

「132条」で否認したことは妥当だったのか？

IBM事件が残した課題と 今後の実務への影響

平成22年2月19日に初めて課税処分が下されてから丸6年、ついにIBM事件が決着した。最高裁は先月2月18日付けで国側の上告受理申立てを不受理とすることを決定、これによりIBM事件の納税者勝訴の高裁判決が確定した。

予想外に早期の判決確定となったが、このIBM事件で勝敗以上に重要な意味を持つのが、高裁判決で示された法人税法132条（同族会社の行為又は計算の否認）の解釈だ。高裁判決の確定により、国は「経済的合理性がないものは、租税回避となる」という強力な否認の“武器”を手にしたとも言えるだけに、専門家の間では「今後の実務に非常に大きな影響が出てくるのではないか」との懸念が広がっている。

IBM事件の判決が確定したことで法人税法132条の解釈はこれからどうなるのか、また実務にどのような影響が出てくるのか、そして、そもそも国税当局が132条で否認を行ったことは妥当だったのか——財務省時代に自ら法人税法132条の2、132条の3の創設に携わった経験を持ち、132条の解釈や租税回避事件に精通する朝長英樹税理士に話を聞いた。

● 予想外の早期確定の理由は？

——IBM事件の判決確定は来年というのが大方の見方でしたが、予想外の早期確定となりました。上告不受理となるのは既定路線だったとはいえ、これはどのような理由によるものなのでしょうか。

朝長 IBM事件の高裁判決が出たのが昨年3月25日です。

一方、ヤフー・IDCF事件では、一昨年11月5日にヤフー事件、昨年1月15日にIDCF事件の高裁判決が出て、本年2月29日にいずれも最高裁が上告を棄却していますので、これらの

ケースと比べてみても、IBM事件はかなり早く確定したことが分かります。

このように予想外の早期確定となった詳しい理由は分かりませんが、最高裁の裁判官が国側の上告理由書を読んで、この事件については時間をかけて検討するまでもなく上告理由が無いと判断したことは間違い無いと思います。

——「そもそも課税自体が正しくなかったもので、どのような上告理由であっても上告は受理されなかった」ということでしょうか、それとも、「課税自体は正しいので、国側の上告理由

が異なるものであったとしたら、上告が受理されることもあり得た」ということでしょうか。

朝長 課税自体に課題があり、国側の上告理由にも課題があった、と考えています。

「譲渡損の損金算入」ではなく「みなし配当の益金不算入」を否認すべきだった

——「課税自体の課題」とは何でしょうか。

朝長 一昨年の貴誌のインタビュー（本誌559号21・27頁）でも申し上げましたが、IBM事件に関しては、本来は、子会社株式の譲渡損の損金算入を否認するのではなく、みなし配当の益金不算入を認めないこととするべきであった、と考えています。

IBM事件においては、中間持株会社が日本IBMに自己株式の買取りを行わせて約4,000億円のみなし配当と子会社株式の譲渡損を計上しています。

これに対して、国税当局が法人税法132条に基づいて子会社株式の譲渡損の損金算入を否認し、争いとなったわけです。

しかし、私は、この否認は受取配当の益金不算入の方を否認するべきであったと考えています。——否認金額は同額となりますが、否認する部分が違う、ということですね。

朝長 そうです。自己株式の取得に伴い、みなし配当の益金不算入と子会社株式の譲渡損の損金算入の両方が同時に行われることによって法人税の負担が減少することとなるわけですが、これに対処するには、どちらを否認するのかを決めなければなりません。

——受取配当益金不算入を否認するべきであったとお考えになる理由を聞かせて下さい。

朝長 平成13年度税制改正前は、IBM事件のように子会社に自己株式の買取りを行わせても、帳簿価額基準があったためにみなし配当が発生せず、それゆえ、子会社株式の譲渡損益の計算においても対価の額を減らすこととなるみなし配当の額が無いこととなり、譲渡損も発生しませんでした。

それが、平成13年度税制改正によって、帳簿価額基準が無くなったことで、子会社に自己株式の買取りを行わせればみなし配当が発生するようになり、そのために、子会社株式の譲渡損益の計算において、対価の額を減らすこととなるみなし配当が有ることとなって、譲渡損が発生することになったわけです。

要するに、みなし配当が発生するために子会社株式の譲渡損が発生するという関係になっており、その逆ではありません。みなし配当を益金に算入したままとするのであれば、所得と税額が減少することはありませんが、これを益金不算入とするから、所得と税額が減少することとなるわけです。

法人税の負担が減少する構造を正しく分析すると、何が原因で法人税の負担が減少することになったのかということは、明らかです。

また、税制改正の経緯にも目を向ける必要があります。

法人税法61条の2（有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入）は、従来の有価証券の譲渡損益の取扱いに関する制度に構造的な問題があったことから、平成12年度税制改正の際にこの制度を抜本的に改める形で、新たに設けさせて頂いたものです。

これに対して、みなし配当の規定である24条は13年度に改正をさせて頂いたわけですが、国側の立場に立てば、IBMは、12年度税制改正ではなく13年度税制改正が行われたことを受け、中間持株会社を創って自己株式買取りを行った、と見るべきであったと考えています。

要するに、法人税の負担が減少する構造を正しく分析し、税制改正の経緯を正しく辿れば、

みなし配当の益金不算入の方を否認するべきであったということです。

——国側の立場に立って本件に課税を行うとす

ると、本来はみなし配当の益金不算入を否認するべきであった、ということですね。

朝長 そうということです。

132条の適用前の状態が異なれば適用の仕方も自ずと異なる

——前回のインタビュー（本誌592号・595号）で、大正12年に創設された132条の話を開かせて頂き、132条がIBM事件と同じように株主と事業会社の間に持株会社を創ってその持株会社に株式の譲渡損を発生させるものを否認するために創設された、ということを教えて頂きましたが、この創設の趣旨・目的からすれば、やはりIBM事件においても、国税当局は子会社株式の譲渡損の損金算入の方を否認するのが正しい、ということにはならないのでしょうか。

朝長 ご指摘のとおり、132条は、大正12年に、持株会社に株式の譲渡損が計上されて税負担が減少することに対処するために設けられましたので、132条の創設の趣旨・目的からすると、IBM事件においても、子会社株式の譲渡

損の損金算入を否認するのが正しい、という見解が有り得るはずですよ。

しかし、それは違うと考えています。何故かという、大正12年と現在とでは、みなし配当と受取配当益金不算入の制度の仕組みと性質が異なっているためです。

租税回避とは違う話になってしまいますので詳細は省略しますが、ともに「みなし配当」という同じ用語を使ってはいるものの、132条の適用の要否を判断する前提となるものが大正12年と現在とでは違っている、ということです。

——132条の適用前の状態が異なれば132条の適用の仕方も自ずと異なる、ということですね。

朝長 そうです。

国側の主張は「結果」が「不当」であることの証明が十分ではない

——「国側の上告理由の課題」とは何でしょうか。

朝長 国側の上告理由がどのようなものであったのかはまだ確認していないので、確たることは言えませんが、基本的には、高裁における国側の主張と同じようなものだったのではないかと思います。

国側の上告理由が基本的に高裁における主張と同じようなものであったとすれば、前回のインタビュー（本誌592号・595号）で申し上げたとおり、そもそも132条の解釈が適当でないという課題があるということになります。これに関しては、既に132条の創設の趣旨・目的を

確認するところから始めて詳しくお話したとおりです。

今回は、これに加えて、国側の132条の解釈が正しいという前提に立って考えてみても、国側の上告理由には、「結果」の不当性を的確に指摘できていない、という課題があったという点を指摘しておきたいと思います。

前回のインタビュー（本誌592号15・16頁）でも述べましたが、「日本IBM株式を譲渡する行為は源泉所得税を減らす行為と一体的に行われたものであり、源泉所得税を減らすことを目的として一連の行為を行い、結果として、法人税の負担が減少している」というような主張で

は、「結果」が「不当」であることの証明になっていない、と言わざるを得ません。このような主張は、「行為」が「不当」という主張であって、「結果」が「不当」という主張ではありません。

要するに、国側の主張は、「結果」が「不当」であることの証明が十分ではない、ということです。

——それが国側の敗訴の原因ということですね。

朝長 直接の原因を挙げるとすれば、そういうことになると思います。

ただ、そうなったのも、132条の創設の趣旨・目的を正しく認識していなかったために同条の解釈が正しいものとなっていなかったこと、そして、みなし配当の益金不算入ではなく子会社株式の譲渡損の損金算入を否認したこと——の二つの必然的な帰結であると思っています。

前回のインタビュー（本誌596号）でも申し上げたとおり、国側の132条の解釈を前提とし、子会社株式の譲渡損の損金算入を否認する

ということであったとしても、国側の主張とは違う内容で「結果」が「不当」であるということはかなり明確に主張できると考えていますが、仮に同条の解釈を正しく行い、みなし配当の益金不算入を否認するということがあったとしたら、なお一層、「結果」が「不当」であることを明確に主張することが可能です。

詳細は省略しますが、みなし配当の制度と受取配当益金不算入の制度の趣旨・目的とみなし配当に関する平成13年度税制改正の趣旨・目的から話を始めて、これらの趣旨・目的からして適当でない「結果」になっている、と主張すれば良いわけです。

——国側の主張は、朝長先生が前回のインタビューで指摘された二つの「不当」な「結果」の主張とも全く違いますね。

朝長 「結果」が「不当」であるということがどういうことを意味するのか、ということに関する理解が違っていているためであると考えています。

● 国側は132条の解釈に関して軌道修正を誤った

——132条の解釈の通説がそもそも適切ではなかったわけですから、国側が同条の解釈を適切に行えなかったことも、やむを得ないのではないのでしょうか。

朝長 そのような部分があったことは事実だと思いますが、「やむを得ない」とか「仕方がない」などと言って済ますわけにはいかないと考えています。

IBM事件とヤフー・IDCF事件は、課税の根拠規定は異なりますが、同じ時期に始まり、同じように租税回避か否かということが争われた事件でしたから、国側は、最初の頃は、いずれの事件においても租税回避を通説どおりに捉えた上で租税回避に該当する、という主張を行っていたわけですね。

しかし、国側は、ヤフー・IDCF事件に関しては、一審の途中から、132条の2の創設の趣旨・目的を踏まえて同条を解釈するという方向に大きく軌道修正を行い、その結果、勝訴しました。

これに対して、IBM事件に関しては、国側は一審で敗訴するまで主張の修正を行わず、一審で敗訴した後に、一審における三つの主張の内の二つを取り下げて、残った一つを柱として争うということにしたものの、二審でも敗訴し、上告も斥けられました。

二審の判決の国側の主張を読んだ方々からは、「何故このような主張をするのか」「源泉所得税の問題ではない」「移転価格課税も租税回避か」「これでは租税回避だらけになってしま

う」などという声が多く聞かれました。二審における国側の主張には、法人税を仕事にしている人達からすると、かなりの違和感があったことは間違いありません。

IBM事件に関しては、国側が132条の解釈に関して軌道修正を誤るという根本的な問題があったと考えています。

● IBMは勝ったが納税者は負けた

——IBM事件に関しては、既に、国が「経済的合理性がないものは、租税回避となる」という強力な否認の“武器”を手にしたことで、今後の実務に非常に大きな影響が出てくるのではないかとの懸念の声が聞かれますが、朝長先生はどのようにお考えでしょうか。

朝長 前回のインタビュー（本誌592号）でもお話をさせて頂きましたが、IBM事件の高裁判決は、従来の132条の解釈の通説の適否を正面から取り上げて、「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場合」でなければ同条の適用が出来ないというIBM側も主張した従来の通説を明確に否定しました。

高裁判決は、「独立当事者間の通常の取引と異なるものは経済的合理性を欠き、租税回避に該当する」「租税回避の意図があったか否か、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が

あったか否かを判断する必要はない」という国の主張が正しい、と判断しているわけです。

私が従来の通説は明らかに誤っていることについては、既に前回のインタビュー（本誌592号・595号）でお話をさせて頂いたとおりですが、この従来の通説の構造は、「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」という部分が最も重要な縛りになっていました。

ところが、高裁判決で、その最も重要な縛りの部分が否定され、一挙に租税回避の範囲が広がってしまったわけです。

納税者側から見ると、「IBMは勝ったが納税者は負けた」と言っても過言ではない状態になってしまっています。

税務訴訟に関心のある税理士や弁護士の方々からは、「将来に禍根を残すものだ」というような声が聞かれます。

● 通説の問題点が災いして132条の解釈が歪む結果に

——しかし、国側や高裁判決が言うように、「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ものでなければ132条の対象にならないという解釈には合理性がない」というのは、事実ではないでしょうか。

朝長 法人が行った行為で、「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」というものは、そもそも存在しないと思います。法人が行った行為には、程度の差はあったとしても、何らかの事業目的は存在するものです。132

条の適用の可否が争われた過去の裁判で、裁判所が国側の主張を受け容れて「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」という旨の判示をしているものを見ても、現実には納税者はいろいろな事業目的を挙げています。

このようなものを“縛り”として租税回避を捉えなければ成り立たない従来の通説には根本的な問題があったと考えています。

そういう点では、国側の主張と高裁の判断は正しいと言って良いでしょう。

——従来の通説に「専ら」「主たる」という修飾語を付けて表現を弱めれば良かったのでしょうか。

朝長 いいえ。

132条は、「目的」ではなく、「結果」で適否を判断する仕組みとなっていますので、「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」ということを「専ら」とか「主たる」という用語で手直しをしてみたとしても、同条の適用の判断の基準とはなりません。

従来の通説の問題点が災いして132条の解釈が誤った方向に歪んでしまった、と考えています。

「経済的合理性」の有無等の判断を巡って現場に混乱も

——今後、132条の解釈がIBM事件の高裁判決ようになって行くということであれば、実務に非常に大きな影響が出てくるおそれがあるわけですね。

朝長 そうですね。

例えば、100円の価値のある資産を無償で譲渡したら「経済的合理性を欠く」ということにもなり得ます。このように高裁判決に沿って132条を解釈すると租税回避の範囲が広くなり過ぎて問題があると考えていますが、私が国税職員であった頃を思い起こして考えてみても、法人税の世界で仕事をしている人が同条をそのように解釈するべきであると主張するとは思えないと感じています。移転価格税制や寄附金課税などに十分な知見がある人であれば、132条をこのように解釈するべきであるという主張はしないように思います。

私は、国税当局自身が、何故高裁段階で国側がこのような主張をすることになったのかということをよく調べて、今後どのようなものを租税回避とするのかということを十分に検討する必要がある、と考えています。

——「目的」に関係なく、「結果」に「経済的合理性」がなければ租税回避とされるということになると、非常に恐いですね。

朝長 高裁判決の解釈を採るということになれば、「経済的合理性」とは何かということが非常に重要となってくるわけですが、これは税の世界ではかつて経験したことのない難しい問題

です。

税の世界では、「経済的実質」を判断するということは、従来から行われてきたことです。経済的実質の判断を巡っては国側の主張と納税者側の主張が異なることが多いことから、諸外国でもこれを租税回避の判断基準とすることに對し納税者側から異論が呈されることが多いものの、まだ、国側と納税者側の双方が対応できるものであると考えられます。

しかし、経営学や経済学とは無縁の税の世界に居る人達にとって、「経済的合理性」の有無等を的確に判断することは非常に難しいと言わざるを得ません。

132条は法人税法上の規定ですが、同種の規定は所得税法や相続税法にも存在するわけですから、それらにおいても「経済的合理性」というものを問題とせざるを得ないわけです。

「経済的合理性」の有無で租税回避か否かを判断するということになると、税務調査の現場で非常に多くのトラブルが発生する可能性が高いと思っています。

——朝長先生が前回のインタビュー（本誌596号）の最後で「判決が確定したら裁判では触れられなかったことも含めて少し視野を広げて話をする」と言われていたのは、この「経済的合理性」の話ですか。

朝長 いいえ、違います。「経済的合理性」については今後どうなっていくのか、まだ私にもわかりません。

前回「もう少し視野を広げて話をする」と申し上げたのは、否認の根拠規定と条文の解釈の

ことです。

● 本来は132条の3を適用するべきであった

——否認の根拠規定の方からお話を聞かせて頂けますか。

朝長 IBM事件においては、法人税法第2編第1章の「各事業年度の所得に対する法人税」を減少させたわけではなく、同法第2編第1章の2の「各連結事業年度の連結所得に対する法人税」を減少させています。

132条は法人税法第2編第4章の「更正又は決定」の中に設けられていますが、この132条が適用を予定するものが「各事業年度の所得に対する法人税」のみであるのか、あるいは「各連結事業年度の連結所得に対する法人税」まで含むのか、という問題があります。

132条1項の条文を確認してみると、次のとおりとなっています。

(同族会社等の行為又は計算の否認)

第132条 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。

一・二 省略

この132条には単に「法人」「法人税」と規定されているだけであり、「各事業年度の所得に対する法人税」という文言が用いられているわけではありません。そういう点では、法人税法第2編第1章の「各事業年度の所得に対する

法人税」のみを対象とするとは言えません。

この点は、次の132条の2も同様です。

(組織再編成に係る行為又は計算の否認)

第132条の2 税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配（第2条第12号の6（定義）に規定する現物分配をいう。）又は株式交換若しくは株式移転（以下この条において「合併等」という。）に係る次に掲げる法人の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、合併等により移転する資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、第1号又は第2号に掲げる法人の株式（出資を含む。第2号において同じ。）の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額（第24条第1項（配当等の額とみなす金額）の規定により第23条第1項第1号又は第2号（受取配当等の益金不算入）に掲げる金額とみなされる金額をいう。）の減少その他の事由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。

一～三 省略

しかし、132条の3はこれらの規定とは異なり、次のとおり、「連結法人」、「各連結事業年度の連結所得に対する法人税」と限定的に規定

されています。

(連結法人に係る行為又は計算の否認)

第132条の3 税務署長は、連結法人の各連結事業年度の連結所得に対する法人税又は各事業年度の所得に対する法人税につき更正又は決定をする場合において、その連結法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該各連結事業年度の連結所得の金額又は当該各事業年度の所得の金額から控除する金額の増加、これらの法人税の額から控除する金額の増加、連結法人間の資産の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加その他の事由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、その連結法人に係るこれらの法人税の課税標準若しくは欠損金額若しくは連結欠損金額又はこれらの法人税の額を計算することができる。

これらの三つの包括的な租税回避防止規定を比べてみると、132条は「同族会社等」に対する規定、132条の2は「組織再編成」を行った場合の規定、そして、132条の3は「連結法人」に対する規定であることが確認出来ます。

このうち132条の2に関しては、組織再編成を行った場合に適用されるもので、特殊な場面においてのみ適用される規定ということになっており、132条や132条の3と重畳的な適用関係となるということを創設時から想定していました。132条の2を創ったのは平成13年で、132条の3は連結納税制度の中の一部として平成14年に創ったわけですが、新しく規定を設ける場合には、当然、既存の規定との適用関係も考慮することになります。

しかし、132条と132条の3とが重畳的な適

用関係になると解すると、納税者が「連結法人」であって「各連結事業年度の連結所得に対する法人税」を納めているとすれば、二つの租税回避否認規定の適用対象がぴったりと重なってしまうこととなってしまいます。

立法の常識からすると、同じ法人について租税回避否認の対象がぴったりと重なる規定を新たに創るといようなことはありません。

三つの条文を比べてみて頂くと直ぐに分かるとおり、132条の3の「各連結事業年度の連結所得に対する法人税又は各事業年度の所得に対する法人税」という部分は、単に「法人税」とすることもできるわけですが、それをそのようにはせずに、わざわざ「各連結事業年度の連結所得に対する法人税又は各事業年度の所得に対する法人税」としています。

また、「連結法人」が「各事業年度の所得に対する法人税」の納税をする場合、すなわち、「連結法人」が単体納税をする場合についても、132条の3の対象とするということを明確に規定しているわけです。

このような132条の3の規定の仕方は、「連結法人」に対して132条と132条の3の二つを適用しようと考えて立法を行う場合の条文の規定の仕方ではなく、「連結法人」に対しては132条を適用せずに常に132条の3を適用しようと考えて立法を行う場合の条文の規定の仕方となっていると言って良いものです。

現に、平成14年に132条の3を創った際には、納税者が「連結法人」であって「各連結事業年度の連結所得に対する法人税」又は「各事業年度の所得に対する法人税」を納めているという状態にある場合には、同条を適用するものと考えており、132条を適用することは想定していませんでした。

確かに、文言上、132条は「連結法人」を適用対象から除くと規定しているわけではありませ

法人税」に適用しないと規定しているわけでは
ありませんが、本来は、132条と132条の3と
は、いずれも適用できるという重畳的な関係で
はなく、いずれかしか適用できない関係と解す
るのが適当であると考えています。

——IBM事件は、本来は132条ではなく、132

条の3で否認を行うべきであったということど
すね。

朝長 132条が適用できないというわけではあ
りませんが、本来は132条の3を適用するべき
であったと考えています。

「行為」と「計算」が並記されている意味

——条文の解釈に関する新しい話とはどのよう
なことですか。

朝長 平成13年度税制改正で132条の2の規定
を創らせて頂きましたが、132条を正しく理解
していないと132条の2も正しく創ることが出
来ません。このため、平成13年度税制改正の
際には132条についても検討したわけですが、
同条の条文にはいくつかの疑問点や留意点など
が存在します。

IBM事件に関係する部分について申し上げ
ると、132条の「行為又は計算」という部分に
注意が必要となります。

この「行為又は計算」という文言は、立法の
観点からすると、かなり違和感を覚える文言です。

どうということかという、「行為」と「計算」は、
本来、「又は」という用語で並べて用いられる関
係にはありません。税は、最終的には全て「計
算」に帰着しますので、「行為」と「計算」は本来
は並記して用いられる関係にはないわけです。

——「行為又は計算」という文言に疑問がある
などということは全く考えもしませんでした。

朝長 「行為又は計算」という文言は税法にし
か存在せず、しかも、租税回避防止規定でしか
使われていません。税法の中で用いられている
文言は、殆ど全て、他の法令にも使用例が存在
しますが、この「行為又は計算」という文言だ
けは、税法の中の租税回避防止規定の中にしか
存在しません。

法律家であれば、全てが「計算」に帰着する

ことになる税法の中で、何故租税回避防止規定
においてだけ、そのような使い方をしているの
だろう、と疑問を持っても何らおかしくはあり
ません。

「行為又は計算」という部分を何の疑問も持
たずに読み進むのか、あるいは、「おかしくな
いか？」と読み止めるのか、往々にしてこうい
う所に法律家としての真の力量の差が表れるも
のです。

——どうしてそのような使い方をしているので
しょうか。

朝長 この文言は132条で初めて用いられるよ
うになったわけですが、最初に用いられるよう
になったのは、同条が創設された大正12年から
3年経った大正15年です。大正12年の制度創
設時には、「行為」だけしかありませんでしたが、
大正15年の改正で「計算」が加えられて、
「行為又は計算」という文言が誕生しています。

この「計算」を加える改正に関しては、当時
の大蔵省主税局長が帝国議會貴族院で次のよう
に説明しています。

所謂同族會社ノ中ニ於キマシテハ、色々
ナ計算上ノ細工ニ依リマシテ負担ノ軽減ヲ
圖ルト云フコトモアルノデアリマス、(中
略) 單ニ其行為デナクシテ、會社ノ計算ノ
上ニ於キマシテ、サウ云フ場合ガ往々起ッ
テ居ルノデアリマス、是モ否認ヲシテ適當ナル
負担ヲ命ズルト云フコトガ必要ト考ヘタノ

デアリマシテ、今回ノ改正ニ於キマシテハ、此規定ヲ追加イタシテ居ルノデアリマス
(注) 引用は原文のまま。以下、同様。

〔第五十一回帝国議會貴族院 所得税法中改正法律案外二十一件特別委員會議事速記録第五號〕(大正15年)4頁

要するに、「行為」によるだけでなく、「計算」によっても細工をして税負担の軽減を図ることがあるため、「行為」に「計算」を加えたということです。

これだけでは意味が分かり難いのですが、上記の説明に続けて、具体例を次のように説明しています。

是ハ一例ヲ申シマスト云フト、會社ヲ設立イタシマス際ニ於テ、提供イタシマスル資産ヲ實際ノ値段ヨリモ非常ニ高くシテ出資ヲ致シテ置キマシテ、サウシテ其後ニ出マシタ利益ハ其資産ヲ償却シテ行クト云フヤウナコトヲシテ、何時マデ経ッテモ利益ガ現ハレナイ、十萬圓ノ資産ヲ百萬圓位ニシテ、サウシテ利益ガ出マシテモ、例ヘバ毎年十萬圓ノ利益ガ出マシテモ、ソレヲ段々償却ニ充テ、行キマスレバ、更ニ此所得ガ現ハレナイト云フ風ナコトモ随分アル、是等ノ例モ擧ゲマスレバ多々アリマスルガ、サウ云フ場合ニ於キマシテハ之ヲ認メマセヌ、適當ニ其期ノ利益ヲ算出スルト云フコトニ致シマシテ、負担ノ合法的脱税ヲ防グト云フ趣旨デ規定ヲ置キマシタノデアリマス

(同前)

つまり、法人に対して減価償却資産を時価よ

りも高い価額で現物出資をし、その後、その法人において、その減価償却資産の償却費を計上して各年度の利益から減算し、所得が発生しないようにするというを行った場合に、その現物出資という「行為」とは関係なく、償却費を計上して利益から減算するという「計算」だけを捉えて否認を行うことができるようにした、ということです。

この「計算」を追加する大正15年の改正に関しては、立法者からこれ以上の説明はなされていませんので、十分には分からないところもあるわけですが、当時の文献の中には、制度が創設された大正12年よりも前に行った「行為」の結果として後の年度で税負担が減少するというようなものに対しても、「計算」を追加することで課税を行うことができるようにした、という説明をしているものもあります。

——過去の年度に行った「行為」の結果として後の年度で税負担が減少するものに対して課税を行うことができるように、「計算」を追加した、ということですね。

朝長 そのとおりです。

132条を正しく解釈するためには、「行為又は計算」という特異な文言にこのような意味があるということも正しく理解しておかなければなりません。

——132条の「行為又は計算」にそのような意味があることを踏まえると、IBM事件は、平成14年に行った自己株式の買取りという「行為」によって欠損金が発生し、平成20年に利益からその欠損金を控除して法人税を減少させたというものですから、平成20年の「計算」の方を否認できるということですね。

「行為又は計算」と「結果」の不当性の解釈からしても 132条の3を適用すべき

朝長 シンプルに考えるとそのように見えますと思いますが、それは少し違います。

132条だけではなく、132条の3においても「行為又は計算」を否認するという事になっ

ているわけで、仮に、単体納税の時に「行為」を行い、連結納税の時に「計算」で法人税の負担を減少させたとしても、連結納税の時の「計算」だけを捉えて、同条で否認ができることとなっています。「計算」を「行為」と切り離して否認することができるようにするために、わざわざ「計算」という用語を追加し、そのような否認が出来る仕組みになっているわけですから、132条を持ち出す必要がないわけです。

「行為又は計算」の意味が正しく理解されていれば、IBM事件に関しては132条ではなく132条の3を適用するべきである、ということになったはずです。

——132条の3は、「法人」ではなく「連結法人」となっていますが、「連結法人」でない時に行った「行為」によって租税回避とされる場合でも、132条ではなく132条の3で否認をするということの良いわけですか。

朝長 「行為」を否認するわけではなく「計算」を否認するわけですから、「連結法人」に対する否認ということになります。

——なるほど。「行為又は計算」を正しく解釈すれば、IBM事件に対しては132条の3を適用することになるわけですね。

朝長 そうです。

また、「結果」が「不当」であることが租税回避否認規定の適用の要件であるということか

らも、同じことが言えます。

132条も132条の3も、「行為又は計算」が「不当」であることが適用の要件ではなく、「結果」が「不当」であることが適用の要件となっていますが、IBM事件における「結果」とは、自己株式の買取りという「行為」が行われた時の欠損金の発生、または、連結納税による欠損金の控除という「計算」が行われた時の法人税の減少のいずれかということになります。

しかし、「行為」が行われた時には、132条は適用されていません。

——国側はIBMが連結納税を行うようになってから否認を行ったにもかかわらず、どうして132条を適用することにしたのでしょうか。

朝長 その理由は想像するしかありませんが、自己株式の買取りという「行為」を行ったのが単体納税の時の「法人」であり、「連結法人」が自己株式の買取りを行ったわけではない、と考えたからかもしれません。

——「結果」ではなく「行為」に着目した、ということでしょうか。

朝長 国側は、一審の時には通説のとおり132条を解釈していたわけですから、課税の時点では、「目的」や「行為又は計算」ではなく「結果」が「不当」であることが条文の適用の要件であるという認識は無かったかもしれませんね。

● 132条の3を適用していれば国側に有利に働いた可能性も

——132条の3で否認していれば、争いの内容が全く違って来たわけですね。

朝長 そうです。132条の3においては、132条の2と同様に、税制度の濫用・潜脱を租税回避と捉えています。

これは132条の本来の考え方ではありますが、同条の解釈の通説とは全く異なりますし、今回の高裁判決の捉え方も全く異なります。

「経済的合理性」などというようなものが出てくる余地は全く有りません。

——IBM事件が132条の3の適用を争う状態になっていたとすれば、どういう結果になったのでしょうか。

朝長 確たることは言えないわけですが、国側に有利に働く可能性があったように感じます。特に一審の判決を読むと、そのように感じます。

——ただ、裁判の途中で否認の根拠規定を変更することは出来ないですね。

朝長 そういうわけではありません。

例は非常に少ないと思いますが、一旦、132

条を根拠とする課税を取り消して、再度、132条の3を根拠とする課税を行ったり、また、課税はそのままにして、課税の根拠規定だけを変更したりするということが可能なはずです。

● 132条の解釈を正面から問うたことに大きな意義

——132条の3の適用の是非が争われた裁判はまだありませんので、裁判所がどのような判断をするのか見てみたかった気はしますね。

朝長 その方が本来のあり方ということにはなるでしょうし、仮に、私自身がヤファー・IDCF事件のように意見書を書いたり助言を行ったりして半分は当事者という立場にあったとしたら、132条の3を根拠規定とするかどうかという問題には触れざるを得なかったと思います。

しかし、私は、IBM事件において、132条の解釈を正面から問うことが出来たことには非常に大きな意義があったと考えています。

平成13年に、132条の2を132条とは別条として設けたのも、132条の解釈には大きな問題があると考えていたからです。

「租税回避」とは税制度の濫用や潜脱であるはずであり、諸外国でもそのような理解が有力であるにもかかわらず、我が国の132条の解釈だけが、理論的に疑問があり、実態にも即さない状態のまま、半世紀もの長きに亘って疑問も持たれることがなかったわけです。

IBM事件に132条の3が適用されたとしたならば、裁判は違う結果になったかもしれません。しかし、132条の解釈の問題は、そのまま取り残されることになったはずで

す。裁判の当事者にとっては勝ち負けが重要ですが、裁判の当事者でない者にとっては、勝ち負けよりも、その裁判がその後に与える影響の方が重要です。

——確かにそうですね。

朝長 高裁判決では、132条の解釈が非常に

困った方向に行ってしまいましたが、これは過渡的なものであり、いずれかの時期に再び軌道修正がなされて、適切な解釈に収まることになるものと考えています。

その際には、これまでの3回の貴誌のインタビューにおいてお話をさせて頂いたことが有効に生かされることになるはずです。

——ヤファー・IDCF事件に関する朝長先生へのインタビュー記事に勝るとも劣らず、IBM事件の過去の2回のインタビュー記事も、読者の方々から大きな反響がありました。

朝長 私のところにも、「驚いた」とか「初めて知った」というような声がたくさん届きましたので、少しは、税法解釈のレベルの向上のお役に立てたかなと感じているところです。

——今回のインタビュー記事も、連結法人の租税回避に対して132条ではなく132条の3を適用するきっかけになるように思います。

3回にわたり、他では知り得ない多くの貴重なお話を聞かせて頂き、誠に有り難うございました。

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、日本税制研究所 代表理事、朝長英樹税理士事務所 所長