

ヤフー裁判との比較から見えてくる真の論点とは？

検証・IBM裁判

〔第1回〕

今年になって相次いで判決が出たヤフー・IDCF事件（東京地裁 2014年3月18日判決）とIBM事件（同5月9日判決）は、税額が巨額にのぼることや「租税回避」に該当するかどうかで争われていることなどの共通点があるが、判決は、ヤフー・IDCF事件では国側が全面勝訴し、IBM事件では納税者側が全面勝訴するという対照的な結果となっている。

また、判決の内容を見ても、ヤフー・IDCF事件では法人税法132条の2の解釈に踏み込んでいる一方、IBM事件では、事実認定に関する記述に終始した感がある。同じ租税回避に関する訴訟であるにもかかわらず、勝敗を含め、なぜ両判決の内容がこれほど異なるのかを突き詰めると、「証拠資料の量」の問題に行きつくとともに、IBM裁判における別の論点も浮かび上がってくる。

ヤフー・IDCF事件において国側で助言を行うとともに鑑定意見書を書き、また、IBM事件で適用されている法人税法61条の2、24条1項4号及び連結納税制度の創設を自ら手掛けた朝長英樹税理士に話を聞いた。

ヤフー事件とIBM事件では「欠損金」の性格が全く異なる

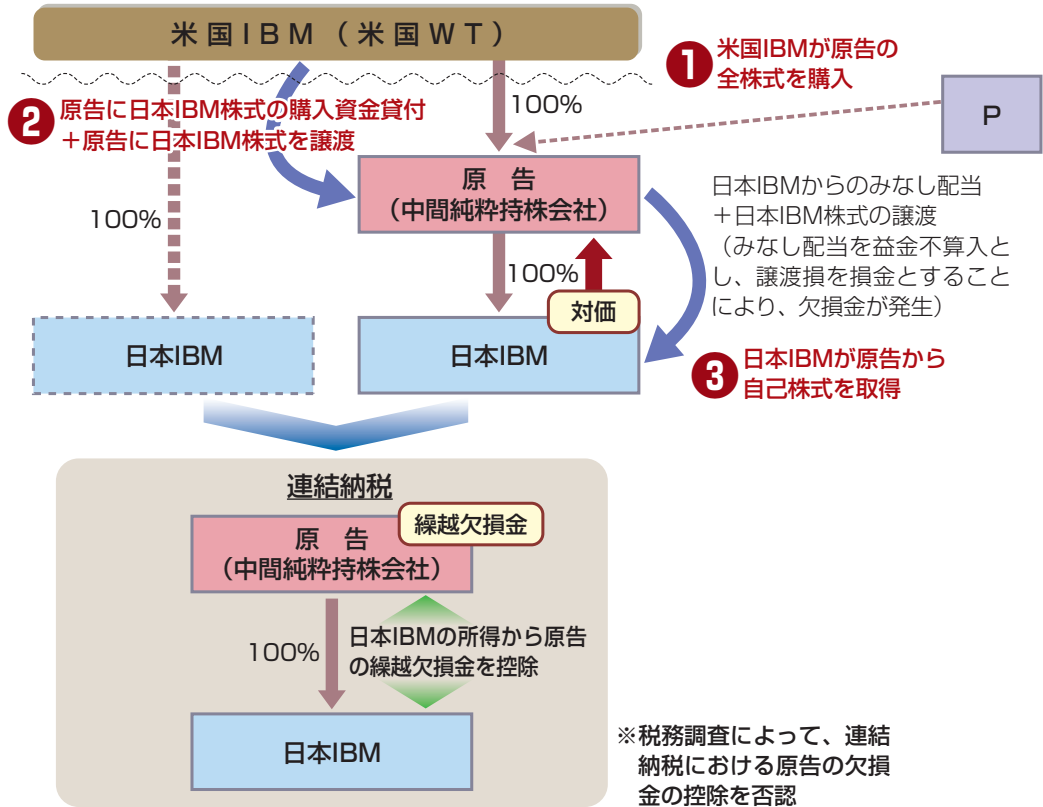
——ヤフー・IDCF事件とIBM事件は、正反対の判決になりました。結論だけでなく、判決文の書き方も相当違うものになっていますね。

朝長 そうですね。ヤフー・IDCF事件の判決文の裁判所の判断の部分は、法人税法132条の2の解釈に踏み込んだものとなっているのに対し、IBM事件の判決文の中で裁判所の判断に関する部分は、「……とまではいい難い」「……とまでは断定し難いものというべきである」

「……とは認めがたいというべきである」というような言い回しが目に付きます。これは、IBM事件では事実関係を判断する証拠資料が非常に少なかったということを示すものと考えています。

——ヤフー・IDCF事件では、かなり深度のある税務調査がなされていたと聞いています。納税者側の「守り方」が違っていたということでしょうか。

【図】 日本IBM事件の概要図



朝長 そうですね。2つの事件には、そのような違いがあったことは確かだと思います。

——朝長先生が国側で鑑定意見書を書かれたヤファー・IDCF事件はさておき（本誌542号、545号、546号のインタビュー記事参照）、IBM事件の今後についてはどのようにお考えですか？

朝長 IBM事件の判決は、高裁で覆る可能性が残されている、と感じます。覆る可能性が高いとは思いませんが、一定程度、覆る可能性がある、と思っています。

——それは何故でしょうか？

朝長 ヤファー事件は、現実に被合併法人に発生した欠損金を合併法人に引き継いで控除しようとしたところ、それを否認されたものですが、IBM事件は、判決の中身を良く見てみると、現実には発生しないはずの欠損金を発生させて

税金を減らしたということではないのかと思われるからです。

——少なくとも税務当局はそうに見るかも知れませんね。

朝長 国側に立つとか納税者側に立つとかいうことではなく、中立公平な立場に立ってどのように考えるのが正しいかが重要です。先日、IBM事件の判決を読んだ税理士の方が、「ヤファー事件では実際に損が発生しているわけだから、控除を認めるかどうかという議論があってもよいかもしれないが、IBMの場合は実際にはものすごく儲かっていて損をしていないのに、税金の計算上でだけ損が出るというのは腑に落ちないですよ」と言っていました。ちなみに、この方は国税OBではありません。税務の専門家としては、これが普通の感覚ではないでしょうか。

IBM事件における“隠れた最大の争点”とは？

——我々が取材した税理士や弁護士には、IBM事件は控訴審でも同じ結果が出るのではないかと
言う方が多いですね。

朝長 そのようなご意見の方は、その判断理由についてどのようにおっしゃっていますか？

——ヤフー・IDCF事件については、「税務当局がたくさんの証拠を押さえているので、納税者はもう勝てない」という主旨のことを言われる方が多いですね。これに対しIBM事件については、マスコミ報道にもあったように、税務調査の最初から弁護士が立ち会って税務当局に対抗したうえ、日本の税務当局がアメリカのIRSに調査依頼をしても何も証拠が取れなかったということで、高裁で国が逆転するのは難しいだろうといった意見です。特に弁護士の方はIBMの調査対応に非常に注目していますね。実

際、税務調査にどのように対応したかで、ヤフー・IDCF事件とIBM事件では結果（判決）が異なっているわけですから。両事件の結果の違いは、税務調査対応の実務に少なからず影響を与えるのではないのでしょうか？

朝長 非常に大きな影響を与えますと思いますね。もちろん、IBM事件において、税務調査で把握されなかった資料で、判決に影響を与える可能性があるものが存在するの否か、存在するとしたらどのような内容のものがどの程度存在するののかということは、当事者以外誰にも分かりません。租税回避を疑わせる状況証拠はあるが、直接的な証拠資料がないという場合、裁判所がどのような判断を下すことになるのかという点は、IBM事件の“隠れた最大の争点”と言ってよいのではないのでしょうか。

証拠資料の少なさは、納税者にとって“両刃の剣”に

——確かにIBM事件では、ヤフー・IDCF事件と比べると、提案書やメールなどの証拠資料が明らかに少ない、という印象を受けます。

朝長 証拠資料が少ないのは、税務調査で十分な資料が把握できなかったことが原因だと考えられます。

税務調査においては、ほとんど同じことをやって同じように税金を少なくしているにもかかわらず、一方の会社では十分な証拠資料を把握することができ、他方の会社ではほとんど証拠資料を把握することができなかった、ということがよくあります。

証拠資料を十分に把握することができるのか否かは、調査官の調査能力と会社の担当者や税理士等の対応の仕方によって大きく変わってきます。

——証拠資料が不足していれば課税はできない

のでしょうか？

朝長 証拠資料が不足している場合には課税を行い難いことは間違いありませんが、課税できないということではありません。

それで課税できないということであれば、税務調査にはできるだけ協力しない方がよいということにもなりかねません。

——ただ、証拠資料が少ないということは、納税者にとっては有利ですね。

朝長 間違いなく納税者にとって有利な状態ですね。納税者にとっては「課税される理由がない」ということになりますから、訴訟等では、国側の主張に根拠がない旨を丹念に主張していくことになるでしょう。

一方、国側としては、少ない手がかりの中で、洞察力を働かせてどれだけの確実な事実認定を行い得るかが結果を左右することになりま

す。

もっとも、証拠資料がないということは、納税者も自らの主張を証拠づけるものが少ないということでもあり、納税者も国と同じように、少ない手がかりの中で自らが主張する事実関係を説明しなければならない、という難しい状態に置かれてしまう可能性があります。

——証拠資料がないということは両刃の剣でもある、ということでしょうか？

朝長 そうですね。国側が的確に事実関係を整理して主張を展開した場合、納税者は難しい立場に立たされることになりかねない、ということです。

全ての証拠資料が提示されたヤフー・IDCF事件

——先ほどもお話に出ましたが、ヤフー・IDCFの税務調査では、提案書やメールを含め、合併・分割に関する資料が大量に把握されているようですね。

朝長 税務調査で「把握された」ということではなく、会社側から「提出された」、「提示された」ということだったのではないかと考えています。

私もかつては税務調査を大の得意とする調査官でしたので（笑）、何が争われているのか、どのような資料が証拠資料として挙げられているのかを見れば、税務調査がどのような状態であったのかということは大体分かります。

——ヤフー・IDCFの税務調査はどのような状態だったのでしょうか。

朝長 2つの大きな特徴があると思っています。

1つは、ヤフーの税務調査よりもIDCFの税務調査の方がかなりレベルが高い、ということです。これは、調査官がヤフーの税務調査で知識と経験を積み、これをIDCFの税務調査に生かしたからでしょう。IDCFにおいては、明らかにヤフーよりも的確かつ効率的な税務調査が行われています。

もう1つは、ヤフー、IDCFの双方に言えることですが、税務調査に対して、証拠資料となるものを見せないとか、事実を話さないといった対応をした形跡が見受けられない、ということです。この点は敬服に値すると思います。

——百億円単位の税負担が生じるかどうかということですから、普通なら証拠資料を隠したくなりますよね。

朝長 ヤフー・IDCF事件のように複雑で税額も多額にのぼる租税回避の事案の場合には、隠ぺいや仮装に類する行為が行われる傾向があることは否定できません。このため、たとえ課税処分時には重加算税の対象となっていなかったとしても、裁判でそのような行為が指摘されることも十分にあり得ます。

しかし、ヤフーとIDCFに関しては、そのような形跡が全く見受けられません。ヤフーとIDCFのこのような正々堂々とした対応が、結果として、裁判において「租税回避」に当たるのか否かについて、他に例を見ないような非常に充実した議論が行われることにつながった、と感じています。

IBM事件は「国際的租税回避」として検討する必要

——ヤフーとIDCFの合併・分割スキームは、親会社のソフトバンクの税務担当部署で作られ

たとのことですが、税務調査では、この税務担当部署が、いつ何をどうしたのかまで詳細に確

認されているようですね。

朝長 そのようですね。ソフトバンクの税務担当部署がスキームの企画立案を行い、ある程度のところまで進行管理を行っていたものと思われれます。

——IBM事件では、アメリカで税務戦略の企画立案等が行われたようです。企画立案等が行われた場所が国内か海外かという点は、両事件の大きな違いですね。

朝長 そうですね。ヤフーとIDCFに関しては、親会社が国内にあって、その税務担当部署で企画立案と進行管理が行われており、しかも、先ほど申し上げたように、税務調査等に対する会社の姿勢は敬服すべきものであったことから、税務当局もすべてを分かった上で主張を行い、これを裁判所が判断をするという状態になっていたものと思われれます。

そういう意味では、IBM事件は、日本から見た「国際的租税回避」に該当するか否かという観点から検討する必要があると考えています。

——もう少し具体的に教えてください。

朝長 近年は、グーグル、アップル、アマゾン、スターバックスなどの国際的税務戦略が「国際的租税回避」として問題視されていますが、多国籍企業は、従来から、やり方や程度の差はあっても、「国際的租税回避」を行ってきたと言われていています。

この「国際的租税回避」とは、例えば次のように解説されています。

(1) 国際的租税回避の意義 本論に入る前に、国際的租税回避とはどういうものか、それに対する対抗措置としてどのようなものがあるか、簡単にみておこう。

一般に、「節税」と「脱税」は、合法か違法かで区別される。これに対し、「租税回避」は、合法か違法かがあいまいな灰色領域

を指す概念である。もともと境界領域にある概念であるため学説の定義もさまざまであるが、共通する骨子を抽出するならば、濫用により課税要件の充足を免れることを念頭に置くことが多い。租税回避のうち国際的な側面に関係するものを、**国際的租税回避** (international tax avoidance) と呼ぶ。

租税回避の例は、少なくとも回避しようとしている課税ルールの数以上存在しうる。一般的にあって、税制が人為的な線引きを設けている場合には、その潜脱が起こりやすい。特に国際的な局面では、グローバルな所得を地理的に切り分けるといって、いわば「影を切る (slicing the shadow)」ような作業を強えられるため、租税回避の問題がかなり深刻になる。しかも、各国がばらばらに課税を行う状況の下で、政府の立法的・司法的・行政的対応は、後手にまわったり、過剰包摂に陥ったりしがちである。

(増井良啓・宮崎裕子『国際租税法〔第2版〕』164・165頁(東京大学出版会、2011年))

——IBM事件を「国際的租税回避」に該当するかどうかという観点から検討する必要があるのは、アメリカで税務戦略が企画立案されたからでしょうか？

朝長 後でもう少し詳しく述べたいと思いますが、IBM事件は、IBMグループが日本とアメリカの税制をみて税負担の最小化を狙った行為を問題とするものであって、特に日本から見た場合、「国際的租税回避」と言わなければならない典型的な事件であると考えています。

——裁判では、同族会社の行為計算否認規定の適用が争われていますので、同族会社を念頭においた見方しかされていませんね。

朝長 「濫用により課税要件の充足を免れることを念頭に置く」「租税回避のうち国際的な側面に

関係するものを、**国際的租税回避** (international tax avoidance) と呼ぶ。「租税回避の例は、少なくとも回避しようとしている課税ルールの数以上存在しうる」「一般的にいて、税制が人為的な線引きを設けている場合には、その潜脱が起りやすい」「各国がばらばらに課税を行う状況の下で、政府の立法的・司法的・行政的対応は、後手にまわ(る)」というような文章は、そのままIBM事件に当てはまる、と考えています。

後で詳細に述べますが、事件の内容を詳しく見れば見るほど、「濫用」「租税回避のうち国際的な側面に関係するもの」「潜脱」「後手にまわる」という言葉は、本件にそのまま当てはまる、ということが分かってくるものと思います。

——なるほど。この国際的租税回避は法人税法132条の適用対象となるのでしょうか。

朝長 法令は、それが存在し続ける限り、常に、時代の変化に応じて適切に解釈し適用されるべきものです。

現在の法人税法においては、132条がIBM事件のような「国際的租税回避」即ち「租税回避のうち国際的な側面に関係するもの」に対応できる唯一の規定ということになります。

換言すれば、IBM事件においては、この法人税法132条を「国際的租税回避」=「租税回避のうち国際的な側面に関係するもの」に対応できるように解釈し適用するのか否かということが問われている、ということです。

——確かに、132条が創設されてから半世紀が経過しています。国際的租税回避への対処が問われる事件においては違った議論があり得るということでしょうか。

朝長 そうですね。IBM事件は、「同族会社の租税回避」の問題であるのか「国際的租税回避」の問題であるのかということを良く考える必要があると思います。第一審の判決文にある議論は、IBM事件に関するものとしては現在の社会通念を考慮しない時代錯誤に過ぎるものという印象を受けます。

アメリカの多国籍企業はアメリカで税務戦略を企画立案

——先ほどお話に出ましたグーグル、アップル、アマゾン、スターバックスなどの国際的税務戦略は、誰が考えているのでしょうか？

朝長 アメリカの多国籍企業の国際的税務戦略は、殆どの場合、アメリカの会社内部で企画立案が行われていると聞いています。某社では、200名以上の弁護士資格を持つ者が税務戦略の企画立案を行っている、と聞きました。

当然ですが、アメリカ以外の国の税制や税務執行の状況が良く分からないと、国際的な税務戦略を企画立案することはできませんので、国際的なネットワークを持つ税理士事務所や弁護士事務所と協働することが多いとのこと

——ヤフー・IDCF事件の場合には、専ら親会社のソフトバンクの税務担当部署の特定の人々がスキーム作りと進行管理を行っていたようですが、ヤフー・IDCF事件とIBM事件とでは、税務戦略の企画立案や進行管理の取組み方から既に大きな違いがあるということですね。

朝長 ヤフーで損金算入を否認された欠損金は約540億円ですが、IBM事件では損金算入を否認された欠損金は約4000億円で、争われている金額は桁違いとなっています。ヤフー事件の7倍という巨額の税額が問題になるわけですから、ヤフー事件の7倍の検討が行われたということでもおかしくないのではないのでしょうか。

巨額の欠損金が「何らの関心の対象ではなかった」という主張の評価が必要

——IBM事件では、ヤフー事件の7倍もの税額が問題となるスキームの企画立案が米国IBMで行われたということでしょうか？

朝長 ヤフー事件とは違って、IBM事件ではそこが良く分からない状態にあります。

判決文から判断すると、米国IBMの「日本再編プロジェクト」の作成部署のようにも見えますが、アメリカの巨大企業においては部署が専門化していますので、この「日本再編プロジェクト」を主催したり、これに参加したりした国際税務担当部署の人達の可能性もあるのではないかと考えています。

——はっきりしたことは分からない、ということでしょうか。

朝長 そうですね。ヤフー・IDCF事件においては、540億円の欠損金をどうするのかということを検討したことを確認できる資料がたくさん提供されていますが、IBM事件においては、数千億円の欠損金が発生することが初めから分かっているにもかかわらず、その巨額な欠損金をどうするのかということを検討した資料が見当たりません。

——原告のような中間持株会社を日本に置く形にすると、日本の税制上、そこに巨額の欠損金が発生することは初めから分かっているはずですが、この欠損金についてIBM側は、「本件各譲渡により原告に有価証券の譲渡損が生ずるこ

とや将来連結納税制度を利用してかかる譲渡損を利用することについては何らの関心の対象ではなかった。」と主張しています。ヤフー・IDCF事件の場合、裁判資料から推測すると、相当な検討が行われていますので、ヤフーと桁違いの巨額な欠損金が出るのが分かっているながら、「何らの関心の対象ではなかった」というのは、一般的な感覚からすると、違和感を覚える人も少なくなさそうですね。

朝長 「何らの関心の対象ではなかった」のか、あるいは最大の関心事項であったのかは、本件の事実認定の最も重要な点ですが、第一審判決では、原告のこの主張に対してどのように評価したのかが必ずしも明確ではありません。

ヤフー事件と比較すると、IBM事件においては、この主張の評価を行うための資料が決定的に不足していると感じます。金額の大きさ、企画立案部署と実行部署がアメリカと日本に分かれていることなどを考えると、IBM事件においては、ヤフー事件よりもはるかに多くの関係資料がアメリカはもとより日本にもあつてしかるべきだと思っています。しかし、現実には全く逆の状態になっているように見受けられます。

IBM事件の事実認定においては、裁判所は、必ずこの「何らの関心の対象ではなかった」という主張に対して明確な評価を下す必要がある、と考えています。

当初は「合併」によって欠損金を使用することが予定されていた？

——仮定の話になりますが、もしIBM側において、原告の巨額な欠損金を使用することが最大の関心事項であったということであれば、どのようにして使用することが予定されていたと考えられるのでしょうか？

朝長 原告と日本IBMの合併が予定されてい

たと思います。

原告の欠損金は、適格合併によって日本IBMに引き継ぐことができます。

IBM事件のケースで、実務家に同じ質問をしたとしたら、ほとんどの人が「合併」と答えるはずです。

この点に関連し、第一審判決では、国側の事実関係の見立てに、重要な部分で明らかに誤っていると思われるところがあります。

その1つは、「欠損金の計上が連結納税による将来の使用を予定して行われた」という部分です。

——国側の主張は、「連結納税によって使用することを目的に株式の譲渡損を計上した」というストーリーで組み立てられていますよね。判決ではそれが否定されているわけですが、この点に関しては、朝長先生も裁判所と同様のご意見ということですか？

朝長 それ为国側の主張の骨格になっていると

言ってもよいわけですが、欠損金の計上時にはまだ連結納税によってその欠損金を使用することができる仕組みにはなっていなかったので、国側としては、「将来、税制改正によって欠損金を連結納税で使用できるようになることを見越していた」という主張をせざるを得ないわけです。

このような国側の主張は、明らかな誤認と考えています。このような誤った事実認識が、自らの主張を説得力のないものになっています。

——国側の「連結納税で使用するつもりだった」という主張は見当違いということですね。

朝長 明らかな事実誤認であると思います。

計算誤りや修正があることは租税回避であることを否定するものではない

——判決では、原告がみなし配当の金額の計算を誤ったり自己株式の取得株式数などを事後に修正したりしていることを以って、欠損金に係る処理が計画的に行われているわけではないと捉え、租税回避であることを否定する理由の1つとしていますが、この点についてはどのようにお考えですか？

朝長 ヤフー事件においても、合併期日を3月30日とする不自然・不合理な合併が行われているわけですが、これは、当初の企画立案の段階で、IDCSの一番古い時期の欠損金の切捨てを防ぐことを狙ったものと思われます。そして、現実には、3月30日を期日として合併が実行されたわけですが、結果的には、2月に、IDCFを非適格分割によって設立して多額の譲渡益を計上することとなったことから、合併期日を3月30日にする意味はなくなりました。

この例からも分かりますとおり、租税回避スキームを作っても、全てがそのスキームどおりに動くとは限りません。現実には、全てスキームどおりに動いたというケースの方が珍しいのではないのでしょうか。

ルーティンワークでは、想定外のことが起こるということはほとんど考えられませんが、特別なことをやる場合には、想定外のことが起こることは決して珍しいことではありません。例えば、会社の部下に東京から青森まで荷物を運ぶように命じ、経路を指定したとしても、その部下が仙台辺りで道を間違えて到着が遅くなるというようなことはよくあることだと思います。しかし、仙台で道を間違えたからといって、「青森に荷物を運ぶ予定はなかった」ということにはならないはずですよ。

(第2回へ続く)

朝長英樹 ともなが ひでき

財務省主税局において、金融取引に係る法人税制の抜本改正（平成12年）・組織再編成税制の創設（平成13年）・連結納税制度の創設（平成14年）などを主導。

税務大学校研究部において、事業体税制等を研究。平成18年7月に税務大学校教授を最後に退官。現在、税理士。

日本税制研究所 代表理事、朝長英樹税理士事務所 所長