**租税回避の判断基準**

2015/7/15

船戸　明

**【１】脱税、節税、租税回避概観**

(1)頭の体操

Q1：中小企業の特例を受けるため、資本金を1億円に減資するのは、脱税か、節税か、租税回避か。どれでもないとすると、なぜシャープは1億円への減資を取りやめたのか。

Q2：外形標準課税が資本金1億円超の企業に導入されることとなった。それに先立ち、資本金を9900万円に減資するのは、脱税か、節税か、租税回避か。

Q3：事業所得の計算にあたり、実際に働いてはいない配偶者を事業専従者ということにして、青色事業専従者給与の特例を受けた。これは、脱税か、節税か、租税回避か。

Q4：バブル崩壊で生じた欠損の影響で、三菱東京UFJ銀行は、2011/3期に10年ぶりに納税を行なった。このような長期にわたる納税回避は、脱税か、節税か、租税回避か。

Q5：スターバックスでは、無形資産をオランダに移転し、関連所得がオランダに集約される仕組みとなっていた。こうしたスキームは、脱税か、節税か、租税回避か。

(2)定義

①脱税「課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為」

②節税「租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為」

　③租税回避「私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」

（『租税法　第十七版』金子宏、弘文堂）

**【２】ここ15年の法人税制改正**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 年 | 税制改正 | 背景 |
| 平成12年 | 金融取引課税 | ・金融商品会計基準制定  ・金融取引を利用した租税回避防止 |
| 平成13年 | 組織再編税制の導入 | ・会社分割制度導入による課税関係の整理  ・**移転資産への支配の継続**があれば、課税繰延  ・包括否認規定（法人税法第132条の2） |
| 平成14年 | 連結納税制度の導入 | ・包括否認規定（法人税法第132条の3） |
| 平成17年 | 組合税制の抜本的見直し | ・航空機リース等節税商品への対応 |
| 平成19年 | 信託税制の整備 | ・平成18年信託法改正を受け、課税漏れ防止 |
| 平成20年 | 公益法人制度改革対応 | ・持分のない法人への贈与に租税回避防止規定 |
| 平成22年 | グループ法人税制の導入 | ・グループ法人の一体的運営が進展 |

→この流れの中で、1)ヤフー・IDCF事件と、2)IBM事件、を検討。

**【３】2事件で問題となった包括否認規定**

(1)税務調査での問題指摘

　　個別否認規定が優先（「～損金の額に算入しない」）

　　個別否認規定**で否認できない（≠がない）**場合に登場するのが包括否認規定

(2)ヤフー・IDCF事件の場合

**法人税法第132条の2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）**

税務署長は、／合併、分割、・・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、・・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。

　◆1 　合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人

　◆2 　合併等により交付された株式を発行した法人

　◆3 　前2号に掲げる法人の株主等である法人

(3)IBM事件の場合

**法人税法第132条（同族会社等の行為又は計算の否認）**

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。

　◆1 　内国法人である**同族会社**

　◆2 　イからハまでのいずれにも該当する内国法人　（以下、略）

**【４】ヤフー・IDCF事件の概要**

(1)H20/11



※　提案はソフトバンクの税務室長から

(2)H20/12



※みなし共同事業要件（今回の場合）

＝支配関係ある適格合併において、欠損金を

　引き継げる要件（法人税法施行令112③）

　①事業の相互関連性

　②双方の常務以上が、合併後も合併法人の

常務以上になると見込まれること

(3)H21/2/2



（借）資産　15億円

資産調整勘定100億円

（貸）資本　115億円

　　　※　非適格分割

(4)H21/2/19



(5)H21/2/24



(6)H21/3/30



　　　※　支配関係ある適格合併・・・欠損金の引継ぎには制限がある（P.3）。

(7)ヤフー事件まとめ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ①H20/11 | ： | ソフトバンクからスキームの提案 |
| ②H20/12 | ： | ヤフー社長がIDCS副社長に就任 |
| ⑤H21/2/24 | ： | ソフトバンクが保有するIDCS株式100%をヤフーに売却 |
| ⑥H21/3/30 | ： | ヤフーを存続会社、IDCSを消滅会社とする吸収合併 |
| H21/3期 | ： | IDCSから引き継いだ欠損金を活用←―★**132条の2により否認** |

　　↓

　争点1. 132条の2の適用は妥当か（不当性）

　争点2. IDCS副社長就任は、欠損金利用のための形式的なものではないか？

(8)IDCF事件まとめ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ①H20/11 | ： | ソフトバンクからスキームの提案 |
| ③H21/2/2 | ： | IDCSの営業部門をIDCFに非適格新設分割、資産調整勘定発生 |
| ④H21/2/19 | ： | IDCSが保有するIDCF株式100%をヤフーに売却 |
| H21/3期 | ： | 資産調整勘定の損金算入←―★**132条の2により否認** |

　　↓

　争点1. 132条の2の適用は妥当か（不当性）

　争点2. わざと非適格にして、資産調整勘定を発生させたのではないか？

**【５】IBM事件の概要**

(1)当初



(2)H14/2



※　この会社は米国IBMの支店扱い

(3)H14/4



(4)H14/4、H15/12、H17/12



※　中間持株会社の仕訳（22%分）

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 現金 | 4300 | ／ | 株式 | 300 | ・・米国IBMの処理 |
|  |  |  | 売却益 | 4000 | ・・**米国では譲渡益非課税** |
| 【株式取得時】 | | | | | |
| 株式 | 4300 | ／ | 現金 | 4300 | ・・簿価切り上げ |
| 【日本IBM社に譲渡時】 | | | | | |
| 現金 | 4300 | ／ | 株式 | 4300 | ・・譲渡対価は資本部分300 |
| 譲渡損 | 4000 | ／ | みなし配当 | 4000 | ・・配当は益金不算入 |



　※　みなし配当課税の改正（H13年度）

→H13年度改正前は、みなし配当は帳簿価額を超える部分のみという取り扱い

→上記取引において、H13年度改正前はみなし配当発生せず

→配当金額と帳簿価額は関係がないこと、配当課税の理論的整合性を保つこと、

といった趣旨により、H13年度改正でみなし配当の計算方法変更

　　　→結果的に、譲渡損とみなし配当が両建てとなるケースが発生

(5)H20/12期以降



(6)日本IBMから米国IBMへの還元実績（百万円）

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 年 | 配当 | 自社株買い | 合計 |
| H9 | 79,150 | 31,589 | 110,739 |
| H10 | 28,500 | 45,647 | 74,147 |
| H11 | 45,200 | 20,849 | 66,049 |
| H12 | 31,500 | 118,995 | 150,495 |
| H13 | 0 | 0 | 0 |
| H14 | 0 | 212,993 | 212,993 |
| H15 | 19,600 | 22,899 | 42,499 |
| H16 | 15,400 | 0 | 15,400 |
| H17 | 16,400 | 193,962 | 210,362 |
| H18 | 8,600 | 0 | 8,600 |
| H19 | 229,900 | 0 | 229,900 |
| H20 | 71,650 | 0 | 71,650 |
| 合計 | 545,900 | 646,937 | 1,192,837 |

(7)IBM事件の争点

　132条の適用は妥当か（不当性）

　＝中間持株会社を置いたことは、譲渡損を作り出すためだけではないのか？

**【６】包括否認規定における「不当性」**

(1)そもそも「不当」とは？

「その処分や手続が法令の規定に違反しているとはいえないけれども、その**制度の目的**からみて適当でないということを意味する。法令で「不当」という用語が用いられている個々の場合に、何がこれに該当するかは、それぞれの場合について、その**制度の目的**を考え、**社会通念**に照らして、具体的に判定されなければならない」（『法令用語辞典』学陽書房、P.667）

(2)何が不当か？

→6月8日の日経新聞による「不当」の分類

**目的**から判断・・・正当な理由や事業目的がない

**手段**から判断・・・行為や計算が経済合理性を欠く

**結果**から判断・・・法令の趣旨・目的に反し、乱用している

　→従来の判断基準（通説）は、「目的（正当な理由）」「手段（経済合理性）」

　→あるべき判断基準は、「結果」

　→ヤフー高裁判決は、「結果」重視＋「目的」も

　→IBM高裁判決は、「手段」のみ＋「目的」不要

　→記事「「租税回避」の要件曖昧に　企業再編へ悪影響を懸念」

(3)132条の変遷

①大正12年創設

→財閥が持株会社で配当を受けることで税負担を減少させていたことに対応して創設

→まさに、IBM事件の中間持株会社のケース

→現132条の解釈にあたっては、創設の趣旨を踏まえつつ、現代的な「社会通念」や

「常識」で判断が必要

②昭和25年改正

「法人税を免れる**目的**があると認められるものがある場合」

　↓改正（証明困難）

「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」

(4)2事件の結論

・ヤフー・IDCF事件：地裁、高裁とも、国側勝訴・・・・132条の2の適用可

・IBM事件：地裁、高裁とも、納税者側勝訴 ・・・・・・132条の適用取り消し

**【７】ヤフー事件における「不当性」解釈（争点1）**

(1)132条の2創設趣旨

組織再編成の形態や方法は**複雑かつ多様**で、租税回避の手段として**濫用**されるおそれがあるため、組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設ける。

→「経済合理性」「事業目的の有無」を租税回避の判断基準にする考え方は、ない。

(2)ヤフーの主張

132条と同様、**経済合理性**や**事業目的の有無**で判断すべきであり、租税回避以外、正当な理由ないし事業目的が存在しない場合にのみ、租税回避にあたる。

(3)国の主張（＝東京地裁・高裁が採用）

132条と同様の否認も行なうが、132条の2の主たる目的（**創設の趣旨・目的**）は、個別制度の濫用・潜脱を防止すること。

（ⅰ） [法132条](https://member.zeiken.co.jp/Zeiken/Hh_ArticleFrameAction.do?LHOUCD=HHHOU000000&YEAR=2014&JYONUM=132#HHHOU000000) と同様に、取引が経済的取引として不合理・不自然である場合

（ⅱ）**個別規定の要件を形式的には充足**し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが**組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的**に反することが明らかであるものは、租税回避にあたる。

　＋

組織再編成を構成する個々の行為について**個別にみると事業目的がないとはいえないような場合であっても**、当該行為又は事実に個別規定を形式的に適用したときにもたらされる税負担減少効果が、組織再編成全体としてみた場合に**組織再編税制の趣旨・目的に明らかに反し**、又は個々の行為を規律する**個別規定の趣旨・目的に明らかに反する**とき は、上記（ⅱ）に該当する・・・

**【８】ヤフー事件における副社長就任の「不当性」判断（争点2）**

(1)ヤフーの主張

副社長就任行為が「仮装的」「名目的」「形だけ」「名前だけ」の場合にのみ132条の2が適用される。

(2)東京地裁の判断

イ　特定役員引継要件（ [施行令112条](https://member.zeiken.co.jp/Zeiken/Hh_ArticleFrameAction.do?LHOUCD=HHHOU000010&YEAR=2014&JYONUM=112#HHHOU000010) 7項5号）の観点からみると、

①副社長に就任してから買収によって特定資本関係 が発生するまでの期間は**わずか約2か月**であり、極めて短い。

②1)IDCS社の副社長に就任したのは本件買収及び本件合併に係る本件提案を受けた後

2)IDCS社の副社長として、本件提案と離れて、**IDCS社における従来のデータセンター事業に固有の業務に関与していたとは認められない**

3)副社長就任の約1か月後には本件買収及び本件合併を行う意思を固めつつあったこと

に照らすと、甲氏は、**上記2か月の間、IDCS社の従来のデータセンター事業に固有の経営に関与していたと評価することはできない**。

 ③他方、IDCS社がデータセンター事業を開始して以来、IDCS社の経営を担ってきた乙氏などの役員は、いずれも、本件合併後、ヤフーの役員に就任することは予定されておらず、ヤフーの役員に就任する事業上の必要がないとされ、実際にも就任せず、データセンターの設備投資に関する権限も縮小されたことが認められる。

以上の諸点からすると、 本件においては、特定役員引継要件が形式的には充足されてはいるものの、役員の去就という観点からみて、**「合併の前後を通じて移転資産に対する支配が継続している」という状況があるとはいえず、**[**施行令112条**](https://member.zeiken.co.jp/Zeiken/Hh_ArticleFrameAction.do?LHOUCD=HHHOU000010&YEAR=2014&JYONUM=112#HHHOU000010)**7項5号が設けられた趣旨に全く反する**状態となっていることは明らかである。

ロ　本件における諸事情を総合勘案すると、 本件副社長就任は、特定役員引継要件を形式的に充足するものではあるものの、それによる税負担減少効果を容認することは、特定役員引継要件を定めた [施行令112条](https://member.zeiken.co.jp/Zeiken/Hh_ArticleFrameAction.do?LHOUCD=HHHOU000010&YEAR=2014&JYONUM=112#HHHOU000010) 7項5号が設けられた趣旨、目的に反することが明らかであり、 また、 本件副社長就任を含む組織再編成行為全体をみても、[**法57条**](https://member.zeiken.co.jp/Zeiken/Hh_ArticleFrameAction.do?LHOUCD=HHHOU000000&YEAR=2014&JYONUM=57#HHHOU000000)**3項が設けられた趣旨・目的に反する**ことが明らかである ということができる。したがって、本件副社長就任は、 [法132条の2](https://member.zeiken.co.jp/Zeiken/Hh_ArticleFrameAction.do?LHOUCD=HHHOU000000&YEAR=2014&JYONUM=132-2#HHHOU000000) 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」に該当すると解することが相当である。」

**【９】ヤフー事件の高裁判断**

・基本的には、地裁判断を踏襲

・ただし、「控訴人の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させること以外に、その事業上の必要は認められず、経済的行動としていかにも不自然・不合理なものと認めざるを得ないのであって、本件副社長就任の目的が専ら控訴人の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させることにあると認められ、仮に上記目的以外の事業上の目的が全くないとはいえないものと認定する余地があるとしても、その主たる目的が、控訴人の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させることにあったことが明らかであると認められる」といった記述が追加。

　↓

条文上、不当かどうかは「目的」ではなく「結果」で判断すべき。

上記判決によれば、「目的」に偏った理解が生じる可能性がある。

**【１０】IBM事件における「不当性」解釈**

(1)そもそもIBM事件の位置づけ

・同族会社の問題・・・・・・132条の射程範囲

・**国際的租税回避**の問題・・・それでも132条の適用は可能（不当という不確定概念）

　↓

　日本で得た利益が、欠損金の創出により、日本で課税されないままアメリカへ。

　＝配当金の損金化であり、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。

(2)IBMの主張

これらのこと（中間持株会社の設置及び各譲渡）は、上記の法人税法の改正、連結納税制度の導入に係る税制改正の動向とは全く無関係に企画、決定及び実行されたものであって、本件各譲渡により中間持株会社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関心の対象ではなかった。

(3)国の主張

①中間持株会社を置くことに正当な理由ないし事業目的があったとはいい難い。

②一連の行為を構成する融資は、独立した当事者間の通常の取引とは異なる。

③一連の行為に、租税回避の意図が認められる（連結納税で利用するための譲渡損計上）

(4)東京地裁の判断

①132条の適用について「専ら経済的、実質的見地において当該行為又は計算が純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」

②中間持株会社を置いたことの目的等

「一定の役割を果たしたとはいえないとまではいい難い」

「一定の金融上の機能（金融仲介機能）を果たしていないともいい難い」

「一定の役割を果たすことも期待されていたことも一概に否定し難い」

「持株会社としての固有の存在意義がないとまでは認め難い」

「税負担の軽減以外の事業上の目的が見いだせないともいい難い」

　↓

・4000億円もの欠損に何ら関心がなかったこと

・中間持株会社の設置目的

について、特に税負担を減少させているという結果に対する明確な検討がなされていない。

**【１１】IBM事件の高裁判断**

(1)国の主張

上記(3)の①～③のうち、①（目的）と②（意図）を撤回。

(2)高裁の判断

①「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」とした国側の主張を認める。

　↓

132条の解釈では国側が勝利、事実認定では納税者勝利。

　↓

最高裁不受理の可能性もあり。

②従来の通説について

通説「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にのみ132条が適用される」

↓（明確に否定）

高裁判決では、経済合理性を基本としつつ、次のように述べている。

「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が132条の適用の判断基準」

「経済的合理性を欠くものは132条の適用対象」

「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く」

　↓

範囲が極めて広く、従来の射程範囲を大きく超える可能性。

**【１２】最後に**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | 目的（正当な理由） | 手段（経済合理性） | 結果（制度趣旨・目的） |
| 従来の通説 | ◎ | ◎ | ― |
| ヤフー地裁 | ○ | ○ | ◎ |
| ヤフー高裁 | ◎ | ○ | ◎ |
| IBM地裁 | ― | ◎ | ― |
| IBM高裁 | × | ◎ | ― |
| あるべき | ○ | ○ | ◎ |

参考文献

『難解税制のポイントと実務の落とし穴』清文社、小林磨寿美編

『租税法　十七版』弘文堂、金子宏

『週刊T&Aマスター』No.542,545,546,554,556,558,559,571,580,581592,595,596

　　・・・朝長英樹税理士インタビュー12回

『週刊税務通信』No.3314,3325,3360