

連結納税制度をめぐる若干の論点(IV・完)

—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置きつつ、序説的な検討を加えるものである。最終回の本号では、多様な事業体をどう扱うべきかという視角から、中小法人に関する問題に言及し、おわりに、これまでの論述をしめくくる。

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（92号）
- 四 企業再編（93号）
- 五 多様な事業体（以下本号）
 - 1 多様な事業組織と連結納税制度
 - 2 パス・スルー事業体
 - 3 多様な納税義務者
 - 4 中小法人
 - 5 まとめ
- 六 おわりに

中でも、経済的社会的にみて特に重要なのが、中小法人である⁽¹⁸⁴⁾。これを素材とすることにより、異質な組織を連結する上でどのような問題点が生ずるかを、具体的な形で明らかにしたい。

論述の順序は次の通り。まず、法人税の納税義務者とされていない事業体について一言する（2）。次に、法人税の納税義務者のうち、どの範囲のものを連結納税制度の中に取り込むべきかを論ずる（3）。しかるのち、中小法人に関する若干の措置を例にとりて、検討を加える（4）。

2—パス・スルー事業体

■多様な事業体

1—多様な事業組織と連結納税制度

事業組織が、多様化している⁽¹⁸²⁾。この中で、法人税の納税義務者の範囲をどう決めるかが、従来にもまして重要な問題となりつつある⁽¹⁸³⁾。このような展開は、連結納税制度との関係でも、重要な意味をもつ。

そこで以下では、連結納税制度の設計にあたり、多様な事業体（business entity）をどのように取り扱うべきか、考え方の筋道を示す。そのさい、中小法人に関するいくつかの措置を例にとることとする。さまざまな事業体の

事業体の中には、法人税の納税義務を負わないものがある。日本法上典型的なものとして、たとえば、民法上の任意組合は、法人税の納税義務者ではない。組合の損益は、そのまま組合員のものとして課税される。組合組織を「通り抜ける」という意味で、これをパス・スルー課税という⁽¹⁸⁵⁾。

このようなパス・スルー事業体は、2つの点で連結納税制度と密接な関係を有する。

ひとつは、子会社のかわりにそのような事業体を用いる場合である（図1）。パス・スルー事業体の損益は、そのまま親会社の手元で課税される。ゆえに、連結納税制度を適用す

ることなしに、連結納税制度と同様の租税上の効果を得ることができる。これは、連結納税制度の存在意義そのものにかかわる問題とってよからう。

図1 パス・スルー事業体を子会社の代わりに用いる



いまひとつは、連結親会社がパス・スルー事業体である場合である(図2)。いまかりに、連結納税制度の対象となる親会社が、パス・スルー事業体であったものとしよう。その場合、連結子会社の損益は、連結納税制度によって、親事業体に集められる。次に、親事業体の損益がその株主にパス・スルーする。したがって、連結グループの損益は、親会社の株主の手元で一回のみ課税される。当該株主が個人であれば、法人段階での課税をバイパスすることを意味し、影響は甚大である。これを認める立法例としては、ドイツの機関関係がある⁽¹⁸⁶⁾。

図2 連結親会社がパス・スルー事業体の場合



このように、ある事業体が法人税の納税義務を負うかどうかは、連結納税制度にとって、多大な意味をもつ。しかも、国内面⁽¹⁸⁷⁾と国際面⁽¹⁸⁸⁾の両面について、検討すべき多くの論点がある。

ここでは、論題を連結納税制度の設計にしばって考えよう。その場合、次の方針で対応することが望ましい。すなわち、現行法人税法上納税義務者とされている事業体のみを、

連結納税制度の人的範囲に取り込むべきである⁽¹⁸⁹⁾。連結納税制度は「納税義務者」間で連結するための制度である。とすれば、「納税義務者」のみを人的対象に含めることは、あまりに当然のことと感じる向きもあるかもしれない。しかし、今後、法人税法上位置づけのはっきりしないさまざまな事業体が、日本でも出現する可能性は否定できない。ゆえに、原則として、法人税法の納税義務者に限定しておくことが、議論の紛糾を防ぐ。この原則を確認しておいたうえで、例外を認めるべきか否かは、個別に検討すればよい。なお、米国でも、対象法人の定義からS法人を除外している⁽¹⁹⁰⁾。

3—多様な納税義務者

(1) 法人税の納税義務者のさまざま

ところで、日本の法人税法では、納税義務者とされる事業体の範囲がきわめて広い。このことは、比較法的にみても、きわだった事実である⁽¹⁹¹⁾。たとえば、合名会社や合資会社は、ドイツではパス・スルー課税に服するのに対し⁽¹⁹²⁾、日本では法人税の納税義務者とされている⁽¹⁹³⁾。

このように、連結納税制度の適用対象を法人税の納税義務者に限定したとしても、その対象は、なおきわめて広い。一口に法人税法上の納税義務者といっても、そこには、次のものが含まれる(法人税法4条1項、2条5号ないし9号)⁽¹⁹⁴⁾。

- 公共法人⁽¹⁹⁵⁾
- 公益法人等
- 協同組合等
- 人格のない社団等
- 普通法人

それゆえ、これらの中からのどの範囲のものを連結納税制度の人的適用対象に含めるべき

かが問題となる。この点については、税制調査会も、「さまざまな組織形態の法人、例えば、公共法人などといった普通法人以外の法人や、普通法人であっても企業組合などが存在することから、連結納税制度の適用対象となる法人の範囲をどのように考えるか」と論点を指摘している⁽¹⁹⁶⁾。

(2) 連結納税制度に取り込む範囲を確定するための基準

この問題について考えるにあたっては、(あ) 連結納税制度の趣旨と、(い) 取り込んだ場合の取扱いの妥当性とを、総合的に勘案すべきである。

公共法人の例で考えてみよう。公共法人は、法人税を納める義務がない。ゆえに、まず、複数の公共法人のみを連結納税制度の対象にする実益は存在しない。次に、公共法人をその他の納税義務者とともに連結納税制度に取り込むとどうなるか。そうすると、(い) 非課税のメンバーとそれ以外のメンバーとが併存することになり、制度が複雑化する。さらに、(あ) 仮に連結納税制度の趣旨が「法人グループを一個の法人と同様に扱う」というものだとすれば、公共法人と普通法人とをあわせて一個の法人と同様に扱う必要性がどれほど高いかは、納得しかねる点が残る⁽¹⁹⁷⁾。こう考えると、公共法人は、連結納税制度の適用対象から除外すべきであろう。

このように、どの範囲で連結納税制度の人的適用対象に取り込むべきか、その線引きにあたっては、(あ) 制度趣旨と、(い) 取り込んだときの結果、から考えるアプローチが有益であろう。この判断は、結局、当該組織体を含めることの必要性と、異種の組織体を取り込むことによって追加的に生ずるコストとの考量に帰する。これは、立法政策の問題である。さまざまな選択肢がありえよう⁽¹⁹⁸⁾。制度を簡明にするためには、同じカテゴリー相

互の間でのみ連結を認めるか、あるいは思い切って普通法人のみに人的対象を限定してしまうことが考えられる。

いま仮に、後者の考え方に従って、普通法人のみが連結納税制度を利用できる制度を採用したものとする。そうすると、たとえば、ある株式会社が主務官庁の許可を得て民法34条法人を設立した場合、当該株式会社（普通法人）は、民法34条法人（公益法人等）との間で、連結納税制度を適用することができない。これに対し、同じ株式会社が、別の株式会社を子会社として設立した場合であれば、連結納税制度の適用が可能である（図3）。その意味では、不均衡が残る。しかし、(あ) 連結納税制度の趣旨があくまで営利組織の再編を促進することにあると解し、かつ、(い) 普通法人と公益法人等との間の異なる課税ルールの調整が煩瑣だと考えるならば、このような不均衡もやむを得ないものと割り切ることが可能である。少なくとも、立法府の裁量に委ねられた事項というべきであろう。

図3 公益法人と株式会社の間の不均衡

株式会社	株式会社
公益法人	株式会社
(連結不可)	(連結可能)

(3) 普通法人内部でさらに区別すべきか

さて、連結納税制度の人的適用範囲をしぼりこみ、法人税法上の普通法人に限ったものとしよう。その場合であっても、普通法人には、なお、次のような多種のものが含まれる⁽¹⁹⁹⁾。

- 企業組合（中小企業等協同組合法3条4号）⁽²⁰⁰⁾
- 医療法人（医療法39条以下）
- 保険業を営む相互会社（保険業法2条5項、18条以下）
- 合名会社（商法62条以下）

- 合資会社(商法146条以下)
- 株式会社(商法165条以下)
- 有限会社(有限会社法)

これらは、法人税法上、おおむね同様の課税ルールに服する。しかし、たとえば医療法人について社会保険診療報酬の所得計算の特例があったり(租税特別措置法67条)、保険会社について契約者配当を損金算入することにしていたり(法人税法60条)、事業体の違いによって異なるルールが適用されることがある。そこで、普通法人のすべてを連結納税制度の対象とした場合、相互の調整が必要となる。

この点に関しては、無限責任社員が存在する合名会社・合資会社や、相互会社を、連結納税の対象法人から除外すべきではないか、という意見がある⁽²⁰¹⁾。(あ)連結納税制度を適用する必要性と、(い)複雑なルールを置くことのコストとを考えると、ひとつの傾聴すべき考え方である。この見解を展開すると、結果的に、株式会社と有限会社に限定して連結納税制度を導入すべきである、という方向に向かうであろう⁽²⁰²⁾。

もっとも、この判断にあたって、出資者が有限責任を負うか否かは、必ずしも決め手にならないと考える。そもそも日本の商法では、無限責任の原則をとる合名会社や合資会社をも社団とした上で法人と認めており、「社団＝法人＝有限責任」という論理的対応関係は崩れている⁽²⁰³⁾。しかも、日本の法人税法は、無限責任社員を有する会社を納税義務者に取り込んでおり、納税義務者の範囲を確定するうえで有限責任か無限責任かを問うていない。普通法人の中でどの範囲のものを連結納税制度の対象とすべきかについても、有限責任の有無は決定的な判断材料とはいえない。むしろ端的に、法定立と法解釈のコスト⁽²⁰⁴⁾を払っても、当該事業体に対し連結納税制度を利用させる必要性があるかどうかを問うべきであろう⁽²⁰⁵⁾。

それでは、そのような必要性については、どう判断すべきであろうか。現在、法人数の中で圧倒的多数を占めるのは、株式会社と有限会社である。国税庁の「平成10年分税務統計から見た法人企業の実態」によると、株式会社が42.4%、有限会社が54.4%である。これに対し、合名会社は0.2%、合資会社は1.1%、その他は1.4%を占めるにすぎない⁽²⁰⁶⁾。したがって、連結納税制度を設計するにあたっては、まずは実益の大きい株式会社と有限会社とを対象に含めるべきである。その他の普通法人を取り込むべきか否かは、コストと必要性を勘案して別途検討すれば足りよう。なお、繰り返しになるが、この判断は、出資者の有限責任の有無を根拠にしているのではなく、コストと必要性の直観的な考量によっている。

(4) 中小法人と大法人との間で区別すべきか

以上から、当面の結論としては、株式会社と有限会社のみを連結納税制度の人的対象に取り込んだ形で、制度設計すべきである。

ここでさらに問題になるのは、規模による区別の要否である。

現在の法人税制の実態は、(イ)数の上ではきわめて少ないが納付税額の大きい大規模な会社と、(ロ)数の上では圧倒的多数を占めるがその多くが欠損をかかえている小規模閉鎖会社とに、二極分解している⁽²⁰⁷⁾。きわめて大まかにいえば、株式会社の一部は(イ)に対応し、有限会社の多くは(ロ)に対応する⁽²⁰⁸⁾。つまり、株式会社と有限会社の間で経営実態に差異がある。のみならず、株式会社相互の間、あるいは有限会社の中にも、大小さまざまな組織が存在する。そこで、連結納税制度の人的適用範囲を、さらに事業規模によって限定すべきか否かが問題となる。以下では、軽減税率の規定の適用範囲を参考にして、資本金あるいは出資金額が1億円以下であるも

のを「中小法人」といい、それ以外の法人を「大法人」ということにする⁽²⁰⁹⁾。

この点については、いくつかの議論が、中小法人を連結納税制度に取り込むことを前提としたうえで、その取扱いを問題にしている。たとえば、税制調査会は、「連結納税制度において、中小法人をどう取り扱うか」と論点を提示している⁽²¹⁰⁾。日本租税研究協会も、「連結納税制度の対象となる法人は、中小法人を含めたすべての内国法人とする」と述べる⁽²¹¹⁾。

どう考えるべきか。先に述べた判断枠組みからは、(あ)連結納税制度の趣旨と、(い)範囲に含めることのコストとを、勘案しなければならない。

一方で、(あ)連結納税制度の趣旨からは、大小を区別せずに人的範囲に取り込むべき必要性は、次の点に求められよう。

●分社化の促進。ある法人が、本体業務をスリム化する。その過程で、頻繁に分社化を繰り返し、資本金1億円以下の中小法人を多数設立した。このような組織再編成を促進し、親子会社を一体として扱うべきであるとすれば、中小法人を連結納税制度の適用対象に含めることが必要である。

●持株会社の利用。複数の中小法人が、ある持株会社の傘下に入る。連携して、グループ単位での効率的経営を追求する。このような動きを側面から支援し、グループをひとつの単位として損益通算を認めるべきであるとすれば、中小法人を連結納税制度の適用対象に含める必要がある。

他方で、(い)中小法人を人的対象に含むことになる、軽減税率の扱いをはじめとして、複雑なルールを用意しなければならなくなる。現実に執行可能な解決策を個別的に示してはじめて、論証責任を果たしたことになるだろう。

この(あ)と(い)の相反する要請を勘案して考えるのが、正当な思考の筋道である。

そうはいつても、むろん政策論である以上、見解の対立は避けられない。しかし、新規事業は小規模な形態から始まることが多いと思われること、中小法人のダイナミズムが経済活性化の原動力であること⁽²¹²⁾、他面、軽減税率の扱いなどの論点については後述のように解決が可能であること、からすると、含めるべきではないだろうか。すなわち、中小法人と大法人とを区別せず、すべて連結納税制度の対象に含むことには、相当な理由があるように思われる。

3点付言する。

第1は、比較法の観点である。前述したように、日本法人税の納税義務者の範囲はきわめて広い。そこで、次のような違いが生ずる。たとえば、米国の連結納税申告では、規定の表層だけをみると、S法人を除くという規定があるのみである⁽²¹³⁾。だが米国では、パートナーシップやLLCをはじめとして、パス・スルー課税をうける形態での事業が、かなり広く利用されている⁽²¹⁴⁾。連結納税制度の適用がなくても、損益が出資者にパス・スルーするのである。この点、パス・スルー事業体あまり利用されない日本とは、状況が異なる。事情はドイツにおいても同様であり、法人企業の相当数は、パス・スルー課税をうける人的会社の形態をとっている⁽²¹⁵⁾。これに対し、日本では、中小法人の損益を出資者が直接利用するには、連結納税制度の適用対象に含める以外選択肢があまりない。これ自体、日本法の特徴といえよう。

第2は、会社区分立法との関係である。そもそも株式会社とは別に有限会社の制度を設けたのは、社員の少ない閉鎖的な企業に対して利用の便宜をはかるためであった。有限会社は19世紀末にドイツで立案され、日本では昭和13年に導入された。現在、ドイツでは、株式会社の数は少なく、有限会社の数がきわ

めて多い。これに対し、日本では、株式会社と有限会社の数がほぼ同数である。本来ならば有限会社としての規律なじむものが、「株式会社成り」している可能性が高い。このような事情もあり、株式会社を一枚岩とみるのではなく、実態に応じて異なる規制を使い分けるべきではないか、ということがかねてより議論されてきた⁽²¹⁶⁾。すなわち、規模の基準と閉鎖性の基準を用いて株式会社を区分し、会計監査、取締役会、株主総会、最低資本金、計算の公開などの諸点につき、会社法のルールを分化させることがひとつの課題とされてきた。現実にも、昭和59年5月法務省民事局参事官室「大小会社（公開・非公開）区分立法及び合併に関する問題点」で問題提起がなされ⁽²¹⁷⁾、今後の会社法改正に持ち越されている⁽²¹⁸⁾。連結納税制度を中小法人の利用に供するか否かを考えるときにも、このような会社区分立法の動きに留意すべきである。

第3は、いわゆる中小企業独自税制の提案とのかかわりである。従前より、閉鎖的法人に対しては、みなし個人課税の導入論をはじめとして⁽²¹⁹⁾、さまざまな議論がなされてきた⁽²²⁰⁾。さらに近年、中小企業について大企業と別個の税制を立法すべきであるとの提案が、複数の論者によってなされている⁽²²¹⁾。その内容は多岐にわたり、連結納税制度との関係で問題になる点も多い。一般的にいえば、中小企業独自の税制を設けるという論理からは、大企業用の連結納税制度とは区別された制度を設けるという方向を導き出しやすいように思われる。その意味で、この提案の帰趨は、連結納税制度の設計にとっても意味をもつ⁽²²²⁾。

4—中小法人

(1) 資本金基準をどのように適用すべきか

中小法人を連結納税制度の対象に組み込むことにした場合、最大の問題は、資本金基準をどう考えるべきか、という点である。問題点を単純にイメージ化すると、次のようになる。

例1—資本金額の合算か、個別計算の維持か

株式会社AとBは、それぞれ資本金が1億円ずつある。AとBは、連結納税制度の適用をうける。このとき、資本金基準を適用する関係で、2社の資本金を合算して計2億円の資本金があるとみるべきか。それとも、各社ごとに個別に計算した1億円ずつを基準に考えるべきか。

問題の根本は、次の点にある。中小法人は、個別法人ごとに観察すると、たしかに規模が小さい。しかし、連結納税制度を適用することは、複数の法人をグループ単位で一個として取り扱うということである。そうならば、規模を測定するにあたっては、合算して考えるべきではないか。つまり、グループを単一の主体として扱うべきか、それとも、メンバー法人を個別主体として扱うべきか。連結納税制度に通底するこの問題が、ここでも問われているのである⁽²²³⁾。

事情をややくしくするのは、メンバー間の株式所有関係である。連結納税制度の適用がある場合には、適用要件との関係から、あるメンバーが別のメンバーの株式を所有していることがほとんどであろう。上と同じ例で、AがBの株式をすべて保有しているものとしよう。このとき、Bの資産価値はBの株式に表象され、Aの所有に帰する。裏からいえば、Aの資産価値は、Bの資産によって裏打ちされている。このような状況において、各社の資本金を単純に合算するのみで、ABグルー

ブの事業規模をきちんととらえたことになるのだろうか。見方によっては、同じものを二回計上しているとの議論もありえよう（ダブル・カウンティング）⁽²²⁴⁾。

この問題について考える際には、「グループ全体か、個別法人か」という単純な二分法だけから接近していても、実りが少ない。法人組織が人為的に作出できるものである以上、水掛け論におわるからである⁽²²⁵⁾。むしろ、問題になっている個別の規定の政策目的をにらみ、当該目的を達成するための手段としていかなる基準をとることが望ましいかを考えるべきである⁽²²⁶⁾。このようなアプローチを採用すべきであることは、すでに一般的な形で論じた⁽²²⁷⁾。以下では、これをより具体的に述べてみよう。

以下では、中小法人に与えられる現行法上の措置を与件として、それを連結納税制度でどう扱うかを問題にする。これに対し、論壇には、中小企業に対する租税政策そのものの変更を訴える提案が多数登場している⁽²²⁸⁾。示唆に富むが、以下では考察の対象とせず、(6)で短く触れるにとどめる。

(2) さまざまなルールをパターン化する

事業規模に着目して異なる課税ルールをおく例は、きわめて多数存在する。したがって本来ならば、そのすべてについて、個々のルールの趣旨に照らし、連結納税制度での扱いを論究しなければならない。

ここでは、議論の簡単のため、典型的なものをいくつか選び、類型化してみよう。類型化にあたっては、まず、連結項目になじみやすいものと、個別項目とすることが可能なものとを区別する。さらに、現行法上すでにグループ企業に着目した特則を置いているものを別建てに考えることにする。取り上げる例は次の3つである。

●パターンその1——連結項目になじみやす

いもの。例として、軽減税率（法人税法66条2項）がある。

●パターンその2——個別項目のままにできるもの。例、中小企業等の貸倒引当金の特別（租税特別措置法57条の9）、交際費の損金不算入（租税特別措置法61条の4）。

●パターンその3——特則により大規模法人の子会社を除いているもの。例として、試験研究費の額が増加した場合等の法人税額の特別控除（租税特別措置法42条の4）。

(3) パターンその1・軽減税率

現在、法人税の基本税率は30%であり、軽減税率は22%である（法人税法66条2項、および、経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律16条）。普通法人のうち、軽減税率が適用されるのは、「各事業年度終了の時ににおいて資本の金額もしくは出資金額が1億円以下であるもの」である。これらの中小法人については、年800万円以下の金額につき、22%の軽減税率が適用される。このように、軽減税率の適用のためには1億円以下の資本金基準をみたしている必要があり、さらに年800万円以下の所得が対象となる。

そこで、連結納税制度のメンバーが中小法人である場合、軽減税率の適用をどうすべきかが問題となる。税制調査会も、「法人の規模などに応じて適用される法人税率に格差があるが、その取扱いについてどう考えるか。また、連結グループに対して適用する税率について、どう考えるか」と論点を提示している⁽²²⁹⁾。

この点については、(a) 連結親会社の資本金を基準として判定を行うか、または、(b) 連結親会社を含む連結グループ法人各社がすべて中小法人に該当する場合に限るべきか、と選択肢を設定し、結論として(b)が合理的であるとする見解がある⁽²³⁰⁾。これに対し、(c) 連結納税の趣旨は、全体をひとつの法人

主体と見るという考え方であることからして、中小法人の軽減税率を適用するのはおかしい、という意見も表明されている⁽²³¹⁾。

見解の相違を例示すれば、次のようになる。

例2——軽減税率における資本金基準の判定

資本金が1億円の株式会社Pと、2億円のSが存在する。PはSの親会社であり、PSは連結納税制度の適用をうける。このとき、(a) Pの資本金を基準として判定を行うならば、1億円以下の基準を満たすから、軽減税率が適用される。(b) 連結親会社を含む連結グループ法人各社がすべて中小法人に該当する場合に限れば、Sの資本金が1億円を超えるから、軽減税率の適用の余地はない。(c) PSの資本金を合算すれば、3億円となり、1億円を超えるから、軽減税率は適用されない。

この論点の難しさを示すものであろうか、どれをとるべきかについては、意見が固まっていないうのである。日本租税研究協会の議論では、「法人の規模等に応じて適用される、中小法人に対する軽減税率については、連結納税制度の選択により損益通算、内部利益の繰延べ等のメリットがあり、それとのトレードオフであるとの見方から、連結ベースで適用するという考え方と、中小企業の育成という政策目的は活かすべきであるという見方から個別会社ベースで適用するという考え方の両方があった」とされている⁽²³²⁾。なお、1999年2月の段階では、「中小法人に対する軽減税率は、親会社、子会社のすべてが中小法人に該当する場合にのみ適用するという大きな割り切りを入れていきます」とされていた⁽²³³⁾。

どう考えるべきか。

まず前提として、連結納税制度としては、多くの項目につき連結勘定を設ける「本格的な」制度を想定する⁽²³⁴⁾。この場合、税率の適用は、連結課税所得に対し、連結ベースで一

回ということになろう。これは、1999年2月の段階で経団連が提案していたいわゆる「税額合算方式」とは異なる。そこでは、軽減税率の適用についても、各社が適用する税率によって税額を計算するものとされていた⁽²³⁵⁾。

そこで次に、中小法人につき軽減税率をおいた趣旨を考える。この点、税制調査会は、「中小企業対策としての政策的考慮から設けられているものである」ととらえ⁽²³⁶⁾、「基本税率の格差を縮小する方向で検討していくことが適当」であるとしている⁽²³⁷⁾。

以上をふまえ、次のように考えるべきである。中小法人に対する政策をどう構築し、租税政策にどの程度反映すべきかについては、むろんさまざまな議論がありえよう⁽²³⁸⁾。しかし、軽減税率は、事業規模に着目して人的適用範囲を区切っている。そして、連結納税制度が適用される場合、当該中小法人は、資本的に密接な関係をもつ企業グループの一員となっている。そうだとすれば、上記(c)の考え方により、連結ベースで資本金を合算し、1億円を超えるか否かを判断すべきであろう。

仮に一步譲って、上記(b)を採用した場合にはどうか。その場合、メンバー法人のすべてが個別に資本金1億円以下の基準を満たしていれば、軽減税率を適用することになる。この場合であっても、軽減税率の適用は連結ベースで1回のみ、すなわち、連結課税所得のうち800万円以下の部分に限るべきであろう。ちなみに米国では、もともと資本金の大小にかかわらず、段階税率が適用される。そして、連結納税申告では、個別課税所得に対してではなく、連結課税所得に対してこの段階税率を乗じて、租税債務を算定する⁽²³⁹⁾。段階税率の適用は、1グループにつき、やはり1回とされている。

以上の議論は、連結納税制度の適用をうけるグループ内の中小法人と、そうでない独立

独歩の零細な中小法人との間で、線引きを行うべきだ、という価値判断にもとづく。繰り返すが、軽減税率の政策効果をどこまで及ぼすべきと考えるかによって、望ましい線引きのやり方は変わってくる。

(4) パターンその2・貸倒引当金の特例

平成10年度改正により、貸倒引当金については、法定繰入率が廃止された。また、従来的一般貸倒引当金と債権償却特別勘定の区分がなくなり、貸倒引当金に一本化された⁽²⁴⁰⁾。これが、現行の法人税法52条である。

これに対し、中小企業等に対しては、貸倒引当金の特例が設けられている。すなわち、出資金1億円以下の普通法人等に対しては、法定繰入率による繰入が、なお認められている(租税特別措置法57条の9)。具体的には、当該中小法人の営む主たる事業に応じ、次の割合が用いられる(租税特別措置法施行令第33条の8第4項)。

- 卸売及び小売業 1000分の10
- 製造業 1000分の8
- 金融及び保険業 1000分の3
- 割賦販売小売業 1000分の13
- それ以外の事業 1000分の6

このように、中小法人に対しては、租税特別措置法により、法定繰入率の利用が可能とされている。そこで、中小法人が連結納税制度のメンバーとなる場合、これをどう取り扱うべきかが問題となる。問題を例示すれば、次の通り。

例3——連結納税制度における貸倒引当金の特例の扱い

株式会社MNは、連結納税制度の適用を受ける。Mの資本金は2億円である。Nの資本金は1億円であり、その主たる事業は卸売業である。Nは、グループ外の取引先Lに対し売掛金を有している。このとき、Nは、法定繰入率によって貸倒引当金を積むことができ

るか。

連結納税制度において、個別申告における引当金勘定を合算するか、そもそもはじめから引当金勘定を連結ベースにするかは、制度設計の問題としてはいずれも可能な選択である。ところで、融資を行ったり、貸倒れの事実が生じたりするのは、私法上はあくまで個別メンバーごとである。ここではその点に着目し、個別申告での引当金勘定を存続させるものと想定しておこう。その場合、中小法人の個別申告について、上の特例をそのまま適用することは、十分に可能である。

特例の趣旨からみても、連結納税制度の適用がある場合に法定繰入率を使うことが、特段の不都合を生むようにはみえない。平成10年改正において中小法人について特例をおいた理由としては、「中小企業の場合には、事業規模が小さい分だけ大企業に比べ貸倒れが平均的に発生しないとみられることや中小企業に対する政策的配慮が必要であるとの考え方から、従来どおり、法定繰入率の適用が認められることとされています」と説明されている⁽²⁴¹⁾。連結グループに入っている中小法人であっても、大企業ほど平均的に貸倒れが発生することはなからう。また、実績率計算などの事務負担については、連結メンバーであったとしてもなお「政策的配慮」が必要という判断もありうる。

このように考えるならば、貸倒引当金の特例との関係では、問題となっている法人一個が資本金1億円以下の基準を満たせば、当該法人は法定繰入率を利用できる形で、連結納税制度を組み立てるべきである。そうすれば、例3のNも、法定繰入率によることが可能となる。

なお、交際費等の損金不算入(租税特別措置法61条の4)の基準となる資本金の計算の仕方についても、基本的に同じ考え方による

べきではないか⁽²⁴²⁾。

(5) パターンその3・特則により大規模法人の子会社を除いているもの

租税特別措置法の中には、「中小企業者」を対象にして、特別償却や特別税額控除を設ける規定が多数存在する。それらは、さまざまな政策目的の遂行を狙っており、しかも頻繁に改正されるため、まとめて論ずることは困難である。

しかし、「中小企業者」の定義という側面に着目すると、それらの多くは、共通の定義を採用している。その基本となるのが、租税特別措置法42条の4第2項である。同項の定義は、いくつかの規定において、直接に参照されている⁽²⁴³⁾。

この定義の特徴は、特則により大規模法人の子会社を除いていることにある。すなわち、ここに「中小企業者」とは、「資本若しくは出資の金額が1億円以下の法人」のうち、次に掲げる法人以外の法人をいうものとされている⁽²⁴⁴⁾。

- その発行済株式の総数または出資金額の2分の1以上が同一の大規模法人の所有に属している法人
- 上に掲げるもののほか、その発行済株式の総数または出資金額の3分の2以上が大規模法人の所有に属している法人

ここに大規模法人とは、基本的に資本若しくは出資の金額が1億円を超える法人のことを指す。ゆえに、連結納税制度との関係では、大規模法人が連結親会社である場合、ほとんどの場合がこの除外規定に該当することになる。逆に、連結親会社が大規模法人でないときには、株式保有が2分の1以上であっても、除外規定の適用はない。

以上を例示する。

例4——大規模法人の子会社に対する除外規定の適用

Xは、資本金2億円の株式会社である。Xは、Yの株式をすべて所有している。Yの資本金は1億円である。このとき、Yの株式の総数は、同一の大規模法人Xの所有に属している。ゆえに、Yは、「中小企業者」にあたらない。

このように、租税特別措置法の中には、適用要件の中に、親子会社の存在を織り込んでいる場合がある。大規模法人の傘下に入っている一定の場合には、当該個別法人の資本金額が小規模であったとしても、当該措置を適用しないのである。これは、企業グループ内の中小法人と独立の中小法人とを区別し、後者にのみ適用範囲を限定するという政策意図を示している。

したがって、このような措置については、連結納税制度との関係でも、同じ基準によって特例適用の有無を判断することが合理的である。つまり、同一の大規模法人が連結親会社である場合には、株式保有割合が2分の1をこえれば、当該特例は適用されないものとすべきである。例4にそくしていえば、XYに連結納税制度が適用される場合にも、租税特別措置法の当該措置は利用できないものとする。

(6) 規模に応じた誘因措置に関する理論的反省

以上、3つのパターンに類型化して、事業規模に着目したルールを連結納税制度でどう扱うべきか、基本的な考え方を示した。その際、中小法人に対する現行法上の措置を与件として議論してきた。

最後に、この点に関する現行法からやや離れ、租税政策のあり方につき反省を加える。そもそも、資本金基準によって租税誘因措置の適用範囲を画することには、どのような効果があるのであろうか⁽²⁴⁵⁾。誰に対して誘因を

与えているか、という問題である。

この点、事業規模を静的に不変のものともみるか、動的に可変のものともみるかにより、考え方が分かれる。一方で、事業組織が変動せず、中小法人は常に中小法人でありつづけるとみれば、狙った主体に誘因を与えていることになる。たしかに、中小企業のなかには、組織を再編せずに、何十年も同じ事業規模で営業を続けるものが多数存在するであろう。そのような企業像に適合的なのが、この静的な見方である。

他方で、事業組織は動的に変化するとみる考え方がある。それによると、資本金の大小は、操作可能な変数である。法人規模を操作することにより、ターゲット以外の者が誘因措置を利用できることになる⁽²⁴⁶⁾。

連結納税制度との関係を論ずる場合には、事業組織の変動の一コマとして中小法人の問題をとらえる見方が素直である。たとえば、2つの別個の中小法人といえども、合併して資本金が1億円を超えれば、誘因措置は利用できない。あるいは、1個の大法人が、会社分割により2個の中小法人になれば、誘因措置が利用できる。このような状況の中で、連結納税制度は導入されようとしている⁽²⁴⁷⁾。

連結納税制度は、課税単位を個別法人から連結グループへと拡大するものである。とすると、連結納税制度の導入に伴い、これまで個別法人の事業規模を基準に組み立ててきた誘因措置についても、グループ単位のそれに適合的な形に改善していくべきであろう。その意味で、上記パターン3の規律は、萌芽的な要件設定として注目すべきものである。今後さらに、誘因措置の人的ターゲットとの関係で、工夫をこらす余地がある⁽²⁴⁸⁾。

5—まとめ

結論を要約する。

第1に、連結納税制度の人的対象については、必要性和コストを勘案しながら、多様な事業体の中から合目的的に選びとらなければならない。当面は、株式会社と有限会社を対象とし、資本金などの規模で区別を設けないことが望ましい。

第2に、連結納税制度における中小法人の扱いについては、問題となる規定の政策目的に照らし、類型ごとに連結ベースと個別ベースの扱いを使い分けるべきである。

■おわりに

本稿では、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た。

法人税制は、変容しつつある。その底流には、4つの主題を読み取ることができた。

- 租税の競争
- インピュテーション方式の退潮
- 企業組織の再編
- 組織の多様化

これらは、いずれも相互に関係する。その背景には、経済活動のグローバル化がある。グローバルな競争が激化する中で、各国は法人税率の引下げを余儀なくされた⁽²⁴⁹⁾。英独でインピュテーション方式が用いられなくなった主因は、国際資本投資との相性の悪さにあった。さらに、国境を越えた企業再編が進み、外国の多様な組織への課税が問題になるなど、法人税制は、これまでになかった国際的課題に直面している。なお、グローバル化とならんで重要なのは、組織と市場に対する知見が飛躍的に進歩したことである。その結果、既成の私法上のパターンにあてはめて法人税の

あり方を論ずるとい手法では、通用しない局面が増加しつつある。

連結納税制度の設計にあたっては、このような法人税制の変容をふまえる必要がある。法人税制の変容点と連結納税制度の設計が交錯する領域は、3つあった。それぞれについての方向性は、次の通りである。

第1、国際的側面。当面は国際的連結を控える方向に進むべきである。外国税額控除については、連結ベースできめのこまかいルールを設けるべきである。

第2、企業再編。企業再編の手法として連結納税制度を用いる局面と、連結納税制度の設計にあたり企業再編をどう組み込むかという局面を区別すべきである。後者の観点からは、投資修正ルールが原理的には必要である。また、メンバー法人の入れ替えにつき、SRLYルールをはじめとするルールを導入すべきである。

第3、多様な事業体。連結納税制度の人的適用範囲は、当面、有限会社と株式会社に限るべきである。資本金基準を用いるルールにつ

いては、規定の趣旨を勘案して、連結ベースか個別ベースかを決すべきである。

以上3つの領域と、さきにあげた4つの主題とは、次のように対応している。

- 租税の競争→第1の論点「国際的側面」
- インピュテーション方式の退潮
- 企業組織の再編→第2の論点「企業再編」
- 組織の多様化→第3の論点「多様な事業体」

ここからわかるように、インピュテーション方式と連結納税制度の関係には、言及しなかった。この点については、変容の方向をいましばらく見定めよう(250)、再検討する機会をもちたい(251, 252)。

法人税は、第二次大戦後長期にわたって、国税収入の3割近くを稼ぎ出してきた。この基幹税が、変容しつつある(253)。連結納税制度について論ずる場合には、技術的な論点を整合的に解決することが、むしろ大切である。しかし何よりも、このような広い文脈との関係を忘れてはならない。本稿の趣旨は、このことに尽きる。

■注

(182) 本稿(Ⅰ)・税研91号93頁。

(183) 佐藤英明「いわゆるSPC法等の改正による税制改正について」国際税制研究5号96頁(2000)。同97頁は、「今回の改正においては、何が「法人扱い」とされる要素なのか、という点が不明確である点は、今後の課題として残されているように思われる」と正当に指摘している。さらに参照、佐藤英明「アメリカにおける中小企業形態の多様性と税制——企業レベルでの非課税制度の可能性」税研81号42頁(1998)。なお、税調中期答申・前掲注143・165頁、とくに344頁は、多様な事業体について法人格の有無にとらわれない検討が必要だとしている。前向きな叙述であり、評価に値する。

(184) 資本金ベースで区分した場合、日本の法人企業のほとんどは、資本金が1億円未満である。平成10年分の法人数250万8852社のうち、資本金1億円未満の法人は247万1957社であり、全体の98.5%を占めている。国税庁のホームページ <http://www.nta.go.jp/category/toukei/stati/h10/zeimu01/03.htm> による(2000年11月3日訪問)。なお、平成11年の中小企業基本法改正後、中小企業は、日本経済活力の源泉と位置づけられている。中小企業庁は、製造業・卸売業・小売業・サービス業などの業種に応じ、資本金と従業員数によって「中小企業」を定義している。 <http://www.chusho.miti.go.jp/hakusho/h12/point/index.html> (2000年11

月3日訪問)。

(185) 増井・前掲注135・53頁。パートナーシップについては、金子宏他『パートナーシップの課税問題』日税研論集44号(2000)を参照。

(186) ドイツの機関関係においては、法人税を課されない人的会社も、機関主体となることができる。増井・前掲注87・680頁。

(187) 増井・前掲注61。

(188) 本稿(Ⅱ)・税研92号103頁。

(189) 本稿(Ⅱ)・税研92号98頁では、いまひとつのしぼりをつけて、連結グループの対象を、法人税法2条3号にいう「内国法人」に限定すべきであると論じた。なお、ドイツの機関関係においても、機関会社は、資本金会社に限定されている。増井・前掲注87・680頁、木下・前掲注77・55頁。

(190) 米国の連結納税申告では、対象法人の定義から、非課税法人や保険会社、外国法人、FIC、REIT、S法人などを、原則として除外している。そのうえで、例外として、一定のものについて連結納税制度の対象に再度取り込む構成になっている。内国歳入法典1504条(b)ないし(f)。

(191) この点は、1980年代半ばの比較法研究によって、公知の事実となった。参照、水野忠恒「閉鎖的法人に関するアメリカの所得税制度——問題点の比較法的分析とその体系化——」租税法研究13号64頁(1985、のちに水野・前掲注36に所収)、中里実「フランスにお

- ける中小企業課税」租税法研究13号118頁(1985)、中里実「フランスにおける中小企業課税」日税研論集3号167頁(1986)、占部裕典「企業課税における法人概念——アメリカにおける企業形態と租税要因——(1)(2・完)」民商法雑誌95巻2号231頁、95巻4号501頁(1986・87)、水野忠恒「アメリカにおける中小企業課税」日税研論集4号133頁(1987)。
- (192) 谷口勢津夫「ドイツにおける人的会社(共同事業者)課税」日税研論集44号85頁(2000)。
- (193) 合名会社や合資会社は、法人税法2条9号の普通法人にあたる。日本では、合名会社と合資会社の数が圧倒的に少ない。人的会社が大きな割合を占めるドイツと、対照的である。その理由が、日独法人税法の取扱いの差異にどの程度帰せられるものかは、興味ある研究課題である。ちなみに、日加米の比較として、Yoshihiro Masui, Taxation of Partnerships in Japan, 54 Bulletin for International Fiscal Documentation 150 (2000); Alex Easson, Taxation of Partnerships in Canada, 54 Bulletin for International Fiscal Documentation 157 (2000); Kirk J. Stark and Eric M. Zolt, United States Partnership Taxation: Current Structure and Proposals for Reform, 54 Bulletin for International Fiscal Documentation 326 (2000)。
- (194) さらに、分類基準が異なるが「特定信託の受託者である内国法人」には、特定信託の各計算期間の所得に対する法人税が課せられる(法人税法7条の2、82条の2以下)。また、清算所得に対する法人税(法人税法5条、92条以下)および退職年金等積立金に対する法人税(法人税法8条、83条以下)も問題になる。以下では、これらを除外して、各事業年度の所得に対する法人税のみについて論ずる。
- (195) 法人税法4条3項によって、公共法人は、法人税を納める義務がないこととされている。そのため、公共法人は、正確には法人税の納税義務者とはいえない。ただし、本文の(2)で非課税法人の扱いを論ずる便宜上、ここに列挙しておく。
- (196) 税調中期答申・前掲注143・180頁。さらに参照、矢内・柳・前掲注134・39頁。
- (197) これは、現在の法人税法別表第1のリストを前提とした判断である。たとえば、公共法人のリストの最初には、奄美群島振興開発基金が掲げられている。ところが、奄美群島振興開発基金が持株会社の傘下に入ったか、多数の完全子会社を支配したりして、連結納税制度の適用がなければ事業活動に支障が生ずるといった事態は、想定しにくい。
- (198) 森信・前掲注2・税研90号43頁は、「相互会社や人格なき社団などを対象法人にすべきか否か」といった点については、本制度の趣旨からは否定的な方向で検討すべきではなかろうか」としている。宗教法人や人格のない社団等が持株会社となる可能性については、増井・前掲注56・8頁。
- (199) 他にも、証券取引所、商品取引所、日本銀行、帝都高速度交通営団などの法人が含まれる。
- (200) 中小企業等協同組合のうち、企業組合以外のものは、法人税法別表第3により「協同組合等」とされている。協同組合等の事業分配金は、法人税法61条により、損金に算入される。これに対し、企業組合は、普通法人とされているため、法人税法61条の適用がない。
- (201) 森信・前掲注2・税研90号43頁。
- (202) なお、相互会社は、その組織を変更して保険業を営む株式会社とすることができる(保険業法85条)。参照、山下友信「相互会社の株式会社への組織変更」岩原伸作編「竹内昭夫先生還暦記念・現代企業法の展開」689頁(1990)。
- (203) 村上淳一・マルチュケ「ドイツ法入門(第3版)」142頁(1997)。
- (204) 増井良啓「『簡素』は税制改革の目標か」国家学会雑誌107巻5・6号556頁(1994)。
- (205) なお、この点に関連して、米国の議論では、法人課税の有無の分け目となる決定的な基準は、持分の流動性だといわれることがある。エリック・ゾルト「アメリカにおける法人税改革の展望」税研91号10頁(2000、中里実訳)。このことは、法人税法上、公開会社と閉鎖会社とを区分することを意味し、示唆に富む。ただし、みよ、G. Mitu Gulati, William A. Klein, and Eric M. Zolt, Connected Contracts, 47 UCLA Law Review 887 (2000) at 940-941。これに対し、現在の日本では、持分の流動性のない閉鎖会社についても、広く法人課税の対象としている。では、連結納税制度の人的対象を論ずるさいに流動性の有無が決定的な基準となるかといえば、ならないと考える。ここでもやはり、人的対象に含めることのコストと、連結納税制度を利用させる必要性とを、比較考量すれば足りる。
- (206) 国税庁のホームページ・前掲注184。
- (207) 増井・前掲注56・8頁。この点については、植田卓「中小企業税制のあり方をめぐって」税研81号20頁(1998)。
- (208) 前掲注184の国税庁統計によれば、資本金10億円以上の法人数6376のうち、株式会社が6294社、有限会社は43社あった。これに対し、資本金1000万円未満の法人数131万6224のうち、株式会社は0社、有限会社は127万2268社あった。これは、平成2年改正により、株式会社の最低資本金は1000万円、有限会社のそれは300万円とされたためである。商法168条の4および有限会社法9条。
- (209) 法人税法66条2項。具体的には、資本金1億円以下の株式会社、あるいは、出資金額1億円以下の有限会社のことを指す。これに対し、商法特例法の大・中・小会社の区分については、後掲・注218。中小企業庁による中小企業の定義については、前掲注184。
- (210) 税調中期答申・前掲注143・180頁。
- (211) 日本租税研究協会連結納税制度実務研究会・前掲注134・93頁。
- (212) 中小企業基本法3条を参照。
- (213) 前掲注190。
- (214) 佐藤・前掲注183・税研81号42頁。さらに参照、渡邊幸則「チェック・ザ・ボックス規則について」碓井光明他編「金子宏先生古希祝賀・公法学の法と政策(上)」583頁(2000)。
- (215) 植田・前掲注207・21頁。
- (216) 文献は枚挙にいとまがない。最近の議論として、上村達男「会社区分立法のあり方について」商事法務1569号16頁(2000)。
- (217) 当時の学会報告として、酒巻俊雄「大小会社区分立法の動向(商法)」租税法研究13号144頁(1985)。
- (218) 現在、商法特例法は、株式会社について、次の3区分によって、監査制度について規制を使い分けしている(商法特例法2条、22条1項)。
○大会社 資本金5億円以上または負債総額200億円以上
○小会社 資本金1億円以下かつ負債総額200億円未満
○中会社 大会社・小会社以外の株式会社
- (219) 武田昌輔「わが国における閉鎖的法人に対する課税」日税研論集4号57頁(1987)。
- (220) 武田昌輔「中小企業課税の問題点」租税法研究13号1頁(1985)、武田昌輔他「中小企業税制」日税研論集6号(1988)。
- (221) 大江晋也「中小企業独自税制の提案」税研82号10頁(1998)、平川忠雄「中小企業独自税制の提案——中小・オーナー型企業の現状からみた法人税改革等の問題点——」税研85号10頁(1999)。

- 山本守之「中小企業独自税制の提案」税研91号58頁(2000)。
- (222) なお、一定の中小企業についてパス・スルー課税を行うという提案については、先に2で述べたことがそのままではまる。
- (223) 同様の対立は、他の論点についても見られた。外国税額控除について、本稿(Ⅱ)・税研92号99頁、投資修正について、本稿(Ⅲ)・税研93号128頁。
- (224) この問題については、中里・前掲注60・294頁を参照。
- (225) 増井・前掲注136・976頁。
- (226) 日本租税研究協会連結納税制度実務研究会・前掲注134・96頁も、「租税特別措置法に規定する各種の中小企業税制については、連結納税制度の適用を個別主体概念で捉えるか、単一主体概念に対応するものとして捉えるかにより適用が異なってくると考えられ、それぞれの規定ごとに立法の趣旨を勘案して判断するのが妥当であろう」としている。
- (227) 増井・前掲注154・420頁。
- (228) たとえば、跡田直澄・吉田有里「新たな中小企業政策の構築に向けて——税制と金融による支援政策の日米比較を通して——」国際税制研究2号99頁(1999)。さらに参照、跡田直澄・前川聡子「中小企業政策のビッグバンに向けて」税研81号33頁(1998)、井堀弘宏「経済政策における中小企業優遇税制の意義とあり方」税研81号28頁(1998)。
- (229) 税調中期答申・前掲注143・参考1ハ(へ)。
- (230) 矢内・柳・前掲注134・180頁。なお、富尾一郎監修『新しい「連結納税制度」の導入とその対策」74頁(1999)は(a)を支持している。
- (231) 森信・前掲注2・税研90号44頁。
- (232) 日本租税研究協会連結納税制度実務研究会・前掲注134・97頁。
- (233) 山田暁「連結納税制度の実務上の論点整理と租研研究会中間報告の解説」租税研究592号39頁(2000)。
- (234) 税制調査会・前掲注(102)。
- (235) 阿部泰久・井上隆「税額合算方式による日本型連結納税制度の導入」税経通信54巻3号73頁、78頁(1999)。
- (236) 税制調査会法人課税小委員会報告第1章-3(2)②(1996)。
- (237) 税調中期答申・前掲注143・第二、二1(4)①。
- (238) 鈴木英夫「中小企業の活力を生み出す税制のあり方について」税研81号49頁(1998)、杉田定大「中小・ベンチャー企業育成と税制の役割」国際税制研究3号56頁(1999)。
- (239) Dubroff et al., supra note 109, 61-5.
- (240) 中村利雄「法人税制改革と企業会計——課税所得の計算構造から見た課税ベース拡大項目の検討——」95頁(1999)、國枝繁樹「不良債権償却制度の今後のあり方」国際税制研究2号86頁(1999)。改正の背景としては、税制調査会・前掲注236(法人課税小委員会報告)・第2章6(2)貸倒引当金。
- (241) 高岸秀俊「法人税法等の一部改正」税経通信53巻8号27頁(1998)。
- (242) ただし、日本租税研究協会連結納税制度実務研究会・前掲注134・96頁は、交際費について、個別会社単位に計算する考え方と、連結親会社の資本金額を基準にする考え方を、両論併記している。
- (243) たとえば、次のものがある。
- 42条の5第2項(エネルギー需給構造改革推進設備等を取得した場合の法人税額の特別控除)
- 42条の6第1項(電子機器利用設備を取得した場合等の特別償却)
- 42条の12第1項(中小企業者等が機械等を取得した場合等の特別償却)
- 中小法人に対する税制措置の一覧として、平川・前掲注221・17頁。
- (244) 租税特別措置法施行令27条の4第1項。この他にも、資本もしくは出資を有しない法人について、従業員基準が設けられている。しかし、ここでは連結納税制度との関係で株式会社と有限会社のみ限定して議論しているから、これに言及する必要はない。
- (245) 問題の所在については、座談会「企業の経済環境の変化と税制」税研91号43頁の井堀発言と、跡田・吉田・前掲注228・105頁の意見の違いを対照。
- (246) たとえば、軽減税率について、税調中期答申・前掲注143・二1(4)①口が「税負担回避のための会社分割を招く懸念がある」と指摘している。これは、軽減税率をにらんで、人々の行動が変化し、事業組織が変化するという想定にたっている。
- (247) 本稿(Ⅲ)・税研93号124頁。
- (248) さらに、現行の誘因措置の中には、自己所有の場合のみならずリースの場合にも適用をみとめるものが存在する。たとえば租税特別措置法42条の6第3項。これは、誘因措置の人的適用範囲を所有者から利用者に拡大するものとして、興味深いしくみである。参照、増井・前掲注154・403頁。
- (249) なお、国際比較にあたっては、税率のみならず、法人税の課税ベースや基本的仕組み(統合の方式など)にまで立ち入って考察すべきであると正当に指摘するものとして、水野忠恒「法人税の国際化と国際比較」国際税制研究2号74頁(1999)。
- (250) 金子宏「シャープ勧告の歴史的意義」租税法研究28号25頁(2000)は、英独の改正にふれ、「これが、税収を確保するための一時的現象であるのか、それともヨーロッパ連合加盟国間の資本の移動に対する阻害効果を排除するためのものか、あるいは二元的所得税制度への以降の準備をもっているのかは、明らかでない、二元的所得税の下でも、法人税を所得税の前どりと考える限りは、二重課税の調整は必要な筈である。」と指摘する。
- (251) たとえば、ドイツでは、1977年にインビュテーション方式が導入されたとき、機関法理の一部の機能が代替されたと評された。増井・前掲注87・680頁。
- (252) この他にも、論ずべくして論じ得なかった点は、きわめて多い。とくに租税専門家は、論点が法人税法上のそれにとどまらないことを銘記すべきであろう。会社法上、連結納税制度の適用による節税額をどのようにメンバー法人に配分すべきかについては、江頭憲治郎「結合企業法の立法と解釈」86頁(1995)、石田清純「連結納税制度と会社法——主にフランスの制度について——」早稲田法学75巻3号209頁(2000)。さらに参照、中東正文「企業結合・企業統治・企業金融」218頁(1999)。
- (253) 今後注視すべきは、法人タックス・シェルターのゆくすえである。中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応」ジュリスト1169号116頁(1999)、1171号86頁(2000)、岡村忠生「税負担回避の意図と二分肢テスト」税法学543号3頁(2000)。米国では今これが大問題になっている。Joseph Bankman, The New Market in U.S. Corporate Tax Shelters, Tax Notes International, June 28, 1999, 2681; Daniel N Shaviro, Economic Substance, Corporate Tax Shelters and the Compaq Case, Tax Notes International, October 9, 2000, 1693。