

最高裁不受理事件の意義とその影響

小 柳 誠

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

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

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

最高裁は、民事訴訟法の規定により、上告及び上告受理申立ての理由がある場合にのみ、その判断を示すこととされ、上告及び上告受理申立て理由がない場合には、決定により、その請求を棄却又は不受理とすることができる（民法 312 条、318 条）。そのような状況において、近年、国が高裁段階で敗訴し、上告受理申立てをした事件で不受理とされた事例が散見される。

最高裁が不受理決定とした事件の高裁段階の判断は、必ずしも法令解釈として、判例性を持つものではないと解される。もっとも、不受理決定により、結論において、高裁の国側敗訴の判断が維持されているところから、その高裁の判断に判例性を認める傾向がないとはいき切れない。

そこで、近年の事件で、国側が高裁段階で敗訴し、最高裁で不受理となった事例について、上告受理申立て制度の趣旨等を再確認した上で、高裁段階の判断について、その射程、問題点等を整理、検討する。

2 研究の概要

民事訴訟法上の最高裁不受理決定の意義について、確認した上で、近年、最高裁で不受理となった 4 つの事件を採り上げて、今後、残された論点を明確にする。

(1) 最高裁不受理決定の意義

イ 上告受理申立て制度（民事訴訟法 318 条 1 項）

上告審として受理するかどうかを最高裁が判断する制度。

上告受理の要件は、「法令の解釈に関する重要な事項を含むもの」。

ロ 不受理事件の不受理理由と判例性

(i) 不受理決定の理由

重要な法律問題を含む事件として最高裁内部で審議の対象になりながら、結果としては、その半数近くが判決ではなく、不受理決定の処

理で終わっている現状があるとされる。

その理由は、次のような場合とされる。

- ① ほぼ同一内容の訴訟を複数の原告が起している場合に、どれか一つについて上告棄却し、残りは不受理決定となる場合
- ② 既に最高裁の判例が確定していて、これを現在の段階で変更する必要は無いと判断される場合
- ③ 紛争の実質に照らしてみた場合、最高裁がここで理論的な決着を付けることが合理的であるかどうか問われる場合
 - i 紛争自体が些細なもので最高裁判例を形成することが適当かどうか疑われる場合
 - ii 紛争の内容自体も実質的に重要なものであるが、これまでに無かったような新しいタイプの紛争で、先例も無ければ学説等での議論も殆どなされておらず、現状では見通しが付け難い場合（例えば経済取引を巡る事件やそのような取引を対象とした課税を巡る事件）

したがって、上記③ ii のようなケースでは、下級審の裁判例や学説が積み重ねられた後に、当該不受理とした法令解釈について、改めて、最高裁がその適否について、判断を示すことがあるということになる。

(ロ) 不受理決定の意義（判例性の有無）

最高裁は、申し立てられた事件について、何の判断もしていないため、当該事件について、最高裁判例としての意義はない。

(2) 最高裁不受理事件の概要と上告受理申立て理由

イ 弁護士会懇親会費事件（最高裁平成 26 年 1 月 17 日決定：事件①）
 （事件概要）

弁護士が弁護士会の役員としての活動に伴い支出した懇親会費の一部が、事業所得の計算上、必要経費に算入することができるとされた事例。

（上告受理申立て理由）

必要経費に算入されるのは、業務に該当する活動を行う上で直接生じ

た費用であり、かつ、当該業務の遂行上必要であるものに限られると解すべきところ、原判決は、業務との直接関係性を要しないとする点で所得税法 37 条 1 項の解釈を誤っている。

ロ バミューダ LPS 事件（最高裁平成 27 年 7 月 17 日決定：事件②）

（事件概要）

英国領バミューダ諸島の事業体である「リミテッド・パートナーシップ」（LPS）が租税法上の「法人」に該当せず、法人税の課税処分が取り消された事例。

（上告受理申立て理由）

法人税法 2 条 4 号の外国法人とは、外国事業体が、①設立、②組織、③財産の管理や帰属の観点から見て、我が国の法人と同様の実質を有するのであれば、(外国) 法人に該当するのであり、原判決には、外国法人の解釈に係る法令解釈違反がある。

ハ 日愛租税条約濫用事件（最高裁平成 28 年 6 月 10 日決定：事件③）

（事件概要）

アイルランド法人である匿名組合員に対して匿名組合契約に基づく利益の分配（所得税法 161 条 12 号（現 16 号））の支払をした者の所得税法に基づく源泉徴収義務が、日愛租税条約の規定に基づき免除され、支払者には、源泉徴収義務がないとされた事例。

（上告受理申立て理由）

(イ) 所得税法 12 条の実質所得者課税の原則の下では、所得の帰属者についての形式と実質の相違が生じているか否かは、単なる契約上の形式的記載の有無など表面上の事象にとらわれることなく、租税回避目的といった当事者の動機を考慮しつつ、当事者が真の所得の帰属者としようとしている者は誰かを探求することが求められるが、原判決は、表面的な事象のみから判断すべきとしているから、同条の解釈を誤っている。

(ロ) 本件は、匿名組合契約を利用した条約漁りの典型的な租税回避事案

であり、本来、日愛租税条約を適用すべきでない者について日愛租税条約の適用を認めて所得税を免除したもので、日愛租税条約 23 条の解釈適用を誤っている。

ニ 同族会社行為計算否認事件（最高裁平成 28 年 2 月 18 日決定：事件④）
（事件概要）

同族会社が、約 2 兆円で取得した子会社の株式を当該子会社に同額で譲渡し（本件譲渡）、みなし配当とされる額を譲渡対価額から控除して計算した譲渡損失を損金の額に算入したことにつき、法人税法 132 条に基づき否認した更正処分が違法と判断された事例。

（上告受理申立て理由）

本件において、譲渡損失額を直接生じさせた行為は本件譲渡である。しかし、本件一連の行為を経済的、実質的見地から客観的にみれば、本件一連の行為は、同族会社間において積み重ねられた行為であり、これらの行為はいずれも本件譲渡損失額を生じさせるに当たって必要不可欠の手段であったと評価できるから、その一連の行為が全体として法人税法 132 条の「その法人の行為」に当たるといふべきであり、原判決は、同条に係る法令解釈違反がある。

（3）事件の重要論点（法令解釈）と今後の課題

イ 必要経費にかかる直接関連性要件

事件①では、必要経費（所得税法 37 条）該当性について、第一審が示した「所得を生ずべき事業と直接関係しかつ当該業務の遂行上必要であること」との判断基準を高裁判決は「事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であること」と変更し、事業活動との直接関連性を要件から除外した。

このような高裁判決が示した必要経費に係る判断基準は、不受理決定により最高裁が法令の解釈誤りはないと判断したとする見解が一部にある。しかしながら、最高裁の不受理決定の意義については、最高裁は何の判断もしていないということが一般的な理解であり、本件も同様であ

る。

一方、高裁判決の判断を支持する見解があるものの、文理解釈、所得税法の全体の規定ぶりとは所得税法の趣旨、企業会計の観点に照らせば、直接関連性を要件とすべきと考える。また、不受理決定後の下級審において、高裁判決の基準ではなく、地裁判決と同様に「直接関連性」を判断基準とする裁判例が散見される。

したがって、事件①の射程は限定的である。

ロ 法人でない者の法人税課税処分の取消請求の可否

事件②のパミュダ LPS が、租税法上、「法人」でないとすると、外形上、課税処分が存在しても、LPS は、法人税の納税義務を負う主体（納税義務者）でないことは明らかであるから、そもそも LPS と課税庁との間に租税債権債務関係が法的に生じているとは考え難い。このような何ら関係を有しない LPS に訴訟を遂行させ、裁判所が処分を取り消す判決を行う必要性もまたそれが有意義であるともいえない。そうすると、LPS は、本件取消訴訟について、当事者適格を有しないと考えられる。

ハ 実質所得者課税の原則（所得税法 12 条）

事業所得について、生み出された所得の帰属は、その所得の直接の発生原因となった法律関係（外部関係）の当事者にのみ帰属するのではなく、法的な連結（内部関係）による最終帰属者に所得が帰属する場合がある。また、近年の裁判例でも同様の判断が行われている。

事件③の判断は、匿名組合契約の法的な契約当事者（外部関係）のみを認定するに止まり、匿名組合契約と組み合わされた事業全体の一連の契約（内部関係）における法的な収益構造に基づく所得の帰属者判定を行わなかったところに問題が残されている。

ニ 条約の濫用法理と租税法律主義

事件③の高裁判決が、条約の適用を認めたのは、租税法律主義との関係から条約上の明文の規定の存在（否認規定）を要求したものと考えられる。しかし、濫用法理の適用と租税法律主義との関係について、最高

裁は、外国税額控除事件の例などのように、濫用法理は租税法律主義の枠内であるとの見解に立っていると解される。

ホ 同族会社行為計算否認規定の要件

(イ) 不当性の判断基準

最高裁は、いまだ法人税法 132 条の「不当性」の判断基準について、明示的な判断を行っていない。事件④の高裁判決が示した独立当事者間取引基準については、肯定説、否定説があるところ、大正 12 年の同族会社行為計算否認規定の創設時の想定事例に照らせば、独立当事者間取引基準は、「不当性」の判断基準として、妥当するものとする。

(ロ) 法人税の負担の減少と不当な行為の関係（一体性の範囲）

「その法人の行為又は計算」について、事件④の高裁判決も一つの行為に限定して、不当性の判断を行っていないが、一連の行為の範囲を行為の目的により、その範囲を画そうとしていると認められる。しかしながら、最高裁昭和 52 年 7 月 12 日判決によれば、不当性の判断において、一連の行為をそれらの行為の目的により範囲を画する必要はなく、客観的な事実を見て、税負担の減少結果をもたらす行為（事情）を広く捉えて「不当性」を判断すべきとする。

(ハ) 行為計算規定における行為の「引き直し」

行為計算を否認することは、「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」と考えられていたため、通常用いられる法形式は何か（引き直す行為は何か）という論点が生じる。

しかしながら、租税回避は、課税要件の充足を免れる場合だけでなく、課税減免規定の充足をすることも含まれるから、そのような場合の否認は、課税減免規定を充足させようとした行為がないものとするだけで、通常行為が別に認識されるものではない。事件④のような一連の行為によるものが不当と評価される場合には、その行為の態様に応じて、すべてを正常な行為又は計算に引き直す必要はなく、一部

の引き直し、又は、ないものとすることができると解される。

(二) 租税回避の意図

事件④は、租税回避の意図は、同族会社行為計算否認規定の適用要件ではないと判示している。この点に関しては、通説が「租税回避の意図があったとみとめられるか否か」を独立の基準としていたところから、要件該当性が論点となっていたが、要件とならないという見解も多くみられ、最近では、通説も基準から削除しており、その不当性の要件の充足の有無における重要な考慮要素になり得ても、適用のための要件ではないと解され、事件④の判断が今後とも妥当すると考えられる。

3 結論

最高裁不受理事件では、最高裁は、申し立てられた事件について、何の判断もしていないため、最高裁判例としての意義はない。現状では見通しが付け難いとして不受理になった場合には、下級審の裁判例や学説が積み重ねられた後に、改めて、最高裁がその適否について、判断を示すことがあると考えられる。

採り上げた近年の裁判例は、まさに、これから裁判例、学説等が積み上げられるべき論点が存在する。不受理決定により、高裁判決が結果的に確定しているものの、そのことを殊更に重要視する必要はなく、最高裁が、時機が熟したと判断するまで、今後も事例の積み重ねを行うことが重要である。

目 次

はじめに	276
1 問題の所在	276
2 本稿の構成	277
第 1 章 最高裁不受理決定の意義	278
第 1 節 最高裁判所への上訴	278
1 上告の場合（民訴法 312 条）	278
2 上告受理の申立ての場合（民訴法 318 条）	279
第 2 節 最高裁不受理決定の意義	279
1 上告受理申立て制度の意義	279
2 不受理事件の不受理理由	280
3 不受理決定の意義（判例性の有無）	281
第 2 章 近年の最高裁不受理決定事件	284
第 1 節 弁護士会懇親会費事件（事件①）	284
1 事件の概要	284
2 上告受理申立て理由	287
3 最高裁不受理決定の評価	288
第 2 節 バミューダ LPS 事件（事件②）	290
1 事件の概要	290
2 上告受理申立て理由	293
3 最高裁不受理決定の評価	294
第 3 節 日愛租税条約濫用事件（事件③）	297
1 事件の概要	297
2 上告受理申立て理由	301
3 最高裁不受理決定の評価	304
第 4 節 同族会社行為計算否認事件（事件④）	305
1 事件の概要	305

2	上告受理申立て理由	310
3	最高裁不受理決定の評価	312
第 3 章	事件の重要論点（法令解釈）と今後の課題	314
第 1 節	必要経費にかかる直接関連性要件	314
1	直接関連性の要件該当性	314
2	事件①の射程	317
第 2 節	法人でない者の法人税課税処分の取消請求の可否	319
1	LPS が法人でない場合の取消訴訟の訴えの利益	319
2	債務不存在確認訴訟	320
第 3 節	実質所得者課税の原則	323
1	事件②、③における実質所得者の認定	323
2	実質所得者課税の原則の再考（外部関係と内部関係）	325
3	事件②、③の事例への当てはめ（再考）	331
第 4 節	条約の濫用法理と租税法律主義	333
1	条約の濫用法理と明文の規定	333
2	濫用法理と租税法律主義	336
第 5 節	同族会社行為計算否認規定の要件	337
1	不当性の判断基準	337
2	法人税の負担の減少と不当な行為の関係（一体性の範囲）	342
3	行為計算規定における行為の「引き直し」	351
4	租税回避の意図について	354
	結びに代えて	355

はじめに

1 問題の所在

最高裁は、民事訴訟法の規定により、上告及び上告受理申立ての理由がある場合にのみ、その判断を示すこととされ、上告及び上告受理申立て理由がない場合には、決定により、その請求を棄却又は不受理とすることができる（民訴法 312 条、318 条）。そのような状況において、国が高裁段階で敗訴し、上告受理申立てをした事件で不受理とされた事例が散見される。

例えば、名古屋高裁平成 17 年 9 月 8 日判決⁽¹⁾は、不動産所得の意義が法解釈上の争点となった事件で、「貸付けによる所得とは、不動産等の貸付けに基づく所得を意味するものであり、貸主が借主に対して一定の期間、不動産等を使用又は収益させる対価としての性質を有する経済的利益、若しくはこれに代わる性質を有するもの」との解釈を示した。この解釈は、不動産所得の範囲をかなり限定的に解するもので、国側としては、その解釈に疑義があり、上告受理申立てを行っていたが、最高裁が平成 18 年 10 月 3 日に不受理決定⁽²⁾し、確定した。

しかし、その後、東京高裁平成 27 年 3 月 19 日判決⁽³⁾は、「貸付けによる所得は、文言上、貸付けの対価に限定されないし、貸付けの相手方から得られるものに限定されることもない。」と上記名古屋高判と異なる判断基準を示した⁽⁴⁾。

このように、最高裁が不受理決定とした事件の高裁段階の判断は、必ずし

(1) 税資 255 号順号 10120。

(2) 税資 256 号順号 10522。

(3) 税資 265 号一51 順号 12634 (<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2015/pdf/12634.pdf>、平成 29 年 6 月 19 日最終閲覧)。

(4) この不動産所得の意義については、他の事件において現在最高裁に上訴されており、最高裁が判断を下すか注目される（拙稿「所得発生原因の法的性質と所得区分－東京高裁平成 28 年 2 月 17 日判決を素材として－」税大ジャーナル 27 号 75 頁参照 (2017) (<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/journal/saisin/05.pdf>、平成 29 年 6 月 19 日最終閲覧、初出 2016 年 7 月)。

も法令解釈として、判例性を持つものではない。もっとも、不受理決定により、結論において、高裁の判断が維持されているところから、その高裁の判断に判例性を認める傾向がないとは言い切れない。

そこで、近年の事件（4つ）で、国側が高裁段階で敗訴し、最高裁で不受理となった事例について、上告受理申立て制度の趣旨等を再確認した上で、高裁段階の判断について、その射程、問題点等を整理、検討することが本稿の目的である。

2 本稿の構成

本稿では、まず、民事訴訟法上は、上告受理申立てについて、その受理申立てに理由がある場合に最高裁が受理できるとする規定は存在するものの、受理しない場合の規定は存在しない。そこで、最高裁不受理決定の意義について、民事訴訟法上、解釈のみならず、元最高裁判事の方々の意見等から、あまり表面化していない最高裁不受理決定の意義について、考察を行った。

次に、本稿に採り上げた4つの事件について、各事件の概要、高裁判決の判断内容を概観した上で、国側の上告受理申立て理由の要旨から当事者が訴訟において論点としていた法令解釈上の問題点を明らかにする。

そして、それらを前提に、これらの事例で未解決となり、今後、最高裁判決が出されるまでの間、議論すべき法令解釈上の論点として、①必要経費の要件、②取消訴訟の訴えの利益、③実質所得者課税の原則、④条約の濫用法理と租税法律主義、⑤同族会社行為計算否認規定の諸論点について、整理、検討を行っている。

第 1 章 最高裁不受理決定の意義

まず、民事訴訟法上の最高裁不受理決定の意義について、上告受理申立て制度を確認した上で、不受理となる理由を推察し、そのことも踏まえ、最高裁不受理決定の意義について、検討する。

第 1 節 最高裁判所への上訴

民事訴訟法上、最高裁判所に上告審として事件が係属するのは、次の場合である。

1 上告の場合（民訴法 312 条）

次の理由により上告があったとき。

（1）憲法違反（民訴法 312 条 1 項）

判決に憲法の解釈の誤りがあることその他憲法の違反があることを理由とするとき。

（2）絶対的上告理由（民訴法 312 条 2 項）

- 一 法律に従って判決裁判所を構成しなかったこと。
- 二 法律により判決に関与することができない裁判官が判決に関与したと。
- 二の二 日本の裁判所の管轄権の専属に関する規定に違反したこと。
- 三 専属管轄に関する規定に違反したこと（第六条第一項各号に定める裁判所が第一審の終局判決をした場合において当該訴訟が同項の規定により他の裁判所の専属管轄に属するときを除く。）。
- 四 法定代理権、訴訟代理権又は代理人が訴訟行為をするのに必要な授權を欠いたこと。
- 五 口頭弁論の公開の規定に違反したこと。
- 六 判決に理由を付せず、又は理由に食違いがあること。

2 上告受理の申立ての場合（民訴法 318 条）

原判決に最高裁判所の判例（これがない場合にあっては、大審院又は上告裁判所若しくは控訴裁判所である高等裁判所の判例）と相反する判断がある事件その他の法令の解釈に関する重要な事項を含むものと認められる事件として申立てがあった場合（上告受理の申立て）に、それを最高裁が相当と認めて決定があったとき。

したがって、上告受理の申立ての場合、最高裁の上告受理決定があつて初めてその事件及び上告受理申立理由について⁽⁵⁾上告審手続が開始されることになる⁽⁶⁾。

第 2 節 最高裁不受理決定の意義

1 上告受理申立て制度の意義

民事訴訟法上、平成 8 年の法律改正前は、形式的には上告理由として法令違反を主張しているが、その実質は原審の事実認定に不服をいうものが多い等の問題があったことから⁽⁷⁾、最高裁判所の機能を充実させるため⁽⁸⁾、上告受理申立ての制度が設けられ、上告審として受理するかどうかを最高裁が判断することとした⁽⁹⁾。

上告受理の要件は、当該事件が「法令の解釈に関する重要な事項を含むものと認められる事件」（民訴法 318 条 1 項）かどうかとされる⁽¹⁰⁾。

(5) ただし、申立ての理由中に重要でないとい認められるものがあるときはその部分を排除して受理される（民訴法 318 条 3 項）。

(6) 新堂幸司『新民事訴訟法〔第五版〕』906 頁（弘文堂、2011）。

(7) 法務省民事局参事官室編『一問一答 新民事訴訟法』341 頁（商事法務研究会、1996）。

(8) 前掲注（7）346 頁。

(9) ただし、裁量的に上告不受理決定をすることはできないとする見解として、梅本吉彦『民事訴訟法 第三版』1064 頁（信山社出版、2007）。

(10) 具体的には「一般的にいて、その法令の解釈が当該事件を超えて一般的に広く影響する問題に関連し、しかも、最高裁判所がその法令の解釈を示すことが、法令解釈の統一のために必要であることを意味する」（賀集唱ほか編『基本法コンメンタール〔第三版追補版〕民事訴訟法 3』79 頁〔上野泰男〕（日本評論社、2012））。

しかしながら、上告受理申立て制度は、民訴法上、上記の要件を満たす場合に、「上告審として事件を受理することができる」とした最高裁の負担軽減のための上告制限立法⁽¹¹⁾であり、上告受理申立てがされた事件のうち、重要な法律問題を含む事件として最高裁内部で審議の対象になった事件について、結果としては、その半数近くが判決ではなく、不受理決定の処理で終わっている現状があるとされる⁽¹²⁾。

なお、「受理することができる」という表現ではあるが、最高裁は、上告受理の申立てに応答する義務があり、上告審として事件を受理しない場合であっても、裁判（不受理決定）をしなければならないと解されており⁽¹³⁾、実際にも、受理しない場合には、不受理決定が行われている。

2 不受理事件の不受理理由

上記 1 のとおり、法令の解釈に関する重要な事項を含むと認められるような事件でありながら、最高裁が受理せずに、不受理決定をする理由は何かにについては、そもそも、民訴法には不受理の際の措置について規定がない⁽¹⁴⁾ことから、明らかではない。

しかしながら、その実務上の理由としては、次のような場合があるとされる⁽¹⁵⁾。

- ① ほぼ同一内容の訴訟を複数の原告が起している場合（ストックオプション課税関係の事案がその典型例）に、どれか一つについて上告棄却をすれば、残りは不受理決定となる場合
- ② 問題自体は理論的に重要なものを含むけれども、既に最高裁の判例が確定していて、これを現在の段階で変更する必要は無いと判断される場合

(11) 高橋宏志『民事訴訟法概論』370 頁（有斐閣、2016）。

(12) 藤田宙靖『最高裁回想録—学者判事の七年半—』139 頁（有斐閣、2012）。

(13) 前掲注（7）356 頁、賀集・前掲注（10）81 頁 [上野泰男]、梅本・前掲注（9）1065 頁、伊藤眞『民事訴訟法 第 4 版補訂版』710 頁（有斐閣、2014）。

(14) 賀集・前掲注（10）81 頁 [上野泰男]。

(15) 藤田・前掲注（12）139 頁。

- ③ 理論的には確かに重要な法解釈上の問題を含むけれども、紛争の実質に照らしてみた場合、最高裁がここで理論的な決着を付けることが合理的であるかどうか問われる場合

さらに、③の場合として、次の例が挙げられる⁽¹⁶⁾。

- i 紛争自体が些細なもので最高裁判例を形成することが適当かどうか疑われる場合
- ii 紛争の内容自体も実質的に重要なものであるが、これまでに無かったような新しいタイプの紛争で、先例も無ければ学説等での議論も殆どなされておらず、今後この種の問題がどのような形でどう展開して行くのかにつき、現状では見通しが付け難い場合（例えば経済取引を巡る事件やそのような取引を対象とした課税を巡る事件）

したがって、上記②、③のようなケースでは、下級審の裁判例や学説が積み重ねられた後に、当該不受理とした法令解釈について、改めて、最高裁がその適否について、判断を示すことがあることになる⁽¹⁷⁾。

3 不受理決定の意義（判例性の有無）

以上のような上告受理申立て制度の意義や法令解釈の理論的決着を留保したなどの不受理決定の実務的な理由に照らせば、『不受理』というのは、まさに、訴えを『受理しない』ということであるから、不受理決定をしたという事は、最高裁は、そのケース自体について何ら判断をしていないという

(16) 藤田・前掲注(12) 141頁。

(17) ③ ii の場合について、「こういったケースにおいて、理論的に言えば最高裁として決着を付けられないことはないのであるが、その判断が最高裁判例となると、今後それが独り歩きを始めて、思いもよらない結果をもたらさないとも限らない、ここはもう少し、類似の事案やそれに対する下級審の判断、あるいは学説等の積み重ねを待った上で、例えば、下級審の判断が大きく分かれる等、本当に最高裁が乗り出さなければならぬ時まで判断を控えた方が合理的だ、ということになる例がある」（藤田・前掲注(12) 141頁）とされ、また、滝井元最高裁判事も「数回の審議を重ねたものの、その時期において、あるいは当該事件について事件を受理した上で最高裁としての判断を示すのは適当でないとの判断から不受理の決定をすることもある。」（滝井繁男『最高裁判所は変わったか——裁判官の自己検証』23頁（岩波書店、2009））と述べられる。

ことであるに他ならない。受理した上で『上告棄却』ということになれば、上告人側の主張が審理された上で退けられ、そのことが既判力を持って確定したということを意味するが、『不受理』の場合には、そもそも最高裁は、当事者間の紛争について、何ら判断をしていないということ⁽¹⁸⁾になる。

また、実際上も不受理決定の場合、通常は、主文で「上告審として受理しない」、理由で「申立ての理由によれば、本件は、民訴法 318 条 1 項により受理すべきものとは認められない」と決定書（又は調書）に記載されるのみで、詳細な理由や申立人の上告受理申立て理由も記載されない⁽¹⁹⁾。

(18) 藤田・前掲注 (12) 140 頁。

(19) なお、管見するところ、不受理決定に際して、受理すべきとの反対意見が記載されている例として、最二小決平成 17 年 11 月 21 日税資 255 号順号 10203 がある。

その内容は次のとおりである。

「裁判官滝井繁男の反対意見は、次のとおりである。

原判決は、株式と土地との一括取引において、その代金総額を 60 億円と確定した上で、株式と土地のそれぞれの価格を各別に検討しないまま、国土利用計画法の規制のクリアーと税負担の増大を避けることを目的としてその価格を付したため、株式の価格は時価と大幅にかい離したものとなったことなどから、当該取引に係る契約書記載の金額は、国土利用計画法の規制を免れ、土地譲渡に伴う税負担の増大を回避するという目的に沿うよう代金総額を適当に配分、割り付けただけの仮装のものであって、当事者間には別途真実の売買代金額が存在していたと認められるとして、それを前提とする課税を適法とするものである。

しかしながら、売買契約における価格の決定は必ずしも経済的実態に即して行われるわけではなく、売手市場においては時価とかい離した取引が行われることも少なくないのであって、土地のほか、取引価値のある株式を含めて取引がされている以上、その配分をどのように定めるかは当事者の自由であり、その結果時価とかい離した金額が付され、その目的が税負担軽減等を動機としたものであったとしても、それは当事者の取引価格についての効果意思を直ちに否定するものではないと考える。仮に、本件のように売主が価格決定に主導権を持つ取引において、税負担軽減等の動機を重視し、時価とのかい離から安易に契約書に定めた金額が仮装のものであって別途真実の取引価格があったとした場合には、経験則に反することがあり得るだけでなく、結果として、取引における租税回避目的を理由に当事者の定めた取引価格と異なる価格についての当事者の合理的意思をせん索して真実の取引価格を措定し、それによって課税することを許容することにもつながるものであり、それは、事実認定に名を借りた租税回避の否認を認める結果ともなりかねない。原審の上記認定判断については、このような観点から慎重な検討がされるべきである。

したがって、本件は租税法主義にかかわる法令の解釈に関する重要な事項を含むものと認められるから、本件を上告審として受理するのが相当である。」

この反対意見に照らすと、租税回避の否認問題は、従前から重要な解釈問題ではあるものの、いまだ最高裁はその判断を示しておらず、なお、機は熟していないと思わ

つまり、最高裁が不受理決定をした事件は、その高裁段階での法令解釈について、最高裁は、何も判断を示していないことになるから、最高裁判例としての意義はなく、それだけでは、一つの裁判例に過ぎないと解される。

第 2 章 近年の最高裁不受理決定事件

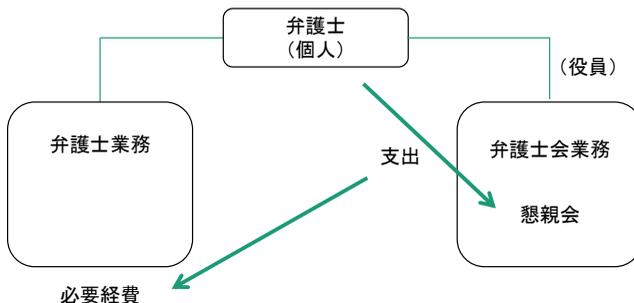
本章では、近年の国側が高裁段階で敗訴し、最高裁で不受理となった 4 つの事件を採り上げ、事件の概要と国側の上告受理申立ての理由を確認した上で、不受理決定の評価、位置付けを確認する。

第 1 節 弁護士会懇親会費事件（事件①）⁽²⁰⁾

1 事件の概要

本件は、弁護士業を営み、弁護士会の役員を務めた原告が、役員としての活動に伴い支出した懇親会費等を個人の事業所得の金額の計算上必要経費に算入し、所得税の確定申告をしたところ、税務署長が、これらの費用を所得税法 37 条 1 項に規定する必要経費に算入することはできないとする課税処分を行ったことから、当該課税処分の取り消しを求めた事件である。第一審の東京地裁⁽²¹⁾は、これらの費用は必要経費に算入できないとしたが、控訴審の東京高裁⁽²²⁾は、懇親会費の一部について、必要経費に算入できると判断をした。

【事件概要図】



(20) 最二小決平成 26 年 1 月 17 日税資 264 号一 6 順号 12387 (<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2014/pdf/12387.pdf>、平成 29 年 6 月 20 日最終閲覧)。

(21) 東京地判平成 23 年 8 月 9 日判タ 1383 号 204 頁 (2013)。

(22) 東京高判平成 24 年 9 月 19 日判タ 1387 号 190 頁 (2013)。

(高裁判決の概要)

第一審（東京地裁）は、必要経費（所得税法 37 条）該当性について、「所得を生ずべき事業と直接関係しかつ当該業務の遂行上必要であること」との判断基準を示していたが、控訴審は、これを「事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であること」と変更し、事業活動との直接関連性を要件から除外し、さらに次のとおり判断した。

- (1) 所得税法施行令 96 条 1 号が、家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、経費の主たる部分が「事業所得を…生ずべき業務の遂行上必要」であることを要すると規定している上、ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあるというべきである。それにもかかわらず、これに加えて、事業の業務と直接関係を持つことを求めると解釈する根拠は見当たらず、「直接」という文言の意味も必ずしも明らかではない。
- (2) 事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であるかどうかは、当該活動の内容等を総合考慮し、社会通念に照らして客観的に判断されるべきものであると解するのが相当である。
- (3) 弁護士会等と個々の弁護士は異なる人格であり、弁護士会等の機関を構成する弁護士がその権限内でした行為の効果は、弁護士会等に帰属するものであるから、控訴人が弁護士会等の役員等として行う活動は、弁護士会等の業務に該当する余地はあるとしても、社会通念上、控訴人の「事業所得を生ずべき業務」に該当すると認めることはできない。

もっとも、控訴人の弁護士会等の役員等としての活動が控訴人の「事業所得を生ずべき業務」に該当しないからといって、その活動に要した費用が控訴人の弁護士としての事業所得の必要経費に算入することができないというものではない。なぜなら、控訴人が弁護士会等の役員等として行った活動に要した費用であっても、これが、先に判示したように、控訴人が弁護士として行う事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な支出であれば、その事業所得の一般対応の必要経費に該当するというこ

とができるからである。

弁護士会等の活動は、弁護士に対する社会的信頼を維持して弁護士業務の改善に資するものであり、弁護士として行う事業所得を生ずべき業務に密接に関係するとともに、会員である弁護士がいわば義務的に多くの経済的負担を負うことにより成り立っているものであるということが出来るから、弁護士が人格の異なる弁護士会等の役員等としての活動に要した費用であっても、弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であったということが出来るのであれば、その弁護士としての事業所得の一般対応の必要経費に該当すると解するのが相当である。

- (4) 弁護士会等の役員等として出席した懇親会等の費用については、弁護士会等の目的やその活動の内容からすれば、弁護士会等の役員等が、①所属する弁護士会等又は他の弁護士会等の公式行事後に催される懇親会等、②弁護士会等の業務に関係する他の団体との協議会後に催される懇親会等に出席する場合であって、その費用の額が過大であるとはいえないときは、社会通念上、その役員等の業務の遂行上必要な支出であったと解するのが相当である。
- (5) 弁護士会等の活動が、弁護士として行う事業所得を生ずべき業務に密接に関係しているものであり、……役員は、会則において、その会員である弁護士の中から選任することとされている。確かに、……弁護士会等の役員になることが弁護士法等によって個々の弁護士に義務付けられているとは認められないものの、いずれかの弁護士が弁護士会等の役員に選任されない限り、弁護士会等が機能しないことは明らかである。もっとも、弁護士が弁護士会等の役員に立候補した後、役員に選任されるため、投票権を有する者に対して自らへの投票を呼び掛ける活動は、自らの弁護士会等の運営に関する意見を実現するために行われるものであるというべきであり、弁護士会等の活動と同視することができないのはもちろんのこと、弁護士として行う事業所得を生ずべき業務と密接に関係しているとも認めることはできない。……弁護士が弁護士会等の

役員に立候補した際の活動に要した費用のうち、立候補するために不可欠な費用であれば、その弁護士の仕事所得を生ずべき業務の遂行上必要な支出に該当する。

2 上告受理申立て理由

国側は、高裁判決を不服として、最高裁に上告受理申立てを行ったが、その理由は、要旨以下のとおりである⁽²³⁾。

- (1) 事業所得の金額の計算上、所得税法 37 条 1 項が規定する一般対応の必要経費に算入されるのは、事業所得を生ずべき「業務について」生じた費用であるから、当該業務に該当する活動を行う上で直接生じた費用であり、かつ、当該業務の遂行上必要であるものに限られると解すべきところ、原判決は、ある支出が事業所得の計算上必要経費として控除されるためには事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な費用でありさえすれば足りるとし、その費用が事業所得を生ずべき業務活動を行う上で生じたものであること（事業との直接関係性）を要しないとす点で所得税法 37 条 1 項の解釈を明らかに誤ったものであり、少なくともこれまでの高等裁判所の判決と相反する判断をしたものである。
- (2) 本件各支出は、原判決も判示するとおり、相手方が弁護士会等の役員等としての会務活動に関連して支出されたものであり、相手方の弁護士としての事業所得を生ずべき業務に該当する活動において支出されたものではないし、その業務を遂行する上で必要なものともいえない。このように、本件各支出は、弁護士としての事業所得を生ずべき「業務について」生じた費用ではないから、所得税法 37 条 1 項の正当な解釈を踏まえれば、必要経費には該当しないというべきである。それにもかかわらず、原判決は、弁護士会等の活動が弁護士に対する社会的信頼を維持して弁護士業務の改

(23) 上告受理申立て理由については、公刊物に登載されていないが、民事訴訟法 92 条の規定により何人も訴訟記録の閲覧が可能であり、本稿における 4 つの事件の上告受理申立て理由書も第一審の東京地裁において閲覧可能である（閲覧日：平成 29 年 3 月 1 日）。

善に資するものであることを理由に、相手方が弁護士会等の役員等としての会務活動に必要な費用であると認められ、あるいは、弁護士会等の役員に立候補するために不可欠な費用であれば、弁護士業に係る事業所得の金額の計算上、一般対応の必要経費に該当すると判示しているものであり、原判決には判決に影響を及ぼすことが明らかな法令解釈の違反がある。

3 最高裁不受理決定の評価

事件①については、上告受理申立ての「法令の解釈に関する重要な事項を含むもの」という訴訟要件と上記2のような上告受理申立て理由により国側が上訴したにもかかわらず、不受理決定が行われた点をことさらに強調し、高裁判決が示した直接関連性を不要とする必要経費に係る判断基準について、最高裁が法令の解釈誤りはないものと判断したとする見解がある⁽²⁴⁾。

しかしながら、第1章で述べたとおり、不受理決定となった理由には、いくつかの理由が想定されるものの、その理由内容はともかく、最高裁の不受理決定の意義については、最高裁は何ら判断をしていないということが一般的な理解である。事件①の判断を最高裁が法令解釈として是認したとする前述の見解は、到底採り得ない見解である。したがって、最高裁は、必要経費の要件については、何ら判断を示していない⁽²⁵⁾と解すべきである。

なお、最高裁の不受理決定があった以後の下級審判決を管見すれば、高裁判決の基準ではなく、これまでの「ある支出が必要経費として控除されうるためには、それが事業活動と直接の関連をもち、事業の遂行上必要な費用で

(24) 「この2つの理由による上告受理申立に対して、最高裁が不受理決定をしたということは、『法令の解釈誤り』はない、『従前の判例に反するもの』もない、ということで、最高裁が確定させたということになります。不受理決定が出たわけですから。」(日本税法学会第106回大会シンポジウム「税法上の経費控除をめぐる法的諸問題」税法学576号189頁〔山本洋一郎発言〕(日本税法学会、2016))、山本洋一郎＝近藤雅人＝三木義一「弁護士必要経費事件の確定と実務への影響」税理157巻5号127頁〔山本発言〕(2014)。

(25) 「最高裁が本件についてどのように考えたかは定かではなく、必要経費の要件については、今後も議論されることになる。」(今村隆「判批」税研178号76頁(日本税務研究センター、2014))。

なければならない。」との通説⁽²⁶⁾と同じ第一審判決の判断基準のように事業との「直接関連性」を要件として示した裁判例が散見される⁽²⁷⁾。したがって、下級審の裁判体も事件①の高裁判決を判例として位置付けていないことが伺われる。

このような状況に鑑みれば、事件①につき、本高裁判決が初めて示した判断基準について、最高裁は、紛争の実質に照らしてみた場合、最高裁がここで理論的な決着を付けることが合理的であるとはいえない、つまり、決着を先送りにしたものと考えられる。

(26) 金子宏『租税法〔第 22 版〕』298 頁（弘文堂、2017）。

(27) 例えば、①大阪高判平成 26 年 2 月 27 日税資 264 号—38 順号 12419 (<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2014/pdf/12419.pdf>、平成 29 年 6 月 21 日最終閲覧) は、不動産所得に関して「当該支出が所得を生ずべき不動産事業に係る活動と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である」との第一審（大阪地判平成 25 年 8 月 27 日税資 263 号—151 順号 12275、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2013/pdf/12275.pdf>、平成 29 年 6 月 21 日最終閲覧）の判断を維持。②福岡地判平成 26 年 4 月 22 日税資 264 号—77 順号 12458 (<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2014/pdf/12458.pdf>、平成 29 年 6 月 21 日最終閲覧) は、「ある支出が法 37 条 1 項所定の必要経費として総収入金額から控除され得るためには、客観的に見てそれが業務と直接関係を持ち、かつ、業務の遂行上必要な支出であることを要し、それに該当するか否かの判断は当該業務内容などの個別具体的な諸事情に即し、社会通念に従って実質的に行われる必要がある。」と判断（なお、その控訴審、福岡高判平成 26 年 9 月 26 日税資 264 号—154 順号 12535 (<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2014/pdf/12535.pdf>、平成 29 年 6 月 21 日最終閲覧) もこの判断を維持し、さらに、当てはめの部分において「賃貸業務と直接関係を持ち、かつ、業務の遂行上必要な支出であるということはできない。」と原審の判断基準を前提に当てはめを行っている。この事件は最決平成 27 年 3 月 17 日税資 265 号—49 順号 12632 (<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2015/pdf/12632.pdf>、平成 29 年 6 月 21 日最終閲覧) で不受理となっている。)。事業所得について、不受理決定直前ではあるが、③東京地判平成 26 年 1 月 14 日税資 264 号—1 順号 12382 (<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2014/pdf/12382.pdf>、平成 29 年 6 月 21 日最終閲覧) も「ある支出が必要経費として収入金額から控除され得るためには、それが事業活動と直接の関連を持ち、事業の遂行上必要な費用でなければならないというべきである。」と判断。雑所得について、④東京地判平成 28 年 11 月 29 日（裁判所 HP、http://www.court.go.jp/app/files/hanrei_jp/864/086854_hanrei.pdf、平成 29 年 6 月 27 日最終閲覧）も参照。

第 2 節 バミューダ LPS 事件（事件②）⁽²⁸⁾

1 事件の概要

本件は、英国領バミューダ諸島で設立された事業体である「リミテッド・パートナーシップ」(LPS) が租税法上の「法人」に該当せず、同 LPS に対する法人税の決定処分等が取り消された事例である。

(関係者)

本件の主な関係者は以下のとおりである。

X (原告・被控訴人) : バミューダにおいて、リミテッド・パートナーシップかつ特例パートナーシップ (LPS) として登録された事業体。

当初の匿名組合契約の出資者 S : 米国デラウェア州の法令に基づき組成されたリミテッド・ライアビリティ・カンパニー (LLC) という事業体。

S から出資持分の譲渡を受けた L : アイルランドの法令に基づき設立された法人。

匿名組合契約の営業者 Y⁽²⁹⁾ : 英領西インド諸島ケイマン諸島の法令に基づき設立された法人であり、我が国に支店を有する。

L に対して融資をした W : ルクセンブルク大公国の法令に基づき設立された事業体。

(取引の概要)

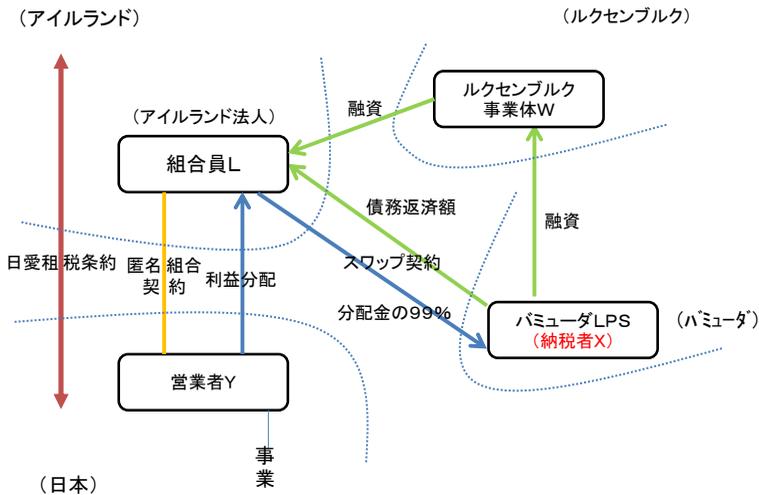
- i Y を営業者、S を匿名組合員（出資者）とする匿名組合契約（本件匿名組合契約）が締結される。
- ii S が本件匿名組合契約の出資持分（匿名組合員の地位）を L に譲渡す

(28) 最二小決平成 27 年 7 月 17 日税資 265 号-120 順号 12703 (<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2015/pdf/12703.pdf>、平成 29 年 6 月 21 日最終閲覧)。

(29) なお、実際には、匿名組合契約は 2 つあり、営業者が 2 名いるが、簡略化のため 1 つとする（事件③においても同じ）。

- る。
- iii Lは上記の出資持分の取得に要する資金をWから借り入れる。
 - iv Wは上記貸付資金をXから融資を受ける。
 - v XとLは、変動キャッシュフローである本件匿名組合契約の出資持分から生じた利益総額の99%から事業費を差し引いた金額（「純受取額」）と固定キャッシュフローである本件借入契約上の利息（金利は固定で年3.5%）及び費用相当額（債務返済額）をスワップ（交換）する変動・固定のスワップ契約（本件スワップ契約）を締結する。
 - vi 本件スワップ契約における支払は、変動キャッシュフロー（純受取額）が固定キャッシュフロー（債務返済額）を超えている場合には、LはXに対してその超過差額を支払い、固定キャッシュフロー（債務返済額）が変動キャッシュフロー（純受取額）を超えている場合には、XがLに対してその超過差額を支払うという方法により行われる。
 - vii 本件匿名組合契約に基づき営業者Yは、匿名組合員Lに対して利益分配金を支払った。

【取引概要図】



(課税処分等の概要)

課税庁は、バミューダ LPS である X が国内源泉所得である匿名組合契約に基づく利益分配金について法人税の申告書を提出しなかったとして、法人税についての決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分（以下「本件課税処分」という。）を行った。

これに対し、X は法人税法上の納税義務者に該当せず、国内源泉所得である匿名組合契約に基づく利益分配金を受領した事実はないとして、主位的請求として、本件課税処分に係る納税義務が存在しないことの確認（債務不存在確認）を求め、予備的請求として、本件課税処分の取消しを求める訴訟を提起した。

第一審東京地裁⁽³⁰⁾は、X は租税法上の「法人」ではなく、法人税法上の納税義務者に当たるとすることはできないことになるから、X の納付すべき税額は零円となり、また、納税申告書を提出する義務を負っていないため、無申告加算税を課すべき基礎となる事実も存在しないこととなるから、本件課税処分は違法であるとして、これを取り消した。

なお、本件課税処分は違法ではあるが、無効であるとまでいうことはできないとして、債務不存在確認の請求は棄却した。

控訴審⁽³¹⁾は、第一審判決を維持し、課税庁の控訴を棄却した（なお、X は、棄却された債務不存在確認の請求について、控訴をしていない）。

(高裁判決の概要)

本件の争点である外国事業体の「法人」該当性について、以下のような判断基準で判定すべきであるとした上で、バミューダ LPS である X は租税法上の「法人」ではないと認定した。

外国の事業体の法人該当性の判断枠組みとしては、①原則として、当該

(30) 東京地判平成 24 年 8 月 30 日金判 1405 号 30 頁 (2012)、税資 262 号—177 順号 12027 (<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2012/pdf/12027.pdf>、平成 29 年 6 月 21 日最終閲覧)。

(31) 東京高判平成 26 年 2 月 5 日判タ 1407 号 86 頁 (2015)。

外国の法令の規定内容から、その準拠法である当該外国の法令によって法人とする（法人格を付与する）旨を規定されていると認められるか否かによるべきであり、諸外国の法制・法体系の多様性（特にいわゆる大陸法系と英米法系との法制・法体系の本質的な相違）、我が国の「法人」概念に相当する概念が諸外国において形成されるに至った沿革、歴史的経緯、背景事情等の多様性に鑑み、当該外国の法令の規定内容をその文言に従って形式的に見た場合に、当該外国の法令において当該事業体を法人とする（当該事業体に法人格を付与する）旨を規定されているかどうかという点に加え、②当該事業体を当該外国法の法令が規定するその設立、組織、運営及び管理等の内容に着目して経済的、実質的に見れば、明らかに我が国の法人と同様に損益の帰属すべき主体（その構成員に直接その損益が帰属することが予定されない主体）として設立が認められたものといえるかどうかを検討し、②の点が肯定される場合に、我が国の租税法上の法人に該当すると解するのが相当である。

2 上告受理申立て理由

国側は、高裁判決を不服として、最高裁に上告受理申立てを行ったが、その理由は、外国法人の解釈に係る法令解釈違反であり、要旨以下のとおりである⁽³²⁾。

- (1) 法人税法は、外国法人を「内国法人以外の法人をいう。」（同法 2 条 4 号）と規定し、内国法人を「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。」（同法 2 条 3 号）と規定しているところ、我が国の租税法には「法人」の意義を明らかにした規定は存在せず、我が国の私法上の法人の観念を借用して規定している。このような場合に、外国の事業体はその法人に該当するか否かを判断するに当たり、当該事業体はその外国の準拠法によって法人とされているか否かという形式的な基準（原判決基準①）によって判断

(32) 前掲注 (23) 参照。

するならば、法人法定主義を採用するか否かを含め、どのような事業体を法人とするかは各国の立法政策に左右されるから、当該事業体が内国法人と同様の実質をもって活動しているにもかかわらず、当該国の準拠法により法人とされていないとの理由で我が国の国内源泉所得に課税できないという事態が生ずることとなり、内国法人との関係で課税の公平に反することは明らかである。

- (2) そこで、当該準拠法の規定及びその解釈、更には、当該準拠法において構成員間の契約による修正を認めている範囲内では当該事業体の設立規定（契約）の内容（準拠法等）を基礎として、当該事業体が、①設立、②組織、③財産の管理や帰属の観点から見て、我が国の法人と同様の実質を有するのであれば、法人該当性を認めるのが相当である。すなわち、①設立の面では、LPS が類似する我が国の合資会社と同様に、当該事業体の事業の目的、名称等の基本的事項を定めた書類（我が国では定款）について、国家機関（我が国では登記官）が審査した上、設立を公示（我が国では登記）することによって、取引の安全と円滑が図られていること、②組織の面では、その事業体の構成員に無限責任を負う構成員のほか有限責任を負うにすぎない構成員がいること、③財産の管理や帰属の面では、当該事業体が、その名において契約を締結し、その名において権利を取得し義務を負うなど、独立した権利義務の主体となり、事業体として所有財産（不動産）を登記ないし登録ができるなどその構成員の個人財産とは区別された独自の財産を有していることが認められるのであれば、当該事業体は、その準拠法によって我が国の法人であれば通常有すべき実質を付与されているものとして、これを法人と認めるべきである。

したがって、原判決は、法人税法 2 条 4 号の解釈を誤ったものというべきである。

3 最高裁不受理決定の評価

事件②は、課税処分としては、日本の営業者が分配した匿名組合契約の分

配金が納税者 X（バミューダ LPS）に帰属し、国内源泉所得として、法人税の納税義務が生じるか否かが争点であった。

つまり、課税の根拠としての主な論点は、まさに匿名組合契約の分配金の帰属であったが、その前提として、そもそもバミューダ LPS が法人でなければ、法人税の納税義務者ではないため、法人税の課税処分の違法事由として、法人該当性が争われ、裁判所の判断は、この争点のみについて示され、争訟が終結している。

したがって、事件②について、裁判所の判断が下されたのは、バミューダ LPS の法人該当性の論点（法令解釈）のみである。

事件②の射程については、デラウェア州 LPS の法人該当性についての判断基準について、最高裁平成 27 年 7 月 17 日判決⁽³³⁾（デラウェア LPS 最高裁判決）が、事件②の判断基準と異なる判断基準を示したことから、その関係で言及されることがほとんどである。

これまで述べたとおり、本件でも「そもそも不受理決定は、最高裁として何ら判断していないことを意味します。原審判決を是認したわけでもありません。原審の東京高裁判決は確定しましたが、不受理という最高裁の決定では、最高裁として何の判断も示していないということになります。」⁽³⁴⁾とされ、一般論としては、最高裁は何も判断していないと解されるため、事件②の判断基準についても、最高裁は何も判断していないことになると考えられる。

(33) 民集 69 卷 5 号 1253 頁。最高裁は、外国組織体が租税法上の外国法人に該当するかどうかの判断基準として、①当該組織体に係る設立根拠法令の規定の文言や法制的仕組みから、当該組織体が当該外国の法令において日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていること又は付与されていないことが疑義のない程度に明白であるか否かを検討することとなり、これができない場合には、②当該組織体が権利義務の帰属主体であると認められるか否かを検討して判断すべきものであり、具体的には、当該組織体の設立根拠法令の規定の内容や趣旨等から、当該組織体が自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が当該組織体に帰属すると認められるか否かという点を検討するとの 2 つの判断基準を示した。

(34) 平川雄士「バミューダ・デラウェア LPS 事件の最高裁判決等と他事案への影響」租税研究 793 号 292 頁（2015）

しかしながら、デラウェア LPS 最高裁判決と事件②の不受理決定の日が同日であるなどの時期的な事情などから推測すると、「バミューダ LPS 事件の原審（東京高裁）が確定したといえども、最高裁が同判決が示した規範（法人該当性の判断基準）を是認したと解するのは難しいと思われます。」⁽³⁵⁾との見解がほとんどである⁽³⁶⁾。

デラウェア LPS 最高裁判決により外国の事業体の法人該当性の判断基準については、最高裁が判断を示しており、これと異なる本判決の判断基準はもはや判例として位置付けることは困難であろう⁽³⁷⁾⁽³⁸⁾。

それでは、本判決②のバミューダ LPS は「法人」ではないとする結論が、他のバミューダ LPS にも影響を及ぼすか（法人ではないとなるのか）については、デラウェア州 LPS でさえ、すべて「法人」に該当することが明らかでないこと⁽³⁹⁾に照らすと、バミューダ LPS も同様に他のバミューダ LPS に

(35) 平川・前掲注 (34) 293 頁。

(36) デラウェア最高裁判決が影響するものとして、今村隆「パートナーシップの租税法上の「法人」該当性—デラウェア州 LPS についての最高裁平成 27 年 7 月 17 日判決の意義」国際取引法学会創刊号 190 頁（国際取引法学会、2016）、加藤友佳「判批」ジュリ 1496 号 114 頁（2016）、長戸貴之「判批」法学協会雑誌 133 巻 10 号 195 頁（2016）など。なお、最高裁調査官は、不受理決定であることから、デラウェア最高裁「判決が示した判断方法によりバミューダ諸島のリミテッド・パートナーシップが我が国の租税法上の法人に当たると判断されるか否かについても明らかにされていない。」（衣斐瑞穂「判解」法曹時報 68 巻 6 号 184 頁（法曹会、2016））としている。

(37) 第 1 章第 2 節 2 で述べた①、②の類型に該当すると思われる。なお、デラウェア LPS 最高裁判決と結論が異なった理由としては、「あてはめつまり事実認定と評価が結論の分かれ目であった」（平川・前掲注 (34) 293 頁）とデラウェア最高裁判決の第二基準における当てはめによるものとする見解と第一基準該当性を示唆するものがある（衣斐・前掲注 (36) 1636 頁）。

(38) なお、筆者は、以前、外国法人の意義について、租税法と準拠法の関係から借用概念論を前提に「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」（拙稿「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—」税大論叢 39 号 130 頁（2002）、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/39/koyanagi/ronsou.pdf>、平成 29 年 6 月 29 日最終閲覧）と考えていたが、今後はデラウェア LPS 最高裁判決の判断基準が妥当するものとする。

(39) 判断基準は示されたものの、考慮要素として、外国法（法規）の規定のみか、当

影響をすべからく与えるかについては、明らかではないと言えるであろう⁽⁴⁰⁾。

第 3 節 日愛租税条約濫用事件（事件③）⁽⁴¹⁾

1 事件の概要

本件は、事件②と同じ取引内容であるが、税制改正⁽⁴²⁾により、匿名組合契約に基づく利益の分配金の支払の際、営業者段階で源泉徴収を行うこととされたことから⁽⁴³⁾、税務上の納税義務者としての当事者が、日本における営業者と変更された。このため、事件②の「法人」該当性の争点ではなく、営業者が匿名組合契約に基づく利益の分配（所得税法 161 条 12 号（現 16 号）：以下同じ。）の支払をした者は、アイルランド法人であり、その場合、所得税法に基づく源泉徴収義務が、日愛租税条約の規定に基づき免除されるか否かが争点となった。

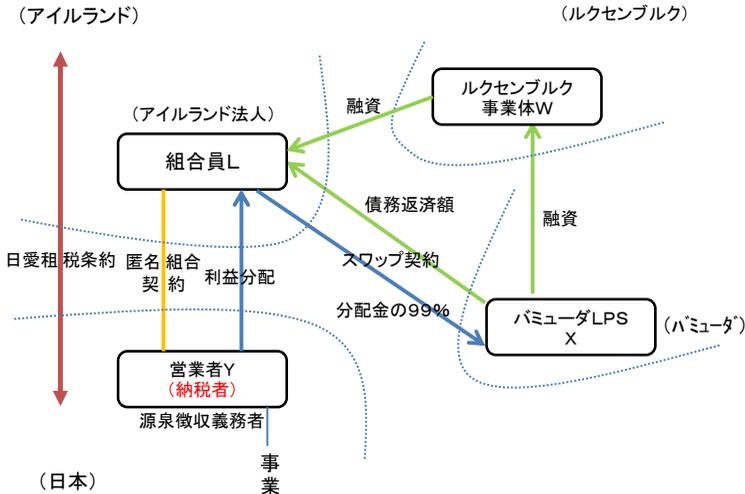
すなわち、本件取引において、利益の分配（本件分配金）を受けているのは、バミューダ LPS であり、アイルランド法人ではないから、日愛租税条約

事者の契約も含むのかについても、意見が分かれている。当事者間の契約内容を含む見解として、秋元秀仁「国際税務事例を踏まえた課税実務の論点と留意点～LPS 等外国事業体に係る課税訴訟を題材の中心として」国際税務 36 巻 11 号 55 頁（2016）、外国法の規定のみとする見解として、長戸・前掲注（36）195 頁、水野忠恒「LPS 訴訟判決について（全 2 回）（第 2 回）」租税研究 797 号 312 頁（2016）。

- (40) ただし、バミューダ法の場合に「法人」に該当するとする見解は見受けられない。
- (41) 最決平成 28 年 6 月 10 日不受理（公刊物未登載）。
- (42) 平成 14 年の税制改正により平成 14 年 4 月 1 日以後に「非居住者又は外国法人が国内において事業を行う者に対してする出資につき、匿名組合契約（これに準ずる契約として政令で定めるものを含む。）に基づき受ける利益の分配については、匿名組合員の人数にかかわらず、所得税の源泉徴収の対象」とされた（柴崎澄哉ほか『改正税法のすべて』732 頁（大蔵財務協会、2002））。
- (43) 平成 14 年 4 月 1 日前は、匿名組合員（出資者）が 10 人未満の場合には、匿名組合契約に基づき受け取る利益の分配は国内にある資産の運用・保有から生ずる所得（法人税法 138 条 1 号、所得税法 161 条 1 号）に該当し、出資者が法人の場合には、法人税の申告による総合課税の対象とされ、所得税の源泉徴収は行われていなかったが、平成 14 年の税制改正により、匿名組合員の人数にかかわらず、源泉徴収の対象とされ、さらに、国内に支店等を有しない非居住者又は外国法人は、法人税の申告納税（所得税の総合課税）の対象から除外されることとなった（柴崎・前掲注（42）732 頁参照）。

の適用はなく、営業者は、分配の際に支払額の 20% について、源泉徴収義務があるかどうかの主位的な争点となった。

【取引概要図】



第一審東京地裁⁽⁴⁴⁾は、所得税法 212 条 1 項は、外国法人に対し国内において同法 161 条 12 号等に掲げる国内源泉所得の支払をする者は、その支払の際、これらの国内源泉所得について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月 10 日までに、これを国に納付しなければならない旨を規定し、同条 12 号は、「国内において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約（これに準ずる契約として政令で定めるものを含む。）に基づいて受ける利益の分配」を掲げているところ、その文理に照らし、同条の「利益の分配」については、同条の匿名組合契約に定められた債務の履行として支払がされるものをいうものと解するのが相当であるとした上で、アイルランド法人 L がバミューダ LPS の X に対して本件匿名組合契約における匿名組合員としての地位又はそれを根拠として生ずる債権の全部又は一部を譲渡するものとする定めは見当たらず、客観的な事実を離れて、実際には L から X に対する契

(44) 東京地判平成 25 年 11 月 1 日税資 263 号—203 順号 12327 (<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2013/pdf/12327.pdf>、平成 29 年 6 月 21 日最終閲覧)。

約上の地位又は債権の一部の譲渡があったことを前提として、Xに対して本件分配金の支払をしたものであると認めることは、困難であるというべきものと考えられ、本件分配金に関して原告Yが源泉所得税の徴収の義務を負っていたものとは認め難いとし、納税告知処分を取り消すとともに、納付済みの税金の支払を命ずる判決をした。

控訴審東京高裁⁽⁴⁵⁾は、控訴審での国側の予備的主張⁽⁴⁶⁾を含め、以下のとおり判断し、第一審の判断を維持した。

(高裁判決の概要)

- (1) 本件の契約関係においては、①アイルランド法人Lが本件匿名組合契約に基づいて配分を受けた匿名組合損失相当額をバミュダ LPS のXがLに対して支払う旨の規定、②LがXに対して本件匿名組合契約上の匿名組合員としての地位を一部譲渡し、又は同契約上の権利を譲渡し若しくは義務を引き受けさせる旨の規定、③LがXに対して、本件匿名組合契約上の匿名組合員の権利を直接Yに対して行使させることを許容するような規定、④XがLに対して、本件匿名組合契約に基づいてLがYに対して有する全部又は一部の権利の行使を制約するような規定はない。

結果としてLが得た利益に対して我が国の課税をすることができなかったとしても、本件における契約関係がひとえに我が国の課税を免れることを目的として仮装されたものであり、本件匿名組合契約上Lが保有するとされる匿名組合契約の出資持分の 99%に実体がないと

(45) 東京高判裁平成 26 年 10 月 29 日税資 264 号—174 順号 12555 (<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2014/pdf/12555.pdf>、平成 29 年 6 月 21 日最終閲覧)。

(46) 控訴審で国側は、仮に、匿名組合契約に基づく分配金がアイルランド法人Lに帰属し、形式的には租税条約が適用され得る取引であっても、租税条約上、租税条約の特典を利用した租税回避をその目的とするようなものについては、租税条約の趣旨・目的に反する態様で条約を濫用して税負担を不当に免れるものとして、租税条約の適用が否定されると解釈され、本件分配金について日愛租税条約 23 条の適用を受けることは、同条約の趣旨・目的に反する態様で条約を濫用して税負担を不当に免れるものであるから、許されないとの主張を追加していた。

断定するに足りる証拠はない。

- (2) 憲法 84 条は租税法律主義を定めており、納税義務が成立するための要件と租税の賦課・徴収の手続は法律又はその委任に基づいて定められなければならないと解される。そして、条約が国民又は居住者の納税義務について種々の定めをしている場合には、条約の締結に当たって国会の承認を経ていることから、租税法律主義に反しないものと解される。そうすると、条約により課税が行われる場合にも、条約又はその委任に基づいて、納税義務が成立するための要件等が定められていなければならないものと解される。

法的に拘束力を有するのは、OECD 加盟国が締結した租税条約であり、モデル条約はそれ自体に法的な拘束力はなく、コメントリーは、法的に拘束力を有する租税条約の具体的な条文の解釈に当たって参照する余地があるとしても、租税条約の具体的な条文を離れて、そのみで、条約と同等の効力を有する独立の法源となると解することはできない。そのため、「租税回避を目的とするような取引については、源泉課税を制限する租税条約の適用を否定する」旨定めた租税条約の規定がないにもかかわらず、コメントリーのパラグラフの記載が一般的法理を定めているとの主張を前提として、コメントリーのみに基づいて源泉課税を制限する租税条約の適用を否定し、課税することはできないというべきである。

控訴人（国）は、モデル租税条約の第 1 条（人的範囲）に関するコメントリーの内容から、形式的には租税条約が適用され得る取引であっても、租税条約の特典を利用した租税回避をその目的とするようなものについては、租税条約の趣旨・目的に反する態様で条約を濫用して税負担を不当に免れるものとしてその適用が否定されると主張する。

コメントリーの記載は、租税条約の規定の濫用を構成する取引が行われた場合に租税条約の特典を与えないようにするための方法等につ

いて、一般的な説明が行われているものと認められるが、具体的な租税条約の規定が設けられていない場合にコメントリーの記載を根拠として租税条約の適用を排除することができる旨が定めているものとは認められない。

したがって、モデル租税条約の第 1 条（人的範囲）に関するコメントリーの内容を参照しても、租税条約に租税回避行為であることを理由に同条約の適用を否定する旨の具体的規定がないにもかかわらずコメントリーの記載を根拠として租税条約の適用を否定できるとは認められない。

日愛租税条約には、源泉課税を制限する日愛租税条約 23 条の適用を否定する具体的な条項は定められていないから、同条の適用を否定することはできない。

L が本件匿名組合契約に基づいて支払を受けた利益分配金の 99% に課税されないとの結果が生じており、それが、税負担の公正性等の観点から問題視される余地があるとしても、そのことは、明文の条約等の規定なく、現に有効な条約である日愛租税条約 23 条の適用を排除する根拠となり得るものとはいえず、その他、同条の適用を排除する根拠があるとは認められない。

2 上告受理申立て理由

国側は、高裁判決を不服として、最高裁に上告受理申立てを行ったが、その理由は、実質所得者課税（所得税法 12 条）、条約の濫用（日愛租税条約 23 条）に係る法令解釈違反であり、要旨以下のとおりである⁽⁴⁷⁾。

(1) 所得税法 12 条の解釈適用の誤り

所得税法 212 条 1 項は、非居住者又は外国法人に対して国内源泉所得の支払をする者は、その支払の際、これらの国内源泉所得について所得税を

(47) 前掲注 (23) 参照。

徴収し、これを国に納付しなければならない旨規定する。そして、同法 12 条は、「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、同法第 1 編第 4 章の所得の帰属に関する通則として、実質所得者課税の原則を明らかにしている。したがって、同法 212 条 1 項の国内源泉所得の支払を受けた外国法人、つまり国内源泉所得の帰属者を判断するに当たっても、名義という形式だけでなく、収益を享受している者が誰であるかという点も含めて実質的に判断する必要がある。

そして、そのような形式と実質との相違が生じているか否かについては、その相違を生じさせる動機の有無が、その判断要素として重要である。原判決認定の事実関係を前提にしても、本件において、L が本件匿名組合契約に基づく利益分配金の支払を受けるとの形式を採れば、日愛租税条約 23 条の規定により、我が国において所得税は課税されない上、さらに、X との間のスワップ契約等に基づき、X に対し、その利益分配金の 99 パーセント相当額（費用控除後のもの）を支払うことにより、その所得の実質的な帰属者となる X が所在するバミューダにおいては、X は所得（利益）に対する課税が免除されることから、本件匿名組合契約に基づく利益分配金のうち 99 パーセントについては、日本、アイルランド及びバミューダのいずれの国においても課税されないという結果が生ずることとなる。このような結果は、形式と実質との相違を生じさせる十分な動機となる。なお、匿名組合契約（TK）を利用した「条約漁り（トリーティー・ショッピング）」という典型的な租税回避の手法があることは公知の事実であり、本件でもこのような手法が採られたものである。所得税法 12 条の解釈適用においても、そのような事案であることが意識されなければ、課税の公正性を維持することが困難となる。

しかるに、原判決は、契約書の形式的な記載の有無、L への一時的な損

失の分配、相手方らの認識を認めることのできる証拠の有無といった表面的な事象のみから国内源泉所得の帰属者がLであると判断している。しかし、上記のような租税回避の目的を達成するため、形式と実質の相違が一見看取されないようにするのは当然のことであり、真の実質的帰属者を認定するためには、一連の取引全体を観察して、何が重要とされ、何が形式を整えるために行われている行為にすぎないかを見極める必要がある。原判決のような判断手法を採っている限り、所得税法 12 条（実質所得者課税の原則）の目的を達成することは到底困難となる。原判決は、上記のような結果について「税負担の公正性等の観点から問題視される余地がある」ということは認めながら、所得の実質的帰属に踏み込んで判断することを避けているのであり、同条の解釈を誤っているというほかない。

すなわち、所得税法 12 条の実質所得者課税の原則の下では、所得の帰属者についての形式と実質の相違が生じているか否かは、単なる契約上の形式的記載の有無や、表面上の損失の帰属、当事者の認識の有無といった表面上の事象にとらわれることなく、租税回避目的といった当事者の動機を考慮しつつ、当事者が真の所得の帰属者としようとしている者は誰かを探求することが求められるが、原判決は、そのような解釈を採ることなく、表面的な事象のみから判断すべきとしているのであるから、同条の解釈を誤っているというほかない。

そして、同法 12 条を正しく解釈適用して、国内源泉所得の実質的帰属者を判断すれば、原判決が申立人の主張を排斥する理由とした事実関係は、いずれも形式と実質の相違を看取されないようにする表面的な事象にすぎないことが明らかとなり、重要なのは上記のとおり、Xに実質的に所得を帰属させていずれの国からも課税されないという結果を導くことであることが明らかとなる。そうすると、本件匿名組合契約に基づく利益分配金の支払を受けたのはLではなく、バミューダに所在するXであり、相手方は、同法 212 条 1 項に基づく源泉徴収義務を負うことになる。

(2) 日愛租税条約 23 条の解釈適用の誤り

日愛租税条約は、二重課税を回避し、脱税を防止するために締結されたものであるが(日愛租税条約前文)、国際的²二重非課税の状況を作成して国際的租税回避の手段を提供することを予定するものでないことは自明であり、そのような場合に日愛租税条約の適用を受けることは、その趣旨、目的を逸脱し、濫用するものであり、許されない。

法令の趣旨目的を逸脱し、濫用となるような取引への法令の適用は最高裁判所平成 17 年 12 月 19 日第二小法廷判決(民集 59 卷 10 号 2964 ページ)でも否定されている。租税法主義の趣旨は納税者にとって法的安定性や予測可能性を確保することにあるところ、納税者自身が、租税条約の趣旨や目的を逸脱した取引を認識し、あえて濫用的な取引を行っているような場合は、そのような取引に租税条約の適用を否定しても、租税法主義違反の問題は生じないと解される。

しかるに、原判決は、匿名組合契約(TK)を利用した条約漁りの典型的な租税回避事案であることがその取引の仕組みそのものから明らかであり、本来日愛租税条約を適用すべきでないLについて日愛租税条約の適用を認めて国内源泉所得に対する所得税を免除したものであり、日愛租税条約 23 条の解釈適用を誤っている。

3 最高裁不受理決定の評価

事件③については、本稿で採り上げる他の 3 つの判決ほど論評されているものではない⁽⁴⁸⁾が、「最高裁は国の上告受理申立てを不受理としました。不受理ですので、最高裁の判断は何ら示されていない、原審是認でもないとい

(48) 事件③に関して、田島秀則「租税条約の濫用と課税権行使の可否について—もう一つのバミューダ LPS 事件を題材として—」税務事例 48 卷 11 号 11 頁(財經詳報社、2016)、平川雄士「租税条約の特典に関する実務上の諸問題」租税研究 805 号 177 頁(日本租税研究協会、2016)、今村隆「諸外国の租税回避スキームへの対応から浮かぶ日本の国際課税体制の方向性」税理 60 卷 6 号 8 頁(ぎょうせい、2017)、事件②に関連して事件③の内容に触れるものとして、今村隆「バミューダ LPS の租税法上の『法人』該当性」税研 181 号 16 頁(2015)、秋元・前掲注(39) 46 頁。

うこととなります。それは措いても、実質的にみて、どのように最高裁の内部で判断されたのかについて推測を試みても、やはりよく分かりません。高裁の判断を文字どおり是認したということであるのか、それとも、実体判断はともかく法令の解釈に関する重要な事項とまではいえないということで不受理にしたのか、よく分からないところです。」⁽⁴⁹⁾との見解があるように、その理由を推測することは難しいが、最高裁の不受理決定という結果については、最高裁は何も判断していないというのが、やはり正しい理解であろう。

ただし、後述のとおり、本件の実質所得者課税の原則、条約の濫用による否認の論点については、重要な法令解釈の問題であり、最高裁が判断を下すのに合理的な時期まで⁽⁵⁰⁾、今後の学説、裁判例等の蓄積が必要となると考える。

第 4 節 同族会社行為計算否認事件（事件④）⁽⁵¹⁾

1 事件の概要

米国A社の 100%子会社であり外国法人である米国B社により全持分を取得された被控訴人X社（内国法人である同族会社）は、平成 14 年 4 月、米国B社から約 1300 億円の出資（本件増資）と約 1 兆 8200 億円の融資（本件融資）を受け、これを資金として同社から日本法人 I 社の発行済株式全部（153 万 3470 株）を代金 1 兆 9500 億円で購入し（本件株式購入）、その後、平成 14 年 12 月、平成 15 年 12 月及び平成 17 年 12 月の 3 回にわたり同株式の一部を I 社に代金総額約 4298 億円（1 株当たりの譲渡価額は本件株式購入における取得価額と同額）で譲渡した（本件各譲渡）。

Xは、平成 14 年 12 月期、平成 15 年 12 月期及び平成 17 年 12 月期（本件各譲渡事業年度）の法人税について、本件各譲渡により I 社から交付を受

(49) 平川・前掲注(48) 181 頁。

(50) これらの論点が、重要な法令解釈であることは明らかであり、また、既に最高裁の先例があるものではないから、現時点での判断を留保したものと考えられる。

(51) 最決平成 28 年 2 月 18 日不受理（公刊物未登載）。

第一審東京地裁⁽⁵²⁾は、処分行政庁がした本件各譲渡事業年度更正処分は、法人税法 132 条 1 項を適用する要件を満たさずにされた違法なものであり、ひいては本件各更正処分等が違法であるとして、これらを取り消した。

控訴審東京高裁⁽⁵³⁾は、法人税法 132 条に係る「不当性」の判断基準については、国側の主張を取り入れたが、結論においては、法人税法 132 条を適用することはできないとして、第一審の本件各更正処分等を取り消した判断を維持した。

(高裁判決の概要)

(1) 法人税法 132 条 1 項の意義について

イ 法人税法 132 条 1 項は、税務署長は、内国法人である同族会社(同項 1 号)に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる旨を定めている。

これは、同族会社が少数の株主又は社員によって支配されているため、当該会社の法人税の税負担を不当に減少させる行為や計算が行われやすいことに鑑み、税負担の公平を維持するため、当該会社の法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、これを正常な行為又は計算に引き直して当該会社に係る法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものである。このような法人税法 132 条 1 項の趣旨に照らせば、同族会社の行為又は計算が、同項にいう「これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」か否かは、専ら経済的、実質的見地において当該行為又は計算が純粹

(52) 東京地判平成 26 年 5 月 9 日判タ 1415 号 186 頁 (2015)。

(53) 東京高判平成 27 年 3 月 25 日判時 2267 号 24 頁 (2015)。

経済人として不合理、不自然なものと認められるか否かという客観的、合理的基準に従って判断すべきものと解される（最高裁昭和 53 年 4 月 21 日第二小法廷判決・訟務月報 24 巻 8 号 1694 頁（最高裁昭和 53 年判決）、最高裁昭和 59 年 10 月 25 日第一小法廷判決・集民 143 号 75 頁参照）。そして、同項が同族会社と非同族会社間の税負担の公平を維持する趣旨であることに鑑みれば、当該行為又は計算が、純粹経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的合理性を欠く場合には、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引（独立当事者間の通常取引）と異なっている場合を含むものと解するのが相当であり、このような取引に当たるかどうかについては、個別具体的な事案に即した検討を要するものというべきである。

ロ 同族会社の行為又は計算が、法人税法 132 条 1 項にいう「これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」か否かは、専ら経済的、実質的見地において当該行為又は計算が純粹経済人として不合理、不自然なもの（経済的合理性を欠く）と認められるか否かという客観的、合理的基準に従って判断すべきところ、上記解釈は、当該客観的、合理的基準をより具体化するものであって、これをもって、税務署長に包括的、一般的、白地的な課税処分権限を与えたもので租税法主義に反するということができないことは、最高裁昭和 53 年判決の趣旨に徹して明らかというべきである。

(2) 本件一連の行為が、独立当事者間の通常取引と異なるものであり、経済的合理性を欠くとの控訴人の主張について

イ 控訴人は、本件一連の行為（米国 B による X の持分取得、本件増資、本件融資、本件株式購入及び本件各譲渡）は、本件税額圧縮（A グループが日本国内において負担する源泉所得税額を圧縮しその利益を米国 A に還元すること）の実現のために一体的に行われたもの

であるから、本件一連の行為が、独立当事者間の通常の取引と異なり全体として経済的合理性を欠くのであれば、本件一連の行為を構成する本件各譲渡を容認した場合には、被控訴人の法人税の負担を「不当に」減少させる結果となると認められる旨主張する。

そこで、本件一連の行為が、本件税額圧縮の実現のために一体的に行われたものと認められるか否かについて検討するに、認定事実によれば、Xを中間持株会社とすること、すなわち、本件各譲渡以外の本件一連の行為（米国BによるXの持分取得、本件増資、本件融資及び本件株式購入）は、日本Iから米国Aへの利益還元に係る日本の源泉所得税の負担を軽減すること、すなわち、控訴人が主張する本件税額圧縮の実現も重要な目的として、米国Aが決定した計画に従って実施されたものであることが明らかである。（なお、上記認定は、本件税額圧縮という目的の当不当を評価するものではない。）しかし、本件各譲渡が、本件税額圧縮の実現のため、被控訴人の中間持株会社化（米国BによるXの持分取得、本件増資、本件融資及び本件株式購入）と一体的に行われたことを認めるに足りる証拠はない。

本件各譲渡とそれ以外の本件一連の行為とは、その主体（本件各譲渡は被控訴人Xと日本I。米国BによるXの持分取得は米国Bと訴外甲であり、本件増資、本件融資及び本件株式購入は米国BとXである。）、時期（本件各譲渡は平成14年、平成15年及び平成17年の各12月。米国BによるXの持分取得は平成14年2月であり、本件増資、本件融資及び本件株式購入は同年4月である。）及び内容が異なる上、上記のとおり、本件税額圧縮という共通目的の実現のために一体的に行われたという控訴人の主張事実も認められない以上、本件一連の行為について、全体として経済的合理性を欠くかどうかを判断することが相当であるということとはできない。

ロ そうすると、処分行政庁が法人税法132条1項に基づき本件各譲

渡を否認したことが適法かどうかは、本件各譲渡がそれ自体で経済的合理性を欠くものと認められるかどうかによって判断されるべきものである。

控訴人は、本件各譲渡が独立当事者間の通常取引と異なると主張しているにもかかわらず、独立当事者間の通常取引であれば、どのような譲渡価額で各譲渡がされたはずであるのかについて、何ら具体的な主張立証をしていない。控訴人の主張は、本件各譲渡における譲渡価額の当否を問題にするのではなく、専ら、Aグループにおける親子会社関係にあったXと日本Iとの間でなければ本件各譲渡をすることはできなかったという意味で、独立当事者間の通常取引と異なると主張するものと解したとしても、日本Iと親子会社関係にない独立当事者の内国法人であれば、取得価額と同じ譲渡価額で日本Iによる自己株式の取得に応じるという取引があり得なかったと認めることもできないというべきである。

以上によれば、Xがした本件各譲渡が、それ自体で独立当事者間の通常取引と異なるものであり経済的合理性を欠くとの控訴人の主張は、採用することができない。

2 上告受理申立て理由

国側は、高裁判決を不服として、最高裁に上告受理申立てを行ったが、その理由は、法人税法 132 条に係る法令解釈違反であり、要旨以下のとおりである⁽⁵⁴⁾。

(1) 本件における「その法人の行為」は、本件一連の行為全体と捉えるべきであること。

イ 法人税法 132 条 1 項の文理、同族会社と非同族会社との課税負担の公平を期するとの同項の趣旨及びこれまでの裁判例等に鑑みれば、同族会

(54) 前掲注(23)参照。

社又はその株主による複数の一連の行為（取引）を全体として「その法人の行為」と捉えることが許容される場合がある。同項の文理及びこれまでの裁判例等に鑑みれば、同項の「不当」性の判断や、「その法人の行為」の範囲については、同族会社の主観的意図、目的によることなく、経済的、実質の見地から客観的に判断すべきである。

本件において、相手方に有価証券譲渡に係る譲渡損失額を直接生じさせた行為は本件各譲渡である。しかし、本件一連の行為を経済的、実質の見地から客観的にみれば、本件一連の行為は、米国 B、X 及び日本 I という同族会社間において積み重ねられた行為であり、これらの行為はいずれも上記譲渡損失額を生じさせるに当たって必要不可欠の手段であったと評価できるから、その一連の行為が全体として「その法人の行為」に当たるといふべきであり、本件一連の行為全体について経済的合理性の有無を判断すべきである。仮に原判決が判示するように、同族会社の主観的な意図、目的を考慮した上で「その法人の行為」の範囲を定めたとしても、本件においては、そもそも、本件各譲渡は本件税額圧縮実現のための一手段として当初から計画、予定されていた行為である。たとえ通常配当と選択的であったにせよ、当初から本件各譲渡が計画、予定されていた以上、X の主観的意図、目的を考慮しても、本件各譲渡を含めた本件一連の行為が全体として「その法人の行為」に該当するといふべきである。

ロ 「不当」性判断は、飽くまでも、経済的、実質の見地から客観的にみ判断するという客観的、合理的基準によって行われるべきであるから、同族会社の租税回避の意図、目的といった主観的要件は不要であり、同族会社の行為が租税回避の意図、目的に基づいて行われたものでなくとも、独立当事者間の通常取引と異なり、同族会社でしか通常なし得ない経済的合理性を欠く行為であれば、その結果生じた法人税の負担の減少結果は「不当」と評価すべきである。

ハ 700 万円で買収した X に対し、1332 億円もの多額の増資払込みや合計

約 1 兆 8000 億円もの巨額の無担保融資をした行為は、明らかに独立当事者間の通常の取引と異なり、同族会社でしか通常なし得ない経済的合理性を欠く行為である上、米国 B、X 及び日本 I らは、この本件増資及び本件融資を中心とした本件一連の行為を行うことにより、米国 B が保有していた日本 I の全株式を同族会社である X に移転させた上、X による日本 I への本件各譲渡により最終的に合計約 3995 億円に上る有価証券譲渡に係る譲渡損失額を生じさせたのであるから、本件一連の行為は全体として経済的合理性を欠き、「不当」に税負担を減少させる結果を生じさせたものと判断されるべきである。

- (2) 仮に原判決のように、本件一連の行為ではなく、本件各譲渡のみを法人税法 132 条 1 項の「その法人の行為」と捉えたとしても、その経済的合理性の有無を判断するに当たっては、本件各譲渡が X の中間持株会社化を不可欠の前提として、しかもこれを利用して行われたことを重視すべきである。

X の中間持株会社化は、独立当事者間の通常の取引と異なり、同族会社でしか通常なし得ない経済的合理性を欠く行為であるから、これを不可欠の前提とし、しかも、これを利用して行われた本件各譲渡も、同様に経済的合理性を欠く行為と評価できるから、法人税の負担を「不当」に減少させる結果をもたらしたのものとして本件各譲渡も否認の対象となるべきである。

3 最高裁不受理決定の評価

事件④については、「最高裁は、本件について、上告審として受理すべき重要な法令解釈上の論点はないものと判断して、上告を不受理としたものであろう。」⁽⁵⁵⁾とか「事実認定の問題にすぎないと判断したものと考えられる。」⁽⁵⁶⁾

(55) 佐藤修二「ヤフー事件・IBM 事件の終結を迎えて」NBL 1071 号 71 頁 (2016)。

(56) 今村隆「ヤフー事件及び IBM 事件最高裁判断から見えてきたもの (下)」税務弘報 64 巻 8 号 49 頁 (2016)。

とか「本決定は、法 132 条 1 項の不当減少性要件の解釈につき原判決が採用した独立当事者間取引基準説を是認する立場を採っていると解することも、論理的には不可能ではない。しかしながら、……本決定が、原判決に対する上告受理申立てを不受理としたのは、法 132 条 1 項の不当減少性要件の解釈につき、独立当事者間取引基準説を妥当する趣旨ではないと解すべきであろう。」⁽⁵⁷⁾との評価が一部ではされている⁽⁵⁸⁾。

詳しくは、後述するが、高裁が示した判断基準については、さまざまな見解があり、そのような状況に鑑みると、学説、裁判例等の蓄積が必要であり、「いずれにせよ、本決定では、法 132 条 1 項の不当減少性要件の解釈について最高裁自らの明示的判断が示されていない以上、最高裁が、異常変則性・事業目的併用説に従うのか、それとも、それを修正した新たな基準を定立するのかは、今後の判断に委ねられることになったといえる。」⁽⁵⁹⁾と他の事件と同様に、最高裁は、重要な法令解釈上の論点はないと判断したのではなく、判断を留保し、今回は何も判断していないことになると考えられる⁽⁶⁰⁾。

(57) 太田洋「判批」ジュリ 1494 号 11 頁 (2016)。

(58) その他「本判決の先例性については、前述のヤファー事件……の判決と突き合わせて検討すべきであろう。」(金子・前掲注 (26) 504 頁) との見解もある。

(59) 太田・前掲注 (57) 11 頁。

(60) 本件不受理決定の意義について、不受理決定の性質とともに上告受理申立て理由(論旨)に不当性の判断基準が入っていないことを理由に高裁判決の判断基準が妥当する趣旨を含まないとするものとして、徳地淳・林史高「判解」法曹時報 69 巻 5 号 317 頁 (2017)。

第 3 章 事件の重要論点（法令解釈）と今後の課題

本章では、第 2 章で採り上げた事件について、最高裁が判断を留保した法令解釈について、今後どのように考えるべきか、その意義について検討するとともに、事件ではあまり明確な論点ではなかったものの法令解釈として考えるべき問題点等も含めて指摘、検討することにより、将来、最高裁が理論的な決着をするのに合理的だと判断するまで、積み上げるべき論点について見解を示すこととする。

第 1 節 必要経費にかかる直接関連性要件

1 直接関連性の要件該当性

事件①は、第一審が「所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であること」とした必要経費の判断基準を「事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であること」と変更し、事業活動との直接の関連性を要件から除外した。

その理由としては、「所得税法施行令 96 条 1 号が、家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、経費の主たる部分が『事業所得を…生ずべき業務の遂行上必要』であることを要すると規定している上、ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあるというべきである。それにもかかわらず、これに加えて、事業の業務と直接関係を持つことを求めると解釈する根拠は見当たらない」と述べ、所得税法施行令 96 条 1 号の規定ぶりと所得税法 37 条のいわゆる一般対応の経費部分に「直接」の文言がないことを挙げるものと解される⁽⁶¹⁾。

(61) 事件①の理由を肯定する意見として、「高裁の判断は、法 37 条 1 項前段（個別対応）には、『直接』という文言があるが、後段（一般対応）にはないこと、法施行令 96 条 1 号には事業所得を生ずべき『業務の遂行上必要』と規定されていることに着目し、厳格な文理解釈によったものといえるであろう。」（田中治「家事関連費の必要経費該当性」税務事例研究 143 号 54 頁（日本税務研究センター、2015））、山本ほか・

しかしながら、以下のとおり、文理解釈の面のみならず、所得税法の全体の規定ぶり、所得税法の趣旨から直接関連性を要件とすべきと考えられる。

(1) 文理解釈

実体法上の根拠（文理解釈）としては、所得税法 37 条は、一般対応の経費について、「所得を生ずべき業務について生じた費用」と規定しているところ、このように業務に「より（因り）」ではなく、「について」と規定しているのは、単に基因するだけではなく、より強い業務との関連性（直接関連性）を要求したものと読むことが可能である⁽⁶²⁾。

(2) 所得税法全体の規定ぶり、所得税法の趣旨

所得税法全体の規定ぶり、所得税法の趣旨の観点に照らせば、「所得税法 37 条 1 項について、同条の別段の定めである同法 45 条 1 号と併せて読むとともに、所得税法が同法 26 条、27 条などで所得分類制度を採っていることを考えると、所得税法 37 条 1 項の『業務について生じた費用』を『業務に直接関係して生じた費用』と解釈することが可能であり、多数説のとおり、①業務との直接関係性、②業務遂行上の必要性の 2 つが要件と考え

前掲注 (24) 113 頁〔三木発言〕116 頁〔山本発言〕、長島弘「2 つの高裁判決からみた個人事業に係る必要経費の損金性」税務事例 44 巻 12 号 29 頁 (2012)、金子友裕「弁護士会の役員等として負担した支出と事業所得における必要経費の関係」税務事例 45 巻 2 号 31 頁 (2013)、伊川正樹「一般対応の必要経費該当性にかかる要件」税法学 569 号 15 頁 (2013)、同「一般対応の必要経費該当性にかかる東京高裁平成 24 年判決の意義と射程範囲」名城法学 64 巻 4 号 65 頁 (2015)、橋本守次「判批」税務事例 44 巻 12 号 1 頁 (2012) など参照。なお、純資産増加説的な考えやドイツの基因原則から直接関連性を必要としないとする見解として、奥谷健「必要経費控除の意義と範囲」税法学 575 号 229 頁 (2016)。

- (62) 少なくとも「必要経費算入の要件に『業務について生じた費用』という意味を有する業務関連性が要求される」（酒井克彦『所得税法の論点研究』320 頁（財経詳報社、2011））、「所得の起因たる『業務』との『関連性』を要求し一定の制約を置いている」（濱田洋「必要経費における『関連性』」一橋法学 14 巻 2 号 481 頁 (2015)）。なお、所得税法 37 条 1 項の規定で必要経費に算入すべき金額は、①個別対応の原価、②その他……直接に要した費用（個別対応ではなく、これが期間対応）、③販売費、一般管理費、④業務について生じた費用（事業所得ではなく、雑所得の費用）と規定していると読むことにより、直接性が必要となるとの見解として、岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」税研 176 号 75 頁（日本税務研究センター、2014）参照。

られる。」⁽⁶³⁾と解することができ、「所得税法は、事業経費への家事費混入の警戒感から、法 37 条 1 項、45 条 1 項 1 号及び施行令 96 条 1 項 1 号はできあがっている。つまり、業務と直接関係のない支出は、所得の処分であるので家事費となり、あるいは、事業経費との峻別のむずかしい支出は家事関連費となり、必要経費への算入が否定され」⁽⁶⁴⁾、また、「事業所得の必要経費控除が認められる範囲について、二重控除の防止のために何らかの制限が必要であり、『直接の関連』はその制限である」⁽⁶⁵⁾と解され⁽⁶⁶⁾、要件であると言える。

(3) 企業会計の観点

さらに、企業会計の観点からは、一般対応の費用⁽⁶⁷⁾であっても、収益との直接関係のない間接的な関係でよいとする費用等を含むのではなく、『企業会計原則』上は、あくまでも収益と直接関係のある費用であるが、発生に収益との期間的なずれがあるために、発生したその期間に計上する

(63) 今村・前掲注 (25) 75 頁。

(64) 末永英男「租税判例にみる企業会計に対する無理解—所得税法の必要経費を中心にして—」税研 184 号 21 頁 (日本税務研究センター、2015)。

(65) 岡村・前掲注 (62) 77 頁。

(66) 前掲 (27) の大阪地判においても「不動産所得の金額の計算上必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨は、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにありと解されるところ、上記のような所得税法 37 条 1 項の定めに加え、同法 45 条 1 項は、居住者が支出し又は納付する家事上の経費及びこれに関連する経費で政令に定めるものは必要経費に算入しない旨を定めており、同条項を受けた所得税法施行令 96 条 1 号は、家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合の当該部分に相当する経費以外の経費については、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入されない旨を定めている。かかる不動産所得の金額の計算上必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨や、所得税法及び所得税法施行令の文言に照らすと、」との理由により、直接関連性を必要としている。

(67) 「法 37 条 1 項を『直接対応の必要経費』と『一般対応の必要経費』との 2 つに分類するために生じたのではないかと考えている。つまり、後者を『期間対応』という用語ではなく、『一般対応』という用語を用いたために、『一般』が一人歩きし、直接でない間接的なものも含むのだとする対立する用語での通常の解釈がなされたのではなかろうか。」(末永・前掲注 (64) 22 頁) とそもそもこの一般対応の費用との用語が事件①の高裁判決の解釈に影響したとする見解がある。

に過ぎない。」⁽⁶⁸⁾とそもそも収益と直接関係のある費用が必要経費とされていると考えられている。

以上のように、事件①の直接関連性を不要とする判断基準については、3つの側面から説得的な根拠をもって反論が可能であり、最高裁が法令解釈の統一を行うまでは、「直接関連性」は、必要経費該当性の要件として解することが妥当であると考え⁽⁶⁹⁾。

2 事件①の射程

上記のとおり、事件①の高裁判決の判断基準は、疑問があるところ、結論において、必要経費算入が一部認められていることから、この射程をどう考えるかが問題として残ることになる。

事件①では、「ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連する」と判示し、「業務との関係性という要件が不要である」⁽⁷⁰⁾として業務との直接関連性の要件を否定するものの、『業務と関連するものであれば（その関連が直接のものでなくても）、業務の遂行上必要なものである（必要経費である）」⁽⁷¹⁾ものではなく、ある支出が業務の遂行上必要であるための判断要素（基準）については何ら述べていない。

一方で、弁護士会等の役員等としての活動は、「事業所得を生ずべき業務」に該当しないと認定しながら、①弁護士会等の活動が、「事業所得を生ずべき業務に密接に係る」こと、②弁護士がいわば義務的に多くの経済的負担を負うことにより成り立っていること、を理由に、個人の事業（業務）の遂行上必要であるかを判断せずに、「弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出」であれば、事業所得の必要経費に該当すると判断している⁽⁷²⁾。

(68) 末永・前掲注(64) 20頁。

(69) 岡村教授は、明確に「この判決には誤りがある」とする（岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(1)」税研 175号 69頁（日本税務研究センター、2014））。

(70) 今村・前掲注(25) 75頁。

(71) 岡村・前掲注(62) 73頁。

(72) この点、弁護士会等の役員等としての活動は、「事業所得を生ずべき業務」に該当しないと判示部分と当てはめ部分を分断して考察し、本判決の結果を論理付けよう

その上で、さらに、個々の経費の必要経費該当性の当てはめの場面で、懇親会費用について、費用の額が過大でないことをその判断要素として掲げている。この金額基準が業務の必要性とどのような関係にあるかも判然としない。

また、一方で、役員等への立候補費用については、「弁護士会等の役員等の業務」の遂行上必要な支出かどうかの判定を行うのではなく、「弁護士の業務」の遂行上必要かどうかを判定し、その理由として、①弁護士会等の活動が、事業所得を生ずべき業務に密接に関係すること、②役員は、弁護士から選任されることの二つを挙げただけで、投票を呼び掛ける活動費用は、必要経費に該当せず、立候補の際の活動費用は、必要経費に該当するとして、その区別の理由も判然としない。

このような高裁判決の判然としない理由付けの内容に照らせば、他の事例に当てはめるべき一般的な基準を見出すことが困難であり、あくまで、本件の事例に限った判断であるということが出来る⁽⁷³⁾。

事件①は、そもそも判断基準として、直接関連性が不必要と解することには疑問があり、また、必要性のみとした場合でも、どのような判断要素によるべきかを明確に示唆するものではない点に照らせば、高裁判決の射程はかなり限定的であると考えられる⁽⁷⁴⁾。

とする見解として、山田麻未「判批」税法学 571 号 233 頁 (2014)。

- (73) 田中治教授も判断基準として「直接関連性」を否定した点で事件①の高裁判決を評価するものの、4つの疑問や不明な点を挙げ、「個別事案に対する事例判決というべきものであって、どの程度の射程や規範性を持つかは定かではない」とされる(田中・前掲注(61) 54～56頁)。その他、直接関連性を否定した判断基準を支持しながらも、当てはめについて疑問を呈するものとして、橋本・前掲注(61) 1頁。
- (74) なお、「あくまで事例判断であるが、同種の団体の役員としての活動に関する課税実務にも影響を与えるものである」(判例時報 2170 号 21 頁 (2013))との見解もあるが、「本判決の射程は可能な限り限定すべきであり、たとえば、弁護士会役員が弁護士会から給与を得ているときは、役員活動に係る必要経費控除を認めないと考えます。」(岡村・前掲注(62) 80 頁)との見解のように、限定的と解すべきである。仮に、事件①の判断基準を一般化し、必要性のみで考えると、シングルマザーの税理士が業務の遂行上、ベビーシッターを頼まないと業務ができないとすると、そのベビーシッター費用も必要経費に該当する可能性(山本ほか・前掲注(24) 128 頁〔三木・近藤発言〕)までも生じることになる。

第 2 節 法人でない者の法人税課税処分の取消請求の可否

1 LPS が法人でない場合の取消訴訟の訴えの利益

事件②において、取消訴訟の対象は、X が「法人」であることを前提とし、X を名宛人として行った「法人税」の課税処分であるところ、バミューダ LPS である X が、租税法上の「法人」に該当しないとすると、そもそも「法人」として納税義務者でない者（外国の事業体）が「法人税」の課税処分の取消を求めることができるのか（取消を求めることに意味があるのか）という素朴な疑問が生じる。

本件と類似の事件として、熊本地裁昭和 59 年 2 月 27 日判決⁽⁷⁵⁾（その控訴審福岡高裁平成 2 年 7 月 18 日判決⁽⁷⁶⁾）が挙げられる。

同事件は、いわゆるねずみ講（天下一家の会・第一経済総合研究所）を名宛人とする法人税の更正処分等の取消訴訟であったが、裁判所は、天下一家の会が、人格なき社団の実質を具備していないことを理由に、当該取消訴訟の当事者能力を有しないと、取消訴訟の訴えを却下している。

すると、本件の場合も、X が「法人」に該当しないとすると、同じように考えられないのかである。

- (1) 訴訟上の当事者能力について、民法上の組合は、代表者の定めのあるものについては、民事訴訟法上の当事者能力を有すると解されており⁽⁷⁷⁾、また、組合の業務執行者は、民事訴訟法上の当事者適格を有すると解され⁽⁷⁸⁾、さらにニューヨーク州法上のパートナーシップが当事者能力を有するとの裁判例⁽⁷⁹⁾も存する。そうすると、本件の場合においても、X が法人でないとしても当事者能力は肯定されるとも考えられる。

しかしながら、当事者能力と当事者適格は区別して論じられるものであ

(75) 税資 135 号 157 頁。

(76) 税資 180 号 97 頁。

(77) 最三小判昭和 37 年 12 月 18 日民集 16 卷 12 号 2422 頁。

(78) 最大判昭和 45 年 11 月 11 日民集 24 卷 12 号 1854 頁。

(79) 東京地判昭和 47 年 5 月 16 日判タ 279 号 232 頁（1972）。

り⁽⁸⁰⁾、「訴訟における当事者適格は、特定の訴訟物について、何人をしてその名において訴訟を進行させ、また何人に対し本案の判決をすることが必要かつ有意義であるかの観点から決せられるべきものである」⁽⁸¹⁾から、本件においても、個別的に見て、法人でないXが、法人に課せられるべき法人税に係る本件課税処分の違法性を主張し、当該処分を取り消すことを求める者として適格を有しているか否かが検討されるべきである。

(2)そして、本件の場合、Xが、租税法上、「法人」でないとすると、外形上、本件課税処分が存在しても、Xは、法人税の納税義務を負う主体（納税義務者）ではないのは明らかであるから、そもそもXと課税庁との間に租税債権債務関係が法的に生じているとは考え難く、何ら関係を有しないXに訴訟を遂行させ、裁判所が処分を取り消す判決を行う必要性も、またそれが有意義であるともいえない。そうすると、Xは、本件取消訴訟について、当事者適格を有しないと考えられる。

2 債務不存在確認訴訟

ところで、第一審で、Xは、主位的には納税義務が不存在であることの確認を求めていた。それは、本件課税処分の無効を理由とする債務不存在の主張であり、具体的には「当該処分における内容上の過誤が課税要件の根幹についてのそれであって、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被課税者に当該処分による不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的な事情のある場合には、前記の過誤による瑕疵は、当該処分を無効ならしめる」とする最高裁昭和 48 年 4 月 26 日第一小法廷判決（民集 27 卷 3 号 629 頁）に沿って、「本件各決定は、本件各決定において主張する所

(80) 高部眞規子「判解」最高裁判例解説民事篇平成 14 年度(上)449 頁(法曹会、2005)。

(81) 前掲注(78)、高部・前掲注(80)449 頁。また、「当事者適格は、当事者と訴訟物との関係に着目して、裁判所が本案判決をすべきかどうかを判断するもので……訴訟物たる権利関係の主体に当事者適格を認めることが原則となる」伊藤・前掲注(13)181 頁。

得が、Xが外国法人に該当し法人税の納税義務者に該当するためX自体に帰属するのか、又は、Xが外国法人に該当せず（権利能力のない社団にも該当せず）法人税の納税義務者に該当しないためX自体に帰属せず、Xの構成員に直接帰属するものかの確定を誤ったという点にあるところ、この過誤は、上記の判例の事案と同様、所得の帰属についての過誤であって、法人税の納税義務者ではない者に対して法人税を課したものであり、正に課税要件の根幹についての過誤に他ならないというべきである」から、本件課税処分は無効であり、Xには本件課税処分による債務は存在しないというものであった。

これに対して、第一審判決は、無効であるとは認めず⁽⁸²⁾、債務不存在の確

-
- (82) 第一審は、納税義務者が法人でないことを前提に「確かに、本件決定は、原告が法人税の納税義務者に該当するか否かという点についての法令の解釈及び事実認定を誤り、法人税の納税義務者でない者に対して法人税を課したものではあるが、本件決定において主張する所得が、原告自体に帰属するのか、原告の構成員に直接帰属するのかの確定を誤ったものであって、上記の判例のように、全く不知の間に第三者がほしのままにした登記操作によって譲渡所得の全くないところにこれがあるものとして課税処分がされたといった事例とは事案の性質が異なり、課税要件の根幹についての過誤に当たるといえるかどうか疑問が残ること、上記のとおり、外国法人の定義に関しては法人税法その他の租税法上の明文の規定を欠いており、法人の定義についても、私法上明確な定義規定は設けられていないのであるから、原告が外国法人に該当するか否かは、法人及び外国法人の定義付け、その判断基準の定立、パミュダ法という外国の法令及び英語でされた本件 LPS 契約の解釈並びに関係する事実の認定を経る必要があり、本件における法令の解釈及び事実認定には課税庁側にとっても困難な点があると認められること、前提事実のとおり、原告は審査請求等の不服申立手続を経由しており、上記の判例の事案と異なり、不服申立期間の徒過による不可争効は生じておらず、本件各決定を無効と解さない限り、納税者である原告の利益を保障する手段がないとはいえないことなどの事情を勘案すると、上記のような例外的な事情は存在しないというべきである。」と判断した。なお、最三小判平成 16 年 7 月 13 日（訟月 51 卷 8 号 2116 頁）は、ねずみ講訴訟で取消訴訟が却下され確定した後に提起された誤納金還付請求訴訟において、課税庁において法人と認定したことに合理的な理由が認められる場合には、仮に、その認定に誤りがあるとしても、誤認であることが処分の当初から外形上、客観的に明白であるといえないとし、さらに、仮に、処分に課税要件の根幹についての過誤があるとしても、原告に処分による不利益を甘えさせることが著しく不当と認められるような例外的な事情がある場合ではないとして、処分を有効と解した。この最高裁判決の結果に照らせば、本件の第一審判決の結論は妥当であると解する余地はあるが、ねずみ講事件の場合は「自ら法人でない社団としての外形を作出するなどしており、原告側の背信性が明らか」（判タ 1164 号 114 頁）な事案であり、本件の場合には、原告が法人であることを作出した事実はなく、課税庁側が一方的に法人と認定した事案（ただし、認定には一応の合理性はある）

認の訴えは棄却された。

本件課税処分は、事件②の結論に照らせば、法人ではないXを名宛人とする法人税の課税処分であるから、法人にしか課税できない法人税を法人でない者に行う処分であり、これは、法人税の納税義務者という「課税要件の根幹」についての過誤であり、その不利益を納税義務者でない者に甘受させることは、到底できないものと考えられる⁽⁸³⁾。

すると、そもそも本件課税決定処分自体、処分当初からその効力を有しないものであり、本判決の結論を前提とするならば、債務不存在確認の訴えは認められるべきであったと考えられる⁽⁸⁴⁾。

一方で、上記1のとおり、存在しない処分に対する取消訴訟は、その訴えの利益を欠くとも考えられる⁽⁸⁵⁾。また、仮に、本件課税処分を取り消しても、日本に何ら拠点を有していないバミュダの事業体であるXに対して滞納処分が行われることは想定し難く、そうすると、Xには何ら回復すべき法的利益も存在しないのであるから⁽⁸⁶⁾、狭義の訴えの利益の観点に照らしても、取消訴訟の訴えの利益は存在しない。

であるから、そもそも無効と解すべき事情が異なると考える。

- (83) 「課税処分に瑕疵があっても、無効でない場合には、その効力を覆すには取消訴訟によらなければならない。租税債務不存在確認訴訟、過誤納金返還訴訟を提起することはできない。」(山田知司「課税処分の無効」寶金敏明編『現代裁判法大系 29 [租税訴訟]』19頁(新日本法規出版、1999))と解されているところ、取消訴訟の場合には、出訴期間等の制限があり、課税庁の処分に重大な瑕疵があるものについて、このような不利益をそもそも納税者でない者に被らせることは甘受し難いものと考えられる。
- (84) なお、無効確認訴訟も可能であると考え(最三小判昭和51年4月27日民集30巻3号384頁参照)。
- (85) 「訴えの利益は、最広義には、①訴訟の対象となり得べき一般的資格、②当事者たり得べき適格、③裁判所が当該請求の当否に付き判断するだけの具体的必要性をいい、広義には、②と③を、狭義には③をいうところ、抗告訴訟では、①は処分性の問題、②は原告適格の問題、③は狭義の訴えの利益の問題」(南博方ほか編『条解 行政事件訴訟法 [第4版]』310頁〔定塚誠・澤村智子〕(弘文堂、2014))と解されている。
- (86) 「取消判決を得るためには、権利利益の侵害が存続し、その回復のため当該行政処分の取消しが必要な状態にならなければならない」(司法研修所編『租税訴訟の審理について(改訂新版)』52頁(法曹会、2002))のであり、原告はそのような状態にはなかったと認められる。

Xは第一審判決に対して、控訴せず、確認の訴えは確定し、高裁段階では、取消訴訟のみが争われたものである。すると、事件②の結論としては、却下判決が相当であったのではないかとの疑問が残る。

第3節 実質所得者課税の原則

1 事件②、③における実質所得者の認定

(1) 争点の確認

事件②では、原告Xが、法人に該当しないという判断から直ちに課税処分が違法であるという結論が導かれ、争点の一つであった匿名組合契約に基づく利益分配金についての国内源泉所得の有無、すなわち、本件匿名組合契約に基づく利益分配金を得ていたのは、本件匿名組合契約の形式上の契約当事者であるアイルランド法人Lではなく、バミューダLPSであるXであるかどうかという所得の人的帰属の問題については、判断が行われなかったところ、事件③においては、裁判所の判断が示されている。

法律上の直接の争点で言えば、バミューダLPSであるXが、国内で事業を行う者である営業者Yから匿名組合契約に基づく利益の分配（所得税法161条12号（現16号））を受けていたか、すなわち、同号にいう国内源泉所得を得ていたかどうかである。

(2) 事件③における実質所得者の認定場面

この点について、国側は控訴審まで、①本件の一連の契約及び取引は、租税回避を図るため、法的・経済的目的を達成する上で、社会通念上著しく複雑、う遠な法形式を採用して実行されたものであり、Yを含む当事者の本件における真の目的は、本件匿名組合契約に係る出資の99%を実質的にXに負担させ、これに対応して、本件匿名組合契約に基づく利益分配金の99%をXに帰属させることにありと認められるから、本件スワップ契約等により、Xが本件分配金の請求権を取得したものと解釈するのが、当事者の真意に合致する、②Yが、Xグループ内で行われた一連の取引に関与

していないとしても、本件分配金がXに帰属すると認定することの妨げとなるものではない、と主張している⁽⁸⁷⁾。

この主張は、いわゆる私法上の法律構成による「否認」といわれる考え方⁽⁸⁸⁾に基づき、本件の事実関係から当事者の意図を探求すれば、バミューダ LPS である X が分配金の請求権を取得していたとするものである。

これに対して、第一審判決は、客観的な事実を離れて、実際にはLからXに対する契約上の地位又は債権の一部の譲渡があったことを前提として、Xに対して本件分配金の支払をしたものであると認めることは、困難であると判断し、また、控訴審判決も、本件における契約関係がひとえに我が国の課税を免れることを目的として仮装されたものであり、本件匿名組合契約上Lが保有するとされる匿名組合契約の出資持分の 99%に実体がないと断定するに足る証拠はないと判断している。

これら裁判所の判断内容に照らせば、「法律的帰属説を前提とすれば、契約上は、TK 利益分配金はその全額がTK組合員に対して支払われているわけであり、かつバミューダ LPS への地位譲渡や債権譲渡は行われていないのですから、それにもかかわらず、99%がバミューダ LPS に対して支払われたとの主張には私法上無理がある」⁽⁸⁹⁾と裁判所が判断したと考えられる。

ところで、この争点⁽⁹⁰⁾について、国側は、上告受理申立ての理由において、契約の解釈誤りではなく、実質所得者課税の原則（所得税法 12 条）

(87) 前掲注(44)第一審判決 別紙5第1の1(被告の主張の要点)(1)イ(オ)参照。

(88) 「課税の前提となる私法上の当事者の意思を、私法上、当事者間の合意の単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済的実体を考慮した実質的なかたちにしたがって認定し、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、課税要件へあてはめを行えば、結果として、狭義の租税回避否認と同様の効果をもたらすことが可能となる。」(中里実『タックスシールド』224頁(有斐閣、2002))。

(89) 平川・前掲注(48)179頁。

(90) 「バミューダ LPS が得た支払が国内源泉所得たる資産の運用保有所得に当たるとか、またはアイルランド法人からのスワップ支払として単なる国外源泉所得にすぎないのかも争点でしたが、興味深い点ではある」(平川・前掲注(34)288頁)とされるように重要な争点である。

の解釈適用誤りをその理由としていた⁽⁹¹⁾。

結果的には、最高裁の判断は示されなかったもの、近年、所得の人的帰属については、「伝統的な論点が再び活況を呈している」⁽⁹²⁾状況にあり、さらに議論を深め、検討する必要がある。

2 実質所得者課税の原則の再考（外部関係と内部関係）

(1) 事件③では、上記のとおり、判決の判断や訴訟当事者の主張において、本件匿名組合契約の法的な契約当事者は誰かという観点から、所得の人的帰属を決定付ける要因とされ、その法的な評価、認定が行われていると考えられる。

しかしながら、事件③の本件匿名組合契約の法的な契約当事者が、XとYであると認定されず、その両者間に匿名組合契約が私法上存在しないとしても、そのことを持って直ちにXに国内源泉所得が帰属しないと結論付けることは早計である。

すなわち、本件匿名組合契約の法的な契約当事者が日本営業者Yとアイルランド法人Lであったとしても、実質所得者課税の原則（所得税法 12 条）に照らして、Xに所得が帰属すると解することができる。そして、それは、いわゆる経済的帰属説⁽⁹³⁾に基づくのではなく、法律的帰属説⁽⁹⁴⁾の見解に立った上での考え方である。

(91) 第 2 章第 3 節 2 (1) 参照。

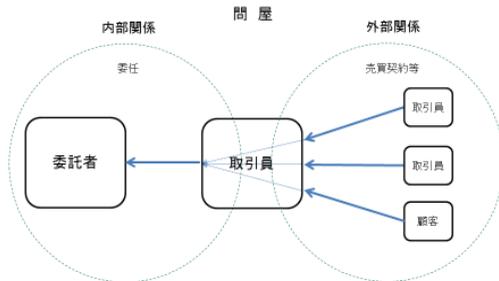
(92) 神山弘行・藤谷武史・吉村政徳・瀧圭吾「特集・学界回顧 2016 租税法」法律時報 88 卷 13 号 38 頁 (2016)。その他、資産の譲渡による所得の帰属について、所有権基準が妥当しない場合があるとする見解として、瀧圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏編『租税法の基本問題』200 頁 (有斐閣、2007)、藤谷武史「所得課税における法的帰属と経済的帰属の関係・再考」金子宏ほか編『租税法と市場』184 頁 (有斐閣、2014)。

(93) 「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帰属を判定すべき」とする見解（金子・前掲注 (26) 174 頁）。

(94) 「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」とする見解（金子・前掲注 (26) 174 頁）。したがって、この場合の実質とは、経済実質ではなく、私法上の実質（実体）になる。

(2) それは、生み出された所得の帰属は、その所得の発生原因となった法律関係(外部関係)の当事者にのみ常に帰属するのではなく、法的な連結(内部関係)による最終帰属者に所得が帰属する場合である。

例えば、商品先物取引(問屋)の場合、商品の直接の売買契約の私法上の当事者は取引所の取引員であるが、商品売買に係る所得の実質所得者は、取引員ではなく、委託者が売買取引における所得の帰属者となる⁽⁹⁵⁾⁽⁹⁶⁾。



(3) また、最高裁平成 27 年 6 月 12 日第二小法廷判決⁽⁹⁷⁾は、匿名組合契約に基づき個人の匿名組合員が営業者から受ける利益の分配に係る所得区分に関する判断が示された事例であるが、この中で最高裁は、「商法は、平成 17 年法律第 87 号による改正の前後を通じて(以下、同改正前の商法を「旧法」、同改正後の商法を「新法」という。)、匿名組合契約を営業者とその相

(95) 広島地判平成 18 年 5 月 30 日税資 256 号順号 10409 (その控訴審：広島高判平成 20 年 2 月 6 日税資 258 号順号 10886 (<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2008/pdf/10886.pdf>、平成 29 年 6 月 22 日最終閲覧))。問屋の場合の所得の帰属について私法からの観点も踏まえた具体的な検討については、拙稿「換価遺言が行われた場合の課税関係について」税大論叢 85 号 72～73 頁(2016)参照 (<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/85/01/01.pdf>、平成 29 年 6 月 29 日最終閲覧)。

(96) 問屋のほか、組合、雇用、請負、委任などのケースにおいても、相殺的債務などの存在により「複数人が事業に関わっている場合、対外的にみて、その中の 1 人が、所有権の帰属者、債権の帰属者であったとしても、事業内部の関係において、当該者に対する物の引渡請求権や金銭債権が成立することがある……ある事業に由来する経済的利得は、法的権利義務を媒介として、一定の者に集合・収斂していく」として、対外的な法律関係(売買契約など売買代金請求権)の権利者ではなく、内部関係を経由した者に所得が帰属するとする見解として、田中晶国「事業所得の帰属について」税法学 574 号 133 頁 (2015)。

(97) 民集 69 卷 4 号 1121 頁。

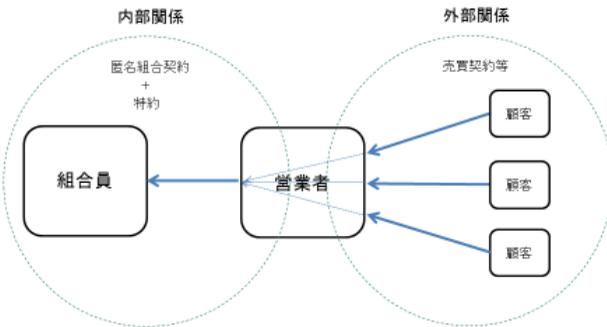
手方との間の契約として定め、その相手方である匿名組合員については、営業者が行う営業のために出資をしてその営業から生ずる利益の分配を受けるものとする（旧法 535 条、新法 535 条）一方、その出資は営業者の財産に属し、また、営業者の業務を執行し又は営業者を代表することができず、営業者の行為について第三者に対して権利及び義務を有しないものとし（旧法 536 条、542 条、156 条、新法 536 条）、所定の条件の下で営業者の貸借対照表の閲覧又は謄写の請求をし、営業者の業務及び財産の状況を検査することができる（旧法 542 条、153 条、新法 539 条）にとどまるものとしている。このように、匿名組合員は、これらの商法の規定の定める法律関係を前提とすれば、営業者の営む事業に対する出資者としての地位を有するにとどまるものといえるから、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は、基本的に、営業者の営む事業への投資に対する一種の配当としての性質を有するものと解される。もつとも、匿名組合契約の法律関係については、契約当事者間の合意により匿名組合員の地位等につき一定の範囲で別段の定めをすることも可能であるところ、当該契約において、匿名組合員に営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与されており、匿名組合員がそのような権限の行使を通じて実質的に営業者と共同してその事業を営む者としての地位を有するものと認められる場合には、このような地位を有する匿名組合員が当該契約に基づき営業者から受ける利益の分配は、実質的に営業者と匿名組合員との共同事業によって生じた利益の分配としての性質を有するものというべきである。」（下線筆者加筆）との判断を示している⁽⁹⁸⁾。

この判決は、あくまで所得区分の判断に係る判決ではあるものの、上記の下線部のように、商法の規定からは、対外的には、匿名組合員は、「営業者の行為について第三者に対して権利及び義務を有しないもの」であり、

(98) この最高裁判決の判断は、「まず匿名組合契約について定める商法の規定を検討した上で、さらに、特約による共同事業者組織性の付与（契約当事者の合意により匿名組合員の地位につき別段の定めがされる場合があること）についても検討している」（清水知恵子「判解」法曹時報 69 巻 1 号 232 頁（法曹会、2017））と解されている。

営業者が事業活動の当事者であると解されるにもかかわらず、匿名組合員と営業者の当事者間における合意（契約）により、共同で事業を営む地位を有することになれば、事業所得として、匿名組合員に事業活動の所得が帰属することになる。

これは、匿名組合事業の場合、その組合事業の所得を生み出す顧客との取引に係る契約関係は、営業者がその売買契約などの契約関係（外部関係）の当事者であるが、営業者と匿名組合員との間に別の（合意）契約関係（営業者と匿名組合員との内部関係）が存在すれば、その契約関係を通して匿名組合事業により生じた所得が、匿名組合員に帰属することになると考えられる⁽⁹⁹⁾。



(4) さらに、事業所得の帰属について、近年の下級審裁判例でも次のような

(99) なお、最高裁判決は、「利益の分配」が共同事業としてのものと述べていることから、個々の事業の利益（収入）そのものの帰属を判示したものではないが、共同事業との性質であれば、その事業からの所得が共同事業者に帰属すると解することになると考える。また、この判決では、平成 17 年改正前の所得税基本通達 36・37 共-21 に従って不動産所得として損失の分配を計上していたことについて、過少申告加算税の「正当な理由」の存在を肯定している。つまり、その前提には、「利益の分配」には、損失の分配も含まれる、すなわち損益の帰属（パス・スルー）が前提となっていたと考えられる（なぜならば、上記通達は改正の前後のいずれも「利益の分配」として、損失の分配には触れていないが、そもそも平成 17 年改正前の通達において「利益の分配」のみで「損失の分配」が含まれていなかったと解すると、所得区分に関係なく損失の計上は否定されていたはずであり、そうすると、正当な理由の存在もなかったことになる。）。

判断が示されている。

東京高裁平成 28 年 2 月 26 日判決⁽¹⁰⁰⁾（以下「東京高裁平成 28 年刑事判決」という。）は、事業所得の帰属の判断基準について、「所有者が、私法上の所有権を移転させたとは認められなくとも、事業取引の主体に対し、所有権者に通常認められる権限、すなわち、資産の使用収益及び処分権限を付与した結果、私法上の所有者がその権限を実質的に失い、これに伴う収益を享受しなくなったと法的に評価できる場合もあるのであって、このような場合、事業取引から生じる収益は、そのような権限を付与された事業取引の主体に帰属すると解することができるのである。このような帰結は、私法上の所有権の帰属は、取引の安全を図るため、名義及び契約の文言（外部に表示された意思の内容）が比較的重視されるのに対し、実質所得者課税の原則が適用される場面における収益（所得）の帰属は、取引がなされ、これに伴う経済的利得の帰属が確定した後に、担税力という観点から定められるものであって、法の趣旨の違いに照らしても、十分に合理性を有する。」と判断している⁽¹⁰¹⁾。

このような判示に照らせば、「事業取引の主体は、損益計算の帰属を基準に、取引の経過を全体的に評価して定めるべきで……その際、中核部分となる利益の実質的な帰属及び事業資金の調達実態を中心に、対外的な取引を伴わない資金移動等にも留意」⁽¹⁰²⁾して判断することになると考えられる。

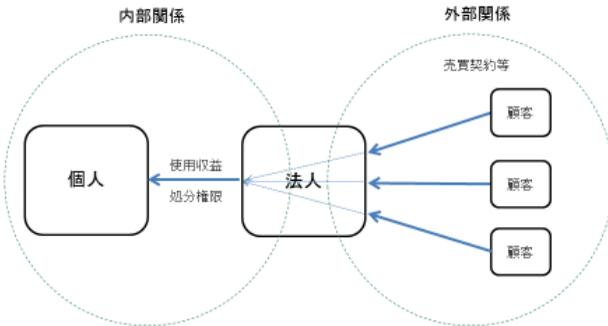
また、この判断基準は、法律的帰属説からみても損益計算の帰属を基準とし、これを法的に基礎付ける課税物件（事業所得）に関する実質的な使

(100) 判タ 1427 号 133 頁(2016)。

(101) この事件では、第一審判決が、不動産業に係る所得の帰属について「不動産の所有者を収益の帰属者とし、それは購入契約の買主であるとの判断枠組みを採用し」(前掲注 (100) 133 頁)、不動産の購入契約の当事者の認定を行うことにより、所有権者を認定し、その所得の帰属者をも認定していた。東京高裁平成 28 年刑事判決は、そのような第一審の判断基準について、それとは異なる本文のような判断基準を示したものである。

(102) 前掲注 (100) 134 頁。

用収益及び処分権限に着目するものであり、法的に評価できる場合⁽¹⁰³⁾であることから、法律的帰属説の立場に立って理解することが可能⁽¹⁰⁴⁾な判断基準である⁽¹⁰⁵⁾。



(5) 以上のように、法律的帰属説に立った場合でも、契約等により生み出された所得の人的帰属は、その所得の発生原因となった法律関係(外部関係)の当事者にのみ常に帰属するのではなく、法的な連結(内部関係)による最終帰属者に所得が帰属する可能性があることになる。

(103) 前掲注(100) 134 頁。

(104) 佐藤英明「判批」ジュリ 1496 号 11 頁(2016)。ただし、「法律的帰属説に立つのか、経済的帰属説に立つのかを明らかにしていない」(木山泰嗣「判批」税経通信 72 巻 4 号 160 頁(2017))との見解もある。

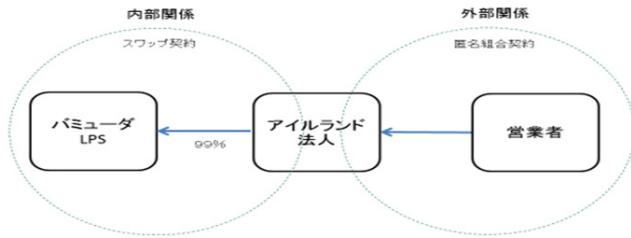
(105) 「所得が何人の所得に帰するかは、何人が主としてそのために勤労したかの問題ではなく、何人の収支計算の下において行われたかの問題である」(最三小判昭和 33 年 7 月 29 日税資 26 号 756 頁)とする判断とも合致する基準でもある。なお、この「収支計算」の捉え方は、「誰が収支計算の主体であるか、すなわち誰の出捐に基づき誰の利益になっているかを基準とする考え方であるから、法律的帰属説の一つのバリエーションである」(金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』537 頁(有斐閣、2010))とされる。なお「租税法上の帰属は、民事法ではなく、租税法が規律するものです。実質所得者課税の規定は、租税法における帰属を、民事法上の権利や義務についてではなく、租税法上の収益(費用も対象であると解されています)について定めています。したがって、この規定は、民事法上の権利義務の帰属を、課税のために変更するものではありません。あくまでも、租税法上の収益や費用の帰属を、『享受』という実質的な観点から判断しているのであり、それは、『経済的な利益』(所法 36 条 1 項)という所得の概念(範囲)と整合するものです。」(岡村忠生「Limited Partnership の法人性(3)」税研 174 号 74 頁(日本税務研究センター、2014))との見解もある。

3 事件②、③の事例への当てはめ（再考）

そこで、上記のような契約を介した法的な外部関係と内部関係に着目した実質所得者課税の原則に照らし、事件③（②も同じ）の事例を考察すると、①本件スワップ契約の存在により、本件匿名組合契約に基づいた本件分配金による利得の 99%は、法的な効果として、アイルランド法人Lに何ら留保されることなく、バミューダ LPS である X に移転する地位が付されており（利得の法的な実質的帰属）、②本件匿名組合契約の出資において、アイルランド法人Lの出資の原資である借入金は、そもそもバミューダ LPS である X を起点に一連の融資契約を通してアイルランド法人Lに貸し付けられたものであり、さらには、本件スワップ契約等により、その支払（キャッシュ）は、バミューダ LPS である X が法的に負担している。これらの契約関係を通してみると、本件匿名組合契約の出資に係る負担も法的にバミューダ LPS である X が負担している（事業資金の調達実態）と認められる⁽¹⁰⁶⁾。

したがって、本件匿名組合契約に係る本件分配金の所得は、外部関係では、本件匿名組合契約の当事者で匿名組合員であるアイルランド法人Lに帰属するように見えるが、本件スワップ契約や本件融資契約等の本件匿名組合に投資をする事業における契約関係（内部関係）に照らせば、実質所得者課税の原則における法律的帰属説の下においても、本件匿名組合契約に基づく利益の分配が帰属するのは、バミューダ LPS である X であったと解される。

(106) なお、事件③は、本件匿名組合契約によれば、損失の分配を受けており、この場合には、アイルランド法人がその負担することになると判断しているが、計算上の損失の分配はあるものの、そもそも商法上匿名組合においては、原則として、出資者は出資額までの負担しかしないのであり、また、実際に出資額（元本）を超える損失負担を行ったことは認定されておらず、損失の計算期間においても実際には利益の分配としての支払が行われていることに照らせば、アイルランド法人がリスクを負担する法的義務もなかったものと認められる。



なお、上記東京高裁平成 28 年刑事判決の判断基準は、特に目新しい判断を示したのではないとされるが⁽¹⁰⁷⁾、私法と租税法の関係において、近年の下級審では、所得を生み出す直接的な行為（契約）に着目した判断が行われる傾向も見受けられる⁽¹⁰⁸⁾。本件の事件③でも同様であり、控訴審段階までの当事者の主張が裁判所の判断内容に影響を及ぼしたと考えられるが、裁判所の判断は、本件匿名組合契約の法的な当事者のみを認定するに止まり、本件匿名組合契約と組み合わせられた事業全体の一連の契約における法的な収益構造に目を向けずに所得の帰属者の判定を行ってしまったところに問題が残されているといえる⁽¹⁰⁹⁾。

事件②、③の不受理決定により、最高裁の判断が示されなかったことから、実質所得者課税の原則にかかる判断の当否は、今後、事例の集積とその動向を待つて最高裁の判断が示されることになると考える。

(107) 前掲注 (100) 135 頁、佐藤・前掲注 (104) 11 頁。

(108) 債務免除益の所得区分の認定の場面について、拙稿・前掲注 (4) 75 頁。

(109) なお、実質所得者課税の原則の適用が源泉徴収義務者の源泉徴収義務の履行の場面においても妥当するかは、さらに検討の必要がある（後述の条約濫用の場面でも同じ問題がある）が、①東京高判平成 28 年 12 月 1 日（公刊物未登載）では、所得税法 161 条 1 号の 3 の適用において、「非居住者」に対して日本国内の不動産の譲渡による対価（国内源泉所得）を支払う場合の源泉徴収義務者に支払の相手方が「非居住者」であるか否かを確認すべき義務を負わせていることを肯定していること（類似事件として、東京高判平成 23 年 8 月 3 日税資 261 号—137 順号 11727 (<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2011/pdf/11727.pdf>、平成 29 年 6 月 22 日最終閲覧)）、②条約の LOB 条項、PPT 条項における源泉徴収義務者の確認義務などに照らせば、一応、源泉徴収の場面でも妥当するものと考ええる。なお、PPT 条項と源泉徴収義務との関係について、疑問を呈するものとして、宮崎裕子「国際租税法における要件事実論—租税条約における立証責任の転換という手法について」伊藤滋夫・岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』426 頁（青林書院、2016）。

第 4 節 条約の濫用法理と租税法律主義

1 条約の濫用法理と明文の規定

(1) 濫用法理の明文規定の必要性

事件③の国側の日愛租税条約の適用を受けることは条約を濫用して税負担を不当に免れるものであるから許されないと控訴審における予備的主張に対する高裁判断について、「租税回避・濫用対策の条項がないところに OECD モデル租税条約コメントリーを参照することにより、解釈上、条約の特典を否認することができるという結論を導くことができるかということについて判断を示した、恐らくは初めての司法判断であろうと思われる…本件において、日本の租税が免除されるという結果が生じても、日愛租税条約自体に否認条項がないのだからやむを得ないという判断を明らかにしております。問題の解決は租税条約の改正という立法的手段によるべきとの判断が暗に示されているものと理解できる」⁽¹¹⁰⁾との見解が示されている⁽¹¹¹⁾。

しかしながら、これに対しては、「租税法における課税減免規定の縮小解釈、又は政策目的規定の限定解釈により、租税法の濫用的適用に関してその効果を否認することが考えられ、その裁判事例として、一連の外国税額控除に関する余裕枠の彼此流用を否定した事件がある。……租税条約の趣旨・目的に反する濫用的適用についても同じ理論で考えることが可能であろう。……日愛租税条約の『その他所得条項』による課税減免効果の適用を目的としたものであり、租税条約の濫用を十分認め得るものと考え

(110) 平川・前掲注 (48) 180 頁。

(111) 濫用法理の否定論としては、条約自体による規制の必要性とともに「我が国の既存の国内法、特に同族会社の行為計算否認規定（所得税法 157 条、法人税法 132 条）及び実質所得者課税の原則に関する規定（所得税法 12 条、法人税法 11 条）によって、第三国の企業が我が国の条約相手国に設立した法人への、我が国の国内源泉所得の帰属を否認することは、困難であるように思われる。」（谷口勢津夫『租税条約論—租税条約の解釈及び適用と国内法一』327 頁（清文社、1999））との見解もある。

る。」⁽¹¹²⁾との見解や従前から「租税条約の目的が、二重課税の回避とともに脱税の防止にある以上、条約の濫用に対して条約の特典を付与しないのは、条約の趣旨及び目的に照らして誠実に解釈することを規定する条約法に関するウイーン条約第 31 条からも当然であ」⁽¹¹³⁾との見解があった。

これは、近年の BEPS の対応においても同様に考えられている。

BEPS の行動 6 に係る 2015 年最終報告書⁽¹¹⁴⁾では、そのセクション B において「租税条約の目的が二重非課税を生ずるために利用されることでないことの明確化」のタイトルが掲げられ、「本報告書セクション B は、行動 6 のうち、『租税条約の意図が二重非課税を生じるために利用されることでないこと』を明確化する部分に対処する。この明確化は、租税条約の両当事者の共通の意図が特にトリートメント・ショッピングを通じる脱税及び租税回避の機会を生じないで二重課税を排除することであることを明瞭に表わすようにモデル租税条約のタイトルと前文を改めることによって行われる。」⁽¹¹⁵⁾とされる。そして、そのセクション B では、まず、1997 年に第 1 条コメントリーは、租税条約が租税回避又は脱税を奨励する意図がないことを明示的に規定されるように修正され、2003 年には、租税回避の防止も租税条約の目的であることを明確化するように修正され、そして、行動 6 により要求される明確化をするため、OECD モデル条約によって勧告されるタイトルにおいては、脱税及び租税回避の防止が租税条約の目的であることを明瞭に述べることを、前文においては、OECD モデル租税条約が、租税条約を締結する国が脱税及び租税回避の機会を創造しないで二重課税を排除することを意図することを明示的に規定することが決定されたと記載されている⁽¹¹⁶⁾。さらに、条約に関するウイーン条約 31 条の条約の「文

(112) 田島・前掲注 (48) 18・19 頁。

(113) 中山清「租税条約の特典制限条項 (LOB)」ファイナンシャル・レビュー 84 号 150 頁 (2006)。

(114) 以下、報告書の内容は、本庄資「(仮訳) 不適切な状況における条約特典の授与の防止 行動 6 - 2015 年最終報告書」租税研究 807 号 158 頁以下を参照した。

(115) 本庄・前掲注 (114) 165 頁。

(116) 本庄・前掲注 (114) 257 頁。

脈」には前文が含まれることが明らかにされている⁽¹¹⁷⁾。

このように、そもそも国際的な共通の合意として、租税条約の濫用防止は、条約の目的として内在する規範として理解されてきたのであり、明文の規定を必ずしも要しないものであると解される。

(2) 条約上の濫用防止規定の意義

そこで、条約に設けられる具体的な濫用防止規定の意義について、考察すると、例えば、受益者概念⁽¹¹⁸⁾については、「2014 年のモデル条約の改定に際して明確化を図るということで、要は受け取ってすぐに第三国の納税者にさらに転送する義務を契約等で負っているような者は受益者に当たらないということは明確になった」⁽¹¹⁹⁾とされ、また、PPT（主要目的テスト）規定についても、BEPS 報告書は、「法の濫用」の否定は一般的な法理として当然に認められるものとする立場を採って「第 1 条新コメントリー・パラ 13 は、条約の濫用に該当する場合には条約の特典を付与する必要はないとし、……PPT はこの点の確認規定であり、PPT が無くとも特典供与は否定できるとしている。」⁽¹²⁰⁾と解されている。

このように、条約の濫用が認められないことは、条約の解釈において、国際的な大前提となっているのであり、濫用防止規定は、その前提についての明確化に過ぎないものと解される⁽¹²¹⁾。

そして、この租税条約の濫用の例としては、「投資性収益に関する源泉地課税の減免を両当事者以外の第三国の納税者が狙って取りに来るという条

(117) 本庄・前掲注 (114) 258 頁。

(118) なお、受益者条項は、所得の帰属についての租税条約上の修正規定であり、トリートメントショッピングに関する租税回避否認規定ではないとの見解もある（今村隆「租税条約における LOB 条項の意義と問題点—我が国の視点からみた同条項の考察—」日本法学 79 卷 2 号 343 頁（2013））。

(119) 一高龍司「租税条約の濫用防止に関するわが国の課題」租税研究 804 号 187 頁（2016）。

(120) 緒方健太郎「BEPS プロジェクト等における租税回避否認をめぐる議論」ファイナンシャルレビュー126号 204 頁（2016）。

(121) このように、濫用防止規定が明確化であるとされるのは、条約の改定は容易に行えるものでないことから、濫用防止規定の有無のみにより、租税回避行為に伴う二重非課税を容認することはないという意義もあると考えられる。

約漁りが典型例」⁽¹²²⁾であり、これは、まさに事件②、③と同様の事例である⁽¹²³⁾。

2 濫用法理と租税法律主義

ところで、事件③の判断は、租税法律主義との関係から条約上の明文の規定の存在を要求したものと考えられる。

しかしながら、濫用法理の適用と租税法律主義との関係について、滝井繁男元最高裁判事は、外国税額控除事件を例にして、次のように述べる。

「ある制度を本来予定した趣旨目的と異なる方法で利用することを権利の濫用として排除することに対しては、そのような外国税額控除制度の利用も法律が禁じていない以上、租税法律主義に反するのではないかとの批判もあり得るところである。しかし、最高裁は、租税の賦課は法律の根拠に基づかなければならないとする租税法律主義の趣旨は、私人が予測不可能な課税をされることは許されないというものであって、法がある賦課徴収をなす趣旨であること、あるいは減免を認める趣旨でないことが国民に明らかであるにもかかわらず、技術上の工夫をこらしたり法文上の不備をついたりして課税を免れようとするものに対して課税をすることは租税法律主義に反するものではないという見解に立つものだと思われる。」⁽¹²⁴⁾

このように、最高裁が、濫用法理は、私人の予測可能性を害するものではないことから、租税法律主義の枠内であるとの見解に立っていることを指摘する⁽¹²⁵⁾。

(122) 一高・前掲注 (119) 186 頁。

(123) なお、前掲注 (109) のとおり、事件②、③の訴訟当事者が直接の条約適用者（アイルランド法人）でない点が今後の論点として考えられる。

(124) 滝井・前掲注 (17) 132 頁。

(125) また、最一小判平成 28 年 2 月 29 日（民集 70 卷 2 号 470 頁、判タ 1424 号 68 頁、以下「ヤフー最高裁判決」という。）における最高裁調査官解説においても租税法律主義との関係について、「租税法律主義は、租税の賦課徴収が、法律の根拠に基づき、法律に従って行わなければならないとする原則であり、私人にとって将来の予測を可能にし、法的安定を確保することを目的とするものである。そうすると、租税法規が適用されるべき事案であること、あるいは、適用されるべき事案でないことが、関係

したがって、濫用法理が適用される場合、租税法律主義の趣旨に照らせば、明文の規定がなくとも租税法律主義に反するものではないことになる⁽¹²⁶⁾。

第 5 節 同族会社行為計算否認規定の要件

事件④では、同族会社行為計算否認規定について、今後も議論が積み重ねられるべき論点がいくつか指摘できる。

以下、それぞれの論点について、考察する。

1 不当性の判断基準

(1) 高裁判決の判断基準

高裁判決が、「同族会社の行為又は計算が、同項にいう『これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』か否かは、専ら経済的、実質の見地において当該行為又は計算が純粋経済人として不合理、不自然なものと認められるか否かという客観的、合理的基準に従って判断すべきものと解される（最高裁昭和 53 年 4 月 21 日第二小法廷判決・訟務月報 24 卷 8 号 1694 頁（最高裁昭和 53 年判決）、最高裁昭和 59 年 10 月 25 日第一小法廷判決・集民 143 号 75 頁参照）。そして、同項が同族会社と非同族会社との税負担の公平を維持する趣旨であることに鑑みれば、当該行為又は計算が、純粋経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的合理性を欠く場合には、独立かつ対等で相互に特

者に明らかな場合であるならば、租税法規を適用し又は適用しないこととしても、租税法律主義違反の問題は生じないと解される（最二小判平成 15 年 12 月 19 日・民集 57 卷 11 号 2292 頁の調査官解説〔平成 15 年最高裁判所判例解説民事篇（下）826 頁（高世三郎）〕、前掲最二小判平成 17 年 12 月 19 日の調査官解説〔平成 17 年最高裁判所判例解説民事篇平成 17 年度（下）998 頁（杉原則彦）〕参照。）（徳地ほか・前掲注（60）301 頁）と過去の最高裁判例における調査官解説をも参照し、同様の見解が示されている。最高裁の一貫した立場を現わしているものと解される。

(126) なお、『不文の濫用規制要件』を承認することは、租税法律主義の自己否定である（谷口勢津夫「租税回避の法的意義・評価とその否認」税法学 577 号 257 頁（2017））との見解もある。

殊関係のない当事者間で通常行われる取引（独立当事者間の通常の取引）と異なっている場合を含むものと解するのが相当であり、このような取引に当たるかどうかについては、個別具体的な事案に即した検討を要するものというべきである。」との判断基準を示したことから、この経済合理性を欠く場合⁽¹²⁷⁾に独立当事者間の通常の取引と異なっている場合を含むとする本件の判断基準（独立当事者間取引基準）について、さまざまな見解が見受けられる。

例えば、第一審と控訴審の判断方法については、「これらの 2 つの判決における法税 132 条 1 項該当性—正確には、問題の法人税の負担の減少が法税 132 条 1 項中の『不当なもの』との文言に値するものと評価できるか否か—の判断方法は異なったものである。」⁽¹²⁸⁾と解され、また、近年の裁判例、学説に照らして、控訴審判決が判示した考え方は、法人税法 132 条 1 項（同族会社の行為・計算否認規定）の射程を、従来学説上一般に考えられていたよりも大きく拡張するもの⁽¹²⁹⁾など⁽¹³⁰⁾の評価がされている⁽¹³¹⁾。

(127) 不当性の判断基準としては、「判例の中には、2 つの異なる傾向が見られる。1 つは、非同族会社では通常なしえないような行為・計算、すなわち同族会社なるがゆえに容易になしうる行為・計算がこれにあたる、と解する傾向であり（……）、他の 1 つは、純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれにあたりと解する傾向である」金子・前掲注（26）498 頁。前者が非同族会社比準基準であり、後者が経済合理性基準である。

(128) 小塚真啓『税法上の配当概念の展開と課題』142 頁（成文堂、2016）。

(129) 太田洋編著『M&A・企業組織再編のスキームと税務～M&A を巡る戦略的プランニングの最先端』753 頁（大蔵財務協会、2016）、伊藤剛志「一般的租税回避否認規定の適用が争われた裁判例—IBM 事件とヤフー/IDCF 事件」ジュリ 1496 号 36 頁（2016）、宮塚久「もう一度整理 IBM 事件、ヤフー事件の概要と争点」税務弘報 64 卷 1 号 37 頁（2016）、仲谷栄一郎・田中良「包括的否認規定の行く先—『不当に』を『不当に』拡張してはならない」税務弘報 64 卷 1 号 43 頁（2016）など。

(130) その他「元々考えられていた純粋な経済合理性基準を少し拡張しようとする基準」（今村・前掲注（56）47 頁）、「有力説を否定したことによって、独立当事者間の取引と異なる場合以外でも、合理性に欠けるとして法人税法 132 条の適用される射程が広がったのではないかとも考えられるところではある。」（入谷淳「ヤフー・IBM 事件後の課税実務」税務弘報 64 卷 1 号 57 頁（2016））。

(131) このような評価がされるのは、経済合理性基準が「異常ないし変則的で、租税回避以外にそのような行為・計算を行ったことにつき、正当で合理的な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合」（金子・前掲注（26）498 頁）と限定的に捉え

(2) 独立当事者間取引基準の妥当性

そして、その高裁判決が示した判断基準の妥当性については、「IBM 事件の東京高裁判決が判示するとおり、同族会社行為計算否認規定の制定当時から立法趣旨として、同族会社で容易になされる行為を利用して法人税等を減少させ行為を引き直す趣旨が含まれていたものであり、広い経済合理性基準を採るのが相当と考える。」⁽¹³²⁾との肯定説、「同規定を移転価格税制や（無償・低廉譲渡取引を規制する）寄附金税制に関する規定のように扱うものであって、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与える租税法主義の重要な機能を著しく減殺するものであり、重大な疑問を持たざるをえない。」⁽¹³³⁾との否定説などに見解は分かれており、『『不当性』の要件が充足されることになるのかという問題について、学説及び裁判例において議論が進むことが期待される。』⁽¹³⁴⁾ことになろう⁽¹³⁵⁾。

この点、「独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引（独立当事者間の通常の取引）と異なっている場合」という独立当事者間取引基準を同族会社なるがゆえに容易になしうる行為計算である場合の基準（非同族会社比準基準）と別の基準と捉えたと、非同族会社比準基準と経済合理性基準の判断基準は選択的に捉えられることになり、同じ基準とすると、本件控訴審判決の判断基準のように「経済的合理性を欠く場

られていたからと考えられる。

(132) 今村隆「132 条及び 132 条の 2 の適用と税務執行の関係上の論点」税務弘報 64 巻 1 号 76 頁 (2016)、同・前掲注 (56) 47 頁。ただし、「独立当事者基準は、経済合理性基準よりもむしろ広汎な基準ではないかとも考えられる。……IBM 事件の法人間の取引の場合には、非同族対比基準とどのように違うのかが問題となり、また、非同族対比基準と同様にその判断は容易ではない。」(今村隆「行為計算の否認規定をめぐる紛争」税法学 577 号 287 頁 (2017)) とも述べられる。

(133) 伊藤・前掲注 (129) 36 頁。

(134) 太田・前掲注 (129) 802 頁。

(135) その他「IBM 事件においては、中間持株会社の創設等が問題とされたものであるが、このような特殊な行為が問題となる事案においては、純経済人の行為として自然かつ合理的な行為とは何か必ずしも明らかでないことから、独立当事者間取引基準（IBM 事件における国の主張・控訴審判決の判断）を用いるのが適切であったのかについては、議論の余地があるように思われる。」(徳地ほか・前掲注 (60) 316 頁) との見解もある。

合には、」独立当事者間取引基準が含まれるから、経済合理性基準の中に非同族会社比準基準も位置づける⁽¹³⁶⁾ことになるが、いずれにしても、議論となっているのは、経済合理性という文言とは、必ずしも整合しない「独立当事者間の通常の取引と異なっている場合」⁽¹³⁷⁾が「不当性」判断基準として妥当するか否かである⁽¹³⁸⁾。

なお、経済合理性基準は、東京高裁昭和 26 年 12 月 20 日判決で「純経済人の選ぶ行為形態として不合理なものであると認められる場合でなければならぬ。」と初めて判示され、その上告審である最高裁昭和 33 年 5 月 29 日判決でも是認された基準であるとされ⁽¹³⁹⁾、また、最高裁昭和 53 年 4 月 21 日判決が、原審（札幌高裁昭和 51 年 1 月 13 日判決）の判断を前提に憲法 84 条違反の主張を斥けた判断を行ったことから、広く用いられているが⁽¹⁴⁰⁾、いずれも最高裁判決は、原審の判断を是認したに留まり、自判しているものではないことに照らせば、いまだ、最高裁は、不当性の判断基準を明確に示していないと考えられ⁽¹⁴¹⁾、今回の不受理決定により、最高裁の判断は、なお留保されたことになる⁽¹⁴²⁾。

(136) 事件④を含めた裁判例の詳細な検討から経済合理性基準の中に独立当事者間取引基準（非同族会社比準基準）を位置付ける見解として、関根英恵「法人税法 132 条 1 項と同法 132 条の 2 における『法人税の負担を不当に減少させる結果と認められるものがあるとき』の解釈及び両規定における『不当』性判断枠組みの異同について」訟月 61 卷 1 号別冊 189 頁以下（2015）。

(137) すなわち、表現を変えると「同族会社であるがゆえに容易になし得た（言い換えれば、独立当事者間においては通常行われえない）行為計算」（関根・前掲注（136）223 頁）であるか否か、「明らかに独立当事者間の通常の取引と異なり、同族会社でしか通常なし得ない経済的合理性を欠く行為」（第 2 章第 4 節 2 上告受理申立理由（1）ハ）であるか否かが、本稿でいう独立当事者間取引基準である。

(138) なお、いずれかの基準ではなく、租税回避行為の態様に応じて、総合的に「不当」性を判断するとの見解として、品川芳宣「判批」税研 179 号 88 頁（2015）、同「租税回避のはざまに思う」税務弘報 64 卷 6 号 91 頁（2016）。

(139) 今村・前掲注（56）47 頁。

(140) 吉村政穂「資本再構成を濫用した利子控除の制限～BEPS の動向を含めて」税務事例研究 154 号 6 頁（日本税務研究センター、2016）、谷口勢津夫「同族会社税制の沿革及び現状と課題」税研 192 号 39 頁（日本税務研究センター、2017）。

(141) 「具体的な基準を示した最高裁判例はない。」前掲注（53）25 頁。

(142) なお、同じ「不当」の文言が用いられている法人税法 132 条の 2 に関して、ヤフー最高裁判決は、判断基準を示しているが、同判決の 132 条の解釈への影響について

そこで、独立当事者間取引基準の判断基準該当性について、考察するに、同族会社行為計算否認規定が初めて規定された大正 12 年 3 月 2 日の貴族院での答弁では、行為計算規定の適用事例として、次のような事例が示されている⁽¹⁴³⁾。

(適用想定事例)

個人が所有していた配当含みの株式(時価:105 円)を同族会社に 105 円で売却し、同族会社が 5 円の配当を受けた後に、配当落ち後の株式(時価:100 円)を個人に再売買する。

この当時、個人が株式をそのまま所有して配当を受ければ、課税になるが、株式の譲渡益は非課税であったため、個人から同族会社への譲渡時に個人には、課税がなく、一方で、法人が受け取る配当も課税にはなるが定率課税(5%)で済み、さらには、譲渡損(100 円-105 円)が発生するというものであった。

この場合、当事者の売買取引は、個々に見ると時価での取引であり、時価で取引を行うことは、経済合理性の観点に照らせば、通常取引、合理性がある取引であると認められるものであるが、一旦、手放した株式を配当後すぐに買い戻すという行為(又は取得した株式をすぐ売主に

は、「法人税法 132 条の『不当』は、元々は、租税法規の濫用という趣旨であったとも考えられるものの、裁判例で経済合理性基準が定着している現在、租税法規の濫用であるというのは無理と考えている。」(今村・前掲注(56) 50 頁)、また「法 132 条の枝番であり、『法人税の負担を不当に減少させる』というまったく同じ文言を用いているにもかかわらず、法 132 条の 2 における「不当」の意味は、法 132 条と異なることになる。」(渡辺徹也「法人税法 132 条の 2 に関する不当性要件とヤフー事件最高裁判決〔上〕」商事法務 2112 号 7 頁(2016))とされるように法人税法 132 条の基準と 132 条の 2 は別の解釈(判断基準)になると考えられる。これは、相続税において、養子の数を基礎控除の算定の基礎となる相続人の数に算入することを制限する相続税法 63 条も「相続税の負担を不当に減少させる結果と認められる場合」と同様の規定ぶりであるところ、養子縁組の不当性について、純経済人の行動との比較を行うことができないことは明らかであり、同じ文言であっても税法の趣旨、目的等によって判断基準は異なるものと解される。なお、132 条と同じ経済合理性基準による統一の解釈であると解する見解として、谷口・前掲注(140) 42 頁。

(143) 「貴族院所得税法中改正法律案外五件特別委員会議事速記録第五号 大正 12 年 3 月 2 日」8、9 頁(国立国会図書館 帝国議会会議録検索システム <http://teikokugikai.ndl.go.jp> 参照、平成 29 年 6 月 22 日最終閲覧)。

売却する行為)は、まさに独立当事者では通常行われぬ行為であり、また、同族会社であれば容易にできる行為といえる。

そうすると、行為計算否認規定の適用場面⁽¹⁴⁴⁾として、独立当事者間取引基準(非同族会社比準基準)による場面が創設当初から想定されていたものであり、独立当事者間取引基準(非同族会社比準基準)が不当性の判断基準から排除される理由はないと解される⁽¹⁴⁵⁾。

2 法人税の負担の減少と不当な行為の関係(一体性の範囲)

(1) 問題の所在

事件④が示した法人税法 132 条の論点として、「本件事例がはらむ問題は、借入によって調達した資金が一定の目的を実現することと結びついて調達される場合に、当該借入の経済合理性の欠如を理由として、当該目的の下で行われた複数の行為(またはその一部)を否認することができるか

(144) なお、本文の事例は、法人側の譲渡損を否認する事例であるとの見解(「検証・IBM 事件高裁判決〔第 2 回〕」T&A master 595 号 6 頁〔朝長発言〕(2015))があるが、法人は、配当課税を受けており、常に税負担の減少が生じる場面ではないが、個人の側の税負担の減少は明らかであるので、個人側を主に想定した事例と考えられる。藤曲武美「行為又は計算の否認規定」税務弘報 63 卷 10 号 155 頁も上記事例を個人の配当課税を免れる行為とする。なお、答弁では、「此場合ニ於テ會社ノ方ニ適用スルカ、個人ノ方ニ適用スルカト云ウコトニ付テハ、其行為ノ内容ヲ見マシテドチラガ課税ノ軽減謀ラウトシカト云ウコトヲ見マシテ、サウシテ個人ニ適用スルコトモアリ、法人ニ適用スルコトモアル、其時ノ行為ニ依ッテ判断スル外仕方ガナイ、法律ノ解釈カラ申シマスト之ヲ會社ニ適用スルコトモアル、個人ニ適用スルコトモアル」と場面に応じて個人、法人のいずれにも課税する余地を残している。

(145) そもそも経済合理性基準は、裁判例においては、事件④の高裁判決が最高裁昭和 53 年判決を参照するように、「純粹経済人として不合理、不自然なものと認められるか否か」という基準であり、この基準に照らせば、その具体的な場面として、①「異常ないし変則的で、租税回避以外にそのような行為・計算を行ったことにつき、正当で合理的な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合」も含まれるし、②「同族会社であるがゆえに容易になし得た(言い換えれば、独立当事者間においては通常行われぬ)行為計算」も純粹経済人ではない行動を採り得る同族会社が行った不合理、不自然な行為として含まれると考える。近年では、経済合理性基準を「経済合理性の欠如」と置き換えることから、「正当で合理的な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合」に限定した見解が見受けられるようになってきているのではないかと疑問がある。

どうかにある。抽象的に言えば、特定の行為のみを見て不当性の判定を行うのではなく、複数の行為を一体と評価対象とした上で、その全部または一部を否認することができるのか、できるとしていかなる基準で一体性を判定するかという問題⁽¹⁴⁶⁾がある。

そして、「IBM 事件控訴審判決が、課税当局側の主張に対応した形であるものの、段階取引の法理に近い判断枠組みを採用しており⁽¹⁴⁷⁾、「法人税法 132 条 1 項を始めとする一般的行為計算否認規定の適用との関係で、段階取引の法理を応用して租税回避否認をする余地が存すること自体は暗黙裡に前提としているものとも解釈することができる⁽¹⁴⁸⁾と控訴審の判断内容を理解する見解もある。

国側の上告受理申立て理由においても、法人税法 132 条の「その法人の行為」をどのように捉えるかが、法令解釈の重要な事項として、上告受理申立ての理由とされていた⁽¹⁴⁹⁾。

(2) 最高裁昭和 52 年 7 月 12 日第三小法廷判決

この点、最高裁昭和 52 年 7 月 12 日第三小法廷判決⁽¹⁵⁰⁾が参考になる。

この事案は、個人（甲）と同人が支配する同族会社間において、①債務超過で、不渡りによる銀行停止状態にあり、事実上、倒産状態にあった一方の会社（A 社）の債務を原告会社が引受け、引受額に見合う額を A 社に対する仮払金と計上し、また、無利息による金員の貸付けも仮払金として処理するとともに、これらに対する無利息分を未収入金として計上（これにより原告会社の法人税の減少は生じない）した後、②後続の事業年度において、当該仮払金及び未収入金を全額免除し、③貸倒損失として処理をしたところ、税務署長が、貸倒損失を認めない更正処分を行い、法人税法 30 条（現 132 条）の適用の可否が争点となった事案である。

(146) 吉村・前掲注 (140) 7 頁。

(147) 太田・前掲注 (129) 795 頁。

(148) 太田・前掲注 (129) 802 頁。

(149) 第 2 章第 4 節 2 参照。

(150) 訟月 23 卷 8 号 1523 頁。

なお、本件において、原告会社が債務引受をしたのは、債務引受けをしたA社の借入債務は、いずれも甲の個人的に親しい間柄にある者からの借入金であって、甲が保証人となっていたためであった。

第一審判決⁽¹⁵¹⁾は、「債務引受等の行為は、正常な経済取引においては通常考えられない極めて不自然、不合理なものであり、……同族会社なるが故になしえたものといわざるをえない。したがって、右債務引受等の行為計算は、本来、旧法人税法三〇条一項（同族会社の行為計算の否認）の規定により否認されるべき性質のものというべきである。しかしながら、原告は、……有償債務引受および有償貸付として会計処理したため、その時点においては、右行為計算の結果、損益に不当な変動を生ずることはなく、したがってまた、原告の法人税を不当に減少させることもないから、かかる場合には、右行為計算の結果が損益計算に現われ、租税の負担を不当に減少させる結果の生じた時点において、一連の行為計算を一体のものと観念し、これを否認するのが相当である。」と判断した。

控訴審⁽¹⁵²⁾も第一審判決を引用し、同様の判断をしたところ、最高裁は、以下のとおり判示した。

「ある会社と他の会社とがいずれも同一の個人の支配する同族会社であって、一方が他方に対し、無利息ないし通常の金融取引におけるより著しく低率の利息で金銭を貸付けた場合には、特段の事情がない限り、その貸付が無利息ないし著しく低率の利息である点を同族会社の行為又は計算の否認の規定（本件の場合、法人税法（昭和四〇年法律第三四号による改正前のもの）第三〇条）に基づいて否認することができるものであるから、右貸付をした会社が、実際には同族会社であるために無利息ないし著しく低率の利息で貸付けたものであるのにかかわらず、会社の損益計算上は、税務実務上行われているいわゆる認定利息の取扱いに準じて通常の金融取引と同程度の利息を未収利息として益金に計上し、その後

(151) 行集 23 卷 8～9 号 691 頁、税資 66 号 188 頁。

(152) 行集 25 卷 10 号 1310 頁、訟月 21 卷 2 号 469 頁。

の事業年度においてこれを貸倒損失として損金に計上した場合には、右貸倒処理は、同族会社であるためにされた不自然、不合理な租税負担の不当回避行為として、同族会社の行為又は計算の否認の規定に基づき、これを否認することができるものと解するのが、相当である。」

本件では、同族会社である原告会社において、①同族会社に対して無利息の債務引受けや貸付けを行った行為、②貸付けと無利息分の未収金を債務免除した行為、③債務免除に伴いこれを貸倒として損失とする処理、が行われている。

原審の段階では、①の行為は、それ自体が行為計算により否認されるべき行為であるとする点とともに、①の場面で税負担の減少が生じない場合には、②、③の行為計算を含めた「一連の行為計算を一体のものとして観念し」すなわち「債務引受等から貸倒処理に至る一連の行為計算」が否認されるとしている。

一方、最高裁は、その判示に照らすと、①の行為がそれ自体で行為計算により否認されるべき行為であるとする点は、同様であるが⁽¹⁵³⁾、貸倒損失を行為計算規定で否認する理由としては、「右貸倒処理は、……不当回避行為として……否認することができる」と③を直接の否認対象行為としていると解される⁽¹⁵⁴⁾。

(3) 法人税の負担の減少と不当な行為の関係（一体性の範囲）

最高裁昭和 52 年判決からは、次のようなことが、導かれる。

まず、第 1 は、否認の直接の対象となる行為計算には、「その法人の行為又は計算」自体のみに着目した場合、不当な行為と認められなくても、不当な行為に関連して税負担の減少を生じさせる行為（計算）も含まれることになる。判示から明らかなように、最高裁は、行為①が不当行為である

(153) この点を見ると「同族会社であるために無利息ないし著しく低率の利息で貸付けた」行為は、経済合理性基準によるのか、独立当事者間取引基準によるか判然としないが、行為計算否認規定により否定される行為であることは確かであると考えられる。

(154) 貸倒損失の計上自体を否認したとする見解として、荻野豊「同族会社の行為計算否認の態様」税経通信 38 卷 15 号 (1978)。

ことを前提に、行為③も不当行為であると認定している。すると、行為計算規定により否認される「その法人の行為又は計算」は、当該行為の不当性のみ⁽¹⁵⁵⁾ではなく、当該行為と関連する行為（事情）も含めて、「その法人の行為又は計算」の不当性の判断が行われることになる。

なお、原審段階では、「一連の行為計算を一体のものとして観念し」て、①、②、③を一体のものとし、一連の行為計算を全体として否認しているところから、このような表現をしていない最高裁判決はこれを否定したようにも見えるが、本件は、結論的には、貸倒損失部分のみの否認であるところから、その損失部分の否認を肯定するための判断であり、「その法人の行為又は計算」として、一連の行為を一体として観念し、一連の行為全体を否認することを完全に否定したものではないと考えることができる⁽¹⁵⁶⁾。

次に、上記の不当性の判断を行う際に、考慮される事情は、必ずしも行為の目的によってその範囲が画されるものではないことである。

つまり、本件最高裁判決において、当初の債務引受行為の段階から将来債務免除を行い貸倒処理を行うことを目的としていたとの事実認定はない。あくまで、各行為の客観的な事実関係だけを捉えて、不当な行為である債務引受（貸付け）が行われたことの結果として税額減少が生じたことを否認の対象にできるとしたものと解される⁽¹⁵⁷⁾。なお、当初から複数の行為

(155) もちろん、行為④が不当行為と判断されているように、単独の行為計算のみについて、不当性が判断されることがあることは当然の理である。

(156) 最高裁は、本文判断部分に続き「これと同旨の原審の判断は正当であって、原判決に所論の違法はない。」と判示している。この表現ぶりは、例えば、映画フィルムリース事件（最高裁平成 18 年 1 月 24 日判決・民集 60 卷 1 号 252 頁）において、「損金に算入すべきではないとした原審の判断は、結論においては是認することができる。」とした判示やヤフー最高裁判決において、不当性の判断基準に係る判示で「所論の点に関する原審の判断は、以上の趣旨をいうものとして是認することができる。」など原審の判断基準を変更した場合の判示ぶりとは異なっているところ、同じヤフー最高裁事件での別の判断で法人の「その法人の行為又は計算」の意義に係る部分では、原審の判断内容とほぼ同じ内容の判断をしている場合に「同旨の原審の判断は正当として是認することができる。」と本判決と同様の判示ぶりを行っている点に照らせば、本文のとおり、明確な否定ではないと考える。

(157) 最高裁昭和 52 年判決の評価としては、「同族会社の経済的合理性を欠いた行為・計算が、その年度の税負担には影響を及ぼさず、後の年度の税負担を減少させた場合

を積み重ねることを計画し、その計画どおりに実行した場合には、当該複数の行為を一体として「その法人の行為」と捉えるべきことは当然である⁽¹⁵⁸⁾。

このように取引の全体を考察して不当性の判断を行うという手法は、同じ行為・計算否認規定である法人税法 132 条の 2 の場面でも最高裁が示している。

すなわち、ヤフー最高裁判決においては、「観察の範囲も本件の組織再編行為全体に拡大し、常識的な意味での法律要件の適用（ある時点での要件事実の認定）とは異なるものになっている」⁽¹⁵⁹⁾とか、『一連の組織再編

は、一連の経過を一体としてとらえ、税負担の減少した年度において上の行為・計算を否認し、税額を計算しなおすことができる」（金子・前掲注（26）501 頁）とした判決、「同族会社等の経済合理性を欠いた行為又は計算が、その年度の税負担には影響を及ぼさず、後の年度の税負担を減少させた場合には、一連の経過を一体的に捉えて、税負担の減少した年度において当該行為又は計算が否認され、税額が計算し直されることになる」（太田・前掲注（129）746 頁）と解した判決、「税務署長が課税標準などの計算をやりなおす事業年度は、行為計算がなされた事業年度よりあとになる場合がある。」（増井良啓『租税法入門』277 頁（有斐閣、2014））とした判決、同族会社行為計算否認規定を『同族会社であるためにされた不自然不合理な租税負担の不当回避行為』を否認する規定」（谷口勢津夫『税法基本講義〔第 5 版〕』70 頁（弘文堂、2016））と租税回避の否認規定と判断した判決などとされ、いずれも判決の判断に肯定的な見解が示されている。

- (158) 福岡高判平成 23 年 3 月 11 日税資 261 号-48 順号 11638 (<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2011/pdf/11638.pdf>、平成 29 年 6 月 22 日最終閲覧)は、会社（控訴人）が代表者甲の妻乙から不動産を購入し、1 年後に代表者甲に当該不動産を譲渡した際の譲渡損失について、「物件の購入及び売却に至る一連の取引は、結果から見れば、控訴人が介在して、乙から、その夫であり、同物件に同居していた甲に売却されたというものであるところ、これに伴い、本来乙が負担すべき本件建物にかかる住宅ローンを控訴人が負担する結果となり、控訴人は、同物件の購入後、1 年の間に同物件の購入価格の約 6 割に相当する損失を被っているのであって、このような事態は、通常の不動産取引では考えられず、純経済人の行為として不自然かつ不合理な行為又は計算といわざるを得ない。」と物件の購入から売却までの一連の取引を「その法人の行為」として見ている。なお「将来の税負担軽減の意図のもと、控訴人代表者の妻である乙から高価で買い受け、控訴人代表者である甲に不当に安い価格で売却したと認められる」との認定からは、本件の場合は、目的が考慮されている場合とも考えられるが、一連の取引の経緯に照らした客観的な認定であり、意図を取引の経緯以外の事情から認定しているわけではないため、一体性の範囲を目的で画した事例ではないと考える。

- (159) 岡村忠生「租税回避否認への柔らかな対応～ヤフー事件最高裁判決～」WLJ 判例

成に係る行為』として、最高裁が取引を全体として見ていることも重要である。⁽¹⁶⁰⁾と解されているように、最高裁は、不当性の判断を行う場合に、一の行為、取引に限定していないことになる⁽¹⁶¹⁾。これは、法人税法 132 条においても同様に考えるべきである⁽¹⁶²⁾。

この点については、「法人税法 132 条適用の前提としては、行為または計算の特定が必要であり、かつその結果として生じた法人税の減少が『不当』と評価されること、すなわち否認対象となる当該行為・計算に係る経済合理性の欠如が要件とされていることに鑑みると」との前提で、「一体性を安易に認めることによって、この経済合理性判断と否認対象の分離をもたらす危険性がある。」との指摘⁽¹⁶³⁾があるが、文理解釈的には、「法人税の負担を不当に減少させる結果と認められるもの」が「その法人の行為又は計算」であり、行為・計算が不当であるのではなく、結果が不当であればよいと解されるところ、これまでの解釈論においては、行為・計算の経済合理性（非不当性）が基準の前提となっている点に留意する必要がある

コラム 77 号 3 頁（ウエストロー・ジャパン、2016）。

- (160) 渡辺徹也「法人税法 132 条の 2 にいう不当性要件とヤフー事件最高裁判決〔下〕」商事法務 2113 号 26 頁（2016）。
- (161) 法人税法 132 条の 2 に関してではあるが、「濫用は、一の行為ないし取引によって行われる場合と複数の行為ないし取引の組み合わせ（段階取引。step transaction）によって行われる場合があるが、いずれも本条の否認の対象となると解すべきである。」（金子・前掲注（26）488 頁）とされる。
- (162) また、ヤフー最高裁判決では、法人税法 132 条の 2 にいう「その法人の行為又は計算」の「その法人」の意義について、更正又は決定を受ける法人に限られないとの判断を示しているが、これは「同条の立法趣旨やその改正経緯等を考慮」（徳地ほか・前掲注（60）307 頁）したものであり、この解釈方法は、132 条等にも妥当するものと解される。すなわち、同族会社行為計算否認規定が、事件④の高裁判決が指摘するとおり「同族会社と非同族会社間の税負担の公平を維持する趣旨」であることに鑑みれば、その同族会社の個人株主の行為も否認の対象又は不当性を判断する考慮事情になり得ると考える。その意味で、相続税法 64 条の適用を巡る裁判例である浦和地判昭和 56 年 2 月 25 日税資 116 号 294 頁の同族会社の行為のみに限定した判断には疑問が残る（同事件の裁判の経緯等から疑問を呈するものとして甲斐裕也「中小企業者に対する課税のあり方についての一考察—相続税の視点から」税大論叢 85 号 205 頁、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/85/03/01.pdf>、平成 29 年 6 月 22 日最終閲覧）。
- (163) 吉村・前掲注（140）7 頁。

る⁽¹⁶⁴⁾。すなわち、文理解釈上、結果の不当性といっても、不当性を測る直接の事実としては、行為・計算があり、これらが重要視されることは異論がないが、一方で、結果の不当性が文理上規定されていることに照らせば、「不当」という評価的要件（規範的要件）⁽¹⁶⁵⁾を判断する際に、評価根拠事実は、必ずしも一の事実（行為）に限定されないと考えられ、「その法人の行為又は計算」は一つであってもその不当性を根拠付ける事実は複数の事実を総合的に見ること、又は、税負担減少結果を生じさせたものが、複数の行為を一体的に行った結果であれば、その全体を「その法人の行為」

(164) 「法人税法 132 条は、例えば、行為という原因があつて、それに伴つて結果が発生する、その結果が不当に税負担を減少させると認められるものがあるときに否認しようというわけですから、不当性はどこに掛かっているかという、『負担を減少させる』という結果の方なのです。これが条文の求めている『不当性』です。ところが、学説は『純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算』こそが、税負担の不当な減少を結果すると認められる行為であるとします（金子宏『租税法〔第 21 版〕』477 頁（弘文堂 2016））。すなわち、同族会社等の行為の方に關心を寄せるわけですね。同族会社等の行為に純経済人としての不合理性や不自然性があるかどうかで不当性を見ましようというわけです。条文は、税金の不当減少を要件としているのですが、学説は、同族会社等の行為の側の不自然性や不合理性に關心を寄せ、そこに不当性があるかを考えるわけです。これが学説において支配的な理解の仕方です。そして判例もその立場を採用しています。同族会社等の経済人としての行為としてそれがリーズナブルなものかという観点で見るとこの学説の考え方は『経済的合理性基準説』と呼ばれています。実は、この辺りに不安を覚えるわけです。すなわち、文理解釈が重要だという割には、この条文の解釈になると、必ずしも文理に従わずに『同族会社等の行為の不当性』を重視するわけです。分かりやすく言えば、例えば、同族会社等の行為につき経済人として合理性が認められれば、たとえ不当な税負担の減少が生じたとしても、解釈論上は問題なしということになります。私見としては、ここに不安を覚えるのです。同族会社等の行為の経済的合理性かどうかではなくて、問題は不当な税負担の減少か否かであるという議論をすべきではないかと疑問に思うのです。」（酒井克彦「租税回避・脱税に対するアプローチ 試論」税大ジャーナル 2017. 5 11～12 頁（2017 年 5 月 31 日 HP 掲載、http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/journal/saisin/290531_sakai.pdf、平成 29 年 6 月 22 日最終閲覧）と文理解釈上の疑問が投げかけられている。同「租税法における同族会社等の行為計算否認規定の適用範囲」中央ロー・ジャーナル 12 巻 1 号 89 頁(2015)も同旨。なお、『『不当に減少させる』という文言を『減少した結果が不当だ』と読むことには相当無理がある。』（田中治「同族会社の行為計算否認規定のあり方」税研 192 号 50 頁（日本税務研究センター、2017）との見解もある。

(165) 所得税法 157 条について、整理したものとして、今村隆『課税訴訟における要件事実論〔改訂版〕』66 頁以下（日本租税研究協会、2013）。

と捉えることは、評価的要件の判断方法として否定されるものではない⁽¹⁶⁶⁾。

事件④の控訴審も一つの行為に限定して、不当性の判断を行っていないことは、明らかであるが、控訴審の判断が「不当性を判断する行為と否認対象とされるべき行為が乖離していることを前提に、後者を構成要素とする一連の行為に前者が含まれる」すなわち「ある行為を否認すべき不当性を基礎付けるために、当該行為と目的を共有する他の行為（または一連の行為全体）に関する事実を援用することができる。」⁽¹⁶⁷⁾場合と評価されているように、控訴審は、一連の行為の範囲を行為の目的により、その範囲を画そうとしていると認められる⁽¹⁶⁸⁾。

(166) 評価的要件（規範的要件）は評価根拠事実と評価障害事実の総合判断により認定されるもの（伊藤滋夫『要件事実の基礎 新版』314 頁参照（有斐閣、2015））であるから、これらの事実は、要件自体からは導き出せないし、限定もされないと考える。なお、「不当性要件の評価根拠事実は、経済合理性の欠如である」（谷口・前掲注（140）39 頁、同「租税回避否認規定に係る要件事実論」伊藤ほか・前掲注（109）289 頁以下）との見解もあるが、上記のように、「評価根拠事実が当該規範的評価を積極（プラス）の方向に根拠づけるものであるに対し、この事実と両立するが右の評価の成立を妨げるような事実、すなわち当該評価を消極（マイナス）の方向に基礎づける事実が存在」（司法研修所編『増補 民事訴訟における要件事実 第一巻』34 頁（法曹会、1998））し、この評価根拠事実と評価障害事実との総合判断により要件該当性が判断されるから、事実的要件の場合の要件事実と異なり、評価的要件（規範的要件）の評価根拠事実は、一つに限定されないと考える。なお、課税訴訟においては、このような評価的要件（規範的要件）を巡る訴訟が多いことについて、拙稿「税務訴訟における立証責任—裁判例の検討を通して—」税大論叢 50 号 313 頁（2006）（<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/50/05/ronsou.pdf>、平成 29 年 6 月 22 日最終閲覧）参照。

(167) 吉村・前掲注（140）12 頁。

(168) その他、事件④の一体性の判断についての評価として、「源泉所得税の圧縮目的であるとしても、IBM 高裁判決の…判示のとおり、本件各譲渡がそれとどのような関係にあるのかが明確でなく、……仮に、本件各譲渡も日本の源泉税圧縮のために一体的に行われたとして、なぜ、それが独立当事者間取引と異なったり、あるいは、経済合理性がないこととなるのかその根拠が不明である。本件の一連の行為が租税回避行為の意図でなされたので全体として経済不合理であるということであれば、まだ分らなくもない。」（今村・前掲注（56）48 頁）、第一審の判断基準に沿った批評ではあるが、「経済的実質が存在しているか、ないかを真に問うべきであったのは、利益還流の手法として、利益の配当ではなく自己株式取得という法形式を選択したことであつたように思われるし、中間持株会社化を経済的実質の有無を問う対象にするにしても、利益還流の手法の選択も併せて対象とすべきではなかったか、という点が大いに疑問となるのである。」（小塚・前掲注（128）146 頁）との評価がある。

しかしながら、上記、最高裁昭和 52 年判決のように、不当性の判断において、一連の行為をそれらの行為の目的により範囲を画する必要はないのであり、客観的な事実を見て、税負担の減少結果をもたらす行為（事情）を捉えて「不当性」を判断すべきと考える⁽¹⁶⁹⁾。

3 行為計算規定における行為の「引き直し」

同族会社の行為計算否認規定においては、税負担を減少させる行為や計算が行われた場合、「それを正常な行為や計算に引き直して更正または決定を行う権限を税務署長に認めたものである」⁽¹⁷⁰⁾とされる。そのため、正常な行為への引き直しが論点になると考えられている。

しかし、これは、いわゆる租税回避行為の否認が一般的に「私法上の選択可能性を利用し、私的経済プロパーの見地からは合理性がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することを、租税回避」⁽¹⁷¹⁾といい、これを否認するということは、「通常用いられる法形式に対

(169) 「東京高裁判決の見解は、当事者の意図を問題とし、当事者が租税回避目的で一連の行為を行ったのかを問題とするものと考えられる。しかし、法人税法 132 条の適用にあたっては、客観的に見て、一連あるいは一体の行為であるかを問題にすべきであり、その意味で東京高裁判決には問題がある。」（今村・前掲注（132）77 頁）。そして、客観的に見た場合、「本件一連の行為のうち、特に本件各譲渡を行うに当たって不可欠であった本件融資についてみれば、資本総額が僅か 300 万円で、専任の役員及び使用人並びに固有の事務所をいずれも有しておらず、課税所得を得るべき事業を全く行っていなかった X に対し、米国 B 社が 10 年間無担保で約 1 兆 8200 億円の巨額の融資をした行為自体、正に米国 B 社が同族会社として（完全子会社である）X を支配していたからこそ実行した（できた）ことであって、独立当事者間の通常の取引とは明らかに異なると思われるし、それ自体、客観的、実質的にみて『純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算』といえるのではないかとの疑問がある。」（乙部竜夫「判批」『平成 26 年 行政関係判例解説』158 頁（ぎょうせい、2016））ことになる。

(170) 金子・前掲注（26）497 頁。

(171) 金子宏『租税法〔第 21 版〕』125 頁（弘文堂、2016）。なお、現在は、「租税回避」とは、このような、私法上の形成可能性を異常または変則的な（「不自然」という言葉は、主観的判断の幅が広く、不明確度が大きい）ため、避けておきたい）態様で利用

応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと」⁽¹⁷²⁾と考えられていたため、そこでは、通常用いられる法形式は何か、引き直す行為は何かという論点が生じることになる⁽¹⁷³⁾。

しかしながら、租税回避は、課税要件の充足を免れる場合だけでなく、課税減免規定の充足をすることも含まれる⁽¹⁷⁴⁾から、そのような場合の否認は、課税減免規定を充足させようとした行為がないものとするだけで⁽¹⁷⁵⁾、通常の行為が別に認識されるものではないと考えられる⁽¹⁷⁶⁾。

また、文理上も「その法人の行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、……計算することができる。」(法人税法 132 条)と規定するのであるから、法人の行為が租税法上なかったものとして「計算する」ことを否定しているものでもない。

裁判例においても、同族会社が行った取引について『『正常な行為又は計算』を觀念しえない』場合には、取引自体を否認し得るとした事例⁽¹⁷⁷⁾など⁽¹⁷⁸⁾も

すること(濫用)によって、税負担の軽減または排除を図る行為のことである。」(金子・前掲注(26)126頁)と定義されている。

(172) 金子・前掲注(171)127頁。

(173) 「租税回避の否認とは、通常の取引への引き直し課税が原則となる。」(渡辺徹也「組織再編成と租税回避」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』126頁(ミネルヴァ書房、2015))。

(174) 租税回避の二つの類型のうち、「租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の形成可能性を利用して、自己の取引をそれに充足するように仕組み、もって税負担の軽減または排除を図る行為」(金子・前掲注(26)127頁)の場合、今村隆「租税回避とは何か」税大論叢40周年記念論文集57頁(2008)[同『租税回避と濫用法理』所収49頁(大蔵財務協会、2015)]、谷口・前掲注(157)62頁も参照。

(175) 税法上の課税減免規定による租税回避の場合は、「減免規定については、その適用を認めないこと」(金子・前掲注(26)128頁)、また、正常な行為又は計算は、一つに特定され、それは「課税減免規定の適用を受けないこと」(谷口・前掲注(126)264頁)とされる。

(176) いわゆる航空機リースによる損失計上の租税回避について、「航空機リース事業組合等に出資しないことを『通常』とみることを前提とする、租税回避の否認ということができよう」(谷口・前掲注(157)68頁)。

(177) 東京高判平成18年6月29日税資256号順号10440。この事例では、「本件取引をしないことを『通常あるべき行為又は計算』とみたものと解することができよう」(谷口・前掲注(157)68頁)とされる。

(178) その他引き直しを行為又は計算をないものとした事例として、①東京高判平成10年4月28日税資231号866頁(役員報酬等の支給自体が不自然かつ不合理な計算で

存する。

最高裁においても、最高裁 52 年判決は、貸倒処理を否認しているが、これを別の私法上の法形式に引き直した上で、引き直した行為計算について税法を当てはめているのではない。また、条文は異なるものの同様の文言である法人税法 132 条の 2 の適用が争われたヤフー最高裁判決では、「本件判決は、法 132 条の 2 を適用することで、欠損金の引継ぎは否定したが、その際に、当事者が行った取引をどのように引き直したのかについて（換言すれば「正常な行為又は計算」が何であったかについて）は明示していないという問題がある。」⁽¹⁷⁹⁾との指摘があるが、結局、最高裁は、引き直しを明示していなくとも⁽¹⁸⁰⁾否認できることを明らかにしたと考えられる。

したがって、事件④のような一連の行為によるものが不当と評価される場合には、その行為の態様に応じて、すべてを正常な行為又は計算に引き直す必要はなく、一部を引き直したり、又はしないものとすることができると解される⁽¹⁸¹⁾。

あるとして、その全額の損金算入の否認を認めた事例)、②福岡高判平成 11 年 11 月 19 日税資 245 号 327 頁 (同族会社が行った地上権設定契約が独立当事者間においては通常行われぬものであるとして、これ自体を否認し得るとした事例)、③東京高判平成 22 年 8 月 26 日税資 260 順号 11497 (交際費等を一切支出・計上しないことが正常な行為又は計算であるとして損金算入を認めなかった事例)。

(179) 渡辺・前掲注 (142) 6 頁。

(180) 「『通常の取引』が常に明らかであるとは限らず、その内容が問題になる場合がありえる」(渡辺・前掲注 (173) 126 頁)。

(181) なお、この論点は、不当性要件の解釈と連動するように思われる。すなわち、同族会社行為計算否認規定を租税回避否認規定と解した場合、その租税回避の定義から引き直し課税としての性格付けがなされ、その場合には、経済合理性のある取引に引き直す必要性が生じることから独立当事者間取引基準を含まない経済合理性基準と親和的である。引き直し課税と経済合理性基準の関連について、谷口・前掲注 (126) 253 頁参照。しかしながら、単に、減免規定の要件に沿う行為 (取引) や損失を作り出すような行為 (取引) の場合は、そのような行為を行うことにより損失を発生させ、その行為を行う以前に、他の行為等により既に発生していた所得 (経済的成果) を減殺させるに過ぎないものであるから、否認の対象となる行為そのものを新たな経済的成果を生じさせるような経済合理性のある行為 (取引) に置き換えることはできないものである。したがって、狭い経済合理性基準のみでは行為計算否認規定の趣旨・目的を貫徹できないことになるから、それを補うには、独立当事者間取引基準も妥当することになると考える。

4 租税回避の意図について

事件④は、「法人税法 132 条 1 項の「不当」か否かを判断する上で、同族会社の行為又は計算の目的ないし意図も考慮される場合があることを否定する理由はないものの、他方で、被控訴人が主張するように、当該行為又は計算が経済的合理性を欠くというためには、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められること、すなわち、専ら租税回避目的と認められることを常に要求し、当該目的がなければ同項の適用対象とならないと解することは、同項の文理だけでなく……改正の経緯にも合致しない。」と判断し、租税回避の意図は、同族会社行為計算否認規定の適用要件ではないと判示している。

この点に関しては、通説が「租税回避の意図があったとみとめられるか否か」を独立の基準としていた⁽¹⁸²⁾ところから、要件該当性が論点となっていたが、要件とならないという見解も多くみられ⁽¹⁸³⁾、通説も最近では基準から削除しており⁽¹⁸⁴⁾、その不当性の要件の充足の有無における重要な考慮要素になり得ても、適用のための要件ではないと解され、事件④の判断は今後も妥当すると考えられる。

(182) 金子宏『租税法〔第 20 版〕』471 頁（弘文堂、2015）。

(183) 「通常、同族会社の行為計算を否認するに当たって、租税回避の意図が必要であるとは解されていない。その理由は、概念としての租税回避に回避意図が含まれていないからである。」（渡辺・前掲注（160）23 頁）、「法 132 条は、不当に減少させる『結果』を要件としているのであり、租税回避の意図を要件に含めるには、法改正が必要と考えられ」（岡村忠生「判批」ジュリ 1479 号 212 頁（2015））、「租税回避の意図は、考慮事情にはなりうるが、必ずしも必要ではない」（今村・前掲注（56）50 頁）。

(184) 金子・前掲注（26）498 頁。

結びに代えて

第 1 章で考察したように、最高裁不受理事件では、その不受理となる理由は、いくつか推測されるものの、明らかにされたものはなく、一方で、最高裁は、申し立てられた事件について、何の判断もしていないため、最高裁判例としての意義はないことが明らかである。

しかしながら、国側が上告受理申立てをした場合、むやみに上訴することはなく、いずれも法令解釈として重要なものと考えられる論点はその理由とされている。

それでもなお不受理決定という結果が生じたのは、推測された理由の中で、現状では見通しが付け難い場合として不受理になったものが多いと考えられる。

このような場合には、今後、下級審の裁判例や学説が積み重ねられた後に、改めて、最高裁がその論点について、法令解釈の判断を示す余地があると考えられる。

本稿で、採り上げた近年の 4 つの裁判例は、第 3 章で取り上げたようなこれから裁判例、学説等が積み上げられるべき重要な法令解釈の論点が存在する。

不受理決定により、高裁判決が結果的に確定しているものの、そのことを殊更に重要視する必要はなく、最高裁が、時機が熟したと判断するまで、今後も事例の積み重ねを行うことが重要である。そのことが、最高裁判決を導くことになり、それにより、最高裁判例が積み重なれば、法的安定性、予測可能性といった租税法律主義の機能も充実することになる。