

連結納税制度の見直しについて

山 林 茂 生
鈴 木 久 志
幡 野 正 仁
〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

平成 14 年 7 月に導入された連結納税制度は、いわゆる単一主体概念の下、連結グループを一体として所得計算又は税額控除計算を行うこと（以下、これを「グループ計算」という。）とされており、このグループ計算を行うためには、連結法人間において一定の調整が必要とされる。また、グループ計算項目については、益金不算入額及び損金不算入額並びに税額控除額のうち、各連結法人に帰属する部分の金額（以下「個別帰属額」という。）の算定を行うこととされるが、当該調整及び当該算定は、連結法人数が多くなるほど納税者及び課税当局の双方にとって事務負担が重くなる（処理コストを増加させる）ものとなっている。

このような現行制度は、理論上、特段の問題があるものとはいえないが、連結納税制度の導入から 15 年となることから制度の見直しを行うことも必要と考え、本稿においては、主に処理コスト削減の観点から、制度の見直しについて研究を行うこととした。

2 研究の概要

第一に、現行制度のうち処理コストを増加させる要因となっているものから問題点の抽出を図る。第二に、抽出された問題点に対し、現行制度の枠を維持しつつ、処理コストの削減を図ることができるもの並びに所得計算及び個別帰属額の計算をより正確に行うことができるもので短期的に実現可能と考える改正案の提言を行う。そして、第三に、中長期的改正項目として、現行制度を大きく変える改正案の提言を行う。

（1）現行制度の問題点

イ 離脱する連結子法人のステータスに由来する問題

連結納税制度を適用しているグループに属する連結子法人には、連結法人というステータスが与えられているが、連結グループから離脱する

連結子法人（以下「離脱子法人」という。）は、離脱に伴い当該ステータスを失うこととされる。

当該ステータスを失う時期は、平成 15 年度の税制改正によって、離脱日（連結親法人との間に当該連結親法人による連結完全支配関係を有しなくなった日をいう。以下同じ。）に当該ステータスを失わせるとされたが（法法 4 の 5 ①②）、当該改正により離脱子法人にあっては、離脱日の前後でみなし事業年度を設ける必要が生じ（法法 14 ①八～十、十七）、当該離脱日の前日の属する連結事業年度開始の日から当該前日までの期間（以下「離脱事業年度」という。）については、当該前日が連結親法人事業年度終了の日となる場合を除き、連結法人のステータスを持ちながら単体で確定申告を行うこととされた（法法 15 の 2 ①一～三、74 ①）（以下、当該確定申告を「連結法人の単体申告」という。）。

離脱子法人においては、連結法人の単体申告を行うために、離脱事業年度に係る決算を行う必要があることとなり、この点、当該離脱子法人の処理コストを増加させることとなっている（合併解散又は残余財産の確定により離脱するものを除く。）。

ロ 連結開始又は連結加入時の時価評価（時価評価制度）に由来する問題

連結納税の開始又は連結納税への加入に際しては、連結子法人となる一定の法人のその開始直前又は加入直前の事業年度末に保有する一定の資産に係る時価評価損益をそれぞれの事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされている（以下、これを「時価評価制度」という。）（法法 61 の 11 ①、61 の 12 ①、法令 122 の 12 ①）。

この時価評価制度は、単体納税から連結納税へという納税単位の変更に伴う清算、すなわち、単体期間中に稼得した所得は単体納税で、連結期間中に稼得した所得は連結納税で清算を行うという考え方と、含み損益のある資産を連結納税へ持ち込むことによる租税回避の防止のために設けられたものとされるが、法人の事務負担や課税上の弊害が生じにくい点を考慮し、時価評価の対象は一定の法人の一定の資産に限定されて

いる（連結グループからの離脱については、当該資産の時価評価損益を単体納税制度に持ち出して行う租税回避が想定され難いこと等を理由として時価評価の対象とされていない。）。

このことからすると、時価評価制度は租税回避防止措置としての側面が強いものであるという見方もできるところであるが、当該法人が保有する一定の資産について時価評価を行うことは処理コストを増加させるものといえ、また、当該時価評価に基づく未実現利益に対する課税は、更に処理コスト（納税資金の手当て等）を要するものとなっているといえる。

ハ グループ計算に由来する問題

グループ計算が求められている各項目の問題点として、処理コストの面からみると、単体規定ならば、当該各項目の適用がない連結法人（例えば、配当等の受取がない連結法人における受取配当等の益金不算入額の計算）については、当該項目に係る数値を拾い上げることは不要であるところ、連結規定では、グループ計算が求められることから、各連結法人の各種の数値等（例えば、受取配当等の益金不算入額の計算であれば、関連法人株式等から控除する負債利子の計算要素となる前連結事業年度末及び当連結事業年度末の総資産の帳簿価額などの各数値等）を集計する必要が生じ、単体規定に比して処理コストを増加させることとなることなどが挙げられるが、最も問題となるのは、いずれかの連結法人に修正事項等が生じた場合に、当該連結法人の個社ベースでの是正ができず、修正事項等の影響が他の連結法人の連結所得等の個別帰属額の計算に及ぶこととなり、また、それが各連結法人の地方税の申告計算にも影響することによる過重な処理コストが生ずるという点であると考えられる。

そして、グループ計算が求められている各項目について、連結規定で計算した場合と単体規定で計算した場合とで生ずる金額的な差異についてモデルケースを用いて分析したところ、その計算結果については、極

端な差異が生ずるものではないものの、少なからず差異が生ずるものとなっている。当該差異の原因は、各項目によって様々な要因があり、連結規定で計算した場合の金額と単体規定で計算した場合の金額のいずれが大きいものとなるかについては、必ずしも一定ではなく、ケースバイケースとなることが分かった。

また、グループ計算が求められている各項目については、連結グループを単一の主体として捉えるという点に軸足を置くならば、現行の規定による計算方法に合理性があるともいえるが、グループ計算をした結果を各連結法人の個別帰属額に振り分ける際に、各連結法人に帰すべき金額については、正確性という観点からすると必ずしも疑問がないわけではない。

更に、上記で分析した各項目は、基本的には個々の法人の収入や支出の内容に着目して、益金不算入額や損金不算入額などを計算するものとなっており、グループ計算によらず、個々の連結法人において各種計算を単体規定によって行うこととしたとしても、所得の計算の正確性が損なわれるとは言い難いのではないかと考えられる。この点、平成 22 年度税制改正によりグループ法人税制が導入され、連結規定を採用していない 100%グループ法人であっても、グループ間で調整が必要なものが規定されたことなどを考え合わせると、グループ法人税制がグループ計算を求めている項目については、必ずしもグループ計算によらなければ所得計算の正確性が確保できないものとはいえず、単体規定による計算によってもその正確性は担保されるものと考えられる。

(2) 短期的改正項目

イ 連結法人のステータス（連結法人の効力取消日）の改正

離脱子法人の離脱事業年度（ここでは、合併解散又は残余財産の確定によるものを除く。）について、連結法人のステータスが維持されている理由は、離脱直前の取引が連結法人としての取引となるか否かが不明確であったことを解消するためとされるところ、グループ法人税制の導入

により、連結法人のステータスを持たない場合であっても 100%グループ間で調整が必要なものが規定されたことから、連結法人としてのステータスを維持させる根拠は現時点では弱まっているといえる。また、連結法人の単体申告は、連結グループとして稼得した所得は連結納税で課税関係を完結させるという考え方に反していることからすれば、処理コスト削減の観点から、離脱子法人の連結法人のステータスについて、離脱する連結事業年度の開始の日で失わせることとするのも理由があると考えられる。そこで、離脱子法人の連結法人のステータスの取消日を当該開始の日とする改正を提言する。

この場合のみなし事業年度であるが、当該開始の日から離脱子法人の当該開始の日を含む事業年度の末日までの期間（離脱日が当該事業年度の末日後である場合には、当該開始の日を含む連結事業年度終了の日までの期間）とすることが適当であると考えられる（当該期間は、単体法人の単体申告ということになる。）。

これにより、離脱日の前後でみなし事業年度を設け、離脱事業年度に係る決算を行う必要がなくなるとともに、離脱子法人が連結法人であるが故に必要とされる連結調整も不要となる（例えば、離脱事業年度に係る利益積立金額は投資簿価修正に係る帳簿価額修正額の対象外となる。）ことから、処理コストの大幅な削減が図られるものと考えられる（ただし、離脱子法人は、離脱までの期間については、連結法人のステータスは失うものの連結親法人の 100%グループ内の法人であることから、グループ法人税制においてグループ法人間の調整が必要とされる項目についてはその調整を行う必要がある。）。

ロ 時価評価制度の改正

処理コストの削減という観点からは、時価評価制度を廃止することが考えられるが、当該制度を廃止した場合、別途当該制度の導入時に想定された租税回避行為の防止策を講ずる必要がある。

しかしながら、現行の時価評価制度における時価評価は租税回避行為

の防止策として優れており、これに代えて別途当該防止策を講ずることは難しいことから、現行の時価評価制度を廃止するという選択は困難と考える。

その一方で、現行の時価評価制度のもう一つの問題である未実現利益（評価益）に対する課税に係る処理コストの問題については、次の案により解決することが可能と考える。

現行制度と同様、各時価評価資産について連結開始直前又は連結加入直前の事業年度末において時価評価を行い、各時価評価資産に係る評価損については当該事業年度（単体申告）の所得の金額の計算上、損金の額に算入する一方、各時価評価資産に係る評価益については、当該所得の金額の計算上、益金の額に算入するとともに、当該評価益に相当する金額を評価益調整勘定として損金の額に算入し、当該評価益に対する課税を繰り延べることとする（評価益を繰り延べることとなる各時価評価資産についても、その帳簿価額は時価で付け替えることとなる。また、評価益調整勘定は時価評価資産ごとに管理することとなる。）。そして、当該評価益調整勘定については、連結期間中に当該評価益を有する各時価評価資産について売却、償却、評価換え又は除却などの事由が生じた場合に、当該事由が生じた時価評価資産に係る評価益調整勘定の全部又は一部を当該事由に応じて取り崩し、連結所得の金額の計算上、益金の額に算入するというものである（評価益調整勘定を有する連結子法人が連結グループから離脱した場合には、評価益調整勘定の残高全額を取り崩すことが適当と考える。）。

この案による場合、当該益金の額は、本来ならば単体申告で課税されるものであることから、当該益金の額を計上する連結法人が有する連結欠損金個別帰属額以外とは通算できないものとする（当該連結法人以外の連結法人が有する連結欠損金個別帰属額とは通算できないものとする。）ほか、連結子法人の離脱等に伴い連結子法人株式の帳簿価額を修正する場合（投資簿価修正）の帳簿価額修正額の対象としないこととする

ことが必要となる。

これにより、時価評価資産に係る評価損益を利用した租税回避及び単体納税における時価評価益に対する課税（未実現利益に対する課税）に係る処理コストの削減に対応することができることとなると考える。

ただし、この案の場合、時価評価資産ごとに評価益調整勘定を管理する必要があるという点で、現行制度よりも処理コストを要するものとなる。

そこで、この問題に対処するため、各時価評価資産の評価益の全てを課税繰延の対象とするのではなく、時価純資産超過額（各時価評価資産の評価益の合計額が各時価評価資産の評価損の合計額を超える場合のその超える部分の金額をいう。）がある場合にのみ、各時価評価資産の評価益について課税の繰延べを行うこととすれば、処理コストの問題はある程度緩和されるものとする。

なお、連結子法人となる法人の状況により、現行の時価評価制度の方が処理コストを要しないことも考えられることから、改正案としては、現行制度を維持しつつ、上記案を特例として、納税者にその選択を認めることとするものを提言する。

ハ グループ計算項目の改正

各連結法人の各数値等や保有期間の判定方法などをグループ計算によることとしていることによって、むしろ計算の正確性などが損なわれるなどの問題があり、個別的に改正することが望ましいと思われる以下の項目について提言する。

(イ) 受取配当等の益金不算入

受取配当等の益金不算入において、短期保有株式等について、益金不算入の規定を適用しないこととする趣旨は、配当落ちした株式の譲渡による損失の計上と当該株式に係る受取配当等の益金不算入規定を適用することによる租税回避の防止であり、制度の濫用を防止するための措置であるといわれている。

しかしながら、連結規定では、株式等の譲渡損益の計算においては、譲渡した株式の帳簿価額、すなわち、譲渡原価について連結グループ全体で計算することとしておらず、各連結法人の個別計算における帳簿価額によることとされているのであるから、ある銘柄の株式について、ある連結法人が従来から保有していた当該銘柄の株式を譲渡するに当たって、他の連結法人が配当等の基準日の 1 月以内の配当落ち前の高値で取得していたとしても、当該他の連結法人の当該株式の取得価額が当該譲渡した連結法人の当該株式の譲渡原価に影響を及ぼすということにはならない。

また、短期保有株式等の判定については、特に、その保有割合が 5% 未満である非支配目的株式等などの場合では、一般的に、その取得及び譲渡は、個々の連結法人のそれぞれの事情等において行われるものとも考えられ、グループ全体で判定して、益金不算入の対象とならない配当等の額を算出するというのは、その譲渡及び取得の実態に合致しておらず、制度の濫用の防止という短期保有株式等の益金不算入を制限した趣旨にもそぐわないと考えられる。

この短期保有株式等の判定に関して、グループ全体で判定することは、単体で判定する場合に比して処理コストを増加させるものとなっていることを考え併せると、短期保有株式等の判定については、グループ計算によることをやめて、単体規定と同様に、各連結法人において、その判定を行うよう改正することが処理コストの面からみても望ましいのではないかと考える。

(n) 外国税額控除

現行のような当期の控除限度額を各連結法人の国外所得の比で分算するという計算方法では、各連結法人の個別所得金額の多寡にかかわらず、単純に、国外所得の額に応じて、当期の控除限度額が各連結法人に配分されることとなり、仮に、個別欠損金額が生じているような連結法人であっても外国税額控除の枠が与えられることとなり、

個々の連結法人に帰する控除枠を計算するという観点からすると問題があると考えられる。

また、連結控除限度額の計算については、個別欠損金額が生ずる連結法人がある場合に、そのような欠損法人の国外所得についても全体の国外所得に含めて控除限度額を計算するため、おおむね当該国外所得に法人税率を乗じた金額に相当する控除限度額が増加する計算構造となっているという問題もあると考える。

この点については、逆に、当該欠損法人の国外所得がマイナスであった場合には、そのマイナス分が、他のグループ内の各連結法人の控除枠を減少させるものとなるということにもなり、いずれにしても算出される金額はいびつなものとなる。

連結規定における外国税額控除は、グループ全体の当期の控除限度額をグループ計算して、それを各連結法人に配分し、その後の計算は各連結法人によって行い、各連結法人において計算される当期の控除額を集計して、連結申告における当期の控除額とするものである。そうすると、あえて当期の控除限度額だけをグループ計算によって算出するという計算構造を採らなくとも、控除される外国税額の計算の正確性が保てないというものではないとも考えられ、特に、当期の控除限度額という控除枠については、その後、連結グループを離脱した場合には、その離脱した連結法人に引き継がれるものであることなども考慮するならば、当期の控除限度額を各連結法人が単体規定に基づき計算し、その合計額を連結法人税額から控除することとした方が、むしろ、合理的であるとさえいえる。

そうすると、外国税額控除の計算についてグループ計算を行うことは、それ自体が処理コストを増加させていることを考え併せると、外国税額控除の計算については、グループ計算によらず、各連結法人が単体規定に基づき個別計算によって当期の控除額を計算し、その合計額を連結申告において、控除又は還付の金額とするよう改正すること

が処理コストの面からも望ましいと考える。

仮に、グループ計算による当期の控除限度額の計算を維持するとしても、個別欠損金が生ずる連結法人の国外所得については、当期の控除限度額の計算の基礎から除き、欠損法人には当期の控除限度額という控除枠を配分しないこととすべきではないかと考える。

(ハ) 試験研究費に係る税額控除

連結規定における特別試験研究費に係る控除額の個別帰属額の計算では、特別試験研究費に係る控除税額を特別試験研究機関等に係るものとそれ以外のものとに区分して、各連結法人が支出した特別試験研究機関等に係る特別試験研究費の額とその他の特別試験研究費の額に応じて個別帰属額を算出することとされている（措令 39 の 39^③三）ため、各連結法人の支出した特別試験研究費に係る税額控除の対象とされた金額がそれぞれ個別帰属額として計算されるものとなっている。これに対して、総額基準に係る控除額の個別帰属額の計算では、各連結法人の試験研究費の額から差し引く特別試験研究費の額をグループ全体の特別試験研究費の額のうち特別試験研究費の税額控除の対象となった特別試験研究費の額の割合を各連結法人の試験研究費の額に乗じて算出することとされている（措令 39 の 39^③一、二）ため、個々の連結法人の試験研究費の額のうち、実際に総額基準の対象となった試験研究費の額（試験研究費の額から特別試験研究費の税額控除の対象とされる特別試験研究費の額を控除したもの）とは異なる金額で個別帰属額が計算されることになる。

したがって、総額基準において試験研究費の額から控除する特別試験研究費の額は、各連結法人の特別試験研究費に係る税額控除の対象とされ、各連結法人に帰するものとされた特別試験研究費の額を控除した金額とすることで、各連結法人に帰することとなる総額基準の対象とされる試験研究費の額の計算を正確にすべきではないかと考える。

(3) 中長期的改正項目

イ 外国の制度

連結納税制度はどこの国にもあるわけではない。また、各国で導入されている連結納税制度を見ても様々なものがある。このように国ごとに対応が区々なものとなっていることに対しては、事業部形態と子会社形態との間で税制が中立でなければならないという考え方があるものの、両者が等しくない以上、両者を等しく扱うべきであるという論理的帰結は生まれず、どのような条件の下でグループを単一の課税単位として扱うとすべきなのかは各国の立法政策の問題であるという見解がある。

このような点からすると、我が国がどのような連結納税制度を構築するかは、立法政策によるといえるので、単一主体概念を主軸においた連結納税制度にこだわる必要はなく、過重な処理コストを要しない制度の構築を目指すことも政策上の選択として可能といえる。

ロ 個別所得合算方式の採用

連結納税制度では、いわゆる単一主体概念の下、連結グループを一体として法人税の申告納付を行うものであるという理由から、受取配当等の益金不算入、寄附金の損金不算入及び交際費等の損金不算入などの計算について、グループ計算を行うこととされていると考えられる。しかし、内部取引損益の消去については処理コストの問題を理由に一定程度しか行うこととされていない中で、これらの計算について連結グループ全体で行うことに説得力があるとは言い難い。

また、グループ計算を求められている各項目について、連結法人ごとにこれらの所得計算を行うことには、上記(1)ハのグループ計算に由来する問題で述べたとおり、十分な理由があるものと考えられる上に、グループ計算によって計算される金額とグループ計算によらずに計算される金額とでは、いずれが大きい金額となるかはケースバイケースであって、極端な差異が生ずるものともいえない。そうすると、各連結法人が個別に計算することとしても一定の合理性が認められるものであれ

ば、グループ計算を採用するか否かは立法政策としての割り切りとも考えられ、加えて、処理コストの面などを考慮するならば、グループ計算によらず、各連結法人の個別所得を合算する方法（以下「個別所得合算方式」という。）とする方のメリットがより大きいものと考えられる。

したがって、グループ計算を廃止し、連結納税制度をいわゆる個別主体概念の下に組み替え、個別所得合算方式を採用することを提言する。

（４）租税回避への対応

ここまで主に処理コスト削減に焦点を当てて、論を進めてきたが、処理コスト削減の結果、租税回避が容易になってしまうということでは、課税の公平という観点から問題である。個別所得合算方式を採用した場合であっても、現行の連結納税制度において想定される租税回避が行われると考えられることから、現行の制度下において想定される租税回避スキームを念頭に置きつつ、租税回避への対応について検討する必要がある。

イ 法人税法 132 条の 3 における不当性の判断基準

法人税法 132 条の 2 及び同法 132 条の 3 の規定の創設当時の立案当局者の解説によれば、いずれもその行為の形態や方法が相当に多様なものとなると考えられることから、これに適正な課税を行うことができるように規定が設けられたとされており、これらの規定の趣旨・目的は基本的に同じといえる。また、連結納税制度において想定される租税回避には、連結納税制度に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものもあると考えられることから、通説的な経済合理性基準（最高裁昭和 53 年 4 月 21 日第二小法廷判決（訟月 24 卷 8 号 1694 頁）の原審である札幌高裁昭和 51 年 1 月 13 日判決（訟月 22 卷 3 号 756 頁）が示した判断基準）により不当性を判断することでは不十分である。このため、同法 132 条の 3 における不当性の判断基準は、同法 132 条の 2 と同一と考えることが適当である。そして、同法 132 条の 2 については、最高裁判所がその適用の可否を制度濫用基準（最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決民集 70 卷 2 号 242 頁が示した

判断基準) によって判断することとする判断枠組みを示していることから、同法 132 条の 3 の適用の可否を判断するに当たっても、同様に制度濫用基準によるべきであると考ええる。

ロ 連結納税制度を利用した租税回避の特質と各否認規定の適用関係

連結納税制度に係る租税回避については、連結法人の行為・計算による場合のみならず、連結加入前や連結離脱後の連結法人以外の法人による行為・計算による場合やこれらの行為・計算を一連の行為に追加する場合など様々な租税回避が想定される。これらに対して行為・計算の否認規定を適用する場合には、それぞれの租税回避スキームに応じて、各否認規定を使い分ける必要がある。すなわち、法人税法 132 条の 3 の規定は、「その連結法人の行為又は計算」により税負担の不当減少が生ずる場合に、その行為又は計算を否認することができることとされており、同規定は、行為者を「連結法人」に限定した規定であることから、連結納税制度に係る租税回避否認の検討に当たっては、法人税法 132 条の 3 だけで対処することは不十分であり、同法 132 条又は 132 条の 2 の適用の有無の検討が必要となる場面もあると考えられる。

そして、不当性について、同法 132 条の場合は、経済合理性基準により判断し、また、同法 132 条の 2 の場合は、制度濫用基準により判断するという見解があるが、連結納税制度に係る租税回避に対する同法 132 条の適用の可否の検討に当たっては、通説的見解とされる経済合理性基準のみで判断することでは不十分となるケースも想定されることから、経済合理性基準に加えて、制度濫用基準でも判断することが必要な場面が生ずると考えられる。

3 結びに代えて

本稿は、現行の連結納税制度は理論上特段の問題があるものとはいえないが、納税者及び課税当局の双方に相当な事務負担を要する制度となっているという認識の下、主に処理コスト削減の観点から現行制度の見直しを行い、

問題点の抽出、その問題点に対し短期的に改正可能と考える改正案の提言及び現行制度を大きく変える中長期的改正案の提言を行った。

問題点として抽出したグループ計算項目の検討においては、基本的には、連結規定と単体規定で計算した場合の全体額にどの程度の差異が生ずるものなのか、その差異が生ずる原因はどのようなところにあるのかという点に主眼を置いて検討を行ったことから、連結規定でグループ計算した各金額が各連結法人に配分されることとなる個別帰属額については、試験研究費に係る税額控除での個別帰属額の計算の特別試験研究費と総額基準に係る試験研究費の計算のように、個別帰属額が異常計数となっていたため違和感を覚え詳細を検討したものは別として、個々にその算出方法等についての合理性や正確性の検証が不十分なものとなっている。個別帰属額の計算は、地方税などの計算に影響するものであって、その算出方法については、一定の合理性及び正確性が担保されるべきものと考えられることから、このような点について今後の研究に委ねたいと考える。

また、本稿では、連結納税制度における租税回避への対応についても研究を行ったが、租税回避の意義について、連結納税制度を利用した租税回避スキームをいくつか想定した上で、分かり易く整理しようと試みたが成し得なかった。納税者と課税当局の双方にとって、節税と租税回避の分水嶺が分かりづらいのは好ましいことではない。今後、益々巧妙かつ複雑になると考えられる租税回避スキームに対処するために、具体的な事例を題材として、租税回避への対応に関する研究を続け、その成果を発信していく必要があると考える。

目次	
はじめに	20
第 1 章 連結納税制度の概要	22
第 1 節 連結納税制度の導入	22
1 制度導入までの政府税制調査会における議論の経過	22
2 導入された連結納税制度の概要	25
第 2 節 制度導入後の主な改正事項	46
第 3 節 現行制度の問題点	63
1 離脱子法人のステータスに由来する問題 (連結法人の効力取消日)	63
2 連結開始時又は連結加入時の時価評価に由来する問題	65
3 グループ計算項目に由来する問題	66
第 2 章 短期的改正項目	131
第 1 節 連結法人の効力取消日の改正	131
1 提言	131
2 投資簿価修正との整合性	135
第 2 節 時価評価制度の改正	135
1 提言	135
2 時価評価益の繰延べに係る具体的処理例	140
第 3 節 グループ計算項目の改正	142
1 受取配当等の益金不算入	143
2 外国税額控除	144
3 試験研究費に係る税額控除	146
第 3 章 中長期的改正項目	149
第 1 節 外国の制度の検討	149
1 ドイツの機関関係 (Organschaft) 制度	149
2 イギリスのグループ・リリーフ制度	151
3 フランスの連結納税制度	151

4 EUのCCCTB指令案	152
第2節 グループ計算についての検討.....	153
1 受取配当等の益金不算入	153
2 寄附金の損金不算入	155
3 交際費等の損金不算入.....	156
4 外国税額控除.....	156
5 所得税額控除.....	156
第3節 提言	157
1 個別所得合算方式の採用	157
2 投資簿価修正及び内部取引損益の消去の必要性.....	159
第4章 租税回避への対応.....	163
第1節 租税回避の意義.....	163
1 政府税制調査会の整理.....	163
2 学説.....	165
第2節 法人税法上の租税回避否認規定	167
1 判例等	167
2 法人税法 132 条の 2 における不当性の判断基準.....	173
第3節 連結法人等に係る行為・計算の否認.....	175
1 連結納税制度において想定される租税回避.....	175
2 法人税法 132 条の 3 における不当性の判断基準.....	178
3 連結納税制度を利用した租税回避の特質と 各否認規定の適用関係.....	179
第4節 小括	181
結びに代えて.....	184

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

《法令等》	《略称》
平成 29 年度税制改正前の法人税法・・・・・・・・・・	法法
平成 29 年度税制改正前の法人税法施行令・・・・・・・・	法令
平成 29 年度税制改正前の租税特別措置法・・・・・・・・	措法
平成 29 年度税制改正前の租税特別措置法施行令・・・・	措令

はじめに

平成 14 年 7 月に導入された連結納税制度は、企業グループを一つの納税主体として捉える「単一主体概念」を採用しているとされ⁽¹⁾、「企業グループを一つの納税単位と捉え、その企業グループの所得に対して課税を行う」⁽²⁾という考え方から、所得計算における連結グループとしての調整（譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の繰延べ、連結グループを一体として行う受取配当等の益金不算入額の計算、寄附金及び交際費等の損金不算入額の計算並びに連結子法人株式の帳簿価額の修正（以下「投資簿価修正」という。）等）や連結グループを一体として行う税額控除計算（外国税額控除、所得税額控除及び試験研究費の税額控除等）（以下、連結グループを一体として行う所得計算又は税額控除計算を「グループ計算」という。）を行うこととされているものと考えられる。また、グループ計算においては、連結グループから離脱する連結子法人の離脱後の申告への影響及び地方税の申告への影響等を考慮し、益金不算入額及び損金不算入額並びに税額控除額のうち各連結法人に帰属する部分の金額（以下「個別帰属額」という。）の算定を行うこととされているものと考えられるが、当該調整及び当該算定は、連結法人数が多くなるほど納税者及び課税当局の双方にとって事務負担が重くなる（処理コストを増加させる）ものとなっている。

(1) 朝長英樹『日本型連結納税制度の基本的な考え方と法令等の概要』4頁（日本租税研究会、2003）。

これに対し、安井栄二准教授は、「日本で導入された連結納税制度には、単一主体概念と相反する個別主体概念に基づくものもみられる。」「日本の連結納税制度は一部で個別主体概念を取り入れている。」と述べられている（同「ドイツ法人税法における機関理論（二・完）- 連結納税制度研究の一素材として -」民商法雑誌第 133 巻第 1 号 93、98 頁（2005））。

なお、「単一主体概念は、各メンバーはある程度その個別存在を失い、グループは非独立のメンバー群から構成される単一主体であるという考え方を強調するものである。」とされ、「個別主体概念は、各メンバー会社が個別所得と租税債務の決定について個性と個別存在を保有し、その結果が連結計算のために加算・相殺されるという考え方を強調するものである。」とされる（井上久彌『企業集団税制の研究』21 頁（中央経済社、1996））。

(2) 井口弘之＝朝長英樹＝佐々木浩「法人税法の改正」『改正税法のすべて 平成 14 年版』242 頁（大蔵税務協会、2002）。

このような現行制度は、理論上、特段の問題があるものとはいえないが、連結納税制度の導入から 15 年となることを契機として、処理コスト削減の観点等から制度の見直しを検討することも有用であると考ええる。

そこで、第一に、現行制度において処理コストを増加させる要因となっているものとして、①連結グループから離脱する連結子法人（以下「離脱子法人」という。）のステータスに由来する問題、②連結開始時又は連結加入時に連結子法人となる法人が保有する時価評価資産の時価評価に由来する問題及び③グループ計算項目に由来する問題を抽出の上、検討する。

第二に、抽出された問題点に対し、現行制度の枠を維持しつつ、処理コストの削減を図ることができる短期的に実現可能と考える改正案として、①離脱子法人の連結承認の取消日を離脱する連結事業年度の開始の日とすることにより離脱子法人に係る連結法人の単体申告を廃止すること、②時価評価資産について時価純資産超過額が生ずる場合に各時価評価資産の評価益についての課税を繰り延べる特例を設けることを提言し、また、処理コストの削減とともに所得計算及び個別帰属額の計算をより正確に行うことができる短期的に実現可能と考える改正案として、③グループ計算項目のうち、受取配当等の益金不算入制度における短期保有株式等について個々の連結法人ごとに判定すること及び外国税額控除における控除限度額の計算を有所得の連結子法人ごとに計算することの提言並びに試験研究費の税額控除のうち、総額基準の計算における特別試験研究費の額がある場合の個別帰属額の計算を適正にする改正案を提言する。

第三に、処理コストの大幅な削減を行うためには、単一主体概念に捕らわれることなく、現行制度を大きく変える必要があることから、外国の連結納税制度等を参考にし、中長期的改正項目として、グループ計算を行わず、各連結法人の個別所得金額を合算する方法（以下「個別所得合算方式」という。）を採用することを提言する。

第 1 章 連結納税制度の概要

本章では、平成 14 年 7 月に導入された連結納税制度について、その導入の経緯を政府税制調査会における議論に沿って概観するとともに、制度導入後、現在に至るまでの主な改正事項を明らかにし、現行の連結納税制度の問題点について確認する。

第 1 節 連結納税制度の導入

ここでは、制度導入までの政府税制調査会における議論の経過及び導入時の連結納税制度の概要を確認する。

1 制度導入までの政府税制調査会における議論の経過

政府税制調査会における連結納税制度導入に係る議論の始まりは、平成 8 年 11 月の法人課税小委員会において、制度を導入する上での基本的な論点の検討がなされたことといえる⁽³⁾。そこでは、制度の導入には解決すべき問題点が多々存在するほか、導入の是非を検討する上での前提条件となるべき企業群を一単位として認識するという考え方・実態の定着がいまだみられていないことから、その導入の是非について具体的に検討する状況には至っていないとされ、引き続き研究課題とすべきと整理された⁽⁴⁾。

平成 9 年 12 月の「平成 10 年度の税制改正に関する答申」（税制調査会）

-
- (3) この背景としては、経済団体連合会が平成 8 年 3 月 26 日付で行った「連結納税制度導入に関する提言」（1996）（<https://www.keidanren.or.jp/japanese/policy/pol082.html>）（平成 29 年 6 月 28 日最終閲覧）において、「分社化経営、さらには、純粋持株会社を利用した経営は、企業経営の再構築を図る上での重要な選択肢である。このような企業経営の新たなトレンドを踏まえ、また、国際的な整合性を図る観点から連結納税制度の導入を急ぐべきである。」としたことが挙げられる。
- (4) 税制調査会「法人課税小委員会報告（平成 8 年 11 月）」第 6 分冊 12. 企業分割・合併等（3）連結納税（1996）（<http://www.kantei.go.jp/jp/zeicho-up/1217honbun5p.html>）（平成 29 年 6 月 28 日最終閲覧）。

においても、「引き続き検討を深めていく必要がある課題」⁽⁵⁾とされていたが、平成 10 年 12 月の「平成 11 年度の税制改正に関する答申」(税制調査会)においては、「今後の検討課題・抜本的見直し」の中で連結納税制度が項目として採り上げられ、「専門的・実務的な観点から、法人課税小委員会において本格的な分析・検討を行うことが適当」⁽⁶⁾とされ、翌年 7 月から法人課税小委員会での検討が始められることとなった⁽⁷⁾。

そして、平成 11 年 9 月に行われた法人課税小委員会の第 2 回会合において、委員会メンバー全員の合意により、本格的な連結納税制度の検討を速やかに、かつ慎重に行うこと、また、本格的にやるのであれば、かなりの作業量、あるいは複雑になる可能性もあるが、米国型の連結の課税ベースをしっかりと計算するような形の議論をすべきであることとされ⁽⁸⁾、同年 10 月及び 11 月に行われた法人課税小委員会の第 3 回及び第 4 回会合において、主要検討項目が取りまとめられた⁽⁹⁾。

これを受け、同年 12 月の「平成 12 年度の税制改正に関する答申」(税制調査会)において、連結納税制度については、企業の経営環境の変化に対応する観点、国際競争力の維持・向上に資する観点及び企業の経営形態に対する税制の中立性を図る観点から、導入を目指した検討を進めることが適当と考えるが、導入に当たっては、米国において導入されているような本格的な

-
- (5) 税制調査会「平成 10 年度の税制改正に関する答申(平成 9 年 12 月)」二平成 10 年度税制改正の課題(7)その他の検討課題(1997)(<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeicho3.html>) (平成 29 年 6 月 28 日最終閲覧)。
 - (6) 税制調査会「平成 11 年度の税制改正に関する答申(平成 10 年 12 月 16 日)」三今後の検討課題・抜本的見直し 4 法人課税(3) 連結納税制度(1998)(<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichoc4.html>) (平成 29 年 6 月 28 日最終閲覧)。
 - (7) 連結納税制度の検討に関する法人課税小委員会は、平成 11 年 7 月 13 日に第 1 回が開催されている(<http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/syou.html>) (平成 29 年 6 月 28 日最終閲覧)。
 - (8) 税制調査会第 36 回総会(平成 11 年 9 月 21 日開催)における法人課税小委員会の石小委員長の報告(<http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/zc014a.html>) (平成 29 年 6 月 28 日最終閲覧)。
 - (9) 税制調査会第 38 回総会(平成 11 年 11 月 19 日開催)における法人課税小委員会の石小委員長の報告(<http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/zc038a.html>) (平成 29 年 6 月 28 日最終閲覧)。

連結納税制度を導入することが適当であるところ、現行の法人税体系との整合性を確保するためには、多岐にわたる項目についての検討が必要と考えることから、法人課税小委員会において検討を深めていくとされた⁽¹⁰⁾。

その後、平成 13 年 6 月より連結納税制度の検討課題として取りまとめた個別の論点についての議論に入り、具体的な導入時期については、同年 9 月の経済財政諮問会議においてとりまとめられた「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針」（同年 6 月 26 日閣議決定）に係る具体的政策及び実施時期を示した「改革工程表」において、平成 14 年度の導入を目指すこととされた⁽¹¹⁾。そして、同年 10 月 9 日の第 17 回法人課税小委員会において「連結納税制度の基本的考え方」が取りまとめられ⁽¹²⁾、これが同年 10 月 16 日の第 17 回総会において了承され⁽¹³⁾、法案作成作業が進められることとなった。

その結果、連結納税制度に係る法律案は、平成 14 年 5 月 10 日に国会に提出され、同年 6 月 26 日に可決・成立し、同年 7 月 3 日に公布されることとなった⁽¹⁴⁾。

-
- (10) 税制調査会「平成 12 年度の税制改正に関する答申（平成 11 年 12 月 16 日）」平成 12 年度税制改正 2 法人課税（4）連結納税制度（1999）
<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichod3.html>（平成 29 年 6 月 28 日最終閲覧）。
- (11) 経済財政諮問会議「改革工程表（平成 13 年 9 月 26 日）」税制改革 31 頁（2001）
<http://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/cabinet/2001/decision0926.html>（平成 29 年 6 月 30 日最終閲覧）。
- (12) 税制調査会「税制調査会第 17 回法人課税小委員会議事録」（2001）
<http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/ho017.html>（平成 29 年 6 月 28 日最終閲覧）。
- (13) 税制調査会「税制調査会第 17 回総会議事録（平成 13 年 10 月 16 日開催）」（2001）
<http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/azc017.html>（平成 29 年 6 月 28 日最終閲覧）。
- (14) 参議院議案情報第 154 回国会（常会）提出番号 98 (<http://www.sangiin.go.jp/japanese/joho1/kousei/gian/154/meisai/m15403154098.htm>)（平成 29 年 6 月 29 日最終閲覧）。なお、法律番号は、平成 14 年法律第 79 号であり、施行日は、平成 14 年 8 月 1 日である。

2 導入された連結納税制度の概要

(1) 適用法人

連結納税制度を適用することができる連結グループは、内国法人である親法人（普通法人又は協同組合等のうち、清算中の法人、他の普通法人（外国法人を除く。）又は協同組合等による完全支配関係がある法人等一定の法人を除いたもの。以下「親法人」という。）及び親法人による完全支配関係がある内国法人である子法人（普通法人のうち、特定目的会社、投資法人及び連結納税の承認を取り消されたもので一定期間を経過していないもの等一定の法人を除いたもの。以下「子法人」という。）の全てとされた（平成 15 年度税制改正前の法第 4 の 2、平成 15 年度税制改正前の法第 14 の 3③）。

この場合の完全支配関係とは、一方の法人が他方の法人の発行済株式等（自己株式を除く。）の全部（従業員持株会及びストックオプションを付与された法人の役員等がその行使により取得した当該法人の株式等で当該役員等が保有するものの合計数が 5%未満である場合の当該株式等を除く。）を直接又は間接に保有する関係（一方の法人と他方の法人の間に連結子法人となることができない法人が介在しないものに限る。）（平成 15 年度税制改正前の法第 14 の 3①②）（以下第 2 節（5）「平成 19 年度税制改正」までにおいて同じ。）とされた。これは、「連結納税制度の対象となる企業グループとは、その実質において単一の法人とみなしうる一体性を持ったもの、すなわち、経営が一の法人に支配されるとともに利益がその一の法人に帰属する完全に一体と認められる企業グループとすべきであり、……。また、子会社の少数株主が子会社の欠損金の繰越控除のメリットを享受できないという問題や制度が過度に複雑化するという問題が生ずることを避けるため」⁽¹⁵⁾という考えに基づくものとされる⁽¹⁶⁾。

(15) 税制調査会・法人課税小委員会「連結納税制度の基本的考え方（平成 13 年 10 月 9 日）」一 2 連結納税制度の基本構造（1）(2001) (<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/131009a.html>)（平成 29 年 6 月 29 日最終閲覧）。

(2) 申請と承認、承認の効力

連結納税制度は選択制とされ、当該制度を適用するためには、当該適用を開始しようとする親法人の事業年度（以下「最初親法人事業年度」という。）の開始の日の6月前の日までに、親法人及び子法人の連名で、国税庁長官に対し承認申請書を提出することが必要とされた（平成 15 年度税制改正前の税法 4 の 3 ①）。選択制とされた理由に関しては、連結納税制度の適用には多大な事務負担が生ずることが考えられることなどから、その適用については法人の選択に委ねることとされたものとされている⁽¹⁷⁾。

そして、その申請に対し国税庁長官の承認があった場合には、当該承認の効力は、最初親法人事業年度の開始の日以後の期間について生ずるものとされた（平成 15 年度税制改正前の税法 4 の 3 ⑤）。

なお、親法人の設立事業年度又は設立事業年度の翌事業年度から連結納税制度を適用しようとする場合には、申請期限の特例が設けられ、設立事業年度から適用を受けようとする場合には、設立事業年度開始の日から1月を経過する日と設立事業年度終了の日から5月前の日とのいずれか早い日までに、また、設立事業年度の翌事業年度から適用を受けようとする場合には、設立事業年度終了の日と翌事業年度終了の日から5月前の日とのいずれか早い日までに承認申請書を提出することができることとされた（以下、この特例を「申請期限特例」という。）（平成 15 年度税制改正前の税法 4 の 3 ⑥）。

(16) 井口ほか・前掲注(2)242～243頁。

(17) 朝長英樹「連結納税制度について（法人課税小委員会の報告）」租税研究 626 号 32 頁（2001）。なお、税制調査会第 17 回総会（平成 13 年 10 月 16 日開催）においては、堀田力委員から、実質的にグループである場合には、一体として課税する方が実態に即した適正な課税が実現されるといいながら、選択制としており、また、選択後に任意の取りやめができないこと、更に、連結付加税を課すこととしていること等の趣旨（「恩恵的」な制度なのか）についての質問がなされ、水野忠恒法人課税小委員会委員長から、連結納税制度の選択は「恩恵」と理解すると一貫した理屈が立つ旨の回答がなされている（税制調査会「税制調査会第 17 回総会議事録」（2001）（<http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/azc017a.html>）（平成 29 年 6 月 29 日最終閲覧））。

そして、その申請に対し承認があった場合には、当該承認の効力は、原則として、最初親法人事業年度開始の日以後の期間について生ずるものとされるが（平成 15 年度税制改正前の法法 4 の 3⑨三）、最初親法人事業年度開始の日の前日の属する事業年度終了の時に時価評価資産等（平成 15 年度税制改正前の法令 14 の 5）を有する一定の子法人及び当該子法人が発行済株式等を直接又は間接に保有する他の子法人（連結親法人となる法人との間に完全支配関係があるものに限る。）については、当該承認の効力は、最初親法人事業年度終了の日の翌日以後の期間について生ずるものとされた（平成 15 年度税制改正前の法法 4 の 3⑨）。このような効力が生ずる期間に違いを設けた理由としては、時価評価資産等に係る損益は、租税回避防止の観点から単体納税での清算とし、原則として連結開始直前の事業年度で計上することとされており、そのために単体法人として申告する期間が必要なところ、申請期限特例の適用を受ける子法人にあつては、最初親法人事業年度開始の日の前に、当該計上を行うことができないことを考慮したものと考えられる。

なお、時価評価資産等とは、課税上の弊害及び法人の事務負担を考慮し、平成 15 年度税制改正前の法人税法 61 の 11 第 1 項各号列記以外の部分《連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益》に規定する時価評価資産（後記（6）イ参照。）、同法 63 条 1 項《長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定する長期割賦販売等に該当する資産の販売等に係る契約のうち一定のもの及び平成 15 年度税制改正前の租税特別措置法 64 条の 2 第 4 項一号《取用等に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例》等に規定する特別勘定の金額のうち一定のものとされた（平成 15 年度税制改正前の法令 14 の 5）。

（3）加入法人の承認と効力

連結納税の承認を受けている親法人（以下「連結親法人」という。）との間に当該連結親法人による完全支配関係を有することとなった子法人については、原則として、当該完全支配関係を有することとなった日において、

連結納税の承認があったものとみなされ、また、同日以後の期間について、当該承認の効力が生ずるものとされた（平成 15 年度税制改正前の法 4 の 3⑩）。

ただし、連結納税の適用に当たり、申請期限特例を受けている場合の最初親法人事業年度において、時価評価法人（親法人による完全支配関係を有することとなった子法人で、当該完全支配関係を有することとなった日の前日の属する当該子法人の事業年度（加入に係るみなし事業年度の規定の適用による事業年度）終了の時に時価評価資産等を有する一定の子法人をいう。以下（5）までにおいて同じ。）及び関連法人（当該時価評価法人が発行済株式等を直接又は間接に保有する他の子法人（連結親法人となる法人との間に完全支配関係があるものに限る。）をいう。以下（5）までにおいて同じ。）に該当するものについては、最初親法人事業年度終了の日の翌日において承認があったものとみなされ、また、同日以後の期間について、当該承認の効力が生ずることとされた（平成 15 年度税制改正前の法 4 の 3⑩）。このような効力が生ずる期間に違いを設けた理由としては、時価評価資産等に係る損益は、原則として、連結加入直前の事業年度で清算することとされているが、申請期限特例の適用を受ける場合の最初親法人事業年度において、承認前の親法人による完全支配関係を有することとなった子法人にあっては、当該事業年度で、当該清算を行うことができないこと等を考慮したものと考えられる。

なお、連結親法人事業年度（連結親法人の事業年度開始の日から終了の日までの期間をいう。以下同じ。）開始の日の 1 月前の日から当該開始の日以後 1 月を経過する日までの期間において、当該連結親法人による完全支配関係を有することとなった子法人で、当該子法人の事業年度（加入に係るみなし事業年度の規定の適用がないものとした場合の事業年度）終了の日が当該期間内にある場合、当該事業年度終了日の翌日を当該子法人の最初の連結事業年度（連結申告を行う期間であり、平成 15 年度税制改正前の法 15 の 2①に規定するものをいう。以下同じ。）開始の日とする特例

(以下「加入時期特例」という。)(平成 15 年度税制改正前の法 15 の 2 ②③)の適用を受けるものにあつては、当該開始の日において承認があつたものとみなされ、また、同日以後の期間について、当該承認の効力が生ずることとされた(平成 15 年度税制改正前の法 4 の 3⑩)。これは、加入に伴うみなし事業年度に基づく税務上の決算と会計上の決算が近接するような子法人の事務負担に考慮したものと考えられる。

(4) 承認の取消し

連結納税の承認の効力は、帳簿書類の仮装隠ぺい等一定の事実がある場合に行われる国税庁長官による承認の取消しにより失われるほか、連結子法人の株式の譲渡により連結親法人との間に当該連結親法人による連結完全支配関係を有しなくなったこと等一定の事実が生じた場合には、国税庁長官の取消しによらず効力が失われること(みなし取消し)とされた。また、その効果の発生は、国税庁長官の承認の取消しの場合には、取消処分の日以後の属する連結事業年度開始の日以後の期間とされ、また、みなし取消しについては、一定の事実ごとに定められた日以後の期間とされた(平成 15 年度税制改正前の法 4 の 5①②)。

(5) 連結事業年度とみなし事業年度

連結申告を行う期間(連結事業年度)は、連結親法人事業年度とされ(平成 15 年度税制改正前の法 15 の 2①)、連結親法人との間に完全支配関係がある子法人のうち連結納税の承認を受けているもの(以下「連結子法人」という。)の事業年度が連結親法人事業年度と異なる場合には、当該連結子法人において連結親法人事業年度の期間のみなし事業年度を生じさせ、調整を図ることとされた(平成 15 年度税制改正前の法 14 四～十七)。これは、連結調整等の計算を考慮し、親法人の事業年度に統一することとしたものとされる⁽¹⁸⁾。

(18) 第 13 回法人課税小委員会(平成 13 年 6 月 1 日開催)において、事務局から「事業年度をどうするかということですが、これは連結グループ内の各法人の事業年度が異なりますと、連結所得の計算というのはほとんど不可能というか、非常に困難とな

なお、連結親法人事業年度の中途において、連結親法人との間に連結完全支配関係（連結親法人と連結子法人との間の完全支配関係又は連結親法人との間に完全支配関係がある連結子法人相互の関係をいう。以下同じ。）を有することとなる子法人の最初の連結事業年度については、原則として、完全支配関係を有することとなった日から当該連結親法人事業年度終了の日までの期間とされた（時価評価法人、関連法人及び加入時期特例の適用を受ける子法人の最初の連結事業年度については、それぞれの連結納税の承認の効力が生ずる日（前述（3））から当該効力が生ずる日の属する連結事業年度終了の日までの期間となる。）（平成 15 年度税制改正前の税法 15 の 2①②②）。

（6）連結納税の開始・連結納税への加入前の処理

イ 連結納税の開始・連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益

最初連結事業年度（連結納税の承認を受けて各連結事業年度の連結所得に対する法人税を課される最初の連結事業年度をいう。以下同じ。）開始の日の前日の属する事業年度終了の時に時価評価資産を有する連結親法人となる法人との間に完全支配関係がある子法人（一定のものを除く。）は、当該時価評価資産の評価益又は評価損を当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされた（平成 15 年度税制改正前の税法 61 の 11①）。また、連結親法人との間に完全支配関係を有することとなった子法人（一定のものを除く。）は、当該完全支配関係を有することとなった日の前日の属する事業年度（申請期限特例を受けている場合の最初親法人事業年度において当該完全支配関係を有することとなった子法人は最初親法人事業年度）終了の時に有する時価評価資産の評価益又は評価損を当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされた（平成 15 年度税制改正前

るものですから、これはやはり親会社の事業年度にあわせる手当てが必要となるのではないかと思います。」との説明がなされている（税制調査会「税制調査会第 13 回法人課税小委員会議事録」（2001））（<http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/ho013a.html>）（平成 29 年 6 月 29 日最終閲覧）。

の法法 61 の 12①)。

これは、単体納税から連結納税へと納税単位が変更される場合には、単体で事業活動を行って稼得した所得に対しては単体法人を納税単位として課税を行うという考え方を基本とし、単体納税の下での課税関係を清算した後に連結納税の適用を受ける仕組みとすることが税制の本来の在り方となると考えられること、また、単体で事業活動を行って稼得した所得又は発生した欠損を連結グループに持ち込み、他の連結法人の欠損又は所得と相殺することで連結グループの税額を減らすことができるということは実態に合った課税が行われているとはいえ、また、課税上弊害があるという考えに基づくものとされる⁽¹⁹⁾。

このため、親法人のほか、事務負担や課税上の弊害が生じにくい点を考慮し、一定の子法人が時価評価の対象外とされた（以下、当該時価評価の対象外とされる子法人を「時価評価対象外法人」という。）。

連結納税開始時の時価評価対象外法人は、次の子法人とされた（平成 15 年度税制改正前の法法 61 の 11①）。

- ① 親法人が最初連結親法人事業年度（各連結事業年度の連結所得に対する法人税を課される最初の連結親法人事業年度をいう。以下同じ。）開始の日の 5 年前の日から当該開始の日までの間に株式移転により設立され、かつ、当該親法人が当該株式移転の日から当該開始の日まで継続して当該株式移転に係る完全子会社であった子法人の発行済株式（自己株式を除く。）の全部を直接又は間接に保有している場合の当該子法人

当該子法人は、実質的な親法人と考えることができるため除外されているとされる⁽²⁰⁾。

- ② 親法人が最初連結親法人事業年度開始の日の 5 年前の日から当該開始の日まで継続して発行済株式等（自己株式等を除く。以下イにお

(19) 井口ほか・前掲注(2)243 頁。

(20) 井口ほか・前掲注(2)267 頁。

いて同じ。)の全部を直接又は間接に保有している場合の子法人

当該子法人は、租税回避のおそれが少ないと考えられることから除外されているものとする。

- ③ 親法人又は当該親法人との間に完全支配関係がある子法人が最初連結親法人事業年度開始の日の5年前の日から当該開始の日までの間に発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する法人を設立し、かつ、当該親法人が当該設立の日から当該開始の日まで継続して当該発行済株式等の全部を直接又は間接に保有している場合の当該法人

親法人又は時価評価対象外法人である当該子法人が設立した法人は、租税回避のおそれが少ないことから除外されていると考えられ、また、時価評価の対象となる子法人が設立した法人については、仮に、当該法人に当該子法人が保有する時価評価資産を移転したとしても、当該法人の株式が当該子法人の時価評価資産に該当することになると考えられることから、当該法人については、租税回避のおそれが少ないものとして除外されているものとする。

- ④ 親法人が、最初連結親法人事業年度開始の日の5年前の日から当該開始の日までに行われる適格合併、合併類似適格分割型分割又は株式移転(以下④において「適格合併等」という。)により法人(当該適格合併等に係る被合併法人、分割法人又は完全子会社が当該5年前の日から当該適格合併の日の前日、当該合併類似適格分割型分割の日の前日又は当該株式移転の日まで継続して発行済株式等の全部を直接又は間接に保有していた法人に限る。)の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有することとなり、かつ、当該親法人が当該適格合併等の日から当該開始の日まで継続して当該発行済株式等の全部を直接又は間接に保有している場合の当該法人

当該子法人は、租税回避のおそれが少ないと考えられることから除外されているものとする。

- ⑤ 最初連結親法人事業年度開始の日の5年前の日から当該開始の日

までの間に、端株主の端株買取請求権に基づく株式の買取り等により親法人が発行済株式等の全部を直接又は間接に保有することとなった法人（当該親法人が当該買取り等の 5 年前の日から当該買取り等の日まで継続して取得済株式等（当該法人の発行済株式等のうち当該親法人が当該買取り等の直前に直接又は間接に保有していたものをいう。以下同じ。）の全部を直接又は間接に保有していた法人に限る。）で、当該親法人が当該法人の発行済株式等の全部を当該開始の日まで継続して保有している場合の当該法人

当該法人は、やむを得ず取得するものであることを考慮し、除外されているものとされる⁽²¹⁾。

- ⑥ 親法人が最初連結親法人事業年度開始の日の 5 年前の日から当該開始の日までの間に株式交換により法人（当該株式交換に係る完全子会社及び当該完全子会社が当該 5 年前の日から当該株式交換の日まで継続して発行済株式等の全部を直接又は間接に保有していた法人に限る。）の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有することとなり、かつ、当該株式交換の日から当該開始の日まで継続して当該発行済株式等の全部を直接又は間接に保有している場合の当該法人で、i .最初連結親法人事業年度開始の日の前日の属する事業年度の終了時において、当該法人の時価評価資産（棚卸資産、当該株式交換に伴って法令の規定により保有を制限されることとなるもの及びこれに類するものを除く。）の全部につき、当該開始の日以後に譲渡等による損益の計上が見込まれていないこと、ii .当該終了時の時価評価資産について、当該事業年度に係る確定申告書の提出期限までに当該時価評価資産の種類等、財務省令で定める事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出していること、iii .当該終了の時において、当該親法人が継続して当該法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有することが見込ま

(21) 井口ほか・前掲注(2)268 頁。

れていること及びiv.当該親法人が明らかに法人税を免れる目的で当該法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有することとしたと認められるものではないことといった要件の全てを満たすもの

当該法人は、課税上の弊害のないものとして除外されているものとする。

また、加入時の時価評価対象外法人は次の子法人とされた（平成 15 年度税制改正前の法法 61 の 12①）。

- ① 連結親法人又は連結子法人が発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する法人を設立した場合の当該法人
- ② 連結親法人が適格合併又は合併類似分割型分割（以下②において「適格合併等」という。）により法人（当該適格合併等に係る被合併法人又は分割法人が当該適格合併等の日の5年前の日から当該適格合併等の日の前日まで継続して発行済株式等の全部を直接又は間接に保有していた法人に限る。）の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有することとなった場合の当該法人
- ③ 端株主の端株請求権に基づく株式の買取り等により連結親法人が法人（当該連結親法人が当該買取り等の日の5年前の日から当該買取り等の日まで継続して取得済株式等の全部を直接又は間接に保有していた法人に限る。）の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有することとなった場合の当該法人
- ④ 連結親法人が株式交換により法人（当該株式交換に係る完全子会社及び当該完全子会社が当該株式交換の日の5年前の日から当該株式交換の日まで継続して発行済株式等の全部を直接又は間接に保有していた法人に限る。）の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有することとなった場合の当該法人で、i.当該株式交換の時ににおいて、当該法人の時価評価資産（棚資産、当該株式交換に伴って法令の規定により保有を制限されることとなるもの及これに類するものを除く。）の全部につき、当該株式交換の後に譲渡等による損益の計上が見込まれてい

ないこと、ii.当該株式交換時の時価評価資産について、当該株式交換の日の前日の属する事業年度に係る確定申告書の提出期限までに当該時価評価資産の種類等、財務省令で定める事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出していること、iii.当該株式交換の時にあって、当該連結親法人が継続して当該法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有することが見込まれていること及びiv.当該連結親法人が明らかに法人税を免れる目的で当該法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有することとしたと認められるものではないことといった要件の全てを満たすもの

なお、時価評価資産とは、固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除く。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産で次に定めるもの以外のものとされた（平成 15 年度税制改正前の税法 61 の 11①、平成 15 年度税制改正前の法令 122 の 12①）。

① 子法人が、親法人との間に完全支配関係を有することとなった日以後、最初連結親法人事業年度開始の日の 5 年前の日以後に終了する各事業年度又は各連結事業年度（以下①において「前 5 年内事業年度等」という。）において、圧縮記帳の規定の適用を受けた減価償却資産（適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格事後設立により被合併法人、分割法人、現物出資法人又は事後設立法人から移転を受けたものである場合には、これらの法人の当該前 5 年内事業年度等において当該規定の適用を受けたものを含む。）

これは、圧縮記帳制度の趣旨を考慮し、除くこととされたものとされている⁽²²⁾。

② 売買目的有価証券

これは、事業年度末で保有する売買目的有価証券については時価評価が要請されている⁽²³⁾ことによると考えられる。

(22) 井口ほか・前掲注(2)265 頁。

(23) 平成 15 年税制改正前の法人税法 61 の 3①②。

③ 償還有価証券

これは、事業年度終了時の帳簿価額がおおむね時価と一致することとなると考えられることから除くこととされている⁽²⁴⁾。

④ 資産の時価と帳簿価額との差額が子法人の資本等の金額の 2 分の 1 に相当する金額又は 1 千万円のいずれか少ない金額に満たない場合の当該資産

これは、法人の事務負担を考慮されたものと考えられる。

⑤ 最初連結事業年度開始日に子法人が連結グループ外の法人を合併法人又は分割承継法人とする合併又は分割型分割によりこれらの法人に移転する資産及び当該合併又は分割型分割により当該連結グループから離脱する子法人が保有する資産

⑥ 最初連結事業年度開始日に子法人が自己を合併法人又は分割承継法人とする合併又は分割型分割により連結グループから離脱する子法人の保有する資産

上記⑤及び⑥は、連結納税の開始日に合併等により連結グループ外に移転する資産は実質的には連結グループの事業活動に関わっていないこと、事業年度開始日を区切りとして合併等を行い、企業グループの再編成を行う例が多いこと等が考慮されたものとされている⁽²⁵⁾。

ロ 長期割賦販売等に係る繰延（長期割賦）損益（額）

連結開始時又は連結加入時における子法人が時価評価対象外法人に該当しない場合で、連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度において、長期割賦販売等に該当する資産の販売等について、延払基準の適用を受けている場合（これらの事業年度終了時の繰り延べられた割賦損益額が 1 千万円に満たないもの等一定の契約を除く。）には、資産の販売等に係る収益の額及び費用の額は、これらの事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされた（平成 15 年度税

(24) 井口ほか・前掲注(2)265 頁。

(25) 井口ほか・前掲注(2)266 頁。

制改正前の法法 63②)。これは、連結納税の開始・連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益（平成 15 年度税制改正前の法法 61 の 11、61 の 12）と同様の趣旨により設けられものと考えられる。

ハ 連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度における租税特別措置法の圧縮特別勘定の金額の益金算入

連結開始時又は連結加入時における子法人が時価評価対象外法人に該当しない場合で、連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度の終了時に、取用等に伴い特別勘定（平成 15 年度税制改正前の租税特別措置法 64 条の 2 第 1 項に規定するものをいう。）を設けている場合には、特別勘定の残高が 1 千万円未満の場合等一定の場合を除き、これらの事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされた（同法 64 の 2 ⑩）。これは、連結納税の開始・連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益（平成 15 年度税制改正前の法法 61 の 11、61 の 12）と同様の趣旨により設けられたとされる⁽²⁶⁾。

この取扱いについては、特定資産の譲渡に伴い特別勘定を設けている場合等についても同様とされた（同法 65 の 8 ⑩、65 の 12⑪、65 の 14 ⑪等）。

(7) 連結所得金額の計算

連結法人税の課税標準は、連結法人の連結事業年度の連結所得の金額とされ、当該連結所得の金額は、別段の定めがあるものを除き、連結法人の連結事業年度の期間を平成 15 年度税制改正前の法人税法 22 条 1 項「各事業年度の所得の金額の計算」の事業年度として、同法第 2 編第 1 章第 1 節第 2 款から第 8 款まで「各事業年度の所得の金額の計算」の規定により当該事業年度の所得の金額を計算するものとした場合に益金の額となる金額（同法 23 条「受取配当等の益金不算入」等一定の規定を適用しないで計算した場合に益金の額となる金額に限る。以下「個別益金額」という。）か

(26) 井口裕之＝高岸秀俊「租税特別措置法等（連結納税制度関係）の改正」『改正税法のすべて 平成 14 年版』658、664 頁（大蔵財務協会、2002）。

ら損金の額となる金額（同法 37 条《寄附金の損金不算入》等一定の規定を適用しないで計算した場合に損金の額となる金額に限る。以下「個別損金額」という。）を控除して算出することとされた（平成 15 年度税制改正前の法法 81 の 3 ①）。このような単体規定の借用は、規定の簡素化のためとされている⁽²⁷⁾。

具体的には、各連結法人の会計上の当期利益又は当期損失を基に、連結法人ごとに税務調整が必要な項目の調整を行った後、各連結法人の当該調整後の金額を合計し、連結グループ全体で税務調整する項目の調整を行うこととなる⁽²⁸⁾。

そして、連結グループ全体で税務調整する項目については、税務調整金額に係る各連結法人の個別帰属額を算出し（平成 15 年度税制改正前の法令 155 の 11、155 の 16 等）、各連結法人に配賦することとされた（平成 15 年度税制改正前の法法 81 の 18、81 の 25）。

なお、別段の定めには、次のような規定等が設けられた。

イ 連結事業年度における受取配当等の益金不算入（平成 15 年度税制改正前の法法 81 の 4）

連結法人が保有する株式等について、連結グループ全体の保有割合に基づき⁽²⁹⁾、連結法人株式等、関係法人株式等及びそのいずれにも該当しない株式等に区分し、連結法人株式等に係る配当等の額についてはその全額を益金不算入とし、関係法人株式等に係る配当等の額については当該関係法人株式等に係る負債利子の額（連結完全支配関係にある他の連結法人に対し支払うものを除く。）を控除した額を益金不算入とし、そのいずれにも該当しない株式等に係る配当等の額についてはそのいずれにも該当しない株式等に係る負債利子の額を控除した額の 50% に相当する金額を益金不算入とすることとされた（平成 15 年度税制改正前の法法

(27) 井口ほか・前掲注(2)277 頁。

(28) 井口ほか・前掲注(2)278 頁

(29) 井口ほか・前掲注(2)295、298 頁。

81 の 4 ①③、平成 15 年度税制改正前の法令 155 の 8)。

なお、これらの配当等の額のうち、益金不算入の対象外となる短期所有株式等に係る配当等の額の算定についても連結グループ全体で計算することとされた⁽³⁰⁾ (平成 15 年度税制改正前の法法 81 の 4 ②、平成 15 年度税制改正前の法令 155 の 7)。

ロ 連結事業年度における寄附金の損金不算入 (平成 15 年度税制改正前の法法 81 の 6)

連結法人が、各連結事業年度において支出した寄附金の損金不算入額の計算は、連結親法人の連結個別資本等の金額と連結所得の金額を基礎として、連結グループを一体として行うこととされた⁽³¹⁾ (平成 15 年度税制改正前の法法 81 の 6 ③、平成 15 年度税制改正前の法令 155 の 13)。

また、連結グループ内の法人間において支出した寄附金の額は、連結所得の金額の計算上、その全額が損金不算入とされた (平成 15 年度税制改正前の法法 81 の 6 ②)。

その他、連結親法人が連結子法人から各連結事業年度の連結所得に対する法人税の負担額として支出すべき金額として計算される金額又は附帯税 (利子税を除く。) の負担額の全部又は一部を受け取らないこと及び連結子法人が連結親法人から各連結事業年度の連結所得に対する法人税の減少額として収入すべき金額として計算される金額又は附帯税 (利子税を除く。) の負担額の減少額の全部又は一部を受け取らないことは、経済的利益の供与に該当するものとされた (平成 15 年度税制改正前の法令 155 の 15②)。

ハ 連結欠損金額の繰越控除

連結親法人の各連結事業年度開始の日前 5 年以内に開始した連結事業年度で生じた欠損金額 (当該各連結事業年度前の連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの等一定のものを除く。以下

(30) 井口ほか・前掲注(2)294 頁。

(31) 井口ほか・前掲注(2)303 頁。

「連結欠損金額」という。)は、当該各連結事業年度の連結所得の金額を限度として損金の額に算入することとされた(平成 15 年度税制改正前の法 81 の 9①)。

また、最初連結親法人事業年度開始の日前 5 年以内に開始した各事業年度において生じた①連結親法人の青色欠損金額又は災害損失欠損金額、②最初連結親法人事業年度開始の日の 5 年前の日から当該開始の日までに行われた株式移転に係る完全子会社であった連結子法人の青色欠損金額、災害損失欠損金額又は連結欠損金個別帰属額(連結欠損金額のうち各連結法人に帰せられる一定の金額をいう。以下同じ。)及び③連結親法人が完全支配関係を有しない法人との間で自己を合併法人又は分割承継法人とする適格合併又は合併類似適格分割型分割を行った場合のその被合併法人又は分割法人の未処理欠損金額、未処理災害損失欠損金額又は連結欠損金個別帰属額は、連結欠損金額とみなすこと(みなし連結欠損金額)とされた(平成 15 年度税制改正前の法 81 の 9②)。これは、単体納税の下で生じた欠損金額を連結納税の下で繰越控除することは、本来、適当ではないと考えられるが、親法人については、自身の連結グループが親法人の実像を示していると考えられることもできること、また、租税回避のおそれも低いと考えられることから、親法人の単体納税の下で生じた欠損金額については連結納税の下で繰越控除することができることとされ、また、この場合の親法人については、株式移転に係る完全子会社までを含めて親法人とみることが実態に合うものと考えられること、また、連結法人が組織再編成を行った場合には、単体納税における組織再編成に係る取扱いと同様の取扱いとすることが基本とされていることから、上記のようなものが、みなし連結欠損金額とされたものとされる⁽³²⁾。

その他、連結事業年度の中途において、連結グループ内の合併が行わ

(32) 井口ほか・前掲注(2)308 頁。

れた場合又は分割型分割が行われた場合には、被合併法人又は分割法人の当該合併の日又は当該分割の日の前日の属する事業年度において生じた欠損金額があるときは、当該欠損金額に相当する金額を当該連結事業年度の連結所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされた（平成 15 年度税制改正前の税法 81 の 9④）。これは、当該事業年度は単体申告を行うのであるが、合併の場合には移転する資産等が連結グループ内にとどまっており、また、分割の場合には連結法人として単体申告を行うものであることなどから、当該事業年度において生じた欠損金額について、実質的に当該連結事業年度の損金の額とすることとされたものとされる⁽³³⁾。

二 連結法人間取引の損益の調整

連結法人が、譲渡損益調整資産を当該連結法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人に譲渡した場合には、当該譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額を連結所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入することとされた（平成 15 年度税制改正前の税法 81 の 10①）。

また、当該譲渡損益調整資産を取得した当該他の連結法人において、当該譲渡損益調整資産について譲渡、償却、評価換え等一定の事由が生じた場合には、当該譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額のうち一定の金額は、連結所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされた（平成 15 年度税制改正前の税法 81 の 10②、平成 15 年度税制改正前の法令 155 の 22②③④⑤）。これは、連結納税制度は、連結グループを一体として扱うことから、連結グループ内の法人間の資産の取引により生じた損益は、当該資産が連結グループ外に移転した時、当該資産が連結グループで損金となった時又は当該取引の当事者が連結グループを離脱した時等に計上を行うことが

(33) 井口ほか・前掲注(2)314 頁。

適当であるという考えによるものとされる⁽³⁴⁾。

この場合の譲渡損益調整資産とは、固定資産、土地（土地の上の存する権利を含み、固定資産に該当するものを除く。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産とされ、①売買目的有価証券、②譲受法人において売買目的有価証券とされる有価証券及び③譲渡直前の帳簿価額が 1 千万円に満たない資産は除かれることとされた（平成 15 年度税制改正前の法 61 の 13①、平成 15 年度税制改正前の法 122 の 14①）。これは、全ての資産を対象とすることは納税者に多大な事務負担を強いることとなること等を考慮し、棚卸資産などのように短期的に移転する資産や少額な資産については、譲渡損益調整資産の対象外とされたものとされる⁽³⁵⁾。

ホ 交際費等の損金不算入

連結親法人及び当該連結親法人による完全支配関係にある各連結子法人が各連結事業年度において支出する交際費等の額の合計額は、当該連結事業年度の連結所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされた。ただし、連結親法人の資本又は出資の金額が 5 千万円以下の場合には、支出した交際費等の額の合計額のうち 4 百万円に当該連結親法人の連結親法人事業年度の月数を乗じてこれを 12 で除して計算した金額（以下、ホにおいて「定額控除限度額」という。）に達するまでの金額の 20%相当額と支出した交際費等の額の合計額が定額控除限度額を超える場合におけるその超える部分の金額の合計額は損金の額に算入しないこととされた（平成 15 年度税制改正前の措法 68 の 66①）。これは、「企業グループを一の納税単位と捉え、その企業グループの所得に対して課税を行う」⁽³⁶⁾という考え方から、交際費等の損金不算入額は、連結親法人の資本又は出資の金額に応じ連結法人を一体として計算することとさ

(34) 井口ほか・前掲注(2)326 頁。

(35) 同上。

(36) 井口ほか・前掲注(2)242 頁。

れた⁽³⁷⁾ものと考えられる。

(8) 投資簿価修正

連結法人が、保有する連結子法人の株式について譲渡等、一定の事由（以下「譲渡等修正事由」という。）に該当することとなった場合には、その譲渡等の処理の前に、当該連結子法人の株式を保有する全ての連結法人において、その連結子法人の株式の帳簿価額につき、連結期間中の連結個別利益積立金額の増減額に相当する金額の修正を行う（以下、当該修正を行う金額を「帳簿価額修正額」という。）とともに、自己の連結個別利益積立金額又は利益積立金額につきその修正額に相当する金額の増減の処理を行うこととされた⁽³⁸⁾（平成 15 年度税制改正前の法法 2 十八へ、2 十八の二チ、平成 15 年度税制改正前の法令 9 の 2、119 の 3 ③、119 の 4 ①）。これは、連結子法人の所得に対して連結所得として課税を行い、更に、その連結子法人の株式の譲渡益に対しても連結所得として課税を行うといった二重課税の防止や連結子法人の欠損を連結所得の計算上損金としながら、更に、その連結子法人の株式の譲渡損についても連結所得の計算上損金とするといった二重控除の防止という目的⁽³⁹⁾のほか、連結利益積立金額を適正額にするという目的（連結グループを離脱する連結子法人に係る連結所得金額のうち留保された金額を連結グループに残すための処理）から措置されたものとされる⁽⁴⁰⁾。

(9) 連結法人税率の特例（いわゆる連結付加税）

連結納税制度の導入に伴い想定される税収減への対応として⁽⁴¹⁾、平成 14 年 4 月 1 日から平成 16 年 3 月 31 日までの間に開始する各連結事業年度の連結所得に対する法人税の税率については、2%の税率を上乗せすること

(37) 井口ほか・前掲注(2)527頁。

(38) 井口ほか・前掲注(2)286頁。

(39) 同上。

(40) 朝長英樹「連結納税制度における投資簿価修正に係る平成 25 年度改正」週刊 T&Amaster No.499、12 頁（2013）、同「完全支配関係にある法人間の寄附金・受贈益の取扱い」週刊 T&Amaster No.415、23～24 頁（2011）。

(41) 税制調査会・前掲注(15)五税収減への対応。

とされた⁽⁴²⁾（平成 15 年度税制改正前の措法 68 の 8）。

(10) 所得税額の控除

連結法人が各連結事業年度において受ける利子配当等に課される所得税の額は、当該連結事業年度の連結所得に対する法人税額から控除することとされた（平成 15 年度税制改正前の法法 81 の 14①）。

この場合の控除額は、当該所得税の額に、当該利子配当等の計算の基礎となった期間の月数のうちに当該連結法人が当該利子配当等の元本を所有していた期間の月数に占める割合を乗ずる方法により計算される金額とされ、当該元本が連結グループ内で移転した場合には、連結グループ内の法人を一体として利子配当等の所有期間を捉えることが適当であると考えられることから、当該元本の所有期間は通算することとされた（平成 15 年度税制改正前の法令 155 の 26②④）。また、当該控除額の計算に当たっては、利子配当等の元本を一定の基準で区分し、その区分に属する全ての元本について、銘柄ごとに、その所有元本数を用いて当該控除額を計算する簡便法によることも認められた（平成 15 年度税制改正前の法令 155 の 26③）⁽⁴³⁾。

(11) 外国税額の控除

連結法人が各事業年度において一定の外国法人税を納付することとなる場合には、当該外国法人税の額のうち、連結法人税額から控除する外国法人税の控除限度額（以下「連結控除限度額」という。）を各連結法人に配分した額（連結控除限度個別帰属額）に達するまでの金額は、連結法人税額から控除することができることとされた（平成 15 年度税制改正前の法法 81 の 15①）。そして、この場合の連結控除限度額の計算については、連結グループを一体としたところで計算することとされた（平成 15 年度税制改正前の法令 155 の 28①）⁽⁴⁴⁾。これは、「企業グループを一の納税単位と

(42) 井口ほか・前掲注(2)339 頁。

(43) 井口ほか・前掲注(2)345 頁。

(44) 渡辺勲「国際課税関係の改正」『改正税法のすべて 平成 14 年版』737 頁（大蔵税

捉え、その企業グループの所得に対して課税を行う⁽⁴⁵⁾という考え方に基づくものと考えられる。

(12) その他の税額控除

イ 試験研究費が増加した場合等の特別税額控除については、連結法人を一体として適用することとされた⁽⁴⁶⁾（平成 15 年度税制改正前の措法 68 の 9①②）。

ロ 各種の設備投資に係る税額控除については、「特定の業種など個々の法人の属性に着目して講じられていること等から」⁽⁴⁷⁾個々の連結法人ごとに計算することとされ、連結税額の一定額を限度とすることとされた⁽⁴⁸⁾（平成 15 年度税制改正前の措法 68 の 10②《エネルギー需給構造改革推進設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除》、68 の 11②《事業基盤強化設備を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除》ほか）。

(13) 連結法人に係る行為又は計算の否認

連結法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該各連結事業年度の連結所得の金額又は当該各事業年度の所得の金額から控除する金額の増加、これらの法人税の額から控除する金額の増加、連結法人間の資産の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加その他の事由により法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、当該行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、当該連結法人に係るこれらの法人税の課税標準若しくは欠損金額若しくは連結欠損金額又はこれらの法人税の額を計算することができることとされた（平成 15 年度税制改正前の法法 132 の 3）。これは、連結納税制度を利用した租税回避行為については、単体期間の含み損益や繰越欠損金を利用するも

務協会、2002）。

(45) 井口ほか・前掲注(2)242 頁。

(46) 井口ほか・前掲注(26)526、529 頁。

(47) 税制調査会・前掲注(15)（別紙）8 特別税額控除（2）。

(48) 井口ほか・前掲注(26)526、535～536、541 頁。

のだけではなく、その行為の形態や方法が相当に多様なものとなることが考えられることから、包括的な租税回避防止規定が必要とされ、創設されたものとされる。⁽⁴⁹⁾

第 2 節 制度導入後の主な改正事項

連結納税制度については、導入後、現在に至るまで様々な改正が行われている。ここでは、連結特有の事項に係る改正のうち主なものについて、その内容を概観する。

(1) 平成 15 年度税制改正

イ 連結納税の承認の取消しによる連結法人のステータス

連結納税の承認の効力は、国税庁長官による承認の取消し又は連結グループからの離脱等一定の事実に基づくみなし取消しにより、当該効力を失うものとされており、当該効力を失う期間は、国税庁長官による取消しの場合には、当該取消処分の日以後の連結事業年度開始の日以後の期間とされ、また、みなし取消しのうち、①連結子法人の全てがなくなったことにより、連結法人が連結親法人のみとなった場合、②連結子法人の解散及び③連結子法人株式の譲渡等により当該連結子法人が連結親法人との間に当該連結親法人による連結完全支配関係を有しなくなった場合には、一定の場合を除き、これらの事実が生じた日の属する連結親法人事業年度開始の日以後の期間について、当該効力を失うものとされていた（平成 15 年度税制改正前の法法 4 の 5①②）。

これに対し、国税庁長官による取消しの場合には、取り消された日以後の期間について、みなし取消しのうち、①については、連結子法人の全てがなくなった日以後の期間について、②については、解散の日の翌日（合併による解散の場合には合併の日）以後の期間について、また、

(49) 井口ほか・前掲注(2)370 頁。

③については、譲渡等により連結親法人との間に当該連結親法人による連結完全支配関係を有しなくなった日以後の期間について、当該効力を失うものとする改正が行われた（平成 16 年度税制改正前の税法 4 の 5 ①②）。この改正は、離脱直前の取引が連結法人としての取引となるか否かが不明確であったことを解消するためのものとされ⁽⁵⁰⁾、離脱日の前日までは連結子法人として事業活動を行っていることから、当該前日までの期間については連結子法人として課税関係を整理することが適当であるという考え方にに基づき改正されたものとする。

ロ みなし事業年度

連結法人の承認の効力を失う時期の改正に伴い⁽⁵¹⁾、①国税庁長官により承認が取り消された場合には、その取り消された日の属する連結事業年度開始の日から当該取り消された日の前日までの期間についてみなし事業年度が生ずることとされ、②連結子法人の全てがなくなったことにより連結法人が連結親法人のみとなった場合には、そのなくなった日の属する連結事業年度開始の日から当該なくなった日の前日までの期間についてみなし事業年度が生ずることとされ、また、③連結子法人株式の譲渡等により連結グループから離脱する場合には、当該離脱する日の属する連結事業年度開始の日から当該離脱する日の前日までの期間について、みなし事業年度が生ずることとされた（平成 16 年度税制改正前の税法 14 九、十六、十七）。

ハ 連結事業年度

連結法人の承認の効力を失う時期の改正に伴い⁽⁵²⁾、上記ロの期間（②の期間を除く。）のほか、連結親法人事業年度途中で解散した連結子法人に係るその連結親法人事業年度開始の日から解散の日までの期間（合併による解散の場合には、合併の日の前日までの期間）については、当

(50) 朝長・前掲注(1)124頁。

(51) 朝長英樹＝佐々木浩「法人税法の改正」『改正税法のすべて 平成 15 年版』236 頁（大蔵財務協会、2003）。

(52) 朝長ほか・前掲注(51)237頁。

該期間の末日が連結親法人事業年度終了の日である場合を除き、連結事業年度に含まないこととされた（平成 16 年度税制改正前の法法 15 の 2 ①）。

したがって、これらの期間については、連結法人としてのステータスを持ちながら単体申告を行うこととされた（平成 16 年度税制改正前の法法 15 の 2 ①）。

ニ 連結納税への加入に伴う資産の時価評価

連結納税への加入時の時価評価対象外法人の範囲に、連結親法人により発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されていた連結子法人の解散（合併による解散を除く。）に基因して連結納税の承認を取り消された他の連結法人が、当該解散をした連結子法人の残余財産の分配に伴い当該連結親法人の連結グループに再加入した場合の当該他の連結子法人（連結子法人が解散をしなかったものとした場合に当該連結グループの連結親法人との間に完全支配関係が継続しているものに限る。）が追加された（平成 16 年度税制改正前の法法 61 の 12①五、法令 122 の 13③）。これは、解散した連結子法人がその発行済株式等を直接又は間接に保有する他の連結子法人については、その解散により連結グループから離脱することになるが、その解散をした連結子法人の残余財産の分配により必然的に当該連結グループに再加入することとなり、また、当該連結親法人との間の完全支配関係は実質的に継続していると考えられることによるものとされている⁽⁵³⁾。

ホ 投資簿価修正

平成 16 年度税制改正前の法人税法 4 条の 5 第 1 項又は第 2 項（4 号及び 5 号に係る部分に限る。）の規定により連結納税の承認を取り消された連結子法人の当該取り消された日の前日の属する事業年度に係る一定の利益積立金額について、帳簿価額修正額の対象とされた（平成 16 年

(53) 朝長ほか・前掲注(51)253 頁。

度税制改正前の法令 9 の 2②一口)。これは、当該事業年度は単体申告ではあるものの、連結法人として所得計算を行うことから、連結グループとしての一体性を重視し、帳簿価額修正の対象とされたものとする。

(2) 平成 16 年度税制改正

イ 投資簿価修正

投資簿価修正を行う一定の事由から、連結グループ内の適格合併に基因する株式の譲渡等が除外された（平成 17 年度税制改正前の法令 9 の 2①一）。これは、譲渡損益が繰り延べられるものについては、その譲渡段階では二重課税や二重控除の問題が生じないことから、納税者の事務負担にも配慮し、修正事由から除かれたものとされている⁽⁵⁴⁾。

ロ 連結法人税率の特例（いわゆる連結付加税）

連結納税制度の導入に伴い、2年間の措置として導入されたいわゆる連結付加税（平成 16 年度税制改正前の措法 68 の 8）は、適用期限の到来をもって廃止された。これは、企業の組織再編を支える連結納税制度の一層の活用を促進する観点から延長されなかったものとされる⁽⁵⁵⁾。

(3) 平成 17 年度税制改正

(投資簿価修正)

投資簿価修正に係る帳簿価額修正額の計算方法の適正化を図るため、帳簿価額修正額の対象となる利益積立金額又は連結個別利益積立金額に相当する金額を、①最終利益積立金額（連結開始日の前日又は連結加入日の前日の属する事業年度又は連結事業年度終了時の利益積立金額をいう。以下同じ。）、②既修正額（既に投資簿価修正の規定の適用を受けた金額をいう。以下同じ。）及び③修正未済額（投資簿価修正の対象であるがいまだ投資簿価修正を行っていない金額をいう。以下同じ。）に区分し、適格合併又は適格分割型分割があった場合にも利益積立金額又は連結個

(54) 佐々木浩＝長井伸仁「法人税法の改正」『改正税法のすべて 平成 16 年版』172 頁（大蔵財務協会、2004）。

(55) 佐々木ほか・前掲注(54)185 頁。

別利益積立金額のこれらの区分ごとの引継額の計算をすることとされた（平成 18 年税制改正前の法令 9 の 2 ③）⁽⁵⁶⁾。

また、解散（合併による解散を除く。）により連結グループから離脱する連結子法人が欠損金を有する場合には、帳簿価額修正額に当該連結子法人の欠損金に相当する金額に調整を加えた金額を加算することとされた。これは、当該連結子法人の欠損金を連結所得から控除する機会がなくなり二重控除が生じないこと等から、当該連結子法人の株主の譲渡損失として計上できるようにしたものとする（平成 18 年度税制改正前の法令 9 の 2 ④）⁽⁵⁷⁾。

（4）平成 18 年度税制改正

平成 18 年度税制改正により、株式交換又は株式移転に係る税制の見直しが行われ、一体的な組織再編税制として再構築することとされた⁽⁵⁸⁾ことに伴い、次のような連結開始時及び連結加入時の時価評価対象外法人の追加又は修正のほか、所要の整備が行われた。

イ 連結開始時の時価評価対象外法人

①連結親法人となる内国法人が最初連結事業年度開始の日の 5 年前の日から当該開始の日までの間に適格株式交換を行い、かつ、当該内国法人が、当該開始の日まで継続して当該適格株式交換に係る株式交換完全子法人であった法人の発行済株式の全部を直接又は間接に保有している場合の当該法人及び②連結親法人となる内国法人が、適格株式交換又は適格株式移転により法人（当該適格株式交換に係る株式交換完全子法人又は当該適格株式移転に係る株式移転完全子法人が当該 5 年前の日から当該適格株式交換の日又は当該適格株式移転の日まで継続して発行済株式等の全部を直接又は間接に保有していた法人に限る。）の発行済株式等

(56) 佐々木浩＝長井伸仁＝一松旬「法人税法の改正」『改正税法のすべて 平成 17 年版』195 頁（大蔵財務協会、2005）。

(57) 佐々木ほか・前掲注(56)196～197 頁。

(58) 佐々木浩＝長井伸二＝一松旬「法人税法の改正」『改正税法のすべて 平成 18 年版』299 頁。

の全部を直接又は間接に保有することとなり、かつ、当該内国法人が、当該開始の日まで継続して当該発行済株式等の全部を直接又は間接に保有している場合の当該法人（平成 19 年度税制改正前の法法 61 の 11④四、五）

ロ 連結加入時の時価評価対象外法人

①連結親法人が適格株式交換により法人の発行済株式の全部を有することとなった場合の当該法人及び②連結親法人が適格株式交換により法人（当該適格株式交換に係る株式交換完全子法人が当該適格株式交換の 5 年前の日から継続して発行済株式等の全部を直接又は間接に保有していた法人に限る。）の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有することとなった場合の当該法人（平成 19 年度税制改正前の法法 61 の 12①二、三）

適格株式交換に係る完全子法人であった法人及び当該法人が長期保有している法人が時価評価対象外法人に追加された趣旨は、株式交換には、株式取得を通じて子法人の事業及び資産を実質的に取得するのと同様の効果があるといえるので、合併と共通性がある行為とみることができること、また、株式交換によって出来上がる親子関係が、子法人を吸収合併した後に現物出資した場合と同じ形態となることも考え合わせると、株式交換に対する課税は、課税の中立性等の観点から、合併等に係る税制と整合性を持ったものとするのが適当という考えにより、適格合併により移転する資産やこれによりグループ化する子法人等に対する時価評価課税の取扱いとの整合性を図ったものとされる⁽⁵⁹⁾。

(5) 平成 19 年度税制改正

連結開始時及び連結加入時の時価評価対象外法人の範囲に、次のイ及びロの法人が追加された。

イ 連結開始時の時価評価対象外法人

(59) 佐々木ほか・前掲注(58)298～299、313、320 頁。

連結親法人となる内国法人に発行済株式の全部を直接又は間接に保有されている法人が、最初連結親法人事業年度開始の日の 5 年前の日から当該開始の日までの間に適格株式交換（いわゆる適格三角株式交換）を行い、かつ、当該内国法人が、当該開始の日まで継続して当該適格株式交換に係る株式交換完全子法人であった法人の発行済株式の全部を直接又は間接に保有している場合の当該法人（平成 20 年度税制改正前の法法 61 の 11④四）

ロ 連結加入時の時価評価対象外法人

連結子法人が適格株式交換（いわゆる適格三角株式交換）により法人の発行済株式の全部を保有することとなった場合の当該法人（平成 20 年度税制改正前の法法 61 の 12④二）

これは、連結親法人となる内国法人又は連結親法人が、適格株式交換によりグループ化する子法人については平成 18 年度税制改正により時価評価対象外法人とされていることから、連結親法人となる内国法人又は連結親法人の株式を交付するいわゆる適格三角株式交換においてグループ化する法人（株式交換完全子法人）について、その取扱いの整合性を図ったものとされる⁽⁶⁰⁾。

(6) 平成 22 年度税制改正

グループ法人の一体的経営が進展している状況を踏まえ、実態に即した課税を実現する観点から、グループ法人一般に対する課税の取扱いとしてグループの要素を反映した制度（以下「グループ法人税制」という。）が新たに設けられることとされた⁽⁶¹⁾。

これに伴い、グループ法人に係る制度である連結納税制度についても以下の事項等の見直しが行われることとされた⁽⁶²⁾。

(60) 佐々木浩＝椎谷晃＝坂本成範「法人税法の改正」『改正税法のすべて 平成 19 年版』282 頁（大蔵財務協会、2007）。いわゆる合併等対価の柔軟化に伴う整備。

(61) 佐々木浩＝椎谷晃＝松汐利悟「法人税法の改正」『改正税法のすべて 平成 22 年版』188～189 頁（大蔵財務協会、2010）。

(62) 佐々木ほか・前掲注(61)243 頁。

イ 連結欠損金

平成 23 年度税制改正前の法人税法 61 条の 11 第 1 項各号《連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益》又は同法 61 条の 12 第 1 項各号《連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益》に掲げる法人に該当する連結子法人については、当該連結子法人の最初連結事業年度開始の日前 7 年⁽⁶³⁾以内に開始した各事業年度（又は各連結事業年度）において生じた欠損金額若しくは災害損失欠損金額又は連結欠損金個別帰属額を連結欠損金額とみなし、当該連結子法人の個別所得金額を限度として、損金の額に算入することができることとされた（平成 23 年度税制改正前の税法 81 の 9①②③）⁽⁶⁴⁾（この制度の適用対象となる連結子法人を「特定連結子法人」⁽⁶⁵⁾という。）。これは、子法人の連結開始前の欠損金の持込み制限が連結納税を選択することの阻害要因になっているとの指摘を踏まえ、連結グループ内で生じた欠損金額と同等のものとみることができ

(63) 平成 16 年度税制改正により、連結欠損金額の繰越期間が 5 年から 7 年に延長された（平成 17 年度税制改正前の税法 81 の 9①）（佐々木ほか・前掲注(54)170 頁。）。

(64) 佐々木ほか・前掲注(61)246～247、251～252 頁。

(65) 連結納税の開始における「特定連結子法人」とは、連結子法人のうち、①連結親法人となる内国法人が最初連結親法人事業年度開始の日の 5 年前の日（以下、この注において「5 年前日」という。）から当該開始の日（以下、この注において「開始日」という。）までの間に株式移転により設立された法人であり、継続して当該内国法人と当該株式移転に係る株式移転完全子法人であった法人との間に当該内国法人による完全支配関係（法人税法 4 条の 2 に規定する政令で定める関係に限る。以下この注において同じ。）がある場合の当該株式移転完全子法人である法人、② 5 年前日から開始日まで継続して連結親法人となる内国法人による完全支配関係がある場合の法人、③連結親法人となる内国法人又は当該内国法人による完全支配関係がある法人により 5 年前日から開始日までの間に設立され、継続して当該内国法人による完全支配関係がある法人、④連結親法人となる内国法人又は当該内国法人による完全支配関係がある法人を株式交換完全親法人とする適格株式交換が 5 年前日から開始日までの間に行われ、継続して当該内国法人による完全支配関係がある法人、⑤ 5 年前日から開始日までの間に行われた適格合併、適格株式交換又は適格株式移転により、当該 5 年前日から継続してその被合併法人、株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人による完全支配関係があった法人で、継続して連結親法人となる内国法人による完全支配関係がある法人及び⑥ 5 年前日から開始日までの間の単元未満株式の買取り等により継続して連結親法人となる内国法人による完全支配関係がある法人をいう（平成 23 年度税制改正前の税法 61 の 11①各号）（佐々木ほか・前掲注(61)244～245 頁。）。

る欠損金額について、その制限が緩和されたものとされている⁽⁶⁶⁾。

また、連結子法人を合併法人とする適格合併で、連結グループ外の一定の法人を被合併法人とする場合（いわゆる三角合併）の当該被合併法人の適格合併の日前7年以内に開始した各事業年度（又は各連結事業年度）において生じた未処理欠損金額若しくは未処理災害損失欠損金額又は連結欠損金個別帰属額についても連結欠損金額とみなし、当該連結子法人の個別所得金額を限度として、損金の額に算入することができることとされた（この改正に伴い、連結親法人が連結グループ外の一定の法人を被合併法人とする適格合併を行う場合に引き継ぐ当該被合併法人の未処理欠損金額若しくは未処理災害損失欠損金額又は連結欠損金個別帰属額についても、当該連結親法人の個別所得金額を限度とすることとされた。）（平成 23 年度税制改正前の法法 81 の 9②③）⁽⁶⁷⁾。

更に、連結グループ内の連結子法人の残余財産が確定した場合で、残余財産の確定の日の属する事業年度に生じた欠損金額があるときは、当該欠損金額に相当する金額は、当該残余財産の確定の日の翌日の属する連結事業年度の連結所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされた（平成 23 年度税制改正前の法法 81 の 9④）。これは、連結子法人の残余財産の確定を、連結グループ内合併と同様の状況（消滅する連結子法人から移転される資産等が連結グループ内にとどまっている状況）にあるとみて、連結グループ内合併が行われた場合の被合併法人の合併の日の前日の属する事業年度で生じた欠損金額の取扱いと同じ取扱いとされたものとされる⁽⁶⁸⁾。

その他、所要の見直しが行われている。

ロ 連結納税の承認申請書の提出期限

連結納税の承認申請書の提出期限については、原則は、最初親法人事

(66) 佐々木ほか・前掲注(61)244 頁。

(67) 佐々木ほか・前掲注(61)246～249、251～253 頁。

(68) 佐々木ほか・前掲注(61)262～263 頁。

業年度開始の日の3月前の日までとされ、申請期限特例は、親法人の設立事業年度から連結納税制度を適用しようとする場合には、設立事業年度開始の日から1月を経過する日と当該設立事業年度終了の日から2月前の日とのいずれか早い日まで、また、設立事業年度の翌事業年度から連結納税制度を適用しようとする場合には、設立事業年度終了の日と当該翌事業年度終了の日から2月前の日とのいずれか早い日とされた（平成23年度税制改正前の法法4の3①⑥）。これは、制度導入後7年が経過し、制度が定着したことに鑑み、提出期限が繰り下げられたものであり、国税庁長官の審査に必要な期間を確保しつつも、納税者が前年の中間期の実績を参考にして申請するかどうかの判断ができるようにという観点で改正されたものとされている⁽⁶⁹⁾。

ハ 加入時期の特例（連結納税の承認及び当該承認の効力並びにみなし事業年度及び連結事業年度）

連結親法人事業年度の中途において連結親法人との間に完全支配関係（法人税法4条の2に規定する政令で定める関係に限る。以下二項までにおいて同じ。）⁽⁷⁰⁾を有することとなった子法人（以下、ハにおいて「加入法人」という。）は、加入日の前日の属する事業年度開始の日から当該前日の属する月次決算期間（法人の会計期間をその開始の日以後一月ごとに区分した各期間（最後に一月未満の期間を生じたときは、その一月未満の期間）をいう。以下同じ。）の末日をみなし事業年度とすることが

(69) 佐々木ほか・前掲注(61)266頁。

(70) 平成22年度税制改正によりグループ法人税制が導入されたことに伴い、完全支配関係は、法2条《定義》で規定されることになり、その内容は、「一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係として政令で定める関係（以下この号において「当事者間の完全支配の関係」という。）又は一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係」（平成23年度税制改正前の法法2十二の七の六）とされ、その政令で一者に個人が含まれること、また、法人は内国法人に限定されることが明らかにされた（平成22年度税制改正前の法令4の2②）。一方、法人税法4条の2における完全支配関係は、「連結除外法人（普通法人以外の法人、破産手続開始の決定を受けた法人、……その他政令で定める法人をいう。……。）及び外国法人が介在しないものとして政令で定める関係に限る。……」とされた（平成23年度税制改正前の法法4の2）。

できるとされた（平成 23 年度税制改正前の法 14②一）。この場合の加入法人の連結納税の承認は、当該末日の翌日（ただし、ロの改正後の申請期限特例の適用を受ける内国法人との間に完全支配関係を有することとなった加入法人が時価評価法人及びその時価評価法人が発行済株式等を直接又は間接に保有する他の内国法人にあっては、最初連結親法人事業年度終了の日の翌日と当該月次決算期間の末日の翌日のいずれか遅い日）とされ、同日以後に承認の効力が生ずることとされた（平成 23 年度税制改正前の法 4 の 3⑩⑪）。これは、加入日が加入法人の決算期末や月次決算日と異なる場合、会計上の決算とは別に税務上の決算が必要となり、納税者にとって多大な事務負担を要することから、既存の加入時期特例をより実態に応じた形に改組されたものとされている⁽⁷¹⁾。

なお、この場合の時価評価法人とは、当該申請期限特例の適用を受けている親法人の最初連結親法人事業年度の中途において当該親法人による完全支配関係を有することとなった子法人で、当該完全支配関係を有することとなった日の前日の属する事業年度終了の時に時価評価資産等⁽⁷²⁾を有する一定のものとされるが（平成 23 年度税制改正前の法 4 の 3⑩）、当該時価評価資産等に、平成 23 年度税制改正前の法人税法 61 条 13 第 4 項「完全支配関係がある法人の間の取引の損益」に規定する譲渡損益調整額のうち一定のものが追加された（平成 23 年度税制改正前の法 14 の 8 二）。

二 連結納税の開始又は連結納税への加入に伴う資産等の時価評価

(71) 佐々木ほか・前掲注(61)267頁。

(72) 「時価評価資産等」とは、平成 23 年度税制改正前の法人税法 61 条の 11 第 1 項「連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益」に規定する時価評価資産、同法 61 条の 13 第 4 項「完全支配関係がある法人の間の取引の損益」に規定する譲渡損益調整額のうち一定のもの、同法 63 条第 1 項「長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度」に規定する長期割賦販売等に該当する資産の販売等に係る契約のうち一定のもの、平成 23 年度税制改正前の租税特別措置法 64 条の 2 第 4 項一号「取用等に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例」に規定する特別勘定の金額うち一定のもの等とされた（平成 23 年度税制改正前の法 14 の 8）。

連結親法人となる法人又は連結親法人との間に完全支配関係を有することとなった日（上記への加入時期の特例の適用を受ける場合には、加入日の前日の属する月次決算期間の末日の翌日）（以下、二において「支配日」という。）以後 2 月以内に法人税法 4 条の 5 第 2 項 4 号又は 5 号「連結納税の承認の取消し等」に掲げる事実が生ずることにより連結グループから離脱する子法人（連結グループ内合併により離脱するもの及び支配日の属する連結親法人事業年度終了の日後に離脱するものを除く。）の保有する時価評価資産等は、連結開始又は連結加入に伴う時価評価の対象から除かれることとされた（平成 23 年度税制改正前の法令 122 の 12①七等）。これは、一時的に連結グループに加入するにすぎない場合にも時価評価課税が行われることにより納税負担及び事務負担が生ずるといった問題点に対処するためのものとされている⁽⁷³⁾。

ホ 連結法人間取引の損益の調整

グループ法人税制の導入により、連結法人間取引の損益の調整制度（平成 22 年度税制改正前の法法 61 の 13、81 の 10）が改組され、内国法人（普通法人又は協同組合等に限る。）が有する譲渡損益調整資産を当該内国法人との間に完全支配関係（平成 23 年度税制改正前の法人税法 2 条十二の七の六に規定する関係をいう。以下へまでにおいて同じ。）がある他の内国法人（普通法人又は協同組合等に限る。）に譲渡した場合には、当該譲渡損益調整資産に係る譲渡損益を繰り延べる制度とされた（平成 23 年度税制改正前の法法 61 の 13①）⁽⁷⁴⁾。

そして、当該制度の適用を受けた法人が、連結納税の開始又は連結納税への加入に伴う資産の時価評価の対象となる内国法人である場合には、当該譲渡損益のうち一定のもの（平成 23 年度税制改正前の法令 122 条の 14 第 12 項）については、連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することと

(73) 佐々木ほか・前掲注(61)272 頁。

(74) 佐々木ほか・前掲注(61)193 頁。

された（平成 23 年度税制改正前の法法 61 の 13④）⁽⁷⁵⁾。

へ 連結法人間の寄附金

グループ法人税制において、100%グループ内の内国法人間の寄附金についてはグループ内で課税関係を生じさせないという考え方⁽⁷⁶⁾の下に、内国法人が、当該内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。以下トにおいて同じ。）がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額（平成 23 年度税制改正前の法人税法 25 条の 2 ≪受贈益の益金不算入≫又は同法 81 条の 3 第 1 項（同法 25 条の 2 に係る部分に限る。）≪個別益金額又は個別損金額の益金又は損金算入≫の規定を適用しないとした場合に当該他の内国法人の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額に算入される同法 25 条の 2 第 2 項に規定する受贈益の額に対応するものに限る。）は損金不算入とされ（平成 23 年度税制改正前の法法 37②）、また、内国法人が当該内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人から受けた受贈益の額（平成 23 年度税制改正前の法人税法 37 条 ≪寄附金の損金不算入≫又は同法 81 条の 6 ≪連結事業年度における寄附金の損金不算入≫の規定を適用しないとした場合に当該他の内国法人の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される同法 37 条 7 項（同法 81 条の 6 第 6 項において準用する場合を含む。）に規定する寄附金の額に対応するものに限る。）は益金不算入とされた（平成 23 年度税制改正前の法法 25 条の 2①）。そのため、連結親法人が、連結子法人から連結法人税及びその附帯税の負担額として支出すべき金額を受け取らないこと、並びに連結子法人が、連結親法人から連結法人税及びその附帯税の減少額として収入すべき金額を受け取らないこ

(75) 佐々木ほか・前掲注(61)199頁。

(76) 佐々木ほか・前掲注(61)206頁。なお、グループ間寄附について、課税関係を生じさせない方法としては、支出側で全額損金算入し、受贈側で全額益金算入するものもあるが、これについては、所得の付替えが容易に行えるようになるため採用されていないとされる（同 206 頁。）。

とを経済的利益の供与とみなす規定（平成 22 年度税制改正前の法令 78 ②、155 の 15②）が削除された⁽⁷⁷⁾。

ト 投資簿価修正

連結法人が保有する他の連結法人の株式について投資簿価修正を行うこととなる譲渡等修正事由に、当該他の連結法人にみなし配当の基因となる事由が生じたことが追加され（平成 23 年度税制改正前の法令 9 ②一ホ、三八、四）、この場合の帳簿価額修正額は、零から既修正等額（既修正額に一定の調整を加えた金額をいう。以下同じ。）を減算した金額とされた（平成 23 年度税制改正前の法令 9 ③一）。これは、完全支配関係がある他の内国法人についてみなし配当の基因となる事由が生じたことにより当該他の内国法人の株式を有しないこととなったこと等、一定の場合に、発行法人の株式の譲渡対価となる金額はその譲渡原価に相当する額とされ（平成 23 年度税制改正前の法 61 の 2 ⑩）、その場合に非計上とされる譲渡損益相当額が資本金等の額にチャージされることとされた（平成 23 年度税制改正前の法令 8 ①十九）ことから、資本金等の額の処理の前に従前の投資簿価修正を行うことによって、資本金等の額にチャージされるべき金額が利益積立金額にチャージされることを防ぐための措置とされている⁽⁷⁸⁾。

また、欠損法人である連結子法人が解散により連結グループを離脱する場合の投資簿価修正額には、当該連結子法人の欠損金に相当する金額に調整を加えた金額を加算することとされていたが、この措置が廃止された。これは、連結子法人の解散は、破産手続開始の決定による場合を除き、連結納税の離脱事由から除外されたこと及び当該連結子法人の残

(77) 佐々木ほか・前掲注(61)208 頁。

(78) 佐々木ほか・前掲注(61)235～237、275 頁。

みなし配当の適用がある場合の連結子法人株式の譲渡について、投資簿価修正から除外されていた理由は、「みなし配当によって、その連結子法人の稼得した利益がその株主法人に移転しており、しかも連結グループ内での受取配当等は益金不算入とされているため（法 81 の 4 ①）、二重課税が生じないと考えられていたため」とされる（朝長英樹編著『連結納税制度』196 頁（法令出版、2013））。

余財産が確定した場合には株主である連結法人に欠損金が引き継がれるとされたことから、この加算措置は意義を失ったことによるとされる⁽⁷⁹⁾。

その他、適格現物分配制度の創設に伴い、譲渡等修正事由から、適格現物分配による連結法人株式の譲渡が除かれた（平成 23 年度税制改正前の法令 9②一口）。これは、譲渡損益が繰り延べられるものについては、その譲渡段階では二重課税や二重控除の問題が生じないことから、納税者の事務負担にも配慮し、修正事由から除かれたものと考えられる⁽⁸⁰⁾。

チ 連結子法人の範囲

平成 22 年度税制改正により、清算所得課税を通常の所得課税方式に移行することとされたことに伴い⁽⁸¹⁾、清算中の法人であっても連結子法人となることができることとされた（平成 23 年度税制改正前の法 4 の 2）。

リ 連結納税の承認の取消し

平成 22 年度税制改正により、清算所得課税を通常の所得課税方式に移行することとされたことに伴い、連結納税の承認の取消し事由として、連結子法人の解散の場合には、合併による解散及び破産手続開始決定による解散に限ることとされた（平成 23 年度税制改正前の法 4 の 5②四）。この場合、破産手続開始の決定による解散が、従前どおり取消し事由とされている理由は、破産法人は管財人の管理下に置かれ、連結親法人の管理下から外れるためとされている⁽⁸²⁾。

ヌ 分割型分割のみなし事業年度の廃止

分割型分割を行った場合のみなし事業年度が廃止された。これは、分割型分割が行われた場合には、利益積立金額の引継額を計算する必要性があることから分割型分割の日の前日を事業年度終了の日とするのみなし事業年度が設けられていたが、資本の部の引継額の計算のあり方を考え

(79) 佐々木ほか・前掲注(61)275 頁。

(80) 第 1 章第 2 節 (2) イ参照。

(81) 佐々木ほか・前掲注(61)243 頁。

(82) 佐々木ほか・前掲注(61)278 頁。

ると、先に、資本金等の額の引継額を計算し、移転純資産の帳簿価額から資本金等の額を減算して算出された金額を利益積立金額の引継額とすることが適当であると考えられたことから、当該みなし事業年度が廃止されたとされる⁽⁸³⁾。

この改正に伴い、最初連結事業年度開始日に子法人が連結グループ外の法人を分割承継法人とする分割型分割により移転する資産及び分割型分割により当該連結グループから離脱する子法人が保有する資産並びに最初連結事業年度開始日に子法人が自己を分割承継法人とする分割型分割により当該連結グループから離脱する子法人の保有する資産が時価評価資産から除外されないこととされた⁽⁸⁴⁾等、所要の見直しが行われている⁽⁸⁵⁾。

(7) 平成 23 年度税制改正

連結納税の開始等に伴う資産の時価評価について一部改正が行われ、連結子法人となる内国法人との間に完全支配関係（法人税法 4 条の 2 に規定する政令で定める関係をいう。以下（7）において同じ。）がある内国法人のうち①清算中のもの、②解散（合併解散を除く。）をすることが見込まれるもの及び③当該内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人との間で適格合併を行うことが見込まれるものの株式又は出資で、その価額がその帳簿価額に満たないものが、時価評価の対象外とされた（平成 23 年度税制改正前の法令 122 の 12①五）。これは、平成 22 年度税制改正により、100%グループ内の内国法人が清算した場合には、その株主に欠損金を引き継ぐこととされた（平成 23 年度税制改正前の法法 57②）ところ、清算前に株主において清算法人株式の評価損が計上されることにより、清算により引き継ぐ欠損金と二重控除のような状態が生ずることを防ぐため

(83) 佐々木ほか・前掲注(61)297～298 頁。

(84) 佐々木ほか・前掲注(61)305 頁。

(85) 佐々木ほか・前掲注(61)299～309 頁。

とされる⁽⁸⁶⁾。

(8) 平成 25 年度税制改正

投資簿価修正について一部改正が行われ、連結法人が有する他の連結法人（当該連結法人との間に連結完全支配関係があるものに関し、連結親法人を除く。）についてみなし配当の基因となる事由が生じた場合において、当該他の連結法人株式の帳簿価額修正額は、当該他の連結法人の調整積立金額⁽⁸⁷⁾が零を超えるとき又はみなし配当の額があるときに限り、修正額を零から既修正等額を減算した金額とすることとされた（平成 26 年度税制改正前の法令 9③一）。したがって、調整積立金額が零又はマイナスである場合で、かつ、みなし配当の額が生じない場合の修正額は、連結期間中の連結個別利益積立金額の増減額に相当する金額から既修正等額を減算した金額とされた⁽⁸⁸⁾。これは、「他の連結法人の連結個別利益積立金額がマイナスとなっているとき、すなわち、みなし配当によって他の連結法人の連結個別利益積立金額が変動することがないときは、平成 22 年度改正の適用範囲から外し、本来のあり方どおりに投資簿価修正を行うこととして、平成 22 年度改正によって生じた問題の是正を図ったもの」⁽⁸⁹⁾とされる。

(86) 椎谷晃=藤田泰弘=有利浩一郎「法人税法の改正」『改正税法のすべて 平成 23 年版』275 頁（大蔵財務協会、2011）。

(87) 調整積立金額とは、連結期間中の連結個別利益積立金額の増減額から、適格合併又は適格分割型分割により他の連結法人から引き継いだ当該他の連結法人の連結加入前の利益積立金額を減算し、連結個別利益積立金額の増減額に適格分割により当該他の連結法人に引き継いだ分割法人である連結法人の連結加入前の利益積立金額を加算した金額とされる（平成 26 年税制改正前の法令 9③一）（松代孝廣=藤田泰弘=藤山智博「法人税法の改正」『改正税法のすべて 平成 25 年版』370 頁（大蔵財務協会、2013））。

(88) 松代ほか・前掲注(87)370 頁。

(89) 朝長・前掲注(40) 週刊 T&A master No.499、11 頁。

第 3 節 現行制度の問題点

現行制度⁽⁹⁰⁾のうち処理コストの観点からみて、納税者又は課税当局に過重な負担を負わせることとなっているものとして、離脱子法人のステータスに由来する問題、連結開始時又は連結加入時に連結子法人となる法人が保有する時価評価資産の時価評価に由来する問題及びグループ計算項目に由来する問題が挙げられる。

ここでは、これらの問題点について検討する。

1 離脱子法人のステータスに由来する問題（連結法人の効力取消日）

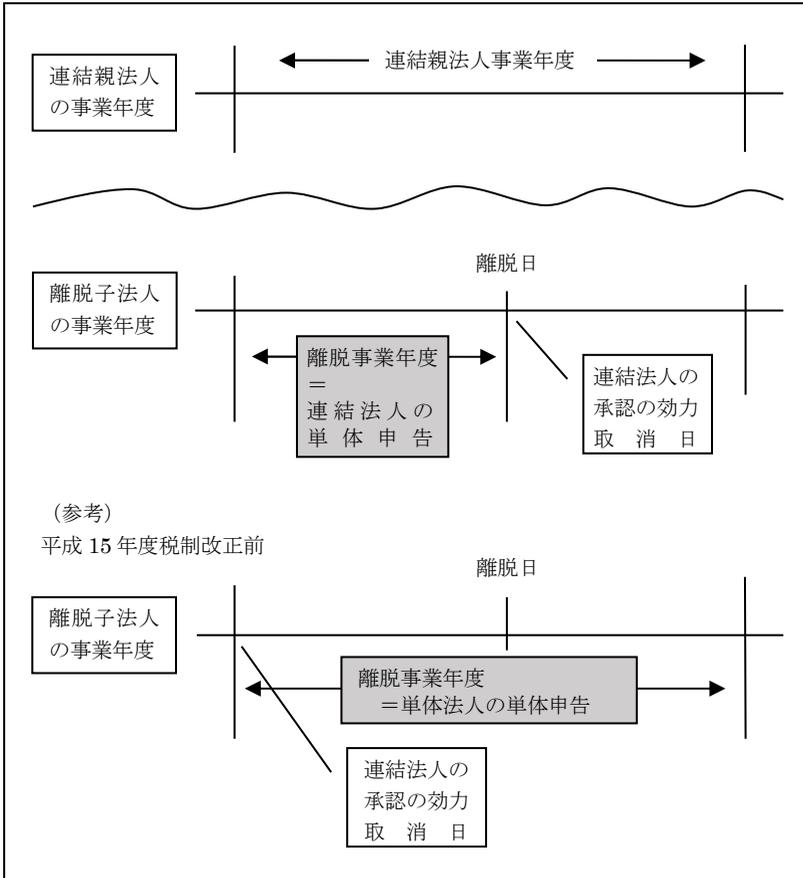
連結納税を適用しているグループに属する連結子法人は、連結納税の承認がなされ、その承認の効力が生じている状態にいる法人である（法法 4 の 3 ⑤⑨⑩⑪）。当該状態を言い換えると、連結法人というステータスが与えられている法人ということになるが、離脱子法人については、離脱に伴い連結法人というステータスを失うこととされている。このステータスを失う時期であるが、連結納税導入時（平成 14 年 7 月）の法律では、一定の場合を除き、離脱する連結事業年度開始の日とされていたが、平成 15 年度の税制改正によって、離脱日（法人税法 4 条の 5 第 1 項に規定する取り消された日又は同条 2 項各号に定める日をいう。以下同じ。）に当該ステータスを失わせるものとされることとなった（法法 4 の 5 ①②）。

この改正により離脱子法人にあっては、離脱日の前後でみなし事業年度を設ける必要が生じ、その離脱日の前日の属する連結事業年度開始の日から離脱日の前日までの期間（以下「離脱事業年度」という。）については、当該前日が連結親法人事業年度終了の日となる場合を除き、連結法人のステータスを持ちながら単体で確定申告を行うこととされた（法法 14①八～十、十七、15 の 2①一～三、74①）（以下、当該確定申告を「連結法人の単体申告」と

(90) ここでは、平成 29 年度税制改正前の制度を現行制度としている。

いう。)

図 1 離脱子法人の事業年度と連結法人のステータス



離脱子法人においては、連結法人の単体申告を行うために、離脱事業年度に係る決算を行う必要があることとなり、この点、当該連結子法人の処理コストを増加させる要因となっている⁽⁹¹⁾（合併解散又は残余財産の確定により

(91) 通常であれば、連結事業年度に係る決算のみ行えばよいところ、離脱事業年度に係る決算と連結事業年度に係る決算の2回の決算を行う必要が生ずることから、過重な処理コストを生じさせているといえる。

離脱するものを除く。)

したがって、平成 15 年度の税制改正による連結法人のステータスに係る改正は、処理コストを増加させる要因となっているといえる。

2 連結開始時又は連結加入時の時価評価に由来する問題

連結納税の開始又は連結納税への加入に際しては、連結子法人となる一定の法人のその開始直前又は加入直前の事業年度終了の時に保有する一定の資産に係る時価評価損益をそれぞれの事業年度の益金の額又は損金の額に算入することとされている(以下これを「時価評価制度」という。)(法 61 の 11①、61 の 12①、法令 122 の 12①)。

時価評価制度の趣旨⁽⁹²⁾からすれば、連結子法人となる全ての法人の全ての資産について時価評価の対象とされるはずであるが、法人の事務負担や課税上の弊害が生じにくい点を考慮し、その対象が一定の法人の一定の資産に限定されている⁽⁹³⁾。また、連結グループからの離脱に際しても、本来であれば、離脱法人の資産について時価評価の対象とされるべきであるが、当該資産の時価評価損益を単体納税制度に持ち出して行う租税回避が想定され難いこと等から離脱法人の資産は時価評価の対象外とされている⁽⁹⁴⁾。

このことからすると、時価評価は租税回避防止措置としての側面が強いものであるという見方もできるが、当該法人が保有する一定の資産について時

離脱の場合には、加入時期の特例(前節(6)ハ)のように、月次決算期間の採用により処理コストを軽減することは困難と考える。

(92) 「単体で事業活動を行って稼得した所得に対しては単体法人を納税単位として課税を行い、グループで事業活動を行って稼得した所得に対してはグループを納税単位として課税を行うという考え方を基本」(井口ほか・前掲注(2)243頁)としていることから、「連結納税制度の開始や連結グループへの加入に関しては、基本的には、単体納税制度の下で単体法人を納税単位とする課税関係を清算した後に連結納税制度の適用を受ける仕組みとするのが適当と考えられ」(朝長・前掲注(17)36頁。)るため、「連結納税制度の開始等があった場合には、単体納税制度の下で生じた資産の含み益・含み損については、これを単体納税制度の下で益金・損金とする必要がある」(朝長・前掲注(17)36頁)とされる。

(93) 井口ほか・前掲注(2)267頁。

(94) 朝長・前掲注(17)36頁。

価評価を行うことは処理コストを要するものといえ、また、当該時価評価に基づく未実現利益に対する課税は、更に処理コストを要するものとなっているといえる。

3 グループ計算項目に由来する問題

連結親法人に課する各連結事業年度の連結所得に対する法人税の課税標準は、当該連結親法人の属する「連結法人の各連結事業年度の連結所得の金額」とされており(法法 81)、「連結法人の各連結事業年度の連結所得の金額」は、当該「連結事業年度の益金の額」から当該「連結事業年度の損金の額」を控除した金額とされている(法法 81 の 2)。

また、「連結事業年度の益金の額又は損金の額」は、各連結事業年度を単体納税に係る事業年度として、①グループ計算を行うこととされる受取配当等の益金不算入(法法 81 の 4)や寄附金の損金不算入(法法 81 の 6)などの特定の規定を適用しないで、当該事業年度の所得の金額を計算するものとした場合に益金の額となる金額(個別益金額)又は損金の額となる金額(個別損金額)を連結所得の計算上、それぞれ益金の額又は損金の額に算入し、②グループ計算を行うこととされる各規定についてグループ計算を行い、益金の額に算入されない金額又は損金の額に算入されない金額を算出し、それらを益金の額又は損金の額に算入しないものとして計算することとされている(法法 81 の 3、81 の 4 ほか。以下、各連結事業年度を単体納税に係る事業年度として、当該事業年度の所得の金額を計算するものとした場合に適用される各規定を「単体規定」という。)

更に、上記②のグループ計算を行うこととされているものについては、その益金の額に算入されない金額又は損金の額に算入されない金額については、当該各金額のうち各連結法人に帰せられる金額をそれぞれ計算し、各連結法人に係る個別帰属益金額及び個別帰属損金額を計算することとされている(法令 155 の 11 ほか)。

グループ計算が求められている各項目は、連結法人数が多ければ多いほど

その計算に要する処理コストが増加するものと考えられるところ、具体的にグループ計算によってどのような処理コストが増加するのか、また、そのような処理コストを掛けて算出されるグループ計算による各金額とグループ計算によらずに他の個別益金額又個別損金額の計算と同様に単体規定に基づく計算をした場合に計算される各金額とでは、具体的にどの程度の差異があり、その差異がどのような要因によって生ずることになるのかという点を検証することで、グループ計算によって計算した場合と単体規定で計算した場合との比較をし、グループ計算によって増加することとなる処理コストの必要性について確認する必要があると考える。

ここでは、モデルケースを用いて連結所得の計算においてグループ計算が求められている各項目について、連結納税に適用される各規定（以下「連結規定」という。）に基づきグループ計算によって算出した各金額と個々の連結法人が単体規定によって計算した場合に算出される各金額を合算した金額との差異、連結規定に基づき計算される個別帰属額と個々の連結法人が単体規定によって計算した場合の各金額との差異及びそれらの差異の要因並びにそれらの計算に要する処理コストの差異について比較検証する。

なお、検証に当たっては、グループ計算が求められている各規定における連結規定と単体規定との差異を検証することとし、他の計算項目の所得金額の増減による影響を考慮しないところで、各規定における連結規定と単体規定によって計算される金額の差異を測定することとした。

また、各規定の検証に用いるモデルケースの共通事項として、連結親法人をP社、連結子法人をS1社、S2社及びS3社の計4社による連結グループとして、各連結法人の決算期は3月決算で統一し、対象とする連結事業年度を平成28年4月1日から平成29年3月31日までの連結事業年度とした上で、各連結法人の資本金の額等について、表1のとおり設定した。

表1 各社の資本金の額等

(円)

	P 社	S 1 社	S 2 社	S 3 社
資 本 金 の 額	80,000,000	150,000,000	30,000,000	30,000,000
連 結 個 別 資 本 金 等 の 額	90,000,000	180,000,000	30,000,000	30,000,000
当 期 利 益 (又 は 損 失)	50,000,000	70,000,000	30,000,000	▲70,000,000

(1) 受取配当等の益金不算入

イ 制度の概要

金子宏教授は、「受取配当等の益金不算入制度は、シャープ勧告における法人税を所得税の前取りと見る考え方に基づく制度であり、法人の受取配当等に対しては、支払法人の段階で既に法人税が課されているから、法人所得に対して何回も重複して課税することを避けるためには、受取法人の段階でそれを法人税の対象から除外する必要がある、という考慮によるものである」⁽⁹⁵⁾と述べられている。

(i) 益金不算入額の計算

現行の単体納税における受取配当等の益金不算入額の計算では、単に配当等の額の全額を益金の額に算入しないということではなく、その配当等の元本である株式等の保有割合に応じて、①完全子法人株式等⁽⁹⁶⁾に係るもの、②関連法人株式等⁽⁹⁷⁾に係るもの、③非支配目的株式等⁽⁹⁸⁾に係るもの、④その他の株式等(①ないし③のいずれにも該当しないもの)に係るものに区分した上でそれぞれ益金不算入とされる金額を計算することとされている。

(95) 金子宏『租税法〔第 22 版〕』348 頁(弘文堂、2017)。

(96) 「完全子法人株式等」とは、当該配当等の計算期間を通じて完全支配関係(法法 2 十二の七の六)があった他の内国法人の株式等をいう(法法 23⑤、法令 22 の 2)。

(97) 「関連法人株式等」とは、当該配当等の計算期間の初日から末日まで引き続き 3 分の 1 超を保有するもの(完全子法人株式等を除く。)をいう(法法 23⑥、法令 22 の 3)。

(98) 「非支配目的株式等」とは、5%以下の株式等をその配当等の額の支払に係る基準日において有するものをいう(法法 23⑦、法令 23 の 3 の 2)。

益金不算入とされる金額は、完全子法人株式等に係る配当等については、その全額、関連法人株式等に係る配当等については、その配当等の額から当該株式等に係る負債利子の額⁽⁹⁹⁾を控除した額、非支配目的株式等に係る配当等については、その配当等の額の 20%相当額、その他の株式等については、その配当等の額の 50%相当額がそれぞれ益

(99) 関連法人株式等に係る負債利子の額は、負債利子の総額に当該株式等の前期末及び当期末の帳簿価額の合計額が前期末及び当期末の貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額の合計額に占める割合を乗じて計算される金額とされている（法令 22）。

なお、貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額については、以下のような調整を行うこと又は行うことができるとされている。

- ① 次の i から iii までに掲げる金額がある場合には、これらを減算する（法令 22）。
 - i 固定資産の帳簿価額を損金経理により減額することに代えて積立金として積み立てている金額
 - ii 租税特別措置法 52 条の 3 又は 68 条の 41 の規定により特別償却準備金として積み立てている金額
 - iii 土地の再評価に関する法律 3 条 1 項の規定により同項に規定する再評価が行われた土地に係る同法 7 条 2 項に規定する再評価差額金が当該貸借対照表に計上されている場合の当該土地に係る同条 1 項に規定する再評価差額に相当する金額
- ② 次の i から vi までに掲げる金額がある場合には、それぞれに記載する調整を行う又は行うことができる（法基通 3-2-5）。
 - i 支払承諾見返勘定又は保証債務見返勘定のように単なる対照勘定として貸借対照表の資産及び負債の部に両建経理されている場合には、当該資産の部に経理されている金額は、総資産の帳簿価額から控除する。
 - ii 貸倒引当金勘定の金額が、金銭債権から控除する方法により取立不能見込額として貸借対照表に計上されている場合にはその控除前の金額を、注記の方法により取立不能見込額として貸借対照表に計上されている等の場合にはこれを加算した金額を、それぞれ金銭債権の帳簿価額とすることができる。
 - iii 退職給付信託における信託財産の額が、退職給付引当金勘定の金額と相殺されて貸借対照表の資産の部に計上されず、注記の方法により貸借対照表に計上されている等の場合には、当該信託財産の額を加算した金額を総資産の帳簿価額とすることができる。
 - iv 貸借対照表に計上されている返品債権特別勘定の金額（売掛金から控除する方法により計上されているものを含む。）がある場合には、これらの金額を控除した残額を売掛金の帳簿価額とする。
 - v 貸倒損失が金銭債権から控除する方法により取立不能見込額として貸借対照表に計上されている場合には、これを控除した残額を金銭債権の帳簿価額とする。
 - vi 貸借対照表に計上されている補修用部品在庫調整勘定又は単行本在庫調整勘定の金額がある場合には、これらの金額を控除した残額を当該補修用部品在庫調整勘定又は単行本在庫調整勘定に係る棚卸資産の帳簿価額とする。

金不算入額とされている（法法 23①）。

また、その受ける配当等の額の元本たる株式等をその配当等の支払に係る基準日以前 1 月以内に取得し、かつ、当該株式等と銘柄を同じくする株式等を当該基準日後 2 月以内に譲渡した場合における当該譲渡した株式等（いわゆる「短期保有株式等」）に係る配当等の額は、益金不算入の対象から除かれることとされている（法法 23②、法令 19）。

連結規定における受取配当等の益金不算入額の計算は、おおむね単体規定と同様の規定が設けられている（法法 81 の 4）が、単体規定と大きく異なる点は、益金不算入額をグループ全体で計算することとしている点である。つまり、連結規定では、①株式等の区分に係る保有割合の判定についてグループ全体の保有割合によって行うこと（法法 81 の 4⑤⑥⑦、法令 155 の 9①、155 の 10①、155 の 10 の 2①）、②関連法人株式等の配当等の額から控除される負債利子の額（以下「控除負債利子」という。）の計算についてグループ計算によって行うこと⁽¹⁰⁰⁾（法法 81 の 4④、法令 155 の 8①）、③短期保有株式等とされる株式等の数についてグループ全体で計算することとされている⁽¹⁰¹⁾。

(ii) 個別帰属額の計算

受取配当等の益金不算入額の個別帰属額の計算は、完全子法人株式等に係る受取配当等については、各連結法人が受ける部分の金額とし、

(100) その計算は、グループ全体の負債利子（グループ内の負債利子を除く。）、総資産の帳簿価額（グループ内の負債利子の元本である負債の額に相当する金額を除く。）及び保有する関連法人株式等の帳簿価額を基礎として計算することとされており、計算の基礎とされる総資産の帳簿価額及び保有する関連法人株式等の帳簿価額については、各連結法人の当該計算を行う当該連結事業年度及び当該連結事業年度の前連結事業年度（最初の連結事業年度以後の連結事業年度に限ることとされていることから、前連結事業年度がない連結法人にあっては、当該連結事業年度のみとなる。）の各帳簿価額によることとされている（法法 81 の 4④、法令 155 の 8①）。

(101) その計算に当たっては、同一連結グループ内の他の連結法人からの取得若しくは同一連結グループ内の他の連結法人への譲渡があったもの並びに適格組織再編成によって移転したものについては、その取得若しくは譲渡並びにその移転によって期間を分断せず、グループとして保有が継続しているものとして計算することとされている。（法法 81 の 4②、法令 155 の 7）

関連法人株式等、その他株式等及び非支配目的株式等に係る受取配当等については、それぞれの区分の株式等に係る配当等の額のうち各連結法人が受け取る配当等の占める割合に応じた金額が各連結法人に帰せられる部分の金額として、それぞれ各連結法人の個別帰属額が計算される（法令 155 の 11）。

ロ 検証

(イ) 受取配当等に係るモデルケース

受取配当等の益金不算入額の計算に関して、各連結法人の受取配当等の額などについて表 2 のとおりのモデルケースを設定した。

表2 各社が受ける配当等の額及び株式等の保有状況等

(円)

		P社	S1社	S2社	S3社	合計	
受 取 配 当 の 額 及 び 株 式 の 帳 簿 価 額 等 の 状 況	S1社 株式	配当等の額	200,000	0	0	0	200,000
		保有割合	100%	-	-	-	100%
		前期末帳簿価額	180,000,000	0	0	0	180,000,000
		当期末帳簿価額	180,000,000	0	0	0	180,000,000
	S2社 株式	配当等の額	0	50,000	0	0	50,000
		保有割合	-	100%	-	-	100%
		前期末帳簿価額	0	30,000,000	0	0	30,000,000
		当期末帳簿価額	0	30,000,000	0	0	30,000,000
	A社 株式	配当等の額	125,000	25,000	12,500	0	162,500
		保有割合	50%	10%	5%	-	65%
		前期末帳簿価額	12,500,000	2,500,000	1,250,000	0	16,250,000
		当期末帳簿価額	12,500,000	2,500,000	1,250,000	0	16,250,000
	X社 株式	配当等の額	100,000	0	0	0	100,000
		保有割合	6%	-	-	-	6%
		前期末帳簿価額	10,000,000	0	0	0	10,000,000
		当期末帳簿価額	10,000,000	0	0	0	10,000,000
	Y社 株式	配当等の額	0	20,000	0	0	20,000
		保有割合	-	6%	-	-	6%
		前期末帳簿価額	0	2,000,000	0	0	2,000,000
		当期末帳簿価額	0	2,000,000	0	0	2,000,000
	O社 株式	配当等の額	50,000	0	0	0	50,000
		保有割合	5%	-	-	-	5%
		前期末帳簿価額	5,000,000	0	0	0	5,000,000
		当期末帳簿価額	5,000,000	0	0	0	5,000,000
Q社 株式	配当等の額	0	100,000	0	0	100,000	
	保有割合	-	5%	-	-	5%	
	前期末帳簿価額	0	10,000,000	0	0	10,000,000	
	当期末帳簿価額	0	10,000,000	0	0	10,000,000	
合計	配当等の額	475,000	195,000	12,500	0	682,500	
	前期末帳簿価額	207,500,000	44,500,000	1,250,000	0	253,250,000	
	当期末帳簿価額	207,500,000	44,500,000	1,250,000	0	253,250,000	
前期末の総資産の帳簿価額		2,000,000,000	2,500,000,000	800,000,000	1,000,000,000	6,300,000,000	
当期末の総資産の帳簿価額		2,100,000,000	2,600,000,000	820,000,000	1,100,000,000	6,620,000,000	
前期末の連結法人に支払う負債利子の元本の負債の額		0	0	100,000,000	0	100,000,000	
当期末の連結法人に支払う負債利子の元本の負債の額		0	0	100,000,000	0	100,000,000	
当期に支払う負債利子等の額		0	0	2,500,000	1,500,000	4,000,000	
上記のうち連結法人に支払うもの		0	0	2,500,000	0	2,500,000	

(ロ) モデルケースに基づき計算される受取配当等の益金不算入額

上記(イ)のモデルケースに基づき連結規定と単体規定によって受取配当等の益金不算入額を計算すると、それぞれ表 3 及び表 4 のような結果となる。

なお、単体規定による計算に当たっては、連結法人が単体申告を行う場合に適用されるグループ計算の規定（単体申告を行う連結法人について、短期保有株式等の判定、控除負債利子の計算及び株式等の保有割合の判定などを連結グループ全体で行うこととする規定。法令 19 ⑤、22、22 の 3 ④、22 の 3 の 2 ③）の適用はないものとし、100%保有関係にある法人グループが単体申告をする場合に適用されるグループ法人税制の適用（完全子法人株式等の判定。法令 22 の 2）はあるものとして計算している。

表 3 連結規定に基づき計算される益金不算入額

(円)

	各連結法人の受取配当等の益金不算入額 (個別帰属額)				連結規定による 益金不算入額
	P社	S1社	S2社	S3社	
完全子法人株式等に係る 配当等の益金不算入額	200,000	50,000	0	0	250,000
	S1社株式	S2社株式	—	—	
関連法人株式等に係る 配当等の益金不算入額	122,052	24,410	12,205	0	158,667
	A社株式	A社株式	A社株式	—	
その他株式等に係る 配当等の益金不算入額	50,000	10,000	0	0	60,000
	X社株式	Y社株式	—	—	
非支配目的株式等に係る 配当等の益金不算入額	10,000	20,000	0	0	30,000
	O社株式	Q社株式	—	—	
合計	382,052	104,410	12,205	0	498,667

表4 単体規定に基づき計算される益金不算入額

(円)

	各社の単体規定による受取配当等の益金不算入額				単体規定による 益金不算入額 の合計額
	P社	S1社	S2社	S3社	
完全子法人株式等に係る 配当等の益金不算入額	200,000	50,000	0	0	250,000
	S1社株式	S2社株式			
関連法人株式等に係る 配当等の益金不算入額	125,000	0	0	0	125,000
	A社株式				
その他株式等に係る 配当等の益金不算入額	50,000	22,500(※)	0	0	72,500
	X社株式	A社株式 Y社株式			
非支配目的株式等に係る 配当等の益金不算入額	10,000	20,000	2,500	0	32,500
	O社株式	Q社株式	A社株式		
合計	385,000	92,500	2,500	0	480,000

※ S1社の「その他株式等に係る配当等の益金不算入額」欄の22,500円は、A社株式に係る配当等25,000円の益金不算入額12,500円とY社株式に係る配当等20,000円の益金不算入額10,000円との合計額である。

(ハ) 連結規定と単体規定における益金不算入額の差異の分析

上の表3と表4の計算結果において、差異が生じている原因は、第一点目として、A社株式の区分判定について、連結規定では、全ての連結法人において関連法人株式と判定されるが、単体規定では、P社においては関連法人株式等、S1社においてはその他株式等、S2社においては非支配目的株式等と判定されるためである。また、第二点目としては、控除負債利子について、連結規定では、グループ全体による計算を行うため、S3社の支払った負債利子の額を基にA社株式に係る負債利子の額が計算され、P社、S1社及びS2社が受けたA社株式に係る配当等の額からそれぞれ控除されているのに対して、単体規定では、A社株式が関連法人株式等と判定されるのはP社のみであり、そのP社には負債利子の支払がないため、控除負債利子の額はないことによるものである。これらの理由によって、グループ全体の益金不算入額については、連結規定が498,667円、単体規定が480,000円と差異が生じているものの、著しく多額な差異が生じているとまではいえないものとする。

受取配当等の益金不算入の計算において、連結規定と単体規定に差異が生ずる要因としては、連結規定の場合、①株式等の保有割合を連結グループ全体で判定すること、②控除負債利子の計算を連結グループ全体で計算すること、③短期保有株式等について連結グループ全体で判定することとされていることの三点が考えられる。

第一点目の株式等の保有割合の判定については、平成 22 年度の税制改正で導入されたグループ法人税制において、連結納税を選択しない 100%の保有関係にあるグループ法人についても完全子法人株式等の判定を連結規定と同様にグループ全体で保有割合を判定する（法 23⑤）こととされたため、完全子会社株式等の判定では、連結規定と単体規定において差異は生じないものとなっている。しかしながら、それ以外の株式等については、単体規定ではグループ法人であっても、個々の法人における保有割合によって判定することとされており、グループ全体でその保有割合を判定することとなる連結規定に比して、保有割合の低い区分の株式等と判定される可能性が高くなる。そして、受取配当等の益金不算入額の計算では、保有割合が高い区分の株式等に係る配当等の方が益金不算入とされる割合等がより高く設定されているのであるから、結果として、グループ全体で保有割合を判定することとされている連結規定の方が個々の法人の保有割合によって判定することとされている単体規定に比して、益金不算入額が大きくなるものと考えられる。

次に、第二点目の控除負債利子の計算であるが、控除負債利子の計算の基本的な考え方は、関連法人株式等の取得・保有に要した負債利子の額を当該株式等に係る配当等の額から控除するというものであり、当期に支払われた負債利子の額のうち、当該関連法人株式等の取得・保有に要した負債利子の額を、当該株式等の帳簿価額が総資産の帳簿価額に占める割合によって求めるものとしているものである。

表 5 は、控除負債利子の計算の基礎とされる負債利子の額、関連法

人株式等の帳簿価額、総資産の帳簿価額について、連結規定と単体規定における差異を示したものである。

表5 連結規定と単体規定における控除負債利子の計算の基礎の範囲

		負債利子の額				総資産の帳簿価額	
		グループ内の法人に対して支払うもの	グループ内の法人以外に対して支払うもの	当該株式等に係る受取配当等があるもの	当該株式等に係る受取配当等がないもの		
連結規定	関連法人株式等を有している法人	間に等連係がある	含まれない	含まれる	含まれる	含まれる	含まれる(※)
	関連法人株式等を有している法人	間に等連係がない	含まれない	含まれる		含まれる	含まれる(※)
	関連法人株式等を有していない法人		含まれない	含まれる			含まれる(※)
単体規定	関連法人株式等を有している法人	間に等連係がある	含まれる	含まれる	含まれる	含まれる	含まれる
	関連法人株式等を有している法人	間に等連係がない	含まれない	含まれない		含まれない	含まれない
	関連法人株式等を有していない法人		含まれない	含まれない			含まれない

※ グループ内法人に対して支払う負債利子の元本である負債の帳簿価額に相当する金額を減算した金額（法令155の8①一）。

表5のとおり、控除負債利子の計算において、連結規定で計算した場合と単体規定で計算した場合に差異が生ずるのは、控除負債利子の計算の基礎となる当期に支払われた負債利子の額、関連法人株式等の帳簿価額及び総資産の帳簿価額の各金額について、連結規定と単体規定において、その計算の基礎とされる範囲が異なることに基因しており、いずれの規定で計算した場合に益金の額が大きくなるか又は小さくなるかは条件次第であり、ケースバイケースといえる。

具体的には、連結規定と単体規定における差異を、表5の「負債利子の額」欄に着目すると、連結規定では関連法人株式等を有しているか否かにかかわらず、グループ内の法人以外の者に対して支払う負債利子の全てが計算の基礎とされるのに対して、単体規定では、関連法人株式等を有しており、かつ、当該株式等に係る受取配当等がある場合に限って、当該配当等を受けた法人が支払う負債利子が計算の基礎とされる。また、「関連法人株式等の帳簿価額」欄に着目すると、連結規定では、複数の種類の関連法人株式等があった場合で、いずれかの関連法人株式等に係る受取配当等がある場合には、配当等がない関連法人株式等だけを有している連結法人の当該配当等がない関連法人株

式等を含む全ての関連法人株式等の帳簿価額が計算の基礎に含まれることになるが、単体規定では、関連法人株式等に係る受取配当等がある場合にのみ、当該配当等を受け取った法人の全ての関連法人株式等の帳簿価額が計算の基礎に含まれることになる。更に、「総資産の帳簿価額」欄に着目すると、連結規定では、その連結法人が関連法人株式等を有しているか否かにかかわらず、全ての連結法人の総資産の帳簿価額（グループ内の法人に対する負債利子の支払がある場合における当該負債利子の元本の額に相当する金額を減算した金額）が計算の基礎とされるのに対して、単体規定では、関連法人株式等に係る受取配当等がある場合に限り、当該法人の総資産の帳簿価額（上の連結規定のような調整は行わない。）が計算の基礎とされる。

これらのことからすると、控除負債利子の計算において、連結規定では、関連法人株式等を有していない法人の総資産の帳簿価額が計算の基礎に含まれることで、単体規定に比して控除負債利子は減少するが、当該法人がグループ内の法人以外に支払う負債利子の額が計算の基礎に含まれることで、単体規定に比して控除負債利子は増加することとなる。その一方で、関連法人株式等を有する法人がグループ内の法人に対して支払う負債利子の額が計算の基礎から除かれることで、単体規定に比して控除負債利子は減少するが、当該負債利子の元本である負債の額に相当する金額が総資産の帳簿価額から減算されることで、単体規定に比して控除負債利子が増加することとなり、控除負債利子の計算における増加要因と減少要因とが混在している。

つまり、これらの差異の要因となる各要素の金額次第で、連結規定で計算した場合と単体規定で計算した場合における控除負債利子は、いずれが大きくなり得るものであってケースバイケースということであり、いずれかの規定によって計算した方の益金不算入額が必ず大きくなるというものではない。

第三点目の短期保有株式等の判定については、連結規定による場合、

グループ全体で短期保有株式等の判定を行うこととなるため、以下のとおり、短期保有株式等に該当するケースが単体規定による場合に比して多くなると考えられることから、連結規定の方が単体規定に比して益金不算入額が小さくなるものと考えられる。

短期保有株式等というのは、端的にいうと、配当等の基準日以前 1 月以内に取得し、当該基準日後 2 月以内に譲渡した株式等ということであるが、そのように配当等の基準日をまたいで短期間に取得し、譲渡した株式については、配当相当額が含まれた高値で取得し、配当落ち後の安値で譲渡されているということになるため、その譲渡時に、配当相当額の譲渡損失が生じ損金とされる一方で、受け取る配当等の額が益金不算入になるということでは、それを利用した租税回避が生ずる。つまり、短期保有株式等について、益金不算入の規定を適用しないこととする趣旨は、配当落ちした株式の譲渡による損失の計上と当該株式に係る受取配当等の益金不算入規定を適用することによる租税回避の防止であり、濫用を防止するための措置であるといわれている⁽¹⁰²⁾。

短期保有株式等については、取得した株式自体を直接譲渡した場合に限らず、その取得した株式と同じ銘柄の株式の譲渡があった場合について制限しなければ、それが抜け道になってしまうので、「当該株式等に係る配当等の額の支払に係る基準日（以下「配当等基準日」という。）後 2 月以内に譲渡した当該配当等の元本となる株式等（以下「元本株式等」という。）の数」のうち、「配当等基準日以前 1 月以内に取得した元本株式等に相当する数」を、元本株式等の銘柄ごとに、「配当等基準日において有する元本株式等の数」、「配当等基準日から起算して 1 月前の日において有する元本株式等の数」、「配当等基準日以前 1 月以内に取得した元本株式等の数」、「配当等基準日後 2 月以内に取得

(102) 武田昌輔『立法趣旨 法人税法の解釈〔平成 10 年度版〕』77 頁（財経詳報社,1998）。金子・前掲注(95)348 頁にも同旨の説明がされている。

をした元本株式等の数」などの数値に基づいて算出することとされており（法令 19①）、具体的には、下の<算式>のようになっている。

<算式> 短期保有株式等の計算(法令19①)

$$\begin{array}{c}
 \boxed{\text{短期保有株式等の数}} = \boxed{\text{配当等基準日後2月以内に譲渡した元本株式等の数 (A)}} \times \frac{\boxed{\text{配当等基準日において有する元本株式等の数 (B)}} \times \frac{\boxed{\text{配当等基準日以前1月以内に取得をした元本株式等の数 (C)}}}{\boxed{\text{配当等基準日から起算して1月前の日において有する元本株式等の数 (D)}} + \boxed{\text{配当等基準日以前1月以内に取得をした元本株式等の数 (C)}}}{\boxed{\text{配当等基準日において有する元本株式等の数 (B)}} + \boxed{\text{配当等基準日後2月以内に取得をした元本株式等の数 (E)}}}
 \end{array}$$

短期保有株式等の要件は、ある銘柄の株式について、「配当等基準日以前1月以内に取得をした元本株式等」があり、かつ、「配当等基準日後2月以内に譲渡した元本株式等」があるという二つの要件からなる。上記の算式でいうならば、ある元本株式等について当該元本株式等に係る「配当等基準日以前1月以内に取得をした元本株式等の数（C）」又は「配当等基準日後2月以内に譲渡した元本株式等の数（A）」のいずれかがない場合には、短期保有株式等の数はないということになる。単体規定であれば、その法人にその二つの要件の双方共に満たす銘柄の株式等がある場合のみ適用があり、いずれか一方の要件又は双方の要件を共に欠く場合には適用はないということになる。しかしながら、連結規定の場合、短期保有株式等に係る判定をグループ全体で行うこととされていることから、ある連結法人が、ある銘柄の株式について、その二つの要件のうちの取得だけ、あるいは、譲渡だけという一方の要件だけを満たしていた場合であっても、他の連結法人がもう一方の要件であるその銘柄の株式の譲渡、あるいは、取得という要件を満たしていた場合には、短期保有株式等に該当するということにな

そのため、単体規定の場合よりも、益金不算入となる短期保有株式等に該当するケースは多くなり、単体規定に比して、益金不算入額が小さくなる場合が生ずるということになる。

なお、連結規定で計算した場合の益金不算入額の個別帰属額は、基本的に保有割合に応じて区分される各株式等に係る益金不算入額につき各連結法人が受け取る配当等の額に応じて配分されることから、単体規定における個社の益金不算入額との差異は、連結規定における益金不算入額と単体規定における益金不算入額の合計額に生ずる差異と同じ要因によって生ずるものであり、上記の三つの要因によって差異が生じているということになる。

(二) 連結規定と単体規定の処理コストの差異の分析

連結規定と単体規定の受取配当等の益金不算入額の計算の相違点は、上記(イ)でも述べたように、連結規定の場合、①株式等の保有割合を連結グループ全体で判定すること、②控除負債利子の計算を連結グループ全体で計算すること、③短期保有株式等について連結グループ全体で判定することが挙げられ、また、④グループ計算した益金不算入額について各連結法人の個別帰属額を計算する必要があるという相違点もあり、これらの相違点によって、連結規定で計算する場合にどのような処理コストが過重になるのかという点について検討する。

上記(イ)の表 2 のモデルケースのような場合に、第一点目の株式等の保有割合の判定がどのように行われることになるのかを検証すると、単体規定であれば、各連結法人のそれぞれの株式等の保有割合に応じて、それぞれどの区分の株式等に該当するかを判定し、それらを集計することになる。これに対して、連結規定では、各連結法人のそれぞれの株式等の保有割合を集計し、それぞれどの区分の株式等に該当するかを判定し、それらを集約することになる。

モデルケースの場合で、それらを集約したものが表 6 である。

表6 連結規定における株式等の区分の判定等

(円)

		グループ合計	完全子会社株式等	関連法人株式等	非支配目的株式等	その他株式等	
受 取 配 当 等 の 額 及 び 株 式 等 の 帳 簿 価 額 の 状 況 等	S 1 社 株 式	配当等の額	200,000	200,000	0	0	0
		保有割合	100%	100%	0%	0%	0%
		前期末帳簿価額	180,000,000	180,000,000	0	0	0
		当期末帳簿価額	180,000,000	180,000,000	0	0	0
	S 2 社 株 式	配当等の額	50,000	50,000	0	0	0
		保有割合	100%	100%	0%	0%	0%
		前期末帳簿価額	30,000,000	30,000,000	0	0	0
		当期末帳簿価額	30,000,000	30,000,000	0	0	0
	A社 株 式	配当等の額	162,500	0	150,000	0	0
		保有割合	65%	0%	60%	0%	0%
		前期末帳簿価額	16,250,000	0	15,000,000	0	0
		当期末帳簿価額	16,250,000	0	15,000,000	0	0
	X社 株 式	配当等の額	100,000	0	0	0	100,000
		保有割合	6%	0%	0%	0%	6%
		前期末帳簿価額	10,000,000	0	0	0	10,000,000
		当期末帳簿価額	10,000,000	0	0	0	10,000,000
	Y社 株 式	配当等の額	20,000	0	0	0	20,000
		保有割合	6%	0%	0%	0%	6%
		前期末帳簿価額	2,000,000	0	0	0	2,000,000
		当期末帳簿価額	2,000,000	0	0	0	2,000,000
	O社 株 式	配当等の額	50,000	0	0	50,000	0
		保有割合	5%	0%	0%	5%	0%
		前期末帳簿価額	5,000,000	0	0	5,000,000	0
		当期末帳簿価額	5,000,000	0	0	5,000,000	0
Q社 株 式	配当等の額	100,000	0	0	100,000	0	
	保有割合	5%	0%	0%	5%	0%	
	前期末帳簿価額	10,000,000	0	0	10,000,000	0	
	当期末帳簿価額	10,000,000	0	0	10,000,000	0	
合計	配当等の額	682,500	250,000	150,000	150,000	120,000	
	前期末帳簿価額	253,250,000	210,000,000	15,000,000	15,000,000	12,000,000	
	当期末帳簿価額	253,250,000	210,000,000	15,000,000	15,000,000	12,000,000	

モデルケースでは、連結グループの法人数は4社しかなく、その保有する株式等の種類も7種類しかない上に、期首と期末の保有数に変化がないことから、さほどの煩雑さはないが、期中に譲渡や取得があると、関連法人株式等であれば、当該関連法人における配当等の計算期間の初日から末日まで引き続き3分の1超を保有するかどうかを判定しなくてはならず、また、その他株式等であれば、当該株式等の発行法人における配当等の支払基準日において5%超を保有しているか

否かを判定しなくてはならないなど煩雑さが加わり、更に、このような集計作業は、連結グループの法人数及び保有する株式等の種類が多ければ多いほど作業量が増大し、単体規定に比してより多くの処理コストを要することになるものと考えられる。

次に、第二点目の控除負債利子の計算であるが、連結規定では、単体規定ならば控除負債利子の計算が不要となるような連結法人が支払う負債利子の額や総資産の帳簿価額についてもその計算の基礎に含めることとされており、特に、控除負債利子の計算における総資産の帳簿価額については、単に貸借対照表に計上された金額によるのではなく、個々の連結法人における調整を加える必要があり、単体規定ならばやらなくて済むような計算を行わなくてはならないことから、単体規定に比して処理コストが増加するものといえる。

そして、第三点目の短期保有株式等の判定については、その判定を行うに当たっては、いずれかの連結法人単独で、又はいずれかの連結法人と他の連結法人とによって、当該株式等の配当等基準日以前 1 月以内の取得及び配当等基準日後 2 月以内の譲渡という二つの要件を満たす株式等を保有している場合が該当することになる。したがって、その連結事業年度内において全ての連結法人が取得又は譲渡した株式等について、当該株式等の配当等基準日以前 1 月以内の取得、配当等基準日後 2 月以内の譲渡の有無について確認する必要が生ずる。また、当該二つの要件が満たされた株式等があった場合には、当該株式等の銘柄ごとに、全ての連結法人における「配当等基準日後 2 月以内に譲渡した元本株式等の数」、「配当等基準日において有する元本株式等の数」、「配当等基準日から起算して 1 月前の日において有する元本株式等の数」、「配当等基準日以前 1 月以内に取得した元本株式等の数」、「配当等基準日後 2 月以内に取得をした元本株式等の数」などを把握する必要が生ずることになる。更に、この配当等基準日は、必ずしも連結事業年度の期末の日や各連結法人の固有の事業年度の期末の日である

とは限らないのであるから、当該基準日の前後に取得又は譲渡した株式等の数や当該基準日等における保有数などを拾い出すことは、グループ法人数が多く、対象となる株式等の種類が多い場合には、相当の処理コストが必要となると考えられ、加えて、当該対象となる株式等が、取得や譲渡が頻繁に行われる上場株式などである場合には、その数値の把握等には、相当な処理コストを要するものとする。

最後に、第四点目の個別帰属額の計算であるが、受取配当等の益金不算入額の個別帰属額については、基本的に、グループ計算された保有割合による各区分の株式等に係る益金不算入額について、グループ全体で受け取った配当等の額に占める各連結法人が受け取った配当等の額の割合に応じて配分するものであり、各連結法人が受け取る配当等の額については、単体規定であっても同様に集計する必要があることからすると、個別帰属額を算出するという作業自体では、著しく処理コストが増加することはないものとする。

(2) 寄附金の損金不算入

イ 制度概要

寄附金の損金不算入制度の趣旨は、「法人が支出した寄附金の全額を無条件で損金の額に算入するとすれば、国の財政収入の確保を阻害するばかりではなく、寄附金の出えんによる法人の負担が法人税の減収を通じて国に転嫁され、課税の公平上適当でないことから、これを是正することにあると解される。他方で、法人が支出する寄附金には、それが法人の収益を生み出すのに必要な費用としての側面を有するものもあり、当該支出が費用の性質を有するか、又は利益処分の性質を有するかを客観的に判定することは困難であるため、法人税法は、行政的便宜及び公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうちその限度額の範囲内の金額を費用として損金の額に算入することを認め、それを超える部分の金額を損金の額に算入しないことにしたものと解され

る。」⁽¹⁰³⁾と判示されている。

法人税法における寄附金の額とは、寄附金、拠出金、見舞金その他いづれの名義をもってするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとされており（法法 37⑦）、低廉譲渡等又は無償譲渡等の場合には、時価とその譲渡等の対価の額との差額のうち、実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、寄附金の額に含まれるものとされている（法法 37⑧）。

(イ) 損金不算入額の計算

単体規定における普通法人である内国法人の各事業年度における寄附金の損金不算入額の計算は、当該内国法人の当該事業年度終了の時の資本金等の額を 12 で除し、それに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額の 1000 分の 2.5 に相当する金額と当該事業年度の所得の金額の 100 分の 2.5 に相当する金額の合計額の 4 分の 1 に相当する金額を損金算入限度額とし、当該事業年度において支出した寄附金の額が当該損金算入限度額を超える部分の金額について損金不算入額として計算される（法法 37①、法令 73①）。

上記の損金不算入額の計算では、当該事業年度において支出した寄附金の額には、当該内国法人と完全支配関係（法人税法 2 条十二の七の六号に規定する関係をいい、法人によるものに限る。）のある他の内国法人に対して支出した寄附金（以下「完全支配関係者寄附金」という。）の額及び国外関連者に対して支出した寄附金（以下「国外関連者寄附金」という。）の額並びに国又は地方公共団体に対する寄附金の額及び指定寄附金（以下「指定寄附金等」という。）の額を含まず計算することとされており、完全支配関係者寄附金の額及び国外関連者寄附

(103) 東京地判平 21・7・29 税資 259 号順号 11252。

金の額については、その全額が損金の額に算入されず（法法 37②、措法 66 の 4 ③）⁽¹⁰⁴⁾、また、指定寄附金等の額については、その全額が損金の額に算入されることとされている（法法 37③）。更に、特定公益増進法人に対する寄附金の額でその特定公益増進法人の主たる目的である事業に関連する寄附金（以下「特定公益増進法人寄附金」といい、完全支配関係寄附金、国外関連者寄附金、指定寄附金等及び特定公益増進法人寄附金以外の寄附金を「一般寄附金」という。）の額については、一般寄附金の損金不算入額の計算における損金算入限度額（以下「一般寄附金等損金算入限度額」という。）とは別枠で損金算入限度額が設けられており（以下、当該控除限度額を「特定公益増進法人寄附金損金算入限度額」⁽¹⁰⁵⁾という。）、特定公益増進法人寄附金のうち特定公益増進法人寄附金損金算入限度額を超える部分の金額については、一般寄附金の額に含めて、一般寄附金等損金不算入額によって損金不算入額の計算をすることとされている（法法 37④、法令 77 の 2 ①）。また、一般寄附金等損金算入限度額の計算における「当該事業年度の所得の金額」については、「法人税額から控除する所得税額の損金不算入（法法 40）」や「法人税額から控除する外国税額の損金不算入（法法 41）」などの規定を適用せずに、また、当該内国法人が当該事業年度において支出した全ての寄附金の額について損金の額に算入しないものとして計算される金額によることとされている（法令 73②③。以下、このようにして計算される当該事業年度の所得の金額を「寄附金支出前所得金額」という。）。

連結規定における寄附金の損金不算入額の計算は、おおむね単体規

(104) 完全支配関係者寄附金を受けた側における受増益の額については、益金の額に算入されないこととされている（法法 25 の 2 ①）。

(105) 特定公益増進法人寄附金損金算入限度額は、その内国法人の当該事業年度終了の時の資本金等の額を 12 で除し、それに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額の 1000 分の 3.75 に相当する金額と当該事業年度の所得の金額の 100 分の 6.25 に相当する金額の合計額の 2 分の 1 に相当する金額とされている（法令 77 の 2 ①）。

定における計算と同様の仕組みとなっているが、一般寄附金等損金算入限度額及び特定公益増進法人寄附金損金算入限度額の計算の基礎とする資本金等の額及び所得の金額については、当該連結事業年度終了の時の連結親法人の連結個別資本金等の額によること及び当該連結事業年度の連結所得の金額を基礎として計算される寄附金支出前所得金額によることとされている（法法 81 の 6 ④④、法令 155 の 13①、155 の 13 の 2 ①）。以下、損金算入限度額のうち、資本金等の額又は連結親法人の連結個別資本金等の額を基礎として計算される部分の金額を「資本金等基準額」といい、所得の金額又は連結所得の金額を基礎として計算される部分の金額を「所得基準額」という。）⁽¹⁰⁶⁾。

なお、資本金等基準額及び所得基準額は、いずれもマイナスとなる場合は零として計算することとされている（法令 73①一、155 の 13 の 2 ①一）。

(ロ) 個別帰属額の計算

連結規定における寄附金の損金不算入額の個別帰属額の計算については、以下のとおりとされている。

A 一般寄附金の額と特定公益増進法人寄附金のうち特定公益増進法人寄附金損金算入限度額を超える部分の額の合計額（以下「一般寄附金等合計額」という。）のうち損金不算入とされる額については、当該損金不算入とされる額に連結グループ全体の一般寄附金等合計

(106) 資本金等基準額及び所得基準額は、いずれの基準額についてもマイナスとなる場合には零として計算することとされている（法令 73①一、155 の 13 の 2 ①一）。資本金等基準額がマイナスとなる場合は「零」となることは、法令の規定のとおりである（法令 73①一イ、155 の 13 の 2 ①一）が、所得基準額については、そのように直接的な規定とはなっていない。しかしながら、その計算基礎となる「当該事業年度の所得の金額」（法令 73①一ロ）又は「当該連結事業年度の連結所得の金額」（法令 155 の 13 の 2 ①二）については、「所得の金額」（法法 22①）又は「連結所得の金額」（法法 81 の 2）が「益金の額から損金の額を控除した金額」というプラス（ゼロを含む。）概念であり、その金額に相当する金額がマイナスの場合は「欠損金額」（法法 29）又は「連結欠損金額」（法法 29 の 二）となるため、「所得の金額」又は「連結所得の金額」は無いこととなることから、マイナスの場合、所得基準額の計算基礎となる金額が無いということになり「零」となると考えられる。

額のうちに各連結法人の一般寄附金等合計額の占める割合を乗じて計算した金額が各連結法人の個別帰属額となる(法令 155 の 16 一)。この場合、各連結法人の一般寄附金等合計額に含まれている特定公益増進法人寄附金損金算入限度額を超える部分の額については、各連結法人が支出した特定公益増進法人寄附金の額に応じてあん分した金額として計算することとされている(法令 155 の 16 一ハ)。

B 支出額の全額が損金不算入とされる完全支配関係者寄附金及び国外関連者寄附金の各金額については、当該各寄附金の支出をした各連結法人の個別帰属額とされる(法令 155 の 16 二、措令 39 の 112 ⑩)。

ロ 検証

(イ) 寄附金に係るモデルケース

寄附金の損金不算入額の計算に関して、各連結法人が支出した寄附金の額などについて表 7 のとおりのモデルケースを設定した。本モデルケースでは、その全額が損金の額に算入される指定寄附金等の額については、連結規定と単体規定における差異は生じないことから設定の対象とはしていない。また、特定公益増進法人寄附金については、特定公益増進法人寄附金損金算入限度額の計算構造が一般寄附金損金不算入限度額の計算における資本金等の額又は所得の金額に乗ずる割合等が異なるものの基本的には同様の計算構造を採るものであることから、一般寄附金における差異のみを検討することとし、その全額が損金不算入となる完全支配関係者寄附金及び国外関連者寄附金については、いずれもその全額が損金不算入となるものであることから、完全支配関係者寄附金における差異のみを検討の対象とすることとした。

なお、本モデルケースは、寄附金の損金不算入額の計算により生ずる差異を把握するため、所得の金額に係る調整項目は最小限のものとして、完全支配関係者寄附金を受けた場合の受増益の益金不算入(法 25 の 2 ①)の調整のみとしている。

表 7 各連結法人が支出した寄附金の額

(円)

	P社	S 1 社	S 2 社	S 3 社
一般寄附金の額	0	1,000,000	500,000	100,000
完全支配関係者寄附金の額	500,000	0	0	0

※ P社の完全支配関係者寄附金は、S 3社に対するものである。

(ロ) モデルケースに基づき計算される寄附金の損金不算入額

上記(イ)のモデルケースに基づき連結規定と単体規定によって寄附金の損金不算入額を計算すると、それぞれ表 8 のような結果となる。

表 8 寄附金の損金不算入額の計算

(円)

		P社	S 1 社	S 2 社	S 3 社	連結計算又は単体合計
共通	連結個別資本金等の額	90,000,000	180,000,000	30,000,000	30,000,000	
	当期利益又は当期損失の額	50,000,000	70,000,000	30,000,000	▲ 70,000,000	80,000,000
	受増益の益金不算入額	0	0	0	▲ 500,000	▲ 500,000
	寄附金支出額	500,000	1,000,000	500,000	100,000	2,100,000
	寄附金支出前所得金額	50,500,000	71,000,000	30,500,000	▲ 70,400,000	81,600,000
連結規定	寄附金の損金不算入額(又は個別帰属額)	500,000	646,094	323,047	64,609	1,533,750
単体規定	寄附金の損金不算入額	500,000	443,750	290,625	81,250	1,315,625

(ハ) 連結規定と単体規定における損金不算入額の差異の分析

上の表 8 の計算結果において、損金不算入額の総額は、連結規定が「1,533,750 円」であるのに対して、単体規定が「1,315,625 円」となっており、僅少な差異とはいえない差異が生じている。また、連結規定による損金不算入額の個別帰属額と単体規定による個別の損金不算入額では、P社の損金不算入額は連結規定と単体規定で同額であり、S 1 社及び S 2 社の損金不算入額が連結規定で計算した場合に比して単体規定で計算した場合の方が小さく、S 3 社の損金不算入額は連結規定で計算した場合に比して単体規定で計算した場合の方が大きくなっている。

P社の損金不算入額に差異が生じていないのは、P社が支出した寄附金が完全子会社に対する寄附金だけであり、連結規定であっても単体規定であってもその全額が損金不算入となり、個別帰属額はその支出した連結法人に帰することとされているためである。また、S1社及びS2社の損金不算入額が連結規定で計算した場合の方が大きく、S3社の損金不算入額が連結規定で計算した場合の方が小さくなっている原因は、単体規定と連結規定における資本金等基準額の計算方法の違い及び所得基準額の計算方法の違いという二つの要因によるものといえる。

第一の要因は、一般寄附金等損金算入限度額の計算の基礎とされる資本金等基準額が、連結規定では連結親法人の連結個別資本金等の額によって計算され、それを一般寄附金の支出があるS1社、S2社及びS3社のそれぞれの一般寄附金の額に応じて配分した金額とされるのに対して、単体規定で計算する場合には、それぞれの個社の連結個別資本金等の額によることから、各社の資本金等基準額が連結規定で計算した場合に比して大きくなっていることである。

また、第二の要因は、所得基準額が連結規定では、連結法人の全ての個別所得金額及び個別欠損金額の合計額である連結所得の金額を基礎として計算される寄附金支出前所得金額に基づき計算される金額を一般寄附金の支出があるS1社、S2社及びS3社のそれぞれの一般寄附金の額に応じて配分した金額とされるのに対して、単体規定で計算する場合には、それぞれの個社の所得の金額を基礎として計算される寄附金支出前所得金額に基づき計算される金額とされることから、S1社及びS2社においては連結規定で計算した場合に比して所得基準額が大きくなり、S3社においては所得基準額が小さくなっていることが挙げられる。

これら二つの要因の詳細を分析すると、表9のとおりとなる。

なお、以下において、連結規定における一般寄附金等損金不算入額

の計算の資本金等基準額及び所得基準額をそれぞれ「連結資本金等基準額」及び「連結所得基準額」といい、連結資本金等基準額及び連結所得基準額のうち各連結法人に帰する金額をそれぞれ「個別資本金等基準額」及び「個別所得基準額」といい、単体規定における一般寄附金等損金不算入額の計算における資本金等基準額及び所得基準額をそれぞれ「単体資本金等基準額」及び「単体所得基準額」という。

表9 一般寄附金に係る各連結法人に帰する資本等基準額及び所得基準額等

		(円)					
		P社	S1社	S2社	S3社	連結計算又は単体合計	
連結規定	連結資本金等基準額 (又は個別資本金等基準額)	0	35,156	17,578	3,516	56,250	
	寄付金支出前所得金額	50,500,000	71,000,000	30,500,000	▲ 70,400,000	81,600,000	
	連結所得基準額 (又は個別所得基準額)	0	318,750	159,375	31,875	510,000	
	一般寄附金の支出額	0	1,000,000	500,000	100,000	1,600,000	
	支出割合	0.00%	62.50%	31.25%	6.25%	100.00%	
	一般寄附金等損金算入限度額	0	353,906	176,953	35,391	566,250	
	一般寄附金の損金算入額 (又は個別帰属額)	0	353,906	176,953	35,391	566,250	
	損金不算入額 (又は個別帰属額)	0	646,094	323,047	64,609	1,033,750	
	単体規定	単体資本金等基準額	56,250	112,500	18,750	18,750	206,250
		寄付金支出前所得金額	50,500,000	71,000,000	30,500,000	▲ 70,400,000	81,600,000
単体所得基準額		315,625	443,750	190,625	0	950,000	
一般寄附金の支出額		0	1,000,000	500,000	100,000	1,600,000	
一般寄附金等損金算入限度額		371,875	556,250	209,375	18,750	1,156,250	
一般寄附金の損金算入額		0	556,250	209,375	18,750	784,375	
損金不算入額		0	443,750	290,625	81,250	815,625	

連結規定では、一般寄附金等損金算入限度額をグループ計算によって算出し、算出された損金不算入額を各連結法人が支出した一般寄附金の額の支出割合に応じて配分し、個別帰属額として計算することとされていることから、その一般寄附金等損金算入限度額を各連結法人が支出した一般寄附金の額の支出割合に応じて配分しているともできる。そうすると、連結規定における一般寄附金等損金算入限

度額は、連結親法人の連結個別資本金等の額の 100 分の 2.5 と寄附金支出前所得金額の 1000 分の 2.5 の合計額の 4 分の 1 に相当する金額であることから、連結資本金等基準額は連結親法人の連結個別資本金等の額の 400 分の 2.5 に相当する金額となり、また、連結所得基準額は寄附金支出前所得金額の 4000 分の 2.5 に相当する金額であり、各連結法人に配分される個別資本金等基準額及び個別所得基準額は、その連結資本金等基準額又は連結所得基準額を各連結法人が支出した一般寄附金の支出割合に応じて配分した金額ということになる。

これに対して、単体規定による計算では、個々の連結法人の連結個別資本金等の額に基づき単体資本金等基準額を計算し、個々の連結法人の寄附金支出前所得金額に基づき単体所得基準額を計算しているのだから、損金不算入額は当然異なった数値となる。

また、資本金等基準額に着目すると、上のモデルケースの場合、総額では、連結規定が「56,250 円」、単体規定が「206,205 円」と計算されている。これは、連結親法人の連結個別資本金等の額のみで計算しているものと各連結法人の連結個別資本金等の額によって計算したものの合計額という差異であり、単体規定で計算した方の資本金等基準額が大きくなっているのであるが、単体規定の損金算入限度額は、一般寄附金の支出がある法人に対する損金算入限度額であることから、上のモデルケースでいうならば、P 社に一般寄附金の支出がなく、P 社の単体資本金等基準額の「56,250 円」は、単に損金算入限度額という枠を計算しているものにすぎず、単体規定の計算上、寄附金の損金不算入額の計算には関係しないものということになる。仮に、S 1 社にも一般寄附金の支出がなかった場合には、単体資本金等基準額の合計は、S 2 社と S 3 社の単体資本金等基準額の合計額である「37,500 円」となり、連結資本金等基準額の「56,250 円」を下回る金額となる。つまり、連結資本金等基準額と単体資本金等基準額のいずれが大きい金額となるかについては、連結親法人の連結個別資本金等の額と一般

寄附金の支出がある連結法人の連結個別資本金等の額の合計額のいずれが大きいかによって決するということであり、ケースバイケースとなることが分かる。

次に、所得基準額に着目すると、連結規定では、欠損法人の個別欠損金額相当額も含めた連結所得の金額を計算の基礎として計算して、連結所得基準額を算出し、その連結所得基準額について、一般寄附金の支出割合に応じて配分するため、上のモデルケースのように、一般寄附金の支出がある欠損法人である S 3 社に対しても、個別所得基準額として「31,875 円」が配分されている。これに対して、単体規定では、欠損法人については、単体所得基準額は零円となるため、上のモデルケースでは S 3 社の単体所得基準額は「0 円」となっている。所得基準額の総額では、連結規定の場合、欠損法人の欠損金額が計算の基礎に含まれるため、連結規定で計算した所得基準額の方が小さい金額になるとも考えられるが、単体規定の場合、一般寄附金の支出がない法人の所得金額については、計算には関係しないことになるので、上のモデルケースでいうと、P 社の単体所得金額基準額の「315,625 円」は単なる損金不算入額の枠が計算されたものにすぎず、寄附金の損金不算入額の計算には影響しない。そうすると、仮に S 1 社に一般寄附金の支出がなかったならば、計算の基礎となる単体規定の単体所得基準額は S 2 社の「190,625 円」だけとなり、連結規定の連結所得基準額の「510,000 円」を下回ることになる。

つまり、連結所得基準額と単体所得基準額のいずれが大きいかは、グループ全体の寄附金支出前所得金額と一般寄附金の支出がある連結法人の寄附金支出前所得金額の合計額のいずれが大きいかによって決まるということであり、これもケースバイケースとなることが分かる。

したがって、上のモデルケースにおいて、連結規定と単体規定のそれぞれで計算される損金不算入額の総額に僅少な差異とはいえない差

異が生じているとはいえ、その差異は設定条件次第で変動するものであり、必ずしも連結規定で計算した場合の損金不算入額が大きくなるとは限らないということになる。

ちなみに、モデルケースの S 1 社と S 3 社の寄附金の支出額の設定を入れ替えるだけでも、表 10 のような結果となり、連結規定で計算した場合の損金不算入額が単体規定で計算した場合を下回るようになる。

表10 S1社とS3社の寄附金の支出額を入れ替えた場合の損金不算入額の計算

		(円)					
		P社	S1社	S2社	S3社	連結計算又は 単体合計	
連 結 規 定	連結資本金等基準額 (又は個別資本金等基準額)	0	3,516	17,578	35,156	56,250	
	寄付金支出前所得金額	50,500,000	70,100,000	30,500,000	▲ 69,500,000	81,600,000	
	連結所得基準額相当額 (又は個別所得基準額)	0	31,875	159,375	318,750	510,000	
	一般寄附金の支出額	0	100,000	500,000	1,000,000	1,600,000	
	支出割合	0.00%	6.25%	31.25%	62.50%	100.00%	
	一般寄附金等損金算入限度額	0	35,391	176,953	353,906	566,250	
	一般寄附金の損金算入額 (又は個別帰属額)	0	35,391	176,953	353,906	566,250	
	損金不算入額 (又は個別帰属額)	0	64,609	323,047	646,094	1,033,750	
	単 体 規 定	単体資本金等基準額	56,250	112,500	18,750	18,750	206,250
		寄付金支出前所得金額	50,500,000	70,100,000	30,500,000	▲ 69,500,000	81,600,000
単体所得基準額		315,625	438,125	190,625	0	944,375	
一般寄附金の支出額		0	100,000	500,000	1,000,000	1,600,000	
一般寄附金等損金算入限度額		371,875	550,625	209,375	18,750	1,150,625	
一般寄附金の損金算入額		0	100,000	209,375	18,750	328,125	
損金不算入額		0	0	290,625	981,250	1,271,875	

(二) 連結規定と単体規定の処理コストの差異の分析

寄附金の損金不算入額の計算において、単体規定に比して連結規定の処理コストが過重なものとなる大きな要因は、寄附金支出前所得金額を連結所得の金額を基礎としてグループ計算をするという点にあると考えられる。

このグループ計算が過重な処理コストを生じさせているということについては、第一に、仮に、連結法人の 1 社に何らかの修正申告を要する事項が生じた場合に、その修正事項が連結所得の金額に異同を生じさせ、当該連結法人のみならず、他の連結法人の寄附金の損金不算入額の計算にも影響を及ぼすことになるため、他の連結法人の個別所得金額や法人税の個別帰属額にも影響が生ずるという結果を招くということが挙げられる。これは、単に、寄附金の損金不算入額の計算に止まらず、連結所得の金額又は連結法人税額を計算の基礎としている各計算項目（例えば、外国法人税の控除限度額などの計算）にも影響を与え、それらの再計算が必要となり、更には、国税の計算だけではなく、各連結法人の地方税の計算にも影響を及ぼすことになる。その影響は、修正すべき事項が複数年度に及ぶようなものである場合には、各連結法人の事業税認定損の計算などにも影響するのであるから、1 社の修正事項の影響がその法人のみにしか影響しない単体規定に比して、過重な処理コストを生ずる。

また、第二として、グループ計算を要しない全ての申告調整事項を各連結法人において調整した後でなくては、連結所得の金額に係る寄附金支出前所得金額を計算することができないという計算構造であるため、各連結法人が一律に同時進行的に作業を進めていく必要があり、連結グループの法人数が多くなればなるほどその管理及び作業に要する処理コストが増加するものとなっている。

(3) 交際費等の損金不算入

イ 制度概要

交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出する一定のものをいう（措法 61 の 4④）。その損金算入額に制限が設けられている理由として、金子宏教授は、「交際費等の損金算入を無制限に認めると、いたずらに法

人の冗費・濫費を増大させるおそれがある」⁽¹⁰⁷⁾ためであると述べられている。

(イ) 損金不算入額の計算

単体規定における交際費等の損金不算入額は、支出する交際費等の額のうち接待飲食費の額の 100 分の 50 に相当する金額（以下「支出接待飲食費基準額」という。）を超える部分の金額とされており、当該事業年度の終了の日における資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下の法人（以下「中小企業等」という。）にあつては、交際費等の額が 800 万円（当該事業年度が 1 年に満たない場合には、800 万円に当該事業年度の月数を乗じ、12 で除して計算した金額。以下「定額控除限度額」という。）を超える部分の金額とすることができることとされている（措法 61 の 4①②）。また、大法人（資本金の額が 5 億円以上の法人など）との間に当該大法人による完全支配関係（法人税法 2 条十二の七の六号に規定する関係をいう。）がある普通法人などは、中小企業等から除かれることとされている（措法 61 の 4②）。

連結規定では、支出接待飲食費基準額についてグループ全体で計算することとされており、また、定額控除限度額が適用される中小企業等の判定については、連結親法人の当該連結事業年度の終了の日における資本金の額又は出資金の額によることとされている。そして、連結規定における交際費等の損金不算入額は、定額控除限度額の適用がない場合には、連結グループ全体で支出した交際費等の額が支出接待飲食費基準額を超える部分の金額となり、定額控除限度額の適用がある場合には、定額控除限度額と支出接待飲食費基準額のいずれか大きい額を超える部分の金額とされている（措法 68 の 66①②）。

(ロ) 個別帰属額の計算

各連結法人の当該連結事業年度の交際費等の損金不算入額の個別帰

(107) 金子・前掲注(95)398 頁。

属額⁽¹⁰⁸⁾は、定額控除限度額の適用がない場合には、各連結法人が支出した交際費等の額のうち、各連結法人の支出接待飲食費基準額を超える部分の金額となり、定額控除限度額の適用がある場合には、グループ計算された損金不算入額を各連結法人が支出した交際費等の額の割合に応じてあん分した金額となる（措令 39 の 95）。

ロ 検証

(イ) 交際費等に係るモデルケース

交際費等の損金不算入額の計算に関して、各連結法人の交際費等の支出額などについて表 11 のとおりモデルケースを設定した。

表11 交際費等の支出状況

(円)

	P社	S1社	S2社	S3社	合計
交 際 費 等 の 額	10,000,000	15,000,000	5,000,000	1,000,000	31,000,000
上 記 の う ち 飲 食 等 に 要 し た も の	3,000,000	5,000,000	1,000,000	500,000	9,500,000

(ロ) モデルケースに基づき計算される交際費等の損金不算入額

上記(イ)のモデルケースに基づき連結規定と単体規定によって交際費等の損金不算入額を計算すると、それぞれ表 12 のとおりの結果となる。

(108) 各連結法人の当該連結事業年度の個別帰属損金額（法 81 の 18①）に含まれないこととなる金額。

表12 交際費等の損金不算入額等

		(円)				
		P社	S1社	S2社	S3社	連結計算 又は単体合計
連結規定	支出接待飲食費基準額					4,750,000
	定額控除限度額					8,000,000
	各連結法人に 各配分された金額	2,580,645	3,870,968	1,290,323	258,064	
	損金不算入額					23,000,000
	個別帰属額	7,419,355	11,129,032	3,709,677	741,936	
単体規定	支出接待飲食費基準額	1,500,000	2,500,000	500,000	250,000	4,750,000
	定額控除限度額	8,000,000	0	8,000,000	8,000,000	24,000,000
	損金不算入額	2,000,000	12,500,000	0	0	14,500,000

(ハ) 連結規定と単体規定における損金不算入額の差異の分析

表 12 の計算結果において、損金不算入額の総額としては、連結規定が「23,000,000 円」であるのに対して、単体規定が「14,500,000 円」と大幅な差異が生じている。個別帰属額と単体規定で計算した場合の個社の損金不算入額についても、S1社を除き大幅に差異が生じている。つまり、このモデルケースでは、連結規定で計算した場合と単体規定で計算した場合とでは、損金不算入額について全体としても、個社でみた場合でも大幅に差異が生じているということになる。これは、連結規定では、定額控除限度額の適用がある場合には、連結グループが何社あろうとも1社分の限度額である8,000,000円の限度枠しか与えられず、単体規定では、個社ごとにそれぞれ定額控除限度額として8,000,000円の限度枠が与えられることが原因となっている。モデルケースの場合、S1社だけは、資本金の額が1億円を超える設定としているため、単体規定での定額控除限度額がなく、逆に、連結規定では、定額控除限度額の枠の配分があることから、連結規定で計算した場合の損金不算入額の方が少なく計算されている。

連結グループ内の全ての法人に中小企業等の定額控除限度額の適用がない場合には、連結規定で計算しても単体規定で計算しても、損金

不算入額に差異は生じないが、連結グループ内に中小企業等に該当する法人がある場合には、交際費等の損金不算入額は、その中小企業等に該当する法人の定額控除限度額のみだけ差異が生ずることになる。そうすると、一般的に連結親法人が中小企業等であって、かつ、連結子法人に中小企業等に該当する法人がある場合には、連結規定で計算した場合の損金不算入額の方が大きくなる。例外的に、連結親法人が中小企業等であり、連結子法人に中小企業等に該当しない法人が含まれていて、連結グループ内の中小企業等に該当する各連結法人の交際費等の支出額が 800 万円に満たない場合で、かつ、中小企業等に該当しない各連結法人の支出接待飲食費の額の 2 分の 1 に相当する金額がその 800 万円に満たない部分の金額を下回る場合という極めて限定的な場面で、連結規定で計算した損金不算入額が単体規定で計算する場合を下回るといったケースが生じ得るのであるが、これはレアケースと考えられる。

(二) 連結規定と単体規定における処理コストの差異の分析

交際費等の損金不算入額の計算では、各連結法人が個々に支出した交際費等の額と支出接待飲食費の額を集計する作業については、連結規定と単体規定で変わりはなく、連結規定では、その個々に集計された各金額を集約し、損金不算入額を算出し、その算出された損金不算入額を基に各連結法人の個別帰属額を計算するという作業が加わるのではあるが、それらの作業自体は、さほど過重な処理コストとはいえない。

また、連結規定による計算では、定額控除限度額の適用がない連結グループの場合であれば、連結法人の 1 社に交際費等に係る何らかの修正を要する事項が生じた場合には、その修正事項によって生ずる損金不算入額の増加額は当該連結法人の個別帰属額にしか影響を及ぼさず、特に、過重な処理コストは生じないのであるが、定額控除限度額の適用がある連結グループの場合には、単体規定では、定額控除限度

額の適用がない場合と同様に、当該連結法人のみの影響に止まるところ、連結規定では、当該修正事項によって、当該連結法人のみならず、他の連結法人の交際費等の損金不算入額の個別帰属額の計算にも影響が生ずることになり、更に、その影響は各連結法人の地方税の申告にも影響し、各連結法人はそれぞれに地方税に係る再計算を行う必要が生ずるということになる。

以上のことから、定額控除限度額の適用がある連結グループの場合には、連結規定で計算した場合の方が単体規定で計算する場合よりも過重な処理コストが生じているといえる。

(4) 外国税額控除

イ 制度概要

外国税額控除は、我が国の法人税法が「法人の国内所得と国外所得を含めた所得全体（全世界所得）を課税対象としており、海外支店の事業所得、本店が海外に投資を行うことから生じる利子・配当・使用料等の法人が国外で得た所得（国外所得）についても、国内で得た所得と同様に課税されることとなる。所得の源泉地である外国が課税権を行使することは、国際的に認められていることから、同一の所得（課税物件）に対して、日本国と外国の双方の課税権が重複、競合する問題が生じるところとなる。外国税額控除制度は、このような国際間の二重課税を排除するため昭和二八年に創設されたものであり、日本国法人の海外支店等の所得に対し、外国で日本国の法人税に相当する課税を受けた場合には、当該外国で課された所得に対して日本国で法人税を課する際に、その国外所得に対する日本国の法人税額の限度内で、外国で課税された税額を控除できることと」したものと判示されている⁽¹⁰⁹⁾。

(イ) 外国税額控除額の計算

単体規定における外国税額控除額の計算の概略としては、当期の法

(109) 大阪高判平 14・6・14 判タ 1099 号 182 頁。

人税額に当期の国外所得金額が当該法人の当期の所得金額（全世界所得）に占める割合（以下「国外所得割合」という。）を乗じた額を当期の控除限度額（以下「法人税控除限度額」という。）として、当期に納付した外国税額控除の対象となる外国法人税の額（以下「控除対象外国法人税額」という。）を当期の法人税額から控除するというものである（法法 69①）。また、当期に納付した控除対象外国法人税額が法人税控除限度額を超える部分の金額については、地方法人税控除限度額、道府県民税控除限度額及び市町村民税控除限度額（以下、法人税控除限度額及び地方法人税控除限度額を併せて「国税控除限度額」といい、道府県民税控除限度額及び市町村民税控除限度額を併せて「地方税控除限度額」という。）のそれぞれの範囲で、地方法人税、道府県民税及び市町村民税の順に、各税額から控除することとされている（地方法人税法 12①、地方税法 53④、321 の 8 ④）。

そして、当期に納付した控除対象外国法人税額が国税控除限度額及び地方税控除限度額に満たない場合には、その満たない部分の金額（以下「控除限度余裕額」という。）については 3 年間繰り越すことができる⁽¹¹⁰⁾こととされており、また、当期に納付した控除対象外国法人税額が国税控除限度額及び地方税控除限度額の合計額を超える場合には、その超える部分の金額（以下「控除限度超過額」という。）については 3 年間繰り越すことができることとされている。その繰り越された控除限度余裕額については、翌事業年度以後に控除限度超過額が生じた場合に、当該控除限度余裕額の範囲で当該控除限度超過額について控除することができ（法法 69②、地方税法施行令 9 の 7 ⑧、48 の 13⑨）、また、繰り越された控除限度超過額は、翌事業年度以後に控除限度余

(110) 控除対象外国法人税額を法人税控除限度額、地方法人税控除限度額、道府県民税控除限度額及び市町村民税控除限度額の順に充てたところで、満たない部分の金額を計算するのであるが、地方法人税法には控除限度余裕額に関する規定がないため、地方法人税部分について満たない部分があったとしても、控除限度余裕額として繰り越されない。

裕額が生じた場合に、当該控除限度余裕額の範囲で当該控除限度超過額を控除することができる（法法 69③、地方税法施行令 9 の 7②、48 の 13②）。

連結規定における外国税額控除額の計算では、当期の控除限度額をグループ全体の数値に基づき計算して、それを各連結法人の当期の国外所得金額の割合であん分して各連結法人に配分⁽¹¹¹⁾し、各連結法人において当該配分された当期の控除限度額などに基づき当期の控除税額を計算し、その合計額をグループ全体の当期の控除税額とするというものとなっている（法法 81 の 15①、法令 155 の 28①、155 の 29）。

(ロ) 個別帰属額の計算

連結規定における外国税額控除の計算は、上記(イ)のとおり、グループ全体の数値に基づき計算される当期の控除限度額について、各連結法人に配分し、各連結法人において計算される当期の控除額を合計して計算されるものであり、各連結法人に帰する部分の金額である各連結法人の個別帰属額は、当該各連結法人が個々に計算した当期の控除額となる（法法 81 の 18①三、法令 155 の 45）。

ロ 検証

(イ) 外国税額控除に係るモデルケース

外国税額控除の計算に関して、各連結法人の国外所得金額などについて表 13 及び表 14 のとおりモデルケースを設定した。

(111) 割合の計算は、各連結法人のうちその国外所得金額が零を超えるものによって計算することとされていることから、配分の対象となる連結法人は、国外所得金額が零を超えるものに限られる（法令 155 の 29）。

表13 各連結法法人の国外所得金額の状況等

(円)

		P社	S1社	S2社	S3社
国外事業所等帰属所得に係る所得の金額		英国	中国	オーストラリア	タイ
		A事業所	B事業所	C事業所	D事業所
		10,000,000	30,000,000	3,000,000	5,000,000
納付確定日		平成28年5月31日	平成28年5月31日	平成28年5月31日	平成28年5月31日
控除対象外国法人税の額		2,000,000	7,500,000	900,000	1,000,000
繰越控除額	平成28年3月期	2,220,000	6,680,000	668,000	1,114,000
	法人税	1,900,000	5,700,000	570,000	950,000
	道府県民税	140,000	430,000	43,000	72,000
	市町村民税	180,000	550,000	55,000	92,000

表14 連結所得金額等の状況

(円)

		連結計算又は単体合計	P社	S1社	S2社	S3社
連結所得金額		80,000,000				
個別所得金額又は個別欠損金額			50,000,000	70,000,000	30,000,000	▲ 70,000,000
当期の連結所得金額に係る法人税額		18,048,000				
同上に係る個別帰属額			11,280,000	15,792,000	6,768,000	▲ 15,792,000
単体規定に基づき計算される所得		80,000,000	50,000,000	70,000,000	30,000,000	▲ 70,000,000
同上に係る当期の法人税額		33,756,000	11,028,000	16,380,000	6,348,000	0

(ロ) モデルケースに基づき計算される外国税額控除額

上記(イ)のモデルケースに基づき連結規定と単体規定によって外国税額控除額等を計算すると、それぞれ表 15 及び表 16 のような結果となる。

表15 連結規定に基づく外国税額控除額等の計算

(円)

		連結計算	P社	S 1 社	S 2 社	S 3 社
連 結 規 定 に 基 づ き 計 算 し た 金 額	当期の 連結控除限度額	10,828,800				
	個別帰属額		2,256,000	6,768,000	676,800	1,128,000
	控除限度額等合計	12,702,181	2,646,288	7,938,864	793,885	1,323,144
	法人税	10,828,800	2,256,000	6,768,000	676,800	1,128,000
	地方法人税	476,467	99,264	297,792	29,779	49,632
	道府県民税	346,521	72,192	216,576	21,657	36,096
	市町村民税	1,050,393	218,832	656,496	65,649	109,416
	控除限度超過額	106,115	0	0	106,115	0
	前期繰越控除余額の 当期使用額	106,115	0	0	106,115	0
	国税	106,115	0	0	106,115	0
	道府県民税	0	0	0	0	0
	市町村民税	0	0	0	0	0
	控除余額合計	1,259,400	547,024	438,864	0	273,512
	国税	384,000	256,000	0	0	128,000
	道府県民税	108,288	72,192	0	0	36,096
	市町村民税	767,112	218,832	438,864	0	109,416
	当期の控除税額(国税)	10,550,915	2,000,000	6,768,000	782,915	1,000,000

表 16 単体規定に基づく外国税額控除額等の計算

(円)

		単体合計	P社	S 1 社	S 2 社	S 3 社
単 体 規 定 に 基 づ き 計 算 し た 金 額	当 期 の 控 除 限 度 額	9,860,400	2,205,600	7,020,000	634,800	0
	控 除 限 度 額 等 合 計	11,566,247	2,587,168	8,234,460	744,619	0
	法 人 税	9,860,400	2,205,600	7,020,000	634,800	0
	地 方 法 人 税	433,857	97,046	308,880	27,931	0
	道 府 県 民 税	315,532	70,579	224,640	20,313	0
	市 町 村 民 税	956,458	213,943	680,940	61,575	0
	控 除 限 度 超 過 額	1,155,381	0	0	155,381	1,000,000
	前 期 繰 越 控 除 余 裕 額 の 当 期 使 用 額	1,155,381	0	0	155,381	1,000,000
	国 税	1,105,381	0	0	155,381	950,000
	道 府 県 民 税	50,000	0	0	0	50,000
	市 町 村 民 税	0	0	0	0	0
	控 除 余 裕 額 合 計	1,224,582	490,122	734,460	0	0
	国 税	205,600	205,600	0	0	0
	道 府 県 民 税	124,099	70,579	53,520	0	0
	市 町 村 民 税	894,883	213,943	680,940	0	0
当 期 の 控 除 税 額 (<small>国税</small>)	10,760,181	2,000,000	7,020,000	790,181	950,000	

(ハ) 連結規定と単体規定における外国税額控除額の差異の分析

表 15 及び表 16 の計算結果について、当期の控除限度額に着目してみると、連結規定では「10,828,800 円」、単体規定では「9,860,400 円」と大きな差異が生じている。また、個々の連結法人をみると、S 1 社の当期の控除税額が連結規定では「6,768,000 円」であるのに対して、単体規定では、「7,020,000 円」となっており、更に、S 3 社の当期の控除限度額が連結規定では「1,128,000 円」であるのに対して、

単体規定では「0円」となっている。

全体の当期の控除限度額に差異が生じている理由は、第一に、単体規定では、S3社のような欠損法人の当期の控除限度額は「0円」と計算され、その欠損金額やS3社の国外所得金額は当期の控除限度額の計算の基礎に含まれないのであるが、連結規定では、当期の控除限度額をグループ計算によって行うこととされているため、S3社の個別欠損金額が全世界所得を押し下げ、S3社の国外所得金額がグループ全体の国外所得金額に加えられたところで計算されることから、国外所得割合が大きくなるのがその原因として考えられる。また、第二として、モデルケースでは、連結子法人であるS1社の資本金の額を1億円超とし、連結親法人であるP社を含む他の連結法人の資本金の額を1億円以下としていることから、単体規定では、S1社以外の各社に法人税率の中小特例の適用があるものとして計算されており、連結規定で計算した場合に比して当期の法人税額の値が小さくなり、S1社では、逆に当期の法人税額の値が大きくなっていることが考えられる。更に、当期の控除限度額の個別帰属額の差異については、上記の二つの原因に加えて、単体規定では、連結法人の各社の国外所得割合によって控除限度額が計算されるどころ、連結規定の場合、当期の控除限度額を全体計算した控除限度額について国外所得割合の計算基礎となる各連結法人の全世界所得を加味せず各連結法人の国外所得金額の割合のみで配分することとしていることが原因で差異が生じているものと考えられる。

次に、当期の控除税額に着目してみると、連結規定では「10,550,915円」、単体規定では「10,760,181円」となっており、大きな差異は生じていない。また、個々の法人に帰する当期控除税額についても、各連結法人において大きな差異は生じてはいない。これは、単体規定では、S3社には当期の控除限度額が無いのであるが、控除限度余裕額があるという設定にしているため、S3社に当該控除限度余裕額によ

る当期の控除税額が生じており、連結規定で計算した場合の当期の控除税額と大きな差異が生じていないことによるものと考えられる。

外国税額控除に関する計算で、連結規定と単体規定において差異が生ずる原因としては、第一に、当期の控除限度額の計算をグループ計算すること、第二に、当期の控除限度額の各連結法人の個別帰属額を当該各連結法人の国外所得金額によって配分することの二点が挙げられる。

第一点目の当期の控除限度額をグループ計算によることで生ずる差異は、当期の控除限度額の計算の基礎とされる①当期の法人税額、②当期の国外所得金額及び③当期の全世界所得の三つの要素が絡み合っており、それぞれ次のように整理される。

①の当期の法人税額は、当期の所得の金額に法人税率を乗じて計算されること、その計算の基礎となる当期の所得金額については、単体規定では、欠損法人には当期の控除限度額がないので、欠損法人の各数値はそもそも当期の控除限度額の計算の基礎には含まれないが、連結規定では、欠損法人の個別欠損金額を含めて計算することになり、単体規定に比して、当期の法人税額が小さくなる。また、適用される法人税率は、資本金の額が1億円以下の場合の法人の800万円以下の所得金額に係る軽減税率の適用について、連結規定では、全体の税額の計算に際して適用されるのに対して、単体規定では、個々の対象となる法人ごとに軽減税率適用があるため、連結規定では、軽減税率の適用は上限が800万円までであるのに対して、単体規定では、複数の社に適用がある場合には、合計額として800万円を超えて軽減税率が適用される場合があるため、連結規定に比して当期の法人税額の額が小さくなる。逆に、単体規定の場合で、軽減税率の適用がある各法人の個別所得金額の合計額が800万円に満たない場合であって、グループ全体の所得の金額が800万円を超える場合には、連結規定で計算した場合の方が、単体規定で計算した場合よりも当期の法人税額が小さ

くなるということも考えられる。

②の当期の国外所得金額及び③の全世界所得については、上の①で述べたように、単体規定では、欠損法人には当期の控除限度額がないので、欠損法人の各数値はそもそも当期の控除限度額の計算の基礎には含まれない。しかしながら、連結規定では、欠損法人の国外所得金額及び個別欠損金額も計算の基礎に含めることとされているため、単体規定に比して、国外所得割合が高く計算されることになる。

以上のことから、当期の控除限度額をグループ計算によって計算することに基因して、連結規定と単体規定に差異が生じている具体的な要因としては、欠損法人の個別欠損金額及び国外所得金額をその計算の基礎に含めることで、当期の法人税額、当期の国外所得金額及び当期の全世界所得にギャップが生じ、また、軽減税率の適用について、連結規定では全体の税額計算での適用となるのに対して、単体規定では、個々の法人において適用があることによるものということになる。

そこで、具体的にそれぞれの要因によってどのような差異が生じているのかを上モデルケースに基づき当期の控除限度額について各計算要素に基づき整理すると、表 17 のようになる。

表17 当期の控除限度額の整理

(円)

		連結計算又は 単体合計	P社	S1社	S2社	S3社	
連 結 規 定	連結所得金額（全世界所得）	80,000,000	/	/	/	/	
	個別所得金額 （全世界所得）	/	50,000,000	70,000,000	30,000,000	▲ 70,000,000	
	国外所得金額	48,000,000	10,000,000	30,000,000	3,000,000	5,000,000	
	国外所得割合	60.00%	20.00%	42.86%	10.00%	—	
	当期の連結所得金額に係る 法人税額	18,048,000	/	/	/	/	
	同上に係る個別帰属額	/	11,280,000	15,792,000	6,768,000	▲ 15,792,000	
	税率	22.560%	22.560%	22.560%	22.560%	22.560%	
	当期の控除限度額	10,828,800	2,256,000	6,768,000	676,800	1,128,000	
	単 体 規 定	単体規定に基づき計算される 所得金額（全世界所得）	150,000,000	50,000,000	70,000,000	30,000,000	▲ 70,000,000
		国外所得金額	43,000,000	10,000,000	30,000,000	3,000,000	5,000,000
国外所得割合		28.67%	20.00%	42.86%	10.00%	—	
当期の法人税額		33,756,000	11,028,000	16,380,000	6,348,000	0	
税率		22.504%	22.056%	23.400%	21.160%	0.000%	
当期の控除限度額		9,860,400	2,205,600	7,020,000	634,800	0	

※ 1 単体規定の「単体合計」の各欄の数値は、当期の控除限度額の計算の対象とならないS3社の数値を除いた金額としている。

2 連結規定の「税率」欄は、当期の連結法人税額を当期の連結所得金額で除した割合とし、単体規定の「税率」欄は、各法人の法人税額を当期の所得金額で除した割合としている。

連結規定では、欠損法人の個別欠損金額及び当該法人の国外所得金額が当期の控除限度額の計算の基礎に含まれることによって、計算の差異が生ずると考えられるところ、具体的な影響額については、次のように考えられる。

当期の控除限度額が、当期の法人税額に国外所得割合を乗じて計算されるものであるところ、当期の法人税額は全世界所得に当該法人に適用される法人税率を乗じて計算される（当期の全世界所得×法人税率）ものであり、また、国外所得割合は国外所得金額を全世界所得で除して計算される（当期の国外所得金額／当期の全世界所得）のであ

るから、結局、当期の控除限度額は当期の国外所得金額に当該法人に適用される法人税率を乗じて計算される金額に相当する金額ということになる。

そうすると、表 17 において、欠損法人である S 3 社の国外所得金額「5,000,000 円」が連結規定と単体規定の当期の控除限度額の差異に影響を与える金額は、当該金額に連結規定の税率「22.56%」を乗じた「1,128,000 円」となる。また、表 17 の連結規定の当期控除額と単体規定の当期控除額の差異は、「968,400 円」であり、S 3 社の国外所得金額を計算に含めることによる影響額「1,128,000 円」との間に「159,600 円」の開差があるが、これは各法人の当期の控除限度額の差異の合計と一致している。当期の控除限度額が、国外所得金額に法人税率を乗じたものであることからすると、各法人の当期の控除限度額の差異は、当該法人の法人税率の差異（すなわち、軽減税率が適用された部分の差異）ということになる。表 17 でいうと、例えば、P 社であれば、連結規定と単体規定の当期の控除限度額に「50,400 円」の差異があるところ、国外所得金額「10,000,000 円」に法人税率の差は「0.504%」を乗じると「50,400 円」となり、当期の控除限度額と一致する。つまり、「159,600 円」の差異の原因は、各法人に適用された法人税率の差によるものということになる。

(二) 連結規定と単体規定における処理コストの差異の分析

連結規定に基づく外国税額控除に係る計算は、当期の控除限度額をグループ計算によって算出し、その算出された当期控除限度額を各連結法人の国外所得金額の割合に応じてあん分して各連結法人に帰する当期の控除限度額とし、各連結法人がその当期の控除限度額、当期に納付した控除対象外国法人税額、控除限度余裕額及び控除限度超過額などによって当期の控除額を算出し、各連結法人が算出した当期の控除額の合計額を連結申告において控除するという流れになる。

各連結法人の当期の控除限度額以外の計算については、例えば、各

連結法人において当期の控除額を算出することや、各連結法人のそれぞれの控除限度余裕額又は控除限度超過額の数値を管理することなどは、単体規定であっても各連結法人において生ずる事務処理であり、特に、連結納税を選択することによって処理コストが増加するということにはならないと考えられる。しかしながら、各連結法人の当期の控除限度額の計算については、当該控除限度額の計算に当たっては、単体規定ならば控除限度額が発生しない個別欠損金額が生ずるような連結法人の国外所得についても、非課税国外所得等に係る計算などを行い当期の国外所得を算出する必要があるなど、単体規定に比して過重な処理コストを要するものと考えられる。

そして、連結規定で当期の控除限度額の計算をグループ計算によって算出することに基因して、単体規定に比して過重な処理コストを要することとなる最も大きな点としては、仮に、一の連結法人の申告内容につき何らかの修正事項が生じた場合に、その修正事項によって連結所得に対する法人税額に増減が生ずる場合には、結果として、連結法人全体の当期の控除限度額が増減するため、全ての連結法人の外国税額控除の計算について再計算する必要が生ずるという点である。単体規定であっても、申告内容に何らかの修正事項が生じた場合には、外国税額控除の計算について再計算を要することになるものの、それは当該法人のみの影響であり、他の法人には影響しないのであるから、グループ計算をすることによって生ずる過重な処理コストといえる。また、この影響は国税のみならず、各連結法人の地方税の計算にも影響を及ぼすこととなり、修正事項が生じた法人にのみ影響が生ずる単体規定に比して、納税者の処理コストは大きいものと考えられる。

(5) 所得税額控除

イ 制度の概要

内国法人又は連結法人が各事業年度又は各連結事業年度において所得税法 174 条各号に規定する利子等、配当等、給付補填金、利息、利益、

差益、利益の分配又は賞金の支払を受ける場合に、これらに対して課される所得税の額については、当該内国法人の当該事業年度の所得に対する法人税の額又は当該連結法人の連結事業年の連結所得に対する法人税の額から控除することとされている（法法 68①、81 の 14①）⁽¹¹²⁾。これは、所得税の徴税技術上その利子等の支払に際し一律に源泉徴収を行うため、法人税の課税に当たり既に課された所得税を法人税の前払として清算を行う趣旨のものといわれている⁽¹¹³⁾。

(イ) 所得税額控除額の計算

単体規定では、法人税の額から控除する所得税の額は、内国法人が他の法人から受ける配当等に対する所得税については、その元本を所有していた期間に対応するものとして計算される所得税の額、それ以外の所得税については、その全額とされている（法令 140 条の 2 ①）。

また、配当等の元本を所有していた期間に対応する所得税の額は、個別法⁽¹¹⁴⁾によって計算するか、又は、銘柄別簡便法⁽¹¹⁵⁾によって計算することができることとされている（法令 140 の 2 ②、③）。

上記の単体規定は、連結規定において連結所得に対する法人税の額から控除する所得税の額の計算について準用することとされており

(112) 控除しきれない金額があった場合には、還付となる（法法 78①、81 の 29①）。

(113) 小原一博編著『法人税基本通達逐条解説〔八訂版〕』1398 頁（税務研究会出版局、2016）。

(114) 「個別法」とは、配当等に対する所得税の額に、当該配当等の計算の基礎となった期間の月数のうちに当該内国法人がその元本を所有していた期間の月数の占める割合を乗ずる方法をいう。

(115) 「銘柄別簡便法」とは、その所得税の額に係る配当等の元本を株式及び出資と集団投資信託の受益権とに区分し、更に、その元本を当該配当等の計算の基礎となった期間が 1 年を超えるものと 1 年以下のものに区分し、その区分に属する全ての元本について、その銘柄ごとに、その所得税の額に、当該内国法人がその所得税の額に係る配当等の計算の基礎となった期間の終了の時において所有していたその元本の数のうちに、当該内国法人がその所得税の額に係る配当等の計算の開始の時において所有していたその元本の数から当該内国法人がその所得税の額に係る配当等の計算の開始の時において所有していたその元本の数を控除した数の 2 分の 1（配当等の計算期間が 1 年を超えるものについては 12 分の 1）に相当する数を合計した数の占める割合（所有元本割合）を乗ずる方法をいう。

(法令 155 の 26①)、配当等に対する所得税については、その元本を所有していた期間に対応するものとして計算される所得税の額、それ以外の所得税については、その全額が控除される所得税の額とされる。ところ、連結規定では、配当等に対する所得税についてグループ計算が求められていることから、個々の法人において個別法又は銘柄別簡便法を選択するということはできず、いずれか一方の方法によって計算することになる。そして、連結規定における銘柄別簡便法の計算は、配当等の元本を株式及び出資と集団投資信託の受益権などについて区分した後のその区分に属する全ての元本について、銘柄ごとに、各連結法人のその所得税の額の合計額を計算の基礎としてグループ計算を行うこととされており、その合計額に乗ずる割合についても、配当等の計算の基礎となった期間の終了時又は開始時に各連結法人が所有していたその元本の合計額を基礎としてグループ計算することとされている(法令 155 の 26③)。

また、個別法の計算では、元本の所有期間について、連結法人が連結グループ内の他の連結法人から元本の移転を受けた場合は、当該他の連結法人が所有していた期間は当該連結法人が所有していた期間とみなすこととされている(法令 155 の 26②④)。

(ロ) 個別帰属額の計算

連結法人税から控除する所得税額の個別帰属額は、各連結法人が課された所得税の額のうち、配当等以外のものに係る所得税の額については、その金額の合計額、配当等に係る所得税の額については、以下の区分に応じた合計額とされ、それらの合計額が各連結法人の個別帰属額となる(法令 155 の 44)。

配当等に係る所得税の控除税額は、個別法によって計算する場合は、当該所得税に係る配当等の元本の種類及び銘柄並びに元本の所有期間によってそれぞれ控除される所得税額が計算されており、個別帰属額は、その計算される各連結法人の配当等に係る所得税の控除税額の合

計額とされている（法令 155 の 44 一イ）。また、銘柄別簡便法によって計算する場合は、区分された銘柄ごとに各連結法人の所得税の額に、当該区分された銘柄ごとの各連結法人の所得税の額の合計額のうち当該区分された銘柄ごとの控除を受ける所得税額の占める割合を乗じて計算した金額の合計額とされている（法令 155 の 44 一ロ）。

ロ 検証

(イ) 所得税額控除に係るモデルケース

所得税額控除の計算に関して、各連結法人の納付した所得税額などについて表 18 のとおりモデルケースを設定した。

表18 各連結法人の所得税の納付状況等

(円、月、株)

		P社	S1社	S2社	S3社	合計	
所得	S1社株	配当等の額	200,000	0	0	0	200,000
		保有期間(月)	12	0	0	0	
		計算期末元本保有数	3,600	0	0	0	3,600
		計算期首元本保有数	3,600	0	0	0	3,600
		所得税額	40,480	0	0	0	40,480
	S2社株	配当等の額	0	50,000	0	0	50,000
		保有期間(月)	0	12	0	0	
		計算期末元本保有数	0	600	0	0	600
		計算期首元本保有数	0	600	0	0	600
		所得税額	0	10,210	0	0	10,210
	A社株	配当等の額	125,000	25,000	12,500	0	162,500
		保有期間(月)	12	12	12	0	
		計算期末元本保有数	250	50	25	0	325
		計算期首元本保有数	250	50	25	0	325
		所得税額	25,525	5,105	2,552	0	33,182
	X社株	配当等の額	100,000	0	0	0	100,000
		保有期間(月)	8	0	0	0	
		計算期末元本保有数	200	0	0	0	200
		計算期首元本保有数	0	0	0	0	0
		所得税額	15,315	0	0	0	15,315
Y社株	配当等の額	0	20,000	0	0	20,000	
	保有期間(月)	0	3	9	0		
	計算期末元本保有数	0	400	0	0	400	
	計算期首元本保有数	0	0	400	0	400	
	所得税額	0	3,063	0	0	3,063	
O社株	配当等の額	50,000	0	0	0	50,000	
	保有期間(月)	9	0	0	0		
	計算期末元本保有数	100	0	0	0	100	
	計算期首元本保有数	0	0	0	0	0	
	所得税額	7,657	0	0	0	7,657	
Q社株	配当等の額	0	100,000	0	0	100,000	
	保有期間(月)	0	3	0	0		
	計算期末元本保有数	0	2,000	0	0	2,000	
	計算期首元本保有数	0	0	0	0	0	
	所得税額	0	15,315	0	0	15,315	
額	Z銀行預金	20,000	10,000	5,000	1,000	36,000	
	所得税額	3,063	1,531	765	153	5,512	

(ロ) モデルケースに基づき計算される所得税額控除額

上記(イ)のモデルケースに基づき連結規定と単体規定によって所得税額控除額等を計算すると、表 19 のような結果となる。

なお、単体規定による計算に当たっては、連結法人が単体申告を行う場合に適用されることとなる連結法人固有の単体規定（単体申告を行う連結法人について、株式等の所有期間について、グループ内の他の連結法人から移転を受けたものであった場合には、当該他の連結法人が所有していた期間を当該連結法人が所有していた期間とみなす規定。法令 140 の 2③）の適用はないものとして計算している。

表19 所得税額控除額の計算

(円)

		連結計算又は 単体合計	P社	S1社	S2社	S3社
連結規定	個別法による場合の配当等に係る控除を受ける所得税額（又はその個別帰属額）	106,722	81,963	22,207	2,552	0
	銘柄別簡便法による場合の配当等に係る控除を受ける所得税額（又はその個別帰属額）	106,080	77,492	26,036	2,552	0
	預貯金利子に係る所得税額（又はその個別帰属額）	5,512	3,063	1,531	765	153
	当期において控除を受ける所得税額（又はその個別帰属額）	112,234	85,026	23,738	3,317	153
単体規定	個別法による場合の配当等に係る控除を受ける所得税額	84,515	81,963	19,910	2,552	0
	銘柄別簡便法による場合の配当等に係る控除を受ける所得税額	24,505	77,492	24,505	2,552	0
	小 計	109,020	/	/	/	/
連結規定	預貯金利子に係る所得税額	5,512	3,063	1,531	765	153
	当期において控除を受ける所得税額	114,532	85,026	26,036	3,317	153

※ 単体規定の個別法又は銘柄別簡便法による場合の配当等に係る控除を受ける所得税額の「連結計算又は単体合計」の各欄は、各連結法人の個別法又は銘柄別簡便法によって計算された金額のいずれか大きい金額（当該計算された金額が同額の場合、個別法によって計算された金額）の合計額としている。

(ハ) 連結規定と単体規定における所得税額控除額の差異の分析

モデルケースでは、表 19 のとおり、連結規定で計算した場合よりも単体規定で計算した場合の方が全体の所得税額控除額が僅かではあるが大きい金額となっている。また、個々の法人では、S 1 社以外の各社の所得税額控除額は連結規定で計算した場合も単体規定計算した場合も同額となっているが、S 1 社については、単体規定で計算した場合の方が大きい金額となっており、その差異が、全体の所得税額控除額の差異と同額となっている。以下、S 1 社において差異が生じている原因を検討する。

S 1 社において差異が生じている原因は、第一点目として、S 1 社の配当等に係る所得税額控除額は、連結規定と単体規定のいずれで計算した場合も銘柄別簡便法によって計算した金額が個別法で計算した金額よりも大きい金額となるのであるが、連結規定では、全体の控除税額は個別法の方が大きい金額となることから個別法による計算を選択することになる。そのため、S 1 社の配当等に係る所得税額については、単体規定では銘柄別簡便法を選択し、連結規定では個別法を選択して計算しているため、単体規定で計算した場合の方が大きい金額となっているということになる。つまり、S 1 社の配当等に係る所得税額控除の計算を個別法によるのか、銘柄別簡便法によるのかという計算方法の違いによって、差異が生じているということである。更に、S 1 社に関しては、個別法及び銘柄別簡便法のいずれで計算した場合であっても、連結規定で計算した場合の方が大きい金額となっている。これは S 1 社の所有する Y 社株式が S 2 社から移転を受けたものであるところ、連結規定では個別法の計算上所有期間が通算されるのに対して、単体規定では S 1 社の所有期間のみで計算するため、連結規定で計算した場合の所有期間の方が単体規定よりも長く計算されることから連結規定で計算した場合の控除額の方が大きく計算されることになり、また、銘柄別簡便法の計算では、連結規定の場合、Y 社株式は、

配当等の計算期間の開始時において S 2 社が所有しており、配当等の計算期間の終了時には S 1 社が所有しているため、計算期間を通じて配当等に係る元本の全てを所有しているという計算がされるのに対して、単体規定では、S 1 社の所有状況のみで計算するため、計算期間の開始時には Y 社株式の所有はないものとして計算されることから、連結規定で計算した場合の所有元本割合の方が単体規定で計算する所有元本割合よりも高い割合となり、連結規定の控除額の方が大きく計算されることによるものである。

連結規定と単体規定において所得税額控除額に差異が生ずる原因は、第一に配当等に係る所得税額について、単体規定では、個社ごとにそれぞれが個別法と銘柄別簡便法のいずれを適用するかを選択できるのに対して、連結規定では、いずれか一方の方法しか選択できないこと⁽¹¹⁶⁾、第二に連結規定では、個別法の計算において、他の連結法人から移転を受けた配当等の元本の所有期間については、当該他の連結法人が所有していた期間と通算した期間によって計算することとされていること、第三に連結規定では、銘柄別簡便法の計算において、配当等の計算期間の期首の元本数を各連結法人が所有していた合計数としていることから、配当等の計算期間の期末に元本を有していない連結法人が有していた元本数も計算の基礎に含まれることが挙げられる。

そして、これらの原因による計算差異は、個別法と銘柄別簡便法の計算方法の選択に基因する差異については、それぞれの方法で計算さ

(116) 「銘柄別簡便法」の選択は、配当等の元本を①株式及び出資と②集団投資信託の受益権とに区分し、さらにその元本を当該配当等の計算の基礎となった期間が 1 年を超えるものと 1 年以下のものに区分し（結果として 4 区分となる。）、その区分の属する全ての元本について、「個別法」に代えて「銘柄別簡便法」を選択することができることとされている（法令 140 の 2③、155 の 26③）。つまり、4 区分のそれぞれについて、「個別法」又は「銘柄別簡便法」のいずれかを選択することができるのであるが、連結規定の場合は、個社ごとにその選択をすることはできず、全ての連結法人について、それぞれの区分について、いずれか一の方法しか選択することができないということになる。

れる所得税額控除の金額のいずれか大きい方を選択できるということからすると、個々にその選択ができる単体規定の方がより大きい金額となり、個別法における他の連結法人の所有期間の通算及び銘柄別簡便法におけるグループ計算に基因する差異については、連結規定で計算した場合の方が、所有期間や所有元本割合をより長い期間又はより高い割合で計算することができることから、連結規定の方がより大きい金額になる。

また、モデルケースでは、表 19 のとおり、連結規定で計算した場合と単体規定で計算した場合では、単体規定で計算した場合の方の控除額の方が大きな金額となっているが、所有期間や所有元本割合が異なれば計算結果は変わり、設定次第で連結規定で計算した場合の控除額の方が大きな金額となるということも当然あり得るのであって、連結規定で計算した場合と単体規定で計算した場合のいずれが大きい金額となるかは、ケースバイケースとなる。

(二) 連結規定と単体規定における処理コストの差異の分析

所得税額控除の計算では、単体規定であれば、配当等の支払を受けた元本を対象に各数値を集計することで足りるが、連結規定の場合は、配当等を受ける時期に保有していなかったものであっても、他の連結法人が配当等の支払を受けた元本と同一銘柄の元本については計算の基礎とされるため、個別法であれば、他の連結法人に移転した配当等の元本の所有期間、銘柄別簡便法であれば、他の連結法人が配当等の支払を受けた元本と種類を同じくする元本について、当該元本等に係る配当等の計算期間の開始の時に所有していた元本の数などを拾い出さなければならないといった手間が余分に掛ることになる。この点からすると、連結規定による計算を行うことによって、過重な処理コストが生じていると考えられる。

(6) 試験研究費に係る税額控除

イ 制度の概要

試験研究費に係る税額控除制度は、資源を持たない我が国が、激しい国際競争に対処するためには産業体制の整備を図るとともに技術開発力を飛躍的に強化する必要がある、我が国の技術開発の中心となっている民間企業の試験研究活動に対する助成として設けられた制度といわれている⁽¹¹⁷⁾。

(イ) 試験研究費に係る税額控除額の計算

単体規定における試験研究費の税額控除額の計算は、以下のように行うこととされている（措法 42 の 4）。

なお、平成 29 年度税制改正によって、試験研究費に係る税額控除の計算についての改正が行われているが、本節では、モデルケースを统一的に平成 28 年 4 月 1 日から平成 29 年 3 月 31 日までの連結事業年度として設定していることから、当該改正前の法令に基づく計算によって検討している。

A 試験研究費の総額に係る税額控除

当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費⁽¹¹⁸⁾の額がある場合には、当該事業年度の所得に対する調整前法人税額⁽¹¹⁹⁾から、当該事業年度の当該試験研究費の額の 100 分の 10⁽¹²⁰⁾に相当する金額（以下「総額税額控除限度額」という。）を控除する。この場合において、当該総額税額控除限度額が、当該事業年度の所得に対する調整前法人税額の 100 分の 25 に相当する金額

(117) 武田・前掲注(102)531 頁。

(118) 「試験研究費」とは、「製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究のために要する費用で政令で定めるものをいう」（措法 42 の 4 ④一）。

(119) 「調整前法人税額」とは、試験研究費に係る税額控除を含む法人税額の特別控除の各規定や使途秘匿金に係る規定（措法 62）などの各規定を適用しないで計算した場合の法人税の額をいう（措法 42 の 4 ④二）。

(120) 試験研究費の額の平均売上金額（当該事業年度及び当該事業年度開始の前日 3 年以内に開始した各事業年度の売上金額の平均額として政令で定めるところにより計算した金額をいう。措法 42 の 4 ④十）に対する割合（当該割合を「試験研究費割合」という。措法 42 の 4 ④三）が 100 分の 10 未満であるときは、当該試験研究費割合に 0.2 を乗じて計算した割合に 100 分の 8 を加算した割合（小数点以下 3 位未満切捨て）とされている（措法 42 の 4 ④）。

を超えるときは、その控除を受ける金額は、当該 100 分の 25 に相当する金額が限度とされる（措法 42 の 4 ①）⁽¹²¹⁾。

B 試験研究費の総額に係る税額控除の中小企業者等の特例

中小企業者等⁽¹²²⁾に該当する法人は、上記 A の総額に係る税額控除を適用せずに、当該事業年度の所得に対する調整前法人税額から、当該事業年度の当該試験研究費の額の 100 分の 12 に相当する金額（以下「中小特例税額控除限度額」という。）を控除することができる。この場合において、当該中小特例税額控除限度額が、当該事業年度の所得に対する調整前法人税額の 100 分の 25 に相当する金額を超えるときは、その控除を受ける金額は、当該 100 分の 25 に相当する金額が限度とされる（措法 42 の 4 ②⁽¹²³⁾）。以下、当該規定を

(121) 総額に係る税額控除に係る税額控除限度額の割合については、平成 29 年度税制改正によって、設立事業年度又は比較試験研究費の額（適用事業年度開始の日前 3 年以内に開始した各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額の合計額を当該 3 年以内に開始した各事業年度の数で除して計算した金額のこと。）が零の場合には 100 分の 8.5、増減試験研究費の額（当該事業年度の試験研究費の額から比較試験研究費の額を減算した金額をいう。）の比較試験研究費の額に対する割合（「増減試験研究費割合」という。）が 100 分の 5 を超える場合は、100 分の 9 に、当該増減試験研究費割合から 100 分の 5 を控除した割合に 0.3 を乗じて計算した割合を加算した割合（当該加算した割合が 100 分の 10 を超えるときは 100 分の 10）、増加試験研究費割合が 100 分の 5 以下の場合は、100 分の 9 から、100 分の 5 から当該増加試験研究費割合を減算した割合に 0.1 を乗じて計算した割合を減算した割合（当該減算した割合が 100 分の 6 未満であるときは 100 分の 6）として計算することとされ、平成 29 年 4 月 1 日から平成 31 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度においては、増加試験研究費割合が 100 分の 5 を超える場合の控除割合の上限である 100 分の 10 について 100 分の 14 とする改正が行われている（平成 29 年法律第 4 号による改正後の措法 42 の 4 ①、②）。

(122) 「中小企業者等」とは、中小企業者又は農業協同組合等で、青色申告書を提出するものをいい、「中小企業者」とは、「資本金の額若しくは出資金の額が 1 億円以下の法人」のうち「その発行済株式又は出資の総数又は総額の 2 分の 1 以上が同一の大規模法人（資本金の額又は出資金の額が 1 億円を超える法人又は資本若しくは出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が千人を超える法人をいう。）の所有に属している法人」又は「その発行済株式又は出資の総数又は総額の 3 分の 2 以上が大規模法人の所有に属している法人」以外の法人又は「資本若しくは出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が千人以下の法人」をいう（措法 42 の 4 ⑥四、措令 27 の 4 ⑤）。

(123) 平成 29 年度税制改正によって、当該事業年度開始の日前 3 年以内に終了した各事

「総額基準中小特例」といい、上記Aの規定と併せて「総額基準」という。).

C 特別試験研究費に係る税額控除

当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される特別試験研究費の額⁽¹²⁴⁾がある場合には、上記A又はBの規定の適用を受けない特別試験研究費の額について、特別試験研究機関等と協同して行う試験研究又は特別試験研究機関に委託する試験研究に係る試験研究費の額の 100 分の 30 に相当する金額（以下「特別研究機関税額控除限度額」という。）及びそれ以外の特別試験研究費の額の 100 分の 20 に相当する金額の合計額（以下「特別研究税額控除限度額」という。）を当該事業年度の所得に対する調整前法人税額から控除することができる。この場合において、当該特別研究税額控除限度額が、当該事業年度の所得に対する調整前法人税額の 100 分の 5 に相当する金額（以下「特別研究税額控除基準額」という。）を超えるときは、その控除を受ける金額は、特別研究税額控除基準額が限度とされる（措法 42 の 4③）。

なお、特別試験研究費に係る税額控除の適用を受けた特別試験研

業年度（「基準事業年度」）の所得の金額の合計額を各基準事業年度の月数の合計額で除し、これに 12 を乗じて計算した金額が 15 億円を超える法人など（「適用除外事業者」）を中小企業者から除き、総額基準中小特例の適用はないものとする改正（平成 31 年 4 月 1 日から施行）が行われ、また、総額基準中小特例の適用については、平成 29 年 4 月 1 日から平成 31 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度において、増減試験研究費割合が 100 分の 5 を超える場合には、控除割合の 100 分の 12 に、増減試験研究費割合から 100 分の 5 を控除した割合に 0.3 を乗じて計算した割合を加算した割合（当該加算した割合が 100 分の 17 を超えるときは 100 分の 17）によって計算することとし、調整前法人税額の 100 分の 25 の限度額は 100 分の 35 とする改正が行われている（平成 29 年法律第 4 号による改正後の措法 42 の 4③、④、⑧六の二）。

- (124) 「特別試験研究費の額」とは、試験研究費の額のうち国の試験研究機関、大学その他の者と共同して行う試験研究、国の試験研究機関、大学又は中小企業者に委託する試験研究、中小企業者からその有する知的財産権の設定又は許諾を受けて行う試験研究、その用途に係る対象者が少数である医薬品に関する試験研究その他の政令で定める試験研究に係る試験研究費の額として政令で定めるものをいう（措法 42 の 4⑥六）。

究費の額については、上記 A 又は B の試験研究費の総額に係る税額控除又は総額基準中小特例の適用の対象とすることはできないこととされている。つまり、特別研究税額控除限度額が特別研究税額控除基準額を超える場合には、特別研究税額控除基準額に相当する金額までは、特別試験研究費に係る税額控除の適用を受け、それを超える部分、すなわち、特別試験研究費に係る税額控除の適用を受けない部分の特別試験研究費の額については、上記 A 又は B の試験研究費の総額に係る税額控除又は総額基準中小特例の適用を受けることができるということである。

D 増加試験研究費に係る税額控除

増加試験研究費の額⁽¹²⁵⁾が比較試験研究費の額⁽¹²⁶⁾の 100 分の 5 に相当する金額を超え、かつ、試験研究費の額が基準試験研究費⁽¹²⁷⁾の額を超える場合には、当該増加試験研究費の額に 100 分の 30⁽¹²⁸⁾を乗じて計算した金額（以下「増加研究費税額控除限度額」という。）を当該事業年度の所得に対する調整前法人税額から控除することができる。この場合において、当該増加研究費税額控除限度額が、当該事業年度の所得に対する調整前法人税額の 100 分の 10 に相当する金額を超えるときは、その控除を受ける金額は、当該 100 分の 10 に相当する金額が限度とされる（措法 42 の 4④）。

E 試験研究費の額が平均売上金額の 100 分の 10 を超える場合の

-
- (125) 「増加試験研究費の額」とは、当該法人の当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額から当該法人の比較試験研究費の額を控除した残額をいう（措法 42 の 4④一）。
- (126) 「比較試験研究費の額」とは、適用年度開始の日前 3 年以内に開始した各事業年度の所得の金額の計算上損金の額にされる試験研究費の額の合計額を当該 3 年以内に開始した各事業年度の数で除して計算した金額をいう（措法 42 の 4⑥八）。
- (127) 「基準試験研究費の額」とは、「適用事業年度開始の日前 2 年以内に開始した各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額のうち最も多い額」をいう（措法 42 の 4⑥九）。
- (128) 増加試験研究費の額の比較試験研究費の額に対する割合（「増加試験研究費割合」という。）が 100 分の 30 未満である場合には、当該増加試験研究費割合とされている（措法 42 の 4④一）。

税額控除

当該法人の当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額が当該事業年度の平均売上金額の 100 分の 10 に相当する金額を超える場合、当該超える部分の金額に超過税額控除割合⁽¹²⁹⁾を乗じて計算した金額（以下「超過税額控除限度額」という。）を当該事業年度の所得に対する調整前法人税額から控除することができる。この場合において、当該超過税額控除限度額が、当該事業年度の所得に対する調整前法人税額の 100 分の 10 に相当する金額を超えるときは、その控除を受ける金額は、当該 100 分の 10 に相当する金額が限度とされる（措法 42 の 4④）。

なお、上記 D と E の税額控除は、いずれか一方のみの適用を受けることができる選択適用とされており（措法 42 の 4⑤）、また、これらの規定は、上記 A ないし C の税額控除とは別枠で適用が受けられる。

連結規定においても、上記 A ないし E に相当する試験研究費に係る税額控除に関する規定が設けられている。ただし、連結規定では、上記 A ないし E の調整前法人税額、試験研究費の額、特別試験研究費の額などの各数値について、連結グループ全体の数値を合計した金額によって控除限度額等を計算することとされており、また、上記 B の総額基準中小特例の適用の有無については、連結親法人が中小企業者等に該当するか否かによって判定することとされている（措法 68 の 9）。

(ロ) 個別帰属額の計算

上記(イ)の A ないし E に相当する連結規定によって計算される各税額控除額については、それぞれの区分に応じて、次のとおり計算した金額が各連結法人の個別帰属額とされている（措令 39 の 39⑳）。

A 試験研究費の総額に係る税額控除

試験研究費の総額に係る税額控除の規定による控除額を各連結法

(129) 「超過税額控除割合」とは、「当該事業年度の試験研究費割合から 100 分の 10 を控除した割合に 0.2 を乗じて計算した割合」をいう（措法 42 の 4④二）。

- 人の差引試験研究費の額⁽¹³⁰⁾に応じてあん分した金額(措令 39 の 39 ②一)。
- B 試験研究費の総額に係る税額控除の総額基準中小特例
 総額基準中小特例による控除額を各連結法人の差引試験研究費の額に応じてあん分した金額 (措令 39 の 39②二)。
- C 特別試験研究費に係る税額控除
 特別試験研究費に係る税額控除の規定による控除額のうち、特別研究機関税額控除限度額に達するまでの金額を各連結法人の特別試験研究機関等に係る特別試験研究費の額に応じてあん分した金額と特別研究機関税額控除限度額を超える部分の金額を各連結法人の特別試験研究機関等に係る特別試験研究費以外の特別試験研究費の額に応じてあん分した金額の合計額 (措令 39 の 39②三)。
- D 増加試験研究費に係る税額控除
 増加試験研究費に係る税額控除の規定による控除額を各連結法人の試験研究費の額の個別増加額 (試験研究費の額から各連結法人の比較試験研究費の額を控除した金額) に応じてあん分した金額 (措令 39 の 39②四)。
- E 試験研究費の額が平均売上金額の 100 分の 10 を超える場合の税額控除
 試験研究費の額が平均売上金額の 100 分の 10 を超える場合の税額控除の規定による控除額を各連結法人の試験研究費の額から各連結法人の平均売上金額の 100 分の 10 に相当する金額を控除した金額に応じてあん分した金額 (措令 39 の 39②五)。

(130) 試験研究費の額から特別試験研究費に係る税額控除の適用を受けた試験研究費の額を除いた金額。特別試験研究費に係る税額控除の適用を受けた試験研究費の額の計算は、各連結法人の特別試験研究費の額に特別試験研究費対象割合 (特別試験研究費に係る税額控除の対象となった試験研究費の額が各連結法人の特別試験研究費の額の合計額に占める割合) を乗じて計算される金額とされる (措令 39 の 39②一)。

ロ 検証

(イ) 試験研究費に係る税額控除に係るモデルケース

試験研究費に係る税額控除の計算に関して、各連結法人の試験研究費の額などについて表 20 のとおりモデルケースを設定した。

表20 各連結法人の試験研究費の額の状況等

(円)

	連結計算又は 単体合計	P社	S1社	S2社	S3社
当期の 試験研究費の額	33,000,000	9,000,000	14,000,000	8,000,000	2,000,000
うち特別試験研究費の額	9,000,000	3,000,000	4,000,000	1,000,000	1,000,000
うち特別試験研究機関 等に係るもの	2,500,000	500,000	1,000,000	0	1,000,000
28年3月期の 試験研究費の額	28,000,000	8,000,000	8,000,000	7,000,000	5,000,000
27年3月期の 試験研究費の額	30,500,000	7,500,000	10,000,000	6,000,000	7,000,000
26年3月期の 試験研究費の額	30,000,000	7,000,000	12,000,000	5,000,000	6,000,000
当期の売上金額	4,950,000,000	1,400,000,000	1,750,000,000	1,000,000,000	800,000,000
28年3月期の 売上金額	5,200,000,000	1,300,000,000	1,800,000,000	1,400,000,000	700,000,000
27年3月期の 売上金額	5,600,000,000	1,800,000,000	2,200,000,000	1,000,000,000	600,000,000
26年3月期の 売上金額	5,600,000,000	1,500,000,000	2,400,000,000	1,200,000,000	500,000,000
調整前連結法人税額 (又は個別帰属額)	18,048,000	11,028,000	16,380,000	6,348,000	▲ 15,708,000
調整前法人税額(単体)	33,756,000	11,028,000	16,380,000	6,348,000	0

(ロ) モデルケースに基づき計算される試験研究費に係る税額控除額

上記(イ)のモデルケースに基づき連結規定と単体規定によって試験研究費に係る税額控除額等を計算すると、表 21 のような結果となる。

表21 各連結法人の試験研究費に係る税額控除額の計算

(円)

		連結計算又は 単体合計	P社	S1社	S2社	S3社		
連 結 規 定	総額基準	試験研究費の総額に係る 税額控除額	0	0	0	0		
		総額基準中小特例に係る 税額控除額	3,568,560	949,520	1,506,027	916,507	196,506	
		小計	3,568,560	949,520	1,506,027	916,507	196,506	
	特別税	試験研究費に係る 税額控除額	902,400	208,615	370,339	23,446	300,000	
		うち特別研究機関等 に係るもの	750,000	150,000	300,000	0	300,000	
		それ以外 の特別試験研究費に係るもの	152,400	58,615	70,339	23,446	0	
	増加税	試験研究費に係る 税額控除額	415,254	83,051	221,469	110,734	0	
	平均	売上金額に係る 税額控除額	0	0	0	0	0	
	合	計	4,886,214	1,241,186	2,097,835	1,050,687	496,506	
	単 体 規 定	総額基準	試験研究費の総額に係る 税額控除額	1,409,805	0	842,805	567,000	0
			中小特例に係る 税額控除額	779,160	779,160	0	0	0
			小計	2,188,965	779,160	842,805	567,000	0
特別税		試験研究費に係る 税額控除額	1,570,400	551,400	819,000	200,000	0	
		特別研究機関等に係るもの	450,000	150,000	300,000	0	0	
		それ以外 の特別試験研究費に係るもの	1,120,400	401,400	519,000	200,000	0	
増加税		試験研究費に係る 税額控除額	2,100,000	300,000	1,200,000	600,000	0	
平均		売上金額に係る 税額控除額	0	0	0	0	0	
合		計	5,859,365	1,630,560	2,861,805	1,367,000	0	

(ハ) 連結規定と単体規定における試験研究費に係る税額控除額の差異の分析

モデルケースでは、表 21 のとおり、試験研究費に係る税額控除額の総額は、連結規定で計算した場合よりも単体規定で計算した場合の方が大きい金額となっている。これを個々に見ていくと、総額基準に係る税額控除額では、連結規定の方が単体規定よりも大きい金額と

なっており、特別試験研究費に係る税額控除及び増加試験研究費に係る税額控除では、単体規定の方が連結規定よりも大きい金額となっている。これらの差異が生じている主な原因は、以下のとおりである。

A モデルケースにおける総額基準に係る税額控除額の差異の原因は、

①連結親法人である P 社が中小企業者等に該当するため、連結規定で計算する場合には、総額基準中小特例の適用があるが、単体規定で計算する場合には、中小企業者等に該当しない S 1 社及び S 1 社に発行済み株式の全部を保有されている S 2 社に総額基準中小特例の適用がないこと、②連結規定では、グループ全体で支出した試験研究費の額が総額基準の計算の対象となることから、欠損法人である S 3 社の試験研究費の額も計算の対象となるが、単体規定では、欠損法人の支出した試験研究費の額は、欠損法人に控除枠が生じないことから結果として総額基準の計算の対象とはならないこと、③モデルケースでは、特別試験研究費に係る税額控除の適用を受けられない特別試験研究費の額で総額基準に係る税額控除の対象とされるものの金額が、S 3 社の個別欠損によって特別試験研究費の控除枠が押し下げられることによって、単体規定で計算する場合に比して大きくなっていることによるものである。

B モデルケースにおける特別試験研究費に係る税額控除額の差異の原因は、

①連結規定では、欠損法人である S 3 社が支出した特別試験研究費の額が計算基礎に含まれるが、単体規定では、欠損法人である S 3 社の特別試験研究費は税額控除の対象とはならないこと、②連結規定では、欠損法人である S 3 社の個別欠損金額によって特別研究税額控除基準額（調整前法人税額の 100 分の 5 に相当する金額）が押し下げられ、単体規定に比して控除枠が小さくなり、控除額が頭打ちされていることによるものである。

C 増加試験研究費に係る税額控除の計算において、連結規定では、増加試験研究費の額等をグループ計算によって算出するため、モデ

ルケースでは、当期の試験研究費の額が比較試験研究費に比して減少している S 3 社の当該減少額が全体の増加試験研究費の額等を押下げたことによるものである。

これらの差異のうち、Aの①については、連結親法人が中小企業者等に該当し、連結子法人に中小企業者等に該当しない法人があった場合には、控除割合の違いから連結規定で計算する場合の総額基準による控除額の方が大きい金額となり、また、Aの②及びBの①については、単体規定では税額控除の対象とならない欠損法人の試験研究費の額が、連結規定では計算の対象となるのであるから、連結規定で計算した場合の控除額の方が大きい金額となる反面、Bの②のように、欠損法人の個別欠損金額によって控除枠である特別研究税額控除基準額などが押し下げられることから、単体規定に比して控除額が小さくなる場合も生ずることになる。また、Cのように、連結規定では、試験研究費の額が比較試験研究費の額を下回る法人がある場合に、その下回る金額が増加試験研究費の額を圧縮することとなり、単体規定で計算した場合の控除額の方が大きくなるという場合も生ずる。

このように、試験研究費に係る税額控除額については、種々の要素が絡み合い、連結規定で計算した場合と単体規定で計算した場合のいずれの控除額が大きい金額となるかはケースバイケースであって、モデルケースの場合では、単体規定によって計算した場合の控除額の方が大きい金額となっているものといえる。

また、個社の個別帰属額をみると、S 3 社以外の各社において、単体規定で計算した場合の方が連結規定で計算した場合よりも控除額が大きくなっているが、S 3 社は欠損法人であるため、単体規定では控除額は算出されないのであるから、当然に連結規定で計算した方が個別帰属額は大きい金額となっているのであって、他の 3 社については、全体計算と同様に、種々の要素が絡み合って控除額が増減した結果として、モデルケースの場合では、単体規定で計算した金額が連結規定

で計算した金額を上回っているものであり、その計算結果については、ケースバイケースといえる。

(二) 連結規定と単体規定における処理コストの差異の分析

試験研究費に係る税額控除の計算では、単体規定では、欠損法人については、その適用がないことから、欠損法人に係る各数値を集計する必要がないのに対して、連結規定では、グループ内の全法人の試験研究費の額等の数値を集約する必要があるという点では、連結規定による場合の処理コストの方が大きいものとなっていると考えられる。また、連結規定の場合、いずれか1社に試験研究費の額の損金算入時期の誤りなど試験研究費の税額控除の計算要素に係る誤りがあった場合には、グループ全体での再計算を行う必要が生じ、処理コストの面で、他のグループ計算を要する計算項目である寄附金等の損金不算入額の計算などと同様に、過重な処理コストが求められるものと考えられる。

(7) 小括

グループ計算が求められている各項目について処理コストの面からみると、各連結法人の各種の数値等を集計することによって単体規定に比して処理コストが過重となるということが挙げられるが、最も問題となるのは、いずれかの連結法人に修正事項等が生じた場合に、当該連結法人の個社ベースでの是正ができず、修正事項等の影響が他の連結法人の連結所得等の個別帰属額の計算に及ぶこととなり、また、それが各連結法人の地方税の申告計算にも影響することによる過重な処理コストが生ずるといえる点であると考えられる。

そして、グループ計算が求められている各項目について、連結規定で計算した場合と単体規定で計算した場合とで生ずる金額的な差異についてモデルケースを用いて分析したところ、その計算結果については、極端な差異が生ずるものではないものの、少なからず差異が生ずるものとなっている。そして、その差異の原因は、各項目において様々な要因があり、連結

規定で計算した場合の金額と単体規定で計算した場合の金額のいずれが大きいものとなるかについては、必ずしも一定ではなく、ケースバイケースとなることが分かった。

また、グループ計算が求められている各項目については、連結グループを単一の主体として捉えるという点に軸足を置く場合には、現行の規定による計算方法に合理性があるともいえるが、グループ計算をした結果に基づき、各連結法人の個別帰属額を計算するに当たっては、各連結法人に帰すべき金額としての正確性という観点からすると、やや疑問がない訳ではない。

更に、上記で分析した各項目は、基本的には個々の法人の収入や支出の内容に着目して、益金不算入額や損金不算入額などを計算するものとなっており、個々の連結法人において各種計算を行うこととしたとしても、所得の計算の正確性が損なわれるとは言い難いものと考えられる。この点、平成 22 年度税制改正によりグループ法人税制が導入され、連結規定を採用していない 100%グループ法人であっても、グループ計算が求められることとなる項目が規定されたことなどを考え合わせると、グループ法人税制がグループ計算を求めている項目については、必ずしもグループ計算によらなければ所得計算の正確性が確保できないものとはいえず、単体規定による計算によってもその正確性は担保されるものと考えられる。

第 2 章 短期的改正項目

本章では、現行制度の枠を維持しつつ、処理コストの削減を図ることができ、短期的に実現可能と考える改正案として、次のものを提言する。

第 1 節 連結法人の効力取消日の改正

連結法人の効力取消日が離脱日とされていることにより、離脱日の前後でみなし事業年度を設け、離脱事業年度に係る決算を行わなければならないことは、処理コストを増加させる要因となっている。

1 提言

平成 15 年度の税制改正において、連結法人の単体申告が設けられた理由は、離脱直前の取引が連結法人としての取引となるか否かが不明確であったことを解消するためとされる⁽¹³¹⁾。

「グループで事業活動を行って稼得した所得に対してはそのグループを納税単位として課税を完結することを基本として制度を構築する必要がある」⁽¹³²⁾という考え方からすれば、連結法人のステータスを持たせた離脱事業年度の所得については連結申告に含めることが適切と考える。しかし、離脱子法人（法人税法 4 条の 5 第 1 項の承認の取消し及び同条 2 項五号に掲げる事実により連結グループから離脱するものに限る。以下第 1 節において同じ。）が離脱事業年度後に単体申告を行う場合には、申告期限の関係から当該単体申告が離脱事業年度の所得を含む連結申告よりも先に申告を行うことがあり得え、その場合には当該単体申告に係る決算調整等で問題が生ずる可能性があることから、離脱事業年度の所得を連結申告に含めるとすることは困難となる。そこで、離脱事業年度については、連結法人の単体申告とされた

(131) 第 1 章第 2 節（1）イ参照。

(132) 税制調査会・前掲注(15)二 2（2）。

ものと考えて、そうであれば、離脱子法人については、離脱する連結事業年度の開始の日より単体法人として取引を行ったことになることを法令で明らかにしさえすれば、改正時に挙げられていた問題は解決されることから、離脱事業年度において、あえて連結法人のステータスを維持させる必要はないといえる。

他に、連結法人の単体申告が必要とされる理由としては、離脱事業年度において①受取配当等の益金不算入額の計算における完全子法人株式等などの保有割合の連結グループでの判定、②連結法人間寄附金の取扱い、③貸倒引当金の設定対象となる金銭債権から連結法人に対して有するものを除く調整、④所得税額控除における元本保有期間に係るグループ計算等の連結調整を行うことが適切であるというものが考えられるが、平成 22 年度の税制改正によりグループ法人税制が導入され、当該連結調整のうち、完全子法人株式等のグループ判定及び完全支配関係（同法 2 条十二の七の六号に規定する関係をいい、法人によるものに限る。）がある法人間の寄附金の取扱いについては、連結法人のステータスを持たないグループ法人間においても連結調整と同様の調整が必要とされたことから、この点においても離脱事業年度において連結法人のステータスを維持すべき理由は弱まっているといえる。

以上のことからすると、離脱事業年度において連結法人のステータスを維持すべき積極的理由は現時点ではあまりないといえ、処理コスト削減の観点からすれば、離脱子法人の連結法人のステータスについて、制度導入時と同様、離脱する連結事業年度開始の日で失わせることとする方が適当と考える。

そこで、離脱子法人の連結法人のステータスについて、離脱日の前日が連結親法人事業年度終了の日となるものを除き、離脱する連結事業年度開始の日で失わせることとし、離脱子法人に係る連結法人の単体申告を廃止することを提言する。

そして、この場合の離脱事業年度であるが、離脱日の属する連結事業年度開始の日から離脱子法人の事業年度終了の日までの期間（離脱日が当該事業

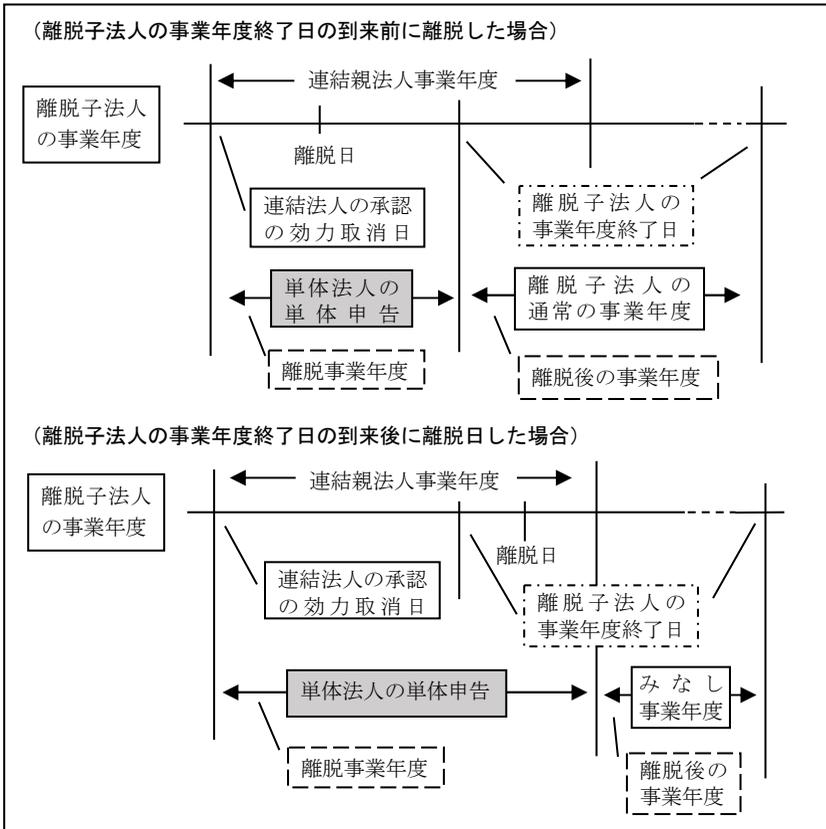
年度終了の日後である場合には、当該連結事業年度終了の日までの期間⁽¹³³⁾とすることが適当である（この場合の離脱事業年度の期間は、単体法人の単体申告ということになる。）。

これにより、離脱事業年度に係る決算を行う必要がなくなるとともに、離脱子法人が連結法人であるが故に必要とされる連結調整も不要となることから、処理コストの大幅な削減が図られるものとする⁽¹³⁴⁾。

(133) この場合、当該連結事業年度終了の日の翌日から離脱子法人の事業年度終了の日までの期間はみなし事業年度を作ることになる。

(134) なお、離脱子法人は、離脱までの期間は連結法人のステータスを失うものの、連結親法人との間に連結親法人による完全支配関係（法第 4 の 2）を有することになることから、グループ法人税制で必要とされるグループ法人間の一定の調整については行う必要がある。

図 2 離脱子法人の事業年度と連結法人のステータス（改正案）



なお、合併解散又は残余財産の確定による離脱の場合にあつては、連結法人のステータスを失わせる日を離脱する連結事業年度の期首とする改正を行ったとしても、連結事業年度開始の日から合併の日の前日までの期間又は当該開始の日から残余財産の確定の日までの期間についてみなし事業年度を設け、決算を行う必要があることには変わりはなく、この点では改正による処理コストの削減は図られないため、当該改正の対象外としている⁽¹³⁵⁾。

(135) 合併解散又は残余財産の確定による離脱の場合にあつては、離脱事業年度の所得を連結所得に含める方が、連結納税の基本的考え方であるグループで事業活動を行っ

2 投資簿価修正との整合性

投資簿価修正における帳簿価額修正額は、連結法人である期間に係る連結個別利益積立金額及び利益積立金額を調整の対象とされていることから（法令 9③）、現行制度においては、離脱事業年度に係る利益積立金額は帳簿価額修正額に含まれることになる。しかし、離脱事業年度に係る所得は連結所得に含まれないことからすれば、離脱事業年度に係る利益積立金額を帳簿価額修正額に含めることは、投資簿価修正の趣旨である二重課税又は二重控除の防止という趣旨に合致していないといえる。上記 1 で述べたように離脱事業年度に係る所得を連結所得に含めることが困難であると考えられることからすれば、当該事業年度に係る利益積立金額を帳簿価額修正額の対象外とする方が適切と考える。

このことから、連結法人の効力取消日を離脱する連結事業年度開始の日とし、離脱事業年度を単体法人の単体申告とする改正を提言するものである。

第 2 節 時価評価制度の改正

時価評価制度は、単体納税から連結納税へと納税単位の変更に伴う清算及び資産の評価損益（含み損益）の連結への持込みによる租税回避防止策という趣旨から設けられているとされるが⁽¹³⁶⁾、処理コストを要するものである。

1 提言

(1) 時価評価制度の廃止の可能性

連結開始直前又は連結加入直前の事業年度終了の時に有する時価評価資産については時価評価を行い、当該時価評価資産に係る時価評価損益を当該事業年度（単体申告）で計上することとされているが、その理由は、前

て稼得した所得についてはグループで課税関係を完結させるという考え方からは適切と考える。

(136) 第 1 章第 1 節 2 (6) 参照。

述のとおり、連結開始又は連結加入に当たっては、単体納税制度の下で課税関係を清算した後に連結納税制度の適用を受けることを基本とするという考え方によるほか、当該時価評価損益を連結納税に持ち込むことによる租税回避の防止にあるとされる。しかし、当該時価評価及び当該時価評価に基づく課税は処理コストを要するものとなっている。

処理コストの削減という観点からは、当該時価評価を廃止することが考えられるが、時価評価を廃止した場合、想定される次のような租税回避行為の防止策を講ずる必要がある。

例えば、評価損のある時価評価資産の連結への持込みについては、当該資産を連結期間中に譲渡することにより、当該資産の譲渡損を利用した連結所得の圧縮が行われることが想定され、また、評価益のある時価評価資産の連結への持込みについては、当該資産を連結期間中に譲渡することにより、当該資産の譲渡益と連結欠損金の相殺による当該資産の譲渡益に対する課税の回避が行われることが想定される。更に、当該資産を有していた連結子法人の株式を連結グループ外の法人に譲渡することにより、投資簿価修正の結果生ずる当該連結子法人株式の譲渡損と当該資産の譲渡益相当額を連結期間中に相殺するということも想定される⁽¹³⁷⁾。

(137) 井口・前掲注(2)243頁、朝長・前掲(17)35～36頁。米国では、子会社の連結加入時に有する資産の含み益の認識時に、投資調整ルールを利用して当該子会社株式の基準価格の増額調整を行い、当該子会社株式の売却損と当該資産の含み益（売却益）を相殺することで、当該資産の含み益に対する法人課税を永久に免れる取引（サン・オブ・ミラー・トランザクション）を阻止するため、子会社株式売却損を全て否認するルール（LDR）が採用されていたとされる（酒井貴子『法人課税における租税属性の研究』174～178頁（成文堂、2011））が、連結納税制度の立案当局者は、連結開始時又は連結加入時の時価評価制度を採用することで、このような取引に係る問題は解消されることになるとしていた（朝長・前掲(17)36頁。）。これについて、酒井貴子准教授は「わが国は、子会社の有する含み損益を持つ資産に連結開始または加入時における時価評価課税を行うことによって、サン・オブ・ミラー・トランザクション、さらには、資産含み損の連結グループへの持込みによる税負担軽減策にも対処して」おり、「資産含み益との関係では、わが国の連結税制は、この時価評価課税によって、アメリカで懸念されているサン・オブ・ミラー・トランザクションの問題をうまく回避している。」（酒井・前掲 186頁。）と述べられている。なお、LDRの規定及び問題点については、同・前掲 177～181頁参照。

これらの租税回避行為を防止するためには、含み損の持込みについては、時価評価資産に相当する資産の一定の譲渡損失について損金不算入とする規定を導入することで対応することが可能と考え、また、含み益の持込みについては、時価評価資産に相当する資産の一定の譲渡益について、当該資産を保有する連結法人の個別連結欠損金額の範囲でのみ相殺が可能とすることで、一定の対応が可能と考える。更に、当該資産を保有する子会社株式の譲渡損の問題については、当該譲渡益を投資簿価修正に係る帳簿価額修正額の対象外とすることにより対応が可能と考える。

しかし、これらの制度を導入する前提には、連結開始時又は連結加入時の資産の時価評価が必要とされる。当該時価評価を行わない場合には、連結期間中に生じた資産の評価損益と連結期間前（単体期間中）に生じていた資産の評価損益の切り分けができず、連結期間中に生じた評価損益まで制限されてしまうことになり、連結納税制度の基本的考え方に反する結果になるという問題が生ずる。

そうすると、上記の案は租税回避防止措置として完全ではなく、また、処理コストも掛かることが想定されることから、現行の時価評価制度における時価評価は租税回避防止措置として優れているといえ、これに代わるものを別途講ずることは難しいと考える。

（2）時価評価益の繰延制度の提言

現行の時価評価制度の問題点としては、時価評価に係る処理コストの問題のほか、未実現利益である評価益に対する課税に係る処理コスト（納税資金の手当等）の問題が挙げられるところ、課税に係る処理コストに関しては、次の対応策により解決することが可能と考える。

その対応策とは、現行制度と同様、各時価評価資産について連結開始直前又は連結加入直前の事業年度末において時価評価を行い、各時価評価資産に係る評価損については当該事業年度（単体申告）の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとし、各時価評価資産に係る評価益については、当該所得の金額の計算上、益金の額に算入の上、当該評価益に相当す

る金額を評価益調整勘定⁽¹³⁸⁾として損金の額に算入⁽¹³⁹⁾、当該評価益に対する課税を繰り延べることとする（この場合、各時価評価資産の帳簿価額は時価で付け替えられることになる。また、評価益調整勘定は時価評価資産ごとに管理することになる。）。そして、当該評価益調整勘定については、連結期間中に当該評価益を有する各時価評価資産について売却、償却、評価換え又は除却など（以下「売却等」という。）の事由が生じた場合に、当該事由が生じた時価評価資産に係る評価益調整勘定の全部又は一部を当該事由に応じて取り崩し、連結所得の金額の計算上、益金の額に算入するという方法である。

この場合、当該益金の額は、現行の時価評価制度が単体納税の下で評価損益の清算を行わせるものであることに鑑み、当該益金の額を計上する連結法人が有する連結欠損金個別帰属額以外とは通算できないものとする

（当該連結法人以外の連結法人が有する連結欠損金個別帰属額とは通算できないものとする）ほか、当該連結法人株式を譲渡した場合に生ずる譲渡損と相殺されることがないように、投資簿価修正に係る帳簿価額修正額の対象としないこととすることが必要となる。

これにより、時価評価資産に係る評価損益を利用した租税回避の防止及び単体申告における時価評価益に対する課税（未実現利益に対する課税）に係る処理コストの削減に対応することが可能となる。

ただし、この案の場合、時価評価資産ごとに評価益調整勘定を管理する必要があるという点で、現行制度よりも処理コストを要するものとなる。

この問題に対処するため、各時価評価資産の評価益の全てを課税繰延べの対象とするのではなく、時価純資産超過額（各時価評価資産の評価益の合計額が各時価評価資産の評価損の合計額を超える場合のその超える部分の金額をいう。以下同じ。）がある場合にのみ、各時価評価資産の評価益に

(138) 評価益を繰り延べる仮定の勘定科目名。

(139) 仕訳としては、資産×××／評価益×××、評価益調整勘定繰入×××／評価益調整勘定×××となることを想定している。

ついて課税の繰延べを行うこととすれば、処理コストの問題はある程度緩和されるものとする。

なお、連結子法人となる法人の状況により、現行の時価評価制度の方が処理コストを要しないことも考えられることから、改正案としては、現行制度を維持しつつ、上記案を特例として、納税者にその選択を認めることとする改正案を提言する⁽¹⁴⁰⁾。

(3) 離脱時の処理

上記(2)の提言において、評価益調整勘定は、評価益調整勘定に対応する各時価評価資産の売却等に応じ取り崩すこととしているが、離脱の場合の処理をどうするか、検討する必要がある。

処理案としては二つ考えられ、一つは、時価評価課税について、単体納税の清算という側面を重視し、評価益調整勘定は、単体納税の課税を連結納税に繰り延べているだけであるので、離脱に際しては、評価損益調整勘定の残高を全額取り崩して連結所得の金額の計算上益金の額に算入し、清算を終えるというものである。もう一つは、時価評価課税について、租税回避防止措置という側面を重視し、離脱時に評価益調整勘定の残高があるということは、当該評価益調整勘定に対応する時価評価資産を利用した租税回避が行われなかったと考え、当該資産に係る時価評価課税は不要だったとし、当該残高を戻し入れるとともに、当該評価益調整勘定に対応する各時価評価資産の帳簿価額を戻入額に応じて減額するというものである⁽¹⁴¹⁾。

これについては、提言の改正案は選択制の特例措置であるところ、現行

(140) なお、改正案が実現される場合には、未実現利益に対する課税の問題が解消されることから、時価評価制度の趣旨に鑑み、時価評価資産の範囲又は適用対象法人の範囲を広げ、租税回避防止措置としての役割を高めることを検討することも必要ではないかと考える。

(141) 仕訳で表すと、1案は、評価益調整勘定(残高総額)×××/評価益調整勘定取崩益×××となり、2案は、資産ごとに、評価益調整勘定(残高)×××/評価益調整勘定戻入×××、評価益(評価益調整勘定戻入に対応する額)×××/資産×××となる。

の時価評価制度については離脱時に時価評価課税の戻入れを行うこととはされていないことから、当該特例措置を離脱後も継続させることは未実現利益に対する課税という点を考慮しても適当ではないと考えられること、また、租税回避防止規定は、結果的に租税回避が行われなかったという事実をもってその規定の適用関係を変えるものではないことから、離脱時に評価損益調整勘定の残高全額を取り崩す案を採用することとしたい。

2 時価評価益の繰延べに係る具体的処理例

- (1) 評価損益のない資産を保有する X 社を 100% 子会社化し、当該資産に評価益が生じた後、連結納税を開始した場合

<前提>

連結親法人となる法人は、A 資産（帳簿価額 100、時価 100 の土地）及び B 資産（帳簿価額 80、時価 80 の土地）を保有する X 社（他に資産はなく、負債もないものとする。）の株式の全部を時価（180）で取得する。

X 社の株式取得後、同社の資産は、A 資産が時価 120 に上昇し、B 資産が時価 70 に下落したとする。

<連結開始時>

現行の時価評価制度では、X 社の連結開始直前事業年度で評価益 20 を益金の額に算入し、評価損 10 を損金の額に算入することとなる。

一方、改正案では、X 社の資産は時価純資産超過額が生じている（A 資産は評価益 20（ $120 - 100$ ）、B 資産は評価損 10（ $70 - 80$ ）のため、時価純資産超過額が 10 生じている。）ことから、時価評価益の繰延べの対象となり、X 社の連結開始直前事業年度において評価益 20 を益金の額に算入するとともに、評価損 10 を損金の額に算入した上、当該評価益に相当する金額（20）を評価益調整勘定繰入として損金の額に算入することとなる（この場合、A 資産の帳簿価額は 120、B 資産の帳簿価額は 70 となる。）。

<連結期間中>

連結期間中に A 資産の価値が上昇し、時価 130 となった時点で同資産を

第三者に売却したとすると、現行の時価評価制度の下では、当該売却日の属する連結事業年度でA資産の売却益として 10 (130 - 120) 計上することとなる (個別所得金額として 10 計上される。)

一方、改正案においては、当該売却日の属する連結事業年度でA資産の売却益として 10 計上するほか、評価益調整勘定 20 を取り崩し益金の額に算入することとなる (個別所得金額として 30 計上される。)

< X社の連結離脱 >

連結親法人は、X社の株式を 200 (時価) で第三者に売却する。

現行の時価評価制度の下で行われる投資簿価修正においては、連結期間中に計上された個別所得金額が 10 あることから、帳簿価額修正額が 10 となる。したがって、X社の帳簿価額は 190 (180+10) となり、譲渡損益は 10 となる。

一方、改正案においては、連結期間中に計上された個別所得金額が 30、そのうち評価益調整勘定の取崩分が 20 あることからこれを帳簿価額修正額の対象としないため、帳簿価額修正額は現行の場合と同様 10 (30 - 20) となり、譲渡益も現行の場合と同様 10 (200 - 190) となる。

(2) 評価益のある資産を保有するX社を 100%子会社化する場合 (連結納税への加入時の時価評価)

<前提>

A資産 (帳簿価額 100、時価 120 の土地) 及びB資産 (帳簿価額 80、時価 70 の土地) を保有するX社 (他に資産はなく、負債もないものとする。) の株式の全部を時価 (190) で取得したとする。

<連結加入時>

現行の時価評価制度では、X社の連結加入直前事業年度で評価益 20 を益金の額に算入し、評価損 10 を損金の額に算入することとなる。

一方、改正案では、X社の資産は時価純資産超過額が 10 生じていることから、時価評価益の繰延べの対象となり、X社の連結加入直前事業年度において評価益 20 を益金の額に算入するとともに、評価損 10 を損益の額

に算入した上、評価益に相当する金額（20）を評価益調整勘定繰入として損金の額に算入することとなる（この場合、A資産の帳簿価額は120、B資産の帳簿価額は70となる。）。

<連結期間中>

連結期間中にA資産の価値が上昇し、時価130となった時点で同資産を第三者に売却したとすると、現行の時価評価制度の下では、当該売却日の属する連結事業年度でA資産の売却益として10（130 - 120）計上することになる（個別所得金額として10計上される。）。

一方、改正案においては、当該売却日の属する連結事業年度でA資産の売却益として10計上するほか、評価益調整勘定20を取り崩し益金の額に算入することとなる（個別所得金額として30計上される。）。

<X社の連結離脱>

連結親法人は、X社の株式を200（時価）で第三者に売却する。

現行の時価評価制度の下で行われる投資簿価修正においては、連結期間中に計上された個別所得金額が10あることから、帳簿価額修正額が10となる。したがって、X社の帳簿価額は200（190+10）となり、譲渡損益は0となる。

一方、改正案においては、連結期間中に計上された個別所得金額が30、そのうち評価益調整勘定の取崩分が20あることからこれを帳簿価額修正額の対象としないため、帳簿価額修正額は現行の場合と同様10（30 - 20）となり、譲渡損益も現行の場合と同様0となる。

第3節 グループ計算項目の改正

本節では、第1章第3節の3において検討した各項目のうち、各連結法人の各数値等や保有期間の判定方法などをグループ計算によることとしていることによって、むしろ計算の正確性などが損なわれるなどといった問題があり、個別的に改正することが望ましいと思われる項目について提言する。

1 受取配当等の益金不算入

第 1 章第 3 節の 3 (1) ロ(ハ)で述べたとおり、受取配当等の益金不算入において、短期保有株式等について、益金不算入の規定を適用しないこととする趣旨は、配当落ちした株式の譲渡による損失の計上と当該株式に係る受取配当等の益金不算入規定を適用することによる租税回避の防止であり、濫用を防止するための措置であるといわれている。

連結規定では、株式等の譲渡損益の計算の場面では、譲渡した株式の帳簿価額、すなわち、譲渡原価について連結グループ全体で計算することとはしておらず、各連結法人の個別計算における帳簿価額によることとされているのであるから、ある銘柄の株式について、ある連結法人が従来から保有していた当該銘柄の株式を譲渡するに当たって、他の連結法人が配当等の基準日の 1 月以内の配当落ち前の高値で取得していたとしても、当該他の連結法人の当該株式の取得価額が当該譲渡した連結法人の当該株式の譲渡原価に影響を及ぼすということにはならない。したがって、この点からすると、譲渡損失の計上と受取配当等の益金不算入の適用による租税回避という問題は生じないのではないかと考えられる。また、ある連結法人が配当等の支払に係る基準日以前 1 月以内に取得した株式等と同一銘柄の株式等を他の連結法人が当該基準日の 2 月以内に譲渡していたからといって、そのような株式等を短期保有株式等として判定して、益金不算入の対象とならない配当等の額を算出するというのは、その譲渡及び取得の実態に合致しておらず、濫用の防止という短期保有株式等の益金不算入を制限した趣旨にもそぐわないのではないかと考えられる⁽¹⁴²⁾。更に、短期保有株式等の判定に関して、グループ全体で判定することは、単体で判定する場合に比して処理コストを要するも

(142) 短期保有株式等の判定は、受取配当等の益金不算入額を計算するに当たって、グループ全体で益金不算入額を計算するために、その配当等に係る株式等が完全子法人株式等などのいずれの株式等に区分されるかをグループ全体の保有割合に基づき判定するというものとは場面が異なり、グループ全体での判定を行うことの必要性は希薄と考えられる。特に、その保有割合が 5% 未満である非支配目的株式等などは、一般的に、その取得や譲渡について、個々の連結法人がそれぞれの事情等において行われるものとも考えられる。

のとなっている。

したがって、短期保有株式等の判定については、グループ計算によることをやめて、単体規定と同様に、各連結法人において判定を行うよう改正することが処理コストの面からみても望ましいのではないかと考える。

2 外国税額控除

外国税額控除に関しては、連結規定では、グループ計算によって当期の控除限度額を計算し、そのグループ計算によって算出された当期の控除限度額を各連結法人の国外所得の比であん分し、各連結法人の当期控除限度額として計算し、他の計算については、単体規定と同様の計算をし、各連結法人について計算される当期の控除額を合計して、連結法人税額から控除することとしている。つまり、単体規定との具体的な計算の違いは、各連結法人に配賦される当期の控除限度額の算出方法にあるといえる。そして、そのように計算される控除限度額は、各連結法人の控除余裕額又は超過額の計算基礎となり、仮に、当該連結法人が連結グループから離脱する場合には、当該離脱する連結法人に引き継がれることとされている（税法 69⑨）。

そうすると、現行のように、当期の控除限度額を各連結法人の国外所得の比であん分するという計算方法では、各連結法人の個別所得金額の多寡にかかわらず、単純に、国外所得の額に応じて、当期の控除限度額が各連結法人に配分されることとなり、仮に、個別欠損金額が生じているような連結法人であっても外国税額控除の枠が与えられることとなり、個々の連結法人に帰する控除枠を計算するという観点からすると問題があると考えられる。

また、連結控除限度額の計算については、個別欠損金額が生ずる連結法人がある場合に、当該欠損法人の国外所得についても全体の国外所得に含めて控除限度額を計算するため、おおむね当該国外所得に法人税率を乗じた金額に相当する控除限度額が増加する計算構造となっているという問題もあると考える。

この点については、逆に、当該欠損法人の国外所得がマイナスであった場

合には、そのマイナス分が、他のグループ内に連結法人の控除枠を減少させるものとなるということにもなり、いずれにしても算出される金額はグループ全体としてみても、各連結法人の個別帰属額としてみてもいびつなものとなる。

連結規定では、外国税額控除の計算における控除枠となる当期の控除限度額だけはグループ全体の計数に基づき計算することとしているが、当期の控除額については、各連結法人で計算したものの合計額としていることからすると、あえて当期の控除限度額だけをグループ計算によって算出するという計算構造を採らなくとも、控除される外国税額の計算の正確性が保てないということのものでないのではないかと考えられる。特に、当期の控除限度額という控除枠については、その後、連結グループを離脱した場合には、その離脱した連結法人に引き継がれるものであることなども考慮するならば、当期の控除限度額を各連結法人が単体規定に基づき計算し、その合計額を連結法人税額から控除することとした方が、むしろ、合理的であるとさえいえる。

更に、外国税額控除の計算についてグループ計算を行うことは、処理コストの面から過重な負担が掛っているものと考えられる。

したがって、外国税額控除の計算については、グループ計算によらず、各連結法人が単体規定に基づき個別計算によって当期の控除額を計算し、その合算額を連結申告において、控除又は還付の金額とするよう改正することが処理コストの面からも望ましいと考える。

仮に、グループ計算による当期の控除限度額の計算を維持するとしても、個別欠損金が生ずる連結法人の国外所得については、当期の控除限度額の計算の基礎から除き、欠損法人には当期の控除限度額という控除枠を配分しないこととすべきではないかと考える。

なお、このような改正が行われた場合における個別欠損金が生ずる連結法人の納付した控除対象外国法人税額については、当該連結法人の前3年以内に生じた繰越余裕額の枠内で当期の控除額を計算することになる。

3 試験研究費に係る税額控除

以下の試験研究費に係る税額控除に関する問題点は、上記 1 及び 2 とは異なり、各連結法人の個別帰属額の計算に関するものあり、また、処理コストという観点からのものでもないが、計算方法自体に不合理な点があり、改正すべきと考える。

連結規定における特別試験研究費に係る控除額の個別帰属額の計算では、特別試験研究費に係る控除税額を特別試験研究機関等に係るものとそれ以外のもとのに区分して、各連結法人が支出した特別試験研究機関等に係る特別試験研究費の額とその他の特別試験研究費の額に応じて個別帰属額を算出することとされている（措令 39 の 39③三）ため、各連結法人の支出した特別試験研究費に係る税額控除の対象とされた金額がそれぞれ個別帰属額として計算されるものとなっている。これに対して、総額基準に係る控除額の個別帰属額の計算では、各連結法人の試験研究費の額から差し引く特別試験研究費の額をグループ全体の特別試験研究費のうち特別試験研究費の税額控除の対象となった特別試験研究費の額の割合を各連結法人の試験研究費の額に乗じて算出することとされている（措令 39 の 39③一、二）ため、個々の連結法人の試験研究費の額のうち、実際に総額基準の対象となった試験研究費の額とは異なる金額で個別帰属額が計算されることになる。

このことについて、具体的に先のモデルケースに基づき計算すると、表 22 のとおりとなる。

表22 試験研究費に係る税額控除の個別帰属額の計算

(円)

	連結計算	P社	S1社	S2社	S3社
中小特例に係る税額控除額	3,928,560	949,520	1,506,027	916,507	556,506
特別試験研究費相当額	3,262,000	1,087,333	1,449,778	362,444	362,444
総額基準(中小特例)の対象となった試験研究費の額	32,738,000	7,912,667	12,550,222	7,637,556	4,637,556
特別試験研究費に係る税額控除額	902,400	208,616	370,338	23,446	300,000
特別試験研究機関等の特別試験研究費に係る控除額	750,000	150,000	300,000	0	300,000
それ以外の特別試験研究費に係る控除額	152,400	58,616	70,338	23,446	0
対象となった特別試験研究機関等に係る特別試験研究費の額	2,500,000	500,000	1,000,000	0	1,000,000
対象となった特別試験研究機関等以外の特別試験研究費の額	762,000	293,080	351,690	117,230	0
対象とされた特別試験研究費の額	3,262,000	793,080	1,351,690	117,230	1,000,000

表 22 のとおり、特別試験研究費に係る控除税額の個別帰属額については、各連結法人の特別試験研究費の支出額のうち、特別試験研究費の税額控除の対象となった金額に応じた金額が各連結法人に配分されているが、総額基準に係る控除税額の個別帰属額の計算において、各連結法人の試験研究費から除かれる特別試験研究費相当額については、総額は「3,262,000 円」で一致しているものの、個々の連結法人においては、実際に特別試験研究費の税額控除の対象となった金額と異なる金額となっている。

例えば、S3社の場合、「1,000,000 円」が特別試験研究費に係る税額控除の対象となっており、それに対する控除税額「300,000 円」が個別帰属額として計算されている。また、総額基準の個別帰属額の計算では、特別試験研究費は「362,444 円」として計算されるため、特別試験研究費に係る控除額の個別帰属額の計算の基礎となった「1,000,000 円」との差額の「637,556 円」については、特別試験研究費に係る税額控除と総額基準による税額控除の双方に重複して個別帰属額が計算される結果となっている。逆に、P社ないしS2社では、特別試験研究費に係る控除額の対象となった特別試験研究費の額よりも、総額基準の対象となる試験研究費の額から控除される特別試

験研究費相当額が大きい金額となっているため、各社が実際に支出した試験研究費の額に比して個別帰属額として配分される控除額が少ない金額となっている。

そもそも、特別試験研究費に係る控除税額の個別帰属額の計算において、各連結法人に帰する控除額を各連結法人の特別試験研究費の額に基づき計算することで、各連結法人の特別試験研究費の額のうち、特別試験研究費に係る税額控除の対象とされた特別試験研究費の額が算出されるのであるから、上記のような問題を解消するためには、総額基準において試験研究費から控除する特別試験研究費の額は、当該算出される特別試験研究費の額を控除することとすることとすべきではないかと考える。

第 3 章 中長期的改正項目

第 1 節 外国の制度の検討

連結納税制度はどこの国にもあるわけではない。また、各国で導入されている連結納税制度を見ても様々なものがある。このように国ごとに対応が区々なものとなっている理由について、増井良啓教授は、グループ課税制度を採用する根拠として「事業部形態と子会社形態との間で税制が中立でなければならないという考え方」があるものの、これは決定的ではない旨を指摘された上で、「両者が等しくない以上、両者を等しく扱うべきであるという論理的帰結は生まれない。そうだとすると、どのような条件の下でグループを単一の課税単位として扱うのが適切かを各国が立法政策の枠内で決定するのだ、とみるほうが実態にそくしている。」と述べられている⁽¹⁴³⁾。

このような点からすると、我が国がどのような連結納税制度を構築するかは、立法政策によるといえるので、「単一主体概念」を主軸においた連結納税制度にこだわる必要はなく、過重な処理コストを要しない制度の構築を目指すことも政策上の選択として可能といえる。

ここでは、各国の連結納税制度のうち処理コストの削減を考える上で、参考となる制度について、概観する。

1 ドイツの機関関係 (Organschaft) 制度

(1) 適用要件及びその税法上の効果

機関関係制度は、機関会社 (従属会社) を機関主体 (支配会社) の「機関 (Organ)」とみる⁽¹⁴⁴⁾ものであるが、この制度の適用を受けるためには、

①事業年度の始めから継続して議決権の過半数を有し (財務的編入要件)、

(143) 増井良啓「比較法からみた会社グループ税制 - ある国際共同研究の報告」ジュリ 1280 号 128 頁 (2004)。

(144) 増井良啓『結合企業課税の理論』108 頁 (東京大学出版会、2002)。

②利益供出契約が機関主体と機関会社の間で締結され、かつ、登記されている必要があるとされる（ドイツ法人税法 14 条 1 項）。また、税法上の効果は、利益供出契約とは無関係に、機関会社の所得を機関主体に「帰属させる」と考えられている⁽¹⁴⁵⁾。具体的には、機関会社の所得が算定された後、機関主体の所得と合算される⁽¹⁴⁶⁾。この場合において、機関会社と機関主体の内部取引に係る損益は除去されない⁽¹⁴⁷⁾。

(2) 機関関係制度の有用性

税制調査会の第 13 回法人課税小委員会では、「ドイツはいいかげんな制度ですからね。」という発言がある⁽¹⁴⁸⁾。また、矢内一好教授は、「この制度は、ドイツ固有の損益拠出契約を前提としている点で、我が国の商法の改正等を必要とするのであれば、我が国の税法への導入は難しいと言える。また、内部利益を排除しないことから、グループ税制として問題があろう。」と述べられている⁽¹⁴⁹⁾。

しかしながら、機関関係制度は、法的に独立した物的会社の経済的な従属関係に着目して制度が構築されており、機関関係制度をいい加減な制度と決めつけることは適当ではなく、また、利益供出契約がない場合であっても、法人税法のみで機関関係制度に類似した連結納税制度を構築することは可能と考えられる⁽¹⁵⁰⁾。機関関係制度は個社を中心とした制度であり、

(145) 増井・前掲注(144)108 頁、136 頁。

(146) 「所得が帰属する」ということは、「所得を合算する」ということであり、この考え方によれば、ドイツの機関関係制度を損益振替型とする分類は誤りだという指摘がある（増井・前掲注(144)256 頁～257 頁）。また、1998 年の I F A の研究においても、ドイツの機関法理は米国やフランスの制度と同じ仲間に類型化されている（同 256 頁）。

(147) 安井栄二「連結納税制度の研究—ドイツ法人税法の機関関係制度を素材として」日本租税理論学会編『租税理論研究叢書 19 税制の新しい潮流と法人税』58 頁（法律文化社、2009）。

(148) 税制調査会・前掲注(18)。同小委員会で連結対象を議論する場で、「ドイツは 50% のことですよね。」という発言を受けて、述べられたものである。

(149) 矢内一好「連結納税制度導入をめぐる諸問題」JICPA ジャーナル 10 巻 12 号 21 頁（1998）。

(150) ドイツでは、有限会社については、私法上、株式会社及び合資会社に係る利益供出のような類似の規定が存在しないが、税法上準用規定が設けられている。

我が国の会社法とも整合性があることから、処理コストの削減に資する制度設計を考える上で十分に参考になると考えられる⁽¹⁵¹⁾。

2 イギリスのグループ・リリーフ制度

「グループ・リリーフとは特定の要件を満たすグループ法人間において、損失を計上している法人……から利益を計上している法人……に対して、一定のルールに従って当年度における損失の譲渡を認める制度である。」とされている⁽¹⁵²⁾。

グループ・リリーフを適用するか否かは法人の任意であり、年度ごとに任意に選択可能である。また、適格グループの中で、グループ・リリーフの対象とする法人を任意に選択することができる。更に、グループ・リリーフの対価は授受する損失の額を限度として原則として自由に決定することができる⁽¹⁵³⁾。このようにグループ・リリーフ制度は、柔軟性があり、極めて自由度が高いことから、所得計算に恣意性が入るおそれがあるため、我が国の連結納税制度を検討するに当たり、この制度を参考にすることは適当でない。

3 フランスの連結納税制度

フランスの連結納税制度はアメリカ型の簡便制度といわれることがあるが、アメリカ型の制度ではなく、フランス独自のものであるという指摘もある⁽¹⁵⁴⁾。連結法人がそれぞれ申告を行い、また、個社の課税所得に対する税額を限度に親会社と連帯責任を負っているなど、法的な主体は個社であるという考え方に基づいていると考えられている⁽¹⁵⁵⁾。この点を見るとドイツの

(151) 木村弘之亮「ドイツにおける企業グループ税制」旬刊経理情報 819 号 19 頁(1997) は、「法秩序の統一性、とりわけ会社法との整合性に鑑み、日本租税法はドイツ企業グループ税制を指向すべきであろう。」と述べられている。

(152) 松宮信也『イギリスのグループ税制 解説と実務Q&A』3 頁(清文社、2002)。

(153) 松宮・前掲注(152) 4 頁～5 頁。

(154) 平川忠雄「連結納税制度と組織再編」租税研究 623 号 20 頁(2001)。

(155) 上村聡「フランス型連結納税制度導入に際しての考察」租税研究 624 号 27 頁(2001)。Antony Ting.(2013) "The Taxation of Corporate Groups under

機関関係制度に類似している。

連結所得は次の二段階により計算される。①まず、連結法人がそれぞれ損益計算を行い、②次の段階として、親会社が各連結法人の損益を通算し、その後、グループの経済的一体性の観点及び二重控除・二重課税の観点からグループ内取引に係る利益の除去など各種の連結調整が行われる。

この制度も個社を中心とした制度であり、処理コスト削減に資する制度設計を考える上で十分に参考になると考えられる。

4 EUのCCCTB指令案

EUの欧州委員会は、2011年3月16日にCCCTB⁽¹⁵⁶⁾指令案を出したが、英国等に反対され、指令に至らなかった。その後、2016年10月25日に同委員会がCCCTB指令案の再提案を行った。

同指令案は、域内法人の課税ルールを共通化した上で連結所得計算を行い、その連結所得を一定のフォーミュラで関係法人に分配して、それぞれの所在地国が自国の法人税率を適用するというものである⁽¹⁵⁷⁾。また、同指令案は、2011年の指令案とは異なり、年間7億5000万ユーロ超のグループ収益がある大規模な多国籍企業に強制適用することとされている。

このように、再提出されたCCCTB指令案では、各連結法人の所得を計算した上で、その所得を合算して連結所得が計算されることから、この指令案も個社を中心とした制度であり、処理コストの削減に資する制度設計を考える上で参考になると考えられる。

Consolidation:an International Comparison"Cambridge Univ.Press,p.84も同旨を述べている。

(156) Common Consolidated Corporate Tax Base の略。

(157) 高山政信「英国のEU離脱後の欧州租税戦略」税務事例49巻1号65頁(2017)。同氏は、CCCTBは、連結するのは所得までであり、連結税額まで計算することはないことから、「連結所得制度」である旨指摘されている。

第 2 節 グループ計算についての検討

連結納税制度では、受取配当等の益金不算入、寄附金の損金不算入及び交際費等の損金不算入などの計算を連結グループ全体で行うこととされているが、これは、「連結納税は、連結グループを一体として法人税の申告納付を行うものである」⁽¹⁵⁸⁾という理由によると考えられる。しかし、内部取引損益の消去については処理コストを理由に一定程度しか行うこととされていない中で、確定申告書を連結グループが一体として提出するという理由のみでは、これらの計算を連結グループ全体で行うことに説得力があるとは言い難い。

また、以下の 1 ないし 5 のとおり、連結法人ごとにこれらの所得計算を行うことには、十分な理由があるものと考えられる上に、グループ計算によって計算される金額とグループ計算によらずに計算される金額とでは、いずれが大きい金額となるかはケースバイケースであって、極端な差異が生ずるものとはいえない。そうすると、いずれの計算によっても一定の合理性が担保されるものであれば、いずれの計算方法を採用するかは立法政策としての割り切りとも考えられ、加えて、処理コストの面などを考慮するならば、グループ計算によらず、個別所得合算方式とする方のメリットがより大きいものと考えられる。

1 受取配当等の益金不算入

現行の連結制度における受取配当等の益金不算入計算でグループ計算が求められるのは、①短期保有株式等の判定、②控除する負債利子等の計算及び③株式等の保有割合の判定であるが、これらについては、次のことからグループ計算によることなく、単体規定と同様の計算とすべきではないかと考える。上記①については、上記第 2 章第 3 節の 1 の短期的改正項目でも述べたとおりであり、単体規定と同様に、各連結法人での判定を行うこととしても、不合理なことではなく、また、そのような判定方法としたとしても、課税上

(158) 井口ほか・前掲注(2)303 頁。

の弊害があるものともいえないものと考えられる。

また、上記②については、現行制度では、場合によっては、株式等を有していない連結法人の設備投資に係る借入金や運転資金に係る借入金に係る負債利子等を他の連結法人が受け取った関連法人株式等の配当等の額から控除するという計算を行うことになるが、負債利子等の控除を行うことの趣旨が、受取配当等の益金不算入と当該配当等の元本たる株式等の取得・保有に要する借入金等に係る負債利子等の損金算入という重複的なメリットを排除することにあるとするならば、少なくとも、配当等の元本たる株式等を有し、負債利子等の支払がある者を対象として計算を行う方が、むしろ、合理的ではないかと考える。

そして、この点については、配当等の元本たる株式等を有し、負債利子等の支払がある者を対象として、グループ計算を行うという方法も考えられるが、単体規定と同様の計算とすることで、各連結法人の関連法人株式等に係る受取配当等の額と負債利子等の額とを明確に関連付けて計算することができることからすると、グループ計算ではなく、単体規定と同様の方法による計算としても不合理とはいえず、課税上の弊害もないのではないかと考える。

更に、上記③については、完全支配株式等のように、そのグループ内でその株式等の全てを保有している場合であれば、グループ全体で判定すべきであり、この点については、単体規定であっても、同様に判定することとされている。しかし、その株式等を保有する各連結法人が、その株式等についてどのような権利、地位を有するのかといったことを考慮するならば、例えば、個々の連結法人においては、その保有割合が 0.01%程度しかなく、単体規定で判定すると、非支配目的株式等にしか該当しないような株式等であっても、連結グループ全体でみた場合には、保有割合が 5%を超えるからその他株式等に該当するとか、三分の一を超えるから関連法人株式等に該当するとすることは、当該株式等に係る配当等の益金不算入額の計算上、益金不算入割合が高くなるだけであり、受取配当等の益金不算入額の計算という場面に限って、その非支配目的株式等を関連法人株式等やその他株式等と判定する必要

はないのではないかと考える。つまり、株式等の保有割合は、完全子法人株式等のように 100%の保有関係があるもの（基本的には連結子法人に当たるもの）以外については、飽くまでも、個々の連結法人の保有状況に基づき判定すべきものとの考え方もできると考える。

以上のことからすると、受取配当等の益金不算入額の計算については、グループ計算によらず、単体規定によって計算し、その計算された益金不算入額を合計するという方法であっても、合理性は保たれるものと考えられる。

2 寄附金の損金不算入

各連結法人は、税務上連結納税を選択しているものの、個々に法人格を有する法人であり、他の連結納税を選択していない法人と同様に、その支出に関する意思決定を行い、その個々の連結法人における地域や取引先等に係る事情に基づき、その支出を実行しているものと考えられ、個々の連結法人が支出するあらゆる費用等について、連結グループ全体で意思決定するものとは、考えにくく、個々の連結法人の支出について、連結グループ全体で支出したものと擬制することにも、やや無理があるのではないかと考えられる。

そうすると、寄附金の支出については、グループ計算によるよりも、むしろ、個々の連結法人において、その損金不算入額を計算する方がその支出の実態に即しているものと考えられる。

また、寄附金については、その寄附金を支出した法人の資本金等の額や所得金額といった基準によって、損金算入限度額を計算することとされているのであるから、連結法人について、その寄附金を支出した各連結法人の連結個別資本金等の額や個別所得金額等を基礎として、その損金算入限度額を計算することは、実態と合致するものであり、理論的にも問題は少ないものと考えられる。

更に、寄附金の損金不算入額の計算は、上記の受取配当等の益金不算入額の計算と同様に、いずれかの規定で計算した場合の損金不算入額の方が必ず多くなるというのではなく、ケースバイケースであり、また、現行の連結

規定におけるグループ計算によって生ずる処理コストも単体規定により計算する場合に比して過重なものとなっていると考えられることから、グループ計算に固執することなく、個々の連結法人が単体規定により計算した損金不算入額の合計額を連結所得における損金不算入額とすることで、グループ計算をすることにより生ずる処理コストの軽減を図ることも可能と考える。

3 交際費等の損金不算入

上記 2 の寄附金と同様に、各連結法人が支出する交際費等の額については、個々の連結法人の地域性、取引先といった個々の事情に基づき、各連結法人が個々の判断に基づき支出するものであるとも考えられることからすると、連結グループ全体で支出したものと擬制することには、寄附金と同様にやや無理があるものとも考えられ、むしろ、グループ計算によるよりも、個々の連結法人でその損金不算入額を計算する方が実態に即しているものとする。

したがって、交際費等についても上記の寄附金と同様に、その交際費等を支出した各連結法人においてそれぞれ損金算入限度額を計算するとしても、合理性は担保されるものとする。

4 外国税額控除

連結納税制度における外国税額控除の計算でグループ計算を要することとされているのは、基本的に、当期の控除限度額の計算であり、この計算については、グループ計算ではなく、単体規定に基づき計算すべきという点については、既に、上記第 2 章第 3 節の 2 で述べたとおりである。

5 所得税額控除

連結規定では、所得税額控除についてグループ計算をすることとされているため、個別法を選択するか、銘柄別簡便法を選択するかについては、個社ごとに選択することは許されないことから、単体で計算する場合と比較すると不利益となる場合が生ずることになる。逆に、保有期間の計算については、

グループ計算をすることによって、単体で計算する場合と比較して有利となる場合がある。これらの有利、不利が絡み合って、結果としては、連結規定で計算した場合と単体規定で計算した場合は、いずれの場合の控除額が大きくなるかという点については、ケースバイケースといえる。そして、上記第 1 章第 3 節の 3 (5) のモデルケースでは、あまり大きな差異が生じないものとなっており、また、単体規定での計算は、グループ法人税制が適用される 100%保有関係のある法人についても適用されているものであることからすると、いずれの場合で計算しても一定の合理性は担保されるものと考えられる。

一方、処理コストの面を見た場合に、連結規定ではグループ計算が求められることから、個別法の計算にあっては他の連結法人に移転した配当等の元本の保有期間を、銘柄別簡便法の計算にあっては配当等に係る所得税の納付がない連結法人の保有していた配当等の元本の数把握する必要があるとといった手間を要するのであるから、単体規定で計算する場合と比較すると処理コストは大きいといえる。

そうすると、処理コストの小さい単体規定による計算の方が望ましいと考える。

第 3 節 提言

1 個別所得合算方式の採用

連結納税制度の導入時においては、連結納税制度は、企業グループの一体性に着目した制度であり、グループ内の単体法人の所得金額を基礎とし、それに連結調整を加えて連結グループを一体のものとして計算することが適当である（一体性をもって経営され実質的に一つの法人とみることが出来る実態を持つ企業グループについては、個々の法人を納税単位として課税するよりも、グループ全体を一つの納税単位として課税する方が、その実態に即し

て適正な課税が実現される。) ⁽¹⁵⁹⁾ことから、連結法人間で欠損金の売買を認めるイギリスのような制度や、ドイツのような個別所得金額を親法人に振り替える制度は採用できないとされていた。

一方、グループ法人税制は、「グループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、実態に即した課税を実現する観点から、グループ法人一般に対する課税の取扱いとして」導入されたものである⁽¹⁶⁰⁾が、グループ法人税制においては、一定の内部取引について、その損益を繰り延べることとしているものの、受取配当等の益金不算入等、寄附金の損金不算入及び交際費等の損金不算入の所得計算について、グループで計算することとはされていない。

連結納税制度は、このグループ法人税制に包含されるものである⁽¹⁶¹⁾ことからすると、これらの所得計算について、グループ計算を行うことは必ずしも必要ではないと考えることもできる。

各国の税制を見れば、「単一主体概念」に主軸を置いた制度を全ての国が採用しているわけではない。「単一主体概念」を採用しているといわれているアメリカの連結納税制度でさえ、『個別主体概念』により創られている部分が併存した状態になっているとの指摘もある」といわれている⁽¹⁶²⁾。また、現行の我が国の連結納税制度を見ても「単一主体概念」により制度を説明できない部分も現に存在する⁽¹⁶³⁾。このように、「単一主体概念」には限界がある

(159) 税制調査会・前掲注(15) 一 1 (2)。

(160) 佐々木ほか・前掲注(61)188 頁。

(161) 経済産業省「資本に係る取引等に係る税制についての勉強会 論点とりまとめ」2 頁 (2009)。

(162) 朝長・前掲注(17)29 頁。

(163) 現行の連結納税制度における個別帰属額の計算など。この点については、中里実教授は「できる過程では、本格的な連結納税制度というのは、日本では民法、商法の縛りからいって無理ではないかと思っていたのです。ですから、損益振替型というのでしょうか、もうちょっとフレキシブルな、ルーズな制度のほうがなじむと思っています」「それ(アメリカ型の連結納税制度)をやればやるほど、結局、本質からいうと問題があるなどということで、また単体のほうに戻ることにならざるを得なかったところに、先ほどの個別性が残っているということになった。」と述べられている。阿部泰久＝中里実＝平川忠雄＝緑川正博『連結納税制度の基本的考え方』の検討」税理 44 卷 15 号 36 頁(中里発言)(2001)。また、安井栄二准教授は、「我が国は連結納税制度を導入するにあたり、損益通算型を採用したといわれている。しかしながら、

ことから、同概念を主軸に置いて連結納税制度を整理しなければならないという絶対的必要性はないといえる。

以上の点を併せ考え、処理コストの削減を考慮して、連結納税制度を個別主体概念の下に組み替え、個別所得合算方式の採用を提言する。

なお、個別所得合算方式を採用した場合においても、現行制度で採用されている投資簿価修正及び譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の繰延べ（内部取引損益の消去）が必要か、以下で検討する。

2 投資簿価修正及び内部取引損益の消去の必要性

(1) 投資簿価修正の必要性

投資簿価修正は、一の納税義務者に対する所得の二重課税又は損失の二重控除の防止のためにあるとされる⁽¹⁶⁴⁾。すなわち、連結子法人の個別所得を連結所得に含めながら、その後、その連結子法人の株式を譲渡した場合に生ずる当該株式の譲渡益を連結所得の金額の計算上益金とすると、連結子法人が稼働した利益に対して二重に課税することとなり、また、連結子法人の個別欠損金を連結所得に含めながら、その後、その連結子法人の株式を譲渡した場合に生ずる当該株式の譲渡損を連結所得の金額の計算上損金とすると、連結子法人に生じた損失について二重に控除することとなる。そのため、連結納税を採用している連結法人は、その調整として投資簿価修正を行うこととされている（法令 9 の 2①六）。

一方、グループ法人税制の適用対象となる内国法人であっても、連結納税制度を採用していない場合には、当該内国法人が株式等を保有する他の

日本の制度では、企業集団を一つの会社とみなす一方、他の局面では企業集団内の各個別会社の独立性を重視するなど、日本の制度は損益通算型とは言い切れず、損益通算型と損益振替型をミックスしたようなものとなっている。」と指摘されている（安井・前掲注(147)50頁）。

- (164) 井口ほか・前掲注(2)286頁。なお、金光明雄准教授は、米国における子会社株式の「投資簿価修正の主たる目的は、損失の二重控除を利用した租税回避行為を防止することにあると考えられる。」と述べられている（金光明雄「米国における連結納税の理論と制度」環太平洋圏経営研究 11 号 13 頁（桃山学院大学、2010））。

内国法人が稼得した所得は、当該他の内国法人の所得であり、その後、当該内国法人が当該他の内国法人の株式等を譲渡する場合に生ずる当該株式等の譲渡益は、当該内国法人の所得の金額の計算上の益金とされる。また、当該他の内国法人の欠損金は、当該他の内国法人の欠損金であり、その後、当該内国法人が当該他の内国法人の株式等を譲渡する場合に生ずる当該株式等の譲渡損は、当該内国法人の所得の金額の計算上の損金とされる。そのため、一の納税義務者に対する二重課税又は二重控除は生じていないことから、連結納税を採用していない内国法人においては、投資簿価修正を行うこととはされていない。

以上のことからすれば、個別所得合算方式を採用する場合においても、連結納税制度では一の納税義務者に対する二重課税又は二重控除が生ずることになることから、その調整のため、投資簿価修正は依然として必要ということになる。

(2) 内部取引損益の消去の必要性

連結納税制度は、経済界からの要望を受けて導入が検討されたものであるが、その主な理由として、分社化と事業部制の選択に対し税制は中立であるべきであり、企業の再編を柔軟にし、国際競争力を維持するために導入が必要というものであった⁽¹⁶⁵⁾。

この考えからすると、連結納税においては、グループ会社の所得の通算は当然に行われるべきものとなるが、その場合、内部取引損益の消去まで行うかについては議論のあるところである⁽¹⁶⁶⁾。

(165) 経済団体連合会・前掲注(3)、税制調査会・法人課税小委員会「連結納税制度関係資料」第 1 回法人課税小委員会（7 月 13 日）資料 13 頁（1999）（http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/pdf/ho001_02.pdf）（平成 29 年 6 月 30 日最終閲覧）、同「説明資料」第 13 回法人課税小委員会（6 月 1 日）資料 2 頁（2001）（<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/pdf/ho013a.pdf>）（平成 29 年 6 月 30 日最終閲覧）。

(166) 税制調査会・法人課税小委員会「説明資料」第 14 回法人課税小委員会（6 月 26 日）資料 4 頁（2001）（<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/pdf/ho014.pdf>）（平成 29 年 6 月 30 日最終閲覧）。

この理由の一つに、内部取引損益の消去を行わなくても、所得合算により内部取引損益を消去した状態と同じ結果となる場合があることが考えられる。

例えば、連結グループの親法人である P 社が、外部から単価 100 円で仕入れた商品を、その連結グループの子法人である S 社に単価 150 円で販売し、その S 社が、その商品を単価 200 円でグループ外部に販売した場合、当該販売に係る P 社の所得は 50 円、S 社の所得は 50 円であり、P 社と S 社の合算所得は 100 円となるが、この一連の取引が同一の連結事業年度内で生じている場合には、この合算所得は内部取引損益を消去するか否かにかかわらず、同額となる。

一方、S 社におけるグループ外部への販売が同一の連結事業年度内で行われていないもの、あるいは、グループ内で取引が完結するもののように、その取引に係る P 社の利益に見合う S 社の費用の計上時期が異なる場合には、同一の連結事業年度内で内部取引損益が消去されていないこととなることから、分社化と事業部制に対する税制の中立性の観点からは問題があることになる。

したがって、内部取引損益は消去すべきであるが、全ての内部取引損益を消去とした場合には、企業の処理コストを増加させることとなり別の観点から問題があると考えられる。

現行制度においては、一連の取引に係る P 社の利益計上時期と S 社の費用計上時期のずれが短期的であるものや、内部取引の対価が少額であるものを除き、一定の取引のみ内部取引損益を消去（内部取引損益の繰延べにより対応）することとされ⁽¹⁶⁷⁾（平成 22 年度税制改正前の旧法 81 の 10 ①）、グループ法人税制でも同様の措置が採用されている（法 61 の 13 ①）ことからすると、内部取引損益の消去の範囲は、個別所得合算方式を採用する場合においても現行制度と同程度とすることが適切であると考え

(167) 井口ほか・前掲注(2)326 頁。

る。

第 4 章 租税回避への対応

ここまで処理コスト削減に焦点を当てて、論を進めてきたが、処理コスト削減の結果、租税回避が容易になってしまうということでは、課税の公平という観点から問題である。個別所得合算方式を採用した場合であっても、現行の連結納税制度において想定される租税回避が行われることが考えられる。本章では、連結納税制度における租税回避への対応について、抽象論に埋没しないように現行の連結納税制度において想定される租税回避スキームを念頭に置きつつ、租税回避への対応について検討を行いたい。

第 1 節 租税回避の意義

平成 13 年度の税制改正以降、何が租税回避といえるのか、その判断が難しくなっている⁽¹⁶⁸⁾。「節税」と「租税回避」は、いずれも税負担が減少する行為又は計算であることから、両者は近接する概念であり、その区分について問題になることが多い。どこまでが「節税」なのか、また、どこからが「租税回避」なのか。この節では、租税回避の意義を確認しておきたい。

1 政府税制調査会の整理

昭和 36 年 7 月の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」4 頁には、「税法において、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。」とある。また、「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別

(168) 例えば、IBM 事件では、法令に従って所得の金額を計算すると、自己株式取得時のみなし配当見合いの譲渡損が算出されるため、税負担が多額に減少することとなった。また、IDCF 事件では、取引の過程に株式譲渡を追加することで、適格分割が非適格分割になった。このように自己株式の取得や株式の譲渡といった一見すると極めて普通に行われる取引（行為）によって税負担が著しく減少する場面が生ずることから、その行為が節税なのか、あるいは租税回避なのかという点が訴訟でも問題となった。

冊)」11 頁には、「租税法においては、一種の法諺として『取引行為をう回させることによって租税を回避軽減することはできない。』又は『一個の取引行為は、租税を回避するため数個の行為に分解することは許されない。』』ということがいわれる。われわれは、このような回行為又は多段階行為により租税負担を軽減回避することを租税回避行為と呼ぶこととする。」とある。

また、同 13 頁には、「租税回避行為に対処する立法のあり方としては、…各税法において個別的、具体的に規定を設けることが望ましいものであることはいうまでもない。たしかに立法者は、現にある事例に限らず予想される事例についてもできるだけそれに対処しうる規定を税法に設けるべきであろう。しかし、あらゆる事例を予見し、いかなる経済発展の形態をも想定して、すべての場合につき、しかも個別的、具体的に明文規定を設けよということは無理というべきであろう。もっとも、これに対しては、そのような事態が現実に発生したつど、所要の立法をすればよいという議論もあろう。もちろん、このようにして、漸次具体的な規定が整備補完されてゆくことは、それ自体必要なことであり、望ましいことである。しかし、立法における上記のような限界を考えると、税法において規定が欠けていることに乗じて、ためにする納税者が私法上許された形式を濫用することにより不当に租税を回避し又は軽減することがいかなる場合にもありうるわけで、このような場合に、これを黙過してよいとすることは負担の公平を生命とする税法のとるべき態度とはいえないであろう。」とある。

更に、同 14 頁は、税法上否認される租税回避行為の範囲をどのように定めるかという点が特に問題になるとした上で、「この問題の解決策としては、……、アメリカの税法において採られている『事業目的の検定』がきわめて有益な示唆を与えるものであり、「この『事業目的の検定』によると、租税の軽減がその取引の主たる目的でないことが証明された場合には、当該取引行為は否認されないこととされている。換言すれば、通常の事業目的がその取引行為の主たる目的と認められるときは、その取引行為は税法上容認されるが、そうでないときには、税法上その取引行為は否認されることになる。」

とその判定基準を示している。また、我が国に租税回避行為の否認規定を設ける場合には、「税法上容認されるべきであると考えられる取引行為までも否認する虞れのないよう配慮するものとし、たとえば、そのような取引行為を採るについて経済上の理由が主たる理由として合理的に認められる場合等には、あえてこれを税法上否認しない旨の注意的規定を設ける必要がある」とある。

2 学説

次に、主な学説を見ると次のとおりである。

清永敬次教授は、「租税回避 (tax avoidance, Steuerumgehung) というのは、課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう。多くの場合、税法上通常のものと考えられている法形式 (取引形式) を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって通常の法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的効果ないし法的効果……を達成しながら、通常の法形式に結びつけられている租税上の負担を軽減又は排除するという形をとる。」と述べられている⁽¹⁶⁹⁾。

また、金子宏教授は、「租税回避 (tax avoidance, Steuerumgehung) とは、……私法上の形成可能性を異常または変則的な (「不自然」という言葉は、主観的判断の幅が広く、不明確度が大きい) ため、避けておきたい) 態様で利用すること (濫用)⁽¹⁷⁰⁾によって、税負担の軽減または排除を図る行為のことである。」と定義されている⁽¹⁷¹⁾。そして、租税回避には、二つの類型があるとして、「1 つは、合理的または正当な理由がないのに、通常用いられない法

(169) 清永敬次『税法〔新装版〕』42 頁 (ミネルヴェ書房、2013)。

(170) 「濫用」とは、「みだりに用いることの義であって、権利、職権等について、形式的には、その行使たる外形を有するが、実質的には、その本来の使命を逸脱するために、その正当な行使ということができないことをいう。」とされている (角田禮次郎ほか『法令用語辞典〈第 10 次改訂版〉』766 頁 (学陽書房、2016))。これに対して、金子宏教授は、より限定的に「濫用」という概念を「私法上の形成可能性を異常または変則的な態様で利用すること」と定義付けられている。

(171) 金子・前掲注(95)126～127 頁。

形式を選択することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減または排除を図る行為である。……もう一つは、租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の形成可能性を利用して、自己の取引をそれを充足するように仕組み、もって税負担の軽減または排除を図る行為である。」と述べられている⁽¹⁷²⁾。また、節税と租税回避の異同について「節税が租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避は、租税法規が予定していない異常ないし変則的な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である。もっとも、節税と租税回避の境界は、必ずしも明確でなく、結局は社会通念によって決めざるをえない……。租税裁定行為 (tax arbitrage) は、状況次第で節税に当たる場合と租税回避に当たる場合とがありうる。」と述べられている⁽¹⁷³⁾。

更に、岡村忠生教授は、「租税が回避されること、つまり、税負担の減少 (課税時期の繰延べや損失の増加を含む。) は必要な要素である。」と述べられた上で、「問題となる行為が否認されると、課税を受けて税負担の軽減という要素を欠くことになり、結果として租税回避は存在しない、租税回避は成立しなかったことになる。」と述べられている⁽¹⁷⁴⁾。また、谷口勢津夫教授は「課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる、租税負担の適法だが不当な軽減または排除」と定義されており⁽¹⁷⁵⁾、また、「課税要件法の欠缺の利用によって、課税要件の充足を回避することが、租税回避である。」と

(172) 金子・前掲注(95)127頁。

(173) 金子・前掲注(95)127～128頁。また、同教授は、節税の例として、「所有期間が5年をこえてから資産を譲渡することによって、長期譲渡所得の2分の1課税の制度(所税22条2項2号)の適用を受けることや、土地を収用されて補償金を受領した場合に、買換の制度(租特33条等)を利用して、それに対する課税の繰延を図ることなどをあげることができる。」と述べられている(同133頁)。

(174) 岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」同編『租税回避研究の展開と課題』309頁(ミネルヴァ書房、2015)。

(175) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』60頁(弘文堂、2016)。同教授は、「清永先生の教科書の定義と少し違うのは、定義の中に『適法だが』という言葉を入れたことです。」と述べられている(谷口勢津夫=上西左大信「租税回避を巡る最近の動向・課題」税研188号3頁〔谷口発言〕(2016))。

も述べられている⁽¹⁷⁶⁾。

上記のような見解のほか、中里実教授は、そもそも「租税回避」という概念は不要ではないかと指摘されている⁽¹⁷⁷⁾。

租税回避の意義を巡っては、「使う人によって、租税回避という言葉が多義性を持っている」という指摘もある⁽¹⁷⁸⁾。そこで、本稿では、行為計算の否認規定の対象となる、税負担の不当減少を起こす行為・計算を租税回避として考えることにしたい。

第 2 節 法人税法上の租税回避否認規定

1 判例等

法人税法には、租税回避を否認する規定がある。法人税法 132 条の同族会社等の行為又は計算の否認規定、同法 132 条の 2 の組織再編成に係る否認規定及び同法 132 条の 3 の連結法人に係る否認規定等である。これらの条文は、いずれも法人の行為又は計算で、これを容認した場合には「法人税の負担を

-
- (176) 谷口勢津夫『租税回避論 - 税法の解釈適用と租税回避の試み』8 頁(清文社、2014)。同「租税回避の法的意義・評価とその否認」税法学 577 号 255 頁(2017)は、「現行法の解釈で解決することは、租税負担を軽減し・排除しようとする私人の試みすなわち租税回避の試み…を失敗に終わらせること(否認すること)であり、現行法の解釈で解決することができない場合に初めて、租税回避が成立するのである。」と指摘されている。また、渡辺徹也「組織再編成と租税回避」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』127 頁(ミネルヴァ書房、2015)は、「明文の規定を創ることで否認された行為は、もはや租税回避とは言えなくなる(新たな課税要件により課税されることになるからである)。その反面、立法により否認されない限り、租税回避は税法上承認された行為なのである。」と指摘されている。
- (177) 中里実「租税法における事実認定と租税回避否認」金子宏編『租税法の基本問題』136 頁～142 頁(有斐閣、2007)は、「課税されない租税回避」は立法論でしか必要がなく、「法解釈上は、節税と本質的に異ならないのではなからうか。」「個別否認規定により否認される租税回避を、単に、個別否認規定により否認される取引と呼べば、『租税回避』という概念それ自体をも用いずに、租税法の理論的な議論が可能となるのではなからうか。」と指摘されている。
- (178) 酒井克彦「租税回避・脱税に対するアプローチ 試論」8 頁、税大ジャーナル 2017.5 (2017) (https://www.nta.go.jp/htc/kenkyu/journal/saisin/290531_sakai_pdf) (平成 29 年 6 月 30 日最終閲覧)。

不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」には、その行為又は計算を否認することができることとされている。これらの規定にある「不当」の意義を巡っても多くの議論がある。法人のどのような行為又は計算が法人税の不当減少を引き起こすのか、「不当」とは何かという点について争訟に至った案件も多い。近時の判例・裁判例においても租税回避の意義が争点となったものがあり、中には最高裁判所の判断が示されたものもあることから、その内容を確認したい。

(1) IBM事件高裁判決

東京高裁平成 27 年 3 月 25 日判決（判時 2267 号 24 頁）は、次のように判示している。

『これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』か否かは、専ら経済的、実質の見地において当該行為又は計算が純粋経済人として不合理、不自然なものと認められるか否かという客観的、合理的基準に従って判断すべきものと解される（最高裁昭和 53 年 4 月 21 日第二小法廷判決・訟務月報 24 卷 8 号 1694 頁（最高裁昭和 53 年判決）、最高裁昭和 59 年 10 月 25 日第一小法廷判決・集民 143 号 75 頁参照）。そして、同項が同族会社と非同族会社との間の税負担の公平を維持する趣旨であることに鑑みれば、当該行為又は計算が、純粋経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的合理性を欠く場合には、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引（独立当事者間の通常取引）と異なっている場合を含むものと解するのが相当であり……』

この判示事項は、法人税法 132 条における不当性の判断に当たっては、通説的な経済合理性基準⁽¹⁷⁹⁾によるべきであるとしながら、経済的合理性

(179) 最高裁昭和 53 年 4 月 21 日第二小法廷判決（訟月 24 卷 8 号 1694 頁）の原審である札幌高裁昭和 51 年 1 月 13 日判決（訟月 22 卷 3 号 756 頁）が示した基準をいう。同判決は「もっぱら経済的、実質の見地において当該行為計算が純粋経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきものと解される。」と判示した。

を欠く場合には、独立当事者間の通常の取引と異なっている場合を含むと判示している（以下、この判断基準を「独立当事者間取引基準」という）。このように、この判示事項は、通説的な見解を拡張する判示内容であったことから、この解釈に反対する意見が多数あった⁽¹⁸⁰⁾。最高裁判所の判断が待たれていたが、平成 28 年 2 月 18 日に最高裁第一小法廷は、国側の上告受理申立てを不受理とした。このため、最高裁判所が高裁判決のこの判示事項を是としたのか、あるいは非としたのか、判然としないままこの裁判は確定となった⁽¹⁸¹⁾。

なお、金子宏教授は、「本判決の先例性については、…ヤフー事件…の判決と突き合わせて検討すべきであろう。」と指摘されている⁽¹⁸²⁾。

(2) ヤフー事件最高裁判決

I BM事件の上告が不受理となった 11 日後に、最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決（民集 70 卷 2 号 242 頁）（以下、「ヤフー事件最高裁判決」）

(180) 伊藤剛志「一般的租税回避否認規定の適用が争われた裁判例 - I BM事件とヤフー/IDCF 事件」ジュリ 1496 号 35～36 頁（2016）。大淵博義＝太田洋「法人税法 132 条、法人税法 132 条の 2 とその運用の捉え方—ヤフー事件、I BM事件を踏まえて」税弘 64 卷 1 号 29 頁〔大淵発言・太田発言〕（2016）。入谷淳「ヤフー、IBM 事件後の課税実務」税弘 64 卷 1 号 57 頁（2016）。これらの反対意見に対して、関根英恵氏は「非同族会社比準基準と経済的合理性基準との間で、実質的に大きな相違はなく、具体的事実において結論に差異を生じることが多くないと考えられる。」と指摘されている（同「法人税法 132 条 1 項と同法 132 条の 2 における『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき』の解釈及び両規定における『不当』性判断枠組みの異同について」訟月 61 卷 1 号別冊 201 頁（2015））。

(181) この点について、最高裁調査官の次のような指摘がある。徳地淳＝林史高「判解」曹時 69 卷 5 号 317 頁（2017）は、「IBM 事件については、……第一小法廷により不受理決定がされているが、不受理決定の性質上、当該決定は上記の点に係る控訴審判決の判断を妥当とする趣旨を含むものではない。また、同事件の控訴審判決は、法 132 条 1 項の不当性要件該当性の判断基準について上告人である国の主張に沿った説示をしており、この点は上告受理申立て理由（論旨）ともなっていないから、上記決定が上記控訴審判決の判断を妥当とする考え方に基づいてされたものと推理・推測することは適切ではないであろう（太田洋「ヤフー・IDCF 事件最高裁判決の分析と検討」税務弘報 64 卷 6 号 49 頁参照）」と述べられている。

なお、独立当事者間取引基準の妥当性を指摘するものとして、小柳誠「最高裁不受理事件の意義とその影響」税務大学校論叢 88 号 339～342 頁がある。

(182) 金子・前掲注(95)504 頁。

決」という。)は、法人税法 132 条の 2 にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果と認められるもの」(不当性要件)の意義について、原審が採用していた趣旨目的基準⁽¹⁸³⁾を採用することなく、次のとおり判断を示した⁽¹⁸⁴⁾(以下、この判断基準を「制度濫用基準」という。)

「組織再編成は、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、これを利用して巧妙な租税回避行為が行われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、法 132 条の 2 は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。このような同条の趣旨及び目的からすれば、同条にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制(以下「組織再編税制」という。)に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当

(183) 原審は、不当性要件の意義について、経済合理性基準のほか、組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的に充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと解することが相当であると判断していた。この判断基準を最高裁調査官は「趣旨目的基準」と整理されている(徳地・前掲注(181)285頁)。

また、趣旨目的基準については、同基準によれば納税者の予測可能性を確保することが困難であり、租税法律主義に反するという次のような強い批判が寄せられていた。入谷・前掲注(180)52頁は、「法令に書かれていない組織再編税制の趣旨・目的あるいは当該個別規定の趣旨・目的という不明確なものに反するとの理由で否認が認められることになってしまう」と述べられている。また、吉村政穂＝長谷川芳孝＝中里実＝佐藤修二「税務訴訟における法務と税務のギャップ(上)」NBL1055号15頁(佐藤発言)(2015)は、「制度の趣旨・目的から逸脱したかという基準によって法人税 132 条の 2 を運用していくには、実務上判断が難しい局面が多く出てくるのではないかと考えています。」と述べられている。

(184) 同日の最高裁第二小法廷判決(I D C F 事件)も同じように判示している。

たっては、〔1〕当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、〔2〕税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。」

この判決は、法 132 の 2 の不当性要件について「法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制……に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべき」と判示し、同条の不当性要件の解釈につき、制度濫用基準の考え方を採用する旨を明確にした。その上で、濫用の有無の判断における考慮事情として、①行為・計算の不自然性⁽¹⁸⁵⁾、②行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等の不存在を挙げている。そして、最高裁調査官解説によれば、「濫用」という用語が抽象的な概念であるため、その意味内容を具体的に敷衍して示すために、①組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって⁽¹⁸⁶⁾、②組織再編税制に係る各規定の

(185) 金子・前掲注(95)491 頁は、「判決は、『負担の不当な減少』の判断基準として『不自然な』という表現を用いているが、これは『異常ないし変則的な』という表現とそれほど異なるものではないと理解しておきたい。ただし、『不自然な』という表現は、『異常ないし変則的な』という表現に比較してやや不明確であり、拡大解釈のおそれがあると考え。」と指摘されている。

(186) 徳地・前掲注(181)301 頁は、租税回避の意図について「客観的な事情から租税回避の意図があると認められれば足りると考えられ（今村隆「ヤフー事件及び IBM 事件最高裁判断から見えてきたもの（上）-IBM 事件は租税回避か？」税弘 64 巻 7 号 54 頁（2016）参照）、前述の①及び②の考慮事情において、法人の行為・計算が不自然であり、かつ、そのような行為・計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等が存在しない場合には、上記の租税回避の意図の存在を推認し得るのが通常であると解されよう。したがって、上記の意図を立証するに当たっては、必ずしも、担当者の供述や電子メールなどといったこれを直接立証し得る証拠が必要となるわけではな

本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当であると判示したものとされている⁽¹⁸⁷⁾。

ヤフー事件最高裁判決では、濫用の有無の判断に当たっての二つの考慮事情を挙げているが、そのいずれについても「…など」「…等の事情」という文言が加えられており、判示された内容は飽くまでも例示にすぎないことから、濫用の有無の判断に当たっては様々な事情を考慮する必要があると考えられる。また、最高裁調査官は、考慮事情②について「行為・計算の不自然さ（異常性・変則性）の程度との比較や税負担の減少目的と事業目的との主従関係等に鑑み、行為・計算の合理性を説明するに足りる程度の事業目的等が存在するかどうかという点を考慮する……考え方を採用する旨を明らかにするものと考えられよう」と述べられている⁽¹⁸⁸⁾。この点、法人がある行為を行うことにより税負担の減少が起こっている場合に、その行為が不自然か否か判断に迷うことも想定される。このような際に、その行為を行う十分な事業目的等がない場合には、濫用と判断されるケースが多くなると考えられる⁽¹⁸⁹⁾ことから、不当性の判断において、事業目的

いと考えられる。」と指摘されている。最高裁調査官の指摘は、法文上、租税回避の意図が求められていない点に沿うものであり、妥当なものとして評価できる。

(187) 徳地・前掲注(181)299頁。

(188) 徳地・前掲注(181)298頁。これは、最高裁調査官解説が吉村政穂教授の評釈を引用していることから、明らかなように同教授の次の指摘を受けて整理したものと考えられる。同教授は、第一審判決の評釈の「事業目的と税負担軽減の目的との関係」という見出しの箇所では判決の前提として「租税回避以外の正当な理由ないし事業目的の存在を独立して位置づけている点には違和感を覚える。そもそも経済合理性の有無という観点からは、事業目的と税負担軽減の目的は互いに排反するものではなく、両者を相対的に捉えることが可能である。そして、従来法人税法 132 条について提示された『異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しない』という基準も、特定の行為又は取引条件を設定した上で、ただその乖離（異常性）を問題視するのではなく、乖離（異常性）の程度に比して、それを正当化するだけの事業目的が存在するか否かを問うていると理解すべきである。」と述べられている（同『不当に減少』とその判断基準としての経済合理性」税弘 62 巻 7 号 62 頁（2014））。

(189) 米国のグレゴリー判決（Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935)）は、事業目的や法人の目的を持たない行為は、本質を隠すための仮装（disguise）だと指摘した（参考：岡村忠生「グレゴリー判決再考—事業目的と段階取引—」税大論叢 40 周年論

等の有無がその判断の決め手となることもあり、考慮事情②は、重要であると考えられる。

渡辺徹也教授が「本判決は複数の読み方が可能であり、明確でない部分も存在する」と指摘されるように⁽¹⁹⁰⁾、この判決の捉え方を巡っては意見が分かれている⁽¹⁹¹⁾。事業目的がなく、税負担を減少させる意図しかないような場合に、①の考慮事情をどれだけ勘案して、不自然なものと認定すべきなのかなど、「何が濫用に当たるのか」という問題については、簡単に答えが出るものではない。この点に関しては、今後、具体的な事例を積み上げていく必要があると考えられる。

2 法人税法 132 条の 2 における不当性の判断基準

第 1 節 2 のとおり、金子宏教授が指摘するように、「節税」と「租税回避」

文集 105 頁以下 (2008)、新谷幹雄『米国の一般否認規定の法制化とその意義に関する研究』16 頁 (中央大学出版部、2015)。我が国には租税法律主義があり、また、米国には我が国にない経済的実質の法理があることから、これを参考することは適当でないという批判もあり得るが、同判決が示すように「事業目的や法人の目的を持たない行為は、本質を隠すための仮装」といえるなら、その行為は「実態とは乖離した形式を作出」したと考えられるのではないか。同判決は、濫用基準による濫用の有無の判断を行う場合には、参考になると考えられる。

(190) 渡辺徹也「判評」商事 2113 号 28 頁 (2016)。佐藤修二「ヤフー事件・I B M 事件の終結を迎えて」N B L 1071 号 69 頁 (2016)も、「さすが最高裁というべきか、テクストとしてはなかなか難しく、さまざまな解釈が可能であると思われる。」と述べられている。

(191) 判決の「観点」という文言について、北村導人=黒松昂蔵「組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈と実務対応：ヤフー・IDCF 事件最高裁判決の検討」ビジネス法務 16 卷 9 号 87 頁 (2016) は、「上記判示は本来の趣旨および目的から『逸脱する態様』であることが『濫用』の条件 (判断における『観点』) であるとする。」と述べられており、判断における「観点」を「条件」に置き換えて論を進められている。これに対して、朝長英樹「ヤフー・I D C F 事件は『租税回避』の捉え方をどう変えたか」週刊 T & Amaster No.634、10 頁 (2016) は、「この『観点』という用語は、『着眼点』や『見方』という用語に近い意味で用いられていると考えて良いでしょう。」と指摘されている。

また、岡村忠生「租税回避否認への柔らかな対応～ヤフー事件最高裁判決～」W L J 判例コラム第 77 号 3 頁 (2016) は、最高裁は考慮事情・観点を述べただけであり、「ソフトな (よく言えば柔軟な、悪い言い方をすれば不明確な) ガイドラインのようなものを示す程度とし、その分、税務署長の判断を尊重しようとしたものと思われる。」と指摘されている。

の違いが、租税法規の予定しているものか否かという観点から、両者を区別するという考え方には説得力があり、理解しやすい。

金子教授のこのような整理は、一般的な「不当」の意義とも合致している。すなわち、元法制局参事官の橋武夫氏は、「不当」の意義を「行わないし状態が、実質的に妥当を欠くこと又は適当でないこと、違法であることを必要としない。……その処分や手続が法令の規定に違反しているとはいえないけれども、その制度の目的からみて適当でないということを意味する。法令で『不当』という用語が用いられている個々の場合に、何がこれに該当するかは、それぞれの場合について、その制度の目的を考え、社会通念に照らして、具体的に判定されなければならない。」(下線、筆者加筆)と述べられている⁽¹⁹²⁾。

「不当」とは、「その制度の目的からみて適当でないということの意味する」のであり⁽¹⁹³⁾、これは金子宏教授が、「租税法規の予定しているものか否かという観点から」、「節税」と「租税回避」を区別しようとする考え方に符合するものといえる。

そして、このような整理は「不当」について、制度の趣旨・目的に反しているかどうかで判断しようとする考え方であり、これはヤフー事件の 1、2 審判決が採用した趣旨目的基準に近い考え方であると考えられる。

しかしながら、趣旨目的基準には、その判断基準が明確でないという批判が多数あり⁽¹⁹⁴⁾、ヤフー事件最高裁判決もこの考え方をそのままとしていない。ヤフー事件最高裁判決で制度濫用基準が示された以上、当分の間、課税実務上、法人税法 132 条の 2 の不当性は、同基準で判断されることになる

(192) 角田禮次郎ほか編『法令用語辞典〈第 10 次改訂版〉』683 頁(学陽書房、2016)。現行の組織再編税制が導入された当時の高辻正己ほか編『法令用語辞典〈第 7 次改訂版〉』621 頁(学陽書房、1996)にも同一の記載がある。また、金子宏ほか編『法律学小辞典〔第 4 版補訂版〕』31 頁(有斐閣、2008)にも、同様に「不当は、法には違反していないが制度の目的からみて適切でないことをいう。」とある。

(193) 同様の見解を示すものとして、朝長英樹「検証・IBM 事件高裁判決〔第 2 回〕」週刊 T&Amaster No.595、15 頁(2015)がある。

(194) 吉村政穂『『不当に減少』とその判断基準としての経済合理性』税弘 62 巻 7 号 61 頁(2014)、吉村・前掲注(183)15 頁(佐藤発言)など。

と考えられる。もっとも、ヤフー事件最高裁判決では、濫用の有無の判断に当たっての観点として、「組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様」かどうかという点が挙げられていることからすると、趣旨目的基準は、不当性を判断する上でその根底にあると考えられる。

第 3 節 連結法人等に係る行為・計算の否認

金子宏教授は、「連結法人税については、将来いろいろの租税回避のスキームが生み出され、この規定（法人税法 132 条の 3）の解釈をめぐる紛争が生ずることが予想される。組織再編成にかかる行為・計算の否認の場合と同様に、公平な税負担と法的安定性の 2 つの価値の対立を軸として、種々の解釈理論と判例が形成されていくことになろう。」と述べられている（括弧書、筆者加筆）⁽¹⁹⁵⁾。本節では、連結納税制度において想定される租税回避スキームを概観した上で、連結納税制度における行為・計算の否認について考察を加えたい。

なお、本節の見出しを「連結法人等…」としたのは、下記 1 で後述するが、連結法人の行為・計算のみならず、連結法人以外の行為・計算を組み合わせることによって税負担の減少を図るケースがあることを念頭に置いたためである。

1 連結納税制度において想定される租税回避

連結納税制度において想定される租税回避には、次のようなものがあるとされている。ただし、各スキームにより税負担の減少があったとしても、直ちに租税回避に該当するわけではない。「税負担の減少」が「税負担の不当減少」に該当するか否かについて、慎重に検討を行う必要がある。

(1) 投資簿価修正濫用スキーム

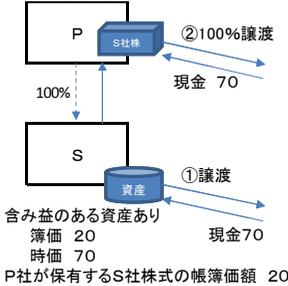
投資簿価修正に関しても租税回避が想定される事例がある。連結子法人株式の一部譲渡の場合でも投資簿価修正が必要となる。これを奇貨として、

(195) 金子・前掲注(95)452頁。

投資簿価修正を濫用するスキームがある⁽¹⁹⁶⁾。これは、一部譲渡後（連結納税離脱後）に、離脱した法人が配当等により同法人の価値を下げた後で、残りの株式を譲渡することによって、投資簿価修正に係る帳簿価額修正額に相当する額を株式の譲渡損として損金算入するスキームである。

簡単なモデルで示すと、次のとおりである。

(100%譲渡のケース)

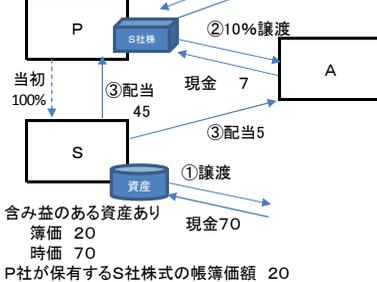


- ① S社が含み益がある資産を70で譲渡
現金 70 / 資産 20
譲渡益 50
- ② P社がS社株の全てを譲渡
現金 70 / S社株 70※
※ 20+50(投資簿価修正)

★投資簿価修正が正常にワーク

これを次のように変更...

(一部譲渡のケース)



- ① S社が含み益がある資産を70で譲渡
現金 70 / 資産 20
譲渡益 50
- ② P社がS社株の10%をグループ外のA社に譲渡
現金 7 / S社株 7※
※ (20+50) × 10%
【連結離脱】
- ③ S社が配当50(配当先:P社へ45、A社へ5)
支払配当50 / 現金 50
- ④ P社がS社株の90%を譲渡
現金 18 / S社株 63※
譲渡損 45
※ (20+50) × 90%

②～④までの取引によるP社の収入
7+45+18=70となり、100%譲渡のケースと
収入額は同一

(196) 小塚真啓「日本の連結納税制度-各国税制との比較から」29 頁 (2015)
(<https://docs.com/kozuka-masahiro/6436>) (平成 29 年 6 月 30 日最終閲覧) を参考に
にした。

(2) 現金買収&株式交換スキーム

ある法人を買収する場合に、一定の段階まで現金により対象法人の株式を取得し、最終段階で適格株式交換を行い、連結子法人とすることによって、連結納税への加入に伴う資産の時価評価等⁽¹⁹⁷⁾の適用を避けることができる。このスキームを租税回避とする指摘⁽¹⁹⁸⁾もあるものの、中には、税メリットを享受するための「節税」スキームであるとする文献もある⁽¹⁹⁹⁾。

(3) 外国法人介入スキーム

連結法人が、含み損のある資産の損失を確定したいときに、外国法人にこの資産を一度譲渡して、損失を計上した上で、当該外国法人が、譲渡された価額で連結グループ内の他の法人に譲渡する、外国法人を介入させた、いわゆる迂回取引が考えられる⁽²⁰⁰⁾。

(197) 法人税法 61 条の 12。

(198) 小塚・前掲注(196)24 頁。また、足立好幸氏は「加入する連結子法人を特定連結子法人に形式的に該当させてしまうケース（そして、時価評価を回避したり、繰越欠損金の持込みを行うようなケース。この点、時価評価が適用されるのは、連結法人ではないため、時価評価の回避については、同族会社の行為・計算の否認規定（法法 132）が適用されると考えられる）」と指摘されている（同「連結納税採用会社の調査対策のポイント」旬刊経理情報 1426 号 25 頁（2015））。同「132 条の 2 から見えてくる連結法人に係る行為計算否認規定（132 条の 3）」税弘 64 巻 1 号 63 頁（2016）にも同様の指摘がある。

(199) 支配関係のない法人を適格株式交換により完全子会社化するための要件の一つである株式継続保有要件（法人税法施行令 4 条の 3 第 18 項 5 号）を満たすためのハードルが高いことから、最初に現金買収により支配関係を構築し、その後、株式交換を実施する方法を紹介するものとして、明石英司「連結納税制度とグループ法人税制 - “地雷” を避けつつメリットを追求しよう!!」税弘 62 巻 3 号 131 頁（2014）がある。また、大石篤史「組織再編税制と租税回避」金子宏編『租税法の発展』507 頁（有斐閣、2010）は、「株式買取り（公開買付け）+株式交換というごく一般的な取引が、①『通常用いられない法形式』であるということは困難であろう。したがって、②取引の最終結果に到達するためのスキームが法律上他に存在するか、③納税者が選択したスキームに事業目的があるかといった点を検討するまでもなく、公開買付けとその後の株式交換が一体の取引であるとして、株式交換の対価として現金が交付されたとみなすことはそもそも難しいように思われる。」と述べられている。

(200) 矢内一好「連結納税制度の概要と今後の課題」企業会計 51 巻 13 号 22 頁（1999）。また、足立・前掲注(198)25 頁は、「ある子法人について、当初は繰越欠損金の切捨てなどが生じるため、外国子法人や知人に株式を所有させることによって『連結納税外し』を行っていたが、その後、大きな赤字が生じることが予想されるタイミングで外国子法人や知人から株式を買い取り連結納税に加入させるなど、ある子法人につい

(4) 株式交換による親子逆転スキーム

親会社と欠損金を持つ子会社との間で株式交換を行い、親子関係の逆転させた上で連結納税を開始することによって、子会社に適用される欠損金制限を潜脱することができる⁽²⁰¹⁾。

(5) 連結納税開始前における行為による税負担の不当減少

I B M事件のように連結納税開始前に連結親法人となる法人に欠損金を創出するスキームや、連結納税開始前に事業上必要のない種類株式を発行し、一部の株式を個人などに譲渡することにより、議決権 100%を残したまま連結対象から外し、開始時の時価評価を回避するスキーム⁽²⁰²⁾などが考えられる。

2 法人税法 132 条の 3 における不当性の判断基準

法人税法 132 条の 2 及び同法 132 条の 3 の規定の創設当時の立案当局者の解説を見ると、いずれも「その行為の形態や方法が相当に多様なものとなると考えられることから、これに適正な課税を行うことができるように」規定が設けられたとされており、これらの規定の趣旨・目的は基本的に同じである⁽²⁰³⁾。また、上記 1 の連結納税制度において想定される租税回避を見ると、一連の行為の中に株の譲渡や配当を追加することによって税負担の不当減少が生ずるケースも考えられる。このため、同法 132 条の 3 における不当性の判断基準は、同法 132 条の 2 と同一と考えることが適当である。そして、同法 132 条の 2 については、ヤフー事件最高裁判決により、その適用の可否を

て、連結納税からの除外、加入、離脱を意図的に、あるいは不自然に操作（『連結納税外し』の操作）することによって法人税の負担が減少するケース、などに（法人税法 132 条の 3 が）適用される可能性があると考えられる。」と指摘されている（最後の括弧書、筆者加筆）。

(201) 小塚・前掲注(196)25 頁。足立・前掲注(198)64 頁。

(202) 同旨を指摘するものとして、安井栄二ほか「討論 税制の新しい潮流と法人税」日本租税理論学会編『租税理論研究叢書 19 税制の新しい潮流と法人税』118 頁（法律文化社、2009）がある。

(203) 中尾睦ほか『改正税法のすべて 平成 13 年版』243～244 頁（大蔵財務協会、2001）、井口ほか・前掲注(2)370 頁。

制度濫用基準によって判断することとする判断枠組みが示されていることから、同法 132 条の 3 の適用の可否を判断するに当たっても、同様に制度濫用基準によるべきであると考えられる⁽²⁰⁴⁾。

3 連結納税制度を利用した租税回避の特質と各否認規定の適用関係

連結納税制度においては、上記 1 で概観したように様々な租税回避スキームが想定される⁽²⁰⁵⁾。これらに対して行為・計算の否認規定を適用する場合には、それぞれの租税回避スキームに応じて、各否認規定を使い分ける必要がある。すなわち、法人税法 132 条の 3 の規定は、「その連結法人の行為又は計算」により税負担の不当減少が生ずる場合に、その行為又は計算を否認することができることとされており、同規定は、行為者を「連結法人」に限定した規定であることから、連結納税制度に係る租税回避否認の検討に当たっては、法人税法 132 条の 3 だけで対処することは不十分であり、同法 132 条又は 132 条の 2 の適用の有無の検討が必要となる場面もあると考えられる⁽²⁰⁶⁾。

具体的には、上記 1 (1) のスキームのように、連結離脱後の法人の配当及び連結法人の株の譲渡によって、税負担の不当減少が生ずる場合には、法

(204) 同旨を述べられるものとして、足立・前掲注(198)59頁、今村隆「行為計算の否認規定をめぐる紛争」税法学 577号 297頁(2017)がある。

(205) 金子・前掲注(95)488頁は、組織再編成にかかる行為・計算の否認について「濫用は、一つの行為ないし取引によって行われる場合と複数の行為ないし取引の組み合わせ(段階取引。step transaction)によって行われる場合があるが、いずれも本条の否認の対象となると解すべきである。」と述べられているが、この点に関しては、連結納税制度を利用した租税回避の否認の可否を検討する上でも、参考になると考えられる。

(206) 足立・前掲注(198)25頁も法人税法 132 条の適用の可能性について言及されている。また、この点に関して、太田洋編『[第3版] M&A・企業組織再編のスキームと税務～M&Aを巡る戦略的プランニングの最先端～』789頁(大蔵財務協会、2016)は、「連結納税開始又は加入前における法人の行為又は計算であって法人税法 132 条の 3 の適用があり得ないとしても、当該行為又は計算により連結納税開始又は加入後における当該法人の『法人税の負担額』を減少させる結果となる場合は、法人税法 132 条 1 項又は同法 132 条の 2 所定の『法人税の負担を……減少させる結果と認められる』に該当するものと解され得る。それ故、これら条項の他の要件……を充足する限り、否認の対象となり得ると考えられる。」と述べられている。

人税法 132 条及び同法 132 条の 3 の適用を検討することになる。また、同(2)のスキームの場合には、適格株式交換により、連結子法人とする場合には、連結加入時の時価評価を潜脱することが可能となることから、同法 132 条の 2 の適用を検討することになる。更に、同(5)のように、連結納税開始前における法人の行為によるスキームの場合には、同法 132 条の適用を検討することになる。このように各スキームに応じて適用する否認規定を選択する必要があると考える。

そして、不当性について、同法 132 条の場合は、経済合理性基準により判断し、また、同法 132 条の 2 の場合は、制度濫用基準により判断するという見解がある⁽²⁰⁷⁾が、連結納税制度に係る租税回避に対する同法 132 条の適用の可否の検討に当たっては、通説的見解とされる経済合理性基準のみで判断することでは不十分となるケースも想定されることから、経済合理性基準に加えて、制度濫用基準でも判断することが必要な場面が生ずると考えられる⁽²⁰⁸⁾。

(207) 徳地・前掲注(181)296 頁は、「立法趣旨が異なれば、同一の文言であってもその意義や内容に差異が生じることはあり得る」と述べられている。

(208) 経済合理性基準と濫用基準との関係については、様々な見解がある。

今村・前掲注(186)61 頁は、「法人税法 132 条の『不当』は、主観的意思是要求しておらず……、また、租税回避の意図も必ずしも要求していないと考えられる。……一方、ヤフー最高裁判決の判旨 I は、税負担減少意図を問題とする純粋な濫用基準であり、経済合理性基準は含まないものと考えられる。」と指摘されている。

これに対して、徳地・前掲注(181)297 頁は、「本判決の判断方法は、制度濫用基準の考え方を基礎としつつも、その実質において、経済合理性基準に係る上記の通説的見解の考え方を取り込んだものと評価することができるように思われる。」と述べられている。また、渡辺徹也「法人税法 132 条の 2 にいう不当性要件とヤフー事件最高裁判決 [上]」商事 2112 号 10 頁 (2016) は、「今回の最高裁が使用した濫用基準が、今後は法 132 条における基準にもなっていくと解することができるかもしれない。しかし、(不当性に対する考え方そのものとはともかく) 判決要旨 1 は『組織再編成』という文言を複数の箇所を使っているから、少なくとも現段階では、法 132 条の 2 のための基準と考えるほうが自然であろう。」と指摘されている。更に、朝長・前掲注(191)13 頁は、「今後は、三つの包括的な租税回避防止規定における租税回避については『税法の濫用』ということで統一的な整理が図られることになって行くのではないかと考えています。」と述べられている。

第 4 節 小括

現時点で、連結納税制度の租税回避事件が訴訟に至った事案はない。第 3 節 1 で取り上げた連結納税制度において想定される租税回避は、雑誌やインターネットで紹介されているものであるが、これらはほんの一部であると考えられる。実際には、これらを基礎として応用したものや全く別の方法により、様々な租税回避スキームが今後登場する可能性も否定できない。

最高裁判所は、ヤフー事件において租税回避の判断基準として制度濫用基準を示したものの、第 2 節 1 (2) のとおり、その判断の捉え方は区々となっていることから、具体的な制度濫用基準の適用に当たって疑義が生ずることも考えられる。

また、行為・計算の否認規定の適用が難しく、かつ、個別の否認規定がない場合に租税を回避する行為を否認できるか否が問題となる。この点については、租税法律主義の要請から明文の規定が必要となるため、否認はできないとする意見が多数ある⁽²⁰⁹⁾が、この場合の否認の可否について、最高裁判所の明確な判断はまだ示されていない⁽²¹⁰⁾。また、中里実教授は、否認規定がない場合の否認については、原則として認められないとしながらも、「課税逃れを野放しにすることが法により要求されているわけでは決してないという点に、留意しなければならない。」と指摘されている⁽²¹¹⁾。そして、課税庁が課税逃れに対して課税することに具体的妥当性があるとして課税をした場合の司法の役割について、その「具体的妥当性を確保するために司法権が存在するのであり、一定の範囲内において正義が回復（確保）されるのである。具体的な妥当性の確保を

(209) 金子・前掲注(95)130 頁。渡辺・前掲注(176)127 頁。谷口勢津夫教授も東京高判平成 11 年 6 月 21 日高民集 52 卷 1 号 26 頁〔岩瀬事件〕の評釈の中で「本判決は、租税回避の否認につき明文の法律上の根拠を要求する租税法律主義の要請……を訴訟法レベルで潜脱することに対して、歯止めをかけたところに、その意義があることになる。」と述べられている（同「私法上の法形式の選択と課税 - 交換か売買か」別冊ジュリ租税判例百選〔第 6 版〕 37 頁（2017））。

(210) 金子・前掲注(95)130 頁。

(211) 中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応(上)」ジュリ 1169 号 117 頁(1999)。

行わないということは、司法の役割の自己放棄に他ならない。」と指摘されている⁽²¹²⁾。更に、浅妻章如教授は、金子宏教授が「租税法は侵害規定（Eingriffsnorm）であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推適用を行うことは許されない」と述べられている⁽²¹³⁾点に関して、『みだりに』だから、たまには文理解釈から外れてよいのかもしれない。確かに、金子租税法がどうであるかはともかく、裁判例の中には文理解釈から外れた例も存在する」と指摘されている⁽²¹⁴⁾。

このように租税回避の問題を巡っては、様々な見解がある。課税上、問題ある取引に対処するために、租税法主義の要請から個別の否認規定の整備を図ることが肝要である⁽²¹⁵⁾ことは十分に理解できるものの、規定の整備が図られるまでの間であっても、公平な税負担の観点から租税を回避する行為が許されることにはならないと考えられる⁽²¹⁶⁾ことから、これを否認する明文の規定が

(212) 中里実『タックスシェルター』239～240頁（有斐閣、2002）。このような意見に対して、谷口勢津夫教授は、「裁判官が課税要件法の緩やかな『解釈』（特に目的論的解釈の『過形成』）によって、国家の利益や立法者の立場を、納税者の租税回避による侵害から、保護する必要はないと考えられる。裁判官は、憲法の三権分立の下では、そのような行動をとるのではなく、判決において課税要件の欠缺という立法の不備や不完全さを認定し、そのような問題の存在を立法者に認知させるべきである。」と述べられている（同「租税回避の法的意義・評価とその否認」税法学577号257頁（2017））。

(213) 金子・前掲注(95)116頁。

(214) 浅妻章如「なるべくわかりやすく知りたい金子租税法の租税回避の考え方」税弘64巻1号92頁（2016）。この点について、岡村忠生教授は、ヤフー事件の最高裁判決の評釈の中で「規定なしに否認するには『乱用』（秩序や規律がみだれること）が必要であり、本判決の『濫用』（量や程度が過ぎること）では足りないと思われる。」と述べられている（同「判評」ジュリ1495号11頁（2016））。

(215) 金子・前掲注(95)130頁。これに対して、「立法に当たり、余りに細目まで規定するとかえって煩雑になり、悪しき立法になる。それで、立法者は、解釈に委ねている場合があり、特に我が国の租税法規は、諸外国と比べると、条文数も少なく簡素であり、それぞれの規定が抽象的なものが多い。これは、我が国の立法の伝統として、裁判所等の解釈に委ねている部分が大きく、そのような視点でみると、租税法規は決して欠缺だらけというのではなく、解釈でカバーできる部分が多いと考える。」という指摘がある（今村隆「租税回避の意義とG8各国の対応」フィナンシャル・レビュー126号21頁（2016））。

(216) 「外国税額控除制度を濫用するものであり、租税負担公平の原則に反するものである」ことを理由に租税回避スキームの否認を認めたものとして、最高裁平成17

ない場合に直ちにこれを否認することができないと解することは適当でない⁽²¹⁷⁾。

連結納税制度を利用した租税を回避する行為への対応に当たっては、今後、更なる事例の積み重ねが必要と考える。

年 12 月 19 日第二小法廷判決民集 59 卷 10 号 2964 頁がある（傍点、筆者加筆）（杉原則彦「判解」最判解民事篇平成 17 年度 998 頁（2008））。

(217) 同旨を述べるものとして、秋元秀仁「組織再編成に係る行為又は計算の否認規定（法 132 条の 2）の解釈、その射程と実務的対応～合併に伴う欠損金の引継控除の是非に係る事例（最判平成 28 年 2 月 29 日）～」税務通信 3429 号 23 頁（2016）がある。

結びに代えて

本稿は、現行の連結納税制度が理論上特段の問題があるものではないが、納税者及び課税当局の双方に相当な事務負担を要する制度となっているという認識の下、処理コスト削減の観点から現行制度の見直しを行い、問題点の抽出、その問題点に対し短期的に改正可能と考える改正案の提言及び制度を抜本的に見直す中長期的改正案の提言を行った。

問題点として抽出したグループ計算項目の検討においては、基本的には、連結規定と単体規定で計算した場合の全体額にどの程度の差異が生ずるものなのか、その差異が生ずる原因はどのようなところにあるのかという点に主眼を置いて検討を行ったことから、連結規定でグループ計算した各金額が各連結法人に配分されることとなる個別帰属額については、試験研究費に係る税額控除での個別帰属額における計算の特別試験研究費と総額基準に係る試験研究費の計算のように、個別帰属額が異常計数となっていたため違和感を覚え詳細を検討したものは別として、個々にその算出方法等についての合理性や正確性の検証が不十分なものとなっている。具体的には、例えば、寄附金の損金不算入額についてグループ計算をすることで、連結所得の金額の計算における損金不算入額が計算された場合に、その損金不算入額は、寄附金の損金算入限度額の基礎となる個別所得金額又は個別欠損金額を考慮せずに、寄附金を支出した連結法人の支出寄附金の額に応じて配分することが、合理的な配分基準といえるのか、また、計算の正確性の観点からするならばどのような基準で計算されるべきものなのかというような疑問が生ずるところである。個別帰属額の計算は、地方税などの計算に影響するものであって、その算出方法については、一定の合理性及び正確性が担保されるべきものと考えられることから、このような点について今後の研究に委ねたいと考える。

また、本稿では、連結納税制度における租税回避への対応についても研究を行い、どこまでが「節税」であり、また、どこからが「租税を回避する行為」なのかという難しい問題について、連結納税制度を利用した租税回避スキーム

をいくつか想定した上で、分かり易く整理しようと試みたが、この点成し得なかった。納税者と課税当局の双方にとって、その分水嶺が分かりづらいのは好ましいことではない。本稿では、雑誌等で紹介されている租税回避スキームに限定して掲載することとしたが、今後、益々巧妙かつ複雑になると考えられる租税回避スキームに対処するために、具体的な事例を題材として、租税回避への対応に関する研究を続け、その成果を発信していく必要があると考える。