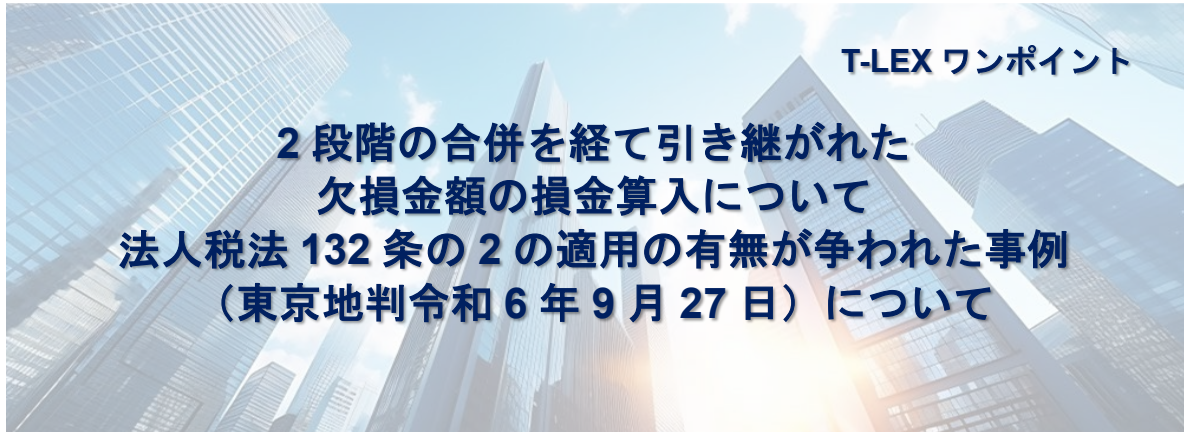


岩田合同法律事務所 ニュースメール
2024年10月号



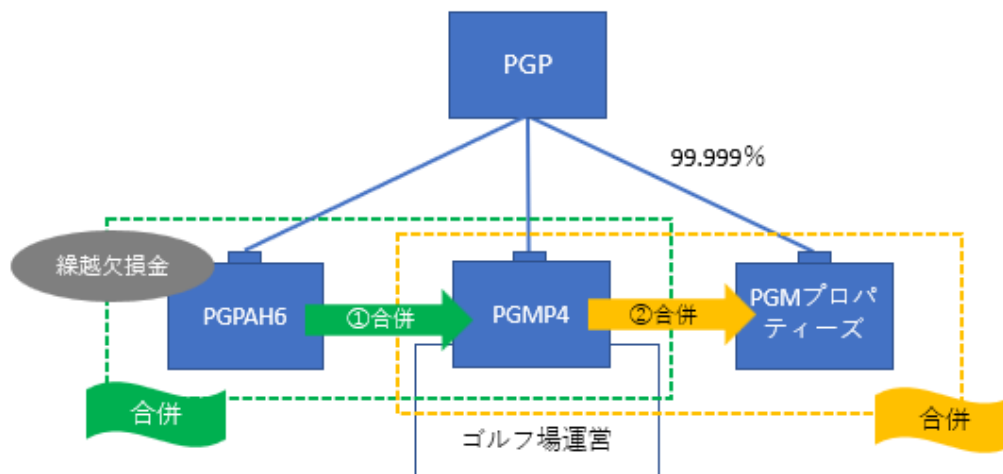
岩田合同法律事務所
弁護士・公認会計士 [武藤 雄木](#)

企業グループ内の組織再編を計画する際において、グループ会社に繰越欠損金（税務上の赤字を翌事業年度以降の黒字から控除できる制度）が存在する場合、当該繰越欠損金を有効活用すべく組織再編のスキームを検討することとなりますが、特に当該グループ会社に事業実態が認められないようなときには、他のグループ会社への繰越欠損金の引継ぎについて国税当局からその妥当性に疑義が呈されるおそれがあります。この点、これまで、組織再編を経て引き継がれた繰越欠損金の損金算入が法人税法 132 条の 2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）により否認された事案においてその課税処分が争われた訴訟はいずれも納税者が敗訴する結果となっていました。東京地方裁判所は、令和 6 年 9 月 27 日、同条を適用して行われた更正処分の取消しを求めて提訴された事案において初めて納税者の請求を認める判決を行いましたのでご紹介いたします（控訴）。

1 事案の概要

- PGP 社は、平成 21 年 4 月、グループ外の大手商社からゴルフ場運営事業を営む PGPAH6 の全株式を取得した。PGPAH6 は、同社の元代表者による業務上横領等により簿外債務（本簿外債務）を負っている可能性があったことから、PGP 社は、同年 7 月、PGPAH6 のゴルフ場運営事業を分社型分割（本件分割）により新設子会社に承継させるとともに、当該新設子会社の株式をグループ会社に譲渡させたことにより、PGPAH6 に多額の譲渡損失が計上された。
- PGP 社は、平成 29 年 2 月、休眠会社となっていた PGPAH6 を被合併法人、ゴルフ場運営事業を営むグループ会社（持株比率：100%）（PGMP4）を合併法人とする合併（本件

合併1)を行わせ、同日、PGMP4を被合併法人、PGMプロパティーズ(持株比率99.999%)を合併法人とする合併(本件合併2といい、本件合併1と併せて本件合併)を実行し、PGMプロパティーズ(原告)は、PGPAH6が有していた欠損金額を所得金額から控除して申告したところ、国税当局は、これらの合併が「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」(法人税法132条の2)に該当するとして、欠損金の損金算入を否認(2段階の合併の流れについては次の図表を参照)。



2 本判決の骨子

(1) 結論

請求認容

(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。

- 完全支配関係がある法人間の合併（完全支配関係適格合併）については、基本的に合併の前後で経済実態に実質的な変更がなく、個別の資産の売買取引との区別も問題とならないことから、支配関係適格合併及び共同事業適格合併と異なるより緩和された適格合併の要件があえて定められ、従業者引継要件及び事業継続要件が必要とされなかったと解される。
- そのため、完全支配関係適格合併の場合において、「合併による事業の移転及び合併後の事業の継続」が法人税法 57 条 2 項等の適用の「前提」となっていると、「合併による事業の移転及び合併後の事業の継続」がない完全支配関係適格合併に法人税法 57 条 2 項等を適用することはその本来の趣旨及び目的に反するなど解することはできない。

（3）事実認定・当てはめ

- 本件合併 1 は、本簿外債務に係る新たな債権者が現れる可能性が低いなど本簿外債務に係るリスクが顕在化する可能性が低減されたことから、これを残存させておくべき特段の必要性はないと判断されたことにより実行されたと認められる。
- 原告が、PGPAH6 及び PGMP4 をそれぞれ吸収合併するのではなく、本件合併 1 を経たうえで本件合併 2 を行ったことは、合併比率をそれぞれ算定する必要がなくなるなどの点において客観的にみて効率的な事務の遂行に資するものであったと評価できる。
- 株式会社が一定規模以上の取引を行うに当たり、税務上の影響を全く考慮しないことは考え難く、そのような考慮をすることはむしろ当然である。
- 本件のスキームの採用に当たり、繰越欠損金の原告への引継ぎを重視したとしても、このことをも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ということとはできない。
- 本件合併は、個別に見た場合も全体を見た場合も「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」でも「実態と乖離した形式を作出したりするもの」でもなく、何ら不自然とはいえないし、当該スキームを採用して合併を行うことの「合理的な理由となる事業目的その他の事由」が存在することからすると、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とは認められない。

3 本判決の意義

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、同条の適用の可否について最高裁が初めて判断を示したヤフー事件（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ました。その上で、完全支配関係がある法人間の合併において繰越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（東京高判令和元年12月11日金融・商事判例1595号8頁）の判断¹は踏襲せず、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続が前提であるなどとはいえないとの判断を示したことに本判決の最大の意義があるといえます。

何らかの事情により事業を営んでいないグループ会社に繰越欠損金が存在する場合などにおいて、繰越欠損金の引継ぎのためには完全支配関係がある法人間の合併でも事業の移転・継続があることが前提であるとするTPR事件の規範はグループ内の組織再編に係るスキーム選択を不合理に狭めるものとの評価があったところであり、控訴審においても本判決の判断枠組みが維持されるか注目されます。

【執筆者】



[武藤 雄木](#)（弁護士、公認会計士）

yutou@iwatagodo.com

2003年慶応義塾大学経済学部卒業。

2003年～2006年中央青山監査法人勤務。

2008年東京大学法科大学院修了。2009年弁護士登録。

2015年～2017年東京国税局調査第1部勤務。

会社法、金融商品取引法など企業法務案件全般、各種M&A取引、税務調査、税務争訟対応、IPO支援、企業不祥事に関する危機管理対応、コーポレートガバナンス・内部統制システムに関する法的助言を行う。

¹ 当該事件では、ヤフー事件の規範が引用された上で、完全支配関係にある法人間の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と判示されていました。

岩田合同法律事務所

1902年（明治35年）、司法大臣や日本弁護士連合会会長を歴任した故・岩田宙造弁護士が「岩田宙造法律事務所」を創立したことに始まる、我が国において最も歴史のある法律事務所の一つです。創立当初より、我が国を代表する企業等の法律顧問として広範な分野で多数の企業法務案件に関与しております。日本人弁護士約100名が所属するほか、日本語対応も可能な中国法弁護士、フランス法弁護士、米国弁護士経験を有する米国人コンサルタント等も所属し、特別顧問として、元金融庁長官中島淳一氏が在籍しております。

〒100-6315 千代田区丸の内二丁目4番1号 丸の内ビルディング 15階

岩田合同法律事務所 広報： newsmail@iwatagodo.com

※本ニュースレターは一般的な情報提供を目的としたものであり、法的アドバイスではありません。また、その性質上、法令の条文や出展を意図的に省略している場合があります。また情報としての網羅性を保証するものではありません。個別具体的な案件については、必ず弁護士にご相談ください。