

論 説

武富士事件再考（住所の認定以外の否認方法の検討）

－贈与財産の84.2%を国内株式が占めることに着目して－

税務大学校研究部長
中 川 吉 之

◆SUMMARY◆

武富士事件は訴訟において、「納税者の住所は国内にあった」との課税当局の主張が、東京高裁では認められたにもかかわらず最高裁において覆され、その結果課税処分取消となり終結した。

争訟の過程では住所の所在以外は争点となっておらず、また判例評釈などにおいても民法からの借用概念としての住所を中心に論じられているが、本稿は当時の税制及び民商法等の諸法制に基づいて、住所の認定以外の手段として、①財産の所在を争う、②法人格否認の法理を適用する、③同族会社の行為計算否認規定を適用する、の3つを用いて再検討するものである。そのうえで、同族会社の行為計算否認規定の適用を争訟において予備的に主張していれば、裁判で認められる可能性があったことを示すものである。

(税大ジャーナル編集部)

キーワード：租税回避行為、贈与税、武富士、法人格否認、同族会社の行為計算否認

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次

I	はじめに	3
II	事実の概要	4
1	オランダ法人D社の出資口取得の経緯	4
2	国内法人C社株式のオランダ法人D社への譲渡	4
3	オランダ法人D社出資口の長男Xへの贈与	4
4	課税庁による贈与税の決定処分等	5
III	住所の認定以外の否認方法の検討	5
1	財産の所在について	5
(1)	株式又は出資口の所在に関する法規定	5
(2)	財産の所在について争うことの可否	5
(3)	小括	6
2	法人格否認について	6
(1)	法人格否認の法理とは	6
(2)	本事案における法人格否認の法理の適用可能性	7
(3)	租税法において法人格否認の法理を適用する余地はあるのか	7
(4)	小括	8
3	同族会社の行為計算否認規定の適用について	8
(1)	本事案の租税回避行為該当性と租税回避行為の否認について	8
(2)	相続税法第64条第1項の沿革及びその性質	8
(3)	オランダ法人D社は相続税法第64条第1項にいう同族会社に該当するか	10
(4)	オランダ法人D社が国内法人C社の株式を譲り受けたことは「同族会社の行為又は計算」に該当するか	11
(5)	「同族会社の行為又は計算」はどこまでをカバーする必要があるか	12
(6)	長男Xは「株主若しくは社員又はその親族」に当たるか	14
(7)	贈与税の負担を不当に減少させる結果となるか	14
(8)	小括	17
IV	同族会社の行為計算否認規定に関する補足論点の検討	18
1	否認の範囲は国内法人C社の株式の取得に限られるのか	18
2	争訟の過程において同族会社行為計算否認の主張を新たに追加できるのか	19
3	同族会社の行為計算否認規定は現物出資による会社の設立にも適用されるのか	20
4	小括	21
V	終わりに	22

I はじめに

当時の時代背景として、①相続発生の直前に財産を国外に移転し、国外に住所を有する子供に相続させる、②子供が国外に住所を移した直後に国外へ財産を移転し、その国外財産をその子供へ贈与する、ことによって、我が国の相続税や贈与税の負担を回避し、更には、いずれの国の負担も免れるという節税手法が一般に紹介され、財政に対する信頼を損ないかねない状況が生じていたことがあげられる⁽⁴⁾。

課税当局はこの風潮を問題視し、平成 12 年度税制改正により、相続税の納税義務者等の

特例を創設した。そして贈与税に関しては、贈与により日本国外にある財産を取得した個人でその財産を取得した時において日本国内に住所を有しない者のうち日本国籍を有する者は、贈与税を納める義務があるものとされた。なお、この規定は受贈者または当該贈与に係る贈与者が当該贈与前 5 年以内において日本国内に住所を有したことがある場合に限るとされた（下記表⁽⁵⁾参照）。創設されたこの特例は、平成 12 年 4 月 1 日以後に贈与により取得した財産に係る贈与税について適用されることとされた⁽³⁾。

(表) 納税義務の範囲 (平成12年度改正後)

相続人・受贈者		国内に住所あり	国内に住所なし		
			日本国籍あり		日本国籍なし
被相続人・贈与者		国内に住所あり	国外居住 5 年以下	国外居住 5 年超	
			国内に住所なし	国内に住所あり	国内に住所なし
国内に住所あり	国外居住 5 年以下	国内・国外財産ともに課税 (改正前どおり)	特別措置により 国外財産にも課税	(改正前は 国内財産のみ)	
	国外居住 5 年超				
国内に住所なし					

(注) 住所・国籍の有無、居住期間の計算は財産取得の時を基準とする。

部分が変更点

本件での贈与者である父 A 及び母 B は、保有するオランダ法人海外非公開有限責任会社 T S T インベストメンツ（以下「オランダ法人 D 社」とする）に対して、所有していた大手消費者金融・株式会社武富士（以下「国内法人 C 社」とする）の株式を譲渡し、香港に居住していた長男 X（原告、被控訴人、上告人）に対して、この税制改正が行われる前にオランダ法人 D 社の出資口の大半を贈与した。これに対して課税当局は、長男 X の日本

と香港における居宅の状況、日本と香港での滞在状況や保有する財産の所在などを細かく調べ、生活の本拠たる住所が日本に存在するとして贈与税の決定処分等を行った。これを不服として長男 X は提訴し、最終的に最高裁において住所は香港にあるものと認定され、課税庁敗訴・原処分取り消しとなった⁽⁴⁾。

この判決をめぐっては、租税法における借用概念の意義及び租税法における住所について最高裁が見解を示したものとして、租税判

例百選に取り上げられるとともに、多数の解説や判例評釈がなされている。一方で、租税判例百選で浅妻教授が指摘されている通り、オランダ法人 D 社の資産の 84.2%を国内法人 C 社の株式が占めるところ、D 社出資口の贈与が直ちに国外財産(相続税法第 10 条)の贈与にあたるかにつき、争点とされていない⁶⁾。なお、この点に関しては、瀧教授がジュリストの判例紹介で、「課税庁としては財産の所在について争う、あるいは BV(筆者注—オランダ語で有限責任会社を意味する Besloten Vennootschap の略、オランダ法人 D 社のこと)の法人格を否認して武富士株式が贈与財産であったと認定することも考えられたであろう」⁶⁾旨指摘されているのみで、この点について詳しく分析した文献は見当たらない。

本稿は、この浅妻教授及び瀧教授の指摘を踏まえ、当時課税庁として住所を国内にあると認定する以外にいかなる方策が取り得たかについて検討を行うものである。

II 事実の概要⁷⁾

検討を行うにあたり事実の概要を整理しておく必要があるが、本稿においては、オランダ法人 D 社の資産の 84.2%を国内法人 C 社の株式が占めていたことを手掛かりに租税回避行為の否認方法を検討することが目的であり、住所の認定は検討テーマではないことから、整理する事実関係については住所認定に係るものは省略し、もっぱらオランダ法人 D 社の状況について事実関係を整理する。

1 オランダ法人 D 社の出資口取得の経緯

平成 9 年 11 月 20 日、父 A 及び母 B は、他の共同出資者とともに合計 25 万フランスフランを出資し、フランスにフランス法人 E 社を設立し、発行株式数 25 万株中、合計 24 万 9994 株を取得した。

平成 9 年 12 月 8 日、父 A 及び母 B は、オ

ランダ王国の有限責任非公開会社(平成 10 年 3 月 18 日に D 社に社名変更)の出資持分 400 口全部を合計 5 万オランダギルダーで買い取った。

平成 10 年 3 月 25 日、父 A 及び母 B は、●●銀行東京支店より共同で 1000 億円を借り入れ、翌 26 日、フランス法人 E 社へ総額約 1000 億 3700 万円の増資の払込みを行い、同社の株式を合計 175 万株取得し、同社の発行済株式総数 200 万株中、合計 199 万 9994 株を所有するに至った。フランス法人 E 社は、この増資のうち約 14 億ドイツマルク(約 1000 億円)については資本剰余金とした。

同日、父 A 及び母 B は、保有するフランス法人 E 社の株式全部をオランダ法人 D 社に現物出資して、D 社から新たに 400 口の出資持分を取得し、同社出資持分合計 800 口を保有するに至った。同日、フランス法人 E 社は、株主となった D 社に対して、14 億 0645 万 5492 ドイツマルク(約 1000 億円)の資本剰余金の払戻しを行った。

2 国内法人 C 社株式のオランダ法人 D 社への譲渡

父 A 及び母 B は、平成 10 年 3 月 23 日付で、国内法人 C 社株式合計 1569 万 8800 株を 14 億 0645 万 5492 ドイツマルクでオランダ法人 D 社に譲渡する契約を締結していたところ、オランダ法人 D 社は、フランス法人 E 社から払戻しを受けた資本剰余金を原資として、日本円で 999 億 9898 万 5480 円を送金した。父 A 及び母 B は、同月 27 日、上記譲渡代金から、●●銀行東京支店からの借入金 1000 億円を返済した。

3 オランダ法人 D 社出資口の長男 X への贈与

平成 10 年の後半または平成 11 年の年頭のころ、S 公認会計士は、父 A に面会し、以後数回にわたり、相続税・贈与税、事業承継等

をテーマに税務に関するレクチャーをし、平成 11 年 10 月ころには、本件贈与に関する具体的な提案をし、そのころ、長男 X に対しても同様の説明をした。同年 12 月、S 公認会計士は、政府税制調査会が相続税法の納税義務者に関する規定について改正を検討しているとの情報を得て、父 A に対して、同年内の本件贈与の実行を進言し、贈与を実行した場合には、長男 X が 1 年以上海外にいるようにすることなどを説明し、長男 X に対しても、同年内に贈与を実行する必要があることを説明した。

父 A 及び母 B は、オランダ法人 D 社の出資をそれぞれ 560 口、240 口所有していたが、平成 11 年 12 月 27 日付けの贈与契約書により、長男 X に対して、父 A の出資 560 口、母 B の出資 160 口（合計 720 口）をそれぞれ贈与した。

4 課税庁による贈与税の決定処分等

平成 17 年 3 月 2 日、杉並税務署長は、本件贈与について、贈与税の課税価格 1653 億 0603 万 1200 円、贈与税額 1157 億 0290 万 1700 円、加算税額 173 億 5543 万 5000 円とする、贈与税決定処分および無申告加算税賦課決定処分をした。

Ⅲ 住所の認定以外の否認方法の検討

前述の事実関係を踏まえて、住所の認定以外の否認方法を、オランダ法人 D 社の資産の 84.2% を国内法人 C 社の株式が占めることに着目して検討する。

1 財産の所在について

まず、瀧教授が「課税庁としては財産の所在について争う・・・ことも考えられたであろう」^⑧と指摘されていることから、財産の所在について、国外ではなく国内に存するとして争うことは可能であったかについて検討する。

(1) 株式又は出資口の所在に関する法規定

相続税法第 10 条は相続税法上の財産の所在について規定しているが、第 1 項第 8 号により、「法人に対する出資・・・については、・・・当該出資のされている法人・・・の本店又は主たる事務所の所在」をもって財産の所在とする旨定めている。

父 A 及び母 B は、平成 11 年 12 月 27 日付けの贈与契約書により、長男 X に対して、オランダ法人 D 社の出資を、父 A の出資 560 口、母 B の出資 160 口（合計 720 口）それぞれ贈与しているが、この贈与した出資口の所在を前述の相続税法の規定に従って判断するには、オランダ法人 D 社に対する出資であること、オランダ法人 D 社の本店又は主たる事務所はオランダにあることから、出資口という贈与財産の所在は、オランダにあるものとされる。したがって当該贈与財産は国外財産となる。

(2) 財産の所在について争うことの可否

では、オランダ法人 D 社の資産の 84.2% を国内法人 C 社の株式が占めていたことを理由として、課税庁としては財産の所在について争うことが可能であったであろうか。

租税法においては憲法第 84 条を法的な根拠として、租税法の全体を支配する基本原則として租税法律主義が存在している。そして租税法律主義の内容の一つとして、「課税要件法定主義」があるが、これは、「課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件（それが充足されることによって納税義務が成立するための要件）のすべてと租税の賦課・徴収の手続は国民代表議会の定める法律によって規定されなければならないことを意味する。」^⑨。それゆえ、租税法においては、条文に書いてある内容に忠実に従って、租税が賦課徴収されることになる。となると、相続税法第 10 条第 1 項第 8 号が、「法人に対する出資・・・については、・・・当該出資のされ

ている法人・・・の本店又は主たる事務所の所在」をもって財産の所在としている以上、これを覆す具体的な条文なくして課税庁が財産の所在を争うことは困難であったといえよう。

なお、この点については不動産化体株式の譲渡益課税の条文が参考になると考えられる。平成 17 年度税制改正以前においては、国内に支店等の恒久的施設を有しない非居住者又は外国法人が有する国内にある土地等の不動産を譲渡したことにより生ずる所得については、その非居住者や外国会社が国内に恒久的施設を有しているか否かに関わらず、申告納税による課税対象とされていた一方で、内国法人の株式を譲渡したことにより生ずる所得については、買集めにより取得した株式の譲渡による所得、事業譲渡類似株式の譲渡による所得といった一定のものに限って課税対象とされていた。したがって、国内に恒久的施設を有さない非居住者や外国会社が国内にある土地等の不動産を保有する会社の株式を譲渡したときは、その所得は株式の譲渡による所得であり、不動産の譲渡による所得には該当しないため、課税の対象とはされていなかった。このような状況の中で、国内に恒久的施設を有しない非居住者や外国会社が、再開業事業への投資といった形態で我が国に進出し、土地等の不動産に投資する際、直接投資するだけでなく、土地等の管理やゴルフ場等の土地を利用した施設の運営をするための会社を国内外に設立し、これを通して投資するといった事例も見られるようになったことから、不動産の譲渡による所得と株式の譲渡による所得との間の課税関係の相違を是正するため、平成 17 年度税制改正により、不動産関連株式等の譲渡所得課税制度が新設された⁽¹⁰⁾。

つまり、この税制改正が行われるまでは、課税庁が株式に係る会社の保有財産の大半が不動産であることを理由に、株式の譲渡を不

動産の譲渡と同視できるとして課税を行うことはできなかったのである。このことは、相続税法第 10 条第 1 項第 8 号においても同様に、「法人に対する出資について、出資されている法人の資産の過半が国内資産である場合には財産の所在を国内とする」といったような規定が税制改正により導入されない限りは、課税庁が株式や出資に係る会社の財産の大半を国内株式が占めていることを理由に、国内株式又は出資の贈与と同視して課税を行うことはできないことを示唆しているといえよう。

(3) 小括

以上、(1)及び(2)において検討した通り、課税庁が財産の所在について争ったとしても、裁判において否定されたものと考えられる。

2 法人格否認について

淵教授はまた、「課税庁としては・・・BVの法人格を否認して武富士株式が贈与財産であったと認定することも考えられたであろう」⁽¹¹⁾とも指摘されていることから、この点につき検討する。

(1) 法人格否認の法理とは

法人格否認の法理とは、「法人格の形式的独立性を貫くと正義・公平に反する結果となる場合に、特定の事案に限って、会社がそれぞれ別個独立の法人格を有することを否定し、その背後にある実態に即した法律上の取扱いをする」ことである。法人格否認の法理は、具体的な根拠となる条文があるわけではないが、商法の分野において、米国やドイツの判例・学説を参考にして一部の学説がこれを採用すべきことを提唱し、下級審判決に影響を与えていたところ（熊本地八代支判昭 35・1・13 下民 11 卷 1 号 4 頁、千葉地判昭 35・1・30 下民 11 卷 1 号 30 頁等）、最高裁判所が昭和 44 年 2 月 27 日判決において、この法理を採用することを、正面から明らかにした（最判

昭和 44・2・27 民集 23 卷 2 号 511 頁) ものである。この最高裁判決は、法人成りした電気屋を営む個人が、貸借人との間で裁判上の和解が成立し店舗を明け渡すこととなったにもかかわらず、賃借人は法人成りした会社であると抗弁して店舗の明け渡しを拒んだケースについて、会社の法人格を否認し、抗弁を認めなかったものである。この判決において最高裁は、法人格の否認が要請されるのは、「法人格がまったく形骸にすぎない場合」と「法人格が法律の適用を回避するために濫用されるが如き場合」であるとした⁽¹²⁾。

この判決以降、債権者の追求を免れようと法人を設立するケースなどにおいて、裁判所はこの法理を適用してきた⁽¹³⁾。

(2) 本事案における法人格否認の法理の適用可能性

武富士事件においては、住所の所在のみが争点であったので、オランダ法人 D 社の「法人格が全くの形骸にすぎない」かどうかは裁判においては検討されていない。したがって、オランダ法人 D 社が全くの形骸にすぎないペーパーカンパニーであるのかは不明である。また、オランダ法人 D 社は父 A 及び母 B により設立されたものではなく、すでに設立されていたものを買取って社名変更したものであり、買取る前に実態を有して営業していた可能性もある。

しかし、国内法人 C 社の株式をオランダ法人 D 社に譲渡したうえでオランダ法人 D 社の出資口を長男 X に贈与することは、「法人格が法律の適用を回避するために濫用されるが如き場合」には該当すると考えられる。そうすると、法人格否認の法理の適用が認められる可能性はあるといえよう。

(3) 租税法において法人格否認の法理を適用する余地はあるのか

では、商法の分野で発達してきた理論であ

る⁽¹⁴⁾法人格否認の法理を租税法において適用することは許されるのだろうか。

前述のとおり、租税法においては全体を支配する基本原則として租税法律主義が存在している。そして租税法律主義のもとでは、具体的な法律の規定なくしては課税されないことを意味する。そうだとすると、租税法の分野において、商法の分野で条文の根拠を持たない法理として発達してきた法人格否認の法理を適用してオランダ法人 D 社の法人格を否認し、父 A 及び母 B が長男 X に贈与したのは外国法人の出資口ではなく、国内法人 C 社の株式であり、財産の所在は国内であるとして贈与税を課するのは難しいと考えられる。

また租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである⁽¹⁵⁾。

そうだとすると、私法上において法人格否認の法理が適用され、オランダ法人 D 社の法人格が否認されたわけでもないのに、租税法において法人格否認の法理を用いてオランダ法人 D 社の法人格を否認することは無理があるといえよう。

当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直して課税を行うことの是非についての著名な裁判例として、売買交換事件⁽¹⁶⁾ (いわゆる岩瀬事件) をあげることができる。東京高裁は、「いわゆる租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められるものではない」として、課税庁の更正処分等を取り消している⁽¹⁷⁾。この裁判例を踏まえると、課税庁が法人格否認の法理を用いてオランダ法人 D 社が存在せず、したがって国

内法人C社の株式を贈与したものとして課税処分を行うことは、やはり困難であったと考えられる。

(4) 小括

以上、(1)から(3)において検討した通り、課税庁が法人格否認の法理の適用を主張したとしても、裁判において否定されたものと考えられる。

3 同族会社の行為計算否認規定の適用について

(1) 本事案の租税回避行為該当性と租税回避行為の否認について

租税法が前提とする私法取引の世界では、契約自由の原則が支配しており、一定の経済的目的ないし成果を達成しようとする場合に、強行規定に反しない限り自己に最も有利になるように、法的形成を行うことができる。租税回避とは、このような、私法上の形成可能性を異常又は変則的な態様で利用すること（濫用）によって、租税の軽減または排除を図る行為のことである。金子名誉教授は、租税回避には2つの類型があるとされるが、武富士事件は、そのうちの一つである「合理的または正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減または排除を図る行為である」⁽¹⁸⁾といえよう。

そして、租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うことを、租税回避行為の否認と呼ぶ。我が国では他の先進諸国とは異なり、一般的租税回避否認規定は導入されていないが、個別の分野に関する一般的否認規定として、同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合に、税負担を不当に減少させる結果となると認められるときは、これを否認して更正または決定を行うことができ

る旨の規定がある⁽¹⁹⁾。

相続税及び贈与税に関しては、相続税法第64条第1項に、「同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与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場合においては、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができる。」と規定されていた⁽²⁰⁾。

そこで、武富士事件に同条を適用して否認することは可能であったか検討する。

(2) 相続税法第64条第1項の沿革及びその性質

まずは同族会社の行為計算否認規定の歴史的沿革から、同規定に関する理解を深めることとする。

わが国の同族会社の行為計算否認規定の歴史的沿革は、大正12年所得税法73条の3にまで遡ることができる⁽²¹⁾。そしてその萌芽はさらに古く、明治38年の所得税法改正で、合資会社、合名会社、株主（又は社員）20人以下の株式会社（又は株式合資会社）に対しては累進税率により、株主等21人以上の株式会社、株式合資会社は6.25%の比例税率によりそれぞれ課税することとされたことにある⁽²²⁾。

この制度創設の直接の契機となった大正11年7月20日答申の「臨時財政経済調査会答申税制整理案」には、近時資産家の中に所得税の軽減を主たる目的として、財産保全会社を設立する者が増えてきたため、法改正を行い公平を期する必要があることが記されている。続く3年間にこの規定があまり活用されていなかったことを受けて、大正15年に改正が行われたが、この改正により初めて条

文中に「同族会社」という語が用いられるようになった。また、「行為」に加えて「計算」が追加された。当時は法人の所得に対する課税も所得税法の中で規定されていたが、昭和15年に法人税法が設立され、法人の所得に対する課税が所得税法から切り離されて法人税法に規定されることとなった際、同族会社の行為又は計算の否認に関する規定が、法人税法にも基本的にはその内容を引き継いで規定された。戦後になり、昭和22年に税制改正が行われたが、この時にはその内容は基本的にはそのまま引き継がれている。続いて昭和25年の改正により、相続税法にも同様の規定が創設された。また、この改正前においては、例えば法人税法においてこの否認規定は「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」に適用することができるという法律構成になっていたが、改正では「これを容認した場合において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」に適用することができることと改められた⁽²³⁾。

この規定の改正前と改正後の文言に着目すると、改正前には同族会社に法人税を免れる意思があることが要件であったのに対し、改正後は、その行為計算の結果が税負担を回避ないし軽減することになれば、同族会社がそのことを計画的に意図したかどうかにかかわらずこの規定を適用することとなったと解される。そして、昭和25年に同族会社の行為計算否認規定が初めて導入された相続税法においても、「同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合においては・・・相続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場合においては・・・」とされた⁽²⁴⁾。その後昭和28年8月には、相続税法第64条の条文の「相続税」の次に「又は贈与税」の文言が加えられ、贈与税についても同族会社の行為計算否認規定が適用されることとなった⁽²⁵⁾。

以上が相続税及び贈与税に関する同族会社行為計算否認規定創設の経緯であるが、大正12年に所得税法において同規定が導入され、個人所得及び法人所得に同規定の適用が開始され、昭和15年に法人所得に対する課税を所得税法から切り離して法人税法を創設して同法中に規定した際に同規定も引き継がれ、そして昭和25年税制改正において相続税に、続いて昭和28年税制改正において贈与税に同じ規定ぶりの条文により同規定が導入されたことに鑑みれば、相続税法第64条第1項は、他の税目における同族会社の行為計算否認規定と共通の性質を持つものと解されることになろう。

このような導入の経緯に鑑みれば、贈与税についての同族会社の行為計算否認規定の適用に当たっても、当事者が贈与税の減少を計画的に意図したかどうかの内心的意思は不要であり、単に税負担を減少させる結果となることをもって同規定は適用できることと解される⁽²⁶⁾。

なお、コンメンタール相続税法においては、この相続税法第64条第1項の規定は、一般には、相続税法においては、租税負担の公平を期する観点から、多くの「みなし規定」(相続税法第3条から第9条の6)が設けられており、また雑則において、「特別の法人から受ける利益に対する課税(第65条)」、「人格のない社団又は財団等に対する課税(第66条)」のような規定が設けられていることによって、この同族会社等の行為又は計算の否認規定の対象となる行為又は計算の範囲は縮小され、この規定独自による適用事例はほとんどないと考えられている旨が記載されている⁽²⁷⁾。また、「本規定は、相続時における相続財産の客観的な価値を測定するという相続税法の目的からみると、その適用がほとんど考えられない、いわば死文化した条項というべきである。」⁽²⁸⁾とする指摘もある。

一方で、コンメンタール相続税法には、「例

えば、同族会社等が株主等から現物出資を受けた財産の評価額を相続税の評価基準である時価に比して著しく低い価額としているときは、その株主等の相続税又は贈与税を更正又は決定する場合に会社の評価額によらず税務署長の認定する評価額（時価）によることとなるのである。」⁽²⁹⁾として具体例が紹介されている。また、コンメンタール法人税法には、同族会社の行為計算否認の例がカテゴリー別に記載されているが、「低価出資」のカテゴリーの中で、同族会社の社長が多額の含み益のある土地などの現物を時価よりも低い価格で出資し、その家族が現金出資をすることによって、資産（土地）の含み益を実質的に家族たる相続人に流して贈与税・相続税を回避する手法が、贈与税についての同族会社の行為計算否認の例として詳述されている⁽³⁰⁾。

実際には、所得税法や法人税法、とりわけ法人税法においては同族会社の行為計算否認規定を適用した判決が多く存在したのに対して、相続税法において初めて同族会社の行為計算否認規定の適用が認められたのは大阪地裁平成12年5月12日判決（訟務月報47巻10号3106頁）であり⁽³¹⁾、それまでは適用を否定された浦和地裁昭和56年2月25日判決（税務訴訟資料116号294頁）が存するのみであった。なお、これら2つの判決は、贈与税ではなく、相続税についてのものである。

(3) オランダ法人D社は相続税法第64条第1項にいう同族会社に該当するか

平成11年当時の相続税法第64条第2項は、「前項の『同族会社等』とは、法人税法（昭和40年法律第34号）第二条第十号（定義）に規定する同族会社をいう。」と定めていた⁽³²⁾。そして当時の法人税法第2条第10号（同族会社）は、「株主等の三人以下並びにこれらと政令で定める特殊の関係のある個人及び法人が有する株式の総数又は出資の金額の合計額がその会社の発行済株式の総数又は出

資金額の百分の五十以上に相当する会社をいう。」と定めていた⁽³³⁾。また、法人税法第2条第14号は、「株主等」について「株主又は合名会社、合資会社若しくは有限会社の社員その他法人の出資者をいう。」と定めていた⁽³⁴⁾。なお、法人税法は「法人」については定義規定を置いていないが、「内国法人」について第2条第3号に「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。」と、また「外国法人」について同条第4号に「内国法人以外の法人をいう。」と定めていた⁽³⁵⁾ことから、法人税法第2条第14号にいう「法人」とは、外国法人も含むものと考えられ、したがって同条第10号にいう「株主等」には外国法人の出資者も含むものと解される。

オランダ法人D社は、長男Xに対してその出資口の贈与が行われた時点で、出資合計800口のうち、父A及び母Bがそれぞれ560口、240口所有していたことから、当時の法人税法第2条第10号に定める「株主等の三人以下・・・が有する・・・出資の金額の合計額がその会社の・・・出資金額の百分の五十以上に相当する会社」に該当していた。

次に、オランダ法人D社は海外法人であることから、法人税法第2条第10号に定める同族会社には、国内法人のみが該当するのか、それとも海外法人も該当するのかを検討する必要がある。コンメンタール法人税法は、第2条第10号の解説において、この点には触れていない⁽³⁶⁾。また、法人税法上の用語の定義を定める同法第2条では、会社についての定義規定を置いていないため、同条第10号にいう「会社」に外国の会社も含まれるのか、それとも国内の会社に限られるのかは明らかでない。

そこで、会社について定める平成11年当時の商法（明治32年3月9日法48）の規定を参照することとする。当時の商法は「第二編 会社」において、「第一章 総則」のところで、第53条（種類）において、「会社ハ合

名会社、合資会社及株式会社ノ三種トス」と定めていた。さらに外国会社については「第二編 会社」の「第六章 外国会社」のところに別途規定を設けており、第 479 条（代表者及び営業所）において、「外国会社ガ日本ニ於テ取引ヲ継続シテ為サントスルトキハ日本ニ於ケル代表者ヲ定メ其ノ住所又ハ其ノ他ノ場所ニ営業所ヲ設クルコトヲ要ス」と定めていた。これらの条文からは、当時の商法は、会社と外国会社は明確に区分しており、会社の中に外国会社は含まれていなかったと判断される⁽³⁷⁾。

しかしながら、商法はまた、「第二編 会社」の「第六章 外国会社」のところで、第 485 条の 2（外国会社の地位）において、「外国会社ハ他ノ法律ノ適用ニ付テハ日本ニ成立スル同種ノ又ハ最モ之ニ類似スル会社ト看做ス但シ法律ニ別段ノ定アル場合ハ此ノ限ニ在ラズ」と定めており⁽³⁸⁾、他の法律である法人税法あるいは相続税法においては、外国会社も会社と看做すこととされていた。

また、当時の相続税法が、第 64 条第 1 項に「同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合においては・・・」と定め、また同条第 2 項で「前項の『同族会社』とは、法人税法第 2 条第 10 号（定義）に規定する同族会社をいう。」と定めていたのに対し、当時の所得税法は第 157 条第 1 項本文において「税務署長は、次に掲げる法人の行為又は計算で、これを容認した場合には・・・」と定め、同条同項第 1 号において「内国法人である法人税法第 2 条第 10 号（定義）に規定する同族会社（下線筆者）」としており、また当時の法人税法は第 132 条において、「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・・・」と定め、同条同項第 1 号において「内国法人である同族会社（下線筆者）」と定めていた。この各税法の条文の違いを見るに、当時の相続税

法は同族会社の行為計算否認規定（第 64 条）において内国法人のみならず外国法人も対象にしていたのに対し、当時の所得税法及び法人税法は同族会社の行為計算否認規定（所得税法第 157 条、法人税法第 132 条）において、内国法人のみを対象とし外国法人を対象外とするために、対象となる法人について「内国法人である」との文言をもって外国法人を除外していたと考えられる。

そして平成 18 年度税制改正では、それまで内国法人に限定していた所得税法の同族会社の行為計算の否認規定について、同族会社の行為計算否認規定の趣旨からすれば、同族会社等を内国法人であるものに限定する必要はないことから、対象に外国会社も含めることとした⁽³⁹⁾が、その際、所得税法第 157 条第 1 項第 1 号の条文から「内国法人である」との文言を削り、「法人税法第 2 条第 10 号（定義）に規定する同族会社」と条文を改めた⁽⁴⁰⁾ことに鑑みれば、法人税法第 2 条第 10 号に規定する同族会社に外国法人が含まれることは明らかであろう。したがって、オランダ法人 D 社は相続税法第 64 条第 1 項にいう「同族会社」に該当する。

(4) オランダ法人 D 社が国内法人 C 社の株式を譲り受けたことは「同族会社の行為又は計算」に該当するか

相続税法は「同族会社の行為又は計算」について、何が行為又は計算に当たるかを定めていない。法文上範囲が限定されていないことから、「行為又は計算」には同族会社の為すことや経理処理が広く含まれると解される。なお、法人税法、所得税法も相続税法と同様、「行為又は計算」については特に定めていない。

裁判例で同族会社の行為が何かにつき判示したものについては、浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決（税務訴訟資料 116 号 294 頁）があげられる。この判決において裁判所は、

「同条1項にいう『同族会社の行為』とは、その文理上、自己あるいは第三者に対する関係において法律的效果を伴うところのその同族会社が行う行為を指すものと解するのが当然である。」と述べている。そして、「同族会社以外の者が行う単独行為⁽⁴¹⁾は、その第三者が同族会社との間に行う契約や合同行為とは異なって、同族会社の法律行為が介在する余地のないものである以上、『同族会社の行為』とは相容れない概念である。」として、同族会社の役員が当該会社に対して有する債権を免除した行為について、相続税法64条の規定を適用してこれを否認したことは違法であるとしている。また、金子名誉教授はこの点に関し、「この規定によって否認が認められるためには、同族会社の行為（単独行為でも契約でもよい）が必要であり、株主の単独行為は否認の対象とならない。したがって、主要株主からの財産の死因贈与・低価買入等は、否認の対象となるが、同族会社の株主である被相続人が生前会社に対してなした債務免除（単独行為）は、否認の対象とならない（浦和地判昭和56年2月25日 月報27巻5号1005頁）」⁽⁴²⁾と述べられている。

なお、やや脱線するが、この浦和地裁昭和56年2月25日判決について、石川税務大学校教授は、大正15年の所得税法改正により、行為に加えて計算も対象とされ、同様の規定が昭和25年に相続税法に導入されたことに鑑みると、計算という事実そのものをとらえて主張できたのではないかと、同族会社の行為と計算を切り離して否定しうるものと考え、同族会社の役員による債務免除は単独行為であって同族会社の行為たり得ないが、同族会社は当該債務免除に見合う額を債務免除益として収益に計上しているはずであり、計算という事実行為そのものをとらえて否認することも可能ではないかと考える、との見解を示されている⁽⁴³⁾。条文の文理に忠実に基づいたこの解釈は説得力があるといえよう。

この判決で示された「『同族会社の行為』とは・・・自己あるいは第三者に対する関係において法律的效果を伴うところのその同族会社が行う行為」であるとの規範に当てはめれば、オランダ法人D社が国内法人C社の株式を譲り受けた行為は、「父A及び母Bに対する関係において、契約により国内法人C社の株式の所有権を同族会社であるオランダ法人D社に移転するとともに、同族会社であるオランダ法人D社に父A及び母Bに対する購入代金支払義務が生じる法律的效果を伴うところのその同族会社であるオランダ法人D社が行う行為」であるから、相続税法第64条第1項にいう「同族会社の行為」に当たると解することができる。

また「計算の否認」に関しては、コンメンタール相続税法には、「計算の否認とは、行為自体は認めるがそれに基づいて行われた計算が不当である場合に、その計算の全部又は一部を否認することをいうものと思われる。ただ、税法における一定の行為は一般的には計算と結合してはじめて意味の生ずるものであるから、行為のみを否認して計算を否認しないということは無意味である。この意味においては、計算の否認ということが必要であるかどうかは問題であると思う。」⁽⁴⁴⁾と記されている。

オランダ法人D社が国内法人C社の株式を譲り受けた際には、当然のことながら計算、つまり経理処理も株式を譲り受けるという行為と一体としてなされているであろうから、すなわち国内法人C社の株式を譲り受ける行為は、相続税法第64条第1項にいう「同族会社の行為又は計算」に該当するものと解される。

(5) 「同族会社の行為又は計算」はどこまでをカバーする必要があるか

では、オランダ法人D社が国内法人C社の株式を譲り受けたことは「同族会社の行為

又は計算」に該当することだけで、同族会社の行為計算否認規定を適用できるのだろうか。この事件において用いられたスキームは、国内資産である国内法人C社株式をオランダ法人D社に譲渡してD社の出資口という国外財産に化体したうえで、これを租税回避の意図をもって国外に居住している長男Xに贈与し、相続税法の規定を免れようというものであり、単に国内法人C社の株式を同族会社たるオランダ法人D社に譲渡することだけで租税回避が図られるわけではない。国内株式を国外財産に化体させたD社の出資口を制限納税義務者（非居住者）に贈与することも併せて租税回避が完成するのである。

コメンタール法人税法には、同族会社の行為又は計算による税負担軽減の具体例として、①過大出資、②低価出資、③高価買入、④低価譲渡、⑤無収益財産の譲受け、⑥過大給与、⑦用益贈与、⑧過大料率賃貸借、⑨不良債権の肩代り、⑩債務の無償引受、が記載されている⁽⁴⁵⁾。これらの例示について、「同族会社の行為又は計算」と「同族会社の行為又は計算以外の行為」が組み合わさって、税額の減少という結果を招いているものがないだろうか。この点について検討するに、例えば①過大出資であれば、過大出資により出資者から時価を上回る価格で資産を購入した（＝同族会社の行為）のち、じ後の資産の過大償却（＝同族会社の計算）、又は評価損（＝同族会社の計算）により、法人税の負担が減少することとなる。あるいは、このような過大出資（＝同族会社の行為）は、税法上資本を過大とすることによって、寄附金（（の支払い）＝同族会社の行為）の認容限度額等を拡大（＝同族会社の計算）することにより、法人税の負担が減少することとなる。このように①から⑩までの事例を検討するに、「同族会社の行為又は計算」と「同族会社の行為又は計算以外の行為」が組み合わさって税負担が減少する事例は見当たらない。

一方で、相続税法第64条第1項の条文は、「同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合においては・・・相続税又は贈与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、税務署長は・・・」と規定しており、「同族会社であるオランダ法人D社の行為又は計算（＝国内法人C社の株式の譲受け）を容認すれば、贈与税の負担を不当に減少させる結果になる」との論理で押せば、条文の文理上は本事案においても同族会社の行為計算否認規定を適用できそうにも思える。

しかしながら、やはりオランダ法人D社への株式譲渡だけではなく、オランダ法人D社の出資口の長男Xへの贈与についても、「同族会社の行為又は計算」に該当することを主張立証できた方が、同族会社の行為計算否認規定の適用について、より説得力を増すものと考えられる。そこで、オランダ法人D社の出資口の贈与を、同族会社であるオランダ法人D社の行為又は計算と捉えることができないか検討してみることにする。贈与契約は、当事者の一方（贈与者）が自己の財産を無償で相手方（受贈者）に与える意思を表示し、相手方がそれを受諾することによって成立する契約（民法第549条）である⁽⁴⁶⁾。このように考えると、オランダ法人D社の出資口の贈与は、本件では父A及び母Bと、長男Xの間の契約であり、贈与に関して「オランダ法人D社の行為」を観念できるのか疑問である。また、オランダ法人D社は出資口の贈与に伴い、その社員名簿を書き換えることになると考えられるが、資本金額の増減などがあれば格別、帳簿への記載は一切なく単に社員名簿を書き換えることがはたして「計算」といえるのか疑問といわざるを得ないように思われる。

ところで、東京地裁平成19年5月23日判決（税務訴訟資料257号順号10717号）の判決文の中には、「争いのない事実等」としてオランダ法人D社が「非公開会社で出資持分の

譲渡に制限があ」ったことが記されている⁽⁴⁷⁾。そして BV (非公開有限責任会社) の場合、原則として株式譲渡制限があり、定款で定めることとされている⁽⁴⁸⁾。オランダ法人 D 社の出資持分に譲渡制限があったことからすると、定款において、譲渡には株主総会あるいは取締役会での譲渡承認が必要だったものと思われるが、株主総会や取締役会は会社の機関であることから、譲渡承認は会社の行為であるといえるのではないかと考えられる⁽⁴⁹⁾。そうすると、父 A 及び母 B による D 社出資口の贈与に絡んで、譲渡承認という会社の行為があったと考えることができる。つまり、贈与についても「同族会社の行為」を観念できるということになる。

この「同族会社の行為」2つをセットとして、これを認めた場合には贈与税を不当に減少させる結果になることを証明すれば、同族会社の行為計算否認規定の適用を、より強く主張できることになろう。

(6) 長男 X は「株主若しくは社員又はその親族」に当たるか

相続税法は「親族」について定義規定を置いていないことから、親族について定める民法の規定に準拠することになるが、民法は親族の範囲を第 725 条において、①六親等内の血族、②配偶者、③三親等内の姻族、の3つと定めている。長男 X は父 A 及び母 B の六親等内の血族であることから、民法第 725 条の「親族」に該当し、従って相続税法第 64 条第 1 項にいう「株主若しくは社員又はその親族」に該当する。

(7) 贈与税の負担を不当に減少させる結果となるか

贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるかについて検討するにあたり、まずは、「不当に減少させる結果となる」とはどのようなことなのであるかを明らかにする

必要がある。

贈与税については本規定の適用が争われた先例がないが、前述のとおり、相続税法第 64 条第 1 項は、その導入の経緯に鑑みれば、他の税目における同族会社の行為計算否認規定と共通の性質を持つものと解される。金子名誉教授もまた、「これらの規定にいう、税負担の不当な減少を結果とすると認められる同族会社の行為・計算とは何かについて」として、法人税法、所得税法、相続税法、地価税法及び地方税法における同族会社の行為計算否認規定を一括して取り扱っておられる⁽⁵⁰⁾。

そして金子名誉教授は、「判例の中には、2つの異なる傾向が見られる。1つは、非同族会社では通常なしえないような行為・計算、すなわち同族会社なるがゆえに容易になしうる行為・計算がこれにあたる、と解する傾向であり(東京高判昭和 40 年 5 月 12 日税資 49 号 596 頁、東京地判昭和 26 年 4 月 23 日行裁例集 2 巻 6 号 841 頁(明治物産事件))、他の 1つは、純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれにあたりと解する傾向である。いずれの考え方をとつても、具体的事件の解決に大きな相違は生じないであろうが、非同族会社の中には、同族会社にきわめて近いものから所有と経営の分離した巨大会社に至るまで、種々の段階のものがあ、何が同族会社であるがゆえに容易になしうる行為・計算にあたるかを判断することは困難であるから、抽象的な基準としては、第 2 の考え方をとり、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、租税回避以外にそのような行為・計算を行ったことにつき、正当で合理的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とは異なっている取引には、それにあたりと

解すべき場合が多いであろう。この規定の解釈・適用上問題となる主要な論点は、①当該の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、および②その行為・計算を行ったことにつき租税回避以外に正当で合理的な理由ないし事業目的があったとみとめられるか否か、である。」と述べておられる⁽⁶¹⁾。

村上税務大学校教育官も、判例の傾向の1つである「非同族会社では通常なしえないような行為・計算、すなわち同族会社なるがゆえに容易になしうる行為・計算が不当性にあたると解する傾向」について、「たしかに、同族会社においては、少数同族株主が株式の過半数以上を所有しているため、非同族会社のように資本主義と経営主体との利害対立によって、経営主体による恣意的行為、計算が抑制されるということがなく、そのため法人税の負担を不当に免れるおそれがあることは事実であろう。しかし、非同族会社であっても、迂迴行為、不自然、不合理な行為によって法人税を不当に軽減する事実は認められるところであり、非同族会社の行為計算はすべて不当でないという保障はないし、また、この否認規定の意図し実現せんとする租税負担の公平は、その行為計算を行った課税主体の形態とは無関係に存するものであって、同族会社と非同族会社の対比によって不当性を説明しようとすることは、現実に適合した考え方とは思われない。」とされている⁽⁶²⁾。

また、相続税法において、初めて同族会社の行為計算否認規定の適用が認められた判決である大阪地裁平成12年5月12日判決（訟務月報47巻10号3106号）⁽⁶³⁾⁽⁶⁴⁾では、「同族会社を一方当事者とする取引が、経済的な観点からみて、通常の経済人であれば取らないであろうと考えられるような不自然、不合理なものであり、そのような取引の結果・・・通常の経済人であれば採ったであろうと認められる行為又は計算に基づいて相続税又は贈与税を課すことができるものと解するのが相

当である。」と判示されている。さらに相続税法第64条第1項の適用が争われた大阪高裁平成19年4月17日判決（税務訴訟資料257号順号10691）⁽⁶⁵⁾においても、「相続税法64条1項の同族会社の行為又は計算が相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるかどうかは、経済的、実質の見地において、当該行為又は計算が純粋経済人の行為として不自然、不合理なものとして認められるか否かを基準として判断すべきものである。」とされている。

これらを踏まえて、第2の考え方をとるとした金子名誉教授の立場に基づき、まず、①当該の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、すなわち、経済的な観点からみて、通常の経済人であれば取らないであろうと考えられるような不自然、不合理なものであるかどうかについて検討する。

この場合、まず、通常の経済人として主語に置くのは誰か、ということが問題になる。法人税の検討を行う場合には、同族会社を主語とし、同族会社の行為が通常の経済人、純粋経済人としては不自然、不合理なのかを検討することになるだろう。しかし、これが所得税であれば個人（多くの場合は同族会社を保有する株主であり、かつ同族会社の役員であろう）、相続税であれば被相続人ないし相続人、贈与税であれば贈与者または受贈者を主語として、純粋経済人として不自然、不合理であるか否かを検討することになる場合もあるのではないかと思われる。例えば、前述のコンメンタール法人税法における同族会社の行為計算否認の具体例としてあげられている低価出資の類型では、社長が同族会社に対して土地などの現物を時価よりも低い価額で現物出資し、その家族が現金を出資する例が取り上げられている⁽⁶⁶⁾。この場合、同族会社を主体として考えると、取引の相手方が含み益を考慮しない取得価格という時価に比して低価での土地の譲渡を意思表示した場合、純粋経済

人としては当然これを受諾して取引を締結するだろう。このケースにおいて、土地を含み益を考慮せずに取得価格という時価よりも低価で譲渡するという純粋経済人として不自然、不合理な行為を行っているのは、社長という個人であって同族会社ではない。

しかし、これは「同族会社の行為又は計算で」という条文の文言からするとやや奇妙な印象を受ける。東京地裁が、所得税法第 157 条を適用して過大不動産管理料の必要経費算入を否定した事例（東京地裁平成元年 4 月 17 日判決（訟務月報 35 巻 10 号 2004 頁））があるが、裁判所は、「しかして、X（原告）が A（同族会社）に支払った昭和 58 年分の管理料の金額が 3424 万 3900 円であることは、右・・・のとおりであるところ、右支払金額は、右・・・の標準的な管理料の金額と比較して、著しく過大であって、純粋経済人の行為としては極めて不合理であり、A が、X を株主とし、かつ、代表取締役とする同族会社であるからこそ、かかる行為計算を行い得たものと言わざるを得ない。」と判示しており、個人である X が過大な管理料を支払っていることが純粋経済人の行為としては極めて不合理であるとしている。この判決については、増井教授の判例評釈⁶⁷⁾があるが、その中で増井教授は、「結論に賛成。」とされつつ、「本件のような個人のイニシアティブによる行為計算をも、『法人の行為又は計算』という文言の下に包摂する所得税法 157 条の規定上の不自然さ」を指摘しておられる。同様のことは、相続税法においても言えるのではないかと考えられる。

なお、相続税法での同族会社の行為計算否認規定の適用例を検討するに、大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決（訟務月報 47 巻 10 号 3143-3144 頁）においては、同族会社が同族会社の出資者から借りた土地に地代を年額 3684 万円、存続期間を 60 年とする地上権設定契約を結んだことについて、「駐車場経営と

いう利用目的に照らすと、本件宅地等の使用権原を賃借権ではなく、極めて強固な利用権である地上権が設定されたことは極めて不自然であることや、本件地上権の内容も、営業収益と比較して余りにも高額に設定された地代の支払いのために」同族会社が「大幅な営業損失を生じている点及び」被相続人「の年齢を考えると、経済合理性をまったく無視したものであるといわざるを得ないことに徴するならば、本件地上権設定契約は、通常の経済人であれば到底採らないであろうと考えられるような不自然、不合理な取引であるということができ」として、同族会社の視点から、純粋経済人としての本件取引の不自然さ、不合理さを判断している。

一方で、同じく相続税法での判決である大阪高裁平成 19 年 4 月 17 日判決（税務訴訟資料 257 号順号 10691 号）⁶⁸⁾において裁判所は、「・・・相続税法 64 条 1 項は、同族会社が同族会社の株主等の租税負担回避行為に利用されやすく、これを放置すれば税負担の実質的な公平を図ることができないから、実質的な税負担の公平を図るために設けられた規定であり、この趣旨、目的に照らすと、ここでいう純粋経済人の行為として不自然、不合理なものかどうかは、同族会社の利益を図るという同族会社の株主ないし経営者としての立場に重きを置くのではなく、個人としての合理性を中心に考えるべきものである。時価をはるかに上回る価額で同族会社の所有物件を購入する行為は、同族会社にとっては利益をもたらすものであるとしても、個人としては極めて不合理なものといわざるを得ない・・・」として、同族会社や同族会社の株主・経営者としての視点ではなく、個人としての視点から自然さ、合理性を判断している。

前述の、コンメンタール法人税法に掲げられた低価出資の例、所得税法第 157 条に関する東京地裁平成元年 4 月 17 日判決、相続税法における 2 つの判決から判断するに、本事

案において純粋経済人としての自然さ、合理性は、同族会社の立場から判断することもできるし、自然人の立場から判断することもできると解して良いと思われる。

そこで本事案において、まず同族会社たるオランダ法人 D 社の視点から国内法人 C 社の株式取得と、自社の出資口の贈与に承認を与える行為の2つについて、純粋経済人としての自然さ、合理性を判断するに、国内法人 C 社の株式を時価で取得することについて不自然であったり、合理性が欠如しているとは言えないし、同様に自社の出資口の贈与について承認する行為についても、出資者が構成する株主総会または取締役会においてこれを決議することについて、不自然であったり、不合理であるとは考えられない。

ところがこれを、父 A 及び母 B という個人の立場から純粋経済人として取引が不自然、不合理であるかを検討するに、通常であれば国内法人 C 社の株式を長男 X に贈与する場合には、その株式をそのまま贈与するのであって、わざわざオランダ法人 D 社を買って、銀行から約 1000 億円という巨額の借入れをしたうえで、フランス法人 E 社も用いたところでオランダ法人 D 社に約 1000 億円の資金を移転し、国内法人 C 社の株式をオランダ法人 D 社に譲渡して約 1000 億円の売却代金をオランダ法人 D 社から受領し、これを銀行に返却したうえで、オランダ法人 D 社の出資口を贈与することは、経済的な観点からみて、通常の経済人であればとらないであろうと考えられる不自然、不合理なものと言えらる。

続いて、②その行為・計算を行ったことにつき租税回避以外に正当で合理的な理由ないし事業目的があったと認められるか否か、につき検討する。この点については東京地裁平成 19 年 5 月 23 日判決（税務訴訟資料 257 号順号 10717）の事実認定によれば、国内法人 C 社の株式をオランダ法人 D 社に譲渡したう

えでオランダ法人 D 社の出資口を長男 X に贈与したことについて、租税回避以外に正当で合理的な理由ないし事業目的があったとの記述は判決文には一切なく、むしろ①平成 9 年 2 月頃に弁護士から、財産を国外に移し、さらに受贈者の住所を国外に移転させたのちに贈与を実行する租税回避手法の一般的な説明を受けており、②平成 9 年 11 月にフランス法人 E 社を出資設立し、③平成 9 年 12 月にオランダ法人 D 社を買取り、④平成 10 年 3 月に国内法人 C 社の株式をオランダ法人 D 社に譲渡し、⑤平成 11 年 10 月ころには本件贈与に関する具体的な説明を公認会計士から受け、⑥平成 11 年 12 月には公認会計士が、政府税制調査会が相続税法の納税義務者に関する規定について改正を検討しているとの情報を得て、父 A に対して本年内の贈与を進言し、また贈与を実行した場合には長男 X が 1 年以上海外にいるようにすることなどを説明し、長男 X に対しても年内に贈与を実行する必要があることを説明し、⑦平成 11 年 12 月に父 A 及び母 B は長男 X にオランダ法人 D 社の出資口の大半を贈与するとともに、父 A は長男 X に対して国内法人 C 社を継ぐ者として C 社で頑張るように激励し、⑧平成 12 年 11 頃長男 X が日本に長く滞在していたところ公認会計士から早く香港に帰よう注意を受けた、ことが記されている。したがって、当該贈与に租税回避以外に正当で合理的な理由ないし事業目的があったとは認められない。

以上を踏まえれば、当該行為は、「贈与税の負担を不当に減少させる結果となる」と解される。

(8) 小括

以上(1)から(7)にて検討したとおり、本事案において課税庁が相続税法第 64 条第 1 項の規定に基づき同族会社の行為計算否認規定の適用を主張していれば、裁判において認められた可能性があったと考えられる。

IV 同族会社の行為計算否認規定に関する補足論点の検討

1 否認の範囲は国内法人 C 社の株式の取得に限られるのか

本事案では、課税庁は長男 X の住所が日本にあるとして、贈与されたオランダ法人 D 社の出資口 720 口の全てを課税価額として贈与税の課税を行っている。しかし、東京地裁の事実認定によれば、オランダ法人 D 社の資産総額に占める国内法人 C 社の株式の割合は、国内法人 C 社の株式を相続税評価額で評価した場合、84.2%を占めていたことから、同族会社の行為計算否認規定を用いてオランダ法人 D 社の国内法人 C 社株式の取得を同族会社の行為と認定したうえで、国内法人 C 社の株式の贈与であったと引き直して課税を行った場合、否認できるのは贈与したオランダ法人 D 社の出資口のうち 84.2%までとなると考えられる。ここに、課税庁が同族会社の行為計算否認規定の適用を主張した場合、残りの 15.8%については同族会社の行為計算否認規定の適用の対象になるのか否かという問題が生ずる。税務署長の贈与税決定処分等においては、贈与されたオランダ法人 D 社出資口 720 口の課税価額は 1653 億 0603 万 1200 円とされており、この 15.8%は 261 億円余に相当する。当時の贈与税の最高税率は 70%であったため、税額にして 182 億円余が課税できるか否かという問題である。

そこで、以下、地裁判決に記された事実に基づき、オランダ法人 D 社の資産内容がどのようになっていたかを検討してみることにする。東京地裁の事実認定からは、オランダ法人 D 社（買取後に D 社に改名）の買取価格は 5 万オランダギルダーであったが、オランダギルダーのユーロへの変換レートは 1998 年 12 月 31 日の欧州中央銀行の決定⁶⁹⁾により、1 ユーロ=2.20371 オランダギルダーとされていることから、これは 2 万 2689 ユーロと換算される。次にフランス法人 E 社の設

立時に父 A 及び母 B は 25 万フランスフランを抛出して株式のほとんど全てを取得しているが、フランスフランのユーロへの変換レートは 1 ユーロ=6.55975 フランスフランであるから、これは 3 万 8112 ユーロと換算される。この両方を足しても、6 万ユーロ余りであり、数百万円にしかならない。

また、父 A 及び母 B はフランス法人 E 社へ総額約 1000 億 3700 万円の増資の払込みを行い、同社の株式合計 175 万株を取得し、同社はこの増資のうち約 14 億ドイツマルク（約 1000 億円）を資本剰余金としている。また父 A 及び母 B は、保有するフランス法人 E 社の株式全部をオランダ法人 D 社に現物出資してオランダ法人 D 社の出資口 400 口を新たに取得し、フランス法人 E 社は株主となったオランダ法人 D 社に 14 億 0645 万 5492 ドイツマルク（約 1000 億円）の資本剰余金の払い戻しを行っている。そのうえで、国内法人 C 社の株式を 14 億 0645 万 5492 ドイツマルクで売買する契約が締結されており、日本円で 999 億 9898 万 5480 円が送金により支払われている。この 1000 億 3700 万円の払込みと 999 億 9898 万 5480 円の株式購入代金との差額は、フランス法人 E 社に増資の払込みを行った平成 10 年 3 月 26 日と、翌日の 27 日にオランダ法人 D 社から父 A 及び母 B に株式の購入代金を支払った時のドイツマルクを当時の為替レートで円換算した差額によるものと思われるが、わずか 3801 万 4520 円にすぎない。

6 万ユーロ余と 3801 万 4520 円の合計は約 4500 万円になるが、これだけでは、オランダ法人 D 社の資産のうち 15.8%を占める国内法人 C 社株式以外の資産 261 億円余には遠く及ばないため、この 261 億円余という資産がどのようにして生じたかは不明である。そうすると、この 261 億円余の資産は、同族会社の通常の営業行為により生じた資産であるか、あるいは租税回避を意図して国内

財産をオランダ法人 D 社に移転したもののか不明である。

しかし、少なくとも、フランス法人 E 社やオランダ法人 D 社の稼働によって稼得された資産であるならば、それは海外会社である同族会社を用いて国内資産を国外財産に化体させる行為ではないから、同族会社の行為計算によって贈与税の負担を不当に減少させるものであると評価することはできないのではないと思われる。

なお、フランス法人 E 社を設立し、また増資による払込みを行って、その株式をオランダ法人 D 社に現物出資することは、前述の浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決で示された「自己あるいは第三者に対する関係において法律的效果を伴うところのその同族会社が行う行為」が「同族会社の行為」であるとの規範に基づけば、同族会社の行為であるといえよう。相続税法コメントールにおいても、「例えば、同族会社等の株主等から現物出資を受けた財産の評価額を相続税の評価基準である時価に比して著しく低い価額としているときは、その株主等の相続税又は贈与税を更正又は決定する場合に会社の評価額によらず税務署長の認定する評価額（時価）によることとなるのである。」⁶⁰とされており、現物出資の受け入れについても「同族会社の行為又は計算」に該当するとの見解が示されている。

一方で、オランダ法人 D 社を買い取る行為は、果たして同族会社が「自己あるいは第三者に対する関係において法律的效果を伴うところのその同族会社が行う行為」といえるのか疑問がある。これは同族会社の所有が、既存の所有者から買取者に移るという法律的效果は生ずるものの、同族会社が行う行為といえないものと考えられる。

2 争訟の過程において同族会社行為計算否認の主張を新たに追加できるのか

一般に、租税確定処分に対する審査請求お

よび訴訟の審理の過程において、原処分の理由とされていた課税要件事実が存在しないことが判明した場合に、処分行政庁は、その処分の適法性を維持するために別の課税要件事実を新たに提出できるのかという、いわゆる理由の差替の可否という問題がある。この点について判例は、白色申告の場合については、審査請求についても（最一小判昭和 49 年 4 月 18 日訟務月報 20 卷 11 号 175 頁等）、取消訴訟についても、理由の差替を認めてきた。これに対し、青色申告の場合については、判例は、必ずしも明確ではなく、「一般的に更正の理由とは異なるいかなる事実をも主張することができる」と解すべきかどうかはともかく」という留保の下に理由の差替を認めている⁶¹。

この点は、行政処分の時の理由附記との関連で、処分の差替を許した場合に、納税者の予見性の確保、課税庁の判断の慎重さといったことが失われてしまうのではないかという観点から問題とされてきた。

ところで、平成 24 年度税制改正以前においては、税務当局が国税に関する法律に基づき行う行政処分（例えば、「申請に対する拒否処分」や更正、決定等の「不利益処分」）については、行政手続法第 2 章（申請に対する処分）及び第 3 章（不利益処分）は適用しないこととされ（旧通則法第 74 条の 2 第 1 項）、同法第 8 条（理由の提示）及び第 14 条（不利益処分の理由の提示）で定める処分理由の提示（理由附記）は要しないこととされる一方で、各税法において、青色申告の更正処分など一定の処分について理由の附記を行うこととされていた。平成 24 年度税制改正においては、それまで記帳義務が課されていなかった前年又は前々年分において確定申告による所得金額が 300 万円以下の白色申告者に記帳義務を導入すると合わせて、国税に関する法律に基づく申請により求められた許認可等を拒否する処分又は不利益処分をする場合

は、処分の適正化と納税者の予見可能性の確保の観点から、行政手続法の規定（同法第8条又は第14条）に基づき理由附記を実施することとされ（国税通則法第74条の14第1項）、平成25年1月1日以後にする処分について適用されることとされた⁶²⁾。

これを本事案に当てはめてみるに、本事案の決定処分等は平成17年3月2日に行われていることから、当時の規定では贈与税については処分時の理由附記は不要であったこととなる。したがって、税務争訟の過程において課税庁が、住所の所在に加えて同族会社の行為計算否認規定の適用を主張したとしても処分理由の差替の問題は生じないため、特に問題にはならなかったと解される。

ちなみに理由の差替が許されるかどうかについては、最高裁は昭和56年7月14日判決において、納税者に対して「争訟上の格別の不利益を与えることがない場合」には理由の差替を認めている⁶³⁾ことから、現行法においても主張の追加は可能であろう。

課税庁にとっては、住所の所在という本来の主張（主位的主張）が認められなかった場合に備え、予備的主張として同族会社の行為計算否認規定の適用を争訟の途中から主張に追加することは可能であったと考えられる。

3 同族会社の行為計算否認規定は現物出資による会社の設立にも適用されるのか

本事案とは無関係であるが、現物出資による同族会社の設立にも同族会社の行為計算否認規定の適用が可能かどうか検討しておきたい。なぜなら、もし適用できないのであれば、本事案においては、すでに設立されたオランダ法人D社を買い取ったうえで、国内法人C社の株式を譲渡しているが、これに代えて国内法人C社の株式を現物出資して海外法人を設立することにより、同族会社の行為計算否認規定の適用を回避し、この規定を骨抜きにすることが可能となるからである。

この点については、石川税務大学校研究部教授は、ご自身の見解は明確にしておられないものの、会社は設立の登記によって成立し、登記をするまでは法人格は認められていないこと、通常現物出資の段階では会社の設立登記は未了であることから、会社がまだ成立していない段階での出資を同族会社の行為とみることはできない旨の見解を記述しておられる⁶⁴⁾。

しかしながら、会社法における設立中の会社に関する通説的な見解である同一性説では、『設立中の会社』が団体として存在することを認め、発起人をその機関にとらえ、かつ、『設立中の会社』と成立した会社とをまったく同一の存在と考え⁶⁵⁾ていることに基づけば、登記が未了の段階でも、「設立中の会社」という会社が存在していることから、現物出資による設立の場合にも、現物出資の段階ですでに会社が存在していることとなり、現物出資を同族会社の行為と解してよいものと考えられる。

同じく課税庁の職員の意見で、現物出資による会社設立を同族会社の行為にあたらぬとするものが、小田税務大学校研究部主任教授の、「もともと行為計算否認規定は、同族会社が有効に設立され適法に存在していることを税務上も認めた上で、その同族会社が当事者となっている行為計算のうち、不当に税負担を減少させるもののみを税務上否認の対象とする規定である、と解するのが妥当であろうと思われることからして、この規定を適用して同族会社の設立行為を税務上否認することについては、消極に解すべきではないかと考えている。」⁶⁶⁾という見解である。しかしながら同時に小田主任教授は、「もっとも、法人化する目的が税負担の回避・軽減であり、それ以外に特段の合理的理由は見当たらないという事例については、同族会社の設立行為又は法人格そのものを否定するのではなく、所得税法157条の行為計算否認規定に基づいて、

当該同族会社が当事者となっている個々の取引行為を所得税の負担を不当に減少させる結果となる不合理・不自然なものとして全面的に否認する一同族会社の行為は税務上ないものとみなす一ことができると解する余地もありうるのではないかと考えられる。」⁽⁶⁷⁾との見解を述べておられる。

清永名誉教授は、「税務行政では従来から一般に採用されてきている見解であるともいわれることがあるが、つぎのような見解が存在する。」として、「適法に行われた法人の設立、解散、合併等の組織行為については、〔同族会社の〕否認規定を適用しえないものと解されている」との考え方を紹介したうえで、「右の見解の理由については特に述べられていないので、どういう理由からこのような見解が生じうるのかよくわからない、といわざるをえないように思われる。」「同族会社の行為計算の否認規定の適用においても、同族会社が法人を設立するような行為についてこれを否認することができるかと解して差し支えないように思われる。いうところの組織行為をはじめから否認規定の対象から除外しなければならない理由は見当たらないように考えられる。」として、組織行為を「同族会社の行為」から除外することに否定的な見解を示しておられる⁽⁶⁸⁾。

コンメンタール法人税法では、否認規定の対象となる行為又は計算の類型についての説明の中で、過大出資の具体的事例として、「同族会社を設立する場合、又は増資払込をする場合において、その出資の目的に充当した財産価額を、出資当時の時価以上に評価した場合、・・・じ後の資産の過大償却、又は評価損を行うことができることになる。また、このような過大出資は、税法上資本を過大とすることによって、寄附金の認容限度額等を拡大せしめることとなる。」⁽⁶⁹⁾としている。同族会社の行為の一類型として会社設立時の現物出資が例示されているこの記述からは、コンメ

ンタール法人税法においては、現物出資による会社設立も同族会社の行為に含まれるとされていることが読み取れる。

さらに、石川税務大学校教授の、「大正 15 年の所得税法改正により、行為に加えて計算も対象とされ、同様の規定が昭和 25 年に相続税法に導入されたことに鑑みると、計算という事実そのものをとらえて主張できたのではないか」という考え⁽⁷⁰⁾に基づけば、現物出資の場合においても「行為」と「計算」を分離し、会社の設立登記が終了して会社の法人格が成立した後に、会社としては現物出資された資産を帳簿に記載するはずであり、仮に「行為」とはいえないとしても、「計算」は確実に存在するはずであるとして、現物出資を「同族会社の行為又は計算」ととらえ、相続税法第 64 条の規定による否認の対象になると解することは可能であるといえよう。

以上にもとづけば、同族会社の行為計算否認規定は現物出資による会社の設立にも適用されると解することができよう。

4 小括

以上 1 から 3 において検討したとおり、課税庁は、国内法人 C 社の株式に限らず、日本からフランス法人 E 社に対する現物出資や送金等、あるいはオランダ法人 D 社への送金等の手段によりオランダ法人 D 社の資産として国外財産に化体された財産についても、同族会社の行為計算否認規定の適用の主張は認められたものと考えられる。一方で、買取時点で既にオランダ法人 D 社の資産であった部分については、同族会社の買取において「同族会社の行為又は計算」を観念できないため、同規定の適用はできなかったものと考えられる。また、判決文から得られる情報では、オランダ法人 D 社の 84.2%の残りとなる 15.8%の資産の大半については、どのような経緯で D 社の資産となったかは不明であり、判断がつかない。

次に、同族会社の行為計算否認規定の適用については、調査段階で検討にあがっておらず、また納税者（この場合長男 X や長男 X の税務代理人）に何ら告げていなかったとしても、理由の差替は問題にならないことから、裁判の過程において予備的主張として追加することは問題とはされなかったであろう。

最後に、本事案の論点ではないが、仮に国内法人 C 社の株式を現物出資することにより海外に同族会社を設立していたとしても、同族会社の行為計算否認規定の適用は可能であったと考えられる。

V 終わりに

本稿では、住所認定以外の否認方法として、贈与した出資口にかかるオランダ法人の資産の 84.2% を国内株式が占めることに着目して検討を行った結果、贈与財産の所在を争うこと、あるいは法人格否認の法理を適用することは不可能であったが、同族会社の行為計算否認規定の適用を主張することは可能であり、また裁判においてこの主張が認められる可能性があったとの結論を得た。

なお、同族会社の行為計算否認規定により、税務署長はオランダ法人 D 社による国内法人 C 社株式の取得とオランダ法人 D 社出資口の贈与を、国内法人 C 社の株式の贈与に引き直して贈与税の決定処分等を行うことを主張するわけであるが、これは瀧教授が述べておられるところの「課税庁として・・・財産の所在について争う」⁽⁷¹⁾ことは、同族会社の行為計算否認規定を用いてなら可能であるということになる。

世界を見渡すと、租税回避行為に対抗する観点から、多くの先進諸外国において一般的租税回避否認規定が導入されている一方で、我が国では反対意見もあって、一般的租税回避否認規定導入の議論は進んでいない。

その一方で、同族会社の行為計算否認規定については、①同族会社等の範囲を拡充する、

②所得税法において同族会社の範囲を外国会社にも広げる、等の強化が図られてきており、また類似の規定として、①国内にある外国会社の恒久的施設については外国会社が同族会社であるか否かに関係なく租税回避否認規定を導入する、②法人の組織再編に租税回避否認規定を導入する、などの税制改正が行われ、租税回避への対抗手段が整備されてきている。

このような中で執行官庁である課税庁としては、現在持てる手段である同族会社の行為計算否認規定を含めた既存の租税回避否認規定を活用していくことが現実的な対応といえよう。本稿が同族会社の行為計算否認規定、並びに類似の行為計算否認規定の活用の一助となれば幸いである。

なお本稿では、オランダ法人 D 社の出資口の贈与の承認について、本来であれば、①平成 11 年当時のオランダ民法典における非公開有限責任会社に関する規定の条文を確認する、②東京地裁での裁判の際に提出された証拠資料の中にオランダ法人 D 社の定款がないか東京地裁に閲覧請求を行う、③提出資料の中に定款があった場合には、定款上出資口の譲渡制限をどのような手続きで解除することになっていたか確認する、の 3 点を行うべきであるが、時間の制約上そこまでには及ばなかった。この点については、今後機会があれば取り組みたいと考えている。

- (1) 財務省『平成 12 年度税制改正の解説』372 頁。
- (2) 財務省・前掲注(1)372 頁に掲載の表を基に作成。
- (3) 財務省・前掲注(1)373-377 頁。
- (4) 最二小判平成 23 年 2 月 18 日集民 236 号 71 頁。
- (5) 浅妻章如「借用概念の意義－武富士事件（最二小判平成 23・2・18）」中里実ほか編『租税判例百選〔第 7 版〕』31 頁（有斐閣、2021）。
- (6) 渕圭吾「贈与税における『住所』の意義とその認定」ジュリスト 1422 号 107 頁（2011）。
- (7) 東京地判平成 19 年 5 月 23 日税務訴訟資料 257 号順号 10717 号。「II 事実の概要」の部分は、同東京地判における事実認定による。
- (8) 渕・前掲注(6)107 頁。
- (9) 金子宏『租税法〔第 24 版〕』80-81 頁（弘文堂、2021）。
- (10) 財務省『平成 17 年度税制改正の解説』288-289 頁。
- (11) 渕・前掲注(6)107 頁。
- (12) 奥島孝康ほか編『新基本法コンメンタール会社法 1〔第 2 版〕』〔浜田道代〕48-51 頁（日本評論社、2016）。
- (13) 奥島ほか・前掲注(12)49 頁。
- (14) 法人格否認の法理は現在では会社法の論点であるが、会社法は平成 17 年に創設されたため、本件贈与実行時には会社法は存在しなかった。
- (15) 金子・前掲注(9)129 頁。
- (16) 東京高判平成 11 年 6 月 21 日判例時報 1685 号 33 頁。なお、本件は、国側が上告受理申立をしたが、上告不受理となり確定している。
- (17) この東京高裁の判決に対して今村教授は、処分証書の法理をドグマ的に考える古い考え方に基づくものであるとして反対されている。今村隆『課税訴訟における要件事実論〔3訂版〕』52-54 頁（日本租税研究協会、2022）。
- (18) 金子・前掲注(9)133-134 頁。
- (19) 金子・前掲注(9)135-138 頁。
- (20) 現行の相続税法第 64 条第 1 項においても、若干の文言の変更はあるものの、内容的には変わらない規定が置かれている。
- (21) 松原有里「相続税と同族会社の行為計算否認」中里実ほか編『租税判例百選〔第 7 版〕』165 頁（有斐閣、2021）。
- (22) 村上泰治「同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察」税務大学校論叢 11 号 241 頁（1977）。
- (23) 村上・前掲注(22)236-252 頁。
- (24) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法』3573 の 2 頁（第一法規、加除式）。
- (25) 武田・前掲注(24)3573 の 3 頁。
- (26) もっとも本事案においては、東京地裁判決における事実認定の中で、父 A 及び長男 X が贈与税を回避しながら国内法人 C 社を長男 X に引き継ぐことを意図して手段を講じたことが認定されている。
- (27) 武田・前掲注(24)3572-3573 頁。
- (28) 田中治＝高正臣「その 23 地上権の設定と租税回避行為の否認」税経通信 56 巻 14 号 256 頁（2001）。
- (29) 武田・前掲注(24)3578 頁。
- (30) 武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法』5570-5572 頁（第一法規、加除式）。
- (31) 松原・前掲注(21)164 頁。
- (32) 現行の相続税法では第 64 条第 3 項に同様の規定が置かれているが、その後の税制改正により、第 64 条第 1 項にいう「同族会社等」の範囲に、所得税法第 157 条第 1 項第 2 号に掲げる法人が追加されている。
- (33) 現行の法人税法では、その後の税制改正により、持株割合又は出資割合が、当時の「百分の五十以上」から「百分の五十超」に変更されているほか、施行令第 4 条第 2 項に定める法人も同族会社等の範囲に追加されている。
- (34) 現行の法人税法では、有限会社が削除され、合同会社が追加されている。
- (35) 現行の法人税法においても当時と同じ規定となっている。
- (36) 武田・前掲注(30)605-609 の 4 頁。
- (37) 現行の会社法においては、第 2 条（定義）第 1 号において、「会社 株式会社、合名会社、合資会社又は合同会社をいう。」と規定され、同条第 2 号において、「外国会社 外国の法令に準拠して設立された法人その他の外国の団体であって、会社と同種のもの又は会社に類似するものをいう。」と規定されており、旧商法同様に会社の中に外国会社は含まれていない。
- (38) 現行の会社法においても、第 823 条（他の法律の適用関係）は、「外国会社は、他の法律の適用については、日本における同種の会社又は最も類似する会社とみなす。ただし、他の法律に別段の定

めがあるときは、この限りでない。」と規定している。

- (39) 財務省『平成 18 年度税制改正の解説』228 頁。
 なお、法人税法では、現行法においても、同族会社の行為計算否認規定の適用は、法人税法第 132 条第 1 項第 1 号により「内国法人である同族会社」とされているが、平成 18 年度の所得税法改正は、外国会社である同族会社の国内源泉所得の租税回避行為に対しても課税を強化する効果があると考えられる。また、平成 26 年度税制改正により、恒久的施設帰属所得に係る行為又は計算の否認規定（法人税法第 147 条の 2）が導入され、外国会社である同族会社のみならず、全ての外国会社の恒久的施設帰属所得の租税回避行為に対して課税の強化が図られている。
- (40) 平成 18 年 1 月に国会に提出された「所得税法等の一部を改正する法律（案）」では、第 1 条（所得税の一部改正）において、「・・・第 157 条第 1 項・・・第 1 号中『内国法人である』を削り・・・」とされ、同年 3 月末に成立している。国会ホームページ（https://www.shugiin.go.jp/internet.itdb_gian.nsf/html/gian/honbun/houan/g16409014.htm）（最終閲覧日令和 6 年 2 月 9 日）。
- (41) 高橋和之ほか編『法律学小辞典〔第 5 版〕』890 頁（有斐閣、2016）では、「単独行為」とは、「相手方の意思表示と合致することを必要とせず、独立して法律効果を生じさせる法律行為。契約及び合同行為に対する語。」とされる。
- (42) 金子・前掲注(9)708 頁。
- (43) 石川克彦「相続税における同族会社の行為計算の否認に関する一考察—財産評価基本通達第 6 項との関連を中心として」税務大学校論叢 39 号 563-566 頁（2002）。
- (44) 武田・前掲注(24)3578 頁。
- (45) 武田・前掲注(30)5569-5584 頁。
- (46) 高橋ほか・前掲注(41)820 頁。
- (47) なお、裁判所 Web にて入手できる判決文の 3 頁下段にこの記載がある。
- (48) 『KPMG Insight Vol.22 Jan.2017 欧州法務事情シリーズ 第 2 回 オランダ会社法～会社形態の特徴と設立について～』（KPMG オランダ、アムステルフェーン事務所遠藤宏治シニアマネジャー）。
- (49) この点についてはオランダ民法典の条文及びオランダ法人 D 社の定款を確認しない限り確たることは言えないため、推測によるものである。

- (50) 金子・前掲注(9)541-542 頁。
- (51) 金子・前掲注(9)542-543 頁。
- (52) 村上・前掲注(22)269 頁。
- (53) 松原・前掲注(21)164 頁。
- (54) この判決は、控訴審にて棄却され、最高裁にて棄却・上告不受理となり確定している。
- (55) なお、この判決は最高裁において棄却、上告不受理となって確定している。
- (56) 武田・前掲注(30)5570-5571 頁。
- (57) 増井良啓「所得税法 157 条を適用して過大不動産管理料の必要経費算入を否定した事例」ジュリスト 965 号（1990）。
- (58) 「第 3 当裁判所の判断 1(14)」。なお、この判決は平成 20 年 10 月 16 日最高裁において棄却・不受理となり確定している。
- (59) 欧州中央銀行の 1998 年 12 月 31 日のユーロ変換レート決定による。欧州中央銀行ホームページ（https://www.ecb.europa.eu/press/pr/date/1998/html/pr981231_2.en.html）（最終閲覧日 2024 年 2 月 11 日）
- (60) 武田・前掲注(24)3578 頁。
- (61) 金子・前掲注(9)1098-1099 頁。
- (62) 財務省『平成 24 年度税制改正の解説』238-241 頁。
- (63) 大石篤史ほか『税務訴訟』58 頁（中央経済社、2017）。
- (64) 石川・前掲注(43)572-573 頁。
- (65) 神田秀樹『会社法〔第 25 版〕』63 頁（弘文堂、2023）。
- (66) 小田信秀「所得税における同族会社の行為計算否認を巡る諸問題」税務大学校論叢 33 号 117 頁（1999）。
- (67) 小田・前掲注(66)118 頁。
- (68) 清永敬次『租税回避の研究』422 頁（ミネルヴァ書房、2015）。
- (69) 武田・前掲注(30)5569-5570 頁。
- (70) 石川・前掲注(43)563-566 頁。
- (71) 渕・前掲注(6)107 頁。