



## TPR 事件／

特定資本関係 5 年超要件を満たす合併における

法人税法 132 条の 2 の適用

(東京高裁令和元年 12 月 11 日判決・  
東京地裁令和元年 6 月 27 日判決)

第 94 回 2021 年 2 月 5 日 (金)

発表者 佐野 幸雄

---

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<https://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

---

## TPR 事件／特定資本関係 5 年超要件を満たす合併における法人税法 132 条の 2 の適用 東京高裁令和元年 12 月 11 日判決（東京地裁令和元年 6 月 27 日判決）

### 第 1 事案の概要

本件は、TPR 社が、その完全子会社を被合併法人とする適格合併を行い、当該子会社が有していた未処理欠損金額を法人税法 57 条 2 項の適用により TPR 社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ところ、処分行政庁から、上記未処理欠損金額を TPR 社の損金の額に算入することは TPR 社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受けたことから、上記の損金算入を認めなかったことは違法であると主張して、これらの一部の取消しを求めた事案である。

### 第 2 関係法令の定め（平成 22 年改正前）

#### 1 適格合併等における未処理欠損金額の引継ぎ（法人税法 57 条 2 項）

法人税法 57 条 2 項は、適格合併等（適格合併又は合併に類する分割型分割として政令で定めるもののうち適格分割型分割に該当するもの）が行われた場合において、当該適格合併等に係る被合併法人等の当該適格合併等の日前 7 年以内に開始した各事業年度（前 7 年内事業年度）において生じた未処理欠損金額があるときは、合併法人等の当該適格合併等の日の属する事業年度以後の各事業年度における同条 1 項の規定の適用については、当該前 7 年内事業年度の開始の日の属する当該合併法人等の各事業年度において生じた欠損金額とみなす旨規定している。

#### 2 組織再編成に係る行為又は計算の否認（法人税法 132 条の 2）

法人税法 132 条の 2 は、税務署長は、合併等をした一方の法人又は他方の法人（1 号）等の法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、合併等により移転する貸産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加等の事由により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があるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる旨規定している。

### 第 3 前提事実

#### 1 当事者

TPR 社（合併法人）	・自動車部品等の製造及び販売を主たる目的とする法人。
旧 TAT 社（被合併法人）	・平成 2 年 3 月 20 日に設立。 ・鉄製品、銅、アルミニウム、チタン等非鉄金属製品の製造

	<p>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）。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>平成22年3月1日付けでTPR社に吸収合併され（以下、この合併を「本件合併」という）、解散した。</li> </ul>
新 TAT 社（新会社）	<ul style="list-style-type: none"> <li>平成22年2月16日に設立。</li> <li>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。</li> </ul>

## 2 本件合併前の TPR 社と旧 TAT 社の状況等

TPR 社（合併法人）	<ul style="list-style-type: none"> <li>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。</li> <li>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。</li> <li>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。</li> </ul>
旧 TAT 社（被合併法人）	<ul style="list-style-type: none"> <li>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。</li> </ul>

## 3 本件合併の経緯等

平成 21 年 12 月 21 日	<p>旧 TAT 社の取締役会が開催され、平成 22 年 3 月 1 日付けで TPR 社が旧 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。</p>
平成 21 年 12 月 21 日	<p>TPR社の経営会議（TPR社の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、TPR社が旧TAT社を吸収合併することが提案され、承認された。</p> <p>上記経営会議の承認を受けて、同日、TPR社の取締役会が開催され、TPR社が旧TAT社を吸収合併することにつき提案がされ、承認された。</p>
平成 21 年 12 月 22 日	<p>旧TAT社との間で、平成22年3月1日付けでTPR社が旧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。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>TPR社及び旧TAT社は合併して、TPR社は存続し、旧TAT社は解散する。</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ TPR社は、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。</li> <li>・ 合併の効力発生日は、平成22年3月1日とする。</li> <li>・ 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TPR社に引き継ぎ、TPR社はこれを承継する。</li> </ul>
平成 22 年 2 月 5 日	<p>TPR社の取締役会が開催され、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>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、</li> <li>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、</li> <li>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、</li> <li>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。</li> </ul>
平成 22 年 2 月 15 日	<p>TPR社は、旧TAT社に対し、2億5000万円の増資引受けをした。</p>
平成 22 年 2 月 16 日	<p>TPR社は、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）。</p> <p>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。</p>
平成 22 年 3 月 1 日	<p>平成21年12月22日の合併契約に基づき、本件合併の効力が生じ、TPR社は旧TAT社の権利義務を承継し、TPR社は解散した。</p>
同上	<p>TPR社は、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。</p>
同上	<p>TPR社は、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</p>

	う)。
同上	TPR社は、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。
同上	TPR社は、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、TPR社による新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。
平成22年3月2日	新TAT社は、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。

#### 第4 争点

本件の争点は、本件各更正処分等の適法性に関し、処分行政庁が法人税法132条の2を適用してTPR社の本件各事業年度における本件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、次の各点が争われた。

##### 1 争点1

特定資本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（特定資本関係5年超要件）、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 争点2

争点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

## 第5 裁判所の判断

### 1 争点1

特定資本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に法人税法132条の2を適用することができるか否かについて

法人税法132条の2は、税務署長が「合併、分割、現物出資若しくは事後設立（中略）又は株式交換若しくは株式移転」に係る所定の法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、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行為又は計算が行われたときに、その行為又は計算にかかわらず法人税額等を計算することができる旨規定しており、その文言上、組織再編成に係る特定の行為又は計算を否認の対象とし、あるいは否認の対象から除外することとはされていない。

また、法人税法132条の2は、組織再編成が、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、これを利用して巧妙な租税回避行為が行われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、税負担の公平を維持するため、組織再編成において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行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものと解される（平成28年最判参照）。このように、組織再編成に係る租税回避について、これを包括的に防止するための一般的否認規定が設けられているのは、組織再編成の形態や方法が複雑、多様であり、立法の際に、組織再編成を利用したあらゆる租税回避行為をあらかじめ想定した上で、個別的な否認規定を網羅的に設けることは、事柄の性質上困難であることによるものと解される。

そうすると、法人税法は、個別的な否認規定である同法57条3項の適用が排除される適格合併についても、同項の規定が一般的否認規定の適用を排除するものと解されない限り、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行為又は計算が行われたものと認められる場合には、同法132条の2が適用されることを予定しているものと解される。

### 2 争点2

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」に当たるか否かについて

(1) 前記1の法人税法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することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、

①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、

②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

的その他の事由が存在するかどうか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、組織再編税制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るのが相当である（平成28年最判参照）。

（筆者注）ここまでヤフー事件最高裁判決・IDCF事件最高裁判決と同じ。

（2）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できるものであるとき（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。

（筆者注）ここまでヤフー事件最高裁判決・IDCF事件最高裁判決と同じ。

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。

（筆者注）ここまでヤフー事件最高裁判決と同じ。

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ロ（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。

ウ そこで、本件合併が不当性要件を満たすか否かについて判断するに当たっては、前記(1)の①及び②の点を考慮した上で、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、上記の法人税法 57 条 2 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るのが相当である。

### (3) 本件合併に関する検討

ア 認定事実のとおり、TPR 社は、本件合併により旧 TAT 社を吸収合併したものの、本件合併に併せて新 TAT 社を設立し(本件設立)、本件合併と同日、本件転籍、本件譲渡及び本件賃貸借が行われた。これにより、本件事業に従事していた旧 TAT 社の従業員は TPR 社を経ずに同一労働条件で新 TAT 社に引き継がれ、本件事業に係る本件棚卸資産等も同社に引き継がれた。また、本件事業に係る本件製造設備等についても、その所有こそ TPR 社に帰属したものの、減価償却費相当額は賃借料という名目で新 TAT 社が負担することとなった。さらに、旧 TAT 社が締結していたリース契約は、本件合併後新 TAT 社に引き継がれ、同社の取引先も旧 TAT 社の取引先と同一であったほか、本件設立当時の新 TAT 社の商号、目的及び役員構成も旧 TAT 社のそれと同一であり、新 TAT 社の本店所在地も、設立当時こそ旧 TAT 社と異なっていたものの、本件合併の翌日には同社の解散当時の本店所在地に移転された。

以上の事情に照らすと、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、TPR 社は、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〔前記(1)①〕。

イ 上記アのとおり、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、TPR 社は、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ところ、認定事実のとおり、本件合併の検討に当たっては、終始、「メリット」「ねらい」などとして、本件未処理欠損金額を利用した節税効果が挙げられていた。

また、本件合併について検討を始めた当初は、TPR 社内に新たな部門を設け、生産委託会社として設立した新会社にアルミホイールの製造を委託することが検討されるなど、本件事業を TPR 社の一部門として取り込むことにより旧 TAT 社の損益を改善するといった事業目的もあったものといえるものの、結局は、TPR 社内に新たな部門が設置されることはなく、本件事業は新 TAT 社に引き継がれ、本件製造設備等の減価償却費相当額を同社に負担させるの方針が決まった頃(平成 22 年 1 月 13 日頃)以降は、本件合併自体によって本件事業の損益状況の改善を図るという目的を達成することはできない状況にあったといえる。そして、このことは、同日の経営会議において、TPR 社の購入価格を高く設定しないと新会社は黒字にならないのではないかと発言や、節税効果だけではないかとの発言があったことからみても、TPR 社経営陣において当然認識されていたといえることができる。

以上の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、前記ア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〔前記(1)②〕。

ウ 前記ア及びイのとおり、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 TPR 社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。

## 第6 検討

筆者は、本判決の争点1に対する裁判所の判断には賛成であるが、争点2に対する裁判所の判断には疑問があるため、以下、争点2について検討することとする。

### 1 法人税法57条2項の趣旨及び目的について

法人税法132条の2の不当性要件を満たすか否かを判断するためには、本件においては法人税法57条2項の趣旨及び目的を解明する必要があるところ、本判決は、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」を想定していると判示している。しかし、この判示には疑問がある。

(1) 本件事件当時(平成22年改正直前)の法人税法57条2項の規定は、前記第2の1のとおりとなっていた。しかし、本件事件直後の平成22年改正によって、下記①の経緯・趣旨により、下記②のように改正された。

#### ① 改正の経緯・趣旨(平成22年度税制改正の解説)

グループに係る税制の見直しの一環として、グループ法人間の現物配当について、その譲渡損益の計上を繰り延べることとされ、残余財産の分配についても同様とされました。この現物配当に係る課税繰延べは、組織再編成として位置づけられることで、いわゆる簿価引継方式によることとされています。

この見直しは、100%グループ内の子法人から親法人への現物資産の移転に関し、他の組織再編成の税制上の取扱いと整合させるものとなっていますが、特に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ました。すなわち、完全支配関係があるグループ内の内国法人の残余財産が確定した場合には、適格合併の場合と同様に、その欠損金額を株主等に引き継ぐこととされました。

#### ② 平成22年改正後の法人税法57条2項の規定

前項の内国法人を合併法人とする適格合併が行われた場合又は当該内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人で当該内国法人が発行済株式若しくは出資の全部若しくは一部を有するものの残余財産が確定した場合において、当該適格合併に係る被合併法人又は当該他の内国法人の当該適格合併等の日前7年以内に開始し、又は当該残余財産の確定の日の翌日前7年以内に開始した各事業年度(前7年内事業年度)において生じた未処理欠損金額があるときは、当該内国法人の当該適格合併の日の属する事業年度又は当該残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度以後の各事業年度における前項の規定の適用については、当該前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年内事業年度開始の日の属する当該内国法人の各事業年度において生じた欠損金額とみなす。

(2) 平成 22 年改正の注目すべき点は、本判決との関係でいうと、法人税法 57 条 2 項で引継ぎを認める欠損金額に、「事業の移転及び事業の継続」を前提としていない場合も加えられたことである。

仮に、法人税法 57 条 2 項の趣旨及び目的が、他の法人の欠損金額を引き継ぐのは、その法人の「事業の移転及び事業の継続」を想定しているからであるというのであるならば、「事業の移転及び事業の継続」が完全にあり得ない事象を当該条文に加えることはあり得ない。つまり、法人税法 57 条 2 項の趣旨及び目的では受け入れられない事象であれば、別条項を設けるはずである。

しかしながら、「事業の移転及び事業の継続」が完全にあり得ない事象を法人税法 57 条 2 項が受け入れたということは、もともと当該条文の趣旨及び目的には「事業の移転及び事業の継続」などというものがなかったことの証左であるといえるのではないかと思われる(平成 22 年改正の解説において注目すべき点は、「適格合併と同様に、その欠損金額を株主等に引き継ぐ」と解説している点である。つまり、株式を通じた所有に重きが置かれており、会社が株主の所有物であるのと同様にその欠損金額は本来株主(完全親会社)のものと同視できるといふ考え方に重きが置かれていると解するのが自然と思われる。)

※ 本判決は、法人税法 57 条 2 項の趣旨及び目的を解明するに当たっては、平成 22 年改正を一切検討していないが、同条の趣旨及び目的を詳細に明らかにしている直接的な証拠資料がない以上は、改正の経緯も踏まえたところで検討する必要があると思われ、無視してよいという理由は見当たらない。なぜなら、もし、「完全支配関係がある法人の残余財産が確定した場合の欠損金の引継ぎ」が、法人税法 57 条 2 項に規定されず別の条項で規定されていたなら、本判決の判示を強く補強する説得材料になっていたからである。なお、本判決は、本件事件が平成 22 年改正直前のものであるから同改正後のことは検討する必要がないという態度なのか、または、「適格合併」と「完全支配関係がある法人の残余財産の確定」とでは法人税法 57 条 2 項がそれぞれ求めるもの(想定していること)が違うという態度なのかは不明である。

## 2 平成 28 年最高裁判決との比較

法人税法 132 条の 2 を適用した事件としては、平成 28 年 2 月 29 日に出されたヤフー事件最高裁判決(平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決)及び IDCF 事件最高裁判決(平成 28 年 2 月 29 日第二小法廷判決)の両最高裁判決の後では、本件が初めての事件である。ヤフー事件及び IDCF 事件の最高裁判決が立てた法人税法 132 条の 2 の規範は同一であり、本判決も両最高裁判決と同じ規範を採用している(前記第 5 の 2 (1) (2))。

そうすると、両事件の平成 28 年最高裁判決と本判決を比較検討することは、本判決の判断の妥当性を検討するうえで有益と思われる。

### (1) 事情の比較

ヤフー事件、IDCF 事件及び本件のそれぞれの事情は下記のとおりである。

ヤフー事件	<p>【最高裁の判示の抜粋】</p> <p>本件合併は、平成 21 年 3 月 31 日までに行われることが予定されており、特定資本関係の発生（本件買収）から本件合併までの期間が 5 年に満たないため、<u>本件合併により上告人が法 57 条 2 項に基づき b 社の本件欠損金額を引き継ぐためには同条 3 項のみなし共同事業要件を満たさなければならず、さらに、本件合併において施行令 112 条 7 項 2 号の事業規模要件を満たすことは事実上不可能であったため、<u>みなし共同事業要件を満たすためには同項 5 号の特定役員引継要件を満たさなければならない状況にあった。</u></u></p>
IDCF 事件	<p>【最高裁の判示の抜粋】</p> <p>b 社に約 100 億円の譲渡益を発生させ、上告人に同額の資産調整勘定の金額を発生させるためには、<u>本件分割が当事者に譲渡損益を生じさせる非適格分割である必要があったことから、本件では、本件分割をあえて非適格分割とするため、分割後に分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれているという施行令 4 条の 2 第 6 項 1 号の要件を満たさないこととなるように、b 社と上告人との当事者間の完全支配関係を一時的に断ち切るものとして、本件分割と本件譲渡 2 の間に本件譲渡 1 を行う本件計画が立てられ、そのとおり実行されたものとみることができる。</u></p>
本件（TPR 事件）	<p>※上記のような事情の判示は無い。</p>

ヤフー事件と IDCF 事件の両事件にはいずれも、その時おかれた状況のまま組織再編成（自然な組織再編成）を行うと、望む結果になる法人税法上の個別規定の要件を満たさない又は望まない結果になる要件に該当してしまう状況にあった。そのため、組織再編成をするに当たって、「個別規定の要件を満たす又は要件を外すため」の「特別の行為」を行う必要があった。

これに対して、本件は、その時おかれた状況のまま組織再編成（自然な組織再編成）を行うと、必然的に法人税法上の個別規定の要件に該当する状況にあった。そのため、組織再編成をするに当たって、「要件を満たすため」の「特別の行為」をする必要は一切なく、実際にも行っていない。

（２）濫用の有無の判断基準である、「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たり、実態とは乖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」に関する判示の比較

ヤフー事件、IDCF 事件及び本件のそれぞれの判示は下記のとおりである。

ヤフー事件	<p>【最高裁の判示の抜粋】</p> <p>経営の中枢を継続的かつ実質的に担ってきた者という施行令112条7項5号の<u>特定役員引継要件において想定されている特定役員の実質を備えていた</u>ということとはできず、本件副社長就任は、本件合併後にcが上告人の代表取締役社長の地位にとどまってさえいれば<u>上記要件が満たされることとなるよう企図されたものであって、実態とは乖離した上記要件の形式を作出する明らかに不自然なもの</u>というべきである。</p>
IDCF 事件	<p>【最高裁判示の抜粋】</p> <p>本来必要のない本件譲渡1を介在させることにより、<u>実質的には適格分割</u>というべきものを<u>形式的に非適格分割とするべく企図されたもの</u>といわざるを得ず、本件計画を前提とする点において、通常は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るのみならず、これにより<u>実態とは乖離した非適格分割の形式を作出するもの</u>であって、明らかに不自然なものであり、</p>
本件 (TPR 事件)	<p>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、<u>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</u>であり、不自然なものというべきである。</p>

なお、上記判示は、下記のように整理できる。

	ヤフー事件	IDCF 事件	TPR 事件
実質 (実態) は何か?	特定役員引継要件において想定されている特定役員の実質を備えていない。	適格分割	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ない。
上記を踏まえ企図されたものは何か?	特定役員引継要件を満たされるようにすること	形式的に非適格分割とすること	判示無し
実態とは乖離した作出された形式は何か?	特定役員引継要件の形式	非適格分割の形式	※何の形式かは判示しておらず、「実態とはかい離した形式」としか判示していない。

本件で問題となっているのが法人税法 57 条 2 項の要件である「適格合併」についてであるところ、本判決が、最高裁判決の当て嵌めに倣うとすれば、本来であれば下記のようなべきものと思われる。

- |  |
|--|
| <p>① 実質（実態）は、「非適格合併（適格合併の要件を備えていない）」</p> <p>② 企図されたものは、「適格合併の要件を満たすこと」</p> <p>③ 実態（上記①）とはかい離した作出された形式は、「適格合併要件の形式」</p> |
|--|

しかしながら、本判決は、「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」と判示しており、つまり、単に通常と異なる適格合併であると言っているにとどまり、適格合併であること自体は否定していないため、上記のような判示をすることはできない。

この点が、形式的に特定役員要件を満たしたことを実質は満たしていないとして否定したヤフー事件判決、及び、形式的に非適格合併としたことを実質は適格合併であるとして否定した IDCF 事件と異なるところであり、とても興味深い。

### 3 まとめ

上記 1 のとおり、判断の前提となる法人税法 57 条 2 項が「事業の移転及び事業の継続」を想定しているという判示が正しいと解することは難しいものと思われ、また、上記 2 のとおり、平成 28 年最高裁判決と本判決を比較した場合に、本判決の判断が妥当なものとは言えないように思われる。本件は最高裁に上告されている。最高裁での勝敗の行方は不明であるが、少なくとも本判決の理論が維持されるのは難しいのではないかとと思われる。

以上