を把握しておく必要があると考えられる。そこで、次にそれらの用語の具体的な内容について考えてみる。

最後に、上記の要件の具体的な内容を踏まえて、これまでとりあげてきた各論点について検討し、わが国に連結納税制度を導入する場合の当該税制のあり方について考えてみることにしたい。

第1節 税制の基本原則

税制のあり方に関する基本的な考え方、税制の基本原則については、一般に、次のように説明される。すなわち、

租税は、公的サービスを賄うために十分な量が必要であり、国民が社会の構成員として広く公平に分かち合っていかなければならない。そのためにどのような原則により税制を構築することが望ましいかについては、従来から各種の租税原則が提唱されてきたが、それらは結局「公平」、「中立」、「簡素」の3つに集約することができる。「公平」、「中立」、「簡素」の意義や重点の置き方は、経済社会の構造変化に伴って変わってくることもあるが、この3つの原則が税制を考える上での基本であることは今後においても変わらないであろうとされる⁽¹⁾。

それでは、上記の「公平」、「中立」、「簡素」の内容、相互の関係などは、概略どのようなものであろうか。以下そのことについて整理しておく。

1 公平

「公平」の原則は、税制の基本原則のなかでも最も重要なものとされており、さまざまな状況にある納税者が、それぞれの負担能力（担税力）に応じて租税の負担を分かち合う必要があるというものである。この公平には、水平的公平と垂直的公平とがある。水平的公平は、等しい負担能力のある納税者には等しい負担を求めるというものであり、どのような経済社会状況においても変わることのない最も基本的な要請である。一方、垂直的公平とは、負担能力の大きい納税者はより大きな負担をすべきであるという要請である。これは、個人所得課税などの累進税率構造などによる再分配機能をどの程度発揮させるかということに関わってくる。かつて、現在よりも所得水準などの格差が大きかった時代には、垂直的公平を個人所得課税などの強い累進性によって確保することが適当であるとの考え方が支配的であった。近年では、国民全体の所得水準の上昇と平準化を背景として、累進性を緩和する方向で税制の見直しが行われてきている⁽²⁾。

2 中立

租税は、基本的には個人や企業が経済活動の中で負担することになること

から、税制が経済社会に対して何らかの影響を与えることは避けられない。ここでいう「中立」の原則とは、税制が可能な限り個人や企業の経済活動における選択を歪めることがないように構成されなければならないという要請である。公共サービスの提供は、経済の発展に寄与するものであるが、その財源の調達手段となる税制ができるかぎり経済活動や経済の発展に支障を来さないようにすることが求められるのである。また、政府の役割が見直され、市場の機能を発揮することによる資源配分が従来以上に重視されるようになってきており、個人や企業の潜在能力を最大限に引き出して経済社会の活力を促すという観点から、「中立」の原則は一層重要になっていくものと考えられる。近年では、特に、国際化・情報化、企業活動の多様化などに伴い、企業形態の選択に対して中立的な税制を構築していくことや、国民のライフ・スタイルの多様化のなかで就業形態、労働供給と余暇との選択、消費選択などに対する税制の中立性を確保していくことなどが要請されるようになってきている⁽³⁾。

3 簡素

「簡素」の原則は、税制の仕組みをできるだけ簡素なものとし、納税者が理解しやすいものとする、納税・徴税のコストを安価なものとするべきであるという要請である。個人や企業が経済活動を行うに当たって、その前提条件として、税制は常に考慮される要素である。税制が簡素で分かりやすいこと、さらに、納税者にとって納税コストが安価であることは、個人や企業が自由な経済活動を行う上で重要である。また、納税者のみならず、税制の執行側のコストが安価であることも税制を検討する上で重要な要請である⁽⁴⁾。

4 3つの原則の関係

「公平」、「中立」、「簡素」の原則は、常にすべてが同時に満たされるとは限らない。1つの原則を重視すれば、他の原則をある程度損なうことにならざるをえないという、トレード・オフの関係に立つ場合もでてくる。例えば、

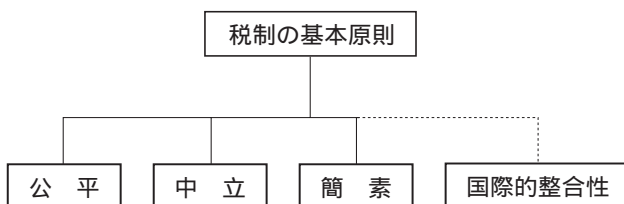
法人税制において、公平の観点から適正な課税所得の算定のために緻密な税制をおき、課税所得の算定を適正なものとすることは可能であるが、他方で、制度の簡索性が損なわれ、納税者、行政サイド双方の事務コストを増加させることにもなりかねないのである⁽⁵⁾。

そのような場合には、制度の簡素さなどを優先させなければならないこともありうるが、しかし、原則としては公平を優先させる必要があると考えられる⁽⁶⁾。

5 税制の基本原則と国際的整合性

経済活動の国際化が進展するなかで、国際的な競争力や経済の活力の維持などの観点から、わが国税制の仕組みや負担水準があまりにも諸外国とかけ離れたものになることは望ましくない。したがって、税制の検討に際しては、国際的な整合性の観点にも留意する必要がある。このような観点から法人課税の実効税率などについて見直しが行われてきている⁽⁷⁾。

以上のことを図で示すと、次のとおりである。



第2節 公平・中立・簡素の具体的な内容

前節においては、税制のあり方に関する基本的な考え方、あるいは、税制の仕組みを構築するなどに当たって考慮されなければならない原則についてみてきた。そして、その基本的な考え方、あるいは、考慮されるべき原則として、「公平」、「中立」、「簡素」があげられることが判明した。次の段階として、わが国に連結納税制度を導入するに当たって、どのような連結納税制度を採用

することが適当と考えるのか(連結納税型か、それとも損益振替型か) また、その場合に本論文で論点として掲げた「連結グループの範囲」などに関してどのような税制とすることが適当と考えるのかについて検討し、その結果を示す必要があるが、前節でみた「公平」、「中立」、「簡素」などの内容は抽象的なものとなっており、検討の道具として使用するには不十分なものとなっている。そこで、本節においては、上記「連結グループの範囲」の検討の前段階として、「公平」、「中立」、「簡素」のより具体的な内容について考えてみることにする。

1 公平の具体的な内容

「公平」には、前節でみたように、水平的公平と垂直的公平とがある。水平的公平は、等しい負担能力のある納税者には等しい負担を求めるというものであり、垂直的公平は負担能力の大きい納税者はより大きな負担をすべきであるというものであった。そして、垂直的公平は、例えば、個人所得課税等において累進税率構造によって公平性を確保するという形で税制のなかにとりいれられるというものであった。現行法人税法においては、基本的には、累進税率ではなく、比例税率がとられている(中小法人に対しては例外的に低額な課税所得の部分について軽減税率が適用される(法人税法第66条))ことから、ここでは、垂直的公平についての検討は要しないと考えられる。以下、水平的公平についてみていくことにする。

「等しい負担能力のある納税者には等しい負担を求めると」という水平的公平の要請にしたがえば、連結納税制度の仕組みのあり方について考える場合、次のことに配慮する必要があると考えられる。すなわち、まず、新たに導入される連結納税に基づく課税と既存の個別申告に基づく課税との間の公平が確保されるような連結納税制度構築上の基本的な考え方が必要となろう。次に、具体的な課税所得の算定の仕組みに関して、連結申告法人相互間および個別申告法人と連結申告法人との間の課税の公平が確保されるような仕組みを採用することが必要となろう。さらには、上記2点を実効あるものとするため、租税回避行為を防止する仕組みが必要となろう。これらの

3点に関して以下より具体的に考えてみよう。

第1に、現行の個別申告法人税制との整合性が保持される必要があるということである（個別申告税制との整合性の観点）。というのも、仮に、連結納税制度が導入された場合であっても、「全ての法人が連結対象法人となるわけではないことから、法人税の課税体系は現行の個々の法人を課税単位とする体系と、企業グループを一つの課税単位とする体系とが併存することになる。このような課税体系の下では、連結納税を行う企業グループと単体企業との間の公平をどのように図っていくのかという問題がある。⁽⁸⁾」特に、連結納税制度との関係では、投資課税（法人株主段階での譲渡益の全面課税、受取配当金の益金不算入）の考え方、資産譲渡・利益提供の取引の時価基準の原則などとの整合性が前提になると考えられる⁽⁹⁾。

第2に、適正な連結課税所得の算定が行えるような税制とする必要があるということがあげられる（適正な課税所得の算定の観点）。連結納税制度が導入され、関係法人グループを一つの課税単位とする場合には、連結申告法人の相互間、または、個別申告法人と連結申告法人との間の、課税の公平の観点から、当然のことながらグループ全体の適正な課税所得の算定が要請されることになる。連結納税型の制度が採用される場合には、関係法人グループのメンバー間の損益の通算、内部取引にかかる損益の消去、欠損金の繰越し・繰戻しが行われることになるが、その際、適正な連結課税所得の算定を行うためには、例えば、各メンバーの会計年度を統一することが必要となろう。

第3に、租税回避行為の防止が行えるような税制とする必要があるということである（租税回避行為の防止の観点）。租税回避行為の発生は「納税者が...税制をどの程度まで公平なものであるとみなしているかによっても影響を受ける⁽¹⁰⁾」ものであるが、いずれにしても、実質的な課税の公平を実現させるためには、必要な租税回避行為の防止・排除のための手当てが税制のなかに組み込まれる必要がある。例えば、すでにみたように、米国の連結納税制度においては、関係法人グループがいったん連結納税申告の提出を選択

した場合には、連結納税申告書を継続して提出する必要があるとされている。この措置は租税回避行為の防止のためのものと考えられるが、わが国に連結納税制度を導入する場合においても、課税の公平の観点から、同様の措置がとられる必要があろう。

2 中立の具体的な内容

「中立」の意味などについて、貝塚教授は、要旨次のとおり述べている⁽¹¹⁾。

中立性の要件は、通常2つの意味に使われている。すなわち、第1の意味としては、個別の経済活動に対する中立性である。例えば、特定の産業活動が税制上優遇されたり、特定の金融活動（あるいは金融資産）が優遇されたりすることは、中立性がそこなわれることである。租税特別措置は、多くの場合、この意味での中立性を害する。

もう1つは、特定の経済活動に対する中立性という意味である。具体的には、貯蓄、投資、労働供給への中立性であり、究極的にはマクロの経済活動に大きな影響力をもつ。このような中立性は、仮に租税特別措置が全廃されている税制でも充たされえない。例えば、包括的所得税が理想的な形で採用されていても、貯蓄抑制的、労働供給抑制的であり、法人税も同時に採用されていれば、投資抑制的であるから中立的ではない。むしろ、所得税制の中に貯蓄優遇税制などの特別措置を導入したり、法人税制の中に投資優遇措置を入れた方が中立性を回復するのに役立つ可能性がある。また、付け加えると、消費課税も中立的ではない。財・サービスの消費には課税されるが、レジャーの消費（レジャーを楽しむこと）には課税されないので、労働供給に対して中立的ではない。もっとも、所得課税（所得税と法人税）が貯蓄抑制的、投資抑制的であるのに対し、消費課税はより貯蓄中立的、投資中立的であるから、資本蓄積を高めるのには望ましいのであり、この点が消費課税支持の1つの有力な理由になっている。

以上のことを踏まえて、貝塚教授は、さらに次のとおり述べている。すなわち、現実の税制においては、厳密な意味で資源配分に攪乱を生ぜしめない

ような税制は存在しない。そこで、中立性の要件については、個々の経済活動を恣意的に攪乱しないという消極的なルールを適用することと、マクロの経済活動（労働供給、貯蓄、投資）にはっきりとした抑制効果をもつか否かを検討して租税体系のデザインに役立てることというような形で考えざるをえないであろう。

上記のことに留意して、この論文における論点と関連する「中立」の具体的な内容をあげるとすれば、次の2点を指摘することができよう。

その第1は、導入される連結納税制度の仕組みが個々の企業の経済活動をゆがめるものとならないよう、可能な限り配慮する必要があるということである（企業の経済活動への影響の観点）。そのことによって、企業が企業経営上の意思決定等に当たって経済的に合理的と考えられる選択肢を選び、行動することが容易となろう。例えば、関係法人グループメンバーの会計処理方法の選択に関連して、メンバー間で統一する方式の税制にするのかどうかということがある。メンバー間で会計処理の方法を統一する必要があるとするのであれば、メンバーによっては事業内容などに応じた適切な会計処理の方法を選択できなくなることも想定され、その選択にゆがみを生じさせるおそれもでてこよう。

第2は、連結納税制度がマクロの経済活動（特に、貯蓄、投資）に対して明確な抑止などの効果を生じないよう配慮する必要があるという点である（マクロの経済活動への影響の観点）。ただし、ここでは、すでに現行個別法人税制が存在し、それに加えて連結納税制度を導入することを前提としていることから、この点からの検討はほとんどの場合要しないと考えられる。

3 簡素の具体的な内容

「簡素」の概念について、増井助教授は、「...『簡素』の概念の意味内容は多義的で、その核心がはっきりしない。そのため、『簡素』の概念を分析していくと、あたかもらっきょうの皮をむくように、結局は何も残らなくなる...⁽¹²⁾」という批判があるとしながらも、Bradfordの著作を引用しながら、

「複雑さないし簡素さには、納税協力に関するもの（記帳や申告書選択、必要な計算等をなす納税者の直面する問題を指す）、取引に関するもの（ルールの中で租税を最小にしようと取引を組織する納税者が直面する問題を指す）、ルールに関するもの（明文不文のルールを解釈する問題を指す）の三種が存在する⁽¹³⁾。」とされる。そして、この3つのうち、
 については、それぞれ関係者に及ぼすコストに着目した概念であるとされ、「納税協力上の簡素さがなぜ望ましいかといえは、それが私人や課税庁の納税協力上のコストを軽減するからである。他方で、取引上の複雑さがなにゆえ望ましくないかといえは、それが取引を行う主体（納税者）の取引費用を増大させるからに他ならない。
 の両者ともに、簡素さの善ないし複雑さの悪は、結果として生ずるコストの大小によって判断される。」とされる。また、
 については、
 と同様に税法の解釈にかかるコスト、税法の法案の策定などの立法上のコストというコストの問題に還元できるとしながらも、「ルールの過度な複雑化はコストの増加をこえた重大な価値の侵害を引き起こす...。⁽¹⁴⁾」「（それは、）複雑化に伴う法システムへの支持基盤のゆらぎである。ルールが複雑化し、その内容が多くの人々にとって理解不能となったとき、税制に対する民主的支持は弱まる。⁽¹⁵⁾」とされる。

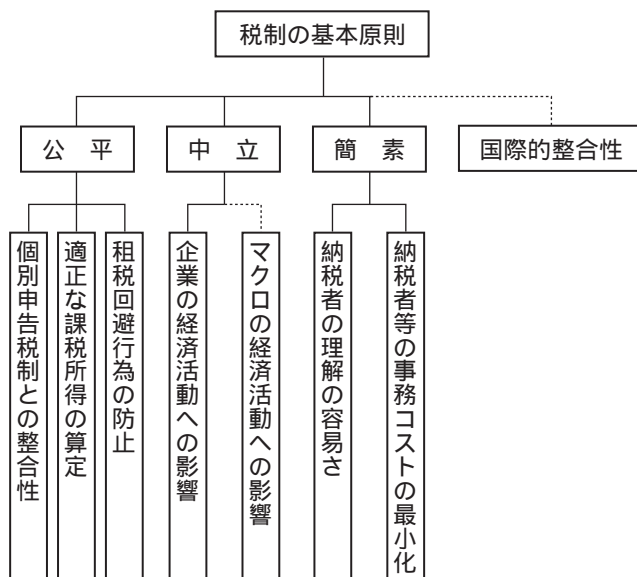
上記のことを念頭において、この論文における論点と関連する、「簡素」の具体的な内容をあげるとすれば、次の2つを指摘することができよう。

その第1は、連結納税制度は納税者などにとって理解しやすいものとする必要があると考えられることである。そのことによって、同制度に対する納税者などの理解や支持が得られやすくなると考えられる。例えば、連結グループの範囲を画する基準として諸外国では持株割合が採用されているが、わが国の制度においてその基準として持株割合を採用する場合、100%の子会社のみを連結可能とすることが、関係法人グループを経済的に一体とみる考え方に合致するとともに、納税者が理解しやすい簡素な制度となると考えられる。

第2は、連結納税制度は納税者や行政庁にとって可能な限り事務コストの

小さなものとする必要があると考えられることである。例えば、内部取引にかかる損益を消去することに関しては、その消去を行う取引の範囲をどのようにするのかという問題がある。棚卸資産・有価証券・土地などのすべての取引について消去することとするのか、それとも、棚卸資産を除く有価証券・土地などの特定のものに限定するのかという問題がある。前者の方式を採用する場合には、納税者にとっては納税事務のコストが大きくなるとともに、行政庁にとっても税務調査などの徴税コストが大きくなると考えられる。

これまでみてきた税制の基本原則について図示すると、次のとおりである。



第3節 論点ごとの考察

この節では、これまで整理、研究してきたことを踏まえて、わが国に連結納税制度を導入する場合の当該税制のあり方について考えてみることにする。具

体的には、はじめに、わが国に連結納税制度を導入するに当たって、どのような種類の制度を採用することが適当か（連結納税型か、それとも損益振替型か。）次に、これまで論点として掲げてきた「連結グループの範囲」などに関してどのような税制とすることが適当か考えてみることにする。

1 連結納税制度の種類

連結納税制度には、これまでみてきたように、損益振替型（独などが採用）と連結納税型（米国などが採用）とがある。わが国に連結納税制度を導入するに当たって、いずれの種類の制度を採用することが適当であるのか検討するため、以下、2つの種類について公平、中立、簡素などの観点から考えてみる。

公平の観点からは、独の損益振替型の機関制度については、内部取引にかかる損益の消去の仕組みを持っていないことから、独国内においても税制として陳腐化している（適正な課税所得の算定がなされない）との考え方が示されていることに留意する必要がある。一方、米国の連結納税型については、メンバー法人間の損益の通算、内部取引にかかる損益の消去、欠損金の繰越し・繰戻しの仕組みを伴っており、グループ全体の適正な課税所得の算定が可能になると考えられる。

簡素の観点からは、独の損益振替型の機関制度については、子会社の損益の全額を親会社に振替え、子会社の損益を原則としてゼロとする仕組みであることから、税制としては簡素であり、理解しやすいものとなろう。また、納税者、行政当局の双方にとって事務コストは小さいものとなろう。これに対して、米国の連結納税型については、前述のとおりメンバー間の損益の通算、内部取引の損益の消去、欠損金の繰越し等の仕組みを伴うことから、独の損益振替型に比べて複雑なものとなっており、理解しやすい税制であるとはいえない。また、納税者、行政当局の双方にとって事務コストのかかるものといえよう。

以上のほか、わが国の現行法制の状況、税制の国際的調和の観点などから、

それぞれの類型について次のことを指摘することができよう。

独の損益振替型の機関制度については、独株式法上の企業支配契約および利益供出契約という独自の法律関係を前提としたものであり、(わが国の現行)「商法245条1項2号の『他人ト営業上ノ損益全部ヲ共通ニスル契約』の規定等を根拠として(わが国に)ドイツ型のような制度を構築することが可能であるか否かについては論議の余地はある。しかし、少なくとも実定商法典がドイツ株式法ほどに整備されるに至っていない現段階において税制だけで解決することには困難がある⁽¹⁶⁾」とされている。

他方、米国の連結納税型については、最近わが国においても普遍的なものになってきている、連結財務諸表の制度と同様の基本理念に立つものであり、わが国にも受け入れられやすいと考えられる。また、連結納税型の制度は、米国、仏などの主要国で採用されているものであり、わが国において連結納税型の税制を採用することは税制の国際的調和にも資すると考えられる。

上記のことを整理して示すと、次のとおりである。

	損 益 振 替 型	連 結 納 税 型
公 平	<ul style="list-style-type: none"> ・ 独の機関制度に対しては、内部取引にかかる損益の消去の仕組みがないことから、独国内においても税制として陳腐化している(適正な課税所得の算定がされない)との考え方が示されている。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 損益の通算、内部取引にかかる損益の消去、欠損金の繰越し・繰戻しの仕組みを伴っており、グループ全体としての適正な課税所得の算定が可能になると考えられる。
中 立		
簡 素	<ul style="list-style-type: none"> ・ 制度の仕組みとしては簡素なものとなり、納税者にとって理解しやすい。 ・ 納税者、行政当局の双方にとって事務コストは小さ 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 制度の仕組みとしては複雑なものとなり、納税者にとって理解しやすいとはいえない。 ・ 納税者、行政当局の双方

	損益振替型	連結納税型
簡素 (つづき)	くなる。	にとって、損益振替型に比べて、事務コストが大きくなる。
その他	<ul style="list-style-type: none"> わが国の現行商法を前提にすると、わが国で採用することには困難があると考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> わが国においても普遍的になってきている連結財務諸表制度と同様の基本理念に立つものであり、わが国にも受け入れられやすい。 米国、仏などの主要国で採用されているものであり、税制の国際的調和に資する。

以上のこと、特に、公平（適正な課税所得の算定）の観点を重視する必要があることを考慮すると、わが国に連結納税制度を採用する場合には、米国などで採用されている連結納税型を採用することが適当と考えられる。

なお、その場合であっても、簡素の観点から可能な限り、納税者にとって理解しやすい税制とする、納税者・行政当局の双方にとって事務コストの小さな税制とする必要があることは当然であろう。

2 連結グループの範囲

企業集団税制の対象となる子会社の範囲については、各国とも議決権株式の持株割合を用いている。第2章でみたように、事実上の支配・従属関係があるだけでは、「支配」の基準が必ずしも明確でないことや、大部分の株式の所有が必然的に支配の集中を伴うことを考慮すると、その範囲を画する基準として持株基準を採用することは合理的であると考えられる。

しかし、その持株基準の割合をどの程度の水準とするのかという問題がある。「連結財務諸表の原理のように経営支配という視点からは50%超支配を基準とする考え方もあり得る。ドイツの機関制度がその立場をとっている。しかし、企業集団税制はメンバー会社の株主の利益分配額まで変動を及ぼす

ことから、経済的一体性の意味を経営支配力だけではなく法的な持分請求権まで含めて考えるならば、100%持株支配を基準とするのが最も簡明であろう。…初期アメリカの95%基準は、そのような思考にたっている。⁽¹⁷⁾

そこで、次に、「50%超の持株基準」と「ほぼ100%の持株基準」について、公平、中立、簡素などの観点から検討してみる。

まず、公平の観点からみてみよう。わが国の現行法人税制（平成13年度の税制改正により創設された企業組織再編税制）においては、企業グループ内の適格組織再編成の場合の持株割合のみによる持株割合の要件は、100%とされているところであるが、わが国に導入される連結納税制度において「ほぼ100%の持株基準」とすることは、現行個別申告税制との整合性を確保することにつながると考えられる。

中立の観点からは、そもそも連結納税制度の導入の趣旨の一つが企業の組織形態（例えば、事業部形態か、子会社形態か）に対する税制の中立性の確保にあることに鑑みると、100%または100%に近い水準の持株基準とすることが適当と考えられる。

簡素の観点からは、「ほぼ100%の持株基準」とすることにより、親会社・子会社の一体性、税制の簡明さを強調できるとともに、税制に対する納税者の理解が得られやすいと考えられる。他方、「50%超の持株基準」とする場合には、「ほぼ100%の持株基準」に比べて税制の簡明さに欠けると考えられる。

以上のほか、少数株主の権利保護に関しては、「50%超の持株基準」を採用する場合には、その権利保護の措置をとる必要がでてこよう。一方、「ほぼ100%の持株基準」をとる場合には、その措置は不要になるう。

上記のことを整理して示すと、次のとおりである

	50%超の持株基準	ほぼ100%の持株基準
公平		<ul style="list-style-type: none"> わが国の現行法人税制(適格組織再編税制)において

	50%超の持株基準	ほぼ100%の持株基準
公平 (つづき)		は、企業グループ内の適格組織再編成の場合の持株割合のみによるときの持株割合の要件は100%とされているところであるが、連結納税制度においてほぼ100%の持株基準とすることは現行個別申告税制との整合性を確保することにつながる。
中立		<ul style="list-style-type: none"> 連結納税制度の導入の趣旨の一つが企業の組織形態（例えば、事業部形態か、子会社形態か）に対する税制の中立性の確保にあることに鑑みると、100%または100%に近い水準の持株基準とすることが適当と考えられる。
簡素	<ul style="list-style-type: none"> 「ほぼ100%の持株基準」に比べて税制の簡明さに欠ける。 	<ul style="list-style-type: none"> 100%または100%に近い水準の持株基準とすることにより、親・子会社の一体性、税制の簡明さを強調できるとともに、税制に対する納税者の理解が得られやすいと考えられる。
その他	<ul style="list-style-type: none"> 少数株主の権利保護のための措置が必要となる。 	<ul style="list-style-type: none"> 少数株主の権利保護のための措置は不要である。

以上の諸点を考慮すると、公平、中立、簡素などの観点から、少なくとも制度導入当初の持株基準としては「ほぼ100%の持株基準」とすることが適当と考えられる。

さらに、外国子会社の取扱いなどについて考えてみる。

連結財務諸表の制度においては、外国子会社も連結対象会社に含まれるのが原則である。しかし、連結納税制度はグループに属する各法人の租税負担額に影響を及ぼすものであり、課税権の及ばない外国子会社についてまで連結グループの範囲に含まれることは、実効性に欠け、適当ではないと考えられる。

また、わが国現行法人税法には青色申告制度が設けられている。そして、現行個別法人税制において繰越欠損金の繰越し・繰戻しの適用を受けるためには青色申告が要件とされている。連結納税制度を導入した場合にも、当然のことながら連結ベースでの欠損金の繰越し・繰戻しの仕組みを設ける必要があると考えられるが、導入された連結納税制度を円滑に実施するためには、メンバーのすべての法人が青色申告の要件を満たすことが必要になるう。

3 連結納税制度の適用要件

(1) 連結納税の選択

連結納税制度の適用については、諸外国ではいずれも納税者の任意選択により適用されることとされている。これは、例えば、米国においては、米国の制度の項目でみたように、「現状では制度の適用を強制する必要性が乏しいことや、連結納税申告書の提出が関係法人グループの特権と位置づけられていることによるもの⁽¹⁸⁾」であった。

他方、関係法人グループがいったん連結納税制度を選択した場合には、租税回避行為の防止の観点から、ほとんどの国において一定期間継続して適用する（例えば、独）か、または取り止めの承認を要する（例えば、米国）こととされている。

そこで、わが国に連結納税制度が導入された場合の「連結納税の選択」に関して、この論点において特に考慮しておく必要があると考えられる、公平の観点（租税回避行為の防止の観点）から、考えてみることにする。

まず、強制的に連結納税制度を適用する必要性についてであるが、わが国に連結納税制度を導入したとしても、現状では納税者の意思にかかわり

なく、強制的に同制度を適用する必要性（例えば、米国において制度創設時期に租税回避行為の防止の観点から強制適用されたときのような必要性）はないと考えられる。その意味では、導入される同制度は特例措置的なものとして位置づけられよう。

次に、関係法人グループがいったん連結納税制度を選択適用した後に、その適用を取り止めるときの問題についてであるが、関係法人グループがいったん連結納税制度を選択適用した場合には、この制度の選択適用による租税回避行為を防止する観点から、適用を取り止めるときは、税務当局の承認を要することとするか、または、一定期間継続して適用させる必要があると考えられる。

上記のことを考慮すると、連結納税制度の適用は、納税者の任意の選択適用によることとし、いったん同制度を選択適用した場合には、公平の観点（租税回避行為の防止の観点）から、その適用を取り止めるときは税務当局の承認を必要とするか、または、一定期間継続して適用させることが適当と考えられる。

（２）子会社の連結加入

適用要件を満たす複数の子会社がある場合の、当該子会社の連結加入については、米国の制度のように当該子会社の全社加入を要件とするのか、それとも、米国以外の諸国と同様に子会社の任意加入とするのかという問題がある。

そこで、「子会社の任意加入」の場合と、「子会社の全社加入」の場合について、公平、中立、簡素の観点から検討してみよう。

公平の観点からは、「子会社の全社加入」とする場合には、恣意的な子会社の連結加入を防止できることから、租税回避行為を防止する効果を得ることができる。しかし、反面で、子会社株式の譲渡により結果として任意加入と同様の事態が生じることから、その実効性は小さいと考えられる。また、その場合、子会社株式の譲渡による任意加入と同様の事態が生じることを想定して、租税回避行為を防止する観点から、株式保有割合の

減少によって連結対象外となった子会社の再加入等について一定期間の加入制限を設けるなどの措置をとることが適当と考えられる。一方、「子会社の任意加入」とする場合には、赤字子会社だけを恣意的に連結対象とするなどの、子会社加入の操作による租税回避行為を防止する観点から、連結納税制度の選択時に連結対象から除外された子会社の事後加入、株式保有割合の減少によって連結対象外となった子会社の再加入等について、一定期間の加入制限を設けるなどの措置をとることが適当と考えられる。

中立の観点からは、「子会社の全社加入」とする場合には、例えば、親会社は子会社への出資に当たって前述した「連結グループの範囲」を画する基準としての持株基準を考慮しつつその出資割合を決定することも考えられるが、そのような場合には、親会社の子会社に対する投資に係る行動（出資割合の決定）にゆがみが生ずるおそれがある。

簡素の観点からは、「子会社の全社加入」とする場合には、例えば、連結ベースの所得にほとんど影響を与えない小規模の子会社も連結する必要が生じることから、「子会社の任意加入」に比べて、納税者の事務コストが大きくなる。しかし、税制が簡明なものとなり、納税者が理解しやすくなるという効果はある。一方、「子会社の任意加入」とする場合には、「子会社の全社加入」に比べて、納税者の事務コストは小さくなる。しかし、「子会社の全社加入」に比べて、税制が複雑なものとなり、納税者が理解しにくいものとなる。

上記のことを整理して示すと、次のとおりである。

	子会社の任意加入	子会社の全社加入
公平	・ 赤字子会社だけを恣意的に連結対象とするなど、子会社加入の操作による租税回避行為を防止する観点から、連結納税制度の選択時に連結対象から除外された	・ 恣意的な子会社の連結加入を防止できることから、租税回避行為を防止する効果を得ることはできる。しかし、反面で、子会社株式の譲渡により、結果として

	子会社の任意加入	子会社の全社加入
公平 (つづき)	子会社の事後加入、株式保有割合の減少によって連結対象外となった子会社の再加入等について、一定期間の加入制限を設けるなどの措置をとることが適当と考えられる。	任意加入と同様の事態が生じることから、その実効性は小さいと考えられる。 ・ 租税回避行為を防止する観点から、株式保有割合の減少によって連結対象外となった子会社の再加入等について一定期間の加入制限を設けるなどの措置をとることが適当と考えられる。
中立		・ 親会社は子会社への出資に当たって持株基準を考慮しつつその出資割合を決定することも考えられ、親会社の子会社に対する投資に係る行動(出資割合の決定)にゆがみが生ずるおそれがある。
簡素	・ 「子会社の全社加入」に比べて、納税者の事務コストは小さくなる。 ・ 「子会社の全社加入」に比べて、税制が複雑なものとなり、納税者が理解しにくくなる。	・ 例えば、連結ベースの所得にほとんど影響を与えない小規模の子会社も連結する必要が生じることから、「子会社の任意加入」に比べて、納税者の事務コストが大きくなる。 ・ 税制が簡明なものとなり、納税者が理解しやすくなる。

以上の公平の観点(租税回避行為の防止の観点)、中立の観点(企業の経済活動への影響の観点)および簡素の観点(納税者の事務コストの観点)を考慮すると、「子会社の任意加入」とすることもやむを得ないと考えられる。

ただし、その場合であっても、連結納税制度の選択時に連結対象から除外された子会社の事後加入、株式保有割合の減少によって連結対象外となった子会社の再加入等について、一定期間の加入制限を設けるなどの措置をとることが適当と考えられる。

また、税制ができるかぎり複雑なものとならないよう配慮する必要がある。

(3) 会計年度の統一

連結納税型の連結納税制度を採用する場合には、関係法人グループの全メンバーの会計年度を統一するのかどうかという問題がある（損益振替型を採用する場合には、独自の制度の章でみたように統一する必要はないと考えられる。）。

そこで、「会計年度を統一しない方法」の場合と「会計年度を統一する方法」の場合について、公平、中立、簡素の観点から考えてみる。

公平の観点からは、「会計年度を統一しない方法」を採用する場合には、課税所得の計算において、会計年度のズレによる調整を要することとなり、「会計年度を統一する方法」に比べて、適正な課税所得の算定が難しくなる。反対に、「会計年度を統一する方法」をとる場合には、そのことによって、会計年度のズレによる調整をすることなく、損益の通算、内部取引にかかる損益の消去、欠損金の繰越し・繰戻し等を行えることから、適正な課税所得の計算が可能となる。

中立の観点からは、「会計年度を統一しない方法」による場合には、メンバーの事業の内容等に応じて最適の会計年度を設定することができると考えられる。他方、「会計年度を統一する方法」を採用する場合には、メンバーが最適と認める会計年度の設定ができなくなるおそれがある。

簡素の観点からは、「会計年度を統一しない方法」による場合には、「会計年度を統一する方法」に比べて、年度のズレを調整する事務が必要となり、納税者の事務コストが大きくなる。一方、「会計年度を統一する方法」による場合には、会計年度を統一することによって、連結課税所得の

計算のための納税者の事務コストを小さくすることができよう。また、税制が簡明なものとなり、納税者が理解しやすくなると考えられる。

上記のことを整理して示すと、次のとおりである。

	会計年度を統一しない方法	会計年度を統一する方法
公平	<ul style="list-style-type: none"> 課税所得の計算において、会計年度のズレによる調整を要することから、「会計年度を統一する方法」に比べて、適正な課税所得の算定が難しくなる。 	<ul style="list-style-type: none"> 会計年度を統一することによって、会計年度のズレによる調整をすることなく、損益の通算、内部取引にかかる損益の消去、欠損金の繰越し・繰戻し等を行えることから、適正な課税所得の計算が可能となる。
中立	<ul style="list-style-type: none"> メンバーの事業の内容等に応じて最適の会計年度を設定することができる。 	<ul style="list-style-type: none"> メンバーが最適と認める会計年度の設定ができなくなるおそれがある。
簡素	<ul style="list-style-type: none"> 「会計年度を統一する方法」に比べて、年度のズレを調整する事務が必要となり、納税者の事務コストが大きくなる。 	<ul style="list-style-type: none"> 会計年度を統一することによって、連結課税所得の計算のための納税者の事務コストを小さくすることができる。 税制が簡明なものとなり、納税者が理解しやすくなる。

以上のことを総合すると、中立の観点からは、会計年度の設定にゆがみが生じるおそれがあるものの、公平の観点（適正な課税所得の算定の観点）及び簡素の観点（納税者の事務コスト等の観点）を重視すると、「会計年度を統一する方法」を採用することが適当と考えられる。なお、連結納税型を採用している諸外国においても、会計年度を統一する方法が採用されている⁽¹⁹⁾。

（４）会計処理方法の統一

米国の章でみたように、米国の1966年改正前の制度においては、会計処理方法は親会社、子会社間で統一する必要があるとされていた。同年の改正により統一する必要はないことに改められている。

そこで、わが国が連結納税制度を導入する場合に、どのような方法を採用することが適当か検討するため、公平、中立、簡素の観点から、「会計処理方法を統一する方法」と、「会計処理方法を統一しない方法」とについて考えてみる。

公平の観点からは、「会計処理方法を統一する方法」による場合は、親会社、子会社間で事業形態が異なるときには、適正な課税所得の算定が難しくなると考えられる。また、現行法人税制においては個別法人の会計処理方法（例えば、棚卸資産の評価方法、減価償却資産の償却方法など）について、事業所別、資産区別に選択することができることとされており、このような現行個別申告税制との整合性を確保することができないと考えられる。一方、「会計処理方法を統一しない方法」による場合には、親会社、子会社間で事業内容、取引形態等が異なるときには、それぞれのメンバーに適合する会計処理方法を選択することが可能となり、適正な課税所得の算定という観点から適当と考えられる。また、前述のとおり現行法人税制においても、個別法人の会計処理方法について、事業所別、資産区別に選択することができることとされており、連結納税制度の下においても、それぞれのメンバーの事業形態に応じて選定することができることとすることが、現行個別申告税制との整合性を確保することにつながると思われる。

次に、中立の観点からは、「会計処理方法を統一する方法」による場合には、子会社の事業形態等に適合した会計処理方法の選定が難しくなり、会計処理方法の選定をゆがめるおそれがある。一方、「会計処理方法を統一しない方法」による場合には、子会社の事業形態等に適合した会計処理方法を選定でき、会計処理方法の選定をゆがめるおそれはない。

簡素の観点からは、現実の企業会計実務及び個別申告税制下の課税所得

の計算においては、親会社、子会社はそれぞれの事業形態等に適合した会計処理方法を採用していると考えられるが、「会計処理方法を統一する方法」による場合には、会計処理方法を統一したときの課税所得の計算を行うため、再計算の必要が生じ、連結課税所得の計算のための納税者の事務コストが大きくなる。しかし、税制が簡明なものとなり、納税者が理解しやすいものとなる。一方、「会計処理方法を統一しない方法」による場合には、前述したような再計算の必要がなく、連結課税所得の計算のための納税者の事務コストを小さくすることができる。

上記のことを整理して示すと、次のとおりである。

	会計処理方法を統一する方法	会計処理方法を統一しない方法
公平	<ul style="list-style-type: none"> 親会社、子会社間で事業形態等が異なる場合には、適正な課税所得の計算の算定が難しくなる。 現行個別申告税制との整合性を確保することができない。 	<ul style="list-style-type: none"> 親会社、子会社間で事業内容、取引形態等が異なる場合には、それぞれのメンバーに適合する会計処理方法を選択できるようにすることが、適正な課税所得の算定に資する。 現行法人税制においても、個別法人の会計処理方法（例えば、棚卸資産の評価方法、減価償却の方法など）について、事業所別、資産区分別に選定することができることとされており、連結納税制度の下においても、それぞれのメンバーの事業形態に応じて選定することができることとすることが、現行個別申告税制との整合性を確保することにつながる。

	会計処理方法を統一する方法	会計処理方法を統一しない方法
中立	<ul style="list-style-type: none"> ・ 子会社は事業形態等に適合した会計処理方法の選定が難しくなり会計処理方法の選定をゆがめるおそれがある。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 子会社の事業形態等に適合した会計処理方法を選定でき、会計処理方法の選定をゆがめるおそれはない。
簡素	<ul style="list-style-type: none"> ・ 会計処理方法を統一した場合の課税所得の計算を行うため、再計算の必要が生じ、「会計処理方法を統一しない方法」に比べて納税者の事務コストが大きくなる。 ・ 税制が簡明なものとなり、納税者が理解しやすいものとなる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 左欄のような再計算の必要がなく、「会計処理方法を統一する方法」に比べて納税者の事務コストは小さくなる。

以上の公平の観点（適正な課税所得の算定の観点、現行個別申告税制との整合性の観点）、中立の観点（会計処理方法の選定への影響の観点）および簡素の観点（納税者の事務コスト等の観点）からみて、「会計処理方法を統一しない方法」を採用することが適当と考えられる。

なお、連結納税型の制度を採用している諸外国の現行税制においても、会計処理方法の統一は、要しないこととされている⁽²⁰⁾。

4 連結課税所得の計算の仕組み

連結課税所得の計算の仕組みについては、第4章でみたように、次の3つの方式を想定することができる。

連結調整項目を連結純欠損の繰越し・繰戻し、内部損益消去等に限定する方式（以下、「限定方式」という）

の連結調整項目のほかに、所得基準、資本基準または税額基準が適用される項目も連結調整項目とする方式（以下、「米国方式」という）

の連結調整項目のほか、集団を単一法人とみなして、メンバーのすべての取引項目を連結調整項目とする方式（単一主体概念徹底方式）

そこで、ここでは、上記、およびの方式のうち、基本的な方式と考えられるおよびの方式をとりあげて、どの方式を採用することが適当であるのか検討するため、公平、中立、簡素の観点から考えてみる。

公平の観点からは、「限定方式」による場合には、連結調整項目が限定されたものとなっており、「米国方式」に比べて適正な連結課税所得の計算ができるとはいえないと考えられる。一方、「米国方式」による場合には、連結納税制度は、集団の経済的一体性に着目して所得を合算して連結課税所得を計算するという考え方にたつものであり、その意味では、この方式を採用することにより、ほぼ適正な連結課税所得の計算が可能になると考えられる。

中立の観点からは、「限定方式」による場合、所得基準などによる連結調整がなされないことから、例えば、グループメンバーによるグループ外企業への寄付金の支出に当たって、グループ全体の立場からは、グループメンバーのうち損金算入限度額に余裕枠のあるメンバーから支出するという誘因が生ずるなど、所得基準などによって損金算入額に制約が設けられている項目について合理的な企業行動がゆがめられるおそれがある。

簡素の観点からは、「限定方式」による場合には、連結調整項目が限定されることから、納税者の事務コストは小さくならう。しかし、連結納税制度とはいいいながら、連結課税所得の計算における連結調整が不十分なことから、理論的な説明が難しくなるほか、納税者が理解しにくい税制となると考えられる。一方、「米国方式」による場合には、「限定方式」に比べて、連結調整項目が拡大されることから、納税者の事務コストは大きくなろう。しかしながら、連結課税所得の計算において必要な連結調整がほぼなされることから、理論的な説明がしやすくなるほか、納税者が理解しやすい税制となると考えられる。

上記のことを整理して示すと、次のとおりである。

	限定方式	米国方式
公平	<ul style="list-style-type: none"> 連結調整項目が限定されたものとなっており、「米国方式」に比べて適正な連結課税所得の計算ができるとはいえない。 	<ul style="list-style-type: none"> 連結納税制度は、団体の経済的一体性に着目して所得を合算して連結課税所得を計算するという考え方に立つものであり、その意味では、この方式を採用することにより、ほぼ適正な連結課税所得の計算が可能になると考えられる。
中立	<ul style="list-style-type: none"> 所得基準などによる連結調整がなされないことから、例えば、グループメンバーによるグループ外企業への寄付金の支出に当たって、グループ全体の立場からは、グループメンバーのうち損金算入限度額に余裕枠のあるメンバーから支出するという誘因が生ずるなど、所得基準などによって損金算入額に制約が設けられている項目について合理的な企業行動がゆがめられるおそれがある。 	
簡素	<ul style="list-style-type: none"> 連結調整項目が限定されることから、納税者の事務コストは小さくなる。 連結納税制度とはいいいながら、連結課税所得の計算における連結調整が不十分なことから、理論的な説明が難しくなるほか、納税者が理解しにくい税制となる。 	<ul style="list-style-type: none"> 「限定方式」に比べて、連結調整項目が所得基準などにも拡大されることから、納税者の事務コストは大きくなる。 連結課税所得の計算において必要な連結調整がほぼなされることから、理論的な説明がしやすくなるほか、納税者が理解しやすい税制となる。

上記のことを考慮すると、公平の観点（適正な連結課税所得の算定の観点）、中立の観点（企業の経済活動への影響の観点）および簡素の観点（納税者の理解の容易性の観点）からみて、米国方式を採用することが適当と考えられる。

5 内部取引にかかる損益

連結納税型の連結納税制度の下では、内部取引にかかる損益は、原則として消去されることになる。しかしながら、これまでみてきたように、消去の方法、範囲などについては、いくつかの問題がある。例えば、消去の方法としてどのような方式を採用するのか（売手側損益繰延方式か、それとも簿価引継方式か）、消去する内部取引の範囲をどうするのか（固定資産にかかる内部取引に限定して消去するのか、それとも棚卸資産にかかる内部取引を含むすべての内部取引について消去するのか）、連結開始の時点における棚卸資産に含まれる内部損益について消去するのか、という問題である。

ここでは、主要な問題と考えられる上記 および の問題について検討してみたい。

（1）消去の方法

内部取引にかかる損益の消去については、米国の制度の章でみたように、売手側損益繰延方式と簿価引継方式とがある。これら2つの方式のうち、いずれの方式を採用することが適当であるのか、公平、中立、簡素の観点から考えてみる。

公平の観点からは、「簿価引継方式」による場合には、かつて米国で発生したような租税回避行為に対処できないと考えられる。また、現行法人税制において採用されている資産譲渡などの取引にかかる時価基準の原則との整合性を確保することが難しくなる。一方、「売手側損益繰延方式」による場合には、米国の制度の章でみたように、米国では簿価引継方式の下で租税回避行為が発生し、そのような行為を防止する観点から売手側損益繰延方式に改められたという経緯がある。わが国においても、租税回避

行為を防止する観点からは、売手側損益繰延方式を採用することが適当と考えられる。また、わが国現行法人税制においては、資産譲渡、用役提供の取引について時価基準の原則が採用されているところであるが、内部取引にかかる損益の消去の方法として売手側損益繰延方式を採用することは現行個別申告法人税制との整合性を確保することにつながる。

中立の観点からは、「簿価引継方式」による場合には、内部取引に係る損益がグループ内の最終の買手（グループ外企業への売手）に一挙に計上されることになることから、例えば、米国の制度で採用されているいわゆる SRLY の規定が設けられているときには、含み益のある資産を、グループメンバーからグループ外企業への資産の譲渡に先立って、SRLY の規定が適用される個別申告適用年度に発生した繰越欠損金を有するグループメンバーに譲渡し、当該グループメンバーからグループ外企業に譲渡するという誘因が生ずるなど、合理的な企業行動（企業グループ内における取引先の決定）にゆがみが生ずるおそれがある。

簡素の観点からは、「簿価引継方式」による場合には、現実の企業の会計実務においては、財務計算上は内部取引価格で記帳され、内部取引損益の消去は連結計算においてのみなされる例が多いといわれており、再計算の必要が生ずることから、「売手側損益繰延方式」に比べて、納税者の事務コストは大きくなると考えられる。一方、「売手側損益繰延方式」による場合には、再計算の必要が生じないことから、「簿価引継方式」に比べて納税者の事務コストを小さくできると考えられる。

なお、関係法人グループを経済的に一体と考える考え方からすれば、グループ外に販売等がなされたとき、売手側の損益も含むすべての内部取引損益を認識する簿価引継方式の方が理論的であるといえよう。

以上のことを整理して示すと、次のとおりである。

	簿 価 引 継 方 式	売 手 側 損 益 繰 延 方 式
公 平	<ul style="list-style-type: none"> ・ かつて米国で発生したような租税回避行為に対処できない。 ・ 現行法人税制において採用されている資産譲渡などの取引にかかる時価基準の原則との整合性を確保することが難しくなる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 米国の制度の章でみたように、米国では簿価引継方式の下で租税回避行為が発生し、そのような行為を防止する観点から売手側損益繰延方式に改められたという経緯がある。わが国においても、租税回避行為を防止する観点からは、売手側損益繰延方式を採用することが適当と考えられる。 ・ わが国現行法人税制においては資産譲渡、用役提供の取引について時価基準の原則が採用されているところであるが、内部取引にかかる損益の消去の方法として売手側損益繰延方式を採用することは現行個別申告法人税制との整合性を確保することにつながる。
中 立	<ul style="list-style-type: none"> ・ 「簿価引継方式」による場合には、内部取引に係る損益がグループ内の最終の買手（グループ外企業への売手）に一挙に計上されることになることから、例えば、米国の制度で採用されているいわゆる SRLY の規定が設けられているときには、含み益のある資産を、グループメンバーからグループ外企業への資産の譲渡に先立って、SRLY の規定が適用される個別申告適用 	

	簿価引継方式	売手側損益繰延方式
中立 (つづき)	年度に発生した繰越欠損金を有するグループメンバーに譲渡し、当該グループメンバーからグループ外企業に譲渡するという誘因が生ずるなど、合理的な企業行動（企業グループ内における取引先の決定）にゆがみが生ずるおそれがある。	
簡素	<ul style="list-style-type: none"> ・ 売手側損益繰延方式に比べて、納税者の事務コストは大きくなると考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 現実の企業の会計実務においては、財務計算上は内部取引価格で記帳され、内部取引損益の消去は連結計算においてのみなされる例が多いといわれていることから、売手側損益繰延方式を採用することの方が納税者の事務コストを小さくできると考えられる。
その他	<ul style="list-style-type: none"> ・ 関係法人グループを経済的に一体と考える考え方からすれば、グループ外に販売等がなされたとき売手側の損益も含むすべての内部取引損益を認識する簿価引継方式の方が理論的であるといえよう。 	

上記のことを考慮すると、公平の観点（租税回避行為の防止の観点および個別申告税制との整合性の確保の観点）、中立の観点（企業の経済活動への影響の観点）および簡素の観点（納税者の事務コストの観点）からみて売手側損益繰延方式を採用することが適当と考えられる。

(2) 消去する取引の範囲

消去する取引の範囲に関しては、米国の制度においては、第2章でみたように、原則としてすべての取引について消去することとされている。一方、協会の試案においては、第4章でみたように、内部取引に係る損益は原則として消去するが、実務上の事務負担などを考慮して消去する対象取引の範囲などについて一定の例外的な取扱いを認めている。すなわち、固定資産にかかる内部取引については、原則にしたがって消去することとするものの、棚卸資産にかかる内部取引については、同資産の取引件数が多い上に、滞留期間が比較的短く課税上の弊害も大きくないとして、消去するか、消去しないかについて納税者の選択を認めるという方法が提案されている。

そこで、ここでは、「すべての取引を消去する方法」と、「固定資産の取引のみを消去する方法」について、公平、中立、簡素の観点から考えてみる。

公平の観点からは、「固定資産の内部取引のみを消去する方法」による場合には、固定資産の内部取引に限定して内部取引にかかる損益を消去することから、「すべての内部取引を消去する方法」に比べて、適正な課税所得の算定ができるとはいえない。一方、「すべての内部取引を消去する方法」による場合には、すべての内部取引にかかる損益を消去することから、適正な課税所得の算定に資することとなろう。

簡素の観点からは、「固定資産の内部取引のみを消去する方法」による場合には、消去する範囲が固定資産の内部取引に限定されることから、「すべての内部取引を消去する方法」に比べて、納税者の事務コストは小さくならう。しかし、内部取引にかかる損益は消去としながら、棚卸資産の内部取引にかかる損益は消去しないことから、簡明な税制とはいえず、納税者が理解しにくいものとなろう。他方、「すべての内部取引を消去する方法」による場合には、消去する範囲がすべての内部取引に及ぶことから、納税者の事務コストは大きくなると考えられる。しかし、すべて

の内部取引にかかる損益を消去することから、税制として簡明で、納税者が理解しやすいものとなろう。

上記のことを整理して示すと、次のとおりである。

	固定資産の内部取引の みを消去する方法	すべての内部取引を消 去する方法
公 平	<ul style="list-style-type: none"> 固定資産の内部取引に限定して内部取引にかかる損益を消去することから、「すべての内部取引を消去する方法」に比べて、適正な課税所得の算定ができるとはいえない。 	<ul style="list-style-type: none"> すべての内部取引にかかる損益を消去することから、適正な課税所得の算定という観点からは採用することが適当と考えられる。
中 立		
簡 素	<ul style="list-style-type: none"> 消去する範囲が固定資産の内部取引に限定されることから、「すべての内部取引を消去する方法」に比べて、納税者の事務コストは小さくなる。 内部取引にかかる損益は消去するとしながら、棚卸資産の内部取引にかかる損益は消去しないことから、簡明な税制とはいえ、納税者が理解しにくいものとなる。 	<ul style="list-style-type: none"> 消去する範囲がすべての内部取引に及ぶことから、納税者の事務コストは大きくなると考えられる。 すべての内部取引にかかる損益を消去することから、税制として簡明で、納税者が理解しやすいものとなる。

以上のことを考慮すると、納税者の事務コストは大きくなると考えられる（ただし、事務コストの大きさを考えるに当たっては、最近の情報処理技術の進展、コンピュータの企業への普及状況を考慮する必要がある。）ものの、公平の観点（適正な課税所得の算定という観点）および簡素の観点（納税者の理解の容易性の観点）からみて、「すべての内部取引を消去

する方法」を採用することが適当と考えられる。

6 欠損金の繰越し・繰戻し

欠損金の繰越し・繰戻しに関して、特に問題となるのは、連結グループ加入前に発生していた欠損金についての連結申告年度における取扱いと、連結グループから離脱する場合の当該離脱法人の欠損金の離脱後の個別申告年度における繰越し・繰戻し控除の取扱いについてである。

米国の制度においては、第2章でみたように、上記の取扱いについては、いわゆる SRLY (個別申告適用年度中に生じた欠損金の控除制限) の規定が設けられ、この規定により、連結メンバー法人が個別申告をしていた年度に発生した欠損金は連結申告年度において当該欠損金を発生させたメンバー法人の所得からのみ繰越し等の控除ができることとされている。

また、上記の取扱いについては、当該離脱する法人に帰属する前期からの繰越し連結欠損金は、まず、連結申告期間の連結グループの連結課税所得から控除される。さらに、その結果、当該離脱する法人に帰属する繰越し欠損金に控除不足額が生ずるときは、その控除不足額に限って、当該離脱する法人の最初の個別申告年度に繰り越されることとされている。

これらの規定の目的は、租税回避行為の発生を防止する、離脱法人の離脱後の個別申告年度における適正な課税所得を算定することにある。

わが国に連結納税制度を導入する場合にも、公平の観点(租税回避行為の防止の観点など)から、同様の仕組み、規定をおくことが適当と考えられる。

(1) 加藤 寛監修『わが国税制の現状と課題』大蔵財務協会、2000年9月、15ページ。

(2) 同上書、16～18ページ。

(3) 同上書、18ページ。

(4) 同上書、18～19ページ。

(5) 同上書、19ページ。

(6) 金子 宏『租税法(第8版)』弘文堂、2001年、88ページ。

(7) 加藤 寛、前掲書(注1)、20ページ。

-
- (8) 税制調査会「平成11年度の税制改正に関する答申」1998年11月。
 - (9) 井上久彌『企業集団税制の研究』中央経済社、1996年、279ページ。
 - (10) 貝塚啓明・館 龍一郎『現代経済学7 財政』岩波書店、1973年、167ページ。
 - (11) 貝塚啓明「税制の基本的改革の方向〔2〕- 所得税」、『日税研論集』第3号、1986年10月、5～6ページ。
 - (12) 増井良啓「『簡素』は税制改革の目標か」、『国家学会雑誌』第107巻第506号、1994年4月、134ページ。
 - (13) 同上論文、135ページ。
 - (14) 同上論文、140ページ。
 - (15) 同上論文、140ページ。
 - (16) 井上久彌、前掲書（注9）、281ページ。
 - (17) 同上書、282ページ。
 - (18) 第2章、第2節（352ページ）参照。
 - (19) 井上久彌、前掲書（注9）、10～11ページ。
 - (20) 同上書、10～11ページ。

第7章 結論と残された課題

第1節 結論

以上、本論文では、連結納税制度の導入を間近にして、わが国における望ましい同制度のあり方を探究するため、先進諸国の制度、わが国における制度化に向けての動きについて調査・研究するとともに、わが国における同制度のあり方について考察を行ってきた。そのため、まず、連結納税制度がすでに制度化され、かつ、それぞれ異なったタイプの制度を採用している米国と独の制度の変遷・基本構造について調査・考察を行った。次に、わが国において制度化に向けて提案されている2つのタイプの試案について考察を加えた。さらに、そのような調査・考察に基づいて、どのようなタイプの制度をわが国に導入することが望ましいのか、また、本論文で掲げた論点ごとの望ましい税制のあり方はどのようなものかについて考察した。このような考察に基づき、最後に、これまでの研究の結果を結論としてまとめるとともに、残された課題について考え、結びとしたい。

1 税制の基本原則を重視することの重要性

これまでの考察で明らかになったことは、なによりもまず、連結納税制度を含む税制を考える上での、税制の3つの基本原則、すなわち、公平、中立、簡素の重要性である。そこで、この税制の基本原則に関して、次の3点を指摘しておきたい。

まず第1に、公平、中立、簡素の原則は、常にすべてが同時に満たされるとは限らない。1つの原則を重視すれば、他の原則をある程度損なうことにならざるをえない場合もでてくる。そのような場合には、簡素さなどを優先させなければならないこともありえようが、原則として公平を優先させる必要があると考えられる点である。例えば、本論文で論点として掲げた10項目（連結納税制度の類型に関する項目を含む。）について、その考察の結果を

みると、公平よりも、簡素を優先させた項目は皆無であり、反対に、簡素よりも公平を優先させたものが4項目（連結納税制度の種類、連結課税所得の計算の仕組み、内部取引損益の消去の範囲、欠損金の繰越し・繰戻し）であった。

第2に、一般に「公平」、「中立」、「簡素」について説明される場合には、それらの内容は抽象的なものにとどまっていることが多い。税制の仕組みのあり方を考えるに当たっては、それらの原則のより具体的な内容を把握し、その具体的な内容に照らしてどのように考えるのか検討する必要があるという点である。本論文においては、これら3つの税制原則を次のように具体化して考察した。すなわち、「公平」については、個別申告税制との整合性の観点、適正な課税所得の算定の観点、租税回避行為の防止の観点に具体化した。また、「中立」については、企業の経済活動への影響の観点などに具体化した。さらに、「簡素」については、納税者の理解の容易さの観点、納税者等の事務コストの最小化の観点に具体化した。

第3に、以上の2点を踏まえた結果として、個別申告税制との整合性の観点、適正な課税所得の算定の観点、租税回避行為の防止の観点を特に重要視したことになる点である。

2 本論文による連結納税制度（案）の骨格

これまで、どの種類の連結納税制度を採用することが望ましいのか、また、論点として掲げた連結グループの範囲などについてどのような税制が望ましいのか検討してきた。ここで、その結果である本論文による連結納税制度（案）の骨格を示してみよう。

項目	本論文の試案	参考 (米国の連結納税制度)
制度の種類	連結納税型	連結納税型
連結グループの範囲	持株割合ほぼ100%	80%以上の持株割合
連結納税の選択	納税者の任意選択	納税者の任意選択
子会社の連結加入	子会社の任意加入	子会社の全社加入
会計年度の統一	統一を要する	統一を要する
会計処理方法の統一	統一は要しない	統一は要しない
連結課税所得の計算の仕組み	米国方式	米国方式
内部取引損益の消去の方法	売手側損益繰延方式	売手側損益繰延方式
内部取引損益の消去の範囲	すべての内部取引を消去	すべての内部取引を消去
欠損金の繰越し・繰戻し	米国における SRLY の規定、連結グループから離脱する場合の欠損金の繰越し・繰戻し控除の規定と同様の規定をおく。	SRLY の規定、連結グループから離脱する場合の欠損金の繰越し・繰戻し控除の規定がある。

このようにみると、本論文の試案は、おおむね現行の米国の連結納税制度と類似していることが明らかである。その主たる理由は、次の2点である。すなわち、連結納税制度は、それぞれの国の個別申告法人税制を前提として、その枠組みの中で構築されるものであるが、わが国と米国とは、個別申告法人税制の多くの点で共通点を有していること、米国の連結納税制度が、本論文で税制のあり方を検討するに当たって重視する必要があるとした、個別申告税制との整合性、適正な課税所得の算定、租税回避行為の防止に配慮したものとなっていることによるものである。

これに対して、本論文の試案は、「連結グループの範囲」、「子会社の連結加入」の項目において米国の制度とは異なったものとなっている。これは、本論文試案による税制とすることの方が、制度の明確化および実施可能性から優れ、わが国における初めての連結納税制度の導入であることに鑑み、望ましいと考えたことによるものである。

第2節 残された課題

繰り返していえば、連結納税制度は、これまでわが国では実施されたことのない税制である。しかも、既存の個別法人税制と密接に関連していること、さらには、商法・企業会計実務との関連も深いことなどから同制度の導入に当たっては、広範囲にわたる税制上の課題について検討される必要がある。それらの課題のうち主要なものについて、本論文で考察してきたが、それでも、解決されなければならない課題の多さからすれば、未だ一部というべきかもしれない。

そこで、この節では、税制面の残された課題についてまとめておく。今後検討すべき主要な課題としては、次の項目をあげることができよう⁽¹⁾。

現行の法人税制は、商法上の確定決算に基づき課税所得を計算するといった、いわゆる「確定決算主義」をとっていることとの関係をどう考えるか。

現行の商法には連結決算が導入されていないことから、連結決算にかかる帳簿等の法的位置づけ、配当可能利益の問題等について、整理が必要ではないか。

納税義務者を親会社一社とするのか各構成会社とするのか。

連結法人税を連帯納税義務とする等その確実な徴収確保のための措置を講ずる必要があるのではないか。

連結法人税額の配分（または分担方法）について、どのように考えるか。

地方税と一体で制度設計されている外国税額控除制度の取扱いについて、どのように考えるか。

連結納税制度の導入に伴う税収減の問題について、どのように対応するのか。

連結納税制度の導入に伴う税収減への対応として、米国の連結付加税を参考としてもよいのではないか。

地方税収全体の減少や個々の地方団体の税収変動、地方団体ごとの受益に応じた税源帰属などの問題について、どのように考えるか。

上記の課題については、実務面、専門的な見地からの検討も含めて、十分検

討される必要があり、筆者の課題としたい。

さらに最後に、連結納税制度が導入され、同制度が円滑に運営されるためには、制度の執行面においても十分な検討・対応が必要となることを指摘しておきたい。

(1) 税制調査会法人課税小委員会「説明資料 - 連結納税制度 - 」2000年11月14日。