

論 説

ヤフー事件最高裁判決(平成28年2月29日)の検討

—— 法人税法132条と132条の2の「不当性要件」の解釈・適用とその課題 ——

竹内綱敏
(税理士)

目 次

- | | |
|----------------------------|--------------------------------------|
| I はじめに | 4 組織再編税制における個別否認規定と包括的否認規定の関係 |
| II ヤフー事件の概要と最高裁の判断 | 5 法人税法132条の不当性要件の意義と判断基準 |
| 1 事案の概要 | 6 法人税法132条と132条の2の不当性要件の解釈・適用と残された課題 |
| 2 主な争点と判決の要旨 | IV おわりに |
| III 検 討 | |
| 1 法人税法132条の2の立法経緯 | |
| 2 ヤフー事件を巡る下級審の判断と学説・実務の動向 | |
| 3 法人税法132条の2の不当性要件の意義と判断基準 | |

I はじめに

大手インターネット検索サイト運営法人であるヤフー社(以下A社とする)と国との間で、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)の適用の是非を巡り争われていたヤフー事件と呼ばれる当該事件(以下、ヤフー事件と呼ぶ)は、平成28年2月29日に最高裁判所(第一小法廷)の上告審判決により、国側勝訴で確定した(平成27年(行ヒ)第75号)¹⁾。

法132条の2(組織再編成に係る行為・計算の否認)は、税務署長が組織再編成に関する更正等を行う場合に、その法人の行為・計算を容認すると「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、税務署長の認めるところにより、法人税額の計算等ができる規定であるが、本件事件が同法を適用した初めての司法判断である²⁾。最高裁が、法132条の2の不当性要件の解釈及びその適用要件(判断の枠組み)を明らかにしたことに、本事件の裁判例としての重要性がある³⁾。

なお、最高裁は、法132条の2の適用の可否が争われた関連する2つの事件(ヤフー・IDCF事件)について、平成28年2月29日付で、2件とも納税者側の上告を棄却する判決を言い渡したが、これに先立ち、法132条の適用の可否が争われたいわゆるIBM事件⁴⁾(以下、IBM事件と呼ぶ)もまた、同年2月18日

付けで国側の上告受理申立てを不受理とする決定が行われている⁽⁵⁾。最高裁の示したこうした一連の判断は、行為計算否認規定における「租税回避」の捉え方に対する新たな司法判断として、今後の行為計算否認規定の解釈・適用においても大きな影響を与えることは間違いないと思われる。

本稿では、この最高裁判決が今後のわが国における包括的否認規定のあり方にどのような影響を与えることになるのか、特に法132条と132条の2の行為計算否認規定における「不当性要件」の解釈論⁽⁶⁾に関わる問題点を整理・

検討することを目的とする⁽⁷⁾。

II ヤフー事件の概要と最高裁の判断

1 事案の概要

A社（原告・控訴人・上告人）は、その発行済株式を訴外B社によって約42%を、訴外D社（米国法人）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543億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

- (1) 第1事件（いわゆるヤフー事件）第1審 東京地判平成26年3月18日・訟月60巻9号1857頁、控訴審 東京高判平成26年11月5日・訟月60巻9号1967頁。東京高裁は、第1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。第2事件（いわゆるIDCF事件）第1審 東京地判 平成26年3月18日・訟月60巻9号1987頁、控訴審 東京高判平成27年1月15日・LEX/DB文献番号25447566。第2事件についても、東京高裁は第1事件と同様に納税者の請求を棄却している。最高裁は、第1事件と同日付で、第2事件についても請求を棄却し、国側勝訴で確定している（平成27年（行ヒ）第177号）。最高裁の判決内容については、第1事件・第2事件とも裁判所HPの裁判例情報にて閲覧可能である。ヤフー事件判決については、http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/710/085710_hanrei.pdf [最終確認日：平成28年9月28日現在] 参照。なお、最高裁は、第1事件・第2事件のいずれにおいても、組織再編成に係る法132条の2の不当性要件の解釈や組織再編成の基本的な考え方に関しては、同様の判断を示しているため、本稿では第1事件についての最高裁判決を取り上げて検討する。
- (2) ヤフー事件の第1審 東京地裁判決に関する評釈は数多くある。例えば、浅妻章如・ビジネス法務14巻9号（2014年）84頁、水野忠恒・国際税務34巻8号（2014年）102頁、吉村政徳・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・国税速報6315号（2014年）4頁、太田洋・①旬刊商事法務2037号（2014年）6-7頁及び11-14頁、同・②旬刊商事法務2038号（2014年）38頁、同・③税務弘報62巻10号（2014年）2-3頁、北村導人・旬刊経理情報1383号（2014年）46頁、等がある。なお、ヤフー事件の控訴審判決の紹介・検討については、瀧圭吾・ジュリスト増刊1479号（2015年）平成26年度重要判例解説217頁、太田洋・税務弘報63巻3号（2015年）31頁、拙稿・税法学573号（2015年）139頁、等参照。

- (3) ヤフー事件は、第一小法廷（山浦善樹裁判長）、IDCF事件は第二小法廷（小貫芳信裁判長）において判決が行われた。最高裁判事の内9名が判決に関わった両事件は、租税訴訟事件としては重要な判例であるといえよう。
- (4) IBM事件のような国際的な租税回避スキームへの対抗策としては、現行の法132条の解釈では対応できないとの見方（朝長英樹「検証・IBM裁判〔第1回〕」T & A master 554号（2014年）9頁参照。）や、本件はBEPSの問題とされるべき（岡村忠生「BEPSと行為計算否認(2)」税研181号（2015年）79頁参照。）との考え方も存在する。
- (5) 第1審 東京地判平成26年5月9日・判タ1415号186頁、控訴審 東京高判平成27年3月25日・判時2267号24頁。なお、第一小法廷（山浦善樹裁判長）が、平成28年2月18日にIBM事件についての国側の上告受理申立てに対する不受理決定を行っている。

26日、A社の代表取締役社長である甲氏が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543億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社が甲氏を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 主な争点と判決の要旨

上記のとおり、本件事件の争点は、平成20年12月から21年3月末までの4ヶ月間に行わ

れたA社と、その関連会社との一連の組織再編成において、A社が、被合併法人C社との適格合併に先立ち、A社の代表取締役甲をC社の取締役副社長に就任させることで「特定役員引継要件」を充足させ、C社の未処理欠損金約543億円をA社の欠損金とみなして法人税の確定申告を行った点にある。

本件においては、法57条3項に定める被合併法人等と合併法人等との間の特定資本関係等と令112条7項1号（平成22年政令第51号による改正前のもの。以下、同じ）に定める事業の相互関連性要件を充足することについては、当事者に争いはなかった。争点は、令112条7項5号に定める特定役員引継要件が問題となった。すなわち、国側はこの「A社の代表取締役甲をC社の取締役副社長に就任させることで『特定役員引継要件』を充足」させた行為に、法132条の2を初めて適用し、法人税の更正処分等を行った。

1審判決は、本件副社長就任は、令112条7項5号の趣旨に反する旨を判示し、法132条の2の規定を適用した本件更正処分等を適法と判断し、控訴審も1審判決を支持した。

上告審での主な争点は、下級審と同じく以

(6) 従来行為・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た。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、ヤフー・IDCF事件での法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頁において公表されている。

(7) ヤフー事件で示された法132条の2の解釈・適用の判断を基軸として、IBM事件の控訴審判決で示された法132条の判断も併せて、今後の行為計算否認規定の解釈・適用の問題点を検討する。

下の2点である。

（争点1）法132条の2の意義（「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」という不当性要件の解釈について）

（争点2）A社の代表取締役甲を被合併法人C社の取締役副社長に就任させたことについて、法132条の2の規定を適用して否認できるか否か

控訴審（東京高裁）判決では、甲の副社長就任について、法132条の2を適用して否認した国側の更正処分等は適法と判断している。最高裁判決でも、その最終的な結論は同様となったが、（争点1）については、最高裁と東京高裁（原審）が示した判旨には大きな違いがある。この点については、Ⅲの検討で改めて確認する。

(1)（争点1）についての判断

法132条の2の不当性要件の法令解釈について最高裁判決では次のように述べている。

「法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（以下『組織再編税制』という。）に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にその

ような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。」と判示した。

これは、原審の東京高裁判決では示されていないものであり、法132条の2が適用される法令解釈について、最高裁が初めてその司法判断を示したものである。

(2)（争点2）に関する判断

最高裁は、電子メール等によれば「特定役員引継要件」⁽⁸⁾の充足を意図したことは明らかとしている。すなわち、甲の副社長就任は、当事者間で取り交わされた電子メールの「税務ストラクチャー上の理由」との記載などによれば、法人税の負担の軽減を目的に、「特定役員引継要件」⁽⁹⁾を満たすことを意図して行われたことは明らかとしたうえで、上記法令解釈に認定事実⁽¹⁰⁾を当てはめて、（争点2）を判断している。

具体的には、①甲の副社長就任についてA社と被合併法人C社との間で事業上の目的や必要性が具体的に協議された形跡がないこと、②一連の組織再編成がごく短期間で行われたものであることなど、③甲の副社長就任後の業務が、合併に向けた準備やその後の事業計

(8) 法57条の繰越欠損金の引継ぎを行うためには、「特定役員引継要件」の充足が必要とされる。合併における被合併法人の繰越欠損金の引継制限については、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、及び拙稿・前掲注(2)142頁参照。

(9) 特定役員引継要件に形式基準を定めていないことに関しては、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。

画に関するものにとどまること、④甲は、C社の副社長であるものの、代表権のない非常勤取締役であった上、具体的な権限を伴う専任の担当業務もなく、C社から役員報酬も受領していなかったことなどに照らせば、甲の副社長就任は、実態とは乖離した「特定役員引継要件」の形式を作出する明らかに不自然なものであり、税負担の減少以外にその合理的な理由といえるような事業目的等があったとはいえないなどと指摘した¹⁰⁾。よって、甲の副社長就任は、組織再編税制の規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものとして、法132条の2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」に当たると結論付けた¹¹⁾。

なお、法132条の2の「その法人の行為又は計算」の意義については、更正等を受ける法

人に限らず、同法各号に規定する法人も含まれる旨を示した。つまり、甲の副社長就任は、更正処分等を受けたA社の行為ではないが、被合併法人C社（同条1号）の行為であるため、否認対象になるとしている¹³⁾。

III 検 討

1 法人税法132条の2の立法経緯

法132条の2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、包括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

(10) 甲氏の副社長就任に係る（争点2）については、目新しい判断はない。なお、事実認定において、最高裁でも担当者のメール（「税務ストラクチャー上の理由」で役員を派遣）が重視されていることは、注目すべき点である。企業のIT化に伴い最近の税務調査の資料（証拠）収集の対象物に変化している表れであるといえよう。また特定役員について、「経営の中核を継続的かつ実質的に担ってきた者」という新しい表現も見受けられるが、本件においては、実際の経営への関与が希薄で、期間も短いという点において、特に新たな論点にはなっていない。控訴審判決では、「132条の2を『仮に』経済的行動として不自然・不合理で、仮装的又は名目的な場合に限られるという見解を採用したとしても、本件の副社長就任は経済的行動として不自然・不合理で名目的なものである」という判示をしているが、最高裁はこの点については何ら触れていない。

(11) 最高裁判決のこうした判断について「欠損金利用価値の法人間移転を一定の場合に許容し、また、一定の場合に制限すべきとの租税政策との関係で、セーフ・ハーバー規定としての役割が期待された

であろう特定役員引継要件の趣旨・目的を厳格に解し、『経営の中核を継続的かつ実質的に担ってきた者』かどうかが過度に重視されるべきではなく、経営者の送り込みによる事業改善が見込める場合にまで否認が認められるべきではない。租税法の立法及び解釈が私法上の行為に及ぼす影響を慎重に見極めるべき一局面である。」との見方がある。長戸貴之「組織再編成における事業の継続性と繰越欠損金の引継制限—ヤフー事件最高裁判決の射程との関係—」論究ジュリストNo18（2016年）237頁。

(12) （争点2）の判断は、下級審（第1審・控訴審）と基本的に異なっていない。

(13) 行為計算否認の対象となる「その法人」の範囲は、第1審の東京地裁から同じ判断である。平成19年の改正の趣旨及び改正の経緯にも照らし、「その法人の行為又は計算」とは、「更正を受ける法人」の行為又は計算には限られないと判示している。なお、控訴審の東京高裁では、「本件副社長就任はヤフーの行為とも認められる」という趣旨の踏み込んだ認定を行っているが、最高裁はこの点については、特に触れていない。

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¹⁴⁾。

すなわち、法132条の2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」、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・計算の一般的（包括的）否認規定であると解されている¹⁵⁾。

上記の立案担当者の説明に従えば、適格組織再編成に係る欠損金の引き継ぎのような課税減免規定を定める場合は、法57条2項においてそれを認めることとしながらも、個別の否認規定として3項で制限規定を定めている。本件に当てはめれば、組織再編税制における法57条3項の個別の否認規定とともに、包括的否認規定として法132条の2が定められているという「たてつけ」になっているものと考えられる¹⁶⁾。

2 ヤフー事件を巡る下級審の判断と学説・実務の動向

ヤフー事件においては、本件副社長就任が、

法132条の2の不当性要件に該当するかどうか最大の争点であり、その前提として、不当性要件の意義やその該当性の判断基準ないし判断方法（判断枠組み）をどのように解すべきかが争われた。

法132条の2の不当性要件の意義については、双方の当事者から多数の著名な税法学者や組織再編税制の創設時の立案担当者による鑑定意見書が提出されるなどして争われた。

第1審及び控訴審は、「組織再編税制の趣旨・目的、当該個別規定の趣旨・目的に反する」という考え方に依拠した不当性要件の判断枠組みとして、いわゆる「趣旨・目的基準」もその解釈論の射程に含まれるとした。

本件の第1審及び控訴審判決には多数の評釈等が示されているが、その内容においては、第1審及び控訴審判決が採用した上記の「趣旨・目的基準」に批判的な見解が多数を占めていた。そうした批判における最も代表的な論拠は、納税者にとって組織再編税制の趣旨・目的や個別規定の趣旨・目的は必ずしも明示的に認識できるものではなく、下級審の判旨が示す「趣旨・目的基準」の下では納税者の予測可能性を確保することが困難であり、租税法律主義（課税要件明確主義）に反する

14) 中尾睦ほか『平成13年度版』改正税法のすべて』（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」）。

15) 金子宏『租税法〔第21版〕』（弘文堂・2016年）469頁参照。なお、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。」（金子・同472頁）との見解が示されているが、本稿では、裁判所の判決内容に従い、包括的否認規定という用語に統一して使用している。

16) 谷口勢津夫=上西左大信「PERSON 租税回避を巡る最近の動向・課題」税研188号（2016年）7頁〔谷口発言〕参照。

というものであった。

こうした学説における議論状況の下、組織再編成を行う実務家や経済界からも、不当性要件の判断基準があいまいなままでは組織再編成への萎縮の効果が生じるおそれがあるなどとして、法132条の2の不当性要件の意義及びその要件該当性の判断基準につき、最高裁による明示的な司法判断が示されることを期待する声が上がっていた。

最高裁判決は、上記のような学説の動向や実務界の要請といった経緯の下で、前述Ⅱの2に記載した判決要旨のとおり判断し、その解釈・適用の考え方を明らかにしたものと考えられる¹⁷⁾。

3 法人税法132条の2の不当性要件の意義と判断基準

本件で問題とされたのは、組織再編成の課税処分において個別否認規定を適用することができない場合に、法132条の2の包括的否認規定を適用することで租税回避行為を否認できるかということにある。この点について、最高裁は控訴審（原審）の結論を維持したものの解釈論については、控訴審（原審）が示した解釈を変更し、同条の適用される射程範囲を相当程度限定したと考えられる。前述Ⅱ

の2(1)（争点1）についての最高裁の判旨を整理すると、以下のようになる。

- (1) 最高裁の判決要旨（記号・番号及び下線は、筆者が整理の都合上付したものである）
最高裁判決では、まず法132条の2の「不当性」の意義について、(A)組織再編税制の各規定を「租税回避」の手段として濫用すること¹⁸⁾、としている¹⁹⁾。

さらに、法132条の2が適用される濫用の有無に該当する場合の(B)判断に当たって考慮する事情を、以下のよう示した。

- (B) ①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか。

②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等。

なお、上記の(B)判断に当たって考慮する事情には、「等」が付されていることから、(B)の①と②で示された代表的な例示を含めたさまざまな事情を考慮すべき、としているものと解される。上記(B)の事情を考慮した上で、濫用の有無の(C)判断の観点²⁰⁾を、以下のよう示した。

(17) 判例紹介「最高裁判例 行政 最高裁第一小法廷平28.2.29判決」判例タイムズ1424号（2016年）71-72頁参照。

(18) 「租税回避の本質は、租税法規の濫用（abuse of law）である」とする見解もある。今村隆『租税回避と濫用法理—租税回避の基礎的研究—』（大蔵財務協会・2015年）49頁。

(19) 最高裁は、法132条の2の「不当性」の意義について、組織再編税制の各規定を「租税回避」の手段として濫用すること、としているだけである。周知のとおり、実定法上においては「租税回避」

の定義は存在しない。学説における租税回避の議論では、論者によりその定義は異なるため、これを一義的に示すことは難しい。この点に関して、最高裁判決では、「『租税回避』の意義についても述べられてはならず、この語を何らかの絞りとしたのか（租税回避の手段ではないときはどうなるのか）は、分らない。」「最高裁は、『租税回避の手段として』の意味を説明すべきであったと思われる。」との批評がある。岡村忠生「判批」ジュリスト1495号（2016年）11頁。

- (C) ①当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであるか。 旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否か。
- ②組織再編税制に係る各規定の本来の趣

(2) 最高裁判決と控訴審（原審）判決の比較

東京高裁	最高裁
(i) 法人税法132条（同族会社等の行為又は計算の否認）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52年7月12日判決等）のほか、 (ii) 組織再編成の一部が、組織再編成の個別規定の要件を形式的には充足し、一連の組織再編成により税負担を減少させる効果があるものの、その効果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。	法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（組織再編税制）の各規定を租税回避の手段として濫用すること。

最高裁と東京高裁（原審）が示した法132条の2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」の意義（不当性要件）を比較すると上記ようになる。

法132条の2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」の意義（不当性要件）について、東京高裁判決では、法132条（同族会社等の行為・計算の否認）の判断基準と考えられる(i)「取引が経済的取引として不自然・不合理である場合」という、「経済合理性基準」をその要素の一つとして示すとともに、さらに、(ii)組織再編税制における、いわゆる「趣旨・目的基準」をも含めて2つの異なる規範を定立していた。

これに対して、最高裁判決では東京高裁判決の文言を引用せず、東京高裁判決で示されていた法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」の意義（不当性要件）に係る文言を変更し、(A)組織再編税制の各規定を「租税回避」の手段として濫用すること、と解釈した上で、さらに、同法が適用される「租税回避」に該当する場合の判断枠組みとして、前述の(B)判断に当たって考慮する事情と(C)判断の観点、を示した²⁰⁾。

²⁰⁾ 今村教授は、最近の最高裁判決において「観点」との用語を用いているのが目立っているとしている（例、LPS事件の最判（平成27年7月17日、民集69巻5号1253頁）、衆議院議員の選挙における投票価値の較差が問題となった事件（平成27年11月25日・大法院判決、判時2281号20頁）。「観点」という用語の意味については、『基準』とほぼ同じ意味であるが、『基準』よりもルールとしての拘束

性が少し弱いとのニュアンスで用いているものと考えられる。……このような『観点』との用語の用い方は、最高裁が下級審に判断基準としての強い拘束を与えることを避け、下級審に解釈の余地を残すための独特の表現と考えられる。」としている。今村隆「ヤフー事件及びIBM事件最高裁判決から見えてきたもの（上）—IBM事件は租税回避か？」税務弘報64巻7号（2016年）57頁。

(3) 最高裁判決の不当性要件の解釈・適用に対する評価

最高裁判決と下級審判決との「不当性要件」の解釈を比較・検討すると、地裁判決や高裁判決は、(i)経済的取引として不自然・不合理な場合のみならず、(ii)組織再編税制の趣旨・目的に反する場合も「不当」と判断していた(=趣旨・目的の規範化)。しかしながら最高裁の判断では、(i)と(ii)を「選択的な要件=(i) or(ii)要件」としていない点にある。この点について、「経済合理性基準は不当性要件という規範的要件に係る評価根拠事実の認定基準であるのに対して、制度趣旨・目的基準はその規範的要件の解釈基準であるということができよう。両基準のこのような『異質さ』は、これまでみてきたように、経済合理性基準が租税回避アプローチによる規制を前提とし、制度趣旨・目的基準が制度（権利）濫用アプローチによる規制を前提とすることに基因するものと考えられる。……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。」²²⁾と下級審判決に対する批判があったが、最高裁は、両者を選択的な要件とは解さなかったものと考えられよう。

以下、最高裁の示した不当性要件解釈論についての各論者の見解をみておく。

「かかる判示は、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』には、(i)法132条1項所定の不当減少性が満たされる場合と、(ii)法132条の2に特有の場合、すなわち、『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』場合、の両者が含まれるとする考え方（以下、便宜上「二元説」という）を明確に否定し、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』とは、抽象的には『法人の行為又は計算が組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるもの』であって、『濫用』にあたるか否かは『当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否か』で一元的に判断されるとする考え方（以下、便宜上「濫用基準説」という）を示したものであって、画期的である。」²³⁾としている。

加えて、「組織再編税制の趣旨・目的ないし個別的否認規定の趣旨・目的に明らかに反する場合にはただちに法132条の2の不当減少性要件が満たされるかのような解釈が否定された点も、高く評価できる。ヤフー・IDCF事件最高裁判決の上記判示でも、組織再編税制

(21) 岡村教授は、最高裁が法132条の2の解釈・適用にあたり「判断に当たって考慮する事情」と「判断の観点」を示したことを「適用要件のソフト化」と表現している。岡村忠生「租税回避否認への柔軟な対応～ヤフー事件最高裁判決～」ウェストロー・ジャパン・オンライン判例コラム第77号

(2016年・文献番号2016WLJCC015) 1頁参照。

(22) 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177号（2014年）28頁。

(23) 太田洋「判批」税務弘報64巻6号（2016年）46頁。

に係る各規定の適用を受ける（又は免れる）ことがそれら規定の本来の趣旨及び目的から逸脱するか否かという観点は重視されてはいるものの、『組織再編税制全体の趣旨・目的』[傍点：太田]といった極めて曖昧な要素は捨象され、また、組織再編税制に係る各規定の適用を受ける（又は免れる）ことがそれら規定の本来の趣旨及び目的から逸脱したと認められる場合でも、さらに『組織再編成を利用して税負担を減少させる』『意図』が存するとまで認められなければ、不当減少性要件は充足されないものとされており、法132条の2の適用範囲に一定の限定が課されている。²⁴として、最高裁判決を肯定的に評価している。

他方で、次のような論評もある。「判旨I [=法132条の2の法令解釈] は、態様の不自然性や事業目的等の有無を考慮事情として、①税負担減少意図基準、②態様逸脱基準の2つで『濫用』に当たるかを判断する基準ということになる。このようにみていくと、『税負担を減少させる意図』といっても、法人税法132条の2の規定上要件となっているのではなく、あくまでも『不当』を判断するための観点（基準）の1つとの意味であり、『不当』か否かを判断するに当たり、『税負担を減少させる意図』の有無も判断すべきであるとの意味であり、『税負担を減少させる意図』が要件となっているとの意味ではないと考えられる。また、態様の不自然さや事業目的等の有無は、

あくまでも考慮事情であり、態様の不自然さでは、『作出したりするなど』と判示し、事業目的等の有無は、『その他の事由が存在するかどうか等』と判示し、例示であると考えられる。次に、事業目的等の有無では、事業目的の有無だけではなく、『その他の事由』の有無と拡張している点も注目される。²⁵としている。

また、最高裁が「判決理由を変えた点に意義が認められる。これにより、(ii)の法132条からの明示的拡張は、姿を消した。」²⁶として評価する一方で、「しかしまた、本判決は、下級審のように適用要件を示すのではなく、法文言の『不当』を『租税回避の手段として濫用』で受け止め、考慮されるべき事項や判断の観点を提供することとした。これは、行政処分に対する司法審査を後退させるが、法132条の2を税務署長への裁量付与の規定と位置づけるものと考えられる。この結果、事業目的があり、異常な法形式を選択していない場合であっても、同条の適用可能性は残ることになる。」²⁷との懸念が示されている。

以上のとおり下級審（地裁・高裁）判決における不当性要件の解釈では、納税者自身が正当な組織再編成と考える計画を行っていたとしても、事後的に組織再編税制の趣旨・目的に反するという抽象的な理由だけで不当として否認されるような納税者の予測可能性や法的安定性の欠如があったところ、これが最

²⁴ 太田・前掲注(23)47頁。

²⁵ 今村・前掲注(20)57頁。さらに、今村教授は「判旨Iは、末尾の締めで、『逸脱する態様でその適用を受けるもの』だけでなく、『免れるもの』も『逸脱する態様の観点』に含めていることも注目される。これは、IDCF事件を意識した判示であり、いわゆる適格外しを含める趣旨と考えられる。」(今

村・同57頁)としている。このことから、ヤフー事件とIDCF事件の判決内容については、第一・第二小法廷で慎重にすり合わせが行われていたことが窺える。

²⁶ 岡村・前掲注(19)11頁。

²⁷ 岡村・前掲注(19)11頁。

高裁判決では、「趣旨・目的基準」を排除し、法132条の2が適用される具体的な判断基準や判断枠組みが判示された点においては、一定の予測可能性や法的安定性が確保されたと評価することができよう。

しかしながら、一方で「租税回避の手段として濫用すること」の判断の枠組みにおいては、「事情」や「観点」という適用要件を緩やかに規律していることから、上記のとおり論者により本件判決の解釈やその射程については、意見が分かれるところである。

4 組織再編税制における個別否認規定と包括的否認規定の関係

本件においては、特定役員引継要件は充足されているため、上記の個別否認規定（法57③）は適用されない。したがって、仮にこの個別否認規定とは別に組織再編成における包括的否認規定（法132条の2）が存在していない場合には、本件において租税回避であることを理由に否認することはできなかったことになる。ここでは、本件判決で示された制度「濫用」の議論について、過去の最高裁判決との関係性について、若干の検討をしておく。

すなわち、法132条の2という包括的否認規定が適用されたヤフー事件も、外国税額控除余裕枠濫用事件と同様に、包括的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否認することが可能であったのではないかという問題点について検討する。

最高裁平成17年12月19日判決（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二重課税を排斥し、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、当該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。」²⁸⁾と判示している。

上記の外国税額控除余裕枠濫用事件の最高裁判決における否認の解釈方法については、「限定解釈」とみるか、制度「濫用」とみるか、については議論があるが²⁹⁾、外国税額控除の適用を受けることができる形式的要件を満たしているにもかかわらず、「外国税額控除制度を濫用するもの」であることを理由にその適用を認めない判断がなされている。

本件においても、過去の最高裁判決と同じ

²⁸⁾ 最判平成17年12月19日・民集59巻10号2964頁。
なお、本件はりそな銀行（旧大和銀行）に関する事件であり、判決は第二小法廷が行ったものである。

論理を用いるのであれば、個別否認規定（法57③）の解釈において「限定解釈」あるいは、制度「濫用」を用いることで同様の結論を導くことも考え得るところであるが、本件においては外国税額控除余裕枠事件とは異なり、包括的否認規定（法132条の2）が設けられているところから、この規定の適用により組織再編成における租税回避行為の否認が認められている²⁹⁾。

この点について、今村教授は、「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。」³⁰⁾という見解を述べている。

さらに、岡村教授も、「本件の課税は、わざわざ行為計算否認規定によらなくても、特定役員引継要件を限定解釈することで維持できたのだろうか。判旨を読み比べると、本件の濫用と外国税額控除事件の濫用では、質や内

容に差があると思われる。本件を『濫用』（量や程度が過ぎること。例：河川の氾濫）というのであれば、外国税額控除事件は『乱用』（秩序や規律が乱れること。例：薬物の乱用）といえよう。そうすると、本件の租税回避が、外国税額控除事件のような悪質さを持つものであったかが、あらためて吟味されねばならないこととなる。外国税額控除最高裁判決の『税負担の公平を著しく害する』という判示から見ても、限定解釈による否認は、租税回避の否認（擬制に基づく課税）よりも、さらに著しい濫用（用語としては『乱用』とすべきもの）に対するものと見られるからである。これに対して、本件はそのような悪質なものであったとは到底いえず、否認規定なしに、限定解釈による否認はできなかったと考えられる。」³²⁾との見解を述べている。

このように、本件の場合には、外国税額控除余裕枠濫用事件とは異なり、明文の否認規定に基づかない、その趣旨・目的による限定解釈での否認はできなかったものと考えられる。

次に、組織再編成において個別否認規定の適用ができない場合に、法132条の2が、それに代替するような手法で用いられていることについての当否について検討する。すなわち、組織再編成における個別否認規定と包括的否認規定の適用における競合と選択（適用の優先順位等）の問題である。

29) 「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。」とする見解（金子・前掲注(15) 131頁、及び『『不文の濫用規制要件』とも言うべき要件を措定ないし創造したものと解される。』とする見解（谷口勢津夫「租税回避と税法の解釈適用方法論—税法の目的論的解釈の『過形成』を中心に—」岡

村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房・2015年）17頁がある。

30) わが国では、税法上の明文の否認規定がない限り租税回避の否認は認められないと解するのが、理論上・実務上の通説となっている。金子・前掲注(15)129頁参照。

31) 今村・前掲注(18)232-233頁。

32) 岡村・前掲注(21)3頁。

通常、同じ税目に関する法律の中で、同じ行為に対して個別否認規定と包括的否認規定が定められているような場合には、個別否認規定が優先して適用されるべきである、との考え方が一般に是認されている³³。

本件に当てはめると、法57条と132条の2の適用関係がこれに該当する。この点に関して、「本件副社長就任が実質、実態を持たないというのであれば、それは端的に、現実世界での法の解釈適用であって、特定役員引継要件を満たさないとすべきである。それを、問題の行為が、法57条の趣旨的に反するとした上で、いわば合わせ技の形で、法132条の2に接続するのは、租税回避の否認の方法として許容されるものとは言えない。」³⁴との指摘がある。

一方で、「未処理欠損金の引継ぎを認める規定は課税減免規定ですから、これを定めるに当たっては、その趣旨・目的に反する引継ぎについて57条3項でまず制限を加え、それでも十分には規制できない場合は、132条の2で規制をかける³⁵、というような両規定の『重畳的適用』を法人税法は認めているという解釈を前提にして、最高裁は判断を行ったもの

と理解してい[る]」³⁶との見方がある³⁷。さらに、「132条の2を適用して否認したのは特定役員引継要件の限定解釈に実定税法上の根拠を与えるためではないか、……そのような理解を前提にすれば、最高裁は、132条の2の適用を通じて実質的には特定役員引継要件の限定解釈を行ったというような理解も成り立ち得ると思われま。最高裁判決をこのように理解するならば、その射程は、特定役員引継要件の適用が問題になる場面に限定されるように思われ[る]。」³⁸との見解がある。このように解した場合、最高裁判決の示した法132条の2の射程は、限定的ということになるであろう。

組織再編成における複雑・巧妙な租税回避に対応する観点からは、法132条の2の存在意義は認められるものの、その適用は、慎重であるべきことが要請される。包括的否認規定である法132条の同族会社の行為計算否認規定が、法人税法上の通常の課税要件規定の整備により「伝家の宝刀」と称されるようになった経緯と同様、組織再編税制においても、想定可能な立法の不備に対しては、順次個別否認規定による手当が行われるべきであろう。

33) 個別の否認規定と包括的否認規定との競合と選択の学説上の議論については、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—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67-70頁参照。

34) 田中治「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房・2015年）67頁。なお、田中教授のこの論評は第1審の東京地裁判決に対するものである。

35) 谷口教授は、法132条の2が適用された理由について「本来は、57条3項の個別的否認規定で規制ができればよかったです、みなし共同事業要件のうち特定役員引継要件が緩やか過ぎた、『規律密度』が低過ぎたがために、これでは規制ができ

なかったので、132条の2を適用せざるを得なかったのではないかと思[う]」と述べている。谷口＝上西・前掲注(16)9頁〔谷口発言〕。

36) 谷口＝上西・前掲注(16)9頁〔谷口発言〕。

37) 谷口教授は、個別的否認規定と包括的否認規定との否認立法のあり方について、「いきなり包括的否認規定を置いて全ての取引に投網をかけるような否認立法ではなく、組織再編なら組織再編について、要するに課税減免規定を定める分野ごとに、個別的否認規定とそれよりは射程、間口の広い否認規定とを定め、課税減免措置の濫用に対処するのが否認立法のあるべき姿ではないか」と述べている。谷口＝上西・前掲注(16)8頁〔谷口発言〕。

38) 谷口＝上西・前掲注(16)10頁〔谷口発言〕。

5 法人税法132条の不当性要件の意義と判断基準

ヤフー事件判決と同時期に法132条の適用の是非を巡り争われたいわゆるIBM事件も、前述のとおり既に判決が確定している。IBM事件は国側敗訴で確定したものの、法132条の意義については控訴審判決において国側の主張が認められている。すなわち、同条の「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」の意義は、「経済合理性を欠く場合か否か（経済合理性基準）」で判断し、これには「独立当事者間の通常の取引と異なっている場合」が含まれ、「租税回避目的と認められることを常に要求するものではない」旨が判示されている。しかしながら、この控訴審判決が示した判旨については重大な問題が生じているものと考えられる。

以下、この点について検討してみる³⁹⁾。

国側は1審の東京地裁において、本件各譲渡が法132条1項にいう「不当」となる評価根拠事実として、①X社（原告）を中間持株会社としたことに正当な理由ないし事業目的があったとはいいい難いこと、②本件一連の行為を構成する本件融資は、独立した当事者間の通常の取引とは異なるものであること、③本件各譲渡を含む本件一連の行為に租税回避の意図が認められること、の3点を挙げていた（下線は筆者）。

結論的には、国の3つの評価根拠事実の主張については、国側の主張・立証が不十分ということで納税者勝訴となった。

そこで、国側は控訴審の東京高裁では、上記①・③を撤回した（②のみを残した）上で、新たに以下の主張を行った。すなわち、「本件各譲渡」と「それ以外の本件一連の行為（米

国WT社によるX社の持分取得、本件増資、本件融資、本件株式購入）」は、米国IBM社グループが日本国内で負担する源泉所得税額を圧縮しその利益を米国IBM社に還元することの実現のために一体で行ったものであり、「本件各譲渡」と「それ以外の本件一連の行為」は、独立当事者間の通常の取引とは明らかに異なるもので経済合理性を欠くものであるため、本件各譲渡を容認した場合には、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」に当たると主張した（下線は筆者）。

東京高裁は、「経済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る場合も含む」として法132条1項の解釈についての判断基準を示した。すなわち、「法人税の負担を不当に減少させる結果となるものと認められるもの」か否かは、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して、「経済合理性を欠く」か否かという基準によって判断すべきとし、租税回避目的と認められることを常に要求するわけではないと判示した^{40) 41)}。

国側は、前述のとおり本件の中で、東京高裁の判示と同様の解釈を主張しており、この点については控訴審判決において国側の主張が認められたことになる。

IBM事件のような重大事件について、控訴審の判決内容の解釈・適用に何らかの疑義が

³⁹⁾ 本稿では、要件事実論の観点からの詳細な検討は行わないが、IBM事件について、法132条の不当性要件の解釈を要件事実論の観点から整理するものとして、永石一郎「IBM事件からみた法人税法132条の要件事実の構造」租税訴訟9号（2016年）345頁、谷口勢津夫「租税回避否認規定に係る要件事実論」伊藤滋夫・岩崎政明編集『租税訴訟における要件事実論の展開』（青林書院・2016年）289-295頁参照。

存在するような場合でも、最高裁が上告不受理とすると、判決内容が確定する⁴²⁾。

東京高裁の判断に従えば、法132条の「不当性要件」の解釈・適用は、今後の課税実務において、その射程が相当程度広いものになる

と考えられる⁴⁴⁾。

6 法人税法132条と132条の2の不当性要件の解釈・適用と残された課題

以上の通り、ヤフー事件及びIBM事件にお

40) 「不当性」要件の判断基準としては、次のような有力説〔金子説〕がある。「ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう。そして、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のことであり、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で行われる取引（アメリカ租税法でarm's length transaction（独立当事者間取引）と呼ばれるもの）とは異なっている取引には、それにあたと解すべき場合が少なくないであろう。この規定の解釈・適用上問題となる主要な論点は、①当該の具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か、②その行為・計算を行ったことにつき正当な理由ないし事業目的があったか否か、および③租税回避の意図があったか否かとみとめられるか否か、である。（下線及び番号は筆者）」金子宏『租税法〔第20版〕』（弘文堂・2015年）471-472頁。なお、金子『租税法』の当該箇所の叙述について、第16版までは「経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のみでなく、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行なわれる取引……とは異なっている場合をも含む（下線は筆者）」となっていた。金子宏『租税法〔第16版〕』（弘文堂・2011年）421頁。第17版以降では、独立当事者間取引とは異なっているという一事をもって、ただちに「不当に」行われた取引に該当する訳ではない、という趣旨の記述に変わっている。これは、アメリカの連邦国内歳入法典482条と異なって、わが国の移転価格税制は国外関連者取引のみに適用される以上、移転価格税制の適用がない場面においては、独立当事者間取引と乖離した取引であるからといって、ただちに「経済的合理性を欠いている場合」に該当し、法132条1項にいう「不当」の要件を充たす訳ではないので、その趣旨を明確化するため

に金子教授は、記述を少し修正した、との改訂の経緯が説明されている。「対談 大淵博義×太田洋 法人税法132条、132条の2とその運用の捉え方」税務弘報64巻1号（2016年）12頁〔大田発言〕。

(41) さらに、第21版では、「この規定の解釈・適用上問題となる主要な論点は、①当該の具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か、および②その行為・計算を行ったことにつき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、である（本書17版以降、従来の説を修正し、3つの基準を挙げてきたが、第3の基準（租税回避の意図があったか否かの基準）は、第2の基準の主観的側面であり、いわば繰り返してあるから、この版以降は削除する。）」としている。金子・前掲注(15)478頁。

(42) IBM事件の控訴審判決で示された法132条の「不当性要件」の解釈は、当該事件が最高裁では上告不受理とされているため、東京高裁の判断が基本的に維持されていると考えられる。

(43) 「東京高裁は、1つ目〔=正当な事業目的がないこと〕について、『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、同族会社の行為または計算が、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。』と説示しています。ということは、これを裏返すと、2つ目の『独立当事者間の通常の取引から乖離していること』だけであれば、税務署長が否認権を行使しやすくなるということになりはしないか、このことに裁判所がお墨付きを与えたことになるのではないかと危惧される」との懸念を示している。谷口=上西・前掲注(16)10-11頁〔谷口発言〕。

いては行為計算否認規定の「法人税の負担を不当に減少させる」という税法上の不確定概念の解釈が重要な争点となったという共通性がある。後者は同族会社についての法132条、前者は組織再編成についての法132条の2という包括的な租税回避否認規定の適用の是非が争われた事件であるが、重要な点は、これらは法律上否認の根拠規定がある事件にもかかわらず、否認の根拠となった条文である法132条と132条の2の「不当」という文言の解釈を巡って、異なる判示がなされていることである。金子教授は、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。」⁴⁵としている。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。」⁴⁶とも述べている。

すなわち、裁判所は税務署長が行った行為計算否認について、IBM事件では法132条の

「不当性」は、これまでの裁判例に従いつつ、「純経済人の行為として不合理・不自然な行為」か否かという「経済合理性基準説」をその判断基準として解釈・適用し、当該処分 of 適否を判断した⁴⁷。ヤフー事件では、法132条の2の「不当性」について、前述のとおり最高裁は、法人の行為又は計算が、組織再編成に関する税制に係る各規定を「租税回避の手段として濫用すること」という、いわゆる「濫用基準説」をその判断基準として示すとともに、その判断枠組みも明らかにした上で、当該処分の適否を判断した。

最高裁における最終判断が確定した以上、課税実務においても、今回示された判断基準や判断枠組みによる当てはめを行い、法132条および132条の2の適用可能性の有無が検討されることになるであろう。

ヤフー事件の下級審における法132の2の組織再編成に係る行為・計算否認規定の解釈・適用の可否に関する議論の対立軸となったのは、「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。

両規定の不当性要件を別異に解することに對しては、ヤフー事件の下級審判決を踏まえて、学説上は批判的な見解が多く存在していた。その論拠については、前稿（税法学573

44) 東京高裁の判断については、「租税回避行為とされる『外縁』が、無限定に拡大してしまっている」大淵＝太田・前掲注(40)11頁〔太田発言〕。「今後、国側がIBM事件の高裁判決における132条の解釈をどのように整理するのかによって、税務執行の現場の状況が大きく変わることになる」との見方が示されている。Interview特集 朝長英樹「ヤフー・IDCF事件は『租税回避』の捉え方をどう変えたか」T & A master 634号（2016年）12頁〔朝

長発言〕。

45) 金子・前掲注(15)79頁。

46) 金子・前掲注(15)80頁。

47) なお、Ⅲの5で述べたとおり、判例・学説の集積により形成された従来の「経済合理性基準説」とIBM事件高裁判決で示された「不当性要件」の解釈・適用における判断枠組みは、大きく異なっていることに留意しなければならない。

号)でも述べたように、法令上の用語の意味については、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⁴⁸⁾、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、法132条の同族会社の行為・計算否認規定の文言と法132条の2の組織再編成に係る行為・計算否認規定の文言との共通性やその規定の置かれている場所の共通性(枝番を付した条文番号で規定)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る。さらに、不確定概念である「不当に」という文言について条文毎に異なる解釈が行われることは、法令解釈の整合性(法的安定性)と予測可能性の観点からは合理的でないと考えられてきた。また、立法時の趣旨・目的は、目的論的解釈を行う際の文理解釈の補完としての意味をもつものではある⁴⁹⁾が、両規定の条文表現(文理)からみた場合には法令上の用語としては、両者に明確な違いを見出すことはできない。

しかしながら、今回の最高裁判決の判旨に従えば、この争点に関しては、一定の結論が出されたことになり、両規定は同一の意義を有するものとは解されないことになろう。

そうすると最高裁の示した結論を、どのような論理で両規定の「不当性要件」の解釈・適用における判断枠組みとして、整理することができるかが残された課題であろう。

以下、この点について若干の整理・検討を試みる。

まず、創設に至る背景及び立法趣旨についてみると、同族会社の行為・計算否認規定である法132条は、その原型が大正12年(1923年)に創設⁵⁰⁾されており、それ以後、戦前・戦後を通じて数回の改正を経て、今日に至っている⁵¹⁾。法132条の規定の立法趣旨は、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ことから、法132条は創設された⁵²⁾、とされている。

これに対して、法132条の2は、近年の経済活動のグローバル化等を背景として、国内企業の競争力を確保するための法整備の一環として、平成13年度(2001年)改正で組織再編税制の創設とともに制定されたものである⁵³⁾。また、法132条の2の「基本的考え方」には、

48) 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。

49) 谷口勢津夫『税法基本講義(第5版)』(弘文堂・2016年)40頁参照。

50) 大正12年創設時は「行為」のみの否認であったが、3年後の大正15年改正で、否認の対象に「計算」が追加され、現行規定の原型が、ほぼできあがったとされている。法132条の同族会社の行為・計算否認規定の創設の経緯等については、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。

51) 所得税法及び法人税法は昭和40年に全文改正が行われたが、同族会社の行為計算の否認規定は内容的には昭和25年改正時と基本的性格は変わらない内容で平成18年改正に至っている。詳しくは武田昌輔監修『DHCコンメンタール法人税法』(第一法規出版・1979年)[沿革]5532-5550頁参照。

52) 武田・前掲注(51)5531の3参照。

53) 法132条の2の創設の経緯等については、中尾ほか・前掲注(4)243頁参照。

「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。」⁵⁴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を設けた立法趣旨であったと解されている。

最高裁は、法132条の2の組織再編成に係る行為・計算否認規定を「組織再編税制の各規定を租税回避の手段として濫用した」場合に適用される規定であるという考え方を示したが、上記の立法趣旨を「不当性要件」の解釈論に取り入れたものと考えられる。

以上のとおり、確かに両規定は、制定時期もその立法経緯・趣旨も異なるものである。従って、目的論的解釈の観点からは、法132条と132条の2の不当性要件の解釈が同一のものでなくても、特に不合理ということにはならないとの考え方ができないわけではない⁵⁵。

租税回避の意義⁵⁶については、ヤフー事件の最高裁判決では述べられていないが、両規定に共通しているのは、納税者が行った行為・計算について、「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」は、税務署長はその認めるところにより、法

人税等の税額を計算し、更正または決定をすることができる旨を定めている。すなわち、両規定が置かれている立法趣旨・目的は、租税回避に対する明文の包括的否認規定として機能することが予定されている。

では、両規定はどのような租税回避に対処するために当該規定を置いているのか。この点について、何らかの相違があるのであろうか。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＝少数の株主に支配されている法人）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（組織再編税制という制度を前提とした組織再編行為）の属性に着目した規定であって、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としても不合理ではないとの考え方が可能である⁵⁷。

言い換えれば、法132条は、同族会社であれば全ての取引が対象となる（該当条文の表記は、同族会社等の行為又は計算の否認）。具体的には、同族会社が行った「私法上の選択可

54) 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。

55) これとは異なる考え方として、朝長税理士は、ヤフー・IDCF事件の最高裁判決及びIBM事件の上告受理申立ての不受理決定のタイミングを含む「背景」を念頭に置いて考えてみると、「単に132条の2についてだけ『税法の濫用』を租税回避としたということではないと考えてい[る]」とした上で、「今後は、三つの包括的な租税回避防止規定 [= 132条、132条の2、132条の3] における租税

回避については『税法の濫用』ということによって統一的な整理が図られることになって行くのではないか」との見方を示している。前掲注(44)13頁〔朝長発言〕。

56) 租税回避の定義は、注(19)でも述べたとおり、論者により見解が異なるところであるが、筆者は租税回避とは「租税負担の適法だが不当な軽減または排除をいう」との定義が妥当と考えている。谷口・前掲注(49)60頁。

57) 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。

能性を利用した異常な取引」＝「経済合理性のない取引」がその対象となる。これに対し法132条の2は組織再編税制という制度を前提（該当条文の表記は、組織再編成に係る行為又は計算の否認）にして、「それらの各規定を租税回避の手段として濫用（例えば、課税減免規定の目的外利用）すること」であるので、租税回避の手段とされる適用場面（同族会社が行う経済合理性のない異常な取引か、組織再編税制に置かれている各規定の濫用を行うものか）が違っている。上記の整理に従えば、両規定の「不当性要件」の解釈が異なっても、整合性に問題はないとの見方も可能である。

なお、法132条の2のいわゆる「濫用基準説」に基づく解釈・適用の枠組みと、法132条の「経済合理性基準説」に基づく解釈・適用の枠組みとの親和性に関して、次のような見解がある。「従来の通説、即ち、金子説との関係ですけれども、最高裁は、それらを考慮事由の全てとしたわけではないとはいえ、行為計算の不自然性及び税負担の減少以外の事業目的の有無を明示的に考慮事由として重視しています。従って、最高裁は、やはり結論としては、[法132条の不当性要件の解釈論としての]金子説（異常変則性・事業目的併用説）を基礎として、……法132条の2の不当減少性要件に関する解釈については、それをそのまま適用するものではなく、法132条の2が組織再編税制の一環を成しているという税制の構造に適合させるために一定の修正を加えた解釈を採用したものと考えることができるのではないか」⁵⁸としている。

この考え方に従えば、両規定の判断基準（法132条は「経済合理性基準説」、法132条の2は「濫用基準説」を採用）は異なるものの、不当

性要件の全体的な判断枠組みについては、両者は親和性が高いともいえよう。

IV おわりに

組織再編税制の導入後において、「この規定 [= 法132条の2] 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つほかないが、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。」⁵⁹との見解に代表されるように、その解釈・適用の理論展開は、個別事例の集積に委ねられるというのが学説・実務における一般的な見方であった。

本稿では、組織再編成に係る包括的否認規定である法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最高裁判決を中心に、その解釈・適用における問題点について整理・検討した。さらに、「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」という、同様の文言を使用している法132条（同族会社の行為・計算否認規定）との解釈・適用についての比較検討も行なった。

税法上に明文の否認規定が置かれている場合においても、その要件の意義（＝不確定概念である不当性要件の解釈）が不明確であれば、それをめぐって納税者・課税庁・裁判所の判断が適用事例毎に異なることとなる。経

⁵⁸ 太田洋「関連会社間取引をめぐる近時の注目裁判例～IBM事件及びヤフー・IDCF事件の最高裁判決等を受けて～」租税研究801号（2016年）353頁。

⁵⁹ 金子・前掲注(15)469-470頁。

済取引を行う際に、課税に対する予測ができないことは、法的安定性が損なわれるとともに、自由な経済活動の阻害要因にもなりかねない。さらには、納税者の権利救済として課税処分の取消を争う税務争訟の場面においても、手続的保障の側面から看過できない問題が生じることとなる⁶⁰⁾。

ヤフー事件では下級審判決において、法132条の2の解釈として「規定の趣旨・目的」を規範として捉える向きがあったが、これを不当性要件の意義として一般的に拡大することに対しては、研究者及び実務家、あるいは経済界からも懸念が示されていた。そうした懸念に、最高裁判決は一定の歯止めをかけたものと評価できよう。

当該判決により異質な規範の混在化は避けられることができたが、今後、法132条の2の解釈・適用については、租税法律主義（課税要件明確主義）の観点から、この判旨に示された「租税回避」の解釈を含む、当該規定の「判断基準」、「考慮する事情」、「判断の観点」といった濫用の有無の判断枠組みの精緻化が行われることが望まれる⁶¹⁾。

本稿で取り上げたヤフー事件の最高裁判決及び関連する判例として検討したIBM事件の控訴審判決は、租税訴訟事件としては、重要な判例と位置付けられるものであろう⁶²⁾。これらの判決内容の評価は、論者により立場が異なるものの⁶³⁾、今後のわが国における「包括的否認規定」のあり方⁶⁴⁾、あるいは「租税回避」

60) 税務訴訟の現場で、納税者が課税要件の意味そのものを争点に据えて争うことは、納税者の負担は極めて重いものになるとの指摘がある。「結果的に裁判所による法解釈のかたちで明らかにされた課税要件は、法律に明記されていないという点で明記されている課税要件とは異なるため、納税者には、果たして取引の時点において法律に明確に規定されていたルールによる課税を受けたと言えるかについて釈然としない、という違和感が残る。取引時においても、また司法手続中も、判決が確定するまでは、その要件は納税者に対して明確に示されていないからである。そのような課税要件の解釈が争点となる税務訴訟では、攻撃防御の対象が見えにくくなるため、課税の正当性を担保するはずの手続保障として機能すべき司法手続の存在価値も、納税者にとっては著しく低下する。目に見えない相手、姿をその都度変える相手を攻撃することほど難しいことはないからである。」宮崎裕子「一般的租税回避否認規定—実務家の視点から〈国際的租税回避への法的対応における選択肢を納税者の目線から考える〉」ジュリスト1496号（2016年）41頁。

61) 例えば、組織再編税制の各規定を「租税回避」の手段として濫用することと、組織再編税制に置かれている課税減免規定を利用することは、当該

規定の解釈・適用上において何が・どのように違うのかが判然としていない。この問題に対しては、立法論的に解決する（個別規定の改正・創設）か、新たな判例（裁判所による法解釈）が登場するのを待つしかないであろう。

62) ヤフー・IDCF事件は、第一・第二小法廷いずれにおいても「全員一致」で、補足意見等も付されず棄却されている。この点に関して、「[最高裁は] 事案に対する判断を行えばよいという姿勢（原則論）を貫くよりも、法132条の2の安易な適用がなされないための歯止め（その適用は慎重になされるべきであるといった議論）も、本判決 [=ヤフー事件判決] は一般論として示しておくべきではなかったのか。本判決とIDCF事件に関わった最高裁判事は9名いるが、こうした議論は補足意見などですら示されなかった。今後の事例に対して問題が残されたものといえる。」との意見がある。木山泰嗣「判批」税経通信71巻6号（2016年）16頁。

63) 筆者の評価とは異なるが、「IBM事件とヤフー・IDCF事件の確定判決は従来の租税回避に関する税理論を根本から変えるものであり、税の世界における一種の革命のようなものと言っても良いと考えてい[る]」との見方もある。前掲注(44) 6頁〔朝長発言〕。

とは何かを検討する上で、上記の判例が議論の新たな起点となるのではないかと考えている。引き続き、学説・実務の両面からそれらの論点に関して、議論を深めていくことが必要であろう。

【追記】

本稿の脱稿後、最高裁調査官による本事件の解説（徳地淳＝林史高「判解」ジュリスト1497号（2016年）80頁）に接した。時間的な

制約と紙幅の関係上、その内容に関する紹介・検討は、別の機会に譲ることとしたい。

⑥4 一連の司法判断から導きだされる行為計算否認規定におけるこうした判例の動向は、わが国への包括的（一般的）否認規定導入に向けての動きを活発化させることとなり、すでにそうした議論が行われつつある。例えば、一般的否認規定（GAAR）の整備を主張する見解として、森信茂樹編集「税制特集Ⅳ—BEPSと租税回避への対応」ファイナンス・レビュー通巻第126号（2016年）1頁参照。