



I B M 事件判決とヤフー事件判決にみる租税回避否認の法理

～結論が分かれた両事件の事実関係の相違と最高裁判決等の問題点～

[講演要旨]

第 65 回 2016 年（平成 28 年）4 月 15 日
租税判例研究会座長、中央大学名誉教授、税理士
大淵 博義

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

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

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

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

M J S 租税判例研究会 (平成 28. 4. 15)

租税判例研究会座長 大淵博義

I B M事件判決とヤフー事件判決にみる租税回避否認の法理

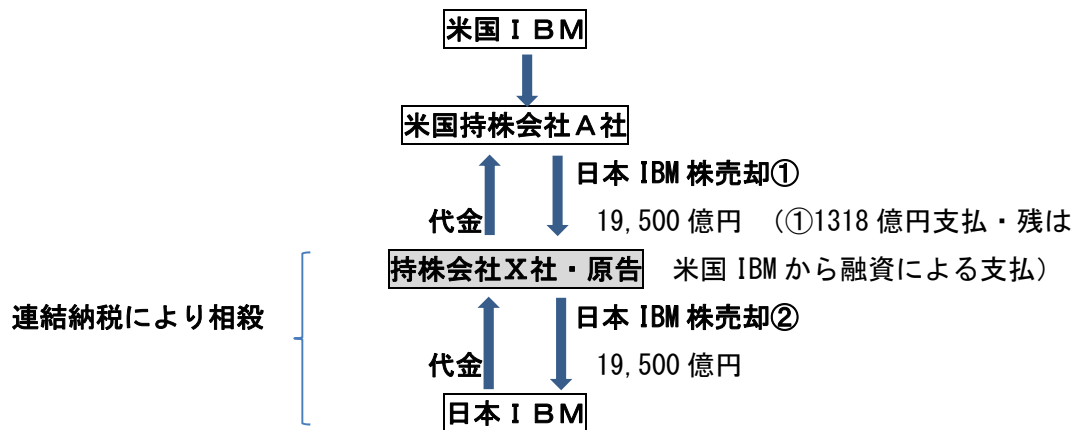
～結論が分かれた両事件の事実関係の相違と最高裁判決等の問題点～

I 連結対象法人の株式譲渡損と利益とを相殺した行為を法第 1 3 2 条により否認した日本 I B M事件

(東京地裁平成 26. 5. 9 判決・東京高裁平成 27. 3. 25 判決<全部取消し>・上告不受理)

1. 事案の概要

I B M事件判決



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

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

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



上記の取引に伴う譲渡損失に伴う欠損金の発生が同族会社の行為計算の否認規定 (法人税法 1 3 2 条) の「不当に減少したもの」として、その譲渡損失を否認する

課税処分を行った。

争点

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

2. 判決要旨（全部取消）

○控訴審判決の不当減少の意義

- ・「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」か否かは、専ら経済的、実質的見地において当該行為又は計算が純粋経済人として不合理、不自然なものと認められるか否かという客観的、合理的基準に従って判断すべきものと解される。そして、同項が同族会社と非同族会社との間の税負担の公平を維持する趣旨であることに鑑みれば、当該行為又は計算が、純粋経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的合理性を欠く場合には、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引（独立当事者間の通常の取引）と異なっている場合を含むものと解するのが相当であり、このような取引に当たるかどうかについては、個別具体的な事案に即した検討を要するものというべきである。

被控訴人が主張するように、当該行為又は計算が経済的合理性を欠くというためには、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こと、すなわち、専ら租税回避目的と認められることを常に要求し、当該目的がなければ同項の適用対象とならないと解することは、同項の文理だけでなく上記の改正の経緯にも合致しない。

- その他の判示事項 … **資料1**参照

<参考一審判決>

- ・原告を中間持株会社として置いたことに正当な理由ないし事業目的がないとはいいい難く、かつ、本件株式購入及び本件各譲渡が経済的合理性のないものともいい難いことを併せ考慮すると、本件においては、税負担の軽減を目的として意図的に有価証券の譲渡に係る譲渡損失額を生じさせるような事業目的のない本件一連の行為をしたとまでは認め難いというべきである。以上と異なる被告の主張は全て採用することができない。
- ・被告は、日本B社の自己株式の取得における原告の関与及びこれに係る法人税の申告は、我が国の法人税法が定める自己株式の取得に関する課税の計算の制度を濫用して租税回避を企図したものである旨主張するが、米国B社ないし原告が法的な枠組みを構築して自己の株式を取得すること等を禁止する法令上の明文の規定が見当たらないことに加え、被告が主張するような事実が認められるとはいいい難いのであり、他に、被告が主張するような事実を認めるに足りる証拠ないし事情等も格別見当たらない。

3. 事案の論点

(1) 不当減少の意義

○事業目的に拘束されないという趣旨の判示について **(資料2参照)**

(2) その他の判示内容について

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

○原告が米国A社から取得した日本IBM株式の譲渡が非課税とされていることから、その株式の帳簿価額がかさ上げされているが（米国では非課税）、これを容認せざるを得ない以上、同族会社の行為計算の否認規定により、その帳簿価額を引き下げるという否認は、租税回避行為の否認論からは困難。

⇒国際的租税回避の防止のために、国際間で格別条約で措置する等、法的手当てが不可欠

○平成13年度改正による帳簿価額基準（譲渡損が生じない範囲の配当金の益金不算入制度）の廃止、平成22年度改正による「自己株式取得が予定されている株式に係る配当金は益金算入」とする規定の創設の間隙を狙われたものであり、法の欠陥を租税回避租税行為の否認規定により否認することは論外。

○現在は、グループ法人課税等の制度で規制されている。⇔100%支配関係

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

Ⅱ ヤフー事件最高裁判決の租税回避否認論の検討

ⅰ 組織再編成の行為計算否認の創設の経緯

1. 「平成 13 年税制改正のすべて」の内容

- ・組織再編成を利用した租税回避行為の例として、次のような事例が考えられます。
 - ①繰越欠損金や含み損のある会社を買収し、その繰越欠損金や含み損を利用するために組織再編成を行う。
 - ②複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどにより、課税を受けることなく、実質的な法人の資産譲渡や株主の株式譲渡を行う。
 - ③相手先法人の税額控除枠や各種実績率を利用する目的で、組織再編成を行う。
 - ④**株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行う。**

2. 組織再編成の行為計算の否認の意義

・「改正税法のすべて」の記述内容

「繰越欠損金に繰越欠損金や含み損を利用した租税回避に対しては、個別に防止規定（法法 57③、⑥。62 の 7）が設けられていますが、これらの組織再編成を利用した租税回避行為は、上記のようなものに止まらず、その行為の形態や方法が相当に多様なものとなると考えられることから、これに適正な課税を行うことができるように包括的な組織再編成に係る租税回避防止規定が設けられました。」

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

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

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



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

★債務超過会社との合併による株式評価額の引き下げの是非（添付の大淵T & A master 論文参照）

ii 法人税法132条の2の適用事例—ヤフー事件判決の検証—

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

1. 事案の概要

原告・ヤフー株式会社（以下「原告」又は「ヤフー」という。）は、株式会社ソフトバンク（以下「ソフトバンク」という。）から、その100%子会社のソフトバンクIDCSソリューションズ株式会社（以下「IDCS」という。）の全株式を取得して特定資本関係を形成した後に、同社を被合併法人とする適格合併を行い、同社の繰越欠損金を引き継いで繰越欠損金の控除を行って、平成21年3月期の法人税の確定申告を行った。ヤフーが、本件適格合併において、被合併法人IDCSの繰越欠損金を引き継いで控除したのは、ヤフーの代表取締役甲（以下「甲氏」という。）が、本件特定資本関係形成前2か月前にIDCSの取締役副社長（特定役員）に就任した後に適格合併が行われたことから、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のは短期間であり、不自然、不合理であると認定して、法人税法132条の2（組織再編成の行為計算の否認）を適用して、同氏の特定役員就任の事実を否定して、みなし共同事業要件を欠くとして、ヤフーが行ったIDCSの繰越欠損金の控除を否認する更正処分を行ったようである。

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

①グループ化後5年経過前に行う適格合併において、被合併法人の繰越欠損金を引き継ぐためには、みなし共同事業要件を満たす必要がある。

A ①事業関連性 ②規模要件 ③事業・規模継続要件

又は

B ①事業関連性、②経営参画要件（特定役員就任要件）

②経営参画要件の充足

・時系列

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

・ヤフーの代表取締役が IDCS（後の被合併法人）の取締役副社長に就任しており、形式的には要件を充足

2. 判決要旨

○ 法人税法 132条の2の「不当減少」の意義

<原審判決>

- ① 同条の趣旨、組織再編成の特性、個別規定の性格などに照らせば、同条の「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、(i)法法 132条と同様に、取引が経済取引として不合理・不自然である場合のほか、(ii)一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものを含むものと解することが相当である。
- ② この場合、個々の行為について個別にみると、事業目的がないとはいえないような場合であっても、その行為による税負担の減少効果が、組織再編成全体として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。

<最高裁判決>

- ①法人税法 132条の2の趣旨目的

組織再編成は、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、これを利用する巧妙な租税回避行為が行われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、法132条の2は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。

②不当減少の意義

このような同条の趣旨及び目的からすれば、同条にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（以下「組織再編税制」という。）に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。

③具体的当て嵌め

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

④結論

以上を総合すると、本件副社長就任は、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、適格合併における未処理欠損金額の引継ぎを定める法57条2項、みなし共同事業要件に該当しない適格合併につき同項の例外を定める同条3項及び特定役員引継要件を定める施行令112条7項5号の本来の趣旨及び目的を逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるというべきである。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。

※「その法人の行為又は計算で」(法法132の2)の意義に関する判示(省略)

3. 研究

(1) 我が国の学説の「租税回避」概念からの検討

○そこでの結論は、租税回避行為の否認とは、

- ④ 採用された法形式の異常性、不合理性、
- ⑤ 採用した不合理な法形式と合理的な法形式の経済的成果との同一性(同一の経済的
目的の達成)、
- ⑥ 不合理な法形式による租税負担の減免、



「異常不合理な行為計算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。」

○ヤフー最高裁判決も同旨

「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」



「引き直し課税論」を採用

→ 原審判決は明確にしてない。

(2) 最高裁判決の検証—その解釈論理と問題点

○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

<「不当減少」の意義に関する原審判決と最高裁判決の比較・相違点>

○一審は、①合理性基準説、②趣旨目的基準説の二つの基準を並列的な判断基準として位置付けて、この基準のいずれかに反している場合を不当減少としている。

○最高裁判決は、

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、と判示。



その濫用の有無の判断基準



①当該法人の行為又は計算が不自然なものであるかどうか、

- ・ 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、

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、

③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（租税負担軽減の意図の存在要因）、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（趣旨目的違反要因）るか否かという観点から判断するのが相当である。

○最高裁の「不当減少」（規定の濫用）否認のロジック

①不自然な行為計算により規定の濫用によって法人税を「不当に減少させる」
 ⇒「正常な行為計算に引き直す」

- ②想定外の組織再編成の手順、方法の採用
 - ③実態とかい離した形式の作出
- } **不自然な行為計算**

- ④租税負担減少以外の事業目的等の不存在
 - ・ 租税以外の事業目的等の存在 ⇒ 法132条の2の適用外

- ⑤租税負担軽減の意図の認定
 - ・ 租税負担軽減の意図なし ⇒ 事業目的の存在 ⇒ 法132条の2の適用外

- ⑥とその採用した行為計算が、組織再編成規定の趣旨目的に反する事実
 - ・ 趣旨目的に反しない場合 ⇒ 法132条の2の適用外



原審判決の法理は、趣旨目的に反する行為による租税負担減少は、「不当減少」の1つの基準としているが、最高裁判決は、これとは異質な内容の判示である。

<最高裁判決の疑問>

ア 引き直し課税の不明確性

本判決は、正常な行為計算に引き直して課税するとしているが、具体的な引き直しについて、特に触れていない。本判決は、「特定役員引継要件」を欠くという認定に立って初めてみなし共同事業要件を充足していないことを根拠に、被合併法人の繰越欠損金の承継を否定する否認が適法ということになることからすると、本件について引き直しをして欠損金控除を否認するというのは、IDCS・被合併法人の特定役員がヤフー・合併法人に就任していないという事実として引き直しをして初めて可能となる。

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

イ 事実認定と税法解釈の認定プロセスの関連からの疑問

○ 私法上の事実（法的効果・経済的成果）と税法の解釈適用

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

最高裁判決では、

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

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

ウ この点に関する立法の経緯からの疑問

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

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

※本件のような送り込みの事実関係によることは想定できたはずであり、また、特定役員就任期間の長短を規定するつもりはないという立案担当者の発言もあることから、特定役員就任が短期間という事実をもって、否定の根拠とすることはだと

うではない。

⇒ この要件を撤廃するか、立法により手当てすることが筋である。

まとめ

①本件特定役員就任という事実（不自然・不合理）と仮定



②伝統的な講学上の「狭義の租税回避」の定義・概念

⇒ 否認できる？ 可とすると



③同一の経済事象（経済的成果）を生み出す合理的行為への引直しが必要

不可

判決・法 132 の 2

④事実として特定役員就任を
否定することが可能？

④税法上においてのみ特定役員就任
を否定（私法上は副社長就任）

⑤可能な場合に非適格と認定 **可**
実質主義（事実認定）の領域
の問題として処理

現実の法的・経済的成果と異なる
ものに対して課税

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

租税回避否認の領域とは異質のもの
であり、**課税不可**

この判決の法 132 の 2 適用の論旨が最高裁で採用されるのであれば、従前の伝統的な「講学上の租税回避（狭義）」の意義・概念は根本から崩壊することになる。

※ 税法解釈における目的論的解釈の領域の問題の是非を検討すべきところ、租税回避の否認の問題にすり替えた疑問判決。

(3) IBM事件とヤフー事件の相違点

○決定的な相違は、IBM事件の行為は、それを不合理な行為として、同等の経済的成果等を生じさせる「正常な行為計算」に引き直すことは困難

○一方、ヤフー事件は、判決の認定のように実態の伴わない形式的な特定役員就任という事実を否定して、就任の事実がないという行為に引き直したものと見ることができる。IDCF 子会社事件も同様。

しかし、本来は、上記のように、事実認定又は法の解釈により解決すべき問題であったと考えている。

(4) IDCF 事件の問題点

○新設分割の事件であるが、IDCF を金銭設立して、そこに吸収分割して、株式に加えて金銭を供与して、非適格分割とした場合、それが否認されるのか？

参 考

大淵博義 「ヤフー事件鑑定意見書」 抜粋

「2. IDCS の特定役員（副社長）就任の実質判断の是非

本件において、甲氏の IDCS の副社長の就任が仮装でないことには争いがなく、したがって、本件の争点は、甲氏の副社長就任が、短期間で形式的なものであるから、特定役員引継要件を充足しないという認定が可能かという点に収斂されることになる。

まず、この点の是非の議論において留意しなければならないのは、一般論としていえば、「副社長の就任期間が短期間である」という事実により、私法上、副社長という特定役員の地位を有していないということにならないということである。

このことは、使用人から役員に昇格した後の短期間で役員給与（賞与）を支払った場合、役員としての期間が短期間であるから、損金とならない役員給与（賞与）ではなく損金となる使用人給与（賞与）であるという認定が許されないことに照らせば明らかである。

そこで、本件更正処分の当否は、本件において、甲氏が IDCS の副社長就任が短期間であり形式的なものにすぎず、同社において、実質的に副社長（特定役員）としての職務に従事していないから、副社長ではないという事実認定が可能か否かの問題に帰着する。それが本件における最後の争点である。

この論点に関しては、役員給与の損金算入制限の文脈において、法人税法施行令 71 条 1 項 2 号で使用人兼務役員とされない「副社長、専務、常務その他これらに準ずる職制上の地位を有する役員」について、同号に係る法人税基本通達 9-2-4 が、「定款等の規定又は総会若しくは取締役会の決議等によりその職制上の地位が付与された役員をいう」と定めていることから、使用人兼務役員になれない副社長又は専務等の役員に該当し、役員賞与の損金算入が認められなくなるか否かという問題と共通する論点であることを確認しておきたい。

この点については、副社長、専務又は常務等の特定役員が、当該法人の内部組織上、正式に選任された場合には、その後、内部組織上、会社経営に従事する権限をはく奪されている等の明白な事実がある等の特段の事情がある場合はともかく、法人の正式な機関の決議により副社長等の特定役員に選任され、その地位を付与された以上、税法上も当該特定役員に該当することは、法解釈上、当然のことである。

この点を明確にしたのが、上記の使用人兼務役員になれない特定役員に掲げる「副社長、専務、常務その他これらに準ずる職制上の地位を有する役員」の意義について、「定款等の規定又は総会若しくは取締役会の決議等によりその職制上の地位が付与された役員をいう。」（法人税基本通達 9-2-4）とする国税当局の行政解釈が明示されているところである。

当該通達は、法人の組織である正式な機関の決定で副社長、専務又は常務等の役員に選任され職務に従事した以上、実際の職務の内容のいかんを問わず、実質的に、正式な副社長等の特定役員としての法的地位を取得していることから、使用人兼務役員にはなれないことを明確にしたものである¹。それは、法人の内部組織において正式に副社長等に選任されたということは、副社長としての職制上の地位に基づいて会社経営に従事する地位にあり、また、対外的には、私法上、「表見代表者」として代表権を有するとみなされるに値する肩書であることに基因している。

以上の行政解釈は、組織再編成にかかるみなし共同事業要件に規定する特定役員の意義の解釈においても、もとより、同様に解釈すべきことはいうまでもないことである。しかるに、これと異なる解釈をすべきというのであれば、法律上、その特定役員の範囲とその相違を明確に定義して、納税者の予測可能性を担保すべきことは、租税法律主義の要請するところである。

本件において、甲氏がIDCSの取締役副社長に就任したのは、原告と特定資本関係形成前のIDCSの株主総会及び取締役会で承認され正式に選任されたものであるから、もはや、当該特定役員就任が仮装であるとか形式的にすぎない等の議論の余地はない。しかして、甲氏のIDCSの副社長就任は、特定資本関係形成又は適格合併までの期間が短期間であるから形式的なものであると認定することは、私法上の事実認定としてはあり得ない論理である。仮に、当該特定役員就任が形式的であるから、実質的に特定役員ではないという認定が、真実を指摘しているというのであれば、単なる期間の問題としてではなく、特定役員就任を否定する明確な事実の存在を証明して行うべき「事実の確定」の問題である。

しかるに、組織再編成の行為計算の否認規定を適用して、「特定役員就任の事実を否定する」、つまり、「甲氏のIDCSの副社長就任は形式であるからと特定役員には当たらない」というのは、事実認定の問題であるにもかかわらず、「狭義の租税回避行為の否認」の包括的否認規定としての組織再編成の行為計算の否認の領域の問題として誤って法を適用するものであり、独自の見解といわざるを得ない。

本意見書において、この点につき夙に強調したのは、被告及び朝長意見書が、かかる理論的な論点についての解釈論を正解しているとは思われないからである。再度、渡辺伸平判事の「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否定できない。」という名言を噛みしめて欲しいものである。

この正鵠を射た論理を否定して、本件課税処分²の適法性を論証するためには、「私法上、IDCSの副社長就任は無効であり、特定役員としての法的地位を有しない（法律効果を有しない）」という事実を論証する以外にはない。

被告主張及び朝長意見書は、この点に関する論述は不分明であり、しかも、その法的地位の不存在の証明も果たしていない。加えて、被告が、甲氏の特定役員就任が「短期間である」という法律において明示されていないことを根拠として、特定役員就任を否定するのであれば、「短期間」とは何か月又は何年をいうのかを明確にすることが行政庁としての責任である。被告には、本件において、特定資本関係形成時から6か月前又は1年前であれば、短期間ではないとして、特定役員引継要件を充たすと考えられているのかを明確に答弁する義務がある。

仮に、この「短期間」という期間の長さについては、税務署長の判断に委ねられるというのであれば、正に、「税務署長が王様みたいになって」、その恣意的判断による執行上の課税の不公平を招来し、租税法律主義は崩壊することになるであろう。」

¹ この点に関して、監査役の選任は形式的な者で、事実上、使用人の業務を行っているとしても、監査役という役員として取り扱われることについて、渡辺淑夫・佐藤清勝他編『税務解釈事典』ぎょうせい（加除式）4622頁参照。