

平成28年6月29日

顧問先各位

戸田会計事務所  
所長 戸田裕陽**合併による欠損金の引継ぎ否認のケース  
—最高裁、合併における「租税回避」の判断基準示す—**

法人（「合併法人」）が他の法人（「被合併法人」）を吸収合併した場合、その合併が一定の要件を満たしたもので（「適格合併」）であれば被合併法人の未処理欠損金は合併後の合併法人で使うことができます。しかし平成28年2月29日最高裁は次の事例について、適格合併の税制の規定を「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として、合併法人が被合併法人の欠損金を使用することを否認しました。

●事例 平成21年3月30日Y社はI社を適格合併により吸収合併し、I社の未処理欠損金543億円をY社の欠損金とみなして法人税の確定申告しましたが、これに先立つ平成20年12月26日Y社の代表取締役AをI社の取締役副社長に就任させることにより「適格合併」の一要件である「特定役員引継要件」（\*1）を充足させていました。

（\*1）「特定役員引継要件」とは、適格合併前の被合併法人の「特定役員（代表取締役、副社長等）」と適格合併前の合併法人の「特定役員」が適格合併後の合併法人の「特定役員」になることが見込まれていること。

●判決 最高裁はその合併が法人税の負担を減少させる「租税回避」に該当する場合の判断基準として、

- ① その法人の行為、計算が通常では想定されない合併の方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作るなど、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、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あるか、

等の事情を考慮した上でその行為、計算が合併を利用して税負担を減少させることを意図したもので適格合併の各規程の本来の趣旨、目的から逸脱しているか否かと判断するのが相当であるとしました。

本件においては イ) Aの副社長就任についてY社とI社の間で事業上の目的、必要性が具体的に協議された形跡がないこと、ロ)一連の合併がごく短期間で行われたものであること、ハ) Aの副社長就任後の業務が合併の準備やその後の事業計画に関するものにとどまること、ニ) AはI社の副社長であるものの、代表権のない非常勤取締役であった上、具体的な権限を伴う専任の担当業務もなく、I社から役員報酬も受領してなかったことなどから、Aの副社長就任は、①実態とは乖離した「特定役員引継要件」の形式を作る明らかに不自然なもので、②税負担の減少以外にその合理的な理由といえる事業目的があったとはいえないと指摘。

よってAの副社長就任は適格合併の規定を「租税回避」の手段として濫用し、法人税の負担を不当に減少させるものと結論付けました。