

論 説

裁判例における租税回避行為否認理論の研究

東京国税不服審判所審判官

白 木 康 晴

◆SUMMARY◆

国内取引、国際取引における租税負担の軽減又は租税回避を図る行為に対して、課税庁が行った課税処分が裁判所で争われるケースが目立っている。それらのケースの法的根拠又は理論としては、同族会社の行為計算の否認規定（法人税法 132 条 1 項 1 号、所得税法 157 条 1 項 1 号等）、タックス・ヘイブン対策税制（租税特別措置法 66 条の 6）などの個別否認規定の要件を充足したとするもの、法人又は個人の行為が偽装行為であると認定したもの、事実認定・契約解釈による否認（あるいは否認を認めなかったもの）等がある。

本稿は、具体的な裁判例を素材にして、裁判所（特に最高裁）で採用された租税負担の軽減又は租税回避を図る行為を否認した法的根拠又は理論について 5 つの類型に分類して検討し、その法的根拠・理論を明らかにすることを試みるとともに、一般的否認規定導入の是非等について若干のコメントを加えたものである。

（税大ジャーナル編集部）

目 次

I	はじめに—本稿の目的—	60
II	租税回避行為否認の法的根拠について	61
1	租税回避とは	61
2	裁判例における租税回避行為否認の5つの類型	61
III	裁判例の概観	67
1	個別否認規定に係るもの	67
2	仮装取引（又は通謀虚偽表示）に係るもの	69
3	事実認定・契約解釈に係るもの	69
4	制度の濫用に係るもの	79
5	国税徴収法の趣旨違反に係るもの	80
IV	裁判例の検討と評価	81
1	個別否認規定の要件充足	81
2	仮装取引（又は通謀虚偽表示）の認定	84
3	事実認定・契約解釈による否認等	84
4	制度の濫用及び強行規定の趣旨違反とするもの	91
V	一般的否認規定について—結びに代えて—	92
1	一般的否認規定導入の是非について	92
2	一般的否認規定の内容等について	93

I はじめに—本稿の目的—

国内取引、国際取引における租税負担の軽減又は租税回避を図る行為に対して、課税庁が行った課税処分が裁判所で争われるケースが目立つようになっている。課税庁が勝訴したケース、敗訴したケースがあるが、課税庁の主張に対して裁判所はどのような法的根拠又は理論によって、課税庁勝訴又は敗訴の結論に導いたのであろうか。法的根拠又は理論として、同族会社の行為計算の否認規定（法人税法 132 条 1 項 1 号、所得税法 157 条 1 項 1 号等）、タックス・ヘイブン対策税制（租税特別措置法 66 条の 6）などの個別否認規定の要件を充足したとするもの、法人又は個人の行為が仮装行為であると認定したもの、事実認定・契約解釈による否認（あるいは否認

を認めなかったもの）等がある。また、最高裁段階では認められていない（又は認められたか否かが不明確である）が、租税負担の軽減又は租税回避を図る行為を否認する理論として、私法上の法律構成による否認、課税減免規定の限定解釈による否認といった学説が提唱されているところである。本稿では、具体的な裁判例を素材にして、裁判所（特に最高裁）で採用された租税負担の軽減又は租税回避を図る行為を否認した法的根拠又は理論について5つの類型に分類して検討し、その法的根拠・理論を明らかにすることとしたい。法的根拠・理論を明確にすることによって、課税庁及び納税者双方にとって紛争解決又は紛争の未然予防の一助となれば幸いである。最後のVにおいて、一般的な租税回避否認規

定の是非について、やや立法論的になるが、触れることとする^④。

なお、文中にわたる意見は私見であり、公的見解を述べたものではない。

II 租税回避行為否認の法的根拠について

1 租税回避とは

(1) 裁判例における租税回避行為否認の法的根拠について検討する前に、租税回避とは何かという問題に若干触れておくこととする。まず、租税回避の定義について、代表的なものは、①私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること^⑤、②課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう^⑥、③私法上の選択可能性の自由を利用して租税負担を軽減するために、法形式を濫用すること^④、④その行為自体は私法上有効で、仮装等のものではなく法形式と一致する経済的実質を有していること、異常な法形式が採用され、租税軽減を主として目的としていること^⑦、が挙げられる。

脱税や節税との違いについて、「脱税は課税要件の充足の事実を全部又は一部を秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避する行為である。節税は、租税法規が予定しているところから従って税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避は、租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の軽減を図る行為である」としている^⑧。

ところで、租税負担の軽減を図ることは、むしろ合理的な行動であり、重い税負担となる取引を選択する義務はないことについ

て異論はないと思われる（後記Ⅲの裁判例8の判示参照）。それに対して、租税回避行為がなぜ問題とされるかについて、第一に、当該行為は税収の減収をもたらす以前に、経済的に見て非効率であり、資源配分を歪めるからであり^⑦、第二に税負担の不公平をもたらす、納税者のコンプライアンスを低下させるからであるとしている^⑧。

(2) 租税回避行為は上記の定義にあるように、基本的には、私法上有効なものであり、租税回避行為の否認とは、私法上有効なものを税法上無視して、税務署長が認めるところにより、租税法規の定めるところに従って税額の計算をすることにある（なお、仮装行為又は通謀虚偽表示の場合、私法上効力が発生せず、無効となるが、この場合も広い意味で租税回避行為の否認に含めることとする。）。同族会社の行為計算の否認規定やタックス・ヘイブン対策税制は、個別否認規定の代表的なものである。ここで問題となるのが、これらのような個別否認規定がない場合において、私法上有効に成立している行為を税法上無視して、本来あるべき法形式に置き換えて課税することができるかということである。下級審の裁判例は判断が分かれているが、通説では、租税法律主義により、法律上明文の規定がない限り、租税回避行為を否認することはできないとされており^⑨、本稿においても通説を支持したい。

2 裁判例における租税回避行為否認の5つの類型

(1) 5つの類型

租税負担の軽減又は租税回避を図る行為を否認した課税処分が争われた裁判例を検討したところ、当該行為の否認を認めた（又は認めなかった）法的根拠について次の5つの類型に分類できると思われる。

①個別否認規定の要件を充足したもの

②仮装取引（又は通謀虚偽表示）と認定し

たもの

③事実認定・契約解釈によるもの

④制度の濫用としたもの

⑤国税徴収法の趣旨に反するとしたものの

(2) 個別否認規定の要件を充足したもの

個別否認規定として、上記の同族会社の行為計算の否認、タックス・ヘイブン対策税制以外に過大役員給与の損金不算入規定（法税 34 条 2 項）、寄付金の損金不算入規定（法税 37 条）、借地権の設定に係る権利金の額が土地の時価の 2 分の 1 を超える時は、譲渡所得に該当する規定（所税 33 条）、低廉譲渡の場合のみなし時価課税（所税 59 条）、養子の数を限定する規定（相税 15 条 2 項）、養子の数を否認する規定（相税 63 条）、民法組合等の特定組合員の不動産所得に係る損益通算の特例（租特法 41 条の 4 の 2）等かなりの数の規定がある。個別否認規定の要件が充足された場合、私法上有効なものであったとしても租税法規に従って否認することができる。この場合は、個別否認規定の要件を充足しているか否かの争いになるが、否認根拠自体は明確である（但し、裁判になって課税庁が処分理由を変更したり、追加したりすることがある。Ⅲの裁判例 5 参照）。論者によっては、この場合が本来の意味における租税回避の否認であるとしている⁽¹⁰⁾。個別否認規定による否認はあくまで、税額計算上のものであり、私法上の効力まで否定されるわけではない。例えば、相続税の計算上、養子の数を限定されたり、否認されたとしても養子縁組の効力とは無関係であり、その効力が否定されることはない。また、同族会社の出資者が当該会社に対してした無利息貸付けに所得税法 157 条の規定を適用され、利息相当分が雑所得として課税されたいわゆる平和事件（Ⅲの裁判例 1 参照）についても、民法上、無利息貸付け自体は有効であるが、所得税の計算上、無利息貸付けを有利息貸付けとして計算しただけであり利息債権の発生が擬制されたわけではない。

個別否認規定による否認は、根拠自体は明確で租税法律主義にも適合するものの、租税回避行為への対応としては、後手に回らずにえず、立法的措置にいたるまで時間がかかること、税制が複雑になり、納税者にコストがかかること、新たな租税回避行為に対して抑止力がないことが指摘されている⁽¹¹⁾。

なお、タックス・ヘイブン対策税制については、租税回避行為を防止するための創設的規定であるか実質所得者課税の原則の規定（法人税法 11 条）を明確にした確認的規定であるかという問題がある⁽¹²⁾。創設的規定である場合、特定外国子会社の留保所得が親会社に合算され、親会社に対して課税されるが、当該子会社に赤字が生じたときは親会社の所得から控除することはできない。他方、確認的規定である場合、特定外国子会社の留保所得について親会社に対して合算課税し、当該子会社に赤字が生じたときは親会社の所得から控除されることとなる。この問題について、最高裁平成 19 年 9 月 28 日第二小法廷判決（Ⅲの裁判例 2 参照）は、「租税特別措置法 66 条の 6 第 1 項の規定は、内国法人が、法人の所得等に対する租税の負担がないか又は極端に低い国又は地域に子会社を設立して経済活動を行い、当該子会社に所得を留保することによって、我が国における租税の負担を回避しようとする事例が生ずるようになったことから、課税要件を明確化して課税執行面における安定性を確保しつつ、このような事例に対処して税負担の実質的な公平を図ることを目的として、一定の要件を満たす外国会社を特定外国子会社等と規定し、これが適用対象留保金額を有する場合に、その内国法人の有する株式等に対応するものとして算出された一定の金額を内国法人の所得の金額の計算上益金の額に算入することとしたものである。」と判断し、当該規定は、創設的規定であるとしている。そして、「内国法人に係る特定外国子会社等に欠損が生じた場合には、これ

を翌事業年度以降の当該特定外国子会社等における未処分所得の金額の算定に当たり5年を限度として繰り越して控除することが認められているにとどまるものというべきであって、当該特定外国子会社等の所得について、同条1項の規定により当該特定外国子会社等に係る内国法人に対し上記の益金算入がされる関係にあることをもって、当該内国法人の所得を計算するに当たり、上記の欠損の金額を損金の額に算入することができることとはできないというべきである。」と判示し、特定外国子会社等の赤字を内国法人である親会社の所得から控除できないと判断した。

移転価格税制（措置法66条の4）も、個別否認規定の一つといえる。また、外国法人に対する課税方法として当該外国法人の国内における恒久的施設（Permanent Establishment: P.E.）を認定して課税するいわゆるP.E.認定課税という方法があるが、これは、事実認定・契約解釈による否認であると思われる（なお、本稿においては、これらの裁判例には触れない。）。

(3) 仮装取引（又は通謀虚偽表示）と認定したもの

当事者の行為や取引に仮装行為がある場合、表示された形式は真実には存在せず、私法上無効又は法的効果が発生しないこととなる。この場合、当事者の行為や取引を否認するのに租税法上、特段の規定は必要とされていない。なぜなら、そのような仮装された行為や取引は私法上無効（民法94条）であり、隠された事実に従って課税されることになる。この点について、金子宏(注2)書129頁では、「仮装行為というのは、意図的に真の事実や法律関係を隠ぺいしないし秘匿して、見せかけの事実や法律関係を仮装することであって、通謀虚偽表示がその典型的な例である。仮装行為が存在する場合には、仮装された事実や法律関係ではなく、隠ぺいしないし秘匿された事実や法律関係に従って課税が行われなけれ

ばならない。これは、特段の規定をまつまでもなく、課税要件事実は概観や形式に従ってではなく、実体や実質に従って認定されなければならないことの、当然の論理的帰結である。」としている。

最近の裁判例では、英国の多国籍企業グループに属する日本法人が同じグループに属するスイス法人に対してした株式売買は、譲渡益課税を回避するための実体を伴わない契約で、通謀虚偽表示と認定された事例がある(IIIの裁判例3参照)。

(4) 事実認定・契約解釈によるもの

租税負担の軽減や租税回避を図る行為を否認する根拠として、最も例が多いものが事実認定・契約解釈による否認であると思われる。例えば「時価」に関する争い、給与所得か事業所得かといった所得区分に関する争い、消費税法上の事業者や対価性の争いにおいて、たとえ納税者が租税回避を意図していたとしても租税回避行為だから否認されるのではなく、事実認定・契約解釈の結果として否認されることになる。この場合における事実認定とは、租税法独自の観点からの事実認定は許されておらず、私法上の事実認定を租税法上の事実認定とすることとされている⁽¹³⁾。

事実認定に関して、裁判は、通常、法令解釈、事実認定、法令へのあてはめといった法的三段論法によって行われるが、なかでも事実認定の結果が裁判の結論に大きく影響することとなる。事実認定は、基本的に証拠に基づいて行われるが、証拠の評価は裁判官の自由な判断に任されているものの（民事訴訟法247条）、経験則に従う必要があり、経験則違反は上告審で破棄理由となる⁽¹⁴⁾。

契約の解釈について、契約は法律行為の典型であり、申込みと承諾によって成立する（民法521条）。申込みと承諾の意思を表示することが意思表示であり、意思表示は法律行為の要素となる。契約（法律行為）の解釈が必要となる理由として、法律行為にはその内容

が不明瞭、不完全なものが多く、法律行為の内容を明らかにし、その不十分な点を補充しなければならないからであり、法律行為の解釈とは、外形的手段（言語・文字・挙動）を通じて発表された意思内容を明らかにすることであるとしている⁽¹⁵⁾。そして、解釈の基準（標準）として、①当事者の経済的目的を把握すること、②行為の為された場所における慣習、③任意規定、④条理（信義誠実の原則）があるとしている⁽¹⁶⁾。

意思表示は心理的過程に従って通常、①効果意思、②表示意思、③表示行為の三つに分けられ、意思表示が有効か否かは、効果意思が最も重要であるとされている。効果意思を形成する前の心理過程は「動機」とされ、効果意思とは区別される。意思表示の解釈とは、行為者の企図した意思内容を明らかにすることであり、それは内心に存在した真意（内面的効果意思）を探究することではなく、表示によってどのような意思が推断されるか（表示上の効果意思）を明らかにするものであるとしている⁽¹⁷⁾。

事実認定・契約解釈による否認を行うことに、特段の根拠規定は必要ではない。東京地裁平成19年6月22日判決（訟務月報54巻9号426頁、東京高裁平成19年10月30日判決で維持され確定。）で、原告Xは、投資クラブは民法667条に基づく組合である旨規約に定められており、共同事業を行っていたから、民法上の組合に該当し、分配金は組合員個人の株式の譲渡から生じた「株式等に係る譲渡所得等」に該当すると主張し、予備的に投資クラブが匿名組合に該当するとしても、分配金は営業者の営業である株式の譲渡取引から生じた「株式等に係る譲渡所得等」に該当すると主張していた（課税庁は、民法組合にも匿名組合にも該当せず、投資に対する分配金で雑所得であると主張していた）。裁判所は、事実認定と法律解釈（民法組合契約の成立要件、匿名組合契約の成立要件）により、投資

クラブには共同事業性が認められず、匿名組合に該当すると判断し、さらに分配金についても、出資の対価であり、出資行為を事業とみることはできず、雑所得に該当すると判断している。この事例にあるように、事実認定・契約解釈及び法律解釈の結果、民法上の組合契約は成立しておらず、匿名組合契約が成立していたこととなり、株式等に係る譲渡所得等に該当するとの主張が認められなかったのであり、特段の否認規定があったわけではないが、このことが租税法律主義に反することにはならない。また、事実認定・契約解釈による否認は、上記判決にあるように、法律解釈を伴うことが通例である。次のⅢで掲げた映画フィルムリース事件、オウブンシャホールディング事件は事実認定・契約解釈に法律解釈を加えて否認が認められた事例であり、売買・交換事件、航空機リース事件、ガイドント事件は、否認が認められなかった事例である。

(5) 制度の濫用としたもの

いわゆる外国税額控除余裕枠利用事件に対する最高裁平成17年12月19日第二小法廷判決の判断である（訟務月報53巻8号2447頁、判例時報1918号3頁）⁽¹⁸⁾。第1審及び第2審ともに法人税法（平成10年法律第24号による改正前のもの）69条が適用されるとして、原告（銀行）の取消し請求を認容すべきと判断していたが、最高裁において、破棄自判された（国勝訴）。本最高裁判決は、外国税額控除制度について、「同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である」とし、次のとおり判示している。「本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行であるXが対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を

得ようとするものであるということが出来る。これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。そうすると、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。」(なお、平成 13 年法律第 6 号による法人税法 69 条 1 項の改正によって、本件で問題となったような取引に基づいて納付された外国法人税については、外国税額控除の適用対象とはしないこととされた。)

外国税額控除余裕枠について、現行制度は、すべての国外所得を一括して控除限度額を計算する一括限度額計算方式が採用されているが、この方式は、控除限度額の計算が比較的簡易である反面、高税率で課された外国の租税を控除できるようにするため企業が控除枠の創出を目的とした投資行動を取る誘因となっていると指摘されていた。具体的には軽課税国や低率課税国への投資を行い、それらの軽課税国等で多くの国外所得を発生させることにより、外国税額控除の余裕枠を創出し、我が国の実効税率を超える高率で課税される他の外国の外国税額まで控除できるようにすることである(彼此流用の問題)。本件は、同一法人内での彼此流用ではなく、外国法人に内国法人の外国税額控除余裕枠を利用して、対価を得るという取引が問題とされた⁽¹⁹⁾。

本件の第 1 審及び第 2 審において、課税庁

は、私法上の法律構成による否認(本件取引に係る預金契約、ローン契約は無効であり、真実は外国税額控除余裕枠を利用させる役務提供契約である。)、法人税法 69 条 1 項の限定解釈による否認を主張していたが、いずれも認められなかった⁽²⁰⁾。上告審において、国は、本件取引は外国税額控除制度を濫用するものであり、法人税法 69 条 1 項の立法趣旨による限定解釈をするべきであると主張していたところ、本最高裁判決は、外国税額控除制度の濫用であるとしてその適用を否認し、結果的に課税庁が勝訴したが、これは政策目的で導入された課税減免規定を限定解釈したものかどうかについては明確になっていない。課税減免規定の限定解釈という解釈論は、金子宏東大名誉教授が提唱した考え方であり⁽²¹⁾、本件判決の最高裁調査官解説においても、「外国税額控除のような政策的な減免規定を法律で定めた場合に、その立法目的を逸脱する租税回避のみを目的とする行為をその適用範囲から除外するなど、適用要件を合目的的に限定解釈することは租税法律主義に反するものではない。」と述べている⁽²²⁾。

また、この外国税額控除余裕枠自体を取引の目的とすることについて、本件の第 1 審である大阪地裁平成 13 年 12 月 14 日判決は、「昭和 63 年 12 月の法改正において、これを一般的に禁止することはせず、・・・彼此流用については、その限度で許容するという割り切った立法政策を採ったと解される。したがって、内国法人が控除限度枠を自己の事業上の能力、資源として利用することを一般的に禁ずることはできない。」としているが、上記調査官の解説では、「内国法人に対し、彼此流用によって事実上享受できる利益や地位を保障したものでないことは明らかである。」として疑問を呈している⁽²³⁾。

民法 1 条 3 項は、「権利の濫用は、これを許さない」と規定している。外形的には権利の行使のようにみえるが、具体的・実質的にみ

ると、権利の社会性に反し、これを是認することができない場合には、法はこれを権利の行使とは認めないという趣旨であるとしているが⁽²⁴⁾、無効であるとはしていない。外国税額控除は、国際的二重課税排除のための政策目的の制度であることから、権利ではなくむしろ特典的性質を有していることから「権利の濫用」ではなく、「制度の濫用」と表現していると思われる。上記調査官解説も、外国税額控除余裕枠をあたかも権利として扱い、その行使から得られる利益が保障されることはない趣旨を述べているものと思われる。本最高裁判決は、原告が外国税額控除制度の適用を請求したのは制度の濫用であることから、その適用は認められないとしたが、問題とされた取引自体の効力を否定していない。しかし、いかなる場合に「制度の濫用」となるのかについて、必ずしも明らかではない。課税規定に関して「制度を濫用」することは、考えにくく、税法上の特典や課税の繰延べ、減免を求める場合に「制度の濫用」が生じるとと思われる。上記調査官解説は、「法人税法の規定の文言に形式的には合致するものの、その規定の趣旨に反し、・・・立法目的を逸脱する租税回避のみを目的とする行為をその適用範囲から除外するなど、適用要件を合目的に限定解釈することは租税法律主義に反するものではない。」と述べており、「税法の条文に形式的には合致するがその規定の趣旨に反し、立法目的を逸脱する租税回避のみを目的とする行為」が「制度の濫用」となり得るかもしれないが、一步間違えれば、法律上の根拠がないのに否認するおそれがあり、課税庁側が否認の根拠として積極的に「制度の濫用」と主張するのは困難であると思われる。

(6) 国税徴収法の趣旨に反するとしたもの

いわゆる一括支払システムに関する契約において譲渡担保権者（上告人、銀行）と納税者との間でされた国税徴収法 24 条 2 項による告知書の発出の時点で譲渡担保権を実行す

ることを内容とする合意（以下「本件合意」という。）の効力が、同条 5 項の趣旨に反して無効とした最高裁平成 15 年 12 月 19 日第二小法廷判決の判断である（訟務月報 50 巻 8 号 2495 頁、判例時報 1844 号 44 頁）。本件は課税要件の充足を回避する行為ではなく、徴収（滞納処分）を回避しようとする行為である。本件の第 1 審、2 審判決は、いずれも国が勝訴しているが、本件合意そのものについて、当事者間においてその効力を認め、国税債権者との関係では、本件合意の効果を主張して、物的納税責任の追及を免れることはできないと判断している。しかし、本最高裁判決は、「同条 2 項の告知の発出と到達との間の時間的間隔をとらえ、告知書の発出の時点で譲渡担保権者が譲渡担保権を実行することをあらかじめ合意することは、同条 2 項の手続が執られたことを契機に譲渡担保権が実行されたという関係があるときにはその財産がなお譲渡担保財産として存続するものとみなすこととする同条 5 項の適用を回避しようとするものであるから、この合意の効力を認めることはできない。」と判示し、その合意自体が無効であるとしている。

国税徴収法 24 条 5 項の趣旨に反して私人間の合意を無効であるとする根拠は、民法 90 条又は民法 91 条により、公序良俗に反する行為又は強行規定に反する行為や強行規定の趣旨を没却するような脱法行為は無効とされることにあると思われる。ただ、本最高裁判決の補足意見で指摘されているように、強行規定が租税の賦課、徴収に係るものであるときは、租税法律主義との関係が問題となる。この点について、本件判決の最高裁調査官解説は、本件合意が同項の趣旨に反するものであり、かつ、そのことが本件合意の当事者に明らかであったことから租税法律主義に反しないと解説している⁽²⁵⁾。補足意見では、租税の賦課、徴収は法律の根拠に基づき、法律に従って行わなければならないが、国税徴収法

24条5項は、本件合意のような方法を明文で禁止しておらず、又明文で禁止することに特段の困難があるとは考えられないとし、さらに、一括支払システムは手形の振出しによる手間や危険を回避しながら印紙代の節約も図れることもあり、単に徴収回避のみを目的としたものではないことから、本件合意を脱法行為と即断することもできないとしていた（但し、結論において法廷意見に賛成）。

なお、後述するとおり（IVの4）、判例では、行政法規違反の行為に無効をもたらすものとして強行規定違反だけでは足りず、それに加えて公序良俗の要件が充足されなければならないとされていることから、課税庁としては、租税法の趣旨に反するだけでなく、公序良俗にも反することを主張・立証しなければならず、租税法の趣旨に反して無効とされるのは、極めて限定されたケースであると思われる。

Ⅲ 裁判例の概観

上記の5つの類型ごとに裁判例の概要を挙げることにする。

1 個別否認規定に係るもの

【裁判例1】平和事件（東京地裁平成9年4月25日判決、判例時報1625号23頁）

本件は、遊技用パチンコ機器製造等を事業目的とする店頭登録（当時、現東証1部上場）した株式会社平和（以下「平和」という。）のオーナーであるXが、平和の株式を保有させるために有限会社（Xが取締役を務めるとともに、資本金の98%に相当する出資持分を保有している同族会社）を設立した。そして、平成元年3月15日、当該株式購入資金としてXが金融機関から借り入れた3455億円余の金銭を当該同族会社に対し、無利息、無担保、無期限で融資（以下「本件貸付け」という。）し、当該同族会社に平和の株式を譲渡した。譲渡した後も無利息貸付けの状態が続いていたところ、平成4年6月18日付けで、税務署長Yから、所得税法（平成13年法律第6

号による改正前のもの）157条の同族会社の行為・計算の否認規定により、通常の融資であれば取得すべき利息相当分の所得を認定され、平成元年から平成3年分の所得税につき、認定利息に係る雑所得として3年分の合計額、約495億円を主な内容とする所得税の更正処分及び約36億円の過少申告加算税の賦課決定処分をされた。そこで、Xは、当該各処分の取消しを求めるとともに、当該同族会社の解散により、利息の回収は不能となったとして、未収利息の回収不能を理由とする更正の請求をしたところ、その理由なしとの通知処分を受けたことから、当該通知処分の取消しを求めた事案である（なお、本件は、上記の各処分の取消しを求める他、国税不服審判所長の裁決の取消し、通知処分の取消しを求める訴えの利益の有無についても争われたがこれらについては省略する。）。

第1審判決である、東京地裁平成9年4月25日判決は、①本件貸付けに対して、所得税法157条を適用したことについて、本件貸付けは、原告が同族会社に対し、3455億円を超える多額の金員を無利息、無担保かつ無期限に貸し付けたというものであるから、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間では通常行われることのない不合理、不自然な経済活動であり、これによって原告の所得税の負担を不当に減少させる同族会社の行為又は計算に該当するものということができ、そして無利息貸付けに合理性があると推認できる特段の事情も認められない、②所得税法157条の規定により本件貸付けについて利息相当分の雑所得があるものと認定された後に、同族会社が支払能力を喪失した場合、同法64条1項による回収不能分を所得から控除できるか否かについて、同法64条1項が適用されるのは、収入すべき権利に対応する金額に限定されるものと解されるところ、同法157条の規定は、現実の収入や、収入すべき権利を私法上発生させるものではなく、通常生ず

べきものと認定された収入金額をもって、所得金額の計算を行うというにすぎないものであるから、この収入金額に同法 64 条 1 項を適用又は類推適用する余地はない、③個人の無利息融資は課税対象とならないとの見解が租税実務担当者等の文献において明らかにされ、これに従った実務が行われていたから、認定利息が更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことにつき、国税通則法 65 条 4 項所定の正当な理由があるとの主張について、原告が上記のような見解の記載があるとして引用する各文献は、いずれも税務官庁による公的見解の表示とは同視することのできない私的な著作物であり、個人から法人への無利息貸付けには常に所得税法 157 条の規定の適用がないと解される記載はないものと認められ、仮に当該文献内の記述によって原告が本件貸付けに同条の規定の適用がないものと誤解したとしても、それをもって正当な理由があると認められない、と判示して Y の更正処分等を適法とした。

第 2 審の東京高裁平成 11 年 5 月 31 日判決（訟務月報 51 巻 8 号 2135 頁）は、本件貸付けに対して、所得税法 157 条を適用したことに違法はないとしたが、税務当局が個人から法人に対する無利息貸付けについては課税しないとの見解であると解することは無理からぬところであり、国税通則法 65 条 4 項所定の正当な理由があるとして過少申告加算税の賦課決定処分を取り消した。

X は、本件貸付けに対して、所得税法 157 条を適用したことについて上告したが、上告棄却、不受理とされ（最高裁平成 16 年 4 月 20 日第三小法廷決定）、Y は、正当な理由があるとした部分について上告したところ、当該部分に関する第 2 審判決は破棄されている（最高裁平成 16 年 7 月 20 日第三小法廷判決、判例時報 1873 号 123 頁）。

【裁判例 2】双輝汽船事件（最高裁平成 19 年 9 月 28 日第二小法廷判決、判例時報 1989 号 18 頁）

本件は、海運業を営む内国法人である X が、パナマ共和国において設立した子会社である A 社に生じた欠損が実質的には親会社である X に帰属するとして当該欠損を X の損金に算入して法人税等の確定申告をしたところ、所轄税務署長 Y から、A 社は租税特別措置法（以下「措置法」という。）66 条の 6 第 1 項及び第 2 項に規定される特定外国子会社等に該当し、A 社の欠損を X の損金に算入することは同条の認めるところではないなどとして法人税等の更正処分等を受けたことから、Y に対してその取消しを求めた事案である。

第 1 審判決である、松山地裁平成 16 年 2 月 10 日判決（訟務月報 52 巻 2 号 690 頁）は、措置法 66 条の 6 は特定外国子会社等に欠損が生じた場合に内国法人との関係でどのように取り扱うべきかを規定したのではなく、特定外国子会社等に係る欠損を内国法人の損金の額に算入することは禁止されていないとして、Y の更正処分等を違法とした。

これに対し、原判決（高松高裁平成 16 年 12 月 7 日判決、訟務月報 52 巻 2 号 667 頁）は、措置法 66 条の 6 の規定は特定外国子会社等に欠損が生じた場合に、当該特定外国子会社等の未処分所得の算出において控除すべきものとして繰り越すことを強制しているものと解すべきであり、A 社の欠損を X の損金に算入することはできないとして、Y の更正処分等を適法とした。

X の上告に対し、本最高裁判決は、「内国法人に係る特定外国子会社等に欠損が生じた場合には、これを翌事業年度以降の当該特定外国子会社等における未処分所得の金額の算定に当たり 5 年を限度として繰り越して控除することが認められているにとどまるものというべきであって、当該特定外国子会社等の所得について、同条 1 項に規定により当該特定

外国子会社等に係る内国法人に対し上記の益金算入がされる関係にあることをもって、当該内国法人の所得を計算するに当たり、上記の欠損の金額を損金の額に算入することができる」と判示し、上告を棄却した。

2 仮装取引（又は通謀虚偽表示）に係るもの

【裁判例3】ヴァージングループ事件（東京地裁平成20年2月6日判決、判例時報2006号65頁。東京高裁平成21年7月30日判決で維持、確定）

本件の原告Xは、英国に本拠を置く多国籍企業グループに属する日本法人であり、発行済株式の過半数を有する子会社のA社を通じて、複合型映画施設事業を展開していたが、国内の大手映画会社であるC社（東宝）からA社株式の売却を求められ交渉中に、X所有のA社株式全部を同じグループ内のスイス法人B社に売却する旨の契約書（本件契約書1）を作成したものの、B社から代金を受領しないままであった。その後、B社からC社に対し、少数株主所有分を含むA社の発行済み株式全部を、本件契約書1と比較して一株当たりの単価が三倍以上となる価格で譲渡する内容の契約書（本件契約書2）が作成され、C社は本件契約書2で定められた代金相当額を、Xの預金口座に送金した。Xは、A社株式をB社に対し、本件契約書1記載の代金で譲渡したものととして確定申告をしたところ、所轄税務署長Yから、実際にはXがC社に直接売却し多額の譲渡益を得ており、XのB社への売却は譲渡益課税を回避するための仮装行為であるなどとして、青色申告承認取消処分、法人税の更正処分及び重加算税の賦課決定処分を受けたことから、これらの取消しを求めた事案である。

第1審の東京地裁平成20年2月6日判決は、X主張の本件契約書1に係る譲渡は、Xの課税逃れのために、名義上、B社を取引に介在させる形式を整えたにすぎないものであ

り、実体を伴わない契約、すなわち、実質上の意思を欠く通謀虚偽表示による契約というべきであって、その効力を認めることはできず、C社にA社株式を譲渡したのは真の所有者であるXであり、本件契約書2の売主の記載は事実と反するものであって、XはC社に対してA社株式を直接譲渡したものであるとし、Yの更正処分等を適法とした。

3 事実認定・契約解釈に係るもの

【裁判例4】映画フィルムリース事件（最高裁判平成18年1月24日第三小法廷判決、訟務月報52巻12号3656頁、判例時報1929号19頁）

本件は、Xが、他の投資家と共に映画に投資を行うために民法上の組合（以下「本件組合」という。）を結成し、本件組合が、Xら組合員の出資した資金及びA銀行（オランダ法人）からの借入金（以下「本件借入金」という。）により、B社（米国法人）からC社（米国法人）が制作した映画（以下「本件映画」という。）を取得（以下「本件売買契約」という。）し、D社（オランダ法人）との間で映画の配給契約（以下「本件配給契約」という。）を締結し、E銀行が借入金の返済について保証する一連の契約（以下「本件取引」という。）を締結した。Xは、本件映画について19分の1の持分を取得し、法人税の確定申告に当たり、その出資持分相当額に対応する約4億円の減価償却費を損金に算入したところ、所轄税務署長Yがこれを認めず、法人税の更正処分等をしたことから、その取消しを求めた事案である。

第1審判決（大阪地裁平成10年10月16日判決、訟務月報45巻6号1153頁）は、本件取引は、その実質において、Xが本件組合を通じ、C社による本件映画の興行に対する融資を行ったものであって、本件組合ないしその組合員であるXは、本件取引により本件映画に関する所有権その他の権利を真実取得したものではなく、各契約書上、単にXら組

合員の租税負担を回避する目的のもとに、本件組合が本件映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたにすぎないものと解するのが相当である。そうであるとすれば、Xが本件映画を減価償却資産に当たるとして、その減価償却費を損金の額に算入したことは相当ではない、としてXの請求を棄却した。

原判決(大阪高裁平成12年1月18日判決、訟務月報47巻12号3767頁)は、第1審判決を引用した上、要旨次のとおり判断して、Xの控訴を棄却した。

課税は、私法上の行為により現実には発生している経済効果に即してされるものであるから、第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われるが、課税の前提となる私法上の当事者の意思を、当事者の単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って課税し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。したがって、課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則的には、法文中に租税回避の否認に関する明文の規定が存する必要があるが、仮に法文中に明文の規定が存しない場合であっても、租税回避行為を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである。本件取引において、C社や本件組合が前記各契約を締結した私法上の真の意思は、C社においては本件映画の根幹部分の処分権を保有したままで資金調達を図る目的であり、本件組合においては専ら租税負担の回避を図ることを目的としたものであると認められる。したがって、組合員の出資金は、その実質において、本件組合を通じてC社の本件映画の興行に対する融資を行ったものであって、本件組合ないし組合員であるXは、本件取引により本件映画に関する所有権その他の権利を真に取得したのではなく、

単にXら組合員の租税負担を回避する目的の下に、各契約書上、本件組合が本件映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたに過ぎないものと解される。そうであれば、減価償却費を損金に算入したことは相当ではない。

Xの上告に対し、本最高裁判決は、「本件組合は、本件売買契約により本件映画に関する所有権その他の権利を取得したとしても、本件映画に関する権利のほとんどは、本件売買契約と同じ日付で締結された本件配給契約によりD社に移転しているのであって、実質的には、本件映画についての使用収益権限及び処分権限を失っているというべきである。このことに、本件組合は本件映画の購入資金の約四分の三を占める本件借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあり、本件組合に出資した組合員は本件映画の配給事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとはうかがわれないことをも併せて考慮すれば、本件映画は、本件組合の事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、本件組合の事業の用に供しているものということとはできないから、法人税法(平成13年法律第6号による改正前のもの)31条1項にいう減価償却資産に当たるとは認められない。」と判示し、本件映画の減価償却費を損金に算入すべきではないとした原審の判断は、結論において是認することができる、としてXの上告を棄却した。

【裁判例5】 オウブンシャホールディング事件
(最高裁平成18年1月24日第三小法廷判決、訟務月報53巻10号2946頁、判例時報1923号20頁)

本件は、原告X(オウブンシャホールディング、被控訴人、上告人)が、オランダにおいて設立した100%出資の子会社であるA社は、その発行済株式総数(200株)の15倍の新株をXの関連会社(Xの発行済株式の49.6%を保有するその筆頭株主である財団法

人Cの100%出資の子会社) B社に著しく有利な価額で発行した(以下「本件増資」という。)。これにより、XのA社に対する持株割合は100%から6.25%(16分の1)に減少し、B社がA社の発行済株式の93.75%(16分の15)を保有することとなった。Xは、その保有するA社株式に表章されたA社の資産価値のうち約256億円を、何らの対価もなくB社に移転させたものであるとして、所轄税務署長Yが、法人税法132条(同族会社の行為又は計算の否認)を適用し、その移転した資産価値相当額はB社に対する寄附金に該当するとして、法人税の更正処分等をしたところ、Xが当該処分の取消しを求めた事案である(Yは、訴訟段階において、資産価値の移転は同法22条2項の「無償による資産の譲渡・・・その他の取引」に該当するとの主張を追加して、これを主位的に主張し、同法132条の適用を予備的に主張した。本件の争点は、資産価値の移転が同法22条2項に規定する「取引」に該当するか否か以外に、理由附記の不備、処分理由の差替えの合憲性、株式価額の算定等多岐にわたるが、株式価額の算定等については省略する。なお、本件のように、現物出資によって外国に子会社を設立し、キャピタルゲインに対する課税を繰り延べる措置が採られていたが、平成13年の改正により、当該措置は廃止されている。)

第1審判決である、東京地裁平成13年11月9日判決(判例時報1784号45頁)は、本件増資は、B社に新株を割り当てたA社と有利な条件でA社の新株の発行を受けたB社の間の行為にほかならず、XはB社に対して何らの行為もしていない。実質的に見てXの保有するA社株式の資産価値がB社に移転したとしても、それがXの行為によるものとは認められないから、同資産価値の移転がXの行為によることを前提としてこれに法人税法22条2項及び同法132条を適用すべきである旨のYの主張は理由がない、としてXの請

求を認容した。

これに対し、原判決(東京高裁平成16年1月28日判決、訟務月報50巻8号2512頁、判例時報1913号51頁)は、「上記認定事実の下においては、A社における上記持株割合の変化は、上記各法人及び役員等が意思を相通じた結果にほかならず、Xは、B社との合意に基づき、同社からなんらの対価を得ることもなく、A社の資産につき、株主として保有する持分16分の15及び株主としての支配権を失い、B社がこれを取得したと認定評価することができる。そして、Xが上記資産に係る株主として有する持分をB社からなんらの対価を得ることもなく喪失し、同社がこれを取得した事実は、それが両社の合意に基づく認められる以上、両社間において無償による上記持分の譲渡がされたと認定することができる。」と判示し、「両社間における無償による上記持分の譲渡は、法22条2項に規定する『無償による資産の譲渡』に当たると認定判断することができる。尤も、上記『持分の譲渡』は、同項に規定する『資産の譲渡』に当たるとすることに疑義を生じ得ないではないが、『無償による・・・その他の取引』には当たると認定判断することができるというべきである。すなわち、上記規定にいう『取引』は、その文言及び規定における位置づけから、関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念として用いられていると解せられ、上記のとおり、XとB社の合意に基づいて実現された上記持分の譲渡をも包含すると認められる。」として、Yの更正処分等を適法とした。

Xの上告に対し、本最高裁判決は、「上告人の保有するA社株式に表章された同社の資産価値については、上告人が支配し、処分することができる利益として明確に認めることができる。上告人は、このような利益を、A社との合意に基づいて同社に移転したというべきである。したがって、この資産価値の

移転は、上告人の支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、上告人において意図し、かつ、A社において了解したところが実現したものであることができるから、法人税法 22 条 2 項にいう取引に当たるといふべきである。」と判示し、上記のとおり移転した資産価値を上告人の本件事業年度の益金の額に算入すべきものとした原審の判断は、是認することができるものとしたものの、前記資産価値を算定するために原審が採用したA社の保有するテレビ朝日及び文化放送の各株式、並びに文化放送及びその子会社がそれぞれ保有するフジテレビ株式の評価方法に違法があるとして、原判決を破棄し、本件を原審に差し戻した(本件は、差し戻し後の控訴審判決(東京高裁平成 19 年 1 月 30 日判決)で確定)。

【裁判例 6】 武富士事件(最高裁平成23年2月18日第二小法廷判決、判例時報 2111号3頁、判例タイムズ1345号115頁)

本件は、消費者金融大手である株式会社A(武富士)の創業者兼代表取締役Bの長男である上告人X(原告、被控訴人)が、Xの両親から平成 11 年 12 月 27 日付け株式譲渡証書によりオランダ法人の出資口数 720 口(時価合計 1653 億円余)の贈与(以下「本件贈与」という。)を受けたが、Xは、平成 9 年 6 月には日本から香港に出国し、ホテルと同様のサービスを受けられるサービスアパートメント(以下「本件香港居宅」という。)に居住していた。Xは本件贈与当時、相続税法(平成 15 年法律第 8 号による改正前のもの)1 条の 2 第 1 号の施行地内に住所を有する者には該当しないとして贈与税の申告を行わなかった。これに対して、Xの出国前の住所地を管轄する税務署長が、住所は国内にあったとして平成 11 年分の贈与税の決定処分等をしたところ、Xがこれらの処分の取消しを求めた事案である。

第 1 審の東京地裁平成 19 年 5 月 23 日判決

(訟務月報 55 卷 2 号 267 頁)は、Xは、平成 9 年 6 月 29 日に日本を出国してから、平成 12 年 12 月 17 日に香港を出国するまでの 3 年半ほどの期間中(以下「本件期間」という。)、香港に住居を設け、本件期間中の約 65%に相当する日数、香港に滞在し、本件香港居宅にて起臥寝食する一方、国内には約 26%に相当する日数しか滞在していなかったのであって、Xと亡父ないし自ら役員を務める日本国内法人であるA社との関係、贈与税回避の目的その他被告Y(国、控訴人、被上告人)の指摘する諸事情を考慮してもなお、贈与の日において、Xが日本国内に住所すなわち生活の本拠を有していたと認定することは困難であるとしてXの請求を認容した。

Yの控訴に対し、第 2 審の東京高裁平成 20 年 1 月 23 日判決(訟務月報 55 卷 2 号 244 頁、判例タイムズ 1283 号 119 頁)は、Xの従前の東京都杉並区所在の居室(以下「本件杉並居宅」という。)は香港に出国した後も家財道具等を含めて出国前の状態で維持されていたこと、Xは香港滞在中、1 か月に 1 度程度は帰国し、香港滞在中間を通じて 4 日に 1 日以上以上の割合で日本に滞在し、滞在中生活の実態は以前と何ら変わっていないこと、Xは香港滞在前から一部上場企業であるA社の役員の地位にあり、香港滞在中もその職責を果たし、昇進していたこと、Xは莫大な財産を有し、香港における資産はその 0.1%にも満たないこと、Xの香港を生活の拠点とする意思は強いものであったとは認められないことなどを理由に、本件贈与時のXの住所は日本国内にあったとして第 1 審判決を取り消し、Xの請求を棄却した。

Xの上告に対し、本最高裁判決は、「上告人は、本件贈与を受けた当時、A社の香港駐在役員及び香港の現地法人の役員として香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していたところ、本件贈与を受けたのは上記赴任の開始から約 2 年半後のことであり、香港に出国

するに当たり住民登録につき香港への転出の届出をするなどした上、通算約3年半にわたる赴任期間である本件期間中、その約三分の二の日数を2年単位(合計4年)で貸借した本件香港居宅に滞在して過ごし、その間に現地においてA社又は香港現地法人の業務として関係者との面談等の業務に従事しており、これが贈与税回避の目的で仮装された実体のないものとはうかがわれないのに対して、国内においては、本件期間中の約四分の一の日数を本件杉並居宅に滞在して過ごし、その間にA社の業務に従事していたにとどまるというのであるから、本件贈与を受けた時において、本件香港居宅は生活の本拠たる実体を有していたものというべきであり、本件杉並居宅が生活の本拠たる実体を有していたことはできない。」と判断して、原判決を破棄し、Yの控訴を棄却した。

【裁判例7】売買・交換事件(東京高裁平成11年6月21日判決、訟務月報47巻1号184頁、判例時報1685号33頁。最高裁平成15年6月13日上告不受理決定)

X1(原告・控訴人兼被控訴人)とその母Aは土地を所有し、Aがこれを賃借すると共に、地上建物を所有し、そこに居住していた(以下、これらの土地、建物及び賃借権を「本件譲渡資産」という。)。周辺の地上げに伴い、本件譲渡資産についても、売却交渉が行われることとなった結果、平成元年3月23日、X1らは、訴外株式会社B企画との間で、①本件譲渡資産を総額7億3313万円(国土利用計画法の不勧告価額)で売却し、②B企画が取得した近隣の代替地を3億5700万円で、その土地の隣接地の上に存する借地権付建物を7700万円(以下、これらの土地及び借地権付建物を「本件取得資産」という。)で購入する旨の各売買契約を締結し、③その代金の相殺残金として2億9913万円(以下「本件差金」という。)の小切手の交付を受けた(以

下、①から③の取引を「本件取引」という。)

X1とAは、その所有していた土地の譲渡所得として、契約金額の7億3313万円を譲渡収入として譲渡所得を計算し、平成2年3月14日、所得税の確定申告をした。同年5月10日、Aが死亡したことにより、相続が開始し、相続人であるX1及びX2は、同年11月8日、相続税の確定申告をしたが、相続開始前3年以内に取得した土地については、相続開始時の時価ではなく、その取得の対価の額をもって課税価格とする旨の租税特別措置法69条の4の計算の特例(以下「本件計算特例」という。)が適用されるため、亡Aが取得した土地の価額は、その取得の対価の額によることとなる。ところ、X1、X2は、これを契約書上の代金額である4億円3400万円を前提として計算していた。

これに対し、税務署長Y(被告、被控訴人兼控訴人)は、本件譲渡資産の譲渡と本件取得資産の取得に関する取引は、不可分一体の補足金付交換契約であり、本件譲渡資産の譲渡による譲渡対価の額は、本件取得資産及び本件差金の合計額10億7733万円であるとして、所得税の更正処分等をした。また、相続税について、課税価格に算入される取得土地の対価の額は、本件譲渡資産の譲渡対価の額10億7733万円から本件差金を控除した7億7820万円を前提として計算すべきとして相続税の更正処分等をしたところ、これらの処分の取消しを求めた事案である。

第1審の東京地裁平成10年5月13日判決(判例時報1656号72頁)は、「契約の内容は契約当事者の自由に決し得るところであるが、契約の真実の内容は、当該契約における当事者の合理的意思、経過、前提事情等を総合して解釈すべきものである。ところで、既に認定した本件取引の経過に照らせば、亡Aらにとって、本件譲渡資産を合計7億3313万円で譲渡する売買契約はそれ自体で亡Aらの経済目的を達成させるものではなく、代替

土地の取得と建物の建築費用等を賄える経済的利益を得て初めて、契約の目的を達成するものであったこと、他方、B企画にとっても、本件取得資産の売買契約はそれ自体で意味があるものではなく、上記売買契約によって亡Aらに代替土地を提供し、本件譲渡資産を取得することにこそ経済目的があったのであり、本件取得資産の代価は本件譲渡資産の譲渡代金額から亡Aらが希望した経済的利益を考慮して逆算されたものであることからすれば、本件取引は本件取得資産及び本件差金と本件譲渡資産とを相互の対価とする不可分の権利移転合意、すなわち、B企画において本件取得資産及び本件差金を、亡Aらにおいて本件譲渡資産を相互に相手方に移転することを内容とする交換（民法586条）であったというべきである」として所得税関係の処分については適法としたが、相続税関係の処分については、「交換における「取得に要した金額」とは当事者間の価額に関する思惑に拘束されることなく、資産取得のために現実に出捐された資産の時価、すなわち交換譲渡資産の客観的時価をいうものと解すべきである」、「亡Aらは7億3313万7665円の出捐をもって、本件取得資産及び本件差金を取得したことになり、改良費の支出はない。したがって、本件取得資産の取得に要した金額は、上記金額から本件差金2億9913万円を控除した4億3400万7665円となる」としてX1らの請求を認容した。

X1らは、所得税関係の判断について、Yは相続税関係の判断について、それぞれ控訴した。第2審の東京高裁平成11年6月21日判決は、要旨、次のとおり判断して原判決中、X1らの敗訴部分を取り消し、Yの控訴を棄却した。

亡Aら側とB企画との間で本件取引の法形式を選択するに当たって、より本件取引の実質に適合した法形式であるものと考えられる本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交

換契約の法形式によることなく、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することとしたのは、本件取引の結果亡Aら側に発生することとなる本件譲渡資産の譲渡による譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためであったことが、優に推認できるものというべきである。しかしながら、本件取引に際して、亡AらとB企画の間でどのような法形式、どのような契約類型を採用するかは、両当事者間の自由な選択に任されていることはいうまでもないところである。確かに、本件取引の経済的な実体からすれば、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という契約類型を採用した方が、その実体により適合しており直截であるという感は否めない面があるが、だからといって、譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという考慮から、より迂遠な面のある方式である本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はないものといわざるを得ない。

もっとも、本件取引における当事者間の真の合意が本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の合意であるのに、これを隠ぺいして、契約書の上では本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺の合意があったものと仮装したという場合であれば、本件取引で亡Aらに発生した譲渡所得に対する課税を行うに当たっては、右の隠ぺいされた真の合意において採用されている契約類型を前提とした課税が行われるべきことはいうまでもないことである。・・・税負担の軽減を図るという観点からして、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することの方が望ましいと考えられたことが認められるのであるから、両者において、本件取引に際して、真実の合意とし

ては右の補足金付交換契約の法形式を採用した上で、契約書の書面上はこの真の法形式を隠ぺいするという行動を取るべき動機に乏しく、したがって、本件取引において採用された右売買契約の法形式が仮装のものであるとすることは困難なものというべきである。・・・最終的には、本件取引の法形式として売買契約の法形式が採用されるに至ったことは前記のとおりであり、そうすると、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ているものではないから、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用して行われた本件取引を、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という法形式に引き直して、この法形式に対応した課税処分を行うことが許されないことは明らかである。

実質的に考えても、譲渡所得に対する課税は、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して、これに課税するというものであるところ、資産が著しく低い対価によって法人に譲渡された場合については、資産の増加益に対する課税が繰り延べられるのを防止するために、時価による譲渡があったものとみなして課税が行われることとなっている（所得税法59条1項2号参照）が、それ以外の場合については、当該資産の増加益に対する課税が繰り延べられることもやむを得ないものとする法制が取られているところである。このような法制からすると、本件取引において、結果として本件譲渡資産が通常の場合に比較すると低い価額で他に譲渡されたこととなり、これによって亡Aらの譲渡所得に対する税負担が軽減されることとなったとしても、その譲渡が右の著しく低い対価による譲渡に当たら

ない以上、その軽減された部分に対応する課税負担は後に繰り延べられることを法律自体が予定しているものというべきである。したがって、本件取引において、亡Aらが税負担の軽減を図るため本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用したとしても、そのことをもって、違法ないし不当とするのも困難なものというべきである。

【裁判例8】航空機リース事件（名古屋地裁平成16年10月28日判決、判例タイムズ1204号224頁。名古屋高裁平成17年10月27日判決で維持、確定）

本件は、原告らが、それぞれ組合員となっている民法上の組合（以下「本件組合」という。）が行った航空機リース事業による所得が不動産所得に当たると主張して、その減価償却費等を必要経費に計上して所得税の確定申告をしたのに対し、課税庁である被告らが、原告らの締結した組合契約は民法上の組合契約ではなく、利益配当契約にすぎないことなどを理由に、当該所得は雑所得であって損益通算は許されないとして、原告らに対し、所得税の更正処分等を行ったことから、原告らが、当該処分の取消しを求めた事案である。

第1審の名古屋地裁平成16年10月28日判決は、要旨次のとおり判断して原告らの請求を一部認容した。

法律行為の解釈とは当事者の合理的意思の所在を探求することであり、その作業は、当事者の真意の所在を明らかにするという事実認定の問題で、これに即して課税要件の充足を検討するものであるから、租税法律主義に反するものでないことは明らかである。しかしながら、このことは、動機、意図などの主観的事情によって、通常は用いられない契約類型であるか否かを判断することを相当とするものではなく、まして、税負担を伴わないあるいは税負担が軽減されることを

根拠に、直ちに通常は用いられることのない契約類型と判断した上、税負担を伴うあるいは税負担が重い契約類型こそが当事者の真意であると認定することを許すものでもない。なぜなら、現代社会における合理的経済人にとって、税負担を考慮することなく法的手段、形式を選択することこそ経済原則に反するものであり、何らかの意味で税負担を考慮するのがむしろ通常であると考えられるから、このような検討結果を経て選択した契約類型が真意に反するものと認定されるのであれば、それは事実認定の名の下に、法的根拠のない法律行為の否認を行うのと異ならないとの非難を免れ難いというべきである。したがって、選択された契約類型における「当事者の真意の探求」は、当該契約類型や契約内容自体に着目し、それが当事者が達成しようとした法的・経済的目的を達成する上で、社会通念上著しく複雑、迂遠なものであって、到底その合理性を肯認できないものであるか否かの客観的な見地から判断した上で、行われるべきものである。

一定の経済的目的を達成する上で、複数の法形式が考えられる場合に、税制上のメリットを考慮してその選択を行うこと自体は、何ら異常、不当なことではないというべきである。民法上の組合契約の形式を採った場合には、単なる利益配当契約よりも出資者の利益に配慮することが可能となるから、このような効果上の相違点に鑑みれば、多少の迂遠さ、複雑さを考慮したとしても、民法上の組合契約が、通常は用いられることのない法形式であるということはいえない。本件において、航空機リース事業を目的とする本件組合は、民法上の組合契約の成立要件を充足しており、これとは契約類型の異なる利益配当契約と認めることはできないので、本件組合は、民法上の組合に当たると判断するのが相当である。

民法上の組合については、法人格を有せず、税法にも特別の規定がないことから、課税客

体されることはない。民法上の組合においては共同事業性が認められ、組合財産は実質的に組合員の共有に属し、各組合員が業務執行に関与する権限を有し、さらに、利益と損失とは原則として各組合員の出資に応じて分配されることに照らすと、組合の事業によって得られた所得については、組合員が実質上の帰属主体と考えることができるので、組合存続中はその利益が組合員に分配されたか、組合内部に留保されたかを問わず、組合員の個人所得として課税の対象となると解される。そうすると、組合員の個人所得の所得区分は、組合の事業内容によって定まることになる。したがって、民法上の組合である本件組合が行う航空機リース事業による収益が不動産所得に区分されることはあきらかである（所得税法 26 条 1 項）から、原告らの航空機リース事業による所得も、不動産所得に区分されるものであり、これが雑所得に当たると解することはできない。

第 2 審の名古屋高裁平成 17 年 10 月 27 日判決（裁判所ウェブサイト）は、第 1 審判決を引用しつつ、控訴審における国の主張に対して、要旨、次のとおり判断し、国の控訴を棄却した。

法律行為の解釈は、当事者の意思を探求するものではあるが、その意思表示は専ら表示行為を介してなされるものであるから、納税者が締結した契約がいかなるものであったかを判断するに当たり、まず、民法上の契約類型を選択したことを前提として表示行為の解釈を行うのは当然というべきである。そして、その結果、仮に、納税者の達成しようとする法的ないし経済的目的に照らして、上記契約類型の選択が著しく不合理である場合には、真実は民法上の組合契約を締結する意思ではなく、同契約は不成立であると判断される余地があるにすぎない。したがって、このような前提で、表示行為の解釈をしたとしても、外形的資料のみに拘泥し、実体ないし実質に

よる判断を放棄するものではない。

いかなる法律効果を発生させるかという効果意思と、契約締結の動機、意図などの主観的要素とは理論的には別であり、課税庁の主張はこれらを混同するものである。現代社会における合理的経済人の通常の行動として、仮に、租税負担を伴わないか、あるいはそれが軽減されることなどを動機ないしは目的（又は動機等の一部）として、何らかの契約を締結する場合には、その目的等がより達成可能な私法上の契約類型を選択し、その効果意思をもつことは、ごく自然なことであり、かつ、合理的なことであるといえる。そうすると、当該当事者が作出した契約等の形式について、これとは異なる効果意思の存在を推認することは、上記したところと整合せず、その動機等の主観的要素のみに着目して課税することになり、当事者が行った法律行為を法的根拠なく否定する結果となる。

本件各事業（航空機リース事業。以下同じ）の当事者は、キャッシュフローベースで利益を得る可能性はあるから、本件各事業は、課税減少効果がなければ成り立ち得ないとまではいえないし、課税額の減少それ自体を取引の手段として本件各事業の当事者の利益を図るものであるとの点は、前記のとおり、契約締結の動機、意図などの主観的要素と効果意思とを混同するものであり、このことを言葉を変えて述べているにすぎない。

本件各事業は、我が国の租税歳入それ自体を取引対象とし、本件各事業の当事者の利益を図る事業であり、本件各組合契約は、契約当事者の認識や実体と法形式とが大きく齟齬する異常な法形式であるとの課税庁の主張は、動機等の主観的要素と効果意思とを混同し、本件各組合契約は、課税減少効果を目的とする契約であるとして、当事者の認識等をその動機等や経済的側面のみに着目してこれを理解し、動機等とは別の効果意思の検討を放棄するものである。

【裁判例9】 ガイダント事件（東京高裁平成19年6月28日判決、判例時報1985号23頁。最高裁平成20年6月5日上告不受理決定）

内国法人であるA社とオランダ法人であるG社は、平成6年11月1日付けで契約を締結した（匿名組合契約書と題する契約書）。X（原告、被控訴人）はG社の同契約上の地位を承継したオランダ法人である。税務署長Yは、Xが同契約に基づきA社から受領した金員総計45億2000万円余は、Xが日本国内に有する恒久的施設を通じて行う事業から生じた所得であり、法人税法（平成14年法律第15号による改正前のもの）138条1号に規定する「国内源泉所得」及び所得に対する租税に関する二重課税の回避のための日本国政府とオランダ王国政府との間の条約（以下「日蘭租税条約」という。）8条1項に規定する「企業の利得」に当たるとして、Xに対し、法人税の決定処分等をした。Xは、①XがA社から受領した上記金員は上記金員が匿名組合契約であることに基づく利益分配金であり、日蘭租税条約23条に規定する「一方の居住者の所得で前諸条に明文の規定がないもの」に当たるから、我が国には課税権がない、②仮に、XがA社から受領した上記金員が日蘭租税条約8条1項に規定する「企業の利得」に当たるとしても、Xは日本国内に恒久的施設を有しないから、我が国には課税権がなく、従って、上記決定処分等は違法であるなどと主張して、その取消しを求めた事案である。

第1審の東京地裁平成17年9月30日判決（判例時報1985号40頁）は、本件契約は商法535条に規定する匿名組合契約であること、外国法人は、法人税法138条に規定する国内源泉所得を有するときは法人税を納める義務があるが、租税条約において国内源泉所得について同条と異なる定めがある場合には、租税条約が優先する（法人税法139条）から、租税条約において日本での課税の要件が満た

されない限り、法人税を課することはできず、当該外国法人がオランダ国内に本店を有する場合には、日蘭租税条約が適用されるので、その定めを検討しなければならないとして、匿名組合契約に基づき内国法人である営業者から外国法人である匿名組合員に支払われる分配金については、匿名組合では、匿名組合員が恒久的施設を通じて事業を行っているわけではないので、同条約 8 条 1 項に規定する「他方の国にある恒久的施設を通じて当該他方の国において事業を行う場合」に該当せず、そのほか、日蘭租税条約 7 条から 22 条に掲げる所得のいずれにも該当しないから、上記分配金は、日蘭租税条約 23 条に規定する「一方の国の居住者の所得で前諸条に明文の規定がないもの」に該当するというべきで、我が国には課税権がないことを判示して X の請求を認容した。

第 2 審の東京高裁平成 19 年 6 月 28 日判決は、第 1 審判決を引用しつつ、控訴審における国の主張に対して、要旨、次のとおり判断し、国の控訴を棄却した。

日蘭租税条約は、所得の種類を 7 条から 22 条までにおいて定め、居住地国と所得源泉地国とに課税権を配分し、そのいずれにも該当しない所得については居住地国のみに課税権を認めている (23 条)。これに対し、5 条の恒久的施設の条項は、恒久的施設の定義等を定めたいわば総則的な規定であり、同条は課税関係を定めたものではない。「恒久的施設基準は、国際的三重課税条約において、ある特定の種類の所得に対してその源泉地において租税が課されるべきかどうかを決定するために一般に用いられている。」(OECDモデル条約 7 条に関するコメンタリー・パラ 1) ものである。日蘭租税条約においては、5 条の恒久的施設の定義を前提とした上、所得の種類を規定する 8 条 (事業所得)、11 条 6 項 (配当所得の場合)、12 条 5 項 (利子所得の場合)、13 条 4 項 (使用料の場合) などにお

いて、恒久的施設の有無により、所得の種類、課税権の帰属に相違が生じることなどを規定している。従って、租税条約の適用に当たり、第一に検討すべきは、当該問題となっている所得 (利益) が日蘭租税条約 7 条から 22 条までのいずれの所得に該当するかということである。Y の上記主張 (租税条約の適用に当たり、第一に検討すべきは、恒久的施設の存否である。) が以上のような判断過程を否定するものならば、到底採用できない。本件において、オランダにある企業である X 自身が日本に恒久的施設を保有するなどしていたことが問題となっているのではなく、X が、同社と本件契約に基づく契約関係のある A 社が我が国に有する恒久的施設を通じて我が国において事業を行ったと見られるか否かが問題となっている。更に、日蘭租税条約 8 条 1 項は、「企業の利得」に租税を課することを規定したものであるから、本件における X の受けた利益が「企業の利得」に該当するかということも問題となる。この問題は、X と A 社の間に締結された本件契約の法的な性質の解釈の問題に基本的に帰着する問題である。租税条約の解釈の問題として、両社が法的な意味で親会社、子会社というような緊密な関係にある場合であったとしても、我が国にある子会社の恒久的施設が、当然に外国にある親会社の恒久的施設となるものではないと解釈されており、本件における X と A 社との間に緊密な関係があったとしても、当然に両社の恒久的施設を同一視することはできない。

本件契約が締結された意図・経過を認定した上、本件契約書においても、我が国の商法に基づく匿名組合を設立したこと及び本件契約は日本法に準拠することがそれぞれ規定されていることなどから、本件契約書の「interests」という文言が、本件契約で意図した匿名契約と相反する任意組合の徴憑ともいえる「持分」を意味するとの解釈は到底採用できない。Y が根拠とする文献は、オラン

ダ、米国におけるパートナーシップ契約に関するものであり、本件の上記争点の判断のため適切なものではない。

本件契約書の前文に日本国商法に基づく匿名組合を設立したこと、11条6項(b)に、本件契約は日本法に準拠することがそれぞれ規定されているから、本件契約は我が国の商法を準拠法として締結されたものである。従って、本件契約の性質は、我が国の商法、その他我が国の法律及び日蘭租税条約に基づき決定すべきである。ところで、我が国の商法、民法などのその他我が国の法律には、匿名組合、民法上の組合という制度を設けているが、業務執行型及び財産参加型非典型的匿名組合という制度に関する規定は存在しない。本件契約において、G社とA社は、我が国の商法に基づく匿名組合を設立したこと、本件契約は日本法に準拠することをそれぞれ本件契約書に規定し、本件契約は我が国の商法を準拠法として締結されたものであるから、我が国の商法、その他我が国の法律に予定されていない非典型的匿名組合という制度を当事者が想定して本件契約を締結したということはいえない。

Xが、本件契約締結前において、日本の法人税の課税対象にならないように検討を重ねたことが認められるから、租税回避の目的があったことは認められる。一般論として、租税回避という目的が認定された場合には、その選択された手段、態様によっては、違法という認定がされることはありうるが、そのような目的自体、自由主義経済体制の下、企業又は個人の合理的な要求・欲求として是認される場合もある。税負担を回避するという目的から、本件資金をA社に提供する方法としてG社とA社との間において匿名組合を組成するという方法を採用することが許されないとする法的根拠はないといわざるを得ないことは、原判決が判示するとおりである。Yが主張するような二重非課税の排除という目的

は、匿名組合利益について源泉地国が課税ができることを租税条約の明文において明らかにするなどの措置により解決することが可能であり、それが相当な事柄である。

4 制度の濫用に係るもの

【裁判例10】外国税額控除余裕枠利用事件
(既出、IIの2の(5))

本件は、銀行業を営む原告X(被上告人、被控訴人)が、自己の外国税額控除の余裕枠を第三者に利用させ、その利用の対価を得ること等を目的として、外国において我が国との関係で二重課税を生じさせるような取引をあえて行って外国法人税(外国の法令により課される法人税に相当する税で政令に定めるものをいう。以下同じ。)を納付した上で、国内において納付すべき法人税の額から当該外国法人税の額を控除して申告をしたのに対し、所轄税務署長Y(上告人、控訴人)が当該控除は認められないとして法人税の更正処分等をしたことから、Xがその取消しを求めた事案である(本件の事実関係については、本最高裁判決理由の第2項参照)。

前述のとおり、本件の第1審(大阪地裁平成13年12月14日判決)、第2審(大阪高裁平成15年5月14日判決)は、ともに法人税法(平成10年法律第24号による改正前のもの)69条が適用されるとして、原告(銀行)の取消し請求を認容すべきと判断していたが、本最高裁判決は、原判決を破棄し、第1審判決を取り消して、Xの請求を棄却した。本最高裁判決は、外国税額控除制度について、「同一の所得に対する国際的・二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である」とし、次のとおり判示している。「本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行であるXが対価を得て引受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最

最終的に利益を得ようとするものであるということが出来る。これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。そうすると、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。」

5 国税徴収法の趣旨違反に係るもの

【裁判例11】一括支払システム事件（既出、Ⅱの2の(6)）

本件は、原告X（銀行）が商品納入業者Aに対しAの売掛金債権を譲渡担保として融資していたところ、Aが国税を滞納し、国税局長YがXに対し上記売掛金債権を対象として国税徴収法 24 条 2 項に基づく告知（以下「本件告知」という。）をしたため、XがYに対し、本件告知の取消しを求めた事案である。

本件では、商品納入業者Aが原告である銀行との間で締結したいわゆる一括支払システムに関する契約において、原告から当座貸越契約に基づき融資を受ける担保として納入先（大規模小売店）との間の継続的取引により取得する売掛金債権を原告に譲渡するについて、同条 2 項に基づく告知が発せられたときは、何らの手続を要することなく当然に被担保債権である当座貸越債権の弁済期が到来し、譲渡担保権が実行されて売掛金債権が当座貸越債権の弁済に充当されることが合意されていた（以下、この合意を「本件合意」という。）。

第 1 審判決である、東京地裁平成 9 年 3 月

12 日判決は、本件合意は、本件譲渡担保が国税の法定納期限等の後に設定され、国税に劣後している場合であっても、国税債権者が同条に基づき当該譲渡担保財産から国税を徴収する機会を事実上全く奪ってしまうものであり、このことは、私人間の合意により、同条に基づく国税の徴収の対象とならない譲渡担保財産を作り出すことにほかならないというべきであって、国税と譲渡担保権との優劣を定めた同条 6 項の趣旨、さらには告知を契機として滞納処分までに譲渡担保権の実行を完了して国税の徴収を回避することを防止しようとした同条 5 項の趣旨を完全に没却するものであることが明らかである。しかも、本件合意は、Xが担保のために譲り受けた代金債権に対する物的納税責任を回避しようとする意図の下に定められたものであって、他に本件合意を定めるに至った合理的理由はなんらうかがうことができない。そうすると、本件合意は、法 24 条の規定に反し、私人間の合意によって、国税の徴収が及ばない譲渡担保財産を創出するものであり、当事者間においてその効力を認めることはともかくとして、少なくとも国税債権者との関係では、Xは、本件合意の効果を主張して代金債権が譲渡担保財産でなくなったことを理由に同条に基づく物的納税責任の追及を免れることはできないとして、Xの請求を棄却した。

第 2 審である、東京高裁平成 10 年 2 月 19 日判決は、おおむね第 1 審判決を引用してXの控訴を棄却した。

Xの上告に対し、本最高裁判決は、「同条 2 項の告知の発出と到達との間の時間的間隔をとらえ、告知書の発出の時点で譲渡担保権者が譲渡担保権を実行することをあらかじめ合意することは、同条 2 項の手続が執られたことを契機に譲渡担保権が実行されたという関係があるときにはその財産がなお譲渡担保財産として存続するものとみなすこととする同条 5 項の適用を回避しようとするものである

から、この合意の効力を認めることはできない。」と判示し、「これを本件についてみると、本件合意は、上告人に担保のために譲渡された売掛金債権について、同条に基づく告知が発せられたときは、これを担保とした上告人の当座貸越債権は何らの手続を要せず弁済期が到来するものとし、同時に担保のため譲渡した売掛金債権は当座貸越債権の代物弁済に充てることなどを内容とするものであるから、その効力を認めることはできない。したがって、本件告知が違法であるとはいえない。」と判断している。

IV 裁判例の検討と評価

1 個別否認規定の要件充足

(1) 裁判例1の事例（平和事件）において、原告は、所得税法157条の規定は、所得の発生を擬制する規定ではないから、本件貸付けには適用されない、個人が法人に無利息貸付けをしても課税関係は生じないとする税務実務及び公的見解が存在していた、同族会社の解散により、認定利息の回収は不能となったとして、回収不能分について所得税法64条1項の適用があると解すべきである等主張していた。これに対する、裁判所の判断は、前記Ⅲの1のとおりであり、若干の検討を加えると、まず、同法157条の適用要件の一つである「所得税の負担を不当に減少させる結果となること」における「不当に減少させる」という不確定概念の意義について、しばしば問題となる。第1審判決は、経済活動として不合理、不自然であり、独立かつ対等で相互に特殊な関係のない当事者間で通常行われるであろう取引と乖離した同族会社の行為又は計算により、株主等の所得税が減少するときは、不当と評価されることになるが、所得税の減少の程度が軽微であったり、株主等の経済的利益の不発生又は減少により同族会社の経済的利益を増加させることが、社会通念上相当と解される場合においては、不当と評価する

までもないと解すべきであると判示している。この点について、金子宏(注2)書408頁は、「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とは異なっている場合を含む、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又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。」としており、金子説を踏まえたものと思われる。

次に、同判決は、同族会社に対する無利息貸付けが、不当と評価されない特段の事情として、無利息貸付けに係る金額、期間等の融資条件が同族会社に対する経営責任若しくは経営努力又は社会通念上許容される好意的援助と評価できる範囲に止まり、あるいは当該同族会社が倒産すればその株主等が多額の貸倒れや信用の失墜により多額の損失を被るから、無利息貸付けに合理性があると推認できる場合を挙げ、不当性の判断は、行為又は計算の態様から客観的に判断されるものであって、株主等が租税回避の目的あるいは不当性に関する認識を有していることを要件とはされていないとしている。租税回避の意図が要件とされていないとの判断は、上記金子説と軌を一にするものである。そして、学説、判例ともに、同族会社の行為又は計算は、実体法上の効力を否定されないまま、株主等の所得税の計算上、正常な行為又は計算に引き直されることになっている。

すなわち、所得税法157条の規定による否認の場合、実体法上の効力については、その効力は否定されることはない。民法587条は、「消費貸借は、当事者の一方が種類、品質及び数量の同じ物をもって返還をすることを約

して相手方から金銭その他の物を受け取ることによって、その効力を生ずる。」と規定しており、無利息、期限なし、無担保であっても同法587条の要件を満たせば有効な契約となる。本件においても、原告と同族会社の間で締結した金銭消費貸借契約は無利息、無期限、無担保であっても民法上、有効なものであり、所得税法157条の規定が適用されたからといって、元の契約が利息付の消費貸借契約となるわけではない。したがって、同法157条の規定が適用され、所得税の計算上、有利息貸付けとして引き直されたとしても、民法上、利息債権が発生するわけではないので、現実に取得した利息債権の回収不能の場合の特例である同法64条1項の適用はないこととなる。

(2) 裁判例2 (双輝汽船事件)

タックス・ヘイブン対策税制は、昭和53年に創設された制度で、政府税制調査会の「昭和53年度の税制改正に関する答申」において、「近年、我が国経済の国際化に伴い、いわゆるタックス・ヘイブンに子会社等を設立し、これを利用して税負担の不当な軽減を図る事例が見受けられる。」と指摘されている。この制度は、租税回避の防止を目的とするものであり、特定外国子会社が真正の事業活動を行っている場合には、この制度が適用されないという適用除外規定が設けられていることが大きな特色である⁽²⁶⁾。すなわち、特定外国子会社のうち株式若しくは債券の保有、工業所有権等若しくは著作権の提供又は船舶若しくは航空機の貸付けを主たる事業とするもの以外のものであり（非持株会社基準又は事業基準）、①本店又は主たる事務所の所在する軽課税国において、事業を行うのに必要な事務所等の固定的施設を有すること（実体基準）、②その事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること（管理支配基準）、③主たる事業が、卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業又は航空運送業である特定外国子会社

にあつては、その事業を主として（収入金額の50%超）当該特定外国子会社に係る関係者以外の者との間で行っていること（非関係者基準）、④主たる事業が③に掲げた事業以外の事業である特定外国子会社にあつては、その事業を主として本店又は主たる事務所の所在する軽課税国において行っていること（所在地国基準）のいずれの要件にも該当する場合には、当該特定外国子会社のその該当する事業年度に係る適用対象留保金額については、この制度は適用されない（措置法66条の6第3項）。

しかし、この制度の適用に当たっての問題点として、(i)外国法人税の意義、(ii)適用除外要件における主たる事業又は業種の定義が不明確であること、(iii)特定外国子会社に欠損金が生じた場合、その欠損金を親会社の所得と通算することができるか、(iv)特定外国子会社の所在地国と租税条約が締結されている場合、タックス・ヘイブン対策税制を適用することは租税条約違反となるかといった点が指摘されている⁽²⁷⁾。(i)の外国法人税の意義について、ガーンジー島（英チャンネル諸島）における法人所得税が法人税法69条1項及び同法施行令141条1項にいう外国法人税に該当するか否かが争われた事例では、第1審及び第2審はいずれも外国法人税に該当しないとして、原告（損害保険会社）の請求を棄却したが、最高裁平成21年12月3日判決（判例時報2070号45頁）は、外国法人税に該当することを否定することはできないとして、第2審判決を破棄し、第1審判決を取り消した。(ii)の事例として来料加工（香港企業による委託加工貿易）事件が挙げられる（東京地裁平成21年5月28日判決、LEX/DB(TKC)）。来料加工とは、我が国法人が、香港に子会社を設立し、当該香港子会社が、中国企業に対して、部品・原材料・設備・技術者等を提供し、中国企業は、工場建物・労働者等を提供し、工場組立加工を行い、加工さ

れた製品は、香港子会社が引き取り、中国企業に加工賃を支払うというものである。本件における争点は、香港子会社の営む主たる事業が卸売業か、製造業かという点と主たる事業が製造業であるとして、上記所在地国基準を満たしているかという点である。事業の判定基準は、原則として、日本標準産業分類（総務省）の分類を基準として判定するとされており（措置法通達 66 の 6-17）、同産業分類によれば、自ら製品を製造する場合は、製造業であり、自ら製造を行わず自己の所有に属する原材料を下請け工場などに支給して製品を作らせ、これを自己の名称で販売する事業（製造問屋）は製造業ではなく、卸売業に分類されている⁽²⁸⁾。本東京地裁判決は、これらの争点について、香港子会社の営む主たる事業は製造業であり、所在地国基準を充足していないとして、請求を棄却している（原告控訴）。これらの判断については、いろいろ議論のあるところとされている⁽²⁹⁾。

次に、(iii)の点について判断したのが、裁判例 2 の事例である。この点について、学説上、特定外国子会社は、その親法人とは別個の法人であり、その欠損金は未処分利益の計算上繰越控除されることになっているから、その欠損金を親会社の所得と通算することはできないとするものと（金子宏(注 2)書 460 頁）、特別法であるタックス・ヘイブン対策税制は、一般法である実質所得者課税の原則に基づいて、タックス・ヘイブン子会社の欠損金を親会社に帰属させることを禁止しているわけではなく、したがって、納税者には、一般法に基づいて、子会社の欠損を親会社に帰属させる余地が残されていると考えるべきではないかとするものがある⁽³⁰⁾。最高裁は、前記のとおり、特定外国子会社の欠損金を親会社の所得と通算することはできないと判断している。(iv)の点について判断したのが、グラクソ事件に対する最高裁判決である（最高裁判決平成 21 年 10 月 29 日第一小法廷判決、判例

時報 2061 号 27 頁）。学説上、措置法 66 条の 6 第 1 項の規定が我が国とシンガポールとの租税条約（以下「日星租税条約」という。）7 条 1 項（事業所得条項）に違反するか否かについて、両者が抵触するとする説⁽³¹⁾と、抵触しないとする説（金子宏(注 2)書 461 頁）があったが、本最高裁判決は、両者は抵触しないと判断した。タックス・ヘイブン対策税制と租税条約の抵触問題は、フランス一般租税法典が定めるタックス・ヘイブン対策税制に関する規定が日星租税条約 7 条 1 項と同様の規定を有するフランス・スイス間の租税条約に反すると判断したフランス国務院判決（2002 年 6 月 28 日）を契機に活発化し（判例時報 2061 号の解説）、その後、2003 年の OECD コメンタリー改正で、OECD モデル租税条約コメンタリー 7 条パラグラフ 10.1（現パラグラフ 14）が追加された⁽³²⁾。同コメンタリー 7 条パラグラフ 14 は、「第 1 項（筆者注；モデル条約 7 条 1 項）の目的は、一方の締約国の、他方の締約国の企業の事業所得に対する課税権の制限を規定することである。本項は、一方の締約国の、自国の国内法令の従属外国法人規定（筆者注；タックス・ヘイブン対策税制に相当）に基づく自国の居住者に対する課税権を、これらの居住者に対して課せられる当該租税が、他方の締約国に居住している企業の利得で、これらの居住者の当該企業への持分に帰せられる部分に基づき算定されるのにもかかわらず、制限していない。一方の国によって自国の居住者に対してこのように課される租税は、他方の締約国の企業の利得を減少させず、それ故、当該利得に対して課税されたとはいいい得ない。」⁽³³⁾と規定しており、CFC（Controlled Foreign Corporation）ルールは租税条約違反にならないとしている。そこで、本最高裁判決は、次のとおり判断している。すなわち、日星租税条約は、OECD のモデル租税条約に倣ったものであるから、同条約に関して OECD

の租税委員会が作成したコメンタリーは、条約法に関するウィーン条約 32 条にいう「解釈の補足的な手段」として、日星租税条約の解釈に際しても参照されるべき資料といえることができる。日星租税条約 7 条 1 項に相当する同モデル租税条約 7 条 1 項についてのコメンタリーは、同項は、法的二重課税に関する規定である旨を明確に述べ、また、措置法 66 条の 6 のような形のタックス・ヘイブン対策税制が同モデル租税条約に違反するか否かについて、同モデル租税条約 7 条等の関連規定の各コメンタリーは、その文言を理由として、違反しないものとしている。さらに、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外規定があることや合算課税が行われる場合でも課税対象留保金額に対する外国法人税の額について外国税額控除が認められていることから、我が国のタックス・ヘイブン対策税制は全体として合理性のある制度であるとし、措置法 66 条の 6 第 1 項の規定が日星租税条約 7 条 1 項の規定に違反していると解することはできないとしている⁽³⁴⁾。

2 仮装取引（又は通謀虚偽表示）の認定

民法 94 条 1 項は、「相手方と通じてした虚偽の意思表示は、無効とする。」と規定している。金子宏(注 2)書 129 頁によれば、通謀虚偽表示は、仮装行為の典型的な例であるとし、仮装行為が存在する場合には、仮装された事実や法律関係ではなく、隠ぺいしないし秘匿された事実や法律関係に従って課税が行われることとなる。本件において、被告である国は、原告は株式の譲渡益に対する課税を回避するために、債務超過である同じグループ企業のスイス法人である B 社に対して著しく低い価額で譲渡したかのように仮装し、B 社が C 社（東宝）に対して真実の譲渡価額で譲渡したかのように仮装したと主張し、その立証責任を負っていた。金子同書 129 頁にあるように、契約が仮装行為であるか否か、真実の法律関係は何であるかの認定は、極めて微妙な作業

であることが多いから、慎重に行われなければならないとされており、本件においても、多国籍企業グループを舞台として、契約書のほかに、弁護士などの専門家により作成された多数の文書が証拠として提出されたようであるが（判例時報 2006 号の解説）、結果的に国の主張が認められたケースである。

3 事実認定・契約解釈による否認等

(1) 裁判例 4（映画フィルムリース事件）

本件は、課税庁が裁判において、「事実認定ないし法律構成による否認」（私法上の法律構成による否認論）⁽³⁵⁾に基づき、私法上の事実認定や契約解釈の方法によって認定された真の事実関係・法律関係に基づいて課税要件を認定すべきであると主張した事件である。原審（大阪高裁平成 12 年 1 月 18 日判決）は、「課税の前提となる私法上の当事者の意思を、当事者の単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って課税し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。・・・仮に法文中に明文の規定が存しない場合であっても、租税回避行為を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである。」として、私法上の法律構成による否認論に沿うところで判断がされた。

事実認定と租税法の適用に関して、代表的な学説として、金子宏(注 2)書 128 頁は、「要件事実の認定に必要な法律関係についていえば、表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係から離れて、その経済的成果なり目的なりに即して法律要件の存否を判断することを許容するものではないことに注意する必要がある。いわゆる実質課税の原則は、以上のよう

な意味で理解し、用いられるべきである。」としている。本件のように、租税回避という経済的目的で締結されたことを理由として、私法上有効に成立した一連の契約(売買、配給、保証)を否定して、融資を行ったとする法律構成に引き直して課税することは、上記学説からは許容されないこととなる。

この点について、本最高裁判決についての最高裁調査官の解説によれば、最高裁は、「事実認定ないし法律構成による否認」について明示的な言及をしていないが、それを基礎としたように見える原判決の理由付けをそのまま是認しておらず、本件映画の減価償却費を損金に算入すべきではないとした原審の判断を結論において是認していることからすると、「事実認定ないし法律構成による否認」の採用につき慎重な態度をとったものとみることができるとしている⁽³⁶⁾。

また、本最高裁判決は、減価償却資産の償却費を損金算入できる場合とは、法人税法 31 条と同法施行令 13 条を併せて考え、①減価償却資産を取得したこと(所有権要件)、②事業の用に供したこと(事業供用要件)の二要件を充足する必要があると解釈し、本件の場合は、本件組合は本件映画の所有権を取得したものの、本件の事実関係の下では、本件映画についての使用収益権限及び処分権限を失っていることから、本件映画は、本件組合の事業において収益を生む源泉であるとみることができず、本件組合の事業の用に供しているとはいえないから減価償却資産に該当しないと判断している。

(2) 裁判例 5 (オウブンシャホールディング事件)

本件は、Ⅲの 3 で述べたとおり、課税庁が、処分時に法人税法 132 条(同族会社の行為又は計算の否認)を適用し、移転した資産価値相当額は B 社に対する寄附金に該当するとしていたところ、訴訟段階において、当該資産価値の移転は同法 22 条 2 項の「無償による

資産の譲渡・・・その他の取引」に該当するとの主張を追加して、これを主的に主張し、同法 132 条の適用を予備的に主張することとした。そのため、本件の争点は、資産価値の移転が法人税法 22 条 2 項に規定する「取引」に該当するか否か、移転価値の価額の算定以外に、時期に遅れた攻撃防御方法か、理由附記の不備、処分理由の差替えの合憲性等多岐にわたることとなった(ここでは、資産価値の移転が取引に該当するかという点と理由の差替えの可否について触れることとする。)

本件においては、A 社が新株を発行し、これを B 社が引き受けて引受人として払込行為をすることにより、A 社の資産価値が X から B 社に移転したものである。この限りでの法形式を重視して本件をとらえようとするれば、第 1 審判決のように、当該資産価値の移転は、A 社と B 社との間の取引によって生じたものであって、X は B 社に対して何らの行為もしていないと判断されることになる。

しかし、このような判断は、第 2 審及び最高裁において否定され、本最高裁判決は、この資産価値の移転は、X の支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、X において意図し、かつ、B 社において了解したところが実現したものであると判断した⁽³⁷⁾。ここで、X の支配の及ばない外的要因によって生じたものとは含み益のことであり、未実現の利益は益金の額から除外されているからである。本最高裁判決の原審である東京高裁平成 16 年 1 月 28 日判決は、「上記規定にいう『取引』は、その文言及び規定における位置づけから、関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念として用いられていると解せられ、上記のとおり、被控訴人と B 社の合意に基づいて実現された上記持分の譲渡をも包含すると認められる」と説示しているが、本最高裁判決は、取引についての一般的な意義内

容については述べておらず、事例判断となっている。

取引の意義について、「簿記上の取引」とする説（武田昌輔「課税所得の基本問題(上)―法人税法 22 条を中心として―」判例時報 949 号 4 頁）と「私法上の取引」ないし「法的取引」とする説（金子宏(注 2)書 267 頁、中里実「租税法における裁判所の法創造機能」租税研究 696 号 58 頁）があるが⁽³⁸⁾、本最高裁判決は、上記のとおり、取引の意義について述べておらず、当事者の合意に基づく資産価値の移転は法人税法 22 条 2 項の取引に当たると判断するととどめている⁽³⁹⁾。

なお、本件事例を事実認定・契約解釈による否認に分類したが、上記東京高裁判決は、「A社における本件増資により被控訴人とB社の持株割合に変化を生じた事実（以下「対象事実」という。）は当事者双方に明確であり、審理に現れ、証拠上認めうる関係者の意思、行為も含め、対象事実をどのように評価するかが論争の中心であり、対象事実により、被控訴人が資産等を喪失したと認められるかどうかは課税の当否を決するといっても過言ではない。本件増資は、現行課税法規の下において、いわゆる節税を意図して企画されたもので、・・・法的仕組みを駆使し、事実を隠すこともなく、意図された経済的目的を達成しようとしたものにほかならず・・・」と述べており、本件においては、事実関係、契約解釈に争いはなく、仮装・隠ぺいもなく、対象事実をどのように評価するかという法的評価、税法解釈が争われた事例であるとしている。

次に、青色申告法人に対する処分理由の差替えが許されるか否かについて争われた先例として、最高裁平成 56 年 7 月 14 日第三小法廷判決（訟務月報 27 卷 11 号 2143 頁、判例時報 1018 号 66 頁）がある（以下「昭和 56 年最高裁判決」という。）。昭和 56 年最高裁判決は、「このような場合に被上告人に本件追加主張の提出を許しても、右更正処分を争う

に被処分者たる上告人に格別の不利益を与えるものではないから、一般的に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において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、被上告人が本件追加主張を提出することは妨げないとした原審の判断は、結論において正当として是認することができる。」として上告を棄却した（課税庁勝訴）。理由附記の趣旨について、金子宏(注 2)書 809 頁は、①処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する（処分適正化機能）、②処分の理由を示して、不服申立てに便宜を与える（争点明確化機能）こととしている。判例は、白色申告の場合については、理由の差替えを認めているが、青色申告の場合については、上記のように、理由の差替えの可否に関する一般的な判断を留保し、被処分者に格別の不利益を与えるものでない限り、理由の差替えを認めている⁽⁴⁰⁾。この点に関する学説として金子同書 809 頁は、「租税訴訟の審理の対象ないし訴訟物は処分理由との関係における税額の適否であり、理由の差替は原則として認められないと解するのが、法の趣旨に合致しているといえよう。もっとも、争点主義をとった場合にも、理由の差替が絶対に認められないと解するのは妥当ではなく、原処分の理由とされた基本的課税要件事実の同一性が失われない範囲では理由の差替は認められる、と解すべきである。」としている。上記東京高裁判決は、この点について、法人税法 22 条 2 項及び同法 132 条 1 項 1 号の課税要件の関係及び本件事実関係にかんがみると、本件においては、本件更正処分における課税の根拠につき、訴訟に至って前者を追加的に変更し、更正の理由を変更することも許容されると解すべきであると判断している。本件事実関係とは、対象事実が当事者双方に明確であり、審理に現れ、証拠上認めうる関係者の意思、行為も含め、対象事実をどのように

評価するかが論争の中心であったことをさし
ており、当該高裁判決は、対象事実は当事者
双方に明確であったので、更正の理由を変更
したとしても被処分者に格別の不利益を与え
るものでないのだから更正の理由を変更するこ
とも許容されると読むこともでき、昭和 56 年
最高裁判決の判断に沿ったものといえ、さら
に、上記学説にいう基本的課税要件事実の同
一性が失われない範囲での理由の差替えに該
当するともいえると思われる。

(3) 裁判例 6 (武富士事件)

相続税法(平成 15 年法律第 8 号による改
正前のもの) 1 条の 2 第 1 号に規定する住所
の意義について、相続税法上定義されておら
ず、民法からの借用概念である。借用概念に
ついては、本来の法分野(民法)におけると
同一の意義に解して、概念を統一的に理解す
ることが租税法律主義(法的安定性)の要請
に合致するとされている(金子宏(注 2) 書
109 頁)。住所の意義について、民法 22 条(住
所)は、「各人の生活の本拠をその者の住所と
する。」と規定し、判例は、「およそ法令にお
いて人の住所につき法律上の効果を規定して
いる場合、反対の解釈をすべき特段の事由の
ない限り、その住所とは、各人の生活の本拠
を指すものと解するのが相当である。」とし
(最高裁昭和 29 年 10 月 20 日大法廷判決)、
生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の
深い一般的生活、全生活の中心を指すものと
している(最高裁昭和 35 年 3 月 22 日第三小
法廷判決)。また、特定の場所を特定人の住所
と判断するについては、その者が間断なくそ
の場所に居住することを要するものではなく、
単に滞在日数が多いかどうかによってのみ判
断すべきものでもないとしている(最高裁
昭和 27 年 4 月 25 日第三小法廷判決)。

ところで、生活の本拠というためには、そ
の場所がその人の全生活の中心地であるとい
う事実だけでは足りず、さらにその人がその
場所を生活の中心にしようとする意思が必要

であるとする説(主観説)と純粹に客観的に
解釈すべきもので意思は必要ではないとする
説(客観説)がある⁽⁴¹⁾。判例はどちらの立場
をとっているのか明確ではなく、近時の通説
は客観説であるとされている。しかし、住所
設定の意思を客観的にみて合理的な意思に限
定すれば、主観説と客観説との差異はほとん
ど消滅すると説く説もある⁽⁴²⁾。

本件は、第 1 審から上告審において、認定
事実をほぼ同じくしながら、第 1 審判決は原
告 X の香港での居住日数が大半であることな
どから X の請求を認容し、控訴審判決は、X
の香港での居住日数が多いことを重視せず、
一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、
住居、職業、生計を一にする配偶者その他の
親族の存否、資産の所在等の客観的事実とい
う従来からの判定基準(神戸地裁昭和 60 年
12 月 2 日判決(判例タイムズ 614 号 58 頁)、
大阪高裁昭和 61 年 9 月 25 日判決及び最高裁
昭和 63 年 7 月 15 日判決で維持。)に加えて、
居住者の言動等により外部から客観的に認識
することができる居住者の居住意思を総合し
て判断するのが相当であるという判断基準を
示している(第 1 審判決は、主観的な居住意
思は、通常、客観的な居住の事実在具体化さ
れているであろうから、住所の判定に無関係
であるとはいえないが、補充的な考慮要素に
とどまるものと解されるとしている。)。本高
裁判決は、上記客観説に客観的にみて合理的
な居住意思をプラスしたもの、あるいは主観
説における居住意思を客観的にみて合理的な
意思に限定したものともいえる。また、本高
裁判決は、X が租税回避の目的で香港の滞在
日数を調整していたことから香港での居住日
数が多いことを重視するのは相当ではなく、
X には、香港を生活の本拠としようとする意
思は強いものであったとは認められないと判
断しており、このことが、X の住所の認定に
大きく影響を及ぼしたと思われる。

しかし、最高裁は、住所について、相続税

法が民法上の概念である「住所」を用いて課税要件を定めているため、「住所」概念の解釈適用の問題となり、一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠としての実体を備えているか否かによって決めるべきであると指摘し、主観的に贈与税回避の目的があったとしても客観的な生活の実体が消滅するものではなく、贈与税回避の目的の下に滞在日数を調整していたことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約三分の二（国内での滞在日数の約 2.5 倍）に及んでいる上告人の本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由にはならないと判断している。本件は事例判決であるが、最高裁としては、客観説の立場を採っているものと思われる。

なお、実務的には、住所の判定は、「法に規定する住所とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定する。」(所得税基本通達 2 - 1) としており、客観説によることとしている(相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共 - 5 も同旨)⁽⁴³⁾。

(4) 裁判例 7 (売買・交換事件)

本件は、所得税関係と相続税関係の争いがあったが、ここでは、所得税関係だけに触れておくこととする。本件のように、納税者が不動産を相互に譲渡する 2 つの売買契約を締結し、売買代金を相殺した上、必要に応じて補足金を支払うといった取引は、売買か交換かという問題が生じる。民法 555 条は、「売買は、当事者の一方がある財産権を相手方に移転することを約し、相手方がこれに対してその代金を支払うことを約するによって、その効力を生ずる。」と規定し、同法 586 条 1 項は、「交換は、当事者が互いに金銭の所有権以外の財産権を移転することを約することによって、その効力を生ずる。」と規定している。売買と交換はともに有償による財産権の移転を目的とする契約であり、売買と交換の異なる唯一の点は、両当事者の債務が共に金銭所

有権以外の財産権の移転を目的とする点であるとしている⁽⁴⁴⁾。

次に、所得税法 33 条 1 項、36 条、59 条 1 項の規定から、所得税法は、資産の譲渡が売買によって行われた場合には、それが同法 59 条 1 項 2 号にいう著しく低い価額でない限りは、取引当事者が合意した代金額をそのまま収入金額とするのに対し、資産の譲渡が交換によって行われた場合は、交換によって取得した物等の客観的な交換価格をもって収入金額としている⁽⁴⁵⁾。売買の場合におけるこのような課税上の扱いは、売主が個人で買主が法人の場合に限定され(所税 59 条 1 項 2 号)、売主が法人で時価より低い価額で譲渡した場合、法人税法 22 条及び同法 37 条の規定により、時価との差額が寄附金となる。そして、譲受人に対して、それが個人の場合は当該個人の一時所得(当該個人が法人の役員又は従業員の場合、給与又は賞与)となり、法人の場合は、当該譲受法人の受贈益となる。また、個人間の譲渡の場合、低廉譲渡であっても、贈与税の問題が発生するが、みなし時価課税は適用されない。

第 1 審判決は、契約の真実の内容は、当該契約における当事者の合理的意思、経過、前提事情等を総合して解釈すべきものであるとして、本件取引は補足金付交換契約であると判断したのに対し、控訴審判決は、売買契約が仮装のものでないかぎり、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ているものではないから、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用して行われた本件取引を、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という法形式に引き直して、この法形式に対応した課税処分を行うことが許されないことは明らかであると判断

している⁽⁴⁶⁾。

第1審と控訴審では、本件取引に係る契約解釈が相違した結果であるとされている⁽⁴⁷⁾。Ⅱの2の(4)で述べたとおり、契約又は意思表示の解釈とは、行為者の企図した意思内容を明らかにすることであり、それは内心に存在した真意（内心的効果意思）を探究することではなく、表示によってどのような意思が推断されるか（表示上の効果意思）を明らかにするものであるとされ、伝統的通説とされている。これに対し、当事者の内心の真実の意思にしたがって契約を解釈すべきとする説が提唱され、第1審判決は、客観的表示（契約書）は売買であるが、当事者の真実の意思は交換であるとして、補足金付交換契約が成立したと判断した。しかし、控訴審判決は、真実の意思も契約書の客観的意味も売買であると判断したと思われる。したがって、私法上の真実の法律関係は売買であるから、それを離れて、経済的な動機・目的に即して課税要件事実を認定することは許されないこととなる⁽⁴⁸⁾。

また、処分証書（契約書等）の法理により、真正に成立した契約書については、その記載のとおり行為が行われたと認定されるが、第1審判決は、意思表示によって、契約書の文言とは異なる契約が成立したと判断し、控訴審判決は、真実の意思も売買であり、契約書とおりの行為が行われたと判断したとされている⁽⁴⁹⁾。

(5) 裁判例8（航空機リース事件）

租税回避が疑われる場合において、事実認定・契約解釈のありかたに関し、本件の第2審判決は、「いかなる法律効果を発生させるかという効果意思と、契約締結の動機、意図などの主観的要素とは理論的には別であり、課税庁の主張は、これらを混同するものである。現代社会における合理的経済人の通常の行動として、仮に、租税負担を伴わないか、あるいはそれが軽減されることなどを動機ないし

は目的（又は動機等の一部）として、何らかの契約を締結する場合には、その目的等がより達成可能な私法上の契約類型を選択し、その効果意思をもつことは、ごく自然なことであり、かつ、合理的なことであるといえる。」と判断し、さらに、「当事者が作出した契約等の形式について、これとは異なる効果意思の存在を推認することは、上記したところと整合せず、その動機等の主観的要素のみに着目して課税することになり、当事者が行った法律行為を法的根拠なく否定する結果となる。」と述べ、個別否認規定がない場合、私法上有効に成立している行為を税法上無視して、本来あるべき法形式に置き換えて課税することはできないという通説に沿った判断をしている。

さて、所得税法26条1項は、不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利、船舶又は航空機の貸付けによる所得（事業所得又は雑所得に該当するものを除く。）をいうと規定し、所得税基本通達26-3は、「いわゆる裸備船契約に係る所得は、所得税法26条1項に規定する船舶の貸付けによる所得税に該当し、・・・航空機の貸付けに係る所得についても、これに準ずる。」と定めており、航空機の貸付けによる所得は不動産所得に該当することとなる。民法組合の所得について、所得税法は特段の定めを置いていないが、民法組合は法人格を有しておらず、その損益は直接、組合員に帰属し、組合員が納税義務を負うこととなる。したがって、民法組合の事業が航空機のリース事業であれば、組合員の所得区分も不動産所得となる。所得税法69条は、総所得金額等を計算する場合において、不動産所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、これを他の各種所得から控除することを認めているのに対し、雑所得等について生じた損失については損益通算を認めていない。そこで、民法上の組合が有効に成立し、組合員が航空機リース事業を共同で行ってい

たか否かが問題とされた。

民法組合の成立要件について、民法 667 条 1 項は、「組合契約は、各当事者が出資をして共同の事業を営むことを約することによって、その効力を生ずる。」と規定している⁽⁵⁰⁾。本高裁判決は、組合契約が有効に成立するためには、①二人以上の当事者の存在、②各当事者が出資をすることを合意したこと、③各当事者が共同の事業を営むことについて合意したこと（検査権及び解任権を有すること並びに事業の成功に利害関係を有すること）の各要件が必要であることを明らかにしている。この場合において、例えば、営利事業を目的とする団体が、これによる利益を特定の者だけで配分し、他の者が全くこれに関与しない場合（いわゆる獅子組合）は、共同事業性が否定されるから、民法上の組合としての性格を有しないこととなる（これに反し、内部的に出資額以上の損失を負担しない当事者がいたとしても、共同事業性に反するものとはいえない。）としている。

なお、民法組合以外に、投資事業有限責任組合（投資事業有限責任組合契約に関する法律に基づくもの。）及び有限責任事業組合（有限責任事業組合契約に関する法律に基づくもの。）がある。これらは、いずれも民法組合の特例とされており、登記が必要（対抗要件）であるが、いずれも組合であって、構成員から独立した法的主体はなく、課税上、その損益は直接、構成員に帰属するパス・スルー課税とされている⁽⁵¹⁾。

本件において、第 1 審、第 2 審判決は、民法組合の成立を認め、組合員の所得区分は組合の事業内容によって定まるとし、課税上の利益配当契約である、民法組合契約であったとしても所得区分は雑所得に該当するとの主張は認めなかった⁽⁵²⁾。

(6) 裁判例 9（ガイダント事件）

本件も契約の法的性質が争われた事例である。課税庁は、本件契約は民法上の任意組合

であり、A社の事業拠点はXの恒久的施設と解すべきである、仮に、本件組合が匿名組合の一種であったとしても、非典型的匿名組合契約であり、Xが日本に恒久的施設を有するといふべきであるなどと主張していた。税法上の匿名組合契約とは、学説、判例ともに商法上の匿名組合契約の借用概念であり、本来の法分野におけると同じ意義に解すべきであるとしている⁽⁵³⁾。そして、本高裁判決の原審（東京地裁平成 17 年 9 月 30 日判決）は、商法上の匿名組合契約の内容について、次の①から⑦のとおりであるとしている⁽⁵⁴⁾。①当事者の一方（匿名組合員）が相手方（営業者）の営業のために出資をし、相手方がその営業から生ずる利益を分配することを約する有償・双務の諾成・不要式の契約である、②契約当事者について、匿名組合契約は、匿名組合員と営業者の 2 当事者間の契約であり、民法の組合の場合のように多数の契約当事者の存在は認められない、③出資について、匿名組合員は、営業者のために出資する義務がある。その出資は、財産出資に限られ、労務及び信用の出資は認められない。匿名組合員の出資は、営業者の財産に帰属し、営業者及び匿名組合員の共有財産となったり、営業者及び匿名組合員とは独立した法主体に帰属したりするものではない。したがって、匿名組合員は、任意組合の社員の持分や合資会社の社員の持分のような意味での持分を有しない。営業者が自己の財産を匿名組合の営業に投じ、又はその営業に従事することは、経済的には、組合や会社における財産及び労務の出資に相当するが法的には、営業者による出資というものはない、④営業について、営業者は、匿名組合の営業を営業者の名において行い、匿名組合員の出資は、営業者の財産に帰属する。したがって、匿名組合としての営業者の行為について第三者に対して権利を有し、義務を負うのは営業者であって、匿名組合員は第三者に対して何らの権利・義務も有しない。

匿名組合員は、匿名組合の営業につき自ら業務を執行したり、営業者を代理する権利を有しない、⑤利益の分配について、営業者は、匿名組合の営業から生じた利益を匿名組合員に分配しなければならない。匿名組合において、利益又は損失とは、営業年度の開始時と終了時との財産額を比較した、当該年度の営業による増額又は減額を意味する。利益の分配は、匿名組合契約において定めがあれば、それによる。利益の分配は、現実に行われることを要する。出資が損失の分担により減少しているときには、匿名組合員は、その補てんをした後でないと、利益の配当を請求することができない、⑥損失の分配について、匿名組合員が損失を分担することは、匿名組合の要素ではなく、損失の分担をするか否か、分担の割合を幾らにするかなどは、匿名組合契約において自由に定めることができる。損失の分担は、計算上のものであり、匿名組合員の出資が計算上その負担する損失の額だけ減少することを意味し、現実には財産を拠出して損失を補填することではない、⑦商法上の匿名組合契約に類似するものというためには、出資者が隠れた事業者として事業に参加しその利益の配当を受ける意思を有することを要する。

本高裁判決は、本件において、我が国の商法上の匿名組合契約が成立しており、さらに我が国商法には、業務執行型及び財産参加型非典型的匿名組合契約という制度はなく、上記④は強行規定であり、それに反する合意は、無効であると判断している⁽⁶⁵⁾。

なお、課税庁は、租税回避スキームは租税条約の趣旨に反するとも主張していたが、本高裁判決は、前述のとおり、「税負担を回避するという目的から、本件資金をA社に提供する方法としてG社とA社との間において匿名組合を組成するという方法を採用することが許されないとする法的根拠はないといわざるを得ないことは、原判決が判示するとおりで

ある。Yが主張するような二重非課税の排除という目的は、匿名組合利益について源泉地国が課税ができることを租税条約の明文において明らかにするなどの措置により解決することが可能であり、それが相当な事柄である」としていた。その後、平成21年12月にオランダとの新租税条約について合意がなされ、新租税条約には、租税回避行為防止のための規定、匿名組合契約に係る所得に対し我が国の課税権を確保する規定が導入されている模様である⁽⁶⁶⁾。

4 制度の濫用及び強行規定の趣旨違反とするもの

裁判例10及び裁判例11の事例は、民法の一般原則ないし一般条項が税法に適用された事例であるとされている⁽⁶⁷⁾。民法1条3項は、「権利の濫用は、これを許さない。」と規定しているが、Ⅱの2の(5)で述べたとおり、外国税額控除は、国際的二重課税排除のための政策目的の制度で、権利ではなくむしろ特典的性質を有していることから「権利の濫用」ではなく、「制度の濫用」と表現していると思われる。しかし、民法1条3項の条文が念頭にあったと思われ、「制度の濫用は、これを許さない」として外国税額控除制度の適用を許さなかったものと考えられるが、問題とされた取引自体の効力を否定していない。私法上の効力自体を否定した裁判例11の事例とは、この点で異なっている。問題は、いかなる場合に「制度の濫用」となるのかについて、必ずしも明らかでないということである。前述のとおり、税法の条文に形式的には合致するがその規定の趣旨に反し、立法目的を逸脱する租税回避のみを目的とする行為が「制度の濫用」となり得るかもしれない⁽⁶⁸⁾。

次に、裁判例11は、行政法規（国税徴収法）違反の行為の私法上の効力の問題である。民法90条は、「公の秩序又は善良の風俗に反する事項を目的とする法律行為は、無効とする。」と規定し、同法91条は、「法律行為の

当事者が法令中の公の秩序に関しない規定と異なる意思を表示したときは、その意思に従う。」と規定している。行政法規違反行為の私法上の効力について、どちらの条文が適用されるのか、また、両条文の関係はどうなるのかが問題となる。独禁法の事件であるが、判例は、「独禁法 19 条に違反した契約の私法上の効力については、その契約が公序良俗に反するとされる場合は格別として、X のいうように同条が強行法規であるからとの理由で直ちに無効であると解すべきではない」(最高裁判昭和 52 年 6 月 20 日第二小法廷判決、民集 31 卷 4 号 449 頁)としており、無効をもたらすものとして強行規定違反だけでは足りず、それに加えて公序良俗の要件が充足されなければならないことを述べたものとされている⁽⁵⁹⁾。これは、学説上、二元説と呼ばれ通説とされているが、近年は、行政法規違反を公序良俗違反の一態様として捉え、行政法規違反行為の効力を民法 90 条の問題の一環として扱う立場(一元説)が有力であるとされている⁽⁶⁰⁾。

一括支払システムについての本最高裁判決は、いずれの立場に立つのか明確ではないが、本件合意の効力を否定しないと滞納処分の執行を免れる財産を創出する結果となるため、国税徴収法 24 条 5 項の趣旨に反し、公序良俗に反すると判断したものである。本件は徴収事件であるが、課税事件について、犯罪収益に対する課税の場合は別にして、租税法の趣旨に反し、公序良俗に反して契約が無効となるような場合は考えにくいと思われる⁽⁶¹⁾。例えば、上記航空機リース事件又はガイドント事件のようにこれらの契約が公序良俗に反して無効であるとはいえないのではないか。さらに、公序良俗違反といった民法の一般原則ないし一般条項が税法に適用された場合、憲法 84 条の租税法主義との関係が問題となる。つまり、民法の一般条項によって否認することは、租税法規によらずに否認す

ることとなり、法的安定性、予測可能性を損なうのではないかという疑問である。もっとも、この点について、裁判例 10、11 の最高裁調査官解説によれば、本件取引について、法人税法の規定の文言に形式的には合致するものの、当該規定の適用を肯定するとそのような規定が設けられた趣旨に反することが明らかであり、そのことを関係者も十分認識している場合には、租税法主義に反しない、また、本件合意が同項の趣旨に反するものであり、かつ、そのことが本件合意の当事者に明らかであったことから租税法主義に反しないと解説している⁽⁶²⁾。

V 一般的否認規定について

—結びに代えて—

1 一般的否認規定導入の是非について

これまで 11 個の裁判例を挙げて租税回避行為否認(又は否認が否定された)の法的根拠又は理論を検討してきたところであるが、裁判例 8 及び 9 の事件については、事件当時、個別否認規定がなく課税庁が敗訴している。しかし、裁判例 8 については、納税者の所得等は国内にとどまっており、将来の課税機会は残っているが、裁判例 9 については、匿名組合契約に基づく分配金が国外に流出し我が国の課税機会が失われている。課税権は主権の一部であり、主権国家であれば課税権を放棄することは考えられないのであるが、裁判例 9 の事件からも分かるように、国際的な租税回避行為が行われた場合、否認規定がないとき、国外に流出した所得に対する我が国の課税機会は失われてしまう。そして、裁判例 9 の事件によって、事実認定・契約解釈による否認には限界があることが明確になったことに加えて、個別否認規定は、租税回避行為への対応としては後手に回り、立法的措置にいたるまで時間がかかること、税制が複雑になること、新たな租税回避行為に対して抑止力がないことから、国際的租税回避行為に対

応するためにも、一般的否認規定の導入が必要であると思われる。

かつて、我が国において、税制調査会が租税回避行為に対する一般的否認規定の導入について答申したことがあった（昭和 36 年答申）。国税通則法制定の際に、同法の中に、租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定を設けるというものであった⁽⁶³⁾。しかし、日本税法学会の反対意見等もあり、一般的否認規定の導入は見送られ、今日に至っている。現在、先進諸国の中で、制定法として一般的否認規定をもたないのは、イギリス、アメリカ及び日本だけであるが、アメリカ及びイギリスは判例の蓄積によって、租税回避行為に対応しており、我が国だけが取り残されている状況にあるともいえる⁽⁶⁴⁾。

2 一般的否認規定の内容等について

仮に、我が国に導入されることとなった場合、どのような規定振りとなるであろうか。立法論として、昭和 36 年の答申のように、「租税回避行為は課税上これを否認することができる」といった規定では、「租税回避行為」の定義が困難であると思われる。したがって、可能性として、①行為・計算否認型、②法形式の濫用禁止型のいずれかになるのではないか。①の行為計算の否認型は、同族会社の行為・計算否認規定をより一般的にしたもので、所得税、法人税又は相続税等の負担を不当に減少させる場合、税法上、そのような行為・計算を本来のあるべき形式におきかえて再計算をするが、事業目的（又は租税回避以外の目的）があれば、適用しないというものである。したがって、法文上、タックス・ヘイブン対策税制のような規定となり、適用除外基準が重要になると思われる。②の法形式の濫用禁止型は外国税額控除制度の濫用事例のように、法形式を濫用して税負担の軽減等を図る行為についてその制度の適用を認めない、又は売買・交換事件のような場合に、法形式の濫用と認定されたとき、税法上の計算は交

換として課税を行うというものである。①又は②のいずれのタイプになっても、その特徴として、私法上の効力自体は有効であり、税金計算上の規定となることが予想されるが、「不当に減少させる」、「濫用」といった不確定概念が盛り込まれざるを得ないであろう。

本稿で取り上げた裁判例の事例は、いずれのタイプが適用されるか検討すると、裁判例 1 及び 2 は個別否認規定が適用され、また裁判例 3 は偽装行為であったことから、一般的否認規定の適用対象外であろう。裁判例 4 及び 5、7 から 10 までについて、「税負担の不当な減少」又は「法形式の濫用」の認定が困難を伴うであろうが、いずれかのタイプが適用されると思われる。ただし、①の行為計算否認型は、税法上、本来あるべき形式に置き換えて計算することとなるので、そのような置換計算ができないような場合、例えば、裁判例 5、9、10 のような事例は②の濫用禁止型でないと思われ、否認できないと思われる。また、裁判例 6 のような住所をめぐる争いの場合、税法の規定によって「住所」を否定することができるのかという問題が生じる。さらに、裁判例 11 の場合は、私法上の効力が否定されることになるため、税法上の規定では私法上の効力を否定することはできず、民法の一般条項による否認しかできないのではないかと。

最後に、一般的否認規定自体についても、「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、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。したがって、結局、問題は、司法的対応に関する個別的な議論を取引類型ごとに深めていくことであろう。」と指摘されているよう

に⁽⁶⁵⁾、一般的否認規定が万能というわけでない。また、一般的否認規定が存在する国や地域において、租税回避に対して有効に対処している国を挙げるのは困難であるとされている。しかし、租税回避行為に対して税務当局だけが対応するのではなく、立法府及び裁判所も租税回避行為への対応部門に加わるべきであり、一般的否認規定の意義として、裁判所が租税回避行為に対処するため裁判所が行おうとすることを合法化することにあるという指摘は傾聴すべきである⁽⁶⁶⁾。

-
- (1) 今村隆「租税回避とは何か」税大論叢 40 周年記念論文集 13 頁 (2008)、占部裕典「最近の裁判例にみる『租税回避行為の否認』の現状と課題」租税研究 671 号 64 頁 (2005)、岡村忠夫「グレゴリー判決再考—事業目的と段階取引—」税大論叢 40 周年記念論文集 86 頁 (2008)、木村弘之亮「租税回避、節税、通謀虚偽表示についての、判例と実務の動向」租税研究 726 号 166 頁 (2010)、酒井克彦「租税回避否認規定の提案と問題点(1)」税大ジャーナル 9 号 1 頁 (2008)、末崎衛「『租税回避目的』と契約解釈—『私法上の法律構成による否認』論の批判的検討—」税法学 560 号 89 頁 (2008) 参照。
- (2) 金子宏『租税法(第 15 版)』114 頁 (弘文堂、2010)。
- (3) 清永敬次『税法 (第 6 版)』43 頁 (ミネルヴァ書房、2003)。
- (4) 水野忠恒『租税法 (第 4 版)』25 頁 (有斐閣、2009)。
- (5) 武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集 14 号 3 頁 (1990)。
- (6) 金子前掲注(2) 書 115 頁。
- (7) 中里実「タックスシェルター対抗策」税研 127 号 68 頁 (2006)。
- (8) 川田剛『節税と租税回避—判例にみる境界線—』8-9 頁 (税務経理協会、2009)。
- (9) 金子前掲注(2)書 118 頁。
- (10) 中里実「租税法における事実認定と租税回避否認」金子宏編『租税法の基本問題』140 頁 (有

斐閣、2007)。

- (11) 品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認—両者の関係と私法上の契約を否認できる限界—」税理 49 卷 15 号 7 頁 (2006)。
- (12) 武田前掲注(5)書 25 頁、中里前掲注(10)書 148 頁。
- (13) 中里前掲注(10)書 128 頁、谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造」租税法研究 32 号 63 頁 (2004)。
- (14) 最高裁平成 17 年 1 月 17 日第二小法廷判決(ジュリスト 1310 号 145 頁、判例時報 1887 号 36 頁)、金子宏ほか編集代表『法律学小辞典 (第 4 版)』749 頁 (有斐閣、2005)。
- (15) 我妻栄=有泉亨=川井健『民法第二版 総則・物権法』124 頁・125 頁 (勁草書房、2003)。
- (16) 我妻ほか前掲注(15)書 125 頁。なお、条理及び信義則の内容について不明確であり、より具体化した基準が必要であるとし、その一つとして **contra** 原則 (合意の内容が不明確で多様に解釈されるときは、その合意内容の作成者にとって不利な意味に解釈されるべきであるというもの) があるとしている (川島武宣=平井宜雄編『新版注釈民法(3)総則(3)法律行為(1)』(有斐閣、2003) 85 頁以下参照)。
- (17) 我妻ほか前掲注(15)書 141 頁。このような考え方を表示主義といい、伝統的通説とされている。これに対し、内心の効果意思を重視する考え方を意思主義といい、近年では有力説とされている(訟務月報 46 卷 1 号別冊 298 頁)。また、契約解釈において、表意者の真意を探求する作業が、「本来的解釈」「意味の発見」に対応し、表示行為の有する意味を明らかにする作業が、「規範的解釈」「意味の持ち込み」に対応するとされている(川島ほか前掲注(16)書 59 頁以下)。
- (18) 類似事件として、最高裁平成 18 年 2 月 23 日第一小法廷判決がある(訟務月報 53 卷 8 号 2447 頁)。
- (19) 杉原則彦「最高裁判所判例解説民事篇 平成 17 年度(下)」990 頁 (法曹会)。
- (20) 占部裕典「外国税額控除余裕枠の利用にかかると『租税回避否認』の検討(上)(下)—大阪高裁における三判決を踏まえて—」金融法務事情 1730 号 32 頁、1731 号 36 頁 (2005)。
- (21) 金子前掲注(2)書 119 頁。

- (22) 杉原前掲注(19)書 999 頁。
- (23) 杉原前掲注(19)書 1001 頁注書(4)。
- (24) 我妻ほか前掲注(15)書 18 頁。
- (25) 高世三郎「最高裁判所判例解説民事篇 平成 15 年度(下)」817 頁 (法曹会)。山本和彦「一括支払システムと国税徴収」別冊ジュリスト 178 号 224 頁 (2005)。
- (26) 『改正税法のすべて』(国税庁)156 頁(1978)。佐藤正勝「タックス・ヘイブン対策税制」日税研論集 33 号 115 頁 (1995)。
- (27) 宮塚久=北村導人「近時のタックス・ヘイブン対策税制に係る裁判例の分析・検討(第 3 回)」租税研究 725 号 291 頁 (2010)。
- (28) 日本標準産業分類 186 頁 (総務省、2002)。
- (29) 宮塚=北村前掲注(27)書 310 頁以下。
- (30) 中里実「タックス・ヘイブン対策税制と赤字子会社」税研 123 号 75 頁 (2005)。
- (31) 中里実「タックス・ヘイブン対策税制」税研 124 号 79 頁 (2005)。
- (32) OECDモデル租税条約 2010 年改訂版 (OECD ホームページ参照)。なお、日本語は、川端康之監訳「OECDモデル租税条約 2008 年版(所得と財産に対するモデル租税条約)」(日本租税研究協会、2009)による。
- (33) 川田剛=徳永匡子『OECDモデル租税条約 コメントリー逐条解説』138 頁 (税務研究会、2009 年)。
- (34) 類似事件として、最高裁平成 21 年 12 月 4 日第二小法廷判決がある(判例時報 2068 号 34 頁、判例タイムズ 1316 号 92 頁)。
- (35) 今村隆「租税回避についての最近の司法判断の動向(その 1)」租税研究 684 号 87 頁(2006)、同「租税回避行為の否認と契約解釈(1)(2)(3)(4)」税理 42 巻 14 号 206 頁、15 号 262 頁 (1999)、43 巻 1 号 242 頁、3 号 205 頁 (2000)。
- (36) 谷口豊「最高裁判所判例解説民事篇 平成 18 年度」163 頁 (法曹会)。
- (37) 第 2 審及び最高裁のこのような判断について、租税法規の拡大解釈であるとする説として、占部前掲注(1)書 75 頁、木村前掲注(1)書 172 頁がある。
- (38) 私法上の取引とするものとして、他に中里実『租税法と私法』論再々考 税研 115 号 82 頁 (2004)。
- (39) 法人税法 127 条 1 項 3 号に規定する取引とは、簿記上の取引をいうとした東京高裁平成 18 年 1 月 24 日判決がある(裁判所ウェブサイト)。
- (40) 村上敬一「最高裁判所判例解説民事篇 昭和 56 年度」433 頁 (法曹会)。
- (41) 谷口知平=石田喜久夫編『新版注釈民法(1)総則(1)改訂版』404 頁 (有斐閣、2002)、我妻ほか前掲注(注 15)書 57 頁。
- (42) 谷口ほか前掲注(41)書 404 頁。
- (43) 所得税の事案であるが、株式の譲渡時に国内に住所を有しておらず、かつ、引き続いて 1 年以上居所を有しているともいえないから、所得税法 2 条 1 項 3 号の居住者に当たらないとされた事例がある(ユニマツト事件。東京高裁平成 20 年 2 月 28 日判決、判例タイムズ 1278 号 163 頁)。
- (44) 柚木馨=高木多喜男編『新版注釈民法(14)債権(5)』458 頁 (有斐閣、1993)。同書 459 頁では、「2 個の売買であるか 1 個の交換であるかは意思解釈の問題であるが、当事者の意思がその目的物の一方の約束がなされなければ他の目的物の約束もしなかったであろうと認められるべきときは、一個の交換が存するものと解すべきである」と述べている。
- (45) 本件の類似事件の解説(判例時報 1745 号 76 頁)参照。
- (46) 本高裁判決の判断に反対するものとして訟務月報 47 巻 1 号 188 頁参照。
- (47) 訟務月報 46 巻 1 号別冊座談会参照。
- (48) 本高裁判決に対する評釈として、中里実「相互売買は売買か交換か」税研 106 号 51 頁(2002)、谷口勢津夫「私法上の法形式の選択と課税一売買か交換か」(別冊ジュリスト 178 号 38 頁)参照。
- (49) 前掲注(47)書。
- (50) 鈴木祿弥編『新版注釈民法(17)債権(8)』29 頁以下 (有斐閣、2003)。
- (51) 小山真輝編著『法人税基本通達逐条解説(四訂版)』1149 頁 (税務研究会、2006)。平成 10 年 10 月 21 日課審 4-19、課審 3-40「中小企業等投資事業有限責任組合契約に係る税務上の取扱いについて」、平成 16 年 6 月 18 日付国税庁回答「投資事業有限責任組合および民法上の任意組合を通じた株式等への投資に係る所得税の

取扱いについて」。

- (52) 類似事件に船舶リース事件があり、船舶リース事業による収益が不動産所得に当たるとして所得税更正処分等が取り消されている（名古屋地裁平成17年12月21日判決、名古屋高裁平成19年3月8日判決で維持、最高裁平成20年3月27日不受理決定）。

なお、平成17年度の税制改正で、不動産所得を生じる事業を行う民法上の組合等の個人組合員について、不動産所得の金額の計算上、その組合事業による損失はなかったものとみなす規定が創設された（措置法41条の4の2）。

- (53) 金子前掲注(2)書109頁。最高裁昭和36年10月27日第二小判決（民集15巻9号2357頁）。
- (54) 拙稿「外国事業体をめぐる課税上の問題について—アメリカのリミテッド・パートナーシップを中心に—」税大ジャーナル15号59頁。
- (55) 匿名組合に対する課税について、匿名組合を内的組合とみて、立法論上・解釈論上、できるだけ民法上の組合に対する課税に準じた取扱いをすべきであるとするものとして、金子宏「匿名組合に対する所得課税の検討—ビジネス・プランニングの観点を含めて—」金子宏編『租税法の基本問題』165頁（有斐閣、2007）がある。
- (56) 財務省ホームページ「租税条約に関するプレスリリース」参照。
- (57) 木村前掲注(1)書。
- (58) 民法上の権利濫用の要件について、第三者に対する加害の目的をもっていないし不当な利益を得る意図でなす権利の行使、権利者の得る利益に比較することができないほどの著しい損失が相手方に生ずるような権利の行使、不誠実な手段・経緯により取得・帰属する権利の行使、自己の以前の行為に矛盾・抵触する権利の行使を挙げている（谷口ほか前掲注(41)書150頁）。
- (59) 川島ほか前掲注(16)書237頁・252頁。
- (60) 川島ほか前掲注(16)書111頁。
- (61) 中里前掲注(38)書83頁。
- (62) 杉原前掲注(19)書999頁、高世前掲注(25)書827頁。
- (63) 武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法2』951の4-951の5頁（第一法規）。
- (64) アメリカ及びイギリスの判例法については、今村前掲注(1)書13頁、岡村前掲注(1)書86頁参

照。諸外国の動向については、今村隆「諸外国の租税回避一般否認規定と最近の動向」税務弘報57巻11号31頁（2009）、同訳「制定法上の一般否認規定：英連邦諸国からの英国に対する教訓」租税研究724号219頁（2010）、駒宮史博訳「所得税法上の一般的租税回避防止規定と大陸法上の法の濫用法理との比較」租税研究718号293頁（2009）参照。イギリスについては、辻富久「イギリスにおける一般的租税回避防止規定の検討について」租税研究724号頁（2010）、ドイツについては、谷口勢津夫「ドイツ租税基本法42条の改正内容とその評価—濫用概念を中心に—」税研149号13頁（2010）参照。

(65) 中里実『タックスシェルター』183-184頁（有斐閣、2002）。

(66) 駒宮史前掲注(64)書319頁-320頁。同様の趣旨を述べたものとして、金子前掲注(2)書118頁参照。