

ヤフー事件判決要旨（主要部分）

1. 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」（以下「不当性要件」という。）の解釈について

(1)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こととすれば、租税回避の温床を作りかねないという点などにあることが認められる。そして、組織再編税制に係る個別規定は、特定の行為や事実の存否を要件として課税上の効果を定めているものであるところ、立法時において、複雑かつ多様な組織再編成に係るあらゆる行為や事実の組み合わせを全て想定した上でこれに対処することは、事柄の性質上、困難があり、個別規定の中には、その想定外の行為や事実がある場合において、当該個別規定のとおり課税上の効果を生じさせることが明らかに不当であるという状況が生じる可能性があるものも含まれているといえることができる。

以上のような法132条の2が設けられた趣旨、組織再編成の特性、個別規定の性格などに照らせば、同条が定める「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、(i)法132条と同様に、取引が経済的取引として不合理・不自然である場合〔最高裁昭和50年（行ツ）第15号同52年7月12日第三小法廷判決・裁判集民事121号97頁、最高裁昭和55年（行ツ）第150号同59年10月25日第一小法廷判決・裁判集民事143号75頁参照〕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には、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、当該行為又は事実が個別規定を形式的に適用したときにもたらされる税負担減少効果が、組織再編成全体としてみた場合に組織再編税制の趣旨・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。

(2)これに対し、原告は、法132条の2の不当性要件は、法132条と同様に、私的経済取引として異常又は変則的で、かつ、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合に限られる旨主張し、その理由として、①法132条の枝番

として132条の2が規定され、両者の規定ぶりが酷似し、否認の要件の文言も同様であることなどから、両者を別異に解すべき理由はないこと、②租税回避の概念は、私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引として合理性がないのに、通常用いられない法形式を選択するものとして定義されており、法の定める課税要件自体を修正するものは含まれず、法制度の濫用はこれとは別の概念であるというべきこと、③上記(ii)を含めるという解釈は、個別規定の要件を実質的に拡張して適用するものであり、納税者の予測可能性を著しく害し、租税法律主義に反することを指摘し、これに沿う意見書を提出する〔甲113(中里意見書)、甲114(田中意見書)、甲115(大淵意見書)、甲122(水野意見書)、甲12、142(佐藤意見書)、甲148(金子意見書)、甲149(占部意見書)〕。

しかしながら、法132条の2により対処することが予定されている第1の類型は、繰越欠損金等を利用する組織再編成における租税回避行為であるところ、そもそも、繰越欠損金自体には資産性はなく、それが企業間の合併で取引の対象となり得るのは、租税法がその引継ぎを認めることの反射的な効果にすぎないのであり、企業グループ内における繰越欠損金の取引を含む組織再編成それ自体についていかに正当な理由や事業目的があったとしても、法57条3項が定める要件を満たさないのであれば、未処理欠損金額の引継ぎは認められない。したがって、上記の類型に属する租税回避行為の不当性の有無については、経済合理性の有無や事業目的の有無といった基準によって判断することはできず、「租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる」か否かという基準は、そのみを唯一の判断基準とすることは適切ではないといわざるを得ない。

○原告の主張する上記基準の探るべき理由について

①の点について

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

②の点について

法132条の2により対処することが予定されている第2の類型は、複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどによる租税回避行為であるところ、組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、同一の経済的効果をもたらす法形式が複数存在し得ることからすると、そもそも、ある経済的効果を生じさせる組織再編成の方法として何

が「通常用いられるべき」法形式であるのかを、経済合理性の有無や事業目的の有無という基準により決定することは困難であり、これらの基準は上記の類型に属する租税回避行為の判定基準として十分に機能しないものといわざるを得ない。他方、組織再編税制に係る個別規定は、特定の行為や事実の存否を要件として課税上の効果を定めているものであるところ、立法時において、複雑かつ多様な組織再編成に係るあらゆる行為や事実の組み合わせを全て想定した上でこれに対処することは、事柄の性質上、困難があり、想定外の行為や事実がある場合には、当該個別規定を形式的に適用して課税上の効果を生じさせることが明らかに不当であるという状況が生じる可能性があることは上記アで判示したとおりである。組織再編成とそれに伴い生じ得る租税回避行為に係るこれらの特性に照らすと、同条の適用対象を、通常用いられない異常な法形式を選択した租税回避行為のみに限定することは当を得ないというべきである。したがって、原告の上記②の主張は採用することができない。

③の点について

一般に、法令において課税要件を定める場合には、その定めはなるべく一義的で明確でなければならず、このことが租税法律主義の一内容であるとされているところ、これは、私人の行う経済取引等に対して法的安定性と予測可能性を与えることを目的とするものと解される。もっとも、税法の分野においても、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るため、何らかの不確定概念の下に課税要件該当性を判断する必要がある場合は否定できず（法132条がその典型例であるということが出来る。）、このような場合であっても、具体的な事実関係における課税要件該当性の判断につき納税者の予測可能性を害するものでなければ、租税法律主義に反するとまではいえないと解されるところである。しかるところ、法132条の2は、上記(ii)のとおり、税負担減少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に限り租税回避行為に当たるとして否認できる旨の規定であると解釈すべきものであり、このような解釈は、納税者の予測可能性を害するものではないから、これをもって租税法律主義に反するとまではいえないというべきである。この点に関する原告の上記③の主張は採用することができない。

○「その法人の行為又は計算」の意義について

組織再編成の形態や方法の多様化に対応するために設けられたという同条の趣旨に鑑みれば、法132条の2の「その法人の行為又は計算」の「その法人」は、その前の「次に掲げる法人」を受けており、「その法人の行為又は計算」は、「次に掲げる法人」の行為又は計算と読むべきであって、同条の規定により否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人とは異なり得るものと解すべきである。

2. 施行令112条7項5号の要件を充足する本件副社長就任について、法132条の2の規定に基づき否認することができるか否か（争点2）について

(1) 法57条3項の趣旨

同項において、適格合併等に係る被合併法人等と合併法人等との間に特定資本関係が発生してから5年以内に行われる適格合併については、「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ときに限り、被合併法人等の未処理欠損金額を合併法人等が引き継ぐことを認めることが定められた。このように、同項は、繰越欠損金額が租税回避に利用されることを防止するために設けられた個別否認規定であると解される。

(2) 施行令112条7項5号の趣旨

ア 施行令112条7項は、未処理欠損金額の引継ぎが認められるような「共同で事業を営むための適格合併等」に当たるか否かを判定するため、(A) 同項1号から4号までに掲げる要件、すなわち、事業の相互関連性要件（同項1号）、事業規模要件（同項2号）、被合併等事業の同等規模継続要件（同項3号）及び合併等事業の同等規模継続要件（同項4号）のいずれをも満たす場合か、(B) 同項1号及び5号に掲げる要件、すなわち、事業の相互関連性要件（同項1号）及び特定役員引継要件（同項5号）のいずれをも満たす場合については、「共同で事業を営むための適格合併等」に当たる旨を規定している（「みなし共同事業要件」）。

これらの要件を満たせば、双方の法人の従来事業が合併の前後において継続しており合併後には共同で事業が営まれているとみることができ、特定資本関係発生時から5年以内に行われる適格合併であっても、課税上の弊害が少ないといえることから、未処理欠損金額の引継ぎを認めることとしたものと解される。また、上記(B)の類型においては、事業の相互関連性要件（同項1号）のほか、被合併法人等の特定役員のいずれかの者と合併法人等の合併等の前における特定役員のいずれかの者が合併後においても特定役員となることを見込まれていることが要件とされている（「特定役員引継要件」）。これは、事業規模要件及び事業継続要件の点において施行令112条7項2号から4号までの要件が充足されない場合であっても、一般に、合併法人のみならず被合併法人の特定役員が合併後において特定役員に就任するのであれば、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って、合併後も共同で事業が営まれているとみることができ、特定資本関係発生時から5年以内に行われる適格合併であっても、課税上の弊害が少ないといえることから、未処理欠損金額の引継ぎを認めることとしたものと解される。

(3) 施行令112条7項5号に係る法132条の2の適用の在り方

ア 以上で判示した法57条2項及び3項並びに施行令112条7項5号の趣旨に鑑みると、本件改正により導入された組織再編税制においては、従来は認められていなかった合併における未処理欠損金の引継ぎを一定の範囲で認めることとしたが、企業グル

ープ内の適格合併における未処理欠損金額の引継ぎについては、租税回避に利用され得ることを念頭において、なお制限的に認めるにとどめ、適格合併等に係る被合併法人等と合併法人等との間に特定資本関係が発生してから5年以内に行われる適格合併については、「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例外要件（みなし共同事業要件）に該当しない限り、被合併法人等の未処理欠損金額を合併法人等が引き継ぐことはできないこととした上、企業グループ内の適格合併が、双方の法人の従来が合併の前後において継続しており合併後には共同で事業が営まれているとみることができるものであるか否かを判定するため、みなし共同事業要件として、事業関連性要件のほか、規模要件及び事業継続要件を要求する上記（A）の類型と、特定役員引継要件を要求する上記（B）の類型を設けて、被合併法人等の未処理欠損金額を合併法人等が引き継ぐことを認めたものということができる。

そして、上記判示のとおり、特定役員引継要件は、一般に、合併法人のみならず被合併法人の特定役員が合併後において特定役員に就任するのであれば、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という考え方を基礎として設けられたものと解される。しかしながら、特定役員引継要件は、単に、役員又は特定役員への就任の有無及びその特定資本関係発生等との先後関係のみを問題とするにすぎないものであり、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か否かの指標として、常に十分にその機能を果たすものとまではいい難い。また、①法57条3項は、特定資本関係の発生後5年を経過することなく合併等を行った場合には被合併法人の未処理欠損金額を引き継ぐことを原則として制限しているのに、単に特定役員引継要件さえ充足すればその制限を解除することができるとすれば、具体的事情如何によっては均衡を欠く場合も生じ得ること、②共同で事業を営むための適格合併等については、法57条2項により、未処理欠損金額を引き継ぐことが認められているが、その場合は、役員引継要件のほか、従業者に関する要件、事業の継続に関する要件などの充足が求められているのに（法2条12号の8ハ、施行令4条の2第4項）、みなし共同事業要件においては、特定役員引継要件のみで足りることとされ、この点でも具体的事情如何によっては均衡を欠く場合も生じ得ることからすると、特定役員引継要件を形式的に適用するだけでは、課税の公平を実現することができないおそれがあるということができる。加えて、①みなし共同事業要件に係る特定役員引継要件と同様の文言が用いられている共同事業を営むための適格合併の要件に関連して、立法担当者らは、本件改正に合わせて出版された「企業組織再編成に係る税制についての講演録集」（同書90頁）において、「共同事業を行うための分割の要件の一つに、役員の引継ぎの要件がありますが、具体的な任期の目安はあるのでしょうか」との質問に対し、「法令上、具体的な任期や期間が示される予定はありません。課税の特例の適用を受けるために、短期間だけ役員にするといったような不自然、不合理なものは別にして、通常の法人と役員との関係を念頭に置き、判断されるべきものと考えられます。」との回答をしてく

たこと（乙11・14頁、弁論の全趣旨）、また、②税制調査会の構成員が帰属する財界団体の実務担当者は、本件改正当時に行った「改正の経緯と残された課題」と称する講演において、共同で事業を営むための適格合併等の要件として設けられた役員引継要件に触れ、「小さい方からも常務になる人が出て、通常の役員任期である一期二年を勤めればよいのです」と発言していたこと（乙15）、③税務関係雑誌においても、特定役員引継要件については「形式的に基準をクリアすればいいというものではないと考えられている」旨の記事が掲載されていること（甲118）からすると、役員引継要件の意味するところについては、本件改正当時から、議論の余地が少なからず残されており、単にそれを形式的に満たすだけでは否認される可能性があることが明らかにされていたことができる。

これらのことを勘案すれば、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を一切問わずに（すなわち、例えば、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、②当該役員の職務の内容、③合併後における当該役員以外の役員の去就、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、⑤合併により引き継がれる事業自体の価値と未処理欠損金額との多寡、⑥被合併法人と合併法人の事業規模の違いなどの事情を一切問わずに）、未処理欠損金額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。

以上の点と、上記2（3）で判示したところを総合すれば、施行令112条7項5号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（上記で例示したもののほか、事案によってはそれ以外の事情も含まれ得る。）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条の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。

(4) 本件の組織再編成における不当性要件の充足の有無について

ア 本件の組織再編成に係る具体的な事情をみると、上記1の認定事実によれば、①C社は、データセンター事業を行っていたところ、平成20年3月頃、その設備資金の調達と、未処理欠損金額の有効利用を行うことを目的として、分社を含む株式上場計画を策定したこと〔上記1（1）イ、ウ〕、②これに対し、親会社であるB社は、C社には上場するのに適切な企業価値が不足している上、上記計画では未処理欠損金額の一部しか利用できていないとの指摘を行い、財務部において、未処理欠損金額の全額を有

効に利用できるよう、B社の子会社間における非適格合併等と適格合併を併用した組織再編成（事業譲渡案、単純分社化案等）の手順を案出したこと（同エ）、③乙氏は、同年10月中旬頃、上記手順の説明を受けたが、B社の子会社間でデータセンターを集約するのではなく、C社のデータセンターを原告の自社保有とすることにより原告のインターネットサービスの競争力を向上させることが適切であることなどから、原告にC社を売却すべきであるとの考えを表明し、このことを前提として、B社において、原告による本件買収、本件合併などから構成される本件提案を作成したところ、本件提案は、B社の資金需要の一助となるものであり、また、C社の未処理欠損金額を有効に利用し尽くすことができるものであったこと〔上記1（2）アからウまで〕、④B社は、原告に対し、同月27日、本件提案を行い、原告は、これを受けて、従前の方針を転換してデータセンターを自社保有するかどうかの検討を開始したこと（同エ）、⑤丙氏は、乙氏から、同年11月27日、C社の取締役副社長に就任するように依頼を受け、これを了解し、丁氏も、同年12月10日頃、丙氏がC社の取締役副社長に就任することを了解したこと、そして、丙氏は、同月26日、C社の副社長に就任したところ、これにより、本件合併において原告がC社の未処理欠損金額を引き継ぐために充足することが必要な特定役員引継要件を満たし得る状態となったこと、他方、丁氏や己氏については、当時、原告の役員に就任する事業上の必要性がないとされ、本件合併直後に原告の取締役となることは予定されていなかったこと〔上記（3）ア〕、⑥丙氏は、副社長就任後、本件提案の内容に沿って、C社に関する職務を一定程度遂行したこと（同イ）、⑦乙氏は、平成21年1月15日、本件買収におけるB社としての最低譲渡価額が450億円であることを伝え、同月中には、B社及び原告の双方の取締役会で本件提案についての詳細な検討が行われ、丙氏は、同月30日頃までには、本件買収及び本件合併を行う意思を固めつつあったこと（同エ）、⑧同年2月2日に効力を生じた本件分割により、C社は、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の主体となり、データセンターの営業や開発はF社が担うこととなり、C社の従業員は全てF社に雇用されることとなったこと（同ウ）、⑨原告は、同月24日、C社株式の譲渡を受け、本件買収を行ったところ、原告とB社との間において、本件買収金額450億円のうち200億円は繰越決算金の価値と認識されていたこと（同エ、カ）、⑩さらに、原告は、同年3月30日、本件合併を行い、C社の権利義務を全部承継したが、丁氏や己氏は原告の取締役に就任することはなく、データセンターに関する設備投資案件についてのF社の権限も限定されることとなったこと（同オ）が認められる。

イ 以上で認定した本件の組織再編成に係る具体的な事情を検討すると、以下の点を指摘することができる。まず、特定役員引継要件（施行令112条7項5号）の観点からみると、①丙氏が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に至るまでの期間はわずか約2か月であり、極めて短い。また、②丙氏がC社の副社長に就任したのは本件買収及び本件合併に係る本件提案を受けた後であること、丙氏がC社の副社長と

して実際に行った職務の内容は本件提案に沿ったものであり、本件提案と離れて、C社における従来のデータセンター事業に固有の業務に関与していたとは認められないこと、丙氏は、副社長就任の約1か月後には本件買収及び本件合併を行う意思を固めつつあったことに照らすと、丙氏は、上記の2か月の間、本件買収後に予定されていた事業の経営とは無関係に、C社の従来のデータセンター事業に固有の経営に関与していたと評価することはできない。③他方、C社がデータセンター事業を開始して以来、C社の経営を担ってきた丁氏などの役員は、いずれも、本件合併後、原告の役員には就任することが予定されておらず、原告の役員に就任する事業上の必要性がないとされ、実際にも就任せず、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が認められる。以上の諸点からすると、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はいるものの、役員の出去という観点からみて、「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」という状況があるとはいえず、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。

また、法57条3項にいう「共同で事業を営むための適格合併等」に当たるとされる施行令112条7項の2号から4号までとの関係でみると、④本件合併により原告が承継したのは、本件分割後のC社であるところ、承継された資産等の内容は、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・開発部門もないものであることからすると、本件合併により、本件分割前のC社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。また、⑤本件買収の対価は450億円であるところ、そのうちの200億円が未処理欠損金額の価値とされるものであって、事業自体の価値とはいえない部分が約半分を占めるものである。さらに、⑥原告とC社とでは、企業規模に大きな差があり、資本金で70倍以上、営業利益で50倍以上、売上高で20倍以上の格差があつて、共同の事業を営むための適格合併等において求められる規模要件（施行令112条7項2号）を満たしようもない状況にある。以上の諸点からすると、本件合併は、その実質において、共同で事業を営むためのものとはいえず、単なる資産の売買にとどまるものと評価することが妥当なものであって、法57条3項にいう「共同で事業を営むための適格合併等」としての性格が極めて希薄であることが明らかであるといわざるを得ない。

加えて、⑦本件合併を含む本件提案は、その出発点において、C社の未処理欠損金額を余すことなく処理することを1つの目的にしたものであること、⑧本件合併に当たり、原告とB社との間では、税務上、本件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に照らすと、原告とB社においては、未処理欠損金額の引継ぎが認められない可能性が相当程度あることを認識していたといえることができる。

以上のような本件における諸事情を総合勘案すると、本件副社長就任は、特定役員引継要件を形式的に充足するものではあるものの、それによる税負担減少効果を容認することは、特定役員引継要件を定めた施行令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り、また、本件副社長就任を含む組織再編成行為全体をみても、法57条3項が設けられた趣旨・目的に反することが明らかであるといえることができる。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。

ウ これに対し、原告は、上記イ②の点に関し、丙氏はC社の副社長に就任した後、C社の事業に係る職務を行っていたものであると主張し、これに沿う証人丙の供述部分がある。確かに、丙氏の副社長としての職務は、本件合併後に予定されている原告とC社(F社)との事業に向けられたものであり、C社の従来のデータセンター事業もそのうちの1つに含まれるから、その意味において、C社の事業に係る職務を行っていたということは可能である。しかしながら、上記のとおり、丙氏は、本件提案を受けた後に副社長に就任しており、副社長に就任してから約1か月後には本件合併を行う意思を固めつつあったこと、原告が本件買収を行う主要な事業目的のうちの1つはデータセンターを原告の自社保有してコスト削減を行うことであったこと、当時のC社の資産のうちデータセンターについては本件合併により原告の資産となることが予定されていたことを総合勘案すると、丙氏の副社長としての職務の実質は、C社における従来のデータセンター事業の経営を行うものとはいえず、丙氏が本件買収の前にC社の副社長に就任したとしても、合併の前後を通じて従来のデータセンター事業に対する支配の継続があると評価することはできないといわざるを得ない。したがって、丙氏がC社の事業に係る職務を行っていたといえるとしても、そのことは、施行令112条7項5号が設けられた趣旨に全く反するという上記の判断を左右するものではない。したがって、原告の上記主張は採用することができない。

また、原告は、上記イ⑥の点に関連して、本件においては施行令112条7項2号の規模要件は一切関係がないと主張する。しかしながら、上記(3)アで判示したとおり、同項5号の特定役員引継要件に関して法132条の2を適用する場合、組織再編成に係る他の具体的な事情を考慮すべきであるところ、法57条3項にいう「共同で事業を営むための適格合併等」が問題となっている本件では、施行令112条7項の他の号の定める要件の充足状況についても上記の具体的な事情として考慮することが適切であるといえることができる。したがって、原告の上記主張は採用することができない。

ヤブー事件判決の租税回避概念の拡大と混迷

(大淵博義)

1. 租税回避行為の「多様な理解」

「租税回避」とは、いかなる態様による租税負担減少の事象をいうのであろうか。これを明確にした上で、講学上の「狭義の租税回避行為」の態様（概念）を確定した上で、包括的否認規定に基づいて租税法上の不当な租税負担回避を否認することになるというべきである。しかしながら、現実の「租税回避」は、その言葉の響きから、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使用される場合がある。

ところで、節税とは、例えば、引渡基準の例外として認められている売買効力発生日基準を適用して、含み損のある土地等の譲渡による譲渡損を早期に計上して租税軽減を図る場合や、含み益のある土地を譲渡して譲渡益を同基準により早期に計上して、期限切れ直前の繰越欠損金との相殺を図る場合などは、収益計上時期の許容の範囲内の選択の問題であり、意図した租税負担の軽減ではあるが、否認されることはない節税として評価される。しかし、このような制度利用のために行う経済取引（特に後者の場合）が、広義の租税回避行為と言われることもある。

このような「広義の租税回避行為」の態様は、次のように分類できる。

- (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
- (2) 私法上の行為（事実）を「私法上の領域」で否認する場合の行為
 - 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に意図した法形式に置き換える。
- (3) 私法上の異常不合理な行為計算を「税法上の領域」においてのみ他の合理的な行為計算に引き直す場合 ⇒講学上の「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。

この講学上の「狭義の租税回避行為」に関して、学説は、「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あるいは排除すること」（金子宏（『租税法・第18版』）とし、また、「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。」(清永敬次 『税法(第5版)』ミネルヴァ書房)として
いるところである。

これが従前の講学上の「狭義の租税回避行為」の理解であるが、ところが、次に述べるように、東京地裁平成26年3月18日判決(ヤフー事件)は、組織再編成における租税回避行為の概念につき、同族会社の行為計算の否認規定による否認の場合とは異なる拡大した租税回避行為の概念を判示している。従前の学問上の租税回避行為の概念を否定して、組織再編成における新たな租税回避行為の概念を判示したものであるが、問題は、このような拡大した租税回避概念によると、どのような組織再編成の行為が否定されるのか、その否認される行為の外延が曖昧であり、納税者の予測可能性が犠牲にされるという点である。

2. ヤフー事件判決の「租税回避」の概念

同判決は、法人税法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・範囲について、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、と判示している。

かかる判示は、従前、租税回避行為を否認する規定として理解されている同族会社の行為計算の否認規定の租税回避行為の意義・範囲とは異なる「租税回避行為」概念を判示したものであることができるであろう。しかし、租税回避行為の概念を措定するに当たって、制度の趣旨・目的に反するか否か、つまり、それに反する場合には、租税回避行為に該当し、その上で、租税回避の否認規定である同規定により否認されると解することができるのであろうか。租税回避行為の概念は、法条の趣旨・目的に反する行為計算は、租税回避行為に該当するという議論は、これまでの講学上の議論としてはあり得ないことである。そもそも、法条の解釈としては、条文の文言の文理解釈によることが基本的原則であり、特に、租税法主義により納税者の予測可能性を担保するという租税法の解釈では、そのことがより重要であることは論ずるまでもない。このことは、従前の学問上の議論を前提とすれば、「組織再編成の趣旨・目的に違背する行為」＝「狭義の租税回避行為」という図式は成立する余地はない。

このように考えると、租税回避行為の意義・範囲を拡大した判決という理解に立つのではなく、組織再編成の行為計算の否認規定(法132の2)は租税回避行為を否認する趣旨の他に、制度の趣旨・目的に反する行為を否認する規定であるという法文の解釈論に立った判決ということができなくはない。つまり、同規定は、組織再編成の「狭義の租税回避行為」を否認する趣旨のほか、同規定の条文解釈として、組織再編成の課税制度の趣旨・目的に反するものは、組織再編成税制の適用の拉致外にあるとして、その制度適用を否認する条文であるという理解も可能となるともいえよう。

しかしながら、このような理解に立つとすれば、条文解釈の原則は、条文の文理に即

した文理解釈が原則であり、この文理解釈により得られた結論が、社会通念として不合理な結論を導く場合に初めて、論理解釈を採用して、縮小・拡大・類推等の解釈手法により合理的な結論を得ようとする、従前の解釈手法とは異なるという疑問に答える必要があるが、本判決は、この点については一切触れるところではない。

そうすると、本判決は、法人税法 132 条の 2 の規定は、創設当時の税制調査会の答申にあるように、租税回避を否認する趣旨と理解することにならざるを得ない。その結果、従前の学説上の租税回避行為の概念（狭義の租税回避行為）とは真っ向から抵触することになるが、本判決は、この点についての明確な答えを提示しているものではない。今後、この判決を巡っては、学問上の議論（批判）が行われることになるであろう。

3. ヤフー事件判決の評価～マスコミ報道による評価

ヤフー事件判決を取り上げた平成 26 年 5 月 12 日付日本経済新聞（朝刊）は、「事業再編に税務の壁」「ヤフー訴訟判決、当局の裁量広げる」「形式的M&Aに警鐘」という見出しで、この判決についての論点整理を行いコメントしている。この中で、まず、上記の「形式的M&Aに警鐘」というのは、合併を行ったのは形式ではなく実質であるから、それ自体の用語の使用は誤りである。あえて、言うのであれば、「形式的な税制適格組織再編成の警鐘」というべきものであろう。

それはともかくとして、この記事によれば、この判決が、「裁判所がなぜ『形式的』再編と判断したのか」として、次のようなポイントをまとめて紹介している。

- ① ヤフー社長のIDCS役員就任 … 買収2か月前の就任は期間が短すぎる。
- ② 就任の時期 … 買収提案後で、買収のための就任だ。
- ③ IDCS役員の去就 … ほとんどが合併後にヤフー役員に就いていない。
- ④ 事業の承継 … 従業員が引き継がれていない。
- ⑤ 買収額の内訳 … 事業自体の価値といえない部分が買収額の4割超
- ⑥ 事業規模 … ヤフーとIDCSの規模の差が大きすぎる。

ところで、合併等の組織再編成によっては、非合併法人等の青色繰越欠損金の合併法人等への承継は、合併等5年内の特定資本関係の形成による場合には原則として認められていないが、一定の共同事業要件を充足する場合には、その承継を容認している。その要件とは、(1) ①事業関連性、②規模要件、③事業・規模継続要件を満たす場合、また、(2) ①事業関連性、②経営参画要件を満たす場合、以上のいずれかを満たしている場合には、その欠損金の承継を認めることとしている。

本件ヤフー事件は、上記の(2)の要件を充足しているとして、合併法人のヤフーが非合併法人のIDCSの欠損金を控除して申告したものが、否認されたものである。ここで、注意しなければならないのは、上記(1)のみなし共同事業要件は、事業規模要件が必要とされているが、(2)の要件は、法律上、事業規模要件は法定されていないということである。

したがって、本判決が判示した上記①ない⑥までの6つの要件のうち、⑥の事業規模要件は無関係であり、また、④事業の承継（従業員が引き継がれていない）という要件も法定されていない。さらに、⑤買収額の内訳（事業自体の価値といえない部分が買収額の4割

超) という指摘は、みなし共同事業要件とは無関係であり、仮に、その判示の趣旨が、欠損金控除というタックス・メリットを株式の買収価額に加えるのは、疑問であるというのであれば、その買取価額が高額であるという認定により税務処理すれば足りる。これをみなし共同事業要件の判断に取り込むこと自体が、論理的に矛盾している。

さらに、①ないし③の認定要素に関しても、そもそも、役員または特定役員の就任が短期間という①及び②のポイントについては、法律上の経営参画要件(特定役員就任要件)の法定するところではない。本件において、2か月が短期間であり、特定役員就任という共同事業性を有しないという認定するのであれば、就任の期間を法定すべきことは、租税法主義を持ち出すまでもなく当然のことである。また、③についても、一人でも、非合併法人の特定役員が合併法人の特定役員に就任していれば、その人数が法定されていない以上、法の要件を充足しているというべきことは、むしろ当然のことである。

以上の考察からいえることは、本判決は、法律が措定していない「みなし共同事業要件」の不充足を持って判断したものといえることができる。換言すれば、前記みなし共同事業要件の(2)の要件適合性の判断につき、(1)の要件に基づいて、その不充足を判断したという論外の判決といえることができる。

いずれにしても、本判決は、租税法主義の要諦である①課税要件法定主義及び②課税要件明確主義に違背した法解釈の逸脱であり、その結果、納税者の予測可能性と法的生活の安定を蔑ろにした法解釈に立つものであり、租税法主義の視点から到底許されないといえるべきであろう。今後の上級審の訴訟追行に期待したい。

ちなみに、特定役員就任期間が短期間というのであれば、その就任期間を法定すべきであり、「一期2年間勤めればよい」とか、「通常の法人と役員との関係を念頭に置き、判断されるべきもの」という、あいまいな講演の内容を判決の判断要因として引用するのは論外である。逆に、租税法立法に携わった主税局担当者(現税理士)の講演内容自体が、現行規定からすれば租税法主義に違背するという司法の判断が示されるべきではなかったか。

(「産業経理」10月号 掲載予定)

租税回避行為否認法理のロジックと税務実践との乖離

～ヤフー事件判決に触れて租税回避概念の混迷を検証する～

中央大学名誉教授 大淵博義

1. 問題の所在

～税務署長王様論～

右山訴訟で著名な右山昌一郎税理士は、同族会社の行為計算等の租税回避行為の否認の「税務署長の認めるところにより」という規定の存在が、「税務署長はなんでもできる」ということになって、「税務署長は王様みたいになっています」と指摘し、「税務署長の認めるところ」という課税要件規定を法定すべきではないかと指摘されている。これは、日本税法学会のシンポジウムでの発言¹であるが、現在の課税実務及び裁判実務は、このような発言が当てはまるほどに混乱しているといえよう。

それは、個別の案件において、「租税回避」、つまり、同族会社の行為計算の否認規定（法132①）の「不当に減少している」か否かの判断は、「社会通念」や「常識」に照らして判断すべきであるという論者によれば²、税務署長が「常識に反する」と判断すれば、それが租税回避行為であると認定されて否認されることになり、正に、「税務署長はなんでもできる」、税務署長王様論が横行することになる。そもそも、「租税回避」それ自体の意義を「社会通念」や「常識」で判断するというのは、抽象的かつ不確定な概念による解釈規範であり、租税法主義の要諦である課税要件明確主義に違背する本末転倒の議論である。

すなわち、租税回避行為の否認の是非を議論するためには、「租税回避行為」の一般的定義概念を検証して明確にすることが先決である。しかして、従前の議論は、後に述べる学説（通説）を前提として、通常選択される合理的な法形式による経済的成果に係る租税負担に比較して、納税者が採用した異常不合理な法形式による同様の経済的成果に対する租税負担が減免されていること、つまり、この同様の経済的成果に対する租税負担の差異が、同族会社の行為計算の否認規定等における「不当に減少している」という文言の意味である、と理解されていたところである。

最高裁昭和53年4月21日判決（訟務月報24巻8号1694頁）は、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、

¹ 税法学 560号 (2008年) 277頁。

² 「検証 IBM 裁判(第2回)」T&A master No. 556(2014. 7. 28)6頁の朝長英樹氏の発言。

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。

特に、組織再編税制の行為計算の否認(法法132の2)については、立法当時の財務省担当者の多くの論説が発表されているが³、それによると、組織再編成の行為計算の否認における「租税回避」の講学上の意義が説明されないままに、「租税軽減の意図＝租税回避」という前提で解釈論が展開されている。そのために、正に、税務署長が組織再編成の結果の租税負担の減少を租税負担軽減の意図の下での行為であり不当と認めたら否認できるという、税務署長王様論が展開されている⁴。

最近のヤフー事件判決(東京地裁平成26年同上の3月18日判決)では、当該立法担当者の鑑定意見書の影響か、これを肯定するような判示がなされている。同判決の論旨は、「組織再編成の税制度の趣旨目的に反する行為も、法人税が不当に減少している場合に当たる」という新たな租税回避行為概念を措定して、同条を適用して適格合併による被合併法人の青色欠損金の承継を否認した更正処分を適法としたものである⁵。

本稿は、次に論ずる従前の講学上の租税回避否認論に加えて、広く制度の趣旨目的にそぐわない租税負担軽減(広義の租税回避)の意図の下での行為計算を、格別な理由を提示することなく租税回避行為に該当するとしたヤフー事件判決を契機として、その租税回避概念を検討分析して、最近の租税回避行為否認事例の混迷と適用の拡大化の問題点を指摘して検証することを目的としている。

2. 講学上の租税回避行為概念と否認法理のロジック

(1) 我が国の学説の「租税回避」概念からの否認法理

「租税回避」の意義に関しては、我が国の実定法には存在しない。その租税回避行為を

³ 朝長英樹氏は、ヤフー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)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。そのほかにも、例えば、T&A master No. 443 他の多数の論説・インタビュー等が発表されている。本稿においては、必要に応じて検討・分析することとする。

⁴ 後記(注18)参照。

⁵ この判決については、大淵博義『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～』税経通信69巻9号(2014年8月号)17頁において検討を加えているので参考にされたい。また、同族会社の行為計算の否認規定に関する理論及び従前の判例分析については、同『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章を参照されたい。

否認するやや包括的な否認規定として、同族会社の行為計算の否認規定及び組織再編成の行為計算の否認規定があるが、そこでは、租税負担が「不当に減少している場合」と規定しているのみであり、その具体的な意義が明確にされているわけではない。そのために、この不当性の解釈、つまり、「租税回避」について、租税負担を回避する意図という主観的要因が「不当」の意味として理解しているものがみられる⁶。

しかし、このような「租税回避」の意義を明らかにするためには、従前の学問的議論を踏まえて検証すべきことは解釈の基本であることはいうまでもないことである。そこで、我が国の従前の学説の通説として認められている講学上の「狭義の租税回避行為」に関する下記の定義概念を紹介しておくこととする。

○金子宏東京大学名誉教授⁷

「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⁸

「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。」

以上の通説をまとめると、否認される「狭義の租税回避」とは、少なくとも次の三つの客観的要件を充たすことが必要となる。

① 通常の相応な方法とは異なる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的・法的効果ないし経済目的を達成し、③その結果、通常の法形式による場合の租税負担を軽減または排除している場合、ということである。

したがって、ここで「租税回避行為を否認する」というのは、留學子息の役員就任による給与支給が問題とされた長崎地裁平成21年3月10日判決の訴訟において、被告課税庁が主張したように、「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。」。

⁶ 前記(注(2))の10頁の朝長発言は、このような趣旨として理解されているように思われる。

⁷ 金子宏『租税法・第18版』有斐閣(2014年)117頁。番号・下線は筆者。

⁸ 清永敬次『税法(第7版)』ミネルヴァ書房(2007年)44頁。番号・下線は筆者。

同判決もこれを支持しているが、そこでの判示は、前記「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的・法的効果ないし経済目的を達成」という要件が前提とされていることはいうまでもないが、この点を端的に判示した東京高裁昭和53年11月30日判決（税資103号674頁）は、次のように②の要件を明確に措定して判示しているところである。

「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ついては十分な合理性があるというべきである」

(2) ドイツ租税基本法 42 条の「租税回避」の意義

上記学説は、ドイツ租税法の租税回避の一般的否認規定といわれるドイツ租税基本法 42 条の影響を受けていると考えられるので、その規定内容についてみておく。

ドイツの同規定は、「法の形成可能性」というタイトルで規定されているが、2008年改正後における規定は次のとおりである⁹。

「(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。

このドイツ租税基本法の規定から明らかなことは、不相応な法的形成を選択した場合には、それにより発生している「経済事象に相応する法的形成をした場合に発生すると同じように、租税請求権が発生する」ということ、換言すれば、相応な形成と比較してその納税義務者等に法律が予定していない租税利益がもたらされている場合に、「濫用がある」と規定しているという点である。

それは、我が国の前記学説の前記②の要件、つまり、異常、不合理な法形式を採用して

⁹ この点に関しては、ドイツ租税基本法の改正の経緯について研究した論文である、谷口勢津夫「ドイツにおける租税回避の一般否認規定の最近の展開」税大論叢第40号・40周年記念論文集（2008年）262頁以下、同「ドイツ租税基本法42条の改正内容とその評価」税研No.149（2010年）13頁以下を参照させていただいた。

「通常の行為形式を選択したときと同一の経済的・法的効果ないし経済目的を達成している」にも関わらず、経済的合理性のある法形式による経済事象（経済的成果）に比較して、租税負担が軽減又は排除されているという租税利益を得ている場合（法形式の濫用）に、これを通常の法形式に引き直した上で、租税法律関係を形成するというものと同質の内容であり、それが租税回避行為否認の法理の内容である。

法形式の「濫用」による租税回避の否認は、このような同一の経済的成果（経済事象）を得ていながら、租税負担が軽減・排除されていることをいうものであることは、ドイツでも日本と同様であることが理解できよう。

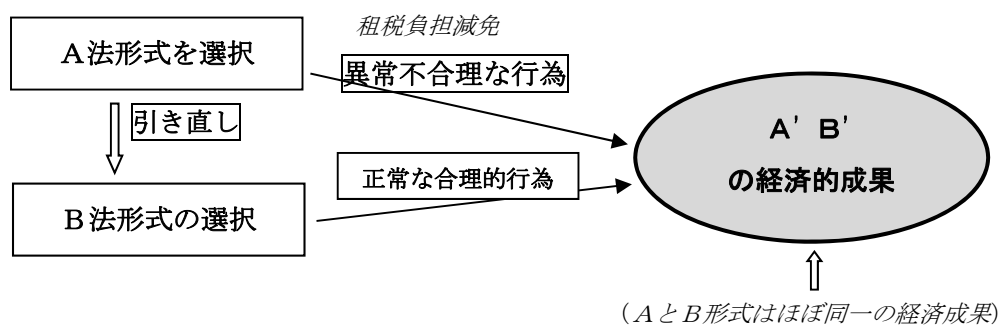
(3) 租税回避行為否認の法理のロジックと「不当減少」

税制調査会の「国税通則法制定答申」（昭和36年7月5日）において、租税回避行為の一般的否認規定の創設を答申している。実現しなかったが、そこでは、次のとおり述べられている。

「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。」¹⁰。

税制調査会は、現実が発生している経済的実質（成果）に即して課税されることを明言しているところであり、これは、すでに分析した学説（通説）及びドイツ租税法における租税回避行為の否認の法理と同質のものであることが理解されるであろう。租税回避行為の否認の原点は、ここにあるということが認識されるべきである。

以上の我が国の学説（通説）・判例の租税回避論、ドイツ租税法における一般否認規定及び国税通則法答申による租税回避行為否認の法理から導かれる租税回避否認のロジックは、次のようにまとめることができる。



¹⁰ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」（昭和36年7月5日）「第2章 実質課税の原則等 第2節 実質課税の原則に関する諸問題 2・2 租税回避の問題 2 立法の必要性」。

すなわち、「A' B'の経済的成果」を得るために、通常採用される法形式は合理的な「B法形式」であるが、当該納税者は、異常不合理な「A法形式」を選択して、「B法形式」と同様の「A' B'の経済的成果」を得ていながら、「B法形式」による租税負担を軽減又は排除している場合に、納税者が現実に採用した「A法形式」を否認して、「B法形式」を採用したものとフィクションして（引き直して）、同方式による課税関係を形成するということである¹¹。

すなわち、法形式の「濫用」とは、経済的合理性基準に照らして、純経済人としては採用しない不合理、不自然な行為計算を採用するということを「濫用」と称しているということである。このことは、前記ドイツ税法の租税回避行為否認の一般的否認規定の文言からも明らかであろう。

そして、同一の経済的成果を得るための経済的合理的行為の場合の租税負担と異常不合理な行為の場合との租税負担の格差が、同族会社の行為計算の否認規定の「不当に減少している」という意味内容であり、このことは、組織再編成の行為計算の否認規定の同一の文言の意味内容も同様に解すべきことは、解釈上、当然のことである。

ちなみに、最近の論説において、「半世紀前の古色蒼然とした解釈を持ち出して旧態依然とした議論が繰り返されている」、「近年の事象を当時の前提で見るのは無理がありませんね。」「はるか昔に創られた132条に関しては、現代的意義を考慮せずに解釈をするといったことはあり得ない、と考えています。」という見解が述べられているが¹²、その言わんとすることは、時代や環境の変化に応じた租税回避概念を措定すべきであり、前記学説（通説）等に固執する必要はないという理解であろう。

確かに、時代の進歩発展により取引社会が複雑化、多様化されているところ、そのような変化に応じて、租税回避行為概念にも新しい概念を解釈によって措定すべきであるというのは誤りではない。しかし、そのことの前提として、少なくとも、取引社会の進歩、変化に応じて、従前の伝統的租税回避概念では律しきれない租税回避が発生していること、その租税回避の実体は、獲得した経済的成果等に課税すべきところ、それを免れているこ

¹¹ その典型例が「逆さ合併」を順合併に引き直して青色欠損金控除を否定した事例であり、また、旧法人税法の時代の過大な退職給与の支給を、過大部分を利益処分による支給と引き直して損金性を否定した事例である。

¹² 前記(注2)の6頁の朝長発言及びそのインタビュアーの発言内容。また、竹内陽一「日本IBM事件判決の検証」税理57巻10号(2014年)70頁では、法人税法132条が創設された半世紀前とは異なり、私法上の選択肢が多様化していることを考えると、経済合理性があるか否かという半世紀前と同じ基準で「租税回避」を判定するという自体に疑問があると、感じられる、としている。しかしながら、すでに述べたように、2008年改正で一部の文言が付加された租税回避行為否認の一般的規定のドイツ租税基本法42条は、我が国の伝統的な租税回避概念と同様であり、決して、「古色蒼然とした解釈」でもないし、「旧態依然とした」概念設定でもない。

と、ということの証明が必要である。

そして、この場合の「租税回避」というのは、従来の伝統的な租税回避の意味内容とは異なり、いかなる実体にある場合を意味するのかについて、伝統的な租税回避の定義的概念に対峙する概念を設定して論ずるべきである。ただ、時代が変化しているから古すぎるというのでは単なる感情論であり、租税回避論の学問的な議論とはいえない。

上記論説は、ヤフー事件判決やIBM事件判決に関連して論じられているものであるが、ヤフー事件判決では、みなし共同事業要件を形式的に満たしているとしても、その組織再編成やその個別規定の趣旨目的に反する場合には、組織再編成の租税回避行為として否認できると判示している。かかる判示の論旨を正当化するのであれば、個別規定等の趣旨目的に基づく論理解釈（目的論的解釈）という税法解釈の領域の問題解決によるべきところ、租税回避行為の否認規定の射程の範囲として捉えるというのであれば、その理論的な合理的根拠について、時代の変化との関連で具体的に論ずることが不可欠である。しかし、上記論説等は、このようなアプローチは全く見られない。むしろ、みなし共同事業要件の一つである「特定役員就任要件」に就任期間等の期間制限を付していない法制定の不備を、法人税法132条2項により補充したという、租税回避行為の否認とは無関係な論理を採用したと評価すべきではなかろうか。

3. 租税回避行為否認の判例・課税実践の混迷の実相

法人税法132条等の租税回避行為の否認は、古くから言われているように、事実認定や実質課税又は税法解釈等により一般的に広く否認できるのであればそれによるべきであり、「伝家の宝刀」として、税務署長にのみ与えられている課税権の行使規定である同族会社の行為計算の否認規定等（租税回避行為の否認規定）は、これらの一般的な否認根拠が機能しない場合に初めて発動すべきものである。このことは、法人税法132条等の規定の特異性から明らかなことである。

ところが、平成以降の判決をみると、かかる理解が不十分なために、実質主義による事実認定や税法の個別規定により否認できるにもかかわらず、安易に法人税法132条を適用して否認している事例が頻発している。これが第1の租税回避行為の否認の混迷・拡大の要因である。

すなわち、個人株主の同族会社に対する過大経費（過大管理料等）の必要経費控除を所得税法157条により否認しているのが、その例である。これは支払いの相手方が非同族会社又は個人であれば、同条は適用されないが、この場合には、過大管理料の支払いは適正額の管理契約と過大部分の贈与契約と認定して（実質主義・法基通7-3-1参照）、その過

大管理料の必要経費は否認されるのである。そうであれば、「伝家の宝刀」（法人税法132条）を持ち出す必要がないことが理解されるべきであるが、課税実務、裁決及び判例は、現在もなお、無用な所得税法157条を持ち出して同族会社に対する過大管理料の必要経費を否認している¹³。これが、所得税法の同族会社の行為計算の否認規定の理解の混乱をもたらし、その適用を拡大させた元凶であると考えている。

第2として、すでにみたように、伝統的租税回避行為の否認は、異常不合理な行為計算を経済的合理的な行為計算に引き直した上で、課税要件規定を適用して課税関係を形成するものであるが、その「引き直し」が行われていない判決等が多いということである。

その代表的な事例が著名な「平和事件判決」である。この事件は、個人株主から同族会社に対する無利息貸付について、3年間で約1,000億円の利息収入（雑所得）を認定され課税されている。前記東京高裁昭和53年11月30日判決（税資103号674頁）が判示するように、「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する同族会社の行為計算の否認規定である」ということから明らかなように、法人が無利息又は低利息で借入れを行うことは、純経済人（非同族会社）であれば採用する経済的合理的な行為であるにもかかわらず、これが否認されたものである。同族会社の行為計算の否認規定が想定する事例とは全く逆の事例を否認したのが同事件の課税処分であり、最高裁もこれを支持しているという点は遺憾というほかはない¹⁴。

加えて、この事件の課税は、経済的合理的な行為計算（有利息貸付）と認定するに止まっており、肝心の「引き直し」を行っていないという誤りを犯している。すなわち、個人の無利息貸付が異常であるとして、これと「同じ経済的効果を生じさせるために通常採用されるであろうところの行為計算」（同判決）が1,000億円有利息貸付とする引き直しに止まっていたら、利息収入ゼロ（納税者の無利息貸付）と「同じ経済的効果を生じさせることのため」の行為計算ではないことになる¹⁵。

本来の無利息貸付の「引き直し」は、合理的な有利息貸付に引き直して1,000億円の利息収入を認定した上で、それと同時に、その金員を借主の同族会社に贈与することであり、それが、現実

¹³ この場合、同族会社の行為計算の否認規定による過大経費の認定と贈与認定とは証明に差異が発生する可能性があること（適正金額の平均値認定と独立当事者間価額による贈与認定）を斟酌すれば、広く適用される贈与認定によることが合理的であることは当然のことである。なお、このような贈与認定によるほか、「通常かつ必要な経費」に当たらないという必要経費の解釈からのアプローチもある。

¹⁴ 碓井光明「相続税法64条1項にいう『同族会社の行為』の意義等」判例評論280号（判例時報1037号）159頁は、「同族会社の行為が介在しないか、同族会社自体の意思決定としては合理的であるという場合には否認できない」とされている。この論理であれば、同族会社が無利息借入れをする意思決定をしたことは合理的であるから、行為計算の否認規定により否認されることはなかったのである。

¹⁵ 田中治「同族会社の行為計算否認規定（所得税法157条）の射程」税務事例研究Vol.189（2006年）46頁は、「異常とされる無利息貸付によって、当該個人には経済的効果が何ら生じていないのであって、これを有利息貸付に置き換えることはできないというべきである。」と的確に指摘されている。このような秀逸な田中論文及び上記碓井論文の論理が無視又は軽視されているところに、現在の租税回避論の混乱・拡大の素地があると考えている。

の無利息貸付の経済的成果と同じ成果を生み出していることになる。そして、この場合、ボランティアが尊重される個人の世界で、自己の同族会社に有利息貸付を行い、同時に、收受した利息相当額を贈与する行為(2段階説)が、通常行われる合理的な行為計算であるということの不自然さが理解されるであろう。このような考察をしていけば、平和事件は発生しなかったであろうし、また、最高裁がその課税処分を支持することもなかったものと思料する。

また、前述した留学子息に対する役員報酬を行為計算で否認するに際して、前記長崎地裁判決は、総論では引き直し論を判示しながら、具体的な当てはめでは、この引き直しを欠落させ、勤務していない子息の役員報酬の損金不算入とする根拠規定として同族会社の行為計算の否認規定を利用したという誤りを犯している。このケースの引き直しは、①その子息に供与した役員給与は扶養義務者である代表取締役(父親)に対する役員給与の支給とし、②その給与資金を父親から子息に留学費用等の生活資金として贈与したもの(非課税)、という引き直しをすべきものである。その上で、代表取締役給与に加算された役員給与の総額が過大給与か否かを認定し、また、その総額の役員給与に対して源泉徴収所得税の告知処分が行われることになるが、その結果、子息に対する役員給与の源泉徴収所得税は還付される。それが、法人税法132条1項にいう「税務署長の認めるところにより」という正当な引き直しである。

ヤフー事件判決は、このような引き直し論は一顧だにされずに、制度の趣旨目的に反するという解釈論の領域を「租税回避」レベルに持ち込んだものであり、従前の講学上の租税回避の議論が一片の判決で捨象されてしまったのである。控訴審での学問的レベルでの深まった議論を期待したい。

4. 「事業目的論」の誤解

ヤフー事件判決では、課税庁が主張した当該合併の事業目的の欠如について議論されているようであるが、かかる事業目的の有無の議論は、単なる合併の背景である間接的状況という位置付であり、その背景の存否が法人税法132条の2の適用の適否に直接影響を与えるというものではない。企業間合併は組織再編成という経営目的が認められるのであり、法形式の濫用としての租税回避行為には該当しないからである。

このことは、従前、同族会社の行為計算の否認規定の適用される「逆さ合併」であっても、事業停止している欠損金を抱えた法人を合併法人とすることに合理的理由がある場合(行政上の許可・認可を受けている権利を保有している場合等)には、否認されないこととされていたこと、また、前記ドイツ税法でも、「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」と規定していることから明らかであろう。

すなわち、納税者の選択した法形式（行為）に事業目的があるか否かを論ずる意義は、当該法形式自体が不自然、不合理な行為である場合に、その不合理な法形式を採用したことに、特別の意義・目的（事業目的）がある場合には、法形式の濫用ではなく、税法上、許容されるということである。換言すれば、採用された法形式自体が不自然・不合理でなければ、私的自治の原則（契約自由の原則）の許容範囲として、税法上、あらためて、その行為の事業目的の是非を論ずる必要はないということである。しかして、ヤフー事件における合併自体は、グループ組織における経営判断の下での合併であるから、その合併自体が不自然、不合理ではなく、不相応な法的形成もみられないのであるから、少なくとも、このような合併について事業目的を論ずる必要はない¹⁶。

かかる合併に問題があるとして否認される場合があるとすれば、逆さ合併により事業廃止している合併法人の青色欠損金を利用する場合である。この場合には、税務上、逆さ合併を順合併に引き直して、欠損会社の合併法人を被合併法人として、青色欠損金の控除を否定することになる。

仮に、合併自体の事業目的の有無を論ずることを要するというのであれば、黒字法人（10億円）と赤字法人（△10億円）が合併し合併後法人の株式の評価額がゼロとされた場合、これが相続税対策として、合併に格別の事業目的がないとすれば¹⁷、この合併が否認されることになりかねない。仮に、この合併が否認されて、合併前の黒字法人の株式を相続財産として評価（10億円）されるというのであれば、現実に存在せず、経済価値も零である租税負担能力のない当該株式が10億円の相続財産として相続税が課税されるという、誤った課税が正当化されることになる¹⁸。

また、合併に際して、非適格合併とするために、株式交付と合わせて金銭交付した場合、その金銭交付に事業目的が認められないとして、いわゆる「適格外し」として、法人税法132条の2により適格合併として否認されるという議論が考えられるが¹⁹、そもそも、か

16 詳細は省略するが、「事業目的の原理」(business purpose doctrine)を明示したものとされるグレゴリー事件判決は、租税回避行為の否認の例ではなく、組織再編で分割した法人を4日目に解散したというものであり、そもそも、組織再編成としてそれ自体が不合理で経済的実体を有しない事例として、組織再編成税制の課税減免規定を不適用としたものである。その否認は、事実認定の実質主義の適用若しくは外形上のみで実体のない分割は減免規定の適用外とする限定解釈と評価すべきものであろう（グレゴリー事件及びその評価については、中里実『タックスシェルター』有斐閣(2002年)226-229頁参照)。したがって、ヤフー事件のように、合併自体に経済的実質を伴っている組織再編成の場合には、もはや事業目的の有無を論ずることは不要である。

17 この場合には、この合併により欠損法人の債権者に対して債務の弁済をするという経営者責任又は株主責任であるという理由付けが可能であり、その合併自体を問題にすべきではない。

18 存在しない10億円の黒字法人株式は、物納も差押えも不可能であることに留意。

19 ちなみに、立法担当者の執筆した前掲（注3）17頁では、法人税法132条の2について、組織再編成を行った場合の全ての取扱いを定めた「条文の適用を受けたり免れたりして租税回避行為を行うものに対応するべく創設された、ということです。」と述べている。これによると、その「適格外し」は、行為形式の内容のいかんにかかわらず、その「適格外し」の主観的意思又はその結果により否認されるという、正に、

かる新株式の交付と金銭交付という法形式自体に、異常性、不合理性はないから、その場合に事業目的を論ずる必要はない。そもそも、真実行われた「株式と金銭の交付」を、法人税法132条の2により、「株式のみの交付」という実質に違背する事実を引き直すことは、租税回避行為の否認法理の予定するところではなく、このことは、税法上の実質課税の法理を持ち出すまでもないことである。租税回避の否認によっても、真実に行われた合併自体は、税法上、絶対に否定することはできないということに思いをいたすべきであり、それが、法的、経済的実質に即する税法上の課税原則である²⁰。

仮に、納税者の採用した経済的合理性のある法形式について、事業目的が求められるならば、節税目的による法人設立（個人が不動産管理会社を設立する場合等）が、事業目的の理論により、同族会社の行為計算の否認規定により否認されかねない。しかし、この場合の節税目的の法人成りが問題にならないのは、法人設立自体が不自然、不合理ではないから、事業目的の如何にかかわらず、私的自治の世界での法形式の選択可能性が容認され、「濫用」には当たらないと解されているからである。

最近の同族会社の行為計算の否認規定等の適用事例は、理論的整理がなされないままに、都合よく「事業目的の理論」を主張され、ヤフー事件のように、合併自体の事業目的の有無が議論されている。それが不合理であることは、ヤフーの適格合併自体が事業目的の欠如により法人税法132条の2により否認されるというものではなく、そのような議論が行われたこともない。

同事件の本質的問題は、かかる事業目的の有無とは無関係な「みなし共同事業要件の適合性」の是非であり、その要件である「特定役員就任要件」の下で、本件特定役員就任が短期間という理由で、その要件適合性を否定できるかという解釈問題である。本判決は、法定されていない従業員引継要件や事業規模要件を欠くこと等の事実を制度の趣旨目的に違背する根拠として認定し、それを法人税法132条の2の射程に捉えているが、すでに論じたところから明白なように、本件の争点は、租税回避の射程ではなく、特定役員就任期間が短期間である場合には、同要件を満たしていないという事実認定（実質主義）の問題か、また、みなし共同事業要件の制度の趣旨目的からする目的論的解釈の是非が問われるべき問題であったといえよう。

税務署長王様論を地で行っていることになるが、そうであれば、同条は課税要件明確主義を欠いた憲法違反の規定ということになるであろう。このような現実に行われた金銭交付が、「租税回避」に該当しないことは、すでに指摘した学説・判例等の「引き直し論」を考慮すれば明らかであろう。

²⁰ この点は、「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）、という論理が銘記されるべきである。

5. 結びに代えて

～法形式の「濫用」と「潜脱」の意味～

組織再編成税制の立案担当者は、法人税法132条の2の「租税回避」は、伝統的な通説的概念の定義に止まらないとしていながら、その定義概念とは異なる「租税回避」の意義を明確にしていない。ただ、最近の論説等の内容からすると、法形式等の「濫用」や「潜脱」を「租税回避」として捉えているようでもある。そして、かかる「濫用」や「潜脱」が「租税回避」として捉えることが不可欠な時代になっているということを現実に即して正しく認識する必要があるとも述べている²¹。

しかしながら、これまでの議論から明らかなように、「濫用」による法形式の選択は、その法形式自体が経済的合理性を欠く法形式であり、伝統的な租税回避の定義の枠内にある。いずれにしても、同担当者が、「濫用」又は「潜脱」は租税回避として否認されるというのであれば、その「濫用」又は「潜脱」の意義を明確にして論ずることが不可欠であるが、その論理的説明は皆無である。

その上で、同担当者は、「アメリカであれば『租税回避』になるが、日本では半世紀前の判断基準を使うために「租税回避」にならない、という笑い話のようなことにならないようにしなければなりません。」とも発言をしている²²。

この点について、前述した2008年度改正のドイツ租税基本法において、「(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。」とあるように、その「濫用」とは、不相応な法的形成、つまり、我が国でいう異常、不合理な法形式の採用により発生している経済事象（経済的成果）に対する租税負担が、相応な形成（経済合理性のある法形式）による経済事象（経済的成果）に係る租税負担と比較して、減免されている場合を「濫用」としているのである。

つまり、ドイツ租税基本法42条が租税回避としている「濫用」とは、我が国の伝統的な租税回避概念と同様であるということが理解できるであろう。日本における「租税回避」の定義概念が、半世紀前のそれであるとしても、それは、近年のドイツにおける租税回避行為の一般的否認規定と同義であるということである。

²¹ 「検証・IBM裁判（第3回）」T&Amaster No. 558（2014. 8. 11）12頁の朝長発言。

²² ところが、朝長英樹氏が参加した座談会（T&Amaster No. 449（2012. 4. 30）14頁）において、同氏は、我が国の「組織再編成税制そのものもアメリカのものとは基本的な考え方や仕組みが違いますので、正直申し上げますと、『日本の法人税法132条の解釈を述べるべきところでアメリカの話を持ち出されても…』と感ずることはありますね。」と発言されている。それが正論であり、アメリカの租税回避の概念と日本のそれとが一致しないことが「笑い話」になることはないということである。

また、アメリカの「租税回避」と我が国の「租税回避」とが異なるというのは「笑い話」であるとしているが、そもそも、アメリカの外国法制と我が国とは異なることはもとより、我が国憲法の租税法律主義のような規定は存在しないし、また、コモンローの国の長年の膨大な数の税務判決の歴史的所産から判例理論又は成文法として構築され形成されているアメリカの「租税回避」の否認の法理が、我が国の法解釈の参考になりえたとしても、それと常に同一でなければならないというのは論理自体成り立たないものである。

(了)