

特定役員への就任を132条の2 で否認することは可能か

今回は、本裁判の大きな争点の1つである組織再編成に係る行為計算否認規定（法132条の2）の解釈について取り上げ、朝長英樹税理士に「ビジネス・リーズン、ビジネス・パーパスがある組織再編成には行為計算否認規定は適用されない」というこれまで組織再編成に関する税務の常識を覆す裁判所の判断について解説していただいた。

最終回となる今回は、税制適格要件を満たす特定役員（子会社の副社長）への就任を法人税法132条の2によって否認することができるのかという、本判決の結論に直結する争点を取り上げ、ヤフー・IDCF事件の核心に迫りたい。

法人税法施行令112条7項5号の要件を充足する本件副社長就任について、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（争点2）

被合併法人の特定役員が合併後も特定役員なら「支配継続」と評価

——続いて、ヤフー事件の判決の争点2についてお話を聞きたいと思います。

今回の判決では、この争点が結論に直結しており、最も重要な部分かと思いますが、いかがでしょうか？

朝長 そうですね。

これは、副社長就任が132条の2の「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」に該当するか否かについての争いということに

なります。

——判決文は、まず、法人税法57条2項と3項の趣旨について述べています。

朝長 57条3項は、繰越欠損金が租税回避に利用されることを防止する趣旨で設けられており、法人税法施行令112条7項（現法令112③）のみなし共同事業要件に該当するときに限り、被合併法人の繰越欠損金の引継ぎが認められる、ということになっているのですが、ご指摘のように、判決文は、まずこの点を確認してい

ます。

—この112条7項5号（現令112③五）の趣旨の部分では、5号だけではなく、7項の全体の話をしています。原告は「5号の解釈は5号だけを見て行うべきであり、他の号は関係ない」という旨の主張をしていますが、裁判所はこれを否定しているということでしょうか。

朝長 そうですね。

1号・5号の要件は、1号・2号・3号・4号の要件の代替要件として設けたものですから、1号・5号の要件の趣旨を正しく理解するためには、1号・2号・3号・4号の要件を正しく理解しておく必要があります。

ヤフー事件に関して言えば、なぜ5号の要件が、「合併前の被合併法人の役員が合併法人

の特定役員になること」ではなく、「特定資本関係が生じた日前の被合併法人の役員に限って、それらの者が合併法人の特定役員になること」を求めているのか、というところが重要です。

今回のインタビューの第1回でも述べましたが、ここが「共同事業要件」と「みなし共同事業要件」の相違点になっているわけで、この相違の意味を正しく理解する手掛かりが、1号・2号・3号・4号の要件のうちの特に「3号」の要件の中にある、ということです。

時々、法令の理解が浅いために納税者の主張が税務当局によって根本から引っくり返されてしまうということがありますが、特定役員引継要件に関しても、そのようなことがないように注意しなければなりません。

● 特定役員引継要件の趣旨・目的に反すれば132条の2に基づく否認が可能

—判決は「112条7項5号の要件を満たしたものに対しても132条の2が適用されることがある」と述べているわけですね。

朝長 そうですね。

まず、この部分に関して、判決がどのような結論を述べているのか確認しておきましょう。判決は、次のように述べています。

施行令112条7項5号が定める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（上記で例示したもののほか、事案によってはそれ以外の事情も含まれ得る。）を総合考慮すると、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、同号の趣旨・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。

—原告は、「租税回避を防止するための個別規定があって、それをクリアしたのだから、重ねて132条の2を適用するということは許されない」という主張をしていますが、これは認められなかったということですね。

朝長 原告はそのような主張をしていますが、132条の2は、57条3項で防ぐことができない租税回避も含めて防ぐことを前提にして創らせていただいたものですし、132条の2には、「57条3項の要件を満たしたものを除く」とは書いていません。

—租税回避の中では繰越欠損金を利用したものが一番多いでしょうし、いろいろな租税回避

のパターンが出てくる可能性があるので、まさに“包括的”な否認規定にならざるを得ないということですね。

ところで、判決には出てきませんが、朝長先生の鑑定意見書（補充意見書）の中に、当時の主税局長の国会における答弁に関する記述があり、その中でこの5号の特定役員引継要件の話が出てきますね。

原告は、当時の主税局長の国会答弁を根拠にして、本件には132条の2が適用されないと主張した、ということですか？

朝長 そうですね。

鑑定意見書（補充意見書）の中でも触れさせていただきましたが、原告は、当時の主税局長の国会答弁から、副社長就任行為が「仮装的」「名目的」「形だけ」「名前だけ」の場合にだけ132条の2が適用される、と主張していました。

57条3項をクリアしたものには132条の2は適用されないという主張を補強するものとして、当時の主税局長の国会答弁を出したのだと思います。

——結論としては、副社長就任行為が「仮装的」「名目的」「形だけ」「名前だけ」ということでなくても租税回避として否認される、となったわけですね。

朝長 詳しいことは鑑定意見書（補充意見書）の記述を見ていただくと分かりますが、おっしゃるとおり、「仮装的」「名目的」「形だけ」「名前だけ」ということでなくても否認されることがある、ということです。

——朝長先生の3通の意見書は、2つの判決を理解する上で非常に参考になりますね。今まで語られてこなかったことがかなり書かれているのではないかとと思われるのですが、いかがでしょうか。

朝長 平成13年の組織再編成税制の創設とそれに続く14・15年の連結納税制度の創設は、それ以前の法人税法の量を2倍以上にする改正でしたので、個別の条文の解説を今回の鑑定意見書で書かせていただいたようなところまで書けるような状況ではありませんでした。

それでも、組織再編成税制に関しては、創設の前後で4回の長時間の講演をさせていただき、その都度、かなりの数のご質問に答えさせていただきました。これらは、講演録集（『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、平成13年8月10日）という書籍の形で発刊させていただきましたが、立法当局が改正に際してこれだけの丁寧な対応をさせていただいた例は、他にはないのではないかと考えています。

——判決文でも講演録集が何か所かで引用されていますね。

朝長 そうですね。

しかし、当然のことではありますが、132条の2だけを見ると、今回の鑑定意見書の方がはるかに詳しく書かせていただいています。既に3通の鑑定意見書を読まれた方も結構いらっしゃるようで、昨年より、数名の方から質問や感謝の言葉をいただいています。

● 副社長就任から特定資本関係発生までの期間の短さと裁判所の判断

——判決は、この部分で最終的に本件は132条の2の不当性要件を充足していると述べているわけですね。

朝長 そうですね。

判決は、次のような点を指摘し、「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いるものの、役員の去就という観点から見て、「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、法人税法施行令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が明らかである」と述べています。

- ① ヤフーの代表者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。
- ② (1)ヤフーの代表者がIDCS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、(2)ヤフーの代表者がIDCSの副社長として実際に行った職務の内容は本件提案に沿ったものであり、本件提案と離れて、IDCSにおける従来のデータセンター事業に固有の業務に関与していたとは認められないこと、(3)ヤフーの代表者は、副社長就任の約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、ヤフーの代表者は、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、IDCSの従来のデータセンター事業に固有の経営に関与していたと評価することはできない。
- ③ 他方、IDCSがデータセンター事業を開始して以来、IDCSの経営を担ってきた役員は、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。

——判決は、副社長就任から特定資本関係が発生するまでの期間の約2か月を「極めて短い」と指摘し、しかもこれを最初に挙げていますが、やはりこの期間の短さが裁判所の判断の一番のポイントになったのでしょうか？

朝長 必ずしもそういうことではないと思います。

一般論としても、期間の長短が決め手になると考えるのは適当でないと思います。

むしろ、副社長としてやったことの中身が重要であると思います。

——この点は実務家も高い関心を持っているので、もう少し具体的に説明をお願いします。

朝長 「合併を行わないとしても副社長になったのか」「被合併法人の固有の業務のために、特定役員としてどのように関わったのか」というようなことが重要であると思います。

——裁判所は、「税法の特定役員引継要件がなかったら、無報酬で非常勤の副社長になるようなことはなかっただろう」と判断した、ということでしょうか？

朝長 そういうことではないと思います。そのような意図を判断基準としているわけではなく、判決文に述べられているとおり、被合併法人の固有の業務のために副社長として職務に従事していたのかどうかということが重要な判断基準になっていると思います。

IDCSの経営を担ってきた役員がいずれも合併後に役員に就任していないという点を指摘していることから考えても、そのように捉えるべきであると思います。

——なるほど。

朝長 「租税回避」ということになると、どうしても「税金を減らそうとしていた」という意図に目が行き、「税金を減らそうとするとは、けしからん！」という短絡的な話になりがちですが、今回の判決は、そのような誘惑に惑わされず、法令解釈の基本を踏まえて“禁欲的”に対応されているところが非常に素晴らしいと感じています。

これは、まさしく132条の2を創らせていただいた時に考えていたとおりのものです。

——今回の判決は分かり難いと言う実務家の声をしばしば耳にするのですが、その原因は、今回の判決が「税金を減らそうとするとは、けしからん！」という分かり易いパターンになっていないからかも知れませんね。

朝長 租税回避がテーマになると、善悪という観点で見えてしまう傾向がありますが、そのような見方は適当でないと思っています。今回のインタビューの第2回で述べた組織再編成の原則と特例に関して、特例は「○」で原則は「×」という捉え方をする傾向がありますが、組織再編成税制はそもそもそのような考え方で創ってはいません。

——今回の判決は、税制の捉え方の根幹にかかわる問題を提起しているような気がしてきました。

朝長 今回の判決がそうだということではなく、組織再編成税制自体がそういう性格のものだったわけです。

——平成13年の組織再編成税制の創設の意義というものが十分に理解されていなかったということでしょうか。

朝長 一言でいえば、そういうことだと感じています。もう少し余裕をもって立法ができるような状態にあったなら、いろいろなお話することもできたのですが、当時は、何十年間も本格的な改正を行ってこなかったところを一気に取り戻すということにならざるを得ませんでしたので、法令を作ることで手一杯でした。

そういう点からすると、今回の判決は、平成12年の金融取引に係る税制の抜本改正から始

まる近年の法人税制の改正の意義を改めて問い直すきっかけになるものと言ってもよいように感じます。

——なるほど。話を元に戻して、今回の判決の結論部分についてお話を聞かせてください。

朝長 今回の判決の結論は、次のようなものになっています。

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。

——57条3項の趣旨・目的に反することが明らかであるから不当性要件に該当する、ということですね。

朝長 そういことです。

● 本件副社長就任はヤフーの行為か

——争点2の最後の副社長就任行為が誰の行為かという部分で、判決は唯一、被告の主張を否定していますね。

朝長 そうですね。ヤフーの代表者によるIDCSの副社長への就任はヤフーの行為であるとする被告の主張に対し、判決は「ヤフーの行為ではない」と判示しています。

——判決は、132条の2の「その法人の行為又は計算」の「その法人」は更正又は決定を受け

る法人の行為又は計算に限られないという判断をしているわけですから、結果的には、本件副社長就任行為がヤフーの行為でなかったとしても、結論に影響はないわけですね。

朝長 そうです。国側も結論に影響がないことは承知の上で「ヤフーの行為である」という主張を述べています。この部分の裁判所の判断は織り込み済みということです。

● IDCF事件について

——IDCF事件について、何か注目すべき点がありますか？

朝長 IDCF事件に関しては、本来は分割をやる必要がなかったか又は本来は適格分割であり、これをあえて「非適格分割」として資産調整勘定を計上したことに対しては132条の2を適用されてもやむを得ない、と感じていらっしゃる実務家がほとんどだと思われます。

——確かにそういう話はよく聞きます。

朝長 論点も、ヤフー事件とほとんど重なっていますので、分割における“適格外し”という話以外には、特に取り上げることもないようなと思われます。

IDCF事件の判決の結論部分のみ、確認しておくこととします。

以上のような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。

● 控訴審に向けて残された論点は？

——本裁判を振り返って、率直な感想をお聞かせください。

朝長 今回の判決は、法令解釈に関しては予想していたとおりであり、今回の判決の内容と異なる判断が行われることはあり得ないと考えていましたが、事実関係に関する言及は予想以上でした。

本件においては、ヤフーの当時の代表者やソフトバンクの代表者まで法廷に出廷を求めているわけですが、税務訴訟においてここまで事実関係を詳細に調べたケースはほとんどなかったのではないかと思います。判決文においても、事実関係の細部にわたる記述が見受けられません。

このような裁判官の取組みは敬服に値すると感じています。

——高裁や最高裁で結論が変わる可能性は低い、ということでしょうか。

朝長 ここまで事実関係を調べて判断を下したものが覆るという可能性はほとんどない、と思っています。

ただ、事実関係という点で言えば、3月決算法人が4月1日ではなくその僅か2日前の3月30日を合併期日としていることにも目を向けていただいてもよかったのではないかと感じています。

これは、本件のスキームが繰越欠損金が期限切れで切り捨てられることを防止するために考案されたものであり、法人税の負担を減少させるために通常は決して行われることのない「異常かつ不自然な合併」が行われたということを端的に示すものだと考えています。

控訴審では、このような点も検討の俎上に乗せるべきであると思います。

——税務訴訟では「事実認定」も重要で、税務調査のクオリティが判決にも大きな影響を与え

るかと思います。この点、本件についてはどのように評価されていますでしょうか。

朝長 ヤフー・IDCF事件の税務調査のレベルは、かなり高いと感じています。

132条の2の適用例としては、パチンコ業者への課税の例などもあるわけですが、ヤフー・IDCF事件の税務調査のレベルは非常に高く、これが結果に大きく影響を与えたことは間違いありません。それに加えて、審理担当が非常に有効なバックアップを行っていること、そして、訟務担当が非常に充実した布陣になっていることも、国側の大きな勝因となったと感じています。

——ヤフー・IDCF事件と同じような状態になると、納税者としては、かなり厳しい、ということでしょうか。

朝長 そうですね。税務調査を受ける側としては、特に失敗が許されないケースでは、ヤフー・IDCF事件と同じようなレベルの税務調査を受けるという前提で対処しておく必要があるということにならざるを得ません。

また、組織再編成において租税回避とされるものは、そのほとんどがいわゆる“スキーム物”になるものと思われませんが、“スキーム物”の否認事案の争訟においては、代表者自身が法定に出廷することになるケースが増えてくる可

能性があると感じています。

——ヤフー・IDCF事件が先例になるということでしょうか。

朝長 そうですね。そういう可能性があると思います。

——税理士、弁護士などは、そのような点まで念頭に置いて対応することが必要になりそうですね。

この度は3回にわたって貴重なお話をお聞かせいただき、ありがとうございました。

本件はまだ高裁、最高裁と続くものと思われるので、判決が出たらまた宜しくお願いします。

朝長英樹 ともなが ひでき

財務省主税局において、金融取引に係る法人税制の抜本改正（平成12年）・組織再編成税制の創設（平成13年）・連結納税制度の創設（平成14年）などを主導。

税務大学校研究部において、事業体税制等を研究。平成18年7月に税務大学校教授を最後に退官。現在、税理士。

日本税制研究所 代表理事（平成19年3月～）、参議院客員調査員（平成19年9月～20年2月）、税理士法人アクト22代表社員（平成20年4月～23年3月）、登録政治資金監査人（平成20年9月～）、朝長英樹税理士事務所 所長（平成23年4月～）