

## 租税訴訟における立法事実論と行政機関の優位性

—— ヤフー・IDCF 事件における立案担当者の私的鑑定意見書を素材に ——

泉 絢也

(中央大学大学院商学研究科博士後期課程2年)

## 目 次

|                                  |                                  |
|----------------------------------|----------------------------------|
| I 研究の目的                          | 4 特定役員引継要件と法人税法132条の2の<br>関係について |
| II 立法関係資料に基づく法解釈の構造              | 5 適格外しに対する法人税法132条の2の適用<br>について  |
| III 本件立案担当者の見解と裁判所の判断の検討         | IV IIIにおける検討結果の整理                |
| 1 不当の判断基準としての制度・規定の濫<br>用・潜脱について | 1 本件立案担当者の見解等について                |
| 2 濫用の判断基準としての個別制度の趣旨・<br>目的について  | 2 裁判所の判断について                     |
| 3 私的経済取引としての合理性・事業目的等<br>について    | 3 今後の展望                          |
|                                  | V 結びに代えて                         |

## I 研究の目的

高名な米国行政法学者である Davis は、法の創造や政策決定のための基礎をなす事実の認定のための証拠法則は、個別の事件の当事者にのみ関係するような事実の認定のための証拠法則とは異なるはずであることを説き、前者の事実を「legislative facts (立法事実)」

後者の事実を「adjudicative facts (判決事実)」と名付けた<sup>(1)</sup>。そして、Davis の研究に影響を受けた芦部信喜教授が、Davis によって提唱された legislative facts に関する議論を踏まえて、わが国における憲法訴訟、とりわけ裁判所における立法事実の審査と合憲性の推定の原則の関係等に関する極めて意義の深い論考を発表されたことはよく知られている<sup>(2)</sup>。

(1) See Kenneth Culp Davis, *An Approach to Problems of Evidence in the Administrative Process*, 55 HARV. L. REV. 364, 402-410 (1942). Davis は、当初から憲法訴訟における立法事実の検討を意図していたのではなく、行政手続における独自の証拠法則を樹立するという必要性から出発して、そうした証拠法則の解明にとって有益な範囲で、憲法訴訟における議論を参照するという方法を採用したことについて、原竹裕『裁判によ

る法創造と事実審理』(弘文堂、2000) 52-53頁参照。

(2) 芦部信喜「合憲性推定の原則と立法事実の司法審査」『憲法訴訟の理論』(有斐閣、1973) 152頁以下〔初出、1963年〕参照。この点に関する芦部教授の業績について、大沢秀介「芦部信喜『合憲性推定の原則と立法事実の審査を読む』」法学教室 247号44頁以下(2001)参照。

その中で、芦部教授は、立法事実を「法律を制定する場合の基礎を形成し、それを支えている一背景となる社会的・経済的一事実」、判決事実を「係属事件の解決だけの目的で確定されねばならぬ事実、すなわち直接の当事者に関する一誰が、何を、どこで、いつ、いかに、どんな動機もしくは意図で行なったかという一事実」と定義された上で、立法事実と判決事実はいずれも裁判所において明らかにされるべき法的意味をもつ事実であると説明されている<sup>(3)</sup>。

かような立法事実は、判決事実と異なり、法的三段論法の小前提として認定される事実ではないため、わが国においても、弁論主義や証明責任の適用が制限されるか、そもそも問題とならないといった議論がなされている<sup>(4)</sup>。かような議論は、事実問題の判定は事実審の権限であり厳格な証拠法則の下にあるが、

法律問題の判定は裁判官の権限であり裁判官の自由に判定し得るところであるという理解を背景とするものであって<sup>(5)</sup>、立法事実が、立法ないし法解釈の基礎を形成する事実としての一面を有することに端を発している。かような立法事実を巡る議論からインプリケーションを受けて、筆者は、法解釈の基礎を形成する事実（法解釈の前提となる事実）のうち上記のような立法事実の定義に必ずしも当てはまらないようなもの、具体的には立法に至るまでに現われた立法の内容や趣旨等に関する立法者、立案担当者等の意思、あるいはこれらに関する立法経過に注目している<sup>(6)</sup>。

この点、筆者は、法令の原案を作成し、その根拠・検討資料を作成・保持等し、実際にも立案担当者が行政機関の職員として所属していることなどに着目した「法解釈の基礎を形成する事実の証明としての性格が濃い場面

(3) 芦部・前掲注(2)152頁参照。ただし、legislativeとは、主体としての立法府ではなく、作用としての立法作用を指しており、芦部教授の立法事実の定義は、Davisの上記説明に由来するlegislative factsの通常用語法とは異なることが指摘されている。浅野博宣「立法事実論の可能性」長谷部恭男ほか編『現代立憲主義の諸相 上』（有斐閣、2013）423頁参照。legislative facts及びadjudicative factsの用語法については、時国康夫「憲法事実」法曹時報15巻5号22頁以下（1938）、和田英夫「憲法訴訟と立法事実」法律論叢41巻1号5頁以下（1967）、内野正幸「法律の違憲審査における『挙証責任』」芦部信喜先生還暦記念論文集刊行会編『憲法訴訟と人権の理論』（有斐閣、1985）324頁の脚注10、田中英夫『英米法のことば』（有斐閣、1986）74頁以下、田中英夫編集代表『英米法辞典』（東京大学出版会、1991）23頁、511頁、安西文雄「憲法訴訟における立法事実について(一)」自治研究64巻12号122頁以下（1988）も参照。

(4) 太田勝造『民事紛争解決手続』（信山社出版、1990）148頁以下〔初出、1988年〕、高橋和之『憲

法判断の方法』（有斐閣、1995）116頁〔初出、1983年〕、戸松秀憲『憲法訴訟〔第2版〕』（有斐閣、2008）244頁など参照。田中成明「裁判による法形成」鈴木忠一＝三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座1』（日本評論社、1981）79頁及び田中英夫「判例による法形成」法学協会雑誌94巻6号787頁以下（1977）において取り上げられている立法事実の収集・評価能力等の制約と裁判による適正な法形成の限界問題等や内野・前掲注(3)338頁以下において取り上げられている（挙証責任や証明責任とは異なる）立法事実についての論証責任という考え方も興味深い。

(5) 伊藤公一「教科書検定違憲訴訟と立法事実」阿部照哉ほか『現代違憲審査論』（法律文化社、1996）339頁参照。

(6) ここでは、川島武宜『科学としての法律学』（弘文堂、1964）58頁が、立法に際して、立法の内容たる法的価値判断について立法者が主観的に考えていたところの社会的価値による根拠付けという意味での立法理由は「歴史的な事実」とであると指摘されていたことも想起される。

における行政機関の優位性」に対する懸念や期待を抱懐しつつ、争訟段階で示された立案担当者の解釈やこれに基づく行政解釈が裁判所に与える影響<sup>(7)</sup>に関わる考察を行ったことがある。

すなわち、筆者は、別稿において、納税者が行った一連の組織再編成スキームに対する法人税法132条の2の適用の可否が争われたいわゆるヤフー事件の一審判決の判示事項に対しては、平成13年度税制改正による組織再編税制の立案担当者である朝長英樹税理士（以下「本件立案担当者」という。）の見解に、ほぼ全面的に依拠して、法人税法（以下、法人税については平成22年法律第6号による改正前のものをいい、同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をいう。）132条の2の適用範囲を、従来一般に考えられ

ていたよりも大きく拡張したことが最も注目されるという見方が示されているところ<sup>(8)</sup>、かような見方の背後には、平成13年度税制改正からずっと後の本件課税処分後に、立法機関ではない立案担当者が示した、いわば国側の争訟を有利に進めるための後付け的な見解に裁判所が依拠したのではないかという疑念が存在する可能性があること<sup>(9)</sup>を指摘した<sup>(10)</sup>。

本件立案担当者の見解は、ヤフー事件及び関連するIDCF事件<sup>(11)</sup>において国側から裁判所に提出された本件立案担当者作成の鑑定意見書（以下「本件鑑定意見書」という。）の中で明らかにされている<sup>(12)</sup>。かような鑑定意見書は、正規の鑑定（民事訴訟法212条等参照）ではなく、当事者の一方又は双方が任意に専門的知識経験を有する第三者に専門的経験則の内容やこれを具体的な事実問題に適用して得

(7) これは、米国における行政解釈に対する敬讓（deference）という行政解釈が裁判所の解釈に優位することを示す概念（筑紫圭一「アメリカ合衆国における行政解釈に対する敬讓型司法審査（上）」上智法学論集48巻1号114頁（2004）参照）を巡る議論から着想を得ている。行政解釈と司法敬讓の問題については、泉純也「米国財務省規則に対する司法敬讓問題」国士館法研論集17号49頁以下（2016）も参照。

(8) 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14頁以下（2014）参照。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64頁（2014）の脚注19、大淵博義「租税回避行為否認法理のロジックと税務実践との乖離」産業経理74巻3号29頁（2014）も参照。また、本稿との関係では、岡村忠生「組織再編成と行為計算否認（1）」税研177号79頁（2014）が有意義な議論をなされている。

(9) この点については、佐藤信祐「みなし共同事業要件の制度趣旨と包括的租税回避防止規定の適用」税務弘報62巻7号87頁（2014）も参照。

(10) 泉純也「ヤフー事件最高裁判決が示した法解釈」税務事例48巻6号36頁以下（2016）参照。

(11) ヤフー事件は、合併法人であるX1社（原告・控訴人・上诉人）が、法人税法2条12の8の適格合併に適用される同法57条2項により、被合併法人の未処理欠損金額をX1社の欠損金額とみなしてこれを損金の額に算入したところ、所轄税務署長が、同法132条の2を適用し、上記未処理欠損金額をX1社の欠損金額とみなすことを認めない更正処分等を行ったため、X1社がその取消を求めたものである。

IDCF事件は、新設分割により設立された法人であるX2社（原告・控訴人・上诉人）が、本件分割はいわゆる非適格分割であり、法人税法62条の8第1項の資産調整勘定の金額が生じたとして、法人税の確定申告に当たり、当該資産調整勘定の金額からそれぞれ所定の金額を減額し損金の額に算入したところ、所轄税務署長が法人税法132条の2を適用し、当該資産調整勘定の金額は生じなかったものとして所得金額を計算した上で、法人税の各更正処分等をしたため、X2社がその取消しを求めたものである。

られた事実判断を報告することを依頼し、その報告を事実認定の資料に供するために受訴裁判所に提出する意見書ないし報告書の一種である。この場合の鑑定は一般に私鑑定ないし私的鑑定と呼ばれている<sup>12)</sup>。

かような私的鑑定意見書は、一般に、金銭等による謝礼の存在や依頼する側とされる側との関係などから、当該依頼をした当事者の意向を踏まえたものであったり、当該依頼をした当事者に有利な内容であったりすることはいわば当然であり、その証拠価値を割り引いたところで評価がなされるべきものであると解されている。このような私的鑑定意見書は、実務上、書証として取り扱われることが多いようであるが、法律上の直接的な根拠を有しておらず、その公正さを担保する制度的保障がないなどの問題点も指摘されている<sup>14)</sup>。

本稿では、本件鑑定意見書に示されている本件立案担当者の法解釈や立法経過等に関する見解及びその論拠・根拠資料等又は両事件における裁判所の判断について検討を行う。これによって、争訟段階で示された立案担当者の解釈又は行政解釈が裁判所に与える影響や、「法解釈の基礎を形成する事実の証明としての性格が濃い場面における行政機関の優位性」といった、少なくとも訴訟における主張

場面を除いては、租税法領域においてこれまであまり注目されてこなかった視点に基づく議論に資することを企図している。

なお、ヤフー事件の判決日等は、東京地判平成26年3月18日民集70巻2号331頁、東京高判平成26年11月15日民集70巻2号448頁（以下「ヤフー事件高裁判決」という。）、最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁（以下「ヤフー事件最高裁判決」という。）、IDCF事件の判決日等は、東京地判平成26年3月18日民集70巻2号552頁、東京高判平成27年1月15日民集70巻2号671頁（以下「IDCF事件高裁判決」といい、ヤフー事件高裁判決と併せて「両高裁判決」という。）、最判平成28年2月29日民集70巻2号470頁（以下、ヤフー事件最高裁判決と併せて「両最高裁判決」という。）、である。

以下、文献及び判決文の引用部分も含めて、下線はすべて筆者による（原文に付された下線等は省略している。）。

## II 立法関係資料に基づく法解釈の構造

本稿では、先の別稿と同様に、立法関係資料に基づく法解釈の構造について、差し当たり、次の図のように整理した上で、法解釈という一連の実践的な作用の中であって、①は

12) 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）325-475頁参照。同書に掲載されている鑑定意見書はヤフー事件及びIDCF事件併せて3通ある。なお、この各鑑定意見書の同書への掲載に当たっては、一部、修正を加えた部分があるが、内容に関する変更はないという断り書きがある（同書323頁参照）。

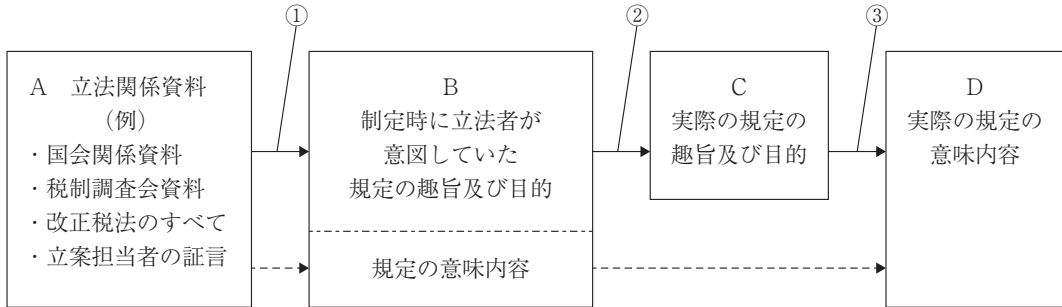
13) 松本博之＝上野泰男『民事訴訟法〔第7版〕』（弘文堂、2012）471頁参照。

14) 中野貞一郎「鑑定の現在問題」『民事手続の現在問題』（判例タイムズ社、1989）184頁、谷口安平

＝福永有利編『注釈民事訴訟法(6) 証拠(1)』（有斐閣、1995）419頁〔太田勝造〕、福永清貴「民事訴訟における私鑑定の限界」企業法研究13号104頁以下（2001）、門口正人編集代表『民事証拠法大系5巻』（青林書院、2005）49頁〔前田順司〕、松本博之「控訴審における『事後審の審理』の問題性」伊藤眞ほか編『民事手続法学の新たな地平』（有斐閣、2009）468頁、堀清史「医療訴訟における鑑定意見・私的鑑定意見の証拠評価について」岡山大学法学会雑誌63巻1号114頁以下（2013）参照。

法解釈の基礎を形成する事実の証明としての性格が濃い場面、②及び③は法解釈としての性格が濃い場面であるという理解を前提とし

て考察を進める（Cを通らないA→B→Dという点線の矢印のルートも観念し得るが説明は割愛する。）。



図の①については、法解釈という一連の実践的な作用の中に置かれてしまえば、なるほど法律要件に対応する事実の認定とは異なるが、証拠から経験則<sup>15)</sup>の助けを借りて事実を証明する判断構造という点では共通するところがある。すると、証拠の価値を貶めるような事情により図のAの内容どおりにBの認定が行われない場合又は図のAの資料から経験則等に照らして合理的に導かれるものが行政機関の主張するものとは異なるなど、証拠の内容等によってはこれに基づく行政機関の主張どおりにBの認定が行われない場合があり得る（弁論主義や証明責任の適用が制限等される場面ではあるかもしれないが、立法関係資料が行政機関側に偏在していることなどから、視線の先には行政解釈の統制論との接続可能性が存在する。）。

そして、先の別稿において米国の議論から示唆を受けて考察したところによれば<sup>16)</sup>、例えば、法令に対する行政解釈が行政機関の職員である立案担当者の鑑定意見書により示された場合（当該意見書に基づいて行政機関が主張を展開した場合を含む。）を例にとると、①

その立案担当者が当時どのような部署に所属し、どのような地位にあり、どのような権限を有していたか、②その内容は、法令の制定後、直ちに示された行政解釈と適合するか（その行政解釈自体は法令制定後直ちに示されたものか）、③その内容は組織を代表する公式見解であるか、④その内容は過去に示された行政解釈と異なるものではないかなどの視点から検討がなされ、当該意見書等の証拠価値を貶めるような特段の事情の存在が認められないのであれば、当該意見書の内容どおりに、制定時に立案担当者が抱いていた法令の趣旨及び目的が認定されることになる、という説明が成り立ち得るかもしれない。ただし、内容的に明らかに恣意的で不合理なものである場合にまで、そのような認定がなされるもの

15) 経験則とは、経験から帰納的に得られた事物に関する知識や法則をいい、日常的、一般常識的な経験則から専門科学的知識としての経験則まで、その内容は広範多岐にわたるものである（本間義信「訴訟における経験則の機能」新堂幸司編『講座民事訴訟5』（弘文堂、1978）63-64頁など参照）。

16) 泉・前掲注(10)39頁参照。

ではないことは論を俟たない。ここでは、国会が制定する法形式である法律の場合には立法者と立案担当者に形式上の同一性がないのに対し、行政立法である政令の場合には、立法者と立案担当者の形式上の同一性が高まるから、両者の意図するところに乖離が生ずる可能性は比較的低下するのではないかという見方が成り立ち得ることを指摘しておこう<sup>17)</sup>。

また、図の①と比べると、図の②及び③はより法解釈の性格が濃くなるどころ、ここでもBとC、CとDが一致しないことがあり得ることに注意する必要がある。図の②について考えてみると、例えば、政令の場合であれば、実際に定められた政令の文言・内容、関連する条項の内容、根拠となる授權法律における委任の文言や趣旨等によって、法解釈のレベルにおいて、BとCとの間に乖離が生ずる可能性が残されている。BはCを導くための手掛かりの一つにすぎないのである。

これらの点を踏まえた上で、上図に即して、両最高裁判決が示した法人税法132条の2の制定趣旨に係る次の判旨について検討を加えてみたい。

(判旨1)

「組織再編成は、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、これを利用する巧妙な租税回避行為が行われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、法132条の2は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規

定として設けられたものである。」

(判旨2)

「このような同条の趣旨及び目的からすれば、同条にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（以下『組織再編税制』という。）に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきである」。

上図に従って考えてみると、判旨1はC、判旨2はDの段階に位置するように見える。ただし、判旨1は、引用こそないものの、その内容及び訴訟経過から、平成12年10月に政府税制調査会法人課税小委員会が組織再編税制の創設に係る検討結果をまとめた報告書である「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。）という組織再編税制に係る立法関係資料（証拠）に基づいて、制定時に立法者が意図していた、法人税法132条の2の趣旨及び目的を認定し、これをそのまま、実際に法定化された同条の趣旨及び目的として受け入れたものであり、いわば図のA→B→CというプロセスのうちAの引用とBへの言及を省略したものであると解することができるかもしれない。立法関係資料を法解釈の道具として用いること、法文の可能な一つの意味を探るに当たって参考とすること<sup>18)</sup>を正当化するための一つの考え方として、同資料を立法

(17) なお、法律と政令の解釈方法は異なり得ることに関して、瀧圭吾「判批」租税判例百選〔第6版〕29頁（2016）参照。

者の意図や意思を明らかにする証拠として位置付けた上での判旨の理解の仕方である。

かような展開に反対する当事者は、『基本的考え方』は法律そのものではないし、立法者が作成等したものではないなどの主張を行ったり、実際の規定は『基本的考え方』の内容又は趣旨を必ずしも忠実に反映するものではないという特段の事情<sup>18)</sup>を示すことになろう。あるいは、論理展開に飛躍があるという主張もあり得る。例えば、上記の判旨1と判旨2をつなぐ図の③部分においてネジレが生じていることを指摘するような主張である。すなわち、判旨1のいう（『基本的考え方』で述べるところの）「組織再編成を租税回避の手段として濫用すること」と、判旨2のいう「組織再編成に係る各規定を租税回避の手段として濫用すること」とは、同じ（租税回避の手段としての）「濫用」という語が用いられているが、厳密に言えば濫用という評価の客体ないし濫用の対象が異なる。したがって、判旨1から判旨2を導くことを正当化するための説明が求められるはずであるが、判旨はこのことに関して明示的な言及を行っていないのである。

### Ⅲ 本件立案担当者の見解と裁判所の判断の検討

以下、本件鑑定意見書に示された本件立案

担当者の主たる見解及びこれに対応する裁判所の判断を必要と認める範囲内で検討する。

#### 1 不当の判断基準としての制度・規定の濫用・潜脱について

##### (1) 本件立案担当者の見解と根拠等の検討

###### 本件立案担当者の見解 1

法人税法132条の2の規定は組織再編成税制の個別制度の濫用や潜脱による租税回避を防止することを主眼として設けられている<sup>19)</sup>。

本件立案担当者は、次に示す『基本的考え方』の6頁の記載部分（以下「【基本的考え方①】」という。）を根拠として、見解1の論拠を展開する。

###### 【基本的考え方①】

###### 「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。」

##### （見解1の論拠1）

【基本的考え方①】について、「これが組織再編成税制における租税回避の防止に関する政

18) 田中（英）・前掲注(4)815頁参照。いわゆる立法者意思説と法律意思説の説明については、団藤重光『法学の基礎〔第2版〕』（有斐閣、2007）349頁、五十嵐清『法学入門〔第3版〕』（悠々社、2005）146頁以下など参照。なお、渡辺洋三『法社会学と法解釈学』（岩波書店、1959）109頁は、民主主義的政治体制の下では、裁判官を真に拘束するのは国民の全体意思であり、立法者の意思がこの全体意思の現われである限りにおいて、裁判

官は立法者の意思を尊重することが要請されると論じられる。

19) 「特段の事情」という用語法は、経験則の適用を排除すべき例外的事情に止まらず、広く、原則と例外を観念し得る場合におけるその例外を指すときに用いられることについて、泉絢也「所得の実現の判断過程において機能する経験則」税務事例47巻12号31頁以下（2015）参照。

20) 朝長・前掲注(12)401-421頁、430-444頁参照。

府税制調査会法人課税小委員会の検討の結論であった。この政府税制調査会法人課税小委員会における結論を改めて確認すると、次のとおりである。

- i 資産を移転するに当たり、通常は売買による移転として行うところ、組織再編成による移転として行い、課税の繰延べの規定の適用を受けて、法人税の負担を減少させるというような行為は、租税回避となる。
- ii このように、組織再編成税制は、租税回避の手段として濫用されるおそれがあり、そのような制度の濫用に備えて、包括的な租税回避防止規定を設ける必要がある。

……上記 ii に関しては、組織再編成税制の制度の濫用を『租税回避』と捉えてそれに備えて包括的な租税回避防止規定を設ける必要があるとされている点に留意する必要がある。<sup>(21)</sup>

なるほど、【基本的考え方①】は「濫用」という語を用いている点で見解1の濫用構成の論拠となる可能性を内包する。しかしながら、【基本的考え方①】は、少なくとも文面上は「組織再編成」の濫用に言及するものであるから、上記 ii のように「組織再編成税制」の濫用と言い換えを伴う形で接続を果たすためには、説明を補足する必要がある<sup>(22)</sup>。

このほか、本件立案担当者は、見解1の論拠として、次のように述べている。

(見解1の論拠2)

立法に携わった財務省の担当者が立法直後に起稿し、立法の経緯や趣旨等を知る上で重要な資料であり<sup>(23)</sup>、実際に本件立案担当者が執

筆を担当した次に示す『平成13年版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会, 2001)の243~244頁の記載部分(以下「【改正税法のすべて】」という。)に示されている法人税法132条の2の規定の4つの適用例も、「当然、第132条第1項の規定のように『経済的合理性』の有無や『事業目的』の有無というような観点から『租税回避』を捉えたものではなく、組織再編成を行った場合に適用されることとなる個別制度を『濫用』したり『潜脱』したりすることによって法人税を減少させるものを『租税回避』と捉えたものとなっている。」<sup>(24)</sup>

【改正税法のすべて】

「7 租税回避行為の防止

従来、合併や現物出資については、税制上、その問題点が多数指摘されてきましたが、近年の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は相当に多様となっており、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ります。

組織再編成を利用した租税回避行為の例として、次のようなものが考えられます。

- ・ 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

(21) 朝長・前掲注(12)430-431頁。

(22) この点に関して、本件鑑定意見書における記述部分ではないが、朝長・前掲注(12)291-292頁参照。

(23) 朝長・前掲注(12)376頁参照。

(24) 朝長・前掲注(12)373頁。同書435-436頁も同旨。



利用する目的で、組織再編成を行う。

- ・ 株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行う。

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57③、⑥、62の7）が設けられていますが、これらの組織再編成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ることから、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ました（法132の2）。」

### （見解1の論拠3）

次に示す『基本的考え方』の2頁の記載部分（以下「【基本的考え方②】」という。）及び当時、大蔵省主税局税制第一課法人税制企画室の課長補佐であった本件立案担当者等が、組織再編税制の制定前後に現在の公益社団法人日本租税研究協会において行った講演をまとめたものである『企業組織再編成に係る税制についての講演録集』（日本租税研究協会、2001）（以下「『講演録』」という。）の14頁の記載部分（以下「【講演録①】」という。）について、これらは、「組織再編成自体にはそれを行う経済的合理性や事業目的などがあって問題はないとしても、組織再編成税制の仕組みを利用して法人税の負担を減少させる租税回避がある、という認識に基づくものであり、法人税法第132条の2の規定が主に個別制度を濫用したり潜脱したりして法人税の負担を減少させるものを『租税回避』と捉えて設けられたものである、ということを確認することができるものとなっている。」<sup>(25)</sup>

### 【基本的考え方②】

「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。」

### 【講演録①】

「分割税制は、分割と同じ効果を生じさせることができる現物出資、合併、みなし配当に係る税制と併せて検討する必要があると考えられます。同じ効果を生じさせる取引に対して、異なる課税を行うとすれば、税制が私法上の取引をゆがめる原因となり、また、租税回避の温床を創ることもなってしまいます。」

しかしながら、上記同様に、各根拠資料の内容が見解1又は論拠2及び3を直ちに導くことができるものであるかは疑問である。ただし、各根拠資料は、いずれも本件立案担当者自身が執筆等したものであること、したがって、本件立案担当者は、それぞれの資料の意味するところを正確に理解し、説明することに適した者であることを考慮すると、その意味内容については、特段の事情のない限り、本件立案担当者の説明を甘受すべきであるという、割り増し的な見方もなし得よう。

また、本件立案担当者は、見解1の論拠として、次のように立案時の検討状況を述べている。

(25) 朝長・前掲注(12)375頁。

(見解1の論拠4)

「法人税法第132条の2の条文案の財務省主税局における企画立案及び内閣法制局における審査の際には、同条に関しては、『事業上の理由』や『事業上の目的』がなく法人税を減少させるためだけに組織再編成を行う、というようなものに関しては、当然、同条によって否認することになると考えられており、その点に関しては、全く何の疑義もなく、何ら特別な検討を要しなかった。この財務省主税局における企画立案及び内閣法制局における審査の際に、主要な検討事項となったのは、新たに設けることとなる組織再編成に係る税制の仕組みを利用して、どのような新たな租税回避が行われることとなるのか、ということであった。……この『新たな組織再編成税制の仕組みを利用して行われることとなる新たな租税回避』は、法人税法第132条の2の規定の適用がない場合に、さまざまな『不自然』『不合理』な行為や計算によって法人税の負担を減少させることと理解されていたが、そのような新たな租税回避は、新たな組織再編成税制の仕組みの『濫用』や『潜脱』と考えられていた。」<sup>26)</sup>

かような立案時の検討状況に係る説明は、それが事実であると証明されるのであれば、見解1の論拠として有効であろう。しかしながら、かかる説明が事実であることを裏付ける立案当時の資料等が提出されていないのであれば、争訟段階で上記のような説明がなされても、「結論ありきの後出し」の懸念を完全には払拭できないように思われる。この点、『基本的考え方』などの改正前後に公にされた有形の、客観的な資料（証拠）に基づいて展開する論拠1ないし3とは事情が異なること

に留意する必要がある。

(2) 裁判所の判断の検討

両高裁判決が濫用という語を積極的には用いていないのとは対照的に、両最高裁判決は、法人税法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」の意義について、上記Ⅱの判旨1及び2のとおり、法人の行為又は計算が組織再編成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ることをいうと解すべきであるとして、見解1と同様に制度濫用の構成を採用した。

判旨1は本件立案担当者と同様に【基本的考え方①】を根拠とするものであると推察される。そうであれば、これに基づいて判旨2を導く論理展開は本件立案担当者の論拠1と通ずるところがある。したがって、論拠1の場合と同様に、【基本的考え方①】は、少なくとも文面上は「組織再編成」の濫用に着目するものであるから、判旨2のように「組織再編成税制」に係る各規定の濫用と言い換えを伴う形での接続を果たすためには、説明を補足する必要があることを指摘し得る（前記Ⅱ参照）。

2 濫用の判断基準としての個別制度の趣旨・目的について

(1) 本件立案担当者の見解と根拠等の検討

本件立案担当者の見解2

法人税の負担を不当に減少させる行為や計算として法人税法132条の2の規定によって否認されるか否か（個別制度の濫用・潜脱であるか否か）の判断は、組織再編成において行われる

<sup>26)</sup> 朝長・前掲注(12)378頁。同書473頁も同旨。

行為や計算が通常は行われないと想定される行為であり不自然、不合理であるのか否かという観点、更に、その個別制度の趣旨・目的に適用ものであるのか否かという観点から行われる<sup>27)</sup>。

本件立案担当者は、次に示す吉国一郎ほか編『法令用語辞典〔第8次改定版〕』（学陽書房、2001）の655頁の「不当」という法令用語に係る記載部分（以下「【法令用語辞典】」という。）を引用して、見解2の論拠を展開する。

**【法令用語辞典】**

「その処分や手続が法令の規定に違反しているとはいえないけれども、その制度の目的からみて適当でないということを意味する。法令で『不当』という用語が用いられている個々の場合に、何がこれに該当するかは、それぞれの場合について、その制度の目的を考え、社会通念に照らして、具体的に判定されなければならない。」

**（見解2の論拠1）**

「『不当』という法令用語の意味を踏まえて、法人税法第132条の2の『不当』という用語について、その意味をもう少し具体的に述べると、『組織再編成に係る法人に対して適用される法令の規定に違反しているとはいえないけれども、その規定によって設けられている制度の目的からみて適当でない』ということになる。」<sup>28)</sup>

この論拠1は、【法令用語辞典】を引用して展開する解釈論として一定の合理性がある。

また、本件立案担当者は、見解2の論拠として、次のように立案時の検討状況を述べている。

**（見解2の論拠2）**

「法人税法第132条の2の規定の創設時の検討においては、この文言〔筆者注：「法人税の負担を不当に減少させる」〕自体は、法人税法において『租税回避』を示すためのものとして用いることに、特に疑義はない、とされた。しかし、法人税法第132条第1項の文言中の特に『不当』の解釈に関しては、従来、さまざまな見解が見受けられる状態となっており、それらの中には、文理解釈からは、到底、導き出し得ないようなものも見受けられた。このため、法人税法第132条の2の規定の条文案作成に際し、どのように対処すべきかということが検討されたわけであるが、結論は、第132条第1項の規定の『不当』という用語の解釈に関するさまざまな見解にかかわらず、第132条の2の規定の『不当』という用語に関しては、その本来の意味〔筆者注：上記と同様に、【法令用語辞典】を引用して、『組織再編成に係る法人に対して適用される法令の規定に違反しているとはいえないけれども、その規定によって設けられている制度の目的からみて適当でない』という意味〕にて解釈をすることでよい、ということとなった。」<sup>29)</sup>

**（見解2の論拠3）**

「法人税法第132条の2の規定に関しては、組織再編成において、通常、行われることとなると想定される行為や計算を『自然』『合理的』なものと考え、通常は行われないと想定される行為や計算を『不自然』『不合理』なものと考えて、『不自然』『不合理』な行為又は

<sup>27)</sup> 朝長・前掲注(12)373-375頁、443-444頁、439頁参照。

<sup>28)</sup> 朝長・前掲注(12)417頁。同書442-444頁も同旨。

<sup>29)</sup> 朝長・前掲注(12)442頁。

計算によって法人税の負担を減少させるものが否認の対象となる、と考えられていた。すなわち、法人税の負担を不当に減少させる行為や計算として法人税法第132条の2の規定によって否認されるものは、『不自然』『不合理』であるのか否かという観点から絞込みが行われ、更に、個別規定の趣旨・目的を考慮して絞込みが行われる、ということになっているわけである。<sup>30)</sup>

かような立案時の検討状況は、それが事実であると証明されるのであれば見解2の根拠として有効であろうが、全体として「結論ありきの後出し」の懸念を完全には払拭できないように思われる。本件立案担当者が述べるとおり、法人税法132条1項の不当の解釈に関しては、従来、さまざまな見解が見受けられる状態となっており、それらの中には、文理解釈からは、到底、導き出し得ないようなものも見受けられるという認識を有していたのであれば、法的安定性及び予測可能性確保の見地から、法人税法132条の2の創設時にそれぞれの不当の意味内容を立法で明確にすべきではなかったか、少なくとも何らかの形で立法趣旨を明示すべきではなかったか<sup>31)</sup>、これらの点に関する合理的な説明がない限り、むしろ、立法府は、法人税法132条1項や132条の2の不当の解釈については、将来における裁判所の判断に委ねた（と解するべきな）のではないか、「濫用・潜脱」「不自然・不合理」という判断基準についても、法人税法132条の2の規定の文理解釈からは直ちには導くことができないことは同じではないか、などの疑問を禁じ得ない。

## (2) 裁判所の判断の検討

### (i) 両高裁判決

両高裁判決は、まず、組織再編税制の基本的な考え方と概要を確認する。この点に関しては、両高裁判決は、『基本的考え方』及び前掲『平成13年版 改正税法のすべて』に大きく依拠していると推察される。とりわけ、両高裁判決が、「法人の組織再編成においては種々の租税回避行為が行われることに鑑み、組織再編成に関する行為・計算の包括的否認規定が設けられた（法132条の2）」という判示の直後に、「すなわち」という接続詞を用いて「組織再編成を利用した租税回避行為の例」として、【改正税法のすべて】に示されている4つの例を挙げた上で、「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57条3項、62条の7）を設けるが、これらの組織再編成行為は上記のようなものにとどまらず、その行為の形態や方法が相当に多様なものと考えられることから、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。」と判示していることは注目に値する。

かような確認的な判示を基礎として、両高裁判決は、①法人税法132条の2は、組織再編税制の導入と共に設けられた個別否認規定と併せて新たに設けられた包括的否認規定であ

<sup>30)</sup> 朝長・前掲注⑫443-444頁。

<sup>31)</sup> 本件立案担当者は、「法人税法第132条第1項の規定は、その文言の本来のあるべき解釈から離れてさまざまな解釈が行われてきており、裁判例が出るごとにその解釈に変化が生じたり、租税回避商品や租税回避スキームに十分な対応ができないなど、大きな課題を抱えていた。」という見解も示している（朝長・前掲注⑫473頁）。

ること、②組織再編税制において包括的否認規定が設けられた趣旨は、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り、これ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という点などにあると認められること、③組織再編税制に係る個別規定は、特定の行為や事実の存否を要件として課税上の効果を定めているものであるところ、立法時において、複雑かつ多様な組織再編成に係るあらゆる行為や事実の組み合わせをすべて想定した上でこれに対処することは、事柄の性質上、困難があり、個別規定の中には、その想定外の行為や事実がある場合において、当該個別規定のとおり課税上の効果を生じさせることが明らかに不当であるという状況が生じる可能性があるものも含まれていることを摘示する。

その上で、両高裁判決は、以上のような法人税法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、法人税法132条の2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、《1》法人税法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（最判昭和52年7月12日集民121号97頁、最判昭和59年10月25日集民143号75頁参照）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される旨判示する。

そして、両高裁判決は、「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、当該行為又は事実により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《2》に該当する旨判示する。

上記《1》については法人税法132条に関する判例・学説の蓄積があること及び両高裁判決が基本的には上記《2》に基づいて結論を導いていることを考慮すると、上記《2》の判示の論拠が重要となる。この点、本件立案担当者が見解2の論拠2及び3において示した立案時の検討状況について、例えば、本件立案担当者に対する尋問の実施の必要性を検討したかなど<sup>32</sup>、その内容が事実であると認められるか否かを両高裁判決が検討したかどうかは明らかではないし、両高裁判決に対して与えた実際の影響の程度を推し量ることは難しい。

他方、法人税法132条の2の創設趣旨及び組織再編成の特性に係る上記判示についていえば、『基本的考え方』や前掲『平成13年版 改正税法のすべて』などの立法関係資料の影響を大きく受けていることを看取し得る。ただし、上記《2》において示された「個別規定の趣旨・目的に反する」という基準は、法人税法132条の2にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」の

<sup>32</sup> 私的鑑定意見書の作成者に対する尋問を巡る議論について、福永清貴「私鑑定の証拠法上の取扱い」早稲田法学73巻1号215頁以下（1997）、福永・前掲注(4)103頁以下など参照。

判断基準として、『基本的考え方』や前掲『平成13年版 改正税法のすべて』に直截的に記載されているものではないことなどを考慮すると、本件立案担当者の見解やこれに基づく国側の主張から少なからず影響を受けたものといえるかもしれない<sup>33)</sup>。

## (ii) 両最高裁判決

両最高裁判決は、上記Ⅱの判旨2のとおり、法人税法132条の2にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、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るとした上で、「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、組織再編成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。

かかる判示の具体的な論拠は必ずしも明らかではないように思われるが、少なくとも、組織再編成に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様という観点は本件立案担当者の見解2と通ずるところがある<sup>34)</sup>。

## 3 私的経済取引としての合理性・事業目的等について

### (1) 本件立案担当者の見解と根拠等の検討

#### 本件立案担当者の見解3

組織再編成に関して、私的経済取引としての合理性、事業上の目的又は事業上の理由があることなどは、その組織再編成に係る税務処理が、法人税法132条の2の適用対象である租税回避とならないことを保証するものではない<sup>35)</sup>。

本件立案担当者は、見解3の論拠として、次のように述べている。

#### (見解3の論拠1)

【基本的考え方①】について、「これが組織再編成税制における租税回避の防止に関する政府税制調査会法人課税小委員会の検討の結論であった。この政府税制調査会法人課税小委員会における結論を改めて確認すると、次の

33) 両最高裁判決は、本件立案担当者の見解1に示された濫用構成を前面に押し出すものではない。かように両最高裁判決と本件立案担当者が採用する理論構成には相違があるものの、根底は通じる部分があるように思われる。

34) この点に関して、地裁・高裁と最高裁の判示内容の比較検討も参考となる。差し当たり、佐藤修二「ヤフー事件・IBM事件の終結を迎えて」NBL1071号68頁以下(2016)、太田洋「ヤフー・IDCF事件最高裁判決の分析と検討」税務弘報64

巻6号44頁以下(2016)、同「関連会社間取引をめぐる近時の注目裁判例」租税研究801号343頁以下(2016)、今村隆「ヤフー事件及びIBM事件最高裁判所判断から見えてきたもの(上)」税務弘報64巻7号54頁以下(2016)、岡村忠生「租税回避否認への柔らかな対応」WLJ判例コラム臨時号77号1頁以下(2016)、徳地淳＝林史高「判解」ジュリスト1497号80頁以下(2016)、同「判解」ジュリスト1497号91頁以下(2016)など参照。

35) 朝長・前掲注(12)373-375頁、465頁参照。

とおりである。

- i 資産を移転するに当たり、通常は売買による移転として行うところ、組織再編成による移転として行い、課税の繰延べの規定の適用を受けて、法人税の負担を減少させるというような行為は、租税回避となる。
- ii このように、組織再編成税制は、租税回避の手段として濫用されるおそれがあり、そのような制度の濫用に備えて、包括的な租税回避防止規定を設ける必要がある。

上記 i に関しては、組織再編成によって資産を移転するという場合に、その資産の移転に『事業上の必要性』や『事業上の目的』などが無いことをもって租税回避となるとしているわけではないという点に留意する必要がある。上記の行為は、『資産の売買取引』を『組織再編成による資産の移転とする』とされていることから分かります。『事業上の必要性』や『事業上の目的』などがあって資産の移転を行うという前提に立つものとなっているわけである。<sup>36)</sup>

しかしながら、【基本的考え方①】は、事業上の必要性や事業上の目的について何ら述べていないというにとどまり、「『事業上の必要性』や『事業上の目的』などがあって資産の移転を行うという前提に立つものとなっている」と断ずることは難しいのではないかと、という疑問が残る。

このほか、本件立案担当者は、見解3の論拠として、おおむね次のように述べている。

(見解3の論拠2)

【改正税法のすべて】に記載されている法人

税法132条の2の規定の4つの適用例も、当然、同法132条1項の規定のように経済的合理性や事業目的の有無というような観点から租税回避を捉えたものではない<sup>37)</sup>。

(見解3の論拠3)

【基本的考え方②】及び【講演録①】は、組織再編成自体にはそれを行う経済的合理性や事業目的などがあって問題はないとしても、組織再編成税制の仕組みを利用して法人税の負担を減少させる租税回避がある、という認識に基づくものである<sup>38)</sup>。

しかしながら、【改正税法のすべて】、【基本的考え方②】又は【講演録①】は、いずれも、上記と同様に、経済的合理性や事業目的等の有無について何ら述べていないというにとどまるのであって、これらをもって直ちに見解3の論拠となり得るであろうか。これらは、経済的合理性や事業目的等の有無が不当性の判断に影響を及ぼすことを否定することまでも含意するものではないのではないか、【改正税法のすべて】の4つの例は、経済的合理性や事業目的がないケースを想定した方が理解しやすいものではないかとも思われる。

また、本件立案担当者は、見解3の論拠として、次のように立案時の検討状況を述べている。

(見解3の論拠4)

「立法過程においては、『事業上の必要性』や『事業上の目的』などの有無によって『租

<sup>36)</sup> 朝長・前掲注(12)430-431頁。

<sup>37)</sup> 朝長・前掲注(12)373頁参照。同書435-436頁も同旨。

<sup>38)</sup> 朝長・前掲注(12)375頁参照。

『租税回避』であるのか否かを判断することとはされておらず、現に、立法過程における資料には、政府税制調査会法人課税小委員会の議事録を含めて、そのような判断基準によって『租税回避』であるのか否かを判断するということをうかがわせる記述は、一切、存在しない。それとは反対に、立法過程における資料には、『事業上の必要性』や『事業上の目的』などがあつたとしても、法人税法第132条の2の規定を適用する『租税回避』となることを示す記述は、数多く存在する。これは、立法過程において、『事業上の必要性』や『事業上の目的』などを判断基準として法人税法第132条の2の規定を適用する『租税回避』となるのか否かを判断するといったことは全く考えられていなかったことからすれば、当然である。『事業上の必要性』や『事業上の目的』などが無い組織再編成を行った場合に、法人税の負担が減少していれば、『租税回避』となるのは当然であり、改めて議論するまでもないことである。<sup>99)</sup>

しかしながら、これまで検討したところも踏まえると、「立法過程において、『事業上の必要性』や『事業上の目的』などを判断基準として法人税法第132条の2の規定を適用する『租税回避』となるのか否かを判断するといったことは全く考えられていなかった」ことを証明する十分な証拠は示されていないといわざるを得ず、やはり「結論ありきの後出し」という懸念を完全には払拭できないように思われる。そもそも、『事業上の必要性』や『事業上の目的』などが無い組織再編成を行った場合に、法人税の負担が減少していれば、『租税回避』となるのは当然であり、改めて議論するまでもない」という立場を採用している

時点で、事業上の必要性や事業上の目的を法人税法132条の2の規定を適用する租税回避となるのか否かの判断基準に据えているのではないか、という矛盾すら覚える。

善解するとすれば、結局、本件立案担当者の見解は、事業目的等がない組織再編成を行って、法人税の負担を減少させる場合には法人税法132条の2の適用があるが、事業目的等があるからといって直ちに同条の適用がないことにはならないという趣旨であると理解すべきであろうか。

## (2) 裁判所の判断の検討

両高裁判決は、「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は」、法人税法132条の2の適用があり得る旨判示する。

また、ヤフー事件において、納税者は、法人税法132条の2の不当性要件は、同法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たが、ヤフー事件高裁判決は、法人税「法132条の2により対処することが予定されている第1の類型【筆者注：【改正税法のすべて】に示されている「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行う組織再編成】

<sup>99)</sup> 朝長・前掲注(2)436-437頁。



は、繰越欠損金等を利用する組織再編成における租税回避行為であるところ、そもそも、繰越欠損金自体には資産性はなく、それが企業間の合併で取引の対象となり得るのは、租税法がその引継ぎを認めることの反射的な効果にすぎない……のであり、企業グループ内における繰越欠損金の取引を含む組織再編成それ自体についていかに正当な理由や事業目的があったとしても、法57条3項が定める要件を満たさないのであれば、未処理欠損金額の引継ぎは認められない。したがって、上記の類型に属する租税回避行為の不当性の有無については、上記組織再編成それ自体についての経済合理性や事業目的の有無といった基準によって判断することはできず、上記組織再編成が『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』か否かという基準は、それのみを唯一の判断基準とすることは適切ではない」として、納税者の上記主張を排斥した（IDCF事件高裁判決も同旨）。

両高裁判決は、【改正税法のすべて】を拠り所として、法人税法132条の2により対処することが予定されている租税回避の中に繰越欠損金等を利用するものがあると解した上で、この繰越欠損金の性質に着目することにより、結論を導いているように思われる。その論拠自体はややわかりづらいという難点もあるが、結論だけを見れば、本件立案担当者の見解3（ただし、前述のとおり、本件立案担当者の見解は、事業目的等がない組織再編成を行って、法人税の負担を減少させる場合には法人税法132条の2の適用があるが、事業目的等があるからといって直ちに同条の適用がないことにはならない趣旨であると仮定）に近似するといえよう。

#### 4 特定役員引継要件と法人税法132条の2の関係について

##### (1) 本件立案担当者の見解と根拠等の検討

###### 本件立案担当者の見解4

グループ企業において、グループ内の法人の役員がそのグループ内の他の法人の役員に就任するといったことが、大きな困難を伴わずに行い得る状態となっているときに、そのような状態にあることを奇貨として、この法人税法施行令112条7項5号の要件を満たす目的のために、特定資本関係発生前に、合併法人等となる法人の役員を被合併法人等となる法人の役員に就任させるといったことを行うとすれば、同号の潜脱行為との指摘を受ける<sup>40</sup>。

本件立案担当者は、法人税法施行令112条7項5号の括弧書を文理に即して正しく解釈すれば、同号が「被合併法人等の事業を体现していると認められる者」を「特定役員」とする趣旨のものであると解されるとする<sup>41</sup>。そして、本件立案担当者は、見解4の論拠として、次のとおり述べている。

###### (見解4の論拠1)

「法人税法施行令112条7項5号の要件は、2号から4号までの要件の代替要件となっているわけであるが、このことは、2号から4号までの要件に該当しない場合であっても、その要件に該当するものと同等と考えてよいものを判定する要件として5号の規定が定められているということを意味する点にも、留意する必要がある。この法人税法施行令112条

<sup>40</sup> 朝長・前掲注(12)339頁参照。

<sup>41</sup> 朝長・前掲注(12)462-463頁参照。

7項5号の要件は、被合併法人等と合併法人等の双方の特定役員が適格合併等の後も特定役員であり続けるということであれば、双方の法人の売上金額等の規模の割合が大きく異なっていたとしても、双方の従来の事業を継続させて共同で事業を営むという状態となると考えてよいはずである、という理解の下に設けられているものである。すなわち、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、大が小を呑み込むような状態となっているわけであるが、そのように、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という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」法人税法57条3項1号に規定する特定資本関係事業年度（当該被合併法人等と当該合併法人等との間に当該特定資本関係が生じた日の属する事業年度）前の各事業年度で前7年内事業年度に該当する事業年度に係る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<sup>42)</sup>。

この論拠1は、法人税法施行令112条7項の規定内容や建付けを根拠とする解釈論として一定の合理性があると考えられる。ここでは、先に述べたとおり、国会が制定する法形式である法律の場合には立法者と立案担当者に形式上の同一性がないのに対し、行政立法である政令の場合には、立法者と立案担当者の形式上の同一性が高まるから、両者の意図すると

ころに乖離が生ずる可能性は比較的低くなるのではないかという見方があることも思い起こされる。

また、本件立案担当者は、この論拠1を前提とした上で、次に示す『講演録』の90頁の記載部分（以下「【講演録②】」という。）を根拠として、見解4の論拠を展開する。

【講演録②】

「(質問3)

○ 役員の引継ぎ要件

共同事業を行うための分割の要件の一つに、役員の引継ぎの要件がありますが、具体的な任期の目安はあるのでしょうか。

(回答)

法令上、具体的な任期や期間が示される予定はありません。課税の特例の適用を受けるために、短期間だけ役員にするとといったような不自然、不合理なものは別にして、通常の法人と役員との関係を念頭に置き、判断されるべきものと考えられます。」

(見解4の論拠2)

「みなし共同事業要件の中の法人税法施行令112条7項5号の特定役員引継ぎの要件は、共同事業要件の中の法人税法施行令4条の2第4項2号等の特定役員引継ぎの要件と基本的に同じ内容となっているわけであるが、この後者の特定役員引継ぎの要件に関しては、適格分割における特定役員引継ぎの要件（法人税法施行令4条の2第8項2号）について、次のような質疑応答〔筆者注：【講演録②】〕が存在している。……この回答は、形式的に特定役員引継ぎの要件を満たしてい

<sup>42)</sup> 朝長・前掲注(12)339-340頁参照。

たとしても、『課税の特例の適用を受けるために、短期間だけ役員にするといったような不自然、不合理なもの』は、別途、税務否認の対象となる、ということを示しており、この質疑応答は、本件の取扱いを考える上でも、重要なものとなっている。加えて、本件に関しては、この回答の『短期間』がどのような期間を指すのかということについて検討を深めることも、非常に重要となる。……この適格判定における特定役員の引継ぎに係る規定は、合併の前と後の状態について定めるものとなっているため、上記の『短期間』は、合併前後の『短期間』ということとなる。……法人税法施行令112条7項5号において期間の長短が問題となるのは、同号の趣旨を踏まえて厳密に言えば、特定資本関係の発生日前の期間と適格合併等の日以後の期間ということになる。すなわち、上記の質疑応答の質問を合併の例でみなし共同事業要件の中の特定役員の引継ぎの要件に置き換えてみると、その回答は、特定資本関係の発生日前に『短期間』だけ特定役員にしたり、合併の日以後に『短期間』だけ特定役員にするといったような不自然、不合理なものは、別途、否認の対象とする必要がある、ということになる。……『納税義務の適正な履行を確保する』（法人税法1条）という観点に立って税制上の適正な取扱いがどのようなものかということ判断する場面においては、法人税法施行令112条7項5号に定めた要件を外形的に満たす目的のために『短期間』だけ特定役員となったということであれば、そのような不自然、不合理な行為をそのまま容認することはできない、ということにならざるを得ない。」<sup>43)</sup>

ったような不自然、不合理なものに対しては法人税法132条の2の適用があることを明言してはいないが、「不自然、不合理なもの」という表現からして、同条の適用を想定していると解することが自然である。また、「共同事業要件の中の特定役員の引継ぎの要件の考え方がみなし共同事業要件の中の特定役員の引継ぎの要件にも当てはまるということに関しては、異論はない」と論断できるかという点をひとまず措くとすれば、ここで展開している解釈論自体は規定の文言や文脈に照らして、一定の合理性があると考えられる。

さらに、本件立案担当者は、原告である納税者の主張に反論する文脈であるが、次のように述べている。

（見解4の論拠3）

「原告の主張するとおり、特定資本関係発生前の特定役員の在任期間が法人税法施行令第112条第7項第5号の規定に定められているわけではなく、また、同号の規定の創設時にその在任期間に関する議論が行われているわけでもない。しかし、これは、原告の主張するように『特定資本関係発生前に役員であれば足りることが文言上一義的に明確であったから』ということではなく（注）、合併法人等の『一定の役員』が特定資本関係発生の直前に被合併法人等の『一定の役員』に就任して形式的に要件を充足する状態にするとしたことまで行って特定役員引継要件を満たしていると主張する者が出てくるとは誰も考えなかったため、というのが正しい理由と言ってよい。（注）財務省主税局が経済界と特定役員の在任期間に関する遣り取りを行ったのは、

【講演録②】は、短期間だけ役員にするといい

<sup>43)</sup> 朝長・前掲注(12)341-343頁、345-346頁。

法人税法施行令第112条第7項第5号の条文を立案する前であり、原告が主張するように経済界から特定資本関係前における特定役員の在任期間に関して意見が出なかった理由が『特定資本関係発生前に役員であれば足りることが文言上一義的に明確であったから』などということは、あり得ない。しかも、条文上は、特定資本関係発生前と特定資本関係発生後のいずれについても、在任期間の定めは設けられておらず、同様の状態となっている。<sup>44)</sup>

(見解4の論拠4)

「立法論として考えると……その特定役員のその大における在任期間やその小における在任期間に関して、一定期間の在任を求める要件を付加することとしていたとしても、関係者の納得は得られたものと考えられる。……これに関しては、大において特定役員の在任期間要件を定めることとすれば経済環境の予期せぬ急変や特定役員に生ずる予期せぬ事態に適切に対応できなくなるおそれがあるとの理由から、要件を設けないこととされたところである。この法人税法施行令第112条第7項第5号の特定役員の引継ぎの要件に関する内容の検討過程においては、小における特定役員の在任期間に関して、上記の大における在任期間のように要件を設けるべきであるのか否かということについての議論が行われたことはなく、また、意見が出されたこともなかった。これは、法人税法施行令第112条第7項第5号の特定役員に関しては」(下線筆者)、法人税法57条3項1号に規定する特定資本関係事業年度(当該被合併法人等と当該合併法人等との間に当該特定資本関係が生じた日の属する事業年

度)前の各事業年度で前7年内事業年度に該当する事業年度に係る期間の「事業を体現する者となっていることは当然であると考えられており、合併法人の特定役員が特定資本関係の発生直前に被合併法人の特定役員に就任し、小の特定役員としての在任期間が短いために、その適格性が問題となる、というような事態が生ずるといったことは、全く想定されていなかったためである。経済界等から、この小の特定役員の在任期間に関する意見が出なかったことも、当然である。改めて言うまでもなく、法制度の企画・立案においては、想定されない行為や計算を対象として取扱いを定めるといったことは行われぬ」<sup>45)</sup>(下線筆者)

かような立案時の検討状況は、それが事実であると証明されるのであれば見解4の根拠として有効であろうが、全体として「結論ありきの後出し」の懸念を完全には払拭できないように思われる。

まず、「合併法人の特定役員が特定資本関係の発生直前に被合併法人の特定役員に就任し、小の特定役員としての在任期間が短いために、その適格性が問題となる、というような事態」は立案時において容易に考えつくものであると考える。そして、主税局と経済界との間における特定役員の在任期間に関するやりとりを記録した資料その他の立案当時の資料が提出されていないのであれば、争訟段階で上記のような説明がなされても、直ちには受け入れ難い面がある。実際、論拠4の「小における特定役員の在任期間に関して、上記

<sup>44)</sup> 朝長・前掲注(12)463-464頁。

<sup>45)</sup> 朝長・前掲注(12)341-342頁。

の大における在任期間のように要件を設けるべきであるのか否かということについての議論が行われたことはなく、また、意見が出されたこともなかった」という部分について、少なくとも【講演録②】の記述内容は「大における在任期間」のみを念頭に置いていたことを窺わせるものではないという指摘もなし得る。

## (2) 裁判所の判断の検討

ヤフー事件高裁判決は、法人税法57条3項について、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位置付けた上で、法人税法施行令112条7項に定めるいわゆるみなし共同事業要件のうち、共同で事業を営むための適格合併等に当たる場合として定められている、事業の相互関連性要件（同項1号）及び特定役員引継要件（同項5号）の両方の充足を求める類型を設けた趣旨について、次のように説明する。

すなわち、かような類型は、事業規模要件（同項2号）及び事業継続要件（同項3号及び4号）の点において法人税法施行令112条7項2号から4号までの要件に係る規定が充足されず、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うことができることから、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項を適用せずに、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）と判示する。

そして判決は、特定役員引継要件について、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るか否かの指標として、常に十分にその機能を果たすものとまではいい難いことなどを指摘するとともに、「みなし共同事業要件に係る特定役員引継要件と同様の文言が用いられている共同事業を営むための適格合併の要件に関連して、立法担当者らは、本件改正に合わせて出版された『企業組織再編成に係る税制についての講演録集』（同書90頁）〔筆者注：【講演録②】〕において、『共同事業を行うための分割の要件の一つに、役員の引継ぎの要件がありますが、具体的な任期の目安はあるのでしょうか』との質問に対し、『法令上、具体的な任期や期間が示される予定はありません。課税の特例の適用を受けるために、短期間だけ役員にするといったような不自然、不合理なものは別にして、通常の法人と役員との関係を念頭に置き、判断されるべきものと考えられます。』との回答をしていたこと（乙11・14頁、弁論の全趣旨）」（下線筆者）などからすると、「特定役員引継要件の意味するところについては、本件改正当時から、議論の余地が少なからず残されており、単にそれを形式的に満たすだけでは否認される可能性があることが明らかにされていたということができると判示する。

その上で判決は、「これらのことを勘案すれば、みなし共同事業要件に係る特定役員引継要件が、特定役員引継要件に形式的に該当す

る事実さえあれば、組織再編成に係る他の具体的な事情を一切問わずに……未処理欠損金額の引継ぎを認めるべきものとして定められたとはいえず、特定役員引継要件に形式的に該当する事実があることから直ちに包括否認規定を適用することは排除されないと解することが相当である。」と判示する。

判決は、このことと、上記2(2)(i)に示した裁判所の解釈を総合すれば、「特定役員引継要件については、それに形式的に該当する行為又は事実がある場合であっても、それにより課税上の効果を生じさせることが明らかに不当であるという状況が生じる可能性があることを前提に規定されたものであるというべきであるから、組織再編成に係る他の具体的な事情……を総合考慮すると、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ず、法57条3項、施行令112条7項5号の趣旨、目的に明らかに反すると認められるときは、法132条の2の規定に基づき、特定役員への就任を否認することができると解すべきである。」(下線筆者)と結論付ける。

また、判決は、納税者の主張を排斥する部分ではあるが、「大規模な合併会社の特定役員が特定資本関係の生ずる約2か月前に多額の未処理欠損金額を有する小規模な被合併会社の特定役員に就任して、特定資本関係が生じてから1か月強で合併するといった本件副社長就任のような行為を含む本件における一連の組織再編成が行われる可能性を念頭において特定役員引継要件が設けられたことを認めるに足り的確な証拠はない」(下線筆者)ことなどを摘示する。

さらに、判決は、本件においては法人税法

施行令112条7項2号の規模要件は一切関係がない旨の納税者の主張に対して、「同項5号の特定役員引継要件に関して法132条の2を適用する場合、組織再編成に係る他の具体的な事情を考慮すべきであるところ、法57条3項にいう『共同で事業を営むための適格合併等』が問題となっている本件では、施行令112条7項の他の号の定める要件の充足状況についても上記の具体的な事情として考慮することが適切である」として、これを斥けている。

とりわけ、二重下線部分以外の下線部分に着目してみると、いずれも、結論及び論拠共に、本件立案担当者の見解4と部分的に共通点を有する。注目しておきたいのは二重下線部分である。すなわち、【講演録②】の引用箇所においては、『講演録』が、「立法担当者ら」によって、しかも「本件改正に合わせて出版された」ものであることに言及している。この点は、立法関係資料の作成等の主体とその時期又は公表の有無とその時期という観点から、『講演録』の立法関係資料としての重要性を認めたものといえるかもしれない。さらにいえば、当該箇所においては、国側の証拠番号の後に「弁論の全趣旨」と加えている。この点は本件鑑定意見書を踏まえての判断であることを示していると捉えることができるであろうか<sup>(46)</sup>。

ただし、本件立案担当者が見解4の論拠3及び4において示した立案時の検討状況について、本件立案担当者に対する尋問の実施の必要性を検討したかなど、その内容が事実であ

(46) 本件鑑定意見書のようないわゆる私的鑑定意見書と弁論の全趣旨との関係について、加藤新太郎『手続裁量論』(弘文堂、1996)258頁、262頁〔初出、1988年〕参照。

ると認められるか否かを両高裁判決が検討したかどうかは明らかではないし、両高裁判決に対する実際の影響の程度を推し量ることは難しい。

なお、二重下線部分のうち、「的確な証拠はない」という部分は、まさに法解釈の基礎を形成する事実の証明としての性格が濃い場面がそこに存在することの証左であるといえるかもしれない。

## 5 適格外しに対する法人税法132条の2の適用について

### (1) 本件立案担当者の見解と根拠等の検討

#### 本件立案担当者の見解5

適格組織再編成となるものを非適格組織再編成とするいわゆる適格外しは、法人税法132条の2による否認の対象となる租税回避の一つである<sup>(47)</sup>。

本件立案担当者は、見解5の根拠として、次に示す『講演録』の70頁の記載部分（以下「【講演録③】」という。）を示している<sup>(48)</sup>。

#### 【講演録③】

「組織再編成に関しては、租税回避に利用されるおそれ強いことから、租税回避行為を防止するために、同族会社の行為計算否認規定に類似する規定が新たに設けられました。本来は非適格組織再編成に該当するものを適格組織再編成として移転資産等の譲渡益の繰延べを行うようなものだけでなく、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—『適格外し』と呼ぶのが良いのかもしれませんが—についても、租税回避行為として行為計算が否認されることがあります。いずれにしても、税

を軽減するために、不自然、不合理な行為が行われることのないように、十分に注意して頂く必要があります。」

組織再編成により資産等を移転する場合も含めて、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る。そうであるにもかかわらず、いわゆる適格外しについて、法人税法132条の2による否認の対象とすることを安易に認めていいのかという不安は残るが、【講演録③】を見る限り、適格外しは法人税法132条の2で否認される対象となる租税回避の一例であるという見解が立法過程において存在していたことを認めることができるであろう。

### (2) 裁判所の判断の検討

IDCF事件高裁判決は、結論として、適格外しに対しても法人税法132条の2の適用があり得る旨の判示を行っている。ここでは、判決が、かかる結論を導くに当たり、【講演録③】を引用して、「立法担当者は、本件改正に合わせて出版された『企業組織再編成に係る税制についての講演録集』（同書70頁）において、『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—「適格外し」と呼ぶのが良いのかもしれませんが—についても、租税回避行為として否認されることがあります。』との見解を述べていたこと（弁論の全趣旨）」などからすると、「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

(47) 朝長・前掲注(12)386頁、435頁参照。

(48) 朝長・前掲注(12)386頁、435頁参照。

けでは、組織再編成の性格決定（適格か非適格か）が適切には行えないことがあり得ることが明らかにされていたとすることができる。」と判示していることを指摘しておこう。

上記判示は、部分的にはあるが、結論及び根拠共に本件立案担当者の見解5と軌を一にするものである。そして、上記判示のうち、「立法担当者は、本件改正に合わせて出版された」という部分については、上記4(2)で述べたように、立法関係資料の作成等の主体とその時期又は公表の有無とその時期という観点から、『講演録』の立法関係資料としての重要性を認めたものであり、また、「弁論の全趣旨」としている点は本件鑑定意見書を踏まえての判断であることを示しているのかもしれない。

#### IV Ⅲにおける検討結果の整理

Ⅲにおける検討結果を簡単に整理してみたい。

##### 1 本件立案担当者の見解等について

「ヤフー事件では、平成13年度税制改正からずっと後の本件課税処分後に、立法機関ではない立案担当者が示した、いわば国側の争訟を有利に進めるための後付け的な見解に裁判所が依拠したのではないか」という疑念については冒頭において言及したとおりであるが、本件鑑定意見書に示された本件立案担当者の見解を検討した結果、かかる疑念のうち「後付け的な見解」という部分は必ずしも妥当しないのではないかと考える。すなわち、本件立案担当者の見解は、基本的には、組織再編税制が整備された平成13年度の税制改正前に、政府税制調査会や本件立案担当者自身などによって作成・公表等された有形の、客観

的な立法関係資料を根拠とするものが多く（見解1の論拠1～3、見解3の論拠1～3、見解4の論拠2、見解5参照）、この点だけを見れば、「後付け的な見解」であるとはいえない（規定内容、文言及び文脈・建付けを根拠とする見解についても、その論理展開に合理性がある限り、上記批判含みの疑念は当を得たものではないことになる。見解2の論拠1、見解4の論拠1及び2参照）。

しかしながら、その中には、本件立案担当者が拠り所とする根拠資料の内容から各見解又はその論拠を直ちに導き出すことができるのかという点で疑問があるものが散見されたことを指摘しておかねばなるまい（見解1の論拠1～3、見解3の論拠1～3参照）。いわば論理の飛躍があるか、少なくとも説明が不足しているのではないかと、という問題意識である。もっとも、当該根拠資料は本件立案担当者自身において執筆等したものであること、したがって、本件立案担当者は、それぞれの資料の意味するところを正確に理解し、説明することに適した者であることを考慮すると、当該根拠資料の意味内容については、特段の事情のない限り、本件立案担当者の説明を甘受すべきではないか、という発想も生まれてくる。

また、本件鑑定意見書においては、各見解の根拠として、本件立案担当者自身が経験したと思われる立案時の検討状況（立法経過）を説明している箇所もあった（見解1の論拠4、見解2の論拠2及び3、見解3の論拠4、見解4の論拠3及び4参照）。しかしながら、そこで説明されている立案時の検討状況が事実であることを裏付けるような資料が示されるなどしていない場合には、争訟段階でそのような説明がなされても、かかる説明そ



れ自体に対しては「結論ありきの後出し」の懸念を完全には払拭できないように思われる。ここでは、納税者を含めた外部の者からすれば、かような立案時の検討状況の説明が事実と異なるというような反論を行うことは一般に困難であって、立案担当者に対する尋問の可能性を考慮してもなお立案担当者や行政機関の側にアドバンテージがあることを不安視せざるを得ない。他方で、立法時に、今後起こり得るすべてのことを予測して説明しておくことは不可能であるから、立案担当者等による「後出し」の説明は一律に非難されるべきではないという視点も必要であると考え。

## 2 裁判所の判断について

次に、本件立案担当者の主たる見解に対応する裁判所の判断についての検討結果を整理する。必ずしも精緻な分析を行ったわけではないが、結論部分について、裁判所の判断と本件立案担当者の見解はおおむね一致するか、少なくとも通ずるところが多かったといえる。また、結論に至る論拠という点については論断しづらいところがあるが、根拠資料という点については、両者はおおむね一致するか、少なくとも共通する場面が多かったといえる（少なくとも、見解1と両最高裁判決、見解2と両高裁判決及び両最高裁判決、見解3と両高裁判決、見解4とヤフー事件高裁判決、見解5とIDCF事件高裁判決参照）。

もっとも、裁判所は、根拠資料として、『基本的考え方』、『講演録』、前掲『平成13年版 改正税法のすべて』などといった客観的な資料を採用していることが優に推察される一方、本件鑑定意見書において示された本件立案担当者自身が経験したものと思われる立案時の検討状況を事実であると認めて、これ

に基づく法解釈論を展開することは少なくとも明示的には行っていない（かかる立案時の検討状況について、本件立案担当者に対する尋問の実施の必要性を検討したかなど、その内容が事実であると認められるか否かを裁判所が検討したかどうかは明らかではないことは前述のとおりである。）。そうであれば、結論及び根拠資料について、やや大ざっぱに見積もったところで、裁判所と本件立案担当者の見解はおおむね一致するか、少なくとも通ずるところが多かったといえることができるとしても、裁判所は本件立案担当者の見解に盲従したのではないかという批判は直ちには妥当しないと考える。

なお、裁判所は、『講演録』を引用する際に、「立法担当者」は「本件改正に合わせて出版された」ものであるという説明を加えており、この点については、立法関係資料の作成等の主体とその時期又は公表の有無とその時期という観点から、『講演録』の立法関係資料としての重要性を認めたものであり、また、「弁論の全趣旨」をも根拠として示している点は本件鑑定意見書を踏まえての判断であることを暗に示している可能性があることを再度確認しておこう（見解4に対応するヤフー事件高裁判決、見解5に対応するIDCF事件高裁判決参照）。

## 3 今後の展望

総じて見れば、ヤフー事件及びIDCF事件については、立法関係資料や本件立案担当者の見解が少なからず裁判所の判断に影響を与えたという評価が妥当すると考える。このことが重視されるならば、今後、租税訴訟の重要案件において、立法関係資料や立案担当者の鑑定意見書（とりわけ、純粋な法律問題又

は法律問題の中の事実問題に関する意見書の証拠提出が一層促進されることになるであろう。そうすると、立案担当者同士の見解に対立が生じる事案や立案担当者に対する尋問等の実施の必要性がクローズアップされる事案が発生することも予想される。

## V 結びに代えて

以上の考察を踏まえて、より一般的・抽象的な議論として、冒頭で言及した「法解釈の基礎を形成する事実の証明としての性格が濃い場面における行政機関の優位性」に対する懸念や期待等について、所見を述べる。

まず、主税局の立案担当者が執筆している『改正税法のすべて』は、租税行政庁や租税専門家のみならず裁判所においても、立法関係資料としての重要性が認められていることが注目される。例えば、両高裁判決は、「組織再編成を利用した租税回避行為の例」として【改正税法のすべて】に示されている4つの例を挙げた上で、法人税法132条の2の不当の意義に関する解釈論を推し進めている（前記Ⅲの2(2)(i)参照）。かような態度は、【改正税法のすべて】に示された4つの例が、法人税法132条の2の具体的な射程範囲の理解に強い影響を及ぼすこと、さらには、不当の意義に関する抽象的な解釈論又は価値判断の基準として帰納することを認める可能性を示唆するものである。

しかしながら、一般に『改正税法のすべて』（ただし、現在の名称は『税制改正の解説』）については、建前上は、「文中、意見等にわたる部分は筆者の個人的見解である」と整理されている<sup>49</sup>。他に有力な立法関係資料が存在しないケースも珍しくないという現状を考慮すると、民主的正統性、法的安定性、予測可能

性又は各法条の趣旨・目的を巡る紛争の予防可能性に資するべく、『改正税法のすべて』については、国会の関与等を経た立法関係資料として格上げすることなども検討に値するかもしれない。さらにいえば、租税法令の解釈・適用における有益な資料の共有及び租税行政庁や裁判所による法解釈の客観性・合理性の確保という見地から、租税法令に関する立法関係資料等の作成・保持・公開等に関して、法的整備を検討することも一考に値しよう。

付言するに、租税法令の立案を担当した租税行政庁は、立法関係資料等の作成・保持・公開あるいは争訟段階における証拠提出などの点で、納税者や裁判所等に優位すると考えるが<sup>50</sup>、かかる立法関係資料の作成・保持・公開等に関するルールが整備され、納税者や裁判所等との間にかかる資料の共有化が図られるならば、情報の非対称性の解消や申告納税制度の下支えに寄与することになると思われ、ひいては、租税行政庁や裁判所による法解釈の客観性・合理性の確保にもつながるものと考ええる。

行政機関による立法関係資料を用いた訴訟上の主張の巧拙や（非公開文書、保存年限又は他の事案への影響等を考慮しての）立法関係資料の出し惜しみなどが裁判所の法解釈や判断を歪めることになりはしないかという懸念も、上記のようなルール作りの必要性を後

49) 財務省HP ([http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2016/explanation/index.html](http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/index.html) [最終確認日：2016年9月15日]) 参照。

50) あくまで一般論としてではあるが、例えば、将来的に自己に不利な影響を及ぼす可能性がある立法関係資料の非公表や後出し、法令・通達ではなく講演等による行政指導・慣行形成などが行われることが想定される。

押しする。この点、例えば、パブリックコメント制度（行政手続法第6章を中心に規定されている行政機関が命令等を定めるに当たって実施すべき意見公募手続制度）が上記のようなルール作りの一つの柱を形成する可能性を有していると考え<sup>51)</sup>。

また、裁判所による法解釈の客観性・合理性の確保という点で述べておきたいことがある。個別の事件の当事者に関わる具体的事実と異なり、本件立案担当者が説明していたような本件立案担当者自身が経験したと思われる立案時の検討状況（立法経過）といった事実は、法解釈の基礎を形成する事実であり、その事件の当事者のみに関係する類のものではない。この点で、弁論主義や証明責任の適用が制限等されるものと解され、証拠法則に基づく客観性の確保が期待できないまま、法解釈（法律問題）の名目の内に水面下で、裁判所による取捨選択等が独断的になされる可能性も否定できないように思われる。

とりわけ、組織再編税制に代表されるような、複雑かつ専門的・抽象的で条文を一読しただけではその意味するところがわかりづらい規定や当該各規定を巡る訴訟の新規性が高い規定が問題となるケースでは、各規定の意

味内容や趣旨に係る立案担当者の見解は、裁判官の理解や解釈に多大な影響を与えるか、少なくとも一種の先入観や安心感を与えるのではないかと推察される<sup>52)</sup>。このように考えてみると、両最高裁判決に対しては、自らが採用した法解釈の基礎を形成する事実が存在することの根拠となる資料を明示すべきではなかったか、という批判的見方も生まれてくる。本稿で取り扱ったような法解釈の基礎を形成する事実に関する議論を深めることは、裁判所による法解釈の客観性・合理性の確保に資することを強調しておきたい<sup>53)</sup>。

最後に、本稿で取り扱ったような、立法に至るまでに現われた立法の内容や趣旨等に関する立法者、立案担当者等の意思、あるいはこれらに関する立法経過といった事実に関する議論が、Davisのいうlegislative factsや声部教授のいう立法事実に関する議論の枠内や延長性上にあるのか否かという点は深慮ある検討が必要であるが、差し当たり、両者には、法解釈の基礎を形成する事実、法律問題の中の事実問題、行政機関や裁判所の法解釈の客観化・合理化という効果といった共通項があることを指摘しておきたい。

51) 行政自体が、法律をもその手段のひとつとして、総合的な「過程」として行われていること（藤田宙靖『行政法総論』（青林書院、2013）135頁）からすれば、立法過程において実施するパブリックコメントを行政手続法の枠内で設計する余地もあろうか。この点に関しては、藤谷武史「統治における立法の位置」法哲学年報2014年44頁（2015）も参照。なお、租税法領域におけるパブリックコメント制度の意義等について、泉絢也「租税法領域におけるパブリック・コメント制度（意見公募手続制度）の意義と展望」国士館法研論集14号25頁以下（2014）参照。

52) この点について、加藤新太郎「法律意見書の受け止め方」NBL1049号1頁（2015）参照。また、税務訴訟と私的鑑定を巡る問題という文脈においては、石川正ほか「座談会 現代型訴訟と鑑定」NBL782号8頁以下（2004）及び門口正人ほか「鼎談 企業訴訟における訴訟活動（上）」NBL1077号13頁以下（2016）においてなされている議論にも関心が寄せられる。

53) なお、立法事実論が裁判官による規範的な判断や法創造に係る判断の客観化・合理化につながる点について、渡辺千原「法を支える事実」立命館法学333=334号1809頁以下（2010）参照。