

裁判所による法人税法 132条の2の解釈

前回（542号4頁～掲載）は、朝長英樹税理士にヤフー事件、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整理していただいた。なかでも、ヤフー事件の論点の1つとなった共同事業要件とみなし共同事業要件の違い、すなわち、みなし共同事業要件が「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した場合には、特定資本関係発生前の被合併法人等の欠損金が合併法人等に引き継がれないという点は、読者にも大きな反響を呼んだ。

今回はいよいよ判決文の中身に踏み込み、ヤフー・IDCF事件の争点、特に本裁判の最大のポイントである組織再編成に係る行為計算否認規定・法人税法132条の2の解釈を中心に、裁判所の判断に迫りたい。

● 裁判所は被告の主張を全面的に採用

——それでは、ここから判決文に基づきお話をうかがっていきたいと思います。本事件では、法人税法132条の2の解釈が最大の焦点となりましたが、この点について、まず原告の主張から教えてください。

朝長 原告の主張は、要約すれば「132条の2の租税回避の判断基準は、132条の2ができる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」というものです。

つまり、132条の2の「租税回避」に該当す

るか否かは、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」場合に限り同条の「租税回避」となる、という主張です。

——経済合理性や事業目的などがあれば租税回避ではない、ということですね。

朝長 「事業目的（ビジネス・パーパス）や事業上の理由（ビジネス・リーズン）があれば租税回避にはならない」という主張と言ってもよいでしょう。

132条と同じように解釈すべき

——原告(納税者)

——被告の主張はいかがでしょうか。

朝長 被告側は、「132条の2の解釈はその創設の趣旨・目的を踏まえて行うべきであり、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」と主張しました。

——132条の2の創設の趣旨・目的から話を始めているわけですね。

朝長 そうですね。

ただ、だからと言って、132条の2が、原告の主張にあるような事業目的や事業上の理由がない組織再編成によって税の負担を減少させた

ものを否認しないということではありません。あくまで「そのような否認も行うが、主たる目的は個別制度の濫用・潜脱を防止することである」ということです。

——裁判所の判断はどうだったのでしょうか。

朝長 裁判所は国の主張を全面的に採用したと言っていてよいと思います。

判決では、「税負担の減少効果を容認することが組織再編成税制の趣旨・目的又は個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるもの」は132条の2の租税回避に当たると述べられています。

● 争点は「132条の2の意義」「ヤフー代表者の副社長就任」「理由付記」の3つ

——それでは、争点ごとに具体的にお話をうかがっていきたいと思います。まず、本裁判の争点を整理していただけますでしょうか。

朝長 主たる争点としては、次のものが挙げられています。

① 法人税法132条の2の意義(争点1)

法人税法132条の2に規定する「その法人の行為」で、「これを容認した場合には、(中略)法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とはどのような行為をいうのか。

また、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行為又は計算は、法人

税につき更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるか否か。

② ヤフー代表者の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のか否か(争点2)

本件副社長就任は、「その法人の行為」で、「これを容認した場合には、(中略)法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」に該当するか否か。

また、本件副社長就任は、原告の行為か否か。

③ 本件更正処分に理由付記の不備があるか否か(争点3)

132条の2の創設の趣旨・目的を踏まえて解釈すべき——被告(国)

法人税法132条の2の意義(争点1)

● 「租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため」創設された132条の2

——争点1から順にうかがいたいと思います。ここは、法人税法132条の2の解釈に関する争い、ということでしょうか。

朝長 そうですね。判決文は、組織再編成税制の基本的な考え方から始めて、組織再編成税制の概要や132条の2の不当性要件について述べ、最後に132条の2の「その法人の行為又は計算」の意義を述べています。

——1つずつ順番にご説明をお願いします。まず、「組織再編成税制の基本的な考え方」ですが、これはどのようなものでしょうか。

朝長 平成12年10月に、当時の政府税制調査会の法人課税小委員会が検討結果をまとめて「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」という報告書を出しているのですが、判決文はこの報告書を引用しながら、まずはこの報告書で述べられていることの確認から始めています。

この報告書の租税回避防止に関する部分の記述は次のとおりですが、判決文にもそのまま引用されています。

第五 租税回避の防止

組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、資産の売買取引を組織再編成による資産の移転とするなど、租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため、組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設ける必要がある。(6頁)

——組織再編成が「租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため」、法人税法132条の2を設ける、と言っているわけですね。

朝長 そうです。この報告書では、「会社分割・

合併等の企業組織再編成に係る税制」の創設にあたり「組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定」を設けなければ、組織再編成が「租税回避の手段として濫用されるおそれがある」と述べています。

その理由としては、「組織再編成の形態や方法」が「複雑かつ多様」であることを挙げています。

すなわち、組織再編成の形態や方法は複雑かつ多様であり、複雑かつ多様な形態や方法によって組織再編成を行うことによって、組織再編成税制を租税回避の手段として濫用する者が出てくるおそれがあるため、組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設ける、ということです。

——たくさんの複雑な個別規定を設けたために「濫用」が起こるとのことですね。

朝長 そうですね。組織再編成に関する個別規定は、平成13年度税制改正前の法人税法全体の約4割にも相当する膨大なもので、その内容も、同年度改正前の他の制度の規定と比べると、比べ物にならないくらい複雑で詳細なものにならざるを得ませんでした。このため、「濫用」や「潜脱」ということを考えないわけにはいかなかったのです。

——アメリカの税法も同じような事情にあると聞きます。

朝長 アメリカの税法は、全般的に我が国の税法よりもかなり複雑になっているのですが、複雑に作れば作るほどそれが租税回避に利用され、それを防止するためにまた複雑な規定を作るという現象が生じており、これを“いたちごっこ”と呼んでいるとのこと。

経済活動が複雑になってくると、ある程度そのような現象が生ずることは避けられません。——経済活動が複雑になる中で納税者の予測可能性を高めようと思えば、規定は複雑化せざるを得ませんよね。

朝長 ルールを創らないと世の中は動きません。

平成13年に、法制や企業会計に先んじて税制において組織再編成に関する明確なルールを創ったら、それだけで我が国の多くの企業が組織再編成をやるようになりました。

この事実を見るだけで、組織再編成の詳しいルールを創る意義はご理解いただけと思いますが、その反面、そのルールを租税回避に利用するケースも生じてくることになってしまうわけです。

——なるほど。原告は、この報告書の記述についてはどのように主張しているのでしょうか。

朝長 原告は132条の2の創設の趣旨・目的に関してはあまり触れていませんので、よく分かりません。ただし、上記の報告書の引用部分を見るだけでも、132条の2が、原告の主張する経済合理性や事業目的の有無などを判断基準として租税回避とするという考え方を採っていないことは直ぐに分かります。

——ところで、租税回避について説明する場合、「濫用」という言葉だけが使われるケースと、「濫用・潜脱」と言うケースがありますが、上記の報告書を見る限り、132条の2は「濫用」の防止だけという理解でよろしいでしょうか。

朝長 そうではありません。「濫用」を広義に捉えれば「潜脱」を含むと考えていただいてもよいと思いますし、「濫用」には当然に「潜脱」も付いてくると考えていただいてもよいと思います。「濫用」に「潜脱」を付けて丁寧に表示しようとするのか、あるいは、「濫用」と書くだけで足りると考えるのかの違いです。

上記の報告書においても「濫用」としか書いていないわけですが、これは「潜脱」を租税回避とはしないという主旨ではありません。

もっとも、「濫用」という言葉自体も、組織再編成税制の創設当時にかかせていただいた解説等には、あまり使っていません。

その理由は、「濫用」という用語を使わなければ132条の2を創れないわけではなく、逆に、「濫用」という用語を使えば132条の2が創れるというわけでもないからです。132条の2を創るためには、その必要性、すなわち「濫用」の内容を具体的に説明する必要があります。

それに加えて、132条の2は、シンプルに税負担を減少させることのみを目的とした組織再編成も租税回避として否認対象にすることを予定して組織再編成税制を創らせていただきましたので、「濫用」という言葉を使うとかえって混乱してしまうおそれがありました。

——それで『平成13年 改正税法のすべて』の132条の2の説明の中にも「濫用」という言葉がないわけですね。

朝長 そうです。要するに、立法担当者としては、立法の理由と立法した規定をどのようなケースに適用することを予定しているのかを具体的に説明すれば、それでよいわけです。

今回の判決も、法人税法施行令112条7項5号の規定の「濫用」を租税回避とするという内容のものになっていますが、「濫用」という言葉自体は判決文中であまり多く使われているわけではありません。

判決文を読んで、132条の2の解釈と適用の場面でも、「濫用」と言えば本件副社長就任が否認され、「濫用」と言わなければ否認されないというわけではないということを改めて感じました。立法の場面でも解釈適用の場面でも、概念の整理の仕方ではなく、内容が大事だということでした。

● 「移転資産に対する支配の継続の有無」が原則と特例を分ける基準に

——次に組織再編成税制の概要ですが、判決文では、組織再編成税制の基本的な仕組みとして、非適格が原則で適格が特例である旨の話をした上で、被合併法人の繰越欠損金の引継ぎの制限の仕組みについて述べていますね。

朝長 ここでのこれらの記述自体は非常に短いものですが、判決文の後の方の文章を読むと、組織再編成税制の仕組みに関する正確な理解が本判決に非常に大きな影響を与えていることが分かります。

——具体的に教えてください。

朝長 組織再編成税制の基本的な仕組みについては単に原則と特例の仕組みを述べているだけですが、裁判官は、それを分ける基準となっているのが「移転資産に対する支配の継続の有無」であるということを正確に読み取っています。

判決文の後の方には、重要ないくつかの箇所です。「合併の前後で移転資産に対する支配が継続しているか否か」ということを判断の基準として結論を導いているところがあります。

——組織再編成税制における原則と特例の判断

基準ですね。

朝長 我が国の組織再編成税制の仕組みを創るに当たって、どのような基準で取扱いを整理すべきかと考えて行き着いたのが「移転資産に対する支配の継続の有無」という基準でした。この「移転資産に対する支配の継続の有無」は、我が国の組織再編成税制の仕組みの一番基礎にある考え方であり基準です。

換言すれば、組織再編成税制における取扱いがどうなるのか分からない、あるいは、組織再編成税制における取扱いが適切かどうかを確かめたいというような場面では、この「移転資産に対する支配の継続の有無」というところに戻って考える必要がある、ということです。

——個々の行為や計算の取扱いが組織再編成税制の趣旨・目的に適った取扱いか否かの判断においても言えることだと考えてよいのでしょうか。

朝長 そのとおりです。本判決では、いくつかの重要な場面で、組織再編成税制の趣旨・目的に反するのか否かを「移転資産に対する支配の継続の有無」によって判断しています。

● 個別規定で防止できないものに132条の2を適用

——判決文では、132条の2の適用が予定されていた例を挙げて、同条の創設の趣旨・目的を確認していますね。

朝長 そうですね。

判決文では、『平成13年 改正税法のすべて』において132条の2の適用例として挙げた次の4つの例を引用して、このようなものを防止するために同条が設けられたことを確認しています。

- 欠損金や含み損のある会社を買収し、そ

の欠損金や含み損を利用するために組織再編成を行う。

- 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。
- 相手先法人の税額控除枠や各種実績率を利用する目的で、組織再編成を行う。
- 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。

この『平成13年 改正税法のすべて』は、個別の租税回避防止規定に関する解説を前の方で書き、132条の2に関する解説はこれとは別に、上記の4つの例を挙げながら書く、という構成になっています。

——欠損金を利用した租税回避に対しては、みなし共同事業要件を設けて個別制度で防止策を講じているけれども、132条の2も適用することがあるということですね。

● 「事業上の理由」や「事業目的」があっても租税回避に

——判決文では、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」、すなわち「不当性要件」についても詳しく述べられていますね。

朝長 132条の2が設けられた趣旨、組織再編成の特性、個別規定の性格などに照らし、裁判所は次のように判断しています。

「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、(i)法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(中略)のほか、(ii)組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編成の趣旨・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、当該行為又は事実により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、組織再編全体としてみた場合に組

朝長 そうですね。欠損金を利用した租税回避は、一番多く発生する可能性が高いと想定していただいたので個別の防止規定を設けたわけですが、それであらゆるパターンの租税回避が防止できるとは考えていませんでした。このヤフー事件がまさに個別の規定では防止できないケースの典型例だと感じていますが、このような個別の規定で防止できないものに対して132条の2を適用する、ということになります。

組織再編成の趣旨・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。

この部分は、今回の判決が132条の2をどのように解釈したのかということを端的に述べている部分であり、非常に重要です。

——これが裁判所が下した132条の2の解釈ということですね。

朝長 そうです。これは国側が主張したこともあります。

判決は、132条の2をこのように解釈し、「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」に該当するのは「法132条と同様に、上記(i)の場合、すなわち、私的経済取引として異常又は変則的で、かつ、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限られる」という原告と原告側の鑑定意見書を書かれた7名の先生方の主張を退けているわけです。

「事業目的や事業上の理由がありさえすれば大丈夫ということではない」ということですから、実務にも大きな影響があります。

——現実には、「事業上の理由」や「事業目的」があれば租税回避にはならない、と考

いた人がほとんどではないでしょうか。

朝長 多分そうですね。判決で言っていることは「組織再編成税制の趣旨・目的や個別規

定の趣旨・目的に反するものはダメ」という当たり前のことなのですが、そこが十分に理解されていなかったということでしょうね。

● 「その法人」と「これらの法人」

——判決では、132条の2の「その法人の行為又は計算」の「その法人」について、更正又は決定を行う法人には限られないとして、原告の主張を退けていますね。

朝長 そうですね。この問題は、平成13年の創設時には「これらの法人」としていたものを平成19年度改正で132条と同じように「その法人」と変えたことから、争点となったものです。

平成13年の創設時には、132条が「その法人」となっていることは当然承知した上で、132条の2においては、「これらの法人」としたわけですが、どのような理由で「その法人」に変えたのか、今でもよく分かりません。

——「その法人」ということになると、更正又は決定を行う法人の行為又は計算しか否認できない、ということになるわけですね。

朝長 そういうことではありませんが、そういう疑問が生じてくるというのは事実です。

平成13年に132条の2の条文案を作った際に、最初、132条と同じように、対象法人を各号列記として「その法人」という文言を用いたラフな案文を作りました。

しかし、132条の2は、他の法人の行為によって当該法人の税額が変わるという関係が多く生

じてきますので、132条と同じ構成にして同じ文言を使ったのでは解釈に疑義が生ずることになります。このため、対象法人を本文中に書き込み、「これらの法人」という用語で受けることにしました。

——平成19年にそれを「その法人」としたのはなぜなのでしょう？

朝長 よく分かりませんが、改正を行った者が「その法人」でも大丈夫だと思った、ということしかないと思いますね。

(つづく)