

昭和25年改正が示す132条適用の判断基準とは？

検証・IBM裁判

〔第3回〕

IBM事件では、法人税法132条の適用の可否を判断するにあたり、IBM側が行った行為の「経済合理性」に関する事実認定が地裁判決の結果に大きな影響を与えた。その一方で、ヤフー・IDCF事件の判決が示すように、近年は企業の経済活動が複雑かつ多様になり、私法上の取引の選択肢が格段に増えてきたことなどから、「経済合理性」だけで行為計算否認規定の適用の可否を判断することには、限界も見えている。

こうした中、この問題を検討する上で重要な示唆を与えてくれるのが、132条を現在の形に改めた昭和25年度税制改正だ。

第3回目となる朝長英樹税理士へのインタビューでは、この60年以上前の税制改正や課税逃れスキームで日本に先行するアメリカの事情等に触れていただきながら、132条の適用の「判断基準」に迫った。

原告が拠り所とする米国研究者の意見書には税務への言及なし

—IBM事件では、中間純粋持株会社に「税務上の目的」以外の設置理由があったのかどうか論点の一つになっていますが、原告（IBM・APホールディングス）は、あるアメリカの研究者（編注）が書いた「中間持株会社」に関する甲81号証の意見書及び甲128号証の補充意見書を主な拠り所にして、原告が金融仲介機能以外の業務を行わなかったり、常勤の役員や従業員が居なかったりしても、何らおかしいことではない、と主張しています。

（編注）本稿においては、訴訟資料中の個人名

については、基本的に記載しないこととする。

朝長 ご指摘のとおり、原告は、そのアメリカの研究者の意見を拠り所として、自らが「中間持株会社」の類型の中の「財務的活動を行うが経営全般又は戦略機能を有しない会社」に該当すると主張している、と言ってよいと思います。—税金を減らすことを目的に日本IBMと米国IBMの間に原告を置いたわけではないということですね。

朝長 そうです。ただ、被告（国）によれば、原告は次のような状態にあるということですか

ら、原告に「金融仲介機能」や「財務的活動」が実際にどれくらいあると言えるのかは、疑問です。

原告は、日本IBMが日本国内のグループ会社に資金を配分するために採用していたキャッシュマネジメントシステム（毎日、日本IBMの関係会社の余剰資金を同社財務部が預かり、資金不足である他の関係会社に貸し付けることにより、支払利息がIBMグループの外に流出することを防ぐこと等を目的とした資金管理手法のことをいう。）にも参加していない。

このように、原告の主な収入源や支出先は、日本IBM及び米国WTであって、原告はその2社の間にあっていわば資金を通過させるだけのトンネル会社的存在にすぎず、その実態は、余剰資金の集中的及び一元的管理という機能を担うものにはほど遠い（なお、原告は、利得を稼得する事業会社と同一国に中間持株会社を設置すれば、利益から生じた余剰現金を当該国において一旦留保した上で同国内で再投資を行うか、米国IBMに送金するかを選択が可能となる旨主張するが、原告は、上記のとおり、本件各譲渡に係る譲渡代金を直ちに米国WTに送金していただけであり、原告に資金を留保するようなことは全くされていなかったから、上記の主張は、実体を伴わない観念的なものにすぎない。）ものであって、日本IBM等の子会社からの還元利益を一旦通過させることによって、源泉所得税を含む日本での税負担を減少させようとしたこと以外に、どのような資金業務を行うことが可能となったというのか、原告からも、いかなる意味で米国IBMの財務部門による資金管理業務が可能となったのかに係る具体的な説明が何らされておらず、明らかではない。



朝長英樹税理士

——アメリカの研究者の意見書については、どのように評価されますか？

朝長 アメリカの研究者の「中間持株会社」に関する甲81号証の意見書の最初にある執筆の目的の部分の「注記」は、この研究者が意見書及び補充意見書をどのような観点に立って書いたのかということを示す非常に重要な部分ですが、ここでは、次のように述べられています。

中間持株会社は税務上の利点を有する可能性があるが、本書での分析の対象とはしない。その代わりに中間持株会社の財務的、経営的及び制度的な利点が本書の中心である。

要するに、この「注記」は、①アメリカにおいては、「中間持株会社」が「税務上の利点」を得ることを目的として設けられることがある、そして、②この意見書と補充意見書は、そのような「中間持株会社」の「税務上の利点」に関する意見を述べないこととしている、という二点を明確にしたものです。

——アメリカの研究者の意見書が「税務上の利点」について触れていないのであれば、「租税回避を目的として中間持株会社を置いたわけではない」という原告の主張の根拠として、この意見書を使うことには、無理がありませんか？

朝長 そうですね。

このアメリカの研究者の意見書及び補充意見書は、「中間持株会社」の「税務上の利点」に

ついて意見を述べたものではありませんし、「原告が、税務上の利点を得ることを目的として設けられた中間持株会社ではない」ということを述べるものでもありません。この点は誤解しないようにする必要があります。

——アメリカには「中間持株会社」を利用した

税務対策スキームがかなりあるのでしょうか。

朝長 アメリカの税制は非常に複雑で、しかも、アメリカの企業や個人は全般に日本よりもずっとアグレッシブですから、アメリカには、その種のスキームが非常に多いはずですよ。

「法律鑑定意見書」にも、合併と連結納税が挙げられている

——アメリカの研究者の意見書以外に、日本の大学教授が書いた「法律鑑定意見書」(甲129号証)も、原告の主張の拠り所としてかなり重要なものとなっていますね。

朝長 原告が自らの主張において引用する箇所は、アメリカの研究者の意見書よりも少ないのですが、そこに書かれていることは税務判断に直結する内容だけに、アメリカの研究者の意見書に勝るとも劣らず、原告の主張の強い拠り所になっていると言ってよいでしょう。

——この「法律鑑定意見書」は、大きく「法令の解釈」に関する部分と「法令の立法」に関する部分に分けられますので、今回は、「法令の解釈」に関する部分についてお話を伺いたいと思います。

「法律鑑定意見書」で、まず気になったのは、次の部分です。これに対するご意見をお聞かせ下さい。

たとえば、組織再編税制においては、完全支配関係がある内国法人間において適格合併を行うことが法人税法上認められているが、合併法人又は被合併法人が外国会社の子会社である中間持株会社であるか否かが、適格合併の要件として問題とされることは全くない。また、連結納税制度上も、完全支配関係下の法人が連結親法人になることは禁じられているものの、外国法人の子法人は、中間持株会社であるか否かを問

わず、一律にその禁止対象から除外されている

朝長 これは、前段で「日本の税法上は、原告を合併法人又は被合併法人として適格合併を行って原告の繰越欠損金を使っても何も問題ないはずである」ということを言っており、同様に後段でも「日本の税法上は、原告を連結親法人として連結納税によって原告の繰越欠損金を使っても何も問題ないはずである」ということを言っているものですが、「租税回避」として課税を受けないという前提であれば、書かれていること自体に誤りはありません。

——第1回のインタビューの際、「IBM事件は、当初は連結納税ではなく合併によって原告の繰越欠損金を使おうと考えていたのではないか」という主旨のお話がありましたが、この「法律鑑定意見書」でも合併と連結納税の両方に触れているのは、やはり、このようなケースでは合併か連結納税で繰越欠損金を使おうと考えるからでしょうね。

朝長 そういふことだと思います。日本では、原告のような法人に多額の繰越欠損金があるということであれば、合併か連結納税でそれを使おうと考えることが多いはずですから、「法律鑑定意見書」において合併と連結納税が挙げられているのは、ごく自然なことだと思います。

132条は、同族会社等に関する包括的な租税回避防止規定

——もう一点、「法律鑑定意見書」で気になったのは、132条は「通常行われる法律構成に引き直して法人税負担を計算することを認めるという内容の個別的な租税回避否認規定」であって「いわゆる包括的な租税回避否認規定でもないし、一般的否認規定でもない」と言っている点です。この点については、どう思われますか？

朝長 132条が同族会社等に関する包括的な租税回避防止規定であることは、条文を読めば明らかです。

——税務の専門書等でも、132条は適用対象法人を同族会社に限定するものではあるものの、一般的否認規定の性格のものであるとか、包括的な否認規定であると説明しているものが多いですね。

朝長 そうですね。

132条は、個別的な租税回避防止規定とは明らかに異なります。ヤフー事件における繰越欠損金の引継ぎ制限（みなし共同事業要件）の規定である法人税法施行令112条3項（旧法令112⑦）と組織再編成に係る行為又は計算の否認規定である法人税法132条の2の規定を比べ

て頂くと直ぐに分かるはずですが。法人税法施行令112条3項のような個別的な租税回避防止規定は、通常、適用対象を「不当」というような不確定概念を用いて示すことはなく、要件を具体的に定めることとなります。

——課税要件を具体的に定めていない132条を「個別的な租税回避否認規定」と言うのは間違いである、ということでしょうか？

朝長 そうですね。132条は、適用対象を「同族会社等」に限定していますので、「一般的な租税回避防止規定」とは言えませんが、「個別的な租税回避防止規定」に止まるものでもありません。

ただし、132条を「個別的な租税回避否認規定」と捉えようが捉えまいが、IBM事件のような事案はたとえ「個別的な租税回避否認規定」が存在しなくても否認できると税務当局が主張するのであれば、そもそも132条が「個別的な租税回避否認規定」なのか「包括的な租税回避否認規定」なのかということは重要ではなく、課税を行って最終的には司法の判断を仰ぐべきである、ということになります。

課税逃れのテクニックの中身も検討する必要

朝長 IBM事件は、原告の日本IBM株式の帳簿価額が時価まで引き上げられているために、みなし配当の発生に際して当該株式の譲渡損が計上されて欠損金が生ずるという構造になっているわけですが、従来から、このようなケースに対して積極的に課税を行うべきであると主張されてきたのが中里実教授です。

中里教授は、平成14年に書かれた『タックスシェルター』（有斐閣）において、わざわざ1章を割いて、「第8章 帳簿価額のかさ上げ—課税規定を用いた課税逃れ」とし、その中で、

「帳簿価額のかさ上げによる課税逃れ」に対する課税の必要性を強く説いておられます。

そして、この「帳簿価額のかさ上げによる課税逃れ」に対する132条の適用に関して、次のように主張しておられます。

これらの事案（不良債権の券面額によって株式を発行してその券面額に相当する帳簿価額の株式の譲渡損を計上したことに對して、法人税法132条を適用して否認した事案：引用者注）について検討する際に、132

条の本質とか、寄附金課税の本質といった伝統的な法人税法上の論点のみに着目してはならない。私の出席した研究会において、上の東京地裁平成12年11月30日判決（上記事案の判決：引用者注）が素材とされたが、そこで議論されたのは、もっぱら法人税法132条の否認は合理的経済人を念頭において云々ということのみであり、そこで利用された課税逃れのテクニックの中身についての検討はほとんど行われなかった。このように、問題を法人税法のみに限定して考え、課税逃れを達成するために考案された取引の私法上の意味や経済的な意味についての検討を怠るというのは、租税法の専門家間に根強く存在する傾向なのではなからうか。しかし、それでは、課税逃れ商品という複雑な領域に踏み込むことは不可能であろう。

(191・192頁)

——「帳簿価額のかさ上げによる課税逃れ」に

対して132条を適用するに当たっては、「合理的経済人を念頭において云々ということのみ」を語るだけではダメで、「そこで利用された課税逃れのテクニックの中身についての検討」が必要となるということですね。

朝長 この『タックスシェルター』という書籍が初めて発刊されたのは平成14年6月20日ですが、上記の指摘は、近年の「社会通念」や「常識」によく合致した指摘であると思います。——上記の指摘は、IBM事件にも適用できるものでしょうか？

朝長 当然、適用できると思います。特に、グローバルに事業を展開する多国籍企業の租税回避行為は、「経済合理性」のないことを行って税負担を減少させるというものよりも、国際間の税制の穴や隙間を狙って税負担を減少させるというものが多いはずですので、上記の指摘にあるとおり、「そこで利用された課税逃れのテクニックの中身についての検討」が必要となるものと思われます。

昭和25年改正で132条は「目的」ではなく「結果」を適用の判断基準に

——ヤフー・IDCF事件もそうだと思いますが、特に近年は、「経済合理性」の有無だけで、「租税回避」かどうかを判断することが難しくなっている気がしますね。

朝長 前回もお話しましたが、法人税法132条の元となる条文ができたのは大正12年です。その後、昭和25年の改正を経て現在のようなものになったと考えてよいわけですが、大正12年や昭和25年の頃と比べてみると、近年は、企業の経済活動が非常に複雑かつ多様になっており、私法上の取引の選択肢も格段に増え、会社法・企業会計と税法との距離が大きく広がり、税法自体も非常に詳細かつ複雑なものになっています。

そのような状況下では、自ずと、「租税回

避」とならないものには「経済合理性」があって、「租税回避」となるものには「経済合理性」がないという税務の判断と企業経営の判断を一体化させたような単純な話で済むのかという根本的な疑問が出て来ざるを得ません。

——そのような問題が顕在化した例が、ヤフー・IDCF事件だったということですね。

朝長 そうです。

132条（昭和40年度税制改正前は31条の3）は、昭和25年度税制改正によって現在のような規定となったわけですが、この改正は、改正前に「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」となっていた条文を「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」に改めるものでした。つ

まり、「租税回避」に該当するかどうかの判断基準を「目的」から「結果」に変更する改正であったわけですが、「経済合理性基準」は、「結果」ではなく「目的」によって租税回避の有無を判断するという性格の強い基準です。「事業上の理由」や「事業目的」があるのか否かを問うのが「経済合理性基準」だからです。このような点からすると、「経済合理性基準」は、昭和25年度税制改正後の132条の解釈として妥当かどうかという点に疑問なしとしない部分がある、と考えています。

現在、132条の解釈として語られるものには、「経済合理性基準」は「同族会社等」に該当しない法人にも当てはまるとして、132条の文言及び趣旨・目的に照らすと適用範囲を広く解釈し過ぎていると言わざるを得ないとするものがある一方で、「経済合理性基準」のみが132条の判断基準であるとして、132条の文言及び趣旨・目的に照らすと適用範囲を狭く解釈し過ぎていると言わざるを得ないとするものがあると理解しています。——IBM事件の否認の適否も、当事者の「目的」の有無で判断するのではなく、「結果」で判断しなければならない、ということですか。

朝長 そうです。「結果」を租税回避とするべきであるのか否かということが問題であるわけです。

平成25年度税制改正は、改正前の「目的があると認められる」ということを証明するのが難しいという現実を考慮して「結果となると認められる」に改正されたわけで、今回のIBM事件においても、この改正の意味をよく考えて判断を下す必要があると考えています。

——どうしても当事者の「目的」にばかり目が行ってしましますが、132条は、当事者の「目的」ではなく、「結果」で租税回避か否かを判断しなさいという改正をわざわざ行った条文だったわけですね。

朝長 そうですね。その点は、明確です。

当時は、「経済合理性」や「濫用」「潜脱」と

いうような用語を用いて判断基準が説明されていたわけではなく、132条の適用対象とされていたものの中には、これらの用語を用いてもよいと思われるものもあれば、これらの用語を用いて説明することができないものもある、という状態です。

——税制度の「濫用」や「潜脱」という基準で適用対象を判断したと言ってもよいものもあったわけですか？

朝長 ありましたね。例えば、現物出資において「受入価額」で出資者の譲渡所得を計算するという定めがある中で、「受入価額」を低い金額とした現物出資を行い、出資者の譲渡益課税を軽減したものに対して規定を適用したケースなどは、税制度の「濫用」に対する適用と考えるとよいと思われます。

——現在の132条は、既に税制度上の「濫用」「潜脱」にも適用されていた、ということですね。

朝長 そうです。132条の条文は、税制度の「濫用」「潜脱」に適用しても全く問題のない定め方になっており、そのように適用するのが文理解釈として適切であると言ってもよいくらいです。132条の適用基準を「経済合理性基準」だけとする必要は全くない、と考えています。むしろ、税の世界における「租税回避」と企業経営の世界における「経済合理性」とは別の話ではないか、という疑問さえ湧いてきます。

「経済合理性基準」によって「租税回避」に該当するのかわかりを判断することで妥当な結果を導くことができるものが多く存在するという事に全く異論はありませんが、近年の状況下では、それだけでは「租税回避」の判断基準として十分とは言えない、と考えています。

中里教授が従来から指摘されている「帳簿価額のかさ上げによる課税逃れ」はその典型的な例であり、先ほどの引用部分は、従来の132条の解釈の現在の問題点を的確に指摘されていると考えています。

132条は、「国際的租税回避」にも適用される

——「国際的租税回避」ということになると132条の適用が難しいのではないかと思っていましたが、そうではないのでしょうか？

朝長 「国際的租税回避」であっても、132条を適用することに何ら問題はなく、同条の条文を文理に従って正しく解釈して適用すればよいだけです。

132条に用いられている「不当」という用語の意味は、次のとおりです。

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の意味する。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、具体的に判断されなければならない。

(『法令用語辞典』(学陽書房))

要するに、132条の適用前に適用されている「制度の目的」を考え、「社会通念」に照らして判断すればよいわけです。

——要するに、みなし配当・受取配当益金不算入や有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入の「制度の目的」と「社会通念」がどの

ようなものか、ということによって判断するということですか？

朝長 そうですね。

税制度の「濫用」「潜脱」によってもたらされた「結果」は、自ずと、「制度の目的」や「社会通念」に照らすと容認できない、ということになるものと考えられます。

「国際的」であるのか「国内的」であるのかということは、「結果」の内容が相違するだけのことであり、判断の仕方が変わるわけではありません。

時代の変化とともに、法人の取引が変わってきたり、法人の取引の環境が変わってきたり、132条の適用前に適用される制度が変わってきたり、あるいは、「社会通念」が変わってきたりすると、当然のことながら、132条の適用対象になるか否かの判断の結論も変わってくることになります。

昭和25年頃には、日本の税制と外国の税制の隙間を突いて税負担を減少させる行為が行われるとは誰も考えてはいなかったでしょう。しかし、近年はそのようなことも行われるようになってきているわけで、そのようなものに132条を適用できないとしたのでは、「不当」という不確定概念を用いて「租税回避」を防止しようとした同条の趣旨が生かされなくなってしまう。

「濫用」や「潜脱」を認めるのは、そもそもおかしい

——『タックスシェルター』の第8章の内容について、もう少し詳しく教えて下さい。

朝長 この第8章には、IBM事件にそのまま当てはまるような記述が数多く出てきます。

例えば、「2 帳簿価額かさ上げ」には、次のような記述があります。

この議論をさらに一般化すると、課税規

定を用いた課税逃れがどのように行われるかを容易に理解することができる。すなわち、課税規定が用意されていたとしても、人的に非課税とされる納税者が存在すれば、その課税規定は納税者にとっては、むしろ有利に作用するのである。換言すれば、非課税納税者にとっての課税規定とは、自ら

に対してのみ特権をもたらす源泉なのである。これは、たとえば、行政法において、一般的な禁止が存在する場合に、許可処分を受けた者の地位と類似している。そして、このような効果を利用した課税逃れ商品として、帳簿価額かさ上げのメカニズムを利用したものを作りだすことが可能である。

(173頁)

——なるほど。課税規定の中に非課税という特例が存在すれば、帳簿価額かさ上げのメカニズムを利用した“課税逃れ商品”を創り出すことが可能ということですね。

朝長 日本IBMの株式の譲渡益に対して課税が行われるということであれば、極めて巨額な税負担が生ずるわけですから、これに課税が行われない特例がアメリカにあったことにより、「帳簿価額かさ上げのメカニズムを利用した課税を回避するスキーム」を創り出すことが可能となった、と捉えることができると考えています。

「2 帳簿価額かさ上げ」においては、上記の引用部分に続けて、次のように述べられています。

たとえば、通常の場合は、甲から乙に対して資産が移転された場合において、甲に対してキャピタルゲイン課税が行われ、乙はそれに対応して帳簿価額のステップアップした資産を入手することになる。しかし、この場合に、甲が当該キャピタルゲインについて非課税であれば、甲は当該資産の移転について課税されないにもかかわらず、乙は帳簿価額のステップアップを受けることができる。すると、乙が当該資産を後に譲渡した場合のキャピタルゲイン課税は軽くなる。移転された資産の市場価額が乙が入手した後で下落すれば、乙は損失を計上することさえ可能となる。

(173・174頁)

——これは、IBM事件と同じパターンではないでしょうか。

朝長 そうですね。この例の市場価額の下落で損失が出るという部分が、IBM事件のケースでは、みなし配当と譲渡損が両建てで計上されることにより市場価額とは関係なく確実に損失が出ることになっていますので、IBM事件のケースは、この例よりも明確な「帳簿価額のかさ上げによる課税逃れ」ということになるのではないかと思います。

また、同書では、非課税納税者を利用したスキームが「帳簿価額のかさ上げによる課税逃れ」の典型であるという次のような指摘もなされています。

一見したところ明らかな課税規定であるものを利用した課税逃れの典型として、非課税納税者を利用して資産の帳簿価額をかさ上げし、資産の取得者が当該資産を再譲渡する際の課税を軽減する^(注)というスキームをあげることができよう。

(注) 損失を計上することさえ可能である。

租税回避否認に関する日本における従来の感覚からすると、キャピタルゲインの課税に関しては、帳簿価額の引継ぎによる課税繰延が濫用された場合に備えることに主眼が置かれがちであるが、帳簿価額が引き上げられる場合においても、濫用がおこりうる。

(177・178頁)

アメリカでは、既に1999年の財務省のタックスシェルター白書でも、「帳簿価額のかさ上げによる課税逃れ」についての指摘がなされていたとのことです。

——アメリカではかなり前から「帳簿価額のかさ上げによる課税逃れ」が行われていたということになりますね。

朝長 そのようですね。「帳簿価額をかさ上げし、課税逃れをはかるといふ行為が幅広く行わ

れるようになった」(179頁)と記載されていますので、かなり以前からさかんに行われていたということのようです。

——「課税逃れ」に関しても、アメリカは日本よりかなり進んでいたということですか。

朝長 そういうことになりますね。

この記述に関しては、日本に言及した部分で、「濫用」を「租税回避」と捉えていることにも注目しておく必要があります。

第1回目のインタビューの際に引用した書籍(554号8頁参照)においても、「国際的租税回避」に関する解説の中で「濫用」や「潜脱」を「租税回避」と捉えていましたが、このように、近年は「濫用」や「潜脱」を「租税回避」と捉える視点が不可欠な時代になっているということを現実に即して正しく認識する必要があります。

そもそも、他の法領域においても、法制度の「濫用」や「潜脱」は不可とされているわけで

すし、そのような視点が「租税回避」の判断に用いられることは、法令の解釈論としても、何らおかしいことではありません。

——しかし、日本の租税法の解釈論においては、税制度の「濫用」や「潜脱」が「租税回避」とされてこなかったようにも見受けられます。

朝長 平成17年に、外国税額控除に関して「制度の濫用」を認めないという最高裁判決が出ましたが、他の法領域における法令解釈、諸外国における「租税回避」の捉え方、そして、近年の「社会通念」や「常識」のいずれからしても、税制度の「濫用」や「潜脱」を容認するということが自体がそもそもおかしい、と考えています。

次回、立法に関する話の中でももう少し詳しく触れさせていただきますが、いずれにしても、アメリカであれば「租税回避」になるが、日本では半世紀前の判断基準を使うために「租税回避」にならない、という笑い話のようなことにならないようにしなければいけません。

“究極の課税逃れ”とは

朝長 『タックスシェルター』には、平成14年頃の日本に関して、次のような記述もなされています。

ここで留意しなければならないのは、最近日本においては、キャピタルゲインを実現させるか否かの操作性が飛躍的に増大しつつあるという点である。そのような操作性の増大に貢献しているのが、企業組織再編税制であり、また導入が予想されている連結納税制度であることは明らかであろう。たとえば、連結納税制度を利用して、一社に赤字を集めて、そこでキャピタルゲインを実現させるといった操作が可能となるかもしれない。また、企業組織再編税制との関連でキャピタルゲインを実現させるか否かに関して、従来

より柔軟な選択が可能となったといえよう。そこで^(注)、上のような操作可能性の増大と、外国法人の非課税を組み合わせることが考えられるのではではなからうか。外国法人は、国内に支店を設ければ源泉所得税逃れのために利用できるし、また、国内に支店がなければキャピタルゲイン非課税の恩恵に浴することも可能であり、さらに、支店の有無にかかわらず国外所得については非課税である。したがって、いくつかの外国法人を組み合わせ、キャピタルゲイン非課税、利益の国外送金非課税という方式を作り出すことができよう。

(注) ここで詳細を述べることはできないが。

(181頁)

——ここには、みなし配当の改正に言及した部分はないですね。

朝長 みなし配当に関しても、平成13年に帳簿価額基準を廃止したことによって「操作可能性」が増大した、と捉えることができます。

また、この記述においては、「課税逃れ」の究極の方式として「キャピタルゲイン非課税、利益の国外送金非課税という方式」が念頭に置かれていると考えられる点に注目する必要があります。

ります。

国境を跨いで事業を行い、日本で大きな利益を上げているIBMにとっては、以前から、「源泉所得税」が課されないようにすること、「キャピタルゲイン」に対する課税が行われないようにすること、そして、「利益の国外送金」を非課税で行うことができるようにすることなどが非常に重要だったのではないかと思います。

個別否認規定を創らないと否認できないのか？

——アメリカでは、そのような「課税逃れ」を否認するために立法措置を講じています。日本でも、否認規定を作らないと「課税逃れ」を否認できないということにはならないのでしょうか？

朝長 『タックスシェルター』には、「課税逃れ」について否認規定の立法を行わなければ否認できないということではない、という主張が明確に述べられています。少し長くなりますが、該当部分をご紹介します。

租税回避の動きに対して、機動的に個別的否認規定を設けていくことが必要なことは当然である。個別的否認規定を設けようとする際に妨げとなるのは、個別的否認規定が設けられる以前においては、当該否認規定がターゲットとしている租税回避行為は許容されたのか否かという問題である。個別的否認規定を新たに設けるということは、そのターゲットとする租税回避行為は、当該個別的否認規定制定以前には許容されたと考えなければならないとするならば、国側は、個別的否認規定の制定に慎重にならざるを得ない。国側がこの点に関して臆病になっている限りにおいて、個別的否認規定が設けられることはほとんどないのである。しかし、個別的否認規定の

対象となる行為の中には、そのような規定の創設をまっぴらしてはじめて否認が可能となる行為が含まれる場合があるのは当然として、その他にも、そのような規定が創設されなくとも（存在しなくとも）否認しうるものも含まれている場合もあるはずである。したがって、個別的否認規定が新たに設けられたからといって、その対象となる行為のすべてが、それ以前には否認の不可能が（原文のママ）行為であったということには決してならない。すなわち、個別的否認規定が確認規定的性格を有する場合も存在するのである。

したがって、重要なのは、個別的否認規定が存在しない場合にどの範囲で否認が可能であるかという点であろう。換言すれば、個別的否認規定が存在しない場合には、課税逃れは常に許されるのであろうか、あるいは、一般的否認規定を設ければ、問題がすべて解決するのであろうか。この点、形骸化した形式主義にこだわることは課税逃れを放置するのと同じことになってしまうから、個別的否認規定が存在しない場合にはいかなる課税逃れといえども許されると考えるわけにはいかないであろう^(註)。

(注) 司法的な対応は可能なはずである。

(182・183頁)

——IBMのようにみなし配当と株式譲渡損を両建てで計上して欠損金を創り出す行為は平成22年度税制改正で封じられたわけですが、このような行為に対しては、たとえ税制改正前であったとしても課税を行って「司法的な対応」をするべきである、ということでしょうか？

朝長 そうですね。個別的否認規定を設ける前であったとしても、「課税逃れ」が許されると考えるわけにはいかない、ということです。

そして、さらに、次のような記述がなされています。

しかし、一般的否認規定を設けたからといって問題がすべて解決するわけではない

こともまた事実である。否認規定をつくる立法技術には限界があり、その点から見て、一般的な否認規定は、あってもなくとも同じことである場合が少なくないのではなからうか。つまり、一般的否認規定が存在したとしても、その解釈・適用をめぐる法的紛争が生ずるから、問題はやはり司法的な対応にゆだねられるはずである。

(183頁)

——仮に一般的否認規定を設けたとしても、それで問題が解決するわけではないので、やはり課税を行って「司法的な対応」が必要になるということですか？

朝長 そうということですね。この平成22年度税制改正に関しても、次回、もう少し詳しくお話したいと思っています。

IBMに固有の問題ではなく、過去の問題でもない可能性

——アメリカで既に同じようなケースが多く存在していたということであれば、日本でみなし配当に関して帳簿価額基準が廃止されるということになると、すぐにIBMのようなスキームが考案されるのではないのでしょうか？

朝長 アメリカでは、「帳簿価額のかさ上げによる課税逃れ」にもさまざまなパターンがあったようですから、日本に子会社があって利益を上げているというケースでは、日本でみなし配当に関する改正が行われることになった直後に本件のようなスキームが考案されたとしても、何らおかしいことではないと思います。特にIBMの場合には、従来から自己株式の取得による利益の送金を行ってきているので、それを中間純粋持株会社を置いた間接的な形にすればよいだけです。

日本においてIBM事件を見ると、それまで目にしたことがなかったスキームが突然出てきた

ように見えるかもしれませんが、アメリカに立ち位置を変えて見れば、突然でも何でもなく、既に多数発生していたものの一つでしかないと見えると思います。

——みなし配当と株式譲渡損の両建てによって法人税の負担が減少したとして問題となっているのはIBMだけのようですが、以前からそのようなスキームの売込みが行われていたという話は聞いています。

朝長 他にも同様のケースが存在している可能性があると考えています。

IBM事件の地裁判決が出てまだ間もないわけですが、既に、この地裁判決の原告の勝訴理由とされている部分を利用した非常にきわどい「中間持株会社」のスキームの売込みを行っているところも現実に存在します。IBM事件は、IBMに固有の問題でもなければ、決して過去の問題でもないわけです。

——もう、そのようなスキーム提案が行われているわけですか。それは驚きですね。

朝長 税制改正大綱が出たり、改正が行われたり、判決が出たことを受けて、直ぐにそれを利用するスキームを提案されることは珍しいことではありません。

そういったものの多くは課税上問題のないものですが、一部には問題のあるものが存在することも否定できません。IBM事件に関する判断も、そのような現実を知った上で行う必要があります。

正義と公平の観念ないし公共の福祉に合致するかどうか

——IBM事件は最高裁まで争われる可能性が高いと思いますが、これまでの2回の朝長先生へのインタビュー記事で事件の内容を詳細に知った実務家からは、「損をしていないのに欠損金を計上するのはおかしい」といった意見が聞かれました。

朝長 特に、税法の解釈と適用に当たっては、「社会通念」「常識」「正義」「公平」などが非常に重要となると考えています。

法制局長官を長く務められた林修三氏は、「法令解釈の基本的態度」ということで、次のように述べておられます。

つまり、法令解釈のやり方、態度としては、大きく分けてこの文理解釈と論理解釈の二つの方法があるわけであるが、この二つの方法を、場合場合に応じて適切に配合して、それぞれの法令の規定の文字や文章の意味を考え、それをその規定全体、あるいは法令全体の趣旨に照らし、さらには、その法令の背後にあるいろいろの社会的、経済的、政治的諸条件に照らしつつ明らかにし、また、同時に結果の妥当性、つまり、社会における正義と公平の観念ないし公共の福祉に合致するかどうかということを検討しながら、具体的なある特定の問題にその法令の規定をどういうふうにあてはめ適用するのが最も正しいかということを判断し決定するのが、法令の解釈の仕事である。

(林修三『法令解釈の常識』(日本評論社)10・11頁)

——この「それぞれの法令の規定の文字や文章の意味を考え、それをその規定全体、あるいは法令全体の趣旨に照らし」で判断するという考え方は、ヤフー・IDCF事件の判決文や朝長先生の鑑定意見書にもありましたね。

朝長 IBM事件においては、その続きの「その法令の背後にあるいろいろの社会的、経済的、政治的諸条件に照らしつつ明らかにし、また、同時に結果の妥当性、つまり、社会における正義と公平の観念ないし公共の福祉に合致するかどうかということを検討しながら」という部分も非常に重要になると思っています。

——今回も非常に興味深いお話を聞かせて頂き、有り難うございました。次回は、立法に関する話を中心にお聞きしたいと思います。

(第4回へ続く)