



租税回避行為の意義と最近の判決の検証

～ヤフー事件・IBM事件判決とその論説の内容を検証する～

第56回 2014年（平成26年）10月3日

租税判例研究会座長、中央大学名誉教授

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>

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

＜2014.10 判例研究会＞
租税回避行為の意義と最近の判決の検証
～ヤフー事件・IBM事件判決とその論説の内容を検証する～

大 淵 博 義

I 租税回避行為の否認の意義

1. 「租税回避」とは？

(1) 学説の租税回避の意義・

○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。」(下線筆者。以下同じ)

○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效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。」

(2) 同族会社の行為計算の否認規定の意義

①最高裁昭和53年4月21日判決(訟務月報24巻8号1694頁)

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、「純粹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たものである。しかして、ここでの「純粹経済人の行為として不合理、不自然なもの」か否かの判断は、究極的には「社会通念」により判断されるという理解がこれまでの理解であり、「租税回避」か否かを「社会通念」や「常識」で判断するというものではない。

②長崎地裁平成21年3月10日判決

被告課税庁の主張「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。」。

③東京高裁昭和53年11月30日判決（税資103号674頁）

「同族会社においては、法人税の負担を不当減少させる目的で、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、同じ経済的効果を発生す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ついては十分な合理性があるというべきである」

(3) 昭和36年国税通則法答申における租税回避の意義

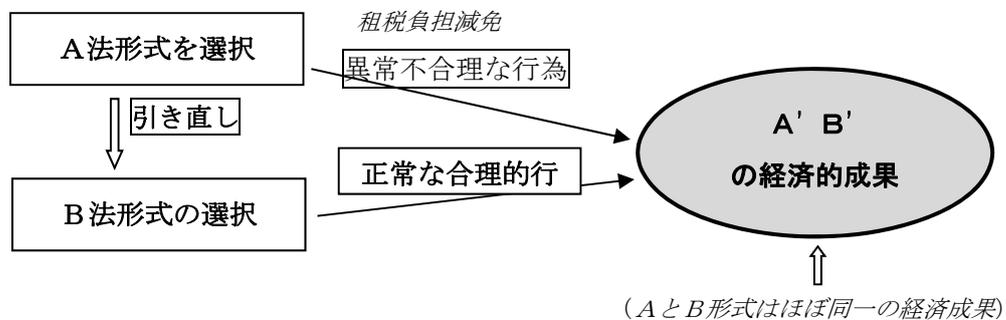
< 租税回避行為の意味 >

- ・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われることなく、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右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ことができる。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。

まとめ 租税回避否認の要件

- 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、

租税回避行為否認の意味

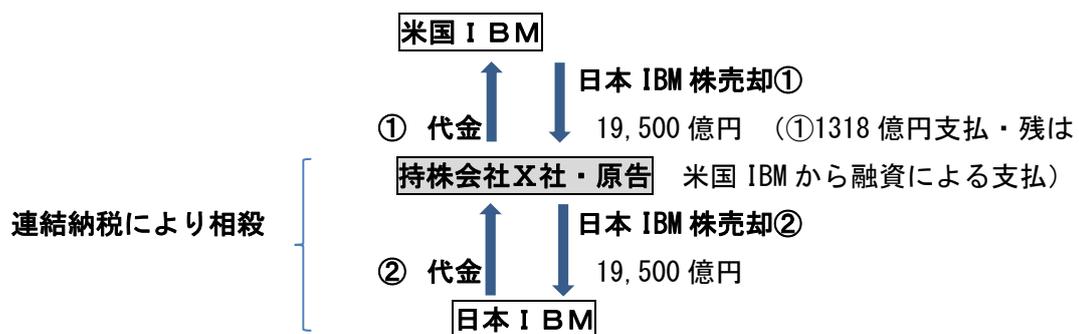


II 日本 I B M事件の課税処分・判決の否認の法理の検証

連結対象法人の株式譲渡損と利益とを相殺した行為を法第132条により否認した日本 I B M事件 (判決により全部取消し・控訴)

1. 事案の概要

I B M事件判決 (東京地裁平成 26. 5. 9 判決)



- ・ X社は日本 I B M社に本店所在地・経理税務等は同社に業務委託 (月 50 万円支払い)
- ・ X社は米国 I B Mに借入金利息を支払い

※ X社には、②の譲渡により日本 I B Mの自社株式の買い取りに伴う「みなし配当 (益金不算入)」が発生、株式譲渡対価からみなし配当分を控除することで、②の譲渡によってみなし配当と同額の譲渡損失が発生する。

※連結納税申告により、①「日本IBMの利益」と譲渡損失を通算、その後、②「同社の毎年の利益とX社の欠損金とを通算」



上記の取引に伴う譲渡損失に伴う欠損金の発生が同族会社の行為計算の否認規定（法人税法132条）の「不当に減少したもの」として、その譲渡損失を否認する課税処分を行った。

争点

- X社が行った本件一連の取引が租税回避行為として同族会社の行為計算の否認規定（法人税法132条）の規定を適用して譲渡損失を否認したことの適否。

2. 本判決の要旨

- (1)原告の持株会社としての固有の存在意義がないとまでは認めがたいこと、②企業グループの組織の在り方は私的自治に委ねられるべきこと、③外国にある持株会社と我が国の事業会社との間に有限会社である持株会社を置くことができる事由を限定する規定が見当たらないこと、以上のことからすると、中間持株会社として原告を置いたことに税負担の軽減以外の事業上の目的が見いだせないとも言い難いというべきである。
 - (2)被告は、みなし配当規定と有価証券の譲渡損益の制度の濫用と主張するが、自己株式の取得を制限する明文の規定が見当たらないことに加え、被告の主張する事実は認められない。
- 以上の事実認定に立って、課税処分を違法として取り消した。

3. 事案の論点

- (1)中間持株会社がペーパーカンパニーといえるか。中間持株会社が日本IBM株式を譲り受け、これを自社株式として日本IBMに譲渡したことに事業も目的はなく変則的な不自然な行為といえるか。
 - ・ペーパーカンパニーであれば、その損失は、どこに帰属するのか。
 - ・課税庁は、そもそも、「ペーパーカンパニー」という意味を理解していないのではないか。
- 中間持株会社を設立し、日本IBM株式を取得させたことを否定できるのか。
 - ▼個人が法人成りした場合とどこに相違があるのか。
 - ▼ヤフー事件も、合併に事業目的があるのかないのかということが議論されて

いるが、そもそも、合併自体に組織再編としての経済的合理性があり、その合併に事業目的を問う必要はない。

○法人設立自体に事業目的の有無を論ずるのは誤り。それ自体が経済的合理性のある行為であるからである。

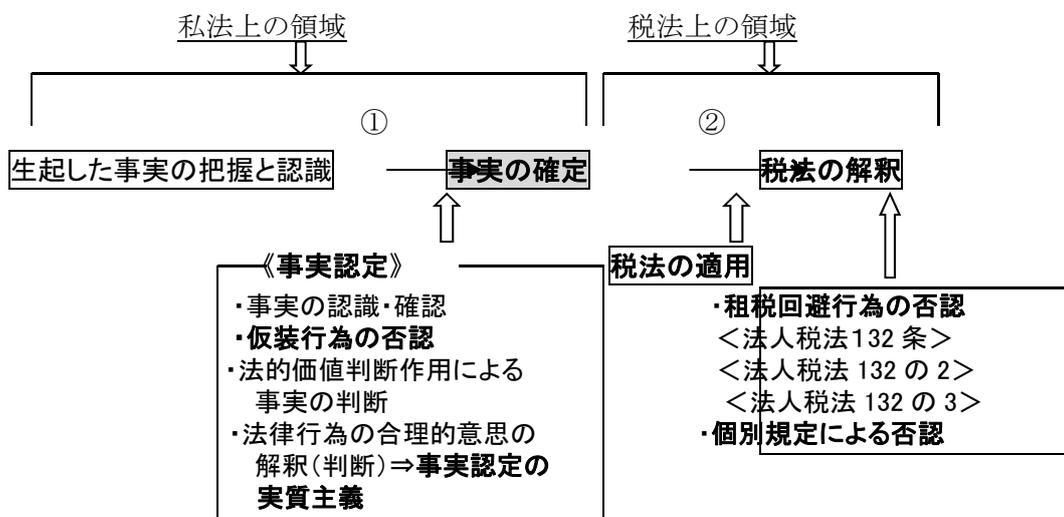


- ・法人設立に節税以外に事業目的がないとして問題にするのであれば、我が国の不動産管理会社の設立が問題とされよう。
(所有者の家主が管理会社の代表者で管理業務を行っているのは、家主個人が当該業務を行っているのと実質的に同様)

(2) 同族会社の行為計算の否認により、真実存在する法人を否定すること、また、存在する株式の譲渡損失を否認することは許されない。これは、私法上の領域における実体の存否にかかる事実認定の問題である。税法上の領域においてのみ、事実を否定して課税することは許されない。

- ・現在は、グループ法人課税等の制度で規制されている。⇔100%支配関係に限定
100%支配関係法人でない場合の資産の売買による損失は、含み損が実現損とされたものであり、含み損とはその実体も異なっているので、その売買行為が仮装又は実質主義によって、私法上の事実としてその売買行為を否定できない以上、その損失計上を否認することは困難である。

《事実認定と税法の解釈適用の構造》



- 「**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)。

この言葉は、古典的名論文と評価できる昭和42年に発表された渡辺晋平判事(当時)のものである。これは、現実には有効に成立した法律行為により発生している法的効果又は経済的成果の存在を、税法の解釈適用の場面において、私法上の事実を否定するみなし規定等の**格別の規定もなく否定することは許されない**ことを示唆したものである。

{ この「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」という同判事の論理は、上記①の「私法上の領域」における事実認定により確定された真の客観的事実である「顕現されている法律効果と経済的成果」は、②の税法上の領域において、実質主義・租税回避防止等如何なる理由からも否定できないということを述べたものである。⇒このことは、その私法上の事実を前提として、課税関係を形成するというもの。 }

- ▼横領の事実と役員給与の認定の関係
- ▼武富士事件の租税回避の意思と生活の本拠との関連

○租税回避行為は、その私法上の法的・経済的成果(前記「事実の確定」)を得るために、通常行われる合理的な行為計算を採用すると課税されることを回避するために、異常不合理な行為計算を採用して、課税を回避するというものである。そこで、この行為計算を否認して、合理的な行為計算に引き直すという法理が、「租税回避行為の否認の法理」である。



○現在の課税庁及び判例の中には、この法理を理解せず、私法上の法的・経済的成果(前記「事実の確定」)を否定して、現実の法的・経済的成果と異なる事実を確定した事実として創造して(引き直して)、税法の解釈適用を図る事例がみられる。

この点は、**相続税の否認事例**に典型的に表れている。

<相続財産の評価と租税回避行為の否認>

- ★相続財産の存在・種類・時価評価は、私法上の存在であり客観的交換価値であるから、これを、税法固有の同族会社の行為計算の否認規定により擬制・フィクションして認定することは許されない。
- ★不特定多数の第三者間で成立する客観的交換価値は課税固有の擬制(フィクション)されるものではなく、現実に流通する市場価格(時価)であるから、それとは別に、税務においてのみ通用される時価は存在しない。

⇒ 同族会社の行為計算の否認規定を適用して財産の存在と時価をフィクションすることはできない。

➡前記認定プロセスの「①私法上の領域」に属する問題

(物納・公売を考えよ。)

Ⅲ 組織再編成に係る行為計算の否認 (法法 132 条の 2)

～ヤフー事件判決の概要と問題点～

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**、次のようなものが考えられません。

- 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。

※この記述は、節税を含む「**広義の租税回避行為**」に関する記述か？

○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。」
- ・**法人税法 132 条の 2 は、租税回避防止規定であると**明確に述べられているが、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**理解されよう。
 - ※主税局自体が、**広義・狭義の租税回避行為の区分を**理解していないと考えられる。

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

- 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、

※「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？

2. 事案の概要

原告・ヤフー株式会社（以下「原告」又は「ヤフー」という。）は、株式会社ソフトバンク（以下「ソフトバンク」という。）から、その100%子会社のソフトバンクIDCSソリューションズ株式会社（以下「IDCS」という。）の全株式を取得して特定資本関係を形成した後に、同社を被合併法人とする適格合併を行い、同社の繰越欠損金を引き継いで繰越欠損金の控除を行って、平成21年3月期の法人税の確定申告を行った。ヤフーが、本件適格合併において、被合併法人IDCSの繰越欠損金を引き継いで控除したのは、ヤフーの代表取締役甲（以下「甲氏」という。）が、本件特定資本関係形成前2か月前にIDCSの取締役副社長（特定役員）に就任した後に適格合併が行われたことから、みなし供同事業要件を充たしているということによる。

これに対して、本件訴訟の課税庁は、本件特定資本関係形成の2か月前に甲氏がIDCSの特定役員に就任したことに、「相当程度の期間、被合併法人の経営に携わる重要な地位に就いて、同法人が持つ独自の強みを築き上げることに貢献した者（すなわち、合併後も被合併法人の独自の強みを体現していると思われる者）が、合併後も特定役員に就任し、もって、合併前後の双方の特定役員が共同で事業を継続して営むことを想定したもの」とし、このような者でなければ異常ないし変則で不自然、不合理であると認定して、法人税法132条の2（組織再編成の行為計算の否認）を適用して、同氏の特定役員就任の事実を否認して、みなし供同事業要件を欠くとして、ヤフーが行ったIDCSの繰越欠損金の控除を否認する更正処分を行ったものである。

本件税務訴訟は、甲氏のIDCSの副社長就任から特定資本関係形成時前までの期間が短期間であることを理由として、組織再編成の行為計算の否認規定を適用して、甲氏は特定役員就任の事実を否認することが許されるかという点が争点である。

(経営参画要件に関する事実関係)

- ① H19. 7. 19 …ヤフー(株)とソフトバンク(株)の100%子会社IDCSの事業提携に関する覚書締結
- ② **H20. 12. 26**…ヤフーの代表取締役甲がIDCS(被合併法人)の取締役副社長に就任
- ③ H21. 2. 2 …ヤフーがIDCSを完全子会社化することを取締役会決議・
- ④ **H21. 2. 23**…株式譲渡契約結
- ⑤ H21. 2. 24 …株式引渡し期日(譲渡代金450億円)
- ⑥ H21. 2. 25 …IDCSを吸収合併することを決議・合併契約締結
- ⑦ H21. 3. 30 …同社を吸収合併
- ⑧ H22. 6. 30 …更正処分
- ⑨ H23. 4 …訴訟提起

・ヤフーの代表取締役甲がIDCS(後の被合併法人)の取締役副社長に就任しており、形式的には要件を充足 ➡ 実体的に、要件充足とはいえないといえるか?

参考

・グループ化後5年経過前に行う適格合併において、被合併法人の繰越欠損金を引き継ぐためには、みなし共同事業要件を満たす必要がある。

A ①事業関連性 ②規模要件 ③事業・規模継続要件 **又は**

B ①事業関連性、②経営参画要件(特定役員就任要件)

3. 講学上の本来の論点

①「法人税法の不当減少」の意義・範囲(事業上の必要性の有無)

➡IDCSとの合併は、データセンター事業の戦略的基盤構築。コスト削減、サービス投入のスピードアップ等であり、現実成果を上げている。➡当該合併の事業目的の有無(事実認定の問題)

➡原告側が特に強調するところである。

② ヤフーの代表取締役がIDCS(後の被合併法人)の取締役副社長に就任したことは、否認の対象とされるヤフーの行為計算といえるか。

➡ヤフーの代表取締役がIDCSの副社長に就任した行為は、本来、IDCSと当該代表取締役個人の行為であり、特に、ヤフーの代表取締役と特定資本関係形成前のIDCSとの関係であるから、ヤフーの支配権の及ばないものであるともいえる。ヤフーの行為とはいえない。

➡ヤフーの代表取締役とIDCSの代表取締役の兼務をヤフーが承認したという事実が、ヤフーの行為といえるか。(法の解釈と適用の問題)

③ ヤフーの代表取締役がIDCS(後の被合併法人)の取締役副社長に就任したことは、繰越欠損金の引継を満たすための形式的なものとして、**組織再編成の行為計算の否認規定**により、特定役員就任を否認することができるか。

➡「非常勤・取締役副社長」は正式の機関で選任されたものであり、実際の勤務内容のいかに拘わらず、副社長の権限を有していることを否定する事実がない以上、形式的なものとして否認することはできない

➡名刺専務ではなく、正式に選任された専務取締役は現実の仕事のいかにかわらず、使用人兼務役員になれない役員としている課税実務を参照 ➡法解釈と事実認定の問題

④ 経済的成果の同一性の要件を満たしていないのではないかと。 ➡ 解釈問題



○法律は、特定資本関係形成前に特定役員就任要件を満たしている場合には、みなし共同事業要件を満たしていると規定しているのであるから、これを組織再編成の行為計算の否認規定により否認することは、IDCSの取締役副社長就任という「真実の客観的事実を否定すること」にほかならず、いわゆる「引き直す」の議論とは異質のものである。

※ そもそも、租税回避行為の否認の領域の問題ではなく、特定役員就任が適格合併による被合併法人の欠損金の承継を意図して行われたものであること、特定役員就任から、適格合併の日まで2か月程度の短期間であること、という事実を不当というのであれば、それを否認するための個別否認規定で対処すべきもの。



特定資本関係形成前又は適格合併前1年前から特定役員に就任していること等、個別規定により明確な適用要件を設定して排除すべきもの

4. 東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決の内容

- ・判決の概要は、**参考 1**のとおり。

5. 判決の論旨の検証—その解釈論理の問題点 (**参考 3**・**特別論文**参照)

(1) 法 132 の 2 の「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」の意義・範囲

ア 意義に関する基本的判示

- 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有するものの、当該効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるもの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みた場合に組織再編税制の趣旨・目的に明らかに反し、又は個々の行為を規律する個別規定の趣旨・目的に明らかに反するときは、上記(ii)に該当するというべきこととなる。

イ 租税回避行為の否認は、上記正当な理由や事業目的が存在しない場合に限りられるという納税者の主張に対して

- ① 「組織再編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、未処理欠損金の引き継ぎは認められない。」
↓
- ② 「したがって、上記の類型（欠損金の引き継ぎ）に属する租税回避行為の不当性の有無については、経済的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、『租税回避行為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』かどうかという基準は、そのみを唯一の判断基準とすることは適切ではない。」

➡法 57 ③は、未処理欠損金の承継ができる場合（適格合併等の 5 年前にな

された特定資本関係の形成)を規定するものであり、この要件を充足しない適格合併の前5年内における特定資本関係の形成は未処理欠損金の承継を容認しないという個別規定である(上記①の判示の意味)。その規定の存在が、租税回避行為の不当性の有無について、経済的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ないという「②の判示」を導くことはできない。

○判決の内容には、論理矛盾・論理飛躍が認められる。

ウ 「その法人の行為又は計算で」(法法132の2)の意義

法人税法132の2(組織再編に係る行為又は計算の否認)の規定は、その必要な部分を要約して示すと次のようなものである。

「税務署長は、合併等に係る①次に掲げ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、②その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には合併等により移転する資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少…(略)…その他の事由により法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、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、③その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。」(番号・下線は筆者)

ここでの「次に掲げる法人」とは、下記の法人をいう。

- ・同条一号 「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」
- ・同条二号 「合併等により交付された株式を発行した法人(前号に掲げる法人を除く)」
- ・同条三号 「前二号に掲げる法人の株主等である法人」

① 本判決・被告・朝長意見書の解釈

「①次に掲げる法人」とは、上記の一号から三号の各法人であり、「②その法人」とは、「①次に掲げる法人」を意味し、したがって、ヤフーの代表取締役甲が本件被合併法人のIDCSの取締役副社長に就任した行為は、IDCSの行為(①次に掲げる法人の行為)に該当し、同条の否認規定の対象となる行為計算に当たると解することになる、と論じている。

② 原告・大淵意見書

「①次に掲げる法人」は、一号ないし三号の各法人を指していることは当然としても、次に続く、「法人税につき更正をする場合において」という文言が続いていることから、「①次に掲げる法人の法人税について更正する場合」とは、文理上、「①次に掲げる法人で、法人税の更正対象とされる当該法人（本件はヤフー）」を指していると解される。しかして、「②その法人の行為又は計算」とは、更正対象とされる「②その法人の行為又は計算」という意味として理解される。このことは、「③その法人に係る法人税の課税標準…を計算することができる」とされていることから、「③その法人」は、否認の対象とされる「②その法人」（原告・ヤフー）を意味していることになる。甲がIDCSの副社長に就任した行為は、原告ヤフーの行為とはいえない。

エ その他の論点に関する判示

- ① 法132と法132の2の租税回避行為の相違点とその合理性の有無
「両者の規定の趣旨目的が相違する以上、同義に解する理由はない。」
- ② 一般の租税回避行為概念と法132の2の相違について
「組織再編の相続税法回避行為の否認を、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にのみ限定することは当を得ない。」
- ③ 上記「ア」の(ii)を租税回避行為に含めることは予測可能性を害するという主張について
「組織再編税制の趣旨・目的又は個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものに限り租税回避行為に当たるとして否認できる規定と解すべきものであり、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。」

(2) 特定役員就任要件の充足と法132の2の適用の是非

ア 結論に至る前提となる判示内容の疑問点（参考2参照）

- ① 特定役員引継要件は、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評価することが可能であること、合併後も共同で事業が営まれることができる。
- ② 法57条3項の5年内の適格合併の欠損金の引継制限を排除するみなし共同事業要件は、引継要件さえ充足すれば、この制限を解除することができるとすると、均衡を欠く場合が生ずること

- ➡ そのような要件を措定したみなし共同事業要件の法の不備を判示しているにすぎない。
- ③ 本来の共同事業要件では、特定役員引継要件のほか、従業者引継要件・事業継続要件を求めていることと比較すると、みなし共同事業要件は特定役員引継要件のみ充足すれば足りるとすることは、具体的事情如何により均衡を欠く場合があることから、形式的に、特定役員引継要件を充足するだけでは、課税の公平を実現できない恐れがある。
 - ➡ これを回避すべきというのであれば、立法で手当すべきものである。
- ④ 特定役員引継要件は、1期2年を務めればよいという講演者の発言を引用して、形式的充足を排除する根拠の一つとしているが、論外である。1期2年ではなく、1年務めて退任した場合は、どうなるのかという租税法律主義からの疑問
 - ➡ 予測可能性の欠如からの疑問。また、常勤が条件で、非常勤を排除する規定がない以上、これを特定役員引継要件に違背すると解することは、租税法律主義に違背するもの。



「このような事情を勘案すれば、特定役員引継要件の事実さえあれば、組織再編に係る他の事情を一切問わず（判決の2頁参照）、未処理欠損金の引き継ぎを認めたものとは言えず、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。」（要旨）

「組織再編に係る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。」

イ 本件事案の特定役員引継に係る具体的な事情の認定

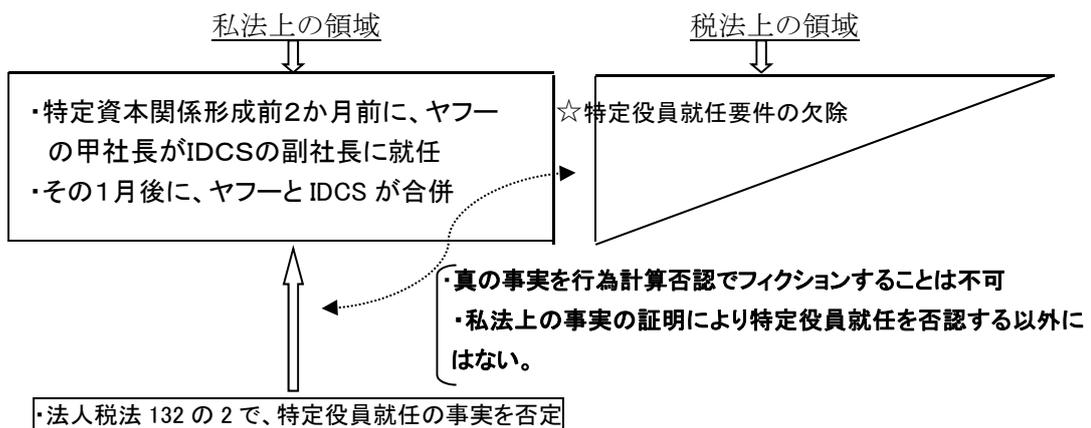
（参考1）の判決参照）

ウ 私法上の事実認定の領域の問題を税法固有の租税回避行為の否認規定を適用して否認するという判決の矛盾

本件訴訟事件で問題となっているのは、特定役員就任要件を充たすかどうかの事実認定と税法解釈の問題である。したがって、当該役員就任期間が短

期間であり形式的であるというのであれば、それが形式であり実質は特定役員就任要件を充たしたものとは言えないという事実認定の問題として処理すれば足りる。つまり、次の図のように、「私法上の領域」の事実認定による「事実の確定」の領域の問題であり、組織再編成の行為計算の否認規定を適用して、特定役員就任という事実を否定することは許されない。

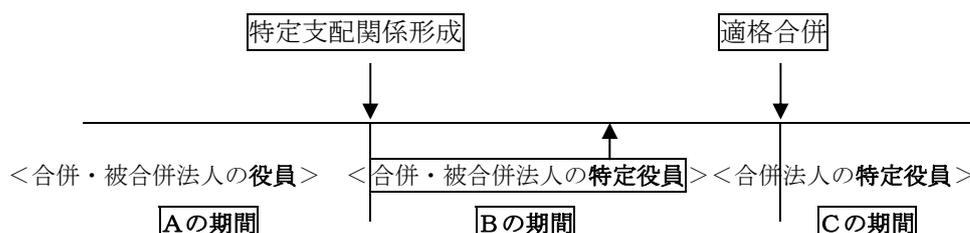
《事実認定と税法の解釈適用の構造》



エ 法人税法施行令 112 条 3 項五号の文理解釈

法人税法施行令 112 条 3 項五号は、「①適格合併に係る被合併法人の当該適格合併の前における特定役員（社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいう。）である者のいずれかの者（②当該被合併法人が当該適格合併に係る合併法人と最後に支配関係があることとなった日前において当該被合併法人の役員又はこれらに準ずる者<同日において当該合併法人の経営に従事していた者に限る。>であった者に限る。）と③当該合併法人の当該適格合併の前における特定役員である者のいずれかの者（④当該最後に支配関係があることとなった日前において当該合併法人の役員又はこれらに準ずる者<同日において当該被合併法人の経営に従事していた者に限る。>であった者に限る。）とが当該適格合併の後に当該合併法人の特定役員となることが見込まれていること。」と規定されている。

この条文の関係を図示すると次のとおりである。

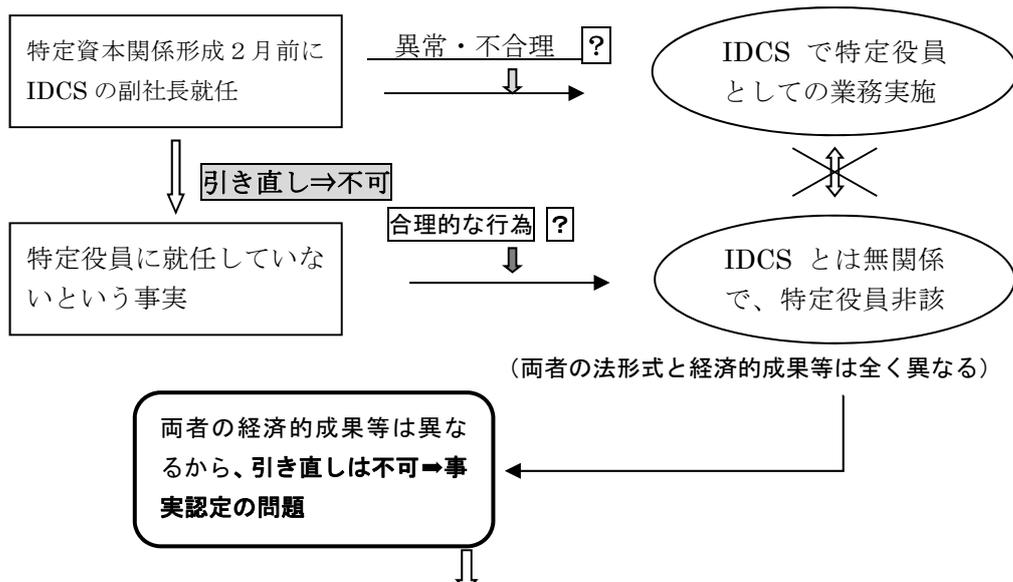


これによれば、「Aの期間」は、合併法人及び被合併法人において「役員であった者」とされていることから、「特定役員」であることは要件ではなく、したがって平取締役でもよいし、その後、特定資本関係形成後から適格合併までの「Bの期間」において、その各役員が合併法人又は被合併法人の「特定役員」に就任していること、そして、適格合併後（「C期間」）において特定役員に就任することが見込まれていること、というのが要件とされている。

このような図示から明かなことは、「Aの期間」は、役員であればよく、その役員としての在任期間は、条文上、格別規定されていないことから問題にする余地はないし、また、「Aの期間」に合併法人又は被合併法人において役員であった者が、当該資本関係形成後から適格合併直前の日までの「Bの期間」に、当該各法人の特定役員に就任していることは必要ではあるが、その在任期間が法文上問題とされる余地もない。そして、それぞれの各法人の特定役員が、適格合併後の合併法人において、それぞれ特定役員に就任することが予定されているというのが要件であり、それ以上の要件は設定されていない。

本件事案は、「Aの期間」において、甲氏は合併法人の特定役員であり、また、特定資本形成前に被合併法人のIDCSの特定役員にも就任しており、法律の要件が、当該期間は、それぞれ「役員」であることが要件とされているが、本件はそれ以上に、両社の関係では、同条が予定している以上の深い関係（共同事業性）が発生しているといえよう。そして、適格合併の日前においても、甲氏は、ヤフーの代表取締役とIDCSの副社長の地位にあり、双方の法人の特定役員であり、また、その適格合併後の合併法人においても、継続して特定役員の代表取締役として業務執行に従事している者であり、特定役員引継要件に適合している。

<組織再編成の行為計算の否認の是非>



○法律は、特定資本関係形成前に特定役員就任要件を満たしている場合には、みな

し共同事業要件を満たしているとして規定しているのであるから、これを組織再編成の行為計算の否認規定により否認することは、IDCS の取締役副社長就任という「真実の客観的事実を否定すること」にほかならず、いわゆる「引き直す」の議論とは異質のものである。

※ そもそも、租税回避行為の否認の領域の問題ではなく、特定役員就任が適格合併による被合併法人の欠損金の承継を意図して行われたものであること、特定役員就任から、適格合併の日まで3か月足らずの短期間であること、という事実を不当というのであれば、それを否認するために、その就任期間を法定して個別否認規定で対処すべきもの。



立法上の不備を解釈で補完しようとしたもの

※IDCF 事件の訴訟上の論点

- ・分割後に分割法人・IDCS が分割承継法人 IDCF 株式のヤフーへ譲渡して、株式継続保有要件を非適合により非適格分割として譲渡益を計上し、期限切れ直前の青色繰越欠損金を控除、一方 IDCF は資産調整勘定の償却費として5年償却により計上した損金算入につき、その IDCF 株式の譲渡による適格外しは不合理として、行為計算の否認規定により、適格分割として当該株式の譲渡益計上を否認することが許されるか。



IDCF を金銭出資により設立して吸収分割して、新株式の交付金銭を交付して非適格分割として、同様に譲渡益を計上した場合（?）



通常の合理的行為による代替策がある場合、本件 IDCF 事件の事案を租税回避行為として否認できるのか。