

■ Article ■ .....

完全支配関係下の組織再編行為について行為計算否認規定が適用された事案

(令和元年12月11日東京高裁判決(棄却)・税資269号順号13354)

税理士 原木 規江

1 はじめに

6月に国税庁が公表した「令和3年度における審査請求の概要」によると、同年度の審査請求の発生件数は2458件(前年度は2237件、約10%増加)、処理件数(2282件)のうち、納税者の主張が一部又は全部認められた件数は297件、割合では13%(前年度は233件、10%)であった。コロナ禍での税務調査環境への配慮があったためか、個人に係る相続・贈与税や所得税の件数が減少、横ばいであったのに対し、法人税に対する審査請求が前年比209件、63.5%と急増した。審査請求で認められず、今後、訴訟に発展する可能性のある事案もあると思われる。

さて、今回は、組織再編に係る行為計算否認規定である法人税法132条の2が適用されたヤフー・IDCF事件に続く事案として注目されたTPR事件(令和元年12月11日東京高裁判決)を取り上げる。なお、納税者は上告したが、令和3年1月15日最高裁により上告棄却決定がされた。同条を適用した事案は、ゴルフ場運営会社であるPGMプロパティーズ事件(令和2年11月2日裁決、東京地裁係属中)などその後の課税事案にも影響を与えているとされ、実務上、組織再編行為に係る税務判断においても注意を要するものと思われる。

2 事案の概要

自動車部品等の製造及び販売を主たる目的とする法人である控訴人Xが、その完全子会社を被合併法人とする適格合併を行い、当該子会社が有していた未処理欠損金額を法人税法57条2項の適用によりXの欠損金額とみなして損金の額に算入したことについて、Xの法人税の負担を不当に減少させる結果となるとして、同法132条の2の適用により損金算入を否認することができるかが争われた事案である。

Xは、平成14年2月9日に旧TAT社の発行済株式の総数の3分の2を取得し、平成15年3月18日に同社の発行済株式を追加取得して、同社をXの完全子会社とした。Xは、平成21年12月22日、旧TAT社との間で、平成22年3月1日付でXが旧TAT社を吸収合併する旨の合併契約を締結し、同日合併した(以下「本件合併」という。)。本件合併に併せて、Xは旧TAT社が営んでいた自動二輪車用アルミホイール製造事業(以下「本件事業」という。)を行う新TAT社を平成22年2月16日に設立し、本件合併と同日、本件事業に従事していた旧TAT社の従業員はXを経ずに同一労働条件で新TAT社に転籍し、本件事業に係る棚卸資産等も同社に引き継がせた。また、本件事業に係る製造設備等は、所有はXに帰属したも

のの、減価償却費相当額を賃借料という名目で新 TAT 社が負担することとなった。さらに旧 TAT 社が締結していたリース契約も引き継がれ、新 TAT 社の取引先、商号、目的及び役員構成も旧 TAT 社のそれと同一であり、新 TAT 社の本店所在地も設立時は異なっていたが、本件合併の翌日に旧 TAT 社の解散時の本店所在地に移転された。なお、X は新 TAT 社との間で、取引基本契約を締結して取引品の価格改定を実施する旨通知し、仕入数量に応じた仕入単価の決定方法を導入することとした。

### 3 争点

本件の争点は、未処理欠損金の引継について定めた法人税法 57 条 2 項の除外規定である同条 3 項の適用例外要件である特定資本関係 5 年超要件を充足する場合に、同法 132 条の 2 を適用することができるか（争点 1）、同条の「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」の解釈（争点 2）である。

### 4 裁判所の判断

本判決も原判決（東京地判令和元年 6 月 27 日・税資 269 号順号 13285）と同様、本件各更正処分等は適法であるとして、X の控訴を棄却し、最高裁判所も、令和 3 年 1 月 15 日、上告棄却の決定をした（判例集未掲載）。

#### （1）原審（東京地判令和元年 6 月 27 日）の判断

（a）争点 1 「特定資本関係 5 年超要件を充足する場合に、同法 132 条の 2 を適用することができるか」について

原審は、争点 1 について、「法人税法 132 条の 2 は・・・その文言上、組織再編成に係る特定の行為又は計算を否認の対象とし、あるいは否認の対象から除外することとはされていない」こと、また、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止するため一般的に否認規定である同条が設けられているのは「組織再編成の形態や方法が複雑、多様であり、立法の際に、組織再編成を利用したあらゆる租税回避行為をあらかじめ想定した上で、個別的な否認規定を網羅的に設けることは、事柄の性質上困難であることによる」と解し、未処理欠損金引継ぎの除外要件を定める「法人税法 57 条 3 項は、2 項に関する否認とその例外の要件を全て書き尽くしたものとはいえず・・・特定資本関係 5 年超要件を満たす適格合併について一般的否認規定の適用が排除されているとはいえない」とした。

（b）争点 2 「法人税法 132 条の 2 条の「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」の解釈」について

原審は争点 2 について、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」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」と、ヤフー・IDCF事件の最高裁平成27年（行ヒ）第75号同28年2月29日第一小法廷判決（民集70巻2号242頁、以下「最判平成28年」という。）を引用した。

そのうえで、組織再編税制に伴う移転資産等の譲渡損益に係る取扱い、未処理欠損金額の取扱いを検討し、完全支配関係がある法人間の合併を含む同法57条2項についても、「合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定して、被合併法人の有する未処理欠損金額の合併法人への引継ぎという租税法上の効果を認めたもの」と解し、本件合併についても、上記最判平成28年の①②を考慮した上で、「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、上記の法人税法57条2項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」とした。

（c）本件合併へのあてはめ

そして、裁判所が認定した事実に照らすと、本件合併とともに新TAT社の設立、従業員の転籍、棚卸資産等の譲渡、製造用設備の賃貸借が行われたことによって、「実態としては、旧TAT社の営んでいた本件事業はほぼ変化のないまま新TAT社に引き継がれ、Xは、旧TAT社の有していた本件未処理欠損金額のみを同社から引き継いだに等しい」から、「本件合併は、形式的には適格合併の要件を満たすものの、組織再編税制が通常想定している移転資産等に対する支配の継続、言い換えれば、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、適格合併において通常想定されていない手順や方法に基づくもので、かつ、実態とはかい離した形式を作出するものであり、不自然なもの」であること、経営会議や取締役会で示された書面における未処理欠損金の引継ぎによる節税に関する記載等に照らし、当該引継ぎによってXの法人税の負担を減少させること以外に本件合併を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事情があったとは認められないことからすれば、本件合併は、組織再編税制に係る未処理欠損金引継ぎ規定を租税回避の手段として濫用することによって法人税の負担を減少させるものとして、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」に当たるといえることができるとして、Xの請求を棄却した。

（2）本判決の判断

本判決も原判決を引用するとともに、控訴審で追加されたXの主張に対して、

概要次のとおり判示し、Xの控訴を棄却した。

(a) 争点1「特定資本関係5年超要件を充足する場合に、同法132条の2を適用することができるか」について

特定資本関係成立後の未処理欠損金額の引継ぎを否認することができる法人税「法57条の2についても、これが一般的否認規定を未処理欠損金額の引継ぎに適用しない趣旨を明確にしたと解することはできず、「完全支配関係下の適格合併において事業継続要件が求められていないのは、元々経済的に同一であった被合併法人と合併法人が合併する場合であるからであることを意味するに過ぎず・・・組織再編税制の立案担当者も、適格合併においては、組織再編成前に行われていた事業が組織再編成後に継続することを前提にしている旨を説明していたことが認められ、完全支配関係下の適格合併について、法人税法57条2項の趣旨において、およそ事業の継続が考慮されていないものと解することは困難である」とし、「完全支配関係の金銭等不交付要件のみを充たせば、同法57条3項により個別に否認されない限り、同条2項により未処理欠損金額の引継ぎが認められると解することや、完全支配関係による適格合併が、一律に租税回避の恐れがない類型に当たると解することもできない」。

(b) 平成28年最判と本件合併へのあてはめ

平成28年最判と事案を異にするとしても、そのことから直ちに法人税法132条の2の不当性要件が否定されるものとはいえないこと、原判決が示した組織再編税制の基本的な考え方や、上記立案担当者の説明からすれば、「完全支配関係にある法人間の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」とし、これを踏まえて、法人税法132条の2の適用の有無に関しても、その不当性要件に係る租税回避の意図があるか否か、同法57条2項の趣旨目的から逸脱しているか否かを検討することが相当であり、これらを検討すべきものとしても、納税者の予測可能性を害するものとはいえないとした。

そして、本件合併については、「本件事業が旧TAT社からXに移転し、Xにおいて、本件事業を継続しているものと評価することは困難であって、旧TAT社の本件事業は、ほぼ変化のないまま新TAT社に引き継がれ、Xは旧TAT社の本件未処理欠損金額を引き継いだのみに等しいという本件合併の実質が否定されることにはならない」のであって、本件が「適格合併において通常想定されない手順や方法に基づくものであり、実態とは乖離した形式を作出するもので、不自然なものといわざるを得ず、(Xの経済的合理性のある経営判断を尊重すべきとの)Xの主張を採用することはできない」。

(c) 合理的な経営判断であるとの追加主張について

新TAT社における製造設備等の賃貸借及び単価変更が損失負担リスクを考慮したXの合理的な経営判断により実施されたもので、かかる経営判断を尊重すべきとのXの追加主張についても、「本件合併の一連の検討経過に照らすと、本件合併

の主たる目的は本件未処理欠損金額の引継ぎにあり、そのこと以外に本件合併の一連の経過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の存在を認めることはできない」とし、それらが経営判断により実施されたとしても、「法人税法132条の2に基づき本件未処理欠損金額の引継ぎを否認することが許されないものということとはできない」。

## 5 解説

### (1) 立案担当者の説明の尊重

裁判所は、組織再編税制立案時における立案担当者の説明を引用するなどして、特定資本関係5年超の場合の未処理欠損金額の引継ぎについて、法律には規定のない被合併法人の事業の継続が求められるとした。この事業継続要件は、その後の法人税法132条の2の適用事案であるPGMプロパティーズ事件においても課税根拠とされている。未処理欠損金を有する完全支配関係下の法人の組織再編を行う場合には、今後は継続する事業があるか否かも含めて検討する必要があるといえる。

### (2) 経営判断の合理性と法人税法132条の2の関係

裁判所は、結論として、本件合併について、その主たる目的は本件未処理欠損金額の引継ぎにあり、そのこと以外に本件合併の一連の経過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の存在を認めることはできないとした。立証の問題もあると思われるが、組織再編にあたっては、未処理欠損金の引継ぎ等の税効果以外の本来的な組織再編の目的や合理性を十分検討し、その検討過程を記録しておくことも必要と考える。

以上