

# 特別 論文

## 「法人税法132条の2」の 射程範囲と租税回避行為概念 ～ヤフー事件判決の検証を通じて～

中央大学名誉教授 大淵 博義

### 【執筆者紹介】(おおふち ひろよし)

中央大学商学部卒業。東京国税局直税部訟務官室（訴訟事務担当）。同局法人税課審理係（審理事務担当）。国税庁直税部審理室訴訟専門官。東京国税局調査第一部特別国税調査官。税務大学校教授等を経て平成7年3月退官。同年4月～平成26年3月、中央大学商学部教授、同年4月に中央大学名誉教授。昭和62年4月～平成2年3月、明治学院大学講師。

【主要著書】『法人税法の解釈と実務』（大蔵財務協会、1993年）、『役員給与・交際費・寄付金の税務（改定増補版）』（税務研究会、1996年）、『知っておきたい国税の常識（第15版）』（税務経理協会、2013年）、『法人税法解釈の検証と実践的展開 第I巻（改訂増補版）』（税務経理協会、2013年）、『法人税法解釈の検証と実践的展開 第II巻』（税務経理協会、2014年）。

### はじめに

組織再編成における租税回避を否認する規定とされている法人税法132条の2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）の適用の是非が争われた初めての訴訟事件の判決が、平成26年3月18日、東京地裁において言い渡された。いわゆるヤフー事件とその子会社のIDCF事件といわれるものである。両事件の判決は、いずれも納税者敗訴という結果である（納税者控訴）。

後述するように、本判決は、組織再編成税制又は個別規定の趣旨目的に違背する場合には、法人税法132条の2の包括的否認規定により否認できるという、従前の租税回避行為の否認論の学問領域における理論とは異なる法解釈を示したものである。かかる判決によれば、租税回避行為として否認される範囲、つまり、租税の「不当減少」の意義・範囲が不分明となり、課税庁が「租税の負担軽減を意図した行為であり不当」と認定すれば、法人税法132条の2により否認されるという、

恣意的な課税の恐れが生ずる。しかして、本判決は、租税法律主義による解釈の限界等、講学上、多くの問題点を含むものであり、今後、租税回避の意義・範囲を変更しかねない判決ともいえよう。

本稿では、紙幅の関係から、ヤフー事件判決のみ取り上げて検証し論ずることとする<sup>(1)</sup>。

### I ヤフー事件判決の概要

#### 1 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の繰越欠損金を承継して控除したのは、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を行ったものであり、法定のみなし共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關して、異常ないし変則で不自然、不合理であり、その制度の趣旨目的に反するものであるから、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定して、みなし共同事業要件を欠く合併として、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。

## 2 判決要旨

### (1) 法人税法132条の2の「不当減少」の意義

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)法人税法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。

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。

### (2) 法人税法施行令112条7項5号の特定役員引継要件を満たす特定役員への就任と法人税法132条の2の適用

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(特定資本関係発生以前の当該役員の任期、被合併法人と合併法人の事業規模の違いなど)を一切問わず未処理欠損金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。

法施行令112条7項5号(筆者注:平成22年度改正前)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、同条の趣旨・目的に明らかに反すると認められるときは、法132条の2に基づき、特定役員への就任を否認することができる。

### (3) 本件へのあてはめ

本件組織再編成の具体的な事情を検討すると、以下のとおりである。

- ① 特定資本関係発生以前の時期における当該役員の任期は、乙氏がIDCSの副社長に就任してから本件買収により特定資本関係が発生するまでの期間がわずか2か月であること
- ② 当該役員の職務の内容は、上記の2か月の間、IDCSの従来のデータセンター事業固有の経営に關与していたと評価することはできないこと

- ③ 合併後における当該役員以外の役員の去就については、IDCSの経営を担ってきた役員は、いずれも、本件合併後、原告の役員には就任しておらず、データセンターの設備投資に関する権限も縮小されたこと
- ④ 合併後における事業の継続性や従業員の継続性の有無についてみると、本件合併により原告が承継したIDCSの資産等の内容は、データセンターを構成する不動産やそれに関連する契約上の地位に限られ、従業員との契約は承継されず、営業・開発部門もないことからすると、本件合併により、本件分割前のIDCSが従来行っていたデータセンター事業が事業として承継された（すなわち、その経済実態に変更がない）とみることは困難であること
- ⑤ 本件買収の対価の450億円のうち200億円は未処理欠損金額の価値であり、事業自体の価値とはいえないこと
- ⑥ 原告とIDCSとでは企業規模に大きな差異があり、法人税法施行令112条7項2号の規模要件を満たせないこと
- ⑦ 本件合併を含む本件提案は、IDCSの未処理欠損金額を余すことなく処理することを1つの目的としたものであること
- ⑧ 本件では、取引に係る契約書のほかに差入書が作成されて、未処理欠損金額の引継ぎが認められない場合の対処方法が合意されていたこと

以上の諸事情を総合的に判断すると、本件の特定役員就任要件の形式的充足により青色欠損金の承継・控除を容認すると、本件組織再編成における本件副社長就任は特定役員引継要件を定めた施行令112条7項5号が設けられた趣旨・目的に反し、また組織再編成行為全体をみても、法人税法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から、本件副社長就任は法人税法132条の2

の「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」に当たるとして、本件課税処分を適法とした。

### Ⅲ 組織再編成の行為又は計算の否認規定（法132条の2）の射程を巡る問題点

#### 1 租税回避行為概念の講学上の通説と本判決の判示

本判決は、これまでに議論され醸成されてきた講学上の「狭義の租税回避行為」の概念とは異なり、組織再編成税制の規定の趣旨目的に違背する組織再編成は、租税回避行為として否認できるという、全く新しい租税回避行為概念の解釈を示した。かかる判示は、文理解釈では否認できない組織再編成税制の制度の適用を、租税回避行為の名を借りて否認するというものに過ぎないというほかはない。

ところで、講学上の狭義の租税回避行為の概念は、金子宏東京大学名誉教授によると、「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」<sup>(2)</sup>（番号は筆者）とされている<sup>(3)</sup>。

かかる学説からすると、講学上の「狭義の租税回避行為」とは、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による法的、経済的成果との同一性、③不合理な法形式選択による租税負担の減免、という要件を満たす場合をいうことになる。

本判決の趣旨・目的基準による租税回避行為は、これとは異質の概念であり、そもそも、「租税回避」という概念になじまない、いわゆる節税を含む「広義の租税回避行為」とし

での「租税負担軽減行為」であり、かかる軽減行為のうち、組織再編成税制とその個別規定の趣旨・目的に違背したものであるという理解に立つ以外にはないといえよう。そのような理解であれば、税法解釈のうち、趣旨目的を重視した目的論的解釈の是非という視点から検討すべきであるといえよう<sup>(4)</sup>。この点の検討が欠落しているために本判決の分かり難さが増幅されているといえよう。

## 2 本判決に対する素朴な疑問

### (1) 租税立法における疑問

本判決は、不当性の基準につき、「経済的合理性基準」のほか、「趣旨・目的基準」を採用して、それに違背する組織再編成の行為は、租税回避行為に該当するとしたものであるが、それは、組織再編成における「租税回避行為」の概念は、従前の租税回避行為の概念とは異質なものであるということを宣言したものに他ならない。そうであれば、何故に、同族会社の行為計算の否認規定（法132）の枝番の規定として措定したのかというのが、第1の素朴な疑問である。

法人税法132条は、同族会社の不自然、不合理な行為計算を、租税回避行為として否認する規定であるが、その枝分かれの法人税法132条の2の規定においても、前条と同様に、「不当に減少したと認められる」場合を、組織再編成の租税回避行為としていることに鑑みれば、その不当性概念は、同族会社の行為計算の否認規定と同様に、経済的合理性基準によって解釈するのが、社会通念による常識的な解釈であり、租税法律主義の下での予測可能性と法的安定性が保障される解釈といえるべきである。

このことは、「同族会社の行為計算の否認等」を規定する所得税法157条及び相続税法64条においては、枝番ではなく、当該各条文の4項に組織再編成の租税回避の否認に関する規定が措定されていることに鑑みれば、そ

れを同族会社の行為計算の否認の内容（各条文の第1項）とは「別物として理解せよ」という解釈は困難というほかはない。

しかるに、本件課税庁及び本判決のような解釈により、制度の趣旨・目的に反する行為計算を否認するという新たな租税回避行為概念を措定して否認するというのであれば、現在の枝番又は同一の条文ではなく、組織再編成税制に係る固有の税制の一環としての否認規定を創設して、その不当性概念を明確に定義付けて対処すべきことは当然の要請である。

その意味では、本判決は、租税立法における配慮の欠如を法の解釈で補おうというものに等しく、与することはできない。

また、法人税法132条と同132条の2は、「租税回避防止規定という点では同じである」が、前提が異なり、組織再編成を受けたり免れたりして租税回避を行うものに対応するべく創設されたもの<sup>(5)</sup>、とされているが、ここでの法人税法132条と「租税回避防止規定という点では同じである」法人税法132条の2の「不当減少」の意味内容が、これまで長年に亘り培われてきた講学上の狭義の租税回避概念や法人税法132条が予定する「不当減少」の意味内容と異なるという解釈が、何を根拠に導かれるのか、理解に苦しむ。

しかも、この論説等が、適格要件を具備するための行為や「適格外し」のための行為自体が租税回避であるとして、法人税法132条の2によりその行為が否認されて、適格合併等が非適格合併等に、非適格合併等が適格合併等に引き直されて組織再編成の特例適用等が否認されるという点も理解できない。かかる論理が正当化されるのであれば、合併等に際して新株式の交付と金銭を付加して交付した場合<sup>(6)</sup>、従業員の引継ぎを60%として80%要件を非該当とすることも否認されることになるが、それは、納税者の移転資産による譲渡損益の認識という原則の適用であり、タックスプランニングとして許容されることは当

然であると考ええる。

本判決によれば、「事業（移転資産の支配）の継続」に該当するか否かの趣旨・目的基準に照らして、株式のほかに金銭交付した場合には、資産の譲渡類似の移転として「事業（移転資産の支配）の継続」に当たらず非適格合併等に該当し、また、従業員引継ぎが80%を下回るのであれば、事業の継続という組織再編成の趣旨・目的に反するのであるから、資産の移転に係る譲渡損益を認識して課税する原則が適用されることは、むしろ当然のことである。しかるに、これを「適格外し」として、法人税法132条の2により、「金銭交付がないもの」、また、「80%の従業員を引き継いだもの」という虚構の事実フィクションして、非適格合併等を適格合併等と認定することは租税回避行為の否認の法理を逸脱したものであり、また、本判決が判示する制度の趣旨・目的をも逸脱した本末転倒の議論である。譲渡による資産の移転は、いかなる場合も譲渡損益が認識されることが原則だからである。

## (2) 本判決の「趣旨・目的基準」と平成13年度改正税法の解説の疑問

次の疑問は、本判決のような趣旨・目的基準による「不当減少」の判断基準が、租税立法当初から採用されていたのであろうかという点である。法人税法132条の2は、組織再編成は複雑な態様がありうることから、その再編を利用した租税回避行為が増加する懸念から、その租税回避を否認するために創設されたものとし、その改正当時、次のように解説されている<sup>(7)</sup>。

「組織再編成を利用した租税回避行為の例として、次のようなものが考えられます。

- 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。

このうち、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行為防止規定が設けられました（法132の2）。

税制改正に関するすべての解説書では、かかる解説と同様の記述がなされているが、ここでは、本件訴訟における被告主張及び本判決のような趣旨・目的基準による不当性の判断基準についての説明は皆無である。また、この立法当時の担当者は、講演において、次のように述べている。

「組織再編成に関しては、(略) 同族会社の行為計算の否認規定に類似する規定が新たに設けられました。本来は、非適格組織再編成に該当するものを適格組織再編成として移転資産等の譲渡益の繰延べを行うようなものだけでなく、本来は適格組織再編成に該当するものを非適格組織再編成として移転資産の譲渡損を計上するようなもの—「適格外し」と呼ぶのがよいかもしれませんが—についても、租税回避行為として行為計算が否認されることがあります。いずれにしても、税を軽減するために、不自然、不合理な行為が行われることのないように、十分に注意して頂く必要があります。」（下線は筆者）<sup>(8)</sup>。

これからも分かるように、立法当時では、法人税法132条の2は、同族会社の行為計算の否認と類似の規定として措置され、その租税回避行為の判断は趣旨・目的基準ではなく、不自然、不合理な行為か否かという経済的合理性基準に立って、その不当性を判断するこ

とされたことを明言しているのである。

その意味では、かかる趣旨・目的基準の採用は、立法当時、明確に認識されていなかったことが理解できるであろう。ところが、このような趣旨・目的基準は明確にされていないものの、上記改正税法の解説に掲げている租税回避事例の内容は、本訴における被告主張及び本判決の結論を誘因したのではないかと思われる。この点は、租税回避行為の原点に通ずる論点であり、かかる立法当時の解説の問題点を浮き彫りにするという意味からも、簡略に論じておく。

まず、指摘したいのは、上記解説の事例の大半は、従前、議論されてきた学問上の「租税回避行為」の概念とは異質のものであり、従前の節税を含む租税負担軽減行為（広義の租税回避）をも否認の対象とすると理解しているという点である。しかも、従前の講学上の「狭義の租税回避行為」の概念について、租税法主義の視座からも、また、その不当性の内容に関する議論もせず拡大させたというのが、本件法人税法132条の2の創設当時の解説である<sup>(9)</sup>。

ところで、前記解説で紹介された4つの事例は、法人税法132条の2が予定する租税回避行為であり、すべて否認されるということを前提とした解説として理解できる。

まず、①繰越欠損金の利用のための企業買収と適格合併等の組織再編成による被合併法人等の青色欠損金の承継・控除は、租税回避行為として否認できるということのようであるが、この点については、個別規定により特定資本関係形成後5年経過後の適格合併等の場合には、被合併法人等の青色欠損金を承継・控除できると考えられる（法法57③の反対解釈）。ところが、当時の立法担当者は、次のように述べている。

「現在、特に問題として指摘されているのは、親会社が自ら設立したり長期にわたって株式を保有している100%子会社を吸収合併

してその青色欠損金の繰越額や資産の含み損を『節税』に利用しているものである。親会社が自ら支配する子会社は、自由に組織再編成を行うことが可能であり、容易に租税回避の手段とすることができる。」<sup>(10)</sup>。さらに、法人税法132条の2の「不当」の意味について、「『形式的には適法であるけれども制度の目的からして適当ではない』ということで、元の個別制度の規定には合致しているがその制度の趣旨目的からして適当でないというものは、『制度の濫用』としてアウトにさせていただきますよ、というのが法人税法132条の2の基本構造です。」<sup>(11)</sup>と述べている。

かかる論説は、節税と租税回避行為を混同しているというほかはない。そもそも、親会社の合併自体が合理的な経営判断であり、その経営上の判断を税務当局が不自然、不合理であると認定することは許されない論外な議論である。しかも、特定資本関係形成後5年経過後の親会社と100%子会社との合併は、本判決のいう「事業（移転資産の支配）の継続」という趣旨・目的基準に照らしても疑問の余地はなく青色欠損金の承継が認められることは当然のことである。

ちなみに、②複数の組織再編成を段階的に組み合わせる多段階的又は迂回的行為を租税回避行為というのは、税制調査会「昭和36年の国税通則法答申」においても、かかる行為を租税回避行為としているので異論はないが、他の③及び④の租税回避事例は、本来の講学上の「狭義の租税回避行為」とは程遠い内容であり、不適切というほかはない。かかる解説があるからといって、その事例の否認が適法になるものでないことはいうまでもないことである。

### 3 本判決の「不当減少」と「税務署長の認めるところにより」の意義

前述した講学上の狭義の租税回避行為の概念を法人税法132条の同族会社の行為計算の

否認規定にあてはめてみると、「通常採用される合理的な法形式に代えて、不合理な法形式を採用して、前者とほぼ同一の経済的成果（所得等）を得ながら、その租税負担が減免されている」という状態をいうことになる。これが租税回避行為の意味内容であり、同条が規定している「不当に減少している」という「不当」という意味である。

そして、その不当な課税状態を是正するために、納税者が採用した「不合理な法形式」を、ほぼ同一の経済的成果を生ずる「合理的な法形式」に「引き直して」課税関係を形成するというプロセスが、「租税回避行為の否認の法理」であり、同条のいう「税務署長の認めるところにより」という意味である。決して、税務署長が、真実、存在する経済的成果を否定して、現実に存在していない経済的成果を存在するかのごときフィクション（擬制）するのが、「税務署長の認めるところにより」というものではないという点に留意すべきである<sup>(12)</sup>。

しかるに、本判決は、法人税法132条の2が法人税法132条と同様の文言を使用したにもかかわらず、その条文解釈について、同族会社の行為計算の否認規定（租税回避行為の否認）の法理を大きく逸脱したものであるが、かかる解釈を採用した文理上の合理的説明はなされていない。

#### 4 みなし共同事業要件の文理解釈と本判決の論理

##### (1) みなし共同事業要件の文理解釈

法人税法施行令112条7項（平成22年改正後3項）に規定する「みなし共同事業要件」は、次の(A)又は(B)に掲げる要件に該当するものとする、と規定されている。

(A) ①事業関連性、②規模要件、③被合併等事業の事業継続・規模要件、④合併等事業の事業継続・規模要件

(B) ①事業関連性、⑤特定役員就任要件

##### (経営参画要件)

このような条文を解釈すれば、特定役員就任期間の長短にかかわらずに、その就任の事実が真実であれば、(B)の要件を充足していることになり、合併等により被合併法人等の青色欠損金を承継することができる、と解するのが自然な文理解釈であるといえよう。かかる結論は、(A)は事業関連性と規模要件等を充足すれば共同事業とみなすというものであり、また、(B)は、①の事業関連性要件と、(A)の②ないし④に代えて、⑤の特定役員引継要件を充足すれば、共同事業とみなす、というものである。

そして、ここでの「又は」は選択的接続詞であるから、(A)と(B)のいずれかを満たしていれば、共同事業とみなされて青色欠損金の承継が認められるということになる。

このことは、条文解釈の基本である字句解釈から導かれるものである。この点に関する立法の経緯について、前記立法担当者は、「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って、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、中身について阿部さんとお話した後に、もう少し緩和した部分があって、『一、三、四、五』であったものを、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。」<sup>(13)</sup>とも述べている。すなわち、立法担当者自身が、使い勝手を良くするために、(A)のみなし共同事業要件を緩和して、(B)の2要件としたことを明言しているのである。それが、この条文の文理解釈として妥当であることは論を俟たないであろう。それによれば、制度

の趣旨目的に照らして判断するという本判決の解釈は疑問である。

また、立法当時、経団連側で財務省主税局との協議に携わっていた担当者によると、「なぜ『共同事業要件』に特定役員引継要件が入ってきたか」といふと、これがまさに事業に対する支配の継続というものの一つの形態であろうと私どもは思っていたわけであります。…」<sup>(14)</sup> (下線筆者)と明確に述べている。

このことから分かるように、法文の文理解釈は、あくまでも、上記(B)の「①事業関連性、⑤特定役員就任要件(経営参画要件)」の2つの要件を充足している以上、共同事業とみなし、被合併法人等の青色欠損金を承継・控除する権能を付与したものと解することができる。条文の文言にそれ以上の要件を付加していない以上、かかる解釈が文理解釈による合理的な結論である<sup>(15)</sup>。

法の解釈原理は、法条の文言、文章構成等による文理解釈が第一義的に重要であり、その文理解釈の結果が社会通念等に照らして不当、不正義な結論となる場合に、初めて趣旨目的等を斟酌した論理解釈(目的論的解釈)が議論されるのである<sup>(16)</sup>。「論理解釈というのは、要するに、文理解釈で足りないところを補うやり方」<sup>(17)</sup>であるということである。このような文理解釈によれば、前記経団連側の担当者の発言のように、特定役員就任要件を充足していれば、みなし共同事業として容認されるということであり、その結果が不当であるとはいえない。

本件は、特定資本関係形成前の特定役員就任要件の期間は2か月という期間が問題とされているが、そもそも、合併法人と特定資本関係のない被合併法人の特定役員に就任することが、被合併法人の株主総会で正式に承認されたのであるから、その特定役員就任と合併後の合併法人の特定役員就任というみなし共同事業要件を充足したものであり、そのことにより、まさに被合併法人の事業に対する

支配の継続ということが発生したと解すべきものである。

しかるに、その特定役員就任の期間が2か月程度で短期間であるから、この特定役員就任要件を充足しているとは言えないというのであれば、租税回避行為の否認ではなく、税法の解釈適用以前の私法上の「事実の確定の領域」、つまり、私法上の事実認定により、特定役員就任の実体を備えていないという認定に立って処理すれば足りる。

本判決は、この点の整理がなされないままに、「伝家の宝刀」を振りかざして一刀両断にして、制度の趣旨目的に反するものは租税回避行為として否認できるとしたものである。理解し難い判決というほかはない。

仮に、短期間の特定役員就任では「事業の継続性」を満たさないというのであれば、その「短期間」の期間を法定して、かかる特定役員就任はみなし共同事業要件の特定役員就任要件を充足しないとする法条とするのが、租税法律主義の要請するところである。しかるに、本判決のように解釈上、法文にない「短期間」という抽象的な不確定概念を措定して特定役員就任要件を満たさないと解することは、租税法律主義(課税要件法定主義・課税要件明確主義)に違背すると解されるのである。

## (2) 本判決における法人税法132条の2の解釈適用の疑問

本判決は、①特定役員就任が短期間であるから形式にすぎず実質的には特定役員就任要件を充足しないと認定(事実認定における実質主義の適用)したのではなく、②実質的にも当該要件を充足しているが、その個別規定の趣旨目的に違背する短期間の特定役員就任は、法人税法132条の2の適用により、特定役員就任要件を充足していないという事実を引き直したものと理解する以外にはない。

そうとすると、特定役員就任が真実であるにもかかわらず、法人税法132条の2を適用

して、その真実を否定して「特定役員就任の事実はない」という虚構の事実を創出して、みなし共同事業要件の不充足として、青色欠損金の承継を否認することができるのか、という税法の解釈適用の基本的な疑問が生ずる。

税法の解釈適用は、私法上の「確定した事実」(被合併法人の特定役員に就任)を前提として、解釈された税法の課税要件規定に当てはめて(適用して)、課税関係が形成される。したがって、私法上の事実が否定できるのは、その事実が虚偽・仮装か、また、法形式と実質が齟齬している場合(仮装的な事実)、その実質に即した法形式を認定するという「事実認定の実質主義」の適用による場合である<sup>18)</sup>。「真実発生している確定した事実」を租税回避行為の否認規定を適用して、その真実の事実関係を否定して「存在しない架空の事実」に引き直して課税することは、実質課税の原則に違背するもので許されない<sup>19)</sup>。本判決は、このような基本的な法理を捨象したために、判示自体の理解を困難にしている。

### (3) 本判決の上記「8要素」の認定の論理矛盾

本判決は、上記のみなし共同事業要件(B)の要件を充足しているにもかかわらず、上記 I 2 「判決要旨」(3)の①ないし⑧の事実を認定した上で、特定役員就任要件の趣旨目的に反するとして、法人税法132条の2を適用して、合併法人・ヤフーが被合併法人・IDCSの欠損金を承継・控除した申告を否認したものである。

しかしながら、上記みなし共同事業要件(A)は、事業継続・規模要件等が必要とされているが、同要件(B)は、事業継続・規模等の要件は不要であり、しかして、本判決が認定した①ないし⑧の要素は、特定役員就任要件の充足の是非の認定に当たっては、一切、無関係であり不要である。本判決は、租税法の規定に措定されていない要件を創設して付加したものであり、それ自体、解釈として許されな

い。

本判決は、前記 I 2 「判決要旨」(3)の④の判示では、従業員は承継していないこと、また、本件合併により原告が承継したIDCSのデータセンター事業の経済実態に変更がないとみることは困難であるとするが、特定役員就任要件を規定する「みなし共同事業要件(B)」はもとより、「みなし共同事業要件(A)」の要件でさえも、判示のような従業員の引継要件は要求していないのであるから、かかる判示は論外である。

すでに指摘したように、立法当時、特定役員就任要件を充足すれば、期間のいかんにかかわらず、その就任という事実により共同事業とみなされるという理解に立っていたにもかかわらず、本件事件において短期間を問題にするのはいかなるものであろうか。仮に、特定役員就任要件は一定の就任期間を要するというのであれば、その期間を法定して規制することで足りるのである。本件のような事態を問題にするのであれば、その対策として、就任期間要件を設定すべきところ、かかる立法のミスを事後において修復する後付けの理論ともいえる本判決及び課税庁等の主張は、租税法律主義(課税要件法定主義)に違背するものというべきである。

本判決の解釈論理は、講学上、培われてきた租税回避行為の概念を崩壊させるものであり、納税者の予測可能性と法的安定性を否定する解釈として、学問上はもとより実務上も許されないと解する。

## おわりに

以上の考察から明確にされたように、本判決及びこれと同旨の論説等は、租税回避防止規定として創設された法人税法132条の2による否認対象の射程が不明確であるという批判を甘受せざるを得ないであろう。例えば、株主が同一のA社(純資産10・合併法人)と

B社(同△10)が合併した後に、当該株主に相続が発生したとすると、合併後の存続会社(合併法人)の株式評価額(課税価格)は0円となり、一方、合併しない場合の相続財産である合併法人株式の評価額10億円(課税価格)とは大きく異なる。これも制度の濫用として相続税法64条4項により否認されかねないのが本判決等の論理である。

これが否認される余地はないという従前の租税回避論が崩壊しかねない本判決の論旨の是非については、上訴審において、租税法律主義に基づく深遠な議論の上で正当な判断がなされるべきことを期待したい。

#### (注)

- (1) 立法当時の担当者の朝長英樹氏(現税理士)は、判決後に発刊した著書『組織再編成をめぐる包括的否認と税務訴訟』清文社(2014年)325頁以下において、被告国側から提出した鑑定意見書を公表している。そこで、これについても必要に応じて検討する。
- (2) 金子宏『租税法・第18版』有斐閣(2013年)121頁。
- (3) 租税回避を中心としたドイツ税法の研究で知られる清永敬次京都大学名誉教授は、「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。」(清永敬次『税法(第7版)』ミネルヴァ書房(2007年)44頁。番号は筆者)。北野弘久『税法学原論(第六版)』青林書院(2007年)225頁は、納税者の行為が理論上租税回避行為といいうるためには、少なくとも三つの客観的要件を充たすことが必要であるとし、「納税者が、①不相応な方法、言葉をかえていえば、異常な行為形式を選択し、②それによって通常の行為形式を選択したときと同一の経済目的を達成し、③その結果、多額の租税を軽減する。この場合のこの納税者の『異常な行為』をここでいう租税回避行為という。」とされている。
- (4) この場合、武富士事件における法廷意見の須藤裁判長の補足意見の「明確な根拠が認められ

ないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。そして、厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋である」という、租税法律主義による法解釈の要諦が銘記されるべきである。

- (5) 朝長前掲書(注1)17頁。
- (6) IDCF事件判決は非適格分割を否認したものであるが、当初から吸収分割(既存の法人への分割)により新株に合わせて金銭の交付をすれば、非適格分割による移転資産の譲渡として譲渡損益が認識されるべきものである。その意味では、IDCF事件は、容認される非適格分割を採用しえたものと思料する。従前の租税回避行為の議論は、このような容認される代替策がある場合を租税回避として捉えたものはないと考えている。その意味では、本判決が当該分割を租税回避としたのは、この点について新たな論点を提供したものだといえる。仮に、このような金銭交付による非適格組織再編成が法人税法132条の2により否認されるのであれば、解釈の崩壊であり、節税行為も否認されるという財産権の侵害の何物でもない。
- (7) 高田次郎「平成13年度改正税法詳解特集号・法人税関係の改正」税経通信56巻9号(2001年)191頁。
- (8) 朝長英樹「第3回 企業組織再編成に係る税制について」(平成13年5月16日開催)社団法人日本租税研究協会『企業組織再編成に係る税制についての講演集』(平成13年)70頁。同「組織再編成に係る行為又は計算の否認(第1回)」T&Amaster No.443(2012.3.19)25頁。
- (9) 朝長同上論説や朝長前掲書(注1)17頁は、事案の事実関係を問わずに、「適格要件に適合させる行為」や逆に「適格外し」が法人税法132条の2において否認されるとする。
- (10) 朝長前掲論説(注8・後者)
- (11) 「座談会 行為計算の否認と最近の法人税務事例」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・公認会計士)の朝長発言(T&Amaster No.465(2012.9.3)33頁)。
- (12) この同族会社の行為計算の否認規定による「引直し」が捨象され又は軽視された課税(判決)がみられるが、このことが、租税回避行為の否認論が混迷していることの元凶であると考えている。この点及び同族会社の行為計算の否

認規定の諸問題を考察した最近のものとして、大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 (第II巻)』税務経理協会 (2014年) 第1章・第2章を参照。

- (13) 前掲座談会 (注11) 26頁の朝長発言。
- (14) 前掲座談会 (注11) における阿部氏の発言 (25頁)。同氏は、さらに続けて、「相対的な事業関連性でありますとか、規模要件でありますとか、いろいろな議論があったわけではありますが、それと同じように、今までやってきた事業の組織再編成後の一つの表れとして、今まで経営に関わっていた人たちがそのままいるのだ、ということが重要だ、ということで今の形になったわけであります。」(25-26頁)と述べている。加えて、同氏は、法人税法132条の2の規定の意味が理解できないとした上で、本件事件の欠損金の引継ぎが、なぜ駄目であるのかわからない、と発言されている (29-30頁)。また、緑川氏も、本件事件についての否認には疑問を提示している (29頁)。
- (15) 朝長前掲書 (注1) 335頁に掲載の鑑定意見書では、特定資本関係形成から合併までの間に、被合併法人等の事業の状態を大きく変更させるという場合には、特定資本関係形成前の被合併法人等の欠損金を合併法人等に引き継いで控除することはできないという考え方が採られているわけです、とされている。しかし、本文で述べたように、このような明文の規定はなく、また、前掲 (注11) 座談会の同氏の発言とも異なる内容である。かかる解釈は、納税者の予測可能性を否定する租税法理主義違反の解釈であり許されない。
- (16) 林修三『法令解釈の常識』日本評論社 (1959

年) 134-135頁、荒井勇『税法解釈の常識』税務研究会出版局 (1975年) 95頁参照。

- (17) 林同上書134頁。この通説とは異なり、朝長前掲書 (注1) 26頁は、「132条の2の創設の理由を脇に置いて解釈を語り始めるといったことは、法令解釈の常識を失念したもの」としているが、かかる制度趣旨を重要視するのであれば、国民に税法改正における個別規定の趣旨目的を告知する制度を創設するのが先決である。当時の専門誌の税法改正解説書では、執筆者の肩書きの記載がなく、形式的には財務省主税局の責任ある者による制度の趣旨・目的は公表されていないことになる。このような状況では、文理解釈に優先して、制度の趣旨目的により解釈するという論理自体成り立たない。
- (18) この点の問題点を詳論したものとして、大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 (第I巻・改訂増補版)』税務経理協会 (2013年) 第3章を参照。
- (19) この点に関連して、「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」という、昭和42年に発表された古典的名論文の渡辺伸平判事 (当時) による指摘がある。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。その意味内容は、現実に有効に成立した法律行為により発生している法的効果や経済的成果の存在自体は、実質主義又は租税回避行為の否認の法理によっても、否認することは許されないことを論じたものであり、その真実に存在する事実に基づいて課税するということを意味している。

— \* —

— \* —