

組織再編成に関する行為計算否認規定

法人税法第132条の2等の組織再編成に関する行為計算否認規定については、今までにこれを適用した事例はないとされています。しかしながら、近時、M&Aやグループ内組織再編成に対して、課税当局が、当該規定を適用する事例が現れるのではないかといわれるようになってきました。特に、最近では、本来は税制適格要件を満たす形で合併等を行うことができるにも拘わらず、敢えて対象会社の株主等に現金を交付することで、当該合併等を税制非適格とし、税務上キャピタル・ロスを認識する行為や、同様に現金を交付することで、その後に含み損のある資産を譲渡した場合における特定資産に係る譲渡損失の計上制限(適格合併等の場合にのみ適用がある)の適用を免れるといった行為に対して、課税当局が、法人税法第132条の2を適用して税務上の損失計上を否認することを真剣に検討しているのではないかとされています。

そこで、今月のニュースレターでは、組織再編成に関する行為計算否認規定の導入の経緯や、法人税法第132条の2の適用要件に関する議論を紹介します。

1. 制度導入の経緯

組織再編成に関する行為計算否認規定は、平成13年度税制改正の際に、いわゆる組織再編税制の導入に伴って創設された規定です。

即ち、平成13年度税制改正では、(当時の)商法において会社分割制度が導入される(平成12年)など、柔軟な組織再編成を可能とするための法制の整備が進められたことに伴い、組織再編成に関する税制が抜本的に見直され、合併、会社分割、現物出資及び事後設立について、いわゆる組織再編税制が導入されたところ。その際、当

該税制改正に関する政府税制調査会の答申においては、「諸外国での経験に照らしても、会社分割を含め企業組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様なものになることが予想され、租税回避の手段として濫用されるおそれがあります。このため、繰越欠損金等を利用した租税回避行為の防止規定に加え、企業組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設けることが必要です。」(税制調査会「平成13年度の税制改正に関する答申」とされ、これを受けて、法人税法132条の2をはじめとする組織再編成に関する行為計算否認規定が新たに設けられるに至りました。

2. 制度趣旨

法人税法第132条の2をはじめとする組織再編成に関する行為計算否認規定は、「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になっており、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」、「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なると考えられる」ことから、「これに適正な課税を行うことができるように」、個別的な租税回避防止規定とは別に、包括的な組織再編成に係る租税回避防止規定として設けられたとされています(『平成13年版 改正税法のすべて』)。

なお、立法担当者の文献や立法当時の文献によれば、法人税法第132条の2は、同族会社の行為計算否認規定である法人税法第132条第1項に「類似する」又は「同様の」規定であるとされており、同法第132条の2の文言は、否認の対象となるのが組織再編成に係る特定の法人の行為又は計算とされているところを除けば、同法第132条第1項と同様の規定振りとなっています。

本ニュースレターの執筆者

おおた よう
太田 洋パートナー
弁護士うぶかた のりひろ
生方 紀裕アソシエイト
弁護士

本ニュースレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニュースレターの発送中止のご希望、ご住所、ご連絡先の変更のお届け、又は本ニュースレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室
(電話:03-5562-8352 E-mail:info@jurists.co.jp)

3. 適用要件

(1) 適用対象となる行為計算

法人税法第 132 条の 2 の適用対象となる行為計算は、合併、分割、現物出資若しくは事後設立又は株式交換若しくは株式移転(以下「組織再編成」といいます)に係る法人税法第 132 条の 2 各号に定める法人の行為又は計算とされています。

(2) 適用対象となる法人

法人税法第 132 条の 2 の適用対象となる法人は、①組織再編成をした法人、②組織再編成により交付された株式を発行した法人及び③上記①の法人及び②の法人の株主等である法人とされています。

(3) 「不当に」という文言の意味

法人税法第 132 条の 2 の「法人税の負担を不当に減少させる」という要件の中の「不当に」の意味について明示的に議論した文献はほとんど存在せず、通説的な見解は未だ形成されていないと考えられます。

しかしながら、前記2.記載のように、法人税法第 132 条の 2 をはじめとする組織再編成に関する行為計算否認規定は、同族会社の行為計算否認規定に「類似する」又は「同様の」規定であるとされており、「不当に」という文言は、これらの行為計算否認規定に共通のものであることから、法人税法第 132 条の 2 における「不当に」という要件の具体的内容を検討するに当たっては、同族会社の行為計算の否認規定に関する議論がある程度参考になるものと考えられます。この点、同族会社の行為計算の否認規定における、「不当に」の意味としては、判例上、(ア)非同族会社では通常なしえないような行為・計算、すなわち同族会社なるが故に容易になし得る行為・計算がこれにあたりと解する傾向と、(イ)純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれにあたりと解する傾向の二つの傾向があるとされているところですが、金子宏東京大学名誉教授は、「抽象的な基準としては」、上記(イ)の考え方を妥当とされ、「ある行為又は計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべき」とした上で、「行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ない

し変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のみでなく、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引とは異なっている場合も含む」とされています。

一方、法人税法第 132 条第 1 項をはじめとする行為計算否認規定は、租税回避否認の法理を法定したものとするのが通説的な見解とされているところ、「不当に減少」とは、当該行為がいわゆる講学上の租税回避行為であることを意味するものであるとし、租税回避行為の一般的定義(私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除する行為)を踏まえて、以下の①～③の全ての要素が充足される場合にのみ、上記の「不当に減少」の要件が満たされることになるとする見解があります。

- ① 納税者が採用した外形上の法形式が租税負担の軽減という目的を捨象すると、合理的経済人として経済的合理性を欠く行為であること
- ② 通常の行為形式を用いた場合と納税者が選択した法形式とを用いた場合とで経済的成果、結果がほぼ同一であること
- ③ 当該行為計算の結果、租税負担が軽減される結果となったこと

この考え方は、法人税法第 132 条の 2 がどのような場合に適用されることになるかを考えるに当たって、一つの有力なメルクマールとなるのではないかと考えられ、事実、そのように主張する有力な学説も存在するところ です。

もっとも、同族会社の行為計算否認規定に関しても、当該規定をやや適用範囲の広い否認規定として位置づけ、当該否認規定の適用対象は必ずしも講学上の租税回避行為に限られないという判断を示している裁判例も存在するため(東京地判平成 9 年 4 月 25 日判時 1625 号 23 頁[いわゆる平和事件一審判決])、租税回避行為の定義から「不当に減少」の要件の具体的な内容を導き出すという上記の見解が、法人税法第 132 条の 2 の適用要件に関する解釈として判例上定着することになるか否かは、今後の事例の蓄積を待つほかないものと思われ ます。

(4) 税負担の減少

法人税法第 132 条の 2 の要件として、法人税の負担が「減少」することが必要とされていますが、条文上、租税負担が減少する場合の例として、

- ・ 組織再編成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
 - ・ 法人の株式の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加
 - ・ みなし配当金額の減少
- が例示されています。

(5) 主観的な租税回避目的の要否

同族会社の行為計算否認規定については、主観的な租税回避目的の存在は要件ではないとするのが通説的な見解とされています。

そのため、前記のように同族会社の行為計算否認規定と組織再編成に関する行為計算否認規定が「類似する」又は「同様の」規定とされており、実際に「法人税の負担を不当に減少させる結果となる」という同じ文言が用いられていることからすれば、法人税法第 132 条の 2 についても、主観的な租税回避目的の存在は要件ではないと考えられます。

4. M&A やグループ組織再編成を行う際の留意点

学説や裁判例の大勢が、法人税法第 132 条第 1 項のような法律の明文の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないとの考え方を採っていると解される現状においては、通常取引について、租税回避行為の否認の法理に基づく更正処分が行われるリスクは相対的に小さいものと考えられます。これに対して、合併等の組織再編成行為については、法人税法第 132 条の 2 が設けられていることから、同条を根拠として租税回避行為の否認を行うことができますので、課税当局にとって否認権発動のための

ハードルは低いと考えられ、更正処分が行われるリスクは相対的に高いものと思われます。特に、冒頭で言及したような、組織再編成行為のうち意図的に適格要件を充足しないようにさせる行為(いわゆる適格外し)を含むものについては、法人税法第 132 条の 2 の適用対象となる旨が立法担当官の解説を含む複数の文献等で示唆されているため、否認権行使を受ける可能性は相当程度高いものと思われます。例えば、種類株式等の消却を、それが本来可能な時期には行わず、意図的に組織再編成の際に当該種類株式等の対価として現金等を交付することで、本来適格要件を充足し得る組織再編成を税制非適格とするような行為については、法人税法第 132 条の 2 による否認を受けるリスクが相当程度あることに十分留意する必要があります。そのため、タックスメリットを意図した組織再編成を行うに当たっては、組織再編税制に関する専門的な知識を有する弁護士・税理士に確認することが望ましいと言えます。

以上

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスを携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確かなサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。

(当事務所の連絡先) 〒107-6029 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル(総合受付 28 階)
電話 : 03-5562-8500(代) FAX : 03-5561-9711~9714
E-mail : info@jurists.co.jp URL : http://www.jurists.co.jp/ja/

© Nishimura & Asahi 2009