

第2編 応用編

第1章 租税法の解釈

【第2編】 応用編

第1章 租税法の解釈

第1 総説

1 解釈指針

法律・政令・省令等の規定は、その性質上一般的・抽象的であり、また起こり得る全ての場合を予想して規定されているわけではないから、その適用に当たっては、これら法令の意味内容を明らかにする必要がある。

租税法の解釈については、租税法が国民の財産権に負担を与える法であり、私的経済生活への干渉を意味するものであるから、租税法律主義の見地からは原則として文理解釈によるべきであって、恣意的に拡張解釈、限定解釈や類推解釈を行うことは許されない(金子・租税法123頁、中川一郎・税法の解釈及び適用154頁参照)。

もっとも、租税法は、租税の賦課は担税力に即して公平にされるべきであることなどを内容とする租税公平主義に則りながら、全体として一定額の租税収入を確保し得るよう租税体系を構成しているのであって、各人の負担は相互に関連性を持ちつつ、全体の収入目的を実現する関係にあるから、租税法律主義を過度に強調して、国民にとって不利益な解釈は一切許されないと考えることは、租税公平主義を無視する結果を生じさせることになるため相当ではない(田中二郎・行政法総論(法律学全集6)88ないし90頁、182頁参照)。そこで、租税法は、租税法律主義と租税公平主義という二つの基本原則に留意しつつ、法の趣旨・目的を考

第1 総説

慮に入れて、論理解釈あるいは趣旨解釈をすることは許され则认为られている(金子宏・租税法理論の形成と解明(上巻)16頁参照)。

2 文理解釈

(1) 意義

文理解釈とは、法令の規定をその規定の文字や文章の意味するところに即して解釈することをいう。

上記のような租税法の性質からみて、租税法の解釈は原則として文理解釈によるべきである。問題は文理解釈をどのように行うかであるが、まず、当該規定の文言の言語的意味、その命題の文体的意味を究明する文法的解釈をすることには異論がないと考えられる。しかし、租税法の規定の文言を単に文法的に解釈しただけでは、いまだ法律の解釈ということとはできず、法律の解釈は、飽くまで法律の文言の法規範的意味を究明することでなければならない。文理解釈は、当該文言の文法的解釈を踏まえつつも、規定の趣旨目的、当該法令における規定の位置づけ、関連する条文との関係、他の分野における用語例などを考慮して論理的に解釈をすることにより、当該規定の文言の法律用語的な意味を明らかにすることが必要である(中川一郎・税法の解釈及び適用177-178頁参照)(注)。

(注) なお、文理解釈により規定の意味内容を明らかにすることが可能であっても、その帰結が明らかに不合理である場合には、規定の趣旨目的に照らして合理的な解釈を導き出すことが可能かどうかを検討すべきであるとする見解もあり得ないではないとされている(鎌野真敬・最判解<民事>平成22年度(上)137頁)。

(2) 文理解釈に関する裁判例

ア 上記の解釈手法に沿うものとして、最判平22・3・2(民集64巻2号420頁)がある。同判決は、所得税法施行令322条にいう「当該支払金額の計算期間の日数」が、1回に支払われる報酬の金額を計算するに際して基準とされた集計期間に含まれる全ての日数を指す

か、当該期間中にホステスが実際に稼働した日数のみを指すかが争われた事案において、一般に、「期間」とは、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念であると解されているから、所得税法施行令322条にいう「当該支払金額の計算期間」も、当該支払金額の計算の基礎となった期間の初日から末日までという時的連続性を持った概念であると解するのが自然であり、また、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審のような解釈(当該期間中にホステスが実際に稼働した日数のみを指すという解釈)を採ることは、文言上困難であるのみならず、ホステス報酬に係る源泉徴収制度において基礎控除方式が採られた趣旨は、できる限り源泉所得税額に係る還付の手数を省くことにあったことが立法担当者の説明等からうかがわれるとして、ホステス報酬の額が一定の期間ごとに計算されて支払われている場合においては、同条にいう「当該支払金額の計算期間の日数」は、ホステスの実際の稼働日数ではなく、当該期間に含まれる全ての日数を指すと判断した。

同判決は、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」とし、所得税法施行令322条にいう「当該支払金額の計算期間」の文言上、どのような解釈を採るのが素直であるかということを検討し、この文法的解釈による帰結が当該制度の趣旨に照らして検討しても合理的であるかなどの観点から上記の結論に至ったものと考えられる。

イ また、最判平24・1・13(民集66巻1号1頁)は、一時所得に係る支出が所得税法34条2項にいう「その収入を得るために支出した金額」に該当するためには、それが当該収入を得た個人において自ら負担して支出したものといえることを要する旨判示し、死亡保険金の受取人を会社とし、満期保険金の受取人を当該会社の代表者らとする養老保険契約の保険料を当該会社が支払い、満期保険金を当該

代表者らが受け取った場合において、上記保険料のうち当該代表者らに対する貸付金として経理処理がされた部分がその2分の1である一方、その余の部分が当該会社における保険料として損金処理がされたものであるなどの判示の事情の下では、上記満期保険金に係る当該代表者らの一時所得の金額の計算上、後者の部分は同項にいう「その収入を得るために支出した金額」に当たらないとした。

その理由として、同判決は、「所得税法は、23条ないし35条において、所得をその源泉ないし性質によって10種類に分類し、それぞれについて所得金額の計算方法を定めているところ、これらの計算方法は、個人の収入のうちその者の担税力を増加させる利得に当たる部分を所得とする趣旨に出たものと解される。一時所得についてその所得金額の計算方法を定めた同法34条2項もまた、一時所得に係る収入を得た個人の担税力に応じた課税を図る趣旨のものであり、同項が「その収入を得るために支出した金額」を一時所得の金額の計算上控除するとしたのは、一時所得に係る収入のうちこのような支出額に相当する部分が上記個人の担税力を増加させるものではないことを考慮したものと解されるから、ここにいう「支出した金額」とは、一時所得に係る収入を得た個人が自ら負担して支出したものだといえる金額をいうと解するのが上記の趣旨にかなうものである。また、同項の「その収入を得るために支出した金額」という文言も、収入を得る主体と支出をする主体が同一であることを前提としたものというべきである。」とし、所得税法施行令183条2項2号についても、以上の理解と整合的に解釈されるべきものであり、同号が一時所得の金額の計算においても支出した金額に算入すると定める「保険料・・・の総額」とは、保険金の支払を受けた者が自ら負担して支出したものだといえる金額をいうと解すべきであって、同号がこのようにいえない保険料まで上記金額に算入し得る旨を定めたものということとはできず、所得税基本通達34-4も、以上の解

釈を妨げるものではないと判示している(注1)。

このように同判決は、飽くまで所得税法34条2項(法律)が何を定めているかを解釈すべきであるとの考えに立った上で、同項(法律)の趣旨と文言を踏まえつつ、前記の解釈を導いた点に特徴があり(注2)(注3)、「特に法廷意見の理由づけの特徴は、所得課税における投下資本の回収という見地から、一時所得課税において控除されるべき「支出した金額」を所得受領者負担分に限定するという結論を直接導き、それに整合的な形で施行令の解釈を行っている点にある。これは、所得の本来的意義からの解釈を拒絶し、施行令のみならず通達までも整合的に読み込もうとする下級審判決のアプローチとは異なる。所基通(編注：所得税基本通達)34-4が「解釈を妨げるものではない」という言い方も、裁判所が行う法令解釈への通達の影響を排除する姿勢のようにも読める。法令解釈に際し通達を整合的に読み込み、実務追認的な解釈を導きやすい下級審判決のアプローチより、法の趣旨を探り、法令と通達を明確に区別する法廷意見のアプローチは、租税行政の民主的統制の観点及び通達の位置づけから、妥当といえる。」と評価されている(高橋祐介・ジュリ1441号9頁参照)(注4)。

(注1) 前記最判平24・1・13について、須藤正彦裁判官は補足意見で次のように述べている。

「憲法84条は租税法律主義を定めるところ、課税要件明確主義がその一つの重要な内容とされている。したがって、課税要件及び賦課徴収手続(以下では、本件に即して課税要件のみについて考える。)は明確でなければならない、一義的に明確な課税要件であればもちろんのこと、複雑な社会経済関係からしてあるいは税負担の公平を図るなどの趣旨から、不確定概念を課税要件の一部とせざるを得ない場合でも、課税庁は、恣意的に拡張解釈や類推解釈などを行って課税要件の該当性を肯定して課税することは許されないというべきで

ある。逆にいえば、租税法の趣旨・目的に照らすなどして厳格に解釈し、そのことによって当該条項の意義が確定的に明らかにされるのであれば、その条項に従って課税要件の当てはめを行うことは、租税法律主義(課税要件明確主義)に何ら反するものではない。(中略)もとより、租税法の解釈も通常の法解釈の方法によってなされるべきものであって、特別の方法によってなされるべきものではない。」

(注2) 前記最判平24・1・13は、「収入を得るために支出した金額」という文言を解釈するに当たって、一時所得の金額の計算上控除することとした趣旨と文理の両面から検討を加えており、この意味では前記最判平22・3・2と同様の解釈手法を採ったものともいえる。もっとも、前記最判平24・1・13は、政令の解釈に当たってはまずもって法律の解釈を行い、その解釈を踏まえてこれと整合的に政令の解釈をするべきであるとしているのに対して、前記最判平22・3・2は、政令の文言の意味を探求した上で、立法趣旨からも整合するかという解釈手法を展開している点で相違はある。しかしながら、この解釈手法の違いは、前記最判平24・1・13で問題となった租税法規に関しては、法律から導かれる解釈と政令における文理との間に不整合の疑いが生じたため、法律から導かれる解釈に基づいて整合的に政令を解釈すべきとしたのに対して、前記最判平22・3・2で問題となった租税法規に関しては、法律から導かれる解釈と政令における文理とが合致するものであったという相違があったことによるものであると整理することはできると思われる。

(注3) 所得税法34条2項の文言について、同項が収入を得る主体と支出をする主体が同一であることを前提としているという前記最判平24・1・13の説示は、控除対象に係る同項の規定が、「その収入を得るため」に「支出された」という文言ではなく、「その収入を得るため」に「支出した」という文言となっていることを踏まえたもので

あろうとされ、また、前記最判平24・1・13が趣旨と文言の両者に言及しているのは、いずれの点からも、判示の結論が根拠づけられることを示すものとも考えられるとされている(小林宏司・最判解<民事>平成24年度(上)1頁)。

(注4) 法令解釈と通達に関し、最判令2・3・24(集民263号63頁)において、宮崎裕子裁判官は補足意見で次のとおり述べている。

「より重要なことは、通達は、どのような手法で作られているかにかかわらず、課税庁の公的見解の表示ではあっても法規命令ではないという点である。そうであるからこそ、ある通達に従ったとされる取扱いが関連法令に適合するものであるか否か、すなわち適法であるか否かの判断においては、そのような取扱いをすべきことが関連法令の解釈によって導かれるか否かが判断されなければならない。租税訴訟においても、通達の文言がどのような意味内容を有するかが問題とされることはあるが、これは、通達が租税法の法規命令と同様の拘束力を有するからではなく、その通達が関連法令の趣旨目的及びその解釈によって導かれる当該法令の内容に合致しているか否かを判断するために問題とされているにすぎない。そのような問題が生じた場合に、最も重要なことは、当該通達が法令の内容に合致しているか否かを明らかにすることである。通達の文言をいかに文理解釈したとしても、その通達が法令の内容に合致しなくなれば、通達の文理解釈に従った取扱いであることを理由としてその取扱いを適法とすることはできない。このことから分かるように、租税法の法令解釈において文理解釈が重要な解釈原則であるのと同じ意味で、文理解釈が通達の重要な解釈原則であるとはいえないのである。」

3 拡張解釈と限定解釈

(1) 意義

拡張解釈とは、法令の規定の文言を、法学における通常の用例より

も拡張し解釈することをいうのに対して、限定解釈とは、法令の規定の文言を、法学における通常の用例よりも狭く解釈することをいう(中川一郎・税法の解釈及び適用123頁参照)(注)。

租税法の規定の解釈について、拡張や限定が行きすぎると、解釈の名の下に、新たな立法を行ったのと同じ結果となり、租税法律主義の観点から相当ではないため、恣意的に拡張解釈、限定解釈をすべきではないと考えられている。もっとも、文言等との関係で、拡張解釈や限定解釈がどこまで許されるかは難しい問題である(中里実編・租税法概説〔第2版〕44頁参照)。

(注) ここでいう拡張解釈、限定解釈というのは、日常用語の用例と比べて広げて解釈するか、狭く解釈するかということではなく、法学における通常の用例が基準とされるものである。そのため、日常用語の用例と比べて広かろうが狭かろうが、法学における通常の用例に沿って解釈される限りは拡張解釈でも限定解釈でもないということになる。もっとも、租税法には、他の法域には存しない租税法特有の文言や概念があるから、その場合には会計上の用語例や取引上の用語例が基準となることが多いと思われる(中川一郎・税法の解釈及び適用123-124頁参照)。

(2) 限定解釈に関する裁判例

ア 課税減免規定について限定解釈がされた裁判例として捉えることができるものには、最判平16・12・16(民集58巻9号2458頁)がある。同判決は、消費税の仕入税額控除の要件である「帳簿又は請求書等……を保存しない場合」(平成6年法律第109号による改正前の消費税30条7項)の該当性について、「事業者が、消費税法施行令50条1項の定めるとおり、法(編注：消費税法。以下この項において同じ。)30条7項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、法62条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、法30条7項にいう「事業者が当該課税期間の課

税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条1項の規定は、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については、適用されない」と判断した。同判決は、文脈を離れた「保存」の語の一般的な意味と比較すればその一部に限定して解釈をしていることになり、消費税法30条7項にいう「保存しない場合」の意義を解釈するに当たって、申告納税制度の趣旨、仕組み、同法62条、68条1号の各規定を理由に限定解釈したものともみることができる（高世三郎・最判解〈民事〉平成16年度（下）806-807頁参照）。

また、最判平17・12・19（民集59巻10号2964頁）は、我が国の銀行である納税者が、自己の外国税額控除の余裕枠を外国法人である第三者に利用させ、その利用の対価を得ること等を目的として、本来は外国法人が負担すべき外国税額について手数料等を得て引き受ける取引を行い、受取利息を生じさせることにより、あえて上記手数料等を上回る額の外国法人税を負担し、その外国法人税を外国税額控除制度により国内で課される法人税から控除し、最終的には手数料分の利益を得ようとした事案において、上記のような取引を全体としてみれば、これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという取引をあえて行うというものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものにほかならないから、上記外国法人税を法人税法（平成10年法律第24号による改正前のもの）69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用

第1 総説

し税負担の公平を著しく害するものとして許されない旨を判示している(同旨の裁判例として、最判平18・2・23集民219号491頁)(注)。

前記最判平17・12・19は、租税法規の政策的な減免規定について、法令に明文の除外規定がなくとも、その趣旨目的に照らして適用要件を合理的に解釈し、制度を濫用して租税回避を図る行為を適用対象から除外したと評価されている(今村隆「最近の租税裁判における司法判断の傾向」税理49巻7号2頁、金子・租税法134頁、141頁参照)。

(注) 前記最判平17・12・19の採った解釈と租税法律主義との関係について

て、調査官解説では、「租税法律主義は、租税の賦課徴収が、法律の根拠に基づき、法律に従って行われ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て租税の賦課徴収がされるべき事案であること、あるいは、租税の減免を認める租税法規が適用されるべき事案でないことが、関係者に明らかな場合であるならば、租税法規を適用して租税を賦課徴収すること、あるいは、租税の減免を認める租税法規を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考えられる。」「本件のように、外国税額控除について定める法人税法の規定の文言に形式的には合致するものの、当該事案に当該規定の適用を肯定するとそのような規定が設けられた趣旨に反することが明らかであり、そのことを関係者も十分に認識している場合について、その適用を認めないことは、租税法律主義違反の問題を来すものではないということができよう。すなわち、外国税額控除のような政策的な減免規定を法律で定めた場合に、その立法目的を逸脱する租税回避のみを目的とする行為をその適用範囲から除外するなど、適用要件を合目的的に限定解釈することは租税法律主義に反するものではない。」とされている(杉原則彦・最判解〈民事〉平成17年度(下)998-999頁)。

- イ また、課税要件の限定解釈に関連する裁判例としては、最判平23・1・14(民集65巻1号1頁)がある。同判決は、破産管財人として選任された弁護士が、破産手続において、自らの破産管財人報酬の支払をし、また、破産会社の元従業員らを債権者とする退職金の債権に対して配当をした(従業員らはいずれも破産宣告前に破産会社を退職していた。)ことから、源泉徴収義務の成立要件である「支払をする者」に該当するかが争われた事案において、①「支払をする者」に源泉徴収義務を課している趣旨について、最判昭37・2・28(刑集16巻2号212頁)の判旨を踏まえて、支払を受ける者と「特

に密接な関係」にあって、徴税上特別の便宜を有し能率を挙げ得る者を義務者とする趣旨であるとの理解を示した上で、②「支払をする者」の意義及び範囲について、上記のような徴税の便宜を有する者のうち、支払を受ける者との間に「特に密接な関係」のある者に限って源泉徴収義務が認められる旨を判示している。

同判決は、見方によっては、納税者に有利な限定解釈をしたものと捉えることができるが、そのように捉えるとしても、飽くまで、第三者弁済のように支払者と受給者との間に何の関係もない場合についてまで源泉徴収義務を負わせることは不都合であるとの問題意識の下で(古田孝夫・ジュリ1432号101頁参照)、規定の趣旨から捉え得る範囲で限定解釈を行ったものと考えられ、租税公平主義の観点からみれば、納税者に有利であれば直ちに限定解釈が許されるというものではないことは当然であろう。

4 類推解釈

類推解釈とは、似通った事柄のうち、一方についてだけ規定があって、他方については規定がない場合に、その規定と同じ趣旨の規定が他方にあるものと考えて解釈することをいう。

租税法では、拡張解釈でさえみだりに行うことは許されないと考えられていることから、類推解釈については更に慎重な態度を要する。なお、納税者に有利な結果をもたらすものであれば、ある事案の解決のために類推解釈を行っても、当該納税者に対して不利益を与えることはないが、他の納税者との関係で課税における取扱いの不平等が生ずることになるから、納税者に有利な結果をもたらすような類推解釈であっても慎重な態度で望むべきである(中里実編・租税法概説45-46頁)。

類推解釈に関する最高裁判決として、最判昭45・10・23(民集24巻11号1617頁)がある。同判決は、借地権設定に際して支払われる権利金について、「前記法条(編注：昭和34年法律第79号による改正前の所得税法9条)をその文言に従って法律的、形式的に解釈するかぎり、通常、

借地権設定の際に賃貸人に支払われる権利金は、不動産所得に当たるものと解するほかない。」と判示し、原則として不動産所得となることを明らかにしながら、次いで、同改正前の同法の下でも、「借地権の設定にあたって授受される権利金のうちには、経済的、実質的に見れば所有権の権能の一部を譲渡する対価としての性質をもつものが存したであろうことは否定できないところであり、右のような権利金については、これを一律に不動産所得に当たるものとして課税すべきではなく、場合によつてはその経済的実質に着目して譲渡所得に当たるものとして課税を行うことも、公平な課税の実現のため必要であるといわなければならない。」とした上で、「改正前の旧所得税法の下においても、なお、譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当である。」などと判示し、例外的な場面においては類推解釈も認められ得ることが示されたといえる。ただし、同判決も、飽くまで文理解釈を重視しながら、具体的妥当性を求めようとしたものであって、文理解釈を軽視したものではないことに留意する必要がある(訟月16巻12号1528頁参照)。

その他に類推解釈が認められた裁判例として、東京地判昭50・8・28(行集26巻7・8号944頁)がある。同判決は、土地の購入に際して支払われた仲介手数料が土地の取得価額に含まれるか否かが争われた事案において、その前提として法人税法施行令54条1項の規定(減価償却資産の取得価額に関する規定)を非減価償却資産の取得に関して適用できるかという問題について、「法人税法施行令54条1項が固定資産のうち減価償却資産の取得価額の範囲について定めているのも、右の会計慣行を明文をもつて規定したにすぎないものと解せられる。そして、同施行令は、土地等の非減価償却資産の取得価額の範囲について規定していないが右の公正妥当な会計慣行を斟酌すれば、非減価償却資産の取得価額についても、減価償却資産の取得価額に関する右の規定を類推適用するのが相当である。」と判示し、結論としても当該仲介手数料が当該土地の取得価額に含まれると判断している(同旨の裁判例として、東京地判昭4

第2 租税法と私法

9・10・30行集25巻10号1340頁、東京地判昭52・8・30税資95号402頁、東京地判平24・7・3税資262号順号11985がある。)。この問題については、法人税法上明文の規定はなく、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従い解釈すべき(法税22条3項、4項)点について、法人税法施行令54条1項は公正妥当な会計慣行を明文をもって規定したにすぎないものであるという理解を前提として、非減価償却資産の取得価額についても減価償却資産の取得価額に関する上記規定を類推適用したものであって、法人税法(法律)上求められている会計処理の基準を探究するために同施行令(政令)の類推解釈が行われたにすぎないことに留意する必要がある。

第2 租税法と私法

1 租税法と私法の関係

租税は、私的経済生活上の行為や事実を対象として課されるが、これらの行為や事実、第一次的には私法によって規律されているため、租税法は、宿命的に私法に依存する関係にある。

そして、租税法と私法の間を考察する際、租税法規において用いられている概念を、他の法分野で用いられていない租税法独自の概念と、既に他の法分野で、特に民・商法等の私法分野で用いられている概念とに分類し、前者を固有概念、後者を借用概念と呼称するのが一般的である。

2 固有概念と借用概念(注)

(1) 固有概念

・固有概念は、社会生活上又は経済生活上の行為や事実を、他の法分野の規定を通ずることなしに、直接に租税法規の中に取り込んでいる場合であるから、その意味内容は、法規の趣旨・目的に照らして租税法独自の見地から決めるべきである(金子・租税法129頁参照)。

例えば「所得」という概念は、固有概念の一つであり、他の法分野で一般的には用いられていない租税法独自の概念であるから、租税法独自の観点から解釈すればよい。したがって、それが人の担税力を増加させる経済的利得であれば、私法上、不法ないし無効な利得であっても、現実には利得者の支配に服している限りは所得に該当すると解されている。

(2) 借用概念

ア 学説の状況

借用概念の解釈については、私法上で用いられているものと同一の意義に解してよいかについて、以下のような見解がある。

(7) 独立説

租税法が借用概念を用いている場合も、原則として独自の意義を与えられるべきであるとする見解

(イ) 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私法上におけると同義に解すべきであるとする見解

(ウ) 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り、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見解

イ 検討

これらの三つの見解は、ドイツの租税法解釈論の影響を強く受けたものであり、かつては、独立説を説く論者もあったが、現在では、徹底した独立説は見られない。そして、統一説も、借用概念について、租税法規がその意義を明文の定めで修正している場合や、明文の定めがなくとも規定の趣旨等からそれを別意に解すべきことが明らかな場合にまで本来の意義に拘泥するものではなく、他方、目的適合説も、本来の意義から離れた自由な解釈を認めるものでもない

とされる。

徴収確保の要請や税負担の公平な配分の要請という目的からは、目的適合説のように、借用概念をその本来の意義と異なる意義に解した方が目的によりよく適合すると考えられるが、その場合、統一説が重視する法的安定性ないし予測可能性の要請が損なわれることになりかねないという問題がある。

結局のところ、私法との関連でみると、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に取り込むに当たって、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又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望ましく、借用概念は、原則として、本来の法分野におけると同じ意義に解釈すべきであると思われる(金子・租税法127頁)。なお、借用概念論における統一説の考え方は、文理解釈の一種と思われる(谷口・税法基本講義48頁、渋谷雅弘「借用概念解釈の実際」〔金子宏編「租税法の発展」〕40頁参照)。

(注) 固有概念、借用概念の意義や関連する学説の内容については、金子宏「租税法と私法」租税法研究第6号3頁以下による。また、借用概念等に関する裁判例については、金子・租税法128-129頁を参照されたい。なお、借用概念という言葉は、学問上用いられてきた概念であるが、近時は裁判例等においても用いられるようになっている(最判平23・2・18集民236号71頁の須藤補足意見参照)。

3 私法上の法律行為と租税法

(1) 私法上の法律行為の瑕疵がある場合の取扱い

私法上の法律行為に瑕疵がある場合に、それが租税法にどのような影響を及ぼすかについては、課税の対象が何かによって取扱いが異な

ると考えられている。

具体的には、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場合(例えば、所得税法等における所得概念)には、その原因たる私法行為に瑕疵があっても、経済的成果が現に生じている限り、課税要件は充足され、課税は妨げられない。これに対し、課税の対象が私法上の行為それ自体である場合や私法上の行為の法的効果である場合(例えば、不動産取得税。課税の対象は不動産の取得である。)には、課税対象たる私法上の行為が無効であれば課税要件は最初から充足せず、またそれが、取り消し得る瑕疵があったため取り消された場合には、遡って課税要件は充足しなかったこととなる。なお、課税の対象が事実行為である場合(例えば、印紙税の対象となる文書の作成)には、その原因をなす法律行為の効力は課税には何らの影響も及ぼさない(金子・租税法130頁)。

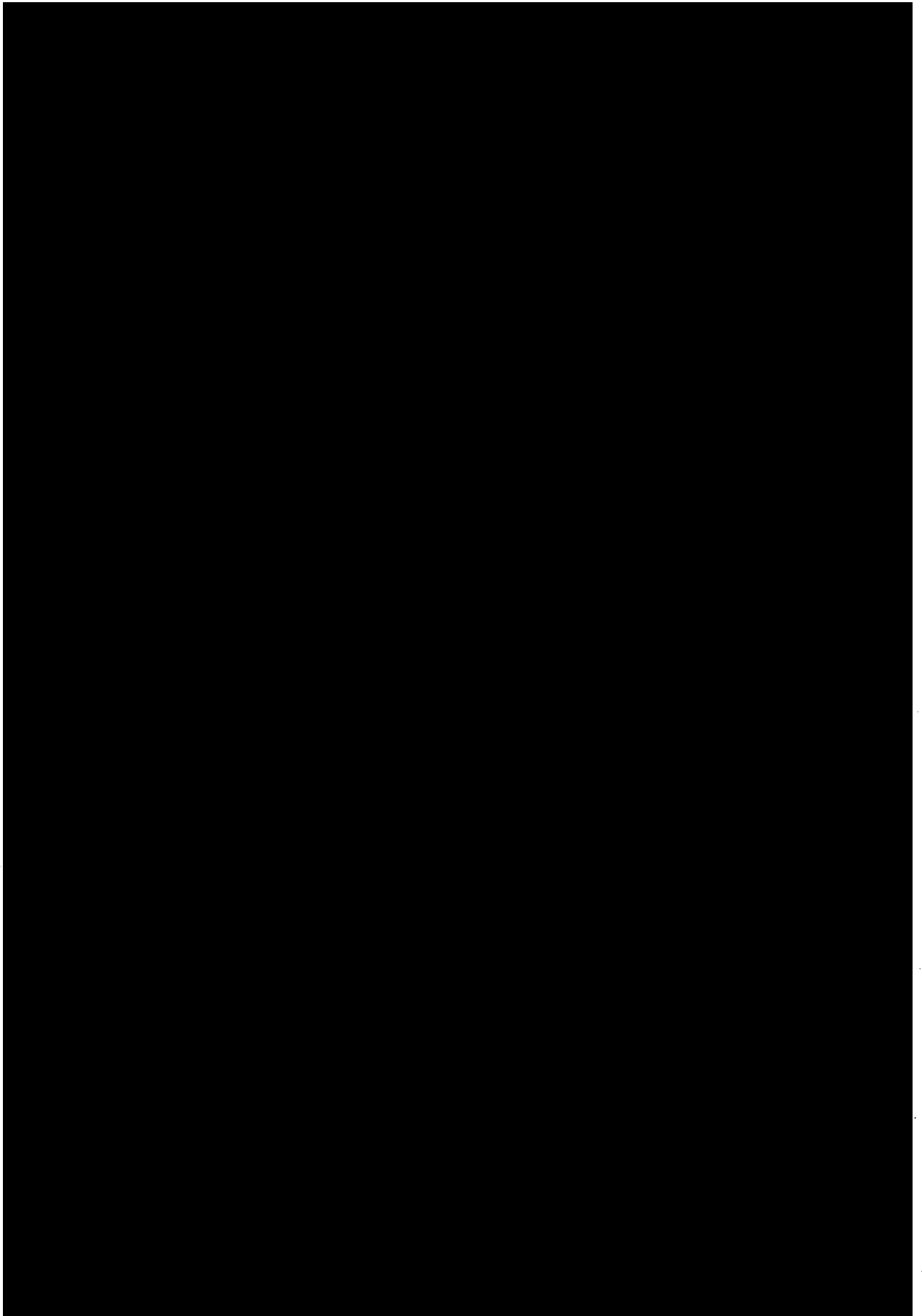
(2) 錯誤無効の主張

ア 私法上の法律行為を行ったところ、それに伴って生じる税負担について思い違いがあり、更正や決定によって当初予定していたよりも重い税負担又は異なる税負担を負うことになった場合に、当該法律行為が錯誤により無効であるとして更正や決定の適否を争うことができるか否かについては、かねてから争いがある(いわゆる課税負担の錯誤の問題)。

イ この点、課税負担の錯誤により私法上の法律行為が無効であることを法定申告期限を経過した時点で主張することはできないとするのが従来の裁判例の大勢であった(大阪高判平8・7・25訟月44巻12号2201頁(最判平10・1・27税資230号152頁により上告棄却とされ確定)、東京高判平12・9・26税資248号829頁(上告却下決定により確定)、大阪高判平12・11・2税資249号457頁(最決平13・4・13税資250号順号8882により上告棄却・不受理とされ確定)、高松高判平18・2・23訟月52巻12号3672頁(最決平18・10・6税資256号順号10

525により上告棄却・不受理とされ確定))。

ところが、近時、組合(人格のない社団)がその理事長に対してした借入金債務の免除に係る経済的利益が賞与に当たるとして、税務署長が同組合に対し給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分をしたことに対し、同組合が、「当該債務免除益について通達の適用により課税の対象とならないと考え、同理事長とその旨確認の上、当該債務免除をしたのであるから、当該債務免除益が納税告知処分の対象になるのであれば、要素の錯誤として当該債務免除は無効である」旨主張して納税告知処分の取消しを求めた事案において、最判平30・9・25(民集72巻4号317頁)は、「給与所得に係る源泉所得税の納付義務を成立させる支払の原因となる行為が無効であり、その行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたときは、税務署長は、その後に当該支払の存在を前提として納税の告知をすることはできないものと解される。そして、当該行為が錯誤により無効であることについて、一定の期間内に限り錯誤無効の主張をすることができる旨を定める法令の規定はなく、また、法定納期限の経過により源泉所得税の納付義務が確定するものでもない。したがって、給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限が経過したという一事をもって、当該行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことが許されないとする理由はないというべきである。」とした上で、「上告人は、本件債務免除が錯誤により無効である旨の主張をするものの、(中略)納税告知処分が行われた時点までに、本件債務免除により生じた経済的成果がその無効であることに基因して失われた旨の主張をしておらず、したがって、上告人の主張をもってしては、本件各部分(編注：納税告知処分のうち原審が適法であるとした部分)が違法であるということとはできない。」として、同組合の上告を棄却した。



ウ なお、東京地判平21・2・27(判タ1355号123頁)は、相続税に係る事案において、申告納税制度の趣旨・構造及び税法上の信義則に照らすと、遺産分割の合意に基づく相続税の申告者は、法定申告期限後は、課税庁に対して原則として課税負担の錯誤を理由として当該遺産分割が無効であることを主張することはできないとした上で、分割内容自体の錯誤との権衡等にも照らし、①申告者が更正請求期間内に、かつ、課税庁の調査時の指摘、修正申告の勧奨、更正処分等を受ける前に自ら誤信に気付いて更正の請求をし、②更正請求期間内に新たな遺産分割の合意による分割内容の変更をして当初の遺産分割の合意による分割内容の変更をして当初の遺産分割の経済的効果を完全に消失させており、かつ、③その分割内容の変更がやむを得ない事情により誤信の内容を是正する一回的なものであると認められる場合のように、更正請求期間内にされた更正の請求においてその主張を認めても租税法律関係が不安定となるなどの弊害を生ずるおそれがなく、申告納税制度の趣旨・構造及び租税法上の信義則に反するとはいえないと認めるべき特段の事情がある場合には、例外的に錯誤無効の主張が許されとし、遺産分割の合意に基づき相続税の申告をした相続人らが法定申告期限の経過後、更正請求期間内に自ら課税負担の錯誤に気付いて遺産分割の変更合意を経て更正の請求を行ったという事実関係の下において、当初の遺産分割は錯誤により無効であることを認めた上、当該事案は上記①ないし③のいずれも満たすから、その錯誤による無効は通則法23条1項1号の「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと」に該当すると判示した。

同判決は、国が、従来の裁判例(前記最判平10・1・27、前記最決平13・4・13、前記最決平18・10・6)を引用して法定申告期限の経過後は納税義務者は課税負担の錯誤による当該法律行為の無効

を主張できないと主張したことに対し、国が指摘する裁判例は、いずれも更正請求期間内に更正の請求の手続を執ることなく、その期間経過後に課税庁の指摘、修正申告の勧奨、更正処分等を受けたことを契機として課税負担の誤信に気付き、更正処分等の取消訴訟において課税負担の錯誤による無効を主張することは許されないとしたものであり、本件とは事案が異なるとした。

同判決は、更正の請求の手続において、例外的に課税負担の錯誤による無効の主張が認められる場合の要件及びその該当例を示した裁判例といえるものであり、今後の主張を検討するに当たって参考になると思われる。

エ なお、民法改正(平成29年5月改正、令和3年4月1日施行)により、意思表示の錯誤は無効原因ではなく取消原因とされている。

第3 租税回避行為の否認

1 租税回避行為の意義

租税回避行為(tax avoidance)という用語の意義については、「およそ経済上租税を回避軽減することの一切を意味する」と広く観念される場合もあるが(北野弘久・現代税法の構造87頁)、狭義では、当事者が私法上の形成可能性を異常又は変則的な態様で利用すること(濫用)によって、税負担の軽減又は排除を図る行為のことをいうと解されている(注1)(注2)。

狭義の租税回避行為は、課税要件の充足そのものを回避するという点で、課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿する行為である脱税(tax evasion)と区別される。また、租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である点で、租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為である節税(tax saving)とも区別される(以上につき、金子・租税法135頁)。

第3 租税回避行為の否認

もっとも、概念的にはこのような区別が可能であるとしても、実際に問題となる取引で用いられた法形式が異常なものかどうかを判断し、狭義の租税回避行為と節税とを峻別することは、容易ではなく、結局は、社会通念によって判断するしかない。

以下、本項では、上記の狭義の租税回避行為については、「狭義の租税回避行為」と呼称し、それ以外の態様をも含めた租税の回避・軽減に向けた行為一般を、「租税回避行為」と呼称するものとする。

(注1) 租税回避には、二つの類型があり、一つは、合理的又は正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減又は排除を図る行為、もう一つは、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又は排除を図る行為であるとされている(金子・租税法134頁)。

(注2) なお、狭義の租税回避行為の定義については、本文のように、租税回避目的をその要件としないもののほか、「①その行為自体は私法上有効であること、②その行為自体は仮装等のものではなく法形式と一致する経済的実質を有していること、③異常な法形式が採用されていること、④租税軽減を主たる目的としていること」(武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集14巻3頁)というように租税回避目的をその要件とするものもある。

2 租税回避行為の否認

(1) 本来、私的自治の原則からすれば、一定の経済的目的を達成するためにいかなる私法上の法形式を用いるかは当事者の自由であり、課税に伴う利害を考慮に入れ、より租税負担の軽い法形式を選択することも許されるはずである。

しかし、法形式を濫用し、租税回避行為を行った者が不当な利益を受けることは、通常の法形式を選択した納税者との間に著しい不公平を生じさせ、租税公平主義(公平課税・公平負担の原則)に反する場合

があり得る。また、法形式を濫用してなされる租税の回避・軽減をそのまま放置することは、国家の租税収入の確保という見地からも容認し難い。

そこで、こうした法形式を濫用してなされる租税回避行為があった場合においては、一定の要件の下で、当事者が用いた表面的な法形式にかかわらず、課税要件が充足されたものとして取り扱う必要がある。

- (2) 我が国においては、ドイツ租税法のような租税回避行為に関する一般的包括的な否認規定は置かれていないが、所得税法157条(同族会社等の行為・計算の否認等)、法人税法132条(同族会社等の行為・計算の否認)、132条の2(組織再編成に係る行為・計算の否認)、132条の3(連結法人の行為・計算の否認)、相続税法64条(同族会社等の行為・計算の否認等)のような一定の租税回避の類型ごとの包括的な否認規定や、法人税法34条及び36条(役員給与等の損金不算入)などの個別的な租税回避行為ごとの否認規定があり、その定める要件に従って否認が認められることには問題がない。この場合、当事者の選択した法形式が私法上は有効とされながら、租税法上は無視されて課税されることになるため、狭義の租税回避行為の否認が行われることになるが、明文規定に基づくものであるため、租税法律主義との関係でも問題を生じない(注)。

(注) ただし、例えば、法人税法132条の2による否認においては不当性要件が問題となるところ、不当性要件の解釈によっては、納税者の予測可能性を害し、租税法律主義の趣旨に反するとの批判等もあり得るところであることに留意すべきである(曹時69巻5号274頁参照)。

- (3) 他方、上記のような明文の否認規定が存在しない場合において、課税庁が租税回避行為を否認できるかということが問題となる。

この点については、いまだ最高裁判所の明確な判断は示されていないが、我が国では、ドイツ租税法のように租税回避行為に関する一般的包括的な否認規定を置いておらず、一定の租税回避行為について否

第3 租税回避行為の否認

認規定を置くにとどまっているのに、個別的な実定法上の規定なしに、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を課税庁に認めることは困難であり、このような権限を認めるのは、法的安定性や当事者の予測可能性を奪う点で租税法律主義に反するおそれがあることなどを根拠に、現在では、通説及び下級審裁判例の大勢ともこれを認めていない(金子・租税法137ないし139頁、東京高判昭47・4・25民集28巻6号1200頁、大阪高判昭59・6・29行集35巻6号822頁参照)。

3 事実認定・私法上の法律構成による否認

(1) 意義

租税回避行為の否認そのものではないが、結果としてこれと同様の効果をもたらすものとして、「事実認定・私法上の法律構成による否認」がある(中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応」ジュリ1169号124頁)。これは、課税の前提となる私法上の当事者の意思を、私法上、当事者間の合意の表面的・形式的な意味ではなく、経済的実態を考慮した実質的な形に従って認定し、その真に意図する私法上の事実関係を前提として法律構成をし、課税要件を認定するものである。すなわち、私法上の真実の法律構成に即した課税を認めるものである(金子・租税法142頁)。

(2) 契約が不存在、無効などと認められる場合

ア 事実認定・私法上の法律構成による否認は、租税回避を目的として、当事者の選択した契約が不存在と認定される場合又は当事者の真の効果意思が欠缺し若しくは虚偽表示により契約が無効とされる場合(隠匿行為を認定する場合を含む。)には当然認められる(注)。

これは、私法上、当事者間の契約が不存在ないし虚偽表示による無効などとして扱われる場合というのは、いずれにおいても、法律関係の外観と実際の取引関係における経済的実態とが食い違っている場合(より具体的には、契約の内容と実際に行われている取引活

動の内容に齟齬がある場合)のことを意味し、このような場合には、法律関係の外観に従ってではなく、実際の取引関係における経済的実態に従ってそれらを判断し認定しなければならず、要件事実の認定に必要な法律関係についていえば、表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、実際の取引関係における経済的実態によれば真実に存在することになる法律関係に即して要件事実の認定がされるべきであり、また、偽装行為が存在する場合は、偽装された事実や法律関係ではなく、隠ぺいしないし秘匿された事実や法律関係に従って課税が行われなければならないと解されていることによるものと考えられる(谷口豊・最判解<民事>平成18年度(上)174頁、金子・租税法140ないし142頁参照)。

(注) 私法上の法律関係(特に契約の成否)を検討する上では、当事者の作成した契約書などの処分証書に関する検討が不可欠である。処分証書とは、契約書、手形、遺言書など意思表示その他の法律行為が記載されている文書をいい(司法研修所編・民事訴訟における事実認定18頁)、処分証書が存在する場合には、その成立の真正が認められれば、他に特段の事情がない限り、作成者によってその記載どおりの行為がされたものと認めるべきであるとする事実認定上の経験則が認められる。最高裁判所の判例においても、書証の記載及びその体裁から、特段の事情のない限り、その記載どおりの事実を認めるべきである場合に、何ら首肯するに足る理由を示すことなくその書証を排斥するのは、理由不備の違法を免れない旨を判示するもの(最判昭32・10・31民集11巻10号1779頁)や、土地の売買契約公正証書及び代金の領収証がある場合に、「別異に解すべき特段の事情が認められない限り、(中略)売買契約ないしは売買の予約が成立したものと認めるのが自然である。」と判示するもの(最判昭45・11・26集民101号565頁)などがある。もっとも、「ある文書が処分証書にあたるかどうかを判定するには、その前提として、当該文書を作成した意図ないしねらいを確かめておかな

ければならない。たとえば、税務官庁に見せるためだけの契約書は、そういう趣旨の証書だということがわかればこそ、処分証書ではなくるのである。虚偽表示についても、執行免脱のため作成した仮装の売買契約書であることが、他の証拠から明らかになったのに、なおこれを売買契約の処分証書であるとするのは、やはり行過ぎではあるまいか。」(賀集唱「契約の成否・解釈と証書の証明力」民商法雑誌60巻2号191頁以下)などとして、そもそも特定の契約書が処分証書に当たるか否かについては上記のような検討を要するとの指摘や、「留意しなければならないのは、「特段の事情」があるため、記載どおりの事実を認定すべきではない場合がそれほど少ないわけではないことである。訴訟になるようなケースでは、多くの場合、「特段の事情」が主張されるものであって、どのような事実が認定できるのか、認定された事実が「特段の事情」に当たると言ってよいのかどうかこそが最も重要な問題になる。」(前掲民事訴訟における事実認定22頁)として、特段の事情の有無、内容の検討が重要であるとの指摘がされている。この点、株式の売買契約の当事者の認定が争点となった事案に関する東京高判平16・2・5(税資254号順号9551)は、「一般に、売買取引において、一定の意図及び目的から、当該取引に関する契約書等において、当該取引の実体とは異なる契約当事者が表示されることは、不動産取引における中間省略登記の場合を例に挙げるまでもなく、往々にして、あり得るところであ」と判示し、上記各指摘と共通する認識を示した上で、「本件A株の売買当事者について判断するには、株式売買約定書、金銭消費貸借契約書及び振込指定書兼領収書等の存在及びその記載内容のみならず、本件取引に至る経緯、本件取引における当事者の意図及び目的、本件A株の売買の要素が決定された経緯、本件取引に関する事務手続の態様、代金の決済方法、本件取引による利益の帰属、本件取引の関係者における本件A株の売買当事者に関する認識等、本件取引をめぐる諸般の事情を総合的に考慮して検討するこ

とが必要である」と判示し、同事案の取引をめぐる諸般の事情の下では、当該株式の売買は、株式売買約定書に当事者として記載された者の間で直接されたものではなく、同事案の控訴人が、当該約定書上の売主からいったん当該株式を買い受けた後、自ら売主として当該約定書上の買主にこれを売却したものであると認定し、売買契約書の記載どおりの当事者間において売買が行われたとする主張を排斥した(最判平18・3・24税資256号順号10353により確定)。処分証書についての議論の詳細は、上記司法研修所編・民事訴訟における事実認定、岸秀光「租税回避事件の動向(「私法上の法律構成による否認」と「処分証書の法理」を中心として)」訟月55巻1号別冊133頁などを参照されたい。

イ 契約が不存在ないし無効とされた事例としては、名古屋地判平10・9・11(訟月46巻6号3047頁)がある。

同判決は、Xの父Aが昭和60年3月14日付けの不動産贈与契約公正証書でXに対して不動産を贈与したが、同贈与を原因とする同不動産の所有権移転登記は平成5年12月13日に行われたため、Xに対する本件不動産の贈与の時期が争われたという事案について、本件贈与契約は典型的な贈与契約であって、あえて公正証書を作成する合理的な必要性はなく、本件公正証書は、将来、Aが本件不動産をXに贈与しても、Xに贈与税の負担がかからないようにするためにのみ作成されたものであり、Aに本件公正証書の記載どおりに本件不動産を贈与する意思はなく、Xも、本件公正証書作成時に本件不動産の贈与を受けたという認識は有していなかったのであるから、本件公正証書によって、AからXに対する書面による贈与がなされたものとは認められず、AのXに対する本件不動産の贈与は書面によらない贈与によるものということになるが、書面によらない贈与の場合には、その履行の時に贈与による財産取得があったとみるべきであるから、本件においては、本件登記手続がされた時をもって

第3 租税回避行為の否認

本件不動産の贈与に基づく履行があり、その時点でXは、本件不動産を贈与に基づき取得したとみるべきであると判示した(その控訴審である名古屋高判平10・12・25訟月46巻6号3041頁でも維持され、上告棄却決定により確定した。なお、本判決と同様に公正証書による贈与の効力が争われた事案として、名古屋地判平5・3・24訟月40巻2号411頁、京都地判平16・1・30税資254号順号9545がある。)。

ウ また、当事者が締結した契約の内容が仮装であるとして、真実の契約内容に基づいて課税要件を認定した事例として、次のようなものがある。

(ア) 譲渡収入金額を算定する前提として、不動産及び株式の売買代金額の認定が問題となった事例として、神戸地判平12・2・8(訟月50巻7号2110頁)、その控訴審大阪高判平14・10・10(訟月50巻7号2065頁、最決平17・11・21税資255号順号10203により確定)がある。1審は、売買代金額は売買契約書等に記載されているとおりと認めるほかないとしたが、控訴審は、不動産を18億円、株式を42億円とする契約書上の売買代金額は、それぞれ別個・独立に、その経済的実体を踏まえて決定された金額ではなく、代金総額を60億円にするということを前提に、国土利用計画法の適用除外と租税回避という目的に沿うように適当に配分・割り付けて得られた金額にすぎず、仮装の金額であるとした。

(イ) 不動産売買及び借地権設定契約中に定められた同一当事者間の別の不動産売買契約に係る違約金支払の特約が、措置法63条1項(平成3年法律第16号による改正前のもの)による課税を免れる目的で借地権設定の対価の一部を違約金と仮装したものであるとした裁判例として、東京高判平14・8・29(訟月50巻3号1052頁・確定)がある。

(ウ) ある土地が、その所有者である原告から、その子会社であるA

社へと売却され、さらに、B県土地開発公社に順次売却され、それぞれ所有権移転登記も経由されるという形式が整えられている場合について、原告とA社の間の売買契約が通謀虚偽表示により無効であり、B県土地開発公社への売買の売主が原告であると認められるか否かが主たる争点となった法人税更正処分取消等請求事件において、名古屋地判平18・12・13(税資256号順号10599)は、「国民が、その判断によって特定の法的手段、法的形式を選択した場合、課税要件が充足されるか否かの判断も当該手段、形式に即して行われるべきであって、租税法の定める否認規定(括弧内省略)によらずして、課税庁が当該手段、形式を否認し、あるいはこれを引き直すことは許されないというべきである。しかし、このことは、国民が選択した法的手段、法的形式の外形がどのような場合にも承認されなければならないことを意味するものではなく、これが実体を伴わないもの、仮装されたにすぎないものと認められる場合には、民法その他の実体法規の定めるところにより、その実質に従って課税要件の充足を検討すべきこともまた当然というべきである。」と判示するとともに、「A社を売主名義人としてB県土地開発公社との間で締結された(土地の)売買契約は、形式的にその名義が使用されたA社からB県土地開発公社に売り渡されたものではなく、真実の所有権者であって実質的な売主である原告との間で有効に成立したものと解することができ」と判示し、当該事件の原告の請求を棄却した。また、その控訴審である名古屋高判平19・7・26(税資257号順号10757)も、「本件取引が仮装されたものにすぎず、実体を伴わないと認められる場合に、民法その他実体法規の定めるところにより、真に存在する取引に従って課税要件の充足の有無を検討すべきは当然である。したがって、前示のとおり、本件取引は売買としての実体がなく仮装のものであるから、これを前提として課税をすることは

できず、その実体、すなわち、控訴人(編注：1審原告)が、A社の名義を借用して、本件土地(中略)をB県土地開発公社に売却したという真の取引に従って課税をすべきことになる。」と判示して、1審原告の控訴を棄却した(同判決は、最決平19・12・11税資257号順号10847により確定)。

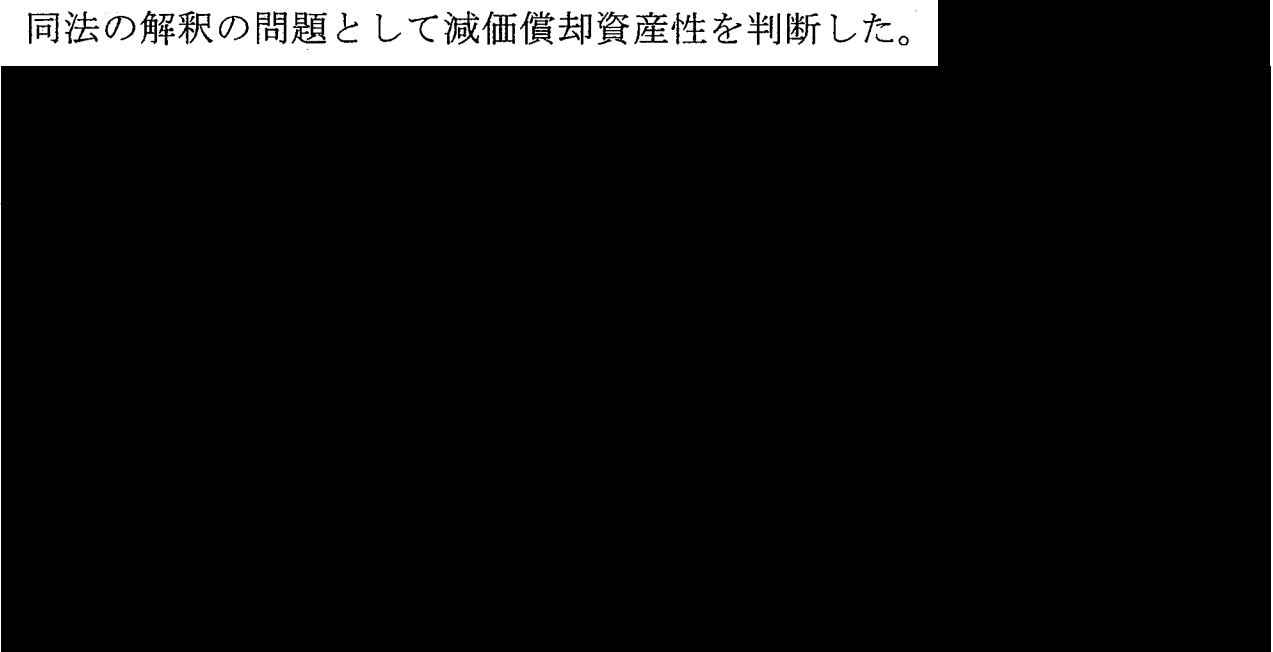
(3) 契約が不存在、無効などと認められない場合

以上に対して、事実認定・私法上の法律構成による否認として、私法上の法律関係において契約が不存在であるか又は虚偽表示等により無効であるなどとは認められない場合(すなわち、法律関係の外観と実際の取引関係における経済的実態とが食い違っているとは認められない場合)であってもなお、当事者が当該契約によりどのような経済的利益を得ようとしているかという意味での経済的実質を重視して、契約の法的性質の決定により、当事者の選択した法形式を否定して、真実の契約関係を認定することも許されるかについては問題がある。

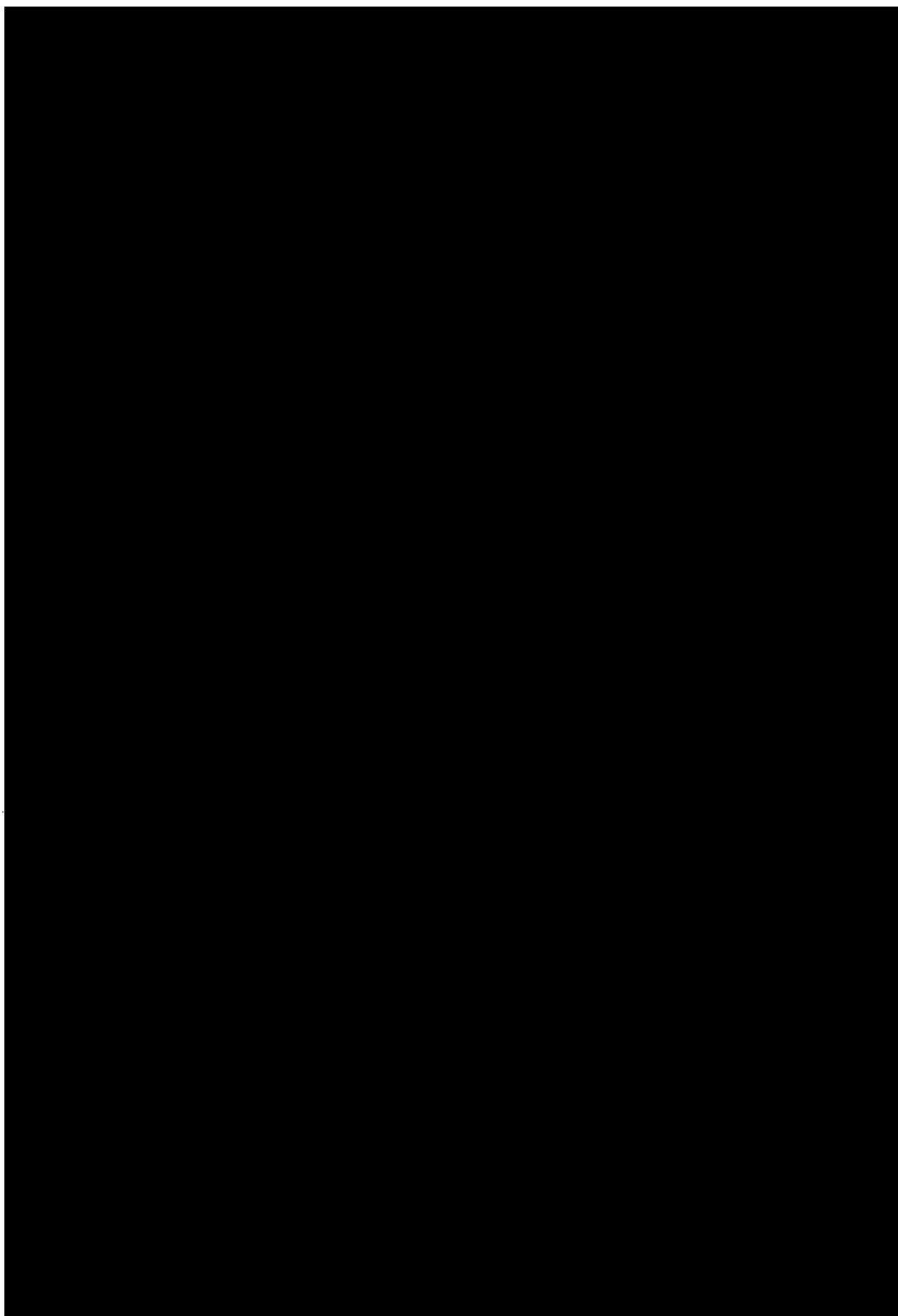
この点について、大阪高判平12・1・18(民集60巻1号307頁)は、法人X(納税者)らが組合員となっている民法上の組合が、組合員の出資金及びA銀行からの借入資金により、B社からC社の製作する映画フィルムの所有権を購入し、これを映画配給会社であるD社に賃貸したとして、Xがその映画の持分権に係る減価償却費を損金の額に算入した事案について、本件出資金は、その実質において、Xら組合員が組合を通じ、C社による本件映画の興行に対する融資を行ったものであって、組合ないしその組合員であるXは、本件取引により本件映画に関する所有権その他の権利を真実取得したものではなく、本件各契約書上、単にXら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、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と判示し、本件取引は映画フィルムを介在させたいわゆる金融取引であると認定して減価償却費の損金算入を否認した課税庁の処分の適法性を認めたことから、事実認定・私法

上の法律構成による否認の手法により、本件取引に係る契約の法的性質を決定したものと考えられている。

しかしながら、その上告審である最判平18・1・24(民集60巻1号252頁)は、事実認定・私法上の法律構成の否認の手法について言及せず、「本件組合は、本件売買契約により本件映画に関する所有権その他の権利を取得したとしても、本件映画に関する権利のほとんどは、本件売買契約と同じ日付で締結された本件配給契約によりDに移転しているのであって、実質的には、本件映画についての使用収益権限及び処分権限を失っているというべきである。このことに、本件組合は本件映画の購入資金の約4分の3を占める本件借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあり、本件組合に出資した組合員は本件映画の配給事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとほうかがわれないことをも併せて考慮すれば、本件映画は、本件組合の事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、本件組合の事業の用に供しているものということはないから、法人税法(平成13年法律第6号による改正前のもの)31条1項にいう減価償却資産に当たるとは認められない。」と判示し、減価償却制度の本質論とそれに関する法人税法の条文上の根拠に基づき、同法の解釈の問題として減価償却資産性を判断した。



第3 租税回避行為の否認



(注2) 東京高判平22・5・27(訟月58巻5号2194頁)は、損害保険業を営むXが海外子会社との間で掛捨て型再保険契約を締結し、さらに海外子会社が他との間で保険事故発生の有無等に応じて事後的に保険料を調整するとの取決めをしたいわゆるファイナイト型の再々保険契約を締結した場合に、同契約に基づき支払われた再保険料のうち、再々保険契約に係る事後調整部分が租税回避を目的とした預け金であるとして損金算入することが認められないといえるかが争われた事案について、私的自治の原則からすれば、いかなる法形式(契約類型)を用いるかは当事者の自由であり、一般に経済活動は税負担の多寡をコストの一つとして考慮して行われるのが通例であることに照らせば、当該契約が税負担の軽い法形式(契約類型)で締結されたとの一事をもってそれを否認して、当事者が選択した法形式(契約類型)をそれと異なる法形式(契約類型)に引き直して課税することは許されないが、法形式(契約類型)が濫用され、課税の公平の原則に反する場合には、具体的な否認規定がないからといって、租税回避行為として否認することが一切許されないというわけではなく、租税回避を目的として、当事者の選択した契約が不存在と認定される場合又は当事者の真の効果意思が欠缺し若しくは虚偽表示により契約が無効とされる場合には、当事者の選択した契約類型を租税回避行為として否認することが許される旨

第3 租税回避行為の否認

を判示している。

(注3) 東京地判平10・5・13(訟月47巻1号199頁)は、納税者X及びその実母である亡Aが、その所有する土地建物等の譲渡資産を訴外Bに対して約7億円で売却する一方で、Bから譲渡資産とほぼ等価の土地等の取得資産を約4億円で購入する旨の各売買契約を締結し、その代金の相殺残金として3億円の交付を受けたという事案について、①本件各売買契約はそれ自体でAやBの経済目的を達成させるものではなく、それぞれ、取得資産と交換差金、譲渡資産を取得することにこそ経済的目的があったこと、②本件取得資産の代価は、本件譲渡資産の譲渡代金額からAらが希望した経済的利益を考慮して逆算されたものであったことを理由に、本件取引は、本件取得資産及び本件差金と本件譲渡資産とを対価とする交換(民法586条)であると認定した。しかし、その控訴審である東京高判平11・6・21(高民集52巻26頁)は、本件取引に際して、Aらと訴外B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おり、本件取引の経済的な実体からすれば、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という契約類型を採用した方が、その実体により適合しており直截であるという感は否めない面があるが、だからといって、譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという考慮から、より遠な面のある方式である本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はなく、本件取引において採用された売買契約の法形式が仮装のものであるとすることは困難なものというべきであると判示し、本件取引は譲渡資産と取得資産との補足金付交換契約である旨の課税庁の主張を排斥しており、課税庁の上告受理申立てについては不受理決定がされ、同判決は確定した。

4 課税減免規定の濫用についての否認

ここまでの否認の議論は、当事者が法形式(契約類型)を濫用して、課

税要件の充足を免れ、又は課税減免規定の要件を充足させて、負担すべき税を減少させるという租税回避行為に対する対処に関するものであったが、当事者が課税減免規定を利用して負担すべき税を減少させるときには、その当事者は少なくとも形式的にはその要件に該当するように形式、実体を整えるのが通常であるから、事実認定・私法上の法律構成による否認により対処することができる場面はほとんどなくなってしまう可能性がある。

ところで、前記最判平17・12・19は、前記第1の3(2)アのとおり、我が国の銀行である納税者が、自己の外国税額控除の余裕枠を外国法人である第三者に利用させ、その利用の対価を得ること等を目的として、本来は外国法人が負担すべき外国税額について手数料等を得て引き受ける取引を行い、受取利息を生じさせることにより、あえて上記手数料等を上回る額の外国法人税を負担し、その外国法人税を外国税額控除制度により国内で課される法人税から控除し、最終的には手数料分の利益を得ようとした事案について、「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。」と判示しており、一見すると、規定の文言に形式的には合致するものの、当該事案に当該規定の適用を肯定するとそのような規定が設けられた趣旨に反することが明らかである場合にはその適用を排除するというような法の濫用の法理を採用したようにもみえることから、このような否認の可否が一応問題となり得る。

5 タックス・シェルターを利用した租税回避事案

(1) タックス・シェルター(課税逃れ商品)

今日、アメリカ合衆国を中心とする先進国では、高度な金融取引の技術を駆使した各種の課税逃れ商品すなわちタックス・シェルター(tax shelter)が会計事務所、投資銀行などの専門家によって組織的に開発されており、我が国においても、そのようにして開発されたタックス・シェルターが、一般投資家を対象として実際に販売されるようになっている。

訴訟となったタックス・シェルターに関する主な事案として以下のものがあり、今後も様々に装いを変えつつ、この種の租税回避事案が増加することは疑いないと思われる(注)。

(注) タックス・シェルター産業の実態や、タックス・シェルターの類型・分析については、中里実・タックスシェルター8頁以下に詳しい。

(2) 裁判例

ア 民法上の組合や商法上の匿名組合を利用した租税回避事案

(7) 映画フィルムリース事件

本件の映画フィルムリース事業は、法人である原告らが民法上の組合を結成し、その組合が、組合員の出資金及び銀行からの借入資金を原資として、外国の映画会社が制作した映画を購入し、これを映画配給会社に賃貸するというものであるところ、税法上は、当該映画が各組合員において固定資産と扱われ、減価償却が2年という短期間で行えることを利用して、各組合員が、多額の黒字が出る事業年度において減価償却費の損金算入をすることにより、最初に負担した自己資金を上回る額の税額を圧縮することが可能となるものであった。

原告らは、映画フィルムリース事業を目的とする民法上の組合契約を締結したとした上、同事業に係る映画フィルムの減価償却費を損金算入して、法人税の申告をした。

これに対して、被告課税庁は、原告らの支出した出資金は、その実質において、原告ら組合員が組合を通じて映画配給会社による映画の興行に対する融資を行ったもので、原告らは、この取引により映画に関する所有権その他の権利を真実に取得したものであることなどを理由として、映画フィルムの減価償却費を損金算入することは認められないと主張した。

前記最判平18・1・24(前記3(3)参照)は、「本件組合は、本

件売買契約により本件映画に関する所有権その他の権利を取得したとしても、本件映画に関する権利のほとんどは、本件売買契約と同じ日付で締結された本件配給契約によりD(編注：映画配給会社)に移転しているのであって、実質的には、本件映画についての使用収益権限及び処分権限を失っているというべきである。このことに、本件組合は本件映画の購入資金の約4分の3を占める本件借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあり、本件組合に出資した組合員は本件映画の配給事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとはうかがわれないことをも併せて考慮すれば、本件映画は、本件組合の事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、本件組合の事業の用に供しているものということとはできないから、法人税法(平成13年法律第6号による改正前のもの)31条1項にいう減価償却資産に当たるとは認められない。」と判示した。

(イ) 航空機リース事件

本件の航空機リース事業は、原告らが、A社とともに航空機リース事業組合を組成し、A社を同組合の業務執行者として選任し、組合員の出資金と同組合の金融機関からのローンによる借入金をもって、ケイマン諸島法人であるB社から航空機を購入し、これを航空会社にリースしてリース料収入を得て、それをローンの元本及び利子の返済に充てるとともにその一部を組合員に分配し、リース期間終了後は航空機を市場で売却し、売却代金をローン残額の返済に充て、余剰が生じた場合には、それを組合員に分配するというものである。

原告らは、航空機リース事業を目的とする民法上の組合契約を締結したとした上、同事業に係る収益及び航空機の減価償却費等を不動産所得(所税26条1項)に係る総収入金額及び必要経費にそれぞれ算入し、その結果生じた多額の損失を他の所得と損益通算

(所税69条1項)して所得税の申告をした。

これに対して、被告課税庁は、原告らが航空機の所有権を取得してリース事業を営むものではなく、原告らが締結したのは利益配当契約であって、原告らが航空機リース事業に係るものとして申告した所得は雑所得(所税35条1項)に該当するとして、その所有を前提とする航空機に係る減価償却費等の必要経費算入は認められないと主張した。

名古屋地判平16・10・28(判タ1204号224頁)は、「特段の合理的理由がないのに、通常は用いられることのない法的手段、形式を選択することによって、所期の経済的効果を達成しつつ、通常用いられる法律行為に対応する課税要件の充足を免れ、税負担を減少させあるいは排除する場合には、租税回避行為としてその有効性が問題となり得るが、(中略)租税法律主義の観点からは、このような場合であっても、当該法的手段、形式が私法上は有効であることを前提としつつ、租税法上はこれを有効と扱わず、同一の経済目的を達成するために通常用いられる法的手段、形式に対応する課税要件が充足したものとして扱うためには、これを許容する法律上の根拠を要すると解すべきである。」と判示し、更正処分を違法とした(その控訴審である名古屋高判平17・10・27税資255号順号10180により維持。)。

なお、前記名古屋地判平16・10・28を受けて、平成17年度税制改正により、特定組合員に該当する個人が、平成18年以後の各年において、組合事業から生ずる不動産所得に係る損失の金額を有する場合には、その損失の金額に相当する金額は、不動産所得計算上の必要経費算入(所税26条2項)、損益通算(所税69条1項)その他の所得税関係法令の適用については、生じなかったものとみなすとされた(措置法41条の4の2)。

また、同改正後には、同様のスキームを民法上の組合契約(任

意組合)ではなく、商法上の匿名組合契約(匿名組合)(注)を用いた事案において、匿名組合員である原告が、匿名組合契約に基づき営業者から受ける利益の分配に係る所得が不動産所得であることを前提に、同人への損失の分配として計上された金額を不動産所得に係る損失に該当する旨主張したが、上記利益の所得区分が雑所得であり損益通算の対象とならないと判断されている(最判平27・6・12民集69巻4号1121頁)。

(注) 匿名組合における損失について、法人税においては損金算入を制限する規定が設けられた(措置法67条の12)が、所得税においては任意組合におけるような制限は設けられなかった。

(ウ) 船舶リース事件

本件の船舶リース事業は、原告らが、A社及び金融機関等からの借入金により、A社の子会社から大型船舶の共有持分権を購入し、A社等によって組成された組合に上記共有持分権を現物出資して参加し、さらに、同組合が、A社の英国領ケイマン諸島における現地法人とともに、同諸島にリミテッド・パートナーシップを組成してこれに船舶を現物出資し、同リミテッド・パートナーシップが定期傭船先の子会社と裸傭船契約を締結して船舶をリースし、本件各傭船者から得る傭船料収入を上記借入金の元本及び利子の返済に充てるとともに、原告らに対して分配し、リース期間終了後の船舶売却時には、売却代金を原告らに分配するというものである。

原告らは、船舶リース事業を目的とする民法上の組合契約を締結したとした上、同事業に係る収益及び船舶の減価償却費等を不動産所得に係る総収入金額及び必要経費にそれぞれ算入し、その結果生じた多額の損失を他の所得と損益通算して所得税の申告をした。

被告課税庁は、原告らが船舶の所有権を取得してリース事業を

営むものではなく、原告らが締結したのは利益配当契約であって、原告らが船舶リース事業に係るものとして申告した所得は雑所得に該当すると主張するとともに、前記(ア)の事案に係る最高裁判決を引用するなどして本件の船舶が原告らの減価償却資産に当たらないと主張したが、名古屋高判平19・3・8(税資257号順号10647)は、被告課税庁の主張を排斥した(上告不受理決定により確定)。

イ 外国の事業体を利用した租税回避事案

(ア) 米国デラウェア州LPS事件

本件のアパートメント賃貸事業は、原告らが、ルクセンブルク大公国(以下この項において「ルクセンブルク」という。)の銀行との間で現金を信託財産とする信託契約を締結し、同銀行がこれを拠出してアメリカ合衆国(以下この項において「米国」という。)デラウェア州法に基づき、同州の有限責任会社をゼネラル・パートナー、同銀行等をリミテッド・パートナーとするリミテッド・パートナーシップ(以下「本件LPS」という。)を組成した上、本件LPSが、原告らの拠出金と同州の金融機関等からの借入金をもって米国カリフォルニア州等に所在する中古のアパートメントを購入して第三者に賃貸し、その賃料収入を上記借入金の元本及び利子の返済に充てるとともに、原告らに対して分配し、6ないし7年後の同アパートメント売却時には、売却代金を原告らに分配するというものである。

原告らは、アパートメント賃貸事業に係る損益は、不動産所得として、本件LPSからリミテッド・パートナーであるルクセンブルクの銀行に、さらに、信託の受託者である同銀行から受益者である原告らに、それぞれパス・スルーするとして、同事業に係る収益及びアパートメントの減価償却費等を不動産所得に係る総収入金額及び必要経費にそれぞれ算入し、その結果生じた多額の

損失を他の所得と損益通算して所得税の申告をした。

被告国は、本件L P Sは法主体性を有し、その法主体性を有する本件L P Sにおいて個々の収益や費用が精算された後の純額としての損失が、計算上の数値として、本件L P Sからルクセンブルクの銀行に割り当てられたにすぎず、所得税法上の「収入金額」(所税36条)を構成せず、また、この損失は、リミテッド・パートナーシップ持分の評価額を観念的に減少させることを意味するにすぎず、各種所得の金額を軽減させる要素である「必要経費」や「損失」等にも該当せず、課税上考慮する必要がないなどと主張した。

最判平27・7・17(民集69巻5号1253頁)は、外国法に基づいて設立された組織体が所得税法2条1項7号等に定める外国法人に該当するか否かを判断するに当たっては、まず、①当該組織体に係る設立根拠法令の規定の文言や法制の仕組みから、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、次に、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こととなるものと解されたとした上で、①については、本件L P Sがデラウェア州法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とは言い難く、②についてデラウェア州リミテッド・パートナーシップ法を詳細に検討して、本件L P Sの「外国法人」該当性を肯定した。

(イ) 米国ワシントン州LPS事件

また、米国ワシントン州法に基づいて設立されたリミテッド・パートナーシップの日本の租税法上の法人該当性が問題となった事案では、前記最判平27・7・17の判断枠組みを参照した上で、法人該当性を肯定した(東京地判平28・12・22税資266号順号12949・確定)。

(ウ) バミューダLPS事件

これに対して、東京高判平26・2・5(判時2235号3頁)は、「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」とした上で、①②いずれも肯定されないとして英国領バミューダ諸島の法律に基づいて組成された事業体であるリミテッド・パートナーシップの我が国の租税法上の「法人」該当性を否定した。

ウ 外国信託を用いた租税回避事案

原告は、日本国籍を有するA及びBの二男として米国において生まれ、米国籍を有する者であり、その祖父Cが、米国ニュージャージー州法に準拠する原告を受益者、Dを受託者とする信託を設定したところ、課税庁が、この信託行為について、相続税法(平成19年法律第6号による改正前のもの。以下、この項において同じ。)4条1項を適用し、同条項により、信託設定時に信託された資産が信託時点において受益者に贈与されたものとみなされるとして、贈与税の決定処分等をしたのに対して、原告がその取消しを求めた事件である。

原告は、この事件における信託契約が、①受託者が、自己の裁量により、原告が生存する限りにおいて、原告の教育、生活費、健康等のために妥当と思われる金額を、元本及び収益から支払う、②受託者は、Aにより新たに受益者として他の者が指名された場合には、信託財産をその者のためにも保有、管理、分配することとする、③受託者は合理的な裁量において権限を行使し、信託財産をあらゆる種類の投資対象に投資できる(本件では生命保険契約)ことなどを内容とするものであることを前提として、この信託において受託者には分配の裁量権が委ねられており、原告が必ず分配を受けられるとは限らず、原告が具体的な利益を受領する権限を有しているとはいえないから、原告が相続税法4条1項の「受益者」に該当しないなどと主張した。

名古屋高判平25・4・3(訟月60巻3号618頁)は、「相続税法4条1項は、いわゆる他益信託の場合において、受益権(信託受益権及び信託監督的権能)を有する者に対し、信託行為があった時において、当該受益者が、その受益権を当該委託者から贈与により取得したものとみなして、課税する旨の規定である」とした上で、本件信託契約では、「受託者は、自己の裁量により、被控訴人(編注：

1 審原告。以下、この項において同じ。)が生存する限りにおいて、被控訴人の教育、生活費、健康、慰安及び安寧のために妥当と思われる金額を、元本及び収益から支払うとしているのであるから、本件信託の設定時において、被控訴人は、信託受益権を有し、かつ、「被控訴人は、信託監督的機能を有して」いるとして、被控訴人は相続税法4条1項にいう「受益者」に当たると判断した。そして、「相続税法4条1項は、いわゆる他益信託の場合において、受益者に対し、信託行為があつた時において、当該受益者が、その受益権を当該委託者から贈与により取得したものとみなして課税する旨の規定であつて、本件信託行為時における受益者である被控訴人が信託受益権の全部について贈与により取得したものとみなされるのであるから、基本通達(編注：財産評価基本通達)202の(1)により、本件信託財産(省略)の価額によって本件信託受益権の本件信託時における時価を評価するのが相当である」と判示し、贈与税の決定処分等が適法であると判断した。