

連結納税制度元年

はじめに

わが国の連結納税制度の導入は、これを規定する改正法人税法（以下「連結税制」という。）の成立が立法作業等の遅れを原因として平成14年6月26日にずれ込んだが、平成14年4月1日から遡及適用されている。その最初の決算期が平成15年3月に到来するが、その導入までに紆余曲折を経てきたこの制度は、ようやく日の目を見ることになる。その意味から、平成15年は、連結納税制度元年ともいえよう。

1 連結税制の意義

わが国の連結税制は、日本の法人税法という基盤の上に、諸外国における連結納税制度の良い点を参考にして、日本型の制度を規定したものと見える。

諸外国の連結納税制度のうちわが国の同制度に最も影響のあったものは、米国のものであるが、日本の連結納税制度は、すべてにわたって米国の制度をモデルとしたわけではない。例えば、連結法人間取引の課税方法は、米国の考え方を多く取り入れた項目であるが、加入法人の資産の時価評価、連結税額の配分方法等は、日本の連結納税制度の特徴となる独自の規定といえよう。

特に、連結所得の算定過程は、確定決算主義

と日本独自の法人税申告書のシステムとの調和を図りつつ、無理のない方法を考えたものと思われる。

2 連結税制の特徴

この連結税制は、日本の法人税制の上に全く新しい一つの完結した法令を作り上げたことになり、日本の法人税制としては、これまでの法人の法人格を重視した単体課税ではなく、法人グループを一体としたグループ税制である。わが国では、移転価格税制というグループ税制を既に導入しているが、その法令のボリューム、影響力の点では、連結納税制度が初めての本格的なグループ税制ともいえる。

また、連結税制は、企業組織再編税制の分野という区分をする向きもあるが、平成13年度改正の企業組織再編税制は、単体法人の課税であり、グループ税制である連結納税制度とはその意味において区分して考える必要がある。しかし、他方、株式交換・株式移転、合併・分割等の企業組織再編と連結納税制度は、法人がそのグループを改組するための一連の規定であることも事実である。

この連結税制は、平成13年度改正の企業組織再編税制に係る法令を量的に上回る大改正であるが、企業組織再編税制は、合併等の規定の見直しと、商法改正に基づいて創設された分割法

Topics of International Taxation

制に係る税制から構成されており、全体的なデザインは、既に存在している中における改正といえる。

これに対して、連結税制は、白地の用紙に新しく設計図を書くようなもので、全体のデザインを立法当局が行うという点で、その量的な面もさることながら、全体の制度としてデザインをどのようにするのかという苦心が立法当局に課せられたものと思われる。その意味から、今後の連結税制について検討する場合は、まず、立法に携わった方々の努力に対して敬意を表した後に、その内容の是非を論じるべきものと思われる。

3 連結税制に対する今後の予測

連結税制は、その成立した時点において、付加税の早期廃止を予測する等の報道がなされた。この連結付加税は、連結税制導入に伴う約8,000億円という税収不足に対応するために採られた措置であり、その税収見込額は平年度で約1,030億円とされている。

この連結付加税が好まれない理由は、連結所得がある場合、その適用税率が通常の基本税率である30%に2%上乗せした32%になり、連結納税制度を選択したことにより増税という結果になる場合もある点である。

連結納税制度導入に伴う法人税法改正では、受取配当益金不算入の見直し、退職給与引当金制度の廃止等が、法人税理論としては大きな問題であるが、何か印象としては、付加税が連結納税制度導入に伴う象徴的な事項として突出している感がある。そして、連結納税制度導入が

決定した後に実施された民間における各種のアンケートの結果、連結納税制度を採用する法人数が少なく、その不採用の理由として付加税を挙げているという報告が公表されている。

しかし、私見では、付加税は連結納税制度導入の検討段階から推測された項目であり、連結納税制度を採用する法人にとって、連結納税制度の採用は、単体申告と比較して実質的な法人税率の引下げである。したがって、付加税は、その引下げ率の範囲の問題（約8,000億円の減税が1,030億円圧縮された。）であり、連結所得が黒字のグループが付加税を理由に増税になるというのであれば、付加税の存在を与件とした連結グループ構成を再考すればよいことである。

連結納税制度の理論としては、この制度が法人に対する節税という恩典の供与ではなく、租税の中立性を根拠とするものであることから、付加税は理論的に問題があるが、政策として短期間導入されるのであれば、それは許されるものと思われる。連結納税制度を採用する法人数が少ない理由は、法人側の連結納税制度に対する準備不足と、大規模法人の場合は連結納税制度を取り止めることが難しいことから、採用した法人等の状況についてその様子見であると推測されるのである。

中央大学商学部教授

矢内 一好