

【会計・税制分野】

◆優秀

「法人税法 132 条の 2 の解釈・適用に関する考察

—適格合併における繰越欠損金の引継ぎを中心に—

中田 想良（新潟大学大学院現代社会文化研究科  
博士前期課程修了 KPMG 税理士法人）

---

本論文は、適格合併における繰越欠損金の引継ぎの場面を中心として、法 132 の 2 の解釈・適用を巡る諸問題について考察し、同条のあるべき解釈・適用の方法を導くことを目的とする。また、法改正等についても触れる。

第 1 章では、組織再編税制の概要を整理した上で、制度上の問題点を提起した。繰越欠損金の引継ぎを認める趣旨・目的は、「実態に即した課税を行う」という趣旨・目的で規定された適格要件とは根本的に異なるにも拘らず、繰越欠損金の引継ぎが適格要件と連動して認められていることは、法 132 の 2 の解釈・適用における諸問題を惹起する。各規定の趣旨・目的が不明確で、かつ、制度上の整合性がない状態で同条によって租税回避を包括的に否認することは、適当とはいえない。

第 2 章では、法 132 の 2 の適用の当否が争われた裁判例及び裁決を検討し、問題点を析出した。その結果、①濫用基準と租税回避との関係性、②法 57③と法 132 の 2 の適用関係、③法 57②の趣旨・目的に「事業の継続」は含まれるか否か、④繰越欠損金の引継ぎはどのような観点から認められるのか、⑤「経理方法の一貫した同一性」が法 57②の趣旨・目的として妥当するか否か、という 5 つの検討課題が明らかとなった。

第 3 章では、講学上の租税回避の理論を援用し、法 132 の 2 の解釈・適用について総合的に検討した。結果として、主に次の 3 つの見解を示した。第 1 に、ヤフー事件最判において示された濫用基準は、講学上の租税回避の理論に照らせば、妥当性の高いものであるということである。第 2 に、法 57③と法 132 の 2 の適用関係について、法 57③の適用が除外される適格合併においては、法 132 の 2 の適用により、繰越欠損金の引継ぎを否認するべきではないということである。第 3 に、引き直しの意義について、組織再編成の分野では「正常な行為」を特定することは不可能に近いため、法 132 の 2 の適用にあたっては「正常な計算」への引き直しで足りると解すべきということである。

第 4 章では、法 132 の 2 の解釈・適用に関する問題につき、繰越欠損金の引継ぎの場面に限定して検討を加えた。法 57②の趣旨・目的は、その探求の方法により、①完全支配関係法人間での適格合併においても、事業の継続を前提として繰越欠損金の引継ぎを認

めている、②完全支配関係法人間での適格合併の場合には、事業の継続はあえて必要としていない、という 2 通りのものが考えられ、一義的に趣旨・目的を確定することができない場合があると考えた。「経理方法の一貫した同一性」は、同一法人格における欠損金の繰越控除の考え方であり、組織再編税制が創設された現在において、繰越欠損金の引継ぎを認める趣旨・目的として理解することは難しいものと考えた。繰越欠損金の引継制限については、法法 57③は支配関係 5 年超要件という形で法人所有の変化に着目するが、いわゆる TPR 事件により、同要件を満たす場合であっても、法法 132 の 2（目的アプローチ）の適用がなされる可能性が生じた。繰越欠損金の引継ぎに係る理論からすれば、法法 57③の適用が除外されている適格合併の場合には、法法 132 の 2 の適用をして繰越欠損金の引継ぎを否認すべきではないと考えた。

第 5 章では、前章までの考察を踏まえ、法法 132 の 2 の合理的な解釈・適用として、①法法 132 の 2 の適用は相当程度限定されるべきということであること、②法法 57③の適用が除外される適格合併に対して法法 132 の 2 を適用することにより、繰越欠損金の引継ぎを否認すべきではないということを示した。また、法法 132 の 2 の条文上に、「法法 57③の適用が除外される適格合併における被合併法人から合併法人への繰越欠損金の引継ぎについては、これを適用しない」旨の文言を追加することを提言とした上で、その他にもいくつかの法改正の方向性が考えられることを述べた。