

グループ通算制度についての 一考察

— 個別的否認規定の不当性要件を考える —

弁護士・元国税審判官 向笠太郎¹

1 はじめに

グループ通算制度は、令和2年度税制改正（令和2年法律第8号）で連結納税制度に代わって導入され、令和4年4月1日以後に開始する事業年度から適用されている。国税庁の公表資料によると、令和5年度の通算法人数は1万8937法人（親法人が2049法人、子法人が1万6888法人）とのことである²。

ごく簡単に述べれば、グループ通算制度（法人税法64条の5以下）は、完全支配関係³にある企業グループ内で、損益通算等はいつつ申告自体は各法人が個々に行うというものである。また、制度の簡素化という観点から、後発的に修正（修正申告又は更正・決定）事由が生じた場合は原則として他の法人の税額計算に反映させない（遮断する）仕組みが採用されている（図表1参照）。さらに、一連の行為の中で損益通算等の要素を利用した多様な租税回避

行為が想定されることから、包括的な租税回避行為防止規定として、同法132条の3が規定されている⁴。

もっとも、グループ通算制度では、包括的否認規定に加えて個別的否認規定もあり（法人税法65条の5第8項）、後述のとおり、不当性要件を具備すれば遮断措置の適用が排除される。では、この個別的否認規定の不当性要件は、包括的否認規定のそれと同様に解してよいのだろうか。

管見の限りでは、本日（令和7年3月）現在、この個別的否認規定が争われた裁判例や裁決例は存在せず、また、この点について詳しく検討した論文等も見当たらない。しかし、グループ通算制度の特徴の1つである遮断措置を排除する効果を有する個別的否認規定の不当性要件について検討しておくのは、意義があることと考える。

¹ 本稿執筆時に、岡村勲弁護士の計報に接した。筆者は、岡村弁護士が代表を務める法律事務所に在籍していた当時、幸いなことに岡村弁護士から多くのご指導を賜った。筆者が今日あるのも、ひとえに岡村弁護士のお陰である。この場を借りて深く感謝申し上げますとともに、心からご冥福をお祈りいたします。

² 国税庁「令和5事務年度 法人税等の申告（課税）実績の概要」（令和6年10月）

³ グループ通算制度における「完全支配関係」は、完全支配関係のうち法人税法64条の9第1項3号から10号までに掲げる法人及び外国法人が介在しないものとして法人税法施行令131条の11第2項で定める関係に限られる。なお、適用対象となる法人については、法人税法64条の9第1項及び法人税法施行令131条の11第1項参照

⁴ 内藤景一郎ほか『改正税法のすべて（令和2年版）』（大蔵財務協会、2020年）（以下『改正税法のすべて（令和2年版）』という。）1001頁