

連結納税制度をめぐる若干の論点 (Ⅱ)

—法人税制の変容を中心として

増井良啓 ◆東京大学法学部助教授

本稿は、連結納税制度をめぐる若干の論点について、変容する法人税制との関係に力点をおきつつ、序説的な検討を加えるものである。今回は、国際的側面に言及する。

目 次

- 一 はじめに
- 二 法人税制の変容 (以上91号)
- 三 国際的側面 (本号)
 - 1 国際的側面の重要性
 - 2 国際的な連結
 - 3 外国税額控除
 - 4 多様な事業組織
 - 5 まとめ

■国際的側面

I—国際的側面の重要性

前回述べたように、法人税制は、近年とみにグローバル化の影響を強く受けている。したがって、連結納税制度について検討する場合にも、国際的側面が重要である。

連結納税制度の導入を求める声は、国内の産業界を中心としている。そのせいであろうか、その検討にあたって、国際的側面の重要性は、いまだ十分には認識されていない。すくなくとも、私にはそう思われる。しかしながら、国内的側面と国際的側面とを截然と分離して考える発想自体、現実から遊離しつつある。とりわけ公開会社について、このことははっきりしている。た

例えば、日本を代表するある自動車会社は、1999年末の数字で、少なくとも25か国において、47の主な連結対象子会社を有していた⁽⁶⁸⁾。また、別の著名な自動車会社は、外国の会社と提携し、資本参加を受けている⁽⁶⁹⁾。さらに、ここ5年の間、日本の株式市場では、外国人の持株比率が急速に増加している⁽⁷⁰⁾。企業のグローバルな合従連衡がさらに続き、資本市場のグローバル化が進展するものとする、国際的側面に目配りを怠るべきではなからう。

そこで以下では、連結納税制度の国際的側面について、3点指摘する⁽⁷¹⁾。まず、国際的な連結とはどういうものか、かんたんに例解する(2)。次に、連結納税制度の設計につき必ず問題となる点として、外国税額控除の留意点を摘記する(3)。最後に、連結納税制度に密接に関係する問題として、内外の多様な事業組織につき対応が必要であることを付言する(4)。

2—国際的な連結⁽⁷²⁾

(1) 外国子会社を適用対象から除外することの意味

しばしば、親子会社は「経済的に一体である」から、連結納税制度が必要である、と説かれる。本来ならば、この議論は、日本の親会社Pが国内に完全子会社Dを有する場合だけでなく、外国に完全子会社Fを有する場合にもあてはまる

はずである。だが現実には、連結納税制度を検討する議論のほとんどは、外国子会社を連結の人的範囲から除いている⁽⁷³⁾。この場合、親子会社の資本関係が国境を越えた途端に、突如としてPはFとの間で「経済的に一体」でなくなってしまう、というのでは、いかにも奇妙である。むしろ、PFは依然として「経済的に一体」である⁽⁷⁴⁾のだけれども、実際問題として、現段階では、国境を越える連結を実現することが難しい、と説明するほうが、筋が通るだろう⁽⁷⁵⁾。

外国子会社を連結納税制度の人的対象から除外するということは、次の点で、現行の国際課税ルールに手をつけなことを意味する。すなわち第1に、Pが内国子会社Dを持つ場合と、外国子会社Fを持つ場合とで、異なる取扱いを残存させることになる。もともと、子会社形態で事業を営む場合、内国子会社の損失は子会社限りで考慮され、原則として親会社には伝達されない。(ア)一方で、連結納税制度の導入により、Dについてはこの原則が修正され、Dの損失がPに直接取り込まれる。(イ)他方で、外国子会社Fについては、連結納税制度の対象外とされるから、Fに留保された利益は配当されるまで親会社の手元で課税せず、かつ、Fの損失もPに取り込まない⁽⁷⁶⁾。こうして、DとFとの間で、異なる取扱いが残る⁽⁷⁷⁾。

第2に、Pが外国に支店をおいて事業を営む場合と、外国子会社Fを設立して事業を営む場合とで、異なる課税ルールを使い分けつづけるということである。(ア)現在の日本の課税ルールでは、Pが外国支店を通じて被った損失は、Pの全世界所得の計算上、損金として控除項目に入る。(イ)これに対し、子会社Fは親会社Pとは別個の法人であるから、Fの損失はPに取り込まれない。このように、組織形態に関する課税の非中立性を、そのまま放置することになる⁽⁷⁸⁾。

こうして、外国子会社を除外した連結納税制

度は、国内投資と国外投資との間の税制の非中立性を残存させる⁽⁷⁹⁾。この点について法人税制が中立的であるべきだと考えれば、外国子会社をとりこんだ形で国際的な連結を構想すること⁽⁸⁰⁾が、必要となる。

(2) 国際的な連結が難しい理由

しかしながら、現実には、国際的な連結は難しい。その理由は、つまるところ、現在の主権国家体制の下で、各国がばらばらに課税を行っていることにある。いうまでもなく、日本の法人税制と外国の法人税制は、それぞれ別個の制度である。したがって、次のような問題が生ずる。

いまかりに、日本が、みずからの法人税制の下で、日本の親会社と外国の子会社の所得を連結して課税することにしたとしよう。そのやり方として、外国法人Fを内国法人とみなす方法を採用したとする。このやり方は、ただちに、課税管轄の重複をもたらす。2つの場合に分けて、このことを例解しよう。

例1——Fが黒字の場合。

いま、Fに課税所得が100あったとする⁽⁸¹⁾。この場合、Fの課税所得は、日本の連結納税制度の下で、Pのもとに取り込まれて課税される。しかし同時に、Fには、外国で、同じ100の所得を基礎として法人税がかかる。これは、Fに対して、日本と外国の両方が課税していることになる。課税の重複が生ずるのである。

この場合、日本の課税と外国の課税のどちらが優先するか、という点が問題となる。ひとつの考え方は、タックス・ヘイブン対策税制における扱い(租税特別措置法66条の7)や、間接外国税額控除の制度(同69条4項)⁽⁸²⁾を参考にするというものである。その場合、Fの居住地国である外国の課税が、日本の課税に優先することになる⁽⁸³⁾。こう考えると、日本でPが連結課税所得につき納税するさいに、外国の法人税を税額控除することになるだろう。この場合、

外国税額控除の控除限度額をどう定めるかが、さらに問題となる。

例2——Fが赤字の場合。

Fに欠損金が100あったとする⁽⁸⁴⁾。このとき、日本の法人税との関係では、Fの欠損金は、Pに連結して取り込まれ、PFの連結課税所得を100だけ減額する。しかし同時に、外国の法人税との関係でも、同じように欠損金が生じている。この場合、同じ100の欠損金について、日本と外国の両方で、利用が可能だということになってしまう。

これをどう評価するかは、実は、かなり難しい問題である。なぜなら、一方では、日本は、外国政府がFをどう扱うかにかかわらず、国外損失を無制限にとりこむのが筋だ、という議論も成り立つからである。この考え方によると、Fを外国子会社として扱うのではなく、むしろ外国の支店と同様に扱うことになる。

しかし他方では、Fの欠損金を日本と外国の両方で用いることができるのは、二重に甘い汁を吸うもの(double dip)であって許されない、という考え方もちろん成立する。連結納税制度が納税者の選択によって適用されるしくみになっていれば、現実の申告においては、Fに赤字が発生する事例が多くなるであろう。そのため、実際問題としては、Pにおける控除を制限するため、政府は何らかの措置を講ずることになりがちである。

たとえば、米国では、カナダやメキシコに設立した子会社が赤字を計上する場合が問題とされた。そこで米国では、1986年改正によって、このような場合の欠損金の控除を制限するため、内国歳入法典1503条(d)項を導入した⁽⁸⁵⁾。また、デンマークの連結納税制度においても、外国子会社の欠損金を国内親会社が利用するにあたり、近年いくつかの制限規定が導入されている。なかでも、賦課法(Ligningsloven)5G条は、外国子会社の一定の損金(とりわけ利子

費用)につき、デンマークでは控除をみとめないことにしている⁽⁸⁶⁾。

以上のように、国際的な連結には、外国の課税との重複が伴う。これは、各国がばらばらに課税を行うしくみをとる以上、避けて通れないことがらである。これをどう調整するかという問題が生じてしまうのである。

(3) ありうべき対策

——EU内部の議論を参照しつつ

そこで問題は、このような困難を解決することが可能かどうか、ということになる。この点、国際的な連結を求める動きは、昔から皆無ではなかった。特に注目し値するのが、EU内部での議論である⁽⁸⁷⁾。

1969年1月16日の親子会社に関する指令案7条では、域内の親子会社について連結課税が構想されていた⁽⁸⁸⁾。しかし、欧州議会は、すでに当時から、この規定の削除を提案していた。その後、このような国際的連結を指令に取り込まない方向で、議論が推移したといわれる⁽⁸⁹⁾。この中で、1979年には、IFAの第33回コペンハーゲン大会で、この問題が取り上げられた⁽⁹⁰⁾。

その後、1990年には、欧州委員会が、域内子会社の欠損金を親会社の段階で控除する旨の指令案を提案した⁽⁹¹⁾。域内子会社の赤字を、株式保有比率に応じて、親会社の課税所得の算定上控除できるようにすべきだ、というのである。さらに、子会社に将来黒字が生じた場合、先に控除した分に相当する金額を、親会社において所得に再計上する、というのがこの案の骨子である。

この案は、恒久的施設に関する規定と一体を成しており、加盟国に対する義務付けの形をとっている。このうち、子会社に関する部分は、大要次の通りである。

まず、この案の対象となる「子会社」の定義として、親会社⁽⁹²⁾が少なくとも75%の株式を保有し、議決権の過半数を有している会社として

いる(2条)。そのうえで、子会社の損失を親会社の段階で控除することを、加盟国に義務づける(9条)。すなわち、

9条1項 加盟国は、自国の企業が、他の加盟国に所在する子会社の被った欠損金を、欠損金の控除(deducting losses)および将来利益の再計上(reincorporating subsequent profits)の方式によって、考慮するための規定を設けるものとする。この方式は、次のことを含む。

- (a) 当該企業のある課税期間の課税利益から、他の加盟国に所在する子会社が同一の課税期間に被った欠損金を、控除すること。
- (b) 当該子会社の将来の利益を、(a)号に基づいて控除された欠損金の範囲内で、当該企業の課税所得に再計上すること。

9条2項 各子会社の所得は、企業の資本保有に比例して、その所在する加盟国の法律の定めに従って算定するものとする。このために適用すべき保有比率は、当該課税期間における最低値とする。

なお、この提案では、5年後にも子会社が黒字にならなかった場合や、子会社が売却された場合、あるいは、子会社への出資比率が下がった場合に、自動的に親会社は利益を再計上するものとしている(10条)。さらに、子会社の欠損金を親会社で利用する場合、親会社は持株価値の切り下げをしてはならない(11条)。加盟国は、別の方式によって子会社の損失を考慮することも、妨げられない(12条)。

この提案については、1992年のルディング報告においても、採択するよう勧告がなされた。しかし現実には、理事会は、これを採択していない⁽⁹³⁾。

この提案に対しては、不十分であるという批判がある。この提案は、子会社の赤字を親会社の黒字と相殺する場合についてのみ機能する。

逆に、親会社が赤字で子会社が黒字の場合、黒字と赤字を損益通算することはできない。一方通行なのである。そのため、同じEU加盟国の中でも、富裕な黒字親会社が多く所在する大国にとって有利である、と批判された⁽⁹⁴⁾。この論者は、親子会社間の双方向で欠損金を利用できるようにするため、加盟国の政府に対する還付請求権を、グループ内で売り買いさせるとの代案を検討している⁽⁹⁵⁾。もっとも、この代案に対しては、さらに検討を要する旨のコメントが、別の論者によって加えられている⁽⁹⁶⁾。

このように、EU域内を中心として、国際的な連結について種々の議論が続けられている。もちろん、実際にEU全体で歩調をそろえるには至っていない。けれども、この問題を考えるうえで、一定の示唆を与えてくれる。

(4) 日本における方向性

以上をふまえ、日本の連結納税制度を検討する場合、どう考えるべきか。

まず、当面は、課税管轄の重複にまつわる技術的問題点をできる限り避けるため、外国会社を人的範囲から除外するべきであろう。すなわち、連結グループの対象は、さしあたり、法人税法2条3号にいう「内国法人」に限定したうえで出発することが無難である。むしろ「内国法人」のすべてを含むべきか否かは別の論点であるが、少なくとも「内国法人」のみにしておくべきである。なお、このように連結納税制度を設計することは、租税条約上の資本無差別の規定に違反しないものと解すべきであろう⁽⁹⁷⁾。

次に、連結納税制度が導入され、制度運用が落ち着きをみせはじめたならば、その段階で、国際的な連結の可能性を前向きに探るべきだと考える。これは、(1)で述べた税制の非中立性を緩和するために、必要な作業である。この作業にあたっては、多国間の協調が不可欠となる⁽⁹⁸⁾。当初は二、三の国との地域的協定からはじめ、徐々に範囲を拡大することも考えられる⁽⁹⁹⁾。外

国子会社が日本に恒久的施設を有している場合、その日本源泉所得を連結の範囲に含める措置についても、検討すべきである⁽¹⁰⁰⁾。

3—外国税額控除

(1) 内国法人に関する論点としての外国税額控除

以上、当面は、連結納税制度の人的範囲を法人税法2条3号にいう「内国法人」に限ることが望ましい。しかしもちろん、この場合であっても、国際的側面の論点が消失するわけではない。ただちに問題になるのが、外国税額控除の取扱いである。

いうまでもなく、日本の法人税法上、内国法人は、全世界所得に対して課税される。そして、外国で租税を納付した場合、日本の法人税法上、外国税額控除が可能である(69条)。したがって、親子会社がそれぞれ外国で租税を納付する場合、それを連結納税制度でどのように扱うべきかが、重要な論点となるのである。注意すべきは、これが、あくまで内国法人に関する論点であることである。

(2) 連結納税制度における外国税額控除の基本設計

ところで、連結納税制度において、外国税額控除をどのように行うべきかについては、さまざまなやり方がありうる。

ひとつの考え方は、個別法人ごとに独立に税額を算定し、その過程で単体ベースで外国税額控除を行う、というものである。この方法は、損失引き渡しのみを狙った簡易型の制度⁽¹⁰¹⁾になじみやすい。

いまひとつの合理的な考え方は、連結納税を行うグループ全体につき、連結ベースで税額控除額を計算し、それを連結税額から控除するというものである。本格的な連結納税制度を構想する⁽¹⁰²⁾場合には、この方法を検討すべきであろう。グループを一個の納税義務者により近似

させることになるからである。米国の連結納税申告でも、個別の申告書を提出する法人に適用されるのと同じやり方で、連結ベースで外国税額控除が認められる⁽¹⁰³⁾。

連結ベースで外国税額控除を認めることにするならば、余裕額と超過額の繰越についても、連結ベースで算定することになる⁽¹⁰⁴⁾。この場合、年度の途中で加入したり離脱するメンバー法人の取扱いについて、特則を置く必要が出てくる⁽¹⁰⁵⁾。

順序は前後するが、手続的要件については、連結親会社の段階に揃えるべきであろう。手続を簡明にするためである。たとえば、税額控除と損金算入のいずれを選択するかについては、連結親会社がすべてのメンバーについて統一的に決定するものとすべきであろう。現在法人税法69条10項以下定められていることがらについても、あげて連結申告書を提出する親会社の任務とすべきである。

なお、他にも、住民税との関係⁽¹⁰⁶⁾、間接外国税額控除の取扱い、みなし外国税額控除の取扱いなど、多くの論点がある。

(3) 控除限度額の重要性

さて、連結納税制度における外国税額控除の扱いを考えるうえで、鍵を握るのは、控除限度額の管理である⁽¹⁰⁷⁾。これまで、個々の会社は、単体ベースで控除限度額を計算していればよかった。これに対し、連結納税制度の下では、控除限度額の計算をどのようにすべきかが問題となる。

この点が重要な理由は、計算ルールをどう定めるかによって、親子会社間で控除枠の彼此流用が可能となることにある。このことを明らかにするため、枝葉を省き、単純な数値例で考えてみよう。

例3—控除限度額を単体ベースで計算する場合。

親会社Pと完全子会社Sがあり、ともに内国法人であるものとする。日本の法人税率は、30%である。Pは、国内源泉所得100と、国外

源泉所得100を有している。Pは内国法人であるから、国内源泉所得・国外源泉所得を問わず、全世界所得について日本の法人税がかかる。Pは、外国政府に20の法人税を納付した。このとき、Pは、日本の法人税額の算定上、外国税額控除を受けることができる。その控除限度額を単体ベースで計算すると、次の式によって30となる（法人税法69条1項、法人税法施行令142条1項）。

$$60 \times 100 \div 200 = 30$$

ゆえに、Pは、この控除限度額の範囲内で、20をすべて税額控除することができる。この場合、Pには余裕額が10ある。日本に対して、Pの納付すべき法人税額は、40である（ $60 - 20 = 40$ ）。

Sは、国外源泉所得100のみを有しており、外国政府に40の法人税を納付した。このとき、Sは、日本の法人税額の算定上、外国税額控除を受けることができる。その控除限度額を単体ベースで計算すると、次の式によって27となる。なお、ここで、国外源泉所得の金額は、全所得の90%を限度としている（法人税法施行令142条3項但書）。

$$30 \times (100 \times 90\%) \div 100 = 27$$

ゆえに、Sは、この控除限度額におさまる27を税額控除する。外国に納付した税額は40であったから、控除しきれなかった額が、まだ13残っている。Sは、日本に対して3の法人税を納付することになる（ $30 - 27 = 3$ ）。

これを要するに、外国税額控除について、控除限度額を単体ベースで計算するやり方をとると、Pに余裕額があり、Sに控除不足額が残る。

例3 控除限度額を単体ベースで計算する場合

	国内	国外
P 所得	100	100
税額	40	20
S 所得	0	100
税額	3	40

例4 一控除限度額を連結ベースで計算する場合。

上と全く同じ設例で、P Sの所得を単純に合算して、控除限度額を計算してみよう。以下の計算方法は、現行法のルールには存在しない。ひとつの思考実験であることに留意されたい。この場合、連結ベースでみると、国内源泉所得が100、国外源泉所得が200あることになる。控除限度額は、次の式によって60となる。

$$90 \times 200 \div 300 = 60$$

ゆえに、P Sをあわせた外国法人税額60は、この控除限度額の範囲内で、その全額を現年度に税額控除できることになる。日本に対して納付すべきP Sの連結納税額は、30である（ $90 - 60 = 30$ ）。

これを要するに、控除限度額をP Sあわせて計算すると、単体ベースの余裕枠と超過額とが相殺され、現年度に税額控除できる金額が大きくなる。これは、Sという別法人ではなく、Pみずからが国外源泉所得を100だけ余分に稼得していた場合と同じ結果を意味する。

例4 控除限度額を連結ベースで計算する場合

	国内	国外
P S 所得	100	200
税額	30	60

この数値例から、次のことがわかる。それは、連結納税制度の設計にあたり、控除限度額の定め方が重要なポイントになるということである。例4で用いた計算式は、P Sの所得を単純に足し合わせるというものであった。この計算式の下では、単体ベース計算の下で残存していた余裕枠と超過額が相殺され、消去される。

例4のような単純合算の計算式については、賛否が分かれよう。○賛成論。上の計算式は、親子会社を一体として扱う考え方により忠実であり、望ましい。連結納税制度の対象とする以上、SはPの一事業部門と同様に扱うべきである。ゆえに、Sの稼得した国外所得はそのまま

Pの所得とみなして計算すべきだ。○反対論。このような計算方法では、P Sの間で控除限度額の彼此流用を認めることになってしまう。連結納税制度の対象にするといっても、私法上Sは依然としてPとは別個の法人である。そうだとすれば、Sの稼得した国外所得は、やはりPの所得とは別建てで計算すべきだ。

私のみるところ、連結納税制度を導入し親子会社を一体とみて税額を算定する以上、原理的には、賛成論のほうに分がある。しかし、実際問題としては、全く無制限に親子会社間の彼此流用を認めると、かえって節税目的の人為的スキームを助長することになりかねない。そのため、単純な合算ではなく、一定の制限が必要と思われる⁽¹⁰⁸⁾。

なお、米国の連結納税制度でも、外国税額控除の控除限度額の算定において、メンバー法人の所得（および欠損金）を合算する方式をとっている⁽¹⁰⁹⁾。ただし、米国では、控除限度額がこまかいバスケットごとに計算されるから、その意味で彼此流用にはもともとかなり厳しいしぼりがかかっている。この点、日本の外国税額控除とは前提が異なる。

(4) 控除限度額の算定における負債利子の配賦

控除限度額の算定は、一見はなはだ技術的にみえる。しかし実際には、外国税額控除の大きさを決定的に左右する。ここをところを良く理解することが、国際課税に携わる専門家の役割であるとさえいわれるくらいである⁽¹¹⁰⁾。仮に連結納税制度が導入されると、この点をめぐり、納税者の側でさまざまなプランニングが可能になることが予想される。ここでは、負債利子の配賦を素材にして、米国の連結納税制度の下で何が起こったかを略説しておく。

米国では、1986年法によって、内国歳入法典864条(e)が制定された。この規定は、利子費用の配賦を、個別法人ベースではなく、連結グループベースで行う旨定めている。このような規

定が必要とされた理由は、次の通りである⁽¹¹¹⁾。

改正前には、個別法人ベースで利子費用を配賦していた。そのため、関連法人グループのうちどのメンバーが借入れを行うかを操作することによって、利子費用を国内源泉所得にチャージし、もって国内源泉所得を減らすことが可能であった。国内源泉所得を減らし、その分だけ国外源泉所得を増やすということは、これすなわち、外国税額控除の限度枠を大きくすることである。こうして、関連法人グループにとって、外国税額控除を水増しすることが可能になったのである。具体例で考えてみよう。

例5——自ら借り入れるスキーム。

米国法人が、100の米国資産と100の外国資産を有しており、20の粗米国所得と20の粗外国所得を有している。この法人が、20の利子費用を計上した。純所得は20である(40-20=20)。20の利子費用は、粗米国所得と粗外国所得に対して等しい割合で、つまり10ずつチャージされる。金銭には色がなく代替可能であるとすれば、借入金の利子につき資産に応じてこのように按分することは、ひとつの合理的な方法といえよう。

例5 自ら借り入れるスキーム

	米国	外国
粗所得	20	20
利子費用	10	10
純所得	10	10

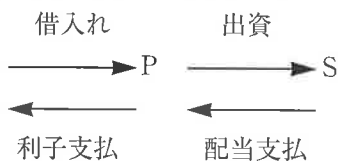
例6——親会社が借り入れるスキーム。

これに対し、次のようにすれば、米国源泉所得を生む資産を有する法人に対してだけ、利子費用を集中的に配賦することができる。

上と同じ場面で、米国親会社Pがみずから現金を借入れ、その現金を米国子会社Sに出資したものとす。Pの唯一の資産は、S株式である⁽¹¹²⁾。Sは、外国資産と米国資産とに投資を行う。SとPは、連結納税申告書を提出した。

Sは、100の米国資産と100の外国資産を有しており、20の粗米国所得と20の粗外国所得を有している。Sは、20の利子費用を計上しない。Sは、その収益40をすべて配当としてPに支払った。連結納税規則の下で、親会社は、この40を所得に計上せず、かつ、20の利子費用を計上する。この20の利子費用は、米国所得に対してのみチャージされる。連結グループ全体でみると、20の純外国所得と、0の純米国所得を有することになる。

例6 親会社が借り入れるスキーム



	米国	外国
粗所得	20	20
利子費用	20	
純所得	0	20

以上のように、個別法人ベースで利子費用を配賦する方式の下では、借入れの主体を操作し、かつ連結納税申告の利用と組み合わせることによって、人為的に外国源泉所得を増加することが可能であった。そこで、1986年改正により、関連グループ全体で資産を内外に按分し、その比率に応じて利子費用の配賦を行うことにしたのである。

この論点を、日本法に引き直して考えると、どうなるか。日本のルールでは、国外所得金額の計算にあたり、控除すべき共通費用の額は、「収入金額、資産の価額、使用人の数その他の基準のうち当該内国法人の行う業務の内容及び費用の性質に照らして合理的と認められる基準」によって配分するものとされている（法人税法施行令142条6項）。そして、この規定の下での取扱いとして、通達は、資産の帳簿価額に

応じた按分を認めている（法人税基本通達16・3・13）。すなわち、通達はまず、「国外事業等における国外業務のために直接関連して生じた負債の利子」を「直接利子」とよび、この「直接利子」に該当しないものを「共通利子」とよんでいる。そのうえで、この「共通利子」については、卸売業及び製造業を主たる事業とする内国法人につき、次の算式により計算した金額を国外業務にかかる損金の額とすることとしているのである⁽¹¹³⁾。

（当該事業年度において生じた共通利子の額の合計額）×（分母の各事業年度終了の時における国外業務にかかる資産の帳簿価額の合計額）÷（当該事業年度終了の時および当該事業年度の直前事業年度終了の時における総資産の帳簿価額の合計額）

このように、資産の帳簿価額に応じて内外の按分を行う点、米国のルールと類似している。したがって、連結納税制度の導入後に個別法人ベースで配賦の基準を計算することにした場合、米国の1986年改正以前と同様の問題が生じかねない。通達を拡充し、連結納税制度を適用する場合については、連結ベースで資産の帳簿価額を計算するものとすべきである。

この点、もともと、法人税法施行令142条6項の規定自体は、「合理的と認められる基準」によることを命じているにとどまる。連結ベースで帳簿価額を計算する方法も、ここにいう「合理的と認められる基準」に含まれると解すべきであろう。

なお、現行通達においても、上の計算式によることが「その内国法人の業務の内容等に適合しないと認められるとき」には、あらかじめ所轄税務署長の確認を受けて、業務の内容等に適合する基準で計算できることになっている（法人税基本通達16・3・14）。そこで、通達の拡充を待つまでもなく、この取扱いによりつつ、所轄税務署長による個別の確認のもとで連結ベ

ースの計算式を適用すれば足りる、と考える向きもありえよう。しかしながら、予測可能性を確保するためには、連結納税制度を適用する場合につき、明文をもって明確なルールを定めておくべきであろう⁽¹¹⁴⁾。

4—多様な事業組織

最後に、連結納税制度と密接に関連する問題として、多様な事業組織への対応が必要であることを付言する。

第1に、以上の議論では、定款上日本に本店を有し、日本で登記を行っている株式会社のような、いわば典型的な内国法人をイメージしてきた。しかし、法人税法2条3号は、内国法人の定義として、至極簡単に「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう」と定めるのみである。ここにいう「本店」の意味については、商法54条2項の本店と同義に解するのが通説と思われる⁽¹¹⁵⁾。これに加え、商法482条のいわゆる疑似外国会社の本店を含むか否か、また、含むと考えた場合にその本店の意味をどう解すべきかについては、若干の学説が論ずるにとどまる⁽¹¹⁶⁾。仮に商法482条の疑似外国会社を法人税法上「内国法人」として扱うならば、外国法人を連結納税制度の人的範囲に含めた場合と同様の問題点が生じうる。ちなみに、オランダではこの点が現実に問題となり、いくつかの興味ぶかい裁判例が登場している⁽¹¹⁷⁾。

第2に、パートナーシップをはじめとするいわゆるパス・スルー組織を用いれば、連結納税制度を適用したと同様の結果を得ることができる⁽¹¹⁸⁾。すなわち、日本の会社が、損益をパス・スルーする事業形態を用いて外国で事業を行うのである。その場合、事業組織に対する持分に

応じて損益がパス・スルーするから、支店形態で海外進出するのと似た結果が得られる。重要なことは、このようなスキームが、連結納税制度をもたない現行法の下で、すでにして可能であることである。このような場合、当該事業組織をどう課税すべきかは、それ自体として大きな問題である⁽¹¹⁹⁾。少なくとも次の点につき、早急な検討作業が必要であろう。ひとつは、各国で用いられている多様な事業組織をリスト・アップし、日本の法人税法上、外国「法人」にあたるか否かを個々に明示することである⁽¹²⁰⁾⁽¹²¹⁾。ふたつは、より大きな作業であり、当該事業組織が「法人」でないとされた場合につき、課税ルールをいくぶんなりとも明確化することである⁽¹²²⁾。

5—まとめ

主要な結論は、次の2点である。第1に、連結納税制度の対象に外国子会社を含めることは、長期的課題として検討の必要のあることからである。ただし当面は、内国法人に限って出発すべきである。第2に、連結納税制度において外国税額控除をどう扱うかは、人的対象を内国法人に限った場合においても、重要な論点である。この点については、連結ベースの計算を認めた上で、特に控除限度額にかかるルールを整備すべきである。

前回論じたように、企業活動がグローバル化する中で、法人税制は変容しつつある。グループ企業の損失を国内親会社の手元にどう取り込むかについても、このような広い文脈に照らし、前広に考察すべきである。この点、多様な事業組織を利用する可能性が現実化しつつあることに、特段の注意が必要と考える。

■注

- (68)トヨタ自動車株式会社「トヨタの概況2000」47頁によって、筆者が数えた数字である。資料は、<http://www.toyota.co.jp/Gaikyo>から入手した。海外関連会社(持株法適用会社)を加えると、海外出資会社の数はもっと多くなる。
- (69)日産自動車に対するルノーの出資である。<http://www.nissan.co.jp/ALLIANCE/alliance-j.html>によると、1999年5月28日、ルノーは日産に対し5907億円の資本参加を行い、日産の株式36.8%を取得した。同年6月25日の日産の定時株主総会において、カルロス・ゴーン氏が日産の取締役役に就任することが承認された。
- (70)全国証券取引所協議会が2000年6月26日に発表したところによると、2000年3月末時点の時価総額ベースでみた外国人株主の株式保有比率は、18.6%となり、国内の個人株主を初めて上回った。<http://www.tse.or.jp/data/research/distribute/distribute11.html>による。
- (71)増井・前掲注56・10頁で指摘したように、ほかに多くの論点がある。ここでは最も基本的な点のみに言及する。
- (72)本稿で以下「国際的な連結」というとき、念頭においては、法人税の課税に関する取扱いである。これに対し、証券取引法上の開示については、ここでの議論の対象ではない。
- (73)たとえば、税制調査会法人課税小委員会報告平成8年1月(1996)の第2章12(3)⑤口は、「海外子会社も連結しなければ徹底しないが、課税権の問題等からそれは事実上困難である」とする。また、井上久彌「企業集団税制の研究」282頁(1996)は、「税制をきわめて複雑なものとする」と理由として、外国子会社を除外している。さらに、森信・前掲注2・税研90号43頁は、「連結納税の対象法人に、外国法人を含めないことについては、特に異論はないものと考えられる」と述べる。
- (74)「経済的に一体」という標語は、より機能的にその内容を分解して考える必要がある。ここでは、Pが、外国の会社法にもとづき、株主としてFの経営を指揮することができ、またFの事業成果を手中にすることを念頭においている。なお、会社の内部関係について従属法によって一括して単一の法と連結がなされるのは、その範囲で統一的な利害調整が必要だからであることについて、藤田・前掲注47・10頁。
- (75)中里実「パートナーシップ課税の国際的側面」日税研論集44号198頁(2000)が正当に指摘するように、「外国法人課税においても、内国法人課税においても、様々なレヴェルの企業の単位の中で、どの範囲のものを日本の課税管轄権に服させるかは、立法者の判断によって決まってくる。」
- (76)このような課税繰り延べについて、岡村忠生「国際課税」『岩波講座現代の法8政府と企業』304頁(1997)。なお例外としてタックス・ヘイブン対策税制がある。
- (77)木下勝一『ドイツの連結納税——機関会社制度の研究——』194頁(1999)によると、ドイツの学説では、これが競争の平等を阻害する旨指摘されているという。本文の例でいえば、PDのほうが、PFよりも競争上有利になる。
- (78)木下・前掲注77・195頁によると、法形態によるこのような非中立性は、競争の中立性を侵害する。つまり支店形態での進出のほうが、子会社形態での進出よりも競争上有利になる。
- (79)これは、増井・前掲注66・66頁で論じたように、税制がもともと限定的な意味でしか中立的でありえないことのあらわれである。
- (80)矢内一好「租税条約の論点」43頁注37(1997)は、国際的連結課税制度として、「連結方式」「合算課税方式」「グループ・リリーフ方式」の3つを提案している。
- (81)もちろん、課税所得の算定方法が日本と外国とで同一である保障はない。ルールの食い違いがかなり厄介な問題を生じさせる。だがここでは、議論の簡単のため、たまたまどちらの国のルールでもFの課税所得が100であったものと仮定する。
- (82)間接外国税額控除の場合と異なり、国際的な連結の場合には、Pは、Fから配当を受けなくても、100につき連結して課税される。したがって、その時点で外国税額控除を行う理由があることになろう。
- (83)同じ扱いは、フランスの国際的な連結課税に関し、日仏租税条約の議定書16(a)でも認められている。すなわち、フランスの国内法令がフランス親会社Pに対し、連結方式により日本の子会社Fの利得または損失を含めてその課税所得を決定することを認めている場合には、条約の規定は、当該法令の適用を妨げるものではない。ただし、Pの課税所得に含まれるSの所得について納付された日本国の租税が、フランスの国内法令にしたがって、Pに対して課されるフランスの租税から控除される場合に限る。
- (84)例2についても、前注81におけると同様、いずれの国のルールによってもFの欠損金が100であるものと仮定する。
- (85)この規定について詳しくは、増井・前掲注47・133頁。
- (86)Jan Pedersen, Denmark, in IFA, Tax treatment of corporate losses, Cahier de droit fiscal international, Vol. 83a, at 431 (1998)この規定の狙いは、次のようなスキームを排除することにあつたといわれる。すなわち、デンマーク親会社が外国に持株子会社を設立し、その持株子会社が借入金をもって事業会社を取得することによって、借入金利息についてデンマークで控除を行うというスキームである。ほかにも、法人税法(Selskabsskateloven)31条1項は、外国赤字会社を連結対象に取り込むことを防止するために、グループ内会社から50%以上の株式を取得した場合、連結を認めないこととしている。
- (87)増井良啓「会社間取引と法人税法(3)」法学協会雑誌108巻5号667頁および689頁注(374)(1991)。ドイツ法の観点からみた詳細な研究として、木下・前掲注77。
- (88)A.H. Coumans and E.M. Fredriks, Loss compensation within the European Community, Intertax 1990/10, 477, at 478によると、指令案7条は、3つの条項を有していた。1. EC内に設立された親会社が、他のEC加盟国内の子会社の資本を少なくとも50%保有する場合、その親会社は、少なくとも5年間の期間について連結利益のシステムを選択できる。2. すべての適格子会社の(比例的)連結。親会社の居住地国は、子会社が他の国で納付した税額を考慮に入れなければならない。3. このシステムは、広範な技術的検討を行った後にはじめて、実施する。
- (89)Coumans et al., supra note 88, 478.
- (90)IFA, The effect of losses in one country on the income tax treatment in other countries of an enterprise or of associated enterprises engaged in international activities, Cahier de droit fiscal international, Vol.64b, 1979.
- (91)Proposal for a Council Directive concerning arrangements for the taking into account by enterprises of the losses of their permanent establishments and subsidiaries situated in other Member States, COM(90) 595 final, 6 December 1990, OJ C53/30.
- (92)指令案自体では、「親会社」という言葉を用いていない。その代わりに、「企業(enterprise)」という用語を用いている。指令案の2条によ

- ると、「企業」とは、ある加盟国の法令にもとづき居住者と判定されるすべての企業を意味する。
- (93) Aage Michaelsen, General Report, supra note 86, at 49.
- (94) Maurice Mulders, Compensation of losses within the EC, EC Tax Review 1996/3, 123. この論文は、大国に所在する親会社のほうが国内市場の大きさゆえにより大きな利益を稼ぐことができることを前提としている。しかし、オランダのような小国に所在する親会社が、いまや統合された域内市場をまたにかけて、大きな黒字を有することも十分にありうるのではないか。その意味で、論者の前提には疑問が残る。
- (95) Mulders, supra note 94. なお、この論文によると、1996年1月に、オランダ租税協会の、オランダの連結納税制度について改革案を提示し、国内について関連会社間の損益の移転を認めるいわゆる result-pooling に言及したという。
- (96) Michaelsen, supra note 86, at 64. ドイツの立場からみた問題点については、木下・前掲注77・201頁。
- (97) たとえば、OECDモデル条約24条5項を例にとると、次のようになる。A国の内国法人Sの資本が、B国の親会社Pにより所有されているとする。つまり、SはA国にとって外資系の内国法人である。このとき、A国としては、Sを、他の内国法人と差別して扱ってはいけないことになる。OECDモデル租税条約コメンタリー24条パラ57によると、このルールの目的は、A国に居住する納税者に対して等しい取扱いを確保することにあるのであって、株主の手元において外国資本を国内資本と同様に扱うことを求めることにはない。ところで、本文の考え方に従って連結納税制度の対象からSを除外するのはあくまでB国であり、しかもこの措置は法人株主であるPの手元において講じられている。ゆえに、モデル条約24条5項との抵触関係は生じないものと解される。
- (98) その意味で、連結納税制度の国際化は、金子宏「法人税制度のハーモニゼーション」『所得課税の法と政策』452頁(1996, 初出1992)の示唆するプログラムの重要な一部をなすことになる。
- (99) ただし、ある国に対してのみ選択的に国際的連結を認め、他の国に対して認めないやり方については、最惠国待遇との関係で問題が生じうる。この論点については、小松芳明編著『逐条研究日米租税条約』79頁(第2版1995)。たとえば日本が韓国企業との間でのみ連結納税制度の適用を認めるといった場合、この論点が浮上しよう。
- (100) 増井・前掲注66・74頁注35。
- (101) 1996年当時の経団連の提案など。増井・前掲注66・63頁注4を参照。
- (102) 税制調査会・前掲注1では、「米国において導入されているような本格的な連結納税型の制度を導入することが適当と考えます」としている。
- (103) Regulation 1.1502-4 (c). 投資税額控除や外国税額控除のような税額控除については、連結ベースの計算が自然である。これに対して、連結課税所得の算定については、個別課税所得を合算するものと、はじめから連結項目として計算するものが、連結規則の上で分かれている。増井良啓「会社間取引と法人税法(4)」法学協会雑誌108巻6号981頁(1991)。
- (104) 米国のルールについては、Regulation 1.1502-4 (e)を参照。
- (105) 同じくRegulation 1.1502-4 (f)を参照。
- (106) この問題は、国税だけで連結納税制度を仕組むか、それとも地方税を含めるか、という論点と密接に関係する。この点、森信・前掲注2・税研90号45頁は、「制度の簡素化の観点からは、地方税についても一体として制度設計を行うこととすべきであろう」と述べる。
- (107) 以下では、控除限度額についての説明を省略する。なじみのない読者は、金子・前掲注4・324頁を参照されたい。より詳しくは、水野忠恒「外国税額控除」日税研論集33号24頁(1995)、木村弘之亮「国際税法」661頁(2000)。
- (108) たとえば、現行法では、国外源泉所得の中に外国法人税が課されない所得があるときに、その3分の2の金額を国外源泉所得から除外するルール(法人税法施行令142条3項括弧内)や、国外源泉所得の金額につき、全所得の90%または全所得に国外使用人割合を乗じて計算した金額のいずれか大きいほうの金額をもって限度とするルール(同項但書)がある。これらについて、連結ベース計算への対応を検討すべきであろう。なお、連結納税制度の適用範囲は、必ずしもSがPの完全子会社でない場合にも、及ぶ可能性がある。その場合、持株割合に応じて控除限度額の合算を行うことも、一考に値するのではないか。たとえば、PがSの株式を80%保有している場合、PSあわせて国内所得100、国外所得180(100+100×80%)を有しているとして、控除限度額を次のように計算する。 $90 \times 180 \div 280 = 57.9$
- (109) Regulation 1.1502-4 (d). ただし、Andrew J. Duboff et al, Federal Income Taxation of Corporations Filing Consolidated Returns, Second Edition, 43.02 (2) (1997)によると、この規定は、1986年法によるバスケットの増加に対応していない。
- (110) 米国の定評あるケースブックCharles I. Kingson, with Cynthia A. Blum, International Taxation, 47 (1998)によると、「国際税務アドバイザーの役割は、計算よりも思考にあり、税務上の手品を思いつくことよりも(35%の米国税率を超える総税額にしないことや控除の浪費を避けることといった)防衛的戦術にある。外国税額控除の超過額の意味を理解することのほうが、超過額を計算することよりも、より重要である。」
- (111) 以下の叙述は、Kingson, supra note 110, at 201に引用された1986年法の立法資料による。
- (112) ここで、1986年改正前のルールでは、Sの過去3年の租所得のうち80%未満が外国源泉所得である限り、S株式はPの手元で米国資産とされていた。したがって、Pの唯一の資産は、米国資産であるということになる。
- (113) 以下の引用からは括弧を除いてある。また、銀行業やその他の事業については、別のルールが妥当する。法人税基本通達16・3・13(2)および(3)。
- (114) 金子宏「外国税額控除制度」租税法研究10号102頁(1982)は、当時の通達が「きわめて簡潔であり、按分されるべき費用の範囲、按分の方法等を明確にしていない」と論じ、「問題の重要性にかんがみこの点に関する詳細で明確な基準の設定が望まれる」と述べていた。それから約20年がたち、通達の内容は格段に充実した。いま一步の前進を期待したい。なお、将来的には、国外所得金額の計算のように重要なことならについては、政令で定めることが望ましい。この点、占部裕典「国際的企業課税法の研究」222頁注37(1998, 初出1993)は「法令事項ではないかと疑われるものまでである」と述べている。
- (115) 参照、中里実「外国法人・非居住者に対する所得課税」日税研論集33号175頁(1995)、矢内・前掲注80・34頁、小松芳明「国際租税法講義」46頁(増補版1998)。なお、本店の所在地は、商法166条により株式会社の定款の絶対的記載事項とされている。
- (116) 江頭憲治郎・高桑昭編「国際取引法」456頁(第2版1993水野忠恒執筆)は、商法482条を引用して、「外国法に準拠して設立された法人であっても日本の本店を有する法人は内国法人になるものと解さ

れる]とする。木村・前掲注107・346頁は、法人税法2条3号の本店は「民法35条2項および商法54条2項に定める本店(定款本店)のみならず、登記本店、さらには商法482条にいう本店(管理本店)をも含みうる余地がないわけではなかろう」としたうえで、「取締役会の所在地をもって本店(管理本店)と解する」と述べる。

(117) Peter H. J. Essers, Netherlands, supra note 86, 674.

(118) 増井・前掲注61・52頁。

(119) 金子宏「研究にあたって」日税研論集44号1頁(2000)。

(120) この問題については、中里・前掲注60・427頁、木村・前掲注107・353頁。

米国のCheck-the-box regulationでは、納税者の選択を許さず確定的に「法人」として扱う外国事業組織を、具体的にリスト・アップしている。たとえば、Regulation 301.7701-2(b)(8)は、日本の株式会社を挙げている。日本でも、国内法上、このような検討結果を公表すべきであろう。

(121) 租税条約を締結している相手国との関係では、さらに、条約上の定義が意味をもつ。日本の租税条約では、「法人」の定義として、「法人格を有する団体又は租税に関し法人格を有する団体として取り扱われる団体をいう」とする例がほとんどである。これは、OECDモデル租税条約3条1bの規定振りを踏襲している。具体的にどのような団体がこれにあたるかにつき、条約相手国との協議にもとづき、相手国と共通のリストを公表すれば、予測可能性がおおいに高まる。たとえば、米国のある州法に準拠して設立されたLLCにつき、日米租税条約上の「法人」にあたる、米国の内国歳入法典上法人課税とパートナーシップ課税の選択が可能である、日本の法人税法上「法人」にあたる、といった取り扱いを明示するような例が考えられる。この問題については、本庄・前掲注61・100頁および120頁。

(122) 中里・前掲注75・203頁も、より一層の明確化が必要であると述べている。なお、OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnership, Issues in International Taxation No.6 (1999)の公表により、租税条約の適用については一定の前進がみられた。ただし道程は長い。