

# 租税法と準拠法

—課税要件事実の認定場面における契約準拠法の考察—

小 柳 誠

〔研究科第 37 期〕  
〔研 究 員〕

## 目 次

第1章 問題提起と本稿の目的	79
第1節 はじめに	79
第2節 本稿の構成	82
第3節 本稿の前提として	84
1 準拠法の意義とその決定手続	84
2 国際私法と公法(租税法)	87
第2章 借用概念論	90
第1節 固有概念と借用概念	90
第2節 借用概念論の考察	91
1 従前の学説の整理(独立説・統一説・目的適合説)	91
2 裁判例の検討	94
3 借用概念論の意義	100
第3章 課税要件事実の認定	104
第1節 課税要件事実の意義	104
第2節 課税物件の帰属と年度帰属	106
1 課税物件の納税者への帰属	106
2 年度帰属	108
第3節 課税要件の充足	109
第4節 取引単位(契約の個数と課税要件事実)	111
1 裁判例の検討	111
2 考察	118
第4章 租税法と準拠法	123
第1節 はじめに	123
第2節 借用概念論と準拠法	124
1 借用概念の借用範囲	124
2 具体的規定	126

第3節 課税要件事実の認定場面と準拠法	132
1 法律効果自体が課税物件である場合	133
2 法律効果自体が課税物件でない場合	135
第5章 国際私法上の当事者自治の原則と租税回避	141
第1節 国際私法上の当事者の自治の原則	141
第2節 当事者自治と租税回避	143
1 当事者自治の原則の制限等	145
2 複合取引における準拠法の当事者自治	150
第3節 海外取引に係る裁判例	152
1 準拠法に関する裁判例	152
2 裁判例の検討	155
第6章 まとめ	157
第1節 本稿の考察の概要	157
第2節 本稿の考察を踏まえて	160
補章 国際取引における準拠法の決定	162
第1節 国際私法における準拠法の確定手順とその意義	162
1 国際私法概論	162
2 準拠法の具体的な決定手続	163
第2節 当事者による準拠法の指定と公法の適用関係	174
1 国際私法上の当事者自治の原則	174
2 当事者自治の原則の制限	176



# 第1章 問題提起と本稿の目的

## 第1節 はじめに

租税は、各種の私的経済生活上の行為や事実を対象として課されるものであるが、これらの行為・事実は、第一次的には私法によって規律されている。したがって、「租税法がこれらの行為や事実をその中にとり込むに当たっては、これらを生の行為や事実としてではなく、私法というフィルターを通して—ということは私法を前提としてそれを多少ともなぞる形で—とり込まざるを得ない場合が多い」<sup>(1)</sup>と解されている。また、租税法は、租税に重要な経済的な事実、つまり経済的に担税力のある事実に納税義務という法的効果を結びつけるものであり、その経済事実を課税要件とする場合にそれを私法上の概念用語でとらえたり、経済事実を典型的な私法の取引形式でとらえることが多いとされている<sup>(2)</sup>。

すなわち、課税は、市場における経済活動の存在を前提として、第一義的に私法により規律される市場取引に対して外的に観念される<sup>(3)</sup>ことから、市場経済取引が私法上どのように観念され、それが租税法上、どのように採り入れられているかを考察することは租税における基本的前提問題であると考えられる。

ところで、家計や企業が市場で行う経済活動は、当然に日本国内で行われるものに限られるものではない。昨今では、国際的経済活動すなわち国際取引が活発に行われている<sup>(4)</sup>。この国際取引に関しては、その課税のあり方について

---

(1) 金子宏「租税法と私法」租税法研究6号1頁(1978)。

(2) 水野忠恒「『租税法と私法』論の再検討(一)」法学45巻1号1頁(1981)。

(3) 市場と国家の関係について、中里実「国家活動と市場秩序」金子宏先生古稀祝賀記念論文集『公法学の法と政策(上)』95頁(有斐閣・1999)参照。

(4) 国際的経済活動は、「一つは、わが国の国民や企業が国外に進出して、投資その他各種の経済活動を行う場合であり、他の一つは、外国の国民や企業が、わが国に進出してきて、投資その他各種の経済活動を行う場合」(金子宏『租税法(第八版増補版)』342~343頁(弘文堂・2002))の二つの側面に区分される。

さまざまな議論<sup>(5)</sup>が存する。しかし、その国際取引から生じる行為や事実が、課税対象(課税物件)と位置付けられることについては、国内取引と何ら異なることはないと考えられる<sup>(6)</sup>。

そのような国際取引における経済活動がどのような法律関係として成立し、効力を生じているかという判断場面において、どこの国の法律が適用されるか、準拠法はどこの国の法律によるべきかという問題が生じる。例えば、日本における準拠法を規律する法律である法例の第7条<sup>(7)</sup>によれば、当該海外取引の契約に係る準拠法は、原則、当事者の意思によることとなる。すると、仮に、当事者の契約において準拠法を外国法(例えばカリフォルニア州法<sup>(8)</sup>)とした場合には、原則として、その外国法(カリフォルニア州法)に基づき当事者間に

- (5) 国際的二重課税、国際的脱税、国際的租税回避などの問題が挙げられる(金子・前掲注(4)・343頁)。
- (6) 国際取引から生じる行為や事実を課税物件としてとらえることは、国の課税権の問題である。その課税権は、国家管轄権の一形態である。「国家管轄権とは、国家がその国内法を一定範囲の人、財産または事実に対して具体的に適用し行使する国際法上の権能をいう。」(山本草二『国際法(新版)』231頁(有斐閣・1994))。立法管轄権、執行管轄権、司法管轄権とその作用の面から三つの態様に区分される(山本・前掲・232頁)。このうち、課税対象をどの範囲で法律に規定するかということは、立法管轄権の問題となる。租税など公法関係の「公権力の行使に関する立法管轄権は、「正当な根拠」または当該事案との間の「真正の連関」のある場合に限り、その域外適用がみとめられる」(山本・前掲・244頁)。租税法上の管轄の基準は、国籍や居住の事実に基づく「本拠地管轄」ないし「居住地管轄」と、課税対象となる領域内の経済的活動や財産の所有等の事実を定める源泉管轄との2つがある(水野忠恒『国際課税の制度と理論—国際租税法の基礎的考察—』4頁(有斐閣・2000))。
- (7) 法例7条1項は「法律行為ノ成立及ヒ効力ニ付テハ当事者ノ意思ニ従ヒ其何レノ国ノ法律ニ依ルヘキカヲ定ム」と規定する。
- (8) 一国の中で地方により異なる法制定権力が存在し、異なる法域が存在するという地域的不統一法国(アメリカ合衆国、英国、カナダ、オーストラリアなど)がある。このような地域不統一国については、いずれの地方の法によるかという準拠法特定の作業が必要となる。準拠法を規律する国際私法は、地球上に異なる法域が存在していることを前提として、その適用関係を定めるのであって、それが国家単位であることまでも前提とするものではないとされる(道垣内正人『ポイント国際私法(総論)』168～169頁(有斐閣・1999))。

法律関係が生じることになる。また、ある外国人が死亡した場合において、その相続に関する法律問題については、法例26条<sup>(9)</sup>によりその死亡した者の本国法が相続の準拠法となる。

そこで、このような国際的に生じている私的経済生活上の行為や事実を「私法というフィルターを通して」租税法にとり込むといった場合、その私法とは準拠法を取り組んだ形すなわち外国法を含んだ形での私法というのか否かが問題となる。すべての場面において、準拠法が関係するとなると、課税要件事実の存否の判断はその準拠されることとなった国の法律（アメリカのような場合はその国の州法<sup>(10)</sup>）によらなければならないのではないかと一応考えられる。さらに、準拠法国の法律を適用するとしても、慣習法や判例法の国においては、当然に制定法のみを理解すればよいものではなく、また、制定法の国においてさえ、法律の解釈は文言のみで行うことはできず、それぞれの国の判例等にも通ずる必要性がある。すると、課税要件事実の認定場面において、準拠法が関係する場合は国内法による場合と比較して、かなり大変な作業を要することになることが想像される。

租税法と準拠法の問題は、租税法と私法の関係が議論されてきたことと同様に、または延長線上にあるのではないかと考えられる。ところが、これまでは租税法と準拠法との関係や租税法における準拠法の位置付けについて、すなわち、国際的に生じている私的経済生活上の行為や事実について私法を前提として租税法にとり込むといった場合、その私法とは準拠法を取り組んだ形すなわち外国法を含んだ形での私法というのか否かはこれまであまり問題とされてこなかったし、そのためか議論されることもなかった。課税実務においても準拠

---

(9) 法例26条は「相続ハ被相続人ノ本国法ニ依ル」と規定する。

(10) 法の抵触には、場所的・人的・時間的の三つの態様における抵触がある。国際私法は、主として、法の国際的かつ場所的な抵触を規律するための規範であるが、場所的抵触は、準拠法として選択された国の内部で、国内的な法の抵触のある場合（アメリカ合衆国の州法、戦前の一定時期の日本など）もある（石黒一憲『現代国際私法[上]』7頁（東京大学出版会・1986））。

法について、意識されることは少なかったように思われる。しかしながら、最近になって実際の税務訴訟における課税要件事実の認定場面において、準拋法を考慮すべきか否かが争点となっている事件が生じている<sup>(11)</sup>。

そこで、このような国際的に生じている私的経済生活上の行為や事実をわが国の租税法は、課税要件としてとり込む際に、どのように規定しているのか、また租税法上、どのような規律によるべきか、あるいはどのように取り扱うべきかなどについて、課税訴訟上も主張できるよう法律的な観点からの考察を行い、検討・整理することが本稿の目的である。

## 第2節 本稿の構成

本稿では、まず第1章の残りの部分において、租税法と準拋法の関係について整理・検討する前提として準拋法とは何であるのか。そして、その海外取引において、その私法的法律関係を決定する実質法の選択規範である国際私法上、準拋法がどのようにして決定されるのかについて（すなわちその決定方法について）簡単に概観する。そして、この考察を行うことにより、私的法律関係において、単に国内法が適用される場面と外国法が準拋法となる場面についての相違点を浮き彫りにすることとし、租税法と準拋法の関係を考える上での手掛りとする。

次に、第2章では、租税法と私法に関する伝統的な租税法についての解釈論の一つである借用概念論について振りかえる。そして、通説とされる統一説における借用概念の意義を再確認することを試みる。統一説では、租税法上、私法上における同じ概念を用いている場合には、原則として、それを私法上におけると同じ意義に解するものとされる<sup>(12)</sup>。そこで、ここでいう租税法が借用

---

(11) 大阪地裁平成13年12月14日判決などいくつかの具体例は、後述の第4章以下で検討する。

(12) 金子・前掲注(4)・118頁。



している私法の意義とは何か。その借用範囲はどのようなものを明らかにする。そのことから、その借用範囲に外国法も含むものであるか否かを検討する足がかりとする。

第3章では、課税要件の充足の有無の判断において重要となる課税要件事実の認定場面における私法的法律関係の意義を明らかにする。第2章で考察する借用概念論は租税法上の文言の解釈論における租税法と私法の関係に関するものと考えられる。一方、各種の私的経済生活上の具体的な行為や事実を課税要件事実として認定する場面（すなわち、課税物件の納税義務者への帰属、帰属年度の問題等）においても、租税法と私法の関係について従前から議論が展開されている。そして、そこでは権利確定主義のように私法上の効力が尊重される。そこで、なぜ、私法上の効力が尊重されるのかを学説を通じて検討する（なお、課税要件事実の認定単位の問題については、特に最近の裁判例の動向を踏まえて検討する。）ことにより、課税要件事実として認定する場面において、準拠法が外国法による場合について如何に考えるべきかの基礎とする。

第4章では、第2章、第3章で検討した租税法と私法に関する議論を踏まえて、これらの議論が、外国法が準拠法となる場合にも妥当するものであるかどうかを検討し、租税法と準拠法関係を明らかにする。この場合、第2章で検討した借用概念におけるその借用範囲に外国法も含むものであるか否かという問題と第3章で検討した課税要件事実の認定場面における私法上の効力の意義に外国法の効力も含まれるか否かという問題に区別して分類・整理し、（若干の具体的事例を挙げながらも）一般論としての考察を行う。

第5章では、第4章で検討した租税法と準拠法の関係について、更に具体的な場面として、国際私法上の当事者自治と租税回避の関係について、特に章を別にして採り上げる。それは、後述するように国際私法上の当事者自治の原則が国際私法上の準拠法選択の原則としても異質のものであり、この当事者自治の原則を利用することによる租税回避の場面が想定されることから、より具体的な検討が必要と考えたからである。なお、この章の最後の節においては、租税法における準拠法の位置付けについての数少ない裁判例の判示内容を検討す

ることにより、本稿の検討内容を検証する。

最後に、第6章において第2章から第5章までを総括するとともに、海外取引が増大する今日の課税のあり方について若干の提言を行うこととする。

### 第3節 本稿の前提として

#### 1 準拠法の意義とその決定手続

国際的に生じている私法的法律関係を規律する法<sup>(13)</sup>として選択される法、これが、「準拠法」である<sup>(14)</sup>。したがって、国際的な事案に関しては、準拠法が定まらなければ、法律関係（法的効力の有無など）について判断することができない。そして、その準拠法を決定する問題は、国際私法の分野の問題となる。国際私法は、国際法とは異なりあくまで各国が独自に定めた国内法であり、それは、「各国間の私法の牴触からもたらされる不都合を準拠法（準拠法秩序）の選択という手法によって解決し、それによって国際的な生活を営む私人の法的地位の保護をはかろうとする」<sup>(15)</sup>ものである。また、国際私法は、私法の適用関係だけを決定する。つまり、国際私法の適用の結果として定まるのは、いずれの国の私法が適用されるかという問題に対する答

(13) 例えば、日本で起きた航空機事故につき被害者はドイツ在住のフランス人、航空会社はイギリス、飛行機の製造会社はアメリカといった場合で日本で訴えが提起されたとすると、日本の裁判所はこの問題の処理にどこの国の法を適用すべきか（日本法を単純に適用できるのか）について、この問題の処理に妥当する法は何であるかという観点から日本の国際私法（法例）に基づいて考察を行い、そして規律する法が選択され、適用されることになる。

(14) 何ら国際的な法律問題が生じていない純粋な国内的法律関係の場合には、国際私法の適用対象とならず、何らかの国際的な要素がある場合にのみ国際私法の対象となるとする考え方（渉外的法律関係説）が通説であるが、国際私法の規律は渉外的な要素がない場合であっても、すなわち、いかなる法律関係であれ、法例（国際私法）を通じて準拠法を常に決定しなければならないとの立場（法律関係全般説）もある（道垣内・前掲注(8)・1～16頁）。

(15) 石黒・前掲注(10)・14頁。

えだけであるとされる<sup>(16)</sup>。そして、わが国が法廷地となる場合に適用される国際私法規範が国内法である「法例」である。

この準拠法の決定プロセスは以下のとおり整理される<sup>(17)</sup>。

### (1) 法廷地国の決定

世界各国には、各国独自の国際私法が存在するから、法廷地国が異なると適用される国際私法が異なる。その結果、選択される準拠法もまた異なり得ることになる<sup>(18)</sup>。

そこで、処理すべき事案について、法廷地国の決定が重要となる<sup>(19)</sup>。これは、法廷地国の国際裁判管轄<sup>(20)</sup>の有無と関係する。国際裁判管轄が肯定されれば、裁判所に事件が係属するのでそこが法廷地となり、その国の国際私法により準拠法の選択が判断されることになる。なお、当事者自治の原則<sup>(21)</sup>に鑑み、国際裁判管轄においても当事者による管轄の合意が原則と

(16) 道垣内・前掲注(8)・2頁。

(17) 以下の手順は、石黒一憲『国際私法』25頁以下(新世社・1994)、道垣内・前掲注(8)・35頁以下を中心に、澤木敬郎・道垣内正人『国際私法入門[第4版補訂版]』(有斐閣・1998)、石黒・前掲注(10)、溜池良夫『国際私法講義』(有斐閣・1993)、櫻田嘉章『国際私法[第3版]』(有斐閣・2000)、木棚照一、松岡博、渡辺惺之『国際私法概論(第3版補訂版)』(有斐閣・2001)を参照している。

(18) つまり、A国を法廷地国とすれば、A国で定められている国際私法aが準拠法の選択規則となり、B国を法廷地国とすれば、B国で定められている国際私法bが準拠法の選択規則となる。各国が独自に定めた国際私法aと国際私法bは当然にその内容を同一にするというものではないから、これらの国際私法を適用して決定された準拠法も同一のものになるとは限らない。

(19) なお、日本における課税処分をめぐる訴訟の場合、その法廷地国は原則として日本となる。すると、法廷地の問題は課税の場面に関しては、問題とならないように思われるが、そのことに関しては、後述する。

(20) 我が国においては、国際裁判管轄に関する明文の規定が存在しないとされ、民事訴訟法上の土地管轄の規定から推知する逆推知説と当事者の公平、裁判の適正・迅速という観点から条理により考えるべきであるとする管轄配分説がある(澤木ほか・前掲注(17)・205頁)。

(21) 「契約の場合に限って何故これまで各国の国際私法上、当事者の主観的選択が許容されて来たのかといえ、そこには、二つの理由があろう。まず、第一に、契約関係の多様性から来る一義的連結の困難性、第二に、観念の所産としての色彩の

して認められている<sup>(22)</sup>。

(2) 事案の法律関係の性質決定（単位法律関係の決定）

法廷地国が決まると、紛争の事実関係を法律的に構成し、どの法律問題に該当するのかを決定する作業を行う。これが、国際私法上の性質決定<sup>(23)</sup>である。日本でいえばある事案の事実関係について、「法例」のどの規定を適用すべきかの問題である<sup>(24)</sup>。

(3) 連結点の確定と準拠法の選択

性質決定が行われると、その法律関係について最も密接な関係を有する社会の法として準拠法を決定することになる。そのための媒介となる要素を連結点といい、その連結点が所属する国（法域）の法が準拠法として指定される。例えば、相続問題に関して法例26条は「相続ハ被相続人ノ本国法ニ依ル」と規定して、被相続人の国籍を連結点としている。連結点の決め方としては、人に着目して決する属人法主義、場所に着目する属地法主

強い契約的法律関係に対して具体的なその重点をなす社会を見出して場所的連結を行なう上での困難性がそれである。」（石黒・前掲注(10)・100～101頁）との理由が述べられているように、契約関係については一義的な連結点を決定することが困難であることから、当事者による準拠法の指定が認められている。これを国際私法上の当事者自治の原則という。しかしながら、この当事者自治の原則は、「たとえば、一方の当事者が自己に有利であるという理由だけで無関係な外国法を準拠法として指定する条項をいれた約款を用いて相手方と契約を締結することによって、自己に都合の悪い法律の適用を逃れようとする『法律の回避』」（道垣内正人『ポイント国際私法（各論）』209頁（有斐閣・2000））が行われることなどからこの当事者自治の原則には制限論が唱えられている。

(22) 石川明、小島武司編『国際民事訴訟法』52頁〔小島武司・猪俣孝史〕（青林書院・1994）。この合意管轄は、多くの国でその効力が認められており、管轄について国際的な統一ルールのない現在、法的安定性を確保するために有効であるとされる（高桑昭、江頭憲治郎編『国際取引法』68頁〔道垣内正人〕（青林書院・1991））。

(23) 石黒・前掲注(17)・163頁。

(24) 例えば、共同相続人の一人が日本にある相続不動産についてした持分の処分効力についての係争問題について、それは法律関係としては、相続の準拠法上の問題なのか、物権変動の準拠法上の問題であるのかといった、どの法律関係の問題として考えるのかということである（法例でいえば、法例26条、法例10条いずれの条文を適用して準拠法を決定するのかの問題である。）。

義、当事者の意思によって準拠法を決めようとする立場である国際私法上の当事者自治の原則がある<sup>(25)</sup>。

#### (4) 外国法の内容の確定

こうして決定された準拠法が外国法になった場合、その外国法の解釈が問題となる。まず、外国法とは、訴訟上事実であるのか、あくまで法であるのか。さらに、外国法の解釈はどのように行うべきなのか、準拠法と指定された外国法の内容が不明等の場合についてどのような処理を行わなければならないのかなどの問題がある<sup>(26)</sup>。

#### (5) 国際私法上の公序の適用

さらに、上記までの作業において適用すべき外国法が準拠法として選択されたとしても、なお、その外国法を適用すべきかどうかについて最終的な判断を下すためのハードルとして法例33条<sup>(27)</sup>の公序則の規定がある。その選択された準拠法を適用した場合に、法廷地たる国の法感覚からして、どうしても忍び難い不都合が、準拠外国法を実際に法廷地国で適用してみた結果生じてしまう場合に限って、この国際私法上の公序により外国法の適用を排除することがなされることになる<sup>(28)</sup>。

## 2 国際私法と公法(租税法)

以上のとおり、国際取引における国際私法上の準拠法の選択決定の意義、手続等を概観したが、原則として、私法の適用関係を規律する国際私法にお

(25) 属人法主義は、人の住所を基準とする住所地法主義、国籍を基準とする本国法主義、住所概念が各国法上微妙に相違することから基準とされる常居所法主義に、属地法主義は、実際に当該事案の処理のなされる地、すなわち法廷地の法によるべきとする法廷地法主義、一定の行為（契約の締結やその履行、不法行為、婚姻の挙行等）のなされる地の法によるとする行為地法主義、物の所在地に着目した目的物所在地法主義などに分類される（石黒・前掲注(10)・9頁）。

(26) 道垣内・前掲注(8)・234～252頁参照。

(27) 法例33条は「外国法ニ依ルヘキ場合ニ於テ其規定ノ適用カ公ノ秩序又ハ善良ノ風俗ニ反スルトキハ之ヲ適用セス」と規定する。

(28) 石黒・前掲注(10)・61頁

いて、租税法のような公法との関係が問題となるのは、前掲注(21)で述べた国際私法上の当事者自治をどこまで尊重するか、当事者が準拠法を任意に選択することにより、公法を排除することまで認めることになるのかという問題である。この問題については、当事者の自由な選択により、外国法が取引の準拠法とされることを通じて、本来であれば適用されるであろう準拠法でない国の強行法規（例えば、法廷地国の強行法規）の適用が回避されてしまうことが容認できないことから、強行法規については、当事者の準拠法の選択によって、その適用を回避できないとする考え方<sup>(29)</sup>が成り立つものである。

ところで、税務署長が行った課税処分に対する課税処分取消訴訟が提起されたような場合には、法廷地国は日本となるから、我が国の租税法はこの法廷地国の強行法規に当たると解される。しかしながら、租税法はその適用に際して、その課税対象である当事者の私的法律関係自体に変動を与えるものではない。つまり、他の強行規定（例えば、利息制限法のようなもの<sup>(30)</sup>）は、その規定の適用により当事者が約定した法律関係に制限を加えるものであるが、租税法自体は、私的法律関係に対して何らかの制限を行う規律ではないから、当事者に生じている私的法律関係自体はそのままで課税が行われる。

本稿では、あくまで、当事者の私的法律関係について、日本の租税法が（排除されるのではなく）適用されることを前提として、その租税法上、課税対象である当事者の私的法律関係と準拠法との関係をどのように位置付けるのか、つまり準拠法により生じる法的効果が課税上どのように考慮されるのか

---

(29) 強行法規による規制は公的規制であり、ある契約が特定の国家の公的統制法規によって規律されているときは、当事者自治は制限されるという説（公法理論）（木棚ほか・前掲注(17)・121頁）や強行法規のうち特にその強行性の度合いが大きく、法目的達成のために地域的適用関係についての明確な意思を有する法規について、法廷地法上のそれだけでなく、その適用を認めるという説（特別連結論）（道垣内・前掲注(21)・210頁）などをいう。

(30) そのほか労働法や消費者保護法など当事者の契約の効力に影響を及ぼす法律がある。

(それとも考慮されないのか)を考察することを目的とするものである。当事者が選択した準拠法による私的法律関係を排除して、強行法規の適用により当事者の私的法律関係に変更を加えることを認めるための公法理論等の前述の考え方は、租税法の規定が私的法律関係自体には影響を及ぼさない法律であることから公法理論等が想定している法律ではないと考えられる。したがって、国際私法の議論が、直接的に本稿の結論に結びつくものではないと思われる。しかしながら、概観した国際私法の意義、規律、議論となっている問題点等については、その租税法上の準拠法の位置付けを行う上での指針を示すものと思われる。このことは、本稿の次章以降で検討することとなる。

## 第2章 借用概念論

### 第1節 固有概念と借用概念

租税法の解釈論は、租税法と私法の関係に関するものを中心に議論が展開され、そのうち代表的なものの一つが租税法に用いられている概念を借用概念と固有概念の二種類の概念に分類し解釈するものである<sup>(31)</sup>。

借用概念とは、他の法分野で用いられ、すでにはっきりした意味内容を与えられている概念である。例えば、所得税法24条1項に規定する「利益の配当」という概念はその代表的な例とされる<sup>(32)</sup>。

一方、固有概念とは、他の法分野では用いられておらず租税法が独自に用いている概念である。なお、社会学・経済学・自然科学等、他の学問分野で用いられている概念と同じ概念を租税法が用いている場合は、借用概念ではなく、固有概念とされる<sup>(33)</sup>。この固有概念については、私法上の法律関係にとらわれることなく、租税法独自の見地からその解釈を行うべき概念<sup>(34)</sup>で、固有概念の

(31) この他、実質課税の原則、租税回避の問題、私法上瑕疵ある取引に対する課税、実質所得者課税の原則などがあるが、これらの「租税法と私法」との関係に関する議論を整理、検討したものとして、水野・前掲注(2)・1頁、水野忠恒「『租税法と私法』論の再検討(二)(完)」法学51巻2号36頁(1987)以下、瀧圭吾「取引・法人・管轄権—企業課税の国際的側面」(なお、本稿は、学習院大学の瀧圭吾講師の東京大学における助手論文であり、現在未公表である)第一部参照。

(32) 金子・前掲注(4)・117頁。

(33) 金子・前掲注(4)・117頁。

(34) たとえば、消費税法30条7項に規定する「保存」の意義については、消費税法における仕入税額控除の趣旨、政令その他の法令の規定振りなどを考察し、「保存とは、法定帳簿又は法定請求書等が単に存在しているということだけでなく、法及び令の規定する期間を通じて、定められた場所において、税務職員の質問検査権に基づく適法な調査によりその内容を確認することができる状態での保存を継続していることを意味する」(東京地判平・10・9・30訟務月報46巻2号865頁)との判断が示されている。すなわち、他の法分野で用いられていない文言で租税法で用いられている文言については、法の趣旨、目的、法令の規定ぶり等からその通常の文言の意味を



代表的なものは「所得」という概念である<sup>(35)</sup>。つまり、「所得」とは、その利得の原因をなす行為や事実の法的評価はなれて、実現した経済的成果であり、包括的所得概念のもとにおいて、私法上、不法ないし無効な利得であっても、現実に利得者の支配下にあり、人の担税力を増加させるものをいうと解されている<sup>(36)</sup>。

## 第2節 借用概念論の考察

### 1 従前の学説の整理（独立説・統一説・目的適合説）

固有概念について、私法上の法律関係にとられることなく、租税法独自の見地からその解釈を行うべきであるとする解釈論には特に異論は認められない。しかしながら、借用概念についてはその解釈指針について、以下の3つの解釈論が存する<sup>(37)</sup>。

（独立説）

租税法が借用概念を用いている場合も、それは原則として独自の意義を与えられるべきである、とする考え方。

この見解は、ドイツにおける租税法と私法論において示されたものである<sup>(38)</sup>。

超えてその意義を解釈することも法解釈として許容されるものであり、借用概念の問題とはならないと考えられる。

(35) 金子・前掲注(4)・119頁。

(36) 金子・前掲注(1)・3頁。なお、不法所得が所得を構成することについては、「所得概念の「包括性」の問題ではなく、固有概念・借用概念の問題なのではないかという考え方が成立する。すなわち、不法利得の問題は、所得概念といういわば経済的問題ではなく、課税物件の範囲の解釈に関する法的問題といえる」（中里実「所得の構成要素としての所得—市場価格の把握できない消費と課税の中立性—」金子宏編『所得課税の研究』68頁（有斐閣・1991））との見解もある。

(37) 金子・前掲注(1)・4頁

(38) ドイツにおける租税法の解釈論については、金子・前掲注(1)・4頁～9頁、水野・前掲注(2)・6頁以下。谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学539号105頁（1998）、中川一郎編『税法体系（全訂増補版）』61頁以下（ぎょうせい・1977）、岩崎政明「経済的観察をめぐる最近の論争」租税法研究11号127頁（1983）、同「租

しかしながら、我が国においては、有力な学説、判例等は見受けられない<sup>(39)</sup>。

(統一説)

法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は原則として（別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合を除く）私法におけると同意義に解すべきである、とする考え方。

この見解は、「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＝法的安定性の要請に合致している。すなわち、私法との関連で見ると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中にとりくむにあたって、私法上におけると同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。」<sup>(40)</sup>、「税法と私法との関係を、法秩序の統一という見地から再検討し、税法に全法秩序を攪乱するようなわがままを絶対に許さないというのが現代的な考え方である。税法と私法とは各々独立しながら、しかも全法秩序の一部を形成している。私法上の形成や概念は、税法によってではなく、私法により法的価値判断を受ける。かかる私法上の形成や概念を税法が受けいれ、しかも立法によりこれに別異な意味を与えていない限りは、当然に私法による法的価値判

税法における経済的観察法—ドイツにおける成立と発展—筑波法政5号30頁(1982)、田中勝次郎「税法の独立と税法学の誕生」税法学9号1頁(1951)など参照。

(39) 独立説の代表的論者として田中勝次郎博士の見解が挙げられるが、博士は「税法解釈に際しては、税法が、私法と同一用語を使用する場合に、若し私法上の意義と異なる意義に解する必要がある場合には、法律の確実性は、深甚の注意を払って、果して私法と異なる意義に解する必要があるかどうかを検討した上で決定することを要求する」（田中・前掲注(38)・15頁）とドイツのガイラーの所説を説明、引用していることなどから、その見解も「博士の見解は極端な独立説ではなく、目的適合説に近いものであったといえよう」（金子・前掲注(1)・10頁）との評価がなされている。

(40) 金子・前掲注(4)・118頁。

断を受けることを前提としているものといわなければならない。概念内容や法的形成内容を不明確にしておき、課税のため必要な内容をいかなる場合でも与えることができるというような全機能的権限は、財政権力に認められない。財政権力といえども常に憲法を根幹とする法秩序内において、その秩序を維持してのみ活動が許されるに過ぎない。」<sup>(41)</sup>、さらに「税法がその規定の中に他の法領域において用いられている概念をとりこんで規定する場合、当然他の法領域においてそれと与えられている意味内容を知ってこれをなすのであり、もしこれと異なる意味内容を与える場合にはその旨の特別の規定がおかれると考えるのが自然であり、また税法独自の解釈がどこまで広がるかについての明確な枠が見出せないため、特に納税者の経済生活における安定性を阻害するおそれがあること等を考えると、一定の意味内容が確立している借用概念について税法独自の解釈を認める考え方はこれをとることができない。」<sup>(42)</sup>などと論ぜられるように、立法過程における借用概念の規定の仕方からの考察を実践的な理由とし、憲法における租税法法律主義を根拠として、そこから導き出される法的安定性や法秩序の統一性の要請を統一説の理論的理由付けとするものであり、通説とされている。

#### (目的適合説)

租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探求すべきである、とする考え方。

この見解は、「元来、私法の規定は、私的自治の原則を前提として承認し、原則として、その補充的・任意的規定としての意味をもつものであり、当事者間の利害の調整という見地に基づく定めである。そこに用いられている諸概念も、もともと、そのような見地において用いられているものと解される。

---

(41) 中川一郎「税法と私法」石田次文郎古稀記念論文集345頁（石田先生古稀記念論文集刊行会・1962）。

(42) 清永敬次『税法（第五版）』41頁（ミネルヴァ書房・1998）。

ところが、租税法は、当事者間の利害調整という見地とは全く別個に、これを課税対象事実又はその構成要件として、これらの規定又は概念を用いているのであるから、同じ規定又は概念を用いている場合でも、常に同一の意味内容を有するものと考えるべきではなく、租税法の目的に照らして、合目的的に、従って、私法上のそれに比して、時にはより広義に、時にはより狭義に理解すべき場合があり、また、別個の観点からその意味を理解すべき場合もあることを否定し得ない。規定の表現又は概念を示す文言に捉われることなく、その経済的意義の理解が必要とされるゆえんである。」<sup>(43)</sup>とするのがその根拠を示すものである。

つまり、私法上の概念は当事者自治の原則のもと当事者間の利害調整の見地から規定され、解釈されるものであるが、租税法の解釈においては、そのような当事者の利害関係の調整といった見地は存在しないことから、解釈の見地が異なる以上、必ずしも常に私法上の概念と一致するとは限らないと考えられる。したがって、租税法の目的に照らして解釈することも許容されるというものである。

## 2 裁判例の検討

前述のような借用概念に対する解釈論に対して、裁判所の採る立場について重要な裁判例を概観し、その意義について考察することにする。

### (1) 最高裁昭和35年10月7日判決<sup>(44)</sup>（「利益の配当」の意義）

#### （事件の概要）

本件の原告は、金融業並びに不動産及び有価証券の保有を目的として設立された、いわゆる株主相互金融会社である。原告会社は、その増資に際して、①株式を取得した者については、その額面金額の三倍の融資を受け

---

(43) 田中二郎『租税法〔新版〕』117頁（有斐閣・1981）。

(44) 民集14巻12号2420頁。判例評釈として、吉牟田勲「判批」租税判例百選（第三版）22事件評釈（有斐閣・1992）、白石健三・判例解説・『最高裁判所判例解説民事編昭和三五年度』359頁など。

ることができることとしていた。一方、②実際に融資を受けない者に対しては、株主優待金名義で一定の金銭を支払うこととしていた。被告税務署長は、②の株主優待金名義の金銭の支払について、旧所得税法9条2号に規定する「利益の配当」に該当するから源泉徴収の義務が原告会社にはあるとして、決定を行ったものである。

(判決要旨)

最高裁は、以下のように判示して被告税務署長の主張を排斥した。

「商法は、取引社会における利益配当の観念（すなわち、損益計算上の利益を株金額の出資に対し株主に支払う金額）を前提とし・・・、そして、所得税法中には、利益配当の概念として、とくに、商法の前提とする、取引社会における利益配当の観念と異なる観念を採用しているものと認むべき規定はないので、所得税法もまた、利益配当の概念として、商法の前提とする利益配当の観念と同一観念を採用しているものと解するのが相当である。従つて、所得税法上の利益配当とは、必ずしも、商法の規定に従つて適法になされたものにかぎらず、商法が規制の対象とし、商法の見地からは不適法とされる配当（たとえば蝸配当、株主平等の原則に反する配当等）の如きも、所得税法上の利益配当のうちに含まれるものと解すべきことは所論のとおりである。しかしながら、原審の確定する事実によれば、本件の株主優待金なるものは、損益計算上利益の有無にかかわらず支払われるものであり株金額の出資に対する利益金として支払われるものとのみは断定し難く、前記取引社会における利益配当を同一性質のものであるとはにわかに認め難いものである。」

本件は、所得税法中に商法の前提とする利益配当の観念と異なる観念を規定していない以上は、商法と同一観念を所得税法が採用しているものと解するのが相当であるとの判断を示しており、これは統一説を採用したものと解されている<sup>(45)</sup>。本判決は、その「利益の配当」の意義について、「損

---

(45) 水野忠恒「判批」租税判例百選（第三版）25頁（有斐閣・1992）。

益計算上の利益を株金額の出資に対し株主に支払う金額」であるとしている。さらに、注意すべきことは、不適法な配当をも含むとしている点である。この時点では私法上の効力を問題としていない。

(2) 最高裁昭和36年10月27日判決<sup>(46)</sup> (匿名組合契約の意義)

(事件の概要)

本件の原告は、ゴム製品の製造販売等を行なう会社である。原告会社は、その事業に関する資金を投資条件金額一百万円以上、期間三ヶ月以上一年、配当確定利率月五分、期間中の払戻しは自由との条件で、投資あるいは出資との言葉を用いて集めていた。原告会社は、出資金を受領するのと引き換えに元本に利息を加えた金額の約束手形を交付し、契約期間満了時に配当として支払っていた。被告税務署長は、当該配当を旧所得税法42条3項に規定する匿名組合契約に基づく利益の分配金に当たるとして源泉徴収所得税を徴収する旨の決定を行なったものである。

(判決要旨)

最高裁は、以下のように判示して、被告税務署長の主張を排斥した。

「法律が、匿名組合に準ずる契約としている以上、その契約は、商法上の匿名組合契約に類似するものがあることを必要とするものと解すべく、出資者が隠れた事業者として事業に参加しその利益の配当を受ける意思を有することを必要とするものと解するのが相当である。しかるに、原判決の認定するところによれば、本件の場合、かかる事実は認められず、かえつて、出資者は金銭を会社に利用させ、その対価として利息を享受する意思を持っていたに過ぎず、しかも、かかる事実は、単に出資者の内心の意図のみならず、原判決の引用する一審判決の認定するところによれば、会社は、出資金と引換に元本に利息を加えた金額の約束手形を交付し、契約期間は三箇月以上(一)年の短期間であり、会社の破産直前の営業案内でも投資配当という文言を用いず、元金、利息と表

---

(46) 民集15巻9号2357頁。判例評釈として、水野・前掲注(45)・11事件評釈などがある。

示しており、会社は出資者に営業決算書等を提示したこともなく、会社の帳簿にも、出資金は短期借入金、または借入金と、配当金は支払利息と記入されていたというのであつて、その他原判決の認定するところによつては、客観的にも匿名組合に類似する点はないのである。」

本件も「商法上の匿名組合契約に類似するものがあることを必要とするものと解すべく」と判示しているところから、統一説を採っていると解されている<sup>(47)</sup>。なお、本件では、匿名組合契約の本質には、①隠れた事業者としての事業参加、②利益配当を受けることの二つの要件を含むとしてその範囲を明らかにしている。

### (3) 最高裁昭和63年7月19日判決<sup>(48)</sup>（所得税法60条の「贈与」の意義）

#### (事件の概要)

原告らは、従前の土地所有者の第三者に対する債務を肩代わりすることを条件とする所有権移転契約（本件契約）により当該土地の所有権（本件土地）を取得した（贈与を原因として所有権移転登記は行われた）。その後、原告らは本件土地を譲渡したがその譲渡所得の申告の際、本件契約は「負担付贈与」であり、これは、所得税法60条1項に規定する「贈与」に該当するから、本件土地の取得価額及び取得時期は、本件契約前の所有者のものが引き継がれるとして譲渡所得の計算を行った。被告税務署長は、所得税法60条1項に規定する「贈与」には、負担付贈与の場合に含まれないとして、更正処分を行った。

#### (判決要旨)

最高裁は、「本件土地所有権移転契約は負担付贈与に当たるところ、所得税法60条1項1号にいう「贈与」には贈与者に経済的な利益を生じさせる負担付贈与を含まないと解するのを相当とし」と判示して納税者

---

(47) 水野・前掲注(45)・24頁。

(48) 判例時報1290号56頁。判例評釈として、下山芳晴「判批」租税判例百選（第三版）31事件評釈ほか。

の主張を排斥した。

この判例の位置付けは、統一説に基づく租税法規の趣旨から別意に介することが明らかな場合の例とされる<sup>(49)</sup>。一方で、目的適合説（目的論的解釈）により借用概念を民事法におけるのと異なる意味で解釈した例と解する意見<sup>(50)</sup>が存する。

(4) 東京高裁平成14年2月28日判決<sup>(51)</sup>

(事件の概要)

原告は、鉄骨造亜鉛メッキ鋼板葺2階建て店舗兼居宅を所有していたが、同建物を取り壊して鉄骨造アルミニウム板葺3階建て店舗兼居宅を建築（以下「本件建築」）し、居住の用に供し、本件建築は、租税特別措置法41条（住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除）にいう「改築」に該当するとして同法の特別控除の適用をして確定申告を行った。被告税務署長は、本条にいう「改築」は、建築基準法における「改築」<sup>(52)</sup>と同義であるから、本件建築は同法にいう「改築」に該当しないと主張し、更正処分等を行った。

(判決要旨)

裁判所は、要旨以下のような判断を示した。

「法令において用いられた用語がいかなる意味を有するかを判断するにあたっては、まず、法文自体から用語の意味が明確に解釈できるかどうかを検討することが必要であり、法文から用語の意味を明確に解釈できない場合には、立法の目的及び経緯、法を適用した結果の公平性、相

(49) 金子・前掲注(4)・118頁。

(50) 水野・前掲注(31)・53頁、谷口・前掲注(38)・133頁。

(51) 判例時報1782号19頁。

(52) 建築基準法において、「改築」とは、建築物の全部若しくは一部を除去し、またはこれらの部分が災害によって滅失した後、引き続きこれと用途、規模、構造の著しく異ならない建築物を造ることをいい、増築、大規模修繕等に該当しないものをいうと解されている。事実認定として本件建築は、この意味での「改築」には該当しない。



当性等の実質的な事情を検討のうえ、用語の意味を解釈するのが相当である。

措置法施行令は、「増築、改築、建築基準法第2条第14号に規定する大規模の修繕又は同条第15号に規定する大規模の模様替」と規定し、「改築」について同法を引用しているものではない。建築基準法上の「改築」は、通常の意味における「改築」と比較して「改築」という言葉を限定された意味に解釈するものである。

税法中に用いられた用語が法文上明確に定義されておらず、他の特定の法律からの借用概念であるともいえない場合には、その用語は、特段の事情がない限り、言葉の通常の用法に従って解釈されるべきである。なぜなら、言葉の通常の用法に反する解釈は、納税者が税法の適用の有無を判断して、正確な税務申告をさせることを困難にさせるからである。」

本件は、その位置付けがやや微妙な判決である。他の法律においてその解釈上意義が明らかな文言について、それと同じ意義に解するのではなく、あくまで、税法の趣旨、目的等からその他の法律からの借用であるか否かを検討し、そう認められない場合には、通常の用法に従って解釈すべきとしている。

法秩序の一体性を考えると、他の法律において解釈が明らかな場合それと同意義に解さないことは、統一的ではないとも考えられる。しかしながら、本件の場合、建築基準法という公法（私法ではなく）と考えられる法律からの借用といえるか否かの問題であると見ることができる。公法における規制の趣旨がその個々の法律ごとに解釈上の影響を及ぼすことはありうるものであり、それらとの法秩序の一体性を求めることはそもそも困難ではないかと考えられる。

さらに、本件の場合の「改築」という文言は、他に私法上の文言として使用されているとは認められない。借用概念論は、租税法と私法の関係を理論付ける議論であり、その意味では「改築」という文言は、借用概念で

はないと考えられる。すると、法律の趣旨、目的等から判断することは妥当であり、それが他の法律との一体性を要求しているか否かを判断することになると思われる<sup>(53)</sup>。

### 3 借用概念論の意義

前記2で概観したとおり、一応、判例の立場は通説と同様に統一説であると認められる<sup>(54)</sup>。そもそも、水野教授が次のように述べられているように、統一説と目的適合説のちがいはそれほど明確とは言えない。

「借用概念の解釈は、租税法と私法との関係の基本的位置づけ（理論的立場）からただちに導かれるものではなく、租税法において私法概念を借用する立法趣旨から検討されなければならない。例えば、金子宏教授は、「租税法がそれらを課税要件規定の中にとり込むに当たって、私法上における同じ概念を用いている場合には、別異に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上における同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。その意味で、借用概念は、原則として、本来の法分野における同じ意義に解釈すべきであろう。」とされ、統一説を採用されるが、そこでも、立法趣旨による解釈の必要性は否

---

(53) ただし、そうした結果が本判決の結論と同じになるか否かは、別途、判決の内容を精査、吟味する必要がある。

(54) (3)の判例については、論評が分れているように、統一説と異なるかのようにも思われる。だが、そもそも「贈与」の概念に単純贈与以外の負担付贈与や定期贈与、死因贈与などすべてを含むと解した場合、それぞれの契約が観念している事実・行為が異なっているにもかかわらず「贈与」の文言で表現してしまうことになる。借用概念といっても借用の範囲の問題があるように思われる。課税要件事実を「贈与」と定義した場合に負担付贈与などのような特殊な形態を含んでしまうと、異なる事実、行為について、一つの文言により表すことになり不明確となる。このようにその範囲が広がることは、統一説の根拠たる法秩序の一体性と法的安定性の理念に反することとなるのではないだろうか。「贈与」というのを単純贈与の場合を指すとする解釈は、文言の解釈からも素直な解釈であり、目的論的解釈により贈与のうち単純贈与に限定したと解するだけでなく、統一説の立場から直接導かれるものであるとも考えられる。

定されていないのである。原則として統一的に解釈すべきことを主張されるにとどまり、見解を異にするものとは思われない。」<sup>(55)</sup>

それでもなお統一説が通説、判例の支持するところとなるのは、やはり借用概念論を租税法と私法の関係から関連付けたものであるからと考えられる。目的適合説による目的論的解釈は、法解釈論としては、十分に妥当するものである。しかしながら、統一説と比較すると私法との関係が希薄になるものであり、目的論的解釈をさらに進めると、独立説に近づくことから、租税法主義＝法的安定性の見地からすると統一説にやや劣後していると考えられる。統一説は、その租税法と私法の関係を関連付ける根拠を法秩序の一体性と法的安定性という理由に示しており、その理由付けが最も説得的であると考えられる。また、立法者の意図を立法の作業過程から考えると、条文作成上、あえて何ら限定することなく、私法上と同一の文言を用いたならば、立法趣旨、目的においても私法上の意義と同義に解することを意図したものと解釈することもできるものと思われる。以上のことから、借用概念論としては、判例、通説も支持するとおり統一説が妥当することになる。

---

(55) 水野・前掲注(31)・40頁。なお、谷口教授も最近のドイツにおいては目的適合説が支配的見解となっていると分析された後で、「我が国には、統一説の立場に立つが、「別意に解すべきことが租税法規の……趣旨から明らかな場合」には、例外的に、借用概念について民事法における異なる意味で解釈することを認める見解がある。このような見解は、確かに、租税法規の趣旨を突きとめ、それを参酌して、借用概念を本来の法分野におけると別意に解する場合を、「例外」にとどめるものと理解すべきであろうが、しかし、借用概念の解釈に当たって租税法規の趣旨を突きとめることそれ自体を、「例外」にとどめるものとは解されない。むしろ、先のような例外が認められるとするならば、その論理的帰結として、その例外に関する判断は、どの租税法規の解釈に当たっても、常に、要求されることになろう。このような観点から先の見解を分析・整理してみると、それは、借用概念の解釈に当たって常にその租税法規の趣旨を突きとめることを解釈者に要求するのだが、ただ、結果的にその趣旨を突きとめることができなかつた場合、及び突きとめることはできたとしても、別意に解すべきことがその趣旨から明らかでない場合には、他の法分野におけると同じ意味に解釈するものとし、他方、別意に解すべきことがその趣旨から明らかな場合には、別意に解釈するものとする見解である、ということになろう。」(谷口・前掲注(38)・132頁)と述べられている。

そこで、借用概念論としての統一説の意義について、さらに考えてみると、借用概念論は、租税法と私法の関係について考察、議論されている「租税法と私法」論の問題の一つである。そして、それは、借用された民法概念の用語が租税法の解釈により変容されるかという問題であるとされる<sup>(56)</sup>。「租税法と私法」論の問題としては、この借用概念論の問題以外に①民法の概念用語の意味について争いはないものの具体的事実の適用において異なった事実が包摂されるか（租税法と私法では事実の認定にあたり判断を異にするものか）という実質課税の原則の問題、②取引当事者が民法形成を濫用した場合に租税法上どのように扱われるかという租税回避の問題、③民法形成が私法上無効、あるいは取消される場合税法上どう解するかという問題、④課税物件の帰属の問題（実質所得者課税の原則、年度帰属）さらに⑤成立した納税義務の確定・履行・消滅において民法の規定が適用されるか否かの問題などが取り上げられる<sup>(57)</sup>。

これらの問題は、いずれも私法上の法律関係すなわち法的効果のある法律関係を課税法上どのように取り扱うかの問題である。したがって、私法上の効力の存否は、これらの議論の前提条件である。しかしながら、借用概念は、借用した私法の効力までもその解釈の中に含めているとは思われない。そのことは、前掲最高裁昭和35年10月7日判決が、所得税法が規定する「配当」の概念について、「商法の前提とする利益配当の観念と同一観念を採用している」としながらも「商法の規定に従って適法になされたものにかぎらない」として私法上の効力を問題としていないことから明らかといえる。さらに、第4章第2節2で後述するように、租税法の規定において民商法の規定（条文）を直接引用している条文がある。借用概念をその借用した私法の効力までも含めたものと解すると、これらの規定と借用概念とのちがいがなくなり、このように区別して規定する意味が不明確となってしまふと思われる。した

---

(56) 水野・前掲注(2)・4頁。

(57) 水野・前掲注(2)・4頁。

がって、借用概念は、あくまでも条文上の文言の意義についての解釈の問題<sup>(58)</sup>であり、この段階において、私法上の効力は問題とならないと考えられる。結局、借用概念論においては、私法上の効力はこの段階では問題ではなく、租税法の文言の解釈を法解釈としてどのように行うべきであるかという問題である。そして、その中において、統一説は、私法と租税法の関連付けを法秩序の一体性と法的安定性という説得的な根拠により支持されている説と解することができる。

---

(58) なお、中里教授は「課税は、第一義的に私法により規律される市場取引に対して外的に観念される」ものであり、「通説が、市場における経済活動の存在を前提として、中立的な租税制度を法理論として提示した」もので、「借用概念論も、単に、租税法律の解釈の方法に関して、租税法律中に私法上の概念が用いられている場合には原則として私法における同様の意義を有するものと解すべきであるという理論としてとらえるのではなく、そのように解することによって、制定法である租税法律の適用範囲を限定し、成文化された普通法である民法等の適用範囲を確保しようとする理論として理解するべきなのである。」（中里・前掲注(3)・102～118頁）と述べられている。

### 第3章 課税要件事実の認定

前章で租税法の解釈論として借用概念論を考察したが、それは、あくまでも条文上の文言の意義についての解釈の問題における租税法と私法の関係を示しているものと考えられた。一方、各種の私的経済生活上の行為や事実、「私法というフィルター」を通して、租税法に取り込まれる段階において、その私法上の効力と租税の関係を考えた場合、実質課税の原則の問題、租税回避の問題、民法形成が私法上無効、あるいは取消される場合税法上どう解するかという問題、さらに課税物件の帰属の問題（実質所得者課税の原則、年度帰属）などを生じることになる。

これらの問題のうち、本章では、我が国の租税法における課税物件と課税要件（事実）の存否の判断基準について考察しつつ、課税物件の帰属の問題を再検討し（特に、取引単位の問題（複数の取引を全体として一体とみるか否か）にも言及しながら）、租税法上、どのような位置付けになるのか。そこから租税法と準拠法の効力との関係を考察する手がかりとしたい。

#### 第1節 課税要件事実の意義

通常、課税要件は、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準、税率を指す<sup>(59)</sup>が、法人税、所得税の場合は、所得が課税物件となり、所得の有無が課税要件事実（主要事実）と一応考えられる。しかしながら、個別税法の規定は、所得の発生原因として、収入金額<sup>(60)</sup>や益金<sup>(61)</sup>の概念を規定し、さらに、それら収入等の発生原因等を個別に定めている（「利子」<sup>(62)</sup>「配当」<sup>(63)</sup>）。し

---

(59) 金子・前掲注(4)・139頁。

(60) 所得税法36条1項。

(61) 法人税法22条1項。

(62) 所得税法23条1項。

(63) 所得税法24条1項。

たがって、それらを生み出す個々の私的取引行為の存否が課税物件たる所得を発生せしめるのであるから、そのことをとらえて課税要件事実ということもできると思われる。

課税処分取消訴訟における主要事実に関する考え方については、所得税の更正処分を例にして考えると、①税額を主要事実とする説、②総所得金額を主要事実とする説、③各種の所得金額を主要事実とする説<sup>(64)</sup>、④収入金額及び必要経費を主要事実とする説<sup>(65)</sup>、⑤勘定科目ごとの金額を主要事実と解する説、⑥所得金額の算出に必要な個々の所得発生原因事実、すなわち具体的事実を主要事実とする説<sup>(66)</sup>の六つの説に分類されると分析されている<sup>(67)</sup>。

主要事実とは、権利関係を直接に基礎づける事実<sup>(68)</sup>、すなわち直接証拠により証明し得る「事実」をいうが、所得、収入・経費というのは、収入の計上時期や所得区分等の法的判断を経た上、計算の結果として算出される金額であって、直接証拠による証明ができる具体的な事実ではない。また、訴訟上の機能の面においても、主要事実は、審理の対象を明らかにし、相手方の防御の目標を明確にして、不意打ちとなるような認定を防止するという機能を有する。このような機能に照らすと、個別具体的な事実を主要事実ととらえることが望ましいと考えられる。所得や税額の存否が主要事実であるとしてもその前提となる具体的な事実の存在なくして所得税額の存否を証明できないからである。

したがって、具体的事実の存否については、ほとんど、主要事実と同様の主張立証責任が生じるものと解され、結局、その具体的事実の存否が課税要件事実の充足の有無を決定づけることになる。すると、課税物件が所得税法の「所

---

(64) 所得税法22条1項の課税標準の規定等を根拠とするもので、特別経費である雇人費を主要事実でないとした裁判例（大阪地判昭・50・1・29行集26巻1号63頁）、推計課税における主要事実を所得であるとした裁判例（大阪高判昭・51・8・6行集27巻8号1454頁）等がある。

(65) 大阪地判昭・40・5・11行集16巻6号1015頁等。

(66) 広島高松江支判平・5・6・30税務訴訟資料195号738頁等。

(67) 小林博志「税務訴訟における主張責任、証明責任」日税研論集43号136頁（2000）。

(68) 伊藤眞『民事訴訟法（補訂版）』253頁（有斐閣・2000）。

得」のような場合には、その「所得」を構成する個々の具体的事実の存否の判定が重要となる。

その個々の具体的事実をどのように解するかについては、例えば、配当があったという場合、前述した「配当」の意義<sup>(69)</sup>によれば、納税者が、会社から損益計算上の利益を株金額の出資に対し受け取ったか否かが課税物件としての課税要件事実であり、それが、商法上有効な場合で、納税者がその法的権利者である場合には、その法的効果が発生した時点で課税物件とその帰属が納税者に存し、課税要件を充たす<sup>(70)</sup>ことになる<sup>(71)</sup>。一方、商法上、無効な所得の場合であっても、経済的利得を享受している限りにおいて、課税対象となることは前掲最高裁判決のとおりである。したがって、経済的利得を享受している状態の存否が課税要件事実になる。納税者が実際に当該配当を受領した時点で会社から損益計算上の利益を株金額の出資に対し受け取ったことになるから、その受領の事実、状態が課税要件を充たす<sup>(72)</sup>ことになると考えられる。

## 第2節 課税物件の帰属と年度帰属

### 1 課税物件の納税者への帰属

納税義務は、課税物件がある者に帰属することによって成立し、課税物件の帰属した者が納税義務者となる。この課税物件と納税義務者の結びつきが課税物件の帰属とされる<sup>(73)</sup>。そして、課税物件の帰属について特に問題なの

---

(69) 第2章第2節2(1)参照。

(70) 課税標準と税率は、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属が定めれば、法律の規定により一義的に決定される。

(71) この場合は、権利確定基準により、株主総会等の決議のあったとき（所得税法基本通達36-4参照）に課税要件を充たすこととなる。なお、権利確定基準の意義については、後述の第2節2参照。

(72) この場合は管理支配基準が妥当する。なお、管理支配基準の意義については、後述の第2節2参照。

(73) 金子・前掲注(4)・158頁。



は、名義と実体、形式と実質とが一致しない場合とされる<sup>(74)</sup>。この点について、所得税法12条<sup>(75)</sup>は、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」と規定してその判断基準を示している<sup>(76)</sup>。

しかしながら、その意義については、2つの見解が存在する<sup>(77)</sup>。一つは法律的帰属説と呼ばれるもので、課税物件の法律上（私法上）の帰属につき、その形式と実質とが相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべきであるとする条項であるとする説である。もう一つは、経済的帰属説と呼ばれるもので課税物件の法律上（私法上）の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、経済上の帰属に即して課税物件の判定をすべきとする条項であるとする説である。

経済的帰属説をとると、所得の分割ないし移転を認めることになりやすいのみでなく、納税者の立場からは、法的安定性が害されるという批判がありうるし、税務行政の見地からは、経済的に帰属を決定することは、實際上多くの困難が伴う、という批判がありうるとして法律的帰属説が妥当とされている<sup>(78)</sup>。

---

(74) 金子・前掲注(4)・161頁。

(75) 法人税法11条にも同旨の規定がある。

(76) 本条がいわゆる実質課税の原則を示すものではなく、実質所得者課税の原則を示したものとして、金子宏「租税法と事実認定」税経通信43巻9号5頁（1988）。

(77) 金子・前掲注(4)・161頁。

(78) 金子・前掲注(4)・162頁。なお、国税徴収法36条1号には、名義人に対して第二次納税義務を負わせる規定が存する。実質所得者課税を法律的帰属説と解するならば、本来名義人は何らその財産について法的権利を取得していないのであるから、第二次納税義務の負担を課してよいか疑問もあるが（経済的帰属説であれば、名義人が法的にも権利者であるから、その収益を生み出した財産の範囲で負担をさせることも理解しやすい。）、登記が納税者の名義と異なることから、納税者の財産として滞納処分を行なうことができないという「徴収法上の名義主義と課税上の実質主義

## 2 年度帰属

所得を課税物件とする所得税、法人税において、その課税される期間（所得税：暦年、法人税：事業年度）のどの年度に収入、費用等が帰属するかということは年度帰属の問題とされる。年度帰属については、現実の収入の時点を基準とする現金主義と現実の収入がなくても所得が発生した時点を基準とする発生主義がある。さらに、発生主義のうち、原則として、いわゆる権利確定主義が妥当し、例外的に管理支配基準によることとなる<sup>(79)</sup>。

権利確定主義は、外部との世界との間で取引が行われ、その対価を收受すべき権利が確定した時点をもって所得の実現の時期と見る考え方である。「権利の確定」という法的な基準が具体的な問題解決のための明確な指針を与えることができ、租税法律関係における法的安定性の要請に合致することから判例・学説の支持を受けたとされる<sup>(80)</sup>。

一方で、権利確定主義が妥当しない、すなわち法的な権利の確定を認識できないが所得が発生する場合が存する。私法上の法律行為に瑕疵がある場合<sup>(81)</sup>や横領や窃盗による不法な利得も所得を構成するが、権利確定主義によりその実現時期を判定することはそもそも不可能な場合であり、この場合にそれらの利得が利得者の管理支配の下に入った場合に、所得として実現したと解すべきとして管理支配基準<sup>(82)</sup>が適用される<sup>(83)</sup>。

との調整をはかるもの」（清永敬次『租税回避の研究』373頁（ミネルヴァ書房・1995）と解されている。

(79) 所得税について金子・前掲注(4)・227頁、法人税について同・258頁。

(80) 金子宏「所得の年度帰属—権利確定主義は破綻したか—」『所得概念の研究』284頁（有斐閣・1995）。

(81) 取消原因、無効原因のことを一括しての呼称（金子・前掲注(4)・119頁）をいう。

(82) 金子・前掲注(80)・303頁。

(83) 最判昭・46・11・9民集25巻8号1120頁は、利息制限法による制限超過の利息・損害金部分が所得として課税の対象となるか否かについて、制限超過部分をも含めて、現実収受された約定の利息・損害金の全部が貸主の所得として課税の対象となると判示し、その上で、制限超過部分の収入すべき時期について、約定の履行期が到来しても、なお未収であるかぎりその時期は到来しないと、「収入すべき金額」

### 第3節 課税要件の充足

前述のように、課税要件は、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準、税率の五つであるが、課税物件の種類、課税標準、税率は法律の規定によって一義的に定まる。結局、課税要件充足の判断は、課税物件が、誰に、いつ、帰属し、課税要件を充足するかというような課税物件の帰属、年度帰属という帰属の問題が重要な位置を占めることになる。そして、その場面でも、前節で述べたとおり、借用概念論と同様に「私法と租税法」の関係を関連付けた考え方が基本とされる。

すなわち、誰に課税物件が帰属するかということの判断基準に、法律的帰属説及び権利確定基準という法的基準を採用すれば、その実際に行われた私的取引行為における私法上の法的権利義務関係及びその効力の存否を判断することによって、一義的、統一的に決定されることになる。これは、租税法律主義の要請する法的安定性に合致することになる。

つまり、私法上の法的関係を判断しさえすれば、そのことにより把握されるもののうち、その私法上の法律効果により生み出される経済的利得が課税物件であり、その権利者としての当事者が納税義務者であり、さらに、その効力が確定的に発生する時期が年度帰属というように決定付けることになるからである。このように、課税要件の重要なファクターが、別個バラバラに定まるのではなく、一体的に定まることが理解できる。このことが租税法律主義から導かれる法的安定性の要請に合致するものである。

一方、私法上の法律行為に瑕疵がある場合等は、そのような法的判断を行う場面が生じない。法律的帰属説＋権利確定基準という法的基準の枠組みでは対処できない。そこで、例外として位置付けることにより、経済的帰属説＋管理

---

に該当しないとした判決である。これは、「管理支配基準」を採用した判例であると解されている（中里実「判批」別冊ジュリスト120号42頁(1992)）。

支配基準という実質的な枠組みを課税要件の充足の判断基準とすることが許容されると考えられる。

「所得」という概念は、課税の対象が私法上の行為それ自体ではなく、私法上の行為によって生じた経済的成果である<sup>(84)</sup>とことから、その場合の課税は、私法上の法律行為の法的効果自体にはなく、これによってもたらされる経済的成果に着目して行われることになる。しかしながら、その経済的成果を生み出す法律行為に瑕疵がない場合は、その法的効力の存否が経済的成果を生み出すと同時に、納税義務者に帰属する時点をも画一的に判断できることとなることから、私法上の効力の有無による判断すなわち法的基準が重要となるのである。

また、私法上の効力が発生する時点は、一般的に、管理支配基準が適用される場面よりも早い時点で到来すると認められる。このことから私法上の効力が判断基準として優先されると考えられる。ただし、権利確定の時点より管理支配の時点が客観的にみて、明らかに早い場合、例えば、賃料の増額請求訴訟を提起した場合において、仮執行宣言判決に基づいて、裁判の確定した年度よりも前の年度に増額分賃料の支払を受けた場合など<sup>(85)</sup>のように、法的基準を充たすことよりも明白で一義的に所得の発生を認識できる場合には、管理支配基準が妥当する<sup>(86)</sup>。

---

(84) 金子・前掲注(4)・120頁。

(85) 最判昭・53・2・24民集32巻1号43頁。その他、農地の譲渡において知事の許可のあった年度よりも前の年度に引渡と代金の授受が完了し、譲渡人が自らそれを所得として申告しているような場合（最判昭・60・4・18訟務月報31巻12号3147頁）、土地の強制使用裁決に基づき将来の年度にわたる損失補償金を一括受領した場合（最判平・10・11・10判例時報1661号29頁）などが挙げられる（金子・前掲注(4)・228～229頁）。

(86) ただし、管理支配基準の適用は、租税法律関係を不安定にするおそれがあるから、その適用範囲をみだりに拡大しないように注意する必要がある（金子・前掲注(4)・229頁）。

#### 第4節 取引単位（契約の個数と課税要件事実）

このように私的法律関係がどのようになっているかを判断することが、原則的には、課税要件事実の充足の有無の判定に重要となるのであるが、そのような私的取引行為が行われた場合、その要件事実の認定はどのように行われるべきか、また、その法律関係の単位の認定の方法について、特に複数の取引が一体となって行われている場合にどう解するかが昨今の重要な大きな問題となっている。そこで、最近の裁判例を概観した上で、課税要件事実の認定の単位をどのように行うべきかを考察する。

##### 1 裁判例の検討

課税要件事実を捉える範囲をどのように解すべきかについて、最近のいくつかの裁判例をまず考察してみる。

###### （1）東京地裁平成10年5月13日判決<sup>(87)</sup>

###### （事件の概要）

原告は土地を所有し、原告の母（以下原告と併せて「原告ら」という）がこれを賃借すると共に隣接地を所有し、かつ地上建物を所有していたところ、周辺の地上げに伴い、売却交渉が行われた。原告らは、所有土地とほぼ等価の土地に建物を新築して、諸経費、損害を賄えば、取引に応ずることとし、売却土地とほぼ等価の土地を取得し、さらに3億円の金員を取得することで合意した。そこで、原告らは、原告らの所有土地を国土法の不勧告価額である7億円で売却し、ほぼ等価の近隣土地を4億円で購入する旨の各別の売買契約を締結し、その代金の相殺金として3億円を取得した。原告らは、その所有していた土地の譲渡所得の計算上、当該譲渡契約の契約金額である7億円を譲渡にかかる収入金額であるとして所得税

---

(87) 判例時報1656号72頁（1999）。判例評釈として、増田英敏「判批」ジュリスト1182号105頁（2000）。

の申告をした。被告税務署長は、本件取引は、7億円の譲渡土地をもって時価7億円（契約金額4億円）の取得土地と3億円の差金を取得したものであるから、譲渡所得における収入金額は10億円であるとして譲渡所得を計算<sup>(88)</sup>し、更正処分等を行った。

(判決要旨)

契約の内容は、契約当事者の自由に決し得るところであるが、契約の真実の内容は、当該契約における当事者の合理的意思、経過、前提事情等を総合して解釈すべきものである。

ところで、認定した事実に照らせば、原告らにとって、本件譲渡資産を7億円で譲渡する売買契約はそれ自体で原告らの経済目的を達成させるものではなく、代替土地の取得と建物の建築費用等を賄える経済的利益を得て初めて、契約の目的を達成するものであったこと、他方、取引の相手方にとっても、代替土地を提供する売買契約はそれ自体で意味があるものではなく、右売買契約によって原告らに代替土地を提供し、本件譲渡土地を取得することにこそ経済目的があったのであり、本件取引は本件代替資産及び差金と本件譲渡土地とを相互の対価とする不可分の権利移転合意、すなわち、相手方において本件代替資産及び差金を、原告らにおいて本件譲渡土地を相互に相手方に移転することを内容とする交換（民法586条）であったというべきである。

(2) 東京高裁平成11年6月21日判決<sup>(89)</sup>

---

(88) 所得税法36条1項は、「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額は又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。」と規定する。したがって、本件事件のように、本件の譲渡により収入するものが譲渡契約金額の7億円の金銭と解するか、金銭以外の物である取得した近隣土地（7億円）と差金3億円の合計額と解するかによって原告・被告の主張のように収入金額が異なることになる。

(89) 判例時報1685号33頁（1999）。判例評釈として、品川芳宣「判批」税研89号115頁

本件は上記(1)事件の控訴審判決である。したがって、事案の概要は上記と同一であり、事実認定自体も同一であるが、以下のような判断を示した。

(判決要旨)

本件取引に関しては、本件譲渡土地の譲渡及び本件代替資産の取得について各別に売買契約書が作成されており、当事者間で取り交わされた契約書の上では交換ではなく、売買の法形式が採用されている。認定した事実関係からすれば、本件取引において、各売買契約は、それぞれの契約が個別に締結され履行されただけでは、両者が本件取引によって実現しようとした経済的目的を実現、達成できるものではなく、不可分一体的に履行されることによって初めて、両者の本件取引による経済的目的が実現されるという関係にあり、一方の合意が履行されることが他方の合意の履行の条件となるという関係が存在していたものと考えられる。これらの事実関係からすれば、原告ら側と相手方との間で本件取引の法形式を選択するに当たって各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することとしたのは、本件取引の結果、原告ら側に発生することとなる譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためであったことが、優に推認できる。

しかしながら、本件取引に際して、原告らと相手方との間でどのような法形式、どのような契約類型を採用するかは、両当事者間の自由な選択に任されていることはいうまでもない。本件取引の経済的な実体からすれば、補足金付交換契約という契約類型を採用した方が、その実体により適合しており直截であるという感は否めない面があるが、だからといって、譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという考慮から、迂遠な面のある方式である本件譲渡土地及び本件代替資産の各別の売買契約とその売買代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はない。

もつとも、当事者間の真の合意が本件譲渡土地と本件代替資産との補足

---

(2000)、占部裕典「判批」判例時報1703号180頁(2000)、東亜由美「判批」税理43巻3号165頁(2000)など。

金付交換契約の合意であるのに、これを隠ぺいして、契約書の上では各別の売買契約とその各売買代金の相殺の合意があったものと仮装したという場合であれば、右隠ぺいされた真の合意において採用されている契約類型を前提とした課税が行われるべきことはいうまでもない。しかし、本件取引にあっては、真実の合意としては、むしろ、税負担の軽減を図るという観点からして、各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することの方が望ましいと考えられたことが認められる。

いわゆる租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではないから、本件譲渡土地及び本件代替資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用して行なわれた本件取引を補足金付交換契約という法形式に引き直して、この法形式に対応した課税処分を行うことが許されないことは明らかである<sup>(90)</sup>。

### (3) 大阪高裁平成12年1月18日判決（映画フィルムリース事件）<sup>(91)</sup>

#### （事件の概要）

原告会社は、映画の投資事業を行う組合（民法上の組合）の組合員として出資を行った（約1億円）。この出資の募集に際する説明書によると、当該組合は、日本の投資家を集めて結成され、出資組合員の自己資金（総額26億円）及び銀行からの借入金（63億円）により、販売会社Aから映画フィルムを購入し、その映画についてオランダの配給会社Bと賃貸、配給契約

(90) 本件と同様の事案で同様の判示をするものとして、東京高判平・14・3・20（刊行物未登載）がある。同判決では、「譲渡所得に対する課税は、原則として、当事者の自由な意思によって成立した契約内容、契約類型等を前提として、これに即して行われるべきものであり、租税法律主義の下においては、当事者の合意内容や当事者の選択した契約類型を他の契約類型に引き直して、これを前提として課税することは、特に法律の根拠がない限り許されないものというべきである。」としている。

(91) 刊行物未登載。概要は、訟務月報47巻1号別冊329頁以下参照。類似事件として、千葉地判平・12・2・23など。



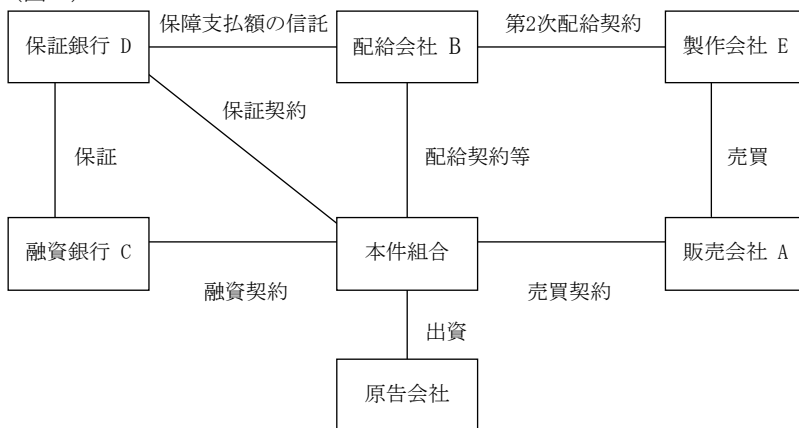
を締結する。更にBは、第二次配給契約をして全世界で配給することになっていた。

本件組合に対する出資の際には、図1のとおり、本件組合契約のほかにA, B, 融資銀行C及び保証銀行Dらとの映画の売買契約、借入金の融資契約、映画の配給契約等も同時に行われた。これらの契約により、組合は映画のカットや編集、著作権侵害に対する措置など本件映画の所有者として本来有すべき諸権利の行使が全く認められなくなっていた。

他方、融資に関しては、契約時にC銀行が組合に貸し付けた金額は組合からAにAから本件映画の製作会社Eへと代金として支払われ、更に製作会社Eが第二次配給契約の配給料として、配給会社Bに支払われ、Bは配給料を保証した保証銀行Dに預託をし、その金額をDがCに貸付けることになっているというようにいわゆる循環金融になっていた。

原告会社は、法人税の確定申告において、本件映画の出資割合に応じた金額を資産として計上するとともにそれにかかる減価償却費と借入金にかかる支払利息を損金に計上した。被告税務署長は、減価償却費の計上を否認し、支払利息と同額の受取利息の計上もれがあるとして更正処分を行った。

(図1)



## (判決要旨)

課税は、私法上の行為によって現実に発生している経済効果に則してされるものであるから、第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われるが、課税の前提となる私法上の当事者の意思を、当事者の合意の単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。

したがって、課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則的には、法文中に租税回避の否認に関する明文の規定が存する必要があるが、仮に法文中に明文の規定が存しない場合であっても、租税回避を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである。

本件取引においては、すべて、その個別契約書に従って、その内容のとおり履行(取引)がされていることについては当事者間に争いがない。しかしながら、本件取引は、(映画制作会社)が日本の投資家から映画の製作資金を得るために(製作会社等)が考案した一連の取引であって、その一環をなす本件売買契約について、その当事者らが本件売買契約書所定の権利義務をそれぞれ履行することは当然のことであって、そのこと故に本件売買契約が本件契約書所定の内容のものとして当然有効となるものではない。認定した事実によれば、(製作会社)は、(販売会社)を単なる履行補助者として、本件映画等の根幹部分の処分権を保有したままで、資金調達を図ることを目的として、また、(組合)(ないし組合員)は、専ら租税負担の回避を図ることを目的として、原始売買契約ないし本件売買契約を締結したと認めるのが相当である。したがって、本件取引のうち本件出資金は、その実質において、原告会社ら組合員が(組合)を通じ、製作会社による本件映画の興行に対する融資を行ったものであって、(組合)ないしその組合員である原告会社は、本件取引により本件映画に関する所有権その他の

権利を真実取得したのではなく、本件各契約書上、単に原告会社ら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、（組合）が本件映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたにすぎないものと解するのが相当である。

(4) 大阪地裁平成13年12月14日判決（外国税額控除事件）<sup>(92)</sup>

（事件の概要）

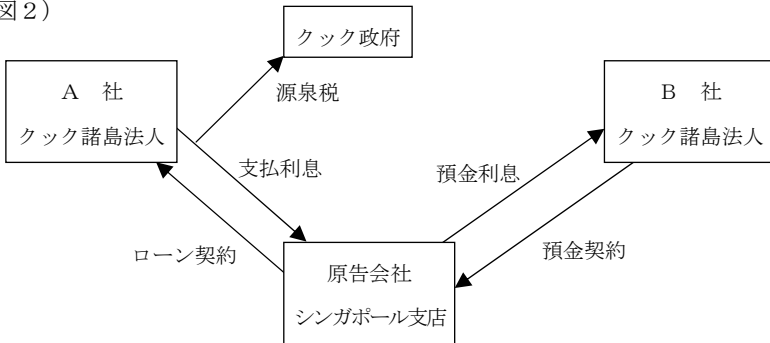
原告会社は、国外に多数の支店を有する都市銀行である。原告会社のシンガポール支店は、クック諸島法人A社と同社に対して5千万USドルの融資を行うローン契約（以下「本件ローン契約」という）を締結するとともに、別のクック諸島法人B社から5千万USドルの預け入れを受ける預金契約（以下「本件預金契約」という）を締結した（図2参照）。

原告会社は、法人税の確定申告に際し、クック諸島国における本件ローン契約にかかる貸付金利息に対して課されたクック諸島国における外国源泉税について、外国税額控除（法人税法69条）を適用した。被告税務署長は、原告会社が行った本件ローン契約及び本件預金契約は、いずれもB社の外国源泉税の負担を軽減させるため、原告会社の外国税額控除余裕枠の利用により外国源泉税を吸収し、B社へ還流するために仕組みられたものであるから、当該債権に係る貸付金利息に課された外国源泉税は、B社が負担すべきものである。したがって、外国税額控除の適用はないとして、外国税額控除の適用を否認し、更正処分等を行った。

---

(92) 刊行物未登載。なお、類似事件として大阪地裁平成13年5月18日判決（刊行物未登載・事件概要については訟務月報47巻1号別冊332頁参照。判例評釈として、木村弘之亮「判批」ジュリスト1219号174頁（2002）。）。

(図 2)



## (判決要旨)

当事者間の契約等において、当事者の選択した法形式と当事者間における合意の実質が異なる場合には、取引の経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って解釈し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。ただし、上記の解釈は、要件事実の認定に必要な法律関係については、表面的に存在するように見える法律関係に則してではなく、真実に存在する法律関係に則して要件事実の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係から離れて、その経済的成果や目的に即して法律要件の存否を判断することを許容するものではない。

なお、上記の判断にあたっては、複数の当事者間で行われた個々の契約が存在するとしても、全体があらかじめ計画された一連のスキームであるならば、全体を一体のものとして判断すべきであり、そのような一連の取引は、個々の契約がそのとおり実行されていたとしても、そのことゆえに各契約が各契約所定の内容のものとして当然有効となるものではない。

## 2 考察

上記の4つの裁判例は、いずれも複数の取引が介在する事案である。(2)の事件は、複数(2個)の契約はそれぞれ各別の売買契約であるとして、その各別の契約単位を課税要件事実の認定単位として考察を行っている。それ

以外の裁判例は、当事者の各別の契約書等にこだわることなく、一連の取引については、全体を一体として課税要件事実の取引単位と認定していると思われる。

このような課税要件事実の単位の認定をどのように行うかについては、それが租税法上の独自のものとして行われるものなのか。そうではなく私法上の法律関係の単位と同じであると解すべきなのかを考察する必要がある。

租税法独自のものと解する場合には、租税回避行為の否認の問題と関係してくる。租税回避とは、一般的に「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」<sup>(93)</sup>をいうとされる。このように租税回避を定義づけると、租税回避行為は、課税要件の充足そのものを回避する行為ということになる。すると、課税要件事実である私法上の法律効果がそもそも存在しないことになる。そして、その当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うことを租税回避行為の否認と呼ぶ<sup>(94)</sup>。この租税回避行為の否認は、個別否認規定が存するときはその否認要件に従って否認が認められるのは当然であるが、そうでない場合は、租税法律主義のもとで、法律の根拠なしにすることはできないと解されている<sup>(95)</sup>。

上記(2)の事件においては、「租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではない」などと述べられていることなどからすると、裁判所は、

---

(93) 金子・前掲注(4)・121頁。

(94) 金子・前掲注(4)・122頁。

(95) 金子・前掲注(4)・123頁。

当事者の各別の契約書等にこだわることなく、一連の取引については、全体を一体として課税要件事実の取引単位と認定することは、私法上の問題ではなく、租税法上、租税回避行為の否認を行うことと解しており、その結果、そのような認定をすることは許されないとの判断を示したものと思われる<sup>(96)</sup>。

しかし、(1)の判決は、「契約の真実の内容は、当該契約における当事者の合理的意思、経過、前提事情等を総合して解釈すべきもの」として当事者間の契約の解釈を行っていること、その結果として本件取引は交換（民法586条）であったと民法の条文を引用してその判断を示していることからすると、明らかに私法上の解釈の問題として捉えていると考えられる。さらに、(3)の判決も「経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。」と判示している点、(4)の判決についても「取引の経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って解釈し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。」と同様の判断を示したうえで、「上記の判断にあたっては、複数の当事者間で行われた個々の契約が存在するとしても、全体があらかじめ計画された一連のスキームであるならば、全体を一体のものとして判断すべきであり、そのような一連の取引は、個々の契約がそのとおりに実行されていたとしても、そのことゆえに各契約が各契約所定の内容のものとして当然有効となるものではない。」と述べていることからすると、いずれも私法上の法律関係の解釈を行ったものと解される。したがって、これらの認定は、私法上の解釈の問題であり、上記の(2)を除く判決の意義は、あくまで、私法上の認定を行った結果であると解するのが相当である<sup>(97)</sup>。

---

(96) 増田・前掲注(87)・105頁も(2)の第一審である(1)の判決について、個別否認規定によらずに実質主義にもとづいて租税回避行為を否認できる類型に属する判断とする。

(97) 金子・前掲注(4)・124頁、中里実「タックスシェルターと租税回避否認」税研83号70頁(1999)、税研84号58頁(1999)、中里実「課税逃れ商品に対する租税法の

もつとも、私法上の認定により、取引の全体を一体として捉える考え方の場合も、各個別の取引が偽装行為である場合<sup>(98)</sup>に限られるのか、それとも偽装行為とはならないような場合、つまり、契約当事者においては、各別の契約自体に争いが無い場合にも、取引の全体を一体として判断をすることが私法上できるのかについては議論がある<sup>(99)</sup>。

(1)の判決は、各別の契約書に示された取引を偽装ということなく民法の条文を適用して取引全体を評価している。(4)の判決は、裁判所が「納税者の主張と異なる課税要件事実を認定し、課税が行われることは、私法上の真実の法律関係に即した課税であり、当然のことといえる。」とし、そのことを受けて、「かかる事実認定を行い得る場合としては、①当該取引が実体のない偽装取引である場合、②表面的、形式的に存在する法律関係とは別に真実の法律関係が存在する場合」と明らかに偽装の場合に限定していない。一方、(3)の判決は当事者が選択した法形式が偽装であるかないのかまでははっきりしない。いずれの見解によるべきか明らかではないと思われる。

一方で、この一連の取引全体を一体のものとして考察する考え方は、英米の判例により租税法上の解釈原則の一般原則として存在する。イギリスでは、ラムゼイ原則、アメリカでは段階取引原理 (step transaction doctrine)

対応(下)」ジュリスト1171号88頁(2000)、今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(1)～(4)」税理42巻14号208頁(1999)、15号262頁(1999)、43巻1号242頁(2000)、43巻3号205頁(2000)、東亜由美「租税判例研究」税理43巻3号168頁(2000)、瀧圭吾「判例研究」ジュリスト1165号130頁(1999)。なお、中里教授は、取引の全体を総合的に観察する方法は、あくまでも契約解釈・事実認定のレベルの問題であるとしながらも、それが、契約が虚偽表示にあたらぬ場合、常に可能とまで解されているかは微妙である(前掲税研84号58頁における訂正事項参照)と述べられている。

(98) 偽装行為であれば、当事者にその各別の契約にかかる取引は真実には存在しないと認定され、それに即した法的効果は生じないから、真実の法律関係に即した課税(金子・前掲注(4)・124頁)の結果となる。瀧・前掲注(97)・132頁は、(3)の事件の原審について偽装行為と判断した事例と解している。

(99) この問題について、民法上の契約解釈の意義から検討したものとして、今村・前掲注(97)「租税回避行為の否認と契約解釈(4)」205頁、瀧・前掲注(97)・133頁。

といわれている。

ラムゼイ原則は、①課税スキームの全体を考察して、納税者がそのスキームの完了後においても、開始前におけると同じ経済的状况にあること、②いったん当該取引が開始された場合には、各段階をふんで、最後まで完了することが当事者によって合意されていること、納税者は、循環金融の結果として、当該スキームの完遂に関して資金的負担を負わないこと、④スキーム全体の目的が課税逃れであること、の要件を満たす場合には、個々の取引ではなく、一連の取引全体を一体のものとして考察することが許されている<sup>(100)</sup> <sup>(101)</sup>。

段階取引原理もラムゼイ原則と同様の判例理論とされ、形式的には独立した複数のステップを一体として考察して、課税関係を考えることが認められている<sup>(102)</sup> <sup>(103)</sup>。

租税法律主義の観点からは、その適用要件がある程度客観的であることが必要ではあるが、租税法上の解釈原則として、一連の取引の全体を一体として捉えるべき解釈が租税法律主義の適用がある諸外国においても存在するのであり、さらに、租税回避に関係するような事案に対してでなく、金融取引においても（いろいろのポジションを納税者が組み合わせている場合など）その取引単位を全体として捉える考え方が必要であると考えられること<sup>(104)</sup>などからすると、取引の全体を一体として捉えることは場面に応じて、租税法上の解釈原則として許されるべきであると考ええる。

(100) 中里・前掲注(97)「タックスシェルターと租税回避否認」71頁。

(101) ラムゼイ原則のイギリスにおける判例の動向、位置付け等について検討したものとして、渡辺徹也『企業取引と租税回避』第1章、第2章（中央経済社・2002）参照。

(102) 中里・前掲注(97)「タックスシェルターと租税回避否認」71頁。

(103) この段階取引原理を含むアメリカにおける租税回避否認原則について概観したものとして、渡辺徹也「アメリカにおける租税回避に関する規制と現状」近畿税理士会編『税理士と実務家のための租税回避をめぐる事例研究—判例に学ぶ税務判断の指針—』443～462頁（清文社・1998）参照。

(104) デリバティブ取引にかかる取引単位にかかるものとして、松原有里「取引の「分解」と「統合」—デリバティブ取引はどう課税されるべきか—」第22回日税研究賞入選論文集11頁（1999）。



## 第4章 租税法と準拠法

### 第1節 はじめに

これまで、従来から租税法の大きな議論の中心であった租税法と私法に関する議論について簡単に振り返るとともに、それらの問題の中には、取引単位の認定問題のように最近の裁判例（下級審レベル）でも判断が分かれるような、なお明確な解決がされていない問題も見受けられた。しかしながら、この租税法と私法との関係がそのまま国際私法という間接規範<sup>(105)</sup>を媒介として、租税法と外国の私法との関係に置き換わることになるのか<sup>(106)</sup>について検討するについて、これらの議論等を振り返ることは有意義なことであると考えられる。

第2章第2節3で検討したように、租税法と私法論のうち借用概念論については、私法上の法的な効力はこの段階では問題ではなく、租税法の文言の解釈と考えられたが、第3章で検討したように課税要件事実の認定（特に課税物件の帰属）の場面においては、私法上の法的効力との関係が密接であることを述べた。そこで、本章においては、これらの場面に分けて、それぞれ準拠法（外国私法）との関係について考察し、さらに、それらを若干の具体的な事例を想定しながら検討したいと思う<sup>(107)</sup>。

---

(105) 抵触する法律の適用関係を定める規範をいい、法律の時間的な適用関係を定めるルールは時際法、人的不統一国において、法律の適用関係を定めるルールを人際法という（道垣内・前掲注(8)・17頁）。

(106) これを検討し、結論を出すもしくはそこに至らないまでも何らかの指摘を行うことが本稿の目的である。

(107) 本稿の問題を採り上げるものとして、浦東久男「税法において使用される法概念について—外国法概念は含まれるか—」税法学536号3頁（1996）がある。ただし、同論文においては、「「借用概念」論と関連して分析することもできると思われるが、複雑にしないため・・・そのような議論をさけている。」との前提において議論されている。

## 第2節 借用概念論と準拠法

### 1 借用概念の借用範囲

第2章で考察したとおり、租税法の解釈において、借用概念論に関する議論の中では、統一説が租税法と私法の間を関連付けるものとして妥当した。そして、その意義が租税法の解釈段階においては、私法上の効力の有無を必ずしも前提とせず、私法上、規律されている内容、性質、性格を借用していると解することができた。そうした場合に、その借用した私法概念に外国法を含むか否かが本稿の問題である。

最初に結論から言えば、次のような矛盾を生じることになるから、借用した私法概念に外国法を含むと解することはできないと考える。

すなわち、世界各国には、さまざまな法制度が存在し、その規律しようとする内容、性質、性格はそれぞれの法制度によって異なっていることは明らかである。同じような概念、用語が存在したとしても、その意味、内容が同じであるとは限らない。そのような状況の下で国際私法から導かれる外国の私法概念を含むとすることは、当然にその意義を一義的に確定できないことになり、かえって法秩序の一体性、法的安定性を害することとなる。①法秩序の一体性を考慮した場合、外国法概念を含むとすると、各国それぞれ異なる法秩序の法の一部を切り出しても日本の法秩序と一体となる可能性は低い。また、すべてについて一体性を維持することは当然にできないものである。したがって、法秩序の一体性に反する。②法的安定性を考えた場合でも、文言の意義を日本私法以外から観念しているとすれば、その文言の意義を解釈しなければならないが、その解釈は当然に当該準拠法の存する国の解釈によらざるを得ない。すると国内法のように解釈が一義的に定まるといふ法的安定性を有するとは言い難い。

このように、法秩序の一体性、法的安定性を失う結果となる状況において

は、もはや統一説はその根拠を失うこととなる<sup>(108)</sup>。逆に、法秩序の一体性と法的安定性を維持するには、日本私法のみを前提としていることと解することになる。前述のとおり、借用概念論として、統一説が妥当する。そしてその根拠が法秩序の一体性と法的安定性であった以上、それを維持するためには租税法の解釈は、あくまでも日本の私法の概念を借用している、すなわち、日本の私法と同じ意義に解釈すると考えるべきである。

しかしながら、そのことは外国法に基づく法的関係が、日本の租税法上、まったく考慮されないということの意味するものではない。たびたび例に挙げる配当の場合、その意義が日本の商法からの借用概念であるとしても外国法人からの配当が日本の商法に基づくものでないからと言って、ただちに租税法上の配当に該当しないと解するものではない。その外国法人からの配当が、日本の商法上の配当と同意義であるかどうかにより、判断されるべきである。これは、日本法人から株主等が何らかの金員等を取得する場合にそれが配当といえるかどうかを判断する際の作業と同じ作業をするに過ぎない。

結局、当事者間の法律問題に対する準拠法が外国私法となるとしても、借

---

(108) このような状況は、アメリカのような国内法自体が抵触の状態にある国では、国の内部においてさえ起こり得る。水野教授は、アメリカの「租税法と私法」論を分析される中において以下のように述べられる。「ここで、注目されるのは、アメリカの連邦裁判所の判例では、借用概念の立法趣旨を重視しつつも、立法趣旨が明らかにされない限りは、統一して適用されるように解釈されなければならないとしていることである。注意すべきことは、アメリカの税法のいう「統一性」は、むしろ州法から独立した解釈を意味するものであり、予測可能性よりも公平性が優先されることである。アメリカでは、私法の分野は各州により個別に形成されているため、借用概念の解釈を私法に依存することは法秩序の統一性を保つことにはならないのである。・・・議会が様々な取引・事実を課税対象とする場合には、同様の状況にある納税者は同様に課税されるべきであるということである。その目的は各州により適用される異なる法律概念に依存するのでは達せられない。」(水野・前掲注(31)・45頁)。ここで述べられているように、アメリカは国の内部において、法領域が異なる国であり、国内で国際私法の議論と同じ抵触法の問題が生じる国である。このような場合には、州法に解釈を依存することは法秩序の一体性を保てないのであり、これは、日本においては、外国私法に依存することができないと解することとパラレルに考えることができると思われる。

用概念論の段階においては、原則として、国内法の場合と同様に（違法配当も配当と解されるように）、その準拠法に基づく効力が問題となることはないが、その契約内容、性質、性格を日本の私法の概念に照らして、その同等性をもって判断することになると考える<sup>(109)</sup>。

## 2 具体的規定

借用概念における外国法との関係は、上記1のとおりであるが、具体的に租税法の規定を借用概念を含めその規定された文言等の意義について、若干の考察を行いたい。そこで、租税法の全体の規定ぶりから典型的に整理すると、以下のとおり、3つの類型に分類できると思われる<sup>(110)</sup>。

---

(109) ハワイ州におけるジョイント・テナンシー形態により不動産を所有する日本人に相続が開始した場合の相続税法の適用について、ジョイント・テナンシーを創設するという合意は、「自分が死んだら、この合有の財産を贈与する」という契約であり、その契約を日本の法律に照らすと、その法的性質・効果において民法554条の死因贈与に該当し、相続税の対象となると解するものとして、浦上章夫「海外財産の相続と相続税法適用上の問題点-ハワイ州におけるジョイント・テナンシーを中心として」税務大学校論叢22巻544頁（1992）がある。

(110) なお、浦東・前掲注(107)・3頁以下においては、税法の規定について、外国の法制度が含まれるのか、それともわが国の法制度に限られるのかについては、明文上明らかな場合とそうでない場合があり、明文上明らかな場合については、更にわが国の法制度が対象となっていることが明らかな場合と外国の法制度が対象となっていることが明らかな場合があると整理・分類分けをしている。そこでは、外国の法制度が対象となっていることが明らかな場合の例として、法人税法69条1項の「内国法人が各事業年度において外国法人税（外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものをいう・・・）」を挙げるが、この外国法人税の意義については、「外国法人税とは、外国の法令により課される税であって、我が国の法人税に相当する税でなければならないというものであり、この「法人税に相当する税」については、その規定振りから、我が国の法人税と「全く等しい税」である必要はなく「相当する税」であれば足りると解するのが相当である。すなわち、外国の法令に基づいて外国又はその地方公共団体により課される税であることから、その外国の法令は千差万別であり、我が国の法人税と全く等しい税制が存在するとは考えられず、また、外国の法令に基づいて外国又はその地方公共団体により課された税について我が国の法人税に合致する部分に限り認めるということは現実的ではないという考えから、我が国の「法人税に相当する税」という表現を用いたもの」

(1) 明文の規定をもって日本私法の条文を引用する場合

租税法が特定の（日本）私法上の概念をそのものを参照している場合のことで、明文で明らかにしている場合である。以下の（4）に例示するとおり、商法等の条文を引用して限定した規定振りの場合である。

これらの場合は、いわゆる借用概念とは異なる。何ら限定することなく私法上用いられる文言自体をそのまま単独で使用するのではなく、わざわざ条文を掲げている場合には、単に私法上の概念を文言解釈として借用したのではなく、私法の規定による規律を含めたところの効果を含めることを意図したものと解することができる。日本の私法上の効果、有効性を必要とするものと解される。

(2) ストレートなかたちでは特定されていないが(1)と同様に解釈の余地のないもの

国税徴収法上の規定にあるもので、例えば「質権」「抵当権」等の規定がある。「私法秩序と租税法秩序の調整に関するものであるから、借用概念というよりも、むしろ生の私法概念そのものであるといったほうが適当である。」<sup>(111)</sup>と解されている。

(3) 何ら特定せずに私法と同じ文言が使用されている場合

いわゆる借用概念の場合と解される場合である。

(4) 具体的規定

イ 事後設立、株式交換等

法人税法2条12号の6（事後設立法人の意義）に規定する「事後設立」は、「事後設立（商法（明治32年法律第48号）第246条1項（事後設立）・・・に規定する契約・・・に基づき行われる資産の移転又は負債の移転をいう。・・・）」と商法等に限定した規定振りである。

租税特別措置法37条の14（株式交換又は株式移転に係る課税の特例）

---

（平成12年6月30日裁決、裁決事例集No.59、178頁）と解されている。

(111) 村井正『現代租税法の課題』51頁（東洋経済新報社・1973）。

にいう特例適用対象の「株式交換等」は、「商法第352条第1項の株式交換又は同法第364条第1項の株式移転」と具体的に商法の条文を掲げて規定されている。

このような規定ぶりの場合、海外において、たとえ商法と同様の内容の事後設立、株式交換等があったとしても、それが海外で行われたもので日本の商法上の規定に基づくものでない場合には、これらの規定に定める株式交換等には該当しないということになる<sup>(112)(113)</sup>。

---

(112) このような場合の例として、例えば、所得税法24条1項は、「基金利息（保険業法第55条第1項に規定する基金利息をいう。）」と規定する。この規定自体保険業法が私法といえるかどうかという意味において、借用概念との比較の中で区別すべきかどうかは別として、少なくとも「基金利息」という概念が保険業法の概念と同一であることを示す。また、国税通則法第5条（相続による国税の納付義務の承継）2項は「相続人が二人以上あるときは、各相続人が同項前段の規定により承継する国税の額は、同項の国税の額を民法900条から第902条まで（法定相続分・代襲相続分・指定相続分）の規定によるその相続分によりあん分して計算した額とする」と規定している。この場合の「相続人」はいわゆる借用概念であると認められるが、「相続分」の部分は、単に法定相続分という文言ではなく、民法900条などと日本の民法を具体的に指定している。したがって、ここでいう「相続分」の場合は、あくまで民法900条等に規定する割合を用いることになると考えられるが、「相続人が国税通則法第5条の規定により被相続人の国税の納付義務を承継する場合において、相続人が二人以上あるときは、同条第2項の規定により各相続人の国税の承継額は民法第900条から第902条までの規定によるその相続分によりあん分計算することとなっているが、被相続人が外国人である場合には、法令第25条の規定により相続は被相続人の本国法によるものであるから、国税通則法第5条第2項の規定の適用については、被相続人の本国法による相当規定により承継額を計算することが相当である。」（昭47. 11. 16. 裁決、裁決事例集No. 5・1頁）との裁決がある。しかし、被相続人の本国法に民法の法定相続分に相当する規定が存するかどうか不明であり、規定が存しない場合、結局日本民法によらざるを得ないと解される。すると、この裁決の射程範囲はかなり狭いものと考ええる。

(113) 逆に、法人税法2条12号の2（分割法人の意義）に規定する「分割」は、商法や有限会社法の特定の法律の条文を掲げていない。すると、この場合の「分割」は借用概念ということになる。したがって、その意義は日本私法によるが、海外子会社が現地の法律に基づき行われる会社分割もその内容が日本私法と同一のものであるならば、同条の「分割」に該当すると解される。

## ロ 配当<sup>(114)</sup>

たびたび例にあげた「配当」をまたここでも例にとれば、例えば、外国法人から納税者が取得した金員がたとえ当該外国法人の本国の商法上、配当として有効であったとしても、その内容が「損益計算上の利益を株金額の出資に対し株主に支払う金額」<sup>(115)</sup>に該当しない場合には、「配当」に該当しない。しかし、逆に、当該外国法人の本国の商法上配当としての扱いを受けないものであったとしても、その内容が「損益計算上の利益を株金額の出資に対し株主に支払う金額」であったとするならば、それは配当に該当することになる。

## ハ 法人

法人税法2条3号は、内国法人について「国内に本店又は主たる事務所を有する法人」と規定し、外国法人について「内国法人以外の法人」と規定するのみで他に「法人」についての規定はない<sup>(116)</sup>。したがって、ここでいう「法人」は借用概念と解される。

では、私法上の「法人」の概念をどう解すべきか。民法33条は「法人ハ本法其の他ノ法律ノ規定ニ依ルニ非サレハ成立スルコトヲ得ス」と規定する。この規定からは、国内法の規定に準拠して成立した事業体を法人というと解される。一方、民法36条は「外国法人ハ国、国ノ行政区画及ヒ商事会社ヲ除ク外其成立を認証セス」と規定し、一定の外国法人もその法人としての成立が認められることから、これら外国法人もその認める範囲において、日本民法上の法人に含まれると解される<sup>(117)</sup>。そして、この民法上の外国法人の概念については、商法479条3項が外国会社について会社設立の準拠法を登記事項としていること、商法482条において日本に事実上の本店を設ける外国会社に関する規定が存することなど

---

(114) 前掲注(63)参照。

(115) 第2章第2節2(1)参照。

(116) 所得税法1条6号、7号も同様の規定振りである。

(117) 商法52条2項により民事会社も商事会社とみなされる。

から、外国法に準拠して設立された法人をいうと解される。

結局、私法上（実質法上）の「法人」の意義は、国内法の規定に準拠して成立された事業体と外国法に準拠して設立された法人のうち民法36条によりその法人格を承認した法人をいうものと解される。

日本の国内法の規定に準拠して成立した法人は、当然に「国内に本店又は主たる事務所を有する」こととなることから内国法人となり、他方、「内国法人以外の法人」とは、外国法に準拠して設立された法人すべてをいうものではなく、外国法に準拠して設立された法人のうち民法36条によりその法人格を承認される法人をいうものと解される<sup>(118)(119)</sup>。この場合、外国法に基づき設立した法人を含むことから、法人の概念は外国法に準拠したと解する余地もある。しかしながら、上記の定義はあくまでも「法人」を認める範囲を日本私法の「法人」の意義から導いたものであり、その結果、その範囲に外国で設立された「法人」を含むことにすぎず、外国の「法人」の概念を租税法の解釈として用いたものではないと整理することができる<sup>(120)</sup>。

(118) この考え方を示す一例として、実務の米国のリミテッド・ライアビリティ・カンパニー（LLC：Limited Liability Company）に関する取扱いの例がある。取扱いによれば、LLCは、①LLCは、商行為をなす目的で米国の各州のLLC法に準拠して設立された事業体であり、外国の商事会社であると認められること、②事業体の設立に伴いその商号等の登録（登記）等が行われること、③事業体自らが訴訟の当事者等になれるといった法的主体となることが認められていること、④統一LLC法においては、「LLCは構成員（member）と別個の法的主体（a legal entity）である。」、「LLCは事業活動を行うための必要かつ十分な、個人と同等の権利能力を有する。」と規定されていることを理由として外国法人に該当するとされる。

(119) 以上の考え方は、「法人」を借用概念として厳格に解した場合である。民法36条は、「外国法人ハ国、国ノ行政区画及ヒ商事会社ヲ除ク外其成立を認証セス」と規定することから、認証されない外国法人が私法上観念されるとの解釈も成り立つ。このような、私法上の解釈の捉え方と法人税法の規定との整合的な解釈については、中里実『金融取引と課税』427～434頁（有斐閣・1998）参照。

(120) このように解することは、「法人」の概念が国際私法上の問題として考えられる面が存することからも、そのちがいは明らかである。すなわち、「法人」について、国際私法上の問題として、社団または財団の法人格の存否決定の準拠法を法人の属



## 二 配偶者

所得税法83条（配偶者控除）の規定における「控除対象配偶者」の意義については、所得税法2条1項33号にその規定がある。その控除対象配偶者の規定においては、「居住者の配偶者でその居住者と生計を一にするもの・・・」と定めるのみでここで用いられる「配偶者」について何らの規定もない。これもこの第三類型に該当する。したがって、借用概念ということができる。

では、その意義であるが、私法上の問題として内縁関係にある者を認

---

人法というが、日本の国際私法（法例）上、いかなる法律を法人の属人法とすべきかについては定めがなく、次の2つの解釈論がある（溜池・前掲注(17)・281頁）。

①設立準拠法主義：法人は、常に一定の国の法律により設立された法人格を与えられるものであるから、法人が設立に際して準拠した法律をその属人法とすべきとする説。したがって、法人格の存否は、その社団または財団が設立に際して準拠した法律により決定すべきことになる。

②本拠地法主義：法人と最も密接な関係をもつのはその本拠地であり、また、法人と取引関係にたつ相手方の保護の見地からも、法人の本拠地をもって属人法とすべきであるとする説。したがって、法人格の存否は、その社団または財団の本拠の存する地の法律により決定すべきことになる。通説としては、設立準拠法主義が妥当するとされることから、法人格の存否は、その社団または財団が設立に際して準拠した法律により決定すべきことになる。本拠地法主義をとった場合には、法人が設立に際して準拠した法律がその法人格の存否を決定するものではなく、その事業体の本拠地の法が決定することになるので、設立準拠法と事業体の法人格を決定する法が異なることが生じる。例えば、ドイツは本拠地法主義を採る国であるから、ドイツ法に準拠して設立された法人で、その事実上の本拠地が東京にあるような場合、ドイツにおいては、ドイツ法が属人法とされず、日本法が属人法とされると解される（結果として、ドイツでは法人として認められないことになる。）。日本においては、法人の属人法に関する定めが法例に存しないため、それは解釈によらざるをえないが、設立準拠法説が通説とされることから、結果的には、日本の国際私法を通じて法人格の存否を考える場合には、実質法上での判断と基準（設立準拠法主義）としては同じということになる。しかしながら、民法36条はすべての（設立準拠法主義による）外国法人についてその法人格を認めるのではなく、一定の縛りをかけていることから、同法は、「法人」の概念について、国際私法による準拠法の選択により、その選択された外国法による概念をそのまま準拠することを意味する規定ではなく、日本における「法人」の概念の範囲を定めたものであり、その結果も日本私法の適用の範囲内であると考えられる。

めるか否かの問題がある<sup>(121)</sup>が、それも含め判例は、「納税義務者と法律上の婚姻関係にある者」と解している<sup>(122)</sup>。したがって、これを国際的な事案について考えると、法律上の婚姻関係があるかどうかは、日本において婚姻関係があるか否かに限る必要はないと考えられる。「配偶者」の借用の範囲としては、「納税義務者と法律上の婚姻関係にある者」であり、そこにいう婚姻関係の有無は、日本の法律上のものと限らない。国際私法の規定により指定された準拠法により婚姻の効力が認められれば、法律上の婚姻関係にある者に該当すると解される<sup>(123) (124)</sup>。

### 第3節 課税要件事実の認定場面と準拠法

前節では、租税法と私法論のうち借用概念論について、租税法の文言の解釈と考え、それを前提として、租税法に規定する概念と外国法の概念の関係につ

- (121) 「公平の観点からは内縁の妻に所得控除を認めても不合理ではなく、またそのことにより予測可能性を害するというのでもないが、「配偶者」の用語が法体系に占める意義、つまり家族制度の根幹を定めるものであるという重要性が統一説を採る補強的理由として考慮されているといえる」（水野・前掲注(46)・25頁）とされる。
- (122) 所得税法83条および83条の2にいう「配偶者」に内縁関係にある者を含むか否かが争点となった事件である最判平・9・9・9訟務月報44巻6号1009頁は、「所得税法83条および83条の2にいう「配偶者」は納税義務者と法律上の婚姻関係にある者に限られると解するのが相当」とであると判示する。
- (123) 所得税法基本通達2-46も「法に規定する配偶者とは、民法の規定による配偶者であるから、いわゆる内縁関係にある者は、たとえその者について家族手当等が支給されている場合であっても、これに該当しない。(注)外国人で民法の規定によれない者については、法例（明治31年法律第10号）の規定によることに留意する。」として、日本民法における配偶者のみをその対象としていない。
- (124) この場合、例えば、一夫多妻制の国で法律上の婚姻関係のある者が複数いる場合をどう考えるかという問題が想定される。一夫多妻制の国の法を適用することは、第1章第3節1(5)で述べた公序則に該当するとも考えられるが、所得税法83条の規定振りが「居住者が控除対象配偶者を有する場合」に38万円を控除するとなっていることから、配偶者の人数は関係なく一律38万円と解することができる。したがって、結果的には日本の場合と異なることはないことになる。

いて、租税法の具体的な規定ぶりを含めて考察してきた。その場合、租税法の文言の意義との同等性を判断する上において、外国法による法律関係の私法上の効力はこの段階では直接問題ではなかった。しかし、配当や配偶者の例のように、具体的な事実を認定することは行わなければならなかった。そして、さらに、第3章で検討したように課税物件の帰属の場面においては、原則として、私法上の効力との関係が重要となる。そこで、ここでは、課税要件の認定場面、特に課税物件の帰属の場面において、租税法と準拠法との関係をどのように考えればよいかを考察する。

ところで、国税における課税物件は、所得税および法人税の場合は、個人および法人の「所得」、相続税および贈与税は「相続および贈与によって取得した財産」、消費税は、「資産の譲渡等または外国貨物の引取り」、登録免許税は、「登記・登録等」、印紙税は「課税文書の作成」などとされる<sup>(125)</sup>。そこで、「相続による財産取得」という明らかに法律による権利移動（法律効果）を課税物件としている「相続税」の場面と課税物件自体は必ずしも法律効果自体が直接課税物件とはなっていない「所得」を課税物件とする「所得税または法人税」との場合に分けて、準拠法との関係を見て行くこととする。

## 1 法律効果自体が課税物件である場合

相続税法2条は、「相続に因り財産を取得した個人」と規定して、相続税の課税対象を相続による財産の取得としている。ここで使用されている「相続」については、何ら明らかに定義されていない。したがって、前節で考察したことに基づけば、第三類型に該当し、借用概念<sup>(126)</sup>ということになる。すると、その意義を、日本民法により解釈することとなるが、それをどこまで読み込むかが問題となる。民法によれば、被相続人の死亡を原因として、相続

---

(125) 金子・前掲注(4)・157頁。

(126) 相続税法の「相続」は借用概念の代表例とされる(金子・前掲注(4)・117頁)。

人が被相続人の権利義務を包括的に承継取得することと解されている<sup>(127)</sup>。すると、相続税法が課税物件とする「相続による財産の取得」とは、「被相続人の死亡を原因に、法が与えた効果として、相続人が包括的に財産を承継取得すること」をいうとの解釈が考えられる。

しかしながら、上記のように解するには疑問がある。相続税法は、その納税義務者の範囲について、相続による財産取得時に国内に住所を有する者である無制限納税義務者と住所を有しない者である制限納税義務者に区分するのみ<sup>(128)</sup>で、被相続人の国籍を問題としていない。一方、法例26条は、「相続ハ被相続人ノ本国法ニ依ル」と相続について、被相続人の国籍を連結点とする本国法主義を採っている。各国で相続の形態、財産移転の形態が異なる状況<sup>(129)</sup>において、相続の範囲を上記のように解すると、日本と同義の相続制度をもつ国（包括承継主義の国）の相続人にしか相続税を課さないことになる。納税義務者の規定はその範囲の決定要因に、被相続人の国籍を問題としていないにもかかわらず、結局、被相続人の国籍によって区分していることと何ら変わらないことになる。さらに、日本は相続税関係の租税条約として、唯一、米国と日米相続税条約<sup>(130)</sup>を締結しているが、その相手国である米国が、清算主義をとる法制度の国であることからしても、包括承継主義に限っているとは認められない。

(127) 民法882条、896条、島津一郎編『基本法コンメンタール第三版／相続』別冊法学セミナー92号13頁〔伊藤昌司〕、同33頁〔泉久雄〕（日本評論社・1989）。

(128) なお、平成12年税制改正で設けられた租税特別措置法69条（相続税の納税義務者等の特例）は、制限納税義務者の範囲を日本国籍を有する者（その者又は被相続人が相続開始前五年以内に国内に住所を有していた場合に限る）にも拡大している。

(129) 大別すると、日本のように被相続人の死亡と同時に財産が相続人に移転する「包括承継主義」と英米法系に属する国のように被相続人の財産を一旦死者の人格代表者である遺産管理人または遺言執行者に帰属させ、それらの者が遺産管理として財産管理として財産関係を清算し、プラス財産が残ればこれを相続人が承継する「清算主義」がある（道垣内・前掲注(21)・110頁）。

(130) 「遺産、相続及び贈与に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約」（昭和30年4月1日条約第2号）。

そこで、民法から借用の範囲を「被相続人の死亡を原因として相続人が財産を取得すること」と若干縮小した範囲で考えるならば、相続税の課税対象が日本と同じ制度の国の納税義務者に限られるという矛盾は解消されると考える。すると、相続税法でいう「相続」の意義は、被相続人の死亡により相続人に何らかの権利義務が生じる場合をいうものと解すべきことになる<sup>(131)</sup>。

そして、このように、相続税法は、被相続人の死亡という現象を通じて、その被相続人に帰属していた権利義務の財産移転自体を課税物件としているから、その財産取得を生み出す相続を規律する法律の法的効果の存否が課税要件事実の存否と一致する。つまり、法律効果を直接課税対象として規律している。したがって、相続による財産取得があったかどうかは、法例26条を基本とする国際私法の規律により指定された準拠法の効果を含めた法律効果を考察する必要があると考える<sup>(132)</sup>。

## 2 法律効果自体が課税物件でない場合

一方、「所得」という概念は、課税の対象が私法上の行為それ自体ではな

---

(131) したがって、相続開始の原因、時期等は、日本民法の意義を借用しているが、その他相続人の範囲、権利義務の取得の方法（包括承継か否か）等については、限定していないと考えられる。

(132) 国際私法上、相続問題を一体として被相続人の本国法や住所地法に連結する相続統一主義と相続財産のうち動産相続は被相続人の本国法や住所地法によるものの、不動産についてはその所在地法による相続分割主義がある。日本は相続統一説を採っている。ただし、相続の準拠法が相続統一説となっていたとしても（例えば日本法となったとしても）、実際に相続財産に関する権利義務自体の準拠法（個別準拠法）が相続性を認めない場合もある。この場合、相続の準拠法と権利義務にかかる準拠法の双方の準拠法がともに相続人への移転を認める場合にのみ相続人はその財産を相続するとする累積適用説が通説とされ（道垣内・前掲注(21)・112頁）、それを肯定すると解される裁判例（大阪地判昭・62・2・27判例時報1263号32頁）も存するが、専ら個別準拠法のみによるべきであるとする個別準拠法説や相続準拠法のみで判断するという説があり、実際に相続による財産の取得であるか否かの判断は容易ではない。なお、被相続人、相続人が日本人で相続財産がハワイ州に存する場合の相続税法の適用に関する考察について、浦上・前掲注(109)・606～616頁参照。

く、私法上の行為によって生じた経済的成果である。しかしながら、第3章第1節で述べたように、「所得」の意義には、直接的には法律効果は関係がないとしても、実質上は、その法的効力の存否が経済的成果を生み出すと同時に、納税義務者に帰属する時点をも画一的に判断できることとなることから、私法上の効力が重要であった。そして、その私法上の効力が問題となるのは、主に契約から生じる法的効果である。

ところが、海外取引における契約におけるその法的効力、法的効果について、国際私法の規律により外国法を準拠法とする場面では以下のような問題点が生ずる。

(1) 準拠法が複数存在することがある。

まず、国際私法上、準拠法の決定は、法廷地国の国際私法により決定される<sup>(133)</sup>。つまり、国際私法は、国際法とは異なりあくまで各国が独自に定めた国内法であり、それは、「各国間の私法の抵触からもたらされる不都合を準拠法（準拠法秩序）の選択という手法によって解決し、それによって国際的な生活を営む私人の法的地位の保護をはかろうとすることが、国際私法の伝統的な任務とされてきたのであるが、現状においては、各国の実質法（民商法）と共に国際私法（そして国際民事訴訟法上のルール）もまた、国ごとに不統一の状況にある。わが法例も、本来、わが国が法廷地となる場合に適用されるにとどまる国際私法規範なのである。」<sup>(134)</sup>したがって、一つの事象についてでさえ、法廷地国が異なれば、準拠法を指定するルールである国際私法が異なることから、それを規律する準拠法は、常に一致するとは限られず、異なる国の外国法が準拠法と指定されることがありうることになる。

さらに、法廷地国自体も複数存在しうる。国際裁判管轄は、主権免除<sup>(135)</sup>

(133) 第1章第3節1(1)参照。

(134) 石黒・前掲注(10)・14～15頁。

(135) 主権免除とは、「国家はその行為または国有財産をめぐる争訟について、国際法上一般に外国の裁判所の管轄に服することを免除され、その国内法上の責任を追及

の問題を除いて一般国際法上の制約はなく、国際法上の国家の裁判権が認められる範囲内において各国が独自に定めることができる<sup>(136)</sup>。すると、同一事案が複数の法廷地に係属する可能性も存する<sup>(137)</sup>。そして、その各法廷地国でそれぞれ国際私法を有しているのであるから、その結果（準拠法の指定）は当然に一致するとは限らない<sup>(138)</sup>。国際訴訟競合<sup>(139)</sup>の問題解決に対する議論<sup>(140)</sup>はあるが、競合自体が生じないことにはならない。

国内法のみであれば、その取引にかかる契約の法律効果を規律する法が一元的に決定されることから、その帰属も一元的に決定されるが、適用すべき法が複数あるのであれば、法的効果も複数生じる可能性がある。するとそのような場面が生じることを認めることは、法的安定性があるとは言

されない。国家は、原告として外国の裁判所に訴えを提起することはできても、自発的に免除を放棄して応訴する場合を除けば、その同意なく被告として提起され外国の裁判管轄権に従属するよう強制されない。」（山本・前掲注(6)・249頁）という原則をいう。主権免除の適用範囲については、およそ国家が行う行為またはその所有し運用する財産についてすべて無条件に裁判権免除を認める絶対免除主義と国家活動をその機能により本来の「主権的行為」と私法的商業的な性質をもつ「業務管理的行為」に二分し、前者の行為についてだけ裁判権免除を認めようとする制限免除主義のいずれによるべきかの問題がある。

(136) 澤木ほか・前掲注(17)・204頁。

(137) もちろん、日本の租税法の課税処分に関する法廷地は日本になるのであるから、すべて日本の国際私法である法例の定めにより決定されるとの考え方もあるかもしれない。しかし、そもそも課税物件である所得が発生しているか否かを私法上の法的効力に委ねようとするのであるから、私法上の法律関係は所与のものとして、課税の適否を判断することになる。このような立場を採る限り、租税事件で法廷地が固定化されることが、逆に私法上の効力に影響を及ぼすのは本末転倒のように思われる。ただ、租税事件の裁判上と私法関係の裁判の認定が異なることを認めるのであれば別であるが、また別途の検討が必要である。

(138) 例えば、同一事案について、A国とB国で訴訟が係属した場合、A国ではその国の国際私法aにより準拠法をC国法とするが、B国ではその国の国際私法bにより準拠法をD国法とするような場合が想定される。

(139) 既に外国裁判所に係属中である国際民事事件について国内で重ねて訴えが提起された場合をいう（石川ほか・前掲注(22)・13頁〔石川明・大濱しのぶ〕）。

(140) 石黒・前掲注(10)・604頁以下、石黒一憲『国際民事訴訟法』256～287頁（新世社・1996）参照。

いがたい。

## (2) 外国法の解釈、不明等の場合

準拠法として選択された外国法は、原則としてその選択された外国法のその国で解釈、適用されているままの形で適用すべきだとされる<sup>(141)</sup>。したがって、外国法の規定が内国法の規定と形式上同一であってもその解釈は内国法の解釈によるのではなく、外国法秩序の構成部分として解釈することになる。しかしながら、外国法秩序の構成部分として解釈するといっても、必ずしも、その国において純粋な国内的私法関係に適用される場合における解釈によるのではなく、その国において国際的私法関係に適用される場合における解釈によることとなる<sup>(142)</sup>。すると、その外国における解釈を把握した上で、更に事案の個別性に配慮した解釈をするというかなり困難な作業を行わなければいけないことになる。さらに、選択された準拠法に欠缺がある場合<sup>(143)</sup>、その内容が不明の場合<sup>(144)</sup>などが起こりうる。このような場合のその処理に関しては、内国法適用説<sup>(145)</sup>、補充的連結説<sup>(146)</sup>、条理説<sup>(147)</sup>などさまざまな説<sup>(148)</sup>が展開されているが、いずれによるべきか

(141) 石黒・前掲注(17)・229頁。

(142) 溜池・前掲注(17)・239頁。この場合の判例として、最判昭・49・12・24民集28巻10号2152頁がある。

(143) 例えば、フィリピン法上、離婚に関する規定がない。この場合は、離婚を認めないということを意味するが、では、離婚の際の親権者の指定をどうするかという問題がある。離婚禁止国である以上、そのような事態が生じることはあり得ず、したがって、そのようなときどうするかという規定があるはずがない場合などをいう(道垣内・前掲注(8)・239頁)。

(144) 手続上、相当の努力をしたにもかかわらず、外国法に関する情報がその内容を把握して具体的事案に適用するには十分なほどには収集できない場合をいう(道垣内・前掲注(8)・238頁)。

(145) 適用すべき外国法に欠缺がある場合やその内容が不明の場合には、内国法を適用すべきとする説。

(146) 連結点として本国法が選択されたがその本国法に欠缺がある場合やその内容が不明の場合には、次の順位の準拠法である住所地法などによるべきとする説。

(147) 普遍的な法の一般原則ではなく、その外国の法律秩序の中における条理によるべきであるとする説。



明らかではない<sup>(149)</sup>。

このように、国際私法の規定により、準拠法が指定されたにもかかわらず、その適用場面において、その解釈や不明等の場合の処理方法が一義的ではなく、法的安定性がかなり揺らいでいると考えられる。

### (3) 複数の準拠法の交錯

次章で述べる当事者自治の原則の下では、いわゆる契約については、その部分部分を個々に準拠法の指定を行うことができると解されており<sup>(150)</sup>、一つの取引の契約について、いくつもの準拠法が交錯することがある。また、先決問題<sup>(151)</sup>がある場合も同様である。すると、その接合面の処理<sup>(152)</sup>など複雑なものとなり、法的評価が一義的なものと言い難い事態が想定される。

所得課税において、その課税対象が経済的な効果、利得であるにもかかわらず、私法というフィルターを通して課税要件を判断したのは、法律効果の有無という法的基準によることが明確な指針であり、私法によって課税対象となる経済生活上の行為や事実が一義的に決定されるからであり、

(148) 本文以下の分類のほかに近似法説などを含めた細分化された分類、その裁判例については、道垣内・前掲注(8)・241頁以下参照。

(149) 例えば、石黒教授は原則として補充的連結説(石黒・前掲注(17)・231頁)、道垣内教授は「最後の最後は内国法の適用を認めるほかない」として内国法適用説(道垣内・前掲注(8)・252頁)、溜池教授は条理説(溜池・前掲注(17)・241頁)を採る。

(150) いわゆる分割指定の問題、道垣内・前掲注(21)・218～232頁参照。

(151) 一般に先決問題とは、ある問題が問題となっているときにそれに先立つ法律関係があつて、それが有効に成立しないと後の問題が有効に成立しないという場合に、先の問題を先決問題といい、後の問題を本問題という(溜池・前掲注(17)・208頁)。

(152) 「サビニー型国際私法の構造を前提にすると、何れか一国の法制度の中では整合的に関連付けられ配列されているルールのうち一部のルールが切り取られ、別の法制度から切り取られたルールと接合されて、ひとつの秩序を与える役割を果たすことになる。・・・しかし、国際私法によるパッチワークは、取り合わせの結果について考慮していないので、場合によっては、不快な違和感を与えることがある。」(道垣内・前掲注(8)・131頁)。このような接合面の処理に関する問題を適応問題という。

さらにそれが、租税法律関係の法的安定性、課税の公平の面からも妥当するからであった。また、それは、借用概念論の統一説の根拠にもなった私法と公法の法秩序の一体性からも法的安定性が満たされていたと考えることができた。

しかしながら、準拠法の選択が問題となる海外取引にこれらの考え方を照らし合わせた場合、疑問が生じることになる。つまり、上記(1)から(3)で指摘したように、一つの事案について、その法的評価は、国内法のように一義的に定まらないと認められる。法的評価を規律する準拠法が必ずしも一義的に定まらないのである。

このような場合において、私法上の法的評価、効力の有無を課税要件の充足の場面としてとらえることは、もはや租税法律関係の法的安定性の要請に合致しない状態ではないかと考える。したがって、海外取引に係る事案の個々の事実関係が課税要件事実として課税要件を充足するか否かの判断基準は、原則として、法律行為に瑕疵がある場合と同様に考えるべきではないか。すなわち、管理支配基準によるべきではないかと考える。

## 第5章 国際私法上の当事者自治の原則と租税回避

### 第1節 国際私法上の当事者の自治の原則

法律行為（特に契約）の準拠法の決定方法は、「法律行為ノ成立及ヒ効力ニ付テハ当事者ノ意思ニ從ヒ其何レノ国ノ法律ニ依ルヘキカヲ定ム」と法例7条1項に規定されるように、当事者の意思により準拠法が決定される、いわゆる、国際私法上の当事者自治の原則が採用されている。契約関係に関する準拠法は、当事者の意思表示により決定することができるのである。このことからすると契約当事者の意思を確定するだけで準拠法は決定されるのであるから、前章第3節2で述べたような法的評価を規律する準拠法が必ずしも一義的に定まらないということにはならないとも考えられる。さらに、国際裁判管轄についても、当事者による合意管轄<sup>(153)</sup>の設定により、法廷地を選択・決定することができるから、その方法により当該事案の事実関係に適用すべき法を一義的に定めることは可能になると考えられる。実際に、国際取引の実務においては、売買契約を締結する段階で、売買契約の解釈の予測可能性を高め、紛争が起きたときの紛争解決の予測可能性を高めるために、契約書に準拠法条項や裁判管轄条項を規定しておくことが望ましいとされている<sup>(154)</sup>。このように準拠法が一義的に決まる場合であれば、その契約の効力から生じる経済的成果を課税要件事実と解することができる。したがって、このような場合には、準拠法に基づく法

---

(153) 前掲注(22)参照。また、ある訴訟事件についてわが国の裁判権を排除し、特定の外国の裁判所を第一審の専属的管轄裁判所と指定する国際的専属的裁判管轄の合意は、当該事件がわが国の裁判権に専属的に服するものではなく、かつ、指定された外国の裁判所がその外国法上当該事件につき管轄権を有する場合には、原則として有効であり、その外国法上右合意が有効とされること又は当該外国裁判所の判決につき相互の保証のあることを要しないとされている(最判昭・50・11・28民集29巻10号1554頁)。

(154) 北川俊光・柏木昇『国際取引法』99頁〔柏木昇〕(有斐閣・1999)。

的効果の有無（存否）が課税要件事実の充足の有無の判断基準となる。

しかしながら、準拠法条項については、実質法的指定<sup>(155)</sup>と解すべきか、抵触法的指定<sup>(156)</sup>と解すべきかの解釈問題が存在する。契約書の準拠法条項がいずれの指定によるかは解釈により判断される。東京地裁昭和52年5月30日判決<sup>(157)</sup>は、海上貨物保険契約にかかる保険証券の準拠法約款の解釈について、実質法的指定と解すべきか、抵触法的指定と解すべきかが争点となって争われた事件である。この事件における保険証券の準拠法約款は、「一切の保険金請求について、保険者に填補責任があるかどうか及び填補責任があるとするれば、その支払いについては、イングランドの法と事実たる慣習による」<sup>(158)</sup>と規定している。それにもかかわらず、実質法的指定と解すべきか、抵触法的指定と解すべきかについての当事者の意思の解釈の問題については見解が分かれている<sup>(159)</sup>。それくらい準拠法の決定は困難な作業である。

裁判管轄条項についても、例えば契約不履行に係る紛争を予測して、不履行を起こす被告の住所地を管轄裁判所と合意していても、被告が債務不存在確認の訴えを起こせば、原・被告が逆転し、原告被告の区別は、訴訟戦略でどうにでもなるとされている<sup>(160)</sup>。

以上のことからすると、当事者による準拠法の指定という国際私法上の当事

(155) 当事者が特定の実質法上認められている契約自由の原則に基づいて、契約内容を自ら細目的に定める代わりに、ある外国法を指定することをいう（溜池・前掲注(17)・330頁）。

(156) 当該契約の成立及び効力そのものの従うべき法を指定することをいう（溜池・前掲注(17)・330頁）。

(157) 判例時報880号79頁。

(158) 通常「This insurance is understood and agreed to be subject to English law and usage as to liability for and settlement of any and all claims.」のような文言が使われる（道垣内・前掲注(21)・224頁）。

(159) 本判決の意義については、当該約款について実質法的指定と解すべき見解（石黒・前掲注(17)・268頁）と抵触法的指定と解する見解（道垣内・前掲注(21)・225頁）とに分れている。

(160) 北川ほか・前掲注(154)・102頁〔柏木昇〕。

者自治の原則の下においても、常に準拠法が一義的に定まるとは思われない。準拠法の選択について他の解釈を与える余地のない明示の指定の場合に限られると考えられる。

## 第2節 当事者自治と租税回避

さらに、租税法と準拠法の関係で、検討しなければいけないのが、国際私法上の当事者自治の原則の関係と租税回避の問題である。

国際私法上の当事者自治の原則の場合、適用する法律の選択を当事者が自由に調整することが可能であることから、「たとえば、一方の当事者が自己に有利であるという理由だけで無関係な外国法を準拠法として指定する条項をいれた約款を用いて相手方と契約を締結することによって、自己に都合の悪い法律の適用を逃れようとする『法律の回避』」<sup>(161)</sup>の問題があり、当事者自治の原則について、制限論が唱えられている<sup>(162)</sup>。この法律回避の問題に類似することとして、租税法の事案の場合、次のような例が挙げられる。

---

(161) 道垣内・前掲注(21)・209頁。

(162) 制限論を大別すると以下の6つになる。①量的制限論：当事者の指定しうる準拠法の範囲をその契約に関係のある若干の法律秩序、すなわち、契約締結地法、契約履行地法、目的物の所在地法、当事者の本国法または住所地法などに限定しようとする説（溜池・前掲注(17)・336頁）、②質的制限論：当事者による準拠法の指定は、任意法の範囲内すなわち強行法に反しない限度において認められるべきであるとする説（溜池・前掲注(17)・336頁）、③法律回避論：当事者による準拠法の指定はその契約に本来適用されるべき法律秩序を回避するためになされたものでないことを要するとする説（溜池・前掲注(17)・336頁）、④公法理論：強行法規による規制は公的規制であり、ある契約が特定の国家の公的統制法規によって規律されているときは、当事者自治は制限されるという説（木棚ほか・前掲注(17)・121頁）、⑤公序論：当事者自治の原則をそのまま承認するが、公序則を適用して当事者の準拠法の選択を否定する説（木棚ほか・前掲注(17)・121頁）、⑥特別連結論：強行法規のうち特にその強行性の度合いが大きく、法目的達成のために地域的適用関係についての明確な意思を有する法規について、法廷地法上のそれだけでなく、その適用を認めるという説（道垣内・前掲注(21)・210頁）。

第3章で検討した大阪高裁平成12年1月18日判決<sup>(163)</sup>の事案は、各契約の準拠法が準拠法条項によりカリフォルニア州法と指定されていた。カリフォルニア州法を含む英米法のルールによれば、パロール・エビデンス・ルール(parol evidence rule)という原則がある。これは、「contract (契約書)、deed (捺印証書)、will (遺言書)等について、書面化された合意内容ないし意思内容と異なることを、他の口頭証拠または文書証拠を用いて証明するのを許さないという準則」<sup>(164)</sup>で証拠法上の規則ではなく、実体的なルールであるとされている<sup>(165)</sup>。そこで、準拠法を考慮した場合、準拠法は、当事者の指定によりカリフォルニア州法となることからこのルールが適用され、契約書に書面化された合意内容と異なる法的評価がなされることはないことになる。

すると、本判決が「本件取引は、・・・一連の取引であって、その一環をなす本件売買契約について、その当事者らが本件売買契約書所定の権利義務をそれぞれ履行することは当然のことであって、そのこと故に本件売買契約が本件契約書所定の内容のものとして当然有効となるものではない」として、個々の取引を仮装と見る見ないにかかわらず、一連の取引を全体として一体として見るというような判断を行うことができないのではないかという疑問が生じる。当事者が、本来、契約書上の内容とは異なる内容の合意を行っている場合でも、それを隠ぺいする方法として準拠法条項を設けて、準拠法の選択を行った場合、日本法によれば、仮装行為とされ、否認されるものが回避できてしまうのではないかという課税上の公平の問題が生じる<sup>(166)</sup>。

---

(163) 第3章第4節1(3)参照。

(164) 田中英夫編『BASIC英米法辞典』134頁。

(165) 訟務月報47巻第1号別冊359頁。

(166) この点につき、岡村教授は、「国際税法の領域において私法を持ち出すと、準拠法の点で、特に執行上の困難に直面するであろう。しかし、もし、準拠法を無視して日本の民法を適用するのであれば、それは現実に成立している私法上の法形式を引き直しているのであり、租税回避の否認と異ならないと思われる。」(岡村忠生「税負担回避と二分枝テスト」税法学543号26頁(2000))と指摘され、当事者の指定した準拠法によらないことは、租税回避の否認であるとされる。一方で、中里教授

## 1 当事者自治の原則の制限等

まず、これを、国際私法の当事者自治の原則の立場から検討してみるとする。ところで、前掲脚注(162)で述べた当事者自治の原則の制限論のうち特別連結論は、法廷地国以外の国の法規の適用問題であるから、我が国の租税法の適用が我が国で問題となる場面に登場することはないと考えられる。さらに、量的制限論、質的制限論、法律回避論については、立法論的な批判ではありえても、準拠法の指定について、一応、当事者自治の原則を認める立場を採ると、その理論的構成に問題点があることなど<sup>(167)</sup>からこれらによ

---

は、「契約の準拠法については、課税との関係においては日本法を基準として考えることができるものと思われる。なぜなら、法例の定めはあくまでも当事者間の私法的な関係に関するものであり、当事者間の準拠法の指定が課税当局までも拘束するか否かという点については、検討の余地があるからである。当事者間の準拠法の指定いかんにより課税の有無が影響を受けるとすれば、課税の公平の見地から大きな問題が生ずるであろう。」(中里・前掲注(97)「課税逃れ商品に対する租税法の対応(上)」123～124頁)と述べられて当事者の指定した準拠法に従わず日本法によるべき場合もあるとの解釈を採られ、意見は分かれる。その他「当事者の合意によって準拠法が指定され、当事者間の取引行為が第一次的に外国法によって規律されるとしても、我が国の租税法が前提としている概念が我が国の私法上のそれである以上、我が国の私法を前提として判断すべきである」(齊木敏文「租税回避行為の否認」寶金敏明編『現代裁判法体系29租税訴訟』197頁(新日本法規出版・1999)との見解もある。

(167) 量的制限論は、何らかの接点がないと準拠法の指定を認めないことに対して、「現時における世界的規模の取引関係にあつては、特定の国ととくに実体的牽連関係をもっていない契約関係をも、なおその国の法によらしむべき実際的必要の見出される場合がすくなくないとおもわれる」(折茂豊『当事者自治の原則』117頁(創文社・1970))とされ、質的制限論は、当事者自治の制限論ではなく、否定論であり「当事者自治の原則を一応みとめながら、なおいずれかの私法秩序に属する強行的法規をもって、右の原則の制限の手掛りたらしめようとすることは、おそらくその意味をもちえない。」(同『当事者自治の原則』91頁)のものであり、さらに法律回避論については、「渉外的な債権契約の準拠法決定について当事者自治の原則をみとめる立場からすれば、特定の契約関係に本来適用せらるべき法というのは、あらかじめ当事者の意思と無関係に一律的ないし固定的に定まっているべき性質のものではない。むしろ、当事者の自由に選択・指定する法こそが本来右の契約関係を支配する法たるべきである、とするとところに当事者自治の原則の本領があるものとみなく

る解決は難しい。そこで、以下の3つの場合を検討する。

### (1) 公法理論による解決

公法理論は、強行法規による規制は公的規制であり、ある契約が特定の国家の公的統制法規によって規律されているときは、当事者自治は制限されるという説であった。しかし、この説を租税法との関係で考えた場合、第1章第3節2でも述べたとおり、租税法自体は、私的法律関係に対して何らかの制限を行う規律ではない。租税法規自体の適用と私的法律関係の効力は別個のものであるから、租税法の適用を回避したからといって、そのことが、私的契約関係の法律関係に変動を加えるものでない。公法理論が、私的契約関係に制限を加える公法を排除させないために当事者自治の原則に制限を加える理論であることからすると、この理論による解決は直接的ではないと思われる<sup>(168)</sup>。

### (2) 準拠法の指定自体の効力

国際私法上における当事者の準拠法指定行為の有効性は、いずれかの国

てはならないであろう。してみると、当事者自治の原則をそれとして一応みとめながら、しかもなおその適用を法律回避論によって制限しようとするのは、すくなくならず困難であるといわざるをえない。」(同『当事者自治の原則』95～96頁)などの批判があり、その支持者はほとんどいないとの見解もある(木棚ほか・前掲注(17)・121頁)。

(168) 石黒教授も外国税額控除事件(第3章第4節1(4)事件)にかかる論評の中で「右に「介入」という言葉を用いた。これはこの種の絶対的強行法規(なお、石黒教授は、1国の法秩序を赤裸々な公権力の行使部分の絶対的強行法規、私契約に影響する部分の絶対的強行法規、相対的強行法規、任意法規に区別する(石黒・前掲注(17)・46頁))がアメリカの資産凍結措置のように、直接的に私的契約関係に介入し、支払い等の契約の履行を禁止する場合が多いことを反映してのことである。・・・これに対して、本件で問題となる租税法規の場合は、租税の賦課・減免という、私契約の効力それ自体とは別次元での問題を扱うにとどまる。法廷地国租税法規との関係で、例えば「虚偽表示」によりある契約が「無効」であるとされる場合においても、それは、課税の有無という問題(租税法上の法律効果)との関係での法的判断であるにとどまる。」(石黒一憲「国際的“税務否認”の牴触法的構造—国際金融取引と国際課税との相剋?—」貿易と関税2000年3月号61頁)として公法理論での解決の射程外の問題とされている。



の実質法さらには当事者が指定した準拠法(準拠法説)によるのではなく、法廷地国際私法の解釈問題として合理的に決定すること、さらに、その具体的解決としては、結果、法廷地国の実質法上の解決と同じになると解する考え方が通説とされる<sup>(169)</sup>。

このことは、本件事例の問題の解決の一つの指針となりうる。つまり、当事者による準拠法の指定自体が、通謀虚偽表示のような偽装行為の場合、それが通謀虚偽表示であるか否か判断するのは指定された準拠法ではなく、法廷地国の国際私法(結果、法廷地国の実質法)による解決が行なわれるということである。すると、本件事例のように日本のような通謀虚偽表示の規律が法廷地国にある場合、当事者による準拠法の指定が偽装行為に基づくものであれば、その準拠法の指定自体が効力がないものとなるのであるから、そもそも、当事者により指定された準拠法の規律であるパロール・エビデンス・ルールの出番はないことになる。あくまでも法廷地国である日本の国際私法上の解釈問題として、実体法的判断(民法94条)を行い、その準拠法の指定行為自体の有効性を判断することになる<sup>(170)</sup>。

---

(169) 溜池・前掲注(17)・332頁、櫻田・前掲注(17)・214頁、高桑ほか・前掲注(22)・31頁〔松岡博〕。この見解に対して、「準拠法選択の有効性、すなわち、準拠法選択意思の瑕疵、意思の合致の有無などについては、国際私法独自に判断すべきであるとの見解があるが、具体的基準が明確でないため、むしろ準拠法選択が有効であったと仮定した場合の準拠法により判断すべきであると解される。」(澤木ほか・前掲注(17)・168頁)との意見(準拠法説)もある。また、有体動産の国際的性質を有する売買の準拠法に関するハーグ条約(1951年)の2条3項が「準拠法として表示された法律についての当事者の合意に関する要件は、その法律による」と準拠法説によっている例も存する。しかしながら、「一方当事者が、準拠法指定行為に重大な錯誤があったとしてその無効主張している場合、その準拠法指定行為に重大な錯誤があったとしてその有効・無効を判断するということは、論理的に矛盾する」、「諸条約では国際私法の統一を図るという条約の性格から準拠法説がとられている」(溜池・前掲注(17)・332～334頁)ことなどから、そもそも循環論に陥ってしまう準拠法説には疑問がある。

(170) 石黒教授は、法例7条1項による契約の(両)当事者の明示の準拠法指定が果たして有効になされたか否かの処理について、「法例7条1項における合意の成否、裏から言えば「準拠法指定行為の瑕疵の有無、そのある場合におけるその効果は、

そして、その判断の結果、準拠法指定の有効性が失われれば、明示の準拠法の指定がなかったことになるから、そこで、黙示の意思を探求することになる<sup>(171)</sup>が、本件事例のような準拠法の指定を仮装していた場合、当事者は日本法によることを十分に意図していた上で外国法を準拠法と指定したと認められることになるから、準拠法も日本法になると考えられる。結局、このような場合には当事者が形式上選択した準拠法がそのまま適用されるものではないことになる。

### (3) 公序則の適用

さらに、公序則の適用場面がありうるのではないかと考えられる。公序

いずれかの実質法〔実体問題の準拠法—例えば契約準拠法〕によって決定されるべき問題ではなく、〔法廷地国の〕抵触規定に明示の規定がなくても、抵触規定の解釈として、合理的にこれを決定すべきである。・・・その結果はわが民法の意思表示の瑕疵に関する規定・・・によったことと異ならないが、日本の民法はもとよりいずれかの実質法を適用した結果でないことはもちろんである」（江川英文・国際私法〔改訂増補・1970年・有斐閣〕210頁）との立場である。」と準拠法指定の有効性の判断基準を述べられるのに加えて、国際裁判管轄の合意についての合意の成否の場面においても、法廷地国の国際民事訴訟法が判断基準となることも例に挙げられる（石黒・前掲注(168)・68～69頁）。

- (171) 当事者において明示の準拠法指定がない場合にも、直ちに法例7条2項が適用され、行為地法を準拠法とするわけではない。2項に行く前に当事者の黙示の意思を探求する作業を行うことになる。そして、黙示の意思を探求する形で、最も密接な関係の原則に導かれた客観的連結がなされることになる（石黒・前掲注(17)・270頁）。なお、最判昭・53・4・20民集32巻3号616頁は、「その準拠法を決定するには、まず法例7条1項に従い当事者の意思によるべきところ、原審の確定したところによれば、当事者の明示の意思表示を認めることはできないが、原告人（本店所在地タイ国）東京支店は、当時日本に居住していた華僑のAと円を対象とする本件定期預金契約をし、同預金契約は、原告人東京支店が日本国内において行う一般の銀行取引と同様、定型的画一的に行われる附合契約の性質を有するものであるというのであり、この事実に加えて、外国銀行がわが国内に支店等を設けて営業を営む場合に主務大臣の免許を受けるべきこと、免許を受けた営業所は銀行とみなされること（銀行法32条）等を参酌すると、当事者は本件定期預金契約上の債権に関する準拠法として原告人東京支店の所在地法である日本法を黙示的に指定したものと解すべきである。」として明示の意思表示がない場合に諸事情を勘案して黙示の意思表示を認定している。

則は、選択された準拠法を適用した場合に、法廷地たる国の法感覚からして、どうしても忍び難い不都合が、準拠外国法を実際に法廷地国で適用してみた結果生じてしまうということが起こりうることから、そのような例外的な場合に限って、国際私法上の公序により外国法の適用を排除する規定である<sup>(172)</sup>。

本件事例で日本法によれば仮装であるのに、準拠法国では通謀虚偽表示がないということで、仮装とされないということだけに限れば、日本私法上、通謀虚偽表示の規定が、外観を信じて外観どおりの権利関係があると信じた者を保護する制度であることからすると、そもそもその準拠法を選択した当事者自身が仮装であることを主張できなくなるにすぎず、準拠法を適用した結果が、日本の法秩序上、受け入れられないものとは言い難い。

しかし、そのことを租税回避に用いた場合、中里教授の言われるように、当事者間の準拠法の指定いかんにより課税の有無が影響を受けることとなり、課税の公平の見地から大きな問題が生ずることとなる。これは、日本の法秩序上、受け入れ難い結果といえるのではないか。もちろん、前述したように、そもそも準拠法指定の有効性に問題があるのであるが、法例上の規定の適用として公序則に該当する<sup>(173)</sup>との解釈の余地もあるものと考ええる。すると、公序に違反し、結果、日本法による<sup>(174)</sup>こととなると考え

---

(172) 石黒・前掲注(10)・61頁。

(173) 最終的に公序則が発動されるか否かは外国法適用の結果の異常性と事案の国内関連性（内国牽連性）の度合いとの相関関係で決まる。異常性が同じ程度でも、内国関連性の度合いが低ければ公序違反とはされず、ある限度以上に関連性が高まってはじめて公序違反とされる（澤木ほか・前掲注(17)・59頁）が、本件の場合には日本の租税法に関する問題であるから内国牽連性の要件は十分に充たすものと考えられる。

(174) 公序則適用後の適用法規については、外国法の適用の排除により、法の欠缺が生じるからその法の欠缺を補充するために日本の実質法を準拠法とする説（内国法適用説）と公序則の適用により外国法の適用を排除する場合には、その判断基準となった絶対に強行すべき内国公序があったはずであり、外国法の適用を排除することを決断したときには、すでにそこにこうではなければならないという結論があると

られる。

## 2 複合取引における準拠法の当事者自治

第3章第4節で検討したように、課税要件事実の認定単位をめぐる問題として、全体があらかじめ計画された一連の取引（スキーム）であるならば、全体を一体のものとして判断すべきとする考え方が、私法上も租税法上も許容される余地があった。この点を国際的な取引について考えた場合、どのように考えるかである。

まず、私法上の解釈原理と考えた場合には、この原理を国際的な事案に適用することはかなり困難である。そもそも全体があらかじめ計画された一連の取引（スキーム）であるならば、全体を一体のものとして判断すべきとする考え方が、日本の私法上の解釈原理と解すると、この原理が適用されるのは、準拠法が日本法となった場合に限定され、それ以外の場合は、取引の準拠法とされる国での解釈原理に委ねられることになる。さらに、国際的な取引行為が複数の契約の組合せによってなされている場合、それぞれの契約の準拠法を別々の国の準拠法として組み合わせることは当事者自治の原則のもとにおいては、十分に可能となる。すると、すべての準拠法が日本法でないところの解釈原理は適用できないと考えられることから、より一層適用場面は限定されることになる。

さらに、複合取引を含めた仮装等の認定の有無をすべて指定した準拠実体法によらしめるとした場合、石黒教授が次のように指摘されるように準拠法の決定自体がかなり困難となる問題点も生じることになる。

「単一の契約については、（実体問題について基本的に）そのすべてを規律する単一の準拠法しか選択され得ない、とする伝統的な立場とは、別に学

---

する説（欠缺否認説）がある。現在の通説は欠缺否認説とされる（道垣内・前掲注（8）・273頁）が、最判昭・59・7・20民集38巻8号1051頁など判例は内国法適用説を採用する。

説上は、単一の契約の準拠法に関して、当該契約の各部分について両当事者の合意により別々の準拠法の選択を認める（契約準拠法の“主観的”分断）という、いわゆる部分指定・分割指定を肯定する立場があることに、別途注意を要する。・・・仮に部分指定・分割指定を肯定する立場が採用されたとする。わが国の租税法規による「否認」の「要件」を、・・・「実体問題の（契約）準拠法」によらしめると言っても、当該契約につき（仮にそれが一本の契約のみだったとして）、かかる部分指定・分割指定がなされていたとする。・・・税務上の「否認」との関係はどうなるのか。」「取引行為が複数の契約の組合せによってなされており、そのそれぞれの契約につき、更に部分指定・分割指定がなされ、従って、当該取引を全体として見たときに少なからぬ数の契約準拠法が登場する場合も想定し得る。その場合には、一体どうなるのか。・・・税務上の「否認」の成否を契約準拠法によらしめるとの考え方をとった場合、かくて、契約当事者間の準拠法指定（そしてその分割）の仕方次第で、実に複雑なことが生じ得る。」<sup>(175)</sup>。したがって、複合取引については、これを私法上の問題として考えた場合には、個々の取引すべてについて準拠法の指定の有効性等の検証を行う必要があり、その作業はかなり複雑なものとなる。

しかしながら、一方で、この解釈原理をラムゼイ原則<sup>(176)</sup>や段階取引原理<sup>(177)</sup>と同様に租税法上の解釈原理と解するならば、各別の取引の準拠法に関係なく、全体があらかじめ計画された一連の取引（スキーム）であるならば、これを一体と見て課税要件事実の認定を行うことができる。すると、この場合には、当事者間に適用される私法と関係なく日本の租税法の適用において、課税要件を満たしているか否かの判断を行うことになるから、当事者間の私的法律関係とは別に課税要件事実をその生の事実や行為としてとらえざるを

---

(175) 石黒・前掲注(168)・70～71頁。

(176) 第3章第4節2、前掲注(101)参照。

(177) 第3章第4節2、前掲注(103)参照。

得ない。したがって、法的効果を考慮することは必要でないことから、準拠法の問題も生じないと考えられる。

当事者が外国法の内容を周知の上で、準拠法条項や裁判管轄条項などにより、当事者間でその取引にかかる準拠法が客観的に一義的に定められる場合であれば、前章第3節2で述べたような不安定要素はない。すると、国内取引との間に差異はないから、その契約の効力から生じる経済的成果を課税要件事実と解することになる。しかしながら、本節のように租税回避目的の当事者自治の原則の濫用と思われる場合には、その準拠法の指定自体が否定されるものと考ええる。

### 第3節 海外取引に係る裁判例

#### 1 準拠法に関する裁判例

外国法人や海外取引が争点となった過去の裁判例を概観しても準拠法について、事実認定を含めても認定判断している裁判例はほとんど見受けられない。

その中で、海外取引における準拠法と課税の関係に述べた裁判例として、以下の裁判例を挙げることができる。

##### (1) 大阪地裁平成13年5月18日判決<sup>(178)</sup>

(判決要旨)

「所得」は我が国租税法固有の概念であり、その「所得」に該当するかどうかを判断するために準拠すべき法は我が国租税法であることは疑いがなない。一方、「所得」は通常ある特定の私法上の権利又は法律関係を前提としているのであるから、当該法律関係の効力が問題となる余地もある。

そして、租税法の適用上、本件各取引の私法上の効力が問題となる場合には、本件各取引は、ニューヨーク州法を準拠法としているのであるから、

---

(178) 前掲注(92)参照。

その効力の有無についてはニューヨーク州法を準拠法とすべきとの考え方もあり得るところである（もっとも、租税訴訟で問題となるのは、我が国租税法規に定められた積極的・消極的課税要件を充足する事実の存否であり、認定された事実が課税要件に該当するか否かの法的判断の場面においては、課税の前提として当事者間の私法上の権利又は法律関係が問題とされることがあるとしても、直接に問題となるのは納税者と課税庁との間における租税法規に基づく法律関係である。そして、我が国租税法規の固有概念は我が国私法を前提として規定されたものであり、納税者と課税庁との租税法規に基づく法律関係の前提をなす当事者間の権利又は法律関係についても、我が国の私法を前提として、これに相当する経済的效果をもたらす事実関係といえるか否かを評価すれば足りるのであるから、当事者間の契約に定められた準拠法によらなければならないとする必然性はない。そして、租税法規が当該契約等の準拠法のいかにかわらず自国で適用されなければならない強い政策的目的を持つ法規であって、同一の経済的效果について準拠法の指定を異ならせることのみによって我が国の租税法規の適用を異ならせることができるとするような解釈は相当ではないことからすると、この場合も我が国私法を前提とするのが相当である。）。しかし、所得に対する課税は、所得自体に担税力を認めて課税するものであるから、その原因行為の私法上の効力は原則として問題となる余地がなく、「所得」とみられる利得が、利得者が私法上有効に保有し得る場合のみでなく、私法上無効であっても、それが現実に利得者の管理支配のもとに入っている場合には、課税の対象となると解すべきである（最高裁昭和38年10月29日第三小法廷判決・集民68号529頁、最高裁昭和46年11月9日判決・民集25巻8号1120頁）。

したがって、私法上の法律構成による否認においては、契約の有効無効を判断すること自体は無意味であり、真実利得が確保されているのか否か、それが当事者の真意として利子所得に該当するか否かが判断されなければならない。上記判断は、結局のところ事実認定の問題に帰着し、事実認

定の問題は法廷地法によるべきであり、本件においては、準拠法を問題とする余地はない。

(2) 大阪地裁平成13年12月13日判決<sup>(179)</sup>

(判決要旨)

「所得」は通常ある特定の私法上の権利又は法律関係を前提としているのであるから、所得の有無を判断するには、当該法律関係の効力が問題となる余地がある。そして、租税法の適用上、本件取引の私法上の効力が問題となる場合には、本件取引すなわち本件ローン契約及び本件預金契約は、当事者の合意によって英国法を準拠法として指定されているのであるから、その効力の有無を判断する上での前提として、本件取引の私法上の効力の有無については英国法を準拠法とすべきとの考え方もあり得るところである。

かかる「所得」は我が国租税法固有の概念であり、その「所得」に該当するか否かを判断するために準拠すべき法は我が国租税法であることは疑いがなく、所得に対する課税は、所得自体に担税力を認めて課税するものであるから、その原因行為の私法上の効力は原則として問題となる余地がなく、「所得」とみられる利得が、利得者が私法上有効に保有し得る場合のみでなく、私法上無効であっても、それが現実に利得者の管理支配のもとに入っている場合には、課税の対象となると解すべきである(最高裁昭和38年10月29日第三小法廷判決・集民68号529頁、最高裁昭和46年11月9日判決・民集25巻8号1120頁)。担税力の観点からすれば、利得者が私法上有効に保有し得る場合のみでなく、私法上無効であっても、それが現実に利得者の管理支配のもとに入っている場合をいうと解するべきである。

したがって、私法上の法律構成による否認においては、本件各契約の私法上の有効無効を判断すること、その前提として、契約の有効無効を判断

---

(179) 概要は、第3章第4節1(4)参照。



するための準拠法を探求すること自体は無意味であり、真実利得が確保されているのか否か、それが当事者の真意として利子による所得に該当するのかが判断されなければならない、かかる判断は、結局のところ事実認定の問題に帰着し、事実認定の問題は法廷地法によるべきであり、本件においては、準拠法を問題とする余地はない。

## 2 裁判例の検討

上記2つの事件は、事案の概要、争点が類似しているため、判示内容も類似している。両判決とも、結論として準拠法について課税上考慮する必要がない旨判示している。

その理由の1つは、①課税物件が「所得」であること、②私法上、無効な利得であっても管理支配をしていれば、「所得」になることから、私法上の効力は原則として問題となる余地がないこと、③管理支配の有無は事実認定の問題であり、「手続は法廷地法による」との原則があること、をその根拠としている。

それに加えて、前記(1)判決が、「租税法規が当該契約等の準拠法のいかんにかかわらず自国で適用されなければならない強い政策的目的を持つ法規であって、同一の経済的効果について準拠法の指定を異ならせることのみによって我が国の租税法規の適用を異ならせることができるとするような解釈は相当ではないことからすると、この場合も我が国私法を前提とするのが相当である」とする点は、上記第2節1(3)で述べた公序則を適用しているようにも解することができる<sup>(180)</sup>。

---

(180) さらに上記(1)判決は、「我が国租税法規の固有概念は我が国私法を前提として規定されたものであり、納税者と課税庁との租税法規に基づく法律関係の前提をなす当事者間の権利又は法律関係についても、我が国の私法を前提として、これに相当する経済的効果をもたらす事実関係といえるか否かを評価すれば足りる」との理由をあげる。ただ、これまで考察したように借用概念こそ我が国私法を前提としたものであり、しかも我が国私法を前提としているから、それに相当する経済効果をもたらす事実関係について評価すればよく、当事者の法律関係に関係なく、経済的

最初の理由は、その判示部分からだけでは、「所得」が課税物件の場合、私法上の効力は原則として関係がないことになるが、これを突き詰めると、準拠法が問題となる涉外事案に限らず、国内事案にも当てはまることになる。国内事案について、そのように解したと思われる裁判例<sup>(181)</sup>も存しないではないが、通説、多くの裁判例<sup>(182)</sup>からすると疑問である。ただし、「私法上の効力は原則として問題となる余地がなく」と述べていることから、本件が国際的な取引の事案であることから、通説と原則と例外が逆転しているに過ぎないと解することもできる。すると、これを課税物件の帰属の問題と捉えるならば、原則と例外が逆転したとする本稿で述べた結論と結果的には同じとなると考えられる。

さらに2番目の理由についても、上記のとおり公序則の適用と考えれば、前述までの考え方と齟齬するものではないと考える。また、これらの事件がいずれも第3章第4節1(4)でその概要を見たとおり、全体があらかじめ計画された一連のスキームの事件であったことを考慮するならば、前節2で述べたとおり、租税法上の解釈原理として、全体を一体と捉えることにより、当事者の準拠法の指定を問題とする余地のない事案であると解することもできると思われる<sup>(183)</sup>。

効果を見るということと実質課税を認容しているかのような判示であり、理由付けとしてこれだけでは難しいように思われる。

(181) 私法上の効力に関係なく租税回避の否認を認めるものとして、大阪高判昭39・9・24行裁判集15巻9号1716頁など。

(182) 私法上の効力を重視し、一般的な租税回避の否認を認めないものとして、東京高判昭47・4・25行裁判集23巻4号238頁など。

(183) なお、中里教授は、本文の2つの裁判例について、次のように述べられる。「第一は、所得が日本の租税法固有の概念であるという表現は多少耳慣れないが、そのいわんとするところは、要するに、所得の意義については、日本の租税法にしたがって解釈するということであろう。これは、内容において妥当であろう。次に、第二に、上の二判決は、私法上の契約の有効無効に関しては、準拠法との関連を探究する必要はなく、経済的利得が確保されているか否かのみが問題であるから、事実認定の問題として法廷地法である日本法にしたがって判断すればよいとしている。これも概ね妥当な結論であろう（もちろん、準拠法により経済的成果の発生の有無

## 第6章 まとめ

### 第1節 本稿の考察の概要

租税は、各種の私的経済生活上の行為や事実すなわち経済的成果を課税対象として課されるものであるが、これらの行為・事実は、第一次的には私法によって規律されていると解されている。そこで、本稿ではその私法には外国の私法も含まれるか否か、準拠法との関係はどうなるのか、という問題提起を行い、その解決の方法として、我が国租税法における租税法と私法の関係について、再検討を加えることから何らかの結論を導こうと試みた。

まず、第一に、租税法の解釈論としての借用概念論は、租税法の条文の文言の解釈論であると解される。その借用概念論で最も妥当する考え方は、法秩序の一体性と法的安定性をその理由として、これを租税法と私法の関係から関連付けた通説・判例である統一説である。さらに、その意義は、立法者が、条作文作成上何ら限定することなく、私法上と同一の文言を用いている場合に、私法上と同義に解することを意図したものと解釈するもので、私法上の効力は問題とならないと解される。

そのことから、租税法が借用する私法に準拠法とされる外国法が含まれるかどうかについて検討すると、①法秩序の一体性を考慮した場合、外国法の内容を含むとすると、各国それぞれ異なる法秩序の法の一部を切り出しても日本の法秩序と一体となる可能性は低く、また、すべてについて一体性を維持することは当然にできないものであることから、法秩序の一体性に反すること、②法

---

が左右される場合は別であるが)。・・・第一の判決は、当事者が外国法を準拠法として指定したにもかかわらず、租税法規の適用に関する限りは準拠法は日本私法であると述べている。しかし、このような考え方は常に成立するわけではなく、その射程範囲の問題は残る（例えば、そのような考え方の射程は、租税回避行為等の例外的な場合に限定するということもかかろうであろう。」（中里実「続・レボ取引の課税について」税研103号115～116頁（2002））

的安定性を考えた場合でも、文言の意義を日本私法以外から観念しているとすれば、その文言の意義を解釈しなければならないが、その解釈は当然に当該準拠法の存する国の解釈によらざるを得ないところ、その方法も複雑で、国内法のように解釈が一義的に定まるという法的安定性を有するとは言い難いことなどの理由から、外国法の概念を含むとすると、法秩序の一体性、法的安定性を失うことになる。したがって、統一説の根拠である法秩序の一体性と法的安定性の見地からは、日本私法のみを前提としていることと解することが妥当であると考えられる。

ただし、このことは、海外取引における取引から生じる経済的成果が、借用概念として規定した課税要件に該当しないことを意味するのではない。その取引行為の内容を判断し、日本私法上の概念と同義の内容であるものは、外国法の概念であっても借用概念として規定した課税要件に該当する<sup>(184)</sup>。

第二に、租税法上、私法上の効力が問題となるのは、課税物件（課税要件事実）の充足の場面であると解される。そして、その課税要件の充足の場면을課税物件のちがいで、次の2つに分類して考察した。

まず、相続税の場合、相続人が民法によって与えられた法律効果による（相続による）財産の取得が課税物件である。したがって、所得の場合のように、行為、事実が課税要件事実ではないので、法的効果が生じないと相続税の対象としての財産取得が生じることがなく、ストレートにその効力の存否が問題となる。したがって、日本民法上の相続だけでなく、準拠法の規律によりその効力を判断することになると解される。

一方、所得税・法人税の場合、「所得」という経済的成果が課税物件であるので、その経済的成果を生み出す行為・事実の存否が課税要件事実であった。さらに、法律効果が何ら生じていない無効な所得についても課税要件事実を充足することから考えると、私法上の効力は関係ないのではないかとの疑問が生じる。しかし、以下の理由で、法的効力が課税要件事実の存否に関係した。

---

(184) 第4章第2節2(4)ロの外国法人の配当の例参照。

すなわち、課税物件が帰属するかということの判断基準に、法律的帰属説及び権利確定基準という法的基準を採用すれば、その実際に行われた私的取引行為における私法上の法的権利義務関係及びその効力の存否を判断することによって、一義的、統一的に決定されることになる。これは、租税法律主義の要請する法的安定性に合致する。したがって、原則として、私法上の法的効力の存否が課税要件事実の充足を規律することになる。

ただし、無効な行為等から得られた経済的成果は、契約等の法律行為によって権利義務が発生しない。したがって、実際に金銭等を取得する等の管理支配の事実をもってその納税者への帰属、課税時期が決定されるという管理支配基準という例外的なアプローチにより課税要件事実の充足の判断が行われる。また、通常の場合、法律効果による課税要件事実の充足が先に行われるから、当然に、私法上の効力が問題となった。

そして、これらの検討状況を前提として、準拠法の問題への当てはめを行うことにした。課税物件(課税要件事実)を発生させる私的取引が契約の場合、それが有効な取引の場合には、原則として、その契約の効力の存否をそれを規律する準拠法に照らして見る必要がある。

しかしながら、準拠法により法律関係の効力を探る上で以下のような問題点がある。①準拠法の決定は、法廷地国の国際私法によるから、法廷地が異なれば異なる準拠法が(複数)指定されることがあり、同じ契約であってもその効力が一元的に決定できない場合がある。②外国法の解釈やその内容が不明の場合もその効力が一元的に決定できない場合が存する。

以上のようなことから、海外取引の場合、国内法のように一義的に法律関係の効力を認定することができず、すなわち、権利確定主義による認定が困難ということになる。したがって、国内法のような権利確定主義による認定場面ではなく、無効の場合と同様に管理支配基準が妥当する場面が多くなる。

さらに、租税回避の場合のような当事者自治の原則の濫用は、まず、準拠法に指定行為自体に瑕疵があるのであり、準拠法の問題とならない。課税の公平を失うような結果を生み出す場合には国際私法上の公序により、当事者の準拠

法選択が否定されると解される。このように、結果として、常に準拠法による法的効力の存否を判断する場面が生じるものとはいえないと解された。

## 第2節 本稿の考察を踏まえて

しかしながら、海外取引の場合、いくら外国の法制度の内容等を調べ、確認すること等が困難であったとしても、原則として、その取引内容を全く省みないで課税を行うことはできない。幸いにも、これまでは準拠法の指定や外国の法制度の解釈について、争いになることは少なかった。これは、実際上は、当事者は黙示の準拠法選択があり、結果として日本法となるなどその法の適用について争いのない場合が多かったものと思われる。

しかし、取引がグローバル化する中で、その取引は増大しているのであり、それに伴い紛争も増加してくると考えられる。このような場合に、私法上の規律に課税要件を委ねることは、その判定にかなりの問題を生じるように思う。租税法が課税要件事実をどのように設けて対処するか（このまま私法上の規律に委ねるのか）については、立法の段階から事案が渉外的であることを想定して具体的な規定を行っておくべきである。

さらに、課税処分取消訴訟においては、課税庁に課税要件事実の主張立証責任が存する<sup>(185)</sup>。現時点において、国内事件と渉外事件と比較して渉外事件のその負担の大きさは計り知れないが、この立証責任が緩和されることはない。しかし、質問検査権の行使可能な範囲は国内に当然に限定されることから、その証拠収集にも限界がある。また、単に立証責任を納税者に転換させるだけでは、立証責任が法令の適用の前提として必要な事実について、訴訟上真偽不明の状態が生じたときに、その法令適用にもとづく法律効果が発生しないとされる当事者の負担<sup>(186)</sup>であることからすると、実際の訴訟手続の場面においては、

---

(185) 金子・前掲注(4)・723頁。

(186) 伊藤・前掲注(68)・307頁。

課税庁が課税要件事実の存在について何ら主張立証を行わないでよいとするものとはならない。すると、立証責任を納税者に負担させるような法整備をしたとしても、そのことは納税者に対する牽制効果にはなっても抜本的な解決にはならないと思われる。質問検査権の行使範囲を海外に広げることが困難であることからすると、納税者に対して課税資料提供義務を課するなど質問検査権以外に課税資料の把握の手段を講じなければいけないと考える。

## 補章 国際取引における準拠法の決定

国際私法がどのような規律により準拠法を決定するのかについて、本稿の本章では部分的に採り上げるにすぎなかった。しかし、全体像をある程度概観しておくことは理解を深める意味では重要である。そこで、本稿とは直接関係がない部分、また重複する部分も含めて、国際私法における準拠法決定のための考え方の基礎的知識について補完的なものとして最後に全体的な概観をしておくものとする。

### 第1節 国際私法における準拠法の確定手順とその意義

#### 1 国際私法概論

最狭義の国際私法の立場は、国ごとに法の内容的相違があることを前提とした上で、複数国にまたがる法律問題をいずれの国の法で処理すべきかというのが国際私法の古典的な任務とするものである。国際私法は、私法の適用関係だけを決定する、つまり、国際私法の適用の結果として定まるのは、いずれの国の私法が適用されるかという問題に対する答えだけであるとされる<sup>(187)</sup>。民事実体法のように直接に権利義務の発生消滅を規律するものでないことからいわゆる間接規範といわれる<sup>(188)</sup>。

その国際私法は、国際法とは異なりあくまで各国が独自に定めた国内法であり、それは、「各国間の私法の抵触からもたらされる不都合を準拠法（準拠法秩序）の選択という手法によって解決し、それによって国際的な生活を営む私人の法的地位の保護をはかろうとすることが、国際私法の伝統的な任務とされてきたのであるが、現状においては、各国の実質法（民商法）と共に国際私法（そして国際民事訴訟法上のルール）もまた、国ごとに不統一の

---

(187) 道垣内・前掲注(8)・2頁。

(188) 道垣内・前掲注(8)・17頁。



状況にある。わが法例も、本来、わが国が法廷地となる場合に適用されるにとどまる国際私法規範なのである。」<sup>(189)</sup>とされる。我が国の国際私法を規律する法規は、我が国の国内法である「法例」という法律である。

そして、国際私法の規律により決定された準拠法が外国法である場合、その選択された外国法により法律関係の法的評価が行なわれることの意義は、次のとおりである。

すなわち、「自国裁判所が外国法を適用するのは、その外国の社会に妥当する法が当該生活事実関係にかかる私人にとって、客観的に見て最もなじみのある法であり、その法によって事案を処理することが最も妥当であるとする、他ならぬ自国独自の価値判断（国際私法的な正義の要請）に基づくものである。」<sup>(190)</sup>。そして、現在の国際私法におけるこの準拠法決定の伝統的方法論は、19世紀半ばに登場したサヴィニーの方法論とされている<sup>(191)</sup>。

## 2 準拠法の具体的な決定手続<sup>(192)</sup>

### (1) 法廷地国の決定

前述のように世界各国には、我が国の法例と同様に各国独自の準拠法選択に関する法選択規則ないし抵触規則（国際私法）が存在する。そして、当事者で紛争が生じた場合、その紛争を裁断する機関である裁判所は、そ

---

(189) 石黒・前掲注(15)参照。

(190) 石黒・前掲注(10)・6頁。

(191) 「サヴィニーは、個々の法律関係ごとに、その本拠をなす社会があるはずであり、かかる本拠社会の法を探求し、その法による規律をなすべきであると説いた。」「涉外事件においては具体的な生活事実関係の重点（center of gravity）をなし、それと最も密接な関係の原則に導かれつつ、世界に並存する数多い法秩序の中から、基本的には一つのもが選択され、それによって規律される（それに準拠する）ことになり、かかる準拠法の選択を個々の事項ごとにいかなる基準で行うかが、国際私法の古典的領域をなす問題とされてきた。」（石黒・前掲注(10)・5頁）。

(192) 以下の手順は、前掲注(17)に掲げた文献を参照している。ただし、本稿との関連において必要と思われる事項に限定して、総括的にまとめたものにすぎず、国際私法におけるすべての諸問題を含めた場合の詳細な手続きを示したものではない。

の裁判所の所在する地の国際私法に基づいてその紛争を解決するための法選択を行うことになる。したがって、どの国を紛争解決の地とするか、すなわち、法廷地国とするかによって、そこで適用される国際私法が異なることになり、その結果、選択される準拠法もまた異なり得ることになる<sup>(193)</sup>。

ここで重要となるのが、法廷地国の決定である。どこの国を法廷地国とすればよいのか、することができるのか、しなければいけないのかの問題である。このことは、国際裁判管轄すなわちどの国の裁判所で問題を処理することが妥当であるかという問題と関係することになる。

#### イ 裁判権と国際裁判管轄

私的領域において、国際的な性質をもった紛争が発生した場合、どこの国の裁判所がその事件について裁判すべきかという国際裁判管轄の決定の問題は、国際法上の国家の裁判権が認められる範囲内において各国が独自に決定するものとされる<sup>(194)</sup>。そして、主権免除<sup>(195)</sup>の問題を除いては、国際法上、国家の裁判権の制約はなく、したがって、国際裁判管轄について一般国際法上の制約は何ら存在しないものとされる<sup>(196)</sup>。

#### ロ 国際裁判管轄

我が国においては、国際裁判管轄に関する明文の規定が存在しないと

(193) 前掲注(18)参照。

(194) 澤木ほか・前掲注(17)・204頁。

(195) 前掲注(135)参照。

(196) 石黒・前掲注(10)・234頁。さらに石黒教授はその例として次のように述べられる。「自国の国際裁判管轄を安易に肯定するために過剰管轄(exorbitant jurisdiction)としての批判がなされるいくつかの場合にも、これが一般国際法に違反するとされるわけではないし、また、家族法上の問題につき自国(州)で裁判をする際には常に自国(州)法を適用するという英米の抵触規定などについても、法廷地法主義の広汎な採用がそれ自体が一般国際法に違反するというわけではない。もっとも、国際私法(狭義)及び国際民事訴訟法を通じて、自国法の適用や自国国際裁判管轄の肯定のために十分な内国牽連性の要求される限りにおいては、そもそも国家管轄権行使上での問題が生じ得ないという側面はある。」(石黒・前掲注(10)・234～235頁)。

される<sup>(197)</sup>。そこで、国際裁判管轄をどのように解するかについて、民事訴訟法上の土地管轄<sup>(198)</sup>の規定から国際裁判管轄が推知されるとする逆推知説と当事者の公平、裁判の適正・迅速という観点から条理により、国際的にどこで裁判をするのかが適当かを考えるべきであるとする管轄配分説がある<sup>(199)(200)</sup>。

#### ハ 合意管轄

その他、当事者自治の原則<sup>(201)</sup>に鑑み、国際裁判管轄においても当事

(197) ただし、民事訴訟法の土地管轄の規定が、制定時に国際裁判管轄をも念頭においていたものであることについて、石黒・前掲注(10)・259～267頁参照。

(198) 土地管轄とは、ある事件について職分管轄および事物管轄をもつ管轄裁判所が、所在地を異にして複数存在する場合に、いずれの地の裁判所に管轄権を認めるべきかに関する定めとされる（伊藤・前掲注(68)・40頁）。

(199) 澤木ほか・前掲注(17)・205頁。

(200) 判例は、「本来国の裁判権はその主権の一作用としてされるものであり、裁判権の及ぶ範囲は原則として主権の及ぶ範囲と同一であるから、被告が外国に本店を有する外国法人である場合はその法人が進んで服する場合のほか日本の裁判権は及ばないのが原則である。しかしながら、その例外として、わが国の領土の一部である土地に関する事件その他被告がわが国となんらかの法的関連を有する事件については、被告の国籍、所在のいかんを問わず、その者をわが国の裁判権に服させるのを相当とする場合のあることをも否定し難いところである。そして、この例外的扱いの範囲については、この点に関する国際裁判管轄を直接規定する法規もなく、また、よるべき条約も一般に承認された明確な国際法上の原則もいまだ確立していない現状のもとにおいては、当事者間の公平、裁判の適正・迅速を期するという理念により条理にしたがって決定するのが相当であり、わが民法の国内の土地管轄に関する規定、たとえば、被告の居所（民法二条）、法人その他の団体の事務所又は営業所（同四条）、義務履行地（同五条）、被告の財産所在地（同八条）、不法行為地（同一五条）、その他民法の規定する裁判籍のいずれかがわが国内にあるときは、これらに関する訴訟事件につき、被告をわが国の裁判権に服させるのが右条理に適うものというべきである。」（最判昭・56・10・16民集35巻7号1224頁）として、管轄配分説をとりつつ、結果として、逆推知説による。一方で、「我が国で裁判を行うことが当事者間の公平、裁判の適正・迅速を期するという理念に反する特段の事情があると認められる場合には、我が国の国際裁判管轄を否定すべきである。」

（最判平・9・11・11民集51巻10号4055頁）と事案による個別の判断を行っている。

(201) 本章第2節1参照。

者による管轄の合意が原則として認められている<sup>(202)</sup>。ある訴訟事件についてわが国の裁判権を排除し、特定の外国の裁判所を第一審の専属的管轄裁判所と指定する国際的専属的裁判管轄の合意は、当該事件がわが国の裁判権に専属的に服するものではなく、かつ、指定された外国の裁判所がその外国法上当該事件につき管轄権を有する場合には、原則として有効であり、その外国法上右合意が有効とされること又は当該外国裁判所の判決につき相互の保証のあることを要しないとされている<sup>(203)</sup>。

以上のように、合意管轄のような場合を除けば、このように、法廷地の決定は、各国の独自の国際裁判管轄の規定、規律に従うことになるから、法廷地国は必ずどこかの一つの国に決定されるというものではない。逆に、国際訴訟競合の事件<sup>(204)</sup>のように一つの事案について複数の法廷地国において紛争が生じることがある。すると、その結果、選択される準拠法もまた複数生じることが起こり得ることになる。

## (2) 事案の法律関係の性質決定（単位法律関係の決定）

紛争の事実関係を法律的に構成し、どの法律関係とすべきか、事案の事実関係から生じている法律関係がいずれの法律問題に該当するのかを決定する作業が次の段階である。これを一般的に国際私法上の性質決定<sup>(205)</sup>という。日本でいえばある事案の事実関係について法例のどの規定を適用すべきかの問題である<sup>(206)</sup>。

(202) 前掲注(22)参照。

(203) 最判昭・50・11・28民集29巻10号1554頁。

(204) 具体例と理論的考察について、石黒・前掲注(140)・255～276頁参照。

(205) 前掲注(23)参照。

(206) 具体例は、前掲注(24)参照。この問題について、最判平・6・3・8民集48巻3号835頁は、「本件においては、A（被相続人）の相続人である上告人らが、その相続に係る持分について、第三者である被上告人に対してした処分に権利移転（物権変動）の効果が生ずるかどうかがということが問題となっているのであるから、右の問題に適用されるべき法律は、法例10条2項により、その原因である事実の完成した当時における目的物の所在地法、すなわち本件不動産の所在地法である日本法というべきである。もっとも、その前提として、上告人らが共同相続した本件不動産に

## イ 性質決定の考え方

性質決定を行う上で、まず問題とされるのが、法廷地の国際私法の概念（例えば、相続、婚姻）の範囲をどのように捉えるかといった問題である。この点に関する性質決定の考え方には、法廷地の実質法によるべきであるとする法廷地法説（法廷地実質法説）、国際私法規定により指定される実質法によるべきであるとする準拠法説、いずれかの実質法によるべきではなく、国際私法自体の立場から自主的になされるべきであるとする自主的決定説（法廷地国際私法説）がある。

国際私法は、原則として、内容を異にする各国実質私法を対等なものとしてとみているから、国際私法上の概念は我が国の民商法上の概念のみだけでなく、あらゆる国の概念を包摂することが必要であること（法廷地法説に対する批判）、性質決定を準拠法によるものとすれば、まず、準拠法が決定されなければならないが、そのためには性質決定によりいずれの国際私法規定を適用すべきかを確定しなければいけないという循環論に陥ること（準拠法説に対する批判）から自主的決定説が通説・判例とされる<sup>(207)</sup>。

## ロ 先決問題

一般に先決問題とは、ある問題が問題となっているときにそれに先立つ法律関係があつて、それが有効に成立しないと後の問題が有効に成立しないという場合に、先の問題を先決問題といい、後の問題を本問題という<sup>(208)</sup>。例えば、相続問題の場合、相続の対象となる相続人であるかどうかは先決問題で、相続が本問題であるということになる。

---

係る法律関係がどうなるか（それが共有になるかどうか）、上告人らが遺産分割前に相続に係る本件不動産の持分の処分をすることができるかどうかなどは、相続の効果に属するものとして、法例25(26)条により、Aの出身地に施行されている民法によるべきである。」として、法例の適用関係を明らかにしている。

(207) 木棚ほか・前掲注(17)・31～33頁。

(208) 溜池・前掲注(17)・208頁。

以上のように、紛争の事実関係を法律的にどのように構成するかが、準拠法の選択において重要なプロセスとなる。性質決定の違いが適用する国際私法の条項を異ならせることになる。すると、後述する連結点が異なることになるので、選択される準拠法も異なることになる。

### (3) 連結点の確定と準拠法の選択

準拠法を決定するための媒介となる具体的な生活事実関係と一定の社会の結びつきを決定づける要素を連結点といい、その連結点が所属する国(法域)の法が準拠法として指定される<sup>(209)</sup>。例えば、相続問題に関して法例26条は「相続ハ被相続人ノ本国法ニ依ル」と規定して、被相続人の居住地や相続人の居住地などを連結点とするのではなく、被相続人の国籍を連結点としている。

連結点の決め方としては、人に着目して決する属人法主義、場所に着目する属地法主義、当事者の意思(しかも、伝統的に主観的な意思)によって準拠法を決めようとする立場である国際私法上の当事者自治の原則がある<sup>(210)</sup>。このような連結点を通じて、それらによって最も密接な関係を有する社会の法の選択という形で、当該生活事実関係の場所的位置付けがなされることになる。

### (4) 外国法の内容の確定

こうして決定された準拠法が外国法になった場合、その外国法の解釈が問題となる。まず、外国法とは、訴訟上事実であるのか。あくまで法であるのか。すなわち、当事者に外国法の証明責任を課すと同時に、裁判所に当事者の訴訟活動の如何にかかわらず、職権で外国法の内容確定のための取り調べをすることができる(義務ではない)という立場すなわち外国法を事実と同じように扱う立場と「裁判官は法を知る」という法格言でいう「法」には「外国法」も含むとし、外国法の内容確定は裁判所の職務であ

(209) 石黒・前掲注(10)・9頁。

(210) 前掲注(25)参照。

るとする立場がある<sup>(211)</sup>。さらに、外国法の解釈はどのように行うべきなのか、準拠法と指定された外国法の内容が不明等の場合についてどのような処理を行わなければならないか、などの問題である<sup>(212)</sup>。

#### イ 外国法の性質<sup>(213)</sup>

準拠法と選択された外国法の性質について、2つの説がある。1つが外国法事実説でもう1つが外国法法律説である。

##### (イ) 外国法事実説

外国法は単なる事実にすぎず、当事者が援用証明しなければ、裁判所はこれを適用し得ないとする説である。

##### (ロ) 外国法法律説

外国法も法であると解するが、その適用について、外国法は国際私法の指定により内国法に変質ないし編入され、内国法として適用されるとする説(外国法変質説)と外国法は国際私法の指定により、内国法に変質したり編入されたりすることなく、外国法として適用されるとする説(狭義の外国法法律説)がある。

外国法変質説によれば、ある一国において法たる性質をもつ規範は、本来その国の法秩序に属する規範のみであって、外国法はそのままでは内国において法規範たりえないこととなる。一方、狭義の外国法法律説によれば、外国法は本来内国において法としての効力を有しないが、国際私法の指定により法としての効力が認められるとするものである。

#### ロ 外国法の解釈

文理解釈によるのか合目的解釈によるのかといった解釈方法は、その外国の裁判所の採用する方法による。また、外国法の規定が内国法の規

---

(211) 道垣内・前掲注(8)・235頁。

(212) 道垣内・前掲注(8)・241頁。

(213) 以下、外国法の性質についての分類分けについて溜池・前掲注(17)・235頁以下参照。

定と形式上同一であってもその解釈は内国法の解釈によるのではなく、外国法秩序の構成部分として解釈することになる。しかしながら、外国法秩序の構成部分として解釈するといっても、必ずしも、その国において純粋の国内的私法関係に適用される場合における解釈によるのではなく、その国において国際的私法関係に適用される場合における解釈によることとなる<sup>(214)</sup>。

#### ハ 外国法が不明等の場合

国際私法により準拠法として指定された外国法に欠缺がある場合<sup>(215)</sup>、その内容が不明の場合<sup>(216)</sup>に裁判所はどのような判断をすべきかの問題がある<sup>(217)</sup>。

##### (イ) 請求棄却説

適用すべき外国法に欠缺がある場合やその内容が不明の場合には、当事者の請求を棄却すべきとする説。

##### (ロ) 内国法適用説

適用すべき外国法に欠缺がある場合やその内容が不明の場合には、内国法を適用すべきとする説。

##### (ハ) 補充的連結説

---

(214) 例えば、準拠法として日本法が適用される場合にも事案の国際性に対して十分な配慮が必要となる。最高裁昭和49年12月24日判決（民集28巻10号2152頁）が、英文の自筆遺言証書に遺言者の署名が存するが押印を欠く場合において、同人が遺言書作成の約1年9か月前に日本に帰化した白系ロシア人であり、約40年間日本に居住していたが、主としてロシア語又は英語を使用し、日本語はかたことを話すにすぎず、交際相手は少数の日本人を除いてヨーロッパ人に限られ、日常の生活もまたヨーロッパの様式に従い、印章を使用するのは官庁に提出する書類等特に先方から押印を要求されるものに限られていた等の事情のもとでは、当該遺言書は有効と解すべきであるとの判断を示していることについて、事案の実質的な涉外性を適切に考慮したものと解されている（石黒・前掲注(10)・115頁）。

(215) 前掲注(143)参照。

(216) 前掲注(144)参照。

(217) 前掲注(148)参照。



適用すべき外国法に欠缺がある場合やその内容が不明の場合には、その補充的準拠法を探索して、これを適用すべきとする説。連結点として本国法が選択されたがその本国法に欠缺がある場合やその内容が不明の場合には、次の順位の準拠法である住所地法などによるべきとするもの。

## (二) 条理説

普遍的な法の一般原則ではなく、その外国の法律秩序の中における条理によるべきであるとするもの。

いずれの説によるべきかについては、学説、裁判例も分かれている<sup>(218)</sup>。

以上のとおり、準拠法として選択された外国法を適用する場合には、国内法を適用する場合に比べて、内容の把握、解釈等について複雑な問題があり、その作業はかなり大変なものである。

## (5) 国際私法上の公序の適用

法例33条は「外国法ニ依ルヘキ場合ニ於テ其規定ノ適用カ公ノ秩序又ハ善良ノ風俗ニ反スルトキハ之ヲ適用セス」と規定する。これは、上記までの作業において適用すべき外国法が準拠法として選択されたとしても、なおその外国法を適用すべきかどうかについて最終的な判断を下すためのハードルとなる。これまで見てきたサヴィニー型の国際私法においては、その準拠法決定方法が「暗闇への跳躍」といわれるように準拠法選択の過程において、そこで選択される準拠実質法の具体的な内容を見ずにその選択がなされる<sup>(219)</sup>。

しかしながら、その選択された準拠法を適用した場合に、法廷地たる国の法感覚からして、どうしても忍び難い不都合が、準拠外国法を実際に法廷地国で適用してみた結果生じてしまうということが起こりうる。そこで、

---

(218) 前掲注(149)参照。

(219) 石黒・前掲注(10)・16頁。

そのような例外的な場合に限って、国際私法上の公序により外国法の適用を排除することがなされることになる<sup>(220)</sup>。それがこの法例33条の公序則である。

#### イ 国際私法上の公序の適用要件

この公序則の適用は、国際私法の一般原則の例外として認められているもので必要やむをえない場合に限られるという考え方<sup>(221)</sup>と法例の硬直的、概括的な法選択規則の機械的な適用から生じる妥当でない結果を回避する手段として積極的活用を考慮すべきとする考え方<sup>(222)</sup>が存する。どのような場合にどのような観点から国際私法上の公序の適用をすべきなのかについては、以下の点を考慮する必要があるとされる<sup>(223)</sup>。

##### (イ) 外国法の適用結果

外国法の内容自体は、それを制定した国家の主権行使の問題であって、他の国が干渉すべきものではないので、公序則は外国法の内容を公序違反とするものではない。その外国法を日本で準拠法として適用した結果、看過し難い事態となることが必要となる<sup>(224)</sup><sup>(225)</sup>。

##### (ロ) 国家的公序と普遍的公序

国際私法上、外国法の適用を排除するのは、その適用によって内国が維持しようとしている基本的法秩序が破壊されるからであるから、外国法適用排除の基準となる公序良俗の観念は国家的なものとなる(国家的公序)。これに対して、特定国の国家的立場を離れた超

(220) 石黒・前掲注(10)・61頁。

(221) 溜池・前掲注(17)・206頁。

(222) 木棚ほか・前掲注(17)・85～87頁。

(223) 澤木ほか・前掲注(17)・57～59頁。

(224) 法例の改正に際して条文が「規定力」から「規定ノ適用力」に改めてこの趣旨を明らかにしたとされる(櫻田・前掲注(17)・128頁)。

(225) 例えば、一夫多妻制は、一般に明らかに我が国の公序良俗に反し、これを認めることは我が国の私法的社会生活秩序を害することになる(溜池・前掲注(17)・207頁)が、準拠法でその制度自体が行なわれていることを否定するものではない。

国家的なもので、文明諸国に認められる法の一般原則のような超国家的公序であるべきであるとする考え方（普遍的公序）もある<sup>(226)</sup>。

#### (ハ) 国際私法上の公序と実質法上の公序

公序良俗の観念が国家的なものであるとしても、あくまで国際私法上のものであって民法90条のような実質法上の公序とは異なるし、他に、親族・相続に関する強行規定に反するとしても必ずしも公序違反とはならない。国際私法上の公序の基準は、内国実質法上の公序の基準に比べてより厳格であり、その範囲はより狭いとされる<sup>(227)</sup>。

#### (二) 内国牽連性

公序則が発動されるか否かは外国法適用の結果の異常性と事案の国内関連性（内国牽連性）の度合いとの相関関係で決まる。異常性が同じ程度でも、内国関連性の度合いが低ければ公序違反とはされず、ある限度以上に関連性が高まってはじめて公序違反とされる<sup>(228)</sup>。

#### ロ 外国法適用排除後の適用法規

公序則の適用により外国法の適用が排除された場合にどのようにして、事案の法律関係を解決するかについても二つの説がある。外国法の適用の排除により、法の欠缺が生じるからその法の欠缺を補充するために日本の実質法を準拠法とする説（内国法適用説）と公序則の適用により外国法の適用を排除する場合には、その判断基準となった絶対に強行すべき内国公序があったはずであり、外国法の適用を排除することを決断したときには、すでにそこにこうではなければならないという結論があるとする説（欠缺否認説）がある<sup>(229)</sup>。

---

(226) 現在の学説は、いずれも国家的公序説を採っているとされる（道垣内・前掲注(8)・259頁）。

(227) 溜池・前掲注(17)・210頁。

(228) 澤木ほか・前掲注(17)・59頁。

(229) 前掲注(174)参照。

## 第2節 当事者による準拠法の指定と公法の適用関係

前節のような基本的な準拠法の決定手続を経て、準拠法は決定される。そして、それぞれの過程においても、更に考慮すべき点がいくつか存するが、その中でも本稿の関係で重要と思われるのが、サヴィニーの方法論の例外<sup>(230)</sup>として考えられている国際私法上の当事者自治の原則が挙げられる。

### 1 国際私法上の当事者自治の原則

法律行為（特に契約）の準拠法の決定方法は、「法律行為ノ成立及ヒ効力ニ付テハ当事者ノ意思ニ從ヒ其何レノ国ノ法律ニ依ルヘキカヲ定ム」と法例7条1項に規定されるように、当事者の意思により準拠法が決定される、いわゆる、国際私法上の当事者自治の原則が採用されている。これは、「契約の場合に限って何故これまで各国の国際私法上、当事者の主観的法選択が許容されて来たのかといえ、そこには、二つの理由があろう。まず、第一に、契約関係の多様性から来る一義的連結の困難性、第二に、観念の所産としての色彩の強い契約的法律関係に対して具体的なその重点をなす社会を見出して場所的連結を行なう上での困難性がそれである。」<sup>(231)</sup>との理由が述べられているように、契約関係については一義的な連結点を決定することが困難であることから、当事者による準拠法の指定が認められている。

この当事者自治の原則は、国際私法上、当事者が契約の成立及び効力の準拠法自体を選択する自由を認めるものである。したがって、実質法上認められている契約自由の原則のように、実質法上、当事者がその任意法の範囲内

(230) サヴィニーの方法論によれば、債権の本質が債務者によって将来或る行為のなすべきところにあるものとし、したがって、「債権の本拠」は債務の、「履行地」に見出されるべく、それゆえにまた、債権に適用すべき「地域法」は、原則としてそうした履行地の法にほかならないことになる（折茂・前掲注(167)・19頁）。

(231) 石黒・前掲注(10)・100～101頁。

で契約内容を自由に定めることを認めることとは区別される<sup>(232) (233)</sup>。

### (1) 準拠法指定の有効性

国際私法上における当事者の準拠法指定行為の有効性は、いずれかの国の実質法によるのではなく、国際私法自体でその判断が行われることになる。すなわち、法廷地国際私法の解釈問題として合理的に決定することになる。具体的解決としては、結果、実質法上の解決と同じになるが、あくまで、法廷地国際私法の合理的解釈として準拠法指定行為が重大な錯誤に基づくときにはこれを無効とし、また詐欺または強迫に基づくときにこれを取消すべきものとするのが妥当とされる<sup>(234)</sup>。

### (2) 実質法的指定と抵触法的指定

契約書の中には明示の条項で準拠法条項を盛り込むことがあるが、当該準拠法条項をどう位置付けるかの問題がある。当事者が特定の実質法上認められている契約自由の原則に基づいて、契約内容を自ら細目的に定める代わりに、ある外国法を指定することを実質法的指定といい、一方、当事者自治の原則に従い、当該契約の成立及び効力そのものの従うべき法を指定することを抵触法的指定という<sup>(235)</sup>。

契約書の準拠法条項がいずれの指定によるかは解釈により判断される。実質法的指定とされれば、その条項からは当事者の意思表示として準拠法の指定が行なわれていないこととなる<sup>(236)</sup>。

---

(232) 溜池・前掲注(17)・330頁。

(233) 例えば、当事者自治の原則に従ってある国の法を準拠法として当事者が合意した場合に、その準拠法とされた準拠法上の実質法において契約自由の原則が制限されていたとするならば、その制限に従うことになる。

(234) 前掲注(169)参照。

(235) 溜池・前掲注(17)・330頁。

(236) 東京地裁昭和52年5月30日判決(判例時報880号79頁)は、海上貨物保険契約にかかる保険証券の準拠法約款の解釈について、実質法的指定と解すべきか、抵触法的指定と解すべきかが争点となって争われた事件である。本判決の意義については、当該約款について実質法的指定と解すべき見解(石黒・前掲注(17)・268頁)と抵触法的指定と解する見解(道垣内・前掲注(21)・225頁)とに分れている。

### (3) 準拠法指定の有無の判断基準

当事者において明示の準拠法指定がない場合にも、直ちに法例7条2項が適用され、行為地法を準拠法とするわけではない。2項に行く前に当事者の黙示の意思を探求する作業を行うことになる。そして、黙示の意思を探求する形で、最も密接な関係の原則に導かれた客観的連結がなされることになる<sup>(237)</sup>。

## 2 当事者自治の原則の制限

当事者自治の原則は、前記1の冒頭で述べたように、①契約関係の多様性から来る一義的連結の困難性、②観念の所産としての色彩の強い契約的法律関係に対して具体的なその重点をなす社会を見出して場所的連結を行なう上での困難性等の理由からサヴィニーの方法論の例外として、認められたものである。

しかしながら、この当事者自治の原則は、「たとえば、一方の当事者が自己に有利であるという理由だけで無関係な外国法を準拠法として指定する条項をいれた約款を用いて相手方と契約を締結することによって、自己に都合の悪い法律の適用を逃れようとする『法律の回避』」<sup>(238)</sup>が行われることや「各国の実質法上、借地借家法、労働法、経済法などの強行法規が制定され、私的自治の原則が修正されるようになってきた。」ことなどから以下のような制限論が唱えられている<sup>(239)</sup>。

### (1) 量的制限論

当事者の指定しうる準拠法の範囲をその契約に関係のある若干の法律秩序、すなわち、契約締結地法、契約履行地法、目的物の所在地法、当事者の本国法または住所地法などに限定しようとする説<sup>(240)</sup>。

---

(237) 前掲注(171)参照。

(238) 道垣内・前掲注(21)・209頁。

(239) 前掲注(167)参照。

(240) 溜池・前掲注(17)・336頁。

(2) 質的制限論

当事者による準拋法の指定は、任意法の範囲内すなわち強行法に反しない限度において認められるべきであるとする説<sup>(241)</sup>。

(3) 法律回避論

当事者による準拋法の指定は、その契約に本来適用されるべき法律秩序を回避するためになされたものでないことを要するとする説<sup>(242)</sup>。

(4) 公法理論

強行法規による規制は公的規制であり、ある契約が特定の国家の公的統制法規によって規律されているときは、当事者自治は制限されるという説<sup>(243)</sup>。

(5) 公序論

当事者自治の原則をそのまま承認するが、公序則を適用して当事者の準拋法の選択を否定する説<sup>(244)</sup>。

(6) 特別連結論

強行法規のうち特にその強行性の度合いが大きく、法目的達成のために地域的適用関係についての明確な意思を有する法規について、法廷地法上のそれだけでなく、その適用を認めるという説<sup>(245)</sup>。

---

(241) 溜池・前掲注(17)・335頁。

(242) 溜池・前掲注(17)・336頁。

(243) 木棚ほか・前掲注(17)・121頁。

(244) 木棚ほか・前掲注(17)・121頁。

(245) 道垣内・前掲注(21)・210頁。