

## 修士論文要旨

論文題目：吸収合併を利用した租税回避についての一考察

英文題目：A Study on Tax avoidance to take advantage of the Absorption-type Merger

学籍番号：EM18005

氏名：中村 準

指導教授：臼井 邦彦 教授

### 【論文の構成（目次等）】

はじめに

第1章 吸収合併を利用した租税回避

第1節 合併及び適格合併

第2節 欠損金額の引継ぎ及び引継制限

第3節 組織再編成に係る行為又は計算の否認

第4節 小括

第2章 判例研究

第1節 ヤフー事件（平成21年（2009年））

第2節 TPR事件（平成22年（2010年））

第3節 PGMプロパティーズ事件（平成29年（2017年））

第4節 小括

第3章 判例分析並びに結論

第1節 ヤフー事件・TPR事件・PGMプロパティーズ事件の共通点

第2節 PGMプロパティーズ事件における「事業の継続性」

第3節 結論

おわりに

### 【論文の内容】

近年、我が国において企業の合併・買収（Mergers and Acquisitions、いわゆるM&A）が盛んである。そして、加速する我が国の少子高齢化社会を背景に、中小企業経営者の高齢化及びその後継者不足問題の打開策の一つとしても、企業の合併・買収は今後さらに増加していくと考えられる。法人の合併は、様々な経営判断から行われるものであるが、被合併法人が未処理欠損金額を有する場合、利益が出ている合併法人にとって合併の大きなねらいの一つに、その未処理欠損金額の引継ぎがある。そして、この未処理欠損金額の引継ぎに至るまでの合併計画及びその枠組みについて租税回避が潜在する場合がある。

これまで我が国は租税回避に対して、個別的否認規定（Specific Anti-Avoidance Rule、以下、個別否認規定）又は、分野を特定した否認規定（Targeted Anti-Avoidance Rule、以下、特定分野否認規定）により対応してきた。そして近年、租税回避行為の一般的否認規定（General Anti-Avoidance Rule、以下、一般否認規定）の導入の是非についての議論が盛んである。一般否認規定が租税公平主義に重きを置く一方、個別否認規定は文理解釈を基礎とする租税法律主義に重きを置き納税者の予測可能性という点において優れている。そして両者の中間に位置する特定分野否認規定は、制度の立法趣旨及び目的論的解釈という意味では一般否認規定の側面を持ち、不確定概念を抱えるため納税者の予測可能性では劣るものの一定の具体要件を備えることで個別否認規定の側面も有する。

筆者は、この特定分野否認規定の拡充が租税公平主義と租税法律主義の均衡を保てるのではないかと考える。そこで特定分野否認規定である法人税法 132 条の 2 に規定される組織再編成に係る行為計算否認規定の適用の可否が争われた初めての訴訟事件であるヤフー事件、続いて第 2 例目となる TPR 事件、そして第 3 例目となる PGM プロパティーズ事件を取り上げ、複雑な条文構成となっている組織再編税制及び組織再編成に係る行為計算否認規定の意義について検証する。

第 1 章では、まず、平成 13 年（2001 年）度税制改正前後における合併について確認する。改正前の被合併法の含み益は合併により実現したものとして直ちに課税される。そして、改正後の合併においては、原則的取扱い是非適格合併となり直ちに合併に係る譲渡損益が認識され課税される点は改正前と大きく変わらないが、例外的取扱いである適格合併に該当する場合は合併に係る譲渡損益は将来へ繰り延べられること及び適格合併の要件を確認する。

次に、適格合併が行われた場合において、被合併法人に欠損金額があるときは、この欠損金額は自動的に合併法人に引継ぐのが原則的取扱いである。しかし、被合併法人と合併法人の間に「支配関係」がある場合は、「みなし共同事業要件」又は「支配関係継続要件」のいずれかを充足しない限り、被合併法人の欠損金額を合併法人に引継ぐことができないとする欠損金額の引継ぎの制限を確認する。

最後に、ここまでで確認してきた個別規定である適格合併又は非適格合併、そして個別否認規定である欠損金額の引継ぎの制限、これらの各要件をそれぞれ充足させた合併であったとしても、それが法人税の負担を「不当に減少させる」ものであるときは、特定分野否認規定である法人税法 132 条の 2 の適用可能性があることを確認する。

第 2 章では、この法人税法 132 条の 2 の適用の可否が争われた初めての訴訟事件であるヤフー事件、続いて第 2 例目となる TPR 事件、そして第 3 例目となる PGM プロパティーズ事件の判例研究を行う。

第 3 章では、これら 3 つの事件について判例分析を行った結果、その共通点として「事業の継続性がない」ということが分かった。3 つの事件とも全て個別規定である適格合併の要件を充足するものであり、また、いずれの事件も例外なく被合併法人と合併法人の間に「支配関係（完全支配関係を含む）」があったために、適格合併の要件を充足した次に控える個別否認規定である欠損金額の引継ぎの制限の対象になる組織再編成であった。そして、欠損金額の引継ぎの制限の対象についても全ての事件がこの制限の対象にならないための要件を充足し、明文化されている組織再編税制の規定の枠内においては、一切の疑義なく、被合併法人の欠損金額を合併法人に引継ぐものであった。しかし、裁判所及び国税不服審判所の判断は、組織再編成に係る行為又は計算の否認の意義及び判断基準並びに組織再編税制の基本的な考え方から、これらの組織再編税制に係る各規定を充足しているとしても、この法人の行為又は計算を認めた場合には法人税の負担を「不当に減少させる」結果となるとの見方から、欠損金額の引継ぎは否認されることとなった。以上の事から、個別規定及び個別否認規定の各要件をくまなく充足した組織再編成に対しての、特定分野否認規定である法人税法 132 条の 2 の組織再編成における租税回避に対する有効性を確認することができた。

最後に、筆者は、この特定分野否認規定の拡充が租税公平主義と租税法律主義の均衡を保てるのではないかと考えることから、本稿は特定分野否認規定である法人税法 132 条の 2 の意義について考察するものである。

## 【主要参考文献】

1. 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』、慈学社出版、平成 25 年（2013 年）2 月、245 頁
2. 大野貴史「TPR 事件を受けて今後どう対応するか 法人税法における組織再編成の行為計算否認規定」、『税務弘報』第 67 巻第 13 号、中央経済社、令和 1 年（2019 年）、39 頁-41 頁
3. 柿原良美「組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈・適用を巡る諸問題」全 126 頁、国税庁税務大学校『税務大学校論叢』第 82 号、平成 27 年（2015 年）、12 頁、24 頁
4. 金子宏『租税法（第 23 版）』、弘文堂、令和 1 年（2019 年）、139 頁、427 頁、491 頁-492 頁、522 頁-525 頁
5. 木村美由紀「組織再編税制における「移転資産に対する支配の継続性」及び「株主の投資の継続性」に関する一考察」全 82 頁 国税庁税務大学校『税務大学校論叢』第 100 号、令和 2 年（2020 年）、20 頁、45 頁、63 頁
6. 国税庁「税務訴訟資料」、最判 平成 28 年（2016 年）2 月 29 日「法人税更正処分取消請求上告受理事件」、第 266 号-35（順号 12813）、全 10 頁、国税庁 HP（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/soshoshiryo/kazei/2016/pdf/12813.pdf>）、最終アクセス日 令和 4 年（2022 年）1 月 17 日、5 頁-8 頁
7. 国税庁「税務訴訟資料」、第 2 審 東京高判令和 1 年（2019 年）12 月 11 日「法人税更正処分等取消請求控訴事件」、第 269 号-131（順号 13354）、全 16 頁、国税庁 HP（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/soshoshiryo/kazei/2019/pdf/13354.pdf>）、最終アクセス日 令和 4 年（2022 年）1 月 17 日、10 頁-13 頁

8. 国税庁「文書回答事例」、「投資法人が共同で事業を営むための合併を行う場合の適格判定について（照会）」、平成21年(2009年)3月13日、国税庁HP(<https://www.nta.go.jp/law/bunshokaito/hojin/090319/besshi.htm#2>)、最終アクセス日 令和4年(2022年)1月17日
9. 国税不服審判所「公表裁決事例」、平成26年(2014年)9月1日裁決、国税不服審判所HP(<https://www.kfs.go.jp/service/JP/96/03/index.html>)、最終アクセス日 令和4年(2022年)1月17日
10. 財務省「組織再編税制に関する資料」、財務省HP([https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/corporation/c06.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c06.htm))、最終アクセス日 令和4年(2022年)1月17日
11. 税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」、平成12年(2000年)度第2回総会議事録、平成12年(2000年)10月3日、内閣府HP([https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/gijiroku/soukai/2000/a02kai\\_2.html](https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/gijiroku/soukai/2000/a02kai_2.html))、最終アクセス日 令和4年(2022年)1月17日
12. 税務通信「組織再編成の行為計算否認を巡る事件が終結」3662号、税務研究会、令和3年(2021年)、8頁
13. 税務通信「組織再編成の行為計算否認を巡る新たな裁決事例」3669号、税務研究会、令和3年(2021年)、4頁
14. 谷口勢津夫『税法基本講義(第5版)』、弘文堂、平成28年(2016年)、40頁
15. T&A master「不振子会社の吸収合併に課税リスク、子会社整理の手法に大きな影響も 新たな132条の2適用事例の全容」No.883、(株)ロータス21、令和3年(2021年)、4頁-6頁、8頁
16. 東京国税不服審判所「裁決書」、令和2年(2020年)11月2日裁決、全33頁、裁決事例集未掲載のため行政文書開示請求により開示決定を受け筆者入手、18頁-19頁、25頁-27頁
17. 朝長英樹『現代税制の現状と課題(組織再編成税制編)』、新日本法規、平成29年(2017年)、6頁、14頁、17頁、20頁、37頁
18. 朝長英樹「TPR事件の確定判決とPGMプロパティーズ事件の検証 -近年の法人税法132条の2の適用事件から何を学ぶことができるのか-」FIC web seminar、令和3年(2021年)、6頁-7頁
19. 日本経済新聞「日本企業のM&A最多、21年4280件DXや脱炭素けん引」、令和3年(2021年)12月31日電子版
20. 藤本哲也・朝長英樹「法人税法の改正」『改正税法のすべて(平成13年版)』、大蔵財務協会、平成13年(2001年)、197頁-208頁
21. パシフィックゴルフマネージメントHP(<https://www.pacificgolf.co.jp/corporate/outline.asp>)、最終アクセス日 令和4年(2022年)1月17日
22. パシフィックゴルフマネージメントHP([https://www.pacificgolf.co.jp/corporate/concept.asp#concept\\_05](https://www.pacificgolf.co.jp/corporate/concept.asp#concept_05))、最終アクセス日 令和4年(2022年)1月17日
23. 吉村政穂「繰越欠損金の引継ぎと組織再編成に係る行為計算否認規定の適用」『税務事例研究』第177号、日本税務研究センター、令和2年(2020年)9月、13頁

以上