

法人税法 132 条の 2…組織再編成に係る行為・計算の一般的否認規定…の及ぶ範囲

1. 法人税法 132 条の 2 と同法 57 条②③

法人税法 132 条の 2 は、合併、分割、現物出資（中略）又は株式交換若しくは株式移転」に係る法人の法人税につき更正をする場合において、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が行われたときに、税務署長がその行為又は計算にかかわらず法人税額等を計算することができる旨規定しています（組織再編成に係る一般的否認規定）。

適格合併（同法 2 条 12 の 8）が行われた場合、同法 57 条 2 項は、被合併法人にいわゆる繰越欠損金があるとき、簡単に言うと、合併法人がその繰越欠損金を引き継いで自らの繰越欠損金として利用できる旨規定しています。一方、その規定に対する個別の否認（制限）規定として同条 3 項があり、同項は適格合併に係る被合併法人と合併法人等との間に支配関係（いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式の 50% を超える数の株式を直接又は間接に保有する関係その他の一定の関係）があり、その支配関係が、合併法人の適格合併があった事業年度開始の日の 5 年前の日後に生じている場合は、その適格合併が、共同で事業を営むための一定の場合に該当しない限り、その被合併法人の支配関係が生じた日の属する事業年度より前の事業年度に生じた繰越欠損金は合併法人に引き継げない旨規定しています。この 3 項の規定は、上記の支配関係が上記 5 年前の日より前に生じている場合（以下「支配関係 5 年超」）には適用されないため、2 項の規定によれば被合併法人の繰越欠損金は制限なく合併法人に引き継がれます。

3 項が適用されない支配関係 5 年超の適格合併に係る繰越欠損金の引継ぎについて、さらに上記の一般的否認規定を適用することが許されるのか、ということが争われた裁判例を 2 で紹介します。許されるとなれば、次に、その適格合併による繰越欠損金の引継ぎが「法人税の負担を不当に減少させる結果となる」か否かの判定に進むことになります。

2. 令和元年 6 月 27 日東京地裁判決の判示の要旨

「同法 132 条の 2 は、その文言上、組織再編成に係る特定の行為又は計算を否認の対象とし、あるいは否認の対象から除外するとはされていない。また、同条は、組織再編成が、その形態や方法が複雑かつ多様で

あるため、これを利用して巧妙な租税回避行為が行われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、税負担の公平を維持するため、組織再編成において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が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正を行う権限を税務署長に認め、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものと解される（平成 28 年の最高裁判決参照）。この一般的否認規定が設けられているのは、立法の際に、組織再編成を利用したあらゆる租税回避行為をあらかじめ想定した上で、個別的な否認規定を網羅的に設けることが困難であることによるものと解される。そうすると、個別の否認規定である同法 57 条 3 項が適用されない支配関係 5 年超の適格合併についても、同項の規定が一般的否認規定の適用を排除するものと解されない限り、（中略）同法 132 条の 2 が適用されることを予定しているものと解される。」としました。そして、「同法 57 条 3 項の適用が排除される支配関係 5 年超の適格合併につき、同項の規定が一般的否認規定の適用を排除するものと解されるか否かを原告の主張に基づいて検討する」として、「法人税法 57 条 3 項は未処理欠損金額を利用したあらゆる租税回避行為をあらかじめ想定して網羅的に定めたものとはいいい難く、支配関係 5 年超の適格合併であっても、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が行われる場合が想定されないとはいいい難い。同項は、典型的な租税回避行為としてあらかじめ想定されるものを対象として定めた具体的な否認規定にすぎない」などと判示し、法人税法は支配関係 5 年超の適格合併についても、同法 132 条の 2 が適用されることを予定しているものと解するのが相当と判断しました。

この裁判では、この判断に続き、合併の経緯やその後の事業態様等の事実認定を行い、合併法人が同法 57 条 2 項により被合併法人の繰越欠損金を引き継いでその所得金額の計算において損金の額に算入したことは「法人税の負担を不当に減少させる」ものと判断し、その損金算入を否認した国税局の処分を適法と認めました。合併法人は控訴中ですが、小職は高裁でも結論は変わらないだろうと思います。（担当：亀山 孝之）