

# 組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈と実務対応 ——ヤフー・IDCF事件最高裁判決の検討

2016年2月29日、組織再編成に係る行為計算の否認規定である法人税法（平成22年法律第6号による改正前のもの。以下「法」という）132条の2の解釈が初めて法廷で争われた事件に関して、最高裁判所が判決を下した（最一小判平28.2.29裁時1646号5頁（以下「Y事件最高裁判決」という）および最二小判平28.2.29裁時1646号9頁（以下「I事件最高裁判決」といい、両判例をあわせて「本件両最高裁判決」という））。

組織再編成（M&A等）に係るストラクチャリングを行う際には、法規制等のみならず、課税関係を考慮して、最適なスキームを選択する。このようなスキーム選択の際には、税法が定める個別の要件に則して、課税関係を検討するが、形式的に各要件を充足または充足しないことが確認された場合においてもなお、法132条の2の適用により課税当局が納税者の申告した課税関係を否認することがある。そのため、特に金額的・質的に重要な組織再編成を行う際には、法132条の2の適用リスクについても早期の段階で検討しておくことが重要である。本件両最高裁判決は、最高裁が法132条の2の解釈を初めて示したものであり、今後の実務においては、企業の法務部・経理部ならびに弁護士および税理士等の専門家は当該判決の判示を熟知したうえで、組織再編成に係るストラクチャリングに臨むことが必要不可欠となる。本稿は、今後の実務における参考となるよう、本件両最高裁判決の初期的考察を試みるものである<sup>1</sup>。

## I 事案の概要<sup>2</sup>

- (1) S社が発行済株式の全部を保有するIDCS社は、2008年3月31日時点で多額の未処理欠損金額（以下「本件未処理欠損金額」という）を有していたところ、同社の利益水準から、その償却には相当な期間を要すると見込まれていた。
- (2) S社の担当部署および代表取締役社長A氏による検討等を経て、S社は、同年11月21日、同社が議決権の約42.1%を所有するY社に対し、書面により、一定の手順で組織再編成を行う提案（以下「本件提案」という）をした。
- (3) 本件提案をふまえ、次の手順で組織再編成（以下「本件組織再編成」という）が実行された。
  - (a) IDCS社は、2009年2月2日、分社型新設分割により同社からデータセンターの営業等に係る事業を新たに設立するIDCF社に承継させた（以下「本件分割」という）。
  - (b) IDCS社は、同月20日、Y社に対して、保有するIDCF社の発行済株式全部を譲渡した（以下「本件譲渡1」という）。
  - (c) S社は、同月23日、Y社に対して、保有するIDCS社の発行済株式全部を譲渡した（以下「本件譲渡2」という）。
  - (d) Y社は、同年3月30日、IDCS社を吸収合併した（以下「本件合併」という）。なお、本件合併は、法2条12号の8イの適格合併に当たる。
- (4) IDCF社は、本件分割当時に本件譲渡1が計画されており（以下「本件計画」という）、したがって、本件分割後にIDCS社とIDCF社との間に法人税法施行令（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）4条の2第6項1号の当事者間の完全

<sup>1</sup> 本稿における意見に亘る部分は筆者らの個人的見解であり、筆者らの属する組織の見解ではない。

<sup>2</sup> 本件両最高裁判決の「事案の概要等」に基づきまとめたものである。

支配関係が継続することが見込まれているとはいえず、本件分割は非適格分割に当たるとして、本件分割の対価であるIDCF社の株式の評価額と分割対象の資産等の時価純資産価額との差額約100億円を、法62条の8第1項の資産調整勘定の金額（以下「本件資産調整勘定金額」という）とした。

これにより、IDCS社においては、本件資産調整勘定金額に対応する約100億円の譲渡益が生じたが、本件未処理欠損金額の一部と相殺されている。また、IDCF社においては、本件資産調整勘定金額のうち2009年3月期から2012年3月期までの各事業年度に対応する金額（約60億円）が損金の額に算入された。

- (5) 本件合併は、本件譲渡2によりY社とIDCS社との間に法57条3項の特定資本関係が生じた直後に行われたが、次の(i)および(ii)の経緯により、本件合併の際にY社の代表取締役社長であったB氏がIDCS社の取締役副

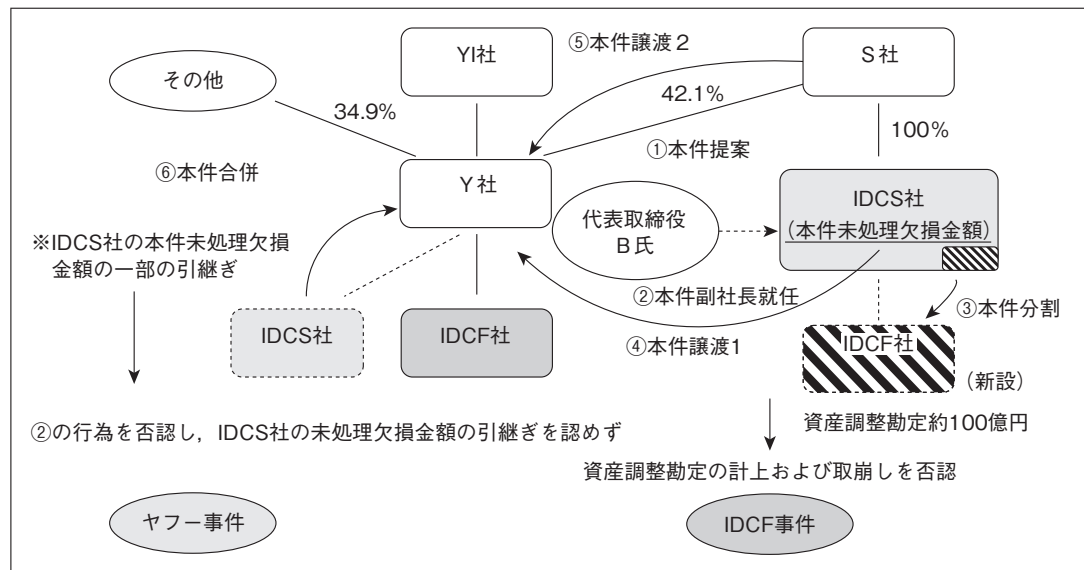
社長に就任していたため、Y社は、本件合併は施行令112条7項5号の特定役員に係る要件<sup>3</sup>（以下「特定役員引継要件」という）および同項1号の事業関連性要件を満たしていることから、法57条3項のみなし共同事業要件を充足するとして、同条2項に基づき、本件未処理欠損金額の一部をY社の欠損金額とみなしてこれを損金の額に算入した。

- (i) A氏は、2008年11月27日、Y社の代表取締役社長B氏に対し、IDCS社の取締役副社長への就任を依頼し、B氏はこれを了承した。また、同年12月10日頃、同社の代表取締役X氏もこれを了承し、B氏は、同年12月26日、同社の取締役副社長に選任された（以下「本件副社長就任」という）。

他方、X氏ら従来のIDCS社の役員については、本件合併後にY社の特定役員に就任することは予定されていなかった。

- (ii) B氏は、本件副社長就任後にX氏らと

【図表1】 事案の概要



<sup>3</sup> 被合併法人の当該合併前における特定役員（社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役もしくは常務取締役またはこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者）である者のいずれかの者と合併法人の当該合併前における特定役員である者のいずれかの者とが当該合併の後に当該合併法人の特定役員となることが見込まれていること。

IDCS社の今後の事業方針等について会議を行い、IDCS社の取締役会に出席し、議決権行使をした。なお、B氏は、IDCS社の代表権を有しない非常勤の取締役であり、具体的な権限を伴う専任の担当業務を有しておらず、また、役員報酬を受領していなかった。

- (6) 課税当局は、IDCF社に対し、法132条の2に基づき、本件資産調整勘定金額が生じなかったものとして2009年3月期から2012年3月期までの各事業年度に係る所得金額の更正処分等をし、Y社に対し、本件未処理欠損金額の一部をY社の欠損金額とみなすことなく2009年3月期に係る所得金額の更正処分等をしたため、IDCF社およびY社はこれを不服として争った。
- (7) 第一審および控訴審では、いずれも納税者が敗訴している（Y事件最高裁判決については東京地判平26.3.18判時2236号25頁および東京高判平26.11.5 訟月60巻9号1967頁であり、I事件最高裁判決については東京地判平26.3.18判時2236号47頁および東京高判平27.1.15.裁判所ウェブサイトである（以下、両事件の控訴審判決をあわせて「本件両控訴審判決」という））。

## II 判 旨

まず、本件両最高裁判決は、法132条の2について、次のように判示する。

「組織再編成は……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。このような同条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（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。」〔強調は筆者ら。以下同じ〕

続けて、I事件最高裁判決は、本件計画を前提とする本件分割を上記の規範に当てはめ、次のように判示したうえで、納税者の控訴を棄却した原審の判断を是認した。

「本件計画を前提とする本件分割は、平成22年3月期以降は損金に算入することができなくなるIDCS社の未処理欠損金額約100億円をIDCF社の資産調整勘定の金額に転化させ、上告人においてこれを以後60か月にわたり償却し得るものとするため、本来必要のない本件譲渡1を介在させることにより、実質的には適格分割というべきものを形式的に非適格分割とすべく企図されたものといわざるを得ず、本件計画を前提とする点において、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づくものであるのみならず、これにより実態とは乖離した非適格分割の形式を作出するものであって、明らかに不自然なものであり、税負担の減少以外にその合理的な理由となる事業目的等を見いだすこ

とはできない。」

また、Y事件最高裁判決も、本件副社長就任を上記の規範に当てはめ、次のように判示したうえで、納税者の控訴を棄却した原審の判断を是認した。

「B氏は、IDCS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ではできず、本件副社長就任は、本件合併後にB氏がY社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、本件提案から本件副社長就任に至る経緯……に照らせば、IDCS社及びY社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氏のIDCS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ととどまり、B氏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。」

## 本件両最高裁判決（法132条の2の「不当」の解釈）の検討と実務への示唆

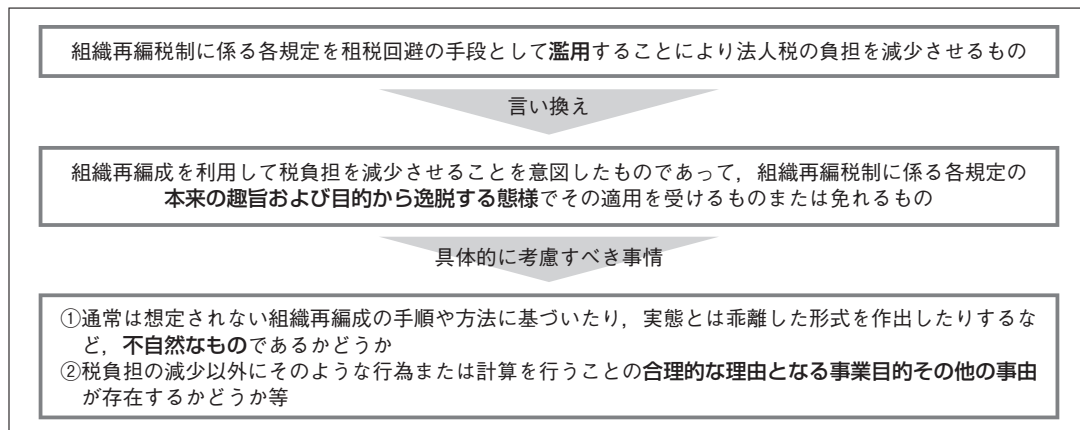
### 1 不当性の判断枠組み

本件両最高裁判決は、法132条の2の趣旨および目的から、以下の図で示すとおり、同条所定の「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」との要件（以下「不当性要件」という）の意義を、「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」と判示し、それを「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」と言い換えたうえで、「濫用」であるか否かの判断の際に具体的に考慮すべき事情を【図表2】の①および②のとおりあげている。以下では、本件両最高裁判決が示した不当性の判断枠組みについてより具体的に検討する。

### 2 法132条の2の不当性要件（「濫用」）の意義

本件両最高裁判決は、法132条の2を「組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定」と位置づけたうえで、同条所定の不当性要

【図表2】 不当性の判断枠組み





件の意義を、「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」と判示している。すなわち、単に組織再編成の結果として法人税の負担の減少が生じたというだけでは足りず、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」することでその結果が生じた場合にはじめて不当性要件を充足するものと判断したと理解することができる。

そこで、いかなる場合に組織再編税制に係る各規定の「濫用」に該当するかという点が問題となるが、本件両最高裁判決は、「濫用」の意義について次のように判示する。

「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また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。」

かかる判示内容を読み解く手がかりとして、行為計算否認規定の適用を問題とした事案ではないが、最高裁が、本件両最高裁判決で用いられた「本来の趣旨及び目的」、「逸脱する態様」、「濫用」という共通の用語を用いて、納税者が採用した課税関係を否認した更正処分が適法であることを認めた、最二小判平17.12.19民集59巻10号2964頁（以下「りそな外税控除事件最高裁判決」という）を参照する。

#### (1) りそな外税控除事件最高裁判決から得られる示唆

りそな外税控除事件最高裁判決は、行為計算否認規定の適用を問題とした訳ではないが、本件両最高裁判決に通ずる考え方の萌芽が見られる。

具体的には、同判決は、「本件取引……は、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して……外国税額控除制度を濫用するもの」と判示しており、外国税額控除制度について、その「本来の趣

趣旨目的」を起点として、そこから「逸脱する態様で利用」することを、同制度の「濫用」と捉えていると理解することができる。

かかる考え方に至った経緯について、同判決の最高裁調査官解説（以下「杉原調査官解説」という）<sup>4</sup>では、①外国税額控除制度の運用上、制度の本来の趣旨を超えた控除が行われること（理念上の外国税額控除法による国際的二重課税の排除と現実の法制度の間隙）は、法制度上のやむをえない限界として生じるが、②本来の趣旨目的とはまったく異なる方法で利用される場合には、関係者において、かかる趣旨に反することが明らかであることを十分に認識している以上、税負担の公平の観点から同制度の適用を否定しても、租税法主義違反の問題は生じない、旨説明されている<sup>5</sup>。すなわち、かかる説明からすれば、租税法主義の観点から、租税法令は原則として形式的に適用されるが、例外的に、「本来の趣旨目的」からの「(著しい)逸脱」が認められる場合には、もはや租税の減免を認める租税法規が適用されるべき事案でないこと（ないしは租税法規が適用されて租税の賦課徴収がされるべき事案であること）が納税者に明らかであるから、租税法規の形式的な適用を否認することができる、というのが同判決の基本的な考え方であると理解することができる。

りそな外税控除事件最高裁判決の射程の問題は別途存するが、制度の本来の趣旨目的を起点として、それを考慮して否認することが許容される場合を租税法主義の観点から限定するとのアプローチは、同判決と共通する文言を随所に用いる本件両最高裁判決に、大きな影響を与えたと考えられる。これらを念頭に、本題である同判決の分析に移る。

#### (2) 本件両最高裁判決における「濫用」の意義

本件両最高裁判決では、「濫用」の判断に当たり、組織再編税制に係る各規定の「本来の趣

<sup>4</sup> 杉原則彦「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成17年度（下）990頁。

<sup>5</sup> 杉原・前掲注4・996～999頁参照。

旨及び目的」からの逸脱を問題としている。本件両最高裁判決が、このように、単に規定の「趣旨及び目的」と記載せずに、りそな外税控除事件最高裁判決にも用いられた「**本来の趣旨及び目的**」という文言をあえて用いたことには意味があると考えられる。

すなわち、最高裁は、租税法律主義の観点からは、組織再編税制に係る各規定について、条文の文言の文理解釈を行ったうえで適用することが原則である（言い換えれば、「趣旨及び目的」を根拠として、組織再編税制に係る各規定を軽々に拡張解釈することは許されない）ところ<sup>6</sup>、例外的に、（後述する具体的な事情を考慮のうえ、）租税法律主義に反しない範囲で、条文の文言からは必ずしも明らかではない、「（通常は表に出てこないという意味で本来的な）趣旨及び目的」（杉原調査官解説では「理念」）を根拠に、条文の文言に忠実な租税法規の適用（または非適用）を否認することが許される旨を表明したものと解される。もっとも、ここでいう規定の「本来の趣旨及び目的」の内容は、立案当時の関係資料等から把握する他ないが、関係資料等から必ずしも明らかではないことがあるという点は今後の実務上の課題であろう。

次に、上記判示は本来の趣旨および目的から「逸脱する態様」であることが「濫用」の条件（判断における「観点」）であるとする。

本件両控訴審判決が、「趣旨及び目的に明らかに反する」場合に不当性要件を充足すると判示していたのと対照的に、本件両最高裁判決があえて「本来の趣旨及び目的から逸脱する態様」と判示したのは、杉原調査官解説による説明と同様の観点から、租税法律主義に配慮した判示であると解される。すなわち、「逸脱する」といえるためには、単に「趣旨及び目的に反する」だけでは足りず、納税者が「本来の趣旨及び目的」に反することが明らかであることを十

分に認識しており（客観的に十分に認識しうる状況にあり）、（条文の文言への形式的な当てはめの結果に反して）各規定が適用されないまたは適用されることを十分に予見できることを要求する趣旨であると解される。したがって、以下で検討する「濫用」の有無を判断するに当たっての具体的な考慮事情の検討に当たっては、かかる納税者の予見可能性の観点から分析することが重要になると考えられる。

### 3 「濫用」の有無を判断する際の具体的な考慮事情

本件両最高裁判決は、「濫用」の有無を判断するに当たって、

- ① 当該法人の行為または計算が、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また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すると判示する。

#### (1) 各考慮事情の位置づけ

上記判示について最初に検討すべきは、各考慮事情の位置づけ、すなわち規定の「濫用」とされるためには、上記①および②の事情がともに必須の要素であるか、またはいずれかの事情が備わっていれば十分であるか、という点である。

まず、上記2に記載したとおり、本件両最高裁判決は、「濫用」というためには規定の「本来の趣旨及び目的」からの逸脱が存することが必要であるとしているのであるから、上記②の「合理的な理由となる事業目的その他の事由」（以下「**合理的な事業目的等**」という）が存在しないことのみをもって、「濫用」の有無を判断することはできないはずである（すなわち、合理的な事業目的等がないというだけでは、

<sup>6</sup> 最一小判平22.3.2民集64巻2号420頁参照。

「本来の趣旨及び目的」から逸脱するか否かは判断できないはずである)。また、規定の本来の趣旨および目的からの「逸脱」といえるためには、上記2に記載のとおり、納税者が(条文の文言への形式的な当てはめの結果に反して)各規定が適用されないまたは適用されることを十分に予見できることが重要である点に鑑みれば、上記②の合理的な事業目的等がないことも必要であろう。けだし、合理的な事業目的等に基づき行われた行為または計算についてまでも法132条の2が適用されるとなれば、納税者の予見可能性が皆無となるからである。

したがって、規定の「濫用」とされるためには、上記①および②のいずれの事情も存することが必要であると解される。

## (2) 「不自然なもの」の意義(考慮事情①)

本件両最高裁判決は、規定の「濫用」の考慮事情の1つとして「不自然なもの」であるか否かという点をあげ、その具体的事情として、「通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づく〔くこと〕」および「実態とは乖離した形式を作出したりする〔こと〕」をあげている。これらの事情はいかなる場合に該当するのか問題となる。

この点、上記2で検討したとおり、「濫用」とされるためには、納税者が、「本来の趣旨及び目的」に反するため、各規定が適用されないまたは適用されることを十分に予見できることが必要であると解されるころ、かかる解釈を前提とすれば、「不自然なもの」とは、納税者が「本来の趣旨及び目的」に反する行為または計算を<sup>7</sup>あえて行った場合を想定していると考えられる。そこで、以下ではかかる視点で各事情の内容を検討する。

## (ア) 実態とは乖離した形式の作出

まず、「実態とは乖離した形式を作出」することについて検討する。ここでいう「実態」とは、「本来の趣旨及び目的」からの逸脱を判断するための考慮事情であることからすれば、「本来の趣旨及び目的」から想定される、組織再編税制に係る各規定の要件を充足するまたは充足しない事実が備えて置くべき「実態」であると解され、「形式」とは、かかる「実態」を伴わないそれらの事実のことを意味すると解される(Y事件最高裁判決では、規定の「本来の趣旨及び目的」から想定される「実態」を、「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」と判示している)。そして、本件両最高裁判決が「作出」という文言を用いていることから伺えるように、「実態」とは乖離した「形式」をあえて作り出した場合には、「不自然なもの」と評価されることになると考えられる。

もっとも、組織再編税制に係る各規定との関係において、上記の「実態」を明らかにすることは必ずしも容易ではない。けだし、わが国においては、「実態」、さらにはその根拠となる「本来の趣旨及び目的」が、立案当時の関係資料からは十分に明らかではないことが多く、しかも、各規定の理論的な位置づけが不明瞭であることもあるからである。したがって、本件両最高裁判決は、事案限りにおいては見事な判示といえようが、今後の税実務に対して「実態」の検討という難題を突き付ける形となった。これが、今後の実務上の課題の1つである<sup>7</sup>。

## (イ) 通常は想定されない組織再編成の手順や方法

次に、「通常は想定されない組織再編成の手順や方法」とは、どのように理解すればよいのであろうか。

<sup>7</sup> I事件最高裁判決では、「実態とは乖離した形式を作出した」か否かは、一連の組織再編成を全体として観察したうえで判断すべきことが明らかにされている。何をもち「一連の」と評価されるかは、いわゆるステップ・トランザクションの法理との関係も含めて、今後の理論的な検討課題であろう。

ここでは、組織再編税制に係る各規定の基本的な構造に着目することが重要であると思われる。すなわち、各規定は、基本的に、私法（会社法）に基づく組織再編成であることを要件（以下「私法依存型の要件」という）としたうえで、当該組織再編成が税法が独自に設ける要件（以下「税法独自の要件」という）を充足するか否かにより、課税関係を定めている。たとえば、適格合併に係る規定では、私法に基づく合併のうち、税法独自に設けた適格要件を充足するものについて、一定の課税効果（譲渡損益の繰延べや租税属性の引継ぎ）を付与している。

これらの要件のうち、税法独自の要件については、その背後にある税法独自の考え方（本来の趣旨及び目的）から、当該要件を充足するまたは充足しない事実が備えて置くべき「実態」を想定することは一応可能であるため、上記(ア)にて検討した基準が機能しうる。

これに対して、私法依存型の要件は、基本的には、私法（会社法）に基づく組織再編成をそのまま引用したものであり、その背後に、税法独自の考え方をただちに観念することはできないため、当該要件を充足するまたは充足しない事実が備えて置くべき「実態」を想定することはほぼ不可能である（たとえば、会社法上の合併であるにもかかわらず、「実態」とは乖離した「形式」に過ぎない合併とは何であろうか）。したがって、私法依存型の要件に係る「濫用」（私法上の法形式の濫用）については、上記(ア)にて検討した基準は機能しえないため、本件両最高裁判決は、「通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づく〔くこと〕」か否かという事情を考慮するものとしたと考えられる（なお、「本来の趣旨及び目的」との関係では、組織再編税制に係る各規定のすべてに当然に内在する本来の趣旨および目的として、通常想定される組織再編成の手順や方法を利用することが要請されていると解する他ないであろう）。

問題は、何を基準として「通常」と判断するかという点である。この点、本件両最高裁判決でも「通常」の意義は必ずしも明らかではないが、I事件最高裁判決のあてはめを参照すると、「本来必要のない本件譲渡1を介在させることにより」と評価されたように、納税者が選択した法形式を観察して、明らかに不要（言い換えれば、やらなくとも結論は同一である）と認められる法形式を「通常は想定されない」と評価することは、納税者の予見可能性を大きく害するものではない。仮にその範囲を超えて「通常は想定されない組織再編成の手順や方法」を観念するとすれば、果たして「客観的、合理的基準」<sup>8</sup>に基づく判断ができるのか、いささか疑問である。なお、組織再編成の手順・方法への行為計算否認規定の適用が問題となった第一小判昭33.5.29民集12巻8号1254頁が示唆するように、少なくとも、納税者が税負担の軽い法形式を選択すること（しかも、同事案のように、「現金交付合併」ではなく「株式譲渡+無対価合併」を選択するといった、よりステップの多い法形式を選択すること）自体は咎められる行為ではなく、かかる観点から「通常」か否かを判断すべきではないと考えられる。

いずれにせよ、本件両最高裁判決は、「通常は想定されない組織再編成の手順や方法」の一般的な意義については何ら判示しておらず、事例判断に留まるため、その意義の探求は今後の実務上の課題の1つである。

#### (ウ) (ア)と(イ)の相互関係

なお、I事件最高裁判決における本件譲渡1のように、私法上の法形式の選択可能性を利用して、税法独自の要件について実態とは乖離した形式を作出することは可能であるため、「通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づく」くことと「実態とは乖離した形式を作出……する」ことのいずれにも該当する場合があ

<sup>8</sup> 第二小判昭53.4.21訟月24巻8号1694頁。



りうる。

### (3) 合理的な事業目的等の存否（考慮事情②）

次に、本件両最高裁判決は、単なる事業目的等ではなく、「合理的な」事業目的等を考慮事情としている点に留意が必要である。

特に、「実態」とは乖離した「形式」と評価される事実が作出された場合には、そのような事実も何らかの効果を伴うものであるため、かかる効果の発生を事業目的等としていたとの主張が納税者からなされることは容易に想定される（たとえば、Y事件では、B氏が本件副社長就任後に一定の職務を行っており、かかる事実が納税者の主張の基礎となっている）。その際に、事業目的等を杓子定規に捉えていては、常にかかる主張への反駁に窮することとなり、税負担の公平が害される。そこで、本件両最高裁判決は、とってつけたような事業目的等は考慮しないと趣旨で、「合理的な」との字句を用いたと考えられる。「合理的な」事業目的等が存するか否かを判断するのは容易ではないが、「税負担の減少という効果がなくとも行為または計算を行ったと認められるかどうか」が1つの目安となるであろう。

Y事件最高裁判決では、税負担の減少目的を示す社内メールの存在<sup>9</sup>および本件副社長就任についての事業上の目的や必要性が具体的に協議された形跡の不存在が、重要な証拠となつて、「合理的な事業目的等」の不存在が認定されている。

かかる判示内容から得られる一般的な実務上の留意点としては、当事者が合理的な事業目的等の下に組織再編成を行ったとしても、それを示す証拠を作成しておかなければ（または、逆に電子メール等で不利な証拠を残すこと等により）、課税当局、ひいては裁判所において納税者が想定していた目的等とは異なる事実認定が

なされる可能性がありうるということである。特に合理的な事業目的等と税負担減少目的とが併存するような場合には、税負担減少目的のみにフォーカスされることがないように、税務調査ひいては税務訴訟を見据え、取引検討段階から、「合理的な事業目的等」の認定が得られるよう、法律家を交えた綿密な証拠作りをすることが重要となろう。

## 4 おわりに

本件両最高裁判決は、法132条の2の不当性要件に関して、抽象的ながらもその規範を整理して示したという点に重要な意義がある。その読み方や実務における当てはめの方法にはさまざまな見解があると思われる（筆者らにおいても本稿では論じきれない理論上または実務上の課題を認識しており、それらについての考察は別の機会に譲ることとする）が、筆者らの私見として本稿で述べた同判決の初期的考察の内容が、少しでも今後の理論上および実務上の議論の発展の一助になれば幸いである。

北村 導人（きたむら みちと）

PwC弁護士法人・パートナー、弁護士・公認会計士、1994年慶應義塾大学卒、2000年弁護士登録、ニューヨーク大学ロースクール修了、税法解釈助言、税務調査対応および税務争訟等を主な専門とする。

黒松 昂蔵（くろまつ こうぞう）

PwC弁護士法人、弁護士、2009年東京大学卒、10年弁護士登録、税法解釈助言、税務調査対応および税務争訟等を主な専門とする。

<sup>9</sup> S社の担当者からY社の担当者に対する同月10日の電子メールには、「税務ストラクチャー上の理由でB氏CEOあるいはα氏CFOにIDCS社取締役に入っていたら必要があるとのことで、その件について等、何点かご相談させていただきたく考えています」などと記載されていた。