

## 法人税法における企業組織再編税制に関する研究

堀 真也\*

Study on company organization reorganization taxation system in  
Corporate Tax Law

Shinya HORI

### 要旨

企業組織再編税制は、平成13年度税制改正により創設された。その後、現在に至るまでいくつかの改正が行われてきている。特に、企業組織再編税制が導入されたことにより、企業組織再編成を利用した租税回避行為を否認するため、個別の租税回避否認規定のほかに、包括的否認規定である法人税法132条の2組織再編に係る行為又は計算の否認規定が創設された。

このうち、包括的否認規定である法人税法132条の2によれば、「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」と規定され、税務署長の判断により個別の租税回避否認規定で否認できない行為又は計算を否認することができるように定められたのである。近年、この組織再編に係る行為又は計算の否認規定に基づいて否認される事例が出来てきている。これらの事例においては、必ずしも具体的にどのような行為又は計算が「不当に減少させる結果」となるのであるのかが明確にされているとはいえないように思われる。

そこで、本論文では、組織再編に係る行為又は計算の否認規定の適用をめぐる解釈について、否認の対象となる行為又は計算の「行為者」が誰であるのかのほか、「不当に減少」や「見込まれる」といった不確定概念をどのように解するのか等について検討し、組織再編に係る行為又は計算の否認規定をめぐる問題点を明らかにしたいと考えている。

### キーワード

組織再編成, 租税法律主義, 不確定概念, 法人税法, 行為又は計算

---

\* 広島文化学園大学大学院社会情報研究科  
(Graduate School of Social information Science, Hiroshima Bunka Gakuen University)

## 第1章 企業組織再編税制と組織再編に係る行為又は計算の否認規定

### 第1節 企業組織再編税制の概要

#### 1. 企業組織再編税制概説

企業組織再編税制とは、合併、分割、現物出資、事後設立、株式交換、株式移転を適用範囲とした税制のことであり、平成12年の商法改正に伴い、平成13年度税制改正により企業組織再編税制が創設されている。

この改正にあたり、政府税制調査会は①合併・現物出資などの資本的取引と整合性のある課税のあり方、②株主における株式譲渡益課税やみなし配当に対する適正な取扱い、③納税義務・各種引当金などの意義・趣旨などをふまえた適正な税制措置のあり方、④租税回避の防止、の4点を基本的視点として「会社分割・合併等の企業組織再編に係る税制の基本的考え方」をとりまとめているようである。<sup>1</sup>

その後、いくつかの改正が行われ、現在では、合併、分割、現物出資、現物分配、株式交換、株式移転が適用範囲とされている。

企業組織再編税制では、組織再編成における資産及び負債の移転による譲渡損益の取扱いが規定されており、その内容は、組織再編成により資産及び負債の移転をした場合、原則として時価により譲渡したものとして譲渡損益の計算を行うのであるが、例外として一定の要件に該当する場合には、時価による譲渡ではなく帳簿価額で引継ぎを行い譲渡損益を繰延べることができるというものである。<sup>2</sup>

まず、原則の規定である時価による譲渡について、法人税法62条1項によれば、「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及び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」と規定されている。

つぎに、帳簿価額で引継ぎを行い譲渡損益を繰延べるという例外規定について、法人税法62条の2によれば、「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1項及び第2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」と規定されている。

なお、同旨の規定が、適格分割については法人税法62条の3に、適格現物出資については法人税法62条の4に、現物分配については法人税法62条の5に規定されている。

組織再編税制で問題となるのは、一定の要件に該当する場合に、譲渡損益を繰

延べることができるという例外規定ではないかと思われる。その場合の一定の要件とは、適格組織再編成に該当する場合のことであるが、どのような場合に適格組織再編成に該当することになるのかについては「3. 適格組織再編成の意義と適格要件」のところで考察することとする。

## 2. 組織再編成の種類

組織再編税制における組織再編成の種類は、合併、分割、現物出資、現物分配、株式交換、株式移転の6種類であり、それぞれの内容を概観することとする。

### ① 合併

合併とは、2つ以上の会社が1つの会社になることである。<sup>3</sup>

合併には、吸収合併と新設合併の2種類がある。吸収合併は、会社法2条27号によれば、「会社が他の会社とする合併であって、合併により消滅する会社の権利義務の全部を合併後存続する会社に承継させるものをいう」と規定されており、新設合併は、会社法2条28号において、「二以上の会社がする合併であって、合併により消滅する会社の権利義務の全部を合併により設立する会社に承継させるものをいう」と規定されている。

### ② 分割

分割とは、営業の全部又は一部を他の会社に承継させることである。<sup>4</sup>

分割にも合併と同様に、吸収分割と新設分割の2種類がある。吸収分割は、会社法2条29号によれば、「株式会社又は合同会社がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割後他の会社に承継させることをいう」と規定されており、新設分割は、会社法2条30号によれば、「一又は二以上の株式会社又は合同会社がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割により設立する会社に承継させることをいう」と規定されている。

### ③ 現物出資

現物出資とは、金銭以外の財産をもってする出資のこととされている。<sup>5</sup>

すなわち、会社設立時又は新株発行時に不動産・債権・有価証券など金銭以外の財産で出資を行うことであると解される。

### ④ 現物分配

現物分配とは、法人が剰余金の配当を行う際に金銭以外の資産を株主に交付することであると解される。<sup>6</sup>

⑤ 株式交換

株式交換とは、完全親子関係会社となるために一方の会社の発行済株式の全てを他の会社が取得することであり<sup>7</sup>、会社法 767 条によれば、「株式会社は、株式交換をすることができる。この場合においては、当該株式会社の発行済株式の全部を取得する会社（株式会社又は合同会社に限る。以下この編において「株式交換完全親会社」という。）との間で、株式交換契約を締結しなければならない」と規定されている。

⑥ 株式移転

株式移転とは、完全親子会社になるために、既存の会社の発行済株式の全てを新しく設立した会社（持分会社）が取得することである。<sup>8</sup> 会社法 772 条によれば、「一又は二以上の株式会社は、株式移転をすることができる。この場合においては、株式移転計画を作成しなければならない」と規定されている。

3. 適格組織再編成の意義と適格要件

組織再編成における資産及び負債の移転による譲渡損益の取扱いの例外規定として、一定の要件に該当する場合には、時価による譲渡ではなく帳簿価額で引継ぎを行い譲渡損益を繰延べることができるのであるが、その一定の要件とは、適格組織再編成に該当することである。そこで、適格組織再編成の意義と適用要件について概観することとする。

(1) 適格組織再編成の意義

適格組織再編成とは、「企業グループ内の組織再編成」又は「共同事業を行うための組織再編成」に該当し、さらに一定の要件を満たす場合の組織再編成のことである。<sup>9</sup>

ここでは、「企業グループ内の組織再編成」と「共同事業を行うための組織再編成」とはどのような内容であるか概観することとする。

① 企業グループ内の組織再編成

企業グループ内の組織再編成とは、株式の持分割合が 50%超の関係にある法人間、すなわち、親子会社関係にある法人の範囲における組織再編のことであり、企業グループ内の組織再編成は、支配関係がある場合と完全支配関係がある場合の二つに分かれている。<sup>10</sup>

まず、支配関係がある場合とは、株式の持分割合が 50%超 100%未満の関係のことであり、法人税法 2 条 12 号の 5 によれば、「一の者が法人の発行済株式

若しくは出資（当該法人が有する自己の株式又は出資を除く。以下この条において「発行済株式等」という。）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（以下この号において「当事者間の支配の関係」という。）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」と規定されている。

つぎに、完全支配関係がある場合とは、株式の持分割合が 100% の関係のことであり、法人税法 2 条 12 号の 6 によれば、「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（以下この号において「当事者間の完全支配の関係」という。）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」と規定されている。

## ② 共同事業を行うための組織再編成

共同事業を行うための組織再編成とは、グループ内組織再編成に該当しない場合、すなわち株式の持分割合が 50% 以下の関係にある法人間、又は、持分関係のない法人間において、共同で事業を行うための組織再編成のことである。<sup>11</sup>

## (2) 適格要件

適格組織再編成に該当するためには、いくつかの要件があり、まず、企業グループ内の組織再編成と共同事業を行うための組織再編成の共通の適格要件を確認することとする。

法人税法 2 条 12 号の 8 によれば、適格合併とは「次のいずれかに該当する合併で被合併法人の株主等に合併法人株式（合併法人の株式又は出資をいう。）又は合併親法人株式（合併法人との間に当該合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係として政令で定める関係がある法人の株式又は出資をいう。）のいずれか一方の株式又は出資以外の資産……が交付されないものをいう」と規定されており、同旨の規定が、適格分割については法人税法 2 条 12 の 11 で、適格現物出資については法人税法 2 条 12 の 14 で、それぞれ規定されている。

すなわち、合併・分割・現物出資時に株式以外の資産が交付されないことが企業グループ内の組織再編成と共同事業を行うための組織再編成の共通の適格要件とされている。

つぎに、企業グループ内の組織再編成は、支配関係がある場合と完全支配関係がある場合、さらに共同事業を行うための組織再編のそれぞれ個別の適格要件について確認することとする。

## ① 完全支配関係のある場合の適格要件

完全支配関係のある場合（株式の持分割合が 100% の関係）の個別の適格要

件は、組織再編前の支配関係が組織再編後も継続する見込であることである。法人税法施行令 4 条の 3 によれば、「法第 2 条 12 号の 8（定義）に規定する全部を保有する関係として政令で定める関係は、合併の直前に当該合併に係る合併法人と当該合併法人以外の法人との間に当該法人による直接完全支配関係（二の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等……の全部を保有する関係をいう。……。があり、かつ、当該合併後に当該合併法人と当該法人（以下この項において「親法人」という。）との間に当該親法人による直接完全支配関係が継続すること（当該合併後に親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には当該合併後に当該合併法人と当該親法人との間に当該親法人による直接完全支配関係があり、当該適格合併後に当該適格合併に係る合併法人と当該合併に係る合併法人との間に当該適格合併に係る合併法人による直接完全支配関係が継続することとし、当該合併後に当該合併に係る合併法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には当該合併の時から当該適格合併の直前の時まで当該合併法人と親法人との間に当該親法人による直接完全支配関係が継続することとする。）が見込まれている場合における当該合併に係る合併法人と親法人との間の関係とする」と規定されている。

なお、同旨の規定が、適格分割については、法人税法施行令 4 条の 3 の 5 項で、適格現物出資については法人税法施行令 4 条の 3 の 10 項で、それぞれ規定されている。

## ② 支配関係のある場合の適格要件

支配関係のある場合（株式の持分割合が 50% 超 100% 未満の関係）の個別の適格要件は、完全支配関係のある場合の要件より厳しく規定されている。すなわち、つぎのイ、ロ、ハ、ニがこれである。

### イ. 組織再編前の支配関係が組織再編後も継続見込

完全支配関係のある場合の適格要件と同じく、組織再編前の支配関係が組織再編後も継続する見込みであることが要件とされている。法人税法施行令 4 条の 3 の 3 項によれば、「法第 2 条第 12 号の 8 ロに規定する政令で定める関係は、次に掲げるいずれかの関係（前項各号に掲げる関係に該当するものを除く。）とする。

- 1 合併に係る被合併法人と合併法人（当該合併が新設合併である場合にあっては、当該被合併法人と他の被合併法人）との間にいずれか一方の法人による支配関係（当該合併が無対価合併である場合にあっては、前項第 2 号ハ又はニに掲げる関係がある場合における当該支配関係に限る。）がある場合における当該支配関係（次号に掲げる関係に該当するものを除く。）
- 2 前項第 2 号中「完全支配関係」とあるのを「支配関係」と読み替えた場合

における同号に掲げる関係」と規定されている。

#### ロ. 従業者の引継見込

従業者の引継見込とは、法人税法 2 条 12 の 8 ロ (1) によれば、「当該合併に係る被合併法人の当該合併の直前の従業者のうち、その総数のおおむね百分の八十以上に相当する数の者が当該合併後に当該合併に係る合併法人の業務に従事することが見込まれていること（当該合併後に当該合併法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、当該相当する数の者が、当該合併後に当該合併法人の業務に従事し、当該適格合併後に当該適格合併に係る合併法人の業務に従事することが見込まれていること。）」と規定されている。

すなわち、合併消滅法人の合併直前の従業者の 80% 以上の者が合併存続法人の業務に従事することである。

なお、同旨の規定が、適格分割については、法人税法 2 条 12 の 11 ロ (2) で、適格現物出資については、法人税法 2 条 12 の 14 ロ (2) で、適格株式交換については、法人税法 2 条 12 の 16 ロ (1) で、株式移転については、法人税法 2 条 12 の 17 ロ (1) で、それぞれ規定されている。

#### ハ. 主要な事業の継続見込

主要な事業の継続見込とは、法人税法 2 条 12 の 8 ロ (2) によれば、「当該合併に係る被合併法人の当該合併前に営む主要な事業が当該合併後に当該合併に係る合併法人において引き続き営まれることが見込まれていること（当該合併後に当該合併法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、当該主要な事業が、当該合併後に当該合併法人において営まれ、当該適格合併後に当該合併に係る合併法人において引き続き営まれることが見込まれていること。）」と規定されている。

すなわち、合併消滅法人の合併前に営む主要な事業が合併存続法人で引き続き営まれていることである。

なお、同旨の規定が、適格分割については、法人税法 2 条 12 の 11 ロ (3) で、適格現物出資については、法人税法 2 条 12 の 14 ロ (3) で、適格株式交換については、法人税法 2 条 12 の 16 ロ (2) で、株式移転については、法人税法 2 条 12 の 17 ロ (2) で、それぞれ規定されている。

#### ニ. 主要な資産・負債の継続見込

主要な資産・負債の継続見込とは、法人税法 2 条 12 の 11 ロ (1) によれば、「当該分割により分割事業（分割法人の分割前に営む事業のうち、当該分割により分割承継法人において営まれることとなるものをいう。ロにおいて同じ。）に係る主要な資産及び負債が当該分割承継法人に移転していること（当該分割後に当該分割承継法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、当該主要な資産及び負債が、当該分割により当該分割承継

法人に移転し、当該適格合併により当該適格合併に係る合併法人に移転することが見込まれていること。）」と規定されている。

すなわち、分割事業に係る主要な資産及び負債が分割承継法人に移転していることである。

なお、同旨の規定が、適格現物出資については、法人税法 2 条 12 の 14 ロ (1) に規定されているが、合併・適格株式交換・株式移転には当該要件は規定されていない。

### ③ 共同事業を行うための組織再編成の適格要件

共同事業を行うための組織再編成は、以下のすべての要件に該当した場合に適格組織再編成となる。すなわち、つぎのイ、ロ、ハ、ニ、ホ、ヘ、トがこれである。

#### イ. 株式等の継続保有見込

株式等の引継保有見込とは、法人税法施行令 4 条の 3 の 4 項 5 号によれば、「合併の直前の当該合併に係る被合併法人の株主等で当該合併により交付を受ける合併法人の株式（出資を含む。以下この条において同じ。）又は法第二条第十二号の八 に規定する合併親法人株式のいずれか一方の株式（議決権のないものを除く。）の全部を継続して保有することが見込まれる者（当該合併後に当該者を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には当該合併後に当該者が当該株式の全部を保有し、当該適格合併後に当該適格合併に係る合併法人が当該株式の全部を継続して保有することが見込まれるときの当該者とし、当該合併後に当該合併に係る合併法人（当該合併に係る被合併法人の株主等が当該合併により同号 に規定する合併親法人株式の交付を受ける場合にあつては、同号 に規定する全部を保有する関係として政令で定める関係がある法人）を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には当該合併の時から当該適格合併の直前の時まで当該株式の全部を継続して保有することが見込まれるときの当該者とする。）並びに当該合併に係る合併法人（当該合併に係る被合併法人の株主等が当該合併により同号 に規定する合併親法人株式の交付を受ける場合にあつては、同号 に規定する全部を保有する関係として政令で定める関係がある法人を含む。）及び当該合併に係る他の被合併法人が有する当該合併に係る被合併法人の株式（議決権のないものを除く。）の数（出資にあつては、金額。以下この条において同じ。）を合計した数が当該被合併法人の発行済株式等（議決権のないものを除く。）の総数（出資にあつては、総額。以下この条において同じ。）の百分の八十以上であること」と規定されている。

すなわち、合併直前の被合併法人の株主等で、合併により交付を受ける合併法人の株式の全部を継続して保有することが見込まれる者が有する被合併

法人の株式数の合計数が、被合併法人の発行済株式等の 80%以上であることである。(株式及び発行済株式等は、議決権のないものを除く。)

なお、同旨の規定が、適格分割については、法人税法施行令 4 条の 3 の 8 項 6 号で、適格現物出資については、法人税法施行令 4 条の 3 の 12 項 6 号で、適格株式交換については、法人税法施行令 4 条の 3 の 16 項 5 号で、株式移転については、法人税法施行令 4 条の 3 の 20 項 5 号で、それぞれ規定されている。<sup>12</sup>

ロ. 従業者の引継見込

前述の②の支配関係のある場合のロと同じである。

ハ. 主要な事業の継続見込

前述の②の支配関係のある場合のハと同じである。

ニ. 主要な資産・負債の継続見込

前述の②の支配関係のある場合のニと同じである。

ホ. 事業関連性

事業関連性とは、法人税法施行令 4 条の 3 の 4 項 1 号によれば、「合併に係る被合併法人の被合併事業（当該被合併法人の当該合併前に営む主要な事業のうちのいずれかの事業をいう。以下この項において同じ。）と当該合併に係る合併法人の合併事業（当該合併法人の当該合併前に営む事業のうちのいずれかの事業をいい、当該合併が新設合併である場合にあっては、他の被合併法人の被合併事業をいう。次号及び第四号において同じ。）とが相互に関連するものであること」と規定されている。

なお、同旨の規定が、適格分割については、法人税法施行令 4 条の 3 の 8 項 1 号・2 号で、適格現物出資については、法人税法施行令 4 条の 3 の 12 項 1 号・2 号で、適格株式交換については、法人税法施行令 4 条の 3 の 16 項 1 号・2 号で、株式移転については、法人税法施行令 4 条の 3 の 20 項 1 号・2 号で、それぞれ規定されている。

すなわち、事業関連性要件とは、被合併法人の主要な事業と合併法人の事業、分割承継法人が分割前に営んでいた事業のうちのいずれかと分割法人の分割事業、被現物出資法人が現物出資前に営んでいた事業のうちのいずれかと現物出資法人の現物出資事業、株式交換完全親法人の親法人事業の株式交換前に営む事業のうちのいずれかの事業と株式交換完全子法人の子法人事業、他の株式移転完全子法人の他の子法人の株式移転前に営む事業のうちのいずれかの事業と株式移転完全子法人の子法人事業とが、それぞれ相互に関連するものであることが事業関連性要件である。

ヘ. 事業規模又は役員引継

事業規模又は役員引継とは、法人税法施行令 4 条の 3 の 4 項 2 号によれば、

「合併に係る被合併法人の被合併事業と当該合併に係る合併法人の合併事業（当該被合併事業と関連する事業に限る。）のそれぞれの売上金額、当該被合併事業と合併事業のそれぞれの従業者の数、当該被合併法人と合併法人（当該合併が新設合併である場合にあっては、当該被合併法人と他の被合併法人）のそれぞれの資本金の額若しくは出資金の額若しくはこれらに準ずるものの規模の割合がおおむね五倍を超えないこと又は当該合併前の当該被合併法人の特定役員（社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは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をいう。以下この条において同じ。）のいずれかと当該合併法人（当該合併が新設合併である場合にあっては、他の被合併法人）の特定役員のいずれかとなることが当該合併後に当該合併に係る合併法人の特定役員となることが見込まれていること」と規定されている。

なお、同旨の規定が、適格分割については、法人税法施行令 4 条の 3 の 8 項 2 号で、適格現物出資については、法人税法施行令 4 条の 3 の 12 項 2 号で、適格株式交換については、法人税法施行令 4 条の 3 の 16 項 2 号で、株式移転については、法人税法施行令 4 条の 3 の 20 項 2 号で、それぞれ規定されている。

すなわち、事業規模要件又は特定役員参画要件とは、共同で行う事業の売上金額、従業者の数、資本金額（合併の場合）、若しくはこれらに準ずるもの<sup>13</sup>の規模の割合が 1 対 5 の比率を超えないこと、又は、特定役員参画要件として、合併の場合は、合併法人と被合併法人の双方の特定役員（社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者<sup>14</sup>で法人の経営に従事している者）が合併後に合併法人の特定役員になることが要件であり、分割・現物出資の場合は、分割法人・現物出資法人の役員と被分割法人・被現物出資法人の特定役員が分割後の被分割法人・現物出資後の被現物出資法人の特定役員となることが特定役員参画要件とされている。なお、事業規模要件を満たしていない場合においても、特定役員参画要件を満たしている場合は、共同事業と判定されるのである。

#### ト. 組織再編後完全支配関係継続

組織再編後完全支配継続とは、法人税法施行令 4 条の 3 の 16 項 6 号によれば、「株式交換後に当該株式交換に係る株式交換完全親法人と当該株式交換に係る株式交換完全子法人との間に当該株式交換完全親法人による完全支配関係が継続することが見込まれていること（当該株式交換後に当該株式交換完全親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には当該株式交換の時から当該適格合併の直前の時まで当該株式交換完全親法人が当該株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係が継続し、当該適格合併後に当該適格合併に係る合併法人と当該株式交換完全子法人と

の間に当該合併法人による完全支配関係が継続することが見込まれていることとし、当該株式交換後に当該株式交換完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には当該株式交換の時から当該適格合併の直前の時まで当該株式交換完全親法人が当該株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係が継続することが見込まれていることとし、当該株式交換後に当該株式交換完全子法人を合併法人等とする適格合併等……が行われることが見込まれている場合には当該株式交換後に当該株式交換完全親法人が当該株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係が継続し、当該適格合併等後に当該株式交換完全親法人が当該株式交換完全子法人の当該適格合併等の直前の発行済株式等の全部に相当する数の株式を継続して保有することが見込まれていることとする。）」と規定されている。

なお、同旨の規定が、株式移転については、法人税法施行令 4 条の 3 の 20 項 6 号に規定されており、組織再編後完全支配継続の要件は株式交換と株式移転の場合のみ適格要件とされている。

## 第 2 節 組織再編に係る行為又は計算の否認規定の概要

組織再編に係る行為又は計算の否認規定は、組織再編税制を利用した租税回避行為を否認する規定である。ここでは、組織再編に係る行為又は計算の否認規定の沿革と趣旨について概観することとする。

### 1. 組織再編に係る行為又は計算の否認規定の沿革

#### (1) 組織再編に係る行為又は計算の否認規定の創設（平成 13 年）

組織再編に係る行為又は計算の否認規定は、平成 13 年度の税制改正において組織再編税制の一部として創設された。

組織再編に係る行為又は計算の否認規定が創設された背景には、昭和 40 年に制定された法人税法がその後大きな改正は行われず、急速に複雑化する経済社会の変化に十分対応できる状況になかったために、財務省主税局に法人税企画室が設けられ、組織再編税制の創設など、本格的な法人税制改革が行われたようである。

15

組織再編に係る行為又は計算の否認規定の創設時の規定は、法人税法 132 条の 2 によれば、「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは事後設立（第 2 条第 12 号の 6（定義）に規定する事後設立をいう。）によりその有する資産の移転を行い、若しくはこれと併せてその有する負債の移転を行つた法人（以下この条において「移転法人」という。）、当該資産の移転を受け、若しくはこれと併せて当該負債

の移転を受けた法人（以下この条において「取得法人」という。）又は移転法人若しくは取得法人の株主等であ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、これらの法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該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、移転法人又は取得法人の株式（出資を含む。）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（第 24 条第 1 項（配当等の額とみなす金額）の規定により利益の配当又は剰余金の分配の額とみなされる金額をいう。）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」と規定されていた。

(2) 平成 19 年度改正

平成 19 年度の税制改正においては、三角合併が会社法の改正により導入されたことに対応するために改正が行われ、組織再編に係る行為又は計算の否認の対象に、合併等により交付された株式を発行した法人が追加されたのである。<sup>16</sup>

(3) 平成 22 年度改正

平成 22 年度の税制改正においては、現物分配<sup>17</sup>が新たに適格組織再編の対象とされ、また、適格組織再編の対象であった適格事後設立（旧法人税法 2 条 12 号の 15）が廃止されたことにより、組織再編に係る行為又は計算の否認規定においても、現物分配が追加され、事後設立が削除されたのである。そして、その後改正されることなく現在にいたっている。すなわち、法人税法 132 条の 2 によれば、「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配（第 2 条第 12 号の 6（定義）に規定する現物分配をいう。）又は株式交換若しくは株式移転（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（出資を含む。第 2 号において同じ。）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（第 24 条第 1 項（配当等の額とみなす金額）の規定により第 23 条第 1 項第 1 号（受取配当等の益金不算入）に掲げる金額とみなされる金額をいう。）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。一 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 二 合併等により交付された株式を発行した法人（前

号に掲げる法人を除く。) 三 全2号に掲げる法人の株主等である法人(前2号に掲げる法人を除く。)」と規定されている。

## 2. 組織再編に係る行為又は計算の否認規定の趣旨

組織再編成に係る行為又は計算の否認規定は、組織再編税制が創設されたことにより、組織再編成を利用した複雑かつ巧妙な租税回避行為が増加する可能性があり、組織再編を利用した租税回避行為のうち、欠損金や含み損を利用した租税回避行為については個別の防止規定が設けられたが、その他にも組織再編成を利用した租税回避行為の形態や方法が多様となることが考えられるため、個別の防止規定では否認できないような租税回避行為を防止するために設けられたようである。<sup>18</sup>

この点について金子宏氏は、「法人の組織再編において種々の租税回避行為が行なわれる可能性のあることにかんがみ設けられた、組織再編に関する行為・計算の一般的否認規定である。この規定によって、税務署長は、組織再編に関する行為・計算が不当に税負担を減少させる場合には、その行為・計算を通常の行為・計算に引き直して税額等を計算することができる」<sup>19</sup>と述べているほか、水野忠恒氏も、「適格組織再編成は損益の計上を繰り延べるものであり、いわば通常の利益配分や資産の譲渡に対する課税を免れるために、濫用される危惧がある。実際に、適格要件のひとつの前提に企業グループが挙げられており、同族会社のように容易に持株関係が100%になる法人については制限がないとされているので、特殊関係にある法人間の取引については、税負担の減少のための操作が行われることが考えられる」<sup>20</sup>と述べており、組織再編に係る行為又は計算の否認規定は、組織再編成を利用した租税回避行為の濫用を防止するため、また、個別否認規定では否認することができないような種々の租税回避行為が行われることを想定し、これらの租税回避行為を包括的に否認することができる規定として設けられたようである。<sup>21</sup>

## 第2章 組織再編に係る行為又は計算の否認規定の適用範囲・適用要件

### 第1節 組織再編に係る行為又は計算の否認規定の概要

組織再編に係る行為又は計算の否認規定は、法人税法132条の2において、①適用対象の法人、②適用対象の行為類型、③適用対象の行為又は計算等の三つの適用要件が規定されている。まず、①適用対象の法人については、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、合併等により交付された株式を発行した

法人、それらの法人の株主等である法人のいずれかであること、とされている。つぎに、②適用対象の行為類型については、合併、分割、現物出資、現物分配、株式交換、株式移転のいずれかであること、とされている。さらに、③適用対象の行為又は計算については、適用対象となる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であること、とされている。

この、組織再編に係る行為又は計算の否認規定の適用範囲・適用要件をめぐる解釈についての主要な論点としては、否認の対象となる行為又は計算の「行為者」が誰であるのかのほか、「不当に減少」、「見込まれている」という不確定概念の判断基準に関することなどがあげられる。

このような適用をめぐる解釈の論点については、組織再編に係る行為又は計算の適用範囲・適用要件をめぐる学説を分析・検討することとする。

## 第2節 組織再編に係る行為又は計算の否認規定における行為者

### 1. 適用範囲の学説の状況

組織再編に係る行為又は計算の否認規定の適用範囲・適用要件の解釈について問題となる第一点は、組織再編に複数の法人が関係している場合に、組織再編に関係した一つの法人が不当な行為を行った結果、その不当な行為を行った法人ではない他の法人の法人税の負担が減少した場合において、不当な行為を行っていない法人に対して更正処分を行うことができるか否かという点にあると思われる。

22

法人税法 132 条の 2 によれば、「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配……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（下線筆者）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。（下線筆者）」と規定されており、その法人の行為又は計算を否認し、その法人に係る法人税の額を計算できるとされているのである。この場合、たとえば、「その法人」とはどの法人のことを意味するのかについては、行為又は計算を行った法人とは別の法人の法人税の負担が減少した場合において、法人税の負担が減少した法人に更正又は決定を行うことができるのか否かという点に問題点があるように思われる。

この点で学説上、組織再編に係る行為又は計算の否認規定における行為者の解釈については、二つの説があるようである。まず、第一に、前述の法人税法 132 条の 2 の前者の「その法人」とは、更正又は決定の対象となる法人のことをいい、

後者の「その法人」とは、行為又は計算を行った法人のことであり、いずれも同じ法人であるとする説<sup>23</sup>と、第二に、前者の「その法人」も後者の「その法人」も、条文中その前の条文である「……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……」にいう「次に掲げる法人」<sup>24</sup>という複数の法人を意味し、「次に掲げる法人」のいずれかの法人の行為又は計算により、「次に掲げる法人」のうちのいずれかの法人の法人税の負担が減少した場合において更正又は決定を行うことができるとする説<sup>25</sup>とがある。

第一の説は、条文を素直に読むと、不当な行為又は計算を行った法人について法人税の負担の減少が認められる場合に更正又は決定を行うことができる旨が規定されていると解している。つまり、この説は、更正又は決定の対象となる法人と法人税の負担が減少した法人が同じ法人であることは明らかであるという考え方である。<sup>26</sup>

第二の説は、法人税法 132 条の 2 の規定の経緯からして、「その法人」は更正又は決定する法人のみに限定するような改正は行われておらず、条文中の次に掲げる法人の後の「その法人」とは、「次に掲げる法人」という複数の法人を指すのであり、このような規定の仕方は、適用対象法人を更正又は決定する法人に限定しないようにする趣旨の規定の仕方である、という考え方である。<sup>27</sup>

## 2. 若干の検討

組織再編に係る行為又は計算の否認規定における行為者の解釈については、学説上、行為又は計算を行った法人と法人税の負担が減少した法人は同じであるという説と、行為又は計算を行った法人と法人税の負担が減少した法人は別であってもよいとする説とがある。

組織再編成には、複数の法人が関係するため、行為又は計算を行った法人以外の法人税の負担が減少する場合もあると思われる。そのため、このような場合において、法人税法 132 条の 2 の適用範囲を行為又は計算を行った法人の法人税の負担が減少した場合に限定してしまうと、否認することができなくなる<sup>28</sup>、ということから、組織再編に係る行為又は計算の否認規定における行為者の解釈については、行為又は計算を行った法人と法人税の負担が減少した法人とは別であってもよいとする考え方が妥当であると考えられる。

もっとも、二つの解釈に分かれるということは、納税者がどちらの解釈が適切であるかという点で判断がつきにくいように思われるので、納税者が理解しやすいような明文規定に改める必要があるように考えられる。

### 第3節 組織再編に係る行為又は計算の否認規定における不確定概念の判断基準

#### 1. 適用要件の学説の状況

組織再編に係る行為又は計算の否認規定の適用範囲・適用要件の解釈について問題となるところは、「不当に減少」、「見込まれている」という不確定概念の判断をどのような基準で行うのかという点である。

すなわち、「不当に減少」となるのか否か、「見込まれている」とは、どのように判断するのかについての基準が租税実体法に明文で規定されていない点で問題となると思われる。

この点で、学説上、組織再編に係る行為又は計算の否認規定における不確定概念につき、まず、「不当に減少」となるのか否かの判断基準は、たとえば、法人税法132条1項の同族会社の行為又は計算の否認規定における「不当に減少」という不確定概念につき、非同族会社を基準とする説と、経済的合理性を基準とする説の二つの説が存在している。<sup>29</sup> ところが、同法132条の2では、組織再編に係る行為又は計算の否認規定の対象は、同族会社に限られていないため、非同族会社を基準としてではなく、経済的合理性を基準として判断されることになるのではないかと考えられる。また、不当という用語の意味を、法令の規定に違反しているとはいえないけれども、制度の目的からみて適当ではないと考えられる場合など、組織再編に係る行為又は計算の否認規定は、税務署長が、法令に違反しているとはいえないが、制度の目的からみて適当ではないと判断した場合に適用し否認することができるものであるという見解もある。<sup>30</sup>

つぎに、適格要件の判定で使われている「見込まれている」という不確定概念については、適格要件の判定において、完全支配関係・支配関係のある場合は、組織再編前の支配関係が組織再編後も継続する見込であることが要件とされており、その他にも、従業者が組織再編後も業務に従事することが見込まれていること、主要な事業が組織再編後も引き続き営まれることが見込まれていることなど、「見込まれている」ことが適格要件とされているものがいくつかある。もっとも、「見込まれている」とは、いつの時点で見込まれていれば適格要件に該当すると判断されるのであるか、また、従業者が組織再編後も業務に従事することが見込まれていることについては、組織再編後いつまでの期間従事すれば適格要件を満たすと判断されるのであるのか、などの問題点があるように思われる。

この点、第一に、いつの時点で「見込まれている」と判断されるのであるかについては、組織再編時点での見込みで判定を行い、組織再編後の後発事象については判定から除外するものであると解されているようである。<sup>31</sup> 第二に、組織再編後いつまでの期間従事すれば従業者が組織再編後も業務に従事することが見込まれていると判断されるのであるかにつき、例えば、組織再編が行われた1ヶ月後に従業者が

退職した場合においては、定年や死亡などの事情により退職をした場合や合併後に業績が悪化しリストラを行った場合などは、従業者引継要件の判定に影響を与えないのであるが、合併後にリストラを行うことを前提とした組織再編成の場合には、従業者引継要件に抵触すると解されているようである。<sup>32</sup>

## 2. 若干の検討

組織再編に係る行為又は計算の否認規定における、「不当に減少」、「見込まれている」という不確定概念について検討したところ、まず、「不当に減少」については、経済的合理性を基準とする説で判断されるものであると考えられるのであるが、具体的にどのような行為又は計算が経済的合理性がなく、不自然・不合理であると判断されるのかについての明文の規定が存在していない。そのために、どのような行為又は計算が法人税の負担を不当に減少させる結果となるのかについては、判断基準を明確にする必要があるように考えられ、その結果、不当に減少となる行為又は計算であるのか否かについての解釈の相違が生じなくなり、不当性の解釈をめぐる争いがなくなるのではないかと考えられる。

つぎに、「見込まれている」については、いつの時点で見込まれていると判断されるのであるかという点と、従業者の引継要件について、組織再編後いつまでの期間従事すれば要件を満たすのであるか、という点について検討を行った。まず、「見込まれている」とはいつの時点で判断されるのであるかについては、組織再編時点での見込みで判定を行い、組織再編後の後発事象については判定から除外すると解されており、つぎに、従業者引継要件については、従業者の定年や死亡などの事情により退職した場合や合併後に業績が悪化しリストラを行った場合などは、従業者引継要件の判定に影響を与えず、組織再編の時点で「見込まれている」という要件に該当するものであると解されており、合併後にリストラを行うことを前提とした組織再編成の場合は、組織再編の時点で「見込まれている」という要件に該当しないものであると解されている。しかし、具体的にどのような状態であれば見込まれていると判断されるのであるか、また、どのようなことが後発事象に該当するのであるかという判断基準が明文で規定されていないため、一定の判断基準を明確にする必要があるのではないかと考える。

租税実体法において、不確定概念が使われている規定はいくつかあり、その不確定概念をどのように解釈するのであるかという点については、これまでも税務訴訟の争点として裁判が行われてきている問題点であるが、組織再編に係る行為又は計算の否認規定の裁判例はまだ少ないため、その解釈についての研究は今後も続けて行きたいと考えている。そこで、第3章において、現時点において、裁判が行われている具体的事例についての検討を行い、実際にどのような点が争点となり、裁判所の判断がどのようにされているのかについて検討することとする。

### 第3章 組織再編に係る行為又は計算の否認規定に関する裁判例

#### 第1節 包括的租税回避行為否認規定の適用の有無をめぐる事例(1)<sup>33</sup>

##### 1. 事案の概要

原告は、B社から、B社の完全子会社であったC社の発行済株式全部を譲り受けた（以下「本件買収」という。）後、平成21年3月30日、原告を合併法人、C社を被合併法人とする合併を行った。そして、原告は、平成20年4月1日から平成21年3月31日までの事業年度に係る法人税の確定申告において、法人税法57条2項の規定に基づき、C社の未処理欠損金額約542億円を原告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て申告した。

これに対し、課税庁は、本件買収、本件合併及びこれらの実現に向けられた原告一連の行為（原告がその代表取締役社長をC社の取締役副社長に就任させた行為を含む。）は、法人税法施行令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132条の2の規定に基づき、C社の未処理欠損金額を原告の欠損金額とみなすことを認めない旨の更正処分（以下、「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税賦課決定処分（以下、「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。）をした。

本件は、原告が、本件更正処分等は同条の要件が満たされていなかったにもかかわらずされた違法なものであると主張して、本件更正処分の一部及び本件賦課決定処分の取消しを求めて訴えを提起したものである。

##### 2. 主要な争点

この事案の主要な争点は、第一に、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とはどのような行為をいうのであるかという「不当」性要件の解釈について（争点(1)-1）と、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のか否かという「その法人」の行為又は計算の意義について（争点(1)-2）にあり、第二に、C社の取締役副社長への就任は、否認することができるか否かという点（争点(2)）にある。

### 3. 当事者の主張

#### (1) 原告の主張

##### ① 争点(1)-1 について

ア 法 132 条の 2 の「不当」性の要件は、抽象的・多義的な概念であり、いわゆる不確定概念である。法律又はその委任のもとに政令や省令において課税要件及び租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないとの課税要件明確主義（憲法 84 条）から、不確定概念である「不当」性の要件は、法の趣旨・目的に照らしてその意義が明確にされなければならない。

そして、法 132 条の 2 が法人の組織再編成において種々の租税回避行為が行われる可能性のあることに鑑み設けられた、組織再編成に関する行為・計算の一般的否認規定であることからすれば、同条の「法人税の負担を不当に減少させる」の要件の解釈は、租税回避行為とはいかなる行為を指すのかについて通説的な理解を踏まえて行う必要がある。

したがって、租税回避行為の意義を踏まえると、法 132 条の 2 の「法人税の負担を不当に減少させる」の要件は、私的経済取引プロパーの見地から合理的理由があるか否か、すなわち、経済人の行為として不合理・不自然な行為又は計算か否かという観点から判断されるべきである。

そして、純経済人の行為として不合理・不自然とは、行為が異常ないし変則的で、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場合をいうと解すべきである。

イ 不確定概念の解釈の在り方を前提とすれば、法 132 条の 2 は、課税の公平負担の観点から、組織再編成行為に係る租税回避を否認する趣旨で定められたものであるとしても、そのことを理由として租税法律主義の適用を免れるということとはあり得ず、課税要件明確主義の観点から、また、法的安定性ないし予測可能性の観点から、法 132 条の 2 の「不当」性の要件の解釈により、同条に基づく否認が許される要件については、客観的、合理的基準が導き出されなければならない。

「不当」性の要件を、私的経済取引として不合理、不自然なものと認められるかどうかで判断するという原告の解釈は、客観的、合理的な基準を提供するものである。原告の主張は、私的経済取引としての合理性、すなわち、「純経済人としての合理性」という客観的な基準で判断するものであり、かつ、「経済取引に参加する法人は、全て『純経済人としての合理性』という基準を内在していることが期待され得る」のであるから、全ての納税者にとって「不当」性の該当性を明確に判断することを可能とする、明確かつ客観的な基準であるといえる。すな

わち、自己が行おうとする取引が、自己の租税負担の減少という効果をもたらすとしても、およそその行為に租税負担減少以外の正当な事業上の目的があるかを、自己が有する経済人としての合理性という基準に照らして判断すれば、自ずと法 132 条の 2 の適用の有無が判断できる。

この基準を、特定役員引継要件の充足が「不当」と認められるか否かという本件で問題となっている争点に即して敷衍すると、当該の特定役員の就任は私法上有効であるものの、その者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かどうかという基準となると解される。この基準であれば、およそ職務執行の意思と事実があるかどうかを判断すれば足りることであるから、全ての納税者にとって明確かつ客観的な基準といえるものである。

また、原告の主張する基準においても、税負担の公平を達成できる。すなわち、「純経済人の行為・計算としては不合理・不自然な行為・計算によって、個別の課税要件事実が充足され、又は潜脱され、その結果、関係する法人の法人税負担が減少した場合」には、法 132 条の 2 によって否認することが可能なのであり組織再編成を利用した租税回避に十分対応できる。

原告が主張する法 132 条の 2 の「不当」性の要件の解釈は、同条を客観的、合理的基準に従って厳格に解釈適用するものであり、包括的否認規定に求められる租税法律主義に合致する解釈である。

ウ 裁判例・学説上、法 132 条 1 項について、同項の「法人税の負担を不当に減少させる」の要件を、私的経済取引としての合理性の観点から判断する解釈論が確立されている。

したがって、法 132 条の 2 の「法人税の負担を不当に減少させる」も、法 132 条 1 項におけるこれらの裁判例・学説に従い、私的経済取引としての合理性の観点から、純経済人の行為として不合理・不自然なもの、すなわち、①行為が異常ないし変則的で、②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場合に限って該当すると解すべきである。

エ 個別否認規定は、租税回避行為を防止するために、立法者が様々な政策判断の結果として設定した要件を規定するものである。かかる立法者の判断は尊重されるべきであるから、個別否認規定が対象としている取引については、専ら当該個別否認規定の適用が検討されるべきであり、かかる検討の結果、課税要件を充足しないため否認できない取引に対して、重ねて包括否認規定を適用し、当該取引を税務上否認することは許されないというべきである。

仮に個別否認規定が想定している取引に対して法 132 条の 2 が重量的に適用され得るとしても、同条のような包括的否認規定は、納税者が現実に行った私

法上の行為を、租税法上別の通常行われる仮定の行為に引き直して課税するものであって、事後的に課税要件事実を生じさせるに等しいため、租税法律主義（課税要件法定主義）に抵触するおそれ大きい。また、租税法律主義（課税要件明確主義）の観点からも、納税者の予測可能性や法的安定性を害しないよう、限定的に解釈されなければならない。

オ 上記で述べた解釈を、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。

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。

## ② 争点(1)-2 について

裁判例及び学説は、共に法 132 条の 2 と条文構造及び立法趣旨が共通である法 132 条 1 項及び相続税法 64 条 1 項について、否認の対象となる「行為又は計算」を文理に従って解釈しているのである。

さらに、法 132 条の 2 は、「法人税につき更正又は決定」を受ける法人と合併等の他方の当事者である法人との間に支配関係があること等を要件としていないから、別法人の行為を否認することにより法 132 条の 2 が適用されるとすれば、法人は、当該法人と完全に独立した第三者の行為により法 132 条の 2 の適用を受けることになる。かかる帰結は、納税者の予測可能性及び法的安定性を著しく害するというほかない。

よって、法 132 条の 2 は、法 132 用 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。

③ 争点(2)について

本件副社長就任は、①丙氏をC社の取締役を選任する旨のC社の臨時株主総会決議及びB社による議決権の行使、②個人としての丙氏の承諾の意思表示並びに③丙氏を副社長に選定する旨のC社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。

すなわち、原告においては、役員が他社の役員に就任する際の決裁手続きを定めた社内規定はなく、各役員は自己の判断で他社役員に就任することになっている（他方、従業員が他社の役員に就任する場合には、原告内における所定の承認手続きを要することとなる。）。丙氏は、乙氏から打診を受けた際、自己の判断で本件副社長就任を承諾し、C社の取締役副社長に選任されたのであって、この間、原告（社内組織、会議体などを含む。）において本件副社長就任の是非について議論されたことはなく、原告がそれを行う理由もなかった。丙氏の選任手続は、C社の株主総会においてB社の議決権行使によりされているのであり、議決権行使に関し原告が何らかの積極的な依頼や働きかけを行った事実もない。つまり、本件副社長就任は、乙氏がB社代表取締役社長としてB社取締役としての丙氏にグループ全体のメリットになるがゆえに依頼し、丙氏においても事業上の目的から就任を承諾し、B社の議決権行使により実現したものである。

以上のとおり、法人としての原告が丙氏をしてC社の取締役副社長へ就任させた行為なるものは一切存在しないのであり、本件副社長就任に対してそもそも原告に法第132条の2を適用して否認することはできない。

(2) 課税庁の主張

① 争点(1)について

……法132条の2の趣旨・目的に鑑みれば、一連の組織再編成の過程において行われた個々の取引について、これを全体の計画から切り離して、個別に、「私的経済取引として不合理・不自然か否か」により判断することは相当ではない。組織再編成は、多種多様な行為を組み合わせることができるものであり、最終形に至るまでの過程において、行為の順序や時期を変えることによって、課税上の効果を納税者が意図的に変更し得ることとなるものである。……

すなわち、法132条の2の「不当」は、法人税の負担を減少させることを目的として、組織再編全体を構成する一部の取引について、通常行われるであろう順序又は時期とは異なる順序又は時期であえて行い、組織再編税制の個別規定の要件を充足させ、又は充足させないようにし、法人税の負担を減少させる結果となる行為を含むものである。

組織再編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。

② 争点(1)-2 について

……法 132 条の 2 の趣旨に鑑みれば、同条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 号までに掲げる法人のいずれかの法人」の行為と解釈することになる。

さらに、法 132 条の 2 の規定の変遷からしても、上記解釈が妥当であるのは明らかである。すなわち、法 132 条の 2 の「その法人」とされている部分は、平成 13 年度税制改正による創設時には、その対象法人を同条の柱書きの文章中に規定した上で「これらの法人」としていたものであり、平成 18 年度税制改正においても、このような用いられ方が踏襲されていたが、平成 19 年度税制改正においては、三角合併に対応する改正が行われ、それに伴って対象法人を各号列記とする規定の整備が行われただけであり、従来、「これらの法人」とされていたものについて、その内容を変更し、「更正又は決定をする法人」のみに限定するというような重要な改正は行われておらず、平成 19 年度税制改正に至る過程における検討記録にも、そのような改正が行われることをうかがわせるものは、全く見受けられない。

以上によれば、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。

したがって、……本件副社長就任は、原告の行為又は原告の行為と同視し得る行為であり、法 132 条の 2 の規定により否認することができるが、仮に百歩譲って、本件副社長就任が原告の行為と扱うべきでないと解するとしても、それが C 社の行為であることは原告も争わないものであるところ、C 社は、同条 1 号に掲げる「合併等をした一方の法人又は他方の法人」に当たることは明らかであることから、C 社の行為を「その法人」の行為として同条の規定により否認したものとしても、同条の適用を誤ったものとはいえない。

以上の点に鑑みても、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いうべきである。

③ 争点(2)について

本件副社長就任は、B 社グループ全体の税務メリットの享受という目的の下、B 社の要請、ひいては B 社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、C社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B社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の誰かを本件買収前にC社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、丙氏をC社の特定役員に就任させる旨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丙氏が、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C社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、決して丙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 132 条の 2 の規定により否認することができる。

#### 4. 裁判所の判断

##### (1) 第一審

##### ① 争点(1)-1 について

「……原告は、法 132 条の 2 の不当性要件は、……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旨主張し、その理由として、①法 132 条の枝番として 132 条の 2 が規定され、両者の規定ぶりが酷似し、否認の要件の文言も同様であることなどから、両者を別異に解すべき理由はないこと、②租税回避の概念は、私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引として合理性がないのに、通常用いられない法形式を選択するものとして定義されており、法の定める課税要件自体を修正するものは含まれず、法制度の濫用はこれと別の概念であるというべきこと、③上記(ii)<sup>34</sup>を含めるという解釈は、個別規定の要件を実質的に拡張して適用するものであり、納税者の予測可能性を著しく害し、租税法律主義に反することを指摘し、これに沿う意見書を提出する。……

しかしながら、……法 132 条の 2 により対処することが予定されている第 1 の類型は、繰越欠損金等を利用する組織再編成における租税回避行為であるところ、そもそも、繰越欠損金自体には資産性はなく、それが企業間の合併で取引の対象となり得るのは、租税法がその引継ぎを認めることの反射的な効果にすぎないのであり、企業グループ内における繰越欠損金の取引を含む組織再編成それ自体についていかに正当な理由や事業目的があったとしても、法 57 条 3 項が定める要件を満たさないのであれば、未処理欠損金額の引継ぎは認められない。したがって、上記の類型に属する有無といった基準によって判断することはできず、『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』か否かという基準は、そのみを唯一の判断基準とすることは適切ではないといわざるを得ない。

また、上記基準を採るべき理由として挙げられている①の点について検討するに、法 132 条は、同族会社においては、所有と経営が分離している会社の場合とは異なり、少数の株主のお手盛りによる税負担を減少させるような行為や計算を行うことが可能であり、また実際にもその例が多いことから、税負担の公平を維持するため、同族会社の経済的合理性を欠いた行為又は計算について、『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、これを否認することができるものであるとしたものであり、法 132 条の 2 とはその基本的な趣旨・目的を異にする。したがって、両者の要件を同義に解しなければならない理由はなく、原告の上記①の主張は採用することができない。

次に、②の点について検討するに、法 132 条の 2 により対処することが予定されている第 2 の類型は、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る租税回避行為であるところ、組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、同一の経済的効果をもたらす法形式が複数存在し得ることからすると、そもそも、ある経済的効果を発生させる組織再編成の方法として何が『通常用いられるべき』法形式であるのかを、経済合理性の有無や事業目的の有無という基準により決定することは困難であり、これらの基準は、上記の類型に属する租税回避行為の判定基準として十分に機能しないものといわざるを得ない。他方、組織再編税制に係る個別規定は、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ているものであるところ、立法時において、複雑かつ多様な組織再編成に係るあらゆる行為や事実の組み合わせを想定した上で対処することは、事柄の性質上、困難があり、想定外の行為や事実がある場合には、当該個別規定を形式的に適用して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は上記アで判示したとおりである。組織再編成とそれに伴い生じ得る租税回避行為に係るこれらの特性に照らすと、同条の適用対象を、通常用いられない異常な法形式を選択した租税回避行為のみに限定することは当を得ないといふべきである。したがって、原告の上記②の主張は採用することができない。

さらに、③の点について検討するに、一般に、法令において課税要件を定める場合には、その定めはなるべく一義的で明確でなければならず、このことが租税法律主義の一内容であるとされているところ、これは、私人の行う経済取引等に対して法的安定性と予測可能性を与えることを目的とするものと解される。もっとも、税法の分野においても、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るため、何らかの不確定概念の下に課税要件該当性を判断する必要がある場合は否定できず（法 132 条がその典型例であるといえることができる。）、このような場合であっても、具体的な事実関係における課税要件該当性の判断につき納税者の予測可能性を害するものでなければ、租税法律主義に反するとまではいえないと解されるところである。しかるところ、法 132 条の 2 は、上記（ii）のとおり、税負担減少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に限り租税回避行為に当たるとして否認できる旨の規定であると解釈すべきものであり、このような解釈は、納税者の予測可能性を害するものではないから、これをもって租税法律主義に反するとまではいえないというべきである。この点に関する原告の上記③の主張は採用することができない」

② 争点(1)-2 について

「……否認の対象とすることができる『その法人の行為又は計算』の『その法人』とは、その前の『次に掲げる法人』を受けていると解釈することができるから、『その法人の行為又は計算』とは、『次に掲げる法人』の行為又は計算、すなわち、同条各号に掲げられている法人の行為又は計算を意味するものと解される。そして、その後の『その法人に係る法人税』の『その法人』は、同条各号に掲げられている法人であって、法人税につき更正又は決定を受けるものを意味するものと解釈することができるから、『その法人に係る法人税』は、更正又は決定を受ける法人に係る法人税を意味するものと解される。……

以上の点に加え、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同条の趣旨に鑑みれば、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、同条の規定により否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正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」

③ 争点(2)について

ア「……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……を総合勘案すると、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、同条の趣旨・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」

イ「……特定役員引継ぎ要件（施行令 112 条 7 項 5 号）の観点からみると、①丙氏が副社長に就任してから本件買収により特定資本関係が発生するに至るまでの期間はわずか約 2 か月であり、極めて短い。また、②丙氏が C 社の副社長に就任したのは本件買収及び本件合併に係る本件提案を受けた後であること、丙氏が C 社の副社長として実際に行った職務の内容は本件案件に沿ったものであり、本件提案と離れて、C 社における従来のデータセンター事業に固有の業務

に關与していたとは認められないこと、丙氏は、副社長就任の役 1 か月後には本件買収及び本件合併を行う意思を固めつつあったことに照らすと、丙氏は、上記の 2 か月の間、本件買収後に予定されていた事業の経営とは無関係に、C社のデータセンター事業に固有の経営に關与していたと評価することはできない。③他方、C社がデータセンター事業を開始して以来、C社の経営を担っていた丁氏などの役員は、いずれも、本件合併後、原告の役員には就任することが予定されておらず、原告の役員に就任する事業上の必要性がないとされ、実際にも就任せず、データセンターの設備投資に関する権限も縮小されたことが認められる。以上の諸点からすると、本件においては、特定役員引継要件が形式的には充足されてはいるものの、役員の去就という観点からみて、『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』という状況があるとはいえず、施行令 112 条 7 項 5 号が設けられた趣旨に全く反する状態となっていることは明らかである。……

以上のような本件における諸事業を総合勘案すると、本件副社長就任は、特定役員引継要件を形式的には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、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ことができる。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。……」

ウ「……丙氏は、C社の臨時株主総会における株主総会の決議及びC社の取締役会における取締役会の決議により、C社の取締役副社長に就任したものであるところ、これらに関する法律行為の主体は、いずれも、C社又は丙氏であり、原告ではない。

これに対し、被告は、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C社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、丙氏をC社の特定役員に就任させる旨決定したことが明らかであり、また、丙氏をC社の取締役副社長就任は、原告の代表取締役である丙氏が、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C社の取締役副社長に就任させたものと認められ、原告の行為又は原告の行為と同視得る行為であると主張する。

しかしながら、原告の機関において丙氏をC社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は困難があるといわざるを得ない。したがって、被告の上記主張は採用することができない。

……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ず、同条の規定により否認することができる行為又は計算には、法人税につき更正又は決定を受ける法人以外の法人であって、同条各号に掲げられているものの行為又は計算が含まれているものと解される。

そうすると、丙氏は、C 社の臨時株主総会における株主総会の決議及び C 社の取締役会における取締役会の決議により、C 社の取締役副社長に就任したものであって、これらがいずれも C 社の行為であることを前提としても、同条に規定する「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」に該当する場合には、同条の規定により、C 社の行為を否認し、原告の法人税につき更正をすることができるものと解される。

以上のとおりであるから、本件副社長就任は、『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」

## 5. 若干の検討

この事案の主要な争点は、第一に、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とはどのような行為をいうのであるかという「不当」性要件の解釈について (争点(1)-1) と、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のか否かという「その法人」の行為又は計算の意義について (争点(1)-2) にあり、第二に、C 社の取締役副社長への就任は、否認することができるか否かという点 (争点(2)) にある。

まず、「不当」性要件の解釈について (争点(1)-1) は、本件判決において、①法 132 条の枝番として 132 条の 2 が規定され、両者を別異に解すべきか否かについては、「法 132 条は、……法 132 条の 2 とはその基本的な趣旨・目的を異にする」と判示し、②法 132 条の 2 の適用対象については、「通常用いられない異常な法形式を選択した租税回避行為のみに限定することは当を得ないというべきである」と判示し、③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を含むと解するこ

とが租税法律主義に反するか否かという点については、「税負担減少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に限り租税回避行為に当たるとして否認できる旨の規定であると解釈すべきものであり、このような解釈は、納税者の予測可能性を害するものではないから、これをもって租税法律主義に反するとまではいえないというべきである」と判示している。しかし、特に③の租税法律主義に反するか否かについては、事業目的があったとしても、規定の趣旨・目的に反することが明らかなものは否認できる旨の規定であると解釈すべきと判断して、租税法律主義に反しないとされていることについては問題があるのではないと思われる。なぜなら、納税者は、通常、法令等の条文を読み基準を満たしているか否かの判断を行うものであり、条文に記載されていない制度の趣旨・目的について研究し、判断するものではないと思われる。そのため、不当性の判断基準については、どのような行為又は計算が「不当」とされるのかを条文に明確に規定すべきではないかと考える。

なお、不当性の解釈については、意見書が数多く提出されており（中里意見書、田中意見書、大淵意見書、水野意見書、佐藤意見書、金子意見書、占部意見書）、原告の主張が全面的に支持されている。

つぎに、「その法人」の行為又は計算の意義について（争点(1)-2）は、本件判決において、その法人の解釈について、『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」として、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別のものであると判示された。しかし、条文を普通に読めば「その法人」とは複数の法人のことではなく、更正又は決定を受ける法人であると解釈されるものであると思われるので、「次に掲げる法人」という意味であるとするのであれば、この点については、条文を「次に掲げる法人」に改める必要があるのではないかと考えられる。

この点について、組織再編税制の創設者である朝長英樹氏も、「平成 19 年に改正する際に、132 条と 132 条の 2 の違いを踏まえてもう少し規定の仕方を工夫することがあっても良かったように思います」<sup>35</sup>と述べている。

さらに、取締役副社長への就任は、否認することができるか否かという点（争点(2)）については、本件判決において、「特定役員引継要件が形式的には充足されているものの、役員の去就という観点からみて、『合併の前後を通じて移転資産に対する支配継続している』という状況があるとはいえず、施行令 112 条 7 項 5 号が設けられた趣旨に全く反する状態となっていることは明らかである」と判示されている。すなわち、特定役員引継要件を充足しているとしながらも、特定役員引継要件が設けられた趣旨に反することが明らかであるので、法人税法 132 条の 2 の規定に基づいて否認することができると判示されたのである。しかし、取

締役副社長就任が特定役員引継要件を充足し、適格要件を満たしている場合であっても、規定の趣旨・目的に反する場合には、法人税法 132 条の 2 の規定に基づいて否認できるという点については、条文に明文で規定されていない趣旨・目的をもって否認するものであるもので、租税法律主義の観点から問題があるのではないかと考える。

## 第 2 節 包括的租税回避行為否認規定の適用の有無をめぐる事例 (2)<sup>36</sup>

### 1. 事案の概要

原告は、平成 21 年 2 月 2 日、B 社の完全子会社であった C 社から分社型分割である新設分割（以下「本件分割」という。）により設立された。その後、C 社は、同月 19 日、A 社に対し、原告の発行済株式の全部の譲渡（以下「本件譲渡 1」という。）を行い、B 社は、同月 23 日、A 社に対し、C 社の発行済株式全部の譲渡（以下「本件譲渡 2」という。）を行い、A 社は、同年 3 月 30 日、同社を合併法人、C 社を被合併法人とする吸収合併（以下「本件合併」という。）を行った。そして、原告は、本件分割が非適格分割に該当し、資産調整勘定の金額が生じたとして、法人税法（平成 22 年法律第 6 号による改正前のもの。）62 条の 8 第 1 項、4 項及び 5 項に基づき、①平成 21 年 2 月 2 日から平成 21 年 3 月 31 日までの事業年度、②平成 21 年 4 月 1 日から平成 22 年 3 月 31 日までの事業年度、③平成 22 年 4 月 1 日から平成 23 年 3 月 31 日までの事業年度に係る各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の所定の金額を減額し、損金の額に算入して申告した。

これに対し、課税庁は、本件分割の時点で本件譲渡 1 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、本件分割により原告が資産及び負債等の移転を受け、これにより資産調整勘定の金額を生じさせたことは、法人税法施行令（平成 22 年政令第 51 号による改正前のもの。）4 条の 2 第 6 項 1 号に規定する要件を形式的に満たさないこととすることにより本件分割を非適格分割とした上で、原告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 132 条の 2 の規定に基づき、上記の行為及び計算を否認する旨の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び各過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）をした。

本件は、原告が、本件更正処分等は同条の要件が満たされていなかったにもかかわらずされた違法なものであると主張して、本件各更正処分の一部及び本件各賦課決定処分の取消しを求めて訴えを提起したものである。

## 2. 主要な争点

この事案の主要な争点は、第一に、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とはどのような行為をいうのであるかという「不当」性要件の解釈について（争点(1)-1）と、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のか否かという「その法人」の行為又は計算の意義について（争点(1)-2）にあり、第二に、本件分割を前提とした分割承継行為は、「その法人の行為」で「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か否かという不当性要件の充足の有無について（争点(2)-1）と、本件分割後に A 社と C 社の間で本件譲渡 1 を行うという計画（以下「本件計画」という。）を前提とした分割承継行為を法人税法 132 条の 2 の規定に基づき否認することができるか否かという点（争点(2)-2）にある。

## 3. 当事者の主張

### (1) 原告の主張

#### ① 争点(1)-1 について

ア ……法 132 条の 2 のような租税回避行為の一般的・包括的否認規定は、納税者の私法上の行為を、税法上、別の通常行われる仮定の私法上の行為に置き換えることにより、遡及的に課税関係を作り出すものであるから、課税要件法定主義の観点からして厳格な解釈適用が行われるべきであり、判断基準が客観的・合理的でなければならない。

この点、まず、「不当」性の要件は、「純経済人の行為として不合理・不自然な行為によって法人税の負担が減少した場合」をいうとの原告の解釈は、納税者の行為の客観的性質に着目するものであるから、客観的に判定可能な基準であるといえる（客観的基準）。

しかも、経済取引に参加する法人は、すべて「純経済人としての合理性」という基準を内在化していることが期待され得るのであり、かかる合理性の有無の判定を納税者に求めることは酷ではなく、また、私的経済取引としての合理性は納税者の行為そのものに内在する特質でもあることも併せて考慮すれば、基準の内容も合理的であるといえる（合理性基準）。

以上のとおり、原告が主張する法 132 条の 2 の「不当」性の要件の解釈は、同条を客観的、合理的基準によって厳格に解釈適用するものであり、包括的規定に求められる租税法律主義に合致する解釈である。

イ ……我が国における租税法の権威である金子宏東京大学名誉教授は、「法人税の負担を不当に減少させる結果」とは、「ある行為また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」ということを意味しており、行為が経済的合理性を欠いている場合とは、「異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由がないし事業目的が存在しないと認められる場合」をいうと解している。……これは、①行為が異常ないし変則的であるか否かを客観面で観察した上で、仮に異常ないし変則的といえる場合は、次に、②正当な理由ないし事業目的が存在するか否かという行為の周辺事情を観察し、それが存在しない場合に限り否認を認めるという趣旨と解され、極めて合理的な解釈である。

しがたって、法 132 条の 2 にいう「法人税の負担を減少させる結果」とは、法 132 条 1 項と同様に、専ら経済的実質の見地において、経済人の行為として、不合理・不自然なもの、すなわち、①行為が異常ないし変則的で、②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場合に限って該当すると解すべきである。

このような原告の「不当」の解釈は、我が国の有力な租税法学者（金子名誉教授、大淵博義中央大学商学部教授）の意見によっても裏付けられている。

ウ 資産調整勘定制度の立法時において、分割法人の未処理欠損金額が資産調整勘定の金額に置き換わって取り扱われる可能性があることは、既に立案当局において十分認識されていた。平成 18 年度税制改正により、その対応措置として、「資産等超過差額（施行令 123 条の 10 第 4 項）の制度が設けられ、資産等超過差額に相当する金額は、資産調整勘定から控除されることになった（法 62 条の 8 第 1 項）。

そして、これを受けた法人税法施行規則 27 条の 16 に規定する資産等超過差額に該当する額があると認められる限度で、当該部分が資産調整勘定から控除されるという形で、個別規定により対処されているのである。同条の 16 に規定する資産等超過差額があると認められない場合には、たとえ分割法人において非適格分割に係る譲渡益が分割法人の期限切れ間近の未処理欠損金額と置き換わっているという事情があったとしても、当然に、資産調整勘定の全額の計上が認められるものである。

このように、個別規定の課税要件を充足しない取引に対して、包括否認規定を適用し、当該取引を税務上否認することは許されない。

大淵教授も、原告の上記主張を支持している。

## ② 争点(1)-2 について

……文理上、「その法人の行為又は計算」という文言は、「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」という文言を受けている。そして、「次に掲げる法人」と「法人税につき更正又は決定」を受ける法人とが同一の法

人であることは文言上一義的に明らかである。そうすると、「その法人」が、「次に掲げる法人」、すなわち、「法人税につき更正又は決定」を受ける法人を指すことは文言上一義的に明らかである。したがって、法 132 条の 2 によって税務署長による否認の対象となるのは、「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ことは明らかである。かかる文理上の解釈を拡張する根拠はないし、この文理解釈を拡張・逸脱した解釈をすることは、租税法律主義（憲法 84 条）に反して許されない。

以上のとおり、裁判例及び学説は、共に法 132 条の 2 と条文構造及び立法趣旨が共通である法 132 条 1 項及び相続税法 64 条 1 項について、否認の対象となる「行為又は計算」を文理に忠実に解釈しているのである。

さらに、法 132 条の 2 は、「法人税につき更正又は決定」を受ける法人と合併等の他方の当事者である法人との間に支配関係があること等を要件としていないから、別法人の行為を否認することにより法 132 条の 2 が適用されるとすれば、法人は、当該法人と完全に独立した第三者の行為により法 132 条の 2 の適用を受けることになる。かかる帰結は、納税者の予測可能性及び法的安定性を著しく害するというほかない。

よって、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、本件においても、「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「行為又は計算」のみが否認の対象とり得ると解すべきである。

### ③ 争点(2)-1 について

ア 原告株式譲渡が「異常ないし変則的」か否かは、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との比較により判断されるべきである。

法 132 条の 2 の「不当」性の判断に当たり、ある行為が私的経済取引の観点からみて「異常ないし変則的」との評価を受けるか否かは、通常の経済人（金子名誉教授の言う平均的事業家）が現に行っている行為との比較により判断するほかない。そして、本件のような連続した組織再編成取引が「異常ないし変則的」と評価されるか否かに関しては、まさに通常の経済人や平均的事業家が現に行っている通常の 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との比較により判断するのが、最も適切である。

イ 本件の事案は、本件分割後に原告株式譲渡を 1 つ加えただけ（原告株式譲渡を前提に本件分割を行っただけ）であるところ、近時の M&A・組織再編成取引においては、「株式買取（公開買付け含む）＋合併」、「全部取得条項付種類株

式を用いた完全子会社化＋合併」、「配当又は自己株式取得＋株式譲渡」など、省略可能な取引〔意図する経済的成果（取引の出来上がり）を達成するためには必須とはいえない取引〕を、税務上の考慮から 1 つ加えることは、ごく一般的に行われている。

また、原告株式譲渡を前提に本件分割を行えば、適格要件へのあてはめとしては非適格分割にしかなり得ず、原告株式譲渡を行うことを前提に本件文分割を行う（もって非適格分割とする）ということは、まさに適格要件に係る法令の規定が正面から予定している完全に想定可能な行為である。

これらを考慮すると、通常の経済人や平均的事業家や「一般の納税者」を基準とした判断としては、本件事案も、同様に、節税に留まるものであり租税回避行為ではないと評価されるのが極めて自然かつ合理的である。

大淵教授も、原告株式譲渡が行われたことは、法 132 条の 2 の「不当」性を満たさない旨述べており、上記の原告の主張を支持している。

ウ 原告株式譲渡は、原告はもちろん C 社又は A 社にとっても、経済的に見合わない又は損失若しくは利益の逸脱を生じさせるなどということは一切なく、株式譲渡契約の準備及び当該契約への捺印という極めて低いコストによって A 社において事業上生じ得る不都合を回避することができる合理的な行為である。……

このように、原告株式譲渡は、経済的合理性を有しない行為などと評価することはできず、私的経済取引の観点からみて「異常ないし変則的」とはいえないのであって、「不当」性の要件を充足しない。

エ 本件取引と同様の経済的效果を達成するために、分社型分割に代えて分割型分割のスキームを用いることが可能である。……かかる分割型分割スキームも、本件のスキームと同様、A 社が本件合併の効力発生を待たずに、直ちに原告をその直接の子会社とすることができるスキームであり、かかるスキームは何ら異常でも変則的でもないといえるところ、当該分割のスキームを選択した場合にも、C 社による分割は非適格分割となる。すなわち、100 パーセントの持分関係にある法人間での分割に係る適格要件（法 2 条 12 号の 11 イ）、50 パーセント超 100 パーセント未満の持分関係にある法人間での分割に係る適格要件（法 2 条 12 号の 11 ロ）、及び共同事業を営むための組織再編成に係る適格要件（法 2 条 12 号の 11 ハ）のいずれも充足しないため、当該分割型分割スキームは非適格分割となる。そうであるとする、原告株式譲渡を前提に本件分割を行い本件分割が非適格分割となったからといって、「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」とはいえない。上記の非適格分割となる分割型分割のスキームも、「通常用いられる法形式」の 1 つといい得るからである。したが

って、本件分割については、「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」という租税回避と評価される事実が存在しないため、「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場合」には該当しない。

加えて、上記のとおり、原告株式譲渡を行うことは、A社が原告を直接の子会社とすることができる点において事業上も有益であったことから、この点においても「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場合」には該当しない。

以上により、本件の事実関係からして「不当」性の要件を充足する事実は存在せず、法 132 条の 2 により本件分割を適格分割と引き直して課税することはできない。

大淵教授も、他の合理的なスキームによって非適格分割とすることが可能である以上、本件分割のみを取り出して法 132 条の 2 によって否認することはできない、と述べており、原告の主張を支持している。

オ 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、租税法規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 A 社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み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。

そうすると、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。

④ 争点(2)-2 について

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とおり、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ものである。要は、被告の主張は、C 社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はほかならない。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。

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。

## (2) 課税庁の主張

### ① 争点(1)-1 について

……法 132 条の 2 の趣旨・目的を踏まえると、同規定の「不当」該当性の判断に係る抽象的な基準としては、法人の特定の行為又は計算を容認した場合に生じる法人税の負担を減少させる結果が、その負担の減少を生じさせている組織再編税制に関連する個別規定を租税回避の手段として濫用し、税負担の公平を著しく害するような行為又は計算によって生じるものであるか否か、すなわち、法人税の負担の減少が「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」によって生じたものと評価できるか否かで決するべきである。

被告の主張は、納税者の行為又は計算が組織再編税制に係る個別規定の趣旨・目的に反することが、一般の納税者にとっても客観的に明らかであるものについて「不当」であるとして、納税者の行為又は計算を否認するものであり、否認すべき事案は課税庁のみならず納税者にとっても、租税法規を形式的に適用すべき事案ではないということが十分に認識し得るものであれば、明確性を欠くことはなく、租税法律主義に何ら反するものではない。

### ② 争点(1)-2 について

……法 132 条の 2 の趣旨に鑑みれば、同条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 号までに掲げる法人のいずれかの法人」の行為と解釈することになる。

さらに、法 132 条の 2 の規定の変遷からしても、上記解釈が妥当であるのは明らかである。すなわち、法 132 条の 2 の「その法人」とされている部分は、平成

13 年度税制改正による創設時には、その対象法人を同条の柱書きの文章中に規定した上で「これらの法人」としていたものであり、平成 18 年度税制改正においても、このような用いられ方が踏襲されていたが、平成 19 年度税制改正においては、三角合併に対応する改正が行われ、それに伴って対象法人を各号列記とする規定の整備が行われただけであり、従来、「これらの法人」とされていたものについて、その内容を変更し、「更正又は決定をする法人」のみに限定するというような重要な改正は行われておらず、平成 19 年度税制改正に至る過程における検討記録にも、そのような改正が行われることをうかがわせるものは、全く見受けられない。

以上によれば、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。

そして、C 社は、法 132 条の 2 第 1 号の「合併等をした一方の法人又は他方の法人」に当たり、法 132 条の 2 柱書きの「その法人」に当たる。

したがって、仮に、本件分割が C 社の行為であって、原告の行為であると評価することができないとしても、処分行政庁は、原告が本件計画（A 社と C 社の間で本件譲渡 1 を行うという計画）を前提に分割承継行為を行ったことを対象として、法 132 条を適用して否認し、本件計画を前提とした原告の分割承継行為を、本件計画を前提としない原告の分割承継行為に引き直し、原告に係る法人税の課税標準等を計算することができる。

### ③ 争点(2)-1 について

ア ……本件譲渡 2 ないし本件合併の後に、原告、C 社及び A 社の間で、当事者間の完全支配関係ないし同一者による完全支配関係が継続している状況に鑑みれば、本件分割は、原告、C 社及び A 社の間での完全支配関係を実質的に継続することを計画して行われたものであることは明らかであり、これはまさに、実質的には「適格分割」に該当する分割について、「非適格分割」の形式を作出したものというほかない。

イ 本件分割から本件合併に至る一連の取引の計画の中に本件譲渡 1 を組み込んだことは、本件分割について「非適格分割」の形式を作出するためにこそ必要不可欠の要素という意味合いを持つものであり、客観的に見て、税負担軽減以外に、特段の事業上の必要は認められない。……

形式的にみれば、C 社（同社が吸収合併された後は A 社）と原告という別個の法人間で業務委託契約を締結している形態を取っているが、経済的・実質的に見れば、本件分割以降、本件譲渡 1 から本件譲渡 2 までのあらかじめ計画された 4 日間を除いては、C 社（同社が吸収合併された後は A 社）と原告の双方の法人は、完全支配関係にあるグループ内の法人として、一体となってデータ

センター事業を継続しているものと評価できる。このようなことが当初から計画されていた本件の実態に鑑みれば、本件分割後においても、C社の移転資産等に対する同社（同社が吸収合併された後は合併法人であるA社）の支配が継続することが見込まれていたことは明らかである。

ウ ……B社が、C社の分社について主眼を置いていたのは、同社の抱える繰越欠損金をB社グループ内で活用することにあつたことは明らかであり、結局、本件分割が、原告の株式上場の可能性を維持することを主眼としたものとは認められず、仮に株式上場の可能性を維持しようとしたとの事実があつたとしても、それは、抽象的なものにすぎなかったというべきである。

エ ……本件分割から本件合併までの一連の行為は、本件提案の時点であらかじめ計画されていたものであり、C社は、本件譲渡2により、A社の完全子会社となることが予定されていたのであるから、そのわずか4日前に、あえて本件譲渡1を行い、原告がA社の完全子会社となることに、特段の事情上の必要がないことは明らかである（上記イ）。本件譲渡1は、本件分割が非適格分割であるかのような外形を作出することにより、平成21年3月期で期限切れとなる平成14年3月期において発生した未処理欠損金額役124億円をC社においてもれなく利用するとともに、原告に資産調整勘定を生じさせ、これを5年間にわたって減額し損金の額に算入することで、原告の法人税の負担を減少させるために計画されたものである。

オ 以上のとおり、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に照らして、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。

④ 争点(2)-2について

…「計画」は、法132条の2の適用上、「見込み」を具体的に判断する上で基準になるものとして、分割と不可分な関係にあると解さなければならない。したがって、否認の対象を「(ある)計画の下での分割承継行為」ないし「(ある)計画を前提とした分割承継行為」とすることは、同条の解釈適用上何ら問題のないものと解される。

したがって、組織再編成に係る計画の内容が課税要件である「見込み」の有無

の判断基準となり、その有無が課税上影響を及ぼす場合には、「(ある)『計画』の下での分割承継行為」、換言すると、「(ある)計画を前提とする分割承継行為」は、法 132 条にいう「法人の行為又は計算」として否認の対象となり得るものである。

そして、施行令 4 条の 2 第 6 項 1 号は、「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場合」と規定しており、同号にいう「見込み」の有無は、飽くまで分割当事者（分割法人と分割承継法人）双方の関係により判断されるべきものであり、また、一般に、組織再編成がいなかる過程をたどって行われるかということについては、分割の時点において、分割法人と分割承継法人の双方が共通に認識する事情とされているものである。したがって、「見込み」要件に影響を及ぼす計画は、分割法人のみならず、分割承継法人のものでもあると観念されてしかるべきであり、分割前に立てられた計画を前提とする分割承継行為であることをもって否認の対象となることが否定されるものではない。

本件計画は、本件分割が適格分割と非適格分割のいずれ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丁氏等は、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。

#### 4. 裁判所の判断

##### (1) 第一審

##### ① 争点(1)-1 について

「……原告は、法 132 条の 2 の不当性要件は、……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旨主張し、その理由として、①法 132 条の枝番として 132 条の 2 が規定され、両者の規定ぶりが酷似し、否認の要件の文言も同様であることなどから、両者を別異に解すべき理由はないこと、②租税回避の概念は、私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引として合理性がないのに、通常用いられない法形式を選択するものとして定義されており、法の定める課税要件自体を修正するものは含まれず、法制度の濫用はこれと別の概念であるというべきこと、③上記(ii)<sup>37</sup>を含めるという解釈は、個別規定の要件を実質的に拡張して適用するものであり、納税者の予測可能性を著しく害し、租税法律主義に反することを指摘し、これに沿う意見書を提出する。……

しかしながら、……法 132 条の 2 により対処することが予定されている第 1 の類型は、繰越欠損金等を利用する組織再編成における租税回避行為であるところ、そもそも、繰越欠損金自体には資産性はなく、それが企業間の合併で取引の対象

となり得るのは、租税法がその引継ぎを認めることの反射的な効果にすぎないのであり、企業グループ内における繰越欠損金の取引を含む組織再編成それ自体についていかに正当な理由や事業目的があったとしても、法 57 条 3 項が定める要件を満たさないのであれば、未処理欠損金額の引継ぎは認められない。したがって、上記の類型に属する有無といった基準によって判断することはできず、『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』か否かという基準は、そのみを唯一の判断基準とすることは適切ではないといわざるを得ない。

また、上記基準を採るべき理由として挙げられている①の点について検討するに、法 132 条は、同族会社においては、所有と経営が分離している会社の場合とは異なり、少数の株主のお手盛りによる税負担を減少させるような行為や計算を行うことが可能であり、また実際にもその例が多いことから、税負担の公平を維持するため、同族会社の経済的合理性を欠いた行為又は計算について、『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、これを否認することができものであるとしたものであり、法 132 条の 2 とはその基本的な趣旨・目的を異にする。したがって、両者の要件を同義に解しなければならない理由はなく、原告の上記①の主張は採用することができない。

次に、②の点について検討するに、法 132 条の 2 により対処することが予定されている第 2 の類型は、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る租税回避行為であるところ、組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、同一の経済的効果をもたらす法形式が複数存在し得ることからすると、そもそも、ある経済的効果を生じさせる組織再編成の方法として何が『通常用いられるべき』法形式であるのかを、経済合理性の有無や事業目的の有無という基準により決定することは困難であり、これらの基準は、上記の類型に属する租税回避行為の判定基準として十分に機能しないものといわざるを得ない。他方、組織再編税制に係る個別規定は、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ているものであるところ、立法時において、複雑かつ多様な組織再編成に係るあらゆる行為や事実の組み合わせを想定した上で対処することは、事柄の性質上、困難があり、想定外の行為や事実がある場合には、当該個別規定を形式的に適用して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は上記アで判示したとおりである。組織再編成とそれに伴い生じ得る租税回避行為に係るこれらの特性に照らすと、同条の適用対象を、通常用いられない異常な法形式を選択した租税回避行為のみに限定することは当を得ないといふべきである。したがって、原告の上記②の主張は採用することができない。

さらに、③の点について検討するに、一般に、法令において課税要件を定める場合には、その定めはなるべく一義的で明確でなければならず、このことが租税法法律主義の一内容であるとされているところ、これは、私人の行う経済取引等に対して法的安定性と予測可能性を与えることを目的とするものと解される。もっ

とも、税法の分野においても、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るため、何らかの不確定概念の下に課税要件該当性を判断する必要がある場合は否定できず（法 132 条がその典型例であるということができる。）、このような場合であっても、具体的な事実関係における課税要件該当性の判断につき納税者の予測可能性を害するものでなければ、租税法律主義に反するとまではいえないと解されるところである。しかるところ、法 132 条の 2 は、上記（ii）のとおり、税負担減少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に限り租税回避行為に当たるとして否認できる旨の規定であると解釈すべきものであり、このような解釈は、納税者の予測可能性を害するものではないから、これをもって租税法律主義に反するとまではいえないというべきである。この点に関する原告の上記③の主張は採用することができない」

## ② 争点(1)-2 について

「……否認の対象とすることができる『その法人の行為又は計算』の『その法人』とは、その前の『次に掲げる法人』を受けていると解釈することができるから、『その法人の行為又は計算』とは、『次に掲げる法人』の行為又は計算、すなわち、同条各号に掲げられている法人の行為又は計算を意味するものと解される。そして、その後の『その法人に係る法人税』の『その法人』は、同条各号に掲げられている法人であって、法人税につき更正又は決定を受けるものを意味するものと解釈することができるから、『その法人に係る法人税』は、更正又は決定を受ける法人に係る法人税を意味するものと解される。……

以上の点に加え、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同条の趣旨に鑑みれば、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、同条の規定により否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正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」

## ③ 争点(2)-1 について

「……本件分割の時点においては、本件分割後、本件提案の内容に沿って、A 社が原告の株式全部及び C 社の株式全部の譲受けを受けた上で C 社を合併することがほぼ確実に実現する見込みがあったということができる。そして、本件分割の時点における爾後の組織再編成に係る計画の内容は、原告は、本件分割の時点から本件譲渡 1 の時点までは C 社の完全子会社であり、本件譲渡 1 の時点（同年 2 月 20 日）で A 社の子会社になることにより C 社との間の『当事者間の完全支配関

係』は一時的に切断されるが、その役 1 か月後である本件合併の時点（同年 3 月 30 日）からは、A 社が C 社を吸収合併して原告を完全子会社とすることにより、A 社との間で『当事者間の完全支配関係』が生じることを予定するものであったといえることができる。したがって、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 社の分割は、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。……

本件における諸事情を総合勘案すると、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、局所的にみれば完全支配関係継続見込み要件を充足しないものではあるものの、それによりもたらされる税負担減少効果を容認することは、完全支配関係継続見込み要件を定めた施行令 4 条の 2 第 6 項 1 号が設けられた趣旨・目的に反することが明らかであるといえることができる。したがって、本件計画を前提とした分割行為は、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」

④ 争点(2)-2 について

ア「……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ず、同条の規定により否認することができる行為又は計算には、法人税につき更正又は決定を受ける法人以外の法人であって、同条各号に掲げられているものの行為又は計算が含まれるというべきである。しかたがって、否認の対象を、本件計画を前提とする C 社の分割行為であると解するとしても、同条の規定により否認することができるというべきである」

イ「……組織再編税制においては、同じ法形式を有する分割行為であっても、特別に設けた要件に該当する行為又は事実関係の有無に従い、税法上の法律効果として、適格分割となる場合と非適格分割となる場合とを区別することになっており、法形式ごとに法律効果が結び付けられているものではない。……法 132 条の規定は、組織再編成の形態や方法が相当に複雑かつ多様となっており、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、適正な課税を行うことができるように包括的な組織再編成に係る租税回避防止規定として設けられたものである。こうしたことからすると、法 132 条の 2 の規定により否

認められ、引き直されるのは、法形式を異にするものには限られず、事実行為としてその内容を異にするものも含むと解することが相当である。

しかるところ、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と、本件計画を前提としない分割行為とでは、事実行為として内容を異にするものであって、税法上の効果において異にするものであるから、法 132 条の 2 の規定に基づき、前者を否認して後者に引き直すことは許されるというべきである」

## 5. 若干の検討

この事案の主要な争点は、第一に、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とはどのような行為をいうのであるかという「不当」性要件の解釈について（争点(1)-1）と、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のか否かという「その法人」の行為又は計算の意義について（争点(1)-2）にあり、第二に、本件分割を前提とした分割承継行為は、「その法人の行為」で「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か否かという不当性要件の充足の有無について（争点(2)-1）と、本件計画を前提とした分割承継行為を法人税法 132 条の 2 の規定に基づき否認することができるか否かという点（争点(2)-2）にある。

まず、「不当」性要件の解釈について（争点(1)-1）と、「その法人」の行為又は計算の意義について（争点(1)-2）は、第 1 節の事例と問題点と判決の内容が同じであるので、先に検討したとおりである。

つぎに、不当性要件の充足の有無について（争点(2)-1）は、本件判決において、本件分割は「局所的にみれば完全支配関係継続見込み要件を充足しないものではある」としながらも、「完全支配関係継続見込み要件を定めた施行令 4 条の 2 第 6 項 1 号が設けられた趣旨・目的に反することが明らかであるということが出来る」として「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」と判示し、資産調整勘定の損金算入が否認されているのである。しかし、適格要件である完全支配関係継続要件を充足していないと認めているにもかかわらず、適格分割であるとして資産調整勘定の損金算入が否認されていることには問題があるのではないかと思われる。そもそも、組織再編税制の原則は、組織再編成により資産及び負債の移転をした場合は、原則として時価により譲渡したものとし、例外として一定の要件に該当する場合には、帳簿価額で引継ぎを行うものである。すなわち、本件事例では、適格要件に該当しないのであるから、資産及び負債を時価で引継を行うことが妥当であると考えられる。

仮に、本件事例が反対に、納税者が、完全支配関係要件を充足していないが、充足していない期間が一時的なものであるため、適格分割として取り扱っていた場合には、課税庁は、適格要件に該当しないとして、適格分割が否認されるのではないかと思わ

れる。<sup>38</sup>

さらに、本件計画を前提とした分割承継行為を法人税法 132 条の 2 の規定に基づき否認することができるか否かという点（争点(2)-2）は、本件判決において、否認することができる行為又は計算の対象を、「同条の規定により否認することができる行為又は計算には、法人税につき更正又は決定を受ける法人以外の法人であって、同条各号に掲げられているものの行為又は計算が含まれるというべきである」として、「否認の対象を、本件計画を前提とする C 社の分割行為であると解するとしても、同条の規定により否認することができるというべきである」と判示している。また、「法 132 条の 2 の規定により否認され、引き直されるのは、法形式を異にするものには限られず、事実行為としてその内容を異にするものも含むと解することが相当である」として、「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と、本件計画を前提としない分割行為とでは、事実行為として内容を異にするものであって、税法上の効果において異なるものであるから、法 132 条の 2 の規定に基づき、前者を否認して後者に引き直すことは許されるというべきである」と判示している。しかし、第 1 節の事例の若干の検討でも述べたとおり、条文を普通に読めば、「その法人」とは複数の法人のことではなく、更正又は決定を受ける法人であると考えられるため、「その法人」を「次に掲げる法人」のことを意味するというのであれば、この点については、規定の仕方を改める必要があるのではないかと考えられる。また、本件計画を前提とする分割行為を否認し、本件計画を前提としない分割行為に引き直すことについては、適格要件を満たしていない非適格分割を適格分割として引き直すものであると思われるため、原告の主張する「法令上の課税要件自体の拡張・縮小ないし書き換え」となるのではないかと考えられる。

## 第 4 章 組織再編に係る行為又は計算の否認規定の問題点と展望

### 第 1 節 問題点

組織再編に係る行為又は計算の否認規定の問題点としては、具体的事例の検討を行った結果、否認することができる行為又は計算は、更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるのか否かという点と、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とはどのような行為をいうのであるかという点にあるように思われる。

すなわち、第一に、「その法人」の行為又は計算の意義について、第二に、「不当に減少」、「見込まれている」という不確定概念の解釈について、第三に、否認することができる行為又は計算の範囲についてである。

## 1. 「その法人」の行為又は計算の意義についての問題点

組織再編に係る行為又は計算の否認規定における、「その法人」の行為又は計算の意義についての問題点としては、誰が行った行為又は計算を否認するのであるかという点にある。学説上は、行為又は計算を行った法人と法人税の負担が減少した法人は同じであるという説と、行為又は計算を行った法人と法人税の負担が減少した法人は別であってもよいとする二つの説があり、裁判において争われているところは、条文に規定されている「その法人」とは誰のことをいうのであるかという解釈についてである。

この点について、第3章第1節の事例の検討を行ったところ、東京地裁平成26年3月18日判決において、『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」として、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別のものであると判示されている。また、第3章第2節の事例では、東京地裁平成26年3月18日判決において、「同条の規定により否認することができる行為又は計算には、法人税につき更正又は決定を受ける法人以外の法人であって、同条各号に掲げられているものの行為又は計算が含まれるというべきである」として、「否認の対象を、本件計画を前提とするC社の分割行為であると解するとしても、同条の規定により否認することができるというべきである」と判示している。

しかし、条文通りに解釈するのであれば、「その法人」とは、複数の法人のことではなく更正又は決定を受ける法人のことであると解釈されるものであると思われる。そのため、納税者が条文を読んで「次に掲げる法人」という複数の法人であるという解釈をすることはできないので、租税法律主義の観点から規定の仕方に問題があるのではないかと考えられる。

## 2. 不確定概念の解釈についての問題点

不確定概念の解釈については、不当性の解釈について争われており、まず、第3章第1節の事例においては、特定役員引継要件の充足が不当であるのか否かという点につき、課税庁は、「事業目的が完全に否定できないとしても、『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」と主張し、これに対し原告は、特定役員の就任について、「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り、「正当な理由ないし事業目的を伴っているものであるから、……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」と反論した。この点、東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決において、『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』か否かという基準は、そのみ唯一の判断基準とすることは適切ではないといわざるを得ない」とし、また、「同条の適用対象を、通常用いられない異常な法形式を選択した租税回避行為のみに限定することは当を得ないというべきであり、「税負担減少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に限り租税回避行為に当たるとして否認できる旨の規定であると解釈すべきものであり、このような解釈は、納税者の予測可能性を害するものではないから、これをもって租税法律主義に反するとまではいえないというべきである」と判示している。

つぎに、第 3 章第 2 節の事例においては、「完全支配関係継続見込み要件を充足しないものではある」としながらも、「それによりもたらされる税負担減少効果を容認することは、完全支配関係継続見込み要件を定めた施行令 4 条の 2 第 6 項 1 号が設けられた趣旨・目的に反することが明らかであるということが出来る。したがって、本件計画を前提とした分割行為は、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」と判示している。

しかし、第 1 節の事例においては、実際に特定役員として職務執行しており、また、事業目的があるとしながらも、組織再編税制の趣旨・目的に反するとして「不当」とであると判断されており、また、第 2 節の事例においては、適格要件を充足していない非適格分割であるとしながらも、適格要件の規定の趣旨・目的に反するとして「不当」とであると判断されている。この点については、法律に明文で規定されていない規定の趣旨・目的をもって否認することであるため、納税者の予測可能性を損なうものであり、租税法律主義の観点から問題があるのではないかと考えられる。

### 3. 否認することができる行為又は計算の範囲についての問題点

否認することができる行為又は計算の範囲については、まず、第 3 章第 1 節の事例において、取締役副社長の就任を否認できるか否かについて争われており、課税庁は、取締役副社長の就任を、「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の誰かを本件買収前に C 社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、丙氏を C 社の特定役員に就任させる旨決定したことが明らかである」として、「本件副社長就任は、決して丙氏個人

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 132 条の 2 の規定により否認することができる」と主張し、これに対し原告は、「本件副社長就任は、①丙氏を C 社の取締役を選任する旨の C 社の臨時株主総会決議及び B 社による議決権の行使、②個人としての丙氏の承諾の意思表示並びに③丙氏を副社長に選定する旨の C 社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」として、「法人としての原告が丙氏をして C 社の取締役副社長へ就任させた行為なるものは一切存在しないのであり、本件副社長就任に対してそもそも原告に法第 132 条の 2 を適用して否認することはできない」と反論している。この点、東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決において、取締役副社長の就任については、「特定役員引継要件を形式的には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、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ことができる」として、「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」と判示している。また、「原告の機関において丙氏を C 社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、……丙氏の行為を原告の行為と同視することは困難があるといわざるを得ない」として被告の主張は認められなかったのであるが、否認することができる行為又は計算については、「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ず、同条の規定により否認することができる行為又は計算には、法人税につき更正又は決定を受ける法人以外の法人であって、同条各号に掲げられているものの行為又は計算が含まれているものと解される」として、取締役副社長就任の行為を「C 社の臨時株主総会における株主総会の決議及び C 社の取締役会における取締役会の決議により、C 社の取締役副社長に就任したものであって、これらがいずれも C 社の行為であることを前提としても……同条の規定により、C 社の行為を否認し、原告の法人税につき更正をすることができる」と判示している。

しかし、特定役員引継要件を充足しているにもかかわらず、特定役員引継要件の規定の趣旨・目的に反していることから否認することができると判断されていることについては、法律に明文で規定されていない規定の趣旨・目的をもって否認することであるため、納税者の予測可能性を損なうものであり、租税法律主義の観点から問題があるのではないかと考えられる。また、副社長就任の行為を原告の行為ではなく、C 社の行為であるとしながらも、法人税法 132 条の 2 の規定により、C 社の行為を否認し、原告の法人税の更正ができると判断されていることについては、C 社は更正又は決定を受ける法人ではないため、C 社の行為は否認することができないのではないかとと思われるのであるが、東京地裁平成 26 年 3

月 18 日判決において、「法人税につき更正又は決定を受ける法人以外の法人であって、同条各号に掲げられているものの行為又は計算が含まれているものと解される」と判示している。この点については、納税者が、現在の条文では、更正又は決定を受ける法人以外の法人の行為又は計算を否認することができるという判断ができないように思われるので、租税法律主義の観点から規定の仕方に問題があるのではないかと考える。

つぎに、第 3 章第 2 節の事例では、組織再編に係る行為又は計算の否認規定における「否認の対象」と「引き直し」について争われており、課税庁は、「組織再編成に係る計画の内容が課税要件である『見込み』の有無の判断基準となり、その有無が課税上影響を及ぼす場合には、『(ある)『計画』の下での分割承継行為』、換言すると、『(ある) 計画を前提とする分割承継行為』は、法 132 条にいう『法人の行為又は計算』として否認の対象となり得るものである」、また、「『見込み』要件に影響を及ぼす計画は、分割法人のみならず、分割承継法人のものでもあると観念されてしかるべきであり、分割前に立てられた計画を前提とする分割承継行為であることをもって否認の対象となることが否定されるものではない」として、「本件計画は、本件分割が適格分割と非適格分割のいずれ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丁氏等は、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」と主張した。これに対し原告は、「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」、また、「『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とおり、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ものである。要は、被告の主張は、C 社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」として、この引き直しについては、「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」と反論している。この点、東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決において、「法 132 条の 2 の規定により否認され、引き直されるのは、法形式を異にするものには限られず、事実行為としてその内容を異にするものも含むと解することが相当である」として、「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と、本件計画を前

提としない分割行為とでは、事実行為として内容を異にするものであって、税法上の効果において異なるものであるから、法 132 条の 2 の規定に基づき、前者を否認して後者に引き直すことは許されるというべきである」と判示している。

しかし、本件計画を前提とする分割行為を否認し、本件計画を前提としない分割行為に引き直すことは、適格要件を満たしていない非適格分割を適格分割として引き直すものであると思われるため、原告の主張する「法令上の課税要件自体の拡張・縮小ないし書き換え」となるのではないかと考えられる。

## 第 2 節 展望

組織再編に係る行為又は計算の否認規定の問題点の検討を行った結果、まず、「その法人」を「次に掲げる法人」と解釈して複数の法人を意味するという点については、現在の規定においては、「その法人」とは、更正又は決定を受ける法人に限定されているような規定の仕方となっており、納税者が「その法人」とは、「次に掲げる法人」とあると解釈することができないので、条文を「その法人」ではなく、「次に掲げる法人」へと改める必要あるのではないかと考えられる。

つぎに、不確定概念の「不当」性の解釈については、組織再編に係る行為又は計算の否認規定以外においても税務訴訟の争点として裁判が行われてきている問題点である。この点について、山本守之氏は、同族会社の行為又は計算の否認規定の例をあげ、「金額の多寡や租税回避の悪質性などは、純理論的には『不当に減少』や『著しく不适当』の判断基準にならないと思われるが、実際には一罰百戒的に適用をしているように見える」<sup>39</sup>と述べており、以前から、どのような行為又は計算が「不当」と判断されるのであるかの基準が明確にされていないという点が問題とされてきている。そして、今回検討を行った事例においては、新たに、組織再編税制の趣旨・目的に反するものは「不当」とあるとして否認することができるという判断がされている。しかし、組織再編税制の趣旨・目的は条文に規定されていないものであり、明文で規定されていない趣旨・目的に反するものは「不当」とあるとして否認することができるという判断については問題があり、この問題点を解決するためには、具体的にどのような行為又は計算が「不当」とされるのかの判断基準を法律に明文で規定することが必要であると考えられる。

この点、金子宏氏は、「『不当な』税負担の減少の意義をめぐってどのような理論や判例が形成されてゆくのかは、今後の事例の蓄積をまつほかないが、同族会社の行為・計算の否認規定の場合と同様に、公平な税負担と法的安定性の 2 つの価値の対立と緊張関係を軸として種々の議論が展開されてゆくであろう」<sup>40</sup>と述べており、現在の規定の仕方が変わらないのであれば、「不当」性の解釈についての一定の判断基準が示されるまでには時間がかかるのではないかと考えられるので、納税者の予測可能性が損なわれないようにする必要があるのではないかと考えられる。

さらに、否認することができる行為又は計算の範囲についての第一の問題点としては、第3章第1節の事例における、適格要件を充足しているにもかかわらず、その適格要件が設けられた趣旨・目的に反し、組織再編行為全体をみても、法人税法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して否認されている点についてであり、適格要件の規定の趣旨・目的に反するとして否認されたものである。

しかし、各規定の趣旨・目的は条文に規定されていないものであり、また、その趣旨・目的に反する場合には否認することができるという規定もないのである。そのため、納税者が、条文の規定だけでは否認される行為又は計算であるのか否かの判断をすることができないように思われる。また、本件判決において、副社長就任という行為を、原告の行為ではなく、C社の行為であると判断されているのであるが、否認することができる行為又は計算の対象を、更正又は決定を受ける法人（原告）以外の法人であるC社の行為又は計算が含まれるものと解されると判示されている。しかし、この点についても、納税者が条文を読んで更正又は決定を受ける法人以外の行為又は計算を否認することができるとは解釈することができないものであると思われるので、否認することができる行為又は計算の範囲についても具体的に法律に明文で規定する必要があるように考えられる。

そして、第二の問題点としては、第3章第2節の事例において、本件計画を前提とする分割行為を否認し、本件計画を前提としない分割行為に引き直しをすることは許されるものであると判断されている点についてである。この点については、適格要件を満たしていない非適格分割を適格分割として引き直すものであると思われるので、原告の主張する「法令上の課税要件自体の拡張・縮小ないし書き換え」となるのではないかと考えられる。

これらの組織再編に係る行為又は計算の否認規定における問題点については、いずれも租税法律主義の観点から問題となるものである。納税者は、通常、法令等の条文を読み基準を満たしているのか否か、また、否認される行為又は計算であるのか否かなどの判断を行うものであり、各規定の適用範囲・適用要件について明確に規定すべきであると考えられる。租税法律主義についての最近の最高裁判決（納税者勝訴）においては、須藤正彦裁判長が補足意見として、「裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはできない。後年の新たな立法を遡及して適用して不利な義務を課すことも許されない。結局、租税法律主義という憲法上の要請の下、法廷意見の結論は、一般的な法感情の観点からは少なからざる違和感も生じないではないけれども、やむを得ないところである」<sup>41</sup>と述べており、今回検討を行った事例とは全く異なった判断がされているように思われる。特に、各規定の趣旨・目的に反するものは否認することができるかと判示されている点については、法律に規定されていない趣旨・目的により否認するものであり、具体的にどのような行為又は計算が否認されるものであるのかについて明確に規定すべきであると考えられる。

組織再編成に係る行為又は計算の否認規定は、包括的否認規定であるために、その

解釈をめぐって見解の相違があるのであるが、仮に包括的否認規定を使わずに全てを個別否認規定とした場合には、その規定を回避する租税回避行為が容易に行われる可能性があるので、包括的否認規定はある程度必要であるように思われる。

しかし、現在の規定の仕方では、否認することができる行為又は計算の対象や範囲についての判断がつきにくいので、納税者の予測可能性が損なわれることのないようにする必要があるように思われる。要するに、条文を納税者が理解しやすいような明文規定に改めることが組織再編に係る行為又は計算の否認規定の今後の対応策ではないかと考えられる。

#### 注

- 1 中尾睦「平成13年税改正について」税協58巻第5号 日本税務協会6頁、大島恒彦・小島昇編『企業組織再編税制のすべて』中央経済社5頁等参照。
- 2 田中 義幸「企業組織再編税制の創設と対応 税経通信VOL.56 No10」税務経理協会47~48頁、大島恒彦・小島昇編 前掲注(2)21~23頁等参照。
- 3 浅野洋ほか『実践ガイド／企業組織再編の法律と税務』清文社33頁、社団法人経済団体連合会経済本部税制グループ編『新しい企業組織再編税制』税務研究会出版局3~4頁参照。
- 4 浅野洋ほか 前掲注(4)1頁、社団法人経済団体連合会経済本部税制グループ編 前掲注(4)6~7頁参照。
- 5 社団法人経済団体連合会経済本部税制グループ編 前掲注(4)12頁、優成監査法人・TFPコンサルティンググループ(株)編『Q&A 企業組織再編の会計と税務〔第4版〕』税務経理協会334頁参照。
- 6 新免久弘「企業組織再編税制について 租税研究第751号」日本租税研究協会83頁、鳥飼総合法律事務所ほか編『実践企業組織改革①合併・分割 法務・税務・会計のすべて〔6訂版〕』鳥飼重和・大野木孝之監修 税務経理協会52頁参照。
- 7 新免久弘 前掲注(7)83頁、優成監査法人・TFPコンサルティンググループ(株)編 前掲注(6)394頁参照。
- 8 新免久弘 前掲注(7)83頁、優成監査法人・TFPコンサルティンググループ(株)編 前掲注(6)394頁参照。
- 9 金子宏『租税法 第17版』弘文堂403頁、渡辺徹也『企業取引と租税回避－租税回避行為への司法上および立法上の対応－』中央経済社278頁参照。
- 10 大島恒彦・小島昇編 前掲注(2)8頁、浅野洋ほか 前掲注(4)106~108頁等参照。
- 11 大島恒彦・小島昇編 前掲注(2)8~9頁、浅野洋ほか 前掲注(4)111頁等参照。
- 12 被合併法人の株主等の数、分割型分割の場合の分割法人の株主等の数、株式交換完全子法人の株主の数、株式移転完全子法人の株主の数が50人以上の場合は適格要件とならない。
- 13 法人税基本通達1-4-6において、「令第4条の3第4項第2号《適格合併に係る共同事業要件》、第8項第2号《適格分割に係る共同事業要件》、第12項第2号《適格現物出資に係る共同事業要件》、第16項第2号《適格株式交換に係る共同事業要件》又は第20項第2号《適格株式移転に係る共同事業要件》に規定する「これらに準ずるものの規模」とは、例えば、金融機関における預金量等、客観的・外形的にその事業の規模を表すものと認められる指標をいう」と規定されている。
- 14 法人税基本通達1-4-7において、「令第4条の3第4項第2号《適格合併に係る共同事業要件》に規定する「これらに準ずる者」とは、役員又は役員以外の者で、社長、副社

- 長、代表取締役、代表執行役、専務取締役又は常務取締役と同等に法人の経営の中枢に参画している者をいう」と規定されている。
- 15 朝長英樹「組織再編に係る行為又は計算の否認（第1回）」ロータス 21 編『T & A m a s t e r』443 号、21 頁参照。
- 16 平成 19 年度の改正について、財務省により以下のように解説されている。  
「組織再編に係る行為又は計算の否認の対象に、合併等により交付された株式を発行した法人（合併等をした一方の法人又は他方の法人を除きます。）、すなわち、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ました（法法 132 の 2）。ただし、組織再編成の対価として交付される株式の発行法人であれば対象となるため、親法人に限定されるわけではありません」（財務省発行「平成 19 年度税制改正の解説」282 頁）。
- 17 法人税法 2 条 12 号の 15 によれば「内国法人を現物分配法人とする現物分配のうち、その現物分配により資産の移転を受ける者がその現物分配の直前において当該内国法人との間に完全支配関係がある内国法人（普通法人又は協同組合等に限る。）のみであるものをいう」と規定されている。
- 18 大蔵財務協会編『改正税法のすべて 平成 13 年度版』243～244 頁参照。
- 19 金子宏 前掲注(10) 426 頁。
- 20 水野忠恒『租税法 第 4 版』有斐閣 446 頁。
- 21 この点について、税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編に係る税制の基本的考え方」『内閣府ホームページ』《<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichog4.html>》によれば、「組織再編の形態や方法は、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」という考え方が示されている。
- 22 入谷淳『組織再編 包括的否認規定の実務解釈』中央経済社 30 頁参照。
- 23 入谷淳 前掲注(23)31～32 頁参照。
- 24 法人税法 132 条の 2 の 1 号～3 号の法人のことであり、「一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 二合併等により交付された株式を発行した法人（前号に掲げる法人を除く。） 三全 2 号に掲げる法人の株主等である法人（前 2 号に掲げる法人を除く。）」の法人のことをいう。
- 25 朝長英樹「組織再編に係る行為又は計算の否認（第 2 回）」ロータス 21 編『T & A m a s t e r』446 号 16～20 頁参照。
- 26 入谷淳 前掲注(23)31～32 頁参照。
- 27 朝長英樹 前掲注(26)17～20 頁参照。
- 28 この点について、朝長英樹氏は、「仮に、それが更正や決定を受ける法人のみであるということになると、組織再編成の一方の当事者である法人の行為や計算を操作することによって他方の当事者である法人の法人税の負担を不当に減少させたとしても、同条の規定が適用できない、ということになり、組織再編税制の仕組みを利用した租税回避行為が横行することとなるのは明らかである」と述べている（朝長英樹 前掲注(26)18 頁）。
- 29 詳細については、拙稿「同族会社の行為又は計算の否認規定と否認基準に関する研究」21～25 頁で取り上げたのでここでは省略する。なお、参照。
- 30 朝長英樹「組織再編に係る行為又は計算の否認（第 3 回）」ロータス 21 編『T & A m a s t e r』447 号 18 頁参照。
- 31 佐藤信祐「組織再編税制」中央経済社 税務弘報 61 巻 2 号 71 頁参照。
- 32 佐藤信祐 前掲注(32)78～79 頁参照。
- 33 東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決『日税連税法データベースホームページ』（控訴）  
《<https://app.tains.org/search-edit/search/detail/?id=46760&listBackDetail=/search-edit/search/result/disp>》

- <sup>34</sup> 上記(ii)とは、裁判所の判断の文章中「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を含むと解することが相当である。」のことである。
- <sup>35</sup> 朝長英樹『包括否認訴訟をめぐる考察 組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』清文社 29 頁
- <sup>36</sup> 東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決『日税連税法データベースホームページ』（控訴）  
《<https://app.tains.org/search-edit/search/detail/?id=46768&listBackDetail=/search-edit/search/result/disp>》
- <sup>37</sup> 上記(ii)とは、裁判所の判断の文章中「組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個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を含むと解することが相当である。」のことである。
- <sup>38</sup> 赤石英司ほか座談会「東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決の検討」中央経済社 税務弘報 62 巻 7 号 41 頁参照。
- <sup>39</sup> 山本守之・守之会『検証・税法上の不確定概念一』中央経済社 39 頁。
- <sup>40</sup> 金子宏 前掲注(10) 426 頁。
- <sup>41</sup> 『裁判所ホームページ』  
《<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20110218155435.pdf>》16 頁。