

ご存知
ですか?

税負担減少を伴う合併・分割等は 租税回避とみられないよう注意が必要!

事業承継、経営合理化などのため、会社の合併・分割などといった組織再編成を検討している読者の方もいらっしゃるかと思います。

税務上、組織再編成は、結果として繰越欠損金の引き継ぎや株価引下げ等による大幅な税負担の減少といった効果をもたらすことがあります。

しかし、その手法について、節税なのか租税回避なのかの明確な境界線がなく、実務上は各専門家の判断や常識に頼らざるを得ない状況が続いていました。

そうしたなか、平成26年3月18日、東京地裁において、組織再編成における租税回避の目安となる判決が言い渡されました。インターネット関連企業ヤフー(株)(以下「ヤフー」)によるソフトバンクIDCソリューションズ(株)(以下「IDCS」)の吸収合併事件です。

この判決は、組織再編成における租税回避の考え方についての初の司法判断であり、今後の組織再編成実務に大きな影響を与えるものとして注目されています(ヤフーは当該判決を受けた後、東京高裁に控訴している為、判決は確定していません)。

本稿では、実務上重要となる法人税法132条の2(組織再編成に係る行為又は計算の否認)の解釈も含め、ヤフー事件を題材にその概要を解説します。

本稿では、実務上重要となる法人税法132条の2(組織再編成に係る行為又は計算の否認)の解釈も含め、ヤフー事件を題材にその概要を解説します。

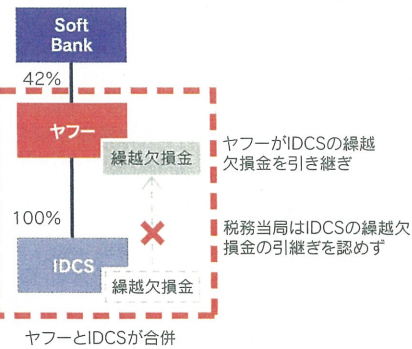
■ヤフー事件の概要

ヤフーが、多額の繰越欠損金をもつIDCSの株式を取得して100%子会社化した後、翌月に吸収合併しました。これにより、IDCSの繰越欠損金をヤフーが引き継ぎ、利益と相殺することで大幅な法人税等の縮減を行いました。

しかし、税務当局は、この一連の取引について法人



税の負担を不当に減少させる行為(租税回避行為)として、繰越欠損金と利益との相殺を不可としました。その結果としてヤフーは追徴課税を求められましたが、ヤフーはこの処分に応じず、税務当局を訴えるに至りました。



■租税回避とその否認規定

税法では、「租税回避」に歯止めをかけるため、個別的否認規定と一般的(包括的)否認規定を設けています。

組織再編成に関連する個別的否認規定の例としては、税務上の一定の要件を充足しない合併等を行った場合の繰越欠損金等の引継の制限(法人税法57条3項)などが挙げられます。

さらに個別的否認規定をカバーする意味で一般的(包括的)否認規定があり、法人税法132条の2の規定がそれにあたりますが、右図のように全体として抽象的な表現となっているため、実務上、この規定をどう解釈すべきかが問題となっていました。

上記のヤフー事件の争点も正に、この「法人税法132条の2をどう解釈するか」にありました。

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)
 税務署長は、合併等に係る次に掲げる法人の法人税につき更生又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、合併等により移転する資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少その他の事由により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、その法人に係る法人税の課税標準・欠損金額又は法人税の額を計算することができる。
 一 合併等をした一方の法人又は他方の法人
 二 合併等により交付された株式を発行した法人
 三 前二号に掲げる法人の株主等である法人

★ポイントは、「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になると認められるもの」の一文です。これは具体的にどのようなケースなのでしょう?

節税	税法上の種々の特典の適用により租税負担の軽減ないし免除を図ること
租税回避	租税負担を軽減ないし排除するための迂回行為又は多段階行為
脱税	「偽りその他不正の行為」により租税負担を逃れること

■ヤフー事件にみる法人税法132条の2(組織再編成に係る行為又は計算の否認)の解釈

▶ヤフーの行った「租税回避」とされる行為の概要と税務当局の判断

✓ヤフーとIDCSの合併は、100%親子関係での合併である為、税務上「適格合併」と呼ばれるものに該当しました。

✓適格合併に該当すると、被合併法人IDCSにおける繰越欠損金は、原則として合併法人ヤフーのものとなりみなされます(法人税法57条2項)。

✓しかし、本事案のように、合併事業年度開始の日前5年以内に買収した会社を吸収合併する場合、ヤフーがIDCSの常務クラス以上の役員(特定役員)のいずれかが、合併後の法人でも特定役員に就任することなどを含む要件(法人税法施行令112条7項)を満たしている必要があります。

✓本事案では、ヤフーの代表取締役であるA氏が、IDCS

買収の約2ヶ月前に同社の取締役副社長に就任し、その後A氏が合併後の法人の特定役員になることで、上記の要件を形式的に充足したとして、IDCSの繰越欠損金をヤフーが引き継ぎました。

✓これに対し、税務当局は、「A氏の取締役副社長就任を含むヤフーの一連の行為は、租税回避を目的とする異常ないし変則的なものであり、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」として、法132条の2の規定に基づきその就任を否認し、繰越欠損金の引き継ぎを認めませんでした。

▶主な争点と裁判所の判断

✓「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」について、以下の判旨からそのポイントが読み取れます。

判旨	ポイント
法132条と同様に、取引が経済的取引として不合理・不自然である場合のほか、組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するもの、当該効果を容認することが組織再編成の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと解することが相当である。	<ul style="list-style-type: none"> ■事実上の目的や理由が無い場合 ■事実上の目的や理由が無いとはいえずとも、税負担減少効果が組織再編成制や個別規定の趣旨・目的に反することが明らかである場合

■今後の組織再編成実務における留意点

今後の実務においては、次のような法132条の2の創設趣旨やその他各個別規定の趣旨・目的に反していないかという視点が必要であるといえます。

- ◆「企業の経営環境が急速に変化する中で、企業の競争力を確保し、企業活力が十分発揮できるよう」組織再編成を可能とする法整備が進められた。
- ◆しかし、組織再編成の形態や方法は複雑かつ多様であ

り、資産の売買取引を組織再編成による資産の移転とするなど、租税回避の手段として濫用されるおそれがあった。

◆これらを防止するため、包括的な租税回避防止規定が設けられた。

また、ヤフー事件の判決文で列挙されている次のような手法についても、注意が必要であると考えられます。

✓ 繰越欠損金や含み損のある会社を買収し、その繰越欠損金や含み損を利用するために組織再編成を行うこと。
✓ 複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどにより、課税を受けることなく、実質的な資産譲渡や株式譲渡を行うこと。
✓ 相手先法人の税額控除枠や各種実績率を利用する目的で、組織再編成を行うこと。
✓ 株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げたりするために、会社分割等を行うこと。

ご不明な点がある方や詳細な説明をご希望の方は、税理士法人AKJパートナーズまでお気軽に御連絡下さい。

お問合せ先 AKJ Partners
税理士法人AKJパートナーズ 福岡オフィス
 税理士・米国公認会計士：脇屋・安田
 福岡県福岡市博多区住吉1-2-25 キャナルシティビジネスセンタービル9F
 TEL.092-283-3350 / FAX.092-283-3351 <http://www.akj-partners.com/fukuoka/>

