



PwC Legal Tax Newsletter (2024年7月)

ーグループ内再編における繰越欠損金の引継ぎに係る近時の税務裁判例・
裁決例ー

July 2024

In brief

PwC 弁護士法人のタックスローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業のみならずのニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロフェッショナルタックスサービス(税務アドバイス、事前照会支援、税務調査対応、税務争訟代理等)を提供しています。PwC Legal Tax Newsletter では、当法人のタックスローヤーが、企業の取引実務や税務上の取扱いに影響し得る税務に関する裁判例・裁決例その他税法に関するトピックを取り上げて、その内容の紹介や解説をします。

今回は、企業の組織再編時の税務上の取扱いに影響し得る、適格合併によるグループ内の繰越欠損金の引継ぎに関して法人税法 132 条の 2 の適用が争われた近時の裁判例・裁決例を紹介いたします。

In detail

I. はじめに

1. 適格合併による繰越欠損金の引継ぎ

企業グループ内の再編手法として、合併や会社分割などの組織再編成は広く行われています。

特に、合併については、税法上の適格組織再編成(適格合併)に該当する場合、消滅法人の繰越欠損金を存続法人に引き継ぐことが可能であり¹、これは税務上の大きな利点となります。

但し、グループ内の適格合併の場合、繰越欠損金を引き継ぐためには、以下の①又は②の要件を充足する必要があります²。

- ① 当事会社間の 50%超の支配関係が所定の期間継続していること(以下「**支配関係継続要件**」といいます)
- ② いわゆるみなし共同事業要件を満たすこと

2. 法人税法 132 条の 2 による繰越欠損金の引継ぎの否認

近年、企業グループ内の再編時の繰越欠損金の引継ぎに関して、上記の支配関係継続要件を満たしているにも拘らず、法人税法 132 条の 2 所定の「法人税の負担を不当に減少させる結果となる」に該当することを理由として、繰越欠損金の引継ぎを否認する更正処分がなされ、当該更正処分の取り消しを求めて、その適法性が争われた裁判例・裁決例が複数存在します。そのため、企業が、グループ内再編を検討する際には、これらの裁決例の内容を予め把握し、同様の否認を受けることがないように、留意する必要があります。

¹ 法人税法 57 条 2 項。

² 法人税法 57 条 3 項。

本ニュースレターでは、(i)法人税法 132 条の 2 に関する基本的な考え方を紹介し(後述 II.)、(ii)各裁判例の前提となった TPR 事件最高裁判決³を概観した上で(後述 III.)、(iii)適格合併による繰越欠損金の引継ぎの否認の適法性が争われた 3 件の裁判例の概要を紹介し(後述 IV.)⁴。

II. 法人税法 132 条の 2 に関する基本的な考え方(ヤフー・IDCF 事件最高裁判決)

法人税法 132 条の 2 は、条文上、「法人の行為又は計算で…これを容認した場合には…**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がある**」[注:下線・強調は筆者ら。以下同じです]ことを要件としています(以下「**不当性要件**」といいます)。

この不当性要件の意義については、ヤフー・IDCF 事件最高裁判決⁵が重要な判示をしており、その後の裁判例・裁判例においては、当該判示にて示された解釈が踏襲されています。

具体的には、法人の行為又は計算が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い、その濫用の有無の判断に当たっては、

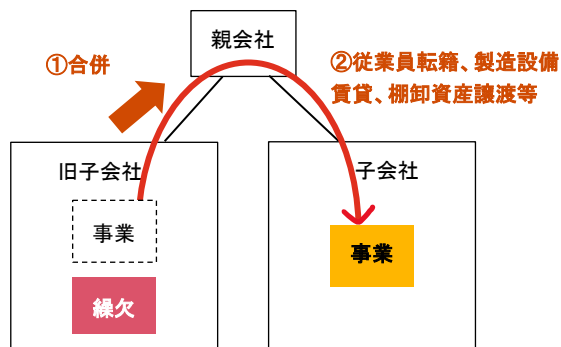
- ① 当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか(以下「**不自然性**」といいます)
- ② 税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか

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されるべきであると判示されています⁶。

III. TPR 事件最高裁判決

ヤフー・IDCF 事件最高裁判決の後、支配関係継続要件を充足するにも拘らず、法人税法 132 条の 2 を根拠に適格合併による繰越欠損金の引継ぎを否認する更正処分がなされ、当該更正処分の取り消しを求めて、その適法性が争われた裁判例として、TPR 事件最高裁判決が存在します。

TPR 事件では、親会社が適格合併により旧子会社の繰越欠損金を引き継ぐ一方で、当該旧子会社の事業を他の子会社に引き継いだ事案が問題となりましたが(下図ご参照)、第一審、控訴審ともに納税者が敗訴し、納税者の上告等も認められなかったため、納税者敗訴の控訴審判決が確定しています。



³ 東京高判令和元年 12 月 11 日訟務月報 66 巻 5 号 593 頁。

⁴ 詳細については、黒松昂蔵＝福井悠「繰越欠損金活用と否認事例」税経通信 79 巻 6 号 62 頁(2024)をご参照下さい。

⁵ 最判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 巻 2 号 242 頁(ヤフー事件)及び最判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 巻 2 号 470 頁(IDCF 事件)。

⁶ ヤフー・IDCF 事件最高裁判決の詳細については、徳地淳＝林史高「判解」法曹時報 69 巻 5 号(2017)274 頁をご参照下さい。

TPR 事件高裁判決は、ヤフー・IDCF 事件最高裁判決にて判示された不当性要件の解釈を踏襲しつつ、適格合併及びこれによる繰越欠損金の引継ぎについて、「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」るため、「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⁷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」と判示した上で、「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」とし、同事件の 100%親子間の適格合併について、「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、不自然なものというべきである」として、課税庁が法人税法 132 条の 2 に基づき否認した更正処分は適法である、と判示しました。

但し、事業の移転及び継続という実質を備えていないことを根拠として、不自然性要件を充足する旨判示する TPR 事件高裁判決の理由付けは、少なくとも、平成 22 年度税制改正後の法人税法の適用が問題となる事案においては妥当しない、とする有力な批判的見解が存する点には留意が必要です。

IV. 適格合併による繰越欠損金の引継ぎの否認の適法性が争われた裁決例

TPR 事件高裁判決以後、適格合併による繰越欠損金の引継ぎについて、法人税法 132 条の 2 の適用が争われた以下の 3 件の裁決例を紹介します。なお、これらの裁決例の理由には、必ずしも合理的と評価し難い論理や(上記 TPR 事件高裁判決の射程に関する問題と同様に)平成 22 年度税制改正後も同様に適用し得るのか疑義がある点が含まれますが、少なくとも税務調査等において、課税庁との間で議論となり得る可能性があるため、現段階では、これらの裁決例の内容を把握しておくことは重要であると考えられます(故に、以下紹介することとします)。その上で、これらの事案は訴訟提起され、裁判所に係属中ですので、今後の裁判所における判断を注視しておくことも肝要です。

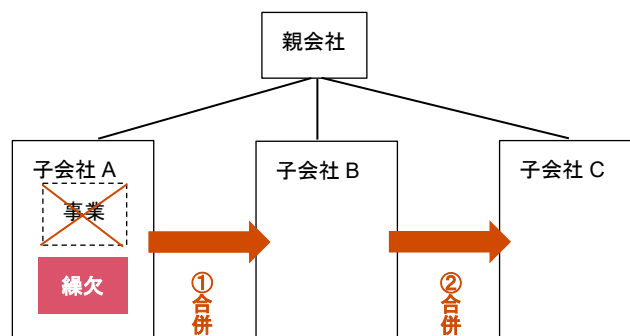
	裁決例	結論及び現在のステータス
PGM 事件裁決	東京国税不服審判所令和 2 年 11 月 2 日裁決 (東裁(法)令 2 第 30 号)	審査請求は、棄却 現在、東京地裁に係属中(第一審)
令和 4 年裁決	大阪国税不服審判所令和 4 年 8 月 19 日裁決 (大裁(法・諸)令 4 第 5 号)	審査請求は、棄却 現在、大阪地裁に係属中(第一審)
令和 5 年裁決	東京国税不服審判所令和 5 年 3 月 23 日裁決 (東裁(法)令 4 第 101 号)	審査請求は、棄却 現在、東京地裁に係属中(第一審)

1. PGM 事件裁決(東京国税不服審判所令和 2 年 11 月 2 日裁決)

(1) 事案の概要

PGM 事件裁決では、子会社 A を子会社 C へ直接合併する場合には繰越欠損金を引き継ぐことができないところ、子会社 A を子会社 B へ合併させ(①合併)、子会社 B を子会社 C に合併させる(②合併)との手順を踏むことにより繰越欠損金を引き継いだ事案が問題となり(下図ご参照)、かかる繰越欠損金の引継ぎが課税庁に否認され、その更正処分の適法性が争われました。

⁷ 50%超 100%未満のグループ内における適格合併(法人税法 2 条 12 号の 8 口)及び共同で事業を行うための適格合併(同号ハ)を指します。



(2) 判示の概要

審査請求は棄却され、課税庁による否認が是認されました。

PGM 事件判決は、ヤフー・IDCF 事件最高裁判決にて判示された不当性要件の解釈に加え、TPR 事件高裁判決を踏襲し、「完全支配関係にある法人間の適格合併について、法人税法第 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、同法第 57 条第 2 項及び同法第 81 条の 9 第 2 項第 2 号の趣旨目的から逸脱しているか否かについては、事業の移転及び継続を含め検討すべきと解される」と解釈しています。

また、PGM 事件判決は、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、以下の通り判示しています。

- 「〔①合併〕の時点で〔子会社 A〕と〔子会社 C〕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〔①合併〕と〔②合併〕に分け、う遠な方法で組織再編成を行うという不自然性が認められる。」
- 「すなわち、〔①合併〕と〔②合併〕に分けることによって、〔子会社 C〕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〔子会社 A〕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〔子会社 B〕の吸収合併という形に変え、実態とはかい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〔子会社 A〕の本件未処理欠損金額を〔子会社 C〕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〔子会社 A〕を〔子会社 C〕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。」

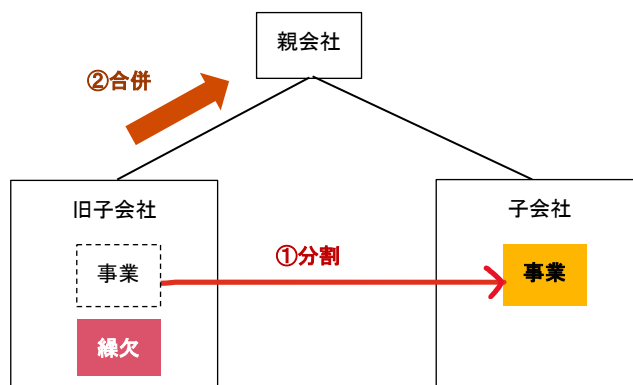
そして、法人税法 57 条 2 項の趣旨及び目的を踏まえた本件合併の評価については、以下の通り判示しています。

- 「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第 57 条第 2 項の趣旨及び目的であると解される。」
- 「〔子会社 A〕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、〔子会社 A〕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、〔子会社 A〕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〔子会社 C〕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、未処理欠損金額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。」

2. 令和4年裁判(大阪国税不服審判所令和4年8月19日裁判)

(1) 事案の概要

令和4年裁判では、親会社が適格合併により旧子会社の繰越欠損金を引き継ぐ一方で、当該旧子会社の事業を他の子会社に引き継いだ事案が問題となり(下図ご参照)、TPR事件と非常に類似した状況の下で、適格合併による繰越欠損金の引継ぎが課税庁に否認され、その更正処分の適法性が争われました。



(2) 判示の概要

審査請求は棄却され、課税庁による否認が是認されました。

令和4年裁判は、ヤフー・IDCF事件最高裁判決にて判示された不当性要件の解釈を踏襲した上で、法人税法57条2項及び3項の趣旨目的について、以下の通り判示しています。

- 「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変動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ということができ、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承継を認めた規定であると解される。」
- 「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。」
- 「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。」

その上で、当該事案における組織再編成について、以下の通り判示しています。

- 「〔旧子会社〕の繰越欠損金を本件事業から分離することは本件事業…の収益力を向上させるものではなく、また、本件会社分割の内容も本件事業…の収益力を向上させるようなものではないと解するのが相当である。」

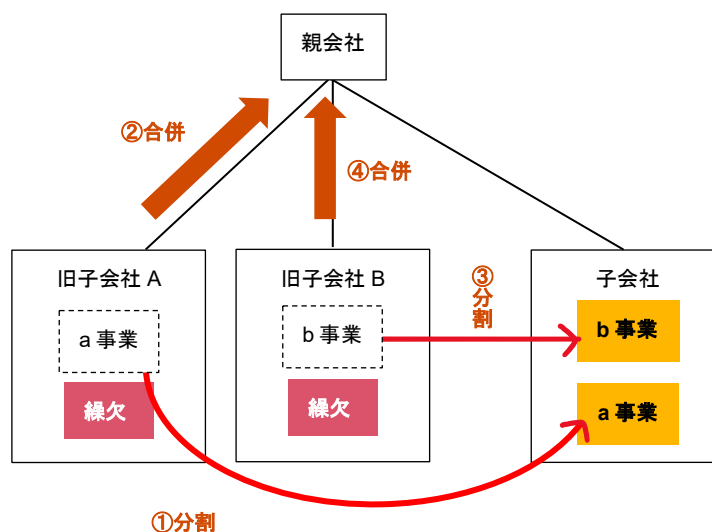
い……。また、〔旧子会社・子会社〕の実態は客観的にみれば、本件組織再編成の前後で変化はなく、両者は同一であるといえるところ、このような本件組織再編成の前後で実態に変化を生じない組織再編成を行わなければならなかった必要性その他の合理的事情も認められない。」

- 「したがって、**本件組織再編成は、その前後で実態に変化を生じない組織再編成を行わなければならなかった必要性その他の合理的事情もないのに行われた不必要な組織再編成であって、このような組織再編成の実施は、上記に説示した〔旧子会社〕の繰越欠損金を〔親会社〕に付け替えることを意図したものでない限り、通常は想定されていない不自然な組織再編成であるというべきである。**」
- 「したがって、**本件組織再編成は、〔旧子会社〕の繰越欠損金を〔親会社〕に付け替えることによる税負担の減少を意図したものであって、このような意図に基づくのでなければ通常は想定されない不自然なものであるから、法人税法第 57 条第 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であるといえる。**以上によれば、本件組織再編成は、同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であるから、法人税法第 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』に該当する。」

3. 令和 5 年裁決(東京国税不服審判所令和 5 年 3 月 23 日裁決)

(1) 事案の概要

令和 5 年裁決では、親会社が適格合併により旧子会社の繰越欠損金を引き継ぐ一方で、当該旧子会社の事業を他の子会社に引き継いだ事案が問題となり(下図ご参照)、適格合併による繰越欠損金の引継ぎが課税庁に否認され、その更正処分の適法性が争われました。



(2) 判示の概要

審査請求は棄却され、課税庁による否認が是認されました。

令和 5 年裁決は、ヤフー・IDCF 事件最高裁判決にて判示された不当性要件の解釈を踏襲した上で、以下の通り判示しています。

- 「完全支配関係にある法人間の適格合併について、法人税法第 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、同法第 57 条第 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。**」

また、当該事案における組織再編成について、以下の通り判示しています。

- 「本件各合併の直前に本件各分割が行われて、[旧子会社 A・B]が営んでいた本件各事業は[子会社]に引き継がれ、・・・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当該未処理欠損金額のみを引き継ぐものであり、組織再編税制における欠損金額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。」
- 「[親会社]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、専ら本件各未処理欠損金額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、[経営会議の資料や社内メールにおいて]、終始、繰越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。」
- 「本件各再編の目的は、[a 事業]の集約ではなく、専ら本件各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る。本件各合併は、[親会社]にとって、税負担の減少以外の効果をもたらすものとはいえず、本件各事業年度において本件各未処理欠損金額の引継ぎができなかったとしたら、本件各合併が行われることはなかったといえ、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いわざるを得ない。」
- 「すなわち、本件各合併は、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、法人税法第 57 条第 2 項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り、本件各合併は、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って法人税の負担を減少させるものと認められる。」

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 弁護士法人 第一東京弁護士会所属

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1-1-1 大手町パークビルディング

電話：03-6212-8001

Email: jp_tax_legal-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/legal

- PwC ネットワークは、世界 100 カ国に約 4,000 名の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan グループ全体のクライアントのニーズに応えていきます。
- PwC Japan グループは、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査及び税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から法務サービスを企業のみなさまに提供します。

税務チーム／執筆者

パートナー

弁護士・公認会計士

北村 導人

michito.kitamura@pwc.com

弁護士

黒松 昂蔵

kozo.kuromatsu@pwc.com

弁護士

福井 悠

yu.fukui@pwc.com

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見にわたる部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2024 PwC Legal Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.