

特集

全面勝訴した国側の鑑定意見書を書いた朝長英樹税理士に聞く

# 検証

132条の2の適用を巡る初の司法裁判

# ヤフー・IDCF事件

本誌540号（7頁参照）でもお伝えしていたとおり、3月18日に、①ヤフー株式会社が合併によって被合併法人であるソフトバンク IDC 株式会社から引き継いだ繰越欠損金を損金算入したことが、国税当局に租税回避行為と認定され課税が行われた事件と、②このソフトバンク IDC 株式会社が分割によって設立した株式会社 IDC フロンティアが資産調整勘定を計上してその一部を損金算入したことが、やはり国税当局に租税回避行為との認定を受け課税が行われた事件の両事件について、東京地方裁判所はいずれも国側を全面勝訴とする判決を下している（会社側は東京高裁に控訴）。

これらの判決は、平成13年度税制改正において創設された組織再編成税制の中の包括的な租税回避防止規定である法人税法132条の2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）の適用の可否に関する初めての司法判断であり、今後の組織再編成の実務に非常に大きな影響を与える。

そこで本誌では、この法人税法132条の2を含む組織再編成税制の創設を主導し、これらの裁判で国側の鑑定意見書を書いた朝長英樹税理士に、判決のポイントなどを聞いた。

## ● 今後、今回の判決を知らずに組織再編成をやることは考えられない

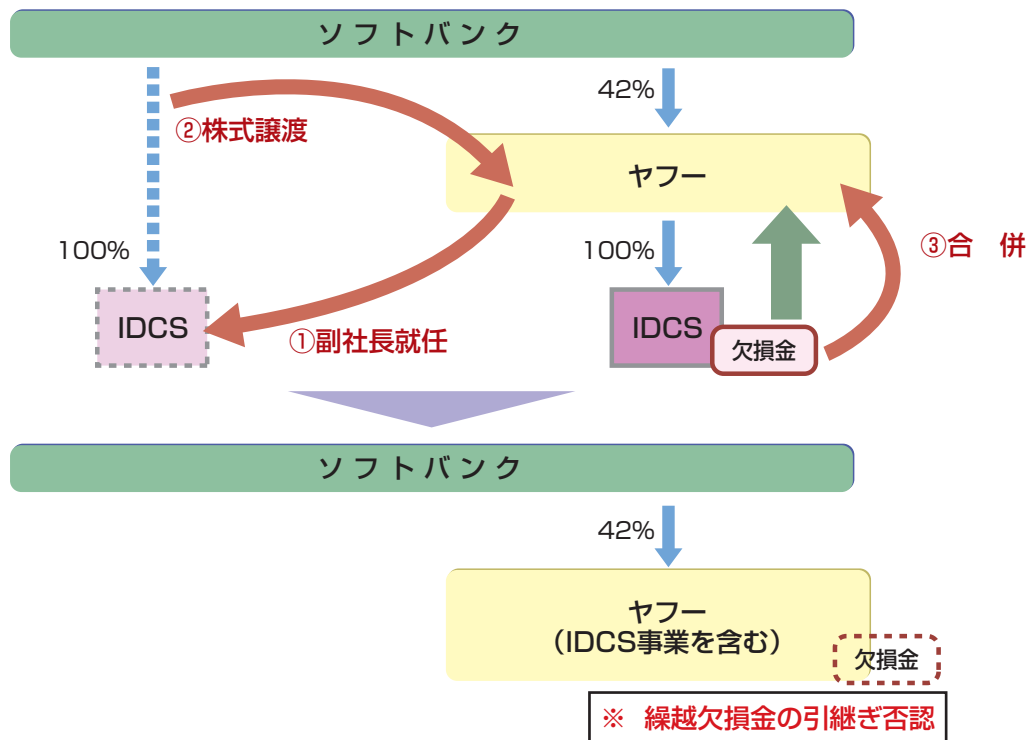
—この2つの裁判の行方は、組織再編成を過去に実行した企業、検討している企業や、それに関わる税理士、弁護士、会計士、金融機関などから非常に高い関心を集めていました。朝長先生が鑑定意見書をお書きになった国側の全面勝訴という結果となりましたが、今回の判決は、組織再編成の実務に非常に大きな影響を与えそうですね。

**朝長** そうでしょうね。今後、今回の判決を知らずに組織再編成をやるということは考えられないと思います。

—最初に、朝長先生がこれらの事件に関わることとなったいきさつについて教えてください。

**朝長** 私は国税庁・財務省出身ですが、現在は民間の税理士ですので、普段はこうした税務紛争においても企業側の立場でお仕事をさせてい

【図1】 ヤフー事件



ただいています。しかし、この事件に関しては、国側から先に依頼があったことから、国側で裁判に臨むことになりました。具体的には、国側に助言を行うとともに、3通の鑑定意見書を書かせていただきました。ヤフー事件で2通、IDCF（編註：株式会社IDCフロンティア）事件で1通ですが、今回の判決では、これらの鑑定意見書において述べた主張は全て採用してもらったと考えています。

——今回の裁判は、2つの大手法律事務所から弁護士が10人、さらにヤフーの元社長やソフトバンクの社長まで証人として法廷に出るといふ壮絶なものだったとお聞きしています。鑑定意見書を書かれた方も非常に多かったようす

ね。

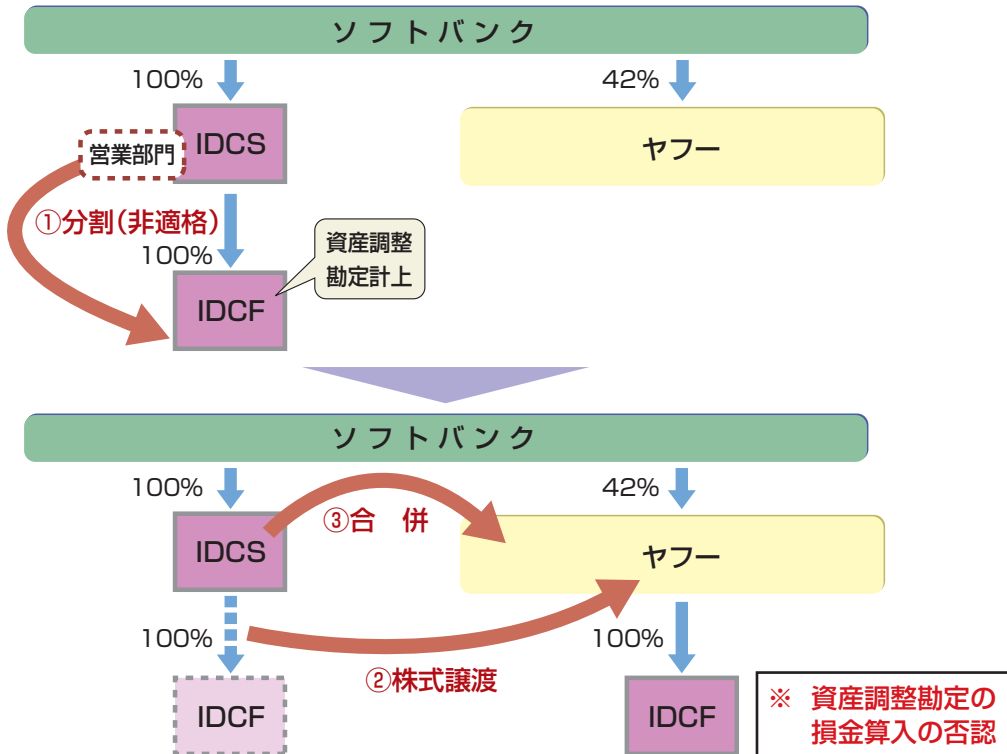
**朝長** そうですね。納税者側、国側ともに相当に力を込めた裁判だったことは間違いありません。国側では今村先生も鑑定意見書を書かれていますので2名ということになりますが、判決文にもあるとおり、納税者側では、著名な7名の税法学者が鑑定意見書を書かれています。国側の担当者によると、これらの案件に関しては、裁判官も相当慎重に取り組まれているように見えた、とのことでした。このことから窺えるように、これらの事件が組織再編成に与える影響は非常に大きいものがあり、後々まで、歴史的な裁判と評されることになると思います。

## ● 事件の概要

——判決文を見ながらの詳しいお話は次回以降に譲るとして、今回は、本件の内容を理解する

うえであらかじめ知っておいた方がよい点について、お話をお聞きしたいと思います。

【図2】 IDCF事件



まず、ヤフー事件とIDCF事件の関係について分かり易く教えてください。

朝長 これらの二つの事件は、図1・2のような関係となっています。

● ヤフーの合併スキームとIDCFの分割スキームの「合成スキーム」

——IDCSが「分割法人」であり、かつ「被合併法人」でもある、ということですね。

朝長 そうですね。

本件は、二つの別の話ではなく、ヤフーの合併スキームとIDCFの分割スキームの合成スキームを実行した事案です。今回の判決を分析するに当たっては、まずこの点を押さえておく必要があります。二つの事件を別々に見ると、

誤った判断をしてしまうおそれがあります。

——合併と分割の当事者となる法人が重なっており、時期も前後して行われているわけですから、別々に切り離して見るべきではないということですか？

朝長 そうですね。ヤフー事件とIDCF事件は、「ヤフー・IDCF事件」という一体のものと捉える必要があります。

● 税務室長がスキームを作ったのはなぜか

——このスキームを考えたのは税務室長だと聞いていますが、組織再編成税制をかなり勉強し

ないと、このような大きな税負担を減少させるスキームを作ることはできないのではないで

しょうか。

**朝長** 通常、企業が組織再編成を行う場合には、グループの経営戦略を担う「経営企画室」といった名称の部署が担当してスキームを作ります。「経営企画室」等は、組織再編成のスキームを作る過程や作り終えた時点で、法制・会計・税務などの関係部署に、法制・会計・税制上の取扱いがどうなるのか、問題はないかといったことを尋ねます。

組織再編成のスキーム作りは機密性が高いため、関係部署に知られるのが「スキームが決まった後」になり、これらの関係部署の担当者から不満が出るというケースも珍しくありません。

——本件では、「経営企画室長」ではなく「税務室長」がスキームを作ったという点が通常と

は異なっている、ということですね。

**朝長** そうですね。組織再編成の実務を行っている人達からすると、「どうして、税務室長が組織再編成のスキームを作ったんだろう？」という素朴な疑問が湧いてくるはずですよ。

——ソフトバンクでは、グループの経営戦略を担当している部署はないのでしょうか。

**朝長** そこまでは承知していませんが、中小企業ではないわけですからね……。

——「税金を減らすことが目的でないのであれば、なぜ税務室長がスキームを作ることになったのか説明して下さい」という話になるわけですね。

**朝長** その点は詳しく説明する必要がありますね。控訴審における原告の説明に注目したいと思っています。

## ● 共同事業要件とみなし共同事業要件に共通するもの

——次に、ヤフー事件、IDCF事件それぞれを理解するために押さえておくべき税法上の規定について教えていただければと思います。まず、ヤフー事件からお願いします。

**朝長** ヤフー事件は、被合併法人であるIDCSの繰越欠損金を合併によって合併法人であるヤフーに引き継いで損金算入して税負担を不当に減少させたというものですので、法人税法132条の2による否認が行われる前の課税関係、すなわち、合併における被合併法人の繰越欠損金の引継ぎに関する制度の仕組みである「みなし共同事業要件」は、必ず知っておく必要があります。

——「みなし共同事業要件」とは、要するに、適格要件の厳しくない「100%グループ内の合併」の要件をクリアして被合併法人の繰越欠損金を合併法人に引き継がせようとするものに対して、「共同事業要件」という厳しい適格要件と同じような要件を課して、それをクリアした

ものだけに被合併法人の繰越欠損金の引継ぎを認めるもの、と理解していますが、それでよろしいでしょうか？

**朝長** 概要は、そのようなものと考えてよいでしょう。

しかし、ヤフー事件の争点を正しく理解するためには、それだけでは足りません。

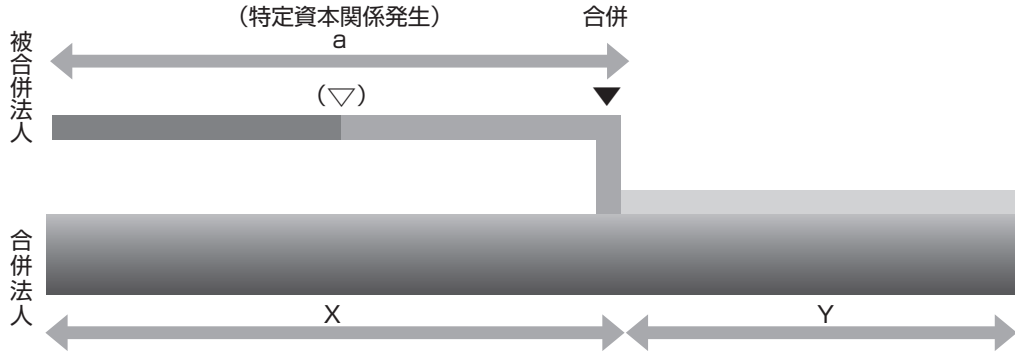
まず、みなし共同事業要件とは何をするための要件であるのか、その仕組みはどうなっているのか、ということを確認しておく必要があります。

みなし共同事業要件が何をするための要件であるのかを正確に知るためには、共同事業要件とみなし共同事業要件の比較が有益です。

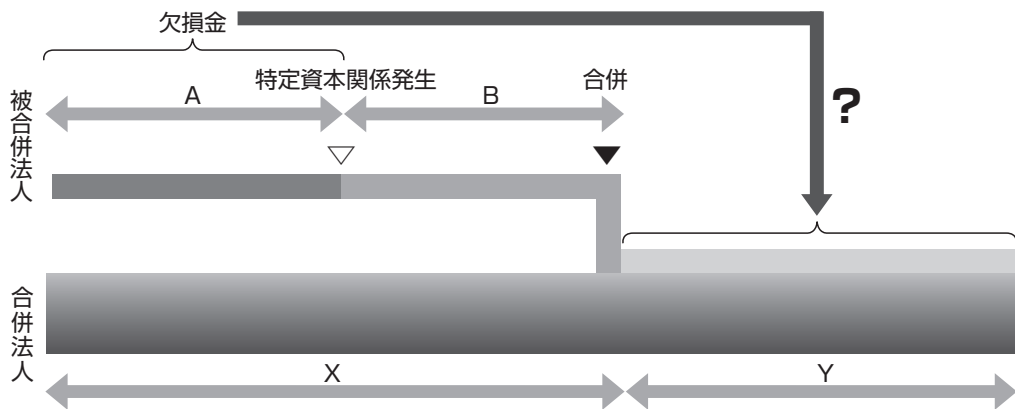
次の図3・4は、ヤフー事件に関する私の1通目の鑑定意見書の最初の部分に掲げた共同事業要件とみなし共同事業要件の説明図です。

**朝長** 適格判定に関する共同事業要件は、図3の「a」の期間の最後に被合併法人が保有して

【図3】 合併の場合の「共同事業要件」の概要図



【図4】 合併の場合の「みなし共同事業要件」の概要図



いる資産等をそのまま合併法人の「Y」の期間の最初に帳簿価額のままで引き継がせるのか否かを判定する要件となっています。

これに対して、被合併法人の欠損金の引継ぎに関するみなし共同事業要件は、図4の「A」の期間に生じた被合併法人の欠損金を合併法人の「Y」の期間に引き継いで控除することができるのか否かを判定する要件となっています。

共同事業要件とみなし共同事業要件は、それ

ぞれの対象が被合併法人の資産等と被合併法人の繰越欠損金という相違はありますが、これらの「引継ぎ」を認めるために、従前の事業の状態の継続を求めるという点では共通である、ということです。

——なるほど。要するに、二つの要件には「従前の事業の状態の継続を求める」という共通点があるわけですね。

**共同事業要件とみなし共同事業要件の“相違点”がカギに**

朝長 そうですね。

しかし、ヤフー事件に関しては、共同事業要件とみなし共同事業要件の相違点を知っておくことがより重要です。

——みなし共同事業要件には「B」の期間があ

るところが違うということですか？

朝長 そうです。「B」の期間に生じた欠損金は、特定資本関係が発生した後に生じた欠損金であり、この欠損金に関しては、当然、合併法人に引き継ぐ、ということになっています。共

同事業要件のように、合併直前の繰越欠損金について要件（みなし共同事業要件）を付して引継ぎを認めるという仕組みにはなっていません。みなし共同事業要件によって引継ぎを認めるのか否かを判定する対象となるのは、特定資本関係発生前の繰越欠損金であるわけです。

ヤフー事件の場合には、特定資本関係が発生した時から合併の時までの期間が短いため、その期間内に事業年度が終了するということがなく、みなし共同事業要件で引継ぎを認める繰越

欠損金がどのような欠損金であるのかということが分かりにくくなっています。

——みなし共同事業要件においては、共同事業要件とは異なり、被合併法人の合併前の期間を「特定資本関係の発生の前後で分けて捉える」とこととされており、この「分けて捉える」という点が重要だ、ということですね？

**朝長** そうです。みなし共同事業要件においては、特にこの「B」の期間をどのように考えているのかを正しく知ることが重要となります。

## ● 特定資本関係の発生の前後の期間に“真逆”の考え方が存在

——みなし共同事業要件では、「B」の期間をどのように考えているのでしょうか？

**朝長** この「B」の期間をどのように考えているのかということに関しては、みなし共同事業要件を定めている法人税法施行令112条7項（現法令112③）の中の「B」の期間に関して定めた3号と4号を見る必要があります。

この3号の規定を括弧書きを省略して引用すると、次のとおりです。

三 被合併等事業が当該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の生じた時から当該適格合併等の時まで継続して営まれており、かつ、当該被合併法人等特定資本関係発生時と当該適格合併等の直前の時における当該被合併等事業の規模の割合がおおむね2倍を超えないこと。

この規定から分かるとおり、「B」の期間においては、被合併法人の事業について「その規模がおおむね2倍を超えるような変更をしないこと」とされています。4号の規定は、「B」の期間において、合併法人の事業について「その規模がおおむね2倍を超えるような変更をしないこと」というものです。

「B」の期間は、特定資本関係が生じた後の

期間であり、特定資本関係にある合併法人が被合併法人の事業の状態に変更を加えるといったことが容易に行い得る期間となっているわけですが、「A」の期間における事業の状態がそのまま「Y」の期間に引き継がれていなければならないということになれば、必然的に、この「B」の期間においては「被合併法人の事業の状態に変更を加えずにその事業を引き継いでいる」ということを要件として追加しなければならないこととなるわけです。

——つまり、「A」の期間に事業を変更したということであればよいけれども、「A」の期間において行っていた事業を「B」の期間において変更したということであれば、「A」の期間において生じた被合併法人の繰越欠損金は合併法人に引き継がせない、ということですね。

**朝長** そういうことです。

共同事業要件とは異なり、みなし共同事業要件においては、特定資本関係の発生以後も被合併法人等の事業を組織再編成の時まで従前どおりに続けて引き継ぐことを求めており、その間に被合併法人等の事業の状態を大きく変更するという場合には、特定資本関係発生前の被合併法人等の欠損金を組織再編成後の合併法人等に引き継いで控除することを認めない、という考

え方が採られているわけです。

——現実には、特定資本関係が発生した後は、合併法人となる法人が被合併法人となる法人の過半数の株式を持って支配しているわけですから、その被合併法人となる法人の事業に関して抜本的な見直しが行われるといったことも十分にあり得ることだと思いますが、税の観点からすると違った見方になるわけですね。

**朝長** 当たり前のことですが、税制は税の理論で創ることになりますからね。

——みなし共同事業要件において、「A」の期

間と「B」の期間にこのような真逆とも言えるような大きな考え方の違いがあるとは全く気がきませんでした。

**朝長** 制度を正しく理解しないと、誤った対応をしてしまいますからね。

実務をやっていると、この種の話はそれほど珍しいことではありません。先般の税務訴訟でも、似たようなことがありました。

——税務紛争になるような事案であればあるほど、制度を深く理解することがいかに大事か、ということですね……。

## ● 1号・5号は1号~4号の趣旨・目的を踏まえた解釈が必要

——ところで、ヤフー事件で問題となっている特定役員引継要件は、法人税法施行令112条7項の1号から4号までの要件ではなく、5号の要件となっていますよね。

**朝長** そうですね。1号・5号の要件は、1号から4号までの要件の代替要件となっており、ヤフー事件では、1号・5号の要件の内の5号の要件の解釈が問われているわけです。

——先程の3号と4号のお話は5号の話とも関係する、ということでしょうか？

**朝長** 先程の話は、7項全体の考え方の話で

す。みなし共同事業要件がどのような考え方で出来ているのかということを共同事業要件との比較で説明したわけです。

1号・5号の要件が1号から4号までの要件の代替要件として設けたものであることは、組織再編成税制の創設当初からお話してきたとおりですが、当然、この1号・5号の要件の解釈も、先程のみなし共同事業要件の考え方を踏まえて行っていただく必要があります。

——なるほど。そこは異論のないところですね。

## ● IDCF事件の非適格分割における資産調整勘定の計上

——次にIDCF事件を理解するために押さえておくべき税法上の規定について教えていただければと思います。

**朝長** IDCF事件に関しては、分割に際して分割承継法人であるIDCFに資産調整勘定を計上して一部を損金算入し、税負担を不当に減少させたというものですから、分割において資産調整勘定が計上される仕組みを知っておく必要があります。ここはあまり複雑な話ではありませんが、

——適格分割であれば資産調整勘定が計上され

ないが、非適格分割であれば資産調整勘定が計上されて5年間で損金になる、ということですか？

**朝長** そうですね。「のれん」のある事業を分割で移転する場合には、その分割を非適格分割とすれば、税制上、その「のれん」に対応する資産調整勘定が計上されることになってそれが損金になる、ということくらいですね。

——ありがとうございます。次回以降も引き続きよろしく願いいたします。