

中央大学 会計人会 会報

発行所 中央大学会計人会

〒116-0003 東京都荒川区南千住5-25-14

税理士法人 荻野会計事務所内

発行人 会長 荻野弘康



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～

中央大学教授 大淵博義

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年に発表された渡辺伸平判事(当時)の古典的な名論文の一節である(注1)。その意味内容は、現実の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お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。

すなわち、税法の解釈適用は、私法上の法律効果・経済的成果等(事実)を前提として、その認定された事実を、解釈された税法の条文(課税要件)に適合させて、租税法律関係が形成され

るものである。このような私法上の「事実の確定」と税法の解釈適用による租税法律関係の形成の認定プロセスを示せば、次のとおりである。

生じた事実の把握と認識

① ↓ 《事実の認定》

事実の確定

② ↓ 《税法の適用》

税法の解釈

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「租税回避意思の有無」等の税法固有の要因の介在する余地はない。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武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

広義の租税回避行為には、真実の法形式を認定して課税する「偽装行為の否認」、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。これは、前記の①の「事実の確定」の私法上の領域の問題である。

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「他の通常の合理的な法形式」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計算の否認又は組織再編に係る包括的否認規定の適用において、かかるルールが失念されている事例が見られる。そこに、現在の租税回避行為否認の混迷がある。その象徴的な立法が、同族会社の行為計算の否認規定の適用における対応的調整の減額規定の創設である。

3. 租税回避行為否認の 混迷とその課題

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（個人）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過大管理料の支払は否認できないことになる。しかしながら、非同族会社にする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、この場合には、対応的調整は機能しない。一方、株主（個人）の同族会社に対す

る過大管理料の支払いは同族会社の行為計算の否認規定により、その過大部分の必要経費性を否認しているが、それは、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、過大管理料の支払について、同族会社の行為計算の否認規定により否認する場合は対応的調整が認められ、一方、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は、相続財産等から債務を支払わなければならないから、債務控除ができるのは当然である。したがって、同条を適用して、①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とになる。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7-3-1参照）、その高価部分の未払債務は、書面による贈与債務として債務控除することになる。その正当性は、売買代金を現金で支払った後に相続が開始した場合と比較すれば、明らかであろう。売買契約による高価部分を含む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、組織再編に係る租税回避の包括的否認規定（法人税法132の2）が適用された初めての事案である。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甲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&Amaster. No.416、4～5頁）。

この場合も、ヤフーの代表取締役甲が被合併法人の特定役員（副社長）に就任した事実（①の私法上の領域）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就任した甲は、私法上、被合併法人の特定役員であるから、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の私法上の領域において、発生している合併当事会社の特定役員就任という真実に存在する法的事実を、②の領域の税法の解釈適用において、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の法的地位が形式的であり、実質的に特定役員の就任ではないというのであれば、その事実を証明した上で、①の私法上の領域における仮

装行為又は実質主義の法理により否認すべきものであり、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、例えば、特定資本関係形成1年前までに特定役員に就任している場合に限る等の個別規定を措定して制限すべきである。

（了）

（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。