

論 説

連結納税制度に関する一考察 (二・完)

～課税単位の拡張に伴う問題に焦点を当てて～

瀬 口 徹

第5章 適用上の問題点その1 ～ 連結法人の範囲

グループ経営が主流となり、国際競争力の維持が必要とされている現在の日本において、個別法人への単体課税には様々な限界があり、経済的実態を表すグループ単位で課税すべきである。あくまでも、大前提は「グループに即した課税」である。そのためにも、連結納税制度は必須の制度であり、使い勝手を良くして広く普及させなければならない。しかし一方で、租税回避に利用される恐れがある以上、その防止にも目配りしなければならない。制度の普及を促進し、かつ、租税回避行為を抑制する。その両立のため、筆者として、本章から第7章までの3つの改善案を提案したい。これらは、米国を中心とした諸外国の連結納税制度との比較を通じて考察したものであるが、まず本章では、連結法人の範囲について検討する。

第1節 諸外国の連結納税制度における適用法人の範囲

わが国においては、親会社とその100%子会社のすべてが連結納税制度の適用範囲となる⁴⁴⁾。他方、諸外国における連結納税制度の適用範囲に目を向けると、たとえば米国では株式保有比率が80%以上の子会社全社、仏国では95%以上の任意の子会社となっている。英国では75%以上のグループ内企業、独国では株式保有比率50%超の親子会社間、というように各国さまざまである⁴⁵⁾。

44) 第4章第1節参照

(30) 連結納税制度に関する一考察 (二・完) (瀬口)

わが国でも、連結財務諸表規則においては、グループ子会社の定義として、株式の過半数を親会社に直接または間接的に保有されているもの、または実質的に親会社に支配されているもの、と定められている⁴⁶⁾。経済的一体性を持つグループという観点からは、連結納税にあたっては、連結財務諸表規則と同様の子会社を連結範囲に含めることが理想的である。しかしながら、諸外国の例をみても、税制においては子会社のすべてではなく、一定程度持株比率の高い子会社のみを連結納税の範囲としている国が主流である。

第2節 持株割合

連結納税制度の対象となる子会社の範囲については、各国とも議決権株の持株割合を基準としている。この持株基準自体は合理的な基準として妥当であると考えられる。問題はその持株割合である。

企業グループの一体性を判断するにあたって、支配の有無が重要な要素となるが、この点について考察すれば、株主総会における議決権割合により支配の有無を判断することが広く一般的である。会社法では、株主総会決議を決議事項ごとに細分化して、以下のように定めている⁴⁷⁾。

(1) 普通決議

総株主の議決権の過半数 (50% 超) を有する株主が出席し、その過半数をもって行われる決議 (計算書類の承認等)

(2) 特別決議

総株主の議決権の過半数 (50% 超) を有する株主が出席し、その3分の2以上の多数をもって行われる決議 (募集株式の発行、定款の変更等)

(3) 特殊決議

議決権を行使できる株主の半数以上が出席し、その株主の議決権の3分の2以上の多数をもって行われる決議 (株式の譲渡に会社の承認を要する

45) 一概に連結納税制度といっても、米国および仏国の所得通算型に対して、英国および独国は損益振替型であり、各国を並列として議論はできないが、ここでは敢えて連結の対象範囲のみを列挙している。詳細は第3章第2節参照

46) 第4章第10節参照

47) 中野百々造『会社法務と税務』(税務研究会出版局, 2012年) 28-29頁

旨の定款の変更)

(4) 例外決議

総株主の半数以上が出席し、その株主の議決権の4分の3以上の多数をもって行われる決議(平等原則の例外として株主ごとに剰余金の配当等を定めている定款の変更)

このように、「支配」の基準といっても、過半数や3分の2以上、4分の3以上、などと様々な基準が考えられる。そうすると、連結子会社の範囲として、必ずしもわが国の連結納税制度に見られる100%基準である必要はないように思われる。しかし一方で、持株割合が80%を下回ってくると、少数株主の存在が大きくなり、無視し得ない存在となってくる。その意味で米国の80%基準が、わが国が目指すべき、当面の妥当な水準であると言えるのではないだろうか。

連結財務諸表規則のように経営支配という視点からは50%超支配を基準とする考え方もあり得るし、実際、独国の機関制度がその立場を取っている。しかし、井上教授は、連結納税制度の創設当時において、「100%持株基準は、少数株主問題が回避され、それだけ制度が単純化されるから、企業集団税制の経験のない国の導入初期としては簡明性に富むことになる。」⁴⁸⁾と指摘していた。しかし、わが国の連結納税制度も、創設から15年程度が経過しているから、米国の80%基準をベンチマークとして、持株基準の引き下げを検討すべき時期にきているかもしれない。ただし、少数株主の利害調整に配慮しなければならないことは言うまでもない。

第3節 連結子法人の強制適用と任意適用

100%持株子会社を適用範囲にするとして、現行のまますべての100%持株子会社を強制的に取り込むのか、あるいは仏国の制度にみられるように(継続性を前提として)任意での選択を認めるのか、という論点がある。しかし、もし任意での選択を認めれば、租税回避や脱税につながる恐れがきわめて高くなることから、任意での選択を認めるべきではないと筆者は考える。ただし、中田教授の「体系性を重視して全部連結を原則としながら、その運用に簡便性を配慮する方式が検討されても良い。すなわち、原則と

48) 井上前掲注20 282-283頁

して、すべての100%持株子会社を適用範囲に含めるが、重要性の乏しい100%持株子会社については、適用範囲に含めなくてもよいとの除外ルールを用いる方式が考え得る。」⁴⁹⁾との指摘にあるように、重要性が乏しい場合に限って除外するルールを設け、またこれにより、納税者側にとって連結納税制度導入にあたっての障害のひとつが除去されるのであれば、そのような方向で検討されるべきであろう。ただし、この場合において、適用除外ルールの制定が厳密に行われるとともに、その適用の継続性が求められるのは当然のことである。

ともあれ企業集団の単一主体という概念を重視すれば、該当子会社の全社加入を要件とするのが理論的であり、租税回避の素地を狭める効果もあるといえる。しかし、全社加入を要件としても、持株割合を適用基準より低い割合に抑えて適用対象から除外すること(持株割合を1%でも外せば任意に連結範囲から外せる⁵⁰⁾)は容易であるから、租税操作防止にはあまり機能しないし、必要以上に強調する必要も見当たらない⁵¹⁾。前節で述べたように、持株基準を80%に引き下げにしても、割合を79%に抑えるなど連結外しの租税操作等は避けられない問題であると予想されるが、このような問題に対しては、包括的否認規定(法法132条の3・連結法人に係る行為又は計算の否認)をもって対処する方法が考えられる。

第4節 外国子会社の取扱い

本節では、外国子会社を連結納税制度の適用範囲に含めるべきか否かについて検討する。

連結財務諸表規則では、外国子会社も連結対象に含めるのが原則である。

49) 中田信正「連結納税制度の主要課題に関する体系的検討」企業会計53巻6号(2001年) 7頁

50) 連結親法人との間で完全支配関係を有しなくなったために連結納税の承認を取り消された法人で、その有しなくなった日以後5年を経過する日の属する事業年度終了の日までの期間を経過していないものは、従来の連結親法人のもとでは、再度、連結子法人になることはできない(法令14の6)。これは、離脱と加入を繰り返すことによる租税回避を防止するための規定であり、恣意的な操作の一定程度の歯止めになっている。

51) 井上前掲注20 284-285頁

しかし、税制はグループに属する各法人の租税負担額に影響を及ぼすものであり、親会社所在地主権国の課税権の及ばない外国子会社についてまで親会社所在国の税制を適用することは、制度をきわめて複雑なものにする恐れがあることから、外国子会社を企業集団税制の適用外とするのが通例であり、外国子会社に対する所得の配分または課税の脱漏・重複に対する解決は、連結納税制度のような企業集団税制としてではなく、移転価格税制、タックス・ヘイブン税制、外国税額控除制度等によって解決するのが、普遍化している国際課税の動向である⁵²⁾。

わが国の現行連結納税制度でも、外国子会社を適用対象外としており、妥当なものと考ええる。

第6章 適用上の問題点その2 ～ 連結欠損金の繰越控除

第1節 連結納税制度導入にあたっての障害

わが国の連結納税制度の創設時において、連結子法人の有する繰越欠損金は、原則として連結開始または加入後に切り捨てられていた。ここで切り捨てられた欠損金額は、連結グループを離脱して個別申告に戻ったときでも復活しないこととされており、連結前の欠損金額は、連結を通すことで完全に失われていた。すなわち、連結前の欠損金額は、切り捨てられるという方法で連結内に持ち込まれることが阻止されたのである。納税者となれば、この規定は、連結納税制度を導入するにあたっての大きな障害となっていた。

第2節 平成22(2010)年度税制改正による変更点

平成22(2010)年度税制改正において、連結開始または連結グループへの加入に伴う資産の時価評価制度⁵³⁾の適用対象外となる連結子会社(特定連結子法人)のその開始または加入前に生じた欠損金額は、その連結後の当該子会社の個別所得金額を限度として、連結納税制度での繰越控除の対象とされることとなった。

52) 井上前掲注20 282頁

53) 第4章第7節参照

特定連結子法人とは、連結親法人となる法人が5年超継続して全株式等を直接または間接に保有する法人、連結親法人が全額出資して設立し全株式等を継続して直接または間接に保有している法人、等である。つまりこれらは、租税負担軽減の問題が生じにくいと考えられることから、例外的に時価評価課税を受けなくて良いとされてきた法人のことである。

第3節 米国制度の概要

わが国制度の検討に入る前に、まずは米国における繰越欠損金の控除に関わる規定、およびその周辺規定を概観する。

第1項 SRLY ルール

SRLYとは、個別申告制限年度 (Separate Return Limitation Year、SRLY) を意味し、連結申告書を提出するグループに参加する前で個別申告書を提出していた年度のことである。SRLYルールは内国歳入レギュレーション (規則) に定められており⁵⁴⁾、SRLYの間に発生した子会社の損失 (以下「SRLY損失」という。)の控除を、その子会社の連結加入後の累積所得に制限する損失控除制限である。

このSRLYルールが定められた契機となる判例に、「Ben Ginsburg, Co 事件」判決がある⁵⁵⁾。本件では、連結法人グループのメンバーの連結前に発生していた損失が、連結後において他のメンバーの所得から控除されるかが争われたのであるが、裁判官は、損失繰越控除規定のもとで「計算される正味損失の控除の権利は、その納税者の正味所得の計算に制限される」とし、「連結法人グループ内の各法人は、一人の納税者 (a taxpayer) であり続け、連結前の損失の相殺控除については、その各法人主体の所得計算過程に制限されねばならない」とした。こうした考え方がSRLY規則的な考え方といえる。SRLYルールの効果は、第一に、連結グループによる赤字法人の取得を通じての税負担軽減を阻止すること、第二に、損失繰越規定の根底にある所得平準化の機能を保持すること、である⁵⁶⁾。

54) Reg. § 1.1502-21(c)

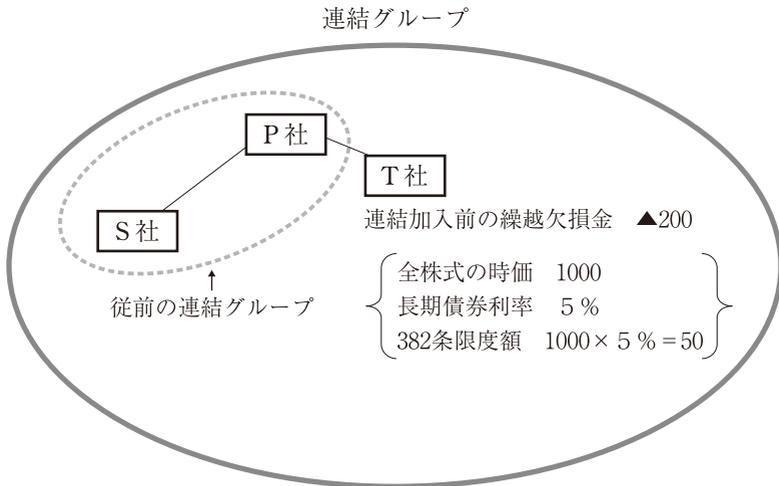
55) Commissioner v. Ben Ginsburg, Co., Inc., 54 F.2d 238 (1931)

56) 酒井前掲注4 34頁

第2項 内国歳入法典382条

内国歳入法典382条によると、赤字法人の発行する株式価値で50%を超える株式の所有者が変わった場合、その有する損失については、当該赤字法人の株式全ての価額に、長期連邦債非課税利率を乗じた金額（以下、「382条限度額」という。）を限度として、所有変化後毎期、当該法人の所得金額から控除するものとされている⁵⁷⁾。

簡単な具体例を示すと以下のとおりである。親会社P社と子会社S社は、連結法人グループであるとする。P社は、さらに非関連法人T社の株式すべてを取得し、S社とT社とともに、連結申告書を提出した。T社には、連結加入前の繰越欠損金が200あるとする。ここでT社の全株式の価値は1000、連邦財務省長期債券利率が5%であるとする、382条限度額は50（＝1000×5%）となる。連結グループ全体が黒字であるならば、T社に個別所得があるか否かにかかわらず、連結申告書上、T社の連結加入前繰越欠損金である200を、連結課税所得から、毎年50ずつ控除することができるのである。



57) I.R.C.382 § (a) ただし、当該法人が所有変化前の事業を継続していない場合には、382条限度額は0となり、損失控除はできないこととなる。

(36) 連結納税制度に関する一考察 (二・完) (瀬口)

内国歳入法典382条が適用された場合

	T社の連結加入後		
	第1年度	第2年度	第3年度
P社	100	100	100
S社	100	100	100
T社	50	-100	100
繰越欠損金控除前連結所得	250	100	300
T社の繰越欠損金	▲50	▲50	▲50
繰越欠損金控除後連結所得	200	50	250

T社に個別所得があろうとなかろうと、382条限度額だけ毎年控除される

この内国歳入法典382条は、SRLY ルールのように連結特有の損失控除制限ルールではなく、個別申告書を提出している法人を前提に、法人取得等取引を通じての所有変化に伴う損失売買を阻止するため作られた制度である。ある赤字法人の株式が取得されるなどして、所有変化を伴いつつ、連結グループに連結子法人として新たに加入する場合において、その赤字法人の持つ損失の控除利益を享受すべきなのは、その損失が発生した時における過去の株主であり、新たに株主となった連結親法人ではないのであるから、株式売買等を通じて一定程度株主が変わった場合には、損失控除制限すべきであるという、「所有変化アプローチ」に基づく損失控除制限である⁵⁸⁾。

第3項 SRLY ルールおよび内国歳入法典382条におけるビルトイン損失の取扱い

ビルトイン項目とは、資産の帳簿価額と時価に差異がある場合における、その差額を指すものである。未実現損益、すなわち、含み損益のことをいう。米国の連結納税制度において、ビルトイン損失(含み損失)は、1944年以来、SRLY ルールの制限を受けてきた⁵⁹⁾。すなわち、子会社の連結加入前に発生したビルトイン損失は、連結加入後において譲渡等を通じて認識された場合、当該子会社の連結後の所得金額の範囲内にその控除が制限される。た

58) 酒井貴子「損失引継と内国歳入法典382条(一)」法学論叢150巻3号(2001年)43-44頁

59) 酒井貴子「アメリカ法人課税における取得後損失の否認について(二・完)」法学論叢152巻1号(2002年)49頁

例えば、連結申告年度以前に連結子会社 S 社が所有していた資産（帳簿価額100、連結加入時の時価80）を、その後の連結申告年度に時価70で連結グループ外の法人に売却したとする。このときの売却損は30（＝100－70）であるが、このうち20（100－80）については S 社の個別申告年度においてすでに経済的に発生していた損失とみなされる。したがって当該損失20については、その控除が S 社の所得の範囲内に制限され、残りの損失10（＝30－20）についてのみ、他の連結法人の所得からの控除が可能となる。

また、ビルトイン損失は、382条の適用対象ともされている。ただし、この場合には、所有変化時に当該赤字法人が所有するビルトイン利得（含み益）をも考慮に入れることとされ、ビルトイン損失の控除制限にあたっては、ビルトイン利得と相殺し、その正味のビルトイン損益を出して、その値がマイナスとなれば、控除制限を行うこととされている⁶⁰⁾。

第4項 SRLY ルールの控除限度額と内国歳入法典382条の控除限度額

米国の1999年財務省規則（最終規則）では、所有変化を伴い連結加入した場合、すなわち、SRLY ルールと内国歳入法典382条の適用の重複がある場合には、SRLY ルールに代えて内国歳入法典382条を適用することとなった。酒井教授はこれを「重複ルール」と呼んでいるが⁶¹⁾、本項では、SRLY ルールと内国歳入法典382条の相違点について確認する。ここでは、ある赤字法人の株式が取得されるなどして、所有変化を伴いつつ、連結子法人として連結グループに新たに加入する場合、かつ、連結グループ全体の所得が黒字である場合を想定する。

SRLY ルールと内国歳入法典382条の違いとして、赤字法人の有していた損失が連結加入後または所有変化後において控除が制限される金額、すなわち控除限度額の算定方法の違いが挙げられる。SRLY ルールは、その赤字法人の連結加入後の累積所得金額が控除限度額となる。一方、内国歳入法典382条における控除限度額である382条限度額は、所有変化前の赤字法人

60) ただしビルトイン損失の控除制限規定は、連結グループが含み損失の発生している資産を、連結申告開始後5年を超えて保有している場合、または、含み損失の金額が一定の金額に満たない場合には適用されない。

61) 酒井前掲注4 37頁

(38) 連結納税制度に関する一考察 (二・完) (瀬口)

の株式価額に、長期連邦債非課税利率を乗じた金額であり、これはあくまでも見積もりの金額である。

本章第2項37～38頁の具体例によれば、新たに連結グループに加入したT社の繰越欠損金は、内国歳入法典382条の適用を受け、連結グループ全体の所得から、382条限度額である50だけ毎年控除が認められる。したがって、仮に連結後にT社が企業努力により382条限度額である50を超える所得200を獲得したとしても、そのうち150(=200-50)は、繰越損失の相殺控除につながらない。このように、T社が企業努力を行い、382条限度額(上記の例でいえば50)を超える所得を産み出している場合には、その企業努力にペナルティが課されていることになる。一方、同様のケースにおいてSRLYルールが適用されていたならば、連結後のT社の所得が200であれば、当然その分だけT社の繰越欠損金が連結グループ全体の所得から控除される。

・内国歳入法典382条が適用された場合

	T社の連結加入後	
	第1年度	第2年度
P社	100	100
S社	100	100
T社	50	200
繰越欠損金控除前連結所得	250	400
T社の繰越欠損金	▲50	▲50
繰越欠損金控除後連結所得	200	350

↓
T社が200の所得を獲得しているのに、控除は50までしか認められない。

↓
ペナルティが課せられている。
(下記のとおり、SRLYルール適用なら、200の控除が認められるにもかかわらず内国歳入法典382条により50に制限される)

・ SRLY ルールが適用された場合

T 社の連結加入後		
	第 1 年度	第 2 年度
P 社	100	100
S 社	100	100
T 社	50	200
<hr/>		
繰越欠損金控除前連結所得	250	400
T 社の繰越欠損金	▲ 50	▲ 200
<hr/>		
繰越欠損金控除後連結所得	200	200

↓

T 社が 200 の所得を課しているから、200 までの控除が認められる。

↓

T 社の損失控除能力を尊重している。

これとは逆の場合で、T 社が、連結加入後も引き続き事業損失を出し続けた場合であっても、T 社の繰越欠損金は、その残高を限度として、連結グループ全体の所得から 50 ずつ、毎年相殺され続けることになる。T 社が赤字のままである場合、もしくは T 社の連結後の所得が 382 条限度額（上記の例でいえば 50）を超えない場合には、連結グループに偶発的利益をもたらすことになる。同様のケースにおいて、SRLY ルールが適用されるならば、連結後に T 社が事業損失を出し続ける場合には、繰越欠損金は連結グループ全体の所得から相殺されることなく、当然にそのまま残る。

(40) 連結納税制度に関する一考察 (二・完) (瀬口)

・内国歳入法典382条が適用された場合

	T社の連結加入後	
	第1年度	第2年度
P社	100	100
S社	100	100
T社	50	-100
<hr/>		
繰越欠損金控除前連結所得	250	100
T社の繰越欠損金	▲ 50	▲ 50
<hr/>		
繰越欠損金控除後連結所得	200	50

↓
T社が赤字のままであるのに、
控除が認められる

↓
偶発的利益をもたらす
(下記のとおり、SRLYルール適用なら、当然に控除は認められないのであるが内国歳入法典382条により50まで控除可能)

・SRLYルールが適用された場合

	T社の連結加入後	
	第1年度	第2年度
P社	100	100
S社	100	100
T社	50	-100
<hr/>		
繰越欠損金控除前連結所得	250	100
T社の繰越欠損金	▲ 50	0
<hr/>		
繰越欠損金控除後連結所得	200	100

↓
T社が赤字である以上、
控除は認められない。

↓
T社の損失控除能力を尊重している。

以上のように、SRLYルールは、法人の実際の所得計算の結果に忠実に課税がなされるが、382条では、あくまでも見積もりに基づいた課税がなされる。SRLYルールは、実際の所得金額によるルールであることから、その法人の損失控除能力を尊重したものとなっており、そういった観点からは、内国歳入法典382条よりもSRLYルールの方が、より実態に即しているといえる。したがって、わが国でも原則としてSRLYルールを中心にした制度

の構築が求められ、現にそうなっているのであるが、内国歳入法典382条にも良い点、学ぶべき点がないであろうか。次節で考察したい。

第4節 内国歳入法典382条のわが国への導入可否

前節のとおり、米国では SRLY ルールと内国歳入法典382条の、2つの控除制限規定を適用し欠損控除を制限することで、個別申告年度に発生した繰越欠損金を利用した租税回避行為を防止している。さらに、SRLY ルールと内国歳入法典382条が同時に適用される場面においては、内国歳入法典382条が優先的に適用されるルールが設けられていることも述べた。これに対し、わが国の連結納税制度では、特定連結子法人かそれ以外か、という形式で連結子法人を大まかに2つに区分した上で、特定連結子法人に係る欠損金（以下、「特定連結欠損金」という。）については、それを有する連結法人の個別所得金額を限度として繰越控除が認められるという、いわば米国の SRLY ルールに近い規定を整備することで欠損金の控除制限を行っており、内国歳入法典382条に該当するような規定は特に設けていない。

ところで、連結グループのメンバーが変動するケースとして、次のようなものが考えられる。連結親法人が、設立後間もない、若干の繰越欠損金を抱える赤字会社を買収・完全子会社化し、それを連結子会社として連結グループに加入させる、などのケースである。もしここで、SRLY ルールが適用されるならば、その子会社が連結加入後も赤字のままであれば、その子会社の欠損金は控除制限を受け、グループ全体の連結所得から一切控除することができない。一方、同様のケースで内国歳入法典382条が適用されれば、たとえその子会社が連結加入後において赤字のままであったとしても、382条限度額までは控除が認められ、その分だけ連結グループとしての課税所得を圧縮し、租税負担を軽減させることができる。

このようなケースにおける会社の買収は、租税回避行為の目的であることも考えられるが、そうでないケースも十分に考えられる。通常、新設会社というのは、設立後数年間は赤字が継続することが多く、経営が軌道に乗り、安定的に黒字を出すまでには時間のかかることが多い。そのような会社の中には優良な会社も多く、これを買収しグループ化することが、租税回避目的であるとは、必ずしも断言できないであろう。むしろ、そのような会社を買収し、事業を拡大していくことは、合理的な経済活動を行う

法人グループとして極めて自然な行為であると考えられるのであるから、租税回避行為の可能性の極めて低い状況に限定すれば、わが国でも内国歳入法典382条と同様の制度の導入を検討しても良いのではないだろうか。内国歳入法典382条は、優良な赤字会社が、当面は赤字のままであっても、その有する繰越欠損金を、一定額までグループ全体の所得から控除できるという点でメリットのある制度だといえる。

このように、将来的に飛躍が見込まれる優良会社をグループに取り込むことにより、規模を大きくし、さらなる成長を求める多くの企業グループに対し、欠損金の控除制限を緩め、制度を導入しやすい環境を整えることで、制度のより一層の普及につながることを期待される。わが国でも、内国歳入法典382条を参考とした規定の整備を検討すべきであると考えられる。

第5節 特定連結子法人の繰越欠損金の持込み制限

米国では、繰越欠損金およびビルトイン損失について、SRLY ルールや内国歳入法典382条が同じ条件の下で同じように適用され、両者の取扱いに整合性が認められる⁶²⁾。この点につき、わが国ではどうなっているか確認する。

まず繰越欠損金について、わが国では前述のとおり、平成22(2010)年度税制改正において、特定連結子法人の最初連結事業年度開始の日前9年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額は、その特定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とされた。すなわち、特定連結子法人という一定の法人に限り、また、その法人の連結後所得を限度として、連結前の欠損金額の繰越控除を認めるという、制限緩和を行ったのである。その点だけをみれば、米国のSRLYルールと似通っているが、ここで、一定の法人(特定連結子法人)の定義が問題となる。

本章第2節でみたとおり、特定連結子法人とは、租税負担軽減の問題が生じにくいと考えられることから、連結加入にあたり資産の評価課税を受けず、いわば、ビルトイン損失の連結内持込みを認められた法人のことである。この連結内に持ち込まれたビルトイン損失は、連結後いつでも、実現させたうえで、他の連結法人の所得から控除できることとなる。一方で、

62) 本章第3節第1項～第3項参照

その有する繰越欠損金は、連結グループへの持込みが認められず、すべて切り捨てられることとなる。これは、平成22(2010)年度税制改正においても特に変更はなく、現在においても同様である。

本来、繰越欠損金とは、法人の所得および租税負担の平準化を図ることを目的として設けられたものである。人為的に法人の事業年度を区切ることにより、利益や欠損の発生年度によっては各事業年度の所得金額に不均衡が生じる事態となるが、このような問題を防止する必要があるために、繰越欠損金の規定が存在するのである⁶⁴⁾。その点を考慮すれば、特定連結子法人以外の法人の繰越欠損金についても、連結グループへの持込みが認められるべきと考える。連結グループへの加入にあたり、課税単位が個別単位からグループ単位へ変更されるといっても、各個別法人単位でみれば、所得の平準化が必要であることに変わりなく、仮に欠損金額が切り捨てられるならば、連結納税制度を選択せずに、個別申告を続ける法人との間で課税上の公平性が保たれないからである。しかし一方で、多額の繰越欠損金を抱えた赤字法人を買収することによる租税回避行為は大いに考えられるところであるから、その欠損金の控除にあたっては、他の連結法人の所得からの控除は認めず、当該欠損金を有する法人の個別所得金額を限度として、控除を認めることが妥当であろう。

また、このように特定連結子法人以外の法人の繰越欠損金の控除を、個別所得金額を限度として認めるならば、整合性の問題として、当該法人が抱えるビルトイン損失についても、繰越欠損金と同様に、その個別所得金額を限度として、控除を認めるべきであると考ええる。

64) 土屋重義ほか『ベーシック租税法』(同文館出版, 2015年) 130頁

●特定連結子法人以外
(5年以下保有子法人等)

租税回避の可能性が高い

	改正前	→	改正後	→	本稿案	
欠損金額	すべて切り捨て	→	すべて切り捨て	→	持込み可 (個別所得を限度)	個別会社単位で みれば、 ←所得の平準化 が必要
ビルトイン 損失 (含み損)	持込み不可	→	持込み不可	→	持込み可 (個別所得を限度)	←租税回避防止 のため、他の 連結法人の所得 からは控除不可 とすべき

↑
欠損金の取扱いと含み損の取扱いとのバランスを考慮

第7章 適用上の問題点その3 ～ 連結子法人資産の時価評価課税

わが国の連結納税制度では、子会社を連結グループに加入させる際、資産に含み益があれば、連結子法人資産の時価評価の規定⁶⁵⁾によって、その含み益部分に課税されてしまう。これはいわゆる未実現利益であり、この利益部分に課税することは担税力の観点から問題があるといえる。金光教授の企業実態調査によれば⁶⁶⁾、連結納税制度のデメリットとして、調査対象企業の約46%が「連結子法人の連結納税開始・加入前における資産の時価評価課税」と回答している。そこで、当該規定が過大な規制となっていないか、米国の制度等も参考にしながら検討したい。

第1節 米国制度の概要

米国には、わが国の「連結子法人資産の時価評価課税」に該当する規定はない。米国では、連結前の子法人の含み損益を「いったん持込んだうえで、

65) 第4章第7節参照

66) 金光明雄「連結納税の適用に関する実態調査」桃山学院大学経済経営論集第57巻第4号(2016年)

含み損失があれば連結後に控除制限する」というスタンスを取っており、連結前に含み損益を清算してから連結グループへ入っていくという、わが国の制度とは趣旨を異にしている。米国では、子会社の連結加入時に、ビルトイン損益、すなわち、含み損益を認識・測定しつつも、そこで課税は行わず、連結グループへの持込みを認める。その上で、資産の譲渡等によってビルトイン損益が実現された場合には、一定の条件の下、SRLY ルールや 382条の制限を受けた範囲内で、損失控除を認めるものである⁶⁷⁾。このように、米国では連結加入時に含み損益に課税をすることはせず、連結グループに持ち込ませたうえで、その含み損益が実現した時に制限をかけるという方式を採用している。

第2節 含み益を抱えた連結加入子会社に対する時価評価課税

わが国では、連結加入時に含み損益を清算させるという方式を採用しているが、連結グループの一体性を重視した場合、この方式が、米国のそれよりも理に適っていると筆者は考える。単体課税は単体課税において清算し、グループ課税はグループ課税において清算する、というように、課税単位の移行を明確に区分して整理することができるからである。課税単位が変わる以上、資産の状況を明確にし、金子教授が指摘するように⁶⁸⁾、「身ぎれい」になって入っていく必要があるのは当然のことである。

一方、租税回避行為を防止する観点からは、特に子会社が含み損失を抱えている場合が問題なのであって、含み益を抱えている場合にまで時価評価課税を行うことは、納税者に過度な負担を強いているのではないだろうか。子会社の含み損失と含み益を相殺したうえで、なお、含み益を抱えているのであれば、損益の繰り延べ処理を行うなどの方法で、実際に資産の譲渡等を行った時点まで課税を猶予しても良いのではないかと考える。含み損失よりも含み益が大きい会社というのは、いわば優良な会社といえるのであるから、これを買収して租税回避を図るということは考えづらいし、

67) 控除制限にあたっては、ビルトイン損失をビルトイン利得と相殺し、その正味のビルトイン損益を出して、それが負の値をとれば、控除制限を行うこととされている。

68) 金子 前掲注1 440頁

そのような会社を買収し、事業を拡大していくことは、合理的な経済活動を行う法人グループとして、極めて自然な行為であると考えられる。租税回避行為の可能性の極めて低い、このような状況にまで、課税単位の変更に伴う資産の清算課税という理想を徹底し、連結納税制度の普及に向けての障害を残すことは避けなければならない。

おわりに

本稿は、米国をはじめとした諸外国の、連結納税制度を巡る議論を参考としながら、課税単位の拡張に伴う論点を軸に、わが国の連結納税制度が抱える問題について考察してきた。

第一に、連結法人の範囲について検討した。外国子会社を連結対象から外すことと、連結範囲の判定につき持株基準が採用されていることは妥当と考えられるが、その持株割合については、100%子会社に限定している現在の制度から、米国で採用されている80%基準を目標として、割合の引き下げについて議論すべき時期にきていることを述べた。また、「原則として、連結子法人のすべてを適用範囲に含めるが、重要性の乏しい連結子会社については、厳密なルール作りと継続性を前提として、適用範囲に含めなくてもよい」との除外ルールの採用について提案した。

第二に、連結欠損金の繰越控除について、米国における繰越欠損金の控除に係る規定とその周辺規定を概観したのち、わが国の制度について考察した。米国の内国歳入法典382条をわが国でも取り入れ、連結子法人となる赤字法人が当面赤字のままであっても、欠損金の控除を一部認める方向で検討すべきと提案した。ただし、わが国で内国歳入法典382条と同様の制度を導入すれば、現行のSRLYルールに近い制度と重複することが考えられる。この場合に、米国では内国歳入法典382条が優先的に適用されるという明確なルールがあるが、わが国ではどのようにすべきか。この点につき、様々なパターンの租税回避行為について、より詳しい検討が必要であり、また、包括的否認規定（法法132条の3）の発動も視野に入れた、より掘り下げた研究が必要となるため、今後の検討課題としたい。

また、わが国制度における特定連結子法人について、繰越欠損金と含み損失の控除制限の取り扱いに整合性がないことを指摘し、繰越欠損金につ

いても含み損失と同様、個別所得の制限なく控除が認められるべきである旨、他方、特定連結子法人以外の法人については、繰越欠損金・含み損失ともに、個別所得金額を限度として控除が認められるべきであると結論付けた。

第三に、連結子法人資産の時価評価課税について、含み益を抱えた優良会社を買収するケースまで時価評価課税を行い、納税者の負担を増加させている弊害について述べ、これを回避するため、含み損失よりも含み益が大きい場合には、利益の繰り延べ処理を行い、それが実現される時まで課税を猶予することを提案した。

連結納税制度のように、課税単位そのものを、従来の個別法人単位から変更するような大がかりな制度は、その運用が複雑になりうるが、連結法人グループ内での損益通算を認める制度であるということから、どうしても税負担軽減行為へのケアが必要となる。連結納税制度については、今後も様々な租税回避のスキームが生み出され、規定の解釈をめぐって紛争が生ずることが予想される。そのため、その制度設計にあたっては、課税単位を拡張することの原則をどこまで貫くか、言い換えれば、簡素化のために、原則をどこまで妥協して折り合いを付けられるかが重要になる。本稿は、現行連結納税制度の問題点の一部を多少なりとも取り上げて検討してみたに過ぎない。しかし、今後のわが国の連結納税制度の浸透・発展のために、検討されてよい事柄をいくつか挙げるのができたと考える。今後においては、連結納税制度の普及に関して、導入企業数の推移を見守ると同時に、平成22(2010)年度税制改正で新たに導入されたグループ法人税制との関係性や、相互に与えうる影響等について注目していきたい。

《 参考文献 》

【著書】

- 金子宏『租税法 第二十二版』(弘文堂, 2017年)
- 増井良啓『結合企業課税の理論』(東京大学出版会, 2002年)
- 井上久彌『企業集団税制の研究』(中央経済社, 1997年)
- 土屋重義ほか『ベーシック租税法』(同文館出版, 2015年)
- 品川芳宣『重要租税判決の実務研究』(大蔵財務協会, 2014年)

- 森徹・森田雄一『租税の経済分析』（中央経済社，2016年）
 中野百々造『会社法務と税務』（税務研究会出版局，2012年）
 山本成男『連結納税制度の活用と実務』（中央経済社，2010年）
 福藪健『図解 連結納税早わかり』（中経出版，2011年）
 佐藤信祐『連結納税制度導入の有利・不利判定』（中央経済社，2010年）
 足立好幸『連結納税採用の有利・不利とシミュレーション』（清文社，2010年）
 新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人『グループ法人税制・連結納税制度
 の実務ガイダンス』（中央経済社，2011年）
 日本租税理論学会『連結納税制度の検証』（法律文化社，2002年）

【雑誌・論文】

- 増井良啓「連結納税制度をめぐる若干の論点（Ⅰ）」税研15巻6号（2000年）
 増井良啓「連結納税制度をめぐる若干の論点（Ⅱ）」税研16巻1号（2000年）
 増井良啓「連結納税制度をめぐる若干の論点（Ⅲ）」税研16巻2号（2000年）
 増井良啓「連結納税制度をめぐる若干の論点（Ⅳ）」税研16巻3号（2000年）
 増井良啓「分社化の手法と連結納税制度」税研14巻6号（1999年）
 増井良啓「比較法からみた会社グループ税制」ジュリスト1280（2004年）
 金光明雄「日本の連結納税制度」桃山学院大学環太平洋圏経営研究 第16号（2015年）
 金光明雄「連結納税の適用に関する実態調査」桃山学院大学経済経営論集 第57巻第4号（2016年）
 金光明雄「米国における連結納税の理論と制度」桃山学院大学環太平洋圏経営研究 第11号（2010年）
 酒井貴子「連結納税制度における損失控除制限のあり方—米国連結財務省規則における SRLY ルールを巡る議論を主な題材として—」税大ジャーナル15巻（2010年）
 酒井貴子「連結納税制度の日米比較—最近の米国連結納税制度の話題をふまえて」租税研究764号（2013年）
 酒井貴子「損失引継と内国歳入法典382条（一）」法学論叢150巻3号（2001年）
 酒井貴子「アメリカ法人課税における取得後損失の否認について（二・完）」法学論叢152巻1号（2002年）
 藤曲武美「グループ法人税制」税務弘報59巻11号（2011年）
 藤曲武美「無償取引と寄附金課税」税務弘報61巻13号（2013年）
 品川芳宣「低額譲渡が義務付けられた土地譲渡の収益認識」税研61号（1995年）

(50) 連結納税制度に関する一考察 (二・完) (瀬口)

- 阿部泰久・井上隆「税額合算方式による日本型連結納税制度の導入」税経通信54巻3号(1999年)
- 村井正「フランス型の連結納税制度を検証し、我が国への導入を考える」税経通信56巻12号(2001年)
- 中里実「法人課税の再検討に関する覚書—課税の中立性の観点から—」租税法研究 第19号(1991年)
- 井上隆「日本型連結納税制度の早期導入に向けて」税経通信56巻7号(2001年)
- 中田信正「連結納税制度の主要課題に関する体系的検討」企業会計53巻6号(2001年)
- 山本守之「日本型連結納税制度の構成を考える」税経通信56巻14号(2001年)
- 北山弘樹「連結納税制度の光と影」税経通信56巻1号(2001年)
- 秋峯晴男「連結納税制度に関する研究」税務大学校論叢37号(2001年)
- 河本幹正「連結納税制度に係る税務上の諸問題」税務大学校論叢35号(2000年)
- 上原博「国際課税 米国の連結納税制度の概要」租税研究620巻(2001年)
- 諸星健司「連結納税の選択と留意事項」租税研究767号(2013年)
- 中村健「連結納税制度の制度趣旨と選択した場合の税務・会計における影響」会計・監査ジャーナル724号(2015年)

【その他】

- 税制調査会「平成11年度の税制改正に関する答申」(1998年)
- 税制調査会「平成14年度の税制改正に関する答申」(2001年)
- 税制調査会「連結納税制度の基本的考え方」(2001年)
- 企業会計審議会「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」(1997年)
- 国税庁「会社標本調査結果」(各年版)
- 財務省「各事務年度 法人税等の申告(課税)事業の概要」(2008年～2016年)
- 資本に関する取引等に係る税制についての勉強会(財務省、経済産業省)「論点とりまとめ」(2009年)