

判決理由で否認の正当性を地裁以上に明言、実務への影響は？

緊急インタビュー

IDCF事件・高裁判決

組織再編成に係る租税回避事件としてヤフー事件とともに争われていたIDCF事件の高裁判決が1月15日にあり、地裁に続き国側に軍配が上がった（控訴棄却）。

一部には納税者側の逆転勝訴を予想する声もあったが、この高裁判決は、ヤフー事件の高裁判決と同様に、否認の正当性を地裁判決以上に明言するものとなっている。

国側で助言を行い鑑定意見書を書いた朝長英樹税理士に、地裁判決からの変更点、判決のポイント、実務における留意点などを聞いた（本誌542号、545号、546号に地裁判決時、571号にヤフー事件高裁判決時のインタビュー記事を掲載）。

納税者の逆転勝訴を予想する声も聞かれた控訴審

—IDCF事件に関しては、ヤフー事件とは対照的に、高裁で納税者が逆転勝訴する可能性があるのではないかという声も一部にはあったようですが、結果は大方の予想通り国側の勝訴ということになりましたね。

朝長 そうですね。

仰る通り、特に組織再編成を専門的にやっておられる税理士・公認会計士・弁護士の方々の中には、「二つの事件を比べると、IDCF事件の方が納税者が勝つ可能性がある」という意見をお持ちの方も少なくなかったようです。

—IDCF事件の高裁判決文の中に、そのように受け取ることができる部分は見られたのでしょうか？

朝長 全くないですね。ヤフー事件のようにわざわざ「租税回避」かどうかを議論するまでもないという判決内容になっていると思います。

—制度を創られた朝長先生ご自身としては、ヤフー事件とIDCF事件ではどちらの方が租税回避の性格が強いと考えていたのでしょうか？

朝長 私自身は、ヤフー事件よりもIDCF事件の方が明確な租税回避であると考えていました。

二つの事件の捉え方から見える「租税回避」への理解度

—組織再編成の専門家の中に、IDCF事件は納税者が勝ちそうだと予想する方が多かったのは、何故でしょうか？

朝長 そのような状況があるということは、どのようなものが「租税回避」に該当するのかが、組織再編成を専門的にやっている

方々にも正しく理解されているとは言えない、ということを示していると思います。

——組織再編成の専門家がですか？

朝長 そうです。「あなたはどちらの事件が納税者が勝ちそうだと思うか？」という質問は、一見お遊びのようにも見えますが、実は「あなたは『租税回避』というものをどのように考えているのか？」という重い問いでもあるわけです。

すなわち、この質問に対する回答は、その人が「租税回避」について正しく理解しているのか否かを測る基準ともなり得ます。

——組織再編成の専門家が「否認されない」と言ったとしても、実際には国税当局から否認を受ける場合もある、ということですね。

朝長 そういうことになります。

専門性が高く、税額への影響も大きい組織再編成は、税理士、公認会計士や弁護士の意見を聞きながら進めるのが通例です。

そして、専門家に「否認される」と言われたら、それをやる法人は、まず無いと思います。

つまり、税務調査で「租税回避」として否認を受ける組織再編成の事案のほとんどは、事前に専門家から「否認されない」あるいは「否認される可能性は高くない」などという意見をもらっているものとなっているはずです。

——最近もありましたが（本誌567号4頁参照）、国税局への事前照会で「大丈夫」という回答をもらっていた場合でさえも、税務調査で否認されることがあるくらいですからね。

朝長 数は決して多くありませんが、一部にはそのようなものもあります。事前照会は有効ですが、決して万能ではありません。実は、事前照会は専門家としての総合的な本当の力量が問われる極めて高度な業務なのですが、残念ながら、その点が理解されないまま安易に事前照会が行われているケースが非常に多いですね。

条文番号が「枝番」か否かは解釈に影響せず

——ここからは、高裁が地裁判決を修正した部分について具体的にお話を聞かせて頂きたいと思います。

まず、高裁で判決文に追加された3通の意見書について教えてください。ヤフー事件では、7名の学者が納税者側で意見書を書かれていましたが、IDCF事件では、この7名のうちの4名の学者の意見書が納税者側から出されているようですね。

朝長先生は、国側で1通の意見書を書かれていますよね。

朝長 そうですね。

——高裁の段階で納税者側から3通の意見書が追加されたことで、何か変わった箇所はあったのでしょうか？

朝長 地裁判決を修正する部分として、いわゆる「枝番号」に関する判断が追加されていま

す。どの部分が変わったかということは、必ずしも明確ではありませんが、少なくとも、この部分は変わったと言ってよいでしょう。

これは、納税者及び納税者側の学者の方々の意見書で、組織再編成に係る行為又は計算の否認の規定の条文番号が「132条の2」という「枝番号」になっていることから、この規定を132条の同族会社の行為又は計算の否認の規定である「132条」の解釈と同じように解釈するべきであるとの指摘が行われたことに対応するものです。

——朝長先生が「枝番号」になっているのは立法技術上の対応であって、解釈には何ら関係がないと述べていらっしゃる部分ですね。

朝長 そうです。

高裁判決も、「法133条以下の規定の条番号の変更を避けるために採られた立法技術上の措

置であって、それ自体は、法132条に定める否認の要件と法132条の2に定める否認の要件とを同一に解すべき根拠にならず」という記述を追加しています。

——なるほど。

朝長 また、高裁判決は、「法132条と法132条の2の条文表現に共通する部分があるとはいえ、「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、〔中略〕」との具体的例示をもって否認の要件を定める法132条の2とこのような具体的例示を欠く法132条とを同一に解すべき理由はなく」と述べています。

——具体的例示の部分が全く違うということですね。

朝長 そうですね。

さらに高裁判決は、「これらの規定は、いずれも租税回避行為（計算）の否認という共通の趣旨・目的を有するものとはいえ、〔中略〕法132条の2は、〔中略〕法132条の規定とはその趣旨・目的において相当異なった側面を有するというべきである」と述べて、上記の「枝番号」を拠り所とする主張を退けています。

以上が、納税者と意見書を書かれた学者の方々の「枝番号」に関する主張に対して高裁が判断を追加した部分です。

更正の対象法人は「行為を否認される者」に限られない

——地裁に引き続き、132条の2の「その法人」が単数となっていることから、行為又は計算を否認される者と更正を受ける者は同一であるという納税者と学者の主張に関しても、高裁の判断が追加されているようですね。

法律家の間では、「その法人」を複数の法人と解釈することはできないという意見が専らで、地裁判決のこの解釈には大きな問題があると言われているようですが、この点についてはいかがでしょうか？

朝長 確かに、地裁判決では「その法人」の解釈についてかなり多くのスペースを費やして言及していますし、高裁判決でもかなり追加があります。

更正を受ける法人と行為又は計算を否認される法人とが異なる場合があるのは組織再編成においては当然ですから、平成13年に132条の2を創らせて頂いた際には、132条が「その法人」となっていることを承知した上で、「これらの法人」と書いたわけですが、その後の改正で、この部分が132条と同じ「その法人」に改正されてしまいました。

この改正は、立法技術の観点からすると誤りではなく、「次に掲げる法人」という文言を受けて「その法人」と書いても、各号に列記された複数の法人を指すことになります。

しかし、「その法人」とすると、否認される行為又は計算を行った法人だけが更正を受けることになる、という誤解を生みかねません。

そのような事情を考慮して、創設時には、対象法人を各号列記とする132条のような書き方とはせずに柱書きの文中に並べて書いて、これらの複数の法人を「これらの法人」という用語で受ける、ということにしたわけです。

現在の132条1項には2号までしか号がありませんが、132条の2には3号まで号があることから分かるとおり、132条の2の対象となる法人はさまざまであり、132条の対象法人よりも範囲が広いわけですから、132条の2では、132条以上に、対象法人を各号列記とするのが法令の通常の見方ということになります。

しかし、132条の2の創設時には、誤解を招かないように、わざわざ通常の見方とは異なる書き方としたわけです。

——何故、その後、現在のような文言に改正されたのでしょうか？

朝長先生が条文を書かれた際の趣旨が伝わっていなかったということですか？

朝長 その辺りの事情は承知していませんが、改正をする際に、「何故、各号列記の規定になかったのか？」と考えてみれば、当然気付くはずのことであって、本来は改正する必要がない部分です。

平成13年に創らせて頂いた組織再編成税制と同年に抜本改正をさせて頂いた資本等取引税制に関する定めには、その後、大きな意義のある多くの改正がなされる一方で、一部、疑問のある改正がなされている部分があることも否定できません。



IDCF株式を譲渡する理由の変遷を問題視

——その他、高裁判決が新たに触れているのは、どのような点でしょうか。

朝長 高裁判決では、IDCSが分割により新設した子会社であるIDCFの株式のヤフーに対する譲渡の理由に関して、納税者側の主張の変遷を問題視する指摘が加えられています。

地裁判決の「営業部門である原告のみを譲渡する事業上の必要性等は認識されていなかったことが認められる」という事実認定の部分に、次のような指摘が追加されています。

ヤフーの幹部は、税務当局の調査に対し、本件分割後まずIDCSがヤフーに控訴人〔IDCF〕の株式を譲渡すること（本件譲渡1）に意味があるかないかは気にしていなかったと説明している

控訴人〔IDCF〕は、〔中略〕本件分割は、IDCS（分割後の控訴人）が株式の上場を目指していたから本件譲渡1がなくても非適

格分割であったが、非適格分割であることをより明確にするために本件譲渡1が行われたにすぎないと主張していたが〔中略〕、被控訴人〔国〕から本件譲渡2〔ソフトバンクによるIDCS株式のヤフーへの譲渡〕に先立ち本件譲渡1を行う事業上の必要は認められないと指摘された後、〔中略〕ヤフーが控訴人〔IDCF〕を孫会社とすることには事業上の不都合があったと主張したところである

（注）〔 〕は引用者が加筆。以下の引用においても同じ。

——IDCF株式のヤフーへの譲渡に関して、まず「意味があるかないかは気にしていなかった」と述べ、次に「非適格分割であることをより明確にするために譲渡が行われたにすぎない」と述べ、その次には「IDCFの株式を売らないでヤフーの孫会社とすることには事業上の不都合があったから売った」と述べる、という

ように、主張が変わったということですね。

朝長 IDCFの株式を売ることが見込まれていなかったとしたら、分割は非適格とはならないわけですから、IDCFの株式をヤフーに売った理由に裁判所の関心が向くのは当然のことです

が、その非常に大事な部分であるIDCFの株式の譲渡の理由にこのような変遷があるとなれば、その主張を信用してもらうのは難しいでしょうね。

地裁判決と同じく「濫用」を基準に132条の2の適用を判断

朝長 高裁判決は、「本件計画を前提とした分割承継行為を法132条の2の規定に基づき否認することができるのか否か」という判断の部分の最後に、次のような文言を追加しています。

なお、以上に説示したとおり、本件は、〔中略〕経済的にみれば控訴人〔IDCF〕につき当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれているとの実態があったと評価される取引であったのに、本件計画は、当事者間の完全支配関係についての法及び施行令の技術的な定めに着目して、本件分割を非適格分割とすることにより、法人税の負担を減少させるために、事業上の必要はない本件譲渡1〔IDCSによるIDCF株式のヤフーへの譲渡〕をあえて介在させたものであ〔る〕

——「法及び施行令の技術的な定めに着目して、事業上の必要のない譲渡を行い、法人税の負担を減少させた」ということですね。この部分は、地裁判決と同じですね。

朝長 そうですね。

「事業上の必要のない譲渡」というくだけからすると、一見「事業上の必要性」の有無を判断基準にしているように見えますが、高裁判決では、「組織再編成の形態や方法が相当に複雑かつ多様となっており、組織再編成が租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため、濫用防止規定として法人税法132条の2の規定が存在する」という認識に基づき、132条の2の

適用を判断するものとされています。このような枠組みになっているため、「法及び施行令の技術的な定めに着目して」という文言があるわけですね。

「事業上の必要性」があったか否かではなく、「濫用」であるのか否かが132条の2の適用判断の基準であって、「事業上の必要性」があったか否かということは、「濫用」であるのか否かを判断する際に考慮する事情の一つ、ということになります。

——「事業上の必要性」があったとしても、「濫用」ということであれば、132条の2が適用される、ということですね。

朝長 現実にはそのようなケースは少ないと思いますが、そうなります。

——「濫用」の他の判断基準としては、どのようなものがあるのでしょうか？

朝長 IDCF事件の判決文には、地裁判決の時から次のような記述が存在しています。

例えば、①一連の組織再編成を構成する行為全体により、移転資産に対する支配の状況がどのように変化することが予定されていたのか、②分割自体により、移転資産に対する支配の状況や事業の内容がどのように変更されることが予定されており、そのことに十分な事業目的又は事業上の必要性が認められるか、③完全支配関係継続見込み要件に該当する行為又は事実につき、十分な事業目的又は事業上の必要性が認め

られるか否かなど

そして、この部分に関しては、その後のところで「上記で例示したもののほか、事案によってはそれ以外の事情も含まれ得る」と述べられ

ています。

——一概には言えない、ということですね。

朝長 「濫用」は、「潜脱」を含む広い概念で、さまざまなものが「濫用」となる可能性が有ります。

従来の「租税回避」の概念を大きく変える判決であることが明確に

朝長 上記の高裁判決で最後に追加された「なお、」以下の文章（8頁参照）に続いて、次のような記述があります。この続きを書くために、「なお、」以下の文章は追加されたと考えられます。

〔本件は、〕このような本件の具体的な事実関係に照らして、法132条の2の規定により、本件分割後にまず本件譲渡1〔IDCSによるIDCF株式のヤフーへの譲渡〕だけを行うという本件計画を前提とした分割行為を否認したものであり、法2条12号の11イ、62条の8第1項、施行令4条の2第6項1号等の個別規定をその文理に反して適用したものではない。

——何故わざわざこのような記述を追加したのでしょうか？

朝長 この記述は、「個別規定の定めを文理に従って正しく解釈すれば明らかに非適格となるのに、何故、否認されるのか！」という納税者と学者の方々の主張に対する説示となっています。

この説示は、要するに、「個別規定を書いてあるとおりに読んでそのまま当てはめて「○」となるものであっても、「×」としなければならぬものがあることから、そのようなものを「×」とするために、132条の2が設けられている」という認識に基づき、「本件には、そのような132条の2を適用するのであるから、『個別規定をその文理に反して適用した』という主張

は、筋違いである」と述べたものであり、本件の否認の論理と否認の正当性を最後に改めて確認した、という内容のものです。

132条の2は、個別規定で否認されないものを否認することになるわけですから、132条の2で否認されるものが個別規定の文理解釈で否認されないものであることは、当然のことです。

このため、この説示は、その内容自体、当たり前のことを言っているに過ぎないわけですが、ヤフー事件とIDCF事件の判決は、従来の「租税回避」の概念を大きく変えるものですから、裁判官は、わざわざこのような記述を最後に追加することにしたのだと思います。

——ヤフー事件とIDCF事件は、それ位、従来の「租税回避」の概念を大きく変える非常に重要な事件ということですね。

朝長 そうですね。

税制度が変わる際には賛否両論が出るのが珍しくありませんが、特に法律家は、法令の正しい解釈と個人の意見とは明確に分けて仕事に取り組みなければ、大きな過ちを犯して顧客に取り返しのつかない迷惑を掛けてしまうことになりかねません。

従来、税務否認の対象となるのは個々の法人であったわけですが、組織再編成によって税負担を減少させたパチンコ業の40グループが一斉に租税回避として否認を受けたケースのように、組織再編成や資本等取引に関しては、助言やコンサルティングを行った専門家が関わった

案件が一斉に否認されるという事態になる可能性が十分にあり得る、と考えています。

この点は、平成13年の制度創設の時から申し上げていたことですが、それが現実のものになってきている、という印象を受けます。

——納税者や税理士等の実務家は、そのような組織再編成や資本等取引の特殊性をよく理解して対応しなければならない、ということですね。

朝長 そういうことです。

判決確定までの間の実務対応が課題に

——IDCF事件も、ヤフー事件と同じように、今後、最高裁で争われることになるものと思われれますが、判決が確定するまでにどのくらいかかるのでしょうか？

朝長 ヤフー事件も同様ですが、非常に重要な事件ですから、一年半から2年間くらいかかる可能性があると言われていました。

——判決の確定までそのように長くかかるということになると、その間の対応をどうするのかという問題も出てきますね。

朝長 判決が確定すると、税務当局の動きも大きく変わるものと思われれますが、税務調査では、過去の年度が調べられるわけですから、実務対応としては、判決が確定してから対応するのは遅い、ということになります。

納税者自身も、また、税理士・弁護士などの専門家も、自らの責任で判断する、ということにならざるを得ないと思います。

——組織再編成事案の中には国税局に事前照会をして「大丈夫」という回答をもらったものも多いと思いますが、今後の税務調査でこれが覆ることがあるのでしょうか。

朝長 それは内容次第ですね。判決が確定した後の税務調査では、事前照会の時とは違う見方で見られるということが有り得ます。

——判決が確定するまでの間の実務対応がかなり難しそうですね。

朝長 そうですね。しかし、これは如何ともしがたいところです。

——いずれにしましても、これらの事件の判決が確定した際には、判決の意義や実務への影響などについて改めてお話を聞かせ頂きたいと思っています。

本日は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