

完全支配関係下の適格合併による未処理欠損金額の承継と「事業の継続」

【文 献 種 別】 判決／東京地方裁判所

【裁判年月日】 令和 8 年 6 月 18 日

【事 件 番 号】 令和 5 年（行ウ）第 208 号

【事 件 名】 法人税更正処分等取消請求事件

【裁 判 結 果】 一部認容、一部棄却

【参 照 法 令】 法人税法 57 条（平成 27 年法律第 9 号による改正前のもの）、同条（平成 29 年法律第 4 号による改正前のもの）、同法 132 条の 2

【掲 載 誌】 公刊物未登載

◆ LEX/DB 文献番号 25640061

北海道大学教授 佐藤修二

事実の概要**1 提訴に至る経緯**

原告は、平成 27 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日までの事業年度（以下「平成 27 年 12 月事業年度」という。）および平成 28 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日までの事業年度（以下「平成 28 年 12 月事業年度」といい、平成 27 年 12 月事業年度および平成 28 年 12 月事業年度を併せて「本件各事業年度」という。）に係る法人税および地方法人税の確定申告において、平成 27 年 12 月 1 日に合併した S1 社の欠損金額を平成 27 年 12 月事業年度の欠損金額に合算し、平成 28 年 12 月 1 日に合併した S2 社（以下、S1 社および S2 社を併せて「被合併各社」という。）の欠損金額を平成 28 年 12 月事業年度の欠損金額に合算して納付すべき税額等を申告したところ、所轄税務署長は、組織再編成に係る行為または計算の否認規定である法人税法（以下「法」という。）132 条の 2 を適用し、上記各合算に係る欠損金額は生じなかったものとして所得金額を計算し、本件各事業年度の法人税等の各更正処分および過少申告加算税の各賦課決定処分をした。本件は、原告が、上記の各更正処分および過少申告加算税の各賦課決定処分のうち、その後の減額再更正処分により一部取り消された部分を除く各処分の取消しを求める事案である。

2 当事会社の概要

原告は、酒類、加工食品、農産食品、畜産食品、水産食品、冷蔵・冷凍食品、飲料、氷、製造たば

こ、その他食料品の製造、販売および輸出入業等を目的とする株式会社であり、法に基づく青色申告の承認を受けた法人である。原告は、その事業活動のため、複数の子会社と共に企業グループを形成していた。

S1 社は、農作物、水産物および畜産物並びにその加工食品の販売業務等を目的とする株式会社である。S1 社は、遅くとも平成 26 年 12 月 31 日以降において、原告の 100 パーセント子会社であった。

S2 社は、酒類、加工食品、農産食品、畜産食品、水産食品、冷蔵・冷凍食品、飲料、氷、製造たばこ、その他食料品の製造、販売および輸出入業を目的とする平成 25 年 1 月 4 日設立の株式会社である。S2 社は、その設立時から、原告の 100 パーセント子会社であった。

S3 社は、酒類、加工食品、農産食品、畜産食品、水産食品、冷蔵・冷凍食品、飲料、氷、製造たばこ、その他食料品の製造、販売および輸出入業等を目的とする平成 27 年 2 月 20 日設立の株式会社である。S3 社は、その設立時から、原告の 100 パーセント子会社であった。

3 S1 社の分割による S3 社への事業承継・原告への吸収合併

S1 社は、平成 27 年 3 月 9 日、S1 社を分割法人、S3 社を分割承継法人、効力発生日を同年 9 月 1 日とする吸収分割契約を締結し、同日、同契約に基づき、S1 社の唯一の事業を S3 社に承継させた。

S1 社は、平成 27 年 12 月 1 日、原告に吸収合

併され、解散した（法2条12号の8イが定める適格合併）。S1社は、同年11月30日の時点で、合計38億3078万6457円の未処理欠損金額を有していた。

4 S2社の分割によるS3社への事業承継・原告への吸収合併

S2社は、平成28年9月20日、S2社を分割法人、S3社を分割承継法人、効力発生日を同年12月1日とする吸収分割契約を締結し、同日、同契約に基づき、S2社の唯一の事業をS3社に承継させた。

S2社は、平成28年12月1日、原告に吸収合併され、解散した（法2条12号の8イが定める適格合併）。S2社は、同年11月30日の時点で、合計11億7151万6723円の未処理欠損金額を有していた。

判決の要旨

一部認容、控訴。

1 基本的判断枠組み

「2 争点1（本件各否認の適法性）について

（1）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』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い、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）〔筆者注：本判決の定義する「平成28年最判」は、ヤフー事件（最判平28・2・29民集70巻2号242頁）およびIDCF事件（最判平28・2・29民集70巻2号470頁）である〕。

〔中略〕

（2）検討

ア〔中略〕

イ〔中略〕

ウ さらに、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及び負債（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り、法57条2項に基づく未処理欠損金額の処理についてもこの取扱いに合わせたものと解される（平成28年最判参照）。そして、〔中略〕被合併各社は、原告及び原告の子会社等が従前から各地域で展開していた低温事業を統合するために原告の100パーセント子会社として維持され、又は設立された法人であり〔中略〕、従前から両社の資産等に対し原告の支配が及んでいたものであるから、本件各合併により、本件各未処理欠損金額を原告が引き継ぐことが同項の本来の趣旨及び目的を逸脱するものとは解し難いというべきである。」

2 事業の継続の要否

「（3）従前事業継続に関する被告の主張について

ア 被告は、完全支配関係がある法人間の適格合併においても従前事業継続が前提として想定されていたから、従前事業継続を欠く本件各合併は、組織再編税制に係る本来の趣旨及び目的から逸脱する態様で法57条2項の適用を受けるものである旨主張する。

イ しかし、法2条12号の8イは、従前事業継続を要件として明示する同号ロとは異なり、従前事業継続を適格合併の要件として定めていないのであり、被告の主張は、法132条の2の適用を通じて、法文に定めのない積極的事実（従前事業継続）の不存在を理由に納税者に有利な法の扱いを一律に否定するに等しく、同条の趣旨及び目的を考慮しても、租税法律主義の趣旨に照らして、相当と認めることができない。

ウ また、既に述べたとおり、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

いうものであるところ、立案段階における税制調査会小委員会での審議等〔中略〕においても、合併法人と被合併法人が完全に一体と考えられる場合には適格要件を緩和することも考えられる旨の指摘がされていることにも鑑みると、法2条12号の8イが従前事業継続が適格合併の要件として定めていないのは、合併法人と被合併法人との間に完全支配関係がある場合、その実質的な一体性により合併法人が合併前から被合併法人の移転資産等の処分を支配し得る関係にあり、それが合併により現実化したとしても移転資産等に係る経済実態は合併前後を通じて変更されていないと評価することができるから、課税上、合併時点における移転資産等の処分に係る損益を計上させる必要がないとの立法政策がとられたためと解される。したがって、合併前からの移転資産等に対する支配の継続（以下「移転資産等に対する従前支配」という。）のみならず、合併後における従前事業継続をも当然に想定していたとみるべき解釈上、証拠上の根拠があるとはいえない（後述する同号ロ、ハの定めの内容に鑑みても、従前事業継続を同号イの適格合併の要件として定めることに立法技術上の困難があったとは認め難い。）。

他方で、法2条12号の8ロ及びハ並びに施行令4条の3第4項は、支配関係がある法人間の合併及び共同事業を目的とする合併に係る適格合併の要件として、従前事業継続が見込まれていること等を定めているが、その趣旨は、移転資産等に係る従前の課税関係の継続を認めるに当たり、支配関係がある法人間の合併及び共同事業を目的とする合併については、その前後で移転資産等に係る経済実態に変更がないとまではいえないことを踏まえ、個別の資産等の売買取引と区別する観点から、従前事業継続の見込み等を求めることにあったと解され、法2条12号の8号ロ及びハの各定めをもって、従前事業継続が適格合併の共通の前提であったと解することはできない。

被告は、従前事業継続が組織再編成税制の基本的な考え方とされている根拠として法57条3項及び法57条の2を指摘する。しかし、法57条3項は、合併時点において、合併法人の被合併法人等に対する支配関係が一定の期間を超えない場合に、支配関係が生じる前に生じた被合併法人等の未処理欠損金額等を法57条2項の適用対象から除外することを定めるものであり、その趣旨

は、租税回避行為への対処の観点から、移転資産等に対する従前支配の期間が短期間にとどまる場合には、支配関係が生ずる前に発生した未処理欠損金額の引継ぎを制限したものとみるのが相当であり、その趣旨及び解釈から、従前事業継続が適格合併の共通の前提であったと解することはできない。また、法57条の2は、同条の定める欠損等法人が同条所定の期間内に事業を開始した場合に、当該欠損等法人自身が有する未処理欠損金額の損金算入を一定の要件の下で制限するものであるところ、その趣旨は、休眠状態にある法人を買収し、当該休眠状態にある法人が有する未処理欠損金額を利用すること等により租税回避をすることを防止するためであると解され、合併法人と被合併法人との間の従前事業継続の有無を問題とする法57条2項とは適用場面が異なるから、同条の趣旨及び解釈によっても、従前事業継続が適格合併の共通の前提であったと解することはできない。

なお、平成22年度の税制改正により、内国法人と完全支配関係のある他の内国法人の残余財産が確定した場合にも法57条2項が適用されることとなったが、当該改正においても、当該内国法人が当該他の内国法人の従前事業を継続することは要件とされておらず、このことは、完全支配関係にある内国法人間の組織再編成については移転資産等に対する従前支配をもって、同項適用の基礎として足ることを前提としたものと解される。」

判例の解説

一 本判決の位置づけ

適格合併による未処理欠損金額の承継が法132条の2の適用によって否認された事案としては、本判決の下される前年である令和7年までに、ヤフー事件およびIDCF事件の両上告審判決（最判平28・2・29民集70巻2号242頁および最判平28・2・29民集70巻2号470頁。本判決は、両判決を併せて「平成28年最判」と呼んでおり、以下の解説もこれに従う。）、TPR事件控訴審判決（東京高判令元・12・11訟月66巻5号593頁）、PGM事件控訴審判決（東京高判令7・7・23LEX/DB25623510）の合計3つの事案があった。

その後、令和8年に入り、新たに2つの事案につき第一審判決が下された。そのうちの1つ

が本判決である（もう1つは、大阪地判令8・5・21 裁判所ウェブサイトであり、本稿で本判決と対比しつつ検討する。）。

二 本判決の特色

以下、法132条の2に関する裁判例の流れを踏まえつつ、本判決の特色を述べる。

1 基本的判断枠組み——平成28年最判への依拠

本判決は、基本的判断枠組みとしては、平成28年最判に依拠した（上記判決の要旨1）。かかる判断枠組みはTPR事件控訴審判決、PGM事件控訴審判決でも採用されており、定着したといえよう。

2 事業の継続の要否に係るこれまでの司法判断——TPR事件とPGM事件

平成28年最判の後、TPR事件控訴審判決から本判決までの各事案における判断の分水嶺は、事業の継続の要否如何という点にあった。

TPR事件控訴審判決は、完全支配関係下の適格合併においても事業の継続が想定されていると判示し、当該事案では未処理欠損金額の承継先の法人で従前の事業が継続されていない、として課税処分を是認した¹⁾。

しかし、上記判示は、学説により批判された。論者により批判の観点は異なるが²⁾、筆者は、予測可能性、すなわち、法の明文上、完全支配関係下の適格合併では事業の継続が未処理欠損金額承継の要件とされていないことを重く見る。本判決が「租税法主義の趣旨に照らして」（判決の要旨2（3）イ）と述べるのは、予測可能性への配慮であると思われる。

その後、PGM事件控訴審判決は、こうした批判に応えたものと思われるが、完全支配関係下の適格合併においては事業の継続は不要であると判示した。

3 令和8年大阪地裁判決と本判決——対照的な判断

ところが、大阪地判令8・5・21 裁判所ウェブサイトは、PGM事件控訴審判決とは異なり、再びTPR事件控訴審判決に立ち返るかのようになり、完全支配関係下の適格合併であっても事業の継続は想定されている、と判示した。その際、TPR事件控訴審判決に対する批判を意識してか、事業の継続は、法132条の2の適用を免れるために必

須の要件ではなく、同条の適用の有無を判断する考慮要素の1つとなるのみである、とした。論理構成としては理解できるが、運用上は、事業の継続を要件にしたのと等しい結果を生む懸念がある。

これに対し、本判決は、PGM事件控訴審判決と同様、事業の継続は不要であるとした。筆者は、租税法主義の下での法解釈として明快な、本判決を支持する。

4 補論——資産に対する支配という観点

本判決につき、事業の継続の論点とは別に目を引くのは、（一般論の部分ではなく当てはめの部分ではあるが）「被合併各社は、原告及び原告の子会社等が従前から各地域で展開していた低温事業を統合するために原告の100パーセント子会社として維持され、又は設立された法人であり〔中略〕、従前から両社の資産等に対し原告の支配が及んでいたものであるから、本件各合併により、本件各未処理欠損金額を原告が引き継ぐことが同項の本来の趣旨及び目的を逸脱するものとは解し難い」という判示である（判決の要旨1（2）ウ。下線は筆者による）。

これは、100パーセント子会社については、その資産に親会社の支配が及んでいることを理由に、その未処理欠損金額を親会社が承継することに問題はない、としたものと読める。実務上は、納得しやすいだろう。

5 展望

事業の継続の要否を巡って、下級審判決が区々となった。このままでは、組織再編の実務は予測可能性の欠如に悩むだろう。最高裁が統一的判断を示さざるを得ないのではないか。PGM事件は最高裁に係属しており、その動向も含めて、注目したい³⁾。

●——注

1) 筆者はTPR事件で訴訟代理人を務めていたため、同事件への言及は最低限に止める。

2) 拙稿「繰越欠損金の承継と行為計算否認——PGM事件を中心に」税務事例研究202号(2024年)1頁以下を参照。

3) 本稿の基礎となる検討を安田雄飛弁護士と共同で行ったものに、佐藤修二＝安田雄飛「対談 事業移転後の合併による欠損金引継ぎにみる法人税法132条の2の射程：大阪地裁令和8年5月21日判決、東京地裁令和8年6月18日判決を素材に」週刊T&Amaster1131号(2026年)4頁以下がある。