

## 論 説

# 組織再編成における 行為・計算否認規定の解釈とその適用

—— 法人税法132条と132条の2における「不当性要件」解釈論の検討 ——

竹内綱敏

(税理士)

### 目 次

I はじめに (問題の所在)	III 法人税法132条と132条の2の解釈論の検討
II 組織再編成における行為・計算否認事件	1 法132条と132条の2の関係
1 組織再編成における個別否認規定の概要	2 法132条の2と個別否認規定の関係
2 組織再編成における包括的否認規定の概要	3 法132条の2の解釈・適用と課題
3 ヤフー事件の概要と裁判所の判断	IV おわりに

### I はじめに (問題の所在)

近年、経済活動のグローバル化、高度情報化の進展等により、企業活動が多様化、複雑化するなど企業の経営環境が急速に変化する中で、国内企業の競争力を確保し、企業活力が十分に発揮できるように各種の法整備が行われている。このような経済・経営環境の変化に対処すべく、税制がその阻害要因になってはならないという事情もあり、税法の分野においても、総合的・体系的に整備するため

の制度の見直しが行われてきた。

平成13年度税制改正での組織再編税制<sup>(1)</sup>や平成14年度税制改正での連結納税制度が相次いで導入された。こうした新たな制度の創設にあたり、租税回避行為に対する個別の否認規定とともに、包括的否認規定も合わせて創設された<sup>(2)</sup>。

こうした企業を取り巻く厳しい経営環境の中で、平成22年になって、組織再編成における行為・計算否認規定の適用事例が明らかとなった。平成26年3月18日に東京地裁は、更

(1) 平成12年に会社分割制度が導入されるなど、当時の商法において、柔軟な組織再編成を可能とするための法制的整備が進められた。そうした動向に伴い、合併・会社分割・現物出資及び事後設立について、抜本的な見直しが行われ、平成13年度税制改正で、いわゆる組織再編税制が創設されることとなった。

法人組織再編税制においては、合併・分割等に伴う資産または負債の移転について、原則として時価による譲渡があったものとして資産等を移転

した法人の各事業年度の所得を計算することを明定した(法62条)うえで、合併・分割・現物出資および事後設立の4種類の組織再編成で、一定の要件をみたす適格組織再編成については、帳簿価格の引継による課税の繰延が認められた(法62条の2以下)。その結果、この分野におけるわが国の税制は急速にアメリカの税制に近づきつつある。金子宏『租税法〔第19版〕』(弘文堂・2014年)429頁参照。

正処分取消訴訟における法人税法132条の2（以下、法人税法は「法」、同法施行令は「令」と略記する）が適用された事件についての初めての司法判断を行った<sup>(3)</sup>。いわゆるヤフー事件と呼ばれる当該事件（以下、ヤフー事件と呼ぶ）の判決内容は、世間の注目を集めるとともに、租税法律主義の下での納税者の予測可能性や法的安定性の観点からみて、法解釈について多くの問題が内在する判断として、税法上の重要判例の一つと位置付けられるものとなっている<sup>(4)</sup>。さらに、法132条の2は、同族会社の行為・計算否認規定と同様の文言が使用されていることから、「不当性」の判断基準も同様に解すべきか否かといった当該規

定の適用基準等を巡って様々な議論が行われている<sup>(5)</sup>。

そこで、本稿では第一審東京地判・平成26年3月18日、及び控訴審東京高判・平成26年11月5日のヤフー事件を素材に、「組織再編成における行為・計算否認規定の解釈とその適用」をテーマとした検討を行うものであるが、本論に入る前に、筆者の関心事と過去の研究内容との関連性について若干触れておく。前稿<sup>(6)</sup>では、法人税における同族会社の行為・計算否認規定が、租税法律主義の下で、納税者の予測可能性や権利保護の観点から、どのように適用されているのかについて、法132条に関する近時の判例・学説の状況を分析・整理

(2) この組織再編税制においては、適格・非適格の区別を行うことによって、簿価引継ぎあるいは含み益に対する課税としての時価譲渡となるかが決定されるなど、課税要件の充足の有無が、組織再編時の課税所得の算定に大きな影響を与える制度設計がなされている。このため、企業が組織再編を企図する際には、タックス・プランニングの予測は意思決定の重要な要素であり、企業（納税者）は、通常税負担ができるだけ少なくなる法形式を選択しようとする租税便益を受けるための誘因（租税回避の試み）が存在するものと考えられる。

(3) 第1事件（いわゆるヤフー事件）・東京地方裁判所平成23年（行ウ）第228号法人税更正処分取消請求事件〔東京地判・平成26年3月18日（判例集未掲載）、TAINZ Z888-1830〕及び第2事件（いわゆるIDCF事件）・東京地方裁判所平成23年（行ウ）第698号法人税更正処分等取消請求事件〔東京地判・平成26年3月18日（判例集未掲載）、TAINZ Z888-1831〕の2つの事件について同日に判決が言い渡されている（その後、両事件とも控訴）。第1事件及び第2事件のいずれも東京地裁は、法132条の2の不当性要件の意義に関しては同様の判断を示しているため、本稿では第1事件についてのみを取り上げて検討する。なお、第1事件については、控訴審東京高等裁判所平成26年（行コ）第157号法人税更正処分取消請求控訴事件〔東京高判・平成26年11月5日（判例集未掲載）、TAINZ

Z888-1889〕においても、第一審の東京地裁の判断を支持し、納税者の請求を棄却している。また、第2事件についても、控訴審判決が平成27年1月15日に言い渡され、納税者の請求が棄却されている（判例集未掲載）。

(4) ヤフー事件の原審判決に関する評釈は数多くある。例えば、浅妻章如「ヤフー事件判決の検討」ビジネス法務（2014年9月号）84頁、水野忠恒「東京地裁平成26年3月18日判決（ヤフー事件）の検討—組織再編成と租税回避—」国際税務34巻8号（2014年）102頁、吉村政穂「判批」ジュリスト1470号（2014年）8頁、等がある。また、ヤフー事件及びIDCF事件の東京地裁判決を取り扱ったものとしては、秋元秀仁「判批」国税速報6315号（2014年）4頁、太田洋①「ヤフー・IDCF事件東京地裁判決とM&A実務への影響〔上〕」旬刊商事法務2037号（2014年）6-7頁及び11-14頁、同②「ヤフー・IDCF事件東京地裁判決とM&A実務への影響〔下〕」旬刊商事法務2038号（2014年）38頁、同③「M&A・企業組織再編と法人税法132条の2の射程」税務弘報62巻10号（2014年）2-3頁、北村導人「ヤフー・IDCF事件判決の概要と検討」旬刊経理情報1383号（2014年）46頁、等がある。その他、税務弘報62巻7号（2014年）8頁以下、税理57巻10号（2014年）8頁以下において、それぞれ特集が組まれている。

し、その解釈上の問題点について検討を行った。さらに、上記の検討結果を踏まえて法132条と通常の課税要件規定（法22条2項、34-36条及び37条）との競合とその選択に関する学説上の議論について、整理・検討を行ってきた。こうした一連の研究は、自由な経済活動に対する課税のあり方、すなわち、わが国における租税法主義の下での、課税要件法に定立する税法体系の観点からみた、経済活動に対する租税回避の否認規定の影響を考察することを大きなテーマとするものである。

本稿は、過去の研究結果との継続性を視野に入れて、法人税における同族会社の行為・計算否認規定（法132条）と組織再編成にかかる行為・計算否認規定（法132条の2）を解釈する上での「不当性要件」の相互の関連性及び組織再編成における個別否認規定との関係についての検討を行うことを企図するものである。すなわち、第1の目的は、法人税における組織再編成の行為計算否認事件に対して裁判所が示した行為計算否認の解釈・適用としての法132条の2の「不当性要件」の意義について分析・検討し、法132条と132条の2の解釈論として、従来の同族会社の行為・計算の包括的否認規定である法132条の規定の意

義と組織再編成にかかる行為・計算の包括的否認規定である法132条の2の規定の意義との相互の関連性について、両者の「不当性」の課税要件規定は同一のものとして解すべきか、あるいは両者の規定は別個の意義を有し、異なるものとして解すべきかを整理・検討する。さらに、第2の目的は、組織再編成における包括的否認規定と個別否認規定との関係と両者の適用の優先順位等についての検討を行うことを企図するものである。

## II 組織再編成における行為・計算否認事件

IIにおいては、関連する2つの法人が行った組織再編成（合併）について、法132条の2の規定が適用されたヤフー事件について、裁判で争点となった組織再編成における租税回避否認規定の制度（個別否認規定・包括的否認規定）をまず概観し、その後にはヤフー事件の概要及び裁判所の判断をみることにする。

### 1 組織再編成における個別否認規定の概要

ここでは、まず組織再編成税制における個別否認規定の内、後述するヤフー事件で問題となった法57条の規定について繰越欠損金の引継制限規定<sup>(7)</sup>を中心にみておく。

(5) 従来の行為・計算否認規定の解釈と異なる見解としては、財務省主税局OBである朝長英樹税理士が法132条の2は「制度の濫用」についても適用されるものであると述べている。朝長英樹・藤田耕司・仲谷栄一郎「組織再編成税制を巡る否認が相次ぐ中、今明かされる『行為計算否認規定（法人税法132条の2）』の創設の経緯・目的と解釈」T & A master 449号（2012年）9頁参照。さらに、税務大学校研究部教授であった齊木秀憲氏の論文においては、包括的租税回避防止規定が適用される場面について、①組織再編成税制の基本的な考え方からの乖離、②組織再編成の濫用、③個別防止

規定の逸脱の3つに類型化される、といった見解が述べられている。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」税大論叢73号（2012年）40-42頁参照。こうした新たな見解は、その後の法132条の2の解釈論に大きな影響を与えることになった。なお、ヤフー・IDCF事件の国側の鑑定意見書が、朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』（清文社・2014年）325頁以下において公表されている。

(6) 拙稿「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」税法学571号（2014年）53頁以下。

(1) 合併における被合併法人の繰越欠損金の引継制限

法57条は、青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越しを定めているが、組織再編税制の導入に伴い次のように改められた。

まず、法57条2項は、適格合併等が行われた場合においては、当該適格合併等に係る被合併法人又は分割法人の当該適格合併等の日前7年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額（以下「未処理欠損金額」という）について、当該合併法人等において生じた欠損金とみなして、法57条1項の規定を適用することとした。

しかし、このような法57条2項の規定のみでは、欠損金の繰越控除が租税回避行為に利用され易いことが懸念される。すなわち、具体的な租税回避行為として想定されるものとして、繰越欠損金を不当に利用するために、合併直前に多額の繰越欠損金のある法人を買収等により、100%の持株を取得し、その後欠損子会社を吸収合併して繰越欠損金の損金

算入を行うような租税回避行為が考えられる。こうした租税回避に対処するため、企業集団（グループ）化される前に被合併法人が有していた欠損金の引継ぎを制限（引継除外）するとともに、グループ化される前に被合併法人が有していた不良資産（含み損のある資産）を合併後に譲渡損失等として顕在化させて合併法人で計上することを制限する趣旨で、法57条3項に特例規定が設けられている。

このように組織再編成での租税回避行為を防止するために、継続して支配関係がある<sup>(8)</sup>と認められない場合に、「みなし共同事業要件」を満たさないときは、繰越欠損金の引継制限が課されている<sup>(9)(10)</sup>。当該規定は、組織再編税制における個別の租税回避防止規定と考えられる。すなわち法57条3項は、適格合併等に係る被合併法人等と合併法人等との間に特定資本関係<sup>(11)</sup>（いずれか一方の法人が発行済株式数の50%超を支配する等の関係）があり、かつ、当該特定資本関係が当該合併法人等の当該適格合併等に係る合併等事業年度開始の日

(7) 佐藤信祐『組織再編における繰越欠損金の税務詳解〔第3版〕』（中央経済社・2010年）17頁参照。

(8) ①適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日、②被合併法人の設立の日、③合併法人の設立の日の内、最も遅い日から継続して支配関係を有していなければならない。

(9) 企業組織再編税制においては、企業グループ内合併や共同事業を営むための合併などの「適格合併」に限り被合併法人の未処理欠損金の引継ぎを認めているところであるが、特定資本関係（支配関係）が発生して5年以内の合併については、上記のとおり租税回避目的での利用を防止する趣旨で「みなし共同事業要件」を満たすことを条件としている。

(10) 適格合併の場合には、被合併法人の繰越欠損金を引き継ぐことができるが、上記のように一定の引継制限が課されている。しかし、被合併法人の

繰越欠損金のみを制限を課し、合併法人の繰越欠損金になら制限を課さない場合には、逆さ合併を行うことにより、買収してきた法人の繰越欠損金を不当に利用するような租税回避行為が考えられる。そのため、法57条4項において、被合併法人から引き継いだ繰越欠損金だけでなく、合併前に合併法人が保有していた繰越欠損金についても、同様の繰越欠損金の使用制限が課されている。

(11) 特定資本関係とは、いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資の総数の50%を超える数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他政令で定める関係をいうが、「特定資本関係」については、平成22年度税制改正（グループ法人税制の創設）において、用語変更され、現行法上（法2条12号の7の5）は、「支配関係」と表現されている。

の5年前の日以後に生じている場合において、当該適格合併等が「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に該当しないときは、前項に規定する未処理欠損金額には、当該被合併法人等の法57条3項一号及び二号に該当する欠損金額を含まないことにしている。

## (2) みなし共同事業要件の概要

他方で、「みなし共同事業要件」を満たした場合には、繰越欠損金の引継制限、使用制限は適用されず、かつ、特定資産譲渡等損失の損金算入制限も課されない。そのため、支配関係が生じてから合併事業年度開始の日まで5年を経過していない場合には、「みなし共同事業要件」を満たすか否かの判定が重要になってくる<sup>12)</sup>。

「みなし共同事業要件」は、令112条3項において①事業相互関連性要件<sup>13)</sup>、②事業規模要件<sup>14)</sup>、③事業規模継続要件（被合併事業）<sup>15)</sup>、④事業規模継続要件（合併事業）<sup>16)</sup>、⑤特定役員引継要件（経営参画要件）<sup>17)</sup>、が定められており、「みなし共同事業要件」を充足するためには、これらのうち①～④のすべてか、又は

①及び⑤の要件のいずれかを満たす必要があるとされている。

具体的には、特定資本関係が発生した直後に適格合併をした場合であっても、その合併が共同で事業を営むための適格合併であると認められるときは、この繰越欠損金の引継除外はない<sup>18)</sup>。このように、組織再編成の実務において②、③、④の要件を満たさない場合は、⑤の特定役員引継要件（経営参画要件）の充足が税制適格のカギとなる。ヤフー事件では、この要件充足の可否に焦点が当てられた（現行法においては、令112条3項5号）。

なお、ここでの「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、常務取締役又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ため、被合併法人の常務取締役以上の役員1名以上と、合併法人の常務取締役以上の役員1名以上とが、合併後に合併法人の特定役員になることが見込まれている場合には、特定役員引継要件（経営参画要件）を充足することができる。従って、特定役員の全てを引継ぐことまでは要求されていないことにも留意が必要である<sup>19)</sup>。

12) 佐藤・前掲注(7)78頁参照。

13) 事業関連性要件を満たすためには、被合併法人の被合併事業と合併法人の合併事業が相互に関連するものである必要がある（法令112③一、⑦）。

14) 事業規模要件を満たすためには、被合併事業と合併事業のそれぞれの売上金額、従業者の数、被合併法人と合併法人のそれぞれの資本金の額又はこれらに準ずるものの規模の割合がおおむね5倍を超えないことが必要とされている（法令112③二、⑦）。

15) 被合併事業が支配関係の生じた時から適格合併の直前の時まで継続して営まれており、かつ、支配関係の生じた時と適格合併の直前の時における被合併事業の規模の割合がおおむね2倍を超えな

いことが必要とされている（法令112③三、⑦）。

16) 合併事業が支配関係の生じた時から適格合併の直前の時まで継続して営まれており、かつ、支配関係の生じた時と適格合併の直前の時における合併事業の規模の割合がおおむね2倍を超えないことが必要とされている（法令112③四、⑦）。

17) 経営参画要件を満たすためには、被合併法人の適格合併前における特定役員である者のいずれかの者と、合併法人の適格合併前における特定役員である者のいずれかの者とが当該適格合併後に合併法人の特定役員となることが見込まれていることが必要とされている（法令112③五、⑦）。

18) 中野百久造『合併・分割の税務〔改定版〕』（税務経理協会・2003年）118-119頁参照。

## 2 組織再編成における包括的否認規定の概要

### (1) 法132条の2の規定の概要

次に、組織再編成における包括的否認規定である法132条の2をみておく。法132条の2は、次のように定められている。

①合併、分割、現物出資若しくは現物分配又は株式交換若しくは株式移転（以下「合併等」という）に係る合併等をした一方の法人又は他方の法人、合併等により交付された株式を発行した法人、法人の株主等である法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、②その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、合併等により移転する資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、法人の株式（出資を含む）の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額の減少その他の事由により③法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、④その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

上記の規定は、組織再編税制の導入により、企業（納税者）が行う組織再編成の形態や方

法が多様なものとなっているため、組織再編成を利用した複雑、かつ、巧妙な租税回避行為が増加するおそれがある<sup>19)</sup>ことから、適正・公平な課税を行うことができるように個別の否認規定とともに、一般的な租税回避防止規定として組織再編成に係る行為・計算否認規定（法132条の2）を設ける必要があったと説明されている<sup>20)</sup>。

このように法132条の2では、「組織再編成により法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合」には、法132条と同様に、法人の行為・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。」旨を規定しており、組織再編成に関する行為・計算の包括的（一般的）否認規定であると解されている<sup>21)</sup>。

### (2) ヤフー事件判決までの法132条の2の解釈・適用の一般的な見方

組織再編税制の制度創設以降当面の間は、組織再編成に係る法人の行った行為・計算が、法132条の2に規定する「法人税の負担を不当に減少」させると認められる場合に該当するか否かの判断基準については、先例となる判例等が存在しないことからあらかじめ納

19) 佐藤・前掲注(7)100頁参照。

20) こうした法整備に対しては、当初より「『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』というのでは、あまりに短絡的である。」といった批判がなされていた。渡辺徹也『企業組織再編成と課税』（弘文堂・2006年）265頁。

21) 中尾睦ほか『改正税法のすべて〔平成13年版〕』（大蔵財務協会・2001年）243頁参照。なお、当該税制改正に関する政府税制調査会の答申において、

「諸外国での経験に照らしても、会社分割を含め企業組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様なものになることが予想され、租税回避の手段として濫用されるおそれがあります。このため、繰越欠損金等を利用した租税回避行為の防止規定に加え、企業組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設けることが必要です。」とされていた（税制調査会「平成13年度の税制改正に関する答申」）。

22) 金子・前掲注(1)452頁参照。

税者がそれを予測することは困難であり、組織再編成を実行する上での、実務上の懸案事項とされてきた。

また、講学上においても法132条の2の「不当な」税負担の減少の意義をめぐってどのような理論や判例が形成されてゆくのかは、今後の事例の蓄積をまっぴかなく当該規定の解釈・適用については、「同族会社の規定（法132）と同様にその適用要件が明確でないので、個別の事案の集積により適用基準が明確化されることが必要である。」<sup>23</sup>との見解や、「この規定がどのように解釈・適用されてゆくのか、特に『不当な』税負担の減少の意義をめぐってはどのような理論や判例が形成されてゆくのかは、今後の事例の蓄積をまっぴかかないが、同族会社の行為・計算の場合と同様に、公平な税負担と法的安定性の2つの価値の対立と緊張関係を軸として種々の議論が展開されていくであろう。」<sup>24</sup>といった見解に代表されるように、その解釈・適用は、個別事例の集積に委ねられるというのが学説・実務での一般的な見方であった。

### 3 ヤフー事件の概要と裁判所の判断

以下では、ヤフー事件の事案の概要と裁判所の判断をみておく。第一審の東京地裁は、Y税務署長（被告）が同条を適用して行った課税処分はいずれも適法であるとの判断を行ったため、A社（原告）は、これを不服とし

て控訴した。控訴審の東京高裁もまた、A社（控訴人）の請求を棄却している<sup>25</sup>。なお、ここでは第一審及び控訴審判決の争点のうち、組織再編成に係る行為・計算否認規定の解釈・適用に関係する論点に焦点を絞って判決内容を紹介する。

#### (1) 事案の概要

A社（原告・控訴人）は、その発行済株式を訴外B社によって約42%を、訴外D社（米国人）によって約35%を所有されている。なお、グループ内にあるC社は約540億円の未処理欠損金を有していた。B社は、平成20年11月、A社に対して、C社を同社の傘下に収めること等を提案し、平成20年12月26日、A社の代表取締役社長である丙氏がC社の取締役副社長に就任した。さらに、B社はA社に対し、B社が有するC社の発行済株式の全部を総額450億円で譲渡し、C社は、A社の完全子会社となった。その後の平成21年3月30日、A社は、同社を存続会社、C社を消滅会社とする適格合併を行った。

A社は、C社の未処理欠損金額約540億円を自社の欠損金額とみなして損金の額に算入し、平成21年3月期の法人税の確定申告を行ったところ、課税庁は、本件買収・合併に先立ち、A社が丙氏をC社の取締役副社長に就任させ、本件合併における特定役員引継要件を充足させるなどした一連の行為について、これを容

<sup>23</sup> 水野忠恒『租税法〔第5版〕』（有斐閣・2011年）455頁。

<sup>24</sup> 金子・前掲注(1)452頁。また、法132条の2の規定には、同族会社等の行為又は計算の否認規定（法132条）と同様に「税の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ため、租税法律主義における法的安定性等の観点からは、

その都度個別的な否認規定を追加して対処すべきであり、本規定を適用することは極めて慎重であるべきとの見解が従前から存在していた。例えば、渡辺・前掲注(20)264頁参照。

<sup>25</sup> 当該事件は、A社（納税者）が判決内容を不服として、最高裁へ上告している。

認した場合には、A社の「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」として、法132条の2の規定に基づき、本件未処理欠損金額の損金算入を否認する更正処分等を行った。そこで、A社は、この更正処分等を不服として、出訴した。

(2) 東京地裁の判決要旨（下線は筆者）

本件では、法132条の2の「不当性要件」の解釈が重要な争点になった<sup>26)</sup>。

東京地裁は、法132条の2の解釈・適用について、次のように判示している。

「法132条の2が設けられた趣旨、組織再編成の特性、[組織再編税制に係る]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。このように解するときは、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<sup>27)</sup>に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は、上記(ii)に該当するものというべきこととなる。」としている。

また、組織再編成における不当性要件の充足の有無については、「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丙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丙氏がC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、丙氏がC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、C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、丙氏は、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、丙氏は、上記2か月の間、本件買収後に予定

<sup>26)</sup> 本件の主たる争点は、【争点1】法132条の2の意義として、①同条に規定する「その法人の行為」で、「これを認容した場合には、……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」とは、どのような行為をいうのか。②同条の規定に基づき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るか否か。【争点2】本件副社長就任行為は、法132条の2の規定に基づき否認するこ

とができるか否か。①本件副社長就任行為は、「その法人の行為」で、「これを認容した場合には、……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」に該当するか否か。②本件副社長就任行為は、原告（A社）の行為か否か。【争点3】本件更正処分に理由付記の不備があるか否か、が争われている。なお、上記の法132条の2の不当性要件の解釈・適用に関するもの以外の論点については、本稿では検討の対象とはしていない。

されていた事業の経営とは無関係に、C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、C社がデータセンター事業を開始して以来、C社の経営を担ってきた乙氏などの役員は、いずれも、本件合併後、A社（原告）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。……以上のような、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はあるものの、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うことができると。したがって、本件副社長就任は、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。」と判示し、原告のいずれの主張をも退けている。

### (3) 東京高裁の判決要旨（下線は筆者）

東京高裁もまた、A社の控訴を棄却した。判決理由は、基本的には原審と同じである。

ただし、欠損金の引継ぎが認められる趣旨が、原審における支配の継続から、共同事業の継続に改められる等の補正が行われている。

東京高裁は、「丙氏の本件副社長就任は、C社及び控訴人のいずれにとっても、控訴人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〔施行令112条7項5号の要件を満たし、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、〕控訴人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〕」とした。

また、合併法人の代表取締役である丙氏が本件副社長就任をしたことをもって、被合併法人であるC社と合併法人である控訴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することができない理由として、丙氏のC社副社長としての去就と経営従事に関する実質面での権限等について、就任が特定資本関係発生約2か月前、B社においてC社の株式譲渡・合併を行う方針を決定した約1か月後と短期間であったこと、丙氏の具体的な職務内容が本件買収・本件合併後の事業計画に係る業務が本件買収・本件合併の準備に係る業務に限られていたこと、取締役副社長としては非常勤であり、代表権、部下や専任の担当業務はなく、役員報酬も受けていないことなどの原審での事実に加えて、控訴審での追加的事実を摘示した上で、丙氏が「本件合併時にその取締役副社長であることによっても、……合併後も共同で事業が営まれているとは認められず、C社の

上記未処理欠損金を控訴人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。」と判示した。

### Ⅲ 法人税法132条と132条の2の解釈論の検討

Ⅱでみたとおりヤフー事件判決は、組織再編税制導入後に法132条の2の規定が適用された初めての司法判断であるが、この判決は、法132条の2の解釈・適用が、従来の法132条（同族会社の行為・計算の否認規定）とは異なる点が多く存在し、不確定概念としての「不当性要件」の解釈論についての厳しい対立がみられた。また、裁判所の示した判断は、学説や組織再編成の課税実務における見方とは、おおそ乖離したものとなっている。

そこで、以下のⅢにおいては、ヤフー事件判決での裁判所の判断に対する学説等の批判について、本稿の関心事に沿って検討を行うこととする。

#### 1 法132条と132条の2の関係

この事件における法132条の2の組織再編成に係る行為・計算否認規定の解釈及び適用の可否に関する議論の対立軸となったものは、「法人税の負担を不当に減少させる」という「不当性要件」の解釈にあたり、従来の法132条と132条の2との継続性・整合性をどのように解すべきかが争われた。法132条の2の「不当性要件」の解釈を東京地裁及び東京高裁の判断に従えば、今後の課税実務において、その射程は相当程度広いものになると考えられる<sup>27)</sup>。

法令上の用語の意味については、次のような説明がある。すなわち、法令上の用語が複

数の法令で用いられる場合、原則として同じ用語は同じ意味で用いられるのが通常である<sup>28)</sup>、とされている。少なくとも法人税法という同じ法律で用いられる用語である限りにおいて、同族会社の行為・計算否認規定の文言と組織再編成に係る行為・計算否認規定の文言との重要な点での共通性やその規定の置かれている場所の共通性に鑑みれば、「不当性要件」の解釈については同様の考え方が採られるべきものとするのが自然であり、合理的であると考えられる。

他方で、法132条の同族会社の行為・計算否認規定と法132条の2の組織再編成に係る行為・計算否認規定の違いは、同族会社の行為・計算否認規定が対象となる法人（同族会社）の属性に着目した規定であるのに対し、組織再編成にかかる行為・計算否認規定は対象となる行為（組織再編成）の属性に着目した規定である<sup>29)</sup>。このため、両規定の間には無視できない相違があるのであれば、たとえ法文上同じ文言が使われていたとしても、適用される場面が異なるので、その解釈が異なっただとしても不合理ではないとの見方も存在する。

すなわち、法132条と法132条の2では、その適用に対する考え方が異なり、組織再編成に係る行為・計算否認規定は「制度の濫用」

<sup>27)</sup> 法132条の2の「不当性要件」の解釈は、控訴審（東京高裁）においても基本的に維持されているため、ここでは、第一審（東京地裁）の判旨を中心に検討する。

<sup>28)</sup> 長谷川彰一『法令解釈の基礎（改訂版）』（ぎょうせい・2008年）409頁参照。他方で、違う法令であれば、その趣旨、目的等によって微妙に違う意味で用いられる場合もありうるとされる。

<sup>29)</sup> 入谷淳『組織再編 包括的否認規定の実務解釈』（中央経済社・2013年）17-18頁参照。

に対しても適用される規定であるという考え方である。法132条の2の「基本的考え方」には、「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。」<sup>30)</sup>との記載があり、この記載から、立法の経緯としては、組織再編成が、租税回避の手段として濫用されることを防止するためには包括的否認規定が必要であり、それが法132条の2を設けた趣旨であったと解する主張である。この点に関して、組織再編税制の創設に関与した当時の立案担当者は法132条の2の創設にあたり、「これからは『制度の濫用』という視点で租税回避行為を捉える」<sup>31)</sup>、との説明をした旨を述べている。

この論者の考え方からは、組織再編成にかかる行為・計算否認規定は、組織再編成にかかる税制、すなわち、「組織再編税制という制度を濫用する行為」を租税回避と捉えた上で、そのような租税回避行為を防止するために設けられた規定が法132条の2であるという解釈を行おうとするものであろう。

前述のとおり東京地判は、不当性要件として、次の(i)と(ii)を判示した<sup>32)</sup>。

(i)については、従来の同族会社の行為・計算否認の不当性要件と同一のものであるが、(ii)については、形式的に要件を満たしていたとしても「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」についても法132の2の不当性要件を満たすとした点に、ヤフー事件判決の特異性がみられる。

まず「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、従前より法132条において用いられてきた文言であり、税法における不確定概念であるがゆえにたびたび裁判で争われてきた。そうした経緯を経ることで、この文言の意味内容については、判例・学説の集積<sup>33)</sup>があり、その結果として法132条の法人税の負担を「不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、対象となる取引が「経済的取引として不合理・不自然である場合」を指すものと一般に理解されている<sup>34)</sup>。前述のとおり、同じ用語は同じ意味で用いられるものとするならば、法文上に同じ文言が使われている法132条の2においても同様に解するということは極めて自然な見方であり、そうすることが納税者の予測可能性を確保できる解釈であると考えらるべきであらう<sup>35)</sup>。

しかしながら、原告の主張でもある「法132条の枝番として132条の2が規定され、両者の規定ぶりが酷似し、否認の要件の文言も同様であることなどから、両者を別異に解すべきではない」という主張について、東京地裁は次のような判断をしている。

「法132条は、同族会社においては、所有と

30) 政府税制調査会 法人課税小委員会「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」(2000年)第五 租税回避の防止。

31) 朝長英樹「座談会 行為計算否認と最近の法人税務事例」T & A master 465号(2012年)31頁。

32) 東京地裁の判旨の特徴としては、立案担当者の鑑定意見書や立案当時の解説に大きく依存した立論がなされていることが指摘できよう。前掲注(5)

の朝長及び前掲注(21)の中尾を参照。

33) 同族会社の行為・計算否認規定の創設の経緯については、清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房・1995年)308-313頁参照。法132条の沿革については、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」税大論叢11号(1977年)277頁参照。

34) 金子・前掲注(1)456-457頁参照。

経営が分離している会社の場合とは異なり、少数の株主のお手盛りによる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ことから、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又は計算について、『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、これを否認することができるものであるとしたものであり、法132条の2とはその基本的な趣旨・目的を異にする。したがって、両者の要件を同義に解しななければならない理由はな [い]。

さらに、法132条の2の不当性要件に前記(ii)を含めるという解釈は、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いう原告の主張に対して、東京地裁は次のように述べている。

「(ii)を含めるという解釈は、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ことを数々の意見書を提出して反論しているが、裁判所は税法の分野においても、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、何らかの不確定概念の下に課税要件該当性を判断する必要がある場合は否定できず(法132条がその典型例であるということが出来る。)、このような場合

であっても、具体的な事実関係における課税要件該当性の判断につき納税者の予測可能性を害するものでなければ、租税法律主義に反するとまではいえないと解されるところである。しかるところ、法132条の2は、上記(ii)のとおり、税負担減少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に限り租税回避行為に当たるとして否認できる旨の規定であると解釈すべきもの<sup>[36]</sup>であり、このような解釈は、納税者の予測可能性を害するものではないから、これをもって租税法律主義に反するとまではいえないというべきである。この点に関する原告の上記主張は採用することができない」としている。

この点について、原告が、「法132条の2の不当性要件に上記(ii)を含めるという解釈は、納税者の予測可能性を害する」と主張しているのに対し、東京地裁は、「132条の2の不当性要件は、上記(ii)を含めるという解釈をすべきであり、このような解釈は、納税者の予測可能性を害するものではない」と判示している。すなわち、「このような解釈」が「納税者の予測可能性を害するものではない」ということの理由については全く触れていないため、これは原告の主張の反論になっていないとの見方<sup>[37]</sup>があるが、正当であろう。

上記のとおり東京地裁は、法132条の2の適

(35) いわゆる「逆さ合併」も、当該事件と同様に繰越欠損金の損金算入に係る課税減免要件の充足による租税回避行為とみることが出来るが、広島地判平成2年1月25日・行集41巻1号42項は、「逆さ合併」が法57条の趣旨・目的に反することを認めながら、法132条の不当性要件の解釈においては上記判例(ii)に相当する制度趣旨・目的基準を規範として定立せず、(i)の経済的合理性基準によって逆さ合併を否認したと解される。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」税研第177号(2014年)30頁。

(36) 制度の趣旨・目的については、政府税制調査会法人課税小委員会が取りまとめた前掲注(30)の見解を引用することで、その判断のよりどころを示してはいるものの、従来の趣旨解釈とは、異なる解釈論を展開した点に特徴がある。

(37) 安井栄二「租税法規の解釈に関する一考察」立命館法学356号(2014年)92-93頁参照。

用については、その創設の趣旨・目的まで踏み込んで解釈する必要があることを説示しているが、この「上記(ii)を含めるといふ解釈をすべき」という判示については、次のような批判がある。「本件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」<sup>38)</sup>とする見方である。同様に、「本件規範(ii)によれば、組織再編税制に係るすべての（課税減免効果が生じる）個別規定について、法令上課税要件が明確に定められ、その意義が文理上明らかであるにもかかわらず、常に明文にない制度全体および当該個別規定の趣旨・目的に基づく実質的（付加的）な要件充足性を検討しなければ当該個別規定の適用の否定を判定できないこととなるという点で、租税法律主義および課税要件明確主義の観点から問題なしとはいえない。」<sup>39)</sup>とする見方である。さらに、法解釈と法規範との関係において、本判示は「『租税法規の趣旨・目的の法規範化』の批判を免れることはできないであろう。租税法規の趣旨・目的は、当然のことながら、租税法規の規範そのものではなく、法解釈方法論上は、租税法規の意味（規範）の解明に当たって原則として文理解釈を補完する解釈基準として、位置付けるにとど

めるべきである。このように考えると、本判決の前記の『解釈論』は、『法解釈』を装いながら、法解釈本来の限界を越え、法創造の領域に踏み込んだものといえ[る]」<sup>40)</sup>との見方である。上記のいずれの見解も、厳格な租税法律主義の下での「不当性要件」の解釈論としては、正当な批判であると考えられる。

## 2 法132条の2と個別否認規定の関係

次に、ヤフー事件から導かれる組織再編成における個別の否認規定である法57条3項と包括的否認規定である法132条の2との適用の優先・劣後の関係について整理しておく。

未処理欠損金額に係る金額制限、合併法人等の繰越青色欠損金額の金額制限及び特定資産の譲渡等損失金額の損金不算入という組織再編税制にかかる個別否認規定は含み損や、欠損金の利用による租税回避行為をグループ化の時期やみなし共同事業要件といった外形的な基準によって防止していることは、IIで述べたとおりである。

そこで、ヤフー事件のように個別否認規定が対象としている租税回避行為が、その個別否認規定により損金算入等が認められた場合、課税庁は法132条の2を適用して否認できるかについての問題が生じる。

本件事件への法132条の2適用については、包括的否認規定の制定を含む組織再編税制の

38) 吉村政徳「判批」税務弘報62巻7号（2014年）61頁。

39) 北村・前掲注(4)50-51頁。

40) 谷口・前掲注(35)26頁。さらに、谷口教授は、当該判示について「そうすると、制度趣旨・目的基準は、個別的否認規定に対してだけでなく、不当性要件の枠内で経済的合理性基準に対しても優位することになり、したがって、論理的には、組織再編成に係る租税回避の規制に関するいわば『最

高規範』として位置付けられることになろう。……本判決は、このような租税回避の規制の『一般的・抽象的な困難さ』を援用するだけでは、たとえ法132条の2の法案の企画立案・審査の段階でその点についての検討がされたとしても、……前記の判示によって制度趣旨・目的基準の『最高規範性』を正当化することはできないように思われる。」と述べている。谷口・前掲注(35)26-27頁。

趣旨及び本件副社長就任等の事実関係に照らすと、妥当な判断であると解されるとの見方も存在する<sup>(41)</sup>。

さらに、本件事件での本法の施行令への政令委任について、法57条3項と令112条7項（現在の3項）との関係は、前述のとおり同項1号から4号までに掲げる要件（事業の相互関連性要件、事業規模要件及び被合併・合併法人の事業規模継続要件）を満たすか、又は、同項1号及び5号に掲げる要件（事業の相互関連性要件及び特定役員引継要件）を満たす場合に限って、被合併法人の未処理欠損金額の引継が認められることになる。これらの要件は、「合併法人と被合併法人の事業の同一性を担保しようとするものであろうが、特定役員引継要件のような人為的に簡単に操作ができる（そのことは、本件副社長就任において明白である。）要件を設けたこと自体、政策的合理性が疑われる。……特定役員引継要件が存在する以上、当該要件の対象となる特定役員は、本来、当該被合併法人において数年間（例えば、合併前5年間）その職にあった者に限定されて然るべきである」との見解もある<sup>(42)</sup>。すなわち、ヤフー事件のように、短期間の役員在任期間であっても、特定役員引継要件を充足できることから、一定の期間制限等を設けていないこと自体に立法時に不備があったという考え方であろう。とりわけ、経営参画要件を満たすためだけに、名目上被

合併法人の特定役員に該当する者を合併法人の常務取締役以上のポストに就任させた場合には、(イ)取締役会、経営会議等の重要な会議への出席の有無、(ロ)権限面における他の取締役との比較、(ハ)合併後、短期間で取締役を辞任させていないか等、を具体的に検討することも必要であり、このような名目だけの取締役にについては特定役員として認めるべきではなく、経営参画要件を満たすことができないように手当しておくべきであった。少なくともこうした事態は、容易に想定できたはずであろう<sup>(43)</sup>。

しかしながら、令112条7項5号（現在の112条3項5号）には、上記の要件を考慮するような明文規定は存在していない<sup>(44)</sup>。

こうした組織再編成における個別否認規定の状況を鑑みれば、「趣旨・目的に適うかどうかを明確化するために『指標』が置かれた場合、当該『指標』を満たそうと考えるのは当然であるし、『指標』を満たせば要件を充足すると評価するのが法令の意図したところに適うはずであり、むしろ『形式的な適用を貫くべき』ではないかと思われる。」<sup>(45)</sup>との見方がある。すなわち、あらかじめ定められたルールに従い、納税者は法令を少なくとも順守しているにもかかわらず、第一審の東京地裁は、令112条7項5号（当時）の要件として明文規定にはない限定的な要件を付加する<sup>(46)</sup>、という論理構成を採用していた。このような第一審

(41) 朝長英樹①「判決を契機に考える組織再編税制の趣旨・目的」税務弘報62巻7号（2014年）8-17頁参照、同②「検証ヤフー・IDCF事件」T & A master 542号（2014年）4頁参照。

(42) 品川芳宣「判批」TKC税情23巻4号（2014年）37-38頁。

(43) 同旨として、佐藤・前掲注(7)104-105頁参照。

(44) 特定役員引継要件に形式基準を定めていないことの問題については、座談会「東京地裁平成26年3月18日判決の検討」税務弘報62巻7号（2014年）32頁の岡村忠生・岩品信明・明石英司各発言参照。

(45) 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（2014年）79頁。

判決の判断に対しては、租税法律主義の下での課税要件法定主義・課税要件明確主義に反するとの厳しい批判が向けられていた。

この点を考慮したのか控訴審判決では、「組織再編税制中の個別否認規定である法人税法57条3項及びその適用を回避するための要件の1つである特定役員引継要件を定めた当時の同法施行令112条7項5号（現在の112条3項5号）等の解釈については、原審判決に対して向けられていた批判を意識して大幅にその内容を修正し[た]」<sup>(46)</sup>、また、「法人税法132条の2及び同法施行令112条7項5号等への具体的な事実関係の当てはめにおいても、原審判決が認定していた事実関係のうち一部については補充的な事実認定を行い、いくつかの事実については意識的に結論の根拠から排除しながら、最終的には原審判決と同様の結論を導いている」<sup>(48)</sup>との評価がある。

さらに、「このような論理の運びは、原審判決と比較して、論理的な飛躍が小さい分だけ、より説得的であることは確かである。しかしながら、法人税法施行令112条7項5号所定の特定役員引継要件は、同法57条3項に基づき、同項による個別否認の適用を回避するための要件の1つとして設けられたものであって、その意味で、組織再編税制に含まれる個別否

認規定の1つである同項の内容を構成している（同項に基づく個別否認を回避するためのセーフ・ハーバーを構成する要件の1つである）のであるから、その解釈に際して一般的な行為計算否認規定が存在することを援用して明文にない限定的な要件を付加することは、個別否認規定の存在意義を失わせるのではないかとの疑問が残る。」<sup>(49)</sup>との見方がある。すなわち、包括的否認規定である法132条の2を適用することで、個別否認規定の趣旨・目的に反する行為をも否認することができるのであれば、組織再編成における個別否認規定自体がもはや不要ではないかとの問題提起であろう。

また、組織再編成における個別否認規定と包括的否認規定との適用関係について、ヤフー事件判決は「法57条3項と法132条の2との（前者の優先適用を前提とする）いわば『重畳的』適用<sup>[50]</sup>を認めたものと解される。」とする批判的見解もある<sup>(51)</sup>。他方で、これを是認するものとしては、組織再編成において「当該個別規定 [= 法57条3項] の適用により制限を受けた未処理欠損金額については、本規定 [= 法132条の2] を適用する余地はないものと考えられるが、制限を行わないとする、いわば緩和要件であるみなし共同事業要件に

(46) 「委任政令の内容は、法律による委任の範囲に限られる。そして、法令に委任することができる範囲については、憲法41条が『国会は、国権の最高機関であって、国の唯一の立法機関である。』と定めているところから、この趣旨を否定し、いわば実質的に国会の立法権を没却するような抽象的かつ包括的なものであってはならず、……個別的・具体的なものに限られるものとされている」行政法制研究会「重要法令関係慣用後の解説 委任政令」判例時報1429号（1992年）17頁。

(47) 太田洋「判批」税務弘報63巻3号（2015年）31

頁。

(48) 太田・前掲注(47)31頁。その他、控訴審判決について触れた論評としては、岡村忠生「組織再編成と行為計算否認(2)」税研179号（2015年）65頁。朝長英樹＝T&A master編集部「緊急インタビュー ヤフー事件・高裁判決」T&A master 571号（2014年）4頁、等がある。

(49) 太田・前掲注(47)33-34頁。

(50) なお、谷口教授が指摘している「重畳的」適用は、「重複」適用を意味するものではない。

(51) 谷口・前掲注(35)28頁参照。

については、これを形式的に該当させることなどにより、当該制限を回避する場合は、重複して制限を行うことにはならない為、本規定を適用できる<sup>52)</sup>との考え方が述べられているが、これが組織再編成における個別否認規定と包括的否認規定の「重疊的」適用である。

以上が、ヤフー事件判決での、主要な論点整理であると考えられるが、上記の検討結果に従えば、裁判所の示した法132条の2の解釈論の理解としては、組織再編における「(講学上における) 租税回避行為」の否認だけではなく、組織再編成の局面においては、「制度の趣旨・目的に反する行為」を否認することをも含むという解釈論<sup>53)</sup>に立った判決とみるべきであり、このことは、組織再編成におけるより広い是否認の裁量権(趣旨・目的違反という抽象的概念を規範とした、ある意味でのフリーハンドの権限)を課税庁に与えるものとなる<sup>54)</sup>。また、「制度の趣旨・目的」による否認は、従来の判例・学説によれば、明文の否認規定が存在しない場合に法令の限定解釈に基づいて否認する手法であるとされているこ

ととの整合性と租税法律主義の下で、このような考え方が許容されるのか、という問題も残されている。

このように、ヤフー事件判決で裁判所が示した趣旨・目的を規範として定立することは、納税者の予測可能性や法的安定性を著しく損なうものであるとともに、不当性要件(不確定概念)に、「趣旨・目的を規範として含めたこと」は、行為・計算否認規定に行政(課税庁)や司法(裁判所)が新たな解釈要件を付加したことと同一視されるため、わが国における三権分立の下では、到底是認することができないものであろう。

### 3 法132条の2の解釈・適用と課題

上記のとおり、ヤフー事件判決については、学説上の批判的見解が多く存在する。ここでは、税法における不確定概念である行為・計算否認規定の「不当性要件」解釈論に内在する問題について納税者の予測可能性と権利保護の観点から、検討を行うこととする。

52) 齊木氏は、組織再編成における「個別防止規定の潜脱」に関して、個別否認規定と包括的否認規定の適用関係を、上記のように述べている。齊木・前掲注(5)78-79頁。

53) この点について谷口教授は、「あたかも『木』に『竹』を接ぐかのように、『異質な』内容を読み込むのは、不自然で過剰な法律構成による解釈であるように思われる。」といった比喩を用いて、裁判所の判断を疑問視している。さらに、「経済的合理性基準と制度趣旨・目的基準という『異質な』規範を定立することは、解釈論として無理がある。むしろ、基本的に同じ文言を用いている法132条の不当性要件についても経済的合理性基準のみを規範として定立するのが自然で無理のない解釈である。」とも述べている。前掲注(5)28頁。

54) 他の批判的見解には、この事件の原審・控訴審判決は、これまで租税回避の否認と考えられてき

たものとは異なるとして岡村教授は、「副社長就任が課税要件との関係で異常であったかどうかは問題とされていないし……、事業上の目的が一定程度存在していたことは、判決も認めている。そうすると、この事件における行為計算否認規定の適用は、この規定の新しい可能性を開いたことになる。」とした上で、「本件のような法の解釈、すなわち、納税者に有利な規定について、厳格な文言解釈を緩和し、限定的に解釈することは、従来、行為計算否認規定の『助け』を借りずに行われてきた。しかし、本件のように行為計算否認規定を『媒介』させることで、限定解釈できる範囲は大きく広がるものと思われる。」として、裁判所の判断を厳しく批判している。岡村忠生WLJ判例コラム特報第41号「行為計算否認規定の新しい可能性～ヤフー事件控訴審判決～」(2015年・文献番号2015WLJCC002) 6頁。

(1) 予測可能性・法的安定性保障機能の重要性  
組織再編成を含むわが国における自由な経済活動が、どのように保障されるべきかという観点から見た場合、租税法律主義の果たす機能はいかにあるべきか。この点について、金子教授は「それは、国民の経済生活に法的安定性（legal certainty）と予測可能性（predictability）とを与えることにあると考えてよいであろう。すなわち、今日では、租税は、国民の経済生活のあらゆる局面に関係をもっているから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をもしない。むしろ租税の問題は、多くの経済取引において、考慮すべき最も重要なファクターであり、合理的経済人であるならば、その意思決定の中に租税の問題を組み込むはずである。その意味では、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかが、あらかじめ法律の中で明確にされていることが好ましい。……今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果（タックス・エフェクト）について十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内容を与えられなければならない。」<sup>55</sup>と述べている。

さらに、租税法律主義の予測可能性・法的安定性保障機能の重要性に関して、谷口教授は、この機能についての意義を、「立法のレベル」と「執行のレベル」とに分けて、客観的に理解しておくべきであるとしている。

すなわち、租税法律主義の予測可能性・法的安定性保障機能は、まず「立法のレベル」では、その機能のうち客観的側面としての「課税関係における法的安定」を「課税関係における納税者の租税法上の地位」と結びつけ

ることによって、財産権と同様に実体的権利として構成されるべきものである<sup>56</sup>とする。

次に、「執行のレベル」では、租税法律主義の本来的目的（課税権者による恣意的・不当な課税から国民の財産および自由を保護すること）から導き出される課税の適法性保障機能という租税法律主義の本来的功能と両立し得るものでなければならない。納税者に権利濫用の認識がある場合には、そのことのみを理由にして（明文の適用除外規定あるいは否認規定なしに）、権利濫用を否認しても、その否認に基づく課税は納税者の予測可能性を害することにはならず、したがって、租税法律主義に反することにはならないというような見解もあり得る。しかし、租税法律主義の本来的目的および機能からすると、租税法律主義は、課税要件の充足（すなわち課税されること）に対する予測可能性だけでなく、課税要件の欠缺（課税減免規定の適用除外要件の欠缺〔いわゆる隠れた欠缺〕の利用による課税要件の充足回避（すなわち課税されないこと）に対する予測可能性をも保障するものでなければならない。租税法律主義をまさに厳格に罪刑法定主義（憲法31条等）とパラレルに捉えて、権利濫用の否認のための明文の規定が不可欠である<sup>57</sup>とする見解である。

また、租税法律主義の根拠（課税の民主的正統性）と機能（課税の予測可能性・法的安定性）との抵触がみられる場合、①課税の民主的正統性は、租税法律主義の絶対的要請であるのに対して、②課税の予測可能性・法的安定性は、租税法律主義の相対的要請である

<sup>55</sup> 金子・前掲注(1)73頁。

<sup>56</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義〔第4版〕』（弘文堂・2014年）10頁参照。

<sup>57</sup> 谷口・前掲注66)11-12頁参照。

から、立法者が敢えて②を犠牲にしてでも課税要件を定める必要があると判断することも、一般的・絶対的に許されないと考えられない。ただ、立法者がそのような判断を行う場合でも、比例原則（憲法13条参照）<sup>58</sup>の下では、課税要件を定める必要性和、課税によって損なわれる利益、との比較衡量が要請されるべきである<sup>59</sup>とも述べている。

(2) 比例原則からみた法132条の2の適用妥当性

「比例原則」とは、目的と手段の均衡を要求する法原則であり、今日ではその妥当範囲（行政作用一般、立法に及ぶか）、司法審査、憲法上の位置づけ等の関係で諸説がある<sup>60</sup>が、「行政法における一般原則」として行政法の構成要素をなすことは一般に認められている<sup>61</sup>。同原則の3要素には、①目的適合性の原則—手段が目的に適合していること、②必要性の原則—手段が目的達成のために不可欠であること（そのことから、規制は必要最小限でなければならない）、③狭義の比例原則—手段が関連する法益に与える影響が釣り合いにあってはならない<sup>62</sup>という考え方である。

すなわち、ヤフー事件で、法132条の2を適用したことについては、上記の比例原則の下

での、法的安定性の侵害の程度、予測可能性の有無、代替的措置の有無を検討した場合、多くの問題点を指摘できよう。この点からみたヤフー事件への法132条の2の適用は、目的と手段が著しく釣り合いになっているように思われる。税法は、財産権の侵害規範であるため、比例原則に照らして優先・劣後の法的な原理・原則を貫くべきであり、更正処分に関しては納税者にとって、より打撃の少ない（課税要件のより侵害的でない）方法を選択すべきであろう。すなわち、抽象的・一般的なものより、個別的・具体的なもの（形式基準のあるもの）をまず適用すべきである。個別規定（形式基準）をあらかじめ明示しておくことは、納税者（組織再編企業）の順法精神にも合致したものになるであろう。逆に、包括的（抽象的）な規定は、予測可能性が乏しい（遵守すべきルールの不存在）ため順法精神にも反するものとなる。

また、紛争解決の手続きとしての訴訟の場面においても、個別否認規定と包括的否認規定の優先・劣後の関係は、個別否認規定を適用する方が、司法判断に際しても個別・具体的な課税要件へのあてはめが行われるため、訴訟法上も事実認定が容易になる。このこと

58) 比例原則の根拠を憲法13条に求める見解として、「比例原則は、人権を保障し、『法の支配』をその基礎におく日本国憲法（以下、憲法と略称）においても容認されることになる。憲法上は、とりわけ一三条の『立法その他の国政の上で、最大の尊重を必要とする』という文言に、人権を制約する立法をも含めたすべての国家行為に対する原則としての地位を見出す。そして、比例原則は、『国家は、それが必要である限りでのみ個人々の自由を制約する権限を有する』と定義することができる。つまり、それは……人権制約の際の必要最小限の原則を意味する。……したがって、問題は、具体的事件において当該制約が『必要最小限』で

あるか否かを判定する審査基準ということになる。」青柳幸一「基本権の侵害と比例原則」芦部信喜還暦『憲法訴訟と人権の理論』（有斐閣・1985年）625頁。

59) 谷口・前掲注56)29頁参照。

60) 『法律学小辞典〔第4版補訂版〕』（有斐閣・2008年）1050頁参照。

61) 角松生史「日本行政法における比例原則の機能に関する覚え書き」政策科学21巻4号（2014年）191頁参照。

62) 高橋明男「比例原則審査の可能性」法律時報85巻2号（2013年）17頁参照。

は納税者・課税庁の両当事者にとっても、双方の主張・立証の観点から、その方が望ましいであろうし、また裁判所の事実認定・課税要件へのあてはめ等の負担も軽減されることとなる。

以上のように、柔軟な組織再編成を可能とする自由な経済活動の観点からすれば、ルールを明確にして、本来のあるべき組織再編成と課税の公平性を確保することが、立法者に課された責務であろう。ヤフー事件判決が示した明文の規定がない趣旨・目的を規範として定立し課税するという状況は、組織再編成に対する阻害要因となりつつある。こうしたわが国経済の発展にマイナス効果を与える委縮状態が組織再編成の実務に定着していくことは、決して良い結果を生むことにはならないであろう。

組織再編税制が導入された本来の趣旨・目的に立ち返り、国内企業の競争力を確保し、企業活力が十分に発揮できるような税制上の法整備を行うことは急務の課題である。課税面での趣旨・目的をことさら強調し、納税者（組織再編企業）が行う自由な経済活動の結果に対して、事後的に趣旨・目的違反であるとして、日本国内での経済活動を委縮させる効果を働かせたことは、わが国に組織再編税制が導入された本来の趣旨・目的に鑑みれば、本末転倒の結果であると言わざるをえない。

#### IV おわりに

以上のとおり、ヤフー事件判決は、法132条の2の解釈・適用を巡る議論にとって、多くの課題を残した事件であろう。特に、三権分立の緊張関係の在り方に疑問が残る判決であった。すなわち三権分立においては、司法が立法の不備や行政の法適用に誤りがあればそ

れを指摘するのが本来の役割であろう。裁判所が法の不備や執行の妥当性を補うために、解釈による立法の上塗り（法創造）をするようなことがあってはならない。

また、組織再編税制における政令委任の在り方についても、その解釈・適用に問題が多く存在しているにもかかわらず、委任立法をする側と受ける側の問題として、現行制度が趣旨・目的違反のような政令委任を行っている（あるいは放置している）のは、行政側の問題でもある。結局ヤフー事件は、趣旨・目的に合致した施行令を作っていないことがそもそもの原因と考えられる。最終的に、こうした立法の不備を施行令の形式基準を貫いた（少なくとも適法に順守した）納税者の責めに転嫁するのは妥当ではなく、立法者の説明責任のあり方が問われるべきであろう。

本稿では、上記の視点に立って法132条の2の解釈・適用を中心にヤフー事件判決の問題点について検討を行ったところである。

控訴審において東京高裁の判断が第一審の東京地裁の判断を支持したことは、わが国における（適用範囲を限定しない）包括的否認規定導入に向けての動きが強まること、すなわち実質課税への回帰<sup>64</sup>の動きがあることへの懸念材料でもある<sup>64</sup>。

東京地裁及び東京高裁が示した法132条の2の解釈・適用は、本稿で取り上げた比例原則からみても、経済活動の自由に対する大きな制約を加えるものであり、租税法主義の観点からみても、納税者の予測可能性や法的安定性が損なわれることに対する重大な問題提起が行われた判決である。

本件事件のようなケースを防止する必要があると考えるならば、目的と手段の均衡を図りつつ、法改正が行われてきた法132条の沿革

を、1つのモデルとすべきであろう。すなわち、前稿で検討した法132条のようにその存在意義を認めつつも、個別の否認規定を手当していくことで、「伝家の宝刀」としての適用事例が少なくなっていく方が、自由な経済活動にとっては良い結果をもたらす望ましい方向性であると考えられる<sup>63)</sup>。

はたして、法132条の2に、東京地裁・東京

高裁が示したような作用を認めることが適切かどうか、税法解釈の根幹に関わるものであり、最高裁の判断が注目される。

本稿で取り上げた学説における批判及び課税実務に与える影響に対して、自由な経済活動が阻害されないよう納税者の権利保障手続きの観点からの議論が、今後より一層深められることが重要であろう。

(63) 租税回避の包括的否認規定を同族会社に限らず、税法上の一般的な否認規定として導入すべきか否かについては、昭和36年の国税通則法制定時における重要な検討事項とされ、「実質課税の原則」を実定法化しようとする動きがあった。しかし、国税通則法のような基本的な法律にこのような抽象的で一般的な内容の規定をあらたに設けることについては、課税当局がこの規定を拡張的、あるいは恣意的に解釈した場合、納税者の正当な権利利益を擁護する上で大きな不安が生じかねないとする意見があったことから、最終的には制定に至らなかった。代表的な意見として、日本税法学会「国税通則法制定に関する意見書」税法学131号（1961年）1頁、2-4頁参照。

(64) OECDにおいてのBEPSの議論がわが国に与える影響も、今後注目すべき最重要課題であろう。

(65) これとは異なる考え方として、朝長税理士は、法132条の2を「伝家の宝刀」にして、組織再編成税制を創るという選択肢は、有り得ず、現在のような組織再編成税制を創るためには、租税回避を防止するための「使える刀」を用意することも、当然必要となる、としている。さらに、法132条の2は、組織再編成に係る租税回避の包括否認規定という性格のものであり、昭和30年代の後半に、一般的な租税回避の包括否認規定を導入しようという動きが、とん挫した経緯に触れ、法132条の2に関しては同じ轍を踏むことはない、とも述べている。朝長・前掲注(5)493頁参照。