



座談会 組織再編成税制の立法担当者 × トップ法律事務所タックスロイヤー

組織再編成税制を巡る否認が相次ぐ中、 今明かされる「行為計算否認規定(法人税法132条の2)の創設の経緯・目的と解釈」

平成13年度税制改正による創設以来、日本企業の事業効率化や再生に多大な貢献を果たしてきた組織再編成税制だが、その一方で、この数年は、組織再編成税制を巡り、「租税回避行為」として税務執行当局から否認を受けるケースが出始めている。

新聞報道等がされているものだけを見ても、否認所得金額が数百億円となる大型の税務訴訟や、40グループもの同族グループ法人が一斉に否認されるケースが生じている。

こうした中、企業や実務家の間で関心が高まっているのが、これらのケースで税務否認の根拠となっている「組織再編成に係る行為又は計算の否認規定(法人税法132条の2)」だ。

この法人税法132条の2が適用されるか否かを見極めるには、同条がどのような経緯や目的で設けられたものであるか、また、同条をどのように解釈すればよいのかを知ることが、非常に重要となる。

そこで本誌では、財務省主税局時代に組織再編成税制の創設を主導し、法人税法132条の2をはじめとする同税制の主要な条文を自ら起案した朝長英樹税理士と、日本の4大法律事務所の一角を占めるアンダーソン・毛利・友常法律事務所の税務部門のパートナーであり、国際的に権威のある弁護士ランキング"Chambers 2012"において、ともに日本の税法部門の第1グループにランクイン(日本人で4名)している藤田耕司弁護士・仲谷栄一郎弁護士の座談会を企画、「132条の2の真実」に迫った。

パート I 組織再編成税制の企画・立案まで

平成12年の金融取引税制の改正が近年の法人税制改革の出発点

—本日は、現在、税務業界で最も関心の高い話題と言ってもよい「組織再編成税制の行為又は計算の否認規定（法人税法132条の2）」について語って頂きます。

まず最初に、組織再編成税制の創設経緯から話を始めたいと思います。組織再編成税制、そして、その後の連結納税制度と、これだけ大掛かりな制度の企画立案と条文作成は大変な激務だったと聞いていますが、朝長先生いかがでしょうか。

朝長 そうですね。組織再編成税制や連結納税制度の創設は、全国から優秀な10名の国税調査官を集めて平成11年7月に設けられた財務省主税局の「法人税制企画室」で行いました。連年にわたって大規模な難しい改正を行うこととなったために、文字どおり“激務”で、大変なご苦勞をかけた部下の皆さんには今でも「本当に申し訳なかった」と感じています。

ただ、あそこで頑張ったからこそ、組織再編成税制や連結納税制度を理論的かつ体系的に組み立てることが出来ましたし、あれから10年以上経った今でも、いろいろな方に評価とねぎらいの言葉をかけて頂くことがありますので、当時は大変でしたが、やはり「やって良かった」と思っています。

仲谷 朝長先生は、組織再編成税制の前に金融取引税制の整備も担当されていますね。私も金融取引への課税に関するご相談をよく企業から頂きますが、この金融取引税制の整備が現在の実務の基盤になっています。

藤田 この時に作られた金融取引税制は、そ

れまでの企業会計の微修正にとどまるような税制と異なり、税制の中で完結した処理体系を作られたという点で画期的でした。法人税は、法律自体が、企業会計処理の特則を定めるという構造をとっていると言われている部分があり、第一段階で会計士の先生方の判断を仰がないと方針を決定できないことがしばしばあるのですが、金融取引のように特殊な分野になると、企業会計原則自体が詳細な基準を示してくれないことがあります。そのような場合に、比較的ファジーな企業会計原則に依存せず、税制度という法体系の中で処理の基準を明確に示してくれる一連の制度は、我々弁護士としても、歓迎するところです。

朝長 ありがとうございます。実は、法人税制企画室が担当した三つの大きな税制改正（編注：金融取引税制の抜本改正、組織再編成税制の創設、連結納税制度の創設）のうち、私自身は、平成12年の金融取引税制の抜本改正が一番大変だったという印象を持っています。金融取引税制の抜本改正はボリュームも相当ありましたし、その後、組織再編成税制の創設、連結納税制度の創設と続く法人税の大規模な改正の出発点ともなる改



朝長英樹氏

正でしたからね。

金融機関の方々からの50回以上にも及ぶヒアリングを経て、企業会計との調整を何度も行い、理屈を大事にしながら制度を精緻に設計し、条文を詳しく書きましたので、本当に大変でした。

その結果が、平成12年の有価証券取引・デリバティブ取引・ヘッジ処理・外国為替取引等の取扱いの抜本改正となったわけです。有価証券に関しては低価法を廃止し、売買目的有価証券に時価評価を強制し、有価証券の譲渡利益額・譲渡損失額の計算構造も抜本的に変えました。

——「デリバティブ」や「ヘッジ」の規定は、従来の法人税法の規定とはだいぶ色合いが違うので、当時は改正にかかわる関係者の方々への説明も大変だったのではないのでしょうか？

朝長 当時は、自民党の党税調の了解を得られるか否かで改正が実現するかどうかが決まるという状態でしたので、どのような案を創ったとしても、党税調の先生方のご了解が得られなければ徒労に終わってしまうわけです。このため、党税調の先生方にはしっかりとご説明させて頂くとともに、よくご意見もお聞きして、必要であれば修正をすることになるわけですが、デリバティブやヘッジなどは特殊で複雑な取引ですから、ご説明自体が難しかったですね。

平成13年の組織再編成税制も、同じような状態でした。

藤田 金融デリバティブの取引高は、まさに平成13年頃から激増し、リーマンショック後は多少減ったものの、今でも平成12年の頃に比べれば、7～8倍で推移しています。



藤田耕司氏

もし、平成12年の金融取引税制の改正がなければ、日本企業にとっては国際的な取引を行う上で大きな足かせになっただろうと思います。実務的には、デリバティブ取引やヘッジ処理に関してはいまでも国と納税者である企業との間で争いがありますが、これは税制の問題点ではなく、取引量が増えてきたことの結果であり、制度がうまく機能していることの証左だと思います。使いにくくて利用者の少ない制度では、税務紛争は起きません。誰でもが使える制度で、取引が増えてくれば、当然処理ミスも増えますし、紛争も増えることになるはずです。

仲谷 最近是为替の動きも大きいですから、特にヘッジ処理に関しては、今後も同様の争いが発生することになるでしょうね。



仲谷栄一郎氏

朝長 そうですね。ヘッジ処理については、今後も企業から相談をお受けする機会が出てくると思います。

▼ 平成12年における株主の取扱いの改正は組織再編成税制への布石

——平成12年度改正では、金融取引税制以外にも、みなし配当や合併に関する取扱いの改正が行われています。これは翌年の組織再編成税制とも関係があったのでしょうか？

朝長 そうです。平成12年の改正では、金銭等の交付がない場合のみなし配当を廃止するとともに、合併においては、被合併法人の法人株主の株式は「譲渡」をされたものとして取り扱うこととしましたが、これらの改正は、組織再編成における株主の取扱いに関する改正でもあったわけで、翌年の組織再編成税制の創設のための布石と言ってもよいものでした。

仲谷 被合併法人の株主における株式の処理を「譲渡」としたことが、組織再編成においては株主が株式を譲渡したことになるという、組織再編成税制の基本的な考え方に繋がってゆくわけですね。

朝長 おっしゃるとおりです。この点に関しては、過去に当局内で議論が行われた形跡がなく、戦前の資料にもほとんど何も参考になるものはありませんでした。僅かに、昭和20年代の後半から30年代にかけて「譲渡」としているものが数件あり、「雑収入」等としているものが若干あるという状態でしたが、その理由をきちんと述べたものはありませんでした。

被合併法人の株主の株式の処理を「譲渡」とするのか「譲渡以外のもの」とするのかは、その後に予定していた組織再編成税制の考え方の根幹にかかわるものでしたので、慎

重に検討を進めたところでした。

その結果、法人税においては「譲渡」とすべきであるとの結論に至ったわけですが、所得税においては、今でも、所得税法上は「譲渡」ではなく、租税特別措置法によって「譲渡」とする、という構造になっています。

——それにしても、税制改正にあたっては、「戦前」とか「昭和20年代」とか、そこまで遡って調べるものなんですね。

朝長 法人税が創設されて以来の改正を行うということになれば、当然、創設以来の経緯等を調べた上で、どう改正すべきかということを考える必要があります。

もちろん、会社法・商法の取扱いやアメリカなどの諸外国の税制の取扱いも参考にはなりますが、日本の法人税法の改正をしようというのに、過去の改正経緯を含め、日本の法人税法のことがよく分っていないというのは、そもそも話になりません。

▼ 日本の企業の実態に合った税制をゼロから

——過去に参考になるものがない中で、組織再編成税制はまさにゼロから創られたわけですね。

朝長 そうですね。特に組織再編成税制については、そのあるべき姿を考える上で、過去に何も参考になるものはありませんでした。合併、分割（現物出資）、増減資、みなし配当の取扱いなどについては、大正時代の終わり頃と昭和30年前後の税制改正に際して若干の検討が行われているに過ぎず、過去の蓄積を生かすということが出来ない状況でした。——海外の制度を参考にするという事は考えられなかったのでしょうか？



朝長 アメリカやヨーロッパには既に我が国で言うところの「組織再編成」に関する税制が存在していましたので、もちろん、これらの税制の内容は調べました。これらがどのような制度であったのかということは、講演録(拙著『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。以下「講演録」といいます。)においても述べていますのでご参照頂ければと思います。

しかし、法人税制企画室としては、当初から、我が国において組織再編成に係る税制を創る際にはアメリカやヨーロッパの税制を真似て創るわけにはいかず、その基本的な考え方から異なる制度にせざるを得ない、と考えておりました。

講演録においても述べておりますが、一言で言うとならば、ヨーロッパは「事業の継続性」に着目した制度、アメリカは「株主の投資の継続性」に着目した制度、そして、我が国の場合には「グループ」に着目した制度、ということになります。組織再編成について課税を繰り延べるという点では同じですが、税制の基本的な考え方と仕組みは大きく異なります。アメリカやヨーロッパの組織再編成に関する税制度と我が国の組織再編成税制とでは、基本的な考え方や仕組みのところから既に違っているわけで、それは、法律

の条文を読めば直ぐに分かることです。

藤田 そもそも「法人」の捉え方からして日本の法人税制とはだいぶ違いますね。法人を契約や権利義務のかたまりであって株主の所有物と考えるアメリカや、国境を超えた法人の移動や結合が当たり前のヨーロッパの法人税制と、比較的ゆるい企業間の協働関係で長期間続くグループを構成することの多い我が国では、あるべき組織再編成税制の姿が異なるのは不思議ではないと思います。

朝長 そうですね。おっしゃるとおり、アメリカやヨーロッパと日本とでは、現実の「法人」の状態も大きく異なりますし、経済環境なども異なるところがありました。このため、まさにゼロから創り上げるしかないわけで、自ずと、我が国の法人の実態をよく見て実態に合った税制を創るという観点に立って改正を行うことにしました。「アメリカやヨーロッパの真似をするのではなく、アジアの国々にお手本にして頂けるようなものを創るべきだ」と、志は大きく持って改正作業に臨みました。

——日本の組織再編成税制はアメリカの税制の真似をしたもの、というようなことを言っておられる研究者もいますが、実際にはそうではないということでしょうか。

朝長 創設の頃からそのようなご見解を述べられている方があり、周囲からは「『それは違う』と言っておいた方がよいのではないか」と言われたこともありましたが、特に実害が生ずるようなこともないわけですから、「いろいろな意見があってよいと思いますよ」と答えたことを記憶しています。

日本の税法の話をするときには日本の税法について深度のある理解をして行えばよいわけであって、そこの部分が抜けるということ

であれば論外ですが、そうでなければ、他の部分に関しては、むしろいろいろな意見があってよいと、今でもそう思っています。

藤田 組織再編成税制に限らず、各国の税制には当然互いに似ているところもあれば異なるところもあるわけですから、それを直視するべきですね。特に、アメリカの税制は世界的に見ると相当に特殊な税制なのですから、アメリカの税制に基づく議論を、世界標準であるかのようにしてそのまま日本に導入するのが妥当とは思えません。我が国の税制を分析するための資料として海外の税務判決における有名な裁判例が作った「ルール」を参照するのは有益ですが、そこにこだわって、海外ではこういう「ルール」があるから、我が国でもそれを当てはめるべきだ、というような議論をするのでは、我が国の税制の解釈論としては適切ではないように思います。

税法が会社法・企業会計に先行

仲谷 組織再編成税制の創設のきっかけとしては、旧商法における会社分割制度の導入があったのだと思いますが、あの頃は、会社法制においても企業会計においても、組織再編成に関する統一的なルールが出来ていませんでしたね。

そのような中で税制の整備を先行させるというのは、当時の「商法、法人税法、企業会計」のトライアングル体制の中では画期的なことだったと思いますし、同時に大変なご苦労があったと思いますが……。

朝長 確かに、法人税制だけがなぜ先行して組織再編成に関する統一的な取扱いのルールを創らなければならないのか、といったご指摘は、何度か頂きました。「連結納税はやら

ざるを得ないが、組織再編成はどのようなか……？」という趣旨のご意見も頂いた記憶があります。

そのようなご懸念も故なしとしないと感じたところですが、当時の我が国の企業の状況を見てみると、かなり閉塞感が漂っており、合併したり、分割したりして事業を立て直し、あるいは回復見込みのない事業を処分して再出発を図るなど、「組織再編成」を大胆に行わないと将来が開けない、という印象を強く持っていました。そこで、何としても法人税制において「組織再編成」の統一的で合理的なルールを創り、我が国の企業に再び大きく羽ばたいてもらえるようになってもらいたい、と考えたわけです。

「グループ」が組織再編成税制構築のキーワードに

——過去に参考になるものも無い、そしてアメリカやヨーロッパの制度に追随することもできないという中で、現在の組織再編成税制のアイデアはどのあたりから出てきたのでしょうか？

朝長 志は大きく持っていたものの、実際にどのような考え方・理論に基づき、どのような体系と仕組みの制度を創ればよいのかというのは、簡単には答えの出ない難問でした。

当時の税制は、合併に関する取扱いだけでも30項目に及ぶ問題点があるという状態でしたし、現物出資、事後設立（変態現物出資）や資本積立金額・利益積立金額にもかなりの問題点がありました。法令も人間が創るものですから、間違いや適当でないものがあるのは仕方のないことですが、このような状態を放置してよいわけではなく、いつかは誰かが是正せざるを得ないわけです。

また、旧商法において新たに会社分割制度が導入されましたので、会社分割に関してもどのような問題点が出てくるのかということを考えておかなければなりません。加えて、株式交換や株式移転の税制に関しても、将来、組織再編成税制の中に取り込むときのことを考えておく必要があります。

要するに、我が国の企業のニーズに合い、同時に旧税制の多くの問題点を全て解決し、かつ、将来においても問題が出ない制度を創る必要があったわけですが、そのような制度を創り上げるきっかけとなったのは、「グループ」という概念でした。

仲谷 確かに条文の構造から見ても、組織再編成税制はまず「100%グループ内の組織再編成」と「50%超グループ内の組織再編成」があり、それらのいずれにも該当しないということであれば、「共同事業を営むための組織再編成」に該当するの否かを判定する、という構造になっていますね。

もっとも、現在、租税回避ではないかと問題になっている案件は、税制適格要件が緩やかな100%グループ内の組織再編成の方が多いように見受けられます。こうした現状も想定されたからこそ、行為計算否認規定である法人税法132条の2を入れられたということだと思いますが、いかがでしょうか。

朝長 そうですね。我が国の組織再編成税制は「グループ内の組織再編成は適格組織再編成とする」という考え方を基本としているわけですが、そのような制度を創るに当たっては、当然、グループ内ではさまざまな予期しないことも行われることがある、ということを考えておかなければなりません。

行為計算否認規定のお話は後でじっくりさせて頂くとして、「グループ」に話を戻す

と、確か平成12年6月の最後の週の水曜日だったと記憶していますが、ある一人の部下が受取配当益金不算入制度の取扱いに関して「グループの場合にはどうすればいいんですか？」という質問をしてきました。その質問内容自体は組織再編成税制とは直接の関係はないものでしたが、この「グループ」という言葉を良いタイミングで耳にしたことで、頭の中で混沌としていた諸々のものが「グループ」という言葉をキーワードにして全て体系的に組み上がることに気がきました。

ルールが明確でなければプレーヤーは増えない

——制度案の一番重要なポイントはどの辺りですか？

朝長 組織再編成が行われた場合、法人税法上はこれを原則として「非適格組織再編成」とする一方、「グループ」に着目することにより、グループ内の組織再編成を特例として「適格組織再編成」としたところですね。

経済界の方々とは、法人税制企画室の開設の頃に、「税金を“取る”とか“取られる”といったことで税制を作るのではなく、『一緒に良いものを作る』』という話をしていきましたが、合併等について原則として課税とすること（原則を非適格合併等として、移転する資産・負債の譲渡利益額・譲渡損失額を計上させること）に対する警戒感から、経済界の方々は当初この案に強く反対されていました。

しかし、原則（非適格）と特例（適格）の関係と仕組みなどを詳しく説明させて頂いたところ、非常に高く評価してもらい、組織再編成税制の実現の目処がついた次第です。

——合併の件数は、平成13年の組織再編成

税制の創設を境に大きく増加しているようです。組織再編成税制の創設によって、企業側に合併税制の合理的なルールが明確に示されたことが大きかったのでしょうか。

朝長 そう思います。組織再編成税制が企業の復活と成長等に大きく貢献したというお話を経済界の方々から時々お聞きしますが、13年改正時には、組織再編成税制を創ったことによる税金の増減収額はゼロと予想されていました。つまり、組織再編成税制は増収措置でも減収措置でもなく、あくまで法人税制の仕組みを時代の求めるものにした、という改正でした。

それが企業の復活と成長等につながり、税収も増加したということは、増税や減税といったことに勝るとも劣らず、税制の仕組みを時代が求めるもの、合理的なものに改正することの重要性を示しています。

また、組織再編成税制は、前年の金融取引の取扱いの抜本改正と同様、制度を精緻に作り、条文を詳細に書いたものとなっています。

例えば、ゲームでも同じことが言えるわけですが、ルールを明確化しなければプレイヤーを増やすことはできません。

「通達行政」からの脱却

仲谷 アメリカの税法などは非常に細かい取扱いまで法令にしっかり書かれています。日本では、建前だけは「租税法律主義」と言いながら、実際には法律や政省令を見ただけでは解釈等がはっきりせず、税務当局によるいわゆる「通達行政」がまかり通ってきたというのは、多くの実務家が感じているところだと思います。特に平成12年の制度改正以前のデリバティブやヘッジに関する取扱いな



どはその最たるものでしたね。

その意味では、金融取引税制の改正や組織再編成税制の創設はその転換点になったと思います。

藤田 「通達行政」と言われますが、実際には、公開された通達集にさえ載っていない内部の取扱いなども結構ありました。

朝長 平成12年度改正前は、30数年間も法人税制の仕組みに関する本格的な改正が行われてこなかったために、各所に無理な解釈をせざるを得ない部分が存在していました。おっしゃるとおり、当時は通達にもない取扱いが少なからず存在しており、現場で税務調査に携わっていた頃は、常々「いつまでもこのようなことをやっていたはいけない」と感じていました。法律や政省令を見ただけでは申告も税務調査も出来ないという状態は、どう考えても正常とは思えませんでした。立法に課題がある場合には立法で解決するべきであって、それを解釈で解決しようとするから、無理が生じてしまうわけです。それも、12年度改正以降、法令を詳しく書くこととした大きな理由の一つです。

近年は、少なくとも法人税に関しては、税務執行当局が「通達行政」を行っているという批判を受けることはほとんど無くなっていると思います。

租税回避への懸念

仲谷 「通達行政」からの脱却は歓迎すべきことですが、その一方で、アメリカがそうであるように、税法を詳しく書けば書くほど租税回避がやり易くなって、税務当局がその防止策を書けば、またそれを抜ける者が現れてきて、さらにその抜け道を防ぐ措置を講ずるといのように、“イタチごっこ”になるのも事実ですよね。

藤田 もちろん、それは悪いことだけではなく、法律学や立法技術はそうやって発展してきたという面もありますが、租税回避がやり易くなるというのは間違いないですね。

朝長 その点は、組織再編成税制を創設する際にも承知しておりましたので、組織再編成税制を創ることによって租税回避を助長するという事態に陥ることだけは絶対に避けなければならない、と考えていました。

立法を経験された諸先輩の方々も、特にこの点を心配しておられました。税制を精緻に企画立案し、条文を詳細に書くということになると、それを濫用したり潜脱するものを否認することができる規定も必ず設けないといけない、ということになるわけです。

132条の2を創ることにした背景にはこのような事情がありましたので、この規定に関しては、当初から経済界の方々にもその必要性を述べ、「決して飾りではなく実際に使うものだ」と説明させて頂いておりました。

また、132条の2を創るに当たっては、当然、既存の132条1項に関してもいろいろと調べ

たり検討したりしたわけですが、やはり課題が少なからずあるという状態でしたので、同項を前提としてそれに一部付け加えるというような改正は適当ではないと考えられました。

このため、租税回避を防止するという大きな目的は同じですから「法人税の負担を不当に減少させる」という文言は共通としつつも、既存の132条1項とは別の条文として新たに132条の2を設けることにしたわけです。

仲谷 132条の2は「制度の濫用」的な発想の条文だと思いますが、日本では外国税額控除事件の最高裁判決が出るまでは、「制度の濫用」を租税回避と捉える考え方は少なかったように思います。

朝長 そうですね。132条の2を創る際にも、「濫用」を租税回避に含めて捉えることを考えてよい、と思っていました。「濫用」は、本来は「乱用」と同義と考えてもよいはずであり、税制においては、権利や恩典の「濫用」ということだけでなく、制度や仕組みの「濫用」を許さない、という観点があってよいはずです。

藤田 日本では、租税回避というと、アメリ



課税繰延べを許す精緻な制度を作った上で制度の濫用に対処する条文を設けるというのは、国際的に見ても妥当な立法——藤田

力の税法の考え方を直輸入して論じる人が多く、制度の「濫用」を租税回避と捉えることはあまりなかったように思いますが、課税繰

延べを許す精緻な制度を作った上で制度の濫用に対処する条文を設けるといのは、国際的に見ても妥当な立法ではないかと思ひます。

パートⅡ 法人税法132条の2の解釈

慎重に企画立案・審査が行われた132条の2

——組織再編成税制のボリュームを考えると、制度の細部を固めたり条文を書く作業はある程度手分けせざるを得なかったのではないかと思ひますが、132条の2に関しては、こうした作業はどのように行われたのでしょうか？

朝長 組織再編成税制における各個別制度に関しては、担当者を決めて、組織再編成税制の基本的な考え方と制度案を踏まえて担当者案を作成してもらい、その担当者案を私がみることにしていたのですが、適格の定義や判定基準、移転する資産・負債の取扱い、資本積立金額や利益積立金額の取扱い、組織再編成に係る行為又は計算の否認などの基幹部分に関しては、最初から私自身がやることとしました。

このようにして作成した法案は、平成12年11月末から内閣法制局で審査をして頂いたわけですが、新設の条文も非常に多く、複雑かつ大量であったにも関わらず、当時の内閣法制局の参事官は優秀な方で、手際よく的確に審査を進めて頂きました。

藤田 同族会社の行為計算を否認する法人税法132条は、一般に“伝家の宝刀”などと呼ばれており、その言葉どおり、基本的には使

われないことが前提になっていると理解していますが、132条の2を巡っては内閣法制局とどのようなやり取りをされたのですか？

朝長 内閣法制局の審査においては、組織再編成に係る行為又は計算の否認の規定である132条の2に関して、それを創設する理由やどのようなケースに適用されるのかといったことを詳しく尋ねられました。

このように国に大きな権限を与えて納税者の権利を制限するおそれのある規定を創るということになると、当然、審査も慎重に行われることとなります。

仲谷 132条の2は「使う」という前提で創設するという説明をされて、そのような前提で内閣法制局の審査が行われた、ということですね。

朝長 そうです。132条の2を“伝家の宝刀”にして現在のような組織再編成税制を創るという選択肢は、有り得ません。現在のような組織再編成税制を創るためには、租税回避を防止するための使える刀を用意することも、当然必要となるわけです。

132条の2は、組織再編成に係る租税回避の包括否認規定という性格のものですが、昭和30年代の後半に、一般的な租税回避の包括否認規定を導入しようという動きがあり、

現在のような組織再編成税制を創るためには、租税回避を防止するための使える刀を用意することも、当然必要——朝長

日本の132条の2の規定をアメリカの租税回避防止の規定と同じように考えてよいか、疑問がある——仲谷

これがとん挫した経緯がありますので、この時の事情をよく確認しておく必要があると考えまして、当時の資料の確認は当然のことながら、実際に担当されていた先輩の方々に詳しい事情をお伺いして回りました。立法資料として文字に残されたことよりも、文字に残されていないことの方が大事だということが時々あるわけですが、この一般的な租税回避の包括否認規定の件に関しても、非常に参考となるお話をお聞きすることができました。このお話をお聞きして、132条の2に関しては同じ轍を踏むことはない、と自信を持ったことを記憶しています。

アメリカの制度とは共通点もあるが基本的には“別のもの”

仲谷 日本の組織再編成税制はアメリカやヨーロッパのものとは異なる考え方や仕組みにしたということでしたが、租税回避防止に関して、アメリカの租税回避防止の取扱いに基づいていろいろな見解を述べている研究者や実務家もおられます。特に132条の2については、まだ裁判例などが出ていないということもあって、そういう傾向が強いように思われます。

しかし、日本の132条の2の規定をアメリカの租税回避防止の規定と同じように考えてよいか、疑問があるように思います。

朝長 日本の税法の研究者の中にはアメリカの税法や判例を研究している方がたくさんいらっしゃいますので、組織再編成税制やその中の132条の2に関しても、アメリカの話

が多くなる傾向があることはやむを得ないと思います。

アメリカの組織再編成に関する税制はかなり進んだ部分もある一方で、講演録にも書かせて頂いたように、“場当たりの”に創った感は否定できず、パッチワークと言わざるを得ないところが多分にあります。日本の組織再編成税制のように、体系的な制度として構築されているわけではありません。アメリカの税制にも、日本の132条の2と同じような位置付けの租税回避防止規定が存在していますが、「必要になった時に、必要なものを創った」という印象は免れません。

——アメリカにも租税回避防止規定自体はあ

るのですね。
朝長 はい、あります。ただ、132条の2は、アメリカの租税回避防止規定を真似て作ったわけではありませんし、組織再編成税制そのものもアメリカのものとは基本的な考え方や仕組みが違ってしますので、率直に申し上げると、「日本の132条の2の解釈を述べるべきところでアメリカの話を持ち出されても……」と感ずることはありますね。

仲谷 おっしゃるとおり、外国、特にアメリカの判例や学説が日本でも直ちに適用されるかのような議論も見受けられ、文脈にかかわりなく、グレゴリー判決や"business purpose doctrine"が一人歩きしているように感じられることがあります。

特にアメリカでは、判例により特殊な事案を前提として形作られた準則がその後の制定

法に抽象的な言葉使いで入れられたり、原則に対する例外の例外があたかも原則であるかのように書かれていたりすることがあり、条文が論理的・体系的でないと感じることが多々あります。それをそのまま日本に持ってくるわけにはゆかず、日本の税法はあくまでも日本の状況の下で解釈しなければならないのではないかと思います。

藤田 日本の研究者や実務家を少し弁護させて頂くと、法令の分析や解釈というのは、実際の事件に当てはめて条文の解釈の是非を論じるというのが主なやり方です。実際の事件や裁判例がなく、法令の条文だけがある場で条文の解釈論を展開するのは、非常に難しいという面があります。立法を内部で担当された朝長先生とは異なり、普通の研究者や実務家にとっては、これまでの間、立法時に示された仮想事例しかないという状態でしたから、独自の分析や解釈ができず、勢い、外国の類似制度についての議論を輸入せざるを得ないということだったのだと思います。

今後、132条の2の適用事例が増えてくれば、研究も進むと思います。

——ありがとうございます。続いて、132条1項と132条の2の関係や132条の2の内容に関するお話をお聞きしてみたいと思います。

(以下、次号)

朝長英樹 ともなが ひでき

九州大学法学部卒業。税理士。東京国税局・税務署において、主に法人税調査・審理に従事（昭和57年～平成7年）。財務省主税局において、金融取引に係る法人税制改正（平成12年）、組織再編成税制の創設・資本等取引税制の抜本改正（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。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）、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（平成21年3月～）。

『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）、『日本型連結納税制度の基本的な考え方と法令等の概要』（日本租税研究協会）、『国際的二重課税排除の制度と実務－外国税額控除制度・外国子会社配当等益金不算入制度－』（法令出版、共監・共著）、『会社合併実務必携』（法令出版、共著）、『詳解 グループ法人税制』（法令出版、編著）ほか、著書・論文多数。

藤田耕司 ふじた こうじ

東京大学法学部卒業。米国University of Michigan(LL.M.)卒業。弁護士(日本およびニューヨーク州)・税理士。米国ニューヨークのCravath, Swaine & Moore法律事務所、ドイツ・フランクフルトのBruckhaus Westrick Stegemann(現事務所名Freshfields Bruckhaus Deringer)法律事務所勤務勤務を経て、1995年、アンダーソン・毛利・友常法律事務所パートナー就任。日弁連税制委員会委員(2007年)、経済産業省国際課税研究会委員(2009年)。ビジネス・タックス—企業税制の理論と実務—(共著・有斐閣 2005年10月)、適格合併の判定に際して、合併交付金が配当代り金に当たるか否かの判定基準(JTRI税研 No.123 2005年9月号)、海外事業体の課税上の扱い(『租税法の発展』(有斐閣)2010年12月)共著)ほか、著書・論文多数。

仲谷栄一郎 なかたに えいいちろう

東京大学法学部卒業。弁護士。英国ロンドンのAllen & Overy法律事務所勤務を経て、2002年、アンダーソン・毛利・友常法律事務所パートナー就任。2007-08年、早稲田大学法学部非常勤講師(担当科目:国際租税法)。『租税条約と国内税法の交錯』(第36回日本公認会計士協会学術賞受賞 共著・商事法務)、『外国企業との取引と税務』(共著・商事法務)ほか、著書・論文多数。

