

組織再編成に係る行為計算否認規定の
解釈・適用を巡る諸問題

柿原良美

〔 税務大 学 校
研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

平成 13 年度税制改正において、組織再編成に係る税制と併せて組織再編成に関する包括的な行為計算否認規定（税法 132 の 2）が導入された。

本規定が導入された背景としては、企業組織再編成の形態や方法が複雑かつ多様となり、このような組織再編成を利用する租税回避行為が増加するおそれがあったため、繰越欠損金等を利用した租税回避行為の個別防止規定に加え、包括的な組織再編成に係る租税回避防止規定を設ける必要があったとされている。

今般、本規定の適用の可否が争われた初めての訴訟事件（相互に関連する事実関係を背景としたヤフー事件及び IDCF 事件の 2 件）の判決が、平成 26 年 3 月 18 日に東京地裁において言い渡された。これらの判決は国側の勝訴となり、東京高裁平成 26 年 11 月 5 日判決（ヤフー事件）及び東京高裁平成 27 年 1 月 15 日判決（IDCF 事件）のそれぞれの控訴審判決でも同様の結論となったため、課税当局としてはこれらの判決を受けて、本規定における「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」に該当する可能性がある場合には、本規定の適用を検討する場面が今後も発生し得るものと考えられる。

しかし、法人税の減少が「不当」と評価される場合とは、抽象的かつ不確定な要件であり、裁判例の集積もないことから、その適用に際し判断に迷うとの指摘もあり、その概念を明らかにすることが求められている。また、本規定は、課税当局のみが適用できるという特殊性をもっていることから、何をもって「不当」と判断されるかが曖昧な場合、納税者である企業が組織再編を行う際の障壁となることも考えられる。さらに、本規定の適用に際しては、「適用対象となる法人の行為は何か」、「租税回避個別否認規定がある場合の包括的否認規定である本規定の適用の可否」等についても問題となる。

したがって、本稿では「不当」の概念を明確化することを中心に、本規定の解釈及び適用を巡る諸問題を取り上げ、検討していくこととする。

2 研究の概要

(1) 組織再編成税制の趣旨・目的

我が国の経済社会の構造変化に対応した税制を創設すべく、平成 13 年度税制改正において、組織再編成の全般にわたる抜本的な見直しが行われ、柔軟な企業組織再編成を可能とするための法制として、組織再編成税制が整備された。

この組織再編成税制の趣旨・目的としては、我が国の企業経営の実態に合った取扱いをするという観点から、形式上は資産を他の法人に移転したが、実質上はまだその資産を保有していると言うことができる状態を、「移転資産に対する支配が継続」している状態と呼び、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べて、課税の特例の対象とすることとされた。

(2) 法人税法 132 条の 2 の趣旨・目的

組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、資産の売買取引を組織再編成による資産の移転とするなど、租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため、組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設ける必要があることが、税制調査会平成 12 年 10 月「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」において示された。

その後、平成 13 年度税制改正において、繰越欠損金や含み損を利用した租税回避行為に対しては、個別に防止規定（法 57③、62 の 7 等）が設けられたが、組織再編成を利用した租税回避行為は、これらに止まらず、その行為の形態や方法が相当に多様なものとなると考えられたことから、これに適正な課税を行うことができるように包括的な組織再編成に係る租税回避防止規定として法人税法 132 条の 2 が設けられた。

(3) 法人税法 132 条の 2 の課税要件

本条文の課税要件は、①更正等対象法人が合併等に関係する法人に該当すること、②合併等に関係する法人の行為又は計算であること、③②の行為又は計算を容認した場合には、法人税の負担を減少させる結果が生じること、④③の法人税の負担の減少が不当と評価されるものであること、の 4 つに区分することとし、以下検討を行った。

(4) 法人税法 132 条の 2 の適用が争われた裁判例の分析

上記(3)の課税要件のうち②及び④については、ヤフー事件及び IDCF 事件でもその解釈が争われている。なお、これら 2 つの事件は共通の事実関係を前提としており、判示事項についても法人税法 132 条の 2 の解釈に関する部分は概ね共通している。

イ 「その法人の行為又は計算」の意義

法人税法 132 条の 2 の「その法人の行為又は計算」の「その法人」は、その前の「次に掲げる法人」を受けており、「その法人の行為又は計算」は「次に掲げる法人」の行為又は計算と読むべきであって、同条の規定により否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人とは異なり得るものと解すべきである。

ロ 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」の意義

①法人税法 132 条と同様に、取引が経済的取引として不合理・不自然である場合のほか、②組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編成の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと解することが相当である。

(5) 法人税法 132 条の 2 の解釈上の問題点

上記(4)からも窺えるように、法人税法 132 条の 2 の解釈上の主な問題点は、適用対象となる法人の行為又は計算の範囲と「不当性」の判断要素であると考えられる。

イ 適用対象となる法人の行為又は計算の範囲

更正等対象法人が否認の対象となる行為等を行った法人と同一でなければ、更正等を行うことはできないのかという議論がある。

法人税法 132 条の 2 が創設された当初の条文は、「これらの法人の行為又は計算で、これを容認した場合には」(下線筆者)となっており、否認の対象となる行為等を行った法人と更正等対象法人は異なる場合があることを前提に規定されたものと解することができる。

本条文はその後、数度の改正を経て現在のよう形となっているが、その改正の過程で否認の対象となる法人の行為等が更正等対象法人の行為等に限られると解釈することも可能であるような条文構造となるに至っている。しかし、それぞれの改正の趣旨を確認した結果、創設当初の趣旨は変更されていないと考えられることから、否認の対象となる行為等を行った法人と更正等対象法人は異なり得るとする考え方にも変更はないものと思われる。

ロ 「不当性」の判断要素

(i) 経済的合理性基準

法人税法 132 条の 2 と類似している法人税法 132 条 1 項では、不当性の判断について、判例・学説上、いわゆる「経済的合理性基準説」(純経済人の行為として不合理・不自然な行為か否かで判断すべきとする考え方)が採用されている。したがって、法人税法 132 条の 2 の不当性の判断についても、法人税法 132 条 1 項と同様に「経済的合理性基準」のみで行うべきであるとする考え方がある。

しかし、法人税法 132 条は、同族会社の場合、会社の意思決定が一部の資本主の意向に左右されるので、租税回避行為を容易になし得ること

を背景に創設されたものである。したがって、法人税法 132 条と法人税法 132 条の 2 はその創設の背景及び趣旨が異なっていることから、これら 2 つの条文の解釈に相違が生じたとしても特に不合理はないものと考えられる。

なお、経済的合理性基準説では、ある行為又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解すべきとされ、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とは異なっている取引には、それにあたと解すべきものが少なくないものとされている。

この点、法人税法 132 条の 2 の対象となる行為・計算は、基本的には純経済人を前提としており、そうだとすれば、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は、むしろ稀であると考えられることから、事業目的があれば「不当性」はなく、法人税法 132 条の 2 が適用されないということにはならない。さらに、様々な形態を有する組織再編成において、「独立当事者間の通常取引と異なっている場合」を想定することは困難であるように思われる。

以上のことから、法人税法 132 条の 2 における「不当性」の判断は、「経済的合理性基準」のみで判断することは難しいものとする。

(四) 個別規定等の趣旨・目的

上記(4)の裁判例のように、個別規定等の趣旨・目的に反しているか否かを、「不当性」の判断要素とする場合、これが課税要件明確主義に反するのではないかとの批判があり得る。

しかし、組織再編成を行った場合には、移転する資産及び負債の譲渡や引継ぎを受ける処理、欠損金の繰越額の引継ぎを行う処理や引継ぎを受ける処理等を定めた各規定による個別制度においても、組織再編税制の基本的な考え方や目的を踏まえた上で、それぞれの考え方や目的を定

めて制度創りが行われている。したがって、各個別規定の趣旨・目的を確認して、法人の行為や計算が適当であるか否かを判断することは、決して困難な作業ではなく、仮に、この作業が行われないとすれば、組織再編成税制は租税回避の温床となるとする見解もあり、法人税法 132 条の 2 の「不当性」の判断要素として個別規定等の趣旨・目的を考慮することは、課税要件明確主義に反するとは言えないものとする。

3 結論（まとめ）

（1）法人税法 132 条の 2 の適用の枠組み

本条文における課税要件は、上記 2（3）のとおりであるが、具体的な適用を検討する際には、①更正等対象法人が合併等に関する法人に該当するか、②法人税の負担を減少させる結果が生じているか（減少の根拠となる条文と否認の対象となる行為の特定）、③②で特定した否認対象行為が更正等対象法人又はその他の合併等に関する法人の行為又は計算に該当するか、④法人税の負担の減少が不当と評価されるか、という順序により判断することが考えられる。

（2）「不当性」の判断要素と具体的適用

上記の手順に従って判断する際、最も争いの生じる要件は「不当性」の判断であると考えられる。この不当性の有無を判断する際に検討すべき要素としては、上記 2（5）ロで検討したように、(i)経済的合理性の有無、(ii)個別規定等の趣旨・目的に反しているか否かの 2 点であると考えられる。

なお、経済的合理性の有無と個別規定等の趣旨・目的に反しているか否かの各判断要素については、考慮すべきと考えられる事実関係をヤブー事件及び IDCF 事件から取り上げて当てはめを行い、フローチャート形式により整理した。

目 次

はじめに.....	10
第1章 組織再編成に係る行為計算の否認規定.....	12
第1節 組織再編成税制の概要.....	12
1 創設の経緯.....	12
2 組織再編成税制の趣旨・目的.....	13
第2節 法人税法 132 条の 2 の概要.....	16
1 創設の趣旨・目的.....	16
2 課税要件.....	19
第2章 法人税法 132 条の 2 の解釈上の問題点.....	22
第1節 法人税法 132 条の 2 の適用が争われた裁判例.....	22
1 ヤファー事件の概要.....	22
2 IDCF 事件の概要.....	25
3 法人税法 132 条の 2 の解釈に係る両事件の判示.....	28
4 法人税法 132 条の 2 の解釈に対するヤファー事件の具体的当てはめ.....	33
5 法人税法 132 条の 2 の解釈に対する IDCF 事件の具体的当てはめ.....	44
第2節 法人税法 132 条の 2 の解釈上の問題点.....	53
1 法人税法 132 条の 2 の法的性格.....	53
2 適用対象となる法人の行為又は計算の範囲.....	54
3 「不当性」の判断要素.....	60
4 引き直しの意義.....	69
第3章 法人税法 132 条の 2 と同 132 条との異同.....	72
第1節 法人税法 132 条の概要.....	72
1 創設の趣旨と改正の経緯.....	72
2 課税要件.....	74
第2節 法人税法 132 条の適用が争われた裁判例.....	76
1 最高裁昭和 33 年 5 月 29 日判決.....	76

2	広島地裁平成2年1月25日判決（逆さ合併）	81
3	東京高裁平成27年3月25日判決（日本IBM事件）	85
第3節	法人税法132条2と同法132条の「不当性」	94
1	各条文の創設時の趣旨	94
2	条文の規定内容	95
3	「不当性」の判断要素	95
第4章	法人税法132条の2の具体的適用	101
第1節	法人税法132条の2の適用の枠組み	101
第2節	ヤフー事件及びIDCF事件への具体的適用	102
1	ヤフー事件への適用	102
2	IDCF事件への適用	115
3	小括	123
	結びに代えて	125

はじめに

平成 13 年度税制改正において、組織再編成に係る税制と併せて組織再編成に関する包括的な行為計算否認規定（法法 132 の 2）が導入された。

企業組織再編成の形態や方法が複雑かつ多様となり、このような組織再編成を利用する租税回避行為が増加するおそれがあったため、繰越欠損金等を利用した租税回避行為の個別防止規定⁽¹⁾に加え、包括的な組織再編成に係る租税回避防止規定を設ける必要があった⁽²⁾ことが、その導入の背景にあるとされている。

今般、本規定の適用の可否が争われた初めての訴訟事件（相互に関連した事実関係を有する 2 つの事件）の判決が、平成 26 年 3 月 18 日に東京地裁において言い渡された⁽³⁾。これらの判決は国側の勝訴となり、控訴審判決⁽⁴⁾でも同様の結論となったため、課税当局としてはこれらの判決を受けて、本規定における「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」に該当する可能性がある場合には、本規定の適用を検討する場面が今後も発生し得るものと考えられる。

しかし、法人税の減少が「不当」と評価される場合とは、抽象的かつ不確定な要件であり、裁判例の集積もないことから、その適用に際し判断に迷うとの指摘もあり、その概念を明らかにすることが求められている。また、本規定は、課税当局のみが適用できるという特殊性をもっていることから、何をもって「不当」と判断されるかが曖昧な場合、納税者である企業が組織再

(1) 繰越欠損金を利用した租税回避の個別防止規定（法法 57③等）のほか、資産の含み損の利用を目的とする租税回避の個別防止規定として、特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入制度（法法 62 の 7）などがある。

(2) 中尾睦ほか『平成 13 年版 改正税法のすべて』243～244 頁（大蔵財務協会、2001）。

(3) 東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決では、原告がヤフー株式会社の事件（判時 2236 号 25 頁）及び原告が株式会社 IDC フロンティア（判時 2236 号 47 頁）の 2 つの事件が同日に言い渡されている。

(4) ヤフー株式会社が控訴した事件として、東京高裁平成 26 年 11 月 5 日判決（訟月 60 巻 9 号 1967 頁）、株式会社 IDC フロンティアが控訴した事件として、東京高裁平成 27 年 1 月 15 日判決（公刊物未搭載）。いずれも、現在最高裁に上告中である。

編を行う際の障壁となることも考えられる。さらに、本規定の適用に際しては、「適用対象となる法人の行為又は計算の範囲」、「租税回避個別否認規定がある場合の包括的否認規定である本規定の適用の可否」等についても問題となる。

したがって、本稿では「不当」の概念を明確化することを中心に、本規定の解釈及び適用を巡る諸問題を取り上げ、検討していくこととする。

なお、本稿の内容については、すべて筆者の個人的見解であり、税務大学校及び国税庁の公式見解を示すものではないことを予めお断りさせていただく。

第1章 組織再編成に係る行為計算の否認規定

第1節 組織再編成税制の概要

1 創設の経緯

経済の国際化・情報化の進展等により、我が国の経営環境が大きく変化する中で⁽⁵⁾、企業の競争力を確保し、企業活力が十分発揮できるよう、平成9年に持株会社を解禁するための独占禁止法の改正や合併法制の合理化が行われるなど、商法等において柔軟な企業組織再編成を可能とするための法制等の整備が進められた⁽⁶⁾。これに伴い、税制としても、企業組織再編成により資産の移転を行った場合にその取引の実態に合った課税を行うなど、適切な対応を行う必要が生じた⁽⁷⁾。

そして、我が国の経済社会の構造変化に対応した税制を創設すべく、平成13年度税制改正において、組織再編成の全般にわたる抜本的な見直しが行われた。

その中で、分割に係る税制は、平成12年の商法改正により会社分割制度（平成13年4月1日施行）が導入されたことに伴い、平成13年度税制改正において新たに導入されたものであるが、分割以外の項目（合併、現物出資、

(5) バブル崩壊後の大手金融機関等の大規模な組織再編成の動きも大きな影響を与えていた。

(6) その後、平成10年には、銀行持株会社設立の解禁のための法整備がなされ、平成11年には、円滑な持株会社化を可能にするため、株式交換・株式移転制度を創設するための商法改正が行われた。さらに、企業組織の再編を容易にするため、会社分割法制を創設する商法改正が、平成12年5月に成立した（税制調査会 平成12年7月「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」170頁）。

(7) 平成12年5月の会社分割法制創設の商法改正に伴い、会社分割法制に係る税制のあり方について、①合併・現物出資などの資本等取引と整合性のある課税のあり方、②株主における株式譲渡益課税やみなし配当に対する適正な取扱い、③納税義務・各種引当金などの意義・趣旨などを踏まえた適正な税制措置のあり方、④租税回避の防止の4点を基本的な視点として検討が進められた（税制調査会平成12年12月「平成13年度の税制改正に関する答申」3～4頁）。

事後設立及びみなし配当等)に係る税制には、相当に長い歴史があり⁽⁸⁾、長期にわたり本格的な見直しが行われてこなかったため、平成 13 年度税制改正に際しては、組織再編成の全般を通じて整合性のある取扱いとなるように、組織再編成に係る税制を統一的、かつ、体系的に整備することが企図された⁽⁹⁾。

2 組織再編成税制の趣旨・目的

上記 1 で述べたように、柔軟な企業組織再編成を可能とするための法制として、組織再編成税制が整備された。

この改正に当たって、最も重要な問題とされたのは、合併、分割等、いずれの組織再編成においても、移転資産の譲渡損益の計上を行わせるべきか否かであった⁽¹⁰⁾。この点について、各国の組織再編成税制が参考とされたが、組織再編成について譲渡損益を繰り延べるという点では同じでも、税制の基本的な考え方と仕組みは各国において大きく異なっていた⁽¹¹⁾。

例えば、米国の組織再編成税制においては、株主に注目し、株主の投資利益の継続性が組織再編成による移転資産の譲渡損益の繰延べの根拠とされている⁽¹²⁾。このような考え方は、株主が会社の資産の実質的な所有者であるという実態があれば、株主の投資が継続しているのかどうかということをもつ

(8) 合併の場合の清算所得に対する課税は大正 9 年、合併差益に対する課税は昭和 2 年、現物出資の課税特例は昭和 17 年、みなし配当に対する課税は大正 9 年にそれぞれ始まり、幾度かの変遷を経てはいるものの、平成 13 年度改正前の直近の主要な改正は、昭和 42 年の合併の場合の清算所得に対する課税制度の改正となっている（中尾ほか・前掲注(2) 131～132 頁）。

(9) 中尾ほか・前掲注(2) 132 頁。

(10) 朝長英樹＝山田博志「会社分割等の組織再編成に係る税制について」租税研究 614 号 57～58 頁（2000）。

(11) ドイツ、フランス、アメリカの分割を中心とした税制の概要については、朝長英樹「法人税制の検討課題について－分割・合併等」租税研究 611 号 11～20 頁（2000）を参照。

(12) 今村隆『租税回避と濫用法理－租税回避の基礎的研究－』213 頁（大蔵財務協会、2015）。

て、株主の株式の譲渡損益と会社の移転資産の譲渡損益の双方の計上を繰り延べるといふ点で妥当性がある⁽¹³⁾。

しかし、我が国の法人税制は、基本的には、株主が実質的に会社の資産を保有して事業を行っているか、あるいは投資を行っているかの判定を行い、課税関係を変えるという考え方は採っていない⁽¹⁴⁾。

そこで、我が国の企業経営の実態⁽¹⁵⁾に合った取扱いをするという観点から、形式上は資産を他の法人に移転したが、実質上はまだその資産を保有していると言ふことができる状態を、「移転資産に対する支配が継続」している状態と呼び、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べて、課税の特例⁽¹⁶⁾の対象とすることとされた⁽¹⁷⁾。

なお、税制調査会では、平成 11 年 7 月以降、法人課税小委員会において、企業の組織再編成に関する税制として、会社分割に係る税制等の導入に向けた検討を進め、平成 12 年 10 月に「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」(以下「基本的考え方」という。)が示された。この「基本的考え方」では、組織再編成税制における移転資産の譲渡損益の計上について、次のように述べられている。

「……法人がその有する資産を他に移転する場合には、移転資産の時価取引として譲渡損益を計上するのが原則であり、この点については、組織再編成により資産を移転する場合も例外ではない。

(13) 朝長ほか・前掲注(10) 57 頁。今村教授は、「米国の場合には、組織再編成税制が問題となるのが主に小規模会社であり、その場合には、会社を株主のものとする事になじむことから、投資利益の継続性の考え方で説明が可能である」と述べている(今村・前掲注(12)213 頁)。

(14) 朝長ほか・前掲注(10) 57 頁。

(15) 朝長ほか・前掲注(10) 58 頁、中尾ほか・前掲注(2) 132 頁、朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』9 頁(清文社、2014)。立法当時、大手金融機関等の大規模な組織再編成が問題となっており、このような大会社の場合には、企業グループを形成していることが多く、企業グループの中で資産が移転する組織再編成が念頭におかれていた。

(16) 組織再編成による場合でも、法人がその有する資産を他に移転した場合は、その移転資産の譲渡損益の計上を行うのが原則である。

(17) 朝長ほか・前掲注(10) 58 頁。

ただし、組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無いと考えられる場合には、課税関係を継続させるのが適当である。したがって、組織再編成において、移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められるものについては、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる。」⁽¹⁸⁾

すなわち、組織再編成の前後で経済実態に実質的な変更がない場合は譲渡損益の計上を繰り延べることとされ、その経済実態に実質的な変動があるか否かについて、「移転資産に対する支配の継続」の有無で判断することとされたものと考えられる⁽¹⁹⁾。

なお、組織再編成に伴う各種引当金等の取扱いについては、基本的には、移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて、従前の課税関係を継続させることとするか否かを定めるものとされている⁽²⁰⁾。

(18) 税制調査会平成 12 年 10 月 3 日「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」(<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichog4.html>)。

なお、この「基本的考え方」では、株主に対する課税上の取扱いについて、第三の一において、「分割型の会社分割や合併における分割法人や被合併法人の株主の旧株（分割法人や被合併法人の株式）の譲渡損益についても、原則として、その計上を行うこととなるが、株主の投資が継続していると認められるものについては、上記と同様の考え方にに基づきその計上を繰り延べることが考えられる。」としている。

(19) 渡辺教授は、「課税繰延の一般的根拠は、『経済実態に実質的な変更が無い場合に課税しない』という意味での実質主義であり、それに基づいて法人段階における『移転資産に対する支配の継続性』と、株主段階における『投資の継続性』が、それぞれ要求されていることになる。」と述べられ、このような実質主義が根拠とされることについて、「課税繰延が中立性の観点から要求されていることを意味していると思われる。もし、この理解が正しいとすれば、適格扱い（課税繰延）は優遇措置ではないことになる。組織再編行為を促進するというよりは、むしろ課税によって不当に阻害してはならないといった趣旨であろう。したがって、組織再編税制とは、適格・非適格の決定を納税者の選択に委ねるべき制度ではないといえる。」と指摘されている。（渡辺徹也「企業組織再編税制－現行制度における課税繰延の理論的根拠および問題点等」租税研究 687 号 22～23 頁（2007））。

(20) 中尾ほか・前掲注(2) 134 頁。

第2節 法人税法132条の2の概要

1 創設の趣旨・目的

平成12年7月の税制調査会による「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」では、会社分割に係る税制を検討するに当たって、株主や会社債権者の利益の保護を目的とする商法と適正課税の実現を目的とする税法との違いにも留意しつつ、以下の4点を中心に検討がなされた⁽²¹⁾。

(イ) 合併・現物出資などの資本等取引と整合性のある課税のあり方
会社分割には、その経済実態が合併や現物出資と同様なものがあります。また、増減資、自己株式の消却、残余財産の分配あるいは実質的な利益の資本組入れなどの資本等取引が生じ得ます。

このため、合併、増減資など各種の資本等取引と整合性のある課税のあり方を確保する必要がありますが、その際、合併などに係る現行税制についても併せて広範な検討を行う必要があります。

(ロ) 株主における株式譲渡益課税やみなし配当課税に対する適正な取扱い

分割する会社の法人株主及び個人株主は、会社分割により、分割する会社の株式を保有したまま、あるいは分割する会社の株式と交換に、新設・吸収会社の株式を取得しますが、この場合、法人税及び所得税における株式譲渡益やみなし配当の課税関係について、適正な取扱いを確保する観点から検討を行う必要があります。

(ハ) 納税義務・各種引当金などの意義・趣旨などを踏まえた適正な税制措置のあり方

会社分割が行われる場合の商法・企業会計における具体的な取扱いを踏まえ、納税義務・各種引当金の引継ぎなどについて、分割す

(21) 税制調査会・前掲注(6)172～173頁。

る会社及び新設・吸収会社における法人税法及び租税特別措置法などの広範な各税法の適用関係がどのようになるのか整理し、その意義・趣旨などを踏まえた適正な税制措置のあり方について検討を行う必要があります。

(二) 租税回避の防止

会社分割は、その形態や方法が多様となることから、租税回避の手段として利用されるおそれがあります。例えば、保有する資産を他の会社に対し譲渡する場合には、譲渡益課税がなされるのが当然ですが、吸収分割を利用して実際にはこれと同じことを行うことが可能です。この場合、譲渡益課税がなされないとすれば、会社分割が租税回避の手段として利用されることが考えられます。このようなことのないように、万全の措置を講じる必要があります。」⁽²²⁾ (下線筆者)

このように、商法改正により会社分割が導入されたことから、会社分割に焦点が当てられたものではあるが、租税回避の危険性や対応の必要性については、すでに検討されていたことが伺える。

その後、平成 12 年 10 月に示された「基本的考え方」には、

「第一 基本的な考え方

……企業組織再編成に係る法人課税のあり方を検討するに当たっては、以下の点から、現行の現物出資、合併等に係る税制を改めて見直し、全体として統合的な考え方に基づいて整備する必要がある。

第一に、会社分割には、現物出資、合併等と共通する部分があり、例えば分割型の吸収分割と合併では法的な仕組みが異なるものの実質的に同一の効果を発生させることができる。同じ効果を発生させる取引に対して異なる課税を行うこととすれば、租税回避の温床を作りかねないなどの問題がある。

(22) 税制調査会・前掲注(6) 173 頁。

第二に、現行の税制においては、営業譲渡により企業買収を行う場合には、資産の時価取引として譲渡益課税が行われるが、他方、合併により企業買収を行う場合には、課税が繰り延べられるなどの問題がある。」⁽²³⁾

「第五 租税回避の防止

組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、資産の売買取引を組織再編成による資産の移転とするなど、租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため、組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設ける必要がある。」⁽²⁴⁾（下線筆者）

と述べられており、会社分割以外の組織再編成を念頭に入れた、租税回避の防止を検討することとされ、包括的な租税回避防止規定の創設の必要性が示されている。

組織再編成の複雑かつ多様な形態を利用した租税回避は、組織再編成税制の創設を検討し始めた当初から、常に指摘されており、その防止策を創設することは、組織再編成税制に不可欠の要素と考えられていたものと思われる。

なお、平成 13 年度税制改正当時、組織再編成を利用した租税回避行為の例としては、次のようなものが考えられていた。

「・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。

・複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどにより、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。

・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。」⁽²⁵⁾

このうち、繰越欠損金や含み損を利用した租税回避行為に対しては、個別に防止規定（法法 57③、62 の 7 等）が設けられたが、これらの組織再編成

(23) 税制調査会・前掲注(18)・<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichog4.html>。

(24) 税制調査会・前掲注(18)・<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichog4.html>。

(25) 中尾ほか・前掲注(2) 244 頁。

を利用した租税回避行為は、上記のようなものに止まらず、その行為の形態や方法が相当に多様なものとなると考えられたことから、これに適正な課税を行うことができるように包括的な組織再編成に係る租税回避防止規定が設けられた（法法 132 の 2）⁽²⁶⁾。

2 課税要件

現行の法人税法 132 条の 2 は、次のとおりである⁽²⁷⁾。

「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配（第二条第十二号の六（定義）に規定する現物分配をいう。）又は株式交換若しくは株式移転（以下この条において「合併等」という。）に係る次に掲げ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、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、第一号又は第二号に掲げる法人の株式（出資を含む。第二号において同じ。）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（第二十四条第一項（配当等の額とみなす金額）の規定により第二十三条第一項第一号（受取配当等の益金不算入）に掲げる金額とみなされる金額をいう。）の減少その他の事由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ものがあるときは、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。

一 合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人

(26) 中尾ほか・前掲注(2) 244 頁。

(27) 法人税法 132 条の 2 については平成 13 年度の創設以降、数度にわたり改正が行われている。改正の経緯については、第 2 章第 2 節 2 「適用対象となる法人の行為又は計算の範囲」の検討の際に述べる。

二 合併等により交付された株式を発行した法人（前号に掲げる法人を除く。）

三 前二号に掲げる法人の株主等である法人（前二号に掲げる法人を除く。）」

本条文の課税要件については、様々な考え方⁽²⁸⁾があるが、本稿では次のように捉えることとする⁽²⁹⁾。

- ① 一号ないし三号に掲げる合併等に関する法人に該当すること
- ② 一号ないし三号に掲げる合併等に関する法人の行為又は計算であること
- ③ ②の行為又は計算を容認した場合には、一定の事由により法人税の負担を減少させる結果となること
- ④ ③の法人税の負担の減少が不当と評価されるものであること

①については、更正等対象法人が本条文の一号から三号に該当していることが必要となる。一号は、合併等の直接的な当事者たる法人、二号は、三角

(28) 次の3つを課税要件とするという考え方もある。「①適用対象となる法人は、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。）をした法人、合併等により交付された株式を発行した法人、それらの法人の株主等である法人のいずれかであること ②適用対象となる行為類型は、合併、分割、現物出資、現物分配、株式交換、株式移転のいずれかであること ③適用対象となる行為・計算は、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であること」（入谷淳『組織再編包括的否認規定の実務解釈』22～23頁（中央経済社、2013））。

(29) 齊木秀憲「組織再編成に係る行為計算否認規定の適用について」税務大学校論叢73号16頁（2012,<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/73/01/01.pdf>）でも次のとおり同様の課税要件を提示している。「①合併等に係る合併等関係法人に該当すること ②合併等に係る合併等関係法人の行為又は計算であること ③この行為又は計算を容認した場合には、一定の事由により法人税の負担を減少させる結果となること ④法人税の負担の減少が不当と評価されるものであること」。
なお、齊木教授は、③と④について、「『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があるとき』の中に、法人税の負担の減少と言う具体的事実の存在を要件とする事実的要件とその減少が不当という評価の存否を要件とする評価的要件の二つの要件を含んでいるため③及び④に区分した。」と述べられている。

合併等にかかる親法人、三号は、一号及び二号の法人の株主等である法人である。

②の「行為又は計算」について、今村隆教授は、『行為』とは合併等に関係する法人の取引などの外部的行為であり、『計算』とは減価償却費の計上などの内部的行為である。法人税法 132 条の 2 が対象としている『行為又は計算』は、合併等の組織再編成行為自体も含まれているが、適格合併の個別要件に該当する行為や合併等に伴う欠損金の算入などの『計算』も含んでいる非常に広い概念である。要は、合併等に関係する法人の法人税の負担を減少させる一切の行為又は計算がこれに当たる。⁽³⁰⁾と述べられている。なお、解釈上、その行為又は計算を行った主体と更正等対象法人との関係が問題となることから、次章以降で詳細に検討することとする。

③については、②の行為又は計算を容認した場合には、本条文に列挙されている事由と「その他の事由」により法人税の負担を減少させる結果となることが要件となる。組織再編成に係る法制の大幅な緩和により、組織再編成の形態や方法が多様なものとなっていることから、法人税の負担を不当に減少させる結果となる事由は、すべて想定し得ないものと考えられるため、本条文には例示を列挙し、想定し得ないものについては「その他の事由」として、その範囲を広く設定しているものと解される⁽³¹⁾。

④は、課税要件の中でも、最もその解釈が問題となると考えられ、法人税法 132 条の 2 の適用の可否が争われた初めての訴訟においても、この「不当性」の評価が主な争点として争われた。

次章では、法人税法 132 条の 2 の適用の可否が争われた 2 つの事件について取り上げ、法人税法 132 条の 2 の課税要件のうち、「適用対象となる法人の行為又は計算の範囲」及び「不当性」について、どのような判断が下されているかを検討する。

(30) 今村・前掲注(12) 218 頁。

(31) 斉木・前掲注(29) 22 頁。

第2章 法人税法132条の2の解釈上の問題点

第1節 法人税法132条の2の適用が争われた裁判例

法人税法132条の2の適用について、初めて裁判所で判断されたものとして、ヤフー株式会社が原告となっている事件⁽³²⁾(以下「ヤフー事件」という。)と、株式会社 IDC フロンティアが原告となっている事件⁽³³⁾(以下「IDCF 事件」という。)の2つの事件があり、東京地裁において同日(平成26年3月18日)に判決が下された。いずれも、国側の勝訴となり、控訴審⁽³⁴⁾においても同様にいずれも国側勝訴の判決が言い渡された。

これら2つの事件は一連の事実関係の下で行われたものであるが、まずそれぞれの事件について整理し、その後、2つの事件を合わせた全体像を確認する。なお、事実関係を確認する上での関係法人の表記について、ヤフー事件における合併法人(ヤフー株式会社)をA社、被合併法人をT社、親法人をP社、P社の代表取締役を甲氏、A社の代表取締役を乙氏とし、IDCF事件における分割法人をT社(ヤフー事件の被合併法人T社と同じ法人。分割後にA社に吸収合併される。)、分割承継法人(株式会社IDCF フロンティア)をD社とする⁽³⁵⁾。

1 ヤフー事件の概要

A社は、情報処理サービス業及び情報提供サービス業等を目的とする法人であり、その発行済株式の約42%をP社によって所有されている。

(32) 東京地裁平成26年3月18日判決(判時2236号25頁)。

(33) 東京地裁平成26年3月18日判決(判時2236号47頁)。

(34) ヤフー事件については東京高裁平成26年11月5日判決(訟月60巻9号1967頁)、IDCF事件については東京高裁平成27年1月15日判決(公刊物未搭載)。いずれも、現在最高裁に上告中である。

(35) 関係法人の表記方法については、今村・前掲注(12)202頁を参考にした。

T社は、データセンター事業を行う法人で、P社の完全子会社であり、約666億円の青色未処理欠損金（以下「本件未処理欠損金」という。）を有していた。

ヤフー事件を簡単に時系列で並べると以下のようになる。

①平成20年11月21日

P社の代表取締役甲氏はA社に対して、T社を合併することなどを書面で提案（以下「本件提案」という。）。

②平成20年12月26日

A社の代表取締役である乙氏が、T社の取締役副社長に就任。

③平成21年2月24日

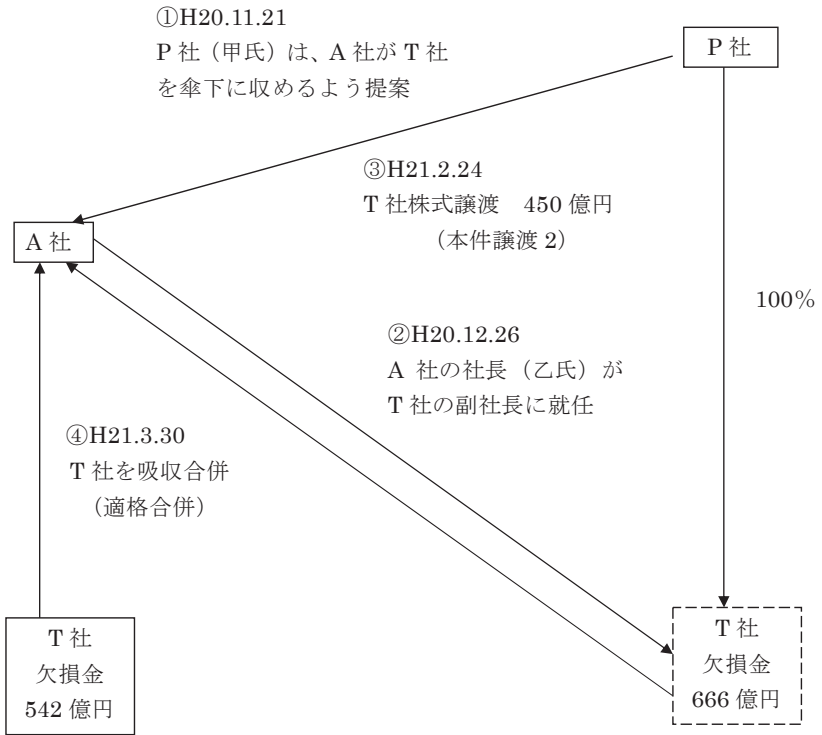
P社がT社の全株式をA社に450億円で譲渡（以下「本件譲渡2」という。）。

④平成21年3月30日

A社（合併法人）がT社（被合併法人）を吸収合併。

上記④の合併により、T社の有する本件未処理欠損金のうち約542億円がA社に引き継がれたが、ヤフー事件では、この本件未処理欠損金の引継ぎが認められるか否かが問題となったものである。

【ヤフー事件に係る事実関係】



2 IDCF 事件の概要

D 社は、データセンターの営業、販売及び商品開発等を目的とする法人で、T 社から新設分割（以下「本件分割」という。）により、T 社の完全子会社として設立された法人である。

IDCF 事件を簡単に時系列で並べると以下ようになる。

①平成 21 年 2 月 2 日

T 社の本件分割により D 社が新会社として設立。D 社は T 社に株式交付。

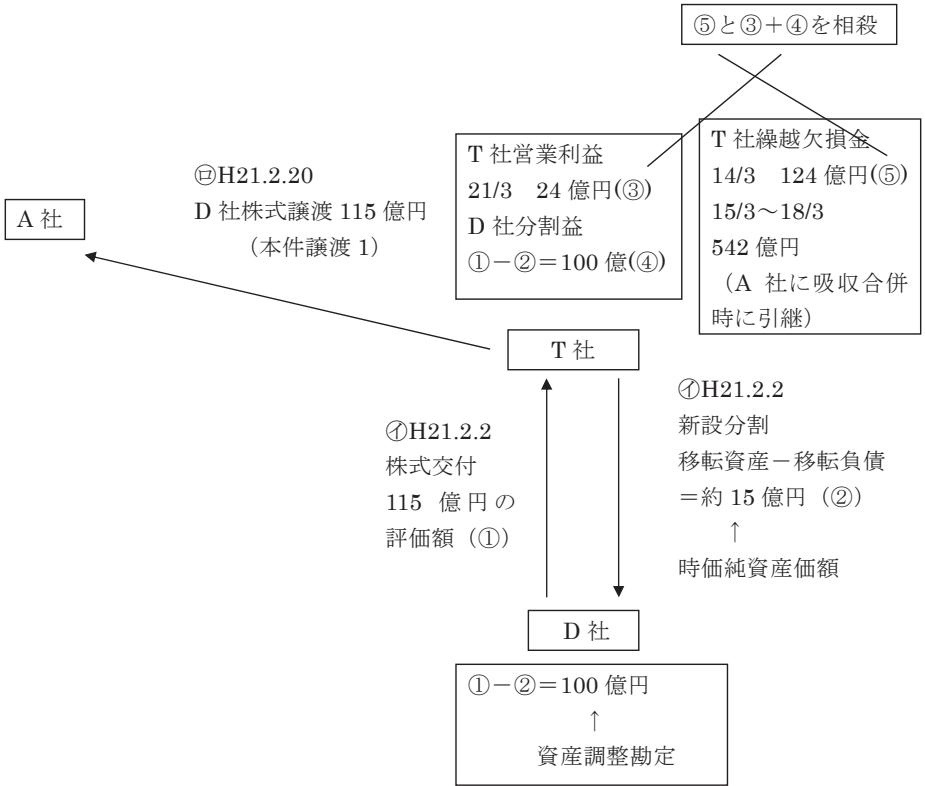
②平成 21 年 2 月 20 日

T 社は A 社に D 社の全株式を約 115 億円で譲渡（以下「本件譲渡 1」という。）。

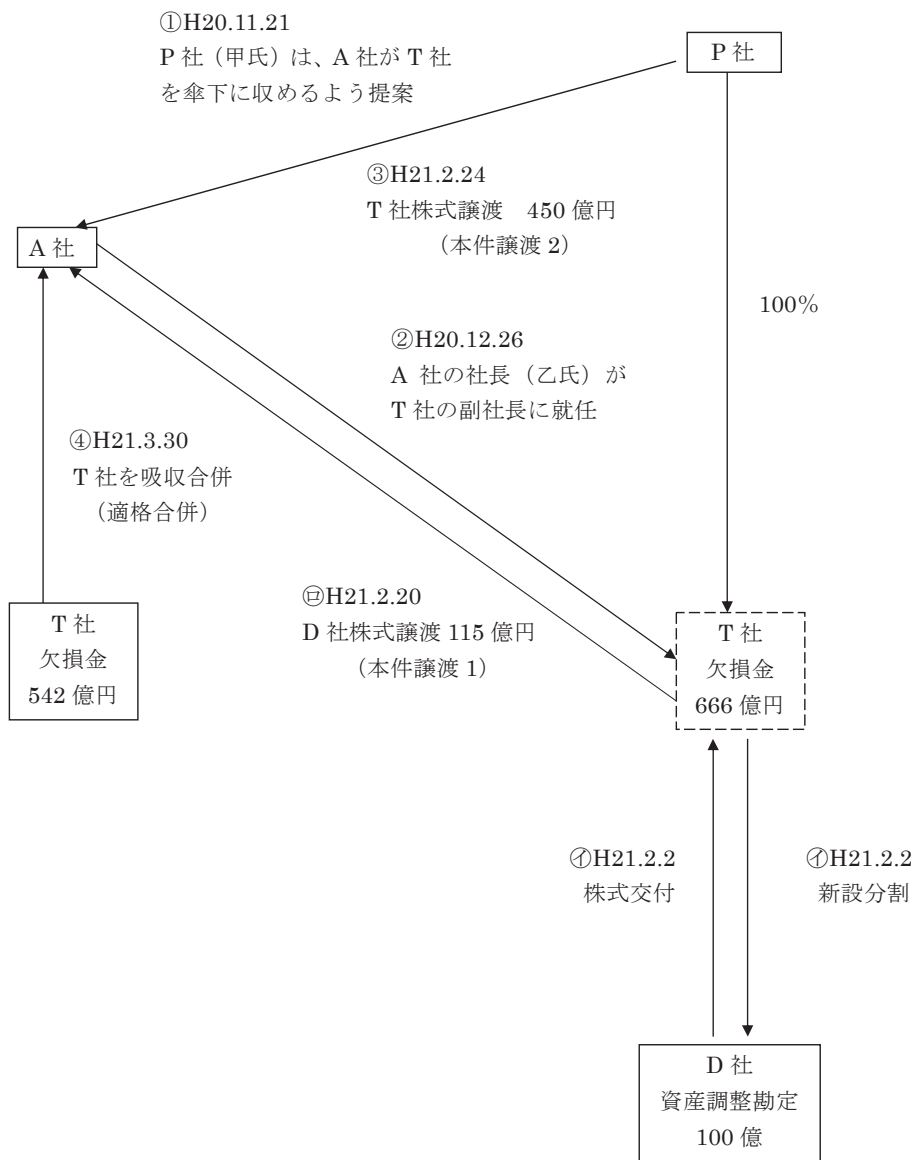
上記①の分割は、非適格分割として処理されたことから、D 社において約 100 億円の資産調整勘定が生じ、当該資産調整勘定が 5 年間で D 社の損金に算入されることとなった。

IDCF 事件では、T 社の本件未処理欠損金約 666 億円のうち、約 124 億円が平成 21 年 3 月末時点で翌期に繰り越すことができなくなるところ、本件分割を行うことによって、T 社において生じた分割益約 100 億円と平成 21 年 3 月期の所得約 24 億円とで相殺され、D 社においては、分割によって生じた資産調整勘定約 100 億円が 5 年間にわたって損金算入されることにより、あたかも T 社では期限切れとなる欠損金が D 社に引き継がれ、欠損金の使用可能期間が延長したかのような効果が生じていることの是非が問題となったものである。

【IDCF 事件に係る事実関係】



【ヤフー事件・IDCF事件の全体像】



3 法人税法 132 条の 2 の解釈に係る両事件の判示

両事件とも争点となったのは、第 1 章第 2 節 2 で検討した法人税法 132 条の 2 の課税要件のうち、②（法人税法 132 条の 2 の）一号ないし三号に掲げる合併等に関係する法人の行為又は計算であること、及び④法人税の負担の減少が不当と評価されるものであること、の 2 点であった。

以下では、これら 2 つの事件の原審判決及び控訴審判決⁽³⁶⁾で述べられた、法人税法 132 条の 2 の解釈について確認する。

なお、特に断りのない限り、法人税法については「平成 22 年法律第 6 号による改正前のもの」、法人税法施行令については「平成 22 年政令第 51 号による改正前のもの」として、以下検討する。

(1) 「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」の解釈

法人税法 132 条の 2 のおける「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」については、以下のように解することが相当としている。

「法 132 条の 2 が設けられた趣旨、組織再編成の特性、個別規定の性格などに照らせば、同条が定める「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、(i) 法 132 条と同様に、取引が経済的取引として不自然・不合理である場合（最高裁昭和 50 年（行ツ）第 15 号同 52 年 7 月 12 日第三小法廷判決・裁判集民事 121 号 97 頁、最高裁昭和 55 年（行ツ）第 150 号同 59 年 10 月 25 日第一小法廷判決・裁判集民事 143 号 75 頁参照）のほか、(ii) 組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目

(36) いずれの事件も同様の解釈を示しており、また、それぞれの控訴審判決は、ほぼ原審判決を踏襲している。ここでは、ヤフー事件原審判決で述べられたものをベースに記載している。

的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと解することが相当である。」

そして、ここに示された (ii) に該当するのは、

「……組織再編成を構成する個々の行為について個別にみると事業目的がないとはいえないような場合であっても、当該行為又は事実個別規定を形式的に適用したときにもたらされる税負担減少効果が、組織再編成全体としてみた場合に組織再編税制の趣旨・目的に明らかに反し、又は個々の行為を規律する個別規定の趣旨・目的に明らかに反するとき」(下線筆者)

であると述べられている。

この点について、納税者側は、従来から存在する法人税法 132 条(同族会社の行為計算否認規定)に係る裁判例や不当性⁽³⁷⁾に関する通説的見解を根拠に、私的経済取引として、行為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場合に限って、法人税法 132 条の 2 の不当性も満たされると主張していた⁽³⁸⁾。しかし、上記裁判例では、納税者側が主張した従来の法人税法 132 条の不当性の考え方のほか、一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有する行為について、それを容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものを含むとされ⁽³⁹⁾、これまでの不当性の判断とは異なる見解が示された。

(37) 同族会社の行為計算否認について定める法人税法 132 条に係る裁判例や「不当性の判断」については、第 3 章で詳細に検討する。

(38) 吉村政穂『「不当に減少」とその判断基準としての経済合理性』税務弘報 62 巻 7 号 59 頁 (2014)。

(39) 村木氏は、裁判所の見解について、「当該規定の適用可否のメルクマールを『ビジネスリーゼンの有無』としていた従来の実務とは異なる解釈であると思われる。」と述べている(村木慎吾「ヤフー事件判決の検証～組織再編税制における包括的否認規定」税理 57 巻 10 号 50 頁 (2014))。また、秋元氏は、ヤフー事件原審判決について、「本判決は、法人税法 132 条の 2 の適用については、政府税制調査会が取りまとめた「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」(平成 12 年 10 月)を引用するなど、その判断のよりどころをより明確に示すなど、従来にお

(2) 「その法人の行為又は計算」の意義

法人税法 132 条の 2 は、文理上、「その法人の行為又は計算」という文言は、「次に掲げ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」という文言を受け、行為又は計算の主体となる法人と更正又は決定を受ける法人とが同一の法人であるとも読める。

したがって、更正等対象法人が法人税法 132 条の 2 の否認の対象行為を行った場合でなければ、同条文を適用することができないのではないかという疑問が生ずる。

これについて、上記裁判例は、以下のような理由を掲げて、法人税法 132 条の 2 の「その法人の行為又は計算」の「その法人」は、その前の「次に掲げる法人」を受けており、「その法人の行為又は計算」は、「次に掲げる法人」の行為又は計算と読むべきであって、同条の規定により否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正また決定を受ける法人とは異なり得るものと解すべきであるとしている。

「同条の適用対象は、……同条 3 号との関係においては、合併等をした一方又は他方の法人の行為を否認して、その株主等（法 2 条 14 号）の法人税につき更正又は決定をする場合を予定していると解される。したがって、同条の規定は、否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人とが異なる場合も予定しているということができる。」

「……同条の文言上、否認の対象とすることができる『その法人の行為又は計算』の『その法人』とは、同条中その直前の『法人』すなわち『次に掲げる法人』を意味する（『法人税につき更正又は決定を受ける法人』の趣旨であれば、例えば『その更正又は決定に係る法人』と表現されるはずである。）『その法人の行為又は計算』とは、『次に掲

ける趣旨解釈よりもさらに一步踏み込んだ判断をしている点に特徴がある。」と述べている（秋元秀仁「組織再編成に係る行為又は計算の否認規定（法 132 の 2）の適用の是非」国税速報 6315 号 15 頁（2014））。

げる法人』の行為又は計算、すなわち、同条各号に掲げられている法人の行為又は計算を意味するものと解される。そして、その後の『その法人に係る法人税』の『その法人』は、同条各号に掲げられている法人であって、法人税につき更正又は決定を受けるものを意味するものと解釈することができる……」⁽⁴⁰⁾

「……平成19年法律第6号による改正前の法人税法132条の2は、税務署長は、合併等をした一方の法人若しくは他方の法人又はこれらの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、『これらの法人』の行為又は計算で、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があるときは、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旨規定していた。上記の改正により、……同条の規定の対象となる法人が同条各号において掲げられることとなったものであるが、上記の改正が、同条の規定により否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人との関係を変更することを意図してされたことはうかがわれない。」

「組織再編成においては、複数の法人が関与することがその性質上当然に予定されているのであり、組織再編成に関する複数の当事者の中のいずれかの法人が不当な行為・計算を行うことによって、当該法人についてのみならず、組織再編成の当事者である他の法人についても、法人税の負担の減少が生じ得ることが当然に予定されている」⁽⁴¹⁾

つまり、法人税法132条の2第3号の規定ぶり、条文の構造、法人税法132条の2の改正の状況、立法趣旨等からみて、法人税法132条の2は、

(40) この部分については、IDCF事件控訴審判決を参照。IDCF原審判決から一部理由が追加された。

(41) この部分については、ヤフー事件控訴審判決参照。ヤフー事件原審判決から追加された。

否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人とが異なる場合も予定していることが示されているものと解される。

(3) 考察

ヤフー事件、IDCF 事件における争点の 1 つは、法人税法 132 条の 2 に基づき否認することができる行為又は計算は、更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるか否かという点であったが、裁判所は、更正又は決定を受ける法人の行為等には限られないと判断した。このような判示に対しては、文理解釈に従うと、更正又は決定を受ける法人の行為等に限られると考えることも可能であり、疑義が生じることとなるとの反論があり得る。

また、これらの事件では、不当性の判断要素についても争われ、裁判所は、同族会社の行為計算否認規定（法法 132）について形成された経済的合理性基準を唯一のものとはせず、組織再編成に係る税制の趣旨・目的や個別規定の趣旨・目的に明らかに反する場合も不当性の要件を満たすと判断した。しかし、法人税法 132 条の 2 の不当性の判断要素について、制度等の趣旨・目的に力点を置いた解釈がされる場合、納税者の予見可能性を損なうのではないか⁽⁴²⁾、従来通り、経済的合理性基準のみで判断すべきではないか⁽⁴³⁾などの見解もあり、制度等の趣旨・目的が不当性の判断要素として適切か否かを検討する必要があるものとする。

(42) 明石英司＝岡村忠生＝渡邊直人＝岩品信明「東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決の検討」〔渡邊発言〕税務弘報 62 巻 7 号 30 頁（2014）では、「納税者が、各税制の趣旨・目的というものを知り、適切に理解する機会や情報を得ることはかなり難しいと思います。基本的に、各個別規定に定められた要件や手続は、その趣旨・目的に沿ったものになるというのが、あるべき制度設計だと思います。」と述べている。

(43) 谷口勢津夫「ヤフー事件東京地裁判決と税法の解釈適用方法論－租税回避アプローチと制度（権利）濫用アプローチを踏まえて－」税研 30 巻 3 号 28 頁（2014）。

4 法人税法 132 条の 2 の解釈に対するヤフー事件の具体的当てはめ

先に述べたように、ヤフー事件は平成 26 年 3 月 18 日に東京地裁にて原審判決が、平成 26 年 11 月 5 日に東京高裁にて控訴審判決が下されている。

ヤフー事件では、控訴審判決が、原審判決の理由付けを理論面でも事実認定面でもかなり修正した上で原審判決の結論を維持している⁽⁴⁴⁾。ここでは、特に断りのない限り、控訴審判決に基づいて検討する。

(1) 繰越欠損金の損金算入の趣旨

ヤフー事件では、被合併法人の未処理欠損金額を合併法人が引き継ぐことの是非が問題となっているため、まず、繰越欠損金そのものの制度趣旨を確認する。

欠損金の繰越制度の趣旨について、最高裁昭和 43 年 5 月 2 日判決（民集 22 卷 5 号 1067 頁）は、

「各事業年度毎の所得によって課税する原則を貫くときは所得額に変動ある数年度を通じて所得計算をして課税するに比して税負担が過重となる場合が生ずるので、その緩和を図るためにある。」

と述べ、

「欠損金額の繰越控除は、それら事業年度の間に経理方法に一貫した同一性が継続維持されることを前提としてはじめて認めるのを妥当とされる性質のものなのであって、合併会社に被合併会社の経理関係全体がそのまま継続するものとは考えられない合併について、所論の特典の承継は否定せざるをえない。合併会社とは無関係な経営のもとに生じた被合併会社の既往の欠損金額を合併によりこれと経営を異にする合併会社に承継利用させる合理的な理由は、通常の場合見いだしがたく、また被合併会社の欠損金額は、合併会社において受入資産の価額の定め方によって当然調整できるものであるから、普通には欠損金額の引継などを考慮する要もないのである。結局、合併による欠損金

(44) 太田洋「IDCF 事件控訴審判決の分析と検討」税務弘報 63 卷 5 号 83 頁（2015）。

額の引継、その繰越控除の特典の承継のごときは、立法政策上の問題
というべく、それを合理化するような条件を定めて制定された特別な
立法があつてはじめて認めうるものと解するのが相当である」(下線筆
 者)

とし、被合併法人の繰越欠損金を合併法人へ引き継ぐことは認められないのが原則とされていた。

この最高裁昭和 43 年 5 月 2 日判決にいう「合理化するような条件を定めて制定された特別な立法」が、平成 13 年度組織再編成税制における法人税法 57 条 2 項及び 3 項の創設であると考えられる⁽⁴⁵⁾。

(2) 法人税法 57 条 2 項及び 3 項の趣旨

平成 13 年度の税制改正により、企業グループ内の適格合併（法法 2 条 12 号の 8 イ、ロ）及び共同事業を営むための適格合併（法法 2 条 12 号の 8 ハ）について、被合併法人の有する繰越欠損金額の引継ぎが認められることとなった⁽⁴⁶⁾（法法 57②）。

これらの適格合併について、繰越欠損金額の引継ぎが認められたのは、上記(1)で述べた最高裁昭和 43 年 5 月 2 日判決に則していえば、「経理方法に一貫した同一性が継続維持」されているから⁽⁴⁷⁾とも考えられる。

すなわち、適格合併の場合には、被合併法人の資産、負債が簿価引継ぎされる（法法 62 の 2）上に、過去の課税関係を示す利益積立金額（法令 9 ①二）、資本金等の額（法令 8①五）も引き継がれるため、被合併法人の経理方法、税務上の処理方法、課税関係の結果のすべてが合併法人に引き継がれる処理になっていることから、適格合併の場合の税務上の処理は、

(45) 藤曲武美「合併による欠損金の承継—最高裁昭和 43 年 5 月 2 日判決」税務弘報 62 巻 6 号 94 頁（2014）。

(46) 平成 22 年度税制改正により、グループ法人税制が導入されたことから、「完全支配関係下での残余財産の確定」の場合も欠損金の引継ぎが認められることとなった。

(47) 藤曲・前掲注(45) 95 頁。

「経理方法に一貫した同一性が継続維持」されているといえる⁽⁴⁸⁾とする見解もある。

たしかに、税務処理の点から見れば、適格合併は法人税法で定める形式を満たせば、「経理方法に一貫した同一性が継続維持」されているとみることもできる。しかしながら、税務処理上の形式的な観点のみでは、これまで原則的には認められていなかった被合併法法人の繰越欠損金の合併法人への引継ぎがあまりにたやすく認められることとなる⁽⁴⁹⁾。

そこで、共同事業を営むための適格合併に比し、企業グループ内の適格合併は、繰越欠損金額の引継ぎに制限が加えられることとなった（法第 57 条 ③）。その理由について、裁判所は、共同事業を営むための適格合併に比べて、企業グループ内の適格合併については、

「例えば、未処理欠損金額を有するグループ外の法人を買収して当該法人を完全子会社として取り込んだ上で、当該法人を吸収する適格合併を行うことにより、容易に、当該法人の未処理欠損金額を引き継ぐことができることとなる。しかるに、企業グループ内の合併では、親会社の意向次第では異常な取引が行われる可能性があること、また、合併後、当該法人が行っていた移転対象事業について継続の見込みが

(48) 藤曲・前掲注(45) 95 頁。

(49) 最高裁昭和 43 年 5 月 2 日判決の第一審である大阪地裁昭和 36 年 3 月 13 日判決で、「政策的観点から考えるに、およそ課税は公平に行なわれなければならないから、脱法行為が顕著で、不公平をきたすような法条の規定やその解釈は望ましくないと解されるところ、仮に、法人税法 9 条 5 項の規定が、法人の吸収合併にあたり、合併後の合併法人の欠損の計算にも適用があると解すると、その弊害は著しいものといわねばならない。蓋し、多大の所得をあげた法人は、多大の欠損を生じている法人を吸収合併することにより、当然に課税されるべき所得を被合併法人の欠損金を繰越欠損金に算入して、課税をのがれ、その納付すべき税金により合併会社の実質的拡張をはかる結果となるからである。そして、かかる脱法行為を助長するような解釈をなすことは、結局、租税公平の原則にも違背するわけであるから、かかる観点から考えても、法人税法 9 条 5 項の規定は、吸収合併に際して、合併後の合併法人の所得計算上被合併法人の欠損金を繰越計算するような場合には、適用がなく、かかる合併法人の所得計算上被合併法人の欠損金の繰越算入はできないものといわねばならない。」とし、すでに租税回避防止措置の必要性が示唆されている（藤曲・前掲注(45) 95 頁。）。

なく、単に資産の売買にとどまるような場合など、未処理欠損金額の引継ぎを認める実質的な根拠を欠く場合が生じる可能性があるということができる。このように、企業グループ内の適格合併については、未処理欠損金額の引継ぎを無制限に認めることには課税上の弊害がある」(下線筆者)

と述べている。

さらに、この企業グループ内の適格合併について被合併法人の繰越欠損金の引継ぎが制限される旨規定する法人税法 57 条 3 項は、「繰越欠損金額が租税回避に利用されることを防止するために設けられた個別否認規定であると解される。」とされ、金子宏教授も、「この規定は、共同で事業を行うことを目的としないグループ内適格合併等について、被合併法人等と合併法人等との間に最後にグループ関係が生ずる前に生じた被合併法人等の欠損金額と、グループ関係が生ずる前から被合併法人等がかかえていた含み損の実現による損失を繰越控除の対象から除外することによって、租税回避に対処することを目的としている。」⁽⁵⁰⁾と述べている。

(3) 法人税法施行令 112 条 7 項 5 号 (特定役員引継要件) の趣旨

法人税法 57 条 3 項では、企業グループ内の適格合併は原則として被合併法人の繰越欠損金の合併法人への引継ぎは認めないとし、例外として法人税法施行令 112 条 7 項に規定する要件を満たした場合には、その引継ぎを認めることとしている。

この法人税法施行令 112 条 7 項は、繰越欠損金額の引継ぎが認められるような「共同で事業を営むための適格合併等」に当たるか否かを判定するため、一号から五号までの要件が掲げられており、このうち、事業の相互関連性要件 (一号)、事業規模要件 (二号)、被合併等事業の同等規模継続要件 (三号) 及び合併等事業の同等規模継続要件 (四号) のいずれも満たす場合、もしくは、事業の相互関連性要件 (一号) 及び特定役員引継要

(50) 金子宏『租税法〔第 20 版〕』387 頁 (弘文堂、2015)。

件（五号）のいずれも満たす場合の 2 つの場合のいずれかに該当すれば、「共同で事業を営むための適格合併等」に該当する旨規定されている。

これらの要件について裁判所は、「企業グループ内の適格合併については一切未処理欠損金額の引継ぎを認めないとした場合には、本件改正当時に実際に想定されていた金融機関等の組織再編成に不都合を来すおそれがあるとの指摘があったことから、そのような現実の要請に合わせて設けられたものであり、『みなし共同事業要件』と称されている。」と述べている。

ヤフー事件では、この「みなし共同事業要件」のうち、一号と五号を形式的に満たしており、被合併法人 T 社の未処理欠損金額が合併法人 A 社に引き継がれていることから、特に特定役員引継要件を定めた法人税法施行令 112 条 7 項五号の趣旨が問題となった。

この特定役員引継要件を満たすためには、被合併法人等の特定役員⁽⁵¹⁾である者のいずれかの者と、合併法人等の合併等の前における特定役員である者のいずれかの者とが当該合併等の後に合併法人等の特定役員となることが見込まれている必要があるとされている。

法人税法施行令 112 条 7 項五号の趣旨について、ヤフー事件原審判決では、

「……施行令 112 条 7 項 2 号から 4 号までの要件が充足されない場合であっても、一般に、合併法人のみならず被合併法人の特定役員が合併後において特定役員に就任するのであれば、合併の前後を通じて移転資産に対する支配が継続していると評価することが可能であって、合併後も共同で事業が営まれているとみることができ、特定資本関係

(51) 被合併法人の特定役員とは、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役、常務取締役またはこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者とされている。また、特定資本関係（いずれか一方の法人が発行済株式数の 50%超を支配するなどの関係をいう。）発生日前における役員又はこれらに準ずる者（同日において当該被合併法人等の経営に従事していた者に限る。）である者に限られる（法令 127⑦五、現行法令 112③五）。

発生時から5年以内に行われる適格合併であっても、課税上の弊害が少ないといえることから、未処理欠損金額の引継ぎを認めることとしたものと解される。」(下線筆者)

としている。

しかし、ヤフー事件控訴審判決では、上記下線部の解釈が以下のように変更されている。

「事業規模要件及び事業継続要件の点において施行令112条7項2号から4号までの要件が充足されず、大規模な会社が多額の未処理欠損金額を有する小規模な会社を合併する場合であっても一般に、合併法人のみならず被合併法人の特定役員が合併後において特定役員に就任するのであれば、双方の経営者が共同して合併後の事業に参画しており、経営面からみて合併後も共同で事業が営まれているとみることができ、特定資本関係発生時から5年以内に行われる適格合併であっても、課税上の弊害が少ないといえるから、被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎを制限する法57条3項を適用せず、その制限なく、同条2項による未処理欠損金額の引継ぎを認めることとしたものと解される。」(下線筆者)⁽⁵²⁾

特定役員引継要件は「移転資産の支配継続」という「資産」に着目した規定ではなく、「みなし共同事業要件」の1つとして「事業の継続性」に着目した規定であると考えられるため、控訴審の解釈が妥当であると考えられる。

(52) 朝長・前掲(15)339~340頁では、法人税法施行令112条7項5号の要件が2号から4号までの要件の代替要件となっている点を踏まえ、「法人税法施行令112条7項5号の要件を用いなければならないものは、外形上、大が小を呑み込む外形を呈するものであったとしても、その小の特定役員を適格合併等の後に合併法人等の特定役員として処遇することになっているとすれば、この役員の関係と同様に、その小の事業は、大の事業と比肩できるものとなっている、と考えることができるはずである。このような考え方に立つと、自ずと、その小の特定役員に関しては、その小が……(特定資本関係前)の期間において独自に事業を営む中でその小の役員に就任して常務に従事していた者を予定することとなる。」としている(カッコ内筆者)。

(4) 不当性要件の充足の有無

上記(3)の特定役員引継要件の解釈が、原審と控訴審で異なるため、それぞれ具体的な当てはめも異なっている。

まず、原審判決では、

「特定役員引継要件（施行令 112 条 7 項 5 号）の観点からみると、①乙氏が副社長に就任してから本件買収により特定資本関係が発生するに至るまでの期間はわずか約 2 か月であり、極めて短い。また、②乙氏が T 社の副社長に就任したのは本件買収及び本件合併に係る本件提案を受けた後であること、乙氏が T 社の副社長として実際に行った職務の内容は本件提案に沿ったものであり、本件提案と離れて、T 社における従来のデータセンター事業に固有の業務に関与していたとは認められないこと、乙氏は、副社長就任の約 1 か月後には本件買収及び本件合併を行う意思を固めつつあったことに照らすと、乙氏は、上記 2 か月の間、本件買収後に予定されていた事業の経営とは無関係に、T 社の従来のデータセンター事業に固有の経営に関与していたと評価することはできない。③他方、T 社がデータセンター事業を開始して以来、T 社の経営を担ってきた丙氏などの役員は、いずれも、本件合併後、A 社の役員に就任することは予定されておらず、A 社の役員に就任する事業上の必要がないとされ、実際にも就任せず、データセンターの設備投資に関する権限も縮小されたことが認められる。以上の諸点からすると、本件においては、特定役員引継要件が形式的には充足されてはいるものの、役員の去就という観点からみて、「合併の前後を通じて移転資産に対する支配が継続している」という状況があるとはいえず、施行令 112 条 7 項 5 号が設けられた趣旨に全く反する状態となっていることは明らかである。」

「本件における諸事情を総合勘案すると、本件副社長就任は、特定役員引継要件を形式的に充足するものであるものの、それによる税負担減少効果を容認することは、特定役員引継要件を定めた施行令 112 条

7項5号が設けられた趣旨、目的に反することが明らかであり、また、本件副社長就任を含む組織再編成行為全体をみても、法57条3項が設けられた趣旨・目的に反することが明らかであるといえることができる。」

と述べられている。

この点、控訴審判決では、

「本件合併時における乙氏以外の被合併法人であるT社の役員はいずれも、経営者として本件買収前のT社の事業を担っていたが、本件合併後、合併法人であるA社の役員に就任する事業上の必要性がないものと認められ、その就任が予定されず、実際にも就任していない。

そうすると、合併法人である控訴人の代表取締役である乙氏が被合併法人の副社長に就任することがなければ、控訴人は、法人税法57条3項の適用を回避できず、同条2項に基づいて本件買収前のT社の未処理欠損金額を引き継ぐ余地はなかったのであり、乙氏の被合併法人であるT社の副社長就任は、本件買収による特定資本関係発生の約2か月前であり、本件提案がされて、P社においてT社の株式譲渡・合併を行う方針を決定した約1か月後なのである。

そして、乙氏が本件買収前のT社を代表して業務上の行為を行ったことを認めるに足りる証拠はなく、本件提案前から本件合併前後を通じて合併法人であるA社の代表取締役であり、本件副社長就任後のT社における乙氏の職務内容は、本件提案に沿った本件買収及び本件合併の実現や本件合併後の事業に関するものに限られ、これらの職務内容に関するT社の経営判断の形成については、乙氏が本件副社長に就任することなく、本件買収・本件合併の相手方の代表取締役としての影響力を行使することによっては、実現に困難があったと認められないばかりでなく、本件副社長就任から本件買収までの期間は2か月と短く、非常勤で、代表権も部下や専任の担当業務もなく、本件買収前のT社の経営に実質的に参画していたものとは認められないのであり、

乙氏の本件副社長就任は、T社及びA社のいずれにとっても、A社の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させること以外に、その事業上の必要は認められず、経済的行動としていかにも不自然・不合理なものと認めざるを得ないのであって、本件副社長就任の目的が専らA社の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させることにありと認められる。

上記の点を総合すれば、乙氏が本件買収時にT社の役員であり、本件合併時にその取締役副社長であることによっても、本件合併において、双方の経営者が共同して合併後の事業に参画しており、経営の面からみて、合併後も共同で事業が営まれているとは認められず、T社の上記未処理欠損金をA社の欠損金とみなしてその損金に算入することは、法57条3項及び施行令112条7項5号が設けられた趣旨・目的に反することが明らかであると認められる。」

不当性の判断について、原審判決では経済的合理性には特に触れず、法人税法57条3項及び法人税法施行令112条7項5号の規定の趣旨・目的に反しているか否かを判断の要素として検討しているのに対し、控訴審判決は様々な事実をあげ、特定役員就任行為が経済的合理性のない行為であることを述べた上で、法人税法57条3項及び法人税法施行令112条7項5号の趣旨・目的に反しているか否かという判断を行っている。控訴審判決では、不当性の判断要素として経済的合理性及び各個別規定の趣旨・目的の両判断要素について検討しているが、特定役員就任行為に経済的合理性がないことを特定役員就任要件の趣旨・目的に反していることの理由の1つとして考慮しているように思われる。

なお、控訴審判決では、ヤフー事件における特定役員就任行為は税効果のみを目的とした不自然、不合理な行為であり経済的合理性に欠けるとして、経済的合理性のみで判断した場合であっても、法人税法132条の2を適用できる可能性について示唆している点についても原審判決と異なる点であるといえる。

(5) 否認の対象となる行為

上記3(2)で確認したように、ヤフー事件では、否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人とが異なる場合も予定しているものと解されている。

具体的に事実関係を当てはめてみると、乙氏は、T社の臨時株主総会における株主総会の決議によりT社の取締役副社長に就任したものであるところ、これらに関する法律行為の主体は、いずれもT社又は乙氏であり更正等対象法人であるA社ではない。

この点について、原審判決では、

「……乙氏は、T社の臨時株主総会における株主総会の決議及びT社の取締役会における取締役会の決議により、T社の取締役副社長に就任したものであって、これらがいずれもT社の行為であることを前提としても、同条に規定する『これを容認した場合には、(中略)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』に該当する場合には、同条の規定により、T社の行為を否認し、原告の法人税につき更正をすることができるものと解される。」

として、法人税法132条の2の解釈に基づいて、否認対象行為の主体であるT社の行為をもって、A社を更正することはできるものとした。

これに対して控訴審判決では、原審判決を踏襲するとともに、さらに異なる見解として、

「のみならず、T社が控訴人との間で取引関係があるばかりでなく、P社が控訴人に対してT社の株式を売却することを企図し、同企図がすでに控訴人に対し本件提案として示されていることからすれば、乙氏がT社の副社長に就任すれば、その業務内容によっては、T社と自ら代表取締役を務める控訴人との間で利益相反関係に立つ可能性もあること、乙氏の本件副社長への就任は控訴人の取締役会長である甲氏の求めによるものであることが認められ、P社の担当者が控訴人の担当者に対して平成20年12月10日に送信した電子メールには、『税務

ストラクチャー上の理由で乙氏……に T 社取締役に入っただけが必要があるとのことで、……ご相談させていただきたく考えています。』という記載があり、控訴人の担当者が P 社の担当者に対して同月 17 日に送信した電子メールには、『T 社取締役就任の件ですが、弊社代表取締役乙が就任する方向で進めさせていただきたく存じます。』という記載のあることが認められる……、『税務ストラクチャー上の理由で』T 社の取締役に就任する『必要がある』控訴人の取締役の人選について、控訴人の担当者が P 社の担当者との間で連絡協議していることが認められ、本件買収及び本件合併が予定どおりに平成 21 年 3 月 30 日までに完了したことは前記……のとおりであり、弁論の全趣旨によれば、乙氏が T 社の取締役副社長に就任したことが控訴人において問題とされた形跡がないことも認められるのである。……乙氏の本件副社長就任は、控訴人においてこれを了承しており、控訴人の意思に基づくものであると認められるばかりでなく、控訴人がこれを了承しなければ、T 社が乙氏に対して本件副社長就任を求めることはなく、乙氏も本件副社長就任を承諾することはなかったものと認められるのであって、……法 132 条の 2 の適用において、本件副社長就任は、控訴人の行為とも認められるものというべきであり、本件副社長就任が同条に規定する『これを容認した場合には、(中略) 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』に該当する場合は、同条の規定により、本件副社長就任を否認して、控訴人の法人税につき更正をすることができるものと認められる。」

と述べ、乙氏の副社長就任行為は更正等対象法人である A 社の行為としてみることもできるとした。

すなわち、原審判決のように乙氏の副社長就任行為を形式的な法律行為として認識すれば、T 社の行為と考えられるが、その実質をみると、控訴審判決のように A 社の行為と捉えることも可能となると思われる。

5 法人税法 132 条の 2 の解釈に対する IDCF 事件の具体的当てはめ

IDCF 事件は、平成 26 年 3 月 18 日に東京地裁にて原審判決が、平成 27 年 1 月 15 日に東京高裁にて控訴審判決が下されている。

IDCF 事件においては、控訴審判決が、原審判決について若干の理論的補強は行いつつも大筋において踏襲している点が特徴的である⁽⁵³⁾。ここでは、原審判決をベースに、控訴審判決で補完された部分を加える形で検討する。

(1) 法人税法 62 条及び 62 条の 3 の趣旨

IDCF 事件では、T 社からの D 社分割は非適格分割に該当するとして、D 社に生じた資産調整勘定を、D 社の損金として算入していたことが問題となっている。そこで、本判決では、資産の譲渡等の際の譲渡損益の計上について規定している法人税法 62 条及び適格分割の際の譲渡損益の取扱いについて規定している法人税法 62 条の 3 の趣旨をまず確認している。

「法人が有する資産を他に移転する場合には、移転資産の時価取引として譲渡損益を計上するのが原則であり、組織再編成により資産を移転する場合も例外ではないが、組織再編成により資産を移転する前後では経済実態に実質的な変更が無いと考えられる場合には、課税関係を継続させるのが適当と考えられることから、組織再編成の 1 つである会社分割があった場合において、『移転資産に対する支配』が分割後も継続していると認められるものについては、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることにしたものと解される。」

(2) 法人税法施行令 4 条の 2 第 6 項の趣旨

上記のように、組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無いと考えられる場合、すなわち適格分割等の場合は、譲渡損益の計上を繰り延べることができる。そこで、適格分割について規定している法人税法施行令 4 条の 2 第 6 項の趣旨について、本判決では、

(53) 太田・前掲注(44) 83 頁。

「分割の時点で、分割後に当事者間の完全支配関係等が継続することが見込まれていれば、『移転資産に対する支配』が分割後も継続していると認められることから、そのような分割を適格分割と取扱うものとしたものと解される。そうすると、施行令4条の2第6項にいう『見込まれている』とは、当事者間の完全支配関係等が継続することが具体的に予定されていることをいうと解することが相当である。」

と述べている。

(3) 法人税法施行令4条の2第6項一号に係る同法132条の2の適用の在り方

納税者側が、法人税法施行令4条の2第6項一号に掲げられている完全支配関係継続見込み要件に形式的には当てはまっていることから非適格分割であるとしたことに対して、法人税法132条の2を適用することの妥当性を検討する際、本判決では、まず、完全支配関係継続見込み要件の充足の有無の判定について、

「分割を含む一連の組織再編成が行われることが計画されていても、分社型分割の直接の当事者である分割法人と分割承継法人との間において局所的に判定されるものとされている（分割後に適格合併を行うことが見込まれる場合にも、当該合併後における各法人の関係が局所的に判定されるものとされている。）」

として、原則的な取扱い⁽⁵⁴⁾を述べながらも、

(54) 武田昌輔『DHC コメントール 法人税法1』621の7頁（第一法規、加除式）では、「分割後に分割法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、その分割後にその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係があり、その後の適格合併後にその適格合併に係る合併法人とその分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれていることとされている。また、この当事者間の完全支配関係の継続の要件は、その分割後に分割承継法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、その分割の時からその適格合併の直前の時までその分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれていることも認められている。」とされている。

「組織再編成の形態や方法は複雑かつ多様であり、ある経済的効果を発生させる組織再編成の形態や方法は単一ではなく、同じ経済的効果を発生させ得る複数の方法があることに照らすと、局所的にみると『当事者間の完全支配関係』の継続の見込みがないと判定される（すなわち、非適格分割であるとされる）事実関係があるとしても、当該分割を含む組織再編成の組み合わせ方や組織再編成に係る具体的な事情次第では、一連の組織再編成を全体としてみると『移転資産に対する支配』が継続していると評価すべき場合（すなわち、適格分割であるべき場合）が生じ得るのであり、このような場合にも上記の局所的な判定を貫徹するとすれば、課税上の公平を実現することができないおそれがあるということができる。」（下線筆者）

として、一連の組織再編成の一部分について適格・非適格を判定する際に、その一部分のみを見て判断すべきではない場合があることを指摘している。さらに、

「本件改正時において、組織再編成を利用した租税回避の代表例として、『複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどにより、課税を受けることなく、実質的な法人の資産譲渡を行うこと』が挙げられていること、また、立法担当者は、……『本来は適格組織再編成に該当するものを非適格組織再編成として移転資産等の譲渡損を計上するようなもの一『適格外し』と呼ぶのが良いのかもしれませんが一についても、租税回避行為として否認されることがあり得ます。』との見解が述べられていたこと（弁論の全趣旨）からすると、局所的に完全支配関係継続見込み要件の充足の有無を判定するだけでは、組織再編成の性格決定（適格か非適格か）が適切に行えないことがあり得ることが明らかにされていたということができる。」

そして、これらのことを勘案すれば、

「完全支配関係継続見込み要件については、それが局所的にみると充足されないのであれば、当該分割を含む組織再編成の組み合わせ方や

組織再編成に係る他の具体的な事情を一切問わずに（すなわち、例えば、①一連の組織再編成を構成する行為全体により、移転資産に対する支配の状況がどのように変化することが予定されていたのか、②分割自体により、移転資産に対する支配の状況や事業の内容がどのように変更されることが予定され、そのことに十分な事業目的又は事業上の必要性が認められるか、③完全支配関係継続見込み要件に該当する行為又は事実につき、十分な事業目的又は事業上の必要性が認められるか否かなどの事情を一切問わずに）、当該分割を非適格分割と認めるべきものとして定めたものとはいえず、完全支配関係継続見込み要件が局所的にみると充足されない場合において包括否認規定を適用することは排除されない趣旨のものと解することが相当である。」

として、法人税法 132 条の 2 の適用の可能性を認めた。

本判決では、上記①から③の過程で、事実関係を当てはめ、不当性の判断を行っている。

(4) 不当性要件の充足の有無

「まず、一連の組織再編成に係る計画の全体（囲み筆者。以下同じ。）⁽⁵⁵⁾についてみると、①本件分割を含む組織再編成の端緒は、T社が計画した株式上場計画案であったが、同案は、親会社であるP社の反対により実行されず、P社は、本件提案⁽⁵⁶⁾に沿って組織再編成を行うことを決定し、T社もこれを了承したこと、②その後に行われた実際の組織再編成は、本件提案に沿った内容のものであったこと、③本件分割が効力を発生した平成 21 年 2 月 2 日当時、本件譲渡 1 及び 2 に係る金額は実質的に決定しており、A社の代表取締役である乙氏は、必要な調査及び検討を経て、本件買収及び本件合併を行う意思を固めつつあったことが認められるところ、以上の諸点からすると、本件分割の時点においては、本件分割後、本件提案の内容に沿って、A

(55) 本判決の構造を説明するために囲みを使用している。

(56) A社がT社を買収する旨の提案をさす。

社が原告の株式全部及びT社の株式全部の譲受けを受けた上でT社を合併することがほぼ確実に実現する見込みがあったということが出来る。そして、本件分割の時点における爾後の組織再編成に係る計画の内容は、原告は、本件分割の時点から本件譲渡1の時点まではT社の完全子会社であり、本件譲渡1の時点（同年2月20日）でA社の子会社になることによりT社との間の「当事者間の完全支配関係」は一時的に切断されるが、その約1か月後である本件合併の時点（同年3月30日）からは、A社がT社を吸収合併して原告を完全子会社とすることにより、A社との間で「当事者間の完全支配関係」が生じることを予定するものであったということが出来る。したがって、この計画は、本件分割後に本件譲渡1が行われることのみを局所的に取出してみれば、「当事者間の完全支配関係」の継続の見込みがないとの判定がされるものの、「移転資産に対する支配」が継続しているか否かの指標とされる「当事者間の完全支配関係」が一時的に切断されるが短期間のうちに復活することが予定されているものであり、一連の組織再編成の計画を全体としてみると、T社の分割は、実質的にみて、分割会社による「移転資産に対する支配」が継続する内容のものであると評価すべき場合であることは明らかである。

また、本件分割自体についてみると、④T社は、本件分割前、データセンターの設備とそれを利用した営業等を一体的に行うデータセンター事業を行っており、T社が計画した株式上場計画案（7月16日分社化スキーム案）は、これを一体として引き継ぐ内容の会社分割を行うことを予定していたのに対し、本件提案は、一体的な事業をデータセンター設備を保有する会社とデータセンターの営業等を行う会社とに分割するというものであるところ、それ自体、T社として事業上の必要性に疑問があるもので（T社が、当初、本件提案のようにT社

の上記事業に関する権利義務の一部のみを新設分割設立株式会社に承継させる新設分割に⁽⁵⁷⁾反対の意向であった……。）、P社グループ全体で繰越欠損金を有効利用するという目的が優先されたものであったと評価することができる。また、⑤旧T社が策定した株式上場計画とは異なり、本件提案には、原告の株式上場を実行する具体的な計画が含まれておらず、また、A社においても、原告の株式上場を行う具体的な計画を有していたとは認められない。以上のとおりであるから、本件分割の態様は、T社にとって、事業上の必要性よりも、P社グループ全体での租税回避の目的を優先したものであるとの評価を免れないことは明らかである。

さらに、本件譲渡1を行うこと自体の事業上の必要性をみると、⑥旧T社にとっても、A社にとっても、データセンター設備を保有する会社の譲渡を行う数日前に、データセンターの営業等を行う会社の譲渡を行うことにつき、何らかの事業上の意義があるとは評価し難い。また、⑦T社がA社に対して本件譲渡1の対価として支払った115億円は、その後、A社がT社を合併することでA社に戻ることであり、A社が支払う金額は実質的には本件譲渡2に係る代金である450億円であって、本件譲渡1に係る独自の対価の支払があるとは評価できない。これらの点からすれば、本件譲渡1を行うこと自体の事業上の必要性は、極めて希薄であったことは明らかである。

加えて、⑧本件提案がされた目的の1つは、T社の未処理欠損金額を余すことなく処理することにあつたこと、他方、⑨本件買収及び本件合併に当たり、P社とA社との間では、税務上、本件分割後、原告において資産調整勘定の計上ないし償却が認められるかどうかについて明示的な検討が行われ、取引に係る契約書のほかに、差入書が作成されて、資産調整勘定の計上ないし償却が認められない場合の対処方

(57) この下線部は、控訴審判決で追加されている。

法が合意されていたことに照らすと、一連の組織再編成に関する法人は、資産調整勘定の計上が認められない可能性が相当程度あることを認識していたということができる。

以上のような本件における諸事情を総合勘案すると、分割後に本件譲渡 1 を行うという計画（本件計画）を前提とした分割行為は、局所的にみれば完全支配関係継続見込み要件を充足しないものではあるものの、それによりもたらされる税負担減少効果を容認することは、完全支配関係継続見込み要件を定めた施行令 4 条の 2 第 6 項 1 号が設けられた趣旨・目的に反することが明らかであるということができる。したがって、本件計画を前提とした分割行為は、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』に該当すると解することが相当である。」（下線筆者）

囲みで示したように、IDCF 事件では、①一連の組織再編成に係る計画の全体、②本件分割自体、③本件譲渡 1 を行うこと自体、の 3 点について、組織再編成の全体、その組織再編成の一部である本件分割、そしてその本件分割が適格か非適格かを決する本件譲渡 1 という順序で、徐々に検討の範囲を狭めながら詳細な事実認定を行い「不当性」を認定している。

（5）否認の対象行為について

IDCF 事件では、課税庁側は、否認の対象となる行為は、本件計画を前提とした、D 社の分割承継行為であると主張した。

これに対して、裁判所では、

「会社分割に関する定めによれば、分割承継法人が分割法人の権利義務を承継するのは、分割による法的効果にすぎず、分割承継法人において、同法人が行う何らかの承継行為が観念できるものではない。」

と述べ、さらに、

「法 132 条の 2 の規定により否認することができる行為又は計算は、法人税につき更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られず、同条の規定により否認することができる行為又は計算には、法人税に

つき更正又は決定を受ける法人以外の法人であって、同条各号に掲げられているものの行為又は計算が含まれるというべきである。」

として、更正等対象法人である D 社の行為といえない場合であっても、法人税法 132 条の 2 の適用を認めた。

(6) 否認対象行為としての適格性

法人税法 132 条の 2 では、法人税の計算上、現実に行われた行為・計算を税務署長が適正と認める行為・計算に置き換えて法人税の課税標準等を計算する⁽⁵⁸⁾ (以下「引き直し」という。) こととなるが、IDCF 事件では、本件譲渡 1 を前提とした分割行為を本件譲渡 1 を前提としていない分割行為に引き直すことができるか、すなわち、分割行為という私法上の法形式としては同一の行為を引き直すことができるのかについても、争いの対象となった。

この点につき、裁判所では、

「組織再編税制においては、同じ法形式を有する分割行為であっても、特別に設けた要件に該当する行為又は事実関係の有無に従い、税法上の法律効果として、適格分割となる場合と非適格分割となる場合とを区別することになっており、法形式ごとに法律効果が結び付けられているものではない。そして、法 132 条の 2 の規定は、組織再編成の形態や方法が相当に複雑かつ多様となっており、組織再編成が租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため、適正な課税を行うことができるように包括的な組織再編成に係る租税回避防止規定として設けられたものである。こうしたことからすると、法 132 条の 2 の規定により否認され、引き直されるのは、法形式を異にするものには限られず、事実行為としてその内容を異にするものも含むと解することが相当である。」

とし、具体的には、

(58) 入谷・前掲注(28) 57 頁。

「分割後に本件譲渡 1 を行うという計画（本件計画）を前提とした分割行為と、本件計画を前提としない分割行為とでは、事実行為として内容を異にするものであって、税法上の効果において異なるものであるから、法 132 条の 2 の規定に基づき、前者を否認して後者に引き直すことは許されるというべきである。」

と判示した。

(7) 考察

IDCF 事件の法令解釈や争点は、ヤフー事件と重なる部分が多いが、不当性の判断については、いわゆる「適格外し」が問題となった点に特徴がある。D 社は T 社から分社型新設分割により T 社のデータセンター事業を承継し、この分割後、D 社株が A 社に譲渡されたことによって T 社との 100%保有関係が終了したため、D 社はこれを非適格分割と判断し、承継したデータセンター事業を時価で受け入れた⁽⁵⁹⁾。その際、その事業に係る「正ののれん」を資産調整勘定に計上し損金の額に算入したが、これに対して課税庁は、株式の保有関係の断絶は一瞬であり、すぐに復活したことからこれを適格分割と判断し、資産が簿価受入れになったことから、資産調整勘定は存在しないこととした⁽⁶⁰⁾。

この点につき、IDCF 事件では、一連の組織再編成の計画を全体としてみると、T 社の分割は、実質的にみて、分割会社による「移転資産に対する支配」が継続する内容のものであると評価すべきと判断されている。しかし、組織再編成に係る税制の原則は時価移転であり、非適格が原則となる⁽⁶¹⁾。したがって、適格要件をきっちり満たしたときに限り特例的に簿価移転による課税の繰延べを認めていることから、要件を甘く解釈して適格

(59) 明石＝岡村＝渡邊＝岩品〔明石発言〕・前掲注(42) 40 頁。

(60) 明石＝岡村＝渡邊＝岩品〔明石発言〕・前掲注(42) 40 頁。

(61) 明石＝岡村＝渡邊＝岩品〔岡村発言〕・前掲注(42) 41 頁。

とすることで、資産調整勘定の存在を否認することに疑義が生じる⁽⁶²⁾との批判もある。

また、引き直しの方法について、納税者側は、「法 132 条の 2 の規定は、納税者が私法上の法形式を濫用した場合に、私法上の法律関係はそのままにしておきながら、租税法の適用上のみにおいて、正常な私法上の法形式に引き直した上で、租税法を適用して課税するものである」と主張したが、これに対して裁判所は、「法 132 条の 2 の規定により否認され、引き直されるのは、法形式を異にするものには限られず、事実行為としてその内容を異にするものも含むと解することが相当」と判断した。このような「事実行為としてその内容を異にするもの」をどのようなロジックで引き直すべきかについては、なお検討する必要がある。

第 2 節 法人税法 132 条の 2 の解釈上の問題点

本節では、本章第 1 節で考察した 2 つの裁判例でも主な争点となっている「不当性の判断」と「適用対象となる法人の行為又は計算の範囲」を中心に、法人税法 132 条の 2 の解釈上の問題点をいくつか取り上げ、その取扱いについて検討する。

1 法人税法 132 条の 2 の法的性格

租税回避⁽⁶³⁾行為は、基本的に、法律の根拠がなければ否認することは認められないと解するのが妥当であるとされており⁽⁶⁴⁾、我が国には、やや一般的

(62) 明石＝岡村＝渡邊＝岩品〔明石発言〕・前掲注(42) 41～42 頁。

(63) 租税回避の定義については、様々な見解が述べられているところであるが、一般に、「租税法の定める課税要件は、各種の私的経済活動ないし私的経済現象を定型化したものであり、これらの経済活動ないし経済現象は第一次的には私法の規律するところであるが、私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配している私法の世界においては、当事者は、一定の経済的目的を達成しあるいは経済的成果を実現しようとする場合に、どのような法形式を用いるかについて選択の余地を有することが少なくない。このような私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地

な租税回避の否認規定として、法人税法 132 条、法人税法 132 条の 2、法人税法 132 条の 3 等が定められている。これらは、ある行為につき、これを容認したときに課税を不当に軽減する結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず税務署長はその課税上の計算をすることができるものとする規定で「包括的否認規定」と呼ばれている⁽⁶⁵⁾。したがって、法人税法 132 条の 2 は、組織再編成税制における包括的否認規定といえる。

今村隆教授は、この「包括的否認規定」を「一般否認規定」と同義であるとし、「一般否認規定は、多様な租税回避を防止するため、要件については、租税回避目的であるとか租税法規の濫用であるといった不確定概念で規定し、そのような場合に、私法上の行為や事実を税法上ないものとして扱ったり、あるいは、これを引き直して、当該税効果を否定する規定である。」⁽⁶⁶⁾としている⁽⁶⁷⁾。

2 適用対象となる法人の行為又は計算の範囲

法人税法 132 条の 2 の規定上、適用対象となる法人の行為又は計算についてもその解釈が争われている。

具体的には、更正等対象法人が否認の対象となる行為を行った法人と同一

からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することを、租税回避 (tax avoidance, Steuervermeidung) という。」とされている (金子・前掲注(50) 123~124 頁)。

(64) 金子・前掲注(50) 128 頁。

(65) 八ツ尾順一「租税回避行為と包括的否認規定の関係」税理 57 巻 10 号 10 頁(2014)。

(66) 今村・前掲(12) 215~216 頁。

(67) この点、金子教授は、ヤフー事件第 1 審判決について触れ、「この判決について注目されることは、包括的否認規定という概念が用いられていることである。しかし、この規定は、一般的否認規定と呼ぶのが正しいと考える。……包括的否認規定という概念は、ドイツ租税通則法 42 条のように、分野のいかんを問わず広く適用される一般的否認規定について用いるのが妥当である。」との見解を示されている (金子・前掲注(50) 465~466 頁)。

でなければ、更正等を行うことはできないのかという点が問題となる。

以下では、法人税法 132 条の 2 の創設当時の趣旨及びその後の改正の経緯等を踏まえ、本条文の適用対象となる法人の行為又は計算の範囲について検討する。

(1) 法人税法 132 条の 2 の創設当時の規定

平成 13 年の創設当時、法人税法 132 条の 2 の規定は以下のとおりであった。

「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは事後設立（第二条第十二号の六（定義）に規定する事後設立をいう。）によりその有する資産の移転を行い、若しくはこれと併せてその有する負債の移転を行った法人（以下この条において「移転法人」という。）、当該資産の移転を受け、若しくはこれと併せて当該負債の移転を受けた法人（以下この条において「取得法人」という。）又は移転法人若しくは取得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、これらの法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該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、移転法人又は取得法人の株式（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（第二十四条第一項（配当等の額とみなす金額）の規定により第二十三条第一項第一号（受取配当等の益金不算入）に掲げる金額とみなされる金額をいう。）の減少その他の事由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ものがあるときは、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。」（下線筆者）

このように、創設当初は「これらの法人の行為又は計算で、これを容認した場合には」（下線筆者）となっており、合併等に関わるいずれか、又は複数の法人の行為によって、法人税の負担が不当に減少される結果が生

じている場合には、その法人税の負担が不当に減少した法人を更正等対象法人とする、すなわち法人税法 132 条の 2 は、創設当初、否認の対象となる行為を行った法人と更正等対象法人は異なる場合があることを前提に規定されたものと解することができる⁽⁶⁸⁾。

(2) 法人税法 132 条の 2 の規定の変遷

上記 (1) のとおり、平成 13 年度税制改正により創設された法人税法 132 条の 2 は、その後、数度の改正を経て現在の規定ぶりとなっているが、その改正の過程で、否認の対象となる法人の行為又は計算が更正等対象法人の行為又は計算に限られると解釈することも可能であるような条文構造となるに至っている。

そこで、その改正の背景を確認し、改正の趣旨が否認の対象を更正等対象法人の行為又は計算に限ることとされているか否かについて、確認していく。

イ 平成 18 年度改正

株式交換等に係る税制が組織再編税制の下に位置付けられ本則化されたことに伴い、組織再編成に係る行為又は計算の否認の対象に、株式交換又は株式移転をした一方の法人若しくは他方の法人又はこれらの法人の株式等の行為又は計算が追加された⁽⁶⁹⁾。

しかし、「これらの法人の行為又は計算」(下線筆者)という言い回しに変更はなかった。

ロ 平成 19 年度改正

平成 19 年度改正では、各号に列挙された法人について、「次に掲げ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、その法人の行為又は計算で」(下線筆者)との書き振りとなった。

(68) 朝長・前掲注(15) 391 頁では、「法人税法 132 条の 2 の規定を包含する組織再編成税制が、組織再編成にかかわる法人の税務処理に関し、その組織再編成にかかわる他の法人の行為の如何により、その取扱いが変わることがある仕組みとして構築されていることからすれば、当然のことである。」と述べている。

(69) 青木孝徳ほか『平成 18 年版 改正税法のすべて』321 頁(大蔵財務協会、2006)。

「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは事後設立（第二条第十二号の六（定義）に規定する事後設立をいう。）又は株式交換若しくは株式移転（以下この条において「合併等という。」に係る次に掲げ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、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増加、法人税の額から控除する金額の増加、第一号又は第二号に掲げる法人の株式（出資を含む。第二号において同じ。）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（第二十四条第一項（配当等の額とみなす金額）の規定により第二十三条第一項第一号（受取配当等の益金不算入）に掲げる金額とみなされる金額をいう。）の減少その他の事由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ものがあるときは、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。

- 一 合併等をした一方の法人又は他方の法人
- 二 合併等により交付された株式を発行した法人（前号に掲げる法人を除く。）
- 三 前二号に掲げる法人の株主等である法人（前二号に掲げる法人を除く。）」（下線筆者）

本改正の背景には、吸収合併、吸収分割又は株式交換において、合併法人、分割承継法人又は株式交換完全親法人が被合併法人の株主、分割法人又は株式交換完全子法人の株主に対して交付することのできる対価についてはその種類を特に限定しないとする、会社法の合併等対価の柔軟化がある（会社法 749 条 1 項 2 号等）。

この合併等対価の柔軟化により可能となる組織再編成の典型が、合併法人の親法人の株式を合併の対価に用いるいわゆる三角合併であった。

したがって、三角合併の場合における合併法人の親法人等が二号に追加されることとなった⁽⁷⁰⁾。

これにより「次に掲げる法人」すなわち各号に列挙された法人の法人税につき更正等をする場合において、「その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には・・・」と規定されたため、各号に列挙された法人のうち更正等対象法人のみを「その法人」として受け、当該更正等対象法人の行為又は計算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か否かを検討すればよいと解するのではないかとの疑問が生じた。

しかし、平成 19 年度改正における法人税法 132 条の 2 の改正に関する解説では、「組織再編成に係る行為又は計算の否認の対象に、合併等により交付された株式を発行した法人（合併等をした一方の法人又は他方の法人を除きます。）、すなわち、三角合併の場合における合併法人の親法人等が追加されました（法法 132 の 2）。ただし、組織再編成の対価として交付される株式の発行法人であれば対象となるため、親法人に限定されるわけではありません。」⁽⁷¹⁾とされ、これによると、三角合併に対応する改正に伴って対象法人を各号列記とする規定の整備が行われただけであり、従来、「これらの法人」とされていたものについて、その内容を変更し、「更正又は決定をする法人」のみに限定するというような重要な改正は行われていないと考えられる⁽⁷²⁾。

ハ 平成 22 年度改正

平成 22 年度の改正では、法人税法 132 条の 2 の規定の対象から事後設立が除外され、現物分配が追加されるとともに、本条の規定の対象となる法人の範囲が明確化された⁽⁷³⁾。

(70) 武田昌輔『DHC コメンタール 法人税法 5』5603 の 2 頁（第一法規、加除式）。

(71) 青木孝徳『平成 19 年版 改正税法のすべて』282 頁（大蔵財務協会、2007）。

(72) 朝長英樹「組織再編成に係る行為又は計算の否認（第 2 回）」T&A master 446 号 20 頁（2012）。

(73) 武田・前掲注(70) 5602 頁。

すなわち、現物分配が現物分配法人の単独行為であることを踏まえ、現物分配法人及び被現物分配法人が該当するように、法人税法 132 条の 2 第一号の規定ぶりが、「合併等をした一方の法人又は他方の法人」から「合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人」へと変更された⁽⁷⁴⁾。

ヤフー事件及び IDCF 事件については、本改正前の条文が適用されているが、本改正によって、創設当初の趣旨が変更されているとは考えられないため、否認の対象となる行為又は計算を行った法人と更正等対象法人は異なりうるとする考え方にも変更はないものと思われる。

(3) 文理解釈

これまでの検討のように、立法趣旨や改正の経緯から、否認の対象となる法人の行為又は計算は更正等対象法人の行為又は計算に限られないと解釈することは妥当であるとの方向性を見出してきた。しかし、納税者において、その立法趣旨等を理解することは困難な場合もある。したがって、法人税法 132 条の 2 の文理解釈においても、同様の結論が出せるか否か検討する必要がある。

法人税法 132 条の 2 の条文の構造上、「その法人」の行為又は計算とは、その直前にある「次に掲げる法人」を受けていると解釈でき、これは、法人税法 132 条の 2 の各号に掲げられている法人の行為又は計算を意味し、その後の「その法人に係る法人税」の「その法人」とは、更正又は決定を受ける法人を意味すると解することができる。このことは、ヤフー事件判決においても述べられている。

また、「次に掲げる法人」は、法人税法 132 条の 2 の第一号から第三号までに掲げられている法人であり、複数存在することから、仮に、否認の対象となる行為又は計算を更正又は決定をする法人の行為又は計算のみに限定することとするということであれば、「その法人」ではなく、「その

(74) 泉恒有『平成 22 年版 改正税法のすべて』230 頁（大蔵財務協会、2010）。

更正又は決定をする法人」と規定する必要があるとの考え方もある⁽⁷⁵⁾。したがって、法令の規定において各号列記により複数の者を掲げて「次に掲げる者」や「次の各号に掲げる者」という文言を用いた場合において、その後に「その者」としたときは、その前に用いられている「次に掲げる者」や「次の各号に掲げる者」という文言を用いてその各号列記の複数の者を指すこととなり、その後ろに「これらの者」としたときは、その前に用いられている「次に掲げる者」や「次の各号に掲げる者」という文言を用いずに、直接に各号列記の複数の者を指すこととなるため、法人税法 132 条の 2 において、「次に掲げる法人」に続けて用いられている「その法人」は、同条の各号列記の複数の法人を指すことに疑問の余地がなく、同条におけるこのような用語の用い方は、適用対象法人を更正又は決定をする法人に限定しないようにする場合に用いられる方法となっている⁽⁷⁶⁾。

これらの見解等から、法人税法 132 条の 2 の文理上も、本規定で否認することができる行為又は計算を行った法人と、法人税につき更正又は決定を受ける法人とは異なりうると解することが妥当であるといえ、そのように解釈することが国民の目から見ても明らかであるとの考え方もありうるであろう⁽⁷⁷⁾。

3 「不当性」の判断要素

本章第 1 節で検討した 2 つの裁判例では、法人税法 132 条の 2 の「不当性」の判断要素について、以下のように述べられた。

「(i)法 132 条と同様に、取引が経済的取引として不合理・不自然である場合（最高裁昭和 50 年（行ツ）第 15 号同 52 年 7 月 12 日第三小法

(75) 組織再編成税制創設時の立法担当者である朝長氏は、法律を創る過程における条文の構造の側面から見解を述べられている（朝長・前掲注(72) 17 頁）。

(76) 朝長・前掲注(72) 16～17 頁。

(77) なお、反対意見として、高橋貴美子『『その法人』の行為計算の考え方』税務弘報 62 卷 7 号 53～57 頁（2014）、太田洋「ヤフー・IDCF 事件東京地裁判決と M&A 実務への影響〔下〕」商事法務 2038 号 38～39 頁（2014）などがある。

廷判決・裁判集民事 121 号 97 頁、最高裁昭和 55 年（行ツ）第 150 号同 59 年 10 月 25 日第一小法廷判決・裁判集民事 143 号 75 頁参照）のほか、(ii) 組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと解することが相当である。」

つまり、①経済的合理性の有無、②組織再編成税制又は個別規定の趣旨・目的に反するか否かの 2 つの要素に基づいて、判断が下されたといえる。

(1) 経済的合理性

法人税法 132 条の 2 は、同族会社の行為計算否認について規定している法人税法 132 条の枝番として設けられており、その規定ぶりには類似点も多い。

法人税法 132 条における税負担の不当な減少を結果すると認められる同族会社の行為・計算とは何かについて、判例・学説では、「純経済人の行為として不自然・不合理な行為・計算」⁽⁷⁸⁾か否か、つまり「行為・計算の経済的合理性の有無」で判断を行ってきた経緯がある。このような判断を法人税法 132 条の 2 においても同様に行うべきかについては、種々の議論がある。なぜならば、「経済的合理性」がない組織再編成は、現実的にはあまりない⁽⁷⁹⁾と思われるからである。

この「経済的合理性」については、第 3 章の法人税法 132 条の 2 と同法 132 条の異同において詳細に検討する。

(78) 金子・前掲注(50) 471 頁。

(79) 朝長英樹「判決を契機に考える組織再編成税制の趣旨・目的」税務弘報 62 巻 7 号 15 頁（2015）。

(2) 「趣旨・目的」

イ 目的的解释との関係

本章第2節1で検討したように、法人税法132条の2は、包括的な租税回避否認規定であるとされている。

今村隆教授は、この包括的租税回避否認規定について、「課税根拠規定と課税減免規定の目的的解释 (purposive interpretation) の限界を超える場合に初めて適用される規定である。」⁽⁸⁰⁾と述べられている。

ここにいう目的的解释とは、法令の立法経緯の趣旨・目的に沿って、法令の文言等を拡張あるいは限定解釈することとされている⁽⁸¹⁾。

ヤフー事件、IDCF事件では、組織再編成税制に係る個別規定の要件が充足されている場合（あるいは、充足されていない場合）であっても、当該個別規定等の趣旨・目的に反していることを理由に法人税法132条の2を適用して、当該個別規定の要件を充足していない（あるいは、充足している）ものとして取り扱うこととしている。

これに対して、最高裁判平成17年12月19日判決(民集59巻10号2964頁)（以下「外国税額控除余裕枠濫用事件」という。）では、「法人税法69条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという制度である。これは、同一の所得に対する国際的三重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。」と、制度の趣旨・目的を述べた上で、本判決で問題となった取引について、「我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるとい

(80) 今村・前掲注(12)216頁。

(81) 今村・前掲注(12)216頁。

う本件取引をあえて行うというものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかはない。そうすると、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。」と判断された。

このような判断について、金子宏教授は「最高裁判所が、平成 17 年 12 月 19 日判決……において、ある銀行の取引が法人税法 69 条の定める外国税額控除制度の濫用に当たるとして、その適用を否定したのも、法律上の根拠がない場合に否認を認める趣旨ではなく、外国税額控除制度の趣旨・目的にてらして規定の限定解釈を行った例であると理解しておきたい。」⁽⁸²⁾ (下線筆者) と述べられている。

ここで、法人税法 132 条の 2 という包括的租税回避否認規定が適用されたヤフー事件、IDCF 事件も、外国税額控除余裕枠濫用事件と同様に、包括的租税回避否認規定による否認ではなく、個別規定の限定解釈により判断することが可能であったのではないかという疑問が生じてくる。

この点、今村隆教授は、ヤフー事件を例に、「特定役員引継要件を定める法人税法施行令 112 条 7 項 5 号は、同法 57 条 3 項の『共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの』として共同事業といえる場合の一つを明確にする趣旨で規定されたものであり、形式的にこの要件を適用することが予定されていると考えられる。そうすると、法人税法施行令 112 条 7 項 5 号をその趣旨による限定解釈を行うことは無理と考えられる。そこで法人税法施行令 112 条 7 項 5 号ひいてはその基となっている同法 57 条 3 項の趣旨・目的に反するか否かが問題となり、一般否認規定が適用されると考えられる。」⁽⁸³⁾ という見解を述べられている。

(82) 金子・前掲注(50) 129 頁。

(83) 今村・前掲注(12) 232～233 頁。

つまり、ヤフー事件では、組織再編成を行う際、いわば付随的に発生する繰越欠損金の引継ぎに関する形式的要件を規定した条文についての判断であるため、その形式的要件を定めた条文の趣旨・目的に反していた場合には、その基となる繰越欠損金の引継ぎが認められる場合についての趣旨・目的に反しているかについても併せて検討することが必要となり、目的的解释の限界を超えたものとして、包括的否認規定である法人税法 132 条の 2 を適用することとなったものと考えられる⁽⁸⁴⁾⁽⁸⁵⁾。

ロ 租税法律主義との関係

ヤフー事件や IDCF 事件のように、組織再編成税制や個別規定の「趣旨・目的」に反しているか否かを、法人税法 132 条の 2 の適用の可否を判断するに当たり、採用することが租税法律主義に反しているのではないかとの批判がありうる⁽⁸⁶⁾⁽⁸⁷⁾。

-
- (84) この点につき、異なる見解として、佐藤信祐『組織再編における包括的租税回避防止規定の実務』153 頁（中央経済社、2009）は、「経営参画要件を満たすために専務取締役や常務取締役に就任させる場合には、包括的租税回避防止規定や課税減免規定に対する限定解釈によるまでもなく、実質的に、専務取締役や常務取締役に該当するの否かの実事認定により否認が行われることになると考えられる。そのため、税務調査においては、定款等の規定又は総会もしくは取締役会の決議等により専務取締役または常務取締役としての職制上の地位が与えられているかが調査の対象となるため、定款、株主総会議事録および取締役会議事録をそれぞれ整備しておく必要がある。」と指摘している。
- (85) 今村教授は、IDCF 事件については、「IDCF 事件判決は、法人税法施行令 4 条の 2 第 6 項 1 号の趣旨に反するとしているが、同号は定義規定であり、……同号が要件として組み込まれた法人税法 62 条の 3 を問題にすべきと考える」と述べられている（今村・前掲注(12) 237 頁）。
- (86) ヤフー事件、IDCF 事件の原告は「個別規定の要件を実質的に拡張して適用するものであり、納税者の予測可能性を著しく害し、租税法律主義に反する」と指摘している。また、太田洋「ヤフー・IDCF 事件東京地裁判決と M&A 実務への影響 [上]」商事法務 2037 号 15 頁（2014）では、「組織再編税制の趣旨・目的として、『移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められるものについては課税上移転資産に関する譲渡損益の計上を繰り延べるべき』ことを挙げ、……、それを中間項として、法 132 条の 2 の解釈論的帰結という体裁で、実質的に、組織再編税制に含まれる各個別規定において具体的に定められていなかった新たな税制適格要件ないし非適格要件を付加ないし創出しているが、これは租税法律主義に反するもので許されないといわざるを得ない。」と指摘されている。
- (87) 渡辺教授は、「仮に、『基本的考え方』にある『移転資産に対する支配の継続性』と

これに対して、外国税額控除余裕枠濫用事件の最高裁判所判例解説では、

「租税法律主義は、租税の賦課徴収が、法律の根拠に基づき、法律に従って行われなければならないとする原則であり、私人にとって将来の予測を可能にし、法的安定性を確保することを目的とするものである。租税法規が適用されて租税の賦課徴収がされるべき事案であること、あるいは、租税の減免を認める租税法規が適用されるべき事案でないことが、関係者に明らかな場合であるならば、租税法規を適用して租税を賦課徴収すること、あるいは、租税の減免を認める租税法規を適用しないこととしても、租税法律主義違反の問題は生じないと考えられる。」⁽⁸⁸⁾

と述べられている。

また、一括支払システムに関する契約においてされた国税徴収法 24 条 5 項の趣旨に反する合意を無効とした最高裁平成 15 年 12 月 19 日第二小法廷判決（民集 57 卷 11 号 2292 頁）の最高裁判所判例解説でも

「憲法 84 条が規定する租税法律主義は、租税の賦課、徴収が、法律の根拠に基づき、法律に従って行われなければならないとする原則であり、私人にとって将来の予測を可能にし、法的安定性を確保することを目的とする。そうすると、租税法規が適用されて租税の賦課、徴収が行われるべきことが明らかな場合であるならば、租税法規を適用しても、憲法違反の問題を来すものではないと考えられる。租税の賦課、徴収について定める法律の規定の文言に合致する場合だけでなく、形式的には法律の規定の文言に合致しないとして

『株主の投資の継続性』が基本原則であるとしても、条文構造や各要件が当該原則を具現化しているとは言い難い。」また、「個々の要件についても、基本的な原則との関係が明らかでないから、解釈上の困難をきたすのである。」と指摘している（渡辺徹也「組織再編税制の再検討—非適格取引の考察を中心に—」税経通信 58 卷 1 号 94 頁（2003））。

(88) 杉原則彦「判解」法曹時報 58 卷 6 号 185 頁（2006）

もそのことを理由に当該規定の適用を否定することがその趣旨に反することが明らかな場合も、当該規定の文言に合致する場合と表裏をなす関係にあるものとしてこれに当たるといえることができる。」⁽⁸⁹⁾

とされている。

さらに、平野嘉秋教授は、米国の取扱いに言及しつつ、

「課税減免規定の立法趣旨に照らして、その適用範囲を限定的あるいは厳格に解釈することにより、同立法目的と無縁な租税回避のみを目的とする行為を同適用範囲から除外するという解釈方法が行政及び私法において採用されている。同解釈方法は、法を拡大解釈するものではなく、法の趣旨目的に従って合理的かつ客観的に解釈するものであり、我が国においても十分に採用可能な法解釈の手法である。そして、課税減免規定の限定解釈による否認は、租税法律主義の見地から特に問題となることはない。すなわち、立法に当たって、あらゆる事態を想定して、個別具体的に明文規定を設けることは不可能であり、したがって、租税法律主義の原則も、当然に法上の厳格解釈を要求するものではなく、法律上の概念又は用語は、それぞれの法律の規定の趣旨目的に沿うよう合目的に解釈すべきであるからであり、多くの支持を受けている考え方である。」⁽⁹⁰⁾

と述べられている。

これらの判例及び学説から、規定の目的的解释については、租税法律主義には反しないものとされていると解することができる。

この点、同族会社の行為計算否認規定である法人税法 132 条の適用について争われた、最高裁昭和 53 年 4 月 21 日第二小法廷判決（訟務月報 24 巻 8 号 1694 頁）では、

(89) 高世三郎「判解」法曹時報 56 巻 8 号 221～222 頁（2004）。

(90) 平野嘉秋「外国税額控除余裕枠の利用の可否」税務弘報 2002 年 4 月号 69 頁。

「法人税法 132 条の規定の趣旨、目的に照らせば、右規定は、原審が判示するような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為計算を否認すべき権限を税務署長に与えているものと解することができるのであるから、右規定が税務署長に包括的、一般的、白地的に課税処分権限を与えたものであることを前提とする所論違憲の主張は、その前提を欠く。」(下線筆者)

としている。

当該最高裁判決では、税負担を「不当に減少させる」という不確定概念が用いられている法人税法 132 条について、租税法律主義の 1 つの内容⁽⁹¹⁾である課税要件明確主義に反するものではないことが示されている⁽⁹²⁾⁽⁹³⁾。

課税要件明確主義とは、法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および賦課・徴収の手續に関する定めをなす場合に、みだりに不明確な定めをなすと、行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねないため、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないとされる原則をいう⁽⁹⁴⁾。

しかし、ヤフー事件に関しては、

「本判決の判断枠組みの下では、個別規定に定められた要件を抽象的な趣旨・目的に還元した上で、改めて(実質的な)要件を付加して検討することを課税庁及び裁判所に認めた規定として 132 条の 2 が位置づけられたことである。不確定概念について、昭和 53 年最判は、『客観的、合理的基準に従って同族会社の行為計算を否認すべ

(91) 租税法律主義の内容としては、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性原則」および「手続的保障原則」の 4 つがあげられる(金子・前掲注(50) 76 頁)。

(92) 金子・前掲注(50) 470 頁。

(93) 控訴審の札幌高裁昭和 51 年 1 月 13 日判決(訟月 22 卷 3 号 756 頁)も、「……複雑多岐にして激しく変遷する経済事象に対処しうるような規定を設けることは極めて困難であるから、法人税法が前記程度の規定をおいたにとどまることもやむをえないところ」として、課税要件明確主義に反しないとしている。

(94) 金子・前掲注(50) 79 頁。

き権限を税務署長に与えているものと解することができる』ため、憲法 84 条（課税要件明確主義）に違反するとの主張を斥けていたが、本件判決の採用した判断枠組みは、『客観的、合理的基準』を十分に示すものとなっているか疑問が残る。」⁽⁹⁵⁾

として、課税要件明確主義との関係で、趣旨・目的で判断することに批判的な見解もある。

この点、金子宏教授は、この課税要件明確主義の下、不確定概念を用いることには十分慎重であるべきことを前提としながらも、「法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることはある程度は不可避であり、また必要でもある。」⁽⁹⁶⁾そして、「中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるものである。したがって、それは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であると解される。」⁽⁹⁷⁾と述べている。

さらに、朝長英樹氏は、

「組織再編成を行った場合には、その当事者である法人やその株主において、移転する資産及び負債の譲渡や引継ぎに係る処理、それらの資産及び負債の取得や引継ぎを受ける処理、欠損金の繰越額の

(95) 吉村・前掲注(38) 61 頁。

(96) さらに金子教授は続けて「たとえば、同族会社（法税 2 条 10 号）について、法は、その行為または計算でそれを容認した場合には税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は、その行為または計算にかかわらず税額を計算することができる、旨を規定しているが、同族会社においては、所有と経営の分離している会社の場合と異なり、少数の株主のお手盛りにより税負担を減少させるような行為や計算を行うことが可能であり、また実際にもその例が多いから、税負担の公平を維持するため、同族会社の経済的合理性を欠いた行為または計算について、なんらかの不確定概念のもとにその否認を認めることは、不合理であるとはいえない。」（金子・前掲(50) 79～80 頁。）と述べている。

(97) 金子・前掲注(50) 80 頁。

引継ぎを行う処理や引継ぎを受ける処理、引当金や準備金に係る処理、各種税額控除に係る処理、みなし配当に係る処理、株式の譲渡に係る処理など、非常に多くのさまざまな処理を行うこととされており、これらの処理を定めた各規定による個別制度においても、組織再編税制の基本的な考え方や目的を踏まえた上で、それぞれの考え方や目的を定めて、制度創りが行われている。このため、各個別制度の目的を確認して、法人の行為や計算が適当であるのか否かということを判断することは、決して困難な作業ではなく、仮に、この作業が行われないということになれば、組織再編税制は租税回避の温床と化すことになる。」⁽⁹⁸⁾

としている。

これらのことから、趣旨・目的に反しているか否かを法人税法 132 条の 2 の「不当性」の判断要素とすることは、組織再編成税制度の趣旨・目的が「基本的な考え方」などにも表れ、それをベースに各個別規定が創設されたものであることから、客観性、合理性がないとは言えず、課税要件明確主義に反するとは言えないものと考え⁽⁹⁹⁾。

4 引き直しの意義

法人税法 132 条の 2 の解釈の問題とは少し異なるが、本条文の適用の前提として、税務署長がどのような行為を否認の対象とし、どのように引き直すかが問題となるケースがある⁽¹⁰⁰⁾ため、若干の考察を行う。

(98) 朝長英樹「組織再編成に係る行為又は計算の否認（第 3 回）」T&A master 447 号 19 頁（2012）。

(99) 宮塚久『規定の趣旨・目的』と『形式的な適用を貫くべき場合』税務弘報 62 巻 7 号 75 頁（2014）では、「最高裁も、文理のほか規定の趣旨・目的を考慮しており（例えば最判平成 22 年 3 月 2 日民集 64 巻 2 号 420 頁）、組織再編税制や個別規定の趣旨・目的を考慮して「税の負担を不当に減少させる」に該当するか否かを判断した本判決の判示は、それなりに予想されたものであったといえる。」と述べている。

(100) IDCF 事件においては、同じ法形式を有する「分割行為」を、分割後に株式譲渡を行うという計画を前提としているか、していないかで、前者を否認し、後者に引き

法人税法 132 条の 2 の規定の効果は、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所得を計算することができることである。

法人税法 132 条でも同様の規定ぶりとなっており、同族会社の行為又は計算が現実にあったと認められる場合においても、その行為又は計算を否認して、税務上はその事実がなかった状態として法人税について更正を行うことができることとなる⁽¹⁰¹⁾。

ここでは、このような効果を「引き直し」と称して、法人税法 132 条の 2 における引き直しはどのように行われるべきかについて検討する。

引き直しは現実に行われた行為計算についてあくまで私法上は有効であることを前提としつつ、法人税の計算についてのみ、別の行為・計算に置き換えることとされているが、例えば、組織再編成が実行されていないものと置き換えるとなると、私法上、組織再編成行為によって新しい法人が成立しているにもかかわらず、法人税の計算上は、そのような法人が成立していないものとして、課税標準の額等を計算しなければならないという状況が生じたり、組織再編成の実行によってすでに消滅した法人について、その法人が消滅することなく存続しているものとして課税標準額を計算しなければならないという状況が生じる可能性もある⁽¹⁰²⁾。

この点に関しては、新たな法人の設立自体を認めた上で、新たな法人の設立をしなかったものと置き換えた場合に生じる税負担の額を実現することができ、かつ、私法上生じている法律関係に照らして合理的と判断できるような範囲での置換えを行う⁽¹⁰³⁾こととなる。

これを IDCF 事件について見てみると、分割後に本件譲渡 1 を行うという計画がなかったものとみなして、完全支配関係継続見込み要件を満たす分割に引き直すことにより、当該分割は適格分割であるとして資産調整勘定から生じる損金の算入を認めなかった。このように、法人税法 132 条の

直すことが許されるか否かが問題となった。

(101) 武田・前掲注(70) 5565 頁。

(102) 入谷・前掲注(28) 61 頁。

(103) 入谷・前掲注(28) 64～65 頁。

2 の効果としての税額計算に当たって引き直しを行う場合には、税額計算をする上で必要最小限度の引き直しで足りることから、IDCF 事件でも、本件計画を引き直すことで足り、分割後の本件譲渡 1 がなかったものとの引き直しまでは行っていない⁽¹⁰⁴⁾ものにとらえることが妥当であると考えられる。

(104) 今村・前掲注(12) 238 頁。

第3章 法人税法 132 条の 2 と同 132 条との異同

第1節 法人税法 132 条の概要

1 創設の趣旨と改正の経緯

同族会社の行為・計算の否認規定が設けられた趣旨は、「同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社またはその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正または決定を行う権限を税務署長に認めるものである」⁽¹⁰⁵⁾とされている。

本規定は、大正 9 年に創設された個人の受取配当金に対する所得総合課税（同年までは個人の受取配当金については所得税は課されなかった）を免れるため、財産保全会社が利益を留保して配当を行わないような行為を防止するための同族会社の留保金課税制度とともに、大正 12 年にはじめて法制化されたものである⁽¹⁰⁶⁾。

立法当初は、以下のような規定となっていた。

「第七十三条ノ三 前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税連脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ政府ハ其ノ行為ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」

「第七十三条ノ四 政府ハ前二条ノ規定ヲ適用セムトスルトキハ所得審査委員会ノ決議ニ依リ之ヲ決定ス」

(105) 金子・前掲(50) 470 頁。なお、法人税法 132 条の趣旨について述べられている裁判例に、東京地裁昭和 33 年 12 月 23 日（行裁例集 9 卷 12 号 2727 頁）、東京高裁昭和 34 年 11 月 17 日判決（行裁例集 10 卷 12 号 2392 頁）、広島地裁昭和 35 年 5 月 17 日判決（行裁例集 11 卷 5 号 1472 頁）などがある。

(106) 村上泰治「同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察」税務大学校論叢 11 号 240 頁（1977, <http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/11/96/ronsou.pdf>）。

これらの規定をみると、同族会社とその株主の間における行為について所得税遁脱の目的があると認められる場合に、政府はその認定により法人等の所得金額を計算することができることと定められており、その行為の範囲を会社と資本主との間の行為に限り、しかもそこに遁脱目的がある場合に限られるなどかなり制限的であった⁽¹⁰⁷⁾。

規定の沿革をたどってみると、昭和 22 年の税制改正で、否認の要件が、「法人税を免れる目的があると認められるものがある場合」と改められ、その後昭和 25 年の税制改正で、現行の法人税法 132 条「その法人の行為又は計算で、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があるときは、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」となった⁽¹⁰⁸⁾。

特に昭和 25 年の改正前においては、同族会社に法人税を免れる意思があることを要件とされていたものが、改正後はその行為・計算の結果が、法人税の負担を回避し又は不当に軽減することとなる場合には、同族会社がそのことを計画的に意図したものであるかどうかといった内心的効果意思の有無に直接関係なく同規定を適用できることとなったものと解される⁽¹⁰⁹⁾。

しかし、昭和 25 年改正前の本規定の適用については、客観的に法人税回避の目的があると認められればよく、税務当局は、その行為・計算について法人税を免れる意思があるかどうかについては立証責任を有しないとする見解⁽¹¹⁰⁾もあったため、改正前の規定をこのように理解する限りにおいては、この改正は規定の明確化を図ったにとどまったものと考えられる⁽¹¹¹⁾。

(107) 村上・前掲注(106) 240 頁。

(108) 渡辺裕泰「判批」別冊ジュリスト 178 号 121 頁(2005)。

(109) 武田・前掲注(70) 5540 頁。

(110) 明里長太郎『税務と会社経理』209 頁（産業経理協会、1948）。

(111) 武田・前掲注(70) 5540 頁。

2 課税要件

現行の法人税法 132 条は、次のとおりである。

「税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、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があるときは、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。

一 内国法人である同族会社

二 イからハまでのいずれにも該当する内国法人

イ 三以上の支店、工場その他の事業所を有すること。

ロ その事業所の二分の一以上に当たる事業所につき、その事業所の所長、主任その他のその事業所に係る事業の主宰者又は当該主宰者の親族その他の当該主宰者と政令で定める特殊の関係のある個人（以下この号において「所長等」という。）が前に当該事業所において個人として事業を営んでいた事実があること。

ハ ロに規定する事実がある事業所の所長等の有するその内国法人の株式又は出資の数又は金額の合計額がその内国法人の発行済株式又は出資（その内国法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の三分の二以上に相当すること。

2 前項の場合において、内国法人が同項各号に掲げる法人に該当するかどうかの判定は、同項に規定する行為又は計算の事実のあつた時の現況によるものとする。

3 第一項の規定は、同項に規定する更正又は決定をする場合において、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、所得税法第一百五十七条第一項（同族会社等の行為又は計算の否認等）若しくは相続税法第六十四条第一項（同族会社等の行為又は計算の否認等）又は地価税法（平成三

年法律第六十九号) 第三十二条第一項(同族会社等の行為又は計算の否認等)の規定の適用があつたときについて準用する。」

本条文によると、その課税要件は次のとおりと考えられる⁽¹¹²⁾⁽¹¹³⁾。

- ① 同族会社等に該当すること
- ② 同族会社等の行為又は計算であること
- ③ ②の行為又は計算を容認した場合には、法人税の負担を減少させる結果となること
- ④ ③の法人税の負担の減少が不当と評価されるものであること

上記1のように、法人税法132条は、種々の改正を経て現在のような条文構造となったが、現在では、個別の否認規定の充実により法人税法132条が適用される場面は少なくなってきていると理解されている⁽¹¹⁴⁾。確かに、個別否認規定の適用により解決されるものも多いが、法人税法132条が意味を

(112) 齊木・前掲注(29)15頁。

(113) 今村隆『課税訴訟における要件事実論〔改訂版〕』67頁(日本租税研究協会、2013)では、所得税法157条(同族会社等の行為又は計算の否認等)の課税要件について「所得税法157条1項の要件は、……①同族会社であること ②上記同族会社の行為又は計算であること ③これを容認した場合にはその株主等の所得税の負担を減少させる結果となること ④上記所得税の減少は不当と評価されるものであること」とされている。

なお、東京地裁平成26年5月9日判決(TKC判例等データベース・文献番号《25503893》)では、「法人税法132条を適用するための要件については、〔1〕同族会社の行為又は計算であること(同項1号)、〔2〕上記〔1〕を容認した場合にはその法人の法人税の負担を減少させる結果となること、〔3〕上記〔2〕の法人税の負担の減少が法人税法上不当と評価される行為又は計算に基づくものであること」という3つの要件に整理されるものと解され」としており、課税要件を3つと捉える考え方もあるが、本稿では、「不当性」の判断に重点において考察するため、「法人税の負担の減少が不当と評価されるものであること」を加えた4つの要件としている。

(114) 金子・前掲注(50)474頁。浅妻章如「日本IBM事件 法人税法132条同族会社行為計算否認の適用が認められなかった事例」旬刊速報税理33巻34号31頁も同旨。同族会社の行為計算否認の典型的な事例は、昭和25年改正に伴い発遣された旧法人税基本通達(昭25直法1-100)355(昭和44年改正で削除)で明らかにされていたが、当該通達で具体的事例として掲げられていた11項目(過大出資、高価買入、低額譲渡、過大給与等)に該当する取引への対処は、現在ではその大半が、個別規定として整備されている(具体的には、法法22②、法法34~37等)(竹内綱敏「法人税における同族会社の行為計算否認規定の今日的意義—法人税法132条と通常の課税要件規定との競合と選択—」税法学571号54頁(2014))。

失ったわけではない⁽¹¹⁵⁾とも指摘されていることから、次節において、法人税法 132 条の適用が争われた裁判例をいくつか検討することとする。

第 2 節 法人税法 132 条の適用が争われた裁判例

本節では、法人税法 132 条の適用が争われた裁判例のうち、合併などの組織再編成に係る事件（最高裁昭和 33 年 5 月 29 日第一小法廷判決（民集 12 卷 8 号 1254 頁）、広島地裁平成 2 年 1 月 25 日判決（訟月 36 卷 10 号 1897 頁））及び昨今「日本 IBM 事件」と称されて話題となっている判決（東京高裁平成 27 年 3 月 25 日判決（TKC 判例等データベース・文献番号《25506159》）、以下「日本 IBM 事件」という。）について取り上げ、法人税法 132 条 1 項における「不当性」について、どのような判断がなされているかを確認する。

1 最高裁昭和 33 年 5 月 29 日判決

(1) 事案の概要⁽¹¹⁶⁾⁽¹¹⁷⁾

A 社は、昭和 16 年 6 月 20 日、訴外 T 社の全株式 9,960 株（1 株 50 円払込済）を代金合計 448 万 2,000 円で買収した。さらに、同年 8 月 1 日の合併契約に基づき同年 11 月 26 日に T 社を吸収合併し、同年 12 月 6 日に登記手続を了した。

なお、A 社は昭和 16 年 8 月 18 日の臨時株主総会において、資本金 200 万円を 350 万円に増資する旨を決議し、新株 3 万株のうち 2 万 4,000 株を甲が引き受け、同年 10 月 31 日にその全額払込みを了している。

(115) 金子・前掲注(50) 474 頁。

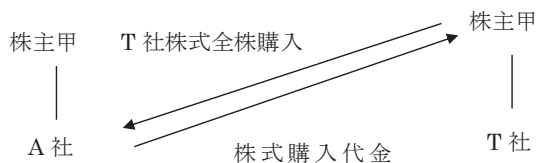
(116) 最高裁昭和 33 年 5 月 29 日第一小法廷判決（民集 12 卷 8 号 1254 頁）、原審は東京地裁昭和 24 年 4 月 23 日判決（民集 12 卷 8 号 1266 頁）、控訴審は東京高裁昭和 26 年 12 月 20 日判決（民集 12 卷 8 号 1271 頁）。

(117) 関係法人の表記は、今村・前掲注(12) 202 頁を参考に、A 社を Acquirer（買収会社）、T 社を Target（買収対象会社）とした。なお、事実の概要については、判決文のほか、適宜、渡辺・前掲注（108）120～121 頁も参照している。

課税庁は、昭和 20 年 8 月 31 日、同族会社である A 社が行った株式売買行為は清算所得に対する法人税の逡脱の目的がある場合に相当するとして、旧法人税法 28 条を適用して、株式買収行為を税法上否認し、株式買収代金を合併交付金とみなして、これから T 社の払込資本金額 49 万 8,000 円及び積立金額 17 万 3,199 円を差し引いて清算所得金額及び清算純益金額をそれぞれ 381 万 801 円と決定した。

A 社は、合併当時 T 社の全株式を所有していた関係上、合併の際には株式の割当て及び合併交付金の授受はなされず、合併による清算所得も清算純益もあり得ないとして、課税庁の決定の取消しを求めたものである。

① 甲から T 社の株式全株購入 (S16.6.20)

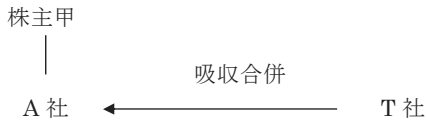


② 合併契約の日 (S16.8.1)

③ 増資の日 (S16.8.18)、甲の全額払込み (S16.10.31)



④ A社がT社を吸収合併（S16.12.6 登記）



(2) 原審（東京地裁昭和24年4月23日）判決要旨（A社の請求認容）

「同族会社の行為計算否認の規定は勿論同族会社を非同族会社よりも不利益に取扱うためのものではなく、同族会社は税金遁脱の目的で非同族会社では通常なし得ないような行為計算たとえば株主が社員に会社の資産を廉価で売却するようなことをする虞があるので、かかる場合にその行為計算を否認して、非同族会社が通常なすであろうような行為計算に引直して課税するためのものであるが、吸収合併前に被合併会社の全株式を買収することは必ずしも同族会社にして始めてなしうるような行為すなわち、純経済上より見て不合理な行為ではなく、かかる行為を選択する可能性は同族会社であると否とにより少しも差異のないことは明白であるから、かかる行為は旧法人税法第28条の対象たり得ないものと解するのが相当である。」

(3) 控訴審（東京高裁昭和26年12月20日）判決要旨（控訴棄却）

「徴税官庁が行為計算否認の規定を発動し得る場合は、同族会社の行為計算にして法人税遁脱の目的ありと認められるものある場合でなければならぬが、本件一連の行為からして法人税遁脱の目的ありと認められるためには若し税金遁脱の目的を抜きにして見た場合、純経済人の選ぶ行為形態として不合理なものであると認められる場合でなければならない。しかるに同族会社の場合であると否とにかかわらず純経済人としては概して損得の打算に深慮を払い、努めて課税の対象とならない行為形態を選ぶことは当然のことであつて敢えて、これを不合

理と目することはできないから、本件一連の行為を以て直ちに税金逋脱の目的ありと認められる場合であると断定し難い。この点に関する控訴人等の当審における主張は採用し難い。」

「株式の譲渡所得に課税せられず、また株式買収代金を合併交付金とみなす法規の存しなかつた本件株式買収当時としては法が予定する課税標準（合併交付金）と異なる課税標準（株式買収代金）により課税することは当時の税法の所期した目的の範囲を逸脱したもので許容し難きものといわざるを得ない。」

（４）上告審（最高裁昭和 33 年 5 月 29 日）判決要旨（上告棄却・確定）

「本件株式の買収、会社の合併、及び増資なる一連行為からしては直ちに所論税金逋脱の目的があるものと認め難いのみならず、本件買収代金を以て合併交付金と認定すべき証拠上の根拠も認められないから、本件株式の買収は所論法条に基づくいわゆる否認の対象となるべき行為ではなかつたと判断した上、更に本件買収代金を所論課税の対象とするが如きは昭和 19 年 2 月法律 7 号による臨時租税措置法 1 条の 33 の如き特別な規定の施行されていながつた当時としては税体系上許されないところであるとしているのであつて、以上の原判示は、原判文に掲げられている当事者双方の主張及び原判決が事実認定に供した証拠に照し、当裁判所もこれを正当として是認する。」

（５）考察

法人税法 132 条にいう、税負担が不当に減少する結果となると認められる同族会社の行為・計算について、金子宏教授は、「判例の中には、2 つの異なる傾向が見られる。1 つは、非同族会社では通常なしえないような行為・計算、すなわち同族会社なるがゆえに容易になしうる行為・計算がこれにあたる、と解する傾向であり……、他の 1 つは、純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれにあたりと解する傾向であ

る。」⁽¹¹⁸⁾とされている。東京地裁昭和24年4月23日判決は前者の見解をベースに判断されているものと考えられるが、東京高裁昭和26年12月20日判決は後者の見解を採用し、そして、最高裁昭和33年5月29日判決は高裁の判決を是認することにより、後者の見解を是認したものと考えられる⁽¹¹⁹⁾。

なお、「いずれの考え方をとつても、具体的事件の解決に大きな相違は生じないであろうが、非同族会社の中には、同族会社にきわめて近いものから所有と経営の分離した巨大会社に至るまで、種々の段階のものがあり、何が同族会社であるがゆえに容易になしうる行為・計算にあたるかを判断することは困難であるから、抽象的な基準としては、第2の考え方をとり、ある行為又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。」⁽¹²⁰⁾という見解、すなわち、経済的合理性の有無を不当性の判断要素とすることが通説の見解となっているといえよう⁽¹²¹⁾。

また、本事件について、金子宏教授は「同族会社が兄弟会社である他の同族会社を吸収合併する前にその全株式を取得したため、清算所得に対する法人税がゼロになったという場合に、本条（の前身たる規定）が適用されるかどうかについて、これを消極的に解しているが、このような場合には、税負担の減少以外になんらかの正当な理由があったかどうかを審理すべきであると思われる。」⁽¹²²⁾と述べているが、このことは、経済的合理性

(118) 金子・前掲注(50) 471頁。

(119) 渡辺・前掲注(108) 121頁。

(120) 金子・前掲注(50) 471頁。

(121) 品川教授は、2つの考え方のいずれによつても、『法人税の負担を不当に減少させる』ことの解釈が困難になっているものと考えられる。けだし、同族会社であれ、非同族会社であれ、租税が経済取引におけるコストであると解されているから、いずれも、当該コスト削減（回避）を画策することとなり、経済人であるということは、経済取引における税コストを最小にすることを目的にするからである。」として、法人税法132条1項の解釈・適用においては、租税回避行為の態様に応じて、総合的に「不当」性を判断すべきと述べられている（品川芳宣「関係会社間の自己株式取得に係る譲渡損（みなし配当）計上と同族会社等の行為計算否認—IBM事件—」税研30巻5号88頁（2015））。

(122) 金子・前掲注(50) 475頁。

があるというには、何らかの正当な理由が必要であることを示唆しているものと考えられる。

2 広島地裁平成2年1月25日判決（逆さ合併）

（1）事案の概要⁽¹²³⁾

甲一族が支配する同族会社であるA社とT社は昭和55年10月1日に、A社を存続会社、T社を被合併会社として合併した。

A社は青色申告をしている法人で、過去5年間に欠損金があったため、昭和55年6月1日から昭和56年5月31日及び同年6月1日から昭和57年5月31日の2事業年度の確定申告に際して、法人税法57条に基づき、過去5年間の欠損金を損金に算入して申告した。

これに対して、課税庁は、A社は合併前には事業を廃止し、従業員も全員解雇し、資産等のない休眠会社であり、他方、T社は業績は極めて好調で連年多額の利益を計上している会社であるにもかかわらず、A、T両社はA社を存続会社として合併比率を1対1とする対等合併をしているなど、その合併は不合理、不自然なものであり、法人税法57条を利用して法人税を不当に免れようとするものであるとして、同法132条を根拠に欠損金の損金算入を否認した。

（2）判決要旨

「右規定（法57条）の立法趣旨は、法人税は、各事業年度毎に所得金額を計算し、これによって課税されるものであり（法5条）、その所得金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金を控除したものとするのが原則であるが（法22条）、税法が法人税については各事業年度毎の所得によって課税する原則を採っている関係上、右原則を貫くときは、所得額に変動のある数事業年度を通じて課税する

(123) 関係法人の表記は、今村・前掲注(12) 202頁を参考に、A社をAcquirer（買収会社）、T社をTarget（買収対象会社）とした。なお、事実の概要については、判決文のほか、適宜、安島和夫「判批」訟務月報36巻10号1898～1899頁（1990）も参照している。

場合に比し税負担が過重となる場合が生ずるので、その緩和を図るため、例外として、前五年間に生じた欠損金額については、青色申告法人に限り、一定の条件を付した上、所得の金額の計算上損金の額に算入することができることとしたものであって、いわば青色法人の特典と解され、その適用は、課税原則の例外として制限的に解するのが相当である。」(下線カッコ内筆者)

「法 57 条の目的・趣旨にかんがみ、欠損金額の繰越控除が認められるのは、そのような操作の許される事業年度の間に経理方法に一貫した同一性が継続維持されることを前提としてはじめて認めるのを妥当とされる性質のものと解されるから、同条により繰越欠損金額を損金の額に算入することのできる法人は、当該法人の事業経営上生じた繰越欠損金額を有する法人に限られるものというべきである。」

「存続会社である A 社が合併の前後を通じて実質上同一性を保持しているとはいえ、企業としての実体を失った A 社の事業経営上(したがって、実質的に存続する T 社と無関係な経営のもとに)生じた繰越欠損金を、合併後経営実体の存続する被合併法人である T 社の事業活動のみによって生じた所得から控除することは、実質上、T 社が A 社の事業経営上生じた繰越欠損金を T 社の損金として算入することにほかならないから、前説示の法 57 条の趣旨・目的に照らし、同条の容認しないところであると解するのが相当である。」

「本件合併において、逆さ合併の方式を採用したのは、前記認定のとおり、専ら本件繰越欠損金を損金に算入する意図に出たものであって、右のような租税負担の回避以外の、例えば、上場会社としての株式の額面を五〇〇円から五〇円に変更するためとか、欠損会社に資産的価値のある商号やのれんがある場合にこれを引き継ぐためなどの合理的な理由があったものではない。」

「営業活動や経営上問題のない黒字優良会社である T 社が、債務整理をして清算するほかない赤字欠損会社である A 社に吸収合併させるが

ごときは、前記のような合理的な理由が認められるなどの特段の事情のない限り、経済人の行為としては不合理、不自然なものであり、まして、前認定のように合併後 T 社の事業のみを継続し、合併直後に合併法人たる A 社の商号、事業目的及び本店所在地を被合併法人たる T 社のそれに一致するように変更しているなどの事実を照らせば、その不合理、不自然であることが一層明白であるといわなければならない。」

「本件合併の法律上の形式に従って本件繰越欠損金の損金算入を容認した場合、実質的には、法 57 条の趣旨・目的に反して被合併法人である T 社が本来負担することとなる法人税額を不当に減少させる結果となると認められるから、右は、法 132 条にいう租税回避行為に該当するものというべきである。」

(3) 考察

本章第 2 節 1 (5) で述べたように、法人税法 132 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同族会社の行為又は計算の意義ないし考え方については、学説・裁判例上、①非同族会社で通常なし得ないような行為又は計算、すなわち同族会社なるがゆえに容易になし得る行為又は計算がこれに当たるとする考え方(以下「非同族会社基準説」いう。)と、②純経済人の行為として不合理・不自然な行為又は計算がこれに当たるとする考え方(以下「経済的合理性基準説」という。)の二つの流れがある⁽¹²⁴⁾。

本判決は、本件合併(逆さ合併)は、特段の事情のない限り、経済人の行為として不合理、不自然なものであり、その法律上の形式に従って本件繰越欠損金の損金算入を容認することは、実質的には法人税法 57 条の趣旨・目的に反して被合併法人が本来負担することとなる法人税額を不当に減少させる結果となると認められる旨判示して、本件合併による損金算入を法人税法 132 条により否認できるとしたものであり、②の考え方に立つ

(124) 安島和夫「判批」訟務月報 36 卷 10 号 1900 頁(1990)では、①の考え方を「同族対比説」、②の考え方を「合理性基準説」としている。

(125)ものと解されるが、本件のような逆さ合併が、法人税法 57 条（繰越欠損金）の趣旨・目的に反していることを述べた上で、法人税法 132 条の適用について判断している点は注目すべきものと考えられる。

本判決では、当時、被合併法人の有する繰越欠損金を合併法人の損金に算入することが許されていなかったため、欠損会社を合併法人として合併すれば、法形式上は、被合併法人の欠損金の引継ぎという問題は生じないということで、欠損会社を存続会社として合併することを節税目的の逆さ合併と称して⁽¹²⁶⁾、法人税法 57 条の趣旨・目的について言及し、繰越欠損金の損金算入が認められるのは、経理方法の一貫した同一性がある場合であり、本件逆さ合併はその趣旨・目的に反していると判断した。

ここで用いられた法人税法 57 条の趣旨・目的は、被合併法人の繰越欠損金が合併法人で利用できないことを述べた、最高裁昭和 43 年 5 月 2 日判決（民集 22 卷 5 号 1067 頁）において示された、以下のような繰越欠損金の趣旨・目的が背景にあるものと考えられる⁽¹²⁷⁾。

「繰越欠損金の趣旨について、欠損金額の繰越控除とは、いわば欠損金額の生じた事業年度と所得の申告をすべき年度との間における事業年度の障壁を取り払ってその成果を通算することにほかならない。これを認める法 9 条 5 項（現法 57 条）の立法趣旨は、原判決の説示するように、各事業年度毎の所得によって課税する原則を貫くときは所得額に変動ある数年度を通じて所得計算をして課税するに比して税負担が過重となる場合が生ずるので、その緩和を図るためにある。されば、欠損金額の繰越控除は、それら事業年度の間に経理方法に一貫した同一性が継続維持されることを前提としてはじめて認めるのを妥当とされる性質のものなのであって、合併会社に被合併会社の経理関係

(125) 安島・前掲注(124)1900 頁。

(126) 江崎一恵「債務超過会社の合併—繰越欠損金と逆さ合併理論」税務弘報 56 卷 1 号 93 頁（2008）。

(127) 手塚貴大「行為計算否認規定を中心とした同族会社課税の諸問題（2）—判例の整理および理論の現状分析、そしてその展望」広島法学 36 卷 2 号 43 頁（2012）。

全体がそのまま継続するものとは考えられない合併について、所論の特典の承継は否定せざるをえない。」(下線カッコ内筆者)

組織再編成税制の導入によって、適格合併の場合には、被合併法人の繰越欠損金額を引き継ぐことが認められ、これに伴い、繰越欠損金を利用した租税回避の防止措置が設けられた。したがって、最高裁昭和 43 年 5 月 2 日判決で述べられた繰越欠損金の趣旨は、非適格合併において被合併法人の繰越欠損金額を引き継ぐことができない理由⁽¹²⁸⁾、繰越欠損金を利用した租税回避防止措置の根拠として参考になるものと考えられる。

3 東京高裁平成 27 年 3 月 25 日判決 (日本 IBM 事件)

(1) 事案の概要⁽¹²⁹⁾

X 社は、平成 11 年に設立された有限会社であり、平成 14 年 2 月に P 社 (米国法人) の 100% 完全子会社となった。

X 社は、平成 14 年 4 月に、当時 P 社が保有していた Z 社の全株式約 153 万株を 1 株当たり約 127 万円、合計 1 兆 9500 億円 (このうち、約 1 兆 8182 億円は P からの借入金) で購入し、日本におけるグループの持株会社となった。

その後 X 社は、平成 17 年 12 月まで 3 回にわたり、Z 社に合計約 33 万株の同社株式を購入価格とほぼ同額の約 4298 億円で譲渡した。

X 社は、Z 社への株式譲渡の日を含む各事業年度の確定申告において、法人税法 61 条の 2 第 1 項 (有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入) の規定に従い、各譲渡に係る譲渡代金の額から同法 24 条 1 項 (配当等の額とみなす金額) により、みなし配当とされる額を控除した残額を譲渡対価の額とし、譲渡原価との差額 (約 3995 億円の譲渡損失額) を損

(128) 江崎・前掲注(126) 90 頁。

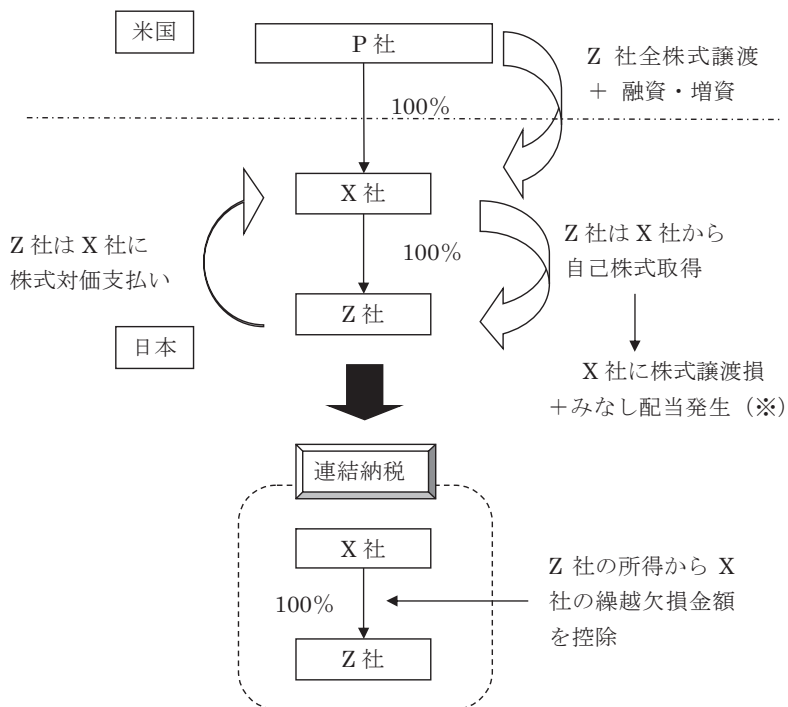
(129) 事案の概要については、判決文のほか、適宜、入谷淳「日本 IBM 事件—東京地裁平成 26 年 5 月 9 日判決」税務弘報 62 巻 10 号 85～87 頁 (2014) も参照している。

金の額に算入した結果、平成 19 年 12 月期の翌期繰越欠損金は約 4040 億円となった。

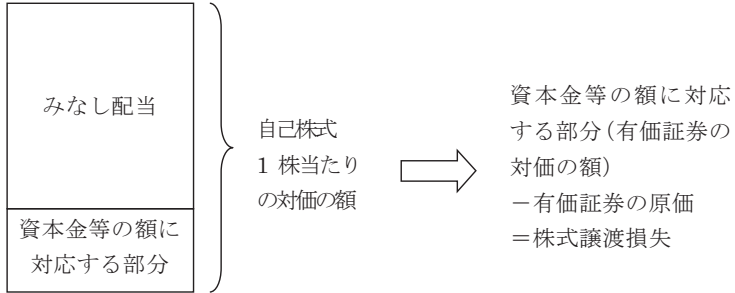
X 社は、平成 19 年に自らを連結親法人とする連結納税承認申請を行い、みなし承認を受けた結果、上記繰越欠損金は連結欠損金とみなされ、連結子法人である Z 社等の所得金額から成る連結所得金額から控除されることとなった。

課税庁は、法人税法 132 条の規定を適用して Z 社株式の譲渡損失額を損金の額に算入することを認めないとする更正処分を行った。

裁判所は、Z 社株式の譲渡を容認して法人税の負担を減少させることが法人税法 132 条 1 項にいう「不当」なものと評価されるべきであると認めるには足りないというべきであるとして、課税庁の更正処分は違法なものとして取消を免れないとした。



※ みなし配当と株式譲渡損の関係⁽¹³⁰⁾



(2) 原審(東京地裁平成26年5月9日判決)判決要旨(認容)

本判決は、課税庁側の「不当性」に関する評価根拠事実に対して、裁判所の判断が詳細になされているが、ここでは、法人税法132条の解釈に係る判示事項について確認する。

「法人税法132条1項は、税務署長は、内国法人である同族会社(同項1号)に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、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があるときは、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旨を定めており、同項は、その趣旨・目的に照らすと、上記

(130) 藤曲武美「同族会社の行為又は計算の否認規定の適用が否定された事例—東京地裁平成26年5月9日判決(日本IBM事件)」税務弘報62巻12号155~156頁(2014)参照。なお、完全支配関係における自己株式の譲渡等に伴う譲渡損失については、平成22年度に次のとおり改正されている。「内国法人が、その有する株式を発行した他の内国法人(内国法人との間に完全支配関係のあるものに限る)の法人税法24条1項各号のみなし配当事由等により金銭その他の資産の交付を受けた場合における有価証券の譲渡利益又は譲渡損失額の計算については、有価証券譲渡に伴う対価の額は原価の額に相当する金額とする」(法法61の2⑩)。なお、他に、自己株式取得が予定されている株式を取得したものについては、その自己株式取得に係るみなし配当部分については受取配当等の益金不算入の規定は適用しない旨の改正も行われている(法法23③)。

の『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』か否かを、専ら経済的、実質の見地において当該行為又は計算が純粋経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定し、このような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為又は計算を否認する権限を税務署長に与えているものと解するのが相当である（最高裁昭和53年判決参照）。」（下線筆者）

このように、本判決では、経済的合理性基準説で判断することを改めて確認し、当該方法を採用することを示している。

(3) 控訴審（東京高裁平成27年3月25日判決）判決要旨（控訴棄却）

上記（2）で示された法人税法132条の解釈について、控訴審では、第一審と異なり、以下のように述べられた。

「法人税法132条1項の趣旨に照らせば、同族会社の行為又は計算が、同項にいう『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、実質の見地において当該行為又は計算が純粋経済人として不合理、不自然なもの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ものと解される（最高裁昭和53年4月21日第二小法廷判決・訟務月報24巻8号1694頁（最高裁昭和53年判決）、最高裁昭和59年10月25日第一小法廷判決・集民143号75頁参照）。そして、同項が同族会社と非同族会社間の税負担の公平を維持する趣旨であることに鑑みれば、当該行為又は計算が、純粋経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的合理性を欠く場合には、独立かつ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（独立当事者間の通常取引）と異なっている場合を含むものと解するのが相当であり、このような取引に当たるかどうかについては、個別具体的な事案に即した検討を要するものというべきである。」

「法人税法132条1項は、否認の要件として、同族会社の「行為又は計算で、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」ことを求めているにとどまり、その文理上、否認対象となる同族会社の行為又は計算が、租税回避目的でされたことを要求してはいない。しかも、法人税法における同族会社の行為計算の否認規定については、昭和 25 年法律第 72 号による改正前の法人税法 34 条 1 項では、『同族会社の行為又は計算で法人税を免れる目的があると認められるものがある場合においては、その行為又は計算にかかわらず、政府の認めるところにより、課税標準を計算することができる。』と規定されていたところ、同改正により、『同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合において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があるときは、その行為又は計算にかかわらず、政府の認めるところにより、当該法人の課税標準又は欠損金額を計算することができる。』（同改正後の法人税法 31 条の 2）と改められ、……法人税を免れる目的があることを適用の要件として文言上明示的に掲げていた点が改められたという改正の経緯もある。そうすると、法人税法 132 条 1 項の『不当』か否かを判断する上で、同族会社の行為又は計算の目的ないし意図も考慮される場合があることを否定する理由はないものの、他方で、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。

しかも、法人の諸活動は、様々な目的や理由によって行われ得るのであって、必ずしも単一の目的や理由によって行われるとは限らないから、同族会社の行為又は計算が、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という要件の存否の判断は、極めて複雑で決め手に乏しいものとなり、被控訴人主張のような解釈を採用すれば、税務署長が法人税法 132 条 1 項所定の権限を行使すること

は事実上困難になるものと考えられる。そのような解釈は、同族会社が少数の株主又は社員によって支配されているため、当該会社の法人税の税負担を不当に減少させる行為や計算が行われやすいことに鑑み、同族会社と非同族会社の税負担の公平を図るために設けられた同項の趣旨を損ないかねないものというべきである。」

「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、経済的合理性を欠く場合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ものであり、経済的合理性を欠く場合には、独立当事者間の通常の取引と異なっている場合を含むものと解するのが相当である。」（下線筆者）

(4) 考察

日本 IBM 事件の原審において課税庁側は、法人税法 132 条 1 項の解釈について、「法人税法 132 条 1 項にいう『不当』なものであるか否かは、同項が、同族会社について、一般に一人又は少数の株主又は社員によって支配されていることから、会社の意思決定を容易に操作することが可能であり、租税回避行為を容易になし得ることに鑑みて創設されたものであること……を踏まえると、専ら経済的・実質的見地において、当該行為又は計算が通常のエconomic人の行為又は計算として不合理・不自然なものと認められるかどうかを基準として判断すべきであり、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せず、専ら租税回避の目的に出たものと認められる場合や、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とは異なっている場合をいうものと解すべきである。」とした上で、

「法人税法 132 条 1 項において、不当性の評価に影響を与える具体的な事実は、『否認』の対象となる法人の行為又は計算自体に関する事実に限られるものではなく、その周辺事情も広く含まれると解するのが相当である。」

として、経緯や目的、その後の状況、親会社との関係も含めて考慮すべきと主張した⁽¹³¹⁾。

このように課税庁は、不当性の判断にあたって、その行為の対象範囲及び考慮すべき事情の範囲を拡大して解釈しようとした⁽¹³²⁾が、本判決では、あくまで、同族会社の「行為又は計算」に限定し⁽¹³³⁾、従来の経済的合理性基準説による考え方を踏襲する形の解釈がなされている⁽¹³⁴⁾。

これに対して、控訴審では、課税庁側は、

「法人税法 132 条 1 項の文理解釈及び改正経緯からすれば、同項の適用に当たり租税回避の意図が存在することは要件ではなく、同項の『不当』性が認められるか否かの判断に当たって、被控訴人に租税回避の意図があったか否か、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的があったか否かを判断する必要はないというべきである。そして、法人税法 132 条 1 項が同族会社についてのみ行為又は計算の否認を認めているのは、同族会社関係にない法人間においては通常なし得ないような行為又は計算が、同族会社関係にあるがために容易に行われることにより、当該同族会社の法人税の負担が減少する結果となれば、当該同族会社は、同族会社でない法人に比して税負担を免れることとなり、それが税負担公平の観点から不当と認められるためと解される。そうすると、法人税法 132 条 1 項の『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』とは、同族会社の行為又は計算が経済的合理性を欠く場合をいい、当該行為又は計算が、独立当事者間の通常の取引とは異なり、それによって当該同族会社の益金が減

(131) 菅野浅雄「株式の発行法人に対する譲渡により発生した株式譲渡損失に対して同族会社の行為計算否認規定を適用した更正処分が取り消された事例」国税速報 6331 号 13 頁（2014）。

(132) 菅野税理士は、課税庁側の主張に対して、「周辺事情も含めて不当性を判断するという拡大解釈が許されるのであれば、同族会社の行為又は計算否認規定には、歯止めがなくなるのではないだろうか。」と指摘している（菅野・前掲注(131) 14 頁）。

(133) 菅野・前掲注(131) 13 頁。

(134) 藤曲・前掲注(130) 153～154 頁。

少し、又は損金が増加する結果となる場合には、特段の事情がない限り、経済的合理性を欠くというべきである。」（下線筆者）

と述べ、法人税法 132 条の文理解釈と昭和 25 年の改正の経緯からすれば、租税回避の意図があることは同条の適用要件ではないとして、原審における主張を変更した⁽¹³⁵⁾。そして、控訴審判決では、このような課税庁側の主張を採用し、「正当な理由ないし事業目的」があったとしても法人税法 132 条の適用があり得ることを明確に述べ、従来の法人税法 132 条の通説的見解を明確に否定したものと見える⁽¹³⁶⁾。

そして控訴審判決が、「経済的合理性を欠く場合には、独立当事者間の通常取引と異なっている場合を含むものと解するのが相当」とした理由としては、法人税法 132 条の趣旨が、同族会社と非同族会社の間の税負担の公平を維持することにあるという点をあげている。

なお、このような裁判所の判断に対して、法人税法 132 条が適用される前に適用されている「制度の目的」を考え、「社会通念」に照らして判断（日本 IBM 事件の場合には、みなし配当、受取配当益金不算入や有価証券の譲渡損益の計上に関する「制度の目的」と「社会通念」に照らして判断）すべきとする⁽¹³⁷⁾見解もある。

このような見解は、法人税法 132 条の 2 の「不当性」の解釈に参考となる点もあると思われるが、日本 IBM 事件について、みなし配当規定の趣旨に反しているのではないかも問題となり得るものの、趣旨に反するとまていえるかは明確ではない⁽¹³⁸⁾との指摘もあり⁽¹³⁹⁾、未だ検討すべき課題が残されているものと考えらる。

(135) 朝長英樹「検証・IBM 事件高裁判決〔第 1 回〕」T&A master592 号 10 頁（2015）。

(136) 朝長・前掲注(135) 15 頁。

(137) 朝長英樹「検証・IBM 裁判〔第 3 回〕」T&A master558 号 10 頁（2014）。

(138) 今村・前掲注(12) 242 頁。

(139) その他にも、「選択された行為、取引に一定の事業目的が存する場合でも、法人税法等の関係規定の趣旨等から逸脱し、規定の濫用、潜脱の場合も本規定が適用できることとなり、従来の経済的合理性基準に比較し、その適用範囲は拡大されることになるのかが問題である。行われた行為等が租税回避行為と認定できるかどうか、

第3節 法人税法132条2と同法132条の「不当性」

ヤフー事件及びIDCF事件において、納税者側は、法人税法132条の2の不当性は、法人税法132条と同様に、私的経済取引として異常又は変則的で、かつ、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に限られる旨主張している。本節では、法人税法132条の2と法人税法132条の不当性の判断要素は、同様と解すべきか否かについて、両規定を比較しながら検討する。

1 各条文の創設時の趣旨

一般に、多数の資本主によって構成されている非同族会社の場合には、利害関係者相互の牽制が作用するため一部の資本主が会社の意思決定を任意に行う可能性は比較的少ないが、同族会社の場合には会社の意思決定が一部の資本主の意向に左右されるので、租税回避行為を容易にし得る⁽¹⁴⁰⁾ことから、法人税法132条は創設された。

他方、法人税法132条の2の創設の背景には、企業組織法制の大幅な緩和に伴って組織再編成の形態や方法が相当に多様となり、組織再編成を利用する複雑かつ巧妙な租税回避行為が増加するおそれがあった⁽¹⁴¹⁾ことがあげられる。

このように、法人税法132条と同法132条の2とでは、その創設の背景及び趣旨が全く異なっている⁽¹⁴²⁾。

このような点からすると、法人税法132条と同法132条の2の解釈に相違が生じたとしても、特に不合理ということにはならない⁽¹⁴³⁾ものと考えられる。

すなわち租税回避以外に合理的な事業目的等が存するかどうかの基準を変更することについては疑問である。」(藤曲・前掲注(130)154頁)とする見解もある。

(140) 武田・前掲注(70)5531の3頁。

(141) 中尾ほか・前掲注(2)243～244頁。

(142) 朝長・前掲注(98)15頁。

2 条文の規定内容

法人税法 132 条の 2 は法人税法 132 条の枝番となっており、その規定内容についても「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は」など、類似点が多い。

しかし、法人税法 132 条の 2 では、「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」など否認の要件を具体的に例示しているのに対して、法人税法 132 条ではそのような具体的例示はない。

したがって、このような規定内容の違いがあることについても、その不当性の要件を同様に解すべきでないとする 1 つの理由になるものとする。

3 「不当性」の判断要素

(1) 従来の経済的合理性基準説

イ 租税回避以外の正当な理由ないし事業目的

先に述べたように法人税法 132 条の「不当性」の解釈には、従来より、「非同族会社比準説」と、「経済的合理性基準説」の二つの考え方があり、判例・通説では経済的合理性基準説によるべきものとされてきた⁽¹⁴⁴⁾。

この経済的合理性基準説では、同族会社の行為計算否認規定における税負担の不当な減少を結果とすると認められる行為・計算とは、「ある行為又は計算が経済的合理性を欠いている場合」、すなわち、その行為又は計算が「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」⁽¹⁴⁵⁾を意味していると解されている⁽¹⁴⁶⁾⁽¹⁴⁷⁾。

(143) 朝長・前掲注(98) 15 頁。

(144) 金子・前掲注(50) 471 頁。

(145) この点につき、吉村・前掲注(38) 62 頁では、「そもそも経済合理性の有無という観点からは、事業目的と税負担軽減の目的は互いに排反するものではなく、両者を相対的に捉えることが可能である。そして、従来法人税法 132 条について提示された『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』という基準も、特定の行為又は取引条件を特定した上で、ただその乖離（異常性）を

ロ 独立、対等な当事者間で行われる取引

上記イのとおり、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⁽¹⁴⁸⁾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には、それにあたる⁽¹⁴⁹⁾と解すべき場合が少なくない⁽¹⁴⁹⁾とされている。

この「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とは異なる場合」（以下「独立当事者基準」という。）について言及された、東京地裁平成9年4月25日判決（訟務月報44巻11号1952頁）⁽¹⁵⁰⁾は、

「本件規定の対象となる同族会社の行為又は計算は、典型的には株主等の収入を減少させ、又は経費を増加させる性質を有するものといえる。そして、株主等に関する右の収入の減少又は経費の増加が同族会社以外の会社との間における通常の経済活動としては不合理又は不自然で、少数の株主等によって支配される同族会社でなければ通常行われぬものであり、このような行為又は計算の結果として同族会社の株主等特定の個人の所得税が発生せず、又

問題視するのではなく、乖離（異常性）の程度に比して、それを正当化するだけの事業目的が存在するか否かを問うていると理解すべきである。」と指摘されている。

(146) 金子・前掲注(50)471頁。

(147) これに批判的な見解として、朝長・前掲注(137)8～9頁では、昭和25年度改正以前の法人税法132条は、「法人税を免れる目的があると認められるものがある場合」と規定されていたが、それを「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」に改められたことから、「租税回避」に該当するか否かの判断基準を「目的」から「結果」に変更されたとして、そもそも「事業上の理由」や「事業目的」があるか否かを問う「経済合理性基準」は、昭和25年度税制改正以後の法人税法132条の解釈として妥当かどうかという点に疑問なしとしないと述べている。

(148) 金子・前掲注(50)471頁。

(149) 金子・前掲注(50)471頁。

(150) 本判決は所得税法157条1項の適否について判断された事件である。

は減少する結果となる場合には、特段の事情がない限り右の所得税の不発生又は減少自体が一般的に不当と評価されるものと解されるべきである。すなわち、右のように経済活動として不合理、不自然であり、独立かつ対等で相互に特殊な関係にない当事者間で通常行われるであろう取引と乖離した同族会社の行為又は計算により、株主等の所得税が減少するときは、不当と評価されることになる」（下線筆者）

と述べている。

この「独立当事者基準」は、経済的合理性をより客観的な基準として提示し、経済的合理性を判断するに当たり取引の通常性にも着目すべきであるとするもの⁽¹⁵¹⁾とされている。

(2) 組織再編成に係る行為・計算の経済的合理性

組織再編成に係る租税回避行為の典型例としては、被合併法人の未処理欠損金額を利用する行為があげられる。例えば、非適格合併となる合併やみなし共同事業要件を満たさない適格合併においては、被合併法人の繰越欠損金の合併法人への引継ぎが認められない。しかし、被合併法人の繰越欠損金の合併法人への引継ぎは認められないからといって、そのような合併に「経済的合理性」がないとはいえない⁽¹⁵²⁾。

すなわち、「経済的合理性」が全くない組織再編成は現実にはないといっても過言ではない⁽¹⁵³⁾。

このような組織再編成における経済的合理性の判断については、組織再編成により達成しようとする経済的成果に合理的な理由がない場合だけでなく、達成しようとする経済的成果に合理的理由があるものの当該経済的

(151) 今村隆『平成9年行政関係判例解説』191頁（ぎょうせい、1999）。なお、今村教授は、東京地裁平成9年4月25日判決について、「所得税法157条の『不当と評価されるものであること』について、経済合理性基準を安易に適用することなく、所得税法157条の特質に着目してその判断基準を検討したものであり、相当である。」と述べられている（今村・前掲注(113)70頁）。

(152) 朝長・前掲注(79)15頁。

(153) 朝長・前掲注(79)15頁。

成果を達成するために選択する法形式に合理的な理由がない場合も含まれることになるとする見解⁽¹⁵⁴⁾がある。具体的には、①組織再編成により得られる経済的効果が、事業において必要なものであること、②税目的以外の見地から、複数の選択肢のうち、選択された組織再編行為が、他の代替的な手法に比べ有利な手法であること（または少なくとも不利な手法でないこと）⁽¹⁵⁵⁾などを検討すべきとされている。

しかし、このような方法であっても、何をもって、経済的効果が事業において必要であるといえるか、多様な組織再編成の中で、何を選択肢とするかなど、組織再編成に係る行為・計算の経済的合理性の有無を判断することについて、その困難性はぬぐいきれないものとする。

(3) 法人税法 132 条の 2 の「不当性」の判断要素

本章第 3 節 1 及び 2 から、法人税法 132 条の 2 と法人税法 132 条にはその創設の趣旨及び規定の内容に違いがあるため、「不当性」の判断要素は異なるものと解するのが相当であるとする。

また、法人税法 132 条における「不当性」の判断要素としての経済的合理性について、本章第 2 節 3 で検討した日本 IBM 事件控訴審判決では、「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」とされ、経済的合理性がない場合を「独立当事者間の通常取引と異なっている場合を含む」と判示されているが、このように捉えるとすると、法人税法 132 条の下では、同族会社と非同族会社とを対比することによりその判断が可能としても、様々な形態を有する組織再編成に適用される法人税法 132 条の 2 においては、「独

(154) 佐藤・前掲注(84) 11 頁。

(155) 佐藤・前掲注(84) 11～12 頁。なお、租税回避のみを目的としているにもかかわらず、わずかな事業目的を外形的に作り出して、実行された組織再編成に経済的合理性があることを主張したとしても、税務調査においては認められない可能性があるという点に留意が必要と指摘している。

立当事者間の通常の取引と異なっている場合」を想定することは困難であるように思われる。

さらに、従来の「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」という考え方を採用すると、法人税法 132 条の 2 の対象となる行為・計算は、「同族会社に限定されず、基本的には、純経済人そのものもその適用の対象として含むことを前提としている。……純経済人を前提とすれば、『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』は、むしろ稀であり、通常は少なくともその行為または計算には事業目的がないとはいえないこととなる。」⁽¹⁵⁶⁾と
の見解のように、組織再編成に係る行為・計算に事業上の理由や事業目的があれば、「不当性」はなく、法人税法 132 条の 2 は適用されないということにはならない⁽¹⁵⁷⁾ものと考えられる⁽¹⁵⁸⁾。

したがって、いずれにしても経済的合理性のみで法人税法 132 条の 2 の「不当性」を判断することは困難であり、第 2 章第 2 節 3 で述べたように、各個別規定の趣旨・目的についても、その判断要素として検討すべきであると考えられる。法人税法 132 条の 2 は、詳細に定めた組織再編税制の個別の定めを濫用したり潜脱することによって法人税の負担を減少させるものが出てくることを防ぐことを主眼として設けられたものであるから、組織再編成自体に事業目的があるのか否かということにとどまらず、組織再編成税制の中の各規定に関係する個々の行為や計算について、それらが不自然

(156) 齊木・前掲注(29) 40 頁。

(157) 朝長・前掲注(79) 15 頁、朝長・前掲注(15) 37 頁。

(158) 第 3 章第 2 節 2 で検討した、逆さ合併に関する広島地裁平成 2 年 1 月 25 日判決の判示では、例え逆さ合併であったとしても、上場会社が株式の額面金額を 500 円から 50 円に変更するための合併、欠損会社が資産的価値のある商号やのれん、営業の許認可や特別の資格を有する場合に、これらを承継させる合併等であれば経済合理性があるものと述べている。なお、これらは例示であって、これに限定されるものではない(原一郎「会社分割と合併の税務—実務問題—」日税研論集 35 号 298~300 頁(日本税務研究センター、1996))。

でないか、不合理ではないか、というような観点から検討が行われる⁽¹⁵⁹⁾
べきものとする。

(159) 朝長・前掲注(15) 502頁。

第4章 法人税法 132 条の 2 の具体的適用

これまでの検討を踏まえ、法人税法 132 条の 2 を実際に適用する場面において、課税要件への当てはめ、また、不当性の判断を具体的にどのように行っていくべきであろうか。

以下では、まず、課税要件該当性の判断方法について検討する。

第1節 法人税法 132 条の 2 の適用の枠組み

法人税法 132 条の 2 の課税要件は、第 1 章第 2 節 2 など、これまでの検討を踏まえて、本稿においては以下のように捉えて検討を進める。

- ① 更正等対象法人が一号ないし三号に掲げる合併等に関する法人に該当すること。
- ② 更正等対象法人又はその他の一号ないし三号に掲げる合併等に関する法人の行為又は計算であること。
- ③ ②の行為又は計算を容認した場合には、一定の事由により法人税の負担を減少させる結果となること。
- ④ ③の法人税の負担の減少が不当と評価されるものであること。

これらの課税要件は、条文の文言に沿って並べたものであるが、実際に本条文を適用するに当たって、どのような順序でどのような事実関係を考慮しながら判断していくことになるであろうか。

ヤフー事件及び IDCF 事件の裁判所の判断、及び第 2 章第 2 節で考察した本条文の解釈上の諸問題を踏まえると、本条文の適用の有無を判断する枠組みとして、次のような方法が考えられる。

はじめに、i)更正等対象法人が合併等に関する法人に該当するか否か(課税要件①)について検討する。これは、法人税法 132 条の 2 を適用する法人の特定を行うため、最初に検討すべき要件といえる。次に、ii)法人税の負担を減少させる結果が生じているか否か(課税要件③)を確認し、税負担

の減少の根拠となる条文とその条文に係る行為又は計算を特定する。そして、iii)特定した条文に係る行為又は計算が更正等対象法人又はその他の合併等に関する法人の行為又は計算に該当するか（課税要件②）を検討することになる⁽¹⁶⁰⁾。最後に、もっとも判断が困難と思われる、iv)法人税の負担の減少が不当と評価されるものであるか（課税要件④）について検討し、それぞれの段階で課税要件に該当しないことが明らかとなれば、その時点で法人税法 132 条の 2 は適用されないと判断することができるのではないかと考える。

このような判断過程を整理すると、以下のとおりとなる。

- i) 更正等対象法人が合併等に関する法人に該当するか（課税要件①）。
- ii) 法人税の負担を減少させる結果が生じているか（課税要件③。減少の根拠となる条文と否認の対象となる行為又は計算の特定。）。
- iii) ii)で特定した条文に係る行為又は計算が更正等対象法人又はその他の合併等に関する法人の行為又は計算に該当するか（課税要件②）。
- iv) 法人税の負担の減少が不当と評価されるか（課税要件④）。

第 2 節 ヤフー事件及び IDCF 事件への具体的適用

1 ヤフー事件への適用

本章第 1 節で検討した法人税法 132 条の 2 の判断枠組みに、ヤフー事件の事実関係を当てはめ、課税要件該当性の判断をどのように行っていくか、より具体的に、その適用過程を整理していく。

(1) 更正等対象法人（A 社）が合併等に関する法人に該当するか

はじめに、ヤフー事件における更正等対象法人 A 社が法人税法 132 条の 2 の一号ないし三号に掲げられた合併等に関する法人に該当するか否かを検討する。

(160) ヤフー事件及び IDCF 事件において iii) は争点の 1 つとなっていたことから、本稿ではまず税効果を生じさせる条文と行為又は計算を特定した上で、その行為又は計算の主体が更正等対象法人又はその他の合併等に関する法人か否かを検討することとした。

A社は、D社を分割した後のT社を吸収合併しており、法人税法132条の2の一号「合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人」に該当することとなる。

(2) 法人税の負担を減少させる結果が生じているか

次に、法人税の負担を減少させる結果が生じているかについて検討する。ヤフー事件の場合、A社がT社を合併することにより、T社の未処理欠損金額を引継いでいるため、A社の法人税の負担が減少している。

そこでまず、このA社の法人税の負担を減少させる結果を生じさせる根拠となっている条文を特定していく。

企業グループ内の適格合併は、適格合併に当たるか否かの判断の際の要件が緩和されているため（法法2十二の八イ）、被合併法人の欠損金を利用するために安易に合併することも予想され、租税回避を誘発することが想定されることから、立法に当たり、原則として、被合併法人の欠損金の引継ぎを認めるべきではないと考えられていた⁽¹⁶¹⁾。しかし、経済界からの要望⁽¹⁶²⁾もあり、法人税法57条3項において、企業グループ内の適格合併の場合も、共同事業を行うための適格合併と同様の要件を満たし、実質的には、共同事業を行うための適格合併と変わらない場合には、被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎが認められることとされた⁽¹⁶³⁾⁽¹⁶⁴⁾。その要件として、「みなし共同事業要件」が考案され、個々の「みなし共同事業要件」を定めているのが、法人税法施行令112条7項⁽¹⁶⁵⁾となる。

(161) 今村・前掲注(12) 227頁。

(162) ヤフー事件第1審判決（東京地裁平成26年3月18日判決（判時2236号42頁））は、この点について、「企業グループ内の適格合併については一切未処理金額の引継ぎを認めないとした場合には、本件改正当時に実際に想定されていた金融機関等の組織再編成に不都合を来すおそれがあるとの指摘があったことから、そのような現実の要請に合わせて設けられたもの」と述べている。

(163) 武田昌輔『DHC コメントール 法人税法3』3459の7～3460頁（第一法規、加除式）。

(164) 今村・前掲注(12) 227～228頁。

(165) 現在の法人税法施行令112条3項である。

したがって、ヤフー事件において、法人税の負担を減少させる結果を生じさせる根拠となる規定は、被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎ制限について定めた法人税法 57 条 3 項と、その制限に該当しないこととなる「みなし共同事業要件」について定めた法人税法施行令 112 条 7 項となる。

なお、ヤフー事件の控訴審判決によると「A 社と T 社とでは企業規模に大きな差があり、資本金で 70 倍以上、営業利益で 50 倍以上、売上高で 20 倍以上の格差があつて、共同事業を営むための適格合併等において求められる規模要件（施行令 112 条 7 項 2 号）を充足していないことが認められる」ため、みなし共同事業要件のうち、事業関連要件（法令 112⑦一）と特定役員引継要件（法令 112⑦五）を満たす場合を選択せざるを得ない状況にあつたものと思われる⁽¹⁶⁶⁾。

ここで、具体的な事実関係を当てはめてみると、A 社は情報処理サービス等を営み、T 社はデータセンターを構成する不動産やそれに関連する契約上の地位の主体であるため、事業関連要件は満たしているものと考えられる。また、A 社の代表取締役乙氏が特定資本関係発生前⁽¹⁶⁷⁾に T 社の副社長に就任し、合併後も A 社の代表取締役にとどまる予定であつたことから特定役員引継要件も満たすこととなる。したがって、みなし共同事業要件を満たし、法人税法 57 条 3 項による繰越欠損金の引継ぎ制限が解除され、T 社の未処理欠損金額が A 社に引き継がれた結果、A 社の所得が T 社から引き継いだ未処理欠損金額により控除され、法人税の負担が減少していることが確認できる。

そして、否認の対象となる行為又は計算であるが、特定役員引継要件は、特定資本関係が生ずる前の期間において、合併法人の特定役員（常務以上の役員）であつた者と被合併法人の役員であつた者が合併後に合併法人の

(166) みなし共同事業要件とは、次の①から④までの要件又は①及び⑤の要件をいう。①事業関連要件、②事業規模要件、③被合併等事業の同等規模継続要件、④合併等事業の同等規模継続要件、⑤特定役員引継要件。なお、ヤフー事件では、①及び⑤を満たすとして、被合併法人の未処理欠損金額を引き継いでいた。

(167) 平成 22 年度税制改正以後は「支配関係」とされた。

特定役員となることが見込まれていることを求める要件である⁽¹⁶⁸⁾。しかし、ヤフー事件の場合、「特定資本関係が生ずる前の期間において、被合併法人の役員であった者」という状態を合併法人の代表取締役乙氏が被合併法人の副社長に就任することによって、形式的に作り出している。

したがって、否認の対象行為は、合併法人 A 社の代表取締役乙氏が被合併法人 T 社の副社長に就任した行為ということになる。

(3) 更正等対象法人又はその他の合併等に関する法人の行為又は計算に当たるか

次に、上記(2)で特定した否認の対象行為は、どの法人が行ったものと考えられるかについて、検討する。

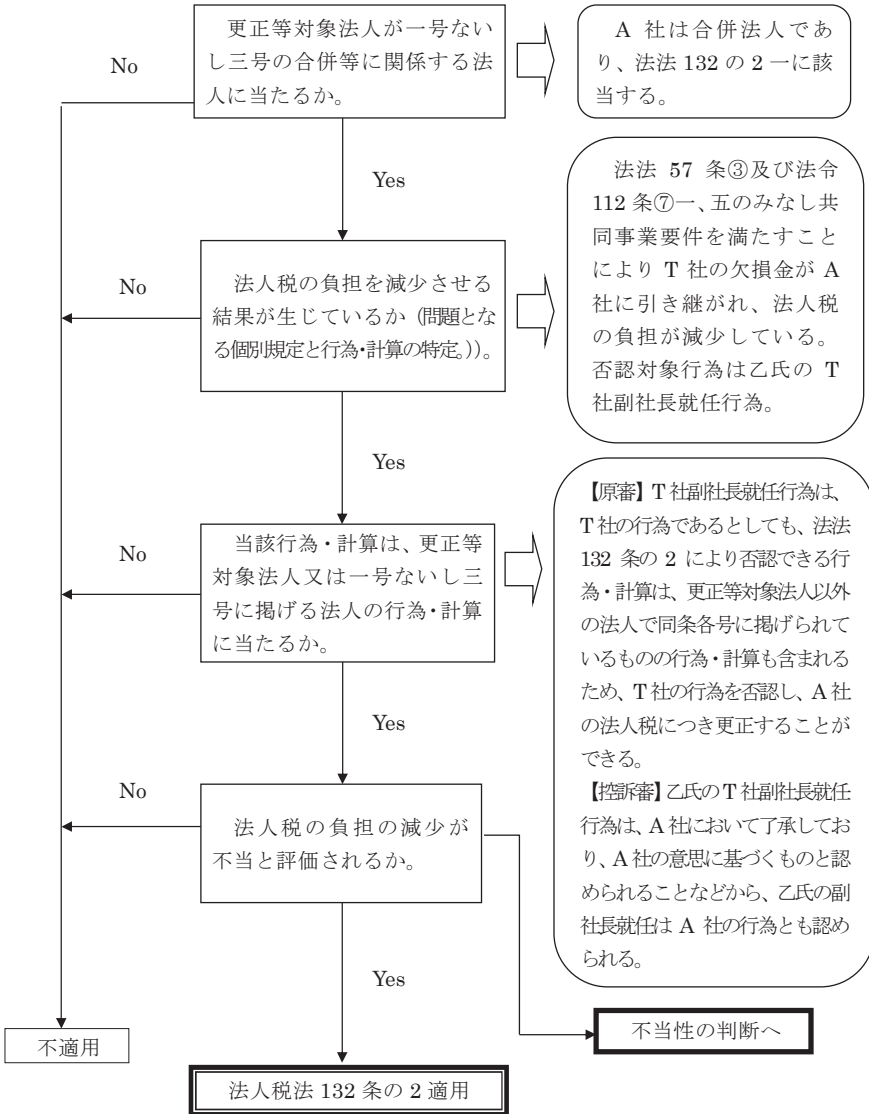
乙氏は、T 社の臨時株主総会における株主総会の決議及び T 社の取締役会における決議により T 社の副社長に就任したものであり、これらはいずれも T 社の行為といえることができる。しかし、第 2 章第 2 節 2 で検討したように、法人税法 132 条の 2 に基づき否認することができる行為又は計算は、更正等対象法人の行為又は計算に限られず、更正等対象法人以外の合併等に関する法人も含まれるものと解される。

したがって、乙氏の T 社副社長就任行為が T 社の行為であったとしても、当該行為を否認対象行為として法人税法 132 条の 2 を適用することが可能となる。

ここまでを、フローチャート形式で簡略化して整理すると、次頁のとおりとなる。

(168) 朝長・前掲注(79) 12 頁。

法人税法 132 条の 2 の課税要件に沿ったフローチャート
(ヤフー事件への当てはめ)



(4) 不当性の判断

イ 経済的合理性の有無

不当性を判断するための要素としては、第2章第2節3及び第3章第3節3で検討したように、否認対象行為の経済的合理性の有無のみではなく、法人税の負担が減少していることにつき、個別規定等の趣旨・目的に反しているか否か⁽¹⁶⁹⁾について検討することが考えられる。そしてこの2つの要素に該当するか否かをどのような事実関係を当てはめて判断すべきか、という点が次に問題となる。

ここでは、具体的にヤフー事件の事実関係を当てはめ、これら2つの要素により法人税法132条の2における不当性を判断していく過程を整理する。

まず、①否認対象行為（乙氏のT社副社長就任行為）に経済的合理性があるか、次に、②法人税の負担が減少することが個別規定等の趣旨・目的に反しているかの2点を検討することとする。

1つ目の判断要素である乙氏のT社副社長就任行為は経済的合理性を有しているか否かであるが、第2章第1節4でも述べたように、ヤフー事件控訴審判決では、経済的合理性がないことも特定役員引継要件の趣旨・目的に反していることの根拠として考慮し、判断しているものと思われる。そして、経済的合理性がないとする理由として様々な事実を掲げているが、それらの事実によると、

「乙氏の本件副社長就任行為は、T社及びA社のいずれにとっても、A社の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させること以外に、その事業上の必要は認められず、経済的行動としていかにも不自然・不合理なもの認めざるを得ないのであって、本件

(169) ヤフー事件控訴審判決では、個別規定の趣旨・目的だけではなく、「組織再編成を構成する個々の行為について個別にみると事業目的がないとはいえないような場合であっても、当該行為又は事実が個別規定を形式的に適用したときにもたらされる税負担減少効果が、組織再編成全体としてみた場合に組織再編成税制の趣旨・目的に明らかに反し」ているか否かという点についても触れている。

副社長就任の目的が専らA社の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を生じさせることにありと認められ、仮に上記目的以外の事業上の目的が全くないとはいえないものと認定する余地があるとしても、その主たる目的が、A社の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を生じさせることにあったことが明らかであると認められることはいずれも前判示のとおりである。」(下線筆者)と述べられている。

つまり、ヤフー事件控訴審判決では、これまでの法人税法132条の不当性の判断要素とされてきた経済的合理性の考え方(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)を採用しながら、租税回避以外に正当な事業目的が全くないとはいえない場合であっても、その主たる目的が税務上の効果を生じさせることにあったことが明らかであれば、経済的合理性がないものと認める余地があるとしたことは、組織再編成の特性を考慮した経済的合理性の判断方法が示されているものとも考えることもできる⁽¹⁷⁰⁾。

(170) 谷口・前掲注(43)28頁では、法人税法132条の2の不当性について経済的合理性基準のみを規範として定立すべきとされている点で、本稿とは異なる見解であるが、「①事業目的の不存在、②租税回避(課税減免要件の充足による場合を含む)の意図・目的の存在、③独立当事者間取引からの乖離、等」の間接事実から、経済的合理性の不存在を推認するとして上で、「評価根拠事実(経済的合理性の不存在)に係る間接事実当たる『税目的』(租税回避の意図・目的)の存在とそれが事業目的より『上位』にあることについては、国(課税庁)が主張立証責任を負い、納税者は、そのような間接事実による推認を妨げる『きちんとした事業目的』の存在と『その事業目的が税目的より上位』にあることを主張立証すればよいことになろう。」と主張立証に関する見解を述べられている点で参考になる。また、太田・前掲(84)15頁では、法人税法132条の2により個別規定の要件の充足が否認され得ることに疑問を呈しながらも、「もし仮にかかる解釈論上の帰結を許すのであれば、最低限、そのための要件として、(i)租税回避の意図・目的の存在、および(ii)問題となる取引を行うに際して、租税回避の意図・目的が正当な事業上の目的に優越していることを課税当局側で立証できることを要求すべきであろう。」と述べられている。

そこで、ヤフー事件における以下のような事実関係から、ヤフー事件控訴審判決の判断をベースに、経済的合理性の有無の判断過程を検討してみる。

- i 乙氏が副社長に就任することがなければ、A社は未処理欠損金額を引き継ぐ余地はなかったこと。
- ii 仮に副社長就任が否認されなかった場合、A社の納付すべき法人税額が約半額になること。
- iii 本件合併を含む本件提案は、当初からT社の未処理欠損金額を余すことなく処理することを一つの目的としていたこと。
- iv 「税務ストレクチャー上の理由」から乙氏がT社の取締役役に就任する「必要がある」ことについてA社とP社の担当者間で協議したことが認められること。
- v P社の税務室長が乙氏の副社長就任についてアドバイスしたこと。
- vi データセンター事業等に関する知見を有する乙氏を経営陣に加えることで、事業上のメリットを得られること。

これらの事実関係は、ヤフー事件控訴審判決における裁判所の判断で用いられているものの一部であり、本稿において経済的合理性の有無を判断する際に考慮すべきものとして取り上げたものである。

ヤフー事件控訴審判決では、これらの事実関係以外にも多くの事実関係を基に、「A社の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させること以外に、その事業上の必要性は認められず、経済的行動としていかにも不自然・不合理なものと認めざるを得ない」ことも総合考慮して、法人税法57条3項及び法人税法施行令112条7項5号が設けられた趣旨・目的に反することが明らかである旨判示されているが、本稿では、経済的合理性の有無についてまず、検討を行い、そこで判断ができない場合には、次の判断要素である個別規定の趣旨・目的に反しているか否かを検討することとした。

この点につき、ヤフー事件控訴審判決では、乙氏の副社長就任が

「経済的行動として不自然・不合理であって、仮想的又は名目的な場合に限り、例外的に同条所定の『これを容認した場合には、(中略)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』に該当する旨の見解を採用する余地があるとしても、……乙氏の本件副社長就任は、A社の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させること以外に、事業上の必要が認められず、経済的行動として不自然・不合理なものであって、本件副社長就任の目的は、専ら施行令112条7項5号の要件を満たして、法57条3項の適用を回避し、同条2項により未処理欠損金額を引き継ぐことで、A社の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させることにあるものと認められ」

旨の見解も示されており、事実関係如何によっては、経済的合理性がないことをもって、この時点で不当と判断することが可能な場合があることが示唆されているものと思われる。

いずれにしても、経済的合理性の有無については、基本的には、「法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させること」と「事業上の目的」を相対的にみて判断することとなる。

ロ 趣旨・目的に反しているか否か

上記イで検討した経済的合理性の有無では不当性を判断できない場合、次に個別規定等の趣旨・目的に反しているか否かを検討していく。

ヤフー事件原審判決では、特定役員引継要件の趣旨・目的として、特定役員引継要件を満たしていれば、合併の前後を通じて移転資産に対する支配が継続していると認められるとしているが、第2章第1節4(4)で検討したように、この特定役員引継要件は、「支配の継続」という概念ではなく、「事業の継続」に重点が置かれているものと考えられるため、ヤフー事件控訴審判決では、合併法人と被合併法人の双方の経営者が共同して合併後の事業に参画しており、経営の面からみて、合併後も

共同で事業が営まれていると評価できる場合は、課税上の弊害が少ないことから、未処理欠損金額の引継ぎを認めるものと変更されている。

では、合併法人と被合併法人の双方の経営者が共同して合併後の事業に参画していると認められるか否かはどのような事実をもって判断すれば良いであろうか。

ここでは、ヤフー事件の事実関係のうち、まず、特定役員の形式的側面から、以下のようなものに着目した。

- i 乙氏以外のT社の役員は合併後のA社の特定役員に就任する予定もなく、実際にも就任していないこと。
- ii 特定資本関係発生以前の乙氏の副社長としての就任期間が2か月と短いこと。
- iii 特定資本関係発生以前の乙氏の職務の内容は、本件合併等の後の事業計画又は本件合併等の準備に係る業務に限られており、従来のT社に固有の業務に関連していたとは認められないこと。
- iv 乙氏は、非常勤であること、代表権がないこと、部下がないこと、専任の担当業務がないこと、役員報酬がないことから、重要な取締役としての地位は形式的にみてもないものと認められること（T社が独立した会社として存続する本件合併の完了までの期間が3か月余りと短いにもかかわらずこのような状態で副社長に就任したこと）。

これらの事実関係によると、特定資本関係発生以前の乙氏はT社の特定役員としてT社固有の事業に従事していたとはいえ、他のT社の特定役員も合併後に特定役員に就任する予定はなく実際にも就任していないことから、合併法人と被合併法人の双方の経営者が共同して合併後の事業に参画しているとは認められないということが出来るものと考えられる。

ここで、ポイントとなっているのは、特定資本関係発生以前も、実際にT社固有の事業に従事していた者が合併後も特定役員となっているかという点にあるものと思われる。しかし、被合併法人の特定役員として

全く被合併法人固有の事業に関与していないと言い切れる場合はともかくとして、実際に被合併法人の特定役員に就任している以上、何らかの事業に関与しているとみることができるケースも少なからず存在するものと思われる。

また、特定役員就任要件は「みなし共同事業要件」の中の一つであり、この「みなし共同事業要件」を満たさなければ被合併法人の繰越欠損金は引き継ぐことができない。したがって、特定役員引継要件のような個々の形式的要件の趣旨・目的のみならず、その基となる法人税法 57 条 3 項のような規定の趣旨・目的についても、不当性の判断要素として検討する必要があるのではないだろうか。

この法人税法 57 条 3 項の趣旨・目的については、ヤフー事件控訴審判決では、「繰越欠損金額が租税回避に利用されることを防止するために設けられた個別否認規定」と解されている。

しかし、第3章第2節2（3）で確認したように、もともと繰越欠損金については、事業年度の間に経理方法に一貫した同一性が維持継続されることを前提としてはじめて認めるのを妥当とする性質のものとされ、合併会社とは無関係な経営のもとに生じた被合併法人の既往の欠損金額を合併によりこれと経営を異にする合併会社に承継利用させる合理的な理由は、通常の場合見出しがたいとされていたところ、平成 13 年度の税制改正により、法人税法 57 条 2 項において、適格合併等が行われた場合に、被合併法人の有する未処理欠損金額の引継ぎが認められることとなった。しかし、企業グループ内の適格合併については、租税回避として利用される恐れがあることから、引継ぎに制限を設けるために規定されたのが法人税法 57 条 3 項である。

したがって、法人税法 57 条 3 項の根底には、当初の繰越欠損金の趣旨・目的にいうように、原則として合併法人とは経営を異にする被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎは認められないが、被合併法人の事業が

合併法人に経済実態に変更なく引き継がれている場合には、未処理欠損金額の引継ぎを認めることとしたものとも考えることもできる。

では、どのような事実関係をもって、合併後も被合併法人の事業が経済実態に変更なく引き継がれているといえるかを判断することになるのであろうか。

ヤフー事件の事実関係からは、以下のようなものが判断の基礎となると考えられる。

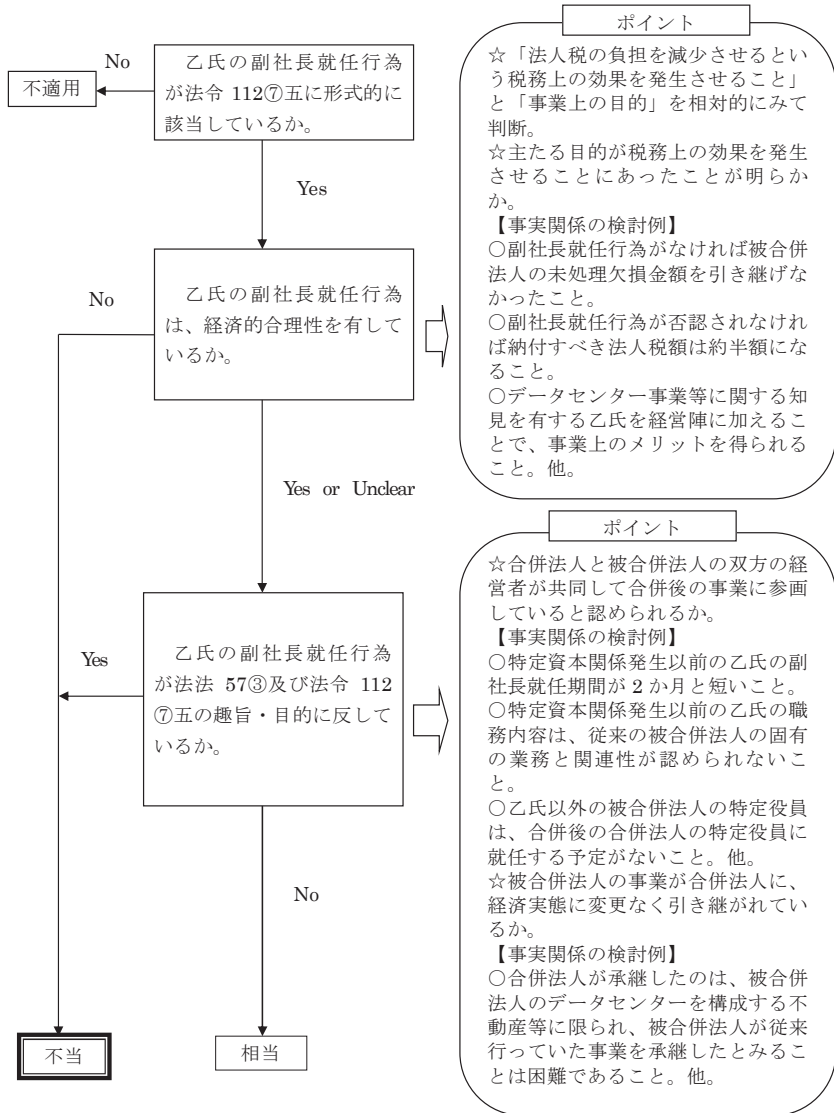
- i 本件合併により A 社が T 社から承継されたのは、データセンターを構成する不動産やそれに関連する契約上の地位に限られ、T 社が従来行っていたデータセンター事業が事業として承継されたとみることが困難であること（経済実態に変更がないとはいえない。）。
- ii 本件買収の対価は 450 億円であり、そのうち 200 億円が未処理欠損金額の価値とされ、事業自体の価値とはいえない部分が約半分を占めていること。

これらの事実関係によると、被合併法人の事業が経済実態に変更なく合併法人に引き継がれているとは認められないものと考えられる。

なお、ここで取り上げた事実関係は、ヤフー事件控訴審判決における裁判所の判断で用いられているものの一部であり、本稿において法人税法 57 条 3 項及び法人税法 112 条 7 項 5 号の趣旨・目的を判断する際に考慮すべきと考えたものである。

ここまでの検討を踏まえ、経済的合理性の有無及び個別規定等の趣旨・目的に反しているか否かに着目した不当性の判断を次頁のフローチャート形式で整理した。

不当性の判断に関するフローチャート (ヤフー事件の事実関係の当てはめ⁽¹⁷¹⁾)



(171) ヤフー事件控訴審判決の判断を参考に作成している。

2 IDCF 事件への適用

続いて、IDCF 事件の事実関係についても、ヤフー事件へ当てはめたものと同様のフローチャートに基づき、法人税法 132 条の 2 の適用の可否を検討する。

(1) 更正等対象法人 (D 社) が合併等に関する法人に該当するか

更正等の対象法人である D 社は、分割承継法人であるため、法人税法 132 条の 2 の一号「合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人」に該当することとなる。

(2) 法人税の負担を減少させる結果が生じているか

T 社は D 社を分割するにあたり、A 社に D 社株式を譲渡することが予定されていたため、T 社と D 社の間の完全支配関係が継続する見込みがないことから非適格分割に該当するとして、D 社に発生した資産調整勘定が 5 年にわたって、D 社の損金に算入されるという結果が生じている。

したがって、法人税の負担を減少させる結果を生じさせている行為は、「分割後の T 社から A 社への D 社株式の譲渡」を前提とする T 社の分割行為ということになる。

このことから、その行為により法人税の負担を減少させることとなった根拠規定は、非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入等について規定した法人税法 62 の 8 条及び適格分割に係る株式の保有関係等を規定した法人税法施行令 4 の 2 条 6 項となる。

(3) 更正等対象法人又はその他の合併等に関する法人の行為又は計算に当たるか

IDCF 事件の場合、更正等対象法人は実際に資産調整勘定を損金に算入している D 社となるが、上記 (2) で検討したように、否認の対象行為である完全支配関係継続見込み要件を欠いた非適格分割を行ったのは T 社であり、更正等対象法人の D 社とは異なる。

しかし、第 2 章第 2 節 2 で検討したように、更正等対象法人自体が否認の対象行為を行っていない場合であっても、法人税法 132 条の 2 の一号か

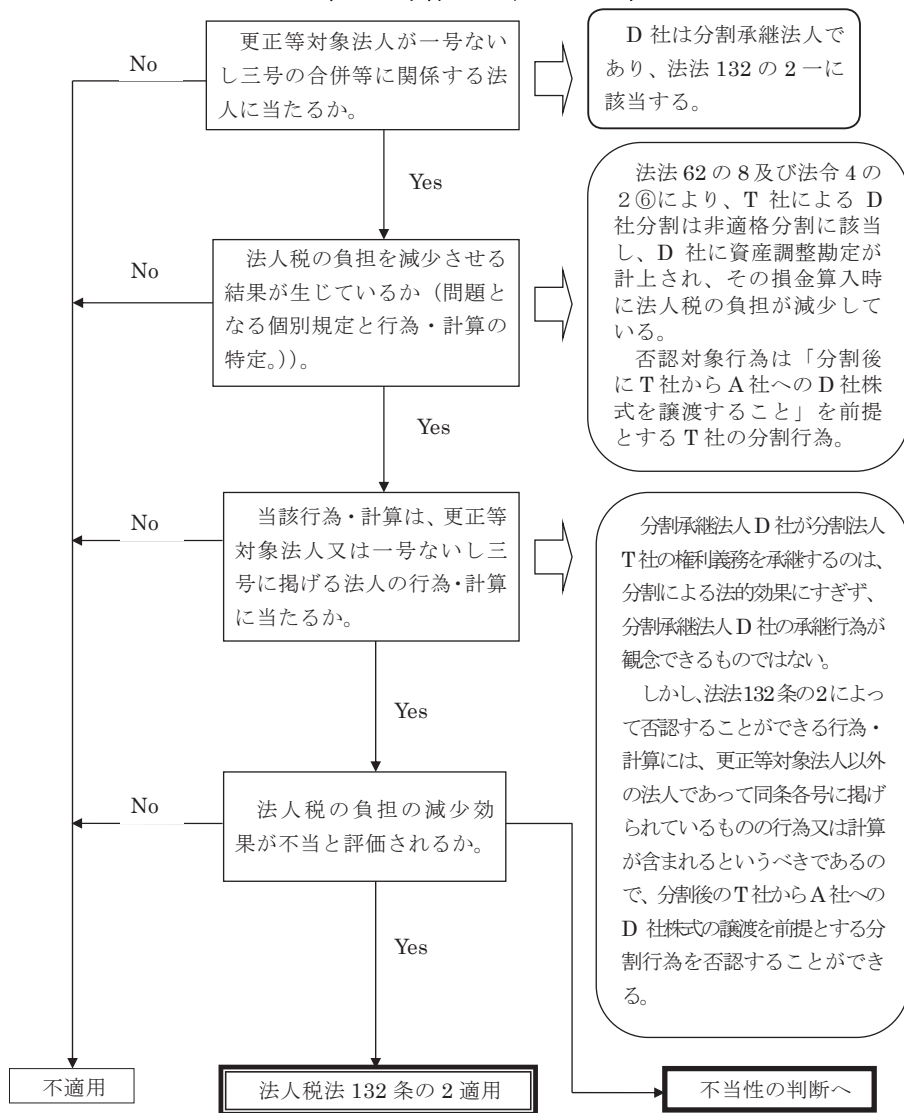
ら三号に該当する法人であれば「その法人の行為又は計算」として否認が可能であると解される。

したがって、否認の対象行為を行ったのは更正等対象法人 D 社ではなく、分割法人である T 社であるが、T 社は法人税法 132 条の 2 の一号に該当し、否認の対象行為の主体になるものと認められる。

ここまでの検討をフローチャートにまとめると、次頁のとおりとなる。

法人税法 132 条の 2 の課税要件に沿ったフローチャート

(IDCF 事件への当てはめ⁽¹⁷²⁾)



(172) IDCF 事件原審・控訴審判決の判断を参考に作成している。

(4) 不当性の判断

イ 経済的合理性の有無

不当性の判断要素として、まずは、完全支配関係継続見込み要件を欠く T 社の分割行為に係る経済的合理性の有無について検討を行う。

ヤフー事件の当てはめにおいて検討したように、この完全支配関係継続見込み要件を欠く T 社の分割行為が、経済的合理性を有しているか否かについては、「法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させること」と「事業上の目的」を相対的にみて判断することをポイントとし、IDCF 事件原審判決（控訴審判決は原審判決をほぼ踏襲）における裁判所の判断で用いられている事実関係の一部を、本稿において経済的合理性の有無を判断する際に考慮すべきものとして取り上げた。

まず、本件分割行為自体についてみると、以下のような事実が経済的合理性の有無の判断の基礎になるものと考えられる。

- i T 社は分割前、データセンターの設備とそれを利用した営業等とを一体的に行うデータセンター事業を行っていたが、T 社の一体的な事業をデータセンター設備を保有する会社とデータセンターの営業等を行う会社とに分割することは、それ自体に T 社として事業上の必要性に疑問があり、P 社グループ全体で繰越欠損金を有効利用するという目的が優先されたと評価されること。
- ii T 社は当初株式上場を計画していたが、本件提案には、D 社の株式上場に関する具体的な計画が含まれておらず、A 社においても D 社の株式上場を行う具体的な計画を有していたとは認められないこと。

これらの事実から、IDCF 事件原審判決では、本件分割の態様は、T 社にとって事業上の必要性よりも、P 社グループ全体での租税回避の目的を優先したものであるとの評価を免れないことは明らかと判断しており、控訴審判決も同様に解している。

また、T社からA社へのD社株式の譲渡自体に関する事実関係については、以下のようなものがあげられる。

- i T社にとっても、A社にとっても、データセンター設備を保有する会社（T社）の譲渡を行う数日前に、データセンターの営業等を行う会社（D社）の譲渡を行うことにつき、何らかの事業上の意義があるとは評価し難いこと。
- ii A社がT社に対してD社株式の対価として支払った115億円は、その後A社がT社を合併することでA社に戻るようになっており、A社が支払う金額は実質的には本件譲渡2に係る代金である450億円であって、本件譲渡1に係る独自の対価の支払があるとは評価できないこと。

これらの事実から、IDCF事件原審判決は、T社からA社へのD社株式の譲渡を行うこと自体の事業上の必要性は、極めて希薄であったことは明らかであるし、さらに、次のような事実関係をあげ、一連の組織再編成に関与する法人は、資産調整勘定が認められない可能性が相当程度あることを認識していたと述べており、控訴審判決もこれを踏襲している。

- i 本件提案がされた目的の1つは、T社の未処理欠損金額を余すことなく処理することにあつたこと。
- ii 本件買収及び本件合併に当たり、P社とA社との間では、税務上、本件分割後D社において資産調整勘定の計上ないし償却が認められるかどうかについて明示的な検討が行われ、取引に係る契約書のほかに、差入書が作成されて、資産調整勘定の計上ないし償却が認められない場合の対処方法が合意されていたこと。

ロ 趣旨・目的に反しているか否か

法人税法施行令4条の2第6項は分割時点において、分割法人と分割承継法人の完全支配関係が継続する見込みがあるか否かで適格分割の該当性を判断する旨規定されているが、IDCF事件においては、分割法

人 T 社が D 社を分割してすぐに、D 社の株式を A 社に譲渡することを前提とした分割行為（譲渡を行う予定であったため、完全支配関係の継続見込みがないとして非適格分割とした。）を行っており、不当性の判断要素としては、法人税法施行令 4 条の 2 第 6 項に掲げられている「完全支配関係継続見込み要件」の趣旨・目的に反しているか否かを検討することが考えられる。

「完全支配関係継続見込み要件の趣旨・目的」とは、IDCF 事件原審判決によると（控訴審判決も原審判決と同様）によると、「分割後に当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれていれば、『移転資産に対する支配』が分割後も継続していると認められることから、そのような分割を適格分割として取り扱うものとしたもの」であるとされる。

この「完全支配関係継続見込み要件の趣旨・目的」に反しているか否か⁽¹⁷³⁾について、IDCF 事件の事実関係を当てはめてみると、以下のような点が考慮されるべきものと考えられる。

- i 本件分割が効力を発生した平成 21 年 2 月 2 日当時、本件譲渡 1 及び 2 に係る金額は実質的に決定しており、A 社の代表取締役である乙氏は、必要な調査及び検討を経て、本件買収及び本件合併を行う意思を固めつつあったことが認められること。
- ii 本件譲渡 1 から約 1 か月後には A 社は T 社を合併しており、「当事者間の完全支配関係」の切断は一時的なものであること。

これらの事実関係から、IDCF 事件原審判決は、本件分割時点においては、本件分割後、本件提案の内容に沿って、A 社が D 社の株式全部及び T 社の株式全部を譲り受けた上で T 社を合併することがほぼ確実に実

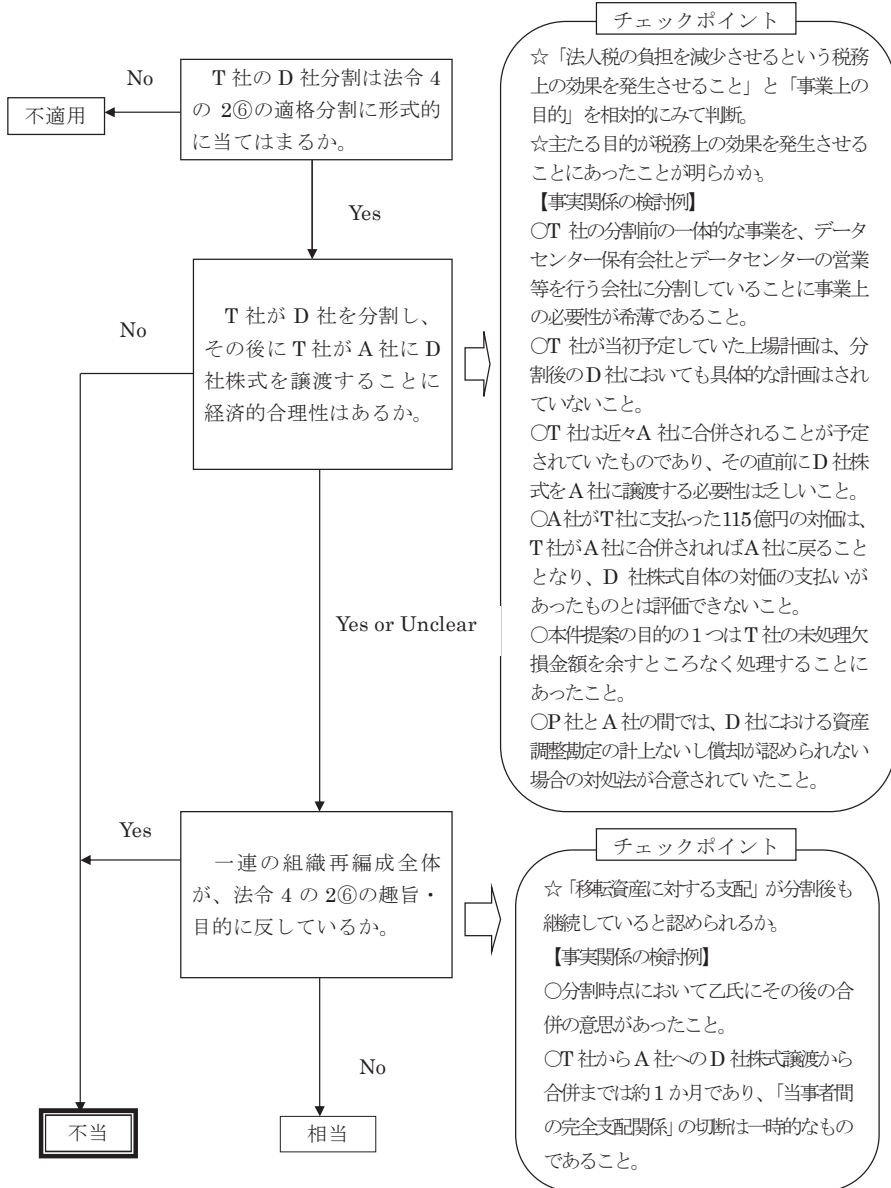
(173) 今村教授は、「IDCF 事件判決は、法人税法施行令 4 条の 2 第 6 項 1 号の趣旨に反するとしているが、同号は定義規定であり、……同号が要件として組み込まれた法人税法 62 条の 3 を問題にすべきと考えるが、この点はさて置き、同判決が……事業目的や経済合理性を問題としているのは、適格要件を定めた上記規定の趣旨・目的が資産の支配の継続性にあるからと考える。」として、趣旨・目的を検討すべき条文を、適格分社型分割による資産等の帳簿価額による譲渡について規定している法人税法 62 条の 3 とすべきことを示唆されている（今村・前掲注(12) 237 頁）。

現する見込みがあったということが出来る、また、本件分割後に T 社が A 社に D 社株式を譲渡することが行われることのみを局所的に取り出してみれば、「当事者間の完全支配関係」の継続の見込みがないとの判定がされるものの、「移転資産に対する支配」が継続しているか否かの指標とされる「当事者間の完全支配関係」が一時的に切断されるが短期間のうちに復活することが予定されているものであり、一連の組織再編成の計画を全体としてみると、T 社の分割は、実質的にみて、分割会社による「移転資産に対する支配」が継続する内容のものであると評価すべき場合であることは明らかであると述べており、この部分についても控訴審判決は同様に原審判決を踏襲している。

「完全支配関係継続見込み要件」の趣旨・目的に反しているか否かという判断要素において、ポイントとなるのは、一連の組織再編成全体をみて実質的に当事者間の完全支配関係が継続するものか否かという点にあるものと考えられる。

上記イの経済的合理性の有無及び、「完全支配関係継続見込み要件」の趣旨・目的に反しているか否かの 2 つの要素について、不当性の判断過程をフローチャート形式で整理すると次頁のとおりとなる。

不当性の判断に関するフローチャート（IDCF 事件への当てはめ）



3 小括

法人税法 132 条の 2 の適用の過程について、ヤフー事件及び IDCF 事件の事実関係を当てはめながら、フローチャート形式で検討してきた。

このフローチャートを作成していく過程で、気付いた点として以下の 2 点がある。

まず 1 つ目は、ヤフー事件及び IDCF 事件ともに、その判示の中で経済的合理性の有無の判断を個別に取り上げて行っているわけではないように思われる点である。

例えば、ヤフー事件控訴審判決でも、「税務上の効果を生じさせること以外に、その事業上の必要は認められず、経済的行動としていかにも不自然・不合理なもの」というような文言が用いられ、IDCF 事件原審判決においても、「事業上の必要性よりも、P 社グループ全体での租税回避の目的を優先したものである」と述べられるなど、これまで、通説的見解とされてきた「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場合」⁽¹⁷⁴⁾を判断要素としているようにも見受けられる。

しかし、経済的合理性の有無を判断するために必要な事実関係と、個別規定等の趣旨・目的に反しているか否かを判断するための事実関係とが明確に区別されておらず、最終的には様々な事実関係を総合勘案するという過程を踏んでいるようにもみえる。

そこで、本稿では、あえて、経済的合理性の有無と個別規定等の趣旨・目的に反しているか否かをそれぞれ判断過程の 1 つの要素として個別に掲げ、各判断要素について、考慮すべきと考えられる事実関係を取り上げて当てはめを行い、その判断の明確化を試みた。

2 つ目は、不当性の判断要素のうち、個別規定等の趣旨・目的については、ヤフー事件のように繰越欠損金額の引継ぎが問題となるケースにおいては、

(174) 金子・前掲注(50) 471 頁。

繰越欠損金額を引き継ぐための各要件を規定する条文（法令 112⑦）の趣旨・目的と、繰越欠損金自体の趣旨・目的（法法 57③、最高裁昭和 43 年 5 月 2 日判決）の 2 つの要素を検討する必要性があるのではないかという点である。

組織再編成における租税回避として生じる恐れがあるものの多くは、繰越欠損金を利用するケースであると考えられる。

したがって、繰越欠損金額を引き継ぐための各要件（みなし共同事業要件）を定めた規定の趣旨・目的は組織再編成税制の趣旨・目的とともに、繰越欠損金自体の趣旨・目的もベースとなっているものと考えられる。したがって、この繰越欠損金自体の趣旨・目的を考慮することは、各みなし共同事業要件の趣旨・目的に反しているか否かをよりの確に判断する上で、参考になるものとする。

結びに代えて

国際化・情報化の進展等により、企業活動が多様化・複雑化するとともに、いわゆるバブル崩壊後の企業の組織再編成が重要な課題となっていたところ、企業法制が次々と整備されたことに伴い、税制についても、平成 13 年度に組織再編成の全般にわたり抜本的な見直しが行われ⁽¹⁷⁵⁾、併せて組織再編成に係る包括的な行為計算否認規定（法法 132 の 2）が導入された。

本稿では、この組織再編成に係る包括的な租税回避否認規定である、法人税法 132 条の 2 について、当該規定が初めて適用されたヤフー事件、IDCF 事件をベースに、その解釈・適用における諸問題について検討してきた。

中でも、「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」場合について、具体的に何を判断の要素として検討すべきかという点に着目し、同様の文言を使用している法人税法 132 条（同族会社の行為計算否認規定）との比較を行うなどして、①経済的合理性の有無、②各個別規定の趣旨・目的に反しているか否かという 2 点を判断要素とすべきと結論付けた。

この考え方は、ヤフー事件、IDCF 事件の各判決が示した判断要素と概ね同様であるが、具体的な適用の場面で、考慮すべきと考えられる事実関係を各要素ごとに整理し明確化することを試みた。

しかし、「法人税法 132 条の 2 の要件及び射程を同法 132 条の要件及び射程よりも『拡張』して適用することが許されると解するとしても、全体として統一的な計画の下に行われた一連の取引ないし行為に参与した関係当事者に対して、それら当事者が特段のタックス・プランニングを行わずに同様の経済的効果を達成した場合を超える税負担を負わせることは、タックス・プランニングを行ったことに対する『懲罰』ないし『制裁』としての意味合いを持つものであって、節税行為自体が罰則を以て禁じられていない以上、およそ解釈論の則を超えているのではないだろうか。」⁽¹⁷⁶⁾といった指摘も見受けられるところで

(175) 中尾ほか・前掲注(2) 132 頁。

(176) 太田・前掲注(44) 89 頁。

あり、今後の、ヤフー事件及びIDCF事件における最高裁判所の判断が待たれるところである。