

令和元年度
修士論文

組織再編成に係る行為又は計算の否認規定に関する一考察

東北学院大学大学院
経営学研究科 経営学専攻
修士課程2年 学籍番号 1897107
玉木 歩

指導教授

⑩

序章	1
第1章 組織再編税制の概要	3
第1節 企業組織再編の個別手法の一般的意義	
第2節 組織再編税制の適格要件	
第3節 適格組織再編成と非適格組織再編成の課税関係	
第2章 組織再編税制の沿革	8
第1節 平成11年度税制改正	
第2節 平成13年度税制改正（組織再編税制の創設）	
第3節 平成18年度税制改正	
第4節 平成19年度税制改正	
第5節 平成20年度税制改正	
第6節 平成22年度税制改正	
第7節 平成23年度税制改正	
第8節 平成24年度税制改正	
第9節 平成25年度税制改正	
第10節 平成28年度税制改正	
第11節 平成29年度税制改正	
第12節 平成30年度税制改正	
第13節 令和元年度税制改正	
第14節 まとめ	
第3章 組織再編税制における租税回避行為の否認規定	20
第1節 法132条の2	
第1項 規定の沿革及び趣旨	
第2項 租税回避行為、節税行為、脱税行為の相違点	
第3項 組織再編成における租税回避行為の類型	
第4項 組織再編成に係る個別的否認規定	
第2節 法132条	
第1項 規定の沿革及び趣旨	
第2項 法132条と法132条の2の比較	
第4章 判例研究	40

第1節 ヤフー事件	
第1項 事件の概要	
第2項 組織再編成の手法・適格要件の趣旨目的	
第3項 争点	
第4項 被告の主張	
第5項 原告の主張	
第6項 判決の内容	
第7項 判決内容の検討	
第2節 IDCF 事件	
第1項 事件の概要	
第2項 組織再編成の手法・適格要件の趣旨目的	
第3項 争点	
第4項 被告の主張	
第5項 原告の主張	
第6項 判決の内容	
第7項 判決内容の検討	
第3節 まとめ	
終章	65
第1節 法132条と法132条の2の比較（不当性要件に着目して）	
第2節 租税法律主義の要請	
第1項 租税法律主義の要請	
第2項 租税法の法令解釈	
第3節 法132条の2の在り方	
参考文献	74

論文要旨

平成 13 年度税制改正において、経済のグローバル化を背景とした企業間競争の国際化に対応できるように、企業の競争力を確保するための柔軟な組織再編成を後押しするための組織再編税制が創設されると同時に、同税制を利用した個別具体的な租税回避行為を防止するための個別的否認規定に加えて、包括的否認規定である組織再編成の行為計算否認規定が創設された。この規定は不確定概念が用いられていることから、射程範囲が不明確・不明瞭である。そのため同規定は、企業が組織再編税を活用する阻害要因になり得るのではないのであろうか。また、阻害要因となっていることを前提とすると、同規定は、柔軟な組織再編成を後押しするという組織再編税制の創設趣旨を没却しているのではないかと疑問が生じる。本論文では、第 1 章及び第 2 章で組織再編成の行為計算否認規定の根幹である組織再編税制について、内容及び沿革等を確認し、第 3 章においては同規定に焦点を当てて、同様の包括的否認規定に分類される同族会社の行為計算否認規定との比較検討等を行い、第 4 章で組織再編成の行為計算否認規定の適用の可否で争われた判例を検討し、終章において、租税法律主義の見地及び組織再編税制の創設趣旨から組織再編成の行為計算否認規定は廃止すべきであるとの筆者の意見を述べている。

序章

我が国では、昭和 40 年度の税制改正により法人税法が制定された後、大きな改正が行われることなく、急速に発展する経済社会の変化に対応できていない状況が続いていた。

そのため、平成 12 年度の税制改正において、金融取引に関する様々な抜本改正¹が行われた。そして、その翌年の平成 13 年度税制改正において、経済のグローバル化を背景とした企業間競争の国際化に対応できるように、企業の競争力を確保し企業活力が十分に発揮されるよう、柔軟な企業組織再編成を可能とするための組織再編税制が創設された。

組織再編成に係る税制が大幅に緩和されたことに伴い、形態や方法が多様かつ複雑である組織再編成を利用した租税回避行為が行われることが予想され、組織再編税制が租税回避行為の温床になりかねないという懸念から、予測される具体的な租税回避行為を防止するための規定、いわゆる個別的否認規定に加えて、組織再編成に係る行為又は計算の否認規定（以下、「法 132 条の 2」という。）が規定された。法 132 条の 2 は、組織再編成に係る包括的な租税回避行為を防止する規定、いわゆる包括的否認規定であり、従来から存在する同族会社の行為又は計算の否認規定（以下、「法 132 条」という。）と同じ位置付けで、個別的否認規定では防げない租税回避行為を防止するために設けられている²。

これらの包括的否認規定には「不当」という不確定概念が用いられており、不確定概念は不明確・不明瞭であるため、課税当局が行う法令解釈ないし税務執行に関して、課税当局の恣意性が介入するおそれがあると考えられる。このため包括的否認規定は、租税法の基本原則であって納税者の権利を守るために定められている日本国憲法第 84 条、いわゆる租税法律主義の見地からその存在意義に疑問が生じる。

また、企業が組織再編成を行う理由は、現時点よりも優れた企業体（スケールメリットの享受、シナジー効果の発生など）に変貌を遂げるためであって、組織再編行為はその過程に過ぎない。国がこのような企業の要望に応えるべく、組織再編行為を行い易いように組織再編税制を創設したという点を踏まえれば、射程範囲が不明確・不明瞭である法 132 条の 2 の存在は、企業が組織再編税制を活用した組織再編行為を行う場合において、躊躇する要因となり得るのではないのであろうか。

本論文は、第 1 章組織再編税制の概要、第 2 章組織再編税制の沿革、第 3 章組織再編税制における租税回避行為の否認規定、第 4 章判例研究によって構成し、終章で法 132 条の 2 の在り方について筆者の意見を述べるものとする。

各章ごとの具体的な内容は、第 1 章において法 132 条の 2 の適用の可否の根幹となる組織再編成に関する税制について、組織再編成の手法及び組織再編税制の中核である税制適格要件に分けて考察を行い、引き続き第 2 章で組織再編税制について、その創設から現在までの税制改正を辿り、その変遷を明らかにする。第 3 章においては、論題である法 132 条の 2 に焦点を当てて、同条の沿革を確認した上で、同条の適用範囲である租税回避行為について、同様の効果を有する節税行為及び脱税行為との比較検討を行い、法 132 条の 2 の適用範囲に関連する組織再編成における租税回避行為の類型を確認し、組織再編税制に規定されている個別的否認規定の内容を整理する。これに加えて、同条が規定される遙か以前より法人税法に存在する同じ包括的否認規定である法 132 条の沿革を確認するとともに、法 132 条の 2 との比較を行い、両規定の適用範囲等を明らかにする。そして第 4 章では、法 132 条の 2 の適用の可否にあたって、はじめての司法判断が下されたヤフー事件及び IDCF 事件について、事件の概要、組織再編成の手法、適格要件の趣旨、目的及び争点につ

いて確認を行い、被告の主張、原告の主張を整理し、判決の内容の検討を行う。最後に終章においては、法 132 条の 2 と法 132 条の不当性要件について更に掘り下げて比較検討を行った上で、租税法に関連する日本国憲法について考察を行い、法令解釈のあるべき姿を確認し、法 132 条の 2 の在り方について筆者の意見を述べる。

¹ 平成 12 年度税制改正においては、有価証券の取引に関する取扱いの改正などの抜本改正が行われた。当該改正以後の改正は、法人税法制定以来、改正が行われてこなかった 30 数年間の遅れを取り戻す改正という性格のものであり、連年のように制度の根幹を改めるような改正が行われた。朝長英樹「税制改正を学ぶ」*Profession Journal* 掲載号: No.10、2013 年 3 月 14 日 (<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-35/>)

² この他に法人税法において包括的否認規定に分類されるものとしては、法人税法第 132 条の 3 項に規定されている「連結法人に係る行為又は計算の否認規定」が存在する。

第1章 組織再編税制の概要

本章では、論題である法 132 条の 2 の適用の可否の根幹となる組織再編成に関する税制について、組織再編成の手法及び適格要件に分けて内容を確認し、組織再編税制の課税関係の整理を行う。

組織再編税制とは組織再編成に適用される税制をいい、ここでいう組織再編成とは、一つ以上の株式会社が当事者となって組織的な結合や分離を行う行為、及び株式会社の貸借対照表に直接的な影響が及ぶ資本的ないし組織的な変動を伴う行為であると考えられる¹。

このような意味における組織再編成の代表例としては、会社法第 5 編²に規定されている、合併、株式交換・株式移転、会社分割、三角合併、三角交換及び三角分割が挙げられる³。

また、これら以外に現行の会社法に定めがあるものの中では、新株発行、自社株買い、現物出資、事後設立、事業譲渡、現物配当、組織変更及び解散も上記の意味における広義の組織再編成に該当すると考えられる⁴。

すなわち組織再編税制とは、基本的には会社法第 5 編に規定されている典型的な組織再編行為を基礎として⁵、組織再編成の種類ごとにそれぞれ適格要件を定め、適格組織再編成と非適格組織再編成に分類し課税上の取扱いを定めた税制であるといえる。

続いて組織再編成の個別手法及び適格要件について、後述する判例研究で取り上げるヤブー事件及び IDCF 事件において用いられた手法である吸収合併と会社分割に焦点を当てて確認を行う。

第 1 節 企業組織再編の個別手法の一般的意義

組織再編のうち当事会社がいずれも既存の会社で、新会社の創設を伴わないものを「吸収型」の組織再編、新会社の創設を伴うものを「新設型」の組織再編という⁶。

これらの組織再編行為をまとめると以下の表の通りである。

	合併	会社分割		
吸収型	吸収合併	吸収分割	株式交換	
新設型	新設合併	新設分割		株式移転

なお、組織再編の個別手法の意義は次のとおりである。

(1) 合併⁷

合併とは別々の法人が 1 つの法人に合体する組織再編手法であり、消滅する法人（被合併法人）の権利義務（資産負債）の全てを存続する法人（合併法人）に承継させるものである。

なお、既に存在する法人の一方を合併法人、他方を被合併法人とする合併を吸収合併といい（会社法第 2 条 27）、既に存在する 2 以上の法人が被合併法人として消滅し、その合併により新設される法人を合併法人とするものを新設合併という（会社法第 2 条 28）。

(2) 会社分割

分割とは、法人（分割法人）がその事業に関して有する権利義務（資産負債）の全部又は一部を他の法人（分割承継法人）に承継させる組織再編手法をいう⁸。

なお、既存の法人を分割承継法人とする分割を吸収分割といい（会社法第2条29）、分割により新設される法人を分割承継法人とする分割を新設分割という（会社法第2条30）⁹。

また、吸収分割及び新設分割はいずれも分社型分割と分割型分割に区分され、分社型分割とは会社から事業等を切り出し、その事業等を切り出した会社が切出し先から対価を受け取る分割をいい、分割型分割とは切出し先が交付する対価を事業等を切り出した会社ではなく、切り出した会社の株主が受け取る分割をいう¹⁰。

(3) 株式交換¹¹

株式交換とは、法人（株式交換完全子法人）がその発行済株式の全部を他の法人（株式交換完全親法人）に取得させることをいう（会社法第2条31）。すなわち株式交換は、自社を他社の完全子会社とするために行われるものである。

(4) 株式移転¹²

株式移転とは、法人（株式移転完全子法人）がその発行済株式の全部を新設する法人（株式移転完全親法人）に取得させることをいう（会社法第2条32）。すなわち株式移転は、完全持株会社を新設して自社をその完全子会社とするために行われるものである。

(5) 現物出資¹³

現物出資とは法人への出資に際して、金銭以外の財産をその出資の目的とすることをいう（会社法第28条）。なお、土地や建物といった資産単体のみならず、事業単位（事業に關係する資産負債単位）で現物出資することも有り得る。

さらに上記の個別手法のうち、(1)合併及び(2)会社分割についてつけ加えると、(1)合併を選択することの利点は規模の拡大、スケールメリットの享受等が挙げられ、反対に欠点としては債権債務のすべてを引き継ぐため、簿外債務・保証債務のリスクを負うこと等が挙げられる¹⁴。

次に(2)会社分割を選択することの利点は、事業や部門ごとに個々での分割が可能であるため、合併よりも様々な選択肢があること等が挙げられ、反対に欠点としては法的手続きが煩雑であること等が挙げられる¹⁵。

これらの利点及び欠点が生じる要因は、(1)合併においてはすべての権利義務が一切の留保なく承継され、(2)会社分割においては会社が保有している個別の権利及び義務が承継されるためである¹⁶。

なお、これらの会社法で規定されている組織再編手法以外にも法人税法においては、現物分配、株式分配、全部取得条項付種類株式に係る取得決議、株式の併合及び株式売渡請求に係る承認等も組織再編手法に該当するものと考えられる¹⁷。

第2節 組織再編税制の適格要件

組織再編税制の適格要件について、適格要件を満たせば課税が繰り延べられるが、この点は後述するものとし、はじめに適格要件を満たすか否かの前提となる組織再編行為について確認を行う。企業が組織再編成を行う場合において、適格要件を満たせば適格組織再編成とされ、適格要件を満たさなければ非適格組織再編成とされる。したがって、組織再編税制の適格要件を確認する前に適格組織再編成についての整理を行う必要がある。

適格組織再編成とは次の3つの形態に大別される¹⁸。

- (1) 企業グループ内組織再編成
- (2) 共同事業を行う場合の組織再編成
- (3) 独立して事業を行う場合の組織再編成

それぞれの適格組織再編成の詳細については次のとおりである。

(1) 企業グループ内組織再編成

組織再編成の実態や移転資産等に対する支配の継続という点に着目し、同一の企業グループ内の組織再編成により資産等を企業グループ内で移転した場合には一定の要件の下、移転資産等をその簿価のまま引き継ぎ、譲渡損益の計上が繰り延べられる¹⁹。

さらに企業グループ内組織再編成は、100%の資本グループ内で行われるもの（完全支配関係²⁰の場合の組織再編成）と50%超100%未満の資本グループ内で行われるもの（支配関係²¹の場合の組織再編成）に区分される²²。

なお、企業グループ内組織再編成は、完全に一体と考えられる持分割合が100%の法人間で行うものとすべきであると考えられるが、50%超100%未満の資本グループ内の場合の組織再編成についても、現に企業グループとして一体的な経営が行われている単位という点を考慮し、企業グループ内組織再編成に含めることとされている²³。

(2) 共同事業を行う場合の組織再編成

共同で事業を行うために組織再編成により資産等を移転した場合にも、移転の対価として取得した株式の継続保有等の一定の要件を満たす限りにおいて、移転資産等に対する支配が継続していると考え、譲渡損益の計上が繰り延べられる²⁴。

この共同事業を行う場合の組織再編成が適格組織再編成とされているのは、企業グループを超えた組織再編成が行われている実態を考慮したことによるものである²⁵。

(3) 独立して事業を行う場合の組織再編成

企業グループ内組織再編成又は共同事業を行う場合の組織再編成以外においても、資産の実質的な支配者である法人（支配株主のいない法人）が行う単独新設分割型分割又は株式分配であれば、資産等を移転した場合にも一定の要件を満たす限りにおいては、移転資産等に対する支配が継続していると考えられることから、譲渡損益の計上が繰り延べられる²⁶。

第3節 適格組織再編成と非適格組織再編成の課税関係

適格組織再編成と非適格組織再編成の課税関係については、適格要件を満たすか否かによって取り扱いが異なるため、その課税関係について整理する。

組織再編成を行った場合において、原則として時価移転（時価による譲渡）としつつも、組織再編成の種類ごとにそれぞれ定められている適格要件を満たした場合には、簿価移転（簿価による譲渡）をしたものとして、その譲渡損益の計上を繰り延べて課税関係を継続させる²⁷。すなわち、適格要件を満たした組織再編成である場合には、その時点において課税関係が生ぜず、適格要件を満たさない組織再編成である場合には、その時点において課税関係が生ずることとなる。

もっとも、適格要件に該当することにより、簿価移転をしたものとして課税が繰り延べられる²⁸ことについて、渡辺徹也教授は、経済実態に実質的な変更がない場合に課税しない、という実質主義に基づき、法人における移転資産に対する支配の継続性と株主における投

資の継続性がそれぞれ要求されているとして、適格扱い（課税の繰延べ）は組織再編行為を促進するというよりは、むしろ課税によって不当に阻害してはならないといった趣旨に基づいていると述べている²⁹。

なお、適格要件については組織再編成の種類ごとにそれぞれ規定されているが、本論文において適格要件のすべてを網羅して考察することは困難であるため、前述したとおり、判例研究で取り上げるヤフー事件及び IDCF 事件で行われた組織再編成に焦点を当てて、適格要件を考察するものとする。

したがって適格要件の趣旨等については、第 4 章の判例研究においてそれぞれの事件の概要等の整理及び確認とともに、両事件に係る適格要件について考察を行うものとする。

1 太田洋『第 4 版 M&A・企業組織再編のスキームと税務』（大蔵財務協会・2019 年）89 頁。

2 会社法第 5 編とは、組織変更、合併、会社分割、株式交換及び株式移転を指し、会社法第 743 条～816 条に規定されている。

3 太田・前掲注 1、89 頁。

4 同上、同頁。

5 同上、90 頁。

6 石井輝久他『組織再編』（商事法務・2016 年）2 頁。

7 中村慈美『平成 30 年版 図解 組織再編税制』（大蔵財務協会・2018 年）11 頁。

8 同上、14 頁。

9 同上、同頁。

10 貝沼彩ほか『組織再編の最適スキーム』（清文社・2018 年）6 頁。

11 中村・前掲注 7、26 頁。

12 同上、33 頁。

13 同上、20 頁。

14 畑中孝介『企業グループの税務戦略』（TKC 出版・2010 年）71 頁。

15 同上、75 頁。

16 菊地伸ほか『第 2 版 企業再編 法律・会計・税務と評価』（清文社・2015 年）102 頁・372 頁。

17 中村・前掲注 7、22-31 頁。

18 同上、8 頁。

19 同上、7-8 頁。

20 一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係として政令で定める関係又は一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係をいう。

（法人税法第 2 条 12 の 7 の 6）

21 一の者が法人の発行済株式若しくは出資の総数若しくは総額の百分の五十を超える数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する関係として政令で定める関係又は一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいう。（法人税法第 2 条 12 の 7 の 5）

22 中村・前掲注 7-8 頁。

23 武田昌輔「DHC コメントール法人税法」第一法規加除式、3603 の 3 頁。

24 中村・前掲注 7、7-8 頁。

25 武田・前掲注 23、3603 の 3 頁。

26 中村・前掲注 7、7-8 頁。

27 同上、1 頁。

28 組織再編税制（課税繰延）について、富岡幸雄教授は、企業組織再編税制は、産業活力

再生特別措置法により臨時的時限的に設けられた措置内容を承継し反映している側面がみられ、組織再編税制についての税制の論理構成上の位置づけは極めて不透明であるとし、税制の基本論理からして重大な問題があるものとして批判している。富岡幸雄『税務会計学原理』（中央大学出版部・2003年）765頁。

²⁹ 渡辺徹也『企業組織再編成と課税』（弘文堂・2007年）129-130頁。

第2章 組織再編税制の沿革

第1章に引き続き組織再編成に関する税制について、組織再編税制の創設までの経緯、創設から現在までの税制改正並びにその改正趣旨等を確認し、組織再編税制の変遷を考察する。

なお、特に大きな改正として佐藤信祐氏は、平成18年度の会社法対応のための改正、平成22年度のグループ法人税制、平成29年度のスピノフ税制であったと考えられると述べており、さらに平成29年度のスピノフ税制は、それ事態は大きな改正ではなかったが、組織再編税制の大幅な見直しもなされていることから、今まで指摘されてきた問題点の多くが改正されており、重要な改正であったと述べている¹。

第1節 平成11年度税制改正

第二次世界大戦以後の占領期に於いて持株会社整理委員会による財閥整理が行われ、一方で独占禁止法制定により、財閥の再現の防止が図られてきた²が、持株会社を基盤として、組織再編成を進めたいなどの財界の強い要望により平成9年12月に独占禁止法が改正され、一貫して禁止されていた純粋持株会社が約50年ぶりに解禁された。その後、平成11年に旧商法が改正、株式交換・株式移転制度が創設された。この旧商法改正に伴い、平成11年度税制改正において組織再編行為のうち、株式交換・株式移転制度が先行して租税特別措置として導入された。

第2節 平成13年度税制改正（組織再編税制の創設）

平成9年の持株会社解禁をはじめ、企業法制において平成9年の合併手続きの簡素合理化、平成10年には自己株式の消却要件の緩和、平成11年には株式交換・株式移転制度の導入、そして平成12年の会社分割制度の導入というように、次々に企業の組織再編成のインフラとなる整備が行われた³。これらの法整備の中でも、組織再編税制が創設されるきっかけとなったのが平成12年の旧商法における会社分割制度の導入であったことが、平成12年10月の政府税制調査会法人課税小委員会の報告⁴から読み取れる。このような状況を踏まえ、税制調査会の報告において次のような指摘がされている。「経済の国際化が進展するなど、わが国企業の経営環境が大きく変化する中で、企業の競争力を確保し、企業活力が十分発揮できるよう、柔軟な企業組織再編成を可能とするための法制の整備が進められてきています。その一環として、本年5月、商法が改正され、会社分割法制が創設されました。来年春以降、改正商法が施行されますが、会社分割法制に基づき企業が組織再編成を進めていくためには税制面での対応が不可欠であり、平成13年度税制改正において、税制全般にわたる新たな枠組みを早急に構築する必要があります⁵。」と、このように税制においても経済環境に対応するために企業組織再編税制の必要性が述べられており、平成13年度税制改正で組織再編税制が創設された。

他方、日本に先んじて主要先進国（アメリカ、イギリス、フランス、ドイツなど）においては、国際競争力を強化することによって利益機会を獲得していくことを意図し、他社の株式の保有を通じて企業グループを形成し、M&Aや分社・企業分割等による企業再編を進めて、希少な経営資源の選択と集中を促すための組織再編成に係る法制の整備が行われていた⁶。

わが国の組織再編成に係る税制は、実態に合った課税を行うという税制の基本を踏まえ、原則として組織再編成による移転資産等について、その譲渡損益の計上を求めつつ特例として、移転資産等に対する支配が継続している場合には、従前の課税関係を継続させるという観点からその譲渡損益の計上を繰り延べる、という基本的な考え方に基づき⁷、移転資産等に対する支配の継続を要件とし、原則的には譲渡損益の時価計上を行うものとして、特例として譲渡損益の計上の繰延べを認めるものとしている。

そして、譲渡損益の計上の繰延べの要件として適格要件が設けられ、適格組織再編と非適格組織再編に区分された。すなわち、合併を例に取れば、適格合併に該当した場合には被合併法人の資産又は負債を合併法人に簿価で引き継ぐことになり（法人税法第 62 条の 2 の 1）⁸、非適格合併に該当した場合には被合併法人の資産又は負債を合併法人に時価で譲渡することになる（法人税法第 62 条の 1）⁹。なお、この適格と非適格との違いは任意規定との勘違いがあるが、適格合併に該当した場合に簿価で資産又は負債を引き継がなければならぬという強行規定である点に留意が必要である¹⁰。

ただし、その組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様なものになることが予想され、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ことが必要である¹¹とされ、組織再編成による租税回避行為を防止するために法 132 条の 2 が創設された。

また、譲渡損益を繰り延べる場合には、従前の課税関係を継続させるという観点から、利益積立金額は新設・吸収法人や合併法人に引き継ぐのが適当であるため、配当とみなされる部分はないと考えられ¹²、支配の継続を条件としてみなし配当は発生しないものとされた。

第 3 節 平成 18 年度税制改正

平成 18 年度税制改正では、①会社法の制定に伴う整備、②株式交換等に係る税制、③新株予約権を対価とする費用等、④欠損等法人、⑤資産調整勘定の導入が主要な改正事項としてあげられる¹³。

①会社法の制定に伴う整備については、資本の部の取扱いについて、資本金等の額は株主等から出資を受けた金額と、利益積立金額は法人の所得の金額で留保している金額と法律でそれぞれ概念が明確化された¹⁴。また、被合併法人等¹⁵が新株予約券を発行している場合に、合併等¹⁶によりその旧新株予約権に代えて、その合併等に係る合併法人等¹⁷の新しい新株予約権のみを交付するときは、株主から見れば投資が継続しているという理由から、その譲渡対価は簿価譲渡とすることとし、課税の繰延べが適用されることとなった¹⁸。

②株式交換等に係る税制については、平成 11 年度税制改正で租税特別措置として定められていた株式交換及び株式移転に係る税制について、他の組織再編成行為との課税の中立性や整合性を確保する観点から、平成 13 年度税制改正で整備された合併等の組織再編成に係る税制の枠組みの中に位置づけられることとなった¹⁹。すなわち、これまでの合併等に係る税制と整合性をもったものとするため、非適格株式交換及び非適格株式移転に該当した場合には、完全子法人の保有する資産に対して時価評価を行うこととなった²⁰。なお、合併等とは異なり、子法人から株主への資産の交付がないことから、みなし配当課税は行わないこととされた²¹。

③新株予約権を対価とする費用等については、従業員等において給与所得その他の勤労性の所得として課税される場合に限り、その課税される事由が発生する時点で損金算入す

ることが認められた²²。

④欠損等法人の制度趣旨は、青色欠損金の繰越控除や買収先が保有する資産の含み損を利用する目的で組織再編行為を行い、課税所得を圧縮するといった租税回避行為を防止するために設けられた規定であるということが「平成 18 年度税制改正の解説」に記載されている²³。

⑤資産調整勘定の導入については企業会計上、平成 18 年度から企業結合会計基準、事業分離等に関する会計基準及びこれらの基準が導入された。そのため、税制上においても非適格組織再編成や営業譲受けの場合の取扱いの明確化を図り、企業会計との整合性を確保する観点から、非適格組織再編成においては時価純資産価額と非適格組織再編成等の対価との差額について、資産調整勘定又は負債調整勘定という新たな概念が導入されることとなった²⁴。

第 4 節 平成 19 年度税制改正

会社法上で合併等の対価として交付される財産は、原則として存続会社等の株式に限定されていたが、会社法改正に伴い、その対価について親法人株式等が認められるようになった。そのため、組織再編成において合併法人の親法人株式を合併の対価として交付する、いわゆる三角合併が可能となった。税制においては、親法人株式を対価として交付した場合には、非適格組織再編に該当することとなる。しかし、合併法人との間に直接の 100%の資本関係がある親法人の株式を交付した場合には、その株式の保有を通じて合併法人に対する実質的な支配が継続できると考えられるため²⁵、三角合併も適格組織再編成として整理された。

このように、三角合併を行った場合にも課税関係が生じないように整理されたものの、国境を挟む組織再編成も可能であることから、国際的な租税回避を防止するための措置が講じられた²⁶。

また、事業関連性判定については、異なる種類の事業であっても、それぞれの事業が合併後等において互いの資産や技術等を活用し、一体として営まれる実態があれば、事業関連性があるとして取り扱われていたが、平成 19 年度税制改正では、納税者の予測可能性を高める観点から、事業関連性及びその前提となる事業性についての具体的な判定基準が明確化された²⁷。

第 5 節 平成 20 年度税制改正

平成 19 年度税制改正で、不明確であった三角合併を行った場合における 1 株に満たない端数の処理について、合併親法人株式に 1 株に満たない端数が生じる場合には、合併法人株式に 1 株に満たない端数が生じる場合と異なり、会社法上、1 株未満の株式を交付したものとみなせないことから、法人税法上、1 株未満の株式を交付したものとみなす規定が必要であったため、平成 20 年度税制改正において 1 株に満たない端数の処理について整備された²⁸。

また、非適格株式交換を避けるために、全部取得条項付種類株式を利用した少数株主の締出しを用いることが一般化されたことに伴い、平成 20 年度税制改正では、取得価格決定の申立てにより交付される金銭を除いて、発行法人の株式のみが交付される場合に該当するかどうかを判定することが明確化された²⁹。

第6節 平成22年度税制改正

平成21年7月に「資本に係る取引等に係る税制についての勉強会³⁰」が公表された。本報告書は、グループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、実態に即した課税を実現する観点から、税制のあり方を検討した報告書である。この報告書の公表に伴い、平成22年度税制改正において、グループ法人税制が導入された。なお、グループ法人税制とは、一般的に平成22年度税制改正で見直された「資本に係る取引等に係る税制」を包括して表現されることが多い³¹。

組織再編税制に関する改正は、①適格現物分配の創設、②繰越欠損金の引継制限等に係る支配要件の明確化、③無対価組織再編成の位置付け、④適格事後設立制度の廃止、⑤みなし配当に係る課税の適正化が行われた。

①適格現物分配の創設は、子法人から親法人への現物資産の移転については、合併、分割という方法を用いれば簿価引継となる一方、配当、残余財産の分配という方法を用いれば譲渡損益課税が行われ、手段によって課税上の取扱いが異なることとなっていたところ、同税制改正の共通項であるグループ法人の実質的な一体性に着目すれば、グループ法人間の現物分配の場合にも、資産の譲渡損益はいまだ実現していないものと考えられることから、現物分配による資産の譲渡損益課税の繰延べ制度が措置されたものである³²。

②繰越欠損金の引継制限等に係る支配要件の明確化については、複数の支配関係がある場合に、いずれの支配関係発生日により5年継続支配要件の判定を行うのが問題となっていたため、平成22年度税制改正では、いずれか1つの支配関係が発生してから5年を経過していれば、繰越欠損金の引継制限、使用制限、特定資産譲渡等損失の損金不算入が課されないことが明らかにされた³³。

③無対価組織再編成については、従来から親法人が子法人を吸収合併する場合や100%兄弟会社が合併する場合において、100%支配関係の間で株式を交付する実益がないため、合併の対価の交付が実務的に省略されてきた。そのため、平成22年度税制改正において、無対価組織再編成を非適格組織再編成として位置付けを行いつつ、対価の交付を省略したと認められる場合には、適格組織再編成として処理することとされた³⁴。

④完全支配関係がある内国法人間で一定の資産の移転を行ったことにより生ずる譲渡損益を、その資産のそのグループ外への移転等の時に、その移転を行った法人において計上する制度が設けられたことに伴い、適格事後設立制度は廃止された³⁵。

⑤みなし配当に係る課税の適正化は、自己株式として取得されることを予定して取得した株式に係るみなし配当、抱き合わせ株式の譲渡損益に関する改正が行われた。自己株式として取得されることを予定して取得した株式に係るみなし配当については、みなし配当と株式譲渡損失の相殺を目的として、市場から対象会社の株式を買い集め、反対株主の株式買取請求を行うという節税行為が不可能となった。また、抱き合わせ株式の譲渡損益に関する改正は、合併法人が保有していた被合併法人株式については、現金交付型合併を行った場合であっても、株式譲渡損益を認識しないことになった³⁶。

第7節 平成23年度税制改正

平成23年度の税制改正においては、外国法人が行う現物出資について、①日本に支店等の恒久的施設を有しない外国法人が内国法人に対して行う現物出資について課税繰延べが

認められない旨の規定の廃止、②外国法人が内国法人に対して国内にある資産等の移転を行う現物出資が適格現物出資に該当しないとする事、③日本に支店等の恒久的施設を有する外国法人が内国法人に対して行う現物出資についての事業継続要件及び株式管理要件と現物出資後にこれらの要件を満たさなくなった場合の取戻し課税の廃止がなされた³⁷。

また、平成 22 年度税制改正において、完全支配関係のある内国法人が清算した場合には、その株主に欠損金を引き継ぐこととされたが、清算前に株主において清算法人の株式の評価損が計上される場合には、その計上した評価損と清算により引き継ぐ欠損金との二重控除の状態が生じてしまうため、このような状態が生じないようにするために、完全支配関係のある内国法人のうち、清算中のもの、解散をすることが見込まれているもの、適格合併を行うことが見込まれているものについては、それぞれ評価損の計上が認められないこととなった³⁸。

第 8 節 平成 24 年度税制改正

平成 24 年度税制改正では、法人税の実効税率の引下げのための財源として、大法人等に対して、繰越欠損金の控除限度額が縮減されたため、子会社を解散した場合において、当該子会社の繰越欠損金の一部が使用されずに、期限切れ欠損金を使用される場合が生じるようになった。そのため、期限切れ欠損金として損金の額に算入した金額に相当する部分の金額について、残余財産の確定により親会社に引き継ぐ繰越欠損金から除外する旨の規定が設けられた³⁹。

第 9 節 平成 25 年度税制改正

平成 25 年度税制改正前は、合併法人と被合併法人との間に支配関係が生じた後に、支配関係のある別の法人から適格組織再編成等により被合併法人に引き継いだ資産について、その後の適格合併により合併法人に引き継いだとしても、支配関係発生前に有していた資産でないことから、特定引継資産から除外されていたが、平成 25 年度税制改正では、このような 2 段階組織再編成を利用した繰越欠損金の引継制限から逃れるような行為に制約を設けるため、適格合併の日以前 2 年以内に行われた適格組織再編成等により移転を受けた資産のうち、一定の要件を満たすものについては、特定資産譲渡等損失相当額として、繰越欠損金の引継制限の対象として規制することになった⁴⁰。

第 10 節 平成 28 年度税制改正

平成 28 年度税制改正では、共同事業を営むための株式交換又は株式移転の適格要件のうち、特定役員引継要件について、従前は完全子法人の特定役員の内いずれかが退任しないこととしていたのに対し、全てが退任をするものではないことと改められた。この改正により株式交換前の特定役員が 1 人でも残留していれば、特定役員引継要件を満たすこととされた。

この点につき、平成 28 年度税制改正の解説では、「近年の企業集団における業務の適正性を確保するための体制の整備に係る会社法の改正等といったグループ法人をめぐる経営環境が変化する中で、必ずしも株式交換完全子法人の全ての特定役員が株式交換後に株式交換完全子法人に残留していなければ共同事業性が阻害されるとまでも言えず、特定役員が一人でも残留していれば従前の状態が継続されていると考えられることから、他の組織

再編成における適格要件とも平仄を合わせ要件の緩和が行われたもの⁴¹⁾と述べられている。そのほか平成 28 年度税制改正では、①国際課税原則の帰属主義への変更に伴う適格現物出資の範囲の見直し、②適格要件に係る所要の整備の明確化、③期中で適格株式交換・移転が行われた場合における完全子法人株式の取得価額について、前期末を基準にすることによる簡便化、といった改正が行われている⁴²⁾。

第 11 節 平成 29 年度税制改正

我が国企業は、多角化度が高く規模が巨大な企業の営業利益率が欧米に比べて低いといった特徴があり、その要因は事業ポートフォリオの最適化等が不十分、事業の関連性が乏しいといった理由が指摘されているとし⁴³⁾、平成 29 年度税制改正において、組織再編行為の自由度を増すための改正が行われている⁴⁴⁾。そこで税制改正では、スピンオフ税制が創設され、また、少数株主を排除する税制いわゆるスクイーズアウト税制が導入された。

スピンオフ税制の創設については、移転資産に対する支配が組織再編後も継続しているかどうかという点について、グループ最上位の法人の実質的な支配者はその法人そのものであり、その法人自身の分割であれば、移転資産に対する支配が継続しているとして、適格性を認めうると考えられる⁴⁵⁾。このような整理から、分割法人が行っていた事業の一部を分割型分割により新たに設立する分割承継法人において独立して行うための分割が適格分割とされ、これと同様の効果があると考えられる完全子法人の株式の全部の分配について、株式分配として組織再編成の一類型として位置づけられた⁴⁶⁾。

スクイーズアウト税制については、組織再編成前に特定の株主が対象会社を支配している場合において、その特定の株主に対象会社が吸収される合併が行われるとき又はその特定の株主の対象会社に対する持株割合が減少しないときは、組織再編成により少数株主に株式以外の対価が交付されたとしても、その特定の株主が株式の所有を通じて対象会社の資産を支配している状態に変わりがないといえるため、移転資産に対する譲渡損益を計上する必要はないと考えられることから、支配関係がある法人間の吸収合併及び株式交換の対価要件が緩和された⁴⁷⁾。

第 12 節 平成 30 年度税制改正

平成 30 年度税制改正においては、デフレ脱却・経済再生が一つの柱とされ、その措置として「生産性革命」の実現に向けた措置等が講じられており、そのうちの 1 つである競争力強化のための措置とし、事業再編の環境整備に関する措置を講ずることとされ、多段階型再編等多様な手法による事業再編の円滑な実施を可能とするために組織再編税制の適格要件等を見直すこととされた⁴⁸⁾。具体的には、①完全支配関係の継続要件の見直し、②従業者従事要件及び事業継続要件の見直し、③無対価組織再編成の明確化等の整備、④スクイーズアウトにおける端数株の取扱いの明確化が行われている。

①完全支配関係の継続要件の見直しについては、平成 29 年度税制改正により、単独型新設分社型分割又は単独新設現物出資後に、分割承継法人株式又は被現物出資法人株式の適格株式分配を行うことが見込まれている場合には、完全支配関係継続要件を当該適格株式分配の直前までとする改正が行われていたが、平成 30 年度税制改正では、完全支配関係がある法人間で行われる組織再編成の後に適格株式分配を行うことが見込まれている場合についても、特例が定められた⁴⁹⁾。

②従業者従事要件及び事業継続要件の見直しについては、50%超 100%未満グループ内の組織再編成、共同事業を営むための組織再編成を行った場合において、合併法人等に移転したとしても、従業者引継要件、事業継続要件を満たすこととされた⁵⁰。

③無対価組織再編成の明確化等の整備については、無対価組織再編成は、原則として非適格組織再編成として位置付けながらも、対価の交付を省略した場合として、法人税法施行令に列挙されたもののみを適格組織再編成として認めているが、法人税法施行令に列挙されたものは、対価の交付を省略した場合のすべてを想定したものとは言い難い⁵¹。そこで、平成30年度税制改正においては、対価が交付されない合併、分割及び株式交換について、適格組織再編成となる類型の追加及び非適格となった場合の課税関係の明確化等の整備が行われた。⁵²

④スクイーズアウトにおける端数株の取扱いの明確化については、全部取得条項付種類株式又は株式併合によるスクイーズアウトについて、1株未満の端数の代り金として交付した金銭について、金銭等不交付要件に抵触しないことが明確化された⁵³。

第13節 令和元年度税制改正

令和元年度税制改正では、①三角合併等の対価要件の拡充及び②株式交換後の逆さ合併⁵⁴の適格要件の見直しが行われた。

①三角合併等の対価要件の拡充については、平成19年度税制改正において会社法の合併等対価の柔軟化に際して措置され、直接100%支配関係がある親法人の株式のみが対価要件に該当する株式とされていたが、その後、我が国の企業グループにおいては、連単倍率が上昇し、企業経営における子会社の比重が増していること、また、親・子・孫の三層構造以上の企業グループ数が増加していることといった実態の変化が見られるため、このような実態の変化を踏まえて対価要件が見直された⁵⁵。

②株式交換後の逆さ合併の適格要件の見直しについて、逆さ合併は、平成18年度税制改正により株式交換が組織再編成に位置づけられた際に非適格とされていたが、近年の株式交換後に逆さ合併が行われた事例についてみると、許認可等の観点から便宜的に逆さ合併が選択されたものであること、大部分がMBO⁵⁶案件であることといった実態があり、逆さ合併が行われることのみをもって「組織再編成の前後で経済実態に実質的な変更がない」との適格要件の考え方に合致していないとはいえないと考えられることから、株式交換後に逆さ合併が行われることが見込まれている場合にも適格要件に該当し得ることとされた⁵⁷。

第14節 まとめ

本章では、平成11年度税制改正から令和元年度税制改正まで、現在の組織再編税制に至るまでの経緯をたどり、どのような趣旨に基づき、どのような改正が行われてきたかを確認してきた。

そこで、組織再編税制は「移転資産に対する支配の継続」という概念に基づき⁵⁸、日本経済の状況はもちろんのこと、そのほか税制を取り巻く環境やその他様々な要因（財界からの要望、諸外国との比較検討など）により改正が行われてきた。

もっとも、組織再編税制については頻りに税制改正が行われているが、未だ不明瞭な部分が多々見受けられる。例えば、組織再編税制について次のような批判がある。

佐藤信祐氏は、「移転資産に対する支配の継続」という概念で組織再編税制の多くを説明

することができるとしながらも、組織再編税制は極めて曖昧な概念であると批判している⁵⁹。

また、太田洋氏は「移転資産に対する支配の継続」について、次の2つの例を挙げ、法人の移転資産に対する支配の継続⁶⁰が完全に貫徹されている訳ではないと批判している⁶¹。

①合併の場合には、被合併法人は解散するため、合併法人の被合併法人に対する支配は観念できない。

②分割型分割、現物分配及び株式分配の場合にも、移転資産に対する直接的な法人支配の継続は存在しない。

以上のような批判があるにしても組織再編税制（租税法の適用）は、企業の経営意思決定における重要なファクターであると考えられる。例えば、水野忠恒教授は次のように述べている。「法人組織の運営や変更という企業経営に対する法人税の影響を考えると、その影響は益々強くなるとともに、具体的な事案において租税法の適用は、どこまで企業の経営判断に立ち入ることができるのか⁶²。」

この視点は組織再編税制の今後の変遷においても、その在り方の基礎をなすものであり、会社法に定める企業の組織再編行為を含め、組織再編税制の税制改正を考察する上で主だった思案要素の一つであるといえよう。

最後に、企業組織再編関係制度の整備の変遷を概括的に表すと次表のとおりである。

独占禁止法	旧商法・会社法	臨時特別法	法人税法
<p>平成 7年 政府「規制緩和推進計画について」公表／規制緩和等の計画的推進</p> <p>9年 独占禁止法の改正／純粋持株会社の解禁 公取委「持株会社グループ・ガイドライン」公表</p> <p>10年 政府「規制緩和推進3か年計画」策定／規制緩和＋競争政策の展開</p>	<p>平成 〈旧商法〉 7年 法制審議会「会社合併・分割について審議」を決議</p> <p>9年 合併法制の簡素・合理化</p> <p>10年 自己株式の取得・償却の要件の緩和</p> <p>11年 株式交換・株式移転制度の創設</p> <p>12年 会社分割制度の創設／組織再編法制の創設</p> <p>16年 債権者保護手続の簡略化</p> <p>〈会社法〉 17年 会社法の制定/組織再編法制の総合的整備 組織再編対価の柔軟化法制</p>	<p>平成 9年 銀行持株会社創設特例法の制定／三角合併の導入等、商法・税法の特例を規定</p> <p>11年 産業活力再生特別措置法の制定（時限立法）／経団連の要望を実現</p> <p>15年 産業活力再生特別措置法の改正／簡易組織再編を導入、金銭・他社株を対価とする合併・三角合併等を容認</p>	<p>平成 11年 株式交換・株式移転税制の創設（租税特別措置法）</p> <p>13年 組織再編税制の創設</p> <p>14年 連結納税制度の創設</p> <p>18年 会社法の制定に対応する組織再編税制の整備</p> <p>19年 適格対価資産柔軟化対応税制の導入 信託の合併税制の整備</p> <p>20年 公益法人等の合併税制の整備</p> <p>22年 グループ法人税制の創設に伴う組織再編税制の見直し</p> <p>25年 適格合併等に係る引継対象外未処理欠損金額の計算等の見直し</p> <p>28年 適格要件等の見直し</p> <p>29年 スピンオフ税制の創設、スクイーズアウト税制の導入等</p> <p>30年 適格要件等の見直し</p> <p>令和 元年 三角合併等の対価要件の拡充、逆さ合併の適格要件の見直し</p>

富岡幸雄『新版 税務会計学講義 第3版』346頁（中央経済社・2013年）参考

1 佐藤信祐「組織再編税制の歴史的変遷と制度趣旨 第1回」Profession Journal 掲載号:No.232、2017年8月24日(<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-549/>)。

2 坂田和光「企業再編制度の整備の沿革－持株会社の解禁と三角合併解禁を中心として

-
- 一」レファレンス 2008 年 8 月、33 頁。
- 3 武田昌輔「DHC コメントール法人税法」第一法規加除式、3601 頁。
- 4 石弘光ほか「税制調査会第 2 回総会 法人課税小委員会からの報告等」（平成 12 年 10 月 3 日開催）
(<http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/azc002.html>)。
- 5 石弘光ほか「平成 13 年度の税制改正に関する答申」税制調査会 3 頁。
- 6 森徹ほか『租税の経済分析』（中央経済社・2016 年）113 頁。
- 7 武田・前掲注 3、3602 頁。
- 8 内国法人が適格合併により合併法人にその有する資産及び負債の移転をしたときは、前条第一項及び第二項の規定にかかわらず、当該合併法人に当該移転をした資産及び負債の当該適格合併に係る最後事業年度終了の時の帳簿価額として政令で定める金額による引継ぎをしたものとして、当該内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する。
- 9 内国法人が合併又は分割により合併法人又は分割承継法人にその有する資産又は負債の移転をしたときは、当該合併法人又は分割承継法人に当該移転をした資産及び負債の当該合併又は分割の時の価額による譲渡をしたものとして、当該内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する。
- 10 佐藤信祐『中小企業のための組織再編・資本等取引の会計と税務』（清文社・2017 年）42 頁。
- 11 石弘・前掲注 5、3-4 頁。
- 12 同上、18 頁。
- 13 佐藤信祐「組織再編税制の歴史的変遷と制度趣旨 第 33 回」Profession Journal 掲載号:No.264、2018 年 4 月 12 日(<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-645/>)。
- 14 青木孝徳ほか『ファイナンス別冊 平成 18 年度税制改正の解説』（大蔵財務協会・2006 年）241 頁。
- 15 被合併法人、分割法人、株式完全子法人又は株式移転完全子法人をいう。
- 16 合併、分割、株式交換又は株式移転をいう。
- 17 合併法人、分割承継法人、株式交換完全親法人又は株式移転完全親法人をいう。
- 18 青木・前掲注 14、277 頁。
- 19 武田・前掲注 3、3603 の 2 頁。
- 20 青木・前掲注 14、299 頁。
- 21 同上、同頁。
- 22 佐藤信祐「組織再編税制の歴史的変遷と制度趣旨 第 37 回」Profession Journal 掲載号:No.268、2018 年 5 月 17 日(<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-653/>)。
- 23 青木・前掲注 14、352 頁。
- 24 同上、365-366 頁。
- 25 青木孝徳ほか「平成 19 年度 税制改正の解説」272 頁。
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2007/explanation/index.html)
- 26 佐藤信祐「組織再編税制の歴史的変遷と制度趣旨 第 40 回」Profession Journal 掲載号:No.271、2018 年 6 月 7 日(<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-659/>)。
- 27 青木・前掲注 25、283-284 頁。
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2007/explanation/index.html)
- 28 佐藤信祐「組織再編税制の歴史的変遷と制度趣旨 第 41 回」Profession Journal 掲載号:No.272、2018 年 6 月 14 日(<https://profession-net.com/professionjournal/corporation->

article-661/)。

29 同上。

30 経済産業省

(http://www.meti.go.jp/policy/economy/keiei_innovation/keizaihousei/groupzeisei.html)

31 佐藤信祐「組織再編税制の歴史的変遷と制度趣旨 第 58 回」Profession Journal 掲載号:No.289、2018 年 10 月 11 日(<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-661/><https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-717/>)。

32 武田・前掲注 3、3603 の 2 頁。

33 佐藤・前掲注 31。

34 泉恒有ほか「平成 22 年度 税制改正の解説」320 頁

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/index.html)。

35 武田・前掲注 3、3603 の 2 頁。

36 佐藤信祐「組織再編税制の歴史的変遷と制度趣旨 第 59 回」Profession Journal 掲載号:No.290、2018 年 10 月 18 日(<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-721/>)。

37 武田・前掲注 3、3603 の 2 頁。

38 斎須朋之ほか「平成 23 年度 税制改正の解説」275 頁。

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/explanation/index.html)

39 佐藤信祐「組織再編税制の歴史的変遷と制度趣旨 第 60 回」Profession Journal 掲載号:No.291、2018 年 10 月 25 日(<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-722/>)。

40 佐藤・前掲注 39。

41 波戸本尚ほか「平成 28 年度 税制改正の解説」326 頁。

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/index.html)

42 佐藤・前掲注 39。

43 藤山智博ほか「平成 29 年度 税制改正の解説」317 頁。

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2017/explanation/index.html)

44 白井一馬・関根稔『組織再編税制をあらためて読み解く』（中央経済社・2017 年）58 頁。

45 藤山・前掲注 43、317-318 頁。

46 同上、同頁。

47 同上、318 頁。

48 寺崎寛之ほか「平成 30 年度 税制改正の解説」309 頁。

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/index.html)

49 佐藤信祐「平成 30 年度税制改正における「組織再編税制・M&A 税制」改正事項の確認」Profession Journal 掲載号:No.264、2018 年 4 月 12 日(<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-644/>)。

50 同上。

51 同上。

52 寺崎・前掲注 48、316 頁。

53 佐藤・前掲注 49。

54 株式交換後に株式交換完全親法人を被合併法人とし、株式交換完全子法人を合併法人とする合併をいう。

55 内藤景一郎ほか『改正税法のすべて』（大蔵財務協会・2019 年）257 頁。

56 買収対象会社の経営陣が出資する形で、対象会社を買収する手法をいう。

57 内藤・前掲注 55、257 頁。

58 佐藤信祐「組織再編税制の歴史的変遷と制度趣旨 第 62 回」Profession Journal 掲載

号:No.293、2018年11月8日(<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-725/>)。

⁵⁹ 同上。

⁶⁰ 因みに、法人支配の継続が基礎とされているため、個人事業を現物出資により法人化した場合、いわゆる法人成りについては、法人が支配を継続している訳ではないため、適格組織再編成には該当しないとされている。太田洋『第4版 M&A・企業組織再編のスキームと税務』（大蔵財務協会・2019年）120頁。

⁶¹ 同上、118頁。

⁶² 水野忠恒『大系租税法』（中央経済社・2015年）481頁。

第3章 組織再編税制における租税回避行為の否認規定

第1章及び第2章では、法132条の2の考察上、その根拠となる組織再編成に関する税制について組織再編税制の全体像を俯瞰するとともに、創設背景、沿革及び趣旨等の考察を行った。そこで、本章では論題である組織再編税制に係る租税回避を防止するために規定している、法132条の2に焦点を当てて検討を行う。そこで同条が規定される遙か以前より、同様の包括的否認規定として規定されている法132条の沿革を確認するとともに、過去に同条が適用された裁判例を踏まえて、適用要件等の整理を行う。併せて組織再編税制の個別の否認規定である法人税法第57条の3、6及び法人税法第62条の7に関して、これらが設けられている趣旨等を確認し、法132条の2が適用される場合と比較してその適用要件等の考察を行う。

第1節 法132条の2

組織再編税制が創設された平成13年に同税制を利用する租税回避行為を防止するべく、創設された法132条の2について、沿革及び趣旨を確認し、その射程とする租税回避行為を脱税行為及び節税行為と比較して検討するとともに、租税回避行為の適用類型について整理し、最後に個別的否認規定の趣旨等を考察する。

第1項 規定の沿革及び趣旨

平成13年度税制改正により制定された組織再編税制と同時に創設された法132条の2¹の沿革について、創設当初から現在まで大きな改正は見られないが、用語の整備や法人の範囲の明確化等の細かな改正が行われており、それらの改正については次のとおりである。

①平成18年度税制改正

株式交換及び株式移転に係る税制が本則化されたこと、会社法において株主等に対する金銭等の分配について統一的に剰余金の分配として整理されたことに伴う所要の規定の整備及び用語の整備が行われた²。

②平成19年度税制改正

本条の規定の対象となる法人に、三角合併の場合における合併法人の親法人等が追加された³。

なお、この改正によって「これらの法人」としていたものが「その法人」と変更された。これがヤフー事件において大きな争点の一つになっている。この改正の理由について、法132条の2を含む組織再編税制の創設に携わった朝長英樹氏は、改正を行った者がどのような理由で「その法人」に変えたのかは不明であると批判している⁴。

③平成22年度税制改正

本条の規定の対象から事後設立が除外され、本条の規定の対象に現物分配が追加されるとともに、本条の規定の対象となる法人の範囲が明確化された⁵。

④平成29年度税制改正

全部取得条項付種類株式の端数処理、株式併合の端数処理及び株式売渡請求について、組

組織再編税制の下に位置づけられたことに伴い、本制度の対象に追加された⁶。

以上のとおり、法 132 条の 2 の税制改正は、用語の整理等の範囲に留まっており、同条の創設趣旨に変化はないものと考えられる。そのため同条が設けられている趣旨については創設年において確認することができ、その内容は平成 13 年の改正税法のすべてに次のように記載されている。

「組織再編税制に係る組織再編形態や方法は相当に多様にあり、組織再編成を利用する複雑、かつ、巧妙な租税回避行為が増加するおそれがあるため、個別否認規定が設けられたが、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、個別否認規定に加え、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⁷。」

つまり組織再編行為及び組織再編税制について、本論文では第 1 章及び第 2 章において概観した程度に留まっているが、その組織再編行為は多様にあり、かつ、組織再編税制は規定のボリュームも多く難解であるといわれている⁸ため、組織再編行為を複雑に組み合わせて、組織再編税制を利用した租税回避行為が行われた場合に、個別的否認規定で防げなかったときの最後の砦として法 132 条の 2 を適用し、租税回避行為を防止するという観点に基づいて同条が創設されたものと考えられる。

ただし、法 132 条の 2 が設けられていることについて、品川芳宣教授は次のように批判している。「組織再編税制は、そもそもその制度を利用することによって税負担を少なくするために適用する税制であるのに、それを否認していくことは非常に厄介な問題があつて、すなわち、税負担の軽減を図るための税制を作っておいて、その制度を利用したにも関わらず、それが否認されるということである⁹。」たしかに第 2 章でも述べたとおり、組織再編税制は企業の国際競争力強化を向上させるための組織再編を後押しする税制でありながら、否認対象が明確でない包括的否認規定である法 132 条の 2 を組織再編税制に置くことは、組織再編成の後押しというよりは、むしろ企業が組織再編税制を活用した組織再編成を行う妨げになっているといえよう。

第 2 項 租税回避行為、節税行為、脱税行為の相違点

法 132 条の 2 の規定により否認される租税回避行為について、結果としては同じ効果（税負担の軽減）をもたらす節税行為及び脱税行為と比較し、それぞれが持つ概念及びその性質を明らかにするとともに、同条の射程について考察する。

はじめに、脱税行為¹⁰というのは「偽りその他の不正の行為」によって租税を免れることをいい、具体的にはその課税所得等となるべき事実を隠ぺい又は仮装することによって、その課税所得等を過少に表示することをいう¹¹。

なお、脱税行為を行った者については、国税通則法第 68 条¹²において本来納めるべき税金に加えて、罰則金としての性格を有する重加算税が課せられる。

また、脱税行為か否かについては、単なる計算誤謬、あるいは全く予期しえない事実の発生等によって故意でないことが明らかである場合には脱税行為とは解されず、その行為が脱税であることを認識し、故意に行った場合には脱税行為として判断されると解される¹³。

次に、節税行為¹⁴については、非難される性質のない税金を減らす努力¹⁵とされ、法律上も認められたいくつかの選択肢の中から納税者が自己に最も有利な手段を選定した行為であり、原則として合法的なものであるとされる¹⁶。

したがって節税行為は、租税法規が予定した法形式を選択することにより租税負担を軽

減する行為である¹⁷と定義できる。

脱税行為と節税行為の相違点について述べると、脱税行為は、租税法上の要件を満たすため又は逃れるために意図的に事実を隠匿し又は偽り虚構すること、つまり犯罪行為（脱税）であり違法性を帯びている行為である。一方、節税行為については、租税法上の要件を満たすため又は逃れるために（意図的に）租税法規の予定する法形式を選択する行為であり、違法性を帯びていない行為であるといえる。

続いて租税回避行為については、節税行為と同様に日本の税法において規定されておらず、さらに数多の租税法研究者のなかでも一つの定義として定着していない。

そのため、最初に租税法研究者の間でも通説とされている金子宏教授が定義する租税回避行為を確認する。同教授は租税回避行為を「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること¹⁸。」と定義している。すなわち租税回避行為は、租税法上の要件を逃れるために、合理的理由なしに異常な法形式を選択し、結果的に通常用いられる法形式と同一の経済的成果を実現させる行為であるとしている。

続いて、清永敬次教授は租税回避行為を「税法上通常のものと考えられている取引形式を選択せず、それとは異なる取引形式を選択することにより、通常取引形式を選択した場合と同一またはほぼ同一の経済的成果を達成しながら、租税上の負担を軽減または排除することである¹⁹。」と定義しており、先に述べた金子宏教授と同様に、異常な法形式の選択及び同一の経済的成果の実現を租税回避行為の成立要件に挙げている。

また、北野弘久教授は「①不相当な方法（*der ungewöhnlich Weg*）、言葉をかえていえば、異常な（*ungewöhnlich*）行為形式を選択し、②それによって通常の（*gewöhnlich*）行為形式を選択したときと同一の経済目的を達成し、③その結果、多額の租税を軽減する²⁰。」と定義している。なお、同教授はこの3つの客観的要件を満たすことで租税回避行為が成立し、このほかに主観的要件として考えられる「租税回避の意図」（故意）は、租税回避行為の成立要件に必要ではないとしている²¹。

これに対して、今村隆教授は「私法上は、その法形式どおりに有効であるが、(1)租税法上の便益を得るのが主たる目的であってこれ以外の事業目的その他合理的目的がほとんどなく、(2)当該租税法規の趣旨・目的に反するにもかかわらず、租税上の便益以外の経済上の利益を得る見込みが極めて少ないか又は経済上の地位に意味のある変動を生じさせるものでないことから経済実質を欠く行為を行い、これによって、その法形式に対応する課税要件の充足を免れ又は課税減免規定の要件を充足させ、もって税負担を減少させ又は排除すること²²。」と定義し、(1)租税上の便益を得るのが主たる目的、すなわち租税回避の意図を主たる目的とした上で、(2)租税法規の趣旨・目的に反するものを租税回避行為の成立要件に付け加えている。

さらに、谷口勢津夫教授は「課税要件のうち、①課税を根拠づける要件（積極的課税要件）については、その要件の充足回避による租税負担の適法だが不当な軽減または排除、②課税を減免する要件（消極的要件）については、その要件の充足（対応する積極要件の充足回避）による租税負担の適法だが不当な軽減または排除²³」と定義づけており、前述した教授が述べている私法上の選択可能性の濫用（異常な法形式の選択）だけでなく、事実行為による租税回避²⁴をも射程内に取り込むものであるとしている²⁵。

他に租税平等に焦点を合わせた定義として、中川一郎教授は租税回避行為を「租税回避と

は、租税の平等性に反する顕著な節税であり、納税者（関係者をも含む。）の選択した形成形式ないし処置が達成せんとする経済目的に対して特別の正当な理由なしに異常である場合をいう²⁶。」と定義している。

以上のように租税回避行為については、租税法研究者によりその定義は異なり（本質的には類似しているが）、租税回避行為の成立要件に租税回避の目的は含むものとする教授もいれば、含まないとする教授もいる。またその射程については、事実行為により租税回避行為を捉える考え方もあれば、租税の平等に着目して租税回避行為を捉える考え方もある。

租税回避行為と節税行為の課税上の問題について、品川芳宣教授は「私法上の分野では、私的自治ないし契約自由の原則が支配するから経済取引における法形式の採用の選択肢も多く、経済合理性の追求の見地から勢い税負担の軽減が図られるような法形式の選択が行われることになる²⁷。」と、納税者が経済取引を行う際には、当たり前に税負担の軽減が図られる行為を選択するため、租税回避行為か否かの課税問題が生じるとしている。つまり企業経営においては当然に経済合理性を求めため、租税負担の軽減が図れるか否か（法形式の選択）は、企業経営の意思決定の重要な要素の一つであるといえる。

後述する IDCF 事件では、その組織再編成行為について、納税者は「節税行為」に該当することを主張し、課税庁は「租税回避行為」に該当することを主張しており、双方の見解が分かれたため司法判断に委ねられる結果となった。

このように納税者は税負担の軽減を図り（節税行為）、課税庁は税負担の軽減を否認（租税回避行為に認定）するのは当然であるから、租税回避行為と節税行為について明確な境界線を引くことは難しく、これらの区分は実質的に不可能である。つまり、租税回避行為の定義は定まらず、曖昧にならざるを得ない。

ゆえに租税回避行為か節税行為かについては、課税庁と納税者の捉え方が異なることがしばしばみられる。そのため、租税回避行為か否かの解釈を巡った裁判は後を絶たない。しかし、この租税回避行為の解釈を巡った裁判が起きれば、司法判断が下り是非が明らかになるとともに、その争いは司法判断（裁判例）の蓄積に繋がる。そして、租税法研究者によって裁判例が論じられれば、租税回避行為について研究がなされ、租税回避行為と節税行為との区分についての議論が展開されていくであろう。

また、租税回避行為と脱税行為の相違点については、前述した脱税行為と節税行為の相違点と重複する部分が多い。つまり租税回避行為は異常ないし変則的な法形式を採用し、租税法上の要件を満たす又は逃れる行為であり、脱税行為は、意図的に事実を隠匿し又は偽り虚構し、租税法上の要件を満たす又は逃れる行為である。

そして法 132 条の 2 の適用については、租税回避行為に認定されれば否認の対象となり、節税行為と認定されれば当然に否認の対象とならない。なお、脱税行為に認定されれば、法 132 条の 2 の適用を待つまでもなく、真実の更生によりそれは否認される²⁸。

租税回避行為の定義が曖昧であるため、課税庁と納税者の争いが絶えないことに鑑み、法 132 条の 2 を含む包括的否認規定について、大淵博義教授は「包括的否認規定の創設は、納税者の予測可能性を著しく阻害することは明らかであり、さらなる混乱を招来することは明白である。—中略—しかして、租税回避が行われ、それが租税正義に反するというのであれば、速やかに、個別規定による立法手当てを講ずることにより対処すべきである²⁹。」と述べており、租税正義の実現のためには、納税者の予測可能性（終章で後述する）を阻害する包括的否認規定ではなく、個別的否認規定によることが望ましいとしている。

第 3 項 組織再編成における租税回避行為の類型

組織再編成を利用した租税回避行為については、組織再編税制が創設された平成 13 年度の「平成 13 年版 改正税法のすべて」のなかに、租税回避行為の類型として次の 4 つの例が挙げられている³⁰。

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積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。

上記④の租税回避行為の類型に係る法 132 条の 2 の適用の可否判断について、富岡幸雄教授は次のように述べ、納税者が判断するのは到底困難であると批判している。

「この案件に組織再組に係る包括的租税回避否認規定を適用した場合において、参考にすべき関係判例がないとすれば、もっぱら抽象的・一般的な租税回避否認の要件を定めた規定のみに基づいて、否認の可否を主観的に判断しなければならないこととなる³¹。」

さらに続けて、「例えば、株式の譲渡損の計上又は株式の評価を下げるための分割等を利用した租税回避行為については、どのような分割等の手法を使用して、どのような株式の譲渡損の計上や株式の評価の引き下げをした場合に、租税回避行為を認定するかを明確に定めた個別的否認規定を創設すべきである³²。」と述べており、類型として例示するだけでなく、その具体的課税要件も定めるべきであると批判している。

たしかに、組織再編税制を創設し租税回避行為の類型を例示するならば、法 132 条の 2 の創設以前に、その類型を否認するための個別的否認規定を創設するべきであろう。個別的否認規定によれば、納税者が組織再編税制を活用した場合において、否認されるかもしれないという納税者の心理的不安が幾らか和らぐはずである。

また、武田昌輔教授は法 132 条の 2 で租税回避として否認できるものとして、次の 2 つの租税回避行為を挙げている³³。

①偽りその他不正な行為による脱税（隠ぺい仮装なども含む。）

②種々の工作を行って、費用・損失を創出する方法

これらのうち、上記①の脱税による場合には、本条を待つまでもなく真実に従って更正できるが、適格合併となるための要件を備えていないのに隠ぺい仮装し、備えているものとしている場合には、非適格とされるため本条の適用があるかという問題になる³⁴。

また、上記②については、例えば子会社において異常な特別利益が発生し、他方含み損のある損失を有している場合に、これを他の子会社と非適格合併を行うことによってその含み損が実現し、利益と相殺することができる³⁵。これは本来、合併する必要性はないが、単に含み損を実現させるためだけ（損失を創出するためだけ）に非適格合併を行ったに過ぎないため、租税回避行為として否認されることになる³⁶。

これらの租税回避行為は、組織再編税制を利用した一例に過ぎず、相当に多様かつ複雑な組織再編成においては、これらの例示以外にも様々な租税回避行為が予想される。そして、組織再編成が行われた場合において、その行為が租税回避行為に該当すると判断される場合には、法 132 条の 2 の適用があるものと考えられる。

法 132 条の 2 の適用について、竹内綱敏氏は「包括的否認規定である法 132 条の同族会社の行為計算否認規定が、法人税法上の通常の課税要件規定の整備により「伝家の宝刀」と称されるようになった経緯と同様、組織再編税制においても、想定可能な立法の不備に対し

では、順次個別否認規定による手当が行われるべきであろう³⁷。」と述べており、租税回避行為が行われた場合の否認根拠は、個別的否認規定で行われるべきであり、法 132 条の 2 の適用に関しては慎重であるべきことが要請されるとしている³⁸。

すなわち、法 132 条の 2 はその適用範囲の広さから、国の立法の不備に関しても効力を有するため、同条が乱用されることは納税者の権利（終章で詳述する）を侵害する結果になり得る恐れがある。したがって、同条については厳格な適用が要請されるものと考えられる。

第 4 項 組織再編成に係る個別的否認規定

法人税法では、組織再編成に係る包括的否認規定である法 132 条の 2 の適用の可否以前に、組織再編成に係る税制を利用した個別具体的な租税回避行為を未然に防ぐための個別的否認規定が設けられている。個別的否認規定は租税回避に対処するための規定で、取引や行為を類型化し具体的な項目に限定して税負担を免れたり減少させたりすることを防止するための規定である³⁹。

組織再編税制に係る個別的否認規定については、繰越欠損金の引継制限及び使用制限及び特定資産譲渡等損失額の損金不算入の規定が該当する。以下、個別的否認規定をそれぞれ確認するとともにその趣旨等を考察する。

(1) 繰越欠損金の引継制限⁴⁰及び使用制限⁴¹（法人税法第 57 条 3 項、4 項）

法人税法の原則では、自法人で発生した欠損金は一定の年限内⁴²に自法人で控除⁴³することと規定されているが、例外として適格合併が行われた場合においては、被合併法人で生じた繰越欠損金は合併法人に引き継ぐこととされている（法人税法第 57 条 2 項）。

しかし、無制限に被合併法人の繰越欠損金の引き継ぎを認めてしまうと、繰越欠損金を利用するために多額の繰越欠損金のある法人を買収し、その後に適格合併を行うことによって、被合併法人の繰越欠損金を不当に利用するような租税回避行為が行われることが考えられる⁴⁴。

なぜなら、法人を買収して企業グループの傘下に収めた後の組織再編成は、企業グループ内組織再編成に該当することとなり、その適格要件は共同事業を行う場合の組織再編成に比べて緩やかであって、かつ、グループ間の指揮命令システムを利用して繰越欠損金の利用を目的とする安易な組織再編成を行うことが可能となるためである⁴⁵。

したがって、企業グループ内組織再編成の場合については、適格要件に該当して適格合併とされても一定の要件を満たさなければ、その被合併法人の繰越欠損金を引き継ぐことができないこととされている（法人税法第 57 条 3 項）。

一定の要件（引継制限）の具体的内容は、次のうち最も遅い日から継続して支配関係があると認められない場合（5 年超支配継続要件）において、みなし共同事業要件を満たさないときは、適格合併であっても繰越欠損金の引き継ぎを認めないというものである。

- ① 合併法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の 5 年前の日
- ② 被合併法人の設立の日
- ③ 合併法人の設立の日

なお、5 年超支配継続要件について留意すべき事項は、支配関係発生日から合併の日までが 5 年未満の場合ではなく、支配関係発生日から合併事業年度開始の日までが 5 年未満の場合に繰越欠損金の引継制限が課されるという点である⁴⁶。つまり、適格合併があった場合において、支配関係発生日から 5 年を経過する日が合併事業年度の途中であったときは、

その合併事業年度開始の日においては 5 年が経過していないため、その適格合併については、繰越欠損金の引継制限が課されるということである。

この繰越欠損金の引継制限は、企業グループ内組織再編成の適格合併以外の組織再編成を行った場合には、その組織再編成に係る資産等払出法人⁴⁷が解散するわけではないことから、適格組織再編成に該当する場合であっても、非適格組織再編成に該当する場合であっても、原則として、その資産等受入法人⁴⁸は資産等払出法人の繰越欠損金を引き継ぐことはできない⁴⁹。

ここまでの繰越欠損金の引継制限は、被合併法人が有する繰越欠損金に対する制限規定であって、合併法人の有する繰越欠損金については制限が課されていない。

ここで、合併法人の繰越欠損金になんら制限を課さない場合には、逆さ合併を行うことによって、買収してきた法人の繰越欠損金を不当に利用する租税回避行為が行われることが考えられる。したがって、被合併法人から引き継いだ繰越欠損金だけでなく、合併前に合併法人が保有していた繰越欠損金に対しても同様の使用制限が課されている⁵⁰(法人税法第 57 条 4 項)。

また、前述した逆さ合併以外に想定される租税回避行為としては、被合併法人が含み益のある資産を有している場合において、適格合併により簿価で移転した資産の含み益を譲渡等によって実現させて、合併法人の有する繰越欠損金と相殺することなどが挙げられる⁵¹。

なお、使用制限については適格合併にのみ課せられる引継制限と異なり、適格分割、適格現物出資、適格現物分配においても適用される点に注意が必要である⁵²。

また、引継制限と使用制限の相違点について、被合併法人の繰越欠損金の引継制限は、合併の日の前日までで被合併法人のみなし事業年度を区切り、合併事業年度開始の日から合併の日の前日までの間に被合併法人で発生した繰越欠損金についても引継制限の対象となるが、これに対し、合併法人の繰越欠損金の使用制限は、合併法人のみなし事業年度を区切らないことから、繰越欠損金の使用制限の対象となるのは合併事業年度の直前事業年度までの繰越欠損金のみとなる⁵³。もっとも、合併法人の合併事業年度開始の日から合併の日の前日までの間に発生した損失については、後述する (2) 特定資産譲渡等損失額の損金不算入の適用の対象となる。

これらの繰越欠損金の引継制限及び使用制限 (以下、引継制限及び使用制限をまとめて「利用制限」という。) が設けられている趣旨は、繰越欠損金の利用を主な目的とする場合 (前述した繰越欠損金額を利用した租税回避行為) には、繰越欠損金の引き継ぎを認めないとする考えに基づいている⁵⁴。

しかしながら、これらの繰越欠損金の利用制限については、5 年間という期間の経過さえ待てばその利用制限は課されないことになるため、繰越欠損金を利用する目的で、支配関係発生日から 5 年を経過するまで待った後に適格合併を行うことが考えられる。このようなケースについてその繰越欠損金の利用を否認するためには、法 132 条の 2 に頼らざるを得ないが、この点について佐藤信祐氏は「5 年という形式要件が定められているものについて、その隙間をついたからといって、包括的租税回避防止規定 (法 132 条の 2) を適用するのは無理があるし、そうであるならば、支配関係が生じてから合併事業年度開始の日まで 9 年を経過していない適格合併に対して繰越欠損金の引継制限を課せばよかつただけの話である⁵⁵。」と述べており、形式的要件が法令で定められている以上、それを満たせばたとえその適格合併の主たる目的が繰越欠損金の利用であったとしても否認される可能性は低いとしている。

最後に、利用制限について整理すると次のとおりである⁵⁶。

①引継制限について

- (a)適格合併における被合併法人の繰越欠損金のみを合併法人に引き継ぐ。
- (b)ただし、企業グループ内組織再編成の適格合併である場合には、引継制限（5年超支配継続要件又はみなし共同事業要件）が課せられる。
- (c)なお、共同事業を行う場合の組織再編成の適格合併である場合には、被合併法人の繰越欠損金はすべて合併法人に引き継がれる。

②使用制限について

支配関係のある法人間で行われた適格合併の合併法人、適格分割の分割承継法人、適格現物出資の被現物出資法人、適格現物分配の被現物分配法人及び完全支配関係のある法人間で非適格合併が行われた場合の合併法人で生じた繰越欠損金は、使用制限が生じる。

(2) 特定資産譲渡等損失額の損金不算入⁵⁷（法人税法第62条の7）

前記（1）で述べた繰越欠損金は既に認識された含み損失であって、その利用可能期間には限りがあるが、未だ認識されていない損失である資産の含み損失は潜在的な控除可能性を示すものであり、利用可能期間に限りがある繰越欠損金と対比すると、必要な時に実現・認識して使うことができるため、含み損失は納税者にとって有用性が高いと考えられる⁵⁸。

また、含み損失と含み益を有する資産を同時に移転し、その損失と益を認識するという選択することも可能である⁵⁹。

したがって、繰越欠損金の利用制限が設けられているのであれば、含み損失の利用に対しても繰越欠損金の利用制限との整合性を図る観点から、特定資産譲渡等損失額の損金不算入の規定を規定し、当事会社の保有資産の含み損の損金算入について一定の利用制限を課している⁶⁰。

なお、繰越欠損金の引継制限は企業グループ内組織再編成の適格合併のみに課せられ、繰越欠損金の使用制限は適格合併以外にも課せられているが、特定資産譲渡等損失額の損金不算入の規定については、繰越欠損金の使用制限と同様に適格合併のみならず、他の組織再編成の形態についても適用される（以下、適格合併に他の組織再編成を含めて「適格合併等」といい、その当事会社については、「合併法人等」、「被合併法人等」という）。

特定資産譲渡等損失額の損金不算入が設けられている趣旨は、適格合併等を行った場合には被合併法人等の資産及び負債を簿価で合併法人等に引き継ぐことになるが（法人税法第62条の2）、それを利用して含み損のある資産を保有している法人を買収し、当該資産を適格合併等により引き継いだ後に売却するといった租税回避行為が考えられる⁶¹ため、このような租税回避行為を防止するために同条が設けられている。

その制限に規定に該当するための具体的な内容は、以下のうち最も遅い日から継続して支配関係があると認められない場合に、みなし共同事業要件を満たさないときは適用期間内において、特定引継資産⁶²の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由から生ずる損失額を損金の額に算入することが制限されている⁶³。

- (a)合併法人等の適格合併等の日の属する事業年度開始の日の5年前の日
- (b)被合併法人等の設立の日
- (c)合併法人等の設立の日

なお、被合併法人等から引き継いだ資産にのみ損金の額に算入することを制限し、合併法人等が合併等前に保有していた資産に対して何ら制限を課さない場合には、繰越欠損金の引継制限のみを課す場合と同様に逆さ合併を行うことにより、一方の法人の保有する資産

の含み損を不当に利用するという租税回避行為が考えられるため、被合併法人等から引き継いだ資産だけではなく、合併法人等が合併等前から保有していた特定保有資産⁶⁴についても損金不算入の対象となる⁶⁵。

この場合においては、合併法人等が合併等前から保有していた特定保有資産を合併等事業年度開始の日から合併等の日の前日までに譲渡した場合には、たとえ合併等前の譲渡であっても損金不算入の対象となる点に留意が必要である⁶⁶。

この規定は繰越欠損金の使用制限において、組織再編成が行われるまでに被合併法人等で実現した資産の含み損の引継ぎを制限しているが、これのみでは組織再編成後に合併法人等で含み損を実現させて損金算入をすることができてしまうため、その抜け道をなくするための規定であるといえる⁶⁷。

そのため、前述した繰越欠損金の引継制限と整合的な関係性があると考えられ、繰越欠損金の引継制限を補完する位置付けにあるといえることができる⁶⁸。

なお、同条においては、合併法人等が被合併法人等から引き継いだ特定引継資産から生ずる譲渡損益と合併法人等が保有してきた特定保有資産から生ずる譲渡損益と相殺できない点に留意が必要である⁶⁹。

また、特定資産譲渡等損失額の損金不算入の制度は、含み損失の引継自体は認めながら、引継後に認識された損失の損金算入を否認するという方法を用いているため、その含み損失が否認された場合には含み損失は利用できずに失われる⁷⁰。

最後に、これらの個別的否認規定と法 132 条の 2 の関係性について、個別的否認規定によって租税回避行為を否認できなかった場合には、法 132 条の 2 を適用して否認できるか否かの問題が生じることとなる⁷¹。つまり法 132 条の 2 は、組織再編税制を利用した租税回避行為を個別的否認規定で否認できなかった場合の最後の砦としての機能を有していると考えられる。

第 2 節 法 132 条

法 132 条の 2 が規定される遥か以前より規定されており、同様の包括的否認規定に属する法 132 条⁷²について、その沿革及び趣旨を確認し、その課税要件の整理を行う。

第 1 項 規定の沿革及び趣旨

同族会社の行為計算否認規定は大正 12 年に所得税法の一部改正⁷³によって法制化され、その後は規定の不備等の修正、法人税法の制定における所得税法からの引き継ぎ及び政治的背景の変化などによって、現在に至るまでには次のとおりの改正が行われている。

①大正 15 年度税制改正

創設当初の規定の不備などの理由もあり、その機能を十分に果たすことができなかったため、この改正では「行為」に限らず、「計算」についても否認し得ることとされたこと、同族関係者の所得に係る脱税の場合についても認定計算をすることができるとされたことなどが主要な改正の内容となっている⁷⁴。

②昭和 15 年度税制改正

所得税法中に定められていた法人の所得課税について、別に法人税法が制定されたため、

法人税法の制定に伴う同条の引き継ぎが行われた⁷⁵。

この引き継ぎに伴い、規定条文が「所得金額」から「所得金額及び資本金額」と表現が改められた⁷⁶。

③昭和 22 年度税制改正

終戦に伴う財政処理と税制の民主化を狙いとして税制全般にわたり大改正が行われたことにより、法 132 条も改正されたが、この改正は実質的な取扱いの変更はなく、規定の整備を図るということに目的がおかれた改正である⁷⁷。

④昭和 25 年度税制改正

シャープ勧告⁷⁸に基づく法人税法の改正に伴い、否認規定の条文が「法人税を免れる目的があると認められるものがある場合」から「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」に変更された⁷⁹。その結果、「遁脱の意図の有無」にかかわらず、結果的に「法人税の負担が不当に減少」させることとなっていれば、同規定の否認の対象となることがより明確化された⁸⁰。

また、この年に青色申告法人の欠損金の 5 年間繰越制度が創設されたことに伴い、規定条文が「課税標準」から「課税標準又は欠損金額」に変更された⁸¹。

⑤昭和 28 年度税制改正

この改正においては、同族会社のほかに特殊な企業組合などの法人についての行為計算の否認規定が創設された⁸²。

⑥昭和 29 年度税制改正

この年に積立金に対して課税する制度が廃止され、代わりに同族会社の留保金額に対する課税が規定されたため、留保金額に係る法人税額にだけ影響するものが生じた場合に対処するため、規定条文が「課税標準又は欠損金額」から「課税標準若しくは欠損金額又は法人税額」に変更された⁸³。

⑦昭和 37 年度税制改正

各税法を通ずる基本法たる国税通則法が創設されたことに伴い、法 132 条についても表現の整備が図られた⁸⁴。

⑧昭和 40 年度税制改正

税法全般における体系の整備、表現の方法等についての法人税法の全文改正に伴い、法 132 条についてもそれらの目的にそって改正が行われた⁸⁵。

⑨平成 15 年度税制改正

個人事業から法人成りをした一定の法人に係る要件についての改正が行われた⁸⁶。

⑩平成 18 年度税制改正

否認制度の適用があった場合における法人税の減額更正等の対応措置の根拠規定の整備が行われた⁸⁷。

以上のとおり法 132 条は、平成 18 年度税制改正を最後にその後改正は行われていない。同条が設けられた趣旨については、もっぱら同族会社の社員構成の特殊性によるもの、すなわち、法人は構成員たる社員とは別個の人格者としてこれと対立し、個々の株主等の意思とは別個に共同の利益のために行動するものであるが、同族会社にあつては、このようは法人と構成員の間又は構成員相互の間の対立関係がないか又は極めて稀薄であるから、通常の会社では予想されないような行為が法人によってなされることがあるためである⁸⁸。

したがって、同族会社については法人の所得を減少させるような行為又は計算を行った場合には、たとえそれが真実の行為としてなされたものであつても、課税の一般的な公平を保持する上においてその行為又は計算を否認しなければならない場合がある⁸⁹。

同族会社である場合には租税負担を免れるような行為又は計算を容易に選ぶことができ、通常の純経済人であるとみられる非同族法人に比べて法形式を濫用し、経済的に異常ないし不合理、不自然な取引行為又は計算をなしやすいため、租税回避行為をめぐる租税裁判例の多くは、法 132 条をめぐる展開されてきている⁹⁰。

このように同族会社では、その特殊性から租税回避行為が行われ易い。つまり、同族会社は、非同族会社が選択することが著しく難しい経済取引方式（異常な法形式）を選択することが可能であるために、租税公平主義⁹¹の見地にに基づき制定されていると考えられる⁹²。

第 2 項 法 132 条と法 132 条の 2 の比較

法 132 条及び法 132 条の 2 の射程範囲、すなわち否認規定の対象となる法人及び行為又は計算について両規定を比較して、それぞれの射程範囲を考察する。

(1) 法 132 条

法 132 条の射程（否認対象）については、①行為又は②計算、③対象者の範囲及び④不当性要件の 4 つに区分される。

はじめに①行為については、同族会社と誰との間の取引であるかは特段問題とされおらず、同族会社の行為であれば、たとえ第三者との間の取引であつたとしても法 132 条の否認の対象となる⁹³。

次に②計算については、行為自体は認めるが、それに基づいて行われた計算が不当である場合には、その計算の全部又は一部を否認するというものである⁹⁴。つまりその計算は、同族会社の行為に基づく計算に限られると解される⁹⁵。

①行為と②計算の関係性については、①行為とは同族会社とその他の者との間の取引等の外部的行為であるのに対して、②計算とは同族会社の内部計算である⁹⁶。

なお、①行為又は②計算は、実際問題上、最後に支払うべき税金がいくらかであるかという金額の問題となる。したがって、両者の関係は密接不可分のことが多く、一体のものとして捉えられる⁹⁷。

続いて③対象者の範囲については、同族会社のオーナー及びその一族、役員等がこれに含まれることは当然であるが、さらに、これらの同族会社と同一グループ内にある同系同族会社及びその役員等がこれに含まれると考えられる⁹⁸。

また、特殊関係者の範囲として法人税法施行令第 173 条⁹⁹では一定の者を規定している。

もっとも、③対象者の範囲については、同族会社の行為計算否認規定を「創設規定」（租税法律主義の立場）とみるか、または「確認規定」（実質課税の立場）とみるかの 2 つに分かれている。つまり前者の「創設規定」の場合であれば、その適用範囲を同族会社に限定し、

後者の「確認規定」とみればその適用範囲は同族会社のみならず、非同族会社についても及ぶものとされる¹⁰⁰。

この点については意見が分かれるところであり、創設規定としてみる意見として、例えば清永敬次教授は「同族会社の否認規定は創造的規定であると考えてきている。その理由の一つは同規定の沿革にこれをもとめることができるであろう。一中略一従来の規定では対処しえないような納税者の不当な行為を、新しい否認規定で処理することができるようにしようというのが、大正十二年の法改正の趣旨であったと思われるからである¹⁰¹。」と、法 132 条の大正 12 年の法改正の趣旨、つまり同条の創設趣旨に鑑みて創設規定として考えるべきと述べている。

また、水野忠恒教授は①租税回避と②仮装行為との比較を行い、「同族会社の行為・計算の否認規定は、非同族会社に対しても適用されるとする考え方は、この①の租税回避行為と、②仮装行為との区別がなされていない故の、誤解が多かったためではないかと思われる。一中略一昭和 30 年代までは、同族会社の否認規定に依拠しなければ、（①租税回避行為と②仮装行為の区別が）納税者に理解されない状態であったのではないかとも伺われるのである。今日においては、同族会社の行為・計算の否認規定は、同族会社における租税回避の否認規定であると解すべきである¹⁰²。」（筆者、括弧書き）と、清永敬次教授と同様に法 132 条の沿革から考察しており、法 132 条は現在において創設規定と解すべきであると述べている。

さらに、品川芳宣教授は「国側が法 132 条の 2 を作るということは、132 条はもう同族会社にしか適用できないのだと割り切らないと 132 条の 2 を作る必要がない¹⁰³。」と、法 132 条の 2 が制定された背景から、国側は法 132 条を創設規定と認めていると述べている。

しかしながら、確認規定とみる意見もあり、例えば松沢智教授は「同族たると非同族たると法律的には質的差異がなく、単に支配機能が専主的か分散的かの差に過ぎないと考えれば、法人税法が、法人が純経済人として経済的合理的に行為計算を行なうことを予定しているとされるからには、非同族についても準用されてしかるべきものとおもわれる¹⁰⁴。」と、同族と非同族の性質の区分に基づいて、同条は確認規定と解するものと述べている。

このように法 132 条を確認規定とみる意見もあるが、筆者は同条の③対象者の範囲は同族会社に限定すべきであり、つまり創設規定とみるべきであると考えている。その理由としては、(a)清永敬次教授及び水野忠恒教授が述べたように、法 132 条の沿革に鑑みると、同条は同族会社の特殊性を利用した租税回避行為を否認するために創設されていること、また、(b)品川芳宣教授が述べているように、法 132 条の適用範囲が非同族会社にも及ぶとするならば、そもそも法 132 条の 2 の創設する意味がないと考えるからである。

最後に④不当性要件について、増田英敏教授は次の 2 つの傾向が見られると述べている¹⁰⁵。

(a)非同族会社では通常なしえないような行為・計算、すなわち同族会社なるがゆえに容易になしうる行為・計算

(b)純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算

これらの傾向のうち④不当性要件の判断基準については、上記(a)は、なにが同族会社であるがゆえに容易になしうる行為・計算にあたるかを判断することが困難であるため、上記(b)の考え方をとり、ある行為又は計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきである¹⁰⁶。

この点について、近時の裁判で租税回避に焦点が当てられ、法 132 条の適用の可否が争われた IBM 事件における東京高裁は、不当性の要件について「経済的合理性を欠く場合と

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であり、経済的合理性を欠く場合には、当事者間の通常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る¹⁰⁷。」と判示し、上記(b)純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算による判断基準が妥当としている¹⁰⁸。

つまり④不当性要件についての主要な論点は、①当該の具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か、及び②その行為・計算を行ったことにつき租税回避以外に正当で合理的な理由ないし事業目的があったと認められるか否かの2点に集約されるものと考えられる¹⁰⁹。

以上をまとめると法132条は、同族会社がその特殊性を利用して行った行為について経済的合理性基準に基づき不当か否か(租税回避行為か否か)を判断し、租税回避行為に該当すると認められれば同条を適用して、その同族会社が行った行為又は計算を否認する規定であると解される。

(2) 法132条の2

法132条の2は法132条の枝番として、同様ないし類似する規定ぶりとなっており、その射程範囲については法132条と同じく、①行為又は②計算、③対象者の範囲及び④不当性要件の4つに区分される。

はじめに①行為については、組織再編税制の「適格要件」が規定されている行為類型を適用の対象としたものであり、具体的には、問題とされる行為の税制適格要件の充足に関わる不当な「操作」としてなされる租税回避行為を対象としていると考えられる¹¹⁰。その行為類型は、第1章で述べた組織再編の個別手法及びそれを用いた適格組織再編成又は非適格組織再編成が該当する。

また、①行為の範囲には(a)当事者が用いた私法上の法形式を課税上無視し、通常用いられる私法上の法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うという類型だけでなく、(b)一定の課税上の効果と結びつけられた事実行為を別の事実行為に読み替えること、又は当該事実行為が存在しなかったものとして取り扱うことまで含まれると解される¹¹¹。

次に②計算について、その否認がなされたときは、例えば、不適切な取引価格で行われた組織再編行為につき、組織再編の法形式は当事者が採用したものを前提とした上で、当該組織再編所定の対価の価格についてのみ、時価に引き直して課税所得が計算されることになる¹¹²。つまり②計算については、その組織再編行為が否認されるわけではなく、その組織再編行為によって生じた計算のみ、否認対象となると考えられる。

続いて③対象者の範囲は、(a)組織再編成を行った又は組織再編成により資産及び負債の移転を受けた法人、(b)組織再編成により交付された株式を発行した法人、(c)前述した(a)の法人又(b)の法人の株主等である法人であるが、後述するヤフー事件及びIDCF事件における裁判所の判断を踏まえると、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は、法人税につき更生又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるものではないと解される¹¹³。つまり否認の対象者は、組織再編税制を利用した租税回避行為によって不当に税負担の軽減を受けた法人である。

最後に④不当性要件について、ヤフー事件及びIDCF事件における裁判所の判断が示されるまでは、法132条の2の「不当」についての判例・学説等も見られなかったため、法132条と同様に「異常ないし変則的」や「異常、不合理」であることが重要視されてきた¹¹⁴。

しかし、ヤフー事件及びIDCF事件における裁判所の判断を踏まえると、(a)組織再編成

それ自体やそれを構成する個々の行為については「異常ないし変則的」とまではいえず、また、「正当な理由ないし事業目的」がないとはいえないような場合でも、法 132 条の 2 による否認の対象となり得るばかりでなく、(b)組織再編税制に含まれる個別の規定において一定の課税上の効果が発生するための要件が厳格に定められている場合でも、同条により当該要件の充足が否認され得ることになったと考えられる¹¹⁵。

つまり両事件においては、従来の不当性要件において重要視されてきた「経済的合理性基準」のみならず、新たに「租税法規濫用基準」が示された。この租税法規濫用基準の具体的な内容については、金子宏教授が次のように述べている。「法人の組織再編成にかかる租税減免規定（課税繰延規定を含む）の趣旨・目的に適合しないにもかかわらず、税負担の軽減または排除を唯一のまたは主要な目的として、私法上の形成可能性を異常または変則的な態様で利用すること（濫用）によって、自己の行為や計算を減免規定の要件を充足させるように仕組むこと¹¹⁶。」

以上をまとめると、法 132 条の 2 は組織再編税制を用いた組織再編行為が行われた場合に、その行為が経済的合理性基準に基づき不当と評価されないようなときでも、組織再編税制に定められている個別規定（適格要件など）の趣旨等に基づき不当か否か（租税回避行為か否か）を判断し、その行為が租税回避行為と認められれば、その組織再編成に係る行為又は計算を否認する規定であると解される。

(3) まとめ

法 132 条と法 132 条の 2 の①行為、②計算、③対象者の範囲及び④不当性要件について、まとめると次の表のとおりである。

内容	法 132 条	法 132 条の 2
①行為	同族会社の行為	組織再編行為
②計算	同族会社が行った取引によって生じた計算	組織再編行為によって生じた計算
③対象者の範囲	同族会社	組織再編行為に関連する法人
④不当性要件		
(a)私的経済取引として、異常又は変則的か否か	必要	必要
(b)租税回避行為が主たる目的か否か	必要	唯一の判断基準とはならない
(c)趣旨目的に反するか	不要	必要

上記表④不当性要件については、村木慎吾「ヤフー事件判決の検証」（税理・2014年・8月）52頁参考

上記表のとおり法 132 条は、同族会社が行った私法上の選択可能性を利用した異常な取引、すなわち経済合理性のない取引を否認の対象としており、法 132 条の 2 は、組織再編税を租税回避の手段として濫用（例えば、課税減免規定の目的外利用）した取引を否認の対象としている¹¹⁷。つまり法 132 条は、否認の対象となる法人の属性に着目したのに対し、法 132 条の 2 は、否認の対象となる行為の属性に着目した規定であるといえる¹¹⁸。

これら包括的否認規定である法 132 条と法 132 条の 2 について、富岡幸雄教授は「納税

者の行為計算に対する否認の要件を極めて抽象的・一般的に表記したものとなっている¹¹⁹。」と、包括的否認規定は課税要件が曖昧であることを指摘し、続けて「否認に関する権限の行使を税務署長に白紙委任したに等しいこの規定は、税務当局にとって誠に重宝なものであるだけに、納税者にとって著しく「法的安定性」と「予測可能性」を欠く規定として、租税法主義の観点から問題にしなければならない¹²⁰。」と述べている。つまり、同教授は、包括的否認規定を根拠にして国の自由裁量に基づく税務執行が行われ、国民の財産が侵害されるのではないかと危惧している。

なお、不当性要件の相違点については、終章においてヤフー事件及び IDCF 事件を踏まえた上で、法 132 条と法 132 条の 2 を比較して考察を行う。

¹ 法人税法第 132 条の 2 税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配又は株式交換等若しくは株式移転（以下この条において「合併等」という。）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、合併等により移転する資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、第 1 号又は第 2 号に掲げる法人の株式の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額の減少その他の事由により法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準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。

- 1 合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人
- 2 合併等により交付された株式を発行した法人
- 3 前二号に掲げる法人の株主等である法人

² 武田昌輔「DHC コメントール法人税法」第一法規加除式、5602 頁。

³ 同上、同頁。

⁴ 朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』（清文社・2014 年）299 頁。

⁵ 武田・前掲注 2、5602 頁。

⁶ 同上、5603 頁。

⁷ 中尾睦ほか『平成 13 年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会・2001 年）244 頁。

⁸ 山本守之『企業組織再編の税務』（税務経理協会・2001 年）はじめに。

⁹ 品川芳宣「租税回避否認判決の最近の動向と問題点」（租税研究・2002 年 7 月）23 頁。

¹⁰ 脱税行為の典型例としては、二重帳簿の作成等による意図的な売上の過少計上、架空外注費の計上（領収書等を偽造することが考えられる）、意図的な印紙の貼付失念などが挙げられる。

¹¹ 武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集 vol.14、1990 年 7 月、10 頁。

¹² 国税通則法第 68 条 第 65 条第 1 項（過少申告加算税）の規定に該当する場合において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に 35/100 の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。

¹³ 武田・前掲注 2、9 頁。

¹⁴ 節税の代表的な例として、所得税法上、土地などの資産を売却するときは譲渡所得に区分されるが、その所有期間が 5 年超か否かによって、さらに短期譲渡所得又は長期譲渡所得に区分される。この際に、土地などの資産の値上がり益が生じる場合には、長期譲渡所得によって納税をした方が税額が少なくなるため、売却者（納税者）は売却する時期をわ

ざと遅らせて、長期譲渡所得により申告しようとするなどが挙げられる。

15 志賀櫻『タックス・ヘイブン』（岩波書店・2013年）62頁。

16 川田剛「租税回避と類似概念との関係」税経通信第58巻第6号、2003年5月、46頁。

17 増田英敏『リーガルマインド租税法 第4版』（成文堂・2013年）107頁。

18 金子宏『租税法 第13版』（弘文堂・2008年）109頁。

19 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房・1995年）369頁。

20 北野弘久『税法学原論 第六版』（青林書院・2007年）225頁。

21 同上、同頁。

22 今村隆「租税回避とは何か」税務大学校論叢40周年記念論文集、2008年6月、57頁。

(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/40kinen/02/mokuji.htm>)。

23 谷口勢津夫『租税回避論』（清文社・2014年）282頁。

24 ユニマット事件においては納税者勝訴という結果になったが、同定義では否認対象範囲に含まれるものとされる。東京高等裁判所平成19年（行コ）第342号所得税決定処分取消等請求控訴事件（TAINSコードZ258-10904）。

25 谷口・前掲注23、282頁。

26 中川一郎『税法の解釈及び適用』（三晃社・1965年）314頁。

27 品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認」税理第49巻15号、2006年12月、8-9頁。

28 武田・前掲注2、5603の3頁。

29 大淵博義ほか「租税回避行為」税務会計研究学会20号、2009年9月、186頁。

30 中尾・前掲注7、244頁。

31 富岡幸雄『新版 税務会計学講義 第3版』（中央経済社・2013年）360頁。

32 同上、同頁。

33 武田・前掲注2、5603頁。

34 同上、5603の3頁。

35 同上、5603の4頁。

36 同上、同頁。

37 竹内綱敏「ヤフー事件最高裁判決の検討」税法学576号、2016年11月、105頁。

38 同上、同頁。

39 浦東久男『租税回避と個別的否認規定』、岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房・2015年）80頁。

40 法人税法第57条3項 前項の適格合併に係る被合併法人又は前項の残余財産が確定した他の内国法人（以下この項において「被合併法人等」という。）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行う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の5年前の日若しくは当該残余財産の確定の日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。

1 当該被合併法人等の支配関係事業年度前の各事業年度で前十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

2 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十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第2項（特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入）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

41 法人税法第57条4項 第1項の内国法人と支配関係法人との間で当該内国法人を合併

法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人とする適格合併若しくは適格合併に該当しない合併で第 61 条の 13 第 1 項の規定の適用があるもの、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配（以下この項において「適格組織再編成等」という。）が行われた場合において、当該適格組織再編成等が共同で事業を行うための適格組織再編成等として政令で定めるものに該当しないときは、当該内国法人の当該組織再編成事業年度以後の各事業年度における第 1 項の規定の適用については、当該内国法人の同項に規定する欠損金額のうち次に掲げる欠損金額は、ないものとする。

1 当該内国法人の支配関係事業年度前の各事業年度で前 10 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

2 当該内国法人の支配関係事業年度以後の各事業年度で前 10 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 第 2 項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

⁴² 平成 27 年度税制改正において、平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に生じた欠損金から「10 年以内」に延長されることとなった（法人税法第 57 条 1 項）。

⁴³ 欠損金額の繰越について武田昌輔教授は、次のように述べている。「継続企業においては期間計算のために一定の計算期間を用いて所得を計算するが、その企業の全体の損益は、期間を超えて一体をなしているわけであるから、一期間に生じた欠損金額はその次の期間以降の利益等によって補てんされ、これによって資本が維持されていくわけである。したがって、期間計算によって生じた欠損金はそのものとして繰り越されて、次の計算期間以降の利益によって消却されていかなければならない。」武田昌輔『立法趣旨 法人税法の解釈（三訂版）』（財経詳報社・1990 年）294 頁。

⁴⁴ 佐藤信祐『組織再編における繰越欠損金の税務詳解（第 5 版）』（中央経済社・2017 年）20 頁。

⁴⁵ 高田正昭「欠損金からみた組織再編成税制（第 1 回）」税務 QA 税務研究会通巻第 159 号、2015 年 6 月、9 頁。

⁴⁶ 佐藤・前掲注 44、20 頁。

⁴⁷ 分割法人又は現物出資法人などの資産等を払い出す法人をいう。

⁴⁸ 分割承継法人又は被現物出資法人などの資産等を受け入れる法人をいう。

⁴⁹ 佐藤信祐『組織再編・資本等取引の会計と税務』（清文社・2017 年）44 頁。

⁵⁰ 佐藤・前掲注 44、22 頁。

⁵¹ 高田・前掲注 45、9 頁。

⁵² 高田・前掲注 45、9 頁。

⁵³ 佐藤・前掲注 44、22 頁。

⁵⁴ 岡村忠生『法人税法講義 第 3 版』（成文堂・2007 年）446 頁。

⁵⁵ 佐藤・前掲注 44、30 頁。

⁵⁶ 高田・前掲注 45、9 頁。

⁵⁷ 法人税法第 62 条 7 内国法人と支配関係法人（当該内国法人との間に支配関係がある法人をいう。）との間で当該内国法人を合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人とする特定適格組織再編成等（適格合併若しくは適格合併に該当しない合併で第六十一条の十三第一項（完全支配関係がある法人の間の取引の損益）の規定の適用があるもの、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配のうち、第五十七条第四項（青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し）に規定する共同で事業を行うための適格組織再編成等として政令で定めるものに該当しないものをいう。以下この条において同じ。）が行われた場合（当該内国法人の当該特定適格組織再編成等の日（当該特定適格組織再編成等が残余財産の全部の分配である場合には、その残余財産の確定の日の翌日）の属する事業年度（以下この項において「特定組織再編成事業年度」という。）開始の日の五年前の日、当該内国法人の設立の日又は当該支配関係法人の設立の日のうち最も遅い日から継続して当該内国法人と当該支配関係法人との間に支配関係がある場合として政令で定める

場合を除く。)には、当該内国法人の適用期間(当該特定組織再編成事業年度開始の日から同日以後三年を経過する日(その経過する日が当該内国法人と当該支配関係法人との間に最後に支配関係があることとなつた日以後五年を経過する日後となる場合に於ては、その五年を経過する日)までの期間(当該期間に終了する各事業年度において第六十一条の十一第一項(連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益)若しくは第六十一条の十二第一項(連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益)又は第六十二条の九第一項(非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人等の有する資産の時価評価損益)の規定の適用を受ける場合には、当該特定組織再編成事業年度開始の日から第六十一条の十一第一項に規定する連結開始直前事業年度若しくは第六十一条の十二第一項に規定する連結加入直前事業年度又は第六十二条の九第一項の規定の適用を受ける事業年度終了の日までの期間)をいう。)において生ずる特定資産譲渡等損失額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

58 岡村・前掲注 54、457 頁。

59 同上、同頁。

60 KPMG 税理士法人『資本等取引と組織再編の会計・税務』(清文社・2014 年) 353 頁。

61 佐藤・前掲注 44、36 頁。

62 特定引継資産とは、被合併法人等が保有する含み損資産をいう。菊地伸ほか『企業再編』(清文社・2008 年) 293 頁。

63 佐藤・前掲注 44、36 頁。

64 特定保有資産とは、合併法人等が保有する含み損資産をいう。菊地・前掲注 62、293 頁。

65 佐藤・前掲注 44、38 頁。

66 同上、39 頁。

67 高田正昭「欠損金からみた組織再編成税制(第 3 回)」税務 QA 税務研究会通巻第 161 号、2015 年 8 月、61 頁。

68 岡村・前掲注 54、460 頁。

69 菊地・前掲注 62、293 頁。

70 岡村・前掲注 54、460 頁。

71 竹内綱敏「組織再編成における行為・計算否認規定の解釈とその適用」税法学第 573 号、2015 年 5 月、151 頁。

72 法人税法第 132 条 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。

一 内国法人である同族会社

二 イからハマまでのいずれにも該当する内国法人

イ 三以上の支店、工場その他の事業所を有すること。

ロ その事業所の二分の一以上に当たる事業所につき、その事業所の所長、主任その他のその事業所に係る事業の主宰者又は当該主宰者の親族その他の当該主宰者と政令で定める特殊の関係のある個人(以下この号において「所長等」という。)が前に当該事業所において個人として事業を営んでいた事実があること。

ハ ロに規定する事実がある事業所の所長等の有するその内国法人の株式又は出資の数又は金額の合計額がその内国法人の発行済株式又は出資(その内国法人が有する自己の株式又は出資を除く。)の総数又は総額の三分の二以上に相当すること。

2 前項の場合において、内国法人が同項各号に掲げる法人に該当するかどうかの判定は、同項に規定する行為又は計算の事実のあつた時の現況によるものとする。

3 第一項の規定は、同項に規定する更正又は決定をする場合において、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、所得税法第百五十七条第一項（同族会社等の行為又は計算の否認等）若しくは相続税法第六十四条第一項（同族会社等の行為又は計算の否認等）又は地価税法（平成三年法律第六十九号）第三十二条第一項（同族会社等の行為又は計算の否認等）の規定の適用があつたときについて準用する。

73 当時は法人の所得課税も所得税法中に定められていた

74 武田・前掲注 2、5536 頁。

75 同上、5538 頁。

76 同上、同頁。

77 同上、5538-5539 頁。

78 日本における長期的・安定的な税制と税務行政の確立を図るため、昭和 24 年にシャウプ使節団が来日し、国税と地方税にわたる税制の合理化と負担の適正化のために行った勧告。国税庁 HP「シャウプ勧告と税制改正」。

(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/shiryou/library/19.htm>)

79 武田・前掲注 2、5539-5540 頁。

80 川田剛「租税回避 第 4 回」税経通信第 58 巻 9 号、2003 年 7 月、42 頁。

81 武田・前掲注 2、5540 頁。

82 同上、5542 頁。

83 同上、5542-5548 頁。

84 同上、5543 頁。

85 同上、同頁。

86 同上、5550 頁。

87 同上、同頁。

88 武田・前掲注 43、438 頁。

89 同上、439 頁。

90 富岡幸雄『税務会計学原理』（中央大学出版部・2003 年）683 頁。

91 租税法の基本原則として租税法の内容に関するものは、租税公平主義、あるいは公平負担の原則がある。租税公平主義の法律上の根拠としては、憲法 14 条の法の下での平等原則に根拠が求められる。水野忠恒『大系租税法』（中央経済社・2015 年）11 頁。

92 同族会社においては、租税負担の不公平をなくすため、特別規定として法 132 条のほか、留保金課税（特定同族会社のみ）、使用人兼務役員の制限及び役員の認定などが設けられている。山本守之『法人税の理論と実務』（中央経済社・2018 年）35 頁。

93 太田洋『第 4 版 M&A・企業組織再編のスキームと税務』（大蔵財務協会・2019 年）898-899 頁。

94 川田剛『節税と租税回避』（税務経理協会・2009 年）335 頁。

95 太田・前掲注 93、899-900 頁。

96 今村隆『現代税制の現状と課題（租税回避否認規定編）』（新日本法規出版・2017 年）133 頁。

97 川田・前掲注 94、335-336 頁。

98 同上、336 頁。

99 法人税法施行令第 173 条 法第 132 条第 1 項第 2 号ロ（同族会社等の行為又は計算の否認）に規定する主宰者と政令で定める特殊の関係のある個人は、次に掲げる者及びこれらの者であつた者とする。

一 当該主宰者の親族

二 当該主宰者とまだ婚姻の届出をしないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

三 当該主宰者の使用人

四 前三号に掲げる者以外の者で当該主宰者から受ける金銭その他の資産によつて生計を維持するもの

五 当該主宰者の雇主

六 第二号から前号までに掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

100 ハッ尾順一『六訂版 租税回避の事例研究』（清文社・2014年）18頁。

101 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房・1995年）415頁。

102 水野・前掲注91、576頁。

103 品川・前掲注9、22頁。

104 松沢智『新版 租税実体法 補正版』（中央経済社・1999年）47頁。

105 増田英敏『リーガルマインド租税法 第4版』（成文堂・2013年）157頁。

106 同上、同頁。

107 東京高等裁判所平成26年（行コ）第208号法人税更正処分取消等、通知処分取消請求控訴事件（TAINSコードZ265-12639）。

108 IBM事件においては、最高裁判決の上告不受理決定により、納税者の請求を認容した原審である東京高裁の判断が維持され、納税者が勝訴し、国側が敗訴という結果で幕を閉じた。最高裁判所（第一小法廷）平成27年（行ヒ）第304号各法人税更正処分取消等、通知処分取消請求上告受理事件（TAINSコードZ266-12802）。

109 金子宏『租税法 第22版』（弘文堂・2017年）498-499頁。

110 太田・前掲注93、914頁。

111 同上、920頁。

112 同上、936頁。

113 同上、920-921頁。

114 同上、921-922頁。

115 同上、922頁。

116 金子・前掲注109、488頁。

117 竹内綱敏「ヤフー事件最高裁判決の検討」税法学576号、2016年11月、110-111頁。

118 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）17頁。

119 富岡・前掲注31、359-360頁。

120 同上、360頁。

第4章 判例研究

本章では、組織再編税制の行為計算否認規定が創設されてから、はじめてその適用の可否に関する司法判断が下されたヤフー事件及び IDCF 事件について、事件の概要、それぞれの事件において用いられた組織再編成の手法、適格要件の趣旨、目的及び争点を確認し、被告の主張、原告の主張及び判決の内容を整理した後に判決内容の検討を行う。

第1節 ヤフー事件

裁判の判決は下記の通りである。

- (1) 平成 26 年 3 月 18 日（東京地裁）（棄却、控訴）¹
- (2) 平成 26 年 11 月 5 日（東京高裁）（棄却、上告）²
- (3) 平成 28 年 2 月 29 日（最高裁）（棄却、確定）³

第1項 事件の概要

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。）からソフトバンクの完全子会社であったソフトバンク IDC ソリューションズ株式会社（以下「IDCS」という。）の発行済株式の全部を譲り受けた後、平成 21 年 3 月 30 日、ヤフーを合併法人、IDCS を被合併法人とする合併を行った。そして、ヤフーは、平成 20 年 4 月 1 日から平成 21 年 3 月 31 日までの事業年度の法人税の確定申告に当たり、法人税法第 57 条 2 項の規定に基づき、IDCS の未処理欠損金額約 542 億円をヤフーの欠損金額とみなして同条 1 項の規定に基づき損金の額に算入したところ、処分行政庁は、本件買収、本件合併及びこれらの実現に向けられたヤフーの一連の行為は、同法施行令 112 条 7 項 5 号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、法人税法第 132 条の 2 の規定に基づき、更正処分を行ったため、ヤフーがその取消しを求めた事案である⁴。

本判決を時系列に沿って整理すると下記の通りである⁵。

なお、ヤフー事件及び IDCF 事件は一連の組織再編成であるため、時系列上、両事件の事象が混在してしまう。そのため、ヤフー事件に係る事象について下線を引き、IDCF 事件と区別している。

①平成 20 年 11 月 21 日

ソフトバンクがヤフーに対して、IDCS を吸収合併し、シナジー効果を享受するとともに、IDCS の繰越欠損金とヤフーの事業収益を相殺して税務メリットを享受する、という内容を含む提案を書面によって行う。

②平成 20 年 12 月 26 日

IDCS の臨時株主総会において、ヤフー代表者である丙氏を取締役に選任し、IDCS の取締役会において、丙氏を無報酬で非常勤の取締役副社長に選任する。

③平成 21 年 1 月 7 日

IDCS が新設分割計画書を作る。

④平成 21 年 2 月 2 日

IDCS が新設分割によって IDCF を設立する。

⑤平成 21 年 2 月 18 日

ソフトバンクがヤフーに対し、IDCS の繰越欠損金の引継ぎが税務当局に否認された場合には納税額の全額を負担する旨の書面を差し入れる。

⑥平成 21 年 2 月 19 日

IDCS がヤフーに対し、IDCF の株式の全部を譲渡する契約を締結し、翌 20 日に譲渡代金の授受を行う。

⑦平成 21 年 2 月 23 日

ソフトバンクがヤフーに対し、IDCS の株式の全部を譲渡する契約を締結し、翌 24 日に譲渡代金の授受を行う。

⑧平成 21 年 2 月 25 日

ヤフーが IDCS を吸収合併する合併契約書を締結する。

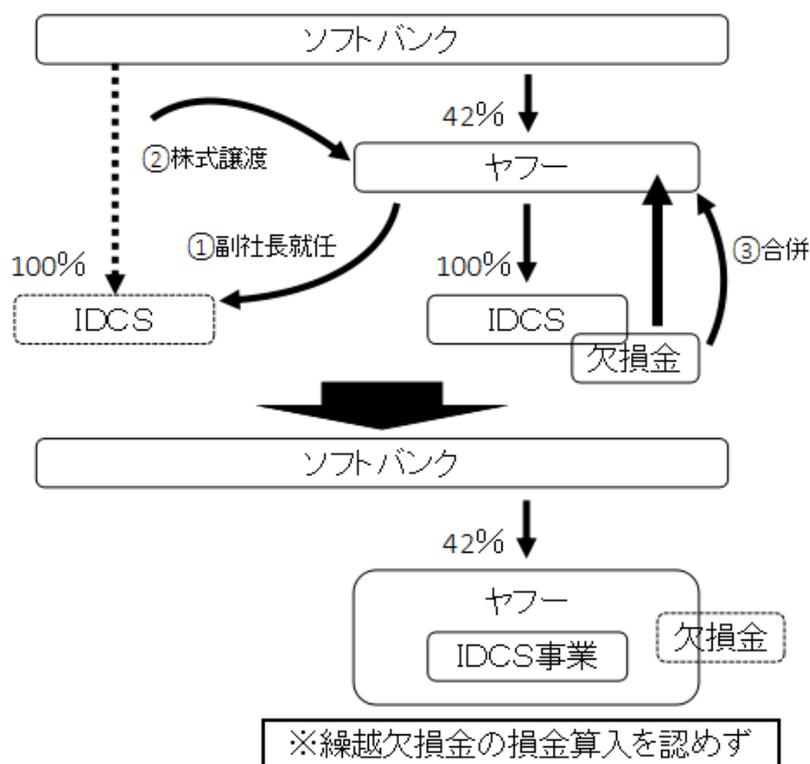
⑨平成 21 年 3 月 30 日

ヤフーが IDCS を吸収合併する。

⑩平成 21 年 3 月期の申告

ヤフーが IDCS から引き継いだ繰越欠損金を損金に算入して申告を行う。

ヤフー事件の概要を図に表すと次のとおりである。



朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』（清文社・2014年）284頁参考

第2項 組織再編成の手法・適格要件の趣旨目的

ヤフー事件における組織再編成の手法及び適格要件について、組織再編成の種類は吸収

合併であり、組織再編成の種類は企業グループ内組織再編成のうち、完全支配関係の場合に該当する。この場合において適格組織再編成（適格合併）に該当するためには、①金銭等不交付要件、②完全支配関係継続要件の両方の要件を満たす必要がある。

もっとも、ヤフー事件においては被合併法人の繰越欠損金を引き継ぎ、その利用制限を課されないために適格合併の適用に加えて、みなし共同事業要件を満たす必要がある。

また、みなし共同事業要件とは、①4要件型と②2要件型のいずれかに該当するものをいう（法人税法第57条4、法人税法施行令第112条10、3）。①4要件型とは、(a)事業関連性要件、(b)事業規模要件、(c)被合併事業規模継続要件及び(d)合併事業規模継続要件の全てを満たすものをいい、②2要件型とは(a)事業関連性要件及び(e)特定役員引継要件の両方の要件を満たすものをいう⁶。

はじめに吸収合併が適格合併に該当するための適格要件について、①金銭等不交付要件は、合併の対価として合併法人株式（合併法人の株式）、合併親法人株式のいずれか一方の株式以外の資産の交付がないことをいう（法人税法第2条12の8）⁷。

なお、①金銭等不交付要件が設けられている趣旨は、組織再編成によって資産が移転した場合に、その対価として金銭や株式以外の資産が交付されたときには、資本等取引ではなく通常の譲渡取引であるから、適格要件から除外して原則どおりの時価により譲渡損益を計上すべきだという考え方に基づいている⁸。

また、金銭等の交付があった場合には、その金銭等の交付部分だけ課税されるというわけではなく、適格要件を具備していないと判断されるため、全体について譲渡損益の繰延べという課税の特例が適用されないという点に注意すべきである⁹。

次に②完全支配関係継続要件とは、被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係がある場合における完全支配関係をいい、当事者間の完全支配関係¹⁰による合併の場合には、合併により一の法人となるため、合併後の完全支配関係の継続は求められていない¹¹。完全支配関係の場合の組織再編成については、上記①金銭等不交付要件及び②完全支配関係継続要件を満たせば適格組織再編成とされる。

なお、支配関係の場合の組織再編成においては上記①金銭等不交付要件及び②完全支配関係継続要件の適格要件に加えて、独立事業単位要件及び事業継続要件を満たす必要がある。

また、②完全支配関係継続要件が設けられている趣旨は、資産が移転しても実質的な支配関係は変化しておらず、同じ法人のなかでたまたま法人格だけが分かっているだけで、事業内容としては全く同一のものと認識できるという発想に基づいていると考えられる¹²。

続いて、みなし共同事業要件について、はじめに(a)事業関連性要件とは、適格合併に係る被合併法人の被合併事業と合併法人の合併事業とが相互に関連するものであることをいう（法人税法施行令第112条3の一）¹³。

この場合における被合併事業とは被合併法人が適格合併前に営む主要な事業のうちの一つの事業をいい、合併事業とは合併法人が適格合併前に営む事業のうちの一つの事業をいう¹⁴。

したがって、被合併法人の事業又は合併法人の事業が複数ある場合には、全ての事業が関連している必要はなく、被合併法人の主要な事業のうちの一つの事業と合併法人の事業のうちの一つの事業が関連していれば、事業関連性要件を満たすことになる¹⁵。

次に(b)事業規模要件とは、被合併事業と合併事業のそれぞれの売上金額、被合併事業と

合併事業のそれぞれの従業者の数、被合併法人と合併法人のそれぞれの資本金の額又はこれらに準ずるものの規模の割合が概ね 5 倍を超えないことをいう（法人税法施行令第 112 条 3 の二）¹⁶。

なお、売上金額、従業者の数、資本金の額、これらに準ずるものの全ての指標が概ね 5 倍を超えないことが必要とされているわけではなく、いずれか 1 つの指標が 5 倍を超えなければ要件を満たすことになるため、例えば、売上金額、従業者の数の規模の割合が 10 倍以上であっても、資本金の額の規模の割合が概ね 5 倍を超えていないのであれば、(b)事業規模要件を満たすことができる（法人税基本通達 12-1-3、1-4-6）¹⁷。

続いて、規模継続要件である(c)被合併事業規模継続要件及び(d)合併事業規模継続要件について、(c)被合併事業規模継続要件とは、被合併事業が被合併法人と合併法人との間に最後に支配関係があることとなった時から適格合併の直前の時まで継続して行われており、かつ、被合併法人支配関係発生時と適格合併の直前の時における被合併事業の規模の割合が概ね 2 倍を超えないことをいう（法人税法施行令第 112 条 3 の三）¹⁸。

次に、(d)合併事業規模継続要件とは、合併事業が合併法人と被合併法人との間に最後に支配関係があることとなった時から適格合併の直前の時まで継続して行われており、かつ、合併法人支配関係発生時と適格合併の直前の時における合併事業の規模の割合が概ね 2 倍を超えないことをいう（法人税法施行令第 112 条 3 の四）¹⁹。

これらの(c)被合併事業規模継続要件及び(d)合併事業規模継続要件の規模継続要件が課されている趣旨は、規模継続要件を満たさないような場合において、合併直前に規模を増減させることにより、規模継続要件を形式的に満たそうとする租税回避行為を防止するために設けられている²⁰。

また、規模継続要件が設けられている趣旨について、山本守之氏は「いったん企業グループの傘下になった企業は「共同事業を行うための組織再編成」の要件を満たして繰越青色欠損金の制限を避けるため、企業実態を変化させるという租税回避が可能ですから、「みなし共同事業要件」のなかに、その事業がグループ関係構築後その組織再編成時まで企業実態が著しく変化していない（売上金額、従業員数等が倍又は半分の範囲内であること）という要件を付した上で、繰越青色欠損金の制限をしないことにした²¹。」と述べている。つまり、第 3 章の中の個別的否認規定の趣旨でも述べたが、グループ間の指揮命令システムを利用（企業規模を拡大ないし縮小することが自由）し、繰越欠損金を利用するための組織再編成を防止するために規模継続要件が設けられていると考えられる。

続いて(e)特定役員引継要件とは、適格合併の後に合併法人の特定役員²²又はこれらに準ずることとなることを見込まれていることをいう（法人税法施行令第 112 条 3 の五）²³。

なお、特定役員とは、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役、常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者とされている²⁴。

もっとも、被合併法人の常務取締役以上の役員 1 名以上と、合併法人の常務取締役以上の役員 1 名以上とが、合併後に合併法人の特定役員になることを見込まれている場合には、特定役員引継要件を満たすことができるため、特定役員の全てを引き継ぐことまでは要求されていない²⁵。

最後に、みなし共同事業要件が制定されている趣旨は、①業界再編成（共同事業要件の組織再編）を行う場合において、先に支配関係を構築した場合にも、支配獲得時に共同事業要件を満たしていれば含み損の承継を認めるべきであるということ、②支配獲得後に対象会社の事業を入れ換え、又は事業規模を増減させた場合において、共同事業要件を満たしたときは含み損の承継を否定する必要があるという、2 つの観点に基づいていると考えられる²⁶。

第3項 争点²⁷

本事件の争点は、次のとおりである²⁸。

(1) 法人税法 132 条の 2 の意義 (争点 1)

すなわち、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、一中略一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。

なお、争点 1 は、①法人税法 132 条の 2 にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」(不当性要件)の解釈と、②「その法人の行為又は計算」の意義に区分される。

(2) 丙氏の IDCS 取締役副社長就任は、法人税法 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)

すなわち、①本件取締役副社長就任は、「その法人の行為」で、「これを容認した場合には、一中略一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」(不当性要件)に該当するか否かと②本件取締役副社長就任は、原告の行為か否かである。

第4項 被告の主張

(1) 争点 1

①不当性要件の充足については、法 132 条の不当性要件の解釈を参考すべきとしながらも、法 132 条の 2 が設けられた趣旨等を述べ、その不当性要件の解釈については法 132 条とは異なるとして、次のように主張している。

「法 132 条の 2 の「不当」の解釈は当該規定の趣旨・目的を踏まえてされるべきであるところ、同条は、平成 13 年度税制改正において、企業組織再編成を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、これを防止して適正な課税をすることができるために、繰越欠損金等を利用した租税回避行為の防止規定など各個別規定にそれぞれ防止規定を設け、併せて、それらの防止規定をかいくぐる租税回避行為に対処するために、包括的な租税回避防止規定として、従前から設けられていた同族会社の行為又は計算の否認規定とは別個に、新たに創設されたものである。このような経緯と趣旨に鑑み、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と認められるもの」の解釈・適用は、組織再編成に係る法人の行為又は計算の特徴、組織再編税制における各個別規定の趣旨・目的について十分に考慮をし、その実態に即して行われるべきである²⁹。」

そして、本事件における組織再編行為は不自然・不合理であり、組織再編税制の趣旨・目的に反し、租税回避目的で行われたものであるとして次のように主張している。

「組織再編成によって行われる資産の移転には、事業上の必要性や、事業上の目的が全くないような場面を想定することができないことから、租税回避防止規定の適用場面として、事業上の必要性や事業上の目的が全くないことを要求することは、相当ではなく、当該行為又は計算について、事業目的が完全に否定できないとしても、そのことから直ちに「不当」性が否定されるものではなく、主たる目的が租税回避目的であると認められる場合には、課税減免等に係る規定ないし制度の濫用があったとみて、否認されるべきである³⁰。」

続いて②「その法人の行為又は計算」の意義については、はじめに法 132 条の 2 の規定

の趣旨について次のように述べている。

「法 132 条の 2 の規定は、それを包含する組織再編税制が、法人の税務処理に関し、他の法人の行為の如何によって取扱いが変わることがある仕組みとして構築されているものであることから、組織再編税制に関係する法人のすべてを掲げた上で、これらの法人のいずれかの行為によって当該法人だけでなく他の法人の法人税の負担が不当に減少するという事態が生じた場合には、その法人税の負担が不当に減少した法人について更正又は決定を行い得るように制定されたのである³¹。」

そして、その法人の行為の解釈について次のように述べ、本件副社長就任が原告の行為でないとして本件更正処分等の違法を主張する原告の主張は、失当であると主張している。

「法 132 条の 2 において否認の対象となる「その法人」の行為とは、その直前にある「次に掲げる法人」の行為、すなわち、「同条 1 号から 3 号までに掲げるいずれかの法人」の行為と解釈することができる³²。」

(2) 争点 2

①不当性要件の充足については、未処理欠損金額の引継規定の趣旨、みなし共同事業要件の規定内容及び特定役員引継要件が設けられている趣旨等を述べ、本件合併に至るまでの一連の行為の確認を行い、次のように不当性要件を充足すると主張している。

「本件合併に至るまでの一連の行為は、IDCS の未処理欠損金額を、言わば、「税金を減少させる権利」として、原告とソフトバンクとの間で自由に売買したものと評価できるものであって、本件合併は、法 57 条 3 項の立法趣旨に照らして、正に未処理欠損金額の引継ぎを制限すべきものに該当する。原告らは、同項が設けている制限を潜脱するため、事業上、特段の必要性も緊急性もないのに本件副社長就任を行い、共同事業が行われることを担保するような実質を有する特定役員が存在しないのに、本件合併の実態とかい離した「共同で事業を営む適格合併等」の形式を意図的に作出したのである。このように、本件副社長就任は、組織再編税制の個別規定を形式的に充足させることを主たる目的とした行為であり、本件副社長就任を容認すれば、当該規定の趣旨・目的に著しく反する結果となる。したがって、本件合併に至るまでの一連の行為における本件副社長就任は、組織再編税制における法制度を濫用して税負担の軽減を図る行為であって、法 132 条の 2 の適用上、法人税の負担を不当に減少させる結果をもたらすと評価されるべきである³³。」

続いて②原告の行為か否かについて、本件副社長就任は、グループ全体として行った行為であるとし、次のように主張している。

「本件副社長就任は、ソフトバンクグループ全体の税務メリットの享受という目的の下、ソフトバンクの要請、ひいてはソフトバンクグループ全体の要請に応じた原告の行為といえる。すなわち、IDCS の未処理欠損金額を引き継いでこれを直接有効利用する立場にある原告が、これを実現させるべく立案されたソフトバンクの計画に関与しないはずがない。原告の内部においては、特定役員引継要件を満たすべく、原告の特定役員のうち誰かを本件買収前に IDCS の特定役員に就任させる必要があることについて認識した上で、B 氏を IDCS の特定役員に就任させる旨を決定したことが明らかである。本件副社長就任は、原告の代表取締役である B 氏が、原告としての意思決定を行い、原告の意思決定に基づき、原告の業務執行として、自らを、将来的に合併することが想定されていた IDCS の取締役副社長に就任させたものと認められる。このように、本件副社長就任は、決して B 氏個人の行為では

なく、原告の行為又は原告の行為と同視し得る行為であり、法人税法 132 条の 2 の規定により否認することができる³⁴。」

ここまでの被告の主張をまとめると、被告は、法 132 条の 2 の解釈はその創設の趣旨・目的を踏まえて行なうべきであり、同条は個別制度の濫用・潜脱を防止することを主たる目的として設けられたものである、と主張している³⁵。

つまり、租税法規の濫用を主張しており、「各個別規定の趣旨・目的に鑑みて、ある行為又は計算が不合理又は不自然なもの認められる場合」又は「各規定を濫用し、税負担の公平を著しく害するような行為又は計算と評価できる場合」であるかどうか、であると主張していたと考えられる³⁶。

第 5 項 原告の主張

(1) 争点 1

①不当性要件の充足について、法 132 条の 2 は法 132 条と同様に租税回避以外の私的経済取引としての合理性が存在しない行為のみが否認の対象となるにすぎないと解すべきであると、有力な租税法研究者にも支持されている³⁷ことを述べ、特定役員引継要件の不当性要件の解釈について、次のように主張している。

「特定役員引継要件を充足する事実が存在するにもかかわらず、法 132 条の 2 の解釈適用上「不当」と評価して特定役員引継要件の充足を否認することが許される場合について具体的に敷衍すると、特定役員への選任が私法上適法有効にされているという事実こそ存在するものの、特定役員として職務遂行する意思もなければ職務遂行の客観的事実もおよそ一切存在しないような、いわば「形だけ」「名前だけ」にすぎない場合のみが、法 132 条の 2 の解釈適用上「不当」と評価されると解すべきである³⁸。」

そして、法 132 条の 2 の適用については、純経済人として不合理・不自然な行為はないとし、次のように主張している。

「特定役員が、特定役員として職務執行するというその就任の目的に従って（主観面）、実際にも会社の経営の中枢に関与し特定役員として職務執行しており、合併後も被合併法人から承継した事業の中枢に関与している客観的事実が存在する（客観面）ならば、その就任は、経済社会において通常行われている正常な行為であるとともに、特定役員として職務執行する意思を伴った行為であり、正当な理由ないし事業目的も伴っているものであるから、異常ないし変則的で、かつ、租税回避以外に正当な事業目的ないし理由がない行為、すなわち純経済人の行為として不合理・不自然な行為であるとは到底評価できず、法 132 条の 2 の解釈適用上「不当」と評価する余地はないものと解される³⁹。」

続いて②「その法人の行為又は計算」の意義については、租税法律主義の下で文理解釈により行い、また、法 132 条の 2 と同様の包括的否認規定である法 132 条及び相続税法 64 条と条文構造及び立法趣旨が共通しているため、その意義については同様に解すべきであると、次のように主張している。

「法 132 条の 2 は、法 132 条 1 項及び相続税法 64 条 1 項と同様に、法 132 条の 2 各号に掲げる法人のその「行為又は計算」のみを否認できる規定であると解釈すべきである。すなわち、本件においては、「合併等をした一方の法人又は他方の法人」（同条 1 号）である原告の行為の「行為又は計算」のみが否認の対象となり得ると解すべきである⁴⁰。」

(2) 争点 2⁴¹

①不当性要件の充足について、本件副社長就任に至る経緯を確認し、B氏の副社長としての職務遂行の状況及びB氏を副社長に就任してもらう事業上のメリット等が述べられ、次のように主張している。

「かかる事実関係に照らせば、本件副社長就任は、B氏において特定役員として職務執行する意思もなければ職務執行の客観的事実もおよそ一切存在しない場合などとは到底言えず、「仮装的」、「名目的」、「形だけ」、「名前だけ」といった場合とは完全にかげ離れているものであることが明白である。本件副社長就任は、経済社会において通常行われる、租税上の考慮以外にも正当な事業目的ないし理由があることが明らかな行為である⁴²。」

そして、「本件副社長就任は、法132条の2の「法人税の負担を不当に減少させる」に該当すると評価される余地はないというべきである⁴³。」と主張し、不当性要件の充足はなし得ないものとしている。

続いて②原告の行為か否かについては、次のように述べ、原告の行為はどこにもなく、法132条の2を適用して否認することができないと主張している。

「本件副社長就任は、①B氏をIDCSの取締役を選任する旨のIDCSの臨時株主総会及びソフトバンクによる議決権の行使、②個人としてのB氏の承諾の意思表示並びに③B氏を副社長に選定する旨のIDCSの取締役会決議のみにより行われたものであり、本件副社長就任に関し、原告の行為はどこにも存在しない⁴⁴。」

ここまでの原告の主張をまとめると、原告は、従前からある同族会社の租税回避の否認規定である132条の「租税回避」の判断基準と同じであるとし、すなわち、経済合理性や事業目的の有無によって判断するべきであり、「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」場合に同条の「租税回避」となる、と主張している。

つまり、私法上の選択可能性を利用して、私的経済取引として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、税負担を減少させ、あるいは排除することとされている通説的定義を踏まえると、同条の不当性要件は、純経済人の行為として不合理・不自然であるかどうかにより判断されるべきと主張していたと考えられる⁴⁵。

第6項 判決の内容

(1) 平成26年3月18日（東京地裁）（棄却、控訴）⁴⁶

東京地裁ではそれぞれの争点について下記のように判示し、被告の主張を一部退けるものの⁴⁷、その大部分を採用し、原告の主張を退けている。

①争点1

判決文では、はじめに組織再編成に係る税制について法人課税の在り方を検討した「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⁴⁸」が述べられており、その中で、法132条の2が設けられた理由として「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」として、同条の創設の趣旨・目的を確認している。

そして、①不当性要件の充足について東京地裁は、法 132 条の 2 が設けられた趣旨、組織再編成の特性、組織再編税制に係る個別規定の性格などを勘案して、次のように判示し、被告の主張を採用し、原告が主張した不当性要件の充足を退けている。

「(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) 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。」

続いて②「その法人の行為又は計算」の意義については、東京地裁は次のように判示し、否認の対象となる行為又は計算は「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のみであるという原告の主張を退けている。

「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法人税法 132 条の 2 の趣旨に鑑みれば、法人税法 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、法人税法 132 条の 2 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。一中略一法人税法 132 条の適用上、否認対象が同族会社の行為に限定されると解釈すべきであるとしても、法人税法 132 条の 2 についてこれと同一の解釈をしなければならないとまではいえない。」

②争点 2

判決文では、最初に法人税法第 57 条の 2 項及び 3 項の趣旨について、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ており、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的否認規定であることを確認している。

続けて、法人税法施行令第 112 条 7 項 5 号の趣旨について、みなし共同事業要件の趣旨を述べ、その後になし共同事業要件の中の特定役員引継要件の趣旨を述べている。

まず、みなし共同事業要件の趣旨について、みなし共同事業要件に該当するためには①4 要件型と②2 要件型があることを述べ、①4 要件型の事業規模要件については、「大規模な会社が小規模な会社を合併する場合、共同で事業を営むことを目的とするものとは考えられず、むしろ、当該合併は小規模な会社が有する未処理欠損金額を取り込むことによって租税負担を軽減することを目的とするものと考えられることから、そのような合併を租税回避に利用することを防止する趣旨で設けられている」として、事業継続要件については、「特定資本関係発生後、合併に至るまでの間双方の法人の事業の経済実態に実質的な変更がある場合は、未処理欠損金額を含め従前の課税関係を継続させるべき基礎を欠くものとなる

と考えられることから、そのような合併を租税回避に利用することを防止する趣旨で設けられたと解される」としている。

そして、ヤフー事件において適用された②要件型の特定役員引継要件については、「事業規模要件及び事業継続要件の点において法人税法施行令第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、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うことができることから、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」としている。

さらに、特定役員引継要件について「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言い難い」と述べており、続けて法人税法施行令112条7項5号に係る法人税法132条の2の適用の在り方について東京地裁は次のように判示し、特定役員と被合併事業との結び付きを認める解釈は認める余地がないとの原告の主張を退けている。

「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税の有無、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。一中略一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。」

最後に①不当性要件の充足について、東京地裁は次のように判示し、本件副社長就任が不当性要件に充足するとして、原告の主張を退けている。

「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。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。」

次に②本件副社長就任が原告の行為か否かについて原告の意思決定に基づき、丙氏が原告の業務執行として、IDCSの取締役副社長に就任させたとする被告の主張に対し、裁判所は次のように判示し、被告の主張を退けている。

「原告の機関において丙氏をIDCSの取締役副社長に就任させるという意思決定がされ

たことを認めるに足りる的確な証拠はない。また、丙氏の本件副社長就任が、丙氏の個人的な利益とは無関係に、もっぱら原告の利益のために行われたものであったとしても、原告の企業規模や資本構成に照らせば、そのことのみをもってして、丙氏の行為を原告の行為と同視することには困難があると言わざるを得ない。」

これが当事件において唯一、被告の主張が誤っていると裁判所が判断を下しているが、争点1の②「その法人の行為又は計算」の意義における判決を踏まえれば、丙氏の副社長就任が原告の行為ではないとしても、当判決には何ら影響を及ぼさない。

(2) 平成26年11月5日（東京高裁）（棄却、上告）⁴⁹

続いて、東京高裁においては、原判決を次のように一部補正しているが、その大部分について原判決は相当であるとし、控訴人の主張はいずれも理由がないとして棄却すべきものとして判断を下している。

「①控訴人とIDCSと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を充足していないことが認められる。したがつて、本件合併は、大規模な会社が小規模な会社を合併するものであると認められるが、大規模な会社が多額の未処理欠損金額を有する小規模な会社を合併する場合、一般には共同で事業を営むことを目的とするものとは考えられず、むしろ、当該合併は、小規模な会社が有する未処理欠損金額を取り込むことによって税負担を軽減することを目的とするものと考えられることから、規模要件が規定された。」

「②丙氏が、IDCSの取締役副社長に就任することは、IDCS及び控訴人のいずれにとつても、控訴人の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させること以外に、事業上の必要があるとは認められず、経済的な行動としていかにも不自然・不合理なものとして認めざるを得ないのであつて、本件副社長就任の目的は、専ら法人税法施行令112条7項5号の要件を満たし、法人税法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つたものと認められるのであり、一中略一合併法人の代表取締役である丙氏が本件副社長就任をしたことをもつて、被合併法人であるIDCSと合併法人である控訴人の双方の経営者が共同して合併後の事業に参画しており、経営の面からみて、合併後も共同で事業が営まれていると評価することができないことが明らかである。」

「③本件合併時における丙氏以外のIDCSの役員はいずれも、経営者として本件買収前のIDCSの事業を担っていたが、本件合併後、合併法人である控訴人の役員に就任する事業上の必要性がないものと認められ、その就任が予定されず、実際にも就任していないのである。一中略一本件副社長就任から本件買収までの期間は2ヶ月と短く、非常勤で、代表権も、部下や専任の担当業務もなく、本件買収前のIDCS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、丙氏の副社長就任は、IDCS及び控訴人のいずれにとつても、控訴人の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させること以外に、その事業上の必要は認められず、経済的な行動としていかにも不自然・不合理なものとして認めざるを得ないのであつて、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つたと認められ、仮に上記目的以外の事業上の目的が全くないとはいえないものと認定する余地があるとしても、その主たる目的が、控訴人の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させることにあつたことが明らかであると認められる。」

(3) 平成 28 年 2 月 29 日（最高裁）（棄却、確定）⁵⁰

そして、最高裁においては、次のように判示し、原審の判断は正当として是認している。

「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、法人税法 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。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。」（筆者、下線）

第 7 項 判決内容の検討

東京高裁では、東京地裁の判決を基に若干の補正をしつつも原審を維持しており、東京地裁と同様に「趣旨・目的基準」により判決を下しているが、その後の最高裁判決においては、東京地裁及び東京高裁の判断基準である「趣旨・目的基準」では不当性要件の該当性の判断基準としては具体性に欠け、納税者の予測可能性の観点から問題があると判断したものと恐れ、より具体性のある「租税法規濫用基準」を示し、判決を下している。⁵¹

最高裁が示した「租税法規濫用基準」について、上記判決文の下線部「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」（筆者、傍点）を考察すると、前記傍点「不自然な」という表現に対して、金子宏教授は、租税回避行為の判断基準とする「異常ないし変則的な」という表現とそれほど異なるものでないとしつつも、「不自然な」という表現は、「異常ないし変則的な」という表現と比較するとやや不明確であるため、拡大解釈のおそれがあると述べている⁵²。つまり同教授は法 132 条の 2 の適用の可否に関して、同条はそもそも不確定概念が用いられ、抽象的かつ普遍的な要素を多分に含んでいるのに、さらに不明確になることにおそれがあることを危惧している。

また、次の傍点「等」とされているのは、経済合理性、事業目的というのは例示であり、それ以外のものも含まれる可能性があるかと推定される⁵³。

佐藤信祐氏は「等」と付されていることについて、他に想定できないものがあるため、これを明らかにするには、濫用、租税回避の意図及び趣旨・目的から逸脱するとはどのような

ものかを明確に分析していく必要があると述べている⁵⁴。

したがって、最高裁は組織再編成に係る各規定を濫用しているかどうかを判断するためには、①不自然であること、②合理的な理由となる事業目的があるかどうかという基準を示した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用した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租税回避の有無を判断するのが相当であるとしている⁵⁵。

この点について太田洋氏は、最高裁は法 132 条の不当性要件の解釈と区別するために、組織再編税制の一環を成す一般的行為計算否認規定であるという法 132 条の 2 のあり方に適合させるための解釈を採用したものと考えられると述べている⁵⁶。

当判決は、前述した金子宏教授及び佐藤信祐氏の見解である「不自然な」、「等」などの不確定な言葉が用いられている点、及び太田洋氏の見解である法 132 条の 2 は一般的行為計算否認規定と解される点を踏まえると、その行為が、純経済人として不合理・不自然である行動か否か等による判断基準のみならず、加えて、租税法規の趣旨等という抽象的な要素をも考慮した判決であったといえるであろう。

ところで、ヤフーは法令に定められている形式的要件を満たしたにも関わらず、それが包括的否認規定によって否認されているわけであるが、これは納税者が組織再編税制の落とし穴にはまったような印象を受けざるを得ない。この点について、八ツ尾順一教授は「法律で形式的な基準を定めた以上、その基準を否定する包括的否認規定を安易に適用することは、例え納税者側にある程度否認されることが予測し得たといっても、許されるべきではない⁵⁷。」と批判しており、続けて、形式的要件（特定役員引継要件）を満たしているのに、それを否認する国側の主張、裁判所の判断については、「形式的な基準である特定役員引継要件を設けたこと自体、立法の失敗であり、この事件はその失敗の責任を納税者に負わせたということもできる⁵⁸。」と述べている。

さらに品川芳宣教授は、ヤフー事件を受けて、組織再編税制全体を俯瞰し、当事件の争点になった特定役員引継要件について次のように批判している。「一連の法制度のつくり方が、いかにも「租税回避をやってください」というような規定になっている点が気にかかります。ヤフー事件の役員引継要件というのはその典型です⁵⁹。」

たしかに、特定役員引継要件という形式的要件が法律で定められており、それを満たしているにも関わらず、否認される点については、同教授が指摘しているように法制度そのものが不十分であるような印象を受けるのも否めない。

当判決は、法令で定められている形式的要件を租税法規の濫用（つまり趣旨目的に反している）といった抽象的な概念に基づいて、法 132 条の 2 を適用して否認できることを示した。つまり、同条の適用範囲の広さを知らしめた判決であったといえよう。

第 2 節 IDCF 事件

裁判の判決は下記の通りである。

- (1) 平成 26 年 3 月 18 日（東京地裁）（棄却、控訴）⁶⁰
- (2) 平成 27 年 1 月 15 日（東京高裁）（棄却、上告）⁶¹
- (3) 平成 28 年 2 月 29 日（最高裁）（棄却、確定）⁶²

第 1 項 事件の概要

IDC フロンティア (以下「IDCF」という。)は、ソフトバンクの完全子会社であった IDCS から分社型分割である新設分割により設立された。その後、IDCS は、ヤフーに対し、IDCF の発行済株式全部の譲渡を行い、ソフトバンクは、ヤフーに対し、IDCS の発行済株式全部の譲渡を行い、ヤフーは、同社を合併法人、IDCS を被合併法人とする吸収合併を行った。そして、IDCF は、本件分割が非適格分割に該当し、資産調整勘定⁶³の金額が生じたとして、IDCF の法人税の確定申告に当たり、資産調整勘定の金額からそれぞれ所定の金額を減額し、損金の額に算入した。これに対し、処分行政庁は、本件分割の時点で本件譲渡が見込まれていたものとして本件分割を非適格分割とした上で、IDCF に資産調整勘定の金額を生じさせてこれを減額して損金の額に算入することを目的とした異常ないし変則的なものであり、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として、法人税法第 132 条の 2 の規定に基づき、本件各更正処分等をしたため、IDCF がその取消しを求めた事案である⁶⁴。

本判決を時系列に沿って整理すると下記の通りである⁶⁵。

なお、ヤフー事件及び IDCF 事件は一連の組織再編成であるため、時系列上、両事件の事象が混在してしまう。そのため IDCF 事件に係る事象について下線を引き、ヤフー事件と区別している。

①平成 20 年 11 月 21 日

ソフトバンクがヤフーに対して、IDCS を吸収合併し、シナジー効果を享受するとともに、IDCS の繰越欠損金とヤフーの事業収益を相殺して税務メリットを享受する、という内容を含む提案を書面によって行う。

②平成 20 年 12 月 26 日

IDCS の臨時株主総会において、ヤフー代表者である丙氏を取締役に選任し、IDCS の取締役会において、丙氏を無報酬で非常勤の取締役副社長に選任する。

③平成 21 年 1 月 7 日

IDCS が新設分割計画書を作る。

④平成 21 年 2 月 2 日

IDCS が新設分割によって IDCF を設立する。

⑤平成 21 年 2 月 18 日

ソフトバンクがヤフーに対し、IDCS の繰越欠損金の引継ぎが税務当局に否認された場合には納税額の全額を負担する旨の書面を差し入れる。

⑥平成 21 年 2 月 19 日

IDCS がヤフーに対し、IDCF の株式の全部を譲渡する契約を締結し、翌 20 日に譲渡代金の授受を行う。

⑦平成 21 年 2 月 23 日

ソフトバンクがヤフーに対し、IDCS の株式の全部を譲渡する契約を締結し、翌 24 日に譲渡代金の授受を行う。

⑧平成 21 年 2 月 25 日

ヤフーが IDCS を吸収合併する合併契約書を締結する。

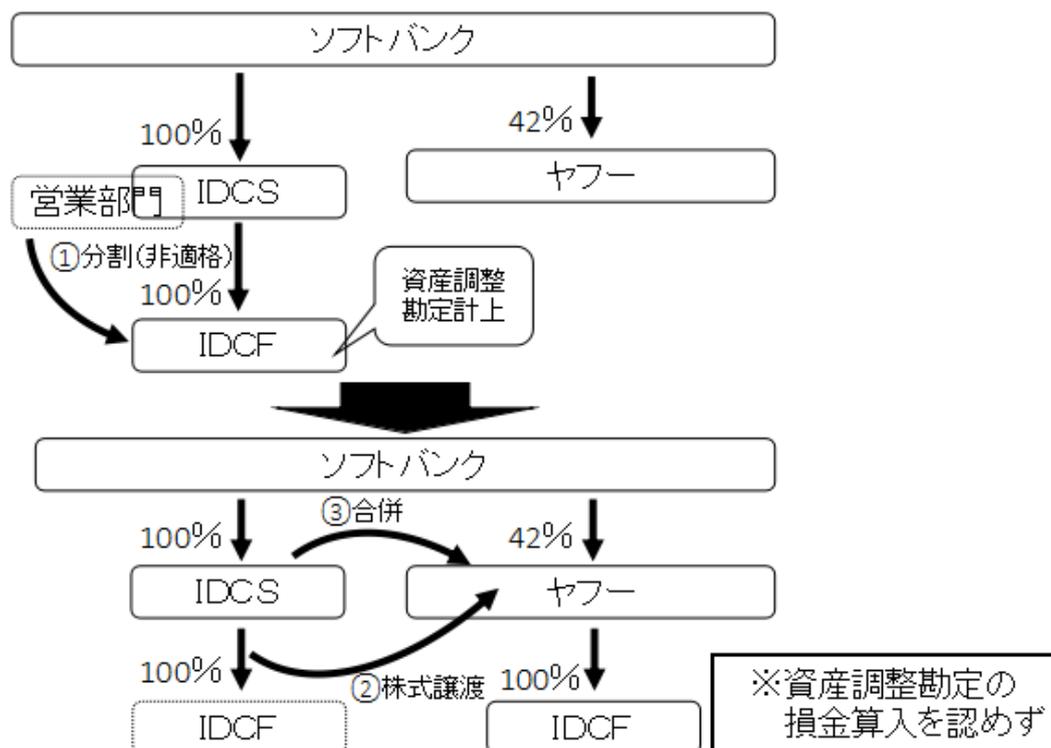
⑨平成 21 年 3 月 30 日

ヤフーが IDCS を吸収合併する。

⑩平成 21 年 3 月期の申告

IDCF が非適格分割において計上されることになる資産調整勘定を計上してその一部を損金に算入する申告を行う。

IDCF 事件の概要を図に表すと次のとおりである。



朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』（清文社・2014年）317頁参考

第2項 組織再編成の手法・適格要件の趣旨目的

IDCF 事件における組織再編成の手法及び適格要件については、組織再編成の種類は新設分割のうち、分社型分割に該当する。IDCS の単独分割であるため、単独新設分割とされ、企業グループ内組織再編成のうち、完全支配関係の場合の組織再編成に該当する。この場合において適格組織再編成（適格分割）に該当するためには、①金銭等不交付要件、②完全支配関係継続要件の両方の要件を満たす必要がある。

はじめに①金銭等不交付要件については、前述した第2節ヤフー事件で確認しているため、本節においては省略する。

次に、②完全支配関係継続要件について、分割前に分割法人と分割承継法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係があり、かつ、分割後も継続する見込みがあることをいう⁶⁶。なお、IDCF 事件は単独新設分割に該当するため、分割前には分割法人しか存在しておらず、分割承継法人が設立されていないため、分割前に完全支配関係継続要件を満たすことは不可能である。したがって、単独新設分割の場合には、分割後に完全支配関係が継続することが見込まれている⁶⁷ことが要求される。

この②完全支配関係継続要件は、簿価承継により手に入れた含み損の利用制限及び株主の出資金により作り出した二重の含み損の利用防止の2つの観点から、含み損の悪用を防

止するために設けられたと考えられる⁶⁸。

また「見込まれている」とは、単に分割の際の関係者の主観ではなく、その要件を満たすためには、分割後に具体的な予定があることが必要であると考えられる⁶⁹。

第3項 争点⁷⁰

本事件の主たる争点は、次のとおりである。

(1) 法人税法第132条の2の意義（争点1）

すなわち、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、一中略一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。

なお、争点1は、①法人税法132条の2にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」（不当性要件）の解釈と、②「その法人の行為又は計算」の意義に区分される。

(2) 本件計画を前提とした分割承継行為を法人税法第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）

すなわち、①本件計画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、一中略一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」（不当性要件）に該当するか否か。また、②本件計画を前提とした分割承継行為は、原告の行為か否か。

先にも述べたが、ヤフー事件及びIDCF事件は一連の組織再編成であるため、上記争点のうち、争点1についてはヤフー事件と共通の争点であるため、本節ではIDCF事件の固有の争点である争点2についてのみ検討を行うものとする。

第4項 被告の主張

①不当性要件の充足については、組織再編税制の基本的な考え方や適格組織再編成と非適格組織再編成等の課税上の取扱いが設けられている意味、法人税法63条、62条の3等の趣旨等を確認し、次のように主張している。

「移転資産等に対する支配が継続している場合において、適格分割として譲渡損益の計上を繰り延べることが組織再編税制の趣旨及び目的に適うにもかかわらず、適格分割として取り扱わないことは組織再編税制の趣旨を没却することになるのは明らかである。このことは組織再編税制における移転資産等の譲渡損益の取扱いについて定めた法人税法62条、62条の3等の規定の文言や上記のような組織再編税制の制度の仕組み、趣旨等からも明確であり、組織再編成を行う一般の納税者であれば十分認識できるものというべきであり、租税法律主義に何ら反するものではない⁷¹。」

続けて本件分割について検討資料等の確認を行い、その事実関係に照らして次のように主張している。

「原告の法人税の負担を減少させる結果を生じさせた原告の行為又は計算、すなわち、実質的に適格分割としての実態を有する本件分割の計画において、本件分割を非適格分割することにより、原告の法人税の負担を減少させる効果を得ることを目的として、本件譲渡1を組み込んだ行為は、上記で述べた種々の事実を総合勘案すれば、組織再編税制の趣旨・

目的に鑑みて、不合理・不自然な行為又は計算に該当するか否かという基準と照らして、法人税法 132 条の 2 における「不当」な税負担の減少をもたらす行為又は計算と評価されなければならない⁷²。」

②原告の行為か否かについては、本件分割は計画を前提とした分割承継行為であるとし、次のように主張している。

「本件計画は、本件分割が適格分割と非適格分割のいずれかに該当するのかを判断するに当たり直接影響を及ぼすものであり、原告の代表取締役である C 氏等は、本件計画が存在しており、これが遂行されることを十分に認識・了知した上で、これを前提として分割承継行為を行っているのであるから、本件計画の下での分割承継行為は、分割承継法人である原告の行為として否認の対象となるものである⁷³。」

ここまでの被告の主張をまとめると、被告は、移転資産等に対する支配、すなわち、組織再編税制の制度趣旨に基づいて考えた場合に、本件分割は適格分割であるのに、非適格分割とするのは、その趣旨等に反すると述べている。

そして、その非適格分割とする理由は、法人税の負担を減少させることを目的としており、本件分割は「不当」な減少に該当し、租税回避行為として法 132 条の 2 が適用されると主張している。

第 5 項 原告の主張

①不当性要件の充足について、本件提案に至るまで及び本件提案以降の経緯を確認し、本件分割の事業上の有用性を述べ、合理的な節税行為であるとし、次のように主張している。

「本件のスキームにおいては、原告は、原告株式譲渡を前提に本件分割に係る分割承継行為を行い、本件分割を非適格分割として組成して資産調整勘定を計上したのであるが、かかる行為は、適格要件や資産等超過差額に係る法令の個別規定の文言が当然に予定している行為であるというほかなく、原告株式譲渡を前提とする本件分割に係る分割承継行為は、「節税」行為に該当し、租税法期の文言に従って租税負担の軽減（資産調整勘定の減額による損金算入）が認められるべきである。加えて、そもそも本件では、原告株式譲渡を前提とする本件分割に係る分割承継行為については、原告株式譲渡によりヤフーが様々な事業上の目的を達成できたこと、また、通常の M&A・組織再編成取引において一般的に行われているスキームに照らし通常の経済人を基準に見た場合には原告株式譲渡を 1 つ加えることも私的経済取引として合理性を有すること、という各事情が存在するのであって、原告株式譲渡を前提とする本件分割に係る分割承継行為は、異常ないし変則的とはいえず、私的経済取引としての合理性を有する行為であると優に評価することができる⁷⁴。」

続けて次のように述べ、節税行為であることを強調して主張している。

「原告株式譲渡を前提とする本件分割に係る分割承継行為は、①適格要件や資産等超過差額に係る法令の個別規定の文言が当然に予定している行為であるとともに、②異常ないし変則的とはいえず、私的経済取引としての合理性を有する行為であるといえるから、なおのこと「節税」行為に該当するものにほかならないのである⁷⁵。」

②原告の行為か否かについては、租税法は私法の法律関係を前提として課税関係を決定しているとし、被告の主張を真っ向から否定しており、次のように述べ、本件計画を前提と

した分割承継行為は否認の対象とならないと主張している。

「被告は、法 132 条の 2 の「行為」が法人税の更正又は決定を受ける法人に限られていることから、（主位的な主張としては）原告株式譲渡を否認すると主張することができず、無理に「本件計画を前提とする分割承継行為」などという私法上の法律関係からかけ離れた行為を否認の対象として想定しなければならなかったものといえる。更にいえば、被告がいみじくも「税法上別個の行為」との主張を展開していることから明らかなおり、被告が主張する引き直しは、法 132 条の 2 が想定している私法上の法形式の引き直しではなく、結局は租税法のみの世界の否認、つまり、本件分割という私法上の行為の法形式は何ら引き直すことはなく、法令上の適格要件に照らし非適格分割でしかない本件分割を適格分割であると否認するものに他ならないのである。要は、被告の主張は、IDCS と原告の完全支配関係の継続の見込みという法令上規定された明示の課税要件を全く無視しているだけということにほかならない。これは正に、法令上の課税要件自体の拡張・縮小ないし書き換えにほかならない。そのような効果は法 132 条の 2 が意図するところでは全くない⁷⁶。」

ここまでの原告の主張をまとめると、原告は、資産調整勘定の計上、すなわち非適格分割に該当することは法令の予定している行為であって、その分割承継行為は「節税行為」であり、純経済人として合理性を有するものと主張している。

つまり、この行為は異常ないし変則的ではない通常の法形式を採用し、租税法規に違反していないため租税回避行為に該当せず、当該組織再編成は「節税行為」であることを強調している。

第 6 項 判決の内容

(1) 平成 26 年 3 月 18 日（東京地裁）（棄却、控訴）⁷⁷

はじめに東京地裁では、①不当性要件の充足について次のように判示し、不当性要件は充足しているとして被告の主張を採用し、原告の主張を退けている。

「この計画は、本件分割後に本件譲渡 1 が行われることのみを局所的に取り出してみれば、「当事者間の完全支配関係」の継続の見込みがないとの判定がされるものの、「移転資産に対する支配」が継続しているか否かの指標とされる「当事者間の完全支配関係」が一時的に切断されるが短期間のうちに復活することが予定されているものであり、一連の組織再編成の計画を全体としてみると、C の分割は、実質的にみて、分割会社による「移転資産に対する支配」が継続する内容のものであると評価すべき場合であることは明らかである。」

続いて、②原告の行為か否かについては次のように判示し、被告の主張を退けている。

「分割承継法人が分割法人の権利義務を承継するのは、分割による法的効果にすぎず、分割承継法人において、同法人が行う何らかの承継行為か観念できるものではない。」

この争点における判断については、ヤフー事件と同様に被告の主張を退けている。

もっとも、ヤフー事件と同様に争点 1 の②「その法人の行為又は計算」の意義における判決を踏まえれば、原告が否認の対象とされる法人か否かについて、判断に何ら影響を及ぼさない。

最後に結論として次のように判示し、法 132 条の 2 により否認することができるとしている。

「分割後に本件譲渡 1 を行うという計画（本件計画）を前提とした分割行為は、「その法人の行為（中略）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」(法 132 条の 2) に該当し、同条の規定に基づき否認することができるというべきである。」

(2) 平成 27 年 1 月 15 日 (東京高裁) (棄却、上告) 78

東京高裁においては、原判決を次のように一部補正しているが、その大部分について原判決は相当であるとし、控訴人の主張はいずれも理由がないとして棄却すべきものとして判断を下している。

「①法 132 条の 2 は、組織再編成に関わる当事者として所有と経営とが分離していない会社を想定するものではなく、また、組織再編成の形態や方法は複雑かつ多様であり、同じ経済的効果を生じ得る複数の方法があり得るところ、複数の行為の組合せ、順序等の選択された方法につき、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る個別規定のとおり課税上の効果を生じさせた場合に明らかに不当と評価すべき状況が生じ得ることを想定して、このような状況の原因となる行為又は計算を否認することができるものとしたものであるから、法 132 条の規定とはその趣旨・目的において相当異なった側面を有するというべきである。」

「②法 132 条の 2 は、組織再編成税制の趣旨に鑑み、分割に伴う分割承継法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合も対象としていることは明らかであるが、新設分割にあっては、分割承継法人が設立されるまでは、当該法人は存在せずその行為又は計算を觀念することができないから、分割法人の分割行為等分割承継法人以外の法人の行為又は計算を否認して分割承継法人の法人税につき更正又は決定をすることも予定していると解される。」

「③本件は、E 社がデータセンターを自社保有することを事業上の目的として d 社を買収・吸収合併したものであったが、本件分割時において、控訴人が C 社及び E 社以外の第三者の支配下に置かれることは全く予定されておらず、経済的にみれば控訴人につき当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれているとの実態があったと評価される取引であったのに、本件計画は、当事者間の完全支配関係についての法及び施行令の技術的な定めに着目して、本件分割を非適格分割とすることにより法人税の負担を減少させるために、事業上の必要はない本件譲渡 1 をあえて介在させたものであり、このような具体的な事実関係に照らして、法 132 条の 2 の規定により、本件分割後にまず譲渡 1 だけを行うという本件計画を前提とした分割行為を否認したものであり、法 2 条 12 号の 11 イ、法 62 条の 8 第 1 項、施行令 4 条の 2 第 6 項 1 号等の個別規定をその文理に反して適用したものではない。」

(3) 平成 28 年 2 月 29 日 (最高裁) (棄却、確定) 79

そして、最高裁においては次のように判示し、原審の判断は正当として是認している。

「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」とは、法人の行為又は計算が組織再編成税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは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、組織再編成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。」

「②本件計画を前提とする本件分割は、平成 22 年 3 月期以降は損金に算入することができなくなる C 社の未処理欠損金額約 100 億円を上告人の資産調整勘定の金額に転化させ、上告人においてこれを以後 60 か月にわたり償却し得るものとするため、本来必要のない譲渡を介在させることにより、実質的には適格分割というべきものを形式的に非適格分割とすべく企図されたものといわざるを得ず、明らかに不自然なものであり、税負担の減少以外にその合理的な理由となる事業目的等を見いだすことはできない。」（筆者、下線）

「③そうすると、本件計画を前提とする本件分割は、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。」

第 7 項 判決内容の検討

最高裁では、東京地裁及び東京高裁の判決を全面的に支持しており、ヤフー事件と同様に「租税法規濫用基準」を採用し、経済合理性及び事業目的の観点から濫用の有無を判断している⁸⁰。

当事件の固有の論点である資産調整勘定の計上について、最高裁では「本件計画を前提とする本件分割は、平成 22 年 3 月期以降は損金に算入することができなくなる C 社の未処理欠損金額約 100 億円を上告人の資産調整勘定の金額に転化させ、上告人においてこれを以後 60 か月にわたり償却し得るものとするため、本来必要のない譲渡を介在させることにより、実質的には適格分割というべきものを形式的に非適格分割とすべく企図されたものといわざるを得ず、明らかに不自然なものであり、税負担の減少以外にその合理的な理由となる事業目的等を見いだすことはできない。」（上記判決文の下線部）と判示している。つまり、当事件の特徴である組織再編行為の一連の計画ないし全体的な計画において、本来やる必要のない行為が入っていたと判断されたために、その行為が不自然であるという認定（租税回避行為）がなされた考えられる⁸¹。

前述した傍点「本来やる必要のない行為」とは、IDCS がヤフーに対して IDCF の株を譲渡したことであり、この譲渡を行ったことによって「完全支配関係継続要件」に該当しないこととなるため非適格組織再編成となるが、この「完全支配関係継続要件」については、IDCF の設立日（平成 21 年 2 月 2 日）からヤフーが IDCS を吸収合併する日（平成 21 年 3 月 30 日）までは約 2 ヶ月と、この完全支配関係の切断は、局所的かつ一時的なものであり、実質的な完全支配関係は継続しており、また、本件分割を行う事業上の理由が明確でなく、むしろ欠損金利用等の目的が主目的であったと考えられたため⁸²、組織再編税制の趣旨でも述べた「移転資産に対する支配」が継続していると判断され、「完全支配関係継続要件」に該当するために適格組織再編成とされた。

この点について今村隆教授は、完全支配関係継続要件についてその趣旨に鑑みると、その要件は定義規定であり、事業目的や経済合理性を問題としているのは、適格要件を定めた同要件の趣旨・目的が資産の支配の継続性にあると考え、その趣旨に反するため、法 132 条の 2 が適用されたと述べている⁸³。

また、IDCS が新設分割により取得した IDCF 株式をヤフーに譲渡（完全支配関係の局所的な切断）して非適格分割とした後に、ヤフーと合併したことが要因となって租税回避行為に認定されたことについて、同様の経済的成果を得られる他の組織再編手法を採用した場

合を仮定し、大淵博義教授は「既存の法人又は金銭で設立した法人に対して吸収分割により資産を移転し、その対価として、新株式の交付と一部金銭を交付した場合には、非適格であり譲渡益課税がなされること、かかる分割を、法人税法 132 条の 2 により否認することはできないこと、という点です⁸⁴。」と述べており、さらに同教授は、金銭交付による非適格分割について「その金銭交付がなかったものとフィクションして否認することができるのでしょうか。真実に存在する金銭交付を、金銭の交付がなかったものとして否認することは、租税回避行為の否認法理の限界を超えているということなのです⁸⁵。」と述べている。たしかに同教授がいうように、現金を対価とする吸収分割を行った場合には、金銭等不交付要件を満たさず非適格組織再編成とされるため、IDCF において IDCS に対する現金交付金額と受入資産価額との差額が資産調整勘定となり、当事件と同様の経済的成果を得られることとなる。

このような現金を対価とする吸収分割（以下、「現金交付吸収分割」という。）を実施していれば、ごく自然な法的構成で、当事件において行われた組織再編成と全く同じ経済的成果が得られる訳である⁸⁶。

この点について、太田洋氏は「今回、課税当局は、当該取引が異常、変則的な取引であるか否かという観点をあまり重視していなかったがゆえに、「適格外し」ではないかという思い込みを引きずられて、課税処分に踏み切り、裁判所もまたそれに引きずられてしまったのではないかと思います⁸⁷。」と述べており、裁判所は経済的合理性基準を念頭に置かず、適格外しであるという先入観によって当事件を判断したために、当事件における組織再編成が同様の経済的成果を得られる、ごく自然な法的構成（現金交付吸収分割）によって行われた場合との対比ができず、法 132 条の 2 が適用されなかったという見解から当判決を批判している。

組織再編成は相当に多様かつ複雑であるために、同じ経済的成果を得られる組織再編成の類型は多数存在するものと考えられる。当事件においては、たまたま用いられた単独新設分割が法 132 条の 2 によって否認されているが、仮に、納税者が前述した現金交付吸収分割を採用したならば当事件の判決は違った結論になり得たかもしれない。

第 3 節 まとめ

ここまで一連の組織再編成であるヤフー事件及び IDCF 事件の整理、確認及び検討を行ってきた。結果としては両事件とも同様に、納税者の全面敗訴という形で幕を閉じた⁸⁸。両事件の相違点、争点及び適用法令等をまとめると以下の表のとおりである。

ヤフー事件	IDCF 事件
適格合併	非適格分社型分割
未処理欠損金の引継ぎ	資産調整勘定の償却
適格作り	適格外し
特定役員引継要件	当事者間の完全支配関係
法法 57①～③ 旧法令 112⑦五	法法 62 の 8①④⑤

ハッ尾順一『六訂版 租税回避の事例研究』（清文社・2014 年）394 頁参考

ヤフー・IDCF 事件の司法判断の大きな特徴は、租税回避行為か否かの判断基準に従来の「経済的合理性基準」に加えて、新たに「租税法規濫用基準」が示された点である。租税回避行為か否かについてこれらの判断基準が混在することは、課税庁側が税務執行をするにあたって 2 つの基準が存在することを意味し、税務執行が混乱する可能性がある⁸⁹と推察される。

また、「租税法規濫用基準」について、朝長英樹氏は「税法の各規定の「濫用」に該当するか否かをその税法の各規定の趣旨・目的から判断することになれば、自ずと、税理論自体が税法の各規定の趣旨・目的に目を向けられるものとなって行かざるを得ない⁹⁰。」と述べており、濫用の是非については、その制度の趣旨目的の理解が不可欠であるとし、租税回避行為の捉え方が、従来の「経済的合理性基準」から「租税法規濫用基準」に変化することを示唆している⁹¹。

このように租税回避行為の捉え方が「租税法規濫用基準」に変化した場合には、組織再編税制の趣旨目的等の理解が当然に求められることとなる。組織再編税制の趣旨・目的等の理解は、立法に携わる者であれば容易なことであるかもしれない。

しかしながら、一般の民間企業の納税者においては、ただでさえ複雑な組織再編税制の制度自体を理解するために大変な労力を費やしているのが現状である。この現状に鑑みると、納税者に組織再編税制の趣旨・目的等の理解までも求めることは、納税者が過度な負担を強いる結果となることは明らかである。実際問題上、納税者が組織再編税制の趣旨・目的等を理解することは大変に困難であると言わざるを得ない。

両事件の判決が今後の組織再編成に与える影響として、八ッ尾順一教授は、法 132 条の 2 が適用され、国側が勝訴し納税者側が敗訴した両事件の司法判断によって、企業の組織再編成に「ためらい」が生じるケースが考えられ、この納税者側のマイナスの影響は、組織再編成を考える企業にとっては決して小さくはないと思われる⁹²と述べている。

両事件の判決は、企業間の国際競争力強化のために創設された組織再編税制が、納税者の重要な意思決定の重要なファクターである租税負担に関して、納税者に対して少なからず不安を与えたことは否めず、組織再編税制の創設後に行われる組織再編成によって予想ないし所望していた市場経済効果を失うとまでは言い難いが、その効果が薄れることは明白であろう。

納税者（民間企業）は当判決を受けて、組織再編行為を行うことによって得られる利益を理解しつつも、組織再編税制を安心して組織再編税制を利用するためには、納税者自身が組織再編税制の立法趣旨、及び同税制の個別具体的な法令の目的を確認することのみならず、さらに組織再編税制に係る税制改正の経緯（これらのすべてを理解するのは大変に困難であるが）を整理する必要があるかもしれない。

1 東京地方裁判所平成 23 年（行ウ）第 228 号法人税更正処分取消請求事件（TAINS コード Z264-12435）。

2 東京高等裁判所平成 26 年（行コ）第 157 号法人税更正処分取消請求控訴事件（TAINS コード Z264-12563）。

3 最高裁判所（第一小法廷）平成 27 年（行ヒ）第 75 号法人税更正処分取消請求上告受理事件（TAINS コード Z264-12813）。

4 東京地裁・前掲注 1。

5 朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』（清文社・2014 年）284-285 頁。

-
- 6 中村慈美『平成 30 年版 図解 組織再編税制』（大蔵財務協会・2018 年）422 頁。
 - 7 同上、51 頁。
 - 8 山本守之『企業組織再編の税務』（税務経理協会・2001 年）45 頁。
 - 9 同上、同頁。
 - 10 完全支配関係継続要件については、当事者間の完全支配関係の場合の吸収合併とは別に、同一の者による完全支配関係又は無対価合併の場合の吸収合併があり、これらには完全支配関係に加えて、別段の定めが設けられている。
 - 11 中村・前掲注 6、54-55 頁。
 - 12 山本・前掲注 8、46 頁。
 - 13 中村・前掲注 6、422-423 頁。
 - 14 佐藤信祐『組織再編における繰越欠損金の税務詳解』（中央経済社・2009 年）76 頁。
 - 15 同上、同頁。
 - 16 中村・前掲注 6、423 頁。
 - 17 佐藤・前掲注 14、85 頁。
 - 18 中村・前掲注 6、423 頁。
 - 19 同上、423-424 頁。
 - 20 佐藤・前掲注 14、91 頁。
 - 21 山本・前掲注 8、92 頁。
 - 22 被合併法人の適格合併の前における特定役員等である者のいずれかの者又は合併法人の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をいう。
 - 23 中村・前掲注 6、424 頁。
 - 24 佐藤・前掲注 14、97 頁。
 - 25 同上、同頁。
 - 26 白井一馬・関根稔『組織再編税制をあらためて読み解く』（中央経済社・2017 年）51 頁。
 - 27 東京地裁・前掲注 1。
 - 28 この他に争点 3 として「本件更正処分に理由付記の不備があるか否か」について争われているが、本論文との関係性が希薄であるため、争点 3 については検討を行わない。
 - 29 朝長・前掲注 5、114-115 頁。
 - 30 同上、115-116 頁。
 - 31 同上、116-117 頁。
 - 32 同上、118 頁。
 - 33 同上、128-145 頁。
 - 34 同上、145 頁。
 - 35 同上、287 頁。
 - 36 荒井英夫「ヤフー事件最判を踏まえた法人税法 132 条 1 項と 132 条の 2 の不当性要件の解釈について」税大ジャーナル、2019 年 6 月、9-10 頁
(https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/0019005-083_arar.pdf)。
 - 37 中里実教授、田中治教授、大淵博義教授、水野忠恒教授、佐藤英明教授、占部裕典教授によって全面的に支持されている。朝長英樹・前掲注 5、123 頁。
 - 38 同上、118-125 頁。
 - 39 同上、126 頁。
 - 40 同上、126-128 頁。
 - 41 同上、同頁。
 - 42 同上、145-157 頁。
 - 43 同上、158 頁。
 - 44 同上、158-159 頁。

-
- 45 荒井・前掲注 36、9 頁。
- 46 東京地裁・前掲注 1。
- 47 本判決において「本件副社長就任が原告の行為か否か」については、被告の主張を退けている。
- 48 税制調査会、平成 12 年 10 月 3 日、第 2 回総会「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」
(http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/siryou/a02kai_2.html)。
- 49 東京高裁・前掲注 2。
- 50 最高裁・前掲注 3。
- 51 荒井・前掲注 36、12-13 頁。
- 52 金子宏『租税法 第 22 版』（弘文堂・2017 年）491 頁。
- 53 佐藤信祐「包括的租税回避防止規定の理論と解釈 第 33 回」Profession Journal 掲載号:No.206、2017 年 2 月 16 日(<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-485/>)。
- 54 同上。
- 55 忠岡博「組織再編成における租税回避否認規定（ヤフー事件最高裁判決を受けて）」税理第 60 巻 1 号、2017 年 1 月、159 頁。
- 56 太田洋「ヤフー・IDCF 事件最高裁判決の分析と検討」税務弘報第 64 巻 6 号、2016 年 6 月、47-48 頁。
- 57 八ッ尾順一『六訂版 租税回避の事例研究』（清文社・2014 年）389 頁。
- 58 同上、同頁。
- 59 品川芳宣「節税と租税回避のはざまに思う」税務弘報第 64 巻 6 号、2016 年 6 月、91 頁。
- 60 東京地方裁判所平成 23 年（行ウ）第 698 号、平成 24 年（行ウ）第 438 号、平成 25 年（行ウ）第 311 号法人税更正処分等取消請求事件（TAINS コード Z264-12436）。
- 61 東京高等裁判所平成 26 年（行コ）第 158 号各法人税更正処分等取消請求控訴事件（TAINS コード Z265-12585）。
- 62 最高裁判所（第二小法廷）平成 27 年（行ヒ）第 177 号法人税更正処分等取消請求上告受理事件（TAINS コード Z266-12814）。
- 63 内国法人が非適格合併等により被合併法人等から資産又は負債の移転を受けた場合において、非適格合併等対価額が移転を受けた資産又は負債の時価純資産価額を超える部分の金額については 5 年間で損金算入を行う。山本守之『体系法人税法』（税務経理協会・2016 年）1157 頁。
- 64 東京地裁・前掲注 60。
- 65 朝長・前掲注 5、317-318 頁。
- 66 菊地伸ほか『第 2 版 企業再編 法律・会計・税務と評価』（清文社・2015 年）528 頁。
- 67 中村・前掲注 6、89-90 頁。
- 68 白井・前掲注 26、78 頁。
- 69 今村隆『租税回避と濫用法理』（大蔵財務協会・2015 年）235-236 頁。
- 70 東京地裁・前掲注 60。
- 71 朝長・前掲注 5、242-251 頁。
- 72 同上、251-258 頁。
- 73 同上、258-261 頁。
- 74 同上、261-271 頁。
- 75 同上、271-272 頁。
- 76 同上、272-273 頁。

-
- 77 東京地裁・前掲注 60。
- 78 東京高裁・前掲注 61。
- 79 最高裁・前掲注 62。
- 80 佐藤・前掲注 53。
- 81 新川大祐「法人税法上の包括的な租税回避否認規定の適用をめぐる実務上の問題点（租税調査会研究報告第 32 号）」租税研究第 817 号、2017 年 11 月、148 頁。
- 82 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（IDCF 事件）」税務弘報第 62 巻 9 号、2014 年 9 月、148 頁。
- 83 今村・前掲注 69、237 頁。
- 84 大淵博義「（第 3 回）学説・判例理論の租税回避論と具体的否認ロジックの混迷」租税研究第 785 号、2015 年 3 月、222 頁。
- 85 大淵博義「（第 1 回）学説・判例理論の租税回避論と具体的否認ロジックの混迷」租税研究第 783 号、2015 年 1 月、150 頁。
- 86 大淵博義と太田洋の対談「法人税法 132 条、132 条の 2 とその運用の捉え方—ヤフー事件、IBM 事件を踏まえて」太田洋氏発言、税務弘報第 64 巻 1 号、2016 年 1 月、26 頁。
- 87 同上、同頁。
- 88 ヤフー・IDCF 事件の一連の流れについて、税務調査員が、提案書やメールを含めた合併・分割に関する証拠資料を大量に把握しており、これは納税者が税務調査に対して、証拠資料となるものを見せない、事実を話さないといった対応をした形跡が見受けられなかったと、現役時代に税務調査を行っていた元国税調査官の朝長英樹氏は述べている。朝長英樹「検証・IBM 裁判[第 1 回]」T&Amaster、No.554、2014.7.14、7 頁。
- 89 朝長英樹「ヤフー・IDCF 事件は「租税回避」の捉え方をどう変えたか」T&Amaster、No.634、2016.3.14、12 頁。
- 90 同上、13 頁。
- 91 同上、同頁。
- 92 八ッ尾・前掲注 57、394 頁。

終章

第1章及び第2章では、法132条の2の考察上、その根拠となる組織再編成に関する税制について、組織再編成税制の根幹たる組織再編手法等からその沿革及び趣旨等を確認し、第3章では、法132条の2に焦点を当てて、より詳細に考察するとともに、同様の包括的否認規定である法132条について沿革及び趣旨等の確認を行い、第4章では、法132条の2が規定されて以来、初めての司法判断が下されたヤフー事件及びIDCF事件について、事件の概要や争点等を整理することに加え、その司法判断の検討を行った。

そして終章では、第1章から第4章までの整理、確認及び検討を踏まえて、法132条の2の不当性要件について、歴史的に古くから法人税法に規定されている法132条との比較を行い、さらに、日本の最高法規である日本国憲法に定められている租税法律主義について、その具体的な要請等を確認し、最後に、法132条の2の今後の在り方として筆者の意見を述べるものとする。

第1節 法132条と法132条の2の比較（不当性要件に着目して）

法132条と法132条の2は、「法人税の負担を不当に減少させる」という同じ文言が用いられており、法人税法という同じ法律において同じ用語である限りにおいて、法132条と法132条の2の重要な点での共通性やその規定の置かれている場所の共通性に鑑みれば、いわゆる「不当性要件」の解釈については同様の考え方が採られるべきものとするのが自然であり、合理的であると考えられる¹。

ところで、そもそも「不当」とは不確定概念であるだけに不明確であり、法132条の2の不当性要件の解釈にあたっては、はじめての司法判断が示されたヤフー事件及びIDCF事件以前において明示的に議論している判例・学説等は見られなかった²。

そのため、法132条の2の不当性要件の解釈については、その創設から現在までに数々の裁判例がある法132条を当然に参考にして、第3章で述べたとおり、①その行為又は計算が異常ないし変則的であるか否か、及び②その行為又は計算を行ったことにつき租税回避以外に正当で合理的な理由ないし事業目的があったと認められるか否か、いわゆる「経済的合理性基準」によって判断がなされるものと考えられていた。

この点について、例えば入谷淳氏は「同族会社の行為計算否認規定と同じ考え方にに基づき、組織再編成にかかる行為計算否認規定における「不当に」は、組織再編成にかかる行為・計算が経済的合理性を欠いているということを意味しており、経済的合理性が欠いているといえるためには「問題となっている組織再編成にかかる行為・計算が異常ないし変則的で、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的がなく、租税回避の意図が認められること」が必要である³。」と、不当性要件の解釈については法132条の2も法132条と同様の「経済的合理性基準」に基づいて行われるべきであると述べている。

しかしながら、第4章で述べたとおり、法132条の2の不当性要件については、「経済的合理性基準」のみならず、①不自然であること、②組織再編成税制の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様か否か、いわゆる「租税法規濫用基準」が示された。

これらの基準の意義については、「経済的合理性基準」は私法上の選択可能性の濫用であり、「租税法規濫用基準」は租税法規の濫用であると考えられ、両者の濫用を事案ごとにどのように使い分けていくのかという基準は不明確であって、両者の濫用の違いは不当性に係る評価結果の違い、すなわち、事案そのものに基因する実体の違いではなく、事案の態様

の評価結果の違いに過ぎないと解される⁴。

したがって、両条文の不当性要件については、両条文とも両者の濫用のそれぞれの該当性を判断することになり、事案の態様の評価の結果として、私法上の選択可能性の濫用又は租税法規の濫用のいずれかに該当することが考えられ、両条文の対象となる分野における事案での通常用いられる法形式や適用される租税法規の趣旨・目的の把握のしやすさから、法 132 条の場合には私法上の選択可能性の濫用、法 132 条の 2 の場合には租税法規の濫用の該当性の判断が中心になると解される⁵。

つまり、法 132 条の 2 は「租税法規濫用基準」を中心として、さらに加えて「経済的合理性基準」によって不当性要件の判断がなされるものと解される。この点について水野忠恒教授は、「同族会社の規定と同様にその適用要件が明確でないので、個別の事案の集積により適用基準が明確化されることが必要である。「経済的合理性」という基準を立てることも考えられるが、複雑な組織再編成においては、合理性の判断を行うためには、その事業目的等を考慮することになる⁶。」として、法 132 条と同様の「経済的合理性基準」に基づき複雑多岐な組織再編成について、不当性要件の判断をすることは困難であると指摘している。

そこで経済的合理性について、逆説的に経済的合理性がない場合を考えると、具体的には、事業目的が欠如して税負担減少目的以外に目的が全く考えられない場合、あるいは事業目的が存在しているものの税負担減少目的がこれを上回る事が明らかな場合を意味していると考えられる⁷。

さらに、組織再編成に係る経済的合理性については、逆さ合併を例にとると、具体的に次のような事柄があれば経済的合理性を有していると考えられる⁸。

①欠損法人が特許権を有している等事業上有利性があること

②欠損法人の方が事業的規模が大きく、その商号の知名度も高い等経済的価値があること

③子会社の整理等経営の合理化を図る合併であること

④合資会社である黒字法人が株式会社に組織変更するため、あえて欠損法人を存続会社とする合併であること

上記のような経済的合理性の例示もあるが、組織再編成自体、法 132 条の適用対象である同族会社と違って、その利害関係者間で互いに利益を享受するといった話し合いが難しく、第三者間で行う組織再編成は、そもそも経済的合理性（例示以外には、スケールメリットの享受、シナジー効果の発生、管理コストの削減やノウハウの共有など）を有していることが前提であるといえる。

もとより組織再編税制は、経済的合理性のある行為（組織再編成）を税制の中に取り込んで定められた税制である⁹。したがって、法 132 条の 2 の不当性要件の判断については、「経済的合理性基準」は馴染まず、「租税法規濫用基準」によって不当性要件の判断がなされるものと考えられる。

このように、不当性要件の解釈について、法 132 条は「経済的合理性基準」により、法 132 条の 2 は「租税法規濫用基準」によって、両条文の同様の文言である「不当」の解釈が行われることとなる。この状態は、同じ文言（さらにいうと不明確な不確定概念）に対する二種類の法令解釈が存在することを意味しており、租税手続き（納税者にとっては申告納税、課税庁にとっては租税執行）が混乱に陥ることは明白であろう。

さらに、「租税法規濫用基準」についての問題点として、今村隆教授は租税法律主義の立場から「このように「不当」の意義について、その態様が租税法規の趣旨・目的から逸脱しているか否かを問う濫用基準を採ると、納税者からみたとき、当該法規の文言から読み取れ

ないということによって予測可能性を害し、租税法律主義（憲法 84）に反するのではないかが問題となる¹⁰。」と、日本の最高法規である日本国憲法 84 条（租税法律主義）から租税法規濫用基準についての問題点を指摘している。

この点について、次節において租税法律主義を確認し、法 132 条の 2 との関係性について考察を行う。

第 2 節 租税法律主義の要請

我が国の最高法規である日本国憲法第 30 条に基づき、国民には納税義務が課され、同法第 84 条によって課税要件等が制定され、国民の租税徴収が執行されている。したがって、租税徴収執行の根本原理たる同法第 30 条及び第 84 条の具体的な要請等を整理及び考察する。

第 1 項 租税法律主義の要請

はじめに、日本国憲法第 30 条では次のように定められている。

「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」

国家の性質上、その運営は当然に国民の税金によってなされるものであるから、日本国民は同条によって納税義務が課されていると考えられる。

続いて日本国憲法第 84 条では、次のように定められている。

「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」

いわゆる租税法律主義といわれ、同条によって前述した納税義務の具体化方法を特定している¹¹。つまり租税徴収の執行方法は、法律によって定められなければならない、法律以外による租税徴収は禁止されていることを意味している。

租税¹²とは、国がその経費に当てるための財力を取得する目的で、その課税権に基づいて、一般国民に対して一方的・強制的に賦課徴収する金銭¹³。また租税は、経営資源である金銭の流失を伴うため、多くの経済取引において考慮すべき最も重要なファクターであるといえよう¹⁴。

租税法律主義の意義について金子宏教授は次のように述べている。「租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない。換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない¹⁵。」

続けて上記意義に定着した経緯について、同教授は次のように述べている。「近代以前の国家においては、君主が国民の自由や財産に恣意的に干渉することが多かったが、これを防止して、国民の自由と財産を保護し、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えるため、公権力の行使は法律の根拠に基づかなければならない、という政治原理が主張され、それが徐々に憲法原理として定着するに至ったのである¹⁶。」

したがって租税法律主義の現代的機能は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることにありと解される¹⁷。

ところで日本の行政組織内部には、上級行政庁が法令の解釈や行政の運営方針について下級行政庁に対してなす命令ないし指令である通達というものが存在する¹⁸。そして、特に

税法の分野において国税庁長官が国税職員に発した命令ないし指令である通達を税務通達という。この税務通達は、実質的に課税要件を定めていたり、実質的な法的拘束力を有している¹⁹が、行政組織の内部では拘束力をもち、国民に対して拘束力をもつ法規でないため、法源²⁰ではないとされている²¹。しかしながら、前述したとおり税務通達には課税要件が明確に定められており、また、税務通達の内容変更については行政庁内部で完結するため、国会を通して審議された後に立法される税法よりも、税務通達はより迅速に規定される。つまり、税務通達は税法に比べて、時々刻々に変化する市場経済環境に対応し易い性質を有していると解される。したがって、税務通達は法源ではないが、租税法律主義が要請する法的安定性と予測可能性を担保するための一役を担っているといえよう。

この点について、例えば小池和彰教授は「税務通達は、法源には該当しないと、言葉の上ではもちろん否定することができよう。しかし税務通達は、納税者に対して、法的安定性と予測可能性を究極的には提供するのに役立つおり、租税法律主義に抵触するどころか、実質的には、法律と同様の機能を有するものになっていることは否定できない²²。」と、租税法律主義の立場から税務通達の存在意義を述べている。

さらに、法源ではない税務通達の機能について、金子宏教授は「日々の租税行政は通達に依拠して行われており、納税者の側で争わない限り、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、通達に即して解決されることになるから、現実には、通達は法源と同様の機能を果たしている、といっても過言ではない²³。」と、税務通達が実際に課税根拠として機能している旨を述べている。

また、増田英敏教授は「最近では、通達が理論上は法ではなく租税法の法源ではないとする見解は、租税実務上、何の意味も持たないとして、通達課税と租税法律主義の関係を問うことをテーマとする論考は陳腐化を余儀なくされている²⁴。」と述べており、税務通達が租税法律主義に反しているなどといった議論は無意味であるとしている。

これらの租税法研究者の意見を踏まえると、先に述べたように、税務通達は租税法律主義が要請する法的安定性と予測可能性の確保に役立っている点に疑いはなからう²⁵。

続いて、租税法律主義の本質について増田英敏教授は「国王に象徴される権力者の恣意的課税を阻止し、民主主義の理念を租税の分野において具体化する根本原理である²⁶。」と、租税法律主義の本質は、民主に基づく租税徴収執行方法の特定であると述べている。

つまり、租税法律主義は「法律なければ刑罰なし」とされる、いわゆる罪刑法定主義を基礎として「法律なければ租税なし」とされ、生命を賭して国民主権を克ち得た民主国家の国民にとって、その基本的な権利を擁護し、その義務を履行するうえにおいて不可欠な基本理念であると考えられる²⁷。

ゆえに租税法律主義は、国王の自由裁量に基づく民の財産の強制徴収から、民が勝ち取った財産を守る権利であるといえる。

そのため租税法律主義のもとでは、国民は議会の制定した法律の規定するところ以上には納税義務を負わないとされる。つまり、国民は法律の規定するところ以上には租税を徴収されない権利をもち²⁸、議会の制定という過程を得ることは、国民の同意なしには課税されないことを意味している。

要するに租税法律主義は、国の自由意思により、反対給付なしに強制的に徴収する性格を有する租税に対し、徴収の具体的な方法（法律）を定め、租税から国民の財産を保護すると同時に、国民の総意を形成する国会にて法律が定められる過程を得て、国民の権利を守るものであると考えられる。

さらに租税法律主義が要請する具体的な内容としては、「課税要件法定主義」、「課税要

件明確主義」、「合法性原則」及び「手続的保障原則」の4つが挙げられる²⁹。

ここで、本論文の主題である法 132 条の 2 には「不当」という不確定概念が用いられているが、前述した租税法律主義の要請する具体的な内容のうち、「課税要件明確主義」に抵触するおそれがあると考えられる。

そもそも「課税要件明確主義」は、法律又はその委任を受けた政令・省令等における課税要件及び租税の賦課・徴収の手続きに関する定めは、一義的で明確でならないことを要請しており³⁰、同じく課税要件について要請している「課税要件法定主義」は、刑法における罪刑法定主義になぞらえて作られた原則であり、課税は国民の財産権への侵害であるため、課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続きは法律によって規定されなければならないことを要請している³¹。

したがって課税要件が法定されていたとしても、その中に不確定概念が用いられている場合には、不確定概念は抽象的・多義的であるために、租税法律主義が要請する「課税要件法定主義」が形骸化する危険性がある³²。

この不確定概念が用いられる点につき、山本守之教授は「租税法に行政庁の自由裁量を認めることを排除するとともに、租税法のなかに不確定概念を置くことを極力排除しなければならない³³。」と、租税法律主義の下では、課税庁の自由裁量が介入する恐れがある不確定概念は極力用いられるべきではないと述べている。

もっとも不確定概念については、次の 2 つの類型があるものと考えられ、下記②に該当する場合においては、課税要件明確主義に反するものではないと解される³⁴。

①その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や濫用をまねくおそれのあるもの

②中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるもの

したがって、法 132 条の 2 に用いられている「不当」という不確定概念は、直ちに違憲とされるべきではあらず、その法令解釈の方法については、国側と納税者側によって異なることが予想され、最終的には司法判断に委ねられるであろう。

それゆえに法 132 条の 2 の適用を争点とする裁判にあつては、その目的、経緯や背景等の事実認定を通して、「不当」という不確定概念に焦点が当てられ争われることになることは明らかであろう。

第 2 項 租税法の法令解釈

前述したように租税法律主義の現代的機能は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることにありと解される。

そこで、租税法律主義の下（課税要件明確主義の要請）では、不確定概念は用いるべきではないとされるが、法 132 条の 2 には「不当」という文言が規定されている。これは、立法原理である租税公平主義が歪められてしまうことに配慮した結果であると考えられる³⁵。

ところで法令解釈の方法は、大きく分けて文理解釈と論理解釈（さらに拡張解釈、縮小解釈、変更解釈、反対解釈と類推解釈に分類される。）に分けられ³⁶、文理解釈とは法令の規定をその規定の文字や文章の意味するところに即して解釈する方法であり³⁷、一方、論理解釈とは法令の文字、用語のみに囚われることなく、いろいろな道理や理屈を取り入れて法令を解釈する方法である³⁸。

この法律の解釈については様々な考えがあるが、租税法における法令の解釈の方法につ

いて金子宏教授は「租税法は侵害規範（Eingriffsnorm）であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない³⁹。」と述べており、谷口勢津夫教授も「税法は強行法規であり、侵害規範であるから、最も説得力のある権威的論拠とされる法文および文言に忠実な文理解釈こそが、厳格な解釈の要請に最もよく適合する⁴⁰。」と述べており、両教授とも租税法における法令の解釈は文理解釈によるべきとする。

さらに、増田英敏教授は「類推解釈や拡大解釈、縮小解釈が許容されると、解釈する側の力の大きさによりその法解釈の幅が決められることになり、恣意的な課税をゆるす結果を生む⁴¹。」と述べており、文理解釈は国側（立法者）の恣意的課税を阻止（ないし納税者の権利保護）するためにも有効であるとしている。

なお、租税公平主義の見地から、法 132 条の 2 に「不当」という文言が規定されていることは前述したが、租税法律主義と租税公平主義との関係について、大淵博義教授は「租税立法では公平主義が、一方、税法の解釈では租税法律主義が重要視されるという基本理念が堅持されるべきであり、そのことが税務執行に対する納税者の予測可能性が保持されることになる⁴²。」と述べている。

また、北野弘久教授は「応能負担原則ないしは負担公平原則一般を、税法の解釈・適用の指導演原則とするときは、税法は単なる行政の「手引き」的存在となり、租税法律主義の原則は崩壊する。応能負担原則は立法論のレベルでの原則である。それは租税立法上のもっとも重要な指導演原則を構成する⁴³。」と述べている。

つまり両教授は、立法時においては租税公平主義が要請され、租税法の解釈においては租税法律主義が要請されるべきと述べている。

したがって、法令解釈の方法には様々あるが、租税法律主義を前提に租税法の解釈をする場合、国民の財産を強制的に徴収する性格を有している租税法は侵害規範であるがゆえに、その解釈方法は、文理解釈によってなされるべきであると解される。

前節で述べたとおり、法 132 条と法 132 条の 2 の同様の文言「不当」については、法令解釈の相違が生じてしまっている。この状態は、文理解釈によって行うべきとされる租税法の法令解釈を前提にした場合、望ましくない状態であることは言うまでもなからう。

第 3 節 法 132 条の 2 の在り方

組織再編税制は、経済のグローバル化を背景とした企業間競争の国際化に対応できるように、企業の競争力を確保し、企業活力が十分に発揮できるよう、柔軟な企業組織再編成を可能とするために創設された。

そして、論題である法 132 条の 2 は、組織再編成（組織再編税制）を利用した租税回避行為を個別的否認規定で防止できなかった場合に、最後の砦として同条を適用し、租税回避行為を防止するという観点に基づき規定されている。

同条と同じく従来から法人税法に規定されている包括的否認規定である法 132 条は、もっぱら同族会社の社員構成の特殊性によって通常の会社では予想されないような行為が行われ、租税負担が軽減されることを防止するために規定されている。

これは同族であるがゆえに、事実上不可能に近い経済取引（租税回避行為を目的とした異質な法形式の選択）を成立させて行われる租税回避行為を否認するため等の理由から存在意義を見出せる点もある。

しかしながら、判例研究において述べたヤフー事件や IDCF 事件については、経済的合

理性を有する通常の組織再編成を行い、組織再編税制を有効に利用したにもかかわらず、不当という不確定概念の法令解釈によって、法 132 条の 2 が適用され、繰越欠損金（ヤフー事件）及び資産調整勘定の償却（IDCF 事件）が否認されている。

日本国憲法第 84 条に定められている租税法律主義は、国王の自由裁量に基づく、民の財産の強制徴収から、民が勝ち取った財産を守る権利であると考えられ、この租税法律主義の要請（特に「課税要件法定主義」及び「課税要件明確主義」）を前提に、不当という不確定概念を用いることは国に白紙的委任がなされていることを意味し、認めるべきではないとしている。

ヤフー事件のような通常の組織再編成において、形式的要件である特定役員引継要件を満たし、みなし共同事業要件を満たした適格合併であるにもかかわらず、法 132 条の 2 を適用し否認するのは、国側の自由裁量に基づく判断が多分に占めていると言わざるを得ず、国民の財産を侵害していることは明白である。

さらに、ヤフー事件及び IDCF 事件のように法 132 条の 2 が適用され、それが認められた司法判断は、最初に述べた組織再編税制の創設趣旨、すなわち、企業の国際競争力強化のための柔軟な組織再編を後押しすることと反対に、一般の民間企業が組織再編成をためらう大きな要因ないし足枷となってしまっている。

結局のところ筆者は、法 132 条の 2 は廃止されるべきであると考えます。その理由としては二つあり、一つ目は、租税法律主義の観点から不確定概念が用いられることは望ましくないからであり、二つ目は、組織再編税制の創設趣旨に基づき、つまり企業の競争力強化のための組織再編税制を利用する阻害要因となるからである。

組織再編成（組織再編税制）を利用した租税回避行為が行われた場合の防止策ももちろん必要である。しかしその防止策は、納税者が積極的に組織再編税制を活用できるように課税要件が明確に規定されている個別的否認規定によって充足されるべきである。

もっとも個別的否認規定を即座に設けることは難しく、法律の制定が市場経済変化に迅速に対応できないという点を踏まえれば、行政庁の内部命令である税務通達を有効利用すればよいと考える。これによれば、課税要件等が明確になり、租税法律主義が要請する法的安定性及び予測可能性を担保できる。また、税務通達の有効利用は納税者にとって、また、国側にとっても互いの法令解釈の相違による争いを減らすことに繋がり、その状態は経済的に合理性（金銭的・時間的・心理的）を有している。

1 竹内綱敏「組織再編成における行為・計算否認規定の解釈とその適用」税法学 573 号、2015 年 5 月、148 頁。

2 太田洋『第 4 版 M&A・企業組織再編のスキームと税務』（大蔵財務協会・2019 年）921 頁。

3 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）55 頁。

4 荒井英夫「ヤフー事件最判を踏まえた法人税法 132 条 1 項と 132 条の 2 の不当性要件の解釈について」税大ジャーナル、2019 年 6 月、26 頁。

(https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/0019005-083_arar.pdf)

5 同上、同頁。

6 水野忠恒『租税法 第 3 版』（有斐閣・2007 年）415 頁。

7 今村隆『現代税制の現状と課題（租税回避否認規定編）』（新日本法規出版・2017 年）139 頁。

8 吉牟田勲ほか『法人税 難解用語解釈』（新日本法規出版・2001 年）382 頁。

-
- 9 谷口勢津夫「租税回避の法的意義・評価とその否認」税法学 577 号、2017 年 5 月、262 頁。
- 10 今村隆『現代税制の現状と課題（租税回避否認規定編）』（新日本法規出版・2017 年）153 頁。
- 11 佐藤幸治『日本国憲法論』（成文堂・2013 年）171 頁。
- 12 租税の特質は、①徴収する主体は国によって、②その目的は国の経費の調達であり、③強制的に徴収されるものでなければならず、④また、特定のサービスに対する反対給付ではなく、無償で徴収されるものであるとしている。長尾一紘『日本国憲法 全訂第 4 版』（世界思想社・2012 年）261 頁。
- 13 工藤達朗ほか『憲法 第 5 版』（不磨書房・2014 年）348 頁。
- 14 金子宏『租税法 第 22 版』（弘文堂・2017 年）75 頁。
- 15 同上、73 頁。
- 16 同上、74 頁。
- 17 同上、75 頁。
- 18 品川芳宣『租税法法律主義と税務通達』（ぎょうせい・2003 年）30 頁。
- 19 例えば、相続税の納税者は、国税庁が毎年 8 月に公表する財産評価基本通達等によって作成した路線価等に基づいて納税申告を行っており、社宅等を提供する会社は、所得税基本通達が定める課税されない経済的利益の基準となる通常収受すべき賃借料の額を確認した上で、所得税の源泉徴収の可否を判断している。同上、同頁。
- 20 一般に、租税に関する法の存在形式を租税法の「法源」という。租税法の法源には、憲法、法律、命令（政令・省令）、条例・規則、条約、交換公文等の成文法が存し、行政先例法（慣習法）及び判例法も法源に含まれるものと解されている。同上、26 頁。
- 21 金子・前掲注 14、109-110 頁。
- 22 小池和彰「税務通達の実質的効力」税務弘報第 64 巻 6 号、2016 年 6 月、118 頁。
- 23 金子・前掲注 14、110 頁。
- 24 増田英敏『租税憲法学』（成文堂・2006 年）149 頁。
- 25 北野弘久教授は、租税公平主義の視点から税務通達の重要性を次のように述べている。「一般にひろく適用されている通達を当該納税者に適用することが著しく不合理となる特段の理由が存在しない限り、当該納税者に限って通達を適用しないことは法執行平等原則に違反するといわねばならない。」北野弘久『税法学原論 第六版』（青林書院・2007 年）213 頁。
- 26 増田英敏『リーガルマインド租税法 第 4 版』（成文堂・2013 年）27 頁。
- 27 田中章介『判例と租税法法律主義』（中央経済社・1994 年）5 頁。
- 28 北野弘久『現代税法講義 5 訂版』（法律文化社・2010 年）15 頁。
- 29 このほかに、遡及立法の禁止及び納税者の権利保護も租税法法律主義の内容として理解すべきである。金子・前掲注 14、76 頁。
- 30 品川・前掲注 18、16 頁。
- 31 金子・前掲注 14、76 頁。
- 32 品川芳宣『租税法法律主義と税務通達』（ぎょうせい・2003 年）16 頁。
- 33 山本守之『租税法の基礎理論』（税務経理協会・2004 年）371 頁。
- 34 金子・前掲注 14、80-81 頁。
- 35 増田英敏「租税法法律主義と租税公平主義の衝突」税法学 566 号、2011 年 11 月、348 頁。
- 36 林修三『法令解釈の常識』（日本評論社・2006 年）71 頁。
- 37 同上、91-92 頁。
- 38 同上、103 頁。
- 39 金子・前掲注 14、116 頁。
- 40 谷口勢津夫『税法基本講義[第 2 版]』（弘文堂・2011 年）36 頁。

⁴¹ 増田・前掲注 35、2011 年 11 月、366 頁。

⁴² 大淵博義「税法解釈における租税法律主義と租税公平主義との相克」TKC タックスフォーラム 2014、2014 年 9 月、71 頁。

⁴³ 北野・前掲注 25、143 頁。

参考文献

《著書》

KPMG 税理士法人『資本等取引と組織再編の会計・税務』（清文社・2014年）。

青木孝徳ほか『ファイナンス別冊 平成 18 年度税制改正の解説』（大蔵財務協会・2006年）。

朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』（清文社・2014年）。

石井輝久他『組織再編』（商事法務・2016年）。

今村隆『租税回避と濫用法理』（大蔵財務協会・2015年）。

____、『現代税制の現状と課題（租税回避否認規定編）』（新日本法規出版・2017年）。

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）。

浦東久男『租税回避と個別的否認規定』、岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房・2015年）80頁。

太田洋『第 4 版 M&A・企業組織再編のスキームと税務』（大蔵財務協会・2019年）。

岡村忠生『法人税法講義 第 3 版』（成文堂・2007年）。

貝沼彩ほか『組織再編の最適スキーム』（清文社・2018年）。

金子宏『租税法 第 13 版』（弘文堂・2008年）。

____、『租税法 第 22 版』（弘文堂・2017年）。

川田剛『節税と租税回避』（税務経理協会・2009年）。

菊地伸ほか『企業再編』（清文社・2008年）。

____、『第 2 版 企業再編 法律・会計・税務と評価』（清文社・2015年）。

清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房・1995年）。

北野弘久『税法学原論 第六版』（青林書院・2007年）

____、『現代税法講義 5 訂版』（法律文化社・2010年）。

工藤達朗ほか『憲法 第 5 版』（不磨書房・2014年）。

佐藤信祐『組織再編における繰越欠損金の税務詳解』（中央経済社・2009年）

____、『組織再編における繰越欠損金の税務詳解（第 5 版）』（中央経済社・2017年）。

____、『中小企業のための組織再編・資本等取引の会計と税務』（清文社・2017年）。

____、『組織再編・資本等取引の会計と税務』（清文社・2017年）。

佐藤幸治『日本国憲法論』（成文堂・2013年）。

白井一馬・関根稔『組織再編税制をあらためて読み解く』（中央経済社・2017年）。

志賀櫻『タックス・ヘイブン』（岩波書店・2013年）。

品川芳宣『租税法主義と税務通達』（ぎょうせい・2003年）。

谷口勢津夫『税法基本講義[第 2 版]』（弘文堂・2011年）。

____、『租税回避論』（清文社・2014年）。

武田昌輔『立法趣旨 法人税法の解釈（三訂版）』（財経詳報社・1990年）。

田中章介『判例と租税法主義』（中央経済社・1994年）。

富岡幸雄『税務会計学原理』（中央大学出版部・2003年）。

____、『新版 税務会計学講義 第 3 版』（中央経済社・2013年）。

中村慈美『平成 30 年版 函解 組織再編税制』（大蔵財務協会・2018年）。

内藤景一郎ほか『改正税法のすべて』（大蔵財務協会・2019年）。

中尾睦ほか『平成 13 年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会・2001年）。

中川一郎『税法の解釈及び適用』（三晃社・1965年）。

長尾一紘『日本国憲法 全訂第4版』（世界思想社・2012年）。
畑中孝介『企業グループの税務戦略』（TKC出版・2010年）。
林修三『法令解釈の常識』（日本評論社・2006年）。
松沢智『新版 租税実体法 補正版』（中央経済社・1999年）。
増田英敏『租税憲法学』（成文堂・2006年）。
____、『リーガルマインド租税法 第4版』（成文堂・2013年）。
水野忠恒『租税法 第3版』（有斐閣・2007年）。
____、『大系租税法』（中央経済社・2015年）。
森徹ほか『租税の経済分析』（中央経済社・2016年）。
山本守之『企業組織再編の税務』（税務経理協会・2001年）。
____、『租税法の基礎理論』（税務経理協会・2004年）。
____、『体系法人税法』（税務経理協会・2016年）。
____、『法人税の理論と実務』（中央経済社・2018年）。
八ッ尾順一『六訂版 租税回避の事例研究』（清文社・2014年）。
吉牟田勲ほか『法人税 難解用語解釈』（新日本法規出版・2001年）。
渡辺徹也『企業組織再編成と課税』（弘文堂・2007年）。

《雑誌等》

朝長英樹「税制改正を学ぶ」Profession Journal 掲載号: No.10、2013年3月14日
(<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-35/>)。
武田昌輔「DHC コメントール法人税法」第一法規加除式、3603の3頁。
佐藤信祐「組織再編税制の歴史的変遷と制度趣旨 第1回」Profession Journal 掲載
号:No.232、2017年8月24日(<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-549/>)。
坂田和光「企業再編制度の整備の沿革 —持株会社の解禁と三角合併解禁を中心として—」レファレンス 2008年8月、33頁。
石弘光ほか「税制調査会第2回総会 法人課税小委員会からの報告等」（平成12年10月3日開催）
(<http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/azc002.html>)。
石弘光ほか「平成13年度の税制改正に関する答申」税制調査会3頁。
・青木孝徳ほか「平成19年度 税制改正の解説」272頁、283-284頁。
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2007/explanation/index.html)。
経済産業省
(http://www.meti.go.jp/policy/economy/keiei_innovation/keizaihousei/groupzeisei.html)
泉恒有ほか「平成22年度 税制改正の解説」320頁
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/index.html)。
斎須朋之ほか「平成23年度 税制改正の解説」275頁。
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/explanation/index.html)。
波戸本尚ほか「平成28年度 税制改正の解説」326頁。
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/index.html)
藤山智博ほか「平成29年度 税制改正の解説」317頁。
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2017/explanation/index.html)

寺崎寛之ほか「平成 30 年度 税制改正の解説」309 頁。
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/index.html)

佐藤信祐「平成 30 年度税制改正における「組織再編税制・M&A 税制」改正事項の確認」Profession Journal 掲載号:No.264、2018 年 4 月 12 日(<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-644/>)。

品川芳宣「租税回避否認判決の最近の動向と問題点」(租税研究・2002 年 7 月) 23 頁。

武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集 vol.14、1990 年 7 月、10 頁。

川田剛「租税回避と類似概念との関係」税経通信第 58 巻第 6 号、2003 年 5 月、46 頁

今村隆「租税回避とは何か」税務大学校論叢 40 周年記念論文集、2008 年 6 月、57 頁。

(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/40kinen/02/mokuji.htm>)

品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認」税理第 49 巻 15 号、2006 年 12 月、8-9 頁。

大淵博義ほか「租税回避行為」税務会計研究学会 20 号、2009 年 9 月、186 頁。

竹内綱敏「ヤフー事件最高裁判決の検討」税法学 576 号、2016 年 11 月、105 頁。

高田正昭「欠損金からみた組織再編成税制(第 1 回)」税務 QA 税務研究会通巻第 159 号、2015 年 6 月、9 頁。

竹内綱敏「組織再編成における行為・計算否認規定の解釈とその適用」税法学第 573 号、2015 年 5 月、151 頁。

国税庁 HP「シャープ勧告と税制改正」。
(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/shiryou/library/19.htm>)

川田剛「租税回避 第 4 回」税経通信第 58 巻 9 号、2003 年 7 月、42 頁。

荒井英夫「ヤフー事件最判を踏まえた法人税法 132 条 1 項と 132 条の 2 の不当性要件の解釈について」税大ジャーナル、2019 年 6 月、9-10 頁。
(https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/0019005-083_arar.pdf)。

税制調査会、平成 12 年 10 月 3 日、第 2 回総会「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」。
(http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/siryou/a02kai_2.html)

佐藤信祐「包括的租税回避防止規定の理論と解釈 第 33 回」Profession Journal 掲載号:No.206、2017 年 2 月 16 日(<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-485/>)。

忠岡博「組織再編成における租税回避否認規定(ヤフー事件最高裁判決を受けて)」税理第 60 巻 1 号、2017 年 1 月、159 頁。

太田洋「ヤフー・IDCF 事件最高裁判決の分析と検討」税務弘報第 64 巻 6 号、2016 年 6 月、47-48 頁。

品川芳宣「節税と租税回避のはざまに思う」税務弘報第 64 巻 6 号、2016 年 6 月、91 頁。

新川大祐「法人税法上の包括的な租税回避否認規定の適用をめぐる実務上の問題点(租税調査会研究報告第 32 号)」租税研究第 817 号、2017 年 11 月、148 頁。

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（IDCF事件）」税務弘報第62巻9号、2014年9月、148頁。

大淵博義「（第3回）学説・判例理論の租税回避論と具体的否認ロジックの混迷」租税研究第785号、2015年3月、222頁。

大淵博義「（第1回）学説・判例理論の租税回避論と具体的否認ロジックの混迷」租税研究第783号、2015年1月、150頁。

大淵博義と太田洋の対談「法人税法132条、132条の2とその運用の捉え方—ヤフー事件、IBM事件を踏まえて」太田洋氏発言、税務弘報第64巻1号、2016年1月、26頁。

朝長英樹「検証・IBM裁判[第1回]」T&Amaster、No.554、2014.7.14、7頁。

朝長英樹「ヤフー・IDCF事件は「租税回避」の捉え方をどう変えたか」T&Amaster、No.634、2016.3.14、12頁。

谷口勢津夫「租税回避の法的意義・評価とその否認」税法学577号、2017年5月、262頁。

小池和彰「税務通達の実質的効力」税務弘報第64巻6号、2016年6月、118頁。

増田英敏「租税法主義と租税公平主義の衝突」税法学566号、2011年11月、348頁。

大淵博義「税法解釈における租税法主義と租税公平主義との相克」TKCタックスフォーラム2014、2014年9月、71頁。

《判例》

東京高等裁判所平成19年（行コ）第342号所得税決定処分取消等請求控訴事件（TAINSコードZ258-10904）。

東京高等裁判所平成26年（行コ）第208号法人税更正処分取消等、通知処分取消請求控訴事件（TAINSコードZ265-12639）。

最高裁判所（第一小法廷）平成27年（行ヒ）第304号各法人税更正処分取消等、通知処分取消請求上告受理事件（TAINSコードZ266-12802）。

東京地方裁判所平成23年（行ウ）第228号法人税更正処分取消請求事件（TAINSコードZ264-12435）。

東京高等裁判所平成26年（行コ）第157号法人税更正処分取消請求控訴事件（TAINSコードZ264-12563）。

最高裁判所（第一小法廷）平成27年（行ヒ）第75号法人税更正処分取消請求上告受理事件（TAINSコードZ264-12813）。

東京地方裁判所平成23年（行ウ）第698号、平成24年（行ウ）第438号、平成25年（行ウ）第311号法人税更正処分等取消請求事件（TAINSコードZ264-12436）。

東京高等裁判所平成26年（行コ）第158号各法人税更正処分等取消請求控訴事件（TAINSコードZ265-12585）。

最高裁判所（第二小法廷）平成27年（行ヒ）第177号法人税更正処分等取消請求上告受理事件（TAINSコードZ266-12814）。