

組織再編成に係る行為計算否認規定
の適用について

齊 木 秀 憲

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

近年、国際化、情報化の進展等により、企業活動が多様化、複雑化するなど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、企業活力が十分に発揮できるよう組織再編法制の整備が行われた。このような状況を踏まえ、組織再編税制についても、統一的、かつ、体系的に整備すべく見直しが行われたが、組織再編法制の大幅な緩和により、組織再編成の形態や方法が多様なものとなっているため、組織再編成を利用した複雑、かつ、巧妙な租税回避行為が増加するおそれがある。そのため、適正な課税を行うことができるように包括的な租税回避防止規定として組織再編に係る行為計算否認規定（法法 132 の 2。以下「本規定」という。）が設けられている。

ところで、本規定には、同族会社等の行為又は計算の否認規定（法法 132。以下「同族会社等の行為計算否認規定」という。）と同様に「税の負担を不当に減少させる」という不確定概念が用いられているとして、租税法律主義における法的安定性等の観点から、その都度個別的な否認規定を追加して対処すべきであり、本規定を適用することは極めて慎重であるべきとの見解もある。

しかしながら、組織再編成を利用した租税回避行為の形態や方法が相当多様なものとなると考えられること及び本規定の適用を検討すべき事案も散見され始めている現状を踏まえると、事後的な対応だけでは、課税の公平を確保することが困難となる。

したがって、課税当局は、税負担の公平を図るために、「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」には、的確な事実認定を行い、本規定を積極的かつ適正に適用していく必要がある。

そこで、本規定について、納税者の理解が得られるだけでなく、訴訟段階においても裁判所の理解が得られるよう、本規定の解釈及び適用に関して整理し、検討しておくことが緊要であると考えらる。

2 研究の概要（本規定と類似する同族会社等の行為計算否認規定との比較検討）

（1）課税要件

本規定の課税要件は、次のとおりと考えることができる。

- ① 合併等に係る合併等関係法人に該当すること。
- ② 合併等に係る合併等関係法人の行為又は計算であること。
- ③ この行為又は計算を容認した場合には、一定の事由により法人税の負担を減少させる結果となること。
- ④ 法人税の負担の減少が不当と評価されるものであること。

①は、適用対象となる法人、②は適用対象となる「行為又は計算」という具体的事実の存在を要件とする事実的要件であり、「これを容認した場合には、一定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」の中に、一定の事由により法人税の負担の減少という具体的事実の存在を要件とする事実的要件とその減少が不当という評価の存否を要件とする評価的要件の二つの要件を含んでいるため、③及び④に区分した。

（2）事実的要件

イ 適用対象となる法人及び「行為又は計算」

(イ) 同族会社等の行為計算否認規定の適用対象となる法人は、文理上、同族会社等に該当する特定の法人であり、当該法人を主体とする「行為又は計算」が適用対象になるものと考えられる。

(ロ) 本規定の適用対象となる法人は、本規定一号ないし三号に列挙された合併等に関する個別の法人（以下「合併等関係法人」という。）であり、複数存在することになると考えられ、これらの法人を主体とする「行為又は計算」が適用対象になるものと考えられる。

ロ 適用対象となる「行為又は計算」の範囲

(イ) 同族会社等の行為計算否認規定の適用対象となる「行為又は計算」の範囲は、文理上、同族会社等に係る「法人税の課税標準若しくは欠

損金額又は法人税の額」の「計算」に係るすべての同族会社等の「行為又は計算」を対象としているものと考えられる。

- (ロ) 本規定では、文理上、法人税の負担を不当に減少させる基因となる事由が組織再編税制による所得や税額の減少に限定されていない上、立案担当者の解説においては、本規定の対象として、「株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行う」ことなど組織再編税制以外の課税関係を含めた適用例を掲げている。

したがって、本規定では、組織再編税制を含む一連の取引の「行為又は計算」を対象としているものと考えられる。

ハ 否認される主体と否認される「行為又は計算」の主体

- (イ) 同族会社等の行為計算否認規定が適用され否認される主体と否認の対象なる行為又は計算主体は、いずれも一義的には単一と考えられることから、結果として一致することになる。

- (ロ) ①否認される主体と否認される「行為又は計算」の主体とが同一のもののみが複数存在する読み方と②合併等関係法人の組合せにより両主体が同一のものと相異なるものが存在する読み方が考えられる。

この点については、それぞれの合併等関係法人の「行為又は計算」は、その法人だけではなく、その他の合併等関係法人の課税上の取扱いに連動する場合があるため、両者が異なる場合が読めないとする一連の課税関係に齟齬が生ずる。また、立案担当者の解説によれば、本規定の適用例として「株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行う。」ことを掲げており、この場合の否認される主体は株主となるが、分割行為は、分割法人若しくは分割承継法人の行為又は計算であって、株主のものではない。

したがって、合併等関係法人の組合せにより両主体が同一のものと相異なるものが存在すると解するのが相当と考えられる。

ニ 法人税の負担を不当に減少させる基因となる一定の事由

- (イ) 同族会社等の行為計算否認規定では、文理上、法人税の負担を不当

に減少させる基因となる事由は要件とされていない。

- (ロ) 本規定では、文理上、「その他の事由」によりとされていることから、その前方に列挙されている所得や税額の減少事由は例示であり、これらをまとめた一層広い事由を要件としているものと考えることができる。また、組織再編法制の大幅な緩和により、組織再編成の形態や方法が多様なものとなっているため、法人税の負担を不当に減少させる結果となる事由は、すべて想定し得ないものと考えられる。

したがって、例示列挙された所得や税額の減少事由は、想定し得る組織再編税制の主な項目を示したものであり、この他に、法人税の負担を不当に減少させる結果となる、想定し得ない事由によるものなど、組織再編税制を含む一連の取引の「行為又は計算」に係るものが含まれるものと考えられる。

(3) 評価的要件

いずれの規定も文理及び趣旨目的に照らすと、その行為又は計算による「法人税の負担の減少」により税負担の公平を維持できないことになることが、一義的には、「不当」と考える。

イ 同族会社等の行為計算否認規定における不当の評価

法人税の負担の減少が「不当」と評価されるものということは、違法ではないため、課税要件を充足していることになる。「租税法の定める課税要件は、各種の私的経済活動ないし経済現象を定型化したもの」であるから、立法に当たって想定された通常用いられる私法上の法形式は、課税要件に既に考慮されたものと考えられる。そして、通常用いられる私法上の法形式とは、「元来、取引において通常の経済人であれば当然に選択するであろう法形式、つまり経済的合理性のある取引形態」であると考えられる。

したがって、法人税の負担の減少が「不当」と評価される行為又は計算は、立法に当たって想定された経済的合理性のある取引形態ではなく、これを容認した場合に、法人税の負担の減少が租税負担公平の見地から

当該規定の趣旨目的に照らして「不当」と評価される、課税要件に考慮されないものということができる。

そして、この規定の趣旨は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社またはその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持することと解される。

そうすると、個人事業者との比較において、法人が所有と経営の分離したもの、すなわち、純経済人としての行為を前提として法人税法の課税要件が定められているとすれば、税負担の減少が不当と評価され、否認されるのは、純経済人から乖離した少数の株主等の支配による行為又は計算ということになる。

金子宏教授によれば、同族会社等の行為計算否認規定により否認される行為又は計算とは、「純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算」であり、ある行為又は計算が経済的合理性を欠いている場合（以下「経済的合理性基準」という。）に否認できるものと解されている。そして、経済的合理性基準とは、「それが異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のことであり、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間での通常行われる取引とは異なっている取引の中には、それにあたりと解すべき場合が少なくないであろう」とされている。

この経済的合理性基準も、純経済人から乖離した少数の株主等の支配に因る行為又は計算であることを前提としたものと考えられる。

ロ 本規定における経済的合理性基準の適用について

本規定の対象となる行為又は計算は、同族会社等に限定されず、基本的には、純経済人そのものもその適用の対象として含むことを前提としている。

したがって、本規定では、同族会社等の行為計算否認規定の経済的合理性基準の適用をすることができないものと考えられる。なお、純経済

人を前提とすれば、「租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合」は、むしろ稀であり、通常は少なくともその行為又は計算には事業目的がないとはいえないこととなる。

ハ 本規定における「不当」の評価

組織再編税制の基本的な考え方によれば、本規定の趣旨は、組織再編成の形態や方法が、複雑かつ多様であり、①資産の売買取引を組織再編成による資産の移転とするなど、租税回避の手段として濫用されるおそれがあるためとされている。

(イ) 組織再編税制の基本的な考え方からの乖離

組織再編税制の基本的な考え方によれば、組織再編成の取引の実態に合った課税を行うこととし、その中心となる組織再編成により移転する資産の譲渡損益の取扱いは、移転資産の時価取引として損益を計上することを原則とする。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に変更がな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、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が繰り延べられる。

すなわち、上記①は、組織再編税制の基本的な考え方が租税回避に手段として濫用され、この考え方から乖離した行為又は計算により法人税の負担が減少した場合には、不当と評価されることを示しているものと考えられる。

(ロ) 組織再編成の濫用

立案担当者の解説によれば、「組織再編成を利用した租税回避行為の例」として、次のようなものが考えられるとされている。

② 繰越欠損金や含み損のある会社を買収し、その繰越欠損金や含み損を利用するために組織再編成を行う。

- ③ 複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどにより、課税を受けることなく、実質的な法人の資産譲渡や株主の株式譲渡を行う。
- ④ 相手先法人の税額控除枠や各種実績率を利用する目的で、組織再編成を行う。
- ⑤ 株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行う。

そして、「組織再編成を利用した租税回避行為は、上記のようなものに止まらず、・・・これに適正な課税を行うことができるよう」本規定が設けられたとされている。

すなわち、②ないし⑤の例は、組織再編成法制が大幅に緩和され、税制もかなり柔軟なものとなっているため、組織再編成そのものを組織再編税制に係る課税だけでなく、その他の課税の租税回避の手段として濫用した行為又は計算により法人税の負担が減少した場合には、不当と評価されることを示しているものと考えられる。

(ハ) 個別防止規定の潜脱

組織再編税制においては、本規定の他に、繰越欠損金や含み損を利用した租税回避に対する個別的な防止規定が設けられている（法法 57③、62の7）。

従来、合併の際、繰越青色欠損金の引継ぎは認められていなかったところ、適格要件を満たしていれば、原則として引継ぎが可能となっている（法法 57②）。このため、繰越青色欠損金や欠損金になる前段階の含み損を利用した租税回避の可能性が高まるおそれがあることから、租税回避防止のために一定の要件を課すこととされた。

すなわち、これらの一定の要件を潜脱した行為又は計算により法人税の負担が減少した場合には、この規定の趣旨に照らしても不当と評価されるものと考えられる。

3 結論

本規定の適用について、次の三つに類型化できると考える。

(1) 組織再編税制の基本的な考え方からの乖離

(例)

- ① 金銭等の株式以外の資産不交付要件の潜脱（対価の面からの売買との区分）
- ② 主要資産等引継要件、従業者引継要件、事業継続要件の潜脱（移転した物の面からの売買との区分）
- ③ 事業関連性要件、事業規模要件又は役員引継要件の潜脱（共同事業の面からの事業内容及び買収との区分）
- ④ 完全支配関係、支配関係の潜脱

(2) 組織再編成の濫用

(例)

- ① 資産及び株式の価値の移転の利用
- ② 移転資産の未実現損益の移転の利用
- ③ 資産等の移動による会社の価値の変動の利用

(3) 個別防止規定の潜脱

(例)

- ① 共同事業要件の潜脱
- ② みなし共同事業要件の潜脱
- ③ 支配関係継続要件の潜脱

目 次

はじめに	12
1 研究の目的（問題の所在）	12
2 研究への態度	13
第1章 本規定の解釈について	14
第1節 課税要件	15
1 同族会社等の行為計算否認規定	15
2 本規定	16
第2節 事実的要件	17
1 「合併等に係る合併等関係法人に該当すること」及び 「合併等に係る合併等関係法人の行為又は計算であること」	17
2 この行為又は計算を容認した場合には、一定の事由に より法人税の負担を不当に減少させる結果となること	22
3 小括	22
第3節 評価的要件	26
1 法人税の負担の減少が不当と評価されるものであること	26
2 個別防止規定の潜脱	36
3 法人税法の趣旨からの適用要件	37
第4節 まとめ	40
1 本規定における経済的合理性基準の適用	40
2 本規定における「不当」の評価	40
第2章 適用類型	43
第1節 組織再編税制の基本的考え方からの乖離	43
1 組織再編税制の基本的考え方	43
2 組織再編税制の構造	45
3 各組織再編成の概要	50
4 組織再編税制の基本的考え方からの乖離	56

第2節 組織再編成の濫用	59
1 租税法上以外の組織再編成の濫用からの示唆	59
2 組織再編成の濫用	63
第3節 個別否認規定の潜脱	66
1 従前の欠損金の引継ぎの取扱い	66
2 繰越欠損金の損金算入制度の趣旨	67
3 具体的な事例の検討	68
4 改正の経緯	71
5 現行の欠損金の取扱いの改正	73
6 適格合併に伴う合併法人への欠損金の引継制限について	73
7 個別防止規定の潜脱について	77
第4節 小括	81
1 組織再編税制の基本的な考え方からの乖離	81
2 組織再編成の濫用	82
3 個別否認規定の潜脱	83
結びに代えて	84

はじめに

1 研究の目的（問題の所在）

近年、国際化、情報化の進展等により、企業活動が多様化、複雑化するなど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、企業活力が十分に発揮できるよう組織再編法制の整備が行われた。このような状況を踏まえ、組織再編税制についても、統一的、かつ、体系的に整備すべく見直しが行われたが、組織再編法制の大幅な緩和により、組織再編成の形態や方法が多様なものとなっているため、組織再編成を利用した複雑、かつ、巧みな租税回避行為が増加するおそれがある。そのため、適正な課税を行うことができるように包括的な租税回避防止規定として組織再編に係る行為計算否認規定（法法 132 の 2。以下「本規定」という。）が設けられている⁽¹⁾。

ところで、本規定には、同族会社等の行為又は計算の否認規定（法法 132。以下「同族会社等の行為計算否認規定」という。）と同様に「税の負担を不当に減少させる」という不確定概念が用いられているとして、租税法律主義における法的安定性等の観点から、その都度個別的な否認規定を追加して対処すべきであり、本規定を適用することは極めて慎重であるべきとの見解もある⁽²⁾。

しかしながら、組織再編成を利用した租税回避行為の形態や方法が相当多様なものとなると考えられること及び本規定の適用を検討すべき事案も散見され始めている現状を踏まえると、事後的な対応だけでは、課税の公平を確保することが困難となる。したがって、課税当局は、税負担の公平を図るために、「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」には、的確な事実認定を行い、本規定を積極的かつ適正に適用していく必要がある。

そこで、本規定について、納税者の理解が得られるだけでなく、訴訟段

(1) 藤本哲也ほか「平成 13 年度改正税法のすべて」243 頁（大蔵財務協会、2001）。

(2) 渡辺徹也『企業組織再編成と課税』264 頁（弘文堂、2006）。

階においても裁判所の理解が得られるよう、本規定の解釈及び適用に関して整理し、検討しておくことが緊要であると考ええる。

2 研究への態度

本規定は、①「不当」という不確定概念が用いられていること及び②「税務署長の認めるところにより」適用されることから、納税者にとっては、本規定の適用が公権力の恣意や濫用をまねくおそれがあるとの危惧を想起させるものと考えられる。

そこで、本規定の解釈の研究に当たっては、①極力、文理解釈によることとし、みだりに拡張解釈や類推解釈を行わないこと、②文理解釈によって規定の内容が明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその内容を明らかにすること、③租税法の基本原則である租税法律主義及び租税公平主義の両方を常に意識することを肝に銘じて考察することとした⁽³⁾。

なお、本報告の文中意見に当たる部分は、筆者個人の見解であり、所属組織の見解ではないことを申し添える。

(3) 金子宏『租税法（第17版）』110頁（弘文堂、2012）。

第1章 本規定の解釈について

本規定の形式は、同族会社等の行為計算否認規定と類似するものとなっている。

それでは、規定が類似する場合は、双方の規定における「不当」など条文の内容は同様に解すべきであろうか。

同族会社等の行為計算否認規定は、否認の対象を同族会社等の行為又は計算に限定した法人税全般に係る包括的な否認規定となっていることからすると、同族会社等の特質性ゆえに生ずる「不当」と考えることができる。一方、本規定は、同族会社等に限定されず、組織再編成に係る行為又は計算を対象とした包括的な否認規定となっていることからみると、組織再編の特質性ゆえに生ずる「不当」と考えこともできる。そうすると、いずれも包括的な否認規定であるがゆえに、形式は類似するものの、結果として同様の場合があるとしても、双方の規定における「不当」は必ずしも同様に解する必要はないこととなる。

また、本規定は、法人税法 132 条中ではないものの、同条に枝番を付した条文となっている。これは、本規定の条文の解釈に影響するのであろうか。双方が規定されている法人税法の第三篇第四章（更正及び決定）は、「更正に関する特例」を始めとする規定であり、本規定を追加するに当たって、例えば、条文追加による引用の改正などの煩雑さを避けるためなど法作成上の技術的な問題に過ぎないとも考えられる。

そこで、本規定及び同族会社等の行為計算否認規定の各課税要件⁽⁴⁾についての比較検討を行うことにより、本規定の解釈について考察する。

(4) 今村隆『課税訴訟における要件事実論』26頁（日本租税研究協会、2011）。

「課税訴訟における立証責任で問題としている『課税要件』は、・・・更正処分を考えた場合、租税債権の発生、障害、消滅、阻止の各要件のことである。」。

第1節 課税要件

1 同族会社等の行為計算否認規定

「税務署長は、次に掲げる法人に係る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。

- 一 内国法人である同族会社
- 二 イからハマまでのいずれにも該当する内国法人（以下省略）」（下線は、筆者挿入）とされている（法法 132①）。

当該規定の課税要件は、次のとおりと考えることができる⁽⁵⁾。

- ① 同族会社等に該当すること
- ② 同族会社等の行為又は計算であること
- ③ これを容認した場合には法人税の負担を減少させる結果となること
- ④ 法人税の負担の減少が不当と評価されること

①は、適用対象となる法人、②は適用対象となる行為又は計算という具体的事実の存在を要件とする事実的要件であり、「これを容認した場合には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」の中に、法人税の負担の減少という具体的事実の存在を要件とする事実的要件とその減少が不当という評価の存否を要件とする評価的要件⁽⁶⁾の二つの要件を含んでいるため、③及び④に区分した。

(5) 今村隆・前掲注(4) 65頁参照。

「所得税法 157 条 1 項の要件は、・・・①同族会社であること ②上記同族会社の行為又は計算であること ③これを認容した場合にはその株主等の所得税の負担を減少させる結果となること ④上記所得税の減少は不当と評価されるものであること」。

(6) 伊藤滋夫編著『要件事実小辞典』208頁（青林書院、2011）。

2 本規定

「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配又は株式交換若しくは株式移転（以下この条において「合併等」という。）に係る次に掲げる法人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資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、第一号又は第二号に掲げる法人の株式の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額の減少その他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。

- 一 合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人
- 二 合併等により交付された株式を発行した法人（前号に掲げる法人を除く。）
- 三 前二号に掲げる法人の株主等である法人（前二号に掲げる法人を除く。）
（下線は筆者挿入）とされている（法法 132 の 2）。なお、一号ないし三号に掲げる法人を以下「合併等関係法人」ということとする。

本規定の課税要件は、上記 1 「同族会社等の行為計算否認規定」を参考にすると、次のとおりと考えることができる。

- ① 合併等に係る合併等関係法人に該当すること
- ② 合併等に係る合併等関係法人の行為又は計算であること
- ③ この行為又は計算を容認した場合には、一定の事由により法人税の負担を減少させる結果となること
- ④ 法人税の負担の減少が不当と評価されるものであること

これらの課税要件を事実的要件（①～③）と評価的要件（④）とに区分して、同族会社等の行為計算否認規定と比較しながら、各要件の内容を検討する。

第2節 事実的要件

1 「合併等に係る合併等関係法人に該当すること」及び「合併等に係る合併等関係法人の行為又は計算であること」

両要件の関係並びに否認される主体及び行為又は計算に主体の関係が本規定の解釈上重要な論点となる可能性もあることから、両要件を併せて検討する。

(1) 適用対象となる法人及び「行為又は計算」

イ 同族会社等の行為計算否認規定では、「次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において」と規定され、「次に掲げる法人」が適用対象の法人となる。この「次に掲げる法人」とは、同条1項一号及び二号に列挙された同族会社等に該当する特定の法人であり、一義的には、単一の法人を指しているものと考えられる。また、「その法人の行為又は計算」と規定されていることから、「その」は、文理上、先行する「次に掲げる法人」を示すと考えられる。

したがって、適用対象となる法人は、同族会社等に該当する特定の法人であり、当該法人を主体とする行為又は計算が適用対象になるものと考えられる。

ロ 本規定では、「合併等に係る次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において」と規定され、「合併等に係る次に掲げる法人」が適用対象の法人となる。この「合併等に係る次に掲げる法人」とは、本規定一号ないし三号に列挙された合併等に関係する個別の法人（以下「合併等関係法人」という。）であり、複数存在することになると考えられる⁷⁾。また、「その法人の行為又は計算」と規定されていることから、

(7) 本規定は、平成13年度創設時、平成18年度改正時においては、「これらの法人の行為又は計算」と規定されていた。当時は、合併等関係法人が本文中に列挙されていたため、列挙された法人を示す「これら」になっていたものと考えられる。また、「これら」から「その」への改正により課税上の取扱いが変更となった旨の解説等は管見するに見当たらない。よって、平成18年度改正による株式交換及び株式移転

「その」は、文理上、先行する「合併等に係る次に掲げる法人」を示すと考えられる。

したがって、適用対象となる法人は、合併等関係法人であるから複数存在することとなり、これらの法人を主体とする行為又は計算が適用対象になるものと考えられる。

(2) 適用対象となる「行為又は計算」の範囲

イ 同族会社等の行為計算否認規定では、適用対象となる「行為又は計算」の範囲を限定する文言が、明文上見当たらない。

したがって、あえて範囲を表現するとすれば、文理上、同族会社等に係る「法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額」の「計算」に関係するすべての同族会社等の「行為又は計算」を対象としているものと考えられる。

ロ 本規定でも、「行為又は計算」を組織再編税制に限定する直接的な文言は見当たらない。

ただし、「合併等に係る次に掲げる法人」と規定されている上、①下記2のとおり、法人税の負担を不当に減少させる基因となる事由が組織再編税制による所得や税額の減少に限定されておらず、かつ、②本規定の立案担当者の解説においては、本規定の対象として、「相手先法人の税額控除枠や各種実績率を利用する目的で、組織再編を行う」こと及び「株式の譲

並びに平成19年度改正による三角合併の本規定への対象追加に伴い、合併等関係法人を各号で列挙する方式へ条文の構成が変更されたものと考えられる。

(平成13年創設時)

第三十二条の二(組織再編成に係る行為又は計算の否認)「税務署長は、移転法人、取得法人又は移転法人若しくは取得法人の株主等である法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、これらの法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該資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、移転法人又は取得法人の株式(省略)の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額(省略)の減少その他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。」(下線筆者挿入)。

渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行う」ことなど組織再編成以外の課税関係を含めた適用例を掲げている⁽⁸⁾。さらに、所得税法上の組織再編成に係る行為計算否認規定（所法 157④）についての立案担当者の同規定の解説においても「この否認規定の対象となる行為又は計算は、組織再編成に関するものに限られないので、組織再編成に直接関係のないと思われる行為又は計算であっても否認される場合がある」とされている⁽⁹⁾。

したがって、本規定では、組織再編税制を含む一連の取引の「行為又は計算」を対象としているものと考えられる。

(3) 否認される主体と否認される行為又は計算の主体

イ 同族会社等に係る行為計算否認規定では、「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。」とされ、「その法人」とは、文理上、上記（2）イの適用対象となる同族会社等のうち、「これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少」する法人が否認される主体と考えられる。また、「その行為又は計算にかかわらず」とされ、「その行為又は計算」とは、文理上、上記（2）イの適用対象となる同族会社等の行為又は計算のうち、「これを容認した場合には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」が否認される行為又は計算と考えられる。

なお、上述した「その法人」と「その行為又は計算」の「その」は、文理上、同一のものを示していないが、否認される主体も否認される行為又は計算の主体も単一と考えられることから、結果として一致することとなる。

さらに、否認される主体と否認される行為又は計算の主体が異なる所得税法 157 条及び相続税法 64 条⁽¹⁰⁾も類似する規定となっており、これ

(8) 藤本哲也ほか・前掲注(1)243 頁。

(9) 藤本哲也ほか・前掲注(1)34 頁。

(10) 所法 157①（同族会社等の行為又は計算の否認等）「税務署長は、次に掲げる法人

らとの整合性からみても、上記の文理解釈が相当と考えられる（参考資料1参照）。

- ロ 本規定では、「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。」とされ、「その法人」とは、文理解上、上記（1）ロの適用対象となる合併等関係法人のうち、「これを容認した場合には、・・・法人税の負担を不当に減少」する法人が否認される主体と考えられる。また、「その行為又は計算にかかわらず」とされ、「その行為又は計算」とは、文理解上、上記（1）ロの適用対象となる合併等関係法人の行為又は計算のうち、「これを容認した場合には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」が否認される行為又は計算と考えられる。

なお、上述した「その法人」と「その行為又は計算」の「その」は文理解上、同一のものを示していないことから、必ずしも、否認される主体と否認される行為又計算の主体とは一致しないこととなる。

さらに、否認される主体と否認される行為又は計算の主体が異なる所得税法 157 条④及び相続税法 64 条④⁽¹¹⁾も類似する規定となっており、

の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主等である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある居住者（省略）の所得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、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、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、その居住者の各年分の・・・金額を計算することができる。（各号省略）。

相法 64①（同族会社等の行為又は計算の否認等）「同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与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、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができる。」。

- (11) 所法 157④「税務署長は、合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人の行為又は計算で、これを容認した場合には当該合併等をした法人若しくは当該合併等により資産及び負債の移転を受けた法人の株主等である居住者又はこれと第一項に規定する特殊の関係のある居住者の所得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、その居住者の所得税に関する更正又は決定に際し、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、その居住者の各年分の・・・金額を計算することができる。」。

これらとの整合性からみても、上記の文理解釈が相当と考えられる（参考資料2参照）。

本規定では、否認される主体と否認される行為又は計算の主体がそれぞれ複数存在することとなるが、①否認される主体と否認される行為又は計算の主体とが同一のもののみが複数存在する読み方と②合併等関係法人の組合せにより両主体が同一のものと相異なるものが存在する読み方が考えられる。

この点については、それぞれの合併等関係法人の行為又は計算は、その法人だけではなく、その他の合併等関係法人の課税上の取扱いに連動する場合があるため⁽¹²⁾、両者が異なる場合が読めないとする一連の課税関係に齟齬が生ずる。また、立案担当者の解説によれば、本規定の適用例として「株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行う。」こと⁽¹³⁾を掲げており、この場合の否認される主体は株主となるが、分割行為は、分割法人若しくは分割承継法人の行為又は計算であって、株主のものではない。

したがって、合併等関係法人の組合せにより両主体が同一のものと相異なるものが存在すると解するのが相当と考えられる。

相法 64①「合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人の行為又は計算で、これを容認した場合においては当該合併等をした法人若しくは当該合併等により資産及び負債の移転を受けた法人の株主若しくは社員又はこれらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与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、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができる。」。

- (12) (1) 例えば、適格合併により、被合併法人は移転資産等の譲渡損益の計上が繰り延べられることとなるが、被合併法人の株主の旧株式の譲渡損益もみなし配当も発生しないこととなる。仮に、被合併法人の株主法人の旧株式の譲渡損益もみなし配当も発生しないことが、法人税の負担を不当に減少させることとなるとした場合、合併法人及び被合併法人の合併等に係る行為又は計算が否認の対象となることが想定される。
- (2) 株式交換は、会社法上、完全子会社の行為であるが、同会社の株主にも課税関係が生ずる（会社法2三十一、法法62の2①、⑨）。
- (13) 藤本哲也ほか・前掲注(1)243頁。

2 この行為又は計算を容認した場合には、一定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こと

同族会社等の行為計算否認規定では、文理上、法人税の負担を不当に減少させる基因となる事由は要件とされていない。

本規定では、文理上、「その他の事由」によりとされていることから、その前方に列挙されている所得や税額の減少事由は例示⁽¹⁴⁾であり、これらをまとめた一層広い事由を要件としているものと考えられる⁽¹⁵⁾。

また、「はじめに」の1で述べたとおり、組織再編法制の大幅な緩和により、組織再編成の形態や方法が多様なものとなっているため、法人税の負担を不当に減少させる結果となる事由は、すべて想定し得ないものと考えられる。

したがって、例示列挙された所得や税額の減少事由は、想定し得る組織再編税制の主な項目を示したものであり、法人税の負担を不当に減少させる基因となる事由には、この他に、法人税の負担を不当に減少させる結果となる、想定し得ない事由によるものや上記イから、組織再編税制を含む一連の取引の「行為又は計算」に係るものが含まれるものと考えられる。

3 小括

(1) 同族会社等の行為計算否認規定の適用対象となる法人は、同族会社等に該当する特定の法人であり、当該法人を主体とする行為又は計算が適用対象になるものと考えられる。

また、適用対象となる行為又は計算の範囲は、文理上、同族会社等に係る「法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額」の「計算」に関係するすべての同族会社等の「行為又は計算」を対象としているものと考えられる。

(14) 組織再編税制として、株式移転及び株式交換の評価益の減少又は評価損の増加（法62の8①③）、負債調整勘定の減額による益金計上額の減少又は資産調整勘定の減額による損金計上額の増加（法62の8④⑤⑦⑧）、平成18年度改正）などが考えられる。

(15) 株式の評価の減少などが考えられる。

そして、当該規定が適用され否認される主体と否認の対象となる行為又は計算主体は、いずれも一義的には単一と考えられることから、結果として一致することになる。

加えて、当該規定では、文理上、法人税の負担を不当に減少させる基因となる事由は要件とされていない。

(2) 本規定の適用対象となる法人は、合併等関係法人であるから複数存在することとなり、これらの法人を主体とする行為又は計算が適用対象となる。

また、適用対象となる行為又は計算の範囲は、組織再編税制を含む一連の取引を対象としているものと考えられる。

そして、本規定が適用され否認される主体と否認の対象なる行為又は計算の主体は、合併等関係法人の組合せにより両主体が一致する場合と相異なる場合があると考えられる。

加えて、例示列挙された所得や税額の減少事由は、想定し得る組織再編税制の主な項目を示したものであり、法人税の負担を不当に減少させる基因となる事由には、この他に、法人税の負担を不当に減少させる結果となる、組織再編成の形態や方法が多様なものとなっているため想定し得ない事由によるものや組織再編税制を含む一連の取引の「行為又は計算」に係るものが含まれるものと考えられる。

【参考資料 1】 各税目の同族会社等の行為計算否認規定

<p>(法法 132①) 適用対象法人 適用対象行為又は計算 否認される行為又は計算</p>	<p>税務署長は、 次に掲げる法人に係る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、</p>
<p>否認される法人</p>	<p>(法人税の負担を不当に減少させる結果となる法人) (注 1) その法人に係る法人税の課税標準・・・法人税の額を計算することができる。</p>
<p>(所法 157①) 適用対象行為又は計算 否認される行為又は計算</p>	<p>税務署長は、 次に掲げる法人の行為又は計算で、 これを容認した場合にはその株主等である居住者又は・・・特殊の関係 のある居住者(省略)の所得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、</p>
<p>適用対象個人 否認される居住者</p>	<p>その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、 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、 (所得税の負担を不当に減少させる結果となる居住者) (注 1) その居住者の所得税の課税標準等の金額を計算することができる。(注 2)</p>
<p>(相法 64①) 適用対象行為又は計算 否認される行為又は計算</p>	<p>同族会社等の行為又は計算で、 これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親 族・・・特別の関係がある者の相続税又は贈与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、</p>
<p>適用対象者 否認される株主等</p>	<p>税務署長は、 相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、 その行為又は計算にかかわらず、 その認めるところにより、 (相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となる株主等) (注 1) 課税価格を計算することができる。</p>

注 1 筆者導入、注 2 規定内容を要約。

【参考資料 2】 各税目の組織再編に係る行為計算否認規定

(法法 132 の 2)	税務署長は、
適用対象法人	合併等に係る次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、
適用対象行為又は計算	その法人の行為又は計算で、
否認される行為又は計算	これを容認した場合には、一定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、(注 2)
	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、
否認される法人	(法人税の負担を不当に減少させる結果となる法人) (注 1)
	その法人に係る法人税の課税標準・・・法人税の額を計算することができる。
	一～三 合併等関係法人 (注 2)
(所法 157④)	税務署長は、
適用対象行為又は計算	合併等をした法人等の行為又は計算で、(注 2)
否認される行為又は計算	これを容認した場合には当該合併等をした法人等の株主等である居住者又は・・・特殊の関係のある居住者の所得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、(注 2)
適用対象個人	その居住者の所得税に関する更正又は決定に際し、
	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、
否認される居住者	(所得税の負担を不当に減少させる結果となる居住者) (注 1)
	その居住者の所得税の課税標準等の金額を計算することができる。(注 2)
	一～三 合併等関係法人 (注 2)
(相法 64④)	合併等をした法人等の行為又は計算で、(注 1)
否認される行為又は計算	これを容認した場合においては当該合併等をした法人等の株主若しくは社員・・・特別の関係がある者の相続税又は贈与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、(注 2)
適用対象者	税務署長は、
	相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、
	その行為又は計算にかかわらず、
	その認めるところにより、
否認される株主等	(相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となる株主等) (注 1)
	課税価格を計算することができる。

注 1 筆者導入、注 2 規定内容を要約。

第3節 評価的要件

1 法人税の負担の減少が不当と評価されるものであること

両規定とも、文理及び規定の趣旨に照らすと、不当と評価されるものは、「法人税の負担の減少」であって、行為又は計算とはなっていない。

(1) 不当と評価されるもの

ところが、同族会社等の行為計算否認規定に係る裁判例においては、主に同族会社等の行為又は計算が、経済的合理性を欠いていることを不当としている。この規定の趣旨は、「同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社またはその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、そのような行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正又は決定を行う権限を税務署長に認められるもの」⁽¹⁶⁾（下線筆者挿入）であり、租税回避の否認規定と解されている⁽¹⁷⁾⁽¹⁸⁾。

本規定についての裁判例は、現状においては、管見するに見当たらない。この規定の趣旨は、税制調査会で示された「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的な考え方」（以下「組織再編税制の基本的な考え方」という。）によれば、「組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、資産の売買取引を組織再編成による資産の移転とするなど、租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため、組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設ける必要がある。」とされている。そして、立案担当者の解説によれば、「・・・これらの組織再編成を利用した租税回避行為は、・・・その行為の形態や方法が相当に多様なものとなると考えられることから、これに適正な課税を行うことができるように包括的な組織再編成に係る租

(16) 金子宏・前掲注(3)430頁（弘文堂、2011）。

(17) 金子宏・前掲注(3)122頁（弘文堂、2011）。

(18) 清永敬次『租税回避の研究』388頁（ミネルヴァ書房、1995）。

税回避防止規定が設けられ・・・」⁽¹⁹⁾（下線筆者挿入）たとされている。

以上を踏まえると、いずれの規定も租税回避の否認又は防止規定であることから、その行為又は計算による「法人税の負担の減少」により税負担の公平を維持できないことになることが、一義的には、「不当」ということとなる⁽²⁰⁾⁽²¹⁾⁽²²⁾。

(2) 法人税の負担の減少が不当と評価される行為又は計算

それでは、法人税の負担の減少が不当と評価される行為又は計算とは如何なるものとなるか。

同族会社等の行為計算否認規定では、上述した同規定の趣旨から、同族会社等が少数の株主等によって支配されているため生ずるものということ

(19) 藤本哲也ほか・前掲注(1)243頁。

(20) 清永敬次『税法（第七版）』44頁（ミネルヴェ書房、2007）。

「このような租税回避が行われた場合、基本的には同一の経済的効果が生ずるにかかわらず、通常の法形式が選択されたときは課税され、これに対し異常な法形式が選択されたときは課税されず又は負担が減少するというのでは、経済的ないし法的に同一の事情にあれば同じように課税されるべきであるとする公平負担ないし租税平等の観念に反する結果となる。このため、租税回避が税務上問題とされてきているのである。」（下線筆者挿入。）

(21) 武田昌輔『精説 法人税法—54年版—』499頁（財経詳報社、1979）。

「①同族会社の行為、計算の否認規定が設けられた趣旨は、専ら同族会社の社員構成の特殊性によるものである。すなわち、法人は、構成員たる社員とは別個の人格者としてこれと対立し、個々の株主等に意思とは別個に、共同の利益のために行動するものである。・・・同族会社にあつては、このような法人と構成員との間又は構成員相互の間の対立関係がないか又はきわめて希薄であるから、通常の会社では予想されないような行為が法人によってなされることがある。②したがって、同族会社にあつては、それが法人の所得を減少させるような行為又は計算を行った場合には、・・・課税の一般的公平を保持する上においてその行為又は計算を否認しなければならぬことがありうるのである。」（下線筆者挿入。）

(22) 中川一郎「コンメンタール法人税法」A7080～7090頁（三晃社、1970）。

「本条の立法趣旨については、次に掲げる立案当局ないし税務当局の説明、並びに判例の判示は、それぞれ表現を異にする点もあるが、次の点では一致していると考えてよい。すなわち、同族会社においては、その社員構成の特殊性のために、非同族会社においては容易になし得ないような租税回避が行われ易い。これを認容しておけば、租税負担の公平を期すことができないから、非同族会社との租税負担の公平を図るため、その行為・計算を、非同族会社の通常の取引関係において行われるような行為・計算に引き直して課税の調整を行うというのである。」（下線筆者挿入。）

になる。

本規定では、組織再編成の形態や方法は複雑かつ多様であり、資産の売買取引を組織再編成による資産の移転とするなど、租税回避の手段として濫用されることにより生ずるものということになる。

ところで、「不当」と評価されるものということは違法ではないため、課税要件を充足していることになる。「租税法の定める課税要件は、各種の私的経済活動ないし経済現象を定型化したもの」⁽²³⁾であるから、立法に当たって想定された通常用いられる私法上の法形式は、課税要件に既に考慮されたものと考えられる⁽²⁴⁾。そして、通常用いられる私法上の法形式とは、「元来、取引において通常の経済人であれば当然に選択するであろう法形式、つまり経済的合理性のある取引形態」⁽²⁵⁾であると考えられる。

したがって、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は、立法に当たって想定された経済的合理性のある取引形態ではなく、これを容認した場合に、法人税の負担の減少が租税負担公平の見地から当該規定の趣旨目的に照らして「不当」と評価される、課税要件に考慮されないものといえることができる⁽²⁶⁾。

(23) 金子宏・前掲注(3) 119頁。

(24) 谷口勢津夫「「租税回避」の意義と限界」金子宏編者『租税法の発展』21頁(有斐閣、2010)。

『通常用いられる法形式(通常の法形式)』と『通常用いられない法形式(異常な法形式)』という区別は、課税要件の立法において、課税適状と判断された経済状態・経済的成果に相応する法形式として、『想定されている(想定内)』か、または『想定されていない(想定外)』か、の違いによるものであろう。」

(25) 村井正『租税法と取引法』212頁(比較法研究センター、2003)。

「租税法は、元来、取引において通常の経済人であれば当然選択するであろう法形式、つまり経済的合理性のある取引形態を予め想定した上で構成されている。つまり租税法は、納税者が取引通念にしたがって行為計算をするものと予測した上で課税要件を構成している。したがって、租税法にとりこまれた課税要件は、取引通念に適合した私的活動を定型化したものである。」(下線筆者挿入)。

(26) 清永敬次・前掲注(18)388頁。

「同族会社の行為計算の否認規定は、租税回避を否認するための規定と考えていいと思われる。そこでいう租税回避というのは、課税要件の充足を免れることによる租税負担の租税負担の不当な軽減又は排除をいう。不当なというのは、当該税法の目的に照らして認容することができないということであり、換言すると、立法者

(3) 同族会社等の行為計算否認規定により否認される行為又は計算

同族会社等の行為計算否認規定により否認される行為又は計算は、経済的合理性を欠くものと解されている⁽²⁷⁾。

イ 経済的合理性を欠く行為又は計算

それでは、当該規定における経済的合理性を欠く行為又は計算とは何か。

判例には、二つの考え方があり、「一つは、非同族会社では通常なしえない・・・同族会社なるがゆえに容易になしうる行為・計算・・・他の一つは、純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算・・・である。・・・非同族会社の中には、同族会社にきわめて近いものから所有と経営が分離した巨大会社に至るまで、種々の段階のものがあり、何が同族会社であるゆえに容易になしうる行為・計算にあたるかを判断することは困難であるから、抽象的の基準としては、第二の考え方」(下線筆者挿入)をとるべきである⁽²⁸⁾とされている。

法人を個人事業者と対比してみると、所有と経営が一体であるものが個人事業者であり、法人は、所有と経営が分離したもの、すなわち、純経済人の行為といえることができる。よって、法人税法は、その納税義務者とする法人が純経済人の行為を行うことを前提として課税要件を定めているものと考えられる。

しかしながら、実際、同族会社等の場合は、少数の株主等によって支

の意図あるいは税法の建前からして本件課税要件に該当すべきものと考えられる一定の事実の発生が認められるにもかかわらず、そのような課税が実現されない場合のことをいうのである。多くの場合、税法上通常のものと考えられている取引形式(したがって、課税要件においてすでに考慮されている)によらず、その場合と基本的には同じような経済効果ないし法律効果を生ずる他の(課税要件を充足させない)取引形式が選択されることによって、租税回避が生ずる。したがって、租税回避は、立法者の意図あるいは税法の建前からして本来課税要件に該当すべきものと考えられる。したがって、例えば所得課税法の場合の課税所得を構成すべきものと考えられる。」(下線筆者挿入)。

(27) 金子宏・前掲注(3) 430頁。

(28) 金子宏・前掲注(3) 430頁。

配されているため、法人であるにもかかわらず、所有と経営が一体であることを前提とする行為又は計算がされやすいこととなる。ただし、非同族会社のみがすべて、所有と経営が分離していることを前提とする行為又は計算をするとは限らない⁽²⁹⁾⁽³⁰⁾。

したがって、上述した「第二の考え方」により、少数の株主等の支配によって生じた所有と経営の分離を前提とする純経済人から乖離した行為又は計算が経済的合理性を欠くものということができると考える。

ロ 経済的合理性基準について

そして、金子宏教授によれば、行為又は計算が経済的合理性を欠いている場合（以下「経済的合理性基準」という。）とは、「それが異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のことであり、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間での通常行われる取引とは異なっている取引の中には、それにあたるべき場合が少なくないであろう」⁽³¹⁾とされている。

その行為又は計算を直接観察して、異常ないし変則的で純経済人であれば存するはずの正当な理由ないし事業目的が存在しないとすれば、同行為又は計算には、経済的合理性がないものと考えられる。また、純経済人が通常行う独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間での通常行われる取引と比較観察して、その行為又は計算がこれと異なる場合は、少数の株主等の支配に因るものであり、経済的合理性がないものが少ないものと考えられる。

したがって、経済的合理性基準は、純経済人から乖離した少数の株主等の支配に因る行為又は計算であることを前提としたものであると考え

(29) 村井正・前掲注 (25) 204 頁。

(30) この法令と実際とのギャップとして、旧法基通(昭 25 年直法 1-10)「355」には、同族会社等の行為計算の否認の類型が例示されていたが、そのうち、例えば、(六)の過大役員給与は、法法 34 (役員給与の損金不算入) の規定で個別に対応したが、同規定が、同族会社等に限らず、非同族会社を含めて対象としていることから窺える。

(31) 金子宏・前掲注 (3) 431 頁。

られる。

(4) 本規定により否認される行為又は計算

イ 同族会社等の行為計算否認規定における経済的合理性基準の適用について

本規定の対象となる行為又は計算は、同族会社等に限定されていないことから、基本的には、純経済人そのものもその適用の対象として含むことを前提としている。

したがって、同族会社等の行為計算否認規定の否認の対象とするところの少数の株主等の支配によって生じた所有と経営の分離を前提とする純経済人から乖離としての経済的合理性を欠く行為又は計算とは異なるものをその否認の対象としているものと考えられる。

(イ) また、純経済人を前提とすれば、「租税回避以外にまったく正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合」は、むしろ稀であり、通常は少なくともその行為又は計算には事業目的がないとはいえないこととなる。この経済的合理性基準は、株主等の支配によって生じた行為又は計算であれば、純経済人の行為又は計算に当然に存するはずの正当な理由ないし事業目的が存しないことから、その存否に着目したものとする。そうすると、株主等の支配によって生じた行為又は計算ではなく、純経済人の行為又は計算を前提とした本規定の適用については、この正当な理由ないし事業目的の存否のみを経済的合理性基準とすることはできないものとする。

ただし、正当な理由ないし事業目的の存否が、本規定の適用上、同族会社等の行為計算否認規定と同様な基準とならないという意味であって、正当な理由ないし事業目的そのものが、本規定の適用上重要でないという意味ではない。

第2章第2節で取り上げる会社法における組織再編の濫用の問題となっている典型的な濫用的会社分割のスキームが、組織再編を行う法人にとっては、事業再建の目的で行われたものであり、企業再建に通

常用いられる法形式で、それが、法形式上異常ないし変則的でもなくとも、債権者を害する「債権者の一般財産を減少させ得る法律行為」として詐害行為取消権の対象となるとされたように、法人税の負担の公平を維持できない税負担の減少もあり得るものと考えられる。

したがって、正当な理由ないし事業目的があるからといって必ずしも、不当に当たらないとは限らないと考えられる。

- (ロ) 「独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間での通常行われる取引と異なっている場合」についても、本規定が、株主等の支配によって生じた行為又は計算ではなく、純経済人をも含む行為又は計算を前提としていることから、本規定の適用に当たって、同族会社等の行為計算否認規定と同様の基準とはならないものと考えられる。

ただし、両規定の適用の優先順位の議論を別にすれば、同族会社等について、本規定を適用する場合の一定の基準になることを否定するものではない。むしろ、同族会社等の組織再編成に係る行為又は計算は、同族会社等の行為計算否認規定の否認の対象とするところの経済的合理性を欠く行為又は計算よりも広い範囲で否認の対象となるものと考えられる。例えば、同族会社等が株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行った場合、行為又は計算の主体は、分割を行った分割法人又は分割承継法人であるが、不当に税が減少することによる課税主体は、分割法人等の株主であり、行為と課税の主体が一致しないことから、基本的には、同族会社等の行為計算否認規定の適用は困難となるが、本規定を適用することができるものと考えられる。

ロ 本規定の趣旨及び例示からの検討

それでは、組織再編成に係る行為又は計算における「不当」の評価とは、どのように考えるべきか。

本規定の趣旨及び立案担当者の解説において示された例示等から検討する。

本規定の否認の対象となる行為又は計算は、文理上、組織再編税制等における所得等の減少により、法人税の負担を不当に減少させる結果となるものといえることができる。そして、組織再編税制の基本的な考え方によれば、本規定の趣旨は、組織再編成の形態や方法が、複雑かつ多様であり、資産の売買取引を組織再編成による資産の移転とするなど、租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため、とされている。そうすると、資産の売買取引を組織再編成による資産の移転とするなど、組織再編税制等が租税回避の手段として濫用されることにより所得等が減少する場合のその行為又は計算が、不当と評価され否認の対象となるものと考えられる。

(イ) 組織再編税制の基本的な考え方からの乖離

組織再編税制の基本的な考え方によれば、組織再編成の取引の実態に合った課税を行うこととし、その中心となる組織再編成により移転する資産の譲渡損益の取扱いは、移転資産の時価取引として損益を計上することを原則とする。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に変更がな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、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が繰り延べられている。

すなわち、組織再編税制の主な趣旨は、組織再編成取引の実態に即した課税を行うものである。そして、組織再編成による資産の移転は、資産の時価譲渡であるが、その実態として移転資産に対する支配が継続しているのであれば、それを示す一定の要件のもと、いわゆる適格組織再編成としてその課税を繰り延べるものである。そうすると、組織再編成の適格要件は、組織再編成の実態として、資産の譲渡（売買）と区分するための「移転資産に対する支配の継続」を示す指標であると考えることができる。

ところが、この適格組織再編成に該当することによって課税の繰延

べや欠損金の引継ぎなどを可能として租税回避を図るために、この指標となる適格要件を満たす実態を構築して、これを適格組織再編成として取り扱おうとすれば、組織再編税制の趣旨に合致しない税負担となってしまう。いわば、適格要件が資産の譲渡（売買）と区分するための「移転資産に対する支配の継続」を示す指標としての機能を失うことになる。上記①の例は、まさに、実態が資産の売買にもかかわらず、移転資産に対する支配の継続を示す一定の要件を形式的に満たすことなどによって、課税の繰延べを行うことを示すものと考えられる。

したがって、適格要件が資産の譲渡（売買）と区分するための「移転資産に対する支配の継続」を示す指標として機能し得るかどうか、本規定の適用に当たってのメルクマールの一つになるものと考えられる。すなわち、敷衍すれば、組織再編税制の基本的な考え方が租税回避の手段として濫用され、この考え方から乖離した行為又は計算により法人税の負担が減少した場合には、不当と評価されることを示しているものと考えられる。

(n) 組織再編成の濫用

立案担当者の解説によれば、「近年の企業組織再編法制の大幅な緩和に伴って組織再編成の形態や方法が相当に多様なものとなっており、組織再編成を利用する複雑、かつ、巧妙な租税回避行為が増加するおそれ」があるとされている。そして、組織再編成を利用した租税回避行為の例として、次のようなものが考えられるとされている⁽³²⁾。

- ② 「繰越欠損金や含み損のある会社を買収し、その繰越欠損金や含み損を利用するために組織再編成を行う。」
- ③ 「複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどにより、課税を受けることなく、実質的な法人の資産譲渡や株主の株式譲渡を行う。」

(32) 藤本哲也ほか・前掲注(1)243頁。

④「相手先法人の税額控除枠や各種実績率を利用する目的で、組織再編成を行う。」

⑤「株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行う。」

そして、本規定は、これらの例に限らず、組織再編成が租税回避の手段として濫用されることを防止するものとされている。

さらに平成 13 年度改正前において「今回の改正案は、かなり柔軟なものとなっていますので、バランスをとる意味でも租税回避の規定は、充実させる必要がある。」⁽³³⁾と発言されている。

上記②については、例えば、グループ法人間で、連年欠損が生じている部門を分割や合併によってキャッチボールすることで、当該部門の繰越欠損金や欠損金の融通利用や利益の圧縮が可能となってしまう。この場合、本来繰り越されなかったはずの欠損金も利用できる可能性もある。また、含み損のある資産の現物出資や分割によって、当該資産やその含み損が化体した有価証券等をグループ内で転がすことによって含み損や譲渡損を創出することも可能となる。

これらを合わせると、組織再編成法制が大幅に緩和され、税制もかなり柔軟なものとなっているため、そもそも組織再編成そのものが組織再編税制に係る課税だけでなく、その他の租税回避の手段として濫用されやすいものとなっているものと考えられる⁽³⁴⁾。

したがって、組織再編成それ自体の事業目的以外に租税回避の手段として利用する目的が存すると認められる場合が一つのメルクマールになるものと考えられる。すなわち、敷衍すれば、②ないし⑤の例は、組織再編成法制が大幅に緩和され、税制もかなり柔軟なものとなって

(33) 朝長英樹・『企業組織再編成に係る税制についての講演録集』33 頁（日本租税研究協会、2001）。

(34) このため、上記(1)のロにおいて行為又は計算の主体と課税の主体が異なる場合が含まれ、(2)の「その他の事由」には、組織再編税制を含む一連の行為又は計算が含まれると解さなければ、本規定の存在意義が失われるものと考えられる。

いるため、組織再編成そのものを組織再編税制に係る課税だけでなく、その他の課税の租税回避の手段として濫用した行為又は計算により法人税の負担が減少した場合には、不当と評価されることを示しているものと考えられる。

- (ハ) また、上記③の例のように複数の組織再編成が段階的に組合せがされている場合は、本規定における経済的合理性がない特定の組織再編成を除外するなどして本規定の適用を判断する必要があるものと考えられる。

さらに、上記（１）ロ及び（２）で述べたように、本規定では、組織再編税制を含む一連の取引の「行為又は計算」を対象としているものと考えられ、上記⑤がこれに当たるものと考えられる。そうすると、組織再編成だけでなく、これを含む一連の取引全体として、租税回避の手段として利用されているかどうかの観点から本規定の適用を判断する必要があるものと考えられる⁽³⁵⁾。

2 個別防止規定の潜脱

組織再編税制においては、本規定の他に、繰越欠損金や含み損を利用した租税回避に対する個別的な防止規定が設けられている（法法 57③、62 の 7）。

従来、合併の際、繰越青色欠損金の引継ぎは認められていなかったところ、適格要件を満たしていれば、原則として引継ぎが可能となっている（法法 57 ②）。このため、繰越青色欠損金や欠損金になる前段階の含み損を利用した租税回避の可能性が高まるおそれがあることから、租税回避防止のために一定の要件を課すこととされた⁽³⁶⁾。

(35) 岡村忠生「グレゴリー判決再考—事業目的と段階取引—」税務大学校論叢『四十周年記念論文集』129 頁（税務大学校、2008）。

「・・・段階取引の法理は、・・・第 1 は、一連の取引の中に、税負担軽減を目的として挿入されたひとつ又は複数の経済的に意味のない取引段階は、課税上無視されるというものである。・・・第 2 は、一連の取引に含まれた取引段階に対して、取引全体との関係において課税上の性質を決定するというものである。」

(36) 阿部泰久、緑川正博共著『企業組織再編税制の要点解説』33 頁参照。

組織再編税制の立案担当者の解説によれば、企業グループ内の組織再編成については、共同で事業を営むための組織再編成に比べて適格組織再編成に該当するための要件が緩和されていることから、例えば、繰越欠損金等を有するグループ外の法人を一旦グループ内の法人に取り込んだ上で、グループ内の他の法人と組織再編成を行うこととすれば、容易に繰越欠損金等を利用することが可能になってしまうこと等を勘案し、制限が設けられている⁽³⁷⁾。

すなわち、これらの一定の要件を潜脱した行為又は計算により法人税の負担が減少した場合には、この規定の趣旨に照らしても不当と評価されるものと考えられる。

なお、個別防止規定によって適法であれば、包括的な防止規定である本規定の適用はないのではないかのとの見解も考えられる。しかしながら、個別規定により法令に取り組みされた課税要件を形式的に当てはめることが可能な本規定の立法に当たって想定し得ない行為又は計算が存在するのであれば、文理上、本規定の適用を除外する規定がない限り、本規定の適用があるものと考えられる⁽³⁸⁾。

3 法人税法の趣旨からの適用要件

また、同族会社等の行為計算否認規定の解釈・適用上問題となる主な論点

(37) 藤本哲也ほか・前掲注(1) 199頁。

(38) 佐々木浩氏発言「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・了」国税速報第6211号55頁(大蔵財務協会、2012)。

「法的な実態に即して形式的に当てはめる個別的规定と、税制としての経済的な実質も考慮することができる包括否認規定とはいずれか一方しかないということではなく、これがセットで構成されているということです。個別規定が充足されれば、包括否認規定が発動されないことになるということにはなっていません。仮にそうだとすると、組織再編成の適格要件をクリアすれば包括否認規定が適用されないということになってしまいますので。そのようにやや誤解している方もいないわけではないと思いますが、そうではないのです。したがって、適格要件を充足したとしても、包括否認規定が適用される結果、全体として適格要件が充足されないような結果となることもあれば、逆に、非適格だとされるものが適格要件を充足するといった結果となることもあるということになります。ただ、おっしゃるように、包括否認規定がそのような場面で働くかということ、たぶん端的に言うとならば経済的合理性がキーワードになるかと思います。」(下線筆者挿入)。

として「租税回避の意図があったとみとめられるか否か」を掲げる見解がある⁽³⁹⁾。

文理上、租税回避の意図ないし税負担を減少させる意図が存在することは課税要件とされていない。当該規定の創設当初の大正 12 年当時は「法人税遁脱の目的アリト認メラルルモノアル場合」、昭和 22 年には「法人税を免れる目的のあるものがある場合」が課税要件とされていたが、昭和 25 年にはこれが削除され、当時の立案当局者の見解においても「不当に法人税額を減少させるということは、このように客観的に観察して、通常の法人経理においてはとられなかったような事実が、同族会社であるがためにとり入れられて、その結果、税額の均衡を失すとの判断が社会通念によって受け入れられることを指すものであり、不法という字句を避けていることから、必ずしも同族会社に、故意に法人税を免れる意思があることを証明されたと否とにかかわらずと解すべきである。」⁽⁴⁰⁾（下線は、筆者挿入。）とされていることから、租税回避の意図は課税要件とはならないものと考えられる⁽⁴¹⁾⁽⁴²⁾⁽⁴³⁾。

(39) 金子宏・前掲注 (3) 431 頁。

「この（同族会社等の行為計算否認）規定の解釈・適用上問題となる主要な論点は、当該の具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か、その行為・計算を行ったことにつき正当な理由ないし事業目的があったか否か、および租税回避の意図があったとみとめられるか否か、である。」（最初のカッコ書は筆者挿入。）

金子宏『租税法（第 16 版）』421 頁（弘文堂、2011）。

「（同族会社等の行為計算）否認の要件としては、経済的合理性を欠いた行為または計算の結果として租税が減少すれば十分であって、租税回避の意図ないし税負担を減少させる意図が存在することは必要でない」と解される。」（カッコ書は筆者挿入。）

(40) 忠佐市（執筆当時、大蔵省主税局調査課長）『租税法要論』200 頁（日本評論社、1950）。

(41) 武田昌輔（執筆当時、大蔵省主税局税制第 1 課課長補佐）『会社税務精説』（森山書店、1962）。

「この規定が『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』と改められたが、これによれば法人の行為の結果から判断して不当に法人税の負担を減少すると認められる場合においては、この規定によって否認できることが明確にされたのである。従前の表現としては、法人税を免れる目的を有していると認められるという場合であるが、改正された規定によれば、客観的にみて免れる目的はなくとも、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ことになれば否認できることとなつて、国税通則法第 29 条の更正との関係が明瞭に

ただし、租税回避の意図があったとの事実が認められ、法人税の負担が減少しているならば、「法人税の負担の減少が不当と評価されるものであること」の重要な評価根拠事実になるものと考えられる。

本規定についても、文理上、租税回避の意図ないし税負担を減少させる意図が存在することは課税要件とされていない。

そうすると、いずれの規定も、基本的には、文理上、課税要件を満たすものと税務署長が認めた場合は、「税務署長の認めるところにより」適用することができることになる。

しかしながら、税務署長はその任務として、財務省設置法 19 条による「内国税の適正かつ公平な課税を実現」のため、関係法令を適正に適用することとしており、法人税法の適用に当たっては、法人税法の趣旨を重視し、「その納税義務の適正な履行を確保」しなければならない（法法 1）。すなわち、納税者の行為又は計算に租税回避の意図ないし税負担を減少させる意図などが全く存在せず、その納税義務の適正な履行としてなされたものであるならば、それによって税の負担が不当に減少するものであっても、それはむしろ、法の欠缺等によるものであって、税務署長はこれを否認することはできないも

なったように思われる。」（下線は、筆者挿入。）。

武田昌輔『精説 法人税法—54 年版—』500 頁（財経詳報社、1979）。

「不当に法人税を軽減させる結果となると認められる限り、法人税遁脱の意思を立証する必要はないと解される。なぜならば、その行為自体が同族会社としては不自然ではない場合がありうるのであり、したがって必ずしも遁脱の意思をもって行ったがゆえにその行為又は計算を否認するのではなく、それらの同族会社に固有の性格に基づく特殊な行為又は計算が、結果として法人税の減少を招く場合に、これを修正しようとするものであるからである。」（下線は、筆者挿入。）。

- (42) 渡辺喜久造（執筆当時、国税庁長官）『税の理論と実際—実際編(Ⅱ)—』409 頁（日本経済新聞社、1957）。

「否認される行為又は計算は、その行為又は計算の結果、同族会社の法人税負担を不当に減少させる結果となると認められるものであればいいのであって、その行為計算の背後に脱税の意図があるかないかは別に関係ない。」。

- (43) 東京高裁平成 11 年 5 月 31 日判決引用、東京地裁平成 9 年 4 月 25 日・判時 162523 頁。

「不当性の判断は、行為又は計算の態様から客観的に判断されるものであって、当該行為又は計算等に係る株主等が租税回避等の目的あるいは不当性に関する認識を有していることを要件とするものではない。」。

のと考えられる。

したがって、税務署長は、本規定及び同族会社等の行為計算否認規定の適用に当たって、法人税法の趣旨にかんがみて、納税者の行為又は計算が、「その納税義務の適正な履行」として行われたものと認められない理由等が存すると認められる場合、すなわち、課税要件ではないため、たとえば、納税者の行為又は計算に租税回避の意図をうかがわせる程度の実事が認められる場合に、各規定の適用を行うべきものとする。

第4節 まとめ

1 本規定における経済的合理性基準の適用

本規定の対象となる行為又は計算は、同族会社等に限定されず、基本的には、純経済人そのものもその適用の対象として含むことを前提としている。

したがって、本規定では、同族会社等の行為計算否認規定における経済的合理性基準の適用をすることができないものと考えられる。なお、純経済人を前提とすれば、「租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合」は、むしろ稀であり、通常は少なくともその行為又は計算には事業目的がないとはいえないこととなる。

2 本規定における「不当」の評価

組織再編税制の基本的な考え方によれば、本規定の趣旨は、組織再編成の形態や方法が、複雑かつ多様であり、①資産の売買取引を組織再編成による資産の移転とするなど、租税回避の手段として濫用されるおそれがあるためとされている。

(1) 組織再編税制の基本的な考え方からの乖離

組織再編税制の基本的な考え方によれば、組織再編成の取引の実態に合った課税を行うこととし、その中心となる組織再編成により移転する資産の譲渡損益の取扱いは、移転資産の時価取引として損益を計上すること

を原則とする。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に変更がな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、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が繰り延べられる。

すなわち、上記①は、組織再編税制の基本的な考え方が租税回避に手段として濫用され、この考え方から乖離した行為又は計算により法人税の負担が減少した場合には、不当と評価されることを示しているものと考えられる。

(2) 組織再編成の濫用

立案担当者の解説によれば、「組織再編成を利用した租税回避行為の例」として、次のようなものが考えられるとされている。

- ② 繰越欠損金や含み損のある会社を買収し、その繰越欠損金や含み損を利用するために組織再編成を行う。
- ③ 複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどにより、課税を受けることなく、実質的な法人の資産譲渡や株主の株式譲渡を行う。
- ④ 相手先法人の税額控除枠や各種実績率を利用する目的で、組織再編成を行う。
- ⑤ 株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行う。

そして、「組織再編成を利用した租税回避行為は、上記のようなものに止まらず、・・・これに適正な課税を行うことができるよう」本規定が設けられたとされている。

すなわち、②ないし⑤の例は、組織再編成法制が大幅に緩和され、税制もかなり柔軟なものとなっているため、組織再編成そのものを組織再編税制に係る課税だけでなく、その他の課税の租税回避の手段として濫用した行為又は計算により法人税の負担が減少した場合には、不当と評価されることを示しているものと考えられる。

(3) 個別防止規定の潜脱

組織再編税制においては、本規定の他に、繰越欠損金や含み損を利用した租税回避に対する個別的な防止規定が設けられている（法法 57③、62の7）。

従来、合併の際、繰越青色欠損金の引継ぎは認められていなかったところ、適格要件を満たしていれば、原則として引継ぎが可能となっている（法法 57②）。このため、繰越青色欠損金や欠損金になる前段階の含み損を利用した租税回避の可能性が高まるおそれがあることから、租税回避防止のために一定の要件を課すこととされた。

すなわち、これらの一定の要件を潜脱した行為又は計算により法人税の負担が減少した場合には、この規定の趣旨に照らしても不当と評価されるものと考えられる。

以上のとおり、本規定の趣旨及び立案担当者による本規定の解説及び適用例から、本規定における「法人税の負担の減少が不当と評価されるものであること」は次の三つに集約できるものとする。

- ① 組織再編税制の基本的な考え方からの乖離
- ② 組織再編成の濫用
- ③ 個別防止規定の潜脱

第2章 適用類型

本章においては、第1章における「法人税の負担の減少が不当と評価されるものであること」の三つ類型（①組織再編税制の基本的な考え方からの乖離、②組織再編成の濫用、③個別防止規定の潜脱）についての具体的な内容等について検討する。

第1節 組織再編税制の基本的考え方からの乖離

1 組織再編税制の基本的考え方

平成13年度における組織再編税制の改正に当たって、政府税制調査会の法人課税小委員会において、税制として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実態にあった課税を行うなど適切な対応を行うとともに、全体として整合的な考え方に基づいて整備する必要がある⁽⁴⁴⁾旨の「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」が示されている。その主な内容は、資産等を移転した法人の課税及び株主の課税の取扱いとなっている。

(1) 移転資産の譲渡損益の取扱い（資産等を移転した法人の課税）

その考え方の一つは、「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」とし、従前

(44) 以下の点から、現行の現物出資、合併等に係る税制を改めて見直し、全体として整合的な考え方に基づいて整備する必要があるとされている。

「第一に、会社分割には、現物出資、合併等と共通する部分があり、例えば分割型の吸収分割と合併では法的な仕組みが異なるものの実質的に同一の効果を発生させることができる。同じ効果を発生させる取引に対して異なる課税を行うこととすれば、租税回避の温床を作りかねないなどの問題がある。第二に、現行の税制においては、営業譲渡により企業買収を行う場合には、資産の時価取引として譲渡益課税が行われるが、他方、合併により企業買収を行う場合には、課税が繰り延べられるなどの問題がある。」。

の時価以下主義から時価課税を原則とすることとされた。ただし、「組織再編税制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と考えられる場合には、課税関係を継続させ」るとされている。そして、「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」とされている。

したがって、取引の実態にあった課税として、組織再編成により資産を移転する場合も原則として移転資産の時価として譲渡損益を計上することが原則であるが、資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更がない、すなわち、移転資産に対する支配が継続している場合は、課税関係を継続させることとし、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べるとされている。このことは、取引の実態として移転資産に対する支配が継続している場合の判断の指標となるものが適格要件であると考えられることもできる。

(2) 株式の譲渡損益の取扱い（株主の課税）

また、「分割型の会社分割や合併における分割法人や被合併法人の株主の旧株式（分割法人や被合併法人の株式）の譲渡損益についても、原則として、その計上を行うこととなるが、株主の投資が継続していると認められるものについては、上記と同様の考え方に基つき、その計上を繰り延べる」とされている。

したがって、取引の実態にあった課税として、組織再編成により株主の所有する旧株式が移転した場合は、原則として株式の譲渡損益を計上することが原則であるが、株式を移転する前後で経済実態に実質的な変更がない、すなわち、株主の投資が継続している場合は、課税関係を継続させることとし、株式の譲渡損益の計上を繰り延べるとされている。このことは、移転資産に対する支配が継続している場合と株主の投資が継続している場合とが重なり合い、課税関係が連動することが想定される。

(3) 利益積立金額及びみなし配当について

「分割型の会社分割や合併における分割法人や被合併法人の株主につい

ては、その取得した新株等の交付が分割法人や被合併法人の利益を原資として行われたと認められる場合には、配当が支払われたものとみなして課税するのが原則である。ただし、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べる場合には、従前の課税関係を継続させるという観点から、利益積立金額は新設法人・吸収法人や合併法人に引き継ぐのが適当であり、したがって、配当とみなされる部分はないものとする。」とされている。

このことは、移転資産の譲渡損益の取扱いと株主のみなし配当の取扱いが課税上連動することを示すものと考えられる。

2 組織再編税制の構造

上記1で述べた組織再編成税制の基本的な考え方が当該税制にいかん反映されているか、その構造を概観する。

(1) 資産等を移転した法人の課税

組織再編成の資産等の移転に対しては、原則として時価による譲渡があったものとして、資産等を移転した法人の各事業年度の所得を計算することとなる。

しかしながら、移転資産等に対する支配の継続という上述の基本的な考え方により、グループ内の組織再編成（100%の持分関係（完全支配関係）のものとして50%超の持分関係（支配関係）のもの⁽⁴⁵⁾の区分）及び共同事業を行うための組織再編成として一定の要件（以下「適格要件」という。）を満たすものを適格組織再編成として移転資産等の譲渡損益の計上を繰り延べることとされている。なお、現物分配の場合は、完全支配関係のもののみとなっている。

また、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た場合には、その経済実態は通常の売買取引と異なるところ

(45) その持株関係が組織再編成後も持分関係が継続する見込みであることとされている。なお、適格合併の場合は、兄弟会社（同一の者によって支配される関係の会社）間の合併のみの要件である。

がなく、移転資産の譲渡損益の計上は繰り延べることはできないとされ、売買取引との区別の観点から、共通の適格要件として加味されている。

イ グループ内の組織再編成

完全支配関係の場合は、親会社の子会社の株式をすべて保有していることから、組織再編成前後で経済実態に実質的な変更がなく、移転資産に対する支配も再編成後も継続することとなる。したがって、適格要件は特に付加されていない。

支配関係の場合は、「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」したものである。ただし、「組織再編成による資産の移転を個別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」とされ、適格要件に加味されている。「資産の移転が独立した事業単位で行われること」は、独立した事業単位における事業とは、いわゆる人、物、金であるとの考え方により、主要資産や負債だけでなく、従業員を含むとされている。また、移転した事業を「分社化して、グループ外へ出してしまったり、あるいはやめてしまったりすれば、これは単なる資産の切出しに過ぎないことから、「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されている。

ロ 共同で事業を営むための組織再編成

共同で事業を営むための組織再編成は、主に現に行われ、今後行われることが想定される実態に配慮したものとされ、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ものと考え、譲渡損益の計上を繰り延べることとされている。なお、支配関係の場合と同様、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して付加されている。

加えて、共同事業を行うための組織再編成に該当する否かは、組織再編成により一つの法人組織で行うこととした事業が相互に関連性を有するものであること、さらに、買収との区別の観点から、それぞれの事業の規模が著しく異ならないこと又は双方の特定役員のいずれかの者が移転先法人の特定役員となることを見込まれていることをその判断の指標として適格要件に加味されている。

ハ 適格要件

適格要件は、次のとおりであり、完全支配関係の場合は①のみ、支配関係の場合は①ないし④、共同事業を営むための場合は、すべてがその要件となっている。

(対価の面からの売買との区分)

① 金銭等の株式以外の資産不交付要件

移転資産等の対価として金銭等の株式以外の資産が交付された場合には、その経済的実態は、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ことは適当ではないと考える。

(移転した物の面からの売買との区分)

② 主要資産等引継要件

事業の主要な資産が引き継がれること。

個別資産の売買取引と区分するための要件であり、移転資産が独立した事業単位で行われていることを示すものとする。

資産等の移転が生ずる分割及び現物出資の要件であり、合併はすべての資産等が移転するため特に要件化されていない。

③ 従業者引継要件

組織再編成の直前の従業者のうち、その総数のおおむね 80%以上に相当する数の者が資産等の移転先法人の業務に従事することが見込まれていること。

事業単位で移転することが想定されているため、当然に従業者の相当数が引き継がれることをその指標とするものとする。事業単位の

移転として、主要資産等引継要件は物の移転を示し、従業者引継要件が人の移転を示すものである。

また、共同事業を営むための場合は、共同事業を営むための組織再編成に該当するか否かの指標ともいえる。なお、この要件での従業者の引継ぎは、理論的には、全部であるが、現実的な問題としてアローアンスをもって80%とされているものと考えられる。

④ 事業継続要件

引き継がれた事業が、引き続き営まれることが見込まれること。

主要資産等の引継要件と従業員引継要件が事業単位で移転していることを示す指標であり、この要件を加えて、売買取引の区分を示す指標としているものとする。

(共同事業を営むための場合に該当するか否か)

⑤ 事業関連性要件（事業内容の面から）

移転する事業と移転先法人の営むいずれかの事業とが相互に関連すること。

複数の者が共同で事業を行うことによって、より経済的に望ましい効果、シナジー効果が生じることができるようなものであれば、これが「共同」を示す指標とするものとする⁽⁴⁶⁾。

⑥ 事業規模又は役員引継要件（買収との区分の面から）

移転する事業とそれに関連する移転先法人の営むいずれかの事業のそれぞれの売上金額、従業員数、若しくはこれらに準ずるものの規模の割合がおおむね5倍を超えないこと又は双方の特定役員のいずれかが、移転先法人の特定役員となることが見込まれていること。

事業規模要件については、事業規模が著しく異なる場合には、共同事業というよりは、買収と考えることが常識的であるとして、買収との区分を示す指標と考える。しかし、事業規模の面ではなく、双方の

(46) 阿部泰久「〈講演〉改正の経緯と残された課題」別冊商事法務 252『東京大学法律プロフェッショナル・セミナー 企業組織と租税法』83頁（商事法務、2002）。

特定役員が経営に参画しているのであれば、経営主体の面から共同とみることができるものとして買収と区分しているものとする。

⑦ 株式継続保有要件（投資価値の面から）

資産等を移転した法人の株主等で、組織再編成によって交付を受ける株式の全部を継続して保有することが見込まれる者が有する移転先法人の持株数が移転した法人の発行済株式等の80%以上であること。ただし、移転先の株主の数が50人以上である場合は除かれる。

共同事業で行うことであれば、それぞれ共同で事業を行う者の投資価値が継続するはずであることから、投資価値の面からその指標とするものとする。

(2) 株主の課税

イ 株式の譲渡損益

原則として、通常の有価証券の譲渡と同様、移転した旧株式の譲渡があったものとして譲渡損益を計上する。

しかしながら、株主が金銭等の株式以外の資産の交付を受けない場合は、適格組織再編成であるか否かにかかわらず、譲渡対価の額を組織再編成直前の帳簿価額として課税を繰り延べることとされている。

したがって、投資の継続について、株主が金銭等の株式以外の資産の交付を受けないことをその判断の指標としているものとする。

ロ みなし配当

原則として、交付を受けた株式、金銭等の合計額が、資本金等の額のうちその交付の基因となった株式に対応する部分の金額を超える部分の金額はみなし配当とされる。

しかしながら、株主が金銭等の株式以外の資産の交付を受けない場合は、適格組織再編成であるか否かにかかわらず、みなし配当は発生しないこととされている。

(3) 非適格と適格の選択性

組織再編成による資産の移転等の取引について、その実態にあった課税

を行うためのものであることから、有利な方法を選択するものではないと考えられる。したがって、仮に有利な方法を選択しているものと認められる場合は、その実態にあった課税から乖離することとなり、適格でないものを適格としたものだけでなく、適格のものを非適格として形式上、要件を構築したり、あえて外すことにより、法人税の負担が不当に減少した場合は、本規定の適用があるものとする。

(4) 非適格合併等により移転を受ける資産等にかかる調整勘定の損金算入

平成 18 年度改正において、非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入制度が創設された（法 62 の 8 ①）。

法人が非適格合併等によりその非適格合併等に係る被合併法人等から資産及び負債の移転を受けた場合において、その法人が非適格合併等により交付を受けた非適格合併等対価の額がその移転を受けた資産及び負債の時価純資産額を超えるときは、その超える金額のうち資産等の超過差額以外の金額は、資産調整勘定として計上する。そして、この資産調整勘定は、企業結合会計における正の差額のれんに相当するものであり、営業権の償却と平仄を合わせて、5 年間で均等償却し、損金算入することとされている。

なお、この規定で被合併法人等の欠損金相当額が潜脱的に利用されないよう実質的に被合併法人等の欠損金に相当する部分から成ると認められる金額は、資産等の超過差額として資産調整勘定から除かれることとされている⁽⁴⁷⁾。

3 各組織再編成の概要

上記 1 で述べた組織再編成税制の基本的な考え方が各組織再編成の取扱いにいかにか反映されているか、それらの取扱いを概観する。

(1) 合併

(47) 佐々木浩ほか「改正税法のすべて 平成 18 年度版」365 頁（大蔵財務協会、2006）。

イ 被合併法人（移転資産等の譲渡損益の取扱い）

非適格の場合は、時価による資産等の譲渡として譲渡損益を計上し、適格の場合は、帳簿価額による資産等の引継ぎがあったものとして譲渡損益の計上は繰り延べられる（法法 62①②、62 の 2①）。

従前は、例えば、企業買収を行う場合は、営業譲渡によれば、資産の時価譲渡取引として譲渡益課税が行われるのに対し、合併によれば、課税の繰延べが可能であったため、原則として、法的な仕組みが異なるものの実質的に同一効果を生じさせることができるものとの間の課税の整合性が図られたことになる。

なお、法人税法 22 条 2 項があるにもかかわらず、法人税法 62 条を創設したのは、従前から合併等についての様々な議論（資本取引か損益取引か、現物出資説か人格合一説かなど）に左右されることなく、税務上の取扱いを明確化したものと考えられる。

また、税務上、一旦、被合併法人の資産等の移転の対価として合併法人の株式等を時価で取得し、その後、直ちにこれを被合併法人の株主に交付したものと取り扱うことされている。

適格の場合は、組織再編成により資産等を移転する前後で経済実態に実質的な変更はなく、移転資産等に対する支配が継続していると認められるとして、課税関係を継続させることが適当と考えられ、移転資産等の譲渡損益に対する課税を繰り延べることとなる。

従前は、被合併法人においては、資産等の移転を伴う譲渡損の認識は行わず、合併法人からの合併法人株式等が被合併法人の資本金、資本積立金及び利益積立金の合計金額を超える金額がある場合のみ、その金額を被合併法人の清算所得としての課税がされていた。したがって、組織再編税制において、移転資産等の譲渡損益を認識して課税されることとなり、従前の清算所得課税は廃止された。

ロ 合併法人（合併法人の資産等の受入れ）

非適格の場合は、移転時の資産等の時価をもって受入価額とし、適格

の場合は、被合併法人における帳簿価額を引き継ぐことから、合併法人においては、基本的には課税は生じない。

従前は、合併法人における資産等の受入価額は、時価以下であれば任意とされ、帳簿価額以下であれば資産等の含み益は実現せず、課税が生じることはなかった。一方、帳簿価額を超える金額を受入価額とし、合併差益金を計上した場合は、その金額のうち、資産等の評価益からなる部分の金額が課税対象とされていた。したがって、組織再編税制では、被合併法人において、移転資産等の譲渡損益を認識して課税されることとなり、合併法人において移転資産等の含み益を実現させる必要がなくなり、従前の評価益の課税の規定は廃止された。

ハ 被合併法人の株主

(イ) 株式の譲渡損益

合併法人の株式（三角合併の場合は、合併法人親法人株式）以外の金銭等の資産の交付を受けた場合は、旧株式（被合併法人株式）の時価譲渡による譲渡損益が計上され、合併法人の株式のみの交付を受けた場合は、株主の投資が継続しているものと考え、旧株式の譲渡対価は、合併直前の帳簿価額とされ、譲渡損益は認識されない（法法 61 の 2①②）。

(ロ) みなし配当

非適格の場合は、交付を受けた新株等の価額のうち、当該株式に対応する被合併法人の資本金等の額を超える部分の金額、すなわち、利益を原始とする部分が配当とみなされる（法法 24①一）。適格の場合は、資産等の帳簿価額が引き継がれ、すなわち、被合併法人の利益積立金が交付された新株等の価額に転化することはないため、利益積立金も引き継がれ、みなし配当は生じない（法法 24①一カッコ書）。

従前、法人株主については、新株等の価額が、旧株式の帳簿価額又は被合併法人の資本金等の額のいずれか大きい金額を超える部分の金額が配当とみなされていた。

(2) 分割

イ 分類

(イ) 分割する会社から営業（事業）を承継する会社が分割によって新設される法人であるか、既存の法人であるかの観点から、新設分割と吸収分割の分類がある。

(ロ) また、旧商法では、会社分割により営業を承継する会社は、その分割の対価として株式等を交付し、これを誰に割り当てるかの観点から、分割する会社に割り当てるものを分社型分割（物的分割）、分割する会社株主に割り当てるものを分割型分割（人的分割）としていた。会社法においては、分社型分割のみ制度として規定し、分割型分割については、分社型分割と剰余金の配当と整理された。なお、法人税法では、従前どおり、この分類を維持している。分社型分割は、親子関係すなわちタテの関係が生ずる分割であり、分割型分割は、兄弟関係すなわちヨコの関係が生ずる分割である。

ロ 分割法人

非適格の場合は、時価による資産等の譲渡として譲渡損益を計上する。適格の場合は、分割型分割については、帳簿価額による資産等の引継ぎがあったものとされ、分社型分割の場合は、帳簿価額による譲渡を行ったものとされ、いずれも結果としては、譲渡損益の計上は繰り延べられる（法法 62①②、62 の 2①、62 の 3①）。

ハ 分割承継法人

非適格の場合は、移転時の資産等の時価をもって受入価額とし、適格の場合は、分割法人における分割直前の帳簿価額を引き継ぐ又は受入価額とする。

ニ 分割法人の株主（分割型分割）

(イ) 株式の譲渡損益

分割承継法人の株式（三角合併の場合は、分割承継親法人株式）以外の金銭等の資産の交付を受けた場合は、旧株式（分割法人株式）の

うち分割承継法人に移転した資産等に対応する部分の時価譲渡を行ったものとして譲渡損益が計上され、分割承継法人の株式のみの交付を受けた場合（金銭等不交付分割型分割の場合）は、旧株式の分割型分割の直前の分割純資産対応帳簿価額により譲渡を行ったものとされ、譲渡損益は認識されない（法法 61 の 2①④）。

(ロ) みなし配当

非適格の場合は、交付を受けた新株等の価額のうち、当該株式に対応する分割法人の資本金等の額を超える部分の金額、すなわち、利益を原始とする部分が配当とみなされる（法法 24①二）。適格の場合は、資産等の帳簿価額が引き継がれ、すなわち、被合併法人の利益積立金が交付された新株等の価額に転化することはないため、利益積立金も引き継がれ、みなし配当は生じない（法法 24①二カッコ書）。

(3) 現物出資

現物出資は、会社を設立する際に発起人が行う場合（会社法 28 一）と既存会社の新株発行の際に新株の引受人が行う場合がある（会社法 199①三）。

平成 12 年の旧商法改正以前は、会社分割が認められていなかったため、現物出資による新設法人の設立により実質的に分割が行われていた。

現物出資は、金銭以外の財産の出資であるから、財産を個別的に承継する行為であるが、分割は、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包括的に承継させる行為である。したがって、現物出資による資産の移転は、消費税法上の資産の譲渡等に該当するが、分割による資産の移転は、包括承継であり、消費税法上の資産の譲渡等に該当しない（消法 2①八、消令 2①二）。

イ 現物出資法人

非適格の場合は時価による資産等の譲渡として譲渡損益を計上し、適格の場合は帳簿価額による資産等の譲渡があったものとして譲渡損益の計上は繰り延べられる（法法 22②、62 の 4）。

従前、現物出資については原則として出資した資産の含み益に対して課税されることとなるが、実質的に会社の分割である現物出資については圧縮記帳の特例により、その含み益の課税の繰延べを認めていた。

ロ 被現物出資法人

非適格の場合は移転時の資産等の時価をもって受入価額とし、適格の場合は被合併法人における帳簿価額を受入価額とすることから、被現物出資法人においては、基本的には課税は生じない。

(4) 株式交換・株式移転

平成 18 年度改正により整理されたものであり、株式交換等により株式交換完全親法人は、株式交換完全子法人の発行済株式の全部を取得することとなるから、この株式取得を通じて、株式交換完全親法人は、株式交換完全子法人のすべてを実質的に取得するのと同様の効果がある。合併は、被合併法人の事業や資産を直接取得する行為であり、株式交換等は会社そのものを取得する行為とすることができる。

イ 株式交換完全子法人及び株式移転完全子法人の課税の取扱い

非適格の場合は一定の固定資産等について時価評価により評価損益を計上し、適格の場合はこの評価損益を計上しない（法法 62 の 9①、①カッコ書）。

ロ 株式交換完全親法人及び株式移転完全子法人の課税の取扱い

資本金等の額が増加するが、課税関係は生じない。

ハ 株式交換完全子法人及び株式移転完全子法人の株主の課税の取扱い

株式交換完全親法人等の株式以外の金銭等の資産の交付を受けた場合は、旧株式（株式交換完全子法人等）の時価譲渡による譲渡損益が計上され、株式交換完全親法人等の株式のみの交付を受けた場合は、株主の投資が継続しているものと考え、旧株式の譲渡対価は、株式交換等の直前の帳簿価額とされ、譲渡損益は認識されない（法法 61 の 2①⑧⑩）。

(5) 現物分配

平成 22 年改正により整理されたもので、従前は、金銭等の配当があった

場合は、配当した資産の時価により配当が行われたものとして、配当を行う法人は、配当した資産の帳簿価額と時価との差額を譲渡損益として計上し、配当を受領する法人は、資産を時価として受け入れて、同額を配当として取り扱うこととされていた。

イ 現物分配法人

非適格の場合は時価による資産等の譲渡として譲渡損益を計上し、適格の場合は帳簿価額による資産等の譲渡があったものとして譲渡損益の計上は繰り延べられる（法法 22②、62 の 5③）。また、非適格の場合は、その配当額について源泉徴収が必要となるが、適格の場合は、源泉徴収は不要となる（所法 24①）。

ロ 被現物分配法人

非適格の場合は、原則として資産の時価による配当として計上するが、受取配当益金不算入の対象となる（法法 23①）。適格の場合は、移転資産の現物分配直前の帳簿価額により取得し、その収益は、益金不算入となる（法法 62 の 5④）。

4 組織再編税制の基本的考え方からの乖離

組織再編税制の基本的な考え方によれば、組織再編成の取引の実態に合った課税を行うこととし、その中心となる組織再編成により移転する資産の譲渡損益の取扱いは、移転資産の時価取引として損益を計上することを原則とする。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に変更がな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、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られている。

すなわち、組織再編税制の主な趣旨は、組織再編成取引の実態に即した課税を行うものである。そして、組織再編成による資産の移転は、資産の時価譲渡であるが、その実態として移転資産に対する支配が継続しているのであれば、それを示す一定の要件のもと、いわゆる適格組織再編成としてその課

税を繰り延べるものである。そうすると、組織再編成の適格要件は、組織再編成の実態として、資産の譲渡（売買）と区分するための「移転資産に対する支配の継続」を示す指標であると考えられる。すなわち、取引の実態として移転資産に対する支配が継続していることの指標となるものが適格要件であり、課税の取扱いの選択を認めるものではないと考える。

したがって、例えば、取引等の恣意的な操作によりその要件を形式的に満たすものである場合など、本来の取引実態として移転資産に対する支配が継続していないものであり、非適格組織再編成として課税すべきものであるならば、それは法人税の負担を不当に減少しているものと考えられる。また、逆に、例えば、取引等の恣意的な操作によりその要件を形式的に満たさないようにして譲渡損を計上した場合など、本来の取引実態として移転資産に対する支配が継続しているものであり、適格組織再編成として課税すべきものであるならば、それは法人税の負担を不当に減少しているものと考えられる⁽⁴⁸⁾。

そして、各適格要件の潜脱に当たるかどうか、そのメルクマールになるものと考えられる。具体的には、次のような場合が考えられる。

(1) 金銭等の株式以外の資産不交付要件の潜脱（対価の面からの売買との区分）

- ① 本来現金を直接交付すれば足りるものを、一旦、端数株式等を交付することにより、適格組織再編になるように操作し、課税の繰延べを図る⁽⁴⁹⁾。

(48) 朝長英樹「会社組織再編成に係る税制について[第3回]」32頁(租税研究、2001.7)。
 「本来は、非適格組織再編成に該当するものを適格組織再編成として移転資産等の譲渡益の繰延べを行うようなものだけでなく、本来は適格組織再編成に該当するものを非適格組織再編成として移転資産等の譲渡損を計上するようなもの—「適格外し」と呼ぶのが良いのかもしれませんが—についても、租税回避行為として行為計算が否認されることがあります。」

(49) 太田洋「組織再編成行為と否認」87頁(租税研究、2011.7)。
 「例えば、スクィーズ・アウトを実施するために現金株式交換を用いた場合には、すべからず税制非適格となり、・・・株式交換の対価を現金とする代わりに少数株主には端数株式を交付することとし、これを現金に換えてもらうことでスクィーズ・アウトを達成するような行為が典型です。・・・本来現金を直接交付すれば足りるも

- ② 名目的な合併交付金を交付するなど、非適格組織再編成になるように操作し、資産の含み損を実現させる⁽⁵⁰⁾。
- ③ 貸付けや出資などにより資金を環流させ、非適格組織再編成になるように操作し、資産の含み損を実現させる。
- (2) 主要資産等引継要件、従業員引継要件、事業継続要件の潜脱（移転した物の面から売買との区分）
- 子会社の従業員をあえて減らしたり、主要資産や主要事業をあえて引き継がなかったりするなどにより非適格組織再編成になるように操作し、資産の含み損を実現させる⁽⁵¹⁾。
- (3) 事業関連性要件、事業規模要件又は役員引継要件の潜脱（共同事業の面から、事業内容及び買取との区分）
- 要件をクリアするために事前に相手方の役員として人を派遣する⁽⁵²⁾。
- (4) 完全支配関係、支配関係の潜脱
- 完全支配関係又は支配関係とならないように、一部の株式を第三者に譲渡することなど、非適格組織再編成になるように操作し、資産の含み損を

のをいったん端数株式にするという迂遠な行為を経ている訳ですので、132条の2の適用が問題となる典型的な類型であろうと考えられます。」。

- (50) 太田洋・前掲注(49)87頁。
- 「例えば、①資産の含み損などがある場合、必要がないのにノミナル(名目的)な額の合併交付金を消滅会社の株主に交付して、消滅会社の資産の含み損を実現させる……。②分社型分割を実施する前に、分割承継法人が第三者割当増資を行って分割法人に会社分割の対価に相当する金銭を出資させ、分社型分割を行う際に当該分割承継法人が、当該分割法人に対して当該出資を受けた金銭を会社分割の対価として交付するような行為、……。第三者割当増資をして、現金をグルっともどしてくるような行為」。(カッコ書きは筆者挿入。)
- (51) 太田洋・前掲注(49)87頁。
- (52) 有限責任監査法人トーマツ編『組織再編ハンドブック』772頁(中央経済社、2011)。
- 「当該要件を充足させるためだけに、組織再編成前に形式的に特定役員に変更する場合や、買収会社が非買収会社に特定役員を送り込む場合には、意図的な潜脱行為として包括的租税回避防止規定(法法132の2)の適用対象となり得るため、留意を要する。」
- 「組織再編成後の特定役員は通常の任期を全うしていれば足りると考える。ただし、当該要件を充足させるためだけに、短期間だけ特定役員にする場合や、名目のみの特定役員であって実態が伴っていない場合には、当該要件に抵触する。意図的な潜脱行為は包括的租税回避防止規定(法法132の2)の適用対象となり得る。」

実現させる⁽⁵³⁾。

第2節 組織再編成の濫用

1 租税法上以外の組織再編成の濫用からの示唆

租税法に関連する以外において、平成12年の商法改正により導入された会社分割は、企業再生等の手段として有効に活用されている反面、会社債権者に対しては濫用的に利用される等の次のような裁判例が続出しているようである。

(1) 組織再編成の濫用と詐害行為取消権の問題

例えば、新設分割に当たって、詐害行為取消権の対象となるか否かが争われた事案における判示⁽⁵⁴⁾において「会社法施行後の近時の倒産実務において、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らと十分協議した上、新設分割によって新設分割設立会社に対して優良資産や一部債務を承継させて会社再建を図るとともに、上記協議に基づいてその対価の交付を受けた新設分割会社を清算するという会社再建手法が多く用いられている。他方で、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全く無視して、一方的に、新設分割によって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、新設分割会社はその対価の交付を受けるものの、そ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務者（以下「新設分割会社の残存債権者」という。）が害されるという事案も少なからず存することは当裁判者に顕著である。」としている。

この事案は、飲食事業及び広告宣伝事業を営む被告法人が、業績不振である広告宣伝事業を切り離すために新設分割を行うことを計画し、新設分

(53) 太田洋・前掲注(49)87頁。

(54) 東京地裁平成22年5月27日判決・判時2083号148頁。

割設立法人へ被告法人が保有するほとんどの無担保の残余財産等を承継したところ、被告法人の債権者である原告の債権が承継されなかったことから、原告の被告法人に対する債権について弁済を受けることがより困難となったとして、本件分割を詐害行為取消権に基づき取消しを求めたものである。すなわち、分割会社の債権者の保護が問題となった事案であるが、会社分割が理論上、承継会社・新設会社に移転した財産価値に見合った対価を分割会社が取得することとなるが、実際には、当事者にとっては、異なる財産価値になる場合もあることを示唆しているものと考えられる。また、会社分割制度において厳重な債権者保護規定を置くことは、会社分割制度の利用を抑制してしまうおそれがあるという実際の・政策的な判断があったとの考え方⁽⁵⁵⁾もあり、現行の会社分割制度そのものに濫用される要素があることをも示唆しているものと考ええる。

さらに、その判示において、被告は、「極端に業績が不振である広告宣伝事業を切り離し、・・・飲食事業を生かすために、・・・同被告を新設分割会社とし、・・・飲食事業に関して有する権利義務を、新設分割設立会社・・・に対して承継させる本件分割計画（甲 25）を作成した。」として、当該会社分割についての事業目的を認めた上で、被告の主張が「新設分割が、詐害行為取消権に基づいて取り消されると、新設分割設立会社の経営が困難となり、新設分割の目的が達せられなくなるから不当であるとの趣旨を含んでいたとしても、それが新設分割について詐害行為取消権の対象となることを否定すべき理由になるものではない。・・・このように新設分割会社の残存債権者が害される場合に、当該債権者が会社法その他の法令に基づいて何らの救済も受けられないという事態を会社法が予定しているとは到底考えられない。」として、詐害行為取消権の対象となるとしている。

また、控訴審においても、「控訴人らは、新設分割が企業の再編成のための一般的手法であり、これを民事再生手続と同様に経済的窮地にある債務

(55) 神作裕之「濫用的会社分割と詐害行為取消権〔上〕－東京高判 22 年 10 月 27 日を素材として－」4 頁（商事法務No.1924、2011. 2. 25）。

者が不良債権を処理して事業の再生を図るために利用することは禁じておらず、・・・詐害性はない旨主張する。しかし、新設分割が企業再編のために用いられるものであるとしても、そのことによって詐害性がないとすることができない。」として原審を維持している⁽⁵⁶⁾。

したがって、組織再編成の手法の一つである新設分割は、企業再建に通常用いられる法形式で、それが、法形式上異常ないし変則的でもないが、たとえ、それが事業再建の目的で行われたとしても、債権者を害する「債権者の一般財産を減少させ得る法律行為」として詐害行為取消権の対象となり、その行為が濫用される要素があることを示唆しているものと考えられる。

(2) 組織再編成の濫用と事業譲渡における債権者保護規定（会社法 22 条）の問題

新設分割に当たって、事業譲渡における債権者保護規定（会社法 22 条）の適用対象となるか否かが争われた事案における最高裁判示⁽⁵⁷⁾において「会社分割に伴いゴルフ場の事業が他の会社又は設立会社に承継される場合、法律行為によって事業の全部又は一部が別の権利義務の主体に承継されるという点においては、事業の譲渡と異なるところはなく、・・・」として、特段の事情がない限り、会社法 22 条（譲渡会社の商号を使用した譲受会社の責任等）1 項の類推適用を認めている。

この事案は、預託金会員制ゴルフクラブを経営する被上告法人が、ゴルフ場事業を承継対象として、クラブ会員に対する預託金返還債務は承継外とする新設分割を行い、新設分割により設立した法人が、その経営を株主会員制とするためにクラブ会員にその会員権を株式に転換することを依頼したところ、上告人が会社法 22 条 1 項の類推適用にその預託金の返還を求めた事案である。

したがって、組織再編成は、組織再編税制の基本的な考え方で示されているようにその方法間においてだけでなく、それ以外の事業譲渡とも法的

(56) 東京高裁平成 22 年 10 月 27 日判決・金融法務事情 1910 号 77 頁。

(57) 最高裁平成 20 年 6 月 10 日判決・判時 2014 号 150 頁。

な仕組みが異なるものの実質的に同一の効果を発生させることができることを示唆しているものと考えられる。

(3) 典型的な濫用的会社分割のスキームからの示唆

典型的な濫用的会社分割のスキームとされるものを示すと次のとおりである⁽⁵⁸⁾。

このスキームも、選択的な資産等の切出しにより、株式の譲渡による損失の計上を行い、実質的な企業支配を維持したまま、株式の低額譲渡が可能となる。実質的には、従前の株式の価額を引き下げた上に損失を計上したことになる。そして、最終的に、従前の事業への支配は変わらないことになる。

① 分割会社Aの重要事業や重要資産を会社分割により新設会社Bに移転させる。

これにより、A社の収益発生可能な資産の全部又はほとんどがB社に移転する。

② A社は新設分割計画書により、移転される資産に見合う又はそれを超過する債務がB社に承継される。

A社は、新設分割計画書において、自由に承継債務、非承継債務を設定ことができ、恣意的に選択することができ、一方、非承継債務者には、会社法上、保護手続はない。また、B社が承継する債務について、A社が重畳の債務引受けや連帯保証を行う場合もあり、債権者のすべてがA社に債務の履行を請求できることになり、全債権者が新設分割無効の訴えの提訴権を有しない。

③ 新設分割により、B社株式がA社に割り当てられる。

ただし、②のとおり、B社には、承継資産に見合うだけの債務又はそれを超える債務が承継されるため、B社の株式の価値はほとんどないことになる。

(58) 黒木和彰・川口珠青「濫用的分割をめぐる問題点」63頁（金融法務事情No.1902、2010）。

- ④ 新設分割の効力発生日又はその後の近い時期にA社は、B社の株式を安価又は備忘価額で第三者Cに譲渡する。

第三者Cは、A社役員の親族等又は協力者である。

- ⑤ 事案によっては、B社において、④の譲渡の直後又はその後の近い時期に増資手続が行われる場合がある。

第三者Cの株式の価値及び会社支配力は薄められる。

- ⑥ A社の非承継債権者において、新設分割手続が行われていたことを知らされるのは、通常、この手続が終了した後である。

したがって、この時点では、A社の非承継債権者は、自己の債権に対してほとんど弁済を受けられない状態に陥っている。

- ⑦ A社は、債務超過状態となり、破産手続等を利用して清算が行われる場合が多いが、そのまま放置される場合もある。一方、B社は、事業を継続し、存続する。

2 組織再編成の濫用

企業組織再編法制の大幅な緩和に伴って組織再編成の形態や方法が相当に多様なものとなっており、私法上においても組織再編成が濫用的に利用されるケースが生じている。組織再編税制もかなり柔軟なものとなっているため、私法上と同様、租税回避として濫用的に利用される可能性があるものと考えられる。

そもそも、法形式上異常ないし変則的でもない、組織再編成の組合せやその他の取引と組み合わせた取引であり、かつ、一定の事業目的をもっているものであっても、実質的には課税を受けることなく、組織再編成の濫用により実質的な資産譲渡や株主の株式譲渡を行うなどの場合は、法人税の負担が、不当に減少しているものと考えられる。具体的には、次のような場合が考えられる。

(1) 資産及び株式の価値の移転の利用

- ① 含み損のある資産を現物出資や分割などにより移転させて、移転先の

株式に含み損を化体させる。含み損が化体した株式を関係会社間で組織再編成を繰り返すことによって、含み損を複数創出して、各関係会社が第三者との取引によりその損失を実現させる。

- ② 含み損のある資産の現物出資を、順次、繰り返し行うことにより、含み損が化体した株式が複数創出され、これを各関係会社が第三者に売却するなどによりその損失を実現させる⁽⁵⁹⁾。

(2) 移転資産の未実現の損益の利用

- ① 分割により不況事業又は好況事業を切り出し、合併等によって損益を通算して、所得の圧縮を図る。
- ② 合併前に、被合併法人となる法人が含み損を有する資産を合併法人となる法人に、譲渡等により含み損の損出しをして所得を圧縮する⁽⁶⁰⁾。

(3) 資産等の移動による会社の価値の変動の利用

含み益のある資産とそれに見合う債務を分割して、新設法人に引き継ぎ、取得した価値零の新設法人株式を役員の子親族等に低価で譲渡し、譲渡損を計上する。また、株式の価値を低下させて、贈与税、相続税の課税関係を経ることなく、株式を引き継ぐことにも利用可能となる（株価の低下及び課税関係の転換）。

(59) 太田洋・前掲注(49)88頁。

「特別利益と含み損の両方を抱えている子会社を自己が保有している他の子会社に非適格合併をさせることで含み損を実現させ、特別利益を無税で消すといった行為」。

(60) 太田洋・前掲注(49)91頁。

「単一の組織再編行為を複数の組織再編行為に恣意的に「分割」する類型、例えば、適格合併を実施する前に、含み損失を有する資産のみを抽出して合併法人に譲渡し、爾後、適格合併を行って損出しをするような行為が考えられます。これは複数の行為ではなく、「組織再編行為+取引行為」ですので、これについては、132条の2に該当し得るということで問題ないのではないかと考えられます。」。

「例えば、他の法人の土地を取得するときに、その法人を株式交換によって完全子会社化した上で、当該法人からの適格現物出資によって土地を取得すると、土地の含み益が課税所得に含まれないことになってしまいますが、これも、単に土地を譲渡すればいいところを複数の組織再編行為を組み合わせて敢えて税負担の軽減を図るという行為ですので、結果的に、132条の2の適用対象といってもよいのではないかと考えられます。」。

なお、株式評価に関するものについては、時価の妥当性の事実認定の問題として捉えれば十分との見解⁽⁶¹⁾もあるが、時価を創出しているこのような事例については、時価の妥当性の事実認定だけでは判断できないものとする。また、課税関係の転換については、組織再編行為を用いることで組織再編行為ならではの効果が実現できる類型だけが本規定の適用対象となるべきであるとする見解がある⁽⁶²⁾。この見解の「組織再編行為を用いる

(61) 太田洋・前掲注(49)89頁。

「平成13年度税制改正の立案担当者が132条の2適用対象となり得る行為として株式の評価を下げるために会社分割を行う行為を例示しているところです。具体的な行為としては、相続財産の評価で類似業種比準方式が適用されるような場合において、利益の出ている事業を会社分割で子会社に移して、親会社株式の評価額を引き下げるといった行為が考えられます。しかしながら、そもそも論として、このような場合を132条の2で捉えるべきなのかどうと自体に関して相当議論があり得るように思います。もともと、このような行為については、時価の妥当性の問題、つまり事実認定のレベルで考えれば十分な話であって、132条の2という伝家の宝刀を敢えて振り回すべき行為ではないのではないかということです。・・・財産評価通達には、第6項のように、およそ評価通達をそのまま使ったら不合理な結果になるときは、それに従わないことができるとする一般規定もある訳ですから、・・・。」(下線は筆者挿入)。

(62) 太田洋・前掲注(49)89頁。

「所得の性質のコンバージョンのための組織再編行為を用いる類型」として、要約すると、内国(親)会社が、自己の保有する知的財産権を、外国子会社配当益金不算入制度の適用要件を満たす外国子会社に対して現物出資により移転した上、爾後、内国親会社は、外国子会社に、当該知的財産権使用の対価として使用料(ロイヤリティ)を支払う。内国親会社に資金需要が生じた際は、それまでに支払われた使用料相当額を配当の形式に還流させることあり得るが、当該配当金は外国子会社配当益金不算入とされる結果、その95%が非課税となる(法令22の3②)。このスキームは、「組織再編成そのものについては、知的財産の含み益について課税を受けることを前提としていますので、それについて特に何か税負担を不当に免れている訳ではないのですが、ライセンス料をどんどん支払っていった我が国では損金算入を行い、後で配当の形で戻すときには課税をほとんど受けませんので、そのような組織再編を行った後の「状態」が問題となるわけです。・・・何故かと申しますと、・・・これは現物出資による方法でも売買による方法でも全く同じ効果が達成できるということを意味しています。そうだと致しますと、たまた当事業者が売買ではなく現物出資という法形式を用いた場合は、お咎め無しというのは余りにもバランスが悪いように思われます。・・・ある意味で組織再編行為を使わないと実現できない、組織再編行為に特有の効果を利用して初めて実現できる効果です。」として、組織再編行為を用いることで組織再編行為ならではの効果が実現できる類型だけが本規定の適用対象となるべきとされている。

ことで組織再編成行為ならではの効果が実現できる」や「ある意味で組織再編行為を使わないと実現できない、組織再編行為に特有の効果を利用して初めて実現できる」が、組織再編成を利用することによって組織再編税制だけでなく、それに関連する課税関係において、法人税の負担が不当に減少したという意味では、当該見解に賛成する。ただし、例示されたものは、そもそも売買であっても、当該親会社が形式的にライセンス料の損を計上して、法人税の負担を減少させるためののみ一連の取引がされたのであれば、その売買自体にも租税回避の問題が生じるものとする。仮にそれが租税回避であるとすれば、組織再編成の方法以外でも租税回避ができるからといって本規定の適用対象外とすべきではないと考える。

第3節 個別否認規定の潜脱

組織再編税制においては、本規定の他に、繰越欠損金や含み損を利用した租税回避に対する個別的な防止規定が設けられている（法57③、62の7）。ここでは、欠損金に絞って検討を進めることとする。

1 従前の欠損金の引継ぎの取扱い

従前の被合併法人の欠損金の合併法人への引継ぎについての取扱いは、法人税法上、欠損金の引継ぎについての直接の規定は存しなかったものの、「被合併法人の法57条及び58条（青色申告書を提出した事業年度の欠損金等の繰越し等）の規定の適用を受ける欠損金で、当該被合併法人の合併の日の属する事業年度までにこれらの規定により損金算入が行われなかった金額については、合併法人の各事業年度の損金の額に算入しないことに留意する。」（法基通4-2-18）とされ、「引継ぎを認めることにより商法上の資本充実の原則からみても資本の欠缺を認めることとなり適当でなく、税務上も欠損法人の買取り（合併）によって税負担の不当な軽減を図ることが可能となり、課税

上の弊害が大きい」⁽⁶³⁾ことによるものとされていた。

2 繰越欠損金の損金算入制度の趣旨

これに対し、旧商法 103 条において、「合併後存続スル会社又ハ合併に因リテ設立シタル会社ハ合併ニ因リテ消滅シタル会社ノ権利義務を承継ス」とされていることから、被合併法人の繰越欠損金が、この承継される権利義務に含まれるとする考え方があった。

しかしながら、最高裁判決（昭和 43 年 5 月 2 日最高裁第一小法廷・税資 52 号 887 頁）において、「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の数額は、もとより商法一〇三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。」（下線は筆者挿入。）と判示された。

その理由として「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。これを認める法九条五項の立法趣旨は、・・・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、その緩和を図るためである。」としている。

そして、「欠損金額の繰越控除は、それらの事業年度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認せざるをえない。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、通常の場合見出しがたく、また被合併会社の欠損金額は、合

(63) 吉川元康編者『法人税基本通達逐条解説』225 頁（税務研究会出版局、1999）。

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必要もないのである。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つてはじめてみとめうるものと解するのが相当」（下線は筆者挿入。）であるとしている。

また、「この立法趣旨からすれば、欠損金額の繰越控除が許されるためには、当該法人が独立の人格とその同一性を保っていることを当然の前提とするものと解すべきものとし、この見地から、吸収合併においては、被合併法人は、合併の日に消滅するが、合併法人はそのまま人格の独立性と同一性を保持しているから、合併後の従前の繰越欠損金を控除することは、なんら法九条五項の法意に反するものではない」（下線は筆者挿入。）としている。

すなわち、繰越欠損金の損金算入制度の趣旨は、法人税法が、事業年度ごとの所得計算を原則としていることから、所得額に変動ある数年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、その緩和を図るための立法政策上の特典であり、これを合理化するような条件を定めた特別規定があつて初めて認められる。そして、立法趣旨からすれば、欠損金の繰越控除が許されるためには、法人が独立の人格とその同一性を保持していることを前提とすると解するとされている。

3 具体的な事例の検討

それでは、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は、どのように見るべきであろうか。上記2の最高裁判決を引用した裁決及び裁判例は次のとおりである。

(1) 債務超過の法人を合併法人とした、いわゆる逆さ合併において、被合併

法人の繰越欠損金の損金算入を争点とした裁決事例⁽⁶⁴⁾

合併後法人において、まず、被合併法人の設備及び従業員により、被合併法人の従前からの事業のみを継続しており、合併法人の従前の事業は全く行っていない旨事実認定を行い、法人税法 57 条の適用を受けるためには「その法人が各事業年度を通じて独立の法人格とその同一性を保っていることを当然の前提としているところ」、「本件に当たっては、経営実態を失った合併法人D社の既往の繰越欠損金を、経営実態の存続する被合併法人である旧A社の事業活動のみによって生じた所得金額から控除していることになるから、実質的には、まさに法人税法 57 条の規定の趣旨に反する繰越欠損金の損金算入とみるべきである。」と判断している。

したがって、この判断から、法人の独立の人格とその同一性は、設備や従業員の引継ぎ、すなわち、事業を引き継ぎ、経営実体が存続していることと解しているものと考えられる。

また、休眠中法人を合併法人、稼働法人を被合併法人とした合併における被合併法人の繰越欠損金の損金算入を争点とした裁決事例⁽⁶⁵⁾においても、「法人税法第 57 条の適用を受けるためには、こうした同条の趣旨、目的から、繰越欠損金の控除に係る各事業年度の間において、経営実体の同一性が継続維持されていることが当然の前提とされているところ」、「合併法人には見るべき保有資産が認められず、本合併によっても経済的価値のある商号や無形固定資産の引継ぎはなく、さらに、本件合併後も合併法人の事業又は新規事業は全く行われず」、「法律的には存続しているとされる合併法人であるK社の経営実体が実質的には消滅しており、被合併法人である旧J社の経営実体のみが存続しているというものである」として、「本件にあっては、経営実体を失った合併法人であるK社の既往の繰越欠損金を経営実体の存続する被合併法人である旧J社の事業活動のみによって生じた所得金額から控除していることなどから、実質的には、正に法人税法

(64) 昭和 60 年 6 月 19 日裁決。

(65) 平成 13 年 1 月 22 日裁決。

第 57 条の規定の趣旨に反する繰越欠損金の損金算入であるとみるべきである。」と判断している。

- (2) 休業中の赤字法人を合併法人とする合併における被合併法人の繰越欠損金の損金算入を争点とした裁判例⁽⁶⁶⁾

合併の実体としては、法律上の合併法人である S 電工の事業ないし経営実体が全く消滅し、被合併法人である旧 S 電子の企業としての実体のみが存続継続しているのであって、企業の実体は、合併前後を通じて変わっていないものである。」(法人の名称は筆者が略称とした。以下同じ。)とした上で、「そうだとすると、存続会社である S 電工が合併前後を通じて実質上同一性を保持しているとはいえず、企業としての実体を失った S 電工の事業経営上(したがって、実質的に存続する旧 S 電子と無関係な経営のもとに)生じた繰越欠損金を、合併後経営実体の存続する被合併法人である旧 S 電子の事業活動のみによって生じた所得から控除することは、実質上、旧 S 電子が S 電工の事業経営上生じた繰越欠損金を旧 S 電子の損金として算入することにほかならないから、前説示の法五十七条の趣旨・目的に照らし、同条の認容しないところであると解するのが相当である。」と判示している。

- (3) 以上の裁決及び裁判例に照らせば、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。

武田昌輔教授⁽⁶⁷⁾は、組織再編税制改正前において「被合併法人の繰越欠損金の引継ぎを認めるかどうかは、・・・政策の問題」とした上で、「合併が合併としての実を備えているのであれば、一定の制限の下にこれを認めることが考えられる。」とされている。また、「税務上いかなる場合に被合

(66) 平成 2 年 1 月 25 日広島地裁判決・税資 175 号 117 頁。

(67) 武田昌輔『新版 会社合併の税務』163 頁(税務経理協会、2000)。

併法人の欠損金を認めるべきか、あるいは、その欠損金額のうち、どの程度を認めるかについて、具体的な検討をする必要がある。」とし、「観念的にいえば、被併法人が全くそのままの姿において合併法人に吸収されたような場合が、第一の要件として掲げられるであろう。この場合には、いうまでもなく従来行っていた事業がそのまま引き継がれて合併法人において行われることを条件とすべきであろう。」とされている。また、「第二の要件としては、当該被併法人においてある程度の資産を有し、合併法人においてその資産を事業の用に供することが必要であろう。単に法人格を引き継ぐこと、または破産状態に陥った法人と合併することは、第一の要件にも関連するが経済的意味のない本来の合併とはいいい難いからである。」とされている。

また、「逆さ合併」について、「脱税のみが目的ではなく、・・・事業、資産、人員の引継ぎがすべて行われていて、事業継続の実体がある逆さ合併は今後とも認められよう。」との見解もある⁽⁶⁸⁾。

4 改正の経緯

従前からこの問題については、税制調査会において、次のような答申が行われ⁽⁶⁹⁾、その引継ぎを認めるべきであるとする改正要望等があり、立案当局においても検討課題とされていた⁽⁷⁰⁾⁽⁷¹⁾。

(68) 吉牟田勲・渡辺充『会社合併実務必携』159頁（日本税理士会連合会、1990）。

(69) 昭和38年12月「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」。

(70) 通商産業省企業局編「企業合併 経営者面からみたその実態」193頁（大蔵省印刷局、1970）。

「通商産業省（企業調査課）は、昭和38年度から42年度において公正取引委員会が合併届出の受理をしたもののうち、合併後の資本金が1億円以上で当省所管業種に属する290の事例を対象として書面調査を実施し、その75%にあたる219事例の回答を得るとともに、相当数の事例について面接調査を行ない、「企業合併に関して政府に対する要望」の一つとして「合併前に税法上の繰越欠損や償却不足が存在する場合、合併によってその引継ぎが認められなくなるが、その引継ぎを認めるよう強い要望があった。」とされている。

(71) 岩崎英恭「第27回研究大会記録」112頁（日本租税研究会、1976）。
円卓会議（税法整備の問題点）での発言。

「現在、法人税法においては、被合併法人の欠損金を合併法人に引き継いで、これをその所得から控除することを認めていない。このため普通ならば合併法人となるべき法人を被合併法人とし、欠損金を有する法人を合併法人とした合併を行い、合併後に、その合併法人となるべきであった法人の名称を変更する等不自然な合併の事例がみられる。この法人税の取扱いは、欠損金額を引き継ぐことは資本の欠缺となる場合があり、また実際の経理上この欠損金は合併によって表現されていないこと、このほか被合併法人の欠損金の引継ぎを認めると欠損会社買取りの問題が生じ課税上弊害があるので、これを認めないこととしているといわれている。

しかし、法人の課税所得は、5年間の欠損金の繰越しの制度によって各事業年度の損益を通算することになっている点から、被合併法人の欠損金を合併により打ち切ることに問題があるとも考えられるので、上述の課税上の弊

・「この合併に際して被合併法人の外国税額控除の不足額、それから仮装経理に基づく法人税額の控除未済額について、これは合併法人の段階で控除を認めるという規定がある。あるいは措置法による新築家屋住宅の割増償却等の残存期間の引継ぎ、さらに特別設備等の特別償却について被合併法人が取得したが未使用である。しかしそれを合併法人段階で新たに使用したという場合、一定の条件のもとに合併法人で特別償却を認めている。これらの問題と欠損金引継ぎとの論理的な相異がない。また、子会社同士を合併させ、これを整理をし合理化を図る場合、A会社は黒字で、B会社は赤字である。このケースでは当然A会社がB会社に合併する。合併すれば実質的に赤字を引継ぐということで税務上有利であることのほか、A・B子会社における労務対策・営業方針など経営上の問題を大きな理由としてB会社にA会社を合併させていく。このようなケースが現行税法で単に税効果があるからという理由で否定されている。民間側としては逆さ合併あるいは会社を買ってきて合併するというような租税回避手段に使うというようなことについて防止手段を講じ、たとえば子会社同士の合併、親会社と子会社についてはこの繰越欠損金は引継ぐことを認めていく必要があると述べた。」(三菱化成工業の龍田氏発言)。

・「同じ合併についてある方法をとった場合には認め、違う方法の場合には認めないというのが本来問題であり、また合併する場合に、法務省は、商法的に見て資本充実の原則から赤字会社を被合併法人にして持込むということは許していない。したがって租税回避の意図がない場合は認めていいのではないかと思う」(武田製薬工業の今井氏の発言)。

・「昭和三十八年の税制整備の答申でも、非合併法人の欠損を合併により打ち切ることに問題もあると考えられるので、課税上の弊害を除去する措置を講じ得れば、欠損金の引継ぎを認める方向で検討することが適当であるとの答申があり、・・・今後の検討課題として考えている、との見解が示された。」(大蔵省主税局税制大竹宏繁税制第一課長の発言)。

害を除く措置を講じ得れば、欠損金の引継ぎを認める方向で検討することが適当であろう。」（下線は筆者挿入。）としている。

5 現行の欠損金の取扱いの改正

平成 13 年度における組織再編税制の一環として、適格合併等の特定の場合には、一定の要件による制限を定めて、原則として被合併法人等の繰越欠損金を引き継ぐこととされた（法法 57②③）。上述した最高裁判例で示された「合理化するような条件を定めて制定された特別な立法」ということになる。

この組織再編税制の基本的な考え方によれば、「組織再編税制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と考えられる場合には、課税関係を継続させ」ることとされている。また、上述した最高裁で示された繰越欠損金の規定の趣旨に照らして、被合併法人の欠損金が認められる場合とは、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。

現行の欠損金の取扱いがどちらの考え方から整理されたかについては、管見するに、明確に示されたものは認められなかったが、いずれの考え方を採ったとしても共通の理解が可能であると考ええる。

6 適格合併に伴う合併法人への欠損金の引継制限について

適格合併が行われた場合は、原則として被合併法人の欠損金の引継ぎが認められる（法法 57②）。ただし、支配関係があるものに限り、一定の場合に該当しない場合には、一定の欠損金を含まないものとされている（法法 57③）。

組織再編税制の立案担当者の解説によれば、企業グループ内の組織再編については、共同で事業を営むための組織再編成に比べて適格組織再編成に該当するための要件が緩和されていることから、例えば、繰越欠損金等を有するグループ外の法人を一旦グループ内の法人に取り込んだ上で、グループ内の他の法人と組織再編成を行うこととすれば、容易に繰越欠損金等を利用す

ることが可能になってしまうこと等を勘案し、制限が設けられている⁽⁷²⁾。

しかしながら、その資本関係を有する法人間での組織再編成であっても、その組織再編成が資本関係を有することとなった時から共同で事業を営むための組織再編成に該当するような場合、いわゆるみなし共同事業要件に該当する場合には、その繰越欠損金等に対する制限は行わないとされている⁽⁷³⁾。

そうすると、結果としては、①共同事業を行うための適格合併に該当すること、②支配関係のある場合は、いわゆるみなし共同事業要件を満たしていること又は一定の支配関係が継続していること（以下「支配関係引継要件」という。）を引継制限として、租税回避を防止していることとなる。

(1) 共同事業要件

共同事業要件については、第1節2ロ「共同で事業を営むための組織再編成」で述べたとおりである。

①組織再編税制の基本的な考え方に基づく組織再編税制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と考えられる場合には、課税関係を継続させること及び②繰越欠損金の規定の趣旨から企業実体が合併前後を通じて、存続している場合は、被合併法人の欠損金が認められることのいずれの考え方による場合も共同事業要件に該当する場合は、これらの考え方に沿うものとする⁽⁷⁴⁾。

(72) 藤本哲也ほか・前掲注 (1) 199 頁。

(73) 藤本哲也ほか・前掲注 (1) 199 頁。

(74) 武田昌輔「欠損金の繰越し制度等の理論と実務（総説）」日本税務研究センター『欠損金の繰越し制度等の理論と実務 日税研論集第 59 号』30 頁（日本税務研究センター、2009）。

「これを『逆合併』と名づけて、形式上の被合併法人を合併法人とし、形式上の合併法人を被合併法人として取り扱い、結果として、その欠損金額の引継ぎを認めないこととしていた。もっとも、このように取り扱ったのは、休眠法人の有する欠損金額を引継ぐというように、租税の軽減そのものを目的とした場合に限定していた。そして、昭和 30 年代に、某有名デパート同士の合併において、被合併法人の有していた欠損金額を合併法人が活用するため、その欠損金額を有する被合併法人を合併法人として合併し、名称は直ちに被合併法人のものとしたことがあったが、種々検討の結果、これは共同事業目的を有することにその合併の目的があるとして、是認したのである。平成 13 年度税制改正において行われた組織再編税制では、この点

(2) みなし共同事業要件

資本関係を有する法人間での組織再編成であっても、その組織再編成が資本関係を有することとなった時から共同で事業を営むための組織再編成に該当するような場合、いわゆるみなし共同事業要件に該当する場合には、その繰越欠損金等に対する制限は行わないとされている⁽⁷⁵⁾。

みなし共同事業要件は、次のイないしニ又はロ及びホに該当することをいう（法令 112③）。

イ 事業関連性要件（法令 112③一）

共同事業要件における事業関連性要件と同様の内容となっている。

ロ 事業規模要件（法令 112③二）

共同事業要件における事業規模要件と同様の内容となっている。

ハ 被合併事業規模継続要件（法令 112③三）

被合併事業が、被合併法人支配関係発生時から適格合併直前の時まで継続して営まれており、かつ、被合併法人支配関係発生時と適格合併直前の時における被合併法人事業の規模の割合がおおむね二倍を超えないこと。なお、共同事業要件にはない要件である。

ニ 合併事業規模継続要件（法令 112③四）

合併事業が、合併法人支配関係発生時から適格合併直前の時まで継続して営まれており、かつ、合併法人支配関係発生時と適格合併直前の時における合併法人事業の規模の割合がおおむね二倍を超えないこと。なお、共同事業要件にはない要件である。

ホ 経営参画要件

適格合併の前における被合併法人の特定役員である者のいずれかの者と適格合併の前における合併法人の特定役員である者のいずれかの者とが適格合併後に合併法人の特定役員となることが見込まれていること。

が重視されて、第一点として共同事業目的のための合併については、一定の要件の下で被合併法人の欠損金額の引継ぎを認めることとされた。」（下線筆者挿入）。

(75) 藤本哲也ほか・前掲注 (1) 199 頁。

なお、共同事業要件とは異なり、いずれの特定役員も支配関係発生前においてそれぞれの法人の役員又は同日においてそれぞれの法人の経営に従事していた役員に準ずる者であることが要件として付加されている。

(3) 共同事業要件とみなし共同事業要件との相異点について

上記(2)で述べた相異点のほか、みなし共同事業要件には、共同事業要件である事業継続要件や株式保有要件が、存しない。

共同事業を営むための合併とは異なり、支配関係のある場合は、その支配関係に左右されない共同事業の目的による合併であることの指標として、①事業規模要件には、支配関係から合併までの規模継続を示す被合併事業規模継続要件及び合併事業規模継続要件を付加し、②経営参画要件には、支配関係発生時点からの経営に参画している役員等であることを要件に付加しているものと考えられる。

したがって、要件には相異点があるとしても、いずれも、欠損金を利用するための合併ではなく、共同事業を営むためのものであることを示す指標であり、みなし事業要件が、文理上「当該適格合併が共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」であることから窺える。

(4) 支配関係引継要件

イ 合併法人の合併の日を含む事業年度開始の日5年前から支配関係が継続している場合（法令112④一）

平成16年度改正前においては、欠損金の繰越控除期間が5年であったことから、これ以前から支配関係が継続しているため、欠損金を利用するための合併とは認められないとされたものとする。ただし、繰越控除期間が延長されているが、この要件については改正されていないため、理論的には連動して改正されるべきであるとする。

ロ 被合併法人又は合併法人が合併法人の合併の日を含む事業年度開始の日5年前の日後に設立された法人であって、被合併法人と合併法人との間に被合併法人の設立の日又は合併法人の設立の日のいずれか遅い日か

ら支配関係が継続している場合（法令 112④二）

これは、親会社が組織再編成等により設立した子会社を改めて組織再編成等により一体とする場合など、グループ外の法人の取込みとはいえないときまで欠損金の引継ぎ等を制限する必要はないとの考えにより、上記イの継続期間要件を緩和することとされたものであるとされている⁽⁷⁶⁾。ただし、次の①ないし③に該当する場合には、欠損金の受け皿法人を介すること等によって支配関係前の欠損金等の持込みを可能とするものであるとして、この制限措置を適用しないこととする場合から除かれている⁽⁷⁷⁾。

① 被合併法人等となる法人が適格合併により、合併法人等と支配関係があることとなった買収法人から欠損金の引継ぎを受けていると考えられる場合（法令 112④二イ）

② 被合併法人等となる法人が合併法人等と支配関係があることとなった買収法人の残余財産の確定により、その欠損金の引継ぎを受けていると考えられる場合（法令 112④二ロ）

例えば、買収した欠損法人が株式移転により株式移転完全子法人となって、その後その株式移転完全親法人に残余財産の確定により欠損金を引き継いだ場合などが考えられる。

③ 被合併法人との間に支配関係のその他の法人との組織再編成等により新設された合併法人が被合併法人から欠損金の引継ぎを受けていると考えられる場合（法令 112④二ハ）

7 個別防止規定の潜脱について

組織再編税制においては、本規定の他に、繰越欠損金や含み損を利用した租税回避に対する個別的な防止規定が設けられている（法法 57③、62 の 7）。

従来、合併の際、繰越青色欠損金の引継ぎは認められていなかったところ、

(76) 佐々木浩ほか「平成 22 年度税制改正の解説」289 頁（財務省、2010）。

(77) 佐々木浩ほか・前掲注（76）290 頁。

適格要件を満たしていれば、原則として引継ぎが可能となっている（法法 57 ②）。このため、繰越青色欠損金や欠損金になる前段階の含み損を利用した租税回避の可能性が高まるおそれがあることから、租税回避防止のために一定の要件を課すこととされた。

すなわち、これらの一定の要件を潜脱した行為又は計算により法人税の負担が減少した場合には、この規定の趣旨に照らしても不当と評価されるものと考えられる。

個別防止規定の潜脱について、具体的には、次のような場合が考えられる。

（1）共同事業要件

役員引継要件は、経営主体の面から、買収との区分の指標と考えられ、この要件をクリアするために事前に相手方の役員として人を派遣させるなどが考えられる。

（2）みなし共同事業要件

資本関係を有する法人間での組織再編成であっても、その組織再編成が資本関係を有することとなった時から共同で事業を営むための組織再編成に該当するような場合、いわゆるみなし共同事業要件に該当する場合には、その繰越欠損金等に対する制限は行わないとされている⁽⁷⁸⁾。

すなわち、租税回避防止のための制限として、企業グループ内の組織再編成については、資本関係が生じる前に発生した未処理欠損金の引継ぎを認めないとする個別防止規定と考えることができる（法法 57③）。ただし、その組織再編成が資本関係を有することとなると同時にみなし共同事業要件に該当する場合には、その制限は行わないこととなる（法令 112③）。

そうすると、当該個別規定の適用により制限を受けた未処理欠損金については、本規定を適用する余地はないものと考えられるが、制限を行わないとする、いわば緩和要件であるみなし共同事業要件については、これを形式的に該当させることなどにより、当該制限を回避する場合は、重複し

(78) 藤本哲也ほか・前掲注 (1) 199 頁。

て制限を行うことにはならないため、本規定を適用できるものと考えられる。

ただし、例えば、みなし共同要件である、いわゆる経営参画要件について、定款等の規定や取締役会の決議等により、特定の者に常務取締役としての地位を付与していたとしても、それが単に形式だけのものであり、常務取締役としての法人の経営の中枢に参画していないなど、その実態を伴わない場合は、本規定の適用を待つまでもなく、当該要件に該当しないものとして、個別否認規定により否認すべきものとする。

それでは、本規定で否認すべき場合とは、どのような場合か。

例えば、常務取締役としての実態があるが、この要件が文理上「・・・前項に規定する未処理欠損金額には、当該適格合併が共同で事業を営むための合併として政令で定めるものに該当する場合・・・として政令で定める場合のいずれにも該当しない場合には、次に掲げる欠損金額を含まないものとする。」(下線筆者挿入。法法 57③)とされていることから、当該要件が、共同で事業を営むための指標となることを想定した要件と解することができる。

したがって、常務取締役としての実態がある場合であっても、それが、共同で事業を営むための指標とならない場合は、本件規定が適用できるものとする。

また、いわゆる、単なる買収と区分するための規模要件を適用する場合は、合併前の規模の比率をおおむね5倍以内と規定されている(法令 112③二)。この要件は、あまりにも規模が大きく違う場合は、やはり大きい方が小さい方を取得(買収)しているのではないかということで、実態として事業規模が著しく異なることを共同で事業を営むための指標としているものと考えられる⁽⁷⁹⁾。

例えば、売上金額により比較する場合に、一部の売上を雑収入に振り替

(79) 阿部泰久・前掲注(46) 84頁。

えることによりこの要件を満たすこととしたものなどは、本規定の適用を待つまでもなく、当該要件に該当しないものとして、個別否認規定により否認すべきものとする。

また、例えば、資本金により比較する場合に、グループ化後組織再編成までに大きく事業規模が変わっていないことを共同で事業を営むための指標とする、いわゆる同事業規模継続要件が併せて規定されている（法令112③三四）⁽⁸⁰⁾。そこで、これらの要件を形式的に満たすために双方の増減資を行ったと認められる場合など共同で事業を営むための指標とならないと認められる場合は、本規定が適用できるものとする。

以上から、繰越欠損金の引継ぎについては、みなし共同事業要件が、共同で事業を営むことの指標として機能し得るかどうか、本規定の適用に当たってのメルクマールの一つになるものと考えられる。

（3）支配関係継続要件

上述したように5年間の支配関係の継続は、欠損金控除期間が従前5年であったことから欠損金を利用するための合併とは認められないとされたものと考えられる。

しかしながら、被合併法人又は合併法人が合併法人の合併の日を含む事業年度開始の日5年前の日後に設立された法人であって、被合併法人と合併法人との間に被合併法人の設立の日又は合併法人の設立の日のいずれか遅い日から支配関係が継続している場合と同様に、例えば、5年以上の支配関係が継続している法人を欠損金の受け皿法人として、支配関係外の法人の欠損金を持ち込む場合などは、複数の組織再編成を組み合わせることにより可能となる。このような場合も、個別防止規定の潜脱に当たるものと考えられる。

(80) 阿部泰久・前掲注(46)89頁。

第4節 小括

1 組織再編税制の基本的な考え方からの乖離

平成13年度における組織再編税制の改正に当たって、税制として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実態にあった課税を行うなど適切な対応を行うとともに、全体として整合的な考え方に基づいて整備する旨の組織再編成に係る税制の基本的考え方が示され、組織再編税制において、その考え方を具体化した次の規定の趣旨に基づいて、その構造及び課税の取扱いが定められている。

(1) 移転資産の譲渡損益の取扱い（資産等を移転した法人の課税）

取引の実態にあった課税として、組織再編成により資産を移転する場合も原則として移転資産の時価として譲渡損益を計上することが原則であるが、資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更がない、すなわち、移転資産に対する支配が継続している場合は、課税関係を継続させることとし、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べるとされている。このことは、取引の実態として移転資産に対する支配が継続している場合の判断の指標となるものが適格要件ということもできると考える。

(2) 株式の譲渡損益の取扱い（株主の課税）

取引の実態にあった課税として、組織再編成により株主の所有する旧株式が移転した場合は、株式の譲渡損益を計上することが原則であるが、株式を移転する前後で経済実態に実質的な変更がない、すなわち、株主の投資が継続している場合は、課税関係を継続させることとし、株式の譲渡損益の計上を繰り延べるとされている。このことは、移転資産に対する支配が継続している場合と株主の投資が継続している場合とが重なり合い、課税関係が連動することが想定される。

適格要件を指標として、非適格と適格に区分することは、組織再編成による資産の移転等の取引について、その実態にあった課税を行うためのものであることから、有利な方法を選択するものではないと考えられる。し

たがって、仮に有利な方法を選択しているものと認められる場合は、その実態にあった課税から乖離することとなり、適格でないものと適格としたものだけでなく、適格のものを非適格として形式上、要件を構築したり、あえて外すことにより、法人税の負担が不当に減少した場合は、本規定の適用があるものとする。すなわち、適格要件の潜脱や完全支配関係及び支配関係の潜脱により、法人税の負担の減少が生じた場合は、取引実態にあった課税から乖離することとなり、税負担の公平を維持することができなくなってしまうため、その減少は不当と評価されるべきであるとする。

2 組織再編成の濫用

第1章第2節で述べたとおり、本規定の事実的要件において、適用対象となる行為又は計算の範囲は、組織再編税制を含む一連の取引を対象としているものと考えられることは、立案担当者の解説における例示からだけでなく、租税法以外の組織再編成の濫用からも伺うことができる。また、これらの事案から、そもそも、法形式上異常ないし変則的でもない、組織再編の組合せやその他の取引と組み合わせた取引や一定の事業目的をもっているものであっても、実質的には課税を受けることなく、実質的な資産譲渡や株主の株式譲渡を行うなどが可能な場合がある。

したがって、組織再編成によって生ずる①資産及び株式の価値の移転の利用、②移転資産の未実現の損益の利用及び③資産の移動による会社の価値の変動の利用などによって、組織再編税制やそれに関連する課税関係において、法人税の負担が減少し、組織再編税制の基本的な考え方に基づく課税の取扱いからの乖離が生じたり、例えば、組織再編成に関連する取引と実質的に同一の効果を発生させて、当該組織再編成に関連する取引の通常の課税上の取扱いと乖離が生じて、法人税の負担が減少しているものであれば、不当と評価できるものと考えられる。

3 個別否認規定の潜脱

組織再編成における欠損金の引継ぎについては、組織再編税制の創設前から、それを認めるべきであるとの要望がされ、欠損金買取りという課税上の弊害を除く措置を講じてこれを認める方向での検討がされてきたものと考えられる。そして、組織再編税制の創設とともに、一定の制限を附して原則として、適格合併における欠損金の引継ぎを認めることとされた。そして、その規定は、従前の考えからの特別な立法とみるのか、それとも組織再編税制の基本的な考え方による「組織再編税制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と考えられる場合には、課税関係を継続させ」ることとされていることから、租税属性の引継ぎとも考えることができる。現行の欠損金の取扱いがどちらの考え方から整理されたかについては、管見するに、明確に示されたものは認められなかったが、いずれの考え方を採ったとしても、一定の制限規定である共同事業要件やみなし共同事業要件を潜脱することにより、法人税の負担の減少が生ずる場合は、従前から危惧されていた欠損金の買取りの問題が生じることとなり、不当と評価できるものと考えられる。

結びに代えて

本規定の適用について、形式的には一定の類型的に整理したものの、本規定における経済的合理性とはなにか、についてまで突き詰めることはできなかった。

ただし、組織再編税制の創設に携わった者の発言⁽⁸¹⁾によれば「主税局のお話は、『原則は時価主義ということで考えたいのだが、一定の要件というか、経済的な合理性が説明できるものについては、資産の簿価による移転を認めたい』というものでした。・・・2000年7月の段階で、・・・経団連のなかでもコンセンサスを得て、これを主税局に伝え、あとは何が一定の要件にかなう場合であるかを整理した」(下線は筆者挿入。)とされ、組織再編税制の基本的な考え方に示された視点で課税の取扱いを整理したとされている。そうすると、組織再編税制の基本的な考え方が経済的合理性の一つであると考えられ、経済的合理性を欠くものの一つとして、組織再編税制の基本的な考え方からの乖離が生じる行為又は計算と整理できるのではないかと考える。

また、組織再編税制の基本的な考え方には「第一に、株式分割には、現物出資、合併等と共通する部分があり、例えば分割型の吸収分割と合併では法的な仕組みが異なるものの実質的に同一の効果を発生させることができる。同じ効果を発生させる取引に対して異なる課税を行うこととすれば、租税回避の温床を作りかねないなどの問題がある。第二に、現行の税制においては、営業譲渡により企業買収を行う場合には、資産の時価取引として譲渡益課税を行われるが、他方、合併により企業買収を行う場合は、課税が繰り延べられるなどの問題がある。」(下線は筆者挿入。)とされている。したがって、組織再編成の濫用によって、法的な仕組みが異なるものの実質的に同一の効果を発生させることが可能な場合があり、異なる課税を行うとなれば租税回避となるものと考えられることから、本規定の適用ができるものと考えられる。

(81) 阿部泰久・前掲注(46)81頁。

ところで、立案担当者の発言⁽⁸²⁾で本規定のありようはどのようなものかとう問いかげに対して「全体としては、きちんとした事業目的があるかを確認し、その事業目的が税目的より上位にこないと、なかなか説明するほうも苦しいでしょう」という見解がある。また、本稿で上述したように、本規定における「法人税の負担が不当と評価されること」は、「不当」が不確定概念であることから、評価的要件と考えられる。そうすると、「不当」とは、事実そのものではなく、むしろ、事実を基にした規範的評価であると考えられる。これを根拠付ける具体的な事実を要件事実と考え、評価根拠事実と呼ばれる。上述の立案者の発言にある「税目的」であり、本稿における①組織再編税制の基本的な考え方からの乖離、②組織再編成の濫用及び③個別防止規定の潜脱がこの評価根拠事実に当たるものと考えられる。そして、評価根拠事実と両立し、かつ「不当」でなかったことに結びつく具体的事実は、評価障害事実と呼ばれ、ここでは、事業目的がこれに当たるものと考えられる。この評価障害事実である事業目的が抗弁となり、「不当」であったか否かは、これらの評価根拠事実と評価障害事実を総合判断して判断されることとなるものと考えられる⁽⁸³⁾。

そうすると、「法人税の負担が不当と評価されること」をどう解釈するか、本規定の経済的合理性とはなにかは、今後の裁判例等の事案の積重ねの中から、すなわち、評価根拠事実と評価障害事実の総合判断の積重ねの中から定義され

(82) 佐々木浩氏発言「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・了」国税速報第 6211 号 55 頁（大蔵財務協会、2012）。

「平成 13 年度のスタートの頃は玉突きのものでそのなるのではないかと聞いていましたよね。A社とB社があって、B社がA社に吸収されるのですが、同日にB社事業を分割で切り出して、A社にB社の欠損金だけを置いていくといったケース。これは、何の目的で合併と分割を行ったのかという理由がないのではないかと思います。だから、欠損金の移転といった税目的としか考えられなく、経済的合理性があるとはいえないような感じがします。昔話ですが、全体としては、きちんとした事業目的があるかを確認し、その事業目的が税目的より上位にこないと、なかなか説明するほうも苦しいでしょうし、最終的にどうなるかはあるとしても、少なくとも課税当局との論点となるのは避けがたいのではないかといった感じを持っています。」（下線は筆者が挿入）。

(83) 司法研修所編『改定 問題研究 要件事実—言い分方式による説例 15 題』118 頁（法曹会、2010）。

ていくものと考えられる⁽⁸⁴⁾⁽⁸⁵⁾。ただし、具体的な事案が発生する場合は、事前照会制度などの利用の促進を図るなどにより、納税者と課税当局との協議を通じて解決が図られることが、双方が願う、法的安定性と税負担の公平の両立につながるものと信じ、そう願いたい。そうして、本稿がほんの少しでもその一助となることを祈念して、結びと代えたい。

(84) 金子宏・前掲注(3)426頁。

「この規定がどのように解釈・適用されてゆくのか、特に「不当な」税負担の減少の意義をめぐってどのような理論や判例が形成されてゆくのかは、今後の事例の集積をまつほかないが、同族会社の行為・計算の否認の場合と同様に、公平な税負担と法的安定性の2つの価値の対立と緊張関係を軸として種々の議論が展開されていくであろう。」。

(85) 水野忠恒『租税法[第5版]』455頁（有斐閣、2011）。

「同族会社の規定と同様にその適用要件が明確でないので、個別の事案の集積により適用基準が明確化されることが必要である。『経済的合理性』という基準を立てることも考えられるが、複雑な組織再編成においては、合理性の判断を行うためには、その事業目的等を考慮することになるが、ここでも、租税法が企業の経営判断にどこまでかかわるのかという大きな論点がある。」。