

# 組織再編成に係る行為又は計算の否認

## －ヤフー事件－

第1審：東京地裁平23（行ウ）第228号、平26・3・18判決（LEX/DB 25503723）

控訴審：東京高裁平26（行コ）第157号、平26・11・5判決（LEX/DB 25505180）

上告審：最高裁一小平27（行ヒ）第75号、平28・2・29判決（LEX/DB 25447796）

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

### I. 事実関係

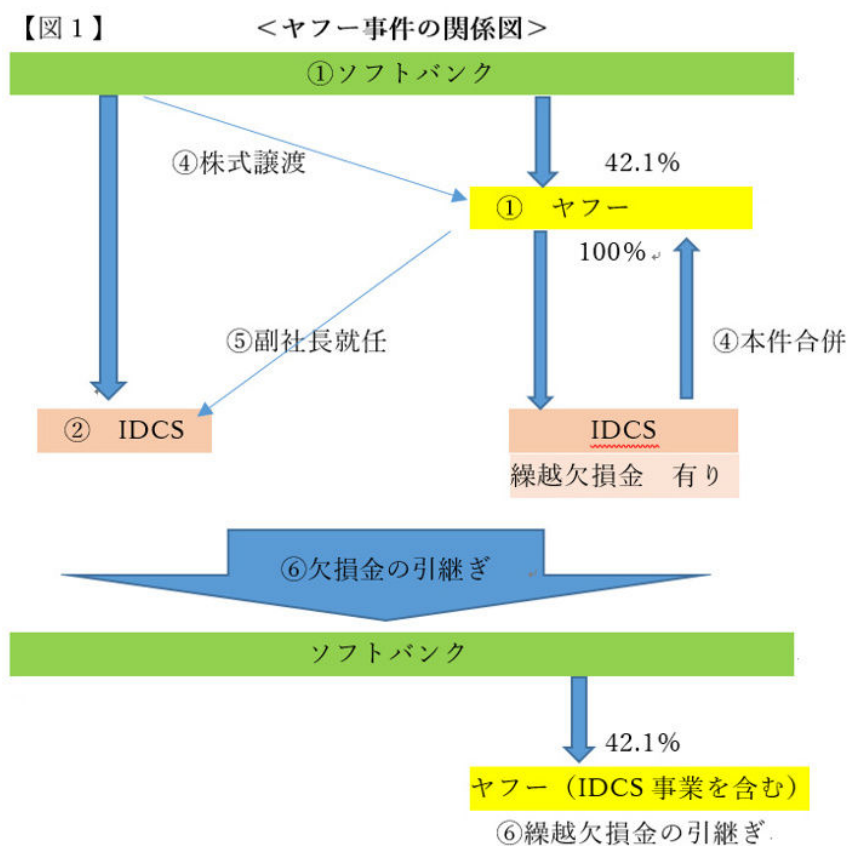
〔1〕ヤフー株式会社（原告、控訴人、上告人。以下、「ヤフー」という。）は、ソフトバンク株式会社（以下、「ソフトバンク」という。）から、ソフトバンクの完全子会社であったソフトバンク IDC ソリューションズ株式会社（以下、「IDCS」という。）の発行済株式全部を譲り受けた後（以下、「本件買収」という。）、平成21年3月30日、ヤフーを合併法人、IDCSを被合併法人とする合併（以下、「本件合併」という。）を行った。そして、ヤフーは、その平成20年4月1日から平成21年3月31日までの事業年度に係る法人税の確定申告に当たり、法人税法（以下、「法」という。）57条2項の規定に基づき、IDCSの未処理欠損金額約542億円をヤフーの欠損金額として、同条1項の規定に基づき損金の額に算入した。

これに対して、税務当局は、本件買収、本件合併及びこれらの実現に向けたヤフーの一連の行為は、法人税法施行令（以下、「施行令」という。）112条7項5号に規定している欠損金額の引継要件（特定役員引継要件）を形式的には満たしているが、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になると認められるとして、法132条の2の規定に基づき、本件欠損金額の算入を認めないとする更正処分等をなした。

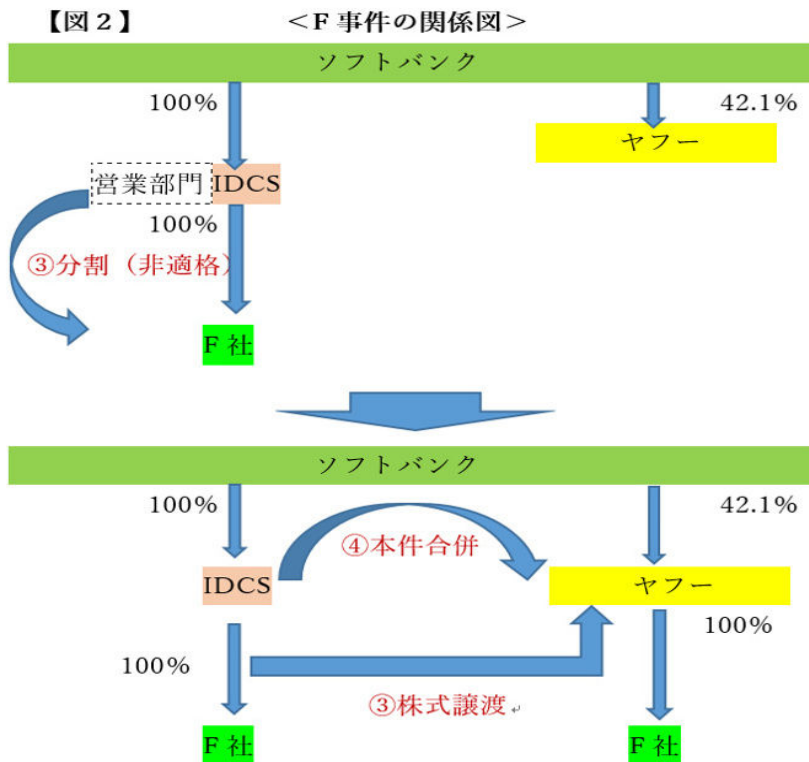
そこで、ヤフーは、本件更正処分等を不服として、所定の手続きにより本訴に及んだ。

〔2〕本件買収、本件合併等の一連の行為は、次のとおりである。

なお、以下の図は、【図1】がヤフー事件、【図2】が別件F社事件の関係図である。



- ① ソフトバンクは、昭和 56 年に設立されたコンピューター等の開発、設計等を行う株式会社であり、役員は、代表取締役社長 A、B は取締役であった。
- ヤフーは、平成 8 年に設立された情報処理サービス業等を行う株式会社であり、ソフトバンクがヤフーの議決権の 42.1%を保有していた。ヤフーの役員は、本件合併当時、取締役会長 A、代表取締役 B であった。
- ② IDCS は、昭和 60 年の通信自由化の流れの中で新電電として設立された株式会社であったが、平成 11 年に英国の Cable & Wireless PLC に買収され、平成 17 年にはソフトバンクに買収された後、ソフトバンク傘下の日本テレコムに移転され、以後はソフトバンクの完全子会社となっていた。
- ③ IDCS は、平成 21 年 2 月 2 日に、データセンターの営業、販売、商品開発の業務の権利義務を承継する IDC フロンティア（以下、「F 社」という。）を新設分割により設立し【図 2 の③】、同年 2 月 20 日に F 社の発行済株式全部をヤフーに売却した【図 2 の③】（この分割は、IDCS が有する主要事業を分割により移転させるもので、別途、F 社の分割スキームを「F 社事件」という。）。



④ また、IDCS は、同年2月23日に、ソフトバンクが保有する同社株式全部をヤフーに売却したことによってヤフーの完全子会社となり、同年3月30日に、ヤフーを合併法人、IDCSを被合併法人とする本件合併を実施した。なお、IDCSは「分割法人」であり、かつ「被合併法人」であり、合併と分割の時期も前後して行われていることから、ヤフー事件とF社事件は一体のものとして捉えていく必要がある。

⑤ 本件合併は、完全支配関係がある法人間の合併であり、法2条12号の8イの適格合併に該当するが、ヤフーがIDCSを完全子会社としてから1か月で行われたため、法57条3項が定める特定資本関係が生じてから5年以内に行われたものに該当し、本件買収の前に終了した事業年度にIDCSで生じた欠損金額をヤフーが法57条2項に基づき引き継ぐためには、施行令112条7項5号で定められた「みなし共同事業要件」を充足する必要があった。そこで、本件買収に先立って、平成20年12月26日に、ヤフーの代表取締役BはIDCSの取締役副社長に就任（以下、「本件副社長就任」という。）していた。

なお、本件合併により、IDCSの役員は、Bを除いて全員がヤフーの取締役には就任せず、Bのみがヤフーの代表取締役に留まっていた。

⑥ ヤフーは、被合併法人が営んでいた事業と合併法人が合併前に営んでいた事業が相互に関連していることを要求する施行令112条7項1号の要件（以下、「事業関連性要件」

という。)と、特定資本関係が生じる前から被合併法人及び合併法人の特定役員であった者のいずれかが合併後も特定役員に留まる見込みであることを要求する施行令 112 条 7 項 5 号の要件（以下、「特定役員引継要件」という。）を充足しているとして、平成 21 年 3 月期分（平成 20 年 4 月 1 日～平成 21 年 3 月 31 日）の法人税の申告にあたり、法 57 条 2 項に基づき、本件合併の日の前 7 年以内に開始した IDCS の各事業年度に生じた欠損金額のうち損金に算入されていないものを、ヤフーの欠損金額とみなして、同条の 1 項に基づき、その全額を損金の額に算入した。

## II. 主たる争点と当事者の主張

本件の主たる争点は、2 つある。すなわち、争点 1：法 132 条の 2 の意義、争点 2：本件副社長就任は、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である。

本件争点について、当事者の主張は、以下のとおりである。

納税者の主張	税務当局の主張
争点 1 について	争点 1 について
<p>ヤフーは、法 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」（不当性要件）の解釈について、「法人税の負担を不当に減少させる」の要件は、私的経済取引としての合理性の観点から解釈すべきであると、以下のとおり主張した。</p> <p>(1) 法 132 条の 2 の解釈についての要件は、法 132 条 1 項の要件と同様に解釈されるべきである。</p> <p>すなわち、第 1 に、法 132 条 1 項が、租税回避行為の否認規定という点で、法 132 条の 2 と趣旨及び性質を同じくすること、第 2 に、法 132 条の 2 は、法 132 条の枝番として新設されたこと、第 3 に、法 132 条</p>	<p>税務当局は、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」（不当性要件）の解釈について、以下のとおり主張した。</p> <p>(1) 法 132 条の 2 は、平成 13 年税制改正の経緯と趣旨に鑑み、法 132 条の 2 の解釈・適用は、組織再編成に係る法人の行為又は計算の特徴、組織再編税制における各個別規定の趣旨・目的について十分に考慮をし、その実態に即して行われるべきである。</p> <p>具体的には、組織再編税制における各個別規定の趣旨・目的に鑑みて、ある行為又は計算が不合理又は不自然なものと認められる場合をいい、租税回避の手段として</p>

<p>の2は、法132条1項では同族会社でない法人の組織再編成取引に対応できないために新設されたこと、第4に、法132条の2と法132条1項は、「法人税の負担を不当に減少させる」という同一の文言を用いていること、第5に、組織再編税制の創設が税制調査会で議論されたときに、法132条の2の要件が法132条1項の不当性の要件と異なる解釈の議論がなされていないことなどの理由による。</p> <p>以上に述べた解釈によると、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。</p> <p>(2) 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。したがって、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」</p>	<p>組織再編成における各規定を濫用し、税負担の公平を著しく害するような行為又は計算と評価できる場合がこれに当たる。</p> <p>したがって、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、組織再編成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。</p> <p>そして、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にしても、そのことから直ちに「不当」性が否定されるのではなく、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。</p> <p>(2) 本件副社長就任は、ヤフーの行為又はヤフー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、本件副社長就任がヤフーの行為と扱うべきでないとしても、それがIDCSの行為であることはヤフーも争わないものであることから、IDCSの行為は、同条1項に掲げる「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り、IDCSの行為を「その法人」の行為と</p>
--	--

<p>(同条1号)であるヤフーの「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。</p>	<p>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とし、副社長就任がヤフーの行為でないとして、本件更正処分等の違法を主張するヤフーの主張は失当である。</p>
<p>争点2について</p>	<p>争点2について</p>
<p>ヤフーは、本件副社長就任は、以下のとおり、法132条の2の規定に基づき否認ができないと主張した。</p> <p>本件副社長就任は、代表取締役BをIDCSの取締役を選任する旨のIDCSの臨時株主総会決議及びソフトバンクによる議決権の行使、代表取締役Bの個人としての承諾の意思表示並びに代表取締役Bを副社長に選任する旨のIDCSの取締役会決議のみにより行われたものであり、本件副社長選任に関して、ヤフーの行為はどこにも存在しない。</p> <p>ヤフーにおいては、役員が他社の役員に就任する際の決議手続きを定めた社内規程はなく、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。代表取締役Bは、ソフトバンクの代表取締役社長A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、IDCSの取締役副社長に選任されたのであり、この間、ヤフー(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、ヤフーがそれを行う理由もなかつ</p>	<p>税務当局は、本件副社長就任を、以下のとおり、法132条の2の規定に基づき否認ができると主張した。</p> <p>本件副社長就任は、ソフトバンクグループ全体の税制メリットという目的の下、ソフトバンクの要請、ひいてはソフトバンクグループ全体の要請に応じたヤフーの行為といえる。すなわち、IDCS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ヤフーが、これを実現させるべく立案されたソフトバンクの計画に関与しないはずがない。ヤフーの内部においては、特定役員引継要件を満たすべく、ヤフーの特定役員の中の誰かを本件買収前にIDCS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、代表取締役BをIDCS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。</p> <p>本件副社長就任は、代表取締役Bが、ヤフーとしての意思決定を行い、ヤフーの意思決定に基づき、ヤフーの業務執行として、自らを、将来的に合併することが予想されていたIDCSの取締役副社長に就任さ</p>

<p>た。</p> <p>以上、ヤフーが、代表取締役BをしてIDCSの本件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ヤフーに法 132 条の 2 を適用して否認することはできない。</p>	<p>せたものと認められる。</p> <p>このように、本件副社長就任は、決して代表取締役Bの個人の行為ではなく、ヤフーの行為又はヤフーの行為と同視し得る行為であり、法 132 条の 2 の規定によって否認することができる。</p>
---	--

### III. 判決の要旨

本件は、第1審、控訴審及び上告審ともに納税者の敗訴に終わるが、第1審及び控訴審と上告審の判示内容は、異なるものとなっている。そこで、争点別に両者を対比しながら判決の要旨をまとめると、次のとおりである。

第1審／控訴審（納税者敗訴）	上告審（納税者敗訴）
争点1について	争点1について
<p>(1) 第1審は、争点1の法 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」（不当性要件）について、以下のとおり判示した。</p> <p>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』とは、①法 132 条と同様に、取引が経済的取引として不合理・不自然である場合のほか、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</p>	<p>(1) 最高裁は、争点1の法 132 条の 2 の意義について、「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』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</p>

<p>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のが相当である。」として、「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」と判示した。</p> <p>そして、控訴審では、「法 132 条の 2 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、第 1 審の判決に追加する判示をした。</p> <p>(2) 次に、ヤフーは、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として、本件においては、ヤフーの「行為又は計算」のみが否認の対象となり得ると主張したが、これに対して、第 1 審は、「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</p>	<p>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。</p> <p>(2) 次に、行為計算否認の対象法人について最高裁は、次のとおり判示した。「法 132 条の 2 は、前述のとおり、組織再編成の形態や方法は複雑で多様であるため、これを利用する巧妙な租税回避行為が行われやすいことから設けられたものである。そして、同条は、平成 19 年法律第 6 号による改正前において、『合併等をした一方の法人若しくは他方の法人又はこれらの法人の株主等である法人』を受けて『これらの法</p>
--	---



<p>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り）、・・・法132条の適用上、否認対象が同族会社の行為に限定されると解釈すべきであるとしても、法132条の2についてこれと同一の解釈をしなければならないとまではいえない。」と判示し、ヤフーの主張は採用することができないとした。</p>	<p>人の行為又は計算』と規定し、行為又は計算の主体である法人を更正又は決定を受ける法人に限定していなかったところ、上記改正においては、同条の適用対象となる法人の範囲が拡大され、同条各号に掲げられることとなったため、同条柱書きの『次に掲げる法人』を受けて『その法人の行為又は計算』と規定されることとなったにすぎず、上記改正が行為又は計算の主体である法人を更正又は決定を受ける法人に限定するものであったとしようかがわからない。以上のような同条の趣旨及び改正の経緯等を踏まえると、同条にいう『その法人の行為又は計算』とは、更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるものではなく、『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するのが相当である。</p> <p>したがって、本件副社長就任は、本件更正処分等を受けた上告人の行為とは評価し得ないとしても、本件合併の被合併法人（同条1号）であるIDCS社の行為である以上、同条による否認の対象となるものと解される。」</p>
--	--

争点2について、下級審の判示、最高裁の判示を比較すると次の表のとおりであるが、最高裁は、争点2の本件副社長就任に係る認定事実として、まず次のとおり判断している。

「本件においては、①本件副社長就任は、本件提案が示された後に、ソフトバンクの代表取締役社長 A の依頼を受けて、ヤフーの代表取締役 B 及び IDCS の C がこれを了承するという経緯で行われたものであり、上記依頼の前から IDCS と B においてその事業上の目的や必要性が具体的に協議された形跡はないこと、②本件提案、本件副社長就任、本件買収等の行為は平成 21 年 3 月 31 日までに本件合併を行うという方針の下でごく短期間に行われたものであって、B が IDCS の取締役副社長に就任していた期間もわずか 3 か月程度であり、本件買収により特定資本関係が発生するまでの期間に限ればわずか 2 か月程度にすぎないこと、③B は、本件副社長就任後、IDCS の取締役副社長として一定の業務を行っているものの、その業務の内容は、おおむね本件合併等に向けた準備やその後の事業計画に関するものにとどまること、④B は IDCS の取締役副社長となったものの、代表権のない非常勤の取締役であった上、具体的な権限を伴う専任の担当業務を有していたわけでもなく、IDCS から役員報酬も受領していなかったことなどの事情」があったとし、「これらの事情に鑑みると、B は、IDCS において、経営の中枢を継続的かつ実質的に担ってきた者という施行令 112 条 7 項 5 号の特定役員引継要件において想定されている特定役員の実質を備えていたということはできず、本件副社長は、本件合併後に B がヤフーの代表取締役社長の地位にとどまってさえいれば上記要件が満たされることとなるよう企図されたものであって、実態とは乖離した上記要件の形式を作出する明らかに不自然なもの」である。

「また、本件提案から本件副社長就任に至る経緯（上記①）に照らせば、IDCS 及びヤフーにおいて事前に本件副社長就任の事業上の目的や必要性が認識されていたとは考え難い上、B の IDCS における業務内容（上記③）もおおむね本件合併等に向けた準備やその後の事業計画に関するものにとどまり、B の取締役副社長としての在籍期間や権限等（上記②及び④）にも鑑みると、本件副社長就任につき、税負担の減少以外にその合理的な理由といえるような事業目的等があったとはいえない。」

第 1 審／控訴審（納税者敗訴）	上告審（納税者敗訴）
争点 2 について	争点 2 について
(1) 争点 2 の本件副社長就任は、法 132 条の 2 の規定に基づき否認ができるかどうか	(1) 争点 2 の本件副社長就任は、法 132 条の 2 の規定に基づき否認ができるかどうか

<p>ということについて、第1審は、以下のとおり、法132条の2の規定に基づき否認することができる」と判示した。</p> <p>「本件における諸事情を勘案すると、本件副社長就任は、特定役員引継要件を形式的に充足するものではあるものの、『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、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。従って、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。」とした。</p>	<p>について、最高裁は次のとおり判示した。</p> <p>「本件副社長就任は、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、適格合併における未処理欠損金額の引継ぎを定める法57条2項、みなし共同事業要件に該当しない適格合併につき同項の例外を定める同条3項及び特定役員引継要件を定める施行令112条7項5号の本来の趣旨及び目的を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というべきである。そうすると、本件副社長就任は、組織再編税制に係る上記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して、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』に当たると解するのが相当である。」</p>
--	---

## IV. 研究

### 一. 問題の所在

ヤフー事件最高裁判決は、組織再編成に係る行為又は計算の否認規定である法 132 条の 2<sup>1</sup>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」の意義と該当性の判断枠組み（適用要件）について、最高裁が初めてその見解を示した重要な判決である。

本件の論点は、繰り返しとなるが、欠損金のある法人を被合併法人とする「適格合併」において、法 57 条 3 項の委任を受けた施行令 112 条 7 項（現行法は同条 3 項 5 号）の要件を満たしており、つまり、合併法人による欠損金の引継ぎが認められる要件を規定上は満たしているにもかかわらず、法 132 条の 2 の適用が可能であるか否かということである。

そこで、争点に従って、「法 132 条の 2 の意義」及び「本件副社長就任は、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 2 点について検討を行う。

### 二. 法 132 条の 2 の意義について

ヤフー事件判決の特徴は、第一に、法 132 条の 2 の意義について、下級審の不当性要件に対し、最高裁は、新たに組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することといった「法の濫用要件」を判示した点にある。

本件は、争点 2 の副社長就任が、法 132 条の 2 の不当性要件に該当するか否かが最大の争点であるが、その前提として、法 132 条の 2 の不当性要件の意義や該当性の判断枠組み（適用要件）をどのように解すべきかが争われている。そこで、まず下級審と最高裁で判

---

<sup>1</sup>（組織再編成に係る行為又は計算の否認）

第一百三十二条の二 税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配（第二条第十二号の五の二（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、第一号又は第二号に掲げる法人の株式（出資を含む。第二号において同じ。）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（第二十四条第一項（配当等の額とみなす金額）の規定により第二十三条第一項第一号又は第二号（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 前二号に掲げる法人の株主等である法人（前二号に掲げる法人を除く。）

示された不当性要件を比較し、最高裁が示した不当性要件の意義や該当性の判断枠組み(適用要件)の意義を検討する。

#### 1. 下級審判決の不当性要件について

下級審判決は、従来から法 132 条で採用されてきた「経済的合理性基準」に加え、「組織再編税制の趣旨・目的に反することが明らか」という基準(以下、「趣旨目的基準」という。)を追加したものを、法 132 条の 2 における不当性要件と位置づけている。

すなわち、下級審は、法 132 条の 2 が制定された趣旨、組織再編成の特性、当該個別規定との関係に照らして、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、①法 132 条と同様に、取引が経済的取引として不合理・不自然である場合のほか、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のが相当である。」として、「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」と判示した。

この不当性要件の適用基準のうち、①は、法 132 条の規定する不当性基準の通説的要件であり、判例が採用する基準、すなわち、専ら経済的、実質的見地において、純経済人の行為として不合理・不自然な行為計算として客観的、合理的に判断されるものをいうとする解釈と同じといえ、②の趣旨目的基準が、ヤフー事件下級審判決で、新たに追加された判断基準といえる。

下級審では、新たに「趣旨目的基準」が不当性要件の解釈の射程に含まれると判示したが、これについては、岩崎論文によると、「個別規定の形式的な適用により導かれる節税効果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と認められるときには否認対象とするというものである」<sup>2</sup>ことから、「この方法によれ

---

<sup>2</sup> 岩崎政明「ヤフー事件最高裁判決における法人税法 132 条の 2 所定の「法人税法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」の意義及びその該当性の判断方法」判例時報 2343 号、156 頁

ば、実際に行われた行為計算に対する個別規定の形式的な解釈適用を否認するのではなく、当該行為計算によって達成された節税効果（法効果）を否認することになるから、どのような行為計算が違法と評価されるのかが不明確となり、租税法規の類推適用を、ある政策税制の趣旨目的を基準にして、容易に行うことが可能となる。それゆえ、租税法規の解釈適用に関する国民の予測可能性や法的安定性を制限するように用いられるおそれがあることから、租税法律主義の観点からは、疑義の多い解釈適用方法ということが出来る<sup>3</sup>と指摘している。

また、小塚論文においても、「下級審判決では法 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』（以下、『不当性要件』）が各規定の趣旨・目的への違反のみを理由に充足しうると判示され、納税者の予測可能性を大幅に損なうおそれが懸念されていた。」<sup>4</sup>と指摘しており、下級審が示した不当性要件は、批判的な見解が多数を占めていた。

## 2. 最高裁判決の不当性要件について

〔1〕最高裁が示した不当性要件の適用基準は、法 132 条の 2 が「組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたもの」であるということ considering、「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』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る」と判示し、「組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用すること」が、法 132 条の 2 における不当性の内容であると明示している。

そして、「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

---

<sup>3</sup> 岩崎・前掲脚注 (2) 156 頁

<sup>4</sup> 小塚真啓「法人税法 132 条の 2 の不当性要件の意義とその判断枠組み-ヤフー事件」ジュリスト臨時増刊 1505 号 215 頁 (2017 年)

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、不当性要件の判断枠組みについて「濫用基準」を示したのである。

この最高裁が示した不当性要件の適用基準については、筆者は、下級審が示した「経済的合理性基準」と「趣旨目的基準」を含んだ基準であって、下級審が示した判断基準とは全く別個独立の基準であるとは考えていない。ヤフー事件最高裁判決の評釈の中で、多くの論者は、最高裁判決は下級審が示した「経済的合理性基準」、「趣旨目的基準」を採用せず、「濫用基準」を採用したものと認識しているが、その点は、筆者とは異なる。

〔2〕ところで、最高裁の示した「濫用基準」は、「租税回避の手段として濫用すること」の判断の枠組みにおいて、「考慮事情」や「観点」という適用要件を緩やかに規律していることから、論者により本判決の解釈やその射程については、見解が分かれるところである。以下、濫用の有無の判断に当たっての「考慮事情」及び「観点」について検討する。

まず、「考慮事情」について検討する。この場合、「考慮事情」とは、最高裁判決の「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」判断するという部分から導きだされた問題である。

最高裁判決は、不当について、「組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用すること」と述べながら、租税回避の定義を示していないことから、何が「濫用」に該当するのかという点が不明である。濫用の有無を判断する「考慮事情」として、「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」ということと「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」という2点を挙げている。筆者は、この2つの考慮事情は、「経済的合理性基準」の具体的な内容にかかる通説的見解を取り込んだものであると考える。つまり、下級審判示にある①具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か、②その行為・計算を行ったことにつき租税回避以外に正当な理由ないし事業目的があったと認められるか否か、という2点を取り込み、考慮事情としたものである。

この考慮事情について、渡辺論文は、考慮事情の「①でいう『通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づ(く)』こと、『実態とは乖離した形式を作出』することは例示だと読めるので、これ以外の方法であっても『不自然』とされる場合は存在することにな

ろう。」<sup>5</sup>と指摘しているが、筆者は、「濫用」の意義の解釈が不明確にならないように、例示によって限定することで、下級審で懸念されていた予測可能性や法的安定性を確保し、法 132 条の 2 の適用される射程範囲を相当程度限定したものと考える。続けて、渡辺論文は、考慮事情の「②は『事業目的』等の有無を述べる。『合理的な理由』という縛りがあるので、税負担の減少以外の目的の存在だけでは、不十分とされる可能性がある」<sup>6</sup>として、曖昧さが残ることを指摘している。そして、「このようにみると、①②の内容には、経済合理性基準に類似する要素が存在する。この点において、本判決が採用している濫用基準は、法 132 条に関する経済合理性基準と大きく乖離するものではないと捉えることが可能である。」<sup>7</sup>としている。その上で、①②が、濫用の有無の判断において、必ず考慮すべき事情となれば、「①②でいう不自然性や合理的事業目的の不存在は、法 132 条の 2 における不当性の実質的な要件として機能することになる。その意味で、本判決の示した濫用基準は、下級審の見解より基準としての明確性に優れているといえる。それと同時に、下級審の示した基準に縛りをかけている（法 132 条の 2 の適用範囲に縛りがかかっている）として評価することができよう。」<sup>8</sup>と述べている。渡辺論文は、筆者が主張するように下級審の経済的合理性基準を取り込んでいるとまでは主張していないが、法 132 条に関する経済的合理性基準と大きく乖離するものではないとしている。

〔3〕次に、濫用の有無の判断に当たっての「観点」について検討する。この場合、「観点」とは、最高裁判決の次の判示部分を指す。「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。」

この判示の「であって」という部分は「かつ」と読める。つまり、濫用の有無の判断にあたっての観点は、①税負担を減少させることを意図したもので、かつ、②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であることを要素としており、①及び②の要素を満たす場合のみ、不当性要件の濫用基準を満たすことになる。したがって、論者には、予測可能性は保証されているとする者

---

<sup>5</sup> 渡辺徹也「法人税法 132 条の 2 にいう不当性要件とヤフー事件最高裁判決〔上〕」商事法務 No. 2112 (2016. 9. 25) 8 頁

<sup>6</sup> 渡辺・前掲脚注 (5) 8 頁

<sup>7</sup> 渡辺・前掲脚注 (5) 8 頁

<sup>8</sup> 渡辺・前掲脚注 (5) 8 頁



もいるが、筆者は、①の税負担を減少の意図が安易に認定されるのではないかと懸念する。

たとえば、岩崎論文は、「ここにいう租税回避『意図』も、その前に示されている①②の事情を勘案して客観的にされる」<sup>9</sup>としているが、品川論文は、「主観的要素（認識）を重視したことは、『不当』性の判断において、十分な条件ではあろうが、必要な条件であると解することは問題がある。けだし、『意図』という主観的要素は、法 132 条の 2 の規定にいう『税務署長は、・・・、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になると認められる』（法 132 条も同旨）という文理から導き難いし、当該『意図』を重視すると、『税を免れる』ことを認識しているという『故意』を構成要件とする遁脱犯（所法 238 等）との区別も困難になる」<sup>10</sup>と指摘している。筆者も、上記の観点から、「意図」を客観的に判断できるものか疑問である。

筆者は、下級審の「趣旨目的基準」による解釈は、組織再編制にかかる行為・計算の否認規定の適用範囲を、従来一般に考えられていたよりも大きく拡張したものと捉えられ、組織再編税制の各規定に改めて実質的な要件を付加するものであり、租税法律主義に反するとの批判を受けていた点が、最高裁が示した解釈・適用によって、法 132 条の 2 の適用される射程範囲を相当程度限定したと考えられ、その意味では評価できるものとする。しかし、最高裁の「濫用基準」は、「租税回避の手段として濫用すること」の判断の枠組みにおいて、「考慮事情」や「観点」という適用要件を緩やかに規律しており、また、不当性の判断にあたり意図という主観的要素を重視しており、納税者の予見可能性や租税法律主義（課税要件明確主義）は十分に確保された判決であったとはいえないと評価する。

### 3. 法 132 条の 2 にいう「その法人の行為又は計算」の意義

法 132 条の 2 の「その法人の行為又は計算」の意義については、ヤフーは、B の副社長就任の行為については、本規定の文言からすると、否認の対象となる行為は、その更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限定されていると主張したが、最高裁判決は、控訴審の判決を受けて、次のように判示した。「同条にいう『その法人の行為又は計算』とは、更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるものではなく、『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するのが相当である。」

<sup>9</sup> 岩崎・前掲脚注 (2) 157 頁

<sup>10</sup> 品川芳宣「組織再編成税制における行為計算の否認－ヤフー事件－」（2016 年 6 月 6 日号・No. 645）

つまり、B の副社長就任は、更正処分等を受けたヤフーの行為ではないが、被合併法人 IDCS の行為であるため、否認の対象になるものとしている。行為計算否認の対象となる「その法人」の範囲について、第 1 審は、平成 19 年の改正の趣旨及び改正の経緯に照らし、「その法人の行為又は計算」とは、「更正を受ける法人」の行為または計算には限らないと判示しており、最高裁判決も同じ判断である。なお、控訴審では、「本件副社長就任はヤフーの行為とも認められる」という趣旨の認定をしているが、最高裁はこの点について、特に触れていない。

なお、ヤフー事件より後の「ユニバーサルミュージック事件」<sup>11</sup>は、同族会社の組織再編において、法 132 条の適用の可否が争われた事件であったが、第 1 審は、「その法人」とは、「法人税につき更正又は決定を受ける法人（更正対象法人）をいうものである」と判示している。控訴審、最高裁は、直接判示をしていないが、企業再編等は、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、租税回避の手段として濫用されるおそれがあるとして、一連の複数の取引ないし行為の一環としてなされた主体を念頭におくことができる含みを残した上で、第 1 審と同様に、「その法人」は更正又は決定を受ける法人であるとしている。ヤフー事件とユニバーサルミュージック事件における「その法人」の範囲の違いは、法 132 条と法 132 条の 2 の適用条文の違いによるものであり、企業再編等は、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、租税回避の手段として濫用されるおそれがあり、そこに隠れた租税回避行為がないか、取引全体を見る必要がある。我が国ではいまだ醸成されていない理論であるが、昨今の組織再編成が、複雑かつ多様なスキームで構築されていることに鑑みれば、アメリカの判例法における「ステップ・トランザクションの法理（段階取引の法理）」を意識しなければならないと考える。

#### 4. 法 132 条と法 132 条の 2 の不当性要件の異同について

法 132 条の 2 は、法 132 条と同様に、「法人税の負担を不当に減少させる」というまったく同じ文言を用いているにもかかわらず、法 132 条の 2 における「不当」の意味は、法 132 条と異なるのか否かという問題がある。本件においては、法 132 条の 2 の組織再編成に係る行為・計算否認規定の解釈及び適用の可否に関する議論の対立軸となったのは、「法人税

---

<sup>11</sup> 第 1 審：東京地裁平 27 年（行ウ）第 468 号、平 29 年（行ウ）第 503 号、平 30 年（行ウ）第 444 号、令 1・6・27 判決（LEX/DB 25570412）

控訴審：東京高裁令 1 年（行コ）第 213 号、令 2・6・24 判決（LEX/DB 25566739）

最高裁一小令 2 年（行ヒ）第 303 号、令 4・4・21 判決（LEX/DB 25572104）

の負担を不当に減少させる」という「不当性要件」の解釈にあたり、従来の法 132 条と法 132 条の 2 との継続性・整合性をどのように解すべきかが争われた。そこで、以下、法 132 条の 2 と法 132 条の 2 における不当性要件の異同について検討する。

岩崎論文は、「不当性要件に係る法律文言は、法 132 条、法 132 条の 2 及び法 132 条の 3 において共通しているから、施行令における同一文言は同一の意義に解釈することこそが、法的安定性や予測可能性を尊重する法体系の一貫性あるいは租税法律主義（課税要件明確主義）の趣旨に適合する。」<sup>12</sup>としており、法 132 条と法 132 条の 2 の「不当性要件」の解釈は、同じであるとしている。

一方、渡辺論文は、法 132 条の 2 の「不当」の意味は、法 132 条とは異なるとして、「このように『不当』の内容を規定ごとに異なって解釈することは、混乱を生じさせ、法的に不安定な状況が作り出されるおそれがある。少なくとも本件判決が下される前の状態では、そのような危険性が確実に存した。・・・本判決が意図したのは、そのような混乱を避けるような解釈のため（法 132 条と異なって法 132 条の 2 を解釈するため）の指針作りのようにも思える」<sup>13</sup>と分析している。

筆者も、「不当」の意味は、法 132 条の 2 と法 132 条とは異なるものである考える。すなわち、両規定の違いは、法 132 条が同族会社の行為又は計算否認規定であり、その対象が同族会社（少数の株主に支配された法人）という法人であるのに対し、法 132 条の 2 は組織再編成に係る行為計算否認規定であり、その対象が組織再編税制という制度を前提とした組織再編行為であるという点である。法が適用される領域が異なっているので、両者について異同のあることは不合理ではないと考える。また、異なった領域での「不当性要件」の解釈であることから、両者に異なった解釈が起こったとしても、法人税法の整合性の問題にはならない。

### 三. 本件副社長就任は、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

〔1〕本件の争点は、平成 20 年 12 月から平成 21 年 3 月末までの 4 カ月間に行われたヤフーと、その関連会社との一連の組織再編成において、ヤフーが被合併会社 IDCS との適格合併に先立ち、ヤフーの代表取締役 B を IDCS の取締役副社長に就任させることで、「特定

---

<sup>12</sup> 岩崎・前掲脚注 (2) 157 頁

<sup>13</sup> 渡辺・前脚注 (5) 7 頁

役員引継要件」を充足させ、IDCS の未処理欠損金約 542 億円をヤフーの欠損金とみなして法人税の確定申告を行った点にある。

本件副社長就任は、欠損金のある法人を被合併法人とする適格合併において、法 57 条 3 項の委任を受けた施行令 112 条 7 項の要件を満たしている。つまり、合併法人による欠損金の引継ぎが認められる要件を規定上は満たしているにもかかわらず、法 132 条の 2 の適用が可能であるか否かということである。

なお、施行令 112 条 7 項は、現在 3 項となっており、その 5 号は、次のとおり「特定役員引継要件」につき、規定している。

「五 適格合併に係る被合併法人の当該適格合併の前における特定役員（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。以下この号において同じ。）である者のいずれかの者（当該被合併法人が当該適格合併に係る合併法人との間に最後に支配関係を有することとなった日前（当該支配関係が当該被合併法人となる法人又は当該合併法人となる法人の設立により生じたものである場合には、同日。以下この号において同じ。）において当該被合併法人の役員又は当該これらに準ずる者（同日において当該被合併法人の経営に従事していた者に限る。）であつた者に限る。）と当該合併法人の当該適格合併の前における特定役員である者のいずれかの者（当該最後に支配関係を有することとなった日前において当該合併法人の役員又は当該これらに準ずる者（同日において当該合併法人の経営に従事していた者に限る。）であつた者に限る。）とが当該適格合併の後に当該合併法人（当該適格合併が法人を設立するものである場合には、当該適格合併により設立された法人）の特定役員となることが見込まれていること。」

〔2〕そこで、最高裁判決は、次の視点で「特定役員引継要件」につき整理し、本件副社長就任について、法 132 条の 2 の規定に基づきこれを否認した。

(1) 本件副社長就任の意図について

本判決は、本件副社長就任の意図につき、「本件副社長就任が、法人税の負担の減少を目的として、特定役員引継要件を満たすことを意図して行われたものであることは、上記一連の経緯のほか、ソフトバンクとヤフーの各担当者間で取り交わされた電子メールの『税務ストラクチャー上の理由』等の記載（・・・）に照らしても明らかである。」とした。

(2) 考慮事情①の態様の不自然性について

本判決は、考慮事情①の態様の不自然性について、「これらの事情に鑑みると、B は、IDCS において、経営の中枢を継続的かつ実質的に担ってきた者という施行令 112 条 7 項

5号の特定役員引継要件において想定されている特定役員の実質を備えていたということとはできず、本件副社長就任は、本件合併後にBがヤフーの代表取締役社長の地位にとどまってさえいれば上記要件が満たされることとなるよう企図されたものであって、実態とは乖離した上記要件の形式を作出する明らかに不自然なものというべきである。」とした。

(3) 考慮事情②の合理的な理由となる事業目的その他の事由の有無について

本判決は、考慮事情②の事業目的等の有無については、「本件提案から本件副社長就任に至る経緯・・・に照らせば、IDCS及びヤフーにおいて事前に本件副社長就任の事業上の目的や必要性が認識されていたとは考え難い上、BのIDCSにおける業務内容・・・もおおむね本件合併等に向けた準備やその後の事業計画に関するものにとどまり、Bの取締役副社長としての在籍期間や権限等・・・にも鑑みると、本件副社長就任につき、税負担の減少以外にその合理的な理由といえるような事業目的等があったとはいえない。」として、事業目的等は認められないと判示している。

しかし、筆者は、本件副社長就任は、戦略的に施行令を満たすために組まれたもので、仮装による偽りがない以上、施行令112条7項の要件を満たしているときは、安易に法132条の2の「濫用基準」でこれを否認できないと考える。

〔3〕本件ヤフー事件では、濫用基準の適用の有無にあたり、(1)事業上の目的や必要性が具体的に協議された形跡がないこと、(2)役員としての就任期間が短いこと、(3)役員としての業務内容が合併に向けた準備等にとどまっていたこと、(4)役員としての地位が代表権のない非常勤であり無報酬であったという「考慮事情」①②を考慮した上で、「観点」①②を総合的に判断して、法132条の2における不当性が認められたという結論に至っている。

しかし、被合併会社の未処理欠損金を合併会社が引き継いで損金の額に算入することについては、法57条2項にその規定があり、本来であれば、本件は、法57条2項の適用の妥当性を考えるべき事案である。法57条2項の適用を受けるには、同3項に示された要件を充足しなければならないが、本件の場合、ヤフーとIDCSの合併が「共同で事業を営むための合併として政令で定めるもの」に該当しなければならないことになる。とりわけ、本件の場合、Bの副社長就任が施行令112条7項5号にいう「特定役員引継要件」を充足しているかどうかの問題となった。最高裁は、Bの副社長就任期間が3か月であることが、不自然であるとしたが、特定役員引継要件に一定の期間制限を設ける規定がない以上、

副社長就任期間の長さだけをもって不自然と判断すべきではないと考える。

本件合併は、短期間に計画が実行されたことから、副社長就任期間が短かったわけであり、とりわけ、ヤフーやソフトバンクのような最先端の IT 企業における事業のスピード感は、他の業種とは異なっており、スピード感を求められる現代企業では、合併においてもその決定から実行までの期間が短いことを不自然であると認定すべきではない。合併までの期間が短い中で、いかに当該合併の要件を満たすかということが、企業の健全で、合理的な行動であり、このような今のビジネス・アクティビティーに対応できない税制そこが変化してしかるべきである。

また、IDCS の役員の退任をどう捉えるかという問題について、最高裁は、「C から従来の IDCS の特定役員については、本件合併後に上告人の特定役員となる事業上の必要性はないと判断され、実際にそのような予定もなかったため、本件合併後に B が上告人の代表取締役社長の地位にとどまってさえいれば特定役員引継要件が満たされることとなるよう、本件買収の前に、B が IDCS の取締役副社長に就任することとされた」として、当該就任が、「法人税の負担の軽減を目的として、特定役員引継要件を満たすことを意図して行われた」と認定した。しかし、もし、IDCS の従来の役員のうち一人でも、合併後の役員に就任することが予定されていたれば、法 132 条の 2 の適用はなかったといえるのだろうか。もっとも法 132 条の 2 の適用を避けるために、事業上の必要性がないにもかかわらず（仮装して）、従来の役員を残せば、本件判決と同様に、「法人税の負担の軽減を目的として、特定役員引継要件を満たすことを意図して行われた」と認定されることとなるであろう。そもそも、誰を役員にするかは当該企業の問題であり、合併においては、被合併会社の役員が引き続き合併会社の役員になるケースは少ないのではなかろうか。したがって、筆者は、ヤフーの代表取締役 B が、IDCS の副社長を兼務し、合併後にそのまま代表取締役であっても何ら不自然なことではないと考える。

また、合併に際して、合併会社から被合併会社に役員が入った場合は、その役員の業務は、合併に備えての準備が中心になるのは当然のことであり、また兼務であるから報酬がなくても何ら不自然なことではなく、今回の最高裁の認定は、誤りあると考える。今後、今回のようなケースに直面した企業は、事業上の必要性を創出して、特定役員を引き継がせる方法を模索することになると思われるが、今回のヤフー事件は、企業にとってのビジ

ネス・アクティビティを疎外することになると考える。<sup>14</sup>

#### 四. 結 論

最後に、民法における「濫用の法理」について付言する。民法は、その1条3項に「権利の濫用は、これを許さない。」と規定しているが、直接的な「濫用基準」というものはなく、判例にその判断を委ねている。そこで、過去の有名な事件に「宇奈月温泉事件」<sup>15</sup>と「板付飛行場事件」<sup>16</sup>があるが、そこでは、濫用の意義について、両当事者の利益の比較衡量的判断を重視し、その根拠を、権利の社会性、公共性に求めている。

すると、本件ヤフー事件における両当事者の利益の比較衡量となるが、それは、納税者の利益は、合併による繰越欠損金の引継ぎであり、国は法人税収の確保ということになる。納税者が合併により引き継いだ繰越欠損金の利用が濫用であったと判断されるのは、この民法の論理からすると、納税者の繰越欠損金と国の収受する法人税額を比較衡量し、それが、社会性、公共性に反する行為であったかどうかという点となる。

欠損金の引継ぎについては、法57条3項の是認規定がある。現在の企業合併においては、このような税務上の欠損金の価値をまったく考慮しない合併はありえない。最高裁は本件において、「副社長就任が、法人税の負担の軽減を目的として、特定役員引継要件を満たすことを意図して行われたものであることは・・・明らかというべき」であると判示したが、これは、法人税の減少という事実のみを捉えた判断である。最高裁は、法人税額の減少額が大きいことに着目するあまり、法人税額の減少したことをもって、「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たもの」と判断し、本件につき権利の濫用からその「不当」性を判断したのであり、筆者は、これはあまりにも国庫主義的な判決であったと考える。納税者は、欠損金引継ぎのために、施行令112条7項の要

---

<sup>14</sup> 太田論文は、次のとおり指摘し、筆者と同意見である。「施行令112条7項5号の特定役員引継要件は、法57条3項に基づき、同項による個別否認の適用を回避するための要件の1つとして設けられたものであって、その意味で、組織再編税制に含まれる個別否認規定の1つである同項の内容を構成している（同項に基づく個別否認を回避するためのセーフ・ハーバーを構成する要件の1つである）のであるから、その解釈に際して一般的な行為計算否認規定が存在することを援用して明文にない限定的な要件を付加することは、個別否認規定の存在意義を失わせるのではないかとの疑問が残る。」（太田洋「批判」税務弘報63巻3号（2015年）31頁）

<sup>15</sup> 大審院昭和10年10月5日判決、民集14巻1965頁

<sup>16</sup> 第1審：福岡地裁昭29年（ワ）第971号、昭31・2・13判決（LEX/DB 27202479）

控訴審：福岡高裁昭31年（ネ）第132号、昭35・3・5判決（LEX/DB 27202480）

最高裁三小昭35年（オ）第563号、昭40・3・9判決（LEX/DB 27001326）

件をただ充足させただけであり、社会性、公共性に反する行為をしていないのである。

筆者は、今回の最高裁の「濫用基準」は、「経済的合理性基準」では否認の理由を見いだせなくなった昨今のビジネス・アクティビティーに対し、「濫用」といった不確定概念でいかようにも対応できる“さらなる伝家の宝刀”を与え、納税者の予測可能性に対するさらなる混乱を与え、「濫用基準」の濫用ともいうべき判決であるとして、これに反対するものである。