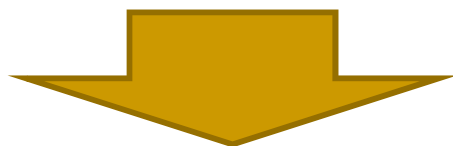

組織再編に携わる実務家必見！ 最新事例から見る 『租税回避の境界線』

公認会計士 佐藤 信祐
税理士

1. 租税回避の否認規定

- 同族会社等の行為計算の否認
- 包括的租税回避防止規定
- 6項否認 など



- 最近の報道では、6項否認のハードルが低くなっているように思われる。
- 税務調査でも、包括的租税回避防止規定の議論が生じやすくなっている。

2. 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

- 組織再編成により移転した資産の譲渡損益の計上が繰り延べられる企業グループ内の組織再編成は、現行の分割税制（現物出資の課税の特例制度）の考え方において採られているように、基本的には、完全に一体と考えられる持分割合の極めて高い法人間で行う組織再編成とすべきである。ただし、企業グループとして一体的な経営が行われている単位という点を考慮すれば、商法上の親子会社のような関係にある法人間で行う組織再編成についてもこの企業グループ内で行う組織再編成とみることが考えられる。

- さらに、組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別する観点から、資産の移転が独立した事業単位で行われること、組織再編成後も移転した事業が継続することを要件とすることが必要である。ただし、完全に一体と考えられる持分割合の極めて高い法人間で行う組織再編成については、これらの要件を緩和することもある。

3. ヤフー事件

- 組織再編成は、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、これを利用する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、法132条の2は、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又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、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である。

- このような同条の趣旨及び目的からすれば、同条にいう『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成に関する税制（以下「組織再編税制」という。）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、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、実態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、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上で、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定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様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である。

【租税回避の判定基準】

- 税負担の減少の意図
- 制度趣旨及び目的からの逸脱
- 不自然、不合理な行為の有無
- 十分な事業目的の有無

【調査官解説】

- 行為・計算の不自然さ(異常性・変則性)の程度との比較や税負担の減少目的と事業目的の主従関係等に鑑み、行為・計算の合理性を説明するに足りる程度の事業目的等が存在するかどうかという点を考慮する上記...の考え方を採用する旨を明らかにするものと考えられよう(徳地淳・林史高「判解」法曹時報69巻5号298頁(平成29年))

4. TPR事件

- 組織再編税制は、組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別するために、資産の移転が独立した事業単位で行われること及び組織再編成後も移転した事業が継続することを想定しているものと解される。そして、完全支配関係がある法人間の合併は、いわば経済的、実質的に完全に一体であったものを合併するものといえるのに対し、支配関係がある場合の合併や共同事業を営むための合併の場合には、経済的同一性・実質的一体性が希薄であることから、上記の基本的な考え方に合致するように、従業者引継要件及び事業継続要件等の要件が付加されているものと考えられる。このように、組織再編成税制は、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、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ものと解される。

5-1. PGM事件

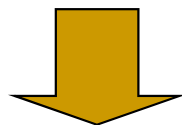
- 完全支配関係のある内国法人を合併法人とする適格合併を行った後に、当該内国法人を被合併法人とし、99.999%の支配関係のある他の内国法人を合併法人とする適格合併を行ったことに対して、二段階組織再編成により、第1回目の被合併法人が保有する繰越欠損金を第2回目の合併法人に引き継いだものとして、包括的租税回避防止規定が適用された事例（東京地裁において係争中）。

5-2. 論点となり得る点

- そもそも事業単位の移転が必要なのか？
- 事業継続要件における「事業」ほど厳密なものが要求されているのか。
- 分社型分割による譲渡損を実現させる行為に問題はなかったのか。
- 繰越欠損金の延命のために、5年間の延命をした可能性はないのか。
- 二段階合併が平成15年度税制改正の制度趣旨に反しないのか。

5-3. 二段階再編成の特例

合併法人又は同一の者が解散することが見込まれている場合には、完全支配関係内の合併に該当しない。



ただし、適格合併により解散することが見込まれている場合には、以下の通り。

- ・ 合併法人が解散することが見込まれている場合
合併法人が適格合併により解散する直前まで、完全支配関係が継続することが見込まれていること。
- ・ 同一の者が解散することが見込まれている場合
同一の者が適格合併により解散する直前まで同一の者による完全支配関係が継続して保有し、かつ、適格合併後に当該適格合併に係る合併法人による完全支配関係が継続することが見込まれていること。

6. 繰越欠損金を利用するための適格合併

■ 親会社を合併法人とする適格合併

残余財産の確定により繰越欠損金を引き継げることをどのように考えるべきか。

※『平成22年版改正税法のすべて』284頁では、「残余財産が確定した法人の欠損金については、特定の資産の結びつきが希薄であることを踏まえ、その移転資産の有無に関わらず、合併に係る欠損金の引継ぎと同様の取扱いとすることとされました。」と解説されている。

■ 兄弟会社を合併法人とする適格合併 親子合併との違い

7-1. 制度趣旨が争われる事案①

- 完全支配関係のない法人に対する非適格分社型分割
 - 非適格分社型分割に該当することが制度趣旨に反するかどうか。
 - グループ法人税制が適用されないことが制度趣旨に反するかどうか。
- ⇒いずれも、分割法人から分割承継法人に移転した資産に対する分割法人による支配が継続しているかどうかにより判断される。
- 完全支配関係のない法人に対する非適格分社型分割により譲渡損を実現した後に、適格合併により繰越欠損金を引き継ぐ場合

【具体例】

- 無議決権株式及び取得条項付種類株式を利用して完全支配関係及び支配関係を外す場合
- 一時的に完全支配関係及び支配関係を外しておきながら、株式を買い戻している場合
- 完全支配関係のみを外し、支配関係が成立している場合に、少数株主による出資が形式的なものであると認められる場合
- 議決権ベースでは、完全支配関係が成立している場合

7-2. 制度趣旨が争われる事案②

- 適格分社型分割＋株式譲渡による二重の損取り
 - 適格分社型分割のタイミングで資産譲渡損を実現させることを予定していた場合
 - 税務調査の段階で、資産の含み損のほとんどを分割承継法人が実現してしまっていた場合
- 事業単位の移転を伴わない適格合併(TPR事件)
- 支配関係が生じてから5年待つ場合
- スクイーズアウトによる含み損の実現(スクイーズアウト＋株式譲渡で含み損を実現できる制度趣旨とは?)
- みなし配当と株式譲渡損の両建て(ソフトバンク事件)

8. 事業目的が争われる事案

- 事業目的が僅かである場合
- 事業目的に整合性がない場合（＝後付けで事業目的を付加している場合）

※税負担の減少の意図を否定することは難しい。

※経済合理性については、事業目的と明確に区別されていない。

9-1. ユニバーサルミュージック事件

- 同族会社等による金銭の借入れが上記の経済的合理性を欠くものか否かについては、当該借入れの目的や融資条件等の諸事情を総合的に考慮して判断すべきものであるところ、本件借入れのように、ある企業グループにおける組織再編成に係る一連の取引の一環として、当該企業グループに属する同族会社等が当該企業グループに属する他の会社等から金銭の借入れを行った場合において、当該一連の取引全体が経済的合理性を欠くときは、当該借入れは、上記諸事情のうち、その目的、すなわち当該借入れによって資金需要が満たされることで達せられる目的において不合理と評価されることとなる。そして、当該一連の取引全体が経済的合理性を欠くものか否かの検討に当たっては、①当該一連の取引が、通常は想定されない手順や方法に基づいたり、実態とはかい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、②税負担の減少以外にそのような組織再編成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するのが相当である。

9-2. 調査官解説

- 本件組織再編取引等の経済合理性は、本件借入れの目的の合理性に影響するものであることを示している。
- 経済合理性の有無の判断において、独立当事者間の通常取引と異なる点があるかを検討することは有用である。
- 税負担減少目的は、経済合理性を否定する方向の事情として相応の重みはあるものの、直ちに経済合理性が否定されるわけではない。

10-1. 令和4年4月19日最高裁判決

- 相続税法22条は、相続等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時ににおける時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される。そして、評価通達は、上記の意味における時価の評価方法を定めたものであるが、上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発した通達にすぎず、これが国民に対し直接の法的効力を有するというべき根拠は見当たらない。そうすると、相続税の課税価格に算入される財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける客観的な交換価値としての時価を上回らない限り、同条に違反するものではなく、このことは、当該価額が評価通達の定める方法により評価した価額を上回るか否かによって左右されないというべきである。

- そうであるところ、本件各更正処分に係る課税価格に算入された本件各鑑定評価額は、本件各不動産の客観的な交換価値としての時価であると認められるというのであるから、これが本件各通達評価額を上回るからといって、相続税法22条に違反するものということとはできない。
- 他方、租税法上の一般原則としての平等原則は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に扱われることを要求するものと解される。そして、評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとすることは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法と

いふべきである。もつとも、上記に述べたところに照らせば、相続税の課税価格に算入される財産の価額について、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があると認められるから、当該財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのが上記の平等原則に違反するものではないと解するのが相当である。

- これを本件各不動産についてみると、本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間には大きなかい離があるということが出来るものの、このことをもって上記事情があるということとはできない。

- もっとも、本件購入・借入れが行われなければ本件相続に係る課税価格の合計額は6億円を超えるものであったにもかかわらず、これが行われたことにより、本件各不動産の価額を評価通達の定める方法により評価すると、課税価格の合計額は2826万1000円にとどまり、基礎控除の結果、相続税の総額が0円になるというのであるから、上告人らの相続税の負担は著しく軽減されることになるというべきである。そして、被相続人及び上告人らは、本件購入・借入れが近い将来発生することが予想される被相続人からの相続において上告人らの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて本件購入・借入れを企画して実行したというのであるから、租税負担の軽減をも意図してこれを行ったものといえる。そうすると、本件各不動産の価額について評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことは、本件購入・借入れのような行為をせず、又はすることのできない他の納税者と上告人らとの間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反するというべきであるから、上記事情があるものといえることができる。

10-2. 調査官解説

- 通達以外の評価を行うべきかどうかについては、課税庁側に立証責任がある。
- 同様の乖離は類似の不動産に広く生じている以上、特定の納税者についてのみ通達評価額を上回る評価にすることは不合理である。
- このような乖離は、本来、評価通達の見直し等によって解消されるべきものである。
- 主観的な意図のみによって合理的な理由を認める趣旨ではない。
- ここで問題となるのは、時価に係る事実の認定であり、租税回避行為の否認ではない。

11. 税務調査で見られる資料

- 提案書
- メール
- 意見書

※特定のメールを削除したり、隠したりすることは、
仮装隠蔽に該当する可能性がある。