



ヤフー・IDCF 最高裁判決後、
最初の法人税法 132 条の 2 適用裁決事案
－ 支配関係 5 年超の適格合併への適用の妥当性について －

第 74 回 平成 29 年 10 月 20 日（金）

発表者 西村 美智子

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

2017年10月20日
MJS 租税判例研究会
税理士 西村美智子

ヤフー・IDCF 最高裁判決後、最初の法人税法 132 条の 2 適用裁決事案
－支配関係 5 年超の適格合併への適用の妥当性について－

《目次》

1. 総論	2
(1) 事案の概要	2
(2) 審査請求に至る経緯	2
(3) 裁決の結論	6
2. 争点 1	6
(1) 関係法令	6
(2) 当事者の主張	9
(3) 審判所の判断及び分析	10
(4) 今後の実務への影響	12
3. 争点 2	13
(1) 法令解釈	13
(2) 当事者の主張	13
(3) 審判所の判断及び分析	22
(4) 今後の実務への影響	27
4. おわりに	27
コラム	28
信義則・税理士損害賠償責任	

1. 総論

(1) 事案の概要

本事案は、A社が、適格合併に係る被合併法人B社の未処理欠損金額をA社の欠損金額とみなして損金の額に算入し、法人税の確定申告をしたところ、原処分庁が、当該適格合併は、当該被合併法人の未処理欠損金額を利用するためにした異常又は変則的な合併であり、当該未処理欠損金額を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認められるとして、組織再編成に係る行為又は計算の否認規定を適用し、当該合併を行わなかったものとして当該未処理欠損金額を損金の額に算入せずに更正処分等を行ったのに対し、A社が、正当な事業目的のある当該合併には同否認規定は適用されないこと等を理由として、同処分等の一部の取消しを求めた事案であり、争点は次の通りである。

【図表1 争点】

争点1	法人税法57条3項に規定する要件に該当しない適格合併（特定資本関係が5年超の適格合併）で、同条2項の規定を適用したのに対して、 <u>同法132条の2の規定を適用して更正処分することは違法か否か。</u>	⇒2
争点2	A社がB社の未処理欠損金額をA社の欠損金額とみなして損金の額に算入したことは、 <u>法人税法132条の2に規定する「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」に該当するか否か。</u>	⇒3

(2) 審査請求に至る経緯

A社のプレスリリース、平成28年11月1日付訴状等で、裁決書の非開示部分を補うと、審査請求に至る経緯は、次の通りである。

① 概要

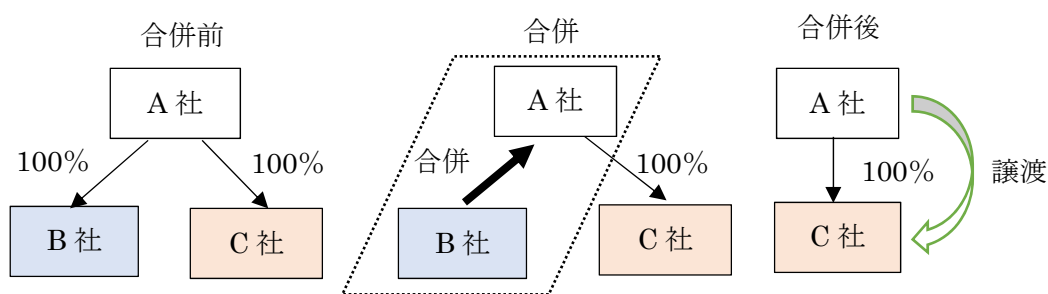
- (ア) A社は、昭和14年12月3日に設立された法人であり、自動車部品等の製造・販売を主たる事業とし、東京都千代田区に本店を有する。
- (イ) B社は、平成2年3月20日に設立された法人であり、二輪車用アルミホイール等の鋳造加工等を主たる事業とし、岡山県津山市に本店を有していた。
B社は、平成14年2月9日（＝特定資本関係発生日）に、A社により発行済株式の2/3を取得され、平成15年3月18日にA社の完全子会社となり、平成22年3月1日、A社を合併法人、B社を被合併法人とする吸収合併（以下、「**本件合併**」という）により消滅した。
- (ウ) C社は、平成22年2月16日にA社により金銭出資されて設立（以下、「**本件設立**」という）された法人であり、B社と商号、目的及び役員構成が同一であった。

C社は、同年3月1日に、A社との間で譲渡契約を締結し、A社が本件合併により承継した鑄造加工事業に係る棚卸資産（製品、仕掛品、原材料及び貯蔵品）等を譲り受け、未払費用（未払人件費）等の負債を承継した（以下、「**本件譲渡**」という。なお、本件合併、本件設立、本件譲渡を併せて「**本件一連の行為**」という）。

また、C社は、同年3月1日、A社との間で、A社が本件合併により承継した鑄造加工事業に係る工場・製造設備の賃貸借契約を締結し、減価償却費相当額を賃借料とし、工場・製造設備に係る固定資産税、修繕費、火災保険料を負担することとされた。

同月2日、C社は本店を工場所在地である岡山県津山市に移転した。

【図表2 資本関係の推移】



② B社の損益構造

B社は、次の理由により、A社に買収された平成14年3月以降、慢性的な赤字となっていた。

- (ア) A社は、B社に製造委託し、B社が製造した製品を仕入れて、販売先に転売していたが、仕入価格は、A社の販売先への転売価格から一定率を控除した価格に固定されていた。このため、A社の販売先からの受注不振により、B社は限界利益が固定費を下回っていた。アルミホイールの製造は、多くの高価な製造設備と相応の人員体制を必須とする設備負担の重い装置産業であり、減価償却費と人件費を中心とする固定費の負担が重い。しかし、B社は、自社の損益に直結するアルミホイール製造販売数量を自社努力により増加する役割も能力もない中で、A社の受注減少の事業リスクを100%負担させられていた。
- (イ) B社はA社に買収された後にアルミホイールの鑄造加工事業を開始したため、新規事業の立上げに伴う初期費用に加えて、ノウハウの不足による製品不良率が高かった。

③ B社の慢性的な赤字体質改善についての検討・施策

A社の各会議において、B社の事業の立て直しを図りつつ、B社の繰越欠損金を有効活用すべく、組織再編税制（合併等）を利用したスキーム等が検討された。

具体的な会議の内容については次の通りであり、特に重要な会議については枠囲みをしている。

(f) 平成17年3月14日、平成18年2月13日及び平成19年2月26日、A社の販売数量が着実に増加するとの見込みから、A社は増資による支援を実施したが、平成20年3月期は、販売数量増加及び不良率改善効果等により、単年度ベースでは黒字化したものの、その後リーマンショック以降は販売数量の激減により、平成21年3月期は再度赤字となり、平成22年3月期の途中で債務超過に陥った。しかし、A社は販売先との取引関係上、赤字事業であったアルミホイール製造事業を継続せざるを得なかった。

(g) 平成21年11月30日、A社アルミ商品グループ及び経営企画室は、経営会議に対し、B社の損益改善計画を提案した。

- ・設備投資計画の見直し、不要設備の廃棄等
- ・期末までに増資

(h) 平成21年12月3日、A社経理部は、「アルミ事業の立て直しを図りつつもこの繰越欠損金を有効活用すべく、企業グループ内組織再編手法として『吸収合併』を提案する」資料を作成した。

(i) 平成21年12月10日、東京国税局に対する照会を行い、「B社は平成14年3月期から特定資本関係にあり、特定資本関係がA社の合併事業年度開始の日5年前の日以前に生じているため、A社がB社を適格合併した際には、B社の繰越欠損金につき、繰越可能期間である7年分を引き継ぐことができる」旨の回答を得た。

(j) 平成21年12月15日、A社経理部は、社長、専務等に対し、株式の無償譲渡（100%減資）の活用や連結納税制度の活用との比較検討の上、税務上のメリット及び人件費アップを回避できるスキームとして、企業組織再編税制の活用（適格合併等）を提案した。

(k) 平成21年12月21日、A社経営企画室及び経理部は、経営会議及び取締役会において、アルミホイール製造事業全体の管理強化及び同事業のリスク帰属主体をA社に移転させるという目的を実現すべく、吸収合併を提案し、承認された。また、アルミホイール生産を委託する新会社C社の設立、B社従業員のC社への転籍についても、平成22年2月5日の取締役会に提案されることとした。

(l) 平成21年12月22日、本件合併に係る合併契約を締結した。

(m) 平成22年1月13日、A社経営企画室は、経営会議において、C社の商号等や

事業計画等を提案し、承認された。ここで、アルミホイール製造事業は A 社と C 社が一体で管理を行い、同事業のリスクは A 社に帰属させるという目的は変えないままで、設備の減価償却費相当額を賃貸料として C 社に負担させる旨のやり取りが行われた。

(ケ) 平成 22 年 1 月 27 日、A 社常務席会議において、経営企画室作成の「アルミ商品グループの管理方法」の報告書が提出された。同報告書では、以下の通り記載され、C 社を販売先からのアルミホイール受注数量の増減等を要因とする損益の大きな変動リスクから解放し、アルミホイール製造数量にかかわらず、期間損益が赤字にならないような形態とした。

- ・ C 社と A 社との取引は、従来通り製品若しくは材料仕入れとなる
- ・ 固定資産は全て A 社の資産として管理する
- ・ 従来 B 社で負担していた費用（減価償却費・固定資産税・その他経費）を C 社に負担させる（⇒C 社のコスト構造は B 社のコスト構造と同じになった）
- ・ C 社からの仕入価格を原価の実態に合わせた金額にする、従って、C 社の自助努力によりコスト改善した場合には、損益向上のインセンティブが一定程度付与される建付けとする

(コ) 平成 22 年 2 月 5 日、A 社取締役会において、経営企画室作成の「B 社増減資及び C 社設立」が承認された。承認された C 社の事業計画では、C 社の売上高及び経常利益の数値は、平成 22 年 1 月 13 日の経営会議における事業計画とは異なり、売上高が増加し、経常利益が減少しているが、これは C 社に減価償却費等を負担させつつ、C 社がアルミホイール製造数量にかかわらず期間損益が赤字にならないよう A 社と C 社の仕入価格を調整する方針が決定されたためである。

A 社におけるアルミホイール事業管理体制については、本件合併後、A 社の経営トップが参加する毎月の予算会議において、新たに C 社の属するアルミホイール製造販売部門が審議対象に加えられ、A 社経営陣に対する毎月の業況及び課題進捗の報告、A 社経営陣からの質疑及び指示が直接行われる体制へと移行することとされた。

(ク) 平成 22 年 3 月 1 日、本件合併、本件譲渡を行い、B 社従業員らの C 社への転籍を行った。

④ 本件合併により A 社が B 社から引き継いだ繰越欠損金

A 社は、B 社から引き継いだ繰越欠損金（平成 16 年 3 月期から平成 22 年 2 月期までの繰越欠損金で平成 20 年 3 月期を除く 6 期分：つまり特定資本関係発生日以後の繰越欠損金）につき、平成 22 年 3 月期において 6 億 1673 万円、平成 23 年 3 月期において 5 億 5875 万円を損金の額に算入し、確定申告をした。

【図表 3 繰越欠損金の発生・使用状況】

事業年度	イベント	B 社	A 社
平成 14 年 3 月期	B 社を買収		
平成 15 年 3 月期			
平成 16 年 3 月期		NOL 発生	
平成 17 年 3 月期		NOL 発生	
平成 18 年 3 月期		NOL 発生	
平成 19 年 3 月期		NOL 発生	
平成 20 年 3 月期			
平成 21 年 3 月期		NOL 発生	
平成 22 年 2 月期		NOL 発生	
平成 22 年 3 月期	本件合併	(NOL 引継)	約 6.2 億円の NOL を使用
平成 23 年 3 月期			約 5.6 億円の NOL を使用

⑤ 更正処分及び審査請求

(㏸) 平成 27 年 6 月 26 日付で、東京国税局は、法人税法 132 条の 2 に基づき、合併が行われなかったものとして、A 社の平成 22 年 3 月期と平成 23 年 3 月期の法人税について、損金算入（約 12 億円）を否認、翌期に繰り越す欠損金は零とする更正処分を行い、追徴税額は過少申告加算税及び地方税を合わせ、約 5 億円とした。

(㏹) 平成 27 年 8 月 18 日、A 社は上記処分の取消しを求めて審査請求をした。

(3) 裁決の結論

本件各更正処分、各賦課決定処分は適法であり、審査請求には理由がないから、いずれも棄却された。

平成 28 年 7 月 7 日、国税不服審判所は、本件の審査請求を棄却する旨の裁決（東裁（法）H28 第 5 号（組織再編成に係る行為計算否認／B 社の未処理欠損金額が引き継がれた合併）（以下、「本件裁決」という）をした。A 社はこれを不服として、東京地方裁判所に対し更正処分等の取消し請求訴訟を提起した。

2. 争点 1

(1) 関係法令

① 法人税法 57 条 1 項

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七年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額（この項の規定により当該各事業年度前の事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び第八十条（欠損金の繰戻しによる還付）

の規定により還付を受けるべき金額の計算の基礎となつたものを除く。) **がある場合には、当該欠損金額に相当する金額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。**

② 法人税法 57 条 2 項

適格合併等 (適格合併又は合併に類する分割型分割として政令で定めるもののうち適格分割型分割に該当するもの (以下この条において「合併類似適格分割型分割」という。) をいう。以下この項及び次項において同じ。) **が行われた場合において、当該適格合併等に係る被合併法人又は分割法人** (以下この項及び次項において「被合併法人等」という。) **の当該適格合併等の日前七年以内に開始した各事業年度** (以下この項及び次項において「前七年内事業年度」という。) **において生じた欠損金額** (当該被合併法人等が当該欠損金額 (この項又は第六項の規定により当該被合併法人等の欠損金額とみなされたものを含み、第五項又は第九項の規定によりないものとされたものを除く。次項、第四項及び第八項において同じ。) の生じた前七年内事業年度について青色申告書である確定申告書を提出していることその他の政令で定める要件を満たしている場合における当該欠損金額に限るものとし、前項の規定により当該被合併法人等の前七年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び第八十条の規定により還付を受けるべき金額の計算の基礎となつたものを除く。以下この項において「未処理欠損金額」という。) **があるときは、当該適格合併等に係る合併法人又は分割承継法人** (以下この項及び次項において「合併法人等」という。) **の当該適格合併等の日の属する事業年度** (以下この項及び次項において「合併等事業年度」という。) **以後の各事業年度における前項の規定の適用については、当該前七年内事業年度において生じた未処理欠損金額は、それぞれ当該未処理欠損金額の生じた前七年内事業年度開始の日の属する当該合併法人等の各事業年度** (当該合併法人等の合併等事業年度開始の日以後に開始した当該被合併法人等の当該前七年内事業年度において生じた未処理欠損金額にあつては、当該合併等事業年度の前事業年度) **において生じた欠損金額とみなす。**

③ 法人税法 57 条 3 項

適格合併等に係る被合併法人等と合併法人等 (当該合併法人等が当該適格合併等により設立された法人である場合にあつては、当該適格合併等に係る他の被合併法人等。第一号において同じ。) **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 (当該他方の法人が有する自己の株式又は出資を除く。) 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その他の政令で定める関係をいう。以下この項及び第五項において同じ。) **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。次号において同じ。）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（当該被合併法人等において第一項の規定により前七年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び第八十条の規定により還付を受けるべき金額の計算の基礎となつたものを除く。次号において同じ。）
- 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第六十二条の七第二項（特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入）に規定する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として政令で定める金額

④ 法人税法 132 条の 2

税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは事後設立（第二条第十二号の六（定義）に規定する事後設立をいう。）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、第一号又は第二号に掲げる法人の株式（出資を含む。第二号において同じ。）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（第二十四条第一項（配当等の額とみなす金額）の規定により第二十三条第一項第一号（受取配当等の益金不算入）に掲げる金額とみなされる金額をいう。）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 合併等をした一方の法人又は他方の法人
- 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。）

<参考>

「平成 13 年度改正税法のすべて」（243 頁）より抜粋

近年の企業組織法制の大幅な緩和に伴って組織再編成の形態や方法は相当に多様となっており、組織再編成を利用する複雑、かつ、巧妙な租税回避行為が増加するおそれがあります。

組織再編成を利用した租税回避行為の例として、次のようなものが考えられます。

- ・繰越欠損金や含み損のある会社を買収し、その繰越欠損金や含み損を利用するために組織再編成を行う。
- ・複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどにより、課税を受けることなく、実質的な法人の資産譲渡や株主の株式譲渡を行う。
- ・相手先法人の税額控除枠や各種実績率を利用する目的で、組織再編成を行う。
- ・株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行う。

このうち、繰越欠損金や含み損を利用した租税回避行為に対しては、個別に防止規定（法法 57③、⑥、62 の 7）が設けられていますが、これらの組織再編成を利用した租税回避行為は、上記のようなものに止まらず、その行為の形態や方法が相当に多様なものと考えられることから、これに適正な課税を行うことが出来るように包括的な組織再編成に係る租税回避防止規定が設けられました（法法 132 の 2）。

(2) 当事者の主張

法人税法 57 条 3 項に規定する要件に該当しない適格合併（特定資本関係が 5 年超の適格合併）で、同条 2 項の規定を適用したものに対して、同法 132 条の 2 の規定を適用して更正処分することは違法か否かについての原処分庁と A 社の主張の要旨は以下の通りである。

なお、A 社のプレスリリース、平成 28 年 11 月 1 日付訴状等で、裁決書の非開示部分の内容を推測している。

【図表 4 当事者の主張（争点 1）】

原処分庁	A 社
<p>「平成 13 年度改正税法のすべて」において、繰越欠損金を有する会社を買収する形態の租税回避行為等を例示した上で、繰越欠損金を利用した租税回避行為等に対しては個別に防止規定が設けられているが、<u>組織再編成を利用した租税回避行為は例示したようなものにとどまらず、その行為の形態や方法が相当に多様なものとなることから、これに適正な課税を行うことができるように同条が設けられたものである旨記載されており、同条の立法趣旨として繰越欠損金を利用した租税回避行為を適用対象とすることを企図している</u></p>	<p>「平成 13 年度改正税法のすべて」の記載内容からすれば、法人税法 132 条の 2 は、立法当時想定していないような租税回避行為に対して適用することが意図され、<u>立法当時既に想定されていた態様の租税回避行為に対しては、個別的否認規定で租税回避行為として否認されないための要件の全てが書き尽くされ、個別的否認規定の定める否認要件に該当しない限りは否認がなされないことが想定されていたのであるから、個別的否認規定が存する類型の組織再編成に対しては、当該規定における要件に該当していない場合には、一般的否認規定であ</u></p>

原処分庁	A社
<p>ことは明確である。</p> <p>従って、<u>法人税法 57 条 3 項に規定する要件に該当しないことをもって、同条 2 項を適用した適格合併であっても、同法 132 条の 2 の規定を適用する余地がないと解するのは相当ではない。</u></p>	<p><u>る同条を適用することは許容されない。</u></p> <p>法人税法 57 条 3 項は、繰越欠損金を利用するために組織再編成を行うことを防止するための個別的否認規定であり、同項の要件に該当していない本件合併に対して、更に一般的否認規定である同法 132 条の 2 を適用して損金算入を否認することは、<u>立案担当者の説明から読み取れる立法趣旨に照らして許容されるものではない。</u></p>
<p>東京高裁平成 26 年 11 月 5 日判決（ヤフー事件）は、組織再編成を構成する<u>個々の行為について個別にみると事業目的がないとは言えないような場合であっても、当該行為に個別規定を形式的に適用したときの税負担減少効果が、組織再編成全体として見た場合に組織再編成に関する税制の趣旨及び目的、又は個別規定の趣旨及び目的に</u>是に反する場合には、同条を適用することができる旨も判示している。</p>	<p>東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決（ヤフー事件）は、<u>法人税法 57 条 3 項が規定する特定資本関係が生じた日に係る 5 年の要件に関しては同法 132 条の 2 の適用は「想定し難い」としており、「5 年」という明瞭で疑義の生じようもない数値基準を示す個別規定についてまで趣旨及び目的によって実質的に要件を付加するような解釈は、恣意的で、租税法主義に反するというほかない。</u></p>

(3) 審判所の判断

法人税法 57 条 3 項に規定する要件に該当しない適格合併（特定資本関係が 5 年超の適格合併）で、同条 2 項の規定を適用したのに対して、同法 132 条の 2 の規定を適用して更正処分することは違法か否かについて、審判所は次の通り判断した。ここでは、これに関する分析を行っている。なお、A 社のプレスリリース、平成 28 年 11 月 1 日付訴状等で、裁決書の非開示部分の内容を推測している。

【図表 5 審判所の判断と分析（争点 1）】

審判所の判断	分析
<p>組織再編成は、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、これを利用する巧妙な租税回避行為が行われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、法人税法 132 条の 2 は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人</p>	<p>① 個別否認規定（法 57③）との関係</p> <p>本件裁決はヤフー・IDCF 最高裁判決における法人税法 132 条の 2 の趣旨等に従って判断されている。</p> <p>但し、原処分庁及び A 社がそれぞれ「平成 13 年度改正税法のすべて」に言及して主</p>

審判所の判断	分析
<p>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場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。</p> <p>また、<u>法人税法 132 条の 2 の規定上、同法 57 条 3 項に規定する要件に該当しない組織再編成に対して、同法 132 条の 2 を適用することを除外する規定は設けられていない。</u></p> <p>そうすると、<u>法人税法 132 条の 2 の趣旨及び目的に鑑みると、本件のように同法 57 条 3 項に規定する要件に該当しない適格合併で、同条 2 項の規定を適用したものについて、それが租税回避の手段として濫用するものであれば、同法 132 条の 2 の適用は認められるものと解することが相当である。</u></p> <p>したがって、法人税法 57 条 3 項に規定する要件に該当しない適格合併で、同条 2 項の規定を適用したものに対して、同法 132 条の 2 の規定を適用して更正処分をすることが、違法となるものではない。</p>	<p>張した個別否認規定との関係については触れず、「法人税法 132 条の 2 の規定上、同法 57 条 3 項に規定する要件に該当しない組織再編成に対して、同法 132 条の 2 を適用することを除外する規定は設けられていない」と述べたのみである。</p> <p>また、A 社が主張したヤフー第一審判決（東京地裁判決：平成 26 年 3 月 18 日）についても、触れていない。同判決の判示は次の通りであり、控訴審においても維持、上告審では直接言及していないものの否定をしていない。</p> <p><u>「個別否認規定が定める要件の中には、法 57 条 3 項が定める 5 年の要件など、未処理欠損金額の引継ぎを認めるか否かについての基本的な条件となるものであって、当該要件に形式的に該当する行為又は事実がある場合にはそのとおりに適用することが当該規定の趣旨・目的に適うことから、包括的否認規定の適用が想定し難いものも存在することは否定できない」</u></p> <p>本来であれば、個別規定（法 57③）の射程外である取引を、法人税法 132 条の 2 の適用により、射程内に引き戻して課税することについては疑問が生じる。</p> <p>② 特定資本関係 5 年超要件¹</p> <p>特定資本関係 5 年超要件は、組織再編税制創設時の繰越欠損金の繰越期間が 5 年であり、買収後 5 年経過すれば、繰越欠損金が消滅するため、租税回避行為が生じ得な</p>

¹ 「特定資本関係 5 年超要件」とは、適格合併のうち未処理欠損金額の引継制限を受けない合併の要件として、法人税法 57 条 3 項、法人税法施行令 112 条 4 項 1 号において規定された、特定資本関係の発生から適格合併の日の属する事業年度開始日までが 5 年超の期間の要件をいう。

審判所の判断	分析
	<p>いという趣旨の下、設けられたものである。 (但し、その後、繰越欠損金の繰越期間は、7年、9年と改正されたが、特定資本関係5年超要件は据え置かれている。特定資本関係5年超要件は、趣旨からすれば繰越欠損金の繰越期間に合わせるべきであると考えられるところ、改正はなされていない。)</p> <p>審判所は、この要件の趣旨について特段言及していない。</p> <p>本件合併は、特定資本関係発生日（買収日）が平成14年2月9日、合併事業年度開始の日が平成21年4月1日であることから、特定資本関係5年超要件を満たしている。しかも、繰越欠損金は買収日後の平成16年3月期以後に発生したものであり、事業損失で構成されている。</p> <p>仮に、みなし共同事業要件を満たさず、特定資本関係が5年内の合併であり、時価純資産超過特例の適用がなかったとしても、特定資本関係発生事業年度以後に発生した事業損失からなる繰越欠損金であれば、制限は課されない。</p> <p>法人税法132条の2の適用にあたり、個別規定の趣旨・目的から逸脱した行為といえるのか疑問が生じる。</p>

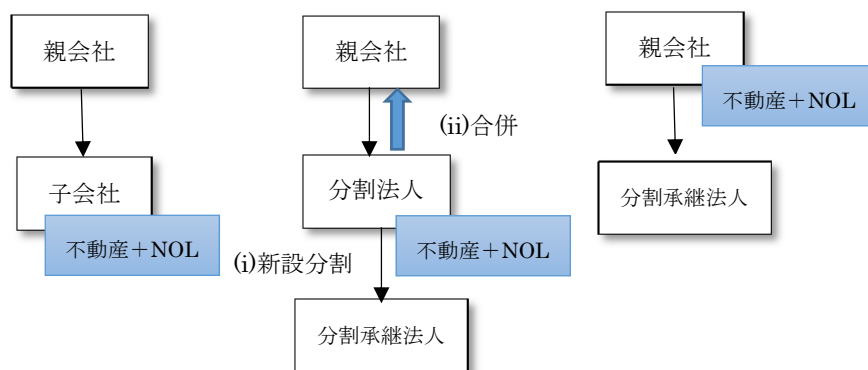
(4) 今後の実務への影響

これまでの実務では、一般的に、5年超の特定資本関係がある法人間の適格合併については、繰越欠損金の制限は生じ得ないものとして取り扱っている

現状、繰越欠損金の制限が生じ得ないものとして取り扱われている本件の類似再編例を考えてみる。5年超の100%グループ内で、親会社が集中的に不動産保有・管理するため、繰越欠損金を有する子会社が不動産以外を分社型分割で切り出し、その後不動産のみを有する分割法人と親会社が合併し、分割承継法人は不動産を親会社から賃借するような場合、今後は、法人税法132条の2の適用について留意する必要がある

のか疑問が生じる。特定資本関係（現行税法上は「支配関係」）5年超要件を充足した組織再編成であっても包括否認リスクがあるということであれば、本件は今後の実務に与える影響が大きいと考えられる。

【図表 6 類似再編例】



3. 争点 2

(1) 法令解釈

法人税法 132 条の 2 の趣旨及び目的からすれば、同条にいう「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で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情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。

(2) 当事者の主張

A 社が B 社の未処理欠損金額を A 社の欠損金額とみなして損金の額に算入したことは、法人税法 132 条の 2 に規定する「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」に該当するか否かについての原処分庁と A 社の主張の要旨は、次の通りである。一部、A 社の主張に対する審判所の判断も併記している。

なお、A 社のプレスリリース、平成 28 年 11 月 1 日付訴状等で、裁決書の非開示部分の内容を推測している。

【図表 7 当事者の主張及び A 社の主張に対する審判所の判断 (争点 2)】

原処分庁	A 社
<p>法人税法 132 条の 2 に規定する「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、最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決が示すとおり、<u>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をいい、同判決においてその「濫用」の有無の判断として示された「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、実態とは乖離した形式を作出したりする等、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」という基準に照らすと、以下のことから、本件において、A 社が B 社の未処理欠損金額を損金の額に算入したことは、同条に規定する「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。</u></p>	<p>最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決（ヤフー事件）の示した判断基準の枠組からすれば、原処分庁の主張は妥当せず、A 社が B 社の未処理欠損金額を損金の額に算入したことは、法人税法 132 条の 2 に規定する「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」に該当しない。</p>

① 本件一連の行為が不自然なものであることについて

原処分庁	A 社	審判所
<p>A <u>本件一連の行為は、実態とは乖離した形式を作出したものであるといえる。</u></p> <p>本件一連の行為の前後で、B社とC社は、</p> <p>(ア)人員組織がほぼ同一であること、</p> <p>(イ)事業管理体制についてもほぼ変更がないこと、</p> <p>(ウ)A社との間の取引基本契約の内容はほぼ同一で、外形上何ら変わることなく同一の事業を行っていること、</p> <p>(エ)C社の行う事業内容が、A社を売上先として同一の製品を、C社に製造委託するものであること、</p> <p>(オ)B社が所有していた工場・製造設備の所有者に変更はあったものの、C社の損益構造に実質的な変更を生じさせるものではないこと、</p> <p>(カ)A社の子会社事業に対する投資スキームの形式を変更しないで投資継続されていることから、本件一連の行為の結</p>	<p>A 本件一連の行為は、実態とは乖離した形式を作出したものとはいえない。</p> <p>(ア) 本件一連の行為とその過程で実施された販売単価の変更は、<u>事業上の問題点を解決するために、経営陣がその時々</u>に最善と思われる判断を真摯に重ねていった結果として行われたもので、その全体が密接不可分なものであって、<u>本件合併と販売単価の変更を個々に分断的に評価することは、A社が意図した全体としての効果</u>を無視するものであり、<u>実態の評価を誤るものであることは明らかである。</u></p> <p>(イ) B社は、A社への販売単価が一定で、販売数量の増減により収支が変動し本件事業リスクを負担していたが、本件一連の行為の過程で販売単価を販売数量に応じたものに変更したことで、C社は販売数量にかか</p>	<p>本件においては、当該販売単価の変更は、C社に減価償却費その他の工場・製造設備に係る費用を負担させる方針に変更した結果、本件合併によってアルミ製造事業の損益改善を図るといふ当初の計画を達成することが困難になったことから、当該損益改善を達成するための代替的な手段として、本件1月27日の常務席会議において、新たに提案されたものであり、本件合併とは全く異なる視点で提案された別手段であって、<u>仮に、本件合併を実施しなかったとしても、当該販売単価の変更を実施すればA社の上記の目的は達成することが可能であったと認められ、当該販売単価の変更が合併に関する一連の意思決定の過程で決定されたという事情を踏まえたとしても、本件合併と密接不可分的に評価することが相当なものであるとはいえない。</u></p>

原処分庁	A 社	審判所
<p>果、B 社が行っていた事業をそのまま C 社に承継させ、B 社が存続していると<u>同一の状態を維持しているものと認められる。</u></p> <p>以上のことから、C 社という新会社を設立し、B 社が<u>形式的には本件合併により解散し消滅しているにもかかわらず、実質的に B 社が存続している</u>と同一の状態を維持している点において、<u>本件一連の行為は「実態とは乖離した形式を作出し」</u>たものであるといえる。</p>	<p>わらず期間収支が均衡し、本件事業リスクは A 社が負担することとなった。</p> <p>また、<u>本件一連の行為により、工場製造設備は A 社の所有となつて、C 社はアルミホイール製造事業リスクを負うことがない賃加工形態の事業を営む会社となり、A 社との間でアルミ工場を含む製造設備の賃貸借契約を締結することで柔軟な管理体制を可能とする建付けに移行したこと</u>からも、<u>本件一連の行為は、本件事業リスクの移転並びに B 社の損益構造及びグループ内の役割変更という</u> <u>実際上の効果をもたらすものであり、また、それらの重要な変更を A 社グループ内外に明らかにする意味も有していた。</u></p> <p>本件一連の行為とその過程で実施された販売単価の変更を経ることによって、C 社と B 社とは大きく異なるものとなったので、「<u>実態とは乖離した形式を作出し</u></p>	<p>確かに、<u>本件合併に伴って当該有形固定資産の所有権は A 社に移転しているものの、本件合併及びこれに関連する一連の行為の結果、工場・製造設備の供用実態及び経済的実態に実質的な変化が生じているとはいえないこと</u>などからすると、<u>当該所有権移転の事実及びこれに伴う効果をもって本件合併に合理的な事業目的があったとまではいえない。</u></p> <p>また、<u>A 社が主張する更なる経営管理の強化などの事業上の変化については、本件合併を契機に A 社グループ内の管理体制を変更したことによって生じたものにすぎず、本件合併とはおよそ関係のないものといえるから、当該変化が生じたことをもって本件合併に合理的な事業目的があったとまではいえない。</u></p> <p>したがって、これらの点に関する A 社の主張には理由がない。</p>

原処分庁	A 社	審判所
<p>B <u>本件一連の行為は、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であるといえる。</u></p> <p>本件一連の行為の前後において、B 社が行っていた事業には実質的な変更はなく、また本件一連の行為の後において、A 社は B 社の資産及び負債を包括的に承継する結果となっていないのであるから、<u>本件一連の行為の後の事業内容及び組織の実態と実質的に同様の状態を実現するためには、本件合併を経由することは不要であり、本件一連の行為は、B 社の未処理欠損金額がなければ本来行う必要がなかったものと認められる。</u>また、本件一連の行為により、合併や譲渡の事務手続きコスト等が生じており、B 社から工場・製造設備を譲り受ける場合と比して極めて迂遠かつ過大な負担を伴うものである。</p> <p>従って、本件一連の行為は、不要な本件合併を経由する等、極めて迂遠かつ過大な負担を伴う手順や方法を選択している点において「通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づ</p>	<p>た」ものとはいえない。</p> <p>B <u>本件一連の行為は、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であるとはいえない。</u></p> <p>本件一連の行為は、本件事業リスクの移転並びに C 社の損益構造及びグループ内の役割の変更を実現する上で、根本的、重要かつ有用な手法である。</p> <p>また、<u>原処分庁は、本件合併及び本件譲渡等を否認しながら、その結果、B 社の資産のうち重要性も高く金額的にも重要な工場・製造設備を B 社から C 社への包括承継をし、C 社から A 社への個別譲渡をしたものとして C 社に対する貸借契約をするという、かえって経済的に「異常ないし変則的」な法律構成しか代替的に示すことができないのであるから、そもそも本件合併及び本件譲渡等を否認すること自体が不当というほかない。</u></p>	<p>本件行為計算が、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」に当たるとは、<u>代替的な法律構成がどのように示されるかによってこの判断に影響を与えるものではないのであるから、この点に関する A 社の主張には理由がない。</u></p>

原処分庁	A 社	審判所
い」たものであるといえる。		

② 税負担の減少以外に本件一連の行為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存在しないことについて

原処分庁	A 社
<p>(ア) A 社が主張する「債務超過を繰り返す B 社を救済」することは、債権放棄や増資によって解決可能で、実際に本件合併前に増減資して B 社は債務超過となっていない以上、本件一連の行為の目的とはなり得ない。</p> <p>(イ) A 社が主張する「B 社を事業リスクから解放し、賃加工形態へのビジネスモデルへの移行」という目的については、本件一連の行為によって、<u>損益構造に変化を与えるビジネスモデルの変更は生じていないと共に、アルミホイール等に係る受注数量増減に伴う損益の最終的な帰属といった観点からのリスク（本件事業リスク）からの解放は販売単価の変更によるものであり、本件一連の行為とは無関係である。</u></p> <p>(ウ) A 社が主張する「事業管理体制の移転」という目的についても、A 社は本件一連の行為の前からアルミ承認グループ会議等の機会を通じて、B 社から損益状況の報告を受け、あるいは検討に参画する等、<u>アルミ製造事業に関与しており、こうした関与体制は C 社との関係においても継続していたと認められるから、毎月の予算会議における体制への移行を含め、A 社によるアルミ製造事業への関与</u></p>	<p>(ア) 本件一連の行為とその過程で実施された販売単価の変更は、債務超過に陥ることが想定されていた B 社を救済すると共に、A 社がその子会社を通じてアルミ製造事業を行う建付けは維持しつつ、C 社を本件事業リスクから解放し、賃加工形態のビジネスモデルへ移行するために実行されたもので、正当な事業目的を有する。</p> <p>(イ) また、本件一連の行為を通じて、本件事業リスクの実質的な負担及び事業管理体制を A 社に移転するという目的が実現されている。</p> <p>すなわち、本件一連の行為の前は、年 1 回の全社経営会議及び年 2 回の商品グループ別ヒアリングの発表以外は現場レベルの会議のみで、A 社による事業管理体制が発揮される体制にはなかったが、平成 22 年 3 月 1 日以降、A 社の経営トップが参加する毎月の予算会議において、新たにアルミ製造事業販売部門が審議対象に加えられ、毎月の業況及び課題進捗の報告並びに経営陣からの事業管理体制は、本件合併後の予算会議を通じてより強化された。</p>

原処分庁	A 社
<p>は、当該事業を行う子会社の行為の前後を通じて実質的な変化があったとは認められない。</p> <p>従って、本件一連の行為が上記目的の下で行われたものとは評価できない以上、本件一連の行為に「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」しないといえることができる。</p>	

③ 本件一連の行為が、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ることについて

原処分庁	A 社
<p>役員宛の電子メール、経営会議・取締役会の決議事項が記載された書面に、B社の繰越欠損金の有効活用に関する記載があることから、A社は本件一連の行為を計画した当初から一貫してB社の未処理欠損金額を利用してA社の税負担軽減を図ることを本件合併の重要な目的としていたものと認められる。</p> <p>C社の事業内容とB社の事業内容に違いが認められないにもかかわらず、敢えて本件一連の行為に本件合併を組み入れて形式上整えたのは、上記目的があったからであると認められる。</p>	<p>(7) A社が本件一連の行為とその過程で実施された販売単価の変更を行ったのは、B社の継続的な赤字状態を抜本的に見直すためであり、平成22年2月5日の取締役会において、役員間でB社の増減資等についての活発な議論が行われているが、本件合併に係る「節税効果」は議論の対象にすらなっておらず、このことは、経営陣の本件合併に関する問題意識、動機及び目的が「節税効果」にはないことを示すものである。</p> <p>(i) また、本件合併に伴う未処理欠損金額の引継ぎは単なる副産物としての効果にすぎず、営利企業が組織再編において課税上の効果を予測し、意思決定の要因として考慮するのは当然のことである。</p>

- ④ 本件合併により A 社が B 社の未処理欠損金額を引き継ぐことは、法人税法 57 条 2 項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であることについて

原処分庁	A 社
<p><u>法人税法 57 条 2 項が、移転対象事業について継続すると認められる適格合併を前提として設けられていることに鑑みれば、完全子会社の吸収合併において未処理欠損金額の引継ぎを認める趣旨は、合併前の支配関係を前提として、消滅会社の資産負債が帳簿価額により親会社である存続会社に包括承継された結果、移転資産負債を利用して事業継続することにより従来の課税関係を継続させることを認めたものであると解するのが相当である。</u></p> <p><u>本件一連の行為を行った結果、アルミ製造事業は C 社に包括的に承継されており、A 社はアルミ製造事業を包括的に承継し移転対象事業を継続しているということではできず、法人税法 57 条 2 項の前提を欠くものといえるから、本件合併に同項を適用することは、同項が設けられた趣旨及び目的に反することが明らかというべきで、同項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であると認められる。</u></p>	<p>(7) 課税処分は納税者の財産権に対する直接的な侵害的処分であり、法律上明記された課税要件を離れて、「趣旨及び目的」を理由として納税者に不利に解釈した上で課税を行うことは、租税法律主義を定めた憲法 84 条に反する。</p> <p>(イ) 法人税法 57 条 2 項における適格合併に伴う未処理欠損金額の引継ぎについて、「移転資産等を利用した事業を継続することにより従来の課税関係を継続させる」ことは、同項の文言からの要件とされていないし、また、完全支配関係がある場合の適格合併に係る要件に関する法令の文言に照らしても、勘案される余地はなく、さらに、同条 3 項の文理上も、適格合併の日の属する事業年度開始の日の 5 年前の日以後に特定資本関係が生じたものでない適格合併においても、要件として条文上要求されていない。</p> <p>(ウ) なお、事業活動において、利益の発生の有無並びに利益額の変動の幅及び可能性を総称して事業リスクと称するところ、事業を承継するとは事業リスクを承継することにほかならない。この点、本件一連の行為とその過程で実施された販売単価の変更により、A 社が本件事業リスクを負担しており、このような事業リスクの</p>

原処分庁	A 社
	所在に照らせば、A 社は B 社の事業を本件一連の行為とその過程で実施された販売単価の変更を通じて包括的に承継し、継続している。

- ⑤ 本件一連の行為を通じて A 社の法人税の負担が減少することは、本来 A 社が負担すべきであった適正な法人税額へと調整することを意味することから、本件は「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」には当たらない旨の A 社の主張について

原処分庁	A 社	審判所
<p>法人格を異にする 2 つの法人間の合併に際して、未処理欠損金額の引継ぎが原則とされているということではできず、仮に「本件事業リスクが A 社の連結グループに帰する事実」により B 社のみ処理欠損金額が生じていたとしても、その発生時点において、その未処理欠損金額が将来的に A 社に引き継がれることが法人税法上必ずしも確実であるわけではないから、不当減少の判断に影響を与えるものではない。</p>	<p>A 社との取引を通じて B 社に未処理欠損金額が生じていたことは、取引価額が A 社に過度に有利に設定されていたためであり、A 社は過度に計上された課税所得を基に法人税を納付してきたものであって、本件合併を通じて A 社が B 社の未処理欠損金額を引き継ぎ、A 社の課税所得が減少することは、A 社が過去に納付した過大な報じ税額を、本来負担すべき適正な法人税額へと調整することを意味するにすぎないから、本件合併による未処理欠損金額の引継ぎは「法人税の負担を不当に減少させる結果」にはならない。</p>	<p>A 社と B 社とは、取引に係る基本契約を締結し、当該契約に基づいて取引を行っていたのであるから、当該取引によって A 社に生じた利益の額に基づき計算された法人税額が過大であった旨の主張には理由はなく、また、同様に、B 社において生じた損失は、飽くまでも B 社の損失にすぎず、A 社が当該損失を A 社の利益から差し引いて計算したものが A 社の本来負担すべき法人税額であることにもならない。</p> <p>したがって、本件合併を通じて本来 A 社が負担すべきであった適正な法人税額へと調整がなされたことを前提とする A 社の主張には理由がない。</p>

(3) 審判所の判断と分析

A 社が B 社の未処理欠損金額を A 社の欠損金額とみなして損金の額に算入したことは、法人税法 132 条の 2 に規定する「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」に該当するか否かについての審判所判断は次の通りである。また、これに関する分析を行っている。

なお、A 社のプレスリリース、平成 28 年 11 月 1 日付訴状等で、裁決書の非開示部分の内容を推測している。

【図表 8 審判所の判断と分析 (争点 2)】

審判所の判断	分析
<p>(ア) A 社は、本件合併によってアルミ製造事業を A 社の一部門として取り込み、アルミ製造事業の事業リスクを A 社が負担することによってアルミ製造事業の損益改善を図る方針を決定していたものの、本件 12 月 21 日の経営会議において、当該方針を変更し、新設する C 社に工場・製造設備の賃借料その他の費用を負担させて B 社と同様の運営を行わせることを決定し、本件 2 月 5 日の取締役会で、C 社に関しては B 社の事業内容を継承させるとともに、管理体制に伴う変更点は最小限とする方針を決定した。</p> <p>なお、本件 2 月 5 日の取締役会で承認された C 社の事業計画に関する内容で、本件 2 月 5 日の取締役会資料の C 社の事業計画の売上高及び経常利益の各数値は、本件 1 月 13 日の経営会議議案書における同社の事業計画の各数値とは異なって、売上高が増加し、経常利益が減少し、■■■■■■■■が行われている旨の記載がなくなっているところ、これらの相違点は、本件 1 月 27 日の常務席会議において報告された①減価償却費その他費用の負担を C 社が</p>	<p>① ヤフー・IDCF 判決との比較</p> <p>A 審判所の判断基準</p> <p>本事案は、ヤフー・IDCF 最高裁判決（最一・二小判平成 28 年 2 月 29 日）後、法人税法 132 条の 2 が適用された最初の事例であり、同判決で示された次の不当性要件の制度濫用の有無の判断基準に従って、審判所の判断が行われていると考えられる。</p> <p>(ア) 行為計算の不自然性（脚注 3）</p> <p>(イ) 税負担の減少以外の合理的な事業目的等の不存在（脚注 4）</p> <p>(ウ) 客観的事実からの租税回避の意図の存在（脚注 2）</p> <p>(エ) 組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨・目的からの逸脱（脚注 5）</p> <p>B 「合併が行われなかったもの」としての否認</p> <p>(ア) ヤフー判決</p> <p>みなし共同事業要件の規模要件を満たさない適格合併において、事前に合併法人の代表取締役社長が被合併法人 IDCS の副社長に就任した行為は、就任の経緯等、就</p>

審判所の判断	分析
<p>すること、②アルミ商品の仕入価格についての見直しを行うことという前提によって、C社の売上高が増加するものの、経常利益は減少するという計算がされたものと認められ、本件2月5日の取締役会では、このような変更点も併せて承認されたものといえる。</p>	<p>任期間、業務内容等に照らし、特定役員の実質を備えていたということはできず、副社長就任は、特定役員引継要件を満たすために、実質と乖離した形式を作出する明らかに不自然なものであり、税負担以外の減少以外にその合理的な理由といえる事業目的等があったとはいえないとされ、特定役員の就任行為が否認された。すなわち、<u>一連の行為のうち、特定役員の就任行為という本来不要な行為のみがないものとして否認され</u>、合併行為は否認されていない。</p>
<p>(イ) そして、A社は、本件12月21日の経営会議において変更された本件合併に係る方針及び本件2月5日の取締役会において決定されたC社に関する方針に基づいて、平成22年2月16日に金銭出資を行い、平成22年3月1日に本件転籍によりその全従業員をC社に転籍させた後のB社を、本件合併によって同日に吸収合併した上で、本件合併の効力発生日である平成22年3月1日に、B社から承継したアルミ製造事業を行う上で必要な主要取引先、棚卸資産及び未払費用等をC社に引き継ぐとともに、B社から承継した工場・製造設備についても、賃貸借契約によって工場・製造設備を対象としてC社に賃貸して賃貸料を収受させるなどして、本件合併の直後に、A社がB社から承継したアルミ製造事業に係る事業内容をC社に引き継いでいる。</p>	<p>(イ) IDCF 判決</p> <p>分割後に分割法人が分割承継法人株式の発行済株式の全部を譲渡することが見込まれているため、新設分割により設立された分割承継法人が資産調整勘定の金額を計上した場合において、翌事業年度以降は損金の額に算入されない分割法人の未処理欠損金額を分割承継法人の資産調整勘定に転化し、60ヶ月で償却するため、本来必要のない譲渡を介在させた行為は、実質的には適格分割であったとして、税負担の減少以外に事業目的があったとは考え難いとされ、譲渡行為がないものとされ、資産調整勘定の損金算入が否認された。すなわち、<u>一連の行為のうち、株式譲渡行為という本来不要な行為のみがないものとして否認され</u>、</p>
<p>(ウ) A社の当時の取締役らは、本件合併を計画した当初から、本件合併の財務効果としてB社の未処理欠損金額を引き継ぐことによって税負担が削減されることを認識しつつ、アルミ製造事業をA社本体に取り込まず、また、C社に関して、工場・製造設備の減価償却費相当額を負担させることなど、<u>変更された</u></p>	

審判所の判断	分析
<p>方針に基づいて合併した場合、本件合併の事業上の目的や必要性が失われて税負担削減の効果だけが残ることを認識していたにもかかわらず、当初の計画どおり本件合併を行うことを決定した²。そして、当該決定に基づいて、本件合併の効力発生日である平成 22 年 3 月 1 日に、B 社から承継したアルミ製造事業に係る事業内容を C 社に円滑に引き継いでいるのであって、本件合併及びこれに関連する一連の行為は、アルミ製造事業を、A 社に取り込むことなく、A 社グループにおける当該事業の実態を実質的に維持した上で、B 社の利益だけでは容易に償却し得ず、発生後 7 年を経過することによって切り捨てられることとなる未処理欠損金額を法人税法 57 条 2 項の規定に基づき、A 社の欠損金額とみなして、これを A 社の損金の額に算入することにより税負担が削減されるという効果を楽しむことを意図して、計画的に実行されたものと認められる。</p>	<p>分割行為は否認されていない。</p> <p>(ウ) 本件裁決</p> <p>合併前後において経済実態に変化がないため、<u>合併行為そのものが本来不要な行為として否認されている</u>という点が、ヤフー・IDCF 判決とは異なる。</p> <p>次の※1～3 にもかかわらず、合併が行われなかったものとして取り扱うことが可能なか疑問である。</p> <p>※1 合併の前後における経済実態の変化があった</p> <p>B 社は、A 社への販売単価が一定で、販売数量の増減により収支が変動し事業リスク負担していたが、本件一連の行為の過程で、販売単価を販売数量に応じたものに変更したことで、C 社は販売数量にかかわらず期間収支が均衡し、本件事業リスクは A 社が負担することとなった。</p> <p>つまり、合併の前後で損益構造の変化があったと考えられる。</p> <p>※2 A 社は、C 社の事業リスクを負担することになることを受け、C 社事業の管理体制の強化を行っている。つまり、合併の前後でグループ内役割の変化があったと考えら</p>
<p>(エ) これらの事情に鑑みると、本件合併は、<u>被合併法人の権利義務を承継する</u>といった通常想定されている合併の実質が備わっていたということはできず、<u>B 社の未処理欠損金額を引き継ぐために企図された名目的なものであって、実態とは乖離した形式を作出する明らかに不自然なものである</u>というべきである³。</p>	

² 客観的事実からの租税回避の意図の存在

³ 行為計算の不自然性

審判所の判断	分析
<p>によって <u>A 社の税負担を減少させること以外に合理的な理由といえるような事業目的その他の事情があったとはいえない</u>⁴。</p>	
<p>(カ) そうすると、本件のように法人税法 57 条 3 項に規定する要件に該当しない適格合併で、同条 2 項の規定を適用したものについて、それが租税回避の手段として濫用するものであれば、同法 132 条の 2 の規定の適用は認められるものと解され、また、その濫用の有無の判断については、上記のとおりと解される⁵ところ、本件合併は、被合併法人の権利義務を承継するといった通常想定されている合併の実質が備わっていたということはず、B 社の未処理欠損金額を引き継ぐために企図された名目的なものであって、実態とは乖離した形式を作出する明らかに不自然なものであり、また、B 社の未処理欠損金額の引継ぎによって A 社の税負担を減少させること以外に合理的な理由といえるような事業目的その他の事情があったとはいえないものである。したがって、<u>本件合併及びこれに関連する一連の行為は、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、同法 57 条 2 項の本来の趣旨及び目的を逸脱する態様でその適用を受けるものと認められるというべき</u>⁵であり、本件合併及びこれに関連する一連の行為により欠損金額に相当する金額を損金の額に算入したことは、組織</p>	

⁴ 税負担の減少以外の合理的な事業目的等の不存在

⁵ 組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨・目的からの逸脱

審判所の判断	分析
再編税制に係る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」に当たると解するのが相当である。	

(4) 今後の実務への影響

組織再編成により資産負債が移転している場合であっても組織再編成が否認されることがあり得ること、特定資本関係（現行税法上は「支配関係」）5 年超要件を充足していても繰越欠損金が否認されることがあり得ること、また、組織再編成の前後を通じて、事業の実態の変化や継続性等も考慮すべきことに留意を要するものと考えられる。

4. おわりに

上記においては争点 1 と争点 2 を分けて検討したが、両者は密接不可分であると考えられる。争点 1 では、個別規定である法人税法 57 条 3 項の射程外である取引、つまり特定資本関係 5 年超要件を満たす適格合併に対して、法人税法 132 条の 2 の適用により、射程内に引き戻して課税することについて、審判所が積極的な判断を示していない。争点 2 において、本事案は不当性要件の権利濫用に該当し、合併の前後で経済実態に変化がないため、合併が本来不要な行為であり、合併が行われなかったものとして否認していることから、「合併を行っていない、よって被合併法人の繰越欠損金を引き継ぐことはない」という結論となる。つまり、合併を行ったことを認めた上で、特定資本関係 5 年超要件を満たす適格合併において、被合併法人の有する繰越欠損金の引継ぎを否認することができるか否か、本事案は法人税法 57 条 3 項の趣旨・目的を逸脱しているのか等の議論を回避した結論となっている。この点については、今後の裁判における判断に委ねたということであろうか。

また、引き直しを示さないまま、合併を行わなかったものとして法人税法 132 条の 2 を適用するにあたり、合併による工場・製造設備の所有権移転はどのような法律行為とされるのであろうか。

その他、上述の通り、本件裁決ではいくつかの疑問が残るが、今後の判決における判断の動向を見守ることにしたい。



信義則

本件裁決では争いとなっていないが、国税当局への事前照会に対し、特定資本関係が5年超であることから、被合併法人 B 社の繰越欠損金は引き継げる旨の回答をしたにもかかわらず、これに反して行われた更正処分等が、信義則の法理の適用により違法となるかどうかという論点もあり得る。

信義則とは、法律生活において、人は相手方の合理的な期待や信頼を裏切ってはならないという原則であり、民法 1 条 2 項に規定されているが、租税法規に適合する課税処分についても、「法の一般原理である信義則」の適用があり得るとした判例がある（最判昭 62・10・30）。

但し、同判決は、信義則の法理により課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような「特別の事情」が存する場合に、初めてその適用の是非を考えるべきものであり、「特別の事情」とは、税務官庁が公的見解を示した場合に該当し得るものであると判示している。

なお、一般的に、事前照会において事実関係の枢要な部分において客観的事実との間に重大な相違があるような場合には、信義則に反するということはできないと考えられるが、本事案では、事前照会文書の内容が不明であるため、検討することができない。

税理士損害賠償責任

税理士は、法令の範囲内で依頼者の利益の最大化を考えて業務を遂行すべき義務を負い、また委任された業務に関して依頼者が採るべき方法が複数ある場合には、依頼者が正しい判断ができるように適切な指導及び助言を行う義務があるとされている（東京高裁平成 26 年 8 月 28 日判決）。

本事案が裁判所の判決により確定するまでの間、本件裁決を考慮し、税理士が組織再編税制に関する税務アドバイスを必要以上に保守的に行う場合、将来、税理士損害賠償責任を追及される可能性が生じるのではないかという意見もある。

以上