

一橋大学財務リーダーシップ・プログラム

税務講座 説明資料

日本税制研究所 代表理事

税理士 朝長 英樹

目 次

I 企業経営と法人税	1
1. 企業経営における法人税の位置付け	1
2. 企業内の税務担当の位置付け	2
3. 税務リスクの認識の必要性	2
4. 大法人における近年の重要な課税問題	3
II 法人税の課税事例	4
はじめに	4
1. ヤフー事件	6
(1) ヤフー事件の経緯(概要)	8
(2) ヤフー事件の最高裁判決(平成28年2月29日)の抜粋	9
(3) ヤフー事件の最高裁判決の検証	10
2. IBM事件	11
(1) IBM事件の経緯(概要)	14
(2) IBM事件の東京高裁判決(平成27年3月25日)[平成28年2月18日に上告不受理で確定]の抜粋	15
(3) IBM事件の東京高裁判決の検証	16
3. グループ税制外し事件(平成28年1月6日付けの大阪国税不服審判所の裁決)	17
(1) グループ税制外し事件の大阪国税不服審判所の裁決(平成28年1月6日)の抜粋	18
(2) グループ税制外し事件の裁決の検証	19
4. 租税回避否認への対応方法	20
(1) ヤフー事件関係:法人税法132条の2(組織再編成に係る行為又は計算の否認)への対応方法	20
(2) IBM事件・グループ税制外し事件関係:法人税法132条(同族会社等の行為又は計算の否認)への対応方法	20

I 企業経営と法人税

1. 企業経営における法人税の位置付け

○ 利益の約3割が法人税等として流出するため、企業経営においては、最も重要な検討項目の一つとせざるを得ない

- ・ 法人税等の問題は、売上の約3割、原価・販管費等の約3割をどうするのかという問題と言い換えてもよい
- ・ 法人税等は、原価・販管費等とは異なり、収入を増加させることはないため、最優先で削減すべきコストと考えるべき
- ・ 過去の青色欠損金の繰越し金額が切り捨てられるということは、その約3割の現金をドブに捨てるのと同じと考えるべき

○ 納税によって国に貢献するという意識も必要であるが、無駄な税金を払わないという意識も重要

- ・ 我が国の法人税法は、「法人税は、利益の一部を対価なしで国に支払うもの」という考え方で出来ているため、法人税を減らそうとすることは、在ってはならないことである、という意識になり易い
- ・ 企業の法人税等の負担をいかに少なくすることが出来たのかということも、経営者の業績を評価する要素の一つであるべき
- ・ 「節税は経営者の義務である」と言っても、過言ではない
- ・ 「納税によって国に貢献する」ということを節税に取り組まない言い訳にしてはならない

○ 経営者は、法人税制の細部を知ることまでは必要ないが、法人税の税務を理解することは必要

- ・ 法人税から逃れられないことは分かっているが、法人税は複雑難解であるため、法人税の問題に取り組むことを避けるという傾向が見受けられる
- ・ 税負担が少ない選択肢があるにもかかわらず、検討が足りず、税負担が多い選択肢を選択しているものが少なくない
- ・ 知恵の価値というものを良く認識し、難しい税務や影響の大きな税務が出てきた場合には、信頼できる専門家に助言等を求めることも必要である
- ・ 税務担当者や税務の専門家の意見を良く聞くことが必要であるが、判断は、経営者が行うべきである

2. 企業内の税務担当の位置付け

○ 利益の約3割相当額を扱う業務に従事する税務担当者の業務成績は、適切に評価する必要がある

- ・ 税務担当者の業務は、その業務の対象となる法人税等に相当する利益を残すために必要となる売上の金額に置き換えて評価するのが合理的
- ・ 税務は営業等の後始末であるという意識が強い企業においては、税務担当を低く評価する傾向があり、必然的に、大きな税務問題が起こる可能性が高くなる
- ・ 税務を重視する企業においては、税務担当者も優秀な者が多い傾向があり、税務問題も起こりにくい

○ 税務には、法務が含まれており、その法務は、最も難解な法務である、ということを正しく認識する必要がある

- ・ アメリカなどでは、税務を扱う弁護士は、優秀、かつ、勉強家であり、年収も非常に高い、と言われている
- ・ 日本では、税務が記帳業務や申告書作成業務の一部と受け取られている傾向が強く、税務が法務の中でも最も難解な法務を含んでいるという現実が正しく認識されていない傾向がある

3. 税務リスクの認識の必要性

○ 近年は、企業活動が非常に多様化し、税制も非常に複雑になっているため、税務リスクが非常に高くなっている

- ・ 現在の法人税法は、昭和40年に制定された頃と比べると、約4倍となっており、税制が非常に複雑化したことで、近年は、税務リスクが非常に高まっている
- ・ 移転価格税制による課税や組織再編成税制における課税などに見られるように、近年の法人税の課税事案は、大型化する傾向があるため、注意が必要である

○ 税務の検討を後回しにしたことで多額の課税を受けてしまったというケースが少なからず存在する

- ・ 営業戦略や組織戦略のことばかり考えて意思決定を行い、税務の検討を後回しにしたことで、多額の課税を受けてしまったというケースは、少なからず存在する

○ 税務調査対応能力を上げることができなければ、繰り返し、多額の課税を受けることになってしまう

- ・ 我が国においては、税務調査対応業務の高い専門性に関する理解が十分ではなく、税務調査対応能力を上げることが重要であるという認識が不足しているため、繰り返し、多額の課税を受けるケースが少なくない

4. 大法人における近年の重要な課税問題

○ 次の制度は、仕組みが複雑であり、かつ、課税を受ける場合に税額が多額となるため、特に注意が必要となる

- ・ 国際税制

- 移転価格税制

- 外国子会社合算税制(タックスヘイブン対策税制)

- ・ 組織再編成税制：組織再編成が「適格」であれば、移転する資産の譲渡損益の計上を繰り延べたり欠損金の引継ぎを認めたりするもの

- 合併 ※ ヤフー事件 ・ ユニバーサルミュージック事件 ・ TPR事件

- 分割 ※ IDC事件

- 株式交換等

- ・ 資本等取引税制：資本の部(純資産の部)の金額が変動する取引について、税制上の取扱いを定めたもの

- 有利発行(増資) ※ 有利発行課税事件

- みなし配当と株式譲渡損益の取扱い(剰余金の配当(資本剰余金の額の減少に伴うもの)、自己株式の買取り、減資、清算など)

- ※ IBM事件 ・ 国際興業管理事件

- ・ グループ法人税制：100%グループ内の法人間の取引について譲渡損益の計上を繰り延べる等の取扱いを定めたもの

- 「グループ税制外し」 ※ グループ税制外し事件

- ・ 連結納税制度：100%グループ内の法人に所得と欠損を合算して申告納税を行うことを認めるもの

- 「連結外し」

○ 大法人には、次の項目の課税が非常に多いため、特に注意が必要となる

- ・ 外国子会社への出向に伴う出向負担金や出張に伴う経費負担金の受取額が少なかったため、国外関連者に対する寄附金として課税を受けるもの

- ・ 決算月に、予算消化のために、相手方から請求書を提出させ、費用の繰上計上を行ったために、費用計上を否認され、重加算税を課されるもの

Ⅱ 法人税の課税事例

はじめに

法人税の税務調査を受けた場合に、最も注意する必要があるのは、追徴税額が多額にならないようにすること、重加算税を課されないようにすること、そして、**租税回避として課税されないようにすること**である。

租税回避として課税されると、マスコミに情報が流れることを覚悟せざるを得ず、「課税逃れ」というように、一般の人には、脱税を行ったとも受け取られかねない報道がされてしまうこととなる。

以下、この租税回避の課税事例について、説明を行うこととするが、まず初めに、この課税の3つの根拠条文を確認しておく。

(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 内国法人である同族会社

二 イからハまでのいずれにも該当する内国法人

イ 3以上の支店、工場その他の事業所を有すること。

ロ その事業所の2分の1以上に当たる事業所につき、その事業所の所長、主任その他のその事業所に係る事業の主宰者又は当該主宰者の親族その他の当該主宰者と政令で定める特殊の関係のある個人(以下この号において「所長等」という。)が前に当該事業所において個人として事業を営んでいた事実があること。

ハ ロに規定する事実がある事業所の所長等の有するその内国法人の株式又は出資の数又は金額の合計額がその内国法人の発行済株式又は出資(その内国法人が有する自己の株式又は出資を除く。)の総数又は総額の3分の2以上に相当すること。

2 前項の場合において、内国法人が同項各号に掲げる法人に該当するかどうかの判定は、同項に規定する行為又は計算の事実のあつた時の現況によるものとする。

3 第1項の規定は、同項に規定する更正又は決定をする場合において、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、所得税法第157条第1項(同族会社等の行為又は計算の否認等)若しくは相続税法第64条第1項(同族会社等の行為又は計算の否認等)又は地価税法(平成3年法律第69号)第32条第1項(同族会社等の行為又は計算の否認等)の規定の適用があつたときについて準用する。

(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(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。

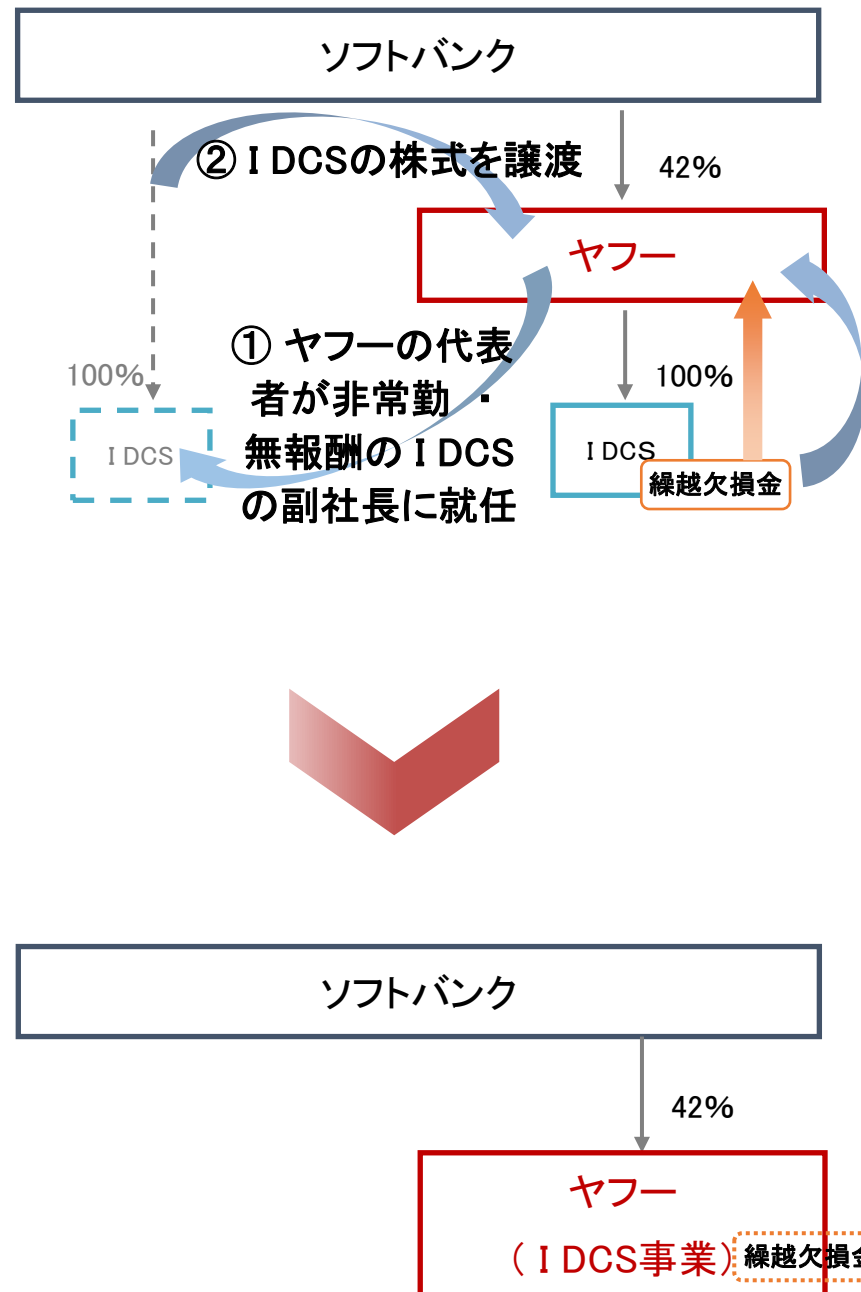
- 一 合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人
- 二 合併等により交付された株式を発行した法人(前号に掲げる法人を除く。)
- 三 前2号に掲げる法人の株主等である法人(前2号に掲げる法人を除く。)

(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。

1. ヤフー事件

(被合併法人の繰越欠損金を合併法人に引き継いで控除したものを租税回避として否認)



- ③ 合併(適格)を行い、みなし共同事業要件を満たすとして、IDCSの542億円の繰越欠損金をヤフーに引き継ぐ

〔参照記事〕

「検証 ヤフー・IDCF事件」

(T&Amaster(ロータス21) 2014.4.14 No.542、2014.5.12 No.545、2014.5.19 No.546 日本税制研究所HP)

「ヤフー事件・高裁判決」

(T&Amaster(ロータス21)2014.11.17 No.571 日本税制研究所HP)

「IDCF事件・高裁判決」

(T&Amaster(ロータス21)2015.2.2 No.581 日本税制研究所HP)

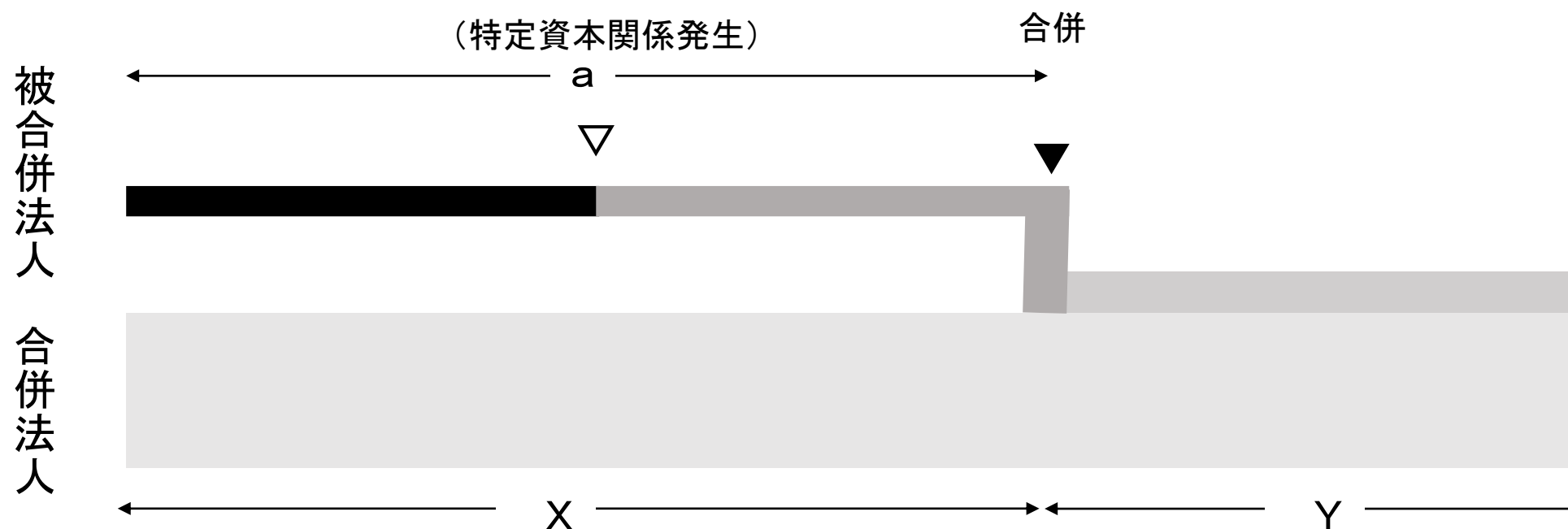
「ヤフー・IDCF事件は「租税回避」の捉え方をどう変えたか」

(T&Amaster(ロータス21)2016.3.14 No.634 日本税制研究所HP)

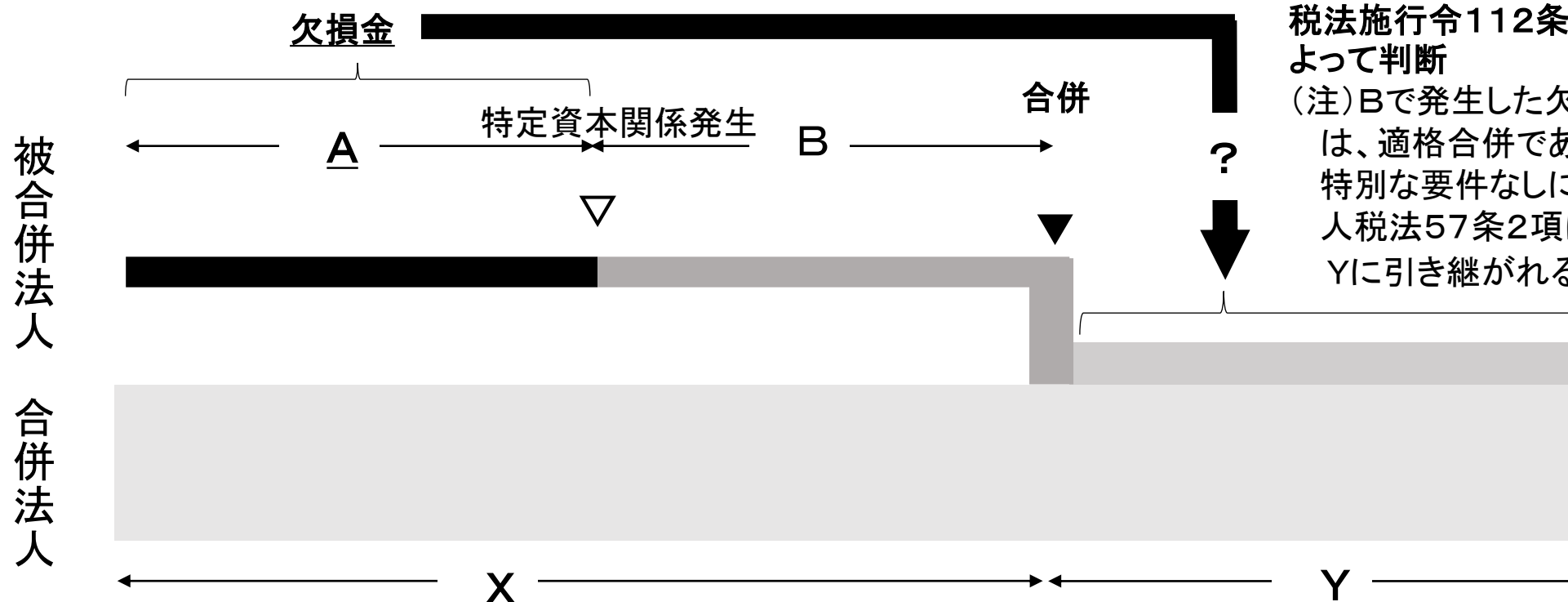
『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』(清文社 2014.6.15)

※ 税務調査で、IDCS から引き継いだ542億円の繰越欠損金の控除を否認

<合併の場合の共同事業要件における検討期間の概要図>



<合併の場合のみなし共同事業要件における検討期間の概要図>



法人税法57条3項・法人税法施行令112条7項によって判断

(注)Bで発生した欠損金は、適格合併であれば、特別な要件なしに、法人税法57条2項により、Yに引き継がれる。

(1) ヤフー事件の経緯(概要)

① ヤフーがIDCSを吸収合併(平成21年3月30日)

ヤフーがIDCSを吸収合併してIDCSの542億円の繰越欠損金の引継ぎを受けて所得金額から控除した。

② 東京国税局が税務調査によって繰越欠損金の引継ぎを否認(平成22年6月29日)

東京国税局がヤフーの税務調査を行って法人税法132条の2(組織再編成に係る行為又は計算の否認)を根拠に繰越欠損金の引継ぎを否認して課税を行った。

③ 東京地方裁判所で国側勝訴の判決(平成26年3月18日)

国側から2名が意見書を提出し、納税者側から7名の学者が意見書を提出した。

ソフトバンクの孫社長、ヤフーの井上社長が証人として出廷を求められた。

東京地方裁判所において、国側の全面勝訴の判決が下された。

④ 東京高等裁判所で納税者側の控訴棄却の判決(平成26年11月5日)

東京高等裁判所において、納税者側の控訴を棄却する判決が下された。

⑤ 最高裁判所で、納税者側の上告棄却の決定(平成28年2月29日)

最高裁判所において、納税者側の上告を棄却する判決が下され、国側の勝訴で確定した。

(2) ヤフー事件の最高裁判決(平成28年2月29日)の抜粋

① 法人税法132条の2(組織再編成に係る行為又は計算の否認)の意義

組織再編成は、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、これを利用する巧妙な租税回避行為が行われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、法132条の2は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において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行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。

② 租税回避とは何か

このような同条の趣旨及び目的からすれば、同条にいう「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」とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制(以下「組織再編税制」という。)に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、

③ どのような観点から判断すべきか

当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。

④ 判断に当たってどのような事情を考慮すべきか

その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、

⑤ 判断

●●●は、IDCSにおいて、経営の中枢を継続的かつ実質的に担ってきた者という施行令112条7項5号の特定役員引継要件において想定されている特定役員の実質を備えていたということとはできず、本件副社長就任は、本件合併後に●●●が上告人の代表取締役社長の地位にとどまってさえいれば上記要件が満たされることとなるよう企図されたものであって、実態とは乖離した上記要件の形式を作出する明らかに不自然なものというべきである。

て、

以上を総合すると、本件副社長就任は、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、適格合併における未処理欠損金額の引継ぎを定める法57条2項、みなし共同事業要件に該当しない適格合併につき同項の例外を定める同条3項及び特定役員引継要件を定める施行令112条7項5号の本来の趣旨及び目的を逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるというべきである。

そうすると、本件副社長就任は、組織再編税制に係る上記各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものとして、法132条の2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」に当たると解するのが相当である。

(3) ヤフー事件の最高裁判決の検証

① 法令の規定の趣旨・目的を判断基準

ヤフー事件の判決は、法人税法132条の2と法人税法57条3項・法人税法施行令112条7項（[現法令112③](#)）等の規定の趣旨・目的に基づいて、租税回避であるのか否かを判断している。

② 従来の租税回避に関する通説を明確に否定

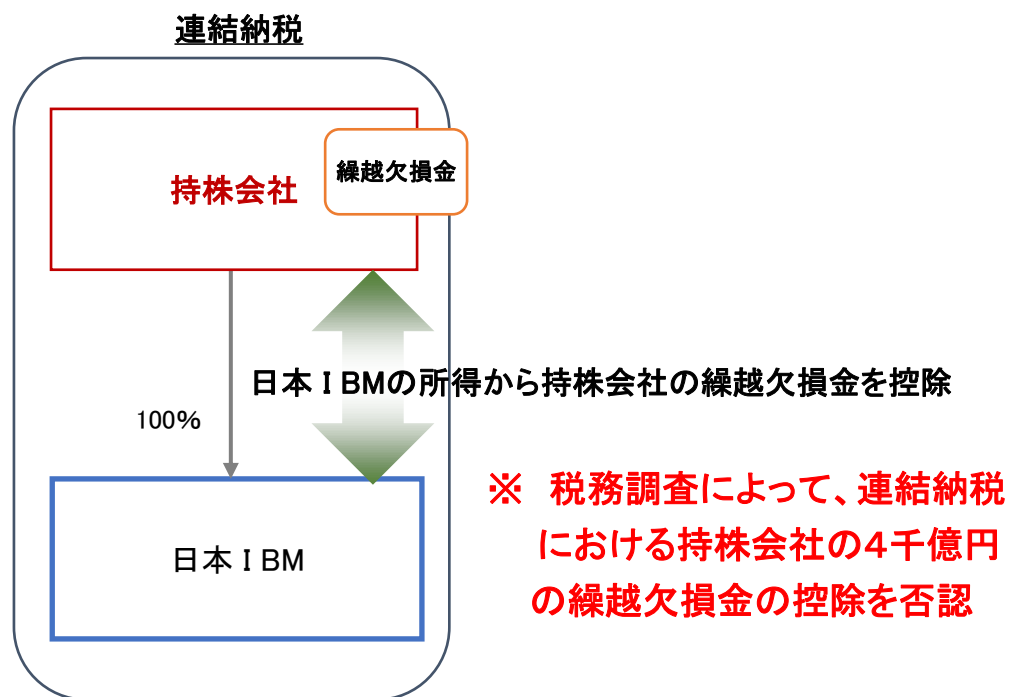
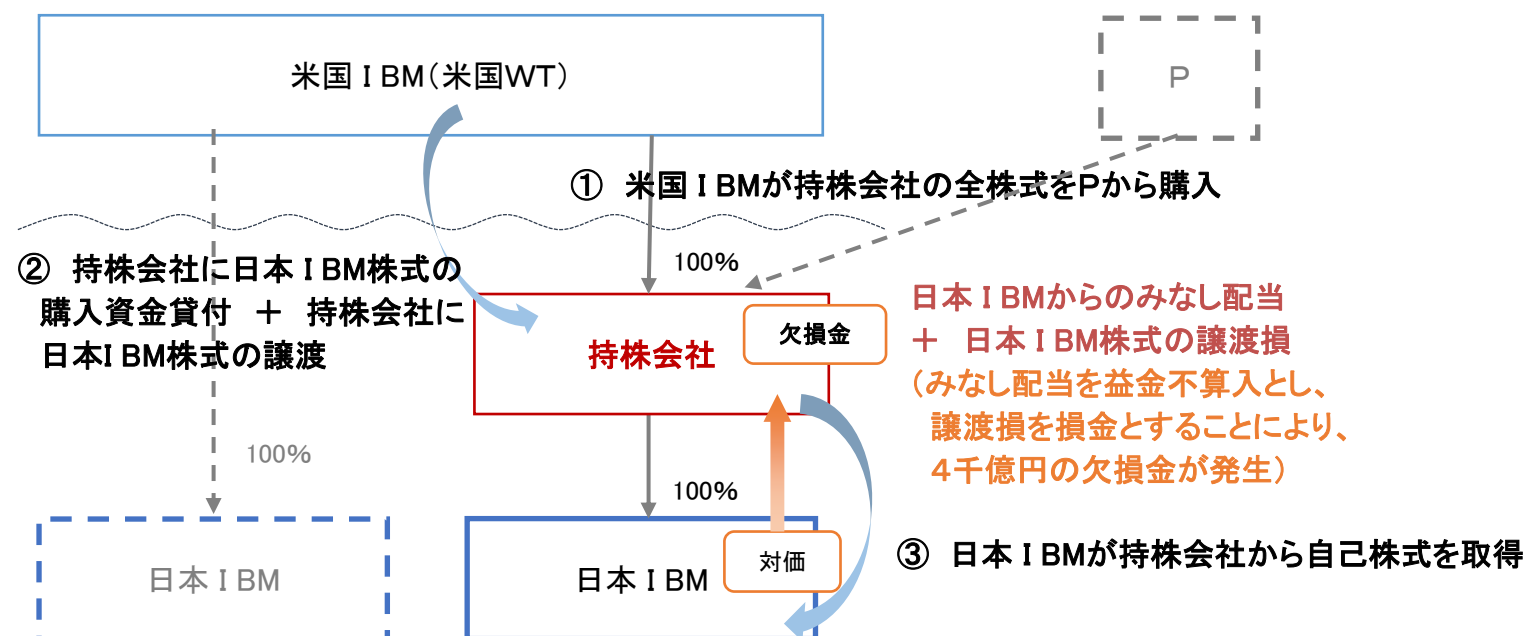
従来の法人税法132条の租税回避の解釈と同様に解釈するべきであるという学者の見解をいずれも全て否定して解釈が示されており、我が国の従来の租税理論について抜本的な見直しが必要であることを示唆するものである。

③ 組織再編成の実務への影響

ヤフー事件の最高裁判決により、法人税法132条の2によって租税回避として否認されるのか否かの判断基準は、
濫用潜脱基準であることが明確になった。

2. IBM事件

(みなし配当 + 株式譲渡損の計上により生じた欠損金の連結納税における控除を租税回避として否認)



〔参照記事〕

「検証 IBM事件」

(T&A master(ロータス21) 2014.7.14 No.554、
2014.7.28 No.556、2014.8.11 No.558、
2014.8.25 No.559 日本税制研究所HP)

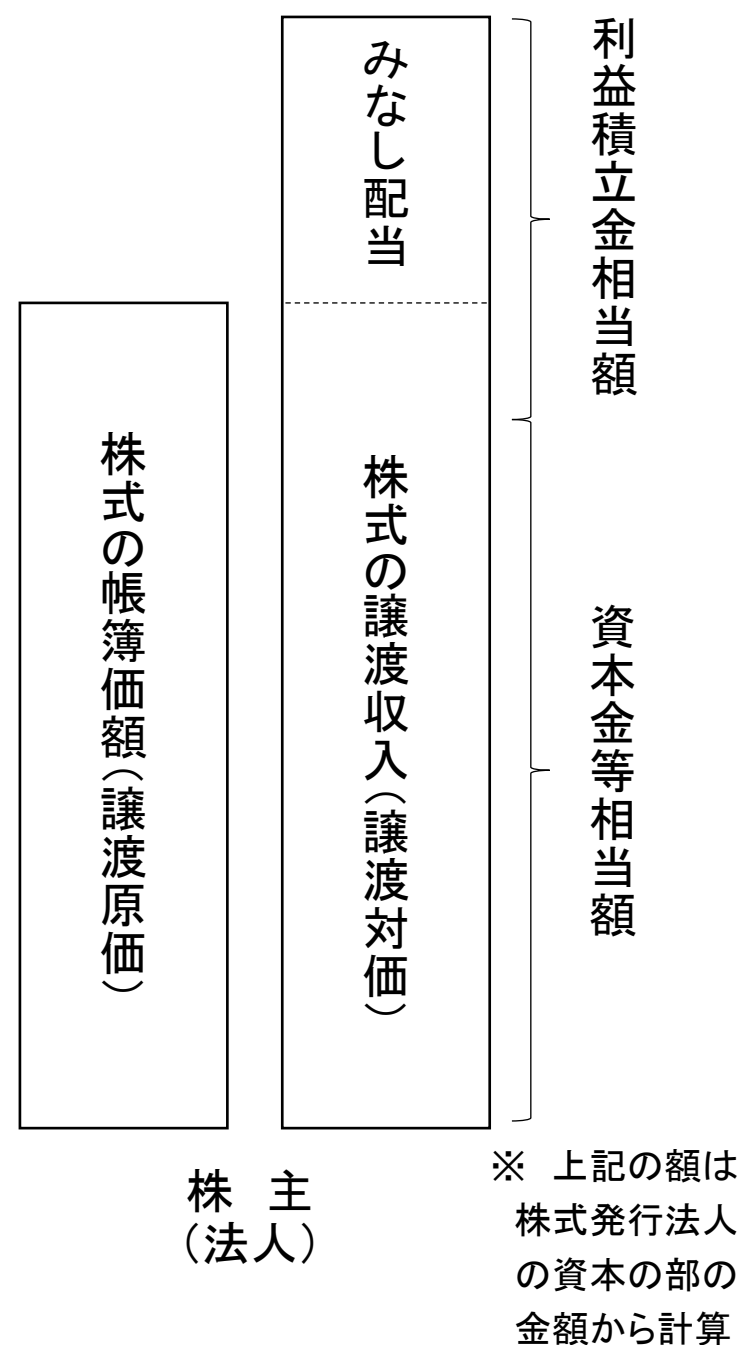
「検証 IBM事件 高裁判決」

(T&A master(ロータス21) 2015.4.27 No.592、
2015.5.25 No.595、2015.6.1 No.596
日本税制研究所HP)

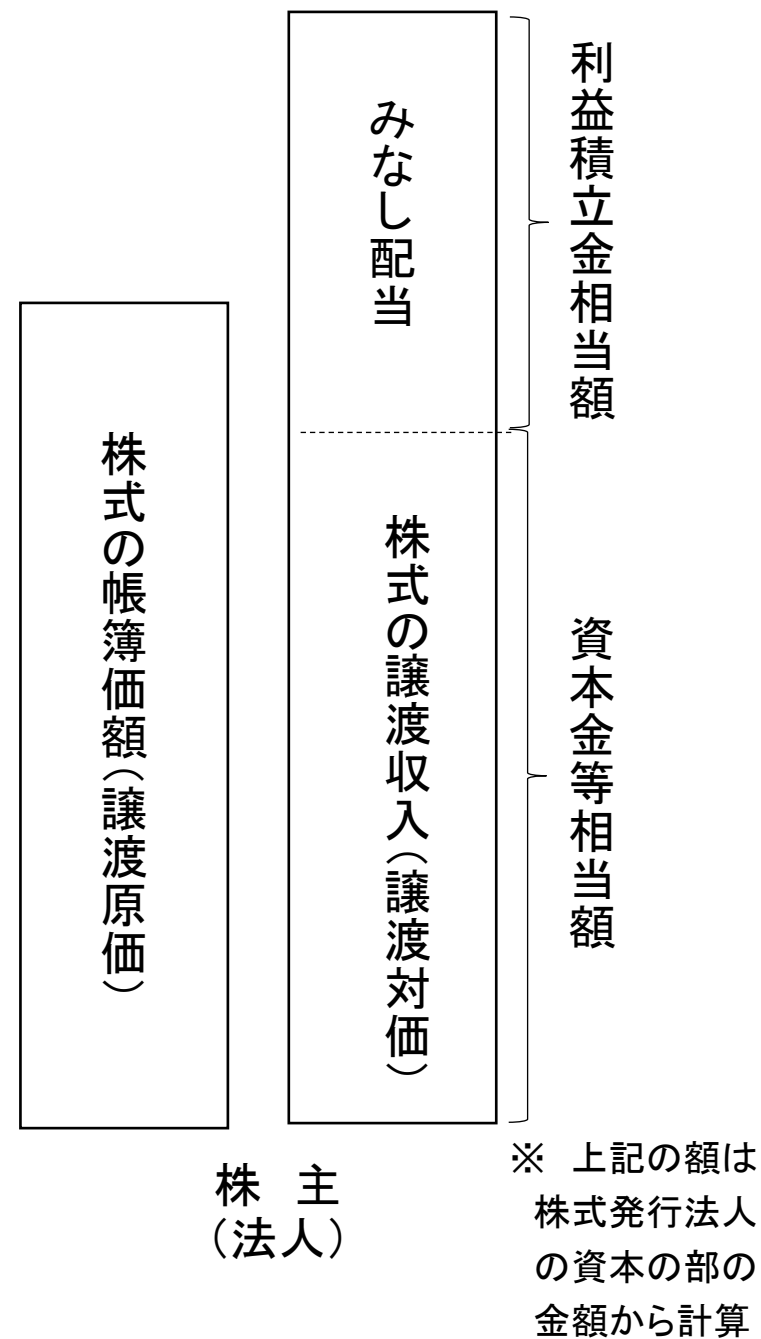
「IBM事件が残した課題と今後の実務への影響」

(T&A master(ロータス21) 2016.3.14 No.634
日本税制研究所HP)

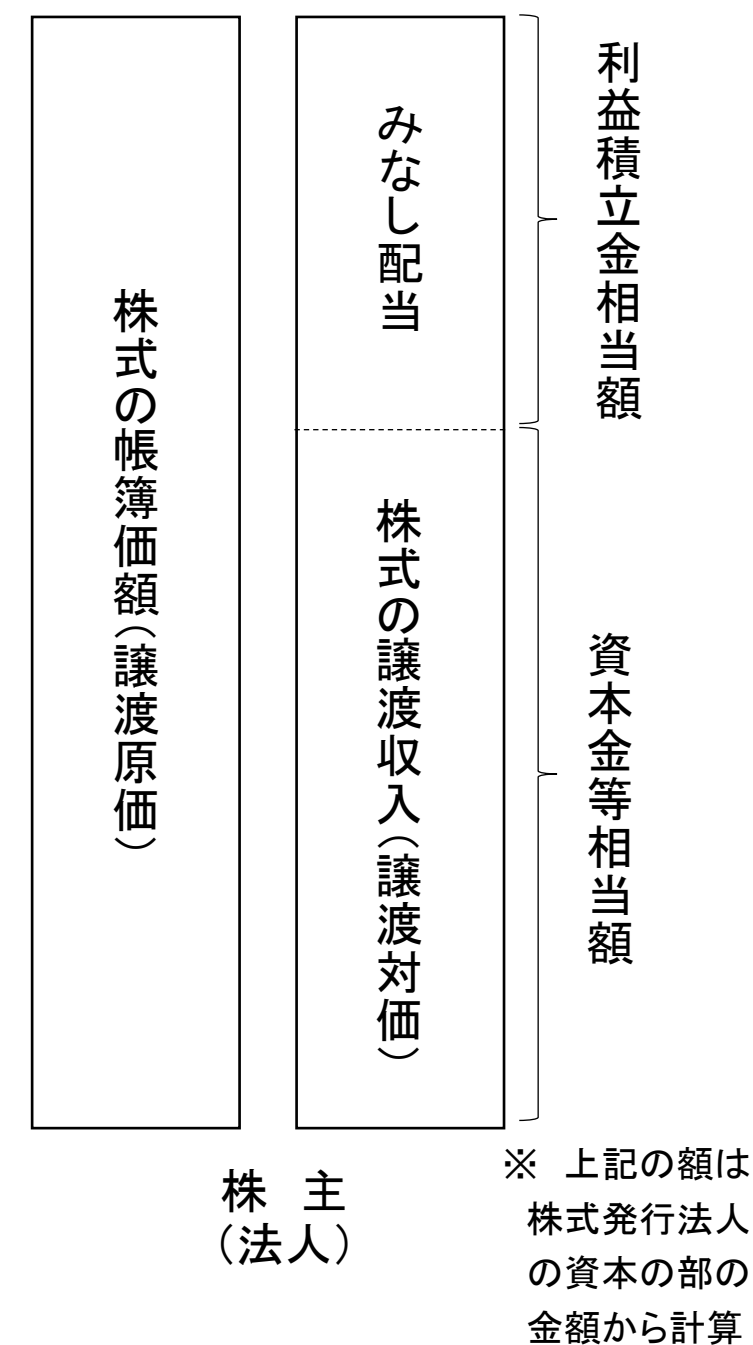
《平成13年度改正前》



《平成13年度改正以後》



<IBM事件>



※ 4年間の利益還元額

総額：約 3,757 億円

<内訳>

・金銭配当（約 42%）

総額：1,587 億円

・自己株式取得（約 58%）

総額：約 2,171 億円

※ 5年4月間の利益還元額

総額：約 4,899 億円

<内訳>

・金銭配当（約 12%）

総額：600 億円

・自己株式取得（約 88%）

総額：約 4,299 億円

※ 2年8月間の利益還元額

総額：約 3,016 億円

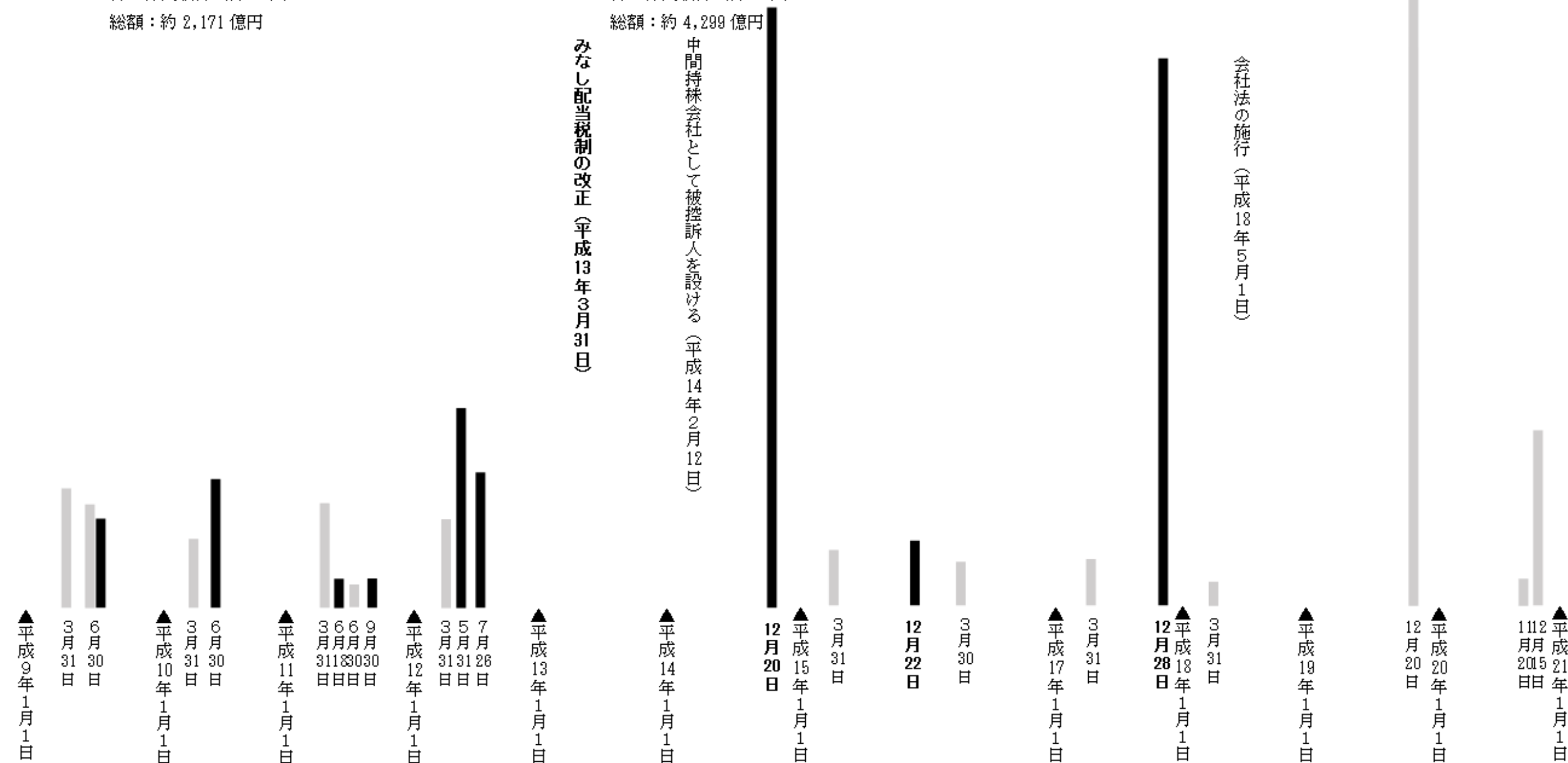
<内訳>

・金銭配当（100%）

みなし配当税制の改正（平成13年3月31日）

中間持株会社として被控訴人を設ける（平成14年2月12日）

会社法の施行（平成18年5月1日）



■：自己株式取得

■：金銭配当

(1) IBM事件の経緯(概要)

① 米国IBMが株式を取得した会社が米国IBMから日本IBMの全株式を譲渡により取得(平成14年2月)

米国IBMが株式を取得した会社が米国IBMから日本IBMの全株式を譲渡により取得し、中間純粋持株会社となった。

日本IBM株式の取得資金は、米国IBMからの借入れであった。

② 持株会社は日本IBMに自己株式の取得を行わせてみなし配当と株式譲渡損を計上(平成14年～17年)

持株会社は、日本IBMに自己株式の取得を行わせ、みなし配当と日本IBM株式の譲渡損とを同額(4千億円)で計上し、みなし配当に関しては益金不算入とする一方で、譲渡損に関してはそのまま損金とした。

その結果、譲渡損相当額の欠損金が発生した。

③ 持株会社と日本IBMは連結納税を選択(平成20年12月期)

持株会社と日本IBMは、連結納税の申請を行い、平成20年1月1日にみなし承認となった。

ただし、連結納税の申告においては、持株会社の繰越欠損金は控除せず、更正の請求でその控除を求めた。

④ 東京国税局は、更正の請求を認めたが、その後、課税

東京国税局は、一旦、更正の請求を認めて減額更正を行ったが、その後、法人税法132条(同族会社等の行為又は計算の否認)を根拠にして増額更正を行った。

⑤ 東京地方裁判所で納税者側勝訴の判決(平成26年5月9日)

納税者側から1名の学者が意見書を提出した。

東京地方裁判所において、納税者側の勝訴の判決が下された。

⑥ 東京高等裁判所で国側の控訴棄却の判決(平成27年3月25日)

東京高等裁判所において、国側の控訴を棄却する判決が下された。

⑦ 最高裁判所で、国側の上告不受理の決定(平成28年2月18日)

最高裁判所において、国側の上告受理申立てを不受理とする決定が下され、納税者側の勝訴で確定した。

(2) IBM事件の東京高裁判決(平成27年3月25日)[平成28年2月18日に上告不受理で確定]の抜粋

① どのような観点から判断すべきか

同族会社の行為又は計算が、法人税法132条1項にいう「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」か否かは、専ら経済的、実質的見地において当該行為又は計算が純粹経済人として不合理、不自然なもの(経済的合理性を欠く)と認められるか否かという客観的、合理的基準に従って判断すべき

② 従来通説との関係

被控訴人が主張するように、当該行為又は計算が経済的合理性を欠くというためには、租税回避以外に正当な理由がないし事業目的が存在しないと認められること、すなわち、専ら租税回避目的と認められることを常に要求し、当該目的がなければ同項の適用対象とならないと解することは、同項の文理だけでなく上記の改正の経緯にも合致しない。

③ 判断

本件各譲渡事業年度において被控訴人に多額の譲渡損失及び欠損金が生じたのは、本件各譲渡に法人税法の規定を適用した結果であって、これをもって見せかけの損失であるという控訴人の主張は、その故に直ちにその計上を否定すべきというものであれば、法律上の根拠を欠くものであって採用の余地はない。

そして、本件各譲渡を「不当」として法人税法132条1項に基づき否認することができるかどうかは、本件一連の行為ではなく、本件各譲渡それ自体が経済的合理性を欠くものと認められるかどうかによって判断されるべきものであること、本件各譲渡がそれ自体で経済的合理性を欠くとは認められないことは、既に説示したとおりである。

(3) IBM事件の東京高裁判決の検証

① 経済的合理性を判断基準

判決は、①「行為又は計算が、異常ないし変則的であり」、かつ、②「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租税回避となるという金子宏先生が主張されてきた通説が明確に否定されて、

「専ら経済的、実質的見地において当該行為又は計算が純粹経済人として不合理、不自然なもの（**経済的合理性を欠く**）と認められる」場合に租税回避となると判示されたが、これは、金子先生の主張の①の部分と別の表現で言い換えるとともに②の部分が要件とはならないとしたものと捉えることができる。

要するに、金子宏先生の主張される通説の②の部分が要件とならないとされたことで、①の部分だけしか残らず、

その結果、過度に租税回避の範囲が広がってしまった、と解することができるわけである（注）。

（注）平成23年4月に発刊された『租税法〔第16版〕』（金子宏著）には、上記の通説の解説の後に、次のように、「経済的合理性」を基準として租税回避か否かを判定すればよく「租税回避の意図」が存在することは必要ないという見解が述べられていた。

「ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう。そして、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的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認められる場合のみではなく、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引（アメリカの租税法でarm's length transaction(独立当事者間取引)と呼ばれるもの）とは異なっている場合をも含む、と解するのが妥当であろう。したがって、否認の要件としては、経済的合理性を欠いた行為または計算の結果として税負担が減少すれば十分であって、租税回避の意図ないし税負担を減少させる意図が存在することは必要ではないと解される。」（421頁）

平成23年6月29日には、IBM事件の訴訟が提起されたが、その後の平成24年4月に発刊された『租税法〔第17版〕』からは、上記の見解が削除され、次のとおり、上記の見解とは反対の見解が述べられている。

「ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう。そして、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的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認められる場合のことであり、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で行われる取引（アメリカ租税法でarm's length transaction(独立当事者間取引)と呼ばれるもの）とは異なっている取引の中には、それにあたりと解すべき場合が少なくないであろう。この規定の解釈・適用上問題となる主要な論点は、当該具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か、その行為・計算を行ったことにつき正当な理由ないし事業目的があったか否か、および租税回避の意図があったとみとめられるか否か、である。」（431頁）

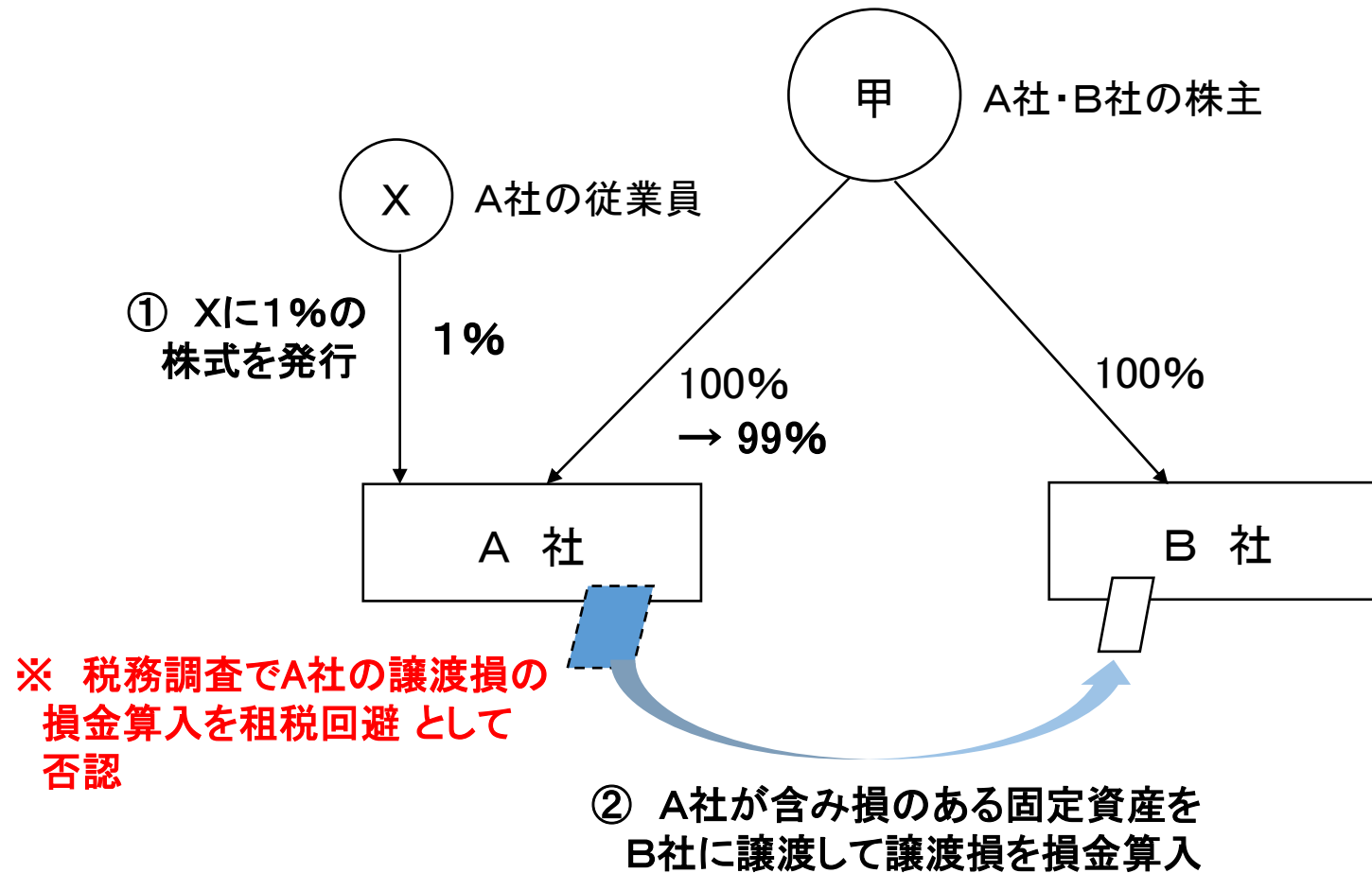
このような点からすると、IBM事件の高裁判決は『租税法〔第16版〕』の見解を採用したものと見ることもできる。

② IBM事件の判決で法人税法132条の解釈が歪んだ原因

大正12年の法人税法132条の創設時の趣旨・目的どおりに、**税制度をかいくぐるもの** — 税制度を濫用したり潜脱したりするもの — が同条の適用対象となる、ということが正しく理解されていれば、上記①のように経済的合理性を欠くのか否かで同条の適用の有無を判断するなどという解釈が出てくることは、なかったはずである。

3. グループ税制外し事件（平成28年1月6日付けの大阪国税不服審判所の裁決）

（1%の株式を従業員に持たせて資産の関係会社間譲渡による損失を計上したものを法人税法132条で否認）



(1) グループ税制外し事件の大阪国税不服審判所の裁決（平成28年1月6日）の抜粋

① どのような観点から判断すべきか

法人税法第132条第1項は、同族会社が少数の株主によって支配されているため、当該会社の法人税の負担を不当に減少させる行為や計算が行われやすいことに鑑み、税負担の公平を維持するため、当該会社の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行為又は計算が行われた場合に、これを正常な行為又は計算に引き直して当該会社に係る法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものである。このような同項の規定の趣旨に照らせば、同族会社の行為又は計算が、同項にいう「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」であるか否かは、専ら経済的、実質的見地において当該行為又は計算が純粋経済人として不合理、不自然なものとして認められるか否かという客観的、合理的基準に従って判断すべきものと解するのが相当である。

② 従来通説との関係

この点、請求人は、同項に規定する「不当」とは、異常ないし変則的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認められることをいう旨主張する。

しかしながら、同項は、否認の要件として、同族会社の「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」ことを必要としているにとどまり、その文理上、否認対象となる同族会社の行為又は計算が専ら租税回避目的でされたことを必要としておらず、上にみた同項の趣旨に照らしても、同族会社の行為又は計算の目的ないし意図が考慮されることはあるが、他方で、請求人が主張するように、専ら租税回避目的と認められることを常に必要とすべき理由はないから、請求人の主張する解釈を採用することはできない。

③ 判断

本件割当増資における本件株式の発行条件等（発行価額、取得条項）は、本件繰延制度の適用を免れることができるかという観点から定められたものと認められ、他方、請求人が、本件割当増資に当たり、経済的合理性の観点から、その財産状況や経営状態等を具体的に検討ないし勘案した形跡はうかがわれない。

本件割当増資は、経済的、実質的見地において純粋経済人として不合理、不自然な行為であると言わざるを得ず、法人税法第132条第1項に規定する「不当」な行為であると認めるのが相当である。

④ 専門家の関与についての事実認定

●●●は、平成22年11月頃、■■■に対し、会社が別に定める日が到来すること取得の事由とする場合、税務上の観点から、最低7年以上の期間を空けることが相当である旨や、退職時に株式を返還する条項を付けると、従業員持株会と同じになってしまう（従業員持株会の株式は完全支配関係の判定の枠外である。）ので、かかる条項は付さない方がよい旨などを助言した。なお、上記の税務上の観点からの「最低7年以上の期間」は、法令上の確たる根拠に基づくものではなく、更正処分の期間制限等を考慮したというものである。

(2) グループ税制外し事件の裁決の検証

① IBM基準の普遍化

本件のケースのように、IBM事件とは別の案件にIBM基準が使われるという実績ができてしまうと、IBM基準で租税回避となるか否かを判断するという流れにならざるを得なくなる。

② 「連結外し」への波及のおそれ

「グループ税制外し」と「連結外し」は、同種のものであるため、「連結外し」にも、このケースと同じような課税が行われることとなるおそれがある。

③ 隠ぺい又は仮装とされる懸念

このケースにおいては、納税者側は、総務経理部長1名に対して株式を発行しただけであるにもかかわらず、「各取締役は、〇〇〇から、△△△に対して株式を付与するのは、従業員の士気高揚を目的とするものであるとの説明を受け、これを十分踏まえた上で、本件割当増資に賛同している」等の主張をしているが、このような主張は、一歩間違うと、隠ぺい仮装行為とされるおそれがある。

租税回避行為として課税を受けた上に、重加算税の対象ともなったということになると、ほぼ確実に、マスコミに「課税逃れ」「不正」等の見出しで出てしまうことになり、大きなダメージを受けることとなる。

④ 専門家の専門性のレベルの問題

このケースは、会計事務所、税理士、弁護士に相談して詳しく助言を受け、その助言に従って、一連の行為を行ったものに対し、租税回避として課税が行われている、という点にも、注目する必要がある。

4. 租税回避否認への対応方法

(1) ヤフー事件関係：法人税法132条の2(組織再編成に係る行為又は計算の否認)への対応方法

- i 法人税法132条の2への対応方法としては、租税回避とされる可能性があると思われるケースについて、「正当な理由」や「事業目的」が存在するということを明確にすることに加えて、そのケースに適用される組織再編成の取扱いを定めた各規定の趣旨・目的を確認し、その趣旨・目的に反することとなっていないかということをよく検討する、ということになる。
- ii 法人税法132条等が“伝家の宝刀”と言われていた時代は終わって久しいわけであるが、現状は、未だに、税務の専門家が「租税回避」を正しく理解して正しく指導することが十分にできているとは言い難いため、税が減少することとなる行為又は計算であって失敗が許されないというものに関しては、“石橋をたたいて渡る”というような姿勢で臨むことが必要となる。
- iii 税務調査時の口頭による返答等も含めて、隠ぺい・仮装とされないように、慎重に対応する必要がある。

(2) IBM事件・グループ税制外し事件関係：法人税法132条(同族会社等の行為又は計算の否認)への対応方法

- i 法人税法132条への対応方法としては、租税回避とされる可能性があると思われるケースについて、「正当な理由」や「事業目的」が存在するということを明確にすることに加えて、取引が「独立当事者間の通常取引」(「経済的合理性」がある取引)であると主張できるようにしておく、ということになる。
- ii 上記(1) iiに同じ。
- iii 上記(1) iiiに同じ。