法人税法 57 条 2 項の本来の趣旨及び目的と法人税法 132 条の 2 の適用

【文 献 種 別】 判決／大阪地方裁判所
【裁判年月日】 令和 8 年 5 月 21 日
【事 件 番 号】 令和 5 年（行ウ）第 12 号
【事 件 名】 法人税等更正処分等取消請求事件（京都青果合同事件）
【裁 判 結 果】 一部認容、一部棄却
【参 照 法 令】 法人税法（平成 29 年法律第 4 号による改正前のもの）57 条 1 項・2 項、132 条の 2
【掲 載 誌】 判例集未登載
◆ LEX/DB 文献番号 25575185

弁護士 **増田貴都**

事実の概要

紙幅の関係で法人税法 132 条の 2 に関する争点のみを扱う。

京都所在の青果物等卸売業者である P 社（原告）を直接の親会社とする旧 S 社は輸入卸売事業（本件事業）を営んでいたが業績は芳しくなく、後述の合併（支配関係 5 年超の完全支配関係にある法人間の適格合併）の直前では未処理欠損金額約 12 億円を有していた。

2015 年 10 月 1 日、旧 S 社を新設分割会社、新 S 社を新設分割設立会社とする新設分割（本件分割）が実行された。この新設分割は分割型分割であり、新 S 社は親会社 P 社（原告）の 100％子会社となった。同日、本件分割の効力が生じることを停止条件として、P 社を存続会社、旧 S 社を消滅会社とする吸収合併（本件合併）が実行された。本件分割後にも旧 S 社に残る（その後の本件合併で P 社が旧 S 社から引き取る）資産及び負債は、本件事業に用いない遊休地、B 社や C 社（後述）といったグループ会社の株式、グループ内借入金であった一方、それ以外の本件事業に係る資産、負債、雇用契約その他の権利義務は、本件分割により新 S 社に承継された。なお、新 S 社の商号、本店所在地、目的及び役員構成は、旧 S 社と同一であった。

裁判所は「〔P 社〕が本件組織再編成によって引き継いだ資産及び負債は、遊休資産、関係会社の株式及び株式取得のための借入金であって、本件事業とは何ら関係のないもので」「本件事業は、本件分割により、旧 S 社から新 S 社にほぼ同一の状態で移転されたものと認められる」と事案を評価している。

P 社は、本件合併後、法人税法 57 条 2 項に基づき旧 S 社の未処理欠損金額を P 社の欠損金額とみなす前提で、2016 年 3 月期及び 2017 年 3 月期の法人税の確定申告を行ったが、原処分庁が法人税法 132 条の 2 を適用し、未処理欠損金額の引継ぎを否認した。

なお、グループ会社 B 社（当初は P 社：A 社：外部個人株主ら＝ 49％：30％：21％の持株比率で分有されていた）について、P 社の 100％子会社の A 社は B 社株式（30％相当分）を P 社へと現物分配し、旧 S 社は外部個人株主らから B 社株式（21％相当分）を 2015 年 2 月 20 日に取得した上で本件合併により P 社へと移転した結果、B 社は P 社直属の 100％子会社となっていた。また、旧 S 社が有していたグループ会社 C 社の株式（発行済株式総数の 55％相当分）が本件合併により P 社へと移転された結果、C 社は P 社直属の子会社となっていた。

判決の要旨

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）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（考慮事情①）、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（考慮事情②）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（最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決・民集 70 巻 2 号 242 頁、最高裁平成 28 年 2 月 29 日第二小法廷判決・民集 70 巻 2 号 470 頁〔筆者注：以下「平成 28 年最判」〕）。」

この平成 28 年最判の判断枠組みによれば、本件は、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なのかという観点から判断されることになる。

この点に関して、裁判所は「法人税法 57 条 1 項の欠損金の繰越控除は、事業年度を区切りとして所得の金額の計算を行うことにより生じる不公平を緩和すべく、事業年度間の所得金額と損失金額を平準化するための制度であると解されるが、同条 2 項の適格合併における未処理欠損金額の引継ぎについても、上記のような不公平を緩和すべく、事業年度間の所得金額と損失金額を平準化するためのものと解するのが相当である。そうすると、法人税法 57 条 2 項の適格合併における未処理欠損金額の引継ぎは、被合併法人の企業活動が適格合併後も合併法人において継続的に行われることが前提となっているというべきであり、被合併法人の事業が適格合併により合併法人に移転し、合併法人において引き続き営まれること（合併による事業の移転及び継続）を想定しているものと解される」と判示した。

この理解を踏まえつつ、裁判所は「本件組織再編成は、形式的には同項の未処理欠損金額の引継ぎの要件を満たすものの、同項において想定されている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、実態とは乖離した不自然なものというべきであり〔…〕、また、本件組織再編成は、本件事業の利益では控除しきれない本件未処理欠損金額を本件事業から切り離し、これを原告に付け替えることにより、原告の税負担を減少させることを主たる目的とするものであって、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したとはいえない〔…〕。そうすると、本件組織再編成は、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、法人税法 57 条 2 項の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるものであると認められる。したがって、本件組織再編成は、組織再編税制に係る法人税法 57 条 2 項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といえ、同法 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」と結論付けた。

なお、平成 28 年最判の判断枠組みの考慮事情②に関して、裁判所は「原告において、B 社やＣ社を原告の 100％子会社とするため、その株式を取得するという事業目的はあったと考えられるが、その目的を達成するためには、原告が直接個人株主から買い取ったり、旧 S 社から現物分配を受けたりすれば足り、むしろそれが通常想定される手順や方法というべきであって、あえて迂遠な方法である本件分割及び本件合併（本件組織再編成）を行う必要はなかったというべきで〔…〕、上記の事業目的に基づく上記株式の取得は、本件未処理欠損金額の引継ぎを主たる目的とする本件組織再編成に組み込まれたものにすぎず、それ自体が本件組織再編成の主たる目的ではないというべきであって、本件組織再編成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に当たるとはいえない」と判示している。

このほかにも、裁判所は原告の様々な主張を退けているが、その過程で、例えば「合併による事業の移転及び継続がない場合でも、常に法人税法 132 条の 2 が適用されるわけではなく、同法 57 条 2 項を租税回避の手段として濫用する場合にのみ同法 132 条の 2 が適用され、その結果、未処理欠損金額の引継ぎが否定されるのであるから、組織再編成の選択可能性に萎縮効果が生じるとはいえない」、「合併による事業の移転及び継続がないからといって、常に不当性要件に該当することになるものではないから、明文に規定されていない『隠れた要件』を設けるものではなく、租税法律主義に反するものではない」と判示した。

判例の解説

一　法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及び目的」をめぐる議論との関係[1)]

1　先行裁判例との関係

本判決も引用する平成 28 年最判は「各規定の本来の趣旨及び目的」を軸に据えた法人税法 132 条の 2 の適用判断の枠組みを確立した。このため、支配関係 5 年超の完全支配関係内適格合併による欠損金引継事案への法人税法 132 条の 2 の適用においては、法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及び目的」とは何かが争点となってきた。

先行裁判例として、東京高判令 1・12・11 訟月 66 巻 5 号 593 頁（最決令 3・1・15 税資 271 号順号 13508 で上告不受理・棄却となり確定。以下「先行裁判例①」）は、「組織再編税制は、組織再編成の前後で経済実態に実質的な変更がなく、移転資産等に対する支配が継続する場合には、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ことを基本的な考え方としており〔…〕完全支配関係にある法人間の適格合併について、当該基本的な考え方が妥当しないものと解することはできないから、当該適格合併においても、被合併法人から移転した事業が継続することを要するものと解するのが相当である」と判示したが、批判的評価が多かった。その後、東京高判令 7・7・23（LEX/DB25623510。上告受理申立て中。以下「先行裁判例②」）は一転して、「事業の移転・継続状況が考慮される事例が全く想定されないというものではないと解されるが、〔…〕完全支配関係の適格合併の場合に事業の継続が一律に適用の前提になっていたとまでは認められない〔…〕ことなどからすれば、完全支配関係の適格合併の場合における事業の移転及び合併後の事業の継続という事情は、不当性要件の判断において、特に重視すべき要素ということはできない」と判示し、これには肯定的評価が多い[2)]。

本判決は、肯定的評価の多い先行裁判例②によらず、批判的評価の多い先行裁判例①と同じく、法人税法 57 条 2 項の本来の趣旨及び目的につき合併による事業の移転及び継続を想定するとした。

ただし、本判決は、先行裁判例①とは異なり、事業の移転及び継続を欠く場合でも法人税法 132 条の 2 が常に適用されるわけではないと明言し、故に萎縮効果は生じず、租税法律主義にも反しないと判示した。もっとも、かかる判示にもかかわらず、運用上は事業の継続を要求したに等しい帰結を依然招くとの懸念も示されている[3)]。

2　本判決の検討

本判決は先行裁判例①と結論を同じくするが、理由付けを異にする。先行裁判例①は、平成 13 年度税制改正時の立法関連資料を基礎に、適格組織再編成での譲渡損益課税の繰延べ（法人税法 62 条の 2 等）につき事業の移転・継続という一般的要請を抽出し、法人税法 57 条 2 項の欠損金の引継ぎにも及ぼした。これに対し本判決は、同条 1 項の欠損金繰越控除制度の趣旨目的（平準化。最判平 25・3・21 民集 67 巻 3 号 438 頁参照）から、同条 2 項の欠損金引継ぎの趣旨目的を導出した。

このような本判決の特徴的な論理構成に対しては、平準化の考え方から事業の移転及び継続の要請を導出できるのか[4)]、また、仮にその点を肯定するとして、事業の移転及び継続に係る要件（みなし共同事業要件等）が現に法定されている場面を超えて、支配関係 5 年超の完全支配関係内適格合併にまで、一律に事業の移転及び継続を想定すべきとの帰結を導き得るのか[5)]、といった論点が早くも指摘されている。

理論研究の蓄積[6)]においても、平準化と事業の移転及び継続の要請との概念的親和性は認めつつも、高い水準での事業同一性を欠損金引継ぎの条件とすれば収益性欠如の判明後も欠損金利用のため当該事業の継続が選択されて非効率な事業継続を招来しかねない点や、そもそも継続すべき事業の範囲及び同一性の程度の判断は微妙になりやすく基準として扱い難いという点につき問題提起がなされており、比較法的にも事業継続を欠損金引継要件とする立法例は乏しいことも指摘されてきた。

また、本判決は欠損金を発生源たる事業から切り離して他へと付け替えることを否認対象として類型化した。この理解はしばしば実務で説かれてきたが[7)]、以上の理論研究の蓄積においては疑問も呈されてきた。例えば、みなし共同事業要件その他の事業の移転及び継続に係る現行法上の諸要件でさえ、欠損金の利用をその発生源たる事業の所得との相殺に限定する機能を必ずしも有しない。また、無関係な複数の事業を単一の法人が営

む場合に事業間の損益通算が当然に可能と解されている以上、ある事業に紐付く損失を無関係な事業の利益と通算すべきでないという発想そのものが自明とは言い難い。加えて、所得及び欠損は納税者につき観念されるものであって事業個々につき観念されるものではなく、事業セグメント別会計の如く欠損金を事業別に識別・管理する税務上の仕組みは現に採用されていないばかりか、本来的に事業と紐付かない非事業損失すら欠損金額を構成し得る。

本判決が説得的たり得るのかは、今後の理論・実務の検討に俟つが、いずれにせよ控訴審の動向を当面は注視したい。

二　事業目的その他の事由の特定

平成 28 年最判の枠組みの下では、一般に、考慮対象たる取引の範囲を広く捉えるか、税負担の減少を企図した特定のステップに限定して切り取るかにより、経済的合理性が否認される可能性が左右されるとの指摘がある。事業再編における事業目的は、これに反する内部資料等が発見されない限り納税者の提示資料に依拠せざるを得ず、複数目的が掲げられる場合には納税者有利の傾向が顕著となり、故にいかなる範囲で切り取って事業再編を評価するかは、実務上重要な意義を有すると解されている[8)]。

本判決は、Ｂ社及びＣ社をＰ社直属の子会社とするグループ内の資本関係の整序を意図した株式取得という事業目的の存在自体は認めつつ、その実現には直接の株式取得又は現物分配で足り、本件分割及び本件合併という手段は迂遠であるとした。このため、再編全体のうち本件分割と本件合併の組合せ部分を他の行為とは目的を異にする行為として切り出した点が結論に影響した、との指摘がなされている[9)]。

●――注

1）詳細は別稿（増田貴都「四者四様のロジックを読み解く――欠損金移転と法人税法 132 条の 2 をめぐる裁判例の比較検討」租税研究 924 号（2026 年）164 頁）の参照を請う。

2）先行裁判例①を批判しつつ、先行裁判例②を好評価する文献類は多数見られるが、例えば、渡辺徹也「組織再編成に係る行為計算否認規定に関する一考察：PGM 事件を中心に」法學研究 98 巻 1 号（2025 年）47 頁、谷口勢津夫「租税回避判例法理としての制度濫用基準の意義と限界」税法学 595 号（2026 年）78 頁、長戸貴之『企業法と課税』（東京大学出版会、2026 年）229 頁等。

3）本判決とは対照的に法人税法 132 条の 2 の適用を否定した東京地判令 8・6・18（LEX/DB25640061）の評釈である佐藤修二「判批」新・判例解説 Watch　文献番号 z18817009-00-132082782（Web 版 2026 年 9 月 18 日掲載）4 頁。

4）佐々木みちよ「法人税法 57 条 2 項の本来の趣旨及び目的に関する考察」税務通信 3918 号（2026 年）23 頁参照。確かに、欠損金繰越控除制度による平準化とは、赤字年度に生じた欠損金額をその後の黒字年度の所得と通算するものであるから、欠損発生後に何らかの形で法人に所得が発生することが、当該制度を利用する前提となろう。しかし、その所得の発生原因は事業の継続に限られるものではなく、損失の発生源となった事業とは全く関係のない別事業から得た利益はもちろん、自身の活動によらず外部から流し込まれた受贈益や、事業活動を停止して休眠状態となった後に遊休資産を処分して生じたキャピタルゲインでさえも、当該制度による平準化の対象となり得る所得なのではないか。本判決は平準化が「企業活動」の継続を前提とする旨を述べるが、単なる受贈や休眠会社による遊休資産の処分すらも「企業活動」ということなのであろうか。仮にその意味での「企業活動」の継続が平準化の前提であるとして、そこからさらに「事業」の継続が要請されるとの結論はどのように導かれるのであろうか。本判決には必ずしも論旨が明らかでないところがあり、控訴審においてどのような判断が示されるかが注目される。

5）佐藤修二＝安田雄飛「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」T&Amaster1131 号（2026 年）12 頁［安田発言］。谷口・前掲注 2）95～97 頁等の立法過程の分析も参照。

6）文献は多数あるが、例えば、岡村忠生『法人税法講義〔第 3 版〕』（成文堂、2007 年）475 頁、480 頁、酒井貴子『法人課税における租税属性の研究』（成文堂、2011 年）56～57 頁、同「租税属性の移転に係る一考察」岡村忠生編著『法人税法の討究』（成文堂、2025 年）64～65 頁、長戸貴之『事業再生と課税』（東京大学出版会、2017 年）311 頁、古田美保「事業再生・事業支援」日税研論集 87 巻（2025 年）133～137 頁等。

7）例えば、先行裁判例②の評釈記事である濱田康宏ほか「PGM 事件東京高裁判決」税務通信 3887 号（2026 年）31 頁［内藤忠大発言］によれば「事業の移転先と欠損金の承継先は基本合致すべきだというのが課税庁の考え方」とのことである。

8）前掲注 3）に掲げた裁判例についての評釈である吉村政穂「組織再編成に係る行為・計算否認規定はいかに適用されるべきか」税務弘報 74 巻 10 号（2026 年）77 頁。

9）佐藤＝安田・前掲注 5）14～15 頁［安田発言］、16 頁［佐藤発言］。