

■ Article ■

ヤフー事件／組織再編成に係る行為計算否認規定の適用の可否

～法人税法132条の2（不当性要件）の意義～

平成28年2月29日最高裁判決（棄却）（確定） Z888-1984

税理士 依田 孝子

はじめに

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）の解釈適用をめぐる争われていたヤフー事件及びにIDCF事件の最高裁判決が、平成28年2月29日に言い渡された。これらの事件では、裁判の過程で多くの税法学者の鑑定意見書が提出され、同法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、納税者の予測可能性の観点などから同法132条（同族会社等の行為又は計算の否認）と同様に解すべであると主張されたが、認められなかった。以下、平成13年に創設された法人税法132条の2の解釈及びその判断基準につき、最高裁として初めて示されたヤフー事件の判決を紹介する。

I 事案の概要等

1 情報サービス業等を営む上告人（ヤフー）の代表取締役会長dは、平成20年10月27日、cら上告人の常勤取締役に対し、上告人によるb社（a社の完全子会社）の買収を提案し、さらに、a社は、同年11月21日、上告人に対し、書面により、上告人がb社を700億円で買収することなど次の①から④までの手順で組織再編成を行う提案（本件提案）をした。

本件提案における組織再編成の手順は4段階で構成されており、これに基づき、平成21年3月30日に上告人とb社は適格合併（本件合併）をした。

- ① b社が新設分割により簿価34億円の新会社（IDCF）を設立する。
- ② b社が上告人に対し新会社の発行済株式全部を174億円で譲渡し、b社は新会社の株式譲渡益140億円を平成14年3月期分及び同15年3月期分の未処理欠損金額の一部と相殺する。
- ③ a社が上告人に対しb社の発行済株式全部を700億円（税務上資産200億円、事業資産326億円及び現金174億円の合計額）で譲渡する。
- ④ 上告人が平成21年3月31日までにb社を吸収合併し、b社の未処理欠損金額の残額を承継し、上告人の事業収益と相殺する。

2 上告人は、本件合併の際に上告人の代表取締役社長であったcがb社の取締役副社長に就任していたため、本件合併は法人税法施行令（平成22年政令第51号による改正前のもの。以下「施行令」という。）112条7項5号の特定役員引継要件を満たしており、同項1号の事業関連性要件も満たしていることが

ら、法人税法（平成22年法律第6号による改正前のもの。以下「法」という。）57条3項のみなし共同事業要件に該当するとして、同条2項に基づき、本件欠損金額（b社の平成15年3月期から同18年3月期までに発生した未処理欠損金額）を上告人の欠損金額とみなして、同条1項に基づきこれを損金額に算入し、平成21年3月期の法人税の確定申告を行った。

- 3 これに対し、麻布税務署長は、副社長就任を含む上告人の一連の行為は、特定役員引継要件を形式的に満たし、本件欠損金額を上告人の欠損金額とみなすこと等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に基づき、本件欠損金額を上告人の欠損金額とみなすことなく上告人の平成21年3月期の所得金額を計算し、更正処分等をした。

II 争点

本件の主な争点は、①法132条の2（不当性要件）の意義、②cのb社副社長就任は、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。

III 最高裁判所の判断

1 「法132条の2」の趣旨・目的

組織再編成は、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、これを利用する巧妙な租税回避行為が行われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、法132条の2は、税負担の公平を維持するため、組織再編成におい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行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して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と解され、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。

2 「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

法132条の2の趣旨及び目的からすれば、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（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。

3 みなし共同事業要件～特定役員引継要件～

租税回避行為を防止するため、法57条3項において、企業グループ内の適格合併が行われた事業年度開始の日の5年前の日以後に特定資本関係が発生している場合については、「当該適格合併等が共同で事業を営むための適格合併等として政令で定めるもの」（みなし共同事業要件）に該当する場合を除き、特定資本関係が生じた日の属する事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額等を引き継ぐことができないものとされている。

法57条3項のみなし共同事業要件は、施行令112条7項において、適格合併のうち、①同項1号から4号までに掲げる要件又は②同項1号（事業関連性要件）及び5号（特定役員引継要件）に掲げる要件に該当するものとされているところ、上記①の各要件は、上記の趣旨から、双方の法人の事業が合併の前後において継続しており合併後には共同で事業が営まれているとみることができかどうかを事業規模等から判定するものである。これに対し、上記②の各要件は、同項2号から4号までの事業規模要件等が充足されない場合であっても、合併法人と被合併法人の特定役員が合併後において共に合併法人の特定役員に就任するのであれば、双方の法人の経営の中枢を継続的かつ実質的に担ってきた者が共同して合併後の事業に参画することになり、経営面からみて、合併後も共同で事業が営まれているとみることができるところから、同項2号から4号までの要件に代えて同項5号の要件（特定役員引継要件）で足りるとされたものと解される。

4 一連の組織再編成に係る行為

事実関係等によれば、本件の一連の組織再編成に係る行為は、a社による平成20年11月の本件提案の手順を基礎として、上告人が、a社からb社の発行済株式全部を譲り受けて完全子会社とした上で（本件買収）、その約1か月後にb社を法2条12号の8イの適格合併として吸収合併すること（本件合併）により、法57条2項に基づき、b社の利益だけでは容易に償却し得ない約543億円もの未処理欠損金額（本件欠損金額）を上告人の欠損金額とみなし、これを上告人の損金に算入することによりその全額を活用することを意図して、同21年3月30日までのごく短期間に計画的に実行されたものというべきである。なお、本件提案において、b社の多額の未処理欠損金額を上告人に引き継ぐことが前提とされていたことは、b社の発行済株式全部の売却想定価額700億円に、b社の未処理欠損金額のうち約500億円に税率40%を乗じて算出された「税務上資産200億円」が含まれていたことから明らかである。

諸事情に鑑みると、cは、b社において、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、副社長就任は、本件合併後にc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。

また、本件提案から副社長就任に至る経緯に照らせば、b社及び上告人において事前に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、cのb社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、c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、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。

5 副社長就任の不当性要件該当性

以上を総合すると、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、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。

6 「その法人の行為又は計算」の対象範囲

法132条2の趣旨及び平成19年法律第6号による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。したがって、副社長就任は、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b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。

【IDCF事件の判示事項】

分割後、b社がi社（ヤフー）に上告人の発行株式全部を譲渡する計画（本件計画）を前提とするb社からの新設分割（本件分割）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、適格分割の要件を定める法2条12号の11イ及び施行令4条の2第6項1号、適格分社型分割につき譲渡損益の計上の繰延べを定める法62条の3並びに資産調整勘定の金額の損金算入等について定める法62条の8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、本件計画を前提とする本件分割は、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。

《関連ホームページ》

○裁判所ホームページ 最近の裁判例

<http://www.courts.go.jp/>

以上