

連結納税制度に関する専門家会合（第3回）議事録

日 時：平成31年4月18日（木）13時58分～15時53分

場 所：財務省国際会議室（本庁舎4階）

○田近座長

時間となりましたので、ただいまから第3回の連結納税制度に関する専門家会合を開催します。

昨年11月に開催された第一回目会合においては、どのような視点から連結納税制度についての検討を進めていくかについて議論をいただき、その線に沿って議論を開始しました。

第二回目が本年2月に開催されたわけですが、そこで、まず日立製作所の濱田部長、あと経団連の小畑経済基盤本部長にお越しいただいて、それぞれそれまでの御経験、調査結果の御報告をいただきました。

続いて、制度の簡素化等について財務省から説明を受けました。そちらに基づいて、参加の委員、そして、お招きした有識者の皆様に精力的に御議論いただいたところです。

本日は三回目ということで、最初に、議題にありますように、実態把握の第二弾として、太陽有限責任監査法人の梶川融会長より、連結納税制度についてのアンケート結果を御紹介いただき、意見を交わしたいと思います。

次に、前回、委員の方々からいただいた御意見に関する事項や時価評価・欠損金の持込み制限等について財務省から説明を受けた上で、皆様から御意見を頂戴したいと思います。

では、最初に太陽有限責任監査法人の梶川融会長より、アンケート結果について御説明いただきたいと思います。よろしくお願いします。

○梶川太陽有限責任監査法人代表社員会長

ただいま御紹介いただきました梶川です。

それでは、御手元の資料「連結納税制度に関するアンケート結果概要」を御説明させていただきます。

まず3ページ目ですが、調査の概要ということで、基本的に対象は私どものグループのクライアントの会社を調査対象とさせていただきました。その中で、中堅企業、また中小とっていいのか、小ではないのですが、中堅以下の企業が多くなっておりまして、今回はアンケートもあるのですが、一部は聞き取りもさせていただきます、66社選ばせていただきました。

少し、今後、連結納税を考えるような意味合いも書いていいかと思ひ、現在は単体納税法人というところも選ばせていただいて、単体納税法人にとってどのように連結納税を考えているかということも調査の対象にさせていただきます。

業種は、この規模だとサービス企業等が多いものですから、こういった分布になっていると思います。これからの御説明は、経団連さんの結果とどのように違うのか、あまり変わらないのかというところも少し触れながらページをめくっていただければと思っています。

4 ページですが、今、御説明した規模の話なのですが、売上規模のところを見ていただくとお分かりのように、中心帯は300億以下ほど、あと1,000億以下ほどでほとんどの対象になっており、経団連さんが1兆円以上という企業が多かったことと比較すると、非常に身近な存在の企業が多くなっております。この中では9社ほど非上場の会社も入っており、今回の調査の特徴かもしれません。

企業グループの連結会社の子会社数は、今回、連結納税も単体の方もあまり大きな違いはございません。経団連さんの調査は非常に規模の大きい方に連結がよっていたということで、大きいと連結納税をとられるということだったのですが、私どもは、両者にはそんなに大きな分布の違いはないということです。

5 ページですが、100%支配している子会社について、連結納税法人と単体納税法人の中に大きな違いはそれほどないことになります。もともと子会社数がそれほど多いわけではないので、10社前後の範囲に両者ともおさまっているということで、図の上の方のお話で大体10社ずつぐらいのところで単体も連結も入っており、ここも先ほどお話ししたように、少し経団連さんの調査とは違うのではないかと思います。どちらかといえば経団連さん、連結納税の方はかなり社数が多かったと思うので、まさに社数が多く、連結納税をとられているということだと思えます。

100%支配の子会社の赤字法人の割合になりますと、この規模でも赤字法人が、むしろ、この規模の方が、赤字法人が多いほど、連結している納税法人ほど赤字法人がある、赤字子会社があるということで、まさに連結のメリットを機動的に享受していると考えられるかもしれません。

続いて、連結納税制度の適用状況ということで

7 ページです。適用時期はいつからかということですが、今回、こちらの調査ではあまり大きな変動はなく、経団連の調査の中では2011年、2012年、持込制限緩和の頃から大幅に増加していたのですが、こちらでは持込制限緩和で特に大幅な増加の確認はできませんでした。逆に言えば、その辺がネックになっていたということではないのかもしれません。おおむね毎年少しずつ新しく適用法人が増加しているということだと思えます。

8 ページです。これは連結納税制度の適用のメリットで、最多の回答は損益通算を行うことができる税負担の適正化で、これは経団連さんとも同じだったと思います。続いて、親法人の連結開始前の欠損金を子会社で利用できることによる税負担の適正化を挙げておられます。経団連さんの場合には、グループ調整計算を行うことの税負担の適正化が二番目に入っているのですが、今回の調査では、今、申し上げたような

ところでして、その最ものメリットのところ、この違いはグループ計算に関して経団連さんの方が少し重点を置かれているということになると思います。

最も重要なことを聞いた場合、損益通算は同じなのですが、最も重要なものの中でも欠損金を利用できること。グループ経営の実態に合った納税単位になることを挙げているということで、その順番が少し違う程度で、それほど大きな特徴の変化ではないのかと思います。

9 ページですが、グループ調整計算によるメリットで、グループ調整計算によるメリットを挙げている会社は、今回、こちらの調査では、それほど多くなかったということで、所得税額控除の所有期間判定や寄附金の損金算入の上限を挙げている会社が二社ほどなど、最もメリットのある項目についても所得税額の控除の所有期間判定を挙げておられるのですが、経団連さんの調査の中では、一番特徴的なのですが、研究開発税制をメリットとして非常に挙げておられるのですが、少し規模が中堅以下になりますと研究開発の戦略的な負担をし続けるということについて、もちろん研究開発を行ってはいるとは思いますが、それほど大きな全体の事業規模に応じた割合になるということではない可能性もございますので、研究開発税制が経団連さんでは一番、グループ調整計算でもメリットだと言っていたのですが、そこは違いがあるかなという気がします。

10 ページですが、デメリットで、申告納税の事務負担を挙げている会社が最多だということは変わりがないと思うのですが、最もデメリットが大きい項目として連結加入時の事務負担、事後の修正、そういったものが挙げられているのですが、特徴的には経団連さんの場合、どちらかというところ、事後の修正について気にされていたと思うのですが、こちらの企業の場合には当初のもの、初めから手間がかかるよねということもありまして、その辺は事務体制も含めて連結納税そのものの導入というところにも多少躊躇があるし、それ自身、御負担に感じている部分があるのかもしれないのですが、制度的には、もちろん、こちらでも税務調査によるその後の修正、これは大きなデメリットだということも挙げられています。あとは連結開始・加入時子会社の欠損金の切捨てもデメリットですよということ言われています。

修正の御話は子会社の数が経団連さんはとても多いので、おそらくそういった意味では組織規模からしても子会社が多いので、修正について修正金額がそれほどでなくても様々な調整が入ることは非常に御負担になると思いますので、今回検討されている事項は効果があると思いますが、比較ですが、こちらの場合には当初とそんなに変わらずにデメリットとして挙げられているということです。

11 ページですが、これは連結納税制度の事務負担ということで具体的な事務負担の内容について申告決算のためのシステム導入、どんなものが事務負担になるかということですが、申告決算のためのシステム導入等のハードの面の整備というのが非常にあります。続いて申告決算の事務フローの見直しということです。三番目が子会社と

の連絡調整で、これは子会社の教育ということも含めて挙げられている会社が多いということです。

ここで特徴的なのは、経団連さんの場合には、先ほど申したようにおそらく子会社が多いせいで子会社との連絡調整が一番御負担になるということだと思います。ただ、今回のこちらの調査では、むしろ、その子会社との連絡調整よりもハードの面であったり、事務フローがまだまだ整備が行われていなかったりして、このような機会に良くするという面もあるのですが、そこが御負担になるという気がします。

単体納税法人が連結納税制度を適用しない理由は、もちろん、最も挙げられているのは事務負担が大きいということだと思いますが、これは後から御説明するように、むしろ事務負担というか、制度、仕組みの自社での消化がなかなか難しく、外注等を使われている例もあるものですから、そういった意味の事務負担、制度を定着させることの厄介さということがあるのかもしれない。

あとは、この規模ですと意思決定が非常に機動的な部分があって、損益通算のメリットがないのは、実は実態的には一番そういうことがなければ、逆に事務負担以前の問題だということが調査の過程で感じられているところです。

二つの枠外なのですが、連結納税制度を知らない、税理士から提案がないなどという会社もあり、これは今、まだ外の専門家などの支援体制も中堅企業では非常に重要なかという気がしたところです。

次に、申告納税にかかわる状況ということで14ページですが、こちらは特徴的なところでも簡単に申し上げますが、連結納税法人の税務に関する専任の割合は連結納税法人の方が少ないぐらいなのですが、今回、連結納税に当たって増員はというと非常に少ないのです。逆に言えば、外部に委託されているというか、税理士にお願いをしたのだろうということも非常にございまして、自社で増員をして行っていく形よりは、むしろ自社だけでいえば逆の形になっておりまして、連結納税したからといって人員は変わらないという結果が出ております。

続きまして、15ページの税務情報に関するシステムの御話なのですが、ここで特徴的な部分は、システムではあるが、共同システムを利用しているかということなのですが、むしろ四番目に税理士への外部委託のように外部に任しているのです、そういう意味では、そういうものは割と回答の中に入ってきているということです。そうでないところでは、市販のシステムでされているということで、この辺は経団連さんと大きく違いの出ている項目だと思います。

16ページの連結申告書を作成する上での負担ですが、これは計算誤りの御話と連結申告に必要な情報をグループ間でやりとりを行う手間だということで、これは先ほどから申し上げるようにそれほど大きな違いではないのですが、経団連さんの方ではグループ間でのやりとりをする手間というのが挙がってきていますので、多少違いがあるかなということです。

17ページの計算誤り等があった場合の対応ですが、こちらに関しては、親会社が当然行うとする企業が多数で、こちらも特徴的なのですが、個別帰属額の計算は税理士へ外部委託するという事です。修正申告の負担については、やはり当初申告以上に事務負担があるということで、こちらは変わりがないと思います。

続きまして、19ページの今後の組織再編の意向というグループ経営の一般的な状況についての御回答ですが、こちらはそれほど経団連さんと比較して違いはありませんが、少しだけ特徴があるという点は、あまり組織再編そのものを積極的に行おうと思わないという回答が終わりの枠外のところですが、規模にも影響すると思うのですが、安定した経営を行っていらっしゃる場所があるかという気がしました。

20ページの子会社への関与の状況ですが、これは親会社に強い権限を持たせて子会社の経営について重要な意思決定は親会社が判断するという部分と、投資の金額によって一定の基準を設けるなど意思決定事項の重要性に応じて親会社が関与するなど子会社のバランスをとっているということなのですが、この決定に関しては、親会社が権限を持って子会社のことを決めますという中央集権的な会社がとても多かったです。この辺はおそらく、親と子の企業規模であったり、こういう状態だと子会社がそれほど大規模でなかったりされることもあると思うので、今の私どもの調査の流れでは、その辺が特徴的に出ています。経団連さんはバランス型と言いますか、一定の基準を設けてバランスをとっている三番目の課題が多かったと思います。

21ページの子会社から親会社への経営情報の集約なのですが、難しい読み解きですが、意思決定に関与する事項が多いため、決算報告を除き特段の報告は求めている部分と、投資に関して親会社が子会社の意思決定に関与しているが、その基準を下回る事項については特段の報告を求めているというところが多く、そもそも行為自体から親が関与して、反対に報告としては決算報告で考えているということもありますし、これは意思決定と報告とが若干整合性がとれないような話もあり、子会社、親会社の管理規定のようなものがまだ完全に整備されていない会社も少しあったように聞いております。

ここまでが、数値的なアンケートでして、あとはその後、単体法人の意見、連結法人の意見を列挙していますが、後でお読みいただければと思うのですが、数値的な御説明のところではほとんど述べたところが大体中心になると思います。

この規模ですから、特徴的なのは例えば23ページで子会社の税務担当者の制度の理解を進めなければいけない、とにかく損益通算メリットがないと意味はないなどという思いはすごく強くございます。

あとは特徴的なことと言えば、26ページのその他の矢羽根二つ目、三つ目あたりなのですが、むしろ、このようなことのために子会社へのガバナンスが進化しました。もっと具体的に言えば、子会社の申告書をよく見るようになりましたということで、そういう意味では、このような組織規模の会社として今後も良い話になって連結納税

が普及することは組織ガバナンス上も良い話ではないかということでもあります。

サポート体制の話で言えば27ページにシステムに対して、もう少しベンダー利用の視点で開発してほしいみたいな話がありまして、なかなか面白いと思ったのですが、節税効果が簡単に算出できるようなシステムにしてほしいなど非常にリアリティーのある話もアンケートにございました。

あとは今回、議論になるかもしれないのですが、時価評価の御話等のことです。

以上が私どもからの御報告です。

○田近座長

ありがとうございました。

では、続いて、今の梶川会長の御説明に対して、御意見、御質問を承りたいと思います。

経団連のアンケートに比べて中小なので事務負担が大きいというのは再三、梶川会長もおっしゃっていましたね。あと特にとというか、この間の経団連の小畑部長の説明と比べて、もう一回、御指摘されたいとすれば。

○梶川太陽有限責任監査法人代表社員会長

やはり先ほど外部委託のようなものがあって、環境整備といいますか、外部の専門家の状況であったり、市販されるシステムのなものでどのような支援ができるかなど、そういったことが少しあるのかと思います。税務当局そのものの税制度の御話ではないのですが、これは外部委託というか税理士に依頼されている部分は、逆に言うと、先ほど何社かあったのですが、周りにそういう税理士がおられないということもあるかもしれませんので、外部委託が進んでいると読むのか、行っていただく場合にそのような方がいたところがやっているのかということも単純なアンケートだけでは読めないのですが、いずれにしろ、環境整備は重要なテーマかと思いました。

○田近座長

では、先に進めさせていただきたいと思います。

次の議題ですが、主税局税制第三課の吉沢課長から御説明をいただきます。資料の3-2、連結納税制度について、吉沢課長、お願いします。

○吉沢主税局税制第三課長

資料に沿って御説明をさせていただきます。

まず目次を御覧いただきますと、今回の資料は主に第2回の会合でいただきました宿題と時価評価課税及び欠損金の利用制限等の見直しなど、それから、事務負担の軽減を図る観点からの簡素化ということで、グループ調整計算につきまして見直しに当たっての基準といいますか、考え方のようなものについてまとめております。

それでは、資料の3ページ目を御覧ください。こちらは本日の議題であります時価評価課税・欠損金持込制限や恣意的な税負担の調整の防止という論点につきまして、第1回の会合でいただきました主な御意見です。ポイントと考えられる部分には下線

をつけており、組織再編税制との整合性も見つつ、租税回避防止措置についても検討していただきたいと思えます。それから、名目上の欠損金しかない会社を買収し、税の軽減が主目的である買収行為はしっかりおさえるべき。一方で、真性の赤字について損益通算を抑制することはやめた方がいいといった御意見をいただいております。

4 ページ目を御覧いただければと思いますが、こちらは同じ論点につきまして第2回、前回の会合で追加的にいただいた御意見をまとめたものです。考えられる濫用行為について個別否認規定など、制度の中にそういう要件を規定すべき。個別申告になると親は特別という現在の考え方は後退せざるを得ず、親会社の欠損金は全て使えるという発想は見直す必要がある。欠損金について様々な使われ方が想定されるため、一定の場合には課税庁側が全社を対象に計算し直すことができる形というものを持っておく必要。連結開始前の欠損金の利用にあたり、欠損法人を親法人に仕立て上げることも可能といった御意見をいただいておりますほか、納税資力のないところに税額を集めていくような問題が生じないように、全体として連帯納付義務のようなものが必要といった御意見をいただいております。

5 ページ目を御覧いただければと思いますが、こちらは前回の会合で個別申告方式に移行することを前提に損益等の配分方法について、プロラタ方式ではなく自由配分方式とした場合に生じる問題について整理するよう宿題をいただいていたものです。プロラタ方式につきましては、現行制度の個別帰属額の計算に近く、現行制度の考え方を踏襲する中での制度設計が可能であるほか、税負担の軽減のための恣意的な調整を回避できる点で制度導入のコストが小さいと考えられます。

一方で、自由配分方式とした場合には、※印のところですが、法人は株主との関係で、税理士等は法人との関係で当期の繰越欠損金をどのように配分すれば税負担が最も少なくなるかについて精査が必要となり、かえって事務負担が増える可能性があること。それから、離脱予定企業に欠損金を重点配分するなど恣意的な調整が可能となること。連結の開始・加入前欠損金を有しない企業に当期損失を重点配分することが可能となり、繰越欠損金の利用制限が実質的に機能しなくなるため、これを防ごうとするならば制限の厳格化等のために制度が複雑化するという課題があるものと考えられます。

6 ページ目ですが、こちらは事後の修更正のイメージを御説明した前回会合での資料ですが、事後に修更正が生じた場合に当該事由が発生した法人のみを修更正することが考えられるという御説明をさせていただきました。これを前提としますと、点線で囲っている部分につき、欠損法人が増更正になるような場合で当該法人が追徴税額を納付できないような場合の手当てとして、全体としての連帯納付責任のようなものが必要になるとの御意見。それから、グループ内の一法人に生じた修更正について、他の法人への影響を遮断する制度を導入する場合に、制度の濫用についてどのようなことが行われ得るのか、具体的に議論すべきであるという御意見をいただいております。

した。

7 ページ目、8 ページ目は、そのような考えられるケースにつきましてイメージをお示ししたものです。

7 ページ目は加入前欠損金の繰越期限が到来する場合に、これを無効化するようなケースでして、ここでの設例は親法人Aが欠損▲600、Bが所得500、Cが本来であれば所得ゼロですが、当初申告で所得1,000と申告した場合で、Cは期限の到来する加入前欠損金▲600を保有しており、そのほか期限が到来する連結欠損金が▲300あると想定します。

仮にCが正しい所得金額を申告していれば当期の損益通算により、Aは▲100、Bはゼロ、Cもゼロとなりまして、Aの欠損▲100だけが残る結果となります。C社の加入前欠損金及び連結欠損金は期限到来に伴いましてゼロとなると考えられます。

これに対して、期限が到来する欠損金を消化することを企図して、Cが当初申告で所得1,000と申告して、その上でA、B、Cで損益通算を行い、さらにCの加入前欠損金▲600及び連結欠損金▲300を使い、それぞれ所得ゼロで申告して、その後、C社が所得を1,000、減額する更正の請求をしたとします。

これをプロラタ方式で計算することを前提に申し上げますと、当期損益の通算というところでは、A社の欠損▲600をB、Cの所得の割合500対1,000で割り振りまして、B、C、各々の所得から控除しますとBは所得300、Cは所得600となります。

繰欠控除と書いてある欄ですが、Bは連結欠損金▲300で所得ゼロ、Cは自己の加入前欠損金▲600を自分の所得の範囲内で控除して、結果として所得はゼロとなります。この場合に連結欠損金もゼロとなります。

更正の請求というところでCは所得を1,000、減額する更正の請求を行った結果、Cには十分な期限を持つ新たな欠損金1,000が生じることになります。これは期限切れ間近の欠損金を、期限を十分に有する新たな欠損金に生まれ変わらせることを認めることとなりますので、このような場合には公平・公正な制度運用という観点から、C社の是正だけではなくてA社、B社もあわせて損益通算をやり直す必要があるのではないかと考えられます。

8 ページ目は離脱を予定している法人を利用するケースでして、こちらの設例は親Aが所得300、Bが欠損▲1,000、Cが正しい所得であれば所得700であるところ、当初申告では欠損▲2,000と申告したとします。Cの所得が正しい所得700であれば、A、B、Cの損益を通算しまして所得ゼロ、欠損金もゼロとなります。

これに対して、事業上の理由から、AはBをグループ外のX社と共同支配する。つまり、連結から離脱させたいと考えているとします。Bは、当期は欠損となりましたが、通常は利益を計上していきまして、翌期以降は所得が発生する見込みである場合に、そのBの離脱後の税負担を減らすためにできるだけBに欠損金を持たせて離脱させたいと想定します。

こうした目的のためにCが当初申告で欠損▲2,000で申告し、その後、正しい所得700とする修正申告を行うと仮定します。プロラタ計算を前提に計算してみますと、当初申告時の通算では、A社の所得300をB、Cの欠損の割合、1,000対2,000で割り振りまして、B、C、各々の欠損に足し上げますと、Bは欠損▲900、Cが欠損▲1,800となります。

そこで修正申告の欄ですが、Cが当初申告の▲2,000から所得700となりますので、合計2,700の修正申告を行うということで、Cに増加所得の2,700が生ずることとなります。この場合には、B社の欠損金は本来ゼロであるはずですが、C社のみ修正したままとなりますと、B社の繰越欠損金▲900を新たに持ち、これをグループ外に持ち出すこととなりますので、これを防止するためにはA、Bもあわせて損益通算をやり直す必要があるのではないかと考えられます。

9ページ目を御覧いただければと思いますが、こちらは連帯納付責任につきまして論点を整理したものです。現行制度では連結親法人が納税義務者として納付することとし、連結子法人に連帯納付の責任があるものとされており。なお、連結納付責任に限度額を設けますと限度額の少ない連結子法人に財産を集中させることにより、徴収を回避することが可能になるため、限度額は設けられておりません。

見直しにより個別の申告納付とした場合に、修更の場合にグループ内の他の法人への影響を遮断する制度を前提とした場合には、既に他の法人に欠損金を使用されていた場合で修更により所得が発生した際に追徴税額を納付できないという場合も考えられること。

それから、自社の欠損金を他の法人に使用させて単年度で税額が生じた場合に、既に自らが繰越控除できる欠損金が減少しており、納税のための引当財産がなく滞納となる可能性が高くなることなど、グループ内で他社の欠損金を利用できる制度であることにより、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すので、所得が発生する場所と引当財産の存在場所の不一致をもたらすことになり、税制として脆弱になる面があることなどを踏まると、論点として、新たな制度におきましても連結グループ内の各法人が一体となって納税する責任を負うこととし、連帯納付責任を負うものとしてはどうか。それから、連帯納付責任の限度額につきましても現行制度同様、設定しないこととしてはどうかという点を挙げております。

10ページ目を御覧いただければと思いますが、時価評価課税及び欠損金の利用制限等の見直しに関する論点です。見直しにあたっての考え方として三点挙げておりますが、第一に、組織再編税制との整合性の観点。連結納税制度と組織再編税制とは様々な差異があり、課税の中立性が損なわれている面があることから、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ではないかという点です。

第二に、見直しにより個別申告方式とすることから、親法人について現行制度のよ

うな取扱いをする必要性は低くなるのではないかと考えられる部分があり、また見直しにより新たな制度への移行がしやすくなると考えられることから、親法人の取扱いを利用した租税回避目的での濫用可能性が高まることを踏まえた仕組みが必要になるのではないかと考えられます。

第三に、公平・公正な税負担の観点から、欠損金の利用を主目的とした恣意的な税負担の調整が行われないように必要な措置を講ずる必要があるのではないかと。離脱時の取扱いにつきましても、不当な税負担の軽減を防止する必要があるのではないかとという点が論点として考えられます。

11ページ目は連結納税制度と組織再編税制について、現行制度を比較したものです。連結納税制度では、時価評価なし欠損金持込み可能になる要件として、一つには完全支配関係が5年超ある完全子法人の場合、適格株式交換等により完全子法人化した場合、適格合併等により被合併法人等が5年超保有する完全子法人を加入させる場合というような限定的な規定とされております。この要件に該当しない場合には、③の時価評価課税・欠損金切捨てとなります。

他方、右側の組織再編税制では三つのパターンの取扱いが定められておりまして、①として適格組織再編成のうち、支配関係が5年超あるか、または共同事業性がある場合には、時価評価課税なし欠損金持込み可能。

真ん中の欄は適格組織再編成のうち、支配関係が5年以内であり、かつ共同事業性がない場合には時価評価課税なしで、ただし、含み損益の利用制限、それから、欠損金の一部切捨てというようなカテゴリーがございます。

第三に、非適格組織再編の場合には、時価評価課税・欠損金切捨てとなります。

このように、現行制度では連結納税制度と組織再編税制との間で様々な差異がありますが、時価評価課税・欠損金切捨てとなります範囲は連結納税制度の方が広がっているという形です。次のページでは、四角で囲っております部分について検討の方向性を説明させていただきます。

12ページを御覧いただければと思いますが、時価評価課税や欠損金の持込み制限等につきましても、組織再編税制と整合的になるように見直す場合の検討の方向性を案としてお示ししているものです。

時価評価課税なしとなる要件としてA、B、Cと書いてありますが、Aとして課税開始時のグループ法人で完全支配関係がある法人間の適格組織再編と同様の要件に該当するもの、またはBの適格組織再編により加入した再編当事者、またはC¹、C²とありますが、再編当事者以外の加入法人で当該法人と親法人との間で適格組織再編と同様の要件に該当するものとした上で、これらのうち、上の欄は支配関係が5年超あるか、または共同事業性がある場合には欠損金持込み可能。②の支配関係が5年以内で、かつ共同事業性がない場合には時価評価課税なしですが、含み損益の利用制限がかかるのと欠損金の一部切捨てということとして、次に、これらの二つの要件に該当

しない場合には時価評価課税・欠損金切捨てとなるような方向で見直すことが考えられると思います。

これらによって、③の時価評価課税・欠損金切捨ての対象は全体として縮小しますが、そのイメージを次のページでお示ししております。具体的には子会社Bの連れ子である孫会社C¹のような場合、現行制度では時価評価課税なしとなるためにはBとの完全支配関係が5年超あることが要件となっておりますが、見直し案によれば、完全支配関係が5年以下であっても、先ほど御説明しました一定の要件を満たせば時価評価課税なしとすることができるようになります。

また、相対取引での株式購入により完全子会社化した子会社C²のような場合に、現行制度では時価評価課税の対象となりますが、見直し案によれば親会社との間で適格組織再編と同様の要件を満たせば時価評価課税なしで連結グループに加入できるようになります。

14ページ目以降が親会社の取扱いをめぐる論点です。現行制度では連結子法人が持ち込んだ欠損金は、その連結子法人の所得の範囲内で控除可能である一方、連結親法人については親法人をベースとして単一納税主体を擬制するという考え方のもと、連結開始時に連結親法人が有する欠損金は制限なく控除可能とされております。

今回の見直し案では、グループの各社において申告を行う個別申告方式に移行することを前提としておりまして、これに伴い親法人はグループ各社の中の一社と考えることができることから、親法人の取扱いを考える必要があり、また、前回の会合でも欠損法人を親法人に仕立て上げることが可能といったような御指摘もいただきました。

この点について、15ページで具体的に考えられるケースをイメージとして示したので御覧いただければと思いますが、左側の例1は、ある個人が親会社P及び子会社Aとの間で完全支配関係を有しているような場合に、子会社Aに多額の欠損金がたまっていると仮定します。これを例えば株式交換などにより子法人Aと親法人Pを逆転させた上で連結納税を開始するようなケースです。そのまま連結を開始した場合には、子会社Aの欠損金は自社の所得の範囲内で控除することとなりますが、親子を逆転させることで子会社Aは欠損金の利用制限のない親法人になることができます。

右側の例2ですが、親会社Pが子会社Aとの間で100%ではない支配関係があり、子会社Aの下に完全支配関係の孫会社Bがあるケースで、子会社Aに多額の欠損金が生じていると、子会社Aを形式的に連結親法人とするグループ体制とした上で連結納税を開始するようなケースが考えられます。親法人も含めて連結を開始した場合には子会社Aの欠損金は自社の所得の範囲内で控除することとなりますが、子会社Aを連結親法人として連結を開始することで、子会社Aは欠損金の利用制限のない親法人になることができるというケースです。

14ページに戻っていただきまして、今回の見直し案によりますと、連結親法人にお

いて集約して申告を行う必要がなくなるなど、新たな制度に移行しやすくなると考えられますので、現行制度に比べますと15ページにあったような恣意的な税負担の調整が行われるおそれが大きくなることが考えられます。これらのことから、開始前・加入前の繰越欠損金につきまして、親法人も含めて自己の所得の範囲内でのみ控除することとするようなことが考えられるのではないかということが論点となるかと考えております。

16ページを御覧いただければと思いますが、こちらは公平・公正な税負担の観点からの論点として、大きく二つの論点を掲げています。

一番目が、12ページで支配関係が5年以内であり、かつ共同事業性がない場合にも時価評価課税なしの対象となる範囲を拡大する見直し案ということで御説明させていただきましたが、この場合、組織再編税制との整合性、公平・公正な税負担の観点から、含み損益の利用制限、欠損金の一部切捨での具体的内容を検討する必要があり、第二に、時価評価課税なしで連結の開始ができる対象の拡大に伴い、組織再編税制との整合性及び離脱時の株式譲渡損と離脱後の資産の譲渡損を二重に控除することを回避する観点から、連結離脱時の時価評価課税などについて検討する必要があるのではないかというものです。

具体的には、支配関係5年以内、共同事業性がない場合につきましては構造的に損失が発生する事業を行う法人を利用した恣意的な税負担の調整を防止する観点から、一番上にありますように、加入後の欠損金について損益通算の対象外とした上で、SRLYルールを適用というようにして、それから、組織再編税制との整合性や恣意的な税負担の調整の防止という観点から四つ掲げてございますが、支配関係前から有する資産の加入後の実現損の損金不算入。支配関係前から有する資産の加入後の実現益について、損益通算の対象外とし、投資簿価修正の対象外とする。支配関係前に生じた欠損金の切捨て、支配関係前から有する資産の加入前の実現損からなる欠損金の切捨てという方向性を挙げております。

二番目の離脱時の時価評価課税につきましては、離脱法人が行う事業の継続の見込みがないなどの場合に時価評価課税の対象とし、その評価損益を投資簿価修正の対象とすることとしてはどうかと考えております。

17ページは事務負担の軽減を図る観点からの簡素化のためということで、グループ調整計算の見直しを行う場合の基準について案として整理したものです。大きく四つの基準を掲げておまして、一つ目が調整計算の事務負担の軽減を図る観点。二つ目が企業経営の実態や制度の趣旨・目的から見た調整計算を行うことの必要性。三点目が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ということで、分社化等により定額控除枠が増殖可能となるのは適当でないこと、それから、グループ内での資産や従業員等の移転により、容易に税額控除額等を増加できることを踏まえた仕組みの必要性という点。第四に、連結納税制度を選択していないグループ法人との公平

性。このような基準に基づき、各個別制度ごとに見直しの内容を検討してはどうかというものです。

個別の論点につきましては、ボリュームもございまして、今回はこの考え方を御議論いただきまして、個別の論点は次回、御議論いただけるよう、論点を整理して提示させていただきたいと考えております。

最後に、次回以降の検討項目ですが、一つは連結固有のグループ調整計算の個別論点、二つ目が新制度とする場合に、その適用時期や経過措置、その他論点がございましたら、御指摘をいただければと思います。

私からの御説明は以上です。

○田近座長

ありがとうございました。

本日の御議論を踏まえて、最後の18ページ、さらに議論を深めていくということがあれば、その他の中に吸収させていただきたいと思います。

いろいろ論点を紹介していただいて、5ページに前回からの続きで個別申告方式にしたときの損益等の配分方式をどうするか。単にプロラタで完全に済むわけではない。

あとは連結納付の責任の問題、それから、本日の本題の一つである時価評価課税及び欠損金の利用制限、そして、公平・公正な税負担。少し多岐にわたった論点ですが、御意見、ぜひ承りたいと思います。よろしく申し上げます。

では、宮永特別委員、どうぞ。

○宮永特別委員

梶川会長、どうも御説明ありがとうございました。

私も経団連の立場として、企業形態や規模、会社の連結納税、連結子会社の数などで随分様々な違いもあるのは十分承知しておりますが、昨今の様々な日本を取り巻く状況の中で、企業の国際競争力が弱まっていったときの日本経済全体に与える影響が非常に懸念されております。そういう中で特に国際競争力をどうやって強めていったらいいかということに関して、何か今できること、次にできることというのを考えていただければよろしいのではないかと考えております。

例えば、今ちょうど様々な産業構造が変わっていく中で、国際競争力、戦い方がいろいろ変わってくる中で、企業ごとにポートフォリオを組みかえていく。この組みかえが機動的に行われ、連結納税を行いながら機動的に組みかえができないであろうかと考えたときに、税の負担という面であまり不利なことが生じないようにということと、事務負担もできるだけ増えない形で様々な検討を行っていただいていると思いますが、そうしていただければありがたいと思っております。

各論に入りまして一つは、例えば組織再編税制との関係で、相対取引などで、いわゆる完全子会社化をしていくときに連結納税に加入するケースで13ページのC²などありますが、時価評価課税がなくなる、そのようなところなどは非常にありがたいと

思っておりますし、そのあり方について、いわゆる国際競争力を強化していく観点ではとできるものはなるべく拾い上げていただければありがたいと思っております。

もう一つは、課税の中立性という面で、これは議論になることかと思いますが、検討の方向性のところに書いてございます、12ページだと思うのですが、支配関係の中で欠損金が連結子法人の自己の所得の範囲内で持込み可能というよりも、よほどおかしなことがない場合で、連結グループ全体で意図的に変なグルーピングを行うなどということがなければ、何らかの形で、全体でうまくできるようにできないかということにつきまして検討していただければありがたいと思っております。

次に、連結親法人の取扱いにつきまして、これは企業の実際の程度も調べないといけないのですが、ガイドラインが要るかもしれませんが、親法人は最近、研究開発などシェアできるものの技術の維持だとか、そういう形を効率的に行って、子会社が自主的に経営して事業活動を行うという形で、従来のような型と少しずつまた進化しているところもありますので、必然的に親法人に欠損金が生じてくる、グループ全体のための欠損金につきましては単体個別の申告方式になる中でも、全体として考えてもいいというような形で繰越控除等ができるような形がないかというように考え、そういう希望をここで提言させていただければと思っております。

グループ調整計算につきましては次回のテーマになるのだと思いますが、今までにも連結納税をしている企業において、研究開発に関する税制、外税控除、受取配当など大体このグループでこのような形でと予見しながらずっと経営していることもございますので、そのあたりについて個別申告方式になるときに、同じようにある一定のプラクティスで中長期にわたってある形でプールして行っているというものについて配慮ができる制度を何か考えられないかというところを検討していただければということで、我々ももう少し詰めていきたいと思っておりますが、検討していただければありがたいと思っております。

以上です。

○田近座長

ありがとうございました。

二点目からですが、中立性のことで連結子会社の欠損金の持込みが自己の所得までというのをどう考えるかということをおっしゃって、その次は個別申告になっても、特に親会社の欠損金の割振りをただ単なるプロラタで済むのかという、これは既に先ほど吉沢課長が説明しました。

一点目は国際競争力との関係で具体的にどうなるのですか。

○宮永特別委員

連結納税の課税が全体でなされたときに、国内だけなどはっきり分かりやすいところはいいのですが、国内外のトランザクションだとか価値がいろいろ変わってきたとき、そういうものに関して連結子法人、欠損の範囲内など、その中立性というか、ず

っと行っていくときに、連結全体の中で個別ではないものがあるのではないかというのを感じておりまして、これは具体的にもう少し詰めていかないといけないのではないかと。

例えば組織再編をするときにたまたま欠損が出ている、その欠損金が合併法人において、被合併法人側の方にかかる所得としてしか通算できないというような形になるときに、それがグループ全体で考えて、でこぼこするときに、そういう中立性の範囲内というものがうまくできるのかというおそれがあると感じております。

○田近座長

分かりました。もう少し論点、御質問を承って、必要なところは吉沢課長に答えていただくということで、岡村委員、お願いします。

○岡村委員

何点かあるのですが、まず8ページの連結予定法人のケースです。こちらについては、一応投資簿価修正が効いているはずなので、それでは不十分だということかと思いました。利益積立金額ではなく、課税所得ベースでの投資簿価調整をやると、一回分しか損失は引けなくなるはずだ、ということはあると思います。

その前の7ページ、繰越期限の無効化のケースですが、これは欠損金額をどの期から使っていくことにするかという、いわゆる英語でのスタッキングルールで、現行法では、納税者に一番有利に欠損金を使っていくルールになっていると思うのですが、この辺りを工夫するようなことをやれば、ほかの会社にまで及ばずに対処することも考えられるかもしれません。これは技術的なことです。

次に、全般的なメッセージの一つとして、連結親法人に対する特別扱いはあまりしないで、グループの一家にすぎないと位置づけ、それとの関係において、組織再編税制とのバランスをとっていこうということが見えます。これには大変賛成です。

続いて、確認ですが、親法人について時価評価が入る可能性があるのか、ということがあります。例えば13ページの図で、開始の場合のところで子会社Aたちが一定の要件を満たさなければ時価評価の対象になってくるということだったかと思うのですが、では、この親会社自身に対して時価評価をするということはしないのかどうかです。なぜ、こういうことを申しているかと言いますと、欠損金と時価評価の問題は表裏一体、極めて密接な関係がありまして、含み損失資産を持ち込んで控除することについても、先ほどの吉沢課長の御説明では制限していこうということになったと思うのですが、これは親法人についても同じだと思われまして。そうすると、親法人についても時価評価をしないのかというところは一つ論点であるように思えます。しないというのでも結構です。非適格合併だったら合併法人は時価評価をしませんから。それはそういうことでもいいのですが、ここは一つ論点ではないかと思えます。

このこととの関連で、法人税法に57条の2という欠損等法人に関する規定についてなのですが、この規定は、今後のポスト連結税制においても作用するというので、

赤字法人を買ってきて事業の中身を詰めかえて欠損金を利用するという行為は、その法人が親法人になろうが、子法人になろうが、この規定の対象となること、また、これとの関係で、60条の3という資産含み損失の損金算入防止規定がありますが、これも当然に適用されるということ、これらは御検討済みのこととは思いますが、御確認をお願いできればと思います。

それと、法人税法61条の13という規定があり、完全支配関係があった場合には資産を譲渡しても譲渡損益は繰り延べるというものです。グループ法人税制のときに入った規定です。この規定との関係で、完全支配関係を確立してから連結開始前に子会社の資産を全部譲渡して、譲渡損益を繰り延べ、その後、連結を開始したとすると、時価評価課税の対象になる場合であっても、その時価評価損益は61条の13で繰り延べられるのか、という問題が生じます。そういうものは租税回避と考えるのかということも、ちらっと思いましたが、グループ法人税制で61条の13という規定を作ったことと、その前に既に連結納税制度があり、時価評価課税を原則としていたこととの関連みたいなことが、出てくるようなこともあるのかと思います。

あと、10頁の離脱時の時価評価についてなのですが、意図的ケースについて防止をするために時価評価によって対応するというメッセージだと受け取りました。しかし、意図的ではなくても、つまり、完全に事業目的があって、例えば構造的にうまくいかなくなっている連結子法人があって、ずっとうちの連結子法人をやらせておくのはまずいので、それは売り飛ばすということになったような場合はどうでしょうか。つまり、将来欠損が見込まれるような連結子法人を譲渡したときに、当然、株式では譲渡損が出るだろうと思います。それに加えて、その子法人の将来の損失は未実現なので、連結離脱後に、あるいは新たな連結にその子法人が加入してから、控除していくことになる。そうすると、旧連結親法人のもとで株式譲渡損として実現された損失と、その後、新たな世界で欠損法人が実現していく損失といったものが二回引けるのですが、それでいいのかというのが、アメリカで一番議論になった問題の根本です。

なので、そういうものは構いません、株式譲渡損と事業上の損失の二回出ることになっているので、法人税は基本的に二重課税だから控除も二回でもいいということでしたらそれで結構ですが、それはいかながなものかという感じが個人的にはしています。ちなみに、この考え方を推し進めると、親法人の持つ完全子法人株式が、親法人にとって本当に資産と言えるのかといった視点も必要かもしれないと思います。

最後に、連帯納付責任のところです。ここに書いている御懸念は非常にもっともだと思います。私はこれに決して反対しているわけではないのですが、ただ、これまでの例えば相続税にみられる連帯納付義務といったもの、これは通則法で民法の規定が全面的に準用されているものであり、私法秩序に関係してくるので、しっかりした理論的な建てつけ、理論的な基盤がないと、なかなか説得が難しいのではないかと思います。

この点で思ったのは、日本の連結納税制度は完全支配関係を前提としていて子会社に少数株主がない前提ですので、ここで移転されるものはタックスメリットだけなのです。タックスメリットだけが裸の形で移転されています。課税上の損失などです。これに対して、アメリカですと子会社に少数株主がいますから、少数株主がうち会社の損失を使ったのだったら、親会社は税負担が軽くなった補償してくれ、と要求し、そうした訴訟が実際起こっています。租税法学者としてはタックスメリットだけの移転を認めるということには何となく抵抗感があることはあるのですが、しかし、これを認めるということですので、そういうことを行うとなると、これまでの連帯納付義務や第二納税義務では利益を受けた程度で責任を追わせるという考え方でしたが、タックスメリットの移転では、どれだけの利益を受けているのかよく分からないので、したがって、連帯納付責任に限度額を設けることはできないというような、これはまだまだ粗いのですが、そういった形で立論を考えてみるのもいいのかもしれないと思います。

以上です。

○田近座長

いろいろ御指摘いただいて、では、吉沢課長の方でお答えいただけますか。

○吉沢主税局税制第三課長

非常に多岐にわたる御指摘でしたので全部網羅できるかというのはあるのですが、一点目、どこから行きますか。

○田近座長

宮永特別委員の方とも一緒にあわせて。

○吉沢主税局税制第三課長

宮永特別委員の御指摘につきましては、国際競争力という観点を踏まえた見直しが必要であるというのはそのとおりだと思っております、時価評価課税の対象など租税回避のような具体的なケース、どのようなケースがあるのかということについては今後、実態もお聞きしながら集めていく必要があるのかなと考えております。

では、後に御指摘いただいた方から行きますが、連帯納付責任についての御指摘はおっしゃるとおりかと思っております、今後、立論等につきましては具体的に詰めていきたいと思っておりますが、確かに御指摘いただきましたように、タックスメリットのみを移転させるということで税制としてはその部分が脆弱になるような部分もございますので、そういったことを踏まえながら今後詰めていきたいと考えております。

二回控除の件ですが、これは非常に根本的な問題提起と認識しております、今回、どこまでそれを議論の射程とするのかということはあるのですが、今回の論点の提示ではグループから離脱するときに組織再編税制との整合性という観点から、その事業の継続の見込みがない場合に対して時価評価課税を入れて評価損益を投資簿価修正の

対象としてはどうかということ掲げておりますが、さらにそういう場合に限らず二回控除というケースは考えられるというのは、そのとおりにかとは思いますが、その点につきましては、また引き続き検討していきたいと考えております。

欠損法人の取扱いについて、57条の2と60条の3について今後も変わらないのかという点については、今後もその点については適用すると考えております。61条の13につきましてグループ内の譲渡の繰延べという点につきましては、今後、よく検討していきたいと考えております。

離脱時の時価評価課税につきまして、これも事業の継続の見込みがない場合、どのような場合を対象とするのかについては、意図的なものだけなのかということについても、租税回避の防止の観点からということでもいいのかということについて今後、また詰めていきたいと思っております。

親法人についても時価評価課税の対象となるのかという点なのですが、これは資料の14ページの※印のところに書かせていただいたのですが、概念としては親も子も個別申告方式ですので並びということであり得るのではないかと考えておりますが、ただ、それが具体的に親会社でこのようなケースに該当する場合がどれだけあるのだろうかということも含めて、今後、実態もよく伺いながら詰めていきたいと考えております。

以上です。

○岡村委員

ありがとうございます。

○田近座長

あと宮永特別委員の方の例の時価評価・欠損金持込みの話などはどうですか。所得の範囲で行うのは打ち切りというもの。

○宮永特別委員

持ち込む分だけということだと理論的に合わないところが出てくる場合もあるのではないのでしょうか。歴史的な経緯や再編など様々なことを考えると、持ち込むとき、タイミングだとか様々なことでも出てくるでしょうし、そうすると、この方が全体としても適正だろうというような、ちょうど良いタイミングを狙って変な形になることを避けることもグループ全体で見るとニュートラルな場合に、そこだけで異常なことが起きることが理論的におかしなときも出るのではないのかというのが私の懸念です。

○吉沢主税局税制第三課長

これも歴史的な御話と今回の見直しの趣旨という御話が二つあるかと思うのですが、歴史的な点だと、納税単位が変わるとということで全部時価評価課税していただきたいところから始まったところから、22年度の改正で連結納税制度の使い勝手が悪いのではないのかという御議論を踏まえて連結子法人の所得の範囲内で持ち込み可能というように広げてきたという経緯があって今の制度となっております。

今回の見直しですが、今、議論している前提だと個別申告方式に移していくということなので、方法としては親法人、子法人とも単体で見ると近づくっていくということなので、持ち込みは自己の所得の範囲内というのが方向性としてはそういう方向になるのではないのかということで今回のような資料を提示させていただいています。

○宮永特別委員

私たち、そういう場合に例えば所得の範囲内で持ち込むというときに、様々な業務、親子の関係ですから、実際の事業区分、企業の再編など事業区分を変えながら、いわゆる収益をシフトするなどということではなくて、もしこういう形になると、本来ならば連結できちんとプールしておけばいいような、生産子会社の場合や販売子会社、もしくは設計だけ出している場合など、製造業の場合いろいろなことがあって、その付加価値がどのような形で処理されるかということ、その部分でそういうことならばこうしないといけないと言って、本来の形がゆがんだ形で処理される。結局、トータルだったらぴったりになるのですが、事業というのは例えば船をやっている場合や飛行機をやっている場合で全然違ってくる場合がある。そういうときのバランスがトータルでは同じなのだが、企業の経営上、非常に難しいときが出てくることについて何か考えられる余地がないのだろうかというところもございます。

○吉沢主税局税制第三課長

ありがとうございました。

○田近座長

では、補足的にあわせて。

○岡村委員

前日も宮永特別委員の御意見を伺って非常に思うところがあったのですが、おっしゃっていることが連結の枠内でどこまでできて、そして、それ以外の領域で新たなものが必要ではないかという感じもするのです。特に日本の連結納税制度はそうなのですが、連結というのは、あくまでもタックスメリットだけの話です。それに対して、おっしゃっていることはおそらく、例えばインキュベーションを進めるときに、実際に種々の援助を行うといったことであり、そうなってくると、現行法の整理では、おそらく寄附金税制とか、そういったところになると思います。新たな事業展開のときに、現行の広い寄附金概念で損金不算入にしていくというところについて、考える余地があるのではないかという感じもいたします。

以上です。

○吉沢主税局税制第三課長

ありがとうございます。

御指摘の点につきまして、資料の12ページなどで議論しておりますのは欠損金の持ち込みという開始時点のお話でしてございまして、開始後には親会社、子会社とも引き続き区別なく損益通算可能となりますので、それは事業形態に応じて損失が生じればど

こでも消せる形にはなるかと思しますので、そういう開始時の御話と連結を開始した後の御話と両面あるのかと思ひます。

○田近座長

分かりました。よろしいですか。

では、続いて渡辺教授、どうぞ。

○渡辺早稲田大学教授

まず、議論の方向性についてです。組織再編税制やグループ法人税法といった今の制度の現状を一応受入れ、それを前提として新しい連結制度を考えるという議論のやり方と、今の制度自体がうまく機能していない部分も、新しい制度を創るにあたりこの際、対処しましょうというやりがあると思ひます。両者は程度の問題で明確に区分するのは難しいのかもしれませんが、どちらかという主として前者の方向性で議論していき、場合によっては後者の議論で補うというのがよいのではないかと思ひます。

例えば、12ページのところで一番右側に「共同事業性」という用語が何度か出てきています。それ以外のところでも共同事業性の有無は、今日の御報告の中でも一つのキーワードになっているかと思ひます。つまり、これの有無で組織再編税制との見合ひを考えているわけですね。

もう少し具体的に言うと、11ページ一番左の「取り扱い」の②のところは、連結納税制度では空白ですが、この部分を12ページでは作ってほしいということだと理解しました。これが組織再編税制との整合性の議論の中身の一つだと思ひます。

だからこそ、共同事業性の扱ひが大事になるわけですね。しかし、組織再編税制では、組織再編成が適格になるためのいわゆる共同事業再編要件と適格組織再編成に際して欠損金を引き継ぐためのみなし共同事業事業要件という二つの要件があつて、両者の内容は微妙に異なっています。組織再編税制自体のあり方について、この二つが異なっていてよいのかという議論はあると思ひますが、この場においてそのような議論をするわけではないということではよいのでしょうか。つまり、現行組織再編税制の変更を主として議論しているわけではないので、この段階では未だそこは詰めないでよく、あるいは共同事業性の詳しい中身はもう少し先で詰めるのだと理解してよいのかという質問ですね。

先ほどの岡村委員が指摘されたグループ法人税制のところもおっしゃるとおりで、グループ法人税制と新しい連結納税のルールとの整合性の議論は必ずやらないといけないことだと考えます。その上で、連結開始直前に子会社の資産を全部譲渡することによる課税繰延は、現行制度の不都合をこの機に直すかどうかという議論の方に入っていくのかなと思ひます。

次に、欠損金の利用については、単体納税制度に移っていくのであるならば、単体で利用できたものしか持ち込めないという原則の方が、理論的にははっきりしている

ように思います。この新しい制度の趣旨をどう見るか、どこまで現行の連結納税制度の効果を残すかにもかかわってくる議論だと思いますが、個別申告・単体納税に移るのであれば、欠損金の扱いについても理論的にはそこに軸を置くべきであり、企業の国際競争力を削がないような扱いは、実態を見つつ別途に考える必要があるのかなと思っています。

それから、13ページの子会社C²の話ですが、ここは一見した感じではすごく大きな変化になるようには見えます。子会社C²は今までだと時価評価課税の対象になってきたのに、適格組織再編成と同様の要件をみたせば、時価評価課税をしないようにするからです。一方で、相対取引で100%をとってこないといけないというのは、実際どれぐらい利用価値があるのか、これは財務省にお尋ねしても回答は難しいのかもしれませんが、少し気になりました。

最後に単なる感想です。15ページの右側の例2では、子会社Aが多額の欠損金を持っていますが、親会社は支配関係だから連結に入っていないわけです。やり方によっては現行制度でもこのようなスキームは不可能ではないように思えます。しかし、先ほどの議論と絡めて言うと、これを機に制度を見直すという方向の議論ではないと理解しています。現行制度で連結を組むとすると親会社のコストが非常にかかるわけですが、新制度では、親も子もなくて、コストもかからないようにするので、簡単にこういう形のスキームが組みやすくなる。だから対処の必要性があるという流れの中で、この例が出されていると思っています。

今のところは以上です。

○吉沢主税局税制第三課長

ありがとうございます。

まず共同事業性という言葉についてですが、現行制度でも共同事業性という言葉、場面によって微妙な違いがあるというのは御指摘のとおりでして、ここで資料の11ページや12ページで使っておりますのも、欠損金の利用を主目的とするものでないということは何らかの形で担保する必要があるという意味で、組織再編税制なども整合的な方向にしていくという意味で共同事業性という言葉を使っておりますが、やはり連結納税制度と組織再編税制の対応の違いということもありますので、自ずと違いが生じてくる部分も出てくるのではないかと考えております。具体的な要件につきましては、また今後詰めていきたいと考えているものです。

二番目が、今でもできているものについてどこまで見直すのかという点は15ページの例も関連して御指摘をいただきましたが、どこまで今回の射程にするかという議論ではありますが、基本的には今回、事務負担の簡素化という観点から見直しを考えておりまして、そのことに伴って例えば恣意的な調整などがやりやすくなるという面が生じれば、その点については対応していく必要があるのではないかとという意味から、15ページのような例につきましては、今回は個別申告方式としますので、連結親法人

がまとめて申告する必要があるなど、そういった事務がなくなりますので、こういったことはやりやすくなるのではないかという意味で何らかの対応の必要があるのではないかということで提示をさせていただきました。

そういった恣意的な調整が可能となるようなケースについて、全て今回対応するのはなかなか難しい面はありますので、そこは、今回の見直しに関連するものについて必要があるものは対応していきたいという考え方です。

もう一つ、13ページ、子会社C²についてどのぐらい利用できるのかという点について、趣旨としては組織再編税制と整合性をとるような形で時価評価課税に対象を縮小する形ですので、制度としては使い勝手が良くなる方向なのではないかとは思っていますが、具体的にどの程度というのは我々も企業などから実態を聞きながら考えてまいります。

以上です。

○田近座長

なかなか今ある制度の見直しもここでこの際、どこまでやるかということになると難しいと思いますが、また、それも踏まえて検討していきたいと思います。

では、佐藤教授、どうぞ。

○佐藤慶應義塾大学教授

ありがとうございます。

今、座長と渡辺教授が最初におっしゃった点に関して言うと、今回の見直しの後、まだ見直すということはあるというスタンスですね。100点の答案を目指さないというのがやはり実現可能性を高めるゆえんであると思います。何ができないか、何は許せないかということはもちろんあると思いますが、極めて理念に忠実に作った現行制度がなかなかうまくいっていないということも考えると、何もかも見直すというのは不可能だと思います。今のは感想です。

資料で申し上げますと、7、8ページの具体例を出してくださった点については、非常によく分かりますし、こういう場合に一定の対処が必要であることも賛成です。ただ、一点、疑問があります。7ページの例の場合C社の更正の請求だけが出てくる。あるいは8ページの例の場合であるとC社の修正申告だけが出てくる。それらがC社の所轄税務署に出てくるというだけの話ですが、そこから何を手がかりに、B社がいるのかということをつまえてくるのかという点が、執行上の問題として残るという感想を持ちました。「C社から何か出てくれば、グループ全部調べるのです。」と言われたら今回の見直しは意味がないわけですから、このC社が出てくる修正申告などからB社の存在を見抜く執行上のツールはあるのだろうかというのが、素朴な疑問であります。

11ページ、12ページについては既に御指摘がありました共同事業性という言葉が多義的である点はその通りです。また、この言葉が極めてアナロジカルに使われていま

すが、さっきのお答えもそうだったように、結局、組織再編税制と連結納税制度では、同じものにはならないと思います。

12ページの欄外の※5が私は気になっているというか、肝になるのではないかと思いますが、組織再編の場合は一つの企業を見て、それとの事業関連性というような議論ができます。ところが、共同事業性の判定について、グループ内のいずれかの企業との間で判定することにしてはどうかと言われると、最初にまず今までやっていない事業の会社を作って、そこと共同事業性があるということで引っ張り込んでくるというような、それが濫用に当たる可能性がないのだろうかという懸念を若干持っております。

14ページにつきましては、これも議論が出たところで、今後、15ページのパターンが容易になるがゆえに、15ページのパターンは現行制度でも可能であるが、なお改めて対処するという位置づけで、やはり個別申告方式である以上は親もワン・オブ・ゼムだという扱いが論理的だろうと考えております。

これまで出ていない論点ですが、残りの時間があまりないので17ページもよろしいですか。17ページ、これからの方向性ということで、上の青い字のところに書いてくださっていることは全く反論のしようはないわけですが、個別制度ごとに負担軽減効果と必要性を比較衡量するというのは非常に漠たるイメージです。比較衡量としてはやや漠然としていると思います。

私なりの整理を申し上げますと、個別申告方式を前提とし、また、完全支配関係を前提とするということであると、最初に出てくるのは、その他の観点に挙げられている連結納税を選択していないグループ法人との公平性。すなわち、連結でなければできないというものと、連結以外でも使うべきだというものをまず仕分けるのが最初の議論だと思います。ここから、連結の有無にかかわらずグループ調整計算ができるものが仕分けられます。

その上で、ある項目を連結にのみ残すかどうかを考えるという議論では、おそらく個別申告という前提では「グループ調整計算をしない」が原則になるはずだと考えます。しかしながら、二つ目の◆にあるように、実際の企業経営の実態、制度の趣旨・目的から必要性の大なるものはそうであっても残す。残す際に、三つ目の◆にあるような考慮が必要であることはおそらく異論の余地はないところであり、さらに、この見直しの肝である事務負担軽減というものに大きく反しないものが残る対象になるという思考の整理でよいのではないかと考えておりますが、これについては私の意見として聞いていただければ十分です。

以上です。

○田近座長

整理はできているが、実態をどうやって動かすかというのは大変ですね。

○佐藤慶應義塾大学教授

それはおそらく、まず項目のリストをもらって、そのリストについて、今、私が申し上げたような手順で整理をしていくのが適切であろうという意見です。というのは、項目を一つずつ見てみて、これを残すと、あるいは削ると、どれぐらい事務負担が軽減されますか、されませんかという議論をするのでは、途中で挫折する可能性があるなという印象を持ちました。。

○田近座長

今日の御説明で、一方で、個別申告方式にして話を進ませたい。しかし、調整でA社もB社もはね返ることがある。それどころか、今、佐藤教授がおっしゃったように、企業経営の実態、制度の趣旨云々を考えると調整係数も必要だとなると、どこで個別申告方式をきちんと貫くか。そこは判定の仕方として、今、佐藤教授がおっしゃったわけですが、それは問題ない改正はないわけで、その辺の整理というのを次回以降していただくのかと思います。

ほかに、どうぞ。

○濱田（株）日立製作所財務マネジメント本部税務統括部部長

あまりロジカルでない話になってしまって恐縮なのですが、企業の立場を少し補足させていただきたいです。

制度の検討にあたっては、簡素化や個別申告ありきとは考えておらず、宮永特別委員が指摘されたとおり、企業としては連結納税を支えるような見直し、国際競争力に資するような見直しをしていただきたいと思います。さらに、既に連結納税を導入しているところが今回の見直しで不利にならないような、税負担が増えるとか、税負担が増えた場合、会計にも影響してきますので、そういう話になると非常に納得感が得難い改正になると思っております。

その中で、今日、議論がありました中で二つ、10ページなのですが、ここで時価評価課税・欠損金の利用制限の見直しの話があり、大きく二つ、組織再編税制の整合性の観点と親法人の扱いですが、整合性の観点という話で見たときに、具体的には、13ページのC²で、相対取引で現金で株式を買うような場合が認められていて、その場合、非適格な場合とどう違うのかという話はなかなか整理しづらいと考えます。また、整合性という観点からは100%持ち分でなくてもいいのではないかとすることも考えられます。理屈で中立性とか整合性を突き詰めるのも非常に大事かと思うのですが、実務の簡素化とか企業の今の税負担が増えないような配慮をしていただければありがたいと思います。

10ページのもう一つ、親会社の方なのですが、ここもやはり企業としての受けとめ方は少し違うのではないかと考えています。確かに情報収集や子会社に対するガバナンスというのはケース・バイ・ケースと考えてはいますが、中期的、長期的な話で、例えば研究開発やブランド価値の創造、ポートフォリオの組みかえなどの企業グループで一番大事な部分は親会社が行っていることが多く、その結果、親会社の方の負担

が大きくなっているのです、新規に連結納税を開始した場合に、親会社の欠損金をグループ全体で使えないということになれば、今後、連結納税を始めようとする会社の障害になると思っています。この点も、個別申告ありきで話を進めていってしまうと、企業の納得感が得られなくなってくるかと思えます。

最後に、公正・公平な課税という観点ですが、事例で挙げられている例はかなり特殊な例かと思っております。実際は実務の中では行為計算の否認規定などありますし、制度そのものを厳しく全てだめだというような縛りをかけてしまうと実務の効率が落ちてきますので、そうではなくて個別にこれはだめだというところを、個別具体的に制限するような方向で議論していただけるとありがたいと思っております。

以上です。

○田近座長

今のは御意見ということでもいいですか。

○濱田（株）日立製作所財務マネジメント本部税務統括部部長

はい。

○田近座長

小田嶋税理士、どうぞ。

○小田嶋税理士

簡潔に申し上げます。前回個別申告方式に移行するのであれば損益通算は企業の任意にした方がいいと申し上げましたが、ここに挙げられたような様々な問題があって、かえって制度が複雑になる、やはりプロラタ方式がいい、ということは理解をしました。

事後の修正についても簡素化の目玉になると思っていたのですが、こういう無効化あるいは離脱法人に欠損金を持たせるといった問題が想定されるとすれば、当局には、全体で所得計算をやり直す権限を残しておかなければいけないと思えます。

連帯納付責任は、岡村委員がおっしゃったような大変な問題を抱えているかもしれませんが、方向としてはここで述べられているような措置を講じるのが望ましいと思えます。

連結納税制度と組織再編税制の整合性に関しては、積極的な理由がないのであれば、両者の平仄をとった方が良く、すっきりするという事だと思います。共同事業性の判定について、グループ内のいずれかの一の企業との間で判定することとしてはどうか、という問題提起がなされていますが、本当にそれでいいのか、気になります。もう少し精査していただいた方が良さそうな気がします。

親法人の取扱いに関しては、御説明があったように、連結納税制度のメリットとして、親法人が使い切れない欠損金を子会社が使えることになる、というのが二番目に入っていたので、今後、親法人も子法人と同じである、と整理することに関しては、かなり違和感を持って受けとめられる可能性があると思えます。

個別方式にする以上、論理的には、親も子も同じだと整理するのが良さそうですが、親と子は支配と被支配の関係にあることを考えると、同じ扱いとすることについては自信がありません。ただ、事例に示されているようなケースは、現行制度の下で既に起こっている問題だと思いますので、こういう組織再編が、例えば5年以内に行われて、子が親になったようなケースはだめにするとか、そういう手当ての仕方もあるかもしれません。

もう一点。連結納税制度が導入されて何年も経っていますので、現在の制度を前提に、企業は分社化をしたり、持ち株会社化をしたりしているわけですが、企業がそのような対応をしていることを前提に考えると、個別申告方式になった以上連結ベースでの調整計算は原則行わない、となると大きな影響が出てくる可能性があります。さきほど試験研究税制とか外税控除の話がありましたが、現在の連結納税制度を前提にしてすでに企業が行動を起こしている、ということ念頭に置きながら調整計算のやり方も考えていく必要があると思います。

○田近座長

梶川会長、どうぞ。

○梶川太陽有限責任監査法人代表社員会長

今日の御議論のプロラタだったり連帯納付責務というのは私もそれは結構だと思います。これから議論が始まる組織再編税制の整合性等の話で、この辺も基本的に事務局側がお考えになっている方向は十分にあり得ることではないかと思うのですが、ただ、各種公平性の観点で租税回避の話がどうしても皆さん気になるということで、こういう例もあるだろうとやり始めて、それに対する防止策、許容できないことに対する一定の規定は当然必要だと思うのですが、この手のことは考え出すと切りなくやる人もいるのです。

そのためにビジネスをしているような人もいないわけではないかもしれませんが、今回の一番大きな、ある意味ではテーマの事務負担というのは、事務だけではなく分かりやすさということもあって個別申告という話にもなったという第一番目の話と、それから、組織再編との話というのも、逆に言うと時価評価について一定の許容をすることは分かりやすさの話にもつながる部分もあったりする部分があって、その特殊な例についてのみ、どなたかおっしゃられましたが、あまりフォーカスをしてディスカッションになりますと、最初のいわゆる分かりやすさ、事務負担というところからずれてしまう可能性もあるような気がして、その辺、公平性を無視していいなどと思わないのですが、御議論していただければなという。幹を少し定めながらお話しいただいたらいいのかと思います。

この時価評価の話などは会計と、もちろん前回も申し上げたのが連結会計と連結納税は違う話だと思うのですが、やはりいくら違ってもそれなりに会計的技法、税効果のようなものが今、とられている中で、なるべくその辺で税効果会計的にも複雑にな

らないような方向というのはおそらく企業の中でも求められるところでしょうし、そういう点も少し御考慮いただいて、租税回避の弊害との多少天秤というか、実務に近い者としてはお願いできればと思います。

また、今日、御案内した調査報告の対象者などは、一番求めるところは分かりやすさであって、今後いろいろな意味で損金不算入や加入後の実現損など、この辺のことは非常に税効果会計的にも様々な影響が出てきたり、資産を売却する確率がどうかみたいな話など、様々な影響が出てきそうなので、そういったことも含めて、より分かりやすいところで御検討いただければという気はします。

○田近座長

ありがとうございました。

やはりその話を伺っていて、連結納税制度を個別申告の方向で変えていこう。一方、企業再編税制との見合いも変えていこう。二つのことが同時にされていて、渡辺教授がまさにおっしゃったように、新しい制度をどう立ち上げるのか。この際、今までの制度のどこを直すのか。だから、その流れをもう少し分かりやすく出すことで、ここでの議論がもう少し伝わるのかなというのは、全く個人的ですが、思いました。

次回は18ページ、今日の話を受けて、連結固有のグループ調整計算の個別論点。今日、議論したことをここでさらにクリアにする。新制度の適用時期・経過措置。あと、その他、いただいた意見を事務局とも整理して議題として提出したいということでもよろしいですか。

引き続きよろしく申し上げます。今日はありがとうございました。