

法人税法 132 条の 2 (組織再編成に係る行為計算否認規定) の「不当に」の解釈を示した最高裁判決の検討

執筆者：弁護士・公認会計士 北村 導人 / 弁護士 黒松 昂蔵

July 2016

In brief

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。「法」といいます)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ました(最一小判平成 28 年 2 月 29 日裁時 1646 号 5 頁(Y 事件最高裁判決)及び最二小判平成 28 年 2 月 29 日裁時 1646 号 9 頁(I 事件最高裁判決)といい、両判例を併せて「本件両最高裁判決」といいます)。

本件両最高裁判決は今後の M&A 実務(組織再編に係るストラクチャリングの検討等)を行うに当たり参照されるべき重要な判決であるため、その判示の概要と実務への示唆を紹介します(なお、本稿に記載された見解は筆者らの個人的見解です)。

In detail

1. 事案の概要

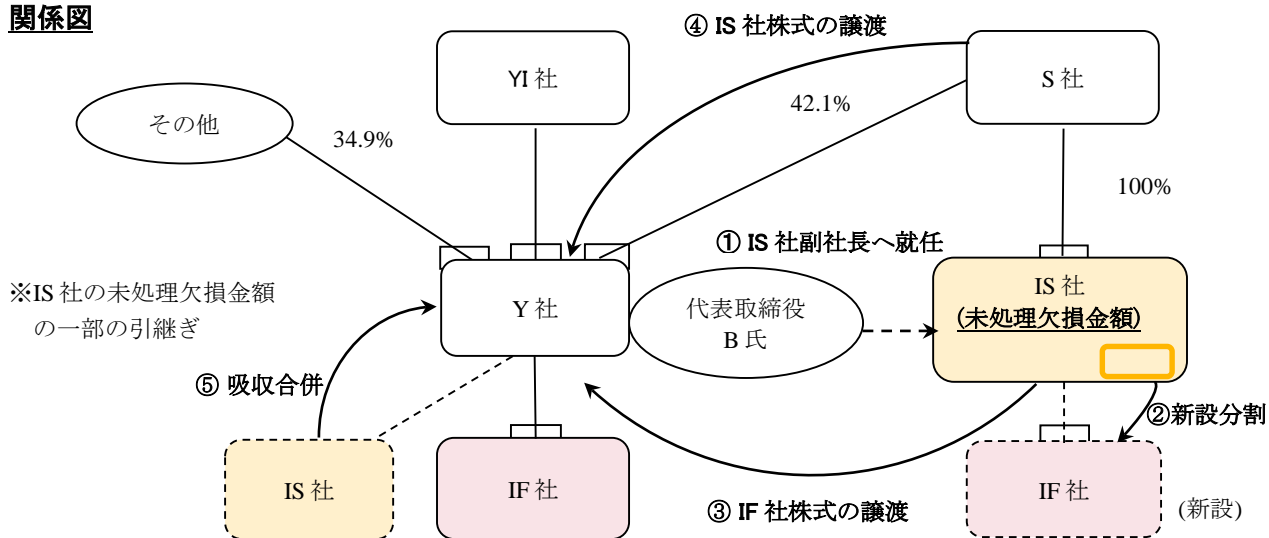
本件両最高裁判決で、前提とされた事実は以下のとおりです。

本件は、下図の①～⑤の手順で計画的に組織再編成が実行され、それを組織再編税制に係る各規定に当てはめた場合に生じると考えられた以下の課税関係(本件課税関係)に基づき税務申告がなされましたが、課税当局が法 132 条の 2 を適用して、本件課税関係を否認する更正(本件更正)をしたため、各納税者が、その取消しを求めて争った事案です。

I 事件： ②新設分割(本件分割) 同時に③IF 社株式の譲渡(本件譲渡)が計画されており(本件計画)、従って、本件分割後に IS 社と IF 社との間に完全支配関係が継続することが見込まれているとはいえ、本件分割は非適格分割に該当するため、本件分割の対価である IF 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 億円が、IF 社において資産調整勘定の金額として計上され、その償却費が損金に算入される。

Y 事件： ⑤吸収合併(本件合併)は、④IS 社株式の譲渡により Y 社と IS 社との間に特定資本関係が生じた直後に行われたが、本件合併の際に Y 社の代表取締役社長であった B 氏が IS 社の取締役副社長に就任していた(①本件副社長就任)ため、特定役員引継要件を満たしていることから、IS 社の未処理欠損金額が Y 社に引き継がれる。

関係図



①の行為を否認し、IS社の未処理欠損金額の引継ぎを認めず

※資産調整勘定 100億円

Y事件

資産調整勘定の計上及び取崩しを否認

I事件

2. 判旨

本件両最高裁判決は、法 132 条の 2 について、

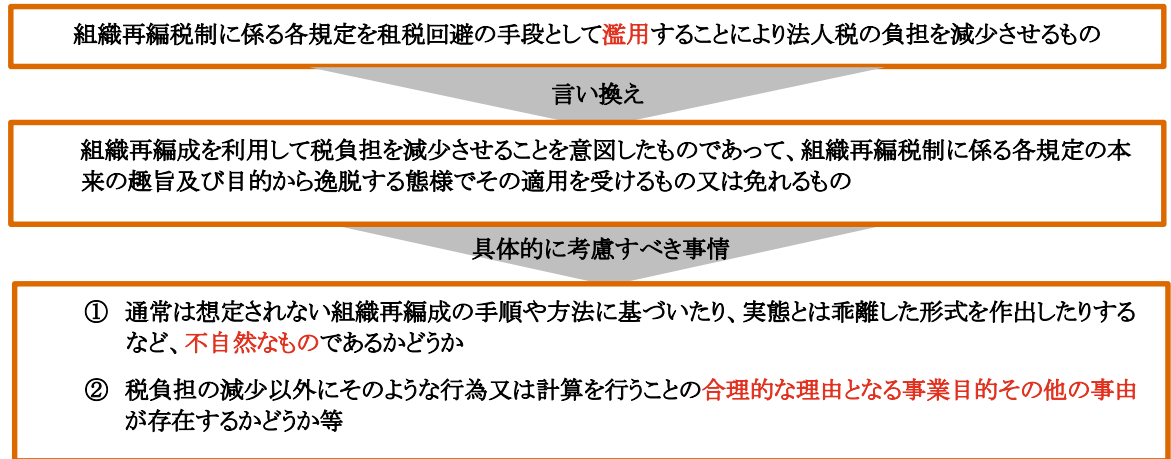
「組織再編成は…租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、法 132 条の 2 は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。このような同条の趣旨及び目的からすれば、同条にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制(以下「組織再編税制」という。)に係る各規定を租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」
 [下線・強調は筆者ら。以下同じです]

と判示した上で、かかる規範に照らして、本件計画を前提とする本件分割(I 事件)及び本件副社長就任(Y 事件)のいずれも「不当」であるとして、法 132 条の 2 に基づき本件課税関係を否認する本件更正を適法であるとししました。

3. 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) 本件両最高裁判決が示した不当性の判断枠組み

本件両最高裁判決は、法 132 条の 2 の趣旨及び目的から、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(不当性要件)の意義について、以下の図のように判示しています。



(2) 法 132 条の 2 の不当性要件(「濫用」)の意義に係る検討

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しています。

「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」

この判示は、(行為計算否認規定の適用事案であるか否かという相違はあるものの、)「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た最二小判平成 17 年 12 月 19 日民集 59 卷 10 号 2964 頁(りそな外税控除事件最高裁判決)の影響を受けたものと思われませんが、同判決及びその調査官解説¹(杉原調査官解説)などを参照するに、次の点が注目されます。

まず、本件両最高裁判決が、単に規定の「趣旨及び目的」と記載せず、「本来の趣旨及び目的」という文言を敢えて用いたことには意味があると考えられます。即ち、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上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が許されない)ところ、例外的に、後述します具体的な事情を考慮の上、租税法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の)趣旨及び目的」を根拠に、条文の文言に忠実な租税法規の適用又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し得ます。

また、上記判示は本来の趣旨及び目的から「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」)であるとしています。この点については、上記杉原調査官解説における、「本来の趣旨目的」からの「逸脱」が認められる場合に租税法規の形式的な適用を否認することができるとするものの基本的な考え方に係る説明を参照しますと、本件両最高裁判決の原審である控訴審の各判決が示していた「趣旨及び目的に反する」ということだけでは足りず、(納税者の予見可能性の観点から)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得る状況にあり)、条文の文言への形

¹ 杉原則彦「判解」最判解説民事篇平成 17 年度(下)(2008)990 頁。

式的な当てはめの結果に反して各規定が適用されない又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ように思われます。

(3) 「濫用」の有無を判断する際の具体的な考慮事情に係る検討

本件両最高裁判決は、上記(2)の「濫用」の有無を判断するに当たって、①②を考慮すると判示しています。

- 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するかどうか等の事情

(ア) 各考慮事情の位置付け

まず、各考慮事情の位置付け、即ち規定の「濫用」とされるためには、上記①及び②の事情がともに必須の要素(要件)であるか、という点は実務上極めて重要な問題です。

この点、判決の文言上は定かではありませんが、上記②の「合理的な理由となる事業目的その他の事由」(合理的な事業目的等)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には疑義が存すること(「本来の規定の趣旨及び目的」との関係が不明瞭である等)、及び合理的な事業目的等に基づき行われた行為又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担保できないことに鑑みますと、上記①及び②のいずれの事情も必要(要件)であると解することは合理的であるように思われます。

(イ) 「不自然なもの」の意義(上記①の考慮事情)

本件両最高裁判決は、「不自然なもの」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こと及び「実態とは乖離した形式を作出したりする」ことを挙げていますが、それぞれいかなる場合に該当するかが問題となります。

(a) 実態とは乖離した形式の作出

「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又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ます。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」を敢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るのが合理的であるように思われます。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ことは、今後の実務上の大きな課題の一つです。

(b) 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、上記(a)の基準によっては補足できない場合があり得る私法上の法形式の濫用を意識したものと思われませんが、「通常」の意義は必ずしも明らかではありません。この点、I 事件最高裁判決のあてはめを参照しますと、「本来必要のない本件譲渡 1 を介在させることにより」と評価されており、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は「通常は想定されない」と評価されておりますが、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」を観念できるのかは定かではありません。この問題については、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最一小判昭和 33 年 5 月 29 日民集 12 卷 8 号 1254 頁も参照しながら、納税者の予見可能性を害することのないよう(言い換えれば、法 132 条の 2 が「客観的、合理的基準」を示したものと見えるよう)検討する必要があります。

(ウ) 合理的な事業目的等の存否(上記②の考慮事情)

次に、本件両最高裁判決が規定の「濫用」のもう一つの考慮事情としている「合理的な」事業目的等の有無については、単なる事業目的等ではなく、「合理的な」事業目的等と表現されている点に留意が必要です。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ます(例えば、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おります)。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ます。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ます。かかる観点からすれば、「合理的な」事業目的等が存するか否かを判断する際には、税負担の減少という効果がなくとも行為又は計算を行ったと認められるかどうかの一つの指標となると思われれます。

4. さいごに

本件両最高裁判決は、法 132 条の 2 の不当性要件に係る解釈を最高裁が示したという点に重要な意義があり、今後は、本稿で示した点を含めて、同判決が示した解釈の意味するところについて探求し、実務でどのように当てはめていくかという点の実務家及び専門家の重要な課題になると思われれます。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、下記までお問い合わせください。

PwC 弁護士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 17 階(受付 15 階)

電話：03-5251-2600(代表)

Email: pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com

URL: <http://www.pwc.com/jp/ja/legal.html>

- PwC 弁護士法人に属するタックス ローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロフェッショナルタックスサービス(税務アドバイス、事前照会支援、税務調査対応、争訟に行くか否かの判断の支援、税務争訟代理等)を提供いたします。
- PwC ネットワークは、世界 80 カ国に約 2,400 名の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan 全体のクライアントのニーズに応じていきます。
- PwC Japan は、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、および税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から、法務サービスを、企業の皆様に提供します。

パートナー

弁護士・公認会計士

北村 導人

03-5251-2685

michito.kitamura@jp.pwclegal.com

弁護士

黒松 昂蔵

03-5251-2691

kozo.kuromatsu@jp.pwclegal.com

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亘る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2016 PwC 弁護士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 弁護士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。