

# 租税回避行為に関する一考察

黒木祥次

## 目次

はじめに

第一章 租税回避行為の意義

第一節 租税回避行為とは

第二節 租税回避行為と節税・脱税（租税連脱行為）・仮装行為との相違点

第二章 租税回避行為の問題の所在

第一節 実質主義の原則からの視点

第二節 租税法主義からの視点

第三節 租税回避行為の否認の方法

第四節 租税回避行為の現代的問題点

第三章 一般的行為計算否認規定の創設論及びその課題

第一節 一般的行為計算否認規定の創設論

第二節 一般的行為計算否認規定創設の問題点

第四章 事前照会手続と租税回避行為

第一節 事前照会手続（アドバンス・ルーリング）とは

第二節 事前照会手続と租税回避行為

第五章 裁判例による検討 —岩瀬事件—

第一節 事案の概要

第二節 東京地裁判決

第三節 東京高裁判決

第四節 判決に対する考察

おわりに

はじめに

租税回避行為が再び注目され、問題視されている。これは、複雑化した国際取引の利用や金融取引等の利用による租税回避スキームの発展及びタックス・シエルト<sup>(1)</sup>の存在である。租税回避に関する最近の裁判例は、オウブンシャ・ハウルディングス事件<sup>(1)</sup>、航空機リース事件<sup>(2)</sup>、映画フィルム事件<sup>(3)</sup>などが代表的な訴訟であるといえる。

租税回避は、このような複雑な形式をとったものだけでなく、比較的頻繁に行われているものもある。「賃貸住宅事業者の消費税還付」というものである。この手法は平成一八年の政府税制調査会で「仕入税額控除の計算方法を悪用した租税回避スキーム」として取り上げられたが、消費税法上<sup>(4)</sup>は問題なく適法とされている。

具体的に説明すると、「消費税法上、個人が賃貸アパートの経営を行う場合、賃貸アパートの家賃収入は非課税のため建物の建築費に係る仕入税額控除を受けることはできないが、賃貸アパートの建設中に自動販売機などを設置して課税売上を発生させることにより、仕入税額控除を全額（又は高い割合で）受けることができる。」という手法であ

る。たとえば年末に引き渡しを受けられるようにアパートを建築し、その年の売上が自動販売機手数料のみであれば課税売上が一〇〇%となり、その全額が仕入税額控除の対象になる。

この消費税法の不備を利用した消費税還付を不動産販売業者が営業で「節税」として利用したため、全国で頻繁に行われるようになった。さらに、この消費税の不当<sup>(5)</sup>ともいえる還付を（課税事業者選択届出書の提出不備などで）受けることが出来なかった納税者から、税理士が賠償責任を負わされるといふ事態にまで発展している。

なお、この手法に関しては、会計検査院が「賃貸住宅事業者の消費税還付」として、賃貸事業者が飲料の自動販売機などを使って還付を受けた消費税額が、全国四〇以上の税務署で年約八億円に上る。不適切に税還付を受けている恐れがある<sup>(6)</sup>。」として、財務省に改善を求めている。

もちろん、このような法の不備は、会計検査院の指摘もあったことから、今後法令の改正により対応することとなるであろうが、少なくとも消費税法の施行から法改正の間までは、明らかに納税者の租税を回避（むしろ不当還付ともいえる）する意図がある行為も、合法として否認できず<sup>(7)</sup>、租税の公平が保たれているとはいえない。租税回避は、租税の公平を保とうとする課税庁と、法令に従って（いわば租税法主義の予測可能性により）最も有利な方法を選択しようとする納税者との間で当然に生じる問題である。

最近では「一般的行為計算否認規定」を創設し、租税の公平を実現すべきであるという意見が増加<sup>(8)</sup>してきている。本論文では、租税回避行為を租税法主義と租税公平主義の現代的観点から再考し、最近、議論されている一般的行為計算否認規定創設論についての考察と、その導入における問題点を整理検討し、租税回避行為の否認手法の解決策について考察するものである。

## 第一章 租税回避行為の意義

## 第一節 租税回避行為とは

租税回避という行為を明確にすることは、租税回避行為への規制を考える上での出発点であると思われる。まずこの点について検討する。租税回避行為の意義に関し、法律上の規定はない。学説では次のように表現されている。

中里実教授は、「法律中に、租税回避の否認に関する明文の規定が存在する場合に、課税庁による租税回避の否認が認められるという点については、特に問題はない。この場合、当事者の採用した私法上の有効な法律構成が租税法上、正面から無視されて、別の私法上の法律構成が存在するかのようなかたちで課税要件が充足されたものとされ、課税が行われる。」<sup>(9)</sup>と、これを狭義の租税回避行為と述べている。

また、広義の租税回避行為については、「虚偽表示の場合に、当事者の表示にしたがった課税が行われるという場合がこれにあたる。」<sup>(10)</sup>これは、結局、当事者間の真の私法上の合意内容に基づいて課税を行うというものであるから、狭義の租税回避否認ではなく、課税庁や裁判所が認定した真実の法関係に基づいた課税であるにすぎない。しかし、このことにより、当事者が課税を逃れるために外形上つくり出した私法上の表面的な法律関係が無視されるという意味においては、これも、広義の租税回避否認といってよからう。<sup>(11)</sup>と述べ、個別的な否認規定が存在しない場合の否認は、原則として認められないとしながらも、課税逃れを見逃すことが法により要求されているわけではないから、個別的な否認規定が存在しない場合においても、課税減免規定の解釈による否認、事実認定・私法上の法律構成による

否認の場合には、結果として狭義の租税回避の否認と類似の効果をもつ課税が認められる余地があるものと思われる<sup>(12)</sup>としてゐる。

租税回避行為について、一般的な考えとして、「租税回避行為とは、課税要件の充足を免れることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう。不当なというのは、当該税法の目的に照らして容認することができないということであり、換言すると、立法者の意図あるいは税法の建前からして本来課税要件に該当すべきものと考えられる一定の事実の発生が認められるにもかかわらず、そのような課税が実現されない場合のことをいうのである。多くの場合、税法上通常のものと考えられている取引形式によらず、その場合と基本的には同じような経済的效果ないし法的効果を生ずる他の取引形式が選択されることによつて、租税回避は生ずる。したがつて、租税回避は、立法者の意図あるいは税法の建前からして本来課税要件に該当すべきものと考えられる。例えば所得課税法の場合の課税所得を構成すべきものと考えられる、一定の事実の発生が認められるにもかかわらず、課税要件を充足せしめないで、租税を軽減又は排除する場合に存する<sup>(13)</sup>」、あるいは「わが税法には、回避行為を定義した規定はないが、外国の立法例・学説等を総合勘案して、理論上回避行為といふためには、すくなくともつぎの三つの要件をみたすことが必要であると考えられる。すなわち、（一）不相応な方法、言葉をかえていえば、異常な行為形式を選択し、（二）それによつて通常の行為形式を選択したときと同一の経済目的の達成がなされ、（三）その結果、不当に租税負担の軽減がなされる。このような場合の右の異常な行為を回避行為といふ<sup>(14)</sup>。」とされている。

清永敬次教授、北野弘久教授ともに、「税法上通常のものと考えられている取引形式によらず」、「異常な法形式を選択し」と表現方法は違うものの、結果的には、同じような意図した経済目的ないし経済効果を実現しながら、税負担

を軽減することと同じ見解を示している。

現在の租税回避行為については学説上、租税回避行為とは、私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理性がないのに、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目的ないし経済的效果を実現しながら、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であるといえる。<sup>(15)</sup>

つまり、租税回避行為は、(一)適法な行為であるにも関わらず、通常用いられない法形式が採用され、(二)通常用いられる法形式に対応した課税要件の充足がなされていないことにある。その結果(三)意図した租税負担の減少がなされることである。

租税回避行為と節税・脱税(租税遁脱行為)との区別に関してもっとも重要な点は、租税回避行為は当事者の真意にもとづく行為であって、私法上は適法有効な行為であるという点である。この点、租税回避行為は偽りその他不正の行為を構成要件とする租税遁脱行為と本質的に異なる。<sup>(16)</sup>ここで、次節において、租税回避行為と節税・脱税(租税遁脱行為)及び仮装行為についての相違点の整理を行う。

## 第二節 租税回避行為と節税・脱税(租税遁脱行為)・仮装行為との相違点

### (一) 租税回避行為と節税行為との相違点

租税回避行為と節税行為は、ともに有効な法律行為に基づくものである。節税行為は租税法規の認めるところに従

い合法的に税負担の減少を図ることである。つまり、租税法規がその納税の選択可能性を当然に予定していれば、その最も少ない方法によって税負担を少なくする行為のことで、租税法は侵害規範であり、租税の無償的・強制的な性質からすると、最も少ない租税負担で済むように可能な限りの方法を選択することは、納税者としては合理的な判断である。<sup>(17)</sup> 例えば、不動産の譲渡益の課税は、その税率は短期か長期かによってまるで違い、短期の不動産保有には高い税率が、長期の保有には低い税率が課せられるという売却時期を考慮することで、納税額を抑えることができる。このように、租税法規に従い税負担を軽減させる行為が節税といわれるものである。

租税回避行為と節税行為の相違点について、租税回避行為は、租税負担の減少を図る行為であり、私法上の選択可能性を利用することでは節税行為と外形上類似するが、しかし、節税行為は法がその選択をすることを当然に予定しているのに対し、租税回避行為は、通常は到底選択することがあり得ない異常な行為であつて、租税法のまったく予定していないものである点に差異がある。租税回避行為とは、私法上許された法形式を濫用することにより、租税負担を不当に回避軽減させる行為である。<sup>(18)</sup>

節税は、租税法規が予定しているところに従つて税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避行為は、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といえる。<sup>(19)</sup>

## (二) 租税回避行為と脱税（租税逋脱行為）との相違点

脱税行為（租税逋脱行為）とは、納税者が納税義務の回避をせずに支払を回避し、その結果として課税管轄の税法に従えば疑問の余地なく納税義務のある租税の納付を免れることであり、税法の規定に違反する行為である。<sup>(20)</sup>

租税回避行為と脱税（租税逋脱行為）との相違点は、租税回避は、課税要件の充足を避けること、換言すると、納税義務の成立を阻止することであるが、脱税（租税逋脱行為）は成立した納税義務の履行を妨げるものである点で、両者は基本的に異なるものである。また、手段の上からも、両者は異なる。すなわち、租税逋脱は『偽りその他不正な行為』によってなされるが、租税回避のための行為は『偽りその他不正な行為』には該当しない<sup>(21)</sup>。したがって、租税回避行為は刑事罰の対象にならない。

異なる見解として、吉良実教授は、「租税回避行為も脱税（租税逋脱行為）も、ともに広義の節税行為に該当し、結果的には租税負担の軽減・排除をもたらし、その租税負担の軽減・排除の手段が、いずれも非合法的であるという観点から批判されるべき行為であるという点で、この両者は共通性を有するものである<sup>(22)</sup>。」と述べたうえで、「ところが、脱税（租税逋脱行為）は、税法現象、つまり租税事実を『偽りその他不正の行為』によって『欺き』、元来税法の規定によって課せられるべき租税を免れることを要件とするものであり、それは犯罪（逋脱犯）を構成する違法行為である。これに対して租税回避行為は、それ自体は何も租税事実を直接『欺く』ものではなく、そのなされた法律行為そのものは、当事者の真意に出たものであり、少なくとも私法上は適法・有効であって批判されるものではなく、したがって犯罪を構成するものではないが、ただ当事者の選択した法律構成が、通常選択されるであろう法律形式（少なくとも税法が課税の基礎として予定している法律構成）と異なり、その選択の異常性ないしは濫用の結果租税負担の軽減・排除をもたらすものであり、結果的に税法上は許されないことになるものである。このように租税回避行為に似て非なるものに租税逋脱行為があるが、この両者の関係は、以上のような関係にあるものと理解することができるわけである<sup>(23)</sup>。」と述べている。つまり、租税回避行為も脱税（租税逋脱行為）も、ともに広義の節税行為に該当し、結



果的には租税負担の軽減・排除をもたらし、その租税負担の軽減・排除の手段が、いずれも非合法的であるという観点から批判されるべき行為であるという点で共通性を有するということになる。

(三) 租税回避行為と仮装行為との相違点

仮装行為ないし虚偽行為という場合、その典型的な例として通常引き合いに出されるのが、民法九四条一項に規定する通謀虚偽表示による法律行為である。

仮装行為は、一般に仮装行為と呼ばれる行為が存する場合に、課税上意味を有しないとされている。仮装行為としては通常民法九四条の通謀虚偽表示の場合が考えられているようである。この場合は、仮装された行為はたんなる外觀にとどまりなんらの実質を伴わないものである。取引の実態がないのに課税を基礎づけることはできない。ただ、ある取引が真に行われた場合に、他の取引が行われた如くに仮装されるときは、他の仮装された取引は課税上意味を有しないが、真に行われた隠蔽された行為は課税の基礎<sup>(24)</sup>と考える。

租税回避行為と仮装行為との区別について清永敬次教授は、「租税回避行為の場合、そこで選択された法形式なり取引形式は当事者が真にこれを意図したものであり、そこには真の法律関係が形成されるのであるから、租税回避行為は前述のような仮装行為とはこれを区別しなければならない。」<sup>(25)</sup>と述べている。

仮装行為は真意でない行為であり、それが法律行為である場合には民法上も無効である。仮装行為それ自体なんら実体を伴うものではないので、課税上意味を有しないことは当然である。もし仮装行為によって真の行為がかくされている場合には、仮装行為にかかわらず真の行為を課税の基礎とすべきことも当然である。<sup>(26)</sup>

以上、本節では、租税回避行為と節税行為、脱税(租税遁脱行為)、仮装行為との相違点を整理してきたが、租税回避行為とは、租税を軽減する法的手段として、三つのものが区別される。その一つは、単に税法上の特惠措置の活用(控除、軽減税率等の適用をフルに受ける)を意味するにとどまる狭義の節税行為である。その二つは、罪を構成する租税遁脱行為である。いうまでもなく、前者は適法行為であり、後者は違法行為である。その三つは、ここにいる租税回避行為である。租税回避行為は狭義の節税行為でもなければ、また、租税遁脱行為にも該当しないものである。いわば両者の中間的概念である<sup>(27)</sup>と位置づけられる。

次章においては、租税回避行為によってもたらされる税収の減少、また税収の減少を通じてもたらされる納税者間の負担の不公平等の問題について、租税法主義の点及び租税公平主義の点からの検討、また否認の方法についても整理・検討を行う。

## 第二章 租税回避行為の問題の所在

### 第一節 実質主義の原則からの視点

課税庁は「適性・公正な課税及び徴収の実現」を使命として掲げている。そして、租税回避というテーマが長年、租税法の主要なテーマの一つであった理由は、「租税公平主義」を優先するか、「租税法主義」を優先するののかという議論があったためである。現在は周知のとおり、「租税法主義」が趨勢であるとされてきたが、タックス・シエルター

の存在をはじめとする現代の複雑な租税回避行為を考えると、「租税公平主義」による否認論を再考してみることも必要であると考ええる。

まず、租税回避については、「実質主義の原則」により否認すべきという議論があった。実質主義の原則とは、北野弘久教授によれば、「負担公平原則の特殊税法学的表現<sup>(28)</sup>」と説明されている。この実質主義の原則からの租税回避行為否認論を本節において検討する。

わが国の租税回避をめぐる議論について、税制調査会が昭和三六年に「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」の中で、「税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、各税法において、できるだけ個別的に明確な規定を設けるよう努めるものとするが、諸般の発達変遷を考慮するときは、このような措置だけでは不十分であると認められるので、上記の実質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする。」と述べている。

しかし、わが国には現在に至っても租税回避行為に係る一般的否認規定がないため、古くから「租税回避行為を一般的に否認できるとする見解」と「租税法主義を根拠として否認できない」とする説が対立していた。

田中二郎教授は、「租税法上、いわゆる実質課税の原則をうたい、同族会社の行為計算の否認その他租税回避行為の禁止に関する規定を設けて、この趣旨を明示しているものがあるが、これらの規定も、租税公平負担を建前とする租税法の解釈上、規定の有無にかかわらず、当然に認められるべき原則を明らかにした一種の宣言的な規定とみるべきであろう。」<sup>(29)</sup>として、一般的に租税回避行為を否認できるといふ見解を述べている。この主張の根拠とするところは、

「租税公平主義」は「租税法主義」と並ぶ租税法の基本原則であり、憲法一四条の「法の下の平等」の規定が直接の根拠となるとされている。<sup>(30)</sup>

## 第二節 租税法主義からの視点

租税回避行為を法令に否認規定が無い場合に課税上否認できるかどうかという問題について、負担の公平をはかるために、本来税法には経済的観測方法とか実質課税の原則とかいうものが内在しており、そのような原則から、法の格別の否認規定がなくても課税上回避行為を否認し、通常の行為形式におきかえて課税することが可能であるという考え方があつた。しかし租税回避行為は、理論上は分別して観念することができるとしても、現代の発達した取引社会においては、現実には分別することはきわめて困難である。もし法の格別の否認規定がないのに、経済的観測方法とか実質課税の原則とかいうことから、これが否認をみとめる場合には、権力の恣意的濫用から納税者をまもることができない。それは、租税法主義の法的安定性・予測可能性の確保に反する。<sup>(31)</sup> 租税回避行為の否認には、法の格別の否認規定が必要であると考えられる。

また、法の否認規定についても、包括的・一般的なものであつてはならない。どのような要件を満たす行為が否認の対象になるのか、その否認の結果、どのような課税が行われるか等について個別的・具体的な規定が用意されなければならぬ。<sup>(32)</sup> このように考えると、同族会社の行為計算の否認規定(法人税法第一三二条他)は違憲の疑いがもたれるとしている。

租税回避行為を法令に否認規定が無い場合に、否認が認められないと解すると、租税回避を行ったものが不当な利益を受け、通常の法形式を選択した納税者との間に不公平が生じることは否定できない。したがって、「租税公平主義」及び「実質課税の原則」の見地から否認規定の有無にかかわらず否認を認める見解にも、一理がある。しかし、租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、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、困難である。また、否認の要件や基準の設定をめぐって、課税庁も裁判所もきわめて複雑なそして決め手のない負担を背負うことになる。したがって、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが、理論上も実務上も妥当である。<sup>(33)</sup> 実質課税の原則（ないし租税公平の原則）を重視しすぎてはならないと考える。

八ツ尾順一教授は、「実質課税の原則の下で、課税庁が租税負担の公平性を維持しようとするれば、当事者間で行われた法律行為の性質決定または仮装行為であるという事実認定によって強引な課税を行う傾向が出てくる恐れがある。すべて経済的な実体によって課税関係を把握するのであれば、極端なことを言えば、法律が必要でないということであり、納税者の法的安定性は著しく害されることになる。それゆえに、実質課税の原則の適用については、何らかの基準を設け、歯止めをかけなければならない<sup>(34)</sup>。」と述べている。次節において、租税回避行為の否認規定について幾つかの否認手法があると言われているが、その否認方法について考察する。

## 第三節 租税回避行為の否認の方法

租税回避行為の否認の方法については、幾つかの否認手法がある。否認手法の種類としては、「大きく二つ(個別否認規定、個別否認規定の一つである同族会社等の行為又は計算の否認、実質主義による否認)に分類され、これらの類型に『私法上の法律構成による否認』が新たに追加された<sup>(35)</sup>。」とされている。

まず、個別否認規定による否認については、例えば、法人税法において、実質所得者課税の原則(法人税法第一条)、過大な役員報酬の損金不算入(法人税法第三四条二項)、過大な使用人給与の損金不算入(法人税法第三六条)等があり、所得税法では、実質所得者課税の原則(所得税法第一条)、棚卸資産の自家消費の総収入金額算入(所得税法第三九条)、家事関連費の必要経費不算入(所得税法第四五条一項一号)等がある。このような個別否認規定がある場合には、課税庁はその法定要件に従って否認することができる。

次に、個別否認規定の一つである同族会社等の行為又は計算の否認については、法人税法第一三二条、所得税法第一五七条、相続税法第六四条(全て同族会社等の行為又は計算の否認規定)がある。

この同族会社等の行為又は計算の否認について、法人税法第一三二条の本質をめぐって二個の見解の対立がある。その一つは、同条は現在の法人税法においては無用の規定であり、すべて法人税法上の問題は法人税法二二条や、その他別段の定め(役員賞与、法人税法第三五条等)の規定によって解決できるから、これらの規定でカバーできる以上は、同条は無用なものとして考えようとする。これに対し他の見解は、既に述べたように租税回避行為の発生に対処するための補充・補完的規定と考えるものである<sup>(36)</sup>。

そして、実施主義による否認については、個別否認規定が存在しない状況で、租税回避行為の否認がなされる場合がある。この場合の課税庁による否認は、実質主義による否認もしくは実質課税の原則と呼ばれる。この否認論には、経済的実質に即して課税要件事実を認定すること（課税要件事実における実質主義）と、租税法の解釈は、その文言ではなく、当該経済事象に適合するよう行わなければならない（租税法解釈における実質主義）という二つの側面がある。そして共に、その背景には、租税平等主義の見地から租税者間の公平を期すべきとの考えがあると思われる。しかし、その否認の法的根拠はない。ここでは、納税者の選択した法形式が無視され、課税庁により新たな法形式に引き直されることとなる<sup>(37)</sup>。したがって、実質主義による否認については、租税法律主義の観点からは許されないと通説的に考えられている。

最後に、私法上の法律構成による否認である。松田直樹教授は私法上の法律構成による否認について「問題となる取引における租税回避目的が格段に大きく、私法上選択可能な別の取引が存在し、この法形式と当事者が選択した法形式とを比較したときに前者が通常であると認められるなどの事情が認められる場合には、当事者の選択した法形式が真実の法律関係とは異なるとの推認が働き、この真実の法律関係に基づいた課税が行われるべきである」という考え方に立脚するものであり<sup>(38)</sup>。と述べ、辻富久教授は、「私法上の法律構成による否認の適用場面として、仮装行為が挙げられ、虚偽表示がその典型例とされてきたが、私法上の法律構成による否認は、虚偽表示の場合に限ると限定的に考える必要はなく、契約の成立の有無の認定及び契約の法的性質決定による場合もあると考える。

また、私法上の法律構成による否認の方法としては、契約が存在しないと認定する場合、契約が虚偽表示により無効であると認定する場合、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

る場合の三つの場合がある。<sup>(39)</sup>」と述べている。

私法上の法律構成による否認論は納税者の権利意識の向上、租税回避行為の否認に関する訴訟の増大と課税庁による実質主義による否認に対する裁判所の否定、裁判事案の租税法的な検討や私法上の法律関係にまで立ち入った分析の必要等の背景により、「私法上の法律構成による否認」論は登場したといえる。<sup>(40)</sup> 次節では、租税公平の原則と租税法律主義の衝突する場面での考え方及び租税回避行為の現代的問題点についての考察を行う。

#### 第四節 租税回避行為の現代的問題点

前節までの内容から、租税回避行為の否認において、租税公平の原則と租税法律主義の双方の観点は相反するものであるといえる。このように租税公平の原則と租税法律主義との衝突する際の解決の方向性について、佐藤英明教授は、「第一に、課税要件法定主義は予測可能性原則に優先する。第二に租税法律主義の内容である予測可能性原則は、租税公平主義に優先する。したがって、実質的な税負担の公平性の確保を理由として、納税者の予測可能性を害する法解釈や処分を行うことは認められない。これは、これまでも租税回避の否認や借用概念の解釈に関して学説が説いてきた点である。<sup>(41)</sup>」と述べている。つまり、租税回避行為の否認については、租税公平主義よりも予測可能性(租税法律主義)が優先するということである。この説は現在の租税回避行為の否認が、租税法律主義の観点から、法律の規定なしに否認することができないという主張を要約したものといえる。

問題は、租税法律主義の観点から個別否認規定がない場合は否認できない現状を肯定すべきかどうかという点であ



る。課税庁は前述昭和二六年の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」の中で、「諸般の事情の発達変遷を考慮するときは、このような措置だけでは不十分である」と述べており、同様に北野弘久教授は、「（回避行為は）現代の発達した取引社会においては、現実には分別することはきわめて困難である。」<sup>(42)</sup>と述べ、反対の立場からの現在の経済取引の複雑化等への対応が問題であると主張している。

また、同族会社の行為計算否認の規定は非同族会社にも適用されるのかということもよく問題となる。通説<sup>(43)</sup>としては、これを創設的規定と解し、非同族会社には適用できないとされている。一方、これを非同族会社では通常なし得ないような行為又は計算をした場合に、非同族会社が通常なすであろう行為又は計算に引き直して課税<sup>(44)</sup>することによって、課税の公平の見地から認められるべきとする見解も存在する。この見解に対して、山本守之氏は、「この規定は当然に同族会社にのみ適用されると考える。その理由の第一としては法律で「同族会社」と明言している以上、これを非同族会社にまで拡大適用することはできないといふべきである。第二にこの規定が創設された沿革を考慮すればそう解すべきである。第三にこの規定は「非同族対比説」<sup>(45)</sup>によるべきであるから、非同族会社に適用することは不可能である。」<sup>(46)</sup>と述べ、もつとも非同族会社にも租税回避行為が行われる可能性は大いにある。例えば非同族会社である大会社とその系列下にある会社間及びそれら系列下にある会社相互間などはそういった行為が比較的なされやすいであろう。しかし、この問題を解決するためには法人税法第一三二条や同種のその他の規定を拡張解釈するのではなく、別の立法論によるべきであろう。具体的には一般的租税回避否認規定を設けるか、同族・非同族を問わず否認される行為計算を個別規定として設けることが考えられる。<sup>(47)</sup>

前述のように、タックス・シエルターへの対応、金融取引の複雑化等に対して、個別否認規定の創設で租税回避へ

の対応を行うことは難しいということから、租税公平主義の主張を再考し、一般的行為計算否認規定の創設を必要とする意見が出てきたといえるであろう。この一般的行為計算否認規定の創設論は、前述の田中二郎教授が主張してきた「法律の規定がなくても、一般的に否認ができる」というものとは異なり、一般的行為計算否認規定そのものを法令で定めるといふ意見であり、法令で定めることにより、租税法主義の予測可能性を確保できるとする主張である。次章では、この一般的行為計算否認規定の創設論について検討する。

### 第三章 一般的行為計算否認規定の創設論及びその課題

#### 第一節 一般的行為計算否認規定の創設論

わが国には租税回避行為に対する一般的否認規定はない。前述の比較的包括的な否認規定である同族会社の行為計算の否認規定が存在するのみである。松丸憲司氏は一般的行為計算否認規定による否認について、「一般的否認規定による否認とは、納税者の選択した法形式にかかわらず取引行為の経済的実態に即した課税を行うことである。」<sup>(48)</sup>と述べている。

一般的行為計算否認規定は、租税回避行為を課税し否認することができる旨の一般的否認規定を国税通則法に創設する方法が考えられる。国税通則法制定当時（昭和三七年）には、租税回避行為も現在ほど複雑ではなく、かつ、同族会社等の行為又は計算の否認規定も確認的規定と解する方が有力であったことに鑑みると、今こそその立法化が必

要と解される。そのような立法化が行われても、当該否認規定適用の充足問題が生じるとする消極的見解も存するが、それは、否認要件の法解釈上の問題として（特に、裁判例の積み重ねにより）自ずから解決されるはずである。むしろ、現状を放置しておく方がはるかに問題である。<sup>(49)</sup> また、個別に否認規定を設ければ足りるとする考えもあるが、それは、租税回避行為の後追いをするだけで防止的機能を有せず、税制をいたずらに複雑にするに過ぎない<sup>(50)</sup>と考える。

更に、松田直樹教授は、「取引の複雑化・国際化が進展するに伴い、課税関係の明確化に資する方向で税制改正が行われることとなるのが通例であることから、税制の複雑化も、取引の複雑化・国際化に伴って、およそ不可避免的に生じる。しかも、個別否認規定の整備・拡充によって、税制が複雑化すると、税法上のループ・ホールを突く租税回避スキームに新たな活躍の場を提供することとなり得ることから、このような活躍の場を封じようと個別否認規定の整備を更に進めると、一定の効果は生じるものの、税制が益々複雑化し、複雑化した税制の下で可能となる租税回避スキームに対し、また、新たな個別否認規定を創設するというイタチごっこが生じる<sup>(51)</sup>。」と述べ、個別否認規定による対応の限界を指摘している。

こうした背景から、一般的行為計算否認規定の創設が提言されたといえる。しかし、租税回避行為に対処するため一般的な規定はわが国においては設けられておらず、例えば、同族会社の行為又は計算の否認等について個別に手当てがされているところである。このような規定の設定にあたっては、禁止されるべき行為の範囲をいかに定めるかが極めて重要な問題であり、特に、租税法主義の原則との調和が十分考慮されなければならない等、一般的行為計算否認規定にも問題がある<sup>(52)</sup>。

次節においては、その一般的行為計算否認規定創設の問題について検討を行う。

## 第二節 一般的行為計算否認規定創設の問題点

一般的行為計算否認規定の創設論の問題点については、現行の法令にある包括的否認規定の問題点を拾い出すことにより明確になると思われる。わが国は二種類の包括的否認規定を定めているとされる<sup>(53)</sup>。その一つは、前述の同族会社の行為計算の否認に関する規定（法人税法第一三二条他）であり、もう一つは、組織再編成に係る行為計算の否認（法人税法第一三二条の二他）である。これらの規定は、個別的否認規定だけでは対抗できない租税回避に対し用いられている。

この現行の包括的否認規定については、前述のとおり、例えば北野弘久教授は「同族会社の行為計算の否認規定は違憲の疑いをもたれる<sup>(54)</sup>。」と述べ、また、田中治教授は「立法論として考えるならば、基本的には、現行の同族会社の行為計算の否認規定は、廃止すべきである。租税回避を否認するということは、とりもなおさず課税要件の新たな創出であること、適用基準の不明確性はどうしても避けがたいこと、当該規定が、例外的とはいえ、制裁目的による課税権現の発動を認める規定だとすれば、その拡張的適用の危険性が大きいこと、などを考慮するならば、基本的にこれを廃止することが適切であると考える<sup>(55)</sup>。」と述べ、現行法上も廃止すべきとの意見が多い。

更に、法令において「不確定概念」が存在することが問題点として挙げられている。例えば「不当に減少」という不当性の判断についてだけでも、二つの解釈が対立<sup>(56)</sup>しており、ひとつは、不当性の判断基準を非同族会社との比較に求め、非同族会社ではなし得ず、同族会社であるからこそ初めてなし得る行為計算を行うことにより租税の負担を減少<sup>(57)</sup>することになれば、これを否認するという考え方で一般的に「非同族対比説」ともいわれている。

もう一つは、この規定の趣旨は同族会社によって容易に行われがちな行為計算によって租税の負担を免れることを防止するものであるから、不当性の判断基準を、専ら経済的、実質的見地において不合理・不自然なものとして認められるかどうかにあるとする考え方で「合理性基準説」と言われている。<sup>(58)</sup> 以上二つの解釈があるようである。山本守之氏は、同族会社の行為計算の否認規定について、「この規定が、立法者が予想もできないような租税回避行為を防止するものと考えれば、立法時に個別的具体的事例を網羅することは不可能であるから、こうした不確定概念もやむを得ないと思われる。」<sup>(59)</sup>としながらも、「しかし、問題はその解釈が第一次的には課税庁側に委ねられていることにある。しかも『不当に減少』の対象は同族会社の行為計算全般にわたるのであるから他の不確定概念に比べてもあまりにその適用範囲が広く、それにもかかわらず、行政レベルにおける有力な基準はほとんど存在しないといつてよい。」<sup>(60)</sup>と述べているように、課税庁にほとんどの税務判断が与えられてしまう点が申告納税制度の面からも問題であるとしている。

また、田中治教授は、同族会社の行為計算の否認規定の問題点について、「第一に、租税回避の『異常性』はどのような基準により認定すべきなのか、課税庁に否認権限を認めるとしても、その権限行使はどのような法的制約のもとに置かれるべきか、などに関して、できるだけ具体的に詳細な根拠規定が必要となる。また、同族会社とその相手方の特殊な関係を十分考慮し、特別の事情いかによって、行為計算の否認の可否が左右される旨を明示すべきであろう。第二に、同族会社の行為計算の否認規定と他の必要経費等の課税要件規定との適用上の優劣関係を明確にする必要がある。既に述べたように、行為計算の否認規定は、極めて例外的で、これに適用しないと処理し得ない場合にのみ、その適用を限定すべきである。第三に、いわゆる対応調整の問題がある。現行の取扱いは、例えば、個人が同族会社に支払った高額管理料が否認された場合でも同族会社の側において、当該管理料に係る収益の額は減額されない。

立法政策の問題としていずれも可能であるが、ドイツのように対応調整をすることも十分考えられるであろう。対応調整をすれば、制裁的な要素は更に希薄化するであろう。第四に、納税者の予測可能性を確保するためには、否認規定の発動に係る課税庁の考え方を納税者があらかじめ知ることが重要になるアドバンス・ルーリング（租税法解釈の事前照会手続）の制度を導入することが広く提唱されている。<sup>61</sup>と述べている。

以上のように一般的行為計算否認規定の創設については、同族会社の行為計算の否認規定の現在の問題点、つまり、予測可能性が不安定であるという現状から鑑みると、導入すべきではない。租税の公平を実現するために、一般的行為計算否認規定が創設される場合には、「予測可能性」が確保できる環境を整備できるか否かにあるといえる。次章ではこの「予測可能性」を「アドバンス・ルーリング」の適用により実現することについて検討を行う。

#### 第四章 事前照会手続と租税回避行為

##### 第一節 事前照会手続（アドバンス・ルーリング）とは

事前照会手続（アドバンス・ルーリング）とは、現実の取引行為が租税回避行為に当たるか否かを事前に、あらかじめ課税庁に問い合わせる課税庁の意向を確認するという提案である。「問題を解決する方策として、いわゆるアドバンス・ルーリング（租税法解釈の事前照会手続）の導入が考えられる。税務行政の一環としてこの制度が導入されれば、取引に先だって課税庁の法解釈や見解を知り得るから、納税者の法的安定性と予測可能性は著しく高まることに

なる。<sup>(62)</sup>」と説明している。

また、「答申書」は租税回避行為の否認に対しては個別的否認規定が必要であり、租税法主義に基づき立法で解決すべきであるという考え方に立ちながらも、「実定法としての個別否認規定に抵触しなければ、どのような行為計算も容認できると解するのは適切ではないという意見も多い。」<sup>(63)</sup>として、包括的否認規定を存置する立場を堅持しながらも、この問題をアドバンス・ルーリングで解決しようとしている。

「答申書」はもう一つの提案として、資料情報開示制度の導入を検討すべきとしている。「租税回避行為の否認と税務行政に関し、すべての行政通達と税務行政上把握した資料等の情報開示制度の導入を早急に検討すべきである。同族会社の行為計算の否認規定において、どのような取引を『税の負担を不当に減少』と判断したのか、個別規定、例えば役員報酬の規定における『不相当に高額』の事例、また行政通達における『課税上弊害がある場合』はどのように判断しているのかなど、課税庁は、否認規定の適用に関する多くの基準を有しているはずである。」<sup>(64)</sup>としている。これらの情報は、今まで全く公開されておらず、税務調査や争訟事案のみに用いられてきたが、租税回避否認との関連で判断材料となっている資料等はすべからず情報公開すべきである。ただ「答申書」が提案している情報公開制度の導入は、租税回避否認の包括的規定の存置を前提に、アドバンス・ルーリングと情報公開制度の導入の両者を制度化すべきであるとしている点に問題がある。<sup>(65)</sup>

このように資料情報開示制度の導入は、個別取引に対する課税庁の認定判断基準及び課税庁が収集した判断材料としての資料等を公開することを要求するもので、課税庁の判断の公平性の確保及び課税庁の判断の恣意性を排除するために、さらに納税者の予測可能性を高めるためにも有益であるとしている。<sup>(66)</sup>

また、事前照会（アドバンス・ルーリング）について、事務運営指針は、租税法主義の機能は国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることである。<sup>(67)</sup> この予測可能性を与えることを目的として、課税庁は事前照会手続（アドバンス・ルーリング）を実施している。平成一四年六月二八日付「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）」によると、事前照会手続を行う趣旨は次のとおりであるとしている。

「事前照会に対する文書回答は、納税者サービスの一環として、個別の取引等に係る税務上の取扱い等に関する事前照会に対する回答を文書により行うとともに、その内容を公表することにより、同様の取引等を行う他の納税者に対しても国税に関する法令の適用等について予測可能性を与えることを目的として実施している。」

また、文書回答を行う対象となる事前照会の範囲は、(一)事前照会者が行う取引等に係る国税に関する法令の解釈・適用その他税務上の取扱いに関する事前照会であること、(二)申告期限前（源泉徴収等の場合は納期限前）の事前照会であること：(九)以上のほか、事前照会の内容が次に掲げるような性質を有しないものであること。イ、実地確認や取引等関係者等への照会等による事実関係の認定を必要とするもの：へ、同族会社等の行為又は計算の否認等に関する取引等、通常の経済取引としては不合理と認められるもの、ト、税の軽減を主要な目的とするもの：である。つまり、(九)へ、トに示されているように、租税回避（又は節税）に対する事前照会は文書回答の対象とはなっていない。前述の田中治教授が述べている「納税者の予測可能性を確保するためには、否認規定の発動に係る課税庁の考え方を納税者があらかじめ知ることが重要になるアドバンス・ルーリング（租税法解釈の事前照会手続）の制度<sup>(68)</sup>」と、現在の事前照会手続との間には、大きな開きがあると思われる。

この文書回答手続の対象に租税回避行為を含めることにより、法的安定性と予測可能性を確保することが可能とな



るのではないだろうか。

次節において、租税回避行為の判断を事前照会手続の対象とすることについて検討する。

## 第二節 事前照会手続と租税回避行為

八ツ尾順一教授は、「事務運営指針の中で『同族会社等の行為又は計算の否認等に関わる取引等、通常の経済取引としては不合理と認められるもの』または『税の軽減を主要な目的とするもの』については、事前照会の対象から除外している。これについては、課税庁は文書回答手続の本来の趣旨からみて対象とするのが適当でないと判断しているようである。すなわち、租税回避行為に該当するか否かについて、事前照会から除外するということは、積極的に租税回避の手助けをしないという課税庁の意思表示なのであろう。」<sup>(69)</sup>と述べている。しかし、課税庁は、むしろ積極的に租税回避に係る事案について、納税者に事前照会をさせたほうがよいのではないかとも思われる。租税回避そのものは、法の欠陥に基づいてなされるものであるから、納税者が、積極的にその欠陥の情報を得るということも必要ではないかと推測される。経済社会の激しい変化の中で、法そのものが十分に対応しきれない状況（法の不備、欠陥等）をいち早くキャッチし、課税庁が適切な対応をするために、積極的に事前照会を活用して、情報を収集すべきなのである。<sup>(70)</sup>

また、日本税理士会の「『租税回避について』の諮問に対する答申」<sup>(71)</sup>の中で「複数多岐にわたる現実の取引について、租税回避行為に当たるか否かを的確に判断することは容易ではなく、納税者が予定している取引や行為・行動に

ついで、租税負担を予測することが困難な場合も少なくない。このような問題を解決する方策として、いわゆるアドバンス・ルーリング（租税法解釈の事前照会手続）の導入が考えられる。税務行政の一環としてこの制度が導入されれば、取引に先立って課税庁の法解釈や見解を知り得るから、納税者の法的安定性と予測可能性は著しく高まることになる。」とあり、（租税回避事例も含めた）事前照会手続の導入による解決を求めている。

事前確認制度について、濱田明子氏は、租税債権の成立そのものに関する問題を含んでくるのではないかという視点から、次のように述べている。「納税者と課税庁の間で事前に確認される事項は、租税債権の成立そのものに関する問題まで含んでおり、その結果、事前の確認の内容は、課税要件事実にかかる判断のみならず、取引における事実認定に近接する側面もあると考えられる。」<sup>(72)</sup>とし、事前確認において確認された事項がその後変更された場合には、納税者の側に生じる負担は、行政制裁のみならず、租税負担そのものも含まれる。申告の誤りなどに対して課される行政制裁のみならず、その租税負担の存在自体が重要な考慮の対象となっているのである。<sup>(73)</sup>こうした事実認定の問題に関しては、手続的な問題解決の方法が有効であり、事前確認や、アドバンス・ルーリングのような手続的対応が課題であると指摘されている。<sup>(74)</sup>

前述の一般的行為計算否認規定を創設するような場合には、この事前照会手続（アドバンス・ルーリング）に租税回避事例を含めることで法的安定性と予測可能性の確保が可能になるのではないだろうか。

第五章 裁判例による検討―岩瀬事件―

土地取引に関して、国税東京が行った法形式の否認による課税処分を支持した東京地裁判決<sup>(75)</sup>を取り消して、納税者の主張を認めた東京高裁判決<sup>(76)</sup>が最高裁で上告不受理<sup>(77)</sup>の決定がなされたため、納税者勝訴が確定した。近年、国税当局による実質判断に基づく更正処分が増加している中であって、司法が下した本件事例の判決は、今後の課税実務にも少なからず影響すると考えられる。本章は第一審の東京地裁の判決と、控訴審である東京高裁の判決との相違に着目し、租税裁判における実質判断の限界を考察するものである。以下に、まず事実の概要を述べる。

第一節 事案の概要

(一) 事実

X（原告・被控訴人）は所有する土地と交換に訴外Aの所有する土地を取得するにあたり、契約上は交換契約（民法五八六条<sup>(78)</sup>）ではなく、互いの土地を売買する契約（民法五六〇条<sup>(79)</sup>）を採用した上で、土地の時価の差額を現金で決済したものである。Xは所有していた土地を当初、約八億五〇〇〇万円<sup>(80)</sup>で売却する予定であったが、当時の国土法の勧告を受けたため、譲渡価額を七億三〇〇〇万円に引き下げて売却した<sup>(81)</sup>。一方、Aは約六億四〇〇〇万円<sup>(80)</sup>で取得した土地を約四億三〇〇〇万円に引き下げ、土地の譲受価額七億三〇〇〇万円との差額三億円を現金により決済した。原告Xはもともと所有していた土地を売却する意思はなかったが、Aが交換のための代替地を提示し、原告XがAから

の土地の取得価額四億三〇〇〇万円を提案し、Aが同意して売買条件が成立したものである。<sup>(82)</sup> このような契約のもとで、原告Xは所有していた土地を七億三〇〇〇万円に売却し、Aからは契約価額四億三〇〇〇万円の土地を購入し、差額三億円を収受することとしたものである。

(二) 原処分庁Y (被告・被控訴人) の主張

原処分庁Y (被告・被控訴人) は「本件 (Xの) 譲渡資産の売買代金額は、国土法との関係で不勧告となりそうな届出価額として決定されたもので、本件取得資産 (Aから取得した土地) の価額も右届出価額から本件差金の額を控除して決められたものにすぎないことが認められるのであって、これらの事情に照らせば、本件譲渡資産の譲渡と本件取得資産の取得に関する取引は、不可分一体の補足金付交換契約といふべきである。したがって、本件譲渡資産の譲渡による所得 (所得税三三一条<sup>(83)</sup>項) は、その対価である本件取得資産 (六億四〇〇〇万円の合計) 及び本件差金 (三億円) の合計額 (一〇億八〇〇〇万円) である」として更正処分を行った。

(三) 原告X (控訴人) の主張

Xは、「本件取引は、本件譲渡資産及び本件取得資産に関する格別の売買契約からなるものであって、一体不可分の補足金付交換契約と解することはできないから、本件譲渡資産の対価は、契約金額そのものと解すべきであり、本件取得資産の価額及び本件差金の額の合算額と解すべきではない。また、国土法の定めにより、本件譲渡資産を不勧告価額以上で売却することは許されないのであるから、不勧告価額に適合するように定められた本件譲渡資産の売買契

約書記載の価額をもって譲渡価額とすべきものである」として、譲渡価額の額は売買契約書記載の価額である七億三〇〇〇万円であるとし、更に、「本件譲渡資産の時価を上回る経済的利益を得たとしても、これは法人からの贈与により取得する金品として一時所得になるべきものであり、<sup>(84)</sup>所得稅基本通達三四一一一（五）<sup>(84)</sup>、譲渡所得を増加させるものではない」と処分の違法性を主張した。

（四） 争点

本件における争点は、租税の軽減を図る理由からとはいえ、当事者が選択した法形式を税務上否認できるか否かという点である。そこでは、当該不動産と代替地の取引が二つの個別の売買契約か一つの交換契約かということが、納税者と課税庁の間で争われた。

第二節 東京地裁判決

「契約の内容は契約当事者の自由に決し得るところであるが、契約の真実の内容は、当該契約における当事者の合理的意図、経過、前提事情等を総合して解釈すべきものである」とした上で、「本件取得資産の売買契約はそれ自体で意味があるものではなく、右売買契約によって原告らに代替土地を提供し、本件譲渡資産を取得することにこそ経済目的があつたのであり、本件取得資産の代価は本件譲渡資産の譲渡代金額から原告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ることからすれば、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相互の対価とする

不可分の権利移転合意…すなわち、交換（民法五八六条）であったというべきである」との判断を行っている。

次に、「本件取引における本件取得資産の売買契約代金は、それ自体の価額要素から決定したのではなく、国土法の制約の下にあった本件譲渡資産の代価から本件差金の額を考慮して算定されたものであることは既に認定したとおりであり、かかる契約代金をもって、その時価と認定する根拠とすることはできない」、「所得税法三六条一項は、金銭以外の物又は権利その他の経済的な利益をもって収入とする場合の収入金額は、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額とする旨を規定し、同条二項は、金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し又は当該利益を享受する時における価額によるものと規定している。右価額は一般に適正と承認され得る時価ということができるから、不動産については、正常な取引において形成されるべき客観的交換価格によるべきである」「原告らは、本件取引を介して、本件譲渡資産の対価として、本件取得資産に相当する経済的利益及び本件差金を取得したことになる」ところ、本件取得資産の価額を七億七八二〇万円と算定し、これに本件差金の額を合算した一〇億七七三三万円をもって本件譲渡資産の譲渡収入金額とした被告（原処分庁）主張を是認することができると。…本件においては、原告らは本件譲渡資産の譲渡の対価として、土地と本件差金を取得したものであって、（本件差金について）贈与を受けたとの認識はない」として、原告の主張を退けた。

### 第三節 東京高裁判決

法形式と実質判断については、「本件取引の法形式を選択するに当たって、より本件取引の実質に適合した法形式で

あるものと考えられる本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式によることなく、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売買代金の相殺という法形式を採用することとしたのは、本件取引の結果原告ら側に発生することとなる本件譲渡資産の譲渡による譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためであったことが、優に推認できる」とした上で、「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：譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという考慮から、より紆遠な：法形式を採用することが許されないとすべき根拠はない」とした。「もつとも本件取引における当事者間の真の合意が本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の合意であるのに、これを隠ぺいして、契約書の上では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の合意があったものと仮装したという場合であれば、本件取引で原告らに発生した譲渡所得に対する課税を行うに当たっては、右の隠ぺいされた真の合意において採用されている契約類型（交換契約）を前提とした課税が行われるべきことはいうまでもない」が、本件取引において「税負担の軽減を図るという観点からして、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の方が望ましいと考えられたことが認められ：本件取引において採用された右売買契約の法形式が仮装のものであるとする」とは困難なものというべきである」と判示している。

次に、法形式を否認して実質判断による課税ができる根拠について、「いわゆる租税法主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているのではないから、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して行われた本件取引を、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付

交換契約という法形式に引き直して、この法形式に対応した課税処分を行うことが許されないことは明らかである」とし、「資産が著しく低い対価によって法人に譲渡された場合については：時価による譲渡があったものとみなして課税が行われること」となっている（所得税法五九条一項二号<sup>(85)</sup>）が、それ以外の場合については、当該資産の増加益に対する課税が繰り延べられることもやむを得ないものとする法制が取られているところである。：本件取引において、その譲渡が右の著しく低い対価による譲渡に当たらない以上、その軽減された部分に対応する課税負担は後に繰り延べられることを法律自体が予定しているものというべきである」ことから、原告の確定申告が適性であったとの結論に至っている。

#### 第四節 判決に対する考察

本件における争点は、租税の軽減を図る理由からとはいえ、当事者が選択した法形式を税務上否認できるか否かという点である。まず、東京地裁の判決では本件取得資産の売買契約の有意性及び本件取引の経済的目的から、補足金付交換契約であるとして原処分庁の主張を全面的に認めている。その上で、交換の場合における資産の収入金額の規定である所得税法三六条一項、二項<sup>(86)</sup>を引用して、取得資産の時価七億八〇〇〇万円と本件差金三億円の額をもって本件譲渡資産の譲渡収入金額とし、原処分庁の処分を是認したのである。

所得税法では、譲渡所得の金額は、総収入金額から譲渡資産の取得費用等を控除して算定することになっているが、ここでいう総収入金額とは譲渡の対価の合計額である<sup>(87)</sup>。したがって、所得税法五九条一項二号<sup>(88)</sup>（無償又は著しく低い



対価での資産の譲渡）の「みなし譲渡」に該当しない限りは、たとえ時価よりも低い対価での譲渡がなされた場合であっても、譲渡対価の額が収入金額とされ、取引が交換か譲渡かによって納税者の税負担が異なってくることが考えられる。

本件取引を原告の主張するとおり、土地の交換ではなく、譲渡と購入の契約であるとした場合の原告の土地の譲渡の対価は、取得資産の契約価額である四億三〇〇〇万円となり、それは当該土地の時価の約七億八〇〇〇万円に比して著しく低い対価には当たらず、したがって所得税法五九条一項二号のみなし譲渡の規定は適用できないこととなる。<sup>(89)</sup>このような場合、課税当局としては、本件取引を譲渡契約の形態を否認し、実質は交換取引であると認定することによって、課税処分が初めて可能となるのである。

本件取引を交換とみなして課税処分を行った原処分庁を支持した東京地裁の判決に対して、東京高裁では、当事者が選択した法形式を税務上否認できるのはいかなる場合で、本件取引がそのような否認の対象に当たるか否かを中心として、所得税に係る審理が行われた。当事者が選択した法形式を否認して課税を行える場合について、契約書が取引の実態とかけ離れており、事実の仮装隠ぺいのもとに契約書が作成されているような場合は、隠ぺいされた真の合意において採用されている契約類型、すなわち取引実態を反映した契約を前提とした課税が行われるべきである。また、いわゆる租税法主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではないとの判断を示している。<sup>(90)</sup>

真実の法律関係を検証する過程で、たとえば租税回避行為と目される取引が仮装行為であって真実には存在しない

と認定される場合には、それに即した法的効果は生じず、税負担の軽減も生じないことになる<sup>(91)</sup>。

本件判決は、立法主旨がどこにあるのか、否認規定は存在するのかという観点に立ち返り、課税庁による安易な課税処分を受け入れなかった判決であると考える。

おわりに

租税回避行為に対する行為計算の否認規定を設けることについて、特に問題となるのは税法上どのような行為を否認し、どのような行為を認めるのかということであり、税法上否認される租税回避行為の範囲をどのように規定するかということである。

前述の昭和三六年七月の政府税制調査会でも、「税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、各税法において、できるだけ個別的に明確な規定を設けるよう努めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するとき、このような措置だけでは不十分であると認められるので、第二章で述べた実質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする。なお立法に際しては税務上容認されるべき行為まで否認する虞れないように配慮するものとし、たとえば、その行為をするについて他の経済上の理由が主たる理由として合理的に認められる場合等にはあえて税法上容認しない旨を明らかにするものとする。」と議論されている。

法律中に、租税回避行為の否認に関する明文の規定が存在する場合に、課税庁による租税回避行為の否認が認められるという点については、特に問題はない。この場合、当事者の採用した私法上の有効な法律構成が租税法上無視されて、別の私法上の法律構成が存在するようになかたちで課税要件が充足されたものとされ課税が行われる。問題は、法律に租税回避の否認に関する明文の規定が存在しない場合の取り扱いである。

明文の否認規定がない場合に租税回避行為に対し如何に対処すべきかは、わが国の行政や司法の課題であると考えられる。私法上の法律構成による否認という手法が、裁判上の拡大解釈として今後の裁判例においても用いられるのかは必ずしも明確ではなく、拡大解釈による否認というような事が歯止めなく用いられるようであれば、租税法の法的安定性という側面からは問題を招く事になる。明文の否認規定がない場合に租税回避行為を否認しようとすれば、ある程度、無理な手法によらざるを得ない面がある。

私法上の法律構成による否認においても、仮装行為の否認と租税回避行為の否認という二つの否認があるのではないか。この二つの否認については、必ずしもその境界が明らかでないように思う。また、私法上の法律構成による否認は、国際的な租税回避行為<sup>(92)</sup>の頻発という背景から考え出されたものである。しかし、租税法主義の観点から、個別否認規定に基づかない否認行為は許されない。そして仮装行為であるなら、仮装行為として主張すべきである。国際的な課税回避行為の対抗策についても、タックス・シエルターが米国ほど深刻化していないが、問題が深刻化してから対抗策を検討するのではなく、未然に問題の発生を防止することが狙いなのであって、問題が顕在化してからの立法を検討しているのでは遅いのである。

新たな租税回避行為がなされる都度、個別否認規定を新たに設けることで対応していくならば、この場合、租税法

律主義、租税平等主義ともに担保される。個別的・具体的に課税要件を定める個別否認規定は租税公平主義、租税要件明確主義の双方の要請にかなう否認規定と言える。いずれにしても、租税公平主義、租税要件明確主義双方の観点から、租税回避行為に関する不断の研究の積み重ねとそれに対応した迅速な個別否認規定の創設が必要である。

(注)

- (1) 最高裁平成一八年一月二四日第三小法廷。
- (2) 名古屋高裁平成一七年一〇月二七日。
- (3) 最高裁平成一八年一月二四日第三小法廷。
- (4) 消費税法には法人税法等の同族会社の行為計算否認規定にあたるものは存在しない。平成二二年四月以降改正されている。
- (5) これは、消費税法三〇条に「課税売上割合が九五%以上の場合には、課税仕入に係る消費税額の全額が控除できる」と定められている九五%ルールを利用したもの。通常、賃貸アパートの家賃収入は非課税売上のため賃貸アパートの建築費に係る消費税の仕入税額控除はできない。そこで、賃貸アパートの建設中に自動販売機を設置し、販売手数料により課税売上を発生させる。例えば年末に引き渡しを受けられるようにアパートを建設し、その年の売上が販売手数料のみであれば課税売上割合が一〇〇%となり、その全額が仕入税額控除の対象になるという手法がある。平成二二年八月三十一日「税のしるべ」。
- (6) 平成二二年一〇月四日付「日本経済新聞」。
- (7) 「週刊税のしるべ」に、この自動販売機設置による還付スキームについて「国税不服審判所が消費税の還付請求を棄却」との記事が出たが、この棄却された事例は、自動販売機の収入計上時期を否認したという、「事実認定」での否認であり、行為そのものを否認した事例ではない。
- (8) 包括的否認規定とも呼ばれる。このような意見は、例えば、松田直樹『実質主義と法の濫用の法理』税大論叢五五号一頁などがある。

- (9) 中里実『タックスシエルトー』有斐閣二二二頁。
- (10) 課税は、第一義的に私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われる。したがって、課税を考えるに際しては、当該取引に関する私法上の法律構成のあり方が重要となる。そこで、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・形式的な意味によつてではなく、経済的実態を考慮した実質的なかたちにしたがつて認定し、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、課税要件へのあてはめを行えば、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であろう。中里実『前掲書（注9）』二二四頁。
- (11) 中里実『前掲書（注9）』二二四～二二五頁。
- (12) 中里実『前掲書（注9）』二二一～二二五頁。
- (13) 清永敬次『租税回避の研究』ミネルヴァ書房三三八頁。
- (14) 北野弘久『現代税法の構造』勁草書房九四頁。
- (15) 金子宏『租税法（第二版）』弘文堂一〇七頁。この考えが、現在の租税回避行為についての学説上での一般的な考えであると言われている。
- (16) 北野弘久『税法学の基本問題』成文堂六五頁。
- (17) 松沢智『租税実体法の解釈と適用・2』中央経済社一七三頁。
- (18) 松沢智『前掲書（注17）』一七三頁。
- (19) 金子宏『前掲書（注15）』一〇八頁。
- (20) 本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』大蔵財務協会一八頁。
- (21) 清永敬次『税法（第6版）』ミネルヴァ書房四五頁。
- (22) 吉良実『実質課税論の展開』中央経済社三八頁。
- (23) 吉良実『前掲書（注22）』二八頁～二九頁。
- (24) 清永敬次『前掲書（注13）』三六六頁。
- (25) 清永敬次『前掲書（注21）』四八頁。
- (26) 北野弘久『前掲書（注16）』六五頁。

- (27) 北野弘久『前掲書(注16)』六一頁。
- (28) 北野弘久『前掲書(注14)』七六頁。
- (29) 田中二郎『租税法(新版)』八二頁。
- (30) 鈴木宏昌『租税逋脱行為と租税回避行為の差異について』税大論叢第一九号二三八頁。
- (31) 北野弘久『前掲書(注14)』九四頁。
- (32) 北野弘久『前掲書(注14)』九五頁。
- (33) 金子宏『前掲書(注15)』一一〇頁。
- (34) 八ツ尾順一『租税回避の事例研究』清文社二四頁。
- (35) 松原圭吾『租税回避行為の否認に関する一考察』—私法上の法律構成による否認論の功罪—税法学五五三号一一〇頁。
- (36) 松沢智『租税実体法(増補版)』中央経済社四二頁。
- (37) 松原圭吾『前掲書(注35)』一一三頁。
- (38) 松田直樹『租税回避行為の解明』ぎょうせい二三頁。
- (39) 辻富久『租税回避行為に関する一考察』国士館大学政経論叢一〇九頁。
- (40) 松原圭吾『前掲書(注35)』一一五頁。
- (41) 佐藤英明『租税法主義と租税公平主義』金子宏編『租税法の基礎問題』有斐閣七〇頁。
- (42) 北野弘久『前掲書(注14)』九五頁。
- (43) 清永敬次『前掲書(注21)』四五頁。
- (44) 田中二郎『前掲書(注29)』一六九頁。
- (45) 山本守之『検証税法上の不確定概念』中央経済社二二五―二二六頁。「不当に減少」という、不当性の判断については二つの解釈が対立している。一つは、この条文(法人税法第一三二条)の趣旨から、不当性の判断基準を非同族会社との比較に求め、非同族会社ではなし得ず、同族会社であるからこそ初めてなし得る行為計算を行うことにより租税の負担を減少することになれば、これを否認するという考え方で一般的に「非同族対比説」ともいわれている。もう一つは、この規定の趣旨は同族会社によって容易に行われがちな行為計算によって租税の負担を免れることを防止するものであるから、不当性の判断基準を

専ら経済的、実質的見地において不合理・不自然なものとして認められるかどうかにあるとする考え方で「合理性基準説」といわれる。

- (46) 山本守之『前掲書（注45）』一二九頁。
- (47) 山本守之『前掲書（注45）』一二九頁。
- (48) 松丸憲司『租税回避に対する法人税法一三二条等の行為計算否認規定のあり方』税大論叢五一号三九五頁。
- (49) 品川芳宣『租税回避行為の否認と仮装行為の否認―両者の関係と私法上の契約を否認できる限界―』税理・税務論文一四〇―五頁。
- (50) 品川芳宣『前掲書（注49）』一四〇―一五頁。
- (51) 松田直樹『前掲書（注38）』二〇―三頁。
- (52) 田中二郎『前掲書（注29）』一六八頁。
- (53) 本庄資『前掲書（注20）』七〇頁。
- (54) 北野弘久『前掲書（注14）』九五頁。
- (55) 田中治『租税回避行為をめぐる事例研究』清文社「租税回避と法」三三三―三四頁。
- (56) 山本守之『検証税法上の不確定概念』中央経済社一二五頁。
- (57) 山本守之『前掲書（注45）』一二五頁。
- (58) 山本守之『前掲書（注45）』一二五頁。
- (59) 山本守之『前掲書（注45）』一三〇頁。
- (60) 山本守之『前掲書（注45）』一三〇頁。
- (61) 田中治『前掲書（注55）』二三三―三四頁。
- (62) 日本税理士会連合会税制審議会「『租税回避について』の諮問に対する答申」一九九八年、一頁。当税制審議会の会長は金子宏、他一八名の特別委員、専門委員は岩下忠吾、他四名の専門委員から構成されている。
- (63) 日本税理士会連合会税制審議会『前掲答申（注63）』四頁。
- (64) 日本税理士会連合会税制審議会『前掲答申（注63）』五頁。

- (65) 菅原計「租税回避否認の論理と合法性原理」東洋大学経営論集七〇号抜刷二四頁。
- (66) 日本税理士会連合会税制審議会『前掲答申』五頁。
- (67) 金子宏『前掲書(注15)』六八頁。
- (68) 田中治『前掲書(注55)』三四頁。
- (69) 八ツ尾順一『租税回避の事例研究(三訂版)』清文社三一頁。
- (70) 八ツ尾順一『前掲書(注70)』三二頁。
- (71) 税制審議会 平成一〇年一月一九日。
- (72) 濱田明子『事前確認の法的効力と紛争回避の視点』税大論叢四五号二〇七頁
- (73) 濱田明子『前掲論文(注73)』二〇七頁。
- (74) 中里実『前掲書(注9)』一三四頁。
- (75) 平成一〇年五月一三日東京地裁判決。
- (76) 平成一一年六月二一日東京高裁判決。
- (77) 平成一五年六月一三日最高裁上告審不受理決定。
- (78) 民法五八六条「交換」交換は、当事者が互いに金銭の所有権以外の財産権を移転することを約することによって、その効力を生ずる。二 当事者の一方が他の権利とともに金銭の所有権を移転することを約した場合におけるその金銭については、売買の代金に関する規定を準用する。
- (79) 民法五六〇条「他人の権利の売買における売主の義務」他人の権利を売買の目的としたときは、売主は、その権利を取得して買主に移転する義務を負う。
- (80) 国土法「国土利用計画法」国土利用計画法は、重要な資源である国土を、総合的かつ計画的に利用するために必要とされる規定をおく法律。
- (81) 価額の引き下げにより、区長から不勧告通知を受けた。
- (82) 勧告によるX所有土地の譲渡上限価額である七億三〇〇〇万円をもとに税負担等を考慮して算定したもの。
- (83) 所得税法第三三条一項「譲渡所得」譲渡所得とは、資産の譲渡(建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は貸借権の設



定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。以下この条において同じ。）による所得をいう。

(84) 所得税基本通達三四―一(五)「一時所得の例示」法人からの贈与により取得する金品。

(85) 所得税法五九条一項二号「贈与等の場合の譲渡所得等の特例」著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡。

(86) 所得税法三六条一項、二項「収入金額」その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額(金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金額以外の物又は権利その他経済的な利益の価額)とする。二 前項の金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額とする。

(87) 金子宏『前掲書(注15)』一八二頁。

(88) 所得税法第五九条「贈与等の場合の譲渡所得等の特例」次に掲げる事由により居住者の有する山林(事業所得の基因となるものを除く。)又は譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があったものとみなす。一、贈与(法人に対するものに限る。)又は相続(限定承認に係るものに限る。)若しくは遺贈(法人に対するものを含む)のうち限定承認に係るものに限る。二 著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡(法人に対するものに限る。)

(89) 仮に契約価額が三億円であった場合は当該規定の適用を受け、取得資産の時価による譲渡対価の計算が行われる。

(90) 課税庁の否認権限の根拠とされるべき法令が存在する場合においてこそ、法形式を否認した課税が可能となる。

(91) 金子宏『前掲書(注15)』一一二頁。

(92) アメリカでは、租税弁護士や会計士といった租税専門家の手によって、税負担を軽減・回避するスキームがいろいろと考察され、タックス・シエルターと呼ばれる租税逃れ商品を販売する事業が盛んであるという。アメリカのタックス・シエルターの定義は、米国内国歳入法典において、投資における持分の売却のオフアアの説明から当該投資の売却のオフアア後に終了する五年のいずれの年の末日においても、「タックス・シエルター割合」が二対一より大きくなると誰もが合理的に推測できる投資であって、一、連邦・州の証券法に基づく登録を要し、二、連邦・州の証券規制当局に通知を要する登録の免除により売却

されるか、または、三、「相当の投資」に該当するものをいうとしてある。本庄資『タックス・シエルター事例研究』税務経理協会参照。