

組織再編成に係る行為又は計算が否認された事案の解説

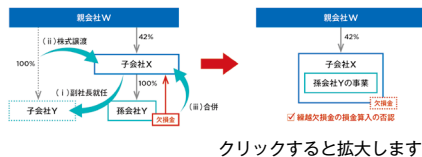
株式会社TKC顧問 税理士 朝長英樹

はじめに

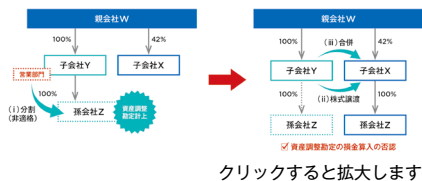
組織再編成に係る行為又は計算が否認された事案について、本年(平成26年)3月18日に、東京地方裁判所において、いずれも国側勝訴の判決が出されました。

具体的には、次の2つの事案となります。

- ① X社が合併によって被合併法人であるY社の繰越欠損金の引継ぎを受けて損金算入したことに對して国税当局が租税回避であるとして課税を行った事案



- ② Y社が分割によって設立したZ社が資産調整勘定を計上してその一部を損金算入したことに對して国税当局が租税回避であるとして課税を行った事案



1. 事実

親会社W社は、平成17年2月に、子会社Y社の全株式を取得して100%子会社となりましたが、このY社には過去の青色欠損金があり、一部が平成21年3月末で繰越しができなくなる状態にありました。

このY社の繰越欠損金を合併によってX社に引き継いで損金算入を行ったこと、そして、Y社が分割によって設立したZ社において資産調整勘定を計上して一部の損金算入を行ったことに対し、課税が行われました。

X社は、この合併を税制上の「適格合併」とし、被合併法人の繰越欠損金の引継ぎを認める法人税法57条3項及び法人税法施行令112条7項1号及び5号(現法令112③一・五)のみなし共同事業要件を満たすものとして、平成21年3月期に、Y社から引き継いだ繰越欠損金の損金算入を行っています。

そしてZ社は、この分割が分割承継法人の株式の継続保有を定めた法人税法施行令4条

の2第6項1号(現法令4の3⑥一)の要件に該当しない「非適格分割」であるとして、Y社から移転を受けた事業ののれんに相当する部分につき、税制上の資産調整勘定を計上し、平成21年3月期からその一部を損金に算入しています。

国税当局は、これらが租税回避に当たるとして、法人税法132条の2(組織再編成に係る行為又は計算の否認)により、X社の繰越欠損金の損金算入とZ社の資産調整勘定の損金算入を認めず、課税を行ったわけです。

2. 争点及び当事者の主張

法人税法132条の2の規定は、次のとおりです。

第132条の2 税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配(中略)又は株式交換若しくは株式移転(以下この条において「合併等」という。)に係る次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、合併等により移転する資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、第1号又は第2号に掲げる法人の株式(中略)の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額(中略)の減少その他の事由によ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ものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

- 一 合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人
- 二 合併等により交付された株式を発行した法人(前号に掲げる法人を除く。)
- 三 前二号に掲げる法人の株主等である法人(前二号に掲げる法人を除く。)

本件においては、次のとおり、この法人税法132条の2の解釈と適用が争われています。

(1) 法人税法132条の2の意義(争点1)

① 「その法人の行為又は計算」の「その法人」の解釈について

法人税法132条の2の「その法人の行為又は計算」の「その法人」の解釈に関する当事者の主張は、次のとおりです。

【原告(納税者：X社)の主張】

法人税法132条1項と同様の解釈をするべきであり、「その法人」が「法人税につき更正又は決定」を受ける法人のみを指すことは、文言上、一義的に明らかである。

【被告(国)の主張】

「その法人」の行為又は計算とは、その直前にある「次に掲げる法人」の行為又は計算、すなわち「1号から3号までに掲げるいずれかの法人」の行為又は計算と解釈するべきである。

平成13年の制度創設時に用いられていた「これらの法人」の内容を変更する改正が平成19年度税制改正において行われたことをうかがわせるものは、全く見受けられない。

② 「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

【原告(納税者：X社)の主張】

1) 「法人税の負担を不当に減少させる」の要件は私的経済取引としての合理性の観点から解釈すべきである。

2) 「不当」性の要件を、私的経済取引としての不合理、不自然なものと認められるかどうかで判断するという解釈は、不確定概念の解釈の在り方として妥当である。

3) 上記の解釈は多数の先例、文献等により支持されており、我が国の有力な租税法学者によって全面的に支持されている。

4) 個別否認規定が置かれている場合には「法人税の負担を不当に減少させる」の要件は更に厳格に解釈すべきである。

【被告(国)の主張】

1) 「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・適用は、組織再編成に係る法人の行為又は計算の特徴、組織再編成税制における各個別規定の趣旨・目的について十分に考慮をし、その実態に即して行われるべきである。

2) 「法人税の負担を不当に減少させる結果となる」場合は、組織再編成税制における各個別規定の趣旨・目的に鑑みて、ある行為又は計算が不合理又は不自然なものと認められる場合をいい、租税回避の手段として組織再編成における各規定を濫用し、税負担の公平を著しく害するような行為又は計算と評価できる場合はこれに当たると解すべきである。

3) 法人税法132条の2の趣旨・目的に鑑みれば、一連の組織再編成の過程において行われた個々の取引について、これを全体の計画から切り離して、個別に、「私的経済取引として不合理・不自然か否か」により判断する

ことは相当ではない。

4)組織再編成によって行われる資産の移転には、事業上の必要性や、事業上の目的が全くないような場面を想定することができないことから、租税回避防止規定の適用場面として、事業上の必要性や事業上の目的が全くないことを要求することは、相当でなく、当該行為又は計算について、事業目的が完全に否定できないとしても、そのことから直ちに「不当」性が否定されるものではなく、主たる目的が租税回避目的であると認められる場合には、課税減免等に係る規定ないし制度の濫用があったとみて、否認されるべきである。

(2) X社の社長のY社副社長就任は、法人税法132条の2の規定に基づき否認することができるか否か(争点2)

【原告(納税者：X社)の主張】

1) X社社長のY社副社長就任は、当該副社長において特定役員として職務執行する意思もなければ職務執行の客観的事実もおよそ一切存在しない場合、換言すれば、「仮想的」「名目的」「形だけ」「名前だけ」といった場合にだけ、法人税法132条の2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」に該当する。

2) 上記の副社長就任は、正当な事業上の目的ないし理由があって行われたものであり、現にY社の取締役会等に出席し、発言を行い、議決権の行使を行うなど、Y社及びZ社の経営に積極的に参画した事実等がある。

3) 上記の点から、法人税法132条の2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」に該当すると評価される余地はない。

【被告(国)の主張】

1) X社社長のY社副社長就任は、組織再編成税制の個別規定を形式的に充足させることを主たる目的とした行為であり、当該副社長就任を容認すれば、法人税法施行令112条7項の趣旨・目的に著しく反する結果となる。

2) W社の税務室長は、本件提案を実行するに当たり、原告に対し、「税務上問題となる点については、手続面で注意深くやるように」「この買収のキモは特定役員の就任だから、そこだけは十分注意を払っておくように」との指示をし、かかる指示を受けて、原告とW社との間で協議が行われ、その結果、原告は、X社の社長をY社の取締役副社長に就任させることを決定した事実等がある。

3) 上記の点から、副社長就任は、組織再編成税制における法制度を濫用して税負担の軽減を図る行為であって、法人税法132条の2の適用上、法人税の負担を不当に減少させる

結果をもたらすと評価されるべきである。

3. 判決要旨

上記2の争点及び当事者の主張に対する裁判所の判断は、それぞれ次のとおりです。

(1) 上記2(1)①について

法人税法132条の2は、否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人とが異なる場合も予定していること等から分かるとおり、同条の「その法人」は、更正又は決定を行う法人に限られない。

(2) 上記2(1)②について

「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」については、法人税法132条と同様に、1)取引が経済的取引として不合理・不自然である場合のほか、2)組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編成税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと解することが相当である。

組織再編成を構成する個々の行為について個別にみると事業目的がないとはいえないような場合でも、当該行為又は事実が個別規定を形式的に適用したときにもたらされる税負担減少効果が、組織再編成全体としてみた場合に組織再編成税制の趣旨・目的に明らかに反し、又は個々の行為を規律する個別規定の趣旨・目的に明らかに反するときは、上記2)に該当するものというべきこととなる。

(3) 上記2(2)について

本件副社長就任は、特定役員引継要件を形式的に充足するものではあるものの、それによる税負担減少効果を容認することは、特定役員引継要件を定めた法人税法施行令112条7項5号が設けられた趣旨・目的に反することが明らかであり、また、本件副社長就任を含む組織再編成行為全体をみても、法人税法57条3項が設けられた趣旨・目的に反することが明らかであるといえることができる。

4. 解説

①の事案と②の事案においては、いずれも国側の主張が認められて国側勝訴の判決が出されています。

(1) スキームの全体を見ている

本件は、X社の合併スキームとZ社の分割スキームの「合成スキーム」を実行した事案となっています。

いわゆる“スキーム物”について租税回避か否かが争われる事案においては、納税者側が個々の行為に目を向けてその個々の行為の適正性を主張し、国側がスキーム全体に目を向けて全体としてみれば租税回避となっていることを主張するというパターンが多く見受けられますが、本件に関しては、上記のとおり、2つのスキームのそれぞれの全体を見るだけでなく、「合成スキーム」の全体を見て判断がなされたものと思われます。

①の事案と②の事案において、租税回避か否かという判断に際し、スキームの全体に目が向けられているという点は、実務においても、念頭に置いておく必要があります。

(2) 法人税法132条の2と132条の判断基準は異なるとしている

法令の規定には全て趣旨・目的が存在しており、常識的にはその趣旨・目的を踏まえて解釈が行われるわけですが、法人税法132条の2に関しては、同族会社の租税回避を防止するために設けられた132条が存在することから、この132条の解釈と同じように解釈をして租税回避か否かを判断するべきである、という主張がなされる余地があります。

このように、租税回避に関する132条の2と132条の判断の基準を同じにするべきであるという主張が納税者側の主張でした。これに関しては、132条と132条の2は、その創設の趣旨・目的が異なることから、132条の2の租税回避の判断基準は、132条のそれとは異なる、という判断がなされています。

この2つの規定の租税回避の判断の基準が異なるという点は、実務と理論の双方において非常に重要です。

(3) 組織再編成税制の趣旨・目的又は個別制度の趣旨・目的に反しないかという観点で見ている

法人税法132条の2を上記(2)で述べたように解釈すると、組織再編成において租税回避とされる懸念がある事案については、組織再編成を行うことに「事業上の理由」や「事業目的」があるのか否かを検討することだけでは足りず、組織再編成における個々の行為の個別制度による取扱いが組織再編成税制の趣旨・目的やその個別制度の趣旨・目的に反するものではないかをよく検討することが必要となります。

実務においては、依然として、「事業上の理由」や「事業目的」があれば租税回避とはされないという意識が少なくありませんが、この①の事案と②の事案は、「『事業上の理由』や『事業目的』がありさえすれば大丈夫ということではない」ということを明確にしたものと言ってよいでしょう。