

行為計算の否認規定をめぐる紛争

今村 隆

(日本大学大学院法務研究科教授)

目次

はじめに	2 組織再編成に係る行為計算否認規定の意義
I 租税回避の意義	3 主要な裁判例
1 我が国の通説	4 論点の検討
2 世界の諸国における定義	IV 連結法人に係る行為計算否認規定
3 筆者の定義	1 連結納税制度の意義
II 同族会社等の行為計算否認規定	2 連結法人に係る行為計算否認規定の意義
1 同族会社の意義	3 論点の検討
2 同族会社等の行為計算否認規定の意義	V 外国法人の恒久的施設帰属取得に係る行為計算否認規定
3 法人税法132条	1 外国法人の恒久的施設帰属所得の意義
4 所得税法157条	2 外国法人の恒久的施設帰属所得に係る行為計算否認規定の意義
5 相続税法64条	3 論点の検討
6 論点の検討	結び
III 組織再編成に係る行為計算否認規定	
1 組織再編税制の意義	

はじめに

我が国には、同族会社の行為計算否認規定を始めいくつかの行為計算の否認規定がある。これらの規定のうち同族会社の行為計算否認規定については、多数の裁判例があり、組織再編成に係る行為計算否認規定については、「ヤフー事件」と呼ばれている最判平成28年2月29日判時2300号29頁などがある。しかし、連結法人に係る行為計算否認規定及び外国法人の恒久的施設帰属所得に係る行為計算否認規定については、まだ訴訟となった事件はな

い。

我が国のこれらの行為計算否認規定のうち同族会社の行為計算否認規定については、既に故清永敬次教授の優れた先行研究があるが¹⁾、清永教授の研究後の裁判例もあり、他の行為計算否認規定については、それほど研究が進んでいない。また、これらの行為計算否認規定は、いずれも我が国独自のもので、比較法的研究が難しい分野であり、我が国にお

(1) 清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房、1995年)。

けるこれらの規定の立法経緯や裁判例の検討が重要である。

そこで、まず、これらの行為計算否認規定の検討をする前提として、租税回避の意義についての筆者の考え方を明らかにした上で、同族会社の行為計算否認規定の裁判例などを検討するなどして、行為計算否認規定をめぐる紛争を再考し、これらの行為計算否認規定についての主要な論点を洗い出し、行為計算否認規定の今後のあり方を論じることとしたい。

I 租税回避の意義

1 我が国の通説

租税回避についての我が国の通説を代表する金子宏教授は、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」（下線筆者）と定義している⁽²⁾。

租税回避についての通説を代表するもう一人の清永敬次教授も、包括的定義として、「課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう。」とし、多くの場合の例として、上記金子教授の定義とほぼ同様の説明をしている⁽³⁾。

そして、我が国の通説は、租税回避を上記のとおり定義した上で、租税回避がなされた場合に、当事者の用いた異常な法形式を無視して、通常用いられる課税要件が充足されたものとして取り扱うことを、「租税回避の否認」というとし、課税要件を充足しないのに充足したものと扱うことから租税法主義に基づき明文が必要であるとする⁽⁴⁾。

このように通説の租税回避の定義は、課税要件との関係で定義するものであることから法的定義であるが、主に「租税回避の否認」との関係念頭に置いて租税回避を定義しようとするものと考えられる。このような定義は、ドイツにおける1919年の一般否認規定の導入に当たってのヘンゼルの見解に依拠したと考えられるが⁽⁵⁾、非常に古い考えであり、ドイツでも現在は、租税通則法（Abgabenordnung、以下「AO」という。）42条の解釈上、課税減免規定を充足させる場合も、「法の形成可能性の濫用」と考えられている⁽⁶⁾。さらに、上記定義は、第1に、課税減免規定を充足させて租税負担の軽減を図る行為（例えば、減価償却費の計上、外国税額控除の計上。）が含まれていないこと、第2に、「通常用いられない法形式」とか「通常用いられた法形式」との区別が、現在の取引社会では、区別が困難となっているとの問題点がある⁽⁷⁾。

2 世界の諸国における定義

一方、世界の諸国をみると、欧州において

(2) 金子宏『租税法第21版』（弘文堂、2016年）125頁。

(3) 清永敬次『税法新装版』（ミネルヴァ書房、平成25年）42頁。

(4) 金子・前掲注(2)126、129頁、清永・前掲注(3)43頁。

(5) 我が国の通説は、昭和6年に杉村章三郎教授により翻訳されたヘンゼルの『独逸租税論』に由来していると考えられる。拙著『租税回避と濫用法理』（大蔵財務協会、2015年）4、5頁を参照されたい。

(6) 拙著・前掲注(5)18頁。

は、欧州連合司法裁判所（Court of Justice of the European Union, CJEU）の影響の下、①その本質的目的が租税上の便益を得ること、②当該租税上の便益が租税法規の規定の趣旨・目的に反する結果となることとされ⁽⁸⁾、OECDも、「納税者の租税負担を軽減しようとする納税者による取決めで、法的には文言上は適法かもしれないが、当該取決めが従っている法律の目的（intent）に通例は反するようなもの」⁽⁹⁾と定義している。

一方、米国には、経済実質原則（economic substance doctrine）がある。これは、米国の内国歳入庁が採る立場であり、下級審の裁判例でも是認され、2010年の内国歳入法典の改正で、7701条o項で立法された定義である。これは、事業目的という主観的要素と経済実質という客観的要素を問題とするものであり、事業目的と経済実質を欠く場合に、見せかけ（sham）であるとするものである。

3 筆者の定義

このような世界の趨勢に鑑み、筆者としては、本稿において、租税回避の本質に即して、「私法上有効な行為でもって①、主として税負

担を減少させる目的で②、租税法上の効果を生じさせる当該租税法規の趣旨に反する態様によって③、その適用を免れ又はこれを適用して税負担を軽減又は排除すること」と定義することとする⁽¹⁰⁾。すなわち、(i)主観的要件として、「主として税負担を減少させる目的」が必要であり、(ii)客観的要件として、「当該租税法規の趣旨・目的に反する態様」であることが必要であり、(i)の主観的要件は、納税者や関係者の主観的な認識や意欲そのものではなく、あくまでも客観的事実で認定される「目的」であり、事業目的との比較で、いずれかが主であるかにより判断され则认为。このような主観的要件は、各国の一般否認規定で要件とされ⁽¹¹⁾、また、上記のとおり、CJEUの判例でも必要とされている。このような主観的要件を必要とするのは、他の目的でそのような取引を行い結果として租税法規の趣旨に反した場合まで、租税法上否定する必要はないとの考えに基づくものである。

筆者の上記定義では、①と②が脱税とは違うこととなる。すなわち、脱税は、原則として、私法上は、虚偽表示等で無効な行為であり⁽¹²⁾、また、租税回避の主観的要件の「目的」

(7) 金子教授は、『租税法第20版』（弘文堂、2015年）において、第19版（2014年）までには記述がなかったが、「租税法規のなかには、一定の政策目的の実現のために、税負担の軽減ないし免除を定める規定（租税減免規定）が多い。納税者のなかには、これらの規定の趣旨、目的に適合しないにもかかわらず、税負担の減免のみを目的として、その取引を形の上でこれらの規定の鑄型に当てはまるように仕組みあるいは組成して、それらの規定の適用を図る例が多い（これも租税回避の1つのタイプである）。」（同書129頁）とし、前掲注(2)の第21版において、括弧書き部分について、「これも前述（脚注19）に対応する本文の意味における租税回避の1つのタイプである」（同書130頁）としている。

これは、従来の通説を修正する見解と考えられる。

(8) Halifax plc v. Customs & Excise, Case C-255/02. 拙著・前掲注(5)179頁。

(9) <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>（2017年3月27日最終確認）

(10) 筆者は、以前、税務大学校40周年記念論文集（税務大学校、2008年）に「租税回避とは何か」との論文を投稿した際に類似の定義をしたが（同57頁）、いささか難解であったことから、本書の定義は、それをより明確にするものである。

(11) 拙稿「Michael Langら編集『一般否認規定—BEPS後の世界における租税制度の重要な要素の一』（Richard Krever執筆分）」租税研究2017年3月号（日本租税研究協会）340頁。

と異なり、主観的な認識・意欲が必要である。一方、節税とは、③が違い、租税法規の趣旨に反しない態様ということとなる。

筆者は、我が国の通説が「私法上の選択可能性の濫用」を問題としているのに対し、租税回避の問題は、「租税法規の濫用」であり、民法や国際私法でも問題とされている「法の濫用 (abuse of law)」であるとの考えを出発点とするものである。そもそも前記1のとおり、我が国の通説の元となったヘンゼルの定義も、「法律の回避」すなわち「法の濫用」を出発点とするものであったし¹²⁾、筆者は、このように租税回避をとらえることで、租税法において租税回避を議論する意義やその本質が明らかになると考えている。

II 同族会社等の行為計算否認規定

1 同族会社の意義

同族会社とは、平成18年度の法人税法の改正までは、株主等の3人以下及びこれらと特殊の関係を有する個人・法人の有する株式の総数又は出資の金額の合計額が、その会社の発行済株式総数又は出資金額の50%を超える会社であるとされてきた（法人税法2条10号）。すなわち、ここでの同族会社とは、株主1人とその同族関係者を合わせて一つのグループとし、それらの上位3グループで50%を超える株式が所有されている会社のことである（法人税法2条10号）。本稿では、これを「本来の同族会社」ということとする。

しかし、平成18年度の改正により、同族会社は、①本来の同族会社、②特殊支配同族会社（会社のオーナーとその同族関係者が発行済株式の総数の90%以上を所有している会社）、③特定同族会社（1人の株主及びその同

族関係者が発行済株式の総数の90%以上を所有している会社）の3種類とされた。上記②及び③は、留保金課税の対象法人とするということで新たに規定されたものである。ただし、②の特殊支配同族会社は、中小企業の強い反対により、平成22年度改正で廃止された。

ところで、同族会社行為計算否認規定においては、本来の同族会社に加えて、これに準じるものとして、一定の要件を備える企業組合の行為計算も対象としている（法人税法132条1項2号）。そこで、本稿では、本来の同族会社と上記企業組合を併せて、「同族会社等」ということとする。

2 同族会社等の行為計算否認規定の意義

(1) 現行法における同族会社等の行為計算否認規定

同族会社等の行為計算否認規定は、法人税法132条のほか、所得税法157条、相続税法64条、地価税法32条、地方税法72条の43に規定されている。本稿では、これらのうち法人税法132条、所得税法157条及び相続税法64条について論じることとする。

(2) 立法の沿革

(i) 大正12年の創設

同族会社の行為計算否認規定は、大正12年の所得税法の改正で創設された。具体的には、

12) もっとも、脱税の構成要件は、「偽りその他不正の行為」とされているが（所得税法238条1項、法人税法159条1項等）、これは、私法上の有効な行為の場合であっても、所得の帰属を偽る場合などには「偽りその他不正の行為」該当することから（東京高判平28・2・26判タ1427号133頁（上告中）参照）、例外的に、私法上有効な行為であっても脱税に当たる場合もあり得る。

13) 清永・前掲注(1)90、109～110頁。

所得税法73条ノ3で、「前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認メラレルモノアル場合ニ於テハ政府ハ其ノ行為ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」(下線筆者)と規定された。当時の所得税法は、法人所得を第1種所得、公社債の利子所得を第2種所得、個人所得を第3種所得とし、個人及び法人の両方所得を課税対象とするものであり、現行の法人税を含むものであった。このような規定が創設されたのは、大正9年の所得税法改正により、それまで非課税とされていた配当所得が個人の段階で総合課税の対象とされることに伴い、これを回避するために、同族関係者からなる家族的な会社(当時「財産保全会社」と呼ばれていた。)に利益を留保したり、当時譲渡所得が非課税であったことを利用して、株式を保有する個人が、配当期日前に同族会社に保有株式を配当込みの価格で譲渡し、配当期日後に配当落ちの価格で買い戻して、配当所得に対する課税を免れるなどの行為を否認するためであった¹⁴⁾。

その後、大正15年の所得税法改正で、「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ所得又ハ株主社員若ハ之ト親族、使用人等特殊ノ関係アリト認ムル者ノ所得ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認メラレルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ此等ノ者ノ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」(同法73条ノ2)と行為と計算が規定された。

昭和15年の改正では、所得税法と法人税法が別建てとなったが、規定の内容は、大正15年法と同じである。

昭和22年の法人税法の改正で、平仮名化され、「政府は、同族会社の行為又は計算で法人

税を免れる目的があると認められるものがある場合においては、その行為又は計算にかかわらず、政府の認めるところにより、課税標準を計算することができる。」(法人税法34条1項、下線筆者)と改正され、昭和25年の改正で、「政府は前3条の規定により課税標準若しくは欠損金額又は法人税額の更正又は決定をなす場合において、同族会社の行為又は計算でこれを容認した場合においては法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、政府の認めるところにより、当該法人の課税標準又は欠損金額を計算することができる。」(同法31条の2、下線筆者)と改正された。

(ii) 昭和25年の改正

上記の改正において問題は、昭和25年の改正で、「法人税を免れる目的があると認められるものがある場合」から、「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」と改正された趣旨である。この点、清永教授は、「[旧法人税法による]否認事例を検討した際に必ずしも納税者の逋脱の意思が問題とされなかったことからもある程度うかがえるように、行政実務の見解もまたおそらく行政裁判所の見解も否定的であったといってよいであろう。…[旧法人税法が]問題にしているのは納税者の負担軽減の意思ではなくて、負担軽減という結果であり、結果として生じた負担の不均衡の是正という点にある」¹⁵⁾としている。

大正12年の所得税法73条ノ3は、「逋脱ノ目

14) 村上泰治「同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察」税務大学校論叢11号(1977年)237頁。

15) 清永・前掲注(1)337頁。

的アリト認メラレルモノアル場合」と「逋脱の目的」を問題としている。この当時は、租税回避と脱税との明確な区別がなかったため「逋脱」と規定されていると考えられるが¹⁶⁾、刑事事件への適用は想定されておらず、現在でいうところの「租税回避」の意味と考えられる。

また、清永教授も指摘しているとおり、大正12年の所得税法73条ノ3の立法に当たり、特定の外国法を参考に考案されたとは考えられない¹⁷⁾。しかし、「逋脱ノ目的」を問題とするというのは、逆から言うと、事業目的が欠如ないしは僅少であることを意味していると考えられ、これは、オーストラリアなどの古典的な一般否認規定（オーストラリアの1936年所得税法260条¹⁸⁾）に例があるように、租税回避目的の有無を基準とする目的基準の租税回避否認規定と考えられる。

さらに、この当時から「目的アリト認メラレルモノアル場合」と客観的な事実からそのような目的があると認定できることが読み取れ、主観的な意思や意図でなかったことは明らかである。

そのようなことから、同族会社等の行為計算否認規定は、現在の目で見ると、元々は、客観的に認められる「目的」という意味での目的基準の租税回避否認規定であり、昭和25年の改正は、「目的」といっても主観的認識・意図とは異なることを明らかにした規定であり、改正によっても目的基準であるとの性格は変更されていないと考えられる。

(3) 共通の要件

以下、法人税法132条、所得税法157条及び相続税法64条の順に論じることとする。なお、これらの規定に共通の要件は、下記のとおり

である。

- ①同族会社等であること
- ②上記法人等の行為又は計算であること
- ③上記法人等の法人税、所得税あるいは相続税の負担を減少させること
- ④上記減少が不当と認められること

(4) 同族会社等の行為計算否認規定と外国会社

法人税法2条10号の定義する本来の同族会社は、特に「内国法人」との限定がなく、外国法人も含む趣旨である。しかし、法人税法132条の同族会社等の行為計算否認規定は、その対象法人を「内国法人である同族会社」（同条1項1号）と限定していることから、否認の対象法人は、内国法人であることを要する。もっとも、法人税法132条の同族会社の「株主」は、内国法人であることを要せず、外国法人もこれに当たる。

一方、所得税法157条の同族会社等の行為計算否認規定は、平成18年改正までは、その適用となる同族会社は、内国法人に限定されていたが、同改正で、外国法人も適用対象法人となるとされた。これは、同族会社が少数の株主等で支配されているため、外国法人であっても、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為・計算が行われやすいからとされている¹⁹⁾。

また、法人税法132条及び同法132条の2は、外国法人についても準用されている（同法147条）。

¹⁶⁾ 清永・前掲注(1)325頁。

¹⁷⁾ 清永・前掲注(1)342頁。

¹⁸⁾ 拙著・前掲注(5)383、384頁。

¹⁹⁾ 『平成18年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2006年）228頁。

(5) 同族会社等の行為計算否認規定の論点

さらに、これらの同族会社行為計算否認規定をそれぞれ検討した後、共通の下記の論点について検討することとする。

- ① 「行為」と「計算」の意義
- ② 「不当」の判断基準
- ③ 主観的要件の要否
- ④ 「不当」の判断方法
- ⑤ 対応的調整の要否
- ⑥ 理由の差替えの可否

3 法人税法132条

(1) 裁判例

法人税法132条の適用が問題となった裁判例としては、①合併の際の株式買収資金が問題となった最判昭和33年5月29日民集12巻8号1254頁、②同族会社の債務引き受けなどが問題となった最判昭和52年7月12日民集121号97頁、③土地及び建物の同族会社に対する一括譲渡に当たっての借地権の対価が問題となった最判昭和53年4月21日訟月24巻8号1694頁、④同族会社に対する商品の低額譲渡が問題となった最判昭和59年10月25日民集143号75頁、⑤欠損金のある法人が黒字の法人を合併するところのいわゆる「逆さ合併」が問題となった広島地判平成2年1月25日行集41巻1号42頁（確定）、⑥子会社の発行する増資新株式を額面額に比べて高額で引き受けた行為が問題となった「スリーエス事件」と呼ばれている東京地判平成12年11月30日訟月48巻11号2785頁²⁰、⑦法人が取引先の法人の代表者（支出法人の代表者の配偶者）に対して支出した交際費が問題となった横浜地判平成22年3月24日税資260号順号11401²¹、⑧法人がその代表者の妻から不動産を高額で購入し1年後に購入額をはるかに下回る価格で代表者に

売却した行為が問題となった福岡地判平成22年9月6日税資260号順号11501²²、⑨自己株式取引による譲渡損の計上が問題となった「IBM事件」と呼ばれている東京高判平成27年3月25日判時2267号24頁（不受理）などがある。

このうち①、⑤、⑥及び⑨の裁判例を検討することとする。

(2) 主要な裁判例の検討

(i) 明治物産事件・最判昭和33年5月29日

まず、上記①の最判昭和33年5月29日を検討することとする。これは、昭和15年改正前の法人税法28条が問題となった古い事件ではあるが、この最高裁判決で、法人税法132条の前身の旧法人税法28条について、課税庁が主張した同族会社・非同族会社対比基準が排斥され、実務上、経済合理性基準が確立したと考えられる。そのようなことから、この判決は現在でも重要な意味をもっている。

この事件当時、吸収合併の場合、通常、存続会社が消滅会社の株主に新株と合併交付金の交付とがなされていたことから、合併交付金を清算所得であるとして、存続会社に課税することとされていたが（旧法人税法6条2項）、この事件においては、X社が、合併前に、消滅予定の会社B社の株主Aから消滅会社の株式を購入した後に吸収合併し次いで存

²⁰ 控訴審の東京高判平13・7・5税資251号順号8942（確定）も、法人税法132条の適用を認めている。

²¹ 控訴審の東京高判平22・8・26税資260号順号11497（上告棄却・不受理）も、法人税法132条の適用を認めている。

²² 控訴審の福岡高判平23・3・11税資261号順号11638（確定）も、法人税法132条の適用を認めている。

続会社が新株増資をして、Aに引き受けさせて、同一の経済効果を生じさせているにもかかわらず、Aに合併交付金を交付せずに、存続会社に対する清算所得課税を免れようとしたことから、税務署長は、昭和15年改正前の法人税法28条を適用して、上記株式の購入代金を合併交付金とみなして課税したとの事案である。

1審の東京地判昭和26年4月23日民集12巻8号1266頁は、同族・非同族対比基準説の立場を採って、「吸収合併前に被合併会社の全株式を買収することは必ずしも同族会社にして始めてなしうるような行為」ではないとして、課税処分を違法としたのに対し、控訴審の東京高判昭和26年12月20日民集12巻8号1271頁は、経済合理性基準を採って、「…徴税官庁が行為計算否認の規定を発動し得る場合は、同族会社の行為計算にして法人税遁脱の目的ありと認められるものある場合でなければならぬが、本件一連の行為からして法人税遁脱の目的ありと認められるためには、若し税金遁脱の目的を抜きにして見た場合、純経済人の選ぶ行為形態として不合理なものであると認められる場合でなければならない。しかるに同族会社の場合であると否とにかかわらず純経済人としては概して損得の打算に深慮を払い、努めて課税の対象とならない行為形態を選ぶことは当然のことであつて敢えて、これを不合理と目することはできないから、本件一連の行為を以て直ちに税金遁脱の目的ありと認められる場合であると断定し難い。」(下線筆者)として、1審判決を是認した。

上記最判は、この控訴審判決を是認したものである。この最高裁判決で、旧法人税法28条について、課税庁が主張した同族会社・非同族会社対比基準が排斥され、実務上、経済

合理性基準が確立したと考えられる。

本件の場合、税務署長は、同族会社・非同族会社対比基準で主張したが、経済合理性基準で考えた場合、消滅会社は、当時純資産72万円しかなく(国側の上告理由書参照)、株式の買収代金が高額であり、その意味で経済不合理であるとすることも可能であったのではないかと考える²³⁾。

(ii) 広島地判平成2年1月25日

次に、前記⑤の広島地裁平成2年1月25日判決を検討することとする。これは、いわゆる「逆さ合併」が問題となった事案であり、X社もA社も甲一族が支配する同族会社であるが、昭和55年10月1日に、X社を存続会社、A社を被合併法人として合併し、X社が、青色法人で過去5年間に欠損金があったことから、合併後、この欠損金を損金に算入して申告したとの事案であり、繰越欠損金の損金算入が認められるかが問題となった事案である。なお、X社は、合併前には事業を廃止し、従業員も全員解雇して、資産等のない休眠会社であり、他方、A社は、業績が極めて好調で毎年多額の利益を出している会社であった。

上記広島地裁判決は、「本件合併において、逆さ合併の方式を採用したのは、前記認定のとおり、専ら本件繰越欠損金を損金に算入する意図に出たものであって、右のような租税負担の回避以外の、例えば、上場会社としての株式の額面を500円から50円に変更するためとか、欠損会社に資産的価値のある商号やのれんがある場合にこれを引き継ぐためなどの合理的な理由があったものではない。営業

²³⁾ 金子教授もこの事件について、「税負担の減少以外になんらかの正当な理由があったかどうかを審理すべきであると思われる。」としている(同・前掲注(2)482頁**)

活動や経営上問題のない黒字優良会社であるA社が、債務整理をして清算するほかない赤字欠損会社であるX社に吸収合併されるがごときは、前記のような合理的な理由が認められるなどの特段の事情のない限り、経済人の行為としては不合理、不自然なものであり、まして、前認定のように合併後A社の事業のみを継続し、合併直後に合併法人たるX社の商号、事業目的及び本店所在地を被合併法人たるA社のそれに一致するように変更しているなどの事実に照らせば、その不合理、不自然であることが一層明白であるといわなければならない。」(下線筆者)として、法人税法132条の適用により、繰越欠損金の損金算入は認められないとした。

これは、組織再編成の事案であるが、合併自体にX社の欠損金を計上して、A社の利益を相殺して、法人税を減少させる以外に理由がない合併であり、合併自体に経済合理性がなく、後記ヤフー事件とは異なり、法人税法132条でも否認できた事案であると考えられる。

(iii) スリーエス事件・東京地判平成12年11月30日

次に、前記⑥の東京地判平成12年11月30日を検討することとする。これは、擬似的なDES(Debt Equity Swap)が問題となった事案であり、X社が、子会社A社及びB社に対する貸付債権が不良債権化していたところ、平成5年4月1日から同6年3月31日までの事業年度において4億2,000万円のコンサルティング収入を期待できることとなったことから、これを機会に不良債権を処理しようと考え、A社に発行価額(額面金額)5万円の新株を160株発行させ、これを1株当たり144万円で引き受け(合計約2億3,000万円)、B社に発行額(額面金額)500円の株式を1万株発行させ

て、これを1株当たり5万円で引き受け(合計5億円)、その後、A社株及びB社株を1株100円で、関連会社C社に売却し、有価証券売却損を計上して申告したとの事案である。なお、X社からA社及びB社に払い込まれた増資払込金は、Xに対する債務の弁済に充てられることによりX社に貫流している。X社の有価証券売却損が法人税法132条の適用により否認されるかが問題となった。

上記東京地裁判決は、「債務超過状態にあり、将来成長が確実に望めるというような特別な事情が認められるわけではない株式会社の新株発行に際して、額面金額である発行価額を大幅に超える払込みを行うのは、通常の経済人を基準とすれば合理性はなく、不自然・不合理な経済行為である。…そして、本件子会社が、X社が全株式を保有する同族会社であり、かつ、本件一連の行為によって、本来であれば損金に計上することのできない本件子会社に対する貸付金を有価証券売却損という形を取ることによって、損金に計上するという目的があったからこそ、右のような払込みが行われたものであるというべきである。」(下線筆者)として、X社がB社について1株当たり約144万円の払込みをした行為及びA社について1株当たり5万円の払込みをした行為を否認できるとし、有価証券売却損は認められないとした。

上記東京地裁判決は、①A社及びB社への増資払込みと②C社への売却という一連の行為を判断の対象として、その経済合理性を検討している。

これに対し、岩崎政明教授は、「もし本判決が、単体としては行為計算の否認の対象とはならない『租税回避意図』を接着剤として、法132条の適用対象に取り込む手法を編み出

したとするならば、そのような手法は、従来の判例・通説に反する結果をもたらすと思われる。そして、法132条の適用要件に『租税回避意図』を含めれば、その認定には租税行政庁の裁量を許す結果となりかねず、そうなれば、租税法律主義の観点からも極めて疑問といわなければならない。」と批判する²⁴。

しかし、そもそも法人税法132条の適用に当たり、一連の行為を問題とするのは、上記東京地裁が初めてではなく、明治物産事件の最判昭和33年5月29日の原審の東京高判昭和26年12月20日でも判示しているところであり、以前の裁判例から採られていた考え方であった。

また、①の増資払込みは、単体としてみても経済不合理な行為であり、また、なぜこのような経済不合理な行為をするかと考えると、最終的には、②のC社への売却をすることによって、有価証券売却損を計上するためであると考えられる。単体としてみると経済不合理な行為とまではいえない行為を「租税回避意図」を接着剤として、一連の行為としてみて経済不合理であるとしているのではない。

(iv) IBM事件・東京高判平成27年3月25日

最後に、前記⑨の東京高判平成27年3月25日を検討することとする。これは、自己株式の譲渡による譲渡損とその後の連結決算が問題となった事案であり、米国I社の米国子会社のW社の100%子会社である有限会社X社が、W社から約1,300億円規模の増資（本件増資）及び約1兆8,000億円規模の融資（以下「本件融資」という。）を受け、同年4月、その資金によりW社からA社の発行済株式全部を購入（以下「本件株式購入」という。）した上、同年12月、同15年12月及び同17年12月の3回にわたり、同株式の一部を1株当たりの

購入価額と同額でA社に譲渡し（以下「本件各譲渡」という。）、その後、X社が、平成14、15及び17事業年度において、A社から受領した譲渡代金額からみなし配当の額を控除した額を譲渡対価の額として、譲渡原価との差額を本件各譲渡にかかる譲渡損失額（約3,995億円）として各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入して欠損金額による申告をし、また、同20年1月1日、連結納税のみなし承認を受けて、A社の利益を連結欠損金額として申告をしたとの事案である。

これに対し、Y税務署長は、法人税法132条1項の規定により本件各譲渡に係る譲渡損失額を損金算入することを否認する更正処分等をした。

上記東京高裁判決は、「…同項（筆者注・法人税法132条1項）が同族会社と非同族会社との税負担の公平を維持する趣旨であることに鑑みれば、当該行為又は計算が、純粹経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的合理性を欠く場合には、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引（独立当事者間の通常の取引）と異なっている場合を含むものと解するのが相当であり、このような取引に当たるかどうかについては、個別具体的な事案に即した検討を要するものというべきである。」（下線筆者）としたものの、本件一連の行為のうち、X社の中間持株会社化までの行為（W社によるX社の持分取得、本件融資、本件株式購入）は、I社グループが負担する日本の源泉税の圧縮の実現のために一体的に行われたと認められる

²⁴ 岩崎政明「租税回避の否認と法の解釈適用の限界」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007年）80頁。

が、本件各譲渡は、本件税源圧縮の実現のために一体的に行われたとは認められないから、本件各譲渡が経済合理性を欠くか否かは、本件各譲渡それ自体により判断されるべきとした上、本件各譲渡それ自体は、独立当事者間の通常取引と異なるとは認められないなどとして、法人税法132条1項の「不当」には当たらないとした²⁵⁾。

1審の東京地判平成26年5月9日判タ1415号186頁は、「同項(筆者注・法人税法132条1項)は、その趣旨、目的に照らすと、上記の『法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる』か否かを、専ら経済的、実質的見地において当該行為又は計算が純粋経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定し、このような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為又は計算を否認する権限を税務署長に与えているものと解するのが相当である」(下線筆者)と判示した上で、本件一連の行為は、同法132条1項の「不当」には当たらないとしたのに対し、上記東京高裁判決は、国の主張する独立当事者基準を採ったものである。経済合理性基準と独立当事者基準の意義については、後述することとし、経済合理性基準にしる、独立当事者基準にしる、見せかけの譲渡損を問題とできない以上、法人税法132条で否

認するのは困難であろう²⁶⁾。

4 所得税法157条

(1) 裁判例

所得税法157条の適用が問題となった裁判例としては、①貸しビルの管理を同族会社に委託して高額な管理料を支払ったのが問題となった東京地判平成元年4月17日訟月35巻10号2004頁(確定)、②又貸し方式により同族会社に賃貸した不動産の賃貸料が過少ではないかが問題となった福岡地判平成4年5月14日訟月41巻6号1545頁²⁷⁾、③同族会社に対する無利息貸付が問題となった「パチンコ平和事件」と呼ばれている東京地判平成9年4月25日判時1625号23頁²⁸⁾、④司法書士が業務の一部を同族会社に委託した手数料が問題となった広島地判平成13年10月11日税資251号順号9000²⁹⁾、⑤賃貸建物の管理を同族会社に委託して高額な管理料を支払ったのが問題となった札幌地判平成16年10月28日税資254号順号9799³⁰⁾、⑥又貸し方式により同族会社に賃貸した不動産の賃貸料が過少ではないかが問題となった高松地判平成24年11月27日税資262号順号12089(確定)などがある。

このうち①及び③の裁判例を検討することとする。

25) 国が最高裁に上告受理申立てをしたが、平成28年2月18日に不受理となっている。

26) 拙稿「ヤフー事件及びIBM事件最高裁判断から見てきたもの(下)」税務弘報64巻8号54頁(2016年)。

27) 控訴審の福岡高判平5・2・10税資194号314頁、上告審の最判平6・6・21訟月41巻6号1539頁も、所得税法157条の適用を認めている。

28) 控訴審の東京高判平11・5・31判時1873号123頁、上告審の最判平16・7・20判時1873号123頁

も、所得税法157条の適用を認めている。

29) 1審は、所得税法157条の適用を認めたが、控訴審の広島高判平16・1・22税務訴訟資料254号順号9525は、比準業者の類似性がないとして、同条の適用を否定し、上告審の最判平16・11・26税資254号順号9525も、これを是認している。

30) 控訴審の札幌高判平17・6・16税資255号順号10056(確定)も、所得税法157条の適用を認めている。

(2) 主要な裁判例の検討

(i) 東京地判平成元年4月17日

まず、上記①の東京地判平成元年4月17日を検討することとする。これは、いわゆる管理委託方式により、不動産所得を圧縮した事案であるが、Xは、その所有する貸しビルをA社らに賃貸して、1年間で6,000万円の不動産収入を得ていた。一方、Xは、その貸しビルの管理をS社に委託し、その委託料として、Xが賃料として受領すべき額の50%とする契約を結び、1年間で3,000万円の委託料をS社に支払ったとの事案である。なお、S社は、X及びその母2人で全株式を所有する同族会社であり、XがS社の代表取締役、ほかに役員が3人で、従業員はいなかった。Xは、所得税の計算に当たり、S社に支払った管理料3,000万円を不動産所得の必要経費として、控除することができるかが問題となった。なお、同規模の貸しビルの平均的な管理料は、約400万円であった。

上記東京地判は、本件管理料の支払金額は、「標準的な管理料の金額と比較して、著しく過大であって、純経済人の行為としては極めて不合理であり、S社が、原告を株主とし、かつ、代表取締役とする同族会社であるからこそ、かかる行為計算を行い得たものと言わざるを得ない。」として、標準的管理料額である427万円しか必要経費として控除することが許されないとした。

これは、Xが事業としての不動産貸付を行っており、経済合理性基準で判断した判決である。

(ii) パチンコ平和事件・東京地判平成9年4月25日

次に、上記③のパチンコ平和事件・東京地判平成9年4月25日を検討することとする。これは、無利息貸付が問題となった事案であ

り、Xが、平成元年3月10日、その所有する甲社の株式のうち同社の発行済株式総数の51%に相当する3000万株を、証券会社C社ほか4社を介して、同族会社であるA社に3,450億円で譲渡したが、その代金決済日である同月15日に、B銀行ほか3行から、利息3.375%の約定で約3,455億円を借り入れて、無利息かつ返済期限を定めず、A社に同額を貸し付けたとの事案である³¹⁾。

これに対し、税務署長Yは、Xに対し、所得税法157条を適用して、利息相当額の雑所得があるとして更正処分をした。

なお、本件当時、店頭銘柄株式について、発行済株式総数の25%以上に相当する株式を有する者の証券会社の媒介等による譲渡をした場合、その譲渡所得は非課税であり³²⁾、このような非課税措置を利用した事案である。

上記東京地裁判決は、「ある個人と独立かつ対等で相互に特殊関係のない法人との間で、当該個人が当該法人に金銭を貸し付ける旨の消費貸借契約がされた場合において、右取引行為が無利息で行われることは、原則として通常人として経済的合理性を欠くものといわざるを得ない。そして、当該個人には、かかる不自然、不合理な取引行為によって、独立当事者間で通常行われるであろう利息付き消費貸借契約によれば当然収受できたであろう受取利息相当額の収入が発生しないことになるから、結果的に、当該個人の所得税負担が減少することとなる。そして、右の消費貸借

(31) 事案の詳細は、拙著『課税訴訟における要件事実論改訂版』（日本租税研究協会、2013年）67頁以下を参照されたい。

(32) 昭和63年法律第109号による改正前の所得税法9条1項11号イ、ホ、同年政令362号による改正前の同法施行令26条3項4号、27条の3。

が株主等の所得税を減少させる結果となるときは、同族会社が当該融資金を第三者に対する再融資の用に供する場合でなくとも、不当に株主等の所得税を減少させる結果となるものというべきである。したがって、株主等が同族会社に無利息で金銭を貸し付けた場合には、その金額、期間等の融資条件が同族会社に対する経営責任若しくは経営努力又は社会通念上許容される好意的援助と評価できる範囲に止まり、あるいは当該法人が倒産すれば当該株主等が多額の貸し倒れや信用の失墜により多額の損失を被るから、無利息貸付けに合理性があると推認できる等の特段の事情のない限り、当該無利息消費貸借は本件規定（筆者注・所得税法157条）の適用対象となるものというべきである。」（下線筆者）とした。

この東京地裁判決は、所得税法157条で初めて独立当事者基準を採った判決で、重要である。また、本件無利息貸付けは、甲社の株式をXからA社に移転させるためのものであるが、Xは、甲社の支配権を失うことなく、Xが死亡したときに、相続税を圧縮できるという無形の利益を得ているものである。Xが非同族会社に貸し付けるのであれば、利息を取るのが通常であり、Xが無利息で貸し付けたのは、A社が同族会社であって、上記無形の利益を得ることができるからである。

5 相続税法64条

(1) 裁判例

相続税法64条の適用が問題となった裁判例としては、①同族会社の株主である被相続人が生前になした債務免除（単独行為）が問題となった浦和地判昭和56年2月25日訟月27巻5号1005頁³³、②被相続人が所有する土地について被相続人が支配する同族会社との間で高

額の地上権設定を締結した契約が問題となった大阪地判平成12年5月12日訟月47巻10号3106頁³⁴、③被相続人と同族会社間の時価の13倍を超える売買契約が問題となった大阪地判平成18年10月25日税資256号順号10552³⁵などがある。

このうち①及び②の裁判例を検討することとする。

(2) 主要な裁判例の検討

(i) 浦和地判昭和56年2月25日

まず、上記①の浦和地判昭和56年2月25日を検討する。これは、被相続人Aが昭和50年2月1日、同族会社B社に対して有していた貸金合計2,200万円余りを免除したが、Aが同年7月31日に死亡後、相続人Xが上記債務免除額を相続財産に含めず申告したのに対し、Y税務署長が、相続税法64条2を適用して、上記債務免除を否認し、上記貸付金等を相続財産であるとして課税した事案である。

上記浦和地裁判決は、「同条（筆者注・相続税法64条）は、一定の要件のもとにおいて税務署長に同族会社の行為又は計算を否認できる旨を定めた規定であるが、同条一項にいう『同族会社の行為』とは、その文理上、自己あるいは第三者に対する関係において法律的效果を伴うところのその同族会社が行なう行為を指すものと解するのが当然である。そうだ

³³ 本論点とは別な論点で控訴や上告がされているが、省略する。

³⁴ 大阪高判平14・6・13税資252号順号9132（上告棄却・不受理）も、相続税法64条の適用を認めている。

³⁵ 控訴審の大阪高判平19・4・17税資257号順号10691（上告棄却・不受理）も、相続税法64条の適用を認めている。

とすると、同族会社以外の者が行なう単独行為は、その第三者が同族会社との間に行なう契約や合同行為とは異って、同族会社の法律行為が介在する余地のないものである以上、「同族会社の行為」とは相容れない概念であるといわざるをえない。」とした。

Yは、同族会社の行為、計算の否認規定が創設された沿革等を根拠として、「同族会社の行為」を「同族会社とかかわりのある行為」と解すべきであると主張したが、上記浦和地裁判決は、前記2(2)(i)で述べた大正12年法や同15年の改正法でも、「行為」を単独行為まで拡張したとは認められないとして、排斥した。

債権の免除は、債権者と債務者との契約で行うことも可能ではあるものの、民法上は債権者の行う単独行為とされており（民法519条）、被相続人Aの単独行為とすると、同族会社の行為が存在しないこととなるから、上記浦和地裁判決は相当と考える。

(ii) 大阪地判平成12年5月12日

次に、上記②の大阪地判平成12年5月12日を検討することとする。これは、Xが、平成3年6月14日、同族会社A社を設立し、それと同時に、Xの父B（当時83歳）がその所有する土地をA社に対し、駐車場事業の用に供する目的で地代年3,684万円、存続期間60年として地上権を設定した。同月20日、父Bが死亡し、Xが上記土地を相続したとの事案である。この事件では、上記土地の更地価格での時価は、6億円であるが、この土地の評価額は、地上権割合（更地価額の90%）を控除した金額（6,000万円）かが問題となった。

上記大阪地裁判決は、「駐車場経営という利用目的に照らすと、本件宅地等の使用権原を賃借権ではなく、きわめて強固な利用権である地上権が設定されたことは極めて不自然で

あることや、本件地上権の内容も、営業収益と比較して余りにも高額に設定された地代の支払いのためにA社が大幅な営業損失を生じている点及びBの年齢を考えると、経済合理性をまったく無視したものであるといわざるを得ないことに徴するならば、本件地上権設定契約は、通常の経済人であれば到底取らないであろうと考えられるような不自然、不合理な取引であるということができ、また、評価通達25項、86項及び相続税法23条の規定によれば、本件地上権の存在を前提とした場合、本件宅地等は、自用地の価額からその90パーセント相当額を控除したものとして評価されることになるため、Xらの相続税の負担を大幅に減少させる結果となることが明らかである。」（下線筆者）とした。

A社の駐車場収入は、年間で1,629万円で、3,684万円の地代を支払うと大幅な赤字となるものであり、不合理であることは明らかで、上記大阪地裁判決は相当と考える。

これに対し、田中治教授は、「不当」というのは、同族会社にとって不当ということであり、A社が、堅固な立体駐車場を長期にわたって安定的に営むために、60年間の期間に及ぶ地上権を設定したというのであれば、当然のことであり、不自然・不合理とはいえないとする³⁶。

しかし、相続税法64条の「不当」は、必ずしも同族会社側だけから見て経済不合理を意味するのではなく、取引の全体が経済不合理な場合という意味である。この場合、株主側の観点も問題となることから、純粋な経済合

³⁶ 田中治「相続税の評価と租税回避行為」北野弘久先生古稀記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』（勁草書房、2001年）389頁。

理性基準では判定が困難であり、所得税法157条と同様の問題が生じる。前記パチンコ平和事件の東京地裁判決と同様に、補完的に独立当事者基準で判断せざるを得ない。そのように考えると、駐車場を経営するのであれば、通常は賃貸借で済み、地上権の設定までする必要がないこと、地上権の地代が上記のとおり通常よりもはるかに高額であることからみて、独立当事者間であれば、あり得ない地上権設定と考えられる。

6 論点の検討

(1) 「行為」と「計算」の意義

同族会社等の行為計算否認規定において、「行為」と区別して「計算」が規定されたのは、前記2(2)(i)のとおり、大正15年の改正法が最初である。「行為」に加えて「計算」も規定した趣旨について、大正15年の第51回貴族院特別委員会における主税局長答弁では、行為・計算にとどまらず、計算だけによる場合にも対象を拡大するためであるとして、例えば、計算だけによる場合として、過大出資による減価償却費の計上を例に挙げている。また、大蔵省の関係者であった志達定太郎は、行為の結果の計算が別な事業年度にわたる場合にも適用対象を拡大するためであると説明している⁵⁷⁾。

しかし、過大出資による減価償却費の計上の場合、過大出資という「行為」も前提でなされているのであり、この場合が「計算」だけの否認の場合であるのか疑問であるなど、「計算」を加える立法趣旨は明確ではない⁵⁸⁾。

しかし、少なくとも、行為計算否認規定の適用対象を広げることにあったことは間違いがなく、上記の主税局長答弁や志達氏の著書からうかがえることは、「行為」とは、同族会

社とその他の者との間の取引等の外部的行為であるのに対し、「計算」とは同族会社の内部計算であり、これらを区別する意味は、行為計算否認規定の適用の仕方の違いにあるのであり、税務署長が行為計算否認規定を適用してその認めたところより計算するに当たり、「行為」を否認して「計算」をも変更する場合と、「行為」は否認せずに「計算」のみを否認する場合とがあり、税務署長がそれらを選択できるということにあると考えられる。

このように考えると、結論としては、「行為」とは、同族会社とその他の者との間の取引等の外部的行為であるのに対し、「計算」とは同族会社の内部計算であると考えられる。

(2) 「不当」の判断基準

「不当」の意義は、法令用語としては、「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の意味する。」とされている⁵⁹⁾。

(i) 裁判例

これに対し、「不当」の判断基準については、裁判例は、大きく分けると、(A説)同族・非同族対比基準：同族会社なるがゆえに容易になし得る行為・計算がこれに当たるとするもの（前記明治物産事件・1審の東京地判昭和26年4月23日等）、(B説)経済合理性基準：純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれに当たるとするもの（前記明治物産事件・控訴審の東京高判昭和26年

⁵⁷⁾ 志達定太郎『会社所得税及営業収益税』（第一書房、1939年）240頁。

⁵⁸⁾ 清永・前掲注(1)320～324頁。

⁵⁹⁾ 角田禮次郎ほか共編『法令用語辞典第10次改訂版』（学陽書房、2016年）683頁。

12月20日、最判昭和53年4月21日等)、(C説) 経済合理性基準に独立当事者基準を含むとする見解：経済合理性基準を補完するものとして、独立当事者基準に照らしこれと異なる場合も含むとするもの(前記IBM事件・東京高裁判決)がある。

C説は、経済合理性基準を補完する基準として独立当事者基準を用いているとすると、B説に含まれると考えることもできるが、純粋な経済合理性基準の考え方と区別するため、C説とする。

(ii) 金子教授の見解

金子教授は、「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)の中にはそれに当たる場合と解すべき場合が多いであろう。」とし、「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正当な理由ないし事業目的があったか否か、である。」としている⁽⁴⁰⁾。

なお、金子教授は、『租税法第16版』では、経済合理性欠如＝租税回避以外に理由がない場合＋独立当事者間と異なる取引としていたのに対し⁽⁴¹⁾、第17版以降は、上記のとおり、経済合理性欠如＝租税回避以外に理由がない場合(独立当事者間と異なる取引を含む。)とし、また、第16版では、租税回避の意図は不要であるとしていたのに対し、第17版では、「この規定の解釈・適用上問題となる主要な論

点は、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、その行為・計算を行ったことにつき正当な理由ないし事業目的があったか否か、および租税回避の意図があったと認められるか否か、である。」(下線筆者、⁽⁴²⁾)として、租税回避の意図を「不当」の判断基準の一つとしている。もっとも、金子教授は、租税法第21版では、この第3の基準は、「上記②の基準の主観的側面であり、繰り返しであるので削除する。」として、冒頭に述べた見解に修正している。金子教授の見解は、修正が繰り返されているが、上記C説と考えられる。

金子教授が経済合理性基準に補完的な基準として独立当事者基準を追加するのは、第1に、米国の内国歳入法典482条が関連者間取引の否認規定であり、我が国の同族会社行為計算否認規定と類似していることから参考になること、第2に、純粋な経済合理性基準だと、取引社会では、税効果も考慮して取引をするのが通例であるとして、税効果も含めて経済合理性を判断すべきであるとする反論がなされることから、税効果を考慮しない独立当事者基準を補完的な基準として用いることを提唱されていると考えられる。

(iii) 筆者の見解

筆者は、上記C説も魅力的であると考えますが、一方で、経済合理性の欠如になぜ独立当事者原則が含まれるのかの疑問も生じる。独立当事者原則は、移転価格税制でも用いられているが、租税法の様々な領域で用いられる

(40) 金子・前掲注(2)478頁。

(41) 金子宏『租税法第16版』(弘文堂、2011年)421頁。

(42) 金子宏『租税法第17版』(弘文堂、2012年)432頁。

広汎な判断基準である。独立当事者基準は、経済合理性基準よりもむしろ広汎な基準ではないかとも考えられる。また、パチンコ平和事件の東京地裁判決では、当該株主が貸金業を営んでいないことから経済合理性基準がなじむかが問題となり、独立当事者基準が採用されたと考えられるが、IBM事件の東京高裁判決のような法人間の取引の場合には、非同族対比基準とどのように違うのが問題となり、また、非同族対比基準と同様その判断は容易ではない。

それにもかかわらず、金子教授が、独立当事者基準を用いるのは、上記のとおり、純粋な経済合理性基準だと、税効果も含めて経済合理性を判断すべきとの反論があるからと考えられる。確かに、経済界の人達からこのような疑問が示されることが多いが、経済合理性基準にし、事業目的基準にし、比較すべきは、租税上の便益を得る目的と税引き前の経済合理性ないし事業目的と考えるべきである。経済合理性基準や事業目的基準は、あくまでも租税法上の判断基準で、租税上の便益を得る目的が主であるか否かを判定するためのものであり、その判定に当たり、税引き後の経済合理性ないし事業目的と比較すると、そのような判定の考え方に矛盾し、無意味となるからである。この点は、オーストラリアの1996年のSpotless事件高等法院判決でも検討された問題であり、高等法院は、税引き前の事業目的と比較すべきであるとしているところである⁽⁴³⁾。

結論として、筆者は、前記2(2)の立法の沿革からみて、同族会社等の行為計算否認規定は、目的基準の租税回避否認規定であり、租税上の便益を得る目的が主で、事業目的が欠如しているか従であるかを判断するためのテ

ストとして経済合理性基準を採るべきと考える。

(3) 主観的要件の要否

他方で、「不当」の判断に当たり、租税回避の意図の有無も判断基準となるかが問題となる。金子教授は、前記2(ii)のとおり、一時期、判断基準の一つとしていたが⁽⁴⁴⁾、現在では、不要としている。

一方、IBM事件の東京高裁判決において、X社は、上記の金子教授の『租税法第17版』における見解⁽⁴⁵⁾を一歩進めて、法人税法132条の「不当」というためには、「専ら租税回避目的と認められること」を要すると主張した。しかし、上記東京高裁判決は、「…法人税法132条1項の『不当』か否かを判断する上で、同族会社の行為又は計算の目的ないし意図も考慮される場合があることを否定する理由はないものの、他方で、X社が主張するように、当該行為又は計算が経済的合理性を欠くというためには、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められること、すなわち、専ら租税回避目的と認められることを常に要求し、当該目的がなければ同項の適用対象とならないと解することは、同項の文理だけでなく上記の改正の経緯にも合致しない。」（下線筆者）とし、さらに「しかも、法人の諸活動は、様々な目的や理由によって行われ得るのであって、必ずしも単一の目的や理由によって行われるとは限らないから、同族会社の行為又は計算が、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認

(43) 拙著・前掲注(5)406～409頁。

(44) 金子・前掲注(42)431頁。

(45) 金子・前掲注(42)432頁。

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、X社主張のような解釈を採用すれば、税務署長が法人税法132条1項所定の権限を行使することは事実上困難になるものと考えられる。そのような解釈は、同族会社が少数の株主又は社員によって支配されているため、当該会社の法人税の税負担を不当に減少させる行為や計算が行われやすいことに鑑み、同族会社と非同族会社の税負担の公平を図るために設けられた同項の趣旨を損ないかねないものというべきである。」としている。

しかし、翻って、同族会社の行為計算否認規定の立法経緯を考えてみると、前記2(2)(ii)のとおり、元々は、客観的な意味での目的基準であったと考えられる。そうすると、経済合理性基準というのは、経済合理性テストを満たす場合には、客観的にみて、租税回避目的が主であるということを意味しており、その意味で、主観的な認識や意図は、それが認められるのであれば、考慮事情にはなり得るが、必ずしも必要ではないということと考えられる。

このような租税回避目的といった要件の租税回避否認規定の場合、文言が抽象的で広汎であることから、裁判所が、これを合理的に制限することは、オーストラリアやニュージーランドでもみられたことであり⁴⁶⁾、我が国の経済合理性テストもそのように「租税回避目的」といった要件を制限するテストとみるべきであろう。

また、独立当事者基準も、同族会社の計算否認規定が目的基準と考えると、租税回避の目的が客観的に認められるための補完的なテストであると考えられることができる。すなわち、筆者の考えを図式的にいうと、租税回避目的

= (not 経済合理性) or (not 独立当事者取引) ということになる。筆者の見解は、上記B説やC説の一つではあるが、「不当」が元々は、客観的な意味での租税回避目的であることを明らかにするため、「目的基準における経済合理性テスト」ということとする。

このような考えは、前記3(2)(i)の明治物産事件の東京高裁判決でも既に示されていたところである。

(4) 「不当」の判断方法

(i) 反対事実のテスト

「不当」であるとの判断に当たり、課税庁が、納税者の選択した法形式とは異なる「反対事実」を示さなければならないのが問題となる。オーストラリアのGAARの2013年の改正の契機となった問題である⁴⁷⁾。

これについては、経済合理性が全くない場合には、そのような取引をしなければよいということになり、反対事実を観念できない。したがって、この場合には、反対事実を示すことは不要である。例えば、前記3(2)(ii)の広島地判平成2年1月25日がその例である。

一方、経済合理性が一部でも考えられる場合には、課税庁において反対事実を示すことが必要と考える。

(ii) 一連の行為としての把握

次に、同族会社等の行為計算否認規定を適用するに当たり、個々の取引を一連の取引としては把握することが許されるかが問題となる。この点は、前記3(2)(iii)のスリーエス事件でも論じたところであるが、前記3(2)(i)の明治物産事件の最高裁判決以来、裁判例は、同

⁴⁶⁾ 拙著・前掲注(5)384～394頁。

⁴⁷⁾ 拙著・前掲注(5)448, 449頁。

族会社行為計算否認規定の適用に当たり、「一連の行為」を問題としており、これは、「不当」という規範的要件の当てはめに当たっての事実認定のあり方である。租税回避の意図があることにより、これを接着剤として、個々の取引を一連の取引としてみているのではない⁽⁴⁸⁾。

また、このような一連の取引を個々の契約に分解するのではなく、全体としてどのような効果や意味をもっているかを分析する方法は、「外税事件」と呼ばれている最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁や「フィルムリース事件」と呼ばれている最判平成18年1月24日民集60巻1号252頁でも採られているところである。

さらには、英国の判例で採用されているラムゼイ・アプローチは、「究極の問題は、関係する制定法の規定が、目的的に解釈したとき、現実的にみて (viewed realistically)、当該取引に適用されることを意図したものかどうかである。」とのアロータウン・テストに要約されるが、これは、租税法規の要件の目的的解释とその当てはめの問題であり、当該要件が現実の効果の問題とするのであれば、その要件に則した事実の当てはめをすべきであり、そのような当てはめにおいて個々の契約ではなく、一連の取引としてみたときの現実的な効果のみをみるものとされているが⁽⁴⁹⁾、そのような考え方も軌を一にするものである。

(5) 対応的調整の要否

平成18年度改正で、同族会社等の行為・計算の否認規定の適用により法人税、所得税、相続税、贈与税又は地価税のいずれかにつき増額更正が行われた場合には、それに連動して他の租税の更正・決定を行うことができる旨明文化された(法人税法132条3項、所得税法157条3項、相続税法64条2項、地価税法32条3項)。これらの規定は、文言上は、増額更正を想定して、対応的調整としての減額更正は認められていないと考えられる。

上記改正前から、対応的調整の要否が裁判例で争われている。東京地判平成元年4月17日訟月35巻10号2004頁(確定)は、所得税法157条の規定の文言上対応的調整が必要とされていないと判示し、これを支持するのが多数説である⁽⁵⁰⁾。

一方、東京高判平成10年6月23日税資232号755頁(上告棄却)は、「…同族会社の行為・計算の否認は、適正所得の把握のために行われるものであって、現実の行為の結果に影響させようとするものではない。しかしながら、行為・計算の否認は、実質的に公平な課税を行うために所得を適正に把握しようとする制度であり、かつ、現実になされた相互に関連し一応整合性を有する一連の行為・計算を否認して、別の行為・計算に引き直すものであるから、現実になされた行為・計算の一部のみを取上げて否認するのは必ずしも妥当ではなく、これと必然的に関連する他の部分をも

(48) 規範的要件の意義や「不当」という要件の意義については、拙稿「不確定概念における要件事実論」伊藤滋夫＝岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』(青林書院、2016年)225頁を参照されたい。

(49) 拙稿「英国におけるラムゼイ原則と欧州連合司

法裁判所の濫用法理の異同」租税研究2017年2月号(2017年)240頁以下。

(50) 清永敬次「判批」租税百選第3版(1992年)29頁、増井良啓「判批」ジュリスト(1990年)965号103頁。

否認して計算をし直すことが妥当な場合が多いと考えられる（被控訴人は、右のような関連する事項にわたる否認を行うことは、所得税法157条1項の文理が予定している否認対象の範囲を逸脱するというが、必ずしもそのようには断定できない。）。したがって、行為・計算を否認することにより、全体として所得の正確かつ実質的把握に資するようにすべきであって、一部の行為・計算のみの否認が全体として正確かつ実質的把握を損なう場合には、問題があるとしなければならない。」として、対応的調整が必要であるとされた。

しかし、同族会社の行為計算否認規定は、あくまでも問題となっている行為を税法上擬制するものにすぎず、解釈論としては、不要と考える。

(6) 理由の差替えの可否

同族会社等の行為計算否認規定は、法人税法132条を始め、「更正及び決定」の章に規定されている。そのようなことなどを根拠に、裁決段階で、同族会社の行為計算否認規定を主張することは許されないとする見解がある⁵¹⁾。この理は、訴訟段階にも当てはまるものと考えられる⁵²⁾。これに対し、東京高判昭和48年3月14日行集24巻3号115頁（確定）は、昭和37年改正前の法人税法31条の3についてのものではあるが、「同族会社についての課税標準および税額等を計算する規定にほかならず、右規定を適用して行為計算を否認して計算した標準および税額に基づき、前記更正、決定もしくは再更正の規定によりこれらの処分をなしてはじめて前記の如く課税標準および税額が確定し、租税債務が確定するのであつて、同族会社の行為計算の規定を適用して、課税標準および税額を計算した過程だけで租税債

務が確定されたものとはいえない。」（下線筆者）として、同族会社の行為計算否認規定は、課税標準や税額を確定する独自の処分とはいえないとしている。

法人税法132条が「更正及び決定」の章に規定されているのは、納税者の申告調整事項ではなく、税務署長が更正処分をする場合の計算規定にすぎないからである。総額主義の下、同族会社行為計算否認規定もそのような計算規定の一つとして、裁決や訴訟段階での主張も許されると考える。

法人税法132条は、単なる確認規定ではなく、創設的規定であるが、その意味は事実認定を理由とする納税者の主張する事実を否定するとの意味での「否認」ではなく、納税者の主張する事実をあくまでも擬制として引き直しを認めるとの意味での「否認」を認める趣旨であり、更正処分としてでなければ適用できないとの意味ではない。

このように訴訟段階での同族会社の行為計算否認規定の新たな主張は、訴訟実務においても認められている⁵³⁾。

Ⅲ 組織再編成に係る行為計算否認規定

1 組織再編税制の意義

我が国の組織再編税制は、平成13年度の法人税法の改正で導入された制度であり、合併・分割等に伴う資産又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

⁵¹⁾ 金子・前掲注(2)480頁。

⁵²⁾ 訴訟段階での主張が許されないとする見解としては、田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学546号194頁がある。

⁵³⁾ 東京地判平8・11・29（判時1602号56頁）。

として資産等を移転した法人の各事業年度の所得の計算を行うことを明定した上（法人税法62条1項）、合併、分割、現物出資及び事後設立の4種類の組織再編成のうち一定の要件を満たすもの（いわゆる「適格組織再編成」）については、帳簿価額の引継ぎによる課税の繰延べを認めるものである（同法62条の2第1項）。

この組織再編成税制の立法趣旨については、平成13年度の法人税法改正に当たっての税制調査会の法人課税小委員会が、平成12年10月3日付けで公表した「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」⁵⁴で立法に当たっての基本方針が述べられているところである。

上記「基本的考え方」によると、移転資産に対する支配の継続と株主の投資の継続を根拠として、課税の繰延べを認めている。ここで注目すべき点は、米国の組織再編成税制においては、投資利益の継続性（continuity of interest）が譲渡損益の繰延べの根拠とされているが、上記「基本的考え方」は、株主については、投資利益の継続性の考え方に基づいているものの、法人については、移転資産に対する支配の継続を譲渡損益の繰延べの根拠としていることである。これは、米国の場合には、組織再編成税制が問題となるのが主に小規模会社であり、その場合には、会社を株主のものとする事になじむことから、投資利益の継続性の考え方で説明が可能であ

るのに対し、我が国の組織再編成税制は、立法当時の経済界のニーズ⁵⁵からみても、上場企業等の大会社を主に念頭に置いており、そのような大規模会社の場合には、企業グループを形成していることが多く、企業グループ内の移転の場合には、移転資産に対する支配がまだ継続しており、移転資産の譲渡損益を認識すべきでないとの考え方に基づくものと考えられる⁵⁶。

2 組織再編成に係る行為計算否認規定の意義

(1) 立法の沿革

組織再編成に係る行為計算否認規定は、上記平成13年度の法人税法改正で組織再編成税制が制定されたことに伴い導入された制度である。前記「基本的考え方」によると、「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。」（下線筆者）とされている。

具体的には、『改正税法のすべて』⁵⁷によると、「組織再編成を利用した租税回避行為の例として、①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益を利用するために組織再編成を行う、②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、③相手先法人

54) http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/ao2kai_2html（2017年3月25日最終確認）

55) 立法当時、長期信用銀行であった日本興業銀行と都市銀行であった第一勧業銀行及び富士銀行の合併によるみずほ銀行の設立などが問題となっていた。

56) 朝長英樹「企業組織再編成に係る税制について」企業組織再編成に係る税制についての講演録集（租税研究協会、平成13年）25頁。

57) 『平成13年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、平成13年）244頁。

の税額控除枠や各種実績率を利用する目的で、組織再編成を行う、④株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行うなどの方法が考えられるところ、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を利用した租税回避行為は、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。」とされている。

(2) 要件

法人税法132条の2の要件は、次のとおりである。

- ① 合併等に関係する法人
 - a) 合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人or、
 - b) 合併等により交付された株式を発行した法人or、
 - c) a)及びb)の法人の株主等である法人
- ② 上記法人の行為又は計算であること
- ③ 上記法人の法人税の負担を減少させること
- ④ 上記減少が不当と認められること

ここで④の要件は、「不当と認められること」という評価であり、いわゆる規範的要件であって、評価根拠事実と評価障害事実との総合判断で最終的に判断される要件である。

なお、後記ヤフー事件が問題となった平成22年の改正前の法人税法は、1号が「合併等をした一方の法人又は他方の法人」と規定されていた。

(3) 論点

法人税法132条の2の論点は、下記のとおりである。ヤフー事件を検討した後に論じることとする。

- ① 「不当」の判断基準
- ② 行為計算の対象法人
- ③ 法人税法132条の2と同法57条3項との関係

3 主要な裁判例

(1) ヤフー事件・最判（一小）平成28年2月29日

これまで法人税法132条の2が裁判で争われたのは、冒頭で述べた「ヤフー事件」と呼ばれている第一小法廷の最判平成28年2月29日と、その関連事件である「IDCF事件」と呼ばれている第二小法廷の最判平28年2月29日判時2307号46頁である。まず、ヤフー事件について検討することとする。これは、合併に伴い消滅会社の繰越欠損金を引き継げるかが問題となったものであり、インターネットにおける情報提供サービス業等を営むX社（資本金74億円、年商2,207億円、従業員2647人）が、平成21年2月24日、X社の筆頭株主であるコンピュータ等の会社の事業活動を支配する持株会社であるA社（資本金1,876億円）から、その100%子会社であるデータセンター事業を営むB社（資本金1億円、年商98億円、従業員150人）の分割後の会社の株式を450億円で買収し、グループ法人にした後、同年3月30日、B社を吸収合併し、X社において、特定役員引継要件を満たすことから、B社の欠損金542億円を引き継げると平成21年3月期の法人税の申告をしたのに対し、税務署長は、法人税法132条の2が適用されるとして、X社による社の欠損金542億円の引継ぎを否認

したとの事案である⁵⁸。

上記最高裁判決は、「同条（筆者注・法人税法132条の2）の趣旨及び目的からすれば、同条にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（以下「組織再編税制」という。）に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、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。」（下線筆者）とし、本件副社長就任が、「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と認められる」として、法人税法132条の2を適用して、欠損金の引継を否認した更正処分を適法とした。

上記最高裁判決は、組織再編成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、税負担の公平を維持するため設けられた

との法人税法132条の2の趣旨・目的から、上記のとおり、同条の「不当」とは、組織再編成の各規定の濫用であると判示したのである。

これは、前記「基本的考え方」で、法人税法132条の2の趣旨目的について、「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。」（下線筆者）との考えに依拠するものである。

一方、X社は、法人税法132条の2の「不当」とは、経済不合理性を意味し、法人税法132条における金子教授の見解⁵⁹に依拠して、「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場合」に限られると主張した。しかし、法人税法132条の2の立法経緯から見て、経済不合理の場合にだけ限定するのであれば、あえて同規定を立法する必要はなく、X社の主張は相当でないと考える。

(2) IDCF事件・最判（二小）平成28年2月29日

次に、IDCF事件を検討することとする。これは、上記ヤフー事件の事案のうちB社の分割により生じたC社を原告とする事件であり、C社において、平成21年2月20日にB社が分割により取得したC社株式をX社に115億円で売却していることから、分割後にB社による完全支配関係の継続が見込まれていなかったため、非適格分割に当たるとして、B

⁵⁸ 事案の詳細は、拙著・前掲注(5)202頁以下を参照されたい。

⁵⁹ 金子・前掲注(7)の第20版471頁。

社の欠損金のうち平成14年3月期の分が実質的に転化したと考えられる資本調整勘定100億円を計上できると主張したのに対し、Y税務署長において、法人税法132条の2を適用して、資本調整勘定の計上を否認したとの事案である⁶⁰。

上記最高裁判決は、法人税法132条の2の意義については、ヤフー事件の第一小法廷判決と同様に判断した上、「本件計画を前提とする本件分割は、平成22年3月期以降は損金に算入することができなくなるB社の未処理欠損金額約100億円を上告人の資産調整勘定の金額に転化させ、上告人においてこれを以後60か月にわたり償却し得るものとするため、本来必要のない本件譲渡1を介在させることにより、実質的には適格分割というべきものを形式的に非適格分割とするべく企図されたものといわざるを得ず、本件計画を前提とする点において、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づくものであるのみならず、これにより実態とは乖離した非適格分割の形式を作出するものであって、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なる事業目的等を見いだすことはできない。」として、法人税法132条の2を適用して、本件分割を否認し、資本調整勘定の計上は認められないとした。

ヤフー事件は、B社の繰越欠損金を計上するため、適格合併であり、みなし共同事業要件を満たして課税減免規定に当たるか否かが争われた事件であるのに対し、IDCF事件は、適格分割の要件を満たすことが可能であるのに、意図的に非適格分割とすることにより、分割後の会社が資本調整勘定を計上できるとした事案であり、いわゆる「適格外し」の事案である。このような適格外しも法人税法132条の2の立法に当たり想定されていたものであ

り⁶¹、IDCF事件の最高裁判決も相当と考える。

4 論点の検討

(1) 「不当」の判断基準

ヤフー事件の1審の東京地判平成26年3月18日判時2236号25頁は、「同条（筆者注・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、(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（…）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成の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと解することが相当である。」（下線筆者）とし、控訴審の東京高判平成26年11月5日訟月60巻9号1967頁も、これを是認した。

これに対し、上記ヤフー事件・最高裁判決は、法人税法132条の2の趣旨・目的により忠実に即し、端的に、組織再編成の各規定の濫用であると判示したものである。これは、租税回避をどのようにとらえるかの議論にも関係しているが、前記I3で述べた租税回避を租税法規の趣旨・目的に反する濫用の場合ととらえる考え方につながる考え方であり、租税回避の本質に即した考え方であり、相当と考える⁶²。

⁶⁰ 事案の詳細は、拙著・前掲注(5)202頁以下を参照されたい。

⁶¹ 朝長・前掲企業組織再編成に係る税制についての講演録集70頁。

⁶² 拙稿「ヤフー事件及びIBM事件最高裁判断から見えてきたもの（上）」税務弘報64巻7号54頁。

(2) 行為計算の対象法人

ヤフー事件・最高裁判決は、「…同条（筆者注・法人税法132条の2）にいう『その法人の行為又は計算』とは、更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるものではなく、『次に掲げる法人』の行為又は計算、すなわち同条各号に掲げられている法人の行為又は計算を意味するものと解するのが相当である。」とした。

これは、本件で問題となった平成22年改正前の法人税法132条の2では、「その法人の行為又は計算」と規定されていることから、文言上、更正処分を受ける法人の行為計算に限定されるのではないかとの疑義が生じたため問題となったのである。しかし、文言上、「その法人の行為又は計算」とは、その前の「次に掲げる法人」すなわち同条同号に掲げられている法人の行為計算を指していると考えられること、また、平成19年法律第6号による改正前の法人税法132条の2は、税務署長において、合併等をした一方の法人若しくは他方の法人又はこれらの法人の株主等である法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、「これらの法人」の行為又は計算を否認できる旨規定していたのであり、平成13年の立法当初からそのように考えられていたこと、さらに、多様な組織再編成に対応するために道場が設けられた趣旨を考えると、「その法人の行為又は計算」について、更正処分を受ける法人の行為又は計算に限定解釈される根拠はないというべきであり、ヤフー事件・最高裁判決の上記判示は相当と考える。

(3) 法人税法132条2と同法57条3項との関係

法人税法132条の2は、組織再編成に係る租税回避全般を対象とするものであり、その意

味で包括的な否認規定である。一方、法人税法57条3項は、グループ内の適格合併の場合の欠損金の引継を制限する個別否認規定である。そこで、法人税法57条3項の除外要件を満たしている場合には、同法132条の2を適用できないのではないかが問題となる。

この点、前記ヤフー事件の東京地判平成26年3月18日は、「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としても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。以上の点と、上記…で判示したところを総合すれば、施行令112条7項5号が定める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、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はいえず、同号の趣旨・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）とし、法人税法132条の2が適用できるとしている。

これは、一般否認規定と個別否認規定との関係ということで、一般否認規定を有している国々で問題となっている論点で類似の論点である。ドイツでは、AO42条の2002年の改正で、個別否認規定がある場合には、同規定

が優先適用されると規定されたもの（現行同条1項2文）、なお議論されている問題である。これは、個別否認規定の趣旨の問題であり、個別否認規定が同規定を満たさない場合には、租税回避にはならないとしている趣旨と考えるのであれば、一般否認規定の適用が排除されるが、そうでない限りは、一般否認規定は適用できると考えられる⁶³。このような観点でみたとき、法人税法57条3項の委任を受けて規定された同法施行令112条7項は、形式的な要件であり、これらの要件を形式的に満たしていない場合には、およそ繰越欠損金の控除が認められないとの趣旨にとどまり、形式的に満たしているときに、法人税法132条2の適用が排除されるとの趣旨とまでは考えられない。上記東京地裁判決の判示は相当と考える。

IV 連結法人に係る行為計算否認規定

1 連結納税制度の意義

我が国の連結納税制度は、平成14年度の法人税法の改正で導入された制度であり、持株会社を通じて密接な関係のある複数の法人のグループを一体としてとらえて、各メンバーの所得を連結してグループ全体の所得を計算し、それを課税標準として課す制度である（同法81条）。

この連結納税制度の立法趣旨については、平成14年度の法人税法改正に当たっての税制調査会の法人課税小委員会が、平成13年10月9日付けで公表した「連結納税制度の基本的考え方」⁶⁴で立法に当たっての基本方針が述べられているところである。

上記「基本的考え方」に基づき、税制調査会は、平成13年12月付けの「平成14年度の税

制改正に関する答申」で、「連結納税制度の狙いは、一体経営がなされ実質的に一つの法人とみることができる企業グループについて、これを一つの納税単位として課税することにある。その結果、実態に即した適正な課税が実現されることになると考えられている。こうした観点から、連結納税制度の対象となる企業グループは、その実質において単一の法人とみなしうる一体性を持ったもの、すなわち、親会社とその100%子会社を対象とすることが適当である。また連結納税制度は、個々の法人を前提としたわが国法人税の課税体系の中に、企業グループを一つの納税単位とする新たな課税体系を創設するものである。」（下線筆者）としている。

2 連結法人に係る行為計算否認規定の意義

(1) 立法の沿革

連結法人に係る行為計算否認規定は、平成14年に上記連結納税制度が導入されたことに伴い制定された規定である。前記「連結納税制度の基本的考え方」によると、「連結納税制度に関しては、多様な租税回避行為が想定されることから、包括的な租税回避行為を防止するための規定を創設すべきである。」⁶⁵とし、具体的には、『改正税法のすべて』によると、含み損や繰越欠損金を利用するものについては、個別規定（法人税法61条の11、12）により防止を図れるとした上、「しかしながら、連結納税制度の仕組みを利用したり、あるいは、

⁶³ 拙稿・(Klaus-Dieter Drüen執筆分)前掲注(11)349頁。

⁶⁴ 『日本型連結納税制度の基本的な考え方と法令等の概要』（社団法人日本租税研究協会、2004年）14頁。

⁶⁵ 前掲注(64)20頁。

連結納税制度と単体納税制度の違いを利用した租税回避行為については、これに止まらず、その行為の形態や方法が相当に多様なものに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租税回避防止規定が設けられました（法法132条の3）。⁶⁶⁾とされている。

(2) 要件

連結法人に係る行為計算否認規定の要件は、下記のとおりである。

- ① 連結法人であること
- ② 上記法院の行為又は計算であること
- ③ 上記法人の法人税の負担を減少させること
- ④ 上記減少が不当と認められること

(3) 論点

連結法人に係る行為計算否認規定の論点は、下記のとおりである。

- ① 「不当」の判断基準
- ② 法人税法132条3と同法61条の11、12との関係

3 論点の検討

(1) 「不当」の判断基準

前記Ⅱ3(2)(iv)で検討したIBM事件では、課税庁が法人税法132条の3の適用を主張していないので争点となっていないが、この事件では同条の適用も考え得る。この点、法人税法132条の3の適用上、「完全子会社の留保利益の反射像のような損失で全く経済的実体のないものを連結納税に落ち込み、連結子会社となった当該完全子会社の所得と通算することは、連結納税における損失と所得との通算の趣旨・目的を完全に逸脱し」ていて、不当で

あるとする見解⁶⁷⁾もある。筆者も、法人税法132条の3は、制定の趣旨からみて、同法132条の3と同様濫用基準で判断されるべきであり、IBM事件で問題となったような見せかけの損失を連結決算で通算するのは、濫用であり、法人税法132条の3で否認されるべきと考える。

(2) 法人税法132条の3と同法61条の11、12との関係

この問題は、前記Ⅲ4(3)で論じた法人税法132条の2と同法57条3項との関係と基本的には同じ問題であり、そこで論じたのと同様、法人税法61条の11、12が、同法132条の3を排除する趣旨か否かの問題であるが、法人税法61条の11、12は形式的要件を規定しているだけであり、排除する趣旨とは考えられず、同法61条の11、12を形式的に満たしていても、同法132条の3は適用され得ると考える。

V 外国法人の恒久的施設帰属取得に係る行為計算否認規定

1 外国法人の恒久的施設帰属所得の意義

我が国は、長年、国内法においては、外国法人等の非居住者に対する課税については、恒久的施設(permanent establishment, 以下「PE」ともいう。)に当該所得が帰属するか否かを問わず、我が国に源泉があるか否かで課税する総合主義を採ってきていた。しかし、平成26年度の改正で、OECDモデル条約に倣い、国内法においても、帰属主義を採ること

⁶⁶⁾ 『平成14年版改正税法のすべて』(大蔵財務協会、2002年)370頁。

⁶⁷⁾ 岡村忠生「BEPSと行為計算否認(3)」税研2015年7月号(日本税務研究センター)73頁。

とした。

また、これに伴いPEに帰属する所得の算定に当たり、いわゆるOECD承認アプローチ(Authorized OECD Approach, AOA)を導入した。これは、PEに帰属すべき所得について各国で足並みがそろっていないことから、二重課税・二重非課税が生じていたため、これを定式化しようとするものと考えられる⁶⁸⁾。すなわち、外国法人の本店と我が国に所在する支店等のPEとの関係で、①内部取引の認識、②移転価格税制による関連者間取引及び内部取引に係る価格の修正をすることとしたのである。

このような改正に際し、本来PEに帰属する所得を第三者を介在する取引にするなどして、恒久的施設帰属所得を回避する租税回避が懸念された。そこで、法人税法147条の2、所得税法168条の2で、恒久的施設帰属取得に係る行為計算否認規定が創設されたものである。

2 外国法人の恒久的施設帰属所得に係る行為計算否認規定の意義

(1) 立法の沿革

恒久的施設帰属所得に係る行為計算否認規定は、上記のとおり、平成26年の所得税法及び法人税法の改正で創設された規定であり、その立法趣旨については、「外国法人の恒久的施設帰属取得に係る所得に対する課税に関しては、恒久的施設と本店等の同一法人内部で機能、資産、リスクの帰属を人為的に操作して恒久的施設帰属所得やその税額を調整することが比較的容易であることから、同族会社と同様に、潜在的に租税回避リスクが高いものであると考えられるため、同族会社の行為計算否認規定に類似した租税回避防止規定が

設けられました。」とされている⁶⁹⁾。

また、立法担当者によると、具体例として、①外国法人のPEが外部の第三者を介在させて本店に対して独立企業間価格を超える支払を行うことによりPE帰属取得を減少させる方法、②グローバルに資産運用を行う外国法人が外国税額の負担の生ずる金融資産を集中的にPE帰属所得とすることによりPEにおける外国税額控除を増加させる方法が挙げられている⁷⁰⁾。

なお、BEPSの行動7で、恒久的施設の人為的回避の防止が検討されているが、これは、例えば、現行のOECDモデル条約における代理人PEの認定を回避するために、コミッション契約とするなどの事例に対抗するため、代理人PEの要件を拡張するなどの議論であり、PEが存在していることを前提としている恒久的施設帰属所得に係る行為計算否認規定は、このBEPSの議論とは異なるものである。

(2) 要件

法人税法147条の2、所得税法168条の2に共通の要件は、下記のとおりである。

- ① 外国法人の恒久的施設であること
- ② 上記施設に帰属する所得であること
- ③ 外国法人の行為又は計算であること
- ④ 上記恒久的帰属所得を減少させること
- ⑤ 上記減少が不当と認められること

⁶⁸⁾ 安河内誠、山田博志「平成26年度の国際課税(含む政省令事項)に関する改正について」租税研究2014年8月号(日本租税研究協会)79頁。

⁶⁹⁾ 『平成26年版改正税法のすべて』(大蔵財務協会、2014年)750頁。

⁷⁰⁾ 安河内誠ほか・前掲注68)112、113頁。

(3) 論点

恒久的施設帰属所得に係る行為計算否認規定の論点は、下記のとおりである。

- ① 「不当」の判断基準
- ② 内部取引と否認
- ③ 法人税法132条（同法147条で外国法人にも準用されている。）との関係

3 論点の検討

(1) 「不当」の判断基準

具体例として、衆議院の財務金融委員会で問題となった事例⁷¹⁾で検討することとする。これは、外国法人が我が国に所在するPEに帰属する所得の減少を企図し、当該外国法人の本店がいったんタックス・ハイブンの外国銀行に19の利子で資金を預け、当該外国法人を介してPEに20の利子で融資すると、内部利子20が外部利子として損金算入され、PEに帰属する所得が減少することとなる。

このような事案の場合、法人税法132条における経済合理性基準で判断するのは困難である。また、利子率の高低の問題ではないので独立当事者基準も馴染まない。BEPSの行動10で議論されている移転価格税制における再構築の問題と類似した問題であり、同様の基準で判断するのが相当と考える。

(2) 内部取引と否認

恒久的施設帰属所得に係る行為計算否認規定について、内部取引が私法上の法律関係でないのに、私法上の法形式を否定して課税関係を考えるとの租税回避否認規定を適用することがおよそ考えられないとする批判がある⁷²⁾。

しかし、上記(1)の例でいうと、否定される私法形式は、外国会社と外国銀行との間の預入れと融資であり、これを内部取引に引き直

すのであり、租税回避否認規定の一種と言い得ると考える。

(3) 法人税法132条との関係

前記Ⅱ 2(4)のとおり、外国法人に対して、法人税法132条が準用されている（同法147条）。法人税法147条の2とは、重畳適用されると考えられる。

結び

以上、我が国の行為計算否認規定を検討してきたが、まとめとして、いくつかの問題点を挙げて、行為計算否認規定の今後のあり方を述べることにしたい。

まず第1に、「同族会社」の意義である。同族会社のうちの本来の同族会社については、前記Ⅱ 1のとおり、少数株主による会社支配との観点で規定され、資本金等の規模は要件とはなっておらず、同族会社等の行為計算否認規定は、いわゆる大会社にも適用されることとなっているが、立法論としては、「同族会社」をもう少し限定すべきではないかが問題となる。同族会社等の行為計算否認規定は、前記Ⅱ 2(2)(i)のとおり、大正12年の創設時に「財産保全会社」と言われていた家族的な会社を念頭に置いて立法されたものであり、元々は、小規模のいわゆる家族会社（family company）を対象とする規定と考えられる。このような家族会社と大会社の場合の支配のあり方は異なるはずであり、それにもかかわらず、支配要件だけで対象とするのは、いささか無理が生じざるを得ないと考える。

⁷¹⁾ 第186回国会衆議院財務金融委員会（平成26年2月25日）議録第3号19、20頁。

⁷²⁾ 中里実「最近の国際課税制度の流れ」ジュリスト1468号15頁（2014年）。

第2に、「不当」の判断基準である。同族会社等の行為計算否認規定については、前記Ⅱ6(2)のとおり、「不当」については経済合理性基準で判断すべきであると考え、この経済合理性基準は、米国における経済実質原則(economic substance doctrine)とは異なり⁷³、極めて素朴な基準であり、時代遅れとなっており、限界に来ているのではないかという問題である。例えば、前記Ⅱ3(2)(ii)の広島地判平成2年1月25日は、合併自体に全く事業目的がなく、素朴な経済合理性基準で「不当」と判断されたが、前記Ⅲ3(1)のヤフー事件は、合併自体には事業目的が認められる場合であり、また、前記Ⅱ3(2)(iv)のIBM事件は、一連の組織再編や自己株式譲渡に事業目的があったか否かその判断が困難な事案であった。ヤフー事件やIBM事件のような事案では、素朴な経済合理性基準は、馴染まず、まして、IBM事件のように国際的な取引の場合には、その判断が非常に難しくなっていると言わざるを得ない。これまで、同族会社等の行為計算否認規定については、多くの裁判例があるものの、解釈や適用には限界があり、また、立法

で多少オーバーホールするといっても限界がある。そこで、筆者としては、英国などの例に倣い、我が国においても、そろそろもっと合理的で基準の明確な一般否認規定の導入も検討すべきではないかと考えている⁷⁴。

第3に、納税者の予測可能性の問題である。これまで論じてきたとおり、前記Ⅱの同族会社等の行為計算否認規定の「不当」と前記ⅢないしⅤの組織再編成に係る行為計算否認規定などの行為計算否認規定の「不当」の判断基準は異なると考えるが、そうすると、納税者の立場に立つと、それぞれの規定の適用の有無についての予測可能性という点で問題が生じる。それぞれの行為計算否認規定で政令や通達で例示するなり事例集を公表するなどして、納税者の予測可能性を高めることも重要と考える。

⁷³ 米国の経済実質原則の意義については、拙著・前掲注(5)21頁以下、357頁以下を参照されたい。

⁷⁴ 拙稿「租税回避の意義とG8各国の対応」フィナンシャル・レビュー126号(財務総合研究所、2016年)44頁。