

連結納税制度の問題点に対する連結実体観の適用

藤 井 稔 久*

目 次

1. はじめに
2. 連結納税制度における連結実体観
3. 経済的一体性を反映し得る欠損金処理規定
4. 子会社資産の評価規定と中立
5. 課税リスクを生じさせない内部取引規定
6. むすび

1. は じ め に

現在の申告納税制度のもとでは、納税義務者は税法理論や解釈基準を適正に理解すると同時に、自己の所得計算に必要な会計処理を合理的に行なう素養を身につけることが必然的に求められている [長谷川 (1975), 6 ページ]。これは、本稿において取り上げる連結納税制度についても同様のことをいうことができる。連結納税制度という税制度についても、納税義務者である企業自身が自らの課税所得金額を適正に計算するために必要な限度の法律を理解していなければならない。その意味において、連結納税制度を取り上げる本稿は、将来の適正な税制度を確立させるための研究であると表現することができる。連結納税制度は、企業の集団という経済社会的現実の存在を前提とし、個々の会社という法的実体を超え、企業集団という経済的一体性を実質的な単位として課税所得を認識しようとする思考が基礎となっている [井上 (1992), 2 ページ]。連結納税制度は、2002年4月に導入された税制度であり、従来の法的実体としての法人を納税の対象とした単体納税制

度とは異なる制度である。

課税所得計算を行なう際には、どのような組織を対象としているのかを特定する必要がある。対象とする組織を特定することによってはじめ、事業主の個人的な課税所得とは別に、企業グループ全体の課税所得計算が識別されることとなる。富岡 (1984) は、この内容を「納税主体設定の公準」と表現している [富岡 (1984), 21 ページ]。「納税主体設定の公準」によって、所得を実質的に稼得する主体たる者 (本稿では企業グループという組織) を納税実体として課税関係を形成することが求められる [富岡 (1984), 21 ページ]。つまり、課税を行なう実体はどのような組織にあるのかという実体の設定をする必要があるため、連結実体観という考え方を詳細に捉える研究は重要であると主張することができる。本稿のテーマとなっている連結実体観について、実体の構成内容 (概念) から考察することは、「納税主体設定の公準」の視点から重要なことであるといえる。

これまでの連結納税制度に関する研究成果を整理してみると、現在の連結納税制度が抱えている問題点を具体的に示す内容でありながら、その問題点を有する規定を個別に取り上げることが多かった。課税庁側と納税義務者側の両側面から検討し、その検討の結果、適正な税制度の確立が経済の成長につながることを明確に述べなければ、理論的整合性のある議論であると表現することはできない。連結納税制度が抱えている個別の問題点の背景にある根本的原因を詳細に整理したうえで、個別の問題点を検討しなければならない。

* 広島経済大学経済学部非常勤講師、税理士法人富士会計

連結納税制度が抱えている個別の問題点の背景にある根本的原因が連結実體観 (view of consolidated entity) の交錯である。連結実體観の基本的思考の交錯は、連結納税制度の実践を複雑なものにする原因となっている [井上 (1996), 217ページ]。この連結実體観とは、企業グループという経済的一体性をもったグループ関係の本質を理論的に捉える考え方のことである。連結納税制度の問題点を個別に研究することも重要である。しかし、これら問題点の背景にある「企業グループを捉える概念 (= 連結実體観)」という統一的視点から理論的に論じられることが最も妥当であろう。したがって、連結実體観という統一的視点から個別問題点を検討し、そこから連結実體観の新たな適用方法を具体的に提言することができたなら、従来の研究に新たな知見を理論的側面から追加することになる。

ここで確認しなければならない事項が、連結納税制度が抱えている個別の問題点には、どのようなものがあるのかということである。大倉 (2004) は、日本とアメリカとの規定で最も異なっている点であり、連結納税制度の普及を妨げている問題点であるとして、「欠損金処理の課題」、「子会社資産の時価評価の課題」、「内部取引の時価評価の課題」を取り上げている [大倉 (2004), 2ページ]。また、大倉 (2009) が2008年9月に実施した企業へのアンケート調査を行なった際に、「全く望ましくない」と回答した企業の割合が最も多かった規定が、これら3点であった [大倉 (2009), 34-37ページ]。さらに、日本経済新聞2009年6月6日の記事では、連結納税制度の普及を妨げ、2010年度の税制改正において変更されるための議論が政府によって行なわれる予定である規定として上記の3つの問題点を取り上げている。

本稿は、連結実體観の統一的視点から連結納税制度が抱えている問題点の解消方法を検討し、

新たな連結実體観の適用方法を導き出すことを目的とする。そこで第2章では、企業グループという法人関係の本質を捉える連結実體観の内容を整理する。第3章から第5章は、連結納税制度の普及を妨げている個別の問題点を取り上げる。すでに述べているように、これらの問題点の根本的要因は、第2章において論じる連結実體観の交錯にある。そこで、連結実體観の統一的視点から個別の問題点の解決方法を検討する。第3章では、3つの個別の課題の中の「欠損金処理の課題」について、第4章は「子会社資産の時価評価の課題」に焦点をあて、第5章は「内部取引における時価評価の課題」を取り上げることとする。そして、第3章から第5章までの検討の結果、単一実體概念に基づく連結実體観の構築が必要であるということを明確にすることとする。

2. 連結納税制度における連結実體観

本章で取り上げる連結納税制度における連結実體観¹⁾は、単一実體概念 (single entity concept) と個別実體概念 (separate entity concept) とに区別することができる²⁾。単一実體概念と個別実體概念は、アメリカと日本の両方の連結納税制度に存在する。現在、連結実體観は、「米国やわが国の連結納税制度において単一主体概念と個別主体概念とが交錯しており、形成された実際の制度における連結主体観には二面性が見られる」 [金光 (2006), 68ページ] 状況にある。このような連結実體観の基本的思考の交錯が生じている状況は、連結納税制度の実践を複雑なものにする原因となっている [井上 (1996), 217ページ]。そのため、本章では、単一実體概念と個別実體概念の特徴について、詳細に整理を行なう。

まず、単一実體概念について、その内容と実際の法律の中でどのように取り扱われているのかを具体例とともに確認する。単一実體概念と

は、「連結の単一実體概念の下において、個々のメンバーは個別の存在を失い、グループは、法人組織ではない部門の集団 (a number of unincorporated divisions) として扱われているメンバーで1つの法人実體 (one corporate entity) を構成しているように扱われる」[Abbott (1989), p. 1074] 考え方のことである。言い換えるのであれば、「単一主体概念は、個別メンバーというより、関係法人グループを単一の納税主体と考えようとする」[中田 (1978), 7ページ] 概念なのである³⁾。この概念は、連結納税制度におけるグループの範囲となる関連グループが、1つの実體 (one unit) として活動している単体法人であるということの意味しているのである [Crumbley (1968), p. 554]。

日本においても、企業グループという組織形態について単一実體概念を指向する解説がなされている。税制調査会法人課税小委員会は『連結納税制度の基本的考え方』のなかで、「連結納税制度の意義は、企業の事業部門が100%子会社として分社化された企業グループやいわゆる純粋持株会社に所有される企業グループのように、一体性をもって経営され実質的に1つの法人とみることができ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1つの納税単位として課税するほうが、その実態に即した適正な課税が実現されることにある」[税制調査会法人課税小委員会 (2001), 38ページ] と説明している。

単一実體概念が用いられている例として、連結事業年度を統一するということが挙げられる。これは、アメリカと日本に共通している項目である。連結納税制度を適用している企業グループ内の全ての企業は、その事業年度を統一する必要があるのである。連結課税所得金額は、個々の企業の課税所得金額を合計または相殺されることによって決定される [大倉 (2004), 4

ページ]。そのため、グループを構成する全ての企業の事業年度を統一しなければならないのである。また、日本において、単一実體概念を用いることが顕著に現れている主な具体例として、グループに加入する際には、子会社資産を時価で評価しなければならないという規定を挙げることができる (法人税法第61条)。従来の個別の法的実體として存在していた企業が、グループに加入する場合には、その個別存在を失い、グループを構成するメンバーとなるので一度清算する必要がある。そのため、加入する子会社の資産を時価で評価するというものである。

次に、個別実體概念について、その内容と特徴を確認する。個別実體概念は、「連結の集合または個別企業理論の下において、個々の独立したメンバーは、個別の課税所得や負債の決定の目的に対し、個々の主体性と存在を保持する」[Abbott (1989), p. 1074] 考え方であり、「互いのメンバーの個別企業の存在は尊重される」[Abbott (1989), p. 1074]。すなわち、「個別実體概念は、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」[井上 (1996), 21ページ] 考え方なのである。個別実體概念は、アメリカにおいて1966年の連結納税申告規則の改正時に考えられた連結実體観である。この1966年の連結納税申告規則に対する基本的な根拠は、従来個別の存在として捉えられていた企業を納税義務者に含めることにあったのである [Gonzalez (1966), p. 49]。

日本においては、連結納税制度の導入当初から個別実體概念についても単一実體概念と同じように解説が行なわれていた。『連結納税制度の基本的考え方』では、「連結納税制度をあたかも1つの法人として課税するとしても、一方で企業グループを構成する個々の法人が独立した法人格を持ち、納税単位となる企業グループの構

成メンバーについて加入・離脱が生じるといった流動性、不安定性を十分考慮に入れて、適正、公平な課税が実現されるような仕組みを構築する必要がある」[税制調査会法人課税小委員会(2001), 39ページ]と説明されている。連結納税制度は、グループ全体を課税の対象とするという意味では単一実体概念を用いられるが、グループを構成する個々の企業の存在も重視する個別実体概念も把握する必要があるとしているのである。

個別実体概念が実際に連結納税制度の規定の中で具体的に扱われている例として、企業グループを構成している個々の企業が採用している会計基準について個別適用を容認していることを挙げることができる。アメリカでは、内国歳入法 (Internal Revenue Code) 第446条において「納税者は、各自の方法が各個別企業に関する利益を適切に反映していると仮定するならば、異なった会計方法を用いることが許される」と規定されている。日本においても会計基準の課別適用は認められている。

ここまでの個別実体概念についての整理を見て、連結実体観について個別実体概念を基礎にして把握することにも、個々の企業の存在を尊重し、グループに対し適正な課税を行なうという視点から経済的一体性の適正な把握を実現することができる要因があるように思われる。その理由は、本来法的には独立した個々の法人は、親会社の支配下に統合されたものに過ぎず、企業グループへの加入やグループからの離脱が行われることが可能な流動的な存在であるからである。しかし、この個別実体概念だけでは、経済的一体性を正確に実現することができないのではないだろうか。連結納税制度は個々の法的主体を超えて、経済的に協力関係にある企業グループ自体を単一の納税実体として捉える制度であるため、やはり、単一実体概念を全く無視して連結実体観を考えることはできない。仮に、

単一実体概念が全く無視されて、連結実体観が構成されてしまうと、法的に個別に存在する企業の実体性が強調されてしまうため、一定の連結事業年度の中で複数の法人から構成される企業グループ全体の連結課税所得金額を導き出す理論的根拠がなくなってしまう。そうすると、連結納税制度自体の制度としての設立目的が失われてしまうのである。単一実体概念を全く無視して個別実体概念だけを用いることは、非常に難しいといえよう。

以上、単一実体概念と個別実体概念の内容と特徴を整理してきた。単一実体概念と個別実体概念の2つの概念の交錯⁴⁾が、連結納税制度の実践を困難にしているという現状を考えたのならば、一定の基準を設けて企業に対し具体的に明示する必要がある。先行研究においては、「理論的には、連結納税制度の構築・実践に際しては、単一主体概念と個別主体概念のいずれかに依拠し、連結主体観として首尾一貫した立場が採られるべきである」[金光(2006), 68ページ]という考え方が存在する。つまり、単一実体概念か個別実体概念のどちらか1つの概念に統一するのである⁵⁾。

そこで、以下の章においては、個別的な規定の問題点を取り上げつつ、その問題点の改善策について連結実体観(単一実体概念と個別実体概念)の視点から検討することとする。

3. 経済的一体性を反映し得る欠損金処理規定

本章では、連結納税制度が抱える3つの個別的課題の中の「欠損金処理の課題」について検討を行うこととする。繰越欠損金(繰戻欠損金)とは、事業期間を人為的に設けたことにより、企業の成果を長期的に測定するために、翌事業年度以降に繰り越す(繰戻す)ことのできる欠損金(net loss)のことである。現在の欠損金処理の規定には、企業グループに含め得る子会

社を加入させることを抑制しているという問題点を有している。そこで、まず、この問題点を明確にし、そのうえで、第2章で提言した連結実体観の新たな適用方法に則って規定内容を構築することとなれば、企業グループに含め得る子会社を積極的に加入できるように欠損金処理の規定を運用することができると論じることとする。本章の目的は、単一実体概念を徹底して用いれば、「欠損金処理の課題」を解消することができることを説明することなのである。

現在の欠損金処理規定は、繰越控除だけを認めて（法人税法第19条の2）、繰戻控除は認めていない（租税特別措置法第68条の98）。さらに、連結納税制度適用前の子会社の単体欠損金は原則として控除を認めない。この立法趣旨は、連結納税制度適用前に欠損金を持つ子会社を買収・設立して、利益を有する会社の所得と通算することにより、租税を回避することを防止するためである。

しかし、企業グループはそれ自体が単一の納税実体と考えられ、グループ全体の正確な課税所得を長期的に算出するのであれば、繰戻控除も認めるべきである。また、連結納税制度適用前の子会社の単体欠損金を全く認めないということは、グループ内の個々の法人が、親会社の一事業部であるのと課税上変わらないようにする考え方と反することになり、企業グループに子会社を加入させることを妨げてしまうことになる。所得を有する子会社も欠損金を有する子会社も、グループに含め得る子会社は、経済的一体性をもつ企業グループとして捉えるべきである⁶⁾。つまり、法的実体を超えて経済的一体性をもつ企業グループに課税させようとする行為を妨げているのである。

一方で、アメリカの連結納税制度では、企業の成果を長期的に測定するために、企業グループメンバーの欠損金を前後の事業年度で20年間にわたり繰り越すことができ、3年間にわたっ

て繰り戻すことができる（内国歳入法第172条）。企業グループでの欠損金を繰り越し、または繰り戻して控除することができるのである。企業グループはそれ自体が単一の納税実体と考えられているので、企業グループでの欠損金を繰り越して控除するだけでなく、繰り戻して控除することが認められているのである⁷⁾。さらに、企業グループメンバーの加入前または離脱後の個別申告年度に生じた欠損金についても繰越控除や繰戻控除が認められている。ただし、グループ加入前・離脱後の個別欠損金については、無制限に繰越控除・繰戻控除が行なわれるのではなく、一定の限度額が設けられている。その制限を定めた原則が、SRLY原則（Separate Return Limitation Year Principle）である。SRLY原則とは、「個別申告（separate returns）を記録した同じ関連グループのメンバー（affiliated group member）であるグループの共通の親会社と法人の個別申告年度を除いて、連結グループ（consolidated group）のメンバーは、個別申告を記録する」[Huber et al. (1998), p. 12] という規定である。SRLY原則を設けることにより、グループ加入前・離脱後の個別欠損金の繰越控除・繰戻控除に一定の制限を与え、企業グループの他のメンバーと相殺を一定制限認めないことにより [Starr and Yates (1993), p. 24], 租税回避を防止するように整備されているのである。

企業グループの欠損金の繰戻控除が認められておらず、また、連結納税制度適用前の子会社の単体欠損金を全く認めないことにより、企業グループ全体の正確な課税所得を算出することができず、企業グループに含め得る子会社を積極的に加入させることができない。

これらのことを考慮するならば、企業グループに含め得る子会社を積極的に加入させることを促進させるということを念頭に置きながら、租税回避を防止することが必要である。そこで

次に、どのような連結実体観の適用方法を実践した場合、問題点が解消されるのかを検証してみよう。

連結実体観については、企業グループを1つの納税の対象として捉えることを前提とした単一実体概念を用いるべきである。企業グループを1つの納税の対象として捉えることを前提としているため、グループ全体の長期的な経営成績を測定するため、繰越控除だけでなく繰戻控除も認めることとなる。また、企業グループを1つの納税の対象として捉えるため、連結納税制度適用前の子会社の単体欠損金は原則として控除できるようになる。ただし、これでは、連結納税制度を適用する前に欠損金を持つ子会社を買収または設立して、利益を有する会社の所得と通算する租税回避が行なわれる恐れがあるので、SRLY原則のような規定を設け、企業グループ加入前・離脱後の個別欠損金の繰越控除・繰戻控除に一定の制限を加えるのである。この内容を示したものが図1である⁸⁾。

仮に、個別実体概念のみを用いて欠損金処理規定を構築した場合、企業グループを構成する個々の企業の主体性が尊重されるため、企業グループ全体の成果を導き出すという視点が欠如

してしまう。そのため、欠損金を繰越控除・繰戻控除すること自体ができなくなってしまう。このような規定は、企業グループ全体の連結課税所得金額を正確に導き出すという連結納税制度自体の存在意義を否定してしまうことになる。さらに、「関連グループは異なった法人の集合体であり、その各々が連結所得税目的に対し、個別の納税者として扱われる」〔Dahlberg (1987), p. 547〕ため、親会社や子会社が企業グループに加入する前の欠損金についてはグループ全体の課税所得金額と相殺することができない。これでは、グループ加入前に有していた欠損金を企業グループ全体の課税所得金額と相殺することができるというメリットがなくなってしまう。

本章で取り上げた「欠損金処理規定の課題」について、2009年12月22日に発表された税制改正大綱において、政府は、原則として認められなかった企業グループ加入前の子会社の欠損金について個別所得金額を限度（SRLY原則のような規定）として一部認めるように改正する予定である。このような規定の変更は、本節において主張してきた、単一実体概念に基づく連結実体観の適用にその理論的根拠を明示すること

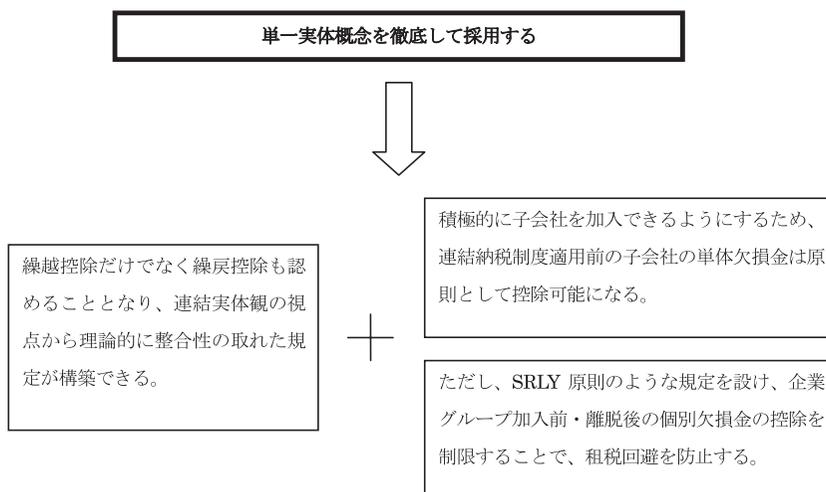


図1 単一実体概念を徹底して採用した解決方法

ができる。従来認められなかった企業グループ加入前の子会社が有していた欠損金を繰越控除できるように議論されていることは、子会社が企業グループの構成要員として認識されている、すなわち単一実体概念に基づいた認識をされていることになる。親会社と子会社の欠損金処理について、単一実体概念が徹底して適用されることになることと理解できる。

さらに、個別所得金額を限度として繰越控除の対象とすることは、企業グループ加入前に欠損金を有する子会社を買収または設立して、利益を有する会社の所得と通算する租税回避を防止する本来の立法趣旨を踏襲している。本章で主張した SRLY 原則のような規定を設け、企業グループ加入前・離脱後の個別欠損金の控除を制限することで、租税回避を防止するという内容に非常に近似している。2009年12月22日の税制改正大綱においては説明が行われていないが、理論的側面から詳細に整理するのであれば、単一実体概念に重点を置いた連結実体観の徹底した適用が、欠損金処理規定の改正予定案の根底にあると考えることができる。

4. 子会社資産の評価規定と中立

本章においては、3つの個別的課題の中で、「子会社資産の時価評価の課題」に焦点をあてて検討することとする。「子会社資産の時価評価の課題」とは、法人税法第61条の11・12において、企業グループに加入する際には子会社資産の時価で評価しなければならないという規定に対する課題のことである。しかし、この規定には、企業グループに加入した際に未実現利益部分に課税されてしまうが、他方で未実現損失については認められず、結果として連結納税制度を採用することにより課税金額が増大してしまうという問題点を有している。本章の目的は、単一実体概念を徹底して用いれば、「子会社資産の時価評価の課題」を解消できると検討するこ

となのである。

企業グループに子会社を加入させる場合、従来の単体で事業活動を行なって獲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、企業グループで事業活動を行なって獲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行なうことが妥当であるとの考えにより時価評価される。また、従来の単体納税制度の下で生じた資産の含み損を任意に連結納税制度の下に持ち込んで利用することができるならば、租税回避が容易にできてしまう恐れがある [阿部 (2003), 50ページ] ので、時価で評価されるのである。

しかし、この規定に従うと、含み益を有した子会社を企業グループに加入させる場合は、時価評価により未実現利益が発生し、連結納税制度を適用した時にその未実現利益部分に課税されてしまう。連結納税制度の採用により未実現利益部分に課税されてしまったのでは、従来の単体課税制度と企業グループを課税単位とする連結納税制度との選択にゆがみが生じてしまう。言い換えるのならば、企業グループに子会社を新たに加入させる行動を抑制してしまうのである。「所得課税の理論的仕組みをゆがめる未実現利益の課税などによって制度の根幹を踏み外すべきではない」 [山本 (2001), 58ページ] ということができよう。

この内容を連結実体観の視点から考えると、企業グループ加入前の子会社の含み損については全く認められず、連結課税所得金額計算に反映されていないという点から、グループの構成要員とみなされていない、すなわち個別企業の存在が尊重されていることになる。この内容から、含み損を有する子会社については個別実体概念に基づいて規定が構築されているとすることができる。一方、含み益については、グループ加入後も認識され、連結課税所得金額の一部 (未実現利益) として課税されることから、グ

グループを構成する法人は一構成員として存在する単一実体概念が顕著に示された処理となっている。つまり、連結実体観が交錯しているために、このような矛盾した処理が行なわれているのである。

子会社を企業グループに加入させる場合、アメリカの連結納税制度では、子会社が含み損を有していても、原則として連結課税所得から控除することができない。しかし、内国歳入法第382条により認められている「382制限」⁹⁾の範囲以内ならば控除することができる。「382制限」の範囲以外の含み損は控除することが一切認められていないので、グループのメンバーとなる会社の損失を連結法人グループに受け入れて、グループ内の他の法人の所得を減少または排除するという租税回避を防止する [Greenwald and Leduc (2003), p. 38] ことができるのである。また、加入する子会社に含み益が出ている場合、含み益部分を控除可能金額として「382制限」の限度額に加えることができる。つまり、含み益の金額だけ控除可能な限度額が増額するということは、結果として新たに企業グループに加入する際の子会社資産の含み益は計上していないことになる。アメリカでは、経済的一体性をもった企業グループを1つの組織として捉えることが容易にかつ正確にできる環境にあるということが出来る [藤井 (2008), 115ページ]。

アメリカでは「382制限」を設けることで、含み損を有する子会社を企業グループに加入させ、他のグループのメンバーの所得から控除するという租税回避を防止している。一方で、含み益を有する子会社については、その金額を把握したうえで、含み益の金額分だけ控除可能な限度額を増額している。含み益部分を控除可能金額として「382制限」の限度額に加えるということは、含み益として計上される未実現利益部分に課税されてしまう恐れがないのである。含み益

の金額分を控除可能な限度額を増額させる規定により、含み損を有する子会社だけでなく含み益を有する子会社も含め企業グループのメンバーとして把握することを適正に行なうことができるようになってきている。

日本の子会社資産の時価評価規定の場合、含み益を有する子会社を企業グループに加入させる場合、未実現利益が計上されその部分に課税されてしまう。しかし、他方で含み損を有する子会社を加入させる場合、未実現損失については認められず、結果として連結納税制度を採用することにより課税金額が増大してしまうのである。これでは、グループに含め得る子会社を加入させることは困難であり、経済的一体性をもつ企業グループを適正に把握できる状況にあるということとはできない。これは、アメリカの規定と比較すれば明らかである。

以上の内容を考慮するなら、グループに含め得る子会社を積極的に加入させることを促進させるということを念頭に置きながら、租税回避を防止することが必要である。ここで、第2章で示した連結実体観の適用方法を実践した場合、この問題点がどのように解消されるのかを検証する。

従来の課税実体とは異なる企業グループを納税実体として課税を行なうため、時価評価により一度清算される必要がある [金子 (2008), 326ページ]。つまり、企業グループ全体が1つの納税実体であることが前提となるため、時価評価は維持するべきである。さらに、個別企業は企業グループの構成員となるため、含み益だけでなく含み損についても認識するのである。これはまさしく単一実体概念が基礎となった規定内容であるといえる。含み損を認めることにより企業グループ全体の連結課税所得金額を減少するメリットを持たせることにより、含み益の認識により未実現利益へ課税させるというデメリットを両立させるのである。含み益による

未実現利益課税というデメリットと含み損控除というメリットが両立するにより、企業が自らの経営意思決定で、子会社を企業グループのメンバーに加入させる判断が容易になる。これは、従来の単体納税制度との経営の選択にゆがみが生じず、中立な経営活動を担保することにつながる。従来の子会社資産の時価評価規定では、含み益しか認識されず一方的な連結課税所得金額の増大が起きていた。そのため、単一実体概念の徹底という連結実体観の採用によるメリットとデメリットの両立は、企業の経営の選択を自由にさせることになる。これは、「382制限」の範囲以内ならば控除することができ、含み益は他のグループメンバーの欠損金と相殺できないが含み益の同額分だけ「382制限」の限度額を増額することができるというアメリカの規定と近似している。企業グループ全体が1つの納税実体であることを制度の根底とする単一実体概念を適用することにより、企業グループに新たに加入する子会社の資産状況を明確にすると同時に、含み損を認め、含み益を有した子会社を加入した場合のデメリットが軽減されるのである。この内容を示したものが図2である。含み

益だけでなく含み損を認めることにより、損益通算できる金額を増やし、連結納税制度を適用できる機会が多くなる。その結果、課税組織を企業グループ全体という経済的一体性をもつグループとして捉えていくことが可能となってくる。控除することの可能な含み損を認識することで、子会社を企業グループのメンバー積極的に加入させることが容易になると考えられる。

5. 課税リスクを生じさせない内部取引規定

本章においては、「内部取引における時価評価の課題」に焦点をあてて検討することとする。「内部取引における時価評価の課題」とは、連結納税制度が適用されている企業グループメンバー内の内部取引（intercompany transactions）については、時価で評価しなければならないという規定に対する課題のことである。しかし、この規定には、時価の曖昧さが、取引価格と時価が乖離した場合、どの程度以上であれば寄附金として損金不算入項目になってしまうかが判然としないという問題点を有している。そこで本章においても、単一実体概念を採用することにより「内部取引における時価評価の課題」を

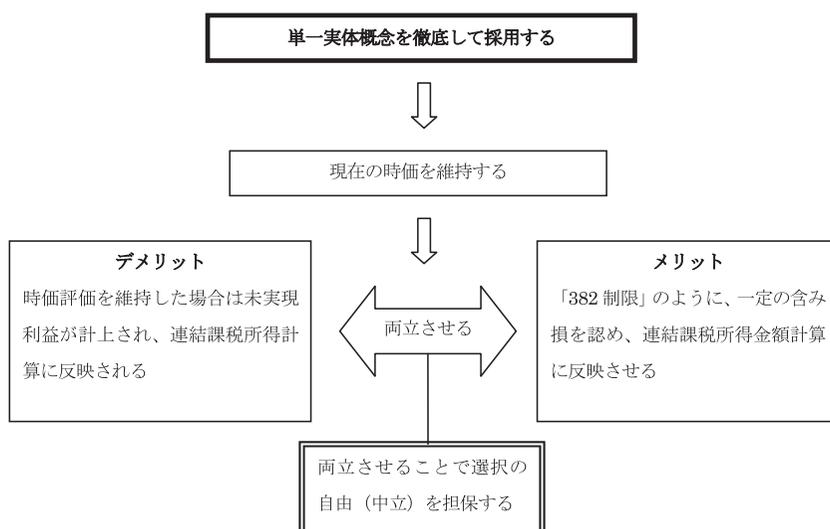


図2 単一実体概念を採用した場合の解決方法

解消すると検討する。

企業グループ内での自由な取引価格による租税回避を防止するために恣意性を排除するために、内部取引については時価が用いられている。しかし、この時価の定義そのものについて、法人税法の中で具体的に規定がなされているわけではない。相続税における時価は、財産評価基本通達の第1条の2の「時価とは、課税時期においてそれぞれの財産の状況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価格をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価格による」という規定を採用している。しかし、同じ租税法であるという理由から、財産評価基本通達をそのまま法人税法の世界でも利用することはできない [八ツ尾 (2003), 263ページ]。すなわち、時価の算出方法について法人税法の中において具体的な規定がないために、その算定は非常に困難であり、時価という評価尺度が曖昧であると考えることができる。

また、グループ内での内部取引を行った場合に生じる損益の処理について、法人税法第81条の10の規定により通常は内部取引に係る損益の額は未実現損益であるために相殺消去され、連結所得の計算上影響はないものとされている。しかし、日本の規定では取引価格と時価が著しく乖離している場合に、損益を消去することができない。それは、法人税法第81条の6の規定により取引価格と時価の差額が寄附金として捉えられ、この寄附金については全額損金不算入になるという規定で示されている。この規定は、グループ内取引の損益の調整を利用して「含み損失を利用して高価買入又は低廉譲渡による租税回避の行為・計算」 [大沼 (2002), 117ページ] が行なわれることが予想されるために設けられている。時価という評価尺度が曖昧であるため、寄附金の損金不算入について、その寄附金として捉える範囲を不明確にしているという

問題を生じさせている。

仮に、取引価格と時価の差額が寄附金として捉えられ、グループ内取引の損益の調整として利用できないとする。内部取引で生じた損益を相殺消去することができず、寄附金が損金として認められなければグループ全体の課税金額が多くなってしまう。そのため、納税者である企業にとっては連結課税所得が増大してしまうため、非常に不利益になる問題となってしまうのである。「単体法人の一方は寄附金（損金不算入）、一方は受贈益課税というのは、連結グループの一体経営を前提として構築される連結納税制度の考え方に反する」 [山本 (2001), 41ページ] という意見が存在している。つまり、内部取引において時価が曖昧であるということが、取引価格と時価の差額を損益の調整を利用して相殺すること期待している企業に対し、相殺できる範囲を不明確に示しているという問題点を有しているのである。

その一方、アメリカでは内部取引の取引価格について、移転価格税制 (Transfer Pricing Taxation Legislation) により決定される。移転価格税制は、グループメンバー内での内部取引について、その取引価格を適正に算出し、グループ全体の正確な所得を導くために設けられた制度である [Kachelmeier and Towry (2002), p. 572]。この移転価格税制の基礎となる考え方が独立当事者間基準 (Arm's Length Principle) である。独立当事者間基準の考えのもとでは、企業グループ内の法人間取引の実質的な取引価格が、グループではない他の独立した企業との取引での価格、つまり独立した第三者間で成立する価格と一致する場合には、移転価格税制の対象とはならない。しかし、グループ内の法人間取引の取引価格が、独立した第三者間で成立する価格と一致しない場合に、移転価格税制が適用される。独立当事者間基準による独立企業間価格は、複数の取引価格の算定方法¹⁰⁾ が存在

し、その中から取引状況¹¹⁾を考慮して算定方法が選択される。取引状況を考慮し、複数の取引価格を算定しているため、この取引価格について客観性が保たれていると言うことができよう。

また、アメリカの場合、内国歳入法施行規則 (Income Tax Regulation) 第1.1502-13において内部取引により生じた損益の帰属を明確にすることを規定している。内部取引により生じた損益がどの個別法人に帰属するのかを明確に定めなければ、外部取引などによりグループ全体の損益として表面化した場合に、租税回避を行うための損益として利用される可能性がある。そのため、企業グループのどの法人間の取引により生じた損益なのかを把握しなければならない。アメリカの規定は、移転価格税制と内国歳入法施行規則第1.1502-13により、より妥当な客観性を持った取引価格を決定しているといえる。

日本の連結納税制度では、内部取引による時価が曖昧であると同時に、取引価格と時価が乖離した場合、どの程度以上であれば寄附金として損金不算入項目になってしまうかが判然としないという問題点を有している。客観的な内部取引価格を決定し、さらに、内部取引により生じた損益の帰属を明確にしているアメリカの規定と異なっている。内部取引価格の客観性を保

ち、グループ内の法人の存在を尊重することにより、内部取引で生じた損益の帰属を明らかにしなければならない。

以上の内容を考慮するならば、単一実体概念を徹底することで、「内部取引の時価評価の課題」を解消するべきである。単一実体概念の視点があれば、企業グループ全体の実体性が尊重されるため、現在採用されている時価ではない、より客観的な視点を取り入れるはずである。単一実体概念を持って改善することになれば、現在の内部取引価格を時価とは違った移転価格税制のような客観的に決定された尺度によって、評価することができるようになる。この内容を示した図が図3である。

現在の内部取引規定は、グループ内の内部取引での租税回避の行為を防止するために時価を採用している。しかし、取引価格の算定方法が複数存在し、その算定方法の中から、取引状況を考慮して算定方法を客観的に選択するという移転価格税制のような規定を採用したほうが、より厳密に租税回避の行為を防止することができる。時価という定義が曖昧で、納税者である企業にとって不便なものとなっている現状を考えるのならば、移転価格税制のような規定へ変更することが必要であると思われる。そのため

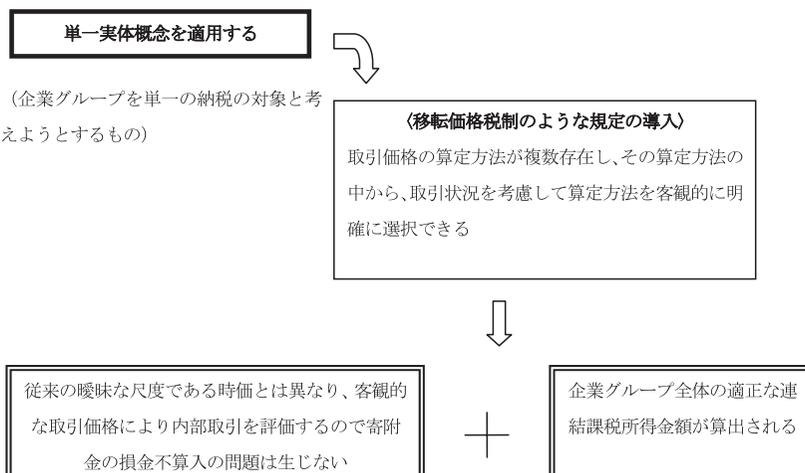


図3 単一実体概念を基礎とした内部取引規定

には、内部取引に係る規定においても単一実体概念を採用すべきである。八ツ尾(2003)も「時価とは、一般的に『資産取引に関し十分な知識と情報を有する売り手と買い手が自発的に相対取引するときに価格によって資産を評価した額である。』と定義されているが、具体的に個々の資産の時価を算出することは実務上、かなり困難であるといわれている。その意味で『移転価格税制』のような発想が導入されなければならない」[八ツ尾(2003), 263ページ]と主張している。「内国取引においても公正価格での取引を義務付ける移転価格税制が整備されている米国とは異なり、そうした制度が存在しないわが国において、『時価』をどのように見積もるかについては、曖昧な部分が残されている」[阿部(2003), 109ページ]ので、単一実体概念にそった規定を新たに構築することが求められている。

6. む す び

本稿の目的は、連結実体観の新たな適用方法を具体的に提示し、この適用方法を用いることとなれば、連結納税制度が抱えている個別の問題点を解消することができるということを明らかにすることであった。このような内容を作成する必要性が生じている背景には、連結納税制度が抱えている個別の問題点を統一的視点から分析したものは従来の研究には存在しなかったことが挙げられる。現在の連結納税制度が有している問題点は経済的一体性をもつ企業グループを捉える連結実体観の考え方から生じたものであるということを理論的に把握し、検討しなければならないのである。

第2章から第5章までの検討から、企業グループを1つの納税の対象として捉える単一実体概念に統一した連結実体観が適用されるべきであると主張するができた。アメリカも日本においても単一実体概念と個別実体概念の2つの

概念の交錯が、連結納税制度の実践を困難にしているという現状を考えたのならば、一定の基準を設けて企業に対し具体的に明示する必要がある。そのため、単一実体概念に基づいた連結納税制度を再構築すべきである。

しかし、本稿には2点の限界が存在する。1点目は、連結実体観の新たな適用方法が、現在のアメリカの連結納税制度が有している問題点においても有効に作用することができるのかについて検討することができなかった点である。アメリカでは、1966年の改正によって、個別実体概念が登場して以降、単一実体概念と個別実体概念の交錯が生じている[Abbott(1989), p. 1074]。この交錯は現在も存在しており、単一実体概念と個別実体概念の対立の根源が解消され、包括的な原理の整合性が実現されてはいない[Abbott(1989), p. 1075]。連結実体観の交錯は、日本においてもアメリカにおいても生じているにもかかわらず、日本の場合のみの検討を行ない、アメリカにおける検討を全く試みていない。本稿は、日本の連結納税制度の普及を目指すために作成されたものであるため、第2章で述べた新たな連結実体観の適用方法が、アメリカの場合にどのように作用するのかについて論じることができなかった。

2点目は、個別的課題として本稿では3つの課題を取り上げたが、今後、連結納税制度を適用していく際に生じる可能性のある課題にまで検討することができなかった点である。連結納税制度に関する研究のレビューを行なった結果、個別的課題として「欠損金処理の課題」、「子会社資産の時価評価の課題」、「内部取引の時価評価の課題」を取り挙げた。しかし、導入から数年しか経過していないため、これらの課題の他にも連結納税制度の普及を妨げる課題が生じる可能性がある。この3つの課題のみを検討することによって導き出した連結実体観の新たな適用方法を採用したのでは将来の連結納税制

度において不都合な点も生じることもあり得るのである。

現在、生産販売・資金調達・研究開発等の意思決定を世界規模で行う世界企業（global firm）のほとんどが資本的・組織的に密接な関係を有する複数の企業をかかえている [増井（1997）、129ページ]。そのため、現在は日本国内に限り連結納税制度の適用を認めているが、これからは世界規模で経営活動を行なう企業を対象として、連結納税制度を適用するための方法を新たに考えなければならない状況が生じてくるものと思われる。日本においては国際財務報告基準への移行の只中にある。連結納税制度についても、今後必ず国際的標準化の流れによる制度の改訂が行なわれるであろう。日本において連結納税制度が広く普及している状況が前提となつたうえで、今後は、諸外国との連結納税制度の適用の整合性を模索する研究が求められるであろう。グローバルな視点から連結納税制度の研究を行なうことが、新たな知見を示していくために必要不可欠である。その意味において、連結納税制度に対する研究の余地は残っているということができよう。

注

- 1) 本論文では、連結納税制度を適用する企業グループの法人関係を捉える考え方を「連結実体観」して記載することとする。この「連結実体観」について、金光（2006）は「連結主体観」と表現している。しかし、Abbott（1989）や Dahlberg（1987）は、「entity」として論じていることから、「連結実体観」に統一して表記した。
- 2) 単一実体概念と個別実体概念について、両者を単一主体概念と個別主体概念と表現する文献が存在する。アメリカの文献では、「single entity concept」と「separate entity concept」と表記されていることから、本論文では実体概念に統一して論じることとする。
- 3) Dahlberg（1987）も、「単一実体概念は、関連グループが1つの課税実体（a single taxable entity）それ自体であり、個々の法人メンバーは、単に全体の構成部分である」[Dahlberg（1987）、p. 547]と説明している。
- 4) 連結実体観における単一実体概念と個別実体概念が交錯してしまった状況が生じている原因について、井上（1996）は、「企業集団税制における集団内会社の損益通算、内部取引損益の消去等による税負担調整機能は、企業集団の経営的一体性という経済関係に着目するものであるが、法律関係としては、法的主体としての個別法人が存在しているという法的事実から出発しているものであり、また、最終的な法人税の課税も個別会社の段階で決着するという法律関係から離脱してはいけない」[井上（1996）、23ページ]と述べている。つまり、連結納税制度の構造自体が単一実体概念と個別実体概念の交錯を生じさせてしまうような仕組みとなっているのである。
- 5) 連結納税申告書は経済的実質による租税負担（連結基準）と法的納税義務（個別基準）を有機的に関連させた申告方式である以上、課税所得の計算においては単一の租税計算単位として単一実体概念が、個別法人への帰属や配分においては個別実体概念が反映されるのは当然であり、いずれかの概念によって統一されるものではない [中田（1978）、6ページ]という見解も存在する。しかし、現在の連結実体観の交錯を解消するためには、1つの概念によって統一された連結実体観のもとで、連結納税制度を再構築する必要がある。
- 6) 経済的一体性をもつ企業グループを適正に把握することができたのであれば、社会において受容されている公平・中立・簡素からなる租税原則を満たすことができる [藤井（2010）、33ページ]。経済的一体性を適正に把握することとなれば、親会社と等しい負担能力を有しているグループ全体に対し、等しい負担を求めている公平を充足できる。また、従来の単体課税制度における事業部制に対しての課税との間に、企業活動における選択をゆがめないこととなるので中立を保管でき、さらに経済的一体性をもつグループの範囲を企業に明示することとなれば簡素を果たすことになる。
- 7) 企業グループメンバーの欠損金を繰越控除・繰戻控除するアメリカの規定について、大倉（2004）は「経済的個別主体概念よりも経済的一体概念のほうが強いことを示している」[大倉（2004）、216ページ]と述べている。単一実体概念が理論的根拠として考えられているといえよう。
- 8) 仮に、個別実体概念を基礎として欠損金処理規定を構築した場合、企業グループを構成する個々の企業の主体性が尊重されるため、企業グループ全体の成果を導き出すという視点から欠如してしまう。そのため、欠損金を繰越控除・繰戻控除することはできなくなってしまう。このように規定が構築されてしまうと、グループ加入前に有していた欠損金を企業グループ全体の課税所得金額と相殺することができるというメリットがなくなってしまう。さらに、企業グループ全体を課税対象とした連結納税制度自体の存在意義が失われてしま

- う。個別実体概念を基礎とした場合、現在以上に連結納税制度を導入する企業が減少してしまう恐れがあるため、欠損金処理規定に個別実体概念を用いることは不可能なのである。
- 9) 「382制限」は、企業グループのメンバーに加入する前の子会社、つまり旧欠損会社 (old loss corporation) の価値に長期免税率 (tax exempt rate) の6%を乗じたものである [Pellervo and Siders (2007), p. 141]。
- 10) 独立企業間価格は、独立価格比準法 (comparable price method)、再販売価格法 (resale price method)、原価加算法 (cost plus method)、利益分割法 (profit split method)、比較可能利益率法 (comparable profit method) の中で決定される。
- 11) 算定方法の決定にあたり考慮される要因が①企業グループ内の法人間取引の取引価格と独立した第三者間で成立する価格との比較可能性と、②分析に使用されるデータの推定の質である。

参 考 文 献

- Abbott, David, D., "A Matter of Equity and Convenience—The Nature of the Consolidated Return as Reflected In Recent Development", *Taxes—The Tax Magazine*, Vol. 67, No. 12 (December 1989), pp. 1072–1101.
- Conlon, Steven, D., Connors, Peter, J., Russell, Suzanne, M. and Wheeler, Charles, W., "Final Consolidated Group Hedging Regulations permit Retroactive Election", *Journal of Taxation*, Vol. 84, No. 4 (April 1996), pp. 197–202.
- Crumbley, D. Larry, "Narrowing the Taxable and Accounting Income Gap for Consolidations", *The Accounting Review*, Vol. 43, No. 3 (July 1968), pp. 554–564.
- Dahlberg, James, L., "Aggregate vs. Entity: Adjusting the Basis of Stock in a Subsidiary Filing a Consolidated Return", *Tax Law Review*, Vol. 42, No. 3 (Spring 1987), pp. 547–567.
- Gonzalez, J.M., "Highlights of Proposed Amendment to Consolidated Return Regulations", *The Journal of Accountancy*, Vol. 121, No. 1 (January 1966), pp. 49–55.
- Greenwald, Lewis, J. and Leduc, Robert, J., "New Final Reg on Triggering Events for Recapture of Dual Consolidated Losses", *Journal of International Taxation*, Vol. 14, No. 12 (December 2003), pp. 36–48.
- Hennessey, Kevin, M. and Yates, Richard, F., "Complex New Matching and Acceleration Rules Apply to Intercompany Transaction", *The Journal of Taxation*, Vol. 81, No. 2 (August 1994), pp. 80–87.
- Huber, William, F., Lubozynski, Dennis, J. and Pellervo, Patricia, W., "Consolidated Return Temp.Reg.s Modernize SRLY Treatment for Credits and Create OFL Problems", *Journal of Taxation*, Vol. 89, No. 1 (July 1998), pp. 12–23.
- Kachelmeier, Steven, J. and Towry, Kristy, L., "Negotiated Transfer Pricing: Is Fairness Easier Said than Done?", *The Accounting Review*, Vol. 77, No. 3 (July 2002), pp. 571–593.
- Pellervo Patricia W. and Siders Darin A., "Duplicated Losses in Consolidated Groups: Do The New Prop.Reg.Recycle Reg.1.1502?", *Journal of Taxation*, Vol. 107, No. 3 (September 2007), pp. 136–142.
- Starr, Samuel, F. and Yates, Richard, F., "Consolidated AMT Proposed Regulations Adopt Separate System Approach", *Journal of Taxation*, Vol. 79, No. 1 (July 1993), pp. 22–28.
- 阿部泰久『連結法人税の理論と実務』税務経理協会、2003年。
- 飯島哉文「連結納税制度の改正点について」『税経通信』第65巻第4号 (2010年3月)、145–150ページ。
- 井上久彌『連結納税制度の研究』日本租税研究協会、1992年。
- 井上久彌『企業集団税制の研究』中央経済社、1996年。
- 大倉雄次郎『連結納税会計論』関西大学出版部、2004年。
- 大倉雄次郎「連結納税制度の現状とその方向—東証1部上場会社二時点調査をふまえて—」、『税経通信』第64巻第14号 (2009年11月)、31–40ページ。
- 大沼長清「租税回避行為の問題」、『税経通信』第57巻第15号 (2002年11月)、107–117ページ。
- 金光明雄「連結納税制度における連結主体観」、『桃山学院大学環太平洋圏経営研究』第7号 (2006年1月)、55–70ページ。
- 北野弘久『現代企業税法論』岩波書店、1994年。
- 税制調査会法人課税小委員会「連結納税制度における基本的考え方」、『商事法務』第1609巻 (2001年10月)、38–42ページ。
- 富岡幸雄『税務会計学 (第五版)』森山書店、1985年。
- 中田信正『連結納税申告書論』中央経済社、1978年。
- 長谷川忠一『近代税務会計論〈5訂〉』ダイヤモンド社、1975年。
- 藤井稔久「連結納税制度における子会社資産の時価評価」、『経営学研究論集 (明治大学大学院)』第29号 (2008年9月)、111–126ページ。
- 藤井稔久「経済的一体性の把握による租税原則の充足」、『経営学研究論集 (明治大学大学院)』第32号 (2010年2月)、21–38ページ。
- 藤田昌久「連結納税申告におけるエンティティ概念」、『会計』第106巻第1号 (1974年7月)、134–145ページ。

増井良啓「連結納税制度の国際的側面—米国法を参考にした問題点の素描」、『ジュリスト』第1104巻（1997年1月），129-134ページ。
ハツ尾順一『時価課税の規定と事例研究』清文社，

2003年。
山本守之「連結納税制度の問題点を探る」、『税経通信』第56巻第13号（2001年10月），55-61ページ。