

TAINS

Tax Accountant Information Network System

SERIES TAINS 解体新書

組織再編成に係る行為計算の否認 —完全支配関係適格合併における未処理欠損金額の引継ぎ—



草間 典子【足立】

はじめに

今回ご紹介する判決は、完全支配関係適格合併により、未処理欠損金額が引き継がれた事案について、課税庁が組織再編成に係る行為又は計算の否認（法人税法132条の2）の規定を適用して、法人税の更正処分等を行ったものです。IとIIでは、組織再編成に係る法人税法57条2項等の趣旨及び目的について、異なる判断が示されています。

I. TPR事件／特定資本関係5年超要件を満たす合併

令元. 6.27東京地裁
（棄却・控訴）Z269-13285
令元. 12.11東京高裁
（棄却・上告及び上告受理申立て）
Z269-13354
令3.1.15最高裁
（棄却・不受理）Z271-13508

<事案の概要>

A社は、完全子会社B社を被合併法人とする適格合併を行い、B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A社の欠損金額とみなして損金の額に算入して法人税の確定申告をしたところ、課税庁から、これら未処理欠損金額をA社の損金の額に算入することはA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の適用により法人税の更正処分等を受けた事案です。なお、この合併は、特定資本関係5年超要件を満たす適格合併でした。

<東京高裁の判断>

東京高裁は、本件合併は、法人税法132条の2の不当性要件を満たすと判断しています。

1 組織再編成に係る法人税法57条2項等の趣旨及び目的について

完全支配関係にある法人間の適格合併については、支配関係にある法人間の適格合併におけるような従業員引継要件及び事業継続要件の定めは設けられていない。しかしながら、組織再編成は、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、組織再編成の立案担当者の説明を引用したとおり、組織再編成は、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、従業員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すべきである。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。

2 本件合併が法人税法132条の2の不当性要件に該当するか

本件合併等に係る一連の検討経過に照らすと、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などからすると、本件合併の主たる目的は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。本件合併は、組織再編成に係る法人税法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して、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。

II. PGM事件／2段階の合併を経て引き継がれた欠損金額

令6.9.27東京地裁
（認容、控訴）Z888-2707

<事案の概要>

本件は、B社を被合併法人とする合併（合併1）をしたC社に加え、D社、E社及びF社を被合併法人とする合併（合併2）をした原告A社が、法人税法2条12号8所定の適格合併が行われた場合に適用される同法57条2項等の規定により、B社の合併1の直前における欠損金額をA社の連結欠損金額とみなして、平成29年3月期の連結事業年度の法人税等の連結確定申告をしたところ、課税庁が、同法132条の2の規定により、未処理欠損金額をA社の連結欠損金額とみなすことを認めず、法人税等更正処分等をした事案です。

<東京地裁の判断>

東京地裁は、下記のように判断して、更正処分等を全て取り消しています。

1 組織再編成に係る法人税法57条2項等の趣旨及び目的について

法人税法及びこれを受けた法人税法施行令の規定上、支配関係適格合併及び共同事業適格合併においては、従業員引継要件及び事業継続要件等が必要とされているのに対し、完全支配関係適格合併については、これら従業員引継要件及び事業継続要件等のいずれについても必要とされていない。また、法人税法57条2項等の規定をみても、完全支配関係のある法人間の合併について、事業の継続がない場合には一律に適用がない旨をうかがわせる文言はない。

したがって、完全支配関係適格合併の場合において、「合併による事業の移転及び合併後の事業の継続」が法人税法57条2項等の適用の「前提」となっていると、合併による事業の移

転及び合併後の事業の継続」がない完全支配関係適格合併に上記規定を適用することはその本来の趣旨及び目的に反するなど解することはできない。

2 本件各合併が法人税法132条の2の不当性要件に該当するか

原告がB社及びC社らの全てを直接吸収合併するのではなく、C社がB社を吸収合併し（合併1）、その効力発生を停止条件として、原告がC社らを吸収合併したこと（合併2）は、「通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づくもの」などではなく、むしろ、一般に採られている合理的な手順・方法の一つと認められる。

本件各合併について、その各部分を個別にみた場合においても、その全体をみた場合においても、「通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づくもの」でも「実態とは乖離した形式を作出したりするもの」でもなく、何ら不自然なものとはいえないし、かかるスキームを採用して合併を行うことの「合理的な理由となる事業目的その他の事由」が存在することからすると、組織再編成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とは認められない。

したがって、本件各合併は、組織再編成に係る法人税法57条2項等の各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はいえず、「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」（同法132条の2）に当たるとはできない。

おわりに

TAINSで検索される場合は、[詳細検索]⇒[TAINSキーワード]欄に、「組織再編成」「行為計算否認」と入力ください。

なお、IIでご紹介した判決は、現在国側が控訴しており、確定したものではありません。

TAINSの入会については、ホームページ上にあるお問い合わせフォームもしくはメール〈info@tains.or.jp〉にてお問い合わせください。

記帳業務を自動化! AIで仕訳入力 が楽になる!



MJS公式キャラクター「ミロくちゃん」

仕訳やチェック時間を効率化

NX-ACELINK Pro 会計事務所向けERP

証憑書類 通帳 レシート 領収書 取引データ 銀行 クレジット利用明細

解析・自動仕訳 AI-OCR AI仕訳

仕訳・残高を自動チェック MJS AI監査支援。



MJS 株式会社ミロク情報サービス

東証プライム上場(証券コード:9928) MJSはミロク会計人々とともに企業経営をサポートしています

MJS 仕訳自動化 検索

