

解説

組織再編に絡む税務訴訟等



太田氏



伊藤氏

西村あさひ法律事務所
パートナー弁護士 太田 洋
弁護士 伊藤 剛志

日本機械輸出組合では、2023年7月6日に2023年度第2回国際税務研究会を開催し、西村あさひ法律事務所 パートナー弁護士の太田洋氏、弁護士の伊藤剛志氏より、標記テーマについて講演いただきました。本稿は、同講演の内容を取りまとめ、同氏らの校閲を得て掲載するものです（本稿は報告時点での内容になります）。

■はじめに

本日は私、太田が前半に、主としてTPR事件について話をさせていただき、後半を私の同僚の伊藤剛志弁護士から話をさせていただく。

本日、話をするのはTPR事件とPGM事件である。これらの事件がなぜ重要かという点、法人税法132条の2の不当減少性要件に係る判断枠組みがヤフー・IDCF事件の最高裁の判決によって最終的に固まったが、かかる判断枠組みが具体的な事案においてどのように適用されていくことになるのかについて、これらの事件が指針を示していると考えられるからである。

最近、私どもの事務所でも、税務調査段階ないしはその前のプランニングの段階で、これは132条の2に抵触しないか、という相談を受ける。これは、なかなか難しい法的判断であり、われわれも関与して、このようにすれば132条の2の適用を回避できるのではないか、という形で、プランニングのアドバイスをすることが非常に多くある。その結果として、実際にも課税処分を回避できている。（弁護士にとっては痛しかゆしだが、）クライアントにとっては課税処分をされないことが一番であり、課税処分をされないような形のプランニン

グをするにはどうしたらいいか、本日の事件の事例が参考になると思われる。

加えて、本日のもう一つのポイントは TPR 事件の東京高裁判決についてである。この判決は様々な批判もされているが、私自身は合理的に説明できると考えている。判決文に誤解を生む表現が含まれているため、批判の対象になっていると思われるが、判断内容それ自体については、十分あり得るものと思われる。東京高裁の結論は最高裁で是認されており、実務として、どこまでだったらセーフで、どこまでだったらアウトなのかということを考えつつ対応しなければならない。そのような点において、TPR 事件は非常に良い題材ではないかと思っている。

また、私個人としては、ある意味では TPR 事件と PGM 事件の間が法人税法 132 条の 2 の適用の境界線ではないかと考えている。つまり、TPR 事件はある意味で納税者が負けても仕方がないと感じるが、PGM 事件は納税者が勝ってしかるべきではないかと考えているので、そのような話を中心に説明したいと思っている。

まず、**図表 1**であるが、いま申し上げたとおり、ヤフー・IDCF 事件最高裁判決で示された「不当減少性要件」の判断枠組みが、具体的な事案との関係でどのように適用されるかという点は、今後の事例の集積に委ねられていた。

【図表 1】近時、未処理欠損金の引継ぎについて 法人税法 132 条の 2 を適用して否認する紛争事例が続出

- ◆ 組織再編成に係る一般の行為計算否認規定である法人税法132条の2における「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もの」(不当減少性要件)に係る判断枠組みは、ヤフー事件上告審判決(最一小判平成28年2月29日民集70巻2号242頁)・IDCF事件上告審判決(最二判平成28年2月29日民集70巻2号470頁)(併せて「ヤフー・IDCF事件最高裁判決」と総称)にて、一応の決着
 - もっとも、かかる判断枠組みが、具体的な事案との関係でどのように機能するかは、具体的事例の蓄積が必要な状態
- ◆ そのような状況の下、TPR事件が発生
 - 東証一部上場のTPR株式会社が、同社の子会社で多額の税務上の未処理繰越欠損金を抱えていた子会社を吸収合併すると同時に、新たに新会社を設立して当該子会社の従業員等を新会社に転籍させるなどして、未処理欠損金を引き継いだ行為について、法人税法132条の2を適用してこれを否認した課税当局の更正処分等を裁判所が是認
 - 特定支配関係5年を超える、完全支配関係のある法人間の合併における未処理繰越欠損金の引継ぎについて、法人税法の個別規定においては「被合併法人の事業の移転及び継続」が明示的な要件と定められていないところ、TPR事件の東京高裁判決が「完全支配関係にある法人間の適格合併についても、〔解釈上〕被合併法人の事業の移転及び継続を要する」との解釈を示したと受け取られているもの
- ◆ さらに、PGM事件が発生
 - TPR事件東京高裁判決で示された「完全支配関係にある法人間の適格合併についても、被合併法人の事業の移転及び継続を要する」との解釈を踏襲し、グループ内で行われた二段階合併に基づく未処理繰越欠損金の引継ぎについて、法人税法132条の2を適用してこれを否認した課税当局の更正処分等を国税不服審判所が是認。現在、東京地方裁判所に取消訴訟が係属中
- ◆ また、近時、PGM事件に続く事例も会員制税務ニュースサービスにて報道
 - 国税不服審判所令和4年8月19日裁決(大裁(法・諸)令4第5号)。国税不服審判所の裁決要旨検索システムにて、裁決要旨を検索することが可能
 - 当該組織再編は、未処理欠損金額を旧子会社から請求人に付け替えることを意図したものであるなどとして、法人税法132条の2を適用し、未処理繰越欠損金の引継ぎを否認。報道によると、納税者は大阪地裁に提訴した模様
- ◆ TPR事件の東京高裁判決は、その結論は妥当なものと考えられが、その判示はやや誤解を招く表現。ヤフー・IDCF事件最高裁判決で示された枠組みに照らして、適切に理解する必要
- ◆ とはいえ、繰越欠損金の引継ぎを伴う組織再編成においては、TPR事件・PGM事件の状況を踏まえた検討が求められる

そのような中で TPR 事件が発生した。TPR 社は、多額の繰越欠損金を抱えていた子会社を有しており、その子会社の事業を実質的に新たに設立した新会社に移管し、子会社を吸収合併して繰越欠損金を引き継いだ。課税当局はかかる繰越欠損金の引継ぎについて 132 条の 2 を適用して否認した。

この事案は、特定支配関係が 5 年を超えており、100%親子間の吸収合併であるから、適格要件との関係では金銭不交付要件を満たせば適格合併になるはずであり、それ故に批判が強い。TPR 事件の東京高裁判決が、判決書の表面的な記載としては、完全支配関係のある親子間の合併でも適格合併と認められるためには事業の継続を要するという要件を設定しているように読めるため、問題となっている。このような東京高裁判決の判示をどう合理的に解釈できるかという点が、まず一つの話である。

PGM 事件は後ほど伊藤から詳細を説明するが、これもいわゆる第二会社方式のような形であり、会社から Good 事業の部分を新たな会社として切り出して売却し、その結果、繰越欠損金を有することとなった会社を最終的には他のグループ会社に 2 段階で合併をした。かかる事案について、TPR 事件の東京高裁判決のロジックをそのまま踏襲し、132 条の 2 を適用して繰越欠損金の引継ぎを否認した事件で、これもいま東京地裁で争われている。

さらに最近では新たな事例として、令和 4 年 8 月 19 日国税不服審判所の裁決事例が出ている。これも第二会社方式のような形で事業を新しい会社に移管し、繰越欠損金を抱えている子会社を吸収合併して、その繰越欠損金を引き継いだ。かかる事案について、132 条の 2 を適用して繰越欠損金の引継ぎを否認した事案である。

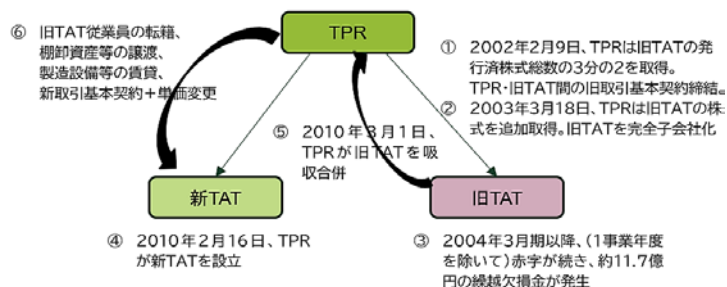
今のところ事案としては、繰越欠損金の引継ぎについてのみ、特に目立った事例が相次いでいる。この後で申し上げるとおり、132 条の 2 は、例えば法人税法 57 条 3 項のような個別否認規定に該当せず、組織再編税制における税制適格要件等を形式的には満たしている場合にも、ある意味でそれをオーバーライドして否認をする道具として使われうる。本日の話は、主としては繰越欠損金の引継ぎではあるが、組織再編税制全体について応用し得る話だとお考えいただければと思う。

1. TPR 事件の分析と検討

(1) 取引の概要

まず、TPR 事件である。事案は図表 2 に示しているとおおり、もともと TPR が旧 TAT という二輪車用の部品製造会社を買収により取得し、2003 年に完全子会社化をした。ところが、旧 TAT は、その翌年以降、赤字が続き、11.7 億円の繰越欠損金がかたまっていた。かかる状況下で、2010 年に TPR が旧 TAT を吸収合併し、同日、TPR が旧 TAT の従業員全員を新 TAT に転籍させ、新 TAT に棚卸資産などを譲渡した。製造設備等は TPR 本体が保有し続けるが、それをリースバックするような形で新 TAT に賃貸した。

【図表 2】取引の概要



取引の時系列

2002年 2月 9日	自動車部品等の製造及び販売を主たる目的とするTPR株式会社(TPR)は、テービアルテック株式会社(旧TAT)の発行済株式総数の3分の2を取得。旧TATは、1990年3月20日設立の法人であり、自動二輪車用アルミホイール製造事業(本件事業)を営む
2月13日	TPRと旧TATとの間で取引基本契約(旧取引基本契約)を締結。自動二輪車用アルミホイールの製造を委託
2003年3月18日	TPRが旧TATの株式を追加取得。完全子会社化
2004年3月～	旧TATは、1事業年度を除いて赤字(当期損失)が続き、2009年9月末時点で約1.1億円の債務超過。未処理欠損金額は約11.7億円に
2009年 12月22日	TPRは、旧TATとの間で、2010年3月1日付けで旧TATを吸収合併する旨の合併契約を締結
2010年 2月 5日	TPR取締役会にて、①旧TATの債務超過解消のための増減資、②新TATの社名を旧TATの社名と同一のものとし、合併後に新TATの所在地を旧TATの所在地に変更すること、③旧TATの従業員は、旧TATの解散と同時に新TATに転籍すること、④旧TATの棚卸資産(製品・仕掛品・原材料等)は合併後に新TATに売却することを決議
2月15日	TPRが、旧TATの増資(2.5億円)を引き受ける
2月16日	TPRが、全額出資をしてテービアルテック株式会社(新TAT)を設立(本件設立)。本件設立当時、新TATは、その商号、事業目的及び役員構成が旧TATと同一
2010年 3月 1日	<ul style="list-style-type: none"> TPRは、旧TATを吸収合併。旧TATは解散 旧TATの全従業員が新TATに転籍(本件転籍)。新TATにおける労働条件は旧TATにおける労働条件と同一 TPRは、本件合併により旧TATから承継した資産・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旧TATの従業員に係る負債(本件棚卸資産等)を新TATに譲渡(本件譲渡) TPRは、本件合併により旧TAT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(本件製造設備等)を新TATに賃貸(本件賃貸)。なお、賃貸料は、本件製造設備等の減価償却費相当額 TPRは、新TATとの間で、概ね旧取引基本契約と同内容の取引基本契約(新取引基本契約)を締結 「取引品」の価格改定(本件単価変更)を実施。TPRによる新TATからの仕入数量が減少すればそれに応じて仕入単価が上がり、仕入数量が増加すれば仕入単価が下がるといふ、仕入数量に応じた仕入単価の決定方法が導入される。→新TATの損益改善に 旧TATが締結していたリース契約は、新TATが引き継ぐ。新TATの売上先・仕入先等の取引先は、旧TATの取引先と同一
3月 2日	新TATは、本店所在地を旧TATの解散当時の本店所在地と同じ場所に移転

旧 TAT と新 TAT の違いは図表 2 の取引の時系列にまとまっている。まず、従業員は、旧 TAT の従業員全員が新 TAT に移った。棚卸資産も旧 TAT の持っていたものは全部新 TAT に譲渡されている。製造設備は合併により TPR 本体が引き継いでいるが、新 TAT に賃貸することにより、新 TAT がそのまま製造設備を使えるようにしている。その賃貸料は製造設備の減価償却費相当額とされており、P/L 上は、新 TAT は旧 TAT と同じ状況になるわけである。

また、今まで旧 TAT は繰越欠損金が蓄積した状況であり、経営状態は良くなかったわけだから、新 TAT では、経営がきちんとできるように、製造している二輪車用の部品について単価変更を実施している。一方、旧 TAT が締結していたリース契約や旧 TAT の取引先は全て新 TAT が引き継いでいる。さらに、新 TAT は、旧 TAT が解散した直後に旧 TAT の本店所在地と同じ場所に移転している。このような事例である。

(2) 適格合併における適格要件と繰越欠損金の利用制限

合併の適格要件については、皆さんご案内のところかと思うが、**図表 3** にまとめている。本件のように完全支配関係がある当事者間の合併の場合には、基本的に金銭等不交付であれば適格合併になる。支配関係のある当事者間の適格合併で要求されている従業者引継要件や事業継続要件は、完全支配関係のある当事者間の適格合併には要求されていない。TPR 事件では、TPR に旧 TAT の機械製造設備などを引き継いでいて、旧 TAT の従業員や事業を引き継いでいないが、金銭等不交付であるから、TPR と旧 TAT の合併は適格合併である。

【図表 3】 適格合併における適格要件と繰越欠損金の利用制限

	適格要件	適格合併の場合における繰越欠損金の引継ぎ・利用制限
完全支配関係がある場合	① 金銭等不交付要件 ② 完全支配関係継続要件	(1) 5年超の継続支配関係(特定資本関係5年超要件) (2) みなし共同事業要件(4要件型) a. 事業関連性要件 b. 事業規模要件 ・ 事業規模の差が概ね5倍以内 c. 被合併事業規模継続要件 ・ 被合併事業の支配関係発生時からの継続+支配関係発生時から事業規模が2倍を超えていない d. 合併事業規模継続要件 ・ 合併事業の支配関係発生時からの継続+支配関係発生時から事業規模が2倍を超えていない
支配関係がある場合	① 金銭等不交付要件 ② 支配関係継続要件 ③ 独立事業単位要件(従業者引継要件) ・ 概ね80%以上の従業員が合併法人の業務に従事することが見込まれること ④ 事業継続要件 ・ 被合併法人の主要な事業が合併法人において引き継ぎ行われることが見込まれていること	(3) みなし共同事業要件(2要件型) a. 事業関連性要件 b. 特定役員要件 ・ 被合併法人の特定役員のいずれかの者と、合併法人の特定役員のいずれかの者とは、合併法人の特定役員となることが見込まれていること
共同事業を行う場合	① 金銭等不交付要件 ② 事業関連性要件 ・ 被合併法人の被合併事業と合併法人の合併事業とが相互に関連するものであること ③ 事業規模要件、又は、特定役員要件 ④ 独立事業単位要件(従業者引継要件) ⑤ 事業継続要件 ⑥ (被合併法人の支配株主の)株式継続保有要件	(1)乃至(3)のいずれも満たさない場合には、支配関係事業年度以後の繰越欠損金のみ、利用可能。

加えて、適格合併の場合における繰越欠損金の引継ぎ・利用制限では、この表の右側にあるように、基本的には5年超の継続支配関係があれば、繰越欠損金を引き継げる。みなし共同事業要件もあるが、表の(1)~(3)のいずれもが満たされない場合に、繰越欠損金の引継制限を受ける。どれかが満たされれば引継制限を受けない。

(3) TPR 事件当時の法人税法 57 条の規定

法人税法 57 条 (事件当時の条文) をみると、まず 57 条 1 項は繰越欠損金について、7 年以内に開始した事業年度に生じた欠損金額は繰越欠損金として利用可能である旨を規定し、2 項では、適格合併で引き継いだものに関して合併法人における繰越欠損金とみなす旨を規定している。3 項が個別否認規定であるが、一定の場合に繰越欠損金の引継ぎを制限している。合併する法人間に特定支配関係があり、当該特定資本関係が (適格合併をした事業年度の開始の日の) 5 年前の日以後に生じている場合において、適格合併として政令に定めるものに該当しないときは、一定の繰越欠損金の引継ぎが制限されるとなっている。

このように 57 条 3 項中に特定支配関係の成立が 5 年以内かどうかという基準が定められている。この趣旨は、繰越欠損金を抱えているグループ外の会社をあえてグループ内に取り

込んで、その繰越欠損金を利用しようとする行為を防止するためと理解されている。5年超の継続支配関係が要求されており、かなり高いハードルが課されている。

紛争の経過については、東京高裁はTPRの控訴を2019年12月に棄却し、最高裁はそれからおおむね1年余りたった2021年1月に上告を棄却、上告受理申立てを却下している。最高裁の上告受理申立ては、判例違反その他の法令の解釈に関する重要な事項を理由とするものであり、かかる理由が認められなければ却下されるので、最高裁が東京高裁の判決を全面的に認めているかどうかは分からないが、少なくとも、上告受理申立てを却下しているということは、最高裁が東京高裁判決の結論は妥当と判断していることは否定しようがない。

TPR事件は、結論的に納税者敗訴であり、少なくとも最高裁もその結論を是認していることは、実務における検討の前提にしておかなければならない。

(4) TPR事件の争点

争点は二つある。まず、特定資本関係5年超要件を満たせば57条3項の個別否認規定は適用されないが、このような個別否認規定が発動されない場合でも、法人税法132条の2により納税者の行為を否認することができるのかどうか、という点(争点1)である。二つめは、132条の2の適用があり得るとした場合に、132条の2の(かなり漠とした要件であるところの)不当減少性要件が満たされているか、という点(争点2)である。

1) 個別否認規定(法人税法57条3項)と法人税法132条の2との関係について(争点1)

TPR事件は、地裁判決と高裁判決がある。東京高裁判決は、地裁判決の内容を基本的に全面的に引用している。加えて、東京高裁判決は、納税者が控訴審段階で新たにした主張を排斥している。

東京高裁判決をみると、まず争点1の部分について、結論として、57条3項が発動されない場合でも、132条の2により租税回避行為を否認できると判断している。その理由として、①132条の2は、文言上、個別否認規定がある場合には適用できないとは書いていないこと、②立法時にあらゆる租税回避行為をあらかじめ想定した上で網羅的に個別否認規定を設けることは困難であり、そういう場合をとらまえるために132条の2が設けられていること、③さらに、補足的な理由として、57条3項は、その規定の趣旨として、典型的な租税回避行為を対象とした具体的な否認規定であり、特定資本関係5年超であれば一般的否認規定の適用を排除するものとして規定されているわけではないことを述べている。

図表4の2枚目のスライドであるが、納税者側は、控訴審段階で、適格合併の要件として、完全支配関係がある場合に事業継続要件が必要とされていないことは、そもそも租税法自体がこれを租税回避の恐れがない類型と考えているものであり、かかる取引において繰越欠損金の引継ぎを否認するのは、完全支配関係がある合併の場合にも実質的に事業継続要件を要求するのに等しく、それはおかしいのではないかという主張をした。

かかる納税者の主張に対し、東京高裁判決は、組織再編税制の立案担当者も、適格合併にお

いて組織再編成前に行われていた事業が組織再編成後に継続することを前提にしている旨を説明していたことが認められるので、完全支配関係下の適格合併についてもおよそ事業の継続が考慮されていないと解するのは困難である、そうすると、金銭等不交付要件さえ満たせば、個別否認規定の適用がない限り租税回避のおそれがないことに必ずしもならないと述べている。ここの部分の判示が批判をされているところで、完全支配関係がある法人間の適格合併には事業継続要件を求めている明文の規定に反しているのではないか、ということが言われているわけである。

【図表 4】 争点 1（個別否認規定(法人税法 57 条 3 項)と法人税法 132 条の 2 との関係)

TPR事件東京高裁判決の判示の概要
<ul style="list-style-type: none"> ● 原判決(東京地裁判決)を全面的に引用。 ● 法人税法132条の2は、「その文言上、組織再編成に係る特定の行為又は計算を否認の対象とし、あるいは否認の対象から除外することとはされていない」こと、法人税法132条の2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」から、「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」。 ● 法人税法57条3項は、「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えず」、「同項は、むしろ、典型的な租税回避行為としてあらかじめ想定されるものを対象として定めた具体的な否認規定にすぎない」と解されるから、「同条2項に関する否認とその例外の要件を全て書き尽くしたものとはいえず、同条3項が特定資本関係5年以下の組織再編成と5年超の組織再編成を区別して規定しているからといって、特定資本関係5年超の組織再編成について一般的否認規定の適用が排除されているとはいえない」。
TPR事件東京高裁判決の判示の概要
<ul style="list-style-type: none"> □ 控訴審段階で、納税者側は、適格合併について、完全支配関係がある場合には、事業継続要件が必要とされていないから、未処理欠損金額の引継ぎを利用した租税回避のおそれがない類型として法人税法132条の2によって未処理欠損金額の引継ぎは否認されない等と主張。 ● 本判決は、「完全支配関係下の適格合併において事業継続要件(同法2条12号の8ロ(2))が求められていないのは、元々経済的に同一であった被合併法人と合併法人が合併する場合であるからであることを意味するにすぎず」、「組織再編成の立案担当者も、適格合併においては、組織再編成前に行われていた事業が組織再編成後に継続することを前提にしている旨を説明していたことが認められるのであって、完全支配関係下の適格合併について、法人税法57条2項の趣旨において、およそ事業の継続が考慮されていないものと解することは困難であるものと考えられる。また、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止するという法人税法132条の2の前記の趣旨からすると、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3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いうべきである」等として、納税者の主張を全て排斥。

争点 1 と争点 2 について順次説明すると、争点 1 については、TPR 事件のときに初めて問題となったものではなく、ヤフー事件上告審判決にて明らかにされているところである。ヤフー事件では、当時のヤフーの社長が IDCF の副社長に就任することにより経営参画要件が満たされ、みなし共同事業要件が満たされているために繰越欠損金の引継ぎができる、というプランニングがされていた。

しかし、最高裁は形式的に経営参画要件が充足されていたとしても、132 条の 2 の適用により否認することができると判断しているので、実は争点 1 については、ヤフー事件で最高裁が、個別的否認規定が発動されない場合でも 132 条の 2 が適用され得ることを明示的に認めていることになる。理論面を考えても、132 条の 2 は一般的な行為・計算否認規定と言

われているが、ドイツなどにあるような真の意味での包括否認規定とは違い、あくまで組織再編成行為に係る一般的な行為・計算否認規定に過ぎない。個別的否認規定の拡大版である。個別的否認規定があるにもかかわらず、どんな場面でも一般的否認規定が出てくるのであれば、個別的否認規定は要らないのではないかという批判はあり得る。しかし、132条の2が真の意味での包括否認規定かという点、必ずしもそうではなく、個別的否認規定なのかどうかはある意味で程度問題にすぎない。132条の2も、例えば57条3項などに比べれば一般的な射程を持っているが、真の意味での包括否認規定ではないという点では同じ性質だということ、一般的にも言われている。

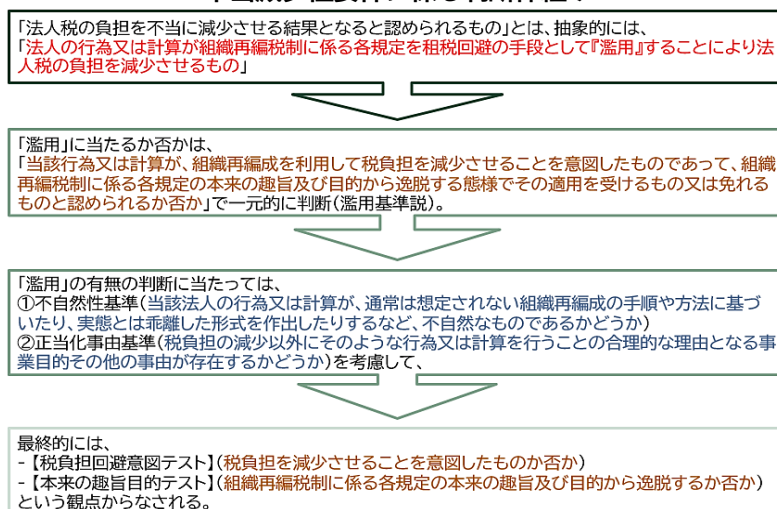
ただ、当然のことながら、個別的否認規定の発動がない前提でプランニングしたものについて、簡単に132条の2が出てきてしまうと、納税者の予測可能性を著しく損なうことになる。そういう意味では132条の2が適用されるのは、基本的には、ヤファー・IDCF事件最高裁判決に示された狭い領域に限定されることになるかと思っている。後で申し上げるが、ヤファー・IDCF事件最高裁判決は、税負担回避意図テストと本来の趣旨目的テストという二つのテストを用意して132条の2の適用に絞りをかけている。

ちなみに、本日は詳しく申し上げないが、この話は基本的に132条1項の同族会社の行為・計算否認規定も同じで、ユニバーサルミュージック事件の最高裁判決（最一判令和4年4月21日民集76巻4号480頁）は、基本的な判断の構造として、132条1項についても132条の2の判断の枠組みを応用したような判断枠組みを用いている。基本的には132条1項の適用においても、同じような形になると考えられる。

2) ヤファー・IDCF 事件最高裁判決における 132 条の 2 の 不当減少性要件に係る判断枠組み

TPR 事件の争点 2 の検討に先立ち、ヤファー・IDCF 事件で示された不当減少性要件の判断枠組みを確認しておく（図表 5）。

【図表 5】 ヤファー・IDCF 事件最高裁判決における法人税法 132 条の 2 の 不当減少性要件に係る判断枠組み



ヤフー・IDCF 事件の控訴審判決では、不当減少性要件について、組織再編税制又は個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであったら否認ができる、というような、かなり広めの書きぶりをしてきた。しかし、最高裁は、まず、不当減少性要件が満たされる場合かどうかという場合かという、組織再編税制に係る各規定を「濫用」することにより法人税の負担を軽減するものと解釈し、「濫用」にあたるかどうかは、租税負担を減少させる意図があるかどうかと、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨・目的から逸脱するものかどうかと、いう観点から判断するとしている。そして、これらの判断に際して、不自然性基準と正当化事由基準を考慮するとしている。このような、かなり複雑な判断枠組みを取っている。

3) 法人税法 132 条の 2 の不当減少性要件該当性について (争点 2)

これを踏まえ、TPR 事件の争点 2 をみてゆく。

【図表 6】争点 2 (法人税法 132 条の 2 の不当減少性要件該当性)

TPR 事件東京高裁判決の判示の概要
<ul style="list-style-type: none"> ● 原判決(東京地裁判決)を全面的に引用。 ● 「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」(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」が、この「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、組織再編成税制は、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。そうすると、法人税法57条2項についても、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。」

TPR 事件東京高裁判決の判示の概要
<ul style="list-style-type: none"> □ (不自然性基準) 当該行為又は計算が「不自然なものであるか」どうか、との点について <ul style="list-style-type: none"> ● 「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、旧TAT社の営んでいた本件事業はほぼ変化のないまま新TAT社に引き継がれ、[TPR]は、旧TAT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えることができる」 ● 「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、不自然なものといふべきである」と判示 □ (正当化事由基準) 当該行為又は計算について、税負担の減少以外に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、との点について <ul style="list-style-type: none"> ● 「本件合併及びこれに伴う本件設立等の検討経過等に照らすと、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ったものとみるのが相当であり、前記[略]で述べた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」と判示

TPR事件東京高裁判決の判示の概要

□ 結論

- 「本件合併は、通常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り、実態とはかい離した形式を作出するものであって、その態様が不自然なものであることに加えて、本件未処理欠損金額の引継ぎによって原告の法人税の負担を減少させること以外に本件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情があったとは認められないことからすれば、本件合併は、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、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というべきである。」
- 「そうすると、本件合併は、組織再編税制に係る上記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して、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』に当たるといえることができる。」

TPR事件東京高裁判決の判示の概要

- 控訴審段階において、納税者は「法人税法57条2項は、組織再編成に係る未処理欠損金額の引継ぎについて、適格合併が行われた場合には、同条3項の適用がない限りは、引継ぎを認めており、適格合併では、完全支配関係がある場合は、金銭等不交付要件のみを充たせば足りるものとして、従業者引継要件及び事業継続要件を必要としないから、これらを実質的に充足することを求めることは予測可能性を著しく害する」と主張
- 本判決は、「支配関係にある法人間の適格合併については、〔組織再編税制の基本的な考え方〕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」として、「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」と判示

TPR事件東京高裁判決の判示の概要

- また、納税者は、控訴審段階において、本件合併によって本件製造設備の所有権はTPRに帰属したものの、減価償却費相当額賃借料の名目で新TATが負担することになっており、本件単価変更は本件賃貸借による損失負担のリスクから新TATを解放するために実施された施策であって、本件事業は実質的にTPRにおいて引き続き継続されている旨を主張
- 本判決は、「本件単価変更を含む一連の施策が適格合併において通常想定される方法であるものといえるのか疑義がある」ことから、本件事業が旧TATからTPRに移転し、TPRにおいて、「本件事業を継続しているものと評価することは困難であって、旧TAT社の本件事業は、ほぼ変化のないまま新TAT社に引き継がれ、〔TPR〕は旧TAT社の本件未処理欠損金額を引き継いだのみに等しいという本件合併の実質が否定されることにはならない」と判示
- そうすると、「本件合併は、経済実態において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ものということできないから、適格合併において通常想定されない手順や方法に基づくものであり、実態とは乖離した形式を作出するもので、不自然なものといわざるを得ない」と結論づけた

TPR事件の東京高裁判決の争点2に関する判示は、基本的には図表6の一枚目のスライドの一番下の赤字のところにあるように、組織再編税制は、完全支配関係がある法人間の合併についても事業の移転及び継続を想定しているものと解される、57条2項の欠損金の引継ぎの点についても、合併後の事業の継続を想定して、その効果を認めたものと解される、としている。

不自然性基準と正当化事由基準については、このスキームにより旧TATの営んでいた事

業は変化のないまま新 TAT に引き継がれており、結果としてみると旧 TAT の有していた繰越欠損金のみを TPR が引き継いだに等しく、これはかなり不自然なものであると判断している。正当化事由基準についても、特にこのようなスキームを取ることに付いて税負担の減少以外に合理的理由となる事業目的は見当たらないとしており、この二つの観点から濫用と判断しているわけである。

図表 6 の 4 枚目のスライドは控訴審における納税者の主張に回答した判示である。法令上は、適格合併の要件として、完全支配関係がある法人間の合併では、従業者引継要件と事業継続要件が必要とされていない。この点をどう解釈するかということだが、先ほど申し上げたとおり、東京高裁判決は組織再編税制の基本的な考え方に基づき、適格合併は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、と判示し、132 条の 2 の適用の有無に関して、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、事業の移転・継続を含めて検討したとしても納税者の予測可能性を害するものではないと述べている。

また、納税者は、TPR と新 TAT 間で実施された単価変更は損失負担のリスクから新 TAT を解放するためのものであるなどと主張したが、東京高裁判決は、TAT の経営立て直しのために単価変更が必要であっても、そもそも、このような第二会社を作って行う必要はなく、本件合併は不自然なものと言わざるを得ない、と述べている。

本東京高裁判決について、よく言われる批判は、欠損金引継ぎの要件として、明文に定めのない事業継続要件を実質的に課しており租税法律主義に反するのではないか、という点である。しかしながら、本東京高裁判決は、租税法律主義を無視して 57 条 2 項の欠損金引継ぎのための要件として事業継続要件を追加的に付加したものではないと理解すべきと思う。すなわち、欠損金引継ぎを定める 57 条 2 項の規定があるのは間違いはないが、132 条の 2 を適用した結果として 57 条 2 項の適用をそのまま認めて欠損金の引継ぎを認めることは「濫用である」と言っているのであって、欠損金引継ぎの要件として 57 条 2 項に事業継続要件を課したわけではない。

別の言葉を使うと、57 条 2 項の欠損金の引継ぎ規定を適用するに際して、一種の縮小限定解釈を行っていると思われべきと思われる。すなわち、57 条 2 項は合併による欠損金の引継ぎを認めた恩典的な規定であり、不自然で、正当な事由もなく実施された吸収合併の場合には、事業の移転・継続という実質が備わっていないということであれば、欠損金引継ぎという恩典享受は認められないとしたものにすぎないと考えられる。ただ、その過程で、あたかも 57 条 2 項の欠損金引継ぎの要件として事業継続要件が課されているかのような表現をしていることが、TPR 事件東京高裁判決の問題ということではないかと思われる。

もう少しパラフレーズして説明すると、不当減少性要件の判断枠組みについて、ヤフー・IDCF 事件最高裁判決は、不自然性基準と正当化事由基準を考慮した上で、最終的には税負担回避意図テスト、本来の趣旨目的テストにより濫用かどうかを判断する、とした。そして、かかる判断枠組みにおいては、本来の趣旨目的テストを用いる前提として、問題となる個別規定の本来の趣旨・目的は何かということを探求することとなる。本東京高裁判決も、本来

の趣旨・目的を探求し、それに続けて不自然性基準と正当化事由基準を検討しているの、趣旨・目的に反していれば不当減少性要求を満たすように見えてしまうわけだが、必ずしもそのような形で短兵急に判断しているわけではないと思われる。

では、振り返って 57 条 2 項の本来の趣旨・目的についてどのように判断しているかを確認してみると、本東京高裁判決は、組織再編税制導入に当たって政府税調で示された「基本的な考え方」や立案担当官による解説に依拠して、完全支配関係のある法人間の合併においても、基本は合併による事業の移転及び合併後の事業継続を想定している、との理解を示している。この点については、平成 22 年度税制改正で適格現物分配制度が導入され、さらに残余財産確定に伴う繰越欠損金の引継ぎ制度が導入されており、そもそも平成 22 年度税制改正後は、事業継続がない場合にも組織再編税制における適格性が認められていることを考慮するべきではないか、といった批判もある。

ただ、ここで翻ってみると、ヤフー・IDCF 事件最高裁判決は、「組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的」から逸脱する態様か否かを検討すると述べており、組織再編税制全体の趣旨・目的を検討すると述べているわけではない。問題となっている 57 条 2 項は適格合併に関する規定だから、現物分配という異なる組織再編行為は、57 条 2 項の本来の趣旨・目的とは直接的な関係を有しているわけではない。

政府税調で示された「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的な考え方」を見てみると、もう少し細かなことを述べている。「基本的な考え方」では、「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」としながらも、完全支配関係がある場合についてはどう述べているかということ、「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」と記載されている。すなわち、要件緩和の結果として事業継続要件や従業者引継要件を要求しないことが示唆されている。換言すれば、完全支配関係がある法人間の合併の場合には、政策的な要件緩和を行っているのであり、政策的に恩典を与えてあげるべきという考慮が不要となる場合には、緩和されていたものを元どおりにして、本来、要求されるべき事業の移転、事業の継続が必要である、と解釈することは必ずしもおかしくないと思われる。

本東京高裁判決の判示は、誤解を招く表現だが、合理的に解釈すれば、もともと適格合併に関する適格要件との関係では、本来、完全支配関係がある法人間の合併についても事業移転の要件を課するのが自然であったところ、政策的にあえてこれを要件とせず、税制適格要件を緩和したものである。よって問題となる適格合併が不自然であるとか、事業目的その他の合理的な理由がない（正当事由がない）といった要素がある場合には、この要件の緩和をしないという判断をする。そのための材料として、当該合併において事業継続がないことを考慮してはいけないうことまでは入っていない、と整理することができる。

TPR 事件について見ると、明らかに不自然と考えられる状況があり、正当化事由（税負

担減少以外に合理的な事由となる事業目的その他の事由)もないし、かつ法人税の負担を減少する意図もある。このような状況からすると、適格要件を緩和して事業移転・事業継続を不要とした政策的配慮、要件緩和を享受すべき実質が備わっていないと判断されることになるのではないか。そうすると57条2項の本来の趣旨及び目的、ここで「本来の」という言葉が入っているのが重要であり、本来あり得べき趣旨・目的に照らすと、本件は逸脱しており、繰越欠損金の引継ぎを否認したことは妥当ではないかと思われる。

本日はあまり触れられないが、残された問題として(異常・変則的ではない行為・計算への)引き直しの問題がある。本件では裁判所は引き直しを行っていない。しかも東京高裁の判決は納税者の主張に対し、単に行為・計算を否認する場合には不当に減少する税負担を排除するために必要な限度で課税標準の計算を行えば足りるので、引き直しを行ってなくても良いとしている。しかし、引き直しなしに、単に繰越欠損金の引継ぎを認めないということであると、あたかも繰越欠損金の引継ぎに事業移転・事業継続を要件としたに等しいことになってしまうので、きちんと引き直しをすべきではなかったかという疑問が残る。この問題は今後もさらに問題にはなるのではないかと思っている。

2. PGM 事件の分析と検討

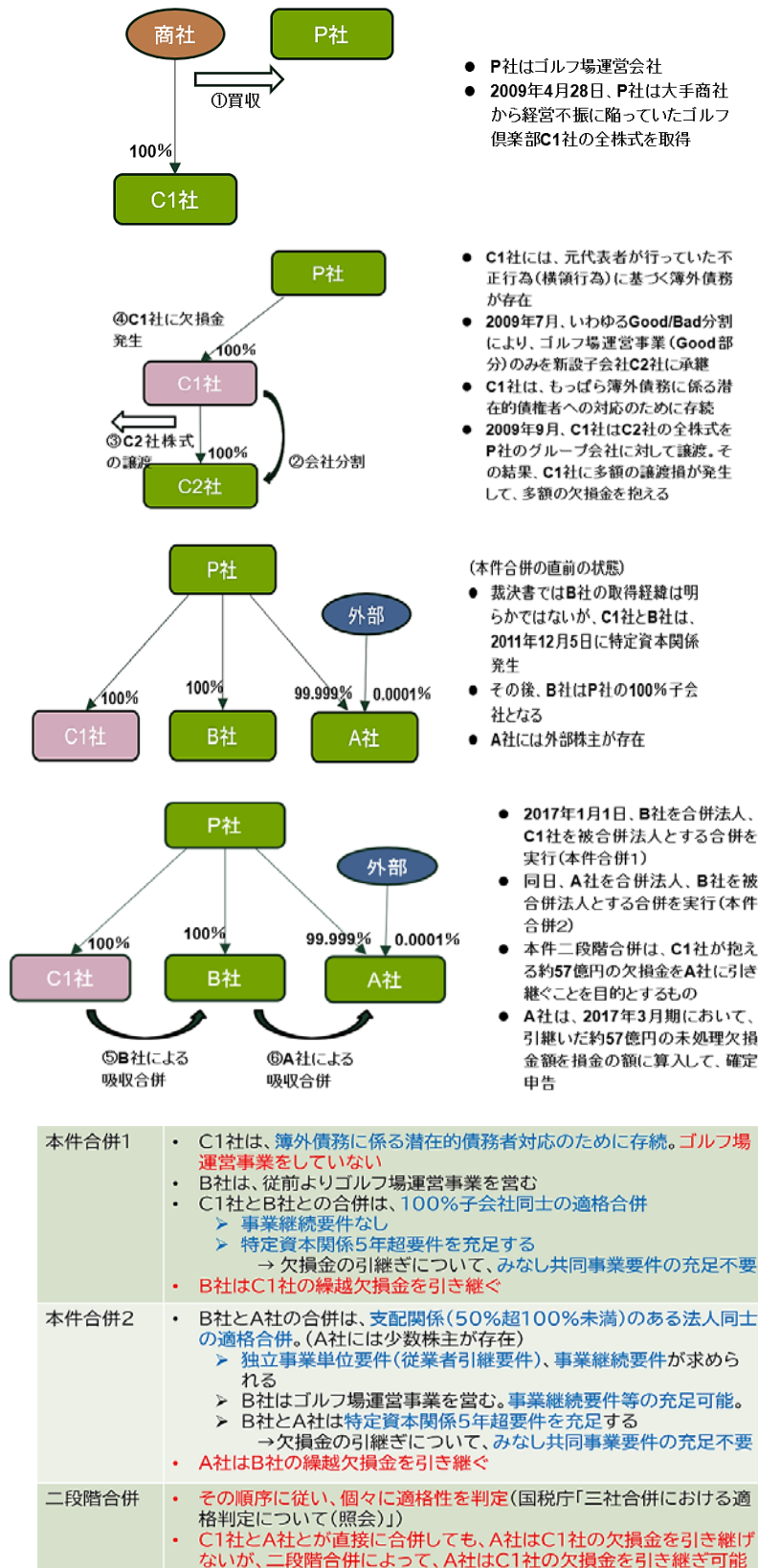
(1) 事案の概要

私、伊藤からはPGM事件について話をさせていただく。PGM事件も適格合併と繰越欠損金の引継ぎが問題となり、否認をされている事案である。事案の概要から説明させていただく(図表7)。ゴルフ場を運営しているP社が2009年に商社から経営不振に陥っていたゴルフクラブC1社の全株式を取得して買収をした。その際、C1社には元代表者が行っていた不正行為や横領に基づく簿外債務が存在しており、そのような事情をP社は認識した上でC1社を買収した。

このような簿外債務があったことから、P社では買収後C1社をいわゆるGood/Bad分割した。ゴルフ場の運営事業を子会社C2社として新設子会社に切り出して承継をする一方、残ったC1社は簿外債務に係る潜在的債権者への対応のために、そのまま存続させ、2009年9月にC1社がC2社(ゴルフ場運営会社)の株式をほかのグループ会社に譲渡した。その結果、C1社に多額の株式譲渡損が発生して繰越欠損金を抱える状態になった。

このような状況が継続していた中で、今回、問題となる取引が行われた。この取引の関係者として出てくるのが、ほかの100%子会社であるB社と、少数株主がいるA社である。問題となる取引の直前の状況では、A社・B社はP社を通じた5年超の特定資本関係があった。P社がA社やB社をどのような経緯で取得したのか等は明確ではない。このような事実関係のもと、B社がC1社の繰越欠損金を引き継ぐ目的でC1社とB社が合併し、その後、同日に、B社がA社と合併をするという2段階での合併を実施した。その結果、C1社の繰越欠損金57億円をA社が引き継いだ。

【図表 7】 事案の概要



ここで図表3(P.5 既掲出)として、適格合併における適格要件と繰越欠損金の利用制限の要件をまとめた一覧表を再掲した。

【図表3】適格合併における適格要件と繰越欠損金の利用制限

	適格要件	適格合併の場合における繰越欠損金の引継ぎ・利用制限
完全支配関係がある場合	① 金銭等不交付要件 ② 完全支配関係継続要件	(1) 5年超の継続支配関係(特定資本関係5年超要件) (2) みなし共同事業要件(4要件型) a. 事業関連性要件 b. 事業規模要件 ・ 事業規模の差が概ね5倍以内 c. 被合併事業規模継続要件 ・ 被合併事業の支配関係発生時からの継続+支配関係発生時から事業規模が2倍を超えていない d. 合併事業規模継続要件 ・ 合併事業の支配関係発生時からの継続+支配関係発生時から事業規模が2倍を超えていない
支配関係がある場合	① 金銭等不交付要件 ② 支配関係継続要件 ③ 独立事業単位要件(従業者引継要件) ・ 概ね80%以上の従業者が合併法人の業務に従事することが見込まれること ④ 事業継続要件 ・ 被合併法人の主要な事業が合併法人において引き継ぎ行われることが見込まれていること	(3) みなし共同事業要件(2要件型) a. 事業関連性要件 b. 特定役員要件 ・ 被合併法人の特定役員のいずれかの者と、合併法人の特定役員のいずれかの者とが、合併法人の特定役員となることが見込まれていること
共同事業を行う場合	① 金銭等不交付要件 ② 事業関連性要件 ・ 被合併法人の被合併事業と合併法人の合併事業とが相互に関連するものであること ③ 事業規模要件、又は、特定役員要件 ④ 独立事業単位要件(従業者引継要件) ⑤ 事業継続要件 ⑥ (被合併法人の支配株主の)株式継続保有要件	(1)乃至(3)のいずれも満たさない場合には、支配関係事業年度以後の繰越欠損金のみ、利用可能。

本件の事例に当てはめていくと、C1社とB社が直接に合併する場合、C1社は簿外債務に係る潜在的な債務者対応のために存続している会社だから、ゴルフ場を運営しているわけではない。そのような会社が外部株主もいるA社と直接に合併すると、適格要件を満たさない状況になる(支配関係がある法人間の合併であり、独立事業単位要件(従業者引継要件)、事業継続要件が求められる)。それゆえにC1社は、まず、ゴルフ場を運営している会社で100%の完全支配関係があるB社と合併する。そうすると、C1社とB社は100%子会社同士の完全支配関係がある法人間の合併であり、かつ特定資本関係5年超要件を満たすので、適格合併に該当し繰越欠損金を引き継ぐことができる。

このようにB社がC1社の繰越欠損金を引き継いだ後、今度はB社とA社が合併するわけだが、B社とA社の合併はA社に外部株主がいるので、支配関係のある法人同士の合併としての適格要件が求められ、独立事業単位要件(従業者引継要件)・事業継続要件が求められる。B社自体はゴルフ場運営事業を営む会社であり、B社とA社との間では、これらの要件を充足することができる。かつ、B社とA社は特定資本関係5年超も満たすということで、B社の繰越欠損金をA社が引き継ぐことになる。

このような順次合併をしていく場合に適格性をどう判定するかという点に関しては、国税庁から照会の回答が公表されており、個々に適格性を判定することが明らかになっている。

課税当局は、2019年6月に、A社に対し132条の2の組織再編成に関する包括否認規定を適用し、繰越欠損金の引継ぎを否認した。A社が国税不服審判所に審査請求をしたところ、2020年11月に国税不服審判所はA社の審査請求を棄却した。報道によると、A社は21年4月に東京地裁に更正処分取消訴訟を提起しており、現在、訴訟係属中である。争点としては、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

るものに該当するか否か、まさに不当減少性要件を争点として争われている事案である。

(2) PGM 事件の経過・争点

PGM 事件は現在、国税不服審判所の裁決が出ており、その裁決内容を紹介させていただく(図表 8)。審判所裁決は、ヤフー・IDCF 事件最高裁判決の不当減少性要件の枠組みを引用して、まさに TPR 事件の高裁判決を踏襲しているような形で判断をしている。特徴的な点として、審判所裁決は、C1 社が負っていた簿外債務への対応は社会通念上の事業とは認められない、事業自体がなかったと認めるのが合理的である、と判断している。その上で、合併に係る一連の行為の不自然性・合理的な事業目的についても、C1 社と A 社との間で直接合併ができる状況だったが、あえて合併 1、合併 2 という二段階の合併をする迂遠な方法で組織再編を行うのは不自然である、実態とは乖離した形式をつくり出しているもので、この二段階合併に関して、税負担を減少させること以外に合理的な理由となる事業目的は認められないと審判所裁決は判断している。

【図表 8】 PGM 事件裁決の概要

PGM事件審判所裁決の概要
<ul style="list-style-type: none"> ● ヤフー・IDCF事件最高裁判決の不当減少性要件の判断枠組みに係る判示を引用 ● その上で、TPR事件高裁判決を踏襲し、【税負担回避意図テスト】及び【本来の趣旨目的テスト】について、「事業の移転及び継続を含めて検討すべきと解される」と解釈 ● 本件合併の時点における事業実態について 「【C1社】が負っていた本件簿外債務への対応という行為は、営利性、有償性がなく、また、反復継続するような、社会通念上の事業とは認められず、【2012年】1月以降、まったく収益が計上されていないことからすれば、…本件合併から遡ること5年以上も前から事業実態がなかったと認めるのが相当である」 ● 本件合併に係る一連の行為の不自然性及び合理的な事業目的について 「本件合併1の時点で【C1社】と【A社】との間で直接合併できる状況にあったにもかかわらず、同日に、あえて本件合併1と本件合併2に分け、う遠な方法で組織再編を行うという不自然性が認められる。」「すなわち、本件合併1と本件合併2に分けることによって、【A社】は、本件合併が実質的には未処理欠損金額を有し事業を営んでいない【C1社】の吸収合併であったにもかかわらず、これを未処理欠損金額を有し事業を営んでいる【B社】の吸収合併という形に変え、実態とは乖離した形式を作出したものといえる」 「本件合併は、…事業を営んでいない【C1社】の本件未処理欠損金額を【A社】に引き継がせることをも目的としていたものであり、本件合併において、2段階に分けて【C1社】を【A社】に吸収させた点については、税負担を減少させること以外に合理的な理由となる事業目的その他の事由の存在は認められない」

PGM事件審判所裁決の概要
<ul style="list-style-type: none"> ● 法人税法57条2項の趣旨及び目的を踏まえた本件合併の評価について 「組織再編税制における基本的な考え方である『移転資産等に対する支配の継続』に着目すれば、被合併法人が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、その事業が合併後も引き続き営まれていることを想定していると解されることから、完全支配関係適格合併においても、被合併法人が事業を行っていたことを想定しており、そのような場合に未処理欠損金額の引継ぎを認めることとするのが、法人税法57条2項の趣旨及び目的であると解される。」 「【C1社】は本件合併の日から遡ること5年以上も前から事実上休眠状態にあり、本件合併の時点における事業実態はなかったものと認められる。そうすると、【C1社】にはそもそも組織再編成によって『引き継がれるべき事業』がなく、【C1社】が有する本件未処理欠損金額は、通常の組織再編成の手順によっては請求人に引き継がれることがなかったものである。…このような場合においてまで、未処理欠損金の引継ぎを認めることとするのは、法人税法第57条第2項の趣旨及び目的から逸脱したものといわざるを得ない。」 ● まとめ 「本件合併に係る一連の行為は、…不自然なものであり、…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は存在しない」 「そして、このような本件合併に係る一連の行為は、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、…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法人税法第57条第2項の適用を受けるものといえ、…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とみとめられる。」

また、法人税法 57 条 2 項の趣旨・目的についても、TPR 事件の東京高裁判決の影響が強く出ている。先ほどの TPR 事件東京高裁判決は、完全支配関係のある適格合併でも事業の移転・継続を要求しているように見える判示をしていたが、PGM 事件審判所裁決は、これをさらに敷衍して、完全支配関係のある法人間の適格合併でも、被合併法人が事業を行っていたことを想定しており、そのような場合に未処理欠損金額の引継ぎを認めるのが 57 条 2 項の趣旨・目的であると正面から述べている。そして、審判所裁決は、事実上休眠状態にある C1 社には、そもそも合併の対象となるような事業実態はなく、未処理欠損金の引継ぎを認めることは 57 条 2 項の趣旨・目的からも逸脱したものである、と判断をした。その結果、本件は不自然で、税負担減少以外に合理的な理由はないので、132 条の 2 の適用により繰越欠損金の引継ぎを否認することは正当だという判断をした。

このように、PGM 事件の審判所裁決は、TPR 事件の東京高裁判決の影響が色濃く出ている。PGM 事件審判所裁決は、TPR 事件東京高裁判決によって、法人税法 57 条 2 項の繰越欠損金の引継ぎにおいて、事業の移転及び継続という要件を事実上付加されたかのように解している。この点に関しては、先ほど太田弁護士からお話しさせていただいたように、TPR 事件をそのように解するべきではないと思われるし、PGM 事件審判所裁決は、ある意味で TPR 事件東京高裁判決を誤読しているのではないかと思われる。

TPR 事件はあくまで TPR 事件の具体的事実関係に不自然性基準と正当化事由基準を考慮した結果、57 条 2 項にもともと入っていた政策的配慮に基づく課税上の恩典、すなわち要件の緩和を認める必要はないと判断したものと考えるべきである。57 条 2 項に基づく繰越欠損金の引継ぎについて、明文に規定のない事業の移転及び継続という要件を付加するのは、租税法主義との関係で大きく問題がある。そうすると、問題は、PGM 事件において具体的事実関係に不自然性基準・正当化事由基準を当てはめたときに、どのように考えるべきかという点に帰着する。

まず、不自然性基準について、審判所裁決は二段階合併が不自然だと言っているが、通常、このような合併を 3 社による 1 つの合併手続で実施するのか、2 段階に分けて順次合併するのか、選択肢がある中で、後者の方が異常・変則的と言うのは難しいのではないかと思われる。この点について、順番をつけて順次合併をしたときには、それぞれの合併ごとに適格性を判定する旨、国税庁の回答も出ているし、1 つの合併手続と二段階の合併手続とで実務上の手間がそれほど大きく変わるかという点、それほど変わるものでもないとは考えられるように思われる。

正当化事由基準、すなわち、事業上の目的や合理的な理由があるか否かという点も、PGM 事件に関しては十分にあると言えるのではないかと思われる。もともと C1 社・C2 社に切り分けた理由は、偶発債務 (Bad 部分) のリスクを遮断する点にあり、このような Bad 部分が健全な事業である Good 部分に及ばないように、法人の有限責任原則を利用するために会社分割をすることは実務上広く行われている方法であるし、それ自体を不自然ということは言えないと思われる。

そのように分離した Bad 部分の会社を存続させていくことも、会社法上、否定されるような話ではないし、また偶発債務のリスクを抱えている会社は、解散・清算することも実務上容易ではない点もある。解散・清算手続においては債権者保護手続をする必要があり、それをきっかけとして潜在債務が現実化する可能性、まさに寝た子を起こすことになりかねないおそれもある。そうすると、一定の期間が経過し、これ以上偶発債務リスクもあまり現実化しないだろうという見通しが立った段階となれば、もはや法人格を維持しておく必要はなくなるので、そのような段階に至った場合に、法人の管理コストを削減するために、Bad 部分を抱えた会社を他の会社に吸収合併して解散することは、正当な事由（経済的合理性）が認められるように思われる。

PGM 事件の審判所裁決は、事実上休眠会社であった C1 社にはそもそも引き継がれるべき事業がないから、それを A 社に引き継がせる二段階合併は不自然な外形をつくり出したものと認定しているわけだが、不自然性基準と正当化事由基準を適用する以前に、57 条 2 項の適格合併による繰越欠損金の引継ぎにおいて明文のない事業の移転及び継続という要件が一般的に事実上付加されているという解釈をしているので、そのような結論になっているのではないか、この点で審判所裁決は 132 条の 2 の適用方法を誤っているのではないかと思われる。

PGM 事件の具体的な事実関係を考えると、不自然性基準、正当化事由基準を共にクリアできるものと解され、57 条 2 項の政策上の恩典付与要件の緩和を適用されるべき状況と思われる。まさにこのような状況のときのために、完全支配関係のある法人間の適格合併の要件として、あえて事業の移転・継続という要件を設けなかったと整理されるべきであり、それを、132 条の 2 の包括否認規定を適用して否定することはおかしいと考えるべきではないかと思われる。そうすると、PGM 事件に関しては 132 条の 2 の適用は認めるべきではなく、57 条 2 項の適格合併における繰越欠損金の引継ぎ規定の原則に従い A 社が未処理欠損金額を引き継いだことは適法と解するべきではないかと思われる。

3. 終わりに

最後にまとめると、TPR 事件の東京高裁判決については、結論は妥当と思われるものの、その表現は誤解を生じやすく、実務に混乱をもたらしているところがあるように思われる。その原因は、57 条 2 項に、明文の規定に定めのない事業の移転・継続が必要とされているかのような判示をしているところであり、かかる判示をきっかけに PGM 事件の審判所裁決のような形で事業の移転・存続がないから繰越欠損金の引継ぎを認めないという判断が生じている状況があるように思われる。

しかし、ヤフー・IDCF 事件において、当該事件の控訴審判決が、不当減少性要件について、取引が経済取引として不合理・不自然である場合のほか、その趣旨・目的に反することが明らかであるものを含む、と判示していたものを、最高裁は、より限定する形で不自然性基準と正当化事由基準を考慮して本来の趣旨目的テスト、税負担回避意図テストを判断するという枠組みを示したのであり、いわば控訴審判決で示された基準を制限する形の枠組みを判示

している。不自然性基準、正当化事由基準が満たされるのか、かかる基準を基礎づけるどのような事実関係を主張できるのか、という点をきちんと検討することが重要ではないかと思われる。PGM 事件についても、今後、裁判所が適切な判示をすることが期待される。

132 条の 2 のような包括否認規定が適用される場面では、個別の規定の要件を満たしていたとしても、それをオーバーライドする形で否認されるケースが出てくる。個別の規定の要件を充足していたとしても、132 条の 2 との関係ではその行う取引がどのような事業目的その他の合理的な理由を有し、正当化事由を有するか、また、それらの目的・理由に基づき不自然なものとなっていないか、という観点をしっかり検討し、取引のプランニングをすることが重要である。

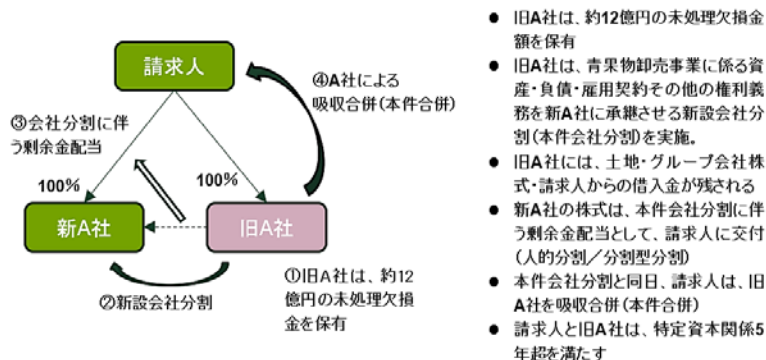
4. 補足：国税不服審判所令和 4 年 8 月 19 日裁決の事例

(1) 事案の概要

先週の金曜日（2023 年 6 月 30 日）に会員制の税務ニュースで報道されているが、PGM 事件に続く三つ目の 132 条の 2 を適用した否認事例として、国税不服審判所の令和 4 年 8 月 19 日裁決が出ている。これは青果物卸売事業者の事件で、TPR 事件と似たような様相がある。

旧 A 社が 12 億円の未処理欠損金を有しており、この旧 A 社が新設会社分割による分割型分割によって、事業を新 A 社に移転し新 A 社の株を親会社である請求人に割り当てた。旧 A 社は未処理欠損金といくつかの資産のみを保有する状態になり、その状態のまま請求人が旧 A 社と合併して旧 A 社の未処理欠損金を引き継いだ。この事案も完全支配関係のあるグループ会社間での適格合併であり、5 年超特定支配関係要件を満たしており、未処理欠損金を引き継いだ（図表 9）。

【図表 9】 事案の概要



本事案の裁決書を見ると、会社分割に関して、次のような事実が認定されている。新 A 社の設立当初における株主、役員構成、会社の目的、本店所在地は旧 A 社と全く同じで、基本的な資産・負債・雇用契約も全て新 A 社に引き継いでいる。取引実態や融資関係も変わらず、基本的に商号も同一であり、TPR 事件と非常に似ている状況である。

(2) 裁決の概要

図表 10 に裁決の概要を示した。審判所裁決は、PGM 事件と若干異なる言い回しをしているが、57 条 2 項の趣旨は、各事業年度間に経理方法の一貫した同一性が継続維持されることを前提に、各事業年度間の所得の金額と欠損金額を平準化することによって、法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行う、というものであり、合併の前後を通じた経理方法の一貫した同一性を認めることができることを前提に繰越欠損金の引継ぎを認めた規定であると解される、と述べている。さらに、かかる趣旨から、例えば適格合併が企業グループ内の法人の有する未処理欠損金額の他の法人への付替えと同視できるような場合にまで、そのような繰越欠損金の引継ぎを認めることを想定したものではない、と述べている。

このように、この審判所裁決は、事業の移転及び継続という言葉を用いず、経理方法の一貫した同一性という概念を持ち出して判断をしているところに特徴がある。グループ内で繰越欠損金を付け替えるようなものは許されない、という点を導くために、このような言い方をしたようにも思われる。逆に言えば、本件の審判所裁決は、本件は、グループ内で未処理欠損金をほかの法人に付け替えたと同視できるような事案であり、濫用だから繰越欠損金の引継ぎは認められない、という考え方をしているように思われる。不自然性基準、正当化基準の関係について、納税者は様々な主張をしているが、租税以外の事業目的その他の合理的な理由や正当化事由が認め難いような事実関係のようであり、その点が最終的な判断に影響しているのではないかと思われる事案である。

【図表 10】 裁決の概要

裁決の概要
<ul style="list-style-type: none"> ● ヤフー・IDCF事件最高裁判決の不当減少性要件の判断枠組みに係る判示を引用 ● その上で、法人税法57条2項・3項の趣旨・目的について、以下のように述べている。 「法人税法第57条第2項は、適格合併であることを要件として、租税政策上、青色申告者に与えられる欠損金額の繰越控除の特典の承継を合併の場合にも認めることを定めた規定であるというべきである。これは、欠損金額の繰越控除の趣旨及び目的が、各事業年度間に経理方法の一貫した同一性が継続維持されることを前提に、各事業年度間の所得の金額と欠損金額を平準化することによって、事業年度ごとの所得の金額の大小にかかわらず、法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行うことにあるところ、適格合併においては、移転資産等の移転が形式のみで、実質においては、その資産等を保有していることができ、移転資産等に対する支配が合併後も継続していることから、従前の課税関係を継続させることを基本的な考え方とするものである。このように法人税法第57条第2項は、合併の前後を通じた経理方法の一貫した同一性を認めることができることを前提に欠損金額の繰越控除の特典の継承を認めた規定であると解される」
裁決の概要
<p>「法人税法第57条第3項は、企業グループ外の法人が有する未処理欠損金額の引継ぎを制限したにとどまり、企業グループ内の法人の未処理欠損金額の利用を無制限に許容したものと解されない」</p> <p>「未処理欠損金額の引継ぎの趣旨が、適格合併の場合には、…基本的に、欠損金額の繰越控除が前提とする各事業年度間に経理方法に一貫した同一性が継続維持されているとして、合併の前後を通じた事業年度間の所得の金額と欠損金額を平準化することを認めて、従前の課税関係を継続させることにあると解されることからすれば、法人税法第57条第2項は、例えば、適格合併が企業グループ内の法人の有する未処理欠損金額の企業グループ内の他の法人への付替えと同視できるものであるなど上記適格合併の場合に未処理欠損金額の引継ぎを認めることとした前提を欠くような場合にまで、未処理欠損金額の引継ぎを認めることを想定した規定ではないと解するのが相当である」</p>

5. Q & A

T 座長 太田先生、伊藤先生にはご説明を頂き感謝したい。これから質疑応答を行いたい。私からは二つほど質問したい。一つ目は、タックスプランニングの観点から見た TPR 事件と PGM 事件に関する質問、二つ目は、132 条の 2 に関する質問である。

一つ目の質問については、タックスプランニングの観点からは、TPR 事件は難しいだろうなという印象を受ける一方、PGM 事件はよく考えたなという印象がある。しかし、いずれの事件も 132 条の 2 が適用されてしまったが、最初の合併の後に新設子会社をつくったり、二つ目の合併を行ったり、この間の期間をもう少しあけて、その間に企業グループとしての事業戦略をしっかりと練り込んで入れておけば、もしかしたら 132 条の 2 の適用の可能性は下がったのではないかという気がするが、そのような理解でよろしいかという質問である。

二つ目の質問については、132 条の 2 は企業グループの観点からすると適用の有無・プロセスが透明ではないところがあって、適用されると論争や訴訟になってしまうという認識はある。租税回避目的での事業再編ではないことを検証するために事業継続性の観点を重視するとなると、TPR 事件は少し問題になった感じがする。繰越欠損金の引継ぎ。利用制限の要件を明確化することで 132 条の 2 の規定はなくすというような運用は可能なのか。しかし、法令上で明記されてしまうと、かえって納税者にとって不利になると解釈すべきなのか。透明化を求めるところを重視するのか、あるいは法令に規定されてしまうといろいろと不都合が出てくる可能性があるため、解釈の余地を残しておくほうがベターなのか、この辺りの見解を伺いたいと思う。

太田 まず、質問の 1 点目であるが、図表 5 にヤファー・IDCF 事件最高裁判決の判断枠組みを書いている。第一段階の再編と第二段階の再編の時間をあけて事業計画に練り込んだりすれば変わってきたのかという質問だが、まさに濫用の有無の判断における不自然性基準と正当化事由基準に該当する話と思う。今の質問との関係で言えば第二段階の再編ということになると思うが、税負担の減少以外にそのような行為・計算を行うことについて、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否か、という点であり、ここをいかに説明できるかということと思う。合理的な理由は事業目的ですらなくていいので、最高裁の判断枠組みに照らせば、PGM 事件のような事業目的と少し異なる、簿外債務を遮断する目的でもいいのだろうと思う。いずれにしても、第二段階の再編を行う必然性をいかにつくるかという意味では、おっしゃるとおり、事業計画に練り込んで再編の必然性をきちんと証跡として残すことは有効ではないかと思っている。

ちなみに、最後に説明した令和 4 年の国税不服審判所裁決の事例では、納税者は第二会社をつくった理由として、繰越欠損金を抱えている会社だと、従業員の士気が下がるとか、外から見てイメージが悪いとか、そのような事情があるので第二会社を作りました、繰越欠損金だけを旧 A 社に残しました、といった理屈づけをしているのだが、説得力があまりない。会計上の損失を理由とするものではなく、会社に信用があるかどうかを、繰越欠損金を見て判断している取引先は通常いないと思う。審判所裁決の事例だとあまり思い浮かばないが、何らかの形でこういうものがあるから第二段階の再編を行ったという合理的な理

由を、いかにつくるかということかと思う。

2番目の質問について、実務の方はできるだけ要件を細かくしたほうがいいのではないかという思いがあり、その気持ちは理解できるが、その行き着く果ては米国の今の状況のようなものなのではないか、すなわち、多くのトレジャリーのレギュレーションがあり、そのレギュレーションの中には事例説明がたくさん書いてあり、とてつもなく膨大なものになってしまう。おそらく、そのような状況は、会社の税務担当者がついていくことも難しいものとなり、タックスロイヤーの天下になってしまうのではないか。それは決して望ましいものではないように思われる。

私どもがPGM事件の審判所裁決がややおかしいと思っているのは、完全支配関係がある会社同士の適格合併について事業継続要件を要求していないのは、法令上は意味がある、と考えているからである。要は、完全支配関係があれば、事業継続はしていないと解される場合でも適格合併と認めるべき状況はあり得る。ただ、それを奇貨として変なことをすると否認されるというだけで、一定の場合には、事業継続要件を要求していないのだから繰越欠損金を引継ぎますよねとしたほうが納税者には有利になり、私は今ぐらいのバランスの方が良いのではないかと思う。

これがさらにGAAR (General Anti-Avoidance Rule) となると、本当に包括的なものとなるので、感覚でやるしかないようなものになりかねない。日本の場合には現在のルール程度のさじ加減が良いのではないかと個人的には思っている。

伊藤 租税以外の事業目的その他の事由という点が重要なポイントと思うし、逆に、TPR事件にしてもPGM事件にしても、なぜこれが否認されたのかという点では、納税者側が作成した税メリットを強調しすぎた証拠・証跡を課税当局が押さえているといった面もあるように思われる。まさに繰越欠損金を引き継ぐことで税負担の減少が可能で、だからこの取引を実施しましょう、といった説明をする内部資料が出回ってしまっていて、それを見た調査官が納税者は計画的に租税回避を実施したと認定するような関係や状況があったのだろうと思われる。

TPR事件にしても、第二会社で事業を継続するのであれば、第二会社をつくることの意義をきちんと整理しておく必要があったように思われる。例えば、新しい社名にて新しいブランディング戦略の下で、心機一転、役職員みんなで新たに頑張れるようにします、労働条件も変えます、そのために第二会社をつくりました、空になった会社は合併や解散により、繰越欠損金を親会社が引継ぎました、そのような事業計画は不自然でおかしなものですか、といったような説明ができる状況や事実関係があったのであれば、また違う判断があったかと思うところである。

132条の2は「濫用」か否かが問題となるので、税金を安くすることだけを考えていたら、それは「濫用」ではないですかと言われかねない。会社としてどういう目的のために、何のために当該取引を実施するのかということをきちんと整理して証跡を残すことが大事なことと思う。

T座長 ありがとうございます。