

連結納税制度の考察

Corporations Filing Consolidated Income Tax Returns

山本 芳功

Yoshinori YAMAMOTO

目次

- ・ 連結納税制度の導入と概要
 - 1. 連結納税制度の導入
 - 2. 連結納税制度の概要
- ・ 連結納税制度についての比較法的考察
 - 1. アメリカ
 - 2. フランス
 - 3. イギリス
 - 4. ドイツ
- ・ 日本での連結納税制度の課題

・ 連結納税制度の導入と概要

1. 連結納税制度の導入

連結納税制度の導入については、昭和 42 年の企業会計審議会の「連結財務諸表に関する意見書」のなかで、「税法の諸制度との調整を図る。連結納税申告制度を採用する方向において、その制度の具体的内容について検討の必要がある。」と述べているのが、日本の公的機関が連結納税制度に触れた最初だといわれている⁽¹⁾。

連結財務諸表制度については、昭和 50 年の企業会計審議会から「連結財務諸表の制度化に関する意見書」が公表され、セグメント情報の開示等の改正が進められてきた。平成 9 年に企業会計審議会は「連結財務諸表の見直しに関する意見書」を公表し、「近年、子会社等を通じての経済活動の拡大および海外における資金調達活動の活発化など、日本の企業多角化、国際化が急速に発展し、日本の証券市場への海外投資家の参入が増加するなど、日本企業を取り巻く環境が著しく変化している」ことに対応するため、個別財務諸表から連結財務諸表中心の開示制度への方向へ改正がはかられている。

これに対して、連結納税制度の導入については、平成 8 年に内閣総理大臣の諮問機関である税制調査会の法人課税小委員会で「日本企業の活性化を図る観点から企業分割を促進する

ため、また企業形態に対する税制の中立性を維持するために、連結納税制度の導入が必要であるとの意見がある」と述べ、「今後、商法や企業会計の分野で連結納税制度がどのように制度化され定着するか、企業経営の実態が連結納税制度に相応しいものとなるか、変化を踏まえて国民がこの制度を認識するかを注視していく必要がある」とし「引き続き研究課題とすべき」としている。また、平成 9 年の税制調査会の税制改正に関する答申で「連結納税制度については、今後、企業経営の実態や商法等の関連制度のありかた、さらには租税回避や税収減の問題といった点を踏まえつつ、引き続き検討を深めていく必要がある」としている。

経済界は、連結納税制度の導入を強く要望していたが、経済団体連合会（以下、経団連）は平成 8 年「連結納税制度導入に関する提言」を発表し、「日本経済の抜本的な構造改革は、21 世紀に向けての不可欠の課題である」、「分社を選ぶか、社内部門での経営を選ぶかといった選択に対し、本来、税制中立であるべきであり、事業形態によって税制上の不利益が生ずることがあってはならない。親子会社の経済的一本性を重視した税制として連結納税制度を早急に導入すべきである。」とした。

しかし、連結納税制度を導入すれば「連結集団の取引が内部取引化され未実現のものとして取り扱われることや、集団内の法人の利益が他の法人の欠損と相殺されることから、約 65%の法人が赤字法人であるという日本の現状に照らせば、大きな税収減が生じることが避けられない⁽²⁾」ことや連結納税制度が導入されても、すべての法人が連結納税の対象となるわけではなく、現行の個々の法人を課税単位とする体系と企業集団を課税単位とする体系を調整するために法整備が必要となることから、税制当局は必ずしも積極的ではない。

平成 10 年の税制調査会の税制改正に関する答申で「分社化や持株会社化など企業形態の多様化に対応する観点や、経済の急速な国際化が進む中で、国際競争力の維持、向上に資する観点などから、企業集団をいわば一つの課税単位とする連結納税制度の導入について、まず、専門的、実務的観点から、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と考える」とし、自民党の平成 11 年度税制大綱においても、「日本経済を支える企業の国際競争力を諸外国と同等の条件とし、日本経済の活性化を進めるため、2001 年度を目途に連結納税制度導入を目指すこととする」と述べ、導入の機運が高まった。

平成 12 年度からの税制調査会は、日本へ平成 14 年度連結納税制度導入を目指し、企業集団の経済的一本性に着目して制度を構築するという理念のもとで、制度内容について検討を続けた。平成 13 年 10 月 16 日法人課税小委員会から最終報告書として「連結納税制度の基本的考え方」が示され、その基本的骨子が示された。

連結納税制度の導入のためには、現行法人税法、租税特別措置法の中の法人課税部分について連結納税制度に対応した部分を新たに書き下ろすに等しい作業が必要になること⁽³⁾から、具体的に制度構築にあたる財務省から延期を求める声があり、平成 14 年度からの導入は危ぶまれたが、平成 14 年度 4 月 1 日以降開始年度について適用がみとめられる。

連結納税制度についての変遷は以下の通りである。

昭和 42 年	企業会計審議会答申「連結財務諸表に関する意見書」
昭和 50 年	企業会計審議会答申、「連結財務諸表の制度化に関する意見書」
昭和 51 年	「連結財務諸表規則」制定
平成 8 年	連結納税制度に関する経団連一次案
平成 9 年	独占禁止法改正 純粹持株会社解禁
平成 9 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」
平成 10 年	改正 NTT 法「日本電信電話株式会社の一部を改正する法律」
平成 10 年	自民党税制改正大綱「2001 年を目途に連結納税導入準備に着手する」
平成 11 年	経団連第二次案
平成 11 年	株式交換、株式移転制度の創設
平成 12 年	与党三党平成 13 年度税制改正大綱「平成 14 年度導入を目指す」
平成 13 年	税制調査会法人課税小委員会最終報告書「連結納税制度の基本的考え方」
平成 14 年	法人税法第 79 号「法人税等の一部を改正する法律」により創設
平成 15 年	法人の平成 15 年 3 月 31 日以降の事業年度より適用開始

欧米先進国ではすでに連結納税制度を採用していることもあり、日本企業としても企業組織に係わる法制、税制について格差が存在することは、国際競争力低下につながる恐れがあり、海外から日本への投資がされる場合にもマイナスの影響を及ぼす可能性が高い。国際的情報通信網の発展は、経済社会に限らず、あらゆる分野においてボーダレス化、国際化を引き起こし、その国固有の文化やシステムを背景とした税制分野さえも国際的整合性を求めている⁽⁴⁾。しかし、連結納税制度導入の理由として国際競争力上の利点を掲げるとしたら、連結納税制度のもとで連結会計とは違い、海外子会社等が連結の対象とならないことを考慮すると、連結納税の必要性は税率の引き下げよりも低いと考えられ⁽⁵⁾、連結納税制度導入の合理性が損なわれる危険性を含んでいる。

日本の企業は、集団経営の時代に入り、経営効率を促進するため合併、分社化、持株会社の設立等、組織形態や経営手法を改革している。分社化するか、社内部門を細分化するかによって、税負担が異なるとすれば、経営者の意思決定に税制が影響を及ぼす。すなわち、分社化、持株会社制度を採用した場合に、現行法人制度では、事業部制に比べ、系列企業内に欠損金を持つ企業が存在すると税負担が増える可能性があり、分社化、持株会社制度に関する企業経営者の選択を狭め、経営の効率化を阻害すると考えられる。本来税制は、企業の経営戦略に対して中立な立場であり、これらの観点から連結納税制度の導入が必要となる。

中小企業における分社化、持株会社化については、軽減税制の適用、交際費課税等を考慮

すると、現行法人税制下では有利に作用するとの指摘がある⁽⁶⁾。

望ましい税制の条件としては、公平、簡易、中立が重視されるが、中立性の原則については、必ずしもその概念が明確にされているわけではなく⁽⁷⁾、特定の政策を主張する場合の便法として用いられる⁽⁸⁾。法人課税における非中立性の是正を目的とするならば、法人税の構造的な改革を行う必要がある⁽⁹⁾、企業形態に関する中立性の確保のため連結納税制度は、限定的な意味合いを有しているに過ぎない⁽¹⁰⁾。あるいは、税制の中立性は連結納税制度導入の根拠となりえないとする意見もある⁽¹¹⁾。

連結納税制度導入の論拠として国際競争力の強化、および企業形態に対する課税の中立性は、絶対的な根拠とはしていない。しかし、企業集団の分社化、持株会社制度を利用した経営の実効性を確保するためには、企業集団税制を整備することが第一の条件である。

2. 連結納税制度の概要

連結納税制度は各国共通の標準型のようなものは存在しない。連結納税制度とは、親会社と同一視する一定の子会社集団を含め企業集団を一つの課税単位にみなし課税する制度を広く含むことである。

日本の現行制度は、個々の法人ごとに課税することを基本的な仕組みとしているが、連結納税制度は、株式所有を軸として支配従属関係にある複数の法人について、法的性格よりも、経済的一本性を重視し、個別法人の損益、税額をなんらかの形で集団として集約、通算して課税する制度である⁽¹²⁾。

欧米諸国について、連結納税制度を採用している国の制度は大きく「連結納税型」と「損益振替型」に分類する。

連結納税型は、基本的には棚卸資産や固定資産に係わる内部利益に限らず、すべての内部取引が消去されるのが原則である。一方、損益振替型は、個々の企業における課税所得の計算はできるかぎり重視される。諸外国の諸制度は、両者の中間型として運用されるケースも多い⁽¹³⁾。

上記のように、連結納税制度には大きく連結納税型と損益振替型の二つの型があるが、日本が採用する連結納税制度の基本的考え方としい予定されている本格的連結納税制度と考えられている、アメリカ、フランス、で導入している連結納税型を考察する。

連結納税制度の基本的な仕組みは、法律的に独立した法人の損益が同一の法人内の工場や支店のように損益が通算され、単一法人の損益のごとく計算され課税されるものである。連結納税制度の基礎となるのは、個別単位の課税所得であり、最初に個別企業レベルで課税所得を計算し、それを合算したものに対し、さらに連結納税に係る修正を施すことにより連結課税所得を計算する。連結損益計算書上の連結納税に税務調整を施すものではなく連結財務諸表とは無関係である⁽¹⁴⁾。

連結納税制度を導入する場合、企業集団税制を利用した租税回避行為の発生をどう規制するかという問題がある。単位税における欠損金の処理は現行制度の下では毎年度からの繰越しまたは、次年度以降5年間の繰越しとしているのに対し、連結納税制度に於ける課税は、集団内のある法人で発生した欠損金について、他の法人の課税所得から控除が可能となる。これが連結納税制度の最大の特徴であり、これを利用した租税回避行為が想定されると考えるならば、例えば、単純に赤字会社を買収してその欠損金を使うケースが考えられ、含み損失のある会社を買収して損失の計上を計るケースも考えられる。また、利用し終えた会社の企業集団への脱退と加入を偽善的に繰り返すケースも考えられる。

これらの租税回避行為を防止するため、アメリカでは、連結納税の対象会社になる前に欠損金や含み損失は連結所得上控除できないという規制を設けている。また連結納税型を採用しているフランスやオランダでも、個別申告期間と連結申告期間の欠損金の処理について厳格な制度を設けている。

損益振替型を採用している国のうち、イギリスでは、集団税制として欠損金の繰越し、繰戻しの問題は生じないが、集団間資産移転の簿価引継を利用した租税回避行為を防止する目的で、企業集団加入前のキャピタル・ロスについて控除制度を設けている。また、ドイツにおいても、利益拠出契約前の子会社の欠損金を親会社が補填して出資しても追加出資となり、契約適用後の欠損金について繰越し、繰戻しが親会社において行われる。

日本型連結納税制度では、持株比率 100%の内国子会社が対象とされる。子会社持株比率 100%を前提とする連結納税における、親会社の位置づけを明らかにしている。

連結集団の本質を考えると、財務会計の連結財務諸表においても重要な課題となる。すなわち、連結主体観として、親会社株主の見地に立つ親会社概念(parent company concept)と企業集団それ自体の見地に立つ企業実態概念(entity concept)が存在した。親会社概念は、連結財務諸表を親会社個別財務諸表の延長として理解するものとし、連結財務諸表作成目的のひとつに、親会社持分の正確な算定があるという立場である。親会社とその持株比率 100%の子会社を対象とする連結納税申告書でも、連結納税主体をどう考えるかについて連結財務諸表における親会社概念が参考になる。

親会社は持株比率 100%の子会社株式を所有する場合には、その持分を通じて子会社の純資産を所有する。子会社における毎期の所得、税額および利益積立金も最終的に親会社に帰属する。

子会社所得は、持分を通じて、最終的に親会社に帰属するという前提に立てば、連結課税所得計算における寄付金、交際費等の各種損金算入限度額計算および各種税額控除の算定には、親会社資本金額と連結所得金額を基準として用いることが考えられる。適用税率についても、親会社の資本金額等に基づいて計算されることになる。ただし、地方税と一本で制度設計されている外国税額控除については、個別に検討の必要がある⁽¹⁵⁾。

連結法人税申告書

- 1) 親会社および子会社の所得、税額控除および税額の計算は、個別で行い、子会社法人申告書および計算明細書を親会社を集める。
- 2) 親会社および子会社の個別所得、欠損金を通算し、合算所得を算定する。この際に欠損金が相殺される。さらに、連結修正(未実現利益繰越、寄付金、交際費等の限度額計算の修正等)を行って連結課税所得を算定する。
- 3) 連結課税所得に税率を適用し、連結ベースで税額控除を差し引いて連結税額を算定する。
- 4) 親会社は連結法人申告書を提出し、連結税額を納付する。
- 5) 連結税額を一定の方法により親子会社に分配、分担する。子会社の分担税額は、親会社との間の債権・債務として処理する。
- 6) 利益積立金は、連結ベースで算定されることなく、親会社および各子会社につき個別に計算される。その算定にあたっては、上記の分担税額が差し引かれる。
- 7) アメリカ連結納税制度において用いられている投資修正(投資価額修正、investment adjustment)を、日本にも導入することが体系上望ましい。

連結納税制度が導入された時の、納税者のメリット・デメリットは次ぎのことが考えられる。

連結納税制度のメリットは、連結集団内の法人が所得金額と欠損金額を通算できることによる、節税効果である。企業が分社型分割を行い、子会社を設立してその事業を行うとき、立ち上げ後の最初数期間は欠損を計上することが考えられるが、現行制度では、当該欠損金、翌期以降に繰越されることになるが、連結申告では、その発生年度に処理することが可能となる⁽¹⁶⁾。

連結納税制度のデメリットは、まず管理コストの増大が挙げられる。つまり、連結納税制度は連結財務諸表から作成されるものではなく、各個別会社で課税所得を計算した上で、集計して連結課税所得を計算することになるため、システム対応のための追加投資、事務負担増加が避けられない。特に内部取引の取扱いや各単体法人への、交際費、欠損金の配分が必要となり、財務上の連結とは必ずしも範囲が一致しないため、対応が必要となる。

・ 連結納税制度についての比較法的考察

1. アメリカ

アメリカの連結納税制度は、第一次世界大戦の 1917 年、内閣歳入法の超過利益(Excess Profits Tax)に対して、当初は特定の規定(Regulation)なしに規則(Rule)により導入された。これは、超過利益が累進税率であったため、会社分割により高利率を回避することを防止するために強制的に適用させるものであった。その後、超過利益税の廃止に伴い、制度の中断や復活を経て現在にいたる。連結納税申告の割合については、IRS(Internal Revenue Service:国内歳入庁)が Statistics of Income 1996(平成 8 年)で公表した数値によると、申告件数では、2.8%に過ぎないが課税所得金額で 85.2%、税額で 84.9%と極めて高い割合となっている⁽¹⁷⁾。

2. フランス

連結納税制度は、1966 年に導入されたが、当初は 100%子会社を対象とし大蔵大臣の個別承認を適用条件としていた。さらに、その要件と手続きが厳格であったため、適用事例はきわめて少数に限られていた。その後、1988 年に改正され、個別承認を廃止するなどして現在にいたっている⁽¹⁸⁾。

3. イギリス

イギリスが採用している企業集団納税制度は、個別損益振替制度とよばれる制度である。1967 年に、法人課税強化の一環としてグループ・リリーフという個別損益振替型の企業集団制度が導入された。グループ・リリーフとは、グループの各社が「請求会社」となって、「振替会社」に指定されたグループ内他社の当期に発生した事業損失等を、自社所得と相殺するために、一部または、全部の振替を受けることを請求することができる制度である⁽¹⁹⁾。

4. ドイツ

ドイツ機関制度の原型は、第二次世界大戦前の売上税に規定された機関制度にさかのぼる。二つ以上の企業が経済実態として一つの企業集団に結合されているような場合においては、売上税が累積されるため、その企業集団が単一の企業の形態をとる場合に比較して不利益となることがあった。この不公平を解消するため機関制度が認められた⁽²⁰⁾。

機関制度とは、親会社と子会社の間で結ばれる利益移転契約に基づき、子会社の利益、損益をすべて親会社に帰属させて所得計算を行うものである。損益の一部の振替は認めず、全額の振替でなくてはならない。

利益移転契約とは、子会社がその全利益を親会社に移転する義務を負うとともに、親会社が子会社に生じる全欠損のうち子会社の利益準備金で補填できない額について補償する株式上の契約をいう。

．日本での連結納税制度の課題

日本に導入され連結納税制度について、平成 12 年 11 月に税制調査会資料において「日本へ導入すべき制度としてはイギリスやドイツでおこなわれているような損益振替型ではなく、アメリカにおいて導入されているような本格的な連結納税制度を導入すべき」とし、イギリス、ドイツの損益振替型ではなくアメリカ、フランス型の連結納税制度を基本として検討されてきた。

日本における連結納税制度の最終型については、税制調査会法人課税小委員会より最終報告書として「連結納税制度の基本的考え方(以下、「基本的考え方」とする)」(平成 13 年 10 月 16 日)がまとめられた。

「基本的な考え方」では、「一本性を持って経営され実質的に一つの法人とみなすことができる実態をもつ企業集団について、個々の法人を納税単位として課税するよりも、集団全体を一つの納税主体として課税するほうが、その実態に即した適正な課税を実現することになる。」と連結納税制度の意義について述べ、課税の中立性からその必要性を述べている。また「企業集団の一本的経営の急速な進展や企業組織の柔軟な再編成を可能とするための独占禁止法改正や商法改正がおこなわれる中であって、連結納税制度の創設は、結果として、企業の組織再編を促進し、日本企業の国際競争力の維持、強化と経済の構造改革に資するものと考えられる。」と述べている。つまり、連結納税制度の導入の目的は、企業形態の対する中立性を確保することであり、国際競争力の確保は二次的なものとする立場に立っていると考えられる。

また、「連結納税制度の創設は、法人格を有する個々の法人を納税単位としているわが国の法人税の課税体系の中に、企業集団を一つの納税単位とする新たな課税体系を実現することが必要である。」とし、法整備等の環境整備には、膨大な課題がのこされている。

平成 12 年に発表された税制調査会中間答申では、税制の基本原則として「公平、中立、簡素」の三つに集約できるとしている。[第一、二、2(4)]。連結納税の制度化にあたって、これらの三原則を反映させる必要がある⁽²¹⁾。

(ア) 公平

公平は税制の基本原則の中でも最重要であり、様々な状況にある人が、それぞれの負担能力(担税力)に応じて分かち合うという意味である。[第一、二、2(1)]⁽²²⁾。連結納税制

度における公平性とは、連結納税の計算体系における論理一貫性と租税回避防止規定の整備が中心となる。

(イ) 中立

中立とは、税制ができるだけ企業の経済活動における選択を歪めることがないようにするという意味である。税制は、できる限り経済活動やその発展に障害を来さないようにすることが重要である。すなわち、企業の潜在能力を最大限に引き出して経済活動の活力を促すという観点から「中立」の原則は、一層重要となると考えられる[第一、二、2(2)]。連結納税が適用されれば、例えば、企業が欠損事業部門を分社化した場合、分社前分社後の租税負担に変化が生じない。連結納税の制度化は、企業経済合理性に基づく意思決定に税制が中立に保つことを可能にする。

(ウ) 簡素

簡素の原則は、税制の仕組みをできるだけ簡素なものとし、納税者が理解しやすいものとするということである。[第一、二、2(3)]。連結納税は、親会社と多数の子会社(孫会社も含む)を対象にするため、相当の事務処理を要するものである。したがって、連結納税制度の円滑な運営のためには、可能な限り簡素化が求められる。

適用法人は、内国法人である親会社に発行済株式の全部直接または間接に保有されるすべての内国法人(100%子会社)とすることが適当である。さらに、企業集団の一本化に注目して制度を構築した立場に立つことから、100%子会社はすべて連結納税制度の対象とすべきであり、いったん連結納税制度を選択した場合には、継続して適用するべきとしている。

連結納税制度の採用を選択とした上ですべての子会社を強制適用とし、継続適用も強制したところは、原則的には、アメリカ型といえる(ただし、アメリカには適用除外を一定条件のもと容認している)。適用法人を100%子会社に限定することは、小数株主持分問題を考慮しなくてすむため簡便性に配慮した結果と考えられる。また、企業形態に対する課税の中立性を連結納税制度導入の健全としている以上、100%子会社のみを適用対象としたことは当然の結果とも考えられる。仮に、対象会社をフランスのように95%にまで拡大したとしても、日本の企業集団の実態としてあまり影響がないことが経団連より示されている。経団連によると調査した主要企業33社の100%国内子会社は、2050社であるが、これを95%以上としても、2256社と一割増加するだけである⁽²³⁾。

連結範囲を100%に限定するとストック・オプションの利用に制約が生じるほか、転換

社債、ワラント債などの発行にも同様の問題が生じ、また従業員持株会の採用が難しくなるとの指摘もある⁽²⁴⁾。

親会社が連結所得に対する法人の申告および納付をおこない、各子会社は連結納付責任があるものとし、事業年度は、親会社に統一する。この点もアメリカ型と同様である。

連結納税制度は、経済的実質に基づく租税負担と法的には個別法人へ帰属する納税義務を有機的に関連させるものである。すなわち、課税所得や税額の総額は経済的な実質を反映する連結ベースで算定し、最終的には連結租税債務を個別法人に配分、分配させる。連結納税制度は、親子会社集団を租税計算単位として連結課税所得、税額を算定し、親会社は「連結税額納付義務」を負うとともに、最終的には各親子会社に個別に「納税義務」を負う仕組みであると考えられる。

(工) 税率

「基本的考え方」において、連結所得金額に対する税率は、普通法人の税率と同様とするが、税収減への対応を図る場合には、付加的に一定の税率を上乗せすることが考えられる。これに対して、自民党税制調査会は、平成 13 年 12 月に、連結納税制度の導入当初 2 年間、2%の付加税率を適用する方針を示した。

(才) 連結欠損金

平成 14 年 5 月の、法人税法等の一部を改正する法律案によると、法人税法 57 条の単本法人の繰越欠損金額の取扱いについては、新たに 5 項目が追加され、連結欠損金額については、法人税法 81 条の 9 が新設された。平成 13 年の組織再編税制の導入に伴い、単本法人の繰越欠損金の取扱いは非常に複雑なものとなったが、連結納税の導入に伴い、単本法人の規定と連結法人との規定とが相互に関係することにより繰越欠損金の規定はますます複雑になった。

連結欠損金額の定義とは⁽²⁵⁾、各連結事業年度の連結所得の計算上その連結事業年度の損金の額が益金の額を超える場合その超える部分の金額をいう〔法法 2 十九の二〕すなわち、連結欠損金額は、連結納税申告を選択した場合における連結グループ全体の欠損金をいい法人税法 2 条 19 号に規定する、いわゆる単本納税申告における欠損金額とは全く別の概念となる。

(力) 納税義務

「内国法人(普通法人又は協同組合等に限るものとし、清算中の法人等を除く。以下)

およびその内国法人による完全支配関係がある他の内国法人(普通法人に限るものとし、清算中の法人等を除く。以下)のすべてがその内国法人を納税義務者として法人税を納めることにつき国税庁長官の承認を受けた場合には、これらの法人、その内国法人を納税義務者として法人税を納めるものとする。」[法法 4 の 2]ここでいう「完全支配関係」とは、発行済株式等(自己株式等を除く。)を直接、間接に保有するものとして政令で定める関係になっている。

(キ) 連結法人間取引

連結法人が譲渡損益調整資産(固定資産、土地(土地の上に存する権利を含む)、有価証券、金銭債権および繰延資産)を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、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額相当する金額は、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[法法 81 の 10(1)]という規定がある。譲渡益相当額を損金の額に、譲渡相当額を益金の額に算入することによって内部取引に係る損金を調整(繰延べ)するということになる。ただ、その譲渡した譲渡調整資産を、譲渡を受けた他の連結法人において譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除去等の事由が生じた場合には、その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[法法 81 の 10(2)]ことになっているから、ここで課税の取戻しを行うことになるのである。

(ク) 包括的租税回避

包括的租税回避防止規定は、すでに同族会社等の行為又は計算の否認[法法 132]と組織再編成に係る行為又は計算の否認[法法 132 の 2]があるが、連結納税制度についても税務署長は、連結法人の行為又は計算で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、その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、その課税標準、税額等を計算すること等ができることとされた[法法 132 の 3、徴収法 36]。

註

- (1) 井上久彌・企業集団税制の基礎論点・会計・1997
- (2) 税制調査会・平成 11 年度税制改正に関する答申・1997

- (3) 安部泰久・連結納税早分かり・税務広報・2001
- (4) 増井良啓・連結納税制度の国際的側面・ジュリスト 1104・1997
- (5) 増井良啓・法人税の課税単位「持株会社と連結納税制度をめぐる近年の議論を題材として」・租税法研究第 25 号・1997
- (6) 品川芳宣・連結納税制度 その現状と課題・企業会計 52・2000
- (7) 増井良啓・前掲・(5)
- (8) 品川芳宣・前掲・(6)
- (9) 中里実・法人課税の再検討に関する覚書・租税法研究第 19 号・1991
- (10) 北山弘樹・連結納税制度の光と影・税経通信・2001
- (11) 北野弘久・連結納税制度に対する税法学的検討・税経通信・2001
- (12) 井上久彌・企業集団税制の研究・中央経済社・1997
- (13) 日本公認会計士協会・租税調査会研究報告第 4 号・2001
- (14) 中田信正・税効果会計・連結納税制度・企業会計 51 号・1999
- (15) 中田信正・法人税における連結納税制度の課題・桃山学院大学研究所・2002
- (16) 矢内一好・連結納税制度に関する議論と経緯・企業会計 53 号・2001
- (17) 井上久彌・連結納税制度の研究・日本租税研究会・1997
- (18) 井上久彌・前掲・(17)
- (19) 日本公認会計士協会・租税調査会 522 号・1999
- (20) 井上久彌・前掲・(17)
- (21) 中田信正・前掲・(15)
- (22) 山本忠弘他編・山本芳功他共・ビジネス法学入門「改訂版」・2001
- (23) 安部泰久・前掲・(3)
- (24) 山本芳功・名古屋経営短期大学紀要第 43 号
- (25) 神谷紀子・連結欠損金の処理・税理・2002