

論 説

組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈問題

—— 不当性要件における濫用基準の検討 ——

岩武一郎

(熊本学園大学会計専門職大学院教授)

目 次

I はじめに	2 東京地裁（令和元年6月27日判決）の判旨
II ヤフー事件で示された不当性要件の解釈	3 T P R事件判決の問題点
1 ヤフー事件の概要	IV 濫用基準の適用範囲に関する検討
2 不当性要件の解釈をめぐる当事者の主張	1 外国税額控除事件との比較
3 下級審の判断	2 組織再編税制の立法趣旨
4 最高裁が示した濫用基準	3 個別規定との関係
III ヤフー事件後における濫用基準の適用事例	4 濫用基準の適用範囲
— T P R事件 —	V おわりに
1 T P R事件の概要	

I はじめに

法人税法（以下「法」という。）132条の2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）は、平成13年度税制改正において「組織再編税制」の整備とともに創設された組織再編成に関する行為計算否認規定であるが、これは組織再編成の形態や方法が複雑かつ多様であり、複雑かつ多様な形態や方法により組織再編成を行うことによって、組織再編税制の各規定を利用しこれを租税回避の手段として濫用されるおそれがあることを背景に、いわゆる包括的否認規定として設けられたものであるとされている。

ヤフー事件⁽¹⁾では、法132条の2の解釈について最高裁での初めての判断が示され、同条における「法人税の負担を不当に減少させる

結果となると認められるもの」という、いわゆる不当性要件の解釈については、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を意味する、とその意味内容を示した。

またその濫用の有無の判断にあたっては、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、

(1) 東京地裁平成26年3月18日判決 LEX/DB 25503723。東京高裁平成26年11月5日判決 LEX/DB 25505180。最高裁平成28年2月29日判決 LEX/DB 25447796。

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、いわゆる濫用基準の考え方を初めて示した。

ヤフー事件の後、法132条の2の適用に関する事例であるTPR事件⁽²⁾は、平成22年3月1日になされた適格合併による繰越欠損金の引き継ぎに対して同法の適用が肯定されたものである。この事例においては、特定資本関係が合併法人の当該合併に係る事業年度開始の日の5年前の日より前に生じている場合、すなわち法57条3項の個別否認規定が除外される適格要件を充足した未処理欠損金につき、完全支配関係にある適格合併の要件に、事業の移転及び継続までは要求されていないと考えられるところ、本件合併は、形式的には適格合併の要件を満たすものの、組織再編税制が通常想定している事業の移転及び継続という実質を備えているとはいえず、適格合併において通常想定されていない手順や方法に基づくもので、かつ、実態とはかい離した形式を作出するものであり、不自然なものというべきであるとして、ヤフー事件最高裁判決によって示された法132条の2の不当性要件の意義である濫用基準を引用しつつ、TPR社の行為は濫用にあたりと判断し、個別否認規定では容認されると考えられるものに対して法132条の2が適用され、納税者が敗訴している。

しかし、ヤフー事件が示した濫用基準については、実際にどのような行為が濫用にあたるのか必ずしも明確ではなく、またTPR事

件においてもその判決が示した考えに対しては疑問が残るものである。

個々の行為は適法でまた私法上有効な行為について、さらに個別否認規定の除外要件を充足する行為を、なにをもって不自然で不合理とみるのか、そして主観内面的な租税回避の意図の存在をどのように立証し認定するのかが問題となろう。

また、濫用基準の適用にあたって、組織再編税制の立法時における趣旨目的から逸脱するとして濫用・潜脱と認定し、包括的否認規定を適用し否認するのならば、少なくともその判断にあたっては、より厳格かつ明確な基準が必要であろう。

本論文は、ヤフー事件最高裁判決で示された法132条の2の濫用基準の意義について検討を行った上で、その検討結果をTPR事件にあてはめ、裁判所の示した考え方について批判的な検討を行い、外税控除事件との比較や各個別規定との関係性の検証等を通じて、法132条の2における不当性要件たる濫用基準について一定の検討を行うものとする。

II ヤフー事件で示された不当性要件の解釈

法132条の2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）は、税務署長が、組織再編成に係る法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を

(2) 東京地裁令和元年6月27日判決 LEX/DB 25564253。東京高裁令和元年12月11日判決 LEX/DB 25565150。

計算することができるというものである。

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」につき、どのような場合にどのような行為がこれに該当するのかについて、このヤフー事件にて、最高裁での初めての判断が示されたものである。

1 ヤフー事件の概要

ヤフー株式会社（原告、控訴人、以下「ヤフー社」という。）は、平成21年2月24日にソフトバンク株式会社（以下「ソフトバンク社」という。）から、ソフトバンク社の完全子会社であったソフトバンク IDC ソリューションズ株式会社（以下「IDCS社」という。）の発行済株式の全部を450億円で譲り受けて（以下「本件買収」という。）グループ法人とした上で、同年3月30日にヤフー社を合併法人、IDCS社を被合併法人とする吸収合併（以下「本件合併」という。）を行った。

その上で、ヤフー社は平成20年4月1日から平成21年3月31日までの事業年度に係る法人税の確定申告にあたり、法57条2項の規定に基づきIDCS社の未処理欠損金約542億円をヤフー社の欠損金額とみなして、同条1項の規定によりこれを損金の額に算入した。

ヤフー社がIDCS社との間において完全支配関係を生じたのは本件買収の時からであり、本件合併の時においては5年を経過しておらず、ヤフー社はIDCS社の未処理欠損金を原則として引き継ぐことはできないところ、本件合併前の平成20年12月26日にヤフー社代表取締役であるA氏がIDCS社の取締役副社長に就任（以下「本件副社長就任」という。）していることにより、法人税法施行令（以下「令」という。）112条7項5号（現112条3項5号）に規定する特定役員引継要件を

充足しており、かつ、同項1号に規定する事業の相互関連性要件も満たしていることから、法57条3項の否認規定には該当しないものとして、ヤフー社は当該欠損金を引き継げる旨を主張した。

これに対し処分行政庁は、本件買収、本件合併及びこれらの実現に向けられた本件副社長就任を含むヤフー社の一連の行為は、令112条7項5号に規定する要件を形式的には満たすものの、租税回避を目的とした異常ないし変則的なものであり、その行為又は計算を容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるとして、法132条の2の規定に基づき、IDCS社の未処理欠損金額をヤフー社の欠損金額とみなすことを認めない旨の更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。）を行った。そこでヤフー社は、本件更正処分の一部及び本件賦課決定処分の取消しを求めたものである。

2 不当性要件の解釈をめぐる当事者の主張

(1) ヤフー社の主張

法132条の2が法人の組織再編成において種々の租税回避行為が行われる可能性のあることに鑑み設けられた一般の否認規定であることからすれば、同条の「法人税の負担を不当に減少させる」の要件の解釈は、租税回避行為とはいかなる行為を指すのかについての通説的な理解を踏まえて行う必要がある、学説上広く受入れられている租税回避行為の意義から明らかなように、法132条の2にいう「法人税の負担を不当に減少させる」行為であるか否かは、私的経済取引プロパーの見地か

ら合理的理由があるか否かという要素を抜きには判断できず、すなわち経済人の行為として不合理・不自然な行為又は計算か否かという観点から判断されるべきであり、純経済人の行為として不合理・不自然とは、行為が異常ないし変則的で、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をいうと解すべきである。

法132条の2が組織再編成行為に係る租税回避を否認する趣旨で定められたものであるとしても、租税法主義の適用を免れるということとはあり得ず、課税要件明確主義の観点から、また法的安定性ないし予測可能性の観点から、同条に基づく否認が許される要件については客観的・合理的基準が導き出されなければならない、不当性の要件を私的経済取引として不合理・不自然なもの認められるかどうかで判断するという解釈は客観的・合理的な基準を提供するものであり、全ての納税者にとって不当性の該当性を明確に判断することを可能とする明確かつ客観的な基準であることから、法132条の2の適用の有無の判断基準として妥当するものである。

法132条の2と法132条1項とでは「法人税の負担を不当に減少させる」という同一文言を用いており、組織再編成の創設が議論された税制調査会においても、法132条の2での「法人税の負担を不当に減少させる」の要件が法132条1項における不当性の要件とは異なるとの議論が一度たりともなされたことがない等の点からも、法132条の2における不当性の要件については法132条1項と同様に解釈されるべきであり、したがって、法132条の2についても、およそ租税回避以外の私的経済取引としての合理性が存在しない行為のみが否認の対象となるにすぎないと解すべきで

ある。

また、個別否認規定は、租税回避行為を防止するために立法者が様々な政策判断の結果として設定した要件を規定するもので、かかる立法者の判断は尊重されるべきであるから、個別否認規定が対象としている取引については専ら当該個別否認規定の適用が検討されるべきであり、課税要件を充足しないため否認できない取引に対して重ねて包括否認規定の適用によって税務上否認することは許されないというべきであり、仮に個別否認規定が想定している取引に対して法132条の2が重畳的に適用され得るとしても、それは事後的に課税要件事実を生じさせるに等しいため、課税要件法定主義に抵触するおそれが大きく、また、課税要件明確主義の観点からも納税者の予測可能性や法的安定性を害しないよう限定的に解釈されなければならない。

したがって、個別否認規定が想定している取引の否認は、原則として、現実が発生した具体的な事実を対象に、法57条3項のような個別否認規定の適用による否認に委ねられるべきであり、法132条の2は租税負担の公平の観点からみて看過し難い具体的な不当性がある場合に限り発動される規定と解すべきである。

そして、そのような具体的な不当性がある場合とは、前記のとおり納税者の行為が純経済人の行為としての不合理・不自然であること、より具体的には、行為が異常ないし変則的で、かつ、租税回避以外に正当な事業目的ないし理由がないことを意味すると解すべきである。

(2) 処分行政庁の主張

法132条の2の「不当」の解釈は当該規定の趣旨・目的を踏まえてされるべきであるとこ

ろ、同条は平成13年度税制改正において、企業組織再編成を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、これを防止して適正な課税をすることができるために、繰越欠損金等を利用した租税回避行為の防止規定などそれぞれ各個別規定を設け、併せてそれらの防止規定をかいくぐる租税回避行為に対処するために、包括的な租税回避防止規定として、従前から設けられていた同族会社の行為又は計算の否認規定とは別個に新たに創設されたものであり、同条における解釈・適用は、組織再編成に係る法人の行為又は計算の特徴、組織再編税制における各個別規定の趣旨・目的について十分に考慮をし、その実態に即して行われるべきである。

具体的には、組織再編税制における各個別規定の趣旨・目的に鑑みて不合理又は不自然なものとして認められる場合をいい、租税回避の手段として組織再編成における各規定を濫用し、税負担の公平を著しく害するような行為又は計算と評価できる場合はこれに当たると解すべきであり、すなわち、法132条の2は、個別否認規定により対処することを想定していなかった租税回避の事態に対処するのみならず、適格作り（適格外し）や個別規定の要件作り（要件外し）等、課税減免等に係る規定ないし制度の逸脱・濫用があった場合に、そのような行為を許さないこととして適正な課税を行う否認規定なのである。

そのような同条の趣旨・目的に鑑みれば、一連の組織再編成の過程において行われた個々の取引について、これを全体の計画から切り離して、個別に「私的経済取引として不合理・不自然か否か」により判断することは相当ではない。

組織再編成によって行われる資産の移転に

は、事業上の必要性や事業上の目的が全くないような場面を想定することができないことから、租税回避防止規定の適用場面として、事業上の必要性や事業上の目的が全くないことを要求することは相当でなく、当該行為又は計算について、事業目的が完全に否定できないとしてもそのことから直ちに不当性が否定されるものではなく、主たる目的が租税回避目的であると認められる場合には、課税減免等に係る規定ないし制度の濫用があったとみて否認されるべきである。

3 下級審の判断

(1) 東京地裁（平成26年3月18日判決）⁽³⁾の判旨

① 法132条の2の立法趣旨について

判決は、まず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につき、「組織再編成の形態や方法は複雑かつ多様であり、ある経済的效果を発生させる組織再編成の方法は単一ではなく、同じ経済的效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ことが認められる。そして、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全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

(3) 東京地裁平成26年3月18日判決 LEX/DB 25503723。

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といえることができる。」と説き起こした後、法132条1項との違いについて、「以上のような法132条の2が設けられた趣旨、組織再編成の特性、個別規定の性格などに照らせば、同条が定める『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、(イ)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、(ロ)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。」とその考えを示した。

② 法132条の2の解釈について

そして、ヤフー社が主張する事業目的が存在する場合の不適用について、「組織再編成を構成する個々の行為について個別にみると事業目的がないとはいえないような場合であっても、当該行為又は事実が個別規定を形式的に適用したときにもたらされる税負担減少効果が、組織再編成全体としてみた場合に組織再編成の趣旨・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(ロ)に該当するものというべきこととなる。」と述べる。

それを踏まえた上で、判決は原告の主張に対しては、「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、経済合理性の有無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、『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、そのみを唯一の判断基準とすることは適切ではないといわざるを得ない。」

「法132条は、同族会社においては所有と経営が分離している会社の場合とは異なり、少数の株主のお手盛りによる税負担を減少させるような行為や計算を行うことが可能であり、また実際にもその例が多いことから、税負担の公平を維持するため、同族会社の経済的合理性を欠いた行為又は計算について、『不当に減少させる結果となると認められるもの』があるときは、これを否認することができるものであるとしたものであり、法132条の2とはその基本的な趣旨・目的を異にする。したがって、両者の要件を同義に解しなければならぬ理由はなく、原告の主張は採用することができない。」

「次に、法132条の2により対処することが予定されている第2の類型は、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る租税回避行為であるところ、組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、同一の経済的效果をもたらす法形式が複数存在し得る

ことからすると、そもそも、ある経済的効果を発生させる組織再編成の方法として何が『通常用いられるべき』法形式であるのかを、経済合理性の有無や事業目的の有無という基準により決定することは困難であり、これらの基準は、上記の類型に属する租税回避行為の判定基準として十分に機能しないものといわざるを得ない。」

「他方、組織再編成に係る個別規定は、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全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、想定外の行為や事実がある場合には、当該個別規定を形式的に適用して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は上記で判示したとおりである。」

「組織再編成とそれに伴い生じ得る租税回避行為に係るこれらの特性に照らすと、同条の適用対象を、通常用いられない異常な法形式を選択した租税回避行為のみに限定することは当を得ないというべきである。したがって、原告の主張は採用することができない。」

「法132条の2は、税負担減少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に限り租税回避行為に当たるとして否認できる旨の規定であると解釈すべきものであり、このような解釈は、納税者の予測可能性を害するものではないから、これをもって租税法律主義に反するとはまではいえないというべきである。」と述べ、納税者の主張を斥けている。

そして「以上のような本件における諸事情

を総合勘案すると、本件副社長就任は、特定役員引継要件を形式的に充足するものではあるものの、それによる税負担減少効果を容認することは、特定役員引継要件を定めた令112条7項5号が設けられた趣旨・目的に反することが明らかであり、また、本件副社長就任を含む組織再編成行為全体をみても、法57条3項が設けられた趣旨・目的に反することが明らかであるということが出来る。したがって、本件副社長就任は、法132条の2にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』に該当すると解することが相当である。」とした。

このように、東京地裁は、国の主張をほぼ全面的に採用し、判決で「税負担の減少効果を容認することが組織再編成税制の趣旨・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」は法132条の2の租税回避にあたると述べ、経済合理性基準と趣旨目的解釈による濫用基準のいずれかの基準に反している場合に「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もの」に該当するとし、ヤフー社の請求を棄却した。

(2) 東京地裁判決に対する批判

この東京地裁判決に対して、大淵博義氏は、原告側の鑑定意見書を書いた租税法学者七名（金子宏、水野忠恒、中里実、田中治、占部裕典、佐藤英明、大淵博義）の「意見が否定され抹殺されました。」⁽⁴⁾と述べたうえで、「(国側の鑑定意見書の)法制度の趣旨目的解釈を文理解釈に優先させるという解釈が、完全に

(4) 大淵博義「税法解釈における租税法律主義と租税公平主義との相克（TKCタックスフォーラム2014）」TKC2014年9月号（2014年）53頁。

間違っているとは言いませんが、(中略)制度の趣旨・目的を優先して、文理の解釈をまったく考えないで抹殺するということは、租税法律主義に違反しています。私は、このような趣旨目的解釈は本末転倒の議論であると考えています。仮に、制度の趣旨・目的を優先して解釈するというのであれば、(中略)法律の趣旨目的を国民に知らしめるような制度を措定して、(中略)『法律の趣旨はこういうものです』と明確にする制度的担保の仕組みの創設が先決で(中略)それがなされていない現状において、『趣旨・目的を重視しろ』というのは論外です。文理解釈による結果に妥当性・相当性があれば、法律の趣旨・目的とは無関係に、その文理により解釈されるというのが本来の解釈の基本であり常識と考えています。」と東京地裁判決を批判している。

また、岡村忠生教授も、「本件は文言解釈により判断することができるので、趣旨・目的に基づく解釈は不要であり、すべきでないと思いますが、もし趣旨を勘案するのであれば、そして、法令以外のソースから趣旨を汲み取るのであれば、より公的な見解、あるいは、組織においてより大きな責任を負う立場にある人の見解を重視すべきで(中略)また、趣旨を用いるのであれば、立法理由などの十分な資料を徴すべきことは言うまでもありませんが、(中略)実際、他の先進国と比べて、日本の立法資料は著しく乏しいのです。そうすると、趣旨・目的といっても、結局は、裁判官個人の考え方や感じ方になってしまい、法律だけが納税義務を課することができるという

租税法律主義が空洞化する恐れがあり(中略)このことから、趣旨や目的に基づく解釈は、なるべく控えるべきだと思います。」⁽⁶⁾と趣旨目的解釈による危険性を指摘している。

趣旨目的解釈は、組織再編税制に係るすべての(課税減免効果が生じる)個別規定について、法令上課税要件が明確に定められ、その意義が文理上明らかであるにもかかわらず、常に明文にない制度全体および当該個別規定の趣旨目的に基づく実質的(付加的)な要件充足性を検討しなければ当該個別規定の適用の可否を判定できないこととなるという点で、租税法律主義および課税要件明確主義の観点から問題なしとはいえず、規定の趣旨目的の具体的内容が納税者における法的安定性や予測可能性を確保する程度に明確かつ統一的な指標として表示されているのか、疑義が存するところである⁽⁶⁾。

(3) 東京高裁(平成26年11月5日判決)⁽⁷⁾の判旨

東京高裁判決は、地裁判決の内容とほぼ同旨を述べ、法132条の2にいう「不当に」の解釈に関して、「不合理・不自然」の文言を「不自然・不合理」に差し替える等の一部の修正・補充を加えた原審判決を踏襲する内容を判示し、ヤフー社の控訴を棄却した。

4 最高裁が示した濫用基準

(1) 最高裁(平成28年2月29日判決)⁽⁸⁾の判旨
最高裁は、法132条の2の解釈について、「組織再編成は、その形態や方法が複雑かつ多

(5) 岡村忠生「組織再編成と行為計算否認(1)」税研177号(2014年)79頁。

(6) 北村導人「批判」旬刊経理情報1383号(2014年)50-51頁。

(7) 東京高裁平成26年11月5日判決 LEX/DB25505180。

(8) 最高裁平成28年2月29日判決 LEX/DB25447796。

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。」

「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。

(2) 最高裁判決の意義

最高裁は、法132条の2の不当性要件の解釈

については、「組織再編税制に係る各規定を濫用するもの」であるか否かが基準であり、その濫用の有無については、「行為又は計算が不自然ではないか」、「事業目的その他の事由が存在するか」等といった事情を考慮した上で、「行為又は計算が税負担の減少を意図」し、かつ、「組織再編税制の本来の趣旨及び目的から逸脱するもの」であるか否かといった観点から判断を行うことが相当であるとして、不当性要件について、いわゆる濫用基準を示している点に判決の意義を見いだすことができよう。

ところで最高裁は不当性要件の解釈として、経済的合理性基準をそのまま用いるのではなく、制度濫用基準を採用したのであるだろうか。

この点については経済合理性基準における「純経済人の行為として不合理・不自然であるか否か」という基準について、組織再編成は売買契約や雇用契約などの典型契約とは異なるため、必ずしも一般的な取引慣行や取引相場があるわけではなく、多数の企業が関与して複雑かつ巧妙な租税回避行為が行われた場合、そもそも純経済人の行為として自然かつ合理的な組織再編成とは何かという議論の出発点からその審理判断に困難を来し、その不当性を適切に判断し得ない場合もあり得るところである⁽⁹⁾。

また最高裁判旨における、濫用の有無の判断における考慮事項（上記(1)①②）は何を示しているのだろうか。上記①は行為・計算の不自然性を、②は事業目的等の有無を示しているが、これらは、経済合理性基準の具体的内容を示す「(行為・計算が) 異常ないし変則

(9) 徳地淳・林史高「判解」法曹会編『最高裁判所判例解説・民事篇 [平成28年度]』106頁。

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に含まれている二つの要素を、組織再編成の場面に即して表現を修正し、特に重要な考慮要素として位置づけたものと考えられる¹⁰⁾。

最高裁判決のこのような考え方は、制度濫用基準の考え方を基礎としつつも、濫用という用語が抽象的な概念であるため、その意味内容を具体的に示すために二つの考慮事項を示したものと考えられ、その実質において、経済合理性基準に係る通説的見解の考え方を取り込んだものと評価することができよう。

(3) 最高裁判決の検討

大淵博義氏は、ヤフー事件最高裁判決を受け、「本判決は、正常な行為計算に引き直して課税するとしているが、具体的な引き直しについて、特に触れていない。本判決は、『特定役員引継要件』を欠くという認定に立って初めてみなし共同事業要件を充足していないことを根拠に、被合併法人の繰越欠損金の承継を否定する否認が適法ということになることからすると、本件について引き直しをして欠損金控除を否認するというのは、IDCS・被合併法人の特定役員がヤフー・合併法人に就任していないという事実として引き直しをして初めて可能となる。」¹¹⁾と、最高裁判決における引き直し課税の不明確性を指摘している。

一方、朝長英樹氏は、「『行為又は計算』と『事業目的』は『租税回避』の判断の基準ではなく、『租税回避』の判断を行う際に考慮する事情に止まるものということになります。こ

れは、132条の2が、『行為又は計算』や『事業目的』の不当性ではなく、『結果』の不当性によって租税回避か否かを判断することとなっていることを正しく踏まえたものと言って良いでしょう。」¹²⁾（傍点部分筆者追記）と本判決を評価し、「税法の各規定の『濫用』に該当するか否かをその税法の各規定の趣旨・目的から判断することになれば、自ずと、税理論自体が税法の各規定の趣旨・目的に目を向けるものとなって行かざるを得ないと考えられます。我が国においては、『税法の趣旨・目的は曖昧なので、それを持ち出すことは良くないことだ』とする風潮が存在していると考えていますが、ヤフー・IDCF事件の最高裁判決をきっかけにしてそのような風潮が変わり、税法の解釈の場面はもとより、税法の立法の場面においても、税法の各規定の趣旨・目的を重視する流れが出てきて、我が国の税法の解釈と立法のガラパゴス化が是正される可能性があると思っています。」¹³⁾と自身の意見を述べている。

Ⅲ ヤフー事件後における濫用基準の適用事例—TPR事件—

本事件は、個別否認規定である法57条3項に定める否認規定の除外要件を充足する組織再編成につき、被合併法人から引き継いだ未処理欠損金の損金算入を、法132条の2の適用により否認した課税処分の適否が争われたものである。

ヤフー事件最高裁以降の法132条の2の適用に関する裁判であり、ヤフー事件とは異な

(10) 同上、107頁。

(11) 大淵博義「IBM事件判決とヤフー事件判決にみる租税回避否認の法理」MJS租税判例研究会第65回〔講演要旨〕(2016年)10頁。

(12) 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」週刊T&A master634号(2016年)9-10頁。

(13) 同上、13頁。

る状況をもつ事例において、いわゆる濫用基準がどのように適用されているのか検討を行う。

1 TPR事件の概要

TPR株式会社（原告、控訴人、以下「TPR社」という。）は、自動車部品等の製造及び販売を主たる目的とする法人である。

テーピアルテック株式会社（以下「旧TAT社」という。）は、自動二輪車用アルミホイール製造事業（以下「本件事業」という。）を営む平成2年3月20日に設立された法人である。

テーピアルテック株式会社（現商号：TPRアルテック株式会社、以下「新TAT社」という。）は、平成22年2月16日に設立された法人である。

TPR社は、平成14年2月9日に旧TAT社の発行済株式総数の3分の2を取得した後、平成14年2月13日には旧TAT社との間で取引基本契約（以下「旧取引基本契約」という。）を締結し、同社へ受注した自動二輪車用アルミホイールの製造の委託を開始した。

平成15年3月18日に、TPR社が旧TAT社の発行済株式を追加取得してその発行済株式の全てを保有することとなり、両社の間に完全支配関係が生ずることとなった。

平成22年3月1日にTPR社を合併法人、旧TAT社を被合併法人とする吸収合併（以下「本件合併」という。）を行い、旧TAT社は解散した。

なお、旧TAT社は、平成21年9月30日時点で負債金額が資産金額を約1億1400万6円上回る債務超過の状態となっていた。

本件合併は、平成21年12月21日のTPR社取締役会及び旧TAT社取締役会にて、本件

合併を平成22年3月1日付で行う旨の承認を経て、平成21年12月22日の合併契約締結によりなされたものであり、合併契約書には以下の内容が定められていた。

- (ア) TPR社と旧TAT社は合併し、TPR社は存続し旧TAT社は解散する。
- (イ) 合併による株式その他の金銭等の交付を行わず、合併による資本金の増加を行わない。
- (ウ) 合併の効力発生日を平成22年3月1日とする。
- (エ) 効力発生日において、旧TAT社の平成22年2月28日時点の貸借対照表等を基礎とした資産負債その他一切の権利義務をTPR社が承継する。

平成22年2月5日のTPR社取締役会において、(1)旧TAT社の債務超過を解消するため増資をし、その後減資をすること、(2)新TAT社の社名を「テーピアルテック株式会社」、設立登記日を平成22年2月15日から同月19日の間とし、本店所在地は「岡山県津山市a×××番-x」とするが合併後には旧TAT社の本店所在地に変更すること、(3)旧TAT社の従業員は同社の解散と同時に新TAT社に転籍すること、(4)旧TAT社の棚卸資産（製品・仕掛品・原材料等）は合併後に新TAT社に売却すること、等の承認がなされ、同承認を受け、TPR社は、平成22年2月15日に旧TAT社に対して2億5000万円の増資引受けをし、また、同月16日に全額を出資して新TAT社を設立（以下「本件設立」という。）した。

平成22年3月1日に、上記合併契約書に基づき本件合併の効力が生じ、TPR社は旧TAT社の権利義務を承継し、旧TAT社は解散した。

また、TPR社は同日付で、(1)旧TAT社の全従業員を新TAT社に転籍（以下「本件転籍」という。）させ、(2)新TAT社との間で本件合併により旧TAT社から承継した資産及び負債のうち、本件事業に係る棚卸資産等の資産及び同社の従業員に係る負債（以下「本件棚卸資産等」という。）の譲渡に関する契約を締結し、譲渡（以下「本件譲渡」という。）を行い、(3)新TAT社との間で本件合併により旧TAT社から承継した資産のうち、本件事業に係る製造設備等（以下「本件製造設備等」という。）について設備賃貸借契約を締結し、これを新TAT社に賃貸（以下「本件賃貸借」という。）し、(4)新TAT社との間で取引基本契約（以下「新取引基本契約」という。）を締結し、同社に対し「取引品」の価格改定（以下「本件単価変更」といい、これによりTPR社による新TAT社からの仕入数量が減少すれば仕入単価が上がり、仕入数量が増加すれば仕入単価が下がるといった、仕入数量に応じた仕入単価の決定方法が導入されることとなった。なお、新取引基本契約に係る内容は、旧取引基本契約の内容と概ね同じ内容である。）を実施する旨を通知した。

一方で、新TAT社は、平成22年3月2日付で、本店所在地を旧TAT社の解散当時の本店所在地に移転している。

それら一連の行為の上で、TPR社は法人税の確定申告にあたり、法57条2項の規定に基づき旧TAT社の未処理欠損金11億7548万7989円をTPR社の欠損金額とみなして、同条1項の規定により、これを平成21年4月1日から平成22年3月31日までの事業年度（以下「平成22年3月期」という。）に6億1673万3935円を、平成22年4月1日から平成23年3月31日までの事業年度（以下「平成23年3月

期」といい、平成22年3月期と平成23年3月期を併せて「本件各事業年度」という。）に5億5875万4054円をそれぞれ損金の額に算入した。

これに対し処分行政庁は、旧TAT社の未処理欠損金額をTPR社の損金の額に算入することは、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として、法132条の2の規定に基づき、本件各事業年度の法人税について旧TAT社の未処理欠損金額をTPR社の欠損金額とみなすことを認めない旨の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件各更正処分等」という。）を行った。

本件は、TPR社が、本件各更正処分等を不服として、その取消しを求めたものである。なお、争点は以下の通りである。

（争点1）

特定資本関係が合併法人の当該合併に係る事業年度開始の日の5年前の日より前に生じている場合（以下「特定資本関係5年超要件」という。）、すなわち、法57条3項の適用が除外される適格合併に当たる場合に、法132条の2を適用することができるか否か。

（争点2）

（争点1）が肯定されるとして、本件合併が法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」に当たるか否か。

2 東京地裁（令和元年6月27日判決）¹⁴の判旨

(1) 争点1について

東京地裁は、争点1について、まず、「法

¹⁴ 東京地裁令和元年6月27日判決 LEX/DB 25564253。

132条の2は、税務署長が『合併、分割、現物出資若しくは事後設立（中略）又は株式交換若しくは株式移転』に係る所定の法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、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ときに、その行為又は計算にかかわらず法人税額等を計算することができる旨規定しており、その文言上、組織再編成に係る特定の行為又は計算を否認の対象とし、あるいは否認の対象から除外することとはされていない。」と処分行政庁の主張を認めた。

また、「法132条の2は、組織再編成がその形態や方法が複雑かつ多様であるため、これを利用して巧み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、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と解される。」と、ヤフー事件最判に沿った法132条の2の趣旨目的を述べる。

そして、「このように、組織再編成に係る租税回避について、これを包括的に防止するための一般的否認規定が設けられているのは、組織再編成の形態や方法が複雑、多様であり、立法の際に、組織再編成を利用したあらゆる租税回避行為をあらかじめ想定した上で、個別的な否認規定を網羅的に設けることは、事柄の性質上困難であることによるものと解される。そうすると、法人税法は、個別的な否認規定である法57条3項の適用が排除される

適格合併についても、同項の規定が一般的否認規定の適用を排除するものと解されない限り、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行為又は計算が行われたものと認められる場合には、法132条の2が適用されることを予定しているものと解される。」

「特定資本関係5年超要件を満たす適格合併につき、法57条3項の規定が一般的否認規定の適用を排除するものと解されるか否かについては、法57条3項は、一定期間内に特定資本関係を有することとなった法人間で組織再編成が行われた場合、共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるものに該当する場合を除き、特定資本関係が生じた日の属する事業年度前に生じた欠損金額等の引継ぎを制限する旨定めており、このような同項の規定の構造に鑑みても、同項は、未処理欠損金額を有するグループ外の法人をいったんグループ内の法人に取り込んだ上でグループ内の他の法人と組織再編成を行うといったグループ外の法人が有する未処理欠損金額を利用した租税回避行為を防止するために設けられた規定であって、未処理欠損金額を利用したあらゆる租税回避行為をあらかじめ想定して網羅的に定めたものとはいいい難く、実際にも、特定資本関係5年超要件を満たす適格合併等であっても、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われる場合が想定されないとはいいい難い。そうすると、同項は、むしろ、典型的な租税回避行為としてあらかじめ想定されるものを対象として定めた具体的な否認規定にすぎないものと理解するのが自然であり、法57条3項は、同条2項に関する否認とその例外の要件を全て書き尽くしたものとはいえず、同条3項が特定資本関係5年以下の組織再編

成と5年超の組織再編成を区別して規定しているからといって、特定資本関係5年超の組織再編成について一般的否認規定の適用が排除されているとはいえないから、原告の上記主張は採用することができない。したがって、法人税法は、特定資本関係5年超要件を満たす適格合併についても、法132条の2が適用されることを予定しているものと解するのが相当である。」と、特定資本関係5年超要件を満たす適格合併であっても132条の2を適用することの適法性を判示した。

(2) 争点2について

争点2については、「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、実態とはかい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、ヤフー事件最判での濫用基準を引用した。

そして、「本件合併とともに本件設立、本件転籍、本件譲渡及び本件賃貸借が行われたこ

とによって、実態としては、旧T A T社の営んでいた本件事業はほぼ変化のないまま新T A T社に引き継がれ、原告は、旧T A T社の有していた本件未処理欠損金額のみを同社から引き継いだに等しいものということができる。」

「そうすると、本件合併は、形式的には適格合併の要件を満たすものの、組織再編税制が通常想定している移転資産等に対する支配の継続、言い換えれば、事業の移転及び継続という実質を備えているとはいえず、適格合併において通常想定されていない手順や方法に基づくもので、かつ、実態とはかい離した形式を作出するものであり、不自然なものというべきである。」

「また、本件合併の検討に当たっては、終始、『メリット』『ねらい』などとして、本件未処理欠損金額を利用した節税効果が挙げられており、以上の本件合併及びこれに伴う本件設立等の検討経過等に照らすと、本件合併の主たる目的は本件未処理欠損金額の引継ぎにあったものとみるのが相当であり、本件合併の不自然さも考慮すると、税負担の減少以外に本件合併を行うことの合理的理由となる事業目的その他の事由が存在するとは認め難いといわざるを得ない。」

「よって、本件合併は、法57条2項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いうべきであり、そうすると、本件合併は、組織再編税制に係る上記規定を租税回避の手段として濫用することによって法人税の負担を減少させるものとして、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』に当たるといえることができる。」と判示した。

このように、東京地裁は国の主張をほぼ全

面的に支持し、ヤフー事件最判にて判示された法132条の2における濫用基準をそのままの形で引用し、TPR社の請求を棄却した。

なお、控訴審である東京高裁判決（令和元年12月11日判決）¹⁵⁾においても、一部の修正・補充を加え原審判決とほぼ同様を述べ、原審同様にTPR社の請求を棄却している。

3 TPR事件判決の問題点

法57条2項は、適格合併において、被合併法人の未処理欠損金額は合併法人の各事業年度において生じた未処理欠損金額とみなす、つまり、被合併法人の未処理欠損金額を合併法人が引継ぐことができる旨を規定しており、法57条3項には、同条2項に関する未処理欠損金額の引継ぎを認めない場合の否認規定を設け、その例外として、みなし共同事業要件を満たす場合と、特定資本関係5年超要件を満たす場合を定めている。

このTPR事件は、特定資本関係5年超要件を充足していることから、同条2項に関する否認規定である同条3項の例外要件を満たしており、そこに132条の2の適用が許されるか否かが争点となった。

TPR社は、特定資本関係5年超要件を満たしていたため、みなし共同事業要件を満たさずとも、繰越欠損金の引継制限が発動されることはなく、しかも、TPR事件において引継ぎの対象とされているのは特定資本関係事業年度以後に発生した繰越欠損金であることを前提とすると、それは、そもそも繰越欠

損金の引継制限の対象外のものということになる¹⁶⁾。

そして、TPR事件の特徴として、旧TAT社で営まれていた本件事業（のほとんど）が新TAT社に移転しているという点が挙げられる。

旧TAT社が営んでいた事業に係る従業員、本件棚卸資産等、リース契約、取引基本契約及び取引先が、TPR社にではなく新TAT社に移転していることから、一見すると、本件合併は本件未処理欠損金のみを引き継ぐための行為で、事業目的が認められないように見えなくもないが、しかし、現に本件製造設備等は旧TAT社からTPR社へ移転しており、本件製造設備等の移転という合併による効果として、実際に合併前の旧TAT社の貸借対照表と新TAT社の貸借対照表は全くの別物となっていることから、組織再編税制の趣旨目的に反するか否かの基本的な判断を「移転資産等に対する支配の継続の有無」に求めるのならば、その趣旨目的にはむしろ整合しているとも言え、事業目的がないと言い切ること疑問が残るものである。

また、TPR判決は、法57条の2の趣旨目的からの逸脱を移転資産等に対する支配が継続しているか否かといった観点から判断しており、この支配の継続の意義について、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続というものと解している¹⁷⁾。

この支配の継続についていえば、法人税法は、企業グループ内の合併のうち、50%超100

15) 東京高裁令和元年12月11日判決 LEX/DB 25565150。

16) 泉絢也「適格合併による繰越欠損金の引継ぎを認める法人税法57条2項の『本来の趣旨及び目的』には『事業の継続』が含まれるか？—TPR事件

を素材として—」千葉商大論叢57巻3号（2020年）114頁。

17) 安田雄飛「“TPR事件判決”の問題点」週刊税務通信3584号（2019年）21頁。

%未満の持ち分関係にある法人間の合併については、被合併法人の主要な事業の継続等を適格合併の要件としている（法2条12号の8ロ）のに対し、完全支配関係にある法人間の合併については、事業の継続等を適格合併の要件としていない（同号イ）¹⁸⁾。

これは、「組織再編成により資産を移転する前後で経済の実態に変更が無いと考えられる場合には、課税関係を継続させる」¹⁹⁾という組織再編税制の基本的考え方にに基づき、完全支配関係があれば、合併前から完全子会社の有する資産等につき完全親会社による支配が及んでいるとの考えによるものといえ、これによれば、本件においても、合併前から完全子会社である旧TAT社の資産等につき完全親会社であるTPR社の支配が及んでおり、合併後もやはり完全子会社である新TAT社の資産等につきTPR社の支配が及んでいるのであるから、合併の前後で支配の継続があると評価し得る²⁰⁾。

仮に、支配の継続を、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続と解するとした場合でも、平成30年度税制改正において、合併後に合併法人との間に完全支配関係がある法人を含むグループ内で主要な事業が継続されることが見込まれる場合も事業継続要件を満たすこととされたことを踏まえると、本件においても合併法人であるTPR社の完全子会社である新TAT社において事業が継続されている以上、支配の継続があると評価し得る²¹⁾。

しかし、支配の継続は「会社分割・合併等

の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」において示された概念であって、そこでは移転資産の譲渡損益の計上の繰延べのための概念として説明され、未処理欠損金の引継ぎの根拠としては言及されていないが、ヤフー事件最高裁判決においても、未処理欠損金の引継ぎについて、「移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて従前の課税関係を継続させることとするか否かを定める」と判示しており、TPR判決のように、未処理欠損金の引継ぎについても移転資産等の譲渡損益の計上の繰延べと同じく、支配の継続を基準に濫用を判断するならば、なぜ合併に伴う移転資産等に係る譲渡損益の計上の繰延べを認めながら、欠損金の引継ぎのみが濫用として否認されたのか、という疑問も生ずるものである²²⁾。

そして、TPR社の主張にもあるように、ヤフー事件東京地裁判決でも「個別否認規定が定める要件の中には、法57条3項が定める5年の要件など、未処理欠損金額の引継ぎを認めるか否かについての基本的な条件となるものであって、当該要件に形式的に該当する行為又は事実がある場合にはそのとおりに適用することが当該規定の趣旨・目的に合うことから、包括的否認規定の適用が想定し難いものも存在することは否定できない。」と、特定資本関係5年超要件を満たす適格合併では、法57条3項での規定を形式的にそのまま適用することがその趣旨目的に合っていることを判示し、これは本事件での判示と比較したときに真っ向から矛盾するものであるが、この

18) 同上、21頁。

19) 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」第一(3)（平成12年10月3日）。

20) 安田・前掲注(17)、21-22頁。

21) 同上、22頁。

22) 同上、22頁。

ことは、趣旨目的に踏み込んだ解釈方法ではそれを行う者の主観によって異なる結果となり得ることが露呈したもので、趣旨目的解釈による手法がもたらす危うさ・曖昧さの一端がここに表れているのではないだろうか。

本件合併は、その不自然さを考慮して税負担の減少以外の合理的理由となる事業目的その他の事由が存在するとは認め難く、本来の趣旨及び目的から逸脱する態様であるとして法132条の2が適用されたものであるが、新TAT社の設立及び同社への本件事業（のほとんど）の移転は、給与水準の格差を考慮してなされた経営上の判断によって、本件のような企業構成となったものであることが窺え、その結果、未処理欠損金の引継ぎばかりが目立つこととなり、裁判官の心証による影響も大きかったのではないかと推測され、合併の主たる目的が税負担の減少にあると判断されたのではないかと思える節もある。

しかし、組織再編成における事業目的の有無については、組織再編成そのものに事業目的が存在するものもあるといえ、すなわち、例えば、〇〇商事株式会社という法人から運送部門を切り出してこれを分割により新設法人を設立するような場合に、完全子法人の商号を〇〇流通株式会社とすることで、運送部門が別法人化され、運送事業を活発に展開していくことを広く世に知らしめる効果が期待でき、もはや、そこに事業目的が存在するといったこともあるのである。

まして、「その形態や方法が複雑かつ多様な組織再編成では、その組織再編成に至るプロセスは単一でなく、また、当初の組織再編成スキームから諸事情によりその計画が変更となることも珍しくなく、これらはまさにケースバイケースであって、一見すると不自然

とも見えるような組織再編取引も種々存在する中から、不当と思える不自然さを見出すことは容易ではなく、「通常は想定されない組織再編成の手順や方法」と認定するその判断において、どのようにして公平性を担保するのかについても、今後課題を残すものであるといえよう。

さらに、TPR判決は平成22年度税制改正の内容と整合していないという問題点がある。平成22年度税制改正においては、残余財産の確定に伴う繰越欠損金の引継ぎが導入され、『平成22年版改正税法のすべて』では、「グループに係る税制の見直しの一環として、グループ法人間の現物配当について、その譲渡損益の計上を繰り延べることとされ、残余財産の分配についても同様とされました。この現物配当に係る課税繰延べは、組織再編成として位置づけられることで、いわゆる簿価引継方式によることとされています。この見直しは、100%グループ内の子法人から親法人への現物資産の移転に関し、他の組織再編成の税制上の取扱いと整合させるものとなっておりますが、特に残余財産が確定した法人の欠損金については、特定の資産との結びつきが希薄であることを踏まえ、その移転資産の有無に関わらず、合併に係る欠損金の引継ぎと同様の取扱いとすることとされました。」²³と記述され、すなわち、完全支配関係がある子法人の残余財産確定による適格現物分配によれば、子法人の事業の継続に関わらず、子法人の未処理欠損金を親法人が引き継ぐことが可能であり、TPR事件は平成22年度税制改正前の事件ではあるものの、完全支配関係のある法

²³ 泉恒有ほか『平成22年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2010年）294頁。

人間での行為について、その手法の如何によって、税制がもたらす効果が著しく異なることは問題となろう。

つまり、特定資本関係5年超の適格現物分配による未処理欠損金額の引継ぎは解散子法人の事業継続性が求められないものの、TPR判決で示された特定資本関係5年超の適格合併で未処理欠損金額を引き継ぐ場合には、解散子法人の事業継続性が求められるというのは、矛盾が生じているといえ²⁴⁾、また、「合併に係る欠損金の引継ぎと同様の取扱いとする」と、適格合併に伴う未処理欠損金の引継ぎに足並みを揃えたように記述されているにも関わらず、その記述とは正反対の状態となっており、その趣旨目的が、一貫して確立されたものでなく、あやふやで曖昧なものではないかと評価せざるを得ない。

IV 濫用基準の適用範囲に関する検討

1 外国税額控除事件との比較

課税減免規定の要件を充足することによって課税減免効果を図ろうとした、いわゆる外税控除事件（最高裁平成17年12月19日判決²⁵⁾、最高裁平成18年2月23日判決²⁶⁾）では、その判決に「濫用」、「本来の趣旨目的」、「逸脱する態様」といったヤフー事件最高裁判決と共通の文言が示されており、両判決に通ずる考え方の端緒が見られることから、組織再編税制における濫用基準との関係を比較することとする。

外税控除事件最判では、「わが国の外国税額

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、わ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、わが国ひいてはわ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。」（下線筆者）と判示している。

すなわち、「本来の趣旨目的」に照らし、そこから「逸脱する態様」で「取引をあえて行う」ことで、税制を利用して納税を免れることを、同制度の濫用と位置付けていると理解することができる。

これを、ヤフー事件及びTPR事件で示された濫用と比較すると、外税控除事件最判においても、「逸脱する態様」に「著しく」の表現があることを除いては、同様の文言を用いており、税法の規定を濫用するという意味では共通した内容を指していると考えられ、両者における濫用の意味合いは、ほぼ同義であると考えられる。

限定解釈とは、通常の解釈方法によれば、規定された要件が満たされ、租税上の利益（費用控除や税額控除など）が得られる場合に、

24) 大野貴史「TPR事件を受けて今後どう対応するか 法人税法における組織再編成の行為計算否認規定」税務弘報67巻13号（2019年）45頁。

25) 最高裁平成17年12月19日判決 LEX/DB 28110085。

26) 最高裁平成18年2月23日判決 判時1926号57頁。

その利益を与えないために、要件規定を狭く限定して解釈することをいう²⁷⁾ところ、これらの外税控除事件は、私法制度の濫用ではなく、租税法制度（課税減免規定等）の濫用の形態に属するものと思われ、課税減免規定の濫用があったとしても、かかる課税減免規定の適用を排除する直接の法的根拠に乏しいといわざるを得ず、外税控除事件最判はあくまでも法の制度趣旨に合致しないとして、目的論的解釈である限定解釈を行ったとみるべき見解もある²⁸⁾。

すなわち、この外税控除事件最判は、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・目的に照らして規定の限定解釈を行った例であると解され²⁹⁾、判決文に濫用との用語を用いたため、やはり明文規定によらない租税回避の否認法理ではないかが問題とされたが³⁰⁾、本来の趣旨目的から「著しく」逸脱する濫用について、限定解釈による否認がなされたものと理解すべきものであろう。

それに対して、組織再編税制では、個別否認規定のほか、包括的否認規定が設けられている点からすると、法132条の2は、租税法制度の濫用があった場合にこれを否認し得る実定法上の根拠規定と考えられるものである³¹⁾。

2 組織再編税制の立法趣旨

組織再編税制が導入されたのは、平成13年度税制改正においてである。

平成13年度改正前の法人税法では、個々の法人を納税主体とする完全な単位課税制度が採用されており、繰越欠損金の損金算入についても、被合併法人からの引継ぎは認められていなかった。

被合併法人からの繰越欠損金の引継ぎについては、多額な繰越欠損金を有する法人を合併法人とする、いわゆる逆さ合併による手法が用いられることもあったが、これは租税回避行為に該当するとして、過去の判例上、否認されてきた経緯がある。

組織再編税制の立法趣旨は、実態に合った課税を行うという税制の基本を踏まえ、原則として、組織再編成により移転する資産等についてその譲渡損益の計上を求めつつ、特例として、移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させる、という基本的な考え方にに基づき創られたものであり³²⁾、このような考え方が採られているのは、組織再編成による資産等の移転が形式と実質のいずれにおいてもその資産等を手放すものであるときは、その資産等の譲渡損益の計上を求め、他方、その移転が形式のみで実質においてはまだその資産等を保有していることができるものであるときは、その資産等の譲渡損益の計上を繰り延べることができる³³⁾と考えられることによるものである³⁴⁾。

また、組織再編成に伴う各種引当金等の取扱いについては、基本的には、移転資産等の

27) 岡村忠生「判批」租税判例百選第7版（有斐閣、2021年）、40頁。

28) 酒井克彦「我が国における租税回避否認の議論」フィナンシャル・レビュー126号（2016年）150頁。

29) 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019年）140頁。

30) 今村隆『現代税制の現状と課題—租税回避否認規定編—』（新日本法規出版、2017年）91頁。

31) 酒井・前掲注28)、150頁。

32) 中尾睦ほか『平成13年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2001年）134頁。

33) 同上、134頁。

譲渡損益に係る取扱いに合わせて、従前の課税関係を継続させることとするか否かを定めるものとされており³⁴⁾、この「各種引当金等」の中に繰越欠損金が含まれることとなっているのであるが、むしろ、繰越欠損金の取扱いが最も注目されることとなったものである³⁵⁾。

こうしたなかで、法57条2項が制定され、しかし、同項のみでは未処理欠損金の引継ぎの手法を用いた租税回避行為が行われ易いことを考慮して、法57条3項の個別否認規定が設けられた。

同時に、包括的否認規定である法132条の2が設けられたものであるが、平成12年10月3日の政府税制調査会の法人課税小委員会が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」には、「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。」³⁶⁾と記述されており、法132条の2はこの要請に基づき制定されたものである。

立案担当者であった朝長氏は、組織再編税制創設に際して包括的否認規定を設けるにあたって、「組織再編成税制の創設時には、132条1項の適用を検討する場合のように、『事業目的はあるのか』、『税金を少なくするために

やっているのではないか』といったところが主たる問題点になるとは考えておらず、最も心配していたのは、組織再編成税制の仕組みを利用する租税回避でした。(中略)132条の2が適用される前の状態を考えると、組織再編成の関する処理はさまざまな個別規定によってそれぞれに処理が済んでいるわけですが、その中に租税回避と言わざるを得ないものが含まれている可能性があります。組織再編成税制の仕組みを利用するもの(中略)にまで132条1項の適用範囲を広げることは簡単ではなく、また、税務当局に課税の裁量を認める規定に関してそのように拡張解釈をすることは好ましくない、と考えておりました。」³⁷⁾、そして、「租税回避が行われる可能性が高いと考えられるところには、個別に租税回避防止のための措置が講じられていますが、そのような措置が租税回避を防止するための万策になるわけではありませぬので、そのような措置による制限を免れたものに対しても、包括的な租税回避防止規定を適用できるようにしておく必要があります。」³⁸⁾、なお、「組織再編成に関する個別規定は、平成13年度税制改正前の法人税法全体の約4割にも相当する膨大なもので、その内容も、(中略)複雑で詳細なものにならざるを得ませんでした。このため、『濫用』や『潜脱』ということを考えないわけにはいかなかったのです。」³⁹⁾と当時のことを述べている。

34) 同上、134頁。

35) 品川芳宣「適格合併における未処理欠損金引継ぎに対する行為計算の否認」TKC税研情報29巻1号(2020年)32頁。

36) 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」第五(平成12年10月3日)。

37) 朝長英樹『包括否認訴訟をめぐる考察—組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』(清文社、2014年)504-505頁。

38) 朝長英樹「判決を契機に考える組織再編成税制の趣旨・目的」税務弘報62巻7号(2014年)14頁。

39) 朝長英樹「裁判所による法人税法132条の2の解釈」週刊T&Amaster545号(2014年)6頁。

適格組織再編成について、「平成13年版改正税法のすべて」には、「適格組織再編成とは、企業グループ内の組織再編成と共同事業を営むための組織再編成とされています。企業グループ内の組織再編成とは、100%の持分関係にある法人間で行う組織再編成と、50%超100%未満の持分関係にある法人間で行う組織再編成のうち一定の要件に該当するものとされています。移転資産等の譲渡損益の計上を繰り延べる企業グループ内の組織再編成とは、本来、完全に一体と考えられる持分割合が100%の法人間で行うものとすべきであると考えられますが、現に企業グループとして一体的な経営が行われている単位という点を考慮すれば、50%超100%未満の持分関係にある法人間で行う組織再編成についても、移転する事業に係る主要な資産及び負債を移転していること等の一定の要件を付加することにより、これに含めることもできると考えられることから、50%超100%未満の持分関係にある法人間で行う組織再編成についてもこの企業グループ内の組織再編成に含めるものとされています。」⁽⁴⁰⁾と記述されている。

この記述から、「資産の移転が独立した事業単位で行われること」及び「組織再編成後も移転した事業が継続すること」という要件は、50%超100%未満の持分関係にある支配関係内の組織再編成に対しても税制適格要件を認めるために付加的に課された要件であると理解できることがわかる。

これは、平成13年当時における大蔵省主税局（現財務省主税局）においては、100%持分関係にある完全支配関係内の組織再編成では事業単位の移転を必要としない認識であったとも推察されるものであり、非常に重要である。

これまでの判決では、この点を十分に理解しないままに、組織再編税制の趣旨目的が議論されてきた可能性もあり、これまで法の趣旨目的が明確な形で公表されてこなかったこと、そして、法の趣旨目的を探ることがいかに困難なものかが窺えるものである。

3 個別規定との関係

法57条3項に規定する特定資本関係5年超要件は、いわゆる形式基準であり、これは5年間といった長期間にわたる完全支配関係にある法人間の合併であれば、いわば経済的、実質的に完全に一体であったものを合併するものといえることから、それ故に、みなし共同事業要件を課すなどの規制をすることなく未処理欠損金の引継ぎが認められているものであると、これまで多くの研究者や実務家の間では認識されており、また、このような認識が条文から読み取ることのできる自然で素直な解釈であると思われる、このことは、TPR社にとっても、おそらく同様であったであろうことが推測される。

立案担当者も、5年間も支配関係がある中で事業を行ってきたということであれば、長年に亘って支配関係がある中で事業を行ってきた法人と区別しなくてもよい状態となっていると考えてよからうという判断により、未処理欠損金額の引継ぎと使用の制限を課さない期間として5年という年数基準を設けた⁽⁴¹⁾と記述している。

TPR社は、その認識をもって（もちろんTPR社の真意を窺い知ることはできないの

(40) 中尾・前掲注③2, 136頁。

(41) 朝長英樹『現代税制の現状と課題—組織再編成税制編—』（新日本法規出版、2017年）40頁。

ではあるが)、「経済的、実質的に完全に一体であったものの合併」であれば、本件事業のほとんどが新TAT社に移転したとしても、未処理欠損金をTPR社が引き継ぐことは、法57条3項の要件を充足した同条の趣旨目的に反すことのない取引であって、また、引き継ぐ未処理欠損金が特定支配関係の生じた後の期間に係るものであることもあって、特段に問題となることは無いであろうとの判断のもとで、合併に臨んだものと思われる。

その上で、租税回避の意図をもってではなく、旧TAT社のこれまでの経営成績の結果としての赤字、つまり未処理欠損金を清算(会社法上の清算ではなく、リセットの意)する意味合いをもって、合併を実行したものであったのではないかと思われる。

一方で、立案担当者は、同時に、「5年」という年数基準を満たせば租税回避とされることはないという誤解をすることがないように注意する必要がある⁽⁴²⁾、とも述べるところであるが、しかし、特定資本関係5年超要件を満たす合併であれば、被合併法人の営んでいた事業継続性については個別規定に要件として規定しておらず、法律上規定されていない要件を追加しているように思われる点で、課税要件法定主義に反する懸念がある⁽⁴³⁾。

仮に、特定資本関係5年超要件を満たす合併であっても、被合併法人の営んでいた事業の継続性を立法当初から求めていたのであれば、形式基準を定める法57条3項及び令112条7項5号には具体的にその旨を規定すべきで、

立法技術的にも十分可能であったであろうし、条文上にあえてその規定がなされていない点を重視するならば、立法担当者が述べるように、果たしてそれが真に立法当時に個別規定に込められた趣旨目的であったのかどうかさえも疑わしく、そうなると思われれば個別規定の存在意義が軽視されていると言わざるを得ない。

個別的に租税回避防止規定を設け、それにも当てはまらない場合には、適用基準の不明確な法132条の2の適用が認められるとするのは、そもそも、企業の組織再編成を促進するために創設された組織再編税制の趣旨を没却するものである、といった意見も存在する⁽⁴⁴⁾。

組織再編成に係る各行為の可否判断については、個別規定の要件を充足するか否かによって行われ、租税回避行為に該当するか否かの判断にあたっては、個別規定そのものが存在しない等の極めて限定的な場合で、客観的にみてやむを得ずそれが許容されるときに、はじめて包括的否認規定の適用の検討がなされるべきであり、このような関係性が、個別規定と包括的否認規定のあるべき姿ではないだろうか。

4 濫用基準の適用範囲

ヤフー事件最高裁判決が示した不当性要件は、従来の通説が前提としていた法132条1項の不当減少性要件が満たされる場合に加えて、組織再編税制に係る趣旨・目的に反する場合を法132条の2の不当減少性要件の中身を含めており、「趣旨・目的基準」という従来の通

(42) 同上、42頁。

(43) 岩品信明「TPR事件、ユニバーサルミュージック事件を詳解 行為計算否認規定の適用をめぐる論点」旬刊経理情報1563号(2019年)17頁。

(44) 水野忠恒「東京地裁平成26年3月18日判決(ヤフー事件)の検討—組織再編成と租税回避—」International Taxation34巻8号(2014年)106頁。

説と全く異質なものを含んでいるため、従来の通説とはかなり異なった考え方であることは明らかである⁴⁵⁾。

法人税法上の行為計算否認規定には、法132条1項（同族会社等の行為又は計算の否認）、法132条の2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）、法132条の3（連結法人に係る行為又は計算の否認）が存在するが、それぞれの条文ごとに、立法におけるその趣旨目的を異にするもので、それぞれの要件を同義に解さなければならない理由はないとの見解が示されたことから、さしあたり、濫用基準の適用範囲は、現段階においては法132条の2にのみ及ぶものとして検討する。

濫用基準の適用は、その基準が法律に明文規定がなされない趣旨目的解釈に依拠するものであることから、今日における日本の租税法制度に鑑みると、原則的には行うべきでないものと考えられるが、しかしながら、個別否認規定のみでは、組織再編税制に係る租税回避行為を阻止することは現実問題として非常に困難なことから、濫用基準の必要性も理解できるところであり、趣旨目的解釈による否認方法そのものを否定するものではない。

しかし、組織再編税制においても規定の重畳適用は本来避けるべきものであり、原則として組織再編税制に係る各個別規定の要件の充足の有無によって、課税の可否が判断されるべきであり、それでもなお、本来の趣旨目的から逸脱する態様による看過し難い、極めて限定的な場合にのみ濫用基準の適用が検討

されることとなり、包括的否認規定である132条の2の適用は極めて慎重な判断の下でなされなければならないと考える。

V おわりに

IIで検討したヤフー事件では、その最高裁判決にて、組織再編税制に係る行為計算否認規定における不当性要件として濫用基準が示され、法132条の2の解釈にあたって、これが先例となって今後の指針となっていくであろう。

しかし、IIIにて濫用基準の適用事例としてTPR事件を検討した結果、ヤフー事件最高裁判決で判示された濫用基準が内包する趣旨目的解釈による危険性と問題点が浮き彫りとなり、IVでの濫用基準の意義の検討において、法的安定性と予測可能性をいかに担保していくのかといった今後の課題が明らかとなった。

租税回避行為は、これを租税法主義の観点からみると、一般には許されない行為であると考えられがちであるが、これを禁止するための規定がない場合には、租税回避だからといってこれが税法上否認されることはないのであるから、租税回避行為はその限りで税法上承認されている行為にほかならないものとなり⁴⁶⁾、その一方で、租税公平主義の観点からみると、公平性を害すこととなる不当な税負担の軽減や排除は認めてはならないものとなる⁴⁷⁾。

しかし、公平を尊重するあまりに法制度の趣旨目的といった解釈論を過度に重視するこ

45) 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）349頁。

46) 清永敬次『税法〔新装版第3刷〕』（ミネルヴァ

書房、2014年）44頁。

47) ハツ尾順一「『伝家の宝刀』は租税法主義の例外 行為計算否認規定とは何か」税務弘報67巻13号（2019年）8-9頁。

とは、法律の明文規定から離れ、その結果として文理解釈を軽視することとなり、条文に書かれていることとは別次元による判断で、納税者の行為の適否が決定されることとなる。

そして、趣旨目的解釈は、場合によっては、課税要件事実を事後的に付加するに等しいこととなる危険性を含んでいる。

法132条の2の基本的な位置付けに関して、朝長氏は「基本的なことですが、『各個別制度の要件に該当していないということで否認されるもの』であるのか、それとも、『各個別制度の要件には合致しているのに各個別制度の適用を否認されることはないが、その各個別制度の目的から見て適当でないということで132条の2によって否認されるもの』であるのか、ということを見誤ってはいけません。132条の2の基本的な位置付けを理解していないと、同条で否認するものに対して、各個別制度の規定について『文理解釈しないのはおかしい』といった見当違いの話をすることになってしまいます。(中略) 132条の2は、詳細に定めた組織再編成税制の個別の定めを濫用したり潜脱することによって法人税の負担を減少させるものが出てくることを防ぐことを主眼として設けたものですから、組織再編成自体に事業目的があるのか否かということにとどまらず、組織再編成税制の中の各規定に関係する個々の行為や計算について、それらが不自然ではないか、不合理ではないか、というような観点から検討が行われることとなります。」⁴⁸⁾と述べている。

しかし、租税回避行為の否認にあたっては、本来的には、まず各個別規定に照らしその要件の充足の有無によって判断をなすべきものであり、それでもなお、個別規定そのものが存在しない等の理由により解釈に窮するような、客観的にみてやむを得ずそれが許容されるときにのみ、はじめて包括的否認規定の適用が検討されるべきであり、そして、その発動の是非を判断する不当性要件としての濫用基準、すなわち趣旨目的解釈については、極めて慎重かつ厳格な検討の上でなされなければならない。

趣旨・目的に基づく法解釈は民事法などでは当然のことであるが⁴⁹⁾、租税法は侵害規範であり法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないのである⁵⁰⁾。

よって、原則的には文理に基づく厳格な法解釈を前提とした上で、「ただし、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならない」⁵¹⁾ときに、文理によってのみでは解釈にあたっての決め手がない、といった極めて限定的でやむを得ない場面にものみ、趣旨目的解釈が許されるものと解すべきであろう。

規定の立法趣旨と規定の文言は合致してこそ、規律の適正な範囲と実効性を担保することができるのであり⁵²⁾、いわば「濫用基準の濫用」はあってはならないであろう。

48) 朝長英樹『包括否認訴訟をめぐる考察—組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』(清文社、2014年) 500-502頁。

49) 岡村忠生「組織再編成と行為計算否認(1)」税研177号(2014年) 73頁。

50) 金子宏『租税法〔第23版〕』(弘文堂、2019年) 123頁。

51) 同上、124頁。

52) 田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学563号(2010年) 231頁。

それでは巧妙かつ巨額に上るような、国民感情からは道義的に受け入れ難い租税回避スキームに対応できない、とする批判もあるかと思うが、それでもやはり、それらについては新たな立法措置によって手当てすることが筋なのであって、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが、理論上も実務上も妥当であろう⁵³。

一方で、「節税」、「租税回避」、「脱税」とい

う枠組みでは十分に説明できない「不当な租税回避」や「不当な節税」は、議会の意思を裏切るものであり、法の潜在的欠缺を利用したものであることから、これらに対処するにも立法的対応が必要なのである⁵⁴。

⁵³ 金子・前掲注⁵⁰、139頁。

⁵⁴ 酒井克彦「我が国における租税回避否認の議論」
フィナンシャル・レビュー126号（2016年）141頁。