

T-LEX ワンポイント：吸収分割により事業を移転させた子会社との吸収合併により引き継いだ欠損金の損金算入について組織再編成の行為計算否認規定の適用が争われた事例
(令和 5 年 3 月 23 日裁決)

岩田合同法律事務所
弁護士・公認会計士 武藤 雄木

完全子会社の事業を会社分割により他の法人に移転させ、その後に親会社が欠損金のみを有することとなった完全子会社を吸収合併する行為について、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）を適用して欠損金の損金算入を否認した更正処分取消しの可否が争われた国税不服審判所の裁決例（令和 5 年 3 月 23 日裁決。以下「本裁決」といいます。）をご紹介します（審査請求棄却¹⁾）。

1 事案の概要

請求人（納税者）は、酒類・加工食品等の製造・販売等を業とする株式会社であり、甲社及び乙社（以下「本件各子会社」という。）の完全親会社であった。

請求人は、A 事業を強化することを目的に営業拠点を集約すると基本戦略を立て、首都圏の A 事業を甲社に、西日本の A 事業を乙社に集約した。その後、請求人は、平成 27 年 2 月 20 日、完全子会社である丙社を設立し、同年 9 月 1 日、甲社の A 事業に係る権利義務を丙社に吸収分割により承継させた上で、同年 12 月 1 日、甲社を消滅会社とする吸収合併を行った。

また、請求人は、平成 28 年 9 月 1 日、乙社の A 事業に係る権利義務を丙社に吸収分割により承継させた上で（以下、甲社による吸収分割と併せて「本件各分割」という。）、同年 12 月 1 日、乙社を消滅会社とする吸収合併（以下、甲社との間の吸収合併と併せて「本件各合併」という。）を行った。

本件各子会社は、本件各分割の結果、従業員は在籍せず、未払いの税金のみを有する会社となった。なお、本件各合併の時点で、請求人と本件各子会社の間には 5 年超の完全支配関係が存在した。

請求人は、法人税等の確定申告において本件各子会社が有していた欠損金（以下「本件各欠損金」という。）を損金算入したが、原処分庁は、本件各合併は組織再編成の行為計算否認規定の適用があるとして法人税等の更正処分等を行った。

2 本裁決の骨子

(1) 結論

請求人が本件各欠損金を損金の額に算入したことは、法人税法 132 条の 2 が定める

¹⁾ 東京地方裁判所に取消訴訟が係属中である。

「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（審査請求棄却）。

(2) 判断の枠組み

- 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」とは、法人の行為又は計算が組織再編成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る。
- 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、(a)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、(b)組織再編成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。
- 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「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」との要件に係る租税回避の意図があるか否か、同法 57 条 2 項の趣旨及び目的から逸脱しているか否かについては、組織再編成税制の基本的な考え方にに基づき、事業の移転及び継続を含めて検討することが相当である。

(3) 事実認定・当てはめ

- 本件各合併の直前に本件各分割が行われ、本件各子会社が営んでいた A 事業は丙社に引き継がれており、本件各合併は、事業を継続する法人とは異なる法人において本件各欠損金のみを引き継ぐものであり、組織再編成税制における本件各欠損金の引継ぎの場面において通常想定されている合併法人への事業の移転及び継続という実質を備えているとはいえ、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、実体とは乖離した形式を作出するものであり、不自然なものというべきである。
- 請求人は、当初は甲社に東日本エリアの A 事業を統合する方法を予定していたところ、欠損金による税務メリットを享受するため、丙社を新設して同社に吸収分割をした上で、吸収分割後の甲社を清算する方式に変更したが、清算を行うと当該吸収分割が非適格分割になるとの指摘を受け、請求人との間の吸収合併に変更した。
- 西日本エリアの A 事業の統合から僅か 1 年後に、複数の選択肢がある中で、請求人の税務メリットを享受するために、乙社から丙社に対する吸収分割をした上で、請求人と乙社間の吸収合併が行われた。
- また、本件各合併の時期は、甲社については欠損金の一部が使用期限により損金算

入できなくなることを避けるために平成 27 年 12 月 1 日に定められ、乙社については請求人において平成 28 年 12 月期に子会社の株式売却益が見込まれることから税務メリットを早期に享受するためとして、平成 28 年 12 月 1 日に定められた。

- ▶ そうすると、請求人は、A 事業の再編成に係る手順や方法及び本件各合併の時期のいずれも、専ら本件各欠損金の最大限の活用を最優先に企図したといわざるを得ず、このことは、本件各合併を行う理由として、終始、欠損金の引継ぎに係る税務メリットやその使用期限などが挙げられていることから明らかである。
- ▶ 本件各分割及び本件各合併の目的は、A 事業の集約ではなく、専ら本件各欠損金の引継ぎにあったとみるのが相当であり、税負担の減少以外に本件各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言わざるを得ない。

3 本判決を踏まえた実務上の留意点について

本判決は、法人税法 132 条の 2 の不当性要件（「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」該当性）の判断基準について、同条の適用の可否が争点となった先行事案²と同様に、ヤフー事件（最判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 卷 2 号 242 頁）における規範を引用しています。

その上で、完全支配関係がある法人間の合併において欠損金の引継ぎが認められるためには事業の移転・継続が必要かという点については、この点が争われた TPR 事件の判断を踏まえ、「事業の移転及び継続を含めて検討することが相当」との判断を示しています。もっとも、本判決は、経営会議の資料や社内のメールから本件各分割及び本件各合併が専ら税務上のメリットを享受することを目的に行われたことを認定しており、仮に事業の移転・継続が行われていたと認められたとしても、ヤフー事件の判断基準の下では不当性要件を満たすと認定された可能性があった事案と考えられます。

グループ会社間の組織再編において税務上の影響を考慮することは当然のことではありますが、欠損金の引継ぎを伴う組織再編においては、当該組織再編が専ら税務上のメリットを享受するためのスキームであったと課税当局から判断されることがないように、社内資料において事業目的の達成のために立案されたものであることが明らかになるようしておくべきといえます。

² 東京高判令和元年 12 月 11 日金融・商事判例 1595 号 8 頁（TPR 事件）、令和 2 年 11 月 2 日判決（PGM 事件）、令和 4 年 8 月 19 日判決がある。