

組織再編を行う際に税務上留意すべき包括的租税回避防止規定をめぐる最近の動向

Issue 120, November 2019

In brief

法人税法第 132 条第 1 項及び第 132 条の 2 は包括的な租税回避防止規定で、企業がグループ内再編を行おうとする場合に特に留意が必要となる規定です。2016 年には、これらの規定に関する裁判例が相次いで出ており、これら裁判例を通じて示された判断枠組みは、後発事例における重要な判断指針となっています。このような中、2019 年 6 月 27 日には、東京地方裁判所から組織再編に関連する 2 つの新たな判決が出ており、いずれも上級審への控訴がされていることから、これらの地裁判決の内容をどう読み解くか、また、これら事案について今後示されるであろう高裁、最高裁の判断の行方が注目を集めています。

本ニュースレターでは、IBM 事件及びヤフー・IDCF 事件に係る裁判例を通じて示された判断枠組みを再確認するとともに、2019 年 6 月の 2 つの東京地裁判決における判示を紹介します。

In detail

1. 租税回避防止規定としての一般的行為計算否認規定

「租税回避」行為とは、仮装隠蔽等により違法に課税を免れる「脱税」行為と、租税法の目的に沿って適法に課税の減免を受ける「節税」行為の中間に位置する行為と考えられており、必ずしもその全てが自動的に否認されるものではありません。法人税法は、私法上の取引を原則として認めつつも、「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」行為又は計算について、本来あるべき行為又は計算に引き直して法人税を計算する権利を税務署長に認めています。これがいわゆる一般的行為計算否認規定-法人税法第 132 条第 1 項(同族会社等の行為計算否認規定)及び法人税法第 132 条の 2(組織再編成に係る行為計算否認規定)です¹。

2. IBM 事件及びヤフー・IDCF 事件に係る裁判例における判断枠組み

同族会社等の行為計算否認規定については、いわゆる IBM 事件において、自己株式取得に係る譲渡損失の否認につき納税者側が勝訴しています(2014 年 5 月 9 日東京高裁、2016 年 2 月 18 日最高裁上告不受理決定)。また、組織再編成に係る行為計算否認規定については、いわゆるヤフー・IDCF 事件において、組織再編を通じた欠損金の引継ぎの否認及び資産調整勘定の損金算入の否認につき国税当局側が勝訴しています(2016 年 2 月 29 日最高裁)。後者の判決は、組織再編成に係る行為計算否認規定についての初めての最高裁判決です。

それぞれの事件の判決を通じて示された「法人税の負担の不当な減少」の判断基準は以下の通りであるものと考えられます。

¹ このほかに法人税法第 132 条の 3(連結法人に係る行為計算否認規定)が設けられています

	IBM 事件	ヤフー・IDCF 事件
適用条項	法人税法第 132 条第 1 項	法人税法第 132 条の 2
結果	納税者勝訴(高裁判決、最高裁上告不受理決定)	税務当局勝訴(最高裁判決)
判示	<p>「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」か否かは、専ら経済的、実質的見地において、当該行為又は計算が純粋経済人として不合理、不自然なものと認められるか否かという客観的、合理的基準に従って判断すべき</p> <p>法人税法第 132 条第 1 項が同族会社と非同族会社の間税負担の公平を維持する趣旨であることに鑑みれば、当該行為又は計算が、純粋経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的合理性を欠く場合には、独立かつ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異なっている場合を含むものと解するのが相当</p>	<p>「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り、その濫用の有無の判断に当たっては</p> <p>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、実体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</p> <p>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うえで、</p> <p>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程の本来の趣旨及び目的から逸脱する様態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</p>

3. 2019 年の 2 つの地裁判決における判断枠組み

(1) ユニバーサルミュージック事件(同族会社等の行為計算否認規定に係る事案)

2019 年 6 月 27 日、東京地方裁判所は、再編を通じてグループ内借入が創出された事案(いわゆる「ユニバーサルミュージック事件」)について、納税者勝訴の判決を下しています。

本判決において東京地裁は、「当該行為又は計算が当該会社にとって相応の経済的合理性を有する方法であると認められる限りは、他にこれと同等か、より経済的合理性が高いといえる方法が想定される場合であっても、同項の適用上「不当」と評価されるべきものではない」、「同族会社にあつては、自らが同族会社であることの特性を活かして経済活動を行うことは、ごく自然な事柄であつて、それ自体が不合理であるとはいえないから、同族会社が、自らが同族会社でなければなし得ないような行為や計算を行ったとしても、そのことをもって直ちに、同族会社と非同族会社との間の税負担の公平が害されることとはならない」とした上で、「同族会社の行為又は計算が経済的合理性を欠くか否かを判断するにあつては、当該行為又は計算に係る諸事情や当該同族会社に係る諸事情等を総合的に考慮した上で、法人税の負担が減少するという利益を除けば当該行為又は計算によって得られる経済的利益がおよそないといえるか、あるいは当該行為又は計算を行う必要性を全く欠いているといえるかなどの観点から検討すべき」との解釈を示しています。

(2) TPR 事件(組織再編成に係る行為計算否認規定に係る事案)

上記(1)と同日の2019年6月27日、東京地裁は、適格合併を通じた繰越欠損金の引継ぎを税務当局が否認した事案(いわゆる「TPR 事件」)について、税負担の減少以外に組織再編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がたいとして、納税者の訴えを退ける判決を下しています。

本判決において、東京地裁は、「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、他の2類型の合併と同様に、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」との解釈を示しています。その上で、ヤフー・IDCF 事件の判示を参照し、「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、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、本事案における納税者の行為の不自然性を認定しています。

さらに、「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、「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」として、事業目的の不存在をも認定しています。

本件地裁判決については、組織再編税制が完全支配関係のある法人間の合併においても事業の継続が想定されるべきかどうかなど、今後の高裁判決、最高裁判決での再度の判断が出る可能性がある部分もあり、高等裁判所においてどのような判断が示されるか、その動向が注視されます。

4. 今後の実務への影響

組織再編成を行う際に複数の手法が考えられる場合、より税務上のメリットが有る手法を企業が選択することは自然な選択であるともいえますが、当該組織再編成が制度の濫用に該当すると税務当局に判断された場合、同族会社等の行為計算否認規定又は組織再編成に係る行為計算否認規定により当該取引が否認される可能性があります。これらの規定は事実認定により適用されるものでありますが、その判断基準については少ないながらもこれらの規定に係る裁判例が集積しつつありますので、上述の控訴審の動向にも十分な注意を払いながら、取引の実行前に組織再編に係る税務の専門家も交えて充分かつ慎重な検討を行っておくべきものと考えられます。

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 税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

Email: pwciapan.taxpr@jp.pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
高野 公人

シニアマネージャー
水戸路 恵

マネージャー
唐沢 聡

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 720 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義) としています。私たちは、世界 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 276,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、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。

© 2019 PwC 税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 税理士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。