

論壇

税法の解釈適用における私法上の認定事実

包括的租税回避否認規定の位置付け



大淵博義氏 中央大学教授

1、事実認定と税法の解釈適用の関係

「税法上の実質主義・租税回避防止等如何なる理由からでも、私法上全く有効に形成された法律効果自体はこれを絶対に否定できない。これは、昭和42年に発表された古典的な名論文と評価できる渡辺伸平判事（当時）による指摘である（注1）。その意味内容は、現実には有効に成立した法律行為により発生している法的効果又は経済的成果の存在自体を、税法の解釈適用の場面に於いて否定することは許されないことを論じたものである。

ここで、①の事実の確定のプロセスは、私法上の領域であり、②の税法の解釈適用は税法固有の領域の問題である。したがって、①の私法上の領域に、②の領域の要因である「租税回避意思の有無」等の税法固有の要因の介入する余地はない。その租税回避意思は、

②の領域の問題として機能することになる。この点を誤ったのが、住所認定において租税回避意思を重視した富士事件の控訴審判決である。また、興銀事件控訴審判決は、私法上の①の領域において確定している解除条件付債権放棄の法形式を何らの根拠もなく停止条件付債務放棄と置き換えて税法を適用した誤謬を犯したのである（注2）。

2、私法上の事実と広義の租税回避行為の否認法理との関連

前記の①の「事実の確定」の私法上の領域の問題には、真実の法形式を認定して課税する「仮装行為の否認」、当事者間の採用した法形式と現実の法的、経済的成果との間に齟齬を来している場合、当事者間の真の意図は、法的、経済的成果に即した他の法形式の採用であると認定する「事実認定の実質主義」が含まれる。

これに対して、本来の「講学上（狭義）の租税回避行為の否認」の法理は、採用した「異常、不合理な法形式」により顕現されている私法上の法的、経済的成果（真実）に存在する事実

・①の領域を前提として、②の税法上の領域においてのみ、これと同様の法的、経済的成果を生じさせる「他の通常の合理的行為」に引き直して、税法の課税要件規定に当て嵌めて課税関係を形成するというものである。この場合も、私法上全く有効に形成された法的・経済的成果自体を否定するものではないことに留意すべきである。

冒頭引用した、渡辺判事の指摘する論理の意義は、この点にある。ところが、現実の課税実務及び司法実践においては、「講学上（狭義）の租税回避行為の否認」である同族会社の行為

創設規定（通説）である同族会社の行為計算の否認規定によれば、株主が同族会社に過大管理料を支払った場合には否認されるが、非同族会社に対する支払は否認できないことになる。しかしながら、その過大支払いの必要経費控除が認められるはずもない。この場合、①の私法上の領域において、実質主義により過大管理料部分は非対価性の支出として贈与の認定がなされるが、対応的調整は機能しない。一方、同族会社に対する過大管理料の支払いを同族会社の行為計算の否認規定により、その経費性を否認しているのは、②の税法固有の領域に属する問題である。そうすると、支払の相手先が非同族会社の場合には①の私法上の領域、同族会社に対するものは②の税法固有の領域の問題ということになるが、そもそも、同様の行為の否認の根

拠が異なる合理的な理由はない。しかも、同族会社に対する同族会社の行為計算の否認規定による否認は、対応的調整が認められ、非同族会社に対する否認は、対応的調整は認められないという説明不能な不合理な事態を招来するのである。これが、現行法の下における同族会社の行為計算の否認、すなわち、「講学上（狭義）の租税回避行為の否認」と私法上の事実認定の問題とを混同したことによる混迷を象徴するものといえよう。

これと同様の誤謬を犯したのが、被相続人が、死亡前に同族会社が保有する値下がりした土地建物を帳簿価額で買い取り（高価買取）、未払金として、その被相続人の相続税の計算上債務控除した申告につき、相続税法64条（同族会社の行為計算の否認）を適用して、その高価部分の債務控

除を否認した大阪地裁平成18年10月25日判決の事例である。すなわち、当該未払金の私法上の法的効力が否定できない以上、未払債務を承継した相続人が債務控除できるのは当然であり、したがって、同条を適用して、①の税法上の領域においてのみ当該未払債務の存在（効力）を否定して債務控除を否認することは許されない。この場合、当該高価買取りの売買契約の実質は、時価による売買契約と高価部分の贈与契約の混合契約であると認定して（法基通7-3-11参照）、その高価部分の未払債務は、書面による贈与債務として、当該債務を債務控除することになる。このことは、売買代金を現金で支払った後に相続が開始した場合に照らせば、明らかであろう。売買契約による高価部分の未払金の存在という法的、経済的成果を否定して、税法上、不存在として否認するのは、その否認の法理の限界を逸脱しているということである。

最近、報道されたヤフーの事件は、適格合併に係る被合併法人の繰越欠損金の引継ぎ控除が、組織再編に係る包括的否認規定（法人税法132の2）が適用されて否認された事案である。その否認の主たる根拠は、共同事業要件としての経営参加要件の特定役員引継ぎ要件を充足しているにもかかわらず、ヤフーの代表取締役が被合併法人の特定役員（副社長）に就任したことは形式的なものに過ぎないとして、同条の包括的否認規定により否認がなされたようである（T&A No.416、45頁）。この場合も、ヤフーの代表取締役が被合併法人の特定役員（副社長）に就任した法的事実を、②の税法上の領域において、租税回避行為として否認して「引き直す」ことは不可能であり許されない。現実には、被合併法人の正式な機関が承認し、同法人の特定役員に選任された以上、私法上は、ヤフーの代表取締役は被合併法人の特定役員でもあるという法的事実により、経営参加要件である合併当事会社の特定役員就任という要件を充足しているということになる。したがって、包括的否認規定により、①の私法上発生している合併当事会社の特定役員就任という真実が存在する法的事実を、②の領域の税法の解

① ← 《事実認定》
② ← 《税法の適用》
税法の解釈

を無視して課税を行うことはできない「私法上の取引があり、その後の課税がある」と指摘しているのは、かかる否認が許されないことを指摘しているのである。

（注1）渡辺伸平「税法上の所得を巡る諸問題」『司法研究報告書』第19輯1号（1967年）28頁。

（注2）中里実執筆担当・中里実・太田洋・弘中聡浩・宮塚久編著『国際租税訴訟の最前線』有斐閣（2010年）47頁、61頁は、「私法上の法形成

積適用においてのみ特定役員に就任していないと認定（擬制）することは、自家撞着に陥っているものであり許されない。

この課税の根拠が、当該被合併法人の特定役員が形式的であり、実質的な特定役員に就任ではないというのであれば、その否認は、①の私法上の領域における仮装行為の否認又は実質主義の否認によるべきものであり、②の税法の領域の組織再編に係る包括的否認規定の適用の問題ではない。

ここでも、「講学上（狭義）の租税回避行為の否認」の意義が正解されていない現実が見られる。

我々は、再度、「税法上の実質主義・租税回避防止等如何なる理由からでも、私法上全く有効に形成された法律効果自体はこれを絶対に否定できない」という渡辺判事の指摘を再認識すべきである。その上で、この場合、仮に、否認できないのは不正義であるというのであれば、それを証明した上で、特定資本関係形成前に特定役員引継ぎ要件が実現されている場合に限り等の個別規定を指して制限すべきである。（了）

（了）