



[特別講演]

ヤフー事件判決の功罪

～引直し課税の欠落とその後の判決等への影響～

第87回 2019年12月6日

租税判例研究会座長、中央大学名誉教授、税理士

大淵 博義

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<https://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

ヤフー事件判決の功罪

～引直し課税の欠落とその後の判決等への影響～

中央大学名誉教授 税理士 大淵博義

I 組織再編成の行為計算否認事例のヤフー（最高裁）判決の疑問

1. 「平成 13 年税制改正のすべて」の内容

- ・組織再編成を利用した租税回避行為の例として、次のような事例が考えられます。
 - 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損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。

2. 組織再編成の行為計算の否認の意義

・「改正税法のすべて」の記述内容

「繰越欠損金に繰越欠損金や含み損を利用した租税回避に対しては、個別に防止規定（法法 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。」

- ・この規定は、租税回避防止規定であると明確に述べられていることから、その意義は、前記の講学上の狭義の租税回避行為を否認する規定と理解することになる。

※そうであれば、「狭義の租税回避行為の意義」である前記 3 要件を充たしている必要がある。



※「改正税法のすべて」の租税回避の事例が、この租税回避行為の 3 要件を満たしているといえるか？

- ・債務超過会社との合併による株式評価額の引き下げの事例
- ➡合併を否認して課税するということであろうが、現実の実体と異なる引直し課税は予定されていない。(租税回避行為の否認は不可)

⇒租税回避行為否認の基本的論理の無理解

3. 法人税法 132 条の 2 の適用事例——ヤフー事件判決の検証

〔最高裁 (第 1 小) 平成 28 年 2 月 29 日判決・東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決・東京高裁平成 26 年 11 月 5 日判決〕

(1) 判決要旨

○法人税法 132 条の 2 の「不当減少」の意義

<原審判決>

- ① 同条の趣旨、組織再編成の特性、個別規定の性格などに照らせば、同条の「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、(i) 法 132 条と同様に、取引が経済取引として不合理・不自然である場合のほか、(ii) 一連の組織再編成に係る税負担を減少させる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を含むものと解することが相当である。
- ② この場合、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、その行為による税負担の減少効果が、組織再編成全体として見た場合に組織再編税制の趣旨・目的に明らかに反し、又は個々の行為を規律する個別規定の趣旨・目的に明らかに反するときは、上記(ii)に該当するというべきこととなる。

<最高裁判決>

① 法人税法 132 条の 2 の趣旨目的

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。

② 「不当減少」の意義

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。

③ 具体的当て嵌め

被合併法人（IDCS）の特定役員については、本件合併後に上告人の特定役員となる事業上の必要性はないと判断され、実際にそのような予定もなかったため、本件合併後に甲が上告人の代表取締役社長の地位にとどまってさえいれば特定役員引継要件が満たされることとなるよう、本件買収の前に甲が被合併法人の取締役副社長に就任することとされたものといえることができる。また、本件合併や特定役員就任は短期間であり、副社長は非常勤で無報酬、業務内容も本件合併の業務に限定されておること等の事情に鑑みると、甲は、被合併法人において、経営の中枢を継続的かつ実質的に担ってきた者という施行令 112 条 7 項 5 号の特定役員引継要件において想定されている特定役員の実質を備えていたということはず、本件副社長就任は、本件合併後に甲が上告人の代表取締役社長の地位にとどまってさえいれば上記要件が満たされることとなるよう企図されたものであって、実態とは乖離した上記要件の形式を作出する明らかに不自然なものといえるべきであり、本件副社長就任につき、税負担の減少以外にその合理的な理由といえるような事業目的等があったとはいえない。

④ 結論

以上を総合すると、本件副社長就任は、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、適格合併における未処理欠損金額の引継ぎを定める法 57 条 2 項、みなし共同事業要件に該当しない適格合併につき同項の例外を定める同条 3 項及び特定役員引継要件を定める施行令 112 条 7 項 5 号の本来の趣旨及び目的を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といえるべきである。そうすると、本件副社長就任は、組織再編税制に係る上記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」に当たると解するのが相当である。

原審判決の法理は、趣旨目的に反する行為による租税負担減少は、「不当減少」の1つの基準としているが、最高裁判決は、これとは異質な内容の判示であり、従前の不当減少の意義と基本的には同様の判示として理解できる。原審を変更した判決と評価できる。

(2) 最高裁判決のグレーゾーン>

ア 引き直し課税の不明確性

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。本件では、「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が、したがって、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。

⇒ 私法上の事実は、ヤフーの社長が IDCS の副社長に就任し、その後、ヤフーと合併したということであるから、この特定役員就任の事実を否定するためには、「事実認定の実質主義」によるか、解釈により、本件のようなみなし共同事業要件作りの場合には、その制度の趣旨目的に照らして、縮小解釈(限定解釈)により、みなし共同事業要件の適用はないという解釈論によるべきではなかったか(外国税額控除事件参照)。

イ 事実認定と税法解釈の認定プロセスの関連からの疑問

○私法上の事実(法的効果・経済的成果)と税法の解釈適用

「税法上の実質主義・租税回避防止等如何なる理由からでも、私法上全く有効に形成された法律効果自体はこれを絶対に否定できない」(渡辺伸平「税法上の所得を巡る諸問題」『司法研究報告書』第19輯1号(1967年)28頁)。

最高裁判決では、

○ ①「実態とは乖離した形式を作出したり」するなど、②「特定役員の実質を備えていたということはず」、という表現が使われているが、ここでの「実態とは乖離した形式を作出」とか「特定役員の実質を備えていない」とする判示が、特定役員としての実質、実態を備えていないという趣旨であれば、上記①の私法上の領域の事実認定の問題として、(特定)役員就任を否定して、引継ぎ要件を備えていな

いとして否認すべきもの。

- 制度の趣旨目的に違背するというのであれば、②の税法上の領域の税法解釈の問題として、**目的論的解釈である限定解釈(縮小解釈)**により、本件の事実関係から、特定役員就任とその引継要件不充足として否認すべきもの。

⇒その大前提は、制度の趣旨目的について、立法案提示者の財務省の責任ある当事者が公表(文書又はインターネットで公表すべきもの。)するということが必要。少なくとも、肩書のない者の専門誌での解説は論外。

ウ この点に関する立法の経緯からの疑問

- 当時の主税局の立案担当者は、「政令 112 条 3 項は、一号が事業関連性要件、二号が規模要件で、三号・四号は規模の継続要件、五号が特定役員引継要件があつて、一号と二号・三号・四号の要件を満たすか、あるいは、一号と五号の要件を満たすか、どちらかの要件を満たすこと、という仕組みになっています。」と述べ、さらに続けて、「要件を提示させていただき、中身について安部さんとお話した後に、もう少し緩和した部分があつて、『一、三、四、五』であつたものを、三、四を落として、『一、五』としたわけです。これは、もう少し緩和した方が皆さんの使い勝手がいいだろうということで、私の判断でそういうことにさせていただきました。」座談会「行為計算否認と最近の法人税税務事例」T&Ymaster No. 465(2012.9.3) 26・<座談会出席者・朝長英樹(税理士) 阿部泰久(日本経済団体連合会経済基盤本部長)、緑川正博(公認会計士)>。

すなわち、同担当者自身が、使い勝手を良くするために、みなし共同事業要件の一つとして事業関連性と特定役員引継要件の二つに緩和したことを明言しているところである。

※本件のような特定役員の送込みによる要件充足は想定できたはずであり、また、特定役員就任期間の長短を規定するつもりはないという立案担当者の発言もあることから、特定役員就任が短期間という事実をもって、否定の根拠とすることは妥当ではない。

⇒ この要件を撤廃するか、立法により手当てすることが筋である。

※渡辺淑夫『通達のこころ』中央経済社(2019年)は、ヤフー事件は、「法律の出来的が悪かったから」、法律に「スキ間」ができ、そこを企業に狙われた、と述べられている。まさに、正鵠を射た評価である。



その出来の悪さを、租税回避行為の否認の法理で否認したということであり、そこに無理が派生したのが、本件事件であるが、最高裁等の当該判決は、そこを見抜けなかったということである。

まとめ

① 送込みによる本件特定役員就任という事実（不自然・不合理）と仮定



② 伝統的な講学上の「狭義の租税回避」の定義・概念



⇒ 否認できる？ 可とすると

③ 同一の経済事象（経済的成果）を生み出す合理的行為への引直しが必要

不可

判決・法 132 の 2

④ 事実として特定役員就任を
否定することが可能？ ⊗

可

⑤ 可能な場合に非適格と認定

{ 実質主義（事実認定）の領域
の問題として処理 }



※縮小・限定解釈により要件不
充足として適格合併の課税特
例適用を否定することは論理
として可能。

④ 税法上においてのみ特定役員就任
を否定（私法上は副社長就任）できると
すると、

{ 現実に発生している法的・経済的
成果と異なることに対して課税 }



租税回避否認の領域とは異質の
ものであり、課税不可



{ この判決の法 132 の 2 適用の論旨が最高裁で採用される
のであれば、従前の伝統的な「講学上の租税回避（狭義）」
の意義・概念は根本から崩壊することになる。
研究者もこのような視点から論じたものはない？ }

⊗ 使用人兼務役員になれない専務等の役員について、単なる名義だけで、その内部では役付け役員ではないから、その使用人部分の賞与は損金算入すべき、という納税者の主張に対して、課税庁は、専務取締役として法人の正式な機関で選任された役付け役員であり、それが法的実質である。現実の仕事の内容は会社内部の事情であり、専務取締役であるという認定とは無関係として、全て排斥し裁判で

も認められている。

◎ヤフー事件判決は、本来、事実認定の實質主義による私法上の特定役員就任の事実の否認の是非又は税法解釈における目的論的解釈の領域の問題の是非を検討すべきところ、これを租税回避行為の否認の問題にすり替えた疑問判決。

(参考)

●IDCF 事件は、新設分割により取得した分割承継法人の株式を継続保有するという要件外しのために、この株式をヤフーに譲渡して非適格にして分割の譲渡益を計上して期限切れ直前の欠損金を控除したという行為が否認されて、ヤフーは IDCF 株を合併により取得したという適格分割に引き直された事件

→非適格とするために、金銭出資をして設立した法人に、吸収分割により資産等に移転して株式以外に金銭交付をして非適格とした場合 → 同一の経済的実体に沿う引き直しが可能か? → **引き直しは不可**

○ 現行実務は、租税回避のみを意図したものとしたものとして否認されることはないか?

II ヤフー判決後の判決の問題点

～私法上の事実と異なる引き直しによる租税回避行為の否認の実体～

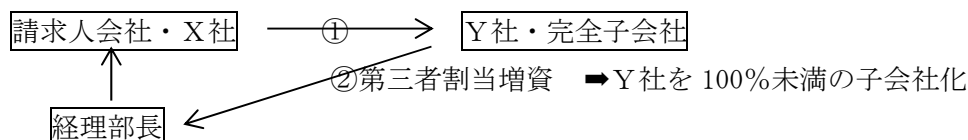
1. 「法人グループ外し」と法人税法 132 条適用による否認の是非

～第三者割当増資による 100%支配関係外しによる譲渡損失計上の是非～

・ H 2 8 . 1 . 6 裁 決

○ 否認された。⇒ 引き直しはなされていない。

<事実の概要>



・ X社は、増資と同一年度内に、保有する不動産を譲渡して、譲渡損失と譲渡利益を相殺してその差額を損金の額に算入して申告した。

→ これに対して、課税庁は、法人税法 132 条（同族会社の行為計算の否認）1 項を

適用して、この増資行為は資金需要のないにもかかわらず、グループ法人税制外しの
ために行われた不合理なものであり、「不当に減少している」と認定して、その現実
に真に行われた本件増資を否認して、X社とY社とは完全支配関係があるという現実
とは異なる事実関係に基づいて、グループ法人税制を適用して、損失計上を否認し
た。→**裁決支持**

<裁決の疑問点>

この否認の効果は1回限りか、永久に続くのか。真実は、この割り当てにより100%
から95%の支配関係が形成されたものである。そこにもかかわらず、

永久に否認の効果が及ぶ？



私法上は95%の支配関係にもかかわらず、100%の支配関係という虚偽の事実を引き直して、その後の事業年度について法人グループ税制が適用されるのか？

☆第三者割当は資金繰りには必要ではないから、その割当増資は不当(事業目的がない)
というのであるが、しかし、その正当な価額(時価)での割当増資は真実であり、また、
経済行為として合理的なものである。それが否認できるという法理は？

- 正常な行為計算への引き直しは、どのような引き直しが行われるのか？
- ・事実としての経済的成果と異なる税法上の認定は許されない (前記渡辺伸平論文)。
 - ・「95%の株式保有を100%の株式保有」と虚偽の事実をフィクションすることが、同族会社の行為計算の否認規定により可能という前提の裁決は、ありえない論理ではないか。

○割当増資ではなく、一部の株式を他に(役員・従業員・持株会等に)譲渡して95%支配
とした場合も否認されるのか → 適正価額での譲渡は真実であり、その譲渡に合理的な事業目的がみとめられないとして否認されるのか？

★節税のための法人設立も事業目的がないとして否認される？

- ・現在の否認の現状は、不動産貸付業を行う株主(個人)が不動産管理のための同族会社を設立して、個人が管理料を支払うことも、租税軽減(租税回避)の意図の下
の法人設立であり、他に合理的な事業目的を有しないとして否認されかねない？

○上記の株式譲渡を行った事業年度ではなく、その後の事業年度(例えば3年後)に土地
等を譲渡して損失を計上した場合、それも否認されて、グループ法人税制が適用される

のか？

➡ 判決は疑問。立法措置により対処すべき問題。税制改正で、50%超の支配関係まで引き下げてグループ法人税制を適用するという事も考えられる。この50%基準は親子会社の成立基準であり、過半数の起点であるから、濫用的な株式売却は防げる。

★ 相続直前に株式保有特定会社(53%所有)の株式を5%譲渡して48%にして、当該原則的評価方式を免れた場合、現行の評価基本通達 189では、「課税時期前に合理的な理由もなく、評価会社の資産構成に変動があり、それが当該特定会社の評価を免れるためのものと認められるときは、その変動がなかったものとして、その判定を行うものとする。」と規定している。

⇒ かかる規定が許されるのは、時価の評価という事実認定の問題であり、かつ通達は上級庁から下級庁に対する示達(命令)であるから、その通達の規定を明文をもって、変更することは、通達の対外的な非拘束性に鑑みれば、法律的には適法であり有効である。問題は、その変更により評価した時価の当否が問題となるにすぎない。



☆ 法律上、第三者割当増資又は株式譲渡により完全支配関係を解消した場合、これを否認する根拠規定はない。そこで、法人税法132条を根拠に否認したということであろう。

⇒ 租税回避行為の否認の法理とは異なる。「正常な行為計算に引き直す」ことが行為計算の否認(租税回避行為の否認)であるから、譲渡等をしないのが合理的な行為計算？ ⇒ 引き直し不可

2. 法人が子会社に通常の単価を超えて支払った外注費を法人税法132条により否認した判決～租税回避否認の本質を誤った判決

○平成28年6月6日判決

- ・「当該行為計算が、純経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、純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するのが相当である。」
- ・ 親会社の子会社に対する高額な外注費の支払いは、純経済人の行為としては不自然かつ不合理な行為又は計算に該当し、法人税の負担を不当に減少させる結果になる

から、法人税法 132 条 1 項により高額な部分の損金性を否認することは適法である。

○本判決の評価とその問題点・疑問点

・ T & Amaster No. 695 2017. 6. 19 (7 頁) に関して

・そこでは、「独立当事者間取引」と異なっている場合には経済的合理性を欠く取引として、法人税法 132 条 1 項により否認された I B M 判決の影響により、否認が拡大される事案が増加することになるであろうと予測している。そして、本件の親会社の子会社に過大な外注費を支払えば、その取引は、「独立当事者間取引」の反するものであるから、経済的合理性を欠く取引として、法人税法 132 条 1 項が適用されたのが、本件判決であると評価されている。

・この評価は、I B M 事件判決が、**金子説（通説）**の「行為又は計算が、異常ないし変則的であり、かつ、租税回避以外に正当な事業目的が存在しないと認められる場合には法人税法 132 条が適用される」という論理のうち、同判決が「租税回避以外に正当な事業目的が存在しないと認められる場合」か否かについて、格別の判示をしていないために、その否認の範囲が拡張されるのではないかという懸念の声が一部にみられたことを受けたものである。 → この評価は疑問

・**過大外注費の支払いは、「事実認定の実質主義」により寄附金として課税すべきもの。**

→ その点で本判決は誤りである。過大管理料の所得税法 157 条 1 項による否認も誤謬である。

その論証

・「法人税基本通達 7-3-1 (高価買入資産の取得価額)」では、資産の取得について、時価を超える高価で買取をした場合には、その高価部分は贈与（寄附金）として取得価額に含めないことを明示し、事後の減価償却費又は資産の譲渡原価の過大計上を規制している。



経費の過大支払いの場合も同様に寄附金課税すべきことは論ずるまでもない。判決の理解不足である。

→ このような判決が、租税回避行為を不純化して拡大させていることが認識されていない。I B M 事件判決の影響として片づけることはできないし、それを批判して、正当な上記法人税基本通達の存在を明確にすることが、税法解釈の発展に

とって重要である。

課税処分・裁決の弊害

- ・ 法人税法 132 条による損金算入否認は外注費の高額部分の**全額が損金不算入**、
→ 同額の外注費を個人又は非同族会社に支払った場合には、高額部分のうち、**寄附金の損金算入限度額の範囲で損金算入**



憲法違反（平等原則違反）の解釈というべき

3. ユニバーサルミュージック事件（東京地裁 2019. 6. 27 判決・課税処分取消）

(1) 事案の概要

音楽事業を行う日本法人の原告会社（以下「原告」という。）は、平成 20 年 12 月期から同 24 年 12 月期にかかる法人税確定申告において、グループ法人の外国法人から借り入れた 866 億円にかかる支払利息 58 億円を損金算入して確定申告したところ、所轄税務署長は、その支払利息の損金算入は、原告の法人税を不当に減少させるものとして、法人税法 132 条 1 項「同族会社の行為計算の否認規定」を適用して損金算入を否認する更正処分を行った。本件は、この同族会社の行為計算の否認規定による支払い利息を否認したことの是非が争われたものである。

原告は、この支払利息は、メディア事業・テレビ事業等を行う X グループ法人における究極の親会社 X 社（フランス法人）が、全世界に存在するグループ法人の組織再編成に伴い行われた際に発生した原告の借入金に係る利息であるから、経済的合理性があるとして、更正処分の取消を求めた事案である。

(2) 判決の要旨

（本件組織再編の取引の目的とその合理性について）

原告は、この組織再編成に係る本件取引についての経済的合理性の根拠として、下記の 8 つの目的（日本組織再編）を主張している。

①オランダの借入金のレベルを減少させるための資金を調達すること、②日本における会社関係を 1 つの会社に参加すること、③日本における音楽出版会社を 1 つの法人にまとめること、④日本からの円余剰金を移転させ、X 社が為替リスクのヘッジをすることなく、ユーロ市場での投資活動を可能ならしめること、⑤日本の資本構造に借入金を発生させること、⑥（配当制限のある英国から余剰資金を移転地させ、また、その資本構造を英国の役員による経営管理体制に適合させるため）日本のオペレーションを英国管轄下に置くこと、⑦米国税制の観点から柔軟性を有する日本の企業体を活用すること、⑧現在交渉中で招来起り得る可能性のある第三者の日本の音楽企業の買収

と、原告グループの音楽企業との結合に対応すること（交渉の完了とデューデリジェンスが必要である。）。

この8つの目的の有無について、（本判決は詳細な事実認定を行ったうえで）、本件組織再編取引等の以前において、X社グループでは、本件8つの目的のいずれについても、これを裏付ける客観的事情が存在していたと認めることができる。

そこで、本件8つの目的で行われた本件組織再編取引等の概要についてみると、

- ①オランダ法人A社（英国法人の完全子会社）の完全子会社として原告（合同会社）を設立し、その設立後、原告はA社から 295 億円の追加出資（本件増資）を受けた。
- ②フランス法人B社はX社から借り入れた資金 866 億円を原告に貸付け、これにより原告は同額の借入金債務を負う状態になった。
- ③この貸付は、原告による本件各日本法人（a、b、cの三社、特にaとb社）の株式購入の資金とすることを目的としたものであり、原告は、この貸付金と本件増資による出資金を原資として、1144 億円余で当該3社の株式を取得した。
- ④原告はa社を吸収合併し、同社が有していた 307 億円をもって、B社から借り入れた 866 億円の借入金債務の一部を返済し、その結果、原告のB社に対する債務は 566 億円となった。

（その上で、本判決は種々の詳細な事実認定の上で）これらの認定した事実に照らせば、本件再編スキームは、本件8つの目的をすべて達成することができると認められる。

（法人税法 132 条 1 項適用との関連での経済的合理性の有無について）

○法 132 条 1 項の「不当に減少する」かの判断基準

①専ら経済的、実質的見地において、当該行為計算が経済的合理性を欠くか否かという客観的、合理的基準に従って判断すべきものと解される。

②会社は、経済活動に当たり、業務の管理・遂行上、財務上又は税務上など様々な観点から、利益を最大化しうる方法を法令の許容する範囲内で自由に選択することができる。仮に、税務署長が法人税法 132 条 1 項の適用に当たり、会社の経営判断の当否や当該行為又は計算に係る経済的合理性の高低を持って「不当」か否かを判断できるとすれば、課税要件の明確性や予測可能性を害し、会社による適法な経済活動を委縮させるおそれが生ずるといわざるを得ない。したがって、当該行為又は計算が当該会社にとって相応の経済的合理性を有する方法であると認められる限りは、他にこれと同等か、より経済的合理性が高いといえる方法が想定される場合であっても、同項の適用上「不当」と評価されるべきものではない。

③同族会社にあつては、自らが同族会社であることの特性を活かして経済活動を行うことは、ごく自然な事柄であつて、それ自体が不合理であるとはいえないから、同族会社が、自ら同族会社でなければなしえないような行為や計算を行ったとしても、そのこ

とをもって直ちに、同族会社と非同族会社との間の税負担の公平が害されることとはならない。これを踏まえると、同族会社の行為計算が経済的合理性を欠くか否か判断するに当たっては、当該行為計算に係る諸事情や当該同族会社に係る諸事情に判断考慮した上で、法人税の負担が減少するという利益を除けば当該行為計算によって得られる経済的利益がおよそないといえるか、あるいは、当該行為計算を行う必要性を全く欠いているといえるかなどの観点から検討すべきである。

○経済的合理性を判断する対象について

- ・対象となる法人…法人税 132 条 1 項の「その法人の行為又は計算で」とされているが、「その法人」とは、法人税につき更正又は決定を受ける法人（更正対象法人）をいうものである。
- ・対象となる行為又は計算…法人税の負担を減少させる結果を直接生じさせる行為又は計算（直接起因行為）であると解するのが相当である。本件の直接起因行為は、B社からの借入れ行為であり、その利息の支払いの損金算入がこれに該当する。そこで、租税負担の不当減少に該当するか否かにあたっては、原告による本件借入れの経済的合理性の有無を判断するのが相当である。

○被告の主張について

①原告の本件借入れが行われる原因となった、X社グループが設定した本件8つの目的は、日本の関連会社に係る資本関係の整理や、同グループの財務体制の強化（グループ内における負債の経済的負担の配分、為替リスクヘッジに係るコストの軽減）等の観点からいずれも経済的合理性を有するものであり、かつ、これらの目的を同時に達成しようとしたことも経済的合理性を有するものであったと認められ、②本件組織再編取引等によるこれらの目的の達成は原告にとっても経済的利益をもたらすものであったといえる一方、本件借入れが原告に不当な経済的不利益をもたらすものであったとはいえない。

したがって、本件借入れについて、もっぱら経済的、実質的見地において、純経済人として不自然、不合理なものとはいえず、したがって、経済的合理性を欠くものと認めることはできない。よって、法人税法 132 条 1 項にいう法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」には該当しないから、本件更正処分はいずれも違法である。

(3) コメント

・本件被告の主張の真意

被告が何を不合理な行為計算として否認したのか必ずしも明確ではない。判決が指摘しているように、原告の 866 億円の借入れ行為が不当であり、その支払利息の損金算入することが法人税の不当減少であるとして否認したということであろうが、X社グループの組織再編により財務力のある原告にオランダ法人の負債を移転させる手段と

して、原告が日本法人の株式を適正価額で取得させる原資として、A社の追加融資とともに、B社から上記貸付が行うことで、その負債を原告の負債としたものであり、それ自体経済的行為として不合理ではなく、したがって、現実に行われた借入れと支払利息の損金算入を否認する根拠はないと言わざるを得ない。

・本件被告は、原告の行った行為が不合理であるというのであれば、これに代わる経済的合理的な行為計算を摘示して、それに引き直して、その引き直した行為計算を税法の課税要件規定に当てはめて課税関係を形成することを要するところ、このような観点からの引き直しの議論はまったくなされていない。

・「税務署長の認めるところにより」の意義は、異常不合理な行為計算を採用した納税者に対して、同様の経済的成果を得る他の合理的な行為計算を採用したものと認めて、課税関係を形成するというものであることが、最近の租税回避行為の否認の議論から欠落している。これが、現在の租税回避行為の否認の拡大と混迷の最大の要因。そして、その引直しができないために、不合理な事態が発生しているというのであれば、立法により解決すべきものである。

・ **本判決では、ヤフー最高裁判決の総論で判示したように、「異常不合理な行為計算を通常行われる合理的な行為計算に引き直す」という法理が議論の対象外とされている**が、それは、本件原告の主張にかかる引直し課税の法理を主張していないことによるものと思われる。しかし、この租税回避の意義の前記学説の通説を蔑ろにしては、適正な解釈による解決は得られない。本判決でのこの点の欠落は、同じ東京地裁で判決されたヤフーの一審判決も同様に、かかる引直しについては欠落している。

その結果、**「不当減少」とは、納税者が租税負担の軽減を図る意図があり、そして、採用された行為計算が不合理であれば、そのことをもって、租税負担の不当減少として、現実の取引行為により顕現されている法律関係、経済的実態を無視して、それと異なる事実置き換えて課税するという事案が続出している。例えば、グループ法人税制外しの前記載決事例、そして、本件の借入金と支払利息の否認という課税が行われているというのが、最近の憂うべき特質である。**

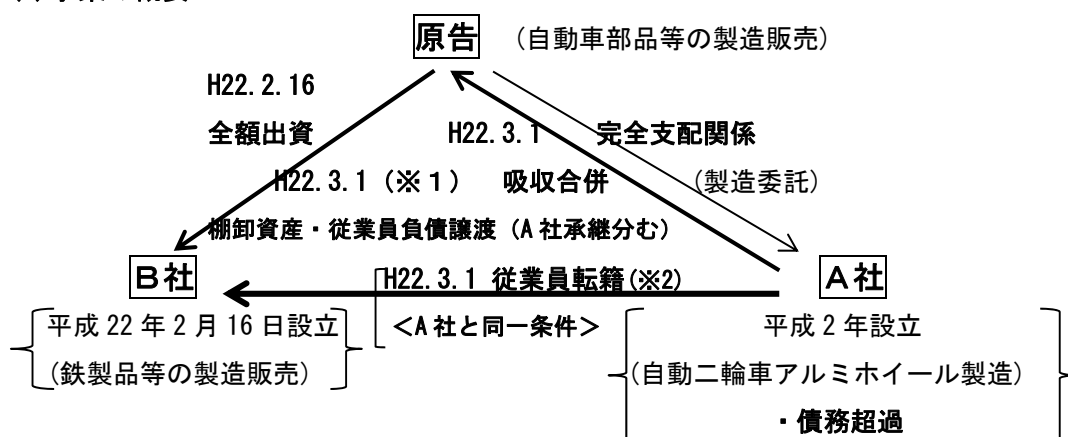
・ 仮に、この引直し課税の法理により、課税処分¹の違法性を構成するのであれば、**「被告は、本件借入れとその支払利息の支払いが不合理というのであれば、その866億円の借入れ及び支払利息58億円の支払いが事実として行われているのであるから、その不合理な行為による経済的成果と同様の経済的成果を得る合理的な法的、経済的行為に引き直す必要があるところ、本件の場合、このような引直しの可能な合理的行為は想定できないから、法人税法132条1項の同族会社の行為計算の否認規定は適用できない。」**

換言すれば、本件の場合に否認が可能であるという場合は、かかる借入れ及び支払利息の事実は架空であるという事実認定による否認以外には考えられない。

・しかしながら、本判決の精緻にして詳細な事実認定によるX社グループの一連の組織再編行為の経済的合理性の認定による判断とその結論の秀逸性は高く評価されるべきである。この点では、被告の課税処分及び訴訟上の主張は、租税回避行為の否認の法理の本質が理解されていないという点が、今後も、納税者の予測可能性と法的安定が担保されないという不安定な状態が継続するという点で、本判決の早期の決着と課税庁の租税回避行為の否認の法理の反省に期待したい。

4. 東京地裁平成令和元年6月27日判決（納税者敗訴）

(1) 事案の概要



(※1) 同日の棚卸資産等の他、原告はB社との間で、①合併により承継した本件事業に係る建物、構築物、機械装置等の製造設備につき、設備賃貸借契約を締結した賃貸した。②両社間で、新取引基本契約が締結したほか、同社に対し取引品の価格改定を通知した。

(※2) A社従業員の給与水準と親会社の給与水準に格差があることから、合併による従業員承継を断念して、B社に転籍させたもの。

(参考) ①B社設立当時、商号・目的・役員構成がA社と同一であった。②平成22年3月2日、B社はA社の本店所在地（津山市）に本店所在地変更した。

(2) 課税処分の内容と争点

- ・原告は、A社との適格合併（特定資本関係は5年前形成）により、H22/3期 ▲6億1673万円、H23/3月期 ▲5億5875万円を損金算入して申告した。
- ・H27.6.26日付で、原告が行ったA社に係る繰越欠損金の損金控除につき、法人税法132

条の2を適用して否認する更正処分を行った。

(争点)

- ①特定資本関係5年超要件を満たしている場合、法人税法132条の2を適用して、A社の繰越欠損金の控除を否認することができるか。
- ②本件事例が、組織再編成の行為計算の否認の対象となる「不当に減少させる結果となると認められるもの」に該当するか。

(3)判決の要旨

<争点①> 法人税法132条の2の適用対象となる。

<争点②>

ア 組織再編成税制の基本的な考え方の「移転資産等に対する支配が継続している場合」としては、①当該移転資産等の果す機能の面に着目するならば、②被合併法人において当該移転資産等を用いて営んでいた事業が合併法人に移転し、その事業が合併後に合併法人において引き続き営まれることが想定されているものと言えるところ、このことからすれば、③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を継続することを想定しているものと解される。

イ このように、④組織再編成税制は、完全支配関係がある法人間の合併についても、他の2種類の合併と同様、⑤合併による事業の移転及び⑥合併後の事業の継続を想定しているものと解される。

ウ そうすると、⑥法人税法57条2項についても、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定して、被合併法人の有する未処理欠損金額の合併法人の引継ぎという租税法上の効果を認めたものと解される。

エ (前記の事実関係のとおり) ⑦本件合併は、実態としては、A社の営んでいた本件事業はほぼ変化のないままB社に引き継がれ、原告は、A社の有していた本件未処理欠損金のみを同社から引き継がれたに等しいものということができる。そうすると、⑧本件合併は、形式的には適格合併の要件を満たすものの、組織再編成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、⑨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、実態とは乖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。

オ ⑩本件合併の主たる目的は本件未処理欠損額の引継ぎにあったものとみるのが相当であり、⑪本件合併の不自然さも考慮すると、⑫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から、⑬法人税法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る。以上によれば、⑭本件未処理欠損金額を原告の欠損金額とみなして損金の額に算入する計算は、法人税法132条の2の規定に基づき否認することができる。

(4) 本判決の問題点・誤謬

ア 組織再編成税制の適格合併の要件

組織再編成税制の適格合併とは、株式保有要件又は共同事業要件のいずれかを満たす場合の合併をいい、その場合、合併法人が被合併法人の株式を100%所有する完全支配関係にある合併（本件事例の合併）は、当該合併により合併法人の株式以外の資産等の交付がなされていないのであれば適格合併とされる。この場合、合併による資産の移転（譲渡）については、被合併法人の資産の帳簿価額で譲渡されたものとして譲渡損益は発生しないという特例が定められている。

一方、完全支配関係以外の50%超の数又は金額の支配関係のある場合には、①従業員引継ぎ要件及び②事業継続要件に該当する場合は適格合併とされることとされている。

すなわち、完全支配関係がある場合には、その実体が同一主体であるという前提で、合併法人の株式以外の金銭等の資産の交付がない場合には、課税関係を生じさせないというのが、適格合併の税制上の措置である。

イ 本判決の解釈誤謬

かかる適格合併の税制上の要件規定を踏まえれば、本判決は法解釈において重大なミスを犯している。

まず、上記判決要旨の①～③は、本来的に適格組織再編成税制の一般論としての判示と理解すれば、格別、異論はない。しかし、それは各個別規定の要件の存在という点を捨象したところの概念的な制度の趣旨という点からの論理という限定つきである。

○基本的出発点の解釈誤謬

しかしながら、「④組織再編成税制は、完全支配関係がある法人間の合併についても、他の2類型の合併と同様、⑤合併による事業の移転及び⑥合併後の事業の継続を想定しているものと解される。」という判示は、文理解釈に違背する解釈であり、誤謬と言わざるを得ない。

↑↓

完全支配関係にある本件合併において、合併法人の株式以外の金銭等の資産の交付がない場合は、適格合併（文理解釈）

それ以上に、⑤及び⑥のような要件が設定されているものではない。

↓

本判決は、法が予定していない要件事実（④⑤）を指定して判断したという点で、

租税法律主義違背という「基本的出发点」における誤謬」を犯した。その結果、上記⑥の誤った判示がなされたもの。

＜その他の判示の誤謬＞

上記⑦の判示…本件合併は、実態としてはA社の営んでいた本件事業はほぼ変化のないままB社に引き継がれたとしているが、本件合併により、A社の製造設備等の資産を合併法人に移転していること、B社はその設備を原告の合併法人から賃借して賃料を支払い製造していることから、その前提となっている法律関係は異なっていること、以上から、B社がA社の事業をほぼ変化のないままにB社に移転したと認定していることは疑問である。

上記⑧の判示…本件合併は、組織再編成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ない、としているが、完全支配関係にある適格合併の要件にはない要件を設定したもの。

上記⑨の判示…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、実態とは乖離した形式を作出するものであり、不自然なものと、判示しているが、完全支配関係の下での合併は、合併法人の株式以外の資産の交付がなされなければ、適格合併と法定されており、それ以上の手順や方法を問題にすることは、憲法違反（租税法律主義違反）いうべきである。

- ・ 納税者の予測可能性を否定するもの、
- ・ 課税要件明確主義違反というべき。

「実態とは乖離した形式を作出するもの」という判示も意味不明であり、また、本件行為は不自然でもない。

上記⑩の判示…本件合併の主たる目的は本件未処理欠損額の引継ぎにあったとしても、適格合併が行われた以上、その納税者の目的は無関係。

上記⑪⑫の判示…本件合併の不自然さも考慮すると (⑪)、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 (⑫)、とするが、完全支配関係の間の合併は適格合併であるから、その合併が真実であれば、適格合併の要件事実を充足するので、それ以上に、事業目的の有無は無関係である。

そもそも、合併等の組織行為は、設立と同様に否認の対象とはならない。それ自体に経営上の合理性（合併による組織の集約・分割等による分社化による組織の拡大）が認められる以上、それ自体を税務が問題視することは相当ではない。

上記⑬⑭の判示…適格合併の要件を充足していれば、法人税法 57 条 2 項の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様 (⑬) か否かは無関係。以上によれば、本件未処理欠損金額を原告の欠損金額とみなして損金の額に算入する計算は、法人税法 132 条の 2 の規定に基づき否認することができる (⑭)、とする判示は、誤謬というべきである。

Ⅲ 租税回避行為の意義

～多様な理解と本来の意義～

1. 租税回避行為の「多様な理解」の中身

- ・「租税回避」という言葉の響きは、納税者として行ってはならない行為又は本来は許されない行為として受け取られている面がある。その意味が、節税、特に「行き過ぎた節税」、「ためにする節税行為」というものを含む広い概念として捉えられている。
- ・後に述べるように、ヤフー事件判決の組織再編成の行為計算の否認（法法 132 の 2）の租税回避概念は、組織再編成制度の趣旨目的から拡大した概念が採用された。

2. 広義の租税回避行為（租税負担軽減行為）の意義

税制調査会答申等で使用されている「租税回避」という概念は広義の「租税回避」の意味内容として使用されている場合もある。例えば、組織再編成税制や連結納税制度の導入に当たっての税制調査会の答申において、「租税回避を防止する規定を創設すべきである」とされる場合の「租税回避」は、この制度の創設を奇貨として、その制度利用による過度な租税負担軽減を企図した「節税行為」を防止するという意味での租税回避規制と解すべきであり、「広義の租税回避」（租税負担軽減行為）を想定したものである。

<広義の租税回避行為の範囲>

(1) 否認されない合法的節税

法が予定する節税行為・行き過ぎた節税行為

★組織再編成に係る行為計算の否認規定を適用したヤフー事件判決は、行き過ぎたとはいっても、合法的節税の範疇に入るものを、制度の趣旨目的に反するものを否認する規

定と位置付けた特異な解釈によるものである(私見)。

(2) 私法上の行為(事実)を「私法上の領域」で否認する場合

① 取引自体が仮装(無効・不存在)である場合(仮装行為の否認)

➡ 真実存在する取引を認定

② 法形式の外観と実態(実質)が異なる場合(事実認定の実質課税)

➡ 法的、経済的実質と齟齬を来している法形式を否認して、経済的実質に即した真の意図した法形式に置き換える。

- ・昭和53年のリース個別通達に規定している売買と認められるリース取引を、「延払条件付き売買契約」と認定する場合
- ・売買による所有権移転を譲渡担保と認定する場合

(3) 私法上の行為計算を「税法上の領域」においてのみ他の行為計算に引き直す場合

・私法上の外形上の法形式に基づいた現実に発生している経済的成果を前提として、税法においてのみ、当該経済的成果を生じさせる他の取引に引き直して課税要件規定を適用する場合

➡ 狭義の租税回避行為(同族会社の行為計算の否認規定・組織再編成等の租税回避行為の否認)

○要するに、「狭義の租税回避行為」の否認の法理は、「税法の解釈適用における領域」においてのみ、「私法上の領域において納税者が採用した異常不合理な外形上の法形式を否認して、実際に顕現されている真の法律効果や経済的成果(「経済的成果等」という)を生じさせる他の経済的、合理的な法形式に引き直した上で、税法の課税要件規定を適用して課税関係を形成するということである。

3. 「狭義の租税回避」の意義に関する学説・判例

(1) 講学上の「狭義の租税回避」(学説)の意義

○金子宏東京大学名誉教授

「私法上の選択可能性を利用し、①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、②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、③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。」

○清永敬次京都大学名誉教授

「税法上①通常のものと考えられている法形式（取引形式）を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって、②通常の法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的効果ないし法的効果を達成しながら、③通常の法形式に結び付けられている租税法上の負担を軽減又は排除するという形をとる。」

○山田二郎弁護士

（同旨）これに続いて「このような租税回避行為が行われた場合、同一の経済的効果が生じているにもかかわらず、通常の法形式が選択されたときには課税され、これに対して異常な法形式が選択されたときには課税されないということになり、租税負担の公平ないし租税平等の原則に反する結果が生じることになる。」

○これらと異なる今村隆教授の見解

以上の通説に対して、今村隆教授は通説の定義は狭すぎるとして、外国判例を参考にして、「租税回避」は、次のとおり定義すべきであるとする。

「私法上は、その法形式どおりに有効であるが、(1)租税法上の便益を得るのが主たる目的であってこれ以外の事業目的その他合理的目的がほとんどなく、(2)当該租税法規の趣旨・目的に反するにもかかわらず、租税法上の便益以外の経済上の利益を得る見込みが極めて少ないか又は経済上の地位に意味のある変動を生じさせるものではないことから経済的実質を欠く行為を行い、これによって、その法形式に対応する課税要件の充足を免れ又は課税減免規定の要件を充足させ、もって税負担を減少させ又は排除すること」（今村隆「租税回避とは何か」税務大学論叢40周年記念論文集（2008年6月）57頁）



- ① 税目的以外の事業目的その他合理的目的の不存在という主観的要件
 - ② 当該租税法規の趣旨・目的に反し、経済的実質を欠くとの客観的要件の二つを満たすときに、租税回避に当たるとするものである。
- とされている。

※外国判例の分析が中心で、我が国の多くの判例等の分析がなされていないので、現行法の下での租税回避の解釈論（定義・意義）とは異なるのかどうか？ また、現行法の下（行為計算の否認）での解釈か否か不明？

※今村教授は、**過大管理料の支払いの否認を租税回避の典型的なもの**としているが、これは、法基通 7-3-1 の減価償却資産の高価買取の高価部分を取得価額に含めない

としているのと同様に、事実認定の実質主義により否認すべきものであり、租税回避の否認を議論する必要はない。そのことにより、同一の過大管理料を個人又は非同族会社に支払った場合にも否認できる。

- ➡ 課税処分は過大管理料の過大部分の必要経費性につき、同族会社の行為計算の否認規定を適用して行ない、判決が支持した結果、実務では定着したが、そうであれば、個人が個人(又は個人株主が非同族会社)に同額の過大管理料を支払った場合、当該否認規定は適用できず、その過大支払いは否認できないことになるか？

➡ { **個別の事実認定により、その高額部分を証明して個人から個人(非同族会社)に対する贈与と認定して、不動産所得の必要経費を否認するのが課税の実務。同族会社に対するものも同様の証明により贈与認定すべきもの(平等課税)。**

租税回避行為の否認(同族会社の行為計算の否認)は、事実認定・法解釈等、あらゆる手段を講じても否認できない場合に初めて発動するものということが理解されるべきである(伝家の宝刀の所以。税務当局にのみ認められた規定)。最近の同族会社の行為計算の否認規定の運用は、このことを失念しているために、同規定の安易な適用が行われており、その結果、同規定の適用が拡大しているといえよう。

(2) 昭和36年国税通則法答申における「租税回避」の認識

<租税回避行為の意味>

- ・租税法においては、一種の法諺として「取引行為をう回させることによって租税を回避軽減することはできない。」又は「1個の取引行為は、租税を回避するため数個の行為に分解することは許されない。」ということがいわれる。われわれは、このようなう回行為又は多段階行為により租税負担を軽減回避することを租税回避行為と呼ぶこととする。
- ・このような租税回避行為により不当に租税負担を回避し又は軽減することは許されるべきではないのであって、このような場合には、仮装のために採られた法形式にとられることなく、通常あるべき取引行為によって得られる経済的実質、しかも、その法形式がどのようなものであれ、その通常生ずべき経済的実質と同じ実体として現に生じているところに即して課税が行なわれるべきこととなる。
- ・租税回避行為に対して上記のように対処することは、広義における実質課税の原則の一場面であるということが出来る。このような回避行為は、いかに仮装のために行なわれるものであっても、私法上の形式としては完備されており、契約の履行等それに従った実行がされている反面、これをそのまま認めれば、通常あるべき取引行為によって生ずべき経済的実質に即して課税がされた場合に比し、経済的実質としてはまさ

にそれと同一の実体が生じていながら、税負担においてのみ不当に軽減が図られるという点に問題がある。

(3) ドイツ租税基本法 42 条の「租税回避」の意義

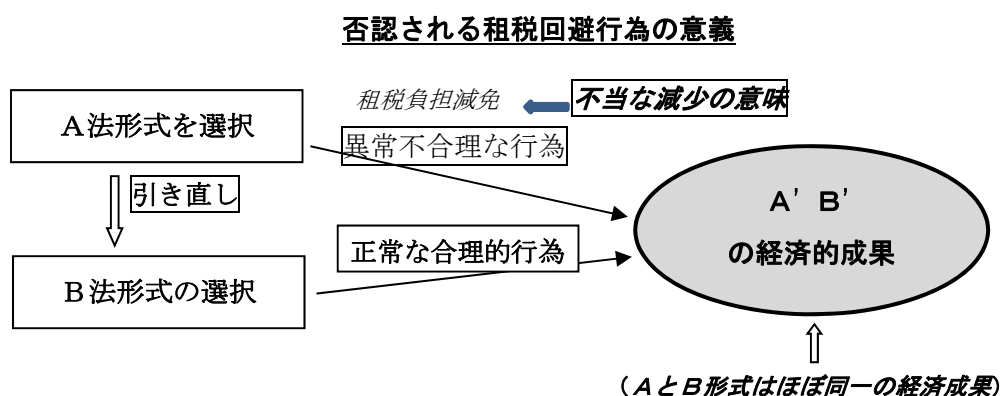
「(1)法の形成可能性の濫用により租税法律を回避することはできない。(略)第2項に規定する濫用が存在するときは、経済事象に相応する法的形成をした場合に発生するのと同じように、租税請求権が発生する。(2)不相応な法的形成が選択され、相応な形成と比較して納税義務者又は第三者に法律上想定されていない租税利益がもたらされる場合に、濫用が存在する。(略)」。その上で、その納税者の選択した不相応な法的形成について相当な租税外の理由を証明した場合には濫用は存在しないものとする、と定めている。

まとめ

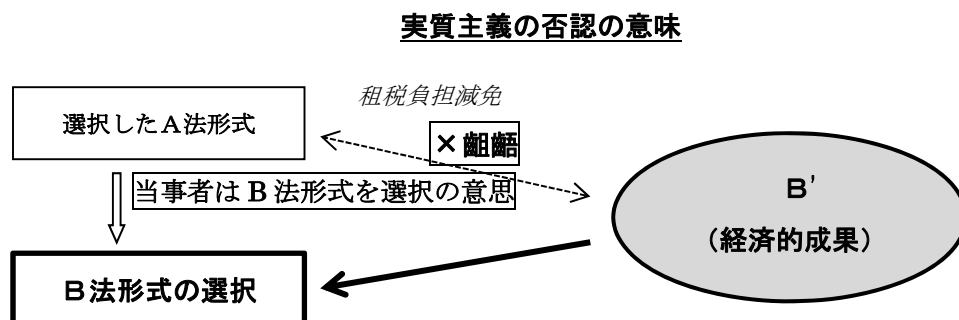
○狭義の租税回避の意義

- ① 採用された法形式の異常性、不合理性、
- ② 採用した不合理な法形式と合理的な法形式の経済的成果との同一性（同一の経済的目的の達成）、
- ③ 不合理な法形式による租税負担の減免、

★これを否認するということは、下記の通り、選択した異常、不合理な行為形式を正常な合理的行為に引き直すことをいう（ヤフー事件最高裁判決参照）。



(参考)



4. 同族会社の行為計算否認規定の合理的行為への「引き直し課税」の本質的意義

(1) 租税回避行為否認の目的

・ 同族会社の行為計算の否認規定は、租税回避行為の否認する規定である（多数説）

法人税法 132 条 1 項の趣旨は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、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や計算が行われやすいことに鑑み、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正又は決定を行う権限を税務署長に認めるものである。そして、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や計算とは、非同族会社では通常なしえないような行為、計算、すなわち同族会社であるが故に容易になし得るような行為、計算又は純経済人の行為として不合理、不自然な行為、計算をいう。

○最高裁昭和 53 年 4 月 21 日判決（訟務月報 24 卷 8 号 1694 頁）の憲法適合性

法人税法 132 条 1 項の「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」との要件は、税務署長に包括的、一般的、白地的に課税処分権限を与えるように解釈されてはならず、「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」という「客観的、合理的基準」に従って同項を解釈・適用する限りにおいて、同項の憲法適合性が確保される、旨判示している。

○東京高裁昭和 53 年 11 月 30 日判決（税資 103 号 674 頁）の「行為計算否認の意義」

「同族会社においては、法人税の負担を不当に減少させる目的で、非同族会社ではなし得ないような行為計算をするおそれがあるので、同族会社と非同族会社との租税負担の公平を期するために、同族会社であるがゆえに容易に選択することのできた租税負担を免れるような行為計算を否認し、同じ経済的効果を生ずるために通常採用されるであろうところの行為計算に従って課税標準を計算し得る権限を徴税機関に認めたものであって、同族会社に対してのみ、このような行為計算の否認規定を設けたことに

については十分な合理性があるというべきである」

○最高裁判平成28年2月29日判決（ヤフー事件）

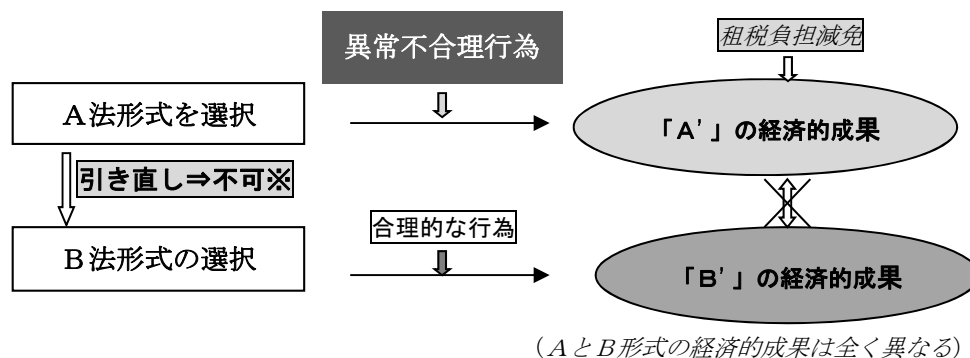
「法 132 条の 2 は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。」

↓ ※この判示は、経済的成果の同一性の説示を欠いている不備

本最高裁判決は、どのような正常な行為に引き直したのであろうか？

- ①ヤフー社長が被合併法人の副社長に就任していないということであろうが、実質的に当該就任の事実認められないという認定であれば、実質主義による事実認定によるべきである。
- ②合併法人の社長を被合併法人の特定役員(副社長)として送り込み、かつ、副社長就任期間が短期間であるから、かかるみなし共同事業要件が予定した両社の「共同事業」とみなして特例を適用するという、そもそもの設定の趣旨目的に反すると認定して、論理解釈(縮小・限定解釈)により要件充足性を否認すべきではなかったか。 ⇔ 外国税額控除事件の限定解釈参照

(3) 同規定により異常な法形式を合理的な法形式に引き直すことが不可能な場合



※ A法形式とB法形式の経済的成果が異なるから、その引き直しはできない。⇒「所得なきところに課税なし」「財産なきところに課税なし」⇒ 否認する場合には個別否認規定によるべき。

ところが、現実には、かかる法理は捨象されて、学説判例の従前の引直し課税は無視され、租税回避否認規定は、①私法上の真の事実を否定して、異なる事実を認定して課税する規定に変容し、また、②税法上の規定によれば損金算入されるものを損金不算入とする「別段の定め」に変質している。⇒具体的に後述する。