

判決理由で「行為の目的・性質」に言及、
実務への影響は？

緊急インタビュー ヤフー事件・高裁判決

注目のヤフー事件の高裁判決が11月5日にあり、地裁に続き
国側に軍配が上がった（控訴棄却）。

控訴審がわずか1回の口頭弁論で結審していたことから、も
ともと国側の勝訴を予想する声が多く、今回の控訴棄却という判
決自体に大きな驚きはない。ただ、高裁判決では地裁判決には見
られなかった判示事項が含まれており、内容は地裁と一部異なる。
国側で助言を行うとともに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（本誌542号、545号、
546号に地裁判決時のインタビュー記事を掲載）。

納税者側にはより厳しい判決に

——3月18日の地裁判決から、予想を超える
スピード判決となりました。結果も地裁と同じ
く国側の勝訴ということですので、内容は地裁
判決と大きく異なる点はない、という理解でよ
ろしいでしょうか。

朝長 基本的にはそのように考えてよいと思
いますが、国側勝訴の理由には少し違いがあり
ます。

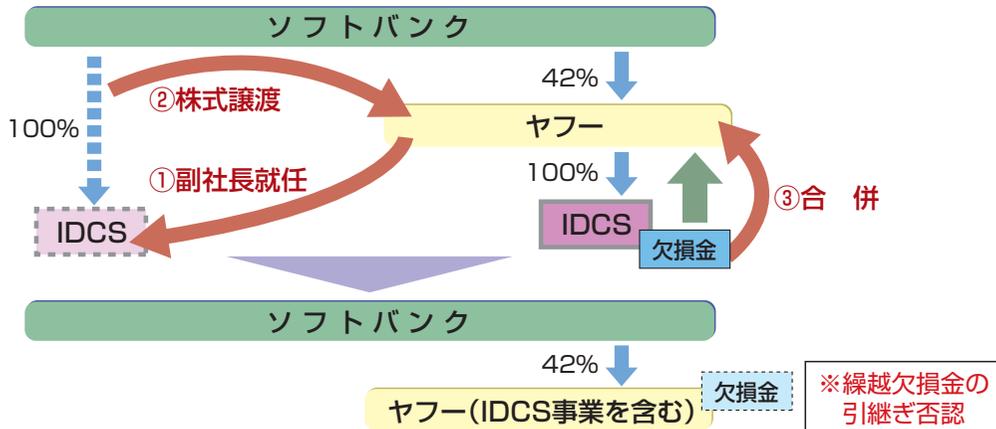
——裁判長の法廷での説明やマスコミ報道から
判断すると、高裁判決では、合併法人となるヤ
フーの代表者が被合併法人となるIDCSの“非
常勤で無報酬”の副社長になったという行為に
ついて、「事業上の必要性が認められない」「経
済的行動として不自然・不合理と認められる」

「法人税の負担を減らす目的だったのは明ら
か」といった判示がなされたようですね。

朝長 そうですね。地裁判決では「被合併法人
の繰越欠損金の引継ぎの要件であるみなし共同
事業要件を定めた法人税法施行令112条の趣
旨・目的、そして、組織再編成に係る行為又は
計算の否認規定である法人税法132条の2の趣
旨・目的に反する」という理屈になっていまし
ましたが、法令の趣旨・目的だけでなく、「行為」
の目的や性質にも目を向けて判示がなされてい
る点では、高裁判決は、納税者側にとってはよ
り厳しいものになったと思います。

——この点は実務にどのような影響を与えるの
でしょうか。

【ヤフー事件・概略図】



朝長 ヤフーの社長のIDCS副社長就任行為を「事業上の必要性が認められない」といった理由で否認することを是としたとなれば、法令の

趣旨・目的の話がなくても否認を受けるのではないかという疑念が湧いて来るかもしれないと感じます。

租税回避防止規定の適用は「法人税負担の不当な減少」という「結果」で判断

——「法人税の負担を減らす目的」があれば132条の2が適用されると受け取られるおそれがあるということでしょうか？

朝長 そうです。しかし、同族会社の行為又は計算の否認について規定している法人税法132条も同じですが、法人税法における租税回避防止規定に関しては、「目的」を基準として適用されるのではなく、「結果」を基準として適用されるものだという点を改めて確認しておく必要があります。

法人税法では、同族会社の行為又は計算の否認の規定である132条から連結法人の行為又は計算の否認の規定である132条の3までの3つが租税回避防止規定として定められているわけですが、これらのいずれも「目的」ではなく「結果」が適用の判断基準となっています。

——条文上もそうなっているという理解でよろしいでしょうか。

朝長 そうです。これは条文を読めば直ぐに分かることです。今回このような高裁判決が出ま

したが、この点ははっきりと確認しておくことが重要になると考えています。

過去の判決には、「事業上の必要性」や「事業目的」という「目的」の範疇に属する事柄に着目して行為計算否認規定の適用の要否の判定を行ったと見受けられるものが存在することも事実ですが。

——条文には「目的」という用語が用いられていないわけですから、その適用の要否を「目的」によって判定することはできない、ということですね。

朝長 そうということになります。

132条から132条の3までの規定は、あくまでも「法人税の負担を不当に減少させる」という「結果」になっていることが適用の要件となります。

一般論として言えば、租税回避を行うという「目的」をもって行った行為であっても、「結果」がそのようになっていなかったということが有り得ます。

しかし、税務当局と納税者の間で争いになるような事案には、法人税の負担が減少していないものは現実にはないはずですから、「目的」が租税回避であるということを示すと、自ずと

法人税の負担を不当に減少させる「結果」になっていることが裏付けられることになると考えています。

過去の裁判例には「結果」の検証が不十分なものも

——「目的が何であったのか」を探る方が、「結果」を検証するよりも容易であるように思っています。この点に関してはいかがでしょうか。

朝長 そもそも、「結果」の検証の仕方と「目的」の検証の仕方は異なると考えています。

租税回避防止規定における「結果」とは「不当な結果」ですから、理論的には、その検証は、「不当な結果」と対比される「不当でない結果」を明確にすることによって行うことができます。

——否認事例では「不当な行為を不当でない行為に“引き直す”必要がある」と言われることがあります。この「引き直し」が必要ということでしょうか。

朝長 「不当」という用語は、「行為又は計算」について用いられているわけではなく、「結果」について用いられています。

これに対して、「引き直し」とは、「行為又は計算」について行われることです。

「行為又は計算」の「引き直し」を行えば「結果」が違ってきますので、「引き直し」と「結果」には連動性はありますが、租税回避防止規定は、「行為又は計算」の「引き直し」を適用要件としているわけではありません。

——なるほど。ただ、ヤフー事件のように、繰越欠損金の引継ぎが否認された事案では、「結

果」は、引継ぎが行われるか行われなにかの二つしかありませんので、「不当な結果」と言えるかどうかの検証は難しいのではないのでしょうか。

朝長 ご指摘のとおりです。例えば二重に損金が生じたり利益に課税できなくなったりする場合には、「不当な結果」と「不当でない結果」を比較することで、容易にそれが「不当」であることが分かります。

しかし、繰越欠損金の引継ぎを否認する場合には、「結果」の比較によって「不当」であることを説明するのは、やや難しくなります。

ヤフー事件では、みなし共同事業要件の規定の趣旨・目的に沿って、かつ当該要件を満たす形で被合併法人の繰越欠損金が合併法人に引き継がれる状態と、ヤフーが否認を受けた状態とを比べて、「不当」か否かを判定する、ということになっています。

——租税回避防止規定の適用の判定に当たっては、必ず「結果」の検証が必要なわけですね。

朝長 そうですね。

過去の裁判例などを見ると、「目的」が大きく取り上げられると、「結果」の検証が十分に行われず、という傾向があるように見受けられます。

租税回避防止規定の適用の判定に当たっては、「結果」の検証をおろそかにしてはいけません。

租税回避防止規定では、他の規定以上に正しい文理解釈・趣旨解釈が必要

——「税金を減らそうとして事業上の必要性がないことを行ったものは、不当である」という

考え方は、租税回避防止規定の適用の要否を判定する上では正しくないということですね。

朝長 「目的」が「不当」か否かということが問題となるわけではありません。「不当」であるのか否かは、「結果」に関して判断する必要があり、この「結果」とは、租税回避防止規定を適用する前に生じている「結果」ということになります。

地裁判決が出た時のインタビューでもお話をさせて頂きましたが（本誌545号9ページ参照）、この「不当」という法令用語は、次に引用するとおり、法令の規定に違反しているわけではないが制度の目的からみて適当でないという意味を有しています。

不当（中略）その処分や手続が法令の規定に違反しているとはいえないけれども、その制度の目的からみて適当でないということの意味する。法令で「不当」という用語が用いられている個々の場合に、何がこれに該当するかは、それぞれの場合について、その制度の目的を考え、社会通念に照らして、具体的に判定されなければならない。（吉国一郎他編『法令用語辞典<第9次改定版>』学陽書房 667頁）

このため、租税回避防止規定が適用される前に個別規定が適用されて生じている「結果」が「制度の目的からみて適当」なのか否かを判断する、ということになるわけです。

——それは、132条の2だけでなく、132条や132条の3についても同じということですね。

朝長 当然です。132条から132条の3までの規定の文言は同じですから、法令の文言を正しく解釈すればそうなります。

しかし、今回の高裁判決のように、副社長就任行為について踏み込んだ認定がなされると、その是非は非常に明確になりますが、その反面、「目的」に偏った理解がされる懸念が出てきます。——今回の判決に関するマスコミ報道では、「国税当局はこの取引を事業目的ではなく、企



業再編税制を利用して法人税の負担を減らす目的だったと判断」「判決で、……税負担の減少が狙いと認めた」「法人税の負担を減らす目的であったのは明らか」というようなものも見受けられます。確かに、一般向けには「税の負担を減らす目的でやったことが否認された」と言った方が単純明快で分かり易いですよね。

朝長 税法を解釈し、適用する場面では、あまり話を単純にしてしまうわけには行きません。

特に、租税回避防止規定に関しては、他の規定以上に、正しく文理解釈・趣旨解釈をすることが重要です。

——ヤフー事件が今後、最高裁で争われることになるのか否か現時点では明らかではありませんが、IDCF事件とともに、判決が確定した際には、判決の意義や実務への影響などについて改めてお話をお聞かせいただきたいと思っています。

本日は誠に有り難うございました。

朝長英樹 ともなが ひでき

財務省主税局において、金融取引に係る法人税制の抜本改正（平成12年）・組織再編成税制の創設（平成13年）・連結納税制度の創設（平成14年）などを主導。

税務大学校研究部において、事業体税制等を研究。平成18年7月に税務大学校教授を最後に退官。

現在、日本税制研究所 代表理事、朝長英樹税理士事務所 所長