

〔研究ノート〕

組織再編による租税回避と法人税法132条の2の適用基準

久保田 俊 介

はじめに

政府税制調査会は、平成12年の「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」において、「わが国企業の経営環境が急速に変化する中で、企業の競争力を確保し、企業活力が充分発揮できるよう、商法等において柔軟な企業組織再編成を可能とするための法制等の整備が進められてきている。税制としても、企業組織再編成により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、適切な対応を行う必要がある。」⁽¹⁾と述べている。さらに、「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濫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を設ける必要がある。」⁽²⁾としており、その後の平成13年の税制改正において組織再編による租税回避に対応するため法人税法132条の2が創設された。

法人税法132条に「税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、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。」と規定しており、同族会社で不当に法人税を減少することを否認している。さらに、組織再編について同条の2に、「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配…略…又は株式交換若しくは株式移転…略…に係る次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、…略…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。」と規定しており、同族会社にかかわらず、組織再編で不当に法人税を減少することも否認している。

近年、わが国の税法は複雑化しており、その中で法律の隙を突くような租税回避行為が注目されている。しかしながら、日本企業の多くは、国際的に非常に厳しい競争にさらされており、利益を最大化するためには、戦略的に税負担軽減に取り組みざるを得ないと指摘する声もある⁽³⁾。

(1) 平成13年度の税制改正に関する答申「(参考)会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」内閣府『税制調査会』、2000年10月3日(<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichog4.html> (2017年8月17日))

(2) 前掲答申、(注1)

(3) 石井亮「税務調査において高まる緊張関係－安易な否認規定摘要の示唆に対する懸念－」『税務弘報』65巻3

このような現状から租税回避行為は複雑かつ多様なものとなり、個別の否認規定では対応できなくなってきた。そこでわが国には、組織再編を利用した租税回避について個別の否認規定の他に包括的否認規定として法人税法132条の2があるが、当該規定には「法人税の負担を不当に減少させる」といった不確定概念が存在しており、本稿では、当該規定がどのように適用されるか裁判例を中心に考察していくこととする。

第1章 法人税法132条の2の概要

第1章では、法人税法132条の沿革を確認するとともに当該規定が判決ではどのように考えられているかその趣旨を確認していくこととする。

大正12年に同族会社等の行為計算否認規定（現行の法人税法132条）が創設され、平成13年の改正で法人税法132条の2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）、その後、平成14年の改正で法人税法132条の3（連結法人に係る行為又は計算の否認）が創設された⁽⁴⁾。

本稿では、法人税法132条の2が主な論点になるため下記に、①規定が適用となる具体的な例及び②その趣旨について述べる。

①法人税法132条の2の規定が適用となる具体例については、平成26年3月18日東京地裁で「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、〈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。」⁽⁵⁾と指摘しており、いくつかの具体的な例を挙げているが、組織再編は複雑であり個別規定で対処しきれないものも多いため包括的な否認規定が必要である旨が述べられている。

②法人税法132条の2の趣旨については、上記地裁で「〈1〉法132条の2は、組織再編税制の導入ととも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、ある経済的効果を生じさせる組織再編成の方法は単一ではなく、同じ経済的効果を生じ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

号、2017年3月、p83

(4) 松丸憲司「租税回避に対する法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方」『税大論叢』51号、2006年6月、pp403 - 404

(5) 平成26年3月18日東京地裁

あらゆる行為や事実の組み合わせをすべて想定したうえ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。」⁽⁶⁾としており、組織再編成についてはその方法が単一ではなく、複数あることから個別規定のみでは対応することが困難であるため包括的否認規定が創設されたとしている。

このように法人税法132条の2は、今後組織再編成にかかる包括的否認規定として個別否認規定(法人税法57条3項、法人税法62条の7)で対応しきれないような租税回避行為に対応していくと考える。

第2章 組織再編を利用した租税回避の裁判例(法人税法132条の2創設前)

第2章では、法人税法132条の2の創設前は、組織再編成を利用した租税回避をどのように否認していたかを裁判例を通して確認していくこととする。

(事例1) 繰越欠損金を利用した租税回避事例

1. 事実の概要⁽⁷⁾

原告である合併法人は、被合併法人と合併することにより被合併法人の繰越欠損金を承継し、当該繰越欠損金を包括算入して法人税の額を減少させ確定申告をした。しかしながら、当該繰越欠損金については、税法の解釈に当り、脱法行為を助長するような解釈をすることは、租税公平の原則に反し、許されないとして、税務署長が原告に対し更正を行った事例である。

2. 大阪地裁昭和36年3月13日の判断

繰越欠損金については、「政策的観点から考えるに、およそ課税は公平に行われねばならないから、脱法行為が顕著で、不公平をきたすような法条の規定やその解釈は望ましくないと解されるところ、仮に、法人税法9条5項の規定が、法人の吸収合併にあたり、合併後の合併法人の欠損の計算にも適用があると解すると、その弊害は著しいものといわねばならない。」⁽⁸⁾としており、旧法人税法9条5項⁽⁹⁾の規定を利用して租税回避されるような場合を批判していると考ええる。

この点についてさらに、「脱法行為を助長するような解釈をなすことは、結局、租税公平の原則にも違背するわけであるから、かかる観点から考えても、法人税法9条5項の規定は、吸収合併に際して、合併後の合併法人の所得計算上被合併法人の欠損金を繰越計算するような場合には、適用がなく、かかる合併法人の所得計算上被合併法人の欠損金の繰越計算入はできないものといわねばならない。」⁽¹⁰⁾としており、脱法行為を助長するような欠損

(6) 前掲地裁(注5)

(7) 大阪地裁昭和36年3月13日参照

(8) 大阪地裁昭和36年3月13日

(9) 現行の法人税法57条1項に相当するもので、事業年度開始の日前5年以内に開始した各事業年度に生じた青色欠損金を損金の額に算入する内容の規定である。

(10) 前掲地裁(注8)

金の繰越計算することについて否定している。

また、「法人税法9条5項が設けられた立法趣旨は、元来、法人税は、各事業年度毎に所得金額を算定し、これによって課税させられるものであり、その所得金額は総益金から総損金を控除したものとするのが原則である（法人税法9条1項）が、例外として、…略…ある事業年度に欠損を生じたときは、…略…その各年度の所得税計算上、これを損金に算入することができることとしたものであって、…略…課税原則の例外として、制限的に解するのが相当であるから、被合併法人の法人税法9条5項の規定の適用を受ける損金は、合併後の合併法人の各事業年度の所得の計算上、これを損金に算入できない⁽¹¹⁾としており、あくまで欠損金を所得計算上に損金算入することは旧法人税法9条1項の例外であり、その適用については制限をかけるべきとしている。

3. 大阪高裁昭和38年12月10日の判断

旧法人税法9条5項の趣旨については、「各事業年度毎の所得によって課税する原則を貫くと数年に亘り各事業年度を通じて所得計算をする場合に比し税負担が過重となる場合が生ずるのでその緩和を図るためであって、ひいてはこれにより当該法人の健全な企業活動を期待保証しようとするものであると考えられるから、この立法趣旨からするも、損金の繰越控除が許されるには当該法人が独立の人格とその同一性を保っていることを当然の前提としているものと解される。」⁽¹²⁾としており、上記地裁と同様の趣旨を述べており、さらに、各事業年度ごとに税負担が過重になることを緩和するためとしている。また、合併法人と被合併法人が合併後も継続して事業を行うべきとしていると解する。

この点を利用した租税回避について「小規模の欠損会社が大規模の利益を上げている会社を吸収合併した後、商号などを変更するというような異常な合併については、実質上存続会社が同一性を保持しているとはいえず、前記法上の立法趣旨に反し、繰越損金の算入のみ目的とした租税回避手段とみるべく、現在のところ、かかる回避手段が一応合法的なものとして放任せられているからとて、利益会社が欠損会社を吸収する通常の場合についての前記解釈を左右しない。」⁽¹³⁾としており、欠損会社が消滅しその欠損部分について利益を上げている会社への租税回避に利用するような場合は、認められないとしている。

4. 最高裁昭和43年5月2日の判断

欠損金については、「法9条5項の立法趣旨は、原判決の説示するように、各事業年度毎の所得によって課税する原則を貫くときは所得額に変動ある数年度を通じて所得計算をして課税するのに比して税負担が過重となる場合が生ずるので、その緩和を図るためにある。」⁽¹⁴⁾としており、地裁及び高裁と同じ趣旨を述べている。

また、「欠損金額の繰越控除は、それら事業年度の間に経理方法に一貫した同一性が継続維持されることを前提としてはじめて認めるのを妥当とされる性質のものなのであつて、合併会社に被合併会社の経理関係全体がそのまま継続するものとは考えられない合併について、所論の特典の承継は否定せざるをえない。」⁽¹⁵⁾としており、合併法人と被合併法人の

(11) 前掲地裁（注8）

(12) 大阪高裁昭和38年12月10日

(13) 前掲高裁（注12）

(14) 最高裁昭和43年5月2日

(15) 前掲最高裁（注14）

事業がそのまま継続しない合併については、合理的な理由が出しにくく欠損金の金額は承継できないとして結論付けた。

5. 小括

以上のように、事例1の時点では法人税法132条の2の規定が創設される前⁽¹⁶⁾であり、規定上当該欠損金を損金算入されることを否定する規定は存在しなかった。しかしながら、旧法人税法9条5項の規定は、年度ごとの税負担が過重にならないようにするための規定であり、あくまで青色申告をした場合の特典としての性格があるため、形式上要件を満たしていたとしても特典を目的とした合併は当該趣旨に反するので、欠損金の損金算入を否認している。

(事例2)赤字企業である合併法人が黒字企業である被合併法人を逆さ合併した事例

1. 事実の概要⁽¹⁷⁾

サン電工は、設立以来業績不振により累積赤字が増加し、サン電子は、設立以来、電子業界の好況により業績は極めて良好であった。その後、サン電工を合併法人とし、サン電子を被合併法人として合併した。しかしながら、合併法人であるサン電工のしていた事業は全く行わず、被合併法人であるサン電子の事業のみを継続している。本件合併については、合併当時会社において合併を必要とする理由が存在しなく、法人税の負担を不当に減少させようとしておこなったものであり、法人税法57条の目的・趣旨に反し、同法132条に規定する租税回避行為に当たるため、当該欠損金についての損金算入を否認した事例である。

2. 広島地裁平成2年1月25日の判断

法人税法57条の立法趣旨は、「所得額に変動のある数事業年度を通じて課税する場合に比し税負担が過重となる場合が生ずるので、その緩和を図るため、例外として、前5年間に生じた欠損金額については、青色申告法人に限り、一定の条件を付した上、所得の金額の計算上損金の額に算入することができることとしたものであって、いわば青色法人の特典と解され、その適用は、課税原則の例外として制限的に解するのが相当である。」⁽¹⁸⁾としており、上記事例1である大阪高裁昭和38年12月10日判決及び最高裁昭和43年5月2日判決と同様の趣旨である各事業年度毎の所得によって課税することが原則であり、年度ごとの税負担が過重となる場合に適用できる例外規定であると述べている。

また、「法57条の目的・趣旨にかんがみ、欠損金額の繰越控除が認められるのは、そのような操作の許される事業年度の間に経理方法に一貫した同一性が継続維持されることを前提としてはじめて認めるのを妥当とされる性質のものと解されるから、同条により繰越欠損金額を損金の額に算入することのできる法人は、当該法人の事業経営上生じた繰越欠損金額を有する法人に限られるものというべきである。」⁽¹⁹⁾としており、法人税法57条1項が適用になるのは一貫して経営を継続する場合であるとしている。

当該合併について、「営業活動や経営上問題のない黒字優良会社である旧サン電子が、債

(16) 法人税法132条2項の規定は平成13年改正により創設された。

(17) 広島地裁平成2年1月25日参照

(18) 広島地裁平成2年1月25日

(19) 前掲地裁(注18)

務整理をして清算するほかない赤字欠損会社であるサン電工に吸収合併されるがごときは、前記のような合理的な理由が認められるなどの特段の事情のない限り、経済人の行為としては不合理、不自然なものであり、まして、前認定のように合併後旧サン電子の事業のみを継続し、合併直後に合併法人たるサン電工の商号、事業目的及び本店所在地を被合併法人たる旧サン電子のそれに一致するように変更しているなどの事実に照らせば、その不合理、不自然であることが一層明白であるといわなければならない。」⁽²⁰⁾としており、当該合併は黒字優良会社であるサン電子の事業のみを継続して赤字欠損会社であるサン電工の事業を行わないようなサン電子には何のメリットもない合併であったことが考えると経済人の行為として不合理、不自然な取引であると考えられる。

そして、「本件合併の法律上の形式に従って本件繰越欠損金の損金算入を容認した場合、実質的には、法57条の趣旨・目的に反して被合併法人である旧サン電子が本来負担することとなる法人税額を不当に減少させる結果となると認められるから、右は、法132条にいう租税回避行為に該当するものというべきである。」⁽²¹⁾としており、当時法人税法132条の2がなかったため132条を準用して当該取引は法人税を不当に減少させる結果となるとしている。

また、法人税法132条について「非同族会社には、同族会社に近いものから所有と経営が分離した巨大企業まで種々な段階のものがあることから、何が非同族会社であるがゆえになし得ない行為に当たるか一義的に判断することは著しく困難であって、法132条の否認の対象を、同族会社であるがゆえになし得る（非同族会社ではなし得ない）行為という基準によって限定するのは相当でないというべきである。」⁽²²⁾として、法人税法132条を同族会社のみにも適用するのは合理的ではないと結論付けた。

3. 小括

広島地裁平成2年1月25日判決では、当初法人税法132条の2が創設されていなかったため、法人税法132条を準用し当該合併は法人税を不当に減少させるものとして当該欠損金を損金算入することを否定している。このように、組織再編成を利用した租税回避についてその行為を否定するため法人税法132条の「法人税を不当に減少させる行為」という規定を適用ができるようになってきたと考える。また、当該行為が「法人税を不当に減少させる行為」であれば、それが同族会社であるかどうかは問わないとの結論になっている。

両判決を考察すると、法人税法132条の2が創設される前は、組織再編成にかかる繰越欠損金の損金算入を直接否認する規定がなく、事例1では、旧法人税法9条5項の趣旨に反するとしており、事例2では、法人税法132条を準用するといったことで対応しており一貫性に欠けていたと思われる。

第3章 ヤフー事件（法人税法132条の2創設後）

第3章では、法人税法132条の2が創設された後、同条が適用された初めての裁判例として、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日判決及び最高裁平成28

(20) 前掲地裁（注18）

(21) 前掲地裁（注18）

(22) 前掲地裁（注18）

年2月29日判決を検討するとともに法人税法132条の2の適用基準を考察する。

1. 事実の概要⁽²³⁾

ソフトバンク株式会社(以下「ソフトバンク」という。)はヤフー株式会社(以下「ヤフー」という。)の株式の約42%を保有し、ソフトバンク IDC ソリューションズ株式会社(以下「IDCS」という。)の株式を100%保有している。初めに、ヤフーの代表取締役がIDCSの副社長に就任し、その後、ソフトバンクは、ヤフーにIDCSの株式の全部を譲渡した。そして、ヤフーがIDCSを吸収合併し、IDCSの繰越欠損金がヤフーに引き継がれた。

税務署長は、本件買収、本件合併及びこれらの実現に向けられた原告の一連の行為は、法人税法施行令112条3項⁽²⁴⁾に規定する要件を形式的に満たし、租税回避をすることを目的とした異常ないし変則的なものであり、その行為又は計算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として、法132条の2の規定に基づき、IDCSの未処理欠損金額をヤフーの欠損金額とみなすことを認めない旨の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をした。

2. 関連法令

法人税2条12号8で適格合併について、「次のいずれかに該当する合併で被合併法人の株主等に合併法人株式…略…又は合併親法人株式…略…のいずれか一方の株式又は出資以外の資産が交付されないものをいう。」としており、同号イにおいて、「その合併に係る被合併法人と合併法人…略…との間にいずれか一方の法人による完全支配関係その他の政令で定める関係がある場合」と規定している。上記の規定により当該合併は適格合併に該当する。

欠損金の繰越について、法人税法57条1項では、「内国法人の各事業年度開始の日前9年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額…略…がある場合には、当該欠損金額に相当する金額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。」と規定しており、さらに、同条2項では、「内国法人を合併法人とする適格合併が行われた場合…略…において、当該適格合併に係る被合併法人…略…の当該適格合併の日前9年以内に開始…略…した各事業年度において生じた欠損金額…略…の生じた前9年内事業年度について…略…政令で定める要件を満たしている場合における当該欠損金額に限る」としている。さらに、同条3項では、「前項の適格合併に係る被合併法人…略…の前項に規定する未処理欠損金額には、当該適格合併が共同で事業を営むための合併として政令で定めるものに該当する場合又は当該被合併法人等と同項の内国法人との間に当該内国法人の当該適格合併の日の属する事業年度開始の日…略…の5年前の日…略…の翌日の属する事業年度開始の日の5年前の日、当該被合併法人等の設立の日若しくは当該内国法人の設立の日のうち最も遅い日から継続して支配関係がある場合として政令で定める場合のいずれにも該当しない場合には、次に掲げる欠損金額を含まないものとする。」と規定しており、未処理の欠損金額の引継等に係る制限を設けている。次に掲げる欠損金額は1号で「当該被合併法人等の支配関係事業年度…略…前の各事業年度で前9年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額」としており、2号で「当該被合併法人等の支配関係事業年度以後の各事業年度で前9年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額のうち第62条の7

(23) 前掲地裁(注5)参照

(24) 当時の政令では法人税法施行令112条7項

第2項…略…に規定する特定資産譲渡等損失額に相当する金額から成る部分の金額として政令で定める金額」と規定している。

法人税法施行令112条3項5号では、法人税法57条2項に規定する政令で定める要件として、「適格合併に係る被合併法人の当該適格合併の前における特定役員…略…である者のいずれかの者…略…と当該合併法人の当該適格合併の前における特定役員である者のいずれかの者…略…とが当該適格合併の後に当該合併法人…略…の特定役員となることが見込まれていること」としており、特定役員になる場合には、欠損金額を引き継げることとしている。

法人税法132条の2において、「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配…略…又は株式交換若しくは株式移転…略…に係る次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、…略…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。」と規定しており、同族会社でなくても法人税を不当に減少させる結果となる場合には当該規定が適用される。

つまり、当該合併は、法人税法57条1項の繰越欠損金が所得計算上、損金の額に算入できるように同条2項に規定する法人税法施行令112条3項5号の要件を満たすため事前にヤフーの代表取締役をIDCSの副社長に就任させ、その後の合併で特定役員引継要件に該当するようにした。このように形式上は、IDCSの副社長がヤフーの代表取締役になるため特定役員の要件を満たし、その後の合併で繰越欠損金をヤフーの所得計算上の損金の額に算入できるようにした。しかしながら、当該合併は繰越欠損金を利用した租税回避を目的としたものであるため、税務署長により法人税法132条2項の規定を適用し更正処分を行った。

3. 東京地裁平成26年3月18日の判断

法人税法132条の2の法人税の負担を不当に減少させる結果となるものとは、「(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…略…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。」⁽²⁵⁾とされており、経済的取引として不合理・不自然だけでなく、組織再編成にかかる税制の趣旨・目的に反するときも不当に減少すれば当該規定が適用となるとしている。

また、「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言えないような場合であっても、…略…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に趣旨・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(ii)に該当するものというべきこととなる。」⁽²⁶⁾とされており、組織再編成について事業目的があったとしても税負担減少効果が明らかに組織再編成にかかる税制の趣旨・目的に反しているときは、不当に減少にあたるとしている。

(25) 前掲地裁(注5)

(26) 前掲地裁(注5)

4. 東京高裁平成26年11月5日の判断

「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ところ、同一の経済的効果をもたらす法形式が複数存在して、当該個別規定のとおり課税上の効果を生じさせれば、その順序や組み合わせによって異なる課税上の効果を生じさせる課税を行うことが、組織再編税制の趣旨・目的及び当該個別規定の趣旨・目的に照らして明らかに不当であるという状況が生じた場合に、これを否認することができるもの」⁽²⁷⁾として組織再編成についての趣旨・目的に明らかに反していると結論付けた。

また、法人税法132条の2は、「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であり、そのような解釈は、『客観的、合理的基準』に従って、否認すべき権限を税務署長に与えているものと解することができる」⁽²⁸⁾としており、法人税法132条の2の規定を広く解釈していると考ええる。

当該合併については、「副社長就任から本件買収までの期間は2か月と短く、…略…IDCS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、…略…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ると認められ、…略…その主たる目的が、控訴人の法人税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。」⁽²⁹⁾としており、当該合併は、副社長就任期間が2か月と短く、その主たる理由が法人税の減少させることであれば、法人税法132条2項の「法人税の負担を不当に減少させる」ことになるとしている。

今回の合併の方法として「本件副社長就任は、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以外に、事業上の必要が認められず、経済的行動として不自然・不合理なものであって、本件副社長就任の目的は、専ら施行令112条7項5号の要件を満たして、法57条3項の適用を回避し、同条2項により未処理欠損金額を引き継ぐことで、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るものと認められ、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、施行令112条7項5号の要件を満たして、法57条3項の適用を回避し、同条2項により未処理欠損金額を引き継ぐことで、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って、名目的な就任と認められるのである」⁽³⁰⁾として、副社長就任が名目的なものであり法人税法57条3項を回避して租税回避をするためのものとして結論付けた。

5. 最高裁平成28年2月29日の判断

「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

(27) 東京高裁平成26年11月5日

(28) 前掲高裁(注27)

(29) 前掲高裁(注27)

(30) 前掲高裁(注27)

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。」⁽³¹⁾としており、税負担の公平を維持するため法人税法132条の2を広く解釈している。

法人税法132条の2の法人税の負担を不当に減少させるものとは、「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。」⁽³²⁾としており、組織再編成に係る制度を濫用し不自然な組織再編成を行い、税負担以外に組織再編成を行う合理的な理由がないものについては、法人税法132条の2で否認されるとしている。

6. 小括

以上のように、ヤフー事件では、①組織再編成が不自然であり②税負担減少以外に合理的な理由がないという場合には法人税法132条の2が適用されるという基準が示された。

法人税法132条の2が創設される前と後で考察すると、創設前の裁判例のような一貫性に欠けた結論にはならず当該規定を適用して組織再編成にかかる繰越欠損金の損金算入を否認していくことが多くなると考える。

また、ヤフー事件については、「組織再編税制の趣旨・目的に反する行為計算も不当性の判断要件に含む」⁽³³⁾として、その解釈を拡大しており、今後包括的な規定として適用案件が増加していくと考える。

第4章 ヤフー事件と法人税法132条の2の検討

第4章では、法人税法132条の2の適用となった初めての判決であるヤフー事件についての意見を整理し、今後の同規定の適用基準を探ることとする。

1. ヤフー事件についての新たな問題点

ヤフー事件については、①副社長の期間が短期であることという新たな不確定概念及び②特定役員引継要件が事業規模要件の代替要件にしては緩いという問題がある。

①について佐藤信祐氏は、「グループ外の会社との統合において、事前に役員を送り込んで、人事交流を行ってから2～3年後に合併により統合を行うということは容易に想像できるストラクチャーであり、結果として法人税の負担が減少したとしても租税回避とは言いがたい。結局は、本件ストラクチャーに対して包括的租税回避防止規定が適用される原

(31) 最高裁平成28年2月29日

(32) 前掲最高裁(注31)

(33) 増田英敏「組織再編の行為計算の否認—ヤフー事件を素材に(下)」『税務弘報』62巻10号、2014年10月、p121

因としては、取締役副社長に就任してから株式譲渡までの期間の問題ということになってしまい、いささか納得感の得にくい判決となっている。」⁽³⁴⁾と批判している。この点について、増田英敏氏は、「最大の争点は、役員就任期間が短期間であることを理由に、組織再編が不自然、不合理であるとして、組織再編の行為計算否認規定が適用できるか否かという点に集約される。期間の長短は関係条文に規定がないのであるから課税庁の裁量にゆだねられていることになる。」⁽³⁵⁾と問題点を指摘している。ヤフー事件については、副社長就任期間が短期間であることにより組織再編成が不自然、不合理であるという結論になっていると期間の長さが新たな問題になってくる。

また、②については、事業規模要件の代替要件にしてはかなり緩い規定になっている問題を指摘している⁽³⁶⁾。そして、吉村政穂氏も、「組織再編(スキーム)全体として租税回避を図ることが容易な制度となっていることは事実であろう」⁽³⁷⁾と問題点を指摘している。

以上のように、ヤフー事件の裁判を通じて考察すると、法人税施行令112条3項5号の特定役員引継要件については、副社長就任期間の長短という新たな不確定概念出てきてしまい、さらに、事業規模要件の代替にしてはその要件の達成が容易であるという問題が出てきた。

2. 法人税法132条と132条の2の違い

法人税法132条については、2つの見解があり、1つ目は、非同族会社では通常なし得ないような行為計算であり、2つ目は、純経済人の行為として不合理・不自然な行為計算である⁽³⁸⁾。また、1つ目の見解について増田英敏氏は、「非同族会社の規模は千差万別であり同族会社に限りなく近い実態を有するものもあり、何が同族会社ゆえの行為計算なのか判断しにくいことから、後者の見解が支持されてきた。すなわち、ある会社の行為計算が経済的合理性を欠いている場合には当該否認規定が適用されるという見解が通説とされる。」⁽³⁹⁾と説明している。このように、純経済人との行為として不合理・不自然な行為や計算をした場合に同族会社に限らず適用がされる。

また、同条の2については、「独立した当事者間で行われる組織再編成にも適用ができ、同じ包括的否認規定で同じ文言(字句)を用い、隣接した位置に規定されているとしても、法人税法132条とはその基本的な趣旨・目的を異にする。」⁽⁴⁰⁾との意見がある。当該違いについては、「租税法は侵害規範であることから、租税法律主義の下で、租税法の解釈は厳格な分離解釈によるべきである。法132条と法132条の2では、同じ文言が用いられたのであれば、摘要範囲は同様に解すべきである。組織再編成に係る租税回避行為の防止という立法目的から両者の適用範囲が異なるのであれば、明文によって差異が明らかにされなけれ

(34) 佐藤信祐「みなし共同事業要件の制度趣旨と包括的租税回避防止規定の適用」『税務弘報』62巻7号、2014年7月、p88

(35) 増田英敏「組織再編の行為計算の否認—ヤフー事件を素材に(上)—」『税務弘報』62巻9号、2014年9月、p132

(36) 佐藤信祐、前掲論文(注34)、p88

(37) 吉村政穂「『不当に減少』とその判断基準としての経済合理性」『税務弘報』62巻7号、2014年7月、p62

(38) 増田英敏、前掲論文(注33)p121及び宮塚久「『規定の趣旨・目的』と『形式的な適用を貫くべき場合』」『税務弘報』62巻7号、2014年7月、p81を参照されたい。

(39) 増田英敏、前掲論文(注33)、p121

(40) 宮塚久、前掲論文(注38)、p81

ばならない。」⁽⁴¹⁾との意見があり、経済的合理性を欠いている場合には当該否認規定が適用されるとすると両者の規定が同様なものとなり混乱を招く恐れがあると考える。

3. 今後の適用基準と方向性

法人税法132条の2の適用方法として、「組織再編成に係る個々の行為について、その1つひとつを個別に取り出すと、一見すればそれ自体に何らかの事業目的があるように思われるものであっても、法人税の負担を減少させることを主たる目的として、組織再編成全体を構成する一部の取引について、組織再編成上の正当な理由ないし、目的がないのに、あえて通常行われるであろう順序又は時期とは異なる順序又は時期で行い、組織再編税制の個別規定の要件を充足させ、又は充足させないようにしたもの」⁽⁴²⁾については、法人税法132条の2で否認されるであろう。今後の方向性としては、形式的には要件を満たしているような組織再編成であっても不合理・不自然な順序で形式要件を満たし、実質的に法人税を不当に減少させる行為となっていれば、法人税法132条の2において当該行為は否認されると考える。

増田英敏氏は、「同規定が『不当性』という不確定概念を用いているところから、従来の判決が納税者の予測可能性に配慮して、租税法律主義を尊重する立場から課税要件明確主義に対応する解釈を形成してきたにもかかわらず、同判決が新たな要件を追加し、否認規定の適用の間口を拡張したことは批判されるべきであろう。」⁽⁴³⁾としており、否認規定が拡大解釈したことについて批判している。しかしながら、個別否認規定で対応できないような租税回避行為については、多少なりとも法人税法132条の2の解釈が拡大され租税回避行為が減少するようになるべきである。現在は、法人税法132条の2の適用された裁判例は少ないが、今後適用が増加していくことで新たな適用基準が見えてくると考える。

むすびにかえて

第1章では、東京地裁平成26年3月18日判決で具体的な組織再編成を利用した租税回避行為の具体例を挙げ、また、法人税法132条の2の創設の趣旨を述べた。上記地裁では、組織再編成については、「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すべて想定したうえでこれに対処することは、事柄の性質上、困難」として包括的否認規定の必要性を述べている。

第2章では、法人税法132条の2が創設される前から組織再編成により欠損金を損金算入する事例があった。事例1では、個別規定上当該欠損金を損金に算入することを直接否認する規定はなかったが、法人税法9条5項の規定の趣旨は年度ごとの税負担が過重にならないようにするためとしての例外として欠損金の損金算入することになっていた点から当該趣旨に反するため欠損金の損金算入を否認した。また、事例2では、法人税法132条を準用して当該欠損金の損金算入は法人税を不当に減少させる行為であるとして、同族会社

(41) 林仲宣 谷口智紀「組織再編成を利用した租税回避行為の否認—ヤフー事件—」『税務弘報』62巻12号、2014年11月、p125

(42) 藤曲武美「組織再編成に係る行為又は計算の否認規定の適用—東京地裁平成26年3月18日判決(ヤフー事件)」『税務弘報』62巻8号、2014年8月、p128

(43) 増田英敏、前掲論文(注33)、p121

に限らず当該規定を適用すべきとして否認した。このように法人税法132条の2が創設される前から、組織再編成を利用した繰越欠損金の損金算入は否認されてきたが、個別規定が存在しないため規定の適用方法に一貫性がなかった。

第3章では、法人税法132条の2が創設されて初めて適用された事例であり、個別規定である法人税法57条3項で否認されないように特定役員引継要件を満たし形式上は当該合併で繰越欠損金を損金算入できるようにした。しかしながら、当該合併は最高裁平成28年2月29日判決で「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公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」としている。ヤフー事件は、法人税法132条の2を広く包括的に解釈している点が今までと大きく異なる。また、当該判決で①組織再編成が不自然及び②税負担減少以外に合理的な理由がないものについては、法人税法132条の2が適用されると指摘している。

第4章では、ヤフー事件の新たな問題として、結論が副社長の期間が短期という新たな不確定概念と特定役員引継要件が簡単に達成できてしまう問題がある。前者については、新たな不確定概念であるため新たな判決を待つほかないが、後者については、新たな法整備が必要なようである。

今後の法人税法132条の2については、上記①組織再編成が不合理・不自然及び②税負担減少以外に合理的な理由がないという要件が満たされれば適用されると考えられ、包括的な租税回避規定に解釈が拡大すると考える。

(2017.8.19 受稿, 2017.9.4 受理)

〔抄 録〕

組織再編成は、複雑かつ多様であり、租税回避の手段として濫用される恐れがあるため、包括的な租税回避防止規定が必要である。

組織再編成を利用した租税回避に対応する規定としては、法人税法132条の2があるが、当該規定の創設前から組織再編を利用した租税回避は行われており、裁判例を確認すると規定の適用方法に一貫性がなかった。

法人税法132条の2が創設された後の裁判例で当該規定を適用し租税回避を否認したことから、今後、組織再編成を利用した租税回避について一貫して法人税法132条の2が適用されると思われる。

その適用方法については、①組織再編成が不合理・不自然及び②税負担減少以外に合理的な理由がないものについては、法人税法132条の2が適用され则认为される。しかしながら、ヤフー事件の裁判は、副社長就任期間の短長で不自然なものとは結論付けたため新たな不確定概念が登場した。また、特定役員引継要件を達成することは事業規模要件を達成することが容易であり、規定の問題も存在する。

今後の法人税法132条の2については、上記①②が満たされれば適用され则认为され、包括的な租税回避規定に解釈が拡大する则认为する。