



2段階の適格合併による欠損金の引継ぎと行為計算の否認

東京地裁令和6年9月27日判決（令和3年（行ウ）第181号）

筑波大学名誉教授・弁護士・税理士 **品川芳宣**

一、事実

(1) X社（原告）は、ゴルフ場等を運営するP社をトップとするPグループの1社であるが、Pグループ内で行われた2段階の適格合併に係る未処理欠損金額の損算入の可否が問題とされた。すなわち、Pグループ内で、平成29年に、まず、休眠社で欠損金額57億8148万円余（以下「本件未処理欠損金額」という。）を有するA社を被合併法人とし、B社を合併法人とする「完全支配関係適格合併」（以下「本件合併1」という。）が行われ、次いで、B社を被合併法人とし、X社を合併法人とする「支配関係適格合併」（以下「本件合併2」といい、本件合併1と合わせて以下「本件

各合併」という。）が行われた。そして、X社は、平成29年3月期分法人税につき、本件未処理欠損金を連結欠損金額とみなして確定申告をした。

これに対し、処分行政庁は、本件未処理欠損金額はX社の連結欠損金額とみなすことは認められないとして、法人税法132条の2の規定を適用して更正処分等（以下「本件更正等」という。）をした。X社は、これを不服として、不服申立ての前置を経て、国（被告）に対して、本件更正等を取り消すよう本訴を提起した。

(2) 本件の2段階合併の概要（イメージ）は、図のとおりである。

二、争点と当事者の主張

1 争点

本件の争点は、本件更正等の適法性であり、具体的には、本件各合併が法人税法132条の2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」（不当性要件）に該当するかどうかである。

2 国の主張

(1) 本件各合併は、A社の繰越欠損金を最終的にX社に引き継がせるための具体的な手順等をPグループ内において繰り返し検討した上で、X社を含む関係法人が、X社に本件未処理欠損金額を引き継がせること以外に事業上の必要性のない本件合併1を同日に差し挟んだ上で、本件合併2を行い、本件各合併を2段階に分けて実行するというあ

えてう遠な手順や方法をとることにより、本来は組織再編税制上の非適格合併であるX社とB社との合併が適格合併として取り扱われるという形式をあえて作出したもの（適格作り）といえることができるものであって、明らかに不自然なものである。

(2) 以上のとおり、本件各合併は、①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、不自然なものであり、②税負担の減少以外に合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在しないから、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、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と認められ、「組織再編税制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」といえるから、不当性要件に該当する。