

【会計・税制分野】

◆最優秀

「グループ課税制度における子法人株式の課税問題

～二重課税及び二重控除の調整方法を中心に～

澤井 謙太（立命館大学大学院経済学研究科

博士課程前期課程修了）

---

企業活動は著しくグループ経営を強めており、支配従属関係にある複数の法人については、個々の法人の租税債務を何らかの形で共同負担させるグループ課税制度が各国で導入されている。この制度の適用を受ける親法人が子法人株式を譲渡した場合には、既に課税を受けた子法人の損益に起因する子法人株式の価値の増減が、株式譲渡損益として再度課税を受ける。我が国のグループ課税制度の一形態である「連結納税制度」及びこれに取って代わった「グループ通算制度」は共通して、このような二重課税及び二重控除を調整する措置として投資簿価修正を有する。これらの調整措置は、子法人によりグループに含み益が持ち込まれる場合に歪みが生ずる。しかし、我が国ではこの点を十分に考慮した制度設計がなされていない。そこで本稿は、米国とオーストラリアの制度と比較し、我が国のグループ通算制度における望ましい二重課税及び二重控除の調整方法の検討を行う。

第1章では、各国のグループ課税制度を概観し、グループ課税制度における子法人株式の課税問題を検討した。グループ課税制度の設計にあたり、グループを単一の法人と捉える単一主体概念と、グループを個々の法人の集合体と捉える個別主体概念の2つの考え方があり、本稿では、損益通算の機能と課税繰延の機能の両方を持つグループ課税制度を、単一主体概念を重視する類型と位置付けた。単一主体概念を重視する立場からは、二重課税及び二重控除が問題となる。この類型を採用する国のうち、我が国、米国、オーストラリアはグループ課税制度が適用される範囲で特別の調整を設けている。

第2章では、我が国のグループ課税制度を概観した上、問題の所在を明らかにした。連結納税制度の投資簿価修正(以下、「旧投資簿価修正」という)は、子法人の連結個別利益積立金の増減額に基づき子法人株式帳簿価額を修正する方法を採用していた。しかし、時価評価課税の対象範囲の縮小に伴い、子法人によりグループに含み益が持ち込まれる局面が増加し、含み益をグループ加入後に実現し株式譲渡損を創出することによる恣意的な税負担の軽減が問題となった。これに対処するため、グループ通算制度への改正に伴って改組された投資簿価修正(以下、「新投資簿価修正」という)は、子法人株式帳簿価額を子法人の簿価純資産価額と一致させる方法を採用した。この方法によると、株式譲渡損の創出は生

じないが、持ち込まれた含み益がグループ加入中に実現されなかった場合についても、含み益相当額が株式譲渡益として課税される。いずれの方法を用いても子法人により含み益が持ち込まれた場合にその調整に歪みが生ずるという問題がある。

第 3 章では、米国及びオーストラリアのグループ課税制度を概観し、子法人株式の課税問題に係る議論を分析した。米国の連結申告制度は、子法人の課税所得に基づき子法人株式帳簿価額の修正を行う投資調整を規定する。米国は株式譲渡損の創出の問題について、投資調整額のうち含み益に起因する部分を推定し株式帳簿価額を減額する帳簿価額減額ルールにより対処している。オーストラリアの連結納税制度は、子法人加入時に、親法人が保有する子法人株式帳簿価額に一定の調整を加えた金額を、時価を基準に子法人資産帳簿価額に配賦する TCS ルールを採用している。この方法では、時価評価による事務負担のほか、資産譲渡損を創出することによる恣意的な税負担の軽減、子法人資産の加入前の含み益への課税機会の喪失が問題となる。

第 4 章では、我が国のグループ通算制度における望ましい二重課税及び二重控除の調整方法を示した。まず、時価評価課税の対象範囲を拡大することにより含み益の持ち込みへ対処することは執行可能性の観点から困難であることを確認した。そして、他国のアプローチと比較検討すると、我が国の旧投資簿価修正、米国の投資調整を「帳簿価額独立アプローチ」、我が国の新投資簿価修正、オーストラリアの TCS ルールを「帳簿価額一致アプローチ」と位置付けることができる。帳簿価額独立アプローチでは、株式譲渡損の創出による恣意的な税負担の軽減を防止する必要がある。帳簿価額一致アプローチでは、株式譲渡損の創出は生じないが、恣意的な税負担の軽減の防止の目的を超える課税の可能性や、恣意的な税負担の軽減を却って助長する可能性がある。帳簿価額一致アプローチによるこのような課税結果は、二重課税及び二重控除の防止といった制度の目的を超えている。よって、帳簿価額独立アプローチを採用し、株式譲渡損の創出による恣意的な税負担軽減への対処として、米国の帳簿価額減額ルールに倣った制度を導入すべきであることを提言した。