タイトル	組織再編成税制における包括的否認規定
著者	鈴木, 修; Suzuki, Osamu
引用	北海学園大学経営論集, 11(4): 65-77
発行日	2014-03-25

組織再編成税制における包括的否認規定

鈴 木 修

目 次

はじめに

- 一 組織再編成税制の創設と基本的な考え方
- 二 組織再編成税制における欠損金の取扱い
- 三 組織再編成税制における包括的否認規定
おわりに

はじめに

税制改正は、中長期的な視点をも踏まえつつ、社会経済情勢の変化に対応するため、毎年度の予算編成の一環として行われている。本稿で取り上げた組織再編成税制は、企業の競争力を確保し、企業活力が充分発揮できるよう、柔軟な企業組織再編成を可能とするための法整備の一環として創設した企業の組織再編成を容易にするための会社分割法制に対応するべく措置されたものである。企業の組織再編成を促進するという配慮もあり、制度創設以来久しく組織再編成税制の適用に着目した税務調査は行われていなかったが、ヤフー株式会社の平成22年6月30日付発表資料¹によれば、同社は東京国税局の税務調査により子会社との合併に伴う組織再編成税制の適用による欠損金（540億円）の引継ぎが否認され、この課税処分を不服として現在東京地裁において係争されている。

さて、租税法の解釈に当たっては、「租税法は侵害法規であり、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は原則として文理解釈

によるべき²とされ、「文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならない。」³とされている。この文理解釈については、「厳格な文理解釈にとる原文主義的アプローチと目的主義的アプローチとの間で緊迫した対立」があるとされるが、「租税法といえども「文理解釈」のもとでも租税法規定はその立法趣旨・目的を考慮して、所得税法や個別規定の基本構造を破損しないように解釈されるべきであることが当然である」ともされており⁴、筆者もこうした立法趣旨・目的の考慮という解釈態度は重要視されるべきと考えている。

本稿は、組織再編成税制創設の立法過程を概観することを通して、制度創設の趣旨・目的、組織再編成税制における課税原則を明らかにするとともに、組織再編成税制における法人税法132条の2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）の位置付けを確認する。その上で、法人税法132条の2の規定について、包括的否認規定という性質が類似する法人税法132条（同族会社等の行為又は計算の否認）との比較や組織再編成税制の課税原則を踏まえた適用要件の解釈について検討を行うものである。

一 組織再編成税制⁵の創設と基本的な考え方

1 組織再編成税制の創設の経緯等

商法等の一部を改正する法律（平成12年法律90号）は、企業の組織再編成のための法整備の一環として、企業間の国際的な競争が激化した現代の社会経済情勢のもとでは、金融機関を初めとする企業がその経営の効率性や企業統治の実効性等を高めるため、企業組織の再編成を行うことによってその競争力を強化する必要があり、会社がその組織の再編成を行うことを容易にするために措置されたものとされている⁶。

その際に創設された「会社分割」は、会社の営業の全部又は一部を他の会社に承継させることにより、会社を分割するというもので、それまでの商法にはなかった概念が導入されたものであり、税制がどのように対応すべきが注目された。

早急に税制としての対応が求められたのは、商法において新たに創設された会社分割に対して税制上の取扱いを示すものであったが、会社分割には、その経済実態が合併や現物出資と同様なものがあり、増減資等の資本等取引が生じ得るため、税制の中立性を確保するためには、既存の合併に関する税制についても併せて検討を行う必要が生じ、その結果、出来上がった税制上の措置は、合併、分割、現物出資及びみなし配当を中心として、組織再編成の全般にわたる抜本的改正として位置付けられるものとなった。

なお、会社分割は、その形態や方法が多様となることから、租税回避の手段として利用されるおそれがあり、それに対応するための措置についても論点とされていた⁷。

2 法人税法における組織再編成の捉え方

合併や分割は組織法上の行為とされているが、法人税法においては、資本金等の額の増

加又は減少や利益又は剰余金の分配の要素があることから資本等取引に該当する部分があるとともに、資産の移転や配当相当額の交付が行われることから資産の譲渡取引や配当の受取りに該当する部分があるものとして捉えている⁸。このような見方は、法人税法における「被合併法人」、「合併法人」、「分割法人」、「分割承継法人」の定義規定にも表れており⁹、合併や分割による資産の移転を組織法上の行為として資産の譲渡等（消費税法2条1項八号、4条）に該当しないものとしている消費税法の考え方とは対称的である。

3 組織再編成税制の概要と適格組織再編成の捉え方

組織再編成税制は、組織再編成により資産等を移転する法人について、企業グループ内の組織再編成や共同事業を行うための組織再編成の場合には、一定の要件のもとで移転資産の譲渡損益の課税を繰り延べる措置を講ずるとともに、組織再編成を行う法人の株式を保有する株主について、株主が分割承継法人等の株式のみの交付を受けた場合には、株式の譲渡損益の課税を繰り延べる措置等を講ずるというものである¹⁰。併せて、引当金等の引き継ぎについて、組織再編成の形態に応じて所要の措置も講じられている。

合併や分割により、その有する資産を他に移転する場合には、移転資産の時価による取引として譲渡損益を計上するのが法人税法における所得計算の基本的な考え方であるが、組織再編成税制においては、「組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無いと考えられる場合には、課税関係を継続させるのが適当と考え」、「組織再編成において、移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められるものについては、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べる事が考えられる。」¹¹とし、組織再編成に係る所得の金額の計算規定として、62条（合

併及び分割による資産等の時価による譲渡)、62条の2(適格合併及び適格分割型分割による資産等の帳簿価額による引継ぎ)、62条の3(適格分社型分割による資産等の帳簿価額による譲渡)、62条の4(適格現物出資による資産等の帳簿価額による譲渡)等の規定が設けられた。

「形式上は資産を他の法人に移転したが、実質上はまだその資産を保有しているということが出来る状態を、「移転資産に対する支配が継続」している状態¹²とし、この状態にある適格組織再編成の範囲は、「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¹³」とされている。企業グループ内の組織再編成については、「基本的には、完全に一体と考えられる持分割合の極めて高い法人間で行う組織再編成とすべきである。」として、対価要件、支配関係継続要件、主要資産引継要件、従業者引継要件、事業継続要件といった要件の充足をもって「適格組織再編成」としている(法人税法2条十二号の八他、法人税法施行令4条の3他)。

また、共同事業を行うための組織再編成については、「共同で事業を行うための組織再編成に該当するか否かは、組織再編成により一つの法人組織で行うこととした事業が相互に関連性を有するものであること、それぞれの事業の規模が著しく異なること、それぞれの事業に従事していた従業員の相当数が引き継がれることなどにより判定するのが適当である。」として、対価要件、事業関連性要件、事業規模要件又は経営参画要件、主要資産引継要件、従業者引継要件、事業継続要件、株式継続保有要件といった要件の充足をもって「適格組織再編成」としている(法人税法2条十二号の八他、法人税法施行令4条の3他)。

二 組織再編成税制における欠損金の取扱い

1 合併に伴う欠損金の引継ぎ

欠損金(額)とは、各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額が当該事業年度の益金の額を超える場合におけるその超える部分の金額である(法人税法2条十九号)。シャープ勧告では、「納税者がある年度に損失を生じた場合、この損失を翌年度以降の損益計算において繰り越して控除できることとし、損失額が所得で相殺されるまでこの繰越を継続するのである。」¹⁴として欠損金の繰越期間に制限を課すことを勧告しなかったが、昭和25年度改正においては繰越期間が5年に制限された¹⁵。こうした制限を課すこととされた理由はいくつか指摘されているが、その1つとして、無制限の欠損の控除を認めると多額の欠損金のある会社の全株式を買い取ることにより、欠損金の売買が行われることが懸念されたことによる¹⁶。

平成17年改正前商法103条では、「合併後存続スル会社又ハ合併ニ因リテ設立シタル会社ハ合併ニ因リテ消滅シタル会社ノ権利義務ヲ承継ス」とされているものの、税務上は、「被合併法人の繰越欠損金は、被合併法人の対外的な権利義務ではなく、他の諸資産のように財産的価値を有し、評価の対象となるものではない(く)」、また、「欠損法人の買取(合併)によって税負担の不当な軽減を図ることが可能となり、課税上の弊害も大きい。」¹⁷ことを理由として引継ぎを認めていなかった(旧法人税基本通達4-2-18)。この点に関し、最高裁昭和43年5月2日判決は「欠損金額の繰越控除は、それら事業年度の間経理方法に一貫した同一性が継続維持されることを前提としてはじめて認めるのを妥当とされる性質のものなのであって、合併会社に被合併会社の経理関係全体がそのまま継続するものとは考えられない合併について、

所論の特典の承継は否定せざるをえない。」とし、「結局、合併による欠損金額の引継、その繰越控除の特典の承継のごときは、立法政策上の問題というべく、それを合理化するような条件を定めて制定された特別な立法があって、はじめて認めうるものと解するのが相当」と判示している。なお、いわゆる逆さ合併（欠損金額を有する法人を合併法人とし、本来、合併法人となるべき法人を被合併法人とすること）による欠損金の控除（引継ぎ）についても裁判においては否認されている¹⁸。

2 組織再編成と欠損金の引継ぎと引継ぎ制限

組織再編成税制創設の際には、合併法人への欠損金の引継ぎの要件、青色欠損金を利用する目的で分割、合併等を行った場合等租税回避行為への対応といった種々の論点¹⁹があったが、「合併の場合には、租税回避行為を防止するための措置を講じた上、被合併法人の繰越欠損金を引き継ぐことが適当である。」²⁰として、適格合併の場合が行われた場合には、被合併法人の前9年以内²¹に生じた繰越欠損金額は、その欠損金額が生じた被合併法人の事業年度に対応する合併法人となる内国法人の事業年度において生じた欠損金額とみなすこととされている。ただし、内国法人が支配関係〈50%超の資本関係〉がある他の内国法人を被合併法人とする適格合併を行った場合において、①その適格合併が「みなし共同事業要件」に該当する場合、又は②その支配関係が内国法人の適格合併の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続している場合（内国法人又は被合併法人が5年以内に設立されたものである場合には、その設立の日から支配関係が継続している場合）を除き、被合併法人から引き継がれる繰越欠損金については、一定の制限²²が行われることとされている。

このような引継ぎ制限は、被合併法人等の

繰越欠損金（未処理欠損金額）を引き継ぐこととすることに伴い、繰越欠損金（あるいは含み損）が租税回避に利用されることを防止するための規定であるが、その考え方は、「企業グループ内の組織再編成については、共同で事業を営むための組織再編成に比べて適格組織再編成に該当するための要件が緩和されていることから、例えば、繰越欠損金等を有するグループ外の法人を一旦グループ内の法人に取り込んだ上で、グループ内の他の法人と組織再編成を行うこととすれば、容易に繰越欠損金等を利用することも可能となってしまうこと等が勘案されたもの」であり、ただし、「その資本関係を有する法人間での組織再編成であっても、その組織再編成が資本関係を有することとなった時から共同で事業を営むための組織再編成に該当するような場合には、その繰越欠損金等に対する制限を行わない」²³というものとされている。

なお、従来の逆さ合併のように繰越欠損金を有する法人が黒字法人を吸収合併するようなケースへの租税回避を防止するために、合併法人等の繰越欠損金についても、上記の被合併法人等の欠損金の引継ぎ制限と同様の（利用）制限が課されている（法人税法57条4項）。

3 「みなし共同事業要件」の具体的な内容

ヤフー株式会社の係争事案に係る組織再編成を概観すると、合併を「100%グループ内の合併」とすることとし、100%の資本関係にする前に合併法人の社長が被合併法人の副社長に就任することにより、みなし共同事業要件における（事業規模要件は満たさないものの）特定役員引継要件が充足されているというものである²⁴。

上記の欠損金の引継ぎ制限を課さない「その組織再編成が資本関係を有することとなった時から共同で事業を営むための組織再編成に該当するような場合」の要件は、一般に

「みなし共同事業要件」と称され、次の①～④又は①及び⑤の要件をいうこととされている(法人税法施行令112条3項)。

- ① 事業関連性要件
- ② 事業規模要件
- ③ 被合併法人の関連する事業が支配関係があることとなった時から適格合併の直前まで継続して営まれており、かつ、その規模の変化がおおむね2倍の範囲内であること
- ④ 合併法人の関連する事業が支配関係があることとなった時から適格合併の直前まで継続して営まれており、かつ、その規模の変化がおおむね2倍の範囲内であること
- ⑤ 被合併法人と合併法人のそれぞれの特定役員で支配関係があることとなった日前から経営に従事していた者のうちいずれかの者がそれぞれ合併後の合併法人の特定役員となることが見込まれていること(以下「特定役員引継要件」という。)

これらの要件については、「共同事業を行うための組織再編成」の要件を前提にしているものと考えられるが、適格要件に該当するか否かの判定は組織再編成前と組織再編成後における継続性を判定することになるので、欠損金の引継制限に係る特定役員引継要件にあっては、支配関係の発生前の特定役員が合併法人の特定役員となることが見込まれているという要件に示されるように、被合併法人の支配関係発生前の期間の欠損金を合併法人の合併の日以後の期間に引き継ぐことの是非を判定する要件となっている。また、この特定役員引継要件については、事業に対する支配の維持・継続という大前提の下、この要件が事業に対する支配の継続の一つの形として定められたものであり、事業規模要件等(法人税法施行令112条3項二号～四号)を満たさないとしても、それに代替する機能を担わせているものと解することができる。創設時

の検討においては、係争事案のような合併法人の社長が被合併法人の副社長に就任することにより本要件を充足するという事態を想定していないことが窺えることもあり、係争事案に係る組織再編成が欠損金の引継ぎ制限を課さない適格な組織再編成として(形式どおり)容認することに対しては疑問が呈されるのである²⁵。

三 組織再編成税制における包括的否認規定

1 法人税法132条の2の位置付け

組織再編成税制の整備に当たっては、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、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性が指摘され²⁶、法人税法132条の2(組織再編成に係る行為又は計算の否認)の規定が手当されている²⁷。

ここで想定される租税回避行為について、立案担当者は次のような組織再編成による租税回避行為を例示している²⁸。

- ・繰越欠損金や含み損のある会社を買収し、その繰越欠損金や含み損を利用するために組織再編成を行う。
- ・複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどにより、課税を受けることなく、実質的な法人の資産譲渡や株主の株式譲渡を行う。
- ・相手先法人の税額控除枠や各種実績率を利用する目的で、組織再編成を行う。
- ・株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行う。

上記の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、租税回避防止に関する個別否認規定(法人税法57条3項、62条の7)が設けられているが、組織再編成を利用した租税回避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

適正な課税を行うために設けられたものとされている²⁹。

この包括的否認規定について、政府税制調査会・法人課税小委員会専門委員（当時）の平川忠雄税理士は、「今回の組織再編税制において、検討項目に見合ったものの租税回避の防止策だけでは税制が持たない、包括的な規定という形をとらなければ適正な制度にならないということから、包括的という言葉が盛り込まれました。」³⁰と説明し、また、企画立案担当者は、「今回の改正に当たっては、組織再編成に特化した租税回避防止措置を設ける必要があると考えています。今回の改正案は、かなり柔軟なものとなっていますので、バランスをとる意味でも租税回避防止の規定は充実させる必要があります。過度なタックス・プランニングが行われた場合には、執行当局が適切な課税を行うことができる規定でなければならないと考えています。」³¹と説明している³²。

改正法案の国会審議においては、適格合併については企業買収との区別し、租税回避を防止する観点から適正な執行が求められるとの指摘に対して、政府参考人は、「包括的な否認規定を設けていることもあり、適格要件の実効性に欠けるようなこととはない」旨答弁している³³。

このように、法人税法132条の2の規定は、組織再編成税制の目的である税制の中立性を確保するために必要な組織再編税制の一環としての措置として位置付けることができると考える³⁴。

2 法人税法132条の2の適用要件の解釈

(1) 「その法人の行為又は計算」における「その法人」の解釈

組織再編成は、当該法人の税務処理に関して、他の法人の行為如何によって取扱いが変わることがある仕組みとして構築されていることから、組織再編成に係る法人の全て

を掲げた上で、組織再編成の一方の当事者である法人の行為・計算により、他方の当事者である法人の法人税の負担を不当減少させる場合も否認することが想定されている。租税回避行為として例示されている「株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行う。」という行為の否認を考えた場合に、否認に係る課税処分の対象法人は「株主」であるが、租税回避の基因となる行為をした法人「分割等を行う法人」となる。このように、同族会社の行為計算に係る一般的な否認規定である法人税法132条と、同法132条の2とでは、否認される行為である組織再編成の特殊性から当事者の規定振りが異なっており、その規定振りからも同法132条のような課税処分の対象法人＝行為・計算を行った法人＝法人税の負担が減少する法人と限定的に解することにならないことに留意すべきである³⁵。

(2) 「不当に減少させる」の解釈

この「不当（性）」の解釈について、法人税法132条の規定に関し、金子宏名誉教授は、「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解すべきであろう。そして、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で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のことであり、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で行われる取引とは異なっている取引には、それにあたと解すべき場合が少なくないであろう。」とし、「この規定（筆者注：同族会社の行為・計算の否認規定）の解釈・適用上問題となる主要な論点は、当該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、その行為・計算を行ったことにつき正当な理由ないし事業目的があったか否か、および租税回避の意図があったと認められるか否か、である。」と指摘されている³⁶。

法人税法 132 条の 2 の規定は、同族会社のみならず、非同族会社の租税回避行為へも対応するものであり³⁷、「基本的考え方」において示されたとおり、「組織再編成が租税回避の手段として濫用されるおそれに対応するための立法措置」として設けられたことや、法案審議の際の国会答弁における適格要件の実効性を確保するための立法措置という性格を踏まえると、同条の「不当」の解釈基準は組織再編成の特殊性を踏まえ変容される必要があるものとする。

今村隆教授は、「租税回避の本質」を「租税法規の要件を定める規定の文言には形式的には反しないが、当該租税法規の趣旨・目的に反すること」³⁸と指摘されている。「租税回避の本質」をこのように理解した上で、立案担当者の「本来は適格組織再編成に該当するものを非適格組織再編成として移転資産等の譲渡損失等を計上するようなもの—「適格外し」と呼ぶのが良いかもしれませんが—についても、租税回避行為として行為計算が否認されることがあり得ます。」³⁹といった説明も考慮すると、(否認されるべき行為・計算の範囲の問題はさて置き、)「不当性」の解釈は、当該組織再編成の「適格」を決定する課税原則である「経済実態の実質的な変更の有無」、すなわち「移転資産(事業)に対する支配の継続」という組織再編成税制の趣旨・目的の考慮を中核に据えて解する必要があると考える^{40,41}。

(3) 個別否認規定(法人税法 57 条 3 項等)との関係

組織再編成税制においては、欠損金や資産の含み損に通じた租税回避を防止するために、法人税法 57 条 3 項、4 項、67 条の 3 といった個別否認規定が設けられているが、このような個別否認規定の適用と法人税法 132 条の 2 の適用の関係についてどのように考えるべきであろうか。この点については、組織再編

成税制の企画立案者は、「法律的な実態に即して形式的に当てはめる個別規定と、税制としての経済的な実質も考慮することができる包括否認規定とは、いずれか一方しかないということではなく、これらがセットで構成されている」とし、「適格要件を充足したとしても、包括的否認規定が適用される結果、全体として適格要件が充足されないような結果となることもあれば、逆に、非適格だとされるものが適格要件を充足するといった結果となることもある」とし⁴²、また、「このような防止措置(筆者注:個別否認規定)を設けたとしても、青色欠損金の繰越額や資産の含み損を利用する租税回避を全て防止することは困難と考えられるところであり、このような防止措置をすり抜けた租税回避を法人税法 132 条の 2 によって否認しようとしているわけである。(中略)法人税法 132 条の 2 によって租税回避として否認することとなるものは、適格要件の濫用若しくは潜脱又は青色欠損金の繰越額や資産の含み損の引継ぎ制限の潜脱と言わざるをないものが多くなると考えられる。」⁴³としている。

このように法人税法 132 条の 2 の規定を、「組織再編成を利用した租税回避行為の形態や方法の多様性」への対応する観点から設けられたものとする捉え方からすれば、個別否認規定をすり抜けた、すなわち形式的には個別否認規定では否認されないものであっても、法人税法 132 条の 2 の適用(による否認)を否定することはできない⁴⁴。

(組織再編成税制を課税減免規定と断じることに対しては議論があるかもしれないが、)課税減免規定に対しては、当該規定の縮小解釈や限定解釈による否認も否定されるものではない⁴⁵。一方で、最高裁・平成 23 年 2 月 18 日判決(いわゆる武富士事件)の須藤正彦裁判官の補足意見のとおり「明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別な法解釈

や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。」とされている。

法人税法132条の2は、組織再編成税制の課税原則、趣旨・目的を考慮した結果、適格要件等の濫用や潜脱と認められるものを「租税回避」と捉えた上で、個別規定の限定解釈ではなく、本規定により「不当性」を判断した上、否認するという立法措置を講じたものであると解することが相当であり、その意味では租税回避の否認に係る「明確な根拠」と理解することができるものと考えられる。

おわりに

申告納税制度を採用する法人税について、その適切な納税義務の履行に当たり各規定の解釈は、文理解釈の下でも当該規定の「趣旨」や「目的」の考慮を欠くことはできない。この場合の規定の「趣旨」や「目的」は、一義的には立法府である国会（における審議）において明らかにされることが期待されるが、我が国における税法関連法案の国会審議は極めて短時間の審議で可決成立しており⁴⁶、そこから条文の趣旨等を探究することは難しいと言わざるを得ない^{47,48}。本稿において考察した組織再編成税制については、他との比較という限定を付す必要があるものの政府税制調査会における審議内容は充実している。しかしながら、法案の国会審議は甚だ不十分であり、こうした事情から「趣旨」や「目的」の探究は、立案担当者による解説（書）に依らざるを得ないという状況にある。この立案担当者が執筆する解説書の中で最も詳細な解説がなされている『改正税法のすべて』であっても、「租税法規の改正後において公刊されるにすぎず、しかも、改正の趣旨、目的、射程距離などは必ずしも具体的、明示的ではない。」という問題点が指摘されている⁴⁹。さらに、毎年の税制改正においては、法律事

項のみでなく、政令改正により実現される改正事項も多数含まれているが、行政手続法39条（意見公募手続）は年度改正関連法に係る政令改正等について適用除外を認めている（同条4項二号、八号）⁵⁰。決して十分な国会審議が確保されているとはいえない状況の下では行政手続法の目的とする「公正の確保と透明性の向上」が図られていると評価することはできない。租税法の「趣旨」や「目的」の考慮に当たっては、国会審議の充実や行政手続法の適用除外措置の見直しといった制度改正が必要とされている。

このような「趣旨」や「目的」を探求するための基盤が十分でない中で、法人税法132条の2の「不当性」の解釈に当たって、「趣旨」や「目的」の考慮を過度に重視することは目的論的解釈にも通じるおそれもあり、租税法律主義、とりわけ課税要件明確主義と緊張関係を有する。加えて、立案担当者が念頭においている「租税回避」については、その「範囲」が「行為」の例示に止まり、「基準」が示されているものでないことから、その適用範囲についても問題視⁵¹されている。予測可能性を確保し、柔軟な組織再編成を可能とするという会社法の趣旨を過度に阻害しないためにも、「不当性」を判断する上での「基準」が法令化されるべきであると考えられる。現に、持分の定めない法人に対する贈与等に係る租税回避否認規定である相続税法66条4項は、同条6項の委任規定である相続税法施行令33条3項により、「相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められないもの」の要件が示されており⁵²、こうした立法態度は法人税法においても参照されるべきである。現在進められている法人税改革に当たっては課税ベースの拡大という視点のみではなく、適格要件の見直し⁵³や「不当性」の「判断基準」の法令化についても検討されることを期待したい。なお、「不当性」の判断基準については、法令と併せて課税庁

の解釈が示されること(通達の発遣)が望まれるが、一方、組織再編成の複雑性・多様性という面や、課税庁の解釈が逆手に取られるという面も否定できない。こうした点からは、税務の専門家である税理士により、「独立した公正な立場」から「あるべき解釈」が提言されることも期待されるところである。

係争中の判決の行方にも注目し、「不当性」の「判断基準」のあり方について研究を進めていくこととしたい。

注

- 1 平成22年6月30日付「ソフトバンク IDC ソリューションズ株式会社合併に関する更正・決定通知書の受領について」
- 2 金子宏『租税法(第18版)』(弘文堂, 2013年)112頁。
- 3 金子宏・前掲注2, 112頁。
- 4 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』(慈学社, 2013年)40頁。
- 5 本稿において「組織再編成」とは、合併、分割、現物出資、現物分配、株式交換・株式移転をいい、「組織再編成税制」とは、移転資産の譲渡損益等の損益取引、資本等取引、個別措置の引継ぎ等、組織再編成に係る法人税制の適用全般を総称するものとして使用している。なお、本稿における組織再編成税制に関する記述は、合併・分割を中心に行っている。
- 6 平成12年4月25日開催・衆議院法務委員会における山本有二法務政務次官の答弁参照。
- 7 この点については、会社分割制度の創設するための「商法等の一部を改正する法律案」の国会審議における魚住裕一郎委員の組織再編成税制の検討状況に関する質疑に対し、政府参考人(福田進・大蔵省大臣官房審議官)は、「会社分割に係る税制の検討に当たりましては、会社分割の形態あるいは方法が極めて多様でございまして、いやしくもこれが租税回避の手段として利用されることのないように必要な措置を検討すべきであると考えているところでございます。」と答弁している。
- 8 政府税制調査会「法人課税小委員会資料(平成12年6月2日・法小7-4)」, 1-2頁。
- 9 法人税法2条(定義)十一号から十二号の三において、次のとおり規定されている。
 - 十一 被合併法人 合併によりその有する資産及び負債の移転を行つた法人をいう。
 - 十二 合併法人 合併により被合併法人から資産及び負債の移転を受けた法人をいう。
 - 十二の二 分割法人 分割によりその有する資産及び負債の移転を行つた法人をいう。
 - 十二の三 分割承継法人 分割により分割法人から資産及び負債の移転を受けた法人をいう。
 なお、平成13年改正前の合併法人、被合併法人の定義規定は次のとおりであり、組織再編成に係る税制を考える上で中心となる問題を移転資産の譲渡損益の計上の要否として検討されたことが窺うことができる。
 - 旧十一 合併法人 合併後存続する法人又は合併により設立された法人をいう。
 - 旧十二 被合併法人 合併により消滅した法人をいう。
- 10 平成13年2月27日、衆議院財務金融委員会における財務大臣による説明参照。
- 11 政府税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方(平成12年10月3日)(以下「基本的考え方」という。), 第一(3)参照。この点については、「課税の繰延の一般の根拠は、「経済実態に実質的な変更が無い場合に課税しない」という意味での実質主義であり、(中略)このような実質主義が根拠とされているのは、課税繰延が中立性の観点から要求されていることを意味していると思われる。もしこの理解が正しいとすれば、適格扱いは(課税繰延)は優遇措置ではないことになる。組織再編行為を促進するというよりは、むしろ課税によって不当に阻害してはならないといった趣旨であろう。」という捉え方もなされている(渡辺徹也「企業組織再編税制—現行制度における課税繰延の理論的根拠および問題点等—」『租税研究』2007年1月, 22・23頁)。
- 12 朝長英樹=山田博志「企業組織再編成に係る税制について〔第1回〕」『企業組織再編成に係る税制についての講演録集』(日本租税研究協会, 2001年)25頁。なお、芳賀真一「課税繰延への根拠とその合理性—アメリカ連邦所得税における同種の資産の交換の規定と組織変更税制を中心に—」一橋法学第8巻第1号(2009年3月)352頁は、我が国の企業組織再編成税制の趣旨の問題として「この趣旨から、解釈上の基準や立法上の基準を導き出すことは難しい。なぜなら、どのような取引について、「投資が継続している」あるいは「経済実態に実質的な変更が無い」と判断されるのか、明確ではないからである。また、なぜ

- 「投資が継続している」あるいは「経済実態に実質的に変更がない」場合に課税を繰延べるべきであるのか分からないことも問題である。」と指摘している。
- 13 共同事業を行うための組織再編成というカテゴリを認めた理由については、「これは、主に、現に行われ、また、今後行われることが想定される組織再編成が企業グループを超えたものであるという実態に配慮したもの」（朝長＝山田前掲注12, 25頁）とされ、また、経済界からも「損益を繰り延べる要件を策定するにあたっては、グループ経営の実態に即したものとすべきであり、加えて、グループを超えた企業間のアライアンスを阻害することのないよう留意する必要がある。」と要望されていた（経済団体連合会「平成13年度税制改正提言―活力ある経済・社会を築くために―」（2000年9月12日）、「企業組織再編税制の整備と連結納税制度の早期導入」の項参照）。
- 14 第2編第7章C節〔欠損の繰越および繰戻〕参照。
- 15 繰越期間については、その後、平成17年度改正により5年から7年に延長され、さらに、平成23年12月改正により7年から9年に延長されている。
- 16 武田昌輔『新版 立法趣旨 法人税法の解釈』（財経詳報社、1988年）289頁、市丸吉左衛門『法人税の実務』（税務経理協会、1950年）80頁。
- 17 吉川元康『法人税基本通達逐条解説（新版）』（税務研究会出版局、1999年）225・226頁。
- 18 広島地裁・平成2年1月25日判決。
- 19 その論点については、政府税制調査会「法人課税小委員会資料（平成12年7月25日・8-1）」、10～11頁を参照。
- 20 「基本的考え方」（平成12年10月3日）別紙・繰越欠損金の項(1)。
- 21 制度創設時は「5年以内」とされていた。なお、前掲注15参照。
- 22 「一定の制限」は、概ね次のとおりである。すなわち、支配関係が生じた日の属する事業年度（支配関係事業年度）前の各事業年度の未処理欠損金額については、ないものとされ（ないものとされる欠損金額は合併法人へ引き継がれない。）、支配関係事業年度以後の事業年度の未処理欠損金額のうち特定資産の譲渡等損失額に相当する金額から成る部分の金額はないものとされる（ないものとされる部分の欠損金額については合併法人へ引き継がれない。）。
- 23 中尾陸 他『平成13年 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2001年）199頁。
- 24 「行為計算否認と最近の法人税務事例」（朝長英樹氏＝阿部泰久氏＝緑川正博氏による鼎談）「T&A master」No.465（2012.9.3）、23・24頁参照。また、副社長の就任から100%の資本関係、合併に至るまでの一連の行為が極めて短期間に行われている。
- 25 組織再編成税制の立案に携わった朝長税理士と経団連・阿部泰久氏は、それぞれ次のとおり述べている（前掲注24、25・26頁参照）。
- 「《阿部泰久氏》（前略）「みなし共同事業要件」というのはまさに「共同事業要件」にみなすわけでありますから、基本的には「共同事業要件」が前提になっているわけであります。では、なぜ、「共同事業要件」に特定役員引継要件がはいつてきたかということ、これがまさに事業に対する支配の継続というものの一つの形であろうと私共は思っていたわけであります。（中略）今までやってきた事業の組織再編成後の一つの表れとして、今まで経営に関わっていた人たちがそのままいるのだと、ということが重要だ、ということで今の形になったわけであります。
- 《朝長英樹氏》「みなし共同事業要件」の話ですが、小さい会社の特定役員がそのまま後の会社に来てずっと仕事をやるというなら、大が小を欠損金目当てで呑み込んだというような話ではなくて、確かに大が小を呑み込んだ話ではあるけれども、まあ、小にも大がどうしても欲しいというそういうものがあって、それで一緒にやろう、という話だと考えていいたらうということで、欠損金をもってきてもいい、とさせていただきます。」
- 26 「基本的考え方」の「第五 租税回避の防止」の項参照。
- 27 この規定については、その後の法律改正を経て、現行法人税法の規定振りは次のとおりである。（組織再編成に係る行為又は計算の否認）
- 第三百三十二条の二 税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配（第二条第十二号の六（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(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。)
- 28 中尾陸 他・前掲注 23, 244 頁。「基本的考え方」においては、「租税回避の手段として濫用」が具体的に示されていなかったことから、岡村忠生「法人分割税制とその乱用」税経通信 55 巻 12 号(2000 年 12 月), 31 頁は、「一体何が濫用にあたるのか、言い換えれば、どのような分割や再編成なら認められるのかについての政策を明確に示すこと」が指摘されていた。
- 29 中尾陸 他・前掲注 23, 244 頁。なお、太田洋「組織再編成と否認」『租税研究』2011 年 7 月, 79・80 頁においては、「税額控除枠の利用や実績率の利用は、組織再編の直接的な効果ではありません。また、株式の評価を下げる、……これは、組織再編の直接の効果として税負担の減少が生じる訳ではなく、組織再編を行った結果として、その行った結果生じる状態から税負担の減少という効果が間接的に生み出されるという類型です。(中略)この考え方は、取引行為である売買や交換などを用いた場合と異なって、組織再編行為を手段として使った場合には、そのような手段を使った結果生み出された状態については、直接的なものであると間接的なものであると問わずに全て個別否認ができるようになるということを意味しており、この点は、疑問なしとします。要するに、組織再編行為を一度行ってしまったら、そのことだけで、間接的な効果が全て個別否認の対象となるというのは、132 条の 2 の適用対象としてはやや広過ぎるのではないかと考えております。(中略)少なくとも税負担の減少が組織再編特有の効果として生じていることが必要であると解しないと、余りに 132 条の 2 の適用範囲の外延が広くなり過ぎるのではないかと考えられます。」とし、立案担当者が示した本規定の適用範囲について疑問を呈している。
- 30 平川忠雄『会社分割・企業組織再編税制の実務—21 世紀型税制の創設と課題—』(税務経理協会, 2001 年) 181 頁。
- 31 朝長英樹=山田博志・前掲注 12, 33 頁。
- 32 渡辺淑夫『法人税法〔平成 25 年度版〕』(中央経済社, 2013 年) 110 頁においては、「個々の組織再編成や連結納税に関する諸規定においては、想定される濫用防止のための措置があらかじめ盛り込まれているから(例えば、適格合併における欠損金引継の要件等)、その意味においてこれら 2 つの行為計算否認規定は、制度創設時には想定されていない手法による制度の濫用の発生を防止するための一般包括的な否認規定の性格を持つものといえよう。」と評している。
- 33 平成 13 年 2 月 28 日に開会された衆議院・財務金融委員会において、次のような質疑が行われている(下線は筆者)。
- 五十嵐委員(前略)企業再編税制でありますけれども、適格合併の際の企業再編については、企業買収との区別をつけて租税回避につながらないようにしなければならぬと思います。(中略)大ききさの違う企業同士の合併の場合に、これは事実上買い取るのを、これをそうでないように見せかけるといことが可能になってしまうのではないかとこの心配があるのですが、何か小さい方の代表者が一人、新しくできる合併企業の常務会に経営者の一人として入っていればそれでいいように受け取れるわけですけれども、それは悪用されるおそれがありませんか。その点について伺います。
- 尾原政府参考人 ただいま先生からお話ございましたように、今回分割のみならず既存の合併も同じ税の体系に入っております。
- それで、共同事業の場合の適格とされる要件でございますが、規模要件につきまして、一つ、企業の規模が著しく異なることが必要である、それか、企業の規模が異なる場合であっても、双方の企業の常務クラスの役員が経営に参画するというのを要件にしているのはそのとおりでございます。これはまさに、日本の組織再編成の実態にかんがみれば、規模だけでは判定し切れないところがあるということでこのような要件にさせていただいているわけでございます。
- 問題は、ではそれが仮装的なものであった場合でございますが、実は、この分割等の企業組織再編成態様が区々なものでございますから、課税逃れに使われないようにというような一般規定も置かれております。したがって、今仮装的に短期間だけ役員にするというようなことがあって、後日このようなことが判明した場合には、この再

- 編成には該当しないということで適切に課税処理を行うこととなりますので、このようなことから、今回の要件が実効性に欠けるということにはならないのではないかと考えております。
- 34 一方、各要件規定、及びそれに関係する財務省規則と歳入庁細則が、個別的租税回避否認規定の集合体として機能し、それぞれの規定が対象としている濫用的な取引の範囲が想定されるアメリカ法との比較において、我が国の包括的否認規定では、どのような取引が濫用として想定されているのかが不明であるとして、本条については否定的な見解もある（渡辺徹也・前掲注11, 49頁参照）。
- 35 東京地裁・平成13年11月9日判決においては、「本件更正処分の理由として法人税法132条を適用すべき旨の課税序の主張は、原告会社自らの行為によりその保有する子会社株式の資産価値が関連会社に移転したとの事実を前提として、同資産価値の移転について同法132条を適用して課税しようとするものである。しかしながら、原告会社の保有する子会社株式の資産価値が関連会社に移転したことが、原告会社自らの行為によるものとは認められない。」とし、株式の資産価値の移転を同族会社の行為によるものとは認めず、法人税法132条の適用を否定している。なお、この点については、入江淳『組織再編包括的否認規定の実務解釈』（中央経済社、2013年）39・40頁も、「組織再編成にかかる行為計算否認規定と同族会社にかかる行為計算否認規定とは、対象となる行為が組織再編成であることに着目しているのか、対象となる行為の主体が同族会社であることに着目しているのか、の点で大きな相違があり、そのことからすれば、適用範囲について相違が生じることとはならぬ不合理ではなく、条文上、共通の文言が用いられることをもって、同一に解釈しなければならぬことにはならないとも考えられます。」としている。
- 36 金子宏・前掲注2, 442頁。
- 37 この点を捉え、齊木秀憲「組織再編成に係る行為計算否認規定の適用」税大論叢73号（2012年7月）40頁においては、「本規定では、同族会社等の行為計算否認規定における経済的合理性基準の適用をすることができないものと考えられる。なお、純経済人を前提とすれば、「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」はむしろ稀であり、通常は少なくともその行為又は計算には事業目的がないとはいえないこととなる。」と指摘している。
- 38 今村隆「租税回避とは何か」『税大論叢40周年記念論文集』（2008年6月）、54頁。
- 39 朝長英樹＝山田博志「企業組織再編成に係る税制について〔第3回〕」『企業組織再編成に係る税制についての講演録集』（日本租税研究協会、2001年）70頁。
- 40 立案担当者の一人である朝長税理士は、「法人税法132条の2の「不当」という用語について、その意味をもう少し具体的に述べると、「組織再編成に係る法人に対して適用される法令の規定に違反しているとはいえないけれども、その規定によって設けられている制度の目的からみて適当でない」ということになる。」とした上で、「その規定によって設けられている制度の目的からみて適当でない」という状態に関しては、法人税法132条の2以外の規定による制度のそれぞれの目的からみて適当でないという状態と考えられる。」としている（朝長英樹「組織再編成に係る行為又は計算の否認（第3回）」『T&A master』（No.447・2012.4.16）18-19頁）。
- 41 齊木秀憲・前掲注37, 40～42頁においては、「不当の評価」を、①組織再編税制の基本的な考え方からの乖離、②組織再編成の濫用、③個別防止規定の潜脱、に集約している。
- 42 『企業組織再編税制及びグループ法人税制の現状と今後の展望』（大蔵財務協会、2012年）（仲谷修氏＝栗原正明氏＝中村慈美氏＝佐々木浩氏＝武井一浩氏による討論における佐々木浩氏の発言）、128・129頁。
- 43 朝長英樹「組織再編成に係る行為又は計算の否認（第1回）」『T&A master』（No.443・2012.3.19）24頁。
- 44 立案担当者はこのような意図の下、法人税法132条の2の条文を起草し、その条文は内閣法制局の審査を経て、国会に提出されている。その法案の国会審議における尾原政府参考人の答弁からもこうした考え方を窺い知ることができる。
- 45 この点について、「一定の政策目的を実現するために税負担を免除ないし軽減している規定に形式的には該当する行為や取引であっても、税負担の回避・軽減が主な目的で、その規定の本来の政策目的の実現とは無縁であるという場合がある。このような場合には、その規定がもともと予定している行為や取引には当たらないと考えて、その規定の縮小解釈ないし限定解釈によって、その適用を否定することができると解すべきであろう。これは、アメリカのグレゴリー事件の判決によって、認められた法理（プロパー・ビジネス・パーパスの法理）であるが、我が国でも、解釈論として同じ法理が認められてしかるべきであろう。この法

- 理を適用すると、結果的には租税回避行為の否認を認めたのと同じことになるが、それは理論上は否認ではなく、規定の本来の趣旨・目的にそった縮小解釈ないし限定解釈の結果である。」とされている(金子宏・前掲注2, 126頁)。
- 46 平成22年度改正においては、グループ法人税制の整備等を含む大規模な法人税法の一部改正が行われたが、その改正を含む所得税法等の一部を改正する法律案(閣法14号)は、法律案:690頁(新旧対照表:869頁)という相当の分量のものであるが、参考人質疑を含め、衆議院4日(13時間余)、参議院は3日間(計10時間余)しか、委員会審議が行われていない。
- 47 このような国会審議の状況については、「議論することよりも、手続きや審議スケジュール自体が最大の駆け引きの対象となる世界に類例のない「日程国会」であり、その結果として、深刻な「国会審議の空洞化」や「国会の法案処理機関化」がもたらされた。」と指摘されている(新しい日本をつくる国民会議(21世紀臨調)「国会審議活性化等に関する緊急提言～政権選択時代の政治改革課題に関する第1次提言～」(平成21年11月4日)3頁)。
- 48 この点、英国においては、上院・下院とも、第1読会(形式的受諾。審議なし)⇒第2読会(目的・理念についての審議)⇒委員会審議(逐条審議。修正が多い)⇒委員会から本会議への報告(委員会の結果を審議。条文の修正)⇒第3読会(最終承認。条文の修正なし)という審議過程を経ることとされており(鎌倉治子「英国歳入関税庁の発足一税務行政の一元化と租税政策の立案・実施の分離」『レファレンス』(2007年7月), 69・70頁参照)、日本に比して国会審議が充実しているものと評価できる。
- 49 田中治「租税法主義の現代的意義」『税法学』566号(2011年), 259頁。
- 50 この適用除外については、国会において十分に審議された租税法に係る命令等の迅速かつ正確な制定、及び行政機関における広範な裁量がないこと等の理由から意見募集する必要性に乏しいというものである(行政管理研究センター『逐条解説行政手続法(18年改訂版)』(平成18年・ぎょうせい)294・295頁。一高龍二「租税に関する命令等と意見公募手続」『税法学』566号(2011年), 67~88頁参照)。
- 51 太田洋・前掲注29参照。
- 52 さらに、この政令の規定を受けて、国税庁においては法令解釈通達(昭和39年6月9日付直審(資)24他「贈与税の非課税財産(公益を目的とする事業の用に供する財産に関する部分)及び持分の定めのない法人に対して財産の贈与等があった場合の取扱いについて」)を発遣している。
- 53 日本経済団体連合会「平成26年度税制改正に関する提言」(2013年9月9日)15頁においては、「企業の組織再編成を活性化させる観点から、税制適格要件のありかたについて不断の検証を行うとともに、必要な見直しを検討すべきである。」と要望している。また、例えば、経営参画要件等に関し、「一般的にいうと、合併される法人というのは、その役員が果たして合併後の会社の役員になっていいのかどうかという問題があります。いいのかどうかというよりは、普通はならない可能性が強いのではないのでしょうか。それでも税務上の課税関係を発生させないためにその特定役員を引継ぐということは、会社側からするとちょっと違和感があります。そこまで税制が関与していないのかと感じています。」との指摘がなされている(『企業組織再編成税制及びグループ法人税制の現状と今後の展望』(平成24年, 大蔵財務協会)(仲谷修氏=栗原正明氏=中村慈美氏=佐々木浩氏=武井一浩氏による討論における仲谷氏の発言), 63~65頁)。