

特定適格合併と「共同で事業を営むための合併」

河野 惟隆

The Special Qualified Merger vs. “the Merger for Joint Business”

KOHNO, Koretaka

キーワード：特定適格合併、共同で事業を営むための適格合併、特定資本関係、特定資本関係事業年度前の欠損金額、特定資本関係事業年度以後の特定資産譲渡等損失額

1 はじめに

本稿の課題は、法人税法第五十七条第3項で規定されている特定適格合併を明確にすることである。具体的には、そこで規定されている「共同で事業を営むための適格合併」を、法第二条第十二号の八「ハ 共同で事業を営むための合併」と対比させて明確にし、それによって、特定適格合併を明確にすることにする。ただ、法第五十七条第3項の「共同で事業を営むための適格合併」は、具体的には、法人税法施行令第百十二条第7項において、又、法第二条第十二号の八「ハ 共同で事業を営むための合併」は、具体的には、令第四条の二第4項において、それぞれ規定されており、本稿の課題を果たすためには、これらの施行令を検討することになる。

以下、2においては、法第五十七条第3項の「共同で事業を営むための適格合併」を、法第二条第十二号の八「ハ 共同で事業を営むための合併」と、直接、対比させて明確にし、それによって、特定適格合併を明確にすることにする。3と4においては、相互に違う角度から、法第五十七条第3項の「共同で事業を営むための適格合併」と関連した場合の、法第二条第十二号の八「ロ 百分の五十を超え百分の百に満たない数の株式を保有する関係」を、同号「ハ 共同で事業を営むための合併」と対比して、明確にし、それによって、法第五十七条第3項の「共同で事業を営むための適格合併」を、延いては、特定適格合併を明確にすることにする。法第五十七条第3項「当該適格合併等が共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるものに該当」する場合を、3で、又、しない場合を、4で、それぞれ述べる。3で、共通する面を、4で、逆になることを、それぞれ述べることになる。最後に5において、簡単に本稿の結論を述べることにする。

尚、「共同で事業を営むための適格合併」という概念ならば、法第五十七条第3項だけでなく、同条第5項にもあるが、この第5項も第3項と同様なので、本稿ではこの第5項は取り扱わないことにする。

本稿では、条文は、本稿で不必要な箇所は割愛して掲げることにするが、煩瑣を極めるので、割愛したことを一々述べることはしない。条文は実線で囲んで掲げることにする。条文について論ずる際に、条文自体を引用するときは、出来るだけ、カギ括弧「」を付して引用することにする。

2 法第五十七条第3項「共同で事業を営むための適格合併」

VS.

法第二条第十二号の八「ハ 共同で事業を営むための合併」

2-1 特定適格合併という用語

予め、特定適格合併という用語について、注意しておく。この用語は、法第五十七条第3項においては使用されておらず、法第六十二条の七第1項において初めて使用されている。つまり、「特定適格合併等（適格合併、適格分割又は適格現物出資のうち、第五十七条第五項に規定する共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるものに該当しないものをいう。）」として規定されている。

法第六十二条の七第1項の条文中の「第五十七条第五項に規定する共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの」については、令第百十二条第9項において、「第七項の規定は、法第五十七条第五項に規定する政令で定める適格合併等について準用する」と規定されている。そしてこの「第七項」というのは、「法第五十七条第三項に規定する政令で定めるものは、適格合併等のうち、第一号から第四号までに掲げる要件又は第一号及び第五号に掲げる要件に該当するものとする」という文章から始まっており、それは「法第五十七条第三項に規定する政令で定めるもの」であり、これは、法第五十七条第3項において「適格合併等が共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの」と規定されており、そして、この適格合併等が「該当しないとき」となっており、結局、法第五十七条第3項の適格合併は、特定適格合併と命名されていることになる。そこで本稿でも、以下、そのように、使うことにする。

2-2 法第二条第十二号の八「ハ 共同で事業を営むための合併」

法第二条

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

十二の八 適格合併 次のいずれかに該当する合併で被合併法人の株主等に合併法人株式又は合併親法人株式のいずれか一方の株式又は出資以外の資産が交付されないものをいう。

イ 発行済株式等の全部を保有する関係

ロ 百分の五十を超え、かつ、百分の百に満たない数の株式を保有する関係

(1) 被合併法人の従業者の百分の八十以上に相当する数の者が合併後に合併法人の業務に従事する

(2) 被合併事業が合併後に引き続き営まれる

ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの

この「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」とは、次の令第四条の二第4項である。

令第四条の二

4 法第二条第十二号の八 ハに規定する政令で定めるものは、同号 イ又はロに該当する合併以外の合併のうち、次に掲げる要件のすべてに該当するものとする。

一 被合併事業と合併事業とが相互に関連

二 被合併事業と合併事業それぞれの売上金額、従業者の数、資本金の額の規模の割合が五倍を超えないこと又は被合併法人の特定役員のいずれかと合併法人の特定役員のいずれかとが合併後に合併法人の特定役員となる

三 被合併法人の従業者の百分の八十以上に相当する数の者が合併後に合併法人の業務に従事する

四 被合併事業が合併後に引き続き営まれる

- 五 被合併法人の株主等で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及び合併法人が有する当該合併に係る被合併法人の株式の数を合計した数が当該被合併法人の発行済株式等の百分の八十以上である

この、令第四条の二第4項の柱書において規定されている、「法第二条第十二号の八 ハに規定する政令で定めるものは、同号 イ又はロに該当する合併以外の合併」とは、「イ 発行済株式等の全部を保有する関係 ロ 百分の五十を超え、かつ、百分の百に満たない数の株式を保有する関係」、以外の合併であり、法第五十七条第3項において規定されている「特定資本関係（いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の百分の五十を超える数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係をいう。）」以外の合併である。と言うことは、適格合併の一つたる、「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」、は、法第五十七条第3項の対象外である、ということである。つまり、法第五十七条第3項でいう「当該適格合併等が共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるものに該当」するか否かの対象になるのは、適格合併のうち、「イ 発行済株式等の全部を保有する関係 ロ 百分の五十を超え、かつ、百分の百に満たない数の株式を保有する関係」、であり、「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」、とは無関係である。両者に共通する部分を取り上げて言うと、同じく、共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの、と言っても、法第五十七条第3項での規定と、「法第二条第十二号の八ハ」の規定とは、全く関係のないものなのである。

無関係であることを前提にして、以下、両者の規定を比較することにする。

2-3 法第五十七条第3項「共同で事業を営むための適格合併」

VS.

法第二条第十二号の八「ハ 共同で事業を営むための合併」

法第五十七条

- 3 適格合併等に係る被合併法人等と合併法人等との間に特定資本関係（いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の百分の五十を超える数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係をいう。）があり、かつ、当該特定資本関係が当該合併法人等の当該適格合併等に係る合併等事業年度開始の日の五年前の日以後に生じている場合において、当該適格合併等が共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるものに該当しないときは、前項に規定する未処理欠損金額には、当該被合併法人等の次に掲げる欠損金額を含まないものとする。
- 一 当該被合併法人等の特定資本関係事業年度（当該被合併法人等と当該合併法人等との間に当該特定資本関係が生じた日の属する事業年度をいう。）前の各事業年度で前七年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額
 - 二 当該被合併法人等の特定資本関係事業年度以後の各事業年度で前七年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額のうち特定資産譲渡等損失額に相当する金額から成る部分の金額

以下、「共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの」について検討するが、予め、特定適格合併について補足しておく、特定適格合併とは、「適格合併等が共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるものに該当しないとき」のものである。特定適格合併は、「該当しな

い」と否定形で規定されている。否定形の前の、いわば肯定形の「適格合併等が共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの」を、ここでは、検討することになる。

「共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの」とは、次の令第百十二条第7項である。

令第百十二条

7 法第五十七条第三項に規定する政令で定めるものは、適格合併等のうち、第一号から第四号までに掲げる要件又は第一号及び第五号に掲げる要件に該当するものとする。

一 被合併等事業と合併等事業とが相互に関連

二 被合併等事業と合併等事業それぞれの売上金額、従業者の数、資本金の額の規模の割合が五倍を超えないこと

三 被合併等事業が特定資本関係の生じた時から当該適格合併等の直前の時まで継続して営まれており、かつ、当該被合併法人等特定資本関係発生時と当該適格合併等の直前の時における当該被合併等事業の規模の割合がおおむね二倍を超えないこと。

四 合併等事業が当該適格合併等に係る合併法人等と被合併法人等との間に特定資本関係が生じた時から当該適格合併等の直前の時まで継続して営まれており、かつ、当該合併法人等特定資本関係発生時と当該適格合併等の直前の時における当該合併等事業の規模の割合がおおむね二倍を超えないこと。

五 適格合併等に係る被合併法人等の当該適格合併等の前における特定役員のいずれかの者と当該合併法人等の当該適格合併等の前における特定役員のいずれかの者とが当該適格合併等の後に当該合併法人等の特定役員となることが見込まれていること。

この、令第百十二条第7項においては、その柱書で、「第一号から第四号までに掲げる要件又は第一号及び第五号に掲げる要件に該当するものとする」、として、選択されること、を規定しつつ、このうち、第一号だけは両者に共通としている。その第一号は

一 被合併等事業と合併等事業とが相互に関連

と規定しており、これは、法第二条第十二号の八「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」である令第四条の二第4項の第一号と同じ規定である。

次に、令第百十二条第7項においては、柱書において、「第一号から第四号までに掲げる要件又は第一号及び第五号に掲げる要件に該当するものとする」、として、

二 被合併等事業と合併等事業それぞれの売上金額、従業者の数、資本金の額の規模の割合が五倍を超えないこと

と、

特定適格合併と「共同で事業を営むための合併」

五 適格合併等に係る被合併法人等の当該適格合併等の前における特定役員のいずれかの者と当該合併法人等の当該適格合併等の前における特定役員のいずれかの者とが当該適格合併等の後に当該合併法人等の特定役員となることが見込まれていること。

とが選択の対象になっているが、この点は、法第二条第十二号の八「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」である令第四条の二第4項の第二号と同じである。その第二号は次のように選択になっている。

二 被合併事業と合併事業それぞれの売上金額、従業者の数、資本金の額の規模の割合が五倍を超えないこと又は被合併法人の特定役員のいずれかと合併法人の特定役員のいずれかとが合併後に合併法人の特定役員となる

さて令第一百十二条第7項においては、その第三号と第四号において次のように規定されているが、これは、法第二条第十二号の八「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」である令第四条の二第4項には無い規定である。

三 被合併等事業が特定資本関係の生じた時から当該適格合併等の直前の時まで継続して営まれており、かつ、当該被合併法人等特定資本関係発生時と当該適格合併等の直前の時における当該被合併等事業の規模の割合がおおむね二倍を超えないこと。
四 合併等事業が当該適格合併等に係る合併法人等と被合併法人等との間に特定資本関係が生じた時から当該適格合併等の直前の時まで継続して営まれており、かつ、当該合併法人等特定資本関係発生時と当該適格合併等の直前の時における当該合併等事業の規模の割合がおおむね二倍を超えないこと。

他方、法第二条第十二号の八「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」である令第四条の二第4項に在って、法第五十七条第3項の「共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの」である令第一百十二条第7項に無い規定は、次の規定である。

三 被合併法人の従業者の百分の八十以上に相当する数の者が合併後に合併法人の業務に従事する
四 被合併事業が合併後に引き続き営まれる
五 被合併法人の株主等で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及び合併法人が有する当該合併に係る被合併法人の株式の数を合計した数が当該被合併法人の発行済株式等の百分の八十以上である

この“第三号と第四号と第五号”は、法第二条第十二号の八において規定されている、イ、ロ、ハの三種類の適格合併のうち、最後のハに関する規定であり、これに対して、すぐ前の“第三号と第四号”は、法第五十七条第3項の「特定資本関係（いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の百分の五十を超える数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係をいう。）」に関する規定であるから、イ、ロ、ハの三種類の適格合併のうち、前二者のイとロに関す

る規定である。結局、この“第三号と第四号”は、法第五十七条第3項の「共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの」を特徴付ける、法第二条第十二号の八「ハ」と区別化される、特徴であり、他方、“第三号と第四号と第五号”は、法第二条第十二号の八「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」を特徴付ける、法第五十七条第3項と区別化される、特徴である、ということになる。両者に共通する表現をとって言えば、同じく、共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの、と言っても、両者の各内容は相互に独立の無関係なものなのである。

3 法第五十七条第3項「共同で事業を営むための適格合併」と関連する法第二条第十二号の八「ロ 百分の五十を超え百分の百に満たない数の株式を保有する関係」

VS.

同号「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」
(その1)

法第二条第十二号の八の「ロ 百分の五十を超え百分の百に満たない数の株式を保有する関係」の合併と、同号「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」という合併とを、特に前者が、法第五十七条第3項の「共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの」と関連する場合において、対比して、それぞれを明確にする。それと言うのも、法第五十七条第3項の「共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの」と関連する場合の「ロ 百分の五十を超え百分の百に満たない数の株式を保有する関係」の合併と、「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」という合併とは、極似しているからである。極似しているが両者は明確に異なっており、従って、両者それぞれを明確にする必要があるからである。

さしあたり、法第五十七条第3項の「共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの」に該当するか否かを考慮する、しないに係わらず、両者が基本的に異なるのは、両者の各特徴の次の点である。

「ロ 百分の五十を超え百分の百に満たない数の株式を保有する関係」については、これ自身である。

「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」については、次の、令第四条の二第4項の柱書の一部とその第五号である。

令第四条の二

- 4 法第二条第十二号の八 ハに規定する政令で定めるものは、同号 イ又はロに該当する合併以外の合併
- 五 被合併法人の株主等で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及び合併法人が有する当該合併に係る被合併法人の株式の数を合計した数が当該被合併法人の発行済株式等の百分の八十以上である

この第五号の意味は、「被合併法人の株主等で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」「が有する当該合併に係る被合併法人の株式の数」も、「合併法人が有する当該合併に係る被合併法人の株式の数」も、何れも百分の五十以下の株式の数で、しかし、「合計した数が当該被合併法人の発行済株式等の百分の八十以上である」ということである。

特定適格合併と「共同で事業を営むための合併」

さて、法第五十七条第3項の「共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの」に該当するか否かを考慮する、しないに係わらず、両者に共通するのは、次の点である。

「ロ 百分の五十を超え百分の百に満たない数の株式を保有する関係」については、次の規定である。

法第二条第十二の八

ロ

- (1) 被合併法人の従業者の百分の八十以上に相当する数の者が合併後に合併法人の業務に従事する
- (2) 被合併事業が合併後に引き続き営まれる

この規定は、「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」についての、次の規定と、同じである。

令第四条の二

4

- 三 被合併法人の従業者の百分の八十以上に相当する数の者が合併後に合併法人の業務に従事する
- 四 被合併事業が合併後に引き続き営まれる

法第五十七条第3項の「共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの」に該当するか否かを考慮する、しないに係わらず、「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」に在って、「ロ 百分の五十を超え百分の百に満たない数の株式を保有する関係」に無い規定は、次の規定である。

令第四条の二

4 法第二条第十二号の八 ハに規定する政令で定めるものは、同号 イ又はロに該当する合併以外の合併のうち、次に掲げる要件のすべてに該当するものとする。

- 一 被合併事業と合併事業とが相互に関連
- 二 被合併事業と合併事業それぞれの売上金額、従業者の数、資本金の額の規模の割合が五倍を超えないこと又は被合併法人の特定役員のいずれかと合併法人の特定役員のいずれかとが合併後に合併法人の特定役員となる

しかし、法第五十七条第3項の「共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの」に該当するか否かを考慮する、ことになると、この「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」に関するのと同様の規定が、「ロ 百分の五十を超え百分の百に満たない数の株式を保有する関係」にも採用されることになる。それが、次の規定である。

令第一百十二条

7 法第五十七条第三項に規定する政令で定めるものは、適格合併等のうち、第一号から第四号ま

でに掲げる要件又は第一号及び第五号に掲げる要件に該当するものとする。

- 一 被合併等事業と合併等事業とが相互に関連
- 二 被合併等事業と合併等事業それぞれの売上金額、従業者の数、資本金の額の規模の割合が五倍を超えないこと
- 五 適格合併等に係る被合併法人等の当該適格合併等の前における特定役員のいずれかの者と当該合併法人等の当該適格合併等の前における特定役員のいずれかの者とが当該適格合併等の後に当該合併法人等の特定役員となることが見込まれていること。

結局、この規定は、同じであり、「ロ 百分の五十を超え百分の百に満たない数の株式を保有する関係」と、「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」とに対して、同じ規定が、採用されていることになる。

ここまでで、「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」に関する令第四条の二第4項の規定は、第一号から第五号まで全部出揃った。残るは、「ロ 百分の五十を超え百分の百に満たない数の株式を保有する関係」に関する規定の百十二条第7項の第三号と第四号との、次の規定である。

- 三 被合併等事業が特定資本関係の生じた時から当該適格合併等の直前の時まで継続して営まれており、かつ、当該被合併法人等特定資本関係発生時と当該適格合併等の直前の時における当該被合併等事業の規模の割合がおおむね二倍を超えないこと。
- 四 合併等事業が当該適格合併等に係る合併法人等と被合併法人等との間に特定資本関係が生じた時から当該適格合併等の直前の時まで継続して営まれており、かつ、当該合併法人等特定資本関係発生時と当該適格合併等の直前の時における当該合併等事業の規模の割合がおおむね二倍を超えないこと。

しかし、これは、冒頭で述べた、「ロ 百分の五十を超え百分の百に満たない数の株式を保有する関係」に関する基本的特徴であり、「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」と区別化する特徴である。上の、第三号と第四号とを簡単にして、「ロ」の特徴を再記すると、次のようになる。

「ロ」

「ロ 百分の五十を超え百分の百に満たない数の株式を保有する関係」

百十二条第7項

「三 被合併等事業が継続し、かつ、規模が二倍を超えない

四 合併等事業が継続し、かつ、規模が二倍を超えない」

他方、冒頭の、令第四条の二第4項の一部と、第五号を単純化したものとで、「ハ」の特徴は次のように再記される。

「ハ」

「ハに規定する政令で定めるものは、同号 イ又はロに該当する合併以外の合併」

「五 被合併法人の株主等で全部を継続が見込まれる者及び合併法人が有する被合併法人の株式の数が百分の八十以上」

かくして、両者の相異なる特徴をそれぞれ、言えば、前者が、法第五十七条第3項の「共同で事業

特定適格合併と「共同で事業を営むための合併」

を営むための適格合併等として政令で定めるもの」、であり、他方、後者が、法第二条第十二号の八「ハ 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、ということになる。

他の様々な規定は、形式的に言えば、「ロ 百分の五十を超え百分の百に満たない数の株式を保有する関係」と、「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」とに共通の規定なので、異なる点だけが、それぞれの特徴である、ということになる。形式的に言えば、という意味は、両者が基本的に異なることを前提にした、共通点の指摘でしかないからである。

4 法第五十七条第3項「共同で事業を営むための適格合併」と関連する法第二条第十二号の八「ロ 百分の五十を超え百分の百に満たない数の株式を保有する関係」

VS.

同号「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」
(その2)

法第二条第十二号の八「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」が、次の、法第五十七条第3項の「当該適格合併等が共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるものに該当しない」、ということはある得ない、従って、特定適格合併ではありえない。

法第五十七条

3 適格合併等に係る被合併法人等と合併法人等との間に特定資本関係（いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の百分の五十を超える数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係をいう。）があり、かつ、当該特定資本関係が当該合併法人等の当該適格合併等に係る合併等事業年度開始の日の五年前の日以後に生じている場合において、当該適格合併等が共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるものに該当しないとき

法第二条第十二号の八「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」は、令第四条の二第4項であるが、そこでは、さしあたり、次のように規定されている。

令第四条の二

4 法第二条第十二号の八 ハに規定する政令で定めるものは、同号 イ又はロに該当する合併以外の合併のうち、次に掲げる要件のすべてに該当するものとする。

- 一 被合併事業と合併事業とが相互に関連
- 二 被合併事業と合併事業それぞれの売上金額、従業者の数、資本金の額の規模の割合が五倍を超えないこと又は被合併法人の特定役員のいずれかと合併法人の特定役員のいずれかとが合併後に合併法人の特定役員となる

この規定は、法第五十七条第3項の「当該適格合併等が共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの」である、次の規定と同じ規定であり、従って、「該当しない」、ということはある得ない、従って、「ハ」は特定適格合併たり得ない。

令第百十二条

- 7 法第五十七条第三項に規定する政令で定めるものは、適格合併等のうち、第一号から第四号までに掲げる要件又は第一号及び第五号に掲げる要件に該当するものとする。
- 一 被合併等事業と合併等事業とが相互に関連
 - 二 被合併等事業と合併等事業それぞれの売上金額、従業者の数、資本金の額の規模の割合が五倍を超えないこと
 - 五 適格合併等に係る被合併法人等の当該適格合併等の前における特定役員のいずれかの者と当該合併法人等の当該適格合併等の前における特定役員のいずれかの者とが当該適格合併等の後に当該合併法人等の特定役員となることが見込まれていること。

そもそも、「令第四条の二 4 法第二条第十二号の八 ハに規定する政令で定めるものは、同号イ又はロに該当する合併以外の合併」、つまり、「イ 発行済株式等の全部を保有する関係 ロ 百分の五十を超え、かつ、百分の百に満たない数の株式を保有する関係」「以外の合併」、であり、これに対して、法第五十七条第3項が対象とする合併は、「特定資本関係（いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の百分の五十を超える数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係をいう。）」にある合併であり、従って、前者は、最初から、後者の規定の対象にはならないものである。つまり、前者は、法第五十七条第3項の「当該適格合併等が共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの」である、次の規定に「該当」する「しない」の対象になり得ないものである。「ハ」は、特定適格合併とは独立で無関係である。

令第百十二条

7

- 三 被合併等事業が特定資本関係の生じた時から当該適格合併等の直前の時まで継続して営まれており、かつ、当該被合併法人等特定資本関係発生時と当該適格合併等の直前の時における当該被合併等事業の規模の割合がおおむね二倍を超えないこと。
- 四 合併等事業が当該適格合併等に係る合併法人等と被合併法人等との間に特定資本関係が生じた時から当該適格合併等の直前の時まで継続して営まれており、かつ、当該合併法人等特定資本関係発生時と当該適格合併等の直前の時における当該合併等事業の規模の割合がおおむね二倍を超えないこと。

かくして、法第二条第十二号の八 ハは、法第五十七条第3項とは相互に独立の無関係なものである、ということになる。つまり、法第二条第十二号の八「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」と、法第五十七条第3項の「当該適格合併等が共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの」とは、同じく「共同で事業を営むための合併として定めるもの」であっても、相互に独立の無関係な事柄なのである。

5 おわりに

本稿の結論は、法第五十七条第3項でいう「当該適格合併等が共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるものに該当」するか否かの対象になるのは、適格合併のうち、「イ 発行済株式

特定適格合併と「共同で事業を営むための合併」

等の全部を保有する関係（ロ 百分の五十を超え、かつ、百分の百に満たない数の株式を保有する関係）」であり、「ハ 共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」、とは無関係である、ということになる。

「欠損金額引継規制は、適格合併等が共同で事業を営むための適格合併等として政令に定めるものに該当する場合には課されない（57条3項）。注意しなければならないのは、ここでの『共同で事業を営むため』の要件（みなし共同事業要件と呼ばれる）が、組織再編成の適格性判定における共同条件要件とは、異なることである」。岡村忠生 [2007] 450頁。しかし、「『共同で事業を営むため』の要件（みなし共同事業要件と呼ばれる）が、組織再編成の適格性判定における共同条件要件とは、異なること」は、指摘されるまでもなく、条文を見れば、一目瞭然である。明らかにすべきは、両者はいかなる関係にあるのか、ということである。

【参考文献】

- 岡村忠生 [2007] 『法人税法講義 [第3版]』成文堂。
- 金子 宏 [2008] 『租税法 (第13版)』弘文堂。
- 河野惟隆 [2006a] 「適格合併等における欠損金繰越控除」『税経通信』2006年8月号。
- 河野惟隆 [2006b] 「適格合併等の欠損金繰越控除の制限と緩和」『税経通信』2006年9月号。
- 河野惟隆 [2007] 「適格合併における利益積立金額の引継ぎ」『税経通信』2007年1月号。
- 水野忠恒 [2008] 『租税法 (第3版)』有斐閣。
- 渡辺徹也 [2006] 『企業再編成と課税』弘文堂。

(受理日：2009年3月6日)

