

# 株式譲渡方式による租税回避行為の解明に関する 一考察

—残余財産分配に類似する株式譲渡の否認と追徴—

伊藤 齊  
(税務大学校)  
(副 校 長)

## 目 次

はじめに .....	189
1 問題の所在 .....	189
2 考察の方法 .....	191
第1章 租税法律主義と概念規定 .....	193
第1節 租税法律主義と実務 .....	193
第2節 個別事例による検証 .....	194
1 事実関係	
2 我が国課税権の及ぶ範囲	
3 国際法上の取扱い	
4 大陸棚は国内—東京地裁昭和57年4月22日判決内容	
5 大陸棚課税と租税法律主義	
第3節 予測可能性領域と違法性 .....	199
第2章 実務における租税回避行為 .....	204
第1節 租税回避行為の実務的意義 .....	204
第2節 租税回避行為の否認ツール .....	205
1 権利の濫用ツール	
2 実質（所得者）課税の原則ツール	
3 概念相対化ツール	
4 法人格否認ツール	
(1) 「近畿エクスプレス事件」(いわゆる濫用型)の概要	
(2) 本判決の意義	
(3) 滞納処分への適用について	
5 同族会社の行為計算の否認ツール	
6 移転価格税制による否認ツール	
第3節 租税回避行為の否認 .....	218
1 脱税と租税回避行為	

2 節税と租税回避行為	
3 納税の意思と租税回避行為の内的効果意思	
第3章 租税回避行為に係る個別事案の検討	226
第1節 個別事案の概要	226
第2節 本件課税措置と訴訟	229
第3節 本件徴収措置と訴訟	230
第4章 本件課税関係の分析	234
第1節 残余財産の分配と課税措置	234
第2節 本事案の清算形態の特殊性	235
1 法人の解散の日について	
2 残余財産の分配について	
(1) 解散後の残余財産分配	
(2) 解散前の残余財産分配	
(3) 残余財産分配行為の有無	
第3節 本事案についてのある見解	241
第4節 本件課税処理の検討（立証のポイント）	243
1 本事案の租税回避行為性について	
2 本事案の否認ツールについて	
(1) 実質主義について	
(2) 概念相対化について	
(3) 同族会社の行為計算の否認について	
第5節 本事案が租税回避行為に該当する条件	248
1 株式譲渡行為の合理性	
2 租税回避行為立証のポイント	
第6節 その他課税措置の検討	250
1 修正残余財産分配説	
(1) その1－旧役員の株買集めまでを分配行為とみるもの	
(2) その2－甲社の自己株式取得を分配行為とみるもの	

2	非残余財産分配説	
(1)	その1－評価損否認	
(2)	その2－自己株式取得否認	
3	寄附金課税説	
第5章	本件徴収関係の分析	255
第1節	徴収回避行為の特殊性	256
1	滞納処分回避行為	
2	支配財産分散行為	
(1)	回復執行方式	
(2)	表見執行方式	
3	第二次納税義務追求における法形式の認定	
第2節	表見執行形式における二面性	261
第3節	課税処分と滞納処分の牽連性	263
1	賦課・徴収における事実認識の一致性	
2	滞納処分による課税処分の取消し	
3	第二次納税義務と課税処分	
第4節	本件残余財産の分配と滞納処分	268
1	株式譲渡行為	
2	土地地譲渡行為	
3	残余財産分配説の要点	
第5節	その他追求手段の検討	274
1	旧役員等を株主として徴収法34条を賦課する方式	
2	自己株式取得を実質清算行為とみる方式	
3	乙社等に対して徴収法39条を賦課する方式	
4	損害賠償等の請求	
5	詐害行為取消権の行使	
第6章	本事案を巡るその他懸案事項	281
第1節	清算人の検討	281

1 本事案における分配性	
2 本事案の実質清算人	
第2節 丙社の5億円の性格	284
第3節 地元署への照会	285
第7章 租税回避行為否認のポイント	287
第1節 租税回避行為と課税調査	287
第2節 租税回避行為と滞納処分	289
おわりに	291
1 賦課・徴収の連携	
2 通達立案の公開化（いわゆるレギュレーション化）	
3 借用概念の相対化	
4 署の指導のあり方	
5 課税の公平は隣り近所間の公平	



## はじめに

### 1 問題の所在

税務調査の主たる目的は、納税者の課税標準や税額に関し、租税実体法の規定する課税要件に即して適正に申告されているかどうかを確認することであり、実務的作業としては、事前に収集されている資料情報や納税者等によって保存されている帳簿書類を検査して、課税要件事実の解明を行うとともに経理処理や納税申告書の内容を検討し、納税申告の適否を判断することとなるが、調査自体は、複雑多岐にわたる取引行為を分析し、法人税でいえば益金、損金項目を検討し、法人税法施行規則別表4の加算・減算項目を調整して課税申告所得金額の再計算を行う過程となる。

この税務調査の結果、偽りその他不正行為による過少申告行為が明らかになれば、7年遡及更正や刑事訴追が検討されるし、過少申告の予備行為として仮装・隠ぺい行為があれば、青色申告の承認を取消し重加算税を賦課する必要もでてくる。また、本税のほかに税法の解釈・適用の間違いや経理処理ミスによる過少申告に対しては、基本的には過少申告加算税が検討されて、その賦課についての「正当な理由」も考慮される。

ところで、申告に当たっての過少申告マインドとしては、①節税（Tax Savig）、②租税過少（Tax Deficit）、③租税回避（Tax Avoidance）、④脱税（Tax Evasion）、の4つのパターンがあるが、税務調査の過程における把握の難易性からみると、租税過少は、証憑類、稟議書などの検討、資産の出入りのチェック等により経理処理の誤りを発見できる。節税による申告行為は、税法が予定する課税要件該当性の範囲内で主として事実関係の作出面において、法定申告期限前に色々工夫されるものであるし、納税者サイドから十分なる説明が期待できるため、これは正確には過少申告の範疇には入らず、いわば適法申告であるが、事実認定を誤ると租税回避行為とのグレーゾーンに入ってしまう危険性がある。租税回避については、申告事前行為の

加功状況を解明しつつ表見行為の異常性を指摘していくことになるため、その調査には困難を伴う。脱税は虚偽過少申告とでもいうべきもので、仮装・隠ぺいの程度にもよるが、当然のことながら財務諸表に載らない簿外資産を把握することは極めて難しい。ただ、隠匿財貨や借名預金（俗に「タマリ」という。）の存在から調査に着手できる場合、その犯意は比較的得られやすいから、調査自体は割り切って実施できる。

以上の4つのうちの関係でみると、単純過少申告とでもいうべき租税過少と租税回避行為による過少申告との重複領域の解明は難しい。単純過少申告は、期間損益に係る帰属事業年度の間違い（「期ズレ」という。）とか、条文解釈・計算ミスなど事前秘匿工作なき意図せざる過少申告をいうが、これを発見するためには、税法の複雑な規定や取扱いが頭に入っていないと、つい見過ごしてしまう危険があるため、細心の注意を要する。また、税法の概念規定に借用概念が多く、実現された経済的実質について色々な切り口からの説明ができるため、事実認定に関し納税者と大いに見解が対立することにもなる。更に、租税回避となると、税法のなかの選択肢ではなく、私的自治における私法秩序のなかでの選択肢を駆使して、税法が予定している課税モデル（「予測可能性」という）に該当しないように法形式自体を作出して取引行為を行い、結果としては税法が課税すべく予定している経済的実質を実現するため、課税要件該当性が阻却されて課税を免れてしまうもので、脱税と申告過少との中間に位置し、しかも、両境界線ともグレー・ゾーンとなっているものである。この解明は、法形式が有効・適法に成立しているが故に、税法どおりの構成要件に無理に該当させようとすると納税者からの反発も強く、辛抱強い調査が要求されるが、これとて過少申告であることには違いないので、その否認には工夫が必要となる。

そこで、本稿ではこの租税回避行為に関して、一般的否認規定がないこと及び我が国の租税争訟では挙証責任は課税庁側にある点を踏まえ、税務調査における否認及び追求のポイントについて、実際の課税事例を取り上げて課税・徴収両面にわたる処分の牽連性を中心にして検討するとともに、概念規



定の拡大（相対化）について問題提起を行うものである。

## 2 考察の方法

ここで取り上げる事案の端緒は、含み益のある広大な土地を所有したまま休業していた非同族の調査課所管法人が保有土地を売却しながらも、昭和59年7月17日に清算所得金額を零円とする法人税の確定申告書を提出してきたことに始まる。当然のこととして課税当局は、保有土地の処分関係に着目して調査を開始したが、その結果判明したことは、保有土地の時価をベースにして計算した株価で、末端の2,300人に及ぶ株主から株式を買い集めた後、会社を解散して保有土地を売却し、その代金で株式の買集め資金を返済していたという事実であった。この事実に基づき課税当局は、一連の行為を残余財産の分配に対する清算所得課税を免れるための、「租税回避行為」であると認定して必要な課税処理を行うとともに、徴収措置として残余財産の分配に係る第二次納税義務の告知処分を行った。この賦課・徴収処分に対しては、配当所得課税と第二次納税義務賦課に係る取消訴訟が提起されたが、結果は両訴訟とも当局全面敗訴ということで終結した<sup>脚</sup>。

そこで本稿全体の構成は、まず前半で租税回避行為否認のための法理を整理するとともに、後半でその例証として本事案を取り上げ、訴訟で明らかになった事実を基に、租税回避行為というスタンスから課税当局が採った措置について分析を行うこととした。

まず、前半の第1章では、租税法制定の基本理念である租税法律主義の下での各法条の概念規定について、具体的例証として「大陸棚課税事件」で争われた「国内」概念に係る議論を取り上げ、租税法律主義における租税法の規定する予測可能性という観点から検討を行った。第2章では、租税法の予測可能性を阻害する租税回避行為概念について、実務的便宜性からの位置付けを行うとともに、その否認ツールについて最近の判例も取り入れて整理を行った。

後半は租税回避行為の例証として合計5本の判決で明らかになっている個

別事案の分析を行うため、まず、第3章では事案全体を紹介し、そのうちの課税措置に係る分を第4章で、更に、その追徴としての徴収措置について第5章で検討した。分析検討に当たっては、先行処分としての課税処分における課税の論理の現実的妥当性に焦点を当てるとともに、後行処分としての徴収処分の取り得べき選択肢については、徴収の実効性確保という見地から検討した。いずれにしても、徴収処分が完遂してこそ徴税は完結するという観点を中心に、租税回避行為に対する課税処分の自己完結性と徴収処分の私法対峙性の違いを明らかにしつつ、賦課・徴収の連携確保を強調した。第6章では、裁判では判断されなかった「清算人」の借用概念の相対化を述べ、合わせて懸案事項を2点ほど揚げた。

第7章では、まとめとして租税回避行為に対し賦課・徴収の両処分を行う際のポイントについて総括し、全体を通じた考察からのいわばエッセンスとしての提言的な事柄を、「おわりに」で述べることにした。

本稿は、裁判で明らかになった租税回避行為に係る個別事案の検討という意味では、租税判例研究の部類にはいるものであるが、複雑・専門化する課税取引を帰納法的に解明して、適正に課税処理をすることが使命である税務の現場からの要請に参考になるべく、できるだけ個別事象から入るという実務的スタンスからのアプローチに沿って、事案解明に資するように努めたことを念のために申し添えておきたい。

#### 〔注〕

全部で6つの裁判が起こされたが、このうち賦課・徴収関係の3つ取消訴訟が敗訴、1つが取り下げられた他の2つは取消訴訟ではない。なお、詳細は第3章「租税回避行為に係る個別事案の検討」のうち226頁（本事案の訴訟一覧）を参照のこと。

# 第1章 租税法律主義と概念規定

## 第1節 租税法律主義と実務

広報、相談、指導、調査という税務行政の4本柱は、昭和57年の事務運営から導入されたが、この4本柱論のなかには、戦後のシャープ勧告による新しい税制の導入後、30年以上が経過し、国民の納税道義の昂まりや自計可能業者育成が定着するなかで、行政のウェイトを広報、指導中心に高めるとともに、相談体制の拡充を図るという意味合いが込められていた。更に、税務調査については、各税目に関する課税標準や税額調査、滞納処分調査、査察調査などをより充実させ、適正・公平な課税を裏打ちすることとされた。そして、総じていえば、広報・相談がマクロ的指針で広く納税道義の高揚を図るものであるのに対し、指導・調査はミクロ的指針で個別処理の適正化を推進するものである。

ところで、税務調査を技法的にみると、借方調査と貸方調査という分類<sup>(1)</sup>やP/LとB/S立証といった方式があるが、いずれにしても税法で規定している課税要件に従って課税所得や納付税額が正確に計算されているかどうかを、調査するものである。この税務調査でしばしば議論になるのが、各税法で使用されている用語の意義ないしは意味を巡るものであり、税法の概念規定の問題といわれ、実務的には多くの解釈通達が発遣されている。

租税法律主義の意義は、租税が国民から財貨を一方的に国庫に移転することを本質とするものであるため、課税の履行内容に関し法律で予め決めて、国民の経済活動面に係る納税義務に関して、法的安定性と予測可能性を与えることにあり、その内容としては、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性原則」及び「手続的保障原則」の4つをあげることができるとされる<sup>(2)</sup>。このうち課税要件法定主義と課税要件明確主義に関しては、課税権の対象が私的経済取引であることから、各税法は私的自治における個人間の法律関係を規律している私法における法律用語を主として使用して各種要件規定をしているので、その意味で租税法は借用概念により規律された体系といえ

る<sup>(3)</sup>。特に、昭和40年の全文改正作業時において残された相続税法の用語は、そのほとんどが民法の親族・相続編からの借用概念である。

この借用概念については、特段の根拠がない限りは他の法律分野で本来的に用いられている意味に解釈するのが法的安定性に合致すると思われるが<sup>(4)</sup>、租税法の概念規定に関し、課税庁がその全てにわたって事前に周知・徹底することは不可能であるため、負担の公平を図りつつ、しかも複雑により高度化、専門化する経済取引に的確にキャッチ・アップしていくためには、税法に用いられている用語について、実務的にはある程度のアローワンスをもって解釈・適用を行っていかざるを得ない。また、納税者サイドも租税法の規定する用語については、自己の商慣習や経験、専門家のアドバイスに基づき解釈して、納税義務の履行を行っていくこととなる。そして、その妥当性については、納税者から課税庁宛に事前照会があれば格別、一般的には申告後における納税者との接点である税務調査時に議論されることとなる。

法人税法を例にとれば、収益事業、所得、益金、損金、資本積立金などは固有概念で、税法自体のなかで定義されているし、譲渡、配当、報酬、清算、合併などは借用概念であろう。したがって、借用概念の解釈は、できるだけ私法における通常の意味内容と同じ範囲で行い、この範囲内では課税要件として補足できない事象が起こったときに、その意味内容の範囲の拡大がどの程度までなら許されるのかという領域問題が、租税法律主義の規律限界の問題に発展し、租税法が保障する法的安定性と予測可能性の信頼性に係わる問題となる。

## 第2節 個別事例による検証

そこで借用概念とその解釈について、法的安定性が争われた事例を引用して、実務的アプローチの一端を照会する。

### 1 事実関係

昭和57年4月22日東京地裁で通称「大陸棚石油掘削事業課税事件」といわれる法人税決定処分取消請求事件に係る判決<sup>(5)</sup>が出されているが、この訴

訟の主な争点は、大陸棚掘削事業に係る法人税法138条以下に規定する国内源泉所得の認定が争われたものである。その背景としては昭和40年代半ばごろから、日本近海の大陸棚で海底油田の掘削が盛んに行われるようになった。大陸棚掘削のノウハウを持つ米国の石油掘削請負会社甲社は、福島県小名浜沖などの日本近海の公海上における大陸棚に設置した巨大な掘削設備（「リグ」という。）を使って、海底の石油資源開発のためのボーリングを請け負い、その対価として日本の石油メジャーから巨額な掘削費を受領していた。リグ自体は日本の保税ドッグで組み立てられ、現地に回航されるが、掘削請負会社は、日本にP E<sup>(6)</sup>は設けず、リグ関係の維持・管理のため、米本国本社から依頼された別会社乙社によるレイゾンオフィスのみを東京に置いていた。

当時、我が国は海底に定着する生物資源権益のため、国連で昭和33年4月に採択され、昭和39年6月に発効した大陸棚条約を批准せず、領海は3海里説を採っていたが、採掘現場は公海上であった。昭和47年秋、乙社の源泉監査の折、その規模からみてレイゾンオフィス性に疑問を抱いた課税当局は、その調査の過程で甲社の掘削事業からの収益について、我が国の法人税課税の適否について検討することとなった。なお、甲社の法人税課税に関する見解は、本件は公海上における収益事業でしかも日本は大陸棚条約を批准していないので、大陸棚ビジネスに対しては沿岸国としての課税権は及ばないため、日本に対し法人税の納税義務はないというもので、「日本が法治国家だとすれば、そもそも法人税法のどこに大陸棚課税条項があるのか。課税すれば租税法律主義を規定した憲法第84条違反である」旨の主張を行い、当局のP E認定による国内源泉所得課税方針に鋭く対抗した<sup>(7)</sup>。

## 2 我が国課税権の及ぶ範囲

国際法上、国の統治権としての主権の物理的範囲は、領空、領地、領海からなるが、主権のうち国家財政的基盤を形成する課税権は、主権の及ぶ範囲内で行使されるのは当然である。具体的には、例えば我が国の法人税法138

条1号では、外国法人の国内源泉所得の定義として「国内において行う事業から生じ……る所得」とし、国内の定義として同法2条1号では、「この法律の施行地をいう。」としている。更に、旧法附則第2条で「この法律は、本州、北海道、四国、九州及びその付属の島……にこれを施行する。」とし、同法施行規則で法の施行地域から北方四島を除くとしているほかは、特に、税法上、施行地に関する規定はなく、これ以上法の施行地を検討する場合には国際法上の領域に関する規定の取扱いに戻っていかざるを得ず、大陸棚に対する課税権の問題は、結局、国際法上の取扱いいかんにかかってきた。正に、税法規定からは解明できず、借用概念としての刑法の「日本国内」や国際法上の領地、領海の問題として検討せざるを得ないわけである。

### 3 国際法上の取扱い

当時、我が国の大陸棚権益に対する姿勢は、大陸棚の地下鉱物資源の開発、探査について、沿岸国が主権的権利を行使し得るという点は一般国際法となったが、生物資源の問題については、大陸棚条約に加入しない限り拘束をうけない、というものであった。すなわち、1945年9月のトルーマン宣言により端を発して、大陸棚の天然資源に対する沿岸国の管轄権の考えが次第に各国に定着した結果、昭和33年4月国連海洋法会議で大陸棚条約が採択され、昭和39年6月に発効した（ただし、我が国は未だに加入していない）。同条約1条における大陸棚の定義では、「海岸に隣接しているが領海の外にある海底区域の海底およびその下であって上部水域の水深が200メートルまでのもの」とされたが、同条約制定の過程で各国間で大きく意見が対立した点は、天然資源の範囲に生物資源を含めるか否かということにあり、鉱物資源の探索・開発に関し沿岸国が主権的権利を有することは、大多数の国がこれを正当として支持していたのであり、我が国も鉱物資源についての主権的権利は肯定していたのである。

更に、大陸棚に対する沿岸国の主権的権利が、大陸棚条約に参加していな

くても国際慣習法上の権利となっていたことは、昭和44年2月の国際司法裁判所北海大陸棚事件判決でも明らかにされたため、課税当局としてもこの判決の線に従って、少なくとも昭和40年代に入ってからには公海上といえども、我が国沿岸の大陸棚で行われる収益事業について、我が国の課税権が及ぶという考え方で、本件に対応していくこととした。

#### 4 大陸棚は国内－東京地裁昭和57年4月22日判決内容

昭和44年2月20日の「北海大陸棚事件」判決を引用しつつ、沿岸国の大陸棚に対する権利については、大陸棚には「固有の権利がある。その権利を行使するために何ら特別の法的手続を経る必要はなく、また、何らの特別の法的行為を遂行する必要もない。……その権利は沿岸国がそれに属する大陸棚区域の探索又は開発をしないことに決めても、それは、その国自身の問題であり、他のいかなる国も、沿岸国の明示的同意を得ないでそうすること（注一行使する）はできないという意味で『排他的』である。」として、「大陸棚条約1条ないし3条に盛り込まれた規則のうち、定着生物資源に関するものを除く部分は、大陸棚制度の基本となるものであり、大陸棚条約の採択とその後の慣行により、どんなに遅くとも昭和44年2月の国際司法裁判所北海大陸棚判決の時点までには、慣習国際法となったと認められる。したがって、日本は、大陸棚条約に加入していなくとも、本件係争年度（注一昭和46～48年）当時、慣習国際法上の権限として、日本の大陸棚（日本の海岸に隣接しているが日本の領海の外の大陸棚）に対し、大陸棚を探索し、その鉱物資源を開発するための主権的権利を行使できた。」と判示した。

また、課税権に関しては、「大陸棚に対する主権的権利は、大陸棚の鉱物資源の探索・開発に必要な、又はそれに関連するすべての主権的な権利、すなわち立法、行政及び司法を含む。……したがって、大陸棚に対する主権的権利は、主権の一側面たる課税権を当然に含むものである」、「大陸棚に対する主権的権利は、領海主権の公海海底地域への延長という概念に基づくものであり、大陸棚の鉱物資源の探索・開発という目的の範囲内での領域主権の

発現である。したがって、日本の大陸棚に対しては、鉱物資源の探索・開発に必要な又はこれに関連する範囲で、かつ、上部水域・上空の公海・公空の自由を不当に妨害しない限度において、日本の属地的管轄権が及び、その結果として日本の法律の効力が当然に及ぶのである。法人税法もその例外ではなく、右の目的に関し大陸棚に適用されるものである。すなわち、法律の効力の及ぶ範囲は、特別の定めがないかぎり、日本の属地的管轄権の及ぶ地域であるところ、法人税法についてはその施行地域が特に定められていないから、日本の属地的管轄権の及ぶ範囲がその施行地域となり、大陸棚においてもその規定が有効に発動し、作用するのである。したがって、法人税法の課税要件に該当するかぎり、大陸棚における鉱物資源の探索・開発及びこれに関連する経済活動について納税義務が発生し、これに対し課税を行うことが可能というべきである。」として、大陸棚で行われる限り属地的管轄権の範囲内のものとして課税の対象になるとした。

## 5 大陸棚課税と租税法律主義

また「原告は、大陸棚の鉱物資源の探索・開発による所得に対し課税の国内立法措置を必要とする」という租税法律主義違反の主張に対しては、「従来法人税の施行地とされていなかった大陸棚について、法人税を施行するためには、新たな立法を要するとの趣旨と解されるが、法人税法の施行地域は日本の属地的管轄権の及ぶ範囲と同じであり、主権ないし主権的権利の効力によって自ずと定まるものであって、大陸棚に対する沿岸国の主権的権利が慣習国際法によって受容されるに及び、大陸棚は鉱物資源の探索・開発という目的の範囲内で当然に法人税法の施行地となり、大陸棚に法人税法を施行するについての特別の立法措置を要するものではない。」と判示し、慣習国際法による主権的権利における属地的管轄権に基づき課税権も行使できると判示し、その概念規定は法人税法2条1号の「国内」に準拠することを認め、租税法律主義違反との主張を否定した。

この点に関しては、租税法では一貫して「国内」としか規定されていない



概念に、3海里から12海里といった領海の拡大ではなく、属地的管轄権といういわば慣習法規により地理的に明らかに拡大した大陸棚が当然に含まれ、当然に納税義務も及ぶとする本判決については、やはり明確な条文が必要との意見もある<sup>(8)</sup>。しかし、我が国の立法形式は本法に基本的事項を規定して、詳細は政省令に委任し、例外措置は租税特別措置法に規定する、という方式がとられているため、本法の要件規定の改変に関しては、裁判の推移を見守り、社会・経済現象からの要請に応じて措置する、というスタンスが多く、現に、大陸棚関係についても、その後目立った争訟はなく、結局本判決を契機として「国内」という用語は、その背後にある国際慣習法の習熟化に即して、公海の下に位置する大陸棚に対して課税権が及ぶ理屈が定着し、新規の概念規定が確立したといえるのではないかと<sup>(9)</sup>。

### 第3節 予測可能性領域と違法性

我が国の税法体系の特徴として、本法は課税要件のエッセンスだけを規定し、その範囲や課税計算については、政省令で細かく記述する立法形式がとられており、本法の概念規定が基本的枠組みを規定することとなる。したがって、本法における用語の意義やその範囲の解釈が重要となるが、前掲の「国内」の概念規定をとっても、それがどれだけの範囲なり、すそ野を持った概念であるかは、本法自体ではハッキリしないため、税務調査時などにおいて取引事例をみながら、帰納法的に税法の規定する用語について解釈・適用していかざるを得ない。

税法用語自体がもつ意味内容に関しては、借用概念であれば本来の私法領域で使用されている概念を十分検討することは勿論であるが、租税自体が国民からの財貨の一方的移転ということを本質としていることから、解釈にあたっては担税力課税の客体たる経済的実質という面を重視して、その発生、移転、帰属などを検討し、そのうち税法は、法的にどこまで予測可能性を持った課税要件としてコミットすべく規定しているかについて考慮されねばならない。その際には、経済的実質の把握内容と担税力課税の原則がどこまで通用するかとい

う境介が、課税要件の概念規定における解釈に違法性が出てくるかどうかの分かれ目となろう。例えば、無償譲渡に関する法人税法と所得税法との違いについてみると、法人税法では22条2項の益金のなかに資産の無償譲渡による収入が含まれることが明記されているのに対し、所得税法36条1項の収入すべき金額には、経済的利益を明記してはいるが「無償」という言葉はない。この違いについては、純経済人としての法人のビヘイビヤには、無償譲渡にも損益科目を認定すべきである、ということに対し、個人の場合には、その行動パターンに常に経済的合理性があるものと認定するのは不自然であるため、対価性のない資産の無償譲渡の場合には、原則として課税を繰り延べにして、例外的に所得税法59条で法人への贈与、限定相続、遺贈、低廉譲渡などに限り、時価で譲渡があったものとみなすこととした。だから、贈与とはいっても経済的にみて対価性のある負担付贈与や財産分与の場合は譲渡所得課税が行われる一方で、法人に対する無償による借地権の原始設定は、無償でも課税適状にはあるが、所得税法59条の規定する資産の譲渡には該当しないとして課税対象とはなっていない。

このように概念規定の解釈については、法条における予測可能性に基づく課税要件の経済的実質を基本的領域としたうえで、そのグレー・ゾーンの領域については、更に担税力課税の原則を加味したところで検討することが必要となろう。そして、担税力なき課税が取り沙汰されるようになったとき、解釈の違法性問題が始まるものと思われる。そして、この解釈の違法性が、課税庁側によって行われたときは租税法主義違反の問題が惹起されるであろう。いずれにしても、税法の解釈・適用が違法性を帯びるとき、すなわち、予測可能性と法的安定性が害せられる可能性がでてきたときに、次なる問題として租税回避行為問題がでてくる。

〔注〕

- (1) 実務的にみて損益取引におけるP/Lベースでは、借方調査は経費など社外流出中心の調査をいい、貸方調査とは売上など社内流入に係る科目の調査をいう。また、B/Sベースでは、P/Lベースにおける仕訳相手科目が記帳されるので、そ

の否認は四表調整の損金・益金に影響する。従って、P/Lベース貸方とB/Sベースの借方には最小限の評価数字が載るとともに、その反対にはそれぞれ最大限の評価数字が載るとみるのが調査の出発点である。(別紙「調査による否認の態様」参照)

- (2) 金子宏「租税法」〔第6版補正版〕77頁。合法性の原則については、「租税法規は強行法規であるから、課税要件が充足されている限り、税務行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない。」とされ、税務調査の法的根拠となる。
- (3) 金子宏「租税法と私法」一借用概念及び租税回避について一租税法研究第6号2頁。
- (4) 金子宏、同書12頁
- (5) 昭和57年4月22日東京地裁判決(控訴)行集33巻4号838頁・訟務月報28巻11号2200頁・判例時報1040号11頁・判例タイムズ480号126頁・税務訴訟資料123号109頁・同控訴審判決(国側勝訴で確定)・昭和59年3月14日税務訴訟資料135号287頁。  
 なお、一審判決の解説としては、有本恒夫・税理27巻3号211頁、河西直也・ジュリスト792号254頁、横田洋三・ジュリスト781号264頁、遠藤きみ・税務弘報131巻11号157頁、同・行政関係判例解説315頁、碓井光明・柳原正治・判例評論288号9頁村重慶一・税務事例14巻8号2頁など。
- (6) "Permanent Establishment" (恒久的施設)のことで、法人税法では、141条において外国法人の課税標準を定めており、国内にPEがある場合にはすべての国内源泉所得が課税の対象となる。  
 なお、PEとは、支店、工場その他事業を行う一定の場所のことであり、国際課税ではPE課税が原則になっている。
- (7) 諸外国においても、主権の権利の中に課税権が含まれることを当然とした取扱いがなされており、ノールウェイ(42年5月署名)、デンマーク(43年2月署名)オーストラリア(44年3月署名)オランダ(45年3月署名)、スペイン(49年2月署名)との間の各租税条約の議定書及び大韓民国との間の「両国に隣接する大陸棚の南部の協同開発に関する協定」(49年1月署名、53年6月効力発生)の17条の規定は、いずれも主権の権利の中に課税権が含まれることを示している。
- (8) 河西直也・ジュリスト792号267頁、碓井光明・柳原正治・判例評論288号10頁。  
 特に、碓井教授ほかは、「国際慣習法の変遷によって、我が国の領域が狭められる場合に、法人税法の適用範囲も狭まることは当然として、逆の場合に、立法措置を要しないと断定できるか否かは、問題である。租税と刑罰とは、しばしば対比されるのであるが、刑法1条1項は、『本法何人ヲ問ハス日本国内ニ於テ罪ヲ犯シタル者ニ之ヲ適用ス』と定めている。ここにいう『日本国内』とは、日本国の領域内、すなわち、日本国の領土・領海・領空内をさすという解釈により処理されている。刑法の「日本国内」との関係においては、国際慣習法の変遷ないし受容による領域の拡大に伴い、国内立法措置を要することなく、「日本国内」の範囲も拡大さ

れるとする考え方がとられやすいものと思われる。それは、刑法犯は、本来人間の倫理に反する行為であって、問題は、いずれの国が刑罰権を行使しうるかにあるにすぎないからである。これに対して、租税は、制定法により全く新たに創設された義務であるから、制定法という形式による国家意思の決定が、刑罰の場合以上に重視される必要がある。さらに、本件における領海外の大陸棚は、従来の領土・領海・領空という領域に対して新たに加えられた領域であるから、刑法の適用にあたって『日本国内』といえるかどうかは、確立された刑法解釈論との関係において疑問が提起されよう。法人税法についても、たとえば、領海の範囲の拡大の問題と、大陸棚という新たな領域への適用の問題とは、相当に異なっているといえる。」として、疑問を提起している。

これに対しては、「このような国内慣習法という橋渡しの概念は必要ないのではないかと思料する。大陸棚に法人税の課税権が及ぶか否かは、つまるところ、法人税法2条1号の『この法律の施行地』の解釈の合理性も問題であろうと考えるからである。……国内法化した国際慣習法も税法の法源となりうることは認められるべきであるから、それを補充規定として法2条1号を解釈するならば、『この法律の施行地』に大陸棚を含ましめることはあながち不合理とはいえない。」という意見もある。(有本恒夫・税理27巻3号211頁)

- (9) 米国 I R C (内国歳入法典) では、638条に大陸棚条項及びレギュレーションを設け、大陸棚条約と同じ排他的権利を規定し、我が国の法制度との違いをみせている。I R C 638条1項は「地理的意味で使用されるときのアメリカという言葉は、領海に隣接している水面下の海床及びその下を含み、その全域にわたってアメリカは、国際法に従って、天然資源の探索開発に関して排他的権利を持つ」と規定している。

(別紙)

## 調査による否認の態様

	勘定科目	否認の内容	相手科目
貸 方 項 目	売上高	売上の繰延	売掛金、前受金、預り金、仮受金等
		売上の除外	現預金、有価証券、その他の簿外資産、使途不明金、交際費等
	仕入値引・割戻し	仕入値引・割戻しの繰越	未収入金、借受金等
		仕入値引・割戻しの除外	現預金、使途不明金、交際費等
	為替差益	外国為替の換算差益の計上もれ	外貨建の売掛金、受取手形、買掛金、支払手形等
	営業外収益	受取利息、受取配当金、受取賃借料、固定資産売却益、有価証券売却益、簿外売却益、自動販売機の手数料収入等の除外	現預金、使途不明金、交際費等
その他	各種引当金、準備金の取崩もれ	退職給与引当金、特別修繕引当金、海外投資等損失準備金等	
借 方 項 目	売上原価	棚卸計上もれ、棚卸の格下げ	棚卸商品、未成工事支出金
		棚卸の除外	棚卸商品、未成工事支出金
		原価差額の計上もれ	棚卸商品、未成工事支出金
		仕入の架空計上	買掛金、現預金、固定資産、その他の資産、その他の資産、使途不明金、交際費等
	売上値引・割戻し	売上値引・割戻し過大計上	未払金、売掛金
	為替差損	外国為替の換算差損の過大計上	外貨建の売掛金、受取手形、買掛金、支払手形等
	経費項目	経費 販売手数料、給与（賞与、退職金を含む）修繕費、広告宣伝費、賃借料等の過大計上、繰上計上	前払経費、未払経費
			経費の架空計上
		租税公課、役員賞与、交際費等、寄付金の損金不算入、受取配当等の損金不算入	
		減価償却費	減価償却費の償却限度超過額
	修繕中の資本的支出		建物、機械装置、器具備品、その他の固定資産
	架空計上償却資産の償却費否認		建物、機械装置、器具備品、その他の固定資産
	繰延資産の償却費	繰延資産の償却限度超過額	ソフトウェア、公共的施設等の負担金等
		架空計上繰延資産の償却費否認	ソフトウェア、公共的施設等の負担金等
	営業外費用	支払利息、貸倒損失、雑損失等の過大計上	未払費用、前払金
支払利息、貸倒損失、雑損失等の架空計上		現預金、使途不明金、交際費等	
その他		各種引当金、準備金の過大繰入	退職給与引当金、賞与引当金、貸倒引当金
	圧縮記帳の損金不算入額	土地、建物、船舶、その他の減価償却資産	

## 第2章 実務における租税回避行為

### 第1節 租税回避行為の実務的意義

税法解釈の違法性問題は税法の予測可能性から乖離するときから発生するが、大きな違法性の範疇としての申告過少（Tax Deficit）のなかでこの問題を考えると、まず、租税法の予測可能性と法的安定性に対し、構成要件的行為としての事前秘匿行為と故意による過少申告行為が行われることにより、これらが阻害されるときは脱税という範疇に入り、各税法（所得税法248条、法人税法159条など）が用意する租税連脱犯としての立件が可能となる。また、故意ではないが通常の注意を怠ったか、ないしは税法の失念などにより申告過少状態になったときは、税法の規定に基づいて更正・決定あるいは修正申告による是正措置が講じられる。

しかし、これらの中に位置するものとして、納税者の内面的効果意思では納税義務の軽減を意図ないしは念願しつつも、表示行為としては取り立てて仮装・隠ぺい行為を行うことなく、租税法が予定する課税要件とは異なるという意味で異常ではあるが、私法的には有効・適法に成立した法形式を具備した経済行為を行うことにより、税法の予定する課税客体と同じ経済的実質を実現した場合には、租税法が予定する課税要件をくぐり抜けるものであるため課税要件該当性が阻却され、一見したところ法条が規定する課税要件に該当しない状態が現出される場合がある。この状態を形成した個々の行為自体は適法であり、結果として実現された経済的実質に対する課税については、直接結びつく条文が見当たらない。このような状態を醸成した行為全体を実務的には租税回避行為と総称している<sup>(1)</sup>。

この状態は、租税法において過去累々と築かれてきた経済取引に関する集約から形成された法条のもつ予測可能性の裏をかくものであるが故に、正にその異常性ないしは不自然さが際立つものとならざるを得ず、税負担の公平の見地からこの異常性ないしは不自然さ自体が、各条項の用語の意味内容からの乖離

を明示しており、違法性を帯びてくるものとして実務的には対応していくことになるが、それとて全体としては租税法律主義の範囲内で対応していかざるを得ないことはいうまでもない。

## 第2節 租税回避行為の否認ツール

租税回避行為には、資産の高価買入れや債務の無償引受けなどのいわば単品取引行為から、本稿で取り上げる残余財産分配に類似した株式譲渡のように一定の期間に相当数の作出行為が行われるケースまで色々のタイプがあるが、税務調査時には表面的法形式の仕訳作業から入るので、真実の姿に到達するまでにはかなりの分析がいる。

ところで、租税回避行為が作出され、しかも納税者の自発的改善が期待できないとき、当局が租税法律主義の枠組みのなかで、課税的措置としてこれを修正し、税法が規定する本来の予測可能性に沿った課税をしていくためには、租税回避行為といえども有効・適法な法律行為として成立していることから、いざ適正課税バージョンを作るとなると、それなりの理屈なり、論拠が必要となる。この点に関しては、我が国の租税法には、一定の方式により租税回避行為に対し本来の経済的実質に即して課税できるように条文が用意されているほか、判例法の集積として、主として私法の分野で発展してきた、公平、信義、平等、真実、秩序といった道德律に起因した法的基準が存在する。そして、これらのいわば「修正手段」（以下「ツール」という。）により、租税回避行為に対し適正課税が行われてきた。そこで、以下ではこの各種ツールの内容と問題点ないしは機能限界につき説明する。

### 1 権利の濫用ツール

法律行為に対する無効原因の基本的なもので、租税回避行為における異常性作出加功の過程における現実的妥当性が大幅に欠如し、余りにも不自然である場合や、他の否認ツールで対応するときの補完的主張に使われるが、他方では、このツールは私的秩序維持の基本的道德律に関するものであるか

ら、複雑な回避行為を導入しているため、全体の行為の根底に共通する願望を巡って、主として租税軽減効果のみを狙ったものである点に収斂できないときには、このツールだけで対応するのは難しい。

例えば土地の譲渡にダミーを介在させて回避行為を図った判例として、神戸地裁昭和45年7月7日判決（訟務月報16巻12号1513頁）がある。これは、原告から丙に土地を譲渡する真意の下に租税負担の軽減を図るため、赤字法人などの中間転得者甲、乙を介在させた事例である。判決理由では、中間転得者を介在させた譲渡方式という異常な法形式を採用したことに対しては、「当事者によって選択された法律的形式が経済的実質からみて通常採られるべき法律的形式とは一致しない異常のものであり、かつそのような法律的形式を選択したことにつき、これを正当化する特殊の事情がないかぎり、租税負担の公平の見地からして、当事者によって選択された法律的形式には拘束されないと解するのが相当である」と判示した。

また、本件における通常の法形式に関しては、「（イ）本件譲渡資産の売買の話は、Xより本件土地の買収の依頼を受けた丙が不動産業者であるYを介して原告と交渉せしめたのが発端であること、（ロ）本件譲渡の交渉の過程全般に亘って原告が関与していること、（ハ）原告が本件譲渡と引換えに丙に対し代替地の提供を求め、右代替地が丙から直接原告に譲渡されていること、（ニ）右代替地の取得代金と本件譲渡の代金の内金とが原告と丙との間で相殺されていること、（ホ）本件土地についての所有権移転登記が原告から丙に直接なされていること、（ヘ）原告甲間、甲乙間、の各譲渡価額は本件譲渡による利益の配分として原告が決めていること等の事実が認められ」、「右認定事実からすると、原告には本件譲渡資産の所有権を甲に移転する意思はなく本件譲渡資産は原告から丙に直接譲渡されたものと認めるのが相当である。」と判示し、真実の譲渡行為を明らかにするための各要素（租税回避行為を否認するポイントでもある）を指摘している。

更に、原告がこのような迂遠な法律的形式を採った意図については、「原告の前記意図は、原告主張のような複雑、迂遠な法律的形式を採らなければ



実現できないものではなく、原告から直接丙に譲渡し、その利益を贈与の形式で配分することによって容易に実現できるのであって、原告主張の理由は、その行為を正当化するに足る特段の事情とはいえず、「したがって、原告の採った法律的形式は租税回避の目的で法律的形式を濫用したものというべきであり、税法上否定せざるを得ないのであって、本件譲渡資産の譲渡の相手方を丙であるとした被告の認定は適法である。」として、原告の租税回避行為に関する内面の効果意思を明らかにし、私法上の法形式選択の可能性における権利の濫用を指摘し、原告の選択した法形式を否認した課税処理を適法とした<sup>(2)</sup>。

権利の濫用ツールは、租税回避行為における通常ないしは真実の法形式を認定するための判断要素において、実行行為者の意図がハッキリ推認できるほど極めて明白であることを要するため、実務上はそのための証拠収集がどれだけ可能であるかがポイントとなる。

## 2 実質（所得者）課税の原則ツール

実質課税の原則については、「我が国の税法上早くから内在する条理としては認められてきた基本的指導理念であると解するのが相当である<sup>(3)</sup>」し、税法が規定する実質課税の原則については、法律的帰属説と経済的帰属説との見解<sup>(4)</sup>があるが、いずれにしても税負担の公平は、担税力課税という租税原則に鑑み、経済的実質の観点からみて確保されるべきであるとするものである<sup>(5)</sup>。また、いわゆる実質課税の原則には、賦課面における実質所得者課税の原則と実質帰属者課税の原則があり、単なる形式的（名義）帰属課税が行われてはならない。例えば収益の実質的稼得者とその申告者及びその法律上の帰属者と結果的享受者の間に乖離がある場合には、税務執行上は、納税義務者は実質的稼得者であるし、結果的享受者も納税責任を負担すべく、課税処理がなされなければならない。

更に、徴収面においても実質帰属者徴収の原則がある。特に、実質帰属者徴収の原則は、滞納処分を行う場合には、通常は納税義務者が所有している

財産に対して行うが、それが散逸している場合には、財産の所在を調査して、納税義務者の支配下に戻すか、又は実質的に支配下にあることを確認して物的納付責任を負わせるか、更には、利益を享受したことを確認して第二次納税義務を課すなどして徴収するようなどきにおいて、経済的実質の帰属者の観点から滞納処分に係る所在財産調査などを行うことをいう。

判例面でも「一般に租税制度は経済的生活現象の上に樹立せられており、法人税の課税要件も又かかる事象に基礎をおいているから、右事象の観察には、法律上の形式に係わることなく、その実質を考慮すべきものであることよりすれば、事象は実際に即して考慮すべきであって、もし選ばれた法律上の形式と実際の内容が異なる場合には後者が前者に優先して判断せられるべきである<sup>(6)</sup>。」とか、「税法上所得を判定するについては、単に当事者によって選定された法律形式だけではなく、その経済的実質をも判定すべきであり、当事者によって選定された法律的形式が経済的実質からみて通常採られるべき法律的形式とは一致しない異常のものであり、かつそのような法律的形式を選択したことにつき、これを正当化する特段の事情がないかぎり、租税負担の公平の見地からして、当事者によって選択された法律的形式には拘束されないと解するのが相当である<sup>(7)</sup>。」と判示している。

このように実質主義については、所得税法12条や法人税法11条などの条文を待つまでもなく租税法の基本原則であり、租税回避行為において異常な法形式が使われている場合の税法が規定している経済的利益に関して、課税要件における真実面からの所得者や帰属者を認定することを要請する基本原則である。

### 3 概念相対化ツール

租税実体法及び租税手続法における借用概念に関しては、借用概念の相対性を認めるべきか否かの議論があるところであるが<sup>(8)</sup>、租税法が過去の経済事象における取引事例や決済方式を前提として、その過程で実現した経済的利益を予測可能性に基づき課税客体として把握し、課税要件と規定したと

ここで租税法条文として施行する以上、その立法時までの状況と施行後に時が経過したことによるタイムラグからくる、課税客体の変化に対する課税要件規定の規律性に発生する陳腐化ないしは不適合化は不可避である。特に、経済のグローバル化、ボーダレス化、高度化が進展する現在の経済・社会事象において、税法改正が迅速に行われたとしても、なお課税客体を的確に把握する必要性から、税法の解釈適用に当たってはある程度の条理解釈は不可避である。

つまり、実務的には課税関係法条では、実質主義ないしは経済的利益重視の観点から、負担の公平の要請と法的安定性・予測可能性の保障という税法における根本原則を踏まえつつも、個別法条の課税要件規定における用語の意味については、民法法で同じ用語があるとしても、課税面で参考となるのはむしろ高度成長期以降急速に増えた社会・経済法規における同じ用語である。というのは、社会・経済法は正に時代の要請に応えるべく迅速に立法されていくから、税法概念規定のタイムラグを埋めてくれる機能を果たしているのである。更には、例えば法人税法22条4項は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って」と規定しているが、この会計慣行斟酌規定もいうまでもなく自己変革機能を秘めているといえるのであって、昨今の時価会計基準とか、電子商取引慣習、連結財務認識なども、会計慣行として定着すれば、税法概念の解釈もこれを加味したところで解釈の拡大なり、変更を余儀なくされていくことは当然であろう。

以上のような意味において、実務面では課税法条に規定される要件審理に当たっては、租税法定主義のもとでの法的安定性・予測可能性が害されない範囲内での用語解釈ゾーン（相対化ゾーン）とでも言うべきものが存在するのであって、そのゾーン内において用語の概念解釈が的確なものとなれば、租税回避行為に対する課税についても有効な否認ツールとなり得るのである<sup>(9)</sup>。

他方、国税徴収手続法は、民法における債権・債務規定のうち公的部分にかかるものを管理し規定しているという意味で、公的債権の公益性・優先

性からくる要請を除けば、基本的にその用語は、私的自治法ないしは私的取引法ベースと同じ概念ないしは取扱いで解釈されるべき性質のものであるし、むしろ共通の概念規定のなかでこそ、私債権との競合調整や私的財産への自力執行などが可能となる。したがって、徴収手続法における用語については、借用概念の相対性を認める議論には消極とならざるを得ない。ただ、そうは言っても徴収関係にも公的債権性からくる負担の公平を確保する意義は課税論理と同様であるから、第二次納税義務のように経済的実質をターゲットにして納税義務者の拡張を求める規定における用語の解釈においては、課税要件審理と同じ経済的実質面からの借用概念の相対性を認めてもよいのではないか<sup>(10)</sup>。

#### 4 法人格否認ツール

権利の濫用法理、信義則、禁反言の原則等の基本となる道徳律からくる規範として、表見的形式として法人格を利用して権利を行使した場合には、同じく義務の履行もその法形式で行うべきであり、その表見的形式を信頼して法律行為を行った者は保護されるべきである、という考えが導き出される。これが税務における否認のツールに使えるのは、自己の利益誘導のために取り繕った表見的法形式に関して、それを善意で信頼して行動した第三者を保護するために、表見的法形式における法人格を同族会社の行為計算の否認と同様の行為として否認して、その背後にある経済的実質に即した真実の法形式に基づいて課税処理をすることが認められるからである。この点について、法人格否認の法理は、「法人格が全くの形骸にすぎない場合、またはそれが法律の適用を回避するために濫用されるがごとき場合においては、法人格を認めることは、法人格なるものの本来の目的に照らして許すべからざるものというべきであり、法人格を否認すべきことが要請される場合を生じる」（最高裁昭和44年2月27日第一小法廷判決、民集23巻2号511頁）として最高裁で初めて適用された後、いわゆる「形骸型」に属する裁判例が見受けられたが、今般初めていわゆる「濫用型」の類型に属する裁判事例（後掲

「近畿エキスプレス事件」)が出された。

今後、この法人格否認の法理が租税回避行為の否認ツールとして、実務的にみてどの程度有効であるかは未知数であるが、今回の濫用型の判決は否認における事実認定を厳格に審理していることからみると、実務的にみて否認される対象となる法人の実体については、かなりその休眠性や形式性に関する事実を把握することが重要となろう。また、この法理は、私法ベースの法域での適用であり、遁脱犯関係では、たとえば、B勤屋と称する経費流出のためのペーパーカンパニーの法人格を否認して脱税会社の収益に帰属させるということがあり得るのかどうか問題となる。しかし、いわゆるB勤屋方式の法人格の濫用性があったとしても、脱税資金自体の解明には、①その会社が脱税資金を受領していることとともに、②他に受領した資金があればそれが脱税資金とは無関係であることの表裏2面性を立証して初めて、その資金が脱税法人に帰属する「タマリ」対象と認定されるという厳格な手続が要求される。したがって、脱税法人によって管理・支配されることにより、脱税法人のB/S立証の対象として脱税資金の帰属が認定されれば足りるので、B勤屋の法人格自体を否認してその行為全体が脱税法人のもののみならず必要性はないので、租税犯則事犯での法人格否認の法理の適用の余地はないように思われる。

#### (1) 「近畿エキスプレス事件」(いわゆる濫用型)の概要

神戸地裁平成8年2月21日判決「債権差押処分取消等請求事件」(公務月報43巻4号1258頁)―以下「近畿エキスプレス事件」という。―では、滞納会社に対する滞納処分として原告会社の第三債務者に対する債権を差押え取り立てたところ、本件差押えの対象となった債権は滞納会社とは関係なく、その帰属を誤った違法差押えであるとしてその取消しを求めたものである。そこで課税庁までもが見誤った原告会社と滞納会社との関係が問題となったが、判決では次のような事実を挙げて両社が実質的には同一会社であると認定した。

①両社の代表者が同一人物であること、②滞納会社は、事業免許を原告

会社に1,115万円で譲渡したが、譲渡契約に関して株主総会の特別決議は行っていない、③近畿運輸局長に対する事業譲渡譲受認可申請書における両者の代表も同一人物である、④その後、営業譲渡代金は未払いで、両者の決算上、譲渡契約に関する営業権及び未払金などの経理処理は行っていない、⑤原告は、滞納会社が使用していた事務所を引き続き使用し、敷金も原告会社からは徴収せず、賃貸人は滞納会社が社名変更したものと認識していた、⑥滞納会社が使用していた事務所や車庫はそのまま原告会社で使用し、その設備、什器、備品や機の配置等も滞納会社当時と変わらず、また、原告の取引先、取引内容、取引形態も滞納会社におけると同一であった、⑦滞納会社の未収運賃を原告会社の口座に振り込ませた、⑧滞納会社の従業員は原告会社設立後、そのままの状態では原告会社に承継雇用され、その構成はほとんど変わらなかった、⑨その際、滞納会社から引き続いた原告会社の従業員となった者に対して、滞納会社の従業員としての退職金の支払いはなく、勤続年数の計算は、滞納会社と原告会社を同一法人として通算することになり、給与や有給休暇も滞納会社と同一条件であった、⑩原告会社は、「新会社発足のご挨拶」と題する書面を取引先の一部に対して発送したが、大手得意先の1つに対しては、「社名変更届」と題する書面を発送したが、この届けにおいては、「旧社名」が滞納会社、「新社名」が原告と記載されていた、⑪同大手得意先は、取引先の業者ごとに異なる番号（業者コード）を付番する扱いを採っているが、原告会社設立後も、滞納会社と原告会社が同一法人であるとの認識のもとに原告の業者コードを滞納会社と同一のものとした、⑫また、原告会社設立後の同大手得意先の原告会社に対する発注方法は、滞納会社に対する方法と全く同一であり、また、原告会社の取引担当者も滞納会社の時と同一人物であった。

このような事実認定の下に、「株式会社」が商法の規定に準拠して比較的容易に設立しうることに乗じ、取引の相手方から債務履行請求手続を誤らせ時間と費用とを浪費させる手段として、旧会社の営業財産をそのまま流

用し、商号、代表取締役、営業目的、従業員などが旧会社のそれと同一の新会社を設立したような場合には、形式的には新会社の設立登記がなされていても、新旧両会社の実質は前後同一であり、新会社の設立は旧会社の債務の免脱を目的としてなされた会社制度の濫用であって、このような場合、会社は右取引の相手方に対し、信義則上、新旧両会社が別人格であることを主張できず、相手方は新旧両会社のいずれに対しても右債務についてその責任を追求することができるものと解するのが相当である。……

（原告会社は）形式上は滞納会社と別異の株式会社の形態を採ってはいるけれども、滞納会社と原告（会社）はその実質が前後同一であり、原告（会社）の設立は滞納会社の債務の免脱を目的としてなされた法人格の濫用であるというべきである。」と判示した。

## (2) 本判決の意義

本判決は、新会社設立の法形式が表見的形式であってその実質的存在は滞納会社と同一であり、新会社は別人格であることを主張できないので、新会社の行為を否認するという効果をもたらす意味で行為として新会社の法人格を否認して、旧会社と同一とみなすこととなるので、新会社の持つ債権は旧会社たる滞納会社の債権とみなされ、したがって、本件債権差押えは適法であるということになる。本判決の濫用型の意義は、正に課税上の存在としては法人格自体が否認され、その権利義務にかかる法的効果を実質的に経済活動を行った法人に直接帰属させて課税関係を規律するところにある。従来の形骸型が、例えばペーパーカンパニーの後ろにいる個人などの経済的実体を強調して、ペーパーカンパニーに対する法人税課税を違法とする納税者の主張に対し、収益をあげる時の手段として形式的法人格を利用したものは、課税の主体として義務を履行するときになって、経済的実体が法人ではない旨の主張をするのは認められない、という論理での法人格の否認であった<sup>(11)</sup>。したがって、法人格の否認の主張は、納税者サイドからの主張であって、実質主義からみると「税務署長としては、法人か個人かのいずれにも帰属を認定してもよいという結果になる<sup>(12)</sup>。」

のが形骸型の特徴である。

### (3) 滞納処分への適用について

法人格否認の法理の公法関係、特に滞納処分手続における適用に関しては、近畿エクスプレス事件の判決では、自力執行権によって滞納処分を行う国の立場は、「あたかも民事執行法上の強制執行における差押債権者の地位に類するものであり、租税債権がたまたま公法上のものであることは、この関係において、国が一般私法上の債権者より不利益な取扱いを受ける理由となるものではない。言い換えれば、租税滞納処分については、租税債権の成立、すなわち租税の賦課は、権力関係であるとしても、いったん成立した租税債権の実現、すなわちその執行については、特別の規定のない限り、私債権と区別する理由はないと解するのが相当である。」と判示し、「法人格否認の法理は、権利濫用法理や信義則、禁反言の原則等一般条項に基づくものであって、租税法律主義にいう『法律』に内在するものといえるうえ、本件のような場合に課税できないとすると、かえって税の公平負担に反することになって妥当ではない。」として本件に法人格否認の法理の適用を認めた。

## 5 同族会社の行為計算の否認ツール

所得税法157条、法人税法132条などの規定の適用対象についての「創設規定」、「確認規定」云々の議論はともかく、文理上は同族会社の行為計算として規定されているから、実務的には原則として租税回避行為に対する行為計算の否認について一般的包括的規定としての意義はない。また、旧法人税基本通達においては、11項目にわたって同族会社の行為計算類例を掲げていた<sup>(13)</sup>、これらの項目については、「無償譲渡や低廉譲渡、無利息貸付の問題が、法22条2項の益金の理論から説明でき、法132条の規定とは何ら関係がないとすると、従来、同族会社の行為計算否認規定を用いて処分していたケースの大部分が、法22条2項に還元され、それに対応して、法34条1項、35条4項、37条5項等の活用によって従来の租税回避行為とされた多くが明



文で否認できることとなる。……そうすると、次に、法132条と法22条2項との関係を考えねばならぬ。それは法22条が所得金額の一般的原則を規定したものであるから、まず22条によりその行為計算が収益概念に包摂されるか否かを検討した後に、その行為計算を前提にする限り収益とは成りえないが、当該法人において、それが異常不合理な経済的な取引が行われ租税回避がなされた場合にのみ、その行為計算の否認を検討する規定が法132条であると解することができる。」として、多くの場合「収入すべき金額」（所法36条1項）や「収益の額」（法22条2項）などの一般規定や各税法の別段の規定により、規定されている概念の解釈と事実認定で、租税の不当減少行為には同族、非同族を問わず対応できるとし、同族会社の行為計算の否認規定の適用の必要性が減ってきていることが指摘されている<sup>(14)</sup>。

ところで、同族会社の行為計算規定が否認ツールとして効果を発揮する点について、東京地裁平成9年4月25日「所得税更正処分取消等請求事件一平和事件」判決（判例時報1625号23頁）では、「同族会社が少数の株主によって支配されているため、その株主等の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことに鑑み、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合にそれを正常な行為や計算に引き直して当該株主等に係る所得税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものである。」と判示し、同族会社と株主等の関係のように管理支配関係によって規律されている場合は、独立当事者間の取引と比較して異なった経済的に不合理な行為が行われるため、正常な取引を行った者との租税負担公平の観点から、当局が適正な所得を算定し得る権限を持つとしている。

この規定の適用に係る要件に関して同じく、「①同族会社等の行為又は計算であること、②これを容認した場合には株主等の所得税の負担を減少させる結果となること、③右所得税の減少は不当と評価されるものであること」という三要素を充足するときは、右同族会社の行為又は計算にかかわらず、税務署長は、正常な行為を前提とした場合の当該株主等に係る所得税の課税標準等又は税額等の計算を行い、これに基づいて更正又は決定を行う」ことが

できると判示し、本規定はあくまでも同族会社の行為計算自体の実体的効力を否定することなく、通常取引で認められる行為計算からの所得の発生を擬制するものであることに注意を要する。なお、当事者間における租税回避の願望なり税負担減少の意図については、内面的効果意思について特に親族間などの特殊関係者間では以心伝心で行われることが多く、税務調査などでその確認をとるのは困難であり、本規定ではこの効果意思に関して有無確認の必要がないことが、実務において否認ツールとして使用する際の最大のメリットとなる。

更に、不当性については、「右のように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に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。また、右不当性の判断は、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、行為又は計算に係る株主等が租税回避等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するものではない。そして、同族会社の行為又は計算が右要件を充足するときは、右行為又は計算は、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る。」と判示している<sup>(15)</sup>。

## 6 移転価格税制による否認ツール

本税制は、国際的な租税回避行為ともいふべき所得移転行為に対する是正措置を目的として立法されたものである。すなわち、法人と国外関連者との間の取引の対価の額が、独立企業間価格と異なることにより、当該法人の所得の金額が減少することとなる場合には、当該法人は、当該取引を独立企業間価格で行ったものとみなして、各事業年度の所得の金額を計算する（独立

企業価格と実際取引価格との差額は、損金の額に算入しない」というのが移転価格税制（Transfer Pricing Taxation。「T/P税制」と略されて使用される。）で、租税特別措置法（以下「措置法」という。）66条の4として規定され昭和61年4月から施行された。

この税制のルーツは米国歳入法典482条であるが、米国の本税制が国内外、個人・法人、支店・P Eを問わず支配管理関係にある関連者間における所得、控除関係の再配分規定としての包括的否認規定の権能を持つのに対し、我が国の税制は、法人間（一部P Eを含む）の海外取引だけが課税対象とされた極めて狭い範囲のものとなっているし、基本的には法人税法37条の寄附金課税の一分野という位置付けである（措置法66条の4の3項）。本税制は、タックス・ヘイブン税制、外税控除、過少資本税制と並ぶ国際課税の否認ツールである。その課税対象は、Under-value 輸出や Over-value 輸入をはじめおよそ恣意的に決められた役務提供の対価、支払い又は受取に係る利息・手数料・賃借料・広告宣伝費・ロイヤリティなど現金授受以外のあらゆる取引であるが、この税制の極めつけは、租税回避を目的とした商品の単位当たり僅かな金額なり利率による差別化値付け（Pricing）を通じた所得の海外移転を否認できる点にある。他方、本税制のもつ問題点としては、①守秘義務との関係で独立企業間価格の立証が困難なこと、②海外からの商品取引資料の提出義務が弱いこと、③特に、米国との関係で我が国では課税の立証責任が当局側にあること、④時効が相互互惠になっていないこと、⑤輸出国企業は泣寝入りし易く、本国での対症的調整による還付が増えること、⑥基本的な独立企業間価格算定三法を使わないで、利用しやすい利益分割法ないしは利益比準法の濫用により課税当局間の分捕り合戦（ユニタリー課税）に陥りやすいことなどが指摘されている。したがって、本税制の実体法もさることながら、その取扱いに係る手続規定の共通化・統一化を図るなどの法整備を行わないと、国別事情を全面的に出した不合理な課税が強行されることにもなりかねない。

本税制が韓国、中国に続きフィリピンなど東南アジア諸国にも導入されよ

うとしている今日、以上の点につきOECDなどの場を通じた課税当局による国際的な討議の充実が必要と思われる<sup>(16)</sup>。

### 第3節 租税回避行為の否認

以上の租税回避行為否認ツールによって真実の法形式に戻して課税するとしても、租税回避行為自体に共通した要素として持つておくべき事柄としては、①取引形式、取引当事者、取引価額、資金決済、資産の動きなどについての異常性（これらを総称して「異常な取引形態」という。）の存在、②企業から何らかの形で経済的価値が社内外に流出入していること、③その結果、税額の減少効果が発生していること、④企業の実行行為者には内面的効果意思（税を軽減しようとする意図ないしは願望）があること、の4つのものがある。これらの租税回避行為の4つの要素をキチンと捕捉しておくことが、実務において課税の検討に入ったときに極めて重要となる。というのは、租税回避という言葉自体は、単に税金をごまかすという意味もあるし、予備秘匿加功行為全般を総称する場合にも使われる。また、連脱犯そのものと同じ意味で用いられることもあるが、租税法が連脱犯要件に関しても「偽りその他不正の行為」と規定して、「仮装・隠ぺい行為」と分けて規定し、また、加算税賦課要件と除斥期間における更正・決定等遡及要件においても、要件的に使い分けていることから、節税から脱税までの間に広くグレーゾーンとしての領域が存在する。この領域を実務的には租税回避領域と位置付けて事案審理を行うのが取扱い上便利であるから、この区分けに沿って、この4つの要素を明白にするため、節税と脱税との場合を例にとってその違いを検討する。

#### 1 脱税と租税回避行為

脱税という言葉は、租税犯則としての査察立件事案から任意調査による重加算税賦課決定事案、過少申告加算税賦課決定事案でも納税環境税制（記帳義務など）が遵守されていない事案、申告はされても納税資金を回避ないしは逃避させている悪質な滞納事案などの案件を総称するものとしてマスコミ

も含めて広く使われているが、実務において「不正計算」事例といわれている意味での脱税とは、意図して行われる「偽りその他不正の行為」による過少申告（虚偽無申告を含む。）か、「仮装・隠ぺい行為」による過少申告（無申告を含む。）の場合をいうから、租税回避行為における①異常な取引形態、②経済的利益の移転、③税額減少効果、④効果意思の4つの要素という観点から脱税をみると、異常な取引形態に関しては、異常云々というより、取引形態自体について仮装・隠ぺいなどの事前秘匿行為が作出加功されて、真実の法形式が隠ぺいされている場合が多い<sup>(17)</sup>。また、効果意思についても、真実の課税標準なり税額を免脱しようとする犯意が存在することが、脱税の要件である。したがって、脱税は租税回避行為のうち、これらの点で異なる範疇となる。

## 2 節税と租税回避行為

節税は、4つの要素のうち、取引形態や経済的利益の移転についても、租税法が予定している要件に従った申告により真実の課税が実現しており、効果意思も租税軽減願望はあるものの不正計算を行う意図までではなく、また、法形式についての外部表示意思との齟齬も基本的にはない。ただ、税額減少効果において税法上用意された選択肢が複数あるため、その最大効果のある課税要件該当性を模索するのが、節税の特徴である。例えば、居住用財産譲渡に係る課税の特例については、①居住用の長期譲渡所得の課税の特例（措置法31条の3）、②居住用財産の譲渡所得の特別控除（措置法35条）、③特定の居住用財産の買換えの場合の課税の特例（措置法36条の6）、④相続等により取得した居住用財産の買換えの場合の長期譲渡所得の課税の特例（措置法36条の6）の4つの規定があり、それぞれ課税・控除要件が異なるので、自己の居住用財産の所有状況に照らしての各条文の比較検討が必要となるが、その狙いとするところはやはり節税効果であろう。したがって、節税の場合は、課税客体との関係で最大限の節税効果を上げうように適用条文の比較検討を行う場合と、特定の適用条文が規定する課税形式が用意している

節税効果を利用するために、実際の要件事実が該当するよう時間をかけて仕向けていく方式とがあるが、いずれにしても、節税と租税回避行為とは要素的に異なる領域のものといえる。

### 3 納税の意思と租税回避行為の内的効果意思

実務的には、納税者の真実の意思を外部から把握することは容易ではない。特に、納税者が何らかの意図するところがある場合には、それが脱税の自白なのか、それとも租税回避行為における内的効果意思なのか判然としない場合がある。

ところで、脱税と節税の間に位置する租税回避行為の4つの要素のうち、異常な取引形態をとりながらも脱税領域には入らない要素の違いは、逋脱要件からみて、①仮装・隠ぺい行為や虚偽申告行為の有無<sup>(18)</sup>と、②その実行行為に係る故意性の有無となる。租税回避行為の場合は、取引形態で採った法形式自体に仮装・隠ぺいなどの虚偽性はなく、いずれも法形式自体は真実の形式であるから、後は意思次第ということになる。また逋脱犯に係る制限説によれば、犯罪の予備行為としての事前秘匿行為は、逋脱犯の構成要件自体ではなく、逋脱犯の構成要件である過少申告と犯意のうち、過少申告は表示行為で納期限において既遂になるが、その犯意の立証は事前秘匿行為との関係で立証しないとなかなか犯意は明確にはならない。単純無申告罪（所法241条）と虚偽無申告罪の違いを実務的に立証しようとする、何らかの構成要件の状況たる事前秘匿行為の違いを絡めて説明しないと両者は区別できない<sup>(19)</sup>。

納税に係る意思は、租税軽減願望から軽減への意図、更には免脱の意図から犯意まで幅広く、詰まるところ表見行為の作出状況との関係でその程度を推し測る以外に方法はない。即ち、租税回避行為の表見行為自体には、仮装隠ぺい性はないので、真実の法形式を迂遠させた意思を把握することには困難を伴うが、租税回避行為領域からは、逋脱犯の犯意は捨象されるから、結局のところ、租税回避行為領域においては「納税に関する意思」は直接は重

要件を持たないということになる。

他方、租税回避行為におけるもう一方の意思として、内面的効果意思がある。真実の法形式では課税になるので、表見的法形式を作出して租税負担の回避を図ろうとする内面的効果意思は、その単独虚偽表示性や通謀虚偽表示性が明らかとなって初めて表見的法形式が無効になるので、納税者はこの内面的効果意思をできるだけ隠ぺいしようとする。これに対して当局は、この虚偽表示性を明らかにして、真実の法形式に対し課税しようとするので、この内面的効果意思の把握が課税に重要な要素となる。「共謀性」における相互の意思の疎通状況を証拠で明らかにしていくことは、租税回避行為の対象が広範囲であればあるほど実務的には大変な作業であるが、この点を明らかにできるかどうか为正に重要なポイントとなる。

〔注〕

- (1) 金子宏、前掲『租税法』118頁では、租税回避行為について、「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を、租税回避（Tax Avoidance, Steuerumgehung）という。」と定義している。
- (2) 大阪高裁昭39年9月24日判決（行集15巻9号1717頁）では、政府の行政指導によって設立された証券金融会社が、自社の増資に際して株主である証券会社に無利息で資金を融資したため認定利息課税された件につき、「私法上許された法形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することが企画されている場合には本来の実情に適合すべき法形式に引直してその結果に基づいて課税しうることも認められなければならない。」とし、濫用による否認を明らかにしている。しかし、判示事項としては、「租税法律主義のもとにおいて、右認定は不当に私的自治を侵すものであってはならない。」として、本件無利息貸付は当時不況に悩む証券業者に行政指導により推奨せられ、右証券業者の営業を助長せんとしてなされたものであって、無利息形式をとることにより租税負担を不当に回避することが企画されたものであるとはいえないとしたが、今日では、法的手当てがあればともかく、産業行政目的によって課税を忌避させるには、所詮無理があるのではないか。
- (3) 最高裁小法廷判決、昭和37年6月29日裁判所時報359号1頁
- (4) 金子宏、前掲『租税法』156頁。例えば、タックス・ヘイブン税制が創設される

以前の関連会社による海外留保所得の課税は、親会社の管理支配状況の程度という意味での実質主義により行われていた。

- (5) 所法12条（実質所得者課税の原則）、法法11条（同）、消法13条（資産の譲渡等を行った者の実質判定）、地法24条の2（収益の帰属する者が名義人である場合における道府県民税の納税義務者）などに実質課税規定がある。なお、文理上は実質帰属者（所得者）主義の形で規定されているが、実務的に「実質で判断する」というときは、誰によって管理支配されているかという観点から認定する場合が多い。
- (6) 大阪地裁昭和33年7月12日判決、行集9巻7号1381頁、税務訴訟資料26号713頁。
- (7) 先掲・神戸地裁昭和45年7月7日判決、訟務月報16巻12号1513頁、税務訴訟資料60号13頁。
- (8) 金子宏、先掲『租税法』114頁では、「借用概念は他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが、租税法律主義に合致している。……判例も利益配当、匿名組合契約、不動産、不動産の取得、所有者、配偶者、法人の解散、住所、人格のない社団等の借用概念について、本来の法分野におけると同じ意義に解して概念の統一的理解の立場をとっている。」とする。

なお、徴収実務関係でも次のように借用概念の相対化（相対性を認める立場）には、消極のようである。

- ① 浅田久治郎「国税徴収法第34条の清算人等の第二次納税義務における借用概念の解釈」（国税速報2919号）では、裁判例を基に徴法34条の「残余財産」「分配」「解散」について分析している。
- ② 西澤 博「第二次納税義務制度における私法の借用概念」（国税速報2670号）では、「第二次納税義務は租税実体法的な色彩を帯びてはいるが、同じ租税実体法の課税法規とは異なり、制度全体が民事法に基礎を置き、しかも所得の把握におけるような経済的観察方法は要求されないため、借用概念の相対性は認めない」としている。
- ③ 岩崎雅彦「第二次納税義務における私法の借用概念」（税務弘報17巻10号82頁）では、「租税実体法、とりわけその代表的な所得税法及び法人税法は、所得の把握が中心的課題とされ、そのために、「経済的観察法」がとられている。したがって、租税実体法の解釈に当たっては、「租税法の経済的意義」が考慮されねばならないといわれるゆえんである。これに対して租税手続法は、その典型的なものとしての徴収法の諸規定は、その基礎を民事法においている。このように、租税実体法は、行為の経済的な意義が重視され、これに対し租税手続額は、行為の法律的な意義が問題とされる。徴収法第36条（実質課税額等の第二次納税義務）または第37条（共同的な事業者の第二次納税義務）に規定する第二次納税義務の制度は、その意味においては、両者の調整弁の役割を果たしているということが出来る。そうであるならば、租税手続法における借用概念に対しては、概念の相対性を認めることなく、私法におけると同義に解釈するのが妥当」として



いる。

- ④ 借用概念の相対性を認めない判例として、最高裁昭35・10・7判決（民集14巻12号2420号）、最高裁昭36・10・27判決（民集15巻9号2357号）等。
- (9) 松沢智「私法上の取引と租税回避行為—法的所得概念の確立—」（『租税法研究』第6号55頁）では、租税回避行為と否認する根拠として、所得概念を経済的観察法でとらえる「経済的基準説」に対し、「法的基準説」を対峙させ、「従来の”認定”と称して課税していた実態が、実は殆んど租税回避行為防止のための不当に増幅された法132条の運用に過ぎなかったことが明らかとなった。そこで、無償譲渡や低廉譲渡、無利息貸付の問題が、法22条2項の益金の理論から説明でき、法132条の規定とは何等関係がないとすると、従来、同族会社の行為計算否認規定を用いて処分していたケースの大部分が、法22条2項に還元（包摂）され、それに対応して、法34条1項、35条4項、36条、37条5項等の活用によって従来の租税回避行為とされた多くが明文で否認できることになる。」とする。

ところで、税務否認する場合の実務は、調査の結果として把握した諸事実を帰納法的に審理して、適用条文を検索する過程であって、課税要件における用語のここでのいう「還元（包摂）」に係る許容範囲の確認作業であるから、用語の文理・条理・類推・拡大解釈の検討の過程でもある。その意味で「還元（包摂）」措置が合理的に説明できれば、ここでのいう「概念相対化ツール」として機能し得るのである。

- (10) 第二次納税義務制度における借用概念としては以下のようなものがある。（前掲・西澤博論文参照）
- ① 無限責任社員関係（徴法33条）合名会社、合資会社、無限責任社員
  - ② 清算人等関係（徴法34条）解散、残余財産、分配又は引渡し、清算人
  - ③ 同族会社関係（徴法35条）株主、社員、株式、出資、株券、定款
  - ④ 共同的な事業者関係（徴法37条）配偶者、親族、株主、社員、
  - ⑤ 事業を譲り受けた特殊関係者関係（徴法38条）法人
  - ⑥ 無償又は著しい低額の譲受人関係（徴法39条）親族、債務の免除

例えば、「徴法34条で明定されているため「残余財産」は、「積極財産」と同義であるし、第二次納税義務の追及時までに法律上の解散があれば、解散前の「分配」も権利者に対する財産処分という意味では、解散後だけの分配に特定することはない。また、「解散」も法律上の解散の効果の生じたときと解すべきである」（前掲・浅田論文3頁）として、その意味内容において、いずれも国税徴収の趣旨・目的から私法上の通常の意味とは異なることになる点が、借用概念の相対性を認める（相対化）議論である。

- (11) 東京地裁昭和47年8月2日判決（税務訴訟資料68号1003頁）、東京地裁昭和48年3月26日判決（税務訴訟資料72号411頁）
- (12) 村井 正「濫用型・法人格否認の法理の租税法域への適用とその意義」税理40巻15号
- (13) 旧法人税基通355においては、次の11項目の行為計算の否認類型を掲げていた。

- 1 過大出資をした場合、2 社員の所有資産の高価買入、3 低価譲渡をなした場合、4 個人的地位に基づく寄附金を支払った場合、5 無収益資産を譲り受けた場合、6 過大給与を支給した場合、7 業務に従事していない社員に対して給与を支給した場合、8 利益贈与をなした場合、9 高額賃借料をもって賃借している場合、10 不良債権の肩代りをなした場合、11債務を無償で引受けた場合。
- (14) 前掲・松沢智「私法上の取引と租税回避行為—法的所得概念の確立—」。なお、「経済的基準説」と「法的基準説」の詳細については、松沢智『租税実体法』。
- (15) 東京地裁平成9年4月25日「所得税更正処分取消等請求事件—平和事件」判決（判例時報1625号）に関する税理、40巻9号。
- なお、本判決では、「独立当事者間」という移転価格税制（措置法66条の4）における「独立企業間価格」「独立価格比準法」などで用いられている「独立」という概念を使用して判示しているが、「独立」という言葉の概念は私法概念にもない新しいもので注目される。
- (16) 徳永匡子「移転価格税制の成立と限界」税大論叢26号381頁
- 本稿では、移転価格税制の課税標準計算原則である「独立企業の原則」に基づく第三者取引価格の枠内での基本3法の適用事例が減少するなかで、第4の方法として大別するとP S法と利益比準法が用意され、その適用事例が増加しているとし、第三者取引の把握が困難になっている現状からみると、OECDのガイドラインによる基本3法の柔軟適用路線にも疑問を呈し、第4の方法の具体的な検討が必要としている。実務面でも第三者取引の把握やその立証には困難を伴い、傾向として「Unitary approach」に回帰するとしたら、源泉地国課税主義にも影響がでてくる問題となる。
- (17) 租税回避行為により作出された法形式は、内面的効果意思とは異なるが、それ自体は私法上適法、有効な法形式である。また、個々の事実関係を合目的につなぎ合わせてはいるが、事実関係自体は実際にあったという意味で真実でもある。これに対し脱税は、真実が隠べいされて仮装された状態で現出するから、その意味で租税回避行為とは異なる。また、犯意は租税犯則の有責要件であり、民事法的意思主義における効果意思とは異なるが、効果意思の動機付けとでもいうべき税額軽減願望という点では共通している。
- (18) 「仮装隠べい行為」は重加賦課要件（通法63条）であって、逃脱犯構成要件（所法248条など）、課税除斥期間要件（通法70条）及び徴収権消滅要件（通法73条）である「偽りその他不正の行為」とは異なるので、文理解釈的には重加なき7年間遡及更正ということもあり得る。が、実務的には両者は表裏の関係にあって等しく重加事案ないしは不正計算事案と呼ばれる。
- (19) 犯則調査のポイントは、まず、タマリの把握から入り、実行行為者の特定、立証方式の主流であるB/S立証では、事前秘匿工作与タマリの関連の因果関係の把握などが中心になるから、事前秘匿行為の分析が調査の中心とならざるをえない。したがって、単純不申告と虚偽不申告との違いや通常の過少申告といわゆる「殊更の

申告」(最高三小、昭48・3・20判決。刑27卷2号138頁、最高三小、平6・11・22判決。税資206号346頁など)との違いに関しては実務面では把握が難しい。しかし、制限説では、「租税を免れる意図をもって税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるような偽計その他の工作を行うこと」(東京高裁、昭41・2・1・8判決。税資51号642頁)という実行行為に事前秘匿行為が入らない一方で、共犯では、構成要件の状況(先掲東京高裁、昭41・2・18判決。)として、事前秘匿工作を評価している。ますます複雑、巧妙化する租税犯則における事前秘匿工作の位置付けは、今後、立件との関係で重要性を増すのではないか。

### 第3章 租税回避行為に係る個別事案の検討

昭和63年度の税法改正までは株式のキャピタルゲインに係る所得は原則非課税であったうえに、折からのバブル景気による地価上昇のため、法人の過半数以上の株式を取得して、その法人の所有する大規模な土地を実質的に支配する方式が用いられたが、この方式によれば「合併等による清算や土地の売却等による譲渡益の発生による税負担が現実化しない限り、これらの負担を見込んで相当程度減額された比較的低廉な資金により、その資産の支配権を獲得することができるという利点があり、経済的合理性を有する<sup>脚</sup>」こととなる。

つまり、この場合のポイントは、株式の譲受人側において、保有土地を利用して土地保有法人に事業を継続させ、土地のキャピタルゲインを決して実現させないことである。というのは、純資産価額（時価ベース）での株式取得後に保有土地を売却すると、売却益に対して51%（ただし、平成9年度以前）の法人税等相当額の税金が課税されるため、経済的実質からみると株式取得資金の半分が社外流出したことになるからである。したがって、保有土地に係る譲渡益に対する法人税等相当額を、予め株式の譲渡価額に値込んだ（Mark-Up）ところで値決めできるかがポイントとなる。

以下で検討する事例は、株式譲渡という法形式を利用して法人解散前において残余財産の実質的分配を行って清算所得課税を免れた事例であり、保有土地のキャピタルゲイン課税に係る租税回避行為が争点になったものである。

#### 第1節 個別事案の概要—「取引の概要」（233頁）参照

昭和34年甲社は、青果物の輸出入、加工、委託販売等を目的として設立され、昭和48年までに資本金1億200万円、発行済株式総数は20万4千株、株主総数は約2300人となり、その事業用不動産として38千平方メートルの土地（以下「本件土地」という。）を所有し、市場業務を営んでいたが、昭和54年5月頃、別地に青果市場が新設されたのに伴い、甲社は市場業務を停止し休眠会社となった。本件土地は、同社の役員（代表者X、以下、昭和57年11月30日の役

員交代の前の役員20人を「旧役員」と総称する。)及び株主らにとって中心的事業である市場業務を停止した後の甲社の唯一最大の資産と位置付けられ、本件土地をどのように処理するかが旧役員らにとって大きな課題となった。

その後昭和57年の夏にかけて、甲社は、旧役員で構成する株式譲渡世話人会(以下「世話人会」という。この会は実質的に甲社の取締役会メンバーと同じで、Xはじめ4人が「代表世話人」として取り仕切った。)を組織し、本件土地の処分につき、①跡地活用を図る営業継続方式、②甲社の全株式を譲渡する株式譲渡方式、③本件土地を売却した後解散し、その清算手続の中でこの売買代金を株主に分配する土地売却方式、のそれぞれにつき検討したところ、清算所得課税を回避してしかも当時非課税であった株式譲渡方式によるのが最適との結論に達した。また、株式の譲渡価格も本件土地の含み益などを勘案したところで1株6,100円であれば株主全員の同意が取り付けられる、ということで全体としての話がまとまった。そして、それからの動きは早く、一部の株主間では譲渡先未定のまま株の取りまとめ作業が始まったため、旧役員とりわけ代表世話人は、本件株式の譲渡先を見つけることが喫緊の課題となった。

他方、LPG販売業を営む乙社は、本件土地を取得・転売することを企画して競売屋丙社(代表者Y1、Y1の義兄Yと併せて「Yグループ」という。)と結託し、まず、丙社は、旧役員に対し「株を買って土地を売る」ことを申し出て、株式(実質的には本件土地)の譲渡先を探しあぐねていた旧役員の了解を得た。そこで、乙社は昭和57年11月8日に資金7.5億円を丙社に貸与し、丙社はこれに自己資金5億円を加えた合計12.5億円をYに貸与して、これを受け取ったYは、世話人会を通じて発行株式のほぼ全部(94.4%)を買い集めさせ、同月30日には甲社の株主名簿をY外13人に名義書換(以下、書換え前の2,300人の株主を「旧株主」という。)を了するとともに、提供資金の見返りとして同株式をY1から乙社に寄託した。また、同日の甲社の臨時株主総会において、旧役員の全員の辞任及びYを代表者とする5名の役員(以下「新役員」という。)が選任され、本件土地の登記済権利証などが引き継がれた。

昭和57年12月22日には、甲社の臨時株主総会が開かれ、解散及び清算人の決

議がなされYが清算人に就任し、本件土地の登記関係書類が乙社に交付され、乙社は同月27日に本件土地に抵当権の設定を了した。昭和58年1月25日には清算法人甲社（代表清算人Y）を売主、乙社を買主、売買代金17億円（後に5千万円追加され合計17.5億円）とする本件土地売買契約書が締結されたが、その代金は、乙社のY<sub>1</sub>に対する貸付金10億円（昭和57年11月8日付の7.5億円にその後の同年12月3日に5千万円追加貸与し、更に、同月22日に甲社に2億円追加貸与）を相殺し、残り7億円を追加支払い（昭和58年1月26日5億円、同年2月22日2億円、更に5千万円を同年10月29日に追加払いしたため譲渡代金は合計17.5億円となる）したが、この7億円のうち5億円は丙社代表のY<sub>1</sub>口座に直接支払ったため、甲社が乙社から直接受領した現金は、17.5億円のうち、昭和57年12月22日の2億円、昭和58年2月22日の2億円、同年10月29日の5千万円の合計4.5億円であった。したがって、甲社は残りの13億円のうちY<sub>1</sub>に直接支払われた5億円を除いた8億円につき、後に、乙社宛に不当利得返還請求訴訟を提起した。なお、本件土地は、乙社取得後の同年8月と12月に3回に分けて合計26億円で転売され、更に、4か月後に再転売されて現在の所有者であるH市土地開発公社に移転した。

甲社（事業年度は暦年）の経理関係については、昭和57年12月22日に解散した後、Y清算人の名義で、昭和57年1月1日から同年12月22日までの事業年度の確定申告書（17百万円の赤字申告）と同年12月23日から同月31日までの事業年度の清算予納申告書（零申告）が昭和58年2月28日に提出された。更に、昭和58年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下「昭和58年12月期」という。）については、本件土地の乙社への譲渡から1年半後の昭和59年7月17日に、Y清算人の名義で提出されたが、Yはその3週間前の同年6月29日に死亡している。その本件土地譲渡日を含む同事業年度については、土地の譲渡益16億1,549万円の益金に対して、自己株式の評価損12億2,440万円ほか譲渡費用の損金を計上し、それと相殺して、所得金額を零とし、期末清算貸借対照表は、1億200万円の資本金他とこれに対応する未処理損失金だけからなるところの清算確定申告書が提出された。

## 第2節 本件課税措置と訴訟

以上のような甲社の行為及び清算申告に対しH税務署長は、世話人会が株主に支払った株式譲渡代金は、本件土地の譲渡代金を引き当てとして甲社が支払ったもので、一連の行為は法人税法92条に規定する清算所得課税に係る租税回避行為であると判断（本件課税スタンスを「残余財産分配説」という。）し、法人税決定処分を行った。更に、当該金員は、甲社が対外的な債務の支払いを完了し株主に交付したものであるとして、甲社に対しみなし配当に係る源泉徴収の告知処分を行った。具体的には、解散した翌日である昭和57年12月23日（残余財産の一分配に係る清算所得）と昭和58年11月1日（残余財産の確定に係る清算所得）を清算所得対象事業年度と認定して、法人税本税・加算税合計4億58百万円の決定処分等と、源泉所得税本税・加算税合計1億6百万円の納税告知処分等を行った。これらの処分に対し甲社は、これらの課税処分（法人税と源泉所得税の課税処分と、両課税処分を合わせて「本件課税処分」という。）について争わず、昭和62年6月24日に確定した。なお、この国税債権については、時効中断のために国により提訴された租税債権存在確認請求事件（静岡地裁浜松支部平成4年2月27日判決）により、残余財産分配に係る清算所得課税として、国に租税債権が存在することが確認されている。

更に、課税庁はみなし配当に係る源泉所得税の納税告知処分を行った後、甲社の残余財産の分配を受けたと認定した旧株主全員のうち、みなし配当所得を加算したところで、新たに納税額を有することとなる者（22名）に対して、所得税法25条1項3号の規定により、昭和61年2月28日に配当所得に係る更正処分を行った。このうち、7名が昭和63年4月10日に所得税更正処分の取消しを求めて提訴した。

この取消訴訟の判決が、平成7年7月13日に出されたが、本件株式譲渡行為を租税回避行為と評価することはできないとして、更正処分の取消しを判決して国側全面敗訴となった。これに対し、国側は正しい事実認定を求めるとともに、本件が悪質な租税回避行為と認められる事件であり、確定させた場合には

税務行政上重大な支障が生ずることが予想され、更に、判決により今後の税務行政の指針を得る必要があるとして控訴したところ、本件徴収処分に係る訴訟審理が先行していた名古屋高裁において、平成9年3月19日に第二次納税義務の告知処分取消請求控訴事件判決言い渡しがあり、国側全面敗訴となって本件に係る徴収事件が敗訴確定してしまった。その後、同年5月19日に裁判所より本控訴取り下げの打診があり、本件租税回避行為の核心である旧役員、Yグループ及び乙社との共謀性を補強する新たな証拠も収集困難なことなどが考慮されたのか、結局控訴は取り下げられ、本件一審判決が国側敗訴で確定した。

### 第3節 本件徴収措置と訴訟

甲社の一連の行為を清算所得課税に対する租税回避行為であるとする課税処分は確定したが、甲社の納税資金欠如のため滞納となった。これを受けて徴収サイドでは、甲社が土地譲渡代金の全額を旧株主などに分配したため無財産になり、しかも何らの保全措置も採られていなかったため、旧役員に対し実質的（解散前）に旧株主に対して残余財産の分配を行った者（実質清算人）として認定して昭和62年9月29日に、また、登記簿上の清算人2名に対しては昭和62年10月13日に、徴収法34条（清算人等の第二次納税義務）に基づく第二次納税義務告知処分を行うとともに、関係者の財産差押えを行った。これに対し、旧役員20名から昭和63年7月26日に第二次納税義務告知処分の取消しを求める訴訟が名古屋地裁に提起された。また、2名の清算人のうちYは、昭和59年6月29日に死亡し、しかもその相続人全員が相続放棄を行ったので第二次納税義務告知処分を取り消した。

同訴訟に係る平成6年12月16日の判決は、残余財産の分配に関する株式買集め資金は、「本件土地売却代金の前払金ではなく、また、甲社に対して支払われた金員でもないから……それをもって甲社の財産ということはできない。したがって、右購入代金により株式譲渡代金の支払いを受けたことをもって甲社の残余財産の分配を受けたとすることはできず、また、本件斡旋行為をもって甲社の残余財産の分配行為に当たるといえることはできない」として、実質清算



人の判断を行うことなく、旧役員に対する第二次納税義務の存在を否定したため、当局全面敗訴となった。

国側はこれを不服として平成6年12月26日に控訴したが、平成9年3月19日の控訴審判決でも、「旧役員において、Yらが本件土地売却後に本件課税回避処理を行うことにつき、Yグループ及び乙社と共謀したとか、旧役員においてYらに対し指示したことを認めるには十分ではなく、……、旧役員において、Yらが行う本件課税回避処理の具体的内容を認識していたことを認めるに足りる証拠もない」として、株式譲渡代金の分配行為が、徴収法34条に規定する残余財産の分配には当たらないと判示し、一審に続き国側全面敗訴となった。なお、本件については国側は上告を断念したので、控訴審判決は確定し、本件課税処分に係る徴収処分は全面的に取り消されることとなった。また、徴収事件の確定により、東京高裁で審理継属中であったみなし配当所得課税処分取消訴訟も、結局のところ取り下げになったことは先掲のとおりである。

昭和57年11月8日以降の甲社株式買集めから始まり、昭和58年1月25日の甲社保有土地譲渡によりほぼ完了した株式譲渡に化体した残余財産の分配に対する租税回避行為に係る本件課税・徴収処理（以下「本事案」という。）については、旧役員は残余財産に関する分配行為を行っていないという判断が訴訟により確定し、平成9年秋に当局全面敗訴という形で終結したのである。

## 〔注〕

静岡地裁平成7年7月13日判決、「所得税更正処分取消請求事件」。なお、本事案に関する訴訟は次のとおり。

- ① 静岡地裁浜松支部平成4年2月27日判決、国側勝訴  
「租税債権存在確認請求事件」平成2年（ワ）第370号事件（未登載）—租税債権の時効中断のために、国が甲社に対し起こしたもの。
- ② 静岡地裁平成8年8月20日判決、甲社敗訴  
「不当利得返還請求事件」平成4年（ワ）第66号事件（未登載）—土地譲渡代金8億円の返還を求めて、甲社が乙社に対し起こしたもの。
- ③ 名古屋地裁平成6年12月16日判決、国側敗訴、控訴  
「第二次納税義務の告知処分取消請求事件」（未登載）—旧役員に対する徴収

法34条による第二次納税義務告知処分の取消請求。

- ④ 名古屋高裁平成9年3月19日判決、国側敗訴、確定  
「第二次納税義務の告知処分取消請求控訴事件」（未登載）
- ⑤ 静岡地裁平成7年7月13日判決、控訴  
「所得税更正処分取消請求事件」昭和63年（行ウ）第98号事件（税務訴訟資料213号20頁）－残余財産の分配課税によりみなし配当課税を行った結果、株主のうち配当所得の更正処分を受けた者が起こした取消訴訟。
- ⑥ 東京高裁平成7年7月25日同控訴、平成7年（行コ）第98号事件。  
④の第二次納税義務訴訟が国側敗訴で確定したこともあって、平成9年7月22日同控訴を取り下げた結果、一審が確定した。これにより、本事案に係る賦課・徴収処分の基本的課税スキームである残余財産分配説は国側全面敗訴で確定した。



## 第4章 本件課税関係の分析

本件課税関係の争点は、旧株主らが「株式の譲渡」をして本件土地の「譲渡代金」を取得したのか、つまり、旧株主は株式を譲渡することによって本件土地譲渡益の配分を受けたのか、即ち、旧役員が本件土地の譲渡代金の前払金ないしは内金を使って株式の買集めを行ったのか、ないしは株式の譲渡は残余財産分配の先行行為か、つまり甲社は実質的に解散による残余財産の分配を行ったのか、という点につきる。そこでまず、本件課税処理において残余財産分配説が形成されるに至ったポイントと課税方式について検討する。

### 第1節 残余財産の分配と課税措置

法人税法92条（解散の場合の清算所得に対する法人税の課税標準）は、「内国法人である普通法人又は協同組合等が解散をした場合における清算所得に対する法人税の課税標準は、解散による清算所得の金額とする。」と規定している。この清算所得の金額とは、法人が解散してその資産を処分し債権を取り立て、又は債務を弁済し、残余財産を分配する場合には、その残余財産の価額が法人の資本等の金額と利益積立金額等との合計額を超える場合のその超える金額（法93条）をいうから、そのベースになるのは残余財産である。この残余財産とは、解散した法人がその有する債務を完済した後に残った積極財産で株主に対する分配（又は引渡し）の対象となるべきものをいうが（商法124、131条等）、徴収関係の第二次納税義務の成立要件にいう残余財産とは、租税債務を完済することなく、法人の財産を分配した場合におけるその積極財産をいう（東京地裁昭和47年9月18日判決、訟務月報18巻12号1908頁）ので、一般私法上の残余財産の意義とは若干異なる<sup>(1)</sup>。

また、残余財産の分配とは、法人の清算において残余財産を社員、株主、組合員又は会員にその出資額に応じて処分することであり、実質的に分配を受けたと同様の効果を生ぜしめているような場合、例えば、法人が株主に対し債権を有しているときの債務免除行為も残余財産の分配に当たる<sup>(2)</sup>。

更に、残余財産の確定に関しては、「清算中の法人において株主に分配すべき財産価額が確定したとき、即ち、未換価の換価処分若しくは株主への現物分配・債務の弁済・債権の取立完了がなされたときをいうと解すべきである。」（前橋地裁昭和58年3月24日判決、行集34巻3号473頁）とされている。ところで、清算所得の課税対象は、清算手続のなかで行われる法人資産の回収、換価、弁済などによって実現するキャピタルゲインや債務免除益などの含み益と清算中に発生した新たな所得からなるもので、貸借対照表のうちの利益積立金相当額を除く純資産価額部分である。この純資産価額部分のうち主として問題になるのが本件土地のような大規模な長期保有の固定資産に係る含み損とでもいうべき法人税相当額で、地方税を合わせた清算所得に係る税率は約51%（平成9年度以前）になる。

この清算分配金に対する法人税課税のほかに、所得税法25条1項3号ではみなし配当課税措置が規定されており、上記の法人に留保されている利益積立金相当額が分配された時に配当とみなすための課税措置となる。解散等によって金銭等が交付され、その価額が旧株の帳簿価額を超える場合においてその超えるうちに解散法人等の利益積立金相当額部分があるときは、商法上の利益の配当、剰余金の分配の手続によって行われたものではないが、その経済的効果が利益の配当と何ら異なることがないので、個人がこれを受領した場合には、これを配当とみなして通常受取配当と同様の配当所得課税が行われるし、法人における支払い段階では20%の源泉徴収も行われることとなる。

## 第2節 本事案の清算形態の特殊性

法人税法92条は、解散の場合の清算所得に対する法人税の課税標準を、「解散による清算所得の金額」と規定し、所得税法25条1項3号は、配当等の額とみなす金額として、「当該法人の解散により残余財産の分配として交付される金額その他の資産」と規定しており、清算所得課税のためには、①法人の解散及び②残余財産の分配の2つの要件が重要なポイントとなるが、本件場合は通常解散・分配と異なり、解散前に内金による「株式の譲渡」という形で残

余財産の一部分配が先行し、解散後に本件土地を譲渡して内金を返済したため、このような行為が、上記の①及び②の2つの要件に該当するかどうかについて検討する。

## 1 法人の解散の日について

- (1) 甲社は、昭和57年12月22日に開催した臨時株主総会で解散を決議しており、このことは商業法人登記簿に記載されている日及び会社に備え付けられた総会議事録で明らかであるため、同日を解散の日としたことに違法はない<sup>(3)</sup>。

なお、株主総会における解散決議のみである点に関しては、先掲（東京地裁昭和47年9月18日判決）判決でも、「臨時総会において解散を決議したことは、当事者間に争いが無い。……その後清算人になる人がいなかったことなどの理由により、清算手続が進められず、未だに解散登記もなされていないことが認められる。しかしながら、国税徴収法34条にいう「法人が解散した場合」とは、法人につき法令または定款に定める解散事由が発生した場合を指し、解散の登記の有無は問わないものとすべきことは、法人が実質上解散しながら、ただ形式的な登記手続を怠ることによって納税義務を免れうることの不合理を考えれば、疑いの余地はない。」と判示している。

- (2) 残余財産分配説においては、解散の日は先行する「株式の譲渡」とその資金を工面する後行の「土地の譲渡」とのいわば交差点であり、この日以降は会社財産の散逸が本格的に行われるし、旧役員も表面には出なくなるから、その決定の経緯、解散決議当日の株主総会への参加者、実質的に取り仕切った者などについて、質問てん末書を取っておくことが重要である。その理由は、真実の法形式である残余財産分配が、表見的法形式として2つの先行行為と後行行為の法形式に分断されて、その接続点が解散決議を行った臨時株主総会であり、その運営内容は両行為にとって最大限注目すべき事柄となるからである。

## 2 残余財産の分配について

本件事案の特異性は、昭和57年12月22日の会社解散後の清算手続において、株主への残余財産の分配行為が表見的には見当たらないということである。したがって、実質的にそれに相当するものがあるかどうかにつき、株主としての法的地位の問題はさて置くとして、その分配の帰属という面のみについて検討する。

### (1) 解散後の残余財産分配

残余財産は、通常は会社解散後に分配されるものであるから、その点をまず解散後についてみると、17億5千万円の土地譲渡代金に関する配分に相当するものとして考えられるものとしては、解散後の昭和58年1月25日の土地譲渡における譲渡代金10億円の相殺、同月26日の丙社に対する5億円の支払いで、残り2億5千万円は結果としては、解散前の株式買集めの内金に充当されているので、10億円と5億円の配分について検討する。

#### ① 10億円の分配性について

残余財産の分配には先掲のように、債務の引受、相殺、第三者への弁済などによる経済的利益の供与も含まれるが、本事案の相殺は、乙社が甲社（2億円）と丙社（8億円）に対する合計10億円の金銭債権を自働債権として、甲社に対する土地譲渡代金の受働債権と相殺（実体は差引計算）したものであり、それまでに甲社が丙社に対し債務を負っていないとすると、この相殺によって丙社は甲社から8億円の利益を受けたことになるが、これは見方を変えれば甲社が8億円について丙社の債務引受を行ったともとれる。したがって、本件相殺は、甲社の株式買集め後の新株主としての丙社への残余財産の分配行為とも解釈できるのであるし、乙社と丙社との共謀性が明らかとなって、10億円の金銭債権のうち8億円は甲社が債務引受をすべき理由がないということになれば、甲社に対する相殺は8億円につき無効で、乙社は甲社に8億円の不当利得の返還義務が生じることになる。

#### ② 5億円の支払いについて

丙社に対する5億円の支払いは、乙社から直接丙社口座に振り込まれており、甲社の頭越しに支払われている。この5億円については、株式の買集め行為と関係ないということになれば、丙社が受領する法律的理由はないので、丙社の不当利得となるか若しくは、株式買集め後の新株主として丙社が認定できれば、丙社への分配行為となる。

## (2) 解散前の残余財産分配

次に残余財産の分配について、解散前ではあっても経済的実質からみてそれと同一視できる行為があったかどうか検討するが、その前に解散前の分配という点につき判例の検討をする。

### ① 東京地裁昭和47年9月18日判決（先掲）

法人は解散後に清算手続に入り、清算人が現務を終了させ、債権の取立てや債務の弁済を行って残余財産を確定させるので、解散前においては残余財産という概念が成立しない（商法124条）。しかし、課税上は、解散前であっても近い将来の清算を見込んで株主に金銭その他経済的利益を配分し、株主も真意ではそれが分配である旨の期待を持っているときは、配分の名目がなんであれその経済的実質を捉えて、残余財産の事前分配であり、そのための仮払金であると判断せざるを得ない場合があり得る。この点について、先掲の東京地裁判決において国側は、「国税徴収法34条の第二次納税義務の成立要件としての残余財産とは、納付すべき国税を納付しないで法人の財産を分配または引き渡した場合における積極財産を指称するのであるから、組合が解散を予定して唯一の組合財産を売却し、解散前にその売却代金を組合員にその持分に応じて分配したうえ、解散したような場合、右売却代金の分配は、残余財産の分配と解すべきところ」と主張し、判決でも、「右同条に定める「残余財産」とは、一般的な用法のように、法人解散の場合の現務終了、債権の取立ておよび債務の弁済をした後に残った積極財産をいうものではなく、規定の趣旨に鑑み、法人が、納付すべき国税を完納することなく、その有する財産の分配等をした場合における当該積極財産をいうものと



解すべきである。本件において、前記認定のとおり、A組合は、昭和39年5月17日の総会の決議に基づき解散を予定しながら、その解散前に法人税を完納することなく、同年7月31日唯一の財産である本件土地を売却し、同年9月23日ころ総会において解散の決議をしたのであるから、原告らに対する右代金の分配は、解散決議前にされたものであるけれども、A組合の解散に伴う「残余財産の分配」の性質を有するものということができる。」と判示した。

② 福岡地裁平成5年3月26日判決（「税と経営」1161号16頁）

この判決は、本事案の課税処理後のものであるから、本事案課税審理時に直接参考にはならなかったが、その後の賦課・徴収処分に係る取消訴訟において、国側主張の補強材料として使われた。本判決は、休業後に唯一の事業用財産を売却した後、解散決議を行った原告に、徴収法34条の第二次納税義務告知を行ったところ、その取消しを求めて裁判になったものであるが、特に、原告が土地売却後でも事業の継続を主張すれば実質的に清算処理に入ったという疑いを防げるとした点に関しては、「右売却後その解散決議に至るまで、その事業を再開することはなく、また、定款の事業目的を変更したり、新たに事業用財産を取得したり、従業員を募集したりすることもなかった」として事業再開の意思を否定したうえで、土地売却代金を交付した時点において解散を予定していたと認定した。更に、残余財産の分配については、「本件土地及び本件建物は、訴外会社の唯一の事業用財産であったというのであるから、本件土地及び建物の売却は、解散の前提としての清算として行われたものであり、右売却代金から仲介手数料等及び同社に原告に対する債務を清算した残金である2,900万円を原告に交付した行為は、外に特段の反証のない限り、国税徴収法34条にいう残余財産の分配に当たるといふべきである。」と判示した。

このように解散前の分配であっても、事業が休業状態にあって、継続したり再開する真意がないなかで、事業用資産の売却及び名目のいかん

を問わずその金銭の交付があれば、交付時点までに解散を認定して実質的に残余財産の分配があったとみなして、徴収法34条の追求ができる場合があるというのが判例の立場である。これは、商法の借用概念である「残余財産」に関し、租税法的に実質主義の立場から、その概念規定を拡大解釈したことになる。

ところで、本事実を実務的にみると、株式化体派の旧役員と土地取得派であるYグループとの交渉が昭和57年11月8日には成立しているので、課税の調査時点において事業廃止、解散予定、土地の売却、全株式の取得などに関して、表見的行為とその不合理性（法人税納税はどうか。）の追求及び土地譲渡との関連性について、質問でん末書や関係書類を収集しておくことが重要である。特に、表見的行為について否認する一般的規定がないなかで、実質主義により課税計算するとしても、それは租税実体法のなかでのみ許されるのであって、具体的徴収処分にあつては、表見的法形式はそれとして受けとめて、それを虚偽表示なり錯誤により無効にするとか、名義変更訴訟等により真実の帰属主体に戻してから差し押さえるなどの方式が要求されるので、真実の法形式に関する課税時における早い段階での証拠収集が要となる。

### (3) 残余財産分配行為の有無

次に本事案について、解散前における分配行為に相当する行為の有無について考察するに、解散前の3か月間で旧役員からなる世話人会の斡旋活動もあって、休業中の甲社の2,300人の旧株主の大半は、株式譲渡は非課税であり、土地の時価との見合いで1株6,100円なら売却してもいいという共通認識が醸成され、一部の株主間では株式の売却に向けた取りまとめ作業が始まった。しかし、そのための資金提供者は見つからず、焦った旧役員は「株を買って土地を売る」と申し出てきたYグループの話に切羽詰まって乗らざるを得なかったというのが実情であろう。このような経緯からみると、この株式の買集め行為こそが判例等という「実質的な残余財産の分配行為」に該当するかどうかのポイントとなる。

本事案における課税庁の見解は、旧役員は本件土地を売却して分配すると51%の譲渡益課税が生じ、旧株主との間で約束した6,100円での買取りができなくなることを恐れたため、頃を見計らって土地で代物弁済することを念頭において、乙社とYグループから12.5億円の資金の提供を受けて、旧株主から1株6,100円で株式を買取り、土地の含み益の還元という旧株主との約束を履行した後は、土地の譲渡益に係る税負担については責任を回避すべく会社支配権を放棄して競売屋Yグループに譲渡し、その後資金提供者への土地の譲渡を履行した事業年度において、譲渡益が具体的に実現したときには、土地の譲渡については一切関知しないことで逃が通す、ということ企てたというものである。

その際、株式の買集め行為が実質的に残余財産の分配に当たるとみなす要素としては、次の点が考えられる。

- ① 甲社は昭和54年5月22日から休業し、唯一の財産である土地を処分して会社整理をする方針で、土地の売却先を捜していた。
- ② 最終的に決定した乙社への売却以前に、他の業者に売却する契約をし、税負担の問題からその契約を甲社の都合で破棄した事実がある。
- ③ 旧役員は、土地を売れば多額の税金がかかる一方、株式の譲渡だけなら非課税であることを熟知し、信用できる買取り希望者は、税金を負担した上で1株6,100円を支払うことには躊躇するなかで、Yグループは「株を買って土地を乙社に売る」という申入れを行い、昭和57年10月27日には早期決着を願う旧役員の賛同を得たこと。
- ④ 旧株主が、株式の譲渡を始めたなかでの昭和57年11月8日時点では、既に乙社への土地売却を決定し、それに基づく1株当たり6,100円という株式買取り価額を決定していたこと。

### 第3節 本事案についてのある見解

以上のような点から当局が残余財産分配説に立ったことに関しては、「解散前にされた財産処分が分配等に該当するかどうかは、それが解散後も「分配

等」と観念されて処理がされているかどうかによって判断されるべきである。例えば、総会の決議で解散を予定し、唯一の財産を売却してその代金を分配後、解散の決議を行った場合には、その解散前にされた分配は、徴収法34条の残余財産の分配に含まれる<sup>(4)</sup>』という考えから、分配の真意や売却代金と分配金との因果関係の立証を厳しく問う意見もある。

すなわち、2,300人の旧株主が取得した1株当たりの分配金についてそれぞれの旧株主は、残余財産の分配という認識までもっていたかどうかは疑わしい。買収資金貸与の担保として、乙社は最初は株式を寄託させ、その後甲社との間で10億円の金銭消費貸借契約書を作成し、本件土地に抵当権を設定するというやり方をとっていることからみると、旧株主に配分された金員について、旧株主一人一人が土地の譲渡代金の税込み前払金という認識があったとするのは疑わしい。「最後は土地を売って借りの金を返すのだろうが、その際には税金もキチンを払われるものと理解していたし、その当たりのところは旧役員連中がうまくやってくれる。また、株式譲渡は非課税だからそのまま受け取ってもかまわない。」と考えていたというのが大勢であったろう。

とすると、旧株主への分配金を残余財産の分配金とみなすにはやや無理があるので、むしろ、旧役員が株式を旧株主から取りまとめて集約した段階までは、株式の譲渡とみざるを得ないのではないか。そうして、土地を売って休眠会社を整理したがっていた旧役員のところ、株式が買い集められた段階において、Yが旧役員から株式を受け取る代わりに支払った12.5億円こそ、残余財産の分配とみることができるのではないだろうか。そうすると、旧役員から旧株主には土地譲渡益に係る法人税相当額部分を見込控除した価額で旧株主から株式を購入すべきであったところ、税込価額6,100円で購入してしまったため、甲社が負担すべき法人税部分が旧株主に対して過払いになっているとみるのが妥当な見方ではなかろうか。

したがって、当局が2,300人の旧株主まで含めて残余財産の分配行為があったとみなした点については、20人の旧役員からなる世話人会へのYからの12.5億円の支払いが実質的な意味での残余財産の分配で、その後の世話人会から旧

株主2,300人への支払いは株式の譲渡行為（したがって非課税）であるが、ただし、甲社が負担すべき法人税相当額が過払いになって株式譲渡代金のなかに含まれたままになってしまったとみる見解が妥当なところであろう。

#### 第4節 本件課税処理の検討（立証のポイント）

以上でみたとおり本事案の特徴は、①株式譲渡行為の先行、②解散後の土地譲渡契約と土地代金の相殺、③清算年度における自己株式の取得と同評価減という違法処理、という3つの段階に分けることができるところ、株式譲渡行為と土地譲渡契約はセットでみて残余財産の分配に係る租税回避行為として清算所得課税及び無申告加算税の賦課決定処分が行われ、違法処理関係が行われた昭和58年12月期の清算申告は、代表者死亡後申告につき無効扱いとし、青色申告は、昭和57年12月期において、帳簿保存義務違反により承認を取り消している。

このような本件課税における経緯から、以下では、租税回避行為の否認ツールの適用について考え、更には本件回避行為立証のポイントについて検討する。

### 1 本事案の租税回避行為性について

残余財産の分配は、事業の廃止—解散—清算開始—事業用資産の売却—残余財産の確定といった手続を経た後に行われるのが通常の形式であり、法人税法92条以下に規定する清算所得課税の規定や同法103条の残余財産の一部分配に係る予納申告の規定は、この通常の形式に係る解散を前提とした清算所得課税に係る予測可能性を規律しているものである。

ところで、課税庁の本事案に対する見解は、本件土地の譲渡所得課税を免れるために、通常は清算手続のうち一番最後の段階である残余財産の分配を株式譲渡という形でまず借り入れた資金を分配し、次に、解散を決議した後に土地の売却を行って譲渡代金と先の借入金とを相殺したもので、手続がちょうど逆になってはいるが、その実質は清算手続であると認定したもので

ある。その際の租税回避行為4要素については、まず、①異常な法形式については、逆清算手続になっていること、②経済的実質は、本件土地を売って残余財産を株主に分配すること、③税額軽減効果は、本事案方式によると株式譲渡に係る非課税措置を適用することとなるので、1株当たりでみると500円の出資分を上回る5,600円(6,100円-500円)分の株式譲渡益が非課税扱いとなり、通常の方式での後の土地譲渡益にかかる1株当たり法人税相当額3,190円が軽減されることとなる。また、④の効果意思については、旧役員はじめ2,300人の旧株主は、「株を売っただけ」ということで口裏合わせが済んでいるが、その内実は、旧株主段階では税金免脱の意図までであったとはいえないまでも、土地の値上り分は希望通り還元してもらったので取り敢えずは満足といった心境であろう。とすれば、旧株主のパラダイムとして、本来は負担すべき租税を回避するための策略を用いようとする内面的効果意思があったということは難しいのではないか。むしろ、コントロール・タワーとしての旧役員20人は、濃淡の違いはあっても土地譲渡益課税を免脱するために、株式譲渡方式を採ったというパラダイムはあったとみただけが徴税経済面からも現実的ではなかったのか。

すなわち、株式譲渡の非課税はともかく、旧役員は本件土地の時価含みで株式を旧株主から買い集め、その見返りに土地を売るときには土地の譲渡益に対する税金が甲社にかかることは十分承知していたから、土地の時価を株主に還元しつつも、それが実現したときにかかる法人税は払わないというときの行動パターンとしては、①株式譲渡段階まで関与して、土地売却のときには会社役員を退任してYグループに会社支配権を譲渡して好きにさせ、譲渡益の法人税はもっと高く転売してくれて完納することを祈る、②乙社及びYグループと共謀し、旧役員は株式譲渡までを分担し、土地の譲渡(実際は相殺)段階では無関係を装う、の2つがある。

もちろん、当局は上記②を採用したが、この場合には租税回避行為における内面的効果意思という面からでは、上記②は正に脱税で、その効果意思は租税犯則の故意に相当し、自己株式の取得からその評価損の計上や旧役員

共謀、2,300人株主の残余財産分配にかかる認識などに関し、立証しなければならぬ。

これに対し上記①は、役員として地元名門企業を信用に問題のある他人に譲渡するのは無責任ではあるが、一応2,300人の株主の期待には応えたのであり、売却時にかかる法人税負担はこれからのことであり新役員が何とかするだろう、という程度の真意である。証拠等からでは、旧役員が法人税課税をいかに免れるかということに全精力を使っていたが、自己株式の取得とその評価減というYグループの違法な処理に、積極的に加功したというところまではハッキリしない。旧役員らの真意が、株式譲渡行為は非課税で、土地譲渡行為は不関与なら納税責任は免れる、といった程度だとすれば、租税回避行為における効果意思という点では、「殊更の過少申告」における脱税意思よりは脱税指向性は低く、異常な法形式ではあるが清算所得課税免脱の偽り不正行為にはあたらないで、単に「できれば税金は払いたくない」程度の真意となって、租税回避行為領域に止まることとなる。

しかし、その立証過程は、旧役員の土地譲渡承知程度を明らかにすれば、土地の譲渡による残余財産の分配として旧役員までは財産の分配があったとして、清算所得課税及びみなし配当所得課税が可能であろう。なお、本事案は、土地譲渡行為の後に相殺、自己株式の取得、同評価減といった不正な経理処理を行って清算所得課税を免脱しているため、結果としては青色申告承認取消処分を含む脱税事案となっているが、この点は、ここでいう租税回避行為分類の検討の際に捨象して考えたものである。

## 2 本事案の否認ツールについて

以上の本件租税回避行為の4つの要素に係る検討からみて、その否認ツール、即ち、①権利の濫用、②実質主義、③概念相対化（規定概念の解釈）、④行為計算の否認規定、⑤法人格否認の法理、からみて、どの否認ツールが第一義的に最もよく適合するだろうか。まず、あまりにも規程規定として基本的すぎる①や、ケースの異なる⑤は除くとして勘案すると次のとおりで、

やはり、③の概念相対化ツールが妥当と思われる。

(1) 実質主義について

実質主義の核心を実務的にみると、要は名義人と帰属者、表見人と本人、参加者と実効支配者などを区別して、租税回避行為を算段した結果実現した経済的実質を実効支配するようになった者に対し課税することと解すると、本事案の場合順序は逆としても、土地の譲渡益を実現させることに責任を有し、それを最終帰属者である株主に分配して収益を享受した者ということになるが、土地の譲渡行為に関し責任を有した旧株主は見当たらない。とすると、実質主義では、土地の譲渡行為に有責的に参画した者を旧役員とするにしても、帰属面としての分配金については、彼らとて旧株主の地位でしか受領しておらず、その他の特別な利益の享受はない。つまり、帰属面をみると、租税回避行為たる残余財産の分配と認定して、みなし配当の所得税課税が行われる対象として、旧株主一人一人をその分配金であるという認識を持っていたとして取り扱うには、旧株主としての旧役員を除いた残りとはいえ2,300人という数は、余りにも対象者が多すぎて、内面的効果意思を大数的にも確認することは無理である。むしろ、逆に当局の啓蒙活動なり管内事情の把握、あるいは日頃の税制の説明について問題あり、ということとなろう。やはり、第一義的にしかも実務的に徴税合理性からの判断として、実質主義による2,300人を対象とした否認には無理があるといわざるを得ない。

(2) 概念相対化について

本件課税措置における「残余財産の分配」という概念は、租税法のうち法人税法92条以下の清算所得課税規定、所得税法25条のみなし配当課税規定などで使用されているが、本来は民法及び商法等の私法規定で使用されている用語であって、租税法のなかでの用語はその借用概念である。解散は法人格消滅の原因要件ではあるが、法人は解散登記をしても清算の目的の範囲内ではなお存続し（商法116条、民法73条）、清算手続に入り残余財産に対する清算所得課税が行われる。この残余財産の価額は、総資産を整



理し、全債務を返済した後の正味資産ないしは純資産価額であるし、分配とは解散後の株主への残余財産の分配である。

そこで、本事案のように解散前に借入金による株式譲渡方式により残余財産の分配を行い、解散後に土地譲渡による代金との相殺を行った場合に株式譲渡が残余財産の分配に相当するというときの理由として、株の譲渡が分配といえるかどうかのポイントとなる。そして、租税回避行為の4つの要素を切り口として検討するに、①異常法形式については、Yらの借入金解散後の売却代金の前払金であり、株式譲渡がその分配であるという認識があること、②経済的実質については、配分額が本件土地の譲渡益に見合っており、その還元を受けたという認識と事実、③税額軽減については、譲渡益に係る法人税相当額を免脱したという認識と事実、④内面的効果意思については、①から③までについて主体的に実行するか積極的に賛同する意思があったこと、という点について、旧役員、Yグループ、旧株主らから確認がとれば、株式譲渡を実質残余財産の分配とみなすことができる。その際の整理としては、譲渡と分配は異なる概念であるが、いずれも帰属権利者としての株主への財産処分には間違いないので、株式譲渡行為を機能的にみて残余財産という財貨の帰属者としての株主への分配という形での移転と判断し、解釈における実質主義からみて「分配」概念のなかにこのような行為も含まれるとして、法人税法及び所得税法の該当条文を適用しても、法的安定性・予測可能性に反しないと考える。

なお、徴収法関係の第二次納税義務のうち同法34条に要件規定されている「残余財産」、「分配」、「解散」、「清算人」などの趣旨解釈については、課税実体法における経済的実質原則の意味度合いと異なり、徴収手続法全体のなかでの借用概念の相対性の問題として議論する必要があるのでここでは取り上げない。

### (3) 同族会社の行為計算の否認について

本件課税に関しては、このツールについては全く検討された経緯がないが、本事案でいうところの株式譲渡に化体させた清算所得課税の免脱とい

う租税回避行為について、同族会社の行為であれば、一連の行為を残余財産の分配行為と認定して、①旧役員による株式譲渡行為は残余財産の分配行為である、②甲社による自己株式の取得は違法・不自然である、として法人税の不当減少行為として法人税法132条を適用し、甲社のこれらの行為を否認して、法人税及びそれに基づくみなし配当所得税を認定課税できる。同条は、租税回避行為における税額の不当減少行為を理由として、法人自体の行為計算の実効性はそのままにして、同族会社であるが故にできた当該法人の行為計算を否認して、通常の法形式に直して課税できるのであるから、実質的には租税回避行為の4要素のうちの当事者の通謀性の立証が軽減されるメリットがある。

ところで、甲社の役員は、株式買集めがほぼ終了した昭和57年11月30日に旧役員が退任し、Yグループが新役員として就任したが、この新役員のもとで提出された同年12月22日を事業年度末とする解散（同日）前の最後の確定申告書に記載された「同族会社の判定に関する明細書」によると、非同族会社の判定になっている。しかし、株式取得資金の出所や株式譲渡の経緯からみて、Y以外はほとんど名義株主と断定できるので、この事業年度から甲社は同族会社になったと認定できるはずである。そうすると、この事業年度以降は、甲社には法人税法132条が適用できたのではないか。ただ、この規定を適用したとしても、当時非課税であった2,300人の株主からの株式譲渡行為の合理性まで排除できたかどうかは難しい問題である。

#### 第5節 本事案が租税回避行為に該当する条件

甲社の一連の行為は、当局によって実質からみて残余財産の分配であると認定されたが、本件みなし配当にかかる静岡地裁判決（平成7年7月17日判決）では、旧株主との関係で株式譲渡行為の合理性を認定するとともに、租税回避行為立証のポイントを判示しており、旧株主の租税回避行為への加担の立証は容易ではないことが伺われる。

## 1 株式譲渡行為の合理性

判示内容を要約すると、①株式譲渡方式は租税負担の軽減をその1つのメリットとして採用していること、②株式譲渡自体は、株主において投下資本回収の方式として、また、譲受人は企業への投資としてのみならず過半数以上の株式を取得することにより当該企業の有形無形の資産を実質的に取得する方法として社会通念上用いられていること、③株式の譲受人側では、解散・清算に比べて直接的には譲渡益が実現しないため、譲渡益課税における税負担を減額した資金で資産の支配権を獲得できること、などを挙げてその合理性を認め、異常な法形式ではないことを述べるとともに、税額軽減効果についても、将来土地を譲渡すれば当然のこと、そのまま被合併法人となれば合併交付金等につきみなし配当課税され、いずれにしても株式譲渡後も土地の含み益については課税される機会は確保されているから、土地の売却方式によった場合の租税負担の軽減を目的として株式譲渡方式が採用されたとしても、それだけでは租税回避行為にあたるとはいえないと判示している。

## 2 租税回避行為立証のポイント

更に、Yらの役員就任後の隠ぺい工作との関係で株式譲渡代金を取得した旧株主らが、租税回避行為に加担したというためには、①Yらの行為が社会通念に照らし実質的に旧株主らの行為であると評価できること、②そのためには両者の間に直接若しくは世話人会を介しての通謀が認められるか、少なくとも旧株主がYらの隠ぺい工作のなされることを認識しながら、あえてこれを自らの税負担を免れあるいは軽減させるための手段として利用したものといえる事情の存在することが必要と判示した。

具体的には、①株式の譲受人であるYらが、本件土地を転売する目的で株式を譲受し、かつ、その税負担を免れる手段として甲社の解散を企画しつつ株式を譲受したものであり、②旧株主らが自らないしは株式譲渡の斡旋に当たった世話人会を通じるなどして、このようなYらの意図を認容して、自らの税負担を免れ又は軽減させ取得資金を増大させるための手段としてこれを

利用しようとしたことが認められて、初めて一連の私法行為の形式を租税回避行為のための一体の行為として、実質的にはこれを異なる法人の解散・清算に伴う残余財産の分配と評価できる、と判示した。

## 第6節 その他課税措置の検討

課税庁は事実関係調査後に、事実上の残余財産の分配という認定のもとに、甲社への清算所得課税、株主へのみなし配当所得課税とそれに伴う甲社への源泉所得税の賦課を行ったが、今、本事案の課税措置を改めて検討するとした場合の課税方式の選択肢としては、修正残余財産分配説と非残余財産分配説とに区分したところで、次のことが考えられる。

### 1 修正残余財産分配説

#### (1) その1—旧役員の株買集め段階までを分配行為とみるもの

一連の行為を末端の株主も含めたところで残余財産の分配とみないで、2,300人の株主による株式譲渡の合理性はそのまま認め、有価証券取引税を課税して株式譲渡所得については、当然非課税扱いとする。ただ、株主のうち本件租税回避行為の全体像を企画した旧役員（場合によってはこの一部）を残余財産の分配を受けた実際の利益帰属者として限定して認定する。したがって、買い集めた全株式を共有するものとして持分に応じて旧役員に対しみなし配当課税も行う。旧役員は残余財産の分配という認識を十分もっていたため、清算所得課税を受け、しかも徴収法34条の実質清算人としてか、又は分配を受けた者として追徴を受けることになることは十分理屈が立つ。つまり、1株6,100円で末端株主から購入したのは、彼らの税法の不知からくるもので、正しくは、1株6,100円から法人税等相当額3,190円を控除した2,910円を購入価格とすべきであったものであって、法人税等相当額が末端株主に対して、過払いになっている。この点について旧役員がどのように対応・負担するかに関しては、当局としては関知しない。

(2) その2－甲社の自己株式取得を分配行為とみるもの

末端株主からの株式譲渡は非課税として扱い、甲社の解散決議後に清算手続に入ったことは会社行為計算どおりとして認める。ただ、甲社は昭和58年12月期の清算申告で自己株式を取得するとともに同評価減として12.5億円を計上して清算所得課税を免脱している。しかもその期に譲渡した本件土地の売却代金は乙社からの丙社の借入金と相殺されているので、結果からみると甲社は土地を売って自己株式を取得したこととなる。甲社によるこの全株式数である自己株式の取得の原資となった土地代金は、乙社の相殺を経由して丙社に帰属している。そして、甲社による解散後の全自己株式の取得によるその対価の支払いは、実質的な残余財産の分配であるとみなせるから、丙社が残余財産の帰属者とみなせる。ただ、これも(1)と同様に土地譲渡益課税に係る法人税等相当額が過払いとなっている状態といえる。

## 2 非残余財産分配説

本事案はその経済的実質からみると、基本的には残余財産分配説が正論であろうと思われるが、なお、その他の課税方式についてあえて言及すれば以下のことがあり得る。

(1) その1－評価損否認

甲社は解散後に土地を譲渡したが、その譲渡益16億円を自己株式評価損(12.4億円)及び譲渡関連費用(4億円)で消し込んで損益を零として昭和58年12月期清算所得も零申告を行った。ところで、この自己株式取得の違法性は下記(2)で検討するとして、評価損計上は、法人税法33条で認められないので、これを税務上否認して清算所得を計算する。その結果復活した譲渡益による課税所得に対する法人税の原資は、解散前の株式譲渡代金の法人税相当額の過払い部分や、丙社への5億円の支払いの一部として、社外流出済であるから、この部分の取戻しとしての滞納処分の方策如何がポイントとなる。したがって、タイミングを失すると取納ができずに空決

定に終わる。

また、自己株式の取得自体を前提として、その取得行為の意味を資本等積立金や利益積立金の減少とみると、(貸方)自己株式の消却に対し、(借方)資本等積立金、利益積立金となって、本件の場合は株主への交付金銭が(借方)を上回っているので、(借方)原資差損が生じることとなる。しかも自己株式が全株式消却となると実質解散であるが、以上の関係は次のようになる。

① 自己株式取得時 B/S (単位億円)

(借) 自己株式	12.5	(貸) 現金	12.5
----------	------	--------	------

② 自己株式減少(消却)時 B/S

(借) 資本金	1.0	(貸) 自己株式	12.5
資本準備金	0		
減資差損	11.5		

③ 清算事業年度期首試算表

(借) 減資差損	11.5	(貸) 土地譲渡益	11.5
----------	------	-----------	------

全株式消却の結果発生する減資差損は、当然資本等取引であるから税法上の損益には関係しない(法基通1-4-3)から、この土地譲渡益の課税に対する法人税は、自己株式の取得の時の交付金銭に法人税相当額の過払いがあったものとして、その帰属主体に追求せざるを得ない。この関係は、結局前掲の残余財産分配課税のその2(第4章第6節1(2))と同様の思考となる<sup>(5)</sup>。

(2) その2—自己株式取得否認

甲社が取引行為として自己株式を取得した証拠はない。現に、解散後甲社の関係書類は散逸し、代表のYも死亡したため真相はハッキリしない。自己株式の取得は甲社の財務諸表で明らかになったことであるが、これは、商法210条(自己株式の取得禁止)違反であり、この自己株式の取得を否定する。否定した結果自己株式の取得に関する債権を、Yから丙社への貸付けとし、損益としては株式評価損を否認することになるが、Yが

ループに対する追徴は、タイミングにもよるが実効は期しがたい。

### 3 寄附金課税説

甲社は結局、土地を売って自己株式を取得したことになるが、この自己株式取得は理屈が全く立たない。したがって、自己株式の取得を実質的にYグループに対する寄付行為とみなすと、その具体的な内容は、乙社の相殺による丙社に対する8億円の債務引受か、Yに対する12.5億円による自己株式の取得に係る経理処理であるから、これらの取引に対し寄附金課税（法37条）を行うこともできる。しかし、甲社が無資力会社になっているとき社外流出に係る課税を行ったのでは、その保全は期しがたい。少なくとも、甲社の債権性を留保する形での課税を行って、対外的に不当利得返還請求を行使していく手だてを確保しておくことが必要であろう<sup>(6)</sup>。

〔注〕

- (1) 浅田久治郎ほか「租税徴収実務講座」一特殊徴収手続3-83頁
- (2) 笹田ほか「国税徴収法基本通達逐条解説」昭和59年度版198頁
- (3) 徴基通（34-1）では解散について次のように規定しており、本事案は、解散決議を行っているから、適用上問題はない。

徴法34条の「法人が解散した日」とは、株主総会その他これに準ずる総会等で解散の日を定めたときはその日が経過したとき、解散の日を定めなかったときは解散決議をしたとき、解散事由の発生により解散したときはその事由が発生したとき、裁判所の命令又は裁判により解散したときはその命令又は裁判が確定したとき、主務大臣の命令により解散したときはその命令が効力を生じたとき、休眠会社がみなす解散となったとき等をいう。なお、上記の解散は、その登記の有無を問わない。

（注1） 法人が解散しないで事実上解散状態にある場合には、その法人の財産等の配分等がされているときでも、法34条の規定を適用することはできないが、法39条（無償又は著しく低額の譲受人等の第二次納税義務）、通則法42条（債権者の代位及び詐害行為の取消し）等の規定を適用できる場合があることに留意する。

（注2） 省略

- (4) 先掲・笹田ほか「国税徴収法基本通達逐条解説」198頁。（東京地裁昭47年9月18

日判決第4章第1節引用)

- (5) この関係については、成道 秀雄「株式の利益消却」法務事例研究／42号—6頁参照。
- (6) 東京地裁平成2年3月27日判決（金融・商事判例865号22頁）軽井沢商事事件（取立債権請求事件）。本件については、通謀虚偽表示として株式の譲渡行為を無効とし、株式の売却代金として土地譲渡代金を取得していた被告に対し、当局の不当利得返還請求が認められたが、この際の軽井沢商事に対する課税方式をみると、寄附金課税方式もあったが、債権保全の見地から原告に対する未収金の認定による課税を行った後に、取立訴訟を提起している。



## 第5章 本件徴収関係の分析

課税処分によって確定した国税債権を保全し収納することを目的とする滞納処分は、課税処分の後行処分と位置付けられるが、両処分はそれぞれ目的及び効果を異にし、それ自体で完結する別個の処分であるから、課税処分の違法性は滞納処分には承継されない<sup>(1)</sup>。つまり、課税処分の違法性一般は、具体的には各法条の課税要件該当性の欠如であるから、滞納処分によって立つ手続要件とは直接は関係ないので、課税処分が取り消されるまでは、租税債権確保のため自主的判断により滞納処分を適法に行うことができる。

ところで、課税処分との違法性の遮断はそれとして、実務面における個別事案の処理のやり方としては、租税回避行為の否認による課税処理のように、課税庁が納税者の主要な経済行為全体をその主張と異なる判断を行って課税する場合には、その判断の基本となった課税庁の事実認定に関しては、賦課部門と徴収部門で異にすることは通常はあり得ない。特に、本事案のように、休眠会社が唯一の財産である土地を売却して消滅状態になった場合の判断については、賦課と徴収は、基本的事実認識は一致させたいと各担当として、どのような具体的処分が有効かどうかを検討することになるから、両者は処理全体という意味での判断なり処分方針は一致する。したがって、課税の論理に呼応した徴収面での証拠収集が相乗作用となって効果を発揮する場合もある一方で、徴収の滞納処分における選択肢を制限することになることもあり得ることであり、両者の牽連性は実務では重要な要素である。

また、租税回避行為といえば主として賦課関係において議論されてきたが、徴収関係でも滞納者と経済的利益の実質的帰属者との乖離といういわば徴収回避行為というべき事象があって、その追求においては租税回避行為における否認ツールを使った真実の法形式への帰属認定と同じ論理が妥当する。また、形式的に財産が帰属している者に対する第二次納税義務の賦課においては、経済的実質の判断やその流出先の認定に関しては、租税回避行為の否認ツールと同じものが適用できる<sup>(2)</sup>。

そこで本章では、徴収回避行為の特殊性、残余財産の分配に対する滞納処分、本事案の特異性と追求手段、租税回避行為と第二次納税義務、本件取消訴訟の判示事項などについて検討したい。

## 第1節 徴収回避行為の特殊性

租税回避行為における回避形態には、異常不合理な取引行為（真実は寄附金で形式は低廉譲渡、真実は繰欠控除で形式は不等価交換・逆合併、真実は売買で形式は金銭貸借と土地賃貸借、真実は利益の繰延べで形式はレバレッジドリース取引など）により課税要件該当性を阻却して、税負担の免脱・軽減を図るほか、形式的な納税者を利用（名目的事業主による稼得、名義株による配当など）して経済的利益の帰属先を隠ぺいして、税額軽減を図る事例もある。特に、後者の場合は実質帰属者課税の原則などにより真実の利益の享受者に課税することとなるが、同様の考え方は滞納処分においても採られている。

### 1 滞納処分回避行為

滞納処分免脱という意味における徴収回避行為は、大きく分けて2つに分かれる。1つは、滞納者とその保有財産の実質的帰属者とが名実ともに一致している場合で、このケースにおける滞納処分は、滞納者が占有・所有する財産をそのまま滞納額に充るまで差し押さえればよい。ただ、この場合でも着手前後に、故意に滞納者が自己の所有財産を隠匿、債務免除、債権譲渡、相殺、不動産名義変更などを行って、滞納処分を形骸化するための免脱的行為を行うことがあるが、このような散逸・免脱行為含みの明らかな差押逃れ行為をここでは狭義の「徴収回避行為」という。これはいわば、法形式もその実態も自己に帰属する財産について滞納処分を契機として、意図して自己の支配下にある財産を隔離しようとするもので、その分散形態ないしは財産の種類に応じて必要な保全措置をとっていくことになるが、滞納者への帰属性と自己への滞納処分を嫌っての財産分散はハッキリしているから、分散行為の不自然、異常性、納税回避性を立証すれば、その真実の帰属性の立証が

可能となる。納税者に対する通常の滞納処分の他に、債権者代位権や詐害行為取消権といった民法上の権利を行使する場合も、納税者に帰属する権利を債権者が代わって行使するか、債権者が代わって取り戻すという意味でこの範疇での手段となる。いずれにしても、この滞納処分回避行為に対する滞納処分が、実務では大部分を占める事務となる。

## 2 支配財産分散行為

これに対し、実質的には滞納者に帰属ないしは支配下にあった財産であるにもかかわらず、滞納処分に着手したときにはすでに、形式的に滞納者以外の者の支配に属しているケースがある。占有・登記・登録など財産の所有に係る対抗要件を具備して、滞納処分前から相続対策、各種の基準逃れ、一般的な節税対策などの理由からこれを実行しているもので、取り立てて自己に対する具体的滞納処分があったから、このような形態ないしは帰属法形式にしたものではない点で上述の徴収回避行為と異なるので、便宜的にこれを「支配財産分散行為」という別の範疇に区分けする。ただ、滞納する以前から分散行為を行っている場合は格別、滞納した場合の前後にどの時点で財産分離したものが、この範疇に入るかという点については、グレーゾーンで実務的に判断する以外にない。

支配財産分散行為は、通常から納税者とその者の所有に係る表見的帰属者とが異なっているから、課税措置においてその法形式自体が租税回避行為として課税された場合は、その真実の帰属者が判明するから賦課・徴収の牽連性により賦課交渉等を通じて、徴収手段としての保全措置を採ることは、タイミングを失わない賦課措置である限り比較的容易である。しかしながら、滞納処分着手時までには真実の帰属形式が判明しないときは、その所在財産調査から始めなければならない、いわば裏の貸借対照表を作成することとなる。

この場合の滞納処分のやり方としては、私法上の権利関係を無視することはできないからそれを勘案しつつ、財産の表見的帰属者から実質的支配者としての滞納者にその権利関係を回復して、滞納処分を実行するかどうかによ

り、そのやり方は2つに分かれる<sup>(3)</sup>。

#### (1) 回復執行方式

本来は滞納者に帰属する債権、動産、有価証券（以下「動産等」という。）、不動産等の財産が、何らかの理由により形式的に滞納者の所有を離れ、他人に占有されたり他人名義で登記・登録されて、法形式上はその権利が第三者に帰属している場合において、しかも、その実質的支配者が滞納者であるとき、公的債権の確保を目的とする滞納処分であっても、私法秩序における権利関係を無視して行うわけにはいかないので、動産等は徴収職員が占有して差し押さえ、引渡しに応じない場合は引渡命令を経て差し押さえ、不動産は名義変更手続を経て滞納者の名義に戻した後に差し押さえることとなる。このように滞納処分は、民事執行法の特別法としての国税徴収法に規定する手続により、表見的とはいえ私法の権利関係を前提として、その法形式を滞納者に係る真実の支配関係に回復した後に、差押えなどの執行が行われることとなるので、この方式による滞納処分を「回復執行方式」と呼称する。

また、この回復執行方式は徴収回避行為と異なって、滞納処分逃れが直接の目的ではないので、真実の支配関係の追求・立証は困難を伴うが、真実形式回復の手段・方式は、滞納処分回避行為の場合に採られるものと同じである。

#### (2) 表見執行方式

国税の徴収手続としては、収益なり経済的利益を享受している本来の納税者が、納税義務も負うのが原則であるが、納税者の納付資力が弱く徴収すべき租税が不足するなどの場合には、納税者と何らかの経済的関連があるなどの特定の第三者に対し、二次的あるいは補完的に国税の納税義務を課すなどその拡張を行う制度が用意されている。具体的には、①第二次納税義務（徴法32条以下）、②保証人からの徴収（通法52条）、③納税義務の承継（通法5条）、④連帯納付義務（相法34条）、⑤譲渡担保権者の物的納税責任（徴法24条）、⑥担保権付財産の譲渡に伴う担保権からの徴収（徴

法22条)、などであるが、このうち②から⑥までは人的あるいは物的な納税責任であって徴収段階になってその責任範囲や納付額を巡っての争いはあるが、責任の帰属主体を故意に回避するといった問題は生じ難い。

これに対し、「形式的に第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認めても、公平を失わないときにおいて、形式的な権利の帰属を否定して、私法秩序を乱すことを避けつつその形式的な権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させる<sup>(4)</sup>」ものとして創設された第二次納税義務制度は、主たる納税者の納税義務に対し補充性及び附従性を有するものではあっても、新たに納税義務を直接課すという点においては、課税的側面を持っている。そして、人的第二次納税義務、金銭的第二次納税義務、物的第二次納税義務の3種類<sup>(5)</sup>にわたり合計8つの第二次納税義務の要件規定があるが、この要件規定における用語の概念規定においては、課税の租税法定主義における借用概念や租税回避行為と同じく、民事法からの借用概念や徴収回避行為としても問題が生じる。

すなわち、第二次納税義務を賦課する際には、関係法条の規定に従って滞納者に発生した経済的利益を把握して、その関係先ないしは流出先を検討した後、滞納者に私法的権利を回復することなくその納税義務を、形式的帰属先を認定して直接賦課することから、新たに第二次納税義務を告知される者のなかには、滞納者に認定された経済的利益の関係先としてそれを享受しながら、当局の追求を事前に想定して異常な法形式を単独若しくは滞納者と共謀して作出しておいて、第二次納税義務の追求を逃れようとする者が出てくる。このときに滞納者以外の形式的帰属者ないしは利益の享受者に対し、直接納税義務を賦課するというようなやり方を「表見執行方式」と呼ぶこととするが、この「表見執行方式」に対しては、課税における租税回避行為の否認ツールと同じ論理での事実認定が必要となるのである。

### 3 第二次納税義務追求における法形式の認定

租税回避行為における否認の意味合いは、課税措置と徴収措置とでは異なっており、課税措置の場合はいわば自己完結型である。例えば、同族会社の行為計算の否認の場合には、企業による異常不合理な行為計算による所得計算を是正して、正常な所得計算をし直す権限を課税庁に与える規定であるため、課税庁は、異常な行為計算が対外的あるいは社内的に与えた法的効果などに関係なく、ただ所得計算のみ修正するのであって、その結果取引行為の相手などに二重課税が発生していても調整をすることもない。

これに対し、徴収措置は財産の分散行為であってもそれなりの法形式を整えているので、国税の優先弁済のための滞納処分であっても、私法上の債権債務関係を混乱させるわけにはいかないので、徴収手続のなかで用意された法的対抗措置により、滞納者の作出した表見的法形式に変更を加えながら対応していくこととなる。例えば、株式譲渡に化体した土地譲渡行為で滞納会社の旧株主が土地代金を取得している場合は、当事者が通謀して行った株式売買は虚偽表示であって無効とする効果意思を立証して、株式譲渡代金として受け取った土地代金の返還を求めることとなる。

このように徴収回避行為を否認するためには、滞納者以外の第三者との関係で発生している法律的效果を無効にし、真実の法形式を確認して具体的保全措置を講じる。更に、滞納処分のなかでも表見執行方式をとる第二次納税義務の場合は、この表見的な私法形式の変更措置を講ずることなく、形式的に第三者に帰属している財産や経済的利益を対象として納税義務を課すしそこに異常な表見的法形式が用いられていれば、課税で検討した実質課税の原則、借用概念の拡大解釈、同族会社行為計算の否認などの否認ツールを使用して、経済的利益の帰属に合致した真実の法形式を認定して第二次納税義務を賦課することとなるのである。すなわち、このときに徴収措置にも真実の法形式及び納税義務者の認定という課税措置と同じ検討があるし、本事案のような租税回避行為の場合は、賦課・徴収一体となった法形式認定作業が必要になり、それぞれの処分の牽連性と独自性の問題が惹起することとなる。

いずれにしても、第二次納税義務賦課の場合には、表見執行方式による追求の過程で、実質的帰属者の認定という課税における租税回避行為への対応と同様の検討が必要である。

## 第2節 表見執行方式における二面性

例証でいえば、第二次納税義務に係る徴収法39条の趣旨は、納税者の財産につき無償又は著しく低い対価による譲渡、債務免除その他第三者に利益を与える処分行為（以下「無償譲渡等の処分」という。）を行うことによって、納税者の資産状態が悪化し納税を困難に至らしめるときは、その処分によって利益が帰属している者に対し、直接納税義務を負担させるものであるが、詐害行為取消権との相違は、無償譲渡等の処分という詐害行為に対し、それを訴訟により取り消した後に滞納処分を続行するという手間隙に比べ、簡易・迅速な保全措置が実施できる点にある。しかも、ここでいう無償譲渡等とは、贈与、特定遺贈、売買、交換、債権譲渡、出資、代物弁済等広く財産権の移転をいい、また、債務の免除、担保提供などの利益供与行為も含まれる。そして、「同条所定の処分行為は、必ずしも贈与、売買、債務免除、財産分与等特定の行為類型に属することを必要とせず、これら各種の約因を帶有する行為であっても、それによって第三者に異常な利益を与えるものであれば足りる、と同時に、無償又は著しく低い対価による譲渡等であっても実質的にみてそれが必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、右の処分行為に該当しないと解するのが相当である。」（東京地裁昭和45年11月30日判決、訟務月報17巻3号510頁）という判示内容からみて、徴収法39条の処分行為は財産流出に関する法律行為が集約・凝縮された行為であれば、個々の法律行為に係る典型性は問わない反面、表見的法形式がたとえば金銭消費貸借契約や対価性のある行為であるときには、同じ財貨の流出行為であっても無償譲渡性は否定され、表見的法形式についてそれなりの合理性が認められて、無償譲渡等には当たらないとされる余地も十分あるということになる。

つまり、租税実体法における課税要件規定では個々の概念を厳格に解して適

用しているのに対し、徴収法39条はそれら法律行為の約因を帶有すれば、第二次納税義務の賦課が可能であるが、一方では、前掲のように第二次納税義務の追求の場合に、内面的効果意思と異なる表見的法形式がとられている場合には、表見執行方式とはいえども、いわば真実の表見的法形式に則るべく実質主義に基づき効果意思に基づく真実の法形式に即して徴収法39条が賦課されることになる。その際の徴収法39条の適用上は、個々の法律行為の典型契約性、合理性からの要件該当性が厳格に行われる必要はないので、概していえば経済的実質に即して判断し賦課できる。しかし、このことは、第二次納税義務賦課における私法行為について、表見的法形式に異なる2つの法形式が併存することとなって、訴訟になった場合には事実認定如何がどちらかを定める重要な要素となる。したがって、真実の表見的法形式もさることながら、形式的表見形式に関しては、財産の流出自体に関して「実質的にみてそれが必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは」（前掲判決）、その法形式が異常でない限り、比較的容易にその形式的表見形式自体が認定される余地がある。そうなれば効果意思を認定して真実の法形式により賦課した当局の第二次納税義務は取り消される事態に至ることとなる。

たとえば、土地譲渡代金を夫が代表者である会社に交付した妻に係る譲渡所得税の滞納処分において、滞納者と会社との間に借手に極めて有利な金銭消費貸借契約が締結されていたので、当局がこれを実質的に贈与と認定して徴収法39条による第二次納税義務を会社に賦課する場合においては、表見形式に即して賦課する第二次納税義務の検討対象となる法形式に関して、経済的実質に基づく判断としての「贈与契約」という真実の法形式（内面的効果意思に基づく法形式）と、納税者の主張する特殊関係人ならではの異常に有利な条件による「金銭消費貸借契約」という、私法上有効に成立した形式的表見形式とが併存する。もちろん「金銭消費貸借契約」による財貨の処分自体では徴収法39条の追求はできないが、実質主義による認定としての「贈与契約」なら同条が賦課できる。この点に徴収措置にも課税措置と同じ先掲の「否認ツール」の適用の余地があるが、課税措置が課税要件事実の認定においてより現実的妥当性があ



るかどうかの比較衡量的判断で処分が決まるのに対し、徴収措置では贈与契約の認定だけでは不十分である。即ち、有効に成立している金銭消費貸借契約自体についても、非現実的なものであるとして無効立証しないと、本件の表見形式が贈与契約であることは決められないという点が、課税措置と異なる点である。しかも、納税者の主張する金銭消費貸借契約の非現実性、つまり形式的法形式の異常性の認定に関して訴訟では、「実質的にみてそれが必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは」（前掲判決）、私法秩序における一つの選択肢として受け入れられ得るという点に、当局としては十分なる配慮が必要で、比較衡量的判断のみでは公訴維持に困難が伴うことに注意すべきである。

このように第二次納税義務制度には、簡便・迅速なる滞納処分というメリットがある反面、表見形式の認定が当局と納税者とで異なるときは、納税者主張の法形式についても私法上は有効に成立している以上、その必要性・合理性が受け入れられやすいという面を含んでいるという、いわば当局にとって両刃の剣であることを承知しておく必要がある。そして、これに対する当局の対応としては、表見執行方式における真実の表見形式により第二次納税義務を賦課したときは、その真実性を立証するだけでは不十分であり、一方の形式的表見形式についても「あり得ない法形式」として無効主張をキチンと行っておくことが必要であり、そのための証拠収集には最大限努めなければならない。

### 第3節 課税処分と徴収処分の牽連性

課税処分と徴収処分との違法性の承継は遮断されているが、納税者からみれば一体的な行政処分であるし、課税・徴収を貫く論理は筋が通っていることが期待される。その意味で違法性の承継とは切り離れた実務面の問題として、同じ処分権者（署長、局長など）の下で、後行処分としての徴収処分は、先行処分としての賦課処分からどの程度の影響を受けるのか、つまり、どの程度の拘束を受けるのかという点について考えてみる。

## 1 賦課・徴収における事実認識の一致性

納税者の言動やそれに基因する法律行為としての経済取引の結果、収益や所得が発生し、費用や損金が出出していくが、これらが租税法の課税要件事実に該当するとしても、その要件認識に基づく課税法規における概念規定が、そのまま徴収法規のなかで規定されるとは限らない。むしろ、徴収サイドでは、課税要件法定主義により厳格に要件設定がされている課税規定とリンクする形で徴収規定を整備する必要はなく、各課税規定に共通する経済的実質を集約する形（前掲の「帶有する行為」として）で要件設定がなされておれば、財貨の処分・流出状況を把握してその確保を本旨とする滞納処分の要件としては十分であろう。

例えば、臨時的な職務の対価としての役員賞与としての金員を徴収法39条（無償又は著しく低額の譲受人等の第二次納税義務）に規定する「無償譲渡」と認定できるか、という裁判<sup>(6)</sup>において、原告は「役員報酬と役員賞与との関係については、定期・定額の給与が役員報酬であり、それ以外の給与が役員賞与であると解すべきであるが、いずれも……取締役の行う職務の対価であって、「給与等」（所法28条1項）としての性質を有するものである」として、役員賞与の業務執行の対価としての有償性を主張して、徴収法39条に規定する「無償譲渡」には該当しないとすることに對し、判決では、役員賞与を簿外利益の分配と認定して職務の対価性を否定して「本件金員は、滞納会社から原告らに無償で支給（贈与）されたものと認められるから、本件支給は、国税徴収法39条に規定する「無償譲渡」に当たることになる。」と判示し、さらに、役員賞与と無償譲渡との関係について、「取締役に対する金員の支給が、法人税法上、役員報酬に該当するか否かという問題と、右支給が国税徴収法39条に規定する「無償の譲渡」に該当するかどうかという問題とは、前者が、法人税の課税標準の算定に際し、控除すべき損金に該当するかどうかという観点から問題となるのに対し、後者が、租税の徴収確保という観点から、当該譲受人に対し、本来の納税義務者に代わって、第二次納税義務を負担させることができるかどうかという点で問題となるも

のであって、両者は、その観点を異にし、問題となる局面もそれぞれ異なるということが出来る。また、法人税法上、役員賞与に当たるとされるものが、常に職務の対価として支給されるものではないことは明らかである。したがって、国税徴収法39条を適用するに際し、本件支給を「無償の譲渡」であると認定することは、法人税法上、本件支給を役員賞与と認定したことで、何ら抵触するのではない」と判示した。つまり、役員賞与のうち役務の対価性もさることながらその財貨の移転性に着目して、概念規定は異なるが徴収法39条の「無償譲渡」における財貨の移転性において共通すると判断したものである。

このように賦課と徴収とでは、法条の概念規定自体は異なっているから、一見すると別の次元のものであるかのようにみえるが、両者の経済的実質について較量すれば、要件事実の現状把握及びその認識において違いはなく、課税法規と徴収法規との概念が、両者共通か若しくは包摂関係にあるということで、第二次納税義務の追求が可能となるのである。

## 2 滞納処分による課税処分の取消し

しかしながら、一方では、滞納処分に関する裁判の事実認定の結果、関連する課税の更正処分の是正が必要となる場合もあるので注意を要する。この場合の課税処分に関しては、主要事実に基づいた課税に係るいわば原始更正に基因して、源泉所得税や取引先・譲受先における所得税、消費税についての課税処理などのいわば派生更正が行われるケースがあるが、この派生更正部分に関しては、滞納処分の追求のやり方によっては、結果としてその取消しを求められるケースが発生する場合もある。

滞納処分の目的は、確定した課税に係る租税債権の確保であるが、原始更正に基づき滞納処分を行った結果、その派生更正の取消しを余儀なくされた事例<sup>(7)</sup>として、東京地裁昭和59年7月13日判決がある。

本事案は、滞納会社の株式譲渡に化体させて、同社の所有する不動産を他に売却した代金を株式譲渡代金として代表者が取得したものであるが、「右

に認定した事実によれば、被告Xは、もと滞納会社の代表者であったものであるところ、同会社が所有する本件不動産を他に売却してその代金を取得する事を計画したが、同会社がそのまま売却したのでは多額の税金が課されることから、その負担を免れ、本件不動産の売却代金の大部分を被告ら個人で取得するためには、滞納会社の全株式を第三者に譲渡し、いわば会社ごと本件不動産を売却して、株式代金名目にこれを取得しようと企て、不動産仲介業者であるYと通謀のうえ、滞納会社の全株式をYに譲渡し、同人が被告Xに代わって同会社の代表取締役役に就任するという形式を作出する目的で滞納会社の全株式を売買する旨の契約を偽装したものと認められるから、被告XとYが締結した株式の売買契約は虚偽表示として無効であるといわざるを得ない。そうすると、……(Xに)……他に小切手金取得の法律上の原因を認めるに足る証拠はない。」として、原告国側の不当利得返還請求を認めたが、被告上訴後の最高裁における上告理由で、被告は突如「寄附金は不当利得ではない」として賦課処分と滞納処分の矛盾点を主張し出した。

本件課税処分は、滞納会社によるXら株主に対する土地譲渡代金の交付は寄附金であると認定して寄附金課税を行い、更に、それを受け取ったX株主に対しては一時所得として、派生的に所得税課税を行った。この寄附金課税による法人税の滞納処分では、Xは滞納会社の代表に就任したYと通謀して株式購入代金として土地譲渡代金を受領したのであるから、株式譲渡契約無効でXらが土地譲渡代金を受領する法律上の原因はないとして、Xらに土地譲渡代金の返還を求めて不当利得返還請求訴訟を提起したものである。結果は、国側の主張が全面的に認められたが、被告は、社外流出を認定して寄附金課税をしておきながら、その取立訴訟ではその譲受先に不当利得であるとして返還を求めるのはおかしい。もし、被告が不当利得返還に応じたら寄附金課税の根拠が消滅するとして、上告理由書のなかで、「被上告人は右寄附金の損金不算入につき本件法人税を課することができなくなる。すなわち、本件法人税を課すべき課税標準が消滅する。そのため本件法人税そのものが消滅する。」として、滞納会社がXらに不当利得返還請求権があるとして

も、国は租税債権が消滅しているから滞納処分はできないと主張した。

これに対し最高裁は独自の見解と原審での主張なしとして判断していないが、この寄附金課税と不当利得返還との堂々巡りの議論は、課税は社外流出性を認めて寄附金課税が行われたが、その滞納処分の取立訴訟で譲受先の不当利得返還が確定し実行されると、課税庁はXら譲受先に課税した一時所得としての所得税課税措置を取り消すこととなる。また、法人税課税は、寄附金概念が不当利得判断によりその社外流出性が変わるものでもないので、遡及更正されることはなく進行事業年度対応として、新たな社内流入として返還時の益金算入のままで終わり、企業会計上は、支出時の費用扱いが、返還時に収益扱いになるだけの扱いとなる。

このように滞納処分で確定した判断が、賦課処分に派生的な面ないしは事後処理的な面で課税の見直しといった影響を与えることはあり得るが、他方、賦課・徴収の整合性のなかで、滞納処分に係る判断において処分を否定するような判断が確定したときは、賦課処分の維持にも確実に影響を与えることとなる。現に、本事案でも、第二次納税義務告知処分取消請求事件の敗訴が確定したとき、後行訴訟であったみなし配当に係る所得税更正処分取消請求事件が訴訟指揮により、控訴取り下げとなっている。

### 3 第二次納税義務と課税処分

滞納処分の一環として、第二次納税義務を告知したとき、結果的に課税処分が影響を受けることがあり得ることは前掲のとおりであるが、概して賦課処分と徴収処分との関係は、本税の課税の論理が徴収段階にも引き継がれて、その論理のなかで一体となって滞納処分が行われるのが通常である。更に、徴収には滞納処分の追求手段としての選択肢が多々あるので、実務としては本税課税の論理と相反しない範囲内で最も有効な手段が選択される。その際には、納税者の財産につき滞納処分をしても徴収すべき租税が不足するときには、表見執行方式としての第二次納税義務の追求が検討され、第二次納税義務者に対する告知処分を行った後、納税者の通常の財産差押えと同様

の方式で第二次納税義務者に係る財産の差押え等が行われるが、この第二次納税義務の取消訴訟において、告知処分が取り消されたときは、主たる納税者を補完する意味で新たに納税義務を賦課したものであり、それが取り消されたと言う意味で、その既判力は原則として訴訟当事者しか影響しないから<sup>(8)</sup>滞納処分としての第二次納税義務による差押え等が解除になるほかは、主たる納税者の滞納処分には影響しないし、原則として、本税の課税措置にも影響がない。

しかし、本事案についてみると、第二次納税義務に係る取消訴訟の一審判決（平成6年12月16日）、その控訴審判決（平成9年3月19日）及びみなし配当課税に係る一審の判決（平成7年7月13日）は、ほぼ同じ事実認定により株式譲渡は残余財産の分配行為ではない旨の判断を行っている。このことは、各裁判所が証拠とその吟味によりそれぞれ独立した判断を行ったことは当然としても、課税庁の現状認識及び判断と余りにも隔たりがあるのは否めない。しかも、本税たる法人税・源泉所得税及び加算税については、訴訟（静岡地裁浜松支部平成4年2月27日判決、「租税債権存在確認請求事件<sup>(9)</sup>」）を通じて、本件は株式譲渡に化体した残余財産の分配である旨の判断がなされており、この訴訟とその後の取消訴訟との判断とは全く対立しているのである。先掲のように滞納処分が賦課処分に派生的に影響を与えることがあるとはいえ、原始更正時の課税判断こそその後の各処分の原点であることを考えると、処分が確定している原始更正時の課税自体にも、滞納処分に関する裁判の事実認定が影響を与える場合があり得ることを本事案は示唆している。

#### 第4節 本件残余財産の分配と滞納処分

本事案を行政処分という観点からフォローすると、甲社の昭和58年12月期の清算確定申告書が昭和59年7月19日に提出されてから、課税当局の具体的な動きが始まったため、まず甲社の法人税課税方式の検討から入った。そこで、結論的には本事案は、土地の譲渡を財源にした株式譲渡方式による残余財産の分

配行為が行われたものと判断された。この判断は、清算会社の法人税課税から検討に入ったため比較的的理解し易い論理であったが、この課税の論理は、それだけでは終わらない。それが決まることによって、2,300人の株主に対するみなし配当課税の問題が起こり、甲社に対しその源泉所得税の納税告知処分が行われる。その際にみなし配当所得の金額は、法人税等相当額を控除すべきかが問題となる。次に、みなし配当を受けた株主の配当所得に係る所得税の課税措置及び法人株主に対する益金不算入の減額更正措置がある。また、有価証券取引税の既納付分については還付措置が必要となる。

次に、徴収措置としては、清算所得の課税処分及び源泉所得税の納税告知処分が行われた後、通則法38条（繰上請求）1項3号（法人である納税者が解散したとき）を適用して納期限を繰り上げて早期に滞納処分に着手し、徴収法34条適用のための補充調査に入る。第二次納税義務の納付通知書を清算人（分配をした額12.5億円を限度とし、旧役員も実質的清算人として追求する。）及び株主（分配を受けた額（1株当たり6,100円）を限度とする。）に対し送付し、同納期限までに納付しない納税者に対し納付催告書を送付して納税の督促を行うが、当面は清算人及び実質清算人の納付状況を見守った後に旧株主を追求する、といった手筈となる。

残余財産分配説によりこの手順で処分が行われた（旧株主に対しては第二次納税義務の追求は行われなかった。）が、この考え方の弱点は、課税措置が法人本体から新役員、旧役員、さらに大口株主、末端株主と下がっていくに従って「残余財産の分配性」という説得性が薄れていくことである。旧役員からなる世話人会の一部（代表世話人）はともかく、その他の旧役員や旧株主は、甲社内において土地譲渡の算段に参画していないので、1株当たりの手取り6,100円で売れば文句なし、という株式譲渡の認識しかない。つまり、末端レベルは株式譲渡説が一般的であったのである。課税当局は、課税方針を決定した後、旧株主に納税指導を行ったが、残余財産の分配という当局の考えは理解を得られにくかったのが実情であろう。

そのような状況のなかで滞納処分は、まず旧役員20人全員に対する徴収法34

条による第二次納税義務の追求から始まったが、甲社の株主2,300人は大きく生産者グループ、青果商グループ、一般株主の3グループに分かれ、旧役員はそれぞれの系統株主の代表でもあるため株式譲渡説の主張には強いものがあり、いきなりみなし配当課税をすれば末端の株主に誤解による反発が予想されるにもかかわらず、課税当局がこの株主層の大数的意見に対して補充調査などの機会を利用して納税指導に積極的に取り組んだ形跡はない。このような状況下で、この株主層をバックにもつ世話人会メンバーを清算人に選定して、滞納処分を直接行ったところに、本事案の悩ましい点がある。

ところで、本事案で賦課・徴収処分の統一した考え方となった残余財産分配課税については、他の課税規定と異なりやや特異な面をもっている。というのは、法人税法92条及び徴収法34条における用語自体が民法法の借用概念であるうえに、その課税方式自体が、法人の解散という民法法で規定する法人に係る権利義務の清算着手、その確定及び分配を要件としているため、租税法の解釈における実質主義の働く余地が少ないのである。このことは、自然人の一生における財産の清算を課税対象とする相続税法のなかの多くの用語が、民法の身分法からの借用概念であり、その用語解釈は民法の解釈に厳密であるべきとすることと似ている。要は、民法法の規定する自然人・法人の権利・義務の変動、消滅に合わせて、租税法における課税機会や徴収手段が規定されているため、その用語解釈においては、他の規定にもまして実質主義に制限がかかってくるのである。そこで、全体が株式譲渡部分と土地譲渡部分とからなる本件残余財産分配方式について、徴収当局の基本的考え方について検討してみる。

## 1 株式譲渡行為

徴収法34条は、法人税法92条以下の清算所得課税規定と表裏をなす関係にあり、「残余財産」、「分配」、「解散」、「清算人」といった概念規定は、第二次納税義務訴訟によって判示される場合が多い<sup>(10)</sup>しかし、同条の追求を行う場合に法が予定している前提となる清算手続は、解散—清算—確定—残余財産分配—清算結了といった通常の清算手続であるが、同法34条の概念規定



が本事案をカバーしきれるかどうか、実務的には最大の問題である。結果としては、先掲の判例もあって解散決議前にされた法人財産の分配も「残余財産の分配」に含むと判示しており、清算人の資格要件を除けば本件第二次納税義務の追求は、条文上は可能であり、法的安定性からも問題はないという見解となった<sup>(11)</sup>。なお、清算人の資格要件に関しては次節で検討する。

ところで、徴収法34条の第二次納税義務を賦課する場合に、当該条文の要件規定に該当することはもちろんのことであるが、第二次納税義務の賦課が表見執行方式であるとしても、本事案の場合、表見的法形式の株式譲渡行為を実体上は残余財産の分配行為であると認定するものであるから、それが全くの虚偽行為で実態を伴わないものであれば格別、2,300人の株主から株式を買い集めたような場合、その行為を徴収法34条の「分配」に該当するといふときに、土地の売却代金としての「残余財産」と末端の株主との接点が、行為としては株式の譲渡しかないため、それを「分配」と認定するというのでは余りに消極的で不十分である。そこは、やはり滞納処分が既存の法形式を混乱させることなく新たな法的措置により、その法的効力に変更を加えながら対応していくという、滞納処分の基本的性格からの要請に應えるべく、形式的表見方式たる株式譲渡行為自体事態を無効と言わしめなければならない。

そこで、法律行為を無効とするための民法93条の要件から本事案を検討すると、株式の買手としての仲介役のYグループと株式の売手としての旧役員（旧株主より株式譲渡につき委任を受けて折衝していた。）との通謀性がポイントとなるが、この点に関し第二次納税義務に係る一審判決では共謀性を一切否定しているし、その控訴審でも旧役員の一部（代表世話人）は、土地譲渡を認識していたと認めたが、原告全体としての旧役員においては、Yグループや土地の譲渡先の乙社と共謀したことは認められないと判断し、株式購入代金についても、Yグループ及び乙社との共謀がない以上実質的に乙社ないしは丙社が用意したもので、特に丙社については本件介入でかなりの利益を得ており単なるダミーではない旨判示して、株式譲渡行為を積極的に意

義付ける判断を示し、株式譲渡部分には「残余財産」性もなければ「分配」性もないと判断した。

したがって、当局が「分配」行為と認定した株式譲渡部分における法形式が、訴訟では積極的に譲渡行為として評価されてしまったことから、この点につき当局の現状認識に誤認があったのではなかろうか。なぜなら、当局が形式的表見方式と認定した行為が、訴訟では積極的に経済的実質を伴う合理的な取引行為であると判断されたからである。したがって、滞納処分の基本は、やはり課税処分が租税回避行為として判断したのも、それが滞納となったときは、異常な法形式といえどもその異常性は主観的判断が伴うのであるから、証拠をもってその法形式の無効をキチンと立証する姿勢が必要であり、もし、内面的効果意思による虚偽表示という点における立証が極めて困難と思われるときは、立証のできる範囲（本件では旧役員ないしはその一部）での共謀性で公訴が維持できるのかどうかを検討し、もし、共謀性につき証拠が集まらなると懸念されるときは、課税の論理と平仄があわなくとも矛盾しない範囲内で、他の選択肢を選ぶべきであろう。

## 2 土地譲渡行為

本件残余財産の分配説のもう1つの要素である土地譲渡行為についての性格であるが、解散の決議をした日（昭和57年12月22日）に、甲社は本件土地に抵当権を設定するための書類一式を乙社に交付する一方、土地譲渡予定先の乙社は、株式買集めのための金銭消費貸借の担保に、丙社から受託していた甲社の株式を返還した。つまり、乙社は貸付金の見返りに本件土地を確実に手に入れる手筈をつけたわけである。翌年1月25日の土地譲渡契約締結は、土地譲渡代金のうち10億円は相殺され、5億円は丙社に振り込まれ、2.5億円は家屋明渡料ほか諸経費に費消された。また、乙社の抵当権は混同により消滅したので、土地の譲渡とはいっても、甲社にはなんら経済的実質の帰属を伴わないもので、前半の株式譲渡行為の後始末といった意味合いしかなかったが、土地譲渡益がこのときに実現したことだけは間違いない。し

かし、この段階に至っては土地の譲渡所得に対する法人税を追求する積極財産は甲社にはもはや残っていないし、その課税について零申告がされたのが土地譲渡から2年10カ月後（昭和59年7月19日）であるから、本件相殺の違法性ないしは詐害性を主張・立証することは極めて困難であったと思われる。

### 3 残余財産分配説の要点

前半の株式譲渡行為と後半の土地譲渡行為を合わせたところで残余財産分配説が成立するが、この両行為を接続するものはなんであろうか。各取消訴訟の判決も合わせ考えてみるに、通常は残余財産が確定してから分配行為があるので問題はないが、分配があって処分行為があると、一見それぞれ独立した行為のように見える。この行為の前後を入れ換え、実質残余財産の分配とするには、①株式の実質的支配者（本件では世話人会）と土地取得者とその仲介をするダミーの3者の通謀による株式譲渡行為の無効立証、②土地取得者及びそのダミーの単独虚偽表示につき実質的支配者の悪意が重過失による無効立証、という両行為の接続詞が必要となる。特に、最近の判例では、表見的法形式を経済行為として評価し、無効原因による不当利得返還請求を認めない<sup>(12)</sup>ものもあるので注意を要する。

ところで、第二次納税義務に係る控訴審でも認めているように、本件譲渡を取り仕切った旧役員の一部である代表世話人数名は、Yグループは土地取得が目当てであり、その代金で株式譲渡資金を埋め合わせることを承知していた。課税当局はこの一部も含めて旧役員20名をワンセットで実質清算入として責任を追求し、さらにはその傘下の2,300人の旧株主も徴収法34条の「分配を受けた者」として第二次納税義務の対象者としてのターゲットとした。しかし、前掲のように共謀性が両行為の接続詞であるのなら、株式譲渡行為の対象即ち残余財産の分配行為の対象者から旧株主をはずして、残余財産の分配を受けた者としては、共謀性のハッキリしている者に限ることとして、①世話人会という名目で、その実は甲社の取締役会であることによる連

帯責任ありとして旧役員まで、または、②旧役員のなかの代表世話人だけに限定するか、若しくは、世話人会から株式を買い取った丙社までを株式の譲渡行為と認め、③その最終取得者を丙社とする、の3案が考えられる。共謀性の射程距離が短くなっていく順に従って、その立証負担が軽減される点に区分けのメリットがある。

いずれにしても、課税措置として残余財産分配説が採用されても、徴収措置としての第二次納税義務の追求のやり方はその論理の範囲内であれば、賦課・徴収連携の面からみて問題ないのであるから、滞納処分の論理として第二次納税義務の追求の範囲を①～③の範囲の選択肢のなかで立証負担に耐えうる限度で選定することも可能であったのではないかと考えられる。少なくとも株式譲渡行為と土地譲渡行為という両行為の接続詞としての共謀性の立証の果つるところが、本件残余財産分配説の限界であろう。

## 第5節 その他追求手段の検討

本事案では、昭和59年7月19日に土地の譲渡（昭和58年1月25日）を含む事業年度の清算所得を零円とする申告書が提出され、これに対する法人税及び源泉所得税決定が昭和60年11月29日に行われ、その繰上請求も実施された。それから徴収の補充調査も開始されたが、結局、滞納処分の方向としては実質清算人に対し、徴収法34条による第二次納税義務の賦課が実施されただけに留まった。本事案に対する滞納処分のその他の方策として考えられるものとしては、議論の域を含め以下のようなものがあり得る。しかしながら、本件の場合、租税回避行為が行われてからかなり経過した段階となっており、納付責任の追求が乙社か旧役員レベルに届かないと実効ある滞納処分は期しがたい。

### 1 旧役員等を株主として徴収法34条を賦課する方式

旧株主に対する残余財産の分配が認められなかったとしても、土地を保有したまま解散した甲社に清算行為がなかったということはあり得ないので、この点からみて名実ともに残余財産の分配に相当するものはどれであるか勘

案すると、解散後には相殺しかなくこれは分配ではなく決済（債権・債務の消滅）である。とすると、分配であるためには甲社の株式を保有していることが条件であるから、旧株主からの株式譲渡後の保有可能者としては、①旧役員（又は世話人会ないしは代表世話人）、②Y、③丙社、④甲社、があり得るが、乙社は株式を取得したのではメリットはなく、しかも実際の資金提供者であることはハッキリしているから、株式化体に参画する効果意思の立証は困難である。さらに、分配のもう一つの要素である、将来払うべき法人税等相当額込みの金銭の收受である旨の認識に関しては、上記①から③までの者は「株を買って土地を売る」ことを熟知していたし、株式化体行為作出の効果意思は質問でん末書でも明らかであるから、共謀性の射程距離は旧役員（ないしは代表世話人）までは十分に届くので、残余財産の分配による徴収法34条の賦課の論理は実現性があつたのではないか。

つまり、甲社の実質「取締役会」である世話人会は、旧株主の株式譲渡の斡旋行為を行ったに過ぎないとしているが、この世話人会こそ旧株主からの株式譲渡の受け皿として機能したのであるから、この会の果たした役割は単に斡旋行為に留まらず、株式の取得主体として評価できる。そして、この会が、Yを経由して受け取った12.5億円こそ残余財産の分配であつたとみることができらるだろう。

更に、射程距離を狭めて丙社については、「株を買って土地を売る」という持ちかけで本事案に参画した後、借入資金で株式を買い、甲社解散後の相殺により8億円の債務免除益と5億円の立替金支払いを受けていることから、残余財産の分配性は明確であり、しかも法人税等相当額が明らかに過払いになっている。しかし、この丙社に徴収法34条を賦課しても、タイミング的にその実効は期しがたい。

## 2 自己株式取得を実質清算行為とみる方式

丙社のダミーでもあるYは、甲社の解散前に旧役員から全株式を取得して、新役員となっている。しかも、解散を念頭に「本件は2週間で片を付け

る」と意気込むYグループは、当然解散を念頭に譲渡益含みの1株6,100円で株式の買取りを申し出て株式を買い集め、旧役員も当然それが税込みであることを認容し、自らは税負担の回避について策謀しつつ株式譲渡代金を受領した。ということは、解散前の新旧役員改選（昭和57年11月30日）のときに、Yは甲社の全株式を取得済みの状態で甲社の代表に就任していることから、この時点で実質的に甲社が自己株式を取得したことになり、実効ベースでの資本の消却が終わり、甲社は株式会社としての社団性を失ったとして、商法に定める解散原因と同様の原因が生じたと解する。そうだとすると、解散の決議（昭和57年12月22日）の約1ヵ月前に実質的に徴収法34条に定める「法人が解散した場合」が発生していたとし、旧役員が株式譲渡代金として受領した株式譲渡代金を残余財産の分配を受けた金額として追求する。更に、Yグループのスポンサーが乙社でその実質支配が立証されれば、乙社にも実質清算人としての徴収法34条の納付責任を追求できるのではないか。

### 3 乙社等に対して徴収法39条を賦課する方式

乙社は、当初12.5億円の評価額の本件土地を、丙社への5億円の追加払いを含め合計17.5億円で甲社から購入し、それから1年以内に26億円で転売している。時価のおおむね2分の1に満たない価額をもって「著しく低い額の対価による譲渡」による第二次納税義務を規定する徴収法39条の賦課が可能ではなかったか。この転売の経緯は滞納処分時にはすべて判明していたが、問題は、第二次納税義務を賦課するとした場合、徴収法34条を追求する場合との選択肢としての優劣の議論が必要となろう。また、丙社（代表Y<sub>1</sub>）を主とするYグループは、本件土地の処分による利益の大部分を享受しており、少なくとも直接受領した5億円を限度として、徴収法39条を追求することもあり得たのではないか。特に、Y<sub>1</sub>自体は、他にも中堅企業を経営し資力は備えていたから、対象としては考慮できたはずである。

#### 4 損害賠償等の請求

取締役が会社に対して責任を負う場合を規定した商法266条1項2号（又は5号）により、会社が取締役に有する損害賠償請求権を差し押さえる。商法266条1項同条2号は、同法294条の2第1項に規定する株主への利益供与行為の禁止違反を、同法266条1項5号は法令違反による会社への取締役の賠償責任を規定している。この追求によっても徴収不足が生ずる部分については、第二次納税義務の賦課を行って補完する。なお、商法266条（又は商法266条の3）の規定は、清算人について準用される（商法430条2項）ことから、先掲の議論を踏まえて旧役員、代表世話人、丙社、に対し損害賠償責任を追及する。

また、商法430条1項が準用する同法131条は、会社債権者保護の規定であり、同条に反して、清算人が会社の債務を弁済することなく財産を分配したときは、会社は、分配をした者に対してその返還を請求することができる<sup>(13)</sup>、この清算人の概念は甲社解散後に就任したYグループをいうから、実効性はないものと思われる。

#### 5 詐害行為取消権の行使

乙社は、丙社との間の本件土地引渡し確約書付きの金銭消費貸借契約（後に甲社が債務引受<sup>(14)</sup>）により株式買集め資金を提供し、最後は甲社との土地売買契約による支払い債務と10億円部分につき相殺（自動債権と受働債権の相手が異なるから、実体は差引計算）している。この相殺により丙社の乙社に対する8億円の債務が実質的に消滅した。この相殺の前提となっている甲社の債務引受については、丙社とY及びその真意を知る旧役員のうちいずれかが、それを認めた時点における甲社の支配管理者として甲社の消極財産を増加させたものであるから、当局は、租税債権発生概念性が高いなかで行われたこれらの行為を詐害行為として取り消すことも検討に値したと考えられる。しかし、そのことは結局丙社を追求することとなるもので実効は期しがたい。また、課税処分との整合性が必要であるが、新役員の就任により

甲社が同族会社成りしたとして、徴収法36条（同族会社の行為計算の否認）により、この債務引受を追求し利益を受けた者に納税義務を賦課しても、結局、丙社に行き着くだけで、同じく実効は期しがたい。

## 〔注〕

(1) 徴基通（47-2）では、賦課処分の違法性の承継につき、次のように規定している。

賦課処分と滞納処分とは、それぞれ目的及び効果を異にし、それ自体で完結する別個の行政処分であるから、賦課処分の違法性は滞納処分には承継されない。したがって、賦課処分が取り消すものであっても、その処分が取り消されるまでは、滞納処分を行うことができる。また賦課処分が取り消されても、その取り消し前に完結した滞納処分の効力には影響がない。（昭和26・2・6・28鳥取地判、昭和26・7・4広島高判、昭和39・4・16仙台高判）

(2) 三木信博「徴収実務研究—株式譲渡に仮託した会社清算行為に対する徴収について」『税経通信'95・8』207頁。

(3) 西川勝利「徴収実務研修—滞納処分における法人格否認の法理の適用について」『税経通信'98・7』246頁。本稿では、実質的支配者のもとになっている財産を法人格否認の法理により、滞納者に回復して差し押さえる方式を「帰属認定方式」といい、そうでない場合を「直接差押方式」として2つの方式に分けている。

(4) 昭和33年12月租税徴収制度調査会答申第3の一、吉国二郎ほか編「国税徴収法精解」443頁

(5) 第二次納税義務の範囲の区別により次のように分類できる。（牧野正満「基本国税徴収法」66頁）

イ 人的第二次納税義務（追求額が滞納国税全額）

徴法33条（無限責任社員の第二次納税義務）

ロ 金銭的第二次納税義務（追求額が受けた財産等の価額を限度）

① 徴法34条（清算人等の第二次納税義務）

② 徴法35条（同族会社の第二次納税義務）

③ 徴法36条2号（同族会社等の行為計算否認の課税額の第二次納税義務）

④ 徴法39条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）

⑤ 徴法41条2項（人格のない社団等から財産の払戻し等を受けた者の第二次納税義務）

ハ 物的第二次納税義務（追徴額が特定の財産自体を限度）

① 徴法36条1号（実質所得者課税等の課税額の第二次納税義務）

② 徴法37条（共同的事業者の第二次納税義務）

③ 徴法38条（事業を譲受けた特殊関係者の第二次納税義務）



- ④ 徴法41条1項（人格のない社団等の財産の名義人の第二次納税義務
- (6) 名古屋地裁平成9年3月26日判決，告知処分取消請求事件（税務事例（30巻2号））
- (7) 本件は寄附金課税による租税債権を不当利得返還請求で追徴した事例であり、東京地裁昭和59年7月13日判決（刊行物未登載）国側勝訴、東京高裁昭和60年10月23日判決・国側勝訴、最高裁昭和61年6月27日判決・国側勝訴
- (8) 取消訴訟における判決の既判力の及ぶ範囲については、主観的範囲が当事者及びこれと同視できる者に限定される（行訴法7条、民訴法201条、新民訴法115条）ので、請求棄却の判決を受けてもその既判力は当事者間にしか及ばないことになる。また、その客観的範囲は本案判決の場合には、判決主文に示された訴訟物に関する判断についてのみ生じ判決理由中の判断には及ばない（民訴法1991項、新民訴法114条1項）。法務省訴訟局内行政事件訴訟実務研究会編集『行政事件訴訟の実務』251頁。その他、司法研修所編集『租税訴訟の審理について』193頁、最高裁判所事務総局行政局監修『主要行政事件裁判概観9—総論（手続法編）—』6頁。
- (9) 静岡地裁浜松支部裁判は、国が甲社の租税債権の時効の中断のために起こした訴訟で、「一連の行為は本件土地等を処分してそれを株主に分配するのが目的であり、株式の譲渡はその単なる形式的手段に過ぎない」と判示している。
- (10) 広島高裁（松江支部）昭33・8・20、国税庁編第二次納税義務関係判例集38頁。広島地裁昭45・2・25、前掲353頁、同控訴審47・7・18、538頁。広島地裁46・3・30、前掲471頁。東京地裁47・7・18、先掲訟務月報18巻12号1908頁。神戸地裁判平4・8・5、租税徴収関係裁判例集2016頁、同控訴審平5・4・27（同2199頁）、最高裁平6・10・25（同2416頁）、東京地裁平5・3・26（同2166頁）
- (11) 先掲浅田論文7頁。同論文では、法的解散原因のうち、第二次納税義務の追求を受けるような法人は、解散の決議の議事録やその保存が不十分で、総会の決議による解散が不明確な場合が多い。その結果、事実上の解散状態となって34条という「解散」に該当するかどうかという点に関して、事実上の解散の場合には、残余財産の分配との関係で解散が推認できるとし、「事実上の解散が徴収法34条の適用面で問題となることはないと思われるし、かりにそのような場合があるとしても、それを一解散の推認もできないような場合を一徴収法34条の「解散」に含むと解すべき必要性も合理性もない。従って、同条の「解散」とは、法律上解散の効果が生じたときをいうものと解すべきである。」としている。
- (12) 仙台地裁判平4・12・16・「不当利得返還請求事件」（前掲2095頁）では、土地の譲渡代金を受領したとされる旧株主の新株主との通謀虚偽性が否定され、また、新株主の横領について旧株主の悪意または重過失も認められないとして、株式譲渡行為の合理性を認め、「法律上の原因の不存在」とする不当利得の返還請求を棄却した。同控訴審平6・2・28（同2332頁）も控訴棄却。同様のものとして、大阪地裁平2・3・23（同1796頁）、同控訴審平6・2・25（同2318頁）。なお、土地譲渡益課税の追徴としての株式譲渡代金受領に係る不当利得請求訴訟については、三木

信博・「株式譲渡に仮託した不動産譲渡事案に対する徴収方途について」(税大研究部論文集・税大研究資料239号)に詳細な分析がある。

- (13) 大判大7.7.2民録24-1131頁。中西・注釈会社法・の二、215頁
- (14) 静岡地裁平成8年8月20日判決「不当利得返還請求事件」。本件は、甲社(代表清算人は選任弁護士)が乙社に対して起こした8億円の返還請求訴訟である。その主張は、土地譲渡代金の10億円の相殺(その実は、乙社-甲社-丙社による差引計算)のうち、2億円は甲社の新役員のもとで丙社が受領したが、残りの8億円については、甲社は丙社経由での乙社に対する借入金を持っていないので相殺は無効であり、乙社は法律上の原因なくして利得しているから、その返還義務があるというものである。判決では、甲社による丙社への8億円の債務引受があったと認定して甲社の請求を棄却している。もとより債務引受を行ったと認定された頃の甲社は、新役員の独断場であり、甲社の無財産化が算段されているときであったから、民事ベースではこのような判断もやむを得ない面もある。

## 第6章 本事案を巡るその他懸案事項

本事案の滞納処分に関して、判決等で明らかとなっている内容のうち、ここでは、①清算人、②5億円の問題及び③署の指導の3点について考慮してみたい。

### 第1節 清算人の検討

本事案をみると、解散の決議のあった日（昭和57年12月22日）に清算人が選任されているが、その後、取り立てて残余財産の分配に当たる行為が見受けられない。とすれば、解散前の何らかの行為がそれに該当するにしても、今度は解散前に「清算人」が存在するのかという疑問に突き当たる。そこで、この点について検討すると、徴収法34条の借用概念のうち「清算人」については、本来、清算人は、会社解散後に選任され、法人の債務を完済した後の残余財産の分配を任務とする（商法131条、430条1項など）。しかし、この残余財産については、徴収法34条の「残余財産」は、法人が国税を完納しないで、その所有する財産の分配等をしたときの、その積極財産をいうものと解されていることは先掲の判例<sup>(1)</sup>のとおりであり、その概念が拡大されたと解されている。そこで、この清算人についても、私法上の法定要件を備えている清算人のみをいうと解するか、それとも事実上清算事務を行った者も含むと解するかが問題となる。

この点に関する判例は見当たらないが、判例上解散決議前の残余財産の分配もあり得るし、その残余財産も法人税未納の場合では法人税相当額が過払いとなっている積極財産をいうまでに、概念規定が拡張されていることの論理的帰結として、解散前にその行為を有責的に実行した者は、当然のこととして「実質清算人」となり得る。そこで、清算人の任務である残余財産の分配を行った者という点から考えていくと、本事案における当局の事実認定によると分配行為は株式の譲渡行為であるから、この株式の譲渡行為を算段した者が商法上の清算人には該当しないが、実質的にみて清算人に相当するということになる。

しかし、本事案の3つの判決の判断のように株式譲渡行為はそれ自体経済合理性をもつ独立した行為であると認定されると、この実質的清算人の存在も意義を失う。そこで本件株式譲渡行為を分配とみなすための要件につき検討し、しかる後に、ではその際誰が「実質清算人」に該当するのかという点に焦点を当てて考えてみる。

## 1 本事案における分配性

解散前における法人資産の社外流出のうちそれが残余財産の分配であると認定するには、「それが解散後も「分配」と観念されて処理されているかどうか、によって判断されるべきではないか。すなわち、解散を予定しながらされた違法分配についてその取り戻しのための措置がされているときは「分配」があったとはいえないが、解散後も当事者が分配として処理しているときは、一分配の前渡しがあったとみるか、違法分配を正当な分配として追認したとみるかはともかくとして一「分配」があったといい得る。……以上の検討したところから徴収法第34条にいう「分配」を定義づけると、①解散法人の積極財産を、②分配の根拠法に基づいて、③その帰属権利者へ移転させることである、ということが出来る。そして、その財産移転が、解散前にされたかどうか、分配額の基準に合致したものかどうかは、「分配」の判定には影響を及ぼさないと解される。……実際上は分配の事実も不明確な場合が多い。すなわち、法人財産の移転の事実はあるが、それが分配を原因とするものかどうか不明確で、しかも解散決議の存否も不明確な場合が問題になる。このような場合には、法人財産の移転が分配以外の原因（例えば、贈与、売買等）によるものではないこと、廃業の状態にあること等の事情を明らかにすることによって、解散の事実を推認できるよう努めることが必要である<sup>(2)</sup>。」から、結局のところ本件では解散前の分配であり、①分配以外の原因による法人資産の移転があったのか、②その移転は権利帰属者への移転であったか、という2点に尽きるといえる。

上記①の資産移転原因については表見行為たる株式譲渡行為が対峙してい

るから、この行為を意思主義により無効にして他に移転原因なしとし、上記②については、先掲の共謀性の射程距離の問題（第5章第4節3）で指摘したとおり、その距離の長い順から旧株主、旧役員、代表世話人、丙社の4者があって、それに応じてその立証が軽減され、その結果が上記①の無効原因の主たる要素となるという関係にあるから、結局のところは、本件では権利帰属主体の認定が「分配」認定における重要な要素といえる。そして、これにより分配行為が認定されれば、株式譲渡行為は徴収法34条でいう「残余財産の分配」行為となるのであろう。

## 2 本事案の実質清算人

以上の判断から、分配行為が認定されて徴収法34条の要件該当性に突破口が開かれたとき、次なる要件は清算人である。徴収法34条の第二次納税義務には、①「分配をした清算人の責任」と、②「分配を受けた株主の責任」の2つが定められおり、本事案では、第一次的に実質的に清算行為を行った旧役員を清算人として追求したが、第二次的な面については、旧株主を「権利帰属主体」として認定はしたが、分配を受けた者としての責任の追求は保留した。しかし、一連の行為における分配の権利帰属主体として一般株主を認定した以上は、解散前ではあるが実質的な清算人を認定せざるを得ない理屈となり、本事案では旧役員を実質清算人とした。

しかし、本件訴訟では株式譲渡行為自体が経済的合理性があると認定されて当局の残余財産分配説は排除されたので、清算人の判断まで及ばなかった。ただ、権利帰属主体と清算人の関係は、共謀性の射程距離との関係で、一般株主—旧役員、旧役員—代表世話人、代表世話人—Y（登記簿上）、丙社—Yといった関係が考えられるが、徴収法34条が清算人の分配責任を規定している以上、清算人を商法上の清算人のみに限定することは、清算人なき分配もあり得るといふ非現実的な話となり、実質上の清算人の分配責任の追求が不可能となって、第二次納税義務制度の趣旨を阻害することになる。このように考えてくると、解散前における清算人の認定自体は、分配に係る権

利帰属主体が認定されれば、自ずと決まってくる問題であるといえる。その意味で、本事案に係る訴訟では判断がされなかったのであろう。

## 第2節 丙社の5億円の性格

Yグループは、昭和57年10月27日に乙社役員らと一緒に甲社の旧役員と面会し、「株を買って土地を売る」方式について説明しているが、その際その資金として乙社が7.5億円、丙社が5億円を用意すると申し出ている。丙社が用意するとしたこの5億円については、結局のところ、土地の譲渡が終了した昭和58年1月26日に丙社の口座に乙社から振り込まれており、本件の資金提供者は全て乙社であったことが判明している。しかし、この5億円については、第二次納税義務告知処分取消訴訟の一番で株式買収資金の12.5億円について、「その代金は、丙社が自ら工面した5億円と乙社から借り受けた7.5億円とをY名義の預金口座に振り込んだ金員から支払われたものである。そうすると右12.5億円は甲社の金員ではない」、「丙社が用意した5億円については、それが本件土地代金の前払金でないことは明らかである」旨判断し、その控訴審でも「株式譲渡方式を希望する甲社と、土地買収を希望する乙社との間に折り合いがつかず、暗礁に乗り上げていたところ、Yグループが……自己資金5億円を用意して介入し、右介入の結果、丙社はかなりの利益を得ている」、「そうするとYグループは自己の利益を図る目的で自らの計算で介入したものと認めるべき者であるから、単なるダミーとみることはできない。」と判断し、Yグループの存在とそれが用意したとする5億円について、積極的に評価している点が、Yグループを乙社のダミーとする当局の見解と徹底的に異なる部分である。

言うまでもなく、土地譲渡後は帳簿改ざん、証憑類の破棄などの隠ぺい工作を行って死亡したYやその実質支配者であるY1などについて、裁判でこのように積極的に評価することを許してしまったことは、結果として、当局の訴訟維持が不十分であったということになるかもしれないが、課税調査に着手してから滞納処分を行うまでの過程において、当局の認定を裏付ける資料の収集が不足していたということになろう。また、このような判断に基づく心証形成に

より、株式譲渡行為の合理性が判示されたとすれば、当局としては旧役員、Yグループ、乙者の三者共謀説の真意の立証と5億円の見せ金性をしっかり証明すべきであっただろうし、その過程で三者共謀説の立証が困難とすれば、その困難性が返って他の追求手段に関する選択肢への移行のきっかけになり得たかもしれない。

### 第3節 地元署への照会

判決によれば昭和56年ごろから、旧役員の一部は本件土地を巡る課税関係について地元署に再三相談にきている。そのなかで、同年12月3日にはH税務署長に対し、株式の全面譲渡についての課税上の取扱いについて文書でもって照会した。これに対し、同税務署長から昭和57年1月5日付で、①有価証券取引税が課税になること、②株式の譲渡益は原則非課税であること及び③株式を売買した後、甲社をそのまま存続させても、また、解散しても、株式を売買したことの課税関係の取扱いについては同一である旨の文書回答を行っている。この質問項目には、甲社の本件土地を売却することを背景とした具体的なものはなく、ことさら一般的な個人間の意思による株式売買についての照会内容に限定しており、したがって、署の回答も一般的な株式売買についての回答となっている。しかし、この文書回答については、旧役員らは、その後この文書回答を信頼して旧株主らは甲社の経営を委譲するために、その所有する株式を譲渡した、と主張している。

ところで、本件質問文書は、甲社の関与税理士によって敢えて土地売買を伏せた形で作成された嫌いがある照会内容が不備であることは否めないが、当局側としても、その前後において再三署に質問にきており、本照会文書の、真意が、株式譲渡に化体した土地譲渡による譲渡益課税の回避のための算段にあることは、当然のこととして推測がついたのであるから、その旨の想定的回答を補足してもよかったのではないか。特に、2,300人もの株主がいることは地元署としては承知していたであろうから、税務相談としても重要な部類に入るものとしての認識が必要であったと思える。特に、このような地域的な関心事

項についての相談は、株式の譲渡という理由だけで担当部門だけに任せずに、法人課税部門の審理担当が加わって全税務的関心事項として、想定される課税ケースを補う形で対処すべき性格のものであろう。

〔注〕

- (1) 広島地裁昭和47年7月18日判決・第二次納税義務関係判例集94  
東京地裁昭和47年9月18日判決、訟務月報18巻12号1908頁
- (2) 先掲、浅田国税速報2919号5頁



## 第7章 租税回避行為否認のポイント

税務調査に際しては、関係情報の収集、課税資料の整理、前回の調査での検討課題・指摘事項を総括して準備調査を行った後、実地調査に着手し、取引資料、証憑類を検討し、現物確認、銀行調査、反面調査、現地踏査を進めて中間検討会等で非違事項の整理を行い、最終的に更正事項の決定を行って追徴税額が確定する。ここまでが賦課段階で、その後納期限までに納付がないと督促状が送達され、徴収段階としても滞納処分に移行する。催告の後財産調査が行われ、徴収職員の合理的な裁量によりの確な保全措置が採られる。このような一連の税務調査、滞納処分は一貫した方針のもとに行われるが、本件のように結果としては、税務処理の出発点である調査法人に係る法人税・源泉所得税は確定したにもかかわらず、その派生ないしは反射処分とでもいふべきみなし配当所得に係る所得税の更正処分及び旧役員に対する第二次納税義務の告知処分において敗訴するという事態が起ころうる。

### 第1節 租税回避行為と課税調査

その原因は、租税回避行為事案の特徴であろうが、真実の帰属主体と表見的法形式の分離が策略されている関係で、真実の帰属主体課税の論理が末端の株主課税や第二次納税義務の告知の論理まで行き届かず、表見的法形式自体の合理性が認知された結果、事案処理全体のスキームが崩壊してしまったことにある。これは、課税の論理が調査法人内の課税標準調査から入ったため、租税回避行為の輪郭は早い段階で解明した。しかし、その方式の妥当性については帰納法的に末端の株主の認識まで含めて解明しなかったため、表見的法形式の合理性の否認が不十分なままになった。甲社の法人税本税が審判所裁決後に確定したこと及び平成4年2月の租税債権確認訴訟での当局側勝訴が、本件租税回避行為の解明における当局の課税論理を不動のものにしたが、それはいずれも土地譲渡行為及びその申告にかかる隠ぺい行為を伴う清算申告が提出されてからの、いわば真実の姿が明確になった段階での課税サイドとしての認定であっ

たが、その論理が前段階としての株式譲渡行為の表見性の否定にそのまま通用しなかったこと、更には、課税の論理帰結として旧株主に対しみなし配当課税を当然のように行ったこと、そして、そのために徴収サイドが旧株主全体に徴収法34条を賦課する論理に拘束されたことが本事案の最大の悩ましい点であろう。

即ち、実態解明の極めつけとしての残余財産の分配説から派生的に出てくる、末端の株主に対するみなし配当課税には妥当性がないという判示は、一見不合理なようにみえるが、①当時株式譲渡は基本的に譲渡所得非課税であったこと、②事業継続を前提とすれば、純資産価額による株式譲渡は合理性があること、③一般株主に土地譲渡所得納税の責任はないこと、などから株式譲渡説は独立した譲渡行為として成り立ち得たのである。また、一方では、土地取得後に転売希望を持つ乙社からみると、甲社を株式取得により支配権を手に入れたのでは、転売時に51%の法人税等が課税されてよほど高額で転売できれば格別、さもないと転売により投下資本の半分が喪失してしまうという不経済なことになって、絶対に株式取得は乗れない話なのである。

したがって、事業継続を装ってでも株式譲渡方式に固執して非課税で行きたい旧役員と、土地だけで株式取得という不経済なことはやりたくない乙社とは、丙社の存在により接合できたのであるから、土地を買う側には節税的選択肢はなく、この租税回避行為の実効は、純資産価額（法人税相当額込み）で株式を譲渡したときに確保されたといえるから、土地を保有していた旧役員側に納税担保責任があるとして徹底的な解明を行うべきであった。

即ち、税込み純資産価額で株式を譲渡した後、同じ純資産価額で土地を譲渡すれば、その際課税になる法人税が流出して投下資本回収はおぼつかなくなるので、株式取得に経済的合理性がないことを熟知していながら、純資産価額で株式を譲渡したのであるから、①事業継続性の欺瞞、②土地譲渡により資金が工面されること、③土地譲渡に対する旧役員（若しくはその一部）の悪意と重過失（土地の譲渡は即滞納になるという認識の欠如）及び④そのような者への会社支配権の譲渡の無責任性（納税については無関心を装う）、に関し調査を

徹底すれば、この役員レベルまでは、株式譲渡行為が残余財産の分配であったという認識はとれたのではない。

## 第2節 租税回避行為と滞納処分

本事案を貫く賦課・徴収措置の論理は、結局、徴収法34条の取消訴訟において、株式譲渡行為に係る虚偽表示性の立証不足ということに基因して全面否定されたが、同条の適用は、経済的実質の帰属主体を課税的に認定して直接執行するので、徴収の補充調査の対象者は、調査法人もさることながら、「分配をした者」と「分配を受けた者」としての旧役員や旧株主が直接的な当事者となる。しかも、借用概念として商法上の見地から要件事実の分析をする必要からみて、①旧役員は、本件土地の売却処分について、直接的にも間接的にも関与した事実があるのか、②旧役員は会社解散及び清算に関する決議に関与したり、あるいはYグループに対し、会社解散及び清算を依頼した事実は認められるのか、③旧役員によって残余財産の分配が行われたのなら、甲社からの譲渡後1年以内に時価26億円以上で売られた土地を12.5億円で分配したこととなって忠実義務に反するではないか、などの問題点が指摘され、徴収法34条適用のための地ならしとなる。

実際に虚偽表示を立証するには、土地譲渡益課税を誰かに被らせたい旧役員の土地譲渡取引への関与状況がポイントとなるが、株式譲渡方式の非課税性（譲受人側は投下資本の不経済性）に固執する旧役員の悪意を立証するには、①丙社が出てきたときに被り屋として利用したような打合せ資料はないか、②分配行為が実質的に終了した後何故に解散する必要があったのか（旧役員は会社をさらしものにしたくなかった）、③甲社からの譲渡後1年以内に乙社は転売、それから4カ月以内に転得者はさらにH市に再転売しているが、手筈がよすぎるのではないか（競売屋Yグループを信用し、スムーズにH市に本件土地が移転しているのはいかにも不自然で、旧役員の一部を含めたもっと大きな仕掛け屋がいたのではないか）、などについて説明する必要があったのではない。

いずれにしても、第二次納税義務は表見的法形式に直接執行可能であるため経済的実質の帰属認定を伴うし、課税措置との因果関係を明確にする必要がある一方で、その訴訟では課税の論理の妥当性が実質的に判断されるため、第二次納税義務の賦課においては、その表見性と実質的な帰属との関連性については独自の十分なる検討が必要であり、また、それを賦課する場合でもその帰属認定は最小限の範囲にし、その充足性は他の手段でまず確保するのが望ましい。特に、課税の論理のように法形式の意義自体を経済的合理性を中心に解釈し、その論理のなかで効果意思を推認すれば説得し易いのと違って、徴収措置における法形式の認識は、それぞれ分離した解釈の下にそれなりに法形式の合理性、経済性が理解できれば、その採用意義は認められ易いので、賦課と表裏をなす論理での滞納処分が予想されるときは、両者の法形式に対する認識及び理解の仕方に、むしろ違いがあつてしかるべきということに対し、十分なる配意が必要となろう。

## おわりに

実務を永くやっている、「申告すれども納付なし」という言葉が雄弁に物語る事案に当たるが、国庫は偉大な単式簿記であってしかも現金主義である。たとえ申告がいかほどあろうと物納がされようとそのままでは、国庫収納金整理資金の歳入にはならない。滞納処分が行われ、差押財産の公売が行われ金銭化されて初めて国庫収納金整理資金を経由して一般会計の歳入に計上される。したがって、税務手続において申告、更正などの租税債権確定手続は、国庫からみればその前段階に過ぎないので、徴収措置は非常に重要であるが、ただ、滞納処分に係る残割合が徴収決定済額の5%程度であることを考えると、確定した租税債権の殆んどは自主申告、自主納税により収納されているのであるから、国家財政の存立の基盤は、最終的には国民の納税道義に懸かっていることは間違いない。その納税道義も最終的には、課税部門が過少申告者にキチンと課税し、徴収部門が機動的にその滞納処分を実施して、ゴネ得滞納を許さないという裏打ちがあってこそ担保され、もって賦課と徴収という税務行政の両輪の相乗効果に依存しているのであって、納税道義の確立及びそれに寄与する賦課・徴収の連携の実現は、税務当局にとって最重要な課題である。

他方、租税回避行為や脱税行為も益々巧妙化、精緻化し、課税当局とのいたちゴッコというのが現実であるが、今後金融ビッグ・バンが進展するなかで、海外金融手段を悪用した租税回避行為にも租税条約を通じた情報交換や相互共助取決めなどを充実させて、課税当局は積極的に対応していかなければならない。

今回本稿で指摘した租税回避行為及び徴収回避行為に対する実務的な対応は、一言でいえば賦課・徴収の連携の重要性に尽きるが、具体的な大口事案処理となると、種々な情報や意見が錯綜して議論が紛糾することが多い。しかも、税務処理は事後処理という宿命を背負っていて、課税処理がなされたときにはすでに財産が散逸してその保全が期しがたいこともある。「保全なき課税は徒労」であって、賦課・徴収の一体となった税務執行こそ真価を発揮するこ

とを肝に銘じ、常に、連携を密にしなければならない。そこで以下では、本稿のまとめとして、幾つかの提言をしてみたい。

## 1 賦課・徴収の連携

本事案の課税処理が確定し、第二次納税義務の賦課を繰上請求込みで行った段階（昭和62年11月）では、ダミーのYは死亡し、本件を取り巻く人、物、金などの動きは全て終わった後で、しかも、株式の譲渡行為からは丸5年が経過している。このように時間が経過した後では、土地との関連で株式譲渡を説明できる株主を見つけるのは困難であろう。しかも、課税の論理は一般株主への分配論であったから、徴収も徴収法34条で追求しつつも保全は行っていない。訴訟において、旧株主への残余財産分配説が覆ったときは、徴収法34条では旧株主への追求も動けないのであるから、固いところとしてその他の選択肢から先ず入るべきだったかも知れない。本事案では賦課の論理が確定しても、その実体審理は第二次納税義務訴訟で実質的な事実認定が行われることを前提として、課税段階から効果的な徴収措置について検討し、それを最終目標として残余財産分配説を組み立てるべきだったと思える。

いずれにしても本事案は、租税回避行為に係る課税処理では否認できたとしても、その滞納処分段階における第三者的判断では、表見的法形式が合理性を帯びて一人歩きする危険性のあることを十分認識し、賦課・徴収部門が十分に連携して、収納確保が図れる形での課税の論理を組む必要があることを示唆している。

## 2 通達立案の公開化（いわゆるレギュレーション化）

わが国の税務行政における通達は、あくまでも下級官庁に対して、文理解釈、裁量行為基準、事務管理等を示達するものであって、国民の権利義務を規律するものではないという位置付けであるが、たとえば相続税財産評価通達のようにそれで申告することが、納税者の間にも一応の計算基準として認

知されたようなものもある。更には、税務上の取扱いといっても、たとえば、法人税法22条4項のように税法自体のなかに、「一般に公正妥当な会計処理基準」に従って判断するというような規定において、その具体的内容に関しては、記録と慣習と判断の学問としての会計学分野の扱いに委ね、商法—企業会計—税法のトライアングルのなかでパラダイムが形成されることを望むとする面もある。

ところで、通達が納税者を含め徴税実務を裏打ちしていることはいうまでもないが、このうち課税要件なり徴収手続を規定する用語の解釈や規定の取扱いなどに関する通達立案に際しては、米国のレギュレーション方式<sup>(1)</sup>に習って、学会、経済界なりの専門家や関係する業種業界に対し、試案を公表して一定期間それに関する意見を求め、事前に共通の認識を構築した後に策定する方式の必要性も主張されている<sup>(2)</sup>。その趣旨は、移転価格税制の運営における事前確認制度と同じ考えともいえるが、当局の取扱姿勢の事前開陳というやり方でいけば、借用概念の解釈適用に関し、その概念改変のペースの遅い民事法概念の穴埋めができるというメリットがあるのかも知れない。

いずれにしても実際問題として、民事法の概念規定を使用しない租税立法は不可能であるし、さりとてその概念規定の範囲内で税務執行を行っていくには、経済社会の進展が著しすぎるのである。

### 3 借用概念の相対化

本事案で問題になって結局訴訟では判断がもらえなかった概念に「清算人」がある。解散前に残余財産の実質的な分配行為があるとすると、それを指示・管理したものは実質的な清算人である。しかし、この用語は借用概念で解散前にはあり得ない用語であるから、本事案の旧役員のように退任すると徴収法34条を賦課するときの分配を行った者に対する、分配を行った価額の範囲内での第二次納税義務の追求に関し、その追求相手が存在しないこととなる。租税回避行為が全体として判断されればその構成要素として、「残

余財産」、「分配」、「解散」「清算人」などの用語の位置付けはなされるであろうが、民事法の特別法としての徴収法としては、私法秩序のなかで追求していくのが前提であるから、基本的には借用概念の相対化には消極である。もし、借用概念の相対性を認めるのであれば、関係条文のなかに明文をもって規定するのが望ましい。例えば、徴収法34条の清算人であれば「ただし、解散前1年以内に退任した役員を含む」という条件規定を入れるなどである。このような手当てが細くなくなれば、課税の租税回避行為否認に対し徴収としても機動的に対応できるであろう。

#### 4 署の指導のあり方

昭和50年代後半の事務指針として、税務行政における広報、相談、指導・調査の4本柱が打ち出されて以来今日まで、特に、相談、指導体制の充実、目覚ましい。広報・相談が一般的な納税道義の高揚を図ることを目指す、いわばマクロ的な指針であるのに対し、指導・調査は個別的に納税者の申告水準の向上を図る、いわばミクロ的な施策であるから、それぞれの指針に応じた対応なり充実策が必要である。

ところで、相談関係についてみると、相談時における納税者等の相談者による事案の説明は、相談者が一定の意図ないしは予断でもって来署窓口で事情説明をする傾向にあるから、当方としてはそこで打ち明けられた状況の範囲内でしか回答のしようがないので、真実の状況からは得てして乖離した応答にならざるを得ないことが多いのに対し、他方相談者は、相談内容について全面的、最終的な回答を得た気になり易い。

したがって、相談を受ける側の基本姿勢としては、できるだけ相談者の真意（本事案での内面的効果意思）を問い質すとともに、回答にはできるだけ条件設定をし、しかも色々なケース分けをしたところで課税措置を説明するようにすることが肝心であろう。本事案の場合に、単に株式の譲渡課税のみならず甲社の土地売却を中心に、法人税の清算所得課税及び1株当たり6,100円は法人税相当額が過払いになることを説明していたら、恐らくその



後の事態はかなり違っていたのではないか。

## 5 課税の公平は隣り近所間の公平

税務行政の目標が適正・公平な課税の実現にあることは論を待たないが、では適正はともかく公平とは具体的にどのようなことをいうのかとなると千差万別であろう。税法自体のなかにも政策税制的な負担の軽減措置が入っているし、税務執行にも人間的に限界があり、そのネットワークでも把握できない取引も存在する。因みに、もし同じH市に同業他社の青果市場があって、それが解散後残余財産に係る法人税をキチンと納め清算を結了したとしをら、本事案についてはそれとの比較が取り沙汰されよう。

課税の公平とは、究極的には税法が規定する税負担の平等性の確保であろうが、税務行政の現場において実際に痛感させられる公平とは、日本全国ベースでの公平感もさることながら、「隣り町のAさんはカニで儲けて外車を買った」とか「隣り村の同業のBはメロン御殿を建てたのに、税金は自分と比べて一体どうなっているのか」といった身近な生活実感のなかからくる公平感への疑問である。また、滞納処分に関しても、厳正な処分と適切な猶予を分ける基準の一つが、滞納者の納税に対する誠意の程度であることを十分に認識する必要がある。

このように、税務執行の実務レベルでの公平性云々する場合の納税者の信頼性確保の原点は、その地区、その地域における地域管轄（例えば、同じ署内・市町村内・町内などの区画内）としての公平な税務執行にある。「細鱗を漁らず、吞舟を洩らさないのは税務の要諦<sup>(3)</sup>」であることは、いうまでもなく税務執行の大原則であるが、庶民感覚からみるといわば「隣り近所間の公平こそ要」となるのであって、その意味で一定の地域で多数の株主を対象とすることとなった本事案からは、多くの学ぶべき事柄がある。

〔注〕

- (1) IRSのレギュレーション制定がどのような手続で行われるのか承知しないが、我が国の政省令、通達、告示を包含したものと理解される。

- (2) 首藤重幸「金融通達廃止を契機に求められる税務通達作成過程の見直しの視座」  
(税理41巻9号2頁)
- (3) 小林長谷雄「税務官吏心得帳－税務官吏と実額調査」昭和26年7月22日(税務研究会)