

## 科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成 25 年 5 月 27 日現在

機関番号：24403

研究種目：若手研究 B

研究期間：2010 ～ 2011

課題番号：22730026

研究課題名（和文）グループ税制の研究

研究課題名（英文）A Study of Taxation on Affiliated Groups

研究代表者 酒井 貴子

(SAKAI TAKAKO)

大阪府立大学・経済学部・准教授

研究者番号：40359782

研究成果の概要（和文）：

「グループ税制の研究」という研究課題の下でなされた本研究の研究成果は、次の二点にあると要約されうる。

第一に、本研究開始当時に新たに導入されたグループ法人税制の位置づけを行い、これについて、簡単ではあるが、その一部を構成する連結納税制度等を踏まえて紹介（英語）できた点である。

第二に、グループ法人税制の中でも、さしあたり連結申告可能なグループの範囲を画する持株要件についての研究を比較法的に深められた点である。

研究成果の概要（英文）：

This research can be summarized into two points.

First, it could show the development of Japanese consolidated tax return system in the taxation of affiliated corporations.

Second, it pointed the importance of examination of stock requirements in determining the application of the consolidated tax return system by introducing a recent case in the United States.

交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2010 年度	500,000	150,000	650,000
2011 年度	500,000	150,000	650,000
年度			
年度			
年度			
総計	1,000,000	300,000	1,300,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：法学・公法・租税法

キーワード：グループ税制、持株要件、連結納税、経済的実質

## 1. 研究開始当初の背景

### (1) 国内の背景

研究開始当初においては、平成 22 年税制改正において、わが国で法人グループ税制が導入されるとともに、平成 14 年税制改正で導入された連結納税制度についても大きな改正（特定連結子法人について一部分の繰越欠損金の持込みが認められたことなど）がなされたところであった。すなわち、既存の連結納税制度に加えて、全体としてわが国の法人グループへの課税の全体像が整ったところであり、新体制の正確な理解とその法人所得課税制度における位置づけ、問題点等検証が税法学研究として必要であった。

また、法人所得課税における法的論点として、法人グループの範囲の決定としての持株要件の内容や、法人グループ内部での非正常取引を課税上どう評価すべきか、また、連結での損失控除の拡大可能性については、国内外を問わず重要な問題であった。そうした中で、法人グループ税制が新たに導入されたこの時期において、グループ法人の課税問題を研究対象としてあらためて扱うことには、重要な意義があったと考える。

(2) その他として、諸外国における背景と研究者の学問的背景

研究開始当初においては、代表研究者は、博士論文の研究対象であった法人課税における租税属性の研究について、出版準備過程の最終段階にあり、その背景には、アメリカの連結納税制度における租税属性の扱いについての制度が完成、その全貌についての詳細な関係文献の公表があり、それらを購読検証してまとめることが出来たことにも関係している。また、EU では、EU 内での連結法人共通課税ベースについての提案もあったことがあげられる。そうした諸外国の動きの中で、グループ法人への課税が、今一度わが国でもこれらを専門とする研究者によって研究される必要性があったといえる。

## 2. 研究の目的

本研究の目的は、単体申告法人への課税にはない課税上の諸問題を提示しうる法人グループ課税の在り方を比較法的に研究することで、平成 22 年に導入されたグループ法人税制とそこで位置づけられた連結納税制度に関連する諸問題を指摘し、その解決可能性を探ることであった。

特に、アメリカにおいて、連結納税制度は、1917 年から存続しており、関連法人グループへの課税問題についても多くの研究がなされ、現行制度においてはより洗練され、また

我が国連結納税制度のモデルでもあったことから、主な研究対象にした。アメリカの連結納税制度等において生じている問題とその対処策の考察から、我が国における連結納税制度の制度上の問題点、および、将来の執行において生じうる問題点を指摘でき、また今後の議論の方向性を示すことができると考えた。問題点としては、法人グループの範囲の決定としての持株要件の内容や、法人グループ内部での非正常取引を課税上どう評価すべきか、連結での損失控除の拡大可能性といった点を上げられ、これらを段階的に研究することが好ましいと考えた。

また、近視眼的なリサーチを避けるためにも、アメリカ法のみならず、諸外国においてもグループ法人税制が整備されており、また、EU での法人課税の動向にも目配りするなど諸外国の制度に関する文献も収集し、研究成果をまとめるにあたっては、参考にするように努めることとした。

## 3. 研究の方法

本研究は、わが国での法人グループ税制施行に際し、その中に位置づけられた連結納税制度とそうでない制度について比較法的に研究するため、制度施行上生ずる様々な法的問題を段階的に検討するという進め方によって行われた。

法学系研究での研究の方法というのは、端的に言う、リサーチと、考察結果の執筆公表であろうし、本研究もそうであるが、本研究における方法の特徴としてはこうである。すなわち、比較法的に考察を進めるため、特に文献リサーチと文献購読にくわえて、国内外の研究会等への積極的な参加と、それら研究会等での研究者・実務家からのコメント等を重要視するやり方で、進められたということである。そこでは、一人で研究しては気づかない点などを知ることが出来、さらに研究の正確さを確保し、また、幅を広げることが出来たと考える。ただ、我が国のグループ税制は導入されたばかりであり、まず、海外に紹介するにしても、我が国の制度の把握をし、連結納税制度との関係性と、諸外国制度との共通点や類似点の考察の必要性を考慮し、そうした関係性についての準備的考察については時間をかけた。

リサーチ過程においてできるだけ、諸外国の関連制度についても考察を進めることで、議論の方向性が、近視眼的なものにならないように努めることとした。特に、EU においては、法人グループに共通の課税ベースを探るという方向で進んでいる。また、アメリカの制度を主な研究対象としながらも、他国の

制度についても関心をもちリサーチを続けた。

法人グループ税制についての全体的リサーチの後、計画当初より設定していた一つの段階として、法人グループの枠組みを決定するという持株要件をめぐる課税問題に取り組んだ。持株要件についてアメリカ法の研究を進めるうち、この問題の研究が非常に重要なものであることが分かったと同時に、アメリカにおいてこの要件をめぐる事案が近年取り上げられていたことから、関連する文献収集・購読後まとめるなどして、学会研究会などでの報告準備に多くの時間を割いた。持株要件に時間をとることで、他の項目についての考察を深められなかった点が反省として残るかもしれないが、政府内でもグループ課税の対象枠組みについての見直しが進んでいたことから、その重要性にかんがみ、研究対象として継続的にリサーチに取り組んだ。

その後、グループ課税対象の持株要件に関する研究報告で他の研究者や実務家から得られた助言を盛り込んだ上で、研究成果のまとめを行い、その上で、公表という順番になった。

#### 4. 研究成果

本研究成果については、そのひとつめとしては、グループ法人税制の概要とその中での連結納税制度の位置づけ等の確認ということと、もう一つは、グループ法人税制の対象である法人グループの範囲を画する持株要件に関する研究であるとまとめられる。しかし、本研究の研究成果として最も重要な点は、後者についての研究を大きく進めることができた点であるので、ここでは後者について言及するものとする。なお、前者については、英文での公表という形をとることが出来たものであって、他の研究者から日本からの発信という意味で評価を得ていることを言い添えたい。

なお、連結グループの範囲の問題に関しては、研究当初より段階的には最初の方に位置付けてきたものである。連結グループの範囲を決定する持株要件については、組織再編税制の分野においても議論が尽くされていないと指摘されていた点でもあり、最近の法人所得課税の論議の中でも最も重要論点のひとつであるといえるため、最初の段階の研究にとどまったことについて、その意義があった点についても強調しておきたい。

我が国における法人グループ税制においては、適用対象を100%持株要件の充足によって決定しているが、特に連結については、将来的には引下げが予定されているところ、その充足判定に、どのような要素を持ち込むべきかについて、外国法から有意味な検討を

進めることができたと考える。

アメリカ法において、近年行われた「みせかけ連結(Synthetic Consolidation)」といわれる租税回避目的での連結では、連結申告に当たり要求された持株要件を形式的には満たしているものの、経済的実質においては親会社に所有があるとはいえない状況(事実上親会社は、子会社の株式をその価値の数パーセントの手数料で借りていたといえる状況)にあったが、連結が認められたことで約4億ドルもの租税回避につながった。これを問題視した論稿が出ており、研究代表者は、まず論点を三つに絞って考察を行った。すなわち、第一に、みせかけ連結が、連結を使っただけの租税回避を否認した連結否認の法理との関係で認められないのではないかという論点、第二に、親会社による株式の保有があったのかという論点、第三に、やや手続法的な論点となるが、再連結期間制限の対象となるのではないかという論点である。これらの点についての考察をまとめ、また、わが国においても同様な問題の可能性の指摘に関して、論文をまとめ公表した。

「みせかけ連結」については、その問題性が更なる報道を呼んだところ、IRSは2012年7月に持株要件の判定において、「課税上の所有(Tax Ownership)」の発想を取り入れ、「みせかけ連結」では、連結申告が認められなかったという見解を公表した。これを契機に、研究代表者の研究対象として、持株要件との関係で、「課税上の保有」についても言及していくことにした。ただ、「課税上の保有」については株式だけでなく資産に関連しても、膨大な量の裁判例が出ており、網羅的な考察は出来なかった。ただ、特に株式については、配当請求権や値上がり益等の受益者など、明確な要素を掲げる判決も出始めていることから、部分的にリサーチを続けた。なお、この分野は、アメリカ法におけるリース取引やレポ取引の理解にもつながる重要な考え方であるので、わが国でも今後研究されていかなければならない分野となるが、特に米国では、民事関連の法律が、各州法ごとに違うことから問題が複雑化していると指摘でき、日本法との関連でどこまで参考可能かという点で疑問があったことから、要約的な検討にとどめた。

連結の持株要件の判定に「課税上の所有」の考え方を取り入れることで、株式の「保有」そのものが疑わしいような、例えば、「みせかけ連結」といった場合について、連結を阻止できるという利点があるものの、連結要件判定のさらなる煩雑化をもたらすことが指摘された。この点、イギリスのグループ税制では、租税回避防止の観点から、経済的実質を鑑みたテストをすでに持株要件に取り込んでいた。

わが国では、法人グループ税制導入時から、連結の持株要件を100%から引き下げていくことによる適用対象の拡大とその必要性が いわれる。法人グループ範囲決定にあつては、上記論点に対してどう対処すべきかを論点としてあげた。法人税法132条の3の立法によって、包括的否認規定が連結にも適用される可能性があるが、現行における持株要件判定においてある発行済株式「数」だけでなく、「議決権」、「株式価値」、ひいては、「課税上の保有」という視点からの経済的実質に着目した判定要素をどこまで取り込んでいくべきなのか検討されるべきことを指摘出来た。また、イギリスにおける乱用的事例に対処した持株要件を備えていることから、今我が国における持株要件の判定要素についての議論の重要性を指摘できた。

これまでの研究結果（損失利用による税負担軽減策への対処を主な課題とする租税属性の研究）と合わせてみたとき、そうした問題点を発見し議論の方向性について指摘できたことは、基礎的租税理論に対するひとつの貢献であると考え。研究の方法として、研究会での報告での助言等を取り入れるという方法を重視した点も効果があったと考える。

また、このような研究成果によって、今後の課題も明らかになった。すなわち、グループ税制対象の持分要件引下げ時に生じるであろう問題点を考えることである。その際、持株要件そのものをどうするかという論点は上述したとおりだが、少数株主の存在を考慮しなければならないことから、連結欠損金など納税者に有利な租税属性の利用をどこまで認めるのか、グループ内部の譲渡損益の課税繰延べをどう変えるべきかなど多くの論点がある。諸外国制度のもとでは、持株要件について100%を切っていることから少数株主が存在しており、また、そのもとの制度設計があることから、それらは、有益な研究対象たり続けるであろう。

## 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計3件)

- ① 酒井貴子「連結納税制度の日米比較—最近の米国連結納税制度の話題をふまえて」租税研究 2013年6月号(未公刊)。(査読無)
- ② Takako Sakai, *Comparative Analysis of the U. S. and Japanese Consolidated Tax*

*Return Systems*, Journal of Economics, Business and Law, Vol. 15, page 1(2012). (査読無)

- ③ 酒井貴子「法人グループの持株要件のその課税問題～「みせかけ連結」を素材として」税法学(創立60周年記念号)566号207頁(2011年)。(査読有)

[学会発表] (計3件)

- ① 酒井貴子「法人グループの持株要件のその課税問題」、日本税法学会関西地区研究会、2012年10月15日(土曜日)、同志社大学今出川校舎光塩館地下2階。
- ② 酒井貴子、「連結納税制度の日米比較—最近の米国連結納税制度の話題をふまえて」、租税法研究協会・地方税研究会、2013年3月11日(月曜日)、北浜フォーラム3階。
- ③ 酒井貴子、「最近の米国連結納税制度の話題」、税務大学校・税務研究会(京都)、2013年3月21日(金曜日)、キャンパスプラザ京都2階。(招待講演)

[図書] (計1件)

酒井貴子『法人課税における租税属性の研究』(2012年、成文堂)。全234ページだが、40-57ページが主な該当箇所。

## 6. 研究組織

### (1) 研究代表者

酒井 貴子 (SAKAI TAKAKO)  
大阪府立大学・経済学部・准教授  
研究者番号：40359782

### (2) 研究分担者 なし

### (3) 連携研究者 なし