

Japan Tax Newsletter

組織再編に係る包括的行為計算の否認規定

組織再編成に関して、その包括的否認規定(法人税法132条の2)が適用された事例が新聞等で報道されました。同規定は、組織再編税制の導入とともに設けられ、組織再編税制の定着とともに適用がなされるのではないかという観測がなされていたものでした。

【執筆担当:手塚崇史】

1. 最近の報道事例

2010年6月30日、次のような報道がなされました。

「日本の株式会社X社は、約540億円の繰越欠損金を抱えた日本の株式会社Y社を約450億円で買収し、直ちに合併することで、繰越欠損金分を2009年度決算で損金として計上したが、東京国税局は、①合併は事業上の必要性から積極的に進めたものとは認めがたく、②買収価格の算定は見込みのない収益予想等の実態と異なる基礎資料に基づいて行われ、繰越欠損金の使用による税額の減少分を買収対価に上乗せしており、③繰越欠損金引継ぎの要件を満たすためXY社間で役員の兼任が行われるなどしており、この税務処理は繰越欠損金による節税効果を狙った異常・変則的なもので、損金としては認められないとして、更正処分を行った。追徴税額は約265億円となる見通しである。」

これは、法人税法に規定された組織再編に係る包括的行為計算の否認規定(法人税法132条の2)に基づく処分です。

2. 組織再編に係る包括的行為計算の否認規定

組織再編に係る包括的行為計算の否認規定は、2001年の組織再編税制の導入と同時に法人税法に規定されました。組織再編に係る包括的行為計算の否認規定の適用は、報じられた限りではしばらくの間ありませんでしたが、この10年弱の間に組織再編税制の適用が普及したこともあり、ここ数年来、組織再編に係る包括的行為計算の否認規定が適用される事例が発生するのではないかとされていました。

組織再編に係る包括的行為計算の否認規定は次のように定められています。

- ①合併、分割、現物出資若しくは現物分配又は株式交換若しくは株式移転（以下「合併等」といいます。）に係る合併等をした一方の法人又は他方の法人、合併等により交付された株式を発行した法人、法人の株主等である法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、
- ②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又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、法人の株式（出資を含む）の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金

額の減少その他の事由により

③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には、

④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若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

このように、組織再編成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場合には、法人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更正処分をすることができるという規定です。

ここで「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」とあるように、本規定は運用によっては広い範囲の組織再編成に適用することができ、また、その適用要件も「不当に」とあるように必ずしも明確ではありません。立法時の資料である「平成13年度版改正税法のすべて」によると、組織再編成を利用した租税回避行為の例として、①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、②複数の組織再編成を段階的に組み合わせることにより、課税を受けることなく、実質的な法人の資産譲渡や株主の株式譲渡を行う、③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、④株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行う、が挙げられています。

上記1に記載した事例について、東京国税局は上記の組織再編成を利用した租税回避の例でいえば①に該当すると判断したものと考えられます。

3. 留意点

組織再編に係る包括的行為計算の否認規定が適用されるリスクを減らすためには、組織再編行為に事業目的があること、組織再編成に複数の手法がある場合には租税目的以外の経済合理性のある手法を選択し、それらを根拠づける証拠となるべき資料を整えておくことが必要であると考えられます。

なお、組織再編に係る包括的行為計算の否認規定は法人税法のほか、所得税法(157条4項)、相続税法(64条4項)、地方税法(72条の43第4項。法人事業税)にも定められているので、これらの税法が関係する場合にも注意が必要です。

本ニュースレターの内容は、一般的な情報提供であり、具体的な法的アドバイスではありません。お問い合わせ等ございましたら、当事務所の手塚崇史 (takashi.tezuka@amt-law.com) までご遠慮なくご連絡下さいますよう、お願いいたします。

アンダーソン・毛利・友常法律事務所

Tax Newsletter 担当

仲谷栄一郎、藤田耕司、岡本高太郎

〒106-6036 東京都港区六本木1丁目6番1号 泉ガーデンタワー

<http://www.amt-law.com/>

本ニュースレターの配信の停止、送付先変更などをご希望の場合には、大変お手数ですが、

tax-newsletter@amt-law.com まで、ご連絡頂けると幸いです。