

〔論 説〕

組織再編成に係る租税回避否認規定と実質的同一性 (2・完)

泉 絢 也

Ⅳ 詐害的会社分割 (濫用的会社分割) と実質的同一性の議論

詐害的会社分割 (濫用的会社分割) に関する裁判例の中にも、分割会社 (旧会社) と分割承継会社 (新会社) の実質的同一性を、法人格濫用による法人格否認の法理の適用の有無を判断する際の考慮事情とするものがある。

1 詐害的会社分割 (濫用的会社分割) 出現の要因

(1) 債権者を害するおそれのある詐害的会社分割 (濫用的会社分割)

会社法が用意する会社分割制度によれば、会社は、分割会社の債務を、分割承継会社 (吸収分割承継会社又は新設分割設立会社) に承継させることができる。この際、会社債権者の承認を得なければならないという義務規定は存在しない。しかも、合併の場合に被合併法人の権利義務が合併法人にすべて包括承継されるのと異なり、会社分割では、分割会社の権利義務の一部のみを承継の対象とすることが可能である。

すると、不採算部門を分社化する場合や、反対に不採算部門を分割会社に残し、業績の良好な事業部門を分割承継会社に承継させる会社分割のように、分割会社の権利義務が、分割会社・分割承継会社のいずれかに、一方的に有利又は不利に承継されるおそれがある。合併の場合には、複数の当事会社の権利義務が一体化するから、仮に合併が失敗すると一蓮托生となるため、濫用的な利用に対する自制が働く。これに対して、会社分割の場合は、一部の当事会社を破綻させて他の当事会社を存続させることができるため、会社債権者に対する危険性は合併の場合よりも典型的に勝る⁽³⁴⁾。かような意味で、一般的に、会社分割が会社の債権者に与える影響は大きい。

であるにもかかわらず、会社法の下では、債権者を害するおそれのある詐害的会社分割 (濫用的会社分割) が行われやすいといわれる。債務超過にある株式会社 (新設分割会社) が、新設分割によって不利益を受ける債権者を無視して、一方的に、新設分割により任意に選択した優良資産や一部債務を新設分割設立会社に承継させる。新設分割会社はその対価の交付を受けるものの、対価等を考慮したとしても、新設分割によって承継されない新設分割会社の債務の債権者 (残存債権者) が害される。裁判所もかような事案が少なからず存在することを指摘する⁽³⁵⁾。

(34) 神作裕之「濫用的会社分割と詐害行為取消権 (上) 一東京高判平成二二年一〇月二七日を素材として一」商事 1924 号 4 頁以下参照。

(35) 東京地裁平成 22 年 5 月 27 日判決 (判時 2083 号 148 頁) 参照。

(2) 要因

会社法の下で債権者を害するおそれのある会社分割が行われやすい要因を具体的に挙げておこう⁽³⁶⁾。

第1に、会社法の文言上、承継させる権利義務の選択を債務者が任意又は恣意的に行うことが可能となったことである。会社法制定前の商法では、会社分割による承継の対象は「営業ノ全部又ハ一部」とされており、「営業」というまとまりのある概念に縛られていた。これに対し、会社法においては、営業（事業）概念による拘束がなくなり（緩められて）、「事業に関して有する権利義務の全部又は一部」とその対象が拡張されている、という見方が成り立つ。債務者からすれば、事業単位という制約に縛られることなく、債権・債務を任意又は恣意的に選択して、新設分割承継会社に承継しうるのである。

第2に、会社分割に際し、債務の履行の見込みが要求されなくなったことである。立案担当者の説明によれば、「債務の履行の見込み」がないことは会社分割の無効事由ではなく、開示規制として位置付けられた⁽³⁷⁾。ここから、債務超過会社の会社分割も正面から認められるという理解を導く⁽³⁸⁾。会社法制定前の商法では、株主及び債権者に対する事前開示書面として「各会社ノ負担スベキ債務ノ履行ノ見込アルコト及其ノ理由ヲ記載シタル書面」が掲げられていたことから（旧商法374の2①三）、「債務の履行の見込みがあること」が会社分割の効力要件であると解されていた。これに対して、会社法では、事前開示事項についての規定は会社法施行規則に移され、同規則の文言も「債務の履行の見込みに関する事項」と改められた（会社則183六、192七、205七）。このことから、「債務の履行の見込み」がないことは会社分割の無効事由ではなくなったと解されている。

第3に、会社法が用意する債権者保護手続が十分ではないことである。債権者を害する会社分割を行うことが、当該債権者に知られたり、当該債権者からそのような会社分割を阻止するような措置が講じられたりしては、詐害的会社分割はスムーズには進まない。詐害的会社分割が行われる土壌は、そのような詐害的会社分割を目論む者から見て、秘密裏に、円滑に、会社分割の手続きを実行できるところにある。

このような観点から見ると、会社法の債権者保護制度は十分な内容であるとはいえない。このことが詐害的会社分割の利用を招来したのである。すなわち、会社法は、分割について、分割会社に対して異議を述べるができる分割会社の債権者を、分割後に、「分割会社に対して債務の履行を請求することができない」者に限定している（会社789①二、

(36) 西村賢「中小企業の事業再生の手法としての会社分割」土岐敦司＝辺見紀男編『濫用的会社分割—その態様と実務上の対応策』140頁以下（商事法務2013）、神作裕之＝三上徹「商法学者が考える濫用的会社分割問題—会社分割法制のなかで、できる限りの手当を望みたい」金法1924号41頁以下、郡谷大輔『会社法制の見直しに関する要綱』を踏まえた実務の検討（4）詐害的な会社分割における債権者の保護』商事1982号15頁以下、竹田奈穂「濫用的会社分割において法人格否認の法理の適用が否定され詐害行為取消権の行使が認められた事例」法と政治63巻4号229頁以下参照。

(37) 郡谷大輔＝岩崎友彦「会社法における債権者保護」相澤哲編著『立案担当者による新・会社法の解説』（別冊商事法務295号）274頁（2006）、相澤哲ほか編著『論点解説 新・会社法—千問の道標』674頁（商事法務2006）参照。

(38) ただし、「債務超過」と「債務履行の見込み」は異なる概念であり、ここで、後者が要求されなくなったことを理由として挙げることに議論の余地もあろうか。この点は、本間正浩「濫用的会社分割に対する法務部の対応」土岐敦司＝辺見紀男編『濫用的会社分割』162頁の脚注17及び165頁以下（商事法務2013）参照。

810①二）。分割によって、分割承継会社に債務が承継されない債権者（分割会社に残存する会社債権者という意味で「残存債権者」とよばれる）は、債権者保護手続の対象から外れている。また、会社分割が行われる場合に（分割会社から見た場合の経済合理性はどうあれ⁽³⁹⁾）分割承継会社に承継される債務を分割会社が重疊的に債務引受けをしたり、連帯保証をしたりしている場合には、分割承継会社に承継された債務の債権者も同様に債権者保護手続の対象から外れることになる。

分割会社は、分割する旨や債権者が一定の期間内に異議を述べることができる旨などを官報に公告し、かつ、知っている債権者（上記異議を述べるができるものに限る）には、各別にこれを催告しなければならないが（会社789②）、この義務は、分割会社の債権者が異議を述べるができる場合に限定されている。よって、分割について異議を述べるができる分割会社の債権者がいないのであれば、公告自体が義務付けられないことになる（ただし、吸収分割の場合には、吸収分割承継株式会社の債権者については債権者異議手続を要する。会社799①二）。

また、会社分割無効の訴えを提起することができる資格を有する債権者は「分割について承認をしなかった債権者」（会社828②九、十）に限られる。分割会社が残存債権者及び分割承継会社に承継された債務について重疊的債務引受けをした場合には、当該債務に係る債権者は、会社分割無効の訴えを提起することができない。

（3）裁判所の対応

以上のような会社分割に関する会社法の規定や仕組みを利用して、債権者に知らせずに、水面下で、債権者を害するような詐害的ないし濫用的な会社分割が行われるようになった。これに対して、残存債権者は様々な法律構成で裁判所に保護を求めた。裁判所は、残存債権者に詐害行為取消権や否認権の行使などを認めることで、残存債権者の権利を保護し、債権者間の公平を保つ努力を重ねてきた。

裁判例に見られるものとしては、①詐害行為取消権（民424①）の行使、②破産法上の否認権（破産160条以下）の行使、③商号続用責任（会社22①）の類推適用の主張、④法人格否認の法理の適用の主張、⑤会社分割無効の訴え（会社828①十）の提起、⑥会社更生手続開始の申立てなどが挙げられる⁽⁴⁰⁾。このうち、実質的同一性の議論と最も関係が深いのは、やはり④である。

なお、①を認めた最高裁平成24年10月12日第二小法廷判決（民集66巻10号3311頁）の出現、あるいは分割会社が残存債権者を害することを知って分割をした場合に、分割承継株式会社への債務履行請求権を残存債権者に認めた平成26年会社法改正などの司法・立法の成果もあってであろうか、近時は詐害的会社分割の事例が少なくなっている⁽⁴¹⁾。

(39) 経済合理的に考えれば、このような債務引受にはあまり理由がなく、特に残存債権者の観点から見れば、その地位がさらに悪化する原因となることが指摘されている。山本和彦「濫用的会社分割と詐害行為取消権・否認権」土岐敦司=辺見紀男編『濫用的会社分割—その態様と実務上の対応策』5頁（商事法務2013）参照。

(40) 綾克己「濫用的会社分割の分水嶺」債管137号151頁以下など参照。

(41) 浅田隆「濫用的会社分割等に関する最近の動向と金融機関の対応」金法2071号8頁以下参照。

2 詐害的会社分割に対して法人格否認の法理を適用した裁判例

詐害的会社分割に対して、上記④の法人格否認の法理の適用を認めた裁判例においては、分割会社と分割承継会社との実質的同一性に着目した議論が展開されている。

(1) 東京地裁平成24年7月23日判決（金判1414号45頁）

〔事案の概要〕

本件は、被告株式会社シュガーホールディングス（旧商号は「株式会社シュガー」。以下「被告旧シュガー」という）との間でいわゆる通貨オプション取引を行い、事業資金を融資した原告である金融機関が、〔1〕被告旧シュガーに対し、通貨オプション取引の解約に伴う清算金等の支払を求めた事案である。本件において、原告は、〔2〕被告旧シュガーが新設分割により設立した被告シュガー株式会社（以下「被告新シュガー」という）に対し、上記新設分割は、被告旧シュガーが金融機関に対する債務を免れる目的で行ったものであり、被告新シュガーと被告旧シュガーとは実質的に同一の法人であるから、法人格否認の法理により、被告新シュガーは被告旧シュガーの債務につき被告旧シュガーと連帯して支払義務を負うとして、上記〔1〕の各請求と同額の金銭の支払も求めている。

被告旧シュガーは、平成21年4月1日、その商号を「株式会社シュガー」から「株式会社シュガーホールディングス」に、登記簿上の本店所在地を被告旧シュガーの代表取締役被告Aの自宅住所地に、それぞれ変更した。また、同日に行われた新設分割により、被告新シュガーが設立され、その本店所在地を上記変更前の被告旧シュガーの本店所在地に定め、被告旧シュガーの取締役であった被告A及びBがその取締役に就任し、Bが代表取締役に就任した。

本件新設分割後、被告新シュガーは、被告旧シュガーから承継した卸売事業、小売事業及びインターネットを利用した通信販売事業を継続して行い、被告旧シュガーは事業活動を停止し、事実上休眠状態となった。

被告新シュガーは、平成21年6月5日開催の臨時株主総会において、払込金額を1株当たり100円、払込期日を同年7月1日として合計2万7000株（払込金額の合計270万円）の株式を発行した。このうち、被告Aが設立し、代表取締役を務め、事実上休眠状態となっているC社に2万5830株を、Dに840株を、E社に330株を、それぞれ割り当てる旨を決議し、同年7月1日、その旨の募集株式の発行（以下「本件新株発行」という）を行った。その結果、発行済み株式数は3000株から3万株に増加した。

なお、このように、会社分割後に新設会社の第三者増資を行って分割会社に交付された新設会社株式の価値を毀損させることは、詐害的会社分割の典型例である⁽⁴²⁾。

(42) 第一東京弁護士会総合法律研究所倒産法研究会編著『会社分割と倒産法』5頁〔服部明人執筆〕（清文社2012）参照。なお、同書5頁では、詐害的会社分割のような分割制度の悪用が行われやすい背景として、会社法上、債務の履行の見込みがあることは会社分割の要件でないことや、債権者異議手続のための債権者に対する格別の催告が省略できることのほか、会社分割により新設会社に交付される新設会社株式が新設会社の純資産を表象しているとのドグマから、会社分割という法律行為が、その目的が邪悪なものではあっても原則相当対価性を有する外形を形式的には装うことが可能であることにも言及されている。

〔裁判所の判断〕

法人格否認の法理及び実質的同一性の議論に関する部分に絞って、東京地裁平成24年7月23日判決（金判1414号45頁）の判断を見ておきたい。判決は、本件新株発行について、次のとおり判示する。

「被告旧シュガーは、原告を含む金融機関との間でリスケジュール交渉を始めて間もない時期に、金融機関その他の債権者に告知のないまま本件新設分割を計画して実行し、被告旧シュガーの資産のほぼ全てと金融機関からの借入金を除くわずかな負債を被告新シュガーに承継させ、同じ商号を名乗らせて被告旧シュガーの事業をそのまま続けさせる一方、被告旧シュガーの資産を被告新シュガーの株式に換えた上、本件新株発行によって当該株式の価値を著しく低下させたものであって、被告旧シュガーは、専ら、原告を含む金融機関に対する支払を事実上免れる目的で、別会社である被告新シュガーを設立し、同じ目的の下、一連の行為として本件新株発行を行ったものと認めるのが相当である。」

また、判決は、次のとおり判示して、法人格否認の法理の適用を認める。

「被告旧シュガーは本件新設分割及び本件新株発行により、原告を含む金融機関に対する債務を事実上免れる目的で被告新シュガーの法人格を濫用したものであるから、被告旧シュガー及び被告新シュガーは、信義則上、原告に対し、法人格が異なることを主張することはできず、被告旧シュガー及び被告新シュガーは、連帯して、原告に対する債務を負うものというべきである。」

被告らは、法人格否認の法理の適用に関して、次の3点を主張した。

- [1] 本件新設分割は、被告旧シュガーの事業を再建するという正当な目的によるものである。
- [2] 本件新設分割は、分割会社である被告旧シュガーが特定の事業を設立会社である被告新シュガーに承継させる一方、承継した事業と同価値の株式を取得するので、分割会社の債権者には何ら影響がなく、分割会社の債務の履行の見込みがない会社分割も有効であり、無効になるとは解されていない。
- [3] 被告旧シュガーと被告新シュガーとは、商号も本店所在地も異なっており、親子会社の関係のみが存在し、本件新設分割に当たっては、被告旧シュガーと被告新シュガーが連名で、原告に対し、本件新設分割を行い、被告旧シュガーの原告に対する債務について被告新シュガーは承継しない旨を通知したことから、被告旧シュガーと被告新シュガーの実体が実質的に同一であるということとはできない。

これに対して、判決は次のとおり被告らの上記主張をいずれも排斥する。

上記 [1] について、被告旧シュガーが金融機関との間で具体的なりスケジュール交渉を進めていたとは認められず、原告を含む金融機関に対して会社分割の計画を伝えていなかったものであり、「仮に本件新設分割が事業の再生という目的によるものであったとしても、そのことによって専ら債務を免れることを目的とする会社分割が正当化できるものではない。」

上記 [2] について、「会社法上、分割会社の債務の履行の見込みがないことそれ自体に

よって会社分割の効力が否定されることはないとしても、そのことと法人格濫用の法理の適用とは別論であって、専ら債務の免脱を目的として会社分割を行った場合等、その制度を濫用して別法人である新設分割設立会社を設立したときには同法理の適用が認められてしかるべきである。」

上記〔3〕について、「被告新シュガーは、本件新設分割によってほぼ全ての資産を被告旧シュガーから承継し、被告旧シュガーが行っていた事業を継続しているのであって、本件新設分割前の被告旧シュガーと本件新設分割によって設立された被告新シュガーとは、後者が金融機関に対する債務を承継していないという一点を除き、その実体を同じくするものというべきであり、被告旧シュガーが原告に対して『被告新シュガーが債務を承継しない』旨の通知を行ったとしても、債務免脱目的の下、会社分割を敢行したことを債権者に対して一方的に宣言するものにすぎず、両会社が実質的に同一であり、本件会社分割及び本件新株発行が原告との関係で法人格を濫用するものとの評価を左右するものではない〔下線筆者〕」

〔コメント〕

東京地裁判決では、分割会社と分割承継会社が実質的に同一であることが、原告を含む金融機関に対する債務を事実上免れる目的で分割承継会社の法人格を濫用したものであるという評価を肯定する事情として、位置付けられている。ただし、分割会社と分割承継会社の実質的同一性が、法人格濫用による法人格否認の法理の適用要件の1つである支配要件の充足を肯定するための事情として、捉えられているかは明らかではない。

(2) 福岡地裁平成23年2月17日判決(判タ1349号177頁)

〔事案の概要〕

本件は、原告が、被告ら分割承継会社3社の法人格を否認し、被告ら分割承継会社3社に対し、原告が分割会社に対して負担する債権の支払を求めた事案である。原告は、訴外分割会社が、会社分割制度を濫用して、経営するパチンコ店各店について新会社として被告ら分割承継会社3社を設立してその営業を移転させ、原告の分割会社に対する債務を不当に免脱した旨主張した。

〔裁判所の判断〕

福岡地裁平成23年2月17日判決(判タ1349号177頁)は、前掲最高裁昭和48年10月26日判決を引用した上で、法人格濫用による法人格否認の法理の適用が認められるには、〔1〕法人格が支配者により意のままに道具として支配されており(支配の要件)、かつ、〔2〕支配者が違法又は不当な目的を有すること(目的の要件)が必要であると、それぞれの要件について、次のとおり判示する。

支配の要件について、次の点等を摘示した上で、これらの事情に照らせば、会社分割前の分割会社と会社分割後の被告ら分割承継会社3社では、その事業態様や支配実態は実質的に変化がないと評価せざるをえず、法人格が支配者(分割法人の現代表取締役A及びその親族)により意のままに道具として支配されている(支配の要件)と判示する。

- ・分割会社は、その株式の70%を有するAを含む親族がすべての株式を所有する完全な同族会社であったこと

- ・被告ら分割承継会社3社の代表取締役B(Aの妻)は、経営に関与した経験が全くなかったこと
- ・Bが、被告ら分割承継会社3社の経営に関与しているとしても、B及びAの自宅に経営状況の報告がファックスで送付され、両人が適宜相談の上で必要に応じて指示を出しているというのであって、ファックスの宛先や指示の名義が変わった以外は、実質的には会社分割前とほぼ変わらない方式によって、被告ら分割承継会社3社の経営が行われていること
- ・分割会社が経営していたパチンコ店舗で、経営の統廃合等により営業を止めたもの以外は、被告ら分割承継会社3社の各社によって、それぞれ従前の同一の施設を利用して、同一の屋号で経営されており、会社分割によっても営業を中断することなく、中心となる従業員等も変わらずに営業を継続していること

目的の要件について、判決は、分割会社が行おうとした今回の再建スキームの主な目的は、分割会社の債務の半分近くを占める原告の債務の支払を免れることにあったことを認定するとともに、分割会社が行った会社分割手続も、その後の他の金融機関との交渉の都合等に応じて事後的に変更しているなど、分割会社が会社分割についての法律上の手続を遵守していない可能性が高く、会社分割制度を上記再建スキームの単なる道具として利用しようとした意図がうかがわれる、と判示する。

また、判決は、残存債権者である原告と被告ら分割承継会社3社に承継された債務の債権者それぞれの本件分割前後における債権の期待回収可能性を吟味し、その結果は、破綻状態にあった分割会社について破産手続又は民事再生手続が行われた場合と比較して、明らかに債権者間の公平を欠く極めて恣意的なものであり、担保権の順位及び状況、民事再生手続において営業上必要な債務がある程度優先される面があることなどを考慮しても、著しく公平性を欠くものであって、信義則に反すると判示する。

そして、判決は、分割会社は、債権者のうち原告に対する債務支払を恣意的に免れることを意図して、会社分割制度を形式的に利用又は濫用して再建スキームを実行したといわざるをえず、違法又は不当な目的を有していた（目的の要件）というべきであると判示する。

これらのことから、判決は、被告ら分割承継会社3社は、信義則上、分割会社と別法人であることを理由として、原告の本件債権に対する責任を免れることは許されない、と結論付けた。

〔コメント〕

福岡地裁判決においても、上記東京地裁判決と同様に、分割会社と分割承継会社が実質的に同一であることが法人格の濫用という評価を根拠付ける1つの事情となっている。他方、福岡地裁判決においては、東京地裁判決と異なり、法人格濫用による法人格否認の法理の適用要件の1つである支配の要件の充足を肯定する際に、明示的に、分割会社と分割承継会社の実質的同一性に着目している⁽⁴³⁾。

(43) 会社分割の事例においては、会社分割という性質上、支配の要件が当然に満たされていることが多く、適用の可否を判断する要因としては機能しないという指摘として、高間佐知子「判批」新報118巻11=12号200頁参照。

なお、別件の濫用的会社分割の事例においても、裁判所は、法人格濫用による法人格否認の法理の適用要件の1つである支配要件の充足を肯定するための考慮事情として、分割会社と分割承継会社の実質的同一性に着目している。すなわち、福岡地裁平成22年1月14日判決(金法1910号88頁)は、会社分割に係る新会社が、従前の同一の施設を利用して、同一の屋号で旧会社の経営していたパチンコ店を経営しており、会社分割によっても営業を中断することなく、中心となる従業員等も変わらずに営業を継続していることなどの事情に照らせば、会社分割前の分割会社と会社分割後の分割承継会社では、その事業態様や支配実態は実質的に変化がないと評価せざるをえず、法人格が支配者(分割会社の代表取締役兼支配株主ら)により意のままに道具として支配されている(支配の要件)と判示している。ただし、控訴審である福岡高裁平成23年10月27日判決(金法1936号74頁)は、同法理の適用を否定している。

V 租税滞納処分の場合における実質的同一性・法人格否認の法理の議論⁽⁴⁴⁾

租税滞納処分に係る裁判例においても、実質的同一性の議論が法人格否認の法理との関係でなされている。

1 神戸地裁平成8年2月21日判決(訟月43巻4号1257頁)

[事案の概要]

被告税務署長は、滞納会社である訴外近畿運輸株式会社(旧会社。以下「近畿運輸」という)に対する滞納国税徴収のため、原告(新会社)が有する債権を差し押さえてその取立てを行った。これに対し、原告が、差押えは原告の財産を近畿運輸の財産と誤認してなされた違法なものであり、また、取立てにより原告の有していた当該債権を喪失せしめ、よって、原告に損害を与えたと主張して、被告税務署長に対して差押処分の取消しを、被告国に対して主位的に国家賠償を、予備的に不当利得の返還を求めた。

[裁判所の判断]

神戸地裁平成8年2月21日判決(訟月43巻4号1257頁)は、前掲最高裁昭和44年2月27日判決を引用し、「株式会社が商法の規定に準拠して比較的容易に設立されうること

に乘じ、取引の相手方からの債務履行請求手続を誤らせ時間と費用とを浪費させる手段として、旧会社の営業財産をそのまま流用し、商号、代表取締役、営業目的、従業員などが旧会社のそれと同一の新会社を設立したような場合には、形式的には新会社の設立登記がなされていても、新旧両会社の実質は前後同一であり、新会社の設立は旧会社の債務の免脱を目的としてなされた会社制度の濫用であって、このような場合、会社は右取引の相手方に対し、信義則上、新旧両会社が別人格であることを主張できず、相手方は新旧両会社のいずれに対しても右債務についてその責任を追求することができる〔下線筆者〕」と判

(44) 租税事例に対する法人格否認の法理の適用問題に関して、村井正『現代租税法の課題』3頁以下(東洋経済新聞社1973)、岩崎政明『ハイポセティカル・スタディカル租税法〔第3版〕』40頁以下(弘文堂2010)、酒井克彦『ステップアップ租税法』323頁以下(財経詳報社2010)参照。

示する。その上で、判決は、原告は、形式上は近畿運輸（旧会社）と別異の株式会社の形態をとってはいるけれども、両社はその実質が前後同一であり、原告の設立は近畿運輸の債務の免脱を目的としてなされた法人格の濫用であるとしている。

〔コメント〕

神戸地裁判決は、新旧両会社が実質的に同一であることを、新会社の設立が旧会社の債務の免脱を目的としてなされた法人格の濫用であるという評価を肯定する事情として位置付けている。もっとも、法人格の濫用の場合の法人格否認の法理の要件を支配と目的の要件として捉えた上で、新旧両会社の実質的同一性が認められることをもって支配の要件を満たすものであると解しているかは必ずしも明らかではない。

2 東京地裁平成 18 年 6 月 26 日判決（判時 1960 号 16 頁）

〔事案の概要〕

本件は、被告国の公権力の行使にあたる公務員である東京国税局長その他の同局所属の徴収職員が、原告（新会社）に帰属する財産を、当時国税を滞納していた滞納会社（旧会社。原告の元 100%親会社）に帰属する財産であると認定した上、滞納会社に対する滞納処分として違法に差し押さえ、その全額を取り立てて滞納会社の滞納国税に充てたとして、原告が、被告に対し、国家賠償法 1 条 1 項に基づき、上記財産の価額に相当する積極損害額及び逸失利益に相当する消極損害額等の支払を求めた事案である。

〔裁判所の判断〕

東京地裁平成 18 年 6 月 26 日判決（判時 1960 号 16 頁）は、原告は、本件賃借権譲渡に伴い、滞納会社から、その営業の重要部分を、その業務の同一性、継続性を維持したまま譲り受けたと認めるのが相当であり、かかる営業譲渡は、グループ法人相互間の極めて緊密な関係に基づき実行されたものと認められると摘示する。また、原告においては、滞納会社からの営業譲渡後も、関係者による従前と同一の会社支配態勢の下で、実質的に従前と同一の経営態勢が維持されており、当該会社支配態勢や経営態勢は、滞納会社と同一のものであると判示する。

その上で、判決は、「原告と滞納会社とは、A〔筆者注：原告及び滞納会社の元代表者〕及びその関係者による同一の会社支配態勢及び経営態勢の下で、被告による国税の徴収を免れる目的で恣意的に法人格を使い分けて法人格を濫用しているものと認められるから、原告は、被告に対し、信義則上、原告が滞納会社とは別異の法人格であることを主張することはできず、したがって、本件財産を自己の財産であると主張することは許されない」と判示する。

〔コメント〕

東京地裁判決は、新旧両会社が実質的に同一であることを、新旧両会社が A 及びその関係者による同一の会社支配態勢及び経営態勢の下で、被告による国税の徴収を免れる目的で恣意的に法人格を使い分けて法人格を濫用しているという評価を肯定する事情として、位置付けている。もっとも、法人格の濫用の場合の法人格否認の法理の要件を支配と

目的の要件として捉えた上で、新旧両会社の実質的同一性が認められることをもって支配の要件を満たすものであると解しているかは必ずしも明らかではない。この点は上記神戸地裁判決と同様である。

VI 裁判例からの示唆

1 整理

本稿では、これまで労働法分野のものを中心に実質的同一性に関わる裁判例を概観してきた。ここで若干の整理をしておきたい。

(1) 労働法分野における実質的同一性の議論

労働法分野における実質的同一性の議論について、次のように整理することができるのではないか。すなわち、旧会社が解散し、新会社（以下、逐一「親会社」を併記することはない）において事業を継続しているような場合に、新旧両会社の法人格ないし事業の実質的同一性が認められるときは、形式的には旧会社が解散しているとしても、実質的には新会社において旧会社の法人格ないし事業を継続しており、旧会社の解散は偽装であると評価される。〔1〕このことによって、解散（企業廃止）を理由とする解雇が無効とされる可能性がある。また、〔2〕法人格の濫用という評価につながり、法人格の否認の法理により、労働関係は旧会社と新会社との間で存続するとされる可能性がある。〔1〕は旧会社自身の解散の有効性という問題であり、〔2〕は新旧両会社間における労働関係の承継という問題である。

敷衍するに、〔1〕について、労働契約法16条は、「解雇は、客観的に合理的な理由を欠き、社会通念上相当であると認められない場合は、その権利を濫用したものとして、無効とする」と規定する。通常、解雇理由が会社解散（事業廃止）である場合には、ここでいう「客観的に合理的な理由」に該当する。しかしながら、偽装解散の場合は、「客観的に合理的な理由」に該当せず、解雇は無効とされうる。形式上、旧会社の解散により、その法人格が消滅し、事業が廃止されているとしても、実質的に、新会社において事業を継続していることから、旧会社の解散、これによる旧会社の法人格の消滅と事業の廃止それ自体は、旧会社の労働者を解雇する客観的に合理的な理由たりえないということである。偽装解散では、会社解散という解雇の実質的理由を欠き、ひいては解雇権の濫用になるということであろう。

〔2〕について、解雇を無効と解しても、雇用の受け皿である旧会社が消滅しては雇用を継続させることはできない。そこで、解雇された従業員の雇用の受け皿となるのが存続する新会社である。ただし、新旧両会社は別の法人であるし、旧会社存続時に新会社が存在していないこともある。したがって、新会社をもって解雇された従業員の雇用の受け皿とするために、法人格否認の法理が適用される。

(2) 実質的同一性と法人格否認の法理の関係

日進工機事件の奈良地裁決定は、新旧両会社の実質的同一性から、旧会社における従業員の解雇無効のみならず、新会社への雇用関係の承継という結論をも導き出していた。奈

良地裁決定が法人格否認の法理を適用したものでないとすれば、新旧両会社に実質的同一性が認められる偽装解散の場合に、旧会社による解雇が無効であるとしても、新旧会社間に実質的同一性が認められるとどのような根拠でもって雇用関係が新会社に承継されるというのであろうか。この点についてもう一步、説明を要するのではないか。奈良地裁決定の判断に対するものに限らず、かような問題意識はかねてから存在した⁽⁴⁵⁾。

企業ないし事業（営業）概念を構成する要素としての労働者は、事業（営業）譲渡によって、企業ないし事業（営業）としての実質的同一性がある限り、譲受会社に労働契約も承継される、という理解が背後にあるのかもしれない。かような理解に対しては、事業譲渡は法的には事業を構成する権利義務の個別的な承継（特定承継）によって行われることから、当該事業に従事する労働者の雇用契約は、事業譲渡当事者間の労働契約譲渡の合意（かつ、民法625条1項の労働者の同意）がない限り、承継されない⁽⁴⁶⁾、という反論も想定される。このようなこともあって、雇用関係を新会社に承継させるための理屈として、法人格否認の法理が持ち出されるのであろうか、また、偽装解散の場面における実質的同一性の法理と法人格否認の法理との関係をどのように解すべきか、といった疑問も惹起される。

この点について、橋本陽子教授が整理したところを確認しておきたい。すなわち、橋本教授は、営業譲渡又は事業解散後に同一の事業を再開した事例において、譲受企業が特定労働者の雇用関係を承継しなかった場合、かかる承継拒否の可否を争う判断枠組みとして、裁判例の中には、有機的一体をなす営業が譲渡された場合には、労働者と企業そのものとの一体性に鑑み、雇用関係も当然に譲受企業に承継されると判示したのものもあることを指摘される。その上で、裁判例の多くは、①企業の経営組織の変更を伴わないところの企業主体の交替を意味するがごとき営業譲渡の場合においては、雇用関係は承継されるという判断枠組み、②雇用関係を包括的に承継する旨の合意が存在する場合に承継されるという判断枠組みを用いている、とされる。また、最近では、③譲受企業による承継拒否を譲渡企業による整理解雇と構成する裁判例が目立つところ、譲渡企業による整理解雇と構成する場合、譲受企業を相手方として譲受企業への雇用関係の承継を主張するためには、譲渡企業と譲受企業との実質的同一性が認められなければならない、とされる。

そして、橋本教授は、①ないし③のいずれの枠組みにおいても、譲受企業との雇用関係の存在が認められるためには、譲渡企業と譲受企業との実質的同一性の存在が決め手となっているとされる。この場合に、裁判所は、実質的同一性について、譲渡企業と譲受企業の事業内容、資本関係、役員構成、設備や営業所の継続、排除された労働者以外の者をすべて採用しているか、譲渡企業から退職金の支払いがなされているかといった点をメルクマールとして判断しているが、明確な判断基準が認められるとはいい難いと指摘される。その上で、橋本教授は、新関西通信システムズ事件の大阪地裁決定を引用し、「結論的には、実質的同一性が肯定される場合とは、法人格否認の法理における法人格の濫用の場合を意味するものと解してよさそうである」と述べられる⁽⁴⁷⁾。

(45) 下井隆史「判批」判時1070号220頁参照。

(46) 荒木・前掲注(10)、433頁以下、菅野・前掲注(11)、717頁、水町・前掲注(11)、151頁以下参照。この辺りの議論については、金久保・前掲注(20)、25頁以下も参照。

(47) 橋本陽子「判批」ジュリ1192号233頁参照。なお、同「営業譲渡と労働法」労研484号63頁以下も参照。

本稿でとりあげた裁判例を見ても、実質的同一性と法人格否認の法理との関係に関心が寄せられるところである。既述のとおり、法人格否認の法理の適用が認められる場合としては、法人格が全くの形骸にすぎない場合と法人格が法律の適用を回避するために濫用されるような場合の2つがあると解されている。一般に、法人格の形骸化とは、法人とは名前だけで、実質的には社員の個人営業又は親会社の営業の一部門にすぎないということ、換言すれば会社と社員間又は複数の会社間に実質的同一性があることを指す。法人格の濫用による法人格否認の法理は、法人格がその背後にある者によって単なる道具として支配されており（支配の要件）、かかる支配者が法人格を違法又は不当な目的のために利用している（目的の要件）場合に認められると解されている⁽⁴⁸⁾。そうすると、実質的同一性については、法人格の形骸化という評価を根拠付ける事情となりうることを容易に理解できよう。

他方、裁判例の分析等を通じて、法人の形骸化についていわれる実質的同一性の要件と法人格濫用における支配の要件が實際上どれだけ異なるのか、事実上、実体を同じくするのではないかという趣旨の指摘も存在する⁽⁴⁹⁾。かかる指摘は、実質的同一性が、法人格の濫用という評価を根拠付ける事情にもなりうることを意味する。

例えば、第一交通産業（佐野第一交通）事件の大阪高裁平成19年10月26日判決は、次のとおり、実質的同一性について、法人格形骸化を基礎付ける事情として捉えている（原審も同旨）。

「法人とは名ばかりであって子会社が親会社の営業の一部門にすぎないような場合、すなわち、株式の所有関係、役員派遣、営業財産の所有関係、専属的取引関係などを通じて親会社が子会社を支配し、両者間で業務や財産が継続的に混同され、その事業が実質上同一であると評価できる場合には、子会社の法人格は完全に形骸化しているということができ、この場合における子会社の解散は、親会社の一営業部門の閉鎖にすぎないと評価することができる。したがって、子会社の法人格が完全に形骸化している場合、子会社の従業員

(48) 西谷敏「判批」法雑32巻1号164頁、奥山・前掲注(32)、165頁以下など参照。

(49) 松岡浩「労働関係における法人格否認論と企業間の実質的同一性の理論」別冊判タ5号93頁、奥山明良「親会社の子会社従業員に対する雇用契約責任と法人格否認の法理—中本商事事件を中心に—」労判332号11頁以下。西谷・前掲注(48)、165頁は、徳島船井電機事件の徳島地裁判決が、親会社と子会社の「実質的同一性」を認め、子会社が実質上親会社の一製造部門にすぎないことを認めながら、法人格形骸化の事例にあたることを否定し、法人格の濫用にあたる判断していることから見ても、実際上、実質的同一性の要件と支配の要件は厳密に区別されているわけではないと指摘される。また、西谷敏「子会社解散と法人格否認の法理—第一交通・佐野第一交通事件意見書—」労旬1561号34頁及び37頁は、「法人格の形骸化とは別個に法人格の濫用を認める以上、そこで要求される支配の要件は、当然に、形骸化が認められる場合よりは緩やかなものと考えざるをえない」、「法人格濫用のために要求される『支配』の要件は、当然に、法人格形骸化において認められるほどの強い一体関係である必要はないと解すべきである」と論じられる。なお、梅田武敏「偽装解散と法人格否認の法理—徳島船井電機事件判決を素材として—」労旬898号30頁は、「『実質的同一性』概念は、法人とその背後の実体間における財産の混同・業務の混同の事実から導かれているが、これは支配なくしては不可能なことで、支配があつてこそはじめて生ずる現象なのである。支配とは実質的判断であり、実質的同一性とはその現象形式で、両者は内実とその現象の関係にあつて、いずれも『支配』を表現する点においては同じものである。支配と実質的同一性を区別することは、内容と形式を区別しているだけで意味はない」と指摘される。

員は、解散を理由として解雇の意思表示を受けたとしても、これによって労働者としての地位を失うことはなく、直接親会社に対して、継続的、包括的な雇用契約上の権利を主張することができるかと解すべきである。〔下線筆者〕

他方、判決は、次のとおり、実質的同一性を、法人格濫用を基礎付ける事情としても位置付けている（同事件の原審のほか、徳島船井電機事件の徳島地裁判決、宣伝事件の札幌地裁決定、新関西通信システムズ事件の大阪地裁決定、日本語研究所ほか事件の東京地裁判決も参照）。

「子会社の法人格が完全に形骸化しているとはまではいえない場合であっても、親会社が、子会社の法人格を意のままに道具として実質的・現実的に支配し（支配の要件）、その支配力を利用することによって、子会社に存する労働組合を壊滅させる等の違法、不当な目的を達するため（目的の要件）、その手段として子会社を解散したなど、法人格が違法に濫用されその濫用の程度が顕著かつ明白であると認められる場合には、子会社の従業員は、直接親会社に対して、雇用契約上の権利を主張することができるというべきである。……親会社による子会社の実質的・現実的支配がなされている状況の下において、労働組合を壊滅させる等の違法・不当な目的で子会社の解散決議がなされ、かつ、子会社が真実解散されたものではなく偽装解散であると認められる場合、すなわち、子会社の解散決議後、親会社が自ら同一の事業を再開継続したり、親会社の支配する別の子会社によって同一の事業が継続されているような場合には、子会社の従業員は、親会社による法人格の濫用の程度が顕著かつ明白であるとして、親会社に対して、子会社解散後も継続的、包括的な雇用契約上の責任を追及することができるというべきである。〔下線筆者〕

2 留意点

上記1の整理は確定的なものではないし、なお留意すべき点もある。この点を述べておきたい。

上記1(1)についていえば、その〔1〕において、新旧両会社の法人格ないし事業の実質的同一性は、労働契約法16条など特定の規範との関係において、解雇理由としての会社解散（ここでは偽装解散）が「客観的に合理的な理由」に該当することを否定する重要な考慮事情として位置付けられていることがわかる。

かように、各法分野に固有の価値判断が、それぞれの分野における実質的同一性や法人格否認の法理の議論に影響する可能性は否めない⁽⁵⁰⁾。「旧会社を支配している株主が、新会社を立ち上げて旧会社が営んできた事業を継続させているという、同じような場合であっても、旧会社の従業員に対する不当労働行為が問題となっているのか、旧会社の債権者に対する詐害行為が問題となっているのかによって、株主の新旧両会社に対する『支配』の要素として何に注目するのか、どのような事実、違法性や不公正を見いだすのかは、異なってくるはずである」⁽⁵¹⁾という指摘にも目を向けておきたい。

(50) この点については、池田悠「事業譲渡と労働契約関係」野川忍ほか編『企業変動における労働法の課題』73頁（有斐閣2016）参照。

このほか、「事業」と「法人格」いずれの実質的同一性に着目するのかという問題⁽⁵²⁾やその同一性の程度の問題も議論しうるであろう(同一性の程度の議論については、新関西通信システムズ事件の大阪地裁決定及び第一交通産業(佐野第一交通)事件の大阪高裁判決参照)。

上記1(2)について、裁判例の中には、法人格の濫用による法人格否認の法理、とりわけその支配の要件の場面において、新旧両会社の実質的同一性を考慮事情としていることを明らかにするものがあつた(徳島船井電機事件の徳島地裁判決及び第一交通産業(佐野第一交通)事件の大阪高裁判決参照。前記Ⅳの詐害的会社分割事案に係る福岡地裁平成23年2月17日判決も参照)。

他方、かように、支配の要件を実質的同一性とイコールで結ぶこと、あるいは実質的同一性を目的の要件ではなく支配の要件とのみ関連付けて論じることに対して、疑問を提起することもできる。前記Ⅱの3においても述べたとおり、新旧両会社の関係が兄弟会社ないしこれと類似するものであるケースと背後にいる個人が会社を支配している又は親会社が子会社を支配しているケースとは、支配の意味合いが異なるようにも思えるからである。裁判例の中には、法人格の濫用の場合の法人格否認の法理の要件を支配と目的の要件として捉えた上で、新旧両会社の実質的同一性が認められることをもって支配の要件を満たすものであると解しているのか、必ずしも明らかではないものが散見されたことを再度指摘しておこう(宣伝事件の札幌地裁決定及び日本語研究所ほか事件の東京地裁判決参照。前記Ⅳの詐害的会社分割事案に係る東京地裁平成24年7月23日判決、前記Ⅴの租税滞納処分に係る神戸地裁平成8年2月21日判決及び東京地裁平成18年6月26日判決も参照)。

また、偽装解散の場面における実質的同一性の法理と、同じく実質的同一性に着眼する法人格否認の法理との関係は必ずしも判然としないことにも留意すべきである。偽装解散の場合には、新会社と旧会社(解散会社)が実質的に同一のものである又は新会社が旧会社の事業について、実質的同一性を保持しつつ引き継いでいると見られるがゆえに、雇用上の義務を実質的な承継会社である新会社に求めることが実効的な救済になり、そうすることが法人格否認の法理が求める衡平な解決となる、という見解が示されている⁽⁵³⁾。両者の関係を理解するための手がかりとなる見解として注目しておきたい。

このように考察を進めていくと、労働法分野における議論として、使用者概念の拡張法理⁽⁵⁴⁾、偽装解散の法理、解雇法理、不当労働行為法理、法人格否認の法理といった各種法理と実質的同一性との関係、これらの法理の内部における実質的同一性の位置付けなど

(51) 片木晴彦「会社法重要判例をひもとく 第1回 法人格否認の法理」法教367号92頁。

(52) 例えば、新旧両会社の法人格の実質的同一性を否定する一方で、新会社において旧会社が営んでいたものと同一の事業を承継しているという評価を行うことはありえよう。参考として、第一交通産業(佐野第一交通)事件の大阪高裁平成19年10月26日判決参照。この問題については、菅野・前掲注(21)、151頁以下、米津・前掲注(19)、217頁の脚注62、本久洋一「判批」労働判例百選〔第8版〕147頁も参照。

(53) 野田・前掲注(26)、14頁以下参照。

(54) 本田尊正「不当労働行為制度と使用者概念」季勞101号31頁は、偽装解散に対する法人格否認の法理の適用に賛同する見解に対して、「『雇主』たる使用者を中心にした従来の目的論的な拡張解釈—たとえば企業の実質的同一性の理論—によっても、同じ結論を導き出しえないことはないのであって、あえて『法人格否認の法理』の適用をまたなければならぬことでもない」と論じられる。

について、さらに検討を要するという課題が見えてくる。あるいは、労働法分野に限定されない議論として、より広い視座から、法人格否認の法理の根拠⁽⁵⁵⁾や法人格の形骸化と法人格の濫用という二分論自体の根拠ないし合理性を検討することの必要性も視野に入ってくる⁽⁵⁶⁾。

他方、これまでの考察から、少なくとも、新旧両会社の実質的同一性は、①労働法分野の議論として、解散会社における解散や事業の廃止に対して否定的な評価を与える際の重要な考慮事情である、あるいは②労働法分野に限定されない議論として、法人格否認の法理の適用場面において、法人格が形骸化している又は法律の適用を回避するために法人格が濫用されているという評価を根拠付ける重要な考慮事情である、ということができるとはならないかと考える。

結びに代えて—法人税法 132 条の 2 の適用場面における実質的同一性—

以上の考察が正しいとすれば、少なくとも、新旧両会社の実質的同一性は、①労働法分野の議論として、解散会社における解散や事業の廃止に対して否定的な評価を与える際の重要な考慮事情である、あるいは②労働法分野に限定されない議論として、法人格否認の法理の適用場面において、法人格が形骸化している又は法律の適用を回避するために法人格が濫用されているという評価を根拠付ける重要な考慮事情である、ということができるとはならないかと考える。

これまでの検討を踏まえた上で、実質的同一性と法人税法 132 条の 2 の関係に対する私見を示しておこう。旧会社を解散し、これと実質的に同一の新会社に、旧会社の法人格ないし事業が承継されていると見られる場合に、旧会社の解散に対して、「形式的には解散・消滅していても、実質的には解散・消滅せずに存続している」というような評価がなされる余地があると考えられる。のみならず、新旧両会社の実質的同一性が「法人制度や法人格の濫用」と評価されるようなケースでは、法人税法 132 条の 2 との関係においても、新旧両会社の実質的同一性が、組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用したもの

(55) 法人格否認の法理の実定法上の根拠については議論がある。例えば、江頭憲治郎教授は、法人格否認の法理の実定法上の根拠として、①権利濫用禁止の類推解釈と②会社の法人性の規定（会社 3）の解釈に求める見解を紹介した上で、次のとおり論じている（江頭・前掲注(4)、43 頁参照）。すなわち、①の見解に立つと、その法理を援用できる者は法人格濫用により不利益を被る者に限られる（法人構成員にとり有利な法人格否認は認められない）。しかし、この立場は狭すぎる。②の見解は、法理の柔軟な適用可能性を示す点で正当であるものの、同法理の実定法上の根拠としては、法人格の独立性（分離原則）を示す規定（会社 3）の適用を制限する根拠となる規定を挙げるべきで、被制限規範を挙げるのでは答えにならない。基本的に②の見解に立ち、同法理の実定法上の根拠は、会社法 3 条の適用を制限するところの民法 1 条 3 項を始めとする何らかの規範という以上には特定できない。

(56) この点に関する有益な論稿として、差し当たり、江頭憲治郎『会社法人格否認の法理』（東京大学出版会 1980）、川添利賢「会社解散と解雇」林豊＝山川隆一編『新・裁判実務大系 16 労働関係訴訟法 I』127 頁以下（青林書院 2001）、野田進『労働契約上の使用者性』論の現状と展望—実質的同一性論と法人格否認法理の対比を中心に—菅野和夫ほか編『労働法が目指すべきもの』139 頁以下（信山社 2011）、有田謙司「事業譲渡における労働契約の承継をめぐる法的問題」毛塚勝利編『事業構築における労働法の役割』61 頁以下（中央経済社 2013）、土田道夫＝溝杭佑也「会社分割・事業譲渡に伴う労働契約承継の法的課題」季労 245 号 175 頁以下、原弘明「労働法における法人格否認の法理と事業譲渡にかかる労働契約の取扱い—会社法の視点から—」法政 82 卷 2=3 号 681 頁以下、米津・前掲注(19)、184 頁以下参照。

であるという評価を根拠付ける重要な事情として位置付けられる可能性がある。あくまで実際上の話になるが、裁判所において、新旧両会社の実質的同一性が「法人制度や法人格の濫用」という評価に結び付き、そのように評価される手段を用いることが租税法の個別規定の「本来の趣旨及び目的」に反するという評価につながりうると考える。

例えば、前掲最高裁昭和48年10月26日判決においては、新旧両会社に実質的同一性が認められることが、「新会社の設立は、株式会社が比較的容易に設立されることに乗じて、何らかの不当な目的を達成するために行われたものである」、ひいては「法人格の濫用である」という評価を肯定する一要素になっていると解される。かように「法人格の濫用である」と評価されるような態様で組織再編成を実行する場合、租税法の個別規定の「本来の趣旨及び目的」に反する、あるいは法人税法132条の2の適用場面において不当ないし濫用であるという評価につながる余地がある。「濫用」という評価の程度が法人格否認の法理の適用を認めうるほどに達している必要があるかという点は措くとしても、実際上も、裁判官のメンタリティとして、裁判官は、「法制度や法人格の濫用」と評価されるケースに対して、租税法の個別規定の「本来の趣旨及び目的」の範疇に収まるものであると断じることには二の足を踏むのではないと思われる。

そこで、組織再編成等のスキーム作成に携わる者に対して注意を喚起しておきたい。組織再編成を含む一連のスキームの中に、法人格を濫用する（濫用しているという評価に値する）ような手段や手順等が含まれている場合には、課税庁又は裁判所によって、法人税法132条の2との関係で濫用に値すると評価されるリスクがある。形式上、新旧両会社の法人格は異なるものの実質的に同一性を保持しているという実体があるのであれば、法人税法132条の2の助力により、その実体に迫ることが考えられる⁽⁵⁷⁾。法人税法132条の2との関係では、新旧両会社の実質的同一性が認められるようなスキームの目的、あるいは旧会社を解散し、実質的に同一の新会社を設立した理由が問われるであろう。もちろん、このような議論は、繰越欠損金の引継ぎの否認という場面に限定されたものではないことにも注意を要する。

もっとも、「法人格の濫用である」と評価されるような態様で組織再編成を実行することが、租税法の個別規定の「本来の趣旨及び目的」に反する、あるいは法人税法132条の2の適用場面において不当ないし濫用という評価につながることの妥当性については、慎重に検証を行う必要があることは強調しておかねばなるまい。新旧両会社の実質的同一性という点をもって、租税法以前の段階で法人格の濫用と評価されることから、租税法の規定との関係においても不当ないし濫用と評価するのはいささか早計である。租税法以外の法分野において、新旧両会社の実質的同一性が法人格の濫用であるという評価を根拠付ける重要な考慮事情であるとされているとしても、かかる評価に当たって、労働法分野においては労働者保護の要請、会社法分野においては債権者保護の要請など、各法分野に固有の価値判断が働いている可能性は否めない⁽⁵⁸⁾。

(57) ここでは、株主相互金融における株主優待金の許否が争われた最高裁昭和43年11月13日最高裁大法廷判決（民集22巻12号2449頁）において、松田二郎裁判官が「法的形態を越えて実体に迫り得ることは、税法上におけるいわゆる『実質課税の原則』や、主として商法上論ぜられるいわゆる『法人格否認の法理』にあらわれている」という意見を付していたことも想起しておきたい。

加えて、経営不振となっている会社（第一会社）の事業のうち、優良事業及びその事業に係る資産・負債を別の会社（第二会社）に移転し、第一会社については法的整理を行うようないわゆる第二会社方式については、有効な事業再生手段にもなりうるものであり、第二会社方式あるいはこれと同様の形態をとっているからといって、直ちに、法人格を濫用したものと評価されるものではないことにも注意を向けておきたい⁽⁵⁹⁾（なお、課税庁からの課税を避けるための方法論という文脈ではあるが、第二会社方式により事業再生をする場合に、清算する旧子会社に対する貸倒損失を、寄附金課税（法人税37）を受けずに損金に計上させたい場合には、旧会社と新会社の同一性を排除しておく必要があることを指摘する見解もある⁽⁶⁰⁾）。このことは、法人税法132条の2の適用場面においても然りである。

最後に、冒頭で述べたとおり、筆者は、本裁決の事例に対して、法人格否認の法理の適用があるか否かを検討する文脈で、実質的同一性の議論を行っているものではないことを再度、確認しておきたい。新旧両会社は実質的に同一であるという評価がなされた場合に、法人格の濫用、（組織再編成の濫用、）組織再編税制の濫用という順に“濫用の連鎖”的評価が裁判所によって行われる可能性を視線の先に見据えているにすぎない。

（2018.9.19 受稿，2018.10.5 受理）

(58) この点に関して、労働関係において法人格否認の法理がより重要な役割を果たすとすれば、労働関係が問題となっている限りにおいて、法人格否認の法理の適用要件は、一般の取引関係が問題となっている事例におけるよりも緩和されてよいとする見解として、西谷・前掲注(49)、34頁以下参照。また、高橋英治「法人格の否認」家近正直編『現代裁判法大系 17 会社法』11頁以下（新日本法規出版1999）も参照。

(59) 高岸直樹「新設分割の方法によるいわゆる第二会社に対する法人格否認に関する一考察」地域政策研究16巻4号51頁以下、同「判批」税務事例47巻5号77頁以下参照。

(60) 佐藤信祐「第二会社方式による子会社再生」税務QA146号27頁以下参照。なお、第二会社方式の課税関係については、東京国税局調査第一部調査審理課『Q&A 不良債権処理の税務判断』175頁以下（ぎょうせい1995）、長戸貴之『事業再生と課税』25頁以下（東京大学出版会2017）も参照。

〔抄 録〕

国税不服審判所平成28年7月7日裁決（裁決事例集未登載）は、組織再編成に係る租税回避否認規定である法人税法132条の2を適用して、100%子会社の合併に起因する繰越欠損金の引継ぎを否認する課税処分の適法性を認めた。本稿は、かかる裁決を機縁として、いまだ明確とはいえない同条の適用の有無に係る判断基準について、労働法分野等において蓄積されてきた実質的同一性（実体的同一性）に関する議論から示唆を得て、考察を加えるものである。

上記議論を踏まえると、旧会社を解散し、これと実質的に同一の新会社に、旧会社の法人格ないし事業が承継するような組織再編が行われた場合に、旧会社の解散に対して、「形式的には解散・消滅していても、実質的には解散・消滅せずに存続している」というような評価がなされる余地があると考えられる。のみならず、新旧両会社の実質的同一性が「法人制度や法人格の濫用」と評価されるようなケースでは、法人税法132条の2との関係においても、新旧両会社の実質的同一性が、「組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用したものである」という評価を根拠付ける重要な事情として位置付けられる可能性がある。