

アメリカにおける

連結納税申告制度の展開

—その歴史的発展の素描—

飯 岡 透

1. はしがき

周知のように、大蔵省企業会計審議会は昭和42年5月に「連結財務諸表制度に関する意見書」を公表し、そのなかで今日の企業集団現象に対応して財務諸表制度の充実改善をはかるために連結財務諸表制度を確立する必要性のあることを強調したが、さらに今回の証券取引法の改正に関する国会の審議において衆議院の大蔵委員会で「投資者に対する企業内容開示の趣旨を—そう徹底するため、有価証券届出書、同報告書等の開示書類に関し、連結財務諸表制度の採用」をはかるとの付帯決議がなされ、これを受けて「有価証券の募集又は売上の届出等に関する省令」において、連結財務諸表制度確立の第一歩として、重要な子会社の財務諸表を有価証券報告書に添付すべき旨規定された⁽¹⁾。このようにして、わが国でもいよいよアメリカ、イギリス、西ドイツなどの諸国とならんで連結財務諸表を制度化する方向に大きく踏み出したわけであるが⁽²⁾、しかし連結財務諸表制度を確立するためには、「税法の諸規定との調整を図る」必要があり、とくに「連結納税申告制度を採用する方向においてその制度の具体的な内容について検討の要がある⁽³⁾」といえよう。それは、アメリカでもみられたように「税法における連結納税申告制度の採用は連結財務表の普及化にとって決定的な影響を与え⁽⁴⁾」るからであり、この意味で「将来のわが国における連結会計実践化への一つの鍵をにぎるものに税法がある⁽⁵⁾」といえよう。

そこで、本稿ではすでに50数年前から連結納税申告制度を採用しているア

アメリカの実態を把握する手がかりを得るために、まずこの制度がアメリカに導入されるにいたった背景とそれがどのような歴史的発展過程を経て今日にいたっているかを主として内国歳入法や財務省施行令などの諸規定の分析を通じて検討してみることにする。それはこういった分析がわが国における連結財務諸表制度、ひいては連結納税申告制度の導入問題になんらかの示唆を与えるものと思うからである。

- (1) 「有価証券の募集又は売出の届出等に関する省令」第15条
- (2) 大蔵省は昭和46年6月22日に企業会計審議会に対して連結財務諸表を制度化し、実施する方向で検討するよう諮問し、これを受けて企業会計審議会はこの問題について1年後には答申をまとめるとの結論を出した。このため、連結財務諸表制度は答申後1年の経過期間をおき、早ければ昭和49年度から実現する見通しになった。(昭和46年6月23日付「日本経済新聞」朝刊)
- (3) 大蔵省企業会計審議会第1部会「連結財務諸表に関する意見書」(昭和42年5月19日)財務諸表の連結について 二の4および居林次雄稿「証券取引法の改正について」産業経理31—2 54頁ならびに座談会「企業内容開示制度の検討」税経通信26—5 37頁における同氏の発言参照。
- (4) 白鳥庄之助稿「米国連結財務諸表発達小史」一橋論叢48—2 215頁
- (5) 稲垣富士男 兼子春三共著「企業集団会計」序文2頁

2. アメリカにおける連結納税申告制度の導入過程

アメリカにおける連結納税申告制度はアメリカが1917年4月6日第1次世界大戦に参戦したことともなう戦費の調達を目的として同年10月3日に公布した戦時内国歳入法(War Revenue Act)において戦時超過利得税(War Excess Profit Tax)を課することとしたことを直接の契機として導入されたものである。すなわち、1917年10月3日に公布された戦時内国歳入法は参戦によって激増した戦費を調達するために所得税、飲料税、煙草税をはじめ各種の租税の増徴をはかったのであるが、なかでも戦時超過利得税は1917年3月3日に公布された超過利得税を改正して、従来は法人所得につきその実際投資額に対する8パーセントを超過する金額の8パーセントを超過利得税として課していたものを、法人個人を問わず、戦前利得を超過する利得に対

アメリカにおける連結納税申告制度の展開（飯岡）

して、一定の控除額を認めた後、これに対して非常に高率の累進税率によって課税することとしたのである。

いま戦時超過利得税の概要を示せば次のとおりである⁽¹⁾。

1. 納税義務者：(1) 営業（各種の職業を含む）に従事する内国法人，組合および個人 (2) 営業（各種の職業を含む）に従事する外国法人，組合および個人

2. 施行期間：個人については1917年12月31日に終る1年を第1課税年度とし，法人および組合については1917年中に終る事業年度を第1課税年度とする。

3. 課税標準：戦前の所得（1911年から1913年までの3ケ年の平均。ただし，戦前の投下資本に対する所得の割合は7パーセント以下あるいは9パーセント以上とすることはできない）を超過する額から次の金額を控除した金額。

(1) 内国法人 3,000ドル

(2) 個人 6,000ドル

(3) 外国法人については控除を認めない

4. 税率：純所得が控除額を超過し，その課税年度における投下資本に対して

15パーセント以下のもの	20パーセント
15パーセントをこえ20パーセント以下のもの	25パーセント
20パーセントをこえ25パーセント以下のもの	35パーセント
25パーセントをこえ33パーセント以下のもの	45パーセント
33パーセントをこえるもの	60パーセント

なお，資本をもたないものについては3に掲げた金額を控除した残額に対して一率に8パーセント課税される。

このため多くの子会社を支配している持株会社は，この高率の課税から免れようとしてさまざまな経理操作を行なうにいたった。たとえば，「本来コマーシャル・ベースに基いて親子会社間取引が行なわれているなら，A子

会社において計上されるはずの利益を、A社の課税利益が高い累進段階に属する場合には、親子会社間取引条件を操作することによってA社ならぬB社に稼得せしめる。このようにして、グループ全体の税負担を軽減するわけである。また持株会社の場合には会社からの受取配当は戦時超過利得税の課税対象にはならなかったもので、この特典が持株会社によってしばしば悪用された⁽²⁾」のである。これに対して、アメリカ会計士協会は1917年11月2日に財務省の内国歳入局に対して次に示すような要望書（Suggestions for Assessment of Excess Profit）を提出し、このような戦時超過利得税をめぐる経理操作を防止するためには連結納税申告書を採用する必要があることを強く要望したのである。すなわち、要望書はまず高率な戦時超過利得税は、「これまで課されていた比較的少ない法人税によっては生じないような租税の遁脱（tax evasion）についての誘惑を生み出すことになり、したがって一般に子会社を通じての法人の営業活動による支払租税はコマーシャル・ベースではなく、単に租税を最小にしようとする親会社の恣意的なベースによって決定できる会社間の取引の形で決定されるとすれば、それぞれの租税負担は会社間の相互関係の調整に熟達しているかどうか、あるいはそれを控目に行なうかどうかによって決定されることにならう。こうして、もっとも良心的な会社はもっとも重い負担を課され、また不平等な分担をさせられることになる⁽³⁾」と述べ、これを解決するためには、連結納税申告制度を採用するかあるいはすべての会社間の取引を純粹にコマーシャル・ベースにしたがわせるかのいずれかの方法をとることが必要であるが、後者の方法を実行することは実務上ほとんど不可能なので、連結納税申告制度を採用することが「政府にとってもまた納税者にとっても実際的かつ便利な方法で、しかも公平な方法である⁽⁴⁾」と主張したのである。

こうして、財務省はこの要望書の影響を受けて財務省規則第41号（Regulation 41）および財務省令第2662号（Treasury Decision 2662）を定めて、ここに連結納税申告制度はアメリカ税制史上はじめて導入されるにいたったのである。

アメリカにおける連結納税申告制度の展開（飯岡）

財務省規則第41号第77条は連結納税申告書を提出すべき関係会社の範囲を次のように規定した⁽⁵⁾。「関係会社が会社相互間の関係について情報を提供しなければならない場合——超過利得税のためにすべての会社は関連する他の会社との会社相互間の関係のすべてを当該申告書に記載しなければならない。内国歳入長官が公平でまた合法的な会計の基準にもとづいてそれぞれの会社から適正に支払われるべき税額の計算が可能であるようにそれに関連する情報を提供しなければならない。本規則では次に掲げる場合には2以上の会社は関係会社であるとみなす。(1) 1会社が他の会社のすべてあるいは実質的にすべての株式を直接に所有しているか、あるいは密接に関係のある利害関係人あるいは名義人によって支配されている場合（いわゆる「Aクラス」の関係会社—引用者）あるいは2以上の会社の株式の実質的にすべてが同一の個人または組合員によって所有されている場合で関係会社のすべてが同一あるいは密接に関連した業務に従事している場合（いわゆる「Bクラス」の関係会社—引用者）。(2) 1会社が、(a)他の会社から製品や用役を時価以上または以下で購入しあるいはその会社に販売し、その結果人為的な利潤の配分となる場合、(b)純所得や投下資本を不均衡な割合で配分するように他会社との財務上の関連を調整している場合。」

財務省規則第41号は、関係会社の範囲をこのように定めた後、第78条において連結納税申告書について次のように規定している⁽⁶⁾。

「関係会社が連結納税申告書を提出しなければならない場合——投下資本または課税所得をより公平に確定するために必要な場合にはいつでも、内国歳入局長官は、第77条によって関係会社として分類された会社に純所得および投下資本について連結納税申告書の提出を求めることができる。この連結納税申告書が必要とされる場合には、それは関係会社のうちの1社あるいは数社によって作成されるかあるいは関係会社のすべてが共同して作成する。しかし、こういった関係会社が連結納税申告書の提出を要求された場合にその作成を怠りあるいは拒絶した場合には内国歳入局長官は連結納税申告書を作成しなければならない会社のすべての帳簿を調査し、このような調査によ

って連結納税申告書を作成させることができる。連結納税申告書が作成される場合には、まず連結納税申告書の基準によって関係会社を単位として租税の総額を計算し、ついで関係会社間で意見の一致をみた割合でそれぞれの関係会社について課税する。意見の一致がみられない場合には、租税が関係会社間に適切に割当てられるように純所得および投下資本にしたがって、それぞれの会社に課税する。」

こうして、アメリカにおいては連結納税申告制度が導入されるにいたったが、財務省はさらに1918年3月6日にこの制度の円滑な運営をはかるためにさきに述べた財務省令第2662号（Treasury Decision 2662）を公表し、そのなかで、さきに示した財務省規則第41号の「株式のすべてまたは実質的にすべて」という用語は「追って通知があるまでは課税年度を通じて同一の納税者によって株式の95パーセント以上を所有するという意味に解釈される⁽⁷⁾」として関係会社の範囲を明確にするとともに連結納税申告書では、「(1) 当該課税年度の親会社または支配会社によって所有されている関係会社の株式数または株式の所有割合についての特別の報告書、(2) 納税額のうち関係会社のそれぞれによって同意された関係会社に賦課される税額の割合⁽⁸⁾」を報告しなければならないとした。

ところで、1918年内国歳入法は、その第240条で「本条の意味における関係会社は財務長官の承認の下に、内国歳入局長官によって定められる財務省規則によって本節および第3節の租税（所得税および超過利得税—引用者）に関する純利益および投下資本については連結納税申告書を作成しなければならない⁽⁹⁾」と規定して、1917年に単に財務省規則で定めていたにすぎなかった連結納税申告書の作成を内国歳入法上正式に規定したことで従来は超過利得税についてしか認められていなかった連結納税申告書の作成を所得税についても認めるにいたったことは注目に値するものといえよう。さらに、さきに引用した財務省規則第41号第77条では「同一あるいは密接に関連した業務に従事していること」を関係会社の範囲を確定するひとつの要件としていたが、1918年内国歳入法ではこの要件を除いて関係会社の範囲を次のよう

アメリカにおける連結納税申告制度の展開（飯岡）

に規定した⁽¹⁰⁾ことも注目されなければならない。

「本条のために2つまたはそれ以上の内国法人は次の場合に関係会社とみなされる。(1) 1会社が他の会社の実質的にすべての株式を直接に所有しているか、あるいは密接な関係のある利害関係人もしくは名義人によって支配している場合、(2) 2つ以上の会社の実質的にすべての株式が同一の利害関係人によって所有または支配されている場合」

- (1) 野津高次郎著「米国税制発達史」94—95頁および John B. Niven “Income Tax Department” J. of A., vol. 24. pp.390—395 参照。いま理解を容易にするために Niven の掲げる戦時超過利得税の具体的計算例を示せば次のとおりである。(John B. Niven, Ibid., p.395)

当該課税年度の投下資本を100万ドル、純所得を50万ドルとすれば超過利得税を算定するための控除額は100万ドルの9パーセント（戦前の所得がたとえ投下資本の9パーセントをこえていてもそれは最高9パーセントに制限される）と内国法人に一率に認められている控除額3,000ドルの合計93,000ドルであり、したがって超過利得および超過利得税は次のように計算される。

超 過 利 得	超 過 利 得 税
$1,000,000 \times 15\% - 93,000 = 57,000$	$57,000 \times 20\% = 11,400$
$1,000,000 \times 20\% - 1,000,000 \times 15\% = 50,000$	$50,000 \times 25\% = 12,500$
$1,000,000 \times 25\% - 1,000,000 \times 20\% = 50,000$	$50,000 \times 35\% = 17,500$
$1,000,000 \times 33\% - 1,000,000 \times 25\% = 80,000$	$80,000 \times 45\% = 36,000$
$500,000 - 1,000,000 \times 33\% = 170,000$	$170,000 \times 60\% = 102,000$
超過利得 407,000	超過利得税 179,400

したがって、当該課税年度に納付する法人税および超過利得税は次に示すとおりである。

$$\text{法人税} \quad (500,000 - 179,400) \times 6\% = 19,236$$

$$\text{法人税および超過利得税} \quad 19,236 + 179,400 = 198,636$$

- (2) 白鳥庄之助「前掲稿」214頁、富岡幸雄稿「関係会社の税務問題」会計88—6 70頁および W. B. Gower “Returns of Affiliated Corporation of Excess Profits” J. of A., vol.26, 1918. p.332 参照。
- (3) “Suggestions for Assessment of Excess Profits” J. of A., vol.25, 1918. p.2
- (4) Ibid., p.1

- (5) John B. Niven "Income Tax Department" J. of A., vol. 25, 1918. pp. 223—224.
- (6) Ibid., p. 224
- (7) "T. D. 2662 March 6. 1918" J. of A., vol. 25, 1918. p. 302
- (8) Ibid., p. 302
- (9) John B. Niven "Income Tax Department" J. of A., vol. 27 1919. p. 206
- (10) Ibid., p. 206

3. 1920年代における連結納税申告制度の変遷

1918年11月ドイツは降伏し、翌19年にはヴェルサイユ条約が締結されて、ここに第一次世界大戦が終結するにおよんで、戦時中の高率の租税負担は軽減されるべきであるとの強い要望がおこり、その結果1921年11月23日の内国歳入法の改正によって各種の租税は大幅に軽減されるにいたったが、超過利得税も1922年1月1日以降廃止されることになった。これにともなって連結納税申告制度は超過利得税が高率の場合には租税遁脱を防ぐ目的からその提出を強制する必要があるが、それが廃止されればその提出を強制する必要はないとの理由から⁽¹⁾、1921年内国歳入法では連結納税申告書の提出は納税者の自由な選択にまかされることになった。ただし、その選択は納税者が一度提出することを選択したときには次年度以降は提出しなければならないというものである。このようにして、アメリカにおいて連結納税申告書の提出は強制から納税者の任意な選択へと改正され今日にいたっているのである。

ところで、さきに述べたように1917年の財務省規則第41号はその第77条で関係会社の範囲を「すべての株式または実質的にすべての株式」を所有あるいは支配している会社と規定し、さらに財務省令第2662号は、「実質的にすべての株式」とは「課税年度を通じて同一の納税者によって株式の95パーセント以上を所有するという意味」に解釈するものとしていたが、1924年内国歳入法はこの点をさらに明確にして次のように規定した⁽²⁾。

「本条のために2社またはそれ以上の会社が次に該当するときには関係会社とみなす。(1) 1社が少なくとも他の会社の議決権株式の95パーセントを

アメリカにおける連結納税申告制度の展開（飯岡）

所有している場合。(2) 2社またはそれ以上の会社の少なくとも95パーセントの議決権株式が同一の利害関係人によって所有されている場合。ただし、1922年の中国事業法（China Trade Act. 1922）によって設立された法人は本条の意味における他の会社と関係会社であるとはみなされない。」

このようにして、内国歳入法上関係会社の範囲は詳細に規定されるにいたったが、1926年内国歳入法は、「配当に制限があり、しかも優先権のある無議決権株式以外のすべての株式」の95パーセントと規定して関係会社の範囲を確定するにあたって基準となる株式の種類を拡張した。

さらに1928年内国歳入法は次の諸点を改正した。(1) 関係会社の範囲から、いわゆる「Bクラスの関係会社」を除外したこと⁽³⁾。(2) 内国歳入局長官によって公布された連結納税申告書に関する規則の同意が1929年およびそれ以降の年度に連結納税申告書を提出するという特権を行使するための前提条件となったこと⁽⁴⁾。(3) 生命保険会社および相互会社については連結納税申告書の提出を認めないこととしたこと。

(1) Report of Senate Finance Committee on the Rev. Bill of 1921, Sen. Rep. No. 275, p. 20, In Fred W. Peel JR., "Consolidated Tax Return" 1959. p. 30

(2) 1924 Rev. Act, Sec. 240(c). In Fred W. Peel JR. Ibid., p. 30, 注12
なお、「1922年の中国事業法により設立された法人」については、小松芳明著「各国租税制度」150頁 参照。

(3) 1928年内国歳入法第141条(d)項は次のように規定した。(Fred W. Peel JR., Ibid., p. 31 注15「関連グループの定義—本条で使われる関連グループは株式の所有を通じて共通の親会社と次のような関係にある1社あるいはそれ以上の会社の連繋（Chain）を意味している。(1) 会社（共通の親会社を除く）のそれぞれの株式の少なくとも95パーセントがその1社またはそれ以上の他の会社によって直接に所有されている場合 (2) 共通の親会社が他の会社のうちの最低1社の少なくとも95パーセントの株式を直接に所有している場合。なお本条で使用されている株式という用語には配当に制限がありかつ優先権がある無議決権株式を含まない。」

(4) 1928年内国歳入法の第141条(a)項は次のように規定した。(Fred W. Peel JR., Ibid., p. 32 注16)「連結納税申告書を提出する特権—本条の規定に従う関連グループの会社は個別申告書の代わりに1929課税年度あるいはそれ以降の

年度に連結納税申告書を作成する特権を有する。連結納税申告書の作成は当該申告書を作成する課税年度を通じてのすべての時点で関連グループの構成員である法人のすべてがこの申告書の作成前に (b) 項で規定された規定のすべてに同意したという条件の下に認められる。そして連結納税申告書の作成はこれに同意したものとみなす。」

4. 1930年以降における連結納税申告制度の発展

周知のように1929年10月のニューヨークのウォール街における株価の暴落に端を発した世界恐慌はアメリカ経済に深刻な影響を与えたが、なかでも連邦政府の歳入は経済活動の沈滞によって激減し、1931年度には9億300万ドルの歳入不足を招来するにいたった⁽¹⁾。そこで連邦政府は9億2000万ドルの増税案を下院に提出し、その審議過程で政府原案は若干修正されたが、1932年4月1日増税案は下院で可決された。このなかで、われわれにとってとくに注目すべきことは連結納税申告書を提出した会社には法人税のほかに1.5パーセントの付加税 (additional tax) を課することとしたことである。この下院の増税案は4月4日上院の財政委員会に付議されたが反対が多く、付加税についても、「本委員会は右特別課徴に何等の理由を発見することを得ず。合同所得申告（連結納税申告に同じ—引用者）を認むる現行法の規定は、健全なる会計慣習を認め企業全体としての真実なる純所得を基礎とするものにして、之に依り何等不当の利益を与ふるものに非ず。それは租税行政上の見地よりするも、又納税者の便宜よりするも適當の規定なり。合同所得申告に対し特別課徴する理由を発見するに苦しむ。已に1928年我委員会は之に付周到なる研究を為し、その結論を報告し居るを以て、今茲に再述するの要を認めず⁽²⁾」と述べ付加税を課することに反対したが、遂に1932年6月6日増税案は上院を通過し、連結納税申告書を提出する会社については、1932年および1933年に限って4分の3パーセントの付加税が課されることになった⁽³⁾。その後1933年には産業復興法 (The National Industrial Recovery Act) の成立にともなう増税により、付加税は1934年および1935年にも延長され、税率も1パーセントに引上げられた⁽⁴⁾。ついで1934年の税制改正にあ

アメリカにおける連結納税申告制度の展開（飯岡）

たつて、下院歳入委員会小委員会は連結納税申告制度を認めることは1会社の利益が他会社の欠損金によって相殺される結果になるとの理由からこの制度の全廃を提案したが⁽⁵⁾、財務省をはじめ業界代表はこの提案に対して強力に反対し、とくに鉄道会社の代表者は連結納税申告制度の廃止はきわめて危険な実験であり、少なくとも鉄道会社については除外されるべきであると主張した⁽⁶⁾。そこで下院歳入委員会はこの制度を存続させることとしたが、連結納税申告書を提出した法人については刑罰的に2パーセントの付加税を納付させることにした⁽⁷⁾。この下院案に対して上院はこの制度の廃止を決議したため、両院協議会においてその折衷を試み、連結納税申告制度は将来においては原則として全面的に廃止するが、今回は鉄道会社だけについてはその提出を認め、その代り2パーセントの付加税を課することとした⁽⁸⁾。

1935年6月19日、ルーズベルト大統領は議会に教書を送り、そのなかで従来13.75パーセントの比例税率を適用していた法人税を最低10.75パーセントから最高16.75パーセントの累進税率に改めることを提案した。上下両院の審議を通じてこの法人税に累進税率を適用することについては反対論も多かったが⁽⁹⁾、結局、法人税には次に示すような累進税率が適用されることになった⁽¹⁰⁾。

2,000ドル以下の部分	12.5パーセント
2,000ドルをこえ、15,000ドル以下の部分	13パーセント
15,000ドルをこえ、40,000ドル以下の部分	14パーセント
40,000ドルをこえる部分	15パーセント

それにともなって、連結納税申告書を提出する鉄道会社に対しては、さきに述べたように法人税のほかに2パーセントの付加税を課していたものを単に15.75パーセント、つまり、従来13.75パーセントに付加税2パーセントを加えた税率の法人税だけを課することにした。ついで、1936年の内国歳入法では連結納税申告書の提出を認められる鉄道会社の範囲を拡大して無軌道トロリーや路面バスおよび路面バス、地下鉄あるいは無軌道トロリーの一部として運行している鉄道会社にも認めることとしたが、ついで1938

年にはパン・アメリカン商事会社（Pan-American Trade Corporation）にもこの制度の適用を認めた⁽¹¹⁾。

ところで、1940年内国歳入法は「緊急国防費支弁のため」「各人の能力に応じて負担すべきである」との理由から、6月と10月との2回にわたり改正されたが⁽¹²⁾、その第2次改正法（Second Revenue Act of 1940）において次に示す超過利得税が課されることになった⁽¹³⁾。

修正超過利得純所得	20,000ドル	25パーセント
同 上	30,000ドル	30パーセント
同 上	50,000ドル	35パーセント
同 上	150,000ドル	40パーセント
同 上	250,000ドル	45パーセント
同 上	500,000ドル	50パーセント

その結果、外国法人、1922年の中国事業法により設立された会社、1939年内国歳入法第251条により恩典を与えられた会社、人的用役会社および保険会社といった超過利得税を免除される会社を除くほとんどの会社について再び連結納税申告書の提出が認められることになった。

ついで、1942年10月には85億5000万ドルにのぼる巨額な増税を行なったため、内国歳入法は改正され、その結果1936年から1939年にいたる4年間の平均利潤に対する一率90パーセントの超過利得税が課されることになり（ただし、このうち10パーセントは戦争終了後に払戻される）、これにともなって連結納税申告書の提出は超過利得税だけではなく、法人税についても認められることとなった⁽¹⁴⁾。また、1940年の内国歳入法では連結納税申告書の提出が認められなかった一部法人のうち、外国法人、1939年内国歳入法第251条により恩典を与えられた会社および中国事業法により設立された会社についてはその提出を認めるにいたった。さらにこの改正法において注目すべき点は、連結納税申告書を提出する法人に対して2パーセントの付加税を復活したことである。そしてこの付加税は1950年法の改正で西半球事業法人⁽¹⁵⁾（Western Hemisphere Trade Corporation）については免除することとした。

アメリカにおける連結納税申告制度の展開（飯岡）

1954年内国歳入法は連結納税申告制度について次の4点で大きな改正を行った。その第1は関係会社の範囲の変更で、従来は連結納税申告書を提出できる関係会社の範囲は95パーセントの株式を有することを要件としていたが、それを80パーセントに引下げたことである。第2の改正点は2パーセントの付加税を公益事業については免除することにしたことである。第3の改正点は連結納税申告書の規定は超過利得税には適用されずに法人税だけに適用されることとしたことである。最後に、1954年の改正法以前には法令上明確にされていなかった連結法人税のその構成会社への配分方法を法律上明示して次のいずれかの方法のうちから選択して配分することとしたことである(16)。

(1) 租税は関係会社集団の各構成会社に帰属する連結課税所得の連結課税所得全体に対する割合にしたがって各構成会社の間に配分する。

(2) 関係会社集団の租税はその集団のそれぞれの構成会社の租税が個別納税申告書によって算定された場合の税額に対してその集団のすべての構成会社の個別申告書によって算定される税額の総額の百分率によってその集団のそれぞれの構成会社に配分する。

(3) 関係会社集団の租税（連結によって生ずる租税の増加額を除く）は、関係会社集団の連結課税所得に対するその集団のそれぞれの構成会社の出資金（Contribution）にもとづいて配分する。連結から生ずる租税の増加額は個別納税申告書基準によって決定された租税と連結課税所得に対する出資金によって計算された租税（内国歳入法第1503(a)および財務省規則第1.1502—30(a)によって規定されている2パーセントの超過利得税には関係なく決定された）との差額によって計算された連結納税申告書の作成からこういった構成会社に生ずる租税の減少に直接比例してそれぞれの構成会社に配分する。

(4) その関係会社集団の租税は内国歳入長官の承認の下にその集団によって選択されたその他の方法によって配分する。

ところで、1964年内国歳入法は大幅に改正されたが、そのなかで連結納税

申告書を提出する会社に対して課されていた2パーセントの付加税は再び廃止され現在にいたっている。

- (1) この間のアメリカにおける財政事情については、野津高次郎著「前掲書」191—195頁 参照。
- (2) 野津高次郎著「前掲書」245頁より引用。
- (3) 1932年6月の内国歳入法のアメリカ議会における審議の詳細については、野津高次郎著「前掲書」191—274頁 参照。
- (4) 野津高次郎著「前掲書」343頁および Fred W. Peel JR., *op. cit.*, p. 32
- (5) 野津高次郎著「前掲書」380頁および Fred W. Peel JR., *Ibid.*, p. 32
- (6) 野津高次郎著「前掲書」386頁。たとえば、南太平洋鉄道会社のベンジャミン・シー・デー (Benjamin C. Dey) 氏は次のように述べている。「本規定は大鉄道をして破産の危機に瀕せしむるものである。1932年に於て南太平洋鉄道は全体として3,000万弗の欠損を蒙って居る。若し本会社の60に達する子会社の損失を、他の利益を以て相殺するを禁止するならば、会社は事実上存在せざる所得に、131万8,000弗の所得税を納付する義務を生ずべき筈である」(野津高次郎著「前掲書」386—387頁)
- (7) 野津高次郎著「前掲書」389頁
- (8) 野津高次郎著「前掲書」409頁
- (9) たとえば、米国鉄道会社協会の代表フレッチャー (R. V. Fletcher) 氏は下院の歳入委員会で次のように主張した。「所得税は能力に応じて課すべきである。然るに法人は一般に認めらるるが如く、投資せる個人の集合であり、個人の能力は他の源泉よりの所得を総合せずんば測り得ない。法人の所得の大小に依る累進課税は大企業に投資せる個人に罰金を課するに等しい。」(野津高次郎著「前掲書」441頁)
- (10) 野津高次郎著「前掲書」457—458頁および Fred W. Peel JR., *op. cit.*, p. 33
- (11) Fred W. Peel JR., *Ibid.*, p. 33. なお、パン・アメリカン商事会社は中南米で積極的に企業活動をすることを認められた内国法人であり、アメリカの国内で積極的に企業活動を行なっている会社と関係会社である。
- (13) 加藤清著「戦後の各国租税制度概説」65頁および Thomas Tarlean “Explanation of New Excess Profits Tax Law” *J. of A.*, 1940. vol. 70 pp. 396—402 参照。なお、ここに修正超過利得純所得 (Adjusted Excess Profit Net Income) とは、法人の普通税純所得に一定の調整を加えて算出した「超過利得純所得から、(1)5,000ドルの特別免除、(2)超過利得控除 (Excess Profits Credit) および未使用超過利得控除 (Unused Excess Profit Credit)」を差引

アメリカにおける連結納税申告制度の展開（飯岡）

いた額である。

- (14) 1942年内国歳入法の詳細については、J. A. Phillips “Major Changes in Federal Taxation Effected by the Revenue Act of 1942” J. of A., 1942 vol. 74 pp. 490—499 参照。
- (15) 西半球事業法人については、小松芳明著「前掲書」149—150頁 参照。
- (16) Fred W. Peel JR., op. cit., pp. 294—295, Dale H. Taylor “Allocation of Consolidated Income Taxes” pp. 20—21 および富岡幸雄稿「関係会社の税務問題」会計88—6 95—96頁。なお、関係会社相互間への連結法人税の配分問題についての詳細は別の機会に検討する予定である。

5. 連結納税申告制度の現状—むすびに代えて—

これまで、アメリカにおける連結納税申告制度の発展過程を主として内国歳入法および財務省規則の規定を通じて検討してきたが、すでに述べたように、連結納税申告制度が導入された直接の契機は1917年の超過利得税の新設にともなう租税逋脱の防止にあったが、その後連結納税申告制度についての内国歳入法の規定はまさに「目まぐるしく⁽¹⁾」改定されて現在にいたっており、それに応じて、連結納税申告書の利用状況にも著しい変化がみられる。いま、参考までに、1928年から1960年まで（ただし、1934年から1941年までは鉄道会社についてしか連結納税申告書の提出は認められなかったので省略）の連結納税申告書の利用状況を示せば次のとおりである⁽²⁾。

年次	連結納税 申告書数	従属会 社の数	収入総額 (百万 ドル)	純所得 (百万 ドル)	年次	連結納税 申告書数	従属会 社の数	収入総額 (百万 ドル)	純所得 (百万 ドル)
1928	9,300	—	69,830	4,493	1948	1,418	6,373	31,275	2,506
1929	8,754	30,112	72,631	5,216	1949	1,679	6,825	30,147	2,034
1930	8,951	32,209	63,846	1,858	1950	1,611	6,692	34,836	3,239
1931	8,495	31,307	50,244	(657)	1951	1,940	7,551	47,552	4,094
1932	7,426	29,232	32,312	(2,333)	1952	2,169	9,019	53,963	3,735
1933	7,101	28,589	31,875	1,130	1953	2,408	9,670	56,552	4,006
					1954	2,723	10,416	63,689	4,473
1942	942	5,584	23,255	2,385	1955	2,906	10,966	72,736	5,839
1943	1,282	6,165	32,894	3,416	1956	3,594	13,131	77,395	5,858
1944	1,298	5,780	32,182	2,996	1957	3,888	13,512	85,086	5,297
1945	1,409	6,093	31,573	1,886	1958	3,719	13,656	80,826	5,164
1946	1,148	5,037	21,216	1,228	1959	4,060	14,951	87,463	6,307
1947	1,210	5,349	27,408	1,857	1960	4,534	16,547	95,223	5,813

この表から、ほとんどの会社に連結納税申告書の提出が認められるようになった1942年以降、最近にいたるまで、その提出件数は着実に増加し続けているが、しかしそれは1933年以前ほどには利用されていないという事実が明らかである。その理由としては2パーセントの付加税、欠損金の繰戻しおよび繰越しの承認、従属会社の清算にあたって課税しないとする規定、高度の繁栄により関係会社が欠損会社を包含する必要性を減少させたこと、多くの関係会社が1930年の初頭以降解散したりあるいは1個の会社に統合したことなどがあげられている⁽³⁾。しかし、1942年以降の連結納税申告書の利用状況が1933年以前に及ばない最大の理由は、それを提出した場合には2パーセントの付加税が課された点にあるといえよう。この点では1964年内国歳入法がこの付加税を廃止したので、その後の連結納税申告書の利用状況に重大な影響を与えているものと予想できる⁽⁴⁾。

いずれにしろ、アメリカにおいては連結納税申告制度が採用されてからすでに50数年の歴史を経て今日に到っているが、すでに述べたようになお十分に利用されているとはいえない。しかも連結納税申告制度には、なお詳細に検討を要する多くの困難な問題、たとえば、関係会社の範囲を確定する問題、関係会社を構成する会社の会計期間や会計方法の相異を調整する問題、関係会社間取引の問題、関係会社間への租税配分の問題などがある。したがって、たとえ連結納税申告制度をわが国に導入するとしても、こういった問題についてあらかじめ十分に検討しておかなければならないといえよう。それは、ムーニッツの次の指摘からも明らかのように、連結納税申告制度は連結財務諸表制度の発展に対して、きわめて重大な影響を与えるからである⁽⁵⁾。

「連結財務諸表の普及化およびその様式・内容の発達のとをたどってみると、時期的に一様でない発達をとげているが、この一様でない発達を生ぜしめる上にもっとも大きな影響を与えたものは、持株会社それ自体を別とすれば、種々の連邦税法であろう。連結財務諸表の技術的発達に対しては会計上つねに関心が払われてきたけれども、その関心の度は、所得税算定上連結

アメリカにおける連結納税申告制度の展開（飯岡）

税務申告書がどの程度までみとめられたかという点から直接の影響を受けて、たかまりもすればまた低くもなったのである。」

- (1) 兼子春三著「連結財務諸表制度論」5頁
- (2) Fred W. Peel JR., op. cit., p. 3
- (3) Fred W. Peel JR., Ibid., pp. 3—4. および富岡幸雄「前掲稿」76頁
- (4) 参考までに、若干資料は古いが、1955年に連結納税申告書を提出した会社の総資産および総所得を業種別に分析した表を次に示しておこう。(Fred W. Peel JR., Ibid., p. 2)

業 種	総 資 産		総 所 得	
	金額(百万 ドル)	パーセ ント	金額(百万 ドル)	パーセ ント
製 造 業	32,626	30.2	2,392	41.0
公 益 企 業	56,892	52.6	2,936	50.3
農 林 漁 業	419	0.4	53	0.9
鉱業および採石業	2,119	2.0	27	0.5
建 設 業	488	0.5	14	0.2
商 業	2,639	2.4	129	2.2
金融、保険、不動産および不動産賃貸業	11,019	10.2	194	3.3
サ ー ビ ス 業	1,924	1.8	92	1.6

- (5) 片野一郎監訳 白鳥庄之助訳注「ムーニッツ連結財務諸表論」18頁。