

タイトル	ヤフー事件・IDCF事件の検討：取締役の法令遵守義務と法人税法一三二条の二
著者	中元，啓司
引用	北海学園大学法学部50周年記念論文集：51-76
発行日	2015-03-15

# ヤフー事件・IDCF事件の検討

## ——取締役の法令遵守義務と法人税法一三二条の二——

中 元 啓 司

### 目 次

- 一 はじめに
- 二 ヤフー事件およびIDCF事件の事実関係の概要
- 三 ヤフー事件第一審判決およびIDCF事件第一審判決の要旨
- 四 ヤフー事件第一審判決の検討
- 五 IDCF事件第一審判決の検討
- 六 おわりに

### 一 はじめに

会社法は、取締役は会社に対し善管注意義務・忠実義務を負い（会社法三三〇条〔民法六四四条準用〕）、法令を遵守して職務を遂行するのが任務である（会社法三五五条）と規定する。取締役はその任務を懈怠したことが認められると損害賠償責任を負う（会社法四二三条）。その法令には、すべての法令が該当し、本件で問題となった法人税法一三二条の二も含まれる<sup>1)</sup>。株式会社は、国や地方自治体に対して租税を納付する義務を負っており、これを怠ることは許されない。株式会社の業務を執行する取締役は、度重なる法改正や大量の通達により複雑化している現在の税制に

ついて常に把握する努力をしなければならず、法解釈に疑義がある場合には専門家に適切な助言を求めるなどの対応をとる必要がある。なぜならば、過少申告や無申告、不納付の状態となるように税務処理を誤ることになれば、加算税・重加算税が賦課され、会社の業績に多大な影響を及ぼすことになるからである。本稿では、取締役の法令遵守義務という視点から、法人税法一三二条の二をめぐる解釈が論点となった以下の二つの事件、いわゆるヤフー事件およびIDCF事件について検討する。<sup>②</sup>

(1) 江頭憲治郎『株式会社法(第五版)』(有斐閣、平成二六年)四六一頁。

(2) 両事件とも東京地方裁判所のウェブサイトに掲載されている。ヤフー事件とは、東京地方裁判所民事第三八部平成二六年三月一八日判決・平成二三年(行ウ)二二八号(法人税更正処分取消請求事件)である。IDCF事件とは、東京地方裁判所民事第三八部平成二六年三月一八日判決・平成二三年(行ウ)第六九八号(法人税更正処分取消請求事件)・平成二四年(行ウ)第四三八号(法人税更正処分取消請求事件)・平成二五年(行ウ)第三二一号(法人税更正処分取消請求事件)である。

## 二 ヤフー事件およびIDCF事件の事実関係の概要

### 1 ヤフー事件の事実関係の概要

両事件の当事者・事実関係は共通しておりかつ密接に関連しているが各訴訟の概要は以下のようになる。

ソフトバンク(以下、SBと略す)は、原告ヤフー(以下、Xと略す)の発行済み株式総数の約四二%を保有していた。

平成二〇年一〇月二七日、SB代表取締役社長S氏はXの代表取締役社長I氏ら常勤取締役に対し、ソフトバンクIDCSソリューション（以下、IDCSと略す）の買収を提案した。

同年一月二一日、SBは、Xに対して、書面により、二つの提案をした。一つ目の提案は、IDCSからの新会社ソフトバンクIDCFロンティア（以下、IDCFと略す）の新設分割と当該新会社株式のXへの一七四億円の対価による譲渡である。二つ目の提案は、SBからXへのIDCS株式全部の七〇〇億円の対価による譲渡とIDCSのXへの吸収合併である。

同年一月二七日、SB社長S氏はXの社長I氏にIDCS取締役副社長就任を依頼し、I氏はこれを受諾した。平成二〇年一月二六日、Xの代表取締役I氏がIDCSの取締役副社長に就任した。

そして、平成二一年二月二四日、SBはXにIDCSの株式全部を対価四五〇億円で譲渡した（XとIDCSとの間に「特定資本関係」が発生）。

その後、同年三月三〇日、XがIDCSを吸収合併したのに伴い、当該合併が税制「適格合併」に当たるとしてIDCSから約五四三億円の繰越欠損金をXは引き継いだとして、平成二二年三月期決算に係る法人税の確定申告において、「適格合併」によりこの欠損金の損金算入を行った。I氏以外のIDCSの他の役員は全員退任した。同年三月三一日がIDCSの平成一四年三月期にかかわる繰越欠損金一二四億円の繰越期限であった。

そこで、IDCSによるIDCFの新設分割が「非適格分割」に当たるとして処理し、IDCF株式全部のXへの譲渡により、そのうち約八一億円はIDCF株式の譲渡に伴う譲渡益によって消滅したものの、IDCFにおいて五年間にわたって損金算入（均等償却）可能な約一〇〇億円の資産調整勘定（これは、外国法人が非適格合併等により、被合併法人等から資産又は負債の移転を受けた場合において、その外国法人が交付した対価額「金銭の額および金銭

以外の資産の価額の合計額」がその移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超えるときに、その超える部分の金額であり、いわゆるのれんに相当する概念である）が計上された。

平成二二年六月二十九日、Xに対し、平成二二年三月期に係る更正処分がなされた。この損金算入を否認する旨の処分の取消しを求めて、平成二三年四月一三日に、Xが取消訴訟を提起した。

## 2 I D C F 事件の事実関係の概要

I D C F 事件は、前記ヤフー事件の当事者と重なり、両事件は相互に密接に係っている。

平成二〇年一月二十六日にI氏がI D C Sの取締役副社長に就任した後、平成二二年二月二日、I D C Sからの新設分割によりI D C Fを設立し、これが「非適格分割」にあたるとして、I D C F側で資産調整勘定約一〇〇億円を計上した。

同年二月十九日、Xの取締役会でI D C SからI D C Fの株式全部を一一五億円で買収することを決定し、XとI D C Sとの間でI D C F株式に関する株式譲渡契約が締結された。

同年二月二〇日、I D C Sは、Xに対してI D C F株式を全部譲渡（対価一一五億円、譲渡益八一億円）したことにより、XとI D C Fが「完全支配関係」になり、I D C SとI D C Fとの「完全支配関係」が消滅した。

同年二月二四日、S BがXに対してI D C S株式を全部譲渡し、上記のようにXとI D C Sとの「特定資本関係」（現在の「特定支配関係」（法人税法五七条三項）にあたる）が発生した。

I D C Sには平成一四年三月期から平成一八年三月期の間に総額約六六六億円の繰越金が累積していた。平成一九年三月期以降はI D C Sが利益を上げるようになったものの、その額は毎年約二〇億円であった。

IDCFに対し、この当該分割がいわゆる「適格外し」として租税回避目的で意図的に行われたものであるとして、法人税法一三二条の二の「法人税の負担を不当に減少」させる行為に該当するとして、平成二十二年三月期に係る更正処分および平成二十二年三月期に係る更正処分が、平成二十三年三月一五日になされた。

かかる処分に対し、平成二十三年一月三〇日にIDCFが取消訴訟を提起し、その後引き続き、平成二十三年三月期にかかわる更正処分について、平成二十四年七月三日に取消訴訟を提起し、平成二十四年三月期に係る更正処分について、平成二十五年五月三〇日に取消訴訟を提起した。

### 三 ヤフー事件第一審判決およびIDCF事件第一審判決の要旨

#### 1 ヤフー事件判決の要旨

本稿では、まず、ヤフー事件の判決を中心に説明し、次の2で、ヤフー事件と重なっていないIDCF事件固有の論点のみを付け加えることにする。

(1) ヤフー事件第一審判決は、法人税法一三二条の二所定の「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」とは、以下の六つの理由から、(i)同法一三二条と同様に、取引が経済的取引として不合理不自然である場合に限られるものではなく、(ii)組織再編成にかかわる行為の一部が、組織再編成にかかわる個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成にかかわる税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編成税制の趣旨・目的または当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むとする。

① 同法一三二条の二の立法趣旨は、組織再編成の形態や方法は複雑かつ多様であり、ある経済的效果を発生させる組織再編成の方法は単一ではなく、同じ経済的效果を発生させる複数の方法があり、これに対して異なる課税を行うこととすれば、租税回避の温床を創りかねないという点などにあること

② 組織再編成税制に係る個別規制は、特定の行為や事実の存否を要件として課税上の効果を定めているものであるところ、立法時において、複雑かつ多様な組織再編成にかかわるあらゆる行為や事実の組み合わせを全て想定した上でこれに対処することは、事柄の性質上、困難があり、個別規定の中には、その想定外の行為や事実がある場合において、当該個別規定のとお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ものも含まれていること

③ 同法一三二条の二により対処することが予定されている第一の類型は、繰越欠損金等を利用する組織再編成における租税回避行為であるところ、そもそも、繰越欠損金自体には資産性はなく、それが企業間の合併で取引の対象となりうるのは、租税法がその引き継ぎを認めることの反射的な効果にすぎないのであり、企業グループ内における繰越欠損金の取引を含む組織再編成それ自体についていかに正当な理由や事業目的があつたとしても、法五七条三項が定める条件を満たさないのであれば、未処理欠損金額引継ぎは認められない。したがって、前記類型に属する租税回避行為の不当性の有無については、経済合理性の有無や事業目的の有無といった基準によって判断することはできず、「租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる」か否かという基準は、そのみを唯一の判断基準とすることは適切ではないこと

④ 同族会社の経済的合理性を欠いた行為または計算を否認するために設けられた法一三二条と法一三二条の二とはその基本的な趣旨・目的を異にするため、両者の要件を同様に解しなければならぬ理由はないこと

⑤ 法一三二条の二により解除することが予定されている第二の類型は、複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどによる租税回避行為であるところ、組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、同一の経済的效果をもたらす法形式が複数存在しうることからすると、そもそも、ある経済的效果を発生させる組織再編成の方法として何が「通常用いられるべき」法形式であるのかを、経済合理性の有無や事業目的の有無という基準により決定することは困難であり、これらの基準は、…：租税回避行為の判定基準として十分に機能しないものと言わざるを得ないため、同条の適用対象を、通常用いられない異常な法形式を選択した租税回避行為のみに限定することは当を得ないと解されること

⑥ 法一三二条の二は、前記(ii)の通り、税負担減少効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものに限り租税回避行為に当たるとして否認できる旨の規定であると解釈すべきものであり、このような解釈は、納税者の予測可能性を害するものではないから、これをもって租税法律主義に反するとまではいえないこと

(2) 本判決は、三つの理由から、法一三二条の二により否認することが出来る行為または計算の主体である法人と法人税に関する更正または決定を受ける法人とは異なり得るとする。

この理由については省略する。

(3) 特定役員引継要件が客観的には充足されていたとしても、法一三二条の二を適用することでこの「みなし共同事業要件」が充足されなかったものとみなすことができるかについて、以下①②③の理由から、当該条件についてはそれに形式的に該当する行為また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で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……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ず、同項の趣旨・目的に明らかに反すると認められるときは、法一三二条の二の規定に基づき、特定役員への就任を否認することができるものと解される。

① 特定役員引継要件は、単に、役員又は特定役員への就任の有無及びその特定資本関係発生等その先後関係のみを問題とするにすぎないものであり、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か否かの指標として、すでに十分にその機能を果たすものとはいい難いこと

② 企業グループ内の適格合併においては、被合併法人の未処理欠損金額を引き継ぐことは原則として制限されており、かかる引継ぎが制限されていない「共同で事業を営むための適格合併」に該当するためには、役員引継要件のほか、従業者に関する要件、事業の継続に関する要件などの充足が求められているのに……みなし共同事業要件においては単に特定役員引継要件さえ充足すれば未処理欠損金額の引継ぎが認められるとすると、具体的事情いかんによつては均衡を欠く場合も生じ得ること

③ 平成一三年度税制改正当時から、立案担当官の講演録、税制調査会の構成員が属する財界団体の実務担当者の講演録および税務関係雑誌の記事において、単に特定役員引継ぎ要件を「形式的に満たすだけでは否認される可能性があることが明らかにされていた」こと

(4) 以下の①から③の事情を総合勘案すると、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一一二条七項五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行為全体を見ても、法五七条三項が設けられた趣旨・目的に反することが明らかであるため、本件副社長就任は、法一三二条の二にいう「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」に該当するものと解される。

① 本件においては、特定役員引継ぎ要件が形式的には充足されてはいるものの、役員の去就という観点からみて、『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（けだし、(i) I氏が副社長に就任してからXとIDCSとの間に「特定資本関係が発生するに至るまでの期間はわずかに約二カ月であり、きわめて短い」し、(ii) I氏は、かかる二カ月の間、IDCSの事業に係る職務を行っていたということは可能であるが、XによるIDCS株式の買収（以下IDCS株式譲渡という）後に予定されていた事業の経営とは無関係に、IDCSの従来データの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のみならず、(iii) 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U氏などの役員は、いずれも、本件合併後、Xの役員には就任することが予定されておらず、X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を縮小されている）、施行令一一二条七項五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は明らかであること

② 特定役員引継ぎ要件を満たさない場合でも、規模要件および事業継続要件を充足すれば「みなし共同事業要件」は充足されるが（施行令一一二条七項二号～四号）、本件の合併では

(i) 本件合併によりXが承継したのは、本件分割後のIDCSであるところ、承継された資産等の内容は、データセンターを構成する不動産やそれに関連する契約上の地位に限られ、従業員との契約を承継されず、営業・開発部門もないものであることからすると、本件合併により、本件分割前のIDCSが従来行っていたデータセンター事業が事業として承継された（すなわち、その経済実態に変更がない）と見ることは困難であること、

(ii) IDCS株式譲渡の対価は四五〇億円であるところ、そのうちの二〇〇億円が未処理欠損金額の価値とされる

ものであって、事業自体の価値とはいえない部分が約半分を占めるものであること、さらに

(iii) 「X」とIDCSとは、企業規模に大きな差があり、資本金額で七〇倍以上、営業利益で五〇倍以上、売上高で二〇倍以上の格差が、共同の事業を営むための適格合併等において求められる規模要件（施行令一二二条七項二号）を満たしようもない状況にあることからすると、本件合併は、その実質において、共同で事業を営むためのものといえず、単なる資産の売買にとどまるものと評価することが妥当なものであって、法五七条三項にいう「共同で事業を営むための適格合併等」としての性格がきわめて希薄であることが明らかであること

③ (i) 本件各行為は、その出発点においてIDCSの未処理欠損金額を余すことなく処理することを一つの目的にしたものであること、

(ii) 本件合併にあたりXとSBとの間では、税務上、本件合併により未処理欠損金額の引継ぎが認められるかどうかについて明示的な検討が行われ、取引にかかわる契約書のほかに、差入書が作成されて、未処理欠損金額の引継ぎが認められない場合の対処方法（具体的にはSBによる補償）が合意されていたことに照らすと、XとSBにおいては、未処理欠損金額の引継ぎが認められない可能性が相当程度あることを認識していたことができること

(5) I氏は、IDCSの株主総会決議および取締役会決議により、IDCSの取締役副社長に就任したものであるところ、これらに関する法律行為主体は、いずれも、IDCS又はI氏であり、Xではない。

もっとも、本件副社長就任がIDCS（被合併法人）の行為であることを前提としても、法一三二条の二に規定する「……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」に該当する場合には、同条の規定により、IDCSの行為を否認し、Xの法人税につき更正をすることができるものと解される。

(6) 以上のとおりであるから、本件副社長就任は、「その法人の行為……で、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行為となると認められるもの」(法一三二条の二)に該当し、同条の規定に基づき否認することができるといふべきである。

「※ 判決の本件更正処分に理由付記の不備があるか否か、本件更正処分等の適合性などについては省略する。」

## 2 IDCF事件固有の論点についての第一審判決の要旨

(1) まず、個別否認規定が存在する場合に、仮に、その要件が満たされず、当該規定に基づく否認ができないときであっても、法一三二条の二に基づく否認することは可能であると解されること、資産調整勘定の金額には、分割により移転を受ける事業により見込まれる収益の額の状況その他の事情からみて実質的に当該分割に係る分割法人の未処理欠損金額に相当する部分から成ると認められる金額は含まれない旨規定する個別否認規定である法人税法施行規則(以下、単に「施行規則」という)二七条の一六第二号は、分割を含む組織再編成の組合せ方や組織再編成に係る他の具体的な事情により、適格分割か非適格分割かの判定に問題が生じる場合を想定したのではなく、本件とは否認の場面を異にすることが明らかである。したがって、本件で施行規則二七条の一六第二号の要件が必ずしも充足されていないことも、法一三二条の二に基づく否認することはなお可能である。

また、以下(i)(ii)の二つの理由から、施行令四条の二第六項一号の完全支配関係継続見込み要件については、当該要件が局所的にみて充足されない場合であっても、組織再編成の組合せ方や組織再編成にかかわるとの具体的な事情、すなわち、例えば、①一連の組織再編行為に共通する行為自体により移転資産に対する支配の状況がどのようにに変化することが予定されていたのか、②分割自体により、移転資産に対する支配の状況や事業の内容がどのように変更されるかが予定され、そのことに十分な事業目的又は事業上の必要性が認められるか、③完全支配関係継続見込み要

件に該当する行為又は事実につき、十分な事業目的又は事業上の必要性が認められるか否かなどの事情（以下、これらを併せて、完全支配関係継続見込み検証事由という）を総合考慮すると、分割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ことができ、施行令四条の二第六項一号の趣旨・目的に明らかに反すると認められるときは、法一三二条の二により、当該要件が充足されないことの原因となつている行為または計算を否認することができると解すべきである。

(i) 局所的にみると「当事者間の完全支配関係」の継続の見込みがないと判定される（すなわち非適格分割である）とされる関係があるとしても、当該分割を含む組織再編成の組み合わせ方や組織再編成に係る具体的な事情次第では、一連の組織再編成を全体としてみると「移転資産に対する支配」が継続していると評価すべき場合（すなわち適格分割である）とすべき場合）が生じ得るのであり、このような場合にも前記局所的な判定を貫徹するとすれば課税上の公平を実現することができないおそれがあること

(ii) ①平成一三年度税制改正時において、「組織再編成を利用した租税回避の代表例として、複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどにより、課税を受けることなく、実質的な法人の資産譲渡を行うこと」が挙げられていること、および②当該改正の立案担当官が本来は適格組織再編成に該当するものを非適格組織再編成として移転資産等の譲渡損を計上するようなもの——「適格外し」と呼ぶのが良いかもしれませんが——についても、租税回避行為として否認されることがありますとの見解を述べていたことからすると、局所的に完全支配関係継続見込み要件の充足を判定するだけでは、組織再編成の性格決定（適格か非適格か）が適切に行なえないことがあり得ることが明らかにされていたこと

(2) 本件の諸事情を総合勘案すると、本件計画を前提とした本件分割は、局所的に見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、当該要件を定めた施行令四条の二第六項一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できる。したがって、本件計画を前提とした本件分割は、法一三二条の二にいう「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。

(3) ①組織再編税制においては、同じ法形式を有する分割行為であっても、特別に設けた要件に該当する行為又は事実関係の有無に従い、税法上の法律効果として、適格分割となる場合と非適格分割となる場合と区別することになっており、法形式ごとに法律効果が結び付けられているものではないし、

②法一三二条の二の規定は、組織再編成の形態や方法が相当に複雑かつ多様となっており、組織再編成が租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため、適正な課税を行うことができるように包括的な組織再編成に係る租税回避防止規定として設けられたものであるから、法一三二条の二の規定により否認され、引き直されるものは、法形式を異にするものには限られず、本件のように事実行為としてその内容を異にするものも含むと解される。

#### 四 ヤフー事件第一審判決の検討

##### 1 ヤフー事件第一審判決(1)の検討

(1) 法人税法一三二条の二の意義——組織再編成に係る行為又は計算否認規定の意義——

前述したヤフー事件第一審判決要旨(1)①において、法人税法一三二条の二と否認の範囲は、同法一三二条と同様に(i)純経済人が選ぶ行為形態として不合理なもの、すなわち取引が経済的取引として不合理不自然である場合に限られ

ないとする。そして、(ii)組織再編成にかかわる行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、その行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、その効果を容認することが組織再編成の趣旨・目的または当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと判示した。判決は、事業目的と税負担軽減目的との関係を考慮して濫用性が勝ると判断したのであろう。判決を支持する立場は、同法一三二条の二の不当とは、組織再編成に係る法人に対して適用される法令に違反しているとはいえないけれども、その規定によって設けられている制度の目的からみて適当でないという意味であり、同条の趣旨・目的はその条文の文言に正しく表現されていると主張する<sup>3)</sup>。これに対しては、同条はあくまで制定当時に予想されていなかった新たな態様の行為等によりこの税制の趣旨・目的に反する結果がもたらされるのを防止するための規定と考えるべきであるとの立場もある<sup>4)</sup>。この点については、六の1で詳細に検討することにする。しかし、立法趣旨に照らした濫用性と、組織再編の多様な選択肢毎の多様な課税関係の中から納税者に有利な選択肢を採用することを当然と考える行為の不当性が、異なるすると、同法一三二条の二のような包括的否認規定があるからといって、対象範囲を広げて、経済的に合理的な取引まで否認してよいかについては疑問がある<sup>5)</sup>。

## (2) 法人税法一三二条と同法一三二条の二との関係

前述したヤフー事件判決要旨(1)②において、組織再編税制に含まれる個別規定において一定の課税効果が発生するための要件が定められているときに、当該要件が形式的に満たされている場合のみならず、当該要求が実質的に満たされている場合にも法人税法一三二条の二のような包括的否認規定を適用することは憲法八四条の租税法主義に沿うものといえるであろうか<sup>6)</sup>。納税者に対する予測可能性の確保が果たされているといえるであろうか。

## 2 同判決(2)の検討

同判決(2)については、必然的に複数の当事者が関係する組織再編行為における課税処分<sup>(7)</sup>の首尾一貫性(インテグリティ)を担保するために、否認することができるとする行為・計算の主体である法人と実際に処分を受けた法人とは異なることもあり得るので、このような解釈も可能であり、Xの主張するような文言解釈から当該法人は処分を受けた法人に限定されると解釈しなければならぬとの主張は認められないと考える。

## 3 同判決(3)の検討

本件合併当時、法人税法五七条二項により、合併が「共同事業を行うための合併」として「適格合併」となる場合には、被合併法人の繰越欠損金を合併法人に引き継ぐことが原則として認められていた。しかし、「適格合併」の両当事者の間に「特定資本関係」があり、特定資本関係形成後五年間を経過せずに適格合併が行われた場合には、いわゆる「みなし共同事業要件」(施行令一七条七項)が充足される二つの類型でなければ、その引継ぎが認められないことになっていた。<sup>(8)</sup>すなわち、一つは、「①事業の相互関連性要件、②事業規模要件(5倍以内)、③被合併等事業の同等規模継続要件、④合併等事業の同等規模継続要件の四つの要件を充足する類型」であり、もう一つは「①事業の相互関連性要件および⑤特定役員引継要件の要件を充足する類型」である。②事業規模要件は事業規模の違いが大きい場合は共同事業を行うよりは、一方が他方を買収するに等しく、事業の継続性に疑問があることが考慮されて設けられたものである。

ヤフー事件は、この②事業規模要件が満たされていなかったため、後者の「①および⑤の要件を充足する類型」と



認められるかが争点となった。この後者の類型は、合併法人のみならず被合併法人の特定役員が合併後において特定役員に就任するのであれば、特定資本関係発生および合併の前後を通じて「移転資産に対する支配が継続」しているとの評価が可能となり、従前の事業は継続し、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ので、特定資本関係発生時から五年以内に行われる適格合併であっても、課税上の弊害が少なくと考えられて、未処理欠損金額の引継ぎを認めることにしたのである。<sup>10)</sup> なぜならば、規模の違いがある合併の場合でも、小規模会社の方が暖簾・独自の技術・ノウハウ・知的財産権・得意先や優れた人的資源（技術者・営業者）を有している企業である場合には、その企業の強みを生かして共同で事業を営むことを目的として合併が行われる場合はあるし、このような場合には、未処理欠損金額の取り込みのみが目的とはならないからである。

#### 4 同判決(4)の検討

同判決(4)によれば、本件I氏の特定役員への就任は、経済的な実態からみて特段虚偽とはいえず、株主総会・取締役会で適法に選任され、取締役会にも出席し、I氏だからこそ成しえた職務を遂行していることから、I氏の役員への就任を見せかけのダミー役員への就任・法律の形式を整えただけの就任行為と認定することは難しいように思われる。そこで、判決は、当時の法人税法施行令一一二条七項五号によりI氏の「役員」就任を否認することはできないので、法人税法一三二条の二を用いることが必要となったのではないかと考える。<sup>11)</sup>

当時の施行令一一二条七項五号の役員はいわゆるみなし役員規定のように会社法上の役員概念より拡張解釈されており、同族会社の判定や役員給与の損金算入制限等の文言で用いられていた。ところが、組織再編税制において、この役員概念が共同事業要件やみなし共同事業要件の判断要素となり、役員とされることが納税者にとって有利に働く

場面が生じていた。前記施行令二号ないし四号は倍率が明確な数値で規定されているが、五号は「特定役員となることが見込まれていること」と記載されているのみで、形式的な要件が記載されていない。Xは、同一号・五号の要件が少なくとも客観的・実質的には充足されていると主張したが、判決は、本件は同一号を満たしていない点から、法人税法五七条三項にいう「共同で事業を営むための適格合併等」としての性格がきわめて希薄であることが明らかであるとして、同法一三二条の二の適用を肯定するための一要素としている。判決では、施行令一一二条七項は、「同一号ないし四号の類型」とは別に「同一号・五号の類型」を選択的要件として規定していることが無視されている。

ここでは、前記判決要旨(1)での法人税法一三二条の二の解釈は憲法八四条の租税法律主義に反するものではないとの判決の立場が示されているが、この判決要旨(4)だけではトートロジカルであるとの指摘がなされている。<sup>12)</sup>納税者の予測可能性を前提にすると、租税法律主義に反する疑いがあると言わざるを得ない。この点については後に六で検討する。

## 5 判決要旨(5)の検討

判決要旨(5)は、前記判決要旨(2)と同様に、法人税法一三二条の二の規定により、IDCSの行為を否認し、Xの法人税につき更正をすることができるとしていることに特に問題はない。

(3) 朝長英樹「インタビュアー 判決を契機に考える組織再編成税制の趣旨・目的」税務弘報平成二六年七月号一三頁(法人税法一三二条の二の適用の判断基準についてのインタビュアー発言)。

(4) 太田洋「ヤフー・IDCF事件東京地裁判決とM&A実務への影響(上)」商事法務二〇三七号(平成二六年七月五日号)一五頁。

- (5) 本判決は、組織再編成税制の規定の趣旨・目的に違背する組織再編成は、租税回避行為として否認できるといふ、全く新しい租税回避行為概念の解釈を示したとする立場がある。大淵博義「法人税法一三二条の二の射程範囲と租税回避行為概念——ヤフー事件判決の検証を通じて——」税経通信二〇一四年八月号一九頁。
- (6) 岡村教授は、租税法の世界では、租税法主義のもと、課税要件の判断において税務署長の裁量は基本的にはないと考えられており、裁判所は、不当か否かを、税務署長になり変わって判断すべきであると述べておられる。「座談会 東京地裁平成二六年三月一八日判決の検討」での発言、税務弘報二〇一四年七月号二三頁。
- (7) 太田洋「ヤフー・IDCF事件東京地裁判決とM&A実務への影響(下)」商事法務二〇三八年(平成二六年七月一五日号)三八頁。本判決は、租税法主義や文理解釈を軽視した結果、導いた論理であると批判する立場として、大淵博義「税法解釈における租税法主義と租税公平主義との相克——課税庁・研究者としての税務訴訟の経験からの模索」TKCタックスフォーラム二〇一四(平成二六年六月二日、特別講演)がある。
- (8) 現在の支配関係(法人税法二条一二号の七の五および施行令四条の二第一項)に該当する。
- (9) 現在の施行令一一二条三項に該当する。
- (10) 藤曲武美「組織再編成にかかわる行為又は計算の否認規定の適用」税務弘報二〇一四年(平成二六年)八月号一二六頁。
- (11) 明石英司教授は、本件判決は、I氏が副社長として送り込まれたこと自体はダメーではないと判断して、形式的には特定役員としての要件を満たしているとしながら、それでは十分ではないとして、突然、追加的な要求を挙げていると指摘する。前掲(6)の税務弘報二九頁。
- (12) 浅妻章如「ヤフー事件判決の検討」ビジネス法務平成二六年九月号八九頁。

## 五 IDCF事件第一審判決の検討

### 1 IDCF事件第一審判決(1)の検討

IDCF事件第一審判決(1)が、前記同事件の概要の事実から、IDCSのXへの株式譲渡を行うわずか四日前にIDCFのXへの株式譲渡を行うこと自体について積極的な事業上の理由を見出しにくいと判断したことからみると、これはいわゆる「適格外し」のために行われた行為と考えられなくもない。IDCSとIDCFとの関係に着目すると、本件分割後のIDCF株式譲渡によって両者の完全支配関係は切断されるが、わずか四日後に、IDCS株式譲渡と本件合併によって、旧IDCSはIDCFの一〇〇%親会社であるXの一部となり、両者の完全支配関係は復活することになるので、つまり実質的には支配の継続があったとみなすことができるので、完全支配関係継続見込み要件は実質的には充足されているとするのであろう。しかし、この本件分割を非適格分割とみるか適格分割とみるかについては、平成二十二年二月二〇日に完全支配関係は切れているのである。切れている支配関係がなぜ復活するのかについての説明が本判決では十分になされているとはいえないのではないか。

### 2 同判決(2)の検討

同判決(2)は、IDCSの未処理繰越欠損金額をSBグループ全体で有効利用する目的が優先されたものであることや、本件分割における各当事者の行為はIDCFの株式上場を実行する具体的な計画が含まれておらず、XにおいてもIDCFの株式上場をなお具体的な計画を有していたとは認められないことから、SBグループ全体での租税回避

目的を優先したものと評価されて、IDCFにおける約一〇〇億円の資産調整勘定の計上とその減額による損金算入を否認した。ヤブー事件判決でも旧IDCSの約五四三億円の未処理繰越欠損金額をXに引き継がせることを否認したことは前述したとおりである。本件でも、各当事者が、既存の組織再編税制上の個別規定の定めを前提としたタックス・プランニングによって税負担の軽減を図った行為に対して、法人税法一三二条の二を拡張して適用している。IDCFにおいて資産調整勘定の計上を認めることが、組織再編税制の趣旨・目的または当該個別規定の趣旨・目的に反することは明らかであると断定できる判断の根拠を十分に説明することが必要である。分社型新設分割で誕生したIDCFについて、株式の保有関係の断絶は一瞬であり、すぐに復活したことから、一時的には支配の継続があったとみなすことができるから、これを適格分割だとしているが、全体を適格分割であると判断したわけではない。<sup>(13)</sup>したがって、課税の一貫性という観点について、控訴審での審理・判断に注目したい。

### 3 同判決(3)の検討

同判決(3)は、法人税法一三二条の二の規定により否認され、引き直されるものは、法形式を異にするものには限られず、本件のように事実行為としてその内容を異にするものも含むとする。具体的にどのように引き直すかにつき、「課税上の効果」と結びつけられた「事実行為」について、IDCF事件では、「当該事実行為」を課税上の効果と結びつかない「別の内容の事実行為」と読み替えることが行われたのである。ヤブー事件では当該事実行為は「行われなかった」とみなす読み替えが行われたのである。<sup>(14)</sup>

(13) 前掲(6)四一頁の岡村教授の発言。

## 六 おわりに

1 租税法が明文で個別的否認規定を置いている場合(租税特別措置法四一条の四の二など)、納税者の行う租税回避について、その個別否認規定に従って課税できる。これに対して、本件法人税法一三二条の二のように、一般的包括的な形式で、納税者の行為・計算にかかわらず、税務署長に否認の権限を与える規定があるが、「不当に」の意義について問題となることが多い。学説の多くは、同一三二条と同様に、同一三二条の二についても、事業再編行為の目的・経済的合理性が実質的に存在する場合には、反射的に租税回避の効果をもたらすことになっても、その行為は否認されないと解する。この不当性の要件は、抽象的・多義的な不確定概念であり、法の趣旨・目的に照らしてその意義が明確にされなければならない。通説は、租税回避行為とは、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れることで、税負担を減少させるか、排除することと解している。そして、同法一三二条の二の「法人税の負担を不当に減少させる行為」とは、純経済人の行為として不合理不自然な行為が行われること、あるいはある行為または計算が経済的合理性を欠いていることであると解している。したがって、この意義を踏まえると、ある行為が租税回避行為の否認規定により否認されるべき租税回避行為、つまり同法一三二条の二により法人税の負担を不当に減少させる行為であるか否かは、事業再編行為の目的・経済的合理性プロパーの見地から合理的理由があるか否かを基準に判断しなければならない。

純経済人の行為・計算としては不合理・不自然な行為・計算によって、個別の課税要件規定が充足され、または潜脱され、その結果、当該法人の法人税負担が減少した場合には、同法によって不当であるとして否認することができるはずである。この合理的な解釈を貫けば、①行為が異常ないし変則的であるか否かを客観的に観察したうえで、仮に異常ないし変則的といえる場合には、次に②正当な理由ないし事業目的が存在するか否かという行為の周辺事情を観察し、それが存在しない場合に限り否認を認めるべきであるということになる。<sup>15)</sup>

これに対して、事業目的およびその経済的合理性では基準としては機能しない、つまり組織再編成に経済合理性があるということであったとしてもそれをもって同法一三二条の二が適用されないということにはならないとの立場がある。<sup>16)</sup>この立場は、ヤフー事件とIDCF事件は、いわゆる適格外しと呼んでもいいもので同条の典型的な適用例であるとする。同条は両事件のようなスキームものの組織再編の租税回避に対して適用されることになるとし、このようなケースにおいては、納税者側がスキームの一部のみを上げてその正当性を主張し、税務当局がスキームの全体を見て租税回避であると主張するという状態となることがほとんどであるとする。IDCF事件に関しては、合併することがわかっているのに、合併法人に株式を譲渡することにして継続保有の見込みがないということでは非適格とするというのは、さすがにやりすぎであると主張する。そして、同条は、納税者から不服申立てがあっても大丈夫といえるくらいにしっかりと税務調査を行ってから適用されるということであるとする。ヤフー事件の判決も、この立場に従ったものである。

この点については、組織再編行為を行うことによる事業上の効果を模索する場合に、それに見合うコスト、つまり税負担を含めたコストが最も低い形式を選択するのが通常の経営判断ではないかと考える。法人税法に関して、取締役の善管注意義務・忠実義務違反を株主代表訴訟によって追及されないためには、コストについて、内部の財務担当

に調査させ、不明な点については税理士などの専門家に聞くなどして検討しなければならぬ。控訴審の判断に注目したい。

2 本件の場合には原告XのI氏がIDCSの副社長に就任したことについて、施行令一一二条七項五号のみなし共同事業要件（1号および五号の類型）の特定役員引継要件を否認した点について述べる。I氏の副社長就任は、前述した事実関係の下では、形式的なものとはいえないのではないかと。株式会社における取締役の業務執行については我が国で一般に行われている実務の状況を念頭におくべきである。株式会社における非常勤取締役が行っている職務は、取締役会に出席して重要な業務執行に関する報告を受けて質問を行うとか、議決権を行使したりすることによって、適正な事業運営を確保することや、常勤取締役からの相談を受けて重要な経営課題に対して大局的な見地からアドバイスすることなどを基本的な職務としており、常勤取締役のように直属の部下や指揮命令系統を有しない点でも当該会社の常勤取締役が行っている職務とは全く異なるものである。このことを前提にすると、就任期間および就任時期について着目して、特定役員引継要件も否認している点は疑問である。

判決は、特定役員引継要件を形式的に充足しているだけでは不十分であり、移転資産に対する支配の継続という基本概念を用いて否認した。この点については、平成一三年度税制改正により、株式保有を通じた支配という用語を用いて、グループ内の組織再編成を適格とする論理を導いたようであり、また、経済界のグループ内の組織再編成には包摂されないものを適格として欲しいとの要求や課税繰延べを認めて欲しいという要求に応じて、本来の株式所有による支配の継続の考え方を拡張して、経済実態に実質的な変更がないならば課税関係を継続させるという論理を用いて、共同事業要件による適格が認められたようである。このように考えると、支配の継続で組織再編税制をすべて説明することは無理がある。租税法主義の立場からは条文から明白に読み取れる趣旨とはいえず、納税者の予測可能



性を損なうおそれがある。我が国の組織再編税制においてこの支配の継続という概念は、法人段階の資産の移転に対する譲渡損益繰延の中心概念として用いられている。ただ、この支配の継続という概念は一般的抽象的な用語であり意味が必ずしも明確ではない。この点につき、経済的実体の変更がないことを意味する継続という用語について、我が国の組織再編税制の検討において、支配の継続、事業の継続、投資の継続の三つの用語の内容を明確にして、グループ内組織再編の場合と共同事業組織再編の場合に区別し、個別適格要件をより明確に具体化すべきであるとの提案がなされている<sup>(17)</sup>。この意見に賛同する。納税者に明確に趣旨が伝わる文言が必要とされているのである<sup>(18)</sup>。その際には、株式保有による支配が継続していたとしても、欠損金を引き継ぐためには、みなし共同事業要件を満たす必要がある<sup>(19)</sup>ので、かかる要件はあくまでも事業の継続（事業要件）であって、支配の継続（支配者要件）ではないと考えるべきである。つまり支配の継続だけでは説明できないということである。

本件の一連の事業再編行為において、ヤフー事件は、XによるIDCSの合併が租税回避を目的として「意図的に」みなし共同事業を装ったものではないかと捉えられた事情として指摘される点について述べる。ヤフー事件において当該合併により未処理欠損金額の引き継ぎが税務上認められるかどうか、また、IDCF事件において当該分割により資産調整勘定の計上が税務上認められるかどうかについて、明示的な検討が行われている点である。その際に合併・分割に関する各契約書のほかに、差入書が作成されており、IDCSの未処理欠損金額の引継ぎおよびIDCFにおける資産調整勘定の計上が認められない場合の対処方法が合意されており、最終的にはSBが補償することが明示的に指摘されている点である。実務では、この税務補償条項ないし税務補償合意書は、M&A契約の条項に取り入れられていることが多い<sup>(20)</sup>。会社に対する善管注意義務・忠実義務を負う取締役は、M&A取引を行うに際して、それが行われた場合に予想される課税上の効果を検討し、当事者が当該取引の価格を合意する際に前提とした課税上の効果が

存在するとき、それが得られなかった場合における補償ないし価格調整義務の詳細についても併せて合意しておかなければ、義務違反として、責任を負わされることになるからである。本件では、このような合意・契約とは別の差入書の形で、しかも当該株式譲渡契約の締結される前にS BからXに対して差入れられている事実が税務当局の関心を引いたのではないかと考える。この明示的な検討が行われ、否認された場合の対処方法の合意が差入書として作成されて、XとS Bにおいて、未処理欠損金額の引継ぎが認められない可能性が相当程度あることを認識していたことが指摘されている。税務補償条項や合意書がM & A取引内容に規定されていることを、法人税法一三二条の二の適用を積極的に肯定する事情とすることは、前述のように、取締役が過大の義務・責任を負わせることにはしないうるか。税務上のリスク等を何も検討しないで差入書も入れなかった場合に、後に会社に損害が生じたとなると、株主代表訴訟が提起され、取締役の会社に対する責任が請求されることになり、取締役はこのようなりスクを負うことになる。控訴審ではこの点が十分に検討されることを期待する。

- (15) 金子宏『租税法(第一六版)』(成文堂、平成二六年)四二二頁。
- (16) 前掲(3)一七頁。
- (17) 前掲(10)一七八頁。
- (18) 前掲(6)三五頁。
- (19) 法人税法一三二条の二の運用について課税庁に広範な裁量を委ねる裁判所の判断には問題があると主張し、租税法は侵害規範であることから、租税法主義の下では厳格な文理解釈によるべきであり、立法目的から同法一三二条とは適用範囲が異なるのであれば、明文によってその差異が規定されなければならないことを指摘する立場がある。林仲宣Ⅱ谷口智紀「組織再編成を利用した租税回避行為の否認」税務弘報平成二六年一月号一二五頁。
- (20) 前掲(7)四一頁。

第一 部

(追記) 脱稿後、東京高等裁判所はXの控訴を棄却した(West Law Japan文献番号二〇一四WLJPCA一一〇五六〇〇一)。控訴審の判決理由は、基本的に原審と同様であるが、欠損金の引継ぎが認められる趣旨が、原審における支配の継続から、共同事業の継続に改められた。控訴審判決については裁判所のウェブサイトに現在はまだ掲載である(平成二七年一月三〇日)。