

国際課税トピックス

はじめに

連結納税制度がわが国に導入され、連結グループ内法人間において損益が通算されること及び連結グループ内取引からの内部利益の課税繰延を行うとした場合、税収は減少することは十分予測できることである。

その対応策として、税収の減少する分を補う目的から、連結納税制度を適用する法人グループに対して、付加税を課すことも政策上の選択肢としては想定できることである。

以下では、米国の連結納税制度の歴史において付加税を課した経緯のあることから、その沿革を辿るとともに、付加税の課税の問題を検討することとする。

1 米国における連結納税制度における付加税の沿革

米国の連結納税制度において付加税が最初に課されたのは、1932年からであり、1932年及び1933年における税率は、0.75%であり（1932年歳入法第141条(c)）、1934年及び1935年には、税率が1%となった（1933年国家産業復興法第218条：National Industrial Recovery Act of 1933）。

当時の米国の経済は、大恐慌後の不況期であり、財政収入の増加の必要性和不況による企業の赤字を連結納税申告において使用することへの批判から、1934年歳入法（第141条(c)）により、付加税は2%となり、連結納税申告の適用

は、鉄道会社とその持株会社に限定された（1934年歳入法第141条(d)(3)）。すなわち、1934年法の適用から1941年までは、連結納税申告が、鉄道会社等を除き廃止されたことになる。

この付加税は、1935年歳入法（第102条(b)）により、1936年から開始となる事業年度から廃止され、連結納税申告に適用される税率が、15.75%の単一税率に改正されている。ちなみに、当時の法人への税率は、2,000ドル超から4万ドルまでが、12.5%、4万ドル超が、15%であることから、連結納税申告を行う法人に対しては、実質的に単一法人よりも重い税負担になっている。そして、1936年歳入法（第13条、第14条、第141条(c)）では、連結納税申告に適

連結納税制度と

用される税率は、単一法人への税率と同じになっている。

1940年第二次歳入法（第201条）により、第二次世界大戦における財政需要から、再度、超過利潤税が導入され（1954年廃止）、超過利潤税の適用上、選択により、連結ベースで所得計算をすることが認められた。1942年歳入法（第159条(a)）により、連結納税制度が一般法人に対して認められたが、付加税は2%であった。

その後、1954年における内国歳入法典の全文改正により、連結納税申告における適用対象法人の持株割合が95%から現行の80%に改正され

Topics of International Taxation

たが、付加税は継続し、1964年の歳入法（第234条(a)）により付加税は廃止された（注1）。

その理由の一つは、連結納税申告の普及促進である。すなわち、一定の支配関係にある法人グループが、同一法人内にいくつもの事業部を有する法人と課税上の不平等があるのはおかしいという議論があったのである（注2）。

他の理由は、当時の米国税制では、一定要件の親子会社又は兄弟会社にいう法人グループに対して上限2万5,000ドルの付加税免税（surtax exemption）が規定されていた（1964年内国歳入法典第1561条）。また、グループ法人は、多段階付加税免税（multiple surtax exemption）を選択できたが、その場合は、追加税が

るのかという、各国に共通する問題があり、例えば、上記に述べた超過利潤税については、増税の際に、労働界からの反発があり、法人に負担させたという経緯があり、付加税もその範疇の議論である。しかし、理論的には、連結納税制度は、法人税減税のための施策ではなく、租税の中立性等を根拠とした、経済的実態に即した課税方法である。換言すれば、連結納税制度は、法人に対する課税上の恩典ではないといえる。したがって、同一法人内における事業部間の損益通算と連結グループ内法人間の損益通算は、同質のものであり、課税上、相違が生じることはいかなるものかと思われる。

（注1） Jack Crestol, Kevin M. Hennessey, Richard F. Yates, "The Consolidated Tax Return Fifth Edition" pp. 1-11~1.19.

（注2） 中田信正『連結納税申告書論』中央経済社 昭和53年 26頁。

付加税の課税

6%課された。そして、この多段階付加税免税が次第に縮小されたことから、連結納税申告の利用が次第に促進されたのである。

もう一つの理由は、1964年の改正により、関連法人からの受取配当の控除が、85%から100%に改正され、その適用要件において連結納税申告を採用することが有利であったことも挙げられる。

2 付加税の課税

米国における連結納税制度における沿革では、一定の財政需要があり、その税収をどこに求め

日本大学教授

矢内 一好