

組織再編成に係る行為又は計算の否認(法人税法 132 条の 2 等)

1. はじめに

組織再編税制が法人税法に導入された際、同族会社等の行為又は計算の否認(同法 132 条)とは別に、組織再編成に係る行為又は計算の否認が同法(132 条の 2)、所得税法(略)、相続税法(略)に導入されました。合併や分割等の組織再編成に係る法人の行為又は計算で、これをそのまま認めると、法人税、所得税、相続税、贈与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ときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その行為又は計算とは違うもの・ことに置き換え、その置き換えに基づいて所得の金額や税額を計算することができる、ということ。

2. 実際の適用例

インターネット企業の A(株)が、平成 21 年 2 月 19 日に 100%子会社とした会社 B を同年 3 月末に合併(完全支配関係下の合併なので適格合併)しました。B には繰越欠損金があり、それを合併法人・A の欠損金として引き継ぐ要件(法人税法 57 条 3 項)も満たしているものとして、A はその欠損金を引き継いだ前提で所得の金額を計算しました。

ところが、東京国税局が、同法 132 条の 2 により、当該引継ぎがないものとしてその所得の金額を再計算する更正をしました。問題となったのは、欠損金を引き継ぐための要件のうち特定役員引継ぎ要件と呼ばれるもので、本件でいうと、合併法人となる A が B の発行済株式の 50%超を保有することになった日(平成 21 年 2 月 19 日)の前から、B で社長、副社長、専務等として経営に参画している役員(「特定役員」)のいずれかが、合併後の A においても特定役員として残ることが見込まれている(事実上、実際にそうなることも必要でしょう。)という要件です(同法施行令 112 条 3 項 5 号)。

A が B の株式を 50%超保有するようになった日に先立つ前年 12 月下旬に、A の社長が、B の副社長(非常勤)に就任し、合併後の A の社長として残ることが見込まれ、実際にそうだったので、この要件を満たしていると思われる。が、その副社長就任行為が同法 132 条の 2 により否認されたのです。

この否認に A が不服を申し立て、課税の当否が東京

地裁で争われています。同条を巡る初の司法判断が下される事件として注目されています。基本的な争点は、次の 3 で述べるとおり、法人税の負担の減少が「不当」か否か(不当性要件)の判断のあり方です。

3. 「不当」性の判断のあり方

(1) 国の主張の要旨

組織再編税制の趣旨・目的に鑑みて不合理・不自然な行為で税負担が減少することが同条の「不当(な減少)」に当たる。換言すれば、同税制に係る欠損金の引継ぎなどの各規定を租税回避の手段として利用(濫用)するべく、その適用要件を潜脱するような行為は「不当」というべきである。

上記のタイミング・順序での A の社長の B の副社長就任(争点の行為)は、その必要性が認められず、被合併法人 B の欠損金の引継ぎを認める制度を租税回避の手段として利用するために特定役員引継ぎ要件を形式上満たす形を整えたに過ぎない。欠損金の引継ぎを認める制度の趣旨・目的に鑑み不合理・不自然な行為に当たり、同条によりそれを「なかった」ものとすることは正当である。

(2) A の主張の要旨

同じ「不当」という用語が使われている同法 132 条と同様に、純経済人の行為として不合理・不自然な(異常ないし変則的で租税回避以外に合理的な理由がない)行為で税負担が減少することが「不当(な減少)」に当たる。(この説によれば、争点の行為自体は、そのタイミング等がどうであれ、その報酬が異常に高い等の事情がないと、「純経済人の行為として不合理・不自然」とまでは言いにくく、そうであれば、不当性はないということになりうるように思えます。)

また、組織再編に係る諸制度の趣旨等に鑑みて、という国が主張する基準は曖昧に過ぎ、租税法主義を潜脱する結果になる。

4. おわりに(筆者私見)

同法 132 条の 2 は、同 132 条とは別の行為等を対象に別の条文として制定されていること、その立法の経緯等を考慮すると、不当性の判断のあり方は国の主張に分があると思えます。しかし、結局は、争点の行為の税務以外の必要性・合理性、その真の目的についての評価が結論を左右すると思えます。