

第5節 法人税その2

1 政策決定過程

平成10年度改正以降、断続的に行われた法人税改正のポイントは、前節で述べたように、第一に課税ベースの拡大と税率の引下げによる税構造改革、第二に景気対策のための税負担の軽減であった。そして第三のポイントが、これから論じる企業の合併や分割といった企業組織・企業グループの再編に対応するための法人税改正である。バブル崩壊以降、日本企業は業績不振にあえいでいたが、そうした企業が生き残りのために模索した道の一つが、企業同士の合併や不採算部門の切離しといったリストラクチャリングによる企業の生産性向上であった。これまで我が国では、「独占禁止法」や「商法」の規定でそうした企業組織再編に厳しい制約をはめていたが、平成9年ごろ以降、経済界の要望に応じて規制緩和が行われた。具体的には「独占禁止法」の改正による純粹持株会社の解禁や、「商法」における企業分割法制の制定であり、そうした環境変化に合わせて法人税の改正も断続的に行われた。

当時、こうした法人税改正を促したもう一つの大きな要因が、連結決算重視の方向に舵を切った企業会計制度改革である。アメリカやヨーロッパでは早い時期から連結決算重視の企業会計制度をとっており、それまで単独決算重視の制度をとってきた日本企業が海外でビジネスを行うためには、連結決算重視に切り替える必要があった。そのためには日本の「商法」や税法も単独から連結に比重を移すべきだ、といった論調が強まり、一連の制度改革を促すことになった。

こうした流れの中で、経済界は連結納税制度の導入を特に要望しており、平成10年度の法人税抜本改革が実施される以前の平成8年ごろから既に導入待望論が出ていた。しかし、同じ企業グループに属する二つ以上の企業が一つの納税義務者として課税所得を計算し納税する仕組みである連結納税制度は、単体の企業を納税義務者とするこれまでの法人税の枠組みとは大きく異なる制度であり、十分な検討が必要であった。そのため、既に前節で述べたように、まず

は約30年ぶりとなる法人税抜本改革の実施が優先され（平成10年度改正）、連結納税制度導入の検討は後回しとされた。

しかし、この法人税抜本改革終了後も、即座に連結納税制度の導入が検討される状況にはならなかった。すなわち、その後、企業組織・企業グループの再編を可能にするための規制緩和や「商法」改正が本格化し、連結納税制度よりもそうした法改正に対応するための税制改正が優先されたからである。まず、平成9年12月には「独占禁止法」が改正され純粋持株会社が解禁されたが、その対応として、平成11年に「商法」で「株式交換・株式移転制度」が整備され、それに対する税制の整備が行われた（「株式交換・株式移転税制」）。その後、大手金融機関の破綻などを契機にした経済状況の悪化に対応して小渕内閣で設置された産業競争力会議では、「会社分割法制」の整備が重要課題となり、平成12年にそのための「商法」改正がなされた（実施は平成13年4月）。そこで平成13年度税制改正では、これに対応するための税制（「企業組織再編税制」）が整備された。連結納税制度導入の機運が本格的に高まるのは、これらの改正の後であり、最終的に平成14年度改正で制度が導入される。これによって企業組織・企業グループの再編にかかわる税制度の整備は一応の区切りを迎えた。ただし、本書でカバーする範囲は「企業組織再編税制」が成立する平成13年度改

表 3-5-1 法人税改革の概要（再掲）

年度	法人税改革
平10	(法人税抜本改革) (法人税率の引下げ) (退職給与引当金の縮小) (賞与引当金制度の廃止) (収益・費用の計上の特例の整備等)
11	(法人税率の引下げ) 株式交換・移転に係る課税特例
12	(金融商品に対する法人税改革) (中小企業課税改革（留保金課税等）)
13	組織再編成税制の創設
14	連結納税制度の創設

(注) () で囲んだものは第3章第4節で既に論じた内容。

(出所) 原省三「法人税法と商法、企業会計の相互関係と今後調整すべき課題について」(『税大論叢』第51号 平成18年) 469-470ページにより作成（一部、筆者修正）。

正まで、すなわち連結納税制度導入の直前までとする（本来、本書の対象範囲は平成12年度税制改正までだが、改正に一区切りが生じる平成13年度改正まで議論する。）。なお、一連の改正の経緯は前節で一度表に示したが（表3-4-1）、再度、表3-5-1で掲げておく。

以下では、一連の税制改正の経緯を下記の手順で検討する。まず2では、平成8年ごろの連結納税制度の導入要望の高まりについて述べ、続く3で、平成10年の純粋持株会社解禁に続いて創設された株式交換・株式移転制度に対応するための税制改正を述べる。次に4では、平成13年度税制改正における企業組織再編税制の創設について説明する。最後に5で、連結納税制度導入の検討過程を記す。

2 連結納税制度導入要望の高まり（平成8年～平成9年にかけて）

「1 政策決定過程」でも触れたように、連結納税制度とは同じ企業グループなどに属する二つ以上の企業が、一つの納税義務者として課税所得を計算して納税を行う制度である。経済界はかなり早い時期から制度導入を要望しており、例えば経団連は平成8年5月に「連結納税制度に関する提言」を発表しているが、そうした要望の背景には次の2点の事情があった。第一は、「純粋持株会社解禁」に向けた動きである。純粋持株会社とは、事業を行わずグループ企業の株式を保有するだけの企業（いわゆる「ホールディング・カンパニー」）である。戦前の財閥による経済支配を招いた反省に立ち、我が国では「独占禁止法」で禁止されていたが、欧米では通常の企業経営形態の一つとされていた。バブル崩壊以降、経済が不振を極める中で、企業サイドからはそうした純粋持株会社を活用して企業グループを再編して生産性を高め、生き残りを図ろうとする要望が高まった。例えば、二つの企業が独立性を保ちつつ持株会社の下で事実上経営統合したり、複数の事業を抱える大企業グループが持株会社の下で分社化されることなどが想定された。これによって子会社ごとに独自の人事制度を持つなど独立性を保ち、経営判断を素早く行うメリットを保ちつつ、企業グループ全体として生産性の向上を目指すことがその狙いとされた。

ただし、そうした純粋持株会社のメリットを生かすには「独占禁止法」の改正だけでは不十分で、同時に「商法」や税法の改正が欠かせないとされた。す

なわち、「独占禁止法」改正で純粹持株会社を解禁しても、「商法」ではその設立を簡便に行う方法が規定されておらず、実際に会社を設立する際の手間が非常に面倒であることが指摘されていた。また税法では、「連結納税制度」の創設が重視された。例えば、一つの企業が純粹持株会社と事業会社という親子会社に分かれた場合、親会社が黒字、子会社が赤字とすると、それぞれが別々に納税する従来の法人税では親の黒字と子の赤字を相殺できず、むしろ税負担が増えることになる。連結納税制度の導入で親会社の黒字と子会社の赤字を合算できるようにすれば、こうした問題は解決されることが指摘された。また、もう一つの問題としては、新しく純粹持株会社を設立する際に資本の移転が生じ(すなわち、キャピタルゲインが実現した形になり)、それに対して譲渡所得税が課税されることが、持株会社の設立を阻害するとされた。これらの問題について次のような論調がみられる。¹⁾

独占禁止法を改正すれば、それだけで持ち株会社を自由に選択できるかという、必ずしもそうとは言いきれない。商法、証券取引法、税法など、関連する他の法律の見直し、整備もぜひ、必要である。

とりわけ税法の問題は、持ち株会社形式選択に伴う経済コストに直接に反映するだけに、その持つ意味は大きい。税法面で具体的な見直しの必要性が特に高い点は、子会社設立時の課税問題、子会社株式を親会社株主に無償譲渡する場合の課税問題などがある。

しかし、それと並んで重要なのは、ある意味で日本の法人課税のあり方を根本から変えることになるが、いわゆる連結納税制度を導入することである。

以下で述べていくように、実際の税制改正では「商法」改正に対応する形で、まずは資産の譲渡益課税の問題への検討(「株式交換・株式移転」制度への対応や「企業組織再編税制」の創設など)がなされる。連結納税制度の創設は検討に時間がかかり、その後に対応されることとなった。

かなり早い時期から「連結納税制度」導入の要望が高まったもう一つの背景は、連結決算重視へ向けた企業会計制度改革である。当時我が国では連結決算も部分的に導入されてはいたものの、依然、単独決算重視であった。そのため、親会社の損失を子会社に飛ばし、親会社の経理を健全にみせるといった処理も

日常化していたが、そうした問題が指摘されるにつれて、企業グループ全体の経営状況に目が向けられるようになっていた。特に欧米では連結決算が既に主流であり、企業活動をグローバル化させるためには、日本企業も連結決算重視へ大きく舵を切る必要があった。そして大蔵省や企業会計審議会などでそのための体制づくりが議論されていたものの、²⁾ それと同時に税制や「商法」も単独から連結へと重点を移していく必要性が議論され始めていた。これに関して、例えば次のような新聞報道がみられる。³⁾

もともと国内では単独決算に比べ連結を軽視する傾向が強い。その根っこにあるのは会計制度だ。現行の制度は株式総会で承認された決算に基づいて納税計算する「確定決算主義」を原則にしている。納税や配当などの基になるのはあくまで単独決算だ。

このため、企業の間からは「連結納税制度を採用すべき」（大阪商船、三井船舶、日本通運など）との声が出ている。連結納税制度を採用すれば、グループ内に赤字会社がある場合、課税所得が軽減される。企業の連結決算への意識はおのずと高まる、というわけだ。

ただ、連結納税制度の導入は税収に大きな影響を与えかねない。会計基準の国際的調和を目指している国際会計基準委員会（本部ロンドン）の白鳥栄一議長は「連結納税制度はいずれ導入すべきだとは思いますが、実現は容易ではないだろう」と語る。

「決算といえば連結が当然の欧米企業に比べ、国内企業は経営上の意思決定のために連結決算が必要、という意識が薄い」。米大手会計事務所アーサーアンダーセンのパートナーである秋田芳樹氏はこう指摘する。「連結重視」への転換には、長期的な視点からの制度改革とともに、企業自身の意識変革も必要だろうだ。

このように、「連結納税制度」導入に対する要望は経済界を中心に高まっていたが、当初（平成7年～平成9年ごろ）、大蔵省や政府税制調査会はこうした改正について否定的であった。その背景の一つは、当時、約30年ぶりの法人税の抜本改革に向けた議論が行われている時期であり、連結納税にまで検討が及ばなかったことが挙げられる。また、純粋持株会社の解禁や「商法」改正がどのように進んでいくのか不透明な中で、税制だけが連結納税制度に踏み切るべ

きではない、との考えが強かった。また、連結納税は確実に税収を減少させるだけでなく、大規模な租税回避を引き起こす可能性もあるため、制度設計には十分な時間をかける必要があった。そうした背景を踏まえ、平成10年度の抜本的な法人税改革の方向性を指し示した平成8年の「法人課税小委員会報告」でも、連結納税制度の導入は「引き続き研究課題とすべき」と結論付けている。

〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成8年1月23日朝刊「経済教室」(吉川満・大和総研制度調査室長)。
- 2) 『日本経済新聞』平成7年10月20日朝刊。
- 3) 『日経金融新聞』平成7年2月24日。

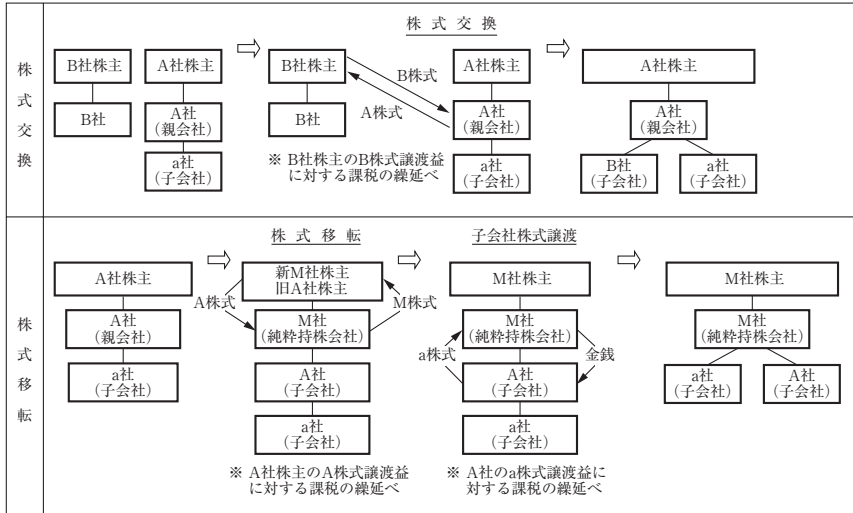
3 株式交換・株式移転制度の創設に対応するための税制改正 (平成11年度税制改正)

こうした中で、企業会計制度については平成9年6月に企業会計審議会が「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」を公表、これを機に連結決算中心主義に移行することとなった。一方、「純粋持株会社」についても平成9年に入って公正取引委員会が全面的に解禁する方向に転じ、平成9年11月に正式に解禁された（銀行持株会社の解禁は平成10年3月から¹⁾）。これによって経済界からの連結納税制度の導入要望は更に強まるが、当時は32年ぶりの法人税抜本改革の導入直前であり、それが優先されたこともあって具体的な制度導入の動きにはならなかった。

一方、純粋持株会社は解禁されたものの、実際にそれを導入する企業は少なかった。その理由として、この後述べるような「商法」の規定によって、簡便に持株会社を設立できなかったことが挙げられる。そこで、平成10年に「商法」改正による「株式交換・株式移転制度」の創設が決定した（実施は平成11年10月より）が、それに対する税制の対応が急務となり、平成11年度税制改正で改正（「株式交換・株式移転税制」の創設）が実施された。以下では、その「商法」改正と税制改正の内容を説明する。

「商法」改正で「株式交換・株式移転制度」が創設され、従来困難であった純粋持株会社の設立が容易になったが、その概略は図3-5-1のようである。まず、

図 3-5-1 株式交換・株式移転と課税特例の概要



(出所)『改正税法のすべて』(平成11年版)330ページ。

株式交換でAとBの二つの企業が完全親子関係になるケースを想定する。A社とB社による合意が株主総会で認められた後、完全親会社（すなわちB社の株式を100%保有する）となるA社の株式がB社の株主に分配され、B社株と「交換」される。こうした「株式交換制度」ができる前は、A社がB社の100%株主となるためには、市場などを通してB社株をすべて買い上げる必要があったが、そうした取引に応じない株主がいた場合、A社はB社の完全親会社になることはできなかった。しかし、新制度発足で、株主総会の議決さえ経ればA社はB社の完全親会社となれるようになり（それまでB社が発行していた株式は無効となり、B社は新たな株式をA社に発行、A社はB社の株主に対してA社株を発行する）、二つの企業が比較的容易に完全親子関係となるための制度が整備された。

次に、「株式移転制度」は「株式交換」と類似しているが、新たに純粋持株会社を創設する点異なる。再び図を用いると、純粋持株会社M社を作りA社がその子会社となるケースであり、この場合M社が新規に発行した株式をA社の株主に分配し、それと引換えにA社株をM社に「移転」する制度である。これによって、100%親子関係を持つM社とA社の関係が新たに作り出され

た（これまでA社が発行していた株式はすべて無効となり、A社はM社に対し新たに株式を発行する）。更に、A社が100%の株式を保有する完全子会社a社の株式を金銭でM社に譲渡すれば、A社とa社は純粋持株会社M社の下で子会社となり、企業グループの再編がなされることになる。こうした制度の創設で、純粋持株会社を活用した企業再編がより容易となった。

次に、こうした株式交換・株式移転制度創設に対応するための税制改正（「株式交換・株式移転税制」）の内容を説明する。税制上問題となったのは、先の図でA社の株式を受け取るB社の株主（株式交換の場合）、若しくはM社の株式を受け取るA社の株主（株式移転の場合）に対する譲渡所得課税である。ここでは先の株式移転を例にとると、A社の株式が値上がりしていた場合、本来ならばA社の株主は株式移転でM社の株式を受け取る際にその含み益が実現したとみなされ、それに対して譲渡所得税が課されるべきである。しかし、株主にとってみれば、保有する株がA社からM社に代わるだけで資産は保有し続けるにも関わらず、税だけが課されることになる。こうした課税は株式移転のケースだけでなく株式交換の場合にも発生するが、これがこうした企業再編の弊害になる可能性があった。そこで、株式交換や株式移転で受け取った株式に対しては、その評価額をこれまで保有していた株式の帳簿価額以下とすることを条件として、譲渡所得税の繰延べを認めることとなった。また、先の図でA社の完全子会社a社の株式をM社に金銭で譲渡する場合も、本来は課税されるべき譲渡所得税を繰り延べることを認めた。

こうした措置によって、「独占禁止法」改正による純粋持株会社の解禁をより実体のあるものとするのが図られた。なお、この税制改正は租税特別措置で対応がなされたが、次に述べる「組織再編税制」の成立などを受け、平成18年度税制改正でその中に取り込まれる形で本則化された。

〔注〕

- 1) 「銀行持株会社」の解禁に対応するための税制上の措置（「三角合併方式」による銀行持株会社設立の際に発生する譲渡所得課税の繰延べ）は、平成10年度税制改正で対応された。なお平成10年度改正では、不動産流動化を目的とした「特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律」に対応するための税制改正も行われた。これによって、特定目的会社（SPC）が分配する配当について損金算入を認めることとなった。

4 企業組織再編税制の創設

(1) 「商法」改正による「企業分割法制」の創設

こうした「株式交換・株式移転制度」の成立で純粋持株会社の設立が容易となり、次はいよいよ連結納税制度の導入に注目が集まった。自民党は平成10年12月に発表した「平成11年度税制改革大綱」(18ページ)で「平成13年度を目途に連結納税制度の導入を目指す」とし、政府税制調査会でも、近々法人課税小委員会を再開し、連結納税制度の具体的な制度設計の検討を開始することになっていた。しかし、この時点では制度導入の時期だけを決めたに過ぎず、具体的な制度内容に関する検討はほとんど手つかずの状態であった。

一方、平成11年に入ると平成9年秋のアジア通貨危機以来の金融危機が一段落し、経済にも少し明るい兆しが見え始めていた。しかし、景気は予断を許す状況ではなく、平成10年夏に発足した小渕内閣は平成11年3月より景気を本格的に回復軌道に乗せる方策について、関係閣僚や産業界代表と「産業競争力会議」で検討を開始、それを基に企業の事業再構築を支援するための「産業活力再生特別措置法(「産業再生法」)」を制定した(平成11年8月)。事業再構築計画を主務大臣に認可された事業者に対し、「商法」や税法、資金面などで優遇措置を認める制度であり、税制では、過剰設備の廃棄を進め易くするための優遇措置(設備廃棄のためによって発生する欠損金の繰越し延長)や新規投資に対する特別償却、税額控除の適用などが決定された。

この「産業競争力会議」で経済界から強い要望が出たのが「企業分割法制」(詳細はこの後説明する)の整備であった。すなわち、事業再構築のためには企業組織の再編などによる「選択と集中」の強化が必要であるが、それまでの日本の制度では「商法」や税法によって、こうした企業再編成に対し様々な規制がかけられていた。しかし、アメリカなどでは企業の合併や分社・分割などが頻繁に行われており、日本でも企業の生産性向上のためにそうした手法を用いる観点から、法整備を求める声が高まった。

これを受けて、まず「商法」の改正がなされるが、「株式交換・株式移転制度」の時と同じように、こうした新しい制度に対応するための税制の対応が急務となった。この結果創設されたのが以下で述べる「企業組織再編税制」であるが、制度的にはかなり大がかりなものとなったため、連結納税制度の検討は

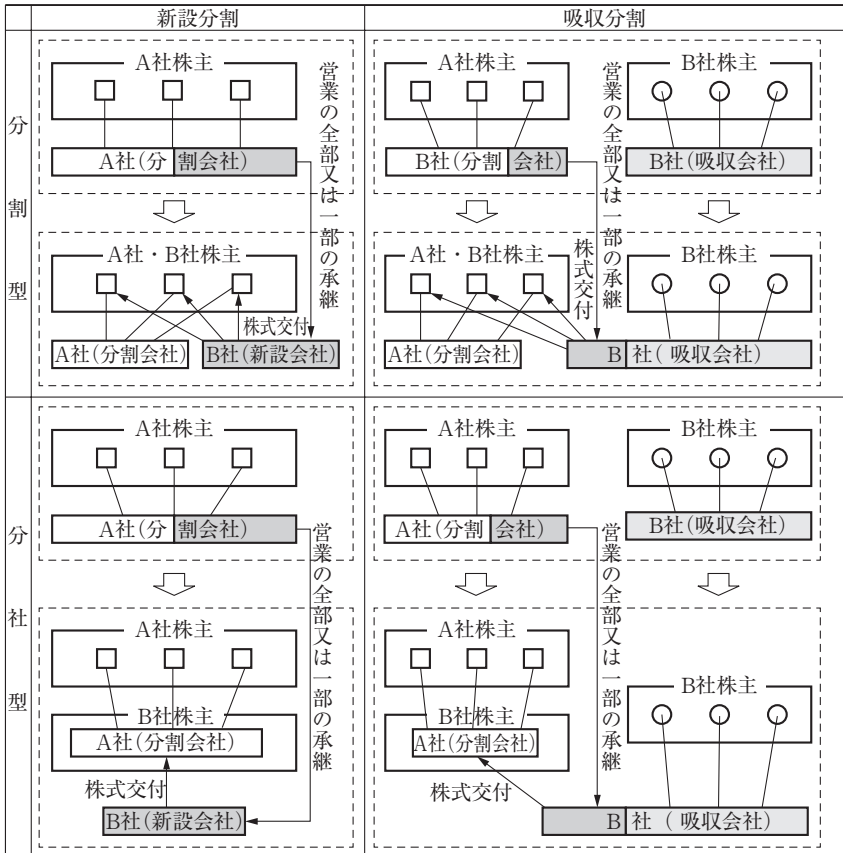
後回しとなり、その導入が更に遅れることになった。

以下では税制の説明に入る前に、「商法」改正による「企業分割法制」の創設がなぜ必要とされたかについて述べておく。「企業分割法制」は先に述べたように、産業競争力会議による議論の中で浮上した。既に述べたように、純粋持株会社は解禁され、そのための制度も整ったが、企業が更に大胆な企業再編を行うには、これだけでは不十分であった。当時、企業が不採算部門を他企業へ売却したり、同じ事業内容の部門を所有する企業同士が合併企業を新たに作り、その事業部を独立させるといった企業再編によって資源の「選択と集中」を強化し、企業の生産性を高めることが模索されていた。しかし、当時の「商法」では、企業組織の分割や再編をスムーズに行うことが想定されておらず、その手間が非常に面倒なため、こうした企業のリストラを困難にしていた。そこで、「商法」改正による新たな制度創設が強く要望された。

こうした企業分割法制の検討を促進させたのが、富士銀行・第一勧業銀行・日本興業銀行の経営統合であったとされる。¹⁾ これらの3行は持株会社（「みずほホールディングス」）の下で平成12年10月に経営統合する方針を既に固めていたが、それが従来の経営統合と大きく異なった点は、こうした企業分割法制の整備を既に織り込んで、経営統合後の平成14年4月に（3行が単に持株会社の傘下に属するだけでなく）、小口金融・企業金融・投資銀行業務などの事業ごとに、組織を再編成する意向を示したことである。持株会社の設立までは既に法整備が整っていたものの、更に企業グループ内で事業ごとに組織を再編するための制度はまだ整っていなかった。こうした「みずほフィナンシャル・グループ」の統合の動きに促され、「商法」改正による「企業分割法制」が平成13年4月より実施されることになった。

創設された「企業分割法制」の概要を簡単に説明すると、それは図3-5-2のようになる。例えば、A社が事業の一部をB社という新設会社に移すことによる分割を「新設分割」、既存の会社であるB社に吸収させる分割を「吸収分割」とした。その上でB社はその対価をB社の株式で支払うが、それを受け取るのがA社の株主である場合は「分割型分割」、A社である場合は「分社型分割」と分類した。このように、会社分割法制では「分割型新設分割」「分割型吸収分割」「分社型新設分割」「分社型吸収分割」という4種類の会社分割を想定した（ただし、「分割型」と「分社型」の中間型も考えられる）上で、これら

図 3-5-2 商法における会社分割の形態の概要



(注) 新設会社又は吸収会社が、株式を分割会社とその株主の双方に割り当てる一部分割（分類型と分社型の中間型）も認められる。また、新設分割の場合には、複数の会社が共同で分割を行うことも認められる。

(出所) 『改正税法のすべて』（平成13年版）135ページ。

を行う際の規定（株主総会での扱いや、登記に関する点など）を具体的に定めた。これまではこうした規定がなかったため、会社分割の手間が非常にかかるなどの問題が生じていたが、制度創設により円滑に企業分割を実施できるようになった。制度は平成13年4月より実施に移された。

(2) 「企業組織再編税制」創設に向けた政府税制調査会の議論

こうした「商法」改正に対応して必要とされたのが、税制の整備であった。問題の核心は「株式交換・株式移転」制度創設の際と同じく、企業分割の際の株式譲渡で発生する譲渡所得への課税をどのように扱うかであった。例えば、先の図で「分割型吸収分割」のケースを考えると、それまでA社の株式を保有していたA社の株主はその一部と引換えにB社の株式を受け取るが、その際にA社の株式が値上がりしていれば、この段階で譲渡益が発生しそれに税が課されることになる。しかし、株主としてはそれまで保有し続けてきたA社株の一部がB社株に変わるだけで実態は変化せず（現金化するわけではなく）、課税だけがなされることになる。こうした譲渡所得課税は円滑な企業分割・再編を阻害する可能性があるため繰り延べられるべきではないか、というのが問題の核心であった。しかし、以下で述べるように、制度の設計上は難しい問題を含み、主税局や政府税制調査会で議論が重ねられることになった。

ここで起きる問題の最も重要なものは、そもそも資産を移転することで発生する所得には本来は譲渡所得税が課されるべきであるが、企業再編のケースだけ税を繰り延べることにした場合に、課税と繰延べとの線引きをどこで行うべきか、ということであった。例えば、100%親子会社の間で企業分割を行うケースでは、資産は企業グループの内部にとどまり第三者に移転されるわけではなく、その譲渡所得税は繰り延べるべきであるとされた。しかし、資産が完全な第三者に移転される場合まで税を繰り延べることは所得課税の原則に照らし合わせても問題が多く、「課税」と「繰延べ」をどこかで線引きする必要がある（先の「株式交換・株式移転」制度の場合は常に100%親子会社の取引であったため、こうした問題は起きなかった）。

それ以外にも、企業分割に係る税制にはいくつかの難しい問題が存在し、制度の検討は難航した。政府税制調査会は表3-5-2に挙げた四つの論点を示しており、以下でそれらについて簡単に説明する。表の第一の問題は、これまで我が国では合併や現物出資による企業再編の際の譲渡所得税の取扱いが既に定められており、それとの整合性を取る必要があることであった。特に、合併と今回の「分割型分割」は（企業全体が分割されるケースを合併と考えれば）全く同じ経済効果を生むことが考えられ、これらを無視して企業分割税制を創設すると既存の制度との税制上の不整合が生じる可能性があった。そのため、こうし

表 3-5-2 会社分割に関する四つの視点

合併・現物出資等の資本等取引と整合性のある課税のあり方

商法改正により導入が予定されている会社分割には、その経済実態が合併や現物出資と同様なものがある。また、増減資、自己株式の消却、残余財産の分配あるいは実質的な利益の資本組入れなどのいわゆる資本等取引が生じ得る。

このため、会社分割に対する課税のあり方を検討するに当たっては、合併、増減資など各種の資本等取引と整合性のある課税のあり方を確保する等の観点から、広範な検討を行う必要がある。

株主における株式譲渡益課税やみなし配当課税に対する適正な取扱い

分割会社の法人株主及び個人株主は、会社分割により、分割会社の株式を保有したまま、あるいは分割会社の株式と交換に、新設・吸収会社の株式を取得するが、この場合、法人税及び所得税における株式譲渡益やみなし配当の課税関係について、適正な取扱いを確保する観点から、検討を行う必要がある。

納税義務・各種引当金などの意義・趣旨等を踏まえた適正な税制措置のあり方

会社分割が行われる場合の商法・企業会計等における具体的な取扱いを踏まえ、納税義務・各種引当金の引継ぎなどについて、分割会社及び新設・吸収会社における法人税法及び租税特別措置法等の広範な各税法の適用関係がどのようになるのかを整理し、その意義・趣旨等を踏まえた適正な税制措置のあり方について検討を行う必要がある。

租税回避の防止

会社分割は、その形態や方法が極めて多様となることが予想されることから、租税回避の手段として利用されることのないように、法制上万全の措置を講ずる必要がある。

(出所) 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」(平成13年3月) 1109-1110ページ。

た合併や現物出資のケースも含んで、企業組織再編に関する包括的な新しい税制を立ち上げる必要が生じ、検討がより困難となった。

表の第二の問題は既に述べた課税と繰延べの線引きであるが、これに関する若干細かい論点として「みなし配当課税」の問題があった。「みなし配当課税」とは、「分割型分割」や合併の場合、それまでに分割法人や被合併法人で積み立てられていた利益積立金(の一部)は、一度株主に配当として分配された上で改めて分割承継法人や合併法人に出資されたと考え、その利益積立金の部分につき配当所得税を課税する、という制度である。これについても、今回検討される企業再編税制の下で課税繰延べの対象とすべきではないか、との指摘が

出ていた。

次に第三の問題は、企業を分割する場合、例えば、それまで企業が保有していた引当金や欠損金などをどのように新設会社や吸収会社に引き継がせるか、という問題である。問題は引当金などにとどまらず、法人税に係るあらゆる点の引継ぎの問題に及んだが、それをきちんと取り決めることが表の第四の問題である租税回避を防ぐ点でも重要と考えられた。しかし、これによって制度設計の検討の範囲が極めて広範に及び、その作業がより困難なものとなった。

このように検討の対象は単に譲渡所得税の取扱いにとどまらず法人税制全般に及んだため、改正はかなり大きなものとなった。しかし、先に述べた、みずほフィナンシャル・グループの問題もあって検討は急いで行われ、平成12年10月には政府税制調査会の審議を経て制度の大枠が固まり、翌平成13年4月から制度が実行に移されることとなった。

（3）「企業組織再編税制」の成立

こうして「企業組織再編税制」が創設されたが、以下ではその概要を説明する。先にも述べたように、制度改正で焦点となったのは企業分割に伴って発生する株式譲渡益に対して課税を行うかどうかであったが、ほかにも引当金や欠損金の引継ぎの問題など、様々な論点が存在した。しかし以下では、株式譲渡益への課税の問題だけを大まかに説明し、そのほかの問題の説明は省略する（詳細は『改正税法のすべて』（平成13年版）などを参照のこと）。

その制度概要を述べると、まず第一の特徴は、従来から制度が定められていた合併や現物出資も含めた上で、企業組織再編成の全体を一つの税制の中に取り込んだことである。具体的な組織再編成形態として、合併・分割型分割・現物出資・分社型分割・事後設立などに関して、整合的になるように課税制度が構築された。

制度の第二の特徴は、原則として株式などの譲渡益に対しては課税がなされるべき、としたことである。その上で、ある「一定条件」を満たす場合（「税制適格組織再編成」という。）に限り、移転される実物資産を帳簿価額で引き継ぐことを条件として、譲渡所得課税を繰り延べることとした（「一定条件」を満たさない場合は「税制非適格組織再編成」という。）。そこにおける「一定条件」（分割や合併、現物出資のケース）とは大きく、① 企業グループ内の企業組織再

表 3-5-3 課税上の取扱いの基本的枠組み

		原 則	特例（適格組織再編成）
法 人	移転資産の譲渡損益	計上（課税）	計上（課税）繰延べ
		原 則	特 例
株 主	旧株の譲渡損益	計上（課税）	計上（課税）繰延べ
	みなし配当	原 則	特例（適格組織再編成）
		発生（課税）	発生しない（課税なし）

（出所）税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成14年3月）273ページ。

表 3-5-4 適格組織再編成の要件

区 分	要 件
企業グループ内の組織再編成 （持分割合 50%超）	①独立した事業単位の移転 （主要な資産・負債＋従業者数の概ね80%以上） ②移転した事業の継続 ＊持分割合が100%である場合、上記①、②は不要
共同事業を営むための組織再編成 ・事業の関連性があることに加え、 { 規模が著しく異なること（売上金額、従業者数、その他これらに準ずるもののいずれかの比率が概ね1：5以下） 又は ・常務クラス以上の役員の経営への参画	①独立した事業単位の移転 （主要な資産・負債＋従業者数の概ね80%以上） ②移転した事業の継続 ③移転した資産の対価として取得した株式の継続保有

（注）対価として金銭が交付された場合は原則どおり譲渡損益を計上する必要あり。

（出所）税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成14年3月）274ページ。

編成、② 共同事業を営むための企業組織再編成、の二つに分かれる（表3-5-3）。税制適格とされるための要件を具体的に表3-5-4に示したが、その考え方は企業グループ内の組織再編成であるか、あるいは企業分割後も事業に継続的に参加することを通して実質的に資産を保有し続けると判断できるケースは課税を繰り延べる、というものである。一方、先にも述べたように、合併や分割型分割の場合は「みなし配当課税」の問題が発生するが、それについても譲渡所得課税のケースに準じて繰延べが認められることになった。ただしその際に、配当原資である利益準備金の資本準備金への繰入れは認めないこととし、将来の

配当分配時には課税されることとした。

企業組織再編成をこうした「税制適格」と「税制非適格」に区別する方法は税制固有のものであり、これによって税務と会計において乖離が発生するが、それについては申告調整を行うことが必要とされた。この点に関して『改正税法のすべて』（平成13年版）は、次のように述べている。²⁾

一般に、税法、商法及び企業会計には、企業の所得あるいは利益を計算するという点で共通性がありますが、他方、これらには、それぞれ固有の目的と機能があります。このため、税法、商法及び企業会計の取扱いに差異が生ずることを避けることはできません。

このような点を考慮し、新しい組織再編成に係る税制においては、広く申告調整を認めることにより、商法や企業会計の求める処理を妨げることがないように最大限の配慮がなされています。

先に述べたように、平成10年度以降、断続的に行われてきた法人税改正の特徴の一つは、税と会計のそれぞれの役割を区別した上で会計から離れるべきところは離れるというものであったが、この組織再編税制においても、そうした考えが貫かれることとなった。主税局長の尾原榮夫はこの改正について「実は、資本の部の税制というのは一番難しいところでございまして、大変な改正でありました」と振り返っている。³⁾

〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成12年10月2日朝刊。
- 2) 『改正税法のすべて』（平成13年版）134ページ。
- 3) 尾原榮夫・元主税局長口述記録。

5 連結納税制度導入に向けた検討

このように、平成11年の純粋持株会社解禁や「商法」の会社分割法制の導入、それらに対応するための一連の税制改正によって、企業グループ・企業組織再編成に対応するための制度改革はようやく大詰めを迎えた。当時（平成13年5月）の『日本経済新聞』には、「総仕上げに向かう産業構造改革」と題した次

のような論調がみられる。¹⁾

わが国ではここ数年企業の経営改革が大きな課題となり、法制度の改正が相次いで行われてきた。企業組織に関するものでは、1997年〔平成9年〕から持ち株会社解禁、合併法制の合理化、株式交換・移転制度の導入などが行われ、さらにこの4月から会社分割法制が施行された。これで企業組織再編にかかわる一連の制度改正が整った。今後は連結納税制度の早期実現が期待される。

一方、会計基準の国際化では、2000年〔平成12年〕3月期以降、連結会計制度の強化、税効果会計、退職給付会計、金融商品の時価会計などが相次いで導入され、2002年〔平成14年〕3月期から持ち合い株式の時価評価が適用される。固定資産の減損会計が今後の課題として残っているが、新会計基準の影響も大方めどがついたといえよう。しかも多くの企業がこれらの新会計制度を前倒して導入し、処理を進めてきている。

以上のような制度改正を受けて、産業界では企業の合併・統合、事業の分離・買収などの再編が盛んに行われてきた。今では多くの業界で上位の数グループへの集約化も進んでいる。この過程で収益力も着実に強化されてきたようだ。

こうして最後に残ったのが「連結納税制度」の導入であった。平成13年度改正で組織再編税制が導入された後、制度の枠組みの検討が本格的に開始され、平成14年度改正で最終的に制度が導入されることになる。しかし、連結納税制度の検討は困難なものであり、それについて元主税局長の尾原榮夫は次のように述べている（第1章で示したが、再度示す。）。²⁾

単体の法人を納税義務者とするそれまでの仕組みに連結納税を入れるわけですから、大変な改正作業となります。連結納税により発生する減収をどうするかという問題もあります。私の局長時代は、米国型の本格的な連結納税制度にするという方針を固め、その骨格と問題点を整理しましたが、具体的な仕組みについては、大武さん〔大武健一郎 元主税局長〕に引き継ぐことになりました。

その過程は本書の範囲を超えるため、その検討は別の機会を待つことになるが、以下ではその前段階として、平成12年7月に発表された政府税制調査会の中期答申「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」を

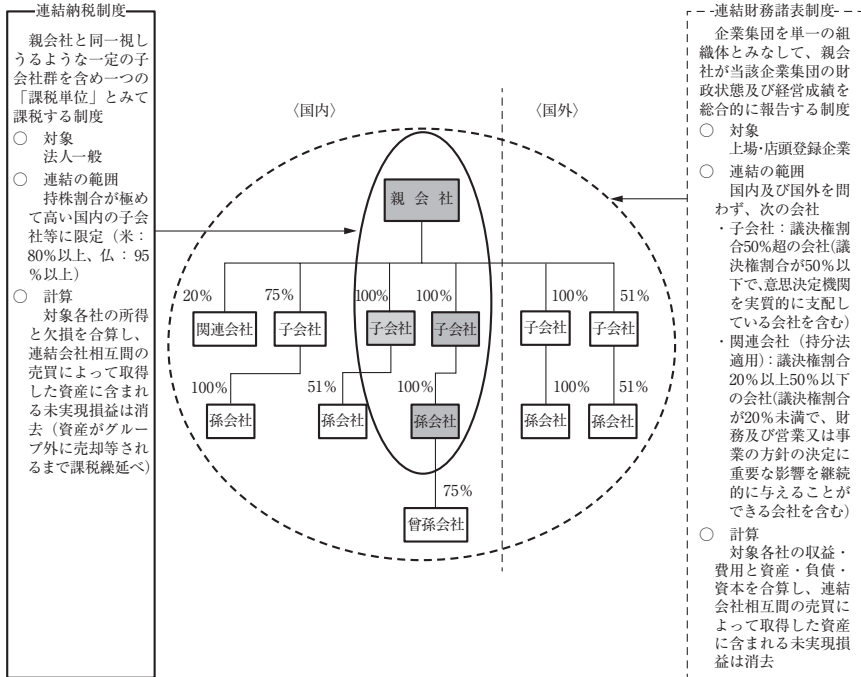
基に、その導入に向けた課題を整理しておく。政府税制調査会では平成11年より法人課税小委員会を再開したが、企業組織再編税制などの検討が優先され、この中期答申の段階で連結納税制度に関する具体的な検討が進んでいたわけではない。しかし、この答申は具体的な検討項目を挙げ、今後の制度設計に関する議論に資する内容となっている。³⁾

中期答申では最初に「イ 基本的考え方」を述べたが、そこでは、本書でもこれまで述べたような視点から、その導入意義を論じている。その上で、次の「ロ 連結納税制度と連結財務諸表制度の違い」において、連結納税と連結財務諸表制度が全く異なる制度であることを強調している。それを最も端的に示したのが図3-5-3である。すなわち、連結財務諸表制度の連結対象範囲は国内・国外を問わず、子会社・関連会社すべてを含む企業グループ全体に適用されるのに対し、連結納税制度の連結範囲は持株割合が極めて高い国内法人に限定されるのであり、この点で、連結納税制度は連結財務諸表制度とは全く異なる制度であることが示される。平成10年度より始まる今回の一連の法人税改革では「税務と会計の乖離を容認する」という方針が打ち出されたが、連結納税制度の導入はそれを最も推し進めたものと言える。その上で、次の「ハ 諸外国における連結納税制度」では、アメリカやフランスの制度に関する検討がなされている。

ただし、こうした連結納税は二つ以上の企業が一つの納税義務者となって課税所得を計算し納税を行う、という従来の法人税の枠組みとは全く異なる制度であり、その検討の範囲も法人課税体系全般にわたるため、実現のための課題も多かった。例えば、連結企業同士の取引をどのように課税所得に反映すべきか、連結の対象範囲をどう設定すべきか、法人の資本金や業種が違うことによる法人税制の違いなどをどう調整すべきか、など検討課題は多岐にわたっている。また、赤字企業の買収による租税回避などを引き起こす可能性もあり、制度の設計は慎重に進める必要があった。これらの課題の重要性を次の「ニ 今後の検討項目」で整理している。

報告書では、最後に制度導入のための具体的な検討項目を箇条書きで示している。以下にその全文を示しておく。

図 3-5-3 連結納税制度と連結財務諸表制度（イメージ図）



（出所）税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」（平成12年7月）178ページ。

連結納税制度に関する主要な具体的検討項目

（1）連結納税制度の基本的仕組み

① 対象法人

(i) 様々な組織形態の法人、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。

(ii) 連結納税制度において、中小法人をどう取り扱うか。

② 連結グループの範囲

(i) 連結対象となる子会社の範囲について、どう考えるか。連結納税制度の基本的考え方である連結グループの経済的一体性をどう捉えるか。

(ii) その際、少数株主の問題を考慮する必要があるのではないか。商法に少数株主保護のための規定の整備がなされない場合、少数株主に不利益

が生じる可能性があることについてどう考えるか。

(2) 納税義務、申告・納付等

① 納税義務者等

- (i) 納税義務者を親会社一社とするのか、各構成会社とするのか。連結課税所得の計算の仕組みとの関係や連結グループへの加入・離脱の場合の課税の継続性の確保の観点をどう考えるか。
- (ii) 連結法人税を連帯納税義務とするなど、その確実な徴収確保のための措置を講じる必要はあるか。

② 申告

親会社及び子会社はそれぞれどのような申告を行うこととするのか。納税義務者についての検討内容と同様、連結課税所得の計算の仕組みとの関係や連結グループへの加入・離脱の場合の課税の継続性の確保の観点をどう考えるか。

③ 納税額の分担

連結法人税額の配分（又は分担方法）についてどのように考えるか。

④ 適用要件

- (i) 適用は選択制とするか、強制とするか。
- (ii) 継続適用とするか、あるいは一定年限で更新することとするか。仮に、選択制とした場合、租税回避に利用されないような仕組みとする必要があるのではないか。
- (iii) 連結対象となる子会社は、全社加入を要件とするか。租税回避の防止との関係をどう考えるか。また、資本関係という形式基準については、子会社株式の取得・譲渡により、連結グループへの加入・離脱が可能となることについて、どう考えるか。

⑤ 事業年度

親会社と子会社の事業年度は統一するか。

⑥ 会計方法

親会社と子会社の会計方法は統一するか。

⑦ 青色申告要件

青色申告要件について、どのように考えるか。

⑧ 帳簿の作成・保存等

連結納税用の帳簿書類の作成・保存をどのように求めるか。また、その内容をどうするか。さらに、連結納税制度の適用に係る届出書などの諸手続をどうするか。

⑨ 罰則の取扱い

罰則の対象者等、罰則の取扱いについて、どう考えるか。例えば、連結納税申告に不正などがあった場合、誰を罰するか。特に、子会社において不正などがあった場合どうするか。

⑩ 解散・合併

連結グループ法人について、解散・合併が行われた場合の取扱いをどう考えるか。

(3) 連結課税所得の各種計算規定等

① 基本的仕組み

連結課税所得の計算をどうするか。確定決算主義との関係をどう考えるか。連結グループ内の個々の法人の確定した決算に基づき計算した所得に一定の調整を行って計算することとするか。

② 単体課税を前提とした各種計算規定の取扱い

法人の資本金額や所得金額、さらには業種などを基準とした各種の措置の取扱いについて、どう考えるか。

例えば、寄附金の損金算入限度額の計算や交際費の損金不算入額の計算といった法人の資本金額や所得金額を基準とした各種措置の限度額計算についてどう考えるか。また、各種租税特別措置においても、資本金額、所得金額、業種などが用いられているが、その適用関係についてどう考えるか。

③ 内部取引に係る損益

(i) 内部取引に係る損益の取扱いについて、どう考えるか。

(ii) これを繰延べ又は消去する場合には、その対象や方法について、どのように考えるか。例えば、棚卸資産について、どう考えるか。また、グループ内で授受される受取配当、寄附金、グループ内法人に対する貸付金に係る貸倒引当金、グループ内で移転した試算に係る圧縮記帳などについて、どう考えるか。

④ 繰越欠損金等

(i) 連結グループへの加入・離脱があった場合の繰越欠損金の取扱いについて、どのように考えるか。例えば、欠損法人の買取りによる租税回避行為に対応するためにも、アメリカやフランスと同様に、連結グループ加入前の繰越欠損金については、制限が必要ではないか。また、連結グループから離脱した法人の連結期間中に生じた繰越欠損金の取扱いについてどう考えるか。

(ii) 資産の含み損の取扱いについて、どう考えるか。子会社が連結グルー

ブ加入前に有する資産の含み損については、繰越欠損金の制限の潜脱として租税回避に利用される可能性があることについて、どう考えるか。

- ⑤ 投資修正（子会社株式の帳簿価額にその子会社の所得又は欠損金額を加減算する取扱い）

(i) 投資修正について、どう考えるか。

(ii) 子会社株式の譲渡損の取扱いについて、どう考えるか。

- ⑥ 連結法人税額の計算

(i) 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、連絡グループに対して適用する税率について、どう考えるか。

(ii) 法人の規模を基準とした各種の税額控除制度の取扱いについて、どう考えるか。

(iii) 地方税と一体で制度設計されている外国税額控除の取扱いについて、どう考えるか。

(iv) 土地譲渡益追加課税や同族会社の留保金課税の取扱いについて、どう考えるか。

- ⑦ 加入・離脱の場合の課税関係の継続

連結グループへの加入・離脱があった場合、課税関係の継続性をどのように図っていくか。例えば、欠損金の取扱いなど、単体課税の体系と企業集団課税の体系との間の整合性を確保する必要があるのではないか。

- (4) 租税回避行為の問題

連結グループへの加入・離脱や欠損金などを利用した租税回避行為の問題に対し、どのように対応するか。

- (5) 税収減の問題

連結納税制度を導入すれば、赤字法人の割合が高いというわが国の状況に照らせば、大きな税収減が生じるものと考えられるが、この税収減の問題について、どのように対応するか。アメリカの連結付加税を参考とすることが考えられるか。

- (6) 他の税との関連

連結納税制度を導入すれば、その具体的仕組みいかんにもよるが、関連して法人住民税などについても検討すべき点が出てくるのか、必要に応じ考えるべきではないか。

- (7) 地方税の問題

- ① 地方税収全体の減少や個々の地方公共団体の税収変動、地方公共団体ご

との受益に応じた税源帰属などの問題について、どのように考えるか。

- ② 法人事業税については、外形標準課税の導入の議論を前提に考えるべきではないか。

〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成13年5月24日夕刊（木村祐基・野村アセットマネジメント企画調査部長）。
- 2) 尾原榮夫・元主税局長口述記録。
- 3) 以下は、税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」（平成12年7月）176-183ページを参照。