

租税法における 行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）

竹 内 綱 敏

要旨

わが国と同様に自由主義経済体制を基本としている国々においては、私有財産制の下、私的部門では、原則として自由な経済活動及びその成果としての富を蓄積することが保障されている。他方で、議会制民主主義の下では、民主的統制に基づく上記私人（企業・家計）の経済活動における成果としての富（所得等）の一部を法律に基づいて課税することが租税法律主義の下で認められている。

こうした租税法の課税要件（課税物件等）の定め的前提となる経済活動（＝経済取引）は、周知のとおり急速な勢いで日々進化を遂げている。インターネットの普及による高度情報化や国際取引を巡るグローバル化の進展は、個人の日常生活をはじめ企業の経済活動を大きく変化させている。

本稿では、高度情報化やグローバル化に伴う経済社会の変化を反映する企業活動の合理化へ対応するためのグループ内での組織再編成における「経済的合理性」と実定法における行為計算否認規定の「不当性要件」の解釈・適用との関係を検討する。すなわち、近時（平成後期及び令和初期）の裁判例にみられる「経済的合理性」の判断基準の流動化とも考えられる傾向に関連して、「IBM 事件判決」及び「ユニバーサルミュージック事件判決」をどのように評価するべきかが問題となる。上記の問題意識の下、租税法律主義に基づく法的安定性や予測可能性の確保に資する不確定概念の要件解釈とその適用の妥当性を検討するものである。

キーワード：租税回避，行為計算否認規定，不当性要件解釈，
経済的合理性基準説，独立当事者間取引の原則

目次

はじめに

- I 「同族会社の行為計算否認規定」の沿革（平成期）
 - II 裁判例からみる「同族会社の行為計算否認規定」の不当性要件解釈の変遷（平成後期）
 - III 裁判例からみる「同族会社の行為計算否認規定」の不当性要件解釈の変遷（令和初期）
- おわりに

はじめに

わが国における租税回避への対応は、租税法律主義の下では、租税法上に明文の否認規定なしには租税回避の否認を行うことはできないとして、個別的否認規定で手当てすることが基本とされてきた。⁽¹⁾ 一方で、同族会社については、古くから一般的否認規定（＝個別的否認規定との対比におけるの区別）として同族会社の行為計算否認規定⁽²⁾が設けられている。

前稿（甲南経済学論集 第61巻 第1・2号）では、「租税法における行為計算否認規定の淵源（I）」と題して、同族会社の行為計算否認規定について、温故知新の観点から大正期・昭和期の沿革、裁判例及び主要な学説を辿ってみた。従って、本稿はその続編となる。なお、同族会社の行為計算否認規定に関する平成の前期・中期の裁判例については、すでに拙稿：竹内 [2012]、同 [2014] において、所得税法157条及び法人税法132条の「不当性要件解釈

(1) 法律の根拠なしに、租税回避を否認することは、否認の要件や基準の設定をめぐって、租税行政庁も裁判所もきわめて複雑なそして決め手のない負担を背負うことになる。したがって、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが、理論上も実務上も妥当である。新しい租税回避の類型が生み出されるごとに、立法府は迅速にこれに対応し、個別的否認規定を設けて問題の解決を図るべきであろう。金子宏 [2019] 138-139頁参照。同旨として、谷口勢津夫 [2018] 【70】「租税回避の否認規定の類型」も参照。

(2) 法人税法132条1項、所得税法157条1項、相続税法64条1項、及び地方税法72条の43第1項・2項参照（上記は現行法の条文番号）。

租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）

論」を巡る主要な論点整理を行っているため、紙幅の関係上、本稿ではこの部分⁽³⁾は割愛することを、あらかじめお断りしておきたい。

このため本稿では以下、近時における（＝平成の後期及び令和の初期に至る）当該規定の解釈・適用を巡る紛争事例（裁判例）を題材として、同族会社の行為計算否認規定の現状と課題を検討する。

具体的には、近時の裁判例の動向をみると、グローバル企業が行った戦略的タックス・スキームの否認を巡って、注目を集める事件が現れることとなる。いわゆる「IBM 事件判決」及び「ユニバーサルミュージック事件判決」の影響等により、法人税法132条の同族会社の行為計算否認規定の解釈・適用に関して、前稿でみたところの集積された過去の判例・学説の通説とは異なる解釈論の変化が見受けられるようになりつつある。

I 「同族会社の行為計算否認規定」の沿革（平成期）

前稿では、同族会社の行為計算否認規定の沿革について、大正12年の制度創設当初から昭和40年の全文改正に至るまでの主要な改正の経緯を概観⁽⁴⁾した。昭和40年に所得税法及び法人税法についての全文改正が行われてから、その後平成18年に至るまでの約40年間は、同族会社の行為計算否認規定に大きな改正は行われていない。

(3) 筆者は過去の研究で、平成期の前期・中期の裁判例を取り上げ、同族会社の行為計算否認規定の法解釈を巡る論点について、すでに整理・検討を加えている。前稿(I)と本稿(Ⅱ)との関連においては、不連続のような状態となるが、議論の重複を避けるため、平成期の前期・中期における判例・学説の動向については、巻末掲載の竹内綱敏 [2012] 及び [2014] をご覧頂ければ幸いである。

(4) 「同族会社の行為計算否認規定」の沿革については、武田昌輔編著①『DHC コメントール法人税法』（第一法規出版・1979年）第5巻132条〔沿革〕5532-5550、同監修②『DHC コメントール所得税法』（第一法規出版・1979年）第4巻157条〔沿革〕7089-7096、参照。

1 平成18年改正

(1) 改正の内容とその理由

平成18年度改正により、法人税法132条3項に準用規定が新設された（その他の同族会社の行為計算否認規定が設けられている各税目においても、同様の準用規定が新設された）。平成18年改正後の現行法の条文は、以下のとおりである。

法人税法132条

(1項) 税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、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結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。(各号は省略)

(2項) 前項の場合において、内国法人が同項各号に掲げる法人に該当するかどうかの判定は、同項に規定する行為又は計算の事実のあつた時の現況によるものとする。

(3項) 第一項の規定は、同項に規定する更正又は決定をする場合において、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、所得税法第一百五十七条第一項（同族会社等の行為又は計算の否認等）若しくは相続税法第六十四条第一項（同族会社等の行為又は計算の否認等）又は地価税法（平成三年法律第六十九号）第三十二条第一項（同族会社等の行為又は計算の否認等）の規定の適用があつたときについて準用する。

〔平成18年改正で新設〕

平成18年度の改正規定の趣旨につき、『改正税法のすべて〔平成18年版〕』では、これまで規定上は、所得税や相続税の行為計算の否認規定によって増

租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）

額計算が行われた際に、反射的に法人税の課税所得等を減少させる計算を行う権限が税務署長に法律上授権されているかどうかは必ずしも明らかではないとして、「納税者の利便性をも考えて、所得税法及び相続税法の適用関係に係る明確化措置として、所得税法第157条や相続税法第64条の規定の適用による所得税、相続税又は贈与税の増額計算が行われる場合に、税務署長に法人税における反射的な計算処理を行う権限があることを明定する」⁽⁵⁾

（下線筆者）こととした、と説明している。

（2）対応的調整規定の創設に対する論者の見解

法人税法132条3項に新設された準用規定の解釈において、講学上では対応的調整という表現が使用されることが多いため、ここでは、当該規定を対応的調整規定と呼称する。

以下、当該規定の創設に対する評価とその解釈・適用の在り方について、論者の見解をみておく。

「平成18年度改正で、同族会社等の行為・計算の否認規定の適用により法人税、所得税、相続税、贈与税又は地価税のいずれかにつき増額更正が行われた場合には、それに連動して他の租税の更正・決定を行うことができる旨明文化された（法法132条3項、所法157条3項、相法64条2項、地価税法32条3項）。これらの規定は、文言上は、増額更正を想定していて、対応的調整としての減額更正は認められていないと考えられる。」⁽⁶⁾とする見解がある。すなわち、当該規定の適用においては、ある税目の増額更正とともに、それに連動して他の税目の増額更正を行うことが予定されている（＝減額更正は予定されていない）と解するものである。

（5） 青木孝徳ほか [2006] 374頁。この法人税法132条3項に新設された準用規定は、所得税法157条3項、相続税法64条2項、地価税法32条3項にも、他の対象となる税目についての規定がそれぞれ入れ替わっているが、同様の規定として法整備されている。

（6） 今村隆 [2017] 140-141頁。

また、「この説明にいう『反射的』の意味は、必ずしも明確ではない。まず、所得税等の行為計算の否認に伴ってなされる課税所得等の減少が、義務づけられているかどうかは不明である。次に、『反射的』という文言や『納税者の利便性』という表現からみると、『反射的な計算処理』とは課税所得等の減少を意味しているようであるが、他面で、納税者の不利益になる課税所得等の増大は排除されているかどうかは定かでない。……実際の条文の組立てをみると、このような理解がはたして成り立つか、相当の疑問が生じる。」⁽⁷⁾として、文理上から減額更正が可能か否かについての疑問を呈する見解がある。

他方で、「同族会社の行為・計算を否認して増額更正処分等を行った場合に生じる経済的二重課税等を考慮して、対応的調整に途を開くための規定が設けられた（条文番号は省略）。この規定の解釈・適用は、国税庁の法令解釈通達等によって明らかにされてゆくものと思われる。」⁽⁸⁾とする見方があった。平成18年度改正での当該規定の創設を、行為計算否認規定の適用に伴う税務署長の増額更正での納税者の「経済的二重課税等の負担」を調整するための措置として、高く評価する考え方が示されている。⁽⁹⁾すなわち、当該規定は、仮に所得税において行為計算が否認され税額が増えれば、それに対応して法人税が減少するという対応的調整としての減額更正をも認める趣旨であると解すべきであり、それがこの規定の存在意義を認めるゆえんであると考えるとする見解も存在する。⁽¹⁰⁾これは、かねてより学説において指摘されていた税務署長の行為計算否認規定の適用による一方的な増額更正処分に伴う納税者

(7) 田中治 [2007] 91頁。

(8) 金子宏 [2006] 878頁。なお、この見解は会社法の施行等に伴う、他の改正事項とともに、平成18年度改正に関する補足資料として収録されているものである。

(9) 過去の裁判例での対応的調整の必要性に関する議論は、拙稿 [2012] 171-172頁参照。

(10) 金子宏 [2019] 536頁参照。

租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）

の経済的・二重課税の調整規定として第3項が新設されたとみる見解である。

このように、平成18年度改正での同族会社の行為計算否認についての法人税法132条3項等の「準用規定」の創設については、論者により見方が異なっており、いずれの論者も文理解釈及び趣旨解釈としての立案当局者である財務省主税局の説明を全面的に是とした統一的な見解はないようである。

さらに、現時点においては、当該規定が適用された事例（裁決・裁判例）も筆者の知る限りにおいては、見当たらない。この規定の意義と評価についての更なる議論は、今後における紛争事例の顕在化と司法判断を待つことになろう。

2 小 括

以上、現行の法人税法132条（同族会社の行為計算否認規定）の規定に至る、前稿での大正12年の規定の創設から昭和期の改正を経て、本稿での平成18年度改正までの法改正の内容とその理由（趣旨・目的）を概観した。

前稿で指摘した通り、現行の法人税法132条1項のルーツとなる趣旨・目的（基本的性格）に関しては、昭和40年の全文改正までの一連の法改正について、「昭和25年法と基本的に変わったところはない。それのみでなく、これ迄の所から明らかなように、同族会社の範囲に関してはかなりの改正がなされてきているのであるが、行為計算の否認を定める規定については現行法の規定は、昭和15年法の規定から、さらにさかのぼれば否認規定を最初においた大正12年法の規定から、その基本的性格を変わることなく保ち続けてきたものであると⁽¹¹⁾」と考えられる。このように、上記1の平成18年度改正を除けば、昭和25年以降の一連の改正については、行為計算否認規定の基本的性格が大正期（創設時）以来、何ら変わることなく維持されている

(11) 清永敬次 [1963] 6-7頁。

ものとみてよかろう。すなわち、同族会社の行為計算否認規定の立法趣旨・目的は変わっていないと考えられる。

しかしながら、大正12年から現在に至るまでの約100年の間に、租税法の適用対象となる前提の経済活動は、当該規定の創設の当時とは大きく様変わりしていることは言うまでもない。経済活動（＝経済取引）は、周知のとおり急速な勢いで日々進化を遂げている。インターネットの普及による高度情報化や国際取引を巡るグローバル化の進展は、個人の日常生活をはじめ企業の経済活動を大きく変化させている。とりわけ、わが国においても、平成の中期以降における企業支配の形態（組織再編成）の合理化（整理・統合）に代表される経済活動や経営の意思決定のスピードは、従前と比してはるかに迅速化している。

それでは、不当性要件について具体的な訴訟事例での裁判所における解釈適用は、この間変化してきたのであろうか。前稿でみたとおり昭和期の裁判例の集積により判例法理に基づいて形成された解釈論の定立は以下のように考えられる。税負担の不当な減少を結果すると認められる同族会社の行為・計算とは何かについて、判例の中には、①非同族会社では通常なしえないような行為・計算、すなわち同族会社なるがゆえに容易になしうる行為・計算がこれにあたる、と解する傾向がある（非同族会社比準説）。他の1つは、②純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれにあると解する傾向である。すなわち、ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきとする考え方である（経済的合理性基⁽¹²⁾準説）。

昭和期における判例・学説の支配的な見解は、基本的に②の経済的合理性基準説を支持している。これは、法人税法132条の「不当性要件」の判断基

(12) 金子宏 [2019] 498頁参照。

租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）

準については、経済的合理性基準説を採用した最高裁における確立された判例（最二小判昭和53年4月21日訟月24巻8号1694頁参照。）に従って、経済的合理性基準説に依拠する判断が行われることが、裁判所において主流となったためである。

かつて、拙稿⁽¹³⁾において検討した平成以降の前期・中期における法人税法132条が適用された10件の事例⁽¹⁴⁾についても、この傾向は顕著であった。税法上の不確定概念である「不当に」という文言の解釈について、法的安定性・予測可能性の確保の観点からみても、法人税法132条の「不当性要件」の解釈・適用における「経済的合理性」基準の射程が定着してきたように思われる時期は、確かに一定の期間存在していたと考えられる。

しかしその後、現下の高度情報化・グローバル化を背景とした多国籍企業が行ったわが国における組織再編成に対して、同族会社の行為計算否認規定が適用された2つの事件が発生する。すなわち、国際的グループ企業の日本法人に対する同族会社否認規定が適用された第1事件のいわゆる「IBM事

(13) 竹内綱敏 [2014] 503頁参照。

(14) 1. 最決平成23年1月13日税資261号順号11592（東京高判平成22年8月26日税資260号順号11497）（横浜地判平成22年3月24日税資260号順号11401）。2. 長崎地判平成21年3月10日税資259号順号11153。3. 最決平成20年6月27日税資258号順号10980（東京高判平成18年6月29日税資256号順号10440）（東京地判平成17年7月28日税資255号順号10091）。4. 最判平成18年1月24日税資256号順号10279（東京高判平成16年1月28日税資254号順号9531）（東京地判平成13年11月9日税資251号順号9020）（東京高判平成19年1月30日税資257号順号10621）。5. 東京高判平成13年7月5日税資251号順号8942（東京地判平成12年11月30日税資249号順号8788）。6. 最判平成12年1月27日税資246号順号8571（高松高判平成8年2月26日税資215号順号7673）（徳島地判平成5年7月16日税資198号順号7166）。7. 名古屋地判平成11年5月17日税資242号順号8408。8.（訴訟段階で132条を適用した事例）最判平成11年1月29日税資240号順号8327（東京高判平成10年4月28日税資231号順号8155）（東京地判平成8年11月29日税資221号順号7824）。9. 那覇地判平成7年7月19日税資213号順号7553。10. 広島地判平成2年1月25日税資175号順号6427がある。なお、上記には課税処分時だけでなく訴訟段階での処分理由の差替えによる132条の適用例を含めて記載している。

件」(以下「IBM 事件」という。)は、地裁・高裁ともに法人税法132条1項の適用を認めない判断が確定していたが、平成28年2月18日付けで最高裁においても、国側の上告受理申立てを不受理とする決定が行われた。第2事件のいわゆる「ユニバーサルミュージック事件」(以下「ユニバーサルミュージック事件」という。)は、地裁・高裁ともに第1事件と同様にこれを認めない判断が示されている。なお、結論においては同じであるが第2事件では、第1事件とも異なる新しい判断基準が示されている。

両事件は、企業の知名度や否認された金額が多額である等の理由から世間の注目を集めた裁判例である。

こうした近時の2つの事件を契機に不当性要件の裁判所の判断について、経済的合理性基準説の解釈・適用についての変化(流動化)が見られるようになってきている。両事件での裁判所の判断については、法人税法132条の従来の不当性要件の解釈・適用の議論の再検討を行うべき可能性を含む内容があるため、以下のⅡ及びⅢにおいて詳しくみていくこととする。

Ⅱ 裁判例からみる「同族会社の行為計算否認規定」の

不当性要件解釈の変遷(平成後期)

1 「IBM 事件」⁽¹⁵⁾の意義

近時における法人税法132条の適用の可否が争われた第1事案として、「IBM 事件」⁽¹⁶⁾を取り上げる。この事件は、第一審・東京地判平成26年5月

(15) 原審東京地判・平成26年5月9日判例タイムズ1415号186頁、訟月61巻11号2041頁。

控訴審東京高判・平成27年3月25日判例時報2267号24頁、訟月61巻11号1995頁。

上告不受理 最一小決・平成28年2月18日 税資266号順号12802。

(16) 当該事件が注目を集めた理由としては、否認された金額が約4000億円という譲渡損失の額の巨額さに加えて、連結納税制度と組み合わせて譲渡損失を利用しようとした点が濫用的であると判断されたものとも考えられるが、課税当局は、連結法人に係る行為計算の否認(法人税法132条の3)として連結欠損金の損金算入を否

租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）

(17) 9日（以下「地裁判決」という）及び控訴審・東京高判平成27年3月25日⁽¹⁸⁾（以下「高裁判決」という）とも納税者の請求が認容された納税者勝訴事件ではあるが、法人税法132条の解釈・適用について、以後の同法適用の射程について課題を残した重要判例と位置付けられる。⁽¹⁹⁾

2 事案の概要

本件の原告である内国法人X（有限会社）は、米国IBM社グループの米国法人⁽²⁰⁾WTを唯一の社員とする同族会社であり、WT社から同グループ日本IBM社の発行済み株式の全部を取得し、中間持株会社⁽²¹⁾となった。その後、

認したわけではなく、同族会社の行為計算の否認（同法132条）として、連結欠損金の発生基礎となる自己株式取得（本件株式譲渡）による譲渡損失の発生自体を否認した点に留意する必要がある。

(17) 地裁判決の紹介・検討としては、例えば、秋元秀仁「同族会社等の行為又は計算の否認の規定（法132）の適否についての判決の概要～東京地判平成26年5月9日：法人税更正処分取消請求事件～」週刊税務通信3325号（2014年）13頁、岩品信明「IBM事件判決の検討東京地判平成26年5月9日〈ヤフー、IBM注目判決が続々税務訴訟の最前線〉」ビジネス法務2014年9月号90頁、入谷淳「日本IBM事件－東京地裁平成26年5月9日判決」税務弘報2014年10月号85頁、等がある。

(18) 高裁判決の紹介・検討としては、例えば、秋元秀仁「同族会社等の行為又は計算の否認の規定（法132）の適用の可否に関する判決の概要～東京高判平成27年3月25日：各法人税更正処分取消等、通知処分取消請求事件～（原審：東京地判平成26年5月9日）週刊税務通信3375号（2015年）11頁。「検証・IBM事件高裁判決〔第1回〕」T&A master 592号（2015年）4頁、「検証・IBM事件高裁判決〔第2回〕」T&A master 595号（2015年）4頁、及び「検証・IBM事件高裁判決〔第3回〕」T&A master 596号（2015年）4頁、岡村忠生「最近の重要判例－IBM事件」ジュリスト1483号（2015年）37頁、等がある。

(19) 判決の内容において「IBM事件」では、法人税法132条の適用についての事実認定に関する判断が多く述べられているものの、一方で法人税法132条の解釈について、従来と異なる判断が示されている点において、興味深い判決である。

(20) 米国WT社は、米国IBM社の海外の関連会社を統括する持株会社である。

(21) 米国IBM社は、日本における中間持株会社を設け、その下に、日本IBM社等4社を置くこととする組織再編を実施した。中間会社とは、自らも子会社でありながら、子会社を有する会社をいう。中間会社の中でも、経営や戦略の機能を有しないものを「中間持株会社」といい、その役員や取締役は、親会社や子会社等の役員

Xは、平成14年から17年の間に、日本IBM社株式を日本IBM社に譲渡し（日本IBM社にとっては自己株式の取得）、譲渡損失約4000億円に係る欠損金額を計上した。さらにその後、連結納税の承認を得て、繰越欠損金約4000億円を連結所得の計算上損金に算入し、連結納税の申告をしたことに対して、課税庁Yが、法人税法132条1項を適用し、Xの行った行為計算を否認したことの可否が争われた事件である。⁽²²⁾

3 東京地裁判決の概要

第一審の東京地裁は、法人税法132条1項の「不当に」の判断基準について、確立された判例（最二小判昭和53年4月21日訟月24巻8号1694頁参照。）に従って、いわゆる「経済的合理性基準説」に依拠する旨判示した。すなわち、専ら経済的、実質的見地において同族会社の行為又は計算が純粹経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきであって、同項は、このような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為又は計算を否認する権限を税務署長に与えているものと解するのが相当であるとした。その上で、「以上によれば、本件株式購入及び本件各譲渡については、いずれも、経済的合理性のないものであるとまではいい難いというべきであり、他にこれと異なる認定をすべきことをうかがわせる証拠ないし事情等も格別見当たらない。」⁽²³⁾として、被告Yが「不当」の評価根拠事実

が務めていることが多い。本件のX社もこの「中間持株会社」である。

(22) 本件における主要な争点は、以下の3点である。(争点1)は、本件各譲渡による有価証券の譲渡に係る譲渡損失額が原告の所得の金額の計算上損金の額に算入されて欠損金額が生じたことによる法人税の負担の減少が、法人税法132条1項にいう「不当」なものと評価することができるか否か。(争点2)は、(争点1)について肯定的に解した場合に、本件更正処分において課税当局が行った引き直し計算が適法であるか否か。(争点3)は、本件更正処分の更正通知書に記載の理由について、理由附記不備による違法があるか否か。

(23) 東京地裁は上記注(22)で示した3つの争点の内、(争点1)について本件各譲渡による法人税の負担の減少が法人税法132条1項にいう「不当」なものである

租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）

として挙げた3点のいずれの事実についても、それを認定するに足る証拠ないし事情は見当たらず、本件各譲渡に対して法人税法132条1項の適用するための要件を満たしているとは認め難いとして、本件各譲渡による法人税の負担の減少が法人税法132条1項にいう「不当」なものであるとは認め難いと判示した。

上記のとおり東京地裁は、原告の請求を全面的に認容して、本件更正処分⁽²⁴⁾の取消しを認めた。

4 東京高裁判決の概要

(1) 控訴審（東京高裁）における国側の主張

Y（国側）は控訴に当たり、法人税法132条の改正経緯に触れ、同条適用に当たり、納税者の意図や目的は要件ではなく、同族会社の法人税の負担が減少させる「結果」となれば「不当」と認められるとして、その判定は同族会社の行為計算が経済的合理性を欠くかにあり、独立当事者間の通常取引との比較をみなければならないとした。その上で、本件一連の行為が経済的合理性を欠き法人税法132条の適用を免れないと主張した。

具体的には、国側は一審の東京地裁において、本件各譲渡が法人税法132条1項にいう「不当」となる評価根拠事実として、①X社を中間持株会社としたことに正当な理由ないし事業目的があったとはいえないこと、②本件一連の行為を構成する本件融資は、独立した当事者間の通常取引とは異なる

とは認め難いとして、本件更正処分の取消しを認容したため、（争点2）と（争点3）については、裁判所の判断は示されていない。

(24) なお、本件課税処分は、日本IBMが行った自己株式取得により、原告Xに生じた株式譲渡損失に対する法人税法132条1項の適用にあたっては、原告Xの中間持株会社としての設置から上記自己株式取得に至るまでの間に原告Xがした複数の行為を一連の行為と捉えて全体として「不当」と評価した上で、かかる一連の行為の一部である上記自己株式取得（原告Xによる株式譲渡。）のみを否認した点に特殊性が認められる。

ものであること、③本件各譲渡を含む本件一連の行為に租税回避の意図が認められること、の3点を挙げていた。しかし、二審の東京高裁では、上記①・③を撤回した上で、新たに以下の主張を行った。

「本件各譲渡」と「それ以外の本件一連の行為（米国 WT 社による X 社の持分取得、本件増資、本件融資、本件株式購入）」は、米国 IBM 社グループが日本国内で負担する源泉所得税額を圧縮しその利益を米国 IBM 社に還元することの実現のために一体で行ったものであり、「本件各譲渡」と「それ以外の本件一連の行為」は、独立当事者間の通常の取引とは明らかに異なるもので経済合理性を欠くものであるため、本件各譲渡を容認した場合には、法人税法132条1項の「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があるとき」に当たると主張した。

(2) 東京高裁の判決要旨

東京高裁は、以下の主な理由により、本件各譲渡を容認した場合に、X 社の法人税の負担を不当に減少させる結果となるとする国側の主張は失当であるなどと判断した。

「法人税法132条1項の趣旨に照らせば、同族会社の行為又は計算が、同項にいう『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結果となると認められるもの』か否かは、専ら経済的、実質的見地において当該行為又は計算が純粹経済人として不合理、不自然なものと認められるか否かという客観的、合理的基準に従って判断すべきものと解される〔最高裁昭和53年4月21日第二小法廷判決・訟務月報24巻8号1694頁（最高裁昭和53年判決）、最高裁昭和59年10月25日第一小法廷判決・集民143号75頁参照〕。そして、同項が同族会社と非同族会社の間税負担の公平を維持する趣旨であることに鑑みれば、当該行為又は計算が、純粹経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的合理性を欠く場合には、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引（独立当事者間の通常の取引）と異なっ

租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）

いる場合を含むものと解するのが相当であり、このような取引に当たるかどうかについては、個別具体的な事案に即した検討を要するものというべきである。」（下線筆者）、とした上で「以上によれば、X社がした本件各譲渡が、それ自体で独立当事者間の通常の取引と異なるものであり経済的合理性を欠くとの控訴人の主張は、採用することができない。」として、控訴人（国側）の主張を退けた。

5 小 括

(1) 東京地裁判決の検討

〔法人税法132条の「不当性」要件の判断基準〕

本件では、法人税法132条1項の「不当に」の要件に関する事実認定の課題以外に、同項の解釈に関する様々な法律上の争点も存在していたが、上記のとおり、本判決は事実認定の問題として、課税当局が主張する「不当性」の評価根拠事実のいずれについても、これを認めるに足りる証拠ないし事情は存在せず、同項を適用する要件が満たされているとはいえないとして、本件更正処分⁽²⁵⁾の取消しを認めたために、同項の解釈に関する諸論点については、「不当に」の判断基準として経済的合理性基準説を採用する旨の判示を除いては、何らの判断も示されていない。

(25) 本件では、法人税法132条の「不当」の要件に関する事実認定の問題のほかに、同条に関する法解釈上の問題として、①私法上の選択可能性の濫用ではなく租税法上の制度の濫用による租税回避を同条に基づき否認することの可否、②複数の行為を一連の行為として一体的に評価するための要件、③全体として「不当」と評価された複数の行為の一部のみを否認することの可否、④「不当」の判断要素として考慮することができる周辺事実の範囲、⑤損益の経済的実質的な帰属と法人税法11条に基づく法律的な帰属が相違していることを「不当」と評価することの可否、⑥引き直し計算における税務署長の裁量の範囲等に関するものも存在していた。しかしながら、本判決においては、上記のとおり事実認定の問題として、被告が主張する不当性の評価根拠事実はいずれも認定できないとして原告の請求を認容したため、これらの法解釈上の問題に関する裁判所の判断は示されていない。

(2) 東京高裁判決の検討

(i) 法人税法132条の「不当性」要件の判断基準の変質

法人税法132条1項の「不当性」要件の判断基準として、経済的合理性を欠く場合には独立当事者間の通常の取引と異なる場合も含むことを示した点に、この判決の特異性がある。すなわち、東京高裁は、法人税法132条1項の解釈について「法人税の負担を不当に減少させる結果となるものと認められるもの」か否かの判断は、「経済的合理性を欠く場合」か否かという基準によって判断すべきとし、これは、「独立当事者間の通常の取引と異なっている場合を含む」と解され、「租税回避目的と認められることを常に要求するわけではない」とした。国側は、本件の中で、東京高裁と同様の解釈を主張しており、この点については国側の主張が認められたことを意味する。

東京高裁は、本件各譲渡自体が、独立当事者間の通常の取引と異なるものか否かについても検討したが、そもそも、国側は、独立当事者間の通常の取引として、どのような譲渡価額になるか主張立証をしていないとして、結果的には、本件各譲渡は独立当事者間の通常の取引と異なるとはいえないとの判断を示した。

このように、東京高裁は、法人税法132条1項の適用において、納税者の行為が「経済合理性を欠く場合には、独立当事者間の通常の取引と異なっている場合を含むものと解するのが相当である」とし、「結果」がその判定にどう関係するかには特に触れないものの、租税回避目的がなければ当該規定の適用対象とならないとは、同条の文理及び改正経緯からも解しえないとした。ただ、国が主張する本件一連の行為は一体的になされたものでなく、一連の行為をみて経済的合理性がないことをもってなされる法人税法132条1項適用の主張は成立しないこと等を指摘し、上記のとおり結論的には、国側の主張を認めなかった。⁽²⁶⁾

租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）

（ii）経済的合理性基準と独立当事者基準

東京高裁の判断は、不当性要件の解釈における過去の判例（最二小判昭和53年4月21日訟月24卷8号1694頁参照。）で確立している（a）経済的合理性基準だけでなく、（b）独立当事者間取引と異なる場合も、法人税法132条における「不当」と判断する旨を判示している点に留意しなければならない。

東京高裁の判断に従えば、今後の法人税法132条の適用事例において、上記（b）の独立当事者基準を「不当性」の判断に入れることにより、その射程は広がるものと考えられる。東京高裁が示した当該否認規定に関する解釈の内容は、相当程度事案に左右され、明確な基準性を持つものかどうかは現時点では判然としない面もある。こうした状況の下で、今後の課税実務における射程の拡大の可能性について、懸念する見方と他方でこれを肯定的に捉える見方の両方が存在していた。⁽²⁷⁾

Ⅲ 裁判例からみる「同族会社の行為計算否認規定」の

不当性要件解釈の変遷（令和初期）

1. 「ユニバーサルミュージック事件」⁽²⁸⁾の意義

近時における法人税法132条の適用の可否が争われた第2事案として、「ユ

(26) 他方で、IBM事件のような国際的な租税回避スキームへの対抗策としては、現行の法人税法132条の解釈では対応できないとの見方（朝長英樹 [2014] 9頁参照。）や、本件はBEPSの問題とされるべき（岡村忠生^① [2015] 79頁参照。）との考え方も存在する。

(27) 筆者と同様に懸念を示すものとしては、「租税回避行為とされる『外縁』が、無限定に拡大してしまっている」とする見方がある。「対談大淵博義×太田洋 法人税法132条、132条の2とその運用の捉え方」税務弘報64巻1号（2016年）11頁〔太田発言〕。他方で、これを肯定的に捉え、「今後、国側がIBM事件の高裁判決における132条の解釈をどのように整理するのかによって、税務執行の現場の状況が大きく変わることになる」との見方がある。Interview 特集朝長英樹「ヤフー・IDCF事件は『租税回避』の捉え方をどう変えたか」T&A master 634号（2016年）12頁〔朝長発言〕。

(28) 原審東京地判・令和元年6月27日。控訴審東京高判・令和2年6月24日。

ユニバーサルミュージック事件」を取り上げる。

ユニバーサルミュージック合同会社は、世界各国で音楽事業を展開する世界的グループ企業（フランス法人の親会社ヴィヴェンディを中心とする国際的企業グループ）の日本法人である。同グループは日本において統括会社を設立して、その統括会社がフランス法人の関連会社から巨額な借入をし、その支払利息の額を損金に算入して申告を行った。本件は、これに対して所轄税務署長が、支払利息の損金算入を否認する更正処分等をしたため、当該同族会社はその取消しを求めた事案である。なお、第一審・東京地判令和元年6月27日（以下「地裁判決」という）及び控訴審・東京高判令和2年6月24日（以下「高裁判決」という）ともに納税者の請求を認容する判断が下されている（納税者勝訴⁽²⁹⁾）。本件は、「IBM 事件」判決後の国際的取引・組織再編成等に類似性のある事件として、法人税法132条の解釈・適用に関して、注目を集めた事件である。

2. 事案の概要

音楽事業を目的とする日本法人であるユニバーサルミュージック合同会社（原告、以下Xという）は、本件各事業年度（平成20年12月期から平成24年12月期まで）に係る法人税の確定申告において、同グループの組織再編行為に関連して同族会社である外国法人から866億6132万円を借入れ、これに係る支払利息の額を、各事業年度の損金の額に算入して申告を行った。これに対して所轄税務署長は、法人税法132条1項に基づき、同支払利息の損金算入

裁判所 HP https://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/search4 [裁判例検索]にて判決文参照（最終閲覧日2021年8月21日）。

(29) IBM 事件及びユニバーサルミュージック事件ともに、裁判所は法人税法132条の適用をいずれも違法と判断している。両事件での、こうした傾向に対して「一般的否認規定の導入に向けた議論を本格的に進める必要があると考える」（鈴木[2019] 35頁）、とした意見も見受けられるようになりつつある。

租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）

はXの法人税の負担を不当に減少させるものであるとして、その原因となる行為（借入行為）を否認して、支払利息の額をXの所得金額に加算し、本件各事業年度に係る法人税の更正処分及び各事業年度に係る過少申告加算税（平成20年12月期を除く）の賦課決定処分を行った（本件各更正処分等）。

Xは、上記借入れがXを含むグループ法人の組織再編の一環として行われた正当な事業目的を有する経済的合理性のある取引であり、本件各更正処分等は法人税法132条1項の要件を欠く違法な処分であると主張し、国であるY（被告）を相手に本件各更正処分等の取消しを求め、訴訟に至った。なお、⁽³⁰⁾ここでは、グループ内の組織再編成に関する事実の詳細は、省略する。

3. 東京地裁判決の概要

第一審の東京地裁は、同族会社の行為計算否認規定の不当性要件の判断基準について、先例（最二小判昭和53年4月21日訟月24巻8号1694頁等。）と同様に、経済的合理性基準説を採用している。なお、経済的合理性基準説の立場をとることには、IBM事件の控訴審判決と同様であるが、同判決で採用された独立当事者基準（独立当事者間の通常の取引とは異なる場合を、経済合理性を欠く場合に含める考え方）は、ユニバーサルミュージック事件では、採用されていない。

本件グループ法人からのXの多額の借入れに正当な事業目的を有する「経済的合理性」があるのか否かに関して、以下のような判断を示した。

「①Xによる本件借入れが行われる原因となった、ヴィヴェンディ・グループが設定した本件8つの目的は、⁽³¹⁾日本の関連会社に係る資本関係の整理

(30) 同グループ内における組織再編成のプロセスは、多段階にわたり複雑なスキームが採用されている。組織再編成のプロセスの詳細については、成道秀雄 [2021] 及び太田洋① [2019] の図解等が参考になる。

(31) 「本件8つの目的」とは、本件再編成等スキームにおいて定められていたとする目的のことを指す。具体的には、①オランダ法人の負債を軽減するための弁済資

や、同グループの財務態勢の強化（グループ内における負債の経済的負担の配分、為替リスクのヘッジに係るコストの軽減）等の観点からいずれも経済的合理性を有するものであり、かつ、これらの目的を同時に達成しようとしたことも経済的合理性を有するものであったと認められ、②本件再編成等スキームに基づく本件組織再編取引等は、これらの目的を達成する手段として相当であったと認められる。そして、③本件組織再編取引等によるこれらの目的の達成はXにとっても経済的利益をもたらすものであったといえる一方、本件借入れがXに不当な経済的不利益をもたらすものであったとはいえない。そうすると、Xによる本件借入れについては、法人税の負担が減少するという利益を除けばこれによって得られる経済的利益がおよそないとか、あるいは、これを行う必要性を全く欠いているなどということとはできないから、専ら経済的、実質の見地において、純粹経済人として不自然、不合理なものとはいえず、したがって、経済的合理性を欠くものと認めることはできない。」⁽³²⁾。

よって、「本件においては、法人税法132条1項にいう『その法人の行為又は計算で、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結果となると認められるもの』に該当するということとはできないから、これに該当

金を調達すること。②日本法人を1つの統括会社の傘下にまとめること。③日本における音楽出版会社を合併により1社とすること。④日本法人の円余剰資金を解消し、ヴィヴェンディが為替リスクをヘッジすることなく、ユーロ市場での投資活動を行うことを可能にすること。⑤日本法人の資本構成に負債を導入し、日本の関連会社が保有する円建ての資産及び日本の関連会社が生み出す円建てのキャッシュフローに係る為替リスクを軽減すること。⑥業務系統と資本系統の統一を図ることにより経営を合理化・効率化すること、及びイギリス法人の余剰資金を減少させること。⑦日本法人を合同会社にすることにより、米国税制上のメリットを受け、又はデメリットを回避するとともに、Xを含む日本の関連会社の柔軟かつ機動的な事業運営を行うこと。⑧当時検討されていた日本におけるヴィヴェンディ・グループ外の音楽会社の買収に備えること。の8つである。

(32) 岩品信明 [2019] 21-22頁では、上記の地裁判断に関して、①を「目的の合理性」、②を「手段の相当性」、③を「原告からみた経済的合理性（経済的利益と経済的不利益）」と整理している。

租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）

することを前提としてされた本件各更正処分等はいずれも違法である。」と判示した。⁽³³⁾

(1) 争点1（法人税負担の不当減少要件の充足の有無についての判断基準）⁽³⁴⁾について

東京地裁では、経済合理性の有無を判断する具体的な判断基準に関して、以下のように述べている。「利益を産み出し、これを出資者である株主や社員に対して還元することを究極の目的とする会社にとっては、事業の目的に沿った種々の経済活動を遂行するに当たり、業務の管理・遂行上、財務上又

(33) 地裁判決では、BEPSの代表的な事例として取り上げられるデット・プッシュ・ダウンに関する記述もある。デット・プッシュ・ダウンとは、「一般に、親会社が、借入金の返済に係る経済的負担を、企業グループの資本関係の下流にある子会社に負担させることをいう。すなわち、企業グループは、事業に必要な資金を外部からの出資又は負債により調達し、調達した資金を企業グループ内の各社の資金需要に応じて分配するところ、外部から資金を借り入れた親会社がこれを子会社に出資する場合には子会社は負債の経済的負担を負わないのに対し、親会社が外部から借り入れた資金を子会社に貸し付ける場合には、負債の経済的負担が子会社に移転することになる。財務上の観点からは、規模が大きく多額の利益を計上している事業会社に対してより多くの負債を負担させることが合理的であり、税務上の観点からは、税率の高い国で多額の利益を計上し多額の税金を負担している会社に対してより多くの負債を負担させることが合理的であるとされている」。「多額の営業利益を計上している日本法人に負債を負わせれば、これにより日本法人の法人税の負担も減少することとなるが、税務上の目的と財務上の目的とは別個のものであり、上記のとおり財務上の観点から日本法人に負債を負わせることが不合理といえない以上、法人税の負担の減少という税務上の効果が併せて得られることをもって、かかる財務上の目的による行為の経済的合理性が否定されるものではないというべきである」。太田洋② [2019] 43頁は、こうした点からも地裁判決は、デット・プッシュ・ダウンを capital allocation のための手法として好意的に評価していると指摘する。その他、太田の上記指摘に賛成する意見として、中村繁隆 [2020] 3頁がある。

(34) 本事件の争点は、法人税法132条1項の適用に関する次の2点である。

（争点1）「その法人の行為又は計算で、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結果となると認められるもの」の該当性（争点2）本件各事業年度の「所得金額及び納付すべき法人税額」。

なお、本判決では、（争点1）における該当性が認められなかったため、（争点2）については判断が行われていない。

は税務上などの様々な観点から、利益を最大化し得る方法を法令の許容する範囲内で自由に選択することができる。仮に、税務署長が法人税法132条1項の適用に当たり、会社の経営判断の当否や、当該行為又は計算に係る経済的合理性の高低をもって『不当』か否かを判断することができる。とすれば、課税要件の明確性や予測可能性を害し、会社による適法な経済活動を萎縮させるおそれが生じるといわざるを得ない。したがって、当該行為又は計算が当該会社にとって相応の経済的合理性を有する方法であると認められる限りは、他にこれと同等か、より経済的合理性が高いといえる方法が想定される場合であっても、同項の適用上『不当』と評価されるべきものではない。そして、同族会社にあつては、自らが同族会社であることの特性を活かして経済活動を行うことは、ごく自然な事柄であつて、それ自体が不合理であるとはいえないから、同族会社が、自らが同族会社でなければなし得ないような行為や計算を行ったとしても、そのことをもって直ちに、同族会社と非同族会社との間の税負担の公平が害されることとはならない」との基準を示した。

その上で、東京地裁は、上記前提に基づいて、経済合理性を欠くか否かの判断をするための総合的な考慮基準として、「以上を踏まえると、同族会社の行為又は計算が経済的合理性を欠くか否かを判断するに当たっては、当該行為又は計算に係る諸事情や当該同族会社に係る諸事情等を総合的に考慮した上で、法人税の負担が減少するという利益を除けば当該行為又は計算によって得られる経済的利益がおよそないといえるか、あるいは、当該行為又は計算を行う必要性を全く欠いているといえるかなどの観点から検討すべきものである」とした。

上記の地裁判決の新規性について、太田は、「従来の学説や裁判例には見られなかった、新たな基準（『経済的利益ないし税以外の必要性の存否基準説』⁽³⁵⁾とも呼ぶべき基準）を示した。」としている（太田① [2019] 35頁）。

租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）

（2）経済的合理性の有無を判断する対象等について

また、東京地裁は、上記の基準を適用して経済的合理性の有無を判断すべき対象となる「その法人」とは、法132条1項の文理解釈から、「法人税につき更正又は決定を受ける法人（更正対象法人）をいう」と判示し、対象となる行為又は計算についても、同項の文言によれば「経済的合理性の有無を判断する対象となる行為又は計算は、法人税の負担を減少させる結果を直接生じさせる行為又は計算（直接起因行為）であると解するのが相当である。」とした。これを本件についてみると、「本件各事業年度におけるXの法人税額を減少させる結果を直接生じさせた行為（直接起因行為）は、本件借入れであり、Xは、本件借入れに基づきUMIF〔フランスのグループ法人：筆者加筆〕に対して支払った本件利息の額を本件各事業年度における損金の額に算入したために、課税対象所得が減少し、その結果法人税の額が減少したものである」と判示し、当該行為・計算の経済的合理性を認めた。

4 東京高裁判決の概要

（1）法人税法132条1項の「その法人の行為又は計算」の意義（行為・計算要件）

東京高裁は、まず、不当性要件の検討対象となる「その法人の行為又は計算」が何であるかを「行為・計算要件」とした上で、次のように判断した。

東京高裁は、「132条1項に基づく同族会社等の行為又は計算の否認は、同族会社等の行為又は計算で、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結果となると認められるものがあるときに、当該法人税の関係においてのみ、否認された上記行為又は計算に代えて課税庁の適正と認めるところに従い課税を行うというものである」との前提を確認した上で、「①被

(35) なお、地裁判決の当該基準は、高裁判決においては排斥されている。この点に関しては、後述する。

控訴人〔納税者〕は、本件各事業年度において、UMIF〔フランスのグループ法人〕に対して本件借入れに基づき支払った本件利息の額を本件各事業年度における損金の額に算入し、所得金額が減少した結果、法人税の負担が減少したこと、②これに対し、麻布税務署長（処分行政庁）は、法人税法132条1項に基づき、本件利息をUMIFに対する寄附金に該当するものとし又は本件借入れ及び本件利息をなかったものとして、本件各事業年度に係る所得金額を計算し、本件各更正処分をしたことに照らすと、麻布税務署長（処分行政庁）は、法人税法132条1項に基づき本件借入れを否認し、否認された本件借入れに代えてその適正と認めるところとして、被控訴人が本件各事業年度における損金の額に算入した本件利息の額を本件各事業年度の所得金額に加算することとして、本件各更正処分をしたものといえることができる。」とし、上記①及び②に関して、「そうすると、本件各事業年度における被控訴人の法人税につき、これを容認した場合には法人税の負担を減少させる結果となる『その法人の行為又は計算』は、本件借入れであると認められる。このことは、本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する控訴人の主張に照らしても明らかである。

これに対し、控訴人主張に係る本件一連の行為又はこのうち本件設立を除く各行為は、以上に説示したところに照らし、本件借入れを除けば、これを容認したとしても、本件各事業年度における被控訴人の法人税の負担を減少させる結果となるとは認められない。」として、「本件借入れ以外の控訴人主張に係る上記各行為は、本件各更正処分の適法性を検討するに当たり、法人税法132条1項に基づく同族会社等の行為計算の否認の対象となる『その法人の行為又は計算』に当たるとはいえない。」と判示した。

(2) 不当性要件該当性に関する高裁判決の結論

高裁判決は、一連の組織再編取引等を検討した後に「以上の諸点を総合す

租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）

れば、本件再編成等スキームに基づく本件組織再編取引等は、不自然なものではなく、税負担の減少以外にこれ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したと認められる。このことは、控訴人主張のように被控訴人とUMKK〔被控訴人に吸収合併された日本法人〕を経済的、実質的に一体のものとして、本件組織再編取引等の前のUMKKの状況からその後の被控訴人の状況への変化を捉えたとしても、異なるものではない。そして、以上に加え、本件借入れの目的、金額、期間等の融資条件、無担保としたことの理由等を個別に検討したところに照らしてみても、本件借入れが専ら経済的、実質的見地において純粋経済人として不自然、不合理なもの、すなわち経済的合理性を欠くものであるというべき事情は見当たらない。そうすると、本件借入れは、同族会社であるためにされた不自然、不合理な租税負担の不当回避行為とはいえず、法人税法132条1項にいう『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』に当たらないと解するのが相当である。」（下線筆者）と判断して、高裁においても納税者全面勝訴の判決を下した。

5 小 括

(1) 東京地裁判決の示した経済的合理性基準説とその判断基準

地裁判決は、経済的合理性基準説の立場に立つ点ではIBM事件控訴審判決と同様である。しかしながら、「当該行為又は計算が当該会社にとって相応の経済的合理性を有する方法であると認められる限りは、他にこれと同等か、より経済的合理性が高いといえる方法が想定される場合であっても、同項〔法132条1項〕の適用上『不当』と評価されるべきものではない。」と述べている。更に、「同族会社が、自らが同族会社でなければなし得ないような行為や計算を行ったとしても、そのことをもって直ちに、同族会社と非同族会社との間の税負担の公平が害されることとはならない。」とも述べてい

る。

こうした点を捉えて、本判決は、IBM 事件控訴審判決がテーゼとして明確に打ち出した独立当事者間取引基準説を採っておらず、不当減少性要件が充足される場合をより狭く解していることは明らかであるとする見方が存在する（太田② [2019] 39頁）。

(2) 東京地裁判決と東京高裁判決の相違点（その1）

高裁判決も、経済的合理性基準説の立場を採用することを明らかにしているが、この点は地裁判決と同様である。なお、この経済的合理性基準説に関して、地裁判決は「同族会社にあつては、自らが同族会社であることの特性を活かして経済活動を行うことは、ごく自然な事柄であつて、それ自体が不合理であるとはいえない。」と判示し注目されていた。しかしながら、この判示に対しては、法132条の趣旨はあくまで同族会社と非同族会社との間における税負担の公平を維持することが、その使命であり、その点において上記の言及は理解し難いとの批判があつた（吉村 [2020] 180頁）。

高裁判決はそのような批判に対して、地裁判決の上記の判示を事実上否定し、「経済的合理性を欠く同族会社等の行為又は計算が、同族会社であるためにされた不自然、不合理な租税負担の不当回避行為として、不当性要件に該当することになる。」と判示したとの見方がある（太田＝増田① [2020] 45頁）。

(3) 東京地裁判決と東京高裁判決の相違点（その2）

不当性要件につき経済的合理性基準説を採用する場合においても、「経済的合理性」をどのように判断するか（どのような観点からみるのか）が重要である。この点において、地裁と高裁の判断は明らかに異なっている。

被控訴人（納税者）は、東京地裁で示された「納税者有利」の経済的合理性基準の判断として注目を集めた判決内容の「法132条1項の不当性要件につき、経済合理性基準を踏まえて、法人税の負担が減少するという利益を除

租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）

けば当該行為又は計算によって得られる経済的利益がおよそないといえるか、あるいは、当該行為又は計算を行う必要性を全く欠いているといえるかという観点から判断すべき」との主張をしていた。

しかしながら、高裁判決は「組織再編成を含む企業再編等は、その形態や方法が複雑かつ多様であり、基本的には、いかなる必要性に基づいてどのような形態、方法で行うかにつき当該企業集団の自立的判断に委ねられるものであるが、前記のとおりこれを利用する巧妙な租税回避行為が行われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあること、企業再編等の一環として行われる行為につき、何らかの事業目的等を作成し又は付加することも比較的容易であること等からすると、企業再編等の一環として行われた同族会社の行為又は計算の不当性要件該当性を上記のような観点から判断することになれば、当該行為又は計算を行う必要性のほとんどが租税回避目的であって、税負担の減少以外の経済的利益がごく僅かである場合でも、経済的合理性があるとされかねない。このようなことは、不当性要件の的確な判別を困難にするものとして、法人税法第132条の趣旨及び目的に反し、相当でもない。」として、地裁の判断を明確に否定している（前掲注(35)参照）。

（4）東京地裁判決と東京高裁判決の相違点（その3）

地裁判決は、「経済的合理性の有無を判断する対象となる行為又は計算は、法人税の負担を減少させる結果を直接生じさせる行為又は計算（直接起因行為）であると解するのが相当である」と判示していた。

これに対して、高裁判決は、「直接起因行為」といった媒介項を設けず、端的に、ある行為又は計算を認容した場合に法人税の負担が減少する結果となるのか否かを基準としている。こうした点を踏まえて太田＝増田は、高裁判決は地裁判決とほぼ同様の判断基準を採用しつつも、論理構成を簡素化したものと評価できるとしている（太田＝増田① [2020] 45頁）。

おわりに

「IBM 事件控訴審判決」と「ユニバーサルミュージック事件」の控訴審判決との判示の相違点について再度ここで整理しておく。

「IBM 事件控訴審判決」は、国側（被告）の主張に沿って、当該一連の行為が、本件税額圧縮の実現のために「一体的に行われたものかであるか否か」について検討し、「持分取得、本件増資、本件融資及び本件株式購入と一体的に行われたことを認めるに足りる証拠はない」と判示して、結論的には、納税者側全面勝訴の判決を下している。

これに対して、「ユニバーサルミュージック事件判決」は、本件借入れが、「本件 8 つの目的」に基づく「本件再編成等スキームに基づく本件組織再編取引等」の一環を成す行為であることは認めつつ、「IBM 事件控訴審判決」とは異なり、それが「本件再編成等スキームに基づく本件組織再編取引等」を構成する他の取引ないし行為と「一体的に行われたものであるか否か」を特に検討することはしていない。国側の本件課税処分等も、結局は、本件借入れを否認して、損金の額に算入していた本件支払利息の額を所得金額に加算するというものに過ぎない点を捉えて、本件で、不当性要件の検討対象たる「その法人の行為又は計算」に当たるのは、「本件借入れに限られる」と判示している。

また、「ユニバーサルミュージック事件判決」では、法132条1項の不当性要件について緩やかな解釈（「独立当事者基準」とよばれる基準）を示した「IBM 事件控訴審判決」の判断枠組みを、同じ裁判所である東京高裁で採用せずに結論を導いている。さらに当該判決は、取引ないし行為等の「不自然さ」及び「税負担の減少以外にこれ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」に着目する点で、「実質的に異常変則性・正当理由併用説の考え方を取り入れた判断方法を用いたものとして、重

租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）

要である。」との評価が存在する（太田＝増田② [2020] 63-64頁）。

こうした近時の同族会社の行為計算否認規定を巡る各論者の見解については、なお流動的といった見方が妥当するかもしれない。すなわち、税負担を「不当に減少させる結果」の解釈についても、「経済的合理性基準説」が有力であるとはいえ、「経済的合理性基準」の判断に関しては、納税者の税負担の減少の主観的意図の存在に着目するものから、逆に、独立当事者間取引を基準に引き直そうとする客観的装いを帯びるものまで、判断基準に関して種々の考え方がなお存在する（田中 [2017] 51頁）、との指摘がある。

同族会社の行為計算否認規定の「不当性」要件の解釈・適用の基準として、従来の判例・学説の集積から形成された「経済的合理性基準説」の内容は、⁽³⁶⁾論者により評価が異なり、個別の事件ごとに、裁判所においてもその判断基準自体に幅をもつ捉え方になる傾向がみられる。すなわち、第1として「不当性」要件の適用基準としてのハードルは、従来より低くなりつつあった。課

(36) 「不当性」要件の判断基準としては、従来から次のような学説が有力である。「ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう。そして、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で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場合のことであり、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で行われる取引（アメリカ租税法で arm's length transaction（独立当事者間取引）と呼ばれるもの）とは異なっている取引には、それにあたり解すべき場合が少なくないであろう。この規定の解釈・適用上問題となる主要な論点は、①当該の具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か、②その行為・計算を行ったことにつき正当な理由ないし事業目的があったか否か、および③租税回避の意図があったとみとめられるか否か、である。（下線及び番号は筆者）」金子宏 [2015] 471-472頁。さらに、第21版 [2016] では、「この規定の解釈・適用上問題となる主要な論点は、①当該の具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か、および②その行為・計算を行ったことにつき租税回避以外に正当な理由ないし事業目的があったか否か、である（本書17版以降、従来の説を修正し、3つの基準を挙げてきたが、第3の基準（租税回避の意図があったか否かの基準）は、第2の基準の主観的側面であり、いわば繰り返しであるから、この版 [=21版] 以降は削除する。）」としている。金子宏 [2016] 478頁。

税庁側は、「IBM 事件」の高裁判決において、「不当性」の判断基準として国側が主張した独立当事者間取引を基準に引き直しをすることの妥当性が認められたことを受けて、すでに課税実務でもそのような課税処分をする動き（例えば、平成28年6月6日の裁決事例⁽³⁷⁾）が見受けられるようになっている。こうした傾向は、懸念すべき事態であると考えられる。

上記の通り、平成後期の「IBM 事件」の東京高裁判決（東京高判平成27年3月25日。最高裁の不受理により確定。）により、法人税法132条の射程が相当広がる可能性がある事態を招いていたが、いまだ最高裁では、独立当事者基準の是非についての実質判断はなされていない。「ユニバーサルミュージック事件判決」の登場により、高裁レベルでは、法132条1項の不当性要件の意義について、独立当事者基準を採用すべきことが固まっているとはいえない状況が明確となり、その点においても、本判決は重要な意義を有するとの評価（太田＝増田②〔2020〕64頁）があるが、筆者も同意見である。

はたして令和初期の「ユニバーサルミュージック事件」の東京高裁判決で、

(37) 受注単価を超える外注単価で子会社に対して行われたシステム開発を法人税法132条で否認した平成28年6月6日の裁決事例【広裁（法）平27-17】において、国税不服審判所は、「法人税法第132条第1項が同族会社と非同族会社との間の税負担の公平を維持する趣旨であることに鑑みれば、当該行為又は計算が、純粋経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的合理性を欠く場合には、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引と異なっている場合を含むものと解するのが相当である。」と IBM 事件の東京高裁と同様の判断を示し、「請求人が、本件各事業年度において、子会社外注単価を5250円に、次いで7000円に増額したことは、独立当事者間の通常の取引と異なるものといえ、経済的合理性に欠ける。したがって、上記増額によって生じた各損失額が損金の額に算入されたことによる法人税の負担の減少は、法人税法第132条第1項に規定する『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結果となると認められるもの』と評価することができる。」として、請求人（納税者）の主張を退けた。なお、本件裁決に関して、ニュース特集「行為計算否認、ヤフー及び IBM 判決の影響鮮明」T&A master 695号（2017年）7頁では、「かつては“伝家の宝刀”と言われるほど適用件数が少なかった法人税法132条だが、本件は今後その適用件数が増えることを示唆していると言えそうだ。」としている。

租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）

前述の課税実務の流れに歯止めがかかるか否かは、今後の状況（最高裁の動向等）を注視するしかないであろう。

加えて、「ユニバーサルミュージック事件」では法人税法132条が争点であったが、原告の行った「本件一連の行為」の中に「本件合併」が存在する関係で、組織再編成に係る一般的租税回避否認規定である法人税法132条の2における不当性要件の判断基準を併せて論じる評釈も存在する。すなわち、控訴審判決によって、「同族会社の行為計算否認規定」と「組織再編成に係る行為計算否認規定」の両者にわたって、不当性要件に関する判断枠組みが共通する領域が作り出されたことになるのか否かという議論である（吉村〔2021〕143頁）。法人税法132条と132条の2の両規定に共通する行為計算否認規定の不当性要件解釈の議論において、こうした論点も重要な課題であることを指摘しておきたい。これらの議論の整理は、次なる課題として別稿で引き続き検討を行うこととした。

文献リスト

- 青木孝徳ほか『改正税法のすべて（平成18年版）』（大蔵財務協会・2006年）。
- 秋元秀仁「同族会社等の行為又は計算の否認の規定（法132）の適否についての判決の概要～東京地判平成26年5月9日：法人税更正処分取消請求事件～」週刊税務通信3325号（2014年）。
- 秋元秀仁「同族会社等の行為又は計算の否認の規定（法132）の適用の可否に関する判決の概要～東京高判平成27年3月25日：各法人税更正処分取消等、通知処分取消請求事件～（原審：東京地判平成26年5月9日）週刊税務通信3375号（2015年）。
- 今村隆『現代税制の現状と課題（租税回避否認規定編）』（新日本法規・2017年）。
- 入谷淳「日本 IBM 事件—東京地裁平成26年5月9日判決」税務弘報62巻10号（2014年）。
- 岩品信明「IBM 事件判決の検討東京地判平成26年5月9日〈ヤフー、IBM 注目判決が続々税務訴訟の最前線〉」ビジネス法務14巻9号（2014年）。
- 岩品信明「特集 TPR 事件、ユニバーサルミュージック事件を詳解 行為計算否認規定の適用をめぐる論点」経理情報1563号（2019年）。
- 太田洋・伊藤剛志『企業取引と税務否認の実務～税務否認を巡る重要裁判例の分析～』大蔵財務協会（2015年）。

- 太田洋①「ユニバーサル・ミュージック事件東京地裁判決の分析と検討〈上〉」月刊国際税務39巻11号(2019年)。
- 太田洋②「ユニバーサル・ミュージック事件東京地裁判決の分析と検討〈下〉」月刊国際税務39巻12号(2019年)。
- 太田洋＝増田貴都①「ユニバーサルミュージック事件東京高裁判決の分析と検討〈上〉」月刊国際税務40巻10号(2020年)
- 太田洋＝増田貴都②「ユニバーサルミュージック事件東京高裁判決の分析と検討〈下〉」月刊国際税務40巻11号(2020年)
- 岡村忠生①「BEPSと行為計算否認(2)」税研181号(2015年)。
- 岡村忠生②「最近の重要判例—IBM事件」ジュリスト1483号(2015年)。
- 金子宏『租税法〔第11版〕』(弘文堂・2006年)。
- 金子宏『租税法〔第20版〕』(弘文堂・2015年)。
- 金子宏『租税法〔第21版〕』(弘文堂・2016年)。
- 金子宏『租税法〔第23版〕』(弘文堂・2019年)。
- 金子宏ほか編『実践租税法大系(下)法人税編』(税務研究会・1981年)[武田昌輔執筆]。
- 木山泰嗣「法人税法132条の不当性要件の判断基準(上)—東京地裁令和元年6月27日判決・裁判所HP」税理62巻15号(2019年)。
- 木山泰嗣「法人税法132条の不当性要件の判断基準(下)—東京地裁令和元年6月27日判決・裁判所HP」税理63巻1号(2020年)。
- 清永敬次「税法における同族会社の行為計算の否認に関する戦後の判例」法学論叢74巻2号(1963年)。
- 清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房・1995年)(初出・1962年, 1967年, 1982年, 1985年)。なお, 同書は, ミネルヴァ・アーカイブズ『租税回避の研究』として2015年に復刊されている。
- 品川芳宣「同族会社間の高額借入れと同族会社の行為計算の否認」T&A master 855号(2020年)
- 鈴木修「IBM事件, ユニバーサルミュージック事件 法人税法における同族会社の行為計算否認規定」税務弘報67巻13号(2019年)。
- 竹内綱敏「所得税における同族会社の行為計算否認規定の今日的意義—適正所得算出説と対応的調整—」税法学567号(2012年)。
- 竹内綱敏「法人税における同族会社の行為計算否認規定の今日的意義—法人税法132条と通常の課税要件規定との競合と選択—」税法学571号(2014年)。
- 竹内綱敏「組織再編成における行為・計算否認規定の解釈とその適用—法人税法132条と132条の2における『不当性要件』解釈論の検討—」税法学573号(2015年)。
- 竹内綱敏「ヤフー事件最高裁判決(平成28年2月29日)の検討—法人税法132条と132条の2の『不当性要件』の解釈・適用とその課題」税法学576号(2016年)。

租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）

- 武田昌輔編著①『DHC コメンタール法人税法』（第一法規出版・1979年）第5巻132条〔沿革〕。
- 武田昌輔監修②『DHC コメンタール所得税法』（第一法規出版・1979年）第4巻157条〔沿革〕。
- 田中治「所得税における同族会社の行為計算の否認規定」『同族会社の行為計算の否認規定の再検討—租税回避行為との関係を含めて—』（日本税務研究センター編・2007年）。
- 田中治「同族会社の行為計算否認規定のあり方」税研192号（2017年）。
- 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂・2018年）。
- 朝長英樹「検証・IBM 裁判〔第1回〕」T&A master 554号（2014年）。
- 中村繁隆「デット・プッシュ・ダウンと法人税法132条による否認—ユニバーサルミュージック事件（東京地裁令和元年6月27日判決）—」《WLJ 判例コラム》第195号（2020年）文献番号 2020WLJCC007。
- 成道秀雄「同族会社等の行為又は計算の否認規定の不適用—ユニバーサルミュージック事件—」税務事例研究 179号（2021年）
- 森・濱田松本法律事務所「最新事例解説ユニバーサルミュージック事件第一審判決（東京地裁令和元年6月27日判決）」TAX LAW NEWSLETTER Vol. 36（2019年）。
- 吉村政穂「最近の裁判例にみる租税回避否認規定の課題」租税研究846号（2020年）。
- 吉村政穂「ユニバーサルミュージック事件控訴審判決—新しい問題領域の発見と今後の展望」税務弘報69巻1号（2021年）。
- 米澤勝「同族会社等の行為計算の否認（法人税法132条）—ユニバーサル・ミュージック事件—（第一審：東京地方裁判所2019（令和1）年6月27日判決）」Profession Journal 348号（2019年）。
- 「検証・IBM 事件高裁判決〔第1回〕」T&A master 592号（2015年）。
- 「検証・IBM 事件高裁判決〔第2回〕」T&A master 595号（2015年）。
- 「検証・IBM 事件高裁判決〔第3回〕」T&A master 596号（2015年）。
- Interview 特集朝長英樹「ヤフー・IDCF 事件は『租税回避』の捉え方をどう変えたか」T&A master 634号（2016年）。
- 「行為計算否認，ヤフー及びIBM 判決の影響鮮明」T&A master 695号（2017年）
- 「対談大淵博義×太田洋 法人税法132条，132条の2とその運用の捉え方」税務弘報64巻1号（2016年）。
- 「東京地裁同族会社の行為計算否認を巡る事件で国敗訴」税務通信 No. 3565（2019年）。

その他、本稿での判決および判例集等の引用についての略号は、次の例によるほか、慣例にならった。

〔判 決〕

最判 最高裁判所（小法廷）判決

高判 高等裁判所判決

地判 地方裁判所判決

〔判例集等〕

民集 最高裁判所民事判例集

行集 行政事件裁判例集

訟月 訟務月報

税資 稅務訴訟資料