

# 連結納税制度の批判的検討

## A Critical Study on Consolidated Corporation Tax System

井 上 徹 二

INOUE, Tetsuji

### はじめに

連結納税制度が平成14年度に導入されてからまだ日が浅い。制度創設時には注目されその意義や問題点などが学会、専門家はもとより経済界、マスコミにも取り上げられたが、最近では、その重要性にもかかわらず十分な検証がされていない状況である。

本稿は、連結納税制度自体が租税原則、租税の本質・機能の観点等から見て極めて問題のあるものであるという立場から書かれたものである。

連結納税制度は専門家であっても理解が容易で無い。法人税制からして、会計理論、経済理論、財政理論、法理論が複雑に交錯・混合して作られており、理論的に捕らえがたく、又、課税標準である連結所得計算は技術的にも複雑極まりない。連結所得計算は、個別法人税の計算を前提にして、その上部構造的な仕組みになっているので、一読、二読、三読しても訳が分からない。そこで、連結納税制度の仕組みの基本を解説しながら問題点の所在を明らかにしていく。又、連結納税制度の導入の経緯についての理解も、連結納税制度の狙いや本質を論じるうえで極めて重要であり最初に確認しておきたい。

### 1、連結納税制度導入の経緯

連結納税制度について、1990（平成2）年ごろから主として経済界からの要望が強まっていたが、1996（平成8）年11月の政府税制調査会の法人課税小委員会の報告においては、「導入の是非について具体的に検討する状況に至っていない」とされた。

しかし、経済界の企業再編のための制度整備の要求が日増しに大きくなり、その一環として、1997年12月の独禁法改正により、純粋持株会社の設立が解禁された。1999年10月に施行された改正商法において「株式交換制度」が導入され、企業買収に伴う株式の譲渡・移転を容易化した。企業再編を支えるための最後の詰めが、税制における連結納税制度の導入であった。

1998（平成10）年9月に、経団連は「平成11年度税制改正に関する要望」の中において、「平成11年度税制改正において、本格的な連結納税制度を導入する必要がある」と導入意見を明らかにした。経団連はその後も連結納税制度の導入を強く要望した見解を公表していたのである。自民党税制調査会も1998（平成10）年12月には「2001年を目途にした導入」方針を明らかにし、政府税制調査会も1999（平

---

キーワード：連結納税、連結所得、投資価額修正

Key words : consolidated corporation tax, consolidated income, investment adjustment

成11)年の答申において、連結納税制度については「法人課税小委員会において本格的な分析・検討をおこなうことが適当と考えます」という立場を明確にした。

こうした流れを受けて、連結納税制度の導入は2002（平成14）年度におこなわれ、2002（平成14）年4月1日から開始する事業年度より適用された。

## 2、連結納税制度のメリット

連結納税制度の導入には、それなりの理由やメリットがあるはずである。一言で言えば、連結グループ会社間の損益の通算が可能になることである。利益計上会社が赤字会社の欠損金と通算できれば、税負担が減るのであるから企業にとっては極めて望ましい制度である。法人税の税率が所得税のように累進税率であれば、グループ会社の損益通算は必ずしも有利ではない。グループ内で利益計上会社が連結すれば利益が累積され高税率が適用されることになるからである。しかし、現行税率は30%の一定税率（22%の軽減税率の適用は限定的）であり、このような不利な状況になることはほとんど無い。

また、「連結グループ会社間の内部取引に係る未実現利益の消去・繰延」も連結納税のメリットである。連結会社間の固定資産等の譲渡損益が繰り延べることが出来るので、企業はグループ会社の経営（子会社援助、逆に親会社援助など）を、税負担を回避しながら行なえることになる。

## 3、連結納税制度の導入論の根拠

連結納税制度を導入すべきであるという主張は早くからあり、その根拠についても多くのことが言われていたが、やはり経済界の要

望が決定的である。経済界の総本山といわれる経済団体連合会（経団連）は、2001（平成13）年7月に公表した「連結納税制度導入に係る主要論点に対する意見」において、次のように述べている。「わが国企業の国際競争力を維持強化し、企業組織再編成による経済構造改革を促進する観点から、組織形態に対する課税の中立性を確保し、企業経営の一体性にふさわしい連結納税制度を導入する必要がある」と<sup>(註1)</sup>。

ポイントは、組織形態に対する課税の中立性を確保すること、企業経営の一体性にふさわしい制度を、という主張である。つまり、企業の一部門を子会社化しても、その子会社は実質的に企業の一部門であり、課税計算上一体として課税するのが当然であるというのである。

この見解は、一理ある。しかし、経済の論理にのみ従って税制が作られるのではない。経済の動向や経済界の要望は一つの考慮事項であっても、その要望のみによって税制が創られるならば、税制が果たすべき役割・機能は麻痺してしまう。経済界・企業の立場からは税負担は限りなくゼロに近くなるのが最善であり、常に減税（税負担の軽減）を要望する。しかし、企業が税を負担しなければ、国家の財源である財政をまかなうべき税負担はどうなるのか。誰に負担させようというのであろうか。

連結納税制度の導入論は、企業、特に企業グループを形成するような巨大企業の税負担の軽減に役立つ限りで主張されていると見なければならぬ。何故なら、「企業経営の一体性にふさわしい連結納税制度」であるなら、一体となった企業グループは全て連結納税制度を「強制適用」すべきであらう。しかし、

経団連が具体的に提言した内容は、連結納税制度の適用は、「任意」であり「企業の選択による」としており、その後法制化された現行の制度も、「企業の任意」であり「企業の選択」である。つまり、企業が有利であると思えば連結納税制度を採用し、不利であると思えば採用しなくてよい。

「企業経営の一体性」を連結納税制度導入論の根拠として主張していたのであるから、企業グループ要件に該当する限り、全て、連結納税制度を採用するのが当然であるにもかかわらず、そのような制度になっていないのである。「建前と本音が違う」、「言っていることとやることが違う」のである。

なお、この意見書において、導入すべき連結納税制度の骨格を具体的に示しているが、その後立法化された現行の連結納税制度とその内容はほとんど同じである。すなわち、経団連の要望をそのまま法律化したといつてよいのである。

当時、連結制度の導入について多くの論者が賛成論を展開していたが、2000年に、品川芳宣氏が「最近の導入賛成論には、全面的に賛成しがたいものを感じ」ているとして、「是々非々の立場で、連結納税制度導入の最近の論調を検討、整理」という論稿を発表していたことが注目される<sup>(注2)</sup>。

#### 4、諸外国の連結納税制度

連結納税制度は、欧米各国ではかなり以前から導入され、わが国の連結納税制度の立法化の過程においても外国の制度を参考している。そこで代表的な諸外国の連結納税制度の概略を見ておく必要がある<sup>(注3)</sup>。

#### (1) アメリカの連結納税制度

アメリカの連結納税制度は世界的に見ても古く1917年に導入され、その目的は累進課税逃れを防ぐためであり、強制適用であった。その後変遷を経ているが、現在の仕組みの要点は次の通りである。

連結親会社が、連結会社全体の所得と税額を計算し、その連結納税額を個別の課税所得などを基準にして、各連結子会社に配分する。納税義務は個別会社にある。

連結の対象法人は、内国法人であり（外国法人は含まない）、その内、株式80%以上所有（直接・間接）の子会社である。連結納税制度の適用は企業の任意選択であるが、以後の脱退は原則として認められない。制度を選択した場合の対象は、上記の対象範囲に該当する全ての子会社である。

親会社と対象子会社の会計年度は統一しなければならない。会計基準については統一することは要求されていない。

連結会社間の取引から生じる資産の譲渡損益は、未実現損益であるとして繰延処理を行う。対象となる資産には棚卸資産を含んでおり、わが国の制度では棚卸資産を除外している点との相違に注目したい。

欠損金の繰越控除について、中途加入した会社の過去の欠損金は連結納税額の計算上控除しない。

わが国の連結納税制度はアメリカの制度を基本に設計されており、以上のアメリカの制度内容の大半はわが国の連結納税制度と仕組みに採用されている。

#### (2) イギリスの損益振替制度

イギリスの連結納税は1967年に導入されたが、グループリーフ制度と呼ばれる損益振

替型制度を採用している。その対象範囲は内国法人であり（外国法人は含まない）、その内75%以上所有の子会社である。制度の適用は企業の任意選択であり、又、制度を選択した場合の対象会社についても企業の任意選択である（アメリカは強制）。損益の振替額も限度額以内であれば任意である。継続適用の必要もない。内部利益の調整は行わず、繰越欠損金は対象にならないし、当期の発生損益のみを対象にするので制度は簡明である。

親会社と子会社の会計年度は統一する必要はなく、事業年度が異なる場合は、振り替えるべき欠損金は期間按分する。会計基準についても統一は要求されない。納税義務は個別親会社にある。

イギリスのグループリリーフ制度は、当該会社の欠損金を他の会社に振り替えるという極めて単純かつ大胆な制度である。こうした制度が可能なのは、イギリスでは小規模会社を含めて全ての会社に対して公認会計士監査と決算書の登記所への届出・公開制度が強制されており、財務諸表の正確性が担保されているからであると思われる。

### （3）ドイツ機関制度

ドイツの連結納税制度は、機関制度と呼ばれ、親子会社が「損益拠出契約」を結ぶことにより「機関（Organ）」を構成し、被支配企業の損益を支配企業に振り替えてその合計所得を基に税額を計算し納付する仕組みである。納税義務は支配企業が負う。この契約は5年以上でなければならない。連結納税グループである機関に加入する条件は3つあり全てを満たす必要がある。

① 「資本的一体性」：支配企業が被支配企業の議決権の50%超を直接・間接に所有し

ていること。

② 「経済的一体性」：被支配企業が支配企業の経営組織に組み込まれ、その経営活動により支配企業の経済目的に従事しうること。

③ 「組織的一体性」：支配企業の経営意図が被支配企業の人事等の組織に反映されていること。

支配企業は、法人だけではなく、自然人、社団・財団・人的会社も含まれ、広い範囲になっている。法人は内国法人に限られる。被支配企業は、ドイツ国内の株式会社、株式会社、有限会社等の法人に限られる。

会計年度、会計基準の統一は求められていない。未実現内部利益の控除はされない。契約締結前の被支配企業の繰越欠損金の控除は認められない。

## 5、連結法人税の計算構造

連結法人税の計算についての基本構造を確認しておきたい。連結納税の解説書を見ても、連結納税額の計算の仕組みについての説明が極めて分かりにくい。連結納税制度が創設されてから日も浅く、適用法人もまだ限られており、連結納税の実務の定着が不十分であることの反映といってよい。逆に言えば、連結納税制度の普及途中であるために、連結納税制度が抱える問題点が多くあるにもかかわらず、表面化していない所以でもある。本稿では、こうした問題意識を基に検討を行なっている。

そこで、連結法人税の計算過程を詳細に確認する必要があると考え、敢えて実務的な問題を含めて検討しておきたい。

### (1) 連結法人税の課税標準

連結法人税の課税標準は、連結親法人の各事業年度の連結所得である（法人税法第81条、以下法人税法を「法」と略称する）。

### (2) 連結所得の計算

課税標準である連結所得は、連結事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額である（法81条の2）。通常の法人税の所得金額は、益金の額から損金の額を控除して計算するが、その計算構造と同じである。

連結事業年度の益金の額と損金の額の計算はどのようにするのであろうか？

「連結事業年度の益金の額」は、各個別企業の益金の額の合計であり、「連結事業年度の損金の額」は、各個別企業の損金の額の合計である。しかし、単純に個別企業の益金・損金の額をそのまま合算するのではない。

例えば、受取配当等の益金不算入の規定は個別益金額の計算上は適用せず、また、交際費等の損金不算入の規定や寄付金の損金不算入の規定は個別損金の計算上は適用しない。法人税法の規定は次のようである。

「個別益金額」は連結所得の計算上益金の額に算入し、「個別損金額」は連結所得の計算上損金の額に算入する（法81条の3）。ここで言う「個別益金の額」「個別損金の額」は連結所得の計算上の固有概念であり、通常の法人税計算上の益金の額・損金の額に修正を加えたものである。先に示した、通常の法人税の計算上の「別段の定め」である受取配当等の益金不算入や寄付金の損金不算入の規定など幾つかの規定を適用しないという修正である。これらの規定は、個別の所得計算上は適用除外した上で、連結ベース、連結グループ全体で適用することになるのである。

### ＜連結所得計算上の「別段の定め」＞

個別益金の額、個別損金の額の計算上、除外された所得計算上の特例を連結グループ全体で適用するための規定の内、代表的なものは次のようである。

- ①連結事業年度における受取配当等の益金不算入（法81条の4）
- ②連結事業年度における外国税額の還付金の益金不算入（法81条の4の2）
- ③連結事業年度における寄付金の損金不算入（法81条の6）
- ④連結法人税額から控除する所得税額の損金不算入（法81条の7）
- ⑤連結欠損金の繰越（法81条の9）

それぞれの内容については改めて後に検討することにした。

### (3) 連結法人税額の計算

連結法人税額は、連結所得金額に連結法人税率を適用して計算する。連結法人税率は30%である（法81条の12）。連結親法人の資本の金額が1億円以下のものの連結所得のうち年800万円以下の金額については、22%の税率を適用する（同上第2項）。

### (4) 連結法人税の個別帰属額の計算（法81条の18）

連結法人税額を、各連結会社に配付する。

### (5) 連結確定申告と納付

連結確定申告書の提出義務と連結法人税の納付義務は連結親法人にある（81条の22・27）。連結子法人は、連結所得の個別帰属額等を記載した書類を税務署に提出する必要がある（81条の25）、連結法人税について連帯納付責任を負う（81条の28）

## 6、連結納税制度固有の問題

### (1) 連結納税制度の主体

連結納税制度の主体がどこにあるのか。連結親法人が連結法人税の納税義務者とされているのであるから、現行規定は、連結納税の主体は連結親法人であると想定しているといえよう。しかし、連結グループが全体として経済活動を担い、その一体性の存在を前提にして連結納税制度が構築されていることを考えれば、「連結グループそれ自体を連結納税の主体」と考えるのが合理的である。

連結納税制度を租税原則の観点からも妥当であり正当であるとみなせるためには、連結納税の主体を明確にする必要がある。

連結納税の主体を連結親法人とする限り、その連結親法人の観点からの制度設計となり、連結制度の採用を任意選択にすることの容認につながる。

連結納税の主体が連結グループであれば、連結グループとしての定義に合致する限り、選択の余地なく連結納税制度の適用を受けることになり、租税の公平原則に適用ことになる。

経済界を始めとして連結納税制度の推進論者が、連結納税制度の必要性の根拠としたのは、経済のグローバル化を背景にした企業の再編成の必要性、企業集団としての活動の普遍化であった。企業グループ・企業集団の実体化は確かに現実にある。その現実に税制も対応すべきであるとするなら、企業集団を納税主体として課税すべきであるとの結論に至る。企業集団への課税を公平にするためには、連結納税制度を導入したからには、全ての企業集団（要件に合致する）に例外なく適用する必要があるのは当然であろう。

現行の連結納税制度が選択適用を認めたことにより、大企業の節税手段として、もっと直截な表現をすれば大企業の租税回避手段として、連結納税制度が機能していることは、その創設の歴史的経緯から見ても、その制度設計から見ても明らかであり、誠に残念である。

### (2) 連結納税の対象法人（法4の2）

連結法人は全て内国法人でなければならない。親会社及び子会社はいずれも内国法人に限られる。連結親会社は普通法人と協同組合等に限られる。他の法人の100%子会社に該当するものは連結親会社になれない（当然の確認規定）。

連結子法人は、普通法人に限られる。連結親法人に発行済み株式の全部を直接又は間接に保有される全ての法人である。

なお、従業員持株会の株式及びストック・オプションにより取得された株式のうち一定のものは、発行済み株式総数から除外して保有割合を計算する。

### (3) 連結納税制度の適用

連結納税制度は任意適用であり、適用するためには、全ての連結法人の連名で、適用年度開始日の6ヶ月前までに、所轄税務署長を経由して国税庁長官に承認申請書を提出して、その承認を受けなければならない。

### (4) 連結グループへの加入

連結納税適用初年度前からの100%子会社は、連結親法人の事業年度開始日に加入することになる。その連結子会社は、その前日までのみなし事業年度について単体申告する。

連結納税制度適用中に100%子会社となっ

た場合は、その日に加入することになる。その連結子会社は、その前日までのみなし事業年度について単体申告する。なお、100%子会社となった日及びその連結子会社の決算日が、連結事業年度開始の日前後1ヶ月以内の場合は、その決算日までを単体申告することが出来る。

#### (5) 連結加入時の時価評価

連結法人が連結グループに加入する場合(初年度適用時も含む)、一定の資産を時価評価し、連結加入直前事業年度(みなし事業年度を含む)の単体申告においてその評価損益を計上しなければならない(法61条の11)。

##### ①時価評価の対象資産

固定資産、固定資産以外の土地等、金銭債権、有価証券(売買目的有価証券を除く)及び繰延資産である。但し、含み益が資本等の2分の1以下又は1,000万円のいずれかに満たないものは除かれる。

##### ②時価評価の対象除外法人

株式移転に係る完全子会社、連結開始年度開始の日の5年前から100%子会社であったもの、親会社又は100%子会社によって設立された100%子会社、法令の規定に基づく株式買取等(端株の買取、譲渡制限株式の買取等)により100%子会社になったもの、及び、株式交換に係る完全子会社で一定の要件を充たすものなどは、時価評価の対象とならない。

#### (6) 連結グループからの離脱

連結子会社が、100%子会社でなくなった場合や解散した場合は、その日に連結グループから離脱する。その場合、離脱日の前日まで(みなし事業年度)は、連結子法人としての適用を受けるが単体申告となる。当然、そ

の後是一般の単体申告となる。

連結から離脱した法人は、5年間は、再度100%子会社になっても再加入できない。

#### (7) 子会社株式の投資価額修正

##### (法2 十八 へ)

連結子法人の損益は、連結所得として通算して課税されることになる。その連結子会社の損益は当然当該株式の評価額に反映されるはずである。その連結子会社株式を売却した場合の売却損益にそのまま課税した場合は、子会社の連結損益に2重に課税する結果になる(損失の場合は2重に損失控除)。

そこで、連結子会社株式の帳簿価額を、その子会社の累積損益を反映させる修正を行なって、子会社株式の譲渡損益を計算する。これを子会社株式の投資価額修正という。

投資価額修正は、毎年度行なう必要がなく、株式譲渡又は連結納税制度の取りやめ等の場合に行なう。しかし、実務上は、毎年度、法人税申告書の明細書<別表五の二(一)付表二>に連結子会社株式の帳簿価額修正を記載して把握する必要がある。

#### (8) 連結所得計算上の特有処理

連結法人税の計算にあたり、所得への加算・減算の額を算定する場合、個別単位で行うより連結グループ全体で行なう方が合理的である項目について、連結納税の特有な処理として次のように規定されている。

##### ①受取配当等の益金不算入(法81条の3 法81条の4)

連結子会社からの受取配当は、負債利子を控除せず、その全額を益金不算入とする。関係株式等に係る配当等の額から、負債利子の額を控除した額を益金不算入とするが、関係

株式等に該当するか否かの判定に当たっては、連結グループの保有株式数(25%以上)によって判定する。又、負債利子の計算は連結グループ全体で計算し、連結法人に支払うものは除かれる。

②寄付金の損金不算入（法81条の3 法81条の6）

寄付金の損金不算入額は、連結グループを一体として計算する。寄付金の損金算入限度額計算の基礎となる所得金額は連結所得金額とし、資本等の金額は親会社の資本等の金額とする。

連結グループ内の法人間の寄付金は、その全額を損金不算入とする。

③交際費の損金不算入（租税特別措置法第68条の66 以下、租特68条の66とする）

交際費の損金不算入額を計算する場合は、連結グループ全体として計算し、資本等の金額は親会社の資本等の金額による。

④貸倒引当金の繰入限度額（法52条⑧）

貸倒引当金の計算は、各連結法人の個別計算による。その場合に、連結法人間の金銭債権は、貸倒引当金の繰入限度額計算の対象となる金銭債権から除かれ、又、一括評価金銭債権に係る貸倒実績率の計算からも除かれる。

貸倒引当金計算上、法定繰入率を使用できるのは、中小法人に限られているが、連結親法人が中小法人であり、かつ当該連結法人が中小法人でなければならない。

⑤欠損金の繰越控除（81条の9）

連結納税制度の核心は、連結法人間の欠損金の通算とってよい。連結グループの中の欠損金を利用して税の軽減を図ることが出来る特例制度である。従って、欠損金の扱いをどのようにするかが連結納税制度のポイントになる。

A 連結納税制度適用前の欠損金

連結親法人の連結開始年度の開始の日前7年以内の欠損金は連結所得計算上、控除できる。又、連結親法人の連結開始年度の開始の日前5年以内において株式移転により完全子会社となった法人の、連結開始年度開始の日前7年以内の欠損金は連結所得計算上、控除できる。

B 連結納税制度適用後の連結欠損金は、7年間繰り越し控除できる。

C 連結制度の取りやめる場合又は連結グループ化離脱する場合は、連結欠損金額の個別帰属額を、各連結会社に引き継ぐことになる。

⑥所得税額控除（法81条の7 法81条の14）

所得税額控除の計算は、連結グループ全体で計算する。

⑦外国税額控除（法81条の8 法81条の15）

外国税額控除の計算は、連結グループ全体で計算する。

間接外国税額控除の対象となる外国子会社又は外国孫会社に該当するか否かの判定は、連結グループを一体として適用する。

外国税額控除額は、各連結法人ごとに控除限度超過額又は控除余裕額の調整を行なった後の合計額とする。

⑧譲渡損益の繰延（法81条の10）

連結法人間取引による一定の資産の譲渡損益は、譲受法人が譲渡等をするまで繰延することができる。

対象資産は、固定資産、固定資産以外の土地、金銭債権、有価証券（売買目的有価証券を除く）及び繰延資産である（譲渡損益調整資産）。その帳簿価額が100万円未満のものは除かれる。又、土地等を除く棚卸資産は除外されている。

譲渡損益調整資産を連結法人に譲渡した場合の譲渡損益は、連結所得の計算上、損金又は益金に算入することにより繰り延べられる。その資産を譲受法人が譲渡等（償却、貸倒れ、除却、評価替えなど）をした場合に、連結所得の計算上、繰り延べられた譲渡益は益金に算入し、譲渡損は損金に算入する（譲渡法人において）。

なお、連結法人間の取引は時価によるものとされているので、低額譲渡の場合は時価との差額は寄付金とされ、損金不算入となる（連結法人間の寄付金は全額損金不算入）。

#### ⑨その他

特定同族会社の留保金課税は、親会社が特定同族会社である場合に、連結グループを一体として適用する（法81条の13）。

試験研究費の税額控除は、連結グループを一体として適用する。

設備投資に係る税額控除は、各法人ごとに計算し、連結税額の一定額を限度とする。

## 7、連結納税制度の理論的批判

連結納税制度の正当性はあるのか、連結納税制度の正当性（その存在の意義・合理性、妥当性）について、問わなければならない。本稿の前段において、創設の経緯や創設の目的の議論をめぐって基本的な疑義を提起しているが、改めて、この問題を租税の機能と租税原則という観点から検討したい。

### （1）租税の基本的機能（役割）の観点からの検証

租税の基本的機能は、財源調達機能、富と所得の再分配機能、政策遂行機能（景気調整等）の3つであるとされているが、この租税の機能を連結納税制度が著しく阻害している

ことを指摘しなければならない。

連結納税制度が企業グループの損益計算を有利な限りで選択するという制度になっているため、企業が節税目的に使うための制度とされ、租税負担軽減を目的にした制度といわざるを得ない。企業の節税はすなわち財源の減少を意味するが故に、この制度は財源調達機能を侵害し妥当性を欠いたものである。

また、連結納税制度は、富と所得の再配分機能を侵害する。企業の中でも企業グループを形成することが可能な大企業がこの制度を利用し、税の軽減を図り、企業集団のますますの拡大を促進し、富と所得の格差を広げる仕組みになっている。本来、租税負担をより大きく担うべき大企業に租税の軽減を制度的・合法的に認める連結納税制度は、富と所得の再配分という租税の機能を損なうものであり正当性を主張できない。

最後に、租税の政策遂行機能の観点から合理化できるかを検討する。誰のため、どのような政策を遂行するための制度なのかが問題である。結論的に、何度も指摘してきたように、連結納税制度は、グローバルに活動し企業集団を形成する「大企業の租税負担を軽減することを良し」とする政策の一環として創設されたものである。中小企業との格差を拡大し、大企業の税負担軽減による財源不足を国民に転嫁するという結果をもたらし、妥当性を欠いた政策税制であると言わざるを得ない。

### （2）租税原則からの正当性の検証

租税原則は、アダム・スミスの原則など色々主張されているが、わが国では、公平、中立、簡素、の3つの原則として議論するのが通例であるのでこの観点から検討したい。

連結納税制度は、租税原則において最も重要な「課税の公平」の基準に照らして正当性を持ち得ない。連結納税制度は、実質的に企業の合併、子会社化、再編戦略に関わる大企業のみが利用し得る制度であり、大企業の租税負担を一方的に軽減する仕組みである。大企業が税負担を免れれば、その結果、租税負担を他の企業、個人に転嫁することになる。確かに、全ての企業が採用可能ではあり、一見、公平原則になんら違背していない建前ではあるが、実際には経営戦略として分社化したり合併・再編等を行なうのは大企業のみであり、結果、大企業を優遇する税制として機能し、不公平な制度といわざるを得ない。

租税原則として、「課税の中立性」が言われている。租税制度は経済活動に中立でなければならぬ、企業の選択に、税制が大ききゆがみ、影響を与えるべきでないという原則である。筆者自身は、「課税の中立性原則」を唱えること自体が、ある政策目的を与件したものであり、妥当性を欠いたものであるという批判を持つが、政府税制調査会が租税原則の一つとして「課税の中立性」を主張し、多くの学者も賛同している。

この「課税の中立性原則」の観点から見ても問題があるといえる。連結納税制度は企業グループ形成に利害を強く持つ大企業に有利な機会を提供し、税負担の軽減をもたらす。しかし、企業グループ形成とは関わりが無い多くの中小企業には連結納税制度は無縁の制度である。その結果、大企業と中小企業との格差を助長する結果となり、その点で大企業優遇制度であると言え、「課税の中立性」原則から見て容認できない制度である。

租税は簡素なものでなければならぬという租税原則に照らしても問題がある。連結納

税制度は、その仕組みを詳しく見てきたように、専門家であっても理解しにくい制度であり複雑である。その理由は、法人税制自体が一貫した租税理論により作られたものでなく、受取配当等益金不算入の特例、寄付金税制、交際費課税など様々な政策要素をつぎはぎしたものであるが、連結納税制度は、その複雑な法人税法に上乘せして特例的に設計されているため、複雑怪奇なものになっている。優遇税制をあたかも正当性を持った税制として法人税制に織り込んだため複雑化したといえる。まさに、簡素化の原則からも正当化し得ない制度との批判を免れない。

## 8、連結納税制度の問題点

連結納税制度の問題点について、既に、それぞれの論点の解説・検討の中で指摘しているが、改めて幾つかの問題を考察しておきたい。

### (1) 連結納税主体の問題点

連結納税制度は、連結グループが経済的単一体として機能しているということを根拠に創設されたことは既に見てきた。それにもかかわらず、制度の基本になる納税主体（納税義務者）はその連結グループではなく、親会社とされ、親会社が連結法人税の申告・納税義務を負う。子会社は連帯納付義務を負うが納税主体ではない。

すなわち、制度の根幹部分において、趣旨と実際が違っているという大きな問題を抱えていることを指摘したい。連結納税主体が連結グループであると規定出来ない訳は、連結納税義務者が連結グループであれば、要件に該当する全ての連結グループが強制適用せざるを得なくなり、選択適用にする制度設計が

崩れてしまうからであろう。

連結納税制度の本質である「子会社の欠損を通算できる租税優遇措置である」という点をあいまいにしたまま、法人税法の本法に強引に組み込むために論理矛盾をあからさまにしたのであろう。本来は、連結納税制度は企業再編を支えるための優遇措置であることを明確にした上で、租税特別措置として規定すべきであった。あたかも、税制の中立性などというあいまいな根拠付けをして創設したための問題点の露呈といってよい<sup>(註4)</sup>。

## (2) 連結グループへの加入・離脱規定の問題点

連結グループへの加入条件は、株式の100%保有ということになっており、判断が明確であるという点で妥当と考えられる。しかし、連結からの離脱は株式をわずかに譲渡するだけで可能になり、企業の合併、分割等の再編戦略に使い勝手の良い仕組みになっているという側面が見える規定でもある。

連結納税制度は既に見てきたように、租税特別措置（優遇規定）としての性格を持った制度であり、その適用には厳格さが要求されるべきである。従って、連結納税制度の適用には課税当局の承認を必要としているように、連結グループへの加入脱退についても形式要件だけでなく、課税当局への申請・承認規定が必要ではないかと思われる。

## (3) 連結加入時の時価評価

連結納税制度の適用開始時及び連結グループへの加入時に資産を時価評価し、連結加入直前事業年度の単体申告において、その資産の評価損益を計上する。この規定を適用する対象資産は、固定資産、金銭債権等であるが、

棚卸資産（土地を除く）は除外されているが、租税回避に利用されかねない問題点を持つ規定である。

棚卸資産は、企業の資産構成においてかなりの比重を持ち、又、含み損を多額に抱えている場合が少なくない。そのような子会社を連結グループに加入させて、加入後にその含み損を実現させて租税負担を回避することが可能になる。

連結に加入する子会社は、その保有する棚卸資産についても、加入時に時価評価し、その評価損益を単体申告において評価損益を計上すべきである。確かに、棚卸資産の時価評価額の算定には難しさはあるが、課税の公平の観点からは必要な規定であり、現行制度がこれを欠いているのは見過ごせない問題点である。

## おわりに

本稿は、連結納税制度について、その重要性に鑑みて批判的に考察を加えたものである。

連結納税制度創設の必要性の拠り所にしてきた「経済活動への税制の中立性」概念のあいまいさと矛盾を指摘した。つまり、そうであるなら、連結グループ要件に該当する限り連結納税を強制適用とすべきであるが、任意選択制度になっていることを容認する矛盾である。

また、連結納税制度の必要性を連結グループが経済的一体性を形成していることに求めているのであるから、連結納税の主体はその連結グループとすべきであるが、そうではなく連結親会社を連結主体（納税義務者）としていることの論理矛盾を指摘した。

実は、連結納税制度は企業集団を形成する企業にとっての優遇税制であるという本質を

あいまいにして、租税特別措置法として創設すべきであったにもかかわらず、あたかも普遍的税制であるかのごとく法人税法に規定したところに無理があり、論理一貫した制度として説明し得ないということを明確にしたのである。又、現行の連結納税制度の問題点について幾つかの論及をしたところである。

連結納税制度の導入後、この制度がどの程度普及し、その結果、税収にどの程度の影響を与えているのか、連結納税制度が租税回避に利用されているような実態はないのか等の検証は、今後の課題としたい。

#### <注>

- (1) 経済団体連合会が、2001年7月11日に、「当面の税制をめぐる課題についての提言」の一環として公表したもので、インターネット上でその内容が公開されている。
- (2) 品川芳宣「連結納税制度」、『企業会計』2000年2月、52巻2号 184-190頁。
- (3) 以下に紹介するアメリカ、イギリス、ドイツの連結納税制度については、<右山昌一郎編集『日米対比 連結納税のポイント』ぎょうせい、200年6月発行、14-21頁>を参考にしている。
- (4) 連結納税制度が優遇税制であるという指摘を内山教授が行なっている。

内山昭「連結法人税の批判的分析—財政学からの接近」日本租税理論学会編『連結納税制度の検証』法律文化社 2002年11月 20頁。

#### <参考文献>

- (1) 青山監査法人・プライスウォーターハウス編『総解説 連結納税制度』日本経済新聞社 1998年7月。
- (2) 日本租税理論学会編『連結納税制度の検証』法律文化社 2002年11月。

- (3) 多田敏夫編著『経営に活かす連結納税』中央経済社 2002年6月。
- (4) 品川芳宣「連結納税制度」、『企業会計』2000年2月 52巻2号 184-190頁。
- (5) 井上久彌「連結納税制度の導入の提言」、『企業会計』1992年 44巻7号 60-68頁。
- (6) 野田秀三「欧米主要国における連結納税制度」、『企業会計』1999年51巻13号 25-31頁。
- (7) 矢内一好「連結納税制度の概要と今後の課題」、『企業会計』1999年51巻13号 18-24頁。
- (8) 大田達之助「連結納税制度が企業経営に与える影響」、『企業会計』1999年51巻13号 38-43頁。
- (9) 多田雄司「連結納税制度の形態と予想される税理士業務への影響」、『税理』42巻14号 83-90頁。
- (10) 吉牟田勲「連結決算・連結納税制度の背景とその概要」、『税理』42巻14号 38-45頁。
- (11) 北山弘樹「連結納税制度の光と影」、『税経通信』2001年1月号、85-88頁。
- (12) 大倉雄次郎「連結納税制度導入の企業対応動向とその在り方」、『税経通信』2003年5月号 27-34頁。
- (13) 右山昌一郎編集『日米対比 連結納税のポイント』ぎょうせい、200年6月。