

# 企業組織再編税制と ヤフー事件最高裁判決

弁護士 坂田 均

## 第1 はじめに

企業組織再編成において、資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更がない場合には、課税関係を繰り延べて継続させるのが適当であると考えられている(平成12年10月政府税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」、以下、「政府税調の基本的考え方」という。)。未処理欠損金額の引継についても同様の考え方が可能である。

この関係で、未処理欠損金のある法人を被合併法人とする適格合併(法人税法(平成22年法律第6号による改正前のもの)57条2項。以下、「法」という。))において、特定資本関係(一方の法人が他方の法人の発行済み株式総数の50%を超える株式を保有する場合などをいう)が「5年超要件」(特定資本関係が当該合併法人の当該合併に係る事業年度開始の日の5年前の日以後に生じている場合をいう。)を充足しない場合でも、法57条3項が委任した法人税法施行令(平成22年法律第6号による改正前のもの。現行法では同条3項5号。以下、「施行令」という。))112条7項5号の「特定役員引継要件」を形式的には満たしている場合に、当該未処理欠損金を合併法人の欠損金とみなして損金算入すること(以下、「当該行為・計算」)が、法132条の2のいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となる」ことがあるかが問題となる。

ヤフー事件最高裁判決(最高裁平成28年2月29日第一小法廷判決民集70巻2号242頁、以下、「本判決」という。))では、正にこのことが問題になった。

本判決は、法132条の2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にとらえ、「濫用の有無」(不当性要件の該当性)に関しては、2つの考慮事情、すなわち、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(不自然性の要件)、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(合理的な理由の存否の要件)等の事情を考慮して判断すべきもの

とした。

そのうえで、本判決は、本件行為・計算が、施行令112条7項5号の特定役員引継要件を形式的に充足しているにもかかわらず、「本件副社長就任は、組織再編税制に係る上記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不当に減少させる結果となると認められるもの」と判断して、当該行為・計算を否認した。

ここで「組織再編税制に係る各規定」とは、適格合併における未処理欠損金額の引継ぎを定める法57条2項、みなし共同事業要件に該当しない適格合併につき同項の例外を定める同条3項及び特定役員引継要件を定める施行令112条7項5号を意味している。

濫用の有無(不当性要件の該当性)の判断に関しては、従来、同族会社に関する法132条で採用されて来たいわゆる「経済合理性基準」が判例・通説と理解されてきた(最高裁昭和53年4月21日第二小法廷訟務月報24巻8号1694頁他、「純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算」(金子宏『租税法』弘文堂、23版、(2019年)533頁)が、本判決は、いわゆる「制度濫用基準」を採用する旨を明らかにしたと評価されている(徳地淳・林史高『最高裁判所判例解説』民事篇平成28年度106頁、以下、「最高裁調査官解説」という。))。

## 第2 ヤフー事件の事案の概要

ヤフー事件の事案の概要は要約すると以下のとおりである。

ヤフー株式会社(以下、「ヤフー」という。))は、①筆頭株主であるソフトバンク株式会社から、その完全子会社であるソフトバンクIDCソリューションズ株式会社(以下、「IDCS」という。))の株式を平成21年2月24日に譲り受け、その後、②ヤフーは、同年3月30日、IDCSを被合併法人とする吸収合併を行った(以下、「本件合併」という。))。

本件合併は、法2条12号の8の適格合併であることから、ヤフーは平成20年度に係る法人税の確定申告に当たり、IDCSの未処理欠損金額543億円を法57条1項に基づき損金算入した。

しかしながら、法57条3項は適格合併における被合併法人の未処理欠損金の引継ぎを制限する規定をおいていたことから、本件は、いわゆる5年超要件(50%を超える株式を保有している等の特定資本関係が合併に係る事業年度開始日の5年前の日より前であること)を充足しない場合に該当することから、その場合はさらに、「みなし共同事業要件」のうち、特定役員引継要

件(合併法人と被合併法人のそれぞれの常務取締役以上の役員が合併後に当該合併法人の常務取締役以上の役員になる見込みがあること)を充足する必要があった(施行令112条7項1号、同5号)。そこで、ヤフーでは、その対応策として、ヤフーの常務取締役であったI氏を平成20年12月26日にIDCSの取締役副社長に選任した。

本判決は、①本件副社長の就任に関して、事業上の目的や必要性が具体的に協議された形跡がないこと、②本件合併を行うという方針の下で、ごく短期間の間に行われたものでI氏が取締役副社長に就任していた期間は3カ月余りに過ぎなかったこと、③I氏の役割はおおむね合併等に向けた準備やその後の事業計画に関するものにとどまること、④I氏は非常勤の取締役であって、具体的権限を伴う専任の担当業務を有していたわけでもなく、役員報酬も受領していなかった事情が存在するとした。

これらの事情を踏まえて、本判決は、法132条の2の濫用の有無(不当性要件の該当性)に関して、上述の事情に鑑みると、考慮事情①については、「I氏は、IDCS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とはできない。」として、「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。」とした。また、考慮事情②に関しては、本件副社長就任に関しては、「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があったとは言い難い。」として、上記考慮事情①及び②に対応する事情を確認した上で、当該行為又は計算の不当性を認めた。制度濫用基準に基づき、「各規定本来の趣旨及び目的を逸脱する態様」でその適用を受けるもの又は免れるものと認められると評価して、本件行為・計算を否認したのである。

### 第3 検討

#### 1 組織再編税制における適格要件についての立法目的

まず、組織再編税制の沿革をたどると、企業の競争力を確保し、企業活力が十分発揮できるよう、柔軟な企業組織再編成を可能にするために、平成12年5月、商法改正が行われ会社分割制度が導入された。それに伴って、組織再編成に関する税制を見直すため、平成13年の組織再編税制改正が行われた。「政府税調の基本的考え方」によると、企業グループ内

の組織再編成により資産を企業グループ内で移転する場合には、資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無いと考えられる場合には、課税関係を継続させるのが適当であると考えられた。ここで、経済実態に変更が無いとは、移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められることを意味している。なお、未処理欠損金の引継についても同様の考え方がとられる。

このような考え方にに基づき、法は適格合併の要件を具体化した。完全支配関係にある場合とそれ以外で他方法人の発行済株式の持株比率が50%を超える支配関係にある企業グループの場合とで、適格要件を明確に区別し、前者は形式的要件(金銭等不交付要件)のみを規定し、他方、後者は従業員引継要件および事業継続要件を設けることとしたのである(法2条12項の8口号)。同号の適格要件の内容は具体的かつ明確である。

#### 2 施行令112条7項5号の特定役員引継要件について

(1) 本判決は、法132条の2の濫用の有無(不当性要件の該当性)の判断に関して、いわゆる制度濫用基準を採用し、施行令112条7項5号の特定役員引継要件から「想定される特定役員の実質」は、「経営の中枢を継続的かつ実質的に担ってきた者」とあると解釈し、その想定される実質を具備していないI氏に関して、実態とは乖離した要件の形式を作出したと判断した。

このような解釈は、「租税減免規定(課税繰り延べ規定を含む)の趣旨・目的に適合しないにもかかわらず、税負担の軽減又は排除を唯一のまたは主要な目的として、私法上の形成可能性を異常または変則的な態様で利用すること(濫用)によって自己の行為や計算を減免規定の要件を充足するように仕組むことである。」(金子・前掲)という考え方に基づくものであろう。

しかし、租税減免規定の趣旨・目的といっても、施行令同号では、「特定役員」は「社長、副社長、(省略)専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準じる者で法人の経営に従事している者」と明文で規定しているだけで、「想定される特定役員の実質」についての説明がなされていないわけではない。

本判決は、特定役員を「経営の中枢を継続的かつ実質的に担ってきた者」とあるとする解釈を導き出した。

しかし、法132条の2の濫用の有無(不当性要件

の該当性)の判断において、特定役員の就任に関して事業上の目的を協議した形跡があること、専任の担当業務があること、かつ、役員報酬も受領していることが必要であるとしているが、それらを、あらかじめ予測することは容易でない。「本判決には、予測可能性が担保されているとは言い難い部分がある。」(渡辺徹也「法人税法132条の2にいう不当性要件とヤフー事件最高裁判決(下)」商事法務2113号28頁)といえよう。

(2) 本判決は、経済合理性基準ではなく、制度濫用基準を採用したと評価されている。その理由として、最高裁調査官解説は「経済合理性基準においては『純経済人の行為としての不合理・不自然であるか否か』という基準がもちいられるところ、組織再編成は売買契約や雇用契約などの典型契約とは異なるため、必ずしも一般的な取引慣行や取引相場があるわけではなく、多数の企業が関与して複雑かつ巧妙な租税回避行為が行われた場合、そもそも純経済人の行為(省略)として自然かつ合理的な組織再編成とは何かという議論の出発点から審理判断に困難をきたす。」(最高裁調査官解説106頁)としている。

しかし、むしろ、企業が行う組織再編成が多様であればこそ、その再編成の目的を多角的に探求し、その経営判断に合理性が認められれば、その判断を尊重することが重要ではなからうか。その意味で制度濫用基準は、公平な税負担の確保の要請という観点を強調し過ぎる可能性があり、企業の組織再編成活動を委縮させる危険性を内包している。

### 3 租税回避以外の事業目的 主従関係

考慮事情②について、はたして、租税回避以外の目的が一つでも存在すれば法132条の2は適用しないのだろうか、それとも、他の事業目的も含めた相対的な評価が必要になるのだろうか。

本判決が、「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」という表現を行っているのは、行為・計算の異常性の程度との関係や、税負担の減少目的との主従関係等を考慮して、租税回避以外の事業目的等が正当なものといえるかどうかとも判断する立場を採用することを明らかにしたものと考えられるとしている(最高裁調査官解説108頁は、吉村政穂「『不当に減少』とその判断基準としての経済合理性」税務弘報62巻7号58頁)を引用して説明している)。

組織再編成は、多様性を有し色々な目的が複雑に絡み合いながら遂行されるものであるから、濫用の有無(不当性要件の該当性)の判断においてこのような立場を明らかにしたのは妥当である。

ただ、経営判断として子会社の未処理欠損金の利益を得ようとする自体は経営者として合理的な行動であり、税負担の減少を意図したからといって、それ自体を不当な行為であると非難することは、未処理欠損金の繰り越しを認めた法57条2項や同条3項の趣旨を歪めるものである。従って、仮に、組織再編成の目的の一つとして税負担の減少を意図したとしても、各事業目的の主従関係の評価の中で、それが当該組織再編成全体の構想の中でどのように位置づけられるかを検討することが重要である。組織再編成の目的を構成する一つの目的として許容されるものであれば、経営者の経営判断として合理的なものとして評価されなければならない。これらを事業目的のない単なる租税回避を狙った行為とは明確に区別されなければならない。