

〔論 説〕

適格合併による繰越欠損金の引継ぎを認める法人税法 57 条 2 項の

「本来の趣旨及び目的」には「事業の継続」が含まれるか？

—TPR 事件を素材として—

泉 絢 也

はじめに

法人税法上の欠損金に係る諸規定については、定義規定及び繰越・繰戻に関する規定を除くと、平成 13 年度改正において適格合併等により合併法人等による被合併法人等の欠損金の引継ぎ及びその制限に関する規定が整備されるなど、近年著しい進展がみられ、裁判例も相次いでいることが指摘されている⁽¹⁾。もっとも、適格合併が行われた場合に繰越欠損金の引継ぎが認められる実質的根拠や趣旨及び目的は何かという基本的な論点について、いまだ議論が続いている。

合併の場面を念頭に置いて説明すると、法人税法上、繰越欠損金は、「それを有する法人が継続する限り維持され（合併会社側）、その主体の同一性が失われれば破棄される（被合併会社側）」という主体の同一性の考え方に基づいて⁽²⁾、その使用が認められている。その例外として、法人税法 57 条 2 項は、適格合併が行われた場合に、合併法人が被合併法人の繰越欠損金を引き継ぐことを認めている。合併法人が、別人格である被合併法人の繰越欠損金を引き継ぐためには、合併、しかも税制上の所定の要件を満たした適格合併であることが求められるのである。本稿は、上記の論点、とりわけ同項の「本来の趣旨及び目的」に、被合併法人が合併前に営んでいた事業が合併により合併法人に移転し、合併後に合併法人によって引き続き営まれるという意味での「事業の継続」が含まれるか、という問題を中心的に論ずる。

この問題は、組織再編成に係る行為又は計算の否認規定である法人税法 132 条の 2 と関わる。合併法人である上告人が、被合併法人となる法人を完全子会社化した後にみなし共同事業要件を満たす形で合併し、繰越欠損金の引継制限の適用を回避した事案であるヤフー事件最高裁判決（最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決・民集 70 巻 2 号 242 頁）は、法人税法 132 条の 2 が定める不当性の意義とその判断枠組みを明らかにした。判決は、「法人税法第 132 条の 2 の趣旨及び目的からすれば、同条にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、法人の行為又は計算で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することにより法人税の負担を減少させるものであ

(1) 酒井貴子「欠損金の移転—組織再編税制、連結納税制度—」金子宏監修『現代租税法講座第 3 巻 企業・市場』215 頁以下（日本評論社 2017）参照。

(2) 後掲注 (10) 参照。

ることをいう」とした上で、濫用の有無に係る「考慮事情」と「判断の観点」を示した。

具体的には、判決は、その濫用の有無の判断に当たっては、法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とはかい離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか（以下「考慮事情①」という）、税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事情が存在するかどうか（以下「考慮事情②」という）等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編成に係る各規定の「本来の趣旨及び目的」から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断すべきであるとした。考慮事情①及び考慮事情②について、調査官解説は、単なる考慮事情にとどまるものではなく、実質的には、法人税法132条の2の不当性要件該当性を肯定するために必要な要素であるとみている⁽³⁾。

組織再編成に係る租税回避は繰越欠損金に関係するものが多い。よって、ヤフー事件最高裁判決が示した上記判断枠組みに照らすと、法人税法132条の2の適用の可否が検討される場面では、同法57条各項の「本来の趣旨及び目的」が問題となることが多い、ということになる。

検討の素材として、TPR事件に着目する。この事件では、合併法人が適格合併により引き継いだ被合併法人の繰越欠損金の損金算入の可否が争われている。すなわち、親会社である原告Xは、優に5年を超えて100%の資本関係（現行法でいうところの法人税法2条12号の7の6の完全支配関係）を継続していた完全子会社を合併し、その繰越欠損金（未処理欠損金額）を引き継いで自らの法人税の申告において損金に算入した。処分行政庁が、法人税法132条の2を適用して、その損金算入を否認する課税処分を行ったため、Xはかかる処分の取消しを求めて提訴した。

本件地裁判決（東京地裁令和元年6月27日判決・判例集未掲載）は、組織再編成制は、完全支配関係がある法人間の合併についても、共同事業を営むための適格合併及び企業グループ内の適格合併のうち完全支配関係を除く支配関係がある適格合併と同様に、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定しているという解釈を前提として、「法人税法57条2項についても、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定して、被合併法人の有する未処理欠損金額の合併法人への引継ぎという租税法上の効果を認めたもの〔下線筆者〕」という見解を示した。その上で判決は、「本件合併は、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、法人税法57条2項の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの」であると判示した。かような本件地裁判決は、法人税法57条2項の「本来の趣旨及び目的」に「事業の継続」を読み込んだ可能性がある。

以上を踏まえて、本稿では、法人税法132条の2の適用場面を想定し、かつ、TPR事件を素材として、法人税法57条2項の「本来の趣旨及び目的」には「事業の継続」が含まれるかという点に関する考察を行う。

(3) 徳地淳＝林史高「判解」曹時69巻5号299頁参照。

I 東京地裁令和元年 6 月 27 日判決（判例集未登載）

素材とする TPR 事件及び本件地裁判決の内容を簡単に確認する。

1 事案の概要

X は、その完全子会社を被合併法人とする適格合併（平成 22 年法律第 6 号による改正前の法人税法 2 条 12 号の 8）を行い、当該子会社が有していた未処理欠損金額を同法 57 条 2 項の適用により X の欠損金額とみなして損金の額に算入して法人税の確定申告をした。処分行政庁は、上記未処理欠損金額を X の損金の額に算入することは X の法人税の負担を不当に減少させる結果となるとして、同法 132 条の 2 の適用により更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。これに対して、X は、これらの一部の取消しを求めて、提訴した。

2 前提事実等

(1) 当事者等

ア X は、自動車部品等の製造及び販売を主たる目的とする法人である。

イ 旧 TAT 社は、平成 2 年 3 月 20 日に設立された、鉄製品、銅、アルミニウム、チタン等非鉄金属製品の製造及び販売を目的とする法人であり、自動二輪車用アルミホイール製造事業を営んでいた（以下、旧 TAT 社による同事業を「本件事業」という）。旧 TAT 社は、平成 22 年 3 月 1 日付けで X に吸収合併され（以下、この合併を「本件合併」という）、解散した。

ウ 新 TAT 社は、平成 22 年 2 月 16 日に設立された、鉄製品、銅、アルミニウム、チタン等非鉄金属製品の製造及び販売を目的とする法人である。

(2) 本件合併前の X と旧 TAT 社の状況等

ア X は、平成 14 年 2 月 9 日、旧 TAT 社の発行済株式総数の 3 分の 2 を取得した。

イ X は、平成 14 年 2 月 13 日付けで、旧 TAT 社との間で、同社との取引に係る取引基本契約（以下「旧取引基本契約」という）を締結し、S 株式会社から受注した自動二輪車用アルミホイールの製造を旧 TAT 社に委託した。

ウ X は、平成 15 年 3 月 18 日、旧 TAT 社の発行済株式を追加取得し、同社の発行済株式の全てを保有することになった。

エ 旧 TAT 社は、平成 21 年 9 月 30 日時点で、負債の合計金額が資産の合計金額を 1 億 1403 万 9576 円上回る債務超過となっていた。

(3) 本件合併の経緯等

ア 平成 21 年 12 月 21 日、旧 TAT 社の取締役会が開催され、平成 22 年 3 月 1 日付けで X が旧 TAT 社を吸収合併する合併契約を平成 21 年 12 月 22 日付けで締結することが審議され、承認された。

イ 平成 21 年 12 月 21 日、X の経営会議（X 社内において取締役会の次に位置付けられる会議）が開催され、X が旧 TAT 社を吸収合併することが提案され、承認された。上

記経営会議の承認を受けて、同日、Xの取締役会が開催され、Xが旧TAT社を吸収合併することにつき提案がされ、承認された。

ウ Xは、上記イの取締役会の承認を受けて、翌22日、旧TAT社との間で、平成22年3月1日付けでXが旧TAT社を吸収合併する合併契約を締結した。同契約に係る契約書には、要旨、以下の定めがある。

- ・ X及び旧TAT社は合併して、Xは存続し、旧TAT社は解散する。
- ・ Xは、旧TAT社の発行済株式の全てを所有しているため、合併による株式その他の金銭等の交付を行わず、合併による資本金の増加を行わない。
- ・ 合併の効力発生日は、平成22年3月1日とする。
- ・ 旧TAT社は、平成22年2月28日現在の貸借対照表、その他同日の計算を基礎とし、合併効力発生日においてその資産、負債その他一切の権利義務をXに引き継ぎ、Xはこれを承継する。

エ 平成22年2月5日、Xの取締役会が開催され、①旧TAT社の債務超過を解消するため増資をし、その後減資をすること、②新TAT社の社名を旧TAT社の平成14年2月13日付け変更前の商号と同一のもの、設立登記日を平成22年2月15日～19日の間とし、所在地は「岡山県E市(省略)101番-1」とするが、合併後に「岡山県E市(省略)99番-1」に変更すること、③旧TAT社の従業員は、旧TAT社の解散と同時に新TAT社に転籍すること、④旧TAT社の棚卸資産(製品・仕掛品・原材料等)は、合併後に新TAT社に売却すること等が提案され、承認された。

オ 上記エの取締役会の承認に基づき、Xは、平成22年2月15日、旧TAT社に対し、2億5000万円の増資引受けをし、また、同月16日、全額を出資して、鉄製品、銅、アルミニウム、チタン等非鉄金属製品の製造及び販売を目的とし、「岡山県E市(省略)101番地1」を本店所在地とする新TAT社を設立した(以下「本件設立」という)。新TAT社は、本件設立当時、商号、目的及び役員構成が旧TAT社と同一であった。

カ 本件合併等

- ・ 前記ウの合併契約に基づき、平成22年3月1日、本件合併の効力が生じ、Xは旧TAT社の権利義務を承継し、同社は解散した。
- ・ Xは、平成22年3月1日付けで、旧TAT社の全従業員を新TAT社に転籍させた(以下「本件転籍」という)。新TAT社における労働条件は旧TAT社との間のものであった。
- ・ Xは、平成22年3月1日付けで、新TAT社との間で、本件合併により旧TAT社から承継した資産及び負債のうち、本件事業に係る製品、仕掛品、原材料等の棚卸資産等の資産及び同社の従業員に係る負債(以下「本件棚卸資産等」という)の譲渡に関する契約を締結し、同日、本件棚卸資産等の譲渡を行った(以下、この譲渡を「本件譲渡」という)。
- ・ Xは、平成22年3月1日付けで、新TAT社との間で、本件合併により旧TAT社から承継した資産のうち、本件事業に係る建物、構築物、機械装置等の製造設備等(以下「本件製造設備等」という)について設備賃貸借契約を締結し、同日、これを新TAT社に賃貸した(以下、この賃貸借を「本件賃貸借」という)。本件賃貸借に係る本件製造設備等の賃借料は、本件製造設備等の減価償却費に相当する金

額であった。

- ・ X は、平成 22 年 3 月 1 日付けで、新 TAT 社との間で取引基本契約（以下「新取引基本契約」という）を締結したほか、同社に対し、「取引品」の価格改定を実施する旨通知した（以下、この価格改定を「本件単価変更」という）。これにより、X による新 TAT 社からの仕入数量が減少すればそれに応じて仕入単価が上がり、仕入数量が増加すれば仕入単価が下がるという、仕入数量に応じた仕入単価の決定方法が導入されることとなった。なお、新取引基本契約に係る契約書は、おおむね旧取引基本契約の契約書と同じ内容である。
 - ・ 旧 TAT 社が締結していたリース契約は、本件合併後、新 TAT 社が引き継ぎ、同社の売上先、仕入先等の取引先も、旧 TAT 社の取引先と同一であった
- キ 新 TAT 社は、平成 22 年 3 月 2 日付けで、本店所在地を、旧 TAT 社の解散当時の本店所在地であった「岡山県 E 市（省略）99 番地 1」に移転した。

3 争点

本件の争点は、処分行政庁が法人税法 132 条の 2 を適用して X の各事業年度における未処理欠損金額の損金の額への算入を認めなかったことが適法であるか否かであり、具体的には次のとおりである。

- ① 特定資本関係（いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の 50% を超える数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の一定の関係）が合併法人の当該合併に係る事業年度開始の日の 5 年前の日より前に生じている場合（以下「特定資本関係 5 年超要件」ということがある）、すなわち、法人税法 57 条 3 項の適用が除外される適格合併に当たる場合に、同法 132 条の 2 を適用することができるか否か。
- ② ①が肯定されるとして、本件合併が法人税法 132 条の 2 にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」（不当性要件）に当たるか否か。

本稿の主題との関係上、争点②に係る判示等を中心に取り扱うが、その当てはめ部分に係る判示の詳細については立ち入らない。

4 争点②に関する当事者の主張の要旨

(1) 被告の主張

法人税法 57 条 2 項の趣旨及び目的について、同項に規定する適格合併に係る被合併法人（子会社）の未処理欠損金額の合併法人（親会社）への引継ぎは、被合併法人が適格合併前に行っていた事業が合併法人において継続して営まれるという「事業の継続性」を前提として認められるものと解される。同項は、適格合併について、移転資産等に対する支配が合併後においても実質的に継続するものであることを前提として、被合併法人の有する未処理欠損金額の合併法人への引継ぎという租税法上の効果を認めたものと解すべきであり、本件合併の不当性を判断するに当たっては、本件合併について考慮事情①及び考慮事情②を検討した上で、本件合併が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、上記のような同項の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるものと認められるか否かという観点から判断すべきである。

本件合併は、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の1つである法人税法57条2項の「本来の趣旨及び目的」から逸脱する態様でその適用を受けるものと認められるというべきである。

(2) Xの主張

法人税法57条2項は、組織再編成における未処理欠損金額の引継ぎにおいて、完全支配関係下の適格合併については事業継続要件の充足を求めているのであるから、同法132条の2の適用に当たって、合併法人が被合併法人の事業を継続していないことを考慮して通常想定されない組織再編成の手順であるなどとする被告の主張は理由がない。本件合併は、ヤフー事件最高裁判決に照らして、法人税法132条の2の不当性要件を充足するものではない。

5 判旨（請求棄却）

本件地裁判決は、ヤフー事件最高裁判決が示した法人税法132条の2の不当性に係る判断枠組みを踏襲した上で、争点②について、次のとおり、法人税法57条2項は合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定して、被合併法人の有する未処理欠損金額の合併法人への引継ぎという租税法上の効果を認めたものと解することで、課税処分の適法性を認めた。

〔法人税法57条2項が想定するもの〕

「ア 平成13年度税制改正により導入された組織再編税制の基本的な考え方は、実態に合った課税を行うという観点から、原則として、移転資産等についてその譲渡損益の計上を求めつつ、移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させるというものである。このような考え方から、組織再編成による資産等の移転が形式と実質のいずれにおいてもその資産等を手放すものであるとき（非適格組織再編成）は、その移転資産等を時価により譲渡したものとされ、譲渡益又は譲渡損が生じた場合、これらを益金の額又は損金の額に算入しなければならないが（法人税法62条等）、他方、その移転が形式のみで実質においてはまだその資産等を保有しているということが出来るものであるとき（適格組織再編成）は、その移転資産等について帳簿価額による引継ぎをしたものとされ（同法62条の2等）、譲渡損益が生じないものとされている。

また、上記のような考え方から、組織再編成に伴う未処理欠損金額の取扱いについても、基本的に、移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて従前の課税関係を継続させることとするか否かを定めることとされており、適格合併が行われた場合については、被合併法人の前7年内事業年度において生じた未処理欠損金額は、それぞれ当該未処理欠損金額の生じた前7年内事業年度の開始の日の属する合併法人の各事業年度において生じた欠損金額とみなすものとして（同法57条2項）、その引継ぎが認められている。

イ ところで、適格合併には、大別して、企業グループ内の適格合併（法人税法2条12号の8イ及びロ）と共同事業を営むための適格合併（同号ハ）があるところ、い

ずれについても移転資産の対価として株式又は出資以外の資産の交付がされないことが要件とされている。これは、株式又は出資以外の資産の交付がされる場合には、その経済実態は通常の売買取引と異なるところがなく、移転資産に対する支配が継続していないこととなるなど、組織再編成の前後で経済実態に実質的な変更がないとはいえなくなるからであると考えられる。また、上記要件に加えて、共同事業を営むための適格合併については共同事業要件（施行令 4 条の 2 第 4 項各号）が必要とされ、企業グループ内の適格合併についても、完全支配関係がある場合と異なり支配関係があるにすぎない場合には、いわゆる従業者引継要件（法人税法 2 条 12 号の 8 口（1））及び事業継続要件（同（2））が必要とされている。

以上の法人税法等の規定に加え、前記アの組織再編税制の基本的な考え方の『移転資産等に対する支配が継続している場合』としては、当該移転資産等の果たす機能の面に着目するならば、被合併法人において当該移転資産等を用いて営んでいた事業が合併法人に移転し、その事業が合併後に合併法人において引き続き営まれることが想定されているものといえるところ、このことからすれば、組織再編税制は、組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別するために、資産の移転が独立した事業単位で行われること及び組織再編成後も移転した事業が継続することを想定しているものと解される。そして、完全支配関係がある法人間の合併は、いわば経済的、実質的に完全に一体であったものを合併するものといえるのに対し、支配関係がある場合の合併や共同事業を営むための合併の場合は、経済的同一性・実質的一体性が希薄であることから、上記の基本的な考え方に合致するように、従業者引継要件及び事業継続要件等の要件が付加されているものと考えられる。このように、組織再編成税制は、完全支配関係がある法人間の合併についても、他の 2 種類の合併と同様、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定しているものと解される。

そうすると、法人税法 57 条 2 項についても、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定して、被合併法人の有する未処理欠損金額の合併法人への引継ぎという租税法上の効果を認めたものと解される。』

〔考慮事情①との関係〕

「本件合併とともに本件設立、本件転籍、本件譲渡及び本件賃貸借が行われたことによって、実態としては、旧 TAT 社の営んでいた本件事業はほぼ変化のないまま新 TAT 社に引き継がれ、X は、旧 TAT 社の有していた本件未処理欠損金額のみを同社から引き継いだに等しいものといえることができる。そうすると、本件合併は、形式的には適格合併の要件を満たすものの、組織再編税制が通常想定している移転資産等に対する支配の継続、言い換えれば、事業の移転及び継続という実質を備えているとはいえ、適格合併において通常想定されていない手順や方法に基づくもので、かつ、実態とはかい離した形式を作出するものであり、不自然なものというべきである」

〔考慮事情②との関係〕

「本件合併及びこれに伴う本件設立等の検討経過等に照らすと、本件合併の主たる目的は本件未処理欠損金額の引継ぎにあったものとみるのが相当であり、前記……で述べた本

件合併の不自然さも考慮すると、税負担の減少以外に本件合併を行うことの合理的理由となる事業目的その他の事由が存在するとは認め難いといわざるを得ない」

〔判断の観点との関係〕

「本件合併は、通常想定されない組織再編成の手順や方法に基づくものであり、実態とはかい離した形式を作出するものであって、その態様が不自然なものであることに加えて、本件未処理欠損金額の引継ぎによってXの法人税の負担を減少させること以外に本件合併を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事情があったとは認められないことからすれば、本件合併は、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、法人税法57条2項の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるものというべきである。

そうすると、本件合併は、組織再編税制に係る上記規定を租税回避の手段として濫用することによって法人税の負担を減少させるものとして、法人税法132条の2にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』に当たるといえることができる。」

6 考察

親会社が完全支配関係にある子会社を吸収合併する場合には、法人税法上、親会社において子会社の事業を継続しなくとも適格合併となり、被合併法人の資産や負債は、時価ではなく帳簿価額で合併法人である親会社に引き継がれる（法法22の八、62の2等）。適格合併の場合には、被合併法人の繰越欠損金も合併法人に引き継がれる（法法57②）。本件合併は適格合併に該当するため、Xは子会社の繰越欠損金を引き継ぐことができる。

しかしながら、法人税法57条3項は、一定の繰越欠損金について引継制限を設けているため、同項の適用があると一定の繰越欠損金は引継ぎの対象から外れる。法人税法57条3項の発動要件及び引継制限の対象となる繰越欠損金の範囲等については後述するが、TPR事件において、Xは、特定資本関係5年超要件を満たしていたため、みなし共同事業要件を満たさずとも、繰越欠損金の引継制限が発動されることはない。しかも、TPR事件において引継ぎの対象とされているのは被合併法人である旧TAT社の特定資本関係事業年度以後に発生した繰越欠損金であることを前提とすると、それは、そもそも繰越欠損金の引継制限の対象外のものということになる。

そうであれば、Xは、いわば繰越欠損金の引継ぎのための2枚のフリーパスを入手していたことになる。そのフリーパスの入手方法にも不自然な点は把握されていないようであるから、引継制限を定める法人税法57条3項の趣旨及び目的を逸脱するものとはいえない。このことは、被告国及び本件地裁判決が同項の趣旨及び目的からの逸脱という論陣を張っていないことから推察される。よって、少なくとも形式的には、Xが本件合併により旧TAT社の繰越欠損金を引き継ぐことに障害はない。

もっとも、TPR事件において、Xは、自らは繰越欠損金の発生元である旧TAT社の事業を引き継いで営むことはせず、合併効力発生日に、Xが合併直前に全額を出資して設立した、しかも旧TAT社と商号、目的及び役員構成等が同一の会社にこれを承継させており、見方によってはXが合併により旧TAT社の繰越欠損金のみを引き継いでいるといえるような事情が存在する。かかる事情を考慮すると、法人税法132条の2により、X

による繰越欠損金の引継ぎが否認されるのではないか、という見立てが成り立ちうる。

なぜなら、かような事情の存在は、合併が先か、事業の切り出しが先か、という相違はあるにせよ、「A 社が B 社を吸収合併する場合に、合併効力発生日に B 社事業を分割で切り出して、A 社は抜け殻となった B 社の繰越欠損金を引き継ぐ」ような組織再編税制導入当初から問題視されていた⁽⁴⁾、いわば広い意味における「抜け殻合併」のケースを彷彿させるからである（もちろん、その全てのケースが非難されるべきであるとは思われないし、現行法令が許容していると解されるケースもありうる）。また、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の⁽⁵⁾、かような第二会社方式が許害的又は濫用的に用いられるケースもあり、上記のような事情の存在は、かようなケースとの共通性を意識させるからである。

TPR 事件が非難されるスキームに該当するかどうかは措くとしても、あえて類型化することが許されるならば、同事件は、ヤフー事件最高裁判決が示した不当性要件に係る判断枠組みの最初の当てはめ事例としてのみならず、「抜け殻合併＋第二会社方式」の要素を含むスキームによる繰越欠損金の引継ぎに対して法人税法 132 条の 2 の適用の可否を検討する場合に参考となる事例であるといえよう。かかる論脈においては、冒頭で述べたとおり、本件地裁判決は法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及び目的」に「事業の継続」を読み込んだ可能性があることが注目されよう。

なお、控訴審である東京高裁令和元年 12 月 11 日判決（判例集未登載）も本件地裁判決の判断を維持したため、X は上告したようである。

Ⅱ 法人税法 57 条の規定内容と趣旨及び目的⁽⁶⁾

上述のとおり、本件地裁判決は、法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及び目的」に被合併法人が合併前に営んでいた事業が合併により合併法人に移転し、合併後に合併法人によって引き続き営まれるという意味での「事業の継続」を読み込んだ可能性があるが、かような読み込みは妥当であろうか。検討の準備作業として、法人税法 57 条の規定内容と趣旨及び目的等を考察する。

1 法人税法 57 条 1 項（欠損金の繰越し⁽⁷⁾）

法人税法 57 条 1 項は、内国法人の各事業年度開始の日前 10 年以内に開始した事業年度

(4) 仲谷修ほか『企業組織再編税制及びグループ法人税制の現状と今後の展望』130 頁〔佐々木浩発言〕（大蔵財務協会 2012）参照。なお、佐藤信祐『組織再編における繰越欠損金の税務詳解〔第 5 版〕』31 頁以下（中央経済社 2017）も参照。

(5) 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。

(6) 泉絢也「5 年を超える完全支配関係下において行われた合併による繰越欠損金の引継ぎに対して、組織再編成に係る行為計算否認規定（法人税法 132 条の 2）が適用された事例—国税不服審判所平成 28 年 7 月 7 日裁決—」税務事例 50 巻 4 号 67 頁以下も参照。

において生じた未使用の欠損金額がある場合には、当該欠損金額相当額は、一定の限度において、当該各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することを定めている。

かかる欠損金の繰越しを認める趣旨について、合併により被合併法人の繰越欠損金を合併法人が引き継ぐことを認める法人税法57条2項が制定されていない時代に、このような引継ぎを否定した最高裁昭和43年5月2日第一小法廷判決（民集22巻5号1067頁。以下「最高裁昭和43年判決」という）は、「欠損金額の繰越控除とは、いわば欠損金額の生じた事業年度と所得の申告をすべき年度との間における事業年度の障壁を取り払ってその成果を通算することにほかならない」のであり、これを認める法人税法57条1項の前身規定の趣旨は、「各事業年度毎の所得によって課税する原則を貫くときは所得額に変動ある数年度を通じて所得計算をして課税するに比して税負担が過重となる場合が生ずるので、その緩和を図る」ことにあると判示する⁽⁸⁾。

また、最高裁平成25年3月21日第一小法廷判決（民集67巻3号438頁）は、最高裁昭和43年判決を引用して、法人税法の欠損金の繰越控除は「各事業年度間の所得の金額と欠損金額を平準化することによってその〔筆者注：上記過重な税負担の〕緩和を図り、事業年度ごとの所得の金額の変動の大小にかかわらず法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行う」という趣旨、目的から設けられた制度であると判示する。

最高裁昭和43年判決によれば、「被合併法人の合併前欠損金額が合併法人に承継されることはないが、合併法人の合併前に発生した欠損金額は、原則として合併後も繰越控除可能である」ことになる⁽⁹⁾。これは主体の同一性すなわち「欠損金額は、それを有する法人が継続する限り維持され（合併会社側）、その主体の同一性が失われれば破棄される（被合併会社側）」という考え方に基づく⁽¹⁰⁾。

2 法人税法57条2項（適格合併による繰越欠損金の引継ぎ）

法人税法57条2項は、適格合併が行われた場合には、合併法人は、被合併法人の当該適格合併の日前10年以内に開始した各事業年度において生じた一定の欠損金額（未処理欠損金額）を引き継ぐことを定めている。同項は、いわば上記の主体の同一性という考え方の例外的取扱いを定めたものである⁽¹¹⁾。

(7) もう少し正確にいうと、法人税法57条の見出しは「青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し」であり、同条1項の規定は、同項の内国法人が欠損金額の生じた事業年度について青色申告書である確定申告書を提出し、かつ、その後において連続して確定申告書を提出している場合であって欠損金額の生じた事業年度に係る帳簿書類を財務省令で定めるところにより保存している場合に限り、適用される（法法57⑩）。

(8) 同判決は、「法人の各事業年度における純益金額、欠損金額のごときは、企業会計上表示される観念的な数額にすぎず、被合併会社におけるこれら数額は、もとより商法103条に基づき合併の効果として合併会社に当然承継される権利義務に含まれるものではない」という理解を示している。

(9) 酒井貴子『法人税法における租税属性の研究』41～42頁（成文堂2011）。

(10) 酒井・前掲注(9)、41頁以下。法主体の同一性と租税属性（納税者自身やその資産、負債に認められる性質、属性のうち、税負担に影響を与えるもの。繰越欠損金などがこれに該当する）の維持に関する議論として、岡村忠生『法人税法講義〔第3版〕』434頁以下（成文堂2007）参照。上記のような考え方は、最高裁昭和43年判決の原審である大阪高裁昭和38年12月10日判決（民集22巻5号1095頁）において、より直接的に採用されていた。なお、主体の同一性が維持されている場合でも繰越欠損金に対して制限を加える規定もある（法法57④、57の2）。岡村・同書、451頁、465頁参照。

同項が創設された平成 13 年度改正における組織再編税制の導入経緯からすると、中心的に議論されたのは移転資産等に対する課税繰延べの要件であるから、資産等の含み損益に対する課税ルール（適格組織編成）のあり方がまず検討され、それを受けて（あるいはそれに倣って）欠損金の引継ルールが作られたことになる⁽¹²⁾。平成 13 年当時において、一定の合併の場合に繰越欠損金の引継ぎを認めることとした実質的根拠や趣旨及び目的はやや判然としない面がある⁽¹³⁾。そこで、以下では、別のルートの存在がありうることに配慮しつつも、差し当たり、最高裁昭和 43 年判決が示した理解を念頭に置いた説明を試みる。すなわち、同判決は、次のとおり述べている。

「欠損金額の繰越控除は、それら事業年度の間に経理方法に一貫した同一性が継続維持されることを前提としてはじめて認めるのを妥当とされる性質のものなのであって、合併会社に被合併会社の経理関係全体がそのまま継続するものとは考えられない合併について、所論の特典の承継は否定せざるをえない。合併会社とは無関係な経営のもとに生じた被合併会社の既往の欠損金額を合併によりこれと経営を異にする合併会社に承継利用させる合理的な理由は、通常の場合見出だしがたく、また被合併会社の欠損金額は、合併会社において受入資産の価額の定め方によって当然調整できるものであるから、普通には欠損金額の引継などを考慮する要もないのである。結局、合併による欠損金額の引継、その繰越控除の特典の承継のごときは、立法政策上の問題というべく、それを合理化するような条件を定めて制定された特別な立法があって、はじめて認めうるものと解するのが相当であ」る。

同判決から、「欠損金額の繰越控除は、それら事業年度の間に経理方法に一貫した同一性が継続維持されることを前提としてはじめて認めるのを妥当とされる性質のもの」であることや「結局、合併による欠損金額の引継、その繰越控除の特典の承継のごときは、立法政策上の問題というべく、それを合理化するような条件を定めて制定された特別な立法があって、はじめて認めうるもの」という考え方を抽出するとしてよう。

すると、法人税法 57 条 2 項の実質的根拠や趣旨及び目的は、適格合併の場合には、合併法人と被合併法人との間で、資産及び負債の帳簿価額による引継ぎがなされることなど（法 62 の 2 ①、法 9 ①二等⁽¹⁴⁾）「経理方法に一貫した同一性が継続維持されていること」から、異なる法人間において繰越欠損金の引継ぎを認めるという特別な措置を施すことにある、という理解を導きうる。かかる理解は、ヤフー事件最高裁判決や後述する「基本的考え方」と整合する面があり、現行法の底流をなしているという見方も浮上する。

3 法人税法 57 条 3 項（繰越欠損金の引継制限）

法人税法 57 条 3 項は、所定の要件を満たさない場合には、適格合併に係る被合併法人

(11) 酒井・前掲注 (9)、43 頁。

(12) 渡辺徹也「法人税法 132 条の 2 にいう不当性要件とヤフー事件最高裁判決（下）」商事 2113 号 24 頁参照。

(13) この点については、阿部泰久「改正の経緯と残された課題」江頭憲治郎＝中里実編『企業組織と租税法』87 頁以下（商事法務 2002）も参照。

(14) ただし、合併による利益積立金額の引継ぎに関する議論について、朝長英樹＝竹内陽一『会社合併実務必携〔第 3 版〕』134～135 頁（法令出版 2017）、朝長英樹『現代税制の現状と課題 組織再編成税制編』350 頁以下（新日本法規出版 2017）参照。

の未処理欠損金額には一定の金額が含まれないことを定める。繰越欠損金の引継ぎを制限する規定である。

同項は、引継対象となる被合併法人の欠損金額には、適格合併が共同で事業を行うための合併として一定のもの—いわゆるみなし共同事業要件—に該当する場合又は（原則として）合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係（TPR事件当時の法人税法における特定資本関係）がある場合—いわゆる5年超要件—のいずれにも該当しないときは、次に掲げるものを含まないとするので、引継ぎの対象から外している。

- ① 被合併法人の支配関係事業年度（被合併法人と合併法人との間に最後に支配関係があることとなった日の属する事業年度）前の各事業年度で前10年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額で一定のもの
 - ② 被合併法人の支配関係事業年度以後の各事業年度で前10年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額のうち法人税法62条の7第2項に規定する特定資産譲渡等損失額に相当する金額から成る部分の金額で一定のもの
- 説明の便宜上、みなし共同事業要件を軸とすると、次のように整理することができる。

- ① みなし共同事業要件を満たす場合には、法人税法57条3項は発動されない。
- ② みなし共同事業要件を満たさない場合でも、5年超要件を満たしている場合には、法人税法57条3項は発動されない。
- ③ みなし共同事業要件を満たさず、かつ、5年超要件も満たさない場合でも、そもそも被合併法人の支配関係（特定資本関係）事業年度以後に発生した繰越欠損金については、特定資産譲渡等損失の取扱いを除き、法人税法57条3項の適用はない。

法人税法57条3項の趣旨及び目的は、グループ内の適格合併の場合における繰越欠損金の引継ぎに関する租税回避行為の防止にある。ヤフー事件最高裁判決は、適格合併には、大別して、企業グループ内の適格合併（法法22の八イ及びロ）と共同事業を営むための適格合併（同号ハ）があることに言及した上で、次のとおり判示する（後記Ⅲ3（3）アの「基本的考え方」における説明も参照）。

「企業グループ内の適格合併については、共同事業を営むための適格合併よりも要件が緩和されているため、その未処理欠損金額の引継ぎを無制限に認めると、例えば、大規模な法人が未処理欠損金額を有するグループ外の小規模な法人を買収し完全子会社として取り込んだ上で、当該法人との適格合併を行うことにより、当該法人の未処理欠損金額が不当に利用されるなどのおそれがある。そこで、そのような租税回避行為を防止するため、法57条3項において、企業グループ内の適格合併が行われた事業年度開始の日の5年前の日以後に特定資本関係が発生している場合については、『当該適格合併等が共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの』（みなし共同事業要件）に該当する場合を除き、特定資本関係が生じた日の属する事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額等を引き継ぐことができないものとされている。」

Ⅲ 法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及び目的」を探求するための各種アプローチ

1 アプローチの提示

法人税法 57 条 2 項について、その「本来の趣旨及び目的」が何であるかをもう少し深掘りして考察する。とりわけ、法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及び目的」に「事業の継続」が含まれるか否かを考究する。この際、①会社法又は法人税法上の合併概念に着眼する合併概念アプローチ、②適格合併又は適格合併が行われた場合の移転資産等の帳簿価額による引継ぎの規定（法法 2 十二の八、62 の 2 ①等）に着眼する簿価引継規定アプローチ、③法人税法 57 条 3 項等に着眼する 57 条 3 項アプローチを提示し、検討を加える。

このほか、法人税法「法 57 条の目的・趣旨にかんがみ、欠損金額の繰越控除が認められるのは、そのような操作の許される事業年度の間に経理方法に一貫した同一性が継続維持されることを前提としてはじめて認めるのを妥当とされる性質のもの」と解されるから、同条により繰越欠損金額を損金の額に算入することのできる法人は、当該法人の事業経営上生じた繰越欠損金額を有する法人に限られるものというべきである」と判示する広島地裁平成 2 年 1 月 25 日判決（行集 41 卷 1 号 42 頁）を手掛かりとするようなアプローチも考えられる（同判決は最高裁昭和 43 年判決を引用していないことに注意）。

同判決等を根拠として、「合併において被合併法人の繰越欠損金の引継ぎを認めるとした場合に、法人が独立の人格とその同一性を保持していることとは、被合併法人の従業員や施設など、すなわち、被合併法人の事業が合併法人に引き継がれて、企業実体が合併前後を通じて、存続していることと解される」とする見解も存する⁽¹⁵⁾。もっとも、かように人格の同一性という議論を持ち出すことには、非適格合併の取扱いとどのように整合性をとるか、「経理方法に一貫した同一性」との間で生じている「ネジレ」を解消し、合併の法的性質に関する会社法の議論とつなぎ直す必要がないかといった課題もある。

上記広島地裁判決は、被合併法人の繰越欠損金を合併法人において引き継ぐ規定が用意されていなかった時代の裁判例であり、このことを背景として納税者が逆さ合併を行った場合に法人税法 132 条の適用があるか否かが争われたものである。かような文脈を念頭に置くと、同判決をもって、繰越欠損金の引継ぎには、繰越欠損金が生じた「事業の継続」や、繰越欠損金の生じた事業とこれを利用する事業の一体性が求められる根拠とすることには、更なる説明が求められよう⁽¹⁶⁾。

そもそも、繰越欠損金の引継ぎに当たって、「繰越欠損金が生じた事業の継続」や、「繰越欠損金の生じた事業」と当該「繰越欠損金を利用する事業」の一体性を厳格に要求することが困難な場合があることは容易に想定される。完全支配関係を除く支配関係にある法人間の適格合併に求められる事業継続要件も、所詮は、「主要な」事業の継続と事業継続の「見込み」にすぎないことを想起しておきたい。

(15) 齊木秀憲「組織再編成に係る行為計算否認規定の適用について」税大論叢 73 号 70 頁。

(16) 他に参考となる文献として、武田昌輔『新版 合併の法人税務』113 頁（財政経済弘報社 1972）を挙げておく。ただし、同書 115 頁も参照。

2 ①合併概念アプローチ

(1) 法人税法上の合併概念

紙幅の都合上、詳述は避けるが、法人税法上の合併は会社法上の合併を借用した概念であることを出発点とする。この場合、外国私法上の合併が我が国法人税法上の合併に該当するか否かが問題となる場面では、外国法に基づく組織再編成が形式と実質の両方において我が国会社法上の合併と類似するかどうかで判断される可能性がある。他方、我が国会社法上の合併が行われる場面に限っていえば、形式上、会社法上の合併に該当すれば法人税法上の合併に該当するという形式面のみによる判断がなされるのが通常であろう（ただし、両場面によって判断基準が異なるといえるか、ダブルスタンダードが存在するといえるかは議論の余地がある⁽¹⁷⁾）。いずれにしても、本稿は後者の場면을念頭に置く。

(2) 会社法上の合併概念とその実質

会社法は、吸収合併とは「会社が他の会社とする合併であって、合併により消滅する会社の権利義務の全部を合併後存続する会社に承継させるもの」（会社2二十七）をいい、新設合併とは「二以上の会社がする合併であって、合併により消滅する会社の権利義務の全部を合併により設立する会社に承継させるもの」（会社2二十八）をいうとするのみで、合併そのものの定義規定を設けていない。合併については、従来からその概念の大枠が固まっており、会社法において特にその意義の明確化をする必要性が乏しいものであることから、それ自体の定義規定については設けないこととされたのである⁽¹⁸⁾。

そして、おおむね、合併とは、2つ以上の会社が契約を締結して行う行為であって、当事会社の一部又は全部が解散し、解散する会社（消滅会社）の権利義務の全部が清算手続を経ることなく存続会社又は新設会社に包括承継（一般承継）される効果をもつものと理解されている⁽¹⁹⁾。①すべての権利義務の包括承継（会社750①等）と、②清算手続を経ない被合併法人の消滅（会社471四、475一）、という合併の法的効果に着目した定義内容である（以下、差し当たり、この①と②をそれぞれ「合併の実質①」、「合併の実質②」という）。

補足するに、合併の実質①について、合併による包括承継の場合には、個々の権利義務の承継のための手続ないし移転行為は要しない。民法の一般原則によれば、債務の引受け

(17) この点については、泉絢也「租税法と信託法の交錯—租税法上の信託の意義—」第21回租税資料館受賞論文集上巻131頁以下参照。

(18) 相澤哲＝細川充「組織再編行為」相澤哲編著『立案担当者による新・会社法の解説』181頁（商事法務2006）。なお、同論稿181頁では、合併の対価が相手方会社の株式に限定されず、対価として金銭のみを交付する合併も認められることとなる会社法の下では、人格合一説と現物出資説という合併の法的性質に関する従来の見解のいずれによっても、合併の性質を説明するには困難が伴うのであり、むしろ、合併は、消滅会社となる会社がその事業に関する権利義務の全部の譲渡等をするとともに解散し、その解散につき清算手続を要せず、ただちに法人格を失い、また、その結果として、それによる権利移転については特段の對抗要件の具備を要しないこととなるという特則が適用される特殊な行為という程度の理解をしたほうが、その規制体系等を考える上では便宜であるとされる。

(19) 江頭憲治郎『株式会社法〔第7版〕』851頁（有斐閣2017）、大隅健一郎ほか『新会社法概説〔第2版〕』441頁（有斐閣2010）、森本滋編『会社法コンメンタール17 組織変更、合併、会社分割、株式交換等（1）』78頁〔柴田和史執筆〕（商事法務2010）など参照。

のためには、債権者の承諾が必要とされるが、存続会社又は新設会社による消滅会社の債務の引受けについては、個々に債権者の承諾の手続はとられない。その代わりに、合併自体に対する債権者保護手続がとられる⁽²⁰⁾。包括承継か特定承継かは、承継の仕方に関する区別であり、包括承継であるからといって、旧主体に帰属した権利義務のすべてが承継されるとは限らない⁽²¹⁾。

合併の定義としては、従来、財産の包括承継のほかに、消滅会社の社員が存続会社又は新設会社の社員として引き継がれることも挙げられていたが、合併対価を柔軟化した会社法の下では、消滅会社の株主が存続会社の株式を交付されてその株主となるとは限らないため、この要素は合併の定義から消えることとなった⁽²²⁾。

合併の実質②や「抜け殻合併＋第二会社方式」スキームとも関わるが、解散会社の財産の一部を合併により承継される財産から除外し、解散会社に留保する旨の合併当事会社間の合意は認められないと解されていることも確認しておきたい。「合併の場合における財産の移転は包括承継であって、各個の財産につき個別的な移転行為を要しない反面、財産の一部を移転の対象から除外することは許されない。一部の財産を包括承継の対象から除外することは、合併により解散会社が即時に消滅し、清算が行われないうことと相容れない」⁽²³⁾というのがその理由である。他方、合併期日前において消滅会社の財産の一部を処分し、残りの財産のみをもって合併することは、当事会社が合意をし、合併決議をもって承認するならば差し支えないと解されている⁽²⁴⁾。

会社法の合併に関する規定は、上記のような合併の法的効果等を踏まえて、当事会社の株主又は債権者の保護等の立場から、種々の規制を設けている。

(3) 本件裁決が採用した合併概念アプローチ

TPR 事件の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：TAINS コード F0-2-672。以下「本件裁決」という）は、合併概念アプローチを採用した可能性がある。本件裁決の問題点については別稿で論じているため⁽²⁵⁾、簡単に述べるにとどめる。

本件裁決は、「本件合併は、被合併法人の権利義務を承継するといった通常想定されている合併の実質が備わっていたということではできず、旧 TAT 社の未処理欠損金額を引き継ぐために企図された名目的なものであって、実態とはかい離した形式を作出する明らかに不自然なものである」とする。本件裁決が考慮した各事情を見ると、かかる言明は、本

(20) 前田庸『会社法入門〔第 12 版〕』689 頁（有斐閣 2009）、上柳克郎ほか『新版注釈会社法（1）会社総則、合名会社、合資会社』425 頁〔今井宏執筆〕（有斐閣 1985）、田中亘『会社法〔第 2 版〕』628 頁（東京大学出版会 2018）参照。

(21) 原田晃治「会社分割法制の創設について（下）—平成一二年改正商法の解説—」商事 1566 号 5 頁参照。

(22) 大隅ほか・前掲注（19）441 頁の脚注 308 参照。また、柴田和史「合併法理の再構成（6・完）」法協 107 巻 1 号 39 頁以下も参照。なお、新設合併においては、対価の柔軟化は認められていない（会社 753 ①六。ただし、会社 753 ①八等参照）ことについて、大隈・前掲注（19）、451～452 頁参照。

(23) 上柳ほか・前掲注（20）114 頁。同書 427 頁以下も同旨。大審院大正 6 年 9 月 26 日判決（民録 23 輯 1498 頁）も参照。

(24) 上柳克郎ほか『新版 注釈会社法（13）株式会社の解散・清算、外国会社、罰則』168 頁〔今井宏執筆〕（有斐閣 1990）参照。

(25) 泉・前掲注（6）参照。

件合併により、Xは旧TAT社の本件事業を承継せず、新TAT社がこれを承継したことを根拠としているようである。そうであるとすると、本件裁決は、合併による権利義務の承継を事業の承継（合併法人による被合併法人の「事業の継続」）と結び付けていることになる。よって、本件裁決は、合併の実質①に着目し、会社法の合併（ひいては法人税法上の合併）の実質①に「事業の継続」、すなわち被合併法人の営んでいた事業が合併後に合併法人に移転され、合併法人によって引き続き営まれていることを読み込んだ可能性がある（ただし、裁決文では「合併の実質」という言葉が唐突に用いられているため、本件裁決の真意は判然としない面もある）。

しかしながら、このような読み込みは妥当でない。会社法は合併による承継対象として「権利義務」という概念を当てている（会社750①等）。何らの説明もなしに、ここから承継対象として「事業」という概念を引き出すことはできない。

会社が「その事業に関して有する権利義務の全部又は一部」を他の会社に承継させる分割と異なり（会社2二十九,三十）、合併により承継される権利義務には「事業に関して有する」という限定は付されていないこと（会社2二十七,二十八,759①）にも目配りすべきである。しかも、このような分割でさえ、会社法上の立案担当者は「会社法においては、有機的一体性も、事業活動の承継をも、会社分割の要件ではないということを明らかにするため、会社分割の対象について、『事業』という事業活動を含む概念ではなく、『事業に関して有する権利義務』という財産に着目した規定を設けることとされたものである」と説明している⁽²⁶⁾。会社法制定前は、会社分割の対象は分割会社の「営業の全部又は一部」である必要があったため、何が「営業」に当たるかは必ずしも明確でなく、法的安定性を害するという批判があったが、現行法下では、「(分割会社の)事業に関して有する権利義務の全部又は一部であれば、それ自体が「事業」といえるものでなくとも、会社分割の対象にできるということである⁽²⁷⁾。

以上からすれば、会社法上の合併の実質①に「事業の継続」を読み込むことは難しい。親会社が完全子会社を合併する場合において、その直前に被合併法人である完全子会社の事業をグループ外のものを含む他の会社に承継させたり、親会社が完全子会社の事業を合併により一旦承継するものの、その後、当該事業をグループ外のものを含む他の会社に承継させたりすることも、会社法上の合併に該当することを否定する要素にはならない。

そうであるとすると、会社法の合併概念が法人税法に取り込まれ、適格合併から繰越欠損金の引継ぎ規定へと根を伸ばしていく中で、法人税法固有ともいえる合併概念が形成さ

(26) 相澤哲ほか編著『論点解説 新・会社法』669頁（商事法務2006）。ただし、かような説明には賛否いずれの意見もあることについて、奥島孝康ほか編『基本法コンメンタール 会社法3〔第2版〕』248頁以下〔中東正文執筆〕（日本評論社2015）参照。同書248頁以下は、会社分割の対象に事業性を要求する見解も少なからず存在することを指摘した上で、会社法の分割に係る上記規定の文言は決定的ではないとされる文脈において、その論拠の1つとして法人税法2条12号の11に着目されているようである。逆基準性に類似する議論として、興味深い。また、会社の行為は事業のためにするものと推定されるため（最高裁平成20年2月22日第二小法廷判決・民集62巻2号576頁参照）、会社が有する権利義務は、基本的にはすべて「事業に関して有する」ものであると考えてよいとする見解として、田中亘『会社法』613頁（東京大学出版会2016）参照。

(27) 田中・前掲注(20)627頁参照。

れたのであろうか。すなわち、法人税法上の合併なる概念の中心に会社法上の合併を据え
るとしても、その据え付け作業の際に「事業の継続」があるものに限定ないし剪定された、
あるいは「事業の継続」という条件が付加されたのであろうか。かような作業や操作が行
われたという手掛かりを探し出すことは難しいように思われる。会社法のルートを通るに
せよ、法人税法のルートを通るにせよ、合併の実質①に「事業の継続」を持ち込むことは
困難である。

以上からすれば、合併概念アプローチを支持し、法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及
び目的」に「事業の継続」が含まれると解することは難しい。

3 ②簿価引継規定アプローチ

(1) 概要

簿価引継規定アプローチは、次のとおり、適格合併（とりわけ「適格」部分）又は適格
合併が行われた場合の移転資産等の帳簿価額による引継ぎの規定（法法 2 十二の八、62
の 2①等。以下「適格合併又は簿価引継規定」という）の趣旨及び目的に「事業の継続」
が含まれていることを大前提として（第 1 段階）、法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及び
目的」には「事業の継続」が含まれる（第 2 段階）とするものである（他のアプローチと
どもも仕組み解釈に通ずるところがあるかもしれない⁽²⁸⁾）。

(第 1 段階)

適格合併又は簿価引継規定の趣旨及び目的には「事業の継続」という考え方が含まれている。

(第 2 段階)

上記のような趣旨及び目的を有する適格合併又は簿価引継規定を前提として、法人税法 57 条 2 項は繰越欠損
金の引継ぎを認めていることからすると、同項の「本来の趣旨及び目的」には「事業の継続」が含まれる。

TPR 事件における被告国や本件地裁判決の立場は、この簿価引継規定アプローチに属
するものであるという見方がありうる。同アプローチの根拠としてまず思い浮かぶのは、
平成 12 年 10 月に政府税制調査会法人課税小委員会が組織再編税制の創設に係る検討結果
をまとめた報告書である「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」
（以下「『基本的考え方』」という）の次の部分である。

すなわち、「基本的考え方」は、移転資産等の帳簿価額による引継ぎが認められる類型
としての「組織再編成により移転した資産の譲渡損益の計上が繰り延べられる企業グルー
プ内の組織再編成」について、「組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と
区別する観点から、資産の移転が独立した事業単位で行われること、組織再編成後も移転
した事業が継続することを要件とすることが必要である。ただし、完全に一体と考えられ
る持分割合の極めて高い法人間で行う組織再編成については、これらの要件を緩和するこ
とも考えられる。」（第二・一・1）、また、上記とは別に移転資産等の帳簿価額による引継
ぎが認められる類型としての共同事業を行うための組織再編成について、「組織再編成に

(28) 仕組み解釈については、泉絢也「判批」税務事例 47 巻 7 号 48 頁以下参照。

よる資産の移転を個別の資産の売買取引と区別する観点から、資産の移転が独立した事業単位で行われること、組織再編成後も移転した事業が継続することを要件とすることが必要である。」(第二・二・1)と述べている。

上記各記述から第1段階部分の見解を導く試みも検討に値する。

(2) 第1段階部分について

ア 適格合併又は簿価引継規定の「本来の趣旨及び目的」に係る整理

第1段階部分に対しては、完全支配関係の場合には「事業の継続」が求められていないこととどのように整合性をとるのかという疑問が立ち上がる。もちろん、ヤフー事件最高裁判決を念頭に置くと、法人税法132条の2の場面では、要件として明記されていない場合でも、問題となる規定の「本来の趣旨及び目的」からの逸脱があれば、同条の発動がありうる⁽²⁹⁾。よって、法人税法が完全支配関係がある場合の合併には「事業の継続」を求める明文の規定を設けていないとしても、簿価引継規定アプローチを経て、「事業の継続」がなされていない「抜け殻合併+第二会社方式」スキームなどに対して、法人税法132条の2を適用することは妨げられない。

それでは、適格合併又は簿価引継規定の「本来の趣旨及び目的」に「事業の継続」を含ませることができるか。次のような例を想定すると、感覚的には否定せざるをえない方向に傾く。

例えば、完全支配関係下の合併の場合で、合併法人は、被合併法人が営んでいた赤字事業をそのままでは承継しないものの、知的財産権や許認可など赤字事業の資産等、あるいは人員をその赤字事業と関連する合併法人の事業で全部又は一部承継するケース(以下「関連事業における赤字事業承継ケース」という)はどうであろうか。形式上は適格合併となり、移転資産等の帳簿価額による引継ぎが認められるはずである。かようなケースに対して、適格合併又は簿価引継規定の「本来の趣旨及び目的」を逸脱するものであるとか、「本来的には」、適格合併として認められるべきではなく、帳簿価額による引継ぎも認められるべきではないといった評価を断定的に与えることは難しいように思われる。実質的に赤字事業の継続を強いるような解釈に対する懸念もよぎる⁽³⁰⁾。

他方、「基本的考え方」が「組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別する観点から、資産の移転が独立した事業単位で行われること、組織再編成後も移転した事業が継続することを要件とすることが必要である」としていることを重視するならば、適格合併又は簿価引継規定の「本来の趣旨及び目的」からは逸脱する可能性があるという見

(29) 法人税法132条の2の取扱説明書をそのように書き上げることは、租税法律主義の観点から問題がないわけではない。また、「本来の趣旨及び目的」の認定のための資料の乏しさ、かかる資料との関係で租税法令の立案を担当した租税行政庁側が有するアドバンテージ、裁判所による独断的な認定とこれによる法解釈のリスクといった観点からの不安を払拭できない。この点については、泉絢也「租税訴訟における立法事実論と行政機関の優位性—ヤフー・IDCF事件における立案当事者の私的鑑定意見書を素材に—」税法学576号23頁以下参照。

(30) 本件地裁判決は、合併による事業の移転と継続を繰越欠損金の引継ぎの要件と考えたが、このように考えると、合併後に当該事業をリストラなどすることができなくなるという懸念を示すものとして、岩品信明「TPR事件、ユニバーサルミュージック事件を詳解 行為計算否認規定の適用をめぐる論点」旬刊経理情報1563号17頁参照。

解がありえよう。しかしながら、かような見解を支持することは躊躇される。すなわち、「基本的考え方」は「第一 基本的な考え方」と題する箇所において、次のように述べている。

近年、わが国企業の経営環境が急速に変化する中で、企業の競争力を確保し、企業活力が十分発揮できるよう、商法等において柔軟な企業組織再編成を可能とするための法制等の整備が進められてきている。税制としても、企業組織再編成により資産の移転を行った場合にその取引の実態に合った課税を行うなど、適切な対応を行う必要がある。

[下線筆者]

会社分割・合併等の組織再編成に係る法人税制の検討の中心となるのは、組織再編成により移転する資産の譲渡損益の取扱いと考えられるが、法人がその有する資産を他に移転する場合には、移転資産の時価取引として譲渡損益を計上するのが原則であり、この点については、組織再編成により資産を移転する場合も例外ではない。

ただし、組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無いと考えられる場合には、課税関係を継続させるのが適当と考えられる。したがって、組織再編成において、移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められるものについては、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる。

[下線筆者]

波線部分は、組織再編成により移転する資産の譲渡損益の取扱いについて、「課税関係を継続させる」ことの実質的根拠を「組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無い」ことに求めている。「したがって」という接続詞を経た点線部分は、波線部分の「組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無い」ことを「移転資産に対する支配が再編成後も継続している」ことに、同じく波線部分の「課税関係を継続させる」ことを「移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べる」ことに、それぞれ具体化又は展開している。もって、この「移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べる」ことの実質的根拠を「移転資産に対する支配が再編成後も継続している」ことに求めている。

実際に作られた法令をも踏まえると、弱干の論理の「ネジレ」はあるものの次のような整理も成り立ちうると解する。

組織再編成により移転する資産の譲渡損益の取扱いについて、「移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べる」ことにより「課税関係を継続させる」こととしている組織再編成税制の実質的根拠は、「移転資産に対する支配が再編成後も継続している」こと、すなわち「組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無い」ことにある。かかる実質的根拠により（に着目することで）、「企業組織再編成により資産の移転を行った場合にその取引の実態に合った課税」を果たしている。

適格合併又は簿価引継規定の「本来の趣旨及び目的」は、おおよそ、上記のような整理に落ち着くという理解である。このような理解を前提とすると、その「本来の趣旨及び目的」に「事業の継続」を読み込むことは、直ちには受け入れ難い。下線部分の前後に着目して、①「移転資産に対する支配が再編成後も継続している」こと＝②「組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無い」こと＝③「事業の継続」という等式の成立を認めるには、「経済実態に実質的な変更が無い」ことの意義なども含めて、もう少し論証を要する（「移転資産等の果たす機能に着目」する本件地裁判決はかかる等式が成り立つことを前提としている可能性がある）。「企業組織再編成により資産の移転を行った場合にその取引の実態に合った課税を行う」という理念を実質的根拠として、①＝②という等式を導くことは理解できるが、（とりわけ完全支配関係にある法人間の組織再

編成を考えると)③までも等式で結ぶことが必然といえるのか。簿価引継規定アプローチに対する疑問である。

イ 更なる検討

「基本的考え方」は、次の「第二 資産等を移転した法人の課税」の「一 移転資産の譲渡損益の取扱い」の冒頭において、次のように述べる。

法人が組織再編成によりその有する資産を他に移転した場合には、その移転資産の譲渡損益の計上を行うのが原則であるが、組織再編成の実態や移転資産に対する支配の継続という点に着目すれば、企業グループ内の組織再編成により資産を企業グループ内で移転した場合には、一定の要件の下、移転資産をその帳簿価額のまま引き継ぎ、譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる。

また、共同で事業を行うために組織再編成により資産を移転した場合にも、移転の対価として取得した株式の継続保有等の要件を満たす限り、移転資産に対する支配が継続していると考え、譲渡損益の計上を繰り延べることができる。

なお、いずれの場合にも、移転資産の対価として金銭等の株式以外の資産が交付される場合には、その経済実態は通常の売買取引と異なるところがなく、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べるとは適当でないと考えられる。

[下線筆者]

先ほど、筆者は、「移転資産に対する支配が再編成後も継続している」こと、すなわち「組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無い」ことと表現したが、ここでは「組織再編成の実態や移転資産に対する支配の継続という点に着目すれば」とされていることに着目すると、両者は必ずしも「すなわち」という接続詞で結ばれるような関係に立たないという見方も出てくる。

いずれにしても、「移転資産に対する支配の継続」を株式又は当該株式を発行する子会社を通じた（「支配の手段・態様」）移転資産（「支配の対象」）に対する支配の継続を意味するものと解するならば、ここでも「事業の継続」という考え方は適格合併又は簿価引継規定の「本来の趣旨及び目的」とはいえそうにない。少なくとも、この時点において企業グループ内の組織再編成の文脈では、「支配の対象」と「支配の手段・態様」のいずれの意味においても、「移転資産に対する支配の継続」と「事業の継続」を同一視するような発想は見られない。

さらに、「基本的考え方」を読み進めていく。「基本的考え方」は、上記に続く「1 企業グループ内の組織再編成」において次のとおり説明している。

組織再編成により移転した資産の譲渡損益の計上が繰り延べられる企業グループ内の組織再編成は、現行の分割税制（現物出資の課税の特例制度）の考え方において採られているように、基本的には、完全に一体と考えられる持分割合の極めて高い法人間で行う組織再編成とすべきである。ただし、企業グループとして一体的な経営が行われている単位という点を考慮すれば、商法上の親子会社のような関係にある法人間で行う組織再編成についてもこの企業グループ内で行う組織再編成とみることが考えられる。

さらに、組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別する観点から、資産の移転が独立した事業単位で行われること、組織再編成後も移転した事業が継続することを要件とすることが必要である。ただし、完全に一体と考えられる持分割合の極めて高い法人間で行う組織再編成については、これらの要件を緩和することも考えられる。

[下線筆者]

波線部分は上記（1）で簿価引継規定アプローチの根拠になりうるものとして引用した

箇所である。ここまで来て初めて「事業の継続」という考え方が示されたことになる。

ここで述べられている「観点」と「要件」との間に論理的必然性は認められない。「個別の資産の売買取引と区別」しなければならないという「観点」の根拠を「組織再編成の実態」や「移転資産に対する支配の継続」に求めるとしても、このことから、「資産の移転が独立した事業単位で行われること」及び「組織再編成後も移転した事業が継続すること」の「要件」化までもが必然的に導かれるわけではない。上記で例として挙げたような関連事業における赤字事業承継ケースは、「個別の資産の売買取引と区別」しうという評価や、上記アにおいて整理として示した適格合併又は簿価引継規定の「本来の趣旨及び目的」に適合するという評価を行う余地があると解される。実際に導入された従業者従事（引継）要件や事業継続要件は、内容的に緩やかなものにすぎないこと及び完全支配関係下の合併では求められていないことも証左となる。後の改正で導入された規定であるが、内国法人を現物分配法人とする現物分配のうち、その現物分配により資産の移転を受ける者がその現物分配の直前において当該内国法人との間に完全支配関係がある内国法人のみである適格現物分配が行われた場合には、被現物分配法人へと帳簿価額による引継ぎがなされることも補足として付け足しておく（法法 2 十二の十五、62 の 5）。

点線部分に目を向けると何が見えてくるか。「資産の移転が独立した事業単位で行われること」と「組織再編成後も移転した事業が継続すること」（現行法人税法 2 条 12 号の 8 でいうところの従業者従事要件と事業継続要件⁽³¹⁾）という「要件を緩和」という文脈である。ここから、完全支配関係がある場合にこれらの要件が緩和されているにすぎず、適格合併又は簿価引継規定は本来的に「事業の継続」が求められるという見解に接続する可能性はある。しかしながら、「基本的考え方」のうち上記の「第一 基本的な考え方」の方をより重要視するならば、かかる見解は直ちには採用し難い。簡単に緩和を認めるようなものを「本来の趣旨及び目的」を具現化した要件として位置付けることにも賛同できない。

また、直線部分は、組織再編成により移転した資産の譲渡損益の計上が繰り延べられる企業グループ内の組織再編成は、「完全に一体と考えられる持分割合の極めて高い法人間で行う組織再編成」が基本であるとする。本件地裁判決の言葉を借りるならば、「完全支配関係がある法人間の合併は、いわば経済的、実質的に完全に一体であったものを合併するもの」といえる。これらの点を考慮すると、波線部分や点線部分の説明をもって、適格合併又は簿価引継規定には本来的に「事業の継続」が求められるという上記見解を導くことには疑問が惹起される。むしろ、完全支配関係がある法人間の合併の場合には、本来的に「事業の継続」を求める必要はなく、よって法はあえて求めていないと解すべきである、という見方も生まれてくる⁽³²⁾。後述するとおり事後的な改正が「本来の趣旨及び目的」に与える影響は議論の余地があるものの、かかる見方は、平成 22 年度改正で導入された適格現物分配に係る資産の譲渡損益の繰延べ規定（法法 2 十二の十五、62 の 5、法令 123 の 6）や完全支配関係がある法人間における譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の繰延べ規定（法法 61 の 13）とも整合するであろう。

なお、完全支配関係がある場合の適格合併に事業継続要件の充足を求めていないことの

(31) 朝長英樹＝山田博志「会社分割等の組織再編成に係る税制（案）についての質問に対する回答について」租税研究 617 号 85～86 頁参照。

「本来の趣旨及び目的」が上記のような「要件の緩和」にあると理解するならば、完全支配関係を成立させた経緯等に鑑みて、かかる意味での「本来の趣旨及び目的」に逸脱するという評価が妥当する事情があつてこそ、法人税法132条の2を適用しうることになるのではないか。法が、要件を緩和しているにもかかわらず、同条の適用により、その緩和を認めないような課税を行うのであれば、緩和のための要件（ここでは完全支配関係）を充足するに当たってかかる緩和の趣旨及び目的に反するような事情の存在が必要とならう。ここでいう「要件の緩和」はあくまで、適格合併に係る要件の緩和であつて、繰越欠損金の引継ぎに係る他の要件の緩和ではないこと及びTPR事件との関係でいうと、判決文を見る限り、かかる事情があるとはうかがわれないことを指摘しておく。

もちろん、以上は、適格合併又は簿価引継規定の中に「事業の継続」に関する要件を織り込むか否かの議論ではなく（立法者には立法裁量があることなどに留意）、「事業の継続」という考え方をかかる規定の「本来の趣旨及び目的」であると解すべきであるか否かの議論である。

(3) 第2段階部分

ア 候補探し

上記のとおり、第1段階部分に対する疑問は残るが、第2段階部分についても考察を加えておく。仮に、適格合併又は簿価引継規定の趣旨及び目的には「事業の継続」という考え方が含まれているという第1段階の説明が成り立つとしても、法人税法57条2項の「本来の趣旨及び目的」に「事業の継続」が含まれるという第2段階の説明までも導くことができるであろうか。

まず、親法人が完全支配関係にある子法人を適格合併する場合に、法人税法57条2項は親法人が子法人の事業を継続することを求めている。これは、（「主要な」事業の継続と事業継続の「見込み」にすぎないが）事業継続要件を明定する完全支配関係以外の支配関係にある法人の合併とグループ外法人の共同事業による合併（法法22の八口及びハ、法令4の3④）、TPR事件当時の法人税法57条2項において適格合併と同様に繰越欠損金の引継ぎが認められていた合併類似適格分割型分割に係る各規定の反対解釈からも導きうる（また、現行法人税法57条2項は、完全支配関係のある子会社が残余財産の確定をした場合には、親会社は子会社の繰越欠損金を引き継ぐことを認めており、このことと、適格合併による繰越欠損金の引継ぎを認めていることとの関係について、結びに代えての〔「本来の趣旨及び目的」に関する付言〕(5)及び(6)参照)。かように、完全支配関係がある適格合併の場合には、事業継続要件は課されておらず、被合併法人が合併前に行っていた主要な事業を合併法人において継続する見込みがない場合であっても、その適格要

(32) 組織再編税制の全体像としては、完全支配関係内の組織再編成を基本として構築されているが、経済界の要請により、支配関係内の組織再編成が組織再編税制に混入してしまったため、事業単位の移転といった概念を入れざるをえなかったという立場からは、完全支配関係内の合併において、事業単位の移転を要求する理由がなく、本件地裁判決が判示した組織再編税制の制度趣旨には誤りがあるという見解として、佐藤信祐「検証TPR事件東京地裁判決【第2回】」プロフェッションジャーナル341号参照。https://profEssion-nEt.com/profEssionjournal/corporation-articleE-825/

以下、本稿で引用するURLの最終閲覧日は令和2年1月10日である。

泉 絢也:適格合併による繰越欠損金の引継ぎを認める法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及び目的」には「事業の継続」が含まれるか?

件の充足の有無に影響はないはずである。

このような状況下において、法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及び目的」に「事業の継続」を含めることは妥当であろうか。単なる趣旨及び目的にとどまらない「本来の趣旨及び目的」というのであれば、やはり、要件として明定するか、完全支配関係の場合でも「事業の継続」が問われることを示唆するような完全支配関係に関する規定があつて然るべきではないか（かような規定として、法人税法 57 条 3 項を挙げることができるかもしれないが、同項を手掛かりとしたアプローチを採用することが難しいことについては後記 4 参照）。

第 1 段階部分が成り立つことを前提として、第 2 段階部分において、第 1 段階で注入される「事業の継続」という趣旨及び目的が法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及び目的」として根を下ろすことがありうるのか。第 1 段階部分と第 2 段階部分の接木となるのは、法人税法 57 条 2 項が適格合併を要件として組み込んでいる部分であるが、同項によるかかる組み込みの趣旨及び目的は奈辺にあるのか。ひとまず、法人税法 57 条 3 項等を度外視した上で、その考えられる候補として、次の 3 つを挙げておこう。

候補① 適格合併の効果（移転資産等の帳簿価額による引継ぎ、譲渡損益の計上の繰り延べ）を重視
候補② 適格合併又は簿価引継規定の趣旨及び目的（移転資産等に対する支配の継続）を重視
候補③ ①及び②の両方を重視

「基本的考え方」は、その別紙の「一 法人税における諸制度の基本的な取扱い」において、次のように述べる。

会社分割・合併等において移転資産の譲渡損益の計上が繰り延べられる場合における諸制度の取扱いについては、基本的には、以下のように考える。

(注) 合併の場合には、被合併法人の全ての資産等がその帳簿価額で合併法人に引き継がれることから、特に留意すべきものを除き、引き継ぐ資産の範囲やその金額に係る記載を省略している。なお、合併及び現物出資の取扱いの中には、既に現行制度において同様に取扱われているものも含まれている。

[略]

[繰越欠損金]

合併の場合には、租税回避行為を防止するための措置を講じた上、被合併法人の繰越欠損金を引き継ぐことが適当である。

分割型の会社分割の場合には、移転する事業に係る繰越欠損金の計算の困難性を考慮し、その引継ぎについては、実務的に慎重な検討を行う必要がある。

[下線筆者]

上記の記述から、法人税法 57 条 3 項は合併による繰越欠損金の引継ぎに関する「租税回避行為を防止するための措置」として位置付けられているという推察が成り立つ。

法人税法 57 条 2 項の趣旨及び目的に関する手掛かりとしては、合併の場合に繰越欠損金の引継ぎを認める根拠を下線部分に見いだすことができるかもしれない。そうであれば候補①に接近することになる。「移転資産の譲渡損益の計上が繰り延べられる」ことを前提として、繰越欠損金の引継ぎ規定が整備されているという読み方であるが、やや決め手に欠ける。このため、平成 13 年度改正における組織再編税制の立案担当者から、「資産、

負債や利益積立金額をそのまま引き継ぐという課税特例の処理の考え方からして、基本的には繰越欠損金についても引継ぎを認めることを原則とすべき⁽³³⁾であるという考え方が示されていたことも付け足しておく⁽³³⁾。

加えて、ヤフー事件最高裁判決が次のとおり述べていることに着目して考察を進めてみたい。

「[1] 組織再編税制の基本的な考え方は、実態に合った課税を行うという観点から、原則として、組織再編成により移転する資産等（以下「移転資産等」という。）についてその譲渡損益の計上を求めつつ、移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させるというものである。このような考え方から、組織再編成による資産等の移転が形式と実質のいずれにおいてもその資産等を手放すものであるとき（非適格組織再編成）は、その移転資産等を時価により譲渡したものとされ、譲渡益又は譲渡損が生じた場合、これらを益金の額又は損金の額に算入しなければならないが（法62条等）、他方、その移転が形式のみで実質においてはまだその資産等を保有しているということが出来るものであるとき（適格組織再編成）は、その移転資産等について帳簿価額による引継ぎをしたものとされ（法62条の2等）、譲渡損益のいずれも生じないものとされている。

[2] 組織再編成に伴う未処理欠損金額の取扱いについても、基本的に、移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて従前の課税関係を継続させることとするか否かを定めることとされており、適格合併が行われた場合につき、被合併法人の前7年内事業年度において生じた未処理欠損金額は、それぞれ当該未処理欠損金額の生じた前7年内事業年度の開始の日の属する合併法人の各事業年度において生じた欠損金額とみなすものとして（法57条2項）、その引継ぎが認められるものとされている。〔下線筆者〕

上記〔1〕の判示は、上記〔2〕アにおいて整理として示した適格合併又は簿価引継規定の「本来の趣旨及び目的」とおおむね適合する。ここでは、上記〔2〕の下線部分の判示を手掛かりとして、差し当たり、候補①及び候補②に関する考察を進めてみたい。

イ 候補①について

上記アの〔2〕の直線部分の判示のうち「移転資産等の譲渡損益に係る取扱い」という部分について、上記アの〔1〕の点線部分、すなわち「譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させること」（適格合併の効果）を意味していると理解すると、次のように読み替えることができる（当該直線部分の判示に次の波線部分を挿入した形になる）。

「組織再編成に伴う未処理欠損金額の取扱いについても、基本的に、『譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させる』という移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて従前の課税関係を継続させることとするか否かを定める」

読替え後の判示は候補①と整合的である。また、最高裁昭和43年判決と整合的に理解することが妥当であるとすれば、法人税法57条2項は、「譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続する」場合には、「経理方法に一貫した同一性が継続維持されていること」から、異なる法人間において繰越欠損金の引継ぎを認めるという特別な措置を施したものと理解することになる。この辺りに同項の「本来の趣旨及び目的」があると解すべきかもしれない。

(33) 朝長英樹＝山田博志「会社分割等の組織再編成に係る税制について」租税研究614号67頁以下。

少なくとも、候補①を支持し、法人税法 57 条 2 項が適格合併を要件としているのは、譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させる、すなわち移転資産等を帳簿価額により引き継いで従前の課税関係を継続させるという適格合併の効果を重視したものであると解することが妥当であるならば、「事業の継続」を同項の「本来の趣旨及び目的」に入れ込むことは難しくなる。そうであれば、簿価引継規定アプローチを支持し、法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及び目的」に「事業の継続」が含まれると断ずることは困難である。

ただし、法人税法 57 条 2 項は、適格合併が行われた場合の移転資産等の帳簿価額による引継規定である同法 62 条の 2 第 1 項を引用し、同項の適用がある場合に繰越欠損金の引継ぎを認めるという建付けにはなっていない。直接的には適格合併を要件としている。このことに相応の意義を見いだすことができるとすれば、候補①を支持することへの一応の反論になるかもしれないが、結局は、移転資産等の帳簿価額による引継規定が発動することを前提としているという再反論も可能である。

ウ 候補②について

上記アの〔2〕の直線部分の判示のうち「移転資産等の譲渡損益に係る取扱い」という部分について、上記アの〔1〕の直線部分、すなわち「組織再編成により移転する資産等について、その譲渡損益の計上を求めつつ、移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させること」を意味していると理解すると、次のように読み替えることができる（上記アの〔2〕の直線部分の判示に次の波線部分を挿入した形になる）。

「組織再編成に伴う未処理欠損金額の取扱いについても、基本的に、『組織再編成により移転する資産等について、その譲渡損益の計上を求めつつ、移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させる』という移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて従前の課税関係を継続させることとするか否かを決める」

ヤフー事件最高裁判決が「取扱い」という語を使用していることからすれば、語感的には候補①の方がおさまりがよい。この点を措いて上記のように読み替えた場合、やはり候補①へと接続することになるという見方がありうる一方、候補②と親和性があるという見方もありうる。

候補②（あるいはこれを含む候補③）によると、TPR 事件や「抜け殻合併+第二会社方式」スキームのケースにおいて、移転資産等に対する支配の継続性を否定する事情を考慮することで、法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及び目的」を逸脱しており、同法 132 条の 2 の適用を肯定する方向に向かう可能性がある。

TPR 事件における国の主張につなげることもできるかもしれない。簿価引継規定アプローチに属すると思われる国の主張は、法人税法 57 条 2 項の規定の趣旨及び目的について、次の①及び②を挙げることにより、「法人税法 57 条 2 項に規定する適格合併に係る被合併法人（子会社）の未処理欠損金額の合併法人（親会社）への引継ぎは、被合併法人が適格合併前に行っていた事業が合併法人において継続して営まれるという『事業の継続性』を前提として認められる」という解釈を展開するものである⁽³⁴⁾。

- ① 「組織再編成に伴う未処理欠損金額の取扱いについても、基本的に、移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて従前の課税関係を継続させることとするか否かを決めることとされており、法人税法57条2項は、実態に合った課税を行うという組織再編税制の基本的な考え方に基づいて、適格合併等は、移転資産等に対する支配が合併後も実質的に継続するものであるということを前提として、従前の課税関係を継続させる取扱いを認めているものというべきである。」
- ② 「この点につき、税制調査会法人課税小委員会も、組織再編成につき移転資産等の譲渡損益の計上の繰延べを認めるに当たり、被合併法人の有する未処理欠損金額の引継ぎの前提となる組織再編成について移転資産等の譲渡損益の計上の繰延べ及び従前の課税関係の継続を認める基本的な考え方として、移転資産等に対する支配が合併後においても実質的に継続するものであること、換言すれば、組織再編成により移転した事業が組織再編成後において継続するものであることが必要であると考えているものと認められる。」

①のうち、「組織再編成に伴う未処理欠損金額の取扱いについても、基本的に、移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて従前の課税関係を継続させることとするか否かを決めることとされて」いるという部分は、ヤフー事件最高裁判決や「基本的考え方」と同旨である。「法人税法57条2項は、実態に合った課税を行うという組織再編税制の基本的な考え方に基づいて、適格合併等は、移転資産等に対する支配が合併後も実質的に継続するものであるということを前提として、従前の課税関係を継続させる取扱いを認めているものというべきである」という部分は、上記の波線部分のような読み替えと親和性を有する。もっとも、ヤフー事件最高裁判決の上記判示の読み方としてはやはり候補①の方が自然であるという問題は残る。

また、①について、法人税法57条2項は、適格合併等が「移転資産等に対する支配が合併後も実質的に継続するものであるということを前提として、従前の課税関係を継続させる取扱いを認める」趣旨であるという説明が成り立つとしても、法人税法132条の2の適用の可否の判断場面において、ことさら重視されるべきか、という疑問はくすぶる。かかる趣旨を果たして法人税法57条2項の「本来の趣旨及び目的」にまで昇華できるかという点についての疑念と言い換えてもよい。

かかる疑念は、②に対する批判にもなる。②においては、「被合併法人の有する未処理欠損金額の引継ぎの前提となる組織再編成について」と前置きされているように、適格合併又は簿価引継規定の趣旨に係る説明がそのまま繰越欠損金の引継ぎの趣旨に係る説明に当てはまると解しているようである。しかしながら、法人税法57条2項が「前提」とし

(34) 審査請求段階における原処分庁の主張は、「法人税法第57条第2項が、移転対象事業について継続すると認められる適格合併を前提として設けられていることに鑑みれば、同項が完全子会社の吸収合併において未処理欠損金額の引継ぎを認める趣旨は、合併前の支配関係を前提として、消滅会社の資産及び負債が帳簿価額により親会社である存続会社に包括承継された結果、その移転した資産及び負債を利用した事業を継続することにより従来の課税関係を継続させることを認めたものであると解するのが相当である。」というものであり、やはり簿価引継規定アプローチに属すると解される。

ているといえるとしても、同項の「本来の趣旨及び目的」とまでいえるか、という疑問は残る。意図的にそうしているのかもしれないし、苦心の跡又は認識ある飛躍と見るべきかもしれないが、上記部分における国の主張は、「事業の継続」を同項が「前提」としていると述べるにとどまり、「本来の趣旨及び目的」として位置付けているとまでは明言していないことも指摘しておく。

②について、「移転資産等に対する支配の継続」が「事業の継続」に言い換えられているが、「基本的考え方」を根拠として「移転資産に対する支配の継続」と「事業の継続」を同一視するような見解の問題点については上記(2)で論じたとおりである。

さらに、①や②を通して見た場合に、国は、法人税法 57 条 2 項の趣旨及び目的を移転資産等に対する支配の継続と捉えている可能性もある。仮にそうであれば、検討すべき問題が生じる。ヤフー事件の第一審（東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決・民集 70 卷 2 号 331 頁）が未処理欠損金額の引継ぎを認める実質的根拠に係る判示部分や特定役員引継要件の趣旨及び目的に係る判示部分において用いていた「移転資産に対する支配の継続」という表現について、第二審（東京高裁平成 26 年 11 月 15 日判決・民集 70 卷 2 号 448 頁）が削除したこととの関係で、どのように理解すべきか、という問題である（ただし、第二審は、法人税法 57 条 3 項の文脈であるが、「事業の継続」がない場合には「未処理欠損金額の引継ぎを認める実質的な根拠を欠く」と理解しているようである）。

結局、簿価引継規定アプローチを支持し、法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及び目的」に「事業の継続」が含まれると断ずることは困難であるという上記イの見解に辿り着く。

4 ③ 57 条 3 項アプローチ

法人税法 57 条 3 項、あるいはこれ以外の規定も取り込んで、同条 2 項の「本来の趣旨及び目的」を捉える 57 条 3 項アプローチも検討しておこう。例えば、そこに組み込まれているみなし共同事業要件は実質的に事業継続要件と同等の要件を含んでいるとされる⁽³⁵⁾法人税法 57 条 3 項や、特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の繰越しの不適用を定める同法 57 条の 2 に光を当てることが考えられる。

もっとも、両規定の趣旨及び目的がグループ外の法人を買取することにより、繰越欠損金を引き継ぐ又は利用する租税回避行為を防止することにあるとするならば、TPR 事件のように、かような対象行為に該当する事情が認められないケースでは、これらの規定の趣旨及び目的を逸脱すると主張することは難しくなる。法人税法 57 条 3 項についていえば、これはあくまで租税回避防止の趣旨で設けられたにすぎず、57 条 2 項単体で見れば、完全支配関係の場合の適格合併における欠損金の引継ぎの「本来の趣旨及び目的」には「事業の継続」は含まれているとはいいい難いのではないかという疑問に答えねばならない。

また、上記のみなし共同事業要件は実質的に事業継続要件と同等の要件を含んでいると

(35) 岡村・前掲注(10) 475~480 頁、酒井・前掲注(9) 44 頁、55 頁参照。岡村忠生「組織再編成と行為計算否認(1)」税研 177 号 82 頁も参照。なお、長戸貫之「組織再編成における事業の継続性と繰越欠損金の引継制限—ヤフー事件最高裁判決の射程との関係—」論究ジュリ 18 号 237 頁は、「特定役員引継要件は、経営面に着目する点で異なる側面を有するものの、抽象的には『事業』の継続性に着目する点でアメリカ法と共通する」とされる。

いう前提理解についても検討の余地がある。事業継続要件はあくまで50%超100未満の支配関係の場合の適格合併において問われているのであって、みなし共同事業件にも事業継続要件とまったく同等のものが組み込まれているとすれば、余剰な規定の存在を認めることになりかねない。みなし共同事業要件の具体的な内容を定める法人税法施行令112条3項の文言上も、合併後において合併前の事業を継続することをストレートに問うものはない⁽³⁶⁾。したがって、上記のように「実質的に事業継続要件と同等の要件を含んでいる」と見る可能性があるとしても、同等性の程度について検討を加える必要があるだろう。ここでは、法人税法57条3項はあくまで繰越欠損金に関する租税回避を防止する規定としての色彩が強調される。

法人税法57条3項等にまで足を延ばして同条2項の「本来の趣旨及び目的」を探索する試みを行ってきたが、そもそも、かような手法の採用自体にも再考の余地はある。仕組み解釈的な手法等をとる可能性も絶無ではないが（ヤフー事件の第二審が示した上記3ウの理解も参照）、法人税法57条2項は移転資産等の帳簿価額による引継ぎという適格合併の租税法的効果ないし結果に着目し、合併法人による被合併法人の繰越欠損金の引継ぎを認めていると理解するならば、同項と、繰越欠損金に関する租税回避行為を防止するための規定である同条3項とは一応、次元が異なるものであり、適格合併に係る繰越欠損金の引継ぎ規定の「本来の趣旨及び目的」の文脈において、57条2項と3項を一体的に捉えて、解釈論を進めることには乗り越えるべきハードルがあるという見解もありうる。

以上、57条3項アプローチを支持し、法人税法57条2項の「本来の趣旨及び目的」に「事業の継続」が含まれるとは断じ難い。

5 小括

以上、いずれのアプローチをとるにしても、法人税法57条2項の「本来の趣旨及び目的」に「事業の継続」が含まれると論断することは困難であるという理解に落ち着く。かかる理解は、非適格合併の場合に、たとえ合併法人において被合併法人が営んでいたまさにそのままの形で「事業の継続」が認められたとしても、移転資産等の帳簿価額による引継ぎや繰越欠損金の引継ぎは認められないことも整合する。

結びに代えて

これまでの考察が正しいとすると、①合併概念アプローチ、②簿価引継規定アプローチ、③57条3項アプローチ等のうち、いずれのアプローチをとるにしても、法人税法57条2項の「本来の趣旨及び目的」に被合併法人が合併前に営んでいた事業が合併により合併法人に移転し、合併後に合併法人によって引き続き営まれるという意味での「事業の継続」

(36) みなし共同事業要件に係る特定役員引継要件の文脈ではあるが、合併後において合併前の事業を継続することが問われるかという疑問に言及するものとして、小塚真啓「判批」ジュリ1505〔平成28年度重要判例解説〕215頁参照。文理上は明示的には問われていないという理解に左祖したい。なお、ヤフー事件最高裁判決は、みなし共同事業要件の趣旨及び目的には、少なくとも部分的には「双方の法人の事業が合併の前後において継続」していることが含まれると解しているようである。

が含まれると断定することは難しいという結論になる。もとより、同項の「趣旨及び目的」に「事業の継続」が含まれるという理解を完全に否定するものではないが、少なくとも精査を要するといわざるをえないし、「本来の趣旨及び目的」にまで昇華させることに対する不安が拭えない。

もっとも、そもそも「本来の趣旨及び目的」それ自体の意義が判然としないという問題がある。この問題は、場合によっては上記結論について再考を迫る。以下、現時点における筆者の見解を述べておく。

〔「本来の趣旨及び目的」に関する付言〕

- (1) 「本来の趣旨及び目的」とは、租税法律主義に反しない範囲で、条文の文言からは必ずしも明らかではない、「(通常は表に出てこないという意味で本来的な) 趣旨及び目的」を意味するのか⁽³⁷⁾。個別規定によって実装されている制度や仕組みの趣旨及び目的を「本来の趣旨及び目的」とすることは可能か⁽³⁸⁾。法人税法 57 条 2 項のような個別規定から一段上に上がった「組織再編税制に係る各規定のすべてに当然に内在する本来の趣旨および目的」という視座から⁽³⁹⁾、議論を展開することは可能か。すべての個別規定ごとに具体的理由を付して、その「本来の趣旨及び目的」を論ずることは難しい作業となる。このことを考慮すると、「組織再編税制に係る各規定のすべてに当然に内在する本来の趣旨および目的」という考え方は魅力的に映るかもしれない。
- (2) 「本来の」という部分の意義は必ずしも明らかではないが、「元来の」、「大元の」、「根底にある」、「本質的な」、「最も基本的な」などというような理解を候補として挙げるのが妥当するならば、法人税法 132 条の 2 の適用のハードルは高くなることが予想される。ヤフー事件最高裁判決は、「組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的」と判示し、第二審がその判断枠組みに入れ込んでいた「組織再編税制の趣旨・目的」を外し、かつ、趣旨及び目的の前に「本来の」という語を付加した。かような整理が妥当するならば、かかる最高裁の判示に相応の意味を見いだす態度には一定の理解を寄せることができる。そして、法人税法 57 条 2 項との関係でいうと、単なる「趣旨及び目的」にとどまらない同項の「本来の趣旨及び目的」に「事業の継続」が含まれるというのであれば、やはり、要件として明定するか、完全支配関係の場合でも「事業の継続」が問われることを示唆するような完全支配関係に関する規定があつて然るべきではないかとも思われる。

また、ヤフー事件最高裁判決が示した考慮事情①に含まれる「当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法」に基づいているかという部分とその収斂先ともいべき判断の観点に含まれる「本来の趣旨及び目的」から逸脱する態様であるかという部分とは、相応の乖離が存在するはずであることにも意識を向けておきたい。

(37) 北村 尊人 = 黒松 昂蔵「組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈と実務対応—ヤフー・IDCF 事件最高裁判決の検討—」ビジネス法務 16 卷 9 号 87 頁。

(38) この点は、今村 隆『租税回避と濫用法理』222 頁（大蔵財務協会 2015）も参照。

(39) 北村 = 黒松・前掲注 (37) 89~90 頁。

他方、「本来の」という部分に殊更意味を見いださずに、各規定が趣旨及び目的として含んでいるといえるものはすべて「組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的」に該当するのであれば、各規定の文言から離れた目的論的解釈による否認が容易に認められる可能性がある。この点において、法人税法132条の2の適用のハードルは低くなることが予想される。

納税者の予測可能性を確保するために個別規定を設けるとしても、法人税法132条の2が重疊的に適用されるのであれば、個別規定化によって確保される予測可能性の程度は決して盤石なものとはいえない。かような状況が各当事者に強いる負担を納税者に相当程度押し付けることに対する懸念を前提とすると、同条のハードルを下げるような営みには直ちには賛同し難い。

- (3) 前記Ⅲ3(3)の議論にも関わるが、本来の「趣旨及び目的」については、規定の要件又は効果のいずれに係るものかという観点から議論を行う余地がある。
- (4) 行為又は計算が不自然なものである場合や、行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事情を欠く場合には、おしなべて、「本来の趣旨及び目的」に反するという評価へと「雪崩れ込む」現象が起きないか。このこととの関係では、ヤフー事件最高裁判決が示した「判断の観点」には、逸脱の程度の「著しさ」といった、バッファになる手がかりが少なくとも明示的には組み込まれていないことも指摘しておく。
- (5) 規定の改正が入り組んでいる場合や、このこともあって互いに相反する趣旨及び目的が混在しているかのような事情が存する場合には、一筋縄ではいかない問題が生じる。平成18年の会社法成立や、度重なる組織再編税制の改正を目の当たりにすると、組織再編税制に係る各規定の「本来の趣旨及び目的」は創設当時のものを考慮すべきであるのか、変容していると解すべきなのか、といった問題視覚の必要性を意識させられる。かかる問題視覚は、前記Ⅲ2で見た基本的には会社法の合併に関する議論や、平成22年度税制改正（TPR事件では平成22年法律第6号による改正前の法人税法の適用関係が問題となっていることに留意）で導入された適格現物分配等の場合の帳簿価額による引継ぎや残余財産確定の場合の繰越欠損金の引継ぎに関する規定を持ち出すことの妥当性とも関わる。本稿で示した理解に再考を促す可能性があるし、TPR事件における裁判所の判断の射程範囲とも関わる問題であるから、かような問題視覚から突き詰めた検討を行うことも重要である⁽⁴⁰⁾。

例えば、平成22年度改正において法人税法57条2項の下で認められるようになって

(40) 平成30年度改正に係る議論も含めて、佐藤信祐「検証 TPR事件東京地裁判決【第3回】」プロフェッションジャーナル342号が参考となる。例えば、佐藤税理士は、平成30年度税制改正では、第1次組織再編成の後に完全支配関係がある法人間で従業者又は事業を移転することが見込まれている場合にも、第1次組織再編成における従業者従事要件及び事業継続要件を満たすこととされたため（法第22の八口、法令4の3④三・四など）、合併法人等と完全支配関係のある他の内国法人に被合併法人等の従業者又は事業が移転したとしても、事業単位の移転に該当することになることを指摘される。https://profESSION-nEt.com/profESSIONjournal/corporation-article-826/ 大野貴史「TPR事件を受けて今後どう対応するか—法人税法における組織再編成の行為計算否認規定—」税弘67巻13号44頁以下、安田雄飛「ヤフー最高裁判決後初の法人税法132条の2に関する判断事例—“TPR事件判決”の問題点—」週刊税務通信3584号22頁も参照。

た完全支配関係下にある内国法人の残余財産が確定した場合における株主等によるその法人の欠損金の引継ぎに関する規定は、平成 13 年度改正当時の資料から得られる同項の「本来の趣旨及び目的」と整合するのか、しないのか。完全支配関係という共通性はあるが個別の資産の移転にすぎず、事業の移転を前提としていない⁽⁴¹⁾ 適格現物分配に対して帳簿価額による引継ぎを認め、事業の引継ぎのない残余財産確定の場合でも繰越欠損金の引継ぎなどを認める平成 22 年度改正は異質のもので、従来の考え方とは整合しないと解すべきか。そのように解する場合、平成 13 年度改正当時における法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及び目的」が変容を遂げると解すべきか、あるいは平成 22 年度改正を異質のものとしてかかる「本来の趣旨及び目的」とは異なる「本来の趣旨及び目的」が併存することになったと解すべきか。個別の各規定のみならず、組織再編税制全体を見渡す立ち位置から議論を展開すべきか。解釈者における価値判断やその序列も問われる。

- (6) 敷衍するに、完全支配関係の法人間の合併であれば、組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更がない、移転資産等に対する支配が再編成後も継続しているといえるから、適格合併又は適格合併による移転資産等の帳簿価額による引継ぎを認めるに当たって、「事業の継続」までも求める必要はないのであって、かような意味で、適格合併又は簿価引継規定の「本来の趣旨及び目的」に「事業の継続」を含ませることは妥当ではないという考え方もありうる（前記Ⅲ 3 (2) イにおける考察も参照）。

かような観点から、平成 22 年度改正で導入された適格現物分配に係る資産の譲渡損益の繰延べ規定（法法 2 十二の十五、62 の 5、法令 123 の 6）や完全支配関係がある法人間における譲渡損益調整資産に係る譲渡損益の繰延べ規定（法法 61 の 13）を⁽⁴²⁾、従来の組織再編税制に係る譲渡損益の繰延べ規定の延長線上で理解する方向性もありえよう。①完全支配関係 ⇒ ②組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更がない、移転資産等に対する支配が再編成後も継続している ⇒ ③移転資産等の譲渡損益の繰延べ（移転資産等の帳簿価額による引継ぎ）というラインである。

この場合でも、残余財産確定の場合の繰越欠損金の引継ぎを法人税法 57 条 2 項において認めることとした実質的根拠や趣旨をどのように解すべきかという問題は残る。平成 22 年度改正において、適格現物分配の場合も帳簿価額による引継ぎとされ

(41) 財務省 HP『平成 22 年度 税制改正の解説』211 頁参照。

https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_rEform/outlinE/fy2010/Explanation/indEx.html

(42) 財務省・前掲注 (41) 189 頁、210 頁では、「グループ法人が一体的に経営されている実態に鑑みれば、グループ内法人間の資産の移転が行われた場合であっても実質的には資産に対する支配は継続していること、グループ内法人間の資産の移転の時点で課税関係を生じさせると円滑な経営資源再配置に対する阻害要因にもなりかねないことから、連結納税の選択の有無にかかわらず、その時点で課税関係を生じさせないことが実態に合った課税上の取扱いと考えられます。」「今回の改正の共通項であるグループ法人の実質的な一体性に着目すれば、グループ法人間の現物分配の場合にも、資産の譲渡損益はいまだ実現していないものと考えられることから、現物分配による資産の譲渡損益課税の繰延制度が措置されたものです。」という説明がなされている。

たことを背景として、「残余財産が確定した法人の欠損金については、特定の資産との結びつきが希薄であることを踏まえ、その移転資産の有無に関わらず、合併に係る欠損金の引継ぎと同様の取扱いとすることとされ」という説明を前提とするとどうなるか⁽⁴³⁾。

やはり、法人税法57条2項は「譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続する」場合には、「経理方法に一貫した同一性が継続維持されていること」から、異なる法人間において繰越欠損金の引継ぎを認めるという特別な措置を施したものと理解すべきであり、この辺りに同項の「本来の趣旨及び目的」があると解すべきか。あるいは、少なくとも、候補①を支持し、法人税法57条2項が適格合併を要件としているのは、譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させる、すなわち移転資産等を帳簿価額による引き継いで従前の課税関係を継続させるという適格合併の効果を重視したものであると解すべきか（前記Ⅲ3(3)イ参照）。これらによれば、上記のラインの先に法人税法57条2項による繰越欠損金の引継ぎを据えることになるか。もっとも、残余財産確定の場合は②の部分をややかな、あるいは毛色の異なる「支配の継続」として観念すべきであろうか。ここでは、前記Ⅲ3(2)イの「支配の対象」と「支配の手段・態様」という視点に基づく考察が有益かもしれない。

平成22年度改正で、清算する子会社株式に係る損失を計上できないこととしたことから、残余財産確定の場合の繰越欠損金の引継ぎを認めることとしたという立場や、そもそも組織再編成と、現物分配や残余財産確定は性格が異なるはずであるという立場をとるならば、より複雑な見取り図を描くことになりそうである。

〔TPR事件に関する付言〕

最後に、TPR事件との関係で私見を付け加えておく。

- (1) TPR事件では、本件合併に伴う移転資産等の帳簿価額による引継ぎ自体は否認されていない。このこととの関係で述べておくと、前記Ⅲ3(3)アの候補①を支持する場合に、(どのような点をもってそのように評価されるのか必ずしも明らかではないが)実質的には帳簿価額による引継ぎが行われていないという事情が存在しないと、法人税法57条2項の「本来の趣旨及び目的」を逸脱するという評価には向かわないという主張もありうる。帳簿価額による引継ぎを否認した場合に所得にどのような影響があるのか、繰越欠損金の引継ぎのみを否認するような課税処分は適法ないし妥当か⁽⁴⁴⁾という点も問題となりうる。
- (2) 本件地裁判決は、①おしなべて「組織再編税制は、組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別するために、資産の移転が独立した事業単位で行われること及び組織再編成後も移転した事業が継続することを想定している」と解した上で、②「本件合併は、形式的には適格合併の要件を満たすものの、組織再編税制が通常想定している移転資産等に対する支配の継続、言い換えれば、事業の移転及び継続という実質を備えているとはいえず、適格合併において通常想定されていない手順や方法

(43) 財務省・前掲注(41)284頁参照。

に基づくもので、かつ、実態とはかい離した形式を作出するものであり、不自然なものというべきである〔下線筆者〕と論断する。

①の判示は、前記Ⅲ 3 (2) イヤ〔「本来の趣旨及び目的」に関する付言〕(6)における完全支配関係の場合の考察を前提とすると、疑問なしとしない。本件地裁判決が「組織再編成税制は、完全支配関係がある法人間の合併についても、他の 2 類型の合併と同様、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定しているものと解される。そうすると、法人税法 57 条 2 項についても、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定して、被合併法人の有する未処理欠損金額の合併法人への引継ぎという租税法上の効果を認めたものと解される。」と述べている点に対してもほぼ同様の疑問が当てられる⁽⁴⁵⁾。

②の判示について、下線部分の言い換えの妥当性については検討の余地があるし、法人税法 57 条 2 項の趣旨及び目的を移転資産等の支配の継続と捉えているのであれば、前記Ⅲ 3 (3) ウにおいて示した国の主張に対するものと根を同じくする問題を指摘しうる⁽⁴⁶⁾。

また、仮に、被合併法人の事業を継続しない合併は「組織再編成税制が通常想定している」移転資産等に対する支配の継続を認めることができないといえるとしても、かかる合併が法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及び目的」を「逸脱する」と断定することは早計である。

- (3) TPR 事件において、本件地裁判決も、国も、法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及び目的」を正面から論ずるのではなく、単に同項は「事業の継続」を想定しているというような主張を行い、結論部分でのみ、法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及び目的」から逸脱すると述べて、ヤフー事件最高裁判決が示した判断枠組みへの「帳尻合わせ」をしているようにも見える。法人税法 132 条の 2 が“心証（心象）”課税の規定であると揶揄されないためにも、より精緻な検討を求めたい。
- (4) 私見としては、本稿における考察を前提としても、課税処分の適法性を認める余地

(44) 本件地裁判決は、この点について、「法人税法 132 条の 2 は、法人の行為又は計算が組織再編成税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を不当に減少させるものである場合に適用されるものであるところ、どの規定が濫用されたのかによって否認すべき租税法上の効果は異なり得るといえるから、法人税の更正又は決定に当たり、複数の租税法上の効果のうち未処理欠損金額の引継ぎという効果のみを否認するということが許容されるといえる。また、同法 57 条 3 項の適用により被合併法人の有する未処理欠損金額の一部を引き継ぐことができなくなる場合であっても、その合併に伴う移転資産等に係る譲渡損益の計上の繰延べ（同法 62 条の 2 第 1 項）等が否定されるものではないことからすると、同法は、移転資産等に係る課税繰延べと被合併法人の有する未処理欠損金額の引継ぎが常に一体として認められるものではないことを予定しているものといえる。」と判示する。

(45) 大淵博義「ヤフー事件判決の功罪—引直し課税の欠落とその後の判決等への影響—」租税研究 843 号 83 頁も参照。

(46) なお、あくまで参考資料の 1 つにすぎないが、例えば、財務省 HP『平成 19 年度 税制改正の解説』271 頁において、「移転資産に対する支配の継続とは、その営まれる事業に着目すれば、『事業を営んできた当事者が引き続き事業を営む』実態の継続と言い換えることもできます。」と記述されていることを根拠資料としてあげることができるかもしれない。しかしながら、かかる記述は事後的な見解にすぎないという見方もあるし、完全支配関係の場合についての説明がないことも気に掛かる。https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_rEform/outlinE/fy2007/Explanation/indEx.html

は十分あると考える。本件地裁判決の理論構成については部分的に疑問も残り、例えば、「事業の継続」に関する判示について理論的に突き詰めて検証する余地があるとしても、そのことをもって判決の結論自体を覆すには至らないと解する⁽⁴⁷⁾。Xが本件事業を承継していないこと（Xにおいて「事業の継続」がないこと）、そうであるからといって本件事業は廃止されているわけではなく新TAT社が本件事業を承継していること（新TAT社において「事業の継続」があること）、新旧両会社は実質的に同一であって⁽⁴⁸⁾旧TAT社は実質的に消滅していないこと（合併の実質②への着目⁽⁴⁹⁾）に着眼する三位一体的な理論構成を採用し、本件合併により繰越欠損金の引継ぎのみが行われたに等しいものとして、法人税法132条の2の適用が肯定される可能性はあると考える。

もっとも、かような三位一体的構成は、個々の着眼点の妥当性や着眼点同士の関係が漠然としたものにとどまる危険性があるかもしれない。また、新旧会社の実質的同一性を否定する事情や、本件単価変更の実施にとどまることなくXに本件製造設備等を移転する手段として合併を選択した理由も含めて、税負担の減少以外に本件合併を行うことの合理的理由となる事業目的その他の事由が存在すること等について、Xがどこまで説得力のある主張・立証を行うことができるかという点で、結論の揺り戻しの可能性は残されている⁽⁵⁰⁾。法人税法132条の2のいう「行為又は計算」について、本件判決のように広く本件転籍や本件譲渡も含めた「本件合併及びこれに関連する一連の行為」に照準を合わせるのか、本件地裁判決のように「本件合併」に照準を合わせるのかによって、主張・立証の範囲や力点も変化するであろう。

- (5) 実質的同一性という点に関して補足するに、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成が行われた場合に、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。各法分野に固有の価値判断がそれぞれ分野における実質的同一性（や法人格否認の法理）の議論に影響することは否めないものの⁽⁵¹⁾、新旧両会社の実質的同一性が「法

(47) 本件地裁判決の理論構成には疑問を抱かざるを得ない箇所もあるが、認定された事実関係に照らせば、本件において繰越欠損金の引継ぎをすることは行き過ぎとも思われるため結論としては納得できるという見解として、岩品・前掲注(30)17頁参照。

(48) 本件地裁判決はXと新TAT社との法人格の違いを前提にして本件事業の引継ぎの「実態」を問題にしているという理解を前提として、「基本的な考え方」では「実態に合った課税を行うという観点」から法人の経済的同一性・実質的一体性をも問題にしていることからすると、本件事業がXと「実質的に完全に一体」の新TAT社に引き継がれたことを、直ちに、組織再編税制が通常想定していない「不自然なもの」といえるかどうか検討の余地があるという指摘として、谷口勢津夫「判批」ジュリ1538号11頁参照。

(49) 会社法上の合併の実質には被合併法人の消滅が含まれることに加えて、異なる法主体間において繰越欠損金を引き継ぐに当たり、法人税法57条2項は、繰越欠損金を有していた法人が消滅することを当然の前提としているか、少なくとも重視していると理解することができるのではないかという点について、泉・前掲注(6)79～80頁参照。なお、安田・前掲注(41)23頁も参照。

(50) 参考として、佐藤信祐「検証 TPR事件東京地裁判決【第1回】」プロフェッションジャーナル340号参照。
<https://profEssion-nEt.com/profEssionjournal/corporation-articleE-821/>

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もある⁽⁵²⁾。

(2020.1.20 受稿, 2020.3.3 受理)

-
- (51) 法人格否認の法理との関係において、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。なお、実質的に法人格否認の法理の適用を認めた最高裁昭和 48 年 10 月 26 日第二小法廷判決(民集 27 卷 9 号 1240 頁)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。
- (52) 詳細は、泉絢也「組織再編成に係る租税回避否認規定と実質的同一性 (1)・(2・完)」千葉商大論叢 56 卷 1 号 25 頁以下、2 号 89 頁以下参照。本件合併を含む一連の行為を、事業再生の場面で実務上用いられる第二会社方式(収益性のある事業を別会社に切り出して存続させ、不採算の事業を清算すること)とみれば、本件事業を B 社にて存続させつつ、A 社を清算する方法として親会社たる X に吸収合併するという手法は、特段不自然ではないという見解として、片平享介「判批」T&A master 811 号 27 頁参照。ただし、本件において清算した不採算事業とは何かという問題はある。また、本件合併においては、合併前に旧 TAT 社が有していた本件製造設備等の所有権を合併後は(実態としても)X が有しており(新 TAT 社は X から本件製造設備等を賃借するのみ)、旧 TAT 社の重要な資産が欠損金とともに X に移転している点で、旧完全子会社の事業を全て新完全子会社に切り出す一方で、合併により新完全子会社の株式と欠損金のみを親会社に引き継ぐような典型的な濫用事例とも異なっている、という見解として、安田・前掲注(40) 23 頁以下参照。なお、泉・同論稿によるならば、濫用とみなされる場合の実質的同一性については常に完全なる同一性(一体性)が求められるものではない。

〔抄 録〕

適格合併が行われた場合に、法人税法57条2項により、繰越欠損金の引継ぎが認められる実質的根拠や趣旨及び目的は何かという基本的な論点について、いまだ議論が続いている。合併法人が適格合併により引き継いだ完全子会社である被合併法人の繰越欠損金を損金に算入したことに対して、組織再編成に係る行為又は計算の否認規定である法人税法132の2を適用してこれを否認できるか否かが争われたTPR事件の東京地裁令和元年6月27日判決(判例集未登載)は、同法57条2項の「本来の趣旨及び目的」に、被合併法人が合併前に営んでいた事業が合併により合併法人に移転し、合併後に合併法人によって引き続き営まれるという意味での「事業の継続」を読み込んだ可能性がある。

本稿では、法人税法132条の2の適用場面を想定し、かつ、TPR事件を素材として、同法57条2項の「本来の趣旨及び目的」には「事業の継続」が含まれると断定することは難しいという見解を導く。