

法人税法 132 条の 2 における否認の効果とその限界

On the Effect and Scope of 'Denial' Prescribed in Article 133-2 of Corporation Tax Act of Japan **

田村 裕樹*

要約

ヤフー・IDCF 事件の地裁および高裁判決において、最も活発に議論されたのは法人税法 132 条の 2 の不当性要件の解釈である。両判決は、法 132 条の 2 の不当性要件について、法 132 条と同様の①「経済的合理性アプローチ」と、個別規定の趣旨・目的に反することが明らかである場合（本稿では②「制度濫用アプローチ」と呼ぶ。）の 2 つがあると判示した。しかし、判決では IDCS の繰越欠損金を源泉とする減税効果を一切認めなかった。これはタックス・プランニングを何もしなかった場合よりも課税額が増加しており不合理である。

そこで、本稿は、法 132 条の 2 の効果論を展開し、明確な基準を提供することをその目的とした。

一般的租税回避否認規定の効果の法的性質から検討してみると、その法的性質につき、A: 課税（課税減免）要件にあてはめべき認定事実が変更され（引き直され）、課税要件に該当しなくなるとする説（「構成要件該当性喪失説」と呼ぶ。）と、B: 認定事実に変更されず課税要件には当てはまるものの、否認の特別な効力として効果発生が阻止される（「効果発生阻害説」と呼ぶ。）が考えられる。

検討の結果、以下のような考えを示した。すなわち、不当性要件において①「経済的合理性アプローチ」を採った場合、効果の法的性質として A: 「構成要件該当性喪失説」が妥当し、具体的基準としては「引き直しアプローチ」を用いるべきである。

一方、不当性要件において②「制度濫用アプローチ」を採った場合、効果の法的性質は B: 「効果発生阻害説」が妥当し、その具体的基準として、ア: 現実の組織再編行為が行われた後の当事者（存続会社）に対して、イ: 一連の組織再編行為が全て行われなければ得られたであろう課税減免規定による減税効果を許容した額の更正処分をする、という基準（「全部否定後調和説」と呼ぶ）を用いるべきである。

【目次】

第 1 章 序論（本稿の目的）

第 2 章 租税回避論について

1 租税回避の定義

2 租税回避の規制態様

3 租税回避否認の効果

第 3 章 ヤフー・IDCF 事件判決の概要

* 弁護士、2016 年青山学院大学修士（ビジネスロー）。

** 本稿は、その基となった修士論文からタイトルを変更した。

第1節 事実関係

第2節 争点

- 1 共通の争点
- 2 IDCF 事件固有の争点

第3節 判決の内容および IBM 事件判決との異同

- 1 ヤフー事件地裁判決
- 2 ヤフー事件控訴審判決
- 3 IDCF 事件地裁判決
- 4 IDCF 事件控訴審判決
- 5 IBM 事件判決との異同

第4章 法人税法 132 条の 2 における行為計算否認規定の効果の検討

第1節 問題意識

- 1 本来存在したはずの欠損金による減税効果の消失
- 2 ヤフー事件判決における減税効果の否認について
- 3 IDCF 事件判決における減税効果の否認について
- 4 法人税法 132 条の 2 の効果を検討するにあたっての前提

第2節 ヤフー・IDCF 事件判決の採った効果論とそれに対する批判的検討

- 1 ヤフー・IDCF 事件判決の採った効果論
- 2 ヤフー・IDCF 事件判決の効果論に対する批判的検討

第3節 法人税法 132 条の 2 の効果に関する試論

- 1 はじめに
- 2 法的性質論からの検討
- 3 制度濫用アプローチかつ効果発生阻害説の場合の具体的基準
- 4 効果の基準のまとめとヤフー・IDCF 事件への適用結果

第5章 結語

第1章 序論（本稿の目的）

組織再編税制に係る行為計算否認規定（法人税法（平成 22 年法律第 6 号による改正前のもの。）132 条の 2）に関するいわゆるヤフー事件地裁および高裁判決（地裁判決：東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決・判時 2236 号 25 頁、控訴審判決：東京高裁平成 26 年 11 月 5 日判決・訟月 60 巻 9 号 1967 頁）および IDCF 事件地裁および高裁判決（地裁判決：東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決・判時 2236 号 47 頁、控訴審判決：東京高裁平成 27 年 1 月 15 日判決・裁判所 HP 掲載¹⁾）は、特に不当性要件について、今までの税法学における議論の中で比較的多くの賛同を得ていた通説的解釈と異なる独自の判断を示した（被告課税庁の主張をほぼ採用した）。

1) なお、本稿は最高裁判決（ヤフー事件・最判平成 28 年 2 月 29 日判タ 1424 号 68 頁、IDCF 事件・最判平成 28 年 2 月 29 日判タ 1424 号 83 頁）前に脱稿した論考に加筆修正したものであり、最高裁判決との関係について本稿末尾【補記】において触れる。

ヤフー・IDCF 事件において主戦場となったのは、上記のごとく法 132 条の 2 の不当性要件の解釈論である。上記裁判例が示した不当性要件の解釈についてはすでに多くの批判的論考が発表されている。一方、ヤフー・IDCF 事件は、法 132 条の 2 の効果論についても疑問の残る判断を示している。

しかしながら、法 132 条の 2 の効果論に関する学説状況は、未だ議論が発展途上の状況にある。その上、ヤフー・IDCF 事件の地裁及び高裁判決（以下「ヤフー・IDCF 事件判決」という。）が構成要件である不当性要件について従来と異なる解釈をしたことにより、効果論も少なからぬ影響を受けることになると思われる。

そこで、本稿では、ヤフー・IDCF 事件判決が示した不当性要件を前提に、法 132 条の 2 の効果論に特化して検討する。

以下において、まず第 2 章にて租税回避に関する今までの学説を俯瞰する。次に第 3 章にて本論と関わりのある範囲でヤフー・IDCF 事件判決を紹介する。その後、第 4 章にて法 132 条の 2 の法的効果を論ずる。最後に、補記として、近時出されたヤフー・IDCF 事件の最高裁判決について触れる。

第 2 章 租税回避論について

1 租税回避の定義

(1) 租税回避の意義と不当性

まず、租税回避の意義について確認する。

租税回避とは、「課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除」²⁾とされている。

私的自治の原則が妥当する我が国の取引社会においては、同一の経済的效果を発生する取引で私法上の法形式が異なる方法が複数存在している。このような私法上の選択可能性は、取引当事者に与えられている権利ともいえ、これを享受することが社会的に許容されている。

他方、同一の経済的效果を生じる複数の法形式間においても、経済合理性等の理由から多くの者に選択される特定の法形式が存在し、その法形式が私的経済取引の中でデファクトスタンダードとなっていく。これは、通常の取引状況において合理的に選ばれる法形式であるという意味で「通常の法形式」と表現できる。

税法においても、立法技術の制約等の理由から、通常の法形式が取られることを予定して、課税要件が制定される。そのため、通常の法形式を取る限り、これを予定して制定されている課税要件の充足あるいは非充足の有無、およびその結果である課税負担も同一となる。一連の結果として、当該取引全体から生じる経済的效果（取引自体に生じ

2) 清永敬次『税法〔第 7 版〕』（ミネルヴァ書房、2007 年）44 頁。

る収益および課税上の効果を合算したもの)も一定の範囲に収まる。これは「租税正義の要請である租税負担公平の観念」³⁾から正当と考えられる。

ところが、通常の法形式と異なるが、同様あるいはほぼ同様の経済的效果を発生させる法形式を取り、そのために通常の法形式であれば発生する税負担を軽減又は排除しようとする行為がある。これを租税回避行為という⁴⁾。

租税回避行為は、同様あるいはほぼ同様の経済的效果を得ながらも、通常の法形式を取った者よりも課税上有利となる。これは前述の租税負担公平の概念に反するものであり、それゆえ不当である⁵⁾。このために「不当性」は租税回避否認規定の中核要素となる。

(2) 租税回避と違法性

このように、租税回避行為は不当⁶⁾と評価しうるものである。しかし、租税回避行為は税法上違法では無い。

租税回避行為は「租税回避行為は許されない行為であると考えられがちであるが、これを禁止する規定が無い場合には、租税回避であるからといってこれが税法上否認されることは無い」⁷⁾のである。租税回避否認規定が特別に制定されていない限り、租税回避行為は税法上否認される可能性は無い。すなわち、民法上有効な租税回避行為は原則として税法上も有効であり、ただ特別な規定によって捕捉される一部の行為だけが税法上その効力を否認されうる。

ここで、租税回避行為と比較される租税遁脱(脱税)行為は、すでに成立している納税義務の履行を妨げるものである⁸⁾点で、違法と評価され、また租税回避行為と異なっている。

2 租税回避の規制態様⁹⁾

(1) 税法上の否認規定に基づく規制

租税回避行為によって生じた税法上の「不当」な効果を否定するにあたり、最も基本的な方法は、租税法上の根拠に基づく租税回避行為の否認である。

「租税回避を除去するに必要な、課税要件規定によるときとは異なる取扱いをすること」を租税回避の否認という¹⁰⁾。租税回避とは通常の法形式をとらずに異常な法形式を

3) 谷口勢津夫『租税回避論－税法の解釈適用と租税回避の試み－』(清文社、2014年)11頁。

4) 清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房、1995年)369頁では、租税回避には、①異常な取引形式の選択、②同一の経済的效果、③租税上の負担の軽減又は排除、という3要素が含まれるとする。

5) 谷口・前掲注3)281頁。

6) ここにおける「不当」は、個々の租税回避否認規定が定める不当性要件のことではなく、一般的な租税負担公平の観点から妥当では無い、という趣旨である。

7) 清永・前掲注2)44頁。

8) 清永・前掲注2)46頁。

9) 太田洋＝伊藤剛志共編著『企業取引と税務否認の実務』(大蔵財務協会、2015年)3頁以下〔太田洋・宇野伸太郎執筆部分〕の分類を参考にした。

10) 清永・前掲注4)413頁。

取ることであるから、租税回避の否認とは、異常な法形式を通常の法形式に引き直すことに他ならず、「内容的には、擬制に基づく課税」である¹¹⁾。

このうち、一般的に租税回避行為を否認する規定を一般的行為計算否認規定という。法人税法 132 条、同法 132 条の 2 および同法 132 条の 3 がその例として挙げられる。

一方、法人税法 22 条 2 項、同法 57 条 3 項のような特定の行為計算における租税回避行為を否認するために設けられた規定を個別的行為計算否認規定という。

また、これらの規定に基づく租税回避否認を、狭義の租税回避否認とよぶことがある。

ところで、明文の規定なく租税回避の否認を認めることができるかについては、通説的見解は、租税法律主義に反するとしてこれを否定している¹²⁾。

(2) 解釈による規制

ア 最判平成 17 年 12 月 19 日民集 59 卷 10 号 2964 頁¹³⁾ の採用した手法

平成 17 年最判は、課税減免制度である外国税額控除制度を利用した租税回避行為に対して、「外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様」であり「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されない」と判示した（傍線部筆者）。

平成 17 年最判がどのような解釈論を採用したのかについては、いくつかの理解がある。

まず、最も多数の支持を集めているのは、平成 17 年最判が課税減免規定の限定解釈をしたとみる見解である¹⁴⁾。これは、各課税減免要件の趣旨・目的に沿って解釈することで、射程外の行為に対して減免を認めない、というものである¹⁵⁾。この説は、平成 17 年最判を、「大阪高判平成 14 年 6 月 14 日訟月 49 卷 6 号 1843 頁が採用した課税減免規定の限定解釈の延長線上に、位置づけようとする」¹⁶⁾ 見解である¹⁷⁾。

一方で、平成 17 年最判は課税減免制度の趣旨・目的に反する場合にはこれを濫用

11) 谷口・前掲注 3) 11 頁。

12) 金子宏『租税法〔第 20 版〕』（弘文堂、2015 年）128 頁、中里実『タックスシェルター』（有斐閣、2002 年）222 頁。

13) 以下「平成 17 年最判」という。

14) 金子・前掲注 12) 129 頁、中里実「政策税制の政策目的に沿った限定解釈」税研 22 卷 2 号（2006 年）75 頁。

15) 中里・前掲注 12) 229 頁。

16) 谷口勢津夫「租税回避と税法の解釈適用方法論－税法の目的論的解釈の『過形成』を中心に－」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015 年）19 頁。

17) 中里・前掲注 14) 76～77 頁、今村隆「租税回避についての最近の司法判断の傾向（その 1）」租税研究 684 号（2006 年）103 頁。

として同制度の適用を否定するアプローチを採った、とする見解がある¹⁸⁾¹⁹⁾。これは、平成17年最判がまさに「制度を濫用するものであり」と判示していることが根拠となる。

なお、「濫用」という文言が使用されていることから、民法1条3項の権利濫用法理を適用した²⁰⁾と考えられなくも無いが、申告の権利性の希薄さや「制度の濫用」という文言から、この考え方を採用することは困難であろう²¹⁾。

イ 私法上の法律構成に基づく「否認」

私法上の法律構成に基づく否認とは、「納税者が行ったと主張する、税負担の免除・軽減をもたらす私法上の行為ないし取引について、慎重に事実認定及び法律行為の解釈を行った結果、納税者の主張と異なる私法上の法律関係を認定し、その真の法律関係に即した課税を行う」ものとされる²²⁾。

例えば、私法上の取引行為Aを租税法規BにあてはめるとCという課税上の効果が発生する事案で考えてみる。租税回避否認規定は、Aを認めた上でCの発生を阻害する。一方、私法上の法律構成に基づく否認は、AではなくDと事実認定することによってBへの要件該当性を喪失させ、結果として課税上の効果Cを阻害する。

私法上の取引行為がAではなくDであるということが真実だとすれば、単純に正しい法適用を行ったに過ぎない²³⁾。しかし、裁判官は「真実」を完全に覚知することは不可能であるため、裁判官が主要事実であるA(D)を認定するには、間接事実(Eとする)の積み上げによって推認を重ねていくことになる。間接事実の認定の誤りや間接事実から得られた推認の誤りなど、裁判官の行う事実認定は誤謬の危険から完全には逃れ得ないのである。

特に租税回避事案においては当事者が租税回避の目的を持っているのが通常であるが、これを間接事実Eとすると、E(租税回避の意思がある)から「Aが真実の取引

18) 谷口・前掲注16) 15頁。同18頁では、これを「課税減免制度濫用の法理」と名付けた上で、「税法の解釈方法論の観点から、認められるべきものではない」と批判している。

19) 矢内一好「一般否認規定の諸外国の比較(第12回)オランダにおける一般否認規定」税務事例47巻3号(2015年)84～85頁は、オランダにおける一般否認の判例法理(ローマ法に由来する *fraus legis*)である「悪しき考えにより便益を得ようとする場合、法の保護を受けることができない」という命題(法の濫用)の意味するところが「法の濫用(*abuse of law*)」か「権利の濫用(*abuse of rights*)」かについて、法の濫用は近世ヨーロッパで租税法の分野で復活した考えであり、権利の濫用は私人間の権利行使において論じられてきた概念であるとし、租税分野では法の濫用と考えるべきとする。

20) 酒井克彦「租税回避否認規定の提案と問題点(1年)」税大ジャーナル9号(2008年)7～8頁は、清水惣事件(大阪地判昭和47年12月13日訴月19巻5号40頁)をして「権利の濫用」を租税回避否認の根拠としたと解することもできると述べるが、同判決は「法形式を濫用」との判示に止まり、「権利の濫用」という判示は存在しない。

21) 清水一夫「課税減免規定の立法趣旨による『限定解釈』論の研究—外国税額控除事件を出発点として—」税大論叢59号(2008年)282頁。

22) 太田ほか・前掲注9) 12頁〔太田洋・宇野伸太郎執筆部分〕。

23) 金子・前掲注12) 130頁、太田ほか・前掲注9) 12頁〔太田洋・宇野伸太郎執筆部分〕。

行為ではない」という推論が容易に行われ、結果として「主要事実は A でなく D である」という短絡的な事実認定を導くおそれが高い。このような事実認定手法を安易に許容すると、租税回避の目的が認められる時は当事者の主張する事実は真実の法形式では無い、ということになりかねず、本来特別の規定が無ければ認められないはずの租税回避否認を条文上の根拠なしに事実認定のレベルで達成してしまうこととなる²⁴⁾。

したがって、「私法上の法律構成による否認」は否定されるべきである²⁵⁾。

(3) 規制方法相互の関係

上記のように、租税回避行為によって生じた税法上の効果を否定するための規制方法は、主に租税回避否認規定と平成 17 年最判理論である。

しかし、これら二つの手段は、いくつかの点で異なる規制手段であり、区別して取扱い、解釈論を展開する必要がある。以下、その理由を述べる。

まず、条文上の形式が異なる（規定のある・無し）ことはすでに述べた。

例えば一般的租税回避否認規定を表現する文言は、法人税法 132 条 1 項の持つ形式がその典型として認知されている。一方、法 132 条 1 項、同 132 条の 2、同 132 条の 3 以外の規定ぶりが一般的租税回避否認規定であると認識されてはいない。そのため、ある規定を一般的租税回避否認規定であると認めるには、法 132 条 1 項の様式（規定ぶり）でなければならない。一方、平成 17 年最判理論を適用するにあたり、特定の規定文言はない。

また、それぞれが立脚する法的理論構成も異なる。すなわち、既に述べたように、租税回避否認規定は「通常の法形式と異常な法形式間の不公平の是正」をその理論的根拠とする。一方、平成 17 年最判理論の根拠は、限定解釈である、あるいは制度濫用の法理である、と解釈されている。

そして、立脚する理論が異なることから、それぞれの法的効果もまた異なる。「租税回避行為による税法上の効果を否定」という点では各手段間で同一である、と考えてはならない。法的効果を否定するとしても、否定する分量や質といった細部においては同一で無い。例えば、効果として全部を否定するのか。一部のみ否定するのか。一部を否定するとしてどの範囲まで否定するのかなどは異なってくる。こうした効果の内容については後に検討する。

以上のように、2つの規制方法は、形式、理論構成および効果の面で相互に異なっており、区別して解釈適用していくべきものである。

3 租税回避否認の効果

二つの規制方法間の法的効果の違いを検討するため、「否定」という概念を各規制方法ごとにさらに分析して検討する。

24) 谷口・前掲注 3) 294 頁。

25) 同旨、金子・前掲注 12) 130 頁、太田ほか・前掲注 9) 12 頁〔太田洋・宇野伸太郎執筆部分〕、谷口・前掲注 3) 295 頁。

(1) 伝統的な租税回避否認の効果論

法 132 条 1 項を中心に検討されてきた今までの租税回避否認規定の思考方法は、「ある行為を別の行為に置き換える」ものである。これは租税回避否認という概念における基本的な考え方である。この考え方は、以下のような論理に基づき導かれる。

同じ法的効果を生じる異なる法形式が存在し、なおかつ、それぞれの法形式から生じる租税上の負担が異なる場合が存在する。この場合に、私的自治の原則のもと、どちらの法形式を選択するかについて選択の余地があり得る。

この私法上の選択可能性の利用方法を事後的に評価して、租税回避かどうかは認定される。すなわち、租税回避は、通常の取引経済における見地からは合理的理由がないのに、通常の法形式とは異なる異常な法形式を選択した、と事後的に判断された事象である。この意味において租税回避は「私法上の選択可能性の濫用」と呼ばれることがある²⁶⁾。

そして、租税回避であると認定された場合には、租税回避否認規定が適用されるが、その具体的考え方は以下のとおりである。例えば課税減免要件の充足による租税回避事案の場合、先だって抽出されている実際に用いられた異常な法形式を課税上無視し、通常の法形式に「引き直す」という作業によって、当該課税減免制度の適用を否定する²⁷⁾。こうしたアプローチを本稿では「引き直しアプローチ」と呼ぶこととする^{28) 29)}。

この引き直しアプローチは、そもそも租税回避否認の理論から導き出されている点で優れた解釈と言え、伝統的に肯定されてきた解釈である³⁰⁾。

このような引き直しアプローチによる場合、法的効果として否認される範囲は、「通常の法形式」がどのようなものであるかによって画される。

(2) 平成 17 年最判理論による否認の効果論

一方、平成 17 年最判の理論（これを限定解釈とみるか制度濫用とみるかはともかく）の効果は、適用された（あるいはされなかった）規定による税法的効果の全部否定（あるいは全部肯定）になる。平成 17 年最判の理論では、制度の適用それ自体を否定するのであるから、必然的にその効果はいわゆるゼロサム（全部あるか、全部無いか）となる。

第3章 ヤフー・IDCF 事件判決の概要

本稿の目的は法人税法 132 条の 2 の効果を論ずることであるが、本稿の効果論はヤフー

26) 谷口・前掲注 16) 2 頁。

27) 清永・前掲注 2) 45 頁。

28) 谷口・前掲注 16) 14 頁。なお、同論考では「租税回避アプローチ」としている。

29) 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）23 頁。

30) 入谷淳『組織再編 包括的否認規定の実務解釈』（中央経済社、2013 年）58～59 頁。

事件・IDCF 事件判決（地裁及び高裁判決）が採用した不当性要件の解釈論を前提とする。そのため、法 132 条の 2 の適用が争われた裁判例であるヤフー事件・IDCF 事件判決について触れる必要がある。

そこで、以下においてヤフー・IDCF 事件判決を概説する。

第 1 節 事実関係^{31) 32)}

- 1 原告であるヤフー株式会社（以下「ヤフー」という。）は、ソフトバンク株式会社（以下「ソフトバンク」という。）の子会社である（議決権の 42%を保有、平成 20 年 3 月期）。ヤフーの取締役会長はソフトバンクの代表取締役社長であった。また、ヤフーの代表取締役はソフトバンクの取締役であった。

ソフトバンク IDC 株式会社（この会社は、後述する新設分割直前に「ソフトバンク IDC ソリューションズ株式会社」と社名を変更した。そのため、便宜上、ソフトバンク IDC 株式会社およびその後進であるソフトバンク IDC ソリューションズ株式会社につき、以下「IDCS」という。）は、情報通信事業用施設の保守管理・運営を行っていた、ソフトバンクの 100%子会社であった。

IDCS には、平成 14 年 3 月期から平成 18 年 3 月期までの間に総額約 666 億円の繰越欠損金が累積していた³³⁾。当時の IDCS の利益は毎年 20 億円程度であったため、平成 21 年 3 月期において、仮になんらの合併スキームも行わなかったとしたら、約 600 億円あまりの繰越欠損金が残存するはずであった。このうち約 124 億円相当につき、平成 21 年 3 月 31 日で期限切れになるはずであった³⁴⁾。

- 2 平成 20 年 10 月 27 日、ソフトバンクの代表取締役社長は、ヤフーの他の常勤取締役に對し、IDCS の株式の譲渡等を提案した。

さらに、同年 11 月 21 日、ソフトバンクの代表取締役社長は、ヤフーの他の常勤取締役に對し、以下の提案を行った。

- ① IDCS からの新会社（のちの株式会社 IDC フロンティア。以下「IDCF」という。）の新設分割（簿価 34 億円）。
- ② IDCS からヤフーへの、IDCF 株の 174 億円での譲渡
- ③ ソフトバンクからヤフーへの、IDCS 株の 700 億円（未処理決算金 500 億円に対する税率 40%を乗じた税務上資産 174 億円、事業資産 326 億円、現金 174 億円）での譲渡
- ④ ヤフーの事業年度末である平成 21 年 3 月末までに、ヤフーを吸収合併存続会社

31) 事実の整理につき、租税訴訟学会平成 27 年 5 月租税判例研究会「ヤフー事件と IBM 事件」資料（発表者 泉本和重）を参考にした。

32) 太田ほか・前掲注 9) 75 頁以下〔太田洋執筆部分〕。ヤフー事件と IDCF 事件に共通する事実関係を挙げた。

33) 当時の税制では、青色申告法人の欠損金の繰越期間は 7 年間であった。

34) 太田ほか・前掲注 9) 73 頁および 74 頁〔太田洋執筆部分〕。

として IDCS の吸収合併

ところで、適格合併の場合、原則として、適格合併の前7年内の事業年度における未処理欠損金額を、合併後の法人の未処理欠損金とみなすこととされている（法人税法57条2項）。

ただし例外として、法57条2項は、特定資本関係（いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の100分の50を超える数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係（法施行令112条4項））が、適格合併にかかる事業年度開始の5年前の日以後に生じている場合³⁵⁾、法施行令112条7項1号から4号の要件又は、1号及び5号の要件を充足する必要がある。

- 3 平成20年11月27日、ヤフーの代表取締役は、ソフトバンクの代表取締役から、IDCSの取締役副社長就任を依頼されこれを受諾した。同年12月26日、ヤフーの代表取締役はIDCSの取締役副社長を兼務した（以下「本件副社長就任」という。）³⁶⁾。
- 4 平成21年2月2日、IDCSは新設分割により、データセンターの営業・販売及び商品開発にかかる事業を行う新会社（IDCF）を設立した（以下「本件分割」という。）本件分割はいわゆる非適格合併にあたるとして、IDCF側で資産調整勘定約100億円を計上した³⁷⁾。

IDCSの取締役がIDCFの取締役を兼務した。

- 5 平成21年2月19日、ヤフー取締役会はIDCSからIDCF株全部を115億円で買収することを決定した。ヤフーとIDCS間で、発行済のIDCF株の全てをヤフーに対して115億円で譲渡する契約を締結した。

翌20日に譲渡が行われた（以下「IDCF株式譲渡」という。）³⁸⁾。

- 6 平成21年2月23日、ソフトバンクは、ヤフーに対して、発行済のIDCS株の全てを450億円で譲渡する契約を締結し、翌24日に譲渡された³⁹⁾（以下「本件買収」という。）。
- 7 平成21年2月25日、ヤフーを存続会社、IDCSを消滅会社とする吸収合併契約を締結し、同月30日に吸収合併した（以下「本件合併」という。）。この際、IDCSの取締役副社長を兼務しているヤフーの代表取締役以外の、IDCSの役員は全員退任し

35) ヤフーによるIDCS株の取得による特定資本関係（法人税法57条3項）は、本件のスキームが提案された平成20年10月時点では成立しておらず、合併の5年前から特定資本関係にあることは実際上困難であった。そのため、IDCSの未処理欠損金を引き継ぐためには、法人税法施行令112条7項1号から4号の要件又は、1号及び5号の要件を充足する必要があった。実際にも特定資本関係が成立した平成21年2月24日から6日後である同月30日にヤフーとIDCSの合併が発効している。

36) ヤフーとIDCSの事業は相互に関連するものと考えられる（法人税法施行令112条7項1号）。そして、この兼務によって、IDCSとヤフー間で特定役員引継要件（法施行令112条7項5号）を充足したことになる。

37) この点については、後に詳述する。

38) これにより、IDCSとIDCFとの間の「完全支配関係」が消滅した。

39) これによって、IDCSとヤフー間に特定資本関係（法人税法57条3項）が生じたこととなる。

た。

本件合併は適格合併に当たる⁴⁰⁾として、ヤフーは IDCS の繰越欠損金約 543 億円を引き継いだ（法人税法 57 条 2 項）。

- 8 平成 22 年 6 月 29 日、課税庁は、本件買収、本件合併につき、法 132 条の 2 を適用し、平成 21 年 3 月期における IDCS の未処理欠損金額をヤフーの欠損金額とみなさず、原告が損金の額に算入した 542 億 6826 万 2894 円は、損金の額に算入されず、当事業年度の所得金額に加算する旨の更正処分をした。

平成 22 年 3 月 15 日、課税庁は、IDCF が本件分割時に計上した資産調整勘定 100 億 3392 万 8360 円についての、平成 21 年 3 月期から平成 24 年 3 月期までにおける同勘定の減額による損金算入を否認する旨の更正処分をした。

これに対して、ヤフーおよび IDCF はこれらの更正処分等の取消しを求めて各々出訴した。

第 2 節 争点

以下においてヤフー事件・IDCF 事件における争点を、本稿の主目的である法人税法 132 条の 2 の効果を論じるについて必要な点のみ取り上げる。

1 共通の争点

ヤフー事件・IDCF 事件共通の争点は以下であった。

- ① 同条に規定する「その法人の行為」で、「これを容認した場合には、（中略）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」とはどのような行為をいうか。
- ② 同条の規定に基づき否認することができる行為又は計算は、法人税につき更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるか。

の 2 点である⁴¹⁾。

2 IDCF 事件固有の争点

IDCF 事件固有の争点は、

本件分割後に IDCS とヤフーの間で IDCF 株式譲渡を行うという計画（以下「本件計画」という。）を前提とした分割承継行為は、「その法人の行為」で、「これを容認した場合には、（中略）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

40) 本件合併は、100%親会社であるヤフーと IDCS の間で行われたものであるから、法人税法 2 条 12 号の 8 イ及び法施行令 4 条の 2 第 2 項により、適格合併として扱われることになる。

41) ヤフー事件固有の争点としては、①ヤフーの代表取締役の IDCS の取締役副社長就任（本件副社長就任）は、「その法人の行為」で「これを容認した場合には、（中略）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」に該当するか、②本件副社長就任はヤフーの行為といえるか、③本件更正処分における理由付記の不備、が争われたが、本稿では割愛する。

の」に該当するか否か⁴²⁾。

である。

第3節 判決の内容⁴³⁾ および IBM 事件判決との異同

1 ヤフー事件地裁判決

以下においてヤフー事件地裁判決の争点にかかわる部分の判示を掲げる。個別具体的なあてはめについては適宜省略する。

(1) 共通の争点①について

ア 法人税法 132 条の 2 の意義

「すなわち、組織再編成を利用した租税回避行為の例として、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（中略）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、これらの組織再編行為は上記のようなものとどまらず、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。」

イ 「その法人の行為」で、「これを容認した場合には、（中略）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」とはどのような行為か。

「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、（＜1＞）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（中略）のほか、（＜2＞）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。」

(2) 共通の争点②について

「合併等をした一方又は他方の法人の行為を否認して、その株主等（法 2 条 14 号）の法人税につき更正又は決定をする場合を予定していると解される。したがって、同条の規定は、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が異なる場合も予定している」

「同条の文言上、否認の対象とすることができる「その法人の行為又は計算」（中略）

42) なお、太田ほか・前掲注 9) 79 頁および 80 頁〔太田洋執筆部分〕では、当該論点を二つに分説しているが、これは「法人税法施行令 4 条の 2 第 6 項 1 号の完全支配関係継続見込み要件が形式的に充足されない場合にも、充足されないことの原因となる行為又は原因を否認できるかどうか」という命題を一般的に肯定できるか、肯定できるとして IDCF 株式譲渡が予定されている具体的状況であてはめに分けているようである。

43) 個人名、原告名、会社名等は適宜置き換えた。

とは、(中略) 同条各号に掲げられている法人の行為又は計算を意味するものと解される。そして、(中略)「その法人に係る法人税」は、更正又は決定を受ける法人に係る法人税を意味するものと解される。」

「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または決定を受ける法人とは異なり得る」⁴⁴⁾

(3) 地裁判決の結論

「ヤフー代表取締役取締役が IDC の取締役副社長に就任した行為及び IDC の未処理欠損金額をヤフーの欠損金額とみなして損金の額に算入する計算は、法 132 条の 2 の規定に基づき否認することができ、(中略) 本件更正処分等は (中略) いずれも適法なものと認められる。」

2 ヤフー事件控訴審判決

上記の各争点については、概ね地裁判決の判断を補充・追認している⁴⁵⁾。

3 IDC 事件地裁判決

(1) IDC 事件固有の争点について

「組織再編成の形態や方法は複雑かつ多様であり、(中略) 一連の組織再編成を全体としてみると「移転資産に対する支配」が継続していると評価すべき場合 (すなわち、適格分割であるとすべき場合) が生じ得る」

「具体的な事情 (中略) を総合考慮すると、分割の前後を通じて「移転資産に対する支配」が継続しているということができ、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 の規定により、完全支配関係継続見込み要件が充足されないことの原因となっている行為又は計算を否認することができる」

(2) 地裁判決の結論

「本件計画を前提とした分割行為及び本件資産調整勘定の金額を減額して損金の額に算入する計算は、法 132 条の 2 の規定に基づき否認することができ (中略) 本件各更正処分等は、(中略) いずれも適法なものと認められる。」

4 IDC 事件控訴審判決

上記の各争点に関して、地裁判決の判断を補充・追認している。

5 IBM 事件判決との異同

なお、ヤフー・IDC 事件とほぼ同時期に行われた、IBM 事件 (地裁判決: 東京地裁平成 26 年 5 月 9 日判決・判タ 1415 号 186 頁、高裁判決: 東京高裁平成 27 年 3 月 25 日判決・判時 2267 号 24 頁) は、法人税法 132 条 1 項の適用の問題であった。

44) この判示に批判的な論考として、高橋貴美子「キーワード解説 法人税法 132 条の 2 の射程 『その法人』の行為計算の考え方」税務弘報 62 巻 7 号 (2014 年) 50～57 頁は、文理上は解釈の決め手が無く、趣旨を重視した判示に対して「予測可能性及び法的安定性を著しく害することになり、租税法律主義に反する」と指摘する。

45) ヤフー事件固有の争点①における「『移転資産に対する支配』が継続している」という概念については、支配継続を強調することを止めた点につき太田ほか・前掲注 9) 124～125 頁 [太田洋執筆部分]。

そして、IBM 事件判決は、法 132 条 1 項の不当性要件の解釈につき、伝統的ないわゆる経済的合理性基準⁴⁶⁾を採用した。すなわち、不当性要件は「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の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定し、このような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為又は計算を否認する権限を税務署長に与えているものと解する」とした。その上で、不当性の評価根拠事実の存否が争われた⁴⁷⁾。

したがって、IBM 事件判決では（法 132 条 1 項の）不当性要件の解釈論については変更が無かった。一方、ヤフー・IDCF 事件判決では（法 132 条の 2 の）不当性要件に関する裁判所の解釈がはじめて明らかにされ、それが従来の（法 132 条 1 項における）考え方と大きく異なっていた点で IBM 事件判決と異なる。

第4章 法人税法 132 条の 2 における行為計算否認規定の効果の検討

第1節 問題意識

1 本来存在したはずの欠損金による減税効果の消失

仮に、IDCS が新設分割することも吸収合併されることも無かった（要するに当事者が何もしなかった）場合には、IDCS は、毎年の利益 20 億円に対して、毎年その対等額を約 543 億円の繰越欠損金から 5 年間にわたって計 100 億円分で減殺し、課税を減少させることができたはずであった⁴⁸⁾。

にもかかわらず、ヤフー・IDCF 事件判決では、IDCS の約 543 億円の繰越欠損金を源泉とする繰越欠損金あるいは資産調整勘定による減税効果が一切認められなかったため、タックス・プランニングしたことによって（何もしなかった場合よりも）課税額が増加している⁴⁹⁾。これは不合理では無いか。この点について以下詳述する。

2 ヤフー事件判決における減税効果の否認について

ヤフー事件判決では、本件合併が適格合併では無く非適格合併であるとされたため、適格合併であるとして引き継いだ IDCS の繰越欠損金による減税効果が全額否定された。

既に述べたように、IDCS は組織再編行為を一切行わなければ毎年の利益分（約 20 億円）の減税効果を得られていたはずである。IDCS の繰越欠損金を源泉とする減税効果を一切認めないのは問題であると考えるが、IDCF への課税額との兼ね合いにもよる

46) 最判昭和 53 年 4 月 21 日訟務月報 24 巻 8 号 1694 頁参照。

47) 法人税法 132 条 1 項の不当性要件の解釈論について、なんら新しい判断は示されなかったことにつき、太田ほか・前掲注 9) 167 頁〔園浦卓執筆部分〕。

48) 金子友裕「ヤフー事件・IDCF 事件東京地裁判決にみる組織再編税制における行為計算否認規定の検討」租税訴訟第 8 号（2015 年）142 頁。

49) 太田洋「ヤフー・IDCF 事件及び IBM 事件東京地裁判決の分析－その射程と M&A 実務への影響－」租税研究 780 号（2014 年）195 頁、太田ほか・前掲注 9) 116 頁〔太田洋執筆部分〕、岡村忠生「組織再編成と行為計算否認（1）」税研 30 巻 3 号（2014 年）80 頁。

ので、続いて IDCF 事件判決の否認の額も合わせて検討する。

3 IDCF 事件判決における減税効果の否認について

IDCF 事件では、IDCS の繰越欠損金がそのまま引き継がれたわけでは無く、本件分割における資産調整勘定が全額否認された。

しかし、この資産調整勘定もその源泉は IDCS の累積繰越欠損金にあり、また否認された金額について疑問が残る。以下詳述する。

(1) IDCF 事件において当事者が非適格分割とする動機

ア 適格合併・非適格合併の効果

IDCF 事件では、本件分割が非適格合併であるとして税務申告されていた。課税庁はこれを適格合併であるとして否認する更正処分を行った。

まず、本件分割のような単純新設分割の場合、分割承継法人⁵⁰⁾から分割法人⁵¹⁾に対して分割の対価として分割承継法人の株式以外の財産が交付されないこと⁵²⁾、および完全支配関係継続見込み要件が充足されていること⁵³⁾、という二つの要件のいずれも満たした場合にのみ適格分割となる。

適格分割の効果は、分割によって移転する資産および負債が簿価で引き継がれる（法人税法 62 条の 2 第 1 項）ことである。一方、非適格分割の効果は、資産及び負債が時価で移転⁵⁴⁾ ⁵⁵⁾することにある（法 62 条第 1 項）。

イ 適格合併の要件

本件で適格か非適格かを分けるのは、完全支配関係継続見込み要件の充足の有無である。

本件分割からわずか 17 日後に、IDCS は（本件分割で得た）IDCF 株全部をヤフーに譲渡しているため、形式的には完全支配関係継続見込み要件を満たさない。そのため、IDCF は本件分割を非適格分割として申告した。

ウ 非適格合併にする動機

ところで、なぜ IDCS・IDCF は本件分割を非適格分割としたかったのであろうか。

非適格分割の場合は時価での移転が強制されること、本件分割の分割法人である

50) 本件分割においては IDCF である。

51) 本件分割においては IDCS である。

52) 法人税法 2 条 12 号の 11 柱書。本件分割ではこの要件は満たす。

53) 法人税法 2 条 12 号の 11 イには「完全支配関係その他の政令で定める関係」と規定され（「完全支配関係」は同法 2 条 12 号の 7 の 6 に規定され、要するに直接あるいは間接的に 100% 株主であることである）、同法施行令 4 条の 2 第 6 項には「当該分割後に当該分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係が継続すること（中略）が見込まれている場合」と規定されている。これが完全支配関係継続見込み要件である。

54) 朝長英樹「インタビュー 判決を契機に考える組織再編成税制の趣旨・目的」税務弘報 62 巻 7 号（2014 年）9 頁は、これを原則とする。

55) 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－」税研 177 号（2014 年）105 頁は「法人税における元来の所得金額計算の原理は、単体課税と資産・負債の移転時の時価課税である」とする。

IDCSは移転資産に関する「のれん」相当分を譲渡利益額に計上した。しかし、IDCSには多額の繰越欠損金があったため、譲渡利益があっても欠損金で打ち消され、課税所得は発生しない。

一方、分割承継会社であるIDCFも時価での資産受け入れをせねばならないが、移転してきた資産には「のれん」相当分があり、これを資産調整勘定として計上したうえで、5年間にわたって損金として算入できる（法62条の8、法施行令123条の10）⁵⁶⁾。このためIDCFは100億円の資産調整勘定を計上し、自社の利益に対して節税効果を生じさせることが出来た。

非適格分割にすることで、いわば、IDCS・IDCFは、IDCSに累積していた繰越欠損金の一部をその効果のみIDCFに移し替えたのである。

(2) IDCF事件判決の否認した金額に対する疑問

IDCF事件判決は、本件分割を非適格分割たらしめる行為を否認して適格分割とし、結果として資産調整勘定100億円全てを認めなかった。

しかし、100億円全額を否定しなければ、「不当な結果」である、とまで言えるだろうか。否定するとしても、どこまで否定すべきなのかが問われるべきである。

IDCF事件判決は、本件分割における完全支配関係継続見込み要件が「充足されないことの原因となっている行為」を否認したが、その理由として、完全支配関係は一時的には絶たれるがすぐに復活することが予定されていたこと、本件買収の数日前にIDCF株式譲渡を行う事業上の意義が無いことなどを挙げている。

本件分割によりデータセンター設備の保有会社となったIDCSが、同データセンターの営業セクターとなったIDCF株を100%保有していたところ、まず営業部門といえるIDCF株をヤフーに譲渡し、その4日後にはIDCS株を100%保有するソフトバンクがヤフーに対してIDCS株全部を譲渡している（本件譲渡）。客観的に見れば、ヤフーは、ソフトバンクからIDCS株全部の譲渡を受ければそれで足りるのであるから、わざわざ直前にIDCSの持ち物であるIDCF株を区別して譲り受ける必要性は乏しい⁵⁷⁾。

なるほど、上記の事情に照らせば、IDCF事件判決のように、本件計画に基づくIDCF株式譲渡を否定的に評価することもある程度は理解できよう。

しかし、裁判所が判示した法人税法132条の2の解釈に依拠したとしても、本件当事者が実際に行ったスキーム以外の方法を選択すれば、グループ全体の効果として100億円分の減税効果を享受することが可能であった、という見解がある^{58) 59)}。

56) 朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟－包括否認訴訟をめぐる考察－』清文社（2014年）318～319頁、太田ほか・前掲注9）114～115頁〔太田洋執筆部分〕。

57) 太田ほか・前掲注9）115頁〔太田洋執筆部分〕。

58) 太田ほか・前掲注9）115～116頁〔太田洋執筆部分〕。

59) 大淵博義「法人に対する租税回避否認事例の検証とその問題点－最近の組織再編税制の行為計算の否認事例等を中心として－」租税研究785号（2015年）222頁は、「非適格分割にするための他の合理的な代替方法が存在する」場合には法132条の2を適用して否認すること自体を許されないとする。

すなわち、「①旧 IDCS の営んでいた事業のうち、最終的にヤフーに吸収合併された部分を、現金交付吸収分割の方法⁶⁰⁾によって旧 IDCS からヤフーに対して移転し、その後、②旧 IDCS の営んでいた事業のうち、残りの部分（即ち、IDCF に移転された部分）を、ヤフーが現金出資によって設立した受皿会社に対して、旧 IDCS から現金交付吸収分割の方法⁶¹⁾によって移転した上で、③以上の結果として現金を受領して抜け殻となった旧 IDCS を清算して、SB に対して清算配当」すれば、上記①・②は非適格分割であり、かつ、本件副社長就任および本件計画を前提とした本件分割が存在しないため、法 132 条の 2 による否認をうけることなく、100 億円分の減税メリットを享受しようとする（IDCS の約 543 億円の繰越欠損金のヤフーへの引継は不可能である）。そして、ヤフー・IDCF 事件判決に対して「なんらタックス・プランニングを行わずに本件と同様の結果を達成した場合」よりも「懲罰的ないし制裁的ともいえる」過大な課税を行っている」と評している⁶²⁾。

上記指摘は正当であり、グループ全体として見て、なんらのタックス・プランニングも行わなかった場合よりも課税額が増加している点は大いに問題である。

一方で、具体的に否定すべき税額を決するにあたり、上記のような「否認されない代替案」を常に考案できるか、誰が考案すべきなのか、減税効果を誰に帰属させるべきか、と言う点で疑問が生じる。

そこで、第 2 節以降において、法 132 条の 2 の効果についてより具体的に検討していく。

4 法人税法 132 条の 2 の効果を検討するにあたっての前提

既に述べたように、法 132 条の 2 の効果論の検討にあたり、ヤフー・IDCF 事件判決が採用した不当性要件の解釈論を前提とする。

第 2 節 ヤフー・IDCF 事件判決の採った効果論とそれに対する批判的検討

以下において、ヤフー・IDCF 事件判決が採った効果論について批判的検討を加える。

1 ヤフー・IDCF 事件判決の採った効果論

ヤフー・IDCF 事件判決は、否認すべき行為を存在しないものと想定し、課税減免規定の適用を全部否定する判断をした。そして、判決文中、法 132 条の 2 の法的効果について、その理論を検証した箇所は見当たらない。

したがって、ヤフー・IDCF 事件判決の効果論（法的構成）には複数の可能性があるが、ひとつには、当該「行為」や「計算」が単に存在しなかったものとして税務上扱い、その結果として課税構成要件該当性を充足する、あるいは課税減免構成要件に該当しないとする説を採る可能性が考えられる（以下「1 説」という）。

60) 法人税法 2 条 12 号の 11 柱書の要件が非該当となるため、非適格分割である。

61) 同様に法人税法 2 条 12 号の 11 柱書の要件が非該当となるため、非適格分割である。

62) 太田ほか・前掲注 9) 116 頁〔太田洋執筆部分〕。

あるいは、法 132 条の 2 の文言が「税務署長の認めるところにより」計算すると規定していることから、その法的効果について課税庁の裁量が認められるという説を採用の可能性も考えられる（以下「2 説」という）。

しかし、ヤフー・IDCF 事件判決の効果論には、以下の点で賛同できない。

2 ヤフー・IDCF 事件判決の効果論に対する批判的検討

(1) 1 説に対する批判

ア 条文解釈からの批判

(ア) 文理解釈からの批判

1 説は、租税回避否認規定の効果論として単純で、一見すると条文の文言を形式的に解釈したかのようにも思える。

思うに、ヤフー・IDCF 事件判決の効果論を文理的に表現すれば、「否認すべき行為又は計算が無かったこととして、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」との規定になる。

しかし、法 132 条の 2 は、否認すべき行為に「かかわらず」、「税務署長の認めるところにより」、課税すべき額を計算できる、と規定されているにすぎない。

なるほど条文上は税務署長に許容される税額計算の範囲に広がりがあり、ヤフー・IDCF 事件判決のような結論も包含している。しかし、「有るか無いか」のように一義的に決まる文言では無く、ヤフー・IDCF 事件判決の効果論が文言に素直なわけでは無い。

(イ) 一つの文言に二つのアプローチを読み込むこととの関係

A ヤフー・IDCF 事件判決の不当性要件解釈

ヤフー・IDCF 事件判決は、法人税法 132 条の 2 の不当性要件⁶³⁾に対して、

- ① 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
- ② 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場合

という二つのアプローチを内在させる解釈を行っている。

すなわち、一つの文言から二つの要件（アプローチ）を導いている。

ここで、上記①を「経済的合理性アプローチ」、上記②を「制度濫用アプロー

63) なお、明石英司＝岡村忠生＝渡邊直人＝岩品信明「座談会 東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決の検討」税務弘報 62 巻 7 号（2014 年）23 頁において、岡村忠生教授は、法 132 条の 2 の不当性要件に関し「同法 132 条を複写してつくったような条文ですが、米国の内国歳入法典 7701 条 (o) のような近年立法された否認規定と比べると、何を否認しようとしているか、その考え方が既述されていない点で、いかにも古くさいと思います。」と指摘している。

チ⁶⁴⁾ 65)」と名付ける。

①については、後に述べるように、一般的租税回避否認規定である法 132 条の不当性要件の解釈論として経済的合理性基準が通説・判例として採用されており、当該判示部分はこれを相当として踏襲したものである。

②については、当該判示部分には制度濫用という文言は無いが、判決でも法 132 条の 2 の趣旨が制度の濫用防止にあると認定しており、平成 17 年最判の制度濫用との近似性がうかがわれる。また、立法担当者の作成したヤフー事件被告側鑑定意見書（補充意見書、平成 24 年 7 月 12 日）でも「法第 132 条の 2 の規定の『法人税の負担を不当に減少させる』というものに該当するのか否かは、（中略）組織再編税制における個別制度の濫用・潜脱によって法人税の負担が減少しているのか否かを基準として判断する必要がある⁶⁶⁾」と述べており、平成 17 年最判における制度濫用の法理がヤフー・IDCF 事件判決でも念頭に置かれていることは間違いないと思われる。

B 租税法律主義との関係

(A) 判決の理由付けに対する批判

ヤフー・IDCF 事件判決のように法 132 条の 2 の規定から 2 つの異なる基準を読み取る場合、これは租税法律主義の観点から批判されることになる。

これに対し、裁判所は、租税法律主義の目的は予測可能性であるところ、個別の制度趣旨に明らかに反する行為を否認しても予測可能性を害さないという論理をもって、原告の主張を排斥した。

しかし、裁判所の論理が原告の主張に正面から答えるものであるとは思えない⁶⁷⁾。ここで問題とされているのは、組織再編税制の個別規定からその限界を読み取れるのかではなく、法 132 条の 2 の条文から読み取れるかどうかである。

(B) 法 132 条の 2 の条文形式から生じる効果への期待

法 132 条の 2 は、典型的な一般的租税回避否認規定である法 132 条 1 項とその規定ぶりがほぼ同一（酷似）である。納税者が法 132 条の 2 を見て、その規定ぶりの類似性から、同法においても法 132 条 1 項において定着している経済的合理性基準およびその法的効果が生じるだろうと考えることはやむを得ない。

そのため、仮に経済的合理性アプローチと制度濫用アプローチの適用の結果が

64) この点、平成 17 年最判の理論を限定解釈であるとする説が有力ではあるが、平成 17 年最判の理論をどう捉えるべきかについては後述する。いずれにせよ、狭義の租税回避否認の理論とは異なっている。

65) 大淵・前掲注 29) 20 頁は、「趣旨・目的基準」としている。

66) 朝長・前掲注 56) 469 頁。

67) 吉村政穂「キーワード解説 法人税法 132 条の 2 の射程 『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）61 頁は、「租税法律主義の自由主義的な側面に言及したものにすぎず、課税要件明確主義の民主主義的側面（課税要件法定主義の補完）には無配慮な言明である」と指摘する。

全く同じあるいは一定の予測可能な近似性の範囲内にあるならば、課税負担の予測可能性が担保され、ヤフー・IDCF 事件判決の示した不当性要件の解釈論の妥当性も高まるだろう。

しかし、二つのアプローチのどちらが適用されるかによって導かれる結果が大幅に異なるとすれば、予測可能性が害され、租税法律主義に反することになる。

(C) 判決の効果論は租税法律主義に反する

この点、経済的合理性アプローチは、法 132 条 1 項で採用された伝統的な一般的租税回避否認規定における解釈と同根であり、その効果は伝統的な租税回避否認規定の効果として認められている引き直しアプローチが妥当する。

一方、1 説は、制度濫用アプローチにおいて引き直しをそもそも放棄している。そのため、経済的合理性アプローチ（引き直しによる効果の場合）と比較して、大幅に異なる結論になる場合が多数出現することになる。

したがって、1 説は効果に対する予測可能性が害される点で租税法律主義に反する。

イ 制度および規定の趣旨からの批判

(ア) 制度濫用論は制度趣旨ではない

ヤフー事件判決は、法 132 条の 2 の制度趣旨として、政府税制調査会法人課税小委員会による報告書である「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」を引用し、「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、繰越欠損金等を利用した租税回避行為の防止規定に加え、企業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。」⁶⁸⁾と認定している。その上で、法 132 条の 2 の趣旨に制度濫用防止があるから、本条の文言に平成 17 年最判の理論を読み込むことができると解釈しているように読める。

しかし、この報告書が「濫用」という文言を使ったとしても、平成 17 年最判の理論を法 132 条の 2 に含めることを意図してはいない。

ここでいう「濫用」には、狭義の租税回避否認を含めた「より広義の租税回避行為の法的効果の否定」という程度の意義しか無いと考える。

なぜなら、上記報告書は平成 17 年最判以前の平成 12 年 10 月に作成されたからである⁶⁹⁾。

そして、制定された条文は租税回避否認規定の文言（形式）であったことからすれば、制度趣旨として念頭にあったのはむしろ個別的租税回避否認規定と比較してより広範囲に適用可能な一般的租税回避否認規定だったと考えられる。

68) 政府税制調査会法人課税小委員会「重要資料 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」週刊税務通信 2644 号（2000 年）19 頁。

69) この点につき、朝長・前掲注 56) 288～289 頁参照。

なお、この点に関して、当時立法担当者であった朝長英樹税理士は「上記の報告書の引用部分を見ただけで、原告側の主張する解釈が誤りであることは明らかである、と考えています。」⁷⁰⁾と述べる。

しかし、朝長税理士自身が IDCF 事件の第一審で提出した被告側鑑定意見書（平成 24 年 5 月 14 日）において、法 132 条の 2 の「趣旨・目的」について、「繰越欠損金や含み損を利用した租税回避行為に関しては、個別に防止規定（法 57 ③、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」⁷¹⁾たと指摘しているのであるが、ここには濫用という文言は一切現れていない。この点、朝長税理士も「この『濫用』という言葉自体は、創設当時に書かせて頂いた解説等には、あまり使っていません。」⁷²⁾と認めている。このことは、立法担当者も、創設当時は、法 132 条の 2 は一般的租税回避否認規定の体裁および実質を持つ規定であって、それで足りるという認識であったことを疑わせる事情と考える^{73) 74) 75)}。

以上より、法 132 条の 2 の制度趣旨として、平成 17 年最判理論は含まれていない。

（イ） 組織再編行為が複雑であることが効果論に与える影響

ヤフー・IDCF 事件判決は、法 132 条の 2 の規定の趣旨として、「組織再編成の形態や方法は複雑かつ多様であり、ある経済的效果を発生させる組織再編成の方法は単一ではなく、同じ経済的效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」と判示している。要するに、法 132 条の 2 の立法趣旨は複雑な組織再編に対応して公平を図ることである。

そうすると、複雑な組織再編行為は個別に検討することが困難であるから個別的

70) 朝長・前掲注 56) 291 頁。

71) 朝長・前掲注 56) 406 ～ 407 頁。

72) 朝長・前掲注 56) 291 頁。濫用の文言を使わなかった理由が直後に記されているところ、その論理は不明確だが、要するに「当時は全部を租税回避否認規定で捕捉できると考えていたので、濫用という文言を使う必要を感じなかった」との趣旨に読める。

73) 132 条の 2 の解釈論において、従前は経済的合理性基準によるとされていたが、ヤフー事件提訴後の平成 24 年になって朝長税理士が制度の濫用が適用されるとの見解を述べたことについて佐藤信祐「キーワード解説 法人税法 132 条の 2 の射程 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）86 ～ 87 頁。

74) 同様に、大淵・前掲注 29) 21 ～ 22 頁には、立法当初は 132 条の 2 は 132 条と同じく経済的合理性アプローチによる不当性判断が予定されていたとの指摘がある。

75) この点に関して、岡村・前掲注 49) 79 頁は、ヤフー・IDCF 事件判決において、法 132 条の 2 の立法理由に関する当時の主税局長の国会答弁（ごく短い間の取締役就任を否定する趣旨である、との内容）が「無視」されたとする。

な効果を想定できないのではないかと、とも考え得る。このように考えた場合、法132条の2の法的効果として、一切の減税効果を否定するという思考に傾きやすい。

しかし、仮に組織再編行為が複雑なために引き直しアプローチによる「本来あるべき取引行為」が想定しがたいとしても、効果が全く想定できないわけではない。例えば、複雑な組織再編行為を一切行わないことも、通常の方法形式として十分想定可能である。そして、何も行わなかった場合、実際には組織再編成行為によって消滅した当事者も対象に含めると、各当事者には一定の減税効果が存在したはずである。

したがって、法132条の2固有の趣旨として複雑な組織再編行為への対応があったとしても、ヤフー・IDCF事件判決の効果論のように「本来あるべき取引行為」の想定を放棄する必要性までは認められない。

(2) 2説に対する批判

ア 裁量論に対する批判的検討

2説は法132条の2の法的効果について課税庁の裁量を認めるものである。

しかし、租税法律主義において、行政による自由な裁量は認められないのが原則である⁷⁶⁾。納税義務は課税要件の充足によって成立するのであって、行政庁による要件裁量は排除されており（国税通則法15条1項⁷⁷⁾、効果裁量の点でも、合法性の原則の下では行政庁に減免・徴収の自由はない⁷⁸⁾。

よって、効果において自由な裁量が認められると解釈することはできない⁷⁹⁾。

イ ニュージーランドの否認規定の効果に関する問題点からの示唆

租税回避否認の効果を課税庁が設定するにあたり、その裁量を大きくすることには弊害がある。以下、ニュージーランドの例を挙げる。

ニュージーランドの包括的租税回避否認規定⁸⁰⁾（General Anti-Avoidance Rule、以下「GAAR」という。）は、同国所得税法に規定されている。

そのうちGA1条(4)（歳入庁長官による再構成）には、租税回避を否認した効果として、原則として歳入庁長官による再構成を行いこの仮定の事実に基づいて課税

76) 藤曲武美「不確定概念と租税法律主義」山本守之・守之会『新版 検証税法上の不確定概念』（中央経済社、2015年）30～31頁。

77) 藤曲・前掲注76) 31頁。

78) 金子・前掲注12) 81～82頁、谷口勢津夫『税法基本講義〔第4版〕』（弘文堂、2014年）32頁、藤曲・前掲注76) 31頁。

79) 谷口勢津夫「ヤフー事件東京地裁判決と税法の解釈適用方法論－租税回避アプローチと制度（権利）濫用アプローチを踏まえて－」税研177号（2014年）26頁は、「制度趣旨・目的基準」（本稿の制度濫用アプローチに相当）が「課税庁に対してより大きな『自由度』（裁量権）を認める」ものとして批判している。逆に言えば、裁量権を認めるような制度濫用アプローチの効果論であるならば、否定されることを意味しよう。

80) 酒井貴子「租税回避行為と包括的租税回避否認規定」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015年）245～246頁によると、ニュージーランドのGAARは適用範囲が広く、文言が曖昧であるとし、「それ故に、ニュージーランドのGAARが世界一と説く論者もいる」とされる。

処分をすることが決められている⁸¹⁾。問題は、どのような再構成を行うべきかについて、その限度が定められていない点にある。

どのような再構成を行うべきかにつき、同国裁判所は「租税回避として無効とされた取り決めによる場合よりも課税上の利益を与えるような再構成」は許されないと判示した⁸²⁾。一方で、不相当に過大な処分となるような再構成もありえるため、「再構成の結果に伴うさらなる調整の必要性」が指摘されている⁸³⁾。

このことは、どのような再構成（課税処分）を行うべきかについて、一定の基準が無ければ、恣意的な課税処分が行われる可能性が存続し続けることを示唆している。そうでなければ、処分の結果として課税上の不都合が残され、さらなる調整をしなければ公平に反する場合すら出現することがニュージーランドの例からも明らかである。

我が国の法人税法 132 条の 2 の効果を論ずるにおいても、その基準は明確でなければならず、かつ全体の課税負担を調和するよう解釈すべきである。

したがって、明確な基準なしに課税庁に裁量を認めることは到底できず、2 説は許容できない。

第 3 節 法人税法 132 条の 2 の効果に関する試論

1 はじめに

以上のように、ヤフー・IDCF 事件判決の採った効果論は否定されるべきである。

では、どのような効果論を採るべきであろうか。

以下の表は本稿の結論を不当性要件や効果の法的性質論と対応させた表である。

具体的な内容は以下において述べる。

不当性要件	効果	
	法的性質論	具体的効果
経済的合理性アプローチ	構成要件該当性喪失性	引き直しアプローチ
制度濫用アプローチ	効果発生阻害説	全部否定後調和説

2 法的性質論からの検討

ここまで検討したように、法 132 条の 2 の立法趣旨（その内容自体に争いがあるが）や文言形式のみでは一義的に効果が導かれない。

そこで、法 132 条の 2 を含む一般的租税回避否認規定の性質論から検討を試みる。

すなわち、一般的租税回避否認規定がいかなる法論理でもって課税上の効果を否定するのか、という法的性質論の観点からの検討を以下展開する。

81) 酒井・前掲注 80) 248 頁。

82) Alesco New Zealand Ltd. v.CIR 事件判決、酒井・前掲注 80) 260 頁参照。

83) 酒井・前掲注 80) 262 頁。

(1) 効果についての2つの法的性質

一般的租税回避否認規定の効果に関する法的性質につき、①課税要件（課税減免要件含む）にあてはめるべき認定事実が変更され（引き直され）、課税要件に該当しなくなるのか、②認定事実に変更されず課税要件には当てはまるものの、否認の特別な効力として効果発生が阻止される⁸⁴⁾、という2つの考え方がある。

ここで、①の考え方を、「構成要件該当性喪失説」、②を「効果発生阻害説」と名付ける。

構成要件該当性喪失説は、引き直しアプローチに沿った解釈であり、通常の法形式に引き直して課税要件にあてはめるものである。

効果発生阻害説は、租税回避否認規定の特殊性を重視した解釈であり、税額計算は一義的に決まらず、否認の効力がどこまで及ぶかが改めて問題となる。

(2) 不当性要件における二つのアプローチとの関係

ここで、上記の構成要件該当性喪失説および効果発生阻害説を、ヤフー・IDCF 事件判決において示された法 132 条の 2 の構成要件としての不当性の解釈論である二つのアプローチ（経済的合理性アプローチと制度濫用アプローチ）に即して検討してみる。

ア 法的性質を一つに限定する必要はない

ヤフー・IDCF 事件判決では不当性要件の解釈において二つの全く異なるアプローチが読み込まれているところ、その効果を統一的に解することは困難である⁸⁵⁾。したがって、法的性質をどちらか一つに限定する必要性が高いとは言えない。

むしろ複数の法的性質を含むと解すれば、不当性要件の二つのアプローチそれぞれに合致する効果の法的性質を説明できる点において優れている。

よって、二つの法的性質がそれぞれどのように働くのかを検討すべきである。

イ 経済的合理性アプローチに対応する効果の法的性質

不当性要件における経済的合理性アプローチには、既に述べたように、伝統的な租税回避否認規定の効果として認められている引き直しアプローチが妥当する。そうすると、効果の法的性質としては構成要件該当性喪失説が論理的に整合する。

したがって、経済的合理性アプローチによって不当性を認定した場合、その法的効果は構成要件該当性喪失説によって生じることとなる。

仮に、ヤフー事件において、通常の法形式が「取締役就任しない」とであると認定されたならば、「取締役就任」という事実が「就任せず」という事実に変更して認定され、その結果非適格合併となるから、その効果として、IDCS の有していた

84) 岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015 年）309 頁。

85) なお、一般的租税回避否認規定として知られるドイツ租税基本法 42 条における「濫用」概念は引き直しアプローチを取ることに付き、谷口・前掲注 79) 28 頁。

繰越欠損金はヤフーに引き継がれないこととなる（ただし、ヤフー事件判決は経済的合理性アプローチによって不当性を認定していない）。

ウ 制度濫用アプローチに対応する効果の法的性質

一方、不当性要件における制度濫用アプローチの場合（既に述べたように、ヤフー・IDCF 事件判決では制度濫用アプローチによって不当性を認定した）は、少なくとも「引き直すべき事実」は容易に想定できないことが前提となっている⁸⁶⁾。

したがって、その効果の法的性質としては、否認による特別な効力が課税要件充足による効果発生を阻害する、効果発生阻害説が妥当する。

しかし、この場合どの範囲まで課税要件充足による効果発生を阻止するのが明確で無い。よって、効果発生阻害の範囲が引き続いて問題として残る。

3 制度濫用アプローチかつ効果発生阻害説の場合の具体的基準

不当性要件で制度濫用アプローチを採り効果の法的性質として効果発生阻害説が妥当する場合に、効果発生阻害の範囲を画するにはどのような基準が妥当かを検討する。

(1) 反対説としての否認対象規定のみ阻害説

この点、否認の対象となった課税減免規定に関する行為または計算のみが効力発生を阻害されるとする基準が考えられる。これを、「否認対象規定のみ阻害説」とする⁸⁷⁾。

この基準はヤフー・IDCF 事件判決の効果論である前記 1 説と結論を同じくするものといえる。同時に、平成 17 年最判における権利濫用理論とも結論が同じであり、平成 17 年最判理論との親和性が高い理論構成である。

(2) 否認対象規定のみ阻害説に対する批判

ア 租税法律主義に反する

否認対象規定のみ阻害説は、ヤフー・IDCF 事件判決の効果論に対する批判がそのまま妥当する。

すなわち、否認対象規定のみ阻害説では、経済的合理性アプローチを採った場合の効果（引き直しアプローチ）との隔たりが大きく、予測可能性を害し、租税法律主義に反する。

イ サンクションとしての効果に対する反論

ところで、不当性要件における権利濫用アプローチは、「明らかに不当」な行為を対象にしている。そのような明らかに不当な行為に対しては特別なサンクションが認められるべきであり、否認対象規定のみ阻害説によって予測可能性が侵害され

86) 入谷・前掲注 30) 59 頁は、制度の濫用の考え方が妥当する場合には引き直しは不要とする。

87) 入谷・前掲注 30) 66 頁は、組織再編行為における行為計算否認規定において制度濫用の考え方が妥当する場合には「行為の置き換えが不要なため、その処理が容易であり、『引き直し』のやり方が正当か否かという問題も生じない」から『『引き直し』は不要』とする。これは本稿の分類における否認対象規定のみ阻害説と親和性の高い意見と言えよう。

たとしてもやむをえないとも思える。

しかし、そもそも租税回避に対する否認とは、その租税回避行為が趣旨目的に反することが明らかであったとしても、あくまで民法上適法かつ税法上も（租税回避否認規定が適用されない限り）適法な行為に対する特別な税法上の評価にすぎない。そして、法 132 条の 2 はあくまで租税回避否認規定であり、平成 17 年最判のような「生の」制度濫用論ではない。

したがって、租税回避行為が不当であるからサンクションとして通常の場合よりも大きな不利益を与えても良い、という発想は租税回避という概念自体にそぐわず、法 132 条の 2 の効果論として妥当でない。

また、ヤフー・IDCF 事件判決では不当な行為の行為者と課税上の更正処分を受ける者とは異なりうるとされた。仮に、ある者に対して別の者の行為に対するサンクションを与えなおかつ当該サンクションが通常の場合よりも大きな不利益であるとすれば、そのような制度を持つ法律は不当な財産権の侵害（憲法 29 条）として違憲の可能性すらある。

ウ 平成 17 年最判理論との関係

たしかに、効果発生阻害説は平成 17 年最判における権利濫用理論と結論が同じで親和性が高い理論構成である。

しかし、すでに検討したように、法 132 条の 2 の制度趣旨として、平成 17 年最判理論は取り込まれていない。

したがって、否認対象規定のみ阻害説が平成 17 年最判理論と親和性が高いとしても、それは法 132 条の 2 の効果として採用すべき根拠にならない。

(3) 一連の組織再編行為全部を行わなかったとして引き直すべき

ア 可能な限り通常の法形式を導き出す基準であるべき

すでに述べたように、「租税負担不公正の是正」は租税回避否認規定全般の趣旨であり、不当性は租税回避否認規定の中核概念である。

そうすると、法 132 条の 2 の効果論においても、不当性を加味した解釈が求められるはずである。では不当性を意識するとはどのような解釈であろうか。

思うに、不当性とは「通常の法形式」と「異常な法形式」間を比較した税負担の不公平である。

したがって、仮に複雑なスキームにおいて具体的に通常の法形式が容易に想定できない場合でも、なんらかの「通常の観念」を取り入れ、それと異常な法形式とを比較対照して課税効果を画する基準が求められる。

また、これによって経済的合理性アプローチ＝引き直しアプローチを採った場合の結論との隔たりが緩和され、予測可能性の担保に資することとなる。

イ 「通常」の場合とは一連の組織再編行為全てを行わないことである

では「通常」の場合とはどのような状況であろうか。

思うに、「通常」の場合を検討する前提として、「実際に行われた一連の当該組織再編行為には課税減免規定の適用が無いこと」を通常人であれば理解して行動する、と想定可能である。

なぜなら、まず制度濫用アプローチは、当該組織再編行為が「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」(下線筆者)と認定するものであるため、制度濫用アプローチが適用されているということは、通常人にとっては、一連の当該組織再編行為を行っても個別の課税減免規定の適用の無いことが明らかなのである。

そして、通常、租税回避否認規定が適用されるような一連の組織再編行為の行為者は、その行為によって課税減免規定の適用を期待する。他方、その一連の組織再編行為は、複雑に組成された手間の掛かるスキームであることが多い。

そうすると、仮に行行為者が課税減免規定の適用を否認されて減税メリットを得られないことが予め分かっているならば、そのような複雑な一連の組織再編行為は全て行わないと判断するのが合理的であり、それこそが通常人の取る行動パターンである。課税上のメリットも無く、場合によってはむしろデメリットを生じることまで分かっているのに、複雑な組織再編行為を強行しようとする者はいない^{88) 89)}。

よって、「通常」の場合とは、一連の組織再編行為全部を行わなかった場合である⁹⁰⁾。

そうすると、一連の組織再編行為を一切行わなければ得られたであろう課税減免規定等による減税メリットが、通常の法形式を取った場合における法的効果として認められる。

ウ 組織再編行為全部を否定することの妥当性の検討

(ア) 複数の取引行為を一体とみなすことの適否

法 132 条の 2 を適用した効果として、「複数の取引行為(売買等)を課税上一体の組織再編行為とみなすこと」について「同条各号の文理との関係で、解釈論

88) 同様の思考方法として、谷口・前掲注 16) 17 頁は、最判平成 18 年 2 月 23 日訟月 53 卷 8 号 2447 頁を引き直しアプローチによって解釈できるとした上で、「『本件各取引』を『通常の取引』に引き直すことになるが、それは、『取引自体によって外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけである』というような異常な取引をしないこと」としている。

89) また、谷口・前掲注 16) 287～288 頁でも、タックス・シェルターを異常な投資と考えても、「それに対比されるべき『通常の』投資を想定することは、困難」であるが、「よく考えてみると、シェルター投資をしないこと(中略)を『通常』とみなすことにすれば、租税負担の公平の観点からタックス・シェルターの不当性を論じることができる」としている。

90) この点、入谷・前掲注 30) 60～61 頁は、「当該組織再編行為が行われなかった状態に置き換えて法人税の計算等を行うが『引き直し』になるとの考え方もあり得るところですが、『引き直し』とはあくまで現実が生じた経済的效果を前提として、同じ経済的效果をもたらす通常の行為・計算に置き換える」ことであるから、「厳密には『引き直し』とはいえない」とする。しかし、これは「引き直し」という文言の解釈に依拠した見解であり、引き直しアプローチを前提としない本稿の説には妥当しいと考える。

上無理なように思われる」⁹¹⁾と解する見解がある。

思うに、同条各号で組織再編行為において登場する複数の主体をそれぞれ別個の主体として規定しているとしても、それは構成要件において問題となるなら格別、効果において必ずしも影響することとは思われない。

よって、複数の取引行為を一体とみなすことは可能であると解する。

(イ) 一部に合理的な行為が混入していることに対する検討

複雑な組織再編行為の中には部分的に経済合理性を有する組織再編行為が含まれており、その場合に一律に組織再編行為全部を無かったと想定することは妥当では無いとも思える。

なるほど、厳密に考えれば、「通常」の場合とは、一連のスキームの中で経済合理性を有する組織再編行為はそのままに、経済合理性を有しない組織再編行為を法132条の2によって否認されない限度で納税者（グループ）に最大の課税上のメリットが生じるような組織再編行為に置き換えた場合のこととなろう。

しかし、法132条の2が対象とする一連の組織再編行為は極めて複雑になる場合があり、それぞれの個別の事情の中で、上記のような極めて厳しい条件を満たす手段が常に存在しえるか疑問である⁹²⁾。

また、仮に、否認されずに最大利益を生じるような一連の組織再編行為が存在していたとしても、いかなる更正処分を行うかの判断主体は税務署長である。組織再編行為が複雑に交錯するスキームは、税務上のみならず会社法上さらには経営上の要請も加味して検討せねばならず、必ずしも税務署長にそのような知識や経験が備わっているわけではない。

さらに、仮にそのようなスキームが発見できたとしても、それが通常人に発見可能であったかという意味で、「通常」の場合と想定してよいか、ということも問題である。

以上より、一連のスキームの一部に合理的な組織再編行為が存在していたとしても、当該合理的な組織再編行為の効力を有効としたままで妥当な結論を導くことは法技術上不可能であるから、この点にこだわって解釈すべきでない。

(ウ) 租税公平主義との関係

組織再編行為全部を一律に否定することは、様々な事情の異なる納税者を一律に扱うことになり、租税公平主義に反しないかも問題となる。

思うに、租税回避否認規定の趣旨は課税上の公平すなわち租税公平主義にあるところ、その源泉は憲法14条1項の平等原則である。

91) 太田ほか・前掲注9) 57頁〔太田洋・宇野伸太郎執筆部分〕。どのような点で文理的に問題があるのかについて詳細な論述は無い。

92) 渡辺徹也「組織再編成と租税回避」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015年）126頁。

同条項の内容である平等原則は、基本的に形式的平等、すなわち「人の現実のさまざまな差異を一切捨象して原則的に一律平等」⁹³⁾に扱うことをその第一の趣旨とする⁹⁴⁾。つまり、個々の結果において等しく「公平」さを求めることまでは要請されず、一定の形式的な「公平」の限度までしか要求されていない⁹⁵⁾。

したがって、租税公平主義の観点からも、個別具体的な差異を吸収し細部を捨象した上で、全員に一律のイコールコンディションを与えればその要請を満たすのである。

さらに、租税制度は公平であると同時に、効率的かつ簡素でなければならない⁹⁶⁾。当然、原則として公平さを優先させるべきであるが⁹⁷⁾、一応の平等性が確保されているならば、簡索性や効率性にも配慮した解釈をすべきである。

よって、個別事情を捨象して「一連の組織再編行為が全て行われなければ」という基準を設定しても、租税公平主義に反しない。

(エ) 米国の租税回避否認における判例法理からの示唆

判例法主義が基本的に妥当する米国では、租税回避否認に対する規制として複数の判例法理が発達してきた。

中でも、複数の組織再編行為の組み合わせに関して、「段階的取引の法理 (step transaction doctrine)」と呼ばれる判例法理がある⁹⁸⁾。これは、「形式的に別個のステップごとの取引について、これらのステップを結合することにより取引の『実体』を正確に反映すると認められる場合、課税上単一の取引として取り扱われるべきであるとする考え方」⁹⁹⁾とされる。形式的な複数のステップを一体として考察し、課税処分を行うことが認められている¹⁰⁰⁾。

仮にこの考え方を我が国の法 132 条の 2 の解釈に適用すれば、一連の組織再編行為全部を一体のものとして否定することも可能である。

93) 野中俊彦＝中村睦男＝高橋和之＝高見勝利『憲法 I 〔第 3 版〕』（有斐閣、2001 年）261 頁〔野中俊彦執筆部分〕。

94) 野中ほか・前掲注 93) 262 頁〔野中俊彦執筆部分〕、芦部信喜＝高橋和之補訂『憲法〔第三版〕』（岩波書店、2002 年）124 頁。いずれも、憲法 14 条 1 項は、配分や結果の平等を意味する実質的平等も包含しうるが、何よりも形式的平等を保障したものであり、実質的平等は社会権条項によって保障され、立法により実現されるべきとする。

95) 金子・前掲注 12) 84～85 頁は、公平ないし中立性の原則は憲法 14 条 1 項の平等原則に由来するとし、「課税のうえで、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべき」としているが、同様なのか異なるのかは「見解の分かれることが少なくない」としている。このことから、金子宏東京大学名誉教授も、一定の平等に対する配慮がされている場合に、厳密な公平さを求めることまでは要請されないと解していると推測される。

96) 金子・前掲注 12) 85 頁。

97) 金子・前掲注 12) 85 頁。

98) 川端一真「複数の組織再編等の組み合わせによる租税回避とその否認」租税資料館賞受賞論文集第 23 回 (2014 年) 上巻 (2015 年) 544 頁。

99) 本庄資「第 4 編 タックス・シュルター対抗措置」本庄資＝梅辻雅春＝須藤一郎編著『タックス・シュルター事例研究』（税務経理協会、2004 年）379 頁。

100) 中里・前掲注 12) 262～263 頁。

米国の法理は、我が国とは異なる法制度の下、様々な個別の事件を経て形成されたものであり、当然に我が国において妥当するものではない。一方、複雑な組織再編行為をどのように規制するかに関して課税庁が抱える問題点は、国や法システムが異なる国であっても共通するものが多い。段階的取引の法理は複数の段階を経る複雑な組織再編行為に対する規制法理であり、本件の検討にも一定の示唆を与えるものと評価できる。

エ 小括

以上から、効果発生阻害の範囲を画する基準として、まず「一連の組織再編行為が全て行われなかった」と想定（引き直し）することになる。

- (4) 一連の組織再編行為が全て行われなければ得られたであろう減税効果を許容すべき

次に、問題提起で指摘したように、正当な行為でなしうる課税上の利益を奪う計算はできないという意味で、否認されるべき額とは「不当」と評価しうる額に限られるはずである。正当な行為でなしうる課税上の利益まで否認してはならない。

では正当な減税効果とは何か。

思うに、通常の場合に得られたであろう減税効果は正当である。通常の場合とは組織再編行為を全く行わなかった場合であるから、何も行わなかった状態で得られたはずの減税効果は享受すべき正当な減税効果である。したがって、税務署長は、この減税効果を加味した課税額までしか更正処分をしてはならないことになる。

まとめると、一連の組織再編行為が全て行われなければ得られたであろう課税減免規定による減税効果を許容する基準を用いるべきである。

上記の基準によると、多くの場合で組織再編行為によってすでに消滅した法人に対する減税効果が、現存する別法人に帰属することになる。この点について以下検討する。

ア 既に消滅した法人の有した減税効果が別法人へ帰属することの妥当性

- (ア) 法人格を跨いだ課税処分の可否

そもそも法人格を跨いで欠損金を利用することは可能であろうか。

この点について、最判昭和43年5月2日民集22巻5号1067頁¹⁰¹⁾ ¹⁰²⁾は、「法人の各事業年度における純益金額、欠損金のごときは、企業会計上表示される観念的な数額に過ぎず、被合併会社におけるこれら数額は、もとより商法103条に基づき合併の効果として合併会社に当然承継される権利義務に含まれるものではない」と判示した。

さらに、「欠損金額の引継（中略）は、立法政策上の問題というべく、それを合

101) いわゆる行田電線株式会社事件として知られており、組織再編税制導入前の判決である。

102) ヤフー・IDCF事件判決との関係でこの最高裁判決に触れる他の論考として、藤曲武美「キーワード解説 法人税法132条の2の射程 『支配の継続』の考え方」税務弘報62巻7号（2014年）70頁。

理化するような条件を定めて制定された特別な立法があってはじめて認めうる」と判示した。

したがって、合併等により法人格を跨いで欠損金を利用することは原則できないが、特別な立法があれば可能となる。

この点、上記判決後に導入された組織再編税制は、「特別な立法」に該当する¹⁰³⁾。

そして、組織再編税制を前提とした行為計算否認規定である法人税法 132 条の 2 も「合理化するような条件を定めて制定された当然特別な立法」に該当する。

したがって、法人格を跨いで欠損金を認める更正処分であっても認められる。

(イ) すでに消滅した法人の計算を考慮に入れることの適否

ヤフー事件・IDCF 事件では新設分割と合併により、元々繰越欠損金を抱えていた法人 (IDCS) が消滅している。この点につき、すでに存在しない法人が受けられるはずであった課税上の効果を、現に存続している法人に適用すべきでないという批判が考えられる。

しかし、ヤフー事件判決において、法人税法 132 条の 2 に基づき否認することができる行為又は計算の主体と、法人税につき更正又は決定を受ける法人は異なりうるとされ、ヤフー代表取締役の、IDCS 取締役副社長就任 (本件副社長就任) が「その法人の行為」すなわちヤフーの行為ではないが、ヤフーに対して更正処分をすることができる」と判示されている。更正処分を行うに際して考慮することができる行為又は計算は処分の対象となる法人に限定されていないのである。

そして、そもそも組織再編行為とは複数の法人格を一つにしたり、一つの法人格を二つにしたりする行為であって、複雑な組織再編行為によって法人格が消滅あるいは増加することは当然に予定されている。

上記のように、現に存在する処分を受ける法人と異なる主体の行為を否認の理由とすることもでき、そもそも組織再編行為は法人格が消滅することが予定されているのであるから、すでに消滅している法人の計算を更正処分すべき金額の考慮に入れることも許されてしかるべきである。

(ウ) 帰属先の選択

すでに消滅した法人の減税効果を他の法人に帰属させることが許されるとして、具体的にどの法人に帰属させるべきかが問題となる。

思うに、法人が消滅する際に、消滅する法人を引き受けて存続会社となった法人が、消滅法人の減税効果の帰属先としてふさわしいはずである。

よって、効果の帰属先は、組織再編行為によって消滅会社の存続先となった法人であるべきと解する。

イ 132 条 3 項 (対応的調整規定) との関係

103) 渡辺・前掲注 92) 144 頁。

上記基準のように、一連の組織再編行為全てが行われなかったと引き直し、その場合に得られた課税減免上の利益を認めて課税負担全体の調和をはかることは基本的に妥当である。

ところで、同様に課税負担全体の調和を図るものとして、同族会社等の行為計算否認規定である法人税法 132 条 1 項には、対応的調整規定である同条 3 項が規定されている。

例えば、ある個人が不動産収入を得ながら、同族会社に対して不動産管理料を払っている場合に、当該不動産管理料が高額であるとして、適正額との差額を否認されたとする。この否認と同時に、当該同族会社の収入を適正額の管理料分に減額して、その法人税を減少させる更正処分を行う、という事案が考えられる¹⁰⁴⁾。

すなわち、対応的調整とは、所得税法 157 条や相続税法 64 条の規定の適用による所得税、相続税又は贈与税の増額計算が行われた場合に、反射的に法人税の課税所得等を減少させる計算を行う権限を税務署長に授権する規定である。なお、税務署長に授権するのみであり、納税者に権利性が無いように読める規定ぶりから、法人税法 132 条 3 項について「その権利性を確かなものとするためには、現行の規定では不十分である」と評されることがある¹⁰⁵⁾。

この点、法 132 条 1 項には同条 3 項のような、「ある行為が否認規定によって否認された場合に、他の者の他の税目における課税について、全体が調和するように調整する規定」が存在するところ、法 132 条の 2 には対応的調整規定は制定されていない。このことから、法 132 条の 2 の効果として、他の者が受けられた利益を考慮して全体として課税の調整を行うことはできないのではないか、とも考える。

しかし、法 132 条の 2 は、そもそも「組織再編成にかかわる『複数の法人』について『複数の処理』を行うことがあることを前提として設けているため、別途 132 条 3 項のような規定を設ける必要は」ない¹⁰⁶⁾。法 132 条の 2 は、それ自体が対応的調整することまで予定されているから、別途規定を設けなかったに過ぎない。

したがって、法人税法 132 条 3 項のような別途の対応的調整規定が存在しなくても、法人税法 132 条の 2 の効果として、組織再編行為全体を観察して調和的な計算を行うことは許されており、むしろ調和させるよう要請されている。

なお、立法担当者も、132 条の 2 が対応的調整を当然に予定していることに言及した箇所において、「組織再編成では、一方の法人の課税関係を他方の法人がどのように行動するのかによって決めるというような部分が多く存在しますので、全体を見て、

104) ほぼ同様の設例として木島裕子「同族会社の行為計算否認における『不当に減少』(所得税法・相続税法)」山本守之・守之会『新版 検証税法上の不確定概念』(中央経済社、2015 年) 160～161 頁。

105) 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』(財経詳報社、2007 年) 90 頁。

106) 朝長・前掲注 56) 507 頁。

不自然、不合理なものは、自然かつ合理的なものに置き換える、ということを予定しているわけです。」¹⁰⁷⁾とし、132 条の 2 の効果が組織再編行為全体との調和を予定していることを述べている。

(5) 小括

上記をまとめると、制度濫用アプローチかつ効果発生阻害説の場合の具体的基準として、①現実の組織再編行為が行われた後の当事者（存続会社）に対して、②一連の組織再編行為が全て行われなければ、消滅会社も含めて得られたであろう課税減免規定による減税効果を計算し、これを許容した金額の更正処分をする、という基準を用いるべきである。

組織再編行為全部を否定した上で全体の課税関係を調和させる課税額の範囲で効力発生が阻害されるという考え方であるから、これを「全部否定後調和説」と呼ぶ。

4 効果の基準のまとめとヤフー・IDCF 事件への適用結果

(1) 効果の基準のまとめ

ここまで述べた法 132 条の 2 の効果論についてまとめる。

まず、不当性要件において「経済的合理性アプローチ」を採った場合、効果の法的性質として「構成要件該当性喪失説」が妥当し、具体的基準としては「引き直しアプローチ」を用いることとなる。

一方、不当性要件において「制度濫用アプローチ」を採った場合、効果の法的性質は「効果発生阻害説」が妥当し、その具体的基準には、「全部否定後調和説」を用いるべきである。

(2) ヤフー・IDCF 事件への適用

今まで論じてきた基準をヤフー・IDCF 事件判決に適用してみる。

ヤフー・IDCF 事件判決では、不当性要件について「制度濫用アプローチ」が採られたため、効果の法的性質は「効果発生阻害説」、その具体的基準には、「全部否定後調和説」が適用される。

これを事案にあてはめると、まず一連の組織再編行為全部が無かったと仮定する。この場合、IDCS が有していた未処理欠損金約 543 億円のうち、毎年の利益 20 億円を 5 年間相殺したとして、100 億円分の利益相殺効果、実効税率 40% として、年間 8 億円、5 年合計 40 億円の減税効果があったはずである。

これを IDCS の吸収合併存続会社であるヤフーに対して認めるべきである。

したがって、ヤフー事件では、5 年間にわたって毎年 8 億円分の課税減免を認めた上で更正処分しなければならない。

一方、IDCF 事件については、IDCF は IDCS の繰越欠損金を引き継ぐべき法人では無いため、判決の結果どおりとなる。

107) 朝長・前掲注 56) 507 頁。

第5章 結語

ヤフー・IDCF 事件判決において、最も活発に議論されたのは法人税法 132 条の 2 の不当性要件の解釈である。判示された解釈は、不当性要件として今まで考えられてきた経済的合理性アプローチによるのではなく、これに加えて権利濫用アプローチも読み込むという技巧的なものであった。

一方で、ヤフー・IDCF 事件判決では法 132 条の 2 の効果論について特段の基準を示さなかった。また、学説上も法 132 条の 2 の効果論はそれほど議論されていない。

そこで本稿では、ヤフー・IDCF 事件判決を前提に法 132 条の 2 の効果論を展開し、明確な基準を提供することをその目的とした。論ずるに際して、引き直しアプローチ・法 132 条 1 項の経済的合理性アプローチ・平成 17 年最判理論など各理論間の関係性、予測可能性としての租税法律主義の要請に配慮しつつ、効果の法的性質論からの論述を展開した。

本稿で法 132 条の 2 の効果として一定の具体的な基準を提示したが、無数にバリエーションのある組織再編行為の組み合わせの中で、本基準では解決が不明瞭となる事案も存在すると考えられる。本稿を基にして、今後も本論点に関する研究を深めていきたい。

【補記】

ヤフー・IDCF 事件につき、平成 28 年 2 月 29 日に最高裁判決が言い渡された¹⁰⁸⁾。これについて詳細な検討を加えることは紙幅の都合上困難であるが、本稿の考えと関係する範囲で簡単に触れる。

法 132 条の 2 の不当性要件の解釈については、「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。」と判示した。

注目すべき点としては、まず「濫用」の語が明示的に使用されていることである。この

108) ヤフー事件については、最高裁第一小法廷が、IDCF 事件は最高裁第二小法廷が判断している。

点、平成 17 年最判理論との関係が問題となるも、本最高裁判決の法 132 条の 2 の不当性要件の解釈は平成 17 年最判と比較すればやや精緻なものとなっており、少なくとも平成 17 年最判理論をそのまま適用してはいない¹⁰⁹⁾。

次に、不当性要件の判断基準についてである。本最高裁判決は、地裁及び高裁判決が使用した、経済的合理性アプローチと制度濫用アプローチを区別してどちらか一方が充足すればよいとした解釈とは異なる。すなわち、考慮すべき事実として経済的合理性基準が判断基準とする事実を挙げた上で、制度濫用アプローチによる解釈を行う形式となっている。

最後に効果論についてだが、本最高裁判決も、特段、効果論について特段の判示は無く、地裁及び高裁判決の結論を肯定している。これに加えて、法 132 条の 2 が広範囲に適用されうることおよびその歯止めについての判示が無いことについて批判がある¹¹⁰⁾。こうした点から、本最高裁判決を経てもなお、法 132 条の 2 の効果論を論じる意味は減じることは無く、むしろ積極的に議論されるべきである。本稿の効果論は地裁及び高裁判決の判断枠組みを前提としているものの、本最高裁判決も制度濫用アプローチを採用しているため、その限度においては概ね妥当すると考える。

109) 平成 17 年最判理論がそのまま妥当しないことにつき、同旨のものとして、ヤフー事件最高裁判決の評釈である木山泰嗣「判批」税経通信 71 巻 6 号（2016 年）15 頁。

110) 前掲注 109) 15 頁。