

2015年
7月号

IBM 事件控訴審判決の検討

執筆者: 園浦 卓

今回のニューズレターは、IBMグループの日本における中間持株会社である有限会社アイ・ビー・エム・エイ・ピー・ホールディングス(以下「納税者」といいます。)に対する同族会社の行為計算の否認規定(法人税法 132 条 1 項)の適用の是非が争われた事案について、納税者の全面勝訴となった 1 審判決である東京地判平成 26 年 5 月 9 日¹に次いで、同じく納税者の全面勝訴となった控訴審判決である東京高判平成 27 年 3 月 25 日(LEX/DB文献番号 25503893)(以下「本判決」といいます。)の概要を紹介いたします。

1. 事案の概要

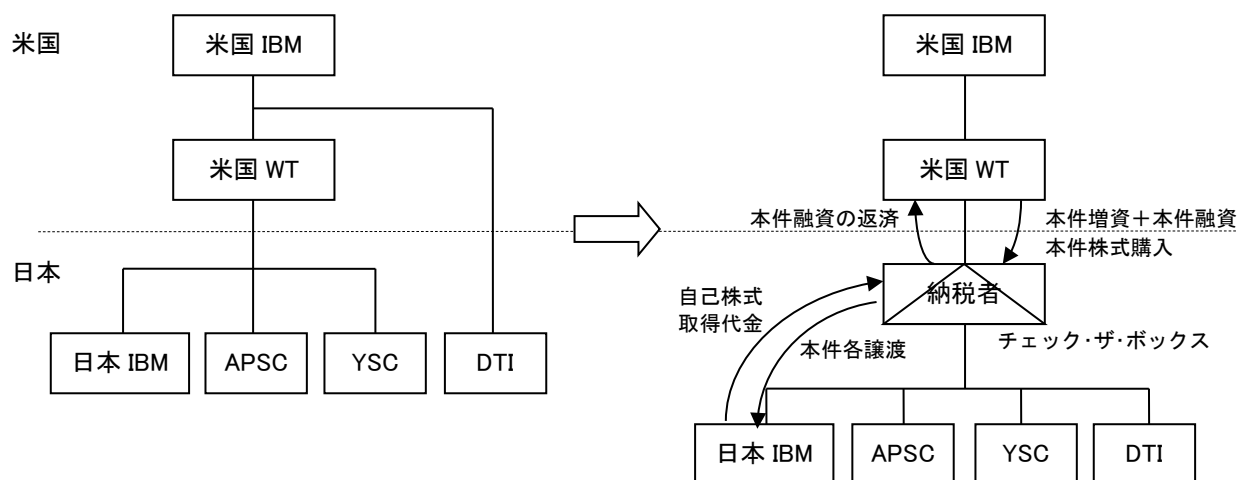
IBM グループは、2001 年から 2002 年にかけて、日本における中間持株会社として納税者を設置し、その下に、日本 IBM 等 4 社を置くこととする組織再編(以下「日本再編プロジェクト」といいます。)を実施しました。日本再編プロジェクトの具体的内容としては、米国 IBM の子会社である米国 WT(米国 IBM の海外の関連会社を統括する持株会社)がグループ外の第三者から休眠会社であった有限会社(本案件における納税者)を購入し、米国 WT の 100%子会社となった納税者は、米国 WT から日本 IBM 等 4 社の発行済株式の全てを買収し(以下「本件株式購入」といいます。)、その買収対価の一部を米国 WT からの増資(以下「本件増資」といいます。)によって得た資金で賄った上で、残額については準消費貸借としました(以下「本件融資」といいます。)

上記の組織再編後に、日本 IBM は、2002 年、2003 年及び 2005 年の 3 回に亘って自社株買いを行い、納税者は、本件株式購入における 1 株当たりの購入価格とほぼ同額の 1 株当たりの譲渡価格で、日本 IBM に対して同社株式を譲渡し(以下まとめて「本件各譲渡」といいます。)、本件各譲渡の譲渡代金として日本 IBM から受け取った金額を、本件融資の返済として米国 WT に送金しました。本件各譲渡の結果、納税者にはみなし配当と同額の株式譲渡損失が発生し、各事業年度の法人税の確定申告に

¹ 1 審判決の概要については、ビジネス・タックス・ロー・ニューズレター2014 年 7 月号(http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter_16303.html)参照。

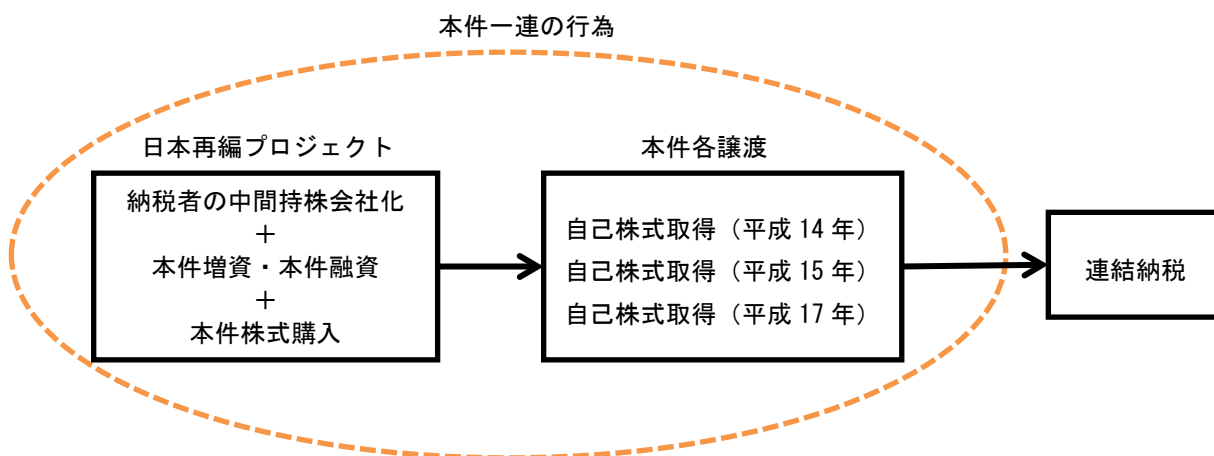
本ニューズレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

において繰越欠損金として計上していました。



その後、納税者は 2008 年度から連結納税を開始し、本件各譲渡により発生した繰越欠損金をみなし連結欠損金として連結納税グループに持ち込んだ後(法人税法 81 条の 9 第 2 項 1 号イ)、2009 年 4 月に当該連結欠損金を損金に算入せずに連結確定申告をしたところ、課税当局は、同年 5 月に当該連結欠損金を法人税法 81 条の 9 の規定に基づき損金の額に算入する旨の減額更正を行った後に、翌 2010 年 2 月になって、当該連結欠損金の発生基礎となる連結納税開始前の本件各譲渡による譲渡損失の発生(及びその結果としての繰越欠損金の発生)自体を否認する更正処分(以下「本件更正処分」といいます。)を行ったため、納税者は本件更正処分の取消しを求めて争っていました。

本件についての課税当局の当初の見立ては、米国 IBM は、平成 13 年度税制改正により法人株主に対するみなし配当額の計算における帳簿価額を基準とする取扱い(平成 13 年法律第 6 号による改正前の法人税法 24 条 1 項)が廃止されたことに着目して、納税者に意図的に株式譲渡損失を発生させることを目的として(即ち、租税回避の意図をもって)、さらには将来における連結納税の開始による譲渡損失の利用も想定して、日本再編プロジェクトを実施して日本 IBM と米国 WT の間に中間持株会社たる納税者を設置したものであって、米国 WT による納税者の持分取得、本件増資、本件融資、本件株式購入及び本件各譲渡に至る一連の行為(以下「本件一連の行為」といいます。)には、納税者に株式譲渡損失を発生させる以外の正当な理由ないし事業目的は存在しないことから、本件各譲渡による譲渡損失の発生は法人税の「不当」な減少と評価し得るというものでした。



かかる課税当局の主張に対して、原審判決は、①日本再編プロジェクトには正当な理由ないし事業目的がなかったとはいいい難く、また、②米国 IBM が主導して当初から租税回避の意図をもって本件一連の行為を計画・実行したという課税当局の見立てとは整合し難い複数の事実関係が認められることから、本件一連の行為に租税回避の意図があったとも認定できないとして、本件更正処分を取り消す旨の判決を下しました。

2. 控訴審における主要な争点

課税当局側は、原審における敗訴を受けて、控訴審においては、日本再編プロジェクトの実施についての正当な理由ないし事業目的の有無と本件一連の行為における租税回避の意図の有無に関する原審での主張を全面的に撤回し、①法人税法 132 条 1 項の文理解釈及び改正経緯からすれば、同項の適用に当たり、同族会社に租税回避の意図があることは要件ではなく、②同族会社の行為又は計算が、同項における「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」に該当するか否かは、「専ら経済的、実質の見地において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であるところ、「当該行為又は計算が、独立当事者間の通常取引とは異なり、それによって当該同族会社の益金が減少し、又は損金が増加する結果となる場合には、特段の事情がない限り、経済的合理性を欠くというべきである」という判断基準を提示した上で、本件一連の行為は、IBM グループが日本国内において負担する源泉所得税額を圧縮しその利益を米国 IBM に還元すること(以下「本件税額圧縮」といいます。)の実現のために一体的に行われたものであるところ、本件一連の行為は、独立当事者間の通常取引とは明らかに異なるもので経済的合理性を欠くものであり、その結果、納税者は、本件税額圧縮を実現しただけでなく、本件各譲渡による巨額の有価証券譲渡に係る譲渡損失額を計上し、法人税の負担を減少させたものであるから、本件一連の行為を構成する本件各譲渡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」に該当するという主張を行いました。

3. 本判決の内容

(1) 法人税法 132 条 1 項の適用要件と「不当に」の判断基準

法人税法 132 条 1 項の適用要件としての租税回避の意図の要否については、同項の文言及びその過去の改正の経緯からして、同族会社に租税回避の意図があることは(独立の要件としては)不要であると解するのが通説的見解であり、本判決もかかる従来からの通説的考え方を踏襲し、法人税法 132 条 1 項の適用要件として同族会社に租税回避の意図があることは不要であると判示しました。

もっとも、本判決は、納税者側が同項の「不当に」の要件の充足性を判断するための基準として主張した「同族会社の行為又は計算が経済的合理性を欠く場合とは、当該行為又は計算が、異常ないし変則的であり、かつ、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であることを要する」旨の主張に対しては、「法人税法 132 条 1 項の『不当』か否かを判断する上で、同族会社の行為又は計算の目的ないし意図も考慮される場合があることを否定する理由はないものの…当該行為又は計算が経済的合理性を欠くというためには、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こと、すなわち、専ら租税回避目的と認められることを常に要求し、当該目的がなければ同項の適用対象とならないと解することは、同項の文理だけでなく上記の改正の経緯にも合致しない」として、納税者側の主張を排斥しました。

その上で、本判決は、法人税法 132 条 1 項における「不当に」の要件の判断基準として、「経済的合理性を欠く場合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であり、経済的合理性を欠く場合には、独立当事者間の通常取引と異なっている場合を含む〔傍点筆者〕と判示し、独立当事者間の通常取引と異なっている取引であれば当然に法人税法 132 条 1 項における「不当に」の要件を充たすことになるとの判断を示しました。

この点、法人税法 132 条 1 項における「不当に」の要件の判断基準として、納税者側と課税当局側の双方が参考にしたと考えられる金子宏名誉教授の見解は、①「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」、②「独立・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(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の中には、それにあたると解すべき場合が少なくないであろう」[傍点筆者]というものであり²、上記①又は②の一方のみの基準を採用するものではありません。また、上記②の要件に関しても、「含む」ではなく「少なくないであろう」という表現が用いられており、独立当事者間の通常の取引とは異なっている取引であれば当然に「行為・計算が経済的合理性を欠いている場合」に該当するとされているわけではありません³。

本判決は、納税者側が主張した上記①の要件を採用できない理由として、「法人の諸活動は、様々な目的や理由によって行われ得るのであって、必ずしも単一の目的や理由によって行われるとは限らないから、同族会社の行為又は計算が、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という要件の存否の判断は、極めて複雑で決め手に乏しい」という理由を挙げていますが、同族会社の行為計算について、正当な理由ないし事業目的が存在する場合(すなわち、租税回避目的ではないと認められる場合)であっても、それが独立当事者間取引とは異なるという理由だけで否認されると解するのは、法人税法 132 条 1 項の射程範囲を、従来の学説上一般に考えられていた範囲よりも大きく拡張するものであり、また、同項を実質的にあたかも移転価格税制と同様に取り扱う点において、同項を租税回避行為の否認規定と捉える通説的見解とは相容れない立場であるといえます。

(2) 本件一連の行為の一体性

上記(1)で述べたとおり、法人税法 132 条 1 項の適用要件として、同族会社に租税回避の意図があることは(独立の要件としては)不要であるとしても、実務的には、租税回避の意図は同項の「不当に」の要件の評価根拠事実の一つとして主張される場合が多く、本判決の原審においても、本件一連の行為における租税回避の意図の有無が争点の一つとなっていました。

しかしながら、原審において課税当局側が、納税者が中間持株会社として置かれた当初から連結納税制度を利用して本件各譲渡により譲渡損失額を連結所得の金額の計算上損金の額に算入することが想定されていたと推認されることから、本件各譲渡を含む本件一連の行為には租税回避の意図が認められる旨の主張を行っていたのは、単に本件一連の行為の不当性を基礎付ける評価根拠事実の一つとして主張していたのではなく、本件一連の行為を構成する複数の行為が一体の行為として IBM グループによって当初から計画・実施されたものであることを立証するためでもありました。

そもそも、課税当局が法人税法 132 条 1 項を適用して否認した直接の行為は、納税者による本件各譲渡(日本 IBM による自己株式取得)であり、それ以前の納税者の中間持株会社化(日本再編プロジェクト)自体は直接の否認の対象とはなっていません。それにもかかわらず、原審において本件各譲渡以外の本件一連の行為(すなわち日本再編プロジェクト)の事業目的や経済的合理性が争点とされたのは、本件各譲渡それ自体を単独で評価した場合には不当性は認められない場合であっても、本件一連の行為を全体として評価した場合に不当性が認められる場合には、本件一連の行為を構成する本件各譲渡について否認することができるという課税当局側が主張する否認の枠組みが前提とされていたからです。

² 金子宏『租税法[第 20 版]』471 頁参照。

³ なお、金子宏名誉教授は、従前は「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みでなく、独立・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……とは異なっている場合も含む」[傍点筆者]との表現を用いていましたが(『租税法[第 16 版]』421 頁参照)、同書第 17 版からは、現在の表現に改めています(『租税法[第 17 版]』431 頁参照)。

控訴審では、課税当局側は、本件一連の行為が租税回避の意図をもって当初から一体の行為として計画・実行されたものであることの立証を断念したため、かかる租税回避の意図に代わる本件一連の行為の一体性を基礎付ける事情として、本件税額圧縮の目的を持ち出して主張するに至ったといえます。

それに対して、本判決は、本件一連の行為の一体性について、①本件税額圧縮の目的を達成するためには、日本再編プロジェクトにより納税者が日本における中間持株会社として設置されて、日本から米国への送金方法が配当ではなく本件融資の返済に置き換えられれば十分であり、日本国内における日本 IBM から納税者への利益還元の方法が通常の配当であるか自己株式取得であるかにより本件税額圧縮の実現が影響を受けることはないこと、②日本再編プロジェクトの実施後における米国 IBM と日本 IBM との間の協議の状況や、日本 IBM による利益還元手法(配当か自社株買いか)の選択の状況に照らしても、資金需要の必要性や資金効率の改善という観点から、日本 IBM からの利益の還元が、いかなる時期、規模、方法によることが望ましいか判断していたことは明らかであると認定し、本件各譲渡が、本件税額圧縮の実現のため、納税者の中間持株会社化(日本再編プロジェクト)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して、本件一連の行為の一体性を否認しました。

(3) 経済的合理性を検討すべき行為の範囲と否認対象行為である本件各譲渡の経済的合理性

本判決は、本件各譲渡とそれ以外の本件一連の行為である日本再編プロジェクトが本件税額圧縮という共通目的の実現のために一体的に行われたとは認められない以上、本件一連の行為について、全体として経済的合理性を欠くかどうかを判断することは相当ではなく、本件各譲渡以外の納税者の行為(本件融資、本件増資及び本件株式購入)が、個別적으로見ても経済的合理性を欠くとする課税当局の主張は主張自体失当であると判示しました。その上で、本件各譲渡それ自体の経済的合理性については、その取引価格は独立の専門業者によって算定されたもので、その算定過程及び算定結果が不合理であると認めるに足りる証拠はないこと等を理由として、本件各譲渡がそれ自体で独立当事者間の通常取引と異なるものとはいえないと判示し、よって、本件各譲渡による譲渡損失の発生が法人税法 132 条 1 項にいう「不当」なものと評価することはできず、本件更正処分は、違法であって取消しを免れないと判示しました。

4. まとめ

本判決は、結論としては、本件一連の行為を構成する日本再編プロジェクトとその後の本件各譲渡が、本件税額圧縮の実現のために一体的に行われたことを認めるに足りる証拠はなく、また、本件各譲渡がそれ自体で独立当事者間の通常取引と異なるものであり経済的合理性を欠くとも認められないとして、本件更正処分を取り消し、納税者側全面勝訴の判決を下しました。そもそも、課税当局側は、本件各譲渡を単独で評価した場合には、その不当性を立証することが困難であると判断したために、本件一連の行為が全体として「不当」と評価されることを根拠に本件更正処分を行ったと考えられる以上、本件一連の行為の一体性の立証に失敗した時点において、課税当局側の敗訴は確定的であったといえます。

他方において、本判決は、法人税法 132 条 1 項の「不当に」の要件に関する従来通説の見解及び一部の下級審裁判例による解釈を否定して、課税当局が提示した「不当に」の要件の判断基準そのものは是認しました。本判決に対しては、課税当局側が上告受理申立てを行っています。原審及び控訴審において認定された事実関係を前提とする限り、最高裁において、結論自体が覆る可能性は極めて低いものと思われます。しかしながら、本判決は、法人税法 132 条 1 項の「不当に」の要件に関する判断基準として、従来通説及び下級審裁判例において一般的に受け入れられていた基準を大幅に緩和することになる独自の基準

を採用するものであり、「不当に」の要件の解釈について最高裁の判断が示されることなく本判決が確定した場合には、同項の適用範囲について課税実務に混乱が生じることが懸念されます。納税者の予測可能性の確保を図るためにも、今後の判例及び学説における議論を通じて、「不当に」の要件の充足性に関する明確かつ客観的な判断基準が確立されることが望まれます。

以上



そのうら たく
園浦 卓

西村あさひ法律事務所 カウンセル 弁護士

t_sonoura@jurists.co.jp

2001年弁護士登録。各種の企業取引・金融取引に関する税務アドバイス、税務調査対応、租税争訟の代理等を行うほか、証券化を中心とするファイナンス取引を手掛けている。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html>に掲載しておりますので、併せてご覧ください。

(当事務所の連絡先) 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル 〒107-6029
Tel: 03-5562-8500(代) Fax: 03-5561-9711

E-mail: info@jurists.co.jp URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2015