

税務判例検討：合併による未処理欠損金引継ぎに対する法人税法 132 条の 2(組織再編成に係る行為計算否認規定)の適用—東京高判令和元年 12 月 11 日—

執筆者：弁護士 公認会計士 北村 導人/ 弁護士 寺崎 雄大

April 2020

In brief

東京高裁は、原告(控訴人)(以下「X 社」といいます)とその完全子会社(以下「S1 社」といいます)とが、S1 社を被合併法人(消滅会社)とする適格合併を行い、X 社(存続会社)がかかる適格合併により S1 社の未処理欠損金を引き継いだ(法人税法(以下「**法法**」)といいますが)57 条 2 項)としてその損金の額に算入したことにつき、法人税法 132 条の 2(組織再編成に係る行為計算否認規定)の適用による否認の可否(適法性)が争われた事案(以下「**本件**」)といいますが)に関して、2019 年 12 月 11 日付けで、納税者敗訴の判決を下しました(東京高判令和元年 12 月 11 日 TAINS コード Z888-2287。以下「**本件判決**」)といいますが)¹。なお、本件判決は、原審(東京地判令和元年 6 月 27 日 TAINS コード Z888-2521。以下「**本件地裁判決**」)といいますが)の判断を踏襲しています。

本件判決は、法人税法 132 条の 2 の解釈・適用(とりわけ「不当に」の解釈)に係る具体的な判断枠組みを示した最高裁判決(最一小判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 卷 2 号 242 頁及び最二小判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 卷 2 号 470 頁。以下「**平成 28 年最判**」)と総称します)²が出された後、はじめて同条の具体的な適用が争訟において問題となった事案であり、また、5 年超の支配関係がある当事者間のグループ内再編で未処理欠損金額の引継ぎが否認された事例として、今後の M&A 実務(ストラクチャリングの検討等)に影響を与え得る重要な判決であると考えられます。本ニュースレターにおいては、本件判決の概要を紹介するとともに、その実務上の意義についての検討を行います。

In detail

1. 事案の概要

本件は、自動車部品等の製造及び販売を主たる目的とする株式会社である原告(控訴人)X 社が、その完全子会社 S1 社を被合併法人とする適格合併³(以下「**本件合併**」)といいますが)を行い、S1 社が有していた未処理欠損金額(以下「**本件未処理欠損金額**」)といいますが)を法人税法 57 条 2 項の適用により X 社の欠損金額とみなした上で、これを損金の額に算入して法人税の確定申告をしたところ、処分行政庁から、本件未処理欠損金額を X 社の損金の額に算入することは X 社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(組織再編成に係る行為計算否認規定)の適用により更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたことから、上記処分の一部の取消しを求めた事案です。

¹ なお、本件判決については上告及び上告受理申立てがなされています。

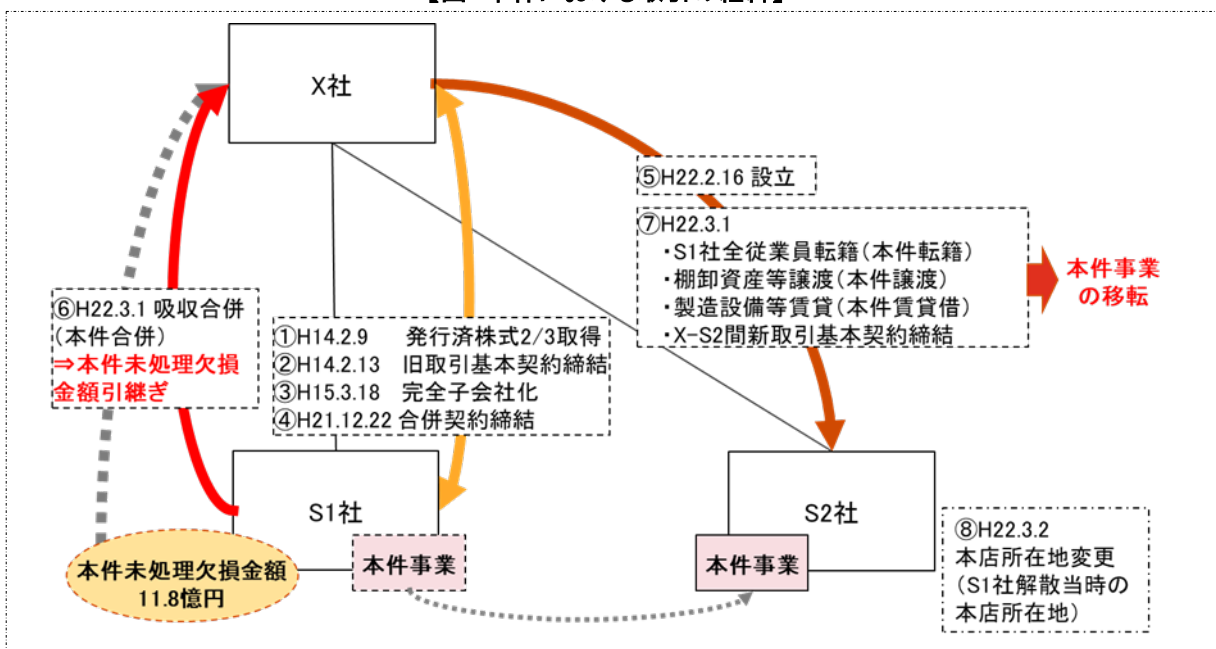
² 平成 28 年最判については、当法人の 2016 年 7 月ニュースレター「法人税法 132 条の 2(組織再編成に係る行為計算否認規定)の「不当に」の解釈を示した最高裁判決の検討」[北村導人=黒松昂蔵]もご参照ください。

³ 平成 22 年法律第 6 号による改正前の法人税法 2 条 12 号の 8。

本件の特殊性として、S1 社が本件合併前に営んでいた鉄製品、銅、アルミニウム、チタン等非鉄金属製品の製造及び販売に係る事業（以下「**本件事業**」といいます）の概ねすべてが、本件における一連の取引の結果として、実質的に、X 社が本件合併の効力発生直前に設立した別の完全子会社（以下「**S2 社**」といいます）に対して移転されたという点が挙げられます。本件に係る取引の経緯は、概要以下のとおり認定されています。

- ① 平成 14 年 2 月 9 日、X 社が S1 社の発行済株式総数の 3 分の 2 を取得した。
- ② 平成 14 年 2 月 13 日、X 社は、S1 社との間で、自動二輪車用アルミホイールの製造委託に係る取引基本契約（以下「**旧取引基本契約**」といいます）を締結した。
- ③ 平成 15 年 3 月 18 日、X 社は S1 社の発行済株式を追加取得し、S1 社を完全子会社化した。
- ④ 平成 21 年 12 月 22 日、X 社と S1 社は、平成 22 年 3 月 1 日を効力発生日として本件合併に係る合併契約を締結した。
- ⑤ 平成 22 年 2 月 16 日、X 社は、全額を出資して、S2 を設立した（以下「**本件設立**」といいます）。
- ⑥ 平成 22 年 3 月 1 日、本件合併の効力が発生し、X 社は S1 社の権利義務を承継し、S1 社は解散した。
- ⑦ 平成 22 年 3 月 1 日付で、X 社は、S2 社との間で以下の取引を行った。
 - (i) S1 社から承継した全従業員の S2 社への転籍（以下「**本件転籍**」といいます）
 - (ii) 本件合併により S1 社から承継した資産及び負債のうち、本件事業に係る製品、仕掛品、原材料等の棚卸資産等の資産及び S1 社の従業員に係る負債の S2 社への譲渡（以下「**本件譲渡**」といいます）
 - (iii) 本件合併により S1 社から承継した資産のうち、本件事業に係る建物、構築物、機械装置等の製造設備等の S2 社への賃貸（以下「**本件賃貸借**」といいます）⁴
 - (iv) 旧取引基本契約と概ね同内容（但し、取引価格を改定（本件単価変更））の取引基本契約（以下「**新取引基本契約**」といいます）の締結
- ⑧ 平成 22 年 3 月 2 日付で、S2 社は、本店所在地を S1 社の解散当時の本店所在地に移転した。

【図 本件における取引の経緯】



⁴ なお、賃料は当該製造設備等の減価償却費に相当する金額とされていました。

2. 前提—未処理欠損金額の引継ぎに係る特定資本関係 5 年超要件

法人税法(平成 22 年法律第 6 号による改正前のもの。以下本項において同じ)57 条 1 項は、確定申告書を提出する内国法人の各事業年度開始の日前 7 年以内(なお、現行法上は 10 年以内)に開始した事業年度において生じた欠損金額について、一定の限度で、当該各事業年度に係る損金の額に算入する旨規定していました。

また、法人税法 57 条 2 項は、適格合併が行われた場合において、当該適格合併に係る被合併法人の当該適格合併の日前 7 年以内(なお、現行法上は 10 年以内)に開始した各事業年度(前 7 年内事業年度。なお、現行法上は前 10 年内事業年度)において生じた未処理欠損金額があるときは、これを合併法人において生じた同条 1 項の欠損金額とみなす旨規定していました。

しかしながら、法人税法 57 条 3 項は、(i)適格合併に係る被合併法人と合併法人との間に特定資本関係⁵がある場合において、(ii)以下の①及び②のいずれにも該当しないときは、当該被合併法人等の当該特定資本関係発生日の属する事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額等は、同条 2 項の引継ぎの対象に含まれない旨規定していました。

- ① 当該特定資本関係が当該合併法人等の当該適格合併の日の属する事業年度開始の日の 5 年前の日より前に生じている場合(以下「特定資本関係 5 年超要件」といいます)
- ② みなし共同事業要件⁶を満たす場合

このように、法人税法は、適格合併が行われた場合には、原則として被合併法人の未処理欠損金額の合併法人による引継ぎを認めることとしつつ、一定の場合(=特定資本関係 5 年超要件及びみなし共同事業要件のいずれも満たさない場合)にはその引継ぎを一部制限する形で規定しています。すなわち、同法 57 条 3 項は、未処理欠損金額の引継ぎについて、一定の要件の下で否定する個別的否認規定であるということになります。

この点、本件合併は、X 社と S1 社との間に特定資本関係が発生してから 5 年超を経過した時点でされており(前記 1.)、かかる個別的否認規定である法人税法 57 条 3 項所定の特定資本関係 5 年超要件を満たすものであったため、同条に基づき本件未処理欠損金額の引継ぎ(損金算入)を否認することは認められませんでした。そこで、本件では、組織再編成に係る一般的否認規定である同法 132 条の 2 を適用し、本件未処理欠損金額の損金算入を否認することが認められるか否かが問題となりました。

3. 争点

本件で争点となったのは以下の 2 点でした。

- ① 特定資本関係 5 年超要件を満たす(=個別的否認規定である法人税法 57 条 3 項が適用されない)場合に、一般的否認規定である同法 132 条の 2 を適用することができるか(以下「争点①」といいます)
- ② 本件合併が法人税法 132 条の 2 所定の「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」(以下、かかる要件を「不当性要件」といいます)に当たるか否か(以下「争点②」といいます)

⁵ 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 100 分の 50 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その他の政令で定める関係をいいます(以下同じ)。なお、現行法上は、かかる関係はすべて「支配関係」(法法 2 条 12 号の 7 の 5)という用語で統一的に整理されたため、同項において別途「特定資本関係」という定義語は存在しません。

⁶ 法人税法施行令(以下「法令」といいます)112 条 7 項(平成 22 年政令第 51 号による改正前のもの。現行法上は同条 3 項)所定の要件をいいます(以下同じ)。

4. 判旨

(1) 争点①について: 個別的否認規定と一般的否認規定の関係

本件判決は、一般論として、以下のとおり述べて、個別的否認規定が「一般的否認規定の適用を排除するものと解されない限り」、組織再編成に係る一般的否認規定である法人税法 132 条の 2 が適用されると判示しました。

「(…)組織再編成に係る租税回避について、これを包括的に防止するための一般的否認規定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ものと解される。そうすると、法人税法は、個別的な否認規定である同法 57 条 3 項の適用が排除される適格合併についても、同項の規定が一般的否認規定の適用を排除するものと解されない限り、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行為又は計算が行われたものと認められる場合には、同法 132 条の 2 が適用されることを予定しているものと解される。」〔下線、太字は筆者らによる。以下同じ。〕

その上で、本件判決は、法人税法 57 条 3 項が被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎを定める同条 2 項の適用が認められないとされる要件(否認の要件)とその例外の要件を全て書き尽くしたものであって、同条 3 項に規定された否認の要件を充足しない事案に同法 132 条の 2 を適用することは許されないと X 社の主張に対し、「法人税法 57 条 3 項(…)の規定の構造に鑑みても、同項は、未処理欠損金額を有するグループ外の法人をいったんグループ内の法人に取り込んだ上でグループ内の他の法人と組織再編成を行うといったグループ外の法人が有する未処理欠損金額を利用した租税回避行為を防止するために設けられた規定であって、未処理欠損金額を利用したあらゆる租税回避行為をあらかじめ想定して網羅的に定めたものとはいいい難く、実際にも、特定資本関係 5 年超要件を満たす適格合併等であっても、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行為又は計算が行われる場合が想定されないとはいいい難い」等と述べ、結論として、「法人税法は、特定資本関係 5 年超要件を満たす適格合併についても、同法 132 条の 2 が適用されることを予定しているものと解するのが相当である」と判示しています。

なお、前記 2.において述べたとおり、個別的否認規定である法人税法 57 条 3 項が適用される場合には、特定資本関係発生日の属する事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額等の引継ぎは制限されることとなりますが、特定資本関係発生後の繰越欠損金の引継ぎについてはなお認められます。他方、本件において処分行政庁は、本件未処理欠損金額の全体について(=その生じた時期につき特定資本関係発生の前後を問わず)損金算入を否認しました。この点、平成 18 年度税制改正において導入された同法 57 条の 2(特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の繰越しの不適用制度)は、一定の場合に特定支配関係発生後の未処理欠損金額の引継ぎを制限するものであるところ、X 社は、特定資本関係発生後の未処理欠損金額の引継ぎを否認する規定は同条のみであることから、同条が適用されない場合において、特定支配関係発生後の未処理欠損金額の引継ぎを制限する形で同法 132 条の 2 を適用することは認められないとも主張しました。

これに対して、本件判決は、「法人税法 132 条の 2 の組織再編成に係る租税回避を包括的に防止するという趣旨に加え、法人税法 57 条の 2 が、欠損金の繰越控除の仕組みを利用して、欠損金を有する法人を買収した上で利益の見込まれる事業をその法人に移転することで課税所得を圧縮するという類型の租税回避行為を防止する規定であるにとどまり、これに該当しない場合には常に未処理欠損金額の引継ぎ等を認めるものとはいえないことからすると、同法 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ない」等と述べ、かかる主張を排斥しています。

(2) 争点②について:不当性要件に係る解釈・適用

前提として、本件判決は、法人税法 132 条の 2 の不当性要件について、平成 28 年最判が示した以下の判断枠組みに則ることを明らかにしました⁷。

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

言い換え

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る**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

具体的に考慮すべき事情

- ① 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
- 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

その上で、本件判決は、まず、法人税法 57 条 2 項(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)の趣旨及び目的について、以下のとおり述べた上で、「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される」と判示しました。

「平成 13 年度税制改正により導入された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。(…)また、上記のような考え方から、組織再編成に伴う未処理欠損金額の取扱いについても、基本的に、移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて従前の課税関係を継続させることとするか否かを定めることとされて(…)いる。」「ところで、適格合併には、大別して、企業グループ内の適格合併(法人税法 2 条 12 号の 8 イ及びロ)と共同事業を営むための適格合併(同号ハ)があるところ、いずれについても移転資産の対価として株式又は出資以外の資産の交付がされないことが要件とされている。これは、株式又は出資以外の資産の交付がされる場合には、その経済実態は通常の売買取引と異なるところがなく、移転資産に対する支配が継続していないこととなるなど、組織再編成の前後で経済実態に実質的な変更がないとはいえなくなるからであると考えられる。また、上記要件に加えて、共同事業を営むための適格合併については共同事業要件(施行令 4 条の 2 第 4 項各号)が必要とされ、企業グループ内の適格合併についても、完全支配関係がある場合と異なり支配関係があるにすぎない場合には、いわゆる従業者引継要件[法人税法 2 条 12 号の 8 ロ(1)]及び事業継続要件[同(2)]が必要とされている。以上の法人税法等の規定に加え、(…)組織再編税制の基本的な考え方の『移転資産等に対する支配が継続している場合』としては、当該移転資産等の果たす機能の面に着目するならば、被合併法人において当該移転資産等を用いて営んでいた事業が合併法人に移転し、その事業が合併後に合併法人において引き続き営まれることが想定されているものといえるところ、このことからすれば、組織再編税制は、組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別するために、資産の移転が独立した事業単位で行われること及び組織再編成後も移転した事業が継続することを想定しているものと解される。そして、完全支配関係がある法人間の合併は、いわば経済的、実質的に完全に一体であったものを合併するものといえるのに対し、支配関係がある場合の合併や共同事業を営むための合併の場合は、経済的同一性・実質的一体性が希薄であることから、上記の基本的な考え方に合致するように、従業者引継要件及び事業継続要件等の要件が付加されているものと考えられる。このように、**組織再編税**

⁷ かかる判断枠組みの内容につきましては、前掲(注 2)のニュースレター[北村=黒松]の解説を併せてご参照ください。

制は、完全支配関係がある法人間の合併についても、他の 2 類型の合併と同様、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いるものと解される。」

なお、上記に引用した本件判決の述べるとおり、完全支配関係がある場合の適格合併の要件については、合併対価として金銭等が交付されないこと(金銭等不交付要件)のみが求められており、従業者引継要件や事業継続要件は要求されません(法法 2 条 12 号の 8 イ)。この点について、X 社は、完全支配関係がある場合の企業グループ内の適格合併について、(法文上要求されていない)従業者引継要件や事業継続要件を実質的に充足することを求めることは予測可能性を害するなど反論しました。これに対して本件判決は、「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、また、(…)組織再編税制は、組織再編成により資産が事業単位で移転し、組織再編成後も移転した事業が継続することを想定しているものと解される。加えて、(…)支配関係にある法人間の適格合併については、当該基本的な考え方に基づき、前記の従業者引継要件及び事業継続要件が必要とされているものと解され、殊更に、**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。**そして、これらの基本的な考え方等を踏まえれば、完全支配関係にある法人間の適格合併について、法人税法 132 条の 2 の適用の有無に関し、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については、関係者において、当該行為自体から認識し検討することが可能というべきである。よって、完全支配関係にある法人間の適格合併について、事業の移転及び継続を含め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て、かかる主張を排斥しています。

さらに、本件判決は、「**本件合併とともに本件設立、本件転籍、本件譲渡及び本件賃貸借が行われたことによって、実態としては、[S1 社]の営んでいた本件事業はほぼ変化のないまま[S2 社]に引き継がれ、[X 社]は、[S1 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ものということができる。**そうすると、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、不自然なものというべきである**」と判示するとともに、「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ったものとみるのが相当であり、(…)本件合併の不自然さも考慮すると、**税負担の減少以外に本件合併を行うことの合理的理由となる事業目的その他の事由が存在するとは認め難い**といわざるを得ない」として、本件合併は不当性要件を充足すると判示しました。

5. 検討

(1) 争点①について: 個別的否認規定と一般的否認規定の関係

前記 4.(1)のとおり、本件判決は、個別的否認規定が「一般的否認規定の適用を排除するものと解されない限り」、一般的否認規定である法人税法 132 条の 2 が適用され得るとした上で、本件においては、個別的否認規定である同法 57 条 3 項が適用されない場合であっても、なお一般的否認規定である同法 132 条の 2 が適用され得る旨判示しました。

この点、法人税法 132 条の 2 は、法人の組織再編成においては種々の租税回避行為が行われる可能性のあることに鑑みて設けられた一般的否認規定であり⁸、個別的否認規定の存在のみをもって直ちに(当該個別的否認規定が想定していなかったような)租税回避行為について同条の規定の適用が排除されると解することは、同条の趣旨を没却することになるため、一般論として、個別的否認規定が存する場合においても、さらに一般的否認規定である法人税法 132 条の 2 が(同条の要件を充足することを前提として)適用され得るとした、本件判決の判断は合理的であると考えられます。

もともと、個別的否認規定の適用要件を欠くため当該規定の適用がない場合において、いかなる場合でも、一般的否認規定である法人税法 132 条の 2 が適用され得ると解するのは妥当ではないと考えられ、実際に本件判決でも、個別的否認規定が「**一般的否認規定の適用を排除するものと解されない限り**」との留保が付されているところです。

⁸ 金子宏『租税法[第 23 版]』(弘文堂、2019)521 頁参照。

問題は、租税法令に定められる各個別的否認規定が、どのような場合に「一般的否認規定の適用を排除するものと解されるか」という点です。この点、租税法令上の規定において、明示的に、「一般的否認規定の適用を排除する」旨の定めが設けられることは通常考え難いことからすると、各個別的否認規定が設けられた際の立案過程における議論、国会答弁等を含む立法資料、財務省が公表する税制改正の解説等からその規定の実体法的な趣旨を読み解くとともに、当該規定がその趣旨に基づき考え得る否認対象を網羅的に規定し、そこから外れるものは否認しないとする、いわばセーフハーバー的な趣旨を含む規定であるかという点を見極める必要があります。もっとも、かかる規定の解釈は、実務的には非常に難しい作業となります。

本件では正にこの点が争点となり、納税者である X 社が主張するように、法人税法 57 条 3 項は、繰越欠損金を有する法人がグループ内法人とグループ外法人のいずれであったかに拘らず(規定上これらを区別していないことから)、特定資本関係 5 年超要件を充足するような被合併法人の未処理欠損金額については制限なしにその引継ぎを認めるという、セーフハーバー的な規定であるという解釈も成り立ち得た可能性もありますが、本件判決は、訴訟当事者の当該規定の趣旨についての主張に係る立証状況等も踏まえて、同法 57 条 3 項は「一般的否認規定の適用を排除する」趣旨の規定であるとは解されない(より具体的には、同条項は、グループ外法人の繰越欠損金を利用した租税回避を防止する趣旨で設けられた規定であり、グループ内法人の繰越欠損金を利用する場合を想定して規定されたものではないため、本件のようなケースにおける同条の適用を排除する趣旨までは含まれない)と判断したものと考えられます。

このように、ある個別的否認規定が「一般的否認規定の適用を排除するもの」であるか否かの解釈(ないし立証)は容易ではなく、クリアに線引きができないものであるため、実務上は、重要な組織再編成に係るストラクチャリングを行う場合等には、租税法規の定める要件(例えば個別的否認規定の適用があるか否かの要件)を形式的に充足するか否かを検討するのみならず、個別事案の特徴を踏まえながら、一般的否認規定である法人税法 132 条の 2 の適用リスク(規定の濫用(税負担減少意図、趣旨・目的からの逸脱)が認められるか否か)についても分析することが必要であると考えられます。

(2) 争点②について: 不当性要件に係る解釈・適用及び本件判決に係る疑問点等

本件判決は、法人税法 132 条の 2 の不当性要件に係る解釈・適用について、平成 28 年最判の判断枠組みを用いることを明らかにしました。すなわち、不当性要件を満たす場合とは、組織再編税制に係る各規定の「濫用」(＝税負担減少意図、趣旨・目的からの逸脱)がある場合であって、その判断に当たっては、(i)行為計算の不自然性及び(ii)合理的な事業目的の不存在等を具体的な考慮事情とするとしています。なお、平成 28 年最判の調査官解説⁹において、「濫用」があるといえるためには、上記の考慮事情(i)及び(ii)をいずれも充足する必要があることが示されており、本件判決も同様の立場を採っているものと考えられます。

(a) 不自然性: 制度趣旨・目的から想定される「実態」に関する疑問点

本件判決では、平成 28 年最判の判断枠組みの本件への当てはめとして、まず、法人税法 57 条 2 項の趣旨及び目的について述べ、完全支配関係のあるグループ法人間の適格合併についても、「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」という実質を備える必要があると判示しています。

この点は、具体的には、上記の考慮事情のうち、(i)の不自然性、とりわけその例示としての「実態とは乖離した形式の作出」に係る判示であると考えられます。すなわち、法人税法 57 条 2 項が未処理欠損金の引継ぎを認める本来の趣旨及び目的から想定される、同項の要件を充足する事実が備えておくべき「実態」として、「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」がある場合を導いた上で、かかる「実態」を伴わない「形式」の作出に過ぎない場合には不自然性を認めるという当てはめがなされていると見ることができ、実際に、S1 社において営まれていた本件事業が、X 社に留まることなく、実質的に全て S2 社に対して引き継がれている(＝X 社に対して事業の移転及び継続がなされていない)ことを根拠に、本件合併の不自然性が認定されています(前記 4.(2))。

そこで、本件判決の制度趣旨・目的から想定される「実態」に係る上記理解の妥当性が問題となります。

この点、本件判決は、完全支配関係のあるグループ法人間の適格合併においては、通常は被合併法人の事業及び従業員は全て合併法人に引き継がれることになると考えられるため、敢えて従業員引継要件や事業継続要件を設ける必要がなかったに過ぎず、他の適格合併(支配関係のあるグループ法人間の適格合

⁹ 徳地淳=林文高「判解」法曹時報 69 巻 5 号(2017)299 頁参照。

併及び共同で事業を営むための適格合併)と殊更に異なる「実態」を想定した要件の設定がなされたわけではないとして、上記理解を導いているものと考えられます。

しかしながら、本件判決の上記理解は、被告(被控訴人)である国側が提出した証拠である、組織再編税制の創設時に立案担当者が登壇した講演をとりまとめた「企業組織再編成に係る税制についての講演録集」¹⁰からの抜粋に基づくものとされているところ¹¹、同講演録集には、以下のように記載されています。

「組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更がないと考えられる場合には、課税関係を継続させるのが適当と考えられる。したがって、組織再編成において、移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められるものについては、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる」¹²

「形式上は資産を他の法人に移転したが、実質上はまだその資産を保有していると言うことができる状態を『移転資産に対する支配が継続』している状態と呼び、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べる課税特例の対象とすることとされた」¹³

「組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別する観点から、資産の移転が独立した事業単位で行われること、組織再編成後も移転した事業が継続することを要件とすることが必要である。ただし、完全に一体と考えられる持分割合の極めて高い法人間で行う組織再編成については、これらの要件を緩和することも考えられる」¹⁴[太字、下線は筆者らによる]

これらの記載を前提とすると、経済実態が通常の売買取引と同様である場合には、組織再編成の前後で経済実態に実質的な変更がないとはいえない(=移転資産に対する支配が継続しているとはいえない)ことを踏まえ、かかる取引と区別するとの観点で、従業者引継要件及び事業継続要件が要求されるものと解される一方、(経済実態として)既に完全に一体と考えられる法人間の場合には、(通常の売買との区別をするまでもなく、)組織再編成の前後で経済実態に実質的な変更が生じることはないと考えられるため、敢えて当該要件を緩和した(従って、従業者引継要件及び事業継続要件の充足は要求されていない)ものと見ることも不可能ではないものと考えられます¹⁵。この点、「移転資産等に対する支配の継続」を「事業の移転及び継続」と直ちに言い換える本件判決の理解には、若干の論理の飛躍があり、寧ろ、かかる言い換えをすることなく、端的に、完全支配関係のあるグループ法人間の組織再編成において、いかなる場合に「経済実態に実質的な変更が生じる(=移転資産に対する支配が継続しているとはいえない)」といえるのかという点を問題とした上で、より慎重な分析を行う必要があったのではないかと考えられます。

さらに、本件判決が、「事業の移転及び継続」を「合併法人である X 社における事業の移転及び継続」と解した点も問題となります。

平成 30 年度税制改正において、支配関係のあるグループ法人間の適格合併及び共同事業を営むための適格合併の従業者引継要件及び事業継続要件については、合併法人と完全支配関係のある他の法人に対して従業者が引き継がれ、又は事業が営まれる場合においても満たされることとされました(法法 2 条 12 号の 8 ロ・ハ、法令 4 条の 3 第 4 項)。従って、これらの要件において、合併法人自体において被合併法人の事業が営まれることは、もはや規定の「本来の趣旨及び目的」から要求されるものとはいえない状況にあると考えられます。この点、本件判決が、完全支配関係のあるグループ法人間の適格合併において「合併法人に対する事業の移転及び合併法人における継続」が要求されると解釈したことは、完全支配関係のあるグループ法人間の適格合併において、支配関係のあるグループ法人間の適格合併及び共同事業を営むための適格合併における事業継続要件等よりもさらに厳しい要件の充足を求めるものであると考えられ、規定の趣旨・目的の解釈としての妥当性につき疑問が残るといわざるを得ないものと考えられます。

本件判決を前提とすれば、(i)完全子会社の清算に代えて行われる吸収合併や、(ii)複数の会社を所有する持株会社が、グループ再編の一環として、子会社の一部を吸収合併し、合併後、その事業の一部を他の子会社に対して移転するような場合にも、適格合併該当性につき法人税法 132 条の 2 の適用に係る議論が生じ得ることになるとも考えられ、取引の選択可能性に萎縮効果が生じることも考えられます。

¹⁰ 日本租税研究協会「企業組織再編成に係る税制についての講演録集」(2001)(以下「講演録集」といいます)。

¹¹ ニュース PRO1828 号参照。

¹² 講演録集 23 頁。

¹³ 講演録集 25 頁。

¹⁴ 講演録集 27 頁。

¹⁵ 本件において X 社も同様の主張を行っていましたが、本件判決はかかる主張を排斥しています。

(b) 本件の特徴を踏まえた不自然性の検討の可能性

なお、本件における問題の根幹は、前記 1.において述べたとおり、本件における一連の取引(本件合併及びその効力発生直後の本件転籍等の一連の行為)により、本件事業の概ね全てが実質的に S1 社から S2 社に対して移転されたため、本件合併前後で、S1 社の有していた未処理欠損金額が X 社に対して引き継がれた以外には、(事業の主体は形式的には S1 社から S2 社に変更されたものの、)その事業実態には何ら変更が生じなかったと見られる点にありました。この点、租税負担の減少という効果を除けば、そのような取引を行うことが明らかに不要である(言い換えれば、やらなくとも結論が同じである)と認められる法形式が用いられた場合には、制度の趣旨・目的から想定される「実態」を観念するまでもなく、そのこと自体をもって不自然性を認めることも可能であるものと考えられます(平成 28 年最判が、不自然性が認められる場合の例示として、「実態と乖離した形式の作出」とは別に、「通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づく」場合を挙げており、このような場合を想定したものと解することも可能であると考えられます¹⁶⁾)。本件においても、前記(a)のような制度の趣旨・目的から想定される「実態」に踏み込むまでもなく、このような観点から不自然性を検討することはあり得たものと考えられます。

(c) 合理的な事業目的の不存在について

なお、上記のとおり、不当性要件を充足するためには、「不自然性」と「合理的な事業目的の不存在」のいずれもが満たされる必要があると考えられます。従って、本件においても、少なくとも合理的な事業目的の存在が立証できていれば、結論として否認されることはなかったものと考えられます。しかしながら、本件判決では、「本件合併、本件設立、本件転籍、本件譲渡、本件賃貸借及び本件単価変更等に係る一連の検討経過に照らすと、本件合併の検討においては、当初から会議資料やメールなどで本件未処理欠損金額の引継ぎによる節税効果が「メリット」、「ねらい」などとして指摘されていたこと、本件事業の損益状況の改善を図ることは、[X 社]と[S1 社]間の取引品の単価を変更する等、本件合併以外の方法によることも可能であったと考えられることなどからすると、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いわざるを得ない。」と判示され、合理的な事業目的の存在は排斥されています。上記判示に表れているように、実務上は、合併等の組織再編成の検討の際に、税効果の検討を伴うものであることは当然であるとしても、当該組織再編成を行う(税効果以外の)事業上の目的につき十分に検討を行うとともに、事後の立証可能性確保のため、当該検討に係る資料を記録として残しておくことが肝要であると考えられます。

6. 本件判決の実務上の意義

本件判決は、平成 28 年最判以来、法人税法 132 条の 2 の具体的な適用が争われたはじめての事例として、M&A 実務における参照度の高い事例であると考えられます。

特に、本件判決では、完全支配関係のある当事者間の適格合併について、①法人税法 132 条の 2 の趣旨からすると、「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 2 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、一律に租税回避のおそれがない類型に当たると解することもできない」と判示されていること、②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」と判示されていること、さらには、③同法 132 条の 2 に基づき否認する場合に引き直しが必要であるかという点について、同条に基づき「組織再編成に係る行為又は計算を否認する場合には、当該行為又は計算により不当に減少している税負担の部分を排除するために必要な限度で課税標準等の計算を行えば足りるものと解されるから、本件では、本件未処理欠損金額の引継ぎを認めずに[X 社]の法人税の課税標準等を算定すれば足りる」とされている点など、今後の実務において留意すべき点があります。

もっとも、上記②の点については、前記のとおり、本件判決における判断(法人税法 57 条 2 項(及び適格合併)の制度趣旨・目的等に基づく判断)に関して疑問が残る部分もあり、その射程につき不明確性が残るところです。本件は現在上告・上告受理申立てがなされているため、今後これらの点を含めてどのような判断がなされるか、注視する必要があると考えられます。

¹⁶⁾ この点につき、前掲(注 2)のニュースレター[北村=黒松]4 頁参照。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 弁護士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル

電話：03-5251-2600(代表)

Email: pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com

www.pwc.com/jp/legal

- PwC 弁護士法人に属するタックス ローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロフェッショナルタックスサービス(税務アドバイス、事前紹介支援、税務調査対応、争訟に行くか否かの判断の支援、税務争訟代理等)を提供いたします。
- PwC ネットワークは、世界 100 カ国に約 3,600 名の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan グループ全体のクライアントのニーズに応えていきます。
- PwC Japan グループは、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、および税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から、法務サービスを、企業の皆様に提供します。

パートナー

弁護士・公認会計士

北村 導人

03-5251-2685

michito.kitamura@pwc.com

弁護士

寺崎 雄大

03-5251-2784

takatomo.terasaki@pwc.com

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亘る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2020 PwC Legal Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.