

組織再編成税制に関する最近の事例の解説と事前照会の事例の解説

日本税制研究所 代表理事
税理士 朝長 英樹

目 次

I 組織再編成税制に関する最近の事例の解説	1
1 IBM事件・ヤフー事件の判決の確認	1
(1) IBM事件の東京高裁判決	1
(2) ヤフー事件の最高裁判決	3
2 TPR事件	5
3 PGMプロパティーズ事件	9
II 事前照会の事例の解説	14
1 塩野義製薬事件	14
2 TPR事件	15
3 共通ポイントの消費税の取扱い	16

I 組織再編成税制に関する最近の事例の解説

1 IBM事件・ヤフー事件の判決の確認

(1) IBM事件の東京高裁判決(平成27年3月25日)[平成28年2月18日に上告不受理で確定]

① どのような観点から判断すべきか

同族会社の行為又は計算が、法人税法132条1項にいう「これを容認し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認められるもの」か否かは、専ら経済的、実質的見地において当該行為又は計算が純粹経済人として不合理、不自然なもの(経済的合理性を欠く)と認められるか否かという客観的、合理的基準に従って判断すべき

② 従来通説(金子宏著『租税法』の説)との関係

被控訴人が主張するように、当該行為又は計算が経済的合理性を欠くというためには、租税回避以外に正当な理由がないし事業目的が存在しないと認められること、すなわち、専ら租税回避目的と認められることを常に要求し、当該目的がなければ同項の適用対象とならないと解することは、同項の文理だけでなく上記の改正の経緯にも合致しない。

③ 判断

本件各譲渡事業年度において被控訴人に多額の譲渡損失及び欠損金が生じたのは、本件各譲渡に法人税法の規定を適用した結果であって、これをもって見せかけの損失であるという控訴人の主張は、その故に直ちにその計上を否定すべきというものであれば、法律上の根拠を欠くものであって採用の余地はない。

そして、本件各譲渡を「不当」として法人税法132条1項に基づき否認することができるかどうかは、本件一連の行為ではなく、本件各譲渡それ自体が経済的合理性を欠くものと認められるかどうかによって判断されるべきものであること、本件各譲渡がそれ自体で経済的合理性を欠くとは認められないことは、既に説示したとおりである。

付記: 法人税法132条(同族会社等の行為又は計算の否認)の解釈に関する注意事項

平成23年4月に発刊された『租税法【第16版】』（金子宏著）には、次のように、「経済的合理性」を基準として租税回避か否かを判定すればよく、租税回避の意図が存在することは必要ないという見解が述べられていた。

「ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう。そして、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のみではなく、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引（アメリカの租税法でarm's length transaction(独立当事者間取引)と呼ばれるもの）とは異なっている場合をも含む、と解するのが妥当であろう。したがって、否認の要件としては、経済的合理性を欠いた行為または計算の結果として税負担が減少すれば十分であって、租税回避の意図ないし税負担を減少させる意図が存在することは必要ではないと解される。」（421頁）

平成23年6月29日には、IBM事件の訴訟が提起され、国側は、『租税法【第16版】』のこの部分の主張を引用しつつ、経済的合理性基準によるべきであるという主張を行っていた。

しかし、その後、平成24年4月に発刊された『租税法【第17版】』からは、上記の下線の部分の見解が削除され、次のとおり、上記の下線の部分の見解とは反対の見解が述べられるようになった。

「ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう。そして、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のことであり、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で行われる取引（アメリカ租税法でarm's length transaction(独立当事者間取引)と呼ばれるもの）とは異なっている取引の中には、それにあたりと解すべき場合が少なくないであろう。この規定の解釈・適用上問題となる主要な論点は、当該具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か、その行為・計算を行ったことにつき正当な理由ないし事業目的があったか否か、および租税回避の意図があったとみとめられるか否か、である。」（431頁）

このような事情にあることからすると、IBM事件の判決は、『租税法』の17版以降の見解は採用せず、同書の16版までの見解を採用したと言ってよい。

そして、現在の『租税法』の24版においても、IBM事件の判決で採用された16版までの見解は、復活していない。

(2) ヤフー事件の最高裁判決(平成28年2月29日)

① 法人税法132条の2(組織再編成に係る行為又は計算の否認)の意義

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。

② 租税回避とは何か

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、

③ どのような観点から判断すべきか

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。

④ 判断に当たってどのような事情を考慮すべきか

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、

⑤ 判断

●●●は、IDCSにおいて、経営の中枢を継続的かつ実質的に担ってきた者という施行令112条7項5号の特定役員引継要件において想定されている特定役員の実質を備えていたということはず、本件副社長就任は、本件合併後に●●●が上告人の代表取締役社長の地位にとどまってさえいれば上記要件が満たされることとなるよう企図されたものであって、実態とは乖離した上記要件の形式を作出する明らかに不自然なものというべきである。

以上を総合すると、本件副社長就任は、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、適格合併における未処理欠損金額の引継ぎを定める法57条2項、みなし共同事業要件に該当しない適格合併につき同項の例外を定める同条3項及び特定役員引継要件を定める施行令112条7項5号の本来の趣旨及び目的を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というべきである。

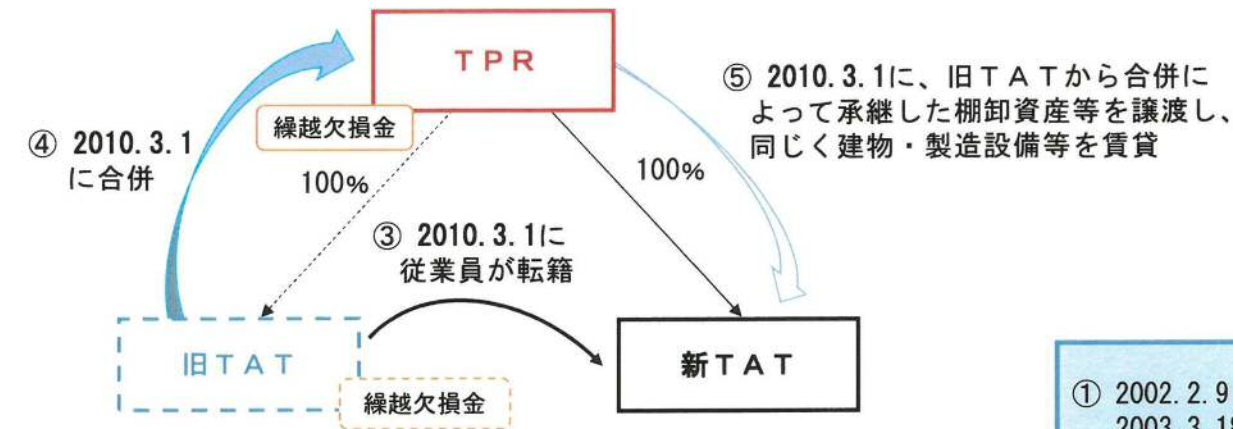
そうすると、本件副社長就任は、組織再編税制に係る上記各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものとして、法132条の2にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」に当たると解するのが相当である。

注 上記の二つの判示の中で「**施行令112条7項5号**」とされている規定は、現在、法人税法施行令112条3項5号となっている。

2 TPR事件〔法人税法132条の2(組織再編成に係る行為又は計算の否認)を適用〕

(100%子会社の繰越欠損金を合併によって親会社に引き継いで控除したものを租税回避として否認)

※ 税務調査で、TPRが旧TAT から引き継いだ
11億円の繰越欠損金の控除を否認



① 2003. 3. 18に原告の100%子会社
2004. 3期から2010. 2期までの7
事業年度に11億円の繰越欠損金
が発生

② 2010. 2. 16に設立

⑥ 2010. 3. 2に、社名を旧TAT
と同じものとし、本店所在地を
旧TATの本店所在地であった
所に移転

- ① 2002. 2. 9 TPRが旧TATを子会社化
- 2003. 3. 18 TPRが旧TATを100%子会社化
- 2010. 2. 28 旧TATの7事業年度に11億円の
繰越欠損金が発生
- ② 2010. 2. 16 TPRが新TATを設立
- ③ 2010. 3. 1 旧TATの従業員が新TATに転籍
- ④ 2010. 3. 1 TPRが旧TATを吸収合併して
繰越欠損金を承継
- ⑤ 2010. 3. 1 TPRが新TATに合併承継資産の
譲渡と賃貸
- ⑥ 2010. 3. 2 新TATが社名変更と本店移転

(1) 東京高裁判決(令和元年12月11日)[令和3年1月15日に上告棄却・不受理で確定]の抜粋

争点1: 特定資本関係が合併法人の当該合併に係る事業年度開始の日の5年前の日より前に生じている場合に法人税法132条の2(組織再編成に係る行為又は計算の否認)を適用することができるか否か

※ 法人税法57条(欠損金の繰越し)

- ・ 法人税法57条2項においては、適格合併の場合には、被合併法人の繰越欠損金を合併法人に引き継ぐと規定している。
- ・ 法人税法57条3項においては、租税回避を防止する観点から、適格合併の場合であっても、特定資本関係が合併法人の当該合併に係る事業年度開始の日の5年前の日より前に生じているときでなければ、被合併法人の特定資本関係発生前の繰越欠損金は、合併法人に引き継ぐことができないと規定している。

○ 裁判所の判断

法人税法132条の2の文言上、組織再編成に係る特定の行為又は計算を否認の対象から除外する定めはないこと、同条が…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と解されること(平成28年最判参照)からすると、本件合併のような合併について、およそ法人税法132条の2の適用がないとする控訴人の主張は理由がない。

争点2: 本件合併が法人税法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」に当たるか否か

【控訴人(納税者)の主張】

「本件合併には、当初から、本件事業の損益状況の改善を図るという合理的な事業目的が存し、事実の全体像を捉えれば、本件賃貸借の実施にかかわらず、本件合併の目的は達せられる状況にあったが、合理的な経営判断により本件賃貸借及び本件単価変更が実施されたのであって、経営判断の合理性に、税務署長が容喙するのは相当でない」

○ 裁判所の判断

同条の不当性要件の有無については、平成28年最判の判示する「**租税回避の意図**」の有無及び「**各規定の趣旨目的からの逸脱**」の有無の観点から検討すべきであり、後者の観点は、本件合併が、適格合併における未処理欠損金額の引継ぎ等について定める**法人税法57条2項の趣旨目的から逸脱しているか否か**の観点から検討するのが相当というべきである。・・・

組織再編税制は、組織再編成の前後で経済実態に実質的な変更がなく、移転資産等に対する支配が継続する場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させるということを基本的な考え方としており、また、先に組織再編税制の立案担当者の説明を引用して判示したとおり、組織再編税制は、組織再編成により資産が事業単位で移転し、組織再編成後も移転した事業が継続することを規定しているものと解される。当該適格合併においても、被合併法人から移転した事業が継続することを要するものと解するのが相当である。

本件合併の検討においては、当初から会議資料やメールなどで本件未処理欠損金額の引継ぎによる節税効果が「**メリット**」，「**ねらい**」などとして指摘されていたこと、本件事業の損益状況の改善を図ることは、控訴人と旧TAT社間の取引品の単価を変更する等、本件合併以外の方法によることも可能であったと考えられることなどからすると、本件合併の主たる目的は本件未処理欠損金額の引継ぎにあり、そのこと以外に本件合併の一連の経過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の存在を認めることはできないといわざるを得ない。

(2) 東京高裁判決の検証

① 個別の租税回避防止規定の適用を受けないものとなっていたとしても、包括的租税回避防止規定の適用を受けることがある

支配関係が発生してから5年が過ぎるのを待って合併を行い、被合併法人の繰越欠損金を合併法人に引き継ぐというような例が見受けられるが、支配関係5年超要件という、個別の租税回避防止規定の要件を充たしていても、包括的租税回避防止規定である法人税法132条の2によって租税回避とされることがある。

このため、個別の租税回避防止規定の要件を充たしていることをもって良しとするのではなく、包括的租税回避防止規定の適用の有無について、適用法令（法人税法2条12号の8の適格合併の定義と同法57条2項及び3項の被合併法人の繰越欠損金の引継ぎの規定）の趣旨・目的を正しく理解した上で、それらの趣旨・目的に反するものでないかどうかということを慎重に判断する必要がある。

② 組織再編成が正当な事業目的・合理的な事業目的を達成するということから始まっているも、個別規定の趣旨・目的に反することをすれば、租税回避とされる

この組織再編成（合併）も、子会社の「アルミ事業の立直し」をしなければならないということから始まったものであり、子会社の繰越欠損金を使って親会社の法人税を減少させようということから始まったものではないと思われるが、それであっても、組織再編成税制の個別規定の趣旨・目的に反することをすれば、租税回避とされることになってしまう。

③ 争点1は、法人税法57条2項及び3項の解釈を誤っているため、本来は争点とはならないものである

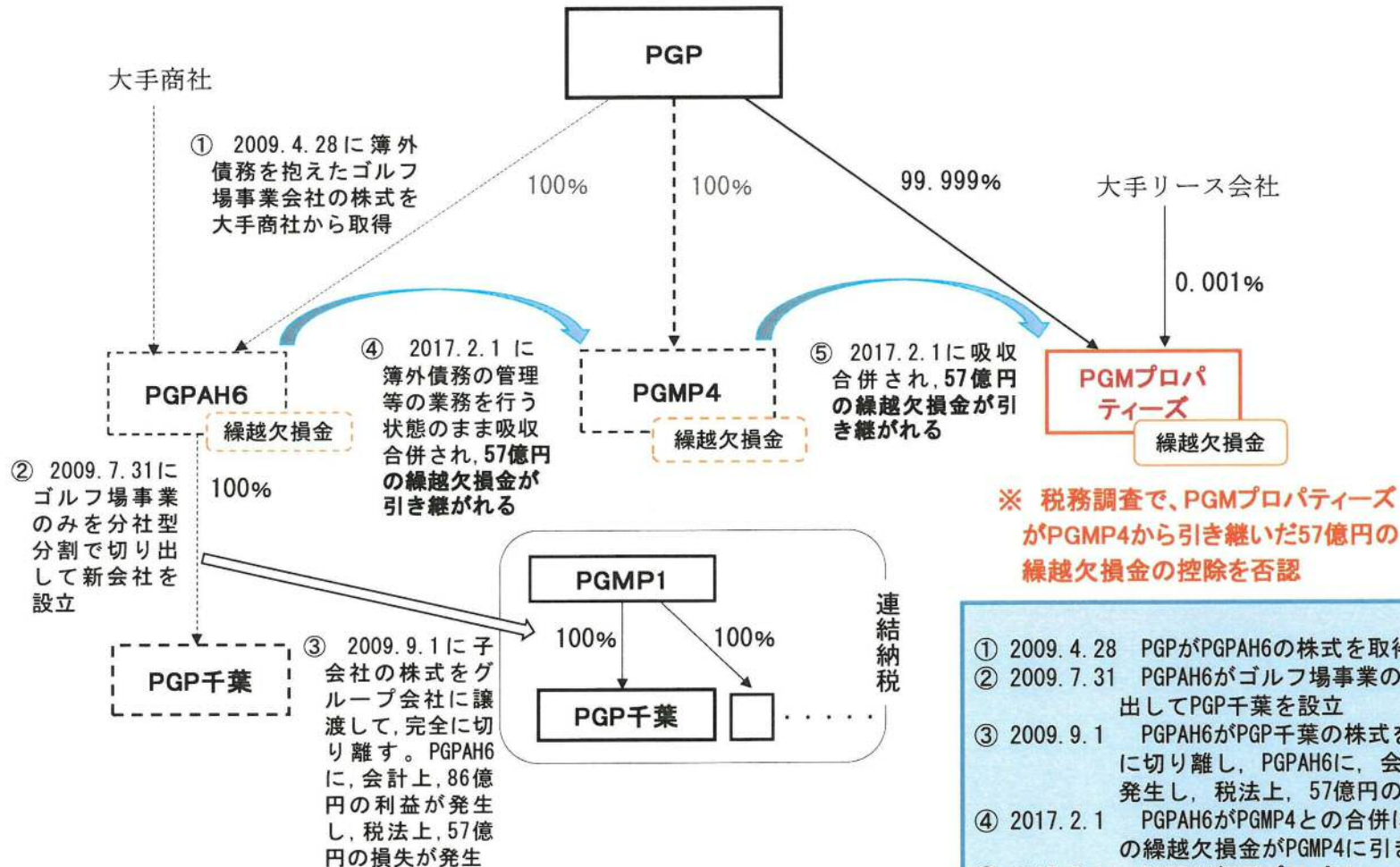
法人税法57条3項は、特定資本関係（支配関係）発生前の期間の被合併法人の未処理欠損金額について合併法人への引継ぎを制限する規定であるが、本件においては、そもそも特定資本関係発生前の被合併法人の未処理欠損金額は存在せず、被合併法人の未処理欠損金額の全額が特定資本関係発生後のものであるため、本件には、「5年」云々というようなことは、何の関係もない。

つまり、本件は、5年超要件を満たして被合併法人の未処理欠損金額を合併法人に引き継いだというものではないため、争点1は、本来、争点となるものではない、ということである。

最高裁が争点1について判断を示さなかったことが不幸中の幸いと言っても過言ではない。

3 PGMプロパティーズ事件〔法人税法132条の2(組織再編成に係る行為又は計算の否認)を適用〕

(100%子会社の繰越欠損金を合併によってグループ会社に引き継いで控除したものを租税回避として否認)



- ① 2009. 4. 28 PGPがPGPAH6の株式を取得して100%子会社化
- ② 2009. 7. 31 PGPAH6がゴルフ場事業のみを分社型分割で切り出してPGP千葉を設立
- ③ 2009. 9. 1 PGPAH6がPGP千葉の株式をPGMP1に譲渡して完全に切り離し、PGPAH6に、会計上、86億円の利益が発生し、税法上、57億円の損失が発生
- ④ 2017. 2. 1 PGPAH6がPGMP4との合併により消滅し、57億円の繰越欠損金がPGMP4に引き継がれる
- ⑤ 2017. 2. 1 PGMP4がPGMプロパティーズとの合併により消滅し、57億円の繰越欠損金がPGMプロパティーズに引き継がれる

本件は、その判決の如何により、企業グループ内に業績不振等で吸収合併をするのが適当であると判断される法人が存在するというケースに大きな影響を与えることとなる。

(1) 本件がTPR事件と同様のものと言い得るのか否か

適格合併によって被合併法人の欠損金額を合併法人に引き継いで控除したものに対して被合併法人の事業が合併法人において継続して行われていないということを根拠とし、法人税法132条の2によって課税を行ったという点で、本件は、TPR事件と同じものとなっており、TPR事件の判決が本件への課税の正当性の根拠として挙げられている。

しかし、本件には、① ゴルフ場運営会社を買収して規模の拡大を図り、その買収したゴルフ場運営会社を合併してグループ運営の効率化を図るということがPGMグループのビジネスモデルとなっているという事情があり、② PGMグループがゴルフ場事業の切離しのためにこれまで分社型分割を用いてきているという事情があり（**実際に、過去の本件以外の15件の分割は、全て分社型分割である。**）、かつ、③ ゴルフ場運営会社の買収に際して簿外債務の引受けを余儀なくされ、簿外債務に係る債権者から損害賠償請求を受けてゴルフ場が差し押さえられるなどという不測の事態が起こらないようにするために、分社型分割と株式譲渡によってゴルフ場事業を切り離したという事情もあるため、本件がTPR事件と同様のものとは言えない。

(2) 国側が主張するように「組織再編税制における「事業」の有無は、特段の事情のない限り、法人税法施行規則3条1項1号の判定基準によるべきである」ということになるのか否か

国側は、準備書面（1）において「**組織再編税制における「事業」の有無は、特段の事情のない限り、法人税法施行規則3条1項1号の判定基準によるべきである**」と主張している。

（事業関連性の判定）

第三条 法第二条第十二号のイ又はロ（定義）に該当する合併以外の合併が次に掲げる要件の全てに該当するものである場合には、当該合併に係る令第四条の三第四項（適格組織再編成における株式の保有関係等）の規定の適用については、当該合併に係る被合併法人の同項第一号に規定する被合併事業（以下この項及び次項において「被合併事業」という。）と当該合併に係る合併法人（省略）の同号に規定する合併事業（省略）とは、同号の相互に関連するものに該当するものとする。

一 当該被合併法人及び合併法人が当該合併の直前においてそれぞれ次に掲げる要件の全てに該当すること。

イ 事務所、店舗、工場その他の固定施設（その本店又は主たる事務所の所在地がある国又は地域にあるこれらの施設に限る。ハ（6）において「固定施設」という。）を所有し、又は賃借していること。

ロ 従業者（役員にあつては、その法人の業務に専ら従事するものに限る。）があること。

ハ 自己の名義をもつて、かつ、自己の計算において次に掲げるいずれかの行為をしていること。

（1）～（7）省略

国税庁は、金融庁からの「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」という照会に対し、平成21年3月19日付けで、「「事業」の実態がないものと認められる」投資法人についても、事業関連性要件を満たすという回答を行っている。

これは、法人税法施行規則3条1項1号の判定基準に合致しないものであっても「経済実態に実質的な変更が無い」という適格組織再編成の最も基本的な考え方に合致するものは、適格組織再編成となり、被合併法人の繰越欠損金額の引継ぎも認められるということを確認できるものである。

(3) 「移転資産に対する支配の継続」があるものについては、組織再編成の前後で経済実態に実質的な変更がないものとして、従前の課税関係を引き継がせる、ということが組織再編成税制及び適格組織再編成の定義規定の趣旨目的とされているが、「移転資産に対する支配の継続」の捉え方は、平成22年度税制改正以後、拡張されているのか否か

「立法の目的、趣旨が何かということを知解するにあたっては、立法当時の立法者の考え方をつかむことが主になるべきことはいうまでもないが、これのみを金科玉条とするわけにはいかないということである。

立法当時にくらべて、その法令の背景となる社会状態（政治、経済、社会、文化各方面の諸条件）がすっかり変わったような場合には、立法の目的、趣旨というものも、やはり、その新しい社会状態に合致するような形でつかむようにしなければいけないのである。こういう場合にも、あくまで法令制定当時の立法の目的、趣旨に固執し、これだけが解釈の基準であるといつてがんばることは、決して正しい解釈態度とはいえないのである。」（林修三『法令解釈の常識』、日本評論社、105頁、2004年12月）

組織再編成税制においては、「移転資産に対する支配」が継続している組織再編成を「適格組織再編成」と呼んで従前の課税関係を引き継がせるという考え方が採られているが、この「移転資産に対する支配」の「支配」は、平成13年の制度創設時には、資産を保有していた元の法人の「支配」とされていた。

しかし、その後、グループ法人税制を創設した平成22年度税制改正において、新たに設けられた「完全支配関係」の定義や「適格現物分配」の制度などからうかがわれるとおり、組織再編成税制においても、株主が「移転資産に対する支配」を行っていれば、「移転資産に対する支配」が継続していると捉えるという考え方も採られるようになってきている。

平成29年度税制改正においては、次のように、「現行の組織再編税制」には「グループ最上位の法人がグループ法人及びその資産の実質的な支配者であるとの観点に立って判断しているという側面もあ〔る〕」と説明されている。

「「移転資産に対する支配が再編成後も継続している」かどうかについて、現行の組織再編税制は、グループ経営の場合には、グループ最上位の法人がグループ法人及びその資産の実質的な支配者であるとの観点に立って判断しているという側面もあり（例えば、適格組織再編成における株式の保有関係に関する要件）、この考え方を踏まえれば、グループ最上位の法人（支配株主のない法人）の実質的な支配者はその法人そのものであり、その法人自身の分割であるスピンオフについては、単にその法人が2つに分かれるような分割であれば、移転資産に対する支配が継続しているとして、適格性を認めうると考えられます。」（財務省『平成29年度 税制改正の解説』317・318頁）

このような「移転資産に対する支配の継続」の捉え方の拡張は、自ずと、平成12年10月の政府税制調査会法人課税小委員会の「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」という報告書で述べられていた「資産の移転が独立した事業単位で行われ」、「組織再編成後も移転した事業が継続する」という考え方を拡張するものともなっている。

また、平成22年度税制改正においては、解散後の残余財産の分配又は引渡しなど、事業の移転を前提としない現物分配を「組織再編成」に含めた上で「適格現物分配」としたり、法人税法57条2項において「適格合併」と並べて「残余財産の確定」を追加したり、同条4項の「適格組織再編成等」について「事業を移転しない適格分割」（法令113⑤）等の定めが設けられたりしている。

そして、平成22年度税制改正において、法人税法57条2項に「適格合併」と並べて「残余財産の確定」を追加した理由については、次のように説明されている。

「この見直しは、100%グループ内の子法人から親法人への現物資産の移転に関し、他の組織再編成の税制上の取扱いと整合させるものとなっておりますが、特に残余財産が確定した法人の欠損金については、特定の資産と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。

すなわち、完全支配関係があるグループ内の内国法人の残余財産が確定した場合には、適格合併の場合と同様に、その欠損金額を株主等に引き継ぐこととされました。」（財務省『平成22年度 税制改正の解説』284頁）

解散をした法人が事業を止めなければ残余財産は確定しないことから、残余財産の確定について、上記のように「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」という説明がなされるということは、合併について、被合併法人に移転資産があるのか否かにかかわらず、被合併法人が事業を止めた状態で合併するものも、「適格合併」となり、かつ、その「適格合併」においても、被合併法人の繰越欠損金が合併法人に引き継がれる、という考え方が採られていることを示している。

仮に、合併において、移転資産がなかったら「適格合併」とはならないという考え方が採られているということであれば、「適格合併」における欠損金の引継ぎの規定（法法57②）の中に、移転資産の有無にかかわらず残余財産が確定した法人の欠損金額を株主等に引き継ぐという仕組みを入れるはずがない。

(4) 東京地裁における現在の状況

本年1月26日に、非公開で原告及び被告の双方からプレゼンテーションが行われた。

4月19日が次回の口頭弁論期日となっており、同日で結審し、年内に地裁判決が出るものと思われる。

II 事前照会の事例の解説

「**国税庁レポート2023**」によれば、文書回答手続による事前照会の受付件数は、令和4年度が125件で、質疑応答事例のホームページへの掲載件数は、令和4年度が2,005件となっている。

また、文書回答事例として公表されているものは、14件（**金融庁からの照会2件と全国地方銀行協会からの照会1件を含む。**）となっている。

近年は、事前照会がかなり行い易くなっているが、回答の多くが口頭回答となっており、また、国税当局に対する拘束力もないため、回答を過信することはできない。

1 塩野義製薬事件（令和3年4月14日東京高裁判決により確定）

（1）事件の概要

塩野義製薬がケイマンの特例有限責任パートナーシップの持分を英国にある100%子会社に現物出資をしたことについて、その現物出資が適格現物出資に該当するの否かということが争いとなった。

争点となったのは、この持分が「**国内にある事業所に属する資産**」（法令4の3⑩）であるの否かということであった。

東京地裁と東京高裁は、いずれもこの持分は「**国内にある事業所に属する資産**」ではないとし、この現物出資は適格現物出資に該当すると判断して、納税者の主張を認めた。

（2）事前照会に関する判決文の記述

東京地裁の判決文から事前照会に関する記述を引用すると、次のとおりである。

「争点（3）（**国税通則法65条4項の「正当な理由」があるか否か**）について （原告の主張）

原告は、大阪国税局への**事前照会**において、本件照会担当者らに事前に準備した資料を提供した上で質問にも応じ、本件現物出資が適格現物出資に該当する旨の回答を得た上で、かかる回答を信頼して申告していたものであり、事後的にそれが誤っていたとしても、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があるから、国税通則法65条4項の「**正当な理由**」があり、本件各更正処分等のうち過少申告加算税の賦課決定処分は違法である。」

注 上記引用中、「**国税通則法65条4項**」とされている規定は、現在、国税通則法65条5項となっている。

2 TPR事件

(1) 事前照会に関する記述

訴訟関係資料からは、事実関係の詳細を窺い知ることはできず、国税不服審判所の裁決も、非公表であるが、大手税理士法人の税理士がM J S 租税判例研究会で「ヤフー・IDCF最高裁判決後、最初の法人税法132条の2適用裁決事案—支配関係5年超の適格合併への適用の妥当性について—」という裁決に関する報告をしており、その中で、事実関係等について、次のように記述している。

「平成21年11月30日、A社アルミ製品グループ及び経営企画室は、経営会議に対し、B社の損益改善計画を提案した。

- ・設備投資計画の見直し、不要設備の廃棄等
- ・期末までに増資」

「平成21年12月3日、A社経理部は、「アルミ事業の立直しを図りつつもこの繰越欠損金を有効活用すべく、企業グループ内組織再編手法として『吸収合併』を提案する」資料を作成した。」

「平成21年12月10日、東京国税局に対する照会を行い、「B社は平成14年3月期から特定資本関係にあり、特定資本関係がA社の合併事業年度開始の日5年前の日以前に生じているため、A社がB社を適格合併した際には、B社の繰越欠損金につき、繰越可能期間である7年分を引き継ぐことができる」旨の回答を得た。」

(2) 事前照会に関する注意事項

そもそも租税回避となる懸念があるものについて当局に事前照会をするということ自体に、大きな疑問がある。

一般論としても、事前照会は、照会の仕方によって回答が変わるため、非常に専門性の高い業務であって、「分からないことを聞きに行く」ということではなく、「分かっていることを確かめに行く」（照会前に、結果的に間違っていたということになる可能性があるとしても、どのような回答となるのかということまで検討を深めた上で、どのような照会の仕方をすればどのような回答が得られるのかということまで想定できる状態として、照会をする）という方がよく、また、当局から回答をもらっても、その内容を過信せず、税務調査で覆されることがあったり、回答とは異なる選択をして申告をするべきことがあったりするということに留意しておく必要がある。

3 共通ポイントの消費税の取扱い

(1) 国税庁が2020年(令和2年)1月14日に共通ポイントの消費税の取扱いに関する仕訳表を公表する前の状況

- 共通ポイントが出来てから約30年間、加盟店は、運営会社に支払う付与ポイント相当額を課税仕入れとし、運営会社から受け取る使用ポイント相当額を値引きとはしない(顧客が共通ポイントを使っても使わなくても消費税額は同じ)という実務が行われてきた。
- 2008年(平成20年)と2016年(平成28年)にも、税務大学校教授の研究論文で、上記の取扱いとするべきであるとされている。

(2) 国税庁が2020年(令和2年)1月14日に共通ポイントの消費税の取扱いに関する仕訳表を公表

- 国税庁が公表した仕訳表では、加盟店は、付与ポイント相当額を課税仕入れとすることができないこととなっていた。
- 東京国税局は、上記の仕訳表が公表されると同時に、まず、三越伊勢丹の税務調査で、付与ポイント相当額の課税仕入れを否認しようとした。
- 東京国税局は、2020年夏頃であると思われるが、楽天からの事前照会に対して、上記の仕訳表のとおり、加盟店が楽天に支払う付与ポイント相当額は課税仕入れとはならないと回答している(楽天は、大手の加盟店に対しては、「国税局から了解を得ている」という説明を行い、2022年(令和4年)4月1日から、ポイントのシステムを変更し、楽天が加盟店から受け取る付与ポイント相当額について、不課税取引として請求を行っている。)

(3) 三越伊勢丹の税務調査では、同社からの依頼で当職が意見書を出したところ、課税仕入れの否認は行わないこととなり、同社から、東京国税局に対し、付与ポイント相当額については課税仕入れとはせず、使用ポイント相当額については値引きとするということでよいか、という事前照会を行い、それで良いという回答を得る

- 三越伊勢丹以外にも、大手の小売事業者の2社が東京国税局に対して付与ポイント相当額について課税仕入れとせず使用ポイント相当額を値引きとするという処理に変更してよいかという事前照会を行い、それで良いという回答を得ている。
- 現在、当職が得ている情報では、三越伊勢丹だけでなく、大手の小売店のいくつかにおいても、既に、付与ポイント相当額を課税仕入れとせず、使用ポイント相当額を値引きとするという処理に変更している。

※ 共通ポイントの消費税の処理については、TKCのwebコラムに当職の解説記事を掲載しているため、詳細については、当該解説記事を参照されたい。