

# 法人税法上の行為計算否認規定に関する 最高裁判決の整合性

高橋 秀 至

## I. はじめに

平成13年度税制改正で組織再編成にかかる行為計算否認規定が創設され、平成14年度には連結納税にかかる行為計算否認規定が立て続けに創設された。これらの規定は、従来から存在していた同族会社等にかかる行為計算否認規定と呼ばれる法人税法132条の直後に、それぞれ第132条の2および第132条の3として規定された。これら3条項は、規定ぶりが酷似しており、適用対象はそれぞれ異なるものの、発動要件をあらわす文言は、同一である。第132条の発動要件に関しては、いわゆる光楽園旅館事件最判により<sup>1</sup>、経済的合理性欠如を発動要件とする解釈が判例上確立されていた。これに対して、平成26年11月5日、第132条の2の発動要件に関して、いわゆるヤフー事件高判がくだされた<sup>2</sup>。ヤフー事件高判は、光楽園旅館事件最判と整合性が取れない判決であり、多くの批判がなされた<sup>3</sup>。その後、平成28年2月29日、ヤフー事件最判がくだされたが<sup>4</sup>、本件最判は光楽園旅館事件最判と整合性が取れたものといえるのであろうか。

そこで、小稿においては、法人税法上の行為計算否認規定に関する2つの最判が整合性の取れたものであるのか否かを検討したい。

1 最判（第2小）昭和53年4月21日、訟月24巻8号1694頁。

2 東京高判平成26年11月5日、訟月60巻9号1967頁。

3 拙稿「租税回避否認の是非と包括的否認規定の解釈」福岡大学商学論叢60巻4号（2016）633-648頁、谷口勢津夫「ヤフー事件東京地裁判決と税法の解釈適用方法論－租税回避アプローチと制度（権利）乱用アプローチを踏まえて」税研177号（2014）20-30頁、渡辺徹也「組織再編成と租税回避」岡村忠生『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015）119-152頁、金子友裕「ヤフー事件・IDCF事件東京地裁判決にみる組織再編税制における行為計算否認規定の検討」租税訴訟8号（2015）129-145頁参照。

4 最判（第1小）平成28年2月29日、判タ1424号68頁。

## II. 行為計算否認規定に関する従前の学説と新たな否認規定

### 1. 行為計算否認規定発動要件に関する従前の学説

#### (1) 法人税法132条の発動要件

今日、我が国の法人税法には、ある特定の範囲に限定して、その範囲内で一般的に適用される租税回避否認規定または特定の範囲内を包括して適用される租税回避否認規定として、法人税法132条、同法132条の2および同法132条の3がある。これらのうち、第132条は従来から存在する規定であるが、第132条の2および第132条の3は、近年創設された規定である。

法人税法132条1項には、「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。」と規定されている。同条項は、税務署長が課税処分をするにあたって、その対象法人である同族会社等の行為・計算を税務署長が認める行為・計算に引き直すことを認める規定である。同条項の発動要件は、「……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、……。」という文言で規定されており、税負担軽減の不当性にあるといえる。

この「不当」という文言をいかに解釈するかによって、いかなる行為・計算が否認の対象になるのかが決まることになる。しかし、「不当」という文言は、その語義のみから要件を導き出すことは困難であり、同条項の立法趣旨・目的を参酌する必要がある。同条項は、「同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社またはその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正または決定を行う権限を税務署長に認めるものである。」<sup>5</sup>といわれており、このことに関しての異論はないようである。

5 金子宏『租税法』（弘文堂、第22版、2017）497頁。この点につき、武田昌輔『立法趣旨 法人税法の解釈』（財経詳報社、平成10年版、1998）478-480頁、吉牟田勲『法人税法詳説－立法趣旨と解釈－』（中央経済社、平成3年版、1991）359頁も同旨である。

## (2) 非同族会社比準説

法人税法132条における「不当」という文言の解釈については、従来から非同族会社比準説と経済的合理性説の対立がある。非同族会社比準説は、同族会社等の行為・計算を非同族会社の行為・計算と比準して、同族会社ゆえになしえた行為・計算を否認の対象とするものである<sup>6</sup>。同条項の適用対象法人が同族会社等であることは、同条項の文言から明らかであり（法税132条1項1号ないし同2号）、発動要件としての不当性が、その同族会社等の行為・計算に関する不当性であることにかんがみると、非同族会社比準説には、一定の説得力がある。また、このことは同条項の立法趣旨・目的からも、うかがうことができる。同族会社等が非同族会社に比して租税回避行為を行うことが容易であるという理由から、その両者にかかる税負担の公平をはかるべしと考えるならば、非同族会社比準説が説得的であるといえる。

しかし、租税回避行為は、同族会社に限られるものではなく、非同族会社も行うものである。このことからすると、「同族会社ゆえになしえた行為・計算」にその発動要件を限定することは、同条項が租税回避否認規定として十分に機能しえるのか疑問となる。また、非同族会社も租税回避を行いえるということは、とりまなおさず非同族会社も同族会社と同様の行為を行うということになり、何をもって、「同族会社ゆえになしえた行為・計算」とするのか不明であるということになる。

## (3) 経済的合理性説

経済的合理性説は、そもそも会社が純粹経済人であるという前提に立って、純粹経済人として不合理・不自然な行為・計算をもって、その発動要件とするものである<sup>7</sup>。適用対象法人は同族会社等ではあるものの、発動要件は、その法人がなした行為・計算が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か否かにかかわるものであって、条文の文言上は、必ずしも「同族会社ゆえになしえた行為・計算」に限られるものではない。立法趣旨・目的に照らしても、同族会社等が租税回避行為を容易に行えることにより適用対象法人を同族会社等に限定したことはうかがえるものの、同条項の存在意義は課税の公平を維持することにある。課税の公平に関して、租税回避行為を行ったものと租税回避行為を行わなかったものとの税負担の公平をはかるべしと考えるならば、何も非同族会社との比準をはかる必要はなく、一般的な会社との公平を考えればよいということになる。

6 中川一郎編『税法学体系』（三晃社、全訂第1版、1975）419-422頁〔中川一郎〕参照。

7 金子・前掲注（5）498頁参照。

しかし、本来、純粹経済人が営利追及をするものと考えれば、そのマイナス要因たる租税負担の軽減をはかるのは、きわめて自然であり、合理的な行動といえる。税負担軽減という要素を除外して経済的合理性をとらえるとしても、そのような経済的合理性は、現実には存在しない仮定上の経済的合理性ということになり、そこに明確な基準を求めることには無理があるように思える。結局のところ、非同族会社比準説にしても、経済的合理性説にしても、行為計算否認規定の発動要件として、決め手を欠くものであり、必ずしも明確な基準といえるものではないといえよう。

## 2. 法人税法上の新たな行為計算否認規定

### (1) 法人税法132条の2の立法趣旨と発動要件

法人税法132条の2は、平成13年度税制改正により新たに創設された条項である。同条項は、いわゆる組織再編成税制の創設に伴って創設されたものであり、組織再編成にかかる行為計算否認規定と呼ばれるものである。同条項には、「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5の2（定義）に規定する現物分配をいう。）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（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号又は第2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。」と規定されている。

同条項は、組織再編成にかかる行為計算否認規定であり、その適用対象は同法132条と異なるものの、その発動要件に関しては、「……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、……。」というように、第132条と同じ文言で規定されている。すなわち、同条項の発動要件も第132条と同様に、税負担軽減の不当性にあるといえる。

また、同条項の立法趣旨・目的に関して、『改正税法のすべて』には、「従来、合

併や現物出資については、税制上、その問題点が多数指摘されてきましたが、近年の企業組織法制の大幅な緩和に伴って組織再編成の形態や方法は相当に多様となっており、組織再編成を利用する複雑、かつ、巧みな租税回避行為が増加するおそれがあります。……このうち、繰越欠損金や含み損を利用した租税回避行為に対しては、個別に防止規定（法法157③、⑥、62の7）が設けられていますが、これらの組織再編成を利用した租税回避行為は、上記のようなものに止まらず、その行為の形態や方法が相当に多様なものとなると考えられることから、これに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が設けられました（法法132の2）。<sup>8</sup>と記述されている。

このように立法趣旨・目的をとらえるならば、同条項は、組織再編成にかかる包括的租税回避否認規定であり、個別の課税要件法における法の欠缺を補うものということになる。同族会社等に関しても、少数の株主等に支配されているために租税回避行為をなしやすく、個別の租税回避否認規定も多数設けられている。このような状況のもとで、第132条も課税要件法の欠缺を補うべく租税負担の不当な軽減に対処するためのものであって、発動要件に関しては、第132条と第132条の2は、同様の趣旨・目的を有しているといえる。

## (2) 法人税法132条の3の立法趣旨と発動要件

法人税法132条の3は、平成14年度税制改正により新たに創設された条項である。同条項は、いわゆる連結納税制度の導入に伴って創設されたものであり、連結納税にかかる行為計算否認規定と呼ばれるものである。同条項には、「税務署長は、連結法人の各連結事業年度の連結所得に対する法人税又は各事業年度の所得に対する法人税につき更正又は決定をする場合において、その連結法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該各連結事業年度の連結所得の金額又は当該各事業年度の所得の金額から控除する金額の増加、これらの法人税の額から控除する金額の増加、連結法人間の資産の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加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、その連結法人に係るこれらの法人税の課税標準若しくは欠損金額若しくは連結欠損金額又はこれらの法人税の額を計算することができる。」と規定されている。

同条項は、連結納税にかかる行為計算否認規定であり、その適用対象は前2条と異なるものの、その発動要件に関しては、「……その法人の行為又は計算で、これ

8 中尾睦他『平成13年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2001）243-244頁。

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、……。」というように、ここでも前2条と同様の表現が用いられている。すなわち、同条項の発動要件も第132条と同様に、税負担軽減の不当性にあるといえる。

また、同条項の立法趣旨・目的に関して、『改正税法のすべて』には、「連結納税制度は、連結グループが一体となっているという実態があることを踏まえ、その実態に合った課税を行うべく創設されたものですが、連結納税制度の仕組みを利用したり、あるいは、単体納税制度と連結納税制度の違いを利用した租税回避行為が行われる可能性があります。このうち、単体納税制度と連結納税制度の違いを利用した租税回避行為としては、含み損益や繰越欠損金を利用するものが考えられますが、これに対しては、連結納税の開始等に伴う時価評価資産の時価評価（法61の11、61の12）や繰越欠損金の連結納税への持込みを認めないことといった個別の規定により、一定程度その防止を図ることができるものと考えられます。しかしながら、連結納税制度の仕組みを利用したり、あるいは、単体納税制度と連結納税制度の違いを利用した租税回避行為については、これに止まらず、その行為の形態や方法が相当に多様なものとなると考えられることから、これに適正な課税を行うことができるように包括的な租税回避防止規定が設けられました（法132の3）。」<sup>9</sup>と記述されている。

このように立法趣旨・目的をとらえるならば、同条項は、連結納税にかかる包括的租税回避否認規定であり、個別の課税要件法における法の欠缺を補うものということになる。同族会社等にかかる包括的租税回避否認規定にしても、組織再編成にかかる包括的租税回避否認規定にしても、課税要件法の欠缺を補うべく租税負担の不当な軽減に対処するためのものという点では同様である。したがって、第132条の3は、その適用対象こそ異なるものの、その発動要件は前2条と同様と考えるべきであり、同条項の「不当」という文言も、前2条の「不当」という文言と何ら異なることはないといえよう。

### Ⅲ. 法人税法132条に関する裁判例の動向

#### 1. 光楽園旅館事件の高判と最判

##### (1) 光楽園旅館事件における事実の概要

法人税法132条の発動要件に関しては、非同族会社比準説と経済的合理性説の対

9 柴崎澄哉他『平成14年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2002）370-371頁。

立があるが、この問題に訴訟実務上の決着をえる最判として、いわゆる光楽園旅館事件最判がある<sup>10</sup>。本件における事実の概要は以下のとおりである。上告人（控訴人・原告、以下、Xという。）は、昭和37年11月30日にXの代表取締役であるAとその妻子が共有する土地を建物所有の目的で賃借し、その地上に建物を所有した。昭和42年6月20日、Xは本件建物をAらは本件土地を訴外Bに対し一括して代金20,000,000円で売り渡した。Xは本件係争年度の確定申告にさいし本件取引によってえたものを全く計上せず、翌年度の確定申告にさいし本件建物の譲渡収入として1,214,300円を益金に計上した。

これに対して被上告人（被控訴人・被告、以下、Yという。）は、本件土地付近一帯は借地権の取得または譲渡の対価として権利金を授受する取引慣行が行なわれている地域であるとし、借地権に一定の経済的価値を認め、Xが本件建物とともに借地権をも対価をえて譲渡したものと認定した。そのうえでYは、本件借地権譲渡対価を4,225,800円とし、XがAらに当該借地権価格相当の経済的利益を与えたことになるとした。さらにYは、Xが本来受領すべき建物譲渡対価1,214,300円および借地権対価相当額4,225,800円を現実にはAが受領していることを理由として、その合計額5,440,100円をXからAへの無償による金銭の貸付と認定した。これらのことからYは、法人税法132条が適用できるとし、建物譲渡対価1,214,300円に加えて、借地権対価相当額4,225,800円および無利息貸付にかかる利息相当額181,336円を益金の額に加算して、更正処分をした。本件は、Xがこれを不服として処分の取消しを求めたものである。

## (2) 光楽園旅館事件高判の判示

Xは法人税法132条が憲法84条に違反する旨を主張したのであるが、札幌高裁は、「法人税法第132条は「法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められるとき」同族会社等の行為計算を否認しうる権限を税務署長に付与しているのであるが、右行為計算否認の規定が、納税者の選択した行為計算が実在し私法上有効なものであっても、いわゆる租税負担公平の原則の見地からこれを否定し、通常あるべき姿を想定し、その想定された別の法律関係に税法を適用しようとするものであることにかんがみれば、右の「法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる」か否かは、もっぱら経済的、実質の見地において当該行為計算が純粹経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきも

<sup>10</sup> 最判（第2小）昭和53年4月21日、訟月24巻8号1694頁。札幌高判昭和51年1月13日、訟月22巻3号756頁。釧路地判昭和49年4月23日、税資75号193頁。

のと解される。一般に、かかる場合の判定基準は、法律上できる限り具体的、個別的、一義的に規定しておくことが望ましいのではあるが、複雑多岐にして激しく変遷する経済事象に対処しうるような規定を設けることは極めて困難であるから、法人税法が前記程度の規定をおいたにとどまることもやむをえないところであって、これをもって、いわゆる租税法律主義を宣明し、租税を創設し改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、納税の手續は、すべて法律に基づいて定められなければならない旨規定する憲法第84条に違反するものということとはできない。」として、Xの主張を排斥した。

札幌高裁は、法人税法132条が租税法律主義に反するものではない旨を判示したのであるが、それと同時に、同条項の発動要件を明らかにした。すなわち、同条項の発動要件を示す「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があるとき」という文言について、札幌高裁は、「もっぱら経済的、実質の見地において当該行為計算が純粹経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきもの」と説示し、経済的合理性基準を採用したのである。したがって、光楽園旅館事件高判は、経済的合理性説に立って、経済的合理性欠如を同条項の発動要件としたということができよう。

### (3) 光楽園旅館事件最判の判示

Xは、本件高判を不服として上告したが、本件上告も棄却された。法人税法132条が憲法84条に違反するか否かについて、最高裁は、「法人税法132条の規定の趣旨、目的に照らせば、右規定は、原審が判示するような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為計算を否認すべき権限を税務署長に与えているものと解することができるのであるから、右規定が税務署長に包括的、一般的、白地的に課税処分権限を与えたものであることを前提とする所論違憲の主張は、その前提を欠く。」と判示した。

最高裁は、法人税法132条の発動要件について、積極的に説示しているわけではないが、原審が採用した判定基準を客観的・合理的基準として認めている。原審は、同条項の「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があるとき」という文言について、「もっぱら経済的、実質の見地において当該行為計算が純粹経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきもの」としており、経済的合理性基準を採用している。したがって、光楽園旅館事件最判も、経済的合理性欠如を同条項の発動要件としているということができよう。



## 2. IBM 事件の高判と最決

### (1) IBM 事件における事実の概要

法人税法132条の発動要件に関する近時の裁判例として、いわゆる IBM 事件最決がある<sup>11</sup>。本件は、最高裁において上告不受理の決定がなされ、高裁判決が確定したものである。本件における事実の概要は以下のとおりである<sup>12</sup>。被控訴人(原告、以下、X という。)は、米国 IBM の子会社である米国人 A 社の100%子会社である。平成14年4月、X は、A 社から日本 IBM の発行済株式全部を購入し、その後、平成14年12月、平成15年12月および平成17年12月の3回にわたり同株式の一部を日本 IBM に譲渡した。X は、本件株式譲渡に係る譲渡損失額を本件各譲渡事業年度の所得金額の計算上損金の額にそれぞれ算入し、欠損金額による確定申告をした。さらに X は、平成20年1月1日に連結納税の承認を受け、同年12月連結期の法人税について、X の本件各譲渡事業年度の欠損金額を含む欠損金額を翌期に繰り越す連結欠損金額として確定申告をした。これに対して、日本橋税務署長は、法人税法132条1項の規定を適用して、本件各譲渡に係る上記の譲渡損失額を本件各譲渡事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入することを否認する旨の更正処分をそれぞれ行い、平成16年12月期、平成18年12月期、平成19年12月期、平成20年12月連結期、平成21年12月連結期および平成23年12月連結期の各法人税更正処分をし、平成22年12月連結期の法人税更正請求に対して更正をすべき理由がない旨の通知処分をそれぞれ行った。本件は、これを不服として X が本件各処分の取り消しを求めたものである。

### (2) IBM 事件高判の判示

本件では、本件各譲渡による有価証券の譲渡に係る譲渡損失額が本件各譲渡事業年度において X の所得金額の計算上損金の額に算入されて欠損金額が生じたことによる法人税の負担の減少が、法人税法132条1項にいう「不当」なものとして評価することができるか否かが争点となった。同条項の趣旨について東京高裁は、「これは、同族会社が少数の株主又は社員によって支配されているため、当該会社の法人税の税負担を不当に減少させる行為や計算が行われやすいことに鑑み、税負担の公平を維持するため、当該会社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行為又は計算が行われた場合に、これを正常な行為又は計算に引き直して当該会社に係る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である。」

11 最決(第1小)平成28年2月18日、LEX/DB 文献番号25542527。

12 東京高判平成27年3月25日、訟月61巻11号1995頁。東京地判平成26年5月9日、判タ1415号186頁。

とした。そのうえで、同条項の発動要件につき東京高裁は、「このような法人税法132条1項の趣旨に照らせば、同族会社の行為又は計算が、同項にいう「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」か否かは、専ら経済的、実質的見地において当該行為又は計算が純粹経済人として不合理、不自然なものとして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と解される（最高裁昭和53年4月21日第2小法廷判決・訟務月報24巻8号1694頁（最高裁昭和53年判決）、最高裁昭和59年10月25日第1小法廷判決・集民143号75頁参照）。」と判示し、経済的合理性基準を採用した。

さらに東京高裁は、「そして、同項が同族会社と非同族会社の間税負担の公平を維持する趣旨であることに鑑みれば、当該行為又は計算が、純粹経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的合理性を欠く場合には、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引（独立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り、このような取引に当たるかどうかについては、個別具体的な事案に即した検討を要するものというべきである。」として、経済的合理性の判断の一要素として独立当事者間取引基準を示した。そのうえで東京高裁は、本件各譲渡が経済的合理性を欠くものではないとし、本件更正処分等の取消を命じた原判決を相当とし、控訴を棄却した。

このように、本件高判においても、光楽園旅館事件最判で示された経済的合理性欠如要件が踏襲されたのである。

#### IV. 法人税法132条の2に関する裁判例の動向

##### 1. ヤフー事件における事実の概要

法人税法132条の2の発動要件が争われた事件として、いわゆるヤフー事件がある<sup>13</sup>。本件における事実の概要は以下のとおりである。平成20年12月26日、上告人（控訴人・原告、以下、Xという。）の代表取締役であるAが、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。）の取締役副社長に就任した。平成21年2月24日、Xは、ソフトバンク株式会社（以下、ソフトバンクという。）からIDCSの発行済株式全部を譲り受け（以下、本件買収という。）、同年3月30日、Xを合併法人、IDCSを被合併法人とする合併（以下、本件合併という。）を行った。Xは平成21年3月期の法人税確定申告にあたり、法人税法57条2項の規

<sup>13</sup> 最判（第1小）平成28年2月29日、判タ1424号68頁。東京高判平成26年11月5日、訟月60巻9号1967頁。東京地判平成26年3月18日、民集70巻2号331頁。

定に基づき、I D C Sの未処理欠損金額54,268,262,894円をX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。

これに対し、麻布税務署長は、本件買収、本件合併およびこれらの実現に向けられたXの一連の行為または計算が、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すことによる租税回避を目的とした異常ないし変則的なものであり、当該行為また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になると認められるとして、法人税法132条の2に基づき、I D C Sの未処理欠損金額をXの欠損金額とみなすことを認めない旨の更正処分をした。本件は、これを不服としてXが処分の取り消しを求めたものである。

## 2. ヤフー事件高判の判示

東京高裁は、同条項の立法趣旨について、「…… [1] 法132条の2は、組織再編税制の導入と共に設けられた個別否認規定と併せて新たに設けられた包括的否認規定であること、[2] 組織再編税制において個別否認規定を設けることに加えて包括的否認規定が設けられた趣旨は、組織再編成の形態や方法は複雑かつ多様であり、ある経済的効果を生じさせる組織再編成の方法は単一ではなく、同じ経済的効果を生じさせ得る複数の方法があり、これに対して合理的な理由がないにもかかわらず、異なる課税を行うこととすれば、租税回避の温床を作りかねないという点などにあることが認められる。そして、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全て想定した上でこれに対処することは、事柄の性質上、困難があり、個別規定の中には、その想定外の行為や事実がある場合において、組織再編税制の趣旨・目的及び当該個別規定の趣旨・目的に照らし、当該個別規定のとお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ものも含まれているということができ、このような場合においても適正な課税を行うことができるように包括的な否認規定を設ける必要があり、そのために法132条の2が設けられたことは前記(2)ウ判示のとおりである。」と説示した。

そのうえで東京高裁は、「以上のような法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せば、同条が定める「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、(《1》)法132条と同様に、取引が経済的取引として不自然・不合理である場合(最高裁昭和50年(行ツ)第15号同52年7月12日第3小法廷判決・裁判集民事121号97頁、最高裁昭和55年(行ツ)第150

号同59年10月25日第1小法廷判決・裁判集民事143号75頁参照）のほか、（《2》）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、当該行為又は事実上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（《2》）に該当するものというべきこととなる。」と判示した。

このような解釈のもとに東京高裁は、「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うことが出来る。」として、法人税法132条の2の適用を認め、Xの控訴を棄却した。

このように、ヤフー事件高判は、法人税法132条の2における「不当」という文言の解釈として、経済的合理性欠如要件と課税要件法目的相反要件の2つの要件をみだし、これら2つの要件のいずれか一方を充たせば、税務署長に否認権限が与えられるとしたのである。

### 3. ヤフー事件最判の判示

法人税法132条の2の発動要件について最高裁は、「……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。」と判示した。

最高裁は、「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」という文言について、「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」というように、濫用という抽象的な言葉を用いて観念的に定義した。そのうえで、「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」とした。最高裁は、東京高判の課税要件法目的相反要件を彷彿させる言葉を用いて、判断するにあたっての観点とした。また、濫用の判断に当たって考慮すべき事情として最高裁は、「〔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」をあげている。この考慮すべき事情の例示として挙げられた2点は、経済的合理性欠如要件を判断する要素である。

## V. 第132条と第132条の2に対する最判の整合性

### 1. 光楽園旅館事件最判とヤフー事件高判

光楽園旅館事件最判は、経済的合理性欠如を第132条の発動要件とした。これに対して、ヤフー事件高判は、第132条の2の発動要件として、経済的合理性欠如要件に加えて課税要件法目的相反要件を課し、これらのいずれか一方でも満たせば、同条項を適用できるとした。この解釈によるならば、課税要件法の目的に反する税負担軽減行為であれば、否認できるということになる。租税回避の本質的要素は、①課税要件の充足回避および②課税要件法目的相反による税負担の軽減である<sup>14</sup>。すなわち、租税回避とは、課税要件法の立法趣旨・目的からすると課税すべきものに対して、課税要件の充足を回避することによって税負担の軽減をはかるものである。課税要件法目的相反を行為計算否認規定の発動要件にするということは、租税回避行為であればすべて否認できるということになり、なにも経済的合理性欠如を否認要件とする必要はないということになる。

また、課税要件法目的相反を行為計算否認規定の発動要件にするということは、

14 拙稿・前掲注(3)634-638頁参照。

当該否認規定の適用対象に合致することを唯一の条件として、租税回避であれば、すべて否認できるということになり、課税要件法の欠缺は個別の立法を要することなくすべて埋めることができるということになる。

訴訟実務上、税法の定立には広く立法裁量が認められていることからすると<sup>15</sup>、租税法規には、明確な要件が存するという前提のもとで、その解釈を行わなければならない。税法の解釈は文理解釈によるべきであって、立法趣旨・目的は、文理解釈をするにあたっての参酌にとどめなければならない。課税要件法目的相反を行為計算否認規定の発動要件とするということは、個別の課税要件法を文理解釈することによっては否認できない事項について、当該課税要件法の立法趣旨・目的によって否認するということになる。このような解釈は、租税法律主義の自己否定といわざるをえず、到底認めることはできない。

光楽園旅館事件最判の示した経済的合理性欠如要件は、租税法規には明確な要件が存するという前提のもと、「不当」という文言に対して、できる限り明確性を求めた結果としての解釈と一定の評価ができるのに対して、ヤフー事件高判のいう課税要件法目的相反要件は、きわめて不明確な要件といわざるをえず、両者に整合性はないといえよう。

## 2. IBM 事件最決とヤフー事件最判

IBM 事件は第132条に関する事件であり、ヤフー事件は第132条の2に関する事件である。これらの事件に関する最高裁の結論が立て続けに出された。IBM 事件に関しては、平成28年2月18日に上告不受理の決定がなされ、ヤフー事件に関しては、平成28年2月29日に上告棄却の判決がくだされた。いずれも高裁判決の結論が維持されたが、最高裁における取り扱いが異なることとなった。IBM 事件高判は、第132条の発動要件に関して経済的合理性欠如要件を採用し、Y が上告受理申し立てを行ったが、不受理となり高裁判決が確定した。すなわち、本件に関して最高裁は、なんら理由を示すことなく、高裁判決を確定させたことになる。本件は、第132条に関する事件であり、光楽園旅館事件最判と射程が同じであるため、本件最決は、光楽園旅館事件最判が示した経済的合理性欠如要件を踏襲した本件高判を是認したものと評価することができる。

一方、ヤフー事件高判は、第132条の2の発動要件に関して課税要件法目的相反要件を採用し、X が上告受理申し立てを行ったのに対して、最高裁が上告棄却の判決をくだした。本件最判は、高判の結論を維持したものの、不受理決定をするので

15 最判（大）昭和60年3月27日（大嶋訴訟）、民集39巻2号247頁参照。

はなく、上告審として受理したうえで上告を棄却した。すなわち、最高裁は、自ら積極的に第132条の2の発動要件を示したのであって、その内容は、本件高判とは異なるものといえる。

また、IBM事件最決とヤフー事件最判が立て続けに出されたことも、注目に値する。両事件は、適用条項が異なることから、その射程は異なることもできるものの、それぞれ連続する2条項のひとつに関する発動要件を問題にするものであって、その発動要件にかかる文言も同一の文言であることからすると、その発動要件も同一であるとも考えることもできる。もしも、最高裁がこれら2条項の整合性について、そもそも考慮に値しないと考えていたならば、光楽園旅館事件最判を踏襲したIBM事件高判に対しては、早々に不受理決定をすればよいのであって、計ったかの如くヤフー事件最判と時期を合わせる必要性はない。したがって、これら2条項の発動要件を同一の要件と考えるべきか否かについて、最高裁が検討を行ったからこそ、最高裁が同時期に立て続けに判断をくださったものと考えることができよう。

### 3. ヤフー事件最判の意義

ヤフー事件最判は、法人税法132条の2の発動要件について、「濫用」という言葉を用いて抽象的に定義したうえで、濫用の判断に当たって考慮すべき事情として経済的合理性欠如要件を示す条件をあげた。さらにヤフー事件最判は、濫用を判断するにあたっての観点として、「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」をあげた。この観点としてあげられた箇所は、一見すると課税要件法目的相反要件を示しているようでもあり、これら「濫用」、「事情」および「観点」の関係性をいかにとらえるかによって、本件最判の意義が異なることになる。

そもそも租税回避は、課税要件法の欠陥を見出して、課税要件法の立法趣旨・目的からすると課税すべきものに対して、課税要件の充足を回避することによって税負担の軽減をはかるものであり、まさに課税要件法の濫用といえるものである。本件最判が示した「濫用」という言葉は、租税回避を最も抽象的に表す言葉であって、同条項をはじめとする行為計算否認規定が租税回避を否認するための規定であることを宣言しているにすぎないといえることができる。

租税法律主義の要請により、課税要件は明確に法定されなければならないが、立法裁量が認められている以上、ひとたび定立された課税要件法の解釈は、明確な要件が存するという前提のもとでなされなければならない。租税法律主義の原則が課

税要件法のみならず租税手続法をも対象にしていることからすると（憲84条）、手続要件にもこれと同様のことがいえる。すなわち、同条項における「不当」という文言についても、それが実定法上の文言である以上、解釈によって明確な要件を見出さなければならないのである。租税回避を観念的に定義づける場合においては、「濫用」または「課税要件法目的相反」として定義づけることもできようが、実定税法の解釈において、そのような不明確な解釈は許されない。

ヤフー事件最判は、この「不当」という文言について「濫用」という言葉を用いて抽象的に定義するものの、濫用の判断要素を示すことによって、明確性を担保しようとしているということが出来る。濫用の判断要素に関してヤフー事件最判は、「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」をあげた。この説示は、課税要件法目的相反要件を彷彿させるものであるが、これは要件を示すものではない。ヤフー事件最判は、経済的合理性欠如要件を示す条件を考慮すべき事情とし、このような事情を考慮したうえで、「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」から判断すべしとしたのである。課税要件法目的相反は、まさに租税回避の本質的要素であり、租税回避を定義づけるにあたって、「濫用」という抽象的な言葉から租税回避の本質的要素を示す言葉すなわち脱税との区別を表す言葉へ転換したものであるべきであろう。

行為計算否認規定が租税回避を否認するための規定である以上、否認すべき行為・計算が観念上の租税回避にあたるものであるべきことはいうまでもないが、かといって、実定法の解釈を問題にする以上、その否認要件は観念上の租税回避であることではたりず、より明確な要件が必要であることもまた、いうまでもない。ヤフー事件最判は、経済的合理性欠如を示す条件を考慮したうえで、租税回避を否認すると説示しているのであって、経済的合理性欠如要件を同条項の発動要件と判示したものであるということができよう。

したがって、ヤフー事件最判は、光楽園旅館事件最判および IBM 事件最決と整合性が取れた判決であり、法人税法132条ないし同法132条の3の発動要件に関して、同一の要件を示した判決であると評価することができよう。

## VI. おわりに

本稿においては、法人税法上の行為計算否認規定に関する2つの最判が整合性の取れたものであるのか否かについて検討した。光楽園旅館事件最判が、法人税法



132条の発動要件に関して経済的合理性欠如要件を示したのに対して、ヤフー事件高判は、同法132条の2の発動要件として課税要件法目的相反要件を示した。これら2条項の発動要件を示す文言は同一であるにもかかわらず、異なる要件が判示されたのである。その後、ヤフー事件最判がくだされ、本判決は、一見すると経済的合理性欠如要件と課税要件法目的相反要件の双方を発動要件としたようである。しかし、ヤフー事件最判は、経済的合理性欠如を示す条件を考慮したうえで、租税回避を否認すると説示しているのであって、経済的合理性欠如要件を同条項の発動要件と判示したものである。したがって、ヤフー事件最判は、光楽園旅館事件最判およびIBM事件最決と整合性が取れた判決であり、法人税法132条ないし同法132条の3の発動要件に関して、同一の要件を示した判決であると評価することができる。

このように、最高裁が経済的合理性欠如を行為計算否認規定の発動要件と結論付けることにより、課税要件法目的相反要件に比して一定の明確性を保つことはできたものの、経済的合理性欠如要件についても、必ずしも明確であるとは言い切れない。行為計算否認規定の発動要件として真に明確な要件が何かについては、今後さらなる検討を要すものである。

