

企業集団税制の理論と制度

——企業グループに関する基礎概念からの考察——

金 光 明 雄

1. はじめに

現代の企業は、著しくグループ化の傾向を強めている（増井 [2002], 1頁）。事業部門の分社化、持株会社の設立、関連会社の完全子会社化などがそうである。多くの企業は、激化する競争を勝ち抜くために、合併や分割などの組織再編制度を利用して、企業グループを形成し、グループ法人の一体的運営を展開している。

そのような企業のグループ化の進展と法人税法は、次の2つの側面において密接な関係を有している。第1は、法人税法が企業のグループ化に及ぼす影響という側面である（増井 [2002], 2頁）。その一例として、日本に連結納税制度が存在しないことが企業グループの形成を阻害する要因となっているとして、企業の組織形態の選択に対する課税の中立性の観点から連結納税制度の導入が議論されてきたことは記憶に新しいところである¹⁾。

そして第2は、企業のグループ化が法人税法に及ぼす影響という側面である（増井 [2002], 3頁）。例えば、企業再編の動きは法人税制を大きく変容させた。企業組織再編税制（2001年）、連結納税制度（2002年）、グループ法人税制（2010年）の創設がそれである。これにより、企業はグループ化を一段と加速させ、一体的経営を行っている。これらの制度は、企業の組織再編とその結果生じる企業のグループ化に対応するための税制という意味で、広義の企業集団税制として理解される。この解釈のもとでは、企業組織再編税制、連結納税制度およびグループ法人税制は、相互に整合的でなければならない。

本稿では、企業組織再編税制、連結納税制度およびグループ法人税制が広義の企業集団税制として機能すべく相互に整合的な制度であるかどうかを、企業グループに関する基礎概念の観点から検討を試みる。

2. 企業組織再編税制、連結納税制度およびグループ法人税制の基本的考え方

2-1. 企業組織再編税制

(1) 制度創設の趣旨

わが国では、1997年（平成9年）の独占禁止法の改正による持株会社設立の解禁に始まり、

1) これに関する代表的な研究として、中里 [1991]、中里 [1994]、増井 [1997] などがある。
キーワード：企業組織再編税制、連結納税制度、グループ法人税制、単一実体概念、個別実体概念

1999年（平成11年）の商法改正における株式交換・株式移転制度の創設，そして2000年（平成12年）の商法改正における会社分割制度の導入によって，企業の組織再編成に関する法律の整備が進められてきた。このような状況を踏まえ，税制においても，日本の経済社会の構造変化に対応した税制を創設すべく，合併，分割，現物出資，事後設立およびみなし配当を中心とした組織再編成の全般にわたる見直しが行われることとなった。平成13年度の税制改正における企業組織再編税制の創設がそれである。企業組織再編税制の創設に際しては，組織再編成の全般を通じて整合性のある税制となるように，統一的かつ体系的に整備されることとなった。それは次のような理由からである。合併，分割，現物出資および事後設立には，一方の法人から他方の法人に資産等を移転するという共通性があり，いずれにおいても，その移転資産等の譲渡損益をどのように取扱うかという重要な問題がある（大蔵財務協会 [2001]，13頁）。さらに分割は，一方では合併の対極を成しながら，他方では資産等の全部を一度または複数回にわたり移転させることにより合併と同一の効果を生じさせ，また，資産等の一部を移転することにより現物出資と同一の効果を生じさせるなど，合併，分割，現物出資および事後設立には代替性や類似性が存在する（大蔵財務協会 [2001]，13-14頁）。

(2) 基本的考え方

企業の組織再編成には，一方の法人から他方の法人へ資産等が移転するという共通性が存在する。これに対し税制は，資産の移転のあるところに担税力を認め，その移転に伴う譲渡損益に課税することを原則としてきた。

この点については，税制調査会の説明資料「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」（以下，「企業組織再編税制の基本的考え方」という。）においても，「法人がその有する資産を他に移転する場合には，移転資産の時価取引として譲渡損益を計上するのが原則であり，この点については，組織再編成により資産を移転する場合も例外ではない。」（企業組織再編税制の基本的考え方，第一・(3)）としている。しかし一方で，「組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更がないと考えられる場合には，課税関係を継続させるのが適当と考えられる。したがって，組織再編成において，移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められるものについては，移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる。」（企業組織再編税制の基本的考え方，第一・(3)）と記されている。

要するに，企業組織再編税制では，原則として，組織再編成により移転する資産等についてはその譲渡損益の計上を求めつつ，特例として，移転資産等に対する支配が継続している場合には，その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させることを基本としている。このような考え方は，「経済実態に実質的な変更が無い場合に課税しないという意味での実質主義」（渡辺 [2006]，32頁）に支えられている。

このことは，法人と株主の課税関係についても同様である。分割型の会社分割や合併における分割法人や被合併法人の株主の旧株（分割法人や被合併法人の株式）の譲渡損益につい

でも、原則として、その計上を行うこととなるが、株主の投資が継続していると認められるものについては、旧株の譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる（企業組織再編税制の基本的考え方、第一・(3)）。

現在の企業組織再編税制の概要は次のとおりである。すなわち、合併、分割、現物出資、株式交換・株式移転および現物分配に伴う資産等の移転については、原則として時価により譲渡したものとして、その資産等を移転した法人において譲渡損益の計上を行うことを規定したうえで、(a)企業グループ内の組織再編成または(b)共同事業を行うための組織再編成で一定の要件（適格要件）をみたすものについては、特例として簿価引継ぎによる課税の繰延が認められている。

2-2. 連結納税制度

(1) 制度創設の趣旨

わが国の連結納税制度は、平成14年度税制改正において導入された。税制調査会の説明資料「連結納税制度の基本的考え方」では、連結納税制度を創設することの意義について、次のように説明されている。すなわち、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一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、企業グループ全体を一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。」（連結納税制度の基本的考え方、一・1・(2)）という。また、「企業グループの一体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や商法の改正が行われる中であって、連結納税制度の創設は、結果として、企業の組織再編成を促進し、わが国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ことになる。」（連結納税制度の基本的考え方、一・1・(2)）とされている。

このようにわが国では、租税理論と租税政策の両面から、連結納税制度の創設が要請されていた。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する法人税の課税体系の中に、企業グループを一つの納税単位とする新たな課税体系を創設するものである（連結納税制度の基本的考え方、一・1・(3)）。したがって、その制度設計にあたっては、とくに、単体法人に対する課税制度との整合性を確保しつつ、適正かつ公平な課税を実現することに重点がおかれた。

(2) 基本的考え方

連結納税制度は、企業グループの一体性に着目し、企業グループ内の個々の法人の所得と欠損を通算して所得を計算するなど、企業グループをあたかも一つの法人であるかのように捉えて法人税を課税する仕組みである（連結納税制度の基本的考え方、一・1・(2)）。

連結納税制度の本質を一言で表現すれば、それは課税単位の拡大であろう。法人税の課税

単位を企業グループまで拡大するという考え方の根拠となっているのが、企業グループの経済的一体性である。この点に関して、国際的な税制の動向をみても、企業グループという経済的実態に即した課税を行うことへの合理性が社会的に広く認識されている。そこでは、企業グループの経済的一体性を株式所有による高度な資本的結合の事実とする考え方が共通の認識となっている。それは日本の連結納税制度でも同様である。

わが国の連結納税制度では、親会社とその親会社の100%子会社を連結納税の適用範囲として、連結グループ内の各法人の所得金額を基礎とし、これに所定の調整を加えたうえで、連結グループを一体として所得金額と税額が計算される。ただし、法的な納税義務は最終的には個別法人に帰属するため、連結法人税額は個別法人に配分される。連結納税制度は、課税単位の拡大を制度的に保証し、経済的実質に基づいた租税負担の実現と個別法人へ帰属する納税義務の確定という目的を、実質課税思考と連結計算思考という2つの思考に基づいて有機的に結合させた法人所得課税制度として特徴づけられる。

また、企業グループの経済的一体性を根拠として、課税単位が連結グループまで拡大されることによって、企業の組織形態の選択による租税負担の差異は解消されることになる。この点に関しては、税制が個人や企業が行う経済行動に対して干渉してはならないとする概念である課税の中立性の要請に応えるものとして評価される²⁾。企業の組織再編成の前後において租税負担が大きく変化したり、企業組織再編成方式の選択が租税負担の差異をもたらすことがあってはならない。

ただし一方で、連結納税制度の構造上の問題として、企業組織再編税制のような一定の理論的基礎に立つ一貫性が欠如していることを指摘する声がある。例えば水野 [2002] は、企業グループの経済的一体性を重視する側面がある一方で、連結法人の単体性をも重視する側面があることを理由に、この問題を指摘する。後述するが、例えば、連結法人間の一定の取引から生ずる損益の実現と帰属においては連結法人の個別主体性が強調される。たしかに、企業グループは単一法人とは異なり、法形式上は独立した個々の法人が株式保有関係を通じて親会社の支配下に統合されたものにすぎない。株式の取得や譲渡等により、企業グループへの加入や企業グループからの離脱が可能であることを考えると、課税単位としての連結グループは、経済的一体性とは相異なる流動性をも有している。このことは、連結納税制度のあり方として、個別申告納税との整合性を確保することの必要性を示すものである。これによって、実際の連結納税制度は極めて複雑な構造になっている。

2-3. グループ法人税制

(1) 制度創設の趣旨

グループ法人税制は、企業グループを対象とした法制度や会計制度が定着しつつあるなか

2) 詳しくは拙稿 [2002] を参照されたい。

で、税制においても、法人の組織形態の多様化に対応するとともに、課税の中立性や公平性等を確保する観点から、平成22年度の税制改正において創設された。

グループ法人を対象とした税制として、連結納税制度がある。税制調査会の説明資料「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」（以下、「論点とりまとめ」という。）によれば、両者の関係は次のとおりである。すなわち、連結納税制度はグループ法人税制に含まれ、グループ法人相互の関係をさらに推し進めて、グループ法人全体を一つの納税主体とすることが適当であると自ら選択した法人を対象とした制度として位置づけられる（論点とりまとめ、Ⅱ・一）。この見解に従えば、グループ法人税制は、連結納税制度と連結納税制度以外のグループ法人税制の両方を含むものと理解される。「論点とりまとめ」では、連結納税制度以外のグループ法人税制については、所得通算を前提としないことから、便宜上「グループ法人単体課税制度」と呼称されている。ただし本稿では、引き続きこれを「グループ法人税制」とよぶこととする。

(2) 基本的考え方

グループ法人税制の基本的な考え方については、「論点とりまとめ」のなかで示されている。「論点とりまとめ」では、グループ法人の一体的運営が進展している状況を背景に、グループ法人の実態に即した課税を実現することが必要であるという認識のもと、グループの要素を反映した課税のあり方が検討されている。

その中心的課題は、寄附・資本取引を含む、100%グループ内の法人間の取引について損益を計上しないことを原則とする制度の創設である。資本関係で一体化した法人間で行われる取引は、法形式的には市場取引であっても、その経済的実質は同一企業内の事業部門間あるいは本支店間で行われる内部取引に等しい。企業内での内部取引に課税関係が生じないのであれば、経済的一体性を有する企業グループ内の法人間取引についても課税関係が生じないようにするのが妥当であり、課税の中立性という観点からも一定の合理性が認められる（拙稿 [2002]）。また、グループ法人が一体的に経営されている実態に鑑みれば、グループ法人間の資産の移転が行われた場合であっても、実質的には資産に対する支配は継続されている。もしグループ法人間の資産の移転時点で課税するとなると、グループ内での円滑な経営資源の再配分に対する阻害要因にもなりかねない。

この点で、グループ法人税制は、法人格という私法上の形式にとらわれず、企業グループに経済的一体性が認められる場合には、その企業グループ内で行われる資産の移転等について課税関係が生じないようにするという考え方を基礎とする制度であると理解される。また別の見方をすれば、グループ法人税制は、企業組織再編税制における支配の継続性という考え方と連結納税制度における課税単位の拡大という考え方を併せもつ制度として特徴づけられる。ただし、後者の課税単位の拡大は部分的なものにとどまる。すなわち、グループ法人間取引に関する所得計算単位を企業グループまで拡大するというものである。

2-4. 広義の企業集団税制

前述した3つの税制は、企業の組織再編成に関する税制としての相互関係を有しながら機能しているといえる。企業組織再編税制と連結納税制度は、前者が企業組織を再編成するための税制（企業組織再編過程の税制）であるのに対し、後者は企業の組織再編成の結果として生じる企業グループに対する税制（企業組織再編後の税制）である。ただし、連結納税制度の適用は任意であるため、連結納税を選択しない100%グループ法人に対しては、法人税法上、独自の地位を与え、その実態に応じた課税を行う必要がある。その役割を担うのがグループ法人税制である。グループ法人税制は、連結納税制度とともに、企業組織再編後の税制として法人税の課税体系のなかに併存し、連結納税を選択しないグループ法人間の取引において強制的に適用される。

企業の組織再編時においては簿価引継ぎによる課税の繰延を容認し、再編後においては企業グループによる連結納税の適用を制度的に保証し、連結納税を選択しないグループ法人に対してはグループ法人税制によって補完する。これによって、広範かつ柔軟な企業の組織再編成の実施が可能になる。企業組織再編税制、連結納税制度およびグループ法人税制は、いずれも企業のグループ化に対応するための税制であるという点において共通の性質を有していることから、これら3つの税制を包括して、広義の企業集団税制とよぶこともできる。

3. 企業グループを構成する法人の範囲

3-1. 支配関係と完全支配関係

平成22年度税制改正におけるグループ法人税制の導入に伴い、「支配関係」および「完全支配関係」の定義が新たに規定された。法人税法上、企業グループとそれに属するグループ法人は、これら2つの概念にもとづいて把握される。

「支配関係」には、「(a)当事者間の支配の関係」と「(b)一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係」がある。「(a)当事者間の支配の関係」とは、一の者が法人の発行済株式等の過半数を直接または間接に保有する関係をいう（法法2十二の七の五）。「一の者」には、内国法人だけでなく、個人（同族関係者を含む。）や外国法人も含まれる（法令4①、4の2）。また、「発行済株式等」には、普通株式だけでなく、無議決権株式や優先株式などの種類株式も含まれ、当該法人が有する自己の株式または出資は除かれる（法令4の2①）。さらに、ある法人と他の法人の間に株式保有の関係がなくても、それぞれの法人が共通の一の者との間に当事者間の支配関係がある場合には、これら2つの法人は支配関係にあるとされる。「(b)一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係」がそれである。

「完全支配関係」もまた、「支配関係」の場合と同様に、「(a)当事者間の完全支配の関係」と「(b)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」の2つに区分される。「(a)当事者間の完全支配の関係」とは、一の者が法人の発行済株式等の全部を直接また

は間接に保有する関係をいう（法法二十二の七の六）。「一の者」および「発行済株式等」の定義は、「支配関係」におけるそれと基本的に同じである。ただし、「完全支配」における「発行済株式等」について、従業員持株会の所有株式および役員または従業員のストックオプションによる所有株式の合計が自己株式を除いた発行済株式等の5%未満である場合におけるそれらの株式は除かれる（法令4の2②）。「(b)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」は、「支配関係」におけるそれと同様に考えればよい。

3-2. グループ法人の範囲

(1) 企業組織再編税制

企業組織再編税制では、合併、分割、現物出資、事後設立および株式交換・株式移転によって資産等を移転させた場合でも、それが「適格組織再編成」とみなされるならば、その資産の譲渡損益について課税を繰り延べることができる。

法人税法では、適格組織再編成を次の2つのタイプに類型化している。すなわち、「企業グループ内の組織再編成」と「共同事業を営むための組織再編成」である。企業グループ内の組織再編成は、さらに(a)完全支配関係にある法人間で行う組織再編成と(b)支配関係にある法人間で行う組織再編成に分類される。

このように企業組織再編税制では、組織再編成の適格性の判定において、さきほどの「支配関係」と「完全支配関係」の概念がその判断基準に用いられる。なお、(b)支配関係にある法人間で行う組織再編成が適格であると認められるには、法人間の支配関係に加えて、一定の要件を充足しなければならない。それらの要件は、個々の再編形態ごとに異なる。

(2) 連結納税制度

連結納税制度は、内国法人および当該内国法人との間に当該内国法人による完全支配関係がある他の内国法人のすべてが、当該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適用される（法法4の2）。連結納税制度において連結親法人になることができるのは、内国法人である普通法人と協同組合等だけである。公共法人、公益法人等、および人格のない社団等は連結親法人になることはできない。その理由は、これらの法人は、その所得のすべてについて法人税の納税義務を負うものではないからである。また、内国法人である普通法人や協同組合等であっても、清算中の法人、他の内国法人によって完全支配関係に置かれている法人、その他政令で定める法人は、連結親法人になることができない（法法4の2）。他方、連結納税制度において連結子法人になることができるのは、連結親法人と完全支配関係を有する内国法人である普通法人である。ただし、連結親法人と完全支配関係を有する内国法人である普通法人であっても、清算中の法人、資産の流動化に関する法律に規定する特定目的会社、その他政令で定める法人は、連結子法人になることができない（法法4の2）。

(3) グループ法人税制

グループ法人税制は、完全支配関係がある内国法人間での取引に適用される（法法61の13など）。したがって、そこでのグループ法人は、さきほどの「完全支配関係」を有する法人とされる。これには個人等や外国法人も含まれる。ただし、個人等や外国法人を頂点とするグループ内の内国法人がその個人等や外国法人との間で取引を行っても、グループ法人税制は適用されない。要するに、グループ法人税制では、「完全支配関係」の概念によってグループ法人の範囲が決定されるが、そこでの法人が必ずしも制度の適用対象になるとは限らないのである。

(4) 比較考察

企業組織再編税制、連結納税制度およびグループ法人税制は、企業グループの経済的一体性に基づいた実質的な課税の実現を目的とする法人課税制度である。したがって、制度の構築に際して、まずはじめに検討されなければならないことは、「企業グループの経済的一体性」をどのように把握するかであろう。なぜなら、制度の適用範囲の決定に直接関係するからである。これに関して、いずれの税制も、企業グループの経済的一体性を株式所有による支配関係に求めているという点で一致している。したがって、実際にはグループ法人の範囲はかなりの部分で重複することとなる。ただし、次の3点で若干の相違がみられるが、いずれも制度相互間の整合性が問題とされるほどの実質的な差異ではない。

第1は、グループ法人の判定において要求される支配関係の程度である。連結納税制度とグループ法人税制では、完全支配関係に基づいて連結法人またはグループ法人の判定が行われる。これに対し企業組織再編税制では、支配関係を有していればグループ法人となりうる。ただし、その場合は、事業の継続、従業員の引継ぎ、支配関係の継続などの一定の要件を満たす必要がある。

第2は、子法人になることができる法人の範囲である。連結納税制度では、連結子法人は内国法人である普通法人に限定される。他方、企業組織再編税制とグループ法人税制では、内国法人である普通法人に加えて協同組合等もグループ子法人となりうる。その理由は、企業組織再編税制とグループ法人税制が個別法人を納税単位とする課税制度であるからである。法人税法上、納税義務者となりうるのは、原則として内国法人である普通法人と協同組合等である（法法4①）。

第3は、外国法人や個人等の扱いである。連結納税制度では、完全支配関係にもとづいて連結法人の範囲を決定する際に、外国法人や個人等はその判定から除外される。外国法人や個人等を頂点とする完全支配関係にもとづく企業グループは、連結グループとして認められない。連結親法人となる内国法人が存在しないからである。また、外国法人や個人等を経由し、連結親法人との完全支配関係を有する法人も、連結法人になることができない。これに対し、企業組織再編税制とグループ法人税制では、外国法人や個人等も考慮しながらグループ法人の範囲が検討される。外国法人や個人等がそれぞれに支配関係または完全支配関係を

有している法人であれば、これら法人相互間に資本関係がなくても、それらの法人相互の関係は支配関係または完全支配関係にあるとみなされる（法法4の2②）。企業組織再編税制とグループ法人税制では連結納税制度のように所得通算を必要としないことが、その大きな理由であろう。

4. 所得計算単位としての企業グループに関する基礎概念

企業グループは、組織的に統合された単一の法人とは異なり、法形式上は独立した権利義務の主体である個々の法人が株式保有関係を通じて親会社の支配下に統合されたものにすぎない。株式の取得や譲渡等を通じて企業グループへの加入やグループからの離脱が可能であることをふまえると、広義の企業集団税制のもとで所得計算単位とされる企業グループは、経済的一体性と流動性という相異なる性質を有している。

このように考えると、それら対照的な2つの性質を、所得金額や税額の計算構造にどのように反映させていくのかが論点となる。この問題を解決するためには、企業グループの本質をどのように考えるかという、企業グループに関する基礎概念の検討³⁾が必要である⁴⁾。

企業グループに関する基礎概念には、次の2つの考え方がある。単一実体概念（single entity concept）と個別実体概念（separate entity concept）である。単一実体概念とは、企業グループはそれ自体が単一の納税主体として考えられ、企業グループを構成する法人は単にその一構成員として存在するにすぎないとする考え方である（Dahlberg [1987]）。この考え方のもとでは、グループ法人間の取引において、原則として課税関係は生じないとされる（Abbott [1989]）。単一実体概念は、企業グループの単一性を強調する考え方であることから、企業グループの経済的一体性という性質から導出されるものであると考えられる。これに対し、個別実体概念とは、個々の所得金額や税額を算定するための納税主体としての法人の独立性が尊重され、企業グループはそのような法人の集合体であるとする考え方である（Dahlberg [1987]）。そこでは、企業グループの親会社は、単なる個々の子会社に対する投資家の立場にあるにすぎないとされる（Abbott [1989]）。個別実体概念は、企業グループを構成する個別法人の主体性を重視していることから、企業グループの流動性という性質から導出される考え方であると理解される。

制度の設計に際しては、これら2つの概念の関係について整理しておく必要がある。なぜなら、所得金額と税額の計算構造に影響を与えると考えるからである。この点について、単一実体概念と個別実体概念の関係を対立的な概念とする考え方がある。この立場からは、次

3) 詳しくは、拙稿 [2006] を参照されたい。

4) 例えば、井上 [1996, 205頁] は、「連結納税制度のもとでは、連結グループ自体を最終の納税義務者として法人の債権債務関係を律しているのではなく、私法上の権利主体としての個別法人自体を納税義務者とする個別法人税制度を前提として形成されているものであり、また連結税額負担の結果生ずる株主持分の変動は個別法人とその株主との関係に帰着するという会社法上および税法上の関係が存在している事実があるため、企業グループ内の法人関係の本質をどのように捉えるかという問題はとくに重要である。」と指摘する。

のようにいずれかの概念に依拠した制度設計が主張されると考えられる。すなわち、経済的実態に即した課税の合理性を第一義的に考えるならば、企業グループの経済的一体性をより重視する必要があるので、単一実体概念に立脚すべきとされる。一方、企業グループの流動性をより重視するならば、企業の個別主体性を認める必要があることから、個別実体概念に立脚すべきとされる。これに対して、企業グループは両方の概念によって性格づけられるとする考え方もある。企業グループの経済的一体性を重視しつつ、流動性にも配慮しながら制度設計を行う場合には、この考え方が前提となるだろう。

いずれにしても、単一実体概念と個別実体概念は、広義の企業集団制度の根幹をなす重要な基礎概念であることにちがいない。連結会計における親会社説と経済的単一体説がそうであるように、単一実体概念と個別実体概念も、所得金額と税額の計算における会計上の判断をどのような観点から行うべきか、その拠りどころとなる基本的原理として理解されるべき概念であると考えられる。

広義の企業集団税制という枠組みのなかで、企業組織再編税制、連結納税制度およびグループ法人税制のあり方を検討するうえで重要なことは、企業グループに関する基礎概念について、3つの税制において統一かつ首尾一貫した立場がとられているかどうかである。次節では、グループ法人間取引に係る譲渡損益の繰延処理を取り上げて、企業グループの基礎概念に関する制度相互間の整合性および制度内部での整合性についての問題を考察することとする。

5. グループ法人間取引に係る譲渡損益の繰延処理

5-1. 消去方式と繰延方式

グループ経営の実態に即した課税を実現するならば、グループ法人間での資産の譲渡は、企業グループのなかでの内部取引にすぎないから、その資産がグループ外へ移転するまでは損益を計上しないのが適切である。法人間取引に係る譲渡損益の計上を繰り延べる方法には、主に次の2つの考え方がある（Crestol et al. [1995], Section 4, pp. 9-25）。

第1の方法は、グループ法人間の取引は簿価（原価）によって行われるものとし、譲渡損益をすべて譲受法人側に帰属させるという考え方（「消去方式」(elimination)）である。第2の方法は、グループ法人間の取引は通常取引価格（時価）で行い、譲渡法人側で譲渡損益を計上し、それが未実現損益である場合はその計上を繰延べるという考え方（「繰延方式」(deferral)）である。繰延処理された損益は、譲受法人側でその資産の移転等が行われた時点で実現損益として戻入れられる。

例えば、当期にP社（親会社）はS社（子会社）に原価100の資産を120で譲渡し、翌期にS社は、その資産を外部の第三者に150で売却したとしよう。消去方式によれば、当期のP社のS社に対する内部取引に係る損益20は消去され、翌期にS社において、内部取引に係る損益20を含む売却益50が所得として計上される。他方、繰延方式によれば、当期のP社のS

社に対する内部取引に係る損益20は、未実現損益としてP社において繰延べられる。そして翌期に、P社では未実現損益20が所得に戻し入れられ、S社では売却益30が所得して計上される。

この数値例からは、次のような解釈が可能である。第1に、繰延方式によれば、内部取引に係る損益の帰属先が通常の取引形態と同様に決定されるため、取引の事実関係に見合った適正な所得配分が行われる。これに対し消去方式では、内部取引に係る損益の帰属主体が譲受法人となるため、取引の事実関係に即さない不合理な所得配分がなされることになる。第2に、繰延方式は時価取引を前提とするため、消去方式で想定される恣意的な所得や欠損の振替を防止することが可能となる。消去方式ではグループ内での資産の譲渡は簿価取引とされるため、含み損益を含む内部取引に係るすべての損益が、販売等の実現利益とともに譲受法人において認識されることとなる。

また、さきほどの企業グループに関する基礎概念に照らし合わせて考えると、消去方式と繰延方式は次のように特徴づけられる。すなわち消去方式は、グループ法人間取引を簿価での引継ぎによることとし、そこに課税関係は生じないとする点で、単一実体概念に整合的な考え方であるといえる。これに対し繰延方式は、グループ法人間取引であっても通常の法人間取引とみなし、損益の金額と帰属先の決定において企業の個別主体性を重視することから、個別実体概念に整合的な考え方であるといえる。なお繰延方式では、損益の期間帰属、性質および源泉は、対応原則（matching rule）または繰上原則（acceleration rule）によって決定される（Hennessey and Yates [1994]）。対応原則とは、すべての内部取引について、同一企業内における部門間取引と同様の効果が得られるように処理することを求める考え方である。対応原則によっても部門間取引と同様の効果が得られないような場合（たとえば、譲渡法人と譲受法人のいずれかが、途中で企業グループから脱退するような場合）には、部門間取引と同様の効果が得られなくなる直前の時点において処理することを要求する繰上原則が適用される。

5-2. 譲渡損益の繰延処理に関する制度上の取扱い

(1) 企業組織再編税制

企業組織再編税制では、企業の組織再編成に伴う資産等の移転については、原則として時価により譲渡したものとして、その譲渡損益は益金の額または損金の額に算入される（法法62）。ただし、税制上の適格要件をみだす組織再編成、すなわち適格組織再編成については、特例として簿価引継ぎによる課税の繰延が認められる（法法62の2、62の3、62の4）。税制上の適格要件は、次のように組織再編の形態ごとに規定されている。

①適格合併

適格合併とは、次の(a)～(c)に該当する合併で、被合併法人の株主等に合併法人の株式以外の資産が交付されていないものをいう（法法二十二の八）。

- (a)被合併法人と合併法人が完全支配関係にある場合の合併。
- (b)被合併法人と合併法人が支配関係にある場合の合併で、従業員引継要件および事業継続要件をみたすもの。
- (c)被合併法人と合併法人が共同事業を営むための合併で、従業員引継要件、事業継続要件、株式継続保有要件、事業関連性要件および事業規模比率要件をみたすもの。

②適格分割

適格分割とは、次の(a)から(c)に該当する分割で、かつ、分割型分割の場合には、分割法人の株主等に分割承継法人の株式以外の資産が交付されず、かつその株式が株主等の有する分割法人の株式数の割合に応じて交付されるものをいい、分社型分割の場合には分割法人に分割承継法人の株式以外の資産が交付されないものをいう（法法2十二の十一、十二の十二、十二の九十三）。

- (a)分割法人と分割承継法人が完全支配関係にある場合の分割。
- (b)分割法人と分割承継法人が支配関係にある場合の分割で、主要資産引継要件、従業員引継要件および事業継続要件をみたすもの。
- (c)分割法人と分割承継法人が共同事業を営むための分割で、主要資産引継要件、従業員引継要件、事業継続要件、株式継続保有要件、事業関連性要件および事業規模比率要件をみたすもの。

③適格現物出資

適格現物出資とは、次の(a)から(c)に該当する現物出資で、現物出資法人に被現物出資法人の株式以外の資産が交付されていないものをいう（法法2十二の十四）。

- (a)現物出資法人と被現物出資法人が完全支配関係にある場合の現物出資。
- (b)現物出資法人と被現物出資法人が支配関係にある場合の現物出資で、主要資産引継要件、従業員引継要件および事業継続要件をみたすもの。
- (c)現物出資法人と被現物出資法人が共同事業を営むための現物出資で、従業員引継要件、事業継続要件、株式継続保有要件、事業関連性要件および事業規模比率要件をみたすもの。

④適格株式交換・適格株式移転

適格株式交換とは、次の(a)から(c)に該当する株式交換で、株式交換完全子法人の株主に株式交換完全親法人の株式または株式交換完全支配親法人の株式のいずれか一方の株式以外の資産が交付されていないものをいう（法法2十二の十六）。

- (a)株式交換完全親法人と株式交換完全子法人が完全支配関係にある場合の株式交換。
- (b)株式交換完全親法人と株式交換完全子法人が支配関係にある場合の株式交換で、従業員引継要件および事業継続要件をみたすもの。
- (c)株式交換完全親法人と株式交換完全子法人が共同事業を営むための株式交換で、従業員引継要件、事業継続要件、株式継続保有要件、事業関連性要件および事業規模比率要件

をみたすもの。

また適格株式移転とは、次の(a)から(c)に該当する株式移転で、株式移転完全子法人の株主に株式移転完全親法人の株式以外の資産が交付されないものをいう（法法2十二の十七）。

(a)株式移転完全親法人と株式移転完全子法人が完全支配関係にある場合の株式移転。

(b)株式移転完全親法人と株式移転完全子法人が支配関係にある場合の株式移転で、従業員引継要件および事業継続要件をみたすもの。

(c)株式移転完全親法人と株式移転完全子法人が共同事業を営むための株式移転で、従業員引継要件、事業継続要件、株式継続保有要件、事業関連性要件および事業規模比率要件をみたすもの。

⑤適格現物分配

適格現物分配とは、現物分配法人と被現物分配法人が完全支配関係にある場合の現物分配をいう（法法2十二の十五）。

(2) 連結納税制度

連結納税制度では、連結法人間で一定の資産の移転を行ったことにより生ずる譲渡損益は、その資産が連結グループ外へ移転等されるまで繰り延べられる。連結法人がその有する資産を他の連結法人に譲渡した場合、当該資産に係る譲渡利益額または譲渡損失額に相当する金額は、その譲渡した事業年度の所得金額の計算上、損金の額または益金の額に算入される（法法61の13①）。ただし、譲渡損益の繰延対象となる資産（以下、「譲渡損益調整資産」という。）は、固定資産、土地等（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（売買目的有価証券を除く。）、金銭債権および繰延資産で、譲渡直前の帳簿価額が1,000万円以上のものに限られる（法法61の13①、法令122の14①）。

繰り延べられた譲渡利益額または譲渡損失額は、(a)資産を譲り受けた他の連結法人における連結グループ内外への再譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却その他の政令で定める事由が生じた場合、または(b)譲渡法人と譲受法人との間に完全支配関係を有しないこととなった場合に、当初に損益調整を行った連結法人において、当該事業年度の所得金額の計算上、益金の額または損金の額に算入される（法法61の13②③、法令122の14④⑤）。

(3) グループ法人税制

グループ法人税制においても、完全支配関係がある内国法人間での資産の移転による譲渡損益は、その資産のグループ外取引等の時点まで繰り延べられる。内国法人がその有する譲渡損益調整資産を他の内国法人に譲渡した場合、当該資産に係る譲渡利益額または譲渡損失額に相当する金額は、その譲渡した事業年度の所得金額の計算上、損金の額または益金の額に算入される（法法61の13①）。

繰り延べられた譲渡利益額または譲渡損失額は、(a)資産を譲り受けた他の内国法人におけるグループ内外への再譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却その他の政令で定める事由が生じた場合、(b)譲渡法人と譲受法人との間に完全支配関係を有しないこととなった場合、また

は(c)連結納税制度の適用開始もしくは連結グループへの加入に際し、譲渡法人が時価評価の適用対象となった場合に、当該事業年度の所得金額の計算上、益金の額または損金の額に算入される（法法61の13②③，法令122の14④）。

5-3. 広義の企業集団税制としての首尾一貫性

(1) 課税繰延べの理論的根拠

企業組織再編税制における課税繰延べの要件は、概ね次のように整理される。

まずは、いずれの組織再編形態においても、適格組織再編成の前提条件として、組織再編に伴う株式以外の資産の交付がないことが要求される。そこからは、「現金等の交付がないならば譲渡損益は実現していない。したがって、そのような譲渡損益に租税負担能力は認められない。」とする考え方が窺える。次に、組織再編が企業グループ内でのものかどうかに着目される。完全支配関係にある法人間の組織再編では、移転資産・負債を帳簿価額のまま引き継ぎ、譲渡損益の計上を繰り延べる。ここでは、組織再編成の実態に着目し、企業グループ内の組織再編成に伴う資産・負債の移転は内部取引であると理解されている。内部取引とみなす根拠となっているのは、企業グループの経済的一体性である。この場合には、経済的一体性を完全支配関係に求めているため、事業の継続性などの追加要件は必要とされない。また、支配関係にある法人間で行う組織再編についても、移転資産・負債に係る事業が組織再編後も継続することを条件に、移転資産・負債は帳簿価額のまま引き継がれ、譲渡損益の計上繰延べられる。この場合の繰延べは、100%ではない支配関係について、これを適格要件として規定されている経済的継続性により補完することによって、組織再編前後で経済実態に実質的な変化がないことを根拠とするものである。経済的継続性の要件は、組織再編成による資産の移転を売買取引と区別する観点から重要となる。

このように企業組織再編税制における課税の繰延べは、企業グループの経済的一体性と経済的継続性を根拠していると理解できる。ただし、適格要件の規定において、経済的継続性が100%でない経済的一体性を補完するという位置づけにあることからすると、課税の繰延べの主たる根拠は、企業グループの経済的一体性にあると考えられる。

また、グループ法人間の資産の移転を内部取引とみなすとする考え方は、連結納税制度とグループ法人税制でも同様にみられる。連結納税制度とグループ法人税制では、完全支配関係のある連結法人間またはグループ法人間の取引において譲渡損益の繰延べ処理が行われる。すなわち、100%企業グループ内での適用であり、その根拠となっているのは、やはり企業グループの経済的一体性を重視する考え方である。

(2) 譲渡損益の繰延べ方法

連結納税制度とグループ法人税制は、企業グループ内の法人間取引に係る譲渡損益の繰延べ処理において、繰延べ方式を採用している。そこでの譲渡損益の繰延べは譲渡法人において行われ、譲受法人においては特段の調整処理を要しない。課税の繰延べと戻入れは同一法人に

において行われる。また、連結納税制度とグループ法人税制における繰延処理では、資産の譲渡は時価による取引であることが前提とされている⁵⁾。

これに対し、企業組織再編税制における譲渡損益の繰延べでは、資産の移転において簿価引継ぎが前提とされている。これによって、課税の繰延べと戻入れが企業グループ内の異なる法人において実施されることになる。企業組織再編税制では、消去方式による繰延処理が採用されているのである。さきほどの消去方式の数値例が示すように、課税の繰延べと戻入れが企業グループ内の異なる法人間で行われることは、法人間での所得移転につながるとも考えられる。企業組織再編税制における課税の繰延べについては、このような技術的側面からの問題点が指摘される。この点に関しては稿を改めて検討することとしたい。

6. お わ り に

企業組織再編税制、連結納税制度およびグループ法人税制は、形式ではなく経済的実態に即した課税の実現を目的とする実質課税思考を基本理念とする法人課税制度である。経済的実態に即した課税とは、ここでは企業グループの経済的一体性を重視することを意味する。この考え方は、実際の所得計算構造にも現れている。

たとえば、本稿で取り上げたグループ法人間取引に係る譲渡損益の繰延処理でいえば、すべての制度が、経済的一体性を根拠として、グループ法人間取引を内部取引として捉えている。経済的一体性と整合的な企業グループに関する基礎概念は単一実体概念である。法人課税における一貫した基礎理論の必要性を主張する立場からは、それぞれの制度で規定される譲渡損益の繰延方法も、単一実体概念と整合的であることが望ましいとされるだろう。この点に関して、企業組織再編税制では、単一実体概念と整合的な繰延方法とされる消去方式が採用されており、企業グループに関する基礎概念について、制度内部での一貫性が確認される。しかしながら、連結納税制度とグループ法人税制では繰延方式が採用されている。繰延方式は、個別実体概念と整合的な繰延方法である。要するに、連結納税制度とグループ法人税制では、グループ法人間取引の実態については単一実体概念で把握するが、損益の実現と帰属先の決定という局面では個別実体概念が重視されるのである。

以上の考察から、現在の企業組織再編税制、連結納税制度およびグループ法人税制では、制度内部および制度相互間の関連において、企業グループに関する基礎概念についての一貫性が欠如していることが確認される。企業組織再編税制、連結納税制度およびグループ法人税制が企業のグループ化に対応する税制として機能していくうえで、本稿で指摘した問題がどれほどの重要性を有するものなのか、今後さらに深く検討していきたい。

5) これに関する明文規定はないが、連結納税制度では、別段の定めがない限り、個別所得計算における益金・損金の額を連結所得計算に用いる（法81の3）とされていることから、そのように解される。またグループ法人税制については、それが個別申告制度を基礎とするものであることから、当然に時価取引が原則とされる。

[付記] 本稿は2010年度桃山学院大学特定個人研究費の成果報告の一部である。

—引用文献・参考文献—

- Abbott, David F., ““A Matter of Equity and Convenience” —The Nature of the Consolidated Return as Reflected in Recent Developments,” *Taxes*, Vol. 67, No. 12 (December 1989), pp. 1072-1101.
- Crestol, Jack, Kevin M. Hennessey, and Richard F. Yates, *The Consolidated Tax Return*, Warren, Gorham and Lamont, 1995.
- Dahlberg, James L., “Aggregate vs. Entity: Adjusting the Basis of Stock in Subsidiary Filing a Consolidated Return,” *Tax Law Review*, Vol. 42, No. 3 (Spring 1987), pp. 547-567.
- Hennessey, Kevin M. and Richard F. Yates, “Complex New Matching and Acceleration Rules Apply to Intercompany Transactions,” *The Journal of Taxation*, Vol. 81, No. 2 (August 1994), pp. 80-87.
- 大蔵財務協会『詳解 企業組織再編税制』財団法人大蔵財務協会, 2001年。
- 金子宏『租税法 (第15版)』弘文堂, 2010年。
- 金光明雄「連結納税制度導入論に関する一考察——課税の中立性の観点から——」六甲台論集 (経営学編), 第49巻第1号 (2002年6月), 39-55頁。
- 「連結納税制度における連結主体観」環太平洋圏経営研究, 第7号 (2006年1月), 55-70頁。
- 「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, 第11号 (2010年3月), 3-19頁。
- 税制調査会 (資料)「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」, 2000年10月。
- 「連結納税制度の基本的考え方」, 2001年10月。
- 「資本に関係する取引等に係る税制についての勉強会 論点とりまとめ」, 2009年7月。
- 武田隆二『法人税法精説 (平成17年版)』森山書店, 2005年。
- 藤井誠「組織再編税制における課税単位問題の検討」会計, 第165巻第3号 (2004年3月), 135-146頁。
- 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9月), 1-39頁。
- 中里実「法人課税の時空間 (クロノトポス) ——法人間取引における課税の中立性——」, 杉原泰雄教授退官記念論文集刊行会『主権と自由の現代的課題』勁草書房, 1994年, 361-380頁。
- 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素材として——」租税法研究, 第25号 (1997年10月), 62-77頁。
- 増井良啓『結合企業課税の理論』東京大学出版会, 2002年。
- 水野忠恒「平成14年度税制改正と今後の課題——連結納税制度を中心に」企業会計, 第54巻第3号 (2002年3月), 2-3頁。
- 矢内一好『連結納税制度——主要論点の理論的検証』中央経済社, 2003年。
- 渡辺徹也『企業組織再編成と課税』弘文堂, 2006年。

Group Taxation Theory and System —From the perspective of entity concept—

Akio KONKO

In order to survive intensifying competition, modern companies employ various types of corporate reorganization, such as mergers and splits, to form new corporate groups and operate as single entities. Such efforts have led to significant changes in the Japanese corporate tax regime—for example, the introduction of a corporate reorganization taxation system in 2001, a consolidated tax filing system in 2002 and a group taxation regime in 2010.

This paper discusses the characteristics and problems of corporate reorganization taxation, consolidated tax filing and group taxation systems, from the perspective of entity concept.

These systems address corporate reorganization and subsequent group operation—which means, broadly speaking, that the systems are corporate group taxational in nature. According to this interpretation, the corporate reorganization taxation, consolidated tax filing and group taxation systems should be mutually consistent.