

連結納税制度に関する一考察

—繰越欠損金の取扱いを中心に—

小堀 朋子

目 次

序 章

本 論

第1章 連結納税制度の概要

第1節 意義

第2節 理念

第3節 沿革

第4節 範囲

第5節 加入形態

第6節 事業年度

第7節 会計方法

第8節 納税義務者

第9節 税率

第10節 内部取引損益

第1項 寄付金

第2項 交際費

第3項 棚卸資産

第11節 投資価額修正等

第1項 投資価額修正

第2項 子会社株式譲渡損否認規定

第12節 連結納税適用開始及び加入時の調整について

第1項 連結納税適用開始及び加入時の子会社の欠損金の
引継ぎについて

第2項 連結納税適用開始及び加入時における時価評価について

第3項 連結納税適用開始及び加入時の時価評価の例外について

第13節 連結税額に対する個別法人の分担税額

第2章 適格要件について

第1項 100%要件

第2項 グループ内要件

第3項 共同事業要件

第3章 欠損金の繰越し期間・繰戻し期間について

第1節 アメリカにおける欠損金の繰越し期間・繰戻し期間の考え方

終章

序章

日本企業の競争力を維持し発展を促すためには、企業経営の一層の効率化・高付加価値化を目指した新規事業への参入・既存事業の再編成等が重要な要素となり、そのための組織内での事業部経営と子会社を設立する分社化経営等が考えられるが、両者の税負担には相違が見られる場合がある⁽¹⁾。

経済的に単一主体である企業グループであるならば、その経営形態の違い（単一法人・集団法人）に対し税制は租税負担を同一とする水平的公平でなければならない⁽²⁾。

そこで、租税公平主義にもとづいた税制の中立性を確保する手法として連結納税制度の導入が必要となり、その制度化がすすめられることとなった。

筆者は、連結納税制度の導入は、日本国憲法14条に規定する法の下での平等（租税

(1) 山本守之『日本型・連結納税の実務』税務経理協会 2002年 P.3.

(社)日本貿易会「連結納税制度への提言」『日本貿易会月報』No.567 2000年 P.19.

(2) 平石雄一郎「法人課税見直しの行方と地方税への影響」『税』ぎょうせい
1997年 10月 P.5.

公平主義)に立脚したもので⁽³⁾、実質課税の原則を前提にしたものでなければならぬと考えるが産業活力再生特別措置法⁽⁴⁾が施行される現在の経済状況に鑑み、現状における連結納税制度の導入のあり方は、明白な租税回避行為がある場合を除き、欠損金の利用等により、連結グループに加入する子会社の事業の活性化及び連結グループ全体の事業の活性化を促進する効果がなければならぬと考えている。

ゆえに、筆者は、子会社の事業の活性化及び連結グループ全体の事業活性化を考えた連結納税制度の導入には、明白な租税回避行為がなければ欠損金の引継ぎ範囲の拡大が必要であると考え⁽⁵⁾、本稿において①欠損金の繰越し期間の延長・繰戻し期間の改正②適格要件の改正③連結加入前等の子会社の欠損金の取扱い(アメリカのSRLYルール等の考え方等)等の検討を行ない、連結納税制度の日本への導入のあり方を繰越欠損金を中心に考察する。

本 論

第1章 連結納税制度の概要

連結納税制度とは、企業集団の一体性に着目し、企業集団内の個々の法人の損益などを集約することにより、あたかも企業集団内を一つの法人であるかのように捉えて課税する仕組みである⁽⁶⁾。

(3) 佐藤功『日本国憲法概説』学陽書房 1996年

(4) http://www.meti.go.jp/policy/business_infra/saisei-hou.html

この法律は、内外の経済的環境の変化に伴い我が国経済の生産性の伸び率が低下している現状に鑑み、我が国に存する経営資源の効率的な活用を通じて生産性の向上を実現するため、特別の措置として、事業者が実施する事業再構築、共同事業再編及び経営資源再活用を円滑化するための措置を雇用の安定等に配慮しつつ講ずるとともに中小企業の活力の再生を支援するための措置を講じ、併せて事業者の経営資源の増大に資する研究活動の活性化等を図ることにより我が国の産業の活力の再生を速やかに実現することを目的とする。

(5) 「日本経済新聞」(朝刊)2003年12月5日・12月13日

：自民党税制調査会は、不良債権処理への税制上の支援措置として欠損金の繰越控除の期間を2001年度の欠損金から7年に延長する方針を固めた。

(6) 山本・前掲書・日本型・P.3.

以下、連結納税制度の概要を考察し、現在の経済状況に適応した日本型連結納税制度のあり方を考察する。

第1節 意義

連結納税制度の意義は、企業組織再編成による企業の分社化を促進し、国際競争力の向上と経済の構造改革に資することにある。

第2節 理念⁽⁷⁾

連結納税制度の理念とは、経済的に一体的である企業集団の活動が、企業の経営形態として、企業組織再編成による分社化を選ぶか、社内部門での経営を選ぶかの選択に対して、いずれの形態で経営されても税負担は同一とする水平的公平の要請である。

第3節 沿革

アメリカにおいて連結納税制度が強制適用制度として導入されたのは、1917年歳入法規則41号の78条（「投下資本及び課税所得をより公正に決定するために必要とする場合には内国歳入庁長官は、77条の関連者に該当する法人に対して、純所得及び投下資本の連結申告書を提出することを要求することができる。」）に規定されたことに始まる。

アメリカにおいて連結納税制度が導入された理由は、単に戦時超過利潤税の累進課税を防止するというための会社分割による企業の租税回避を防止するためだけではなく、1918年歳入法改正における上院財政委員会報告に示された「その実体が1つの事業単位であるものを1つの事業単位として課税する原理が、健全、衡平、かつ、納税者と政府の双方にとって便宜であるということに基づいている。」であるといえる⁽⁸⁾。

(7) 山本・前掲書・日本型・P.3.

(8)-(18) 井上久彌『企業集団税制の研究』中央経済社 1996年 PP.35-54。

平石雄一郎「連結納税制度の導入におけるグループリーフ制度の検討」『税理』Vol. 35 No.4 ぎょうせい 1992年 PP.11-17。

平石・前掲書・税・PP.8-9。

山本・前掲書・日本型・PP.6-9。

これは、1921年に超過利潤税が廃止され、租税回避防止目的としての連結納税制度の機能が失われるに至った後も連結納税制度が納税者の選択制度として存続しているという事実からも認識ができる⁽⁹⁾。

また、当初は強制適用とされていた連結納税制度が選択制に移行した一方で、税務署長に関連企業間に所得を公平に配分するための否認の権限を与える規定（後の移転価格税制・内国歳入法482条）が施行された⁽¹⁰⁾。

つまり、強制的な連結課税を企業の実行制とする反面、課税当局側の権限として、企業グループ間の所得配分の権限が認められることとなった⁽¹¹⁾。

すなわち、課税当局グループ間の所得配分権の問題は、今日いわれる移転価格課税の問題であり、沿革的には「連結納税制度」は移転価格税制と相関連して生まれたものである⁽¹²⁾。

その後1934年の公共的な鉄道会社を除いての廃止、1940年の任意選択による再導入を経て、1945年の第2次世界大戦の終結により、「連結納税制度」は企業の経済的実態に促した合理的な制度として定着した⁽¹³⁾。

イギリスにおいては、1967年の法人税改正によりグループ・リリーフ制度として連結納税制度が導入された⁽¹⁴⁾。

この制度は、1966年に労働党政権によって法人税課税について、それまでの個人株主の配当所得税の源泉徴収を観念とする制度を改め、法人税を会社独自の負担として株主にも配当課税をするものにした結果、税負担が強化されることとなったことへの緩衝として導入されたもので75%以上持株グループの法人間で適用されている⁽¹⁵⁾。

このグループ・リリーフ制度とは「一種の欠損の売買」であり、グループ・メンバー欠損のうち、任意の額を任意の他のメンバーに振り替えることが自由選択で可能であり、その金額も任意で、その継続要件の適用も任意という制度である⁽¹⁶⁾。

フランスにおいては1966年に規定された制度（①海外支店その他当該法人の直接経営に係る恒久的施設の損益を本店損益に連結してフランス法人税を適用する制度、②海外支店その他当該法人の直接経営に係る恒久的施設のほか50%資本所有の海外子会社の損益を本店損益に連結してフランス法人税を適用する制度、③95%資本所有の内国子会社損益を親会社損益に連結する制度）に始まり、一般租税法に個別承

認制度として連結納税制度を限定的に導入し、1988年に一般制度として拡大した⁽¹⁷⁾。

さらに、ドイツでは1969年に、株式法上の利益移転契約（子会社の利益がその年度において親会社に移転し、子会社はその年度において親会社が補填する契約で5年契約を要件とする）を前提として、親子会社間の損益通算を実現させる機関会社制度が実現した⁽¹⁸⁾。

第4節 範囲⁽¹⁹⁾

連結納税を認める会社の範囲は、親会社と同視しうるような子会社をどの範囲まで認めるか、すなわち、親会社と子会社の経済的一体性の認定の問題でもある。

各国によりその考え方は異なり、アメリカにおいては、連結納税制度導入当初は租税回避を防止するために全ての企業を幅広く連結するように強制する趣旨で始まり、親会社によるグループ子会社の支配比率が100%とされていたが、その後、連結納税制度は義務ではなく権利・特典として考えられるようになり、数次の改正を経て80%以上であれば経済的一体性を満たしていると考えられている。

また、フランスでは95%以上・イギリスでは75%以上の持株要件を必要とする立法例があるが、筆者は日本への連結納税制度の導入については、経済的一体性という視点と、少数株主を保護するという観点から、100%の持株要件としその例外に以下に掲げる「連結親法人と実質的に同視できる子会社の少数株主」であれば、経済的に一体であるとするのが望ましいと考える。

（完全支配関係とは、発行済株式又は出資（自己が有する自己の株式又は出資を除く）の全部を直接又は間接に保有する関係として政令で定める関係（法第4の2）をいうが、法人税法施行令第14条の3第1項第2号においては、以下の株式を合計した数が発行済株式総数の100分の5に満たさない場合には、持分判定から除外されることが認められている。）

(19) 阿部泰久『連結法人税の理論と実務』税務経理協会 2003年 P.8. PP.11-12。

(社)経済団体連合会経済本部『アメリカ連結納税制度調査報告書(案)』2001年 P.3. P.31. P.33.

阿部泰久・山本守之「連結納税関係法令・通達の留意点と企業の対応」『税経通信』2003年9月 PP.8-9。

山本・前掲書・日本型・PP.22-23。

①子会社の使用人のみを組合員とする従業員持株会が、その目的に従って取得した当該法人株式

②新株予約権の有利発行の決議又はストックオプション及びワラント型ストックオプションにより当該法人の役員又は使用人に付与された権利の行使によって取得された当該法人の株式で当該役員等が有するもの

第5節 加入形態⁽²⁰⁾

連結の加入形態については、アメリカではグループを構成する全ての法人の同意を条件に個別申告に代えて連結納税申告を選択できるが、連結納税を選択した以上は、持ち株要件を具備する子会社は、すべてが連結対象に含まれるという強制適用がなされ、日本ではアメリカ方式がとられている。

このアメリカの連結納税制度の考え方は、シングルエンティティとしての企業実態を正確に反映させる制度であることから、特定の子会社を外すことは理論的にできない等というものである。

これに比し、フランスでは持ち株要件（95%以上）をクリアした法人で連結納税の対象となることを同意したものだけが連結対象の子会社となれる選択制である。

ゆえに、支配比率が95%を超えていても連結グループに含めるか否かを選択することができるため、特定会社を連結グループから外すこともできる。

すなわち、子会社を連結対象とすることを強制する方式と子会社の任意とする方式とが考えられるが、筆者は連結子会社を全社加入とするよりも、子会社株式の譲渡による集団離脱の操作が容易であることに鑑み、任意選択とするのが妥当であると考え、商法245条に規定する「利益共同契約等の準ずる契約等」に該当する場合には適用を認め、株主総会の特別決議を必要とするものとするものとする。

(20) 中田信正「連結納税制度導入に関する検討課題」『租税研究』日本租税研究協会
1996年12月 PP.31-34。
山本・前掲書・日本型・PP.19-22。

第6節 事業年度⁽²¹⁾

国際的な傾向としても、連結納税を行なう親会社と子会社の事業年度は統一するという傾向があるが、連結納税制度は複数の企業の課税所得を合算して税額を算出する制度であるため所得の算出は同一時期に行なう必要があり連結対象企業は事業年度を統一する必要があると考える。

第7節 会計方法⁽²²⁾

連結納税申告における棚卸資産の評価方法・固定資産の減価償却方法・有価証券の評価方法等の会計方法については、継続適用を要件として選択が認められている。

これは、一律に規制することはかえって合理的ではなく、その企業の実体に応じて最も合理的な方法を選択することが望ましいということから、一定の合理的と認められる方法の範囲において自由な選択が認められているのである。

ゆえに、連結グループ企業はそれぞれ種々の業種を種々の環境の下で営んでおり、連結納税を理由に会計方法の統一を強制することは不合理であると考ええる。

第8節 納税義務者⁽²³⁾

連結グループを離脱する子会社に滞納税額がある場合、グループの納税義務については、アメリカのように連結親会社は連結グループに属する各個別会社の代理人にすぎず、連結グループ各社が連結納税額全額に対して連帯して納税義務を負うものと考え、連結離脱時に欠損金の控除未済額がある場合には、納税義務者を親会社とするフランスのように親会社が引継ぐのではなく離脱する子会社が引継ぐものと考ええる。

第9節 税率⁽²⁴⁾

税率については、連結グループを一体として親会社の資本金にもとづくものとき

(21) 山本・前掲書・日本型・PP.38-39。

(22) 山本・前掲書・日本型・P.42。

(23) 垂井英夫「フランスの連結納税の概要」『税経通信』税務経理協会 2002年4月 P.182。

(24) 山田淳一郎「連結納税は会社にとってプラスかマイナスか」『租税研究』2002年9月 P.33. P.42。

れているが、子会社の事業の活性化の観点から連結グループ内に複数の中小法人が含まれる場合等に鑑み、親会社の資本金にもとづくことなく（親会社の資本金が1億円超であれば軽減税率が全く適用されなくなる事態が想定されるため）、軽減税率を個別に適用すべきであると考ええる。

第10節 内部取引損益

第1項 寄附金⁽²⁵⁾

連結グループ内の法人間の寄附金について、法人税法81条の6②によれば、その全額を損金不算入とすることとしているが、筆者は、アメリカにおける考え方（親会社の子会社を援助することは、一種の投資であり寄付金ではない）に鑑み、「連結グループ内における単なる資金移動である」と考える。

また、筆者は、法人税法基本通達9-4-1（子会社等を整理する場合の損失負担等）・9-4-2（子会社等を再建する場合の無利息貸付け等）の趣旨に賛同しているが、単に子会社の存続を維持するためだけではなく子会社の事業の活性化の促進が必要であると考ええる。

第2項 交際費⁽²⁶⁾

措置法68条の66によれば、親会社の資本金額をもとに連結グループを一体とする考え方が示されているが、連結グループ内に複数の中小法人が加入している場合等に鑑み、交際費の損金算入限度額は、親会社の資本金にもとづくことなく、個別の法人が算出した損金算入限度額により算定すべきであると考ええる。

(25) 山本守之「日本型連結納税制度を検証する」『税経通信』税務経理協会 2001年9月 P.41.

山本守之「連結納税制度の問題点を探る」『税経通信』税務経理協会 2001年10月 P.60.

(26) 山田・前掲書・租税研究・P.34. P.42.

第3項 棚卸資産⁽²⁷⁾

連結納税制度における内部取引の損益繰延べの対象について、アメリカにおいては棚卸資産を含む全資産とされているが、フランスでは固定資産等のキャピタル・ゲイン、キャピタル・ロス、寄付金、配当に限定し、棚卸資産は対象としていない。

筆者は、内部取引により生じた利益・損失を繰り延べる場合に、基本的にはすべての内部取引を対象とすべきであると考えるが、期末棚卸資産の計算について、内部取引部分の内部利益排除の計算をする納税者の事務負担等に鑑み、棚卸資産は対象外とするべきであると考える。

第11節 投資価額修正等

第1項 投資価額修正⁽²⁸⁾

アメリカの投資価額修正の原理は、子会社の当期留保利益積立金を親会社所有の子会社株式の税務簿価に加算し、逆に子会社の当期欠損金だけ子会社株式の税務簿価を減額するというものである。(規則1.1502-32)

すなわち、連結会社の関係を単一主体とすれば、子会社所得は1回だけ連結所得として課税され、また、子会社欠損は2回利用されてはならないという考え方から成り立っている。

その効果は、損失の二重控除の排除・所得の二重課税の排除・配当所得の重複計算の排除である。

第2項 子会社株式譲渡損否認規定⁽²⁹⁾

(loss disallowance rule: LDR)

(27) 平石・前掲書・税理・P.13.

(28) 山本・前掲書・税経通信・9月・P.38.

井上・前掲書・企業集団・PP.21-22。

経団連・前掲書・調査報告書・PP.18-19。

(29) 山本・前掲書・税経通信・9月・P.39.

経団連・前掲書・調査報告書・P.24. PP.29-30。

アメリカでは連結グループ内の法人が譲渡した子会社株式の譲渡損について損金の額に算入しないLDRという規定がある。

この規定が設けられた理由は、子会社株式を購入した際に含み益がある場合、子会社が連結納税グループ参加後にその含み益が実現すれば投資価額修正によって子会社株式の税務上の簿価が上昇するため、それが原因として子会社株式譲渡時に譲渡損が生ずれば結局含み益実現分に課税できなかつたと同じような効果が生ずるからである。

すなわち、投資価額修正は、ひとつの経済的損益が重複して子会社株式の譲渡原価に反映されるため、子会社株式譲渡損の否認（LDR）の規定が設けられた。

つまり、アメリカの連結納税に係る申告においては、投資価額修正と子会社株式譲渡損否認によって、子会社の資産は親会社所有の子会社株式と一体とされ、その損益は連結全体を通して1回だけ連結所得に反映されることになる。

しかしながら、2001年7月6日には、連邦控訴審において、LDRの正当性を否定する無効判決（Rite Aid Corp. v. United States,46Fed. Cl.500（2000））が出されている。

第12節 連結納税適用開始及び加入時の調整について

第1項 連結納税適用開始及び加入時の子会社の欠損金の引継ぎについて

原則として、連結納税制度の適用開始前、連結グループへの加入前に単体の事業で生じた繰越欠損金は、連結グループへ持ち込むことはできないとされている。

しかし、連結親法人については、連結グループ全体の経済的実態を表していると考えられることから（株式移転によって連結親法人となる会社を設立した場合も、株式移転後の完全子会社である連結子法人の欠損金額を、事実上、連結親法人の欠損金額とみることができる）、連結納税制度適用開始前7年以内（平成16年度改正）に生じた連結親法人の欠損金額は、連結グループに持ち込むことができるとされている⁽³⁰⁾。

(30)(31) 阿部・山本・前掲書・税経通信・2003年9月

阿部・前掲書・経団連・P.41.

井上・前掲書・企業集団・PP.103-104。

また、(社)日本経済団体連合会・財務省の調査によると、今後連結付加税がなくなっても連結納税制度を採用しないという会社が7割程度あり、その最大の理由は、原則として、子会社が連結グループ加入前に有していた繰越欠損金が連結所得に持ち込めないことによるとされている。

ゆえに、アメリカのようなSRLYルール（子会社の連結加入前に生じた欠損金について、連結納税申告における繰越控除の対象金額は、その子会社の連結申告年度における累積の所得に制限される。但し、親会社の個別事業年度及び全期間を通じて関連メンバーであった子会社の申告年度に生じた欠損については、SRLYルールの適用はない。SRLYルールの基本概念とは、子会社の申告制限年度に生じた純欠損については、連結課税所得のうち、その子会社に帰属する所得の累積額からなる部分に対してのみ繰越し・繰戻しによる控除を適用するというものである。Reg.1.1502-21 c)を適用していくべきではないかという経済界側からの要望もあり、今後の検討が必要である⁽³¹⁾。

第2項 連結納税適用開始及び加入時における時価評価について⁽³²⁾

連結納税適用開始及び加入時には、原則として時価評価とされている。

この連結納税適用開始及び加入時・離脱時には（例外規定を除き）、資産の時価評価を行い、評価益があれば益金に、評価損があれば損金に算入して、課税関係を清算させた後に、連結納税や単体課税に移行させ、みなし事業年度を設け、申告納付をするとされている趣旨は、含み損益を抱えた法人を新たに連結グループに取り込んだ上で、含み損益を実現させて他の連結所得・連結欠損金と相殺し租税回避を図ることを防止しようとするものである。

また、この時価評価（含み損益の精算）の考え方は、子会社の連結前の欠損金を否認するという考え方に関連しているといえる。

しかし、課税上特に弊害がない場合については連結納税適用開始及び加入時の時価評価の例外も認められており、その概略は以下のとおりである。

(32)(33) 山本・前掲書・税理・2002年3月・PP.72-73。

山本・前掲書・日本型・P.60。

第3項 連結納税適用開始及び加入時の時価評価の例外について

(但し、加入時の場合は④から⑦)⁽³³⁾

- ①親会社
 - ②株式移転に係る完全子会社
 - ③親会社に長期保有されている100%子会社
 - ④親会社又はその100%子会社により設立された100%子会社
 - ⑤適格合併に係る被合併法人が長期保有していた100%子会社でその適格合併により親会社の100%子会社となったもの等
 - ⑥商法による株式の買取請求等にもとづき、親会社の100%子会社となった法人
 - ⑦株式交換により100%子会社になった法人のうち一定の要件を満たすもの等
- 筆者は、今後の検討課題として、時価の概念の明確化が重要であると考え。

(参考)

平成13年の税制改正では、第2章において述べる企業再編税制が定められ、適格要件に該当する適格合併及び合併類似適格分割型分割が行なわれた一定の場合には、当該適格合併等に係る被合併法人に欠損金の引継ぎが認められることとなり、また、適格合併及び適格分割型分割による資産等の帳簿価額による引継ぎ等も認められることとなった。

次に、連結納税額の個別法人への配分について、アメリカにおける連結税額に対する個別法人への配分方法(所得比例法等による配分方式)と親会社最終調整方式が考えられるが、それは以下のとおりである。

第13節 連結税額に対する個別法人の分担税額⁽³⁴⁾

アメリカにおける連結税額に対する個別法人への配分方法の原則法(赤字子会社には還付しない。)には、所得比例法・個別申告税額比例法・増加税額配分法がある。

(34) 中田信正「日本型連結法人税申告書に関する若干の提言」『桃山学院大学経済経営論集』43巻2号 桃山学院大学総合研究所 2001年10月 PP.177-197。

所得比例法とは、親子会社の各個別の比により連結税額を配分するものであり、個別申告税額比例法とは、親子会社の各個別申告税額の比により連結税額を配分する。

また、増加税額配分法とは、所得比例法と個別申告税額比例法との折衷法である。さらに、原則法に加えて、欠損金租税節約額の配分を行なう代替法がある。

すなわち、アメリカにおける連結税額配分方式では親会社による連結税額算定後に税額配分がなされることになる。

しかし、この方式によると、連結税額の算定後に親会社からの通知により子会社の分担額が決定することになるので、子会社経営の主体性を弱め、子会社の法人税申告書の完成及び財務会計の決算を遅らせることになるという短所が考えられる。

そこで次に、「親会社最終調整方式」による子会社個別申告税額基準が考えられるが、これは子会社が個別申告税額をそのまま連結税額分担額とし、連結税額から子会社税額合計を差し引いた額を親会社分担額とするものである。

すなわち、「親会社最終調整方式」を用いれば、連結修正項目に係る税額は子会社に影響させず、すべて親会社に帰属させることができる。

筆者は、連結グループ間の寄付金を連結グループ内における単なる資金移動と考えていることから、連結納税額の配分方法について、配分方法を任意とすることは、連結グループ間の利益移転を認めることにつながる、という批判を否定し、連結納税額の配分方法は任意選択にすべきであるとする。

第2章 適格要件について⁽³⁵⁾

平成13年の税制改正により、企業再編税制が定められ、適格要件に該当する適格合併又は合併類似適格分割型分割が行われた一定の場合には、当該適格合併等に係

(35) 藤野美樹「簿価引継で有利な税制適格」『経理情報』No.982 中央経済社 2002年4月 P.15.

武井一浩「企業組織再編税制とその実務上の論点」『ジュリスト』No.1206 有斐閣 2001年8月 PP.157-163。

山本守之『企業組織再編の税務』税務経理協会 2001年

(社)日本租税研究協会『日本型連結納税制度の基本的な考え方と法令等の概要』2003年 P.124.

る被合併法人又は分割法人に係る未処理欠損金額を合併法人又は分割承継法人に引継ぐことが認められることとなった。

以下、その適格要件（100%要件・グループ内要件・共同事業要件等）について検討する。

第1項 100%要件

合併当事会社・分割当事会社間に100%の資本関係（「完全支配関係」）がある場合で、以下の要件が充足されているものをいう。

- ・完全支配関係が合併・分割後にも継続することが見込まれていること
- ・合併新株・分割新株等以外の資産の交付がないこと（金銭等不交付要件）
- ・会社分割について分割新株が按分で交付されていること

（分割新株按分交付要件）

第2項 グループ内要件

完全支配関係に至らない支配関係、すなわち、50%超100%未満の資本関係がある法人同士で行なう合併・会社分割について、以下の要件が充足されているものをいう。

- ・合併・分割後の支配関係継続の見込み
- ・金銭等不交付要件
- ・（会社分割の場合のみ）分割新株按分交付要件
- ・独立事業単位要件

（独立した事業単位の移転には、①の「人」の移転と②の「物」の移転が含まれる。）

①従業員8割承継要件

…分割法人の従業者の80%以上が分割承継法人において引き続き業務に従事することが要件とされており、また、この場合における「人」の移転には、分割法人等と雇用契約を締結している者だけでなく「出向の形態でその事業に従事していた者」をも含まれる。

②（会社分割の場合のみ）主要資産等承継要件

- ・事業継続要件

第3項 共同事業要件

完全支配関係も支配関係もない法人同士で合併・会社分割を行なう場合で、以下の要件がすべて充足されているものをいう。

- ・金銭等不交付要件
- ・（会社分割の場合のみ）分割新株按分交付要件
- ・独立事業単位要件
 - ①従業員8割承継要件
 - ②（会社分割の場合のみ）主要資産等承継要件
- ・事業継続要件
- ・事業関連性要件
 - …異業種であっても共同して新しい事業を生み出し、一定の効果が期待できるのであれば、相互に関連性があると判断すべきである。
- ・規模要件又は役員要件
 - （共同事業を行なう場合に①の規模要件を満たせない場合には、②の役員要件が代替要件となる。）
 - ①規模要件
 - …相互の企業の規模が大きく異なるのでは共同事業とはいえないので、被合併法人の事業・分割法人の分割事業と合併法人の事業・分割承継法人の事業のそれぞれの売上金額・従業員の数若しくはこれらに準ずるものの規模のいずれかの割合が概ね5倍を超えないことが規定されている。
 - 但し、「5倍を超えない」という規模要件の判定は、共同事業を行なう各企業の規模を対象とするものではなく、共同する場合の関連する事業ごとに比較するものである。
 - （合併の場合には資本の金額も比較要素となる。）
 - ②役員要件
 - …役員要件とは、分割法人の役員と分割承継法人の双方の役員（合併の場合は常務クラス以上の役員）が分割後に分割承継法人の経営に従事する特定役員

になることをいい、この場合における特定役員とは、「社長・副社長・代表取締役・専務取締役・常務取締役又はこれらに準ずる者で経営に従事している者」を意味する。

役員要件については、事例ごとに実際に経営に参画しているか否かで判断すべきである。

・株式継続保有要件

…分割により交付された分割承継法人の株式を継続して保有することが見込まれていればよく、継続保有期間は法令で定められていない。

なお、株式継続保有要件は、株主が多数存在し、市場で自由に売買できる場合は、継続の保有を確認できないため、分割法人や被合併法人の株主数が50人以上（公募基準）で、かつ、その株主に交付される株式は「継続保有要件」は付されないことになる。ゆえに、株主に株式が交付されない分社型分割や分割法人・被合併法人の株主数が50人未満の場合には継続保有要件が付されている。

また、継続保有要件は、分割法人、被合併法人の議決権株式の80%以上を保有する株主が、交付を受けた分割承継法人、合併法人の株式を継続保有とする見込みであればよいとされている。

（この場合における「株式継続保有要件」の割合は、継続して保有している株式の割合ではなく、「全部を継続して保有している株主の株式の保有数の割合」を意味する。）

筆者は、現行の法人税法基本通達1-4-5に規定する「事業継続要件」については、「主要な事業」の判定が「それぞれの事業に属する収入金額又は損益の状況・従業者の数固定資産の状況等を総合的に勘案して判定する」という表現だけではなく「明確な基準」がなければ、以下のアメリカの判例「Libson shops doctrine」のごとく、欠損金の引継ぎが容認されない事態もおこりうると考え、また、適格要件の解釈については、経済状況に応じて斟酌する柔軟性が必要であると考え。

(参考)

平成15年度改正においては、連結グループ内でみなし共同事業要件を満たさない適格合併等（適格合併又は合併類似適格分割型分割）を行なった場合の連結欠損金額の減額措置が廃止された。

すなわち、連結グループの一体性を重視する観点から連結グループ内の法人間で適格合併等を行ったことを直接の基因として連結欠損金が減額されることがなくなったといえる。

Libson shops, Inc. v. Koehler, 353 U. S. 382, 77 S. Ct. 990 (1957)⁽³⁶⁾

：欠損金の繰越しを利用するには事業目的の継続性が必要であるとした判例

リブソン・ショップ社は1949年に16の企業が合併して成立したが合併前にそのうちの3社に欠損金があった。

合併後もそれら3社は損失を出し続けていたため、納税者はこれら3社の企業の合併前の欠損金を納税者の合併後の利益と相殺しようとした。

しかし、裁判所は欠損金の繰越しは、ひとつのビジネスからの利益を平均化することは意図しているが、別のビジネスからの合併後の利益を相殺するのに用いることを意図してはいないと判決、納税者の欠損金の繰越しの利用は認められなかった。

（合併前の16社は、女性用アパレル関係の事業であったが、合併後は事業目的拡張していた。）

第3章 欠損金の繰越し期間・繰戻し期間について

1949年のシャウブ税制においては、欠損金の無期限の繰越し期間の延長・2年の繰戻しが提唱されたが、現状の日本の青色欠損金は7年繰越しが認められることとなった。

(36) 小池和影「欠損金の繰越し控除の判例解釈」『JICPA ジャーナル』No.549 2001年4月 PP.48-49。

また、欠損金の繰戻し還付については、その適用が停止されているが、営業の全部の譲渡・民事再生法による再生手続きの決定等の事実が生じた場合には、その適用が認められている。

以下、アメリカ等における欠損金の繰越し・繰戻しに関する考え方を検討する。

第1節 アメリカにおける欠損金の繰越し期間・繰戻し期間の考え方⁽³⁷⁾

アメリカでは純事業欠損金は2年間の繰戻しと20年間の繰越しが認められており、純譲渡損失は3年間の繰戻しと5年間の繰越しが認められている。

また、2002年3月には「総合景気対策法」が成立し、例外的に以下に掲げる欠損金の5年間の繰戻しが認められた。

…内国歳入庁は欠損金の5年間の繰戻し（通常の欠損金の繰戻しは2年）を容認する手続細則（Rev. Proc.2002-40）を発表した。

次に、欠損金の繰戻し期間に関するアメリカにおける重要判例を考察する。

United Dominion Industries, Inc. v. United States

532U. S.822,121S.Ct.1934 (2001)

：黒字連結子会社の特定負債損失繰戻しを認めた判例

連邦最高裁判所は、赤字連結グループに含まれる単体黒字の連結子会社において製造物責任等に関して発生した損失は、内国歳入法第172条(f)にもとづく特定負債損失として10年間の繰戻しを認める判決を下した。

(37) 垂井英夫「アメリカの連結納税の概要」『税経通信』税務経理協会 2002年3月 P.198.
Worldwide Tax Summary 「総合景気対策法に基づく欠損金繰戻しに関する規定」
『International Taxation』Vol.22 No.7 国際税務研究会 2002年 P.6.
<http://www.japan-bus.pwcglobal.com/ins-sol/keikitaisaku.html>
白須信弘『アメリカ法人税法 詳解』中央経済社 2002年 PP.248-250. PP.466-467。
<http://supct.law.cornell.edu/supct/>
<http://www.findlaw.com/cascode/>
Worldwide Tax Summary 「黒字連結子会社の特定負債損失繰り戻しを認める」
『International Taxation』Vol.21 No.7 国際税務研究会 2001年 P.4.

同条では、特定の法的責任にもとづき発生した特定負債損失については、当該損失が発生した年度の欠損金額を上限として10年間繰戻すことが認められているが、この際に連結グループの欠損金額を上限とすべきか、特定負債損失が発生した連結子会社単体の欠損金額を上限とすべきかについて第4巡回区と第6巡回区の連邦控訴裁判所の判断が分かれていた。

同判決では、連結グループは単一法人のごとく扱われるべきであるとの考え方にもとづき、単体では黒字でも連結グループで赤字である場合には、特定負債損失の10年間の繰戻しの上限額を連結グループの欠損金額とされた。

また、PRICE WATERHOUSE COOPERS (NY事務所：野本誠氏)の評釈によると⁽³⁸⁾、2001年6月4日・連邦最高裁判所判決の意義は、単に連結グループ内の欠損金の取扱いについて、内国歳入法172条(f)に係る製造者責任に係る特定負債損失の「連結グループに対する単一主体説を容認した」という解釈にとどまらず、今後、内国歳入法108条(b)に係る債務免除に伴う欠損金の減額規定等にも「単一主体説」が適用できる可能性がでてきたというところにも大きな意義があるといえる。

(参考)

上記判例に関する特定偶発債務から発生する欠損について、以下検討する。

特定の偶発債務から発生する欠損は、その欠損が発生した課税年度の直前10課税年度に繰戻すものとする。

(内国歳入法172条 (b)(1)(c))

特定の偶発債務から発生する欠損は、当該課税年度の欠損金に含まれる以下の金額の合計である。

(内国歳入法172条(f)(1))

①②に係る損金として控除した金額等

(38) 内国歳入法108条(b)に関する評釈 (野本：PwC NY事務所)：筆者の修士論文より引用

①製造者責任

②製造者責任に関する請求についての調査・決着又は対抗のために生じた経費

なお、イギリス・ドイツにおいては、欠損金の無制限の繰越しが認められており、2004年度の改正において、フランスにおいても、損失の繰越しが無期限に認められることとなった⁽³⁹⁾。

以上の考察から、筆者は、日本における欠損金の繰越し期間が7年に延長されたとはいうものの、今後も経済状況によって欠損金の繰越し期間を延長し、繰戻し期間も改正すべきであると考えます。

終 章

本稿における筆者の結論は、連結グループに加入する子会社の事業の活性化及び連結グループ全体の事業の活性化には、明白な租税回避行為がある場合を除き、欠損金の引継ぎ範囲の拡大を検討すべきであるとするものである。

ゆえに、本稿において、筆者は、適格要件と欠損金の繰越し期間・繰戻し期間等についての検討を試み、適格要件に関しては、特に、現行の法人税法基本通達1-4-5に規定する「事業継続要件」については、「主要な事業」の判定が「それぞれの事業に属する収入金額又は損益の状況・従業者の数・固定資産の状況等を総合的に勘案して判定する」という表現だけではなく「明確な基準」がなければアメリカの判例で検証した「Libson shops doctrine」のごとく、欠損金の引継ぎが容認されない事態も起こりうると思え、さらに経済状況に応じて斟酌する柔軟性が必要であると考えます。

また、「欠損金の繰越し期間・繰戻し期間の検討」においては、①1949年のシャウプ税制においては「欠損金の無期限の繰越し・2年の繰戻し」が提唱されたこと。②アメリカにおいては「欠損金の20年の繰越し・2年の繰戻し」が認められ、2002年3月に成立したアメリカの「総合景気対策法」では、欠損金の5年の繰戻しが認

(39) 租税事務局「各国税制事情」『租税研究』日本租税研究協会 2004年1月 P.135.

められたこと。③2004年の改正において、フランスにおいても「損失の無期限の繰越し」が認められることとなったこと。等の考察から、日本においても、欠損金の繰越し期間が7年に延長されたとはいうものの、今後も経済状況によっては、さらなる欠損金の繰越し期間の延長、繰戻し期間をも改正すべきであると考え。

なお、今後の検討事項としては、「欠損金の繰越し・繰戻しの期間」の「期間」を単に外国の制度に準ずるのではなく根拠づけたいと考えており、さらに、SRLYルール等の適用、時価の概念等についても検討を試みたいと考えている。