連結納税改革2020の評価と展望

―ポスト・コロナにおける『法人課税のクロノトポス』の変容可能性を探る―

岡山大学法学部准教授　小塚　真啓

はしがき　　本稿は令和２年５月13日開催の会員懇談会における，岡山大学法学部准教授小塚　真啓氏の『連結納税改革2020の評価と展望―ポスト・コロナにおける『法人課税のクロノトポス』の変容可能性を探る―』と題する講演内容をとりまとめたものである。尚，当日の配布資料を，本文末尾にまとめて掲載している。

岡山大学の小塚です。皆さま，Webinar では初めまして。対面の会員懇談会の方ではこれまでも何度かお話させていただいておりますので，私の顔やプレゼンをご覧になったことがある方は何人もいらっしゃると思うのですけれども，パソコンの画面のみを通じてお話するという，こういう形での実施は慣れないところもありますので，少々とちったりするところもあるかもしれません。その辺りは初体験ということで，大目に見ていただけると幸いです。それでは，始めさせていただきたいと思います。

今回お話しさせていただくテーマは，「連結納税改革2020の評価と展望」というものです。「連結納税改革2020」という言葉は私の造語で，令和２年度の税制改正で入った連結納税制度をグループ通算制度に改める改正を指しています。施行は令和４年（2022年）４月１日になっておりまして，まだしばらく時間があるのですが，この改革の意義などについて考えてみるというのが今日お話させていただく主な内容です。ところで，副題は「ポスト・コロナにおける『法人課税のクロノトポス』の変容可能性を探る」としておりまして，あまり馴染みのない「クロノトポス」という用語を使っていますが，これは，法人課税や法人所得税の課税ベースというものをどのように捉えるのか，あるいは，いくつかあるものをどのように分類したらよいのかといったことの基準として，東京大学名誉教授の中里実先生が1994年の論文で提唱されたもので，このすぐ後に，この，クロノトポスという観点から見た日本の法人税の変化を具体的にお話しさせていただきます。そのような今回のコロナ禍，COVID-19クライシス以前の過去に変化を踏まえた上で，今後についても少し考えてみようということで，今回はこのような副題を付けさせていただいたというわけです。

というわけでスライド２頁の目次に入りまして，この後の流れを簡単に説明させていただきます。最初は「『法人課税のクロノトポス』という視点」という箇所ですが，クロノトポスとはどのような概念かということをごく簡単にお話しさせていただいた上で，その概念を用いて，今の日本の法人所得税（法人課税）の現状や過去の推移等を簡単におさらいしていくことにします。

その次が「連結納税改革2020の紹介と評価」ということで，今回の一番メインのところで，改革の方針，すなわち，皆さまも既によくご承知のこととは思いますが，今の連結納税制度をやめてしまってグループ通算制度というものを

新しく導入する，こういった方針がどのように評価されるべきものなのかを考えてみようということです。その際には，グループ通算制度というものが，特に連結納税制度と比較をした場合においてどのような特徴を持っているのかということが重要になってくると思われるわけですけれども，その点については，私は「所得計算の個別化」という言葉を用いるようにしております。今回はこの個別化について説明し，議論させていただくということです。また，この個別化という変更が出てきた背景として現在の連結納税制度の特徴も併せて簡単に説明させていただきます。このようなことを踏まえた上で，今回の連結納税のメリット・デメリットを更にお話しさせていていただこうと思っているわけです。ちなみに，結論部分についても先に予め簡単に申し上げてしまいますと，連結納税改革2020に対する私の評価は，これってちょっと微妙だ，筋があまり良いようには思えないというものです。賛成できる面もいくつもあるのですが，そうはいってもやはり問題だなぁと思う箇所も相当にあります。自分の大雑把なカウントでは，メリット・デメリットがだいたい半々ずつという感じなのですが，そのような結論を頭の隅に入れておいた上で，この後にお話させていただくメリット・デメリットの箇所をお聞きいただけますと幸いです。

３つ目は，そのようなデメリットの部分をどのように直すべきか，改めるべきかということを探るために連結納税制度の意義を改めて考えてみましょうという箇所です。この箇所が今回お話させていただく内容のハイライト，クライマックスであるといえます。そして，最後に，ポスト・コロナにおける「法人課税のクロノトポス」と称して，今後はどんな方向性があり得るのかということを簡単にお話させていただいて今日の内容は終わりにする。この後の予定としてはだいたいこんな感じになりますが，それではさっそく具体的内容に入っていきたいと思います。

１．「法人課税のクロノトポス」という視点

1-1.「法人課税のクロノトポス」

スライド３頁は「法人課税のクロノトポス」という概念の意味するところを説明したものです。引用元の東京大学名誉教授の中里実先生の1994年の論文は「法人課税の時空間（クロノトポス）」というタイトルとなっています[1]。要するにクロノトポスとは，伝統的な租税法学上の概念を用いるとすれば，人的帰属であるとか年度帰属であるといった問題として把握されるような問題領域を統一的に把握しようとするものといってよいのかもしれません。もっとも，ここで中里先生がお考えになった帰属の問題は，ある所得がどの人に属するものとされるのか（されるべきなのか），あるいは，どの年度に属するものとされるのか（されるべきなのか）といったことでは必ずしもなくて，人的帰属や年度帰属の前提となる器あるいは箱−中里先生はそれを「ブロック」と表現されていますが−をどんな大きさのものにするのかという話であるように思われます。

すなわち，空間的（にどう把握するのか）という問いについて，現状では原則として法人格ごとに所得（の構成要素）を把握するということになっていますし，さらに時間的（にどう把握するのか）という問いについては，事業年度ごとに所得（の構成要素）を把握するということになっていますけれども，それぞれの答えは唯一絶対のものではありません。このすぐ後の

1　中里実「法人課税の時空間（クロノトポス）―法人間取引における課税の中立性」杉原泰雄先生退官記念論文集『主権と自由の現代的課題』（勁草書房，1994年）361頁。

スライドでもやっているように，他の捉え方もいろいろと可能です。中里先生が提唱されたクロノトポスという概念は，空間と時間という２つの要素によって，様々な法人所得税（法人課税）のやり方を整理し，それぞれを特徴付けることができるもので，今私たちが行っている選択を所与としてしまわずに，その変化の可能性を構想し，評価するにあたってとても有用なものであるように思われます。

たとえば，日本で企業利益（所得）に対して課税をするといえば，少なくとも理論的には日本経済全体において生じたそれに対して課税するということがあり得るはずですが，そのような所得課税も，法人課税のクロノトポスという概念を用いれば，今の法人所得税（所得課税）を空間的には最大限まで拡張したものと位置づけることができるわけです。また，どのような期間について把握するのかという点についても，少なくとも理論的には日本経済が誕生してから滅びるまでぐらいの，ものすごく広い期間を取ることもできるはずですし，他方で，ある出来事があったその一瞬，すなわち，取引のスタートからそのクローズまでのごく一瞬の時間だけを見てそれぞれ課税標準にしてしまうことも，少なくとも理論的にはできるはずですが，このような両極端をいずれも現行の延長線上とみることができるのです。このように，空間的・時間的にそれぞれ極大から極小まで幅があるのであって，現状はその中から選ばれた１点に過ぎないのだとすれば，何故そのような捉え方をしているのかということを考えることができるし，すべきということになるはずです。こういう観点といいますか，道筋によって，連結納税制度やその改革を検討していきたいと考えているわけです。

1-2. 課税単位の空間性・時間性

このように課税単位には空間性・時間性が存在するわけですが，それらの具体的な設定は，中里先生がお書きになっているように，経済的な所得を実際とほとんど変わりなく把握できるのか–あるいは大きくずれてしまうのか–ということに関わってきます[2]。

課税単位の空間性・時間性は，先ほど例示したように，取引一つひとつが課税標準となるように非常に狭くすることも–果たして法人所得課税と呼べるかどうかを別とすれば–可能です。しかし，もしそのような非常に狭い捉え方をすることにしてしまうと，もうかる取引ともうからない取引がそれぞれほぼ同時に起きていて，経済的な所得はほとんどないという場合においても，課税の目的で把握される所得は非常に大きいというケースがでてくることになるでしょう。個々それぞれを独立に把握していく傾向を強化していくとすると，強化すればするほど課税所得は経済的な所得から乖離していく可能性が上がっていきます。厳密にはやや問題はありそうな気はするものの，直感的にご理解いただけるポイントなのではないかと思います。

そこでこの後のしばらくのスライドでは，そのような理解をより深めていただくといいますか，より具体的なイメージを持っていただくために，実際のデータを用いて図示をしていきます。データは国税が実施している標本型の調査である『会社標本調査』から持ってきています。

４枚目のスライドは「産業別所得金額」を図示したものです。会社標本調査の所得金額には繰越控除等が含まれておりまして，そのままだと–中里先生が「通時性」という言葉で表現されている–時間性の部分を多少は拡張した場合の数値となる，すなわち事業年度という課税期間の壁を越えて合算するという数値的な把握になってしまいます。それだと厳密な意味では事

2　中里・前掲注(1)366–367頁。

業年度ベースでの最小単位の把握にはならないので，その年度において控除された繰越欠損金を足し戻すという処理を行った上で各産業の企業の課税所得の金額を算出してそれらを用いて等高線を書いています。どの部分がどの産業に該当するのかは逐一説明しませんが，手前から奥に進むとサービス業などになっていき，サービス業よりもちょっと手前に金融や保険があります[3]。

ここで時代状況についても見ていきましょう。スライド５頁の「産業別欠損金額」を見ると一目瞭然なのですが，1997年付近にものすごく大きな山ができています。これは企業がその年度に計上した欠損金額を産業ごとに区別して計上したものです。この辺りはアジア通貨危機があった時期で，それを契機として生じた損失はものすごい金額だったということがよくわかります。

さて，ここで，皆さまにもよく意識していただきたい，重要なポイントをお話しさせていただきたいと思います。中里先生のクロノトポス論文がまさに指摘するところでもあるのですが，日本の法人課税のクロノトポスは伝統的に非常に狭く厳密であったということは間違いないところかと思います。個々の企業の法人格や事業年度をすごく重視するわけです。事業年度については，日本においては欠損金の繰越控除の許容という点において非常に渋い態度をかなり長い間取ってきたこと，そして，今でもその傾向は変わっていないことを想起していただけるとよいでしょう。

その上で，そのような狭さ・厳密さが近年になるまではなぜ許されてきたのか，すなわち，企業の側が大きな不満をもち，その結果として突き崩されるということがなかなか起きなかったのかということを考えてみたいのですが，そのヒントはこの図の1993年以前に現れているように思われるのです。この図の元となったデータは1963年からありまして，そこから描画しているのですが，当初の1963年から1993年ごろになるまで，日本経済では欠損金があまり発生していなかったということが一目瞭然です。この後，スライド９枚目で全産業の所得の金額を足し合わせたものもご覧いただく予定をしておりますが，実は，欠損金の繰越控除を全然認めないとした場合の数値と，所得金額と欠損金額とを単純に全部合算してしまう場合の数値とを比べても，あまり変わらないのです。要するに，狭く，厳密なクロノトポスが維持されてきた過去においては，欠損金があまり発生していなかったと考えられるというわけです。もちろん，インフレ調整などをしていない数値なので，その辺りも考慮に入れた慎重な検討は必要だろうとは思いますが，こういった点は日本における企業課税の今後を考える上でも意識しておく必要があるのではないでしょうか。

６頁目のスライドは同じ産業に属する企業であれば損益通算できます，というのを仮にやったらどうなるのかを図示してみたものです。今回の改革でグループ通算制度が入ることになりますが，それはあくまでも一体感が強固な企業グループの中であれば欠損金の通算を繰越も伴う形で認めるものに過ぎないのですが，そうではなくて，同じ産業だったら通算は認めてあげますという，太っ腹なことを仮にやってみたらどのようなことになるのかを示してみたものです。この前の図と比べてみて，山の高さが少し下がってなだらかになったような感じはするところで，特に1993年，94年，97年ぐらいのところでは，このような同一産業内での通算を認め

3　正確には手前から奥に向かって，建設業，繊維工業，化学工業，鉄鋼金属業，機械工業，食料品製造業，出版印刷業，その他製造業，卸売業，小売業，料理飲食旅館業，金融保険業，不動産業，運輸通信公益事業，サービス業，その他の法人，連結法人の順になっている。

ることで大きな穴が開く結果となっています。しかし，それらが控除されるにはその産業で新たに所得が生じないといけないということを意味します。こういったことを頭の隅に入れておいていてください。

スライド７頁目では，５頁目の図を描画するのに使ったデータと６頁目のデータとをプラスの部分のみを使って描画した図をそれぞれ書いています。これらを比較してみると，左と比べて右では山がほんの少し低くなっていて，山の裾野が急に下がって尖った感じになっているところも確かにあるのではありますが，大勢は変わっていないように見えます。これに対して，同一法人格内での繰越欠損金の控除を現行法通りに認める場合のデータで同じような図を書いてみて比較しているのが８頁目で，こちらの方が山は確かに低くなっています。同一産業内でその年度限りで法人格の我部を超えて通算を認める場合よりも，年度の壁を越えて通算を認めるほうが効果的というのは面白いと思いました。

さて，そもそも法人格や年度の壁を越えた通算を認めたり，認めなかったりすることはどれくらいインパクトがあるものなのかも気になるところだろうと思いますが，この点については産業ごとに分けずにすべて合算してしまったデータの図を見ていただきたいと思います。それが９頁目の右の図です。最初の「合計（通算なし，繰越控除なし）」は，左の図の元になったデータのその年度における合計，すなわち，産業別の所得金額をそのまま年度ごとに全部足していったデータを図示したものです。次のオレンジ色の「合計（通算なし，繰越控除あり）」は，私たちが実際に運用している法人税の実像といってよいでしょう。損益通算は認める。しかし，それ以上の同一産業に属していれば通算するというアグレッシブなことはやらないということです。そして最後の赤色の「合計（通算あり）」は，もっとアグレッシブかつドラスティックな操作をしたもので，要するに，すべての企業の所得の金額と欠損の金額を別々に取り扱わずに，これらを年度ごとに全部足してしまったデータを図示しているものです。

この最後の赤は日本経済全体における経済的所得の金額に近いものだろうと思われるわけですが，1963年から91年ぐらいまでの高度経済成長期からその後の低成長ともいわれる時期を見てみると，他の線との乖離は大きくありません。しかし，1991年辺りから，赤の線は下の方に急速に落ちる一方で他の２つの線はそうでもないという時期が始まります。

そして，さらに時代が下ってリーマン・ショックがあった付近のデータを見ていくと，オレンジがゆっくりではあるけれども赤を負うという展開になっていきます。このような変化が何に起因するものなのかは少なくともこのデータからだけでは断言しがたいものの，2002年に連結納税制度が導入されていますし，この頃にはそれなりに普及していたように思われます。そう考えていくと，このようなごく初歩的な分析であっても日本の企業納税者の動向というのはある程度分かってくるといえるのではないでしょうか。

以上をクロノトポスの観点から整理しなおしてみるとどうなるか。戦後の日本経済の前半部分においては，そもそもあまり欠損が出ない状況にあったので，クロノトポスを共時的にあるいは通時的に拡張する必要性があまりなかったといえるのではないでしょうか。要するに，そのような企業側での必要性の欠如があり，それも手伝って，日本においては異なる法人の間での通算だけでなく繰越控除ですら例外的な存在として扱われてきたということです。あくまでも仮説にすぎませんが，もっとまじめに検討する価値があるものであるように思われるところです。他方，オレンジと赤との乖離が1991年以降は生じたにもかかわらず，近年になってくるとそれが目立たなくなってきたことは，連結納税制度などの導入によってクロノトポスの拡張が行われたり，同時期の適格組織再編成の導入によって適格合併の場合にある法人の欠損金を

別の法人が引き継げるようになったり，といったことで経済的所得に近い値が生じるような法人税制になってきているというふうに評価することもできるかもしれません。

もっとも，近年においては，欠損金の繰越控除で赤字になってしまわないように控除限度額を設けるといった制限が入ってきておりまして，そのような中で今回，残念ながら経済活動は大きく停滞し，日本経済において欠損金が大規模に生じることが見込まれます。どのような結果が出てくるのかということは，まだ全然読めないわけですけれども，1991年以降と似たような状況になるというのもあり得ることでしょう。そういう可能性を踏まえつつ，連結納税制度のあり方についての議論を深めていく必要があるのではないのかというのが，ここまでの私の話の趣旨になります。

２．連結納税改革2020の紹介と評価

2-1．連結納税改革2020の背景

それでは枕の話はこれくらいにして，ここからは連結納税改革2020の内容に光を当てていきたいと思います。この10頁目のスライドは，実は，2019年１月にこの会員懇談会でお話しさせていただいた時のものを再掲しただけのものでして[4]，今更それを論じるのかという感じはどうしてもありますが，そうはいっても２点ほど重要なところがあるように思われます。

第１は，今回の改革の肝が簡素化にあることが明示されていた点です。なぜ簡素化が重要なのかというと，複雑な制度よりは簡素な制度の方が他を度外視したとしても好ましいという思想などはもちろんあるのですけれども，ここではそういう過激なことは別に行っておらず，強調されているのは–少なくとも表向きには–法人税の納税者である法人や法人グループと一口にいっても，一様ではなく，その中ではいろいろな差があるのだから，その差を適切に反映するような，ある種の入試のようなものをちゃんとやってくださいというようなことだといえるでしょう。そういう問題意識から，今回の改革は，簡素化の方向に向かうように舵が切られたのだろうと思います。

第２に，連結納税制度の見直しが組織再編成税制との関係を考えて構想されたことも重要ではないかと思われます。今回の改革では，グループ外の法人が時価評価課税を受けずにグループの中に入って来られるようにする余地がかなり拡張されているのですが[5]，この点を意識したものであると考えられます。また，恐らくはその派生であるのですが，投資簿価修正についても大きな改正が加えられていることにも注意をする必要はあるのでしょう。

投資簿価修正は，アメリカ法においては investment adjustment と呼ばれますが[6]，連結法人の株式の税務上の帳簿価額を，（その株式を発行している）当該連結法人の資産・負債の税務上の帳簿価額の増減に対応させて増減させるというものです。株式の（税務上の）帳簿価額は，法人の資産・負債を一体的に外側から見た数値ということで outside basis，法人の資産・負債の（税務上の）帳簿価額はそれらを内側からみた数値ということで inside basis とも呼ばれますが，いずれも究極的には同じものを捉えようとするものであると同時に，個々の法人の資産・負債の真の経済的な所有者はグループというような状態においてはそれらを個別に二重にカウントするのは都合があまりよくないということで，inside basis が増えたり減った

4　小塚真啓「連結納税における投資簿価修正の意義と展望：連結納税の見直しを契機として」租税研究834号95頁（2019年）。

5　法人税法（令和２年法律第８号３条による改正後）64条の12第１項４号など参照。

6　Treas. Reg. §1. 1502-32.

りしたら，同様にoutside basisも増やしたり減らしたりするということをする，それにより同じ所得が二重に課税されたり，同じ損失が二重に控除されたりするのを防ぐというのが，投資簿価修正あるいはinvestment adjustmentの趣旨ということになります。そして，この投資簿価修正については今回の改革で非常に大きな変更が入っておりまして，そのきっかけといいますか，そのような大きな改正を必要とした事情というのが時価評価課税を受けないグループ加入が大幅に増える見込みであることのように思われるわけです。もっとも，今回のメインのお話とはちょっと位相がずれているということがありますし，組織再編税制との関係もきっちり詰めた上で論じるべきテーマであるということや，最近では組織再編税制の将来像についての研究も進めているところですので，近い将来にそちらの絡みでまたお話しさせていただく機会をいただければいいのかなと思い，今回はそういう観点からみるべきものであるはずなんですよ，とだけお伝えして，詳細には触れずに先に進みたいと思います[7]。

2-2. 連結納税からグループ通算へ

というわけで，いよいよここからはグループ通算制度とは何かということを具体的に説明していきたいと思います。スライド11頁をご覧ください。Ｐ社，Ｓ１社，Ｓ２社で構成されているグループについて，連結納税制度の適用を受けたらこうなる，対して通算制度の適用を受けたらこうなるという感じでの比較をしてみようということですが，結論を予めいってしまいますと，両者は非常によく似ているということができます。これが現時点での私の理解です。一見した限りでは，これら２つの制度はだいぶ違っておりまして，納税や申告を誰がやるのかという観点から眺めてみると，連結納税制度では親法人が行う，これに対して，グループ通算制度では個々の法人がそれぞれ行うということで随分違っています。しかし，それぞれの下で行われることになる課税所得や税額などの計算−以下ではこれらを「所得計算」と一括して参照しますが−を見ると，実はものすごくよく似ているのです。

連結納税制度の下では，当然のことですが，グループ全体の所得計算が行われます。この全体での計算はグループが実際に負担する税額を決めるものであるので，とても重要なのですけれども，次のスライド12頁をちらっと見ていただければわかるように，そのような全体での計算が行われる一方で，その裏といいますか，その横では，連結法人のそれぞれが単体納税を行うときとほとんど変わらないレベルの複雑さ，細かさで所得計算をやることになっています。しかも，そのような個別の所得計算の過程はしっかり申告書に添付する書類で出さなければならないようになっているのです[8]。したがって，連結納税制度は，ある１つのグループに属する法人群が単体納税に代えて連結納税するものだといった説明がよくされているのだと思うのですけれども，実際のところは，そうした法人のそれぞれが行う単体納税をほぼそのままの形で維持しつつ，グループ単位での所得計算をくっ付けただけのものに連結納税制度は実は過ぎない，といったほうがいいのかもしれません。そして，こういう見方を前提とすると，実のところ両者の間の違いはそこまで大きいものではない−もちろん条文は大きく変わっているけれども−，その本質は大きく変わっているわけではないのだ，このように理解すべきであるように思われるわけなのです。

しかしながら，両者の間での違いがさほど大

7　小塚真啓「連結納税制度の改革を評価する」税研36巻１号47頁，48頁注６（2020年）も参照。

8　たとえば「個別所得の金額の計算に関する明細書」という表題がつけられた別表４の２付表を参照。

きいものではなさそうであるとすると，簡素化はどう実現されたのかという点が気になってきます。具体的にはこのすぐ後でみていきますが，私は「所得計算の個別化」というものによって達成していると理解しています。

2−3．連結納税における所得・税の計算

それでは12頁の中身をもう少し詳しくみていきたいと思います。左側の３つの縦の矢印ではそれぞれ“Ｐ社”，“Ｓ１社”，“Ｓ２社”というラベルがついていて，それらの右にある矢印では“連結”というラベルをつけていますが，前者は個別の所得計算を，後者は連結グループの所得計算をそれぞれ指しています。これらを具体的にご覧いただきますと，各法人の会計上の利益の額を出発点として，その上にいろいろな調整を加味していってという形を取っていることを表していることがわかるかと思います。法人税法などの条文上では課税標準が法人税法21条で「益金－損金」と定義された上で，益金や損金に何が入るのかはその次の法人税法22条で定義され，さらにそういった益金や損金などの算出を別段の定めによって上書きするという構造になっているわけですが，納税申告の実務ではそのような構造は採用されておりません。ここでは納税申告の実務での計算方法に着目していますので，そちらをベースにしたという次第です。

会計上の利益や損失に対する修正というやり方は単体納税の場合でも全く同様ですけれども，ここで重要なのは，先ほども触れたように，単体納税で実施されるのとほとんど変わらないような形の調整をどんどん積み重ねていくような形で連結納税を行っている場合の申告書も作られているということです。また，租税法律主義があるので当然ですが，法人税法の条文なども，よくよく確認してみると，ちゃんとこの構造になっています。このような二重構造になっていること，これは今回，私が非常に強調したいポイントです。このような二重構造の指摘はこれまで必ずしも明示的にはなされてこなかったのではないかと思います。もちろん私が知らなかっただけで，何を今さらと思われる方も多いのかもしれませんが，税法学での議論についていえば，あまり言われてこなかったのは確かである気がします。しかし，これはとても重要なポイントだと思うのです。

このことは連結グループ単位での所得計算はそんなに重要でないということを意味するものではありません。実際に納めなければいけない税額はそれに基づいて決まる建付けになっているのですから，とても重要です。たとえば，一番右の矢印の真ん中あたりを見ていただきますと，仮の税額を出した上で税額控除の調整をして，最後に税額を出してというようなことを連結グループレベルでの所得計算でやることになっています。もっとも，そういった計算は，実は単体納税の場合とそれほど大きく変わらないものになっているし，さらにいえば，個別の所得計算で出した値をそのまま合算しただけのものである場合も結構多くなっています。むしろ，個別で行う所得計算を出発点にして連結での所得計算をやっていくのが基本であるといってしまってもいいのかもしれません。ただし，連結をしている，グループを単位で所得課税を行う，という連結納税の特徴が出てくるようにするために，まずはグループ単位で計算するという場合もそれなりに存在します。その典型は法人税法81条の４ですが，その詳細はすぐ後で改めてお話することにします。

その前にもう１つ改めて強調しておきたい点がありまして，それは左側にある縦の計算は，連結法人のそれぞれが個別に独立にやる建付けに，法人税法などで定められた課税要件上も納税申告上もなっているということです。連結レベルでの所得計算で出てきた値を配分する構造にはなっていないのです。これは，先ほど触れた所得計算の二重構造を形式面においても完全に貫徹するものといってよいでしょう。このような建付けになっていることこそ，実は日本の

連結納税税制の大きな特徴だと思われるところですが，果たしてここまで単体納税と連続的なものとする必要が本当にあるのかは，もっとよく検討されるべきでしょう。日本の連結納税制度は，所得計算という観点から眺めた場合において，単体納税制度をそのまま各社が引き続きやり続ける方で，グループ全体でのグループとしての計算も追加的に行うようになっていると理解するべきものなのだろうと思われるわけですが，そういう建付けにしていることで生じている複雑さは確実にあるでしょうから，そのような複雑さを引き受けることが本当に必要なのかどうか，これはちゃんと考えられるべきであったように思われます。また，これは今回のお話の〆の先取りでもあるのですけれども，連結納税制度の簡素化を目指すのであれば，グループ通算制度の導入という形で採用された手法ではなく，単体納税と同程度のいろいろな計算をできる限り廃止していく，こういう手法の方が実は好ましいものであったのかもしれない，少なくともその方向性はもっとちゃんと検討されるべきであったのではないか，このように実は考えております。

それでは本題の方に戻ることにしましょう。13頁に進んでいただきますと，そこでは具体例を挙げています。Ｐ社，Ｓ１社，Ｓ２社それぞれが，このような感じの所得計算に含まれてくる項目を持っているとお考えいただければと思います。また，Ｓ１社とＳ２社とは100％の株式による支配をＰ社によって受けているわけですが，それとは別にＳ１社とＳ２社とを株主とする関連法人のＸ社が存在するということにしましょう。なお，法人税の税率は25％であると仮定しています。

以上を念頭に置いた上で14頁の表をご覧いただけますでしょうか。この表でまず注目していただきたいところは，実際の税額を決定しているのは一番右端の列であるということで，その結果として75という値が算出されています。この計算は，これまで強調してきたように，他の計算とはほぼ独立して行われます。また，これも何度もお話ししてきたことでありますが，その計算と同時並行的に各社によって個別の所得計算がそれぞれ行われることになっており，左端から３つの列がそれらに対応しています。

一番右側の列で具体的にどんな所得計算が行われているのかも見ていくことにしましょう。当期利益から出発し，その直後に受取配当の益金不算入に係る調整が入ります。これは別段の定めである法人税法81条の４に基づくものです。それ以外にも場合によっては似たような修正が課税所得の算出にあたって行われるようになっていて[9]，その上で税額控除等の修正も実施されるというわけです。とはいえ，グループを単位とした所得計算での修正はグループ単位での数値を算出してそのまま終わるということではありません。受取配当の益金不算入などの調整は，単体納税と同じような計算をしなければならないグループに所属する連結法人に配分されることが必要で，そのような配分がないとすると単体納税とは所得計算の実質が大きく異なってきてしまうことになるでしょう。もっとも，この配分がかなり厳格に行われるような建付けになっていることで，所得計算は不必要に複雑になっているようにも思われます。特に，各社にどのように配分するのかを決定する基準に各社が算出する数値が用いられるようになっている場合には，ある１社が行った計算にだけ誤りがあるに過ぎないとしても，その計算を間違えた１社だけの問題ではなくなってしまいます。なぜなら，それは受取配当の益金不算入のような課税上の利益を連結法人の間にどのように配

9　具体的には，寄附金の損金算入規制（法人税法81条の６）や交際費の損金算入規制（租税特別措置法68条の66）などがある。

分するのかを決定する要素になっているため，その１社だけの間違いによって配分のあり方が，ごくわずかであるかもしれないですけれども，全体として変わってしまうかもしれないからです。

このような１社だけのミスがグループ全体に波及することは今回の改革でまさにターゲットにされたものでもあります。そして，その改善のために採用された手法がこの後すぐ詳しくお話しさせていただく「所得計算の個別化」です。その内容を一言でいうとすれば，間違いが後で判明したとしても最初に申告した値だけで各社への配分の処理を行わないようにすることで，後から判明した誤りが全体に波及しないようにするものであるといえます。このようなやり方は正当とはいいがたい，斜め上のものなのではないかと私は考えるのですけれども，今回の改革ではそのようなやり方で簡素化が図られたわけです。

もっともそのような簡素化を詳しく見ていく前に，連結納税制度の下での配分がどのように行われるものであるのかをもう少し具体的に見ていくことにしたいと思います。受取配当の益金不算入に係る課税上の利益の配分は受取配当の金額の比で行われることになっており，ここでは益金不算入になる金額が80ですので，これを50：50でＳ１社とＳ２社とが取り分けることになるわけです。

このような比例的な配分の方法は，受取配当の益金不算入以外でも，たとえば外国税額控除の控除限度額でも用いられています。ただし，注意しなければならないのは，受配の益金不算入では益金不算入という課税上の利益の金額そのものが配分されていましたが，外国税額控除については，税額控除が認められる限度の数値が配分されるようになっているということです。すなわち，グループ単位で計算された限度額の数値が各社の国外所得の比で取り分けられることになっておりまして（法人税法81条の15，法人税法施行令155条の18），国外所得と税額控除の対象となる外国法人税額とは（各国での実効税率が異なるために）必ずしもきれいに対応していませんから，控除限度額のトータルの値は連結法人のそれぞれが外国で納めた外国法人税額の合計額を上回っているのに，個別の所得計算を通じて各社にわたる限度額は各社の外国法人税額に足りなくて控除限度額の超過が生じてしまい，その結果として税額控除がスムーズにはできないということが起こり得る形になっているのです。

外国税額控除そのものではなくその限度額を配分する建付けになっている理由は必ずしもはっきりしませんが，外国法人税の納付はあくまで各社がやっていることということがあるのかもしれません。それは単体納税のときと同じような所得計算を連結納税においても行うというのが制度設計の基本であるように思われますから，それとは合致しているとは思える一方で，果たしてそのようなことまでする必要が本当にあるのだろうか，経済的な一体性を認めているのだから，課税上の利益を直接に配分するほうが計算も簡単であるし，経済的実態にも即するのではないかという疑問は生じるところです。

2–4. 連結納税における計算誤りの波及

次に１社の計算誤りがどのように全体に波及するようになっているのかを16～18頁の表でみていくことにしたいと思います。これを見ていただくと，グループレベルでの計算では相殺によって最終結果に影響が出ないケースであっても，益金不算入の金額などの配分の箇所で１社のミスが全体に波及するケースがあることがわかると思います。

具体的に扱うのは，受取配当の金額が実際よりも少ないという誤りがあった場合，受取配当に係る益金不算入を減らすことになる負債利子の金額が実際よりも少ないという誤りがあった場合，そして，国外所得の金額が実際よりも多いという誤りがあった場合の３つです。なお，後ほど４つ目として，グループ全体でみたとき

でも繰越欠損金が生じるという別の例を用いて，ある１社について収益の計上漏れがあったという場合を扱います。このようなミスは，後で詳しくみていくように，そもそもグループ単位で計算される連結繰越欠損金額の値を左右しますし，それだけでなく，連結法人の欠損金がどれぐらい他で使われたのかということを決めるために各社の個別の欠損金の比率を使って割り振るという処理が入っていますので，その配分も変わってくる可能性が高くなります。もっとも，これはグループ通算制度の下で所得計算の個別化によって全体への波及が阻止されるようになった典型例でありますので，そちらの方で確認することとします。そういうことで，ここではそれ以外の３つの場合を見ていくことにします。

最初のケースにおける所得計算への影響を表したのが16頁の表です。ここではＳ２社が受取配当に係る収益の計上漏れをやってしまっていました。そしてこれが後に修正されるとしますと，当期利益の額が10増えるだけでなく，それと同時に益金不算入の金額も10だけ増えて全体としては相殺されますので，最終的な税額には影響は出ません。しかしながら，Ｓ２社の個別の所得は増加することになります。

なぜかといいますと，受取配当益金不算入という課税上の利益の金額は，受取配当の金額に不算入率を乗じるだけでは決まらず，そこから負債利子を差し引くことによって決定されるようになっているからです。各社に認められる益金不算入の金額は，結局のところ，それぞれの受取配当の金額に対し，負債利子控除後の全体での益金不算入額が負債利子控除を無視した場合に益金不算入となっていた金額の合計額に占める割合を乗じることで計算されるのだと理解することができるわけですけれども[10]，この割合の計算における分子と分母の増加はいずれも10で同じであるが，そのような修正前の分子と分母は違っていますので，当然ですが，その計算結果は同じにはなりません。そのため，Ｓ１社については特に何も修正がないにもかかわらず，受取配当の金額に乗じる比率がアップしますので，益金不算入が増えるという変動が起きることになるわけです。

また，このような変動は，負債利子控除による課税上の利益の削減という課税上の負担の配分が受取配当の金額の比で行われるようになっていることに由来するものということもできます。もし負債利子控除がなければ受取配当の金額の合計額である100そのものが益金不算入の金額となっていたはずですが，実際には負債利子の20が控除されるようになっており，そのような20の課税上の負担は当初50と50との比，１：１の比率でＳ１社とＳ２社とに割り振られています[11]。しかし，Ｓ２社の受取配当の金額が

10　法人税法施行令155条の11によると，連結法人にそれぞれ配分される不算入額は

$$\text{益金不算入額}\times\frac{\text{各社の受取配当額}}{\text{各社の受取配当の合計額}}$$

として計算されることとなっているが，この算式は

$$\text{各社の受取配当額}\times\frac{\text{益金不算入額}}{\text{各社の受取配当の合計額}}$$

と変形できる。

11　前掲注（10）の算出は連結レベルでの益金不算入の金額の算出も明示すると

$$(\text{益金不算入対象受取配当合計額}-\text{負債利子合計額})\times\frac{\text{各社の受取配当額}}{\text{各社の受取配当の合計額}}$$

と変形されるため，分配法則によって

$$\text{各社の受取配当額}-\text{負債利子合計額}\times\frac{\text{各社の受取配当額}}{\text{各社の受取配当の合計額}}$$

と変形できる。

修正で変わることによってこの比率は５：６に変化します。したがってＳ１社に帰せられる課税上の負担は減少する一方で，Ｓ２社に帰せられる負担は増加し，Ｓ１の負担は益金不算入の部分が0.9増えるという形で以前より軽くなります。これに対してＳ２社については，（負債利益控除を勘案しない場合の）益金不算入の金額は10増えるが，それと同時に0.9の負担を新たに負うことになるので，収益の増加の全部が益金不算入の増加によって相殺されるということにはならず，結果としてその個別の所得金額が0.9増えることになるのです。このようにして連結納税制度の下では，ある１社だけの計算ミスがこのように全体に波及するのです。

このような全体への波及は，先ほどから繰り返しお話しているように，益金不算入の金額の配分が単純な頭割りなどで行われず，各社が計上ミスをする可能性がある各社の数値に依存する形で行われるようになっていることに由来しています。グループが納めなければいけない法人税額はグループ全体のレベルでの所得計算のみで算出されるようになっていますから，それをグループの中でどのように分けるのかは適当にやってくれればよいというのは少なくとも理論的にはあり得る態度です。実際，アメリカ法はそれに近いことになっているのですけれども[12]，そのようにはせずに，常に単体納税のときとほとんど同じ計算を連結法人に行わせて，同時にそれと関連する書類の作成も（連結親法人の下で行われることが多いのかもしれませんが）行わせる，ただし実際に納税申告を行うのは連結親法人だけという風であるのが日本の連結納税制度の姿なのです。アメリカ法のように法人税額などの割振りは自由ですよ，勝手にやってくださいということをやらずに割振りルールをかなり細かく定めてしまっているので波及するようになってしまっているのです。その結果として複雑で面倒なものとなってしまっている，これが問題の本質であると私は思うのですけれども，連結納税改革2020ではこの部分にあまり着目されることなく，全く異なる対処がなされてしまったと考えています。あとでもう少し詳しく触れますけれども，そういう態度というか検討の仕方には問題があったといわざるを得ないのではないでしょうか。

17頁の負債利子が増えるケースでも本質は同じです。追加の負債利子10は１：１の比率でＳ１社とＳ２社に配分されるのですが，これは益金不算入の金額という課税上の利益を削減するものですから，Ｓ１社では課税上の負担だけが増える一方，Ｓ２社では課税上の負担を上回る（負債利子の増加に対応した）損金算入の増加という課税上の利益が生じるのでネットでは課税上の負担が減ることになります。このような感じでＳ２社の下でのみ行われた修正は全体に波及するわけで，Ｓ２社についてだけ変更するとはいかず，Ｓ１社についても変更しなければいけないということで大変だという話になるわけなのです。

18頁は国外所得の金額に誤りがあったケースですが，ここでは非常に興味深いことに，控除限度額の総額はなお30でグループ全体での外国法人税額はこれに収まっているにもかかわらず，グループ全体として主張できる外国税額控除の金額は減ってしまっています。このような結果になるのは，国外所得の比率で控除限度額を連結法人の間で分けることになっているため，Ｓ２社に配分される，帰せられる控除限度額が減少し，Ｓ２社が支払った外国法人税の金額に満たないということが起きるためです。ちゃんと30あるはずなのに，それでも外国税額控除が認められない部分が出てきてしまうということが起こるわけです。グループだけで計算すれば，全体で見ると120の国外所得があり，また税率

[12] たとえば，酒井貴子『法人課税における租税属性の研究』（成文堂，2011年）123-124頁参照。

は25％ですから，30までは外国税額控除を認めても何の問題はないという考え方も十分に成り立つはずでしょう。それにもかかわらず，個別の所得計算を過度に重視しているために本来認められるべきはずの外国税額控除ができなくなっているとさえいえるかもしれません。また，グループの所得計算が不当に歪められているという評価すらできるかもしれません。今回の改革では本当はこういうところが見直されるべきであったのかもしれないとも思うところです。

2–5. グループ通算における対応

ここまで連結納税制度の下で，ある１社の下でのみ生じた計算ミスがどのように全体に波及するのかを確認してきました。ここからはそのような波及が生じないように今回の改革でどのような対処がなされたのかを見ていくことにします。19頁はその内容をごく簡単に整理したものです。その内容を一言にまとめるなら「所得計算の個別化」ということになるでしょう。もちろん具体的なやり方は様々です。たとえば，受取配当の益金不算入については，連結法人のそれぞれが計算するものと位置付けられました。各社の計算しか存在しないわけなので，ある１社が間違えても他に波及することはもはやないわけです。負債利子については，これは政令で詳細が定められるものとなっており，現時点ではまだはっきりしないものの，漏れ聞くところによれば，各社に負債利子を割り付けるルールになるといわれています。もしそうだとすると，ある１社のミスが全体に波及するということがあり得ますので，後で詳しく説明する繰越欠損金などと同様に，当初申告の値による配分で固定するということが定められるのかもしれません。また，国外所得の金額に誤りがある場合についても，これまた政令委任事項で必ずしもはっきりしないのですが，どうもグループ通算制度の下でもグループのレベルで控除限度額を計算し，各社に配分する，しかし当初申告から動かさないという感じになるのではないかと想像しています。もっとも，詳細は政令で決めるということなので，全然違うものになる可能性はあるのですけれども。

他方で，先ほど後で詳しく説明するといいました，グループ全体でみても繰越欠損金が生じる局面において収益の計上漏れがあった場合についてみてみると，配分のルールそれ自体はグループの繰越欠損金を各社の欠損の金額の比で配分するというものになっています。これは連結納税制度の下でのルールと実質的には同じです。昨年１月の会員懇談会の場で，今度の連結納税制度の改正について私は，イギリスなどのグループ・リリーフに移行するのではないか，それ以外にはちょっと考えられないのではないかと発言していたのでありますが，その予想は見事に外れてしまったわけで，がっかりというか，ため息というか，そういう感じなのですけれども，それはともかくとして，問題は比例的な配分を強制するとなると，先ほどから再三述べてきたように，ミスの波及が起きやすくなることにあります。しかし，この問題を解決するために，なかなか独創的でアグレッシブなアイデアが採用されています。それは，グループのレベルでの計算は，その基礎となった各社の計算に誤りがあったと後に判明したとしても原則として当初申告の値を用いて行うようにするというものです。つまり，経済的実態を反映した真実の値は当初申告のそれとは異なる，そのような事実が後に判明したとしても，それでもなお，原則としては当初申告の値に基づく計算を維持させるわけです。そうすることで，ミスの波及が阻止されているのです。このようなやり方は，後でまた理由は詳しく説明しますけれども，私は，あまりよくないものではないかと思っております。

2–6. グループ通算における所得・税額計算

グループ通算制度における「所得計算の個別化」の効果を確認する前に，そもそもどのように配分などが行われるのかを確認しておくこと

にしたいと思います。20頁ですが，これまでとは例を少しだけ変えさせていまして，具体的にはＳ１社，Ｓ２社それぞれが欠損を出すようになっています。なお，受取配当の金額や国外所得の数値も残しておりまして，このうち前者の受取配当の金額についてはミスがあった場合の処理も後で一応は取り上げます。他方，国外所得については，グループ全体として欠損になっていることもあって外国税額控除のための限度額がないので，意味のない値になっています。このような形に例をさせていただいたのは，今のところ政令で定められるはずのルールがどういうものかわからないので，そこについての説明は省くという意図もあります。ですから，21頁以降の表の下の方は一応残してはいますけれども無視していただいて大丈夫です。

それでは，具体的に見ていきましょう。21頁をご覧ください。この表の一番右の列は”グループ”の計算になっていますが，これはグループ通算制度の下で実際に行われるものではなく，説明のために敢えて追加しているだけのものです。実際に行われるはずの所得計算は左端の３列だけになります。

以上を踏まえて上から見ていきますが，まず受取配当の益金不算入については，負債利子は各社に割り付けるといわれていますので，それを受取配当の金額でやると仮定しています。なお，関連法人の株式等に当たるかどうかの判定はグループでやるというのが法律改正で入っていますから，それに従いますと該当となるはずです。そうすると，負債利子の配分額である10をそれぞれ差し引いた40がＳ１社・Ｓ２社について認められる益金不算入の金額だということになります。

その結果，通算前ではＳ１社・Ｓ２社の欠損金の額はそれぞれ300となります。そして，（実際に行われる計算ではないものの）グループでは60の欠損で，それを除いた540の欠損は損益通算の対象となります。損益通算の対象とならない超過部分はＳ１社・Ｓ２社のそれぞれが繰り越すという感じになります。損益通算がなければそれぞれ300ずつを繰り越していたはずですが，それが修正されるわけです。なお，その修正の具体的な方法としては，損益通算の対象となったとされる欠損金の額に相当する金額だけ益金を増加させます。このような操作によって欠損金額が減少させられるわけです。それぞれ−300だったところから，それぞれ−30に変わり，これがＳ１社・Ｓ２社が翌年度以降も引き継ぐ繰越欠損金となるのです。

このような処理はグループとしての所得の把握に近いですし，実質的には連結納税制度で行われていた計算と変わりがありません。連結納税制度は廃止されたのではなく，単に形式的にだけグループ通算制度に変わり，実態としてはほぼそのままの形で残っているといえるように思われるところです。

2−7. 計算の個別化による誤りの波及防止

もっとも，計算に誤りがあった場合の取扱いは大きく変わっています。22頁を見ていただくとわかるように，受取配当の金額の誤りを修正した影響はＳ２社だけにとどまります。これは当たり前です。なぜなら，問題の受取配当の金額に関して行われた益金不算入の処理はＳ２社のみで完結して行われるものとなっているからです。もっとも，負債利子の誤りの取扱いは現時点ではどうなるのかはわかりません。

次の23頁の表ではＰ社に収益の計上漏れ60があったことが判明したので，後にそれを修正したという設定を追加した上で計算の過程を書いています。この場合では，グループの当期利益が20から70増えて90となり，益金不算入も80から90に増加しますので，ネットでは所得の金額がグループで60増えています。グループの計算が連結納税制度と同様に仮になされるとすれば，通算前の所得金額は60からゼロに変化することとなるでしょう。

しかしながら，実際にはそのようにはなりません。なぜ異なってくるのかといいますと，Ｐ

社の通算前の所得金額は修正によって確かに600に増えるのですが，損益通算の対象となるＳ１社・Ｓ２社の欠損金の額の算出を540でなく600を用いてやり直すということをしないのです。つまり，Ｓ１社・Ｓ２社の下で損益通算を通じてＰ社の所得の金額を減らすために使われる欠損金の額は270のままということです。したがって，Ｓ１社・Ｓ２社の欠損の金額は−30のままで変わりませんが，Ｐ社では元々の所得の金額が540から600に増える一方で，損益計算が認められるのは540だけということになるので，ネットで60の所得の金額が出てくるという結果になるのです。グループでみてみると，全体の所得金額はゼロであるにもかかわらず，法人税額は15出るという不思議な現象が起きることになるのです。

今回のお話の冒頭では，クロノトポスという考え方を紹介させていただきました。連結納税制度やグループ通算制度はいずれもクロノトポスの拡張であるといえるでしょう。また，これらの拡張は，法人の壁を乗り越えて損益通算を認めるという内容のものなので，中里先生のお言葉を借りれば「共時的拡張」である，つまり，同一時間において空間的なクロノトポスを拡張するものであるということができるでしょう。しかし，グループ通算制度においては，そのような共時的拡張が一部放棄されてしまっている，そういう風に理解することができるように思われるところです。すなわち，経済的に見れば所得はゼロであるはずで，実際のところ連結制度の下ではちゃんとゼロになっていましたが，グループ通算制度の下ではゼロとならないわけなのですが，なぜならないのかといえば，それは修正の際にはグループに属する法人であってもそれぞれ独立して所得計算を行うようになっているからです。これは，過ちが判明した後は共時的拡張を止めてしまうという言い方もできるでしょう。比喩的にいえば，壁といいますか堰いいますか，いずれにせよそういうものを新しく建設しているのです。そのような壁や堰があれば波及は確かに止まるでしょう。また，そのような壁あるいは堰が波及を止めることで楽になるところは確かにあるのだと思われます。しかし，それによって共時的拡張によって得られるメリットが少なくとも一部は確実に失われていることは見過ごされるべきではないでしょう。そもそもグループ全体に波及させることそれ自体は理論的に何らおかしいものではありません。グループ全体でみれば繰越欠損金がまだ60あるわけであって，これに税率25％を乗じれば15の節税の利益となりますから，結局のところプラス・マイナスでゼロになるはずです。それにもかかわらずそのような相殺が許容されないわけですから，これは共時的拡張の放棄といわざるを得ないでしょう。結局のところ，共時性の部分的な喪失が起きているのです。

この問題は23頁の表で示したようなＰ社でなくＳ１社が収益の計上漏れをしていた場合により深刻なものとなります。ここではＳ１社に90の収益の計上漏れがあったものとしていますが，それを修正するとＳ１社の所得の金額は60になります。元々は30の欠損だったところから所得60になるわけです。

収益の計上が90足りなかったのだから−30から60に変わるのは特におかしなことではない，お聞きくださっている方の中にはこのように思われた方もおられるかもしれません。しかしながら，よくよく考えてみますと，この結果はやはりおかしいといわざるを得ません。なぜなら，Ｓ１社はそれ単体でみれば追加の収益90を勘定に入れたとしても所得を獲得していなからです。それにもかかわらず，60という所得の金額が出てきてしまうのは，Ｓ１社がＰ社に使わせている欠損金の金額が修正前の270で固定されてしまっていることに由来しています。修正後の通算前の所得の金額の箇所をみると−210となっていていますから，本来であればＳ１社とＰ社との間での損益通算は210しか認められないはずです。にもかかわらず，損益通算を270とすることが認められてしまっているのです。Ｓ１社

が実際には獲得していない60の幻の所得を計上することによって，Ｐ社は270の欠損金を利用することができているといってもよいでしょう。そのような経済実態に反した処理をすることで初めてこの結果は実現されるのです。

この場合における経済実態との乖離は実はこれだけではありません。Ｓ１社は実際には210しか欠損がないにもかかわらず，270をＰ１社に利用させていることになっているわけですが，損益通算の前後でのＰ１社の所得の金額の変化をみると540から０になるということで，合計で540の減少です。したがって，Ｓ２社がＰ社に利用させた欠損金の額は270ということになるわけですが，もし仮にＳ１社が最初から90の追加的収益を正しく計上していたとすれば，Ｓ１社・Ｓ２社がＰ社に使わせることになる欠損の額は210と300を合計した510のはずであり，これはＰ社の通算前の所得の金額である540を下回っていますから，本来であればＳ２社は欠損の額300全額を使わせてしまっていたはずでしょう。それにもかかわらず，Ｓ２社が利用させた欠損は270だけのままで構わないとされて，30の繰越欠損金を出すことができているのです。もっとも，その裏返しとして，Ｐ社が本来Ｓ２社との関係で300の欠損を使えるはずであるのに270しか使えないということになっているのですが，先ほど説明したようにＳ１社との関係で210しか使えないのに270使えることになっていますから，経済実態からするとネットで30だけ余分に欠損を利用できているということができます。

したがって，今まで述べたことを整理すると，次のようにいうことができます。Ｐ社については30の所得を計上すべきであったのにこれをしておらず，Ｓ２社についても計上できなかったはずの30の繰越欠損金を計上しており，他方，Ｓ１社は所得の金額がゼロであったはずなのに60の所得を計上しなければならなくなっているのです。これは，Ｓ１社が幻の所得を60計上して課税を受ける一方で，Ｐ社・Ｓ２社は幻の欠損を利用できているのだといい換えることもできるでしょう。

2–8. 計算の個別化の意義と限界

以上の内容を文字でまとめたのが24頁です。繰り返し述べてきたように，グループ通算制度ではある１社の計算の誤りが他社の計算に影響を与えない，グループ全体には波及しないような建付けとなっているのですが，グループ全体が欠損となっている場合の収益計上漏れの場合の処理などを見ると，経済的には存在しない幻の所得や損失の創出をしてしまっているものであるという評価は否定しがたいところであるように思われます。また，そのような幻の所得・損失の創出がない場合においても，22頁の例でみたように，せっかく拡張したクロノトポスの共時性を遮断する壁あるいは堰が設けられているとみるべきことは明らかであるといえるでしょう。所得計算の個別化の実態というのはこういうものであるのです。これは所得計算の個別化という手法の限界であると同時に本質でもあるように思われます。

2–9. 私法上の法律関係の錯綜？

また，グループ通算制度で用いられている所得計算の個別化という手法の問題は，経済実態に反するということに留まらず，私法上の法律関係を錯綜させる結果になることも懸念されます。これはスライドの25頁で書いていることで，要するに，Ｓ１社の負担によってＰ社・Ｓ２社が受益しているという経済的な相互関係が私法上の法律関係にうまく反映されないことになるのではないかという話です。Ｓ１社は，真実には60の非経済的な損失を控除する権利を持っていないはずです。それにもかかわらず，当初申告の数値が無理やり維持されることのある種の反射的な効果として，これがＰ社・Ｓ２社に移転してそれぞれの下で控除できるということになっています。しかも，そのような実態に反する取扱いがなされることに対応してＳ１社は経

済的には損失をずっと被り続けているにも拘わらず，課税所得を計上しなければなりません。こういうことが起きることは先ほどお話した通りです。

問題は，このような奇妙な状態を終わらせて正常な状態に戻すような事後的な調整が果たして可能なのかということにあります。収益計上を修正することでＳ１社は15の税額を負担することになるわけですが，この金額は本来的にはＳ１が負担するべきものではなくて，その年度に（30の幻の欠損を用いることができて）7.5の税額を支払わなくて済んだＰ社や，後の年度に（30の幻の欠損に起因する繰越欠損金を用いることができて）7.5の税額を支払わなくて済むはずのＳ２社が負担するべきものであるはずでしょう。したがって，これらは事後的にでもちゃんと調整されるべきであるように思われるし，少なくとも当事者がそのような調整を行うことが妨げられることがあってはいけないと思われるのですが，どちらも厳しいのではないか。私は少なくとも現時点ではこのように理解しています。

もう少し突っ込んで考えてみますと，事前の取り決めが全くない場合については，Ｓ１社がＰ社・Ｓ２社に求償する権利は発生しないのではないかと考えられます。なぜかといいますと，Ｐ社・Ｓ２社の課税上の利益の享受が法人税法で定められた課税要件に基づくものであるので，法理上の原因の裏付けを欠くものであるとはいい難いからです。もちろんＰ社・Ｓ２社が任意に支払うことはできるでしょう。しかし，たとえばＳ１社が無資力状態に陥っており，Ｓ１社の債権者がＳ１社の財産管理に関与するようなケースにおいて，Ｓ１社にＰ社・Ｓ２社に対して請求させることはできないといった不具合が出てしまうように思われるところです。また，取決めが存在する場合であったとしても，それは結局のところＰ社・Ｓ２社がＳ１社に対して無償で移転することの約束に過ぎないと判断されて軽く扱われてしまうことがあるかもしれません。なぜかといえば，Ｐ社・Ｓ２社は特に合意をしていなかったとすれば，課税上の利益をそのまま保持できる権利を間違いなく持ってしまっているからです。それをわざわざ放棄しているという性格が取決めに帯びるのは避けがたいことであるように思われるのであり，そうであるのなら，結局のところそれはやはり無償移転の合意といわざるを得ないのではないでしょうか。

ところで，この場合の取決めというのは，アメリカの連結申告制度におけるいわゆる租税債務分担合意のようなものを想定しています[13]。今の日本の連結納税の実務において類似の合意がなされることはほとんどないと聞き及んでおりますが，今後，仮にそのような合意の締結が普及していったとしても問題は解消しないのではないかと懸念されるわけです。これは非常に問題であるというべきなのではないでしょうか。

３．連結納税制度の意義再説

3-1. 単体納税の下での所得振替の誘因

そうすると，オルタナティブとしてどのような解決策があるのか，それは所得計算の個別化という手法と比べて良いものであるのかが問題となりますが，この点については，連結納税制度には今回の改革では必ずしも着目されなかった別の役割が認められることを再認識することである程度は解決できるのではないかと，私は考えています。すなわち，連結納税制度は執行コストがかかる，手間が掛かる，だからよくないものだという考え方というか状況の認識を少なくとも部分的には改めるべきなのではないかということです。これは，もう少し具体的にいえば，連結納税制度には単体納税の下で現に生じている所得振替の誘因を減らすという効果が

13　取扱いの紹介などについては，たとえば，酒井・前掲注(12)125-129頁参照。

あるのであって，このことを適切に勘案すれば連結納税制度は実は結構オトクなものとみるべきなのではないかという風になります。

スライドの27頁は所得振替の誘因について書いています。これは，東京大学の増井良啓教授が2002年の著書[14]において鋭く問題提起されたものでして，連結納税の導入直前の議論です。そこでは，（クロノトポスという言葉は明示的には出てきませんが）基本的にある事業年度，ある法人格という単位で区切った形でしか課税ベースを把握していなかった当時の日本の法人税のクロノトポスの下で生じる問題が診断されています。

そのようなクロノトポスの下では，経済的一体性を保っているグループの中で利益と損失とが同時に生じたとしても，発生した場所で法人格が異なっていると通算されることはありません。欠損金の繰越控除は可能であるものの，損失を生じさせた法人が将来において利益を生じさせる保証はありません。そうすると，所得振替を通じた自力救済を行うのだろうという推測が成り立ちます。グループは経済的一体だと仮定していますので，これは非常に自然な推測でしょう。経済的な一体性があるグループにとって収益や費用の法的な帰属がどこにあるのかはあまり意味をもたないことは，国際課税の文脈でよく知られています。国境の垣根を越えて有している企業集団である多国的企業が移転価格の操作によって所得振替を行ってきたし，行っていることは皆様もよくご存じのことでしょう。それと同じことは国内でも起きるはずであろう。増井先生のご指摘はそういうものであるということもできるでしょう。

このことは27頁で図示もしています。Ｐ社がモノ・サービスを売って利益を得ているが，その一方でＳ１社・Ｓ２社が損失を蒙ってしまっている。仮にこのような状況にあるのなら，Ｐ社は自分でモノ・サービスを販売せず，Ｓ１社・Ｓ２社にいったん原価あるいはそれに近い価格で販売し，その上でも外部に販売してもらうようにすればよいわけです。これにより法的な利益の帰属先はＰ社からＳ１社・Ｓ２社に移り，法人格の壁があったとしても所得と損失とは通算されるわけです。このような自力救済的な共時的拡張は実は密かに行われているのかもしれないのですが，それはやはり問題ではないかと思われるのです。

3–2. 連結納税制度の意義再説

先に触れたような自力救済はクロノトポスの共時的拡張が進んでいない場合の暫定的な解決策として正当性が認められる可能性はあるでしょう。しかし，それを全面的に擁護することはやはり難しいように思われます。なぜなら，そこで行われているのは実質的には無償取引であるといわざるを得ないところ，私たちは，課税の公平という観点から，対価のやり取りがない無償取引であったとしても所得を得ているものとして課税しなくてはいけない，こういう考え方といいますか発想を適正所得算定（算出）説と名付けて支持してきているからです。先に見たような自力救済はよい無償取引であるから特に問題視しなくてもよいといってしまうと，そのような問題視されない無償取引であると偽装して適正所得算定説に基づく課税を逃れる試みが横行してしまうかもしれません。また，そのような状況が生じないとしても，よい無償取引とわるい無償取引とを適切に区別するのは容易ではないでしょう。結局のところ，租税行政は相当に混乱してしまうように思われるわけです。したがって，28頁で書いたように，やはり所得振替の誘因はそれ自体が明示的に除去されるべきであるというべきですし，連結納税制度はクロノトポスの共時的拡張を行うことによってその目的をある程度は達しているとみられるべきだと考えられるのです。

14　増井良啓『結合企業課税の理論』（東京大学出版会，2002年）。

これに対し，グループ通算制度もクロノトポスの共時的拡張をやっています。しかし，これまで詳しく見てきたように当初申告が誤っている場合には経済的実態と課税結果とが乖離します。そうすると，当初申告の誤りを意図的に引き起こしつつ，それに対するサンクションが十分でないとすると，課税結果を恣意的に操作する手段となってしまって所得振替の誘因を除去するという趣旨に反することになってしまうことが懸念されるところです。

このような懸念が机上のものでは決してない，現実のものであることは，今回の改革においてはこれに対処するための一般的な否認規定の導入が措置されたことからも明らかであるといえますし，そのような一般的な否認規定が十分に機能しないことも同時に懸念されるところです。もっとも今回のお話ではそこまでは取り上げられませんので，日本税務研究センターが発行している「税研」に寄稿した拙稿で論じている箇所をご参照いただければと思います[15]。

28頁の内容を敷衍すれば次のようにもいえます。連結納税制度に企業活動の活性化などを目的とした政策的な措置という側面があるのは恐らく否定できません。そして，そのよう側面だけみていれば，その執行に伴うコストが非常に高いことは何が何でも何とか解消しないとまずい，こういう結論に至ることはむしろ自然であるといえるでしょう。グループ通算制度の登場に至る経緯はこういうものであったようにも思われます。しかし，実際には連結納税制度には課税の公平の促進に資するという面も確かにあるのです。そういうメリットがあることもきっちりと認識するのであれば，連結納税制度の執行コストは，ネットでみればそれほど高くないとも考えられるでしょう。今後はこのような検討をきっちりとやるべきである。私はこのように考えるわけです。なんといってもグループ通算制度の施行まではまだ丸２年間近くあります。それまでの間にもっとしっかり包括的に検討を行って，やはりグループ通算制度にこのまま移ってしまうのは問題があるという結論がでてくるのであるとすれば，方向転換をしたらよい。このように考えるべきなのではないでしょうか。

４．ポスト・コロナにおける「法人課税のクロノトポス」

以上を踏まえた上で，最後のスライドに入っていきたいと思います。「法人課税のクロノトポス」の将来ということですが，長い目でみると連結納税制度の導入に代表されるように，クロノトポスに実際に変化があったことは間違いがありません。また，そのような変化は日本経済の体質変化に合わせた適切なものであったといった評価をすることもできるように思われます。すなわち，戦後の日本経済の前半において，法人税のクロノトポスは完全に法人格ベースとなっていましたし，欠損金の繰越控除もかなり短い期間しか認められていませんでした。しかし，現在の姿はそのようなかつての姿ととはずいぶんと変わっているわけです。

冒頭でもふれたように，コロナ禍あるいはCOVID-19クライシスを契機に景気がものすごく悪くなることは恐らくは避けがたいことであり，今後は経済的損失が発生する確率や量がものすごく上がってくることが予想されます。そのような状況になった，ポスト・コロナ，ポストCOVID-19という状況においては，かつての姿との比較ではずいぶんと共時的・通時的に拡張したといえるクロノトポスも，まだまだ狭いということが十分にあり得ることであろうと思われます。なぜなら，連結納税制度にしろ，グループ通算制度にしろ，完全支配関係があるグループにおいてしか認められないものとなっているからです。

そのようなクロノトポスを前提として経済的

15　小塚・前掲注(7)50頁注13参照。

損失がどんどん生じる状況になってくる。そうすると，課税の中立性の歪みの弊害が増大する一方で，所得振替の誘因がますます大きくなっていくという事態が進行することが懸念されます。これは好ましいものではないように思われます。では，そのような事態はどのように改善するべきなのでしょうか。

もちろん，これは非常に大きな問題であるので，すぐに答えが出せるわけではありませんが，私は，グループ通算制度と連結納税制度とを並列させるというのが一つの答えになり得るのではないかという見通しを持っています。既に述べたように，連結納税制度に伴う執行コストはネットではさほど大きいものではないとも考えられますから，連結納税制度を廃止する必要は実はないのかもしれません。そして，そのような発想をさらに一歩進めて，グループ通算制度はやはり別個導入するということも検討してよいのではないでしょうか。なぜかといえば，グループ通算制度もクロノトポスを直接には共時的に，間接的には（繰越控除が可能になる確率が上がるという意味で）通時的にも拡張しているものである一方で，連結納税制度と比較してお手軽なものという特徴があるからです。

そのようなお手軽さは，経済的一体性は確かにあるものの，そこまで高度なものではなく，連結納税の実施に必要な情報の連携，すなわち，連結親法人のところに連結子法人の情報を予め集約したり，新たに必要となった情報が出てきた場合にスムーズにやりとりできるようにしたり，といったことをやるのは大変で，困難である，そういうグループにおいてクロノトポスの拡張をする手段として適したものであるといえるのではないでしょうか。もちろん，これを実現するにはグループ通算制度の持分要件を現在のように完全支配関係に限定していては駄目であるのは明らかで，これを大幅に緩和する等の手当ては不可欠でしょう。もしかすると，支配要件ぐらいまで緩めるべきであるのかもしれません。また，選択制のままではメリットを適切に理解せずに選択を忌避してしまう企業が多く出てくるかもしれませんから，グループ法人課税制度のように，選択ではなく強制にしてしまうことも必要であるかもしれません。このようにして，ポスト・コロナ，ポストCOVID-19クライシスに即した形のクロノトポスに変化させることがあり得るように思われるのです。

また，それと同時に，連結納税制度固有の複雑さにもメスはやはり入れられるべきかもしれません。しかし，その複雑さの主な原因は，日本の連結納税制度が単体納税制度を完全に残した上で，その上にかぶせているような構造になっていることにあるように思われます。それを改善する可能性こそがもっと追求される必要があるのではないでしょうか。その際には，かなり厳密な個別所得の計算が一体何のために導入されたものであるのかを確認する必要があるでしょう。その上で，現在においても単体納税とほとんど変わりがない個別計算が本当に必要であるのかを考えるべきだろうと思います。

最後に，最近のトレンドについても簡単に触れて終わりたいと思います，それはより直接的なクロノトポスの通時的拡張の傾向が最近では世界的にみられるようになっていることについてです。すなわち，コロナ禍，COVID-19クライシスへの対応として，世界的に欠損金の繰戻しが緩和される傾向にあるわけです。アメリカはTCJA2017による所謂トランプ税制改革でNOLの繰戻をやめましたが，これを早々に復活させています[16]。これは（やや小規模ではありますが）日本でも同様です[17]。これらはかなり直接的なクロノトポスの通時的拡張といえま

16 *See* Coronavirus Aid, Relief and Economic Security Act, §2303(b), 134 Stat. 281.

17 令和２年法律第25号７条参照。もっとも資本金10億円超の法人は対象外とされている。

すが，今回のお話で主に触れた共時的拡張とはどういう関係に立つべきものなのか。特に調整することなくそれぞれ独立でよいのか，何らかの役割分担や連携が必要なのかどうか。こういったことも今後は考えないといけないのかもしれません。

以上で用意した内容はすべてお話しました。お聞きくださりどうもありがとうございました。

連結納税改革2020の評価と展望

ポスト・コロナにおける「法人課税のクロノトポス」の変容可能性を探る

小塚真啓（岡山大学）

目次

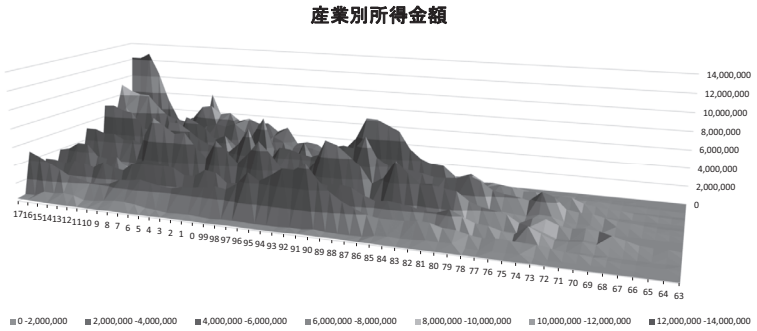
●「法人課税のクロノトポス」という視点（3～9頁）
●連結納税改革2020の紹介と評価（10～26頁）
　●連結納税制度からグループ通算制度への移行
　●結合企業（グループ）における「所得計算の個別化」
　●メリット・デメリット
●連結納税制度の意義再説（27～28頁）
●ポスト・コロナにおける「法人課税のクロノトポス」（29頁）

「法人課税のクロノトポス」

法人所得税は、内国法人の各事業年度の所得に対して課される。すなわち、法人所得税の課税標準は、基本的に、空間的には法人格毎に、また時間的には事業年度毎に区分された座標平面の中の各ブロック毎に独立に計算される。ある法人格に帰属するある事業年度の所得に対して課税されるというところに、法人所得税の特質がある。そこで、ここでは、法人所得税の課税所得算定の基礎となる時間的、空間的単位（すなわち、空間的には法人格毎に、また時間的には事業年度毎に区分された座標軸の中の各ブロック）を、「時空間(chronotopos)」と名付けることにしよう。

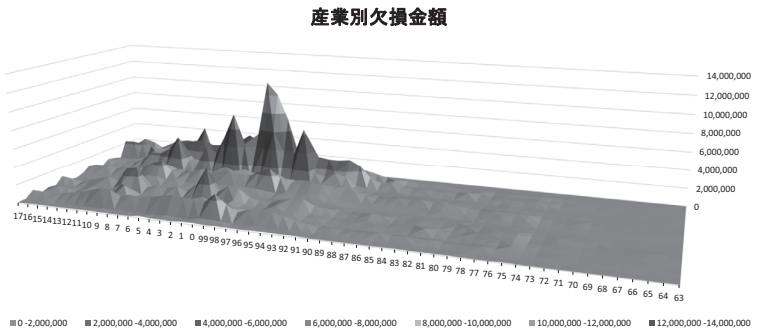
中里1994 364-365頁

課税単位の空間性・時間性



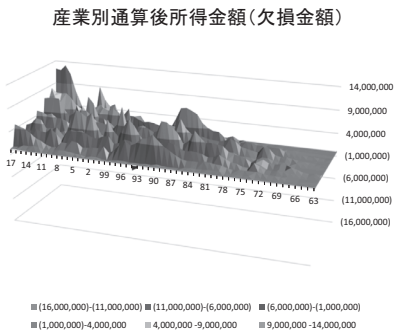
会社標本調査に基づいて作成

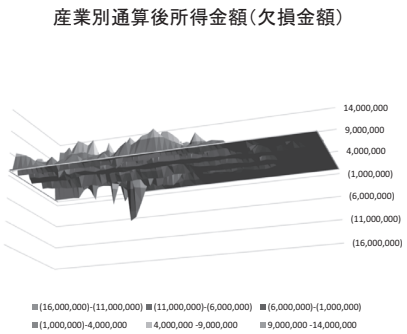
課税単位の空間性・時間性



会社標本調査に基づいて作成

課税単位の空間性・時間性

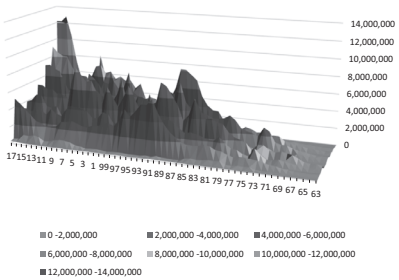




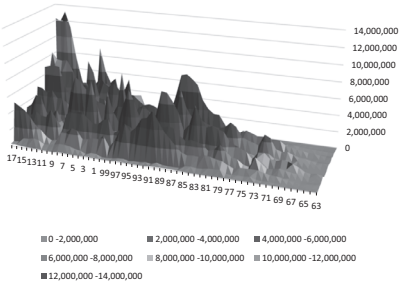
会社標本調査に基づいて作成

課税単位の空間性・時間性

産業別所得金額



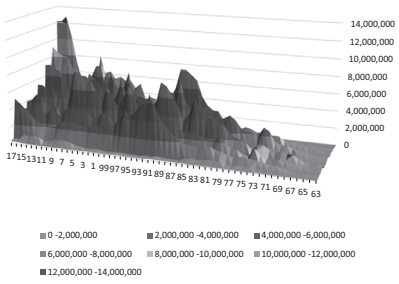
産業別通算後所得金額



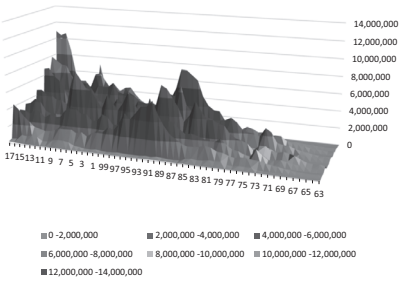
会社標本調査に基づいて作成

課税単位の空間性・時間性

産業別所得金額

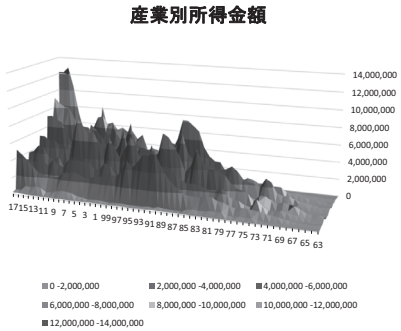


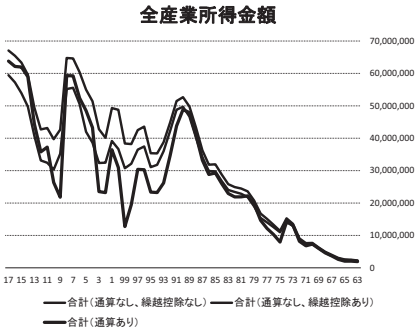
産業別所得金額（繰越欠損金控除あり）



会社標本調査に基づいて作成

課税単位の空間性・時間性





会社標本調査に基づいて作成

連結納税改革2020の背景

制度の簡素化や中立性・公平性の観点から以下の方向で検討を行う。これにより、企業がより効率的にグループ経営を行い、競争力を十分に発揮できる環境を整備する。

- 事務負担の軽減を図る観点からの簡素化
  - 企業の事務負担の軽減を図る観点から、グループ経営の実態も踏まえ、連結グループを一つの納税単位とする現行の制度の在り方（申告・納付の方法）や、連結固有のグループ調整計算の要否、修正や更正の場合の企業や課税庁の事務負担の軽減等について検討する
- 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
  - 上記の簡素化を通じ、企業グループの事務処理能力の差が連結納税の選択に与える影響を最小化し、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
  - また、連結グループと合併等の組織再編を行った企業とで、課税の中立性が確保されるよう、組織再編税制との整合性がとれた制度を目指す。その際、開始・加入時における時価評価課税・欠損金の持込制限については、租税回避防止の観点からも検討する

税制調査会2018a 8頁

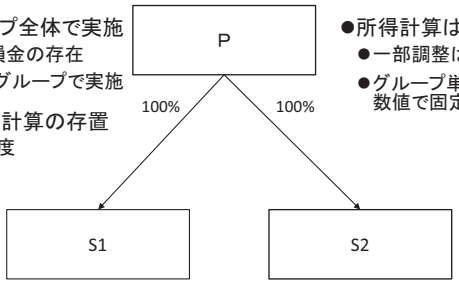
連結納税からグループ通算へ

連結納税制度

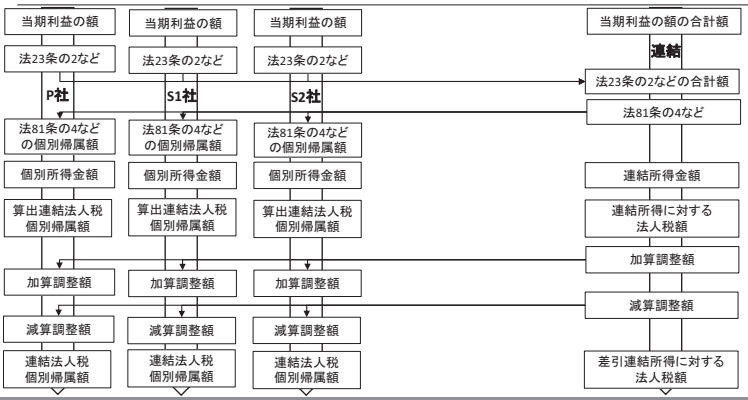
- 連結親法人のみが納税申告
- 所得計算はグループ全体で実施
  - グループの益金・損金の存在
  - 所得などの調整をグループで実施
- 各連結法人の個別計算の存置
  - 単体納税時と同程度

グループ通算制度

- 各通算法人が納税申告
- 所得計算は各通算法人が実施
  - 一部調整はグループ単位で実施
  - グループ単位調整は当初申告の数値で固定化



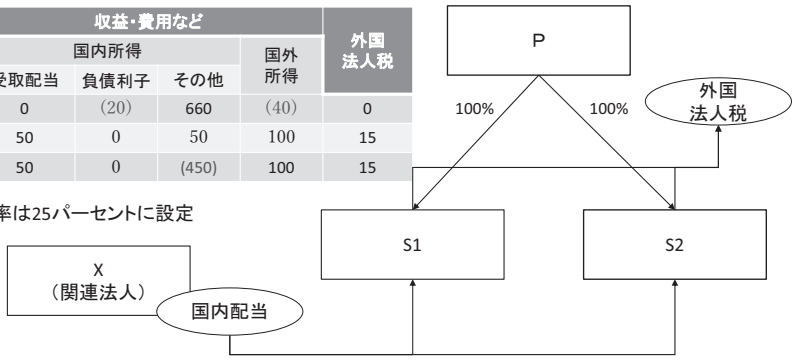
連結納税における所得・税額の計算



連結納税における所得・税額計算

	収益・費用など				外国法人税
	国内所得			国外所得	
	受取配当	負債利子	その他		
P	0	(20)	660	(40)	0
S1	50	0	50	100	15
S2	50	0	(450)	100	15

（注）税率は25パーセントに設定



連結納税における所得・税額計算

	P	S1	S2		P	S1	S2		グループ
当期利益	600	200	(300)					当期利益	500
益金不算入	0	(40)	(40)	受取配当	0	50	50	益金不算入	(80)
				負債利子	(20)	0	0		
個別所得金額	600	160	(340)					連結所得金額	420
算出税額個別帰属額	150	40	(85)					算出税額	105
控除限度額個別帰属額	0	(20)	(20)	国外所得	(40)	100	100	控除限度額	(40)
税額控除	0	(15)	(15)	外国法人税	0	15	15	税額控除	(30)
連結法人税個別帰属額	150	25	(100)						75

連結納税における計算誤りの波及

- 受取配当の金額に誤りがあった場合
  - （不算入率100パーセントであれば）グループレベルでの計算には影響しない
  - 負債利子控除に係る負担の配分が変わるため、各社レベルでの計算に影響
- 負債利子の金額に誤りがあった場合
  - （損金に算入されるのであれば）グループレベルでの計算には影響しない
  - 負債利子控除に係る負担が別の社にも配分されるため、各社レベルでの計算に影響
- 国外所得の金額に誤りがあった場合
  - グループレベルの控除限度額に影響する。その各社への配分も変わる可能性が高い
- （グループで繰越欠損金が生じる局面で）収益の計上漏れなどがあった場合（後で確認）
  - グループレベルの連結繰越欠損金の額に影響する。その各社への配分も変わる可能性が高い

連結納税における計算誤りの波及

	P	S1	S2		P	S1	S2		グループ
当期利益	600	200	~~300~~(290)					当期利益	~~500~~ 510
益金不算入	0	~~(40)~~(40.9)	~~(40)~~(49.1)	受取配当	0	50	~~50~~60	益金不算入	~~(80)~~(90)
				負債利子	(20)	0	0		
個別所得金額	600	~~160~~159.1	~~(340)~~(339.1)					連結所得金額	420
算出税額個別帰属額	150	~~40~~39.8	~~(85)~~(84.8)					算出税額	105
控除限度額個別帰属額	0	(20)	(20)	国外所得	(40)	100	100	控除限度額	(40)
税額控除	0	(15)	(15)	外国法人税	0	15	15	税額控除	(30)
連結法人税個別帰属額	150	~~25~~24.8	~~(100)~~(99.8)						75

連結納税における計算誤りの波及

	P	S1	S2		P	S1	S2		グループ
当期利益	600	200	~~300~~(310)					当期利益	~~500~~ 490
益金不算入	0	~~(40)~~(35)	~~(40)~~(35)	受取配当	0	50	50	益金不算入	~~(80)~~(70)
				負債利子	(20)	0	~~0~~(10)		
個別 所得金額	600	~~160~~165	~~(340)~~(345)					連結 所得金額	420
算出税額 個別帰属額	150	~~40~~41.25	~~(85)~~(86.25)					算出税額	105
控除限度額 個別帰属額	0	(20)	(20)	国外所得	(40)	100	100	控除限度額	(40)
税額控除	0	(15)	(15)	外国法人税	0	15	15	税額控除	(30)
連結法人税 個別帰属額	150	~~25~~26.25	~~(100)~~ (101.25)						75

2020/5/13 岡山大学 17

連結納税における計算誤りの波及

	P	S1	S2		P	S1	S2		グループ
当期利益	600	200	(300)					当期利益	500
益金不算入	0	(40)	(40)	受取配当	0	50	50	益金不算入	(80)
				負債利子	(20)	0	0		
個別 所得金額	600	160	(340)					連結 所得金額	420
算出税額 個別帰属額	150	40	(85)					算出税額	105
控除限度額 個別帰属額	0	(20)(18.75)	~~(20)~~(11.25)	国外所得	(40)	100	~~100~~60	控除限度額	~~(40)~~(30)
税額控除	0	(15)	~~(15)~~ (11.25)	外国法人税	0	15	15	税額控除	~~(30)~~(26.25)
連結法人税 個別帰属額	150	25	~~(100)~~(96.25)						~~75~~78.25

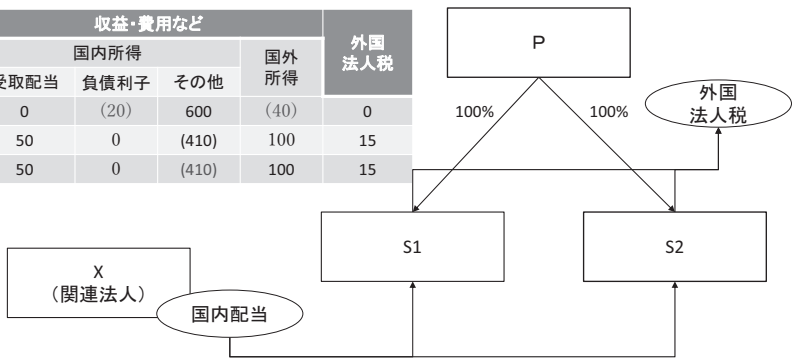
2020/5/13 岡山大学 18

グループ通算における対応

- 受取配当の金額に誤りがあった場合（この後確認）
  - 不算入額が各社で個別に計算されるため、他社での計算に影響しない
- 負債利子の金額に誤りがあった場合
  - 負債利子控除に係る負担が他社にも配分されるため、他社での計算に影響
- 国外所得の金額に誤りがあった場合
  - グループ通算においても、グループレベルで控除限度額を計算し、各社に配分する
  - グループレベルの計算は当初申告のみに基づくため、他社での計算に影響しない
- （グループで繰越欠損金が生じる局面で）収益の計上漏れなどがあった場合（この後確認）
  - グループ通算においても、グループの繰越欠損金が各社の欠損の金額の比で配分される
  - グループレベルの計算は当初申告のみに基づくため、他社での計算に影響しない

グループ通算における所得・税額計算

	収益・費用など				外国法人税
	国内所得			国外所得	
	受取配当	負債利子	その他		
P	0	(20)	600	(40)	0
S1	50	0	(410)	100	15
S2	50	0	(410)	100	15



グループ通算における所得・税額計算

	P	S1	S2		P	S1	S2		グループ
当期利益	540	(260)	(260)					当期利益	20
益金不算入	0	(40)	(40)	受取配当	0	50	50	益金不算入	(80)
				負債利子	(20)	0	0		
通算前所得金額	540	(300)	(300)					通算前所得金額の合計	(60)
損益通算	(540)	270	270						
所得金額	0	(30)	(30)					所得金額の合計	(60)
税額	0	0	0					税額合計	0
繰越欠損金	0	(30)	(30)					繰越欠損合計	(60)
控除限度額帰属額	0	0	0	国外所得	(40)	100	100	控除限度額	0
税額控除	0	0	0	外国法人税	0	15	15	税額控除	0

2020/5/13 岡山大学 21

計算の個別化による誤りの波及防止

	P	S1	S2		P	S1	S2		グループ
当期利益	~~540~~600	(260)	~~(260)~~(250)					当期利益	~~20~~90
益金不算入	0	(40)	~~(40)~~(50)	受取配当	0	50	~~50~~60	益金不算入	~~(80)~~(90)
				負債利子	(20)	0	0		
通算前所得金額	~~540~~600	(300)	(300)					通算前所得金額	~~(60)~~0
損益通算	(540)	270	270						
所得金額	~~0~~60	(30)	(30)					所得金額	~~(60)~~0
税額	~~0~~15	0	0					税額	~~0~~15
繰越欠損金	0	(30)	(30)					繰越欠損金	(60)
控除限度額帰属額	0	0	0	国外所得	(40)	100	100	控除限度額	0
税額控除	0	0	0	外国法人税	0	15	15	税額控除	0

2020/5/13 岡山大学 22

計算の個別化による誤りの波及防止

	P	S1	S2		P	S1	S2		グループ
当期利益	540	~~(260)~~(170)	~~(260)~~(250)					当期利益	~~20~~~~10~~120
益金不算入	0	(40)	~~(40)~~(50)	受取配当	0	50	~~50~~60	益金不算入	~~(80)~~(90)
				負債利子	(20)	0	0		
通算前所得金額	540	~~(300)~~(210)	(300)					通算前所得金額	~~(60)~~30
損益通算	(540)	270	270						
所得金額	0	~~(30)~~60	(30)					所得金額	~~(60)~~30
税額	0	~~0~~15	0					税額	~~0~~15
繰越欠損金	0	~~(30)~~0	(30)					繰越欠損金	~~(60)~~(30)
控除限度額帰属額	0	0	0	国外所得	(40)	100	100	控除限度額	0
税額控除	0	0	0	外国法人税	0	15	15	税額控除	0

2020/5/13 岡山大学 23

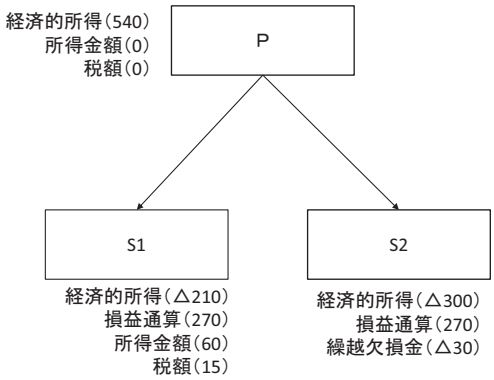
計算の個別化の意義と限界

- ●ある社の計算の誤りが他社が行う計算に影響を与えない
  - ●S2社の受取配当の金額に係る誤り⇒S2社の計算のみに影響
  - ●P社の収益の計上漏れ⇒P社の計算のみに影響
  - ●S1社の収益の計上漏れ⇒S1社の計算のみに影響
- ●経済的には存在しない所得・損失（Phantom gain/loss）の創出
  - ●グループの（経済的な）所得の金額が変動するにもかかわらず、損益通算を動かさないことに起因
- ●計算の個別化の意味
  - ●P社の収益の計上漏れ⇒S1社・S2社に認められる損益通算の減少（繰越欠損金の増加）
  - ●S1社の収益の計上漏れ⇒経済的には存在しない損失（Phantom loss）をP社は控除、S2社は繰越

2020/5/13 岡山大学 24

計算の個別化の意義と限界

- 経済的所得に基づく当初申告
  - P社の損失控除は総計で510
  - S2社損失は全額通算
- 誤った当初申告
  - P社の損失控除は総計で540
  - S2社損失のうち270のみが通算
  - 残額の30は繰越欠損金に
  - 経済上はS1社が課税上の負担を蒙る一方で、P社とS2社は課税上の利益を得る

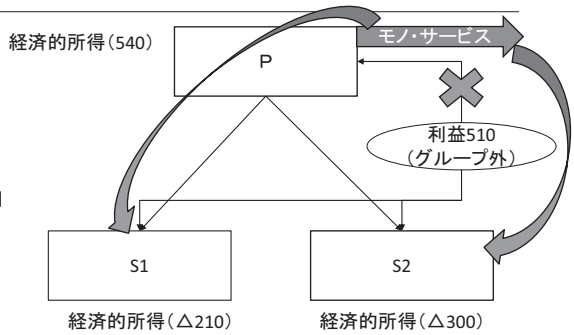


私法上の法律関係の錯綜？

- S1社の負担による、P社・S2社の受益の法的性格
  - S1社は真実には60の非経済的な損失を控除する権利を有さない
  - しかし、当初申告の数値が（無理に）維持される結果として、P社・S2社が控除の権利を持つ
  - しかも、（その反射として）S1社は経済的には損失を蒙っているにもかかわらず、課税所得を計上
- 事後的な調整の可能性
  - 事前の取り決めが全くない場合は、S1社はP社・S2社に"求償"する権利を有さないと考えられる
    - P社・S2社の課税上の利益の享受には法律上の原因が存在
    - 仮にP社・S2社が支払うなら、私法上は無償移転と位置付けられるのではないか
    - （無資力状態に陥った後でも）S1社の債権者はP社・S2社に支払いを求めることはできない？
  - 事前の取り決めが存在する場合でも、P社・S2社からS1社への無償移転と判断されるのではないか
    - P社・S2社は特に合意していなければ課税上の利益をそのまま保持できる
    - したがって、無償移転の合意にすぎず、無資力状態などになれば取り消される可能性？

単体納税の下での所得振替の誘因

- デフォルトのクロノトポス
  - 経済的損失は一定期間に限り、名目額で繰越が認められるに過ぎない
  - 経済的損失は法人格ごとに課税上の損失として把握
- 所得振替を通じた自力救済
  - 経済的一体と仮定すれば、収益・費用の法的帰属に意味は乏しい
  - 移転価格の操作などを用いて収益・費用の法的帰属の変更を通じ、P社の課税所得をS1社・S2社に振替
  - 自力救済的な共時的拡張



連結納税制度の意義再説

- 納税者目線での連結納税制度の意義（連結納税改革2020はもっぱらこちら）
  - 経済的に一体であるグループが法人ごとに細分化されてしまうのを回避（クロノトポスの共時的拡張）
  - （グループとして一体的に把握される）経済的所得に係る税負担が相対的に重くなることを回避
  - 組織選択などに対する課税の中立性が確保され、経済発展にも寄与
  - 一体的に扱うために不可欠なグループ単位での所得計算に伴う執行コストとのトレード・オフ
- 国庫（課税庁）目線での連結納税制度の意義
  - 経済的に一体であるグループにおける所得振替の誘因を除去
  - 課税の公平が要請する無償取引への課税（適正所得算定説など）が攪乱されることを予防
  - グループ通算制度の下では、当初申告の誤りを意図的に引き起こすことを通じてた課税結果の操作の誘因が不可避的に生じることも踏まえれば、所得計算を個別化せずに、グループ単位で行い続けることに伴う執行コストの節約があるというべきではないか
    - 連結納税制度の執行コスト＞グループ通算制度の執行コスト、という前提は再検討が必要ではないか

「法人課税のクロノトポス」の将来

- 経済的損失発生の確率が高まる中での法人格と課税年度を単位とする所得計算の区切り
  - 一方で、課税の中立性の歪みの弊害が増大し、他方で、所得振替の誘因もますます大きくなる
  - 連結納税制度やグループ通算制度には、クロノトポスを共時的・通時的に拡大する側面がある
  - 仮に連結納税制度に伴う執行コストが実際にはさほど大きくないとすれば、グループ通算制度の導入と連結納税制度の廃止とを切り離し、役割分担をさせるべきかもしれない
    - グループ通算制度は例えば損失のみを対象として、経済的一体性が高度ではないが、所得振替の誘因のあるようなグループを対象とするように、持分要件を大幅に緩和し、かつ、グループ法人課税制度のように強制適用とする可能性
    - それと同時に、現行の連結納税制度の下で要求されている厳密な個別所得計算は地方税課税のあり方や離脱時の取扱いなどの見直しを通じて再検討するべき
- 直接的な通時的拡張の傾向との調和
  - COVID-19クライシスを受けて、世界的に欠損金の繰戻が緩和傾向
  - （第一義的には）共時的な拡張である連結納税制度等とのベストミックスを探る必要

2020/5/13　岡山大学　29