

## 連結納税制度に関する専門家会合（第5回）議事録

日 時：令和元年8月5日（月）13時58分～15時18分

場 所：財務省国際会議室（本庁舎4階）

### ○委員

ただいまから第5回連結納税制度に関する専門家会合を開会します。

この専門家会議は、昨年11月から本年6月にわたって計4回、開催していきまして、これまで非常に多岐にわたる論点について御議論、御意見をいただいていたところで、その結果、これまでの会議における議論で、必要とされる論点はおおむねカバーできたと考えています。

本日の会合では、前回、皆様に御賛同いただいたとおり、これまで御議論いただいた点を踏まえて論点を整理し、総会に報告するための取りまとめをさせていただきます。

つきましては、起草会合ということで、今日はマスコミの皆さんに対しては非公開とさせていただきます。恐縮ですが、マスコミの方がもしいらっしゃれば、御退室をお願いします。

（報道関係者退室）

### ○委員

それでは、議題に入りたいと思います。

前回までの会合で御議論いただきました各論点を踏まえて、事務局に、この連結納税制度の見直しについて案という税制調査会への報告のたたき台を作成していただきました。通例に倣えば事務局から読み上げていただくこととなりますが、本日は時間が限られていることから、事前に皆様に案をお配りしています。ということで、読み上げは省かせていただいて事務局、山下課長から説明をいただき、引き続いて皆さんから忌憚のない意見をいただくという形にさせていただきます。

では、課長、お願いします。

### ○山下主税局税制第三課長

税制三課長の山下です。よろしく申し上げます。

それでは、私から連結納税制度の見直しについて案について概要を御説明させていただきます。

まず初めに、本報告書案の起案に当たりまして、御参加いただいています皆様には、昨年からの会合以来、数多く御助言、御指導賜りまして、改めてお礼を申し上げます。ありがとうございます。

それでは、御説明させていただきます。

まず1ページ目です。総論ということで、今回の議論に至るまでの経緯を記載しています。連結納税制度は、導入から15年余り経過しまして、この間、企業のグループ

経営をめぐる環境の変化、また、税制においても累次の改正が行われてきたということです。

この会合でも御説明を頂戴しましたが、この制度はグループ内の事業再編を後押しするなど、企業グループの一体経営を進展させて競争力を強化する中で有効に活用されてきたということです。ただ、その一方で、本制度の対象となります企業グループと申しまして、その経営形態はさまざまであって、現状、分権的な意思決定も多く行われているという実態も見受けられるということで、親法人への情報や意思決定が必ずしも集約されているわけではないという指摘もあるわけです。

また、現行の制度は各法人の税務情報を連結グループ内で集約し、一体としてまとめて申告する。また、各法人の個別の帰属額を記載した書類も提出することになっているということで、この所得計算、税額計算が煩雑である。また、連結法人間での連絡調整手続もあるということで、中でも特に税務調査が行われた場合の修正に時間が非常にかかるという指摘もあるわけです。

こうした中で、本制度の適用実態、グループ経営の実態を踏まえた上で事務負担の軽減を図るための簡素化、グループ経営の多様化に対応した中立性、公平性の観点からの見直しを行うということが本会合の議論の出発点であったということを記載しています。

2 ページ目からは、2. 現行制度の概要ということで記載をしています。これはファクトですので御説明は省略します。

また、3 ページ目の3. 連結納税制度を取り巻く状況と税制の変化ですが、こちらも創設以来の制度の改正の概要をごく簡単にまとめています。説明は割愛します。

3 ページ目の下のところ、4. 現状の課題等についてです。先ほども冒頭、触れさせていただきましてとおり、現行の制度は子法人の税務情報を連結グループ内で集約し、一体として申告するとともに、各子法人の個別の帰属額等を記載した書類を提出するという方式ですので、その制度設計上、複雑さがあります。納税者にとって理解が難しい場合もあります。また、複雑なグループ調整計算を行う必要もあります。

また、5 ページ目の(4) 連結納税制度の開始及び連結グループへの加入と、組織形態を変更して一つの法人格になるということは、税制上、中立であることが望ましいと考えられるわけですが、一方で、連結納税制度と組織再編税制では、さまざまな違いあり、必ずしも中立的ではなくなっているという状況も否めないということです。

6 ページ目からですが、見直しに当たっての基本的考え方。柱立ての二番目、大きな二番目になります。こちらでは、まず見直しにあたっては、企業グループの一体性に着目をし、完全支配関係にある企業グループ内における損益通算を可能とするという基本的な枠組みは維持をしながら、一方で、制度の簡素化によって企業の事務負担の軽減を図る。これによって企業グループの事務処理能力の差が制度の選択に与える影響をできる限り小さくして、同様の経営を行っている企業グループ間での課税の中

立性、公平性を確保する必要があるとしています。

7 ページの中段ですが、企業グループといっても複数の法人の集まりですので、納税申告を企業グループ全体で一つとするのか、あるいは法人ごととするのかは、これは申告手続の上での問題であると考えられますので、その後に諸外国の制度、参考で挟んでいますが、8 ページ目の(4)のところ、法人格を有する各法人を納税単位として課税所得金額、法人税額の計算、申告は各法人がそれぞれ行うことを基本とすることが適当と考えられるとしています。

同時に、企業グループの一体性に着目いたしまして、課税所得金額、法人税額の計算上、企業グループをあたかも一つの法人であるかのように捉えて損益通算等の調整を行う仕組みとすることが適当と考えられるとしています。

9 ページの(6)ですが、先ほども申し上げましたとおり、連結納税制度と組織再編税制、さまざまな違いがあり、課税の中立性が必ずしも確保されていないという面があるので、現行の組織再編税制と整合性がとれた制度を目指し、課税の中立性を確保することが適当と考えられるとしています。

9 ページの大きな三 新たな制度の基本的な仕組みということで、これまで御議論を頂戴しました論点を踏まえまして、この新たな制度の基本的な仕組みを以下、記載しています。

ここでは新たな制度を便宜上、グループ通算制度(仮称)と称しています。この新たな制度の基本的な仕組みとしまして、まず1. のところで適用対象を記載しています。

11 ページ、2. のところでは課税所得金額及び法人税額の計算について記載をしています。ここでは先ほども申し上げました損益通算は必要な手当てを行うということに記載しています。

(3) のところですが、これも御議論いただきました配分方法はプロラタ方式が考えられるということに触れています。

13 ページの3. のところからは、この入り口のところでの時価評価課税及び欠損金の制限の取り扱いについて、以下、記載しています。こちらについても当会合でこれまで御議論いただいた内容を基本的にはまとめています。この時価評価課税、欠損金の制限についての記載が以下、14、15、16、17、しばらく記載をしておりまして、こちらについても詳細を御説明すると時間が長くなるので省略します。

21 ページからが次の項目で、4. 課税所得金額及び法人税額のグループ調整計算ということで、グループ調整計算の取り扱いについて、基本的な考え方を整理しています。第4回の会合で御議論いただきましたとおりですが、以上を踏まえると以下のところで①がグループ調整計算の事務負担の軽減を図る観点。②企業経営の実態や制度趣旨・目的から見た調整計算を行うことの必要性。③制度の濫用、その他、趣旨・目的を超えた税負担の減少可能性。④制度を選択していないグループ法人との公平性。

こういった基準に基づいて個別に検討をしていくことが必要ということで認識を共有していただいていると思いますので、これを記載しています。

この基準に沿いまして、具体的に個別の項目について方向性を検討しているものが別紙で26ページ以降になります。

21ページ以下ですが、5. のところは、申請、承認等の手続について記載をしているものです。

23ページの6. 申告方法。これも手続で、特に電子申告について触れしています。

24ページからが7. 適用関係ということで、現行の連結納税制度と新たな制度の移行の仕方について、その適切な移行期間の確保といった観点も含めて記載をしています。

本文が以上でして、二十六ページから最後までのところは先ほど触れさせていただいたグループ調整計算についての別紙ということで、項目だけ御紹介させていただきますが、まず1. で受取配当の関係です。

28ページまで飛びまして、2. 外国子会社配当等益金不算入制度。

3. の寄附金。

29ページ4. 貸倒引当金。5. 過大支払利子税制。

30ページの6. 所得税額控除。7. 外国税額控除。

31ページ、特定同族会社の留保分課税、研究開発税制、投資減税。

32ページ、定額控除の関係。また、中小法人の特例の判定。

以上の項目について、これまでの御議論の状況をまとめさせていただいたというものです。

以上が案文の内容、概要ですが、簡単な説明で大変恐縮でしたが、御説明は以上です。よろしく申し上げます。

## ○委員

御説明ありがとうございました。

ということで、これまでやってきた議論を今日、配付しています連結納税制度の見直しについて案ということで取りまとめてはどうか。それに関して、これから御意見いただくということになります。

内容は、これまでやってきたことで、今、課長の説明にあえてここで私が言葉を足す必要はないと思いますので、どこからでも御意見をいただきたいと思います。書きぶり等も含めて、どのような点でも結構ですので御意見いただきたいと思います。よろしく申し上げます。

## ○委員

幾つか少しまだ気になる点がありますので、その点について申し上げさせていただきませんが、まず6ページ目で、どちらかというと基本的にはこれまでの専門家会合で

完全支配関係に限らず、海外との関係で連結納税をある程度認めていただける余地はないものかということをお願い申し上げてまいりましたが、総会の整理として今回は射程に入らないなということとは十分承知しておりますが、今回、私どもは何とか、例えば6ページ目の(2)の冒頭2行余りの「維持しつつ」というようなところ、ここについての注記のような形で何でも結構ですから、完全支配ということでない部分を適切な範囲で認められる余地がないか、競争力等からの面でというような意見があったということをお願いできないかということで、もう一度、御検討いただければありがたいと思っています。

次に、8ページ目の(5)ですが、1段落目に各法人がそれぞれを納税単位とする個別申告方式とすることであるところがありますが、1段落目の文章の後に一言、一方、グループ経営との実態とかけ離れるおそれもあるという点を追記できないものかと思っています。現行の連結納税制度は企業の一体的グループ経営の実態を反映しているものと考えていますし、個別申告方式に移行することでグループ経営の実態と少し乖離し得ることもあり得ると思っていますので、このようなこともあり得るということも、少しおそれもあるという程度の表現でも何か加えていただければ大変ありがたいと思っています。

次は13ページです、上から7行目ぐらい、③欠損金の移転は実物を伴わない「タックスメリット」のみの移転であることから、ここの表現ですが、これは基本的には個別申告方式を前提とすれば、このような形で整理するのが整合的であるかもしれませんが、やはり取りまとめ案の中にもありますように、所得が発生する場所と引当財産の所在場所の不一致をもたらすことになるということもあります。

この点については、完全支配関係下ですので少数株主の問題は生じませんが、非常にレアケースかもしれませんが、欠損法人において引当財産がないことによって支払い能力に問題を来した場合、このようなことがたまにある、あった場合に単体法人としては、債権者保護の観点で問題とならないのかなということも考えられるのではないかと。

また、企業会計の観点からも、連結財務諸表上の問題は特にはないものの、単体の財務諸表上は税効果会計の面で法定実効税率と実際の負担税率の乖離が生じ得るというようなこともあるのではないかと。このような自社のものでない繰越欠損金に対して繰延税金資産を計上し得る等の税効果会計が複雑になり得るといった課題、論点が生ずることもあるのではないかと。このようなことが思われますし、ここのところは少しまだ細かく具体的に議論されていなかったような感じがします。この点について、まとめる際に今後の課題とするのか、やはりもう少しそこだけ整理した上でまとめられるのか、何かそこを少し補った方がよいのではないかなという感じがしています。

最後ですが、21ページ目のちょうど5.の前です。2行、「なお、現行制度を前提とした企業経営を…考慮すべき」との意見もあったということですが、ここのとこ

ろは、やはり制度の見直しにおける前提になっているのではないかなという感じもしますので、もう少し例えば基準としての扱いとして順番はどうかは分かりませんが、例えば⑤というような形で明確に位置づけるという形もあるのではないかと思いますし、できればそうすべきではないかなという感じもしています。

以上です。

#### ○委員

重要な点を御指摘されているので確認と、事務局から必要なら答えていただく、フロアからも意見をもらうということで、まず6ページの完全支配関係。

これはもう大分議論をしましたが、今回の取りまとめでは完全支配関係、下のほうの地方税のところは、この専門家会議では踏み込まないということでしたが、完全支配関係に縛られず、より弾力的な企業グループの経営というのが必要だということはどう反映というか、意見もあったということはどうあらわすかということですね。

#### ○委員

はい。

#### ○委員

それではもし御意見があればここで伺いますが、こちらで検討して、注釈的なことでも、このような意見があったと。それは後でまた最後の論点とも関係するわけですね。

#### ○委員

そうです。

#### ○委員

それから、8ページの(5)でしたか。これも基本的に同じ考えで、グループ、一つの納税と捉えること。だから、個別申告方式とすることで簡素化と言いますが、グループ経営といった連結納税を一体的に考えている側面もあるではないか。基本的小お触れになっていることは、個別申告方式に移るとしても、今まで連結納税をグループ経営と一体でやってきている。その面を捨象というか切り離されては困るという御趣旨ですね。

#### ○委員

やはり変わってしまうということで、そこが消えてしまうと本来の趣旨が残らないとか、そちらのほうも考慮すべき余地があるということは残していただきたい。

#### ○委員

分かりました。13ページは私には難度が高いのですが、13ページの③の欠損金の移転は実物を伴わない「タックスメリット」のみの移転であるということに対する御意見で、これは事務局のほうから御説明いただけますか。

#### ○山下主税局税制第三課長

13ページの上から7行目の関係ですが、この③の記述そのものは、これはこれまで

御議論いただいた内容を書かせていただいたということですが、今後、さらに具体的に詳細に議論していくかどうかということについては、必ずしもこのポイントに限らず全体として制度設計、これから詳細に議論していかなければいけない検討すべき項目、多々あります。そういった中の一つということであると思います。

この点だけをさらに掘り下げてこれから引き続き議論というと、この専門家会合での視野という意味では異なった整理になるかなと思います。今後のあり得るべき議論のさらなる検討の課題ということではないかと認識をしています。

#### ○委員

本件は、実は私もここのところを読んで、私どもの事務局の方々とも話をして、私の理解も違っていたりして、幾つか昔から、この手の「タックスメリット」は欠損金の移転についてというのをずっと歴史的に見て数十年前からの様々な歴史を分からないから調べてみたところ、やはり技術的に様々なことが起こり得ることがあるので、解釈の仕方について少し詳細な議論を、制度改正するときには、このような点があるが、とりあえず、これぐらい割り切ろうというようにしないと、思っていることと反対のことが時々起こり得るのではないのでしょうか。

例えばどうせベンチャーでも何でも良いからどんと投資をして、もうそこが損をしている、それを買収してしまったら、いざとなったらと覚悟して維持している中で、ちょうど都合がよくなったら一旦減損すれば、欠損金を移転したときと同じような形で処理しながら、また後からお金を足してやっていくというようなことと、時期のズレを除けば、どう違うのかといったことがあります。そんなことをしなくても、場合によっては、ある買い方をして持っておけば違うことも起こり得るのではないかというような議論があったりして、では、このようなときに、どのときにはどうプラスがあったりマイナスがあったりするのかよく分からないと思います。また、このような議論は、今回ほとんどしていなかったかなという感じがしまして、ここはもう少し詳細に、別に今回の中ではなくても今後の中でいろいろと考えていただければありがたいと感じたところです。

#### ○委員

この「タックスメリット」ですが、これはなぜ申し上げたかということ、これまでの連帯納税義務のようなものを見ると、例えば相続税、贈与税の場合が一番明らかなのですが、何かメリットを受けた、無償によってこれだけ得したのだから、では、その範囲で税金は相手が払ってくださいねと、このような考え方だったのです。

ここのところで、では、損益通算を認めたときにどれだけこのような利益が得られたのかということ相継税、贈与税の場合のようにはっきりと確定することはできないので、やや論理がジャンプするといわれるかもしれませんが、限定のない連帯納付責任に結びつくという考え方です。もしくは、今の連結税制で連帯納付責任を付けているので、今の連結税制のメリットと今後のグループ通算制度のメリットがそんなに

変わらない以上、やはり責任というものもこれまでと同じにしようということで、このようなことを申し上げたというように思います。

完全支配を外したときに、そうすると、少数株主問題が当然出てくる。それから、これも私が申し上げたと思うのですが、たとえ少数株主がいなくても債権者はいるわけだから、その人たちのステークホルダーとしての立場というものは当然考えるべきことになります。そうすると、欠損法人がずっと存続し続けてロスが出てくるが、そのロスは実体のあるものだとすると、いずれその法人は消滅するはずになりますが、それが消滅しないということは、何らかの形で援助しているはずですが、ここで言っている実物を伴わないというのは、要するにグループとしての援助を受けずに欠損法人が活着しているということは、実質的にはあり得ないわけです。

ですから、ここは表現を例えば「タックスメリット」といった非常にキャッチーな言葉を引っ込めて、例えば欠損金の移転による便益を量定することが極めて困難であるためなどというようなことで。

#### ○委員

難しいです。

#### ○委員

難しいです。この「タックスメリット」は、たしかにキャッチーです。

あと、もう一つですが、これは事前には事務局には申し上げたかもしれませんが、連結納税が現在、選択によるもので、このようなメリットもあるが、このような責任もあって、その責任をわかった上で入ってきてくださいというようなことになっていると思うのです。そうすると、ここの連帯納付責任、これは私も残した方が良く思うのですが、残すときには、メリットを享受する以上、このような責任も伴いますよというような、納税者が選択しているという要素をもう少し前に出すというようなことで、これを説明するという方法もあると思います。

#### ○委員

私、やはりいろいろとり方や実体など実物を伴わないというのは、メリットの享受の仕方というのが様々な形であり得るということと、このようなものを考えたときに、それから、時期を少しずらしたときなど、ある期間はある人に非常にメリットがあり、それを上手に生かしながら、次のときにはまた別にトランスファーする。何かが起こるとこのようなことは実態的には「タックスメリット」として、ある実体を伴っているのです。単なる欠損金、欠損金を上手に使いながらのメリットでしょうから、やはり公序良俗ではないが、社会通念上、変なことをやってはいけないと思うので、それをどうやって止めたり、このようなケース、基本的にはこのようなメリットがあるでしょうと言って、これはメリットがないのに何でこんなことをしたのですかという説明をきちんとして、それがちゃんとできた場合はどうするかなど、このようなことがあっても良いのではないかなというか、もう少し議論が、そこが詰まっていないう



な感じが少ししているものですから、私自身も実務担当の人と話をしていても、これは行ったり来たりしたことを今回しまして、その辺で感じています。おっしゃるとおりだと思いますので、何か少し詰めていただければありがたいなど。

#### ○委員

ということで、論点は私もわかってきましたが、今の論点、引き取らせていただいて、そして、もう一度、必要なら相談させていただくということで進めさせていただきます。

#### ○外部有識者

お引き取りくださることは全く異論がありませんが、構造として、税制として脆弱な面があるから連帯納付義務が要するということと、おっしゃったメリットと責任というのがつり合う形になっているのだという総論的な議論と、具体的に言うところの場合に問題があるというところが全て地の文でつながっているの、そこを少し区分していただきたい、というのが1点です。

それから、②の例は結局、繰越欠損金をほかに使わせたが、その後、単年度黒字になったところで、その場合に引当財産がなくて滞納となるのは、私自身はイメージがつかみにくいので、この中身は一度、精査していただけないかなと思いました。

意見は以上です。いずれにせよ、この連帯納付義務を課すことは賛成ですが、それをどういうロジックで導くかということは、かなり厄介な論点だと思っています。ありがとうございます。

#### ○外部有識者

私、今、御議論のところのむしろワーディングに近い部分ですが、この③の「タックスメリット」のみの移転であって、所得が発生する場所と引当財産、私は会計的に見ると引当財産というのが実は少し、税の世界では慣用語なのかなとは思っていますが、この引当財産というワーディングがどういうことを意味するのかというところは分かりづらいなというところを私は感じたところがございまして、あと所得が発生する場所という意味が、この場合には「タックスメリット」という一定の便益が発生させて、それを移転するほうに一定の便益が発生しているというところを言っているのか。会計的にある種の利益とそれの換価対象となる処分資産が別々の場所に行ってしまうよねということのお話なのだと思うのですが、所得が発生する場所というところがどこを指していて、その次に引当財産というワーディングがどういう意味合いなのかということは事務局のほうでよく御検討いただければという気はします。

#### ○委員

では、事務局、山下課長のほうはこのようなことで、引き取るということによろしいでしょうか。

#### ○山下主税局税制第三課長

表現の適正化を整理させていただきます。

## ○委員

あと時間はあれですが、21ページで御指摘いただいたのは、個別申告に行ったときのグループ調整計算をどうのように考えるかという考え方が21ページの①～④にあります。なおのところで、これも御指摘されている、要するに個別申告にするが、そもそも連結納税を使用するときにはグループ経営を反映しているのではないかという根っこの部分をどう反映するかということです。ただ、②の企業経営の実態や制度趣旨・目的から見た調整計算を行うことの必要性は、ここは御指摘と重複しているというか。

## ○委員

これ自身は重複していると言えれば重複していますが、現行制度を前提とした企業経営を行っているグループに対する影響は②だけではないのではないかなということ、カバレッジがダブるかもしれません。

## ○委員

どうするかです。あと実態的にはこれから議論があると思いますが、グループ調整計算のところで、そんなに一刀両断に割り切れるわけではなく、全体に戻して考えなければいけないという議論もするわけでしょうから、趣旨はよく分かりました。だから、これは今、こう書き換えるはすぐに言えないので、スピリットです。今回の改革、単体申告にするが、そもそも連結にした企業経営にとって意義というのが失われるものではない、失ってはいけないというところです。

## ○委員

やはり冒頭お話ししたところで、連結経営をやってきて企業経営として、グループ経営をやっているメリットなど、社会に与えている恩恵というものも考えると、個別とのバランスの中で何かをカバーしないといけないところはあるのではないかなということがうまく表現されれば良いのではないかなと思います。

## ○委員

よく分かりました。どう書くかはまだいきなりここで思いつかないですが、全体を貫く、ある一つを割り切ろうとすれば根っこの部分がどうしても離れられない。その根っこの部分をどうバランスさせるかというところで論点はよく分かりましたので、検討していきたいと思います。

引き続き、どういう論点でもお願いします。

どうぞ。

## ○外部有識者

私がコメントした点の多くはすでに反映されています。ただ、例えば18ページのイの最初のパラグラフでは方向で検討する、第2パラグラフにも方向で検討する、第3パラグラフもそうです。検討するという表現が幾つかあるわけですが、当部会でさらに検討を加えるということなのかどうか、その辺の位置づけがよく分かりません。

## ○委員

例えば具体的にどこか一つ見ていきますか。

## ○外部有識者

18ページのイの第1パラグラフ、方向で検討する。第2パラグラフも方向で検討する。第3パラグラフも方向で検討する。19ページのロの前のところは今後検討する必要があるになっていますね。20ページも真ん中辺に今後検討する必要があるとなっています。検討する必要があるというのが結構あります。21ページもそうです。当部会で引き続き検討するのか、立案部局でよく検討してください、というようにこれを位置づけるのか、分かりにくいなという感じがしました。

## ○委員

これはしっかり読めば分かるかもしれませんが、微妙。どうしますか。検討にはこのようなニュアンスの違いあり、英語で言うとtake for grantedというようなところと、これはどうしますか。では、一応、事務局に答えていただきます。

## ○山下主税局税制第三課長

恐れ入ります。表現の適不適は別として、ここで記載しています心は、基本的には、この専門家会合ということではなく、今後、政府部内なり具体の制度設計なりの過程で検討していくということであると認識をしています。

## ○委員

そうすると、方向で検討する、検討する必要があるというのは、その辺の差というのは、どういう違いがあるのでしょうか。

## ○山下主税局税制第三課長

必要があるということは特に検討していただかないといけない、してもらわないといけないというところで書かせていただいています、いずれにしても検討という言葉が出てきますところは、さらなる具体の制度設計に向けては精査なり具体的な詳細な設計は必要ということで、このような趣旨で書かせていただいています。

## ○委員

どうでしょうか。

## ○外部有識者

31ページ上から二行目の「丁寧にその実態を確認しつつ検討していく必要がある」という表現についても、バランス上気になりました。

## ○委員

引き続き調整計算を行う何らかの配慮、気持ちはこもっているのです。これも引き取らせていただいて、後でまた必要な相談をさせていただくというところで、続けて、どうぞ。

## ○委員

まず、マイナーなところから行くと20ページのハのその他というのがありますが、

この内容を読んでいると租税回避のことのみに記載されているようなので、タイトルを租税回避の防止など、はっきりさせた方が良くということと思います。

第二点目ですが、31ページ、研究開発税制のことです。これは両論併記というか調整計算廃止ということと引き続き調整計算を何らかの形で配慮するということですが、論点としてはこれしかないなというようには思っていますが、前回の議事録を拝見しましたら、研究開発はグループ内の一部の会社に集中しがちという企業経営での実態があるようでございまして、また、仮に調整計算を廃止した場合の影響としまして、企業の活力や国際競争力が失われかねないということ、また、研究開発部門を分社化するかどうかなどの経営形態の選択に対する税制の中立性が損なわれるということが指摘されているところですから、ぜひとも知恵を絞りまして事務負担や公平性の問題もあるというように、ある程度このようなことをクリアしつつ、調整計算を維持する仕組みをつくっていただきたいと思います。

この連結部会が始まったときから研究開発税制は現行のメリットで損なわないような方向でという議論がされていたように覚えています。また、事務負担が多いという問題ですが、グループ内の一つの法人について修正があった場合の是正の措置は、その法人と連結親会社だけが負担する方法はないかなと思っています。また、可能であればそれがシンプルな方法であると思います。やはりプロラタ方式等を使って全ての法人に影響させる必要があるのでは、例えば翌事業年度で解決するというような方向でもよいのではないかと考える次第です。

○委員

ここがまさに具体的な反映ですか。文面等は考えますが、この書きぶり②、このところで反映していると言っても良いわけですか。

○委員

はい。

○委員

文面は考えますが、ここで②で引き続き調整計算、いろいろ言ってきたが、個別申告で割り切れるわけではなしに、企業経営を連結納税について一体的に考えるという観点から引き続き調整計算を行う必要もあるのではないかとこのところで、趣旨は反映されているのですか。内容的には具体的にもう少し書き込んだ方が良くということですか。

○委員

そのとおりです。

○委員

山下課長、どうぞ。

○山下主税局税制第三課長

この点は、まず前提として両論併記という形にしておりまして、その上で、仮に②

といった方向で何がしかの配慮をすることといった場合の方法論は、これはまさしく具体的に制度設計を今後検討していくとなれば、その段階で、まさに関係者の皆様の御意見、実態も十分踏まえながら精査していくということですので、今回の報告の段階で何か特定の決め打ちに近づけるような記述は逆に避けておいた方が良いのではないかとということもあって、より客観的な表現にはしているということです。

1カ所、詳細にし始めますと全体のバランスの問題も、他の項目とのバランスの問題も生じてまいりますので、そういった意味では慎重に取り扱わせていただきたいというのが事務局としての申し上げたいことです。

#### ○委員

言いかえれば、この点がグループ調整計算の専門家会合のコンセンサスです。研究開発税制のほかに外国税額控除の話も含めて。だから、この点は二つの考え方あり、我々、専門家会合としてもグループ経営全体、連結納税を踏まえたグループ経営を考えると調整計算の必要があるのではないかとすることは逆に言えば明記してあるという書き方でバランスはとれていると思いますが、表現ぶりはまだ具体的にもう少しいただいたりしてみたい。この理解はよろしいですか。

#### ○委員

はい。

#### ○委員

ほかに、では、お願いします。

#### ○委員

取りまとめとして異論はありません。ただ、今、やはり両論併記がありますので、制度の趣旨はいま一つクリアになっていません。つまり、納税単位を各法人にして、グループを一つの法人として扱うのは損益通算にとどめるのか、それとも意思決定の単位という一体性をより濃く持たせる制度にするのか。海外事業展開、研究開発、寄附金について、グループを意思決定の単位として捉えるのかという点は、制度の趣旨にかかわる重要なところだろうと思います。

21ページに書かれた個別制度を考えるときの②に「企業経営の実態や制度趣旨・目的から見た調整計算を行うことの必要性」と書かれていますが、今の点は、企業経営の実態から判断して結論を導き出すのは難しいのではないかと考えています。企業経営の実態はさまざまであるというのがアンケート調査からも出てきたことですから、ここはグループ通算制度をどういう趣旨の制度にするのか。名前のとおり、通算のための制度にするのか、それとも経営の意思決定の単位として一体性をある程度持たせた制度にするのか。「制度の趣旨・目的」というところについて、もう一段踏み込んだ議論が必要ではないかなと感じています。

したがって、この取りまとめ案には異論がありませんが、この「制度の趣旨・目的」について、今後どう考えていくのか、どういうスケジュール感でどう詰めていくのか

を伺いたいと思います。

#### ○委員

どう議論しますか。この取りまとめで議論してきてその点、先ほどから出ていますが、連結納税制度をこれから見直していく。そして、一体申告から個別申告、そこは損益通算を認めて、あと組織再編税制との絡みで連結納税するときもそこが整合的に、要するに使いやすくしましょう。でも、そう議論したときに具体的に残るのはグループ調整計算になってきて、いろいろ御意見は伺いたいのですが、だから、グループ経営の一体性に関してここで何か言っているわけではなく、それは進めていただきましょう。ただ、連結納税制度自身の仕組みは、繰り返しますが、現行、問題があり、その名前もグループ通算制度にします。

ただ、一体経営をしていただくのは重要で、そのために連結納税制度というかグループ通算制度もあるわけですが、そこで具体的に残るグループ調整計算は、この段階では両論というか、そこまで専門家会議では割り切った答えは出せませんでした。翻って言えば、グループの一体経営を我々はしっかり考えているのだと私は思っているのです。だから、その表現ぶりです。

#### ○委員

そうです。

#### ○委員

そこからどう。

#### ○委員

この両論併記の部分が制度の趣旨にかかわる重要なところですので、これを今後どうしていくのか、という質問です。

#### ○委員

では、皆さんから御意見。

どうぞ。

#### ○外部有識者

今回の改正の大きな柱は、簡素化ということだと理解しています。したがって、連結納税制度の一番の肝である赤字と黒字を通算する。これはそのまま残すが、それ以外は原則、全て単体にしよう。それが一番簡素化につながる。そうは言っても、一体課税の考え方からすれば、やり過ぎになってしまうのではないか、というのが「研究開発税制」と「外国税額控除」、その二つぐらいかなという感じがしています。

#### ○委員

言いかえると、先ほど議論されたのは、むしろもっと大きな話で、だから、グループの一体的な経営をこの税制が支えているのだという根っこの考え方、そこは難しいです。それをこの中でどう表現するかということです。私は、そこは共有されていて、今のこの税制は、今、言った形で税制としての直す点があります。だから、どうでし

ようか。もう少し議論いただいた方が良いと思います。その考え方はシェアされているかもしれませんが、表現ぶりなども含めて、どこからでも。

どうぞ。

### ○外部有識者

グループの一体経営ですが、今、言われた損益通算が一番大事だというだけでなく、グループの一体経営を行う上で、連結納税制度はその前提であり、グループ調整計算はその根幹と思っています。特に組織再編等はグループ調整計算も含めた連結納税制度を前提として行ってきた経緯があり、その前提が変わるとグループ一体経営は大きな影響を受けることになると思います。

一方、簡素化のほうですが、様々な会社がありますが、グループ調整計算そのものは、実際はITが普及しているわけですし、通常の手続そのものはそんなに手間がかからないと考えています。

手間だと思っているのは、地方税の計算や修正にかかわる部分で、通常とは違うプロセスで、多岐にわたる関係者と連絡をとりながら調整することに膨大な時間がかかる上、同じことを繰り返して計算するような手間がたくさんありますので、大変な手間だと思っていますが、しつこいですが、グループ調整計算そのものはそんなに手間に感じていません。

他方、グループ調整計算は手続の問題ではなく、グループの一体経営に深く入り込んでいる部分なので、そこはよく企業の実態を含めて考えていただければと思います。

### ○委員

ほかに。今の議論にぶれはないと思うのですが、この専門家委員会としても今回の改革に当たって連結納税あるいは今回のグループ通算制度を踏まえたグループの一体経営に関しては、そこを出発点として税制を改革したい。その具体的な姿は、グループ調整計算は、我々としては十分配慮した改正が必要だという形でつなげられると思うのですが、趣旨としてよろしいですか。その辺の書きぶりをもう少し考えてみますが、我々、専門家会議としての認識というのか、それは共有できていると私は思いました。

ほかに、せっかく今まで議論してきた、さらに何かあれば。

どうぞ。

### ○委員

その他の租税回避の部分ですが、6月27日に二つほど判決が出ていると思います。東京地裁ですが、一つがユニバーサルミュージック、もう一つがTPRです。一つが国側が勝訴、もう一つが敗訴です。

勝訴した事件は132条の2を使った組織再編税制に関するもの、敗訴した事件はユニバーサルミュージックですが、こちらは132条そのものを使ったという事件です。しかし、このユニバーサルミュージックの国が敗訴したほうも、結局、組織再編絡みの案

件でありました。何を申し上げたいかという、この新しいグループ通算制度、私、これはグループ損益通算制度ぐらいに絞ったらどうですかというのを少し申し上げましたが、これで特に御異論がなければこの名称が良いと思いますが、この税制を踏み台というのでしょうか、一つの要素として使ったようなスキームというのが恐らく考えられて、そういったものが今後、問題になってくるのではないかと思います。

例えばIBM事件を見ると、132条を適用して国が敗訴しました。ですが、結局、あの事件で損金が出てきたのは連結に入ってからです。ですから、連結税制を使った税負担の軽減だったけれども、132条を使って国が敗訴した。その裏ではヤフー事件がありましたが、ヤフー事件は組織再編税制に絡んだもので、132条の2を使って国が勝訴しました。ということで、132条の守備範囲とそれの特則のようなことになるのかもしれませんが、132条の今回は3になるのでしょうか、その規定の守備範囲のようなものをよく考え、そして、この税制が一つの要素として使われてスキーム全体として見たときに、やはり不当な税負担の軽減または排除ということが出てくるような案件、これにどうのように立ち向かうか、あるいは立ち向かえる規定の書きぶりにするかということがあるのではないかと思います。

具体的にはこの文案でも結構ですが、例えばグループ通算制度を要素とするとか、組み込んだとか、何かそれが一つのパーツで使われてスキーム全体で一連の行為として見たときにそれは不当な税負担の軽減になっている、このようなものは否認を当然視野に入れているということをおある段階で言っておいた方が、裁判官には分かりやすいのではないかと。132条だけではすごく包括的なので、裁判官の考え方としては、ある程度、このようなものだというように言ってもらった方が適用はやりやすいのではないかと感じます。

それと、現行制度と同様という言葉が入っていますが、今の132条の3が成功しているかということについて、立案当局としてこれで良いのだということであればこれで結構ですし、IBM事件でこの規定が使い難かったというようなことがあるのであれば、少し書きぶりを改めた方が良くも思えないと思います。

○委員

20ページのその他のところ。

○委員

そうです。

○委員

具体的な話なので、またそれは相談して進めたいと思います。

せっくなので、あと発言いただいている方も。

どうぞ。

○委員

中小企業の例はなかなかつかめないので細かいところは勉強している



段階ですが、先ほど面倒かどうかはソフトウェアがあるというようなお話があり、それは企業規模によって独自開発ができていない企業にとってはそうでしょう。

中小企業に使われていない理由の一つは、やはりそういった計算が難しい、面倒だというような解釈も含めてのものがあるのだらうと思っていますので、簡素化をするという方向性は賛同させていただきますし、それがメリットのなくなるような方向ではなく、うまく調整をとっていただくという方向に行っていただければ良いと思っています。

#### ○委員

よろしいでしょうか。大分意見いただいて、具体的な13ページの実体を伴わない「タックスメリット」、その部分は御意見いただいて、御意見いただいた皆さんともフィードバックして取りまとめていきたい。

そのほかのところもその点で、今日、ずっと議論している現行制度、現在の連結納税制度を前提として企業経営を行っているグループに対する配慮を今回の改正でもしっかりしてほしい。そこは我々もそのつもりでいるわけで、新しくグループ通算制度という形にしていくとしても、その大前提は一体となって運営する企業グループに対する配慮がこの新しい改革、今回の改正においてもボトムラインにあるのだという趣旨は反映というか、分かるような形で書いていくべきだと私も思います。それに対してはよろしいです。

#### ○外部有識者

おっしゃる趣旨を書き込むことについて、コンセンサスもあると思います。ただ、制度として個別申告になるという制度の枠組みの中でその趣旨を生かすというところは強調していただきたいと思います。

#### ○委員

事務局もこういうことで、これから多少修文などする上で確認することがあれば良いでしょうか。

#### ○山下主税局税制第三課長

いずれにしましても、偏った方向の記述にはならないように、表現ぶりは座長とよく相談をさせていただきます。

#### ○委員

どうぞ。

#### ○外部有識者

最後にすみません。20ページのところに2回控除の問題などが出ていて時価評価の話があるのですが、最後の行に、なお、子法人の株式について資産として認識すべきかという観点からも検討が必要であるという1行があるのですが、これは結構根本的な問題につながる話になりかねないのかなと思ひまして、今回の見直しの中に、ここになおのこの1行を入れられて事務当局が御検討されると強調するのも大変かなとい

う気はしたのですが、全然構わなければ構わないのですが、子会社株式を資産として認識するかどうかは会計的には全くこのような発想はないので、会計的に整理してしまえば、それはそれでそうまとまるのですが、今回の個別申告だからこのような論点が出るのかなとも思うのですが、ただ、そこまでの話として整理をするということになるのかどうか、この1行があえてどういうように解釈したらいいのでしょうか。

**○委員**

より具体的に言えば、必要ないという。

**○外部有識者**

いや、私などはなくてもむしろ良いのかなという気はちらっとしました。ほかの先生方がどう思われるか。

**○委員**

この辺は専門の方に確認してもらえれば。  
どうぞ。

**○委員**

すみません、これも言い出したのは私です。グループ法人税制を行うときに合併抱き合い株式は資本金等の金額に直入して消してしまうということにして、抱合株式の譲渡損益はなくすということにしたと思うのです。子会社株式の評価には子会社の収益力が当然反映しますから、グループ調整、損益通算をやって、そこで損失を引いて、もう一度、子会社の譲渡損失を出すということは適切ではないということです。

今回、やはり組織再編税制との中立性、平衡をとるということで見ると、これは一種の子会社株式と言っても自社株のようなことになってくるので、ここで消すということも考えられる。しかしながら、単体申告であることを強調すると子会社と自分とは別の法人ですから、子会社株式が当然に資産であるという認識もあり得るということだとは思いますが。

この文案をつくったのは私ではないので、私がもし作ったらこの部分を入れたかどうかはよく分かりません。皆さんが消すべきだというようにおっしゃるのだったら私は特に異論はありませんが、ただ、このような形で子会社株式の評価損あるいは譲渡損として損失が作出されるといったことについて注意が必要であるということは、この専門家会合を通じて一応共有されているのではないかと思います。

以上です。

**○外部有識者**

私も今の点の防ぐ方策の検討をする必要があるということはもう間違いなくそういう気はしています。ただ、その根本のところはこの議論をして入れるかどうかというところについては、するとなると結構御負担になるかなという気が一瞬したものですから。

**○委員**

別に検討していただかなくても、こんな意見も出たのかなというような、書いていただければうれしいですし、別に落としていただければそれでも良いですが、ただ、この種の認識は、やはり当然に出てくる問題ではないと思います。

#### ○委員

分かりました。

ほかによろしいでしょうか。

どうぞ。

#### ○外部有識者

12ページのところで、(5)で職権更正においてプロラタ方式で全体を再計算することができるようにする必要がある、と非常に断定的に書かれているので、できれば職権更正などにおいてなど表現を和らげていただけないか、が1点。

もう一つは、17ページですが、こちらも細かな話で恐縮ですが、(4)の2段目のグループ通算制度(仮称)で、①個別申告方式であることとなっているのですが、個別申告方式であるから親法人を特別扱いすべきでないという誤解を招かないか危惧します。ここはグループ通算制度において個別申告方式という手続を採用した場合に、②親法人に集約して申告を行わないため、新制度へ移行しやすくなることから恣意的な税負担の調整を行うおそれが大きくなること、③の欠損法人を親法人に仕立て上げる等の問題が生じるという話で、①個別申告方式であること自体は、子法人に限らず親法人も含めて欠損金を制限する理由にならないと考えます。ここの表現を少し見直していただいて、その末尾にある、他方、一般的に親法人はグループ経営に特有の機能を担うので、欠損金を制限なく控除できるようにするという両論併記が、より適切に対比できるように訂正していただければありがたいと思います。

#### ○委員

この点、事務局の山下課長、どうでしょうか。

#### ○山下主税局税制第三課長

個別申告方式にするということは全体を通じて、ここに限らず前段のほうからその流れを一応の前提として組み立てはされていますので、そういった意味でここも淡々と書かせていただいているのですが、あるという表現が所与のように見えるかどうかという表現ぶりの問題はあるかもしれませんが、そこは並びも含めて確認をさせていただきます。

その②との関係は、むしろ①、②を箇条書き的に並べて書かせていただいたという意味で因果関係は、そこはニュートラルな表現にしているというように、当方としてはこのような認識でこういった形で書かせていただいています。

#### ○外部有識者

12ページのほうですが、(5)はその前から見るとお分かりのように「法人税の負担を不当に減少させることとなると認められるとき」で、これは更正権限の規定です

から、当然、職権更正のみが考えられている。（４）のところで修更正は基本的には遮断するとした上で、職権更正に限って再計算ですから、ここはコンセンサスとしては動かないというように私は理解をしておりました。

○委員

どうぞ。

○外部有識者

分かりました。

○委員

では、よろしいですか。いろいろ議論というか御指摘、ありがとうございました。これまで議論したように報告書全体にかかわる原則、それも議論して、書きぶりはもう少し考えるということにさせていただきましたが、議論の流れとしては合意ができたと思います。

そのほか、具体的な修文の必要なところもありました。このようなことで、こうさせていただきたいのですが、論点、修文の箇所は明確にということか合意がされているので、こちらから案文等をつくって相談させていただくというプロセスを踏まえさせていただきます。それを前提にして総会に向けての報告書の作成は、今日の議論を踏まえて私に一任させていただきたいということで進め方としてよろしいでしょうか。

（「はい」と声あり）

○委員

取りまとめに当たっては、またいろいろ相談させていただくことになると思いますが、引き続きよろしくお願いします。

それでは、総会の報告は私がやらさせていただきますということで進めさせていただきます。

これまで何回にもわたり大変貴重な御意見あるいは御議論をいただきまして、ありがとうございました。この辺りで本日の議事は終了させていただきます。

また、記者の方へのブリーフィング、説明ですが、いつものとおり、これは専門家会議なので、事務方からやらさせていただきます。

本日はありがとうございました。

【閉会】