

<論説>

## 組織再編税制における租税回避否認規定の解釈適用

柳 綾子

### I 問題の所在

企業活動がグローバル化するなかで、企業活動が多様化・複雑化しており、また厳しい経営環境のなかで、組織再編成が多く求められるようになってきた。その中で、税制においても組織再編成に対応するべく、平成 13(2001)年度に組織再編税制が創設された。組織再編税制は、組織再編成のスキームの複雑さも相まって、幾度となく改正されてきた。平成 29(2017)年度には創設以降、大幅な大改正が行われ、平成 30(2018)年度・平成 31(2019)年度には適用を緩和すべくさらに改正され現在に至っている。

特に新型コロナウイルス感染拡大以降、企業経営においては、業績向上、資金調達、人材確保等の課題解決のため事業再生・組織再編成・M & A も加速することが予想される。その際、組織再編成に関しては税制との関係を十分顧慮して対応する必要がある。なぜなら、組織再編税制においては、法人税法 132 条の 2 に包括的な租税回避否認規定が設けられているからである。この規定は、組織再編成に関する抽象的な文言を内容とするため、創設当初からその解釈適用上問題が生じることが懸念されていた。

そこで、まず組織再編税制創設後に同規定が適用され、初めて司法の判断が下されたヤフー事件(最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決)を取り上げ、分

析検討を行う。さらに、同判決以後、初めて同規定の適用が認めれた事例である TPR 事件(東京高裁令和元年 12 月 11 日判決、最高裁令和 3 年 1 月 15 日 上告不受理)を取り上げ、個別否認規定でもある法人税法 57 条 3 項に定める未処理欠損金額の引継制限の要件から除外される組織再編成につき、未処理欠損金額の損金算入を同規定により否認した課税処分の司法判断について分析検討を行う。

本稿の考察では、判例の評釈にとどまらず、組織再編税制における租税回避否認規定について税法上の基本原理の視点から、解釈適用論だけではなく立法論からも、論点を次の 3 つに絞り考察を行う。論点の 1 つ目は、租税回避概念を明確にすること。そして論点の 2 つ目は、租税回避否認の類型を整理し、理論的な視点から分析検討すること。最後の論点として、論点 1・2 の視点から組織再編税制における租税回避否認規定についての租税判例を分析検討することにより、そのあり方を理論的に検討することである。

## II 税法における租税回避概念と否認類型

### 1. 税法学研究方法と租税回避

税法の全体を支配する基本原則は、租税法律主義と租税平等主義(租税公平主義)を挙げることができる。相互に密接に関連しながら、近代国家において確立したものであって、前者は形式的原理であり、後者は実質的原理である、ということが出来る<sup>1</sup>。税法学は、この 2 つの原則についていずれの原則において理論的に体系化されるか、つまり租税法律主義に基礎を置くのか、又は租税法律主義と租税平等主義の 2 つの原則に立脚(相剋の関係)するのかという議論である。また、租税平等主義は税法の解釈適用において特殊法法的表現として実質課税の原則と称されてきている原則である<sup>2</sup>。

当該議論は、伝統的に常に実質課税の原則が中心的課題として論じられてきた。実質課税の原則の思想的背景を成すドイツ税法の経済的観察法

<sup>1</sup> 金子宏『租税法(第 24 版)』弘文堂(2021 年)77 頁。

<sup>2</sup> 北野弘久『税法学原論(第 6 版)』青林書院(2007 年)126 頁。

(wirtschaftliche Betrachtungsweise)は、法制度上、1919年にライヒ租税基本法(Reichsabgabenordnung : RAO)4条において初めて解釈原則として導入され、1977年租税基本法(Abgabenordnung : AO)において削除されるに至るまで、57年間税法の解釈適用原則として存続してきた<sup>3</sup>。しかし、この57年間、経済的観察法は、エンノ・ベッカー(Enno Becker)が主張した純粋に「経済的」(Wirtschaftliche)な考察方法から、目的論的方法を内容とする「法的」(rechtliche)な考察方法へと発展してきたということが出来る<sup>4</sup>。経済的観察法ないし実質課税の原則が強調されるようになった当初においては、法規の欠陥補填のための方法論としては重要な機能を果たしてきたのである。

しかし、今日のように租税法律が、質的にも量的にも整備されてきている状況においては、経済的観察法ないし実質課税の原則がいかに機能するのか、また税法学上の原理と言い得るのか、疑問がある。また、経済的観察法ないし実質課税の原則を一般法学方法論として考えるならば、他の法律と同様、あえて法的に規定する必要もなく、特別に税法に固有の原則として論じることもない。とくに制定法実証主義方法論に基づく税法においては、法的安定性及び予測可能性が強く要請されることから、経済的観察法ないし実質課税の原則の存立する論拠は見出し得ないといえる<sup>5</sup>。そのため、当該解釈方法論は、利益法学の主張に基づく、目的論的方法を重視する税法学方法論として特徴づけることができるのである。

一方で、昭和36(1961)年の国税通則法制定に際して、かかる2つの方法論的立場から、税法学のあり方について多くの問題が提起され、それぞれの立場から論議されてきた。実定法上においては成立しなかったが、実質課税の原則について注目すべきことは、昭和36(1961)年7月5日になされた政府の税制

<sup>3</sup> 中川一郎「税法における経済的観察法の運命－77年AO施後のBFH判例を観て－」日本税法学会編『日本税法学会創立30周年記念祝賀税法学論文集－税法学の基本問題－』日本税法学会(1981年)54頁。

<sup>4</sup> Beissc,H.:Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neuern deutschen Rechtsprechung, in:Steuer und Wirtschaft 1/1981, S. 5.

<sup>5</sup> 岩崎政明「経済的観察法をめぐる最近の論争」租税法学会編『租税法研究－租税法の基礎理論』11号、有斐閣(1983年11月)153頁。

調査会(会長：中山伊知郎)の「国税通則法制定に関する答申」(税制調査会第 2 次答申)である。税制調査会の国税通則法制定の趣旨は、当時の税法の規定を総合的にみた場合、そこには租税に関する基本的な法律構成に関する規定が欠けているのであり、また、各税に共通する事柄でありながら、規定の不備不統一ないしは重複等がかなりみられるのであって、そのため、税法についての統一的な理解を困難にし、あるいは解釈上の疑義を生じる結果となっているものが相当みられるので、ここに国税通則法を制定することが望ましいと考えられるとされている<sup>6</sup>。そして、税法の解釈適用に関しては、「実質課税の原則」を明文化すべきことを答申したのである。

この答申においては、租税負担の公平に照らして、納税者の経済的・実質的な担税力に即した課税が行われるべきことを要請する考え方から、国税通則法において、次のような規定を設けるのが適当であるとしたのである。すなわち、「税法の解釈・適用に関しては、現行法においても従来からいわゆる実質課税の原則の適用があるとされ、これに基づいた具体的な課税の原則として次のようにこれを明らかにするものとする。「一 実質課税の原則 税法の解釈・適用及び課税要件事実の判断については、各税法の目的に従い、租税負担の公平を図るよう、それらの経済的意義及び実質に即して行うものとする趣旨の原則規定を設けるものとする」と述べている。さらに、租税回避行為の禁止、行為計算の否認、無効な法律行為・取り消すべき法律行為等と課税の関係についても答申されているのである。

この実質課税の原則についての答申の趣旨は、実質課税の原則とは、別段目新しい概念でもなく、むしろ以前から税法の領域に存在していた考え方を抽象的に表現したものであって、いわゆるドイツ税法上の経済的観察法と同意味のものを規定したものであるといえる<sup>7</sup>。そのため、実質課税の原則は、租税帰属関係のみに関してだけでなく、税法の解釈適用に関する広意義なものであ

<sup>6</sup> 税制調査会『国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びその説明』(昭和 36 年 7 月)1 頁。

<sup>7</sup> 志場喜徳郎「国税通則法の批判に就いて」『税理』第 5 巻第 1 号参照。

ると理解されるものであり、いわゆる経済的観察法の趣旨を含むものといえることができるのである。しかし、このような答申内容に対しては、強烈な反対運動が起こり、政治問題化した。

以上のように、実質課税の原則の立法化は見合わされることとなった。その理由としては、「問題は、まさに、『抽象的、一般的に』表現するところにある。もちろん、このような事柄の性質上、その具象化には限度があるし、なかんずく租税回避行為の禁止に関しては、予測不可能な巧妙な手段に対処する意味からして、抽象的表現そのものに意義があるといえる。しかし、同時にこの点が、抽象的な表現による規定の解釈問題を生じ、そのおもむくところ、税務当局による拡大的・恣意的解釈に委ねることとなつては、納税者の正当な権利利益を擁護する上に大きな不安が生ずることになるのではないかという懸念を抱かせるものになるのである。……わが国におけるあり方としても、各税法において、必要に応じて個々の具体的ケースに即した個別的な規定を設けることはよいとして、いわゆる原則的、一般的な規定のあり方はこれを避けることが、妥当な立法態度であると考えられたのである。」<sup>8</sup>と説明されている。このような抽象的・一般的な表現による実質課税の原則は、税務行政当局においては予測不可能な巧妙な事態に対しては意義を認めることができるとしても、租税法律主義を最高法原則とする税法の領域にあつては、法的安定性及び予測可能性の強い要請から必然的に否定されることにならざるを得ないのである。したがって、税法全般を支配する解釈・適用原則としての実質課税の原則の立法化が見合わされたということは、ドイツの経済的観察法の動向をみると、税法学上妥当であったといえることができる。

## 2. 租税回避の概念

わが国税法上では、租税回避(tax avoidance : Steuerumgehung)を定義した規定は存在しない。金子宏教授は、租税回避とは、私法上の形成可能性を異常又は

<sup>8</sup> 志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂申俊編『国税通則法精解』大蔵財務協会(1980年)26頁。

変則的な態様で利用すること(濫用)によって、税負担の軽減又は排除を図る行為とされている<sup>9</sup>。また、私法上の形成可能性を濫用する行為について、①合理的又は正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減又は排除を図る行為、及び②租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の形成可能性を利用して、税負担の軽減又は排除を図る行為という二つの類型を挙げられている<sup>10</sup>。金子教授の租税回避に関する説明は、『租税法(第 22 版)』成文堂(2017 年)以降従来の説明から変更されている。判例においては、趣旨目的の制度濫用(外国税額控除制度の濫用)から禁止ないし否認した「りそな銀行外国税額控除否認事件」(最高裁平成 17 年 12 月 19 日第二小法廷判決)や不当性要件に係る経済的合理性基準の視点から制度濫用により否認した「ヤフー事件の判決」(最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決)等が影響したのではないと思われる。

しかし、このような租税回避については、ドイツの 1919 年ライヒ租税基本法(RAO)5 条「第 1 項 民法の形式及び形成可能性の濫用によって、納税義務を回避し、又は軽減することはできない。第 2 項 第 1 項の規定にいう濫用は、次の各号の要件をすべて満たす場合に認められる。①法律が経済的事象、事実及び関係を、これらに相応する法的形成において、課税の対象とする場合に、租税を回避するために、これらに相応しない異常な法形成が選択され、又は法律行為が行われること。②当該関係の状況及び行為の様式により、経済的事象、事実及び関係に相応する法的形成を選択した場合と経済的に基本的に同じ効果が当事者に対し達成されること。③選択した方法に伴う法的不利益が、現実に意義を有せず、又はわずかの意義を有するにすぎないこと。」<sup>11</sup>と定められている。

<sup>9</sup> 金子宏『租税法(第 24 版)』弘文堂(2021 年)133-134 頁。金子宏教授は、第 21 版以前は、租税回避を「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」(金子宏『租税法(第 21 版)』弘文堂(2016 年)125 頁。)と定義付けている。

<sup>10</sup> 金子宏『租税法(第 24 版)』弘文堂(2021 年)134 頁。

<sup>11</sup> 清永敬次「隠れた利益処分と租税回避」日本税法学会編『日本税法学会創立 30 周年記念祝賀税法論文集』日本税法学会(1981 年 9 月)218-219 頁。

その後、1934年租税調整法(Steueranpassungsgesetz : StAnpG)6条、1977年租税基本法42条に引き継がれ、2008年租税基本法42条では、「第1項 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。租税回避防止のため、個別租税法律の規定の要件が充足される場合には、当該規定によって法効果が決定される。それ以外の場合、第2項に規定する濫用が存在するときは、経済的事象に相応する法的形成をした場合に発生すると同様に租税請求権が発生する。第2項 濫用は、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存在する。納税義務者が選択した当該法的形成について、事情の全体像からみて租税以外の相当な理由があることを証明した場合には、濫用は存在しないものとする。」<sup>12</sup>と規定され、現在に至っている。

ドイツにおいても、税法上、租税回避は、法の形成可能性の濫用により租税減少あるいは租税節減を図る行為とすることができる。しかし、濫用については、①選択された形成が、追求する目標に照らして不相応であり、②租税減少あるいは租税節減に役立ち、③経済的あるいはその他の非租税的理由により正当化されないもの、という3つの要件が同時に充足し満たされる場合に成立する<sup>13</sup>、と濫用概念の明確化が図られている。

### 3. 租税回避に対する否認類型

租税回避行為は、その行為自身は私法上有効であるが、租税負担の軽減のみを意図してなされた通常用いられない法形式の選択について、租税法上黙認することは、課税の公平を歪めるという視点から、それが私法上は有効なことを前提としつつも、税法上はそれを無視し、通常用いられる法形式に税務行政庁が引き直し、課税要件が充足されたものとして課税が行われることを租税回避行為の否認と呼ぶ。

<sup>12</sup> Kühn, R. / Arexander von Wedelstädt(Hrsg.) : Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar,20. Aufl., Stuttgart 2011, S. 111.

<sup>13</sup> Kühn, R. / Arexander von Wedelstädt(Hrsg.) : Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar,20. Aufl., Stuttgart 2011, S. 112.



上記のような、租税回避行為について否認する一般的な規定として有名なものが、ドイツ租税基本法 42 条である。当該規定においては、法的形成可能性の濫用によって租税法律を回避することはできず、当該濫用が存在するときは経済的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成立する、と定めている<sup>14</sup>。

わが国には、ドイツの租税基本法 42 条のような一般的否認規定は存在しないが、同族会社に係る法人税法 132 条、組織再編成に係る法人税法 132 条の 2、通算法人に係る法人税法 132 条の 3 等の包括的否認規定、さらには多くの個別否認規定が存在する。また、解釈論の観点からは、実質課税の原則による否認、私法上の法律構成による否認がある。以下、それぞれについて検討を行う。

### 3-1. 一般的否認規定

租税回避行為の否認を一般的に認める有名な例として、前述のドイツ租税基本法 42 条がある。わが国税法上には、租税回避に関する一般的否認規定は存在しない。前述したように昭和 36(1961)年の国税通則法創設の際に導入が試みられたが、現在すべての分野を網羅する一般的否認規定はない。アメリカでは、2010 年に、判例法上の経済的実質主義 (economicsubstance doctrine) と呼ばれる法則をそのまま法文化した規定が内国歳入法典 7701 条に設けられている。また、イギリス・オーストラリア・カナダ等のアングロ・サクソン系の国々でも、一般的租税回避否認規定 (General Anti-Avoidance (Anti-Abuse) Rule : GAAR) が設けられている<sup>15</sup>。

### 3-2. 包括的否認規定

個別税制に係る包括的否認規定としては、法人税法 132 条・所得税法 157 条・相続税法 64 条等の同族会社の行為計算否認規定がある。当該規定は、同族会

<sup>14</sup> Kühn, R. / Arexander von Wedelstädt(Hrsg.) : Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar, 20. Aufl., Stuttgart 2011, S. 111.

<sup>15</sup> 各国の GAAR の規定については、矢内一好『一般否認規定と租税回避判例の各国比較 - 事後的対処法と防的対処法(第 2 版)』財経詳報社(2021 年)を参照されたい。



社の行為又は計算で、これを容認した場合に法人税法・所得税等の負担を不当に減少させる結果となると認められるときには、これを否認して更正又は決定を行うことができる旨を定めている。

さらに、平成 13(2001)年の税制改正において組織再編税制が創設された。これにより、適格組織再編成の場合、合併等による資産・負債の移転について、原則として時価による譲渡とされ課税されることや、一定の要件の下で繰越欠損金の引継ぎが認められることとなった。このような規定の創設に伴い、組織再編税制を利用した租税回避行為の形態や方法は多様なものであることが予測できたため、当該組織再編成にかかる行為又は計算で、これを容認した場合に法人税・所得税等の負担を不当に減少させる結果となると認められるときは、これを否認して更正又は決定を行うことができる旨の規定も創設された(法法 132 の 2、所法 157 ④、相法 64 ④など)。その後、平成 18(2006)年の税制改正において株式交換及び株式移転に係る税制が整備されたことに伴い、否認規定の適用範囲が拡大された<sup>16</sup>。

また、グループ通算制度(令和 2(2020)年度税制改正により、連結納税制度からグループ通算制度へ移行)により、当該制度の仕組みを利用した租税回避行為に備えるため通算法人の行為又は計算で、これを容認した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ときは、これを否認して更正又は決定を行うことができるとしている(法法 132 の 3)。

### 3-3. 個別的否認規定

個別的否認規定とは、租税回避を防止するための特別条項であり、そのような場合を類型化して捉え、具体的な項目について設けられた規定である。先に述べた、同族会社の行為計算否認規定についても解釈の仕方によると、個別的否認規定に該当するといえなくもないが、特別の状況に限定された個別具体的な要件を規定しているものではないことから本稿においては、個別的否認規定

---

<sup>16</sup> 渡辺淑夫『法人税法—その理論と実務(平成 26 年度版)—』中央経済社(2014 年)109 頁。

としていない。なお、わが国では、多くの個別的否認規定がある。例えば、法人税法においては、不相当に高額な部分の金額に係る役員給与等の損金不算入(法法 34)、組織再編成による未処理欠損金の引継ぎと制限(法法 57 ②③)などや、所得税法においては事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例(所法 56)、家族に対価を支払うことによる所得分割の恣意性の排除(所法 57)など、相続税においては、相続人の数に算入される養子の数の否認など(相法 63 など)があげられる。

### 3-4. 実質課税の原則による否認

解釈論として、実質主義の見地から、租税回避行為を否定する考え方がありうる。この考え方は、基本的に、納税者の行為の「形式」または「法形式」を否定し、行為や取引の「事実」、「実態」を重視するものといえる。

実質主義の機能の 1 つは、納税者が真に行った行為や取引は何かという視点から、現実世界の真実なるものを探求しようとするものである<sup>17</sup>。つまり、実質所得者課税と実質課税の原則について、前者は帰属の関係の存否に関する原則が法人税法及び所得税法に法定されている。これらの税法は特に帰属の関係が複雑であるため、法人税及び所得税について定められている原則は、実質所得者課税の原則と呼ばれている。後者の実質課税の原則は、法形式にかかわらず実質を重視するという原則であり、仮に法形式と実質が異なっている場合は実質によるべきであるというものであり、法形式によらず、経済的実質によって税法の所得を算定すべきことを原則とするものである<sup>18</sup>。

これに対して、行為計算の否認において置き換えられた経済的実質なるものは、事実あるいは実態としての取引ではなく、税務行政庁によって想定された「仮定の経済的実質」である。租税回避行為の否認を支える思想や理念は実質主義と重なるものがあるとしても、それを具体化する手法は必ずしも同一では

<sup>17</sup> 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」日本税法学会編『税法学』546号、日本税法学会(2001年12月)187頁。

<sup>18</sup> 武田昌輔「総説」日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討—租税回避行為との関係を含めて—』財経詳報社(2007年)25頁。

なく、一方が「実態」を他方が「仮定(された実態)」をそれぞれ重視するというように、その手法には相当の違いがあるべきである<sup>19</sup>。

すなわち、わが国の実質課税の原則は、ドイツの経済的観察法ということができる。この実質課税の原則の一般規定の創設については、昭和36(1961)年の国税通則法の創設の反省に立って現在も機が熟しておらず、不当な租税回避行為については、個別否認規定又は司法の場において手当が行われている<sup>20</sup>。

### 3-5. 私法上の法律構成による否認

課税要件事実の認定は、外観や形式に従ってではなく、真実の法律関係に即して認定がなされなければならないが、その結果、当事者が用いた法形式が否定されることがあり、このような場合も当事者が用いた法形式を否定するという意味で「否認」と呼ぶこともできる<sup>21</sup>。

すなわち、これが私法上の法律構成による否認である。これは、私法固有のものではなく、私法上の事実認定あるいは契約解釈の方法によるものである。この方法による否認は、租税回避目的を重要な間接事実として捉える考え方であり、その意味では、明文の否認規定がない場合でも租税回避の否認を正面から肯定する実質主義的見解とは異なる<sup>22</sup>。

### 3-6. 限定解釈による否認

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

---

<sup>19</sup> 田中治「所得税における同族会社の行為計算の否認規定」日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討—租税回避行為との関係を含めて—』財経詳報社(2007年)73頁。

<sup>20</sup> 武田昌輔「総説」日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討—租税回避行為との関係を含めて—』財経詳報社(2007年)25頁。

<sup>21</sup> 中里実「タックス・シェルターと租税回避否認」日本税務研究センター編『税研』14巻83号、日本税務研究センター(1999年1月)64頁。

<sup>22</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義(第2版)』弘文堂(2011年)67頁。

の取引を形の上で租税減免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、当該規定の適用を図る例が多い。これも租税回避の一つのタイプである。このような場合には、租税減免規定の趣旨・目的に照らして、これらの規定を限定解釈し、当該取引に対する租税減免規定の適用を否定することができると思ふべきである。これは、アメリカのグレゴリー事件の連邦最高裁判決によって認められた正当な事業目的の法理 (proper business purpose doctrine) である。わが国でも、一連の外国税額控除の事件において、この原理を適用して租税法規 (税負担軽減規定) を限定解釈し、租税回避行為の否認と同じ結果を導き出そうとした例がみられる。

例えば、外国法人が外国において納付すべき税を軽減することを目的として内国法人の外国税額控除の余裕枠を利用するために締結させた契約について、法人税法 69 条の制度趣旨・目的を著しく逸脱するものであり、正当な事業目的を有する取引とはいえないとして、内国法人の融質の利息に課された外国法人税について同条の適用を受けることができないと判示した例として、外国税額控除余裕枠りそな銀行事件 (最高裁平成 17 年 12 月 19 日判決：民集 59 卷 10 号 2964 頁) や UFJ 銀行事件 (最高裁平成 18 年 2 月 23 日判決：判時 1926 号 57 頁) がある。

### III 組織再編税制の立法趣旨及び租税回避否認規定

#### 1. 組織再編税制の立法趣旨・目的と変遷

平成 13(2001)年度の法人税法改正において、合併、分割、現物出資、事後設立及びみなし配当を中心として、組織再編成の全般にわたり抜本的な改正が行われ、いわゆる組織再編税制が創設された。企業の国際化・情報化の進展等により競争が激化した現代の社会経済情勢の下で、企業が経営の効率性等を高める為に企業活動が多様化・複雑化しており、従前から企業の組織再編成が重要な課題となっていた。そのため、平成 5(1993)年以降から組織再編成に関する商法及びその関連法の法整備が活発に行われており、商法においては平成 9

(1997)年の合併手続の簡素合理化、平成 11(1999)年の純粋持株会社の創設を円滑に行うための株式交換・株式移転制度の導入、平成 12(2000)年の会社分割制度の創設など多くの改正が行われてきた。そのなかで、企業が組織再編成を円滑に進めるためには、企業が資産の移転を行った場合にその取引の実態に合った課税を行うなど、税制面での適切な対応が必要不可欠であった<sup>23</sup>。

平成 13(2001)年度の税制改正においては、従前の税制に比べて、課税要件等をより一層詳細に規定したものとなり、透明性の高い税制により租税負担に関する予測可能性と法的安定性を保障しようとする趣旨等により改正が行われ、いわゆる組織再編税制が創設された。組織再編税制は、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ており、組織再編成がなされたとしても、その実態は従来の組織活動がそのまま継続的に維持されているのであれば、譲渡損益を認識する必要はないとしている<sup>24</sup>。さらに、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、適格組織再編成として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に分けて整理を行っている<sup>25</sup>。なお、共同事業を営むための組織再編成が設けられた趣旨として、実際に企業グループを超えた組織再編成が行われているといった実態が考慮されたことによるものである。

<sup>23</sup> 足立正喜「企業組織再編税制の今後の課題」『税大ジャーナル』2号(2005年7月)6頁。

<sup>24</sup> 中尾睦『改正税法の全て(平成13年版)』大蔵財務協会(2001年)134頁。

<sup>25</sup> 中尾睦『改正税法の全て(平成13年版)』大蔵財務協会(2001年)136頁。

さらに、平成 13(2001)年度の税制改正において、組織再編税制を利用した租税回避を防止するため、包括的否認規定である「組織再編成に係る行為計算否認規定」が設けられた<sup>26</sup>。

平成 18(2006)年度の税制改正においては、会社法の制定等により既存制度の取扱いも含め見直しが行われた。株式交換及び株式移転について、これまでの合併等を中心とした組織再編成に係る税制の下に位置付けるとともに、適格株式交換等の範囲については、合併等の組織再編成と整合的なものとして整理された。

平成 19(2007)年度の税制改正においては、企業グループ内の内国法人間で行われる三角合併等のうち、特定グループ内合併等(合併、分割、株式交換及び現物出資)に該当するものが適格合併等の範囲から除外されることとされた。これは、会社法における合併等対価の柔軟化により、合併等の対価として親法人の株式を用いた三角合併等が可能となり、外国法人の株式を対価とするクロスボーダーの組織再編成が可能となったことから、新たに可能となる国際的な租税回避の防止のための改正とされている。

平成 22(2010)年度の税制改正においては、資本に係る取引等に係る税制の整備が行われ、100%グループ内の法人間の資産の譲渡損益を繰り延べる制度が創設されたことに伴い適格事後設立制度が廃止された。また、現物分配が組織再編成の一形態と位置づけられるなど、組織再編成に関する税制の見直

---

<sup>26</sup> 平成 13 年 4 月施行：旧法人税法 132 条の 2「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは事後設立(第二条第十二号の六(定義)に規定する事後設立をいう。)によりその有する資産の移転を行い、若しくはこれと併せてその有する負債の移転を行った法人(以下この条において「移転法人」という。)、当該資産の移転を受け、若しくはこれと併せて当該負債の移転を受けた法人(以下この条において「取得法人」という。)又は移転法人若しくは取得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で、これを容認した場合には、当該資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、移転法人又は取得法人の株式(出資を含む。)の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額(第二十四条第一項(配当等の額とみなす金額)の規定により利益の配当又は剰余金の分配の額とみなされる金額をいう。)の減少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、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。」

しが行われた。

平成 25(2013)年度の税制改正において、支配関係がある法人間の適格合併等が行われた場合の繰越青色欠損金額に係る制限制度における引継対象外未処理欠損金額の計算の見直し、支配関係がある法人間で適格組織再編成等が行われた場合の繰越青色欠損金額に係る制限制度におけるないものとされる欠損金額の計算の見直し、特定資産に係る譲渡等損失額の損金算入制度の見直しがなされた<sup>27</sup>。

平成 29(2017)年度の税制改正において、分割法人が行っていた事業の一部を分割型分割により新たに設立する分割承継法人において独立して行うための分割が適格分割とされた。また、これと同様の効果があると考えられる完全子法人の株式の全部の分配について、株式分配として組織再編成の一類型として位置づけた上で、適格要件に該当するものについては現物分配法人における完全子法人株式の譲渡損益について課税しないこととするとともに、株主において帳簿価額の付替えをすることとされた。さらに、支配関係がある法人間の吸収合併及び株式交換の対価要件が緩和された。100%未満子法人の100%子法人化について、全部取得条項付種類株式の端数処理、株式併合の端数処理及び株式売渡請求による100%子法人化を組織再編成に係る税制の下に位置づけ、株式交換との間で税法上の取扱いが統一された。なお、近年行われている多様な組織再編成に対応するため、支配関係がある法人間の吸収合併及び株式交換の対価要件の緩和、分割型分割における株式の保有関係に関する要件の見直し、当初の組織再編成以後に2以上の組織再編成が行われることが見込まれている場合の当初の組織再編成の適格要件の見直しが行われるとともに、所要の適正化措置が講じられた<sup>28</sup>。

平成 30(2018)年度の税制改正において、競争力強化のための措置として、事業再編の環境整備に関する措置を講ずることとされ、多段階型再編等多様な手法による事業再編の円滑な実施を可能とするため、組織再編税制の適格要件

<sup>27</sup> 財務省『法人税法の改正(平成 25 年度)』356-370 頁。

<sup>28</sup> 財務省『法人税等の改正(平成 29 年度)』318 頁。



等の見直しが行われた<sup>29</sup>。例えば、完全支配関係がある法人間で行われる当初の組織再編成の後に適格株式分配を行うことが見込まれている場合における当初の組織再編成に係る株式の保有関係に関する要件の見直し、無対価組織再編成について適格組織再編成となる類型の見直しを行うとともに、非適格組織再編成となる場合における処理の方法が明確化された。また、支配関係がある法人間の組織再編成及び共同事業を行うための組織再編成に係る従業員引継要件及び事業継続要件が緩和されるなど、その他所要の措置が講じられた。

## 2. 組織再編成に係る租税回避否認規定の解釈

組織再編税制を利用した租税回避行為に対応するため、平成 13(2001)年度税制改正において、組織再編成に係る行為又は計算で、これを容認した場合に法人税・所得税等の負担を不当に減少させる結果となると認められるときは、これを否認して更正又は決定を行うことができる旨の法人税法 132 条の 2(組織再編成に係る行為計算否認規定)が創設された。

すなわち、税務署長は、合併、分割、現物出資もしくは現物分配又は株式交換等もしくは株式移転に関して、①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、②合併等により交付された株式を発行した法人(①の法人を除く。)、③①及び②の法人の株主等である法人(①及び②の法人を除く。)の法人の法人税につき更正又は決定をする場合、これら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又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、その一方の法人又は他方の法人の株式の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額の減少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、その法人に係る法人税の課税標準も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こととされたのである。

---

<sup>29</sup> 財務省『法人税法等の改正(平成 30 年度)』309 頁。

当該規定は、組織再編税制の導入により、組織再編成の形態や方法は相当に多様となっているため、組織再編成を利用する複雑、かつ、巧みな租税回避行為が増加するおそれがあり、例えば、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場合、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場合、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、組織再編成を行う場合、株式の譲渡損を計上し株式の評価を下げるために、分割等を行う場合などが考えられた。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(法法57条3・4項、法法62条の7)が設けられた。しかし、これらの組織再編成を利用した租税回避行為は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たのである<sup>30</sup>。

このように、法人税法132条の2は、組織再編成に関する行為・計算の包括的否認規定であると解されている。なお、このような組織再編成に係る包括的否認規定は、個別的否認規定があってはじめて有効に機能することになる<sup>31</sup>。組織再編税制においては、法人税法57条3・4項及び法人税法62条の7の個別的否認規定があげられるが、本稿では法人税法57条の組織再編成にかかる繰越欠損金の引継制限規定を中心に以下検討を加える。

### 3. 組織再編成にかかる繰越欠損金の引継制限

#### 3-1. 欠損金の繰越控除制度の概要

法人税の所得金額は、定款等で定める会計期間に応じて事業年度を定め、その各事業年度において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算された収益及び費用を出発点とし、確定した決算に基づいて算出することとなる。すなわち、内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準

<sup>30</sup> 中尾睦『改正税法の全て(平成13年版)』大蔵財務協会(2001年)243頁。

<sup>31</sup> 渡辺徹也『スタンダード法人税法(第2版)』弘文堂(2020年)270頁。

は、各事業年度の所得金額とされているが、この各事業年度の所得金額は、確定した決算を基準に税法の規定により調整された益金の額から損金の額を控除した金額とされている(法 21、22、74)。したがって、各事業年度の課税所得を計算する上で、当該事業年度の損金の額が当該事業年度の益金の額を超える部分の金額は、欠損金額として取り扱われることとなる(法 2①十九)。そして、上記の課税所得計算上で欠損金が計上された場合、当該欠損金を次年度以降に繰越し、課税所得が計上された事業年度の損金に算入する仕組みが欠損金の繰越控除制度である(法 57)。現行制度上は、10 年間の繰越しが認められている。

このような欠損金の繰越控除制度が採用されたのは、租税負担の公平の観点から問題が生じる為である。そもそも、法人の課税所得計算は、給付能力のある所得を事業年度ごとに区切って計算するのが原則であり、他の事業年度に影響させないこととなる(事業年度独立の原則)<sup>32</sup>。そのため、欠損金については原則繰越すべできないと考えられる。しかし、事業年度が区切られているため、複数の年度を通じてみれば同額の所得が発生している場合、ある事業年度に所得の金額、別の事業年度に欠損金額が発生した法人は、平均的に所得を獲得した法人よりも、税負担が重くなる。したがって、所得の金額と欠損金額とを平準化する措置を設けることが、所得変動に関して中立的で公平な課税につながると考えられるためである<sup>33</sup>。

### 3-2. 組織再編成に係る繰越欠損金の引継制限

適格合併が行われた場合、被合併法人等に未処理欠損金額があるときは、その未処理欠損金額は、合併法人等においてその合併等事業年度前の各事業年度に生じた欠損金額とみなされる。したがって、適格合併が行われた場合、被合

<sup>32</sup> 成道秀雄教授は、事業年度独立の原則により、各事業年度の課税所得の金額は当該事業年度の益金の額から損金の額を控除して計算される、と述べている。(成道秀雄『税務会計一人税と理論と応用』第一法規(2015年)272頁)。なお、武田隆二教授は、課税所得は各事業年度を単位として算定され、他の事業年度に影響させないことを、課税年度独立の原則と述べている(武田隆二『法人税法精説(平成17年版)』森山書店(2005年)938頁)。

<sup>33</sup> 岡村忠生『法人税法講義(第3版)』成文堂(2007年)436頁。

併法人等のその適格合併の日前 10 年以内に開始した各事業年度において生じた未処理欠損金額は、合併法人等に引き継がれ、合併法人等の合併等事業年度以後の各事業年度において繰越控除されることとなる(法法 57②)。当該規定は、組織再編成で一定の要件に該当するもの(移転資産等に対する支配が継続している場合)については、適格組織再編成として資産及び負債の移転をその時の帳簿価額によって引き継ぐこととしている点と理論的に必ずしも直接関係するわけではないが、欠損金の引継ぎについては、合併を通じて租税回避が行われやすいことから、適格合併の要件と連動させている<sup>34</sup>。

ここで、適格合併における適格要件については、企業グループ内の合併と共同事業を営むための合併に区分される。企業グループ内の合併においては、①被合併法人と合併法人との間に 100%持分関係がある場合(完全支配関係)の合併と、②被合併法人と合併法人との間に 50%超 100%未満の持分関係がある場合(支配関係)の合併に分けられる。①の完全支配関係がある場合の適格要件は、金銭等不交付要件<sup>35</sup>、完全支配関係継続要件<sup>36</sup>であり、当該要件を満たす場合には適格合併に該当する。また、②の支配関係がある場合の適格要件は、金銭等不交付要件、支配関係継続要件、従業者引継要件<sup>37</sup>、事業継続要件<sup>38</sup>であり、当該要件を満たす場合には適格合併となる。支配関係がある法人間で行われる組織再編成については、組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別する観点から、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

<sup>34</sup> 今村隆「組織再編税制における租税回避－素朴な経済合理性基準から洗礼された濫用基準へ－」『租税法研究』第 50 号(2022 年 6 月)88 頁。

<sup>35</sup> 金銭等不交付要件とは、合併の対価として合併法人株式又は合併親法人株式のうちいずれか一の株式以外の資産の交付がないこと(無対価も含む)をいう(法法 2 十二の八)。

<sup>36</sup> 完全支配関係継続要件とは、合併前に当該合併に係る被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係があり、かつ、当該合併後に当該同一の者と当該合併に係る合併法人との間に当該同一の者による完全支配関係が継続することをいう(法法 2 十二の八イ、法令 4 の 3②)。

<sup>37</sup> 従業者引継要件とは、被合併法人の合併直前の従業者のうち、おおむね 80%以上に相当する数の者が合併後に合併法人の業務に従事することが見込まれていることをいう(法法 2 十二の八ロ(1))。

<sup>38</sup> 事業継続要件とは、被合併法人の合併前に行う主要な事業が、合併後に合併法人において引き続き営むことが見込まれることをいう(法法 2 十二の八ロ(2))。

再編成後も移転した事業が継続することが要件とされている。一方、完全支配関係がある法人間で行われる組織再編成は、経済的に同一であった法人間で行われるものであることから、要件が極めて緩やかなものとなっており、これらの要件は付されていない<sup>39</sup>。

また、①②以外の合併のうち、共同事業を営むための合併(支配関係がない法人間の合併)においては、金銭等不交付要件、従業者引継要件、事業継続要件、支配株主株式継続保有要件<sup>40</sup>、事業関連性要件<sup>41</sup>、事業規模類似要件又は特定役員在職継続要件<sup>42</sup>の6つの要件(共同事業要件)を全て満たす場合には適格合併となる(法法22の八、法令4の3④)。

このように、企業グループ内の合併等については、共同で事業を行うための合併等に比べて、適格合併に該当するための要件が緩和されていることから、例えば繰越欠損金等を有する企業グループ外の法人を一旦企業グループ内の法人に取り込んだ上で、企業グループ内の他の法人と組織再編成を行うこととすれば、容易に繰越欠損金等を利用することも可能となってしまう<sup>43</sup>。そのため、法人税法57条3項において未処理欠損金の引継ぎ制限規定が設けられている。当該規定では、適格合併に係る被合併法人の未処理欠損金額には、その適格合併が共同で事業を行うための合併に該当する場合(みなし共同事業要件を満たす適格合併)又は被合併法人と合併法人との間にその合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日等から継続して支配関係がある場合のいずれにも該当しない場合には、被合併法人等の支配関係事業年度前の事業年

<sup>39</sup> 武田昌輔編著『コンメンタル法人税法 Digital』2巻、第一法規(2023年9月)613頁。

<sup>40</sup> 支配株主株式継続保有要件とは、合併により交付される合併法人の株式等のうち支配株主に交付されるものの全部が支配株主により継続して保有されることが見込まれていることをいう。

<sup>41</sup> 事業関連性要件とは、被合併法人の被合併事業と合併法人の合併事業(新設合併の場合には他の被合併法人の被合併事業)とが相互に関連するものであることをいう。

<sup>42</sup> 事業規模類似要件又は特定役員在職継続要件とは、事業規模の割合が5倍を超えないこと又は被合併法人と合併法人(新設合併の場合には他の被合併法人)の特定役員(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)が当該合併後に特定役員となることが見込まれていることをいう。

<sup>43</sup> 武田昌輔編著『コンメンタル法人税法 Digital』4巻、第一法規(2023年9月)3459の8頁。

度に係る未処理欠損金額及び被合併法人等の支配関係事業年度以後の事業年度に係る未処理欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額から成る部分の金額の欠損金額は含まれないとしている。すなわち、企業グループ内での適格合併の場合で、当事者間に5年前の日等から継続して支配関係があるとき又はみなし共同事業要件を満たす適格合併等に該当するときは、上記の未処理欠損金の引継ぎ制限は適用されないのである。みなし共同事業要件を満たす適格合併等とは、次の(1)又は(2)の要件を満たした適格合併のことをいう。(1)事業の相互関連性に関する要件(事業相互関連性要件)<sup>44</sup>、事業の相対的な規模に関する要件<sup>45</sup>、被合併事業の同等規模継続に関する要件<sup>46</sup>、合併事業の同等規模継続に関する要件<sup>47</sup>の全てに該当する場合又は(2)事業相互関連性要件及び特定役員引継要件<sup>48</sup>のいずれにも該当する場合をいう(法令112③)。なお、支配関係が発生した直後に適格合併をした場合であっても、その合併が共同事業を営むための適格合併であるときは、未処理欠損金の引継ぎ制限は適用されない。IVで取り上げるヤフー事件においては、「みなし共同事業要件」の特定役員引継要件の充足可否に焦点があてられた。

このように、適格合併の場合には、法人税法57条2項で未処理欠損金を引

<sup>44</sup> 事業の相互関連性に関する要件とは、被合併法人の被合併事業と合併法人の合併事業とが相互に関連するものであることをいう。

<sup>45</sup> 事業の相対的な規模に関する要件とは、被合併事業と合併事業のそれぞれの売上金額、被合併事業と合併事業のそれぞれの従業者数、被合併法人と合併法人のそれぞれの資本金の額若しくは出資金の額又はこれらに準ずるものの規模の割合が概ね5倍を超えないことをいう。

<sup>46</sup> 被合併事業の同等規模継続に関する要件とは、被合併事業が最後に支配関係を有することとなった時から適格合併の直前の時まで継続して行われており、かつ、被合併法人支配関係発生時と適格合併の直前の時における被合併事業の規模(規模の割合の計算に用いた指標と同じ指標に限る。)の割合が概ね2倍を超えないことをいう。

<sup>47</sup> 合併事業の同等規模継続に関する要件とは、合併事業が最後に支配関係を有することとなった時から適格合併の直前の時まで継続して行われており、かつ、合併法人支配関係発生時と適格合併の直前の時における合併事業の規模(規模の割合の計算に用いた指標と同じ指標に限る。)の割合が概ね2倍を超えないことをいう。

<sup>48</sup> 特定役員に関する要件とは、被合併法人あるいは合併法人の適格合併前における特定役員である者のいずれかの者が、適格合併の後に合併法人(適格合併が法人を設立するものである場合には、その適格合併により設立された法人)の特定役員となることが見込まれていることをいう。

継ぐことができるとしている。しかし、未処理欠損金の引継ぎを利用した租税回避行為を個別的に防止するために、企業グループ内の適格合併において、当事者間に 5 年前の日等から継続して支配関係がないと認められる場合又は、「みなし共同事業要件」を満たさない場合には未処理欠損金の引継ぎを認めないとし制限を設けているのである。

なお、共同事業を営むための適格合併(共同事業要件を満たした合併)と適格合併になった後に未処理欠損金を引き継ぐための「みなし共同事業要件」では、その内容が異なる。例えば、「みなし共同事業要件」においては、事業の相対的な規模に関する要件、被合併事業の同等規模継続に関する要件があるが、「共同事業要件」にはない。この要件は、支配関係ができた後に事業規模が変われば未処理欠損金を引き継がせないという内容であり、事業の状態が従前の形で大きく変化せずに継続することが、欠損金引継ぎの実質的な根拠となっているといえる<sup>49</sup>。

## IV 組織再編成に係るヤフー事件の分析検討

### 1. ヤフー事件(最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決)

- ・東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決平成 23 年(行ウ)第 228 号(最高裁判所民事判例集 70 卷 2 号 331 頁)
- ・東京高裁平成 26 年 11 月 5 日判決(平成 26 年(行コ)第 157 号)(最高裁民事判例集 70 卷 2 号 448 頁)
- ・最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決(平成 27 年(行ヒ)75 号)(最高裁判所民事判例集 70 卷 2 号 242 頁)

#### 1-1. 事実の概要

X 社(ヤフー株式会社:原告・控訴人・上告人、代表取締役:甲、取締役:乙)は、情報処理サービス業等を目的とする株式会社であり、訴外 A 社(ソフトバンク株

---

<sup>49</sup> 渡辺徹也『スタンダード法人税法(第 2 版)』弘文堂(2020 年)269-270 頁。



式会社、代表取締役：乙、取締役：甲)に発行済株式数の42.1%を所有されている。平成20(2008)年11月、A社の代表取締役乙は、X社に対して当時多額の未処理欠損金額を保有していた訴外B社(IDCソリューションズ株式会社)の株式譲渡を提案し、同年12月にX社の代表取締役である甲がB社の取締役副社長に就任した。さらに、X社は平成21(2009)年2月24日にA社からA社の完全子会社であったB社の発行済株式の全部を譲り受け(以下、「本件買収」という。)、B社を完全子会社とした。同年3月30日にX社を合併法人、B社を被合併法人とする吸収合併を行った(以下、「本件合併」という)。しかし、Xは株式の譲り受けの時から5年を経過しておらず、B社の欠損金の引き継ぎはできないこととなるが、特定役員引継要件を満たしており、法人税法57条3項に該当するためB社の欠損金約542億円を損金として計上した。

これに対して、Y(税務行政庁：被告・被控訴人・被上告人)は、X社が本件買収の取引に先立ちX社の代表取締役をB社の取締役副社長に就任させた行為を含め、本件買収、本件合併といった一連の取引を法人税法132条の2にいう租税回避に該当するとし、B社の欠損金の引き継ぎを認めない旨の更正処分および過少申告加算税賦課決定処分を行った。上記処分に対して、X社が取消しを求めたのが当該事例である。

## 1-2. 本件事案の争点

本件事案の主たる争点は、法人税法132条の2の意義及び本件副社長就任が法人税法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」に該当するか否かである。

## 2. 判旨

### 2-1. 東京地裁平成26年3月18日判決<sup>50</sup>

請求棄却

---

<sup>50</sup>『税務訴訟資料』264号12436順号。

当該判決において、法人税法 132 条の 2 について、「法人の組織再編成においては種々の租税回避行為が行われることに鑑み、組織再編成に関する行為・計算の包括的否認規定が設けられた」とし、「…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…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た。」としている。

また、「…①法 132 条の 2 は、組織再編税制の導入と共に設けられた個別否認規定と併せて新たに設けられた包括的否認規定であること、②組織再編成税制において包括的否認規定が設けられた趣旨は、組織再編成の形態や方法は複雑かつ多様であり、ある経済的効果を発生させる組織再編成の方法は単一ではなく、同じ経済的効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。…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」について、(i)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も含むと解することが相当である。このように解するときは、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、当該行為又は事実上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)に該当するものというべきこととなる。

…本件においては、特定役員引継要件が形式的には充足されているものの、役員の去就という観点からみて施行令 112 条 7 項 5 号が設けられた趣旨に全く反する状態となっていることは明らかである。…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できる。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」として、欠損金約 542 億円の引き継ぎは認められないとした。

## 2-2. 東京高裁平成 26 年 11 月 5 日判決<sup>51</sup>

### 控訴棄却

控訴審においては、原審の判断を引用しつつ、「…M 氏(甲氏)が、本件買収前の IDCS(B 社)を代表して業務上の行為を行ったことを認めるに足りる証拠はなく、本件提案前から本件合併前後を通じて合併法人である控訴人の代表取締役であり、本件副社長就任後の IDCS(B 社)における M 氏(甲氏)の職務内容は、本件提案に沿った本件買収及び本件合併の実現や本件合併後の事業に関するものに限られ、これらの職務内容に関する IDCS(B 社)の経営判断の形成については、M 氏(甲氏)が本件副社長に就任することなく、本件買収・本件合併の相手方の代表取締役としての上記判示の影響力を行使することによっては、実現に困難があったと認められないばかりでなく、本件副社長就任から本件買収までの期間は 2 か月と短く、非常勤で、代表権も、部下や専任の担当業務もなく、本件買収前の IDCS(B 社)の経営に実質的に参画していたものとは認められないのであり、M 氏(甲氏)の本件副社長就任は、IDCS 社(B 社)及び控訴人のいずれにとっても、控訴人の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発

<sup>51</sup>『税務訴訟資料』265 号 12585 順号。

生させること以外に、その事業上の必要は認められず、経済的行動としていかにも不自然・不合理なものと認めざるを得ないのであって、本件副社長就任の目的が専ら控訴人の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させることにありと認められ、仮に上記目的以外の事業上の目的が全くないとはいえないものと認定する余地があるとしても、その主たる目的が、控訴人の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させることにあったことが明らかであると認められることはいずれも前判示のとおりである。これらの点を総合すれば、M 氏(甲氏)が本件買収時に IDCS(B 社)の役員であり、本件合併時にその取締役副社長であることによっても、本件合併において、双方の経営者が共同して合併後の事業に参画しており、経営の面からみて、合併後も共同で事業が営まれているとは認められず、IDCS(B 社)の上記未処理欠損金を控訴人の欠損金とみなしてその損金に算入することは、法 57 条 3 項及び施行令 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ると認められる。」と判示された。

### 2-3. 最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決<sup>52</sup>

#### 上告棄却

法人税法 132 条の 2 の不当性要件の解釈について、「…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

<sup>52</sup>『税務訴訟資料』266 号 12814 順号、『判例タイムズ』1424 号(2016 年 7 月)83-94 頁。

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。

また、甲氏を B 社の取締役副社長に就任させたことについて、法人税法 132 条の 2 の規定を使用して否認できるか否かについて、本件の一連の組織再編成に係る行為は、本件提案の手順を基礎として、ごく短期的に計画的に実行されており、本件欠損金額を X 社の欠損金額とみなし、これを X 社の損金に算入することによりその全額を活用することを意図している。さらに、本件提案においては、B 社の発行済株式全部の売却想定価額 700 億円に、B 社の未処理欠損金額のうち約 500 億円に税率 40% を乗じて算出された「税務上資産 200 億円」が含まれていたことから明らかである。さらに、本件では、従来の B 社の特定役員については、本件合併後に X 社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、本件合併後に甲氏が X 社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、本件買収の前に甲氏が B 社の取締役副社長に就任することとされたものということができる。このように、本件副社長就任が、法人税の負担の軽減を目的として、特定役員引継要件を満たすことを意図して行われたものであることは、上記一連の経緯のほか、A 社と X 社の各担当者間で取り交わされた電子メールに照らしても明らかというべきである。そして、①本件副社長就任は、本件提案が示された後に、A 社の代表取締役社長から依頼を受けて、X 社の甲氏及び B 社の特定役員等がこれを了承するという経緯で行われたものであり、上記依頼の前から B 社と X 社においてその事業上の目的や必要性が具体的に協議された形跡はないこと、②本件提案、本件副社長就任、本件買収等の行為は平成 21 年 3 月 31 日までに本件合併を行うという方針の下でごく短期間に行われたものであって、甲氏が B 社の取締役副社長に就任していた期間もわずか 3 か月程度であり、本件買収により特定資本関係が発生するまでの期間に限ればわずか 2 か月程度にすぎないこと、③甲氏は、本件副社長就任後、

B 社の取締役副社長として一定の業務を行っているものの、その業務の内容は、おおむね本件合併等に向けた準備やその後の事業計画に関するものにとどまること、④甲氏は、B 社の取締役副社長となったものの、代表権のない非常勤の取締役であった上、具体的な権限を伴う専任の担当業務を有していたわけでもなく、B 社から役員報酬も受領していなかったことなどの事情が存する。

これらの事情に鑑みると、本件副社長就任は、本件合併後に甲氏が X 社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うべきである。また、本件提案から本件副社長就任に至る経緯に照らせば、B 社及び X 社において事前に本件副社長就任の事業上の目的や必要性が認識されていたとは考え難い上、甲氏の B 社における業務内容もおおむね本件合併等に向けた準備やその後の事業計画に関するものにとどまり、甲氏の取締役副社長としての在籍期間や権限等にも鑑みると、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。

「…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 条二項、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三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うべきである。…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。所論の点に関する原審の判断は、以上の趣旨をいうものとして是認することができる。」と判示された。

### 3. 分析検討

当該事案は、法人税法 132 条の 2 の規定に関する解釈や適用が主な論点となっている。特に、最高裁判所として、初めて法人税法 132 条の 2 の解釈を明らかにしたことに、本事案には重要性があるといえる。

当該事案では、法人税法 132 条の 2 の解釈・適用において、X 社は「経済的合理性基準説」を採用する旨を主張した。一方、Y においては、平成 13(2001)年税制改正の経緯と趣旨に鑑み、法人税法 132 条の 2 の規定の解釈・適用は、組織再編税制の各個別規定の趣旨・目的について十分検討し、その実態に即して行われるべきでありと主張した。

東京地裁及び東京高裁においては、「経済的合理性基準説」を示すとともに、組織再編税制および個別規定の趣旨・目的(趣旨目的基準)も含めて判断している。当該事案は、事実認定に基づくと、本件副社長就任行為に合理性はないが、みなし共同事業要件の特定役員引継要件を形式的には満たしている。当該特定役員引継要件は、これを満たせば共同事業を営んでいるとみることができるとする趣旨であり、当該判決においては、共同事業に該当するか否かの観点で、事業目的や経済的合理性を充足するか否かを検討する必要があることを述べており、控訴審においてはさらに具体的な事情にも言及している。控訴審においては、「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な場合」についても否認できるとしており、当該事案は、事実認定を検討しこの明らかな場合に該当するとしている。

つまり、不当性の要件については、同族会社の行為計算否認規定の不当性要件が充足される場合と、組織再編税制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場合の両者が含まれるとした。しかし、不当性要件の解釈において、当該趣旨目的基準をも含まれる点については、納税者にとっても規定の趣旨・目的は必ずしも明示的に認識できるものではないことや、納税者の予測可能性が害される点で租税法律主義に反するといった批判的な見解が多数を占めた<sup>53</sup>。また、税法においては厳格な文理解釈が要請されるが、当該判決



においては解釈論的な部分が多いことから、妥当であるとはいえない。

一方で、最高裁判決においては、不当性の要件について「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」としており、まず「濫用」しているかどうかで適用の判断がなされるとされた。そして、①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、不自然なものか、②税負担の減少以外に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、などの事情を考慮した上で、(a)組織再編成を利用し税負担を減少させることを意図したか否か、(b)組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨およ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であることか否かによって、「濫用」の有無を検討し判断している。この点については、東京地裁及び東京高裁では、不当性の要件について、「経済的合理性基準説」のほか「趣旨目的基準」でも判断するといった2つの要件を提示していたことから、租税法主義等の観点から批判がなされていた部分を、最高裁の判決では濫用の有無の判断において租税回避の意図を要求することにより、具体性があるものとなり上記批判に対応したとみることも可能である<sup>54</sup>。

品川芳宣教授は、「故意」を構成要件とする遁脱犯との区別も困難になるため、不当性の判断において主観的要素を重視したことは、必要な条件であると解することには問題があり、また、「法人税法 132 条の 2 の「税務署長は…これを

<sup>53</sup> 下級審の判決において、「実質的な意味で、個別否認規定を適用するための要件が充たされていないにもかかわらず、それを書き換える形で、個別否認規定の存在を無視して」おり、租税法主義の趣旨に反している。また、そのような課税の抜け穴を塞ぐような個別規定の整備により対処するのが本来の筋であることを述べている。(大淵博義・太田洋「法人税法 132 条、132 条の 2 とその運用の捉え方—ヤフー事件、IBM 事件を踏まえて—」『税務弘報』64 巻 1 号(2016 年 1 月)22-23 頁。)

当該個別規定(法 57)の特定役員引継要件を形式的に満たしているのであれば、欠損金の引き継ぎに関しては何ら問題がないはずであるが、その行為が当該個別規定の趣旨・目的に反する場合、法人税法 132 条の 2 を適用することにより個別規定を否定し欠損金の引き継ぎを否認するといったことは、租税回避行為の否認の枠を超えており、租税法主義や納税者の予測可能性の観点からも妥当とは言えない。(岡村忠生『租税回避研究の展開と課題』ミネルヴァ書房(2015 年)67 頁。)

<sup>54</sup> 『判例タイムズ』1424 号(2016 年 7 月)74 頁。

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になると認められる」という文理からは、「意図」という主観出来要素は導き難いとし、X社が本件副社長就任に関して「法人税の負担の軽減を意図したこと」を認定したことに疑問を呈している<sup>55</sup>。また、太田洋氏は「組織再編税制の趣旨・目的ないし個別的否認規定の趣旨・目的に明らかに反する場合には、ただちに法132条の2の不当減少性要件が充たされるかのような解釈が否定された点」や、「極めてあいまいな要素は捨象され、また、組織再編税制に係る各規定の適用を受ける(又は免れる)ことがそれら規定の本来の趣旨及び目的から逸脱したと認められる場合でも、さらに『組織再編成を利用して税負担を減少させる』『意図』が存するとまで認められなければ、不当減少性要件は充足されないものとされており、法132条の2の適用範囲に一定の限定が課されている」点など、最高裁判決を肯定的に評価している<sup>56</sup>。

当該事例については、様々な議論がなされているが、不当性の判断において一般的否認規定と個別的否認規定の関係性については、次のTPR事件にて検討を行う。

## V 組織再編成に係るTPR事件

- ・東京地裁令和元年6月27日判決：『税務訴訟資料』269号(順号13285)、『判例タイムズ』1486号(2021年9月)72-105頁。
- ・東京高裁令和元年12月11日判決：『税務訴訟資料』269号(13354順号)、『訟務月報』66巻5号593頁。
- ・最高裁令和3年1月15日上告不受理：『税務訴訟資料』(250号～)271号13508順号。

<sup>55</sup> 品川芳宣「組織再編成税制における行為計算の否認—ヤフー事件—」『T&Amaster』645号、新日本法規出版(2016年6月)22頁。

<sup>56</sup> 太田洋「ヤフー・IDCF事件最高裁判決の分析と検討」『税務弘報』64巻6号(2016年6月)46-47頁。

## 1. TPR 事件(最高裁令和 3 年 1 月 15 日 上告不受理)

### 1-1. 事実の概要

X 社(TPR 社：原告、控訴人)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り、完全子会社である A 社(旧 TAT 社)に他社から受注した自動二輪車用アルミホイールの製造を委託していたが、平成 22(2010)年 3 月 1 日付けで A 社を吸収合併(以下、「本件合併」という)した。なお、A 社が X 社の完全子会社となったのは、本件合併にかかる合併事業年度開始の日の 5 年以上前であった。

本件合併は、適格合併(平成 22 年法律第 6 号による法人税法 2 条 12 号の 8)、かつ、上記の通り特定資本関係が合併法人の当該合併にかか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。)であったため、個別的否認規定である法人税法 57 条 3 項が適用されない適格合併であった。そのため、X 社は、A 社の有する 11 億円余りの未処理欠損金額を、同条 2 項の適用により X 社の欠損金額とみなして損金の額に算入して法人税の確定申告を行った。

これに対し、Y(税務行政庁：被告、被控訴人)は、本件未処理欠損金額を X 社の損金の額に算入することは X 社の法人税の負担を不当に減少させる結果となるとして、法人税法 132 条の 2 を適用して上記未処理欠損金額の損金算入を否認し、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたことから、X 社が上記の損金算入を認めなかったのことは違法であると主張し、取り消しを求めたのが本件である。

なお、X 社は、本件合併に先立ち、アルミニウム等非鉄筋属製品の製造及び販売という A 社の目的と目的を同じくする完全子会社の B 社(新 TAT 社)を設立しており、本件合併と同日に、(1)A 社の全従業員を B 社に転籍させ、(2)B 社に対し、A 社から承継した資産及び負債のうち、(a)A 社が営んでいた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。)にかかる棚卸資産等を譲渡し、(b)本件事業に係る製造設備等の賃貸を行ったほか、(3)B 社との

間で、A社と締結していた取引基本契約と概ね同じ内容の取引基本契約を締結した。

- ① 平成15(2003)年3月18日にB社はX社の完全子会社となる。
- ② 平成21(2009)年12月22日にA社を吸収合併する合併契約を締結。
- ③ 平成22(2010)年2月16日に完全子会社のB社を設立。
- ④ 平成22(2010)年3月1日にX社を合併法人とする吸収合併が行われ(本件合併)、A社は解散した。なお、平成22年2月28日までの事業年度の時点で未処理欠損金額合計11億7548万7989円(以下、「本件未処理欠損金額」という)を有しており、これをX社は引き継いだ。
- ⑤ 平成22(2010)年3月1日に、X社から(a)A社の全従業員をB社に転籍、(b)本件事業に係る棚卸資産の譲渡および製造設備等の賃貸借契約の締結、(c)X社との新取引基本契約を締結した。
- ⑥ 平成22(2010)年3月2日に、B社は本店所在地をA社の本店所在地に移転した。

## 1-2. 本件事案の争点

本件事案の争点は、以下の2点である。

争点1は、法人税57条3項の適用が除外される適格合併において、同法132条の2を適用することができるか否かという点である。

争点2は、争点1が肯定されとした場合、本件合併が法人税法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」に当たるか否かという点である。

## 2. 判旨

### 2-1. 東京地裁令和元年6月27日判決<sup>57</sup>

請求棄却

---

<sup>57</sup>『税務訴訟資料』269号13285順号、『判例タイムズ』1486号(2021年9月)72-105頁。

### 2-1-1. 争点 1

「…法人税法 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。

また、法人税法 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、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(平成 28 年最判参照)。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同法 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、同法 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。」

「…法人税法 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えず、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えず。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る。…法人税法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…」

「…組織再編税制の基本的な考え方は、組織再編成に伴う未処理欠損金額の取扱いについて、基本的に、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いうものであると解される。しかしながら、前記(1)のとおり、法人税法132条の2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不当に減少させるものである場合に適用されるものであるところ、どの規定が濫用されたのかによって否認すべき租税法上の効果は異なり得るといえるから、法人税の更正又は決定に当たり、複数の租税法上の効果のうち未処理欠損金額の引継ぎという効果のみを否認するということが許容されるといえる。また、同法57条3項の適用により被合併法人の有する未処理欠損金額の一部を引き継ぐことができなくなる場合であっても、その合併に伴う移転資産等に係る譲渡損益の計上の繰延べ(同法62条の2第1項)等が否定されるものではないことからすると、同法は、移転資産等に係る課税繰延べと

被合併法人の有する未処理欠損金額の引継ぎが常に一体として認められるものではないことを予定しているものといえる。」

「…特定資本関係 5 年超要件を満たす適格合併につき、法人税法 57 条 3 項の規定により一般的否認規定の適用が排除されることの論拠として原告が主張する点は、いずれも採用することができず、ほかに上記の適格合併につき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すべき理由は見当たらない。

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、同法 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。」

## 2-1-2. 争点 2

「(1)前記 2(1)の法人税法 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(平成 28 年最判参照)。」

「…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、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。」

「…本件合併について検討を始めた当初は、原告内に新たな部門を設け、生産委託会社として設立した新会社にアルミホイールの製造を委託することが検討されるなど、本件事業を原告の一部門として取り込むことにより A 社の損益を改善するといった事業目的もあったものといえるものの、結局は、原告内に新たな部門が設置されることはなく、本件事業は B 社に引き継がれ、本件製造設備等の減価償却費相当額を同社に負担させるとの方針が決まった頃(平成 22 年 1 月 13 日頃)以降は、本件合併自体によって本件事業の損益状況の改善を図るという目的を達成することはできない状況にあったといえる。そして、このことは、同日の経営会議において、原告の購入価格を高く設定しないと新会社は黒字にならないのではないかと発言や、節税効果だけではないかとの発言があったことからみても、原告経営陣において当然認識されていたといえることができる。

…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。」

## 2-2. 東京高裁令和元年 12 月 11 日判決<sup>58</sup>

### 控訴棄却

なお、東京高裁判決では、東京地裁判決を維持している。その後、X は上告をしたが、不受理となり判決は確定した(最高裁令和 3 年 1 月 15 日上告棄却・不受理)。

---

<sup>58</sup>『税務訴訟資料』269 号 13354 順号、『訟務月報』66 巻 5 号 593 頁。

### 3. 分析検討

法人税法 57 条 2 項では、適格合併が行われた場合又は完全支配関係がある法人の残余財産が確定した場合に、被合併法人等の未処理欠損金額につき、合併法人等(合併法人又はその残余財産が確定した法人との間に完全支配関係があるその株主等である法人をいう。)において、その合併等事業年度前の各事業年度に生じた欠損金額とみなされる。したがって、被合併法人の未処理欠損金額は合併法人等に引き継がれ、合併法人等の合併等事業年度以後の各事業年度において繰越控除されることとなる。しかし、法人税法 57 条 3 項において、同条 2 項の未処理欠損金額の引継ぎに関して制限を設けている。この引継制限が除外される要件としては、① 5 年前の日等から継続して支配関係がある場合(特定資本関係 5 年超要件を満たす場合)、又は②支配関係がある法人間の適格合併が共同で事業を行うための適格合併等に該当する場合(みなし共同事業要件を満たす場合)となっている<sup>59</sup>。つまり、法人税法 57 条 2 項で、被合併法人の未処理欠損金を合併法人の欠損金とみなし、3 項において①特定資本関係 5 年超要件又は②みなし共同事業要件を課し未処理欠損金額の引継ぎに制限をかけているのである。

本件では、特定資本関係 5 年超要件を満たしており、法人税法 57 条 3 項における引継制限が適用除外となる適格合併であった。

#### 3-1. 争点 1 の検討

争点 1 については、東京地裁、東京高裁ともに、特定資本関係 5 年超要件を満たす適格合併(法人税法 57 条 3 項が適用されない適格合併)についても、法人税法 132 条の 2 の適用が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判示した。

X 社は、法人税法 57 条 3 項は、「適格合併による被合併法人の未処理欠損金

---

<sup>59</sup> みなし共同事業要件については、旧法人税法施行令 112 条 7 項(平成 22 年政令第 51 号による改正前のものであり、現行法では 112 条 3 項となる)に規定されている。

額の引継ぎ(同条2項)に関する個別的否認規定の一つであり、規定された否認の要件を充足しない本件合併に対し、さらに一般的な否認規定である法人税法132条の2を適用して本件未処理欠損金額の引継ぎを否認することが可能であるとする法解釈は、一般的否認規定につき過度に広汎で曖昧な解釈を許容するものであり、立案担当者の説明から読み取れる立法趣旨にも反し、また課税要件が法令によって明確に定められることを要請する租税法律主義に反し、到底許容されるものではない」旨を主張している。

しかし、当該判決においては、個別的否認規定である法人税法57条3項が適用されない適格合併に対して、法人税法132条の2の適用を除外する旨の規定は設けられておらず(むしろこのような規定は通常考え難い)、また特定資本関係5年超要件を満たす適格合併に法人税法57条3項が適用されないからといって、法人税法132条の2の適用が排除されると解すべき文理上の理由はないとしている。また、法人税法57条3項が制定された経緯については、特定資本関係発生前の期間に生じた被合併法人の未処理欠損金額等を利用した租税回避行為を防止するための規定として設けられたものであることを明らかにしており(最高裁平成28年2月29日判決)、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個別的否認規定を網羅的に設けることが、性質上困難であることに照らすと、個別的否認規定の適用が排除されたとしても、法人税法132条の2の包括的否認規定が適用されないとの解釈を採用することは困難だという考えに立っている<sup>60</sup>。

なお、個別的否認規定が排除される場合でも包括的否認規定である法人税法132条の2が適用され得るか否かについて、最高裁判決では「当該個別的否認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」との留保を付している。これは、X社が租税法律主義の観点から、包括的否認規定につき過度に広汎で曖昧な解釈は許容されるべきではないと主張していることを踏まえたものと思われる<sup>61</sup>。しかし、本判決を素直にくみ取ると、個別的否認規定の

<sup>60</sup> 『判例タイムズ』1486号(2021年9月)75頁。

<sup>61</sup> 『判例タイムズ』1486号(2021年9月)75頁。

解釈によっては、包括的否認規定が排除される可能性もあり得ると解することができるが、組織再編成の性質上、あらゆる租税回避行為を想定した個別的否認規定というものがあるのかというのは疑問が残る<sup>62</sup>。

また一方で、法人税法 57 条 3 項において、租税回避を防止するための個別的否認規定を設け、それに該当しない場合には、不確定概念を含んだ法人税法 132 条の 2 の適用を認めることは、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無視することにもなりかねない<sup>63</sup>。本来であれば、組織再編成に係る各行為の可否判断については、個別的否認規定の要件を充足するか否かによって行われるべきであり、租税回避行為に該当するか否かの判断においては、個別的否認規定自体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許容されるときに、包括的否認規定である法人税法 132 条の 2 の適用が検討されるべきではないかと考える<sup>64</sup>。

## 3-2. 争点 2 の検討

### 3-2-1. 不当性要件

本判決では、法人税法 132 条の 2 の不当性要件について、最高裁平成 28 年 2 月 29 日判決(ヤフー事件)の枠組みを踏襲している。不当性要件を満たす場合とは、法人の行為又は計算が組織再編税制に係る各規定を「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。この「濫用」の有無について、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き、実態とは乖離した形式を作出するなど、不自然なものであるか、②税負担の減少以外に合理的な理由となる事業目的やその他の事由が存

---

<sup>62</sup> 西本靖宏「組織再編成に係る一般否認規定と欠損金の引継ぎ」『ジュリスト』1548号、有斐閣(2020年8月)104頁、渡辺徹也「組織再編成に係る一般的否認規定と合併による欠損金の引継ぎ」『令和元年度重要判例解説 ジュリスト臨時増刊』1544号、有斐閣(2020年4月)193頁。

<sup>63</sup> 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 -」『国際税務』34 卷 8 号、税務研究会出版局(2014 年 8 月)106 頁。

<sup>64</sup> 岩武一郎「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 -」日本税法学会編『税法学』586 号、日本税法学会(2021 年 11 月)100 頁。

在するかを考慮した上で、税負担減少を意図したのか否か、各規定の趣旨目的から逸脱するか否か(趣旨目的基準)という観点から判断されるとしている。

本判決では、まず法人税法 57 条 2 項の趣旨目的について、「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へ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」とし、本件合併に関して不当性要件を満たすかを検討している。

### 3-2-2. 組織再編税制の立法趣旨・目的及び不自然性

平成 13(2001)年度税制改正によって導入された組織再編税制の基本的な考え方は、実態に合った課税を行うという観点から、「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の繰り延べや未処理欠損金額の引継ぎが認められ、従前の課税関係を継続させるというものである。そのため、適格要件を満たした合併の場合、被合併法人の前 7 年内事業年度(現行法は 10 年内事業年度)において生じた未処理欠損金額は、それぞれ当該未処理欠損金額の生じた前 7 年内事業年度の開始の日の属する合併法人の各事業年度において生じた欠損金額とみなすものとして、その引継ぎが認められている。

なお、適格合併の要件は、完全支配関係(株式保有関係が 100%)のある法人間の合併、支配関係(株式保有関係が 50%超 100%未満)がある場合の合併、完全支配関係・支配関係がない法人間の合併でそれが共同事業を営むための合併の 3 類型に分類でき、それぞれ要件が異なる。完全支配関係のある法人間の合併については、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であるが、支配関係がある場合の合併や共同事業を営むための合併は、経済的同一性・実質的一体性が希薄であることから、従業者引継要件および事業継続要件等が付されていると考えられる。したがって、完全支配関係がある場合の合併については、従業者引継要件等は要求されていないのであるが、そもそも完全支配関係がある法人間の合併では、他の 2 類型で示された要件等がなくとも、「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いるものと解される」からであると、同様に法人税法 57 条 2 項においても事業の継続が求められてい

ると判示している。この考えは、組織再編税制の基本的な考え方である、「移転資産等に対する支配が継続している場合」という部分から導き出していると考えられる<sup>65</sup>。しかし、この点について、条文上、完全支配関係においては、適格合併の要件として事業継続見込は要件とされておらず、また法人税法 57 条 3 項の特定資本関係 5 年超要件を満たせば、みなし共同事業要件を満たす必要がないこととなっており、みなし共同事業要件を満たす必要があるのであれば、そのことを条文上で規定しなければ課税要件法定主義に反する可能性がある<sup>66</sup>。

また、本事案では、A 社(旧 TAT 社)の事業のほとんどが B 社(新 TAT 社)に移転しているという点が特徴的である。B 社を新設した際に、本件事業のほとんどが X 社ではなく B 社に移転していることから、未処理欠損金額を引き継ぐために本件合併を行ったかのように考えられなくもないが、「X は A 社からその製造設備を含む一切の資産および負債を承継し、B 社の貸借対照表の構成は有形固定資産がなくなり、損益計算書上損失が計上されていないなど、A 社と B 社は全く別の会社の形となっており、また「移転資産等に対する支配の継続」という点に本規定の趣旨目的を導き出すのであれば、それを全て否定することはできないのではないだろうか。

さらに、平成 30(2018)年度税制改正では、支配関係がある法人間で行われる組織再編成及び共同で事業を営むための組織再編成の適格要件について、従業者従事要件及び事業継続要件が緩和され、当初の組織再編成の後に完全支配関係のある法人に従業者又は事業を移転したとしても、従業者引継要件及び事業継続要件を満たすこととされた。当該判決では、従業者及び事業等が B 社に移転していることから「合併による事業の移転及び合併後の事業の継続」には該当しないため、未処理欠損金額の引継ぎを認めなかったが、平成 30(2018)年度税制改正後に行われた取引であれば認められた可能性がある。当該改正を踏まえると、本来の趣旨目的に反して未処理欠損金額の引継ぎを認めなかった

<sup>65</sup> 西本靖宏「組織再編成に係る一般否認規定と欠損金の引継ぎ」『ジュリスト』1548号、有斐閣(2020年8月)105頁

<sup>66</sup> 岩武一郎「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—」日本税法学会編『税法学』586号、日本税法学会(2021年11月)100頁

という点には疑問が生じる。

### 3-2-3. 本件合併に関する考慮事項の検討

本件合併は、適格合併に該当するため、X社は子会社の未処理欠損金額を引き継ぐことができる。しかし、法人税法57条3項は未処理欠損金額の引継制限を設けている。そのため、引継制限を受けないためには、特定資本関係5年超要件を満たすか、みなし共同事業要件を満たさなければならない。本件合併においては、X社は特定資本関係5年超要件を満たしていたため、子会社の未処理欠損金額の引継制限が適用されなかった。

本判決では、ヤフー事件と同様に、法人法57条3項の適用はなされないが、法人税法132条の2の適用にあたり不自然性と税負担以外の合理的な事業目的が考慮すべき事情として検討を行っている。ここでは、不自然性と合理的な事業目的について若干の検討を行う。

本件合併とともにB社が設立し、本件転籍、譲渡、賃貸借が行われたことによって、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社に引き継がれている。判決では、A社の有していた本件未処理欠損金額のみを引き継いだに等しいものということができるため、「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」であるとしている。この点について、X社はA社の損益構造を変更し赤字リスクをX社が負担するようにビジネスモデルを変更し管理体制を強化するため、さらには企業活動の継続性・効率性及び雇用維持の観点から行われた経営上当然の施策であると主張している。X社の主張のように、経営効率の観点や雇用維持の観点から企業グループ内で資産管理会社と事業運営会社に分離するような組織再編成が行われることは一般的であり、それぞれの会社の状況・事情等により、組織再編成に至るプロセスや組織再編成方法は多々存在するはずである。本件は、A社の本件事業のほとんどが、X社の完全子会社のB社に引き継がれたことをもって、組織再編税制が通常想定して



いない不自然なものであるとは言い切れず、検討の余地がある<sup>67</sup>。

また、本件合併及び B 社の新設については、税負担の減少という点も取締役会の議事録や経営会議の資料に記載されていた点等も考慮されているが、本件合併に合理的な事業目的がないとの判断を示している。しかし、損益構造の変更や管理体制の強化の観点も主たる事業目的に該当し、合理的な事業目的が存在することを否定することはできない。

## VI 組織再編税制における租税回避否認規定のあり方の検討

### 1. 租税回避概念と濫用概念の検討

税法上、租税回避は、私法上の形成可能性を異常又は変則的な態様で利用すること(濫用)によって、税負担の軽減又は排除を図る行為であるとされる。また、私法上の形成可能性を濫用する行為については、①合理的又は正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減又は排除を図る行為、及び②租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の形成可能性を利用して、税負担の軽減又は排除を図る行為という 2 つの類型が挙げられている<sup>68</sup>。

租税回避における税負担の軽減又は排除を図る行為については、租税回避が行われた場合、基本的には同一の経済的効果が生ずるにもかかわらず、通常の法形式が選択されたときは課税され、これに対し異常な法形式が選択されたときは課税されず又は負担が減少するというのでは、経済的ないし法的に同一の事情にあれば同じように課税されるべきであるとする負担公平ないし租税平等の観念に反する結果となることから、租税回避が税法上問題とされることになる<sup>69</sup>。租税回避は、概念的には、法律回避の一場合であって、税法に関しかつ租税上の利益(税負担の軽減又は排除を伴う場合)について存するものである。このよ

<sup>67</sup> 谷口勢津夫「法人税法 132 条の 2 不当性要件に係る制度濫用基準の適用事例」『ジュリスト』1538 号、有斐閣(2019 年 11 月)11 頁。

<sup>68</sup> 金子宏『租税法(第 24 版)』弘文堂(2021 年)133-135 頁。

<sup>69</sup> 清永敬次『税法(新装版)』ミネルヴァ書房(2013 年)42 頁。

うな租税回避についても法律回避の場合と同じく、法律の文言には合致する(反しない)が、法律の趣旨目的に反する行動が問題となるのである<sup>70</sup>。

伝統的に、租税回避については、通常用いられない法形式の選択<sup>71</sup> 通常行われぬ異常な行為形式を選択<sup>72</sup>、通常とは異なる法形式の選択<sup>73</sup>、異常な行為形式の選択<sup>74</sup>、という表現を用いて定義されているが、一般には、租税回避を私法上の形成可能性を異常又は変則的な態様で濫用することと定義されている。なお、租税回避の本質を「租税法規の濫用」とする論者もいる<sup>75</sup>。しかし、この点について、いずれの定義においても、租税根拠規定について私法上の形成可能性を「直接的手段」として不充足にする場合と租税減免規定について私法上の形成可能性を「直接的手段」としてこれを充足する(租税減免規定が「直接的手段」)場合のいずれもが、租税回避に該当するから、定義において区別する実益はないとされる<sup>76</sup>。

税法における租税回避の研究は、わが国では第二次大戦以降ドイツ税法の研究とともに活発に行われてきた。前述したように、ドイツでは1919年にライヒ租税基本法5条において、民法の形式及び形成可能性の濫用により、納税義務を回避又は軽減することはできないと一般的租税回避否認規定が定められた。その後1934年租税調整法6条、1977年租税基本法42条に引き継がれ、2008年租税基本法42条<sup>77</sup>では、租税回避防止について、第1項において、法律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ず、租税回避阻止のための個別租税法律の規定の要件が充足される場合には、当該規定によって法効果が決定され、それ以外の場合に濫用が存在するときは経済的事象に相応する法的形成をした場合に発生すると同様に租税請求権が発生する、と定められ

<sup>70</sup> 清永敬次『租税回避の研究』ミネルヴァ書房(1995年)88頁。

<sup>71</sup> 金子宏『租税法(第24版)』弘文堂(2021年)133-135頁。

<sup>72</sup> 北野弘久(黒川功 補訂)『税法学原論(第7版)』勁草書房(2016年)104頁。

<sup>73</sup> 谷口勢津夫『税法の基本講義(6版)』弘文堂(2018年)62頁。

<sup>74</sup> 清永敬次『税法(新装版)』ミネルヴァ書房、2021年1月、42頁。

<sup>75</sup> 今村隆一『租税回避の濫用法理』大蔵財務協会(2015年)5頁。

<sup>76</sup> 長戸貴之「組織再編税制における租税回避 - 個別的否認規定の観点から -」『租税法研究』50号、2020年6月、70頁。谷口勢津夫『税法の基礎理論』清文社(2021年)200-208頁。

<sup>77</sup> Tipke/Kruse : Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Köln 2016, S. 135.

ている。また、濫用要件については、第 2 項において、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存在するとし、納税義務者が選択した当該法的形成について、事情の全体像からみて租税以外の相当な理由があることを証明した場合には、濫用は存在しないものとする、と規定されているのである。

納税義務者は、多くの可能性の中から租税上有利な方法を選択することができ、課税のことを考慮して取引を法的及び経済的に形成する自由を有する。この形成の自由性により、納税義務者が租税節減のために法(民法及び公法)の形式及び形成可能性を利用することは認められる<sup>78</sup>。しかし、その形成の自由性の原則に対して、租税基本法第 42 条は、その例外を規定している。すなわち、それ自体認められる形成の自由性の濫用により生じる租税回避及び租税減少は租税上不認められないのである。

また濫用とは、経済的事象に相応しない法的形成、つまり異常な方法を選択することである。それは、①選択された形成が追求する目標に照らして不相応であり、②租税減少あるいは租税節減に役立ち、③経済的あるいはその他の非租税的理由により正当化されないもの、という 3 つの要件が同時に充足し満たされる場合に成立する<sup>79</sup>。また、不相応な法形成は、租税法律を回避し、租税債務を回避ないし減少するという意図において選択されたものとみなされるため、規定上その文言はないが、租税回避の意図(Absicht)の存在も 1 つの構成要件のメルクマールとされる<sup>80</sup>。しかし、租税基本法 42 条の例外性については、この規定の適用についての要件が個別事例について充足するかどうかは特に注意して検討する必要があるとされている。

2008 年の改正においては、租税基本法 42 条と租税回避個別否認規定との関係や濫用要件について明確にされた。濫用要件の定義は、法形成の異常性はも

<sup>78</sup> Kühn, R. / Arexander von Wedelstädt(Hrsg.) : Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar, 20. Aufl., Stuttgart 2011, S. 112.

<sup>79</sup> Kühn, R. / Arexander von Wedelstädt(Hrsg.) : Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar, 20. Aufl., Stuttgart 2011, S. 114.

<sup>80</sup> Kühn, R. / Arexander von Wedelstädt(Hrsg.) : Abgabenordnung und.

はや基準とはされておらず、法的形成の不相応性が基準とされることとなった。異常性の概念は経験概念として理解されるが、不相応性の概念は価値判断であり、その解釈に関してはまず経済的事象に相応する法的形成の租税効果と選択された法的形成の租税効果とを比較しなければならない<sup>81</sup>。この比較の結果、納税義務者又は第三者の租税利益が明らかになった場合は、この租税利益が法律上想定されているかどうか審査しなければならないということである。

したがって、2008年租税基本法42条の改正では、租税回避否認機能の強化を企画して始められたが、基本的には改正前と同様、濫用における不相応な法的形成という不確定概念、すなわち租税回避の否認要件の形成を判例に委ねることにならざるを得なかったのである。なお、ドイツでは、近年、一般的租税回避否認規定があるにもかかわらず、個別的否認規定が増える傾向にあるとされている<sup>82</sup>。

このように日本とドイツの租税回避概念の比較考察から、租税回避は、法の形成可能性の濫用によって租税負担の軽減又は排除を図る行為と定義付けることができる。また、濫用については、わが国税法では講学上民法上の権利濫用等から検討する論文<sup>83</sup>はあるが、ドイツ租税基本法のように、①選択された形成が追求する目標に照らして不相応であり、②租税減少あるいは租税節減に役立ち、③経済的あるいはその他の非租税的理由により正当化されないもの、という3つの要件が同時に充足し満たされる場合に成立する等の成立要件を実定法において明確に規定する必要があると考える。しかし、租税法主義の視点からは、法的安定性及び予測可能性の機能の面からは疑義があることは言うまでもない。

---

<sup>81</sup> 谷口勢津夫『租税回避論』清文社(2014年)263頁。

<sup>82</sup> 谷口勢津夫『租税回避論』清文社(2014年)278頁。Hey, J.: Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht. *Steuern und Wirtschaft* 2/2008, 167.

<sup>83</sup> 谷口勢津夫「権利濫用」金子宏・中里実編『租税法と民法』有斐閣(2018年)15-32頁。

## 2. 租税回避否認規定と不当性要件・経済的合理性基準・濫用基準・趣旨目的基準の検討

法人税法における租税回避否認規定には、法人税法 132 条(同族会社等の行為計算否認規定)・法 132 条の 2(組織再編成に係る行為計算否認規定)・法 132 条の 3(通算法人に係る行為計算否認規定)が存在する。それぞれの包括的租税回避否認規定には、それぞれの立法趣旨がある。同族会社等の行為計算否認規定は、大正 2(1913)年に創設され現在に至っている。現行法では、「その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計算することができる。」と規定されている。同様の文言は他の二つの規定にも用いられているが、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不当性要件の判断基準として「経済的合理性基準」が一般に採用されている。これは、経済的・実質の見地において純経済人の行為として不合理・不自然なものであるか否かを判定基準とする純経済人説に基礎を置く立場である。

ヤフー事件は、法人税法 132 条の 2(組織再編成に係る行為計算否認規定)の創設後、最高裁判所として初めて法人税法 132 条の 2 の解釈を明らかにした重要な事例である。本件では、法人税法 132 条の 2 の解釈適用において、X 社は「経済的合理性基準説」を採用する旨を主張した。一方、Y においては、平成 13(2001)年税制改正の経緯と趣旨に鑑み、法人税法 132 条の 2 の規定の解釈適用は、組織再編税制の各個別規定の趣旨目的について十分検討し、その実態に即して行われるべきであると主張した。それに対して、東京地裁及び東京高裁は、同族会社の行為計算否認規定の解釈適用において採用されている「経済的合理性基準説」を示すとともに、組織再編税制及び個別規定の趣旨目的基準も含めて判断している。

また、事実認定に基づくと、本件副社長就任行為に合理性はないが、みなし共同事業要件の特定役員引継要件を形式的には満たしている。当該特定役員引継要件は、これを満たせば共同事業を営んでいるとみることができるとする趣

旨であり、当該判決においては、共同事業に該当するか否かの観点で、事業目的や経済的合理性を充足するか否かを検討する必要があることを述べている。

なお、控訴審においては、さらに具体的な事情にも言及し、「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な場合」についても否認できるとしており、当該事案は、事実認定を検討し、この明らかな場合に該当するとしている。つまり、不当性の要件については、同族会社の行為計算否認規定の不当性要件が充足される場合と、組織再編税制又は当該個別規定の趣旨目的に反することが明らかな場合の両者が含まれるとしたのである。

しかし、不当性要件の解釈において、当該趣旨目的基準をも含まれる点については、納税者にとって規定の趣旨目的は必ずしも明示的に認識できるものではないことや、納税者の予測可能性が害される点で租税法律主義に反するといった批判的な見解が多数を占めている。また、税法においては厳格な文理解釈が要請されるが、当該判決においては解釈論的な部分が多いことから、妥当であるとはいえないとされていた。

さらに、最高裁判決においては、不当性要件について、「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」としており、まず「濫用」しているかどうかで適用の判断がなされるとされた。そして、①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、不自然なものか、②税負担の減少以外に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、などの事情を考慮した上で、(a)組織再編成を利用し税負担を減少させることを意図したか否か、(b)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であることか否かによって、「濫用」の有無を検討し判断したのである。

つまり、東京地裁及び東京高裁では、不当性の要件について、「経済的合理性基準説」のほか「趣旨目的基準」でも判断するといった2つの要件を提示していたことから、租税法律主義等の観点から批判がなされていた部分を、最高裁の判決では濫用の有無の判断において租税回避の意図を要求することによ

り、具体性があるものとなり上記批判に対応したとみることも可能である。なお、租税回避について意図という主観的要素の構成要件化には前述のように賛否両論がある<sup>84</sup>。なお、租税回避の「意図」を租税回避に対する課税結果の予測と結び付けた上で、納税者に租税回避の意図がある場合に租税回避を否認しても当該納税者の予測可能性は害されないから、租税法主義違反の問題は生じないとする論法には、疑義が存する。

当該判例については、様々な議論がなされているが、不当性の判断において一般的否認規定と個別的否認規定の関係性について判断された TPR 事件について検討する。TPR 事件は、ヤフー事件の最高裁判所判決以降の法人税法 132 条の 2 に係る裁判であり、いわゆる濫用基準がどのように適用されるか注目されていた。

本件について東京地裁及び東京高裁ともに、特定資本関係 5 年超要件を満たす適格合併(法人税法 57 条 3 項が適用されない適格合併)についても、法人税法 132 条の 2 の適用が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判示した。

しかし、本判決を素直に分析すると、個別的否認規定の解釈によっては、包括的否認規定が排除される可能性もあり得ると解することができるが、組織再編成の性質上、あらゆる租税回避行為を想定した個別的否認規定というものがあるのかという疑問も残る。また一方で、法人税法 57 条 3 項において、租税回避を防止するための個別的否認規定を設け、それに該当しない場合には、不確定概念を含んだ法人税法 132 条の 2 の適用を認めることは、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無視することにもなりかねない。本来であれば、組織再編成に係る各行為の可否判断については、個別否認規定の要件を充足するか否かによって行われるべきであり、租税回避行為に該当するか否かの判断においては、個別否認規定自体が存在しない等の極めて

---

<sup>84</sup> 品川芳宣「組織再編成税制における行為計算の否認—ヤフー事件—」『T&Amaster』645号、新日本法規出版(2016年6月)22頁。太田洋「ヤフー・IDCF事件最高裁判決の分析と検討」『税務弘報』64巻6号(2016年6月)46-47頁。



限定的な場合で、客観的にみてやむを得ず許容されるときに、包括的否認規定である法人税法 132 条の 2 の適用が検討されるべきではないかと考える。

なお、本判決では、法人税法 132 条の 2 の不当性要件について、ヤフー事件の最高裁判決の枠組みを踏襲している。不当性要件を満たす場合とは、法人の行為計算が組織再編税制に係る各規定を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と判示する。この「濫用」の有無について、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き、実態とは乖離した形式を作出するなど、不自然なものであるか、②税負担の減少以外に合理的な理由となる事業目的やその他の事由が存在するかを考慮した上で、税負担減少を意図したのか否か、各規定の趣旨目的から逸脱するか否か(趣旨目的基準)という観点から判断されるとしている。

以上両判決の分析から、法人税法 132 条の 2 の組織再編税制に関する不当性要件の解釈は、法人税法 132 条との統一的解釈を前提として、経済的合理性基準に係る判断において考慮すべき濫用基準は趣旨目的論的解釈(趣旨目的基準)に依拠するものである。わが国税法の租税回避否認規定は、極めて抽象的な文言の規定であり、法の欠缺を解釈により補充しなければならない。税法は侵害規範であり、立法論としては、法的安定性及び予測可能性の確保という租税法律主義の観点からは、ドイツ租税基本法のような租税回避概念、濫用要件等の明確化が必要であることは言うまでもない。

## VII 結論

以上、組織再編成に係る税制に関する租税回避否認規定の解釈適用のあり方について、税法理論の視点から租税判例の分析検討を通して考察してきた。

わが国では、企業の国際化・情報化の進展等により競争が激化した現代の社会経済情勢の下で企業が経営の効率性等を高めるため企業の組織再編成が重要な課題となり、平成 5(1993)年以降、組織再編成に関して商法及びその関連法の法整備及び改正が活発に行われてきた。また企業が組織再編成を円滑に進め

るためには、企業が資産の移転を行った場合の取引の実態に合った課税を行うなど、税制面での適切な対応も必要不可欠であったため、平成 13(2001)年度の法人税法改正において、合併、分割、現物出資、事後設立及びみなし配当を中心として、組織再編成の全般にわたり抜本的な改正が行われ、いわゆる組織再編税制が創設されたのである。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利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として法人税法 132 条の 2 が設けられ、また繰越欠損金の取扱に関して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人税法 57 条 3 項の個別否認規定が設けられているのである。

本稿では、この租税回避否認規定の解釈適用に関して争われたヤフー事件と TPR 事件を取り上げ、同規定の問題点を指摘し論考してきた。

租税回避概念については、税法固有の概念であるが、わが国税法学上も実体法上も明確な定義がなく研究方法の違いにより異なる。しかし、ドイツ税法においては、1919 年租税基本法 5 条において「経済的観察法」「法形成の濫用」という視点から論じられてきた。その後 1934 年租税調整法 6 条、1977 年租税基本法第 42 条に引き継がれ、2008 年に改正され現在にいたっている。租税回避は、経済的事象に相応しない法的形成、すなわち異常な方法を選択することであるとされ、それは、①選択された形成が追求する目標に照らして不相応であり、②租税減少あるいは租税節減に役立ち、③経済的あるいはその他の非租税的理由により正当化されないもの、という 3 つの要件が同時に充足し満たされる場合に成立すると定義されている。また、不相応な法形成は、租税法を回避し、租税債務を回避ないし減少するという意図において選択されたものとみなされるため、租税回避の意図(Absicht)の存在も 1 つの構成要件のメルクマールとされている。2008 年の改正においては、租税基本法 42 条と租税回避個別否認規定との関係や濫用要件について明確にされた。濫用要件については、法形成の異常性はもはや基準とはされておらず、法的形成の「不相応性」が基準とされるに至った。異常性の概念は経験概念として理解されるが、不相応性

の概念は価値判断であり、その解釈に関してはまず経済的事象に相応する法的形成の租税効果と選択された法的形成の租税効果とを比較しなければならない。この比較の結果、納税義務者又は第三者の租税利益が明らかになった場合は、この租税利益が法律上想定されているかどうか審査しなければならないということである。

このように、ドイツにおいては、伝統的に租税回避を「濫用」という文言を用いて定義し、濫用における不相応な法的形成という不確定概念を使用していることから、租税回避の否認要件の形成を判例に委ねているということができる。

わが国においては、本稿で取り上げたヤファー事件・TPR 事件に関する組織再編税制の租税回避否認規定の解釈について、司法の場において包括的否認に係る不当性の判断として濫用基準が採用された。濫用の有無の判断にあたって税負担軽減の意図を要求し、趣旨目的論的解釈に依拠した判断を示した。しかし、意図要件と趣旨目的解釈の採用は、租税法律主義及び厳格な文理解釈を基本原理とする税法においては問題がある。したがって、組織再編成に係る今回の最高裁判所の採用した濫用基準は、法人税法 132 条の同族会社の行為計算否認規定の意図の存否を要求しない経済的合理性基準とは異なるものといえる。また、組織再編成に係る包括的否認規定と個別否認規定との関係については、包括的否認規定としての法人税法 132 条の 2 の適用は、個別否認規定の要件を充足するか否かによって行われるべきであり、租税回避行為に該当するか否かの判断においては、個別的否認規定自体が存在しない等の極めて限定的な場合に適用されると考える。

今後の租税法律主義を最高法原則とする税法の領域における立法論としては、租税回避について、租税回避概念、租税回避否認要件、濫用要件等を実体法上明確に規定し、法的安定性と予測可能性を確保することが課題である。

## 参考文献

### 著書

- ・ 今村隆一『租税回避の濫用法理』大蔵財務協会(2015年)

- ・ 岡村忠生『法人税法講義(第 3 版)』成文堂(2007 年)
- ・ 岡村忠生『租税回避研究の展開と課題』ミネルヴァ書房(2015 年)
- ・ 金子宏『租税法(第 24 版)』弘文堂(2021 年)
- ・ 金子宏『租税法(第 21 版)』弘文堂(2016 年)
- ・ 金子宏・中里実編『租税法と民法』有斐閣(2018 年)
- ・ 北野弘久『税法学原論(第 6 版)』青林書院(2007 年)
- ・ 北野弘久(黒川功 補訂)『税法学原論(第 7 版)』勁草書房(2016 年)
- ・ 清永敬次『税法(新装版)』ミネルヴァ書房(2013 年)
- ・ 清永敬次『租税回避の研究』ミネルヴァ書房(1995 年)
- ・ 志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂申俊編『国税通則法精解』大蔵財務協会(1980 年)
- ・ 武田隆二『法人税法精説(平成 17 年版)』森山書店(2005 年)
- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義(第 2 版)』弘文堂(2011 年)
- ・ 谷口勢津夫『租税回避論』清文社(2014 年)
- ・ 中尾睦『改正税法の全て(平成 13 年版)』大蔵財務協会(2001 年)
- ・ 成道秀雄『税務会計 - 法人税と理論と応用 -』第一法規(2015 年)
- ・ 矢内一好『一般否認規定と租税回避判例の各国比較 - 事後的対処法と防的対処法(第 2 版)』財經詳報社(2021 年)
- ・ 渡辺徹也『スタンダード法人税法(第 2 版)』弘文堂(2020 年)
- ・ 渡辺淑夫『法人税法ーその理論と実務(平成 26 年度版)ー』中央経済社(2014 年)
- ・ Beissc, H.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neuern deutschen Rechtsprechung, in: Steuer und Wirtschaft 1/1981, S.5.
- ・ Hey, J.: Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aud steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, in: Steuer und Wirtschaft 2/2008, S.167.
- ・ Kühn, R. / Arexander von Wedelstädt(Hrsg.) : Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar, 20. Aufl., Stuttgart 2011.
- ・ 武田昌輔編著『コンメンタール法人税法 Digital』2 巻、第一法規(2023 年 9 月)

- ・ 武田昌輔編著『コンメンタール法人税法 Digital』4巻、第一法規(2023年9月)

## 論文

- ・ 足立正喜「企業組織再編税制の今後の課題」『税大ジャーナル』2号(2005年7月)
- ・ 今村隆「組織再編税制における租税回避—素朴な経済合理性基準から洗礼された濫用基準へ—」租税法学会編『租税法研究』第50号、有斐閣(2022年6月)
- ・ 岩崎政明「経済的観察法をめぐる最近の論争」租税法学会編『租税法研究—租税法の基礎理論』11号、有斐閣(1983年11月)
- ・ 岩武一郎「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—」『税法学』586号、日本税法学会(2021年11月)
- ・ 太田洋「ヤフー・IDCF事件最高裁判決の分析と検討」『税務弘報』64巻6号(2016年6月)
- ・ 大淵博義・太田洋「法人税法132条、132条の2とその運用の捉え方—ヤフー事件、IBM事件を踏まえて—」『税務弘報』64巻1号(2016年1月)
- ・ 清永敬次「隠れた利益処分と租税回避」日本税法学会編『日本税法学会創立30周年記念祝賀法学論文集』日本税法学会(1981年9月)
- ・ 武田昌輔「総説」日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討—租税回避行為との関係を含めて—』財経詳報社(2007年)
- ・ 田中治「所得税における同族会社の行為計算の否認規定」日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討—租税回避行為との関係を含めて—』財経詳報社(2007年)
- ・ 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」日本税法学会編『税法学』546号、日本税法学会(2001年12月)
- ・ 谷口勢津夫「法人税法132条の2不当性要件に係る制度濫用基準の適用事例」『ジュリスト』1538号、有斐閣(2019年11月)
- ・ 品川芳宣「組織再編成税制における行為計算の否認—ヤフー事件—」『T&Amaster』645号、新日本法規出版(2016年6月)

- ・ 中川一郎「税法における経済的観察法の運命－ 77 年 AO 施後の BFH 判例を  
観て－」日本税法学会編『日本税法学会創立 30 周年記念祝賀税法学論文集  
－税法学の基本問題－』日本税法学会(1981 年)
- ・ 中里実「タックス・シェルターと租税回避否認」日本税務研究センター編『税  
研』14 巻 83 号、日本税務研究センター(1999 年 1 月)
- ・ 西本靖宏「組織再編成に係る一般否認規定と欠損金の引継ぎ」『ジュリスト』  
1548 号、有斐閣(2020 年 8 月)
- ・ 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 -」『国際税務』34 巻 8 号、税務研究会出版局(2014 年 8 月)
- ・ 渡辺徹也「組織再編成に係る一般的否認規定と合併による欠損金の引継ぎ」  
『令和元年度重要判例解説 ジュリスト臨時増刊』1544 号、有斐閣(2020 年 4 月)

#### 判例・資料

- ・ 『訟務月報』66 巻 5 号
- ・ 『税務訴訟資料』264 号 12436 順号
- ・ 『税務訴訟資料』265 号 12585 順号
- ・ 『税務訴訟資料』266 号 12814 順号
- ・ 『税務訴訟資料』269 号 13285 順号
- ・ 『税務訴訟資料』269 号 13354 順号
- ・ 『判例タイムズ』1424 号(2016 年 7 月)
- ・ 『判例タイムズ』1486 号(2021 年 9 月)
- ・ 税制調査会『国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びそ  
の説明』(1961 年 7 月)
- ・ 財務省『法人税等の改正(平成 25 年度)』
- ・ 財務省『法人税等の改正(平成 29 年度)』
- ・ 財務省『法人税法等の改正(平成 30 年度)』