

IBM事件判決の検討

今回のニューズレターは、IBM グループの日本における中間持株会社である原告(有限会社アイ・ビー・エム・エイ・ピー・ホールディングス)に対する課税処分の取消請求訴訟について、原告の主張を全面的に認めて課税処分を取り消した、東京地判平成 26 年 5 月 9 日(控訴審継続中。以下「本判決」といいます。)の概要を紹介します。

1. はじめに

本件の課税処分は、日本 IBM が行った自己株式取得により原告に生じた株式譲渡損失が法人税法 132 条により否認された事案となりますが、132 条の適用にあたっては、原告の中間持株会社としての設置から上記自己株式取得に至るまでの間に原告がした複数の行為を一連の行為と捉えて全体として「不当」と評価した上で、かかる一連の行為の一部である上記自己株式取得(原告による株式譲渡。以下「本件株式譲渡」といいます。)のみを否認した点に特殊性が認められます。

平成 13 年度税制改正により、法人株主に対するみなし配当額の計算における帳簿価額を基準とする取り扱いが廃止され、譲渡価格が対応資本金等の額を超える部分の全額がみなし配当として取り扱われることになって以降、平成 22 年度税制改正により、自己株式取得によるみなし配当について益金不算入規定の適用を制限する規定(法人税法 23 条 3 項)が導入されるまでの間、自己株式取得により発生する譲渡損失を利用したタックス・プランニングは広く行われていましたが、かかる自己株式取得が租税回避に該当するとして否認された事例は、本件が初めてであったと思われます。本件が否認された理由としては、約 4000 億円という譲渡損失の額の巨額さに加えて、連結納税制度と組み合わせる譲渡損失を利用しようとした点が濫

用的であると判断されたものと思われますが¹、課税当局は、連結法人に係る行為計算の否認(法人税法 132 条の 3)として連結欠損金の損金算入を否認したわけではなく、同族会社の行為計算の否認(同法 132 条)として、連結欠損金の発生の基礎となる自己株式取得(本件株式譲渡)による譲渡損失の発生自体を否認した点に留意する必要があります。

本判決は、法人税法 132 条の解釈について争われていた複数の法律上の争点について判断を示すまでもなく、課税当局が同条の「不当」の要件を基礎づける評価根拠事実として主張する事実は悉く認められないとして、課税処分を全面的に取り消しており、米国 IBM が主導して租税回避の目的で連結納税まで視野に入れた一連の行為を仕組んだとする課税当局の見立ては、裏付けとなる証拠を欠く勇み足だったのではないかとの印象を免れ得ないように思われます。

2. 事案の概要

米国 IBM は、日本における中間持株会社を設け、その下に、日本 IBM 等 4 社を置くこととする組織再編を実施することとし、米国 IBM の子会社である米国 WT(米国 IBM の海外の関連会社を統括する持株会社)にデロイト社が保有していた休眠会社(これが原告)を購入させ、米国 WT の子会社となった原告は、米国 WT から日本 IBM 等 4 社の発行済株式の全てを購入し(以下「本件株式購入」といいます。)、その購入代金の一部を米国 WT からの増資(以下「本件増資」といいます。)によって得た資金で支払った上で、残額については準消費貸借としました(以下「本件融資」といいます。))。

上記の組織再編の実施後、日本 IBM は、平成 14 年、平成 15 年及び平成 17 年の 3 回にわたって原告から自己株

本ニューズレターの執筆者

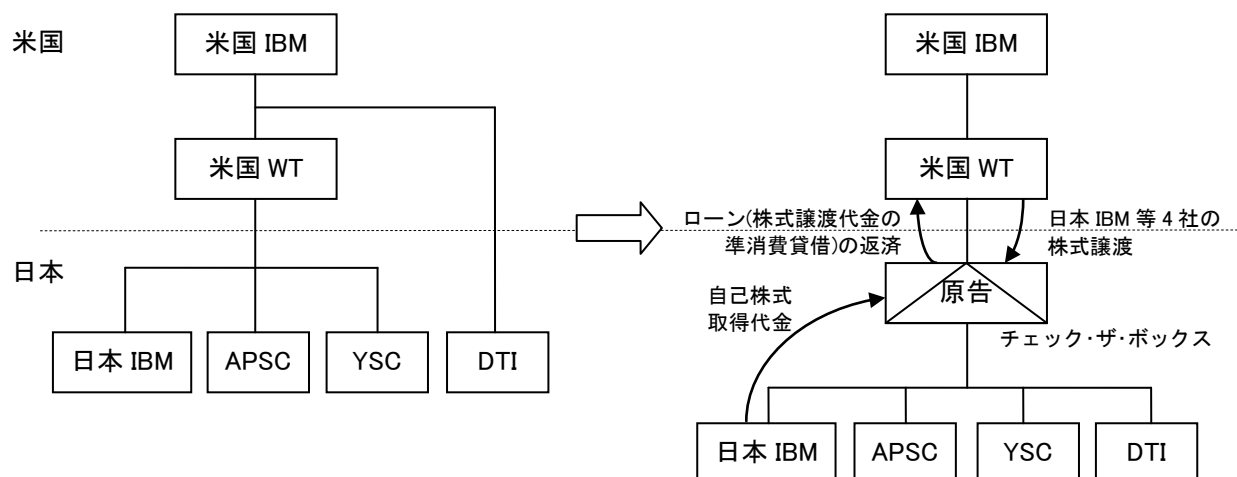
みやづか ひし
宮塚 久パートナー
弁護士そのうら たく
園浦 卓アソシエイト
弁護士

本ニューズレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室
(Tel: 03-5562-8352 E-mail: newsletter@jurists.co.jp)

式を取得し、原告は、本件株式購入における1株当たりの売買価格とほぼ同額で、日本IBMに対して同社株式を譲渡し(本件株式譲渡)、原告は本件株式譲渡の譲渡代金として日本IBMから受け取った金額を、本件融資の返済と

して米国WTに送金しました。本件株式譲渡の結果、原告には株式譲渡損失が発生し、各事業年度の法人税の確定申告においてこれを繰越欠損金として計上していました。↙



その後、原告は平成20年度から連結納税を開始し²、平成21年4月に本件株式譲渡により発生していた連結欠損金を損金に算入せずに連結確定申告をしたところ、課税当局は、同年5月いったんは職権で連結欠損金を法人税法81条の9の規定に基づき損金の額に算入する旨の減額更正を行いました³、翌年2月になって連結欠損金の発生⁴の基礎となる連結納税開始前の自己株式取得(本件株式譲渡)による譲渡損失の発生(及びその結果としての繰越欠損金の発生)自体を否認する課税処分を行ったため、原告はかかる課税処分の取消を求めて争っていました。

3. 関連する法令の規定

株主がその保有する株式を発行会社に譲渡した場合(すなわち、発行会社が自己株式を取得した場合)、取得する自己株式に対応する資本金等の額を超える部分はみなし配当(平成18年法律第10号による改正前の法人税法24条1項5号(現行法の同項4号))として取り扱われると同時に、株主における譲渡損益の計算上、みなし配当の額については譲渡対価の額から控除されることから(法人税法61条の第1項第1号括弧書き)、譲渡価格と簿価が同額の場合には、株主においてみなし配当の額と同額の譲渡損失が発生することになります³。この譲渡損失は損金の額に算入されるのに対して、みなし配当については、その全部又は一部が益金不算入となり(法人税法23条1項)⁴、結果として、益金不算入となったみなし配当の額が

け課税所得が減少することになります。

また、連結納税においては、連結親法人の連結納税を開始する以前の各事業年度において生じた欠損金は、連結欠損金とみなして、連結所得の金額の計算上、損金に算入するものとされています(法人税法81条の9第1項及び第2項)。

4. 本判決の内容

本件の被告国は、米国WTが原告の全持分を取得した上で、原告が、本件融資及び本件増資によって得た資金を用いて本件株式購入を行い、その後に本件株式譲渡を行ったという複数の行為を「本件一連の行為」と称した上で、本件株式譲渡を含む本件一連の行為が全体として法人税法132条にいう「不当」と評価されることの根拠事実として、①原告をあえて日本IBMの中間持株会社としたことに正当な理由ないし事業目的があったとは言い難いこと、②本件株式譲渡を含む本件一連の行為に租税回避の意図が認められること等を挙げましたが、本判決は、(a)企業グループにおける組織の在り方の選択は基本的に私的自治に委ねられるべきものであるところ、原告は、日本における中間持株会社として、複数の企業買収案件における受皿会社としての機能や、IBMグループに係る日本の源泉所得税の負担を減少させたりすること⁵を通じてIBMグループが必要とする資金をより効率的に使用することを可能とするような一定の金融上の機能(金融仲介機能)を果

たしていないとも言い難いこと、(b)本件株式購入及び本件株式譲渡は、いずれも経済的合理性がないものであると
は言い難いこと、米国 IBM が本件株式譲渡に基づいて原告に生ずる譲渡損失額を利用して税負担を軽減する目的
でこれを意図的に発生させた旨の被告の主張とは整合し
難い複数の事実関係が認められること等を理由に、被告
が主張する不当性の評価根拠事実のいずれも認定できな
いとして被告の主張を排斥しました。

本件では、法人税法 132 条の「不当」の要件に関する事
実認定の問題のほか、同条に関する法解釈上の争点と
して、(i)私法上の選択可能性の濫用ではなく租税法上の
制度の濫用による租税回避を同条に基づき否認すること
の可否、(ii)複数の行為を一連の行為として一体的に評
価するための要件、(iii)全体として「不当」と評価された複
数の行為の一部のみを否認することの可否、(iv)「不当」の
判断要素として考慮することができる周辺事実の範囲、
(v)損益の経済的実質的な帰属と法人税法 11 条に基づく
法律的な帰属が相違していることを「不当」と評価すること
の可否、(vi)引き直し計算における税務署長の裁量の範
囲等に関する争点も存在していましたが、本判決において
は、事実認定の問題として、被告が主張する不当性の評
価根拠事実はいずれも認定できないとして原告の請求を
認容したため、これらの法解釈上の争点に関する裁判所
の判断は示されておりません。

5. 最後 に

本件は、自己株式取得と連結納税制度を組み合わせ
て利用したタックス・プランニングの是非が争われた巨額
の税務訴訟として注目を集めていましたが、本判決は、被告
国による法人税法 132 条の「不当」の要件の立証が不
十分であるとして、原告(納税者)の全面勝訴となりました。本
判決に対しては国が控訴しているところ、控訴審において
新たな証拠が提出されて事実認定に大きな変更が生じる
ことは考えにくいと思われませんが、同条の「不当」の要件
の判断においては裁判所の裁量の余地も大きいことから、
控訴審においてどのような判断がなされるのか注目され
るところです。

¹ 『朝日新聞』平成 22 年 3 月 18 日朝刊 1 面、38 面参
照。

² 国税庁長官は、連結納税の承認の申請があった場合
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」場合には、かかる申請を却下するこ
とができるとされていますが(法人税法 4 条の 3 第 2 項 3 号
二)、本件においては、(その後の課税処分によって否認
されることとなる)多額の繰越欠損金を抱えた原告よ
る連結納税の承認の申請が却下されることはなく、同
条 4 項に基づくみなし承認がなされています。

³ 平成 22 年度税制改正によるグループ法人税制の導入
後は、100%親子会社間における自己株式取得の場合
には譲渡損益の認識が繰り延べられることになりました
(法人税法 61 条の 13 第 1 項)。

⁴ 平成 22 年度税制改正により、株主が株式を取得した
当時に将来における自己株式取得が予定されてい
た場合の当該株式に係るみなし配当について益金不
算入規定の適用対象外とする改正がなされました
(法人税法 23 条 3 項)、本件株式譲渡が行われた当
時は、そのような益金不算入規定の適用制限はあり
ませんでした。

⁵ 具体的には、米国 IBM は、米国連邦税法における
代替ミニマム税ないし最低ミニマム税(Alternative
Minimum Tax)により外国税額控除が制限されてい
たため、日本で支払った源泉所得税を直ちに控除
することができない状態であったところ、日本から
米国への送金を源泉税に服する配当から源泉税の
対象とならない本件融資の元本返済に変更する
ことにより、配当源泉税に係る国際的二重課税を
解消することが可能になったとされており、本判
決は、このような国際的二重課税を解消する目的
で日本の源泉税の負担を回避することも、正当な
事業目的の一つであるとの判断を示したものと考
えられます。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスの携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html>に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル 〒107-6029

Tel: 03-5562-8500(代) Fax: 03-5561-9711

E-mail: info@jurists.co.jp URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2014