

博士論文

租税回避否認規定と否認基準の
法理に関する研究

平成28（2016）年11月

広島文化学園大学大学院社会情報研究科

社会情報専攻

堀 真也

目次

序論	1
第1編 同族会社の行為計算否認規定と否認基準に関する研究	3
はじめに	3
第1章 同族会社の意義と同族会社の行為計算否認規定の趣旨	4
第1節 同族会社の意義	4
1. 同族会社の意義	4
2. 同族会社の分類	5
3. 同族会社と非同族会社に対する課税上の取り扱い	5
第2節 同族会社の行為計算否認規定の趣旨	6
1. 同族会社の行為計算否認規定の趣旨	6
2. 税負担の軽減または排除	6
(1) 節税行為	
(2) 租税回避行為	
(3) 脱税行為	
第3節 同族会社の行為計算否認規定の沿革	11
1. 所得税法・法人税法の同族会社の行為計算否認規定の沿革	11
(1) 同族会社の行為計算否認規定の創設（大正12年度）	
(2) 大正15年度改正	
(3) 昭和15年度改正（法人税法の創設）	
(4) 昭和22年度改正	
(5) 昭和25年度改正	
(6) 昭和26年度以降の改正	
2. 相続税法の同族会社の行為計算否認規定の沿革	14
3. 同族会社の行為計算否認規定の類型	15

第2章 同族会社の行為計算否認規定の適用要件と不当性の解釈	16
第1節 概説	16
1. 適用要件	16
2. 適用をめぐる解釈の相違	16
第2節 同族会社の行為計算否認規定の適用要件と適用範囲 (1)	17
1. 行為又は計算の意義	17
2. 適用要件・範囲に関する学説の状況	18
3. 適用要件・範囲に関する裁判例の状況	19
4. 若干の検討	21
第3節 同族会社の行為計算否認規定の適用要件と適用範囲 (2)	21
1. 非同族会社を基準とする学説・裁判例	22
(1) 非同族会社を基準とする学説	
(2) 非同族会社を基準とする裁判例	
2. 経済的合理性を基準とする学説・裁判例	23
(1) 経済的合理性を基準とする学説	
(2) 経済的合理性を基準とする裁判例	
3. 若干の検討	25
第3章 同族会社の行為計算否認規定に関する具体的事例の検討	26
第1節 駐車場経営に係る地上権設定契約に関する事例	26
1. 事案の概要	26
2. 争点	26
3. 当事者の主張	27
(1) 原告の主張	
(2) 課税庁の主張	
4. 裁判所の判断	29
(1) 第一審	
(2) 控訴審	
5. 若干の検討	32

第2節 被相続人の関係会社に対する債務免除に関する事例	34
1. 事案の概要	34
2. 争点	34
3. 当事者の主張	35
(1)原告の主張	
(2)課税庁の主張	
4. 裁判所の判断	37
(1)第一審	
(2)控訴審	
(3)上告審	
(4)差戻控訴審	
(5)差戻上告審	
5. 若干の検討	43
第3節 同族会社の貸倒損失としての償却処理に関する事例	45
1. 事案の概要	45
2. 争点	45
3. 当事者の主張	46
(1)原告の主張	
(2)課税庁の主張	
4. 裁判所の判断	47
(1)第一審	
(2)控訴審	
(3)上告審	
5. 若干の検討	50
第4章 同族会社の行為計算否認規定の問題点と展望	52
第1節 問題点	52
第2節 展望	54
まとめ	56
参考文献	57

第2編 組織再編成に係る行為計算否認規定と否認基準に関する研究	60
はじめに	60
第1章 企業組織再編税制と組織再編成に係る行為計算否認規定	61
第1節 企業組織再編税制の概要	61
1. 企業組織再編税制概説	61
2. 組織再編成の種類	62
3. 適格組織再編成の意義と適格要件	63
(1) 適格組織再編成の意義	
(2) 適格要件	
第2節 組織再編成に係る行為計算否認規定の概要	70
1. 組織再編成に係る行為計算否認規定の沿革	70
(1) 組織再編成に係る行為計算否認規定の創設（平成13年度）	
(2) 平成19年度改正	
(3) 平成22年度改正	
2. 組織再編成に係る行為計算否認規定の趣旨	72
第2章 組織再編成に係る行為計算否認規定の適用範囲・適用要件	73
第1節 組織再編成に係る行為計算否認規定の概要	73
第2節 組織再編成に係る行為計算否認規定における行為者	74
1. 適用範囲の学説の状況	74
2. 若干の検討	75
第3節 組織再編成に係る行為計算否認規定における不確定概念の 判断基準	76
1. 適用要件の学説の状況	76
2. 若干の検討	77

第3章 組織再編成に係る行為計算否認規定に関する具体的事例の検討	78
第1節 包括的租税回避行為否認規定の適用の有無をめぐる事例(1)	78
1. 事案の概要	78
2. 主要な争点	79
3. 当事者の主張	79
(1)原告の主張	
(2)課税庁の主張	
4. 裁判所の判断	84
(1)第一審	
(2)控訴審	
(3)上告審	
5. 若干の検討	91
第2節 包括的租税回避行為否認規定の適用の有無をめぐる事例(2)	95
1. 事案の概要	95
2. 主要な争点	96
3. 当事者の主張	96
(1)原告の主張	
(2)課税庁の主張	
4. 裁判所の判断	104
(1)第一審	
(2)控訴審	
(3)上告審	
5. 若干の検討	110
第4章 組織再編成に係る行為計算否認規定の問題点と展望	112
第1節 問題点	112
1. 「その法人」の意義と否認することができる行為又は計算の範囲	112
2. 不当性の解釈	113
第2節 展望	114
まとめ	117
参考文献	118

第3編 外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）に関する研究
……123

はじめに……123

第1章 タックス・ヘイブン対策税制の概要……125

第1節 タックス・ヘイブン対策税制の沿革……125

1. タックス・ヘイブン対策税制の創設……125

2. タックス・ヘイブン対策税制の改正……126

(1) 昭和60年度改正

(2) 昭和63年度改正

(3) 平成3年度改正

(4) 平成4年度改正

(5) 平成5年度改正

(6) 平成7年度改正

(7) 平成10年度改正

(8) 平成17年度改正

(9) 平成18年度改正

(10) 平成19年度改正

(11) 平成20年度改正

(12) 平成21年度改正

(13) 平成22年度改正

(14) 平成23年度改正

(15) 平成25年度改正

第2節 現行タックス・ヘイブン対策税制の適用要件と適用除外要件……140

1. 適用要件……140

(1) 適用対象法人の判定

(2) 外国関係会社の判定

(3) 特定外国子会社等の判定

2. 適用除外要件……142

(1) 事業基準

(2) 実体基準

(3) 管理支配基準

(4)非関連者基準又は所在地国基準	
3. 若干の検討	147
第2章 タックス・ヘイブン対策税制における適用除外要件に関する 具体的事例の状況と問題点	148
第1節 具体的事例の状況	148
1. 事業基準	148
2. 実体基準	149
3. 管理支配基準	150
4. 非関連者基準又は所在地国基準	152
第2節 適用除外要件の問題点	153
1. 事業基準	153
2. 実体基準	155
3. 管理支配基準	156
4. 非関連者基準又は所在地国基準	158
第3章 タックス・ヘイブン対策税制に関する具体的事例の検討	159
第1節 タックス・ヘイブン対策税制における適用除外要件を めぐる事例	159
1. 事案の概要	159
2. 争点	160
3. 当事者の主張	160
(1)原告の主張	
(2)課税庁の主張	
4. 裁判所の判断	165
(1)第一審	
(2)控訴審	
5. 若干の検討	169
(1)「主たる事業」の判定について	
(2)所在地国基準における「国又は地域」について	
(3)目的論的解釈について	

第2節	タックス・ヘイブン対策税制の条約適合性をめぐる事例	175
1.	事案の概要	175
2.	争点	175
3.	当事者の主張	176
	(1)原告の主張	
	(2)課税庁の主張	
4.	裁判所の判断	180
	(1)第一審	
	(2)控訴審	
	(3)上告審	
5.	若干の検討	185
	(1)租税条約に違反するのか否かについて	
	(2)適用除外要件を満たしているのか否かについて	
第4章	タックス・ヘイブン対策税制の問題点と展望	191
第1節	問題点	191
1.	主たる事業の判定	193
2.	租税回避の意図がない場合の適用の有無	195
第2節	展望	197
まとめ		200
参考文献		202

第4編 移転価格税制に関する研究	209
はじめに	209
第1章 移転価格税制の概要	210
第1節 移転価格税制の沿革	210
1. 移転価格税制の創設	210
2. 移転価格税制の改正	210
(1) 平成3年度改正	
(2) 平成17年度改正	
(3) 平成18年度改正	
(4) 平成19年度改正	
(5) 平成22年度改正	
(6) 平成23年度改正	
(7) 平成25年度改正	
(8) 平成26年度改正	
第2節 移転価格税制の適用要件と適用対象者	213
1. 適用要件	213
2. 適用対象者	214
3. 国外関連者	214
第2章 独立企業間価格	216
第1節 独立企業間価格の算定方法	216
第2節 事前確認制度	219
第3節 相互協議と対応的調整	219
第3章 移転価格税制に関する具体的事例の検討	220
第1節 独立企業間価格の算定の適否をめぐる事例(1)	220
1. 事案の概要	220
2. 争点	221
3. 当事者の主張	222
(1) 原告の主張	

(2) 課税庁の主張	
4. 裁判所の判断	224
(1) 争点1・2について	
(2) 争点3について	
(3) 控訴審における補充的主張・予備的主張について	
5. 若干の検討	227
(1) 本件事案の論点について	
(2) 独立企業間価格の算定方法の適否について	
(3) 独立企業間価格の算定単位の設定の適否について	
(4) 基本的利益の算定の適否について	
(5) 小括	
第2節 独立企業間価格の算定の適否をめぐる事例(2)	233
1. 事案の概要	233
2. 争点	234
3. 当事者の主張	234
(1) 原告の主張	
(2) 課税庁の主張	
4. 裁判所の判断	241
(1) 第一審	
(2) 控訴審(確定)	
5. 若干の検討	250
(1) 比較可能性があるのか否かについて	
(2) シークレット・コンパラブルについて	
(3) 小括	
第4章 移転価格税制の問題点と展望	258
1. 事前確認制度	258
2. 独立企業間価格の推定	259
3. 無形資産を形成等するに当たっての貢献の勘案	261
まとめ	262
参考文献	264

総括.....269

謝辞.....275

序論

租税の負担を軽減又は排除する行為は、節税行為・脱税行為・租税回避行為の三つに分類される。まず、節税行為は、租税実体法が予定している範囲で税負担の軽減を図るものである。つぎに、脱税行為は、取引そのものを秘匿隠蔽する行為や通謀虚偽表示などの違法な行為により税負担の軽減を図るものである。さらに、租税回避行為は、租税実体法が予定していない行為により税金の負担を軽減させるものであるが、脱税行為とは異なり適法な行為である。この租税回避行為を否認するためには、否認をする根拠となる租税回避否認規定が必要であるとする説が有力である。

わが国では、租税回避行為に対応するための租税回避否認規定がいくつか導入されている。そのうち、租税回避否認規定の解釈をめぐる争いが多く、重要性が高いと考えられる規定を取り上げて検討することとする。まず、第1編では、同族会社が行う租税回避行為を否認するための税制である「同族会社の行為計算否認規定」について、つぎに、第2編では、組織再編成に係る租税回避行為を否認するための税制である「組織再編成に係る行為計算否認規定」について、第3編では、国際的な租税回避行為に対抗するための税制である「タックス・ヘイブン対策税制」について、第4編では、海外子会社等との取引価格の操作を通じて、国外に所得が移転することを防止するための税制である「移転価格税制」について検討することとする。

これらの規定が多く争われている原因は、否認の対象とされる行為等がどのようなものであるのかという判断基準や、適用要件の解釈が必ずしも明確に規定されているとはいえないという点にあるのではないかと思われる。また、納税者に租税回避の意図がない場合においても否認されている事例があり、租税回避を否認することを目的とする規定であるということからすれば問題があるのではないかと考えられる。

そこで、本論文では、各規定が創設された趣旨・目的という基礎的なところから、その後の議論や税制改正が行われた背景等を考察し、否認基準の解釈をめぐる争いに関する具体的事例の検討を行い、租税回避否認規定の解釈をふまえて、問題点の有無や今後の課題等を明らかにすることを目的としている。

近年、多国籍企業による租税回避行為が問題とされる中、平成24年6月にOECD租税委員会において、「BEPSプロジェクト」が立ちあげられた。そして、その後、多国籍企業による租税回避を防止するため、平成25年7月に「税源浸食と利益移転行動計画 (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting)」が公表され、世界各国も租税回避に対応するための税制の導入や改正などの対応が求められ

ている。

本論文のオリジナリティは、世界的に租税回避行為への対応が注目される中、今後、わが国の租税回避否認規定が、どのように改正されていくべきであるのかについて、いくつかの提言を行っている点と、「同族会社の行為計算否認規定」・「組織再編成に係る行為計算否認規定」・「タックス・ヘイブン対策税制」・「移転価格税制」について研究を展開しているなど、わが国の主要な租税回避否認規定を総合的に論じている点であると考えている。

第1編 同族会社の行為計算否認規定と否認基準に関する研究

はじめに

税負担の軽減または排除は、その行為により、節税行為・租税回避行為・脱税行為の三つに分類され、本編では、租税回避行為の否認規定である同族会社の行為計算否認規定について考察を行うこととする。

同族会社の行為計算否認規定は、法人税法 132 条では、「税務署長は、次に掲げる法人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」と規定されている。また、現行の同族会社の行為計算否認規定は、法人税法のみならず、所得税法・相続税法にも同様の規定が存在している。しかし、同族会社の行為計算否認規定には、税法の条文に明確な規定が置かれていない。そのため同族会社の行為計算否認規定における法解釈について、現在まで多くの研究・検討が行われているが問題点が全て解明されているわけではないように思われる。

わが国の法人は、大きく分けて同族会社と非同族会社に区分することができる。そして、同族会社の行為計算否認規定については、同族会社の行為又は計算による租税回避行為に対して適用されるものである。なぜ、同族会社のみ適用されるものであるのか、同族会社の行為計算否認規定の問題点はどこにあり、どのように解釈されるべきものであるのかについて検討する必要があると考えられる。

そこで、まず、同族会社とはどのような会社であるのかを確認し、同族会社の行為計算否認規定の内容と行為計算否認規定の創設の経緯を探り、つぎに、同族会社の行為計算否認規定の適用要件と適用範囲についての検討を行うこととする。そして、第3章において、同族会社の行為計算の否認規定に関する裁判の事例を取上げ、同族会社の行為計算否認規定の問題点を明らかにし、同族会社の行為計算否認規定の今後の課題について考察することとする。

第1章 同族会社の意義と同族会社の行為計算否認規定の趣旨

第1節 同族会社の意義

1. 同族会社の意義

平成18年5月1日に施行された会社法において、会社は、株式会社・合名会社・合資会社・合同会社の4種類に分類されている。また、法人税法では、法人とは何かについての規定は存在していないが、内国法人・外国法人・公共法人・公益法人等・協同組合等・人格のない社団等・普通法人・同族会社等についての定義が存在している（法人税法2条3号～10号）。

これらの法人のうち、同族会社とは、法人税法2条10号では、「会社の株主等（その会社が自己の株式又は出資を有する場合のその会社を除く。）の三人以下並びにこれらと政令で定める特殊の関係のある個人及び法人がその会社の発行済株式又は出資（その会社が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の百分の五十を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合その他政令で定める場合におけるその会社をいう」と規定されている。すなわち、株主が3人以下であり、これらの株主と特殊な関係のある個人又は法人が保有する株式等が50%を超える会社のことである。この場合の株式及び発行済株式には、議決権制限株式が含まれることとされている（法人税基本通達1-3-1）。また、株主等は、株主名簿、社員名簿又は定款に記載又は記録されている株主等であるが、その株主等が単なる名義人であって、実際の権利者が当該株主等以外の者である場合には、その実際の権利者を株主等となる（法人税基本通達1-3-2）。

わが国の法人の数は、平成26年度の調査時点で約260万社あり、そのうち約96%の約250万社が同族会社であるという調査結果報告が出されている¹。つまり、わが国の法人の多くは同族会社ということになる。同族会社が多数を占める理由としては、個人事業として開業した企業が一定規模以上になり節税対策のために法人成りをするケースが多く見られ、その結果、中小零細規模の会社が増えているのではないかとと思われる。

¹ 国税庁長官官房企画課『平成26年分会社標本調査結果 - 調査結果報告 - 統計情報から見た法人企業の実態』
〈<https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon2014/pdf/h26.pdf>〉（最終確認日：2016年4月15日）168頁参照。

2. 同族会社の分類

同族会社は、平成 18 年度の税制改正までは、株主等の 3 人以下およびこれらと特殊の関係を有する個人・法人の有する株式の総数または出資の金額の合計額が、その会社の発行済株式の総数または出資金額の 100 分の 50 超である会社とされてきた。しかし、平成 18 年度の税制改正において同族会社は、①従来の意義における同族会社（3 人以下の株主とその同族関係者が発行済株式の総数の 50%超を所有している会社）、②特殊支配同族会社（会社のオーナーとその同族関係者が発行済株式の総数の 90%以上を所有している会社）、③特定同族会社（1 人の株主およびその同族関係者が発行済株式の総数の 50%超を所有している会社）の 3 種類に分けられることになった。その後、②の特殊支配同族会社は、平成 22 年度改正で廃止され、現在は、①の従来の意義における同族会社と③の特定同族会社に分類される²。

3. 同族会社と非同族会社に対する課税上の取り扱い

同族会社は、会社の所有と経営が独立していないことが多く、同族関係者が経営を行う場合が多く見られる。そのため、課税所得の計算について恣意性が入りやすいと考えられ、同族会社に対しては、非同族会社とは異なる課税の取り扱いがされている。つまり、同族会社の留保金課税（法人税法 67 条）と、同族会社の行為計算の否認規定（法人税法 132 条）が規定されている。

これらの規定について、まず、同族会社の留保金課税は、配当に対する法人税と所得税との二重課税を回避するために行われる法人の不当な内部留保に対するものである。典型的には、法人税の税率が所得税の最高税率より低い場合には、所得税の高い税率を回避するために、法人形態が利用され、法人に所得の不当な内部留保がなされる可能性がある。このような内部留保が可能なのは、同族会社の場合、その株主が、同時に役員であることが多く、当事者間に利害の対立がないと考えられるので、配当や役員賞与に係る課税を回避するような内部留保が、容易になされることになる。つぎに、同族会社の行為計算の否認規定は、同族会社のように、株主と役員との利害関係の対立が少ない場合には、大な役員報酬、旅費名目による手当の支払等による資産や金銭の移転が行われやすく、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場合が生ずると考えられる。このように、同族会社については、その特殊性から、様々な課税問題が生ずると思われるので、同族会社に対する特別な規定が設けられていると考えられる³。

² 金子宏『租税法 第 20 版』（弘文堂・2015 年）467～468 頁。

³ 水野忠恒『租税法 第 4 版』（有斐閣・2009 年）520～521 頁参照。

第2節 同族会社の行為計算否認規定の趣旨

同族会社の行為計算否認規定は、現在まで多くの研究・検討が行われている。しかし、同族会社の行為計算否認規定における問題点の全てが解明されているわけではないように思われる。そこで、どのような問題点があるかを明らかにするため、まず、同族会社の行為計算否認規定の趣旨と税負担の軽減または排除の内容について概観することとする。

1. 同族会社の行為計算否認規定の趣旨

同族会社の行為計算否認規定は、法人税法 132 条において、「税務署長は、次に掲げる法人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」と規定されている。

この同族会社の行為計算否認規定について、金子宏氏は、「同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社またはその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更生または決定を行う権限を税務署長に認めるものである……。これらの規定は、税負担を『不当に減少させる』という不確定概念を用いているが、これは課税要件明確主義に反するものではないと解されており（最判昭和 53 年 4 月 21 日月報 24 卷 8 号 1694 頁）、また、同族会社に対してのみこの否認規定を設けることは、憲法 14 条に違反しない、と解されている（東京高判昭和 53 年 11 月 30 日月報 25 卷 4 号 1145 頁）。これらの規定が、現実に行われた行為・計算の税法上の効力を失わせるものではないということは、いうまでもない」⁴と述べている。

すなわち、同族会社は少数の株主等により支配されているため、同族会社の法人税等の税負担を不当に回避・軽減するための恣意的な行為又は計算が行われやすいという観点から同族会社の行為計算否認規定が設けられたと考えられる。

2. 税負担の軽減または排除

税負担の軽減または排除はその行為により、節税行為・租税回避行為・脱税行為の三つに分類される。これらの三つの行為は、税負担を軽減又は排除を図る点では

⁴ 金子・前掲注 (2) 470 頁。

共通しているが、それぞれの行為についてどのような相違点があるのか比較・検討を行うこととする。

(1) 節税行為

節税行為とは、一般に、租税法規が予定しているところにしたがって税負担の減少をはかる行為であると解されている⁵。たとえば、所得税法 47 条に基づく所得税法施行令 99 条の棚卸資産の評価の方法(①個別法, ②先入先出法, ③総平均法, ④移動平均法, ⑤最終仕入原価法, ⑥売価還元法), 同施行令 100 条の棚卸資産の評価の方法の選定(居住者の営む事業の種類ごとに, かつ, 商品又は製品, 半製品, 仕掛品, 主要原材料及び補助原材料その他の棚卸資産の区分ごとに選定), 同法 49 条に基づく所得税法施行令 120 条の減価償却資産の償却の方法(平成 19 年 3 月 31 日以前取得の減価償却資産につき, 1 号から 6 号, 平成 19 年 4 月 1 日以後取得の減価償却資産につき 120 条の 2 の 1 号から 6 号), 同施行令 123 条の減価償却資産の償却の方法の選定(たとえば, 設備の種類や同施行規則 28 条各号に定める種類ごとの区分の選定)のほか, 所得税法 22 条 2 項 2 号に基づく, 所有期間が 5 年をこえてから資産を譲渡することによって, 長期譲渡所得の 2 分の 1 課税の制度の適用を受けることや, 租税特別措置法 33 条等に基づく, 土地を収用されて補償金を受領した場合に, 買換の制度を利用して, それに対する課税の繰延べをはかることなどをあげることができる⁶。

このように, 節税行為は, 租税実体法において, 納税者が租税実体法をよく理解して, 自己に有利な選択ができるように利用し, 税負担の軽減をはかるということである。この節税行為は, 租税実体法で認められている方法により税金の負担を軽減させる行為であり, 適法な行為である。

(2) 租税回避行為

租税回避行為は, 租税実体法で定義されていない。学説上は, 「租税回避 (Tax avoidance, Steuerumgehung)」⁷というのは, 課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除⁷, 「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的理由がないのに, 通常用いられない法形式を選択することによって, 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

⁵ 金子・前掲注 (2) 125 頁参照。

⁶ 金子・前掲注 (2) 130~131 頁等参照。

⁷ 清永敬次『税法〔新装版〕』(ミネルヴァ書房・2013 年) 42 頁。

るいは排除すること」⁸と解されている。

すなわち、租税回避行為は、節税行為と異なり、租税実体法が予定していない行為により税金の負担を軽減させるものである。このような租税回避行為について、租税実体法で明文の否認規定がある場合とない場合があるとともに、節税行為と区分することができない場合もあると考えられる。この点については、節税行為と租税回避行為の境界は、必ずしも明確でないので、結局は社会通念によってきめざるをえないという見解⁹や、個々の租税法規は、租税負担の減少を予定しているものと、そうでないものとの明確に区分されるわけではなく、節税と租税回避の境界線は必ずしも明確ではない。一般論としては、租税回避行為は広義の節税行為（適法行為）に含めることができる。このように、税法上は、大別して、違法な脱税行為と適法な節税行為がある、ということになるという見解など¹⁰がある。

また、租税回避行為が節税行為と異なり違法な行為として直ちに否認されるものであるのかについては、清永敬次氏の「租税回避行為というとき、一般にややもすると、租税回避行為は許されない行為であると考えられがちであるが、これを禁止するための規定がない場合には、租税回避であるからといってこれが税法上否認されることはないのであるから、租税回避行為はその限りで税法上承認されている行為にほかならない」¹¹という考え方をはじめ、金子宏氏の「法律の根拠の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ろう」¹²という見解や、田中治氏の「一般に、租税回避は、節税と異なり、異常な法形式を用いるものといわれているが、この『異常』という用語には、特に注意を要する。ややもすると、異常すなわち否定すべきものと考えられがちであるが、もともと、『異常』という用語には、単に、『法があらかじめ想定したものではない』、『通常ではない』ということをも簡明に表明するにすぎず、それ自体に否定的な意味を持たすのは、妥当ではない。異常な法形式、異常な取引というレッテルを貼ることによって、合理的な法的判断を停止する危険性があることに留意すべきである。また、何をもって異常な取引と認定するかも、取引の多様は実態を考慮すれば、極めて困難な問題である」¹³という見解などがある。

これに対し、田中二郎氏は、「実質主義の原則は、単に明文の規定の存する場合にのみ妥当するのではなく、むしろ、それらの規定は、宣言的・確認的規定の意味

⁸ 金子・前掲注(2)124頁。

⁹ 金子・前掲注(2)125頁参照。

¹⁰ 近畿税理士会編『租税回避行為をめぐる事例研究—判例に学ぶ税務判断の指針—』（清文社・1998年）21頁参照。

¹¹ 清永・前掲注(7)45頁。

¹² 金子・前掲注(2)128頁。

¹³ 近畿税理士会編・前掲注(10)21頁。

をもつに止まり、明文の定めの有無にかかわらず、解釈原理として、一般に妥当するものと考えなくてはならぬ。租税回避防止の見地から認められる同族会社の行為又は計算の否認ごときも、これに関する定めは、解釈原理の宣言的表現として理解されるべきである¹⁴という見解を示している。

このように、租税回避行為を否認する根拠となる規定がなくても、否認することができるとする議論もあるが、租税回避行為を否認するには、具体的に否認する根拠となる規定が必要であり、租税回避行為は適法な行為であるとされる学説が有力であると思われる。

以上のような諸学説について検討すると、税法上の明文規定のない租税回避行為について、課税要件法定主義¹⁵に照らし、法令により具体的な規定、すなわち個別具体的な否認規定を設けることが望ましいと考えられる¹⁶。

¹⁴ 田中二郎『租税法 第3版』（有斐閣・2001年）178頁。

¹⁵ 課税要件法定主義について、「刑法における罪刑法定主義になぞらえて作られた原則で、課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件（それが充足されることによって納税義務が成立するための要件）のすべてと租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならないことを意味する。この点で最も問題になるのは、法律と行政立法（政令・省令等）との関係である。課税要件法定主義の要請からして、法律の根拠なしに政令・省令等で新たに課税要件に関する定めをなしえないことは、いうまでもない（法律の留保の原則）。また、法律の定め違反する政令・省令等が効力をもたないことも明らかである（法律の優位の原則）。もちろん、日本国憲法は、行政権による立法を全面的に排除する趣旨ではなく、一定の範囲でそれを認めていると解される（73条6号・74条参照）。ただし、憲法が、『国会は国権の最高機関であつて、国の唯一の立法機関である』（41条）と定めていることからすると、行政立法で定めうる事項の範囲と内容にはおのずから限度があり、法律の委任による命令（委任命令）と法律の規定を執行するための命令（執行命令）のほかは許されないと解すべきであり、しかも、国会の立法権を放棄するのに等しいような大幅な委任は許されないと解すべきである」と述べている（金子・前掲注（2）76～77頁）。

¹⁶ 金子宏氏は、「否認規定がある場合に、その定める要件に従って否認が認められることは、いうまでもない。問題は、否認規定がない場合にも否認が認められるかどうかである。この点については、最高裁判所の判断はまだ示されておらず（ただし、最判平成23年2月18日判タ1345号115項、月報59巻3号864頁（武富士事件）の補足意見は、法令上の根拠がない限り否認はできない、という考え方を表明しており、多数意見もその趣旨を含んでいるように思われる）、下級審の裁判例は分かれている。この場合に否認が認められないと解すると、租税回避を行った者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ずることは否定できない。したがって、公平負担の見地から否認規定の有無にかかわらず否認

(3)脱税行為

脱税行為は、一般に、課税要件の充足の事実を全部または一部を秘匿する行為であると解されている¹⁷。前述の節税行為や租税回避行為とは異なり、脱税行為は違法な行為である。

租税回避行為と脱税行為との違いについては、「①納税義務が既に成立している場合である点、②違法（納税申告義務違反）である点、および③不当性の中身が、単なる不公平にとどまらず、『偽りその他不正の行為』による租税債権の侵害を理由とする詐欺利得罪（刑 242 条 2 項）類似の『悪さ』（罪悪性）である点、にある。租税遁脱は、そのための行為の不当性の故に犯罪（遁脱犯ないし脱税犯）とされ¹⁸ると考えられている。つまり、脱税行為は違法な行為であり、取引そのものを秘匿隠蔽する行為や通謀虚偽表示¹⁹などによる取引の仮装行為²⁰が該当すると解される。

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租税行政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る、租税行政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ろう。したがって、法律の根拠がない限り租税回避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ろう。もちろん、このことは租税回避行為が立法上も容認されるべきことを意味しない。新しい租税回避の類型が生み出されるごとに、立法府は迅速にこれに対応し、個別の否認規定を設けて問題の解決を図るべきであろう」と述べている（金子・前掲注（2）127～128頁）。

¹⁷ 金子・前掲注（2）125頁。

¹⁸ 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂・2010年）66頁。

¹⁹ 通謀虚偽表示とは、本人が相手方と通じて、虚偽の意思表示をすることをいう。

民法 94 条において「相手方と通じてした虚偽の意思表示は、無効とする」と規定されている。

²⁰ 通謀虚偽表示による取引の仮装行為について、「仮装行為の典型的な例として、民法 94 条 1 項の規定にいう通謀虚偽表示の場合が挙げられる。このような場合、納税者はそれによって真の法律関係を形成する意思を有せず、したがって一定の経済的効果（収入金額や所得の取得など）や法的効果等の発生が考えられないから、このような行為は通常課税上なんらの意義も有しない。このような仮装行為によって当事者の真の意図した法律行為が隠れている場合は、所得税等においてはその隠されている法律行為ないしそれによって形成される法律関係が課税のための基礎をなすことになる。先に述べた租税回避の場合、そこで選択される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、租税回避行為は右のような仮装行為とはこれを区別しなければならない。このような通謀虚偽表示の場合に限らず、納税者が虚偽の住所を設定したり帳簿上に架空の記入をしたりして、架空の外観を作りだすことがある。このようなみせかけの外観ももちろん課税の基礎にすることはできないが、このような場合の納税者の行為も含めて、広く仮装行為とよぶこともできよう」と述べている（清永・前掲注（7）48頁）。

第3節 同族会社の行為計算否認規定の沿革

現行の同族会社の行為計算否認規定は、法人税法のみならず、所得税法・相続税法にも同様の規定がある。

所得税法 157 条では、「税務署長は、次に掲げる法人の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主等である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある居住者（その法人の株主等である非居住者と当該特殊の関係のある居住者を含む。第四項において同じ。）の所得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、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、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、その居住者の各年分の第二百零一条第一項第一号若しくは第三号から第八号まで(確定所得申告書の記載事項)又は第二百二十三条第二項第一号、第三号、第五号若しくは第七号(確定損失申告書の記載事項)に掲げる金額を計算することができる」と規定されている。そして、相続税法 64 条では、「同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与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、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認められるところにより、課税価格を計算することができる」と規定されている。

ここでは、所得税法・法人税法・相続税法の同族会社の行為計算否認規定の沿革と同族会社の行為計算否認規定の適用要件について確認することとする。

1. 所得税法・法人税法の同族会社の行為計算否認規定の沿革

(1)同族会社の行為計算否認規定の創設（大正 12 年度）

行為計算否認規定は、大正 12 年度の所得税法の改正によって初めて設けられた²¹。

当時においては、法人税法も所得税法の中で規定されていた。そのため、行為計算否認規定は、所得税法 73 条の 3 において、「前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ル行為ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ政府ハ其ノ行為ニ拘ズ其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」と規定され、同族会社の行為計算否認規定が創設された。

同族会社に対する規定が創設された背景には、大正 9 年度の税制改正により所

²¹ ハッ尾順一『租税回避の事例研究 四訂版』（清文社・2008 年）14 頁、渡辺淑夫『法人税法』（税務経理協会・2008 年）19 頁、中江博行『法人税講座』（税務経理協会・2010 年）7 頁等参照。

所得税法が改正され、改正前までは非課税所得とされていた個人の受取配当金について、改正後は、第三種所得に合算して総合課税されることとなり、その結果、高額所得者の税負担が増加することとなり、課税を免れるため財産保全会社を設立し課税の軽減を図るようになったことなどがある。このような租税回避行為が増加し、課税の公平を図るために同族会社に対する規定が創設された²²。

(2)大正 15 年度改正

大正 12 年に創設された行為計算否認規定である所得税法 73 条の 3 は、大正 15 年度の税制改正で、所得税法 73 条の 2 において、「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ所得又は株主社員若ハ之ト親族、使用人等特殊ノ関係アル者ノ所得ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認メラルルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ此等ノ者ノ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」と規定された。

この改正により、同族会社の定義がはじめて所得税法 73 条の 2 第 2 項に、「本法ニ於テ同族会社ト称スルハ株主又ハ社員ノ一人及之ト親族、使用人等特殊ノ関係アル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ株式金額又ハ出資金額ノ 2 分ノ 1 以上ニ相当スル法人ヲ謂フ」と規定されるとともに、同族会社の「行為」だけではなく、「計算」も行為計算否認の対象とされ、また、改正前の「行為」は同族会社とその株主社員等一族関係者との間の行為に限定されていたが、同族会社の行為であればその行為の相手方が誰であるかを問わないこととされた。

(3)昭和 15 年度改正（法人税法の創設）

法人所得に対する課税については、昭和 15 年までは、法人に対する課税についても所得税法において規定されていた。昭和 15 年度の税制改正により、新たに、法人税法が創設されることとなった。そして、法人税法の創設により、これまで所得税法でのみ規定されていた同族会社の行為計算否認規定は、法人税法においても規定されることになった。

すなわち、法人税法 28 条において、「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ法人税逋脱ノ目的アリト認メラルルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ所得金額及資本金額ヲ計算スルコトヲ得」と規定された。

(4)昭和 22 年度改正

昭和 22 年度の税制改正では、終戦に伴う財政処理と税制の民主化を狙いとして

²² 近畿税理士会編・前掲注(10) 41 頁、村上泰治「同族会社の沿革からの考察」税務大学校論叢 11 号 (1977 年) 237 頁等参照。

税制全般が改正され、法人税法においては全文が改正された²³。

同族会社の行為計算否認規定に関しては実質的な改正はなかったが、同族会社に対して次の点が改正されている。まず、改正前の法人税法において、「法人税遁脱ノ目的」とされていた部分は、「法人税を免れる目的」と改正され、さらに「所得金額及資本金額」とされていた部分は、「課税標準」に改正された。所得税法においても、「所得税遁脱ノ目的」とされていた部分は、「所得税を免れる目的」と改正されている。

(5)昭和 25 年度改正

昭和 25 年度の税制改正は、シャープ勧告による改正の一環として行われ、同族会社の行為計算否認規定についても以下のように改正されている。

所得税法 67 条は、「政府は、同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合においてその株主若しくは社員又はその親族、使用人等その株主若しくは社員と特殊の関係がある者の所得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、……規定する額を計算することができる」と改正された。また、法人税法 31 条の 2 では、「政府は、前 3 条の規定により課税標準若しくは欠損金額又は法人税額の更正又は決定をなす場合において、同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合において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、政府の認めるところにより、当該法人の課税標準又は欠損金額を計算することができる」と改正された。

改正内容としては、改正前の所得税法において、「所得税を免れる目的があると認められる場合」という部分が、「これを容認した場合において……所得税の負担を不当に減少させると認められるものがあるとき」と改正された。また、改正前の法人税法において、「法人税を免れる目的があると認められる場合」という部分が、「これを容認した場合において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」と改正された。

すなわち、改正前においては、所得税又は法人税を免れる意思が同族会社にある場合を適用要件としていたが、改正により、同族会社の行為計算の結果、所得税又は法人税の負担を回避し、又は、不当に軽減することになる場合は、同族会社が計画的に意図したものであるかどうかに関係なく、行為計算否認規定が適用できることになった。この改正により、初めて、「不当に減少」という不確定概念が規定された。

²³ 近畿税理士会編・前掲注 (10) 45 頁, 村上・前掲注 (22) 249 頁等参照。

(6)昭和 26 年度以降の改正

昭和 26 年度以降の同族会社の行為計算否認規定に関する改正については、昭和 28 年度の税制改正において、行為計算否認規定は、同族会社以外に特殊な企業組合などの法人にも適用されることとなった²⁴。その後、昭和 29 年度、昭和 37 年度に改正が行われ、昭和 40 年度の税制改正では、所得税法、法人税法の全文が改正された。しかし、同族会社の行為計算否認規定に関しては、実質的な内容に関する改正ではなく表現の整備が図られた²⁵。その後、平成 18 年度の税制改正では、法人税法 132 条 3 項に、「1 項の規定は、同項に規定する更正又は決定をする場合において、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、所得税法第 157 条 1 項（同族会社の行為又は計算の否認等）若しくは相続税法第 64 条第 1 項（同族会社の行為又は計算の否認等）又は地価税法（平成 3 年法律第 69 号）第 32 条第 1 項（同族会社の行為又は計算の否認等）の規定の適用があつたときについて準用する」という対応的調整規定が創設された。

2. 相続税法の同族会社の行為計算否認規定の沿革

相続税法では、昭和 25 年度の全文改正の際に、相続税の租税回避を防止するために同族会社の行為計算否認規定が設けられた²⁶。

昭和 25 年度の相続税法 64 条では、「同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続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場合においては、税務署長は、第 35 条の規定による更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができる」と規定され、同族会社の行為計算否認規定が創設された。そして、平成 18 年度の税制改正では、所得税法、法人税法と同様に、対応的調整規定が相続税法 64 条 3 項に規定され、その後、同族会社の行為計算否認規定について実質的な改正は行われていない。

²⁴ 特殊な企業組合などの法人については、「(1) 三以上の支店、工場その他事業所を有する法人で、(2) その事業所の二分の一以上に当る事業所につき、当該事業所の所長、主任その他の当該事業所に係る事業の主宰者又は当該主宰者の親族その他の当該主宰者と命令で定める特別の関係のある個人（以下所長等という。）が前に当該事業所において個人として事業を営んでいた事実があり、かつ、当該所長等の有する株主又は出資の金額の合計額が、その法人の資本又は出資の金額の三分の二以上のものの行為又は計算についても、同族会社の行為計算の否認と同様に否認することができることとされたのである」と述べている（村上・前掲注（22）256～257 頁）。

²⁵ 近畿税理士会編・前掲注（10）47～49 頁、村上・前掲注（22）256～259 頁等参照。

²⁶ 石川克彦「相続税における同族会社の行為計算の否認に関する一考察」税務大学校論叢 39 号（2002 年）526～528 頁参照。

3. 同族会社の行為計算否認規定の類型

法人税法 132 条では、同族会社の行為計算否認規定に関連して、「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」の具体的なケースにつき、旧法人税基本通達 355²⁷で明らかにされていた。

すなわち、次の①から⑩までの同族会社の行為計算否認規定の類型である。

- ①現物出資の資産の価額を過大に計算した場合
- ②社員の資産を不当に高価で買入れた場合
- ③法人の所有資産を不当に低い価額で社員に売却した場合
- ④寄附金等で、その性質が社員の個人的地位に基づく支出と認められるもの、または社員の家事その他の費用を法人において負担した場合
- ⑤社員所有の邸宅、別荘のような無収益財産を法人に出資または譲渡し、これらの資産の公課、維持費等を法人において負担し、しかも社員に無償で使用させる場合
- ⑥社員に対して支給した報酬、給料、手当等が、その法人と業種、業態、規模等の類似する他の法人の役員等の報酬等に比し多額であると認められる場合
- ⑦事実上業務に従事していない社員に対して給与を支給する場合
- ⑧社員に金銭その他の資産を無償または通常の場合における利率もしくは賃貸料に比して著しく低廉であると認められる利率もしくは賃貸料をもって貸付けまたは使用させる場合
- ⑨社員から金銭その他の資産を通常の場合における利率もしくは賃借料に比して著しく高率であると認められる利率もしくは賃借料をもって賃借する場合
- ⑩現物出資を受けた債権、またはいったん出資を受けた現金等をもってその後直ちに社員から譲り受けた債権がある場合において、法人がこれを消却して損金に計上した場合
- ⑪社員が主となって組織している他の同族会社から無償で債務を引き受けた場合

以上の同族会社の行為計算否認規定の類型が、通達に規定されていた。しかし、この事例のうち、たとえば、⑦の事実上業務に従事していない社員に対して給与を支給する場合については、全く業務に従事していない役員に対して給与を支給した場合、役員としての業務に従事した事実すらないのであるから仮装行為となり、真实性の原則により否認されるべきであるとされた事例などがあり、必ずしも同族会社の行為計算否認規定が適用されていたとはいえないように思われる。

すなわち、同族会社の行為計算否認規定の適用により否認されているのか、また

²⁷ 旧法人税基本通達 355 は昭和 44 年の法人税基本通達の改正により削除された。

は、真実性の原則により否認されているのか、あるいは、実質課税の原則により否認されているのかの判別が、明確にされていたとはいえないように考えられる²⁸。

第2章 同族会社の行為計算否認規定の適用要件と不当性の解釈

第1節 概説

1. 適用要件

同族会社の行為計算否認規定の適用要件は、「同族会社の行為又は計算であること」と、「これを容認した場合には税負担を不当に減少させる結果となること」である。

まず、「同族会社の行為又は計算であること」とは、同族会社が行った行為又は計算が同族会社の行為計算否認規定の対象となるのであり、非同族会社が行った行為又は計算については、同族会社の行為計算否認規定は適用されないということである。つぎに、「これを容認した場合には税負担を不当に減少させる結果となること」とは、税負担を減少させる結果となる行為又は計算のすべてが行為計算否認の対象となるわけではなく、税負担を「不当に減少」させる結果となる行為又は計算に対して同族会社の行為計算否認規定が適用されるものである。しかし、「不当に減少」という不確定概念²⁹が用いられているため、その適用をめぐる解釈については、かねてから議論されているところであり、適用要件の解釈上どのような問題点があるのか考察することとする。

2. 適用をめぐる解釈の相違

同族会社の行為計算否認規定の適用をめぐる解釈についての主な論点としては、同族会社の行為計算否認規定の行為又は計算の「主体」が誰であるのかのほか、「行為又は計算」の意義、「不当に減少」という不当性の判断基準に関することなどがあげられる。このような適用をめぐる問題について、同族会社の行為計算否認規定の適用範囲をめぐる学説や具体的事例を分析・検討し、行為又は計算の「主体」は誰であるのか、「不当に減少」の不当性の判断基準等について考察することとする。

²⁸ 近畿税理士会編・前掲注(10) 50～58頁参照。

²⁹ 不確定概念については、「相当程度」「相当の理由」「やむを得ない事情」「必要があるとき」「社会通念上一般的に」など、「不当に減少」以外にも税法・通達において用いられている(金子・前掲注(2) 80頁、山本守之・守之会『検証・税法上の不確定概念』(中央経済社・2000年) 2頁参照)。

第2節 同族会社の行為計算否認規定の適用要件と適用範囲 (1)

1. 行為又は計算の意義

前述したように、同族会社の行為計算否認規定が創設された当初は、同族会社とその株主等の間における「行為」のみが同族会社の行為計算否認の対象とされていた。その後、大正15年度の税制改正において、「計算」も否認の対象とされ、「行為」の範囲も株主等との間の行為に限定されないこととされた。つまり、この税制改正により、行為と計算を個別に否認することができることとなった³⁰。しかし、行為又は計算の具体的な意義については、同族会社の行為計算否認規定の創設から現在まで、税法上の具体的な定義を明文で規定されていない。そのため、学説及び裁判例により一定の解釈がされてきている。

まず、学説上、同族会社の行為計算の否認規定は、行為又は計算を否認することを定めるものであるが、そこにいう行為と計算とがどのように区別されるかについては議論のあるところであるという指摘がされている³¹。また、同族会社の行為とは、対外関係において、法人の財産状態に影響をおよぼすべき法律的效果を伴う行為であり、同族法人の計算とは、対内関係において、法人の財産状態の表示いかんにより財産上影響をおよぼすことがあるべき計算であるという見解³²がある。

つぎに、行為又は計算について争われた大阪地裁昭和33年9月25日判決³³（控訴審の大阪高裁昭和35年12月6日判決も第一審判決を支持）では、「被告は本件寄附が原告会社の資本額、所得額に比し多額であることから、取締役個人の寄附として取扱うべきであると考えているようであるが、個人の寄附金たるの性質を有するか否かという問題と会社の支出して（ママ）寄附金としては多額に過ぎるか否かという問題とは自ら別個の問題であつてこれを混同すべきではない」と判示し、個人の寄附金たるの性質を有するか否かという問題は、行為の否認に該当し、会社の寄附金としては多額過ぎるか否かという問題は、計算否認に該当すると判断している。

³⁰ 計算のみの否認の例として「いわゆる過大出資により同族会社が設立され又は増資された場合を考えてみよう。出資の目的に充当した現物を、その出資時の時価以上に評価して受け入れると、その結果、同族会社では減価償却が以後過大に計上されることになる。出資の時期が大正12年前であれば、その行為のあった時点では否認規定が存在しないものの、その行為の結果たる過大償却費の計上だけが継続されることになる。そこで、このような事態に対応するため、『行為』の否認だけではなく『計算』のみの否認も可能としたのである。」（近畿税理士会編・前掲注(10)44頁）。

³¹ 清永敬次「税法における同族会社の行為計算の否認に関する戦後の判例」『法学論叢』京都大学法学会74巻2号(1963年)35頁参照。

³² 忠佐市『租税法入門 新版』(森山書店・1962年)284頁参照。

³³ 大阪地判昭和33年9月25日行政事件裁判例集9巻9号1970頁。

2. 適用要件・範囲に関する学説の状況

同族会社の行為計算否認規定の適用要件・適用範囲についての解釈で議論されているところは、行為又は計算の「主体」についてである。すなわち、誰が行った行為又は計算を否認するものであるのかという点である。

同族会社の行為計算否認規定の行為又は計算の「主体」についての問題点は、同族会社自身が行った行為計算だけではなく、同族会社にかかわる者が行った行為計算を含むのか否かという解釈と、非同族会社の行為又は計算にも適用することができるのか否かの解釈についてであると考えられる。

まず、同族会社の行為又は計算に同族会社にかかわる者が行った行為又は計算を含むのかどうかの問題については、明文の規定が示すように、問われるのは、同族会社の行為計算であって、同族会社にかかわる者の行為計算ではない。規定上は、株主や社員などの行為が問題となるのではなく、同族会社それ自体の行為または計算が問題となると解されている³⁴。すなわち、同族会社の行為計算否認規定の対象となる行為又は計算は、同族会社自身が行った行為又は計算ということである。

つぎに、非同族会社の行為又は計算にも適用することができるのか否かの解釈については、非同族会社の行為又は計算に対して否認を認める規定はなく、非同族会社の行為又は計算が経済合理性を欠いている場合であっても、それを否認することは認められないという見解³⁵がある。また、同族会社の行為計算の否認規定が目的とする租税回避の否認というのは、租税回避を除去するために必要な課税要件規定とは異なる取扱いをすることである。これは、従来の課税要件規定にはない新たな課税要件を作りだすことを意味する。したがって、租税法律主義の建前からして明文の規定が必要であると考えべきである。同族会社の行為計算否認規定によって、従来とは異なる課税要件規定が創出されるのであり、これは同規定が同族会社の行為計算を否認するための創設的な規定であることを意味するという見解³⁶などがある。

このように、学説上は、租税法律主義の観点からも非同族会社には適用できないと解するのが通説とされていると考えられる。

非同族会社に対しては、平成13年度の税制改正において、企業の合併や分割等の組織再編成を利用した租税回避行為を防止するために、組織再編成に係る行為又は

³⁴ 財団法人日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討－租税回避行為との関係を含めて－』（財経詳報社・2007年）81頁参照。

³⁵ 金子・前掲注（2）474頁参照。

³⁶ 清永敬次「同族会社の課税問題－行為計算否認規定を中心として－」租税法研究13号（1985年）48頁参照。

計算の否認の規定が創設された。すなわち、法人税法 132 条の 2 において、「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配（第 2 条第 12 号の 6（定義）に規定する現物分配をいう。）又は株式交換若しくは株式移転（以下この条において「合併等」という。）に係る次に掲げる法人の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、合併等により移転する資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、第 1 号又は第 2 号に掲げる法人の株式（出資を含む。第 2 号において同じ。）の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額（第 24 条第 1 項（配当等の額とみなす金額）の規定により第 23 条第 1 項第 1 号（受取配当等の益金不算入）に掲げる金額とみなされる金額をいう。）の減少その他の事由により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」と規定された。この規定により、非同族会社に対しても、組織再編を利用した租税回避に対して行為計算否認規定が適用されることとなった。なお、所得税法 157 条の 4、相続税法 64 条の 4 にも同旨の規定が創設されている。

3. 適用要件・範囲に関する裁判例の状況

ここでは、同族会社の行為計算否認規定における行為又は計算の「主体」について争われた事例を検討することとする。

まず、同族会社の行為計算には、同族会社自身が行った行為計算だけではなく、同族会社にかかわる者が行った行為計算を含むものであるのか否かについて争われた浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決³⁷では、「立法の沿革に照らしても、同族会社の行為が、第三者の単独行為を含むものとは解されないし、いわんや、被告主張のような、同族会社とかかわりのある行為という茫濃たる内容の解釈が許されるものではない。……否認の範囲を直接同族会社関係者の行為にまで拡張することも可能ではあったが、もとより立法政策の問題である、そのような特別な立法がされず、従来の税法におけると同一の表現を借用している以上、相続税法の解釈において従来のそれを拡張することは、租税法律主義の原則にも反し、到底賛成することができない」と判示し、同族会社の行為又は計算の主体は、同族会社自身であると判断している。

つぎに、同族会社の行為計算否認規定は、非同族会社にも同族会社の行為計算否認規定を適用し、課税上行為計算を否認することができるのか否かについて争われ

³⁷ 浦和地判昭和 56 年 2 月 25 日税務訴訟資料第 116 号 294 頁。

た東京高裁昭和 49 年 5 月 29 日判決³⁸では、「法人税法は、法人が純経済人として経済的合理的に行為計算を行なうことを予定して、かような合理的行為計算に基づいて生ずる所得に課税し、租税収入を確保しようとするものであるから、法人が租税の回避もしくは軽減の目的でことさらに不自然・不合理な行為計算をすることにより、不当に法人税の負担を免れる結果を招来した場合には、税務署長は、かような行為計算を否認し、経済的合理的に行動したとすれば通常とつたであろうと認められる行為計算に従って課税しうるものと解すべきである」として、同族会社の行為計算否認規定においては、非同族会社の行為計算を否認することができないと判断している。

他方、東京地裁昭和 40 年 12 月 15 日判決³⁹では、「非同族会社についてはこの規定がないからといって、前述のような、法人税法の基本目的より当然認められるべき否認が許されないと解すべき理由はない」と判示している。また、東京地裁昭和 46 年 3 月 30 日判決⁴⁰では、「仮にこれが行為計算の否認に当たるとしても、法人税法は、法人が純経済人として経済的合理的に行為計算を行なうことを予定して、かような合理的行為計算に基づいて生ずる所得に課税し、租税収入を確保しようとするものであるから、法人が租税の回避若しくは軽減の目的で、ことさらに不自然・不合理な行為計算をすることにより、不当に法人税の負担を免れる結果を招来した場合には、税務署長は、かような行為計算を否認し、経済的合理的に行動したとすれば通常とつたであろうと認められる行為計算に従って課税し得るものと解するのが相当」と判示し、非同族会社であっても行為計算を否認することができると判断した裁判例もある。

このように、同族会社の行為計算否認規定を非同族会社の行為又は計算にも適用することができるのか否かについては、昭和 50 年以前の裁判例では非同族会社の行為又は計算にも適用することができるという判決が見られた⁴¹。しかし、昭和 50 年以降の裁判例では、同族会社の行為計算否認規定において非同族会社の行為又は計算には適用されないとする判決が多くなっており、課税庁側も創設規定の考え方をとってきているようである⁴²。

³⁸ 東京高裁昭和 49 年 5 月 29 日税務訴訟資料第 75 号 569 頁。

³⁹ 東京地判昭和 40 年 12 月 15 日行政事件裁判例集第 16 卷 12 号 1916 頁。

⁴⁰ たとえば、東京地判昭和 46 年 3 月 30 日行政事件裁判例集第 22 卷 3 号 399 頁などがある。

⁴¹ 主な判決としては、大阪高判昭和 39 年 9 月 24 日行政事件裁判例集第 15 卷 9 号 1716 頁、広島高判昭和 43 年 3 月 27 日税務訴訟資料第 52 号 592 頁、神戸地判昭和 45 年 7 月 7 日訟務月報第 16 卷 12 号 1513 頁、東京地判昭和 46 年 3 月 30 日行政事件裁判例集第 22 卷 3 号 399 頁などがある。

⁴² たとえば、最判平成 16 年 7 月 20 日判決の第一審である東京地判平成 9 年 4 月 25 日税務訴訟資料第 223 号 516 頁の被告である課税庁の主張において、「大正一二年における所得税法改正正当時における同族会社の行為計算否認規定が創設規定であると説明されていた沿革等に照

4. 若干の検討

ここまで、同族会社の行為計算否認規定の適用の解釈をめぐる論点として、同族会社の行為計算否認規定の行為又は計算の主体が誰であるのか、同族会社の行為計算否認規定は非同族会社の行為又は計算にも適用することができるのか否かの解釈について、学説や裁判例の考察を行った。その結果、まず、誰が行った行為又は計算を否認するものであるのかについては、同族会社自身が行った行為計算だけではなく、同族会社にかかわる者が行った行為計算を含むものであるのか否かという問題点である。この点については、学説上も裁判例においても、同族会社の行為又は計算の主体は同族会社自身であり、同族会社自身が行った行為又は計算についてのみ否認することができるかと解されている。

つぎに、同族会社の行為計算否認規定は非同族会社の行為又は計算にも適用することができるのか否かという問題点については、学説上、租税法律主義の観点から非同族会社までは適用できないと解するのが通説とされており、裁判例においても、同族会社の行為計算否認規定につき、非同族会社の行為又は計算には適用されないとする判決が昭和 50 年以降多くなっている。すなわち、同族会社の行為計算否認規定の適用範囲については、同族会社が行った行為又は計算を否認するという創設規定であると解されている。

そして、非同族会社については、平成 13 年度の税制改正により、組織再編税制が創設された。この改正により、非同族会社に対して、組織再編を利用した租税回避に対する行為計算否認規定が導入されることとなり、問題点の一部は立法的に解決されている。しかし、行為計算否認規定における「不当に減少」という不当性の判断基準についての問題点が残されていると考えられる。そのため、次節において、不当性の判断基準について検討することとする。

第 3 節 同族会社の行為計算否認規定の適用要件と適用範囲 (2)

同族会社の行為計算否認規定は、税負担を「不当に減少」させる結果となると認められる場合に適用される規定である。しかし、不当に減少となるのか否かの判断基準が租税実体法に明文で規定されていない。そのため、不当に減少の判断をどのような基準で行うのかという問題点があると考えられる。

この不当に減少の判断基準については、非同族会社を基準とする説と経済的合理性を基準とする説が代表的な見解と考えられる。そこで、この二つの説に関するそれぞれの学説と裁判例を検討することとする。

らしても明らかである」として、課税庁も創設規定の考え方をとっている。

1. 非同族会社を基準とする学説・裁判例

(1)非同族会社を基準とする学説

非同族会社を基準として、同族会社の行った行為又は計算が、非同族会社では通常なしえないと認められる行為又は計算で、税負担の軽減を不当として、非同族会社が通常行うであろう行為又は計算に引き直すという考え方である。この場合、同族会社の行った行為又は計算が、非同族会社では通常なしえないと認められる行為又は計算であることを、課税庁が具体的な非同族会社の取引事例をもとに立証しなければならないことになる。

この基準について清永敬次氏は、「同族非同族対比の基準は、同族会社の行為計算の否認規定は同族会社を非同族会社より税法上不利に扱うものであってはならないという考え方を出発点とするものと思われる。しかし、同族会社の行う行為計算のうち、非同族会社においてもたとえ例外的にしる行われることがあるようなものは、これを絶対に否認することはできない、ということまで同基準が意味するものか否かは必ずしもはっきりしない。むしろ同基準はそこまで徹底したものとは思われないのである」⁴³と説かれている。

(2) 非同族会社を基準とする裁判例

非同族会社を基準とする裁判例として、東京地裁昭和 26 年 4 月 23 日判決⁴⁴では、「同族会社の行為計算否認の規定は勿論同族会社を非同族会社よりも不利益に取扱うためのものではなく同族会社は税金逋脱の目的で非同族会社では通常なし得ないような行為計算たとえば株主が社員に会社の資産を廉価で売却するようなことをする虞があるので、かかる場合にその行為計算を否認して、非同族会社が通常なすであろうような行為計算に引直して課税するためのものであるが、吸収合併前に被合併会社の全株式を買収することは必ずしも同族会社にして始めてなしうるような行為、すなわち、純経済上より見て不合理な行為ではなく、かかる行為を選択する可能性は同族会社であると否とにより少しも差異のないことは明白であるから、かかる行為は旧法人税法第二十八條の対象たり得ないものと解するのが相当である」と判示した。また、福岡高裁昭和 55 年 9 月 29 日判決⁴⁵では、「同族会社のなした製品

⁴³ 清永・前掲注(36) 58 頁。

⁴⁴ 東京地裁昭和 26 年 4 月 23 日税務訴訟資料 10 号 114 頁。

⁴⁵ 福岡高裁昭和 55 年 9 月 29 日行政事件裁判例集 31 卷 9 号 1982 頁。なお、この判決について、桜井四朗氏は、「同族会社の行為計算否認規定の適用については、裁判例にあらわれた考え方として、もっぱら経済的、実質的見地において当該行為計算が経済人の行為として不合理、不自然のものと認められるかどうかを基準として判断すべきであるとするものと、非同族会社では通常なしえないような行為計算、または同族会社であるが故に課税負担を免れるために容

の低価額による譲渡が右法条(法人税法 132 条 1 項・筆者注)の適用を受けるには、その販売価額が非同族会社の通常取引における、同一種類、品質、型の製品の販売価額に比して異常に低いもの(以下「異常低価額」という)であること、およびそのような低価額による製品の販売について合理的理由(販売時期、販売地域、数量、会社の営業方針、取引条件、取引先との関係等)がないことが要件であると考えられる。そして、非同族会社の通常取引における製品の販売価額は、同一種類、品質、型のものであつても、そこには高低自ら巾があるものと思慮せられるから異常低価額とは、いわゆる時価を下回るだけでなく、非同族会社の通常取引において考えうる最低の販売価額(当該製品の製造原価、あるいは非同族会社の取引における実際の最低販売価額のいずれか低い方、[以下「最低販売価額」という])をも下回る意味に解するのが相当である。同族会社の異常低価額による製品の販売について、税務署長は、右法条(法人税法 132 条 1 項・筆者注)により異常低価額による製品の売買を否認して、最低販売価額による製品の売買を認定することができるのである。そして、税務署長は、同族会社の製品販売価額が最低販売価額を下回っていることを主張、立証しなければならず、またそれでよく、右事実が証明されれば、これを争う側において、当該製品の異常低価額が合理的理由のあることを主張、立証しなければならないとするのが相当である」と判示している。

2. 経済的合理性を基準とする学説・裁判例

(1) 経済的合理性を基準とする学説

経済的合理性を基準とする説について、金子宏氏は、「ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう。そして、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で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場合のみでなく、独立・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(アメリカの租税法で *arm's length transaction* (独立当事者間取引) と呼ばれるもの)とは異なっている取引の中には、それにあたる解すべき場合が少なくないであろう。この規定の解釈・適用上問題となる主要な論点は、当該の具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か、その行為・計算を行ったことにつき正当な理由ないし事業目的があったか否か、および租税回避の意図があったか否か、である」⁴⁶と説か

易に選ぶことができるような行為計算とするものであったが、本判決は、むしろ後者の判断基準によりながら、かつ、前者の考え方をもとり入れているものであって、その意味で新しい考え方を示したものといえる」としている(「行為計算の否認の対象となる資産の低額譲渡の要件」税務大専論叢 11 号(1977 年) 375 頁)。

⁴⁶ 金子・前掲注(2) 471~472 頁。

れている。

要するに、純経済人の行為又は計算と比較し、経済的、実質的な観点から純経済人が選択するであろう行為又は計算としては不自然・不合理であると認められる同族会社の行為又は計算で、税負担の軽減を不当として、純経済人が通常選択するであろう行為又は計算に引き直すという考え方である。非同族会社を基準とする説と異なり、取引事例により立証を行う必要はなく、課税庁はその行為又は計算の非合理性を指摘するだけで否認することができるということである。

(2)経済的合理性を基準とする裁判例

経済的合理性を基準とする裁判例として、名古屋地裁昭和44年4月5日判決⁴⁷では、「『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』かどうかは、経済的実質的観察において、当該行為又は計算が経済人（企業）の行為として合目的であるかどうか、正常であるかどうか、合理的であるかどうかを基準として判定すべきであつて（右判定にあつては、一般の企業経営における合理性等と言つた見地を強調しすぎて、当該企業経営における個別的な特殊性を無視することはできないのである。）、同族会社であるからと言つて、この基準を超えて広く行為又は計算の否認が許されるものと解すべきではない」と判示しており、控訴審、上告審ともに第一審判決を支持し棄却している。

また、東京地裁平成9年4月25日判決⁴⁸では、「本件規定の対象となる同族会社の行為又は計算は、典型的には株主等の収入を減少させ、又は経費を増加させる性質を有するものといふことができる。そして、株主等に関する右の収入の減少又は経費の増加が同族会社以外の会社との間における通常の経済活動としては不合理又は不自然で、少数の株主等によって支配される同族会社でなければ通常は行わないものであり、このような行為又は計算の結果として同族会社の株主等特定の個人の所得税が発生せず、又は減少する結果となる場合には、特段の事情がない限り、右の所得税の不発生又は減少自体が一般的に不当と評価されるものと解すべきである。すなわち、右のように経済活動として不合理、不自然であり、独立かつ対等で相互に特殊な関係にない当事者間で通常行われるであろう取引と乖離した同族会社の行為又は計算により、株主等の所得税が減少するときは、不当と評価されることになるが、所得税の減少の程度が軽微であったり、株主等の経済的利益の不発生又は減少により同族会社の経済的利益を増加させることが、社会通念上相当と解される場合においては、不当と評価するまでもないと解すべきである。また、右不当性の判断は、行為又は計算の態様から客観的に判断されるものであつて、当該行為又は計

⁴⁷ 名古屋地判昭和44年4月5日税務訴訟資料56号472頁。

⁴⁸ 東京地判平成9年4月25日判例時報1625号23頁。

算に係る株主等が租税回避等の目的あるいは不当性に関する認識を有していることを要件とするものではない。そして、同族会社の行為又は計算が右の要件を充足するときは、右行為又は計算は、実体法上の効力を否定されないまま、株主等の所得税の計算上、正常な行為又は計算に引き直されることになる」と判示している。なお、不当性の判断の基準について、控訴審、上告審ともに同旨の判断がされている。

3. 若干の検討

以上みてきたように、同族会社の行為計算否認規定における不当に減少の判断基準については、非同族会社を基準とする説と経済的合理性を基準とする説がある。

この非同族会社を基準とする説と経済的合理性を基準とする説のどちらを採用すべきであるのかについて、金子宏氏は、「いずれの考え方をとつても、具体的事件の解決に大きな相違は生じないであろうが、非同族会社の中には、同族会社にきわめて近いものから所有と経営の分離した巨大会社に至るまで、種々の段階のものがあり、何が同族会社であるがゆえに容易になしうる行為・計算にあたるかを判断することは困難であるから、抽象的な基準としては、第2の考え方をとり、ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう」⁴⁹と説かれている。また、清永敬次氏も、「『非同族会社では通常なしえないような行為計算』というのは、『純経済人の選ぶ行為形態として不合理なもの』と一般に重なり合うもののように思われる。このような点からして、両基準はそれほど違ったことをいっているようには思われぬ、と断言していいようである」⁵⁰と説かれている。すなわち、学説上は、このどちらの説でも結果として変わるものではないと考えられており、現在では経済的合理性を基準とする説が主流となっていると思われる。

また、裁判例においては、当初、非同族会社を基準とするものが多く見られた。しかし、同族会社は非同族会社に比べて租税負担を減少させる結果となる行為計算を行う可能性が高いというだけで、非同族会社では通常なしえないような同族会社固有の行為計算はないのではないかと、また、非同族会社といえども租税回避は行われることなどの理由から、現在の裁判例では、経済的合理性を基準として判断されることが多くなっていると考えられる⁵¹。

さらに、「不当に減少させる」という判断につき、経済的合理性を基準として行う

⁴⁹ 金子・前掲注(2) 471頁。

⁵⁰ 清永・前掲注(36) 58頁。

⁵¹ 大淵博義「個人の低額譲渡・利益供与における所得課税」税理47巻12号(2004年)43頁、山本守之監修『最新 同族会社の判定と税務－役員給与・留保金課税・行為計算否認など－』(新日本法規出版・2007年)等参照。

としても、具体的にどのような行為又は計算が不自然・不合理であると認められるのかについての判断を行うための明文の規定が存在していないところから、不当性の判断基準をめぐる争いは今後も起こる可能性があり、この問題を解決するためには、どのような行為又は計算が「不当に減少させる」のであるのか、一定の判断基準を法令で明確に規定すべきではないかと考えられる。

第3章 同族会社の行為計算否認規定に関する具体的事例の検討

第1節 駐車場経営に係る地上権設定契約に関する事例⁵²

1. 事案の概要

原告ら（原告・訴外Aの相続人）は、平成3年6月14日、資本金300万円を出資して、駐車場経営等を営業目的とした有限会社B社を設立し、それぞれB社の役員に就任した。同日、B社は、A（当時83歳）との間で、A所有に係る本件宅地等について、駐車場事業に供する目的で、地代を年額3684万円、存続期間を60年とする地上権の設定契約を締結した。

Aは、同年6月20日に死亡し、相続が開始された。B社は、同月30日、本件宅地等に自走式二階建駐車場を設置する内容の工事を発注し、駐車場経営をはじめた。B社は、平成3年9月から平成6年8月の間、本件地上権に係る地代の支払いの結果、大幅な赤字となっていた。

原告らは、相続税の申告に際し、本件宅地等の時価について、相続税法23条に基づき、更地価額から地上権割合90%を控除して算定を行った。しかし、課税庁は、本件地上権設定契約が相続税法64条1項の同族会社の行為計算に当たるとして、本件土地について、現実の状態を基礎として時価を算定するのではなく、賃借権が存在する状態を想定した上で課税価格を計算し、原告らに対して増額更正処分等をした。これに対し、原告らは、所定の不服申立手続を経た後、本件課税処分の取消し等を求めて訴えを提起したものである。

2. 争点

本件事案の争点は、第一に、地上権設定契約が相続税法64条1項の要件を充たし、通常人の間において通常行われる行為と比較して不自然ないし不合理と認めら

⁵² 大阪高判平成14年6月13日第一法規法情報総合データベース
〈https://www.d1-law.com/cgi-bin/d1w2_portal/d1wp_mloginhan.exe?tp=0C33656D9122497730335BDFF&us=tvuser&id=0001〉（最終確認日：2012年5月10日）。

れるか否か、第二に、不自然ないし不合理と認められる場合に、課税庁が行った課税価格の計算が適正なものであるか否かという点である。

3. 当事者の主張

(1) 原告の主張

① 通常人の間であれば地上権ではなく賃借権が設定されたはずである等ということとはできない。すなわち、同族会社の行為が通常人の間で行われる行為と比較して不自然・不合理であるというためには、通常人が行っていれば相続税の軽減が生じなかったのに、同族会社の行為であるがゆえに相続税の軽減が生じたということが前提となっている。

本件宅地等については、通常人の中で地上権が設定された場合と比較して、同族会社の地上権設定によって不当に税負担の軽減を生じている場合にはじめて相続税法 64 条 1 項の適用が問題となると考えられる。ところが、本件地上権の設定は、それが同族会社の行為として行われようと、通常人の中の通常の行為として行われようと、いずれにせよ法律上有効な行為である上、土地の利用権が制限されることにより相続税がそれだけ軽減されることに変わりはなく、同族会社の行為であるがゆえに税負担が不当に軽減されるという場合ではない。

② 特に、本件地上権の設定に代わる通常の行為なるものは観念することができないから、そもそも本件地上権の設定が不自然・不合理であるということとはできない。本件地上権の地代を年額 3,684 万円としたのは、法人税法施行令 137 条による「相当の地代」⁵³を下回ると、土地所有者から権利金相当額の贈与を受けたものとして、当該法人としては右相当額を収益に計上されることとなって、法人税について権利金の認定課税⁵⁴を受けることになるためである。すなわち、法人税法施行令 137 条

⁵³ 相当の地代について、法人税基本通達 13-1-2 では次のように規定されている。「法人が借地権の設定等（借地権又は地役権の設定により土地を使用させ、又は借地権の転貸その他他人に借地権に係る土地を使用させる行為をいう。以下この章において同じ。）により他人に土地を使用させた場合において、これにより收受する地代の額が当該土地の更地価額（権利金を收受しているとき又は特別の経済的な利益の額があるときは、これらの金額を控除した金額）に対しておおむね年 8%程度のものであるときは、その地代は令第 137 条《土地の使用に伴う対価についての所得の計算》に規定する相当の地代に該当するものとする。」なお、基本通達 13-1-2 に規定されている「年 8%」については、現在は法人税個別通達 11-2 により「年 6%」とされている。

⁵⁴ 法人が借地権の設定により他人に土地を使用させる場合、通常、権利金を收受する慣行があるにもかかわらず権利金を收受しないときには、原則として、権利金の認定課税が行われる。ただし、権利金の收受に代えて相当の地代を收受している場合には、権利金の認定課税は行わ

は、法人がその所有する土地を他人に使用させた場合の所得について、「相当の地代を収受している場合には、その取引は正常な取引条件でなされたものとして取り扱う」と定めている。つまり、法人が他人の土地につき借地権の設定を受けて使用する場合においても、法人税法施行令 137 条が規定する場合と同様の扱いがなされるべきであって、法人税法において正常な取引条件であると認められている「相当な地代」を設定した B 社の経済行為を、相続税法においては経済合理性がないとして否認するのは不合理である。B 社の駐車場事業は、バブル景気の最盛期に計画されたものであり、当時の経済情勢が継続する限りは、「相当の地代」を支払っていても、長期的には採算が採れる見込みがあったことから、本件における地代額が設定されたものである。したがって、B 社の本件地上権の設定及び右地代額の設定には合理的理由がある。

③ 本件宅地等については、本件地上権による制限が現実に存在している以上、相続税法 64 条 1 項の適用により、現実に存在する地上権をあたかも「制限のないもの」と擬制し、その代わりに現実には存在しない賃借権を想定して評価することは、客観的な交換価値の探求を旨とする財産評価理論に照らして許されない。本件宅地等は構築物の所有を目的とするものであり、建物所有を目的とするものではないから、相当地代通達に準じて取り扱うことは合理性がない。相続税法 64 条 1 項によって本件地上権が存在しないものと擬制しておきながら、何らの根拠もなく、本件宅地等に設定された利用権を借地権に準ずるものと取り扱って課税しようとする課税庁の評価態度は、恣意的であり許されない。

(2)課税庁の主張

① 本件宅地等は、本件地上権が設定されている状態を前提とすると、相続税法 23 条が適用され、地上権割合 90%が控除されることとなるから、賃借権が設定されている状態と比較して、原告らの相続税の負担を大幅に減少させる結果となる。

② 駐車場事業の用に供するための利用権の設定は、通常の当事者間であれば、地上権ではなく賃借権が選択されたはずであるにもかかわらず、あえて地上権が選択

れないというもので、法人税法施行令 137 条において「借地権(地上権又は土地の賃借権をいう。以下この条において同じ。)若しくは地役権の設定により土地を使用させ、又は借地権の転貸 その他他人に借地権に係る土地を使用させる行為をした内国法人については、その使用の対価として通常権利金その他の一時金(以下この条において『権利金』という。)を収受する取引上の慣行がある場合においても、当該権利金の収受に代え、当該土地(借地権者にあつては、借地権。以下この条において同じ。)の価額(通常収受すべき権利金に満たない金額を権利金として収受している場合には、当該土地の価額からその収受した金額を控除した金額)に照らし当該使用の対価として相当の地代を収受しているときは、当該土地の使用に係る取引は正常な取引条件でされたものとして、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算するものとする」と規定されている。

されている。また、本件地上権に係る地代は、B社の採算を度外視するものであり、本件地上権の設定は不自然・不合理である。

③ 本件宅地等について、賃借権が設定されている状態を想定したうえで、権利金の収受はないが、相当の地代を支払われていることから、借地権割合はほとんど存在していないものとして、相当の地代を支払っている場合の相続税及び贈与税の取扱いに準じて、更地価額に80%を乗じて課税価格を計算した。

4. 裁判所の判断

(1) 第一審⁵⁵

① 「相続税法 64 条 1 項は、同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族等（以下『株主等』という。）の相続税又は贈与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場合においては、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正等に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができる」と規定しているところ、右規定によれば、同族会社を一方当事者とする取引が、経済的な観点からみて、通常の経済人であれば採らないであろうと考えられるような不自然、不合理なものであり、そのような取引の結果、当該同族会社の株主等の相続税及び贈与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場合には、税務署長は、当該取引行為又はその計算を否認し、通常の経済人であれば採ったであろうと認められる行為又は計算に基づいて相続税又は贈与税を課することができるものと解するのが相当である。……B社が、同族会社に当たることは既に認定したところから明らかであり、AとB社は、Aの所有にかかる本件宅地等について地代を年額3684万円、存続期間を60年とする本件地上権の設定契約を締結したものであるところ、駐車場経営という利用目的に照らすと、本件宅地等の使用権原を賃借権でなく、極めて強固な利用権である地上権が設定されたことは極めて不自然であることや、本件地上権の内容も、営業収益と比較して余りにも高額に設定された地代の支払のためにB社が大幅な営業損失を生じている点及びAの年齢を考えると、経済合理性をまったく無視したものであるといわざるを得ないことに徴するならば、本件地上権設定契約は、通常の経済人であれば到底採らないであろうと考えられるような不自然、不合理な取引であるということができ、また、評価通達 25 項、86 項及び相続税法 23 条の規定によれば、本件地上権の存在を前提とした場合、本件宅地等は、自用地の価額からその 90 パーセント相当額を控除したものとして評価されることになるため、原告らの相続税の負担を大幅に減少させる結果となるこ

⁵⁵ 大阪地判平成 12 年 5 月 12 日訟務月報 47 卷 10 号 3106 頁。

とが明らかである。よって、被告は、原告らの相続税についての更正に際し、相続税法 64 条 1 項を適用して、B 社が A との間で締結した本件地上権設定行為を否認することができるというべきである。」

② 「駐車場経営という利用目的や本件地上権の内容に照らすと、本件地上権の設定は、通常の経済人の取引行為としては不自然、不合理なものであって、B 社の株主等の相続税の負担を軽減することを目的として行われたものであるといわざるを得ないのであり、また、このように不自然、不合理な本件地上権設定契約の締結は、B 社が同族会社であったからこそ可能であったと考えられるから、B 社と A 間の本件地上権の設定につき相続税法 64 条 1 項の規定を適用することに何ら妨げはないものというべきである。また、同族会社にとっての採算性も、通常の経済人の取引行為として不自然、不合理なものであるかどうかという相続税法 64 条 1 項の規定の適用の有無を判断する際のひとつの資料になることは明らかである。」

③ 「相続税法 64 条 1 項が適用される場合、税務署長は同族会社の行為に基づいて生じた事実をなかりしものとして、経済的に行動したとすれば通常とったであろうと認められる行為に従って課税価格を計算することができるところ、本件においては、通常の経済人であれば地上権ではなく賃借権を設定したであろうと考えられるのであるから、本件宅地等に賃借権が設定されている状態を想定した上で、権利金の收受はないが、相当の地代が支払われていることから、借地権割合はほとんど存在しないものとして、相当地代通達 6 項(1)に準じ、更地価格に 80%を乗じて課税価格を計算した。ところで、平成 3 年改正前評価通達 87 項は、雑種地（本件宅地等は一筆のみが宅地で、その余は全て雑種地である。）にかかる賃借権の価額については、その賃貸借契約の内容、利用の状況等を勘案して評定した価額によって評価すると想定しているところ、借地権が設定され、かつ、相当の地代が支払われている土地について、自用地（更地）としての価格の 80%に相当する金額によって評価すると定めている相当地代通達 6 項(1)は、土地所有者が高額の地代を收受することによって当該土地の資本的活用を十分図ることができる場合（すなわち、地代の資本的還元額が当該土地の自用地としての価額と等しくなるような場合）においては、借地権としての経済的価値はほとんど認識されず、当該土地の低地価額は自用地としての価額とほぼ同額に評価されるべきであるとの理由に基づくものである。そして、かかる趣旨は、借地法の適用のある借地権についてのみならず、本件宅地等のように借地法の適用のない借地権についても妥当する上、一般に借地法の適用のある借地権の方が借地権の適用のない借地権に比して権利保護の程度が弱いことをも併せ考慮すると、被告が、本件宅地等を相当地代通達 6 項(1)に準じて、自用地としての価額の 80%に相当する金額によって評価したことには合理性があるというべきである。以上のとおりであって、被告が本件宅地等について本件地上権の設

定行為を否認した上、更地価額の 80%相当額と評価したことに違法な点はないというべきである。」

(2)控訴審⁵⁶

① 「相続税法 64 条 1 項は、特に同族会社が租税負担回避行為に利用されやすいので、これを放置すれば実質的な税負担の公平を図ることができないとして、実質的な税負担の公平を図るためにもうけられた規定である。したがって、同族会社と株主との間の行為等を特に対象として否認することができ、他の契約当事者であれば、租税負担行為の回避の疑いがあっても否認できない法律関係であることは、その法の趣旨からみて予定されているところである。そして、相続税法 64 条 1 項が適用される場面においては、税務署長は、同族会社の行為または計算にかかわらず、その認めるところにより当該財産の課税価格を計算することができるのであるから、その際に特定の権利関係を想定することは法の予定するところであって、そうでなければ計算の前提を欠くことになる。したがって、賃借権を想定して評価することは、法的根拠のない取扱いではない。地上権については、相続税法 23 条によって評価方法が定められているので、相続税法 64 条 1 項によって設定行為を否認しない限りは、相続税法 23 条を適用して評価しなければならない。したがって、相続税法 22 条の枠組みの範囲内で、地上権を前提としながら評価通達 6 項によって実質的公平を図った評価をすることはできないので、本件宅地等の評価について評価通達 6 項を適用することは困難である。法人税法施行令 137 条において、相当な地代を収受しているときには正常な取引でされたものと取り扱う旨規定されているのは、法人税法における取扱いであって、他のあらゆる場面で正常な取引として取り扱うことをいうものではないことは、引用に係る原判決の判断のとおりである。また、本件のような高額の地代が設定されていること自体、控訴人において法人税の納付においても租税負担の軽減を図っていることが明らかである。本件の地上権設定の不合理性は、その採算性からみて、その後の経済状況等にかかわらず明らかである。」

② 「控訴人らの当審における主張は、いずれも原審における主張の域を出ないもの若しくは原判決を論難する趣旨のものであって、いずれも当裁判所は採用することができない。以上の次第で、控訴人らの請求をいずれも理由がなく、これらを棄却した原判決は相当である。よって、本件控訴はいずれも理由がないから、これらを棄却する。」

⁵⁶ 大阪高判平成 14 年 6 月 13 日第一法規法情報総合データベース
〈https://www.d1-law.com/cgi-bin/d1w2_portal/d1wp_mloginhan.exe?tp=0C33656D9122497730335BDFF&us=tvuser&id=0001〉(最終確認日：2012 年 5 月 10 日)。

5. 若干の検討

本件事案の論点は、第一に、60年に及ぶ地上権設定契約が不自然・不合理であり相続税の負担を「不当に減少させる」結果となるのか否か、第二に、課税庁が行った通常の行為への引き直しが適切か否かという点である。

まず、第一の論点について裁判所は、本件地上権設定契約は、通常の経済人であれば到底採らないであろうと考えられるような不自然・不合理な取引であり、本件地上権の存在を前提とした場合、本件宅地等は、自用地の価額からその90パーセント相当額を控除したものとして評価されることになるため、原告らの相続税の負担を大幅に減少させる結果となることが明らかであると判断した。その結果、本件事案では、相続税法64条1項を適用して、本件地上権設定行為を否認することができるかと判断している。

本件の地上権設定契約という行為については、赤字の同族会社を道具として高齢の父親の財産に長期の地上権を設定し、もって相続財産の評価額を圧縮する不当な行為であるという見解がある⁵⁷。

これに対して、経済的合理性が求められるのは、個人ではなく会社であり、本件会社が駐車場事業という企業活動の安定性の確保という観点からは、長期間の地上権の設定を選ぶことには経済合理性があり、不当とはいえないとする反論もある⁵⁸。

裁判所は、本件地上権設定契約という法律行為自体は通常の方法として認められるものであり、本件地上権設定契約は、通常の経済人であれば到底採らないであろうと考えられるような不自然・不合理な取引であると判示している。しかし、地上権設定契約という法律行為が通常の方法として認められるものと考えられるとすれば、その行為が不自然・不合理な取引ということの具体的な理由が明らかにされているとはいえないのではないかと考えられる。また、本件地上権の存在を前提とした場合、本件宅地等は、自用地の価額からその90パーセント相当額を控除したものとして評価されることになる。そのため、原告らの相続税の負担を大幅に減少させる結果となることが明らかであるという判断についても、自用地の価額から地上権割合を控除することは当然行われる行為であるように思われ、不当に相続税の負担を大幅に減少させる結果となるということにはならないのではないかと考えられる。

つぎに、第二の論点である課税庁がいう通常の行為への引き直しが適切か否かに

⁵⁷ 増井良啓「相続税法64条1項を適用した事例(租税法研究)」ジュリスト1199号(2001年)112頁参照。

⁵⁸ 田中治・高正臣「その23 地上権の設定と租税回避行為の否認」税経通信VOL.56 No.14(2001年)257頁参照。

については、課税庁の主張する引き直しに対して、複数の引直しが可能であり、その中から最も謙抑的な方法を採用すべきであるという見解⁵⁹がある。

これに対して、通常的行為への引き直しは複数あるのではなく、問題の行為と経済的成果が同一で、かつ通常的行為と考えられるものに引き直すべきであり、本件地上権の設定に一応の合理性とそれに相応する実態が認められる場合には、相続税の課税においても本来の課税要件規定を適用すべきであって、地上権を賃借権に引き直すことは許されないとする批判⁶⁰もある。

この点について本件第一審判決では、本件宅地等について本件地上権の設定行為を否認した上で、更地価額の80%相当額と評価したことに違法な点はないというべきであると判断した。そして、控訴審判決では、相続税法64条1項が適用される場面においては、課税庁は、同族会社の行為または計算にかかわらず、その認めるところにより当該財産の課税価格を計算することができるのであるから、その際に特定の権利関係を想定することは法の予定するところであり、そうでなければ計算の前提を欠くことになることとされた。したがって、賃借権を想定して評価することは、法的根拠のない取扱いではないと判断している。しかし、この課税庁の行った通常的行為への引き直しは適切ではないように思われる。すなわち、同族会社の行為計算否認規定を適用し、通常的行為計算に引き直す場合の「通常的行為計算」とは、否認される行為計算と同様の経済的效果・経済合理性があるものでなければならず、本件の場合、事業を安定的に営むという観点からみれば、権利の存続期間に相当の違いのある地上権と賃借権を同様の経済的效果・経済合理性があるとはいえないのではないかと考えられる。また、地上権の設定に会社の経済活動上の理由があり、それに伴う経済実体があるのであれば、相続税法23条を適用し地上権を評価すべきであり、地上権の設定自体が仮装であるとされるのであれば、自用地として評価を行えばよいということになる。そのため、相続税法64条を適用し、通常的行為計算として賃借権の設定があるという状態に引き直しはできないのではないかと考えられる⁶¹。

⁵⁹ 増井・前掲注(57)114頁参照。

⁶⁰ 田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学546号(2001年)183頁、田中治「相続税と同族会社の行為計算否認規定」別冊ジュリスト47巻5号租税判例百選〔第5版〕(2011年)143頁参照。

⁶¹ 田中・前掲注(60)183頁参照。

第2節 被相続人の関係会社に対する債務免除に関する事例⁶²

1. 事案の概要

被相続人Aは、昭和50年2月1日、同人が同族会社である株式会社Bに対し、AがBに対して有する貸金15,877,948円及び未収土地代金6,609,060円を免除した（以下「本件債務免除」⁶³という）。その後、被相続人Aは昭和50年7月31日に死亡し、原告らは、相続税の申告に当たり、本件債務免除額は相続財産に含めず申告したところ、課税庁は、昭和52年10月31日をもって、原告らに対し、相続税法64条を適用して本件債務免除を否認し、本件債務免除に係る債権額を原告らの相続財産に算入した。

また、被相続人Aは、昭和50年6月14日、C不動産株式会社との間に、同会社所有の宅地（以下「本件宅地」という）を代金6,826万円で買受ける旨の契約（以下「本件売買契約」という）を締結し、同日手附金として2,000万円を支払った。そして、同人の死亡後、本件宅地に関する権利義務は、原告らの内Dが単独で承継することになり、相続税の申告において本件宅地について(イ)相続開始時の時価38,540,811円、消極財産として(ロ)未払残金45,056,200円、(ハ)不動産取得税399,750円を計算したところ、課税庁は、相続開始時には本件宅地の所有権がまだAに属していなかったとして、(ロ)及び(ハ)を除外したうえ、(イ)の金額を取消してその代わりに手附金2,000万円を課税価格に算入し、相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

原告らは、これを不服として、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分の取消しを求めて訴えを提起したものである。

2. 争点

本件事案の争点は、第一に、行為計算の否認の対象となるのは誰が行った行為であるのか、第二に、同族会社に対して行われた債務免除が相続税法64条1項の要件を充たし、否認されるものであるのか否か、第三に、不動産売買契約の所有権移転時期と課税価格が適切であるか否かという点である。

⁶² 最判平成2年7月13日税務訴訟資料180号44頁。

⁶³ 債務免除とは、債権者がその債権を放棄し消滅させることにより債務を免除されることをいう。民法519条において、「債権者が債務者に対して債務を免除する意思表示したときは、その債権は、消滅する」と定められており、その意思表示は債権者の単独行為であり、相手方の承諾は不要である。

3. 当事者の主張

(1) 原告の主張

① 法が税務署長に認めている否認の対象は、あくまでも「同族会社の行為又は計算」であり、その他の第三者の行為まで否認しうるものではない。ところが、本件債務免除は、第三者であるAの行為であり、同族会社である株式会社Bの行為又は計算ではない。民法519条の定めるところによれば、債務免除は、債権者の単独の意思表示によって行いうる単独行為であり、債務者側の何らの行為も要求していない。したがって、仮に本件債務免除により相続税軽減の効果が生じたとしても、それは、Aの行為又は計算の結果であり、同族会社の行為又は計算の結果ではない。

② 本件においては、法人は、債務免除を受けた側であり、債務免除を受けることによって一方的に利益を受けることになるから、仮に債務免除を受けることが法人の行為又は計算と判断されるところとしても、この債務免除を受けた法人の行為又は計算は、何ら経済的合理性に欠けるところはない。なお付言すれば、自然人の債務免除が経済的合理性に欠けるとしても、租税法は、法人については、経済的合理性に従った行為を要求し、それに反する行為に対して各種の規定を置いて課税の公平を図っている（法人税法22条2項、同法34条、36条等）が、自然人については、その行為について経済的合理性に従った行為を要求していない。

③ 売主所有の特定物の売買においては、その所有権移転が将来されるべき特約がない限り、買主に対し直ちに所有権移転の効力を生ずるところ、本件売買契約にはそのような特約がなかったから、本件宅地の所有権は、契約締結の昭和50年6月14日Aに移転したものと解される。したがって、相続開始時における本件宅地の価額たる(イ)（相続開始時の価額38,540,811円）が課税価額であり、また、(ロ)（未払残金45,056,200円）及び(ハ)（不動産取得税399,750円）の金額は当然遺産から控除されるべきである。

(2) 課税庁の主張

① 立法の経緯からみると、相続税法64条における「同族会社の行為又は計算」の意味を「同族会社が行う行為」と限定解釈するのは誤りであり、「同族会社とかかわりのある行為」と解すべきである。特に、会社の役員あるいはこれを支配する株主等の行為は、その密接不離の関係からみて、同族会社の行為と同視することができるというべきである。

② 本件債務免除の法律上の形式は、被相続人Aの単独行為ではあるが、i.本件債務免除のされた昭和50年2月1日当時、債務者である株式会社Bは、社員全員が債権者Aの身内の者である同族会社であり、Aがその代表取締役であるという極めて密接な人的関係が存在していたこと、ii.同日は同会社の決算期の翌日であっ

たが、同決算期末における貸借対照表及び損益計算書によると、同会社が被相続人Aに対し負担する債務を弁済する能力を有していないとは到底いえないこと、iii.同会社は、土地譲受代金未払金、借入金等多額の債務を負担し、銀行借入等に障害があったので、財務内容の改善を図る必要があったこと、iv.本件債務免除に関する書類として、原告がE国税不服審判所に提示した「債務放棄書」の写しには、債権者Aの押印を欠くのみならず、債権放棄の事情について何ら記載されていないこと等から、本件債務免除の経済的実質は、同族会社の行為と同視しうるのである。そして、本件債務免除によってAに係る相続税を不当に減少させる結果となることは明らかである。したがって、本件債務免除について相続税法 64 条を適用したことは正当である。

③ 所有権がAへ移転した時期は、売買代金の支払あるいは所有権移転登記が完了した時点とみるべきである。ところが、買主Aは、売買残代金の支払及び所有権移転登記前に死亡したから、相続開始時には本件宅地所有権はまだAに移転せず、本件宅地自体はAの相続財産にはならない。しかし、本件売買契約の成立により、買主Aは、売主C不動産株式会社に対し、本件宅地について、引渡請求権、所有権移転登記請求権等の権利を取得し、また、代金支払債務を負担したから、原告らは、Aの死亡により、相続人としてAの右債権債務を承継した。

本件宅地の売買は、相続開始の約1ヶ月前前である昭和50年6月14日にされ、右売買価額65,056,200円は相続開始当時の通常取引価額として相当であること、かつ、かかる時価の評価方法は租税平等主義にかない、課税標準としての経済的価値を的確に具現することになる。そのため、原告らが取得した債権たる財産の「時価」は65,056,200円と評価すべきである。一方、Aは、前記、代金支払債務のうち2,000万円を手附金として内入弁済したので、相続開始時に原告らが負担した残代金支払債務は45,056,200円であった。したがって、本件宅地に係る相続財産の差引純資産額は2,000万円となる。なお、本件宅地に係る不動産取得税399,750円はいわゆる流通税であり、不動産所有権の取得の事実自体を課税物件とするものであるから、本件宅地の所有権移転時期が本件相続開始後である以上、不動産取得税納税義務は本件相続開始時にはいまだ現存しなかった。したがって、これを控除すべきであるとする原告の主張は失当である。

4. 裁判所の判断

(1)第一審⁶⁴

① 「相続税法 64 条は、一定の要件のもとにおいて課税庁に同族会社の行為又は計算を否認できる旨を定めた規定であるが、同条 1 項にいう『同族会社の行為』とは、その文理上、自己あるいは第三者に対する関係において法律的效果を伴うところのその同族会社が行なう行為を指すものと解するのが当然である。そうだとすると、同族会社以外の者が行なう単独行為は、その第三者が同族会社との間に行なう契約や合同行為と異って、同族会社の法律行為が介在する余地のないものである以上、『同族会社の行為』とは相容れない概念であるといわざるをえない。

ところで課税庁は、同族会社の行為、計算の否認規定が創設された沿革等を根拠として、『同族会社の行為』を『同族会社とかかわりのある行為』解するべきであると主張する。大正 12 年法律第 8 号所得税法中改正法律によって、所得税法 73 条の 3 に『前条ノ法人（注一現行の同族会社にほぼ相当する。）ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税遁脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ政府ハ其ノ行為ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得』の規定が設けられたことは、課税庁指摘のとおりであるが、それは、当時、関係者が同族会社やこれに準ずる法人を利用する目的で設立し、これによって合法的脱税を図る事例が多かったところから、そのような同族会社自身による租税回避行為を防止しようとするにであったといわれる。したがって、右規定にいう『同族会社と特殊関係者との間における行為』とは、同族会社と特殊関係者とが行なう行為、すなわち、両者間の契約又は合同行為を指すものであって、これに特殊関係者の単独行為が含まれると解すべき理由はない。

そして、大正 15 年法律第 8 号所得税法中改正法律によって右規定が削られ、新たに所得税法 73 条の 2 に『同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ所得又ハ株主社員若ハ之ト親族、使用人等特殊ノ関係アル者ノ所得ニ付所得税遁脱ノ目的アリト認メラルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラズ政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ此等ノ者ノ所得金額ヲ計算スルコトヲ得』と規定され、同族会社の行為について、従来あった相手方の制限が撤廃されるとともに、否認の対象として新たに同族会社の「計算」が加えられ、その後この規定における『同族会社ノ行為又ハ計算』と同文ないし同旨の表現が現行税法に至るまで引継がれている（法人税法 132 条 1 項、所得税法 157 条 1 項）ことも、課税庁指摘のとおりである。

しかし、大正 15 年法によって否認の範囲が拡張されているとはいえ、あくまでも同族会社が行なう範囲の枠内においてであって、文理上これと相容れない第三者

⁶⁴ 浦和地判昭和 56 年 2 月 25 日税務訴訟資料 116 号 294 頁。

の単独行為までが右範囲に含まれるとは解されていないことは、従前と何ら変わりがないのである。

結局上記立法の沿革等に照らしても、『同族会社の行為』が第三者の単独行為を含むものとは解されないし、いわんや、課税庁主張のような『同族会社とかかわりのある行為』という茫漠たる内容の解釈が許されるものでない。

もつとも、終戦後相続税法に同族会社の行為、計算の否認規定が導入されたことによって、大正 12 年の創設当時目的とされた同族会社の租税回避行為防止のほか、同族会社と特別の関係がある個人の相続税等の回避行為を防止する機能をも有するに至ったことは、同法 64 条 1 項の規定からも明らかである。したがって、右導入を契機として、否認の範囲を直接同族会社関係者の行為にまで拡張することも可能ではあったが、もとより立法政策の問題であり、そのような特別な立法がされず、従来の税法における同一の表現を借用している以上、相続税法の解釈において従来のそれを拡張することは、租税法律主義の原則にも反し、到底賛成することができない。」

② 「課税庁は、同族会社の役員等の行為（単独行為を指すものであろう。）は同族会社の行為と同視することができる旨主張するが、少なくとも税法の分野においては、同族会社とその役員等の個人とは明確に別個の法人格であることを前提とし、そのために所得税法 157 条、相続税法 64 条等の規定が置かれているのであるから、右主張も採用することができない。以上のとおりであるから、本件更正処分において、被告が、本件債務免除の存在を認めながら、相続税法 64 条を適用してこれを否認したことは、その余の点について論ずるまでもなく、同条の解釈を誤ったものというべきである。」

③ 「所有権移転登記手続、残代金の支払はいずれも A の死亡後である同年 8 月に行われているから、本件宅地の所有権が A が死亡した同年 7 月 31 日以前に同人に移転したものであることはできない。したがって、同人の相続財産に含まれるのは、本件宅地の所有権ではなく、同年 6 月 14 日に成立した本件売買契約にもとづく本件宅地に関する所有権移転登記請求権、引渡請求権等の債権ということになる。

相続税法 22 条は、相続により取得した財産の価格は、特別の定めのあるものを除くほか、時価によるものとしているところ、土地の所有権移転登記請求権等の価格については特別の定めがないので、相続開始時の時価によることとなるが、その時価とは、不特定多数者間において自由な取引が行われる場合に通常成立する価額をいうものと解される。ところで、前記争いのない事実によると、本件宅地は、相続開始の日である昭和 50 年 7 月 31 日の約 1 ヶ月前である同年 6 月 14 日に 6,826 万円で売買契約が行なわれ、その後、減歩分 3,203,800 円を差引いたため、代金総額が 65,056,200 円となったが、本件全証拠によっても、右売買が C 不動産株式会

社と A との特殊な関係にもとづいて行なわれた異常な売買であったものとは認められないから、右売買価格は不特定多数者間において自由な取引によって成立したものであるといえる。したがって、本件宅地の所有権移転登記請求権の時価は 65,056,200 円ということになる。他方、A は、手附金 2,000 万円を支払ったのみで、残代金 45,056,200 円の支払債務を負担していたから、本件宅地に係る相続財産の純資産額は計算上 2,000 万円となる。そうすると、本件宅地に関する原告 D の課税価格について、本件更正処分が、その価額として同原告の主張する 38,540,811 円を取消して、2,000 万円のみを算入したのは正当であって、同原告主張のような違法はない。また、同原告は、不動産取得税 399,750 円を控除すべき旨を主張するが、およそ、不動産取得税は、不動産の所有権を取得した場合に賦課されるものであるところ、A は、相続開始前に本件宅地の所有権を取得していなかったため、同人が相続開始時において本件宅地に係る不動産取得税の納税義務を負担していなかったことは明らかであるから、右金額を課税価格から除算する理由はなく、原告 D の右主張は失当である。」

(2)控訴審⁶⁵

1. 本件宅地について控訴人の取得した権利

「売主の所有に属する特定物を目的とする売買においては、特にその所有権の移転が将来なされるべき約旨に出たものでない限り、買主に直ちに所有権移転の効力を生ずるものと解するのが相当であるが、右売買契約において、最も主要な行為である代金額の確定、支払、目的物の所有権移転登記手続、引渡し等につき将来の一定の時期にすることを定めたものであるときは、その所有権の移転は右将来に一定の時期になされるべき特別の合意がなされたものといえるべきである。

これを本件についてみるに、本件売買契約においては、代金額はその締結時には確定しておらず、昭和 50 年 7 月末日までに本件宅地を実測してその減歩の有無を調査し確定したうえでこれを定めるというのであり、売買残代金の支払（全額の約 3 分の 2 にあたる）、所有権移転登記申請手続、引渡も右同日限りこれをする、というのであるから、本件売買契約においては、A と C 不動産株式会社とは本件宅地の所有権移転の時期を、右各行為が完了したときになされるべき旨の特別の合意をしたものと認めることができる。同会社が昭和 50 年 7 月 26 日 A に対し、本件宅地を建物建築等のため使用することを承諾する旨記載した承諾書を交付したことは当事者間に争いが無いが、このことから同会社が当時本件宅地の所有権をなお留保していたものとみるのが相当であり、他に以上の認定を覆えずに足りる証拠はない。

⁶⁵ 東京高判昭和 58 年 8 月 16 日税務訴訟資料 133 号 462 頁。

そして、前記のように、右残代金の支払、所有権移転登記申請手続きはいずれも A の死亡の時までに行われなかったのであるから、A はその死亡の時までに本件宅地の所有権を取得したものということはできず、A は単に本件売買契約締結により同契約に基づく本件宅地の所有権移転請求権を有していたにすぎないから、控訴人は本件相続により本件宅地所有権を取得したのではなく、その所有権移転請求権を取得したにすぎないものといわなければならない。」

2. 控訴人の取得した前記権利の課税価格

① 「相続税法 22 条は、相続に因り取得した財産の価額は、特別の定めのあるものを除くほか、当該財産の取得の時ににおける時価による旨規定しているところ、土地の所有権移転登記請求権等の価格に関しては特別の定めがないため、右時価というのは、相続開始時ににおける財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解するのが相当である。」

② 「本件宅地の売買契約は、A の死亡に伴う相続開始時たる昭和 50 年 7 月 31 日に近接したその約 1 か月半前の同年 6 月 14 日に締結されたものであること、その代金額の確定も同年 8 月 28 日ころにされたものであることは前示のとおりであり、これが A と C 不動産株式会社との間の特別な関係に基づいて行われた異常な取引であったことを認めるに足りる証拠は何ら存在しないから、右売買契約において定められた代価は、相続開始時ににおける本件宅地所有権移転請求権の不特定多数当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立する価格に相当するものといえることができる。してみれば、本件宅地所有権移転請求権の時価は前示 65,056,200 円ということになる。そして、A は前示のとおり手付金 2,000 万円を支払っただけで、残代金 46,056,200 円の支払債務を負担していたから、本件宅地に係る相続財産の純資産額は 2,000 万円となる。してみると、本件更正処分が本件宅地に係る控訴人の課税価格について、その価額として控訴人主張の 38,540,811 円を取消して、2,000 万円のみを算入したのは正当であって、これを違法ということはできない。また、控訴人は不動産取得税 399,750 円を控除すべきであると主張するが、A は本件相続開始時までに本件宅地所有権を取得していなかったことは前示のとおりであるから、A が本件宅地にかかる不動産取得税納税義務を負担していなかったことは明らかであって、控訴人の右主張は失当である。」

(3)上告審⁶⁶

(原判決破棄・原審に差戻し)

「本件処分の取消訴訟の訴訟物は、課税価格を 183,771,000 円と計算した本件処分の違法一般であり、第一審原告の前記主張に対応する課税価格 4,747,704 円の部分は、それ自体が別個独立の訴訟物を構成するものではなく、本件処分の理由である課税価格の計算の一部にすぎないのであるから、前記第一審原告がしたこの部分について訴えを取り下げる旨の陳述は、本来の意味における訴えの（一部）取下げと解する余地はなく、第一審原告の求める勝訴判決の上限を縮小する旨の訴訟行為にすぎないとみるべきであるから、右行為がされたことにより前記部分が独立して審判の対象とならなくなったということはできない。本件においては、右行為の前後を通じて訴訟物は一個であり、右行為の後においても、本件処分について、課税価格が 156,856,000 円を超える範囲でこれを取り消すべきことを主張する第一審原告からと、それが適法であって第一審判決中自己の敗訴部分を取り消すべきことを主張する第一審被告からとの双方の控訴が存在する状態にあったとみるべきである。そして、一個の訴訟物につき一部勝訴、一部敗訴の第一審判決がされ、これに対し双方の当事者が適法に控訴した場合には、控訴審は、右双方の控訴につき一個の判決のみをすべきであって、第一審原告あるいは第一審被告のいずれかのみを控訴に対する判決をすることは許されず、したがって、一部判決とみられるべきものがあったとしても残余の部分につき追加判決をすることはできないものと解すべきであり、この点に違背した判決の瑕疵は、職権をもって調査すべき事項に当たるものというべきである。

本件において、第一審原告及び第一審被告の提起した訴訟がいずれも適法であることは前示のとおりであるから、原審としては、双方の控訴につき一個の終局判決のみをすべきであったところ、前記のとおり、第一審被告の控訴について判決せず、第一審原告の控訴についてのみ判決したにとどまるから、原判決には訴訟法違背の違法があるといわなければならない。以上の次第で、上告代理人の上告理由について審理判断をするまでもなく、原判決は破棄を免れず、更に審理判断を尽くさせるため本件は原審に差し戻すこととする。」

(4)差戻控訴審⁶⁷

1. 本件宅地について控訴人の取得した権利

「売主の所有に属する特定物を目的とする売買においては、特にその所有権の移転が将来なされるべき約旨に出たものでない限り、買主に直ちに所有権移転の効力

⁶⁶ 最判昭和 62 年 5 月 28 日税務訴訟資料 158 号 623 頁。

⁶⁷ 東京高判昭和 62 年 9 月 28 日税務訴訟資料 159 号 833 頁。

を生ずるものと解するのが相当であるが、これが売買契約において、最も主要な行為である代金額の確定、支払、目的物の所有権移転登記手続、引渡し等につき将来の一定の時期にすることを定めたときは、その所有権の移転は右将来の一定の時期になされるべき別の合意がなされたものというべきである。

これを本件についてみてみるに、本件売買契約においては、代金額はその締結時には確定しておらず、昭和 50 年 7 月末日までに本件宅地を実測してその減歩の有無を調査し確定したうえでこれを定めるというのであり、売買残代金の支払（全額の約 3 分の 2 にあたる。）、所有権移転登記申請手続、引渡も右同日限りこれをする、というのであるから、本件売買契約においては、A と C 不動産株式会社とは本件宅地の所有権移転の時期を、右行為が完了したときになされるべき旨の特別の合意をしたものと認めることができる。同会社が昭和 50 年 7 月 26 日 A に対し、本件宅地を建物建築等のため使用することを承諾する旨記載した承諾書を交付したことは当事者間に争いが無いが、このことから同会社が当時本件宅地の所有権をなお留保していたものとみるのが相当であり、他に以上の認定を覆えすに足りる証拠はない。そして、前記のように、右残代金の支払、所有権移転登記申請手続はいずれも A の死亡の時までに行われなかったのであるから、A はその死亡の時までに本件宅地の所有権を取得したものであることはできず、A は単に本件売買契約締結により同契約に基づく本件宅地の所有権移転請求権を有していたにすぎないから、第一審原告は本件相続により本件宅地所有権を取得したのではなく、その所有権移転請求権を取得したにすぎないものといわなければならない。」

2. 控訴人の取得した前記権利の課税価格

① 「相続税法 22 条は、相続に因り取得した財産の価額は、特別の定めのあるものを除くほか、当該財産の取得の時における時価による旨規定しているところ、土地の所有権移転登記請求権等の価格に関しては特別の定めがないため、右時価というのは、相続開始時における財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解するのが相当である。」

② 「本件宅地の売買契約は、A の死亡に伴う相続開始時たる昭和 50 年 7 月 31 日に近接したその約 1 か月半前の同年 6 月 14 日に締結されたものであること、その代金額の確定も同年 8 月 28 日ころにされたものであることは前示のとおりであり、これが A と C 不動産株式会社との間の特別な関係に基づいて行われた異常な取引であったことを認めるに足りる証拠は何ら存在しないから、右売買契約において定められた代価は、相続開始時における本件宅地所有権移転請求権の不特定多数当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立する価格に相当するものということがで

きる。してみれば、本件宅地所有権移転請求権の時価は前示 65,056,200 円ということになる。そして、A は前示のとおり手付金 2,000 万円を支払っただけで、残代金 46,056,200 円の支払債務を負担していたから、本件宅地に係る相続財産の純資産額は 2,000 万円となる。してみると、本件更正処分が本件宅地に係る第一審原告の課税価格について、その価額として控訴人主張の 38,540,811 円を取消して、2,000 万円のみを算入したのは正当であって、これを違法ということはできない。

また、第一審原告は不動産取得税 399,750 円を控除すべきであると主張するが、A は本件相続開始時まで本件宅地所有権を取得していなかったことは前示のとおりであるから、A が本件宅地にかかる不動産取得税納税義務を負担していなかったことは明らかであって、第一審原告の右主張は失当である。」

(5) 差戻上告審⁶⁸

「所論の点に関する原審の事実認定は、原判決挙示の証拠関係に照らして首肯するに足り、右事実関係の下においては本件更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分に違法なところはないとした原審の判断は、正当として是認することができる。原判決に所論の違法はない。論旨は、独自の見解に立って原判決を論難するか、又は原審の専権に属する証拠の取捨判断、事実の認定を非難するものにすぎず、採用することができない。」

5. 若干の検討

本件事案の論点は、第一に、行為計算の否認の対象となるのは誰が行った行為であるのか、第二に、同族会社に対して行われた債務免除が相続税法 64 条 1 項の要件を充たし、否認されるものであるのか否か、第三に、不動産売買契約の所有権移転時期と課税価格が適切であるか否かという点である。

まず、第一の論点である、行為計算否認の対象となるのは誰が行った行為計算であるのかという点について、原告は、法が課税庁に認めている否認の対象はあくまでも「同族会社の行為又は計算」であり、その他の第三者の行為まで否認しうるものではないと主張した。これに対し課税庁は、同族会社の行為計算否認規定の立法の経緯からみると、相続税法 64 条における「同族会社の行為又は計算」の意味を「同族会社が行う行為」と限定解釈するのは誤りであり、「同族会社とかかわりのある行為」と解すべきであると主張している。

この点について裁判所は、「同族会社の行為」とは、その文理上、自己あるいは第三者に対する関係において法律的效果を伴うところのその同族会社が行う行為を指

⁶⁸ 最判平成 2 年 7 月 13 日税務訴訟資料 180 号 44 頁。

すものと解するのが当然であるとした。そして、立法の沿革等に照らしても、「同族会社の行為」が第三者の単独行為を含むものとは解されないし、課税庁主張のような「同族会社とかかわりのある行為」という茫漠たる内容の解釈が許されるものではないと判示して、相続税法 64 条 1 項を適用して相続税法の更正処分を行ったことは違法であると判断された。

この判断については、このように行為計算の否認にあたっては、その対象は、同族会社の行為計算であって、個人の行為計算ではないということがまず確認されなければならない。また、このような限定は、課税庁が、否認をして正常な仮定の取引に置き換える際の客観性、合理性を担保するために不可欠というべきであるという見解⁶⁹がある。

本件判決において、同族会社の行為とは、同族会社が行った行為であり同族会社とかかわりのある行為ではないと判示されたことにより、明文で規定されていない行為計算の主体の解釈について、一定の判断基準が明らかにされたということができるのではないかと考えられる。

つぎに、第二の論点である、同族会社に対して行われた債務免除が相続税法 64 条 1 項の要件を充たし否認されるものであるのか否かという点について、原告は、本件においては、法人は債務免除を受けた側であり、債務免除を受けることによって一方的に利益を受けることになるから、仮に債務免除を受けることが法人の行為又は計算と判断されとしても、この債務免除を受けた法人の行為又は計算は何ら経済的合理性に欠けるところはないと主張した。これに対し課税庁は、本件債務免除の経済的実質は、同族会社の行為と同視しうるのである。そして、本件債務免除によってAに係る相続税を不当に減少させる結果となることは明らかであり、本件債務免除について相続税法 64 条を適用したことは正当であると主張している。

この点について、裁判所は、課税庁は同族会社の役員等の行為は同族会社の行為と同視することができる旨主張するが、少なくとも税法の分野においては、同族会社とその役員等の個人とは明確に別個の法人格であることを前提とし、そのために所得税法 157 条、相続税法 64 条等の規定が置かれているのであるから、採用することができないとされた。そして、本件更正処分において、課税庁が、本件債務免除の存在を認めながら、相続税法 64 条を適用してこれを否認したことは、その余の点について論ずるまでもなく、同条の解釈を誤ったものというべきであると判示し、本件債務免除は、相続税法 64 条を適用し否認することはできないと判断された。

さらに、第三の論点である、不動産売買契約の所有権移転時期と課税価格が適切であるか否かという点について、裁判所は、所有権移転登記手続、残代金の支払は

⁶⁹ 田中・前掲注(60) 191頁参照。

いずれも A の死亡後である同年 8 月に行われているから、本件宅地の所有権が A が死亡した同年 7 月 31 日以前に同人に移転したものであることはできないとされた。また、本件宅地に関する原告 D の課税価格については、本件更正処分が、その価額として同原告の主張する 38,540,811 円を取消して、2,000 万円のみを算入したのは正当であって、同原告主張のような違法はないと判断されている。なお、この点については、控訴審、上告審、差戻控訴審、差戻上告審ともに課税庁勝訴の第一審判決が支持されており、妥当な判断といえることができる。

第 3 節 同族会社の貸倒損失としての償却処理に関する事例⁷⁰

1. 事案の概要

原告は、貸ビル業等を目的とする株式会社である。同株式会社は、A が発行済株式総数の 90% を所有する同族会社であり、また、訴外 B も A が発行済株式総数の 65% を所有する同族会社である。

原告は、B に対し債務引受等をなし、引受額等に見合う金額（債務引受相当額合計 27,244,102 円、貸付金相当額 14,146,527 円）をいずれも B に対する仮払金として計上しており、上記仮払金に対する仮払発生の日から昭和 34 年 3 月までの利息を未収金として計上した。その後、昭和 37 年 6 月 1 日に、B との間で右仮払金および未収利息の合計 48,646,304 円を一括し、これを既存債務とする準消費貸借契約を締結し上記未収利息を仮払金に振替えた。その後、昭和 38 年 3 月 12 日に上記仮払金合計 48,646,304 円を債務免除し、本件係争事業年度末においてこれを貸倒れとして貸倒準備金 435,595 円を取崩し、その残額 48,210,709 円を貸倒損失として償却処理し、法人税の確定申告をしたところ、課税庁は、更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分をした。

原告は、上記処分を不服として昭和 39 年 7 月 30 日に、課税庁に対し異議申立てをしたところ、審査請求とみなされて棄却された。これに対し、原告は、更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分の取り消しを求めて訴えを提起したものである。

2. 争点

本件事案の争点は、第一に、原告が行った債務引受等の行為計算が正常な経済取引では通常考えられない極めて不自然・不合理なものであり、同族会社の行為計算否認規定を適用し否認されるべき性質のものであるのか否か、第二に、貸倒損失を否

⁷⁰ 最判昭和 52 年 7 月 12 日訟務月報 23 卷 8 号 1523 頁。

認した中に益金として計上していた仮払金に対する未収利息が含まれているところから、未収利息分についての損金計上が認められるのか否かについてである。

3. 当事者の主張

(1) 原告の主張

① 同族会社の行為計算否認の規定は、同族会社が少数の同族関係者によって完全に支配され、非同族会社では通常なしえないような行為計算でも、同族会社においては恣意になされるおそれがあり、かかる行為計算をそのまま容認した場合に、法人税の負担を不当に減少させる結果となる場合を規制したものである。したがって、形式的には一応その類型に入る行為計算、すなわち、一方においては同族関係者の利益となり、他方において同族会社の利益減少となる行為計算であっても、その実情からして、非同族会社においても同じような行為計算が行われることが予想される場合や不当な税金回避といえない場合まで否認することは、非同族会社より不利益な取扱いをすることとなり妥当ではない。

② 原告がした債務引受等から貸倒処理に至る一連の行為計算は、A による会社支配が全くない状況の下で行なわれたものであり、原告の租税負担を不当に免れる意図をもってなされたものではない。

③ B は A のいわゆる個人会社であり、その債務についてはすべて A が個人保証をしていた。ところが、昭和 31 年 10 月以降 B は支払不能となったため、債権者らは A に対し強硬にその債務の返済を迫り、同人の唯一の財産であった原告会社の株式に対して執行する事態に至った。しかし、この原告会社の株式が他人の手に渡ることは、すなわち原告会社が他人の手に渡ることであって、A が原告会社を設立した経済的目的は失われ、実質的には原告会社の存在が危くなることであって、A は勿論原告会社の経営者にとっても耐え難いことである。そこで、原告会社の存立を維持するため、原告会社において B の債務を引受けたのである。

④ そして、上記債務引受当時、B の経営状態は不良であったが、その資産である前記建物および借地権は相当の価値があり、これを処分すれば、本件仮払金は原告において十分回収できる見込があったものである。

⑤ 上記建物に抵当権設定および停止条件付代物弁済契約による抵当権設定登記および所有権移転請求権保全仮登記をえていた債権者はこれを楯にとって上記建物の所有権を主張する訴えを提起し、B は一審で敗訴となったので、同人に対し 15,000,000 円を支払うことで和解せざるをえなくなり、その結果、原告の上記仮払金が回収不能となったのである。そこで、原告は昭和 38 年 3 月 12 日仮払金 48,646,304 円につき、金額債務免除し、これを貸倒償却したのである。

⑥ 以上の次第であるから、原告の上記一連の行為計算は、非同族においても通常なすことが予想される行為計算であるというべく、およそ法の予想する行為計算の否認の実質的根拠を欠くものというべきである。したがって、原告の上記行為計算を旧法人税法 30 条 1 項の規定により否認するのは誤りもはなはだしいというべきである。なお、原告は、本件と同種の B に対する未収利息 1,401,235 円につき、本件係争事業年度の翌事業年度において回収不能として貸倒処理したところ、課税庁はこれを是認していることからみても、課税庁が本件において貸倒処理を否認すべきいわれはない。

(2)課税庁の主張

① 債務引受等の当時、B はすでに莫大な累積欠損と多額の借入金債務を抱え、倒産寸前の状態にあり、同会社の資産としても僅かに東京都中央区富沢町 5 番地所在の木造二階建建物 2 棟とその敷地 89.88 坪に対する借地権しかなく、しかも上記建物はいずれも賃貸されていたうえ、抵当権が設定されていたのであるから、かかる状態にある会社に対し与信はもとより、債務引受をすることも、正常な経済取引においては通常考えられないところであった。それにもかかわらず、原告が上記のように債務引受等をしたのは、原告会社および B がともに A の支配する同族会社であるが故になしえた異常かつ不合理なものといわざるをえない。

② したがって、上記債務引受等につき、原告がその都度損金に計上していたら、その時点においてその行為計算は当然同族会社の行為計算として否認されるところであった。しかし、原告は上記引受額等に見合う金額を B に対する仮払金等に計上し、損益計算には関係せしめない会計処理をしていたため、課税庁としても所得の計算上影響がない以上、それをそのまま是認するより仕方なかったのである。しかしながら、原告は、本件係争事業年度においてこれを貸倒処理したのであって、これをそのまま容認すれば、原告の本件係争事業年度の課税標準は右仮払金相当額だけ減少し、原告の法人税の負担を不当に減少させる結果となるから、上記仮払金が損益計算に現われた本件係争事業年度において否認されるのもやむをえないものというべきである。

4. 裁判所の判断

(1) 第一審⁷¹

「原告が B のためにした右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、原告会社および B がともに A の

⁷¹ 東京地判昭和 47 年 9 月 12 日行政事件裁判例集 23 卷 8 - 9 号 691 頁。

支配する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 30 条 1 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、前示のとおり、右債務引受等につき、引受額等に見合う金額を B に対する仮払金として計上するとともに、これに対する利息をも未収金勘定に計上し、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。しかるところ、原告が本件係争事業年度において右債務引受等にかかわる仮払金(48,646,304 円)全額を債務免除して貸倒処理したことは前示のとおりであり、これをそのまま容認すれば、右仮払金相当額(ただし、本件においては、貸倒準備金 435,575 円があるので、実際にはこれを差引いた 48,210,709 円ということになる。)は原告の本件係争事業年度における課税標準から控除されて課税を免れる結果となるから、原告の右債務引受等から貸倒処理に至る一連の行為計算は、本件係争事業年度において旧法人税法 30 条 1 項の規定により否認されうべきものといわなければならない。してみると、課税庁が本件処分において、原告が本件係争事業年度における損金として計上した B に対する仮払金の貸倒損失 48,210,709 円を否認したのは正当であるといわなければならない。」

(2)控訴審⁷²

「同族会社における行為計算否認の規定に依拠して、無利息ないし一般より低率の利息の貸金については、一般の金融取引と同等程度の利息を計上してこれを益金に算入する取扱(いわゆる認定利息の取扱)が、課税当局を含め税務会計上の実務として行なわれていることが認められ、控訴人が前記のとおり原判決別紙 6 表記載の未収利息をそれぞれ当該年度の益金に計上したのも、この取扱に基づいたものであることが右証言によって窺うに十分である。そして、控訴人はこれを論拠に、控訴人が本件係争事業年度において貸倒損失として処理した金額のうち少なくとも右の未収利息(いわゆる認定利息)はその元本債権たる債務引受等と性質を異にし、未収利息相当額金 7,255,675 円は既往の事業年度において益金に算入されているのであるから、その回収不能が確定した時点において損金に算入しうべきはずであると主張する。

⁷² 東京高判昭和 49 年 10 月 29 日訟務月報 21 卷 2 号 469 頁。

しかし、本件では前記のように債務引受等とその未収利息の仮払金が全額免除され、それが貸倒損失として損金算入の経理が行なわれたのを機会に、これが旧法人税法 30 条 1 項の規定する同族会社の租税不当回避の行為計算に該るとして否認されるに至ったのであり、このように元本債権とその未収利息の全額貸倒処理がその後の事業年度において課税上改めて否認の処置を受けた以上、そのうちの未収利息相当分が前記実務上の取扱から既往年度において益金に算入されて所得の対象に計上されたことがあるとしても、それだけの理由で元本債権と別個に未収利息分だけの損金算入を是認すべきことにはならない。

なるとなれば、同族会社における行為計算否認の制度は、租税の公平負担の原則に由来し、法人税法の適用を受けるべき法人がすべて経済的、合理的な取引活動を行なっているものとの前提に立ち、とかく同族会社に認められる不自然不合理な行為計算による租税不当回避を抑止しようとするところにあるのであるから、控訴人のいういわゆる認定利息が右の趣旨から計上されて益金に算入されたとすれば（それが納税者の申告によると、課税当局の更正決定によるとを問わない）、その益金算入はその事業年度における当該法人の法人税の経理として当該理由のある処理というべきであり、このようにすることによって当該法人はあるべき自然かつ合理的な経済人として法人税法上容認され、その取引活動を右の経理記帳のとおりのものでして擬制されるのである。そして、控訴人は税法上かかる処遇のもとにあって、本件係争事業年度において B に対する債務引受等（元本債権）とともにその未収利息を貸倒損失として損金に算入したところ、引用にかかる原判示のように、その債務引受等が同じ A の支配する個人会社間の取引で、しかも事実上倒産している会社に対するものであることを理由にその全額免除による貸倒損失計上が税負担不当回避の行為計算であるとして改めて否認されたのであるから、その元本債権に附帯する未収利息債権が運命を共にするものとして、同様の理由により損金算入を否定されることになるのは、行為計算否認の制度趣旨と利息債権の法的性質からやむをえないところというべきであり、また、既往年度における益金算入とかかわりない右未収利息分の損金算入否認の処理は、税法における期間損益計算の建前から当然の帰結といわなければならない。

これを強いて換言するならば、同族会社が通常の利息の約定でその個人支配の他の会社に貸付をして未収利息を益金に計上したのち、別の年度においてその元利債権を免除して貸倒損失の処理をし、それが税負担不当回避の行為計算として否認された場合と何ら異るところがないのである。」

(3)上告審⁷³

「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40年法律第34号による改正前のもの)第30条)に基づいて否認することができるものと解されるのであるから、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。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。」

5. 若干の検討

本件事案の論点は、第一に、債務引受等の一連の行為について、正常な経済取引では通常考えられない極めて不自然・不合理なものであり、同族会社の行為計算否認規定を適用し否認されるべき性質のものであるのか否か、第二に、貸倒損失を否認した中には、益金として計上していた仮払金に対する未収利息が含まれており、未収利息分についての損金計上が認められるのか否かという点であった。

原告は、本件債務引受等の行為計算について、非同族においても通常なすことが予想される行為計算であるというべく、およそ法の予想する行為計算の否認の実質的根拠を欠くものというべきであると主張した。これに対し課税庁は、債務引受等の行為計算は、正常な経済取引において通常考えられない極めて不自然・不合理なものであると反論した。

この点、第一審判決では、原告がBのためにした右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、原告およびBがともにAの支配する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、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と判示している。

もっとも、「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

⁷³ 最判昭和52年7月12日訟務月報23巻8号1523頁。

もの」という判断について、具体的にどのような行為又は計算が不自然・不合理であると認められるのかの判断基準が明らかにされているとはいえないところから、不当性の判断基準をめぐる争いは今後も起こる可能性考えられ、一定の判断基準を法令で明確に規定すべきではないかと考えられる。

つぎに、控訴審・上告審では、未収利息分についての損金計上は認められるのか否かが争点となり、控訴審では、貸倒損失計上が、税負担不当回避の行為計算であるとして改めて否認されたのであるから、その元本債権に附帯する未収利息債権が運命を共にするものとして、同様の理由により損金算入を否定されることになるのは、行為計算否認の制度趣旨と利息債権の法的性質からやむをえないところというべきであると判示した。また、既往年度における益金算入とかかわりない右未収利息分の損金算入否認の処理は、税法における期間損益計算の建前から当然の帰結といわなければならないと判示し、上告審においても、原判決が支持されている。

しかし、既往年度において、仮払金に対する認定利息が益金として計上されており、同族会社の行為計算否認規定により仮払金に対する貸倒損失だけでなく、未収利息に対する貸倒損失も否認されるのであれば、認定利息に対する益金だけが計上された状態となるように思われる。というのは、通常、過大な益金を計上した場合であれば、未収利息を計上した事業年度の益金を減額させる方法として、更正の請求の手続きをしなければならないのであるが、更正の請求期限は法定申告期限から1年以内とされているため、本件の場合、更正の請求はできないものと思われるからである。また、同族会社の行為計算否認規定により仮払金の存在を否認するのであれば、その未収利息についても存在しないことになると思われ、未収利息分に対する貸倒損失の損金算入が同族会社の行為計算否認規定により否認され、益金に計上した利息分に対して更正の請求もできず、利息分の益金を減額させる方法がないように思われる。

このような場合において、同族会社の行為計算否認規定により、過年度に計上した益金が存在しないことになった場合には、何らかの益金減額の方法が認められなければならないと考えられる。なお、この更正の請求に関する問題点については、平成23年度の税制改正において、平成23年12月2日以後に法定申告期限が到来する国税は、更正の請求期間が法定申告期限から原則として5年に延長され、また、平成23年12月2日以前に法定申告期限が到来する国税で更正の請求期間である1年を過ぎているものであっても、更正の申出書を提出し、納めすぎの税金があると認められた場合には減額更正が行われることになり、現在では立法的に解決されている。

第4章 同族会社の行為計算否認規定の問題点と展望

第1節 問題点

同族会社の行為計算否認規定の問題点は、具体的事例の検討を行った結果、同族会社の行為計算否認規定の解釈をどのように行うのが適切かという点にあるように思われる。すなわち、第一に、誰が行った行為計算を否認するものであるのかという行為又は計算の「主体」について、第二に、「不当に減少」という不確定概念をどのように解釈するのかについてであると考えられる。

まず、行為又は計算の「主体」についての問題点は、同族会社自身が行った行為又は計算だけではなく、同族会社にかかわる者が行った行為又は計算を含むものであるのか否かという点であると考えられる。この点について、第3章第2節の被相続人の関係会社に対する債務免除に関する事例の検討を行ったところ、行為計算の否認の対象となるのは誰が行った行為であるのかにつき、浦和地裁昭和56年2月25日判決では、その文理上、自己あるいは第三者に対する関係において法律的效果を伴うところのその同族会社が行う行為を指すものと解するのが当然であり、立法の沿革等に照らしても、「同族会社の行為」が第三者の単独行為を含むものとは解されないし、被告主張のような「同族会社とかかわりのある行為」という茫漠たる内容の解釈が許されるものでないとして、相続税法の更正処分を行ったことは違法であると判断している。この裁判所の判断により、同族会社の行為計算否認規定の問題点である行為計算の「主体」の解釈については、一定の判断基準が示されたと考えられる。つまり、「同族会社の行為」とは「同族会社が行った行為」であり、同族会社とかかわりのある者が行った行為ではないという解釈が明らかにされたことができる。また、学説上も、同族会社の行為又は計算の主体は同族会社自身であり、同族会社自身が行った行為又は計算についてのみ否認することができると思われている。

つぎに、「不当に減少」という不確定概念の解釈についての問題点は、不当に減少させる結果となるのか否かの判断をどのような基準で行うのかという点であると考えられる。この不当に減少の判断基準については、非同族会社を基準とする説と経済的合理性を基準とする説の二つが代表的な見解であると考えられ、それぞれの説に関する学説と裁判例の検討を行った。その結果、学説上はどちらの説でも結果として変わるものではないと考えられており、現在では経済的合理性を基準とする説が有力となっている。また、裁判例においては、当初、非同族会社を基準とするものが多く見られた。しかし、同族会社は非同族会社に比べて租税負担を減少させる結果となる行為計算を行う可能性が高いというだけで、非同族会社では通常なし得な

いような同族会社固有の行為計算はないのではないかと、また、非同族会社といえども租税回避は行われ得るといったことなどの理由から、現在の裁判例では、経済的合理性を基準として判断されることが多くなっている。

そして、その考察の所産として、「不当に減少させる」という判断については、経済的合理性を基準として行うとしても、具体的にどのような行為又は計算が不自然・不合理であると認められるのかについての判断を行うための明文で規定されていないところに問題があると考えられる。この点については、例外的に行為計算否認規定の発動が認められるとした場合に、この規定が具体的にどのような場面で発動されるかは、必ずしも明らかではない。つまり、法人税法 132 条等の規定には概括的な文言が多く用いられ、課税庁がいつ、どのような場合に、どのような基準に基づいて、どのような内容の行為計算の否認ができるかは必ずしも明確ではないという見解⁷⁴や、租税法律主義の観点から、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る、課税庁も裁判所もきわめて複雑で、また、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という見解⁷⁵もある。

そのほかにも、同族会社の行為計算否認規定を非同族会社の行為又は計算にも適用することができるのか否かという問題点があると考えられる。

この点について、学説と裁判例の考察を行った結果、学説上、租税法律主義の観点から非同族会社までは適用できないと解するのが通説とされており、裁判例においても、非同族会社の行為又は計算には適用されないとする判決が昭和 50 年以降多くなっている。このように、同族会社の行為計算否認規定の適用範囲については、同族会社の行った行為又は計算を否認する規定であり、非同族会社の行為又は計算は否認することはできないと解されている。

同族会社の行為計算否認規定は、一般的には非同族会社には適用することができず、非同族会社が行った租税回避行為を否認することができなかつたのである。この点については、平成 13 年度の税制改正において、企業の合併や分割等の組織再編成を利用した租税回避行為を防止するため、組織再編成に係る行為又は計算の否認の規定が創設された（法人税法 132 条の 2、所得税法 157 条の 4、相続税法 64 条の 4）。そして、平成 14 年度の税制改正において、連結法人に係る行為又は計算の否認規定が創設され（法人税法 132 条の 3）、非同族会社に対しては、組織再編と連結法人に係る行為又は計算について、行為計算否認規定が適用されることとなっ

⁷⁴ 田中・前掲注 (60) 190 頁参照。

⁷⁵ 金子・前掲注 (2) 127~128 頁。

た。しかし、この規定は、組織再編と連結法人に係る行為又は計算についての否認規定であるため、適用される範囲が限定されている。そのため、非同族会社が行った行為計算について、同族会社の行った租税回避行為について否認することができる行為計算であっても、非同族会社で同様の租税回避行為を行った場合に否認することができないという点が問題点として残されているように思われる。

この点について、田中治氏の「租税回避は、これを禁止するための明文規定がない場合には、租税回避であるからといって税法上当然に否認されることはない。これは、租税回避が一般には適法行為であるということの別の側面である。……わが国において、租税回避の否認をかなり一般的に認める規定として、同族会社の行為計算の否認規定(所得税法 157 条、法人税法 132 条、相続税法 64 条等)があるが、この規定は同族会社を対象とするものであって、同族会社以外の場合に適用することは許されない」⁷⁶という見解や、八ッ尾順一氏の「否認されるべき租税回避の中で、課税する(否認する)ことができない租税回避が存することになり、いわゆる課税の空白部分として残ることになる」⁷⁷という見解がある。

第2節 展望

以上みてきたように、同族会社の行為計算否認規定には、いくつかの問題点があると考えられる。まず、同族会社の行為計算否認規定における「不当に減少させる」という不確定概念の判断については、現在では、経済的合理性を基準として行うこととされている。しかし、具体的にどのような行為又は計算が不自然・不合理であると認められるのかについての判断を行うための明文の規定が存在していないという問題がある。

この「不当に減少させる」という判断基準について、第3章において具体的事例の検討を行ったところ、同族会社の行為計算否認規定の裁判において多く争われてきているのは、同族会社の行為計算否認規定の解釈をどのように行うのかという点であることを確認した。すなわち、第1節で争われた「不当に減少」という不確定概念の解釈や、第3節で争われた同族会社の行為又は計算が、正常な経済取引において通常考えられない極めて不自然・不合理なものであるのか否かの解釈である。

この判断基準については、経済的合理性を基準として判断されることとされている。しかし、現状では、同族会社が実務上の行為又は計算を行う場合に、その行為又は計算についての裁判例や同業種・同業態・同規模の非同族会社の取引事例が存在しない場合もあり、同族会社の行為計算否認規定に基づき否認されるものである

⁷⁶ 近畿税理士会編・前掲注(10) 22頁。

⁷⁷ 八ッ尾・前掲注(21) 146頁。

のか否かの判断が困難な場合が多く見られるところである。

この問題点を解決するためには、具体的にどのような行為又は計算が同族会社の行為計算否認規定の適用対象となるのかという一定の判断基準を、法令で明確に規定すべきではないかと考えられる。

つぎに、同族会社が租税回避行為を行った場合には、同族会社の行為計算否認規定を適用し否認することができる行為又は計算であっても、同様の租税回避行為を非同族会社が行った場合には否認することができないという問題点がある。

経済的合理性を基準として不自然・不合理な行為又は計算は、同族会社に限らず非同族会社であっても行なわれているように思われる。この点については、非同族会社に対しては、組織再編成に係る行為計算否認規定が平成13年度の税制改正において創設されている。この規定が創設されたことにより、非同族会社の組織再編と連結法人に係る行為又は計算については行為計算否認規定が適用されることとされた。しかし、非同族会社が行った行為又は計算に対して行為計算否認規定が適用される範囲が限定されており、同族会社と非同族会社に対する公平性が確保されていないように思われる。

これらの問題点については、清永敬次氏の「現在の同族会社の行為計算の否認規定では、非同族会社においては同じような行為計算でも否認されないこととなり、平等取扱いの観点からも、同族会社の現在の否認規定には支持しがたいところが存在する」⁷⁸という見解や、北野弘久氏の「現行法の規定の仕方では、どのような行為計算が否認されるのか、否認されるとした場合に関係者に対してどのような課税が行われることになるのか、については全く法律において具体的に明らかではない。租税回避行為に対する否認は、それが私法的秩序において形成された適法な行為・関係を課税上否認しようとするものであるだけに、個別的に具体的に法律において明文で規定されなければならない。現行法の規定の仕方はあまりにも包括的・一般的であって、憲法の租税法律主義の要請（租税要件法定・明確主義）に反するものであるといわなければならない」⁷⁹という見解などがある。

以上のように、現行の行為計算否認規定には、前述の問題点が残されていると思われる。そのため、行為計算否認規定の今後の課題としては、租税法律主義に基づき、不確定概念を使用しないで、具体的にどのような行為又は計算が否認の対象となるのかを法令で明確に規定する必要があると考えられる⁸⁰。また、同族会社のみならず非同族会社に対しても同様の行為計算否認規定が必要であると思われる。

⁷⁸ 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房・1995年）425頁

⁷⁹ 北野弘久『現代企業税法論』（岩波書店・1994年）241～242頁。

⁸⁰ 金子・前掲注（2）123頁、清永・前掲注（78）425頁、近畿税理士会編・前掲注（10）22頁等参照。

まとめ

本編では、同族会社の行為計算否認規定と否認基準について検討を行った。

その結果、①誰が行った行為計算を否認するものであるのかという行為又は計算の「主体」の解釈について、②「不当に減少」という不確定概念をどのように解釈するのであるかという問題点などがあげられた。

これらの問題点について検討を行った具体的事例では、まず、①の行為又は計算の「主体」について裁判所の判断では、「同族会社の行為」とは「同族会社が行った行為」であり、同族会社とかかわりのある者が行った行為ではないという判断基準が示された。また、学説上も、同族会社の行為又は計算の主体は同族会社自身であり、同族会社自身が行った行為又は計算についてのみ否認することができるかと解されていることを確認した。つぎに、②の「不当に減少」という不確定概念の解釈については、裁判例・学説上共に、経済的合理性を基準とすると解されてきている。しかし、具体的にどのような行為又は計算が不自然・不合理であると認められるのかについての判断基準が、明文で規定されていないところに問題があると考えられる。この点については、具体的にどのような行為又は計算が同族会社の行為計算否認規定の適用対象となるのかという一定の判断基準を法令で規定すべきではないかと考えられる。

そのほかにも、同族会社の行為計算否認規定を非同族会社の行為又は計算にも適用することができるのか否かという問題点があると考えられる。この点については、学説上、租税法律主義の観点から非同族会社までは適用できないと解するのが通説とされており、裁判例においても、非同族会社の行為又は計算には適用されないとする判決が昭和 50 年以降多くなっている。このように、同族会社の行為計算否認規定の適用範囲については、同族会社が行った行為又は計算を否認する規定であり、非同族会社の行為又は計算は否認することはできないと解されている。

しかし、経済的合理性を基準として不自然・不合理な行為又は計算は、同族会社に限らず非同族会社であっても行なわれているように思われる。

この点につき、非同族会社に対して平成 13 年度の税制改正において、組織再編成に係る行為計算否認規定が創設されている。この規定が創設されたことにより、非同族会社の組織再編等に係る行為又は計算については行為計算否認規定が適用されることとされた。しかし、非同族会社が行った行為又は計算に対して行為計算否認規定が適用される範囲が限定されており、同族会社と非同族会社に対する公平性が確保されていないように思われる。そのため、同族会社のみならず非同族会社に対しても同様の行為計算否認規定が必要ではないかと考えられる。

参考文献

- (1) 金子宏『租税法 第20版』(弘文堂・2015年)
- (2) 清永敬次「同族会社の行為計算の否認と裁判例」法曹時報1巻1号(法曹会・1949年)
- (3) 清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房・1995年)
- (4) 清永敬次『税法〔新装版〕』(ミネルヴァ書房・2013年)
- (5) 清永敬次「同族会社の課税問題—行為計算否認規定を中心として—」租税法研究13号(有斐閣・1985年)
- (6) 清永敬次「税法における同族会社の行為計算の否認に関する戦後の判例」『法学論叢』京都大学法学会74巻2号(京都大学法学会・1963年)
- (7) 清永敬次「検証 租税回避行為の否認」税研13巻79号(日本税務研究センター・1998年)
- (8) 清永敬次「税法における同族会社の否認に関する戦後の判例」法学論叢74巻2号(京都大学法学会・1963年)
- (9) 石島弘「同族会社等の行為計算の否認規定の立法趣旨」税理40巻9号(ぎょうせい・1997年)
- (10) 水野忠恒『租税法 第4版』(有斐閣・2009年)
- (11) 八ッ尾順一『租税回避の事例研究 四訂版』(清文社・2008年)
- (12) 村上武則『基本行政法 第三版』(有信堂・2006年)
- (13) 山本守之『租税法の基礎理論 新版』(税務経理協会・2008年)
- (14) 山本守之『法人税の理論と実務 平成20年度版』(中央経済社・2008年)
- (15) 山本守之『法人税の実務全書』(日本実業出版・2008年)
- (16) 山本守之「行為・計算否認規定の発動」税理51巻1号(ぎょうせい・2008年)
- (17) 山本守之・守之会『検証・税法上の不確定概念—』(中央経済社・2000年)
- (18) 山本守之ほか『検証 国税非公開裁決—情報公開法が開く審判所の扉—』(ぎょうせい・2005年)
- (19) 池本征男=酒井克彦『裁判例からみる相続税・贈与税』(大蔵財務協会・2008年)
- (20) 品川芳宣『租税法律主義と税務通達』(ぎょうせい・2003年)
- (21) 品川芳宣『重要租税判決の実務研究』(大蔵財務協会・2005年)
- (22) 三木義一・田中治・占部裕典『租税 判例分析ファイルI』(税務経理協会・2006年)
- (23) 三木義一・田中治・占部裕典『租税 判例分析ファイルII』(税務経理協会・

- 2006年)
- (24) 三木義一・田中治・占部裕典『租税 判例分析ファイルⅢ』(税務経理協会・2006年)
 - (25) 桜井四郎「行為計算の否認の対象となる資産の低額譲渡の要件」税務大学校論叢 11号 (税務大学校・1977年)
 - (26) 村上泰治「同族会社の行為計算否認の沿革からの考察」税務大学校論叢 11号 (税務大学校・1977年)
 - (27) 小田信秀「所得税における行為計算否認を巡る諸問題」税務大学校論叢 33号 (税務大学校・1999年)
 - (28) 石川克彦「相続税における同族会社の行為計算の否認に関する一考察」税務大学校論叢 39号 (税務大学校・2002年)
 - (29) 若林孝三『借地権の税務』(財団法人大蔵財務協会・2008年)
 - (30) 税務研究会『平成 18 年度版 改正税法の要点解説』(税務研究会出版局・2006年)
 - (31) 川田剛・税理士法人山田&パートナーズ『新会社法と平成 18 年度税制改正の税務』(大蔵財務協会・2006年)
 - (32) 瀬戸口有雄『一否認を受けないための一貸倒損失の税務』(税務研究会出版局・2006年)
 - (33) 大淵博義「個人の低額譲渡・利益供与における所得課税」税理 47 卷 12 号(ぎょうせい・2004年)
 - (34) 大淵博義「組織編成・連結納税制度における包括的租税回避否認規定の定義と問題点」税理 45 卷 4 号(ぎょうせい・2002年)
 - (35) 大淵博義「横断的な総合税務調査の執行下により浮上する税法の解釈適用上の論点」税理 45 卷 2 号(ぎょうせい・2002年)
 - (36) 大淵博義「私法上の法形式否認の法理とその限界～最近の課税事例にみる混迷化の本質～」税理 44 卷 4 号(ぎょうせい・2001年)
 - (37) 大淵博義「所得なきところに課税なしの原則と同族会社の行為・計算の否認」税理 40 卷 9 号(ぎょうせい・1997年)
 - (38) 鈴木修三「同族会社の行為又は計算の否認」税務弘報 56 卷 1 号(中央経済社・2008年)
 - (39) 近畿税理士会編『租税回避行為をめぐる事例研究―判例に学ぶ税務判断の指針―』(清文社・1998年)
 - (40) 田中二郎『租税法 第3版』(有斐閣・2001年)
 - (41) 山本守之監修『最新 同族会社の判定と税務―役員給与・留保金課税・行為計算否認など―』(新日本法規出版・2007年)

- (42) 武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈 5訂版』（財経詳報社・1993年）
- (43) 松沢智『新版 租税実体法―法人税法解釈の基本原則―』（中央経済社・1999年）
- (44) 松沢智『租税実体法の解釈と適用―法律的観点からの法人税法の考察―』（中央経済社・1993年）
- (45) 松沢智『租税実体法の解釈と適用・2―税法は争えば解釈が発展する―』（中央経済社・2000年）
- (46) 畠山武道・渡辺 充『新版 租税法』（青林書院・2000年）
- (47) 忠佐市『租税法入門 新版』（森山書店・1962年）
- (48) 北野弘久『現代企業税法論』（岩波書店・1994年）
- (49) 増井良啓「相続税法64条1項を適用した事例(租税法研究)」ジュリスト1199号（有斐閣・2001年）
- (50) 田中治・高正臣「その23 地上権の設定と租税回避行為の否認」税経通信56巻14号（税務経理協会・2001年）
- (51) 田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学546号（日本税法学会・2001年）
- (52) 近畿税理士会編『租税回避行為をめぐる事例研究』（財経詳報社・1998年）
- (53) 渡辺淑夫『法人税法』（税務経理協会・2008年）
- (54) 日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討―租税回避行為との関係を含めて―』（財経詳報社・2007年）
- (55) 中江博行『法人税講座』（税務経理協会・2010年）
- (56) 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂・2010年）

第2編 組織再編成に係る行為計算否認規定と否認基準に関する研究

はじめに

平成13年度の税制改正において企業組織再編税制が創設され、その後、現在に至るまでいくつかの改正が行われてきている。特に、企業組織再編税制が導入されたことにより、企業組織再編成を利用した租税回避行為を否認するため、個別の租税回避否認規定のほかに、包括的否認規定である組織再編成に係る行為計算否認規定が創設された。

この組織再編成に係る行為計算否認規定は、法人税法132条の2で「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」と規定されている。すなわち、個別の租税回避否認規定で否認することができない組織再編成に係る租税回避行為に対して、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場合には、その行為又は計算を否認することができるという規定である。

近年、この組織再編成に係る行為計算否認規定が適用されたことにより裁判で争われ、初めて最高裁判所の判断が示された事例がある。これらの裁判において、どのような点が争われ、裁判所がどのような解釈により判断を行っているのか、また、それぞれの事案にどのような相違点があるのかなどを検討する必要があると考えられる。

そこで、まず、企業組織再編税制の概要を確認し、組織再編成に係る行為計算否認規定の創設の経緯と趣旨について考察することとする。つぎに、組織再編成に係る行為計算否認規定の適用要件と適用範囲についての検討を行い、組織再編成に係る行為計算否認規定に関する裁判の事例を取上げ、組織再編成に係る行為計算否認規定の問題点について検討を行い、今後の課題を考察することとする¹。

¹ 企業組織再編税制に関する先行研究として、たとえば、大芝竜敬「組織再編税制改正に伴う諸問題—調整勘定の税務を中止に—」、中村仁美「会社分割税制における適格要件をめぐる—考察—会社分割税制における配当所得課税の回避を中心として—」、成瀬秀雄「企業組織再編における租税回避行為の否認」、足立 正喜「企業組織再編税制の概要と課題」、芳賀真一「企業組織再編税制における課税繰延べの根拠と合理性—公平・効率・簡素の観点から—」などがある。

第1章 企業組織再編税制と組織再編成に係る行為計算否認規定

第1節 企業組織再編税制の概要

1. 企業組織再編税制概説

企業組織再編税制とは、合併、分割、現物出資、事後設立、株式交換、株式移転を適用範囲とした税制のことであり、平成12年の商法改正に伴い、平成13年度税制改正により企業組織再編税制が創設された。

政府税制調査会は、この改正にあたり、①合併・現物出資などの資本的取引と整合性のある課税のあり方、②株主における株式譲渡益課税やみなし配当に対する適正な取扱い、③納税義務・各種引当金などの意義・趣旨などをふまえた適正な税制措置のあり方、④租税回避の防止、の四点を基本的視点として「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」をとりまとめている²。その後、いくつかの改正が行われ、現在では、合併、分割、現物出資、現物分配、株式交換、株式移転が適用範囲とされている。

企業組織再編税制では、組織再編成における資産及び負債の移転による譲渡損益の取扱いが規定されている。その内容は、組織再編成により資産及び負債の移転をした場合、原則として、時価により譲渡したものとして譲渡損益の計算を行うのであるが、一定の要件に該当する場合には、例外として、時価による譲渡ではなく帳簿価額で引継ぎを行い譲渡損益を繰延べることができるというものである³。

まず、原則の規定である時価による譲渡について、法人税法62条1項では、「内国法人が合併又は分割により合併法人又は分割承継法人にその有する資産及び負債の移転をしたときは、当該合併法人又は分割承継法人に当該移転をした資産及び負債の当該合併又は分割の時の価額による譲渡をしたものとして、当該内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する」と規定されている。

つぎに、帳簿価額で引継ぎを行い、譲渡損益を繰延べるという例外規定について、法人税法62条の2では、「内国法人が適格合併により合併法人にその有する資産及び負債の移転をしたときは、前条第1項及び第2項の規定にかかわらず、当該合併法人に当該移転をした資産及び負債の当該適格合併に係る最後事業年度終了の時の帳簿価額として政令で定める金額による引継ぎをしたものとして、当該内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する」と規定されている。なお、同旨の規定が、適

² 中尾睦「平成13年税改正について」税協58巻第5号（2001年）6頁、大島恒彦＝小島昇編『企業組織再編税制のすべて』（中央経済社・2002年）5頁等参照。

³ 田中義幸「企業組織再編税制の創設と対応」税経通信VOL.56 No10（2001年）税務経理協会47～48頁、大島ほか編・前掲注(2)21～23頁等参照。

格分割については法人税法 62 条の 3 に、適格現物出資については法人税法 62 条の 4 に、現物分配については法人税法 62 条の 5 に規定されている。

組織再編税制で問題となるのは、一定の要件に該当する場合に、譲渡損益を繰延べることができるという例外規定ではないかと思われる。その場合の一定の要件とは、適格組織再編成に該当する場合のことであり、どのような場合に適格組織再編成に該当することになるのかについて「3. 適格組織再編成の意義と適格要件」で検討することとする。

2. 組織再編成の種類

組織再編税制における組織再編成の種類は、合併、分割、現物出資、現物分配、株式交換、株式移転の 6 種類あり、それぞれの内容を概観することとする。

① 合併

合併とは、2 つ以上の会社が 1 つの会社になることである⁴。

合併には、吸収合併と新設合併の 2 種類がある。吸収合併は、会社法 2 条 27 号において、「会社が他の会社とする合併であって、合併により消滅する会社の権利義務の全部を合併後存続する会社に承継させるものをいう」と規定されている。また、新設合併は、会社法 2 条 28 号において、「二以上の会社がする合併であって、合併により消滅する会社の権利義務の全部を合併により設立する会社に承継させるものをいう」と規定されている。

② 分割

分割とは、営業の全部又は一部を他の会社に承継させることである⁵。

分割にも合併と同様に、吸収分割と新設分割の 2 種類がある。吸収分割は、会社法 2 条 29 号において、「株式会社又は合同会社がある事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割後他の会社に承継させることをいう」と規定されている。また、新設分割は、会社法 2 条 30 号において、「一又は二以上の株式会社又は合同会社がある事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割により設立する会社に承継させることをいう」と規定されている。

③ 現物出資

現物出資とは、金銭以外の財産をもってする出資のこととされている⁶。すなわち、

⁴ 浅野洋ほか『実践ガイド／企業組織再編の法律と税務』（清文社・2002 年）33 頁，社団法人経済団体連合会経済本部税制グループ編『新しい企業組織再編税制』（税務研究会出版局・2001 年）3～4 頁参照。

⁵ 浅野ほか・前掲注(4)1 頁，社団法人経済団体連合会経済本部税制グループ編・前掲注(4)6～7 頁参照。

⁶ 社団法人経済団体連合会経済本部税制グループ編・前掲注(4)12 頁，優成監査法人・TFP コンサルティンググループ（株）編『Q&A 企業組織再編の会計と税務〔第 4 版〕』（税務経理協会・2010 年）334

会社設立時又は新株発行時に不動産・債権・有価証券など金銭以外の財産で出資を行うことである。

④ 現物分配

現物分配とは、法人が剰余金の配当を行う際に金銭以外の資産を株主に交付することである⁷。

⑤ 株式交換

株式交換とは、完全親子関係会社となるために一方の会社の発行済株式の全てを他の会社が取得することである⁸。会社法 767 条では、「株式会社は、株式交換をすることができる。この場合においては、当該株式会社の発行済株式の全部を取得する会社（株式会社又は合同会社に限る。……）との間で、株式交換契約を締結しなければならない」と規定されている。

⑥ 株式移転

株式移転とは、完全親子会社になるために、既存の会社の発行済株式の全てを新しく設立した会社（持分会社）が取得することである⁹。会社法 772 条では、「一又は二以上の株式会社は、株式移転をすることができる。この場合においては、株式移転計画を作成しなければならない」と規定されている。

3. 適格組織再編成の意義と適格要件

組織再編成における資産及び負債の移転による譲渡損益の取扱いの例外規定として、一定の要件に該当する場合には、時価による譲渡ではなく帳簿価額で引継ぎを行い、譲渡損益を繰延べることができる。その一定の要件とは、適格組織再編成に該当することとされており、適格組織再編成の意義と適用要件について概観することとする。

(1) 適格組織再編成の意義

適格組織再編成とは、「企業グループ内の組織再編成」及び「共同事業を行うための組織再編成」に該当し、さらに一定の要件を満たす場合の組織再編成のことである¹⁰。そこで、「企業グループ内の組織再編成」と「共同事業を行うための組織再編

頁参照。

⁷ 新免久弘「企業組織再編税制について」租税研究第 751 号（2012 年）83 頁，鳥飼総合法律事務所ほか編『実践企業組織改革①合併・分割 法務・税務・会計のすべて [6 訂版]』鳥飼（税務経理協会・2013 年）52 頁参照。

⁸ 新免・前掲注(7)83 頁，優成監査法人・TFP コンサルティンググループ（株）編・前掲注(6)394 頁参照。

⁹ 新免・前掲注(7)83 頁，優成監査法人・TFP コンサルティンググループ（株）編・前掲注(6)394 頁参照。

¹⁰ 金子宏『租税法 第 20 版』（弘文堂・2015 年）440 頁，渡辺徹也『企業取引と租税回避—租税回避行為への司法上および立法上の対応—』（中央経済社・2002 年）278 頁参照。

成」とはどのような内容であるか確認することとする。

① 企業グループ内の組織再編成

企業グループ内の組織再編成とは、株式の持分割合が 50%超の関係にある法人間、すなわち、親子会社関係にある法人の範囲における組織再編のことである。そして、この企業グループ内の組織再編成は、支配関係がある場合と完全支配関係がある場合の二つに分かれている¹¹。

まず、支配関係がある場合とは、株式の持分割合が 50%超 100%未満の関係のことであり、法人税法 2 条 12 号の 5 では、「一の者が法人の発行済株式若しくは出資（当該法人が有する自己の株式又は出資を除く。以下この条において「発行済株式等」という。）の総数若しくは総額の百分の五十を超える数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する関係として政令で定める関係（以下この号において「当事者間の支配の関係」という。）又は一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいう」と規定されている。

つぎに、完全支配関係がある場合とは、株式の持分割合が 100%の関係のことであり、法人税法 2 条 12 号の 6 では、「一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係として政令で定める関係（以下この号において「当事者間の完全支配の関係」という。）又は一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係をいう」と規定されている。

② 共同事業を行うための組織再編成

共同事業を行うための組織再編成とは、グループ内組織再編成に該当しない場合、すなわち株式の持分割合が 50%以下の関係にある法人間、又は、持分関係のない法人間において、共同で事業を行うための組織再編成のことである¹²。

(2)適格要件

適格組織再編成に該当するためには、いくつかの要件があり、まず、企業グループ内の組織再編成と共同事業を行うための組織再編成の共通の適格要件を確認することとする。

適格合併は、法人税法 2 条 12 号の 8 では、「次のいずれかに該当する合併で被合併法人の株主等に合併法人株式（合併法人の株式又は出資をいう。）又は合併親法人株式（合併法人との間に当該合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係として政令で定める関係がある法人の株式又は出資をいう。）のいずれか一方の株式又は出資以外の資産……が交付されないものをいう」と規定されている。なお、同旨の規定が、適格分割については法人税法 2 条 12 の 11 に、適格現物出資については法人

¹¹ 大島ほか編・前掲注(2)8 頁，浅野ほか・前掲注(4)106～108 頁等参照。

¹² 大島ほか編・前掲注(2)8～9 頁，浅野ほか・前掲注(4)111 頁等参照。

税法 2 条 12 の 14 に規定されている。

すなわち、合併・分割・現物出資時に株式以外の資産が交付されないことが企業グループ内の組織再編成と共同事業を行うための組織再編成の共通の適格要件とされている。

つぎに、企業グループ内の組織再編成について、支配関係がある場合と完全支配関係がある場合、さらに共同事業を行うための組織再編のそれぞれ個別の適格要件について確認することとする。

① 完全支配関係のある場合の適格要件

完全支配関係のある場合（株式の持分割合が 100% の関係）の個別の適格要件は、組織再編前の支配関係が組織再編後も継続する見込であることである。法人税法施行令 4 条の 3 では、「法第 2 条 12 号の 8（定義）に規定する全部を保有する関係として政令で定める関係は、合併の直前に当該合併に係る合併法人と当該合併法人以外の法人との間に当該法人による直接完全支配関係（二の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等……の全部を保有する関係をいう。……があり、かつ、当該合併後に当該合併法人と当該法人（以下この項において「親法人」という。）との間に当該親法人による直接完全支配関係が継続すること（当該合併後に親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には当該合併後に当該合併法人と当該親法人との間に当該親法人による直接完全支配関係があり、当該適格合併後に当該適格合併に係る合併法人と当該合併に係る合併法人との間に当該適格合併に係る合併法人による直接完全支配関係が継続することとし、当該合併後に当該合併に係る合併法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には当該合併の時から当該適格合併の直前の時まで当該合併法人と親法人との間に当該親法人による直接完全支配関係が継続することとする。）が見込まれている場合における当該合併に係る合併法人と親法人との間の関係とする」と規定されている。なお、同旨の規定が、適格分割については、法人税法施行令 4 条の 3 の 5 項に、適格現物出資については法人税法施行令 4 条の 3 の 10 項に規定されている。

② 支配関係のある場合の適格要件

支配関係のある場合（株式の持分割合が 50% 超 100% 未満の関係）の個別の適格要件は、完全支配関係のある場合の要件より厳しく規定されている。すなわち、つぎのイ、ロ、ハ、ニがこれである。

イ 組織再編前の支配関係が組織再編後も継続見込

完全支配関係のある場合の適格要件と同じく、組織再編前の支配関係が組織再編後も継続する見込みであることが要件とされている。法人税法施行令 4 条の 3 の 3 項では、「法第 2 条第 12 号の 8 ロに規定する政令で定める関係は、次に掲げるいずれかの関係（前項各号に掲げる関係に該当するものを除く。）とする。

1 合併に係る被合併法人と合併法人(当該合併が新設合併である場合にあっては、当該被合併法人と他の被合併法人)との間にいずれか一方の法人による支配関係(当該合併が無対価合併である場合にあっては、前項第2号ハ又はニに掲げる関係がある場合における当該支配関係に限る。)がある場合における当該支配関係(次号に掲げる関係に該当するものを除く。)

2 前項第2号中「完全支配関係」とあるのを「支配関係」と読み替えた場合における同号に掲げる関係」と規定されている。

ロ 従業者の引継見込

従業者の引継見込とは、法人税法2条12の8ロ(1)によれば、「当該合併に係る被合併法人の当該合併の直前の従業者のうち、その総数のおおむね百分の八十以上に相当する数の者が当該合併後に当該合併に係る合併法人の業務に従事することが見込まれていること(当該合併後に当該合併法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、当該相当する数の者が、当該合併後に当該合併法人の業務に従事し、当該適格合併後に当該適格合併に係る合併法人の業務に従事することが見込まれていること。)」と規定されている。

すなわち、合併消滅法人の合併直前の従業者の80%以上の者が合併存続法人の業務に従事することである。なお、同旨の規定が、適格分割については、法人税法2条12の11ロ(2)に、適格現物出資については、法人税法2条12の14ロ(2)に、適格株式交換については、法人税法2条12の16ロ(1)に、株式移転については、法人税法2条12の17ロ(1)に規定されている。

ハ 主要な事業の継続見込

主要な事業の継続見込とは、法人税法2条12の8ロ(2)では、「当該合併に係る被合併法人の当該合併前に営む主要な事業が当該合併後に当該合併に係る合併法人において引き続き営まれることが見込まれていること(当該合併後に当該合併法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、当該主要な事業が、当該合併後に当該合併法人において営まれ、当該適格合併後に当該合併に係る合併法人において引き続き営まれることが見込まれていること。)」と規定されている。

すなわち、合併消滅法人の合併前に営む主要な事業が、合併存続法人で引き続き営まれていることである。なお、同旨の規定が、適格分割については、法人税法2条12の11ロ(3)に、適格現物出資については、法人税法2条12の14ロ(3)に、適格株式交換については、法人税法2条12の16ロ(2)に、株式移転については、法人税法2条12の17ロ(2)に規定されている。

ニ 主要な資産・負債の継続見込

主要な資産・負債の継続見込とは、法人税法2条12の11ロ(1)では、「当該分割

により分割事業（分割法人の分割前に営む事業のうち、当該分割により分割承継法人において営まれることとなるものをいう。ロにおいて同じ。）に係る主要な資産及び負債が当該分割承継法人に移転していること（当該分割後に当該分割承継法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、当該主要な資産及び負債が、当該分割により当該分割承継法人に移転し、当該適格合併により当該適格合併に係る合併法人に移転することが見込まれていること。）と規定されている。

すなわち、分割事業に係る主要な資産及び負債が分割承継法人に移転していることである。なお、同旨の規定が、適格現物出資については、法人税法 2 条 12 の 14 ロ(1)に規定されている。しかし、合併・適格株式交換・株式移転には当該要件は規定されていない。

③ 共同事業を行うための組織再編成の適格要件

共同事業を行うための組織再編成は、以下のすべての要件に該当した場合に適格組織再編成となる。すなわち、つぎのイ、ロ、ハ、ニ、ホ、ヘ、トがこれである。

イ 株式等の継続保有見込

株式等の引継保有見込とは、法人税法施行令 4 条の 3 の 4 項 5 号では、「合併の直前の当該合併に係る被合併法人の株主等で当該合併により交付を受ける合併法人の株式（出資を含む。以下この条において同じ。）又は法第二条第十二号の八 に規定する合併親法人株式のいずれか一方の株式（議決権のないものを除く。）の全部を継続して保有することが見込まれる者（当該合併後に当該者を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には当該合併後に当該者が当該株式の全部を保有し、当該適格合併後に当該適格合併に係る合併法人が当該株式の全部を継続して保有することが見込まれるときの当該者とし、当該合併後に当該合併に係る合併法人（当該合併に係る被合併法人の株主等が当該合併により同号 に規定する合併親法人株式の交付を受ける場合にあつては、同号 に規定する全部を保有する関係として政令で定める関係がある法人）を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には当該合併の時から当該適格合併の直前の時まで当該株式の全部を継続して保有することが見込まれるときの当該者とする。）並びに当該合併に係る合併法人（当該合併に係る被合併法人の株主等が当該合併により同号 に規定する合併親法人株式の交付を受ける場合にあつては、同号 に規定する全部を保有する関係として政令で定める関係がある法人を含む。）及び当該合併に係る他の被合併法人が有する当該合併に係る被合併法人の株式（議決権のないものを除く。）の数（出資にあつては、金額。以下この条において同じ。）を合計した数が当該被合併法人の発行済株式等（議決権のないものを除く。）の総数（出資にあつては、総額。以下この条において同じ。）の百分の八十以上であること」と規定されている。

すなわち、合併直前の被合併法人の株主等で、合併により交付を受ける合併法人の株式の全部を継続して保有することが見込まれる者が有する被合併法人の株式数の合計数が、被合併法人の発行済株式等の80%以上であることである。(株式及び発行済株式等は、議決権のないものを除く。)なお、同旨の規定が、適格分割については、法人税法施行令4条の3の8項6号に適格現物出資については、法人税法施行令4条の3の12項6号に、適格株式交換については、法人税法施行令4条の3の16項5号に、株式移転については、法人税法施行令4条の3の20項5号に規定されている¹³。

ロ 従業者の引継見込

前述の②の支配関係のある場合のロと同じである。

ハ 主要な事業の継続見込

前述の②の支配関係のある場合のハと同じである。

ニ 主要な資産・負債の継続見込

前述の②の支配関係のある場合のニと同じである。

ホ 事業関連性

事業関連性とは、法人税法施行令4条の3の4項1号では、「合併に係る被合併法人の被合併事業（当該被合併法人の当該合併前に営む主要な事業のうちいずれかの事業をいう。以下この項において同じ。）と当該合併に係る合併法人の合併事業（当該合併法人の当該合併前に営む事業のうちいずれかの事業をいい、当該合併が新設合併である場合にあつては、他の被合併法人の被合併事業をいう。次号及び第四号において同じ。）とが相互に関連するものであること」と規定されている。

すなわち、被合併法人の主要な事業と合併法人の事業、分割承継法人が分割前に営んでいた事業のうちいずれかと分割法人の分割事業、被現物出資法人が現物出資前に営んでいた事業のうちいずれかと現物出資法人の現物出資事業、株式交換完全親法人の親法人事業の株式交換前に営む事業のうちいずれかの事業と株式交換完全子法人の子法人事業、他の株式移転完全子法人の他の子法人の株式移転前に営む事業のうちいずれかの事業と株式移転完全子法人の子法人事業とが、それぞれ相互に関連するものであることが事業関連性要件である。なお、同旨の規定が、適格分割については、法人税法施行令4条の3の8項1号・2号に、適格現物出資については、法人税法施行令4条の3の12項1号・2号に、適格株式交換については、法人税法施行令4条の3の16項1号・2号に、株式移転については、法人税法施行令4条の3の20項1号・2号に規定されている。

¹³ 被合併法人の株主等の数、分割型分割の場合の分割法人の株主等の数、株式交換完全子法人の株主の数、株式移転完全子法人の株主の数が50人以上の場合は適格要件とならない。

へ 事業規模または役員引継

事業規模または役員引継とは、法人税法施行令4条の3の4項2号によれば、「合併に係る被合併法人の被合併事業と当該合併に係る合併法人の合併事業（当該被合併事業と関連する事業に限る。）のそれぞれの売上金額，当該被合併事業と合併事業のそれぞれの従業者の数，当該被合併法人と合併法人（当該合併が新設合併である場合にあっては，当該被合併法人と他の被合併法人）のそれぞれの資本金の額若しくは出資金の額若しくはこれらに準ずるものの規模の割合がおおむね五倍を超えないこと又は当該合併前の当該被合併法人の特定役員（社長，副社長，代表取締役，代表執行役，専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいう。以下この条において同じ。）のいずれかと当該合併法人（当該合併が新設合併である場合にあっては，他の被合併法人）の特定役員のいずれかが当該合併後に当該合併に係る合併法人の特定役員となることが見込まれていること」と規定されている。

すなわち，事業規模要件とは，共同で行う事業の売上金額，従業者の数，資本金額（合併の場合），若しくはこれらに準ずるもの¹⁴の規模の割合が1対5の比率を超えないことが要件とされている。そして，特定役員参画要件とは，合併の場合，合併法人と被合併法人の双方の特定役員（社長，副社長，代表取締役，代表執行役，専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者¹⁵で法人の経営に従事している者）が合併後に合併法人の特定役員になることが要件とされている。また，分割・現物出資の場合は，分割法人・現物出資法人の役員と被分割法人・被現物出資法人の特定役員が分割後の被分割法人・現物出資後の被現物出資法人の特定役員となることが要件とされている。なお，事業規模要件を満たしていない場合においても，特定役員参画要件を満たしている場合は，共同事業と判定されることになる。なお，同旨の規定が，適格分割については，法人税法施行令4条の3の8項2号，適格現物出資については，法人税法施行令4条の3の12項2号，適格株式交換については，法人税法施行令4条の3の16項2号，株式移転については，法人税法施行令4条の3の20項2号に規定されている。

¹⁴ 法人税基本通達1-4-6において、「令第4条の3第4項第2号《適格合併に係る共同事業要件》，第8項第2号《適格分割に係る共同事業要件》，第12項第2号《適格現物出資に係る共同事業要件》，第16項第2号《適格株式交換に係る共同事業要件》又は第20項第2号《適格株式移転に係る共同事業要件》に規定する「これらに準ずるものの規模」とは，例えば，金融機関における預金量等，客観的・外形的にその事業の規模を表すものと認められる指標をいう」と規定されている。

¹⁵ 法人税基本通達1-4-7において、「令第4条の3第4項第2号《適格合併に係る共同事業要件》に規定する「これらに準ずる者」とは，役員又は役員以外の者で，社長，副社長，代表取締役，代表執行役，専務取締役又は常務取締役と同等に法人の経営の中枢に参画している者をいう」と規定されている。

ト 組織再編後完全支配関係継続

組織再編後完全支配継続とは、法人税法施行令 4 条の 3 の 16 項 6 号では、「株式交換後に当該株式交換に係る株式交換完全親法人と当該株式交換に係る株式交換完全子法人との間に当該株式交換完全親法人による完全支配関係が継続することが見込まれていること（当該株式交換後に当該株式交換完全親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には当該株式交換の時から当該適格合併の直前の時まで当該株式交換完全親法人が当該株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係が継続し、当該適格合併後に当該適格合併に係る合併法人と当該株式交換完全子法人との間に当該合併法人による完全支配関係が継続することが見込まれていることとし、当該株式交換後に当該株式交換完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には当該株式交換の時から当該適格合併の直前の時まで当該株式交換完全親法人が当該株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係が継続することが見込まれていることとし、当該株式交換後に当該株式交換完全子法人を合併法人等とする適格合併等……が行われることが見込まれている場合には当該株式交換後に当該株式交換完全親法人が当該株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係が継続し、当該適格合併等後に当該株式交換完全親法人が当該株式交換完全子法人の当該適格合併等の直前の発行済株式等の全部に相当する数の株式を継続して保有することが見込まれていることとする。）」と規定されている。

すなわち、組織再編成が完了した後においても、完全支配関係が継続することが要件とされている。なお、同旨の規定が、株式移転については、法人税法施行令 4 条の 3 の 20 項 6 号に規定されており、組織再編後完全支配継続の要件は株式交換と株式移転の場合のみ適格要件とされている。

第 2 節 組織再編成に係る行為計算否認規定の概要

1. 組織再編成に係る行為計算否認規定の沿革

(1) 組織再編成に係る行為計算否認規定の創設（平成 13 年度）

組織再編成に係る行為計算否認規定は、平成 13 年度の税制改正において組織再編税制の一部として創設された。

組織再編成に係る行為計算否認規定が創設された背景には、昭和 40 年に制定された法人税法がその後大きな改正は行われず、急速に複雑化する経済社会の変化に十分対応できる状況ではなかったため、財務省主税局に法人税企画室が設けられ、

組織再編税制の創設などの本格的な法人税制改革が行われた¹⁶。

組織再編成に係る行為計算否認規定の創設時の規定は、法人税法 132 条の 2 では、「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは事後設立(第 2 条第 12 号の 6(定義)に規定する事後設立をいう。)によりその有する資産の移転を行い、若しくはこれと併せてその有する負債の移転を行った法人(以下この条において「移転法人」という。)、当該資産の移転を受け、若しくはこれと併せて当該負債の移転を受けた法人(以下この条において「取得法人」という。)又は移転法人若しくは取得法人の株主等である法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、これらの法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、移転法人又は取得法人の株式(出資を含む。)の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額……の減少その他の事由により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」と規定されていた。

(2)平成 19 年度改正

平成 19 年度の税制改正では、三角合併が会社法の改正により導入されたことに対応するために改正が行われ、組織再編成に係る行為又は計算の否認の対象に、合併等により交付された株式を発行した法人が追加された¹⁷。

(3)平成 22 年度改正

平成 22 年度の税制改正では、現物分配¹⁸が新たに適格組織再編の対象とされ、また、適格組織再編の対象であった適格事後設立(旧法人税法 2 条 12 号の 15)が廃止されたことにより、組織再編成に係る行為計算否認規定においても、現物分配が

¹⁶ 朝長英樹「組織再編成に係る行為又は計算の否認(第 1 回)」T&A master 443 号(2012 年) 21 頁参照。

¹⁷ 平成 19 年度の改正について、財務省により以下のように解説されている。
「組織再編成に係る行為又は計算の否認の対象に、合併等により交付された株式を発行した法人(合併等をした一方の法人又は他方の法人を除きます。)、すなわち、三角合併の場合における合併法人の親法人等が追加されました(法法 132 の 2)。ただし、組織再編成の対価として交付される株式の発行法人であれば対象となるため、親法人に限定されるわけではありません。」(財務省発行「平成 19 年度税制改正の解説」282 頁)。

¹⁸ 法人税法 2 条 12 号の 15 では「内国法人を現物分配法人とする現物分配のうち、その現物分配により資産の移転を受ける者がその現物分配の直前において当該内国法人との間に完全支配関係がある内国法人(普通法人又は協同組合等に限る。)のみであるものをいう」と規定されている。

追加され、事後設立が削除された。そして、その後は、改正されることなく現在に至っている。

現行の法人税法 132 条の 2 では、「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配……又は株式交換若しくは株式移転（以下この条において「合併等」という。）に係る次に掲げる法人の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、合併等により移転する資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、第一号又は第二号に掲げる法人の株式（出資を含む。第二号において同じ。）の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額……の規定により第二十三条第一項第一号又は第二号（受取配当等の益金不算入）に掲げる金額とみなされる金額をいう。）の減少その他の事由により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。一 合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人 二 合併等により交付された株式を発行した法人（前号に掲げる法人を除く。） 三 全 2 号に掲げる法人の株主等である法人（前 2 号に掲げる法人を除く。）」と規定されている。

2. 組織再編成に係る行為計算否認規定の趣旨

組織再編税制が創設されたことにより、組織再編成を利用した複雑かつ巧妙な租税回避行為が増加する可能性があることから、欠損金や含み損を利用した租税回避行為については個別の防止規定が設けられた。しかし、その他にも組織再編成を利用した租税回避行為の形態や方法が多様となることが考えられる。このような、個別の防止規定では否認することができない租税回避行為を防止するために組織再編成に係る行為計算否認規定が設けられた¹⁹。

この点について金子宏氏は、「法人の組織再編成において種々の租税回避行為が行なわれる可能性のあることにかんがみ設けられた、組織再編成に関する行為・計算の一般的否認規定である。この規定によって、税務署長は、組織再編成に関する行為・計算が不当に税負担を減少させる場合には、その行為・計算を通常の方法・計算に引き直して税額等を計算することができる」²⁰と述べているほか、水野忠恒氏も、「適格組織再編成は損益の計上を繰り延べるものであり、いわば通常の利益配分

¹⁹ 大蔵財務協会編『改正税法のすべて 平成 13 年度版』（大蔵財務協会・2001 年）243～244 頁参照。

²⁰ 金子・前掲注（10）463 頁。

や資産の譲渡に対する課税を免れるために、濫用される危惧がある。実際に、適格要件のひとつの前提に企業グループが挙げられており、同族会社のように容易に持株関係が100%になる法人については制限がないとされているので、特殊関係にある法人間の取引については、税負担の減少のための操作が行われることが考えられる²¹と述べている。すなわち、組織再編成に係る行為計算否認規定は、組織再編成を利用した租税回避行為の濫用を防止すること、また、個別否認規定では否認することができないような種々の租税回避行為が行われることを想定し、これらの租税回避行為を包括的に否認することができる規定として設けられたと考えられる²²。

第2章 組織再編成に係る行為計算否認規定の適用範囲・適用要件

第1節 組織再編成に係る行為計算否認規定の概要

組織再編成に係る行為計算否認規定は、法人税法132条の2において、①適用対象の法人、②適用対象の行為類型、③適用対象の行為又は計算等の三つの適用要件が規定されている。

まず、①適用対象の法人については、合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人、合併等により交付された株式を発行した法人、それらの法人の株主等である法人のいずれかであることとされている。つぎに、②適用対象の行為類型については、合併、分割、現物出資、現物分配、株式交換、株式移転のいずれかであることとされている。さらに、③適用対象の行為又は計算については、適用対象となる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であることとされている。

この組織再編成に係る行為計算否認規定の適用範囲・適用要件をめぐる解釈についての主要な論点は、否認の対象となる行為又は計算の「行為者」が誰であるのかのほか、「不当に減少」、「見込まれている」という不確定概念の判断基準であると考えられる。

このような適用をめぐる解釈の論点について検討を行うため、組織再編成に係る行為又は計算の適用範囲・適用要件に関する学説を確認することとする。

²¹ 水野忠恒『租税法 第4版』（有斐閣・2009年）446頁。

²² この点については、「組織再編の形態や方法は、複雑かつ多様であり、資産の売買取引を組織再編による資産の移転とするなど、租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため、組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設ける必要がある」という考え方が示されている。（税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編に係る税制の基本的考え方」内閣府 HP〈<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichog4.html>〉（最終確認日：2012年3月27日）。

第2節 組織再編成に係る行為計算否認規定における行為者

1. 適用範囲の学説の状況

組織再編成に係る行為計算否認規定における適用範囲の解釈についての問題点は、組織再編成に複数の法人が関係している場合に、組織再編成に関係した一つの法人が不当な行為を行った結果、その不当な行為を行った法人ではない他の法人の法人税の負担が減少した場合に、不当な行為を行っていない法人に対して更正処分を行うことができるか否かという点であると考えられる²³。

法人税法 132 条の 2 では、「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配……に係る次に掲げる法人の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（下線筆者）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。（下線筆者）」と規定されている。すなわち、その法人の行為又は計算を否認し、その法人に係る法人税の額を計算できるとされている。

この場合の「その法人」とは、どの法人のことを意味するのかについては、行為又は計算を行った法人のことであるのか、行為又は計算を行った法人とは別の法人の法人税の負担が減少した場合には、法人税の負担が減少した法人のことであるのかという問題がある。

この点について学説上は、組織再編成に係る行為計算否認規定における行為者の解釈について二つの説がある。まず、第一に、前述の法人税法 132 条の 2 の前者の「その法人」とは、更正又は決定の対象となる法人のことをいい、後者の「その法人」とは、行為又は計算を行った法人のことであり、いずれも同じ法人であるとする説²⁴と、第二に、前者の「その法人」も後者の「その法人」も、条文中その前の条文である「次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において」にいう「次に掲げる法人」²⁵という複数の法人を意味し、「次に掲げる法人」のいずれかの法人の行為又は計算により、「次に掲げる法人」のうちのいずれかの法人の法人税の負担が減少した場合において更正又は決定を行うことができるとする説²⁶とが

²³ 入谷淳『組織再編 包括的否認規定の実務解釈』（中央経済社・2013年）30頁参照。

²⁴ 入谷・前掲注(23) 31～32頁参照。

²⁵ 法人税法 132 条の 2 の 1 号～3 号の法人のことであり、「一 合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人 二 合併等により交付された株式を発行した法人（前号に掲げる法人を除く。） 三 全 2 号に掲げる法人の株主等である法人（前 2 号に掲げる法人を除く。）」の法人のことをいう。

²⁶ 朝長英樹「組織再編成に係る行為又は計算の否認（第 2 回）」T&Amaster446 号（2012 年）

ある。

まず、第一の説は、条文を素直に読むと、不当な行為又は計算を行った法人について法人税の負担の減少が認められる場合に更正又は決定を行うことができる旨が規定されていると解している。つまり、この説は、更正又は決定の対象となる法人と法人税の負担が減少した法人が同じ法人であることは明らかであるという考え方である²⁷。

つぎに、第二の説は、法人税法 132 条の 2 の規定の経緯からして、「その法人」は更正又は決定する法人のみに限定するような改正は行われておらず、条文中の次に掲げる法人の後の「その法人」とは、「次に掲げる法人」という複数の法人を指すのであり、このような規定の仕方は、適用対象法人を更正又は決定する法人に限定しないようにする趣旨の規定の仕方であるという考え方である²⁸。

2. 若干の検討

組織再編成に係る行為計算否認規定における行為者の解釈については、学説上、行為又は計算を行った法人と法人税の負担が減少した法人は同じであるという説と、行為又は計算を行った法人と法人税の負担が減少した法人は別であってもよいとする説とがある。

組織再編成が行われる場合には、複数の法人が関係するため、行為又は計算を行った法人以外の法人税の負担が減少する場合もあると思われる。そのため、このような場合において、法人税法 132 条の 2 の適用範囲を行為又は計算を行った法人の法人税の負担が減少した場合に限定してしまうと、否認することができなくなる²⁹、ということから、組織再編成に係る行為計算否認規定における行為者の解釈については、行為又は計算を行った法人と法人税の負担が減少した法人とは別であってもよいとする考え方が妥当であると思われる。

もっとも、二つの解釈に分かれるということは、納税者がどちらの解釈が適切であるかという点で判断がつきにくいように思われるので、納税者が理解しやすいような明文規定に改める必要があるように考えられる。

16～20 頁参照。

²⁷ 入谷・前掲注(23)31～32 頁参照。

²⁸ 朝長・前掲注(26)17～20 頁参照。

²⁹ この点について、朝長英樹氏は、「仮に、それが更正や決定を受ける法人のみであるということになると、組織再編成の一方の当事者である法人の行為や計算を操作することによって他方の当事者である法人の法人税の負担を不当に減少させたとしても、同条の規定が適用できない、ということになり、組織再編税制の仕組みを利用した租税回避行為が横行することとなるのは明らかである」と述べている（朝長・前掲注(26)18 頁）。

第3節 組織再編成に係る行為計算否認規定における不確定概念の判断基準

1. 適用要件の学説の状況

組織再編成に係る行為計算否認規定における適用要件の解釈について問題となるところは、「不当に減少」、「見込まれている」という不確定概念の判断をどのような基準で行うのかという点であると考えられる。

すなわち、「不当に減少」となるのか否か、「見込まれている」とは、どのように判断するのかについての基準が租税実体法に明文で規定されていない点で問題となると思われる。

この不確定概念については、まず、「不当に減少」となるのか否かの判断基準は、法人税法 132 条 1 項の同族会社の行為又は計算の否認規定では、「不当に減少」という不確定概念について、非同族会社を基準とする説と、経済的合理性を基準とする説の二つの説が存在している³⁰。この点、法人税法 132 条の 2 では、組織再編成に係る行為計算否認規定の対象は、同族会社に限られていないため、非同族会社を基準としてではなく、経済的合理性を基準として判断されることになるのではないかと考えられる。また、不当という用語の意味を、法令の規定に違反しているとはいえないけれども、制度の目的からみて适当ではないと考えられる場合など、組織再編成に係る行為計算否認規定は、税務署長が、法令に違反しているとはいえないが、制度の目的からみて适当ではないと判断した場合に適用し否認することができるものであるという見解もある³¹。

つぎに、適格要件の判定で使われている「見込まれている」という不確定概念については、適格要件の判定において、完全支配関係・支配関係のある場合は、組織再編前の支配関係が組織再編後も継続する見込であることが要件とされており、その他にも、従業員が組織再編後も業務に従事することが見込まれていること、主要な事業が組織再編後も引き続き営まれることが見込まれていることなど、「見込まれている」ことが適格要件とされているものがいくつかある。もっとも、「見込まれている」とは、いつの時点で見込まれていれば適格要件に該当すると判断されるのかという点や、従業員が組織再編後も業務に従事することが見込まれていることについては、組織再編後いつまでの期間従事すれば適格要件を満たすと判断されるのかという点等の問題があるように思われる。

この点、第一に、いつの時点で「見込まれている」と判断されるのであるかにつ

³⁰ 詳細については、前述第1編「同族会社の行為計算否認規定と否認基準に関する研究」17～26頁で取り上げたのでここでは省略する。なお、参照。

³¹ 朝長英樹「組織再編成に係る行為又は計算の否認（第3回）」T&Amaster447号（2012年）18頁参照。

いは、組織再編時点での見込みで判定を行い、組織再編後の後発事象については判定から除外するものであると解されている³²。第二に、組織再編後いつまでの期間従事すれば従業者が組織再編後も業務に従事することが見込まれていると判断されるのであるかにつき、例えば、組織再編が行われた1ヶ月後に従業者が退職した場合においては、定年や死亡などの事情により退職をした場合や合併後に業績が悪化しリストラを行った場合などは、従業者引継要件の判定に影響を与えないのであるが、合併後にリストラを行うことを前提とした組織再編成の場合には、従業者引継要件に抵触すると解されている³³。

2. 若干の検討

組織再編成に係る行為計算否認規定における、「不当に減少」、「見込まれている」という不確定概念について検討したところ、まず、「不当に減少」については、経済的合理性を基準とする説で判断されるものであると考えられる。しかし、具体的にどのような行為又は計算が、経済的合理性がなく、不自然・不合理であると判断されるのかについての明文の規定が存在していない。そのため、どのような行為又は計算が法人税の負担を不当に減少させる結果となるのかについては、判断基準を明確にする必要があると思われる。その結果、不当に減少となる行為又は計算であるのか否かについての解釈の相違が生じなくなり、不当性の解釈をめぐる争いがなくなるのではないかと考えられる。

つぎに、「見込まれている」については、いつの時点で見込まれていると判断されるのであるかという点と、従業者の引継要件について、組織再編後いつまでの期間従事すれば要件を満たすのであるか、という点について検討を行った。まず、「見込まれている」とはいつの時点で判断されるのであるかについては、組織再編時点での見込みで判定を行い、組織再編後の後発事象については判定から除外すると解されている。つぎに、従業者引継要件については、従業者の定年や死亡などの事情により退職した場合や合併後に業績が悪化しリストラを行った場合などは、従業者引継要件の判定に影響を与えず、組織再編の時点で「見込まれている」という要件に該当するものであると解されており、合併後にリストラを行うことを前提とした組織再編成の場合は、組織再編の時点で「見込まれている」という要件に該当しないものであると解されている。しかし、具体的にどのような状態であれば見込まれていると判断されるのであるか、また、どのようなことが後発事象に該当するのであるかという判断基準が明文で規定されていないため、一定の判断基準を明確にする必要があるのではないかと考える。

³² 佐藤信祐「組織再編税制」税務弘報61巻2号(2013年)71頁参照。

³³ 佐藤・前掲注(32)78～79頁参照。

租税実体法において、不確定概念が使われている規定はいくつかあり、その不確定概念をどのように解釈するのであるかという点については、これまでも税務訴訟の争点として裁判が行われてきている問題点である。

組織再編成に係る行為計算否認規定の裁判例はまだ少ないのであるが、第3章では、現時点において裁判が行われている具体的事例について検討を行い、実際にどのような点が争点となり、裁判所がどのように判断されているのか確認することとする。

第3章 組織再編成に係る行為計算否認規定に関する具体的事例の検討

第1節 包括的租税回避行為否認規定の適用の有無をめぐる事例(1)³⁴

1. 事案の概要

原告は、B社から、B社の完全子会社であったC社の発行済株式全部を譲り受けた（以下「本件買収」という。）後、平成21年3月30日、原告を合併法人、C社を被合併法人とする合併を行った。そして、原告は、平成20年4月1日から平成21年3月31日までの事業年度に係る法人税の確定申告において、法人税法57条2項の規定に基づき、C社の未処理欠損金額約542億円を原告の欠損金額とみなして、同条1項の規定に基づき損金の額に算入して申告した。

これに対し、課税庁は、本件買収、本件合併及びこれらの実現に向けられた原告一連の行為（原告がその代表取締役社長丙氏をC社の取締役副社長に就任させた行為を含む。）は、法人税法施行令112条7項5号に規定する要件を形式的に満たし、租税回避をすることを目的とした異常ないし変則的なものであり、その行為又は計算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として、法人税法132条の2の規定に基づき、C社の未処理欠損金額を原告の欠損金額とみなすことを認めない旨の更正処分（以下、「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税賦課決定処分（以下、「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。）をした。

本件は、原告が、本件更正処分等は同条の要件が満たされていなかったにもかかわらずされた違法なものであると主張して、本件更正処分の一部及び本件賦課決定処分の取消しを求めて訴えを提起したものである。

³⁴ 最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁。

2. 主要な争点

本件事案の主要な争点は、第一に、法人税法 132 条の 2 の規定により否認することができる行為とはどのような行為をいうのであるかという「不当」性要件の解釈について（争点(1)-1）と、否認することができる行為又は計算は、法人税につき更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるのか否かという「その法人」の行為又は計算の意義について（争点(1)-2），第二に、C 社の取締役副社長への就任は、否認することができるか否かについて（争点(2)）である。

3. 当事者の主張

(1)原告の主張

① 争点(1)-1 について

ア 法 132 条の 2 の「不当」性の要件は、抽象的・多義的な概念であり、いわゆる不確定概念である。法律又はその委任のもとに政令や省令において課税要件及び租税の賦課・徴収の手續に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないとの課税要件明確主義（憲法 84 条）から、不確定概念である「不当」性の要件は、法の趣旨・目的に照らしてその意義が明確にされなければならない。そして、法 132 条の 2 が法人の組織再編成において種々の租税回避行為が行われる可能性のあることに鑑み設けられた、組織再編成に関する行為・計算の一般的否認規定であることからすれば、同条の「法人税の負担を不当に減少させる」の要件の解釈は、租税回避行為とはいかなる行為を指すのかについて通説的な理解を踏まえて行う必要がある。したがって、租税回避行為の意義を踏まえると、法 132 条の 2 の「法人税の負担を不当に減少させる」の要件は、私的経済取引プロパーの見地から合理的理由があるか否か、すなわち、経済人の行為として不合理・不自然な行為又は計算か否かという観点から判断されるべきである。そして、純経済人の行為として不合理・不自然とは、行為が異常ないし変則的で、かつ、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場合をいうと解すべきである。

イ 不確定概念の解釈の在り方を前提とすれば、法 132 条の 2 は、課税の公平負担の観点から、組織再編成行為に係る租税回避を否認する趣旨で定められたものであるとしても、そのことを理由として租税法律主義の適用を免れるということはありません。課税要件明確主義の観点から、また、法的安定性ないし予測可能性の観点から、法 132 条の 2 の「不当」性の要件の解釈により、同条に基づく否認が許される要件については、客観的、合理的基準が導き出されなければならない。

「不当」性の要件を、私的経済取引として不合理、不自然なものと認められるかどうかで判断するという原告の解釈は、客観的、合理的な基準を提供するものである。原告の主張は、私的経済取引としての合理性、すなわち、「純経済人としての合

理性」という客観的な基準で判断するものであり、かつ、「経済取引に参加する法人は、全て『純経済人としての合理性』という基準を内在していることが期待され得る」のであるから、全ての納税者にとって「不当」性の該当性を明確に判断することを可能とする、明確かつ客観的な基準であるということが出来る。すなわち、自己が行おうとする取引が、自己の租税負担の減少という効果をもたらすとしても、およそその行為に租税負担減少以外の正当な事業上の目的があるかを、自己が有する経済人としての合理性という基準に照らして判断すれば、自ずと法 132 条の 2 の適用の有無が判断できる。

この基準を、特定役員引継要件の充足が「不当」と認められるか否かという本件で問題となっている争点に即して敷衍すると、当該の特定役員の就任は私法上有効であるものの、その者において特定役員として職務執行する意思もなければ職務執行の客観的事実もおよそ一切存在しない場合かどうかという基準となると解される。この基準であれば、およそ職務執行の意思と事実があるかどうかを判断すれば足りることであるから、全ての納税者にとって明確かつ客観的な基準ということが出来るものである。また、原告の主張する基準においても、税負担の公平を達成できる。すなわち、「純経済人の行為・計算としては不合理・不自然な行為・計算によって、個別の課税要件事実が充足され、又は潜脱され、その結果、関係する法人の法人税負担が減少した場合」には、法 132 条の 2 によって否認することが可能なのであり組織再編成を利用した租税回避に十分対応できる。

原告が主張する法 132 条の 2 の「不当」性の要件の解釈は、同条を客観的、合理的基準に従って厳格に解釈適用するものであり、包括的否認規定に求められる租税法律主義に合致する解釈である。

ウ 裁判例・学説上、法 132 条 1 項について、同項の「法人税の負担を不当に減少させる」の要件を、私的経済取引としての合理性の観点から判断する解釈論が確立されている。したがって、法 132 条の 2 の「法人税の負担を不当に減少させる」も、法 132 条 1 項におけるこれらの裁判例・学説に従い、私的経済取引としての合理性の観点から、純経済人の行為として不合理・不自然なもの、すなわち、①行為が異常ないし変則的で、②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場合に限って該当すると解すべきである。

エ 個別否認規定は、租税回避行為を防止するために、立法者が様々な政策判断の結果として設定した要件を規定するものである。かかる立法者の判断は尊重されるべきであるから、個別否認規定が対象としている取引については、専ら当該個別否認規定の適用が検討されるべきであり、かかる検討の結果、課税要件を充足しないため否認できない取引に対して、重ねて包括否認規定を適用し、当該取引を税務上否認することは許されないというべきである。

仮に個別否認規定が想定している取引に対して法 132 条の 2 が重量的に適用され得るとしても、同条のような包括的否認規定は、納税者が現実に行った私法上の行為を、租税法上別の通常行われる仮定の行為に引き直して課税するものであって、事後的に課税要件事実を生じさせるに等しいため、租税法律主義（課税要件法定主義）に抵触するおそれ大きい。また、租税法律主義（課税要件明確主義）の観点からも、納税者の予測可能性や法的安定性を害しないよう、限定的に解釈されなければならない。

オ 上記で述べた解釈を、特定役員引継要件を充足する事実が存在するにもかかわらず、法 132 条の 2 の解釈適用上「不当」と評価して特定役員引継要件の充足を否認することが許される場合について具体的に敷衍すると、特定役員への選任が私法上適法有効にされているという事実こそ存在するものの、特定役員として職務執行する意思もなければ職務執行の客観的事実もおよそ一切存在しないような、いわば「形だけ」「名前だけ」にすぎない場合のみが、法 132 条の 2 の解釈適用上「不当」と評価されると解すべきである。

特定役員が、特定役員として職務執行するというその就任の目的に従って（主観面）、実際にも会社の経営の中枢に関与し特定役員として職務執行しており、合併後も被合併法人から承継した事業の中枢に関与している客観的事実が存在する（客観面）ならば、その就任は、経済社会において通常行われている正常な行為であるとともに、特定役員として職務執行する意思を伴った行為であり、正当な理由ないし事業目的も伴っているものであるから、異常ないし変則的で、かつ、租税回避以外に正当な事業目的ないし理由がない行為、すなわち純経済人の行為として不合理・不自然な行為であるとは到底評価できず、法 132 条の 2 の解釈適用上「不当」と評価する余地はないものと解される。

② 争点(1)-2 について

裁判例及び学説は、共に法 132 条の 2 と条文構造及び立法趣旨が共通である法 132 条 1 項及び相続税法 64 条 1 項について、否認の対象となる「行為又は計算」を文理に従って解釈しているのである。

さらに、法 132 条の 2 は、「法人税につき更正又は決定」を受ける法人と合併等の他方の当事者である法人との間に支配関係があること等を要件としていないから、別法人の行為を否認することにより法 132 条の 2 が適用されるとすれば、法人は、当該法人と完全に独立した第三者の行為により法 132 条の 2 の適用を受けることになる。かかる帰結は、納税者の予測可能性及び法的安定性を著しく害するというほかない。よって、法 132 条の 2 は、法 132 条 1 項及び相続税法 64 条 1 項と同様に、法 132 条の 2 各号に掲げる法人のその「行為又は計算」のみを否認できる規定であると解釈すべきである。すなわち、本件においては、「合併等をした一方の法人又は

他方の法人」(同条1号)である原告の「行為又は計算」のみが否認の対象となり得ると解すべきである。

③ 争点(2)について

本件副社長就任は、①丙氏をC社の取締役を選任する旨のC社の臨時株主総会決議及びB社による議決権の行使、②個人としての丙氏の承諾の意思表示並びに③丙氏を副社長に選定する旨のC社の取締役会決議のみにより行われたものであり、本件副社長就任に関し、原告の行為はどこにも存在しない。

すなわち、原告においては、役員が他社の役員に就任する際の決裁手続きを定めた社内規定はなく、各役員は自己の判断で他社役員に就任することになっている(他方、従業員が他社の役員に就任する場合には、原告内における所定の承認手続きを要することとなる。)丙氏は、乙氏から打診を受けた際、自己の判断で本件副社長就任を承諾し、C社の取締役副社長に選任されたのであって、この間、原告(社内組織、会議体などを含む。)において本件副社長就任の是非について議論されたことはなく、原告がそれを行う理由もなかった。丙氏の選任手続は、C社の株主総会においてB社の議決権行使によりされているのであり、議決権行使に関し原告が何らかの積極的な依頼や働きかけを行った事実もない。つまり、本件副社長就任は、乙氏がB社代表取締役社長としてB社取締役としての丙氏にグループ全体のメリットになるがゆえに依頼し、丙氏においても事業上の目的から就任を承諾し、B社の議決権行使により実現したものである。

以上のとおり、法人としての原告が丙氏をしてC社の取締役副社長へ就任させた行為なるものは一切存在しないのであり、本件副社長就任に対してそもそも原告に法第132条の2を適用して否認することはできない。

(2)課税庁の主張

① 争点(1)について

法132条の2の趣旨・目的に鑑みれば、一連の組織再編成の過程において行われた個々の取引について、これを全体の計画から切り離して、個別に、「私的経済取引として不合理・不自然か否か」により判断することは相当ではない。組織再編成は、多種多様な行為を組み合わせることができるものであり、最終形に至るまでの過程において、行為の順序や時期を変えることによって、課税上の効果を納税者が意図的に変更し得ることとなるものである。

すなわち、法132条の2の「不当」は、法人税の負担を減少させることを目的として、組織再編全体を構成する一部の取引について、通常行われるであろう順序又は時期とは異なる順序又は時期であて行い、組織再編税制の個別規定の要件を充足させ、又は充足させないようにし、法人税の負担を減少させる結果となる行為を

含むものである。

組織再編成によって行われる資産の移転には、事業上の必要性や、事業上の目的が全くないような場面を想定することができないことから、事業目的が完全に否定することは、相当ではなく、当該行為又は計算について、事業目的が完全に否定できないとしても、そのことから直ちに「不当」性が否定されるものではなく、主たる目的が租税回避目的であると認められる場合には、課税減免等に係る規定ないし制度の濫用があったとみて、否認されるべきである。

② 争点(1)-2 について

法 132 条の 2 の趣旨に鑑みれば、同条において否認の対象となる「その法人」の行為とは、その直前にある「次に掲げる法人」の行為、すなわち、「同条 1 号から 3 号までに掲げる法人のいずれかの法人」の行為と解釈することになる。

さらに、法 132 条の 2 の規定の変遷からしても、上記解釈が妥当であるのは明らかである。すなわち、法 132 条の 2 の「その法人」とされている部分は、平成 13 年度税制改正による創設時には、その対象法人を同条の柱書きの文章中に規定した上で「これらの法人」としていたものであり、平成 18 年度税制改正においても、このような用いられ方が踏襲されていたが、平成 19 年度税制改正においては、三角合併に対応する改正が行われ、それに伴って対象法人を各号列記とする規定の整備が行われただけであり、従来、「これらの法人」とされていたものについて、その内容を変更し、「更正又は決定をする法人」のみに限定するというような重要な改正は行われておらず、平成 19 年度税制改正に至る過程における検討記録にも、そのような改正が行われることをうかがわせるものは、全く見受けられない。

以上によれば、法 132 条の 2 において否認の対象となる「その法人」の行為とは、その直前にある「次に掲げる法人」の行為、すなわち「同条 1 号から 3 号までに掲げるいずれかの法人」の行為と解釈することができる。

したがって、本件副社長就任は、原告の行為又は原告の行為と同視し得る行為であり、法 132 条の 2 の規定により否認することができるが、仮に百歩譲って、本件副社長就任が原告の行為と扱うべきでないとして、それが C 社の行為であることは原告も争わないものであるところ、C 社は、同条 1 号に掲げる「合併等をした一方の法人又は他方の法人」に当たることは明らかであることから、C 社の行為を「その法人」の行為として同条の規定により否認したものとしても、同条の適用を誤ったものとはいえない。

以上の点に鑑みても、本件副社長就任が原告の行為でないとして、本件更正処分等の違法を主張する原告の主張は失当であるというべきである。

③ 争点(2)について

本件副社長就任は、B社グループ全体の税務メリットの享受という目的の下、B社の要請、ひいてはB社グループ全体の要請に応じた原告の行為といえる。すなわち、C社の未処理欠損金額を引き継いでこれを直接有効利用する立場にある原告が、これを実現させるべく立案されたB社の計画に関与しないはずがない。原告の内部においては、特定役員引継要件を満たすべく、原告の特定役員の中の誰かを本件買収前にC社の特定役員に就任させる必要があることについて認識した上で、丙氏をC社の特定役員に就任させる旨決定したことが明らかである。

本件副社長就任は、原告の代表取締役である丙氏が、原告としての意思決定を行い、原告の意思決定に基づき、原告の業務執行として、自らを、将来的に合併することが想定されていたC社の取締役副社長に就任させたものと認められる。

このように、本件副社長就任は、決して丙氏個人の行為ではなく、原告の行為又は原告の行為と同視し得る行為であり、法132条の2の規定により否認することができる。

4. 裁判所の判断

(1)第一審³⁵

① 争点(1)-1について

「原告は、法132条の2の不当性要件は、……私的経済取引として異常又は変則的で、かつ、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場合に限られる旨主張し、その理由として、①法132条の枝番として132条の2が規定され、両者の規定ぶりが酷似し、否認の要件の文言も同様であることなどから、両者を別異に解すべき理由はないこと、②租税回避の概念は、私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引として合理性がないのに、通常用いられない法形式を選択するものとして定義されており、法の定める課税要件自体を修正するものは含まれず、法制度の濫用はこれと別の概念であるというべきこと、③上記(ii)³⁶を含めるという解釈は、個別規定の要件を実質的に拡張して適用するものであり、納税者の

³⁵ 東京地判平成26年3月18日裁判所HP

〈http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/490/084490_hanrei.pdf〉(最終確認日：2016年4月28日)。評釈として、大淵博義「判批」税経通信69巻9号(2014年)、金子友裕「判批」租税訴訟第8号(財経詳報社・2015年)129頁、等がある。

³⁶ 上記(ii)とは、裁判所の判断の文章中「組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものを含むと解することが相当である」のことである。

予測可能性を著しく害し、租税法律主義に反することを指摘し、これに沿う意見書を提出する。……

しかしながら、……法 132 条の 2 により対処することが予定されている第 1 の類型は、繰越欠損金等を利用する組織再編成における租税回避行為であるところ、そもそも、繰越欠損金自体には資産性はなく、それが企業間の合併で取引の対象となり得るのは、租税法がその引継ぎを認めることの反射的な効果にすぎないのであり、企業グループ内における繰越欠損金の取引を含む組織再編成それ自体についていかに正当な理由や事業目的があったとしても、法 57 条 3 項が定める要件を満たさないのであれば、未処理欠損金額の引継ぎは認められない。したがって、上記の類型に属する有無といった基準によって判断することはできず、『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』か否かという基準は、そのみを唯一の判断基準とすることは適切ではないといわざるを得ない。

また、上記基準を採るべき理由として挙げられている①の点について検討するに、法 132 条は、同族会社においては、所有と経営が分離している会社の場合とは異なり、少数の株主のお手盛りによる税負担を減少させるような行為や計算を行うことが可能であり、また実際にもその例が多いことから、税負担の公平を維持するため、同族会社の経済的合理性を欠いた行為又は計算について、『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、これを否認することができるものであるとしたものであり、法 132 条の 2 とはその基本的な趣旨・目的を異にする。したがって、両者の要件を同義に解しなければならない理由はなく、原告の上記①の主張は採用することができない。

次に、②の点について検討するに、法 132 条の 2 により対処することが予定されている第 2 の類型は、複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどによる租税回避行為であるところ、組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、同一の経済的効果をもたらす法形式が複数存在し得ることからすると、そもそも、ある経済的効果を発生させる組織再編成の方法として何が『通常用いられるべき』法形式であるのかを、経済合理性の有無や事業目的の有無という基準により決定することは困難であり、これらの基準は、上記の類型に属する租税回避行為の判定基準として十分に機能しないものといわざるを得ない。他方、組織再編税制に係る個別規定は、特定の行為や事実の存否を要件として課税上の効果を定めているものであるところ、立法時において、複雑かつ多様な組織再編成に係るあらゆる行為や事実の組み合わせを想定した上で対処することは、事柄の性質上、困難があり、想定外の行為や事実がある場合には、当該個別規定を形式的に適用して課税上の効果を生じさせることが明らかに不当であるという状況が生じる可能性があることは上記アで判示したとおりである。組織再編成とそれに伴い生じ得る租税回避行為に係るこれ

らの特性に照らすと、同条の適用対象を、通常用いられない異常な法形式を選択した租税回避行為のみに限定することは当を得ないというべきである。したがって、原告の上記②の主張は採用することができない。

さらに、③の点について検討するに、一般に、法令において課税要件を定める場合には、その定めはなるべく一義的で明確でなければならず、このことが租税法律主義の一内容であるとされているところ、これは、私人の行う経済取引等に対して法的安定性と予測可能性を与えることを目的とするものと解される。もっとも、税法の分野においても、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るため、何らかの不確定概念の下に課税要件該当性を判断する必要がある場合は否定できず（法 132 条がその典型例であるということが出来る。）、このような場合であっても、具体的な事実関係における課税要件該当性の判断につき納税者の予測可能性を害するものでなければ、租税法律主義に反するとまではいえないと解されるところである。しかるところ、法 132 条の 2 は、上記 (ii) のとおり、税負担減少効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものに限り租税回避行為に当たるとして否認できる旨の規定であると解釈すべきものであり、このような解釈は、納税者の予測可能性を害するものではないから、これをもって租税法律主義に反するとまではいえないというべきである。この点に関する原告の上記③の主張は採用することができない」

② 争点(1)-2 について

「否認の対象とすることができる『その法人の行為又は計算』の『その法人』とは、その前の『次に掲げる法人』を受けていると解釈することができるから、『その法人の行為又は計算』とは、『次に掲げる法人』の行為又は計算を意味するものと解される。そして、その後の『その法人に係る法人税』の『その法人』は、同条各号に掲げられている法人であって、法人税につき更正又は決定を受けるものを意味するものと解釈することができるから、『その法人に係る法人税』は、更正又は決定を受ける法人に係る法人税を意味するものと解される。……

以上の点に加え、組織再編成の形態や方法の多様化に対応するために設けられたという同条の趣旨に鑑みれば、法 132 条の 2 の『その法人の行為又は計算』の『その法人』は、その前の『次に掲げる法人』を受けており、『その法人の行為又は計算』は、『次に掲げる法人』の行為又は計算と読むべきであって、同条の規定により否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人とは異なり得るものと解すべきである」

③ 争点(2)について

ア「特定役員引継要件については、それに形式的に該当する行為又は事実がある場合であっても、それにより課税上の効果を生じさせることが明らかに不当であると

いう状況が生じる可能性があることを前提に規定されたものであるというべきであるから、組織再編成に係る他の具体的な事情……を総合勘案すると、合併の前後を通じて移転資産に対する支配が継続しているとはいえず、同号の趣旨・目的に明らかに反すると認められるときは、法 132 条の 2 の規定に基づき、特定役員への就任を否認することができる」と解すべきである」

イ「特定役員引継ぎ要件（施行令 112 条 7 項 5 号）の観点からみると、①丙氏が副社長に就任してから本件買収により特定資本関係が発生するに至るまでの期間はわずか約 2 か月であり、極めて短い。また、②丙氏が C 社の副社長に就任したのは本件買収及び本件合併に係る本件提案を受けた後であること、丙氏が C 社の副社長として実際に行った職務の内容は本件案件に沿ったものであり、本件提案と離れて、C 社における従来のデータセンター事業に固有の業務に関与していたとは認められないこと、丙氏は、副社長就任の約 1 か月後には本件買収及び本件合併を行う意思を固めつつあったことに照らすと、丙氏は、上記の 2 か月の間、本件買収後に予定されていた事業の経営とは無関係に、C 社のデータセンター事業に固有の経営に関与していたと評価することはできない。③他方、C 社がデータセンター事業を開始して以来、C 社の経営を担っていた丁氏などの役員は、いずれも、本件合併後、原告の役員には就任することが予定されておらず、原告の役員に就任する事業上の必要性がないとされ、実際にも就任せず、データセンターの設備投資に関する権限も縮小されたことが認められる。以上の諸点からすると、本件においては、特定役員引継要件が形式的には充足されてはいるものの、役員の去就という観点からみて、『合併後の前後を通じて移転資産に対する支配が継続している』という状況があるとはいえず、施行令 112 条 7 項 5 号が設けられた趣旨に全く反する状態となっていることは明らかである。……

以上のような本件における諸事情を総合勘案すると、本件副社長就任は、特定役員引継要件を形式的には充足するものではあるものの、それによる税負担減少効果を容認することは、特定役員引継要件を定めた施行令 112 条 7 項 5 号が設けられた趣旨・目的に反することが明らかであり、また、副社長就任を含む組織再編成行為全体をみても、法 57 条 3 項が設けられた趣旨・目的に反することが明らかであるということができる。したがって、本件副社長就任は、法 132 条の 2 にいう『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』に該当すると解することが相当である。」

ウ「丙氏は、C 社の臨時株主総会における株主総会の決議及び C 社の取締役会における取締役会の決議により、C 社の取締役副社長に就任したものであるところ、これらに関する法律行為の主体は、いずれも、C 社又は丙氏であり、原告ではない。これに対し、被告は、原告の内部においては、特定役員引継要件を満たすべく、原

告の特定役員のうち誰かを本件買収前に C 社の特定役員に就任させる必要があることについて認識した上で、丙氏を C 社の特定役員に就任させる旨決定したことが明らかであり、また、丙氏を C 社の取締役副社長就任は、原告の代表取締役である丙氏が、原告としての意思決定を行い、原告の意思決定に基づき、原告の業務執行として、自らを、将来的に合併することが想定されていた C 社の取締役副社長に就任させたものと認められ、原告の行為又は原告の行為と同視得る行為であると主張する。しかしながら、原告の機関において丙氏を C 社の取締役副社長に就任させるという意思決定がされたことを認めるに足りる的確な証拠はない。また、丙氏の本件副社長就任が、丙氏の個人的な利益とは無関係に、もっぱら原告の利益のために行われたものであったとしても、原告の企業規模や資本構成に照らせば、そのことのみをもってして、丙氏の行為を原告の行為と同視することは困難があるといわざるを得ない。したがって、被告の上記主張は採用することができない。……法 132 条の 2 の規定に基づき否認することができる行為又は計算は、法人税につき更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られず、同条の規定により否認することができる行為又は計算には、法人税につき更正又は決定を受ける法人以外の法人であって、同条各号に掲げられているものの行為又は計算が含まれているものと解される。そうすると、丙氏は、C 社の臨時株主総会における株主総会の決議及び C 社の取締役会における取締役会の決議により、C 社の取締役副社長に就任したものであって、これらがいずれも C 社の行為であることを前提としても、同条に規定する「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」に該当する場合には、同条の規定により、C 社の行為を否認し、原告の法人税につき更正をすることができるものと解される。以上のとおりであるから、本件副社長就任は、『その法人の行為……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』（法 132 条の 2）に該当し、同条の規定に基づき否認することができるというべきである」

(2)控訴審³⁷

「本件合併時における丙氏以外の被合併法人である C 社の役員はいずれも、経営者として本件買収前の C 社の事業を担っていたが、本件合併後、合併法人である控訴人の役員に就任する事業上の必要性がないものと認められ、その就任が予定され

³⁷ 東京高判平成 26 年 11 月 5 日裁判所 HP

(http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/970/084970_hanrei.pdf) (最終確認日：2016 年 4 月 28 日)。評釈として、長戸貴之「判批」ジュリスト 1490 号 (2016 年) 135 頁、今村隆「判批」税務弘法 64 巻 1 号 (2016 年)、等がある。

ず、実際にも就任していないのである。そして、丙氏が、本件買収前の C 社を代表して業務上の行為を行ったことを認めるに足りる証拠はなく、本件提案前から本件合併前後を通じて合併法人である控訴人の代表取締役であり、本件副社長就任後の C 社における丙氏の職務内容は、本件提案に沿った本件買収及び本件合併の実現や本件合併後の事業に関するものに限られ、これらの職務内容に関する C 社の経営判断の形成については、丙氏が本件副社長に就任することなく、本件買収・本件合併の相手方の代表取締役としての上記判示の影響力を行使することによっては、実現に困難があったと認められないばかりでなく、本件副社長就任から本件買収までの期間は 2 ヶ月と短く、非常勤で、代表権も、部下や専任の担当業務もなく、本件買収前の C 社の経営に実質的に参画していたものとは認められないのであり、丙氏の本件副社長就任は、C 社及び控訴人のいずれにとっても、被控訴人の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させること以外に、その事業上の必要は認められず、経済的行動としていかにも不自然・不合理なものと認めざるを得ないのであって、本件副社長就任の目的が専ら控訴人の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させることにありと認められ、仮に上記目的以外の事業上の目的が全くないとはいえないものと認定する余地があるとしても、その主たる目的が、控訴人の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させることにあったことが明らかであると認められることはいずれも前判示のとおりである。これらの点を総合すれば、丙氏が本件買収時に C 社の役員であり、本件合併時にその取締役副社長であることによっても、本件合併において、双方の経営者が共同して合併後の事業に参画しており、経営の面からみて、合併後も共同で事業が営まれているとは認められず、C 社の上記未処理欠損金を控訴人の欠損金とみなしてその損金に算入することは、法 57 条 3 項及び施行令 112 条 7 項 5 号が設けられた趣旨・目的に反することが明らかであると認められる。

したがって、本件副社長就任及びそれを前提とする計算は、法 57 条 2 項、3 項及び施行令 112 条 7 項 5 号の適用との関係で、法 132 条の 2 所定の『これを容認した場合には、(中略) 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』に該当すると認められる。

なお、仮に施行令 112 条 7 項 5 号の特定役員引継要件を充足する特定役員への就任については、原則として法 132 条の 2 所定の『これを容認した場合には、(中略) 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』に該当せず、上記就任が経済的行動として不自然・不合理であって、仮装的又は名目的な場合に限り、例外的に同条所定の『これを容認した場合には、(中略) 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』に該当する旨の見解を採用する余地があるとしても、上記に判示するところによれば、丙氏の本件副社長就任は、控訴人の法人

税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させること以外に、事業上の必要が認められず、経済的行動として不自然・不合理なものであって、本件副社長就任の目的は、専ら施行令 112 条 7 項 5 号の要件を満たして、法 57 条 3 項の適用を回避し、同条 2 項により未処理欠損金額を引き継ぐことで、控訴人の法人税の負担を減少させるという上記目的以外の事業上の目的が全くないとはいえないものと認定する余地があるとしても、その主たる目的が、施行令 112 条 7 項 5 号の要件を満たして、法 57 条 3 項の適用を回避し、同条 2 項により未処理欠損金額を引き継ぐことで、控訴人の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させることにあったことが明らかであって、名目的な就任と認められるのであるから、仮に、上記見解を採ったとしても、本件副社長就任及びそれを前提とする計算が法 132 条の 2 所定の『これを容認した場合には、(中略) 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』に該当すると認められるとの前判示の判断を左右するには足りないのである。」

(3) 上告審³⁸

① 争点(1)-1 について

「組織再編成は、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、これを利用する巧みな租税回避行為が行われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、法 132 条の 2 は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において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、それを正常な行為又は計算に引き直して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と解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。このような同条の趣旨及び目的からすれば、同条にいう『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』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に係る税制（以下『組織再編税制』という。）に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又

³⁸ 最判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 卷 2 号 242 頁。

は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。」

② 争点(1)-2について

「法 132 条の 2 は、……平成 19 年法律第 6 号による改正前において、『合併等をした一方の法人若しくは他方の法人又はこれらの法人の株主等である法人』を受けて『これらの法人の行為又は計算』と規定し、行為又は計算の主体である法人を更正又は決定を受ける法人に限定していなかったところ、上記改正においては、同条の適用対象となる法人の範囲が拡大され、同条各号に掲げられることとなったため、同条柱書きの『次に掲げる法人』を受けて『その法人の行為又は計算』と規定されることとなったにすぎず、上記改正が行為又は計算の主体である法人を更正又は決定を受ける法人に限定するものであったとしようかがわからない。以上のような同条の趣旨及び改正の経緯等を踏まえると、同条にいう『その法人の行為又は計算』とは、更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるものではなく、『次に掲げる法人』の行為又は計算、すなわち、同条各号に掲げられている法人の行為又は計算を意味するものと解するのが相当である。」

③ 争点(2)について

「本件副社長就任は、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、適格合併における未処理欠損金の引継ぎを定める法 57 条 2 項、みなし共同事業要件に該当しない適格合併につき同項の例外を定める同条 3 項及び特定役員引継要件を定める施行令 112 条 7 項 5 号の本来の趣旨及び目的を逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるべきである。そうすると、本件副社長就任は、組織再編税制に係る上記各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものとして、法 132 条の 2 にいう『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』に当たると解するのが相当である。」

5. 若干の検討

本件事案の主要な論点は、①法人税法 132 条の 2 の規定により否認することができる行為とはどのような行為をいうのであるかという「不当」性要件の解釈について、②否認することができる行為又は計算は、法人税につき更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるのか否かという「その法人」の行為又は計算の意義について、③C 社の取締役副社長への就任は、否認することができるか否かである。

まず、法人税法 132 条の 2 の規定により否認することができる行為とはどのような行為をいうのであるかという「不当」性要件の解釈については、法人税法 132 条の枝番として法人税法 132 条の 2 が規定され、両者を別異に解すべきか否かについ

て争われ、本件第一審判決では、法人税法 132 条は、法人税法 132 条の 2 とはその基本的な趣旨・目的を異にするという見解を示した。そして、その適用対象は、通常用いられない異常な法形式を選択した租税回避行為のみに限定することは当を得ないというべきであると判示された。また、組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものを含むと解することが租税法律主義に反するか否かという点については、税負担減少効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものに限り、租税回避行為に当たるとして否認できる旨の規定であると解釈すべきものであり、このような解釈は、納税者の予測可能性を害するものではないから、これをもって租税法律主義に反するとまではいえないというべきであると判示している。つまり、税負担減少効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものに限り、租税回避行為に当たるとして否認できる旨の規定であると解されている。なお、本件控訴審判決においても同旨の判断がされている。しかし、特に租税法律主義に反するか否かの判断について、事業目的があったとしても、規定の趣旨・目的に反することが明らかなものは否認できる旨の規定であると解釈すべきと判断し、租税法律主義に反しないとすることについては問題があるのではないかと思われる。この点については、意見書が数多く提出されており（中里意見書、田中意見書、大淵意見書、水野意見書、佐藤意見書、金子意見書、占部意見書）、原告の主張が全面的に支持されている。

このような目的論点解釈について争われた東京高裁平成 23 年 8 月 30 日判決³⁹では、「租税法規は、多数の納税者間の税負担の公平を図る観点から、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は、原則として文理解釈によるべきであり、文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合にはじめて、規定の趣旨・目的に照らしその意味内容を明らかにする目的論的解釈が行われるべきであって、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うべきではないと解される」と判示している。つまり、これまで租税法規の解釈は、租税法律主義の観点から、文理解釈によることが原則であるという判断がされてきている。そのため、規定の趣旨・目的に反する場合に租税回避行為に該当するという解釈は、これまでの解釈とは異なるものであり、また、このような新たな解釈を行った理由について説明されておらず、妥当ではないと考えられる。

³⁹ 東京高判平成 23 年 8 月 30 日訟月 59 卷 1 号 1 頁。

また、本件上告審判決では、法人税法 132 条の 2 は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において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、それを正常な行為又は計算に引き直して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と解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものであると判示した。そして、このような同条の趣旨及び目的からすれば、同条にいう「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」とは、法人の行為又は計算が組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであると判断している。また、その濫用の有無の判断に当たっては、当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当であると判示している。つまり、法人税法 132 条の 2 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行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して課税を行うものであり、また、「不当」性要件については、組織再編成税制を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものと解し、その濫用の有無の判断基準を示した。そして、その基準により判断した結果、当該行為又は計算が、組織再編を利用して税負担を減少させることを意図したものであり、組織再編税制の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かを判断すると判示している。しかし、法人税法 132 条の 2 は、正常な行為又は計算に引き直して課税を行うものであると判示している点について、本件事案において、どのような引き直しを行うのかという具体的な内容が示されていないという問題があると考えられる。

つぎに、「その法人」の行為又は計算の意義について、本件第一審判決では、「その法人」は、その前の「次に掲げる法人」を受けており、「その法人の行為又は計算」は、「次に掲げる法人」の行為又は計算と読むべきであるとして、行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人とは別のものであると判断している。なお、本件控訴審判決においても同旨の判断がされている。

この点について本件上告審判決では、法人税法 132 条の 2 は、平成 19 年度の改正前において、「合併等をした一方の法人若しくは他方の法人又はこれらの法人の株主等である法人」を受けて「これらの法人の行為又は計算」と規定し、行為又は計算の主体である法人を更正又は決定を受ける法人に限定していなかった。そして、

上記改正においては、同条の適用対象となる法人の範囲が拡大され、同条各号に掲げられることとなったため、同条柱書きの「次に掲げる法人」を受けて「その法人の行為又は計算」と規定されることとなったにすぎず、上記改正が行為又は計算の主体である法人を更正又は決定を受ける法人に限定するものであったとほうかがわからないと判断している。

しかし、条文を普通に読めば「その法人」とは複数の法人のことではなく、更正又は決定を受ける法人となると思われる。そのため、「次に掲げる法人」であるとするのであれば、条文の修正が必要ではないかと考えられる。この点については、組織再編税制の創設者である朝長英樹氏も、「平成19年に改正する際に、132条と132条の2の違いを踏まえてもう少し規定の仕方を工夫することがあっても良かったように思います」⁴⁰と述べている。

さらに、取締役副社長への就任は、否認することができるか否かという点について本件第一審判決では、特定役員引継要件が形式的には充足されているものの、役員の出退という観点からみて、合併の前後を通じて移転資産に対する支配継続しているという状況があるとはいえず、施行令112条7項5号が設けられた趣旨に全く反する状態となっていることは明らかであると判示している。つまり、特定役員引継要件を充足しているとしながらも、特定役員引継要件が設けられた趣旨に反することが明らかであり、法人税法132条の2の規定に基づいて否認できると判断している。

この点について本件控訴審判決では、本件副社長就任から本件買収までの期間は2ヶ月と短く、非常勤で、代表権もないことなどから、本件副社長就任は、被控訴人の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させること以外に、その事業上の必要は認められず、経済的行動としていかにも不自然・不合理なものと認めざるを得ないと判断している。また、仮に上記目的以外の事業上の目的が全くないとはいえないものと認定する余地があるとしても、その主たる目的が、控訴人の法人税の負担を減少させるという税務上の効果を発生させることにあったことが明らかであると認められると判断した。そして、これらの点を総合すれば、本件合併において、双方の経営者が共同して合併後の事業に参画しており、経営の面からみて、合併後も共同で事業が営まれているとは認められず、C社の未処理欠損金を控訴人の欠損金とみなしてその損金に算入することは、法人税法57条3項及び施行令112条7項5号が設けられた趣旨・目的に反することが明らかであると認められると判示している。

また、本件上告審判決では、本件副社長就任は、事業上の目的や必要性が具体的

⁴⁰ 朝長英樹『包括否認訴訟をめぐる考察 組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』（清文社・2014年）29頁

に協議された形跡がないことや、就任期間が短期間であり、また、非常勤で無報酬であったこと等の事情に鑑みると、税負担の減少以外にその合理的な理由といえるような事業目的等があったとはいえないと判断した。そして、これらの事情を総合したところ、本件副社長就任は、組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものとして、法人税法 132 条の 2 にいう「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」に当たると解するのが相当であると判示している。つまり、特定役員の就任期間が短期間であること等の事実関係により、税法を濫用していると判断している。しかし、特定役員引継要件には、特に就任期間は規定されていない。そのため、特定役員に就任している事実を否定することはできないのではないかと考えられる。就任期間が短期間であることを理由に特定役員引継要件を否定するのであれば、租税法律主義の観点から、短期間と判断されるのは何ヶ月であるのかなど、具体的な基準を法令で明確に規定すべきであると考えられる⁴¹。

第 2 節 包括的租税回避行為否認規定の適用の有無をめぐる事例(2)⁴²

1. 事案の概要

原告は、平成 21 年 2 月 2 日、B 社の完全子会社であった C 社から分社型分割である新設分割（以下「本件分割」という。）により設立された。その後、C 社は、同月 19 日、A 社に対し、原告の発行済株式の全部の譲渡（以下「本件譲渡 1」という。）を行い、B 社は、同月 23 日、A 社に対し、C 社の発行済株式全部の譲渡（以下「本件譲渡 2」という。）を行い、A 社は、同年 3 月 30 日、同社を合併法人、C 社を被合併法人とする吸収合併（以下「本件合併」という。）を行った。

そして、原告は、本件分割が非適格分割に該当し、資産調整勘定の金額が生じたとして、法人税法（平成 22 年法律第 6 号による改正前のもの。）62 条の 8 第 1 項、4 項及び 5 項に基づき、①平成 21 年 2 月 2 日から平成 21 年 3 月 31 日までの事業年度、②平成 21 年 4 月 1 日から平成 22 年 3 月 31 日までの事業年度、③平成 22 年 4 月 1 日から平成 23 年 3 月 31 日までの事業年度に係る各法人税の確定申告に当たり、資産調整勘定の金額からそれぞれの所定の金額を減額し、損金の額に算入して申告した。

これに対し、課税庁は、本件分割の時点で本件譲渡 1 が見込まれていたものとして本件分割を非適格分割とした上で、本件分割により原告が資産及び負債等の移転

⁴¹ 大淵博義『法人税法 132 条の 2』の射程範囲と租税回避行為概念～ヤフー事件判決の検証を通じて～』税経通信 69 巻 9 号（2014 年）24～25 頁参照。

⁴² 最判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 巻 2 号 470 頁。

を受け、これにより資産調整勘定の金額を生じさせたことは、法人税法施行令（平成22年政令第51号による改正前のもの。）4条の2第6項1号に規定する要件を形式的に満たさないこととすることにより本件分割を非適格分割とした上で、原告に資産調整勘定の金額を生じさせてこれを減額して損金の額に算入することを目的とした異常ないし変則的なものであり、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として、法132条の2の規定に基づき、上記の行為及び計算を否認する旨の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び各過少申告加算税賦課決定処分）以下、「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）をした。

本件は、原告が、本件更正処分等は同条の要件が満たされていなかったにもかかわらずされた違法なものであると主張して、本件各更正処分の一部及び本件各賦課決定処分の取消しを求めて訴えを提起したものである。

2. 主要な争点

本件事案の主要な争点は、第一に、法人税法132条の2の規定により否認することができる行為とはどのような行為をいうのであるかという「不当」性要件の解釈について（争点(1)-1）と、否認することができる行為又は計算は、法人税につき更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるのか否かという点（争点(1)-2）である。そして、第二に、本件分割を前提とした分割承継行為は、「その法人の行為」で「不当に減少」させる結果となると認められるものに該当するのか否かという不当性要件の充足の有無について（争点(2)-1）、本件分割後にA社とC社の間で本件譲渡1を行うという計画（以下「本件計画」という。）を前提とした分割承継行為を法人税法132条の2の規定に基づき否認することができるか否かという点（争点(2)-2）である。

3. 当事者の主張

(1)原告の主張

① 争点(1)-1について

ア 法132条の2のような租税回避行為の一般的・包括的否認規定は、納税者の私法上の行為を、税法上、別の通常行われる仮定の私法上の行為に置き換えることにより、遡及的に課税関係を作り出すものであるから、課税要件法定主義の観点からして厳格な解釈適用が行われるべきであり、判断基準が客観的・合理的でなければならない。

この点、まず、「不当」性の要件は、「純経済人の行為として不合理・不自然な行為によって法人税の負担が減少した場合」をいうとの原告の解釈は、納税者の行為

の客観的性質に着目するものであるから、客観的に判定可能な基準であるといえる（客観的基準）。しかも、経済取引に参加する法人は、すべて「純経済人としての合理性」という基準を内在化していることが期待され得るのであり、かかる合理性の有無の判定を納税者に求めることは酷ではなく、また、私的経済取引としての合理性は納税者の行為そのものに内在する特質でもあることも併せて考慮すれば、基準の内容も合理的であるといえる（合理性基準）。

以上のとおり、原告が主張する法 132 条の 2 の「不当」性の要件の解釈は、同条を客観的、合理的基準によって厳格に解釈適用するものであり、包括的規定に求められる租税法律主義に合致する解釈である。

イ 我が国における租税法の権威である金子宏東京大学名誉教授は、法人税の負担を不当に減少させる結果」とは、ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められる」ということを意味しており、行為が経済的合理性を欠いている場合とは、「異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由がないし事業目的が存在しないと認められる場合」をいうと解している。これは、①行為が異常ないし変則的であるか否かを客観面で観察した上で、仮に異常ないし変則的といえる場合は、次に、②正当な理由ないし事業目的が存在するか否かという行為の周辺事情を観察し、それが存在しない場合に限り否認を認めるという趣旨と解され、極めて合理的な解釈である。しがたって、法 132 条の 2 にいう「法人税の負担を減少させる結果」とは、法 132 条 1 項と同様に、専ら経済的実質の見地において、経済人の行為として、不合理・不自然なもの、すなわち、①行為が異常ないし変則的で、②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場合に限って該当すると解すべきである。このような原告の「不当」の解釈は、我が国の有力な租税法学者（金子名誉教授、大淵博義中央大学商学部教授）の意見によっても裏付けられている。

ウ 資産調整勘定制度の立法時において、分割法人の未処理欠損金額が資産調整勘定の金額に置き換わって取り扱われる可能性があることは、既に立案当局において十分認識されていた。平成 18 年度税制改正により、その対応措置として、「資産等超過差額（施行令 123 条の 10 第 4 項）の制度が設けられ、資産等超過差額に相当する金額は、資産調整勘定から控除されることになった（法 62 条の 8 第 1 項）。

そして、これを受けた法人税法施行規則 27 条の 16 に規定する資産等超過差額に該当する額があると認められる制度で、当該部分が資産調整勘定から控除されるという形で、個別規定により対処されているのである。同条の 16 に規定する資産等超過差額があると認められない場合には、たとえ分割法人において非適格分割に係る譲渡益が分割法人の期限切れ間近の未処理欠損金額と置き換わっているという事情があったとしても、当然に、資産調整勘定の全額の計上が認められるものである。このように、個別規定の課税要件を充足しない取引に対して、包括否認規定を適用

し、当該取引を税務上否認することは許されない。大淵教授も、原告の上記主張を支持している。

② 争点(1)-2 について

文理上、「その法人の行為又は計算」という文言は、「次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において」という文言を受けている。そして、「次に掲げる法人」と「法人税につき更正又は決定」を受ける法人とが同一の法人であることは文言上一義的に明らかである。したがって、法 132 条の 2 によって税務署長による否認の対象となるのは、「法人税につき更正又は決定」を受ける法人の「行為又は計算のみであることは明らかである。かかる文理解釈を拡張する根拠はないし、この文理解釈を拡張・逸脱した解釈をすることは、租税法律主義（憲法 84 条）に反して許されない。

以上のとおり、裁判例及び学説は、共に法 132 条の 2 と条文構造及び立法趣旨が共通である法 132 条 1 項及び相続税法 64 条 1 項について、否認の対象となる「行為又は計算」を文理に忠実に解釈しているのである。さらに、法 132 条の 2 は、「法人税につき更正又は決定」を受ける法人と合併等の他方の当事者である法人との間に支配関係があること等を要件としていないから、別法人の行為を否認することにより法 132 条の 2 が適用されるとすれば、法人は、当該法人と完全に独立した第三者の行為により法 132 条の 2 の適用を受けることになる。かかる帰結は、納税者の予測可能性及び法的安定性を著しく害するというほかない。よって、法 132 条の 2 は、法 132 条 1 項及び相続税法 64 条 1 項と同様に、法 132 条の 2 各号に掲げる法人のその「行為又は計算」のみを否認できる規定であると解釈すべきである。すなわち、本件においても、「合併等をした一方の法人又は他方の法人」（同条 1 号）である原告の「行為又は計算」のみが否認の対象とり得ると解すべきである。

③ 争点(2)-1 について

ア 原告株式譲渡が「異常ないし変則的」か否かは、通常の M&A・組織再編成取引において一般的に行われているスキームとの比較により判断されるべきである。法 132 条の 2 の「不当」性の判断に当たり、ある行為が私的経済取引の観点からみて「異常ないし変則的」との評価を受けるか否かは、通常の経済人（金子名誉教授の言う平均的事業家）が現に行っている行為との比較により判断するほかない。そして、本件のような連続した組織再編成取引が「異常ないし変則的」と評価されるか否かに関しては、まさに通常の経済人や平均的事業家が現に行っている通常の M&A・組織再編成取引において一般的に行われているスキームとの比較により判断するのが、最も適切である。

イ 本件の事案は、本件分割後に原告株式譲渡を 1 つ加えただけ（原告株式譲渡を前提に本件分割を行っただけ）であるところ、近時の M&A・組織再編成取引にお

いては、「株式買取（公開買付け含む）＋合併」、全部取得条項付種類株式を用いた完全子会社化＋合併、「配当又は自己株式取得＋株式譲渡」など、省略可能な取引〔意図する経済的成果（取引の出来上がり）を達成するためには必須とはいえない取引〕を、税務上の考慮から1つ加えることは、ごく一般的に行われている。また、原告株式譲渡を前提に本件分割を行えば、適格要件へのあてはめとしては非適格分割にしかなり得ず、原告株式譲渡を行うことを前提に本件文分割を行う（もって非適格分割とする）ということは、まさに適格要件に係る法令の規定が正面から予定している完全に想定可能な行為である。

これらを考慮すると、通常の人や平均的事業家や「一般の納税者」を基準とした判断としては、本件事案も、同様に、節税に留まるものであり租税回避行為ではないと評価されるのが極めて自然かつ合理的である。大淵教授も、原告株式譲渡が行われたことは、法132条の2の「不当」性を満たさない旨述べており、上記の原告の主張を支持している。

ウ 原告株式譲渡は、原告はもちろんC社又はA社にとっても、経済的に見合わない又は損失若しくは利益の逸脱を生じさせるなどということは一切なく、株式譲渡契約の準備及び当該契約への捺印という極めて低いコストによってA社において事業上生じ得る不都合を回避することができる合理的な行為である。……このように、原告株式譲渡は、経済的合理性を有しない行為などと評価することはできず、私的経済取引の観点からみて「異常ないし変則的」とはいえないのであって、「不当」性の要件を充足しない。

エ 本件取引と同様の経済的効果を達成するために、分社型分割に代えて分割型分割のスキームを用いることが可能である。かかる分割型分割スキームも、本件のスキームと同様、A社が本件合併の効力発生を待たずに、直ちに原告をその直接の子会社とすることができるスキームであり、かかるスキームは何ら異常でも変則的でもないといえるところ、当該分割のスキームを選択した場合にも、C社による分割に係る適格要件（法2条12号の11イ）、50パーセント超100パーセント未満の持分関係にある法人間での分割に係る適格要件（法2条12号の11ロ）、及び共同事業を営むための組織再編成に係る適格要件（法2条12号の11ハ）のいずれも充足しないため、当該分割型分割スキームは非適格分割となる。そうであるとする、原告株式譲渡を前提に本件分割を行い本件分割が非適格分割となったからといって、「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」とはいえない。上記の非適格分割となる分割型分割のスキームも、通常用いられる法形式」の1つといえるからである。したがって、本件分割については、「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」という租税回避と評価される事実が存在しない

め、「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場合」には該当しない。加えて、上記のとおり、原告株式譲渡を行うことは、A社が原告を直接の子会社とすることができる点において事業上も有益であったことから、この点においても「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場合」には該当しない。

以上により、本件の事実関係からして「不当」性の要件を充足する事実は存在せず、法132条の2により本件分割を適格分割と引き直して課税することはできない。大淵教授も、他の合理的なスキームによって非適格分割とすることが可能である以上、本件分割のみを取り出して法132条の2によって否認することはできない、と述べており、原告の主張を支持している。

オ 本件のスキームにおいては、原告は、原告株式譲渡を前提に本件分割に係る分割承継行為を行い、本件分割を非適格分割として組成して資産調整勘定を計上したのであるが、かかる行為は、適格要件や資産等超過差額に係る法令の個別規定の文言が当然に予定している行為であるというほかなく、原告株式譲渡を前提とする本件分割に係る分割承継行為は、「節税」行為に該当し、租税法規の文言に従って租税負担の軽減（資産調整勘定の減額による損金算入）が認められるべきである。

加えて、そもそも本件では、原告株式譲渡を前提とする本件分割に係る分割承継行為については、原告株式譲渡によりA社が様々な事業上の目的を達成できたこと、また、通常のM&A・組織再編成取引において一般的に行われているスキームに照らし通常の経済人を基準にみた場合には原告株式譲渡を1つ加えることも私的経済取引として、合理性を有すること、という各事情が存在するのであって、原告株式譲渡を前提とする本件分割に係る分割承継行為は、異常ないし変則的とはいえず、私的経済取引としての合理性を有する行為であると優に評価することができる。

そうすると、原告株式譲渡を前提とする本件分割に係る分割承継行為は、①適格要件や資産等超過差額に係る法令の個別規定の文言が当然に予定している行為であるとともに、②異常ないし変則的とはいえず、私的経済取引としての合理性を有する行為であるといえるから、なおのこと「節税」行為に該当するものにほかならないのである。

④ 争点(2)-2 について

被告は、法132条の2の「行為」が法人税の更正又は決定を受ける法人に限られていることから、(主位的な主張としては)原告株式譲渡を否認すると主張することができず、無理に「本件計画を前提とする分割承継行為」などという私法上の法律関係からかけ離れた行為を否認の対象として想定しなければならなかったものといえる。更にいえば、被告がいみじくも「税法上別個の行為」との主張を展開していることから明らかなおお、被告が主張する引き直しは、法132条の2が想定している私法上の法形式の引き直しではなく、結局は租税法のみの世界の否認、つまり、

本件分割という私法上の行為の法形式は何ら引き直すことなく、法令上の適格要件に照らし非適格分割でしかない本件分割を適格分割であると否認するものに他ならないものである。要は、被告の主張は、C社と原告の完全支配関係の継続の見込みという法令上規定された明示の課税要件を全く無視しているだけということにほかならない。これは正に、法令上の課税要件自体の拡張・縮小ないし書き換えにほかならない。そのような効果は法132条の2が意図するところでは全くない。本件計画を前提とした分割承継行為は、否認の対象とならない。

(2)課税庁の主張

① 争点(1)-1について

法132条の2の趣旨・目的を踏まえると、同規定の「不当」該当性の判断に係る抽象的な基準としては、法人の特定の行為又は計算を容認した場合に生じる法人税の負担を減少させる結果が、その負担の減少を生じさせている組織再編税制に関連する個別規定を租税回避の手段として濫用し、税負担の公平を著しく害するような行為又は計算によって生じるものであるか否か、すなわち、法人税の負担の減少が「組織再編税制の趣旨・目的に鑑みて、不合理・不自然な行為又は計算」によって生じたものと評価できるか否かで決するべきである。

被告の主張は、納税者の行為又は計算が組織再編税制に係る個別規定の趣旨・目的に反することが、一般の納税者にとっても客観的に明らかであるものについて「不当」であるとして、納税者の行為又は計算を否認するものであり、否認すべき事案は課税庁のみならず納税者にとっても、租税法規を形式的に適用すべき事案ではないということが十分に認識し得るものであれば、明確性を欠くことはなく、租税法律主義に何ら反するものではない。

② 争点(1)-2について

法132条の2の趣旨に鑑みれば、同条において否認の対象となる「その法人」の行為とは、その直前にある「次に掲げる法人」の行為、すなわち、「同条1号から3号までに掲げる法人のいずれかの法人」の行為と解釈することになる。

さらに、法132条の2の規定の変遷からしても、上記解釈が妥当であるのは明らかである。すなわち、法132条の2の「その法人」とされている部分は、平成13年度税制改正による創設時には、その対象法人を同条の柱書きの文章中に規定した上で「これらの法人」としていたものであり、平成18年度税制改正においても、このような用いられ方が踏襲されていたが、平成19年度税制改正においては、三角合併に対応する改正が行われ、それに伴って対象法人を各号列記とする規定の整備が行われただけであり、従来、「これらの法人」とされていたものについて、その内容を変更し、「更正又は決定をする法人」のみに限定するというような重要な改正は

行われておらず、平成 19 年度税制改正に至る過程における検討記録にも、そのような改正が行われることをうかがわせるものは、全く見受けられない。

以上によれば、法 132 条の 2 において否認の対象となる「その法人」の行為とは、その直前にある「次に掲げる法人」の行為、すなわち「同条 1 号から 3 号までに掲げるいずれかの法人」の行為と解釈することができる。

そして、C 社は、法 132 条の 2 第 1 号の「合併等をした一方の法人又は他方の法人」に当たり、法 132 条の 2 柱書きの「その法人」に当たる。

したがって、仮に、本件分割が C 社の行為であって、原告の行為であると評価することができないとしても、処分行政庁は、原告が本件計画（A 社と C 社の間で本件譲渡 1 を行うという計画）を前提に分割承継行為を行ったことを対象として、法 132 条の 2 が（ママ）適用して否認し、本件計画を前提とした原告の分割承継行為を、本件計画を前提としない原告の分割承継行為に引き直し、原告に係る法人税の課税標準等を計算することができる。

③ 争点(2)-1 について

ア 本件譲渡 2 ないし本件合併の後に、原告、C 社及び A 社の間で、当事者間の完全支配関係ないし同一者による完全支配関係が継続している状況に鑑みれば、本件分割は、原告、C 社及び A 社の間での完全支配関係を実質的に継続することを計画して行われたものであることは明らかであり、これはまさに、実質的には「適格分割」に該当する分割について、「非適格分割」の形式を作出したものであるというほかない。

イ 本件分割から本件合併に至る一連の取引の計画の中に本件譲渡 1 を組み込んだことは、本件分割について「非適格分割」の形式を作出するためにこそ必要不可欠の要素という意味合いを持つものであり、客観的に見て、税負担軽減以外に、特段の事業上の必要は認められない。

形式的にみれば、C 社（同社が吸収合併された後は A 社）と原告という別個の法人間で業務委託契約を締結している形態を取っているが、経済的・実質的に見れば、本件分割以降、本件譲渡 1 から本件譲渡 2 までのあらかじめ計画された 4 日間を除いては、C 社（同社が吸収合併された後は A 社）と原告の双方の法人は、完全支配関係にあるグループ内の法人として、一体となってデータセンター事業を継続しているものと評価できる。このようなことが当初から計画されていた本件の実態に鑑みれば、本件分割後においても、C 社の移転資産等に対する同社（同社が吸収合併された後は合併法人である A 社）の支配が継続することが見込まれていたことは明らかである。

ウ B 社が、C 社の分社について主眼を置いていたのは、同社の抱える繰越欠損金を B 社グループ内で活用することにあつたことは明らかであり、結局、本件分割が、原告の株式上場の可能性を維持することを主眼としたものとは認められず、仮に株

式上場の可能性を維持しようとしたとの事実があったとしても、それは、抽象的なものにすぎなかったというべきである。

エ 本件分割から本件合併までの一連の行為は、本件提案の時点であらかじめ計画されていたものであり、C社は、本件譲渡2により、A社の完全子会社となることが予定されていたのであるから、そのわずか4日前に、あえて本件譲渡1を行い、原告がA社の完全子会社となることに、特段の事情上の必要がないことは明らかである（上記イ）。本件譲渡1は、本件分割が非適格分割であるかのような外形を作出することにより、平成21年3月期で期限切れとなる平成14年3月期において発生した未処理欠損金額124億円をC社においてもれなく利用するとともに、原告に資産調整勘定を生じさせ、これを5年間にわたって減額し損金の額に算入することで、原告の法人税の負担を減少させるために計画されたものである。

オ 以上のとおり、原告の法人税の負担を減少させる結果を生じさせた原告の行為又は計算、すなわち、実質的に適格分割とすることにより、原告の法人税の負担を減少させる効果を得ることを目的として、本件譲渡1を組み込んだ行為は、上記で述べた種々の事実を総合勘案すれば、組織再編税制の趣旨・目的に鑑みて、不合理・不自然な行為又は計算に該当するか否かという基準に照らして、法132条の2における「不当」な税負担の減少をもたらす行為又は計算と評価されなければならない。

④ 争点(2)-2について

「計画」は、法132条の2の適用上、「見込み」を具体的に判断する上で基準になるものとして、分割と不可分な関係にあると解さなければならない。したがって、否認の対象を「(ある)計画の下での分割承継行為」ないし「(ある)計画を前提とした分割承継行為」とすることは、同条の解釈適用上何ら問題のないものと解される。したがって、組織再編成に係る計画の内容が課税要件である「見込み」の有無の判断基準となり、その有無が課税に影響を及ぼす場合には、「(ある)『計画』の下での分割承継行為」、換言すると、「(ある)計画を前提とする分割承継行為」は、法132条にいう「法人の行為又は計算」として否認の対象となり得るものである。

そして、施行令4条の2第6項1号は、「当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれている場合」と規定しており、同号にいう「見込み」の有無は、飽くまで分割当事者（分割法人と分割承継法人）双方の関係により判断されるべきものであり、また、一般に、組織再編成がいなかる過程をたどって行われるかということについては、分割の時点において、分割法人と分割承継法人の双方が共通に認識する事情とされているものである。したがって、「見込み」要件に影響を及ぼす計画は、分割法人のみならず、分割承継法人のものでもありと観念されてしかるべきであり、分割前に立てられた計画を前提とする分割承継行為であることをもって否認

の対象となることが否定されるものではない。

本件計画は、本件分割が適格分割と非適格分割のいずれに該当するのかを判断するに当たり直接影響を及ぼすものであり、原告の代表取締役である丁氏等は、これを前提として分割承継行為を行っているのであるから、本件計画の下での分割承継行為は、分割承継法人である原告の行為として否認の対象となるものである。

4. 裁判所の判断

(1) 第一審⁴³

① 争点(1)-1について

「原告は、法 132 条の 2 の不当性要件は、……私的経済取引として異常又は変則的で、かつ、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場合に限られる旨主張し、その理由として、①法 132 条の枝番として 132 条の 2 が規定され、両者の規定ぶりが酷似し、否認の要件の文言も同様であることなどから、両者を別異に解すべき理由はないこと、②租税回避の概念は、私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引として合理性がないのに、通常用いられない法形式を選択するものとして定義されており、法の定める課税要件自体を修正するものは含まれず、法制度の濫用はこれと別の概念であるというべきこと、③上記(ii)⁴⁴を含めるという解釈は、個別規定の要件を実質的に拡張して適用するものであり、納税者の予測可能性を著しく害し、租税法律主義に反することを指摘し、これに沿う意見書を提出する。……

しかしながら、……法 132 条の 2 により対処することが予定されている第 1 の類型は、繰越欠損金等を利用する組織再編成における租税回避行為であるところ、そもそも、繰越欠損金自体には資産性はなく、それが企業間の合併で取引の対象となり得るのは、租税法がその引継ぎを認めることの反射的な効果にすぎないのであり、企業グループ内における繰越欠損金の取引を含む組織再編成それ自体についていかに正当な理由や事業目的があったとしても、法 57 条 3 項が定める要件を満たさないのであれば、未処理欠損金額の引継ぎは認められない。したがって、上記の類型

⁴³ 東京地判平成 26 年 3 月 18 日裁判所 HP

(http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/622/084622_hanrei.pdf) (最終確認日：2016 年 4 月 28 日)。評釈として、金子友裕「判批」租税訴訟第 8 号 (財經詳報社・2015 年) 129 頁、等がある。

⁴⁴ 上記(ii)とは、裁判所の判断の文章中「組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものを含むと解することが相当である」のことである。

に属する有無といった基準によって判断することはできず、『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』か否かという基準は、それのみを唯一の判断基準とすることは適切ではないといわざるを得ない。

また、上記基準を採るべき理由として挙げられている①の点について検討するに、法 132 条は、同族会社においては、所有と経営が分離している会社の場合とは異なり、少数の株主のお手盛りによる税負担を減少させるような行為や計算を行うことが可能であり、また実際にもその例が多いことから、税負担の公平を維持するため、同族会社の経済的合理性を欠いた行為又は計算について、『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、これを否認することができるものであるとしたものであり、法 132 条の 2 とはその基本的な趣旨・目的を異にする。したがって、両者の要件を同義に解しなければならない理由はなく、原告の上記①の主張は採用することができない。

次に、②の点について検討するに、法 132 条の 2 により対処することが予定されている第 2 の類型は、複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどによる租税回避行為であるところ、組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、同一の経済的効果をもたらす法形式が複数存在し得ることからすると、そもそも、ある経済的効果を発生させる組織再編成の方法として何が『通常用いられるべき』法形式であるのかを、経済合理性の有無や事業目的の有無という基準により決定することは困難であり、これらの基準は、上記の類型に属する租税回避行為の判定基準として十分に機能しないものといわざるを得ない。他方、組織再編税制に係る個別規定は、特定の行為や事実の存否を要件として課税上の効果を定めているものであるところ、立法時において、複雑かつ多様な組織再編成に係るあらゆる行為や事実の組み合わせを想定した上で対処することは、事柄の性質上、困難があり、想定外の行為や事実がある場合には、当該個別規定を形式的に適用して課税上の効果を生じさせることが明らかに不当であるという状況が生じる可能性があることは上記アで判示したとおりである。組織再編成とそれに伴い生じ得る租税回避行為に係るこれらの特性に照らすと、同条の適用対象を、通常用いられない異常な法形式を選択した租税回避行為のみに限定することは当を得ないといふべきである。したがって、原告の上記②の主張は採用することができない。

さらに、③の点について検討するに、一般に、法令において課税要件を定める場合には、その定めはなるべく一義的で明確でなければならず、このことが租税法律主義の一内容であるとされているところ、これは、私人の行う経済取引等に対して法的安定性と予測可能性を与えることを目的とするものと解される。もっとも、税法の分野においても、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るため、何らかの不確定概念の下に課税要件該当性を判断する必要がある場合は否定

できず（法 132 条がその典型例であるということが出来る。）、このような場合であっても、具体的な事実関係における課税要件該当性の判断につき納税者の予測可能性を害するものでなければ、租税法律主義に反するとまではいえないと解されるところである。しかるところ、法 132 条の 2 は、上記（ii）のとおり、税負担減少効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものに限り租税回避行為に当たるとして否認できる旨の規定であると解釈すべきものであり、このような解釈は、納税者の予測可能性を害するものではないから、これをもって租税法律主義に反するとまではいえないというべきである。この点に関する原告の上記③の主張は採用することができない」

② 争点(1)-2 について

「否認の対象とすることができる『その法人の行為又は計算』の『その法人』とは、その前の『次に掲げる法人』を受けていると解釈することができるから、『その法人の行為又は計算』とは、『次に掲げる法人』の行為又は計算を意味するものと解される。そして、その後の『その法人に係る法人税』の『その法人』は、同条各号に掲げられている法人であって、法人税につき更正又は決定を受けるものを意味するものと解釈することができるから、『その法人に係る法人税』は、更正又は決定を受ける法人に係る法人税を意味するものと解される。……

以上の点に加え、組織再編成の形態や方法の多様化に対応するために設けられたという同条の趣旨に鑑みれば、法 132 条の 2 の『その法人の行為又は計算』の『その法人』は、その前の『次に掲げる法人』を受けており、『その法人の行為又は計算』は、『次に掲げる法人』の行為又は計算と読むべきであって、同条の規定により否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人とは異なり得るものと解すべきである」

③ 争点(2)-1 について

「本件分割の時点においては、本件分割後、本件提案の内容に沿って、A 社が原告の株式全部及び C 社の株式全部の譲受けを受けた上で C 社を合併することがほぼ確実に実現する見込みがあったということが出来る。そして、本件分割の時点における爾後の組織再編成に係る計画の内容は、原告は、本件分割の時点から本件譲渡 1 の時点までは C 社の完全子会社であり、本件譲渡 1 の時点（同年 2 月 20 日）で A 社の子会社になることにより C 社との間の『当事者間の完全支配関係』は一時的に切断されるが、その後 1 か月後である本件合併の時点（同年 3 月 30 日）からは、A 社が C 社を吸収合併して原告を完全子会社とすることにより、A 社との間で『当事者間の完全支配関係』が生じることを予定するものであったということが出来る。したがって、この計画は、本件分割後に本件譲渡 1 が行われることのみを局所的に取り出してみれば、『当事者間の完全支配関係』の継続の見込みがないとの判定がさ

れるものの、『移転資産に対する支配』が継続しているか否かの指標とされる『当事者間の完全支配関係』が一時的に切断されるが短期間のうちに復活することが予定されているものであり、一連の組織再編成の計画を全体としてみると、C社の分割は、実質的にみて、分割会社による『移転資産に対する支配』が継続する内容のものであると評価すべき場合であることは明らかである。……

本件における諸事情を総合勘案すると、分割後に本件譲渡1を行うという計画（本件計画）を前提とした分割行為は、局所的にみれば完全支配関係継続見込み要件を充足しないものではあるものの、それによりもたらされる税負担減少効果を容認することは、完全支配関係継続見込み要件を定めた施行令4条の2第6項1号が設けられた趣旨・目的に反することが明らかであるといえることができる。したがって、本件計画を前提とした分割行為は、法132条の2にいう「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」に該当すると解することが相当である」

④ 争点(2)-2 について

ア 「法132条の2の規定により否認することができる行為又は計算は、法人税につき更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られず、同条の規定により否認することができる行為又は計算には、法人税につき更正又は決定を受ける法人以外の法人であって、同条各号に掲げられているものの行為又は計算が含まれるというべきである。しかたがって、否認の対象を、本件計画を前提とするC社の分割行為であると解するとしても、同条の規定により否認することができるというべきである」

イ 「組織再編税制においては、同じ法形式を有する分割行為であっても、特別に設けた要件に該当する行為又は事実関係の有無に従い、税法上の法律効果として、適格分割となる場合と非適格分割となる場合とを区別することになっており、法形式ごとに法律効果が結び付けられているものではない。……法132条の規定は、組織再編成の形態や方法が相当に複雑かつ多様となっており、組織再編成が租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため、適正な課税を行うことができるように包括的な組織再編成に係る租税回避防止規定として設けられたものである。こうしたことからすると、法132条の2の規定により否認され、引き直されるのは、法形式を異にするものには限られず、事実行為としてその内容を異にするものも含むと解することが相当である。

しかるところ、分割後に本件譲渡1を行うという計画（本件計画）を前提とした分割行為と、本件計画を前提としない分割行為とは、事実行為として内容を異にするものであって、税法上の効果において異にするものであるから、法132条の2の規定に基づき、前者を否認して後者に引き直すことは許されるというべきである」

(2)控訴審⁴⁵

① 争点(1)-2 について

「法 132 条の 2 は、組織再編税制の趣旨に鑑み、分割に伴う分割承継法人に係る法人税につき更正又は決定する場合も対象としていることは明らかであるが、新設分割にあつては、分割承継法人（新設分割設立会社）が設立されるまでは、当該法人は存在せずその行為又は計算を観念することができないから、分割法人（新設分割会社）の分割行為等分割承継法人以外の法人の行為又は計算を否認して分割承継法人の法人税につき更正又は決定をすることも予定していると解される（新設合併についても同様である。）」

「法 132 条において、否認の対象となる行為又は計算が、法人税につき更正又は決定を受ける法人のものに限定されるとしても、……法 132 条と法 132 条の 2 とは、その趣旨・目的において相当異なつた側面を有すること、前記アに説示したとおり、法 132 条以外にも、租税回避行為（計算）の否認を認める規定が存在し、その中には、その税について更正又は決定がされる者と否認の対象となる行為又は計算の主体とが異なることを予定しているものがあることからすれば、法 132 条の 2 について、法 132 条と同様に解すべき理由はないというべきである。」

② 争点(2)-2 について

「本件は、A 社がデータセンターを自社保有することを事業上の目的として C 社を買収・吸収合併したものであつたが、本件分割時において、控訴人が C 社及び C 社を吸収合併する A 社以外の第三者の支配下に置かれることは全く予定されておらず、経済的にみれば控訴人につき当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれているとの実態があつたと評価される取引であつたのに、本件計画は、当事者間の完全支配関係についての法及び施行令の技術的な定めに着目して、本件分割を非適格分割とすることにより法人税の負担を減少させるために、事業上の必要はない本件譲渡 1 をあえて介在させたものであり、このような本件の具体的な事実関係に照らして、法 132 条の 2 の規定により、本件分割後にまず本件譲渡 1 だけを行うという本件計画を前提とした分割行為を否認したものであり、法 2 条 12 号の 11 イ、62 条の 8 第 1 項、施行令 4 条の 2 第 6 項 1 号等の個別規定をその文理に反して適用したものではない。」

⁴⁵ 東京高判平成 27 年 1 月 15 日裁判所 HP

〈http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/445/085445_hanrei.pdf〉（最終確認日：2016 年 4 月 28 日）。評釈として、太田洋「判批」税務弘報 63 巻 5 号（2015 年）82 頁、等がある。

(3)上告審⁴⁶

① 争点(1)-1 について

「組織再編成は、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、これを利用する巧妙な租税回避行為が行われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、法 132 条の 2 は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において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、それを正常な行為又は計算に引き直して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と解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。このような同条の趣旨及び目的からすれば、同条にいう『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』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に係る税制（以下『組織再編税制』という。）に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるものは免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。」

② 争点(1)-2 について

「法 132 条の 2 は、……平成 19 年法律第 6 号による改正前において、『合併等をした一方の法人若しくは他方の法人又はこれらの法人の株主等である法人』を受けて『これらの法人の行為又は計算』と規定し、行為又は計算の主体である法人を更正又は決定を受ける法人に限定していなかったところ、上記改正においては、同条の適用対象となる法人の範囲が拡大され、同条各号に掲げられることとなったため、同条柱書きの『次に掲げる法人』を受けて『その法人の行為又は計算』と規定されることとなったにすぎず、上記改正が行為又は計算の主体である法人を更正又は決定を受ける法人に限定するものであったとほうかがわれない。以上のような同条の趣旨及び改正の経緯等を踏まえると、同条にいう『その法人の行為又は計算』とは、更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるものではなく、『次に掲げる法人』の行為又は計算、すなわち、同条各号に掲げられている法人の行為又は計算を意味するものと解するのが相当である。」

⁴⁶ 最判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 卷 2 号 470 頁。

③ 争点(2)-2 について

「本件計画を前提とする本件分割は、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、適格分割の要件を定める法 2 条 12 号の 11 イ及び施行令 4 条の 2 第 6 号 1 号、適格分社型分割につき譲渡損益の計上の繰延べを定める法 62 条の 3 並びに資産調整勘定の金額の損金算入等について定める法 62 条の 8 の本来の趣旨及び目的を逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるべきである。

そうすると、本件計画を前提とする本件分割は、組織再編税制に係る上記各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものとして、法 132 条の 2 にいう『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』に当たると解するのが相当である。」

5. 若干の検討

本件事案の主要な論点は、①法人税法 132 条の 2 の規定により否認することができる行為とはどのような行為をいうのであるかという「不当」性要件の解釈について、②否認することができる行為又は計算は、法人税につき更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるのか否かという「その法人」の行為又は計算の意義について、③本件分割を前提とした分割承継行為は、「その法人の行為」で「不当に減少」させる結果となると認められるものに該当するのか否かという不当性要件の充足の有無について、④本件分割後に A 社と C 社の間で本件譲渡 1 を行うという計画（以下「本件計画」という。）を前提とした分割承継行為を法人税法 132 条の 2 の規定に基づき否認することができるか否かである。

これらの論点のうち、①・②は前述第 1 節の事例の論点・法令解釈がほぼ同じ内容であるので、ここでは、③・④の論点について検討することとする。

まず、不当性要件の充足の有無について本件第一審判決では、この計画は、本件分割後に本件譲渡 1 が行われることのみを局所的に取り出してみれば、「当事者間の完全支配関係」の継続の見込みがないとの判定がされるものの、「移転資産に対する支配」が継続しているか否かの指標とされる「当事者間の完全支配関係」が一時的に切断されるが短期間のうちに復活することが予定されているものであり、一連の組織再編成の計画を全体としてみると、C 社の分割は、実質的にみて、分割会社による「移転資産に対する支配」が継続する内容のものであると評価すべき場合であることは明らかであると判断した。そして、本件における諸事情を総合勘案すると、分割後に本件譲渡 1 を行うという計画を前提とした分割行為は、局所的にみれば完全支配関係継続見込み要件を充足しないものではあるものの、それによりもたらされる税負担減少効果を容認することは、完全支配関係継続見込み要件を定めた施行

令4条の2第6項1号が設けられた趣旨・目的に反することが明らかである。したがって、本件計画を前提とした分割行為は、法132条の2にいう「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」に該当すると解することが相当であると判示している。

つぎに、本件計画を前提とした分割行為は否認の対象となる行為か否かについて本件第一審判決では、法人税法132条の2の規定により否認することができる行為又は計算には、法人税につき更正又は決定を受ける法人以外の法人であって、同条各号に掲げられているものの行為又は計算が含まれるというべきであるとして、否認の対象を、本件計画を前提とするC社の分割行為であると解するとしても、同条の規定により否認することができるというべきであると判示した。また、法人税法132条の2の規定により否認され、引き直されるのは、法形式を異にするものには限られず、事実行為としてその内容を異にするものも含むと解することが相当であり、分割後に本件譲渡1を行うという計画を前提とした分割行為と、本件計画を前提としない分割行為とでは、事実行為として内容を異にするものであって、税法上の効果において異なるものであるから、法人税法132条の2の規定に基づき、前者を否認して後者に引き直すことは許されるというべきであると判示している。

この点について本件控訴審判決では、本件分割時において、控訴人がC社及びC社を吸収合併するA社以外の第三者の支配下に置かれることは全く予定されておらず、経済的にみれば控訴人につき当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれているとの実態があったと評価される取引であったのに、本件計画は、当事者間の完全支配関係についての法令の技術的な定めに着目して、本件分割を非適格分割とすることにより法人税の負担を減少させるために、事業上の必要はない本件譲渡1をあえて介在させたものであると判断された。そして、このような本件の具体的な事実関係に照らして、法人税法132条の2の規定により、本件分割後にまず本件譲渡1だけを行うという本件計画を前提とした分割行為を否認したものであり、法人税法2条12号の11イ、62条の8第1項、施行令4条の2第6項1号等の個別規定をその文理に反して適用したものではないと判示している。

また、本件上告審判決においても、本件計画を前提とする本件分割は、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、適格分割の要件を定める法人税法2条12号の11イ及び施行令4条の2第6号1号、適格分社型分割につき譲渡損益の計上の繰延べを定める法人税法62条の3並びに資産調整勘定の金額の損金算入等について定める法人税法62条の8の本来の趣旨及び目的を逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるべきであると判断された。そして、本件計画を前提とする本件分割は、組織再編税制に係る上記各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものとして、

法人税法 132 条の 2 にいう「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」に当たると解するのが相当であると判示している。

本件は、会社分割が適格要件である株式継続保有要件に該当せず、非適格分割として資産調整勘定を計上したことが租税回避と認められ、132 条の 2 を適用して課税された事案である。つまり、株式保有要件に該当しないということが、適格要件外しと認定され、法人税の負担を不当に減少させる結果となると判断されている。しかし、本件計画を前提とする分割行為を否認し、本件計画を前提としない分割行為に引き直すことは、適格要件を満たしていない非適格分割を、適格分割として引き直すものであると思われる。そのため、原告の主張するように「法令上の課税要件自体の拡張・縮小ないし書き換え」となるのではないかと考えられる。

第 4 章 組織再編成に係る行為計算否認規定の問題点と展望

第 1 節 問題点

組織再編成に係る行為計算否認規定の問題点としては、具体的事例の検討を行った結果、否認することができる行為又は計算は、更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるのか否かという点と、法人税法 132 条の 2 の規定により否認することができる行為とはどのような行為をいうのであるかという点であると思われる。すなわち、第一に、「その法人」の行為又は計算の意義と否認することができる行為又は計算の範囲について、第二に、「不当に減少」、「見込まれている」という不確定概念の解釈についてであると考えられる。

1. 「その法人」の意義と否認することができる行為又は計算の範囲

組織再編成に係る行為計算否認規定における、「その法人」の行為又は計算の意義についての問題点としては、誰が行った行為又は計算を否認するのであるかという点であると考えられる。学説上は、行為又は計算を行った法人と法人税の負担が減少した法人は同じであるという説と、行為又は計算を行った法人と法人税の負担が減少した法人は別であってもよいとする二つの説がある。この点、実際の裁判において、「その法人」とは誰のことをいうのであるかという解釈について争われている事例の検討を行った。

この点について、第 3 章第 1 節の上告審判決では、法人税法 132 条の 2 は、平成 19 年度の改正前において、「合併等をした一方の法人若しくは他方の法人又はこれらの法人の株主等である法人」を受けて「これらの法人の行為又は計算」と規定し、

行為又は計算の主体である法人を更正又は決定を受ける法人に限定していなかったと判断された。そして、上記改正においては、同条の適用対象となる法人の範囲が拡大され、同条各号に掲げられることとなったため、同条柱書きの「次に掲げる法人」を受けて「その法人の行為又は計算」と規定されることとなったにすぎず、上記改正が行為又は計算の主体である法人を更正又は決定を受ける法人に限定するものであったとしようかがわからないと判断している。つまり、「その法人の行為又は計算」とは、「次に掲げる法人」の行為又は計算と読むべきであり、行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人とは別のものであるということである。

また、第3章第2節の上告審判決においても、法人税法132条の2は、平成19年度の改正前において、「合併等をした一方の法人若しくは他方の法人又はこれらの法人の株主等である法人」を受けて「これらの法人の行為又は計算」と規定し、行為又は計算の主体である法人を更正又は決定を受ける法人に限定していなかったところ、上記改正においては、同条の適用対象となる法人の範囲が拡大され、同条各号に掲げられることとなったため、同条柱書きの「次に掲げる法人」を受けて「その法人の行為又は計算」と規定されることとなったにすぎず、上記改正が行為又は計算の主体である法人を更正又は決定を受ける法人に限定するものであったとしようかがわからない。以上のような同条の趣旨及び改正の経緯等を踏まえると、同条にいう「その法人の行為又は計算」とは、更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるものではなく、「次に掲げる法人」の行為又は計算、すなわち、同条各号に掲げられている法人の行為又は計算を意味するものと解するのが相当であると判示している。しかし、条文通りに解釈するのであれば、「その法人」とは複数の法人のことではなく、更正又は決定を受ける法人のことであると考えられる。そのため、納税者は、条文の解釈からは「次に掲げる法人」という複数の法人であるという判断はできないと思われ、租税法律主義の観点から規定の仕方に問題があるのではないかと考えられる。

2. 不当性の解釈

組織再編成に係る行為計算否認規定における不確定概念の解釈についての問題点としては、不当性の解釈についてであると考えられる。

この点について、第3章第1節の上告審判決では、法人税法132条の2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行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して課税を行うものであり、また、「不当性要件については、組織再編成税制を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものと解し、その濫用の有無の判断基準を示した。そして、

その基準により判断した結果、当該行為又は計算が、組織再編を利用して税負担を減少させることを意図したものであり、組織再編税制の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かを判断すると判示している。

また、第3章第2節の上告審判決においても、本件計画を前提とする本件分割は、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、適格分割の要件を定める法人税法2条12号の11イ及び施行令4条の2第6号1号、適格分社型分割につき譲渡損益の計上の繰延べを定める法人税法62条の3並びに資産調整勘定の金額の損金算入等について定める法人税法62条の8の本来の趣旨及び目的を逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるべきであると判断された。そして、本件計画を前提とする本件分割は、組織再編税制に係る上記各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものとして、法人税法132条の2にいう「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」に当たると解するのが相当であると判示している。

このように、第1節の事例では、実際に特定役員として職務執行しており、事業目的があるとしても、組織再編税制の趣旨・目的に反することが明らかであるとして「不当」とであると判断された。また、第2節の事例においても、適格要件を充足していない非適格分割であるとしながらも、適格要件の規定の趣旨・目的に反することが明らかであるとして「不当」とであると判断された。つまり、事業目的があると認められるとしても、法人税の負担を不当に減少させる結果となるという「不当性」の解釈には、組織再編税制の趣旨・目的又は個別の規定の趣旨・目的に反することが明らかである場合も含まれるということである。しかし、この「明らかである場合」とは、どのような基準で判断されるのかという点まではふれられていない。この点については、納税者の予測可能性を損なうものであり、租税法律主義の観点から問題があるのではないかと考えられる。

第2節 展望

ここまでみてきたように、組織再編成に係る行為計算否認規定にはいくつかの問題点がある。これらの問題点を解決するためには、規定の仕方を改めることが必要ではないかと考えられる。まず、「その法人」を「次に掲げる法人」と解釈して複数の法人を意味するという点については、現行の規定では、「その法人」とは、更正又は決定を受ける法人に限定されているような規定の仕方となっている。そのため、納税者が「その法人」とは、「次に掲げる法人」とであると解釈することはできないように思われるので、条文の規定の仕方を「その法人」ではなく、たとえば「次に掲

げる法人」というように改める必要があるのではないかと考えられる。

つぎに、不確定概念の「不当」性の解釈については、組織再編成に係る行為計算否認規定以外においても税務訴訟の争点として裁判が行われてきている問題点である。この点について、山本守之氏は、同族会社の行為又は計算の否認規定の例をあげ、「金額の多寡や租税回避の悪質性などは、純理論的には『不当に減少』や『著しく不適當』の判断基準にならないと思われるが、実際には一罰百戒的に適用をしているように見える」⁴⁷と述べている。前述第1編の同族会社の行為計算否認規定でも指摘したように、行為計算否認規定には、以前から、どのような行為又は計算が「不当」と判断されるのであるかの基準が明確にされていないという問題点があり、これまで多く争われてきている論点である。この「不当」性の解釈については、第3章の事例で、組織再編税制の趣旨・目的に反するものは「不当」として否認できるという新たな判断基準が示されている。

この不当性の判断基準について金子宏氏は、「『不当な』税負担の減少の意義をめぐってどのような理論や判例が形成されてゆくのかは、今後の事例の蓄積をまつほかないが、同族会社の行為・計算の否認規定の場合と同様に、公平な税負担と法的安定性の2つの価値の対立と緊張関係を軸として種々の議論が展開されてゆくであろう」⁴⁸と述べており、「不当」性の解釈についての一定の判断基準が示されるまでには時間がかかるのではないと思われる。

組織再編税制では、納税者の予測可能性を確保するために、適格要件等が規定されていると考えられる。しかし、第3章で検討を行った事例では、その適格要件を充足している事案も、充足していない事案も、組織再編税制の趣旨・目的又は個別の規定の趣旨・目的に反することが明らかである場合には「不当」として判断され、行為計算否認規定が適用されている。このように、納税者が予測することができないような課税を行うことは、租税法律主義（課税要件法定主義・課税要件明確主義）の観点から問題があると考えられる。

この租税法律主義について、納税者が勝訴した最高裁平成23年2月18日判決⁴⁹の須藤正彦裁判長は、「納税は国民に義務を課するものであるところからして、この租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、

⁴⁷ 山本 守之・守之会『検証・税法上の不確定概念一』（中央経済社・2000年）39頁。

⁴⁸ 金子・前掲注（10）463頁。

⁴⁹ 最判平成23年2月18日裁判所HP

〈http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/080/081080_hanrei.pdf〉16頁（最終確認日：2014年6月7日）。

租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。そして、厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋であって(現に、その後、平成12年の租税特別措置法の改正によって立法で決着が付けられた。)、裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはできない。後年の新たな立法を遡及して適用して不利な義務を課すことも許されない。結局、租税法律主義という憲法上の要請の下、法廷意見の結論は、一般的な法感情の観点からは少なからざる違和感も生じないではないけれども、やむを得ないところである」という補足意見を述べている。つまり、一般的な法感情の観点からは違和感はあるが、明確な根拠が認められないのに、拡張解釈・類推解釈・権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されず、租税法律主義の観点から、立法により解決するしかないという見解である。

組織再編成に係る行為計算否認規定は、包括的否認規定であるため、個別の否認規定では否認できないような租税回避行為に対して適用されるものであると思われる。そして、仮に包括的否認規定を無くして全てを個別否認規定にした場合には、その規定を回避する租税回避行為が容易に行われる可能性があるため、包括的否認規定はある程度必要であると思われる。

しかし、現行の法人税法132条の2の規定の仕方では、否認することができる行為又は計算の対象や範囲についての判断がつきにくいように思われるので、納税者の予測可能性が損なわれることのないようにする必要があると考えられる。要するに、条文に具体的な基準を示すなどして、納税者が理解しやすいような明文規定に改めることが、組織再編成に係る行為計算否認規定の今後の課題ではないかと考えられる。

まとめ

本編では、組織再編成に係る行為計算否認規定について検討を行った。

その結果、①誰が行った行為計算を否認するものであるのかという行為又は計算の「主体」について、②不確定概念の解釈についてなどの問題点があげられた。

まず、①の行為又は計算の「主体」の問題点は、組織再編成に係る行為計算否認規定における「その法人」の解釈についてであると思われる。

この点について検討を行った具体的事例では、「その法人の行為又は計算」とは「次に掲げる法人」の行為又は計算と読むべきであり、行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人とは別のものであると判断されている。しかし、条文通りに解釈するのであれば、「その法人」とは複数の法人のことではなく、更正又は決定を受ける法人のことであると考えられる。そのため、納税者が「その法人」とは、「次に掲げる法人」であると解釈することはできないように思われ、規定の仕方に問題があるのではないかと考えられる。この点については、条文の規定の仕方を「その法人」ではなく、たとえば「次に掲げる法人」というように改める必要があるのではないかと考えられる。

つぎに、②不確定概念の解釈の問題点は、組織再編成に係る行為計算否認規定における「不当性」の要件についてであると思われる。

この点について検討を行った具体的事例では、事業目的があると認められるとしても、法人税の負担を不当に減少させる結果となるという「不当性」の解釈には、組織再編税制の趣旨・目的又は個別の規定の趣旨・目的に反することが明らかである場合も含まれると判断されている。しかし、この「明らかである場合」とは、どのような基準で判断されるのかという点まではふれられていない。

組織再編税制では、納税者の予測可能性を確保するために、適格要件等が規定されていると考えられる。しかし、検討を行った事例では、その適格要件を充足している事案も、充足していない事案も、組織再編税制の趣旨・目的又は個別の規定の趣旨・目的に反することが明らかである場合には「不当」であると判断され、行為計算否認規定が適用されている。このように、納税者が予測することができないような課税を行うことは、租税法律主義（課税要件法定主義・課税要件明確主義）の観点から問題があると考えられる。

現行の規定の仕方では、否認することができる行為又は計算の対象や範囲についての判断がつきにくいように思われるので、納税者の予測可能性が損なわれることのないようにする必要があると考えられる。要するに、条文に具体的な基準を示すなどして、納税者が理解しやすいような明文規定に改めることが必要であると考えられる。

参考文献

- (1) 金子宏『租税法 第20版』(弘文堂・2015年)
- (2) 清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房・1995年)
- (3) 清永敬次『税法〔新装版〕』(ミネルヴァ書房・2013年)
- (4) 今村隆『租税回避と濫用法理 - 租税回避の基礎的研究 - 』(大蔵財務協会・2015年)
- (5) 田中二郎『租税法 第3版』(有斐閣・2001年)
- (6) 渡辺淑夫『法人税法』(税務経理協会・2008年)
- (7) 水野忠恒『租税法 第4版』(有斐閣・2009年)
- (8) 田中治監修 近畿税理士会編『租税回避行為をめぐる事例研究』(財経詳報社・1998年)
- (9) ハッ尾順一『租税回避の事例研究 四訂版』(清文社・2008年)
- (10) 大淵博義『法人税法の解釈の検証と実践的展開』(税務経理協会・2009年)
- (11) 武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈 5訂版』(財経詳報社・1993年)
- (12) 松沢智『新版 租税実体法—法人税法解釈の基本原則—』(中央経済社・1999年)
- (13) 松沢智『租税実体法の解釈と適用—法律的観点からの法人税法の考察—』(中央経済社・1993年)
- (14) 松沢智『租税実体法の解釈と適用・2—税法は争えば解釈が発展する—』(中央経済社・2000年)
- (15) 近畿税理士会編『租税回避行為をめぐる事例研究—判例に学ぶ税務判断の指針—』(清文社・1998年)
- (16) 財団法人日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討—租税回避行為との関係を含めて—』(財経詳報社・2007年)
- (17) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて 平成13年度版』(大蔵財務協会・2001年)
- (18) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて 平成14年度版』(大蔵財務協会・2002年)
- (19) 畠山武道=渡辺充『新版 租税法』(青林書院・2000年)
- (20) 日本税務研究センター『同族会社の行為計算の否認規定の再検討—租税回避行為との関係を含めて—』(財経詳報社・2007年)
- (21) 山本守之・守之会『検証・税法上の不確定概念—』(中央経済社・2000年)
- (22) 北野弘久『現代企業税法論』(岩波書店・1994年)
- (23) 入谷淳『組織再編 包括的否認規定の実務解釈』(中央経済社・2013年)

- (24) 大島恒彦・小島昇編『企業組織再編税制のすべて』（中央経済社・2002年）
- (25) 浅野洋ほか『実践ガイド／企業組織再編の法律と税務』（清文社・2002年）
- (26) 優成監査法人・TFPコンサルティンググループ（株）編『Q&A 企業組織再編の会計と税務
〔第4版〕』（税務経理協会・2010年）
- (27) 社団法人経済団体連合会経済本部税制グループ編『新しい企業組織再編税制』
（税務研究会出版局・2001年）
- (28) 一般財団法人大蔵財務協会編『企業組織再編税制及びグループ法人税制の現
状と今後の展望』（大蔵財務協会・2012年）
- (29) 鳥飼総合法律事務所ほか編『実践企業組織改革① 合併・分割 法務・税
務・会計のすべて〔6訂版〕』（税務経理協会・2013年）
- (30) 畑中孝介『企業グループの税務戦略－グループ法人税制・連結納税制度の戦略的
活用－』（TKC出版・2010年）
- (31) 菊池伸ほか『組織再編セミナー－法務・会計・税務のポイント－』（商事法務・
2013年）
- (32) 渡辺徹也『企業取引と租税回避－租税回避行為への司法上および立法上の対
応－』（中央経済社・2002年）
- (33) 谷口勢津夫『租税回避論－税法の解釈適用と租税回避の試み－』（清文社・
2014年）
- (34) 中里実・増井良啓編『租税法判例六法』（有斐閣・2013年）
- (35) 伊藤滋夫「租税法の要件事実」法科大学院要件事実教育研究所報第9号（日
本評論社・2011年）
- (36) 武田昌輔監修『DHC コメントール法人税法5』（第一法規）
- (37) 朝長英樹『包括否認訴訟をめぐる考察 組織再編成をめぐる包括否認と税務
訴訟』（清文社・2014年）
- (38) 朝長英樹「組織再編成に係る行為又は計算の否認（第1回）」T&Amaster443
号（ロータス21・2012年）
- (39) 朝長英樹「組織再編成に係る行為又は計算の否認（第2回）」T&Amaster446
号（ロータス21・2012年）
- (40) 朝長英樹「組織再編成に係る行為又は計算の否認（第3回）」T&Amaster447
号（ロータス21・2012年）
- (41) 「検証ヤフー・IDCF事件」T&Amaster542号（ロータス21・2014年）
- (42) 「裁判所による法人税法132条の2の解釈」T&Amaster545号（ロータス
21・2014年）
- (43) 「特定役員への就任を132条の2で否認することは可能か」T&A
master546号（ロータス21・2014年）

- (44) 清永敬次「税法における同族会社の否認に関する戦後の判例」法学論叢 74 巻 2 号 (京都大学法学会・1963 年)
- (45) 入谷淳「組織再編に係る行為計算否認規定が適用された事案」税務弘報 62 巻 6 号 (中央経済社・2014 年)
- (46) 太田洋「企業再編に伴う租税回避問題—法人税法 132 条の 2 の適用範囲を中止に—」ジュリスト 1437 号 (有斐閣・2012 年)
- (47) 木島裕子「行為計算」税務弘報 61 巻 2 号 (中央経済社・2013 年)
- (48) 佐藤信祐「組織再編税制」税務弘報 61 巻 2 号 (中央経済社・2013 年)
- (49) 赤石英司ほか座談会「東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決の検討」税務弘報 62 巻 7 号 (中央経済社・2014 年)
- (50) 朝長英樹「組織再編税制の概要と法令条文の読み方」税経通信 63 巻 7 号 (税務経理協会・2008 年)
- (51) 田中義幸「企業組織再編税制の創設と対応」税経通信 56 巻 10 号 (税務経理協会・2001 年)
- (52) 山本守之「企業組織再編税制の概要と実務的検討」税経通信 56 巻 3 号 (税務経理協会・2001 年)
- (53) 荒井優美子「総論 グループ法人税制で変わる組織再編実務」税経通信 65 巻 6 号 (税務経理協会・2010 年)
- (54) 西田宏之「税制適格と税制非適格」税経通信 65 巻 6 号 (税務経理協会・2010 年)
- (55) 荒井優美子「組織再編及び清算による欠損金の引継ぎ」税経通信 65 巻 6 号 (税務経理協会・2010 年)
- (56) 笹谷俊道「100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等」税経通信 65 巻 11 号 (税務経理協会・2010 年)
- (57) 宮口徹「グループ法人間での譲渡取引と組織再編—譲渡損益繰延べと簿価移転—」税経通信 65 巻 6 号 (税務経理協会・2010 年)
- (58) 増井良啓「相続税法 64 条 1 項を適用した事例(租税法研究)」ジュリスト 1199 号 (有斐閣・2001 年)
- (59) 水野忠恒「企業の合併・分割と税制」ジュリスト 1104 号 (有斐閣・1997 年)
- (60) 中東正文「企業再編をめぐる会社法制の課題」ジュリスト 1437 号 (有斐閣・2012 年)
- (61) 太田洋「企業再編に伴う租税回避問題—法人税法 132 条の 2 の適用範囲を中心に—」ジュリスト 1437 号 (有斐閣・2012 年)
- (62) 中尾睦「平成 13 年税改正について」税協 58 巻第 5 号 (日本税務協会・2001 年)

- (63) 水野忠恒「企業組織再編税制改正の基本的な考え方」別冊商事法務 252 号 (商事法務・2002 年)
- (64) 足立正喜「組織再編税制と今後の展望」租税研究第 682 号 (日本租税研究会・2006 年)
- (65) 新免久弘「企業組織再編税制について」租税研究第 751 号 (日本租税研究協会・2012 年)
- (66) 緑川正博「企業組織再編税制における合併」税研 94 号 (日本税務研究センター・2000 年)
- (67) 高野公人「支配関係・完全支配関係の定義と判定」税務弘報 58 巻 9 号 (中央経済社・2010 年)
- (68) 築地宏明「無対価組織再編の明確化」税務弘報 58 巻 9 号 (中央経済社・2010 年)
- (69) 長谷川芳孝「グループ法人税制と組織再編税制」税務弘報 58 巻 14 号 (中央経済社・2010 年)
- (70) 木村一夫「組織再編税制総論」税務弘報 59 巻 11 号 (中央経済社・2011 年)
- (71) 足立好幸「組織再編・連結納税による不利益」税務弘報 61 巻 7 号 (中央経済社・2012 年)
- (72) 米澤勝「欠損金引継ぎ・のれん計上等の否認リスク」税務弘報 61 巻 7 号 (中央経済社・2012 年)
- (73) 佐藤信祐「組織再編税制」税務弘報 61 巻 2 号 (中央経済社・2013 年)
- (74) 成道秀雄「組織再編に係る包括的否認規定の適用事例に対する初の司法判断へ」税務弘報 62 巻 1 号 (中央経済社・2014 年)
- (75) 清永敬次「検証 租税回避行為の否認」税研 13 巻 79 号 (日本税務研究センター・1998 年)
- (76) 濱田康宏ほか「適格組織再編の個別的租税回避防止規定の強化」旬刊経理情報 1354 号 (中央経済社・2013 年)
- (77) 西村美智子＝中島礼子「論点とその対応を探る 組織再編税制に関する最近の否認事例」旬刊経理情報 1364 号 (中央経済社・2013 年)
- (78) 田中仁美「租税回避行為に関する一考察－組織再編税制に係る包括的否認規定を中心として－」エコノミスト・ナガサキ (長崎県立大学大学院経済研究科・2011 年)
- (79) 長戸貴之「法人税法 132 条の 2 の適用が肯定された事例－ヤフー事件高裁判決」ジュリスト 1490 号 (有斐閣・2016 年)
- (80) 大淵博義「『法人税法 132 条の 2』の射程範囲と租税回避行為概念～ヤフー事件判決の検証を通じて～」税経通信 69 巻 9 号 (税務経理協会・2014 年)

- (81) 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」税務弘法 64 卷 1 号（中央経済社・2016 年）
- (82) 太田洋「IDCF 事件控訴審判決の分析と検討」税務弘報 63 卷 5 号（中央経済社・2015 年）
- (83) 金子友裕「ヤフー事件・IDCF 時間東京地裁判決にみる組織再編税制における行為計算否認規定の検討」租税訴訟第 8 号（財経詳報社・2015 年）

第3編 外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）に関する研究

はじめに

外国子会社合算税制（以下「タックス・ヘイブン対策税制」という。）は、昭和53年度税制改正により創設された。その後、現在に至るまでいくつかの改正が行われてきている。

タックス・ヘイブン対策税制の創設時においては、タックス・ヘイブンとされる国及び地域が指定され、その指定された国及び地域に設立された子会社がタックス・ヘイブン対策税制の対象とされていた。その後、平成4年度の税制改正により、軽課税国の指定制度は廃止され、外国関係会社の法人の所得に対して課される租税の金額が、一定の税率（トリガー税率）より低い国又は地域に主たる事務所を有する場合には、タックス・ヘイブン対策税制の対象とされることとされた。

近年、多国籍企業による租税回避行為が問題とされる中、平成24年6月にOECD租税委員会において、「BEPSプロジェクト」が立ちあげられた。その後、多国籍企業による租税回避を防止するために、平成25年7月に「税源浸食と利益移転行動計画（Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting）」が公表されている。

タックス・ヘイブン対策税制は、国際的な租税回避を阻止し、税負担の公平を確保することを目的としている。そのため、外国子会社等が、税負担の軽減を図る目的ではなく、十分な経済合理性がある場合には、タックス・ヘイブン対策税制の適用対象とならないようにするための適用除外要件が規定されている（租税特別措置法66条の6第3項）。しかし、外国子会社等が、この適用除外要件に該当するの可否かという判断基準が必ずしも明確に規定されているとはいえないように思われる。

そして、実際にタックス・ヘイブン対策税制の裁判例の多くは、この適用除外要件を充足しているの可否かという点について争われてきている。特に、来料加工取引については、その業種の判定が「製造業」であるのか「卸売業」であるのかにより、異なる適用除外要件が適用されることになる。しかし、この重要な業種の判断基準が明確に規定されていないという問題があると考えられる。そのため、これまで来料加工取引について争われた事例では、「製造業」と判断された事例と「卸売業」と判断された事例とがある。

このように、適用除外要件は、タックス・ヘイブン対策税制において重要な規定であり、適用除外要件を充足しているの可否かの判断をどのような基準で行うのであるかについて検討する必要があると考えられる。また、租税回避の意図がない場

合についてもタックス・ヘイブン対策税制が適用されている事例があり，タックス・ヘイブン対策税制は，タックス・ヘイブンを利用した租税回避を防止することを目的として創設されているということからすれば問題があるのではないかと考えられる。そこで，本編では，タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件をめぐる解釈について，学説や裁判例を分析・検討し，その問題点や今後の課題を明らかにしたいと考えている¹。

¹ タックス・ヘイブン対策税制に関する先行研究としては，たとえば，山口博之「タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件－目的論的解釈による適用除外の考察－」，保井久理子「外国子会社合算税制における新しい概念について－資産性所得を中心として－」，橋本秀法「我が国タックス・ヘイブン税制と租税条約の関係－租税条約締結国に所在する子会社への参加に起因する所得に対するタックス・ヘイブン課税の適用の可否－」，高安満「タックス・ヘイブン税制と実質所得者課税の関係－便宜置籍船会社の留保金課税と損益通算－」，伴忠彦「外国子会社合算税制における合算方式と適用除外基準の再考」などがある。

第1章 タックス・ヘイブン対策税制の概要

第1節 タックス・ヘイブン対策税制の沿革

1. タックス・ヘイブン対策税制の創設

経済の国際化に伴って、いわゆる軽課税国 (tax haven) や移転価格操作を通じてなされる国際的な租税の軽減又は回避に関する問題が出来てきた。たとえば、重い法人課税を行う国の内国法人が軽課税国に子会社を設立し、移転価格操作を通じて子会社に所得を取得させることにより、当該所得に対する重い法人課税を避けることができるため、このような軽課税国を利用した租税の軽減又は回避に対して、わが国においても昭和 53 年に新しい立法措置が講じられることとなった。これがタックス・ヘイブン対策税制と呼ばれるものである²。すなわち、内国法人が、無税又は軽課税の国や地域に本店又は主たる事務所を有する外国子会社等を有し、一定の要件に該当する場合に、外国子会社等の所得を内国法人の所得とみなして合算課税する制度³である。

タックス・ヘイブン対策税制創設時の租税特別措置法 66 条の 6 では、「次に掲げる内国法人に係る外国関係会社で、本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して法人のすべての所得又は特定の所得に対して課される税の負担が著しく低い国又は地域としてすべての所得又は特定の所得の区分ごとに政令で定める国又は地域に本店又は主たる事務所を有するもの（以下この節において「特定外国子会社等」という。）が、昭和五十三年四月一日以後に開始する各事業年度において、その未処分所得の金額から留保したものとして政令で定める金額（以下この条において「適用対象留保金額」という。）を有する場合には、その適用対象留保金額のうちその内国法人の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額（以下この節において「課税対象留保金額」という。）に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日以後二月を経過した日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する」と規定されていた。

すなわち、タックス・ヘイブン対策税制の創設時においては、タックス・ヘイブンとされる国及び地域が大蔵省告示により指定されており、その指定された国及び地域に設立された子会社がタックス・ヘイブン対策税制の対象とされていたのであ

² 清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房・2013年）14頁参照。

³ 高田正昭「タックス・ヘイブン対策税制における管理支配基準について（第1回）」税務QA143号（2014年）29頁、木村俊治『タックス・ヘイブン対策税制の実務Q&A—租税事案の実証検証と企業の対応策』（中央経済社・2011年）30頁等参照。

る⁴。また、タックス・ヘイブン対策税制が導入された背景には、①多国籍企業に対する課税問題が租税回避の問題として国連でも取り上げられる中、OECDは、国際的な租税回避を防止するためには加盟国間の協力強化が必要であるという見地から、法令上又は行政上の措置を強化する旨の理事会勧告を行い、②わが国の国会においても、タックス・ヘイブンを利用する多国籍企業に対する課税の適正化について、企業が諸制度の不備に乗じて納税の回避を図ることを防止するために有効な規制措置を検討し、③これまで、タックス・ヘイブンを利用した納税の回避に対しては、実質所得者課税の規定の範囲において規制を行ってきたのであるが、この規定の適用については具体的な判定基準が明示されていないため、執行面での安定性に問題があり、租税回避対策のための明文規定を早急に制定することが強く要請されていた、といわれる。つまり、このような内外の要請があり、タックス・ヘイブン対策税制が制定されたと考えられる⁵。もっとも、タックス・ヘイブン対策税制の目的は、外国子会社を利用した税負担の軽減を阻止し、税負担の公平を確保することにある⁶。

2. タックス・ヘイブン対策税制の改正

タックス・ヘイブン対策税制は、現在まで多くの改正がされてきており、ここでは、主要な改正について概観することとする。

(1)昭和60年度改正⁷

① 支払配当控除の制限

昭和60年度の改正は、主として、タックス・ヘイブン国における二重課税排除措置等の利用によるタックス・ヘイブン対策税制の適用回避を防止することにあつた。そのため、特定外国子会社等の支払った配当等の控除について一定の制限が設けられることとなった。

すなわち、特定外国子会社等がその内国法人に係る他の特定外国子会社等に配当等を支払った場合において、その支払った配当等の額の全額をその特定外国子会社等の留保所得の計算上控除しないこととされた。

4 宮本英利「タックス・ヘイブン対策税制の導入〔昭和五十三年度税制改正の解説〕」財経詳報1220号（財経詳報社・1978年）11頁、水野忠恒『租税法〔第4版〕』（有斐閣・2009年）585頁、図子善信『税法概論 11訂版』（大蔵財務協会・2014年）248～249頁等参照。

5 宮本・前掲注(4)11～12頁参照。

6 宮本・前掲注(4)11～12頁参照。

7 朝長英樹ほか編『最新外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン税制）』（法令出版・2012年）8～10頁、大蔵財務協会編『改正税法のすべて（昭和60年度版）』（大蔵財務協会・1985年）176～184頁参照。

② みなし本店所在地の概念の導入

内国法人の定義として管理支配地主義を採る国においては、当該国において設立（登記）された法人であっても、その地で事業の管理及び支配が行われていない場合には、居住者に該当せず、通常国内源泉所得についてのみ課税が行われることとされている。これに対し、わが国においては、本店又は主たる事務所を基準として内国法人をとらえているため、タックス・ヘイブン対策税制においても、海外にある子会社が軽課税国に所在するの否かの判定は、本店又は主たる事務所の所在地によって行うこととされていた。そのため、管理支配地主義を採る非タックス・ヘイブン国に本店等を有し、その事業の管理及び支配の場所が軽課税国に存在するものについては、その本店所在地国では、管理・支配が行われている当該軽課税国に所在するものとして国内源泉所得以外は課税されず、他方、わが国からみると改正前の制度の下では、軽課税国に所在するものとはみなされないため、タックス・ヘイブン対策税制も適用対象外とされていた。そこで、昭和 60 年度の改正において、管理支配地主義を採る国（軽課税国を除く）に本店等を有する外国関係会社で、その事業の管理支配地が軽課税国にあるものについては、当該軽課税国に本店等を有するものとみなしてタックス・ヘイブン対策税制を適用することとされた。

③ 配当基準の撤廃

タックス・ヘイブン対策税制の適用除外基準の一つであった配当基準については、合算対象となる特定外国子会社等がその所得のすべてを適用除外となる他の特定外国子会社等に配当した場合には、タックス・ヘイブン対策税制が行われなくなるため、これを防止するために設けられていたものであるが、前述(1)①の改正により配当基準を存置する必要がなくなったため撤廃されることとなった。

④ 課税配当等の額の計算の特例

特定外国子会社等が過年度の所得を原資とした配当等（課税済配当等）をした場合には、当該課税済配当等の額を限度として、過去の合算額（課税済留保金額）を損金算入することにより二重課税の調整が行われるのであるが、その支払配当の全部又は一部が受取配当軽課の外国関係会社又は他の特定外国子会社等に支払われた場合には留保所得（適用対象留保金額）の計算にあたって支払配当を控除しないのと同様に、その部分については、課税済配当等の額には算入しないこととされた。

⑤ 二重課税の排除

イ. 直接受領配当等の調整

特定外国子会社等の支払配当の一部が内国法人に直接支払われるか、又は、受取配当軽課でない外国関係会社に支払われる場合には、特定外国子会社等の支払配当の全額に内国法人の有する直接・間接の持分を乗じて計算した額を控除して課税対

象留保金額を計算することとされた。

ロ. 間接受領配当等の調整

特定外国子会社等が、受取配当軽課の外国関係会社又は他の特定子会社等に配当を支払い、当該外国関係会社又は他の特定外国子会社等がその受領した配当を原資としてさらに内国法人に配当した場合については、合算課税と受取配当課税とが二重に行われることになるため、内国法人が、受取配当軽課の外国関係会社から受領した配当等の額のうち、控除未済課税済配当等の額に達するまでの金額を特定外国子会社等の合算対象所得から控除することとし、控除しきれなかった部分については、過去5年以内の合算額の損金算入枠として使用できることとされた。

ハ. 合算事業年度中のみなし配当の調整

特定外国子会社等にみなし配当が生じた場合については、過年度の合算額（課税済留保金額）の損金算入枠として使用できることとされているのである。しかし、特定外国子会社等の留保所得を合算する内国法人の事業年度中にみなし配当が生じた場合で、過年度の合算額がない場合には、みなし配当に係る調整が事実上行われないことになるため、みなし配当とされる額のうち持分対応額は、まず合算すべき金額から控除し、控除しきれなかった部分については、過年度の合算額がある場合にはそれを調整するために使用できることとされた。

(2)昭和 63 年度改正⁸

① 課税対象留保金額に係る外国税額控除の制限

直接外国税額控除制度において、控除枠の彼此流用による所得に対する負担が高率な部分の金額が除外されることとされたことに伴って、特定外国子会社等の所得に対して課される外国法人税のうち、その特定外国子会社等の課税対象留保金額に対応するものとして内国法人が納付した控除対象外国法人税の額とみなされる金額は、その課税対象留保金額自体を限度とすることとされた。

② 特定外国子会社等からの配当等に係る間接外国税額控除制度の廃止

これまで、間接外国税額控除制度の適用がある外国子会社の要件については、持株会社や租税回避のための会社でないことという要件が付されていたのであるが、この要件の緩和に伴って、特定外国子会社等からの配当について、法人税法で外国子会社に該当する場合には、間接外国税額控除が認められることになったことにより、租税特別措置法の特定外国子会社等からの配当等に係る間接外国税額控除が廃止された。

⁸ 朝長ほか編・前掲注(7)11～12 頁参照。

③ 非課税国外所得⁹の2分の1の国外所得からの除外

外国において非課税又は軽課税とされる所得から生じる控除限度額を利用して、高率で課された外国法人税の額が控除される控除枠の彼此流用の問題が出来してきたことから、昭和63年度の改正において、控除限度額の計算上、外国法人税が課されない国外源泉所得がある場合については、国外所得金額から、その外国法人税が課されない国外源泉所得に係る所得の2分の1に相当する金額を控除することとされた。

④ 軽課税国等の指定の拡大

軽課税国等の指定について、当時の大蔵大臣告示により41の国又は地域に指定の対象が拡大された。

(3)平成3年度改正¹⁰

みなし本店所在地等の改正等

海外支店等の所得に課税しない国等に本店を置き、実際の活動は軽課税国等にある支店等を通じて行うことで、タックス・ヘイブン対策税制の適用を回避する事例が出来してきたことから、平成3年度の改正において、みなし本店所在地についての改正が行われることになった。すなわち、海外支店等を通じて行う事業に帰せられる所得に対して課税しない国等（軽課税国を除く）に本店等を有する外国関係会社で、その事業を主として軽課税国にある支店等を通じて行うものは、その軽課税国に本店等を有するものとみなして、タックス・ヘイブン対策税制の適用を受けることとされた。

また、法人税法の改正に伴って、国外関連者に対して支出する寄附金は、全額損金不算入とされたことから、特定外国子会社等の未処分所得の金額の計算においても、特定外国子会社等が国外関連者に対して支出した寄附金については全額損金不算入とされることとされた。

⁹ 非課税国外所得とは、国外所得のうち外国法人税が課されていない所得のことであり、法人税法施行令142条5項では、「第3項に規定する外国法人税が課されない国外源泉所得とは、内国法人の次の各号に掲げる国外源泉所得の区分に応じ当該各号に定める要件を満たすものという。一 次号に掲げる国外源泉所得以外の国外源泉所得 当該国外源泉所得を生じた国又は地域が当該国外源泉所得につき外国法人税を課さないこととしていること（当該国外源泉所得につき次条第3項に規定するみなし納付外国法人税の額がある場合を除く、次号において同じ。）二 当該内国法人の国外事業所等を通じて行う事業に帰せられる国外源泉所得 当該国外源泉所得を生じた国又は地域及び当該国外事業所等の所在する国又は地域が当該国外源泉所得につき外国法人税を課さないこととしていること」と規定されている。

¹⁰ 朝長ほか編・前掲注(7)12～13頁参照。

(4)平成4年度改正¹¹

① 軽課税国指定制度の廃止

これまで、当時の大蔵大臣が軽課税国を指定していたのであるが、平成4年度の改正により、軽課税国の指定制度は廃止され、外国関係会社の法人の所得に対して課される租税の金額が25%以下である国又は地域に主たる事務所を有する場合にはタックス・ヘイブン対策税制の対象とされることとなった。

② 合算対象となる内国法人の株式等の保有要件の引下げ

外国子会社合算税制の対象となる内国法人の株式等の保有要件については、これまで、単独又は同族株主グループで外国子会社の発行済株式等の10%以上を直接又は間接に保有する内国法人とされていたのであるが、この要件を回避する事例が出来してきたことから、保有要件が5%に引下げられることとなった。

③ 外国関係会社の範囲の見直し

外国関係会社の範囲については、これまで、居住者又は内国法人が直接又は間接にその発行済株式等の50%以上を保有する外国法人とされていたのであるが、無議決株式を発行することにより適用を回避する事例が出来してきたことから、平成4年度の改正により、居住者又は内国法人が直接又は間接にその議決権のある発行済株式の50%以上を保有する外国法人についても外国関係会社とする要件が追加された。

(5)平成5年度改正¹²

特定外国子会社等の判定に関する改正

前述(4)①のとおり、平成4年度の改正において、軽課税国の指定制度が廃止され、外国関係会社の法人の所得に対して課される租税の金額が25%以下である国又は地域に主たる事務所を有するか否かにより特定外国子会社等の判定を行うこととされたのであるが、租税の負担割合の計算を行う場合の所得の計算については、現地法令に従って計算を行った金額に一定の調整を加えて算定し、引当金や準備金等については特段の調整は行わないこととされていた。しかし、諸外国の中に保険会社に対して著しく高額の準備金の繰入れが認められている国があることが明らかとなり、この点について対応するために、平成5年度の改正において、現地法令に基づき保険準備金を繰入れている外国関係会社に対して、その保険準備金について日

¹¹ 朝長ほか編・前掲注(7)13～14頁、大蔵財務協会編『改正税法のすべて(平成4年度版)』(大蔵財務協会・1992年)203～206頁参照。

¹² 朝長ほか編・前掲注(7)14～15、大蔵財務協会編『改正税法のすべて(平成5年度版)』(大蔵財務協会・1993年)228～229頁参照。

本の法令に従って再計算を行い、一定の調整を加えて特定外国子会社等の判定及び未処分所得の金額の計算を行うこととされた。

(6)平成7年度改正¹³

保険業に係る非関連者基準の判断基準の明示

これまで、適用除外基準の一つである非関連者基準の適用につき、保険業特有の取引である再保険取引の形で非関連者が介在する場合には、関連者の取引とみなす規定の取扱いが不明確となっていたのであるが、平成7年度の改正により、保険業に係る非関連者基準の適用に当たり、保険契約によって担保される保険危険の過半が非関連者の財産等に係るものであるのか否かという判断基準が明示された。具体的には、その特定外国子会社等の収入保険料が再保険に係る収入保険料である場合には、その保険の目的が、非関連者の有する資産又は非関連者の負う損害賠償責任である保険に係る保険料収入に限って、非関連者からの保険料収入として適用除外基準の判定を行うことが明示された。

(7)平成10年度改正¹⁴

外国関係会社の判定

前述(4)③のとおり、平成4年度の改正以降は、外国関係会社の判定及び課税対象留保金額の計算については、その発行済株式等又は議決権のある発行済株式等の割合により行われていたのである。

しかし、外国法人が利益の配当を請求する権利のない株式(「請求権のない株式」)を発行することで課税を回避する事例が出来てきたことから、平成10年度の改正により、外国法人が請求権のない株式を発行している場合については、請求権のない株式を除いて外国関係会社の判定等を行うこととされた。

(8)平成17年度改正¹⁵

① 適用対象留保金額から人件費等の一定額の控除措置の導入

外国子会社等が軽課税国に所在していたとしても、その外国子会社等が適用除外要件のすべてを満たしている場合には、合算課税を行わないこととされているのであるが、平成17年度の改正において、適用除外要件のすべてを満たさない場合で

¹³ 朝長ほか編・前掲注(7)15頁、大蔵財務協会編『改正税法のすべて(平成7年度版)』(大蔵財務協会・1995年)298頁参照。

¹⁴ 朝長ほか編・前掲注(7)16頁、大蔵財務協会編『改正税法のすべて(平成10年度版)』(大蔵財務協会・1998年)483～485頁参照。

¹⁵ 朝長ほか編・前掲注(7)16～18頁、大蔵財務協会編『改正税法のすべて(平成17年度版)』(大蔵財務協会・2005年)301～303頁参照。

あっても、事業基準・実体基準・管理支配基準を満たすときには、適用対象留保金額から特定外国子会社等の事業に従事する者の人件費の10%を控除することとされた。なお、この適用を受けるためには、確定申告書にこの規定の適用がある旨を記載した書面を添付し、その適用があることを明らかにする書類その他の資料を保存することが必要となる。

② 課税済留保金額の損金算入期間の延長

課税済留保金額の損金算入期間は、これまで5年間に制限されていたのであるが、平成17年度の改正において、景気や業績の変動がある場合の配当の実績を踏まえると、海外子会社等から国内の親会社に対する配当の機会を確保する必要があることから、損金算入期間が10年間に延長された。

③ 未処分所得の金額から控除する欠損金額に係る繰越期間の延長

特定外国子会社等の未処分所得の金額から控除する欠損金額の繰越期間は、これまで5年間とされていたのであるが、平成17年度の改正において、内国法人に係る欠損金の繰越期間を考慮して7年間に延長された。

④ 外国関係会社等の判定における特殊関係者の範囲の拡大

外国関係者及び合算税制の適用を受ける内国法人の判定において、内国法人の役員及びその特殊関係使用人（非居住者を含む）の有する株式等が追加された。

⑤ 課税対象留保金額の計算の適正化

課税対象留保金額は、これまで特定外国子会社等の各事業年度の適用対象留保金額に、その特定外国子会社等のその事業年度の終了の時点における発行済株式等（請求権のない株式等を除く）のうち、その事業年度終了の時点におけるその内国法人の有する直接及び間接保有の株式等の占める割合を乗じて計算することとされていたのであるが、平成17年度の改正において、特定外国子会社等が、請求権が異なる株式等を発行している場合については、内国法人が特定外国子会社等から実際に受領することができる配当等の金額に相当する金額を基に計算することとされた。

⑥ 内国法人に係る特定外国信託の留保金額の益金算入の創設に伴う規定の整備

平成17年度の改正において、内国法人に係る特定外国信託の留保金額の益金算入制度が創設されたことにより、内国法人等に係る外国において設定された特定信託に類する一定の信託について、その信託に留保された所得が、その内国法人等の所得金額の計算上、益金の額に算入されることとなり、これに伴って、未処分所得の金額、適用対象留保金額、課税対象留保金額の計算等についてもそれぞれ規定の整備が行われた。

(9)平成 18 年度改正¹⁶

① 配当の範囲と留保金額から控除するタイミングの明確化

タックス・ヘイブン対策税制においては、特定外国子会社等が利益の配当又は剰余金の分配を行った場合には、合算対象所得から控除し、また、合算課税後に利益の配当又は剰余金の分配が行われた場合には、過年度の合算課税相当額を損金算入することとされているのであるが、会社法において、株式等の発行法人から株主等への金銭その他の資産の交付はすべて剰余金の配当とされたことにより、税制上は、株主拠出の返還部分と株主への利益の分配部分に区分することとされ、また、留保金額から控除されるタイミングについては、配当の支払いの効力発生日の属する事業年度の剰余金を減少させる処理が行われることとされた。

② 配当の支払回数制限の撤廃への対応

タックス・ヘイブン対策税制の対象となる外国法人は、年 1 回の配当を行うという前提で制度設計が行われているものと考えられており、外国法人が中間配当を支払った場合の処理について不明確な場面があったのであるが、会社法において配当の支払回数制限が撤廃されたことから、タックス・ヘイブン対策税制の対象となる外国法人についても、配当の支払回数の制限がないという前提で適用対象留保金額、課税対象留保金額、課税済留保金額の損金算入額の計算を行うこととされた。

(10)平成 19 年度改正¹⁷

① 議決権及び請求権の異なる株式を発行している場合の外国関係会社等の判定基準の見直し

外国関係会社、納税義務者の判定及び課税対象留保金額の計算については、外国法人の株式等の数の合計額で行われていたのであるが、外国法人が議決権又は請求権の内容が異なる株式を発行することによりタックス・ヘイブン対策税制の適用を回避するケースが見受けられたため、これを防止するために、外国法人が議決権の数又は請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額のその総数又は総額に占める割合を勘案して外国関係会社及び納税義務者となる内国法人の判定をすることとされた。また、課税対象留保金額の計算、課税済配当等の損金算入金額の計算についても同様である。

② コーポレート・インバージョン対策合算税制¹⁸の創設に伴う課税済留保金額の

¹⁶ 朝長ほか編・前掲注(7)18～19 頁、大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 18 年度版）』（大蔵財務協会・2006 年）465～469 頁参照。

¹⁷ 朝長ほか編・前掲注(7)19～20 頁、大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 19 年度版）』（大蔵財務協会・2007 年）579～582 頁参照。

¹⁸ コーポレート・インバージョン対策合算税制とは、軽課税国のペーパーカンパニーを親会社として、日本法人がその子会社となる組織再編成を利用して、外国子会社合算税制の

損金算入額の計算の規定の整備

内国法人に係る特定外国子会社等が配当等を支払った場合については、内国法人がその特定外国子会社等に係る課税留保金額を有するときには、課税済配当等の額を限度として損金の額に算入されることとされている。しかし、平成 19 年度の改正において、コーポレート・インバージョン対策合算税制が創設されたことに伴って、外国法人が、コーポレート・インバージョン対策合算税制における特定外国法人に該当し、コーポレート・インバージョン対策合算税制による課税済留保金額を有する場合については、配当が支払われた時にタックス・ヘイブンを対策税制とコーポレート・インバージョン対策合算税制との両方の制度により損金算入される可能性があるため、コーポレート・インバージョン対策合算税制における課税済留保金額の損金算入額は、タックス・ヘイブンを対策税制における課税済留保金額の損金算入額を控除した残額を限度とすることとされた。

(11)平成 20 年度改正¹⁹

① 適用法人の判定における同族株主グループの範囲の見直し

タックス・ヘイブンを対策税制の適用を受ける法人の範囲については、内国法人で単独で外国関係会社の発行済株式等の 5%以上を有する場合における内国法人のほか、同族株主グループに属する内国法人が含まれており、その同族株主グループの範囲については、内国法人の役員や一の居住者又は内国法人が支配する法人は含まれており、内国法人の役員が支配する法人は含まれていなかったのであるが、平成 20 年度の改正において、同族株主グループの範囲に内国法人の役員が支配する法人が追加された。

適用を回避することを防止するための税制であり、租税特別措置法 66 条の 9 の 2 の 1 項では、「特殊関係株主等……と特殊関係内国法人との間に当該特殊関係株主等が当該特殊関係内国法人の発行済株式又は出資……の総数又は総額の百分の八十以上の数又は金額の株式等……を間接に保有する関係として政令で定める関係……がある場合において、当該特殊関係株主等と特殊関係内国法人との間に発行済株式等の保有を通じて介在するものとして政令で定める外国法人……のうち、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係法人に該当するもの……が、平成十九年十月一日以後に開始する各事業年度において適用対象金額を有するときは、その適用対象金額のうち当該特殊関係株主等である内国法人の有する当該特定外国法人の直接及び間接保有の株式等の数に対応するものとしてその株式等の請求権……の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額……に相当する金額は、当該特殊関係株主等である内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から二月を経過する日を含む当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する」と規定されている。

¹⁹ 朝長ほか編・前掲注(7)20～21 頁、大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 20 年度版）』（大蔵財務協会・2008 年）514～517 頁参照。

② 適用除外の判定（非関連者基準）における関連者の範囲の見直し

適用除外基準の一つである非関連者基準については、特定外国子会社等の各事業年度の収入金額等のうち、関連者との取引の割合が50%以下であるのか否かにより判定されるのであるが、その関連者の範囲については、特定外国子会社等が支配する法人及び合算課税の対象となる内国法人等が支配する法人は含まれており、特定外国子会社等の役員が支配する法人や合算課税の対象となる内国法人等の役員が支配する法人は含まれていなかったのであるが、平成20年度の改正において、特定外国子会社等の役員が支配する法人及び合算課税の対象となる内国法人等の役員が支配する法人が追加された。

(12)平成21年度改正²⁰

① 合算対象の計算における配当等の額の不控除等

これまで、内国法人が特定外国子会社等から受ける配当等の額は益金に算入され、二重課税を調整するために、合算対象とされる適用対象留保金額から控除されることとされていたのであるが、平成21年度の改正において、外国子会社配当益金不算入制度が創設され、特定外国子会社等から受ける配当等の額が益金不算入とされることとなり、適用対象金額等の計算において配当に対する課税との調整を行う必要がなくなったため、適用留保対象金額及び課税対象金額の計算上控除しないこととされた。

② 特定外国子会社等から受ける配当等の益金不算入等

イ. 外国子会社に該当しない特定外国子会社等から配当等を受ける場合

内国法人が、持株割合25%以上等の要件を満たさない特定外国子会社等から配当等を受ける場合については、その配当等の額のうち、特定外国子会社等に係る特定課税対象金額に達するまでの金額は、その内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととされた。

ロ. 外国子会社に該当する特定外国子会社等から配当等を受ける場合

内国法人が、持株割合25%以上等の要件を満たす特定外国子会社等から配当等を受ける場合については、その配当等の額のうち、特定外国子会社等に係る特定課税対象金額に達するまでの金額は、外国子会社配当益金不算入制度により、益金の額に算入しないこととされた。また、この場合の益金不算入額については、配当等の額の95%相当額ではなく配当等の額の全額となり、その配当等の額に係る外国源泉税等の額については、損金不算入の規定を適用せず、損金の額に算入されることとなる。

²⁰ 朝長ほか編・前掲注(7)21～22頁、大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成21年度版）』（大蔵財務協会・2009年）450～451頁参照。

(13)平成 22 年度改正²¹

① 租税負担割合基準（トリガー税率）を 25%以下から 20%以下へ引き下げ

特定外国子会社等の判定における外国関係会社の租税負担割合の基準については、これまで25%以下の場合にタックス・ヘイブン対策税制の対象とされていたのであるが、近年、海外展開の進出先国において法人税率の引下げが行われているという動向をふまえて、租税負担割合の基準を 20%以下に引き下げることとされた。

② 適用法人の判定に係る株式保有割合の要件を 5%以上から 10%以上へ引き上げ

タックス・ヘイブン対策税制が適用される内国法人の株式等の保有割合については、これまで5%以上とされていたのであるが、平成 22 年度の改正において、10%以上に引き上げられた。

③ 適用除外基準等の見直し及び直接人件費 10%控除措置の廃止

最近のわが国の企業のグローバル経営の形態をみると、地域ごとの海外拠点を統合する統括会社を活用した経営形態に変化しており、いわばミニ本社としての機能を有し、実体のある経済活動を営んでいるにも関わらず、適用除外基準を満たさないため、合算課税されてしまうという問題があった。そこで、平成 22 年度の改正により、統括会社については、租税回避目的で設立されたものとして捉えるのではなく、その地域において事業活動を行うことに十分な経済合理性があることから、適用除外基準を緩和し、一定の要件を満たした事業持株会社については合算課税の対象から除外されることとされた。また、卸売業を主たる事業とする統括会社については、非関連者基準の充足判定において、その統括会社に係る被統括会社を関連者の範囲から除外して判定することとされた。そして、この統括会社に関する措置の導入に伴って、前述(8)①の直接人件費の 10%を控除する措置が廃止された。

④ 特定対象金額を有する内国法人が受ける剰余金の配当等の益金不算入制度の拡充

本制度は、海外子会社について行われた合算課税とその海外子会社から受ける剰余金の配当等に対する二重課税を排除するために設けられているのであるが、平成 22 年度の改正において、海外孫会社から海外子会社を経由して内国法人に支払われる剰余金の配当等のうち、合算額を原資とする部分について間接的に生じる二重課税を排除するために以下の措置が講じられることとされた。

イ. 外国子会社に該当しない特定外国子会社等から配当等を受ける場合

内国法人が、持株割合 25%以上等の要件を満たさない特定外国子会社等から配当等を受ける場合については、その配当等の額のうち、特定外国子会社等に係る間接

²¹ 朝長ほか編・前掲注(7)23～25 頁、大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 22 年度版）』（大蔵財務協会・2010 年）493～501 頁参照。

特定課税対象金額²²に達するまでの金額は、その内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととされた。

ロ．外国子会社に該当する特定外国子会社等から配当等を受ける場合

内国法人が、持株割合25%以上等の要件を満たす特定外国子会社等から配当等を受ける場合については、その配当等の額のうち、特定外国子会社等に係る間接特定課税対象金額に達するまでの金額は、外国子会社配当益金不算入制度により、益金の額に算入しないこととされた。また、この場合の益金不算入額については、配当等の額の95%相当額ではなく配当等の額の全額となり、その配当等の額に係る外国源泉税等の額については、損金不算入の規定を適用せず、損金の額に算入されることとなる。

ハ．外国法人から受ける特定のみなし配当

内国法人が外国法人から受ける配当等がある場合には、その配当等の額のうち当該外国法人に係る間接特定課税対象金額に達するまでの金額は、その内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととされた。

(14)平成23年度改正²³

① トリガー税率判定計算上の受取配当に係る持株割合要件等の廃止

諸外国においては、外国子会社からの受取配当の非課税措置に関する適用については各国で異なっているという実態があり、従来のように持株割合等の要件を問わずに、外国関係会社の本店所在地国の法令により非課税とされる配当は、トリガー税率の計算における分母の所得の計算に加算する非課税所得から除くこととされた。

²² 間接特定課税対象金額は、租税特別措置法66条の8の11項では、「前三項に規定する間接特定課税対象金額とは、次に掲げる金額のうちいずれか少ない金額をいう。一 内国法人が外国法人から剰余金の配当等の額を受ける日を含む当該内国法人の事業年度（以下この項において「配当事業年度」という。）開始の日前二年以内に開始した各事業年度又は各連結事業年度（以下この号において「前二年以内の各事業年度等」という。）のうち最も古い事業年度又は連結事業年度開始の日から配当事業年度終了の日までの期間において、当該外国法人が他の外国法人から受けた剰余金の配当等の額（当該他の外国法人の第六十六条の六第一項若しくは第四項又は第六十八条の九十第一項若しくは第四項の規定の適用に係る事業年度開始の日前に受けた剰余金の配当等の額として政令で定めるものを除く。）のうち、当該内国法人の有する当該外国法人の直接保有の株式等の数に対応する部分の金額として政令で定める金額（前二年以内の各事業年度等において当該外国法人から受けた剰余金の配当等の額（前三項又は第六十八条の九十二第八項から第十項までの規定の適用を受けた金額のうち、当該外国法人が当該他の外国法人から受けた剰余金の配当等の額に対応する部分の金額に限る。以下この号において同じ。）がある場合には、当該剰余金の配当等の額に相当する金額を控除した残額。第十四項において「間接配当等」という。）」と規定されている。

²³ 朝長ほか編・前掲注(7)25～28、財務省「平成23年度税制改正の解説」509～520頁参照。
〈http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/explanation/PDF/p491_525.pdf〉

② 所得の金額がない場合におけるトリガー税率の判定の明確化

トリガー税率の計算における分母の所得の金額となる取扱いと同じく、繰越欠損金の控除等により、その所得の金額が無いこととなる場合においても、その外国関係会社の主たる事業に係る収入金額から所得が生じた場合に、その所得に対して適用されるその本店所在地国の外国法人税の税率により特定外国子会社等に該当するの否かの判定を行うことが明確化された。

③ 適格現物分配規定の取扱いの明確化

法人税法における適格現物分配についての規定が、100%グループ内の内国法人間で行われる場合に限って適用を受けることができるとされているため、その規定に準じて、特定外国子会社等の基準所得金額の計算を行う場合においても、その準じて計算することとされる法人税法等の規定から、適格分割分配に関する規定（適格分割分配に係る部分に限る）を除外することが明確化された。

④ 事業持株会社に係る適用除外基準の判定の明確化

事業持株会社については、事業基準以外の適用除外基準である実体基準・所在地国基準・非関連者基準の判定においても、事業基準と同様に、統括業務を主たる事業として判定を行うことが明確化された。

⑤ 資産性所得合算課税における株式等の持株割合に係る判定時期の明確化

持株割合が10%未満の他の法人の株式等から生ずる剰余金の配当等の額又は譲渡に対する対価の額に限り、特定外国子会社等の特定所得の金額の計算対象とすることとされているのであるが、この持株割合が10%未満であるのか否かの判定を行う時期について、配当等の場合においては、その支払いに係る効力が生ずる日とされ、また、譲渡の場合においては、その譲渡の直前とすることが明確化された。

⑥ 剰余金の配当等に係る特定所得の金額

剰余金の配当等に係る特定所得の金額については、剰余金の配当等の額の合計額からその剰余金の配当等の額を得るために直接要した費用の額の合計額又は一定の計算式により算出された負債利子配賦額のいずれかの金額とされていたのであるが、平成23年度の改正において、これらのいずれの金額も控除されることとされた。

⑦ 債権の利子に係る特定所得の金額

前述(14)⑥の場合と同様に、債権の利子の額を得るために直接要した費用の額の合計額及び一定の計算式により算出された負債利子配賦額のいずれかについても、債権の利子の額の合計額から控除されることとされた。

⑧ 債権の償還差益に係る特定所得の金額

前述(14)⑥の場合と同様に、差益の額を得るために直接要した費用の額の合計額及び一定の計算式により算出された負債利子配賦額のいずれかについても、差益の額の合計額から控除されることとされた。また、差益の額の計算の基礎となる同一

銘柄債権の一単位当たりの帳簿価額については、移動平均法又は総平均法により算出されることとされた。

⑨ 株式等及び債権の譲渡益に係る特定所得の金額

前述(14)⑧と同様に、譲渡益の計算の基礎となる同一銘柄債権の一単位当たりの帳簿価額については、移動平均法又は総平均法により算出されることとされた。

⑩ 特許権の使用料等に係る特定所得の金額

特許権の使用料の合計額又は船舶等の貸付けによる対価の額の合計額から控除される特定外国子会社等が有する特許権等又は船舶等の償却額の計算についての償却限度額等が明確化された。

⑪ 部分適用対象金額に係るデミニマス基準（小額所得除外基準）の判定

イ. 収入金額基準

部分適用対象金額に係る収入金額が 1,000 万円以下であるのか否かについての判定における収入金額の定義が明確化され、また、直接要した費用の額等を控除した結果、特定所得の金額を有しないこととなる場合の金額については、収入金額基準の判定における収入金額に含めないこととされた。

ロ. 資産性所得割合基準

資産性所得割合の計算における分子の部分適用対象金額の計算上控除される金額に、源泉税等の額を含めないこととする規定が廃止されたことに伴い、資産性所得割合の計算における分母の所得の金額に含める法人所得税の額から源泉税等の額を除外することとされた。

⑫ 国外所得金額から非課税国外所得の除外

これまで、外国税額の控除限度額の計算の基礎となる国外所得金額から、非課税国外所得の金額の 3 分の 2 に相当する金額を除外することとされていたのであるが、平成 23 年度の改正において、その全額を国外所得金額から除外することとされた。ただし、経過措置として、2 年間については全額を除外するのではなく、非課税国外所得の金額の 6 分の 5 に相当する金額を除外することとされた。

(15)平成 25 年度改正²⁴

これまで、タックス・ヘイブン対策税制に係る益金算入額は、外国税額控除の控除限度額の計算上、国外所得とされており、外国税額控除制度において非課税国外所得を国外所得から除外する取扱いを受けて、無税国（その所得に対して外国法人税を課さない国又は地域）に所在する特定外国子会社等に係る益金算入額は、国外

²⁴ 財務省「平成 25 年度税制改正の解説」728～729 頁参照

〈http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2013/explanation/pdf/p0707_0752.pdf〉（最終確認日：2015 年 1 月 24 日）。

所得に該当しないこととされていた。他方、内国法人の国外事業所等(外国支店等)を通じて行う事業に帰せられる所得については、外国支店等の所在地国及びその所得の源泉地国の双方が外国法人税を課さないこととしている場合に限り、非課税国外所得として国外所得に算入しないこととされており、無税国に所在する特定外国子会社等に係る益金算入額を国外所得に算入しないこととする取扱いと比較した場合に、差異が生じていたのである。さらに、昭和 63 年度の改正において、無税国に所在する特定外国子会社等に係る益金算入額の 2 分の 1 が国外所得に算入されないこととなって以後、断続的に国外所得への不算入割合が引き上げられ、平成 23 年度の改正において、その益金算入額の全額が国外所得に算入されないこととされた。これにより、特定外国子会社等が本店所在地国以外の国で所得を得て課税される場合において、外国税額控除による二重課税調整が適切に機能しない可能性がより高くなっていった。

そこで、平成 25 年度の改正において、二重課税排除の観点から、無税国に所在する特定外国子会社等に係る益金算入額であっても、その益金算入額の計算の基礎となったその特定外国子会社等の所得のうち他の国で課税されるものがある場合については、外国税額控除限度額の計算上、特定外国子会社等に係る益金算入額の全額を国外所得に含まれることとされた²⁵。

第 2 節 現行タックス・ヘイブン対策税制の適用要件と適用除外要件

1. 適用要件

タックス・ヘイブン対策税制は、租税特別措置法 66 条の 6 第 1 項において、「次に掲げる内国法人に係る外国関係会社のうち、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの（以下この条及び次条において「特定外国子会社等」という。）が、

²⁵ 租税特別措置法施行令 39 条の 18 の 9 項では、「法第六十六条の六第一項各号に掲げる内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上同項又は同条第四項の規定により益金の額に算入された金額（以下この項において「益金算入額」という。）がある場合には、当該益金算入額は、当該内国法人の当該各事業年度に係る法人税法第六十九条第一項に規定する控除限度額の計算については、法人税法施行令第四百二十二条第三項本文に規定する国外所得金額に含まれるものとする。ただし、その所得に対して同令第四百十一条第一項に規定する外国法人税（以下この項において「外国法人税」という。）を課さない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する特定外国子会社等に係る益金算入額（当該特定外国子会社等の本店所在地国以外の国又は地域において、当該益金算入額の計算の基礎となった当該特定外国子会社等の所得に対して課される外国法人税の額がある場合の当該特定外国子会社等の所得に係る益金算入額を除く。）については、この限りでない」と規定されている。

昭和五十三年四月一日以後に開始する各事業年度において適用対象金額を有する場合には、その適用対象金額のうちその内国法人の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等の数に対応するものとしてその株式等……の請求権……の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額……に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から二月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する」と規定されており、このタックス・ヘイブン対策税制の適用要件について概観することとする。

(1)適用対象法人の判定

外国子会社合算税制の適用対象法人の要件は、次の①又は②に該当するものとされている。

① 租税特別措置法 66 条の 6 第 1 項 1 号では、「その有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等の数の当該外国関係会社の発行済株式又は出資（当該外国関係会社が有する自己の株式等を除く。）の総数又は総額のうちに占める割合（当該外国関係会社が次のイからハまでに掲げる法人である場合には、当該割合とそれぞれイからハまでに定める割合のいずれか高い割合。次号において「直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合」という。）が百分の十以上である内国法人」と規定されている。すなわち、①の要件は、外国関係会社の株式等を 10%以上保有する内国法人である。

② 租税特別措置法 66 条の 6 第 1 項 2 号では、「直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合が百分の十以上である一の子株主グループに属する内国法人（前号に掲げる内国法人を除く。）」と規定されている²⁶。すなわち、②の要件は、外国関係会社の株式等を同族株主グループが分散して 10%以上保有している内国法人である。

(2)外国関係会社の判定

租税特別措置法 66 条の 6 第 2 項 1 号では、「外国関係会社 外国法人で、その発行済株式又は出資（その有する自己の株式等を除く。）の総数又は総額のうちに居住者（第二条第一項第一号の二に規定する居住者をいう。以下この号及び第六号において同じ。）及び内国法人並びに特殊関係非居住者（居住者又は内国法人と政令で定める特殊の関係のある同項第一号の二に規定する非居住者をいう。以下この号にお

²⁶ 10%以上の持株を同族関係者間で分散して納税義務を免れることを防止するために導入された概念であるとされている（大蔵財務協会編『改正税法のすべて（昭和 53 年度版）』（大蔵財務協会・1978 年）160～161 頁参照）。

いて同じ。)が有する直接及び間接保有の株式等の数の合計数又は合計額の占める割合(当該外国法人が次のイからハまでに掲げる法人である場合には、当該割合とそれぞれイからハまでに定める割合のいずれか高い割合)が百分の五十を超えるものをいう」と規定されている。

すなわち、外国関係会社とは、外国法人の株式等の50%を超えて居住者及び内国法人並びに特殊関係非居住者が保有している法人のことである。

(3)特定外国子会社等の判定

租税特別措置法施行令39条の14の1項1号では、「法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社(法第六十六条の六第二項第一号に規定する外国関係会社をいう。以下この条において同じ。)」と規定されており、また、租税特別措置法施行令39条の14の1項2号では、「その各事業年度の所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の百分の二十以下である外国関係会社」と規定されている。

すなわち、特定外国子会社等とは、本店又は主たる事務所を有する国又は地域の租税の額が、その所得の金額の20%以下である外国関係会社のことである。

2. 適用除外要件

タックス・ヘイブン対策税制では、特定外国子会社等が一定の要件に該当する場合には、タックス・ヘイブン対策税制による課税が行われなくするための適用除外要件が規定されている。

この適用除外要件は、租税特別措置法66条の6第3項では、「第一項の規定は、同項各号に掲げる内国法人に係る特定外国子会社等で、株式等若しくは債券の保有、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの(これらの権利に関する使用権を含む。)若しくは著作権(出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。)の提供又は船舶若しくは航空機の貸付け(次項において「特定事業」という。)を主たる事業とするもの(株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等のうち、当該特定外国子会社等が他の外国法人の事業活動の総合的な管理及び調整を通じてその収益性の向上に資する業務として政令で定めるもの(以下この項において「統括業務」という。)を行う場合における当該他の外国法人として政令で定めるものの株式等の保有を行うものとして政令で定めるもの(以下この項において「事業持株会社」という。)を除く。)以外のものが、その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域においてその主たる事業(事業持株会社にあつては、統括業務とする。以下この項において同じ。)を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有し、かつ、その事業の管理、

支配及び運営を自ら行っているものである場合であつて、各事業年度においてその行う主たる事業が次の各号に掲げる事業のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める場合に該当するときは、当該特定外国子会社等のその該当する事業年度に係る適用対象金額については、適用しない。 一 卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業又は航空運送業 その事業を主として当該特定外国子会社等に係る第四十条の四第一項各号に掲げる居住者、当該特定外国子会社等に係る第一項各号に掲げる内国法人、当該特定外国子会社等に係る第六十八条の九十第一項各号に掲げる連結法人その他これらの者に準ずる者として政令で定めるもの以外の者との間で行っている場合として政令で定める場合 二 前号に掲げる事業以外の事業 その事業を主として本店又は主たる事務所の所在する国又は地域（当該国又は地域に係る水域で政令で定めるものを含む。）において行っている場合として政令で定める場合」と規定されている。

すなわち、つぎの(1)から(4)のすべての要件に該当する特定外国子会社等には、タックス・ヘイブン対策税制が適用されないこととされている²⁷。この適用除外要件は、軽課税国に進出すべき十分な経済合理性があり、事業活動に実体がある場合にはタックス・ヘイブン対策税制による課税をすべきではないという考え方から規定されたようである²⁸。

(1)事業基準

事業基準とは、原則として、特定外国子会社等の主たる事業が、①株式等及び債権の保有、②工業所有権、その他の技術に関する権利若しくは特別の技術による生産方式及びこれに準ずるもの（権利に関する使用権を含む）又は著作権（出版権及び著作隣接権その他これらに準ずるものを含む）の提供、③船舶又は航空機の貸付け²⁹ではないことが要件とされている。なお、特例として、株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等のうち、統括業務³⁰を行い、その被統括会社の株式等

²⁷ 適用除外要件が規定された背景について宮本英利氏は、「わが国が先進資本輸出国の一員として今後一層積極的な海外投資や経済協力が要請されるとのわが国の立場からみて、その事業活動に十分な経済合理性の認められるごとき特定外国子会社等に対してまでもこのような税制を適用する必要はない、とするものであろう」と述べている（宮本・前掲注(4)14頁）。

²⁸ 高橋元『タックス・ヘイブン対策税制の解説』（清文社・1979年）95頁、木村俊治『タックス・ヘイブン対策税制の実務 Q&A—租税事案の実証研究と企業の対応策—』（中央経済社・2011年）40頁参照。

²⁹ 租税特別措置法通達 66 条の 6-15 では、「措置法第 66 条の 6 第 3 項に規定する『船舶若しくは航空機の貸付け』とは、いわゆる裸用船(機)契約に基づく船舶(又は航空機)の貸付けをいい、いわゆる定期用船(機)契約又は航海用船(機)契約に基づく船舶(又は航空機)の用船(機)は、これに該当しない」と定められている。

³⁰ 統括業務とは、租税特別措置法施行令 39 条の 17 の 1 項では、「法第六十六条の六第三項に

の保有を行うもの（以下「事業持株会社」という。）は①の株式等の保有を行う事業からは除かれることとされている³¹。

すなわち、特例として、事業持株会社の適用除外要件の判定については、事業基準は適用されず、以下の（2）実体基準、（3）管理支配基準、（4）非関連者基準又は所在地国基準により行われることとなる³²。

（2）実体基準

実体基準とは、特定外国子会社等の本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において、その主たる事業を行うために必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していることが要件とされている³³。しかし、事業を行うために必要と認められる事務所等の基準については、法令で規定されていない。その理由としては、必要と認められる固定施設の規模は、業種業態によって異なるものであり、適正規模について一義的な基準を見出すことは困難であるため、とされている

規定する政令で定める業務は、同条第一項に規定する特定外国子会社等（以下第五項までにおいて「特定外国子会社等」という。）が被統括会社（次項に規定する被統括会社をいう。以下この項において同じ。）との間における契約に基づき行う業務のうち当該被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るもの（当該事業の遂行上欠くことのできないものに限る。）であつて、当該特定外国子会社等が二以上の被統括会社に係る当該業務を一括して行うことによりこれらの被統括会社の収益性の向上に資することとなると認められるもの」とされている。

³¹ このように取扱う理由としては、「最近のわが国企業のグローバル経営の形態をみると、世界における地域経済圏の形成を背景に、地域ごとの海外拠点を統合する統括会社を活用した経営形態に変化してきています。そうしたいわば『ミニ本社』としての機能を有する統括会社の活用が、地域経済圏に展開するグループ企業の商流の一本化や間接部門（経理・人事・システム・事業管理等）の合理化を通じて、グループ傘下の企業収益の向上に著しく寄与している実状にあります。そうした統括会社は、租税回避目的で設立されたものとして捉えるのではなく、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があるものと評価することが適当である」と説明されている（『平成 22 年度 税制改正の解説』（財務省・494 頁）。

³² この点について、「事業持株会社については、平成 22 年度の税制改正において、租税回避目的で設立されたものとして捉えるのではなく、その地において統括業務といった事業活動を行うことに十分な経済合理性があるものと評価することが適当であることから、適用除外とならない株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等から除外することとされました。これにより事業持株会社は事業基準を満たすこととなりましたが、事業持株会社が本制度の適用除外とされるためには、事業基準以外の適用除外基準を満たすかどうかの判定も行う必要があります」と説明されている（『平成 23 年度 税制改正の解説』（財務省・515 頁）。

³³ なお、事業持株会社の場合には、統括業務を主たる事業として判定を行うこととされており、「事業基準については、平成 22 年度の税制改正において、事業持株会社の統括業務に着目してその地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があるものと評価したことを踏まえ、実体基準や所在地国基準についても同様に、統括業務に着目してその判定を行うのが適当であると考えられることから、事業持株会社の実体基準及び所在地国基準の判定については、統括業務を主たる事業として判定を行うことが明確化されました。」と説明されている（財務省・前掲注（31）515 頁）。

ようである³⁴。

また、実体基準においては、事務所等を所有することは要件とされておらず、賃借している場合であっても、たとえば、事務所の一画を賃借し、賃借料を支払って必要と認められる固定施設を有していれば要件を満たすことになる。もっとも、それが単なる郵便等の配達場所のような場合には、実体基準の要件を満たすことにはならない³⁵。

(3)管理支配基準

管理支配基準とは、特定外国子会社等が、その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域に、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っていることが要件とされている。自ら事業の管理、支配等を行っていることは、租税特別措置法関係通達66条の6-16では、「当該特定外国子会社等の株主総会及び取締役会等の開催、役員としての職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所並びにその他の状況を勘案の上行うものとする。この場合において、例えば、当該特定外国子会社等の株主総会の開催が本店所在地国等以外の場所で行われていること、当該特定外国子会社等が、現地における事業計画の策定等に当たり、当該内国法人と協議し、その意見を求めていること等の事実があるとしても、そのことだけでは、当該特定外国子会社等が管理支配基準を満たさないことにはならないことに留意する」と定められている。

(4)非関連者基準又は所在地国基準

非関連者基準又は所在地国基準については、この二つの基準のうちいずれか一方の基準に該当することが要件とされている。この基準のどちらを適用するのかについては、特定外国子会社等の主たる事業の種類により区分されている³⁶。

① 非関連者基準

非関連者基準とは、卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業又は航空運送業を主たる事業として行っている場合に、その事業を主としてその特定外国子会社等に係る関連者以外の者との間で行っていることが要件とされている。

この非関連者基準の適用については、これらの業種は事業活動の範囲が必然的に

³⁴ 高橋・前掲注(28)131頁参照。

³⁵ 高橋・前掲注(28)132頁参照。

³⁶ 朝長英樹ほか編『最新外国子会社合算税制（タックスヘイブン税制）』（法令出版・2012年）180頁参照。

国際的にならざるを得ず、これらの事業を営む特定外国子会社等に対して、所在地国基準を適用することには無理があり、それよりもその事業の大半が関連者以外の者との取引から成っているのか否かで判断するのが適当ではないかと考えられたようである³⁷。また、特定外国子会社等が営む事業が上記の業種に該当するのか否かの基準については、租税特別措置法関係通達 66 条の 6-17 では、「特定外国子会社等の営む事業が措置法第 66 条の 6 第 3 項第 1 号又は措置法令第 39 条の 17 第 12 項第 1 号若しくは第 2 号に掲げる事業のいずれに該当するかどうかは、原則として日本標準産業分類(総務省)の分類を基準として判定する」こととされている³⁸。

② 所在地国基準

所在地国基準とは、①の非関連者基準に規定されている事業以外を主たる事業として行っている特定外国子会社等が、その事業を主として本店又は主たる事務所の所在する国又は地域で行っていることが要件とされている³⁹ ⁴⁰。この所在地国基準は、適用除外の基本的理念から生まれたもので、その本店所在地国において資本投下を行い、その本店所在地国の経済と密接に関連して事業活動を行っている場合には、その国に所在していることについて十分な経済的合理性があると認められるという認識に立つものであるとされている⁴¹。

特定外国子会社等が営む事業が租税特別措置法 66 条の 6 第 3 項第 2 号に規定されている事業に該当するか否かの基準については、①の非関連者基準と同様に、原則として日本標準産業分類(総務省)の分類を基準として判定することとされている。所在地国基準は、特定外国子会社等の主たる事業の業種により判断基準が定められており⁴²、つぎのイ、ロ、ハがこれである。

³⁷ 高橋・前掲注(28)133～134 頁参照。

³⁸ 特定外国子会社等が二つ以上の事業を営んでいる場合には、租税特別措置法関係通達 66 条の 6-17 注書きによれば、「措置法第 66 条の 6 第 3 項の規定を適用する場合において、特定外国子会社等が 2 以上の事業を営んでいるときは、そのいずれの事業が主たる事業であるかどうかの判定については、66 の 6-8 に準ずる」とされており、租税特別措置法関係通達 66 条の 6-8 によれば、「外国関係会社が 2 以上の事業を営んでいるときは、そのいずれが主たる事業であるかは、それぞれの事業に属する収入金額又は所得金額の状況、使用人の数、固定施設の状況等を総合的に勘案して判定する」と規定されている。

³⁹ 租税特別措置法 66 条の 6 の 3 項 2 号の括弧書きによれば、「当該国又は地域に係る水域で政令で定めるものを含む。」と規定されており、この政令とは、租税特別措置法施行令 39 条の 17 の 11 項のことであり、「法第六十六条の六第三項第二号に規定する政令で定める水域は、同号に規定する国又は地域に係る内水及び領海並びに排他的経済水域又は大陸棚に相当する水域とする。」と規定されている。

⁴⁰ なお、事業持株会社の場合には、統括業務を主たる事業として判定を行うこととされている。

⁴¹ 高橋・前掲注(28)133 頁参照。

⁴² 租税特別措置法施行令 39 条の 17 の 12 項では、「法第六十六条の六第三項第二号に規定する政令で定める場合は、特定外国子会社等の各事業年度において行う主たる事業（同項に規定する事業持株会社にあつては、統括業務とする。以下この項において同じ。）が次の各号に掲げ

イ. 不動産業

租税特別措置法施行令 39 条の 17 の 12 項 1 号では、「主として本店所在地国にある不動産（不動産の上に存する権利を含む。以下この号において同じ。）の売買又は貸付け（当該不動産を使用させる行為を含む。）、当該不動産の売買又は貸付けの代理又は媒介及び当該不動産の管理を行つている」ことが適用除外要件であるとされている。

ロ. 物品賃貸業

租税特別措置法施行令 39 条の 17 の 12 項 2 号では、「主として本店所在地国において使用に供される物品の貸付けを行つている」ことが適用除外要件であるとされている。

ハ. 上記以外の事業

租税特別措置法施行令 39 条の 17 の 12 項 3 号では、上記イ、ロ以外の事業を「主として本店所在地国において行つている」ことが適用除外要件であるとされている。

3. 若干の検討

タックス・ヘイブン対策税制の適用要件と適用除外要件について概観を行ったところ、適用要件については、特定外国子会社等の発行済株式等の 10%以上を保有している内国法人がタックス・ヘイブン対策税制の適用対象とされており、適用除外要件については、特定外国子会社等が、①事業基準、②実体基準、③管理支配基準、④非関連者基準又は所在地国基準、のすべてに該当する場合には外国子会社合算税制が適用されないこととされている。そして、適用要件については特に問題がないと思われるのであるが、適用除外要件の判断基準については、たとえば、実体基準において「事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固有施設」とされているのであるが、必要と認められる規模等についての基準が明文で規定されていないという点など、具体的に一定の判断基準が明確ではないところもあるように思われる。そこで、第 2 章において、それぞれの適用除外要件についてどのような点が争われ、どのように解されているのかについて確認し、適用除外要件の問題点を検討することとする。

る事業のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める場合とする。一 不動産業 主として本店所在地国にある不動産（不動産の上に存する権利を含む。以下この号において同じ。）の売買又は貸付け（当該不動産を使用させる行為を含む。）、当該不動産の売買又は貸付けの代理又は媒介及び当該不動産の管理を行つている場合 二 物品賃貸業 主として本店所在地国において使用に供される物品の貸付けを行つている場合 三 第八項各号及び前二号に掲げる事業以外の事業 主として本店所在地国において行つている場合」と規定されている。

第2章 タックス・ヘイブン対策税制における適用除外要件に関する具体的事例の状況と問題点

第1節 具体的事例の状況

1. 事業基準

事業基準は、特定外国子会社等の主たる事業が、株式等及び債権の保有等の事業に該当しないことが要件とされている。この主たる事業の判定については、特に、特定外国子会社等が複数の事業を行っている場合において、主たる事業をどのように判断するのかという点が問題となると思われる。そこで、複数の事業を行っている場合の主たる事業の判定について争われている事例を確認することとする。

特定外国子会社等が、複数の事業を行っている場合の主たる事業の判定について争われている東京高裁平成8年6月19日判決⁴³では、「適用除外規定の適用の前提となる特定外国子会社等の主たる事業の判定は、各事業年度ごとに行われるということは当然であり、また、特定外国子会社等が複数の事業を営む場合、そのいずれの事業が主たる事業であるかの判定は、その事業年度における具体的・客観的な事業活動の内容から判定するほかないのであり、その判定方法については、「その事業活動の客観的結果として得る収入金額又は所得金額の状況、使用人の数、固定施設の状況等を総合的に勘案して判定するべきであり……その際、課税要件事実該当事業年度ごとにその存否が確定される性質のものである以上、決算日以後の事情など当該事業年度には判断不能な事柄などは勘案されるべきではないことはいうまでもない」として、外国子会社の主たる事業は「株式の保有であると認められ、措置法66条の6第1項のタックスヘイブン課税の適用除外を定める同条3項には該当しない」と判示して、納税者の主張は排斥されている。また、この事例の他に、複数の事業を営んでいる場合の主たる事業の判定について争われている東京高裁平成21年2月26日判決⁴⁴においても、同旨の判断がされている。

しかし、これに対し、名古屋地裁平成26年9月4日判決⁴⁵では、「特定外国子会

⁴³ 東京高判平成8年6月19日税資216号619頁。なお、原審の静岡地判平成7年11月9日訟月42巻12号3042頁も同旨。評釈として、清水一夫「判批」税理40巻6号(1997年)249頁がある。

⁴⁴ 東京高判平成21年2月26日裁判所HP
(http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/961/037961_hanrei.pdf) (最終確認日：2015年5月10日)。

⁴⁵ 名古屋地判平成26年9月4日(TAINS Z888-1885)。評釈として、小島義博ほか「判批」月刊国際税務35巻8号(2015年)114頁、西中間浩「判批」税経通信70巻4号(2015年)211頁、等がある。

社等が複数の事業を営んでいるときは、そのいずれが主たる事業であるかに関しては、当該外国子会社等におけるそれぞれの事業活動によって得られた収入金額収入金額又は所得金額、それぞれに事業活動に要する使用人の数、事務所、店舗、工場その他の固定施設の状況等の具体的かつ客観的な事業活動の内容を総合的に勘案して判定するのが相当である」としたうえで、「たとえ、株式の配当による所得金額が大きいとしても、株式保有以外の実体的な事業活動が現実に行われており、当該事業活動に相応の経営資源が投入されている場合には、事業基準……を満たすと解することがタックス・ヘイブン対策税制の制度趣旨に適う」と判示している。すなわち、この事例においては、株式保有に係る収入金額等の金額的な規模ではなく、実体的な事業活動の有無とその事業活動への経営資源の投入の事実が重視されたことにより事業基準を満たすと判断され、納税者の主張が認められている。

このように、事業基準における外国子会社が複数の事業を営んでいる場合の主たる事業の判定については、特定外国子会社等の事業年度ごとに行い、外国子会社の収入金額や使用人の数等の状況を「総合的に勘案」して判定を行うと判断されている。しかし、「総合的に勘案」という判定方法では、どの点を重視して判定を行うのかにより異なる結果となり、主たる事業の判定基準が明確にされていないように思われる。

2. 実体基準

実体基準は、特定外国子会社等が、主たる事業を行うために必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していることが要件とされている。しかし、どのような事務所等であれば必要と認められるのかという基準については、法令で規定されていない。そのため、その判定をどのような基準で行うのかという点が問題となり、この点について争われている事例を確認することとする。

この主たる事業を行うために必要と認められる事務所、店舗等の判定について争われている東京高裁平成25年5月29日判決⁴⁶では、「適用除外要件として実体基準が規定されたのは、我が国の所在する親会社等から独立した企業として実体を備えているというためには、主たる事業を行うために必要と認められる事務所、店舗その他の固定施設を有している必要がるとの考え方に基づくものであり、実体基準は、

⁴⁶ 東京高判平成25年5月29日裁判所HP

(http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/737/083737_hanrei.pdf) (最終確認日：2015年5月10日)。評釈として、太田洋＝北村導人「判批」月刊国際税務33巻7号(2013年)47頁、高田正昭「判批」税務QA(2014年)38頁、細田明「判批」月刊税務事例45巻11号(2013年)16頁、等がある。なお、原審の東京地判平成24年10月11日裁判所HP

(http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/247/083247_hanrei.pdf) (最終確認日：2015年5月10日)も同旨。

物的な側面から独立企業としての必要条件を明らかにしたものであり、「固定施設を有しているというためには、特定外国子会社等が賃借権等の正当な権原に基づき固定施設を使用していれば足り、固定施設を自ら所有している必要はないものと解され」、また、「実体基準を満たすために必要な固定施設の規模は、……特定外国子会社等の行う主たる事業の業種や形態に応じて判断されるべきである」という一定の判断基準を示している。そのうえで、レンタルオフィス内の机1台分のスペースと小規模の倉庫であっても、「主たる事業である精密機械部品等の卸売業を行うために十分な固定施設を有していたものと認められ、実体基準を満たしているものと認められる」と判示し、納税者の主張が認められている。すなわち、実体基準における固定施設を有しているのか否かについては、固定施設を所有している必要はなく賃借している場合であっても認められ、また、必要な規模については、主たる事業の業種や形態により個別に判断することとされている。

タックス・ヘイブン対策税制における適用除外要件に関する裁判例は、所在地国基準又は非関連者基準が多く、実体基準について争われている事例は少ないようである⁴⁷。しかし、主たる事業を行うために必要と認められる事務所の規模等の判定に一定の基準がなければ、今後、上述の裁判例と同じような規模の卸売業であっても、レンタルオフィス内の机1台分のスペース等では実体基準が認められないという判断がされる可能性がないとはいえないように思われる。

3. 管理支配基準

管理支配基準は、特定外国子会社等が、その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域に、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っていることが要件とされている。この自ら事業の管理・支配等を行っていると認められるか否かの判定を、どのような基準で行うのかという点が問題となると思われる。そこで、特定外国子会社等が自ら事業の管理、支配及び運営を行っていることというのは、どのような基準によって判断されるのかという点が争われている事例を確認することとする。

まず、東京高裁平成3年5月27日判決⁴⁸では、「外国子会社等の重要な意思決定機関である株主総会及び取締役会の開催、役員の職務執行、会計帳簿の作成及び保

⁴⁷ 太田＝北村・前掲注(46)47頁参照。

⁴⁸ 東京高判平成3年5月27日裁判所HP

(http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/619/016619_hanrei.pdf) (最終確認日：2015年5月10日)。なお、原審の東京地判平成2年9月19日裁判所HP

(http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/679/016679_hanrei.pdf) (最終確認日：2015年5月10日)も同旨。評釈として、中里実「判批」ジュリスト997号(1992年)104頁、占部裕典「判批」別冊ジュリスト28巻7号租税判例百選〔第3版〕(1992年)98頁、等がある。

管等が本店所在地国で行われているかどうか、業務遂行上の重要事項を当該子会社等が自らの意思で決定しているかどうかなどの諸事情を総合的に考慮し、当該子会社等がその本店所在地国において親会社から独立した企業としての実体を備えているといえるかどうかによって判断する。また、「本店所在地国で事業活動を行うことに十分な経済的合理性が認められる場合であっても、およそ管理支配基準が充たされていない限り、なおタックスヘイブン課税規定が適用されることになって」おり、「管理支配基準は、当該特定外国子会社等の業務の種別とは一応無関係に、その子会社等が独立企業としての実体を備えて、その本店所在地国において、自らの決定、判断に基づいてその事業の管理、支配及び運営を行っていると思われるか否かを、……その事業活動の実態に即して直載（ママ）に判断すれば足りる」と判示している。そして、「A社のサービス業なるものは、業として存在し得たとしても、A社が、その本店所在地たる香港において独立した法人として、その事業を自ら管理、支配及び運営していたものとは到底いえず、むしろ、親会社たる控訴人がその本店所在地である我が国においてこれを実質的に管理、支配していたものといわざるを得ないのであり、さらに、「A社の株主総会の開催が控訴人の本店所在地で行われ、A社の事務処理の方針を控訴人において最終的に決定していることのみをもって、A社が事業の管理・支配及び運営を自ら行っていないということとはできない」としながらも、「A社の事業の実態をも併せて見れば、A社が事業の管理・支配及び運営を自ら行っていないことが明らかとなるのである」と判示し、納税者の主張は排斥されている。

つぎに、東京高裁平成25年5月29日判決⁴⁹では、「適用除外要件として管理支配基準が規定されたのは、我が国に所在する親会社等から独立した企業として実体を備えているというためには、事業の管理、支配及び運営という機能面から見て独立性を有している必要があるとの考え方に基づくものであり、管理支配基準は、機能的な側面から独立企業としての必要条件を明らかにしたものであり、「管理支配基準が機能的な側面から独立企業としての実体があるかどうかを判断する基準であるとするれば、前提として、事業を行うために必要な常勤役員及び従業員が存在していることが必要であり、かつ、特定外国子会社等の業務執行に関する意思決定及びその決定に基づく具体的な業務の執行が親会社等から独立して行われていると

⁴⁹ 東京高判平成25年5月29日裁判所HP

(http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/737/083737_hanrei.pdf) (最終確認日：2015年5月10日)。評釈として、太田洋＝北村導人「判批」月刊国際税務33巻7号(2013年)47頁、高田正昭「判批」税務QA(2014年)38頁、細田明「判批」月刊税務事例45巻11号(2013年)16頁、等がある。なお、原審の東京地判平成24年10月11日裁判所HP

(http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/247/083247_hanrei.pdf) (最終確認日：2015年5月10日)も同旨。

認められるか否かについては、特定外国子会社等の株主総会及び取締役会の開催、役員としての執務執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所等を総合的に勘案することが必要である」として、上記東京高裁平成3年5月27日判決と同様の判断基準を示している。そして、本件では、「A社がその事業を行うために必要な固定施設を有していたことを考慮すると、A社においては、経営上重要な事項に関する意思決定及び会計帳簿書類の作成・保管を含む日常的な業務の遂行は、いずれもA社の取締役であるB及びCら営業担当者により行われていたことが認められるから、A社はその本店所在地国であるシンガポールにおいて、独立した法人としてその事業の管理・支配及び運営を自ら行っていたものと認められる」と判示し、納税者の主張を認めている。

このように、この二つの事例は、特定子会社等が自ら事業の管理、支配及び運営を行っているか認められるのか否かについては異なる判断がされている。しかし、どちらの事例も、その判定基準については、株主総会・取締役会の開催や役員の職務執行等の業務遂行上の重要事項を外国子会社が自らの意思で行っているのか等を総合的に考慮して判断すると判示している。また、これらの事例のほか、管理支配基準について争われている熊本地裁平成12年7月27日判決⁵⁰においても、管理支配基準を充足しているのか否かの判定基準については、同旨の判断がされている。

4. 非関連者基準又は所在地国基準

非関連者基準又は所在地国基準は、特定外国子会社等の主たる事業の種類により、この二つの基準のいずれか一方の基準を適用することとされている。

まず、非関連者基準は、特定外国子会社等の主たる事業が、卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業又は航空運送業であること。そして、その事業を主として特定外国子会社等に係る関連者以外の者との間で行っていることが要件とされている。つぎに、所在地国基準は、特定外国子会社等の主たる事業が、非関連者基準に規定されている事業以外であること。そして、その事業を主として本店又は主たる事務所の所在する国又は地域で行っていることが要件とされている。そのため、非関連者基準又は所在地国基準は、特定外国子会社等の主たる事業の判定基準が問題となると思われる。また、所在地国基準については、その事業を本店又は主たる事務所の所在する国又は地域で行っているのか否かの判定も問題となると思われる。そして、非関連者基準又は所在地国基準における主たる事業の判定に

⁵⁰ 熊本地判平成12年7月27日訟月47巻11号3431頁。

については、来料加工取引⁵¹の事例が多く争われてきている。

この来料加工取引は、それが「製造業」であれば所在地国基準が適用され、「卸売業（製造問屋）」であれば非関連者基準が適用されることになる。すなわち、「製造業」であるのか「卸売業」であるのかの判定により、異なる適用除外要件が適用されることになる。そして、この来料加工取引の業種の判定結果により、適用除外要件を充足しないと判断され、タックス・ヘイブン対策税制が適用される可能性がある。そのため、この業種の判定は、非関連者基準又は所在地国基準において重要な問題である。そこで、来料加工取引の主たる事業の判定により、非関連者基準又は所在地国基準を充足するのか否かが争われている事例については、第3章において検討することとする。

第2節 適用除外要件の問題点

1. 事業基準

事業基準は、特定外国子会社等の主たる事業が、株式等の保有等の一定の事業に該当しないことが要件とされている。そのため、特定外国子会社等の主たる事業の判定が重要であり、特に、特定外国子会社等が、複数の事業を営んでいる場合の主たる事業の判定基準が問題になると考えられる。

この判定基準について前述第1節の裁判例では、通達（租税特別措置法関係通達66条の6-8）⁵²に基づき、事業年度ごとに、収入金額又は所得金額の状況、使用人の数、固定施設の状況等を「総合的に勘案」して判定を行うという判断がされている。しかし、この判定方法については、株式の配当収入等の「株式保有業に係る収入の割合が増加したりするような場合に、金額的な規模を示す判断要素を重視して『主たる事業』が株式保有業であると判断されてしまうリスクが指摘されていた」⁵³という見解や、「事業年度ごとに収入金額や所得金額の状況のみで、形式的に割り切れない面があることも否定できない。例えば、ある事業年度において収入金額又は所得金額のうち保有株式に係る売却益や配当の占める割合が、たまたま50%を超えたからといって、直ちに主たる事業は株式の保有であると判断するようなことはで

⁵¹ 来料加工取引とは、外国法人が中国法人に原材料を無償提供し、中国法人が外国法人の指示により加工を行い、その製品を外国法人が全量引き取った上で、中国法人に加工賃のみを支払うという委託加工取引のことである（ジェトロ香港センター編『中国華南・香港進出マニュアル』（ジェトロ・2003年）2頁参照）。

⁵² 租税特別措置法関係通達66条の6-8では、「外国関係会社が2以上の事業を営んでいるときは、そのいずれが主たる事業であるかは、それぞれの事業に属する収入金額又は所得金額の状況、使用人の数、固定施設の状況等を総合的に勘案して判定する」と定めている。

⁵³ 小島ほか・前掲注(45)120頁。

きない」⁵⁴という見解がある。

このように、事業年度ごとに、収入金額や使用人の数等を「総合的に勘案」して判定するという現在の通達の方法では、どの点を重視して判定を行うのかにより異なる結果になるという問題があると思われる。また、その事業年度だけの特別な事情により、主たる事業ではない事業の収入が多かった場合に、その判定をどのように行うのかという基準が定められていないという問題もあると考えられる。

この点については、たとえば、『総合的』という言葉はブラック・ボックスとなりかねない。限定的な事例において、主たる事業の判定要素として何が決め手となるであろうか。この点に関して、……主に所得に着目して主たる事業を判定する、という思考枠組みができてしまうとすれば、それは場合によっては非常に奇異な結果を導きかねない」として「人・不動産・機械等の生産要素を最も多く投入しているのが甲事業か乙事業か、という枠組みで主たる事業を判定するならば、事業という文言から惹起される常識的・一般的なイメージに沿った結果が導かれやすいのではないか」⁵⁵という指摘もある。すなわち、「総合的」という言葉では、判定要素の決め手がなく、たとえば、主に所得に着目するという一定の思考ができあがるとすれば、主たる事業の判定が奇異な結果になる可能性があるという問題がある。そのため、具体的な基準を設けて主たる事業の判定を行うべきではないかという提案がされている。

この主たる事業の判定は、その結果によりタックス・ヘイブン対策税制が適用されるか否かが決定する重要な基準である。しかし、現在の規定では、特定外国子会社等が、複数の事業を営んでいる場合の主たる事業の判定基準が明確にされていない。

このような不確定概念は、タックス・ヘイブン対策税制以外にも使われている。たとえば、法人税法 132 条の同族会社の行為計算否認規定では、「不当に減少させる」という不確定概念が使われている。この不確定概念については、「法令・通達等に具体的な数値……を与えると、その指標が一人歩きし、取引の背景を配慮した適正な法解釈を行う余地なくし、画一的、かつ無機質な執行がなされる恐れがある。……このような意味からすれば、不確定概念の存在は法の適正な解釈、弾力的運用を担保しているとも考えられる」⁵⁶という見解がある。これに対して、「例外的とはいえ、行為計算否認規定の発動が認められるとした場合において、この規定が具体的にどのような場面で発動されるかは、必ずしも明らかではない。法人税法 132 条等の諸

⁵⁴ 清水・前掲注(43)253 頁。

⁵⁵ 浅妻章如「CFC 税制（タックス・ヘイブン対策税制）の適用除外要件についての一考察」税務弘報 56 巻 2 号（2008 年）125 頁。

⁵⁶ 山本守之・守之会『新版検証・税法上の不確定概念―』6 頁（中央経済社・2015 年）。

規定には概括的な文言が多く用いられ、当該規定からは、課税庁がいつ、どのような場合に、どのような基準に基づいて、どのような内容の行為計算の否認ができるかは必ずしも明確ではないからである⁵⁷という見解や、「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租税行政庁に認めることは、困難である。また、否認の要件や基準の設定をめぐる、租税行政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ろう。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ろう⁵⁸という見解などがある。そのほかにも、税法では「不相当に高額」や「遅滞なく」などの不確定概念が多く使われている。そして、不確定概念の解釈については、これまでも多く争われてきている問題である。そのため、納税者の予測可能性と法的安定性を確保するためにも、「総合的に勘案」という不確定概念ではなく、一定の基準を設けるという提案に賛成である。また、その基準は、通達ではなく法令で明確に規定すべきであると考えられる。

2. 実体基準

実体基準は、特定外国子会社等の本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において、その主たる事業を行うために必要と認められる事務所等の固定施設を有していることが要件とされている。そのため、外国子会社等の有する事務所・店舗等が、主たる事業を行うために必要と認められるためには、どのような要件を満たせばよいのかという判定基準が問題になると考えられる。

この判定基準について前述第1節の裁判例では、実体基準における固定施設を有しているのか否かについては、固定施設を所有している必要はなく、賃借している場合であっても認められ、また、必要な規模については、主たる事業の業種や形態により個別に判断することとされている。

この点については、「単なるペーパー・カンパニー等の事業を行うに必要な実体が認められない会社は、その本店所在地国において経済合理性ある事業活動を行う独立企業とは認められ」ず、「物的な側面からの『独立企業としての必要要件』としては、事業活動に用いられる固定施設が所在地国に存在すればそれで足りると解すべきであり、その使用を基礎付ける権原が所有権であるか賃借権であるかが結論を左右すべき合理的理由はなく、また、「租特法40条の4第3項……が『その主たる事業を行うに必要と認められる……固定施設』と規定していることからすれば、実

⁵⁷ 田中治「相続税と同族会社の行為計算否認規定」別冊ジュリスト207号租税判例百選〔第5版〕(2011年)143頁参照。

⁵⁸ 金子宏『租税法 第20版』(弘文堂・2015年)123頁。

体要件を充足するために必要な固定施設の性質及び規模は、特定外国子会社等が行う『主たる事業』の業種や形態に照らして必要な程度のものであれば足りる（例えば、単に固定施設が小規模であるから実体がないという理論は成り立たない。）⁵⁹という見解や、「主たる事業を行うに必要と認められる施設は、当然、行われている主たる事業に必要なものであればよく、事業形態に応じて、その規模、内容は異なるであろう。必ずしも工場が必要とか、店舗が必要ということではなく、また、これらは自ら法的所有している必要もなく、賃貸等で使用していれば足りよう」⁶⁰という見解がある。すなわち、事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していることとは、事務所等を所有することは要件とされておらず、事務所を賃借している場合であっても実体基準の要件を満たすことになる。また、経済的合理性がある事業活動を行う実体のある特定外国子会社等であれば、固定施設の規模にかかわらず実体基準を充足するということである。しかし、事業を行うために必要と認められる事務所等の規模については、具体的にどのような規模であれば必要と認められるのかという判定基準が規定されていないという問題があると考えられる。

この判定基準が規定されていない理由としては、必要と認められる固定施設の規模は、業種業態によって異なるものであり、適正規模について一義的な基準を見出すことは困難であるという考え方からのようである⁶¹。しかし、事業を行うために必要と認められる規模等に一定の判断基準がなければ、納税者が事業を行うために必要と考える規模と、課税庁及び裁判所が必要と考える規模の判断が異なる可能性がある。そのため、事業を行うために必要と認められる事務所等の規模については、一定の基準を明確に規定すべきであると考えられる。

3. 管理支配基準

管理支配基準は、特定外国子会社等が、その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域に、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っていることが要件とされている。そのため、特定外国子会社等が、自ら事業の管理、支配及び運営を行っていると認められるためには、どのような要件を満たせばよいのかという判定基準が問題になると考えられる。

この判定基準について裁判例では、通達(租税特別措置法関係通達 66 条の 6-16)⁶²に基づき、株主総会・取締役会の開催や役員職務執行等の業務遂行上の重要事

⁵⁹ 太田＝北村・前掲注(46)52 頁。

⁶⁰ 品川克己「タックスヘイブン対策税制一適用除外基準②」T&Amaster449 号(2012 年)29 頁。

⁶¹ 高橋・前掲注(28)131 頁参照。

⁶² 租税特別措置法関係通達 66 条の 6 - 16 は、「当該特定外国子会社等の株主総会及び取締役会等の開催、役員としての職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所並びにその

項を外国子会社が自らの意思で行っているのか等を総合的に考慮して判断するとされている。

この点については、「当該特定外国子会社等の業務とは一応無関係に、その子会社等が独立企業としての実体を備えて、その本店所在地国において、自らの決定・判断に基づいてその事業の管理、支配及び運営を行っていると思われるか否かを問題としているもの」⁶³と考えられている。そして、この管理支配基準を充足するためには、「対象会社の本店所在地国に居住する役員及び従業員が存在することが必要であり」、「その役員は、他社の役員を兼務しても構わないし、その従業員は、派遣社員その他の正社員でない者でも対象会社の役員に指揮下にあると評価されるのであれば構わないが、客観的に見て、それらの者（特に役員）が、対象会社の事業遂行の上で重要な業務を実質的に担っており、かつ、一定の事項については裁量権を有しているといえることが必要であり」、また、株主総会及び取締役会の開催については、「本店所在地国において行われることが望ましいが、現地の会社法制の下で、その物理的な開催が必要とされず、又は電話等の方法により行われることが許容されている場合には、それらが物理的にその本店所在地国において開催されなくとも、管理支配基準の充足が認められる場合はあり得る」⁶⁴と解されている。すなわち、管理支配基準については、特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、その本店所在地国において、自らの決定・判断に基づいてその事業の管理、支配及び運営を行っているのか否かが問題となる。そして、その判定は、特定外国子会社等の本店又は主たる事務所の所在する地域に居住する役員及び従業員が存在することが必要であり、その役員は他社の役員を兼務することができるが、客観的に見て重要な業務を実質的に行い、かつ、一定の事項については裁量権を有しているといえることが必要であると考えられる。また、株主総会及び取締役会の開催については、本店所在地国において行われることが望ましいが、現地の会社法制の下で電話等の方法により行われることが許容されている場合には、本店所在地国において開催されていなくても、管理支配基準を充足していると認められている（租税特別措置法関係通達 66 条の 6-16）⁶⁵。

他の状況を勘案の上行うものとする」と定めている。

⁶³ 三上寛治「タックス・ヘイブン対策税制の適用除外（管理支配基準）要件が『立法趣旨』により課税実務上の取扱いに沿って判断された事例」月刊税務事例 38 巻 7 号(2006 年)32 頁。

⁶⁴ 太田＝北村・前掲注(46)66 頁。

⁶⁵ 株主総会の開催地について租税特別措置法関係通達 66 条の 6 - 16 は、「当該特定外国子会社等の株主総会の開催が本店所在地国等以外の場所で行われていること、当該特定外国子会社等が、現地における事業計画の策定等に当たり、当該内国法人と協議し、その意見を求めていること等の事実があるとしても、そのことだけでは、当該特定外国子会社等が管理支配基準を満たさないことにはならないことに留意する」と定めている。すなわち、株主総会の開催地のみで管理支配基準の判断をすべきではないとされている。

このように、現在の通達では、自ら事業の管理、支配及び運営を行い、親会社等から独立した企業として実体を備えているのか否かの判定は、株主総会等の状況を「総合的に勘案」して判断することとされている。しかし、「総合的に勘案」という不確定概念が使われており、その判定基準が明確にされているとはいえないように思われる。そのため、納税者が、自ら事業の管理、支配等を行っており、管理支配基準を充足していると判断していたとしても、課税庁及び裁判所の判断では、自ら事業の管理、支配等を行っているとはいえないという判断がされる可能性があると考えられる。

4. 非関連者基準又は所在地国基準

まず、非関連者基準は、卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業又は航空運送業を主たる事業として行っている場合に、その事業を主としてその特定外国子会社等に係る関連者以外の者との間で行っていることが要件とされている。これらの業種は、事業活動の範囲が必然的に国際的にならざるを得ず、これらの事業を営む特定外国子会社等に対して、所在地国基準を適用することには無理があり、それよりもその事業の大半が関連者以外の者との取引から成っているのか否かで判断するのが適当ではないかと考えられたようである⁶⁶。

すなわち、グループ内企業等の関連者と取引を行うのであれば、特定外国子会社等を独立した企業として、その地域で事業を行う必然性が見いだせないという考え方である。そして、特定外国子会社等の取引の過半を非関連者で行っていることにより経済合理性の有無を判定するものである⁶⁷。

つぎに、所在地国基準は、特定外国子会社の主たる事業が非関連者基準に規定されている事業以外である場合において、その事業を主として本店又は主たる事務所の所在する国又は地域で行っていることが要件とされている。

非関連者基準又は所在地国基準は、特定外国子会社等の「主たる事業」の種類により、この二つの基準のうち、いずれか一方の基準が適用されることになる。そのため、特定外国子会社等の「主たる事業」の判定が重要な問題になると考えられる。

特定外国子会社等が営む事業が、租税特別措置法 66 条の 6 第 3 項第 1 号に規定されている事業に該当するか否かの基準については、原則として日本標準産業分類(総務省)の分類を基準として判定することとされている(租税特別措置法施行令 39 条の 17 第 8 項)⁶⁸。そして、その事業を関連者以外の者との間で行っているのか否か

⁶⁶ 高橋・前掲注(28)133 頁参照。

⁶⁷ 品川・前掲注(60)29 頁参照。

⁶⁸ 特定外国子会社等が営む事業の基準については、租税特別措置法関係通達 66 条の 6-17 では、「特定外国子会社等の営む事業が措置法第 66 条の 6 第 3 項第 1 号又は措置法令第 39 条の

の判定基準については、特定外国子会社等の業種により基準が定められている（租税特別措置法施行令 39 条の 17 第 8 項）。そのため、特定外国子会社等の営んでいる事業が、日本標準産業分類の事業の分類に当てはまらない事業である場合に、どのように事業の判定を行うのかという基準が規定されていないという問題がある。また、前述の事業基準と同様に、特定外国子会社等が、複数の事業を行っている場合の主たる事業の判定については、現在の通達の規定では、どのように主たる事業の判定を行うのかという基準が明確にされていないという問題もあると考えられる。

第 3 章 タックス・ヘイブン対策税制に関する具体的事例の検討

第 1 節 タックス・ヘイブン対策税制における適用除外要件をめぐる事例⁶⁹

1. 事案の概要

原告は、精密金型・成形製品の製造・販売及びレンズを中心とした光学設計、光学機器の製造販売等を業とする内国法人である。原告が、平成 15 年 3 月期、平成 16 年 3 月期及び平成 17 年 3 月期（以下「本件各事業年度」という。）の法人税につき確定申告をしたところ、課税庁から、原告の本件各事業年度の法人税につき、原告の中華人民共和国（以下「中国」という。）香港特別行政区（以下「香港」という。）に本店を有する子会社である A が、租税特別措置法（平成 17 年法律第 21 号による改正前のもの。以下「措置法」という。）66 条の 6 第 1 項所定の特定外国子会社等に該当し、その主たる事業である製造業を主として中国で行っており、同条 3 項各

17 第 12 項第 1 号若しくは第 2 号に掲げる事業のいずれに該当するかどうかは、原則として日本標準産業分類(総務省)の分類を基準として判定する」とされている。また、特定外国子会社等が二つ以上の事業を営んでいる場合の判定については、租税特別措置法関係通達 66 条の 6 - 17 注書きでは、「措置法第 66 条の 6 第 3 項の規定を適用する場合において、特定外国子会社等が 2 以上の事業を営んでいるときは、そのいずれの事業が主たる事業であるかどうかの判定については、66 の 6 - 8 に準ずる」と定めており、租税特別措置法関係通達 66 条の 6 - 8 では、「外国関係会社が 2 以上の事業を営んでいるときは、そのいずれが主たる事業であるかは、それぞれの事業に属する収入金額又は所得金額の状況、使用人の数、固定施設の状況等を総合的に勘案して判定する」と定めている。

⁶⁹ 東京高判平成 23 年 8 月 30 日訟月 59 卷 1 号 1 頁。評釈として、太田洋＝北村導人「判批」月刊国際税務 33 卷 2 号（2013 年）80 頁、太田洋＝北村導人「判批」月刊国際税務 33 卷 3 号（2013 年）82 頁、等がある。なお、原審の東京地判平成 21 年 5 月 28 日裁判所 HP（http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/325/038325_hanrei.pdf）（最終確認日：2015 年 5 月 10 日）も同旨。評釈として、今村隆「判批」ジュリスト 1411 号（2010 年）157 頁、松井めぐみ「判批」税大ジャーナル 15 号（2010 年）139 頁、山田二郎「判批」月刊税務事例 41 卷 10 号（2009 年）38 頁、井上康一「判批」月刊国際税務 29 卷 8 号（2009 年）48 頁、等がある。

号の適用除外事由に該当しないため、同条 1 項に規定するいわゆるタックス・ヘイブン対策税制が適用され、A に係る同項所定の課税対象留保金額に相当する金額を原告の所得の金額の計算上益金の額に算入すべきであるなどとして、各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び各過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）を受けた。

これに対し、原告は、A の主たる事業は卸売業であり、同条 3 項 1 号の適用除外要件事由に該当し、仮にその主たる事業が製造業であるとしても香港は中国の一部であるので、同項 2 号の適用除外事由に該当する等の理由により、同条 1 項は適用されず、本件各更正処分等はいずれも違法であるなどと主張して、その取消しを求めて訴えを提起したものである。

2. 争点

本件事案の争点は、第一に、主たる事業は卸売業であるのか製造業であるのかという非関連者基準を充足しているのか否かについて、第二に、所在地国基準を充足しているのか否かについて、第三に、当該国において実体のある特定外国子会社等が、経済的合理性のある活動を行っている場合に、タックス・ヘイブン対策税制を適用することができるか否かという目的論的解釈による適用除外の可否についてである。

3. 当事者の主張

(1) 原告の主張

① 実体基準について

i 実体基準の内容及び判断基準

主たる事業を行うために必要となる固定施設の規模は、特定外国子会社等の業種業態によって異なり、問題となる特定外国子会社等ごとにその営む事業の内容から、その必要と認められる程度が判断されなければならない。また、特定外国子会社等は、かかる固定施設を有していさえすれば実体基準を満たすのであり、当該固定施設を使用する権原がいかなるものであるかは問われない。まして、特定外国子会社等がかかる固定施設を自ら所有又は賃借していることは要件とされていない。

本件では、A 社がシンガポール国内で、受注発注形態の小規模の卸売事業を営むために必要と認められる固定施設を有していたかどうかの問題となる。

ii 本件における当てはめ

ア A 社の主たる事業はねじ等の精密機械部品の卸売事業であるが、ASEAN 諸国

を拠点とする日系企業からの注文を受けて B 社やその関連企業である C 社に発注を行う受注発注の形態で、限られた顧客を相手に小規模に営まれていた。このような受注発注の形態で行われる小規模な卸売事業を営むには、少数の従業員や役員の執務スペース、業務上必要となる帳簿類の保管スペース、取扱製品の一時保管スペースがあれば足りる。

イ A 社は、各事業年度において、D 社から D 社のレンタルオフィス内に机 1 台分のオフィススペース（机、椅子、棚、固定電話を含む。）を賃借し、A 社が所有するパソコン 1 台及びモデムを設置し、A 社の営業担当者が営業活動を行うために使用していた。なお、A 社から D 社に対する「賃借料」名目での支払は行われず、A 社の A 社各事業年度に係る損益計算書上も、「賃借料」名目の支払の中には、賃借料相当分も含まれていた。

ウ E は、A 社のオフィススペースと同じフロアにある E の専用の執務室を A 社の居住取締役としての職務の遂行のためにも使用し、A 社は、D 社からオフィススペースと同じフロアにある共有会議室の提供を受け、来客時などに利用していた。

エ A 社が D 社のレンタルオフィス内にオフィススペースを賃借し、同所で営業していることを示すため、D 社の入口には A 社の看板が掲げられていた。

オ A 社は、F と契約し、F のシンガポール国内にある倉庫内に A 社が取り扱う精密機械部品の保管場所として必要なスペースを確保し、F の書類保管庫において A 社の古い帳簿書類を保管していた。なお、A 社の新しい帳簿書類については、A 社が帳簿等の経理事務や営業事務等の周辺事務を業務委託していた D 社のオフィススペース内の A 社用の棚に保管されていた。

カ このように、A 社は、シンガポール国内に、受注発注の形態で行われる小規模の卸売事業を行うために必要かつ十分な固定施設を有しており、実体基準を満たしている。

② 管理支配基準について

i 管理支配基準の内容及び判断基準

管理支配基準の充足の有無の判定に際し、特定外国子会社等の重要な意思決定が行われた場所、役員としての職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所その他の状況が勘案されることは認めるが、その余は争う。上記に掲げた事項は、あくまで管理支配基準の充足の有無を判定する際に総合勘案される諸要素の例示にすぎず、上記の全ての行為が特定外国子会社等の本店所在地国等で行われることを要件としているわけではない。

ii 本件への当てはめ

ア 株主総会について

A社の各事業年度において開催された定時株主総会は、いずれもシンガポールにおいて、シンガポールの会社法にのっとり召集・開催され、議事録が作成された。原告の参加の方法によって開催地がシンガポールであった事実は影響を受けない。

イ 重要事項の意思決定について

A社の定款上、シンガポールの会社法によって株主総会で決議することが要請されている事項以外については、全て取締役が決定する権限を有し、A社には取締役会という機関は存在しない。そして、シンガポールの会社法上、取締役による会議の招集手続等については特段の規定は存在せず、A社の定款上、取締役が会議を開くこと自体は義務付けられていないから、原告とEが協議して決定を行えば、それがA社の取締役の意思決定となり、両名による協議や決定が行われた場所が、その意思決定が行われた場所となる。

ウ Eによる業務上の意思決定と業務遂行について

A社における意思決定のうち、重要事項であっても各取締役に権限が委任されている事項については、それぞれの取締役が適宜決定を行っていた。そして、A社のシンガポールの現地法令の遵守の確保、税務申告等に関する事項、A社の経理や資金管理に関する事項、シンガポール国内における販売活動、D社から派遣された営業担当者の指揮監督その他の日常業務の執行に関する管理・運営等、A社の業務上の意思決定の多くはシンガポール在住のA社取締役であるEに委ねられ、その権限は実際に行使されていたが、このようなEによる重要事項の決定及びその権限の行使は、いずれもシンガポールで行われており、原告のシンガポール滞在日数が限定されていても、A社はシンガポールで何ら問題なく運営されていた。

エ 日常業務の遂行について

A社各事業年度における顧客の訪問等の営業活動や顧客からのクレーム処理等日々の業務については、D社から派遣されたG及びHがA社の従業員として行っていた。両名は、これらの日常業務をA社がD社から賃借したD社のレンタルオフィスのオフィススペースで行っていたから、かかる日常業務の遂行場所がシンガポールであることはいうまでもない。

オ 会計帳簿の作成・保管等

A社の会計帳簿は、シンガポールにおいて作成され、古いものはFのシンガポール国内の書類保管庫に、新しいものは周辺事務業務を委託していたD社のオフィススペース内のA社用の棚に保管されていた。

カ 以上のとおり、A社では、その重要な意思決定も日常的な業務遂行もA社の役員及び従業員によってシンガポールで行われており、会計帳簿の作成・保管等もシ

ンガポールにおいて行われている。A社は、その本店所在地国であるシンガポールにおいて独立した法人として、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っており、管理支配基準も満たす。

(2) 課税庁の主張

① 実体基準について

i 実体基準の内容及び判断基準

適用除外要件として実体基準が規定されたのは、独立企業としての実体を備えているというためには、当然、主たる事業を行うに必要な事務所、店舗、工場その他の固定施設を有している必要があるとの考え方に基づくものであり、物的な側面から独立企業としての必要条件を明らかにしたものである。実体基準を満たすというためには、必ずしも固定資産を自ら所有していなければならないわけではなく、事業を行うに必要な事務所、店舗等を賃借している場合も含む。

ii 本件への当てはめ

A社各事業年度においてA社が所有していた固定資産は器具備品(オフィス機器)のみであることから、シンガポールに事務所、店舗、工場その他の固定施設を所有していなかったことは明らかである。

また、A社とD社との間の平成17年8月1日付け業務委託契約書には、D社が提供するサービスの内容に関する定めはあるものの、A社がD社から賃借する物件や具体的な賃料については何ら定めがない。A社がD社内の一区画の賃借の対価を支払うこととしたのはA社とD社との間の平成19年7月1日付け業務委託契約書からである。

したがって、A社各事業年度において、A社がシンガポールで事務所、店舗、工場その他の固定施設を賃借していたことを認めるに足りる的確な証拠はなく、むしろ、A社各事業年度のA社の財務諸表に事務所、店舗等を賃借するための賃借料の計上がないことからすれば、A社各事業年度において、A社が事務所、店舗等を賃借していた事実は認められないというべきである。

② 管理支配基準について

i 管理支配基準の内容及び判断基準

管理支配基準を満たすか否かは、具体的には、取締役会が本店所在地で開かれているかなど、特定外国子会社等が自ら事業の管理支配を行っているかどうかにより判断すべきであり、管理、支配及び運営を自ら行っているかどうかは、特定外国子会社等の株主総会及び取締役会の開催、役員としての職務執行、会計帳簿の作成及

び保管等が行われている場所並びにその他の状況を勘案の上判定することとなる。なお、管理支配基準は、必要と認められる常勤役員及び従業員が存在していることを前提としている。

ii 本件への当てはめ

ア 株主総会について

A社における株主は原告とEの2名のみであり、原告がA社の発行済株式総数の99.9%を保有していること、シンガポール会社法上、株主総会の決議については、普通決議が出席株主の議決権数の過半数、特別決議が出席株主の議決権総数の4分の3の賛成をそれぞれ要することからすれば、A社の意思決定は、事実上、原告のみによって行われているということが出来る。そして、A社各事業年度の定時株主総会については、いずれもシンガポール国内において開催された旨の議事録が残されているものの、原告はいずれの日においてもシンガポールには滞在していないのであるから、管理支配基準の判断上、A社の株主総会の意思決定はシンガポールで行われたとは評価することはできない。

イ 業務遂行上の重要事項の意思決定について

本件各処分に係る税務調査における回答内容からすれば、A社によるB社の第三者割当増資（以下「本件増資」という。）の引受けの可否については、原告はEに相談することなく単独で決定していたことが認められる。なお、仮に、原告がEに対し本件増資の引受けの可否について相談をしていたとしても、Eは、A社以外にも複数の会社の役員を兼務していたのであるから、原告を差し置いてA社の経営を左右するような事業上の重要事項についての決定権限を有していたと考えるのは不自然であり、A社の発行済株式総数の99.9%を保有する大株主であり、かつ、A社の取締役であるという原告の立場等に着目すれば、重要事項に関する最終的な決定は原告のみの意思に基づいてなされていたものとみるのが自然である。

ウ 役員構成及び職務執行の状況について

a 管理支配基準を満たすためには、その主たる事業を遂行するために必要と認められる常勤役員及び従業員の存在が必要となる。A社各事業年度において、原告は、B社の常勤専務取締役も務めており、A社各事業年度の大半の期間はシンガポール国外に滞在し、原告がA社各事業年度においてシンガポールに滞在していた期間は合計46日間にすぎなかったから、原告は、A社の通常業務について、ほとんど関与していなかったといえる。他方で、Eは、A社の通常業務を全般的に執行しながら、A社から職務に応じた報酬は一切支払われていなかったところ、D社はA社から包括的に業務を受託し、業務委託料を受領し、Dの執務室においてA社の業務を行っていたのであるから、Eは、実質的には、本件業務委託契約に基づき、D社

が受託した A 社の業務を行っていたとみるのが自然である。

b A 社には給与を支給されている従業員は存在せず、損益計算書上も給与の計上は認められない。なお、原告が D 社から A 社へ派遣していたと主張する D 社の従業員 G は、平成 17 年業務委託契約書には D 社へ包括的に A 社の業務等を委託する旨の記載があることや A 社が D 社の代表番号を使用し、D 社のメールアドレスを使用していたことを併せ考慮すれば、D 社の社員として、本件業務委託契約に基づき、A 社の業務を遂行していたとみるのが自然である。

c A 社は、その本店所在地であるシンガポールに、その主たる事業である卸売業を行うに必要と認められる事務所を有していなかったのであるから、物理的にもその事業の管理、支配及び運営を自ら行うことはできなかった。

4. 裁判所の判断

(1) 第一審⁷⁰

① 非関連者基準を充足しているのか否かについて（A の主たる事業は卸売業か製造業か）

ア「適用除外制度の趣旨及び『その行う主たる事業』、『その事業を主として（中略）行っている場合』等とする根拠条文の事実状態に即した文言・内容等にかんがみると、非関連者基準又は所在地国基準のいずれが適用されるかを決めるための特定外国子会社等の『主たる事業』の判定……は、現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかという観点から、事業実態の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、当該事業の目的、内容、態様等の諸般の事情……を社会通念に照らして総合的に考慮して個別具体的に行われるべきであり、関係当事者との間で作成されている契約書の記載内容のみから一般的・抽象的に行われるべきものではないと解するのが相当である。」

イ「生産管理、労務管理、財務管理等の活動内容の実質・実体を本件各契約書等の全体を勘案しつつ具体的な事実関係に即した客観的な観察によって検討した結果、A は、B 工場において販売製品の製造を自ら行っていたと認められ、その結果、製造問屋には該当せず、その主たる事業は製造業であると判定されるものである以上、A が原告主張のカントリーリスク等の回避の要請から来料加工方式を選択し、主観的な租税回避や所得の国外移転の意図がなかったとしても、上記制度の趣旨及び根

⁷⁰ 東京地判平成 21 年 5 月 28 日裁判所 HP

(http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/325/038325_hanrei.pdf) (最終確認日：2015 年 5 月 10 日) も同旨。評釈として、今村隆「判批」ジュリスト 1411 号 (2010 年) 157 頁、松井めぐみ「判批」税大ジャーナル 15 号 (2010 年) 139 頁、山田二郎「判批」月刊税務事例 41 巻 10 号 (2009 年) 38 頁、井上康一「判批」月刊国際税務 29 巻 8 号 (2009 年) 48 頁、等がある。

拋条文の事実状態に即した文言・内容等に則した客観的な基準による判定の結果が左右されるものではないというべきである」

ウ「特定外国子会社等の主たる事業は、その本店所在地国の事務所で行っている事業であるとする趣旨と解されるところ、措置法 66 条の 6 第 3 項の文言上、『その主たる事業を行う事務所』ではなく、『主たる事業を行うに必要と認められる事務所』と規定されていること、また、同項の実体基準は、独立企業としての実体を備えていない特定外国子会社等については適用除外を認める必要がないと考えられることから設けられた要件であると解されることからすると、『主たる事業を行うに必要と認められる事務所』との要件を満たすからといって、必ずしも当該事務所で行われている事業が当該特定外国子会社等によって現に行われている主たる事業に該当するとは認められないというべきである」

エ「非関連者基準又は所在地国基準のいずれが適用されるかを定めるための『主たる事業』の判定に当たっては、現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかに基づき判定すべきであり、関係当事者との間の契約書の記載内容はその判定に当たっての諸般の考慮事情の一つとして勘案されるものと解されるところ、この判定に当たっては、D 合作社及び E 公司等の三企業との提携により遂行される事業の具体的な活動内容の実質・実体が判定要素として重要なのであって、本件では、生産管理、労務管理、財務管理等の活動内容の実質・実体を具体的な事実関係に即して本件各契約書の全体を勘案しつつ検討した結果、……A の主たる事業は製造業であるとの判定がされたものであって、当該活動が契約の債務の履行として行われたことによって事業の性質が左右されるものではない……また、……非関連者基準又は所在地国基準のいずれが適用されるかを定めるための『主たる事業』の判定に当たっては、現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかに基づき判定すべきであり、関係当事者との契約書の記載内容もその判定に当たっての諸般の考慮事情の一つとして勘案されるものと解される」

オ「①措置法 66 条の 6 第 3 項においては、来料加工取引であるか否かを基準に『主たる事業』を判定することは予定されておらず、……現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかに基づき『主たる事業』を判定すべきであるから、個々の事業の経済活動としての実質・実体を捨象して形式的に来料加工取引であることの一事をもって一律に卸売業と扱うことは相当ではなく、また、②本件のように『主たる事業』が卸売業か製造業かが問題になる事案についてみると、措置法上の『主たる事業』が『卸売業』か否かという区分は明確である上、『主たる事業』が『製造業』であるか『卸売業』であるかの判定に当たって、……諸要素を総合的に考慮して判断したとしても、事業実態の具体的な事実関係に即して客

観的な観察によって判定するものである以上、法的安定性を害するものとはいえないし、これらの要素を基礎付ける事実は、すべて当該特定外国子会社等が自ら把握している事柄であるから、特定外国子会社等及び内国法人の予測可能性を害するともいえないというべきであって、租税法律主義に反するものではない」

② 所在地国基準を充足しているのか否かについて

ア「A の本店所在地は、中国のうち特別行政区である香港に所在しており、A の行う主たる事業は、……製造業であるが……A は、その人員及び資本の大半を B 工場における製造業務に集中的に投下していると認められるから、その主たる事業である製造業を主として行っているのは、B 工場の所在する……中国のうち香港以外の地域であると認めるのが相当である。」

イ「措置法 66 条の 6 第 1 項において租税の負担が著しく低い『国又は地域』に本店又は主たる事務所が所在する外国関係会社に対してタックス・ヘイブン税制が設けられることとなった趣旨は、仮に、『国』単位のみで外国子会社合算税制を適用とした場合、……一般的には必ずしも租税の負担が著しく低いとはいえない『国』のうちの租税の負担の著しく低い特定の『地域』に所在する外国関係会社の留保利益が合算課税の対象とならないこととなるため、『国又は地域』と規定することによって、ある『国』のうちの租税の負担が著しく低く定められた特定の『地域』に所在する外国関係会社についても、外国子会社合算税制の適用対象に含めることとした点にあるものと解される。このような同条の 1 項の趣旨に加えて、同条 3 項の規定は、内国法人の外国関係会社が同条 1 項所定の特定外国子会社等の要件を満たしている場合に、同項所定の課税対象留保金額の益金算入の法律効果が生ずることを前提として上で、同条 3 項に規定する適用除外要件がすべて充足された場合には、同条 1 項の規定を『適用しない』という例外を定めたものであるという同条 1 項と 3 項との条文の構造・対応関係にかんがみると、所在地国基準（同項 2 号）を満たすためには、同条 1 項との関係で、特定外国子会社等の本店又は主たる事務所が租税の負担が著しく低い『地域』に所在する場合には、同条 3 項との関係でも、当然に、特定外国子会社等がその事業を主として本店又は主たる事務所の所在する『地域』において行っていると認められることを要するものと解される。」

ウ「香港は、タックス・ヘイブン税制の適用上、中国本土とは税制が異なり租税の負担が著しく低く定められた『地域』に該当するというべきであるから、本店所在地が香港である A が所在地国基準を満たすためには、その事業を主として本店の所在する『地域』たる香港において行っていると認められることを要するものと解される。そうすると、本件では、A は、……その主たる事業である製造業を主として香港以外の『地域』で行っているため、措置法 66 条の 6 第 3 項 2 号、同法施行令

39 条の 17 第 5 項 3 号に掲げる要件を満たしていないことになるから、所在地国基準を満たさないといわざるを得ない。」

エ「措置法 66 条の 6 第 3 項 2 号、同法施行令 39 条の 17 第 5 項 3 号は、所在地国基準の要件として、特定外国子会社等がその主たる事業を主として本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において行っていることを掲げており、……A がその主たる事業である製造業を主として香港以外の地域で行っている以上、その従たる事業である卸売業を香港において行っていることをもって、その主たる事業を主として香港において行っているとはいえないことは明らかである」

オ「措置法通達 66 の 6-14 は、特定外国子会社等の営む事業が措置法 66 条の 6 第 3 項 1 号又は措置法施行令 39 条の 17 第 5 項 1 号若しくは同項 2 号に掲げる事業のいずれに該当するかどうかの基準として、原則的に日本標準産業分類を用いる旨を定めているにすぎず、これは、……当該特定外国子会社等の事業活動全般の『主たる事業』を判定する際に、事業の種別の分類を原則として日本標準産業分類の産業分類に依拠するものとした趣旨であることは明らかであって、事業所の単位の認定基準として同分類を用いる旨を定めたものではないことは明らかである」

カ「人員面でも総費用面でも、B 工場における製造行為が A の事業の中核であることに加えて、原告の主張する生産管理等の機能面（リスク負担を含む。）を考慮しても、……A がその主たる事業である製造業を主として行っていたのは、B 工場の所在する東莞市 α においてであると認めるのが相当である」

③ 目的論的解釈による適用除外の可否について

「租税法規は、多数の納税者間の税負担の公平を図る観点から、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は、原則として文理解釈によるべきであり、文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合にはじめて、規定の趣旨・目的に照らしてその意味内容を明らかにする目的論的解釈が行われるべきであって、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うべきではないと解される。そして、……措置法は、①66 条の 6 第 1 項において、課税要件を明確化して課税執行面における安定性を確保しつつ、外国子会社を通じて不当に租税の負担を回避する事例に対処して税負担の実質的な公平を図ることを目的として、タックス・ヘイブン税制を定めた上で、②例外的に、同条 3 項において、同様に課税要件を明確化して課税執行面における安定性を確保しつつ、正常かつ合理的な経済活動につき同税制の適用を除外する趣旨で、当該特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その行う主たる事業が十分な経済的合理性を有すると考えられる一定の場合について、具体的かつ明確な要件を定めて、上記①の立法目的を損なわない範囲で、限定的に同税制の適用除外を認めたものであって、同条 3 項の適用除外要件の定めは明確で

あり、文理解釈によってその意味内容を明らかにすることが可能である。」

(2)控訴審⁷¹

① 控訴人の主張に対する判断

ア「措置法 66 条の 6 第 3 項の適用除外の制度に係る非関連者基準又は所在地国基準のいずれが適用されるかを決定するための特定外国子会社等の『主たる事業』の判定（製造業又は卸売業のいずれであるか等の判定）は、現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかという観点から、事業実体の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、当該事業の目的、内容、態様等の諸般の事情に加え、関係当事者間で作成されている契約書の記載内容等も加味した上、社会通念に照らして総合的に考慮して個別具体的に行われるべきであり、関係当事者間で作成されている契約書の記載内容のみから一般的・抽象的に行われるべきものではない。そして、原判決は、……各事情を総合的に考慮し、……社会通念に照らして個別具体的に判断した結果、B 工場において販売製品の製造を実質的に行っていたのは A であり、B 工場で行っていた販売製品の製造が A の主たる事業であると認められたものであり、原判決のこの点の判断は相当である。」

イ「特定外国子会社等の主たる事業が何であるかについての判断は、……現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかという観点等から、社会通念に照らして総合的に考慮して個別具体的に行われるべきものであり、……判定に当たっては契約書等の内容及びそれに基づく法律関係は、総合判断の一要素にすぎない」

ウ「A の主たる事業の判定は、事業実体の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、社会通念に照らして総合的に考慮して判定されるべきことは前記判示のとおりであり、主観的な租税回避の意図や所得の国外移転の意図がなかったとしても、前記基準による判定を左右するものではない。」

5. 若干の検討

本件事案の争点は、第一に、非関連者基準を充足しているのか否かについて、第二に、所在地国基準を充足しているのか否かについて、第三に、目的論的解釈による適用除外の可否についてである。裁判所は、これらの争点の判断にあたって、どのような観点から検討を行っているのか考察することとする。

⁷¹ 東京高判平成 23 年 8 月 30 日訟月 59 卷 1 号 1 頁。評釈として、太田洋＝北村導人「判批」月刊国際税務 33 卷 2 号（2013 年）80 頁，太田洋＝北村導人「判批」月刊国際税務 33 卷 3 号（2013 年）82 頁，等がある。

(1) 「主たる事業」の判定について

① 租税特別措置法通達における判定

租税特別措置法関係通達 66 条の 6-17 では、「特定外国子会社等の営む事業が措置法第 66 条の 6 第 3 項第 1 号又は措置法令第 39 条の 17 第 12 項第 1 号若しくは第 2 号に掲げる事業のいずれに該当するかどうかは、原則として日本標準産業分類(総務省)の分類を基準として判定する」と定められている。すなわち、タックス・ヘイブン対策税制における主たる事業の判定は、原則として日本標準産業分類の業種で行うこととされている。この日本標準産業分類は、統計の正確性と客観性を保持し、統計の相互比較性と利用の向上を図ることを目的として設定された統計基準であり⁷²、分類されている業種の定義が明らかにされている⁷³。

② 来料加工取引が、製造業であるのか卸売業であるのかの判定について

特定外国子会社等が行っている来料加工取引が、卸売業であるのか製造業であるのかの判定について裁判所は、「生産管理、労務管理、財務管理等の活動内容の実質・実体を本件各契約書の全体を勘案しつつ具体的な事実関係に即した客観的な観察によって検討した結果、A 社は……販売製品の製造を自ら行っていたと認められ、その結果、製造問屋には該当せず、その主たる事業は製造業であると判定されるものである以上、A 社が原告主張のカントリーリスク等の回避の要請から来料加工方式を選択し、主観的な租税回避や所得の国外移転の意図がなかったとしても、上記制度の趣旨及び根拠条文の事実状態に即した文言・内容等に則した客観的な基準による判定の結果が左右されるものではないというべきである」と判示している。また、「現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかという観点から、事業実態の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、当該事業の目的、内容、態様等の諸般の事情（関係会社との間で作成されている契約書の記載内容を含む。）を社会通念に照らして総合的に考慮して個別具体的に行われるべき」と判示している。すなわち、来料加工取引は、製造業であり、非関連者基準を充足

⁷² 総務省「日本標準産業分類の変遷と第 13 回改定の概要」1 頁参照

<http://www.soumu.go.jp/main_content/000290482.pdf>(最終確認日:2015 年 5 月 10 日)。

⁷³ 日本標準産業分類では、製造業は、「原材料、物質または部品に物理的または化学的变化を加えて新しい製品とすることを含むが、これを製造業を定義する唯一の普遍的な規準として用いることはできない(後述の廃棄物処理に関する備考参照)。変化が加えられる原材料、物質または部品は農業、林業、漁業、鉱業または採石業の生産物である原材料の場合もあれば、他の製造活動の製品である場合もある。物品の実質的な変更、更新または改造は、一般に製造業とみなされる」とされており、卸売業は、「新品及び中古品の小売業者への再販売(変形、加工を施さないでの販売)、商工業ユーザー、制度によって設けられる諸機関のユーザー、専門職ユーザーといったユーザーとの企業間取引、あるいはまた他の卸売業者への再販売、もしくは代理人または仲買人としてこれらの人や会社のために商品を買付けたり、あるいはこれらの人や会社に商品を売却することを指す」とされている(総務省「詳細構造と説明」)

<<http://www.stat.go.jp/index/seido/sangyo/pdf/setumei.pdf>>(最終確認日:2015 年 5 月 10 日)。

しないと判断されている。また、この事例のほかに、来料加工取引について争われている国税不服審判所平成20年2月20日裁決⁷⁴、大阪高裁平成24年7月20日判決⁷⁵においても、卸売業であるのか製造業であるのかについては、同旨の判断基準により判定することとされている。そして、その結果、いずれも製造業であると判断されている。

この来料加工取引については、近時に争われた国税不服審判所平成26年8月6日裁決⁷⁶では、「製造業と卸売業については、法令上、定義規定が設けられていないところ、措置法通達66の6-17及び措置法連結通達68の90-17において、原則として日本標準産業分類（総務省）の分類を基準として判定する旨定められている。日本標準産業分類は、統計調査の結果を産業別に表章する等のための基準として多岐にわたる経済活動を分類したものであり、一般の社会通念が反映したものであるとして客観性、合理性を有するといえるから、同通達の定めは、当審判所においても相当であると認められる」としたうえで、製造業を行っているとは認められるためには、「製造行為に基づく損益（製造原価と販売額との差額による損益）の帰属主体であることに加えて、一定の場所において行われる事実行為としての製造行為（資本投下）について、自らの責任と判断において主体的にこれを行っているといえることが必要であり、「特定外国子会社等が、事業活動として製造行為を行い、その販売する製品を自ら製造しているか否かを判断するに当たっては、製造行為に基づく損益が誰に帰属しているかといった点に加え、①人員の確保及び管理、②施設や設備の確保及び管理、③原材料の確保及び管理、④製品の品質管理、⑤製品の工程及び納期の管理、⑥原価管理等を自らの責任と判断において主体的に行っているかについて検討し、それらを総合して社会通念に照らして実質的に判断する必要があると解される」という判断基準を示している。

そして、製造行為を主体的に行っていたか否かについては、「人員の確保及び管理、施設や設備の確保及び管理、原材料の確保及び管理、製品の品質管理、製品の工程及び納期の管理、原価管理を自らの責任と判断において主体的に行っているか等の諸点を総合的に検討して判断すべき」であると示している。その結果、「A社は、本

⁷⁴ 国税不服審判所平成20年2月20日裁決事例集75巻415頁。

⁷⁵ 大阪高判平成24年7月20日裁判所HP

(http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/925/082925_hanrei.pdf) (最終確認日：2015年5月10日)。評釈として、安井栄二「判批」新・判例解説Watch15号(2014年)249頁、青山慶二「判批」税研30巻4号(2014年)171頁、山本直道「判批」税務弘報60巻12号(2012年)82頁、等がある。なお、原審の大阪地判平成23年6月24日裁判所HP

(http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/935/081935_hanrei.pdf) (最終確認日：2015年5月10日)も同旨。

⁷⁶ 国税不服審判所平成26年8月6日(TAINS FO - 2 - 544)。

件来料工場において自ら本件製造行為を行っていたと認められず、本件製品の製造に必要な資金を提供していたにすぎないというべきである。また、A社は、他に製造行為を行っている事実も認められないことから、香港において卸売業を営んでいたと認めるのが相当であり、本件来料加工取引については、「主たる事業は卸売業に該当すると認められる」と判断し、納税者の主張が認められている。すなわち、来料加工取引が「卸売業」であるのか「製造業」であるのかについては、製造行為に基づく損益が誰に帰属しているかといった点や、人員の確保及び管理、施設や設備の確保及び管理等を総合的に検討して判定を行うという判断基準が示されている。

この判断基準は、これまでの裁決・裁判の事例と変わっていない。しかし、これまでの裁決・裁判では、来料加工取引の主たる事業の判定は、全て「製造業」と判断されていたのであるが、この裁決の事例において、初めて「卸売業」と判断されている。

(2)所在地国基準における「国又は地域」について

原告は、本店が所在する香港と製造行為を行っている工場の所在する地域も、①来料加工が定着している一体的な「地域」であること、②いずれの場所も同じ中国という「国」の一部であることから、所在地国基準を満たすというべきであると主張している。しかし、裁判所は、「香港は、タックス・ヘイブン税制の適用上、中国本土とは税制が異なり租税の負担が著しく低く定められた『地域』に該当するというべきであるから、本店所在地が香港であるA社が所在地国基準を満たすためには、その事業を主として本店の所在する『地域』たる香港において行っていると認められることを要するものと解される。そうすると、……主たる事業である製造業を主として香港以外の『地域』で行っているため」所在地国基準を満たしていないと判示している。すなわち、香港は中国という「国」の一部ではあるが、税制が異なる「地域」であるため、本事例では、本店所在地国である香港で主たる事業を行っていないため所在地国基準を満たさないと判断されている。また、この事例のほかに、来料加工取引の所在地国基準について争われている大阪高裁平成24年7月20日判決⁷⁷においても同旨の判断がされている。

この点については、租税特別措置法66条の6第3項第2号では、非関連者基準に

⁷⁷ 大阪高判平成24年7月20日裁判所HP

(http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/925/082925_hanrei.pdf) (最終確認日：2015年5月10日)。評釈として、安井栄二「判批」新・判例解説Watch15号(2014年)249頁、青山慶二「判批」税研30巻4号(2014年)171頁、山本直道「判批」税務弘報60巻12号(2012年)82頁、等がある。なお、原審の大阪地判平成23年6月24日裁判所HP

(http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/935/081935_hanrei.pdf) (最終確認日：2015年5月10日)も同旨。

規定されている事業以外を主たる事業として行っている特定外国子会社等が、その事業を主として本店又は主たる事務所の所在する国又は地域で行っていることが要件とされている。このように、所在地国基準の規定は、特定外国子会社の本店又は主たる事務所の所在地と、実際に事業を行っている場所が異なる場合において、その事業を本店又は主たる事務所の所在する「国又は地域」で行っているのか否かで判定されることになる。そして、この中国と香港の関係については、「1990年に香港特別行政区基本法が制定され、そこでは外交と防衛については中国中央人民政府の専権事項であるが、行政権・立法権・司法権は香港特別行政区が独自に有するとされ、財政についても独自性が保持されており、中国本土とは異なる税制となっている。このことから、香港と中国とは同一国ではあるが、中国本土とは異なる法人の所得に対する法律が制定・施行されており、タックス・ヘイブン税制における一つの地域である」⁷⁸と解されている。また、裁判所の判断には異論はないとしたうえで、所在地国基準の租税特別措置法66条の6第3項第2号と、それを受けた租税特別措置法施行令39条の17第12項第3号については、「形式的解釈によれば、来料加工貿易の場合の、『本店所在地国』は中国という理解が可能であり、香港を『本店所在地国』ではないというのは不正確であろう。『一国二制度』であるが、香港は中国の一部であるから、香港子会社……の『本店所在地国』は中国ということになる。かかる解釈が可能であれば、本件来料加工貿易はタックス・ヘイブン対策税制が適用除外とされることになる」のであるが、政令でいう本店所在地国については、「法律を受けた政令であるから、『国又は地域』という解釈を意図しているのであるから、政令の所在地国基準は、正確に『主として本店又は主たる事務所が所在する国又は地域において行っている場合』とすべきである」⁷⁹という法の不備が指摘されている。

特定外国子会社の本店所在地である香港と中国の香港以外の地域にある製造工場の場合において、その事業を本店又は主たる事務所の所在する「国又は地域」で行っているのか否かの判断は、所在地国基準が「国又は地域」と規定していることから、中国という同じ「国」であっても、製造工場は、制度が異なる「地域」となると思われる。そのため、香港は中国の一部ではあるが、税制が異なる「地域」であるため、本店所在地国である香港で主たる事業を行っていないため所在地国基準を満たさないという裁判所の判断は妥当であると考えられる。また、この「国又は地域」の解釈については、前述の法の不備が指摘されているように、措置法施行令39条の17第12項3号の「主として本店所在地国において行っている場合」を「主と

⁷⁸ 松井・前掲注(69)149頁。

⁷⁹ 大淵博義「国際課税を巡る税務訴訟の実態と課税(8)～タックス・ヘイブン対策税制を巡る税務訴訟の論点～」税経通信67巻12号(2012年)41頁。

して本店又は主たる事務所が所在する国又は地域において行っている場合」に改正を行うことにより、今後、中国の一国二制度のような特殊な制度が、他の国で行われたとしても、「国又は地域」の解釈で争われることはなくなると考えられる。

(3)目的論的解釈について

原告は、タックス・ヘイブン税制は国際化の流れから、わが国の法人が海外に進出して、実体のある経済活動を行うことは何ら不当な行為ではないから、経済合理性のある正常な海外投資活動についてまで適用されることがないように配慮することも、同税制の重要な立法目的であったことからすると、当該国において実体のある特定外国子会社等が、経済的合理性のある活動を行っているにもかかわらず、同条3項の適用除外要件のうち、特に「事業」によって基準が異なる形式を採用している非関連者基準及び所在地国基準について、これを形式的に適用すると適用除外とならず、同条1項が適用される結果、我が国企業の国際競争力を弱めるというような事態が生じる場合には、同条1項は適用されないというべきであると主張している。

これに対し裁判所は、「租税法規は、多数の納税者間の税負担の公平を図る観点から、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は、原則として文理解釈によるべきであり、文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合にはじめて、規定の趣旨・目的に照らしその意味内容を明らかにする目的論的解釈が行われるべきであって、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うべきではないと解される」としたうえで、租税特別措置法66条の6第3項は、「立法目的を損なわない範囲で、限定的に同税制の適用除外を認めたものであって、同条3項の適用除外要件の定めは明確であり、文理解釈によってその意味内容を明らかにすることが可能である」と判示している。すなわち、適用除外要件は明確に規定されており、文理解釈によって明らかにすることが可能であるから、目的論的解釈をする必要性が認められないということである。しかし、適用除外要件には、「主たる事業」の判定において、「総合的に勘案」という不確定概念が使われていることや、実体基準における、主たる事業を行うために必要と認められる事務所等の規模について、具体的にどのような規模であれば必要と認められるのかという判断基準が明示されていないということなど、適用除外要件が明確に規定されているとはいえないように思われる。目的論的解釈の必要性については、法解釈において文理解釈のみではその目的が達成できないときなど、規定全体の趣旨・目的から法令の正しい解釈を明らかにする論理解釈も必要ではないかと解されるところであるように思われる⁸⁰。

⁸⁰ 松沢智『租税実体法の解釈と適用—法律的視点からの法人税法の考察—』（中央経済社・1993

第2節 タックス・ヘイブン対策税制の条約適合性をめぐる事例⁸¹

1. 事案の概要

X（原告・控訴人・上告人）は、シンガポール共和国（以下「シンガポール」という。）で設立された外国法人 A 社の発行済株式総数の 9 割を保有する内国法人である。A 社は薬の製造販売業を行っていたのであるが、平成 3 年 6 月に、当該事業を関連会社に譲渡している。その後、A 社は、平成 10 年 3 月に、その保有に係る株式を売却・消却し、同年 1 月 1 からの 12 月 31 日までの事業年度において、株式譲渡益を計上したのであるが、シンガポールの税制は、株式譲渡益を非課税としていること等から、当該事業年度の所得に対する租税の額は、当該所得金額の約 4.32% という低い税率になった。

これに対し課税庁（被告・被控訴人・被上告人）は、A 社が、租税特別措置法 66 条の 6 の 1 項所定の特定外国子会社等に該当するとして、同項に規定する課税対象留保金額に相当する金額を原告の所得の金額の計算上、益金の額に算入して本件更正処分をしたところ、X はこれを不服として、本件更正処分及び本件賦課決定処分の取消しを求めて訴えを提起した。しかし、第一審判決及び控訴審判決は、課税庁の課税処分を認める判断をしたので、X が上告したものである。

本件事案の争点は、①本件事案に租税特別措置法 66 条の 6 のタックス・ヘイブン対策税制が適用されるのか否か、②タックス・ヘイブン対策税制は日星租税条約に違反するのか否か、③A 社が租税特別措置法 66 条の 6 の 3 項の適用除外要件のすべてを満たしているのか否か、④A 社の未処分所得の算定方法に誤りがあるのか否かの四点である。最高裁は、これらの争点のうち、②のタックス・ヘイブン対策税制が日星租税条約に違反するという X の主張について上告を受理した。

2. 争点

本件事案の争点は、第一に、本件事案に措置法 66 条の 6 のタックス・ヘイブン対策税制が適用されるのか否かについて、第二に、タックス・ヘイブン対策税制は日星租税条約に違反するのか否かについて、第三に、A 社が措置法 66 条の 6 の 3 項の適用除外要件のすべてを満たしているのか否かについてである。

年) 1 頁参照。

⁸¹ 最判平成 21 年 10 月 29 日民集 63 卷 8 号 1881 頁。評釈として、浅妻章如「判批」ジュリスト 1399 号 (2010 年) 54 頁、弘中聡浩「判批」別冊ジュリスト 47 卷 5 号租税判例百選〔第 5 版〕(2011 年) 134 頁、等がある。

3. 当事者の主張

(1)原告の主張

① 争点1について

ア 措置法66条の6に規定されるタックス・ヘイブン対策税制は、タックス・ヘイブンに子会社を設立し、これを利用して税負担の不当な軽減を図ること(租税回避)を防止するという政策目的の為に導入された制度であるところ、一定の政策目的の実現のために設けられた政策税制については、当該目的から離脱した形で解釈適用することは許されないと解すべきである。本件において国際的租税回避が行われた事実はなく、タックス・ヘイブン対策税制の趣旨、目的に合致しない事案であるから、措置法66条の6を適用することは認められない。

イ 内国法人が敢えてタックス・ヘイブン国に外国子会社等を設立し、その外国子会社等に内国法人の利益の一部を留保するようなことを行っておらず、その内国法人がある会社に完全に支配されているような会社(完全被支配法人)である場合には、租税回避はあり得ないのであるから、そのような場合における完全被支配法人である内国法人は、措置法66条の6の「内国法人」から除外されるものと解すべきである。

ウ 措置法66条の6第3項は、わが国企業の海外における通常の事業活動を阻害するような弊害を排除し、わが国における税負担を不当に減少させるような事例にのみ対処しようとするものであるから、同項括弧書きの特定外国子会社等とは、わが国における税負担を不当に減少させるような事業活動を営む特定外国子会社等のみをいうものと解される。

② 争点2について

ア 日星租税条約7条1項は、「恒久的施設なければ課税なし」という基本原則を明文化したものであり、同条約の一方の締約国であるシンガポール法人が、他方の締約国である日本において恒久的施設を通じて事業活動を行わない限り、日本において、シンガポール法人の利得に対していかなる租税を課すこともできないことを意味する。

イ A社は、日本国内に恒久的施設を有していないから、その所得を措置法66条の6に基づいて課税対象とすることは、日星租税条約に違反する。そして、わが国では、憲法98条2項において国際協調主義を定めており、条約は国内法に優先するから、措置法66条の6の適用は排除されなければならない。

ウ 租税条約は、両締約国間において発生した利得についてその課税権の及ぶ範囲を定め、国内租税法の濫用によって課税権の侵害が行われることのないように、二国間の合意によってそれぞれの国家の課税権を調整し、適正な課税を実現すること

を目的としており、それにもかかわらず、租税条約締結国に所在する外国子会社の利得を課税対象とするような課税規定を認めることは、二国間の財・サービス・資金の流れを円滑にするという租税条約の目的に反する。したがって、租税条約の目的からしても、日星租税条約の相手国であるシンガポールに所在する子会社の所得を課税対象とするような課税規定は認められるべきではない。

③ 争点3について

ア A社の主たる事業が「債権」の「保有」に当たるか

(ア) 租税法の規定の意味内容は、文理解釈により明らかにするのが原則であり、文理解釈により規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合にはじめて、規定の趣旨目的に照らしその意味内容を明らかにする論理解釈が行われるべきところ、平成10年当時の旧措置法91条の2において「債権」と「約束手形」が異なる概念であることは明確に規定されているから約束手形であるCPは「債権」に当たると解することはできない。また、法人税法（施行令177条1項1号）及び2003年（平成15年）11月6日に締結された日米租税条約においても「債権」と「約束手形」であるCPを区別している。

(イ) CPと「債権」は資金調達を行う企業及び投資家のいずれの視点からみても、さらに取り引きされる市場という点からみても異質の金融商品であり経済的機能を異にする。

(ウ) 有価証券は、その化体する権利の内容に応じて①商品証券②貨幣証券③資本証券に分けられるところ、「債権」とCPはこの観点からも区別される。すなわち、措置法66条の6第3項の「債権」とは代替性のある資本証券（資本を提供した者の権利で収益請求権を含むものと化体する有価証券の総称）のうち、利子付金銭債権を表示するものをいい、具体的には公社債をいう。

(エ) 「債権」の保有にいう「保有」とは、長期継続的に変化のない状態を指す用語である。

(オ) 課税庁は、その性格からしてわが国においても十分行い得るものであり、その地に所在することについて積極的な経済合理性を見出すことは困難であるから、措置法66条の6第3項所定の「債権」の保有という事業に当たる旨主張する。しかし、措置法66条の6第3項括弧書きは、わが国でも十分行いうる事業のすべてを最初から適用除外の対象から除く趣旨ではなく、タックス・ヘイブン国に所在することについて税負担軽減以外の積極的な経済合理性を見出すことが困難であるものを除外する趣旨である。シンガポールにおける税率は26%であり、わが国のタックス・ヘイブン対策税制で予定する軽課税（25%以下）に該当するものではないから

税負担の軽減という目的はあり得ないし、引き続きその地で事業活動を行うことは合理的であるから課税庁の主張は失当である。

イ A社が適用除外要件（実体基準・管理支配基準・所在地基準）を満たすか否か

（ア）管理支配基準を満たしているか否かは、①当該子会社等の重要な意思決定機関である株主総会及び取締役会の開催状況、②役員構成、職務執行状況、③会計帳簿の作成及び保管状況、④その他業務遂行上の重要事項を当該子会社等から自らの意思で決定しているか否かなどの諸事情を総合的に考慮し、当該子会社等がその本店所在地国内において親会社から独立した企業としての実体を備えて活動しているか否かによって判断すべきである。

（イ）実体基準で要求される実質的な固定施設の有無の判断と、会計上の費用計上の有無とは直接の関係はないから、課税庁の主張は失当である。

(2) 課税庁の主張

① 争点1について

措置法66条の6は、法の適正な執行を妨げないように、その適用要件上、税負担の不当な軽減を図る目的そのものを要件としていないのであり、原告の主張は、条文上の根拠もなく、独自の解釈に基づいて法の適用を制限しようとするもので失当である。

② 争点2について

ア 日星租税条約7条1項は、一方の締約国の企業に対して相手方締約国が租税を課す場合の規定であり、課税の対象者は他国企業（子会社）であるのに対し、措置法66条の6は、課税の対象者（納税義務者）はあくまでも自国企業（親会社）であるから、日星租税条約7条1項に抵触する余地はない。

イ シンガポール財務大臣の発言内容からしても、シンガポール政府は、わが国を含めた大部分のタックス・ヘイブン対策税制が課税対象としているのが、原則的にシンガポールの課税の対象であるという法制度として認識していたものと認められ、しかも、タックス・ヘイブン対策税制が日星租税条約に違反したものであるとの抗議をしなかったことからすると、国際法上、シンガポールと日本国の間においては、タックス・ヘイブン対策税制について黙示の合意があったと解することができる。

ウ 日星租税条約の解釈に当たってはOECDモデル租税条約コメンタリーに十分配慮すべきであったこと。

（ア）日星租税条約の解釈に当たってはOECDモデル条約及び同コメンタリーに十分配慮すべきであるところ、OECDモデル租税条約7条1項に関するコメンタリーでは、タックス・ヘイブン対策税制はOECDモデル租税条約に反しないとしている。

(イ) 原告は、シンガポールが OECD 非加盟国である限り、OECD モデル租税条約コメンタリーが日星租税条約の公定解釈にならないし、日本とシンガポールとの間で OECD モデル租税条約コメンタリーの解釈について合意したと解釈できるような証拠はない旨主張する。しかし、日星租税条約が OECD モデル租税条約を基本として締結されたものであることは、その規定振りからも明らかであり、原告の主張は失当である。

③ 争点 3 について

ア A社の主たる事業が「債権」の「保有」に当たるか

(ア) 措置法 66 条の 6 第 3 項の立法趣旨は、特定外国子会社等の主たる事業が「株式（出資を含む。）若しくは債権の保有」等である場合には、これらの事業が、その性格からして、わが国においても十分に行い得るものであり、特定外国子会社等がその地に存在することについて積極的な経済合理性を見出すことが困難であることから、当該特定外国子会社等は、最初から適用除外の対象とはならないとしたものである。

(イ) 措置法 66 条の 6 第 3 項所定の「債権」については、措置法上、定義規定が設けられておらず、解釈に委ねられているが、一般に、「債権」とは、国又は地方公共団体、事業会社などが資金借入れの見返りに発行する有価証券の一般的呼称であり、法的には一種の債務証券であるが、単なる借用書とは異なり、転売可能な証券の形態をとっているものをいうと解され、「債務証券」とは、融資を受けて一定の期日に債権者に返済することを義務付けられている証券を意味し、狭義には、社債、CP、CD、BA などの債権や手形を意味するとされている。

(ウ) CP は、発行の便宜上、約束手形という法形式が採用されているが、証券取引法上の有価証券とされ、短期資金の調達手段であって、投資対象たる証券としての経済的実質を有しており、CP の保有から生じる利子所得は投資所得に該当するところ、前期「債権」の定義及び措置法 66 条の 6 第 3 項の立法趣旨に照らしても同項の適用除外の対象とはならない。

イ A 社が適用除外要件（実体基準・管理支配基準・所在地基準）を満たすか否か

(ア) 実体基準とは、特定外国子会社等が、その主たる事業を行うに必要と認められる事務所等の固定施設を、その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において有することを要件とするものである。そして、ここにいう「主たる事業を行うに必要と認められる事務所等の固定施設」については、特定外国子会社等が独立企業としての実体を備えているというに相応しいものでなければならない。

(イ) 管理支配基準とは、特定外国子会社等が、その本店所在地国において、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っているものであることを要件とするものであ

るが、これが認められる前提として、その事業に必要と認められる常勤役員及び従業員が本店所在地国に存在することが必要不可欠である。したがって、A社が管理支配基準を満たしているとはいえない。

(ウ) 所在地国基準とは、特定外国子会社等が、その事業を主としてその本店所在地国において行っていることを要件とする。

(エ) 原告は、上記3基準の判断において、会計上の費用計上の有無は直接関係がない旨主張する。しかし、独立企業としての実体を備えている会社であれば、通常、その企業活動に必要な費用が生じ、これを所得金額の計算上、費用として計上するものであるから、上記各基準の充足の有無の検討に当たっては、当該特定子会社等が、当該事業年度の所得金額の計算上、独立企業として活動するに相応しい費用が計上されているか否かは重要な指標となることは明らかである。

4. 裁判所の判断

(1) 第一審⁸²

① 争点1について

「A社の活動目的や内容に関する原告の主張をそのまま採用することはできず、したがって、その主張を前提として、本件が国際的租税回避が行われていない事案であるから措置法66条の6が適用されない旨の原告の主張は、その前提を欠くものであり、採用することができない。

そして、A社が外国関係会社であり、かつ、措置法66条の6第1項所定の「その所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低い」という要件を満たすものであることは先に判示したとおりであり、また、同社が同条3項所定の適用除外要件を満たすものではないことは後記3〔争点3参照：筆者注〕で検討するとおりであるから、本件事案に同条のタックスヘイブン対策税制が適用されないとすることはできない。」

② 争点2について

ア「親会社である内国法人とシンガポールの海外子会社との関係、シンガポールにおいて海外子会社が置かれた地位や実際の活動状況その他の事情に照らし、海外子会社から内国法人に対して利益移転が行われるのが当然であるにもかかわらず、そのような利益移転が行われていないとみられる場合に、内国法人に対し、本来あるべき利益移転が実際にあったものとみなし、その移転利益相当額に対して課税をすることは、経済合理性のない不自然な状態を、本来あるべき自然な状態に戻し、あ

⁸² 東京地判平成19年3月29日民集63巻8号1954頁。

るべき状態に基づく課税をしているのにとどまるのであるから、このような事態は、日星租税条約に違反することはないものと解される。そして、……租税回避行為に対応するためのタックスヘイブン対策税制として、海外子会社の所得の一部又は全部を内国法人の利益とみなして課税をすることは、その内容が合理的なものである限り、日星租税条約に違反するものではないというべきである。」

イ「形式的には同条の要件にも当てはまる場合であっても、海外において子会社が独立した活動を行うことに合理性が認められ、租税回避行為とは評価し難いような事情が存する場合にまでタックスヘイブン税制を適用することは許されないものというべきである。そして、その根拠を、日星租税条約の違反に求めるのか、同条約に照らし、措置法 66 条の 6 そのものが、そのような場合における課税を予定しているとは解することができないという点に求めるかは説明の違いにすぎないものと考えられる。」

③ 争点 3 について

ア A 社の主たる事業が「債権」の「保有」に当たるか

(ア)「まず、『債権』の意義を文理解釈により検討すると、措置法及び他の税法において『債権』についての定義規定は見当たらない。なお、原告は……約束手形である CP は『債権』に当たらない旨主張している。しかし、措置法は、所得税法、法人税法、相続税法等の特例を定めるものであり（措置法 1 条）、同じ措置法の中でも、それぞれ特例のもととなる個別税法が異なると、用語の意味内容が異なることがありうるところ、措置法 66 条の 6 は法人税法の特例を定めているのに対し、原告の指摘する旧措置法 91 条の 2 等は、約束手形の印紙税の税率の特例を定めているものであり、特例のもととなる個別税法が異なることに加え、原告の指摘する印紙税法別表第 1 は『約束手形又は為替手形』と『株券、出資証券若しくは社債券（後略）』との税率の違いを定めているものにすぎず、『債権』に約束手形が含まれないことを直接定めているわけではないから、このことをもって措置法 66 条の 6 第 3 項に定める『債権』に約束手形である CP が含まれないとするのは困難であるといわざるを得ない。」

(イ)「措置法 66 条の 6 第 3 項の立法趣旨に照らし、同条に明文で規定されている株式や、債券に含まれることにつき争いのない国債をはじめとする公債、社債等の保有が我が国において十分行える事業であるとされた理由を考えると、これらはいずれも投資対象たる証券としての経済的意義を有しており、その取引のための市場も成立しているため、例えば、特定の事業を行うための貸付け等とは異なり、個別的な事業の内容や採算性等を検討する必要はなく、市場に出回っている各種情報に基づいて投資判断を行うことができることから、あえて海外子会社を設立しな

くとも、我が国において十分に事業を行うことが可能であると考えられたことがその理由であると考えられる。この観点からすると、CPも投資対象たる証券としての経済的意義を有していることでは上記の株式等と同様である上、その取引のための市場も成立しているのであるから……、その保有が我が国において十分行える事業であるかどうかという観点から考える限り、これを上記の株式等と区別する理由はないものというべきである。」

(ウ)「原告は、仮にCPが措置法66条の6第3項にいう『債権』に当たるとしても、『保有』とは長期継続的に変化のない状態をいい、本件CPのような短期間で運用資産の変動を繰り返していた場合は『保有』には当たらない旨の主張をするが、『保有』という概念を原告が主張するように限定して解釈する根拠はないことは、前記の同項の立法趣旨に照らし明らかである。」

④ 第一審判決は、結論として原告敗訴で控訴。

(2)控訴審⁸³

① 争点1について

ア「措置法66条の6は、いわゆる国際的な租税回避行為を防止するためのタックスヘイブン対策税制として立法されたものであって……1項においてタックスヘイブン対策税制が適用される特定外国子会社等を定義した上で、3項において適用除外要件を定め、特定外国子会社等（債権の保有等を主たる事業とするものを除く。）が独立企業としての実体を備え、かつ、その所在地国で事業活動を行うことについて十分な経済的合理性がある場合には、1項の規定を適用しないとして、課税要件を明確かつ具体的に定め、その適用範囲を国際的な租税回避の事案に限定するとともに、法の適正な執行が担保されるようにした規定であると解され、同条が、それ以上に、『税負担の不当な減少を図る目的により、異常な法形式を用いた租税回避行為が存在すること』といった要件まで要求していないことは、条文の文言上、明らかである。」

イ「A社は、その発行済株式総数の90%以上を控訴人によって保有されている外国法人であるから、措置法66条の6第1項所定の『外国関係会社』に該当し、かつ、同項所定の『その所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低い』という要件を満たしていること（すなわち、同項所定の『特定外国子会社等』に該当していること）は、引用に係る原判決の前提事実等に認定・判示するとおりであり、またA社が同条3項所定の適用除外

⁸³ 東京高判平成19年11月1日民集63巻8号1979頁。

要件を満たしていないことは後記 3〔争点 3 参照：筆者注〕で検討するとおりであるから、本件事案には同条の適用があるというべきである。」

② 争点 2 について

ア「措置法 66 条の 6 は、一定の要件を満たした海外子会社である特定外国子会社等の所得の一部を、その親会社である『内国法人の収益の額とみなして』課税するというものであって、海外子会社の利得に対して課税するものではないことは、条文の文言上、明らかである。そして、この『みなし課税』が無制限にできることになっているのであれば、形式的には、内国法人の所得に課税するという建前を採っていたとしても、実質的には、我が国に恒久的施設を有しないシンガポールの海外子会社の利得に対して我が国が課税することとなり、二重課税の防止を目的とする日星租税条約 7 条 1 項の趣旨を潜脱するおそれがあるということになる。しかしながら、措置法 66 条の 6 は、1 項において、みなし課税の対象となる海外子会社を、内国親会社による一定の株式等の支配関係にある特定外国子会社等に限定し、さらに、みなし課税の対象とする海外子会社の未処分所得についても、その留保された金額の全額ではなく、そのうち内国親会社が支配する株式等に対応する金額（課税対象留保金額）のみに限定した上で、3 項において適用除外要件を定め、特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その所在国で事業活動を行うことについて十分な経済的合理性がある場合には、1 項の規定を適用しないと定めている。そうすると、この 1 項の要件に該当し、3 項の適用除外要件に該当しない事案においては、海外子会社の未処分所得のうちの課税対象留保金額は、本来、内国親会社に対して配当その他の方法によって利益移転されるべきものであって、利益移転がされた場合には、我が国において親会社の収益そのものとして課税されることになるのであるから、本来あるべき利益移転が実際にあったものとみなして、我が国が親会社に対して課税することは、日星租税条約 7 条 1 項の趣旨を潜脱することにはならないと解される。」

イ「控訴人は、措置法 66 条の 6 は、法人税法 11 条の実質所得者課税の原則を具体化したものとして、タックスヘイブン子会社の留保所得が親会社に帰属することを定めた制度と解するべきであって、シンガポール法人である A 社の事業所得に対して課税するものであるから、『恒久的施設なければ課税なし』という基本原則を明文化した日星租税条約 7 条 1 項に抵触すると主張する。

しかしながら、控訴人の上記主張が採用できないことは、原判決 47 頁 1 行目から同 15 行目までに記載のとおりである」

③ 争点3について

「当裁判所も、A社は措置法66条の6第3項所定の適用除外要件を満たしていないと判断する。」

④ 控訴審判決も、控訴人敗訴で上告。

(3)上告審⁸⁴

① 争点2について（日星租税条約に違反するか否かという点に関してのみ判断）

ア「一般に、自国における税負担の公平性や中立性に有害な影響をもたらす可能性のある他国の制度に対抗する手段として、いわゆるタックス・ヘイブン対策税制を設けることは、国家主権の中核に属する課税権の内容に含まれるものと解される。したがって、租税条約その他の国際約束等によってこのような税制を設ける我が国の権能が制約されるのは、当該国際約束におけるその旨の明文規定とその他の十分な解釈上の根拠が存する場合でなければならぬと解すべきである。」

イ「日星租税条約は、経済協力開発機構（OECD）のモデル租税条約に倣ったものであるから、同条約に関してOECDの租税委員会が作成したコメンタリーは、条約法に関するウィーン条約……32条にいう『解釈の補足的な手段』として、日星租税条約の解釈に際しても参照されるべき資料といえることができる。……同モデル租税条約7条1項についてのコメンタリーは、同項は、法的二重課税に関する規定である旨を明確に述べ、また、措置法66条の6のような形のタックス・ヘイブン対策税制が同モデル租税条約に違反するか否かについて、7条等の関連規定の各コメンタリーは、その文言を理由として、違反しないものとしている。このことは、日星租税条約7条1項に関する上記のような解釈が、国際的にも、多くの国において広く承認されている見解であることを示しているといえることができる。」

ウ「日星租税条約7条1項は、一方の締約国（A国）の企業の利得に対して他方の締約国（B国）が課税するためには、当該企業がB国において恒久的施設を通じて事業を行っていることが必要であるとし（同項前段）、かつ、B国による当該企業に対する課税が可能な場合であっても、その対象を当該恒久的施設に帰属する利得に限定することとしている（同項後段）。同項は、いわゆる『恒久的施設なくして課税なし』という国際租税法上確立している原則を改めて確認する趣旨の規定とみるべきであるところ、企業の利得という課税物件に着目する規定の仕方となっていて、課税対象者については直接触れるところがない。しかし、同項後段が、B国に恒久的施設を有するA国の企業に対する課税について規定したものであることは文理上

⁸⁴ 最判平成21年10月29日民集63巻8号1881頁。

明らかであり、これは同項前段を受けた規定であるから、同項前段も、また、A 国の企業に対する課税について規定したものと解するのが自然である。すなわち、同項は、A 国の企業に対するいわゆる法的二重課税を禁止するにとどまるものであって、同項が B 国に対して禁止又は制限している行為は、B 国の A 国企業に対する課税権の行使に限られるものと解するのが相当である。」

エ「措置法 66 条の 6 第 1 項は、外国子会社の留保所得のうちの一定額を内国法人である親会社の収益の額とみなして所得金額の計算上益金の額に算入するものであるが、この規定による課税が、あくまで我が国の内国法人に対する課税権の行使として行われるものである以上、日星租税条約 7 条 1 項による禁止又は制限の対象に含まれないことは上述したところから明らかである。」

オ「日星租税条約 7 条 1 項は、一方の締約国の企業の利得に対しては、他方の締約国は、自国の内国法人に対する課税という形であっても、恒久的施設がない限り一切課税権を行使することはできないと規定したものと解すべきであるとする所論は相当ではない。しかし、各締約国の課税権を調整し、国際的な二重課税を回避しようとする日星租税条約の趣旨目的にかんがみると、その趣旨目的に明らかに反するような合理性を欠く課税制度は、日星租税条約の条項に直接違反しないとしても、実質的に同条約に違反するものとして、その効力を問題とする余地がないではない。」

カ「措置法の各規定等から成る我が国のタックス・ヘイブン対策税制は、特定外国子会社等に所得を留保して我が国の税負担を免れることとなる内国法人に対しては当該所得を当該内国法人の所得に合算して課税することによって税負担の公平性を追求しつつ、特定外国子会社等の事業活動に経済合理性が認められる場合を適用除外とし、かつ、それが適用される場合であっても所定の方法による外国法人税額の控除を認めるなど、全体として合理性のある制度ということが出来る。そうすると、我が国のタックス・ヘイブン対策税制は、シンガポールの課税権や同国との間の国際取引を不当に阻害し、ひいては日星租税条約の趣旨目的に反するようなものということもできない。」

② 上告審判決も、上告人敗訴。

5. 若干の検討

本件事案の論点は、第一に、本件事案に措置法 66 条の 6 のタックス・ヘイブン対策税制が適用されるのか否かについて、第二に、タックス・ヘイブン対策税制は日星租税条約に違反するのか否かについて、第三に、A 社が措置法 66 条の 6 の 3 項の適用除外要件のすべてを満たしているのか否かについてであると考えられる。これらの論点のうち、上告審では、第二の論点であるタックス・ヘイブン対策税制は日

星租税条約に違反するの否かについてのみ判断されている。しかし、適用除外要件については、タックス・ヘイブン対策税制において重要な論点であると考えられるため、この点についても検討することとする。

(1)租税条約に違反するの否かについて

① 本件事案における判断

Xは、日星租税条約7条1項は、「恒久的施設なければ課税なし」という基本原則を明文化したものであり、A社は、日本国内に恒久的施設を有していないから、その所得を課税対象とすることは、日星租税条約7条1項に違反すると主張した。すなわち、租税条約の目的とは、国内租税法の濫用によって課税権の侵害が行われることのないように、二国間の合意に基づきそれぞれの国家の課税権を調整し、適正な課税を実現することによって、二国間の財・サービス・資金の流れを円滑的にすることにあるところ、租税条約締結国に所在する外国子会社の利得を課税対象とするような課税規定を認めることは、その目的に反するとの見解を示した。したがって、条約は国内法に優先するから、タックス・ヘイブン対策税制の適用は排除されなければならないし、日星租税条約の相手国であるシンガポールに所在する子会社の所得を課税対象とするような課税規定は認められるべきではないと主張した。

これに対し課税庁は、日星租税条約7条1項は、一方の締約国の企業に対して相手方締約国が租税を課す場合の規定であり、課税の対象者は外国子会社であるのに対し、タックス・ヘイブン対策税制は、課税の対象者はあくまでも自国企業であるから、日星租税条約7条1項に抵触する余地はないとした。また、シンガポール政府は、わが国を含めた多くの国のタックス・ヘイブン対策税制が課税対象としているのが、原則的にシンガポールの課税の対象であると認識していたと認められるにも関わらず、タックス・ヘイブン対策税制が日星租税条約に違反したものであるとの抗議をしなかったことからすると、黙示の合意があったと解することができることと主張した。さらに、日星租税条約の解釈に当たってはOECDモデル条約及び同コメントリーに十分配慮すべきであるところ、OECDモデル租税条約7条1項に関するコメントリーでは、タックス・ヘイブン対策税制はOECDモデル租税条約に反しないとしていることから、日星租税条約がOECDモデル租税条約を基本として締結されたものであることは、その規定の仕方からも明らかであると反論した。

この点について第一審判決では、親会社である内国法人とシンガポールの海外子会社との関係や、シンガポールにおいて海外子会社が置かれた地位・実際の活動状況その他の事情に照らし、海外子会社から内国法人に対して利益移転が行われるのが当然であるにもかかわらず、そのような利益移転が行われていないとみられる場合において、内国法人に対し、本来あるべき利益移転が実際にあったものとみなし

てその移転利益相当額に対して課税をすることは、経済合理性のない不自然な状態を、本来あるべき自然な状態に戻して課税をしているのにとどまるとされた。そして、租税回避行為に対応するために、海外子会社の所得の一部又は全部を内国法人の利益とみなして課税をすることは、その内容が合理的なものである限り、日星租税条約に違反するものではないというべきであると判示した⁸⁵。また、控訴審判決においても、租税特別措置法 66 条の 6 は、特定外国子会社等の所得の一部を、その親会社である内国法人の収益の額とみなして課税するというものであって、海外子会社の利得に対して課税するものではないことは、条文の文言上、明らかであるとされた。その理由として、みなし課税が無制限にできることになっているのであれば、二重課税の防止を目的とする日星租税条約 7 条 1 項の趣旨を潜脱するおそれがあるということになるとしつつ、租税特別措置法 66 条の 6 は、1 項において、みなし課税の対象となる海外子会社を限定し、さらに、みなし課税の対象とする海外子会社の未処分所得についても限定した上で、3 項において適用除外要件を定めることが指摘された。同項は、特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その所在国で事業活動を行うことについて十分な経済的合理性がある場合には、1 項の規定を適用しないと定めている。つまり、1 項の要件に該当し、3 項の適用除外要件に該当しない事案においては、海外子会社の未処分所得のうちの課税対象留保金額は、本来、内国親会社に対して配当その他の方法によって利益移転されるべきものであるとした。その場合、わが国において親会社の収益そのものとして課税されることになるのであるから、本来あるべき利益移転が実際にあったものとみなして、わが国が親会社に対して課税することは、日星租税条約 7 条 1 項の趣旨を潜脱することにはならないと解されると判示し、控訴人の主張を排斥したのである。

さらに、最高裁判決においても、タックス・ヘイブン対策税制による課税が、あくまでわが国の内国法人に対する課税権の行使として行われるものである以上、日星租税条約 7 条 1 項による禁止又は制限の対象に含まれないとされた。また、日星租税条約は、OECD のモデル租税条約に倣ったものであるところ、同モデル租税条約 7 条 1 項についてのコメントは、同項は、法的二重課税に関する規定である旨を明確に述べ、また、タックス・ヘイブン対策税制が同モデル租税条約に違反するか否かについて、7 条等の関連規定の各コメントは、その文言を理由として、

⁸⁵ 第一審判決について浅妻章如氏は、「この地裁判決については、疑問がない訳ではない。たとえば、《配当政策は自由であるところ、海外子会社から内国法人に対する利益移転が『本来あるべき』であると想定するのは、強引である》といった批判がでるかもしれない」と述べている（浅妻章如「タックス・ヘイブン対策税制（CFC 税制） - 租税条約との関係及び適用除外要件について - 」租税研究 706 号（2008 年）141 頁）。

違反しないものとしていることから、日星租税条約7条1項に関する上記のような解釈が、国際的にも多くの国において広く承認されていると指摘された。そして、日星租税条約7条1項は、一方の締約国の企業の利得に対しては、他方の締約国は、自国の内国法人に対する課税という形であっても、恒久的施設がない限り一切課税権を行使することはできないと規定したものと解すべきであるとする所論は相当ではないなどとして、わが国のタックス・ヘイブン対策税制は、シンガポールの課税権や同国との間の国際取引を不当に阻害し、日星租税条約の趣旨目的に反するようなものということもできないと判示した。すなわち、本件最高裁判決においても、第一審判決・控訴審判決と同様に、タックス・ヘイブン対策税制は日星租税条約に違反しないと判断されたのである。

② 学説の状況

タックス・ヘイブン対策税制が日星租税条約に違反するの否かについては、学説上、日星租税条約に反するという見解と反しないという見解とがある⁸⁶。日星租税条約に違反するという見解については、たとえば、OECDモデル租税条約コメントリーの法的位置付けについて、形式的には法的拘束力を有しないのであり、そこに書かれた内容が租税条約の正しい解釈に合致する場合に限り、結果として拘束力を有するとするものがある⁸⁷。すなわち、OECDモデル租税条約コメントリーは、租税条約が国際的な二重課税を排除することを目的として締結されていることを前提としたものであり、わが国のタックス・ヘイブン対策税制を適用することにより国際的二重課税が生じることは、租税条約の解釈に合致するものではない。そのため、タックス・ヘイブン対策税制による課税は、日星租税条約7条1項に反するということになる。また、シンガポールがOECDのメンバーではないことから、OECDモデル租税条約コメントリーを引き合いに出すことについては、かなりの疑問があるとする見解⁸⁸もある。

これに対して、日星租税条約に違反しないという見解については、たとえば、シンガポールは、日星租税条約において、わが国のタックス・ヘイブン税制を許容しているといえるので、日星租税条約7条1項との抵触問題は生じない。また、タッ

⁸⁶ 岡田幸人「租税特別措置法(平成12年法律第97号による改正前のもの)66条の6第1項は、『所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定』7条1項に違反するか」法曹時報63巻7号(2011年)1742頁参照。

⁸⁷ 中里実「タックスヘイブン対策税制」税研21巻3号(2005年)78～79頁、浅妻章如「タックスヘイブン対策税制(CFC税制)―判例の解釈と今後の政策論―」租税研究728号(2010年)253頁参照。

⁸⁸ 中里・前掲注(87)78～79頁参照。

タックス・ヘイブン税制は、わが国の課税ベースを保護するために内国株主の居住地国に留保されているとする解釈が国際租税法上、法理論的にも認知されたものであることを前提に、シンガポールが OECD 加盟国ではないことの一理をもって否定することはできないという見解⁸⁹や、OECD の解釈は、加盟国だけではなく、国際的に認知された見解として尊重すべきものであり、シンガポール政府が、条約改定時においても、わが国のタックス・ヘイブン対策税制が日星租税条約 7 条 1 項に抵触するか否かについて特別問題にしてない以上、日本の学者がどのような根拠で何のために日星租税条約に抵触すると主張するのか疑問が生じるという見解⁹⁰などがある。

これらの見解については、シンガポールは OECD の加盟国ではなく、OECD コメンタリーの解釈について、正式に賛成又は反対の意見を表明していないのであるから、その点では、必ずしもわが国のタックス・ヘイブン対策税制を受け入れているとはいえないのではないかと考えられる。しかし、条約改定時にシンガポール政府が日星租税条約に抵触するか否かについて特別問題にしていないという観点から、日星租税条約に違反しないという見解の方に説得力があるように思われる。

また、最高裁判決において、「国際的にも、多くの国において広く承認されている見解であることを示しているということが出来る」と判示されている点については、世界 195 か国の約 20%である 34 か国しか OECD に加盟していないという状況から考えると⁹¹、「多くの国において広く承認されている見解である」と判断された根拠が不明確であるように思われる⁹²。そのため、OECD コメンタリーの解釈を根拠として日星租税条約に違反しないと判断されたことについては妥当ではないように思われる。しかし、タックス・ヘイブン対策税制が日星租税条約に違反しないという最高裁判所の解釈が示されたことにより、租税条約に違反するか否かという問題に関する議論は決着をしたものと考えられる。

なお、本件最高裁判決には、涌井裁判官の補足意見がある。その内容は、タックス・ヘイブン対策税制が国際租税条約に違反するか否かが問題とされる場合に、日星租税条約 7 条 1 項の規定に違反するか否かについて議論されることが多いが、日星租税条約 7 条 1 項の規定は、「企業の利得」に対する課税権の調整に関する規定であるから、本件事案の特定子会社等の未処分所得の益金の主要部分は、「株式譲渡益」が占めていることからすると、日星租税条約 7 条 1 項の問題ではないのではな

⁸⁹ 占部裕典「タックス・ヘイブン税制と租税条約の抵触関係について」同志社法学 58 巻 2 号 (2006 年) 273 頁～274 頁参照。

⁹⁰ 本庄資「タックス・ヘイブン対策税制と租税条約」税経通信 62 巻 8 号 (2007 年) 155～156 頁参照。

⁹¹ 経済産業省 HP 〈http://www.meti.go.jp/policy/trade_policy/oecd/html/〉 (最終確認日: 2015 年 1 月 26 日)。

⁹² 中里実ほか『タックス・ヘイブン対策税制のフロンティア』(有斐閣・2013 年) 78 頁参照。

いかというものである⁹³。つまり、子会社の利益の主要部分が、企業の利得（事業による所得）ではない株式譲渡益等である場合には、日星租税条約7条1項の問題ではない可能性があるということであり、傾聴に価するようと思われる。

タックス・ヘイブン対策税制が日星租税条約7条1項に違反するの否かについては、結論として、最高裁判所が日星租税条約に違反しないという解釈を示したことにより、議論は決着したと考えられる。しかし、その内容については、第一審判決及び控訴審判決では、「本来あるべき利益移転」を実際にあつたものとみなして課税することは、日星租税条約7条1項に違反しないという判断をしているのに対し、最高裁判決では、この点にはふれずに日星租税条約7条1項に違反しないと判断されている。その理由としては、平成21年度の税制改正において、外国子会社から受ける配当等の益金不算入（法人税法23条の2）が創設されたことにあると思われる。この税制改正により、外国法人から配当として利益移転を行っても益金に算入されないことになり、外国子会社に利益を留保する行為は問題とならなくなったのである。そのため、「本来あるべき利益移転」を認識することができなくなったので、最高裁判決では、この点にはふれずに結論を出したものと考えられる⁹⁴。

また、最高裁判決では、日星租税条約の趣旨目的に明らかに反するような合理性を欠く課税制度については、実質的に日星租税条約に違反するものとして、その効力を問題とする余地がないではないと判示している。つまり、今後、タックス・ヘイブン対策税制が合理性を欠いていると判断されることがあれば、日星租税条約に違反となる可能性もあるということである。しかし、どのような場合に合理性を欠いていると判断されるのかという基準が明確にされているとはいえないように思われ、この点は今後の課題として残されていると考えられる⁹⁵。

(2)適用除外要件を満たしているのか否かについて

Xは、管理支配基準を満たしているのか否かについては、①当該子会社等の重要な意思決定機関である株主総会及び取締役会の開催状況、②役員構成、職務執行状況、③会計帳簿の作成及び保管状況、④その他業務遂行上の重要事項を当該子会社等から自らの意思で決定しているか否か等の諸事情を総合的に考慮し、当該子会社等がその本店所在地国内において親会社から独立した企業としての実体を備えて活動しているか否かによって判断すべきであると主張した。

これに対し課税庁は、まず、実体基準とは、特定外国子会社等が、その主たる事業を行うに必要と認められる事務所等の固定施設を、その本店又は主たる事務所の

⁹³ 最判平成21年10月29日民集63巻8号1891~1892頁参照。

⁹⁴ 同旨、浅妻・前掲注(87)55頁、中里ほか・前掲注(92)69~72頁参照。

⁹⁵ 中里ほか・前掲注(92)69頁参照。

所在する国又は地域において有することを要件とするものであり、主たる事業を行うに必要と認められる事務所等の固定施設については、特定外国子会社等が独立企業としての実体を備えているというに相応しいものでなければならぬと主張した。つぎに、管理支配基準とは、特定外国子会社等が、その本店所在地国において、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っているものであることを要件とするものであるが、これが認められる前提として、その事業に必要と認められる常勤役員及び従業員が本店所在地国に存在することが必要不可欠である。したがって、A社が管理支配基準を満たしているとはいえないと主張した。さらに、所在地国基準とは、特定外国子会社等が、その事業を主としてその本店所在地国において行っていることを要件とする。また、Xが、実体基準の判断において、会計上の費用計上の有無は直接関係がない旨主張したことに対して、独立企業としての実体を備えている会社であれば、通常、その企業活動に必要な費用が生じ、これを所得金額の計算上、費用として計上するものであるから、適用除外要件の充足の有無の検討に当たっては、当該特定子会社等が、所得金額の計算上、独立企業として活動するに相応しい費用が計上されているか否かは重要な指標となることは明らかであると主張した。

最高裁は、前述(1)のタックス・ヘイブン対策税制が日星租税条約に違反するの可否かという点についてのみ上告を受理しているため、この適用除外要件を満たしているのか否かについては判断していない。この点、第一審判決においては、A社は租税特別措置法66条の6第3項所定の適用除外要件を満たすものではないと判示し、控訴審判決においても、第一審判決を支持し、原告の主張を排斥している。しかし、判決文が黒塗りにされている部分が多く、理由づけについては確認することができない。

第4章 タックス・ヘイブン対策税制の問題点と展望

第1節 問題点

タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件は、事業基準、実体基準、管理支配基準、非関連者基準又は所在地国基準、の四つの基準がある。そして、タックス・ヘイブン対策税制に関する裁決・裁判の多くは、この適用除外要件を充足しているのか否かの判断について争われてきている。

この適用除外要件は、タックス・ヘイブン対策税制が適用され、課税が行われるか否かを決定する重要な規定である。そこで、適用除外要件について争われている事例を確認したところ、適用除外要件に該当するの可否かを判断する基準が明確に

規定されていないという問題点などがあると考えられる。

具体的には、まず、事業基準と非関連者基準又は所在地国基準では、「主たる事業」の判定基準が明確にされていないという問題がある。また、実体基準では、主たる事業を行うために必要と認められるための事務所等の規模の判定基準が規定されていないという問題がある。そして、管理支配基準では、特定外国子会社等が、自ら事業の管理、支配及び運営を行っているとは認められるためには、どのような要件を満たせばよいのかという判定基準が明確にされていないという問題がある。このように、適用除外要件にはいくつかの問題点があり、その中で、特に重要な問題点は、四つの適用除外要件のすべてに係る特定外国子会社等の「主たる事業」の判定基準であると考えられる。

この「主たる事業」の判定については、原則として日本標準産業分類を基準として判定することとされている。しかし、日本標準産業分類は、社会通念をベースにしているものの、あくまでも、統計的な観点で産業構造の実態を把握するための分類であり、事業区分の判定は、税法ごとの立法趣旨を検討して判断すべきであると解されている⁹⁶。そして、特定外国子会社等が、複数の事業を営んでいる場合の「主たる事業」の判定においては、現在の通達では、「総合的に勘案」という不確定概念が使われており、具体的な判定基準の不明確さにより、納税者の予測可能性と法的安定性が十分確保できないのではないかと考えられる。

通達は、一般的に、上級行政庁が下級行政庁に対する法令の解釈や行政の運用方針等の命令であり、行政組織の内部的規範にとどまり、納税者や裁判所は拘束されるものではないと解されている⁹⁷。しかし、納税者が通達に反する申告を行った場合には、課税庁は更正処分を行うことになる。この点については、実際には、日々の租税行政は通達に依拠しており、納税者側で争わない限り租税法の解釈等の問題は、通達に即して解決されることになる。そのため、現実には、通達は法源と同様の機能を果たしているという見解がある⁹⁸。しかし、通達は、法令ではなく行政組織内部の命令であるので、課税要件等に関する一部の通達については、可能な限り法令で規定するようにする必要があると考えられる。

タックス・ヘイブン対策税制は、「主たる事業」の判定により、課税対象となるのか否かが決まるため、その分類が課税要件を構成することになると考えられる⁹⁹。

⁹⁶ 今村隆「タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件における事業区分の意義—来料加工の事案を素材として—」Lexis 企業法務 2 巻 1 号 (2007 年) 23 頁。

⁹⁷ 金子・前掲注(58)108 頁、甲斐素直＝荒川卓「租税法上の不確定概念と通達」会計と監査 64 巻 11 号 (2013 年) 43 頁参照。

⁹⁸ 金子・前掲注(58)109 頁参照。

⁹⁹ 品川克己「来料加工貿易に対するタックスヘイブン税制の適用について(下)」税経通信 63 巻 2

そのため、租税法律主義（課税要件法定主義・課税要件明確主義）の観点から、「主たる事業」の判定基準については、法令で具体的な基準を規定することが必要ではないかと考えられる。また、タックス・ヘイブン対策税制の創設当時と現在では、事業形態や事業環境等が変化しており、日本標準産業分類では判定ができない事業も出来しているのではないかとと思われる。

この点については、IT 関連の新しいビジネスモデルは、日本標準産業分類における既成の概念・定義ではカバーできていないようであり、現行の規定では、課税庁の恣意的な分類等に基づく課税を排除することは難しく、課税のリスクを排除できない状況であるという指摘がされている¹⁰⁰。そのため、明確に日本標準産業分類の定義により区分できる事業については、日本標準産業分類の基準により区分を行い、日本標準産業分類では区分できない事業については、別の判定基準を設ける必要があると考えられる。

適用除外要件における「主たる事業」の判定については、来料加工取引の事例がこれまで多く争われてきている。この来料加工取引の「主たる事業」の判定が、「製造業」であれば所在地国基準が適用され、「卸売業（製造問屋）」であれば非関連者基準が適用されることになる。そのため、来料加工取引が「製造業」であるのか「卸売業」であるのかの判断については、タックス・ヘイブン対策税制において重要な問題である。また、タックス・ヘイブン対策税制の目的は、国際的な租税回避を阻止することにある¹⁰¹。しかし、来料加工取引は、実体のある事業であり、租税回避の意図はないと思われる。そのため、租税回避の意図がない実体のある来料加工取引に対してタックス・ヘイブン対策税制が適用されるのか否かという問題もあると考えられる。そこで、来料加工取引の事例で争われている主たる事業の判定についての問題点と租税回避の意図がない場合にタックス・ヘイブン対策税制が適用されるのか否かについての問題点について検討することとする。

1. 主たる事業の判定

タックス・ヘイブン対策税制における「主たる事業」の判定については、来料加工取引の事例が多く争われてきている。そして、この来料加工取引の業種の判定については、前述第3章第1節の東京高裁平成23年8月30日判決¹⁰²では、「現実の当該

号（2008年）211頁参照。

¹⁰⁰ 品川・前掲注(60)31頁。

¹⁰¹ 宮本・前掲注(4)11頁参照。

¹⁰² 東京高判平成23年8月30日訟月59巻1号1頁。評釈として、太田洋＝北村導人「判批」月刊国際税務33巻2号（2013年）80頁，太田洋＝北村導人「判批」月刊国際税務33巻3号（2013年）82頁，等がある。なお、原審の東京地判平成21年5月28日裁判所HP

（http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/325/038325_hanrei.pdf）（最終確認日：2015年5月10

事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかという観点から、事業実態の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、当該事業の目的・内容・態様等の諸般の事情（関係会社との間で作成されている契約書の記載内容を含む。）を社会通念に照らして総合的に考慮して個別具体的に行われるべき」という判断基準を示し、生産管理・労務管理・財務管理等の活動内容の実質・実体を各契約書の全体を勘案し、具体的な事実関係を検討した結果、製造業であると判断された。この事例のほかに、国税不服審判所平成20年2月20日裁決¹⁰³、大阪高裁平成24年7月20日判決¹⁰⁴においても、卸売業であるのか製造業であるのかについては、同旨の判断基準が示され、この基準により判定を行った結果、いずれも製造業であると判断されている。

これに対して、近時に争われた国税不服審判所平成26年8月6日裁決¹⁰⁵では、製造行為を行っているのか否かの判断については、「製造行為に基づく損益が誰に帰属しているかといった点に加え、①人員の確保及び管理、②施設や設備の確保及び管理、③原材料の確保及び管理、④製品の品質管理、⑤製品の工程及び納期の管理、⑥原価管理等を自らの責任と判断において主体的に行っているかについて検討し、それらを総合して社会通念に照らして実質的に判断する必要があると解される」という判断基準を示している。そして、その結果、来料工場において製造行為を行っていたとは認められず、卸売業であると判断されている。

このように、来料加工取引の業種の判定については、事業の目的・内容・態様等の諸般の事情、製造行為に基づく損益が誰に帰属しているかといった点や、人員の確保及び管理、施設や設備の確保及び管理等を総合的に検討して判定を行うという判断基準が示されている。しかし、その判断基準により判定を行った結果については、製造業と判断された事例と卸売業と判断された事例とがある。

そして、来料加工取引の業種区分について学説上は、わが国に存在する製造問屋と類似するものであり、原材料を香港子会社が調達し、中国側に支給するという事

日)も同旨。評釈として、今村隆「判批」ジュリスト1411号(2010年)157頁、松井めぐみ「判批」税大ジャーナル15号(2010年)139頁、山田二郎「判批」月刊税務事例41巻10号(2009年)38頁、井上康一「判批」月刊国際税務29巻8号(2009年)48頁、等がある。

¹⁰³ 国税不服審判所平成20年2月20日裁決事例集75巻415頁。

¹⁰⁴ 大阪高判平成24年7月20日裁判所HP

(http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/925/082925_hanrei.pdf) (最終確認日:2015年5月10日)。評釈として、安井栄二「判批」新・判例解説Watch15号(2014年)249頁、青山慶二「判批」税研30巻4号(2014年)171頁、山本直道「判批」税務弘報60巻12号(2012年)82頁、等がある。なお、原審の大阪地判平成23年6月24日裁判所HP

(http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/935/081935_hanrei.pdf) (最終確認日:2015年5月10日)も同旨。

¹⁰⁵ 国税不服審判所平成26年8月6日(TAINS FO-2-544)。

実を踏まえれば、まさしく「卸売業（製造問屋）」に当てはまるという見解や¹⁰⁶、特定外国子会社が、来料加工工場と同一でない限り、日本産業分類により、製造問屋と考えられ、その結果「卸売業（製造問屋）」に分類されるという見解¹⁰⁷などがある。これに対して、製造業の本質からみると、「卸売業（製造問屋）」は「製造業」として分類するのも一つの考え方であり根拠も十分にあるという見解¹⁰⁸や、製造問屋は、下請けを使って製造しているというだけで、「卸売業」には含まれないという見解¹⁰⁹もある。

このように、来料加工取引の主たる事業の判定については、学説・裁判例ともに「製造業」であるのか「卸売業」であるのかの判断が分かれている。その理由としては、来料加工取引は、日本標準産業分類の事業区分では業種の判定をすることができず、法令や通達にも業種の定義がされていないためであると考えられる。また、現在も来料加工取引を行っている企業は多く存在しており、今後も業種の判定について争われる可能性があると思われる。

この来料加工取引の主たる事業の判定については、「製造業」であるのか「卸売業」であるのかという業種の判定により、タックス・ヘイブン対策税制の課税対象となるのか否かが決定されることになり、その業種の区分が課税要件を構成すると考えられる¹¹⁰。そのため、来料加工取引については、その業種の区分が「製造業」であるのか「卸売業」であるのかを明確に定義する必要があると思われる。また、個別の事案ごとに業種の判定を行うということであれば、外国子会社等が、製造にどの程度関わっていれば「製造業」と判定されるのであるかという具体的な判断基準を設ける必要があると考えられる。

2. 租税回避の意図がない場合の適用の有無

タックス・ヘイブン対策税制が創設された目的は、国際的な租税回避を阻止し税負担の公平を確保することにある¹¹¹。来料加工取引は、事業として実体があり、経済合理性を有しているため租税回避の意図はないと考えられる。しかし、租税回避

¹⁰⁶ 品川・前掲注(99)211頁参照。

¹⁰⁷ 宮武敏夫「タックス・ヘイブン対策税制と来料加工」月刊国際税務 25 卷 12 号（税務研究会・2005 年）24 頁参照。

¹⁰⁸ 細川健「タックス・ヘイブン対策税制の論点〈その2〉」税務弘報 56 卷 5 号（中央経済社・2008 年）155 頁参照。

¹⁰⁹ 今村・前掲注(96)24 頁参照。

¹¹⁰ 品川克己「タックス・ヘイブン対策税制の昨今の論点—個人投資家への適用、華南の来料加工貿易その他」月刊国際税務 25 卷 12 号（2005 年）14 頁参照。

¹¹¹ 宮本・前掲注(4)11 頁参照。

や所得の国外移転の意図がない来料加工取引に対して、タックス・ヘイブン対策税制が適用されている事例がある。そのため、租税回避の意図がない場合にタックス・ヘイブン対策税制を適用することができるのか否かという問題点について検討することとする。

この点について争われている前述第3章第1節の東京高裁平成23年8月30日判決¹¹²では、「主観的な租税回避や所得の国外移転の意図がなかったとしても、上記制度の趣旨及び根拠条文の事実状態に即した文言・内容等に則した客観的な基準による判定の結果が左右されるものではないというべきである」と判示している。すなわち、租税回避や所得の国外移転の意図がないとしても、非関連者基準の判定の結果が左右されるものではなく、タックス・ヘイブン対策税制が適用されると判断されている。

これに対して、東京高裁平成19年11月1日判決¹¹³では、「措置法66条の6は、いわゆる国際的な租税回避行為を防止するためのタックスヘイブン対策税制として立法されたものであって……特定外国子会社等（債権の保有等を主たる事業とするものを除く。）が独立企業としての実体を備え、かつ、その所在地国で事業活動を行うことについて十分な経済合理性がある場合には、1項の規定を適用しないとして、課税要件を明確か具体的に定め、その適用範囲を国際的な租税回避の事案に該当するとともに、その適用範囲を国際的な租税回避の事案に限定するとともに、法の適正な執行が担保されるようにした規定である」と判示している。すなわち、タックス・ヘイブン対策税制の適用は、租税回避の意図がある場合に限定されると判断されている。

このように、タックス・ヘイブン対策税制が、租税回避の意図がない場合に適用されるのか否かについては、異なる判断がされている。しかし、租税回避の意図がないとしても、タックス・ヘイブン対策税制が適用されるという判断に対しては、タックス・ヘイブン対策税制の趣旨は租税回避を是正するというものであるから、その趣旨を重視して解釈すれば、租税回避のための香港進出とはいえないことが明白な来料加工貿易は、タックス・ヘイブン対策税制の適用を排除すべきであると解

¹¹² 東京高判平成23年8月30日訟月59巻1号1頁。評釈として、太田洋＝北村導人「判批」月刊国際税務33巻2号（2013年）80頁、太田洋＝北村導人「判批」月刊国際税務33巻3号（2013年）82頁、等がある。なお、原審の東京地判平成21年5月28日裁判所HP

〈http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/325/038325_hanrei.pdf〉（最終確認日：2015年5月10日）も同旨。評釈として、今村隆「判批」ジュリスト1411号（2010年）157頁、松井めぐみ「判批」税大ジャーナル15号（2010年）139頁、山田二郎「判批」月刊税務事例41巻10号（2009年）38頁、井上康一「判批」月刊国際税務29巻8号（2009年）48頁、等がある。

¹¹³ 東京高判平成9年11月1日民集63巻8号1979頁、裁判所HP 〈<http://www.courts.go.jp>〉（最終確認日：2015年5月10日）。評釈として、占部裕典「判批」同志社法学58巻2号（2006年）205頁、等がある。

することは十分可能であるという見解や¹¹⁴、国際的な租税回避の防止という政策目的をふみこえて、懲罰的なものとして適用すべきではなく、また、国際的な租税回避が存在しないような場合にまで適用すべきではないという見解や¹¹⁵、タックス・ヘイブン対策税制が対象としている行為は、租税回避行為に限定されるべきであって、租税回避行為でないものを対象とするのは、立法趣旨を逸脱しているという見解¹¹⁶などがある。これに対して、租税回避の意図がない場合にタックス・ヘイブン対策税制が適用されるという見解はないようである。

これらの見解のように、タックス・ヘイブン対策税制の目的は、外国子会社を利用した租税回避を防止することであり、ペーパーカンパニー等を利用した租税回避のような、租税回避の意図がある企業に対してタックス・ヘイブン対策税制は適用されるものであると考えられる。そのため、来料加工取引のように事業として実体があり、経済合理性を有している企業に対してタックス・ヘイブン対策税制を適用することについては問題があると考えられる。

この問題点については、租税回避目的ではない実体のある外国子会社等を有している企業に対してタックス・ヘイブン対策税制が適用されないように、適用除外要件を見直す必要があると思われる。具体的には、四つの適用除外要件のうち、特定外国子会社等の主たる事業が株式等を保有する事業ではないことという事業基準と、特定外国子会社等の本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において、事務所等の固定施設を有していることという実体基準を重視する規定に見直すことにより、租税回避の意図がない実体のある企業に対してタックス・ヘイブン対策税制が適用されることはなくなるのではないかと考えられる。そして、その規定については、総合的に勘案などの不確定概念ではなく、具体的な判断基準を明確に規定すべきであると考えられる。

第2節 展望

ここまでみてきたように、タックス・ヘイブン対策税制における適用除外要件を充足しているのか否かについては、特に、四つの適用除外要件のすべてに関わる「主たる事業」の判定が重要な問題であると考えられる。そこで、まず、主たる事業の判定について多く争われてきている来料加工取引の事例の検討を行った。その結果、

¹¹⁴ 大淵・前掲注(79)40頁参照。

¹¹⁵ 中里実「政策税制の政策目的に沿った限定解釈」税研22巻2号(2006年)78頁参照。

¹¹⁶ 今村隆「タックス・ヘイブン対策税制の課税要件と立法趣旨—最近の裁判例を分析して」租税研究697号(2007年)128頁参照。

主たる事業の判定については、これまでの裁決・裁判例では、特定外国子会社等の事業の目的・内容・態様等の諸般の事情を総合的に勘案して判定を行うという判断基準が示されている。しかし、その判定結果は「製造業」と判断された事例と「卸売業」と判断された事例とがあり、学説上も来料加工取引の主たる事業の判定の見解が分かれている。

現行の規定では、主たる事業の判定は原則として日本標準産業分類の分類を基準として判定することとされている。しかし、来料加工取引については、中国独自の事業形態であり、日本標準産業分類では分類することができない事業であるので、来料加工取引の主たる事業の判断が分かれていると思われる。そのため、来料加工取引については、「製造業」であるのか「卸売業」であるのかという業種の定義を明確にする必要があると考えられる。また、今後、来料加工取引以外にも日本標準産業分類では区分できない事業が出来してくるのではないかとと思われるので、日本標準産業分類の定義により明確に区分できる事業については、日本標準産業分類の基準により区分を行い、日本標準産業分類では区分できない事業に対しては、別に判定基準を設けることなどを規定する必要があると考えられる。

つぎに、タックス・ヘイブン対策税制の目的は、外国子会社を利用した税負担の軽減を阻止し、税負担の公平を確保することにあるので、租税回避の意図がない来料加工取引の場合においても、タックス・ヘイブン対策税制が適用されるのか否かという問題もあると考えられる。そのため、この点についても検討を行ったところ、これまでの裁判例では、租税回避の意図がない場合には、タックス・ヘイブン対策税制は適用されないと判断されている事例と適用されると判断されている事例とがあり、異なる判断がされている。

この点について学説上は、タックス・ヘイブンの対策税制の趣旨を重視して解釈をすれば、租税回避の意図がない来料加工取引については、適用すべきではないという見解や、タックス・ヘイブン対策税制は、租税回避行為に限定して適用すべきであるという見解などがある。

タックス・ヘイブン対策税制の目的から解釈すると、これらの見解のように、租税回避の意図がある企業に対してタックス・ヘイブン対策税制を適用すべきであると考えられる。そのため、来料加工取引のように事業として実体のある企業に対しては、タックス・ヘイブン対策税制は適用すべきではないと思われるので、適用除外要件については、事業基準と実体基準を重視する規定に見直すことが必要ではないかと考えられる。そして、その規定は、総合的に勘案などの不確定概念ではなく、具体的な判断基準を明確に規定すべきであると考えられる。

また、そのほかに、たとえば、移転価格税制で既に導入されている「事前確認制度」をタックス・ヘイブン対策税制にも導入することを検討する必要があるのでは

ないかと思われる¹¹⁷。

この事前確認制度を導入することにより、納税者は、課税庁に対して、特定外国子会社等が適用除外要件に該当するのか否かを事前に確認することができることになる。その結果、タックス・ヘイブン対策税制における適用除外要件を充足しているのか否かに関する争訟は減少し、納税者の課税リスクを回避することができると考えられる。

¹¹⁷ 移転価格税制では、移転価格税制における独立企業間価格の算定方法等について、事前に納税者が課税庁に確認することにより、移転価格課税が行われることを回避するための制度が設けられている（移転価格事務運営要領 1 - 1(35)）。

まとめ

本編では、タックス・ヘイブン対策税制における適用除外要件を充足しているのか否かの判定基準について争われている具体的事例を確認し、それぞれの適用除外要件の問題点について考察を行った。

タックス・ヘイブン対策税制の裁決・裁判例の多くは、適用除外要件を充足しているのか否かの判断について争われてきている。この適用除外要件は、タックス・ヘイブン対策税制が適用されるか否かを決定する重要な規定である。しかし、たとえば、実体基準では、主たる事業を行うために必要と認められるための事務所等の規模の判定基準が規定されていないという問題点や、管理支配基準では、特定外国子会社等が、自ら事業の管理、支配及び運営を行っているとは認められるためには、どのような要件を満たせばよいのかという判定基準が明確にされていないという問題点がある。このように、適用除外要件を充足しているのか否かを判断する基準が明確にされていないなど、いくつかの問題点があると思われる。

その中で、特に重要な問題点は、四つの適用除外要件のすべてに関わる特定外国子会社等の「主たる事業」の判定基準が明確に規定されていないという点や、ペーパーカンパニー等を利用した租税回避を防止するというタックス・ヘイブン対策税制の目的に反して、租税回避の意図がない企業に対しても、タックス・ヘイブン対策税制が適用されているという点であると考えられる。そこで、この点について多く争われてきている来料加工取引の事例について検討を行ったところ、まず、来料加工取引の主たる事業の判定については、事業の目的・内容・態様等の諸般の事情、製造行為に基づく損益が誰に帰属しているかといった点や、人員の確保及び管理、施設や設備の確保及び管理等を総合的に検討して判定を行うという判断基準が示されている。しかし、学説上も裁決・裁判例においても、来料加工取引の業種の区分については、「製造業」であるのか「卸売業」であるのかの判断が分かれている。この問題点については、現在も来料加工取引を行っている企業は多く存在していることから、今後も争われる可能性があると思われる。そのため、来料加工取引については、「製造業」であるのか「卸売業」であるのかを明確に定義する必要があると考えられる。また、今後、来料加工取引以外にも日本標準産業分類では区分できない事業が出来してくるのではないと思われるので、日本標準産業分類では区分できない事業に対しては、別に判定基準を設けることなどを検討する必要があるのではないかと考えられる。

つぎに、来料加工取引のように租税回避の意図がない実体のある企業に対しても、タックス・ヘイブン対策税制が適用されるのか否かについては、租税回避の意図がない場合には、タックス・ヘイブン対策税制は適用されないと判断された事例と適

用されると判断された事例とがあることを確認した。この点について学説上は、租税回避の意図がない場合は、タックス・ヘイブン対策税制は適用すべきではないという見解が有力であり、租税回避の意図がない場合にタックス・ヘイブン対策税制が適用されるという見解はないようである。

タックス・ヘイブン対策税制の目的から解釈すると、租税回避の意図がない企業に対しては、タックス・ヘイブン対策税制を適用すべきではないと考えられる。そのため、特定外国子会社等が事業として実体のある場合には、タックス・ヘイブン対策税制が適用されないように、適用除外要件を事業基準と実体基準を重視する規定に見直すことが必要ではないかと考えられる。そして、かかる規定については、総合的に勘案などの不確定概念を使用しないで、納税者が判断しやすいような基準を示すなどして、具体的な判断基準を明確に規定すべきであると考えられる。また、そのほかにも、移転価格税制で既に導入されている「事前確認制度」をタックス・ヘイブン対策税制にも導入することを検討する必要があるのではないかとと思われる。この事前確認制度を導入することにより、納税者は、特定外国子会社等が適用除外要件に該当するの否かを事前に課税庁に対して確認することができることになる。その結果、タックス・ヘイブン対策税制における適用除外要件を充足しているの否かに関する争訟は減少し、納税者の課税リスクを回避することができるのではないかと考えられる。

わが国の企業が、市場開拓やコスト削減を目的とした海外子会社等を設立するということはこれまでも多く行われてきている。そして、今後も、海外進出する企業は増加し、新しい事業形態も出来てくるとと思われる。そのため、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件に該当するの否かについて検討が行われることも多くなり、タックス・ヘイブン対策税制は、ますます重要な税制になると考えられる。

また、近年、多国籍企業による租税回避行為が問題とされる中、平成 24 年 6 月に OECD 租税委員会において、「BEPS プロジェクト」が立ちあげられた。その後、多国籍企業による租税回避を防止するために、平成 25 年 7 月に「税源浸食と利益移転行動計画 (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting)」が公表されている。そして、OECD 加盟国と G20 の加盟国のうち、タックス・ヘイブン対策税制が導入されていない約 40 ヶ国が、国際的な租税回避を防止するため、タックス・ヘイブン対策税制の導入を検討している。このように、諸外国においてもタックス・ヘイブン対策税制の導入・改正が検討されている中で、わが国のタックス・ヘイブン対策税制に今後どのような影響を与え、改正が行われていくのかについて、引き続き研究を行っていきたいと考えている。

参考文献

- (1) 金子宏『租税法 第20版』(弘文堂・2015年)
- (2) 木村俊治『タックスヘイブン対策税制の実務 Q&A—租税事案の実証研究と企業の対応策—』(中央経済社・2011年)
- (3) 清永敬次『税法〔新装版〕』(ミネルヴァ書房・2013年)
- (4) 小松芳明『国際取引と課税問題』(信山社出版・1994年)
- (5) 川田剛＝徳永匡子『OECD モデル租税条約コメンタリー逐次解説』(税務研究会・2008年)
- (6) 関子善信『税法概論 11訂版』(大蔵財務協会・2014年)
- (7) ジェトロ香港センター編『中国華南・香港進出マニュアル』(ジェトロ・2003年)
- (8) 朝長英樹ほか編『最新外国子会社合算税制(タックスヘイブン税制)』(法令出版・2012年)
- (9) 朝長英樹ほか編『国際的二重課税排除の制度と実務〔第二版〕外国税額控除制度・外国子会社配当益金不算入制度』(法令出版・2013年)
- (10) 高橋元『タックス・ヘイブン対策税制の解説』(清文社・1979年)
- (11) 中里実ほか『タックス・ヘイブン対策税制のフロンティア』(有斐閣・2013年)
- (12) 本庄資『オフショア・タックスヘイブンをめぐる国際課税』(日本税務研究協会・2013年)
- (13) 本庄資『国際的租税回避—基礎研究—』(税務経理協会・2002年)
- (14) 本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』(大蔵財務協会・2004年)
- (15) 林正寿『租税論 税制構築と改革のための視点』(有斐閣・2008年)
- (16) 藤本哲也『国際租税法』(中央経済社・2005年)
- (17) 水野忠恒『租税法〔第4版〕』(有斐閣・2009年)
- (18) ハッ尾順一『〔四訂版〕租税回避の事例研究～具体的事例から否認の限界を考える』(清文社・2004年)
- (19) 伊藤雄二「タックスヘイブン税制における『適用除外基準』の範囲」税理 56 巻7号(ぎょうせい・2013年)
- (20) 入谷淳「タックスヘイブン対策税制の『適用除外基準』充足の実務対応」旬刊経理情報 1357 巻(中央経済社・2013年)
- (21) 太田洋＝北村導人「実態基準及び管理支配基準に関する東京高裁平成25年5月29日判決」月刊国際税務 33 巻7号(国際税務研究会・2013年)
- (22) 大淵博義「国際課税を巡る税務訴訟の実態と課税(6)～タックス・ヘイブン対

- 策税制を巡る税務訴訟の論点～」税経通信 67 卷 9 号 (税務経理協会・2012 年)
- (23) 大淵博義「国際課税を巡る税務訴訟の実態と課税(7)～タックス・ヘイブン対策税制を巡る税務訴訟の論点～」税経通信 67 卷 10 号 (税務経理協会・2012 年)
- (24) 大淵博義「国際課税を巡る税務訴訟の実態と課税(8)～タックス・ヘイブン対策税制を巡る税務訴訟の論点～」税経通信 67 卷 12 号 (税務経理協会・2012 年)
- (25) 大淵博義「我が国の法人税と非類似の外国税は『外国法人税』に当たらないとしてタックス・ヘイブン対策税制が適用された事例 (上)」税務事例 39 卷 6 号 (財経詳報社 2007 年)
- (26) 大淵博義「我が国の法人税と非類似の外国税は『外国法人税』に当たらないとしてタックス・ヘイブン対策税制が適用された事例 (下)」税務事例 39 卷 7 号 (財経詳報社 2007 年)
- (27) 青山慶二「外国子会社合算税制について－わが国の改正と英国との比較検討－」租税研究 731 号 (日本租税研究協会・2010 年)
- (28) 梅辻雅春「タックスヘイブン対策税制から外国子会社合算税制へ－問題点の分析と提言－」租税研究 745 号 (日本租税研究協会・2011 年)
- (29) 秋元秀仁「タックスヘイブン税制を巡る実務上の問題点について」租税研究 696 号 (日本租税研究会・2007 年)
- (30) 秋元秀仁「外国子会社合算税制の適用に関する最近の事例研究 (上)」国際税務 27 卷.5 号 (税務研究会・2007 年)
- (31) 秋元秀仁「外国子会社合算税制の適用に関する最近の事例研究 (下)」国際税務 27 卷 7 号 (税務研究会・2007 年)
- (32) 秋元秀仁「タックスヘイブン税制を巡る実務上の問題点について」租税研究 696 号 (日本租税研究協会・2007 年)
- (33) 太田洋＝北村導人「実体基準及び管理支配基準に関する東京高裁平成 25 年 5 月 29 日判決の検討」国際税務第 33 卷 7 号 (税務研究会・2013 年)
- (34) 青柳達朗「タックス・ヘイブン課税の諸問題－最高二小平成 19 年 9 月 28 日判決を素材として－」税大ジャーナル 8 号 (税務大学校・2008 年)
- (35) 今村隆「租税回避とは何か」税大論叢 40 周年記念論文集 (税務大学校・2008 年)
- (36) 今村隆「タックス・ヘイブン対策税制の課税要件と立法趣旨－最近の裁判例を分析して」租税研究 697 号 (日本租税研究協会・2007 年)
- (37) 阿部和彦「タックスヘイブン対策税制の適用範囲」税務弘報 55 卷 11 号 (中央経済社・2007 年)
- (38) 占部裕典「タックス・ヘイブン対策税制」別冊ジュリスト 28 卷 7 号租税判例百選 (第 3 版) (有斐閣・1992 年)

- (39) 占部裕典「タックス・ヘイブン税制と租税条約の抵触関係について」同志社法学 58 巻 2 号 (同志社法学会・2006 年)
- (40) 浅妻章如「タックス・ヘイブン対策税制 (CFC 税制) の租税条約適合性—技術的な勘違いと議論の余地のある領域との整理—」立教法学 73 号 (立教法学会・2007 年)
- (41) 浅妻章如「CFC 税制 (タックス・ヘイブン対策税制) が租税条約に違反しないとした東京地裁平成 19 年 3 月 29 日の評釈補足」立教法学 76 号 (立教法学会・2009 年)
- (42) 浅妻章如「タックス・ヘイブン対策税制 (CFC 税制) —租税条約との関係及び適用除外要件について—」租税研究 706 号 (日本租税研究協会・2008 年)
- (43) 浅妻章如「タックス・ヘイブン対策税制 (CFC 税制) —判例の解釈と今後の政策論—」租税研究 728 号 (日本租税研究協会・2010 年)
- (44) 浅妻章如「CFC 税制 (タックス・ヘイブン対策税制) の適用除外要件についての—考察」税務弘報 56 巻 2 号 (中央経済社・2008 年)
- (45) 浅妻章如「タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件」ジュリスト 997 号 (有斐閣・1992 年)
- (46) 浅妻章如「租税特別措置法 66 条の 6 と日星租税条約との関係」ジュリスト 1363 号 (有斐閣・2008 年)
- (47) 浅妻章如「タックス・ヘイブン対策税制が租税条約に違反しないとした例」ジュリスト 1399 号 (有斐閣・2010 年)
- (48) 岡田幸人「租税特別措置法 (平成 12 年法律第 97 号による改正前のもの) 66 条の 6 第 1 項は、『所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定』7 条 1 項に違反するか」法曹時報 63 巻 7 号 (日本評論社・2011 年)
- (49) 石黒一憲「ボーダーレス・エコノミーへの法的視座 第 175 回『国際課税と抵触法 (国際私法) [中—4]』」貿易と関税 54 巻 1 号 (日本関税協会・2006 年)
- (50) 木田幹夫「外国子会社合算税制について」租税研究 694 号 (日本租税研究協会・2007 年)
- (51) 小島俊朗「タックス・ヘイブン税制の現在的意義について」税大ジャーナル 9 号 (税務大学校・2008 年)
- (52) 北村導人「タックス・ヘイブン対策税制／外国税額控除／ガーンジー島事件」租税訴訟 (財經詳報社・2012 年)
- (53) 木村弘之亮「国際課税のトレンド—序論」ジュリスト 1075 号 (有斐閣・1995 年)
- (54) 品川克己「タックス・ヘイブン対策税制—適用除外基準①」T&Amaster445 号(ロ

- ータス 21・2012 年)
- (55) 品川克己「タックスヘイブン対策税制―適用除外基準②」T&Amaster449 号(ロータス 21・2012 年)
- (56) 品川克己「タックスヘイブン対策税制―適用除外基準③」T&Amaster453 号(ロータス 21・2012 年)
- (57) 品川克己「タックスヘイブン対策税制―適用除外基準④」T&Amaster457 号(ロータス 21・2012 年)
- (58) 品川克己「タックスヘイブン対策税制―適用除外基準⑤」T&Amaster462 号(ロータス 21・2012 年)
- (59) 酒井克彦「租税回避否認規定の提案と問題点(1)」税大ジャーナル 9 号 (税務大学校・2008 年)
- (60) 酒井克彦「特定外国子会社等の『適用対象金額』の計算(上)―タックス・ヘイブン対策税制を巡る諸問題(1)―」月刊税務事例 46 巻第 7 号 (財經詳報社・2014 年)
- (61) 酒井克彦「特定外国子会社等の『適用対象金額』の計算(下)―タックス・ヘイブン対策税制を巡る諸問題(2)―」月刊税務事例 46 巻第 8 号 (財經詳報社・2014 年)
- (62) 清水一夫「課税減免規定の立法趣旨による『限定解釈』論の研究―外国税額控除事件を出発点として―」税務大学校論叢 59 号 (税務大学校・2008 年)
- (63) 佐藤栄一「タックスヘイブン対策税制の実務問題」税務弘報 54 巻 5 号 (中央経済社・2006 年)
- (64) 志賀櫻「ガーンジー島事件・最高裁判決をめぐって」税経通信 65 巻 2 号 (税務経理協会・2010 年)
- (65) 佐藤孝一「ガーンジー島の外国関係会社が納付した税は『外国法人税』に当たらない」月刊税務事例 40 巻 11 号 (財經詳報社・2008 年)
- (66) 高田正昭「タックス・ヘイブン対策税制における管理支配基準について (第 1 回)」税務 QA143 号 (税務研究会・2014 年)
- (67) 高田正昭「タックス・ヘイブン対策税制における管理支配基準について (第 2 回)」税務 QA143 号 (税務研究会・2014 年)
- (68) 朝長英樹「外国子会社合算税制 (タックス・ヘイブン対策税制) の変遷」T&Amaster463 号(ロータス 21・2012 年)
- (69) 田代有嗣「海外子会社の運営に伴う法律問題」別冊商事法務 40 巻 (商事法務・1978 年)
- (70) 高安満「タックス・ヘイブン税制と実質所得者課税の関係―便宜置籍船会社の留保金課税と損益通算―」税務大学校論叢 54 号 (税務大学校・2007 年)

- (71) 谷口智紀「タックスヘイブン対策税制をめぐる問題—『特定外国子会社等の各事業年度の決算』の意義—」税務弘報 62 巻 9 号 (中央経済社・2014 年)
- (72) 高久隆太「国際的租税回避の最近の動向 OECD などが監視強化」金融財政 business (時事通信社・2014 年)
- (73) 野一色直人「タックスヘイブン対策税制の課題」国際商取引学会年報 16 号 (国際商取引学会・2014 年)
- (74) 中里実「タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件」ジュリスト 997 号 (有斐閣・1992 年)
- (75) 中里実「タックスヘイブン対策税制と赤字子会社」税研 21 巻 2 号 (日本税務研究センター・2005 年)
- (76) 中里実「タックスヘイブン対策税制」税研 21 巻 3 号 (日本税務研究センター・2005 年)
- (77) 中里実「政策税制の政策目的に沿った限定解釈」税研 22 巻 2 号 (日本税務研究センター・2006 年)
- (78) 橋本秀法「我が国タックス・ヘイブン税制と租税条約の関係—租税条約締結国に所在する子会社への参加に起因する所得に対するタックス・ヘイブン課税の適用の可否—」税務大学校論叢 54 号 (税務大学校・2007 年)
- (79) 伴忠彦「外国子会社合算税制における合算方式と適用除外基準の再考」税務大学校論叢 63 号 (税務大学校・2009 年)
- (80) 細田明「適用除外要件：実体基準と管理支配基準」税務事例 46 巻第 8 号 (財経詳報社・2013 年)
- (81) 中島隆仁「OECD のタックス・ヘイブン対策—租税目的の情報交換に関する最近の動向」税大ジャーナル 14 号 (税務大学校・2010 年)
- (82) 原省三「国際課税のあり方と今後の課題について—最近の国際課税に関する諸問題 (国際的租税回避等) を踏まえた我が国の国際課税の基本的な考え方の検証」税大論叢 54 号 (税務大学校・2007 年)
- (83) 橋本浩史「タックス・ヘイブン対策税制の適用可否をめぐる最高裁判決—いわゆるガーンジー島事件—最高裁平成 21 年 12 月 3 日」ほうむ 56 巻 (損保ジャパン・2010 年)
- (84) 本庄資「タックス・ヘイブン対策税制と租税条約」税経通信 62 巻 8 号 (税務経理協会・2007 年)
- (85) 前田謙二「タックス・ヘイブン対策税制の新たな展開—源泉地国課税の視点からの設計—」税法学 570 号 (日本税法学会・2013 年)
- (86) 前正男「タックス・ヘイブン対策税制の現在～改正の変遷と今後の動向～ (第 1 回)」税務 QA110 号 (税務研究会・2011 年)

- (87) 前正男「タックス・ヘイブン対策税制の現在～改正の変遷と今後の動向～（第2回）」税務QA110号（税務研究会・2011年）
- (88) 前正男「タックス・ヘイブン対策税制の現在～改正の変遷と今後の動向～（第2回）」税務QA110号（税務研究会・2011年）
- (89) 宮本英利「タックス・ヘイブン対策税制の導入」財経詳報1220号（財経詳報社・1978年）
- (90) 水谷猛雄「外国子会社合算税制等の見直し」税経通信65巻4号（税務経理協会・2010年）
- (91) 宮塚久「ガーンジー島事件最高裁判決の検討～外国法人税の意義～」月刊国際税務（税務研究会・2012年）
- (92) 矢内一好「富裕層課税とタックスヘイブンの動向」税理56巻7号（ぎょうせい・2013年）
- (93) 山口博之「タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件－目的論的解釈による適用除外の考察－」立命館法政論集第10号（立命館大学法学会・2012年）
- (94) 保井久理子「外国子会社合算税制における新しい概念について－資産性所得を中心として－」税務大学校論叢71号（税務大学校・2011年）
- (95) 吉村典久「タックス・ヘイブンの課税問題」租税法研究36巻（租税法学会・2008年）
- (96) 山本英幸「租税訴訟も『条文に即した解釈』で判断！ガーンジー島事件（タックスヘイブン対策税制）最高裁判決のポイント」旬刊経理情報1242巻（中央経済社・2010年）
- (97) 山田二郎「税率の選択可能な外国法人税に対するタックスヘイブン課税の可否」ジュリスト1361号（有斐閣・2008年）
- (98) 弥永真生「常勤監査役の“常勤”とは何か」旬刊経理情報1029巻（中央経済社・2003年）
- (99) 渡辺充「キャプティブ保険会社に対するガーンジー島の外国税が外国税額控除の対象となる外国法人税に当たらないとされた事例－損保ジャパン事件－」税務事例39巻12号（財経詳報社2007年）
- (100) 今村隆『課税訴訟における要件事実論〔改訂版〕』日本租税研究協会・2013年
- (101) 甲斐素直＝荒川卓「租税法上の不確定概念と通達」会計と監査64巻11号（全国会計職員協会・2013年）
- (102) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（昭和60年度版）』（大蔵財務協会・1985年）
- (103) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成4年度版）』（大蔵財務協会・1992年）

- 年)
- (104) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 5 年度版）』（大蔵財務協会・1993 年)
 - (105) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 7 年度版）』（大蔵財務協会・1995 年)
 - (106) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 10 年度版）』（大蔵財務協会・1998 年)
 - (107) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 17 年度版）』（大蔵財務協会・2005 年)
 - (108) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 18 年度版）』（大蔵財務協会・2006 年)
 - (109) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 19 年度版）』（大蔵財務協会・2007 年)
 - (110) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 20 年度版）』（大蔵財務協会・2008 年)
 - (111) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 21 年度版）』（大蔵財務協会・2009 年)
 - (112) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 22 年度版）』（大蔵財務協会・2010 年)

第4編 移転価格税制に関する研究

はじめに

わが国企業の国際化が進む中で、多国籍企業とそのグループ内で商品の販売等を行っている場合に、その取引価格が通常取引において成立する価格と異なる価格で取引をしたときには、一方の企業（国）から他方の企業（国）に所得が移転することとなる。その結果、国家の租税収入に減少をもたらすということになる。

この問題については、OECDで検討が行われ、わが国においても国会等で議論され、昭和53年にタックス・ヘイブン対策税制が導入された。しかし、このタックス・ヘイブン対策税制は、移転価格の問題には十分対応する制度ではなく、その他の規定による対応も限界であったことなどから、昭和61年度の税制改正において、移転価格税制が創設されている¹。もともと、移転価格税制の目的は、国外の特殊関係企業との取引を行うことにより、税率の高い国から税率の低い国へと所得を移転させることを防止し、わが国の課税権を確保することにある²。

移転価格税制の問題点は、独立企業間価格³の算定をどのように行うのかという点にあると考えられる。具体的には、独立企業間価格の算定が適正に行われているのか否かという点や、課税庁が推定課税を行う場合におけるシークレット・コンパラブルの適用上の問題点の有無等についてである。

これまで、移転価格税制の適用について争われた点が、その後の税制改正において明確に規定されたことにより立法的に解決されている点も少なくない。しかし、問題点のすべてが解決しているとはいえないように思われる。また、最近の移転価格税制の争訟においては、納税者の主張が認められた事例が増えてきている。

移転価格税制における独立企業間価格の算定方法については、移転価格税制において重要な論点であると考えられる。そこで、まず、移転価格税制の適用要件と独立企業間価格の算定方法等を概観し、つぎに、独立企業間価格の適否について争われた事例を分析・検討し、移転価格税制の問題点と今後の課題を明らかにしたいと考えている。

¹ 荒巻健二「移転価格税制」租税研究440号（1986年）62頁、荒巻健二「移転価格税制の創設」ファイナンス22巻4号（1986年）39～40頁参照。

² 荒巻健二「移転価格税制の導入（上）」財經詳報1600号（1986年）2頁、羽床正秀編『平成27年度版 移転価格税制詳細』（大蔵財務協会・2015年）4頁参照。

³ 移転価格税制における独立企業間価格とは、国外関連者との取引における対価の額について、その取引を非関連者で行った場合に成立する対価の額のことである（羽床・前掲注(2)52頁参照）。

第1章 移転価格税制の概要

第1節 移転価格税制の沿革

1. 移転価格税制の創設

移転価格税制は、「近年、企業活動の国際化の進展に伴い、海外の特殊関係企業との取引の価格を操作することによる所得の移転、いわゆる移転価格の問題が国際課税の分野で重要となってきたが、現行法では、この点についての十分な対応が困難であり、これを放置することは、適正・公平な課税の見地から、問題のあるところである。また、諸外国において、すでに、こうした所得の海外移転に対処するための税制が整備されていることを考えると、我が国においても、これら諸外国と共通の基盤に立って、適正な国際課税を実現するため、法人が海外の特殊関係企業と取引を行った場合の課税所得の計算に関する規定を整備するとともに、資料収集等、制度の円滑な運用に資するための措置を講ずることが適当である」⁴という税制調査会の税制改正に関する答申を受け、昭和61年度の税制改正において創設された（措置法66条の5）。

このように、移転価格税制の目的は、特殊関係企業間における取引価格を操作することによる所得の国外移転を防止し、適正な国際課税を実現することにある。

2. 移転価格税制の改正

移転価格税制は、現在まで多くの改正がされてきており、ここでは、主要な改正について概観することとする。

(1)平成3年度改正⁵

比較対象企業に対する質問・検査権限の追加

納税者が、独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類を、遅滞なく提出等をしなかった場合には、国税職員は、推定課税を行うか否かにかかわらず、独立企業間価格を算定するために必要と認められる範囲内で、当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者（比較対象企業）に質問又は当該事業に関する帳簿書類を検査することができることとされた。

⁴ 税制調査会『昭和61年度の税制改正に関する答申』

〈http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s6012_s61zeiseikaisei.pdf〉（最終確認日：2016年5月13日）5頁。

⁵ 羽床・前掲注(2)11頁参照。

(2)平成 17 年度改正⁶

国外関連者の範囲の改正

企業活動の国際化の発展に伴い、国外関連者の範囲が改正され、①対象法人と外国法人との間に実質支配関係と持株関係との連鎖の関係又は実質支配関係のみの連鎖の関係がある場合の外国法人と、②対象法人と外国法人とが同一の者によって実質支配関係と持株関係又は実質支配関係のみによる直接の関係又は連鎖の関係がある場合の外国法人が追加された。

(3)平成 18 年度改正⁷

推定課税における独立企業間価格の算定方法の追加

取引の形態が多様化・複雑化する中で、課税庁が推定課税を行う場合の独立企業間価格の算定方法を再販売価格基準法、原価基準法及びこれらと同等の方法に限定することは、納税者から資料提供の協力が得られない場合に、課税庁が何らの手だてもなく放置せざるを得ない状況が増加することになる。そこで、独立企業間価格の算定方法に、つぎの四つの方法が追加された。

- ① 利益分割法に対応する方法
- ② 取引単位営業利益法に対応する方法
- ③ ②の方法に準ずる方法
- ④ ②・③と同等の方法

(4)平成 19 年度改正⁸

納税猶予制度の創設

企業活動の国際化の進展を背景に、移転価格税制の適用による課税件数・金額が増加してきている。移転価格税制の適用による課税が行われることで、取引相手国との相互協議が得られるまでの間、二重課税が生じることになり、企業負担の問題が指摘されていた。そこで、二国間の協議で合意が得られるまでの間、二重課税に伴う納税者の負担を軽減するために、納税猶予制度が創設された。

⁶ 財務省「平成 17 年度税制改正の解説」

〈<http://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/finance/f1708betu/11.pdf>〉（最終確認日：2016 年 5 月 15 日）306～308 頁参照。

⁷ 財務省「平成 18 年度税制改正の解説」

〈http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2006/f1808betu.pdf〉（最終確認日：2016 年 5 月 15 日）460～463 頁参照。

⁸ 財務省「平成 19 年度税制改正の解説」

〈http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2007/explanation/pdf/P544-P607.pdf〉（最終確認日：2016 年 5 月 15 日）545～550 頁参照。

(5)平成 22 年度改正⁹

価格算定文書の範囲の明確化

課税庁が、納税者に対して独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類又はその写しを要求し、遅滞なく提示又は提出されなかった場合には、推定課税の適用が認められている。しかし、課税庁へ提示又は提出する書類の範囲が、法令上の規定で明確にされていなかったことから、納税者の予見可能性を確保し、税務執行の透明化・円滑化の観点から、省令において明確に規定することとされた。

(6)平成 23 年度改正¹⁰

① 独立企業間価格の算定方法の優先順位の見直し

これまで、独立企業間価格の算定方法は、基本三法（独立価格比準法・原価基準法・再販売価格基準法）を優先して適用し、利益分割法や取引単位営業利益法等は、基本三法を用いることができない場合に限り適用することとされていた。しかし、平成 23 年度の税制改正により、基本三法を優先適用する規定は廃止され、全ての算定方法の中から最も適切な方法を選定することとされた。

② 利益分割法の明確化

独立企業間価格の算定方法が、最も適切な方法を選定する仕組みへ改正されたことから、これまで、利益分割法の下位分類とされ、法令上は利益分割法の一部として運用されていた比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法を、それぞれ法令において明確化することとされた。

(7)平成 25 年度改正¹¹

取引単位営業利益法を用いる際に使用する利益水準指標の追加

国際的な動向や意見を踏まえ、企業活動の内容に即した独立企業間価格の算定が可能になるよう、取引単位営業利益法を用いる際に使用する利益水準指標にベリ-

⁹ 財務省「平成 22 年度税制改正の解説」

〈http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/PDF/12_P489_539.pdf〉（最終確認日：2016 年 5 月 15 日）504～509 頁参照。

¹⁰ 財務省「平成 23 年度税制改正の解説」

〈http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/explanation/PDF/p491_525.pdf〉（最終確認日：2016 年 5 月 15 日）495～497 頁参照。

¹¹ 財務省「平成 25 年度税制改正の解説」

〈http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2013/explanation/pdf/p0707_0752.pdf〉（最終確認日：2016 年 5 月 15 日）729～733 頁参照。

比¹²を追加することとされた。

(8)平成 26 年度改正¹³

適用対象取引の範囲の拡大

わが国に恒久的施設を有する非居住者又は外国法人に対する課税原則が、総合主義から帰属主義へ変更されたことに伴い、非居住者又は外国法人の日本源泉の事業所得を算定する上で考慮される内部取引が、移転価格税制の適用対象とすることとされた。

具体的には、内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④取引単位営業利益法、⑤利益分割法、⑥①～⑤に準ずる方法のうち、その内部取引の内容等を勘案して、最も適切な方法により算定した金額とされた。なお、棚卸資産の販売又は購入以外の取引については、①～⑥までの方法と同等の方法により算定した金額とすることとされた。

第 2 節 移転価格税制の適用要件と適用対象者

1. 適用要件

移転価格税制は、租税特別措置法（以下「措置法」という。）66 条の 4 第 1 項では、「法人が、昭和六十一年四月一日以後に開始する各事業年度において、当該法人に係る国外関連者（外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資〈当該他方の法人が有する自己の株式又は出資を除く。〉の総数又は総額の百分の五十以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係〈次項及び第五項において『特殊の関係』という。〉のあるものをいう。以下この条において同じ。）との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引（当該国外関連者が法人税法第百四十一条第一号から第三号までに掲げる外国法人のいずれに該当するかに応じ、当該国外関連者のこれらの号に掲げる国内源泉所得に係る取引のうち政令で定めるものを除く。以下この条において『国外関連取引』という。）につき、当

¹² ベリー比とは、営業費用に対する売上総利益の比率のことであり、たとえば、販売仲介業者の行う販売サービスのように、機能・リスクが限定的で、その利益が営業費用に比例する活動に係る利益率を検証する場合に有用な指標であると考えられている（税務省・前掲注(11) 732 頁参照）。

¹³ 財務省「平成 26 年度税制改正の解説」
〈http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2014/explanation/pdf/p0670_0844.pdf〉（最終確認日：2016 年 5 月 15 日）807～810 頁，羽床・前掲注(2)17 頁参照。

該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす」と規定されている。すなわち、法人が、国外関連者と取引を行う場合において、その取引の対価の額が独立企業間価格に満たない場合、又は独立企業間価格を超える場合には、その取引を独立企業間価格で行われたものとみなすということである。

2. 適用対象者

移転価格税制の適用対象者は、わが国の法人税法の適用を受ける「法人」である。すなわち、①普通法人、②協同組合等、③公益法人等、④人格のない社団等、⑤わが国に恒久的施設を有する外国法人、が適用対象とされている¹⁴。

3. 国外関連者

国外関連者とは、移転価格税制の対象となる法人と特殊の関係にある外国法人のことであり、租税特別措置法施行令（以下「措置法施行令」という。）39条の12第1項に規定されている。すなわち、つぎの①から⑤の関係にある外国法人のことである。この特殊の関係にあるのか否かの判定については、それぞれの取引が行われた時の現況により判定することとされている¹⁵。

① 親子関係会社等

親子関係会社等とは、措置法施行令39条の12第1項第1号では、「二の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資（自己が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額（以下第三項までにおいて『発行済株式等』という。）の百分の五十以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係」と規定されている。すなわち、一方の法人が他方の法人の発行済株式等の50%以上を直接又は間接に保有する関係のことである。

② 兄弟会社関係等

兄弟会社関係等とは、措置法施行令39条の12第1項第2号では、「二の法人が同一の者（当該者が個人である場合には、当該個人及びこれと法人税法第二条第十号に規定する政令で定める特殊の関係のある個人。第五号において同じ。）によつてそ

¹⁴ 荒巻・前掲注(1)40頁、羽床・前掲注(2)35頁参照。

¹⁵ 措置法施行令39条の12第16項では、「法第六十六条の四第一項、第二項第一号イ若しくはロ若しくは第五項の規定又は第六項の規定を適用する場合において、これらの規定に規定する特殊の関係が存在するかどうかの判定は、それぞれの取引が行われた時の現況によるものとする」と規定されている。

れぞれその発行済株式等の百分の五十以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有される場合における当該二の法人の関係（前号に掲げる関係に該当するものを除く。）と規定されている。すなわち、二つの法人が同一の者にそれぞれの法人の発行済株式等の50%以上の株式等を直接又は間接に保有されている場合における二つの法人の関係のことである。

③ 実質的支配関係

実質的支配関係とは、措置法施行令 39 条の 12 第 1 項第 3 号では、「次に掲げる事実その他これに類する事実（次号及び第五号において『特定事実』という。）が存在することにより二の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係（前二号に掲げる関係に該当するものを除く。）

イ 当該他方の法人の役員二分の一以上又は代表する権限を有する役員が、当該一方の法人の役員若しくは使用人を兼務している者又は当該一方の法人の役員若しくは使用人であった者であること。 ロ 当該他方の法人がその事業活動の相当部分を当該一方の法人との取引に依存して行っていること。 ハ 当該他方の法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該一方の法人からの借入れにより、又は当該一方の法人の保証を受けて調達していること」と規定されている。すなわち、特定事実が存在することにより、一方の法人が他方の法人の事業の方針の全部又は一部を実質的に決定できる関係のことである。

④ 実質的支配関係と持株関係との連鎖又は実質支配関係のみによる間接支配関係

実質的支配関係と持株関係との連鎖又は実質支配関係のみによる間接支配関係とは、措置法施行令 39 条の 12 第 1 項第 4 号では、「一の法人と次に掲げるいずれかの法人との関係（前三号に掲げる関係に該当するものを除く。）

イ 当該一の法人が、その発行済株式等の百分の五十以上の数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人

ロ イ又はハに掲げる法人が、その発行済株式等の百分の五十以上の数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人

ハ ロに掲げる法人が、その発行済株式等の百分の五十以上の数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人」と規定されている。すなわち、一の法人とつぎのいずれかの法人の関係のことである。

イ 一の法人との間に、発行済株式等の 50%以上の株式等を直接又は間接に保有

している関係（持株関係）がある法人又は実質支配関係がある法人

ロ イ又はハに掲げる法人との間に、持株関係又は実質支配関係がある法人

ハ ロに掲げる法人との間に、持株関係又は実質支配関係がある法人

⑤ 同一の者によって、実質支配関係と持株関係又は実質支配関係のみにより直接又は間接支配される関係

同一の者によって、実質支配関係と持株関係又は実質支配関係のみにより直接又は間接支配される関係とは、措置法施行令 39 条の 12 第 1 項第 5 号では、「二の法人がそれぞれ次に掲げるいずれかの法人に該当する場合における当該二の法人の関係（イに規定する一の者が同一の者である場合に限るものとし、前各号に掲げる関係に該当するものを除く。）イ 一の者が、その発行済株式等の百分の五十以上の数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人 ロ イ又はハに掲げる法人が、その発行済株式等の百分の五十以上の数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人 ハ ロに掲げる法人が、その発行済株式等の百分の五十以上の数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有し、又は特定事実が存在することによりその事業の方針の全部若しくは一部につき実質的に決定できる関係にある法人」と規定されている。すなわち、二の法人が、それぞれつぎのいずれかの法人に該当する場合の二の法人の関係のことである。

イ 一の法人との間に、持株関係がある法人又は実質支配関係がある法人

ロ イ又はハに掲げる法人との間に、持株関係又は実質支配関係がある法人

ハ ロに掲げる法人との間に、持株関係又は実質支配関係がある法人

第 2 章 独立企業間価格

第 1 節 独立企業間価格の算定方法

独立企業間価格とは、国外関連者との取引における対価の額について、その取引を非関連者で行った場合において成立する対価の額のことである¹⁶。

この独立企業間価格の算定方法については、措置法 66 条の 4 第 2 項では、「前項に規定する独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法のうち、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が

¹⁶ 羽床・前掲注(2)52 頁参照。

独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額をいう」と規定されており¹⁷、棚卸資産の販売又は購入取引とそれ以外の取引に分けられている。すなわち、以下の①・②がこれである。

① 棚卸資産の販売又は購入

棚卸資産の販売又は購入における独立企業間価格の算定方法については、つぎのイ、ロ、ハ、ニの方法によることとされている。

イ. 独立価格比準法

独立価格比準法とは、措置法 66 条の 4 第 2 項第 1 号イでは、「特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額（当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行った後の対価の額を含む。）に相当する金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう」と規定されている。

ロ. 再販売価格基準法

再販売価格基準法とは、措置法 66 条の 4 第 2 項第 1 号ロでは、「国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額（以下この項において『再販売価格』という。）から通常の利潤の額（当該再販売価格に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。）を控除して計算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう」と規定されている。

ハ. 原価基準法

原価基準法とは、措置法 66 条の 4 第 2 項第 1 号ハでは、「国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利潤の額（当該原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。）を加算して計算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう」と規定されている。

¹⁷ 国外関連取引の内容及び国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案してとは、措置法通達 66 の 4(2)-1 では、「(1)独立企業間価格……の算定における同条第 2 項各号に掲げる方法（以下『独立企業間価格の算定方法』という。）の長所及び短所 (2)国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者の果たす機能等に対する独立企業間価格の算定方法の適合性 (3)国外関連取引と非関連者間との類似性の程度（当該非関連者間取引について、措置法規則第 22 条の 10 第 1 項第 2 号ホに規定する差異調整等を行う必要がある場合には、当該差異調整等に係る信頼性を含む。）」を勘案することとされている。

二. その他の方法

その他の方法とは、措置法 66 条の 4 第 2 項第 1 号ニでは、「上記イ～ハに掲げる方法に準ずる方法その他政令で定める方法」と規定されている¹⁸。

¹⁸ ただし、準ずる方法とは何かについては具体的な規定はなく、その他政令で定める方法とは、措置法施行令 39 条の 12 第 8 項では、「法第六十六条の四第二項第一号ニに規定する政令で定める方法は、次に掲げる方法とする。一 国外関連取引に係る棚卸資産の法第六十六条の四第一項の法人及び当該法人に係る国外関連者による購入、製造その他の行為による取得及び販売（以下この号において『販売等』という。）に係る所得が、次に掲げる方法によりこれらの者に帰属するものとして計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法

イ 当該国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産の非関連者による販売等（イにおいて『比較対象取引』という。）に係る所得の配分に関する割合（当該比較対象取引と当該国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人及び当該国外関連者による販売等とが当事者の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生ずる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合）に応じて当該法人及び当該国外関連者に帰属するものとして計算する方法

ロ 当該国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人及び当該国外関連者による販売等に係る所得の発生に寄与した程度を推測するに足りるこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者に係る要因に応じてこれらの者に帰属するものとして計算する方法

ハ (1)及び(2)に掲げる金額につき当該法人及び当該国外関連者ごとに合計した金額がこれらの者に帰属するものとして計算する方法 (1)当該国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人及び当該国外関連者による販売等に係る所得が、当該棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産の非関連者による販売等（(1)において『比較対象取引』という。）に係る第六項、前項又は次号から第五号までに規定する必要な調整を加えないものとした場合のこれらの規定による割合（当該比較対象取引と当該国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人及び当該国外関連者による販売等とが当事者の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異（当該棚卸資産の販売等に関し当該法人及び当該国外関連者に独自の機能が存在することによる差異を除く。）により生ずる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合）に基づき当該法人及び当該国外関連者に帰属するものとして計算した金額 (2)当該国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人及び当該国外関連者による販売等に係る所得の金額と (1)に掲げる金額の合計額との差額（(2)において『残余利益等』という。）が、当該残余利益等の発生に寄与した程度を推測するに足りるこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者に係る要因に応じてこれらの者に帰属するものとして計算した金額」と規定されている。

② 棚卸資産の販売又は購入以外の取引

棚卸資産の販売又は購入以外の取引における独立企業間価格の算定方法については、措置法 66 条の 4 第 2 項第 2 号では、「前号に掲げる取引以外の取引 同号イからニまでに掲げる方法と同等の方法」と規定されている。すなわち、前述(1)の棚卸資産の販売又は購入の取引における独立企業間価格の算定方法と同等の方法によることとされている。

第 2 節 事前確認制度

事前確認制度とは、移転価格事務運営要領 1 - 1(35)では、「税務署長又は国税局長が、法人が採用する最も合理的と認められる独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容等……について確認を行うことをいう」と定義されている¹⁹。すなわち、独立企業間価格の算定方法等について、事前に納税者が課税庁に確認することにより、移転価格課税が行われることを回避するための制度である²⁰。

この事前確認の内容に基づいて申告を行っている場合には、当該確認取引については、独立企業間価格で行われたものとして取り扱われ、移転価格税制は適用されないことになる²¹。また、事前確認制度の基本方針は、移転価格事務運営要領 1 - 2(2) では、「独立企業間価格の算定方法等に関し、法人の申出を受け、また、当該申出に係る相互協議の合意がある場合にはその内容を踏まえ、事前確認を行うことにより、当該法人の予測可能性を確保し、移転価格税制の適正・円滑な執行を図ることとされており²²、具体的な手続きについては、移転価格事務運営要領第 5 章に規定されている。

第 3 節 相互協議と対応的調整

まず、相互協議とは、納税者が課税庁から租税条約の規定に適合しない課税を受けた場合、又は受けると認められる場合において、その条約に適合しない課税を排除するために条約締結国の税務当局間で解決を図るための協議手続のことであり、

¹⁹ 国税庁 HP 「移転価格事務運営要領」

(<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/010601/01.htm>) (最終確認日：2015 年 3 月 27 日)。

²⁰ 曾田隆之「移転価格税制に関する考察」帝京大学大学院経済学年誌 12 号 (帝京大学大学院経済学研究科大学院生研究会・2004 年) 102 頁、藤井昭顕「移転価格税制について」広島経済大学経済研究論集 24 巻 3 号 (2001 年) 54 頁参照。

²¹ 国税庁 HP・前掲注(19) 5 - 16 参照。

²² 国税庁 HP・前掲注(19)。

OECDモデル租税条約25条に規定されている。この相互協議は、移転価格課税により国際的な二重課税が生じた場合において、納税者が申し立てを行う等により、外国税務当局との相互協議を実施して問題の解決を図ることとされている²³。すなわち、移転価格税制が適用されることにより、二重課税が生じる場合においては、相互協議が行われ、この相互協議が合意された場合には対応的調整により二重課税は回避されることになる。しかし、相互協議については、合意によって解決する努力義務が定められているのであるが、必ず合意をしなければならないという義務は定められていない。そのため、合意に至らず二重課税が回避されないこともある。そのような場合において、一定期間内に相互協議による合意がされなかった場合には仲裁手続きにより解決することができるという規定が、OECDモデル租税条約25条5項に追加されている²⁴。

つぎに、対応的調整とは、OECDモデル租税条約9条2項に規定されており、相互協議が合意された場合において、その合意に従って二重課税を回避するために行われる減額更正のことである²⁵。しかし、具体的な調整方法については、OECD加盟国の救済方法が各国で異なっているので定められていないようである²⁶。

第3章 移転価格税制に関する具体的事例の検討

第1節 独立企業間価格の算定の適否をめぐる事例(1)²⁷

1. 事案の概要

X社(原告・被控訴人)は、自動二輪車・四輪車の製造及び販売を主たる事業とする内国法人である。

X社は、その間接子会社である、ブラジル連邦共和国(以下「ブラジル」という。)アマゾナス州に設置されたマナウス自由貿易地域(以下「マナウスフリーゾーン」

²³ 川田剛・徳永匡子『OECDモデル租税条約コメンタリー逐次解説』(税務研究会・2008年)442頁、国税庁HP〈https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2014/sogo_kyogi/index.htm〉(最終確認日:2015年4月21日)参照。

²⁴ 伊藤剛志「相互協議に関するいくつかの問題」〈<http://www.rieti.go.jp/jp/publications/dp/10j053.pdf>〉(最終確認日:2015年4月22日)14頁、羽床・前掲注(2)258~260頁参照。

²⁵ 森井昭顕「移転価格税制における対応的調整」広島経済大学経済研究論集25巻1号(2002年)26~29頁、羽床・前掲注(2)263頁参照。

²⁶ 川田=徳永・前掲注(23)174頁参照。

²⁷ 東京高判平成27年5月13日(TAINS Z888-1929)。

という。)で自動二輪車の製造及び販売事業を行っている外国法人のA社及びその子会社との間で、自動二輪車の部品等の販売及び技術支援の役務提供取引(以下「本件国外関連取引」という。)を行い、その取引により支払を受けた対価の額を収益の額に算入して、平成10年3月期から平成15年3月期(以下、これらの事業年度を併せて「本件各事業年度」という。)の法人税の確定申告を行った。

課税庁(被告・控訴人)は、X社が支払を受けた対価の額が租税特別措置法66条の4第2項1号ニ及び2号ロ、租税特別措置法施行令39条の12第8項に定める方法(以下「利益分割法」という。)により算定した独立企業間価格(以下「本件独立企業間価格」という。)に満たないとして、租税特別措置法66条の4第1項の国外関連者との取引に係る課税の特例(以下、「移転価格税制」という。)の規定により、本件国外関連取引が本件独立企業価格で行われたものとみなし、本件各事業年度の所得金額に本件独立企業間価格と本件国外関連取引の対価の額との差額を加算すべきであるとして、更正とその更正に係る過少申告加算税賦課決定(以下、更正処分と過少申告加算税賦課決定処分を併せて「本件各更正等」という。)をした。

X社は、これを不服として、不服申し立てを経て本件各更正等の取消しを求める訴えを提起したものである。

2. 争点

本件事案の主要な争点は、利益分割法の一つである残余利益分割法を用いてした本件独立企業間価格の算定の適否についてである。具体的には、①独立企業間価格の算定方法の選択の適否、②独立企業間価格の算定単位の設定の適否、③基本的利益の算定の適否である。

原審の東京地裁平成26年8月28日判決²⁸では、「ブラジル側比較対象企業は、マナウス税恩典利益を享受していないという点でA社等との比較可能性を有するものではないから、処分行政庁が、上記の差異につき何らの調整も行わずにブラジル側基本的利益を算定した上、本件独立企業間価格を算定したことには誤りがあるというべきである。そして、上記の差異は、市場の特殊性という営業利益に大きく関わる基本的な差異であるため、そもそも、これにつき適切な差異調整を行うことができるのか否かは不明であり、いずれにしても、本件の証拠関係の下では、原告が本件国外関連取引により支払を受けた対価の額が独立企業間価格に満たないものであることにつき立証があったとは認められないから、本件国外関連取引に……移転価

²⁸ 東京地判平成26年8月28日(TAINS Z888-1886)。評釈として、本田光宏「判批」月刊税務事例47巻4号(2015年)19頁、水野忠恒「判批」月刊国際税務35巻3号(2015年)43頁、渡辺充「判批」ジュリスト1476号(2015年)8頁、吉村政穂「判批」税務弘報62巻13号(2014年)60頁、等がある。

格税制の課税を行うことはできないというべきである」と判示し、原告の請求を認容した。

課税庁は、この原判決を不服として、その取消しを求めて控訴した。なお、課税庁は、原審では、ブラジル側比較対象企業がマナウス税恩典利益を享受していないことについて、差異調整を行う必要はないと主張していたが、控訴審では、この差異調整を行う必要はあるとする予備的主張を追加した。

3. 当事者の主張

(1)原告の主張

① 争点1について

利益分割法は、基本三法を用いることができない場合に限り用いることができるものであるから、基本三法の適用可能性について合理的な調査を尽くすことなく利益分割法を用いて独立企業間価格の算定をすることは許されない。ところが、課税庁は、基本三法の適用可能性について合理的な調査を尽くさないまま、基本三法の適用可能性がないとし、利益分割法を用いて本件独立企業間価格の算定をしたのであって、独立企業間価格の算定方法の選択には瑕疵がある。

② 争点2について

本件国外関連取引は、X社とA社、X社とB社、X社とC社の間のそれぞれ別個の取引から成り、また、これらの取引は、いずれも自動二輪車の販売取引、自動二輪車の部品の販売取引、技術支援の役務提供取引という複数の取引から成るところ、これらを一括して独立企業間価格の算定することに合理性はないから、本件独立企業間価格は、X社とA社、X社とB社、X社とC社のそれぞれの取引ごとに算定しなければならない。ところが、課税庁は、複数の種類の取引を一の取引として本件独立企業間価格の算定をただけではなく、X社とA社、X社とB社、X社とC社の間のそれぞれ別個の取引を一の取引として本件独立企業間価格の算定をしたのであって、課税庁による独立企業間価格の算定単位の設定には瑕疵がある。

③ 争点3について

残余利益分割法の基本的利益の算定に当たっては、当該国外関連取引の事業と同種で、市場・事業規模等が類似する法人（重要な無形資産を有する法人を除く。）を比較対象法人として選定し、その事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて基本的利益を計算する。ところが、課税庁は、A社等の比較対象法人を選定するために用いる除外基準としてマナウスフリーゾーン外で事業活動を行い、マナウス税恩典利益を享受していない法人を除外する基準を設けることなく、A社等の比較対象法人としてA社等との比較可能性を欠くブラジル側比較対象企業を選定する等してブラジル側基本的利益の算定をしたのであって、

課税庁によるブラジル側基本的利益の算定には瑕疵がある。

(2)課税庁の主張

① 争点1について

本件国外関連取引について合理的な調査を尽くしたが、本件国外関連取引を個別の取引とみても、一の取引とみても、比較可能性が担保された比較対象取引を把握することができず、基本三法を用いることができなかつた。そこで、その他政令で定める方法の適用を検討すると、利益分割法のうち残余利益分割法の適用が最適である。すなわち、X社及びA社等は、無形資産を総合的に活用することにより、ブラジルの自動二輪市場において圧倒的な販売シェアを有するに至っているのであり、X社及びA社等の有する重要な無形資産が利益の獲得に寄与している点に着目すると、本件国外関連取引については、利益分割法のうち重要な無形資産の価値に応じて残余利益を合理的に配分する残余利益分割法を適用して独立企業間価格を算定することが最適である。

② 争点2について

独立企業間価格の算定は、原則として個別の取引ごとに行われるが、複数の取引を個別的に評価するよりも一の取引とみて評価する方が合理的である場合には、例外的に複数の取引を一の取引とみて独立企業間価格を算定することができる。本件国外関連取引は、A社等の自動二輪車の製造及び販売に係る一体の取引であり、相互に重要な無形資産が寄与しているから、無形資産の寄与する範囲で一体とみて残余利益分割法を適用するのが合理的である。また、X社がA社等に輸出する自動二輪車の部品等は、それ自体が市場で評価されるものではなく、A社等が製造した自動二輪車を販売して初めて市場で評価されるものであるから、本件国外関連取引を、X社及びA社等のブラジルにおける自動二輪車の製造及び販売業とみて、X社とA社等は、その業務を分担しているものにすぎないとすることは、合理性がある。したがって、本件国外関連取引は、各取引を個別的に評価するよりも一の取引とみて評価する方が合理的であり、一の取引とみて本件独立企業間価格を算定することができる。

③ 争点3について

ア 基本的利益の算定方法

残余利益分割法は、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合に、分割対象利益のうち、重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益（基本的利益）に相当する金額を法人及び国外関連者に配分し、残額（残余利益）を法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分することにより、独立企業間価格を算定するものであるところ、基本的利益の額は、

国外関連取引に事業と同種で、市場、事業規模等が類似する法人（重要な無形資産を有する法人を除く。）の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて計算する。すなわち、基本的利益は、まず、検証対象法人と類似する重要な無形資産を有しに法人（比較対象法人）を選定し、次に、その事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標を算出し、その利益指標に基づいて算定するものである。

イ 比較対象法人の選定

X社の比較対象法人として、X社の事業と同種の日本企業を抽出し、公開情報に基づき、39社を選定した。また、A社等の基本的利益の算定の基礎となるA社等の比較対象法人として、A社等の事業と同種のブラジル企業を抽出し、公開情報に基づき、8社を選定した。

ウ 基本的利益の算定

原告の基本的利益については、日本側比較対象企業の本件各事業年度に最も近接する事業年度ごとの総費用営業利益率を算出し、その中位置を日本側基本的利益率とする。そして、本件国外関連取引に係る原告の本件各事業年度の総費用、その他の営業費用、委託研究費の額から、原告が重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額を控除し、この控除後の金額に日本側基本的利益を乗じてX社の基本的利益の額を算出している。

また、A社等の基本的利益については、ブラジル側比較対象企業のA社各事業年度に最も近接する事業年度ごとの総費用営業利益率を算出し、その中位値をブラジル側基本的利益率とする。そして、A社等のA社各事業年度の総費用の額からA社等が重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額を控除し、この控除額の金額にブラジル側基本的利益を乗じて算出している。

4. 裁判所の判断

「当裁判所も、原審と同様に被控訴人の各請求はいずれも理由があると判断する」として、原審の説示を引用しているので、原審の当該判断を摘示することとする。

(1) 争点1・2について

① 基本三法の適用可能性の有無について

ア「基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法は、基本三法を用いることができない場合に限り、用いることができるものである……ところ、基本三法を用いることができないことについては、被告（国）が主張立証責任を負うが、被告（国）において、処分行政庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず基本三法を用いることができなかった旨を主張立証した場合には、基本三法を用いることができない

ことが事実上推定され、原告（納税者）において、この推定を覆すに足りる主張立証をする必要が生ずる……。」

イ「基本三法の適用可能性の有無の判断に当たり本件国外関連取引をどのような単位でみるかについて検討するに、基本三法の適用可能性の有無の判断は、基本三法を適用して独立企業間価格の算定をすることができるか否かについての判断であるから、基本三法の適用可能性の有無の判断に当たり国外関連取引をどのような単位でみるかという問題にはよかならない。そして、独立企業間価格の算定に当たり国外関連取引をどのような単位でみるかという点について明示的に規定した法令の定めはないところ、措置法通達 66 の 4(3) - 1 は、独立企業間価格の算定は、原則として、個別の取引を一の取引として独立企業間価格を算定することができるとした上、国外関連取引について、同一の製品グループに属する取引、同一の事業セグメントに属する取引等を考慮して価格設定が行われており、独立企業間価格についてもこれらの単位で算定することが合理的であると認められる場合、及び、国外関連取引について、生産用部品の販売取引と当該生産用部品に係る製造ノウハウの使用許諾取引等が一体として行われており、独立企業間価格についても一体として算定することが合理的であると認められる場合を掲げている。独立企業間価格とは、当該国外関連取引が特殊の関係にない者（非関連者）の間で同様の状況の下で行われた場合に成立するであろう合意に係る価格をいうものであるところ、棚卸資産の販売価格の設定は、個別の取引ごとに行われるのが通常であるから、独立企業間価格の算定は、原則として、個別の取引ごとに行うべきものである。しかし、措置法通達 66 の 4(3) - 1 が掲げるように、複数の取引のそれぞれに係る棚卸資産の販売価格の設定が、各取引ごとに独立して行われるのではなく、それぞれの取引の関連性を考慮して行われるような場合や、複数の取引が、その目的、取引内容、取引数量等からみて、一体として行われているような場合には、複数の取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行うことが合理的である。したがって、このような場合には、独立企業間価格の算定は複数の取引を一の取引として行うのが相当であり、このことは取引の当事者が複数の国外関連者に跨っている場合においても異なるものではないというべきである。

これを本件についてみると、……本件国外関連取引は、原告と A 社との間の自動二輪車の組立部品の販売取引を主要部分として、付随的に、原告と A 社等との間の完成自動二輪車の販売取引、自動二輪車の補修部品の販売取引、自動二輪車の製造設備等の販売取引、技術支援の役務提供取引及び無形資産の使用に係る取引を組み合わせて構成され、B 社及び C 社との取引を含めて一体として行われたものであることができる。そうすると、本件国外関連取引については、B 社及び C 社との取引を含めて一の取引とみて独立企業間価格を算定するのが相当である。」

ウ「認定事実によれば、本件調査担当者は、ウェブサイト及び書籍の閲覧による公開情報の調査、原告に対する資料の提示又は提出の求め及び措置法66条の4第9項の規定に基づく原告の同業他社からの情報収集を行い、合理的な調査を尽くしたが、それにもかかわらず、本件国外関連取引を一の取引とみても、個別の取引とみても、これと比較可能な比較対象取引を把握することができず、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定について基本三法を用いることができなかつたと認めることができる。そうであるとする、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定については、基本三法を用いることができないことが事実上推定され、かつ、この推定を覆すに足りる事情は、本件全証拠によってもこれを認めることができない。

したがって、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定については、基本三法を用いることができないといえることができるから、措置法66条の4第2項1号ニ及び2号ロに定める基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法を用いることができるというべきである。」

② 残余利益分割法の選定等について

「残余利益分割法は、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合に適用されるものである……、原告及びA社等は、本件各事業年度において、いずれも、重要な無形資産を有し、その貢献により重要な無形資産を有しない非関連者取引において通常得られる利益（基本的利益）を超える利益（超過利益）を得ていたと認めることができる。したがって、本件国外関連取引に係る独立企業間価格の算定については、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法のうち、残余利益分割法を用いて行うのが最も適切であるといえるべきである。そして、……残余利益分割法を適用するに当たっては、B社及びC社との取引を含めて本件国外関連取引を一の取引とみて独立企業間価格を算定するのが相当である。」

(2)争点3について

① 基本的利益の算定方法について

「基本的利益、すなわち、重要な無形資産を有しない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額は、例えば、当該国外関連取引（検証対象取引）の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似する法人（重要な無形資産を有する法人を除く。）の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて算定されるものであり（事務運営指針3-3）、そのようにして基本的利益の算定をする場合において、ある非関連者たる法人を比較対象法人として選定するためには、当該法人が当該国外関連取引の事業と同種の事業を営み、市場、事業規模等が類似するものであり（比較可能性）、かつ、重要な無形資産を有する法人ではないことが、その要件となる……。」

② マナウス税恩典利益の享受の有無と比較可能性について

「残余利益分割法の適用上、比較対象法人の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて基本的利益の算定をする場合においては、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであること（市場の類似性）を必要とするところ、一般に、政府の規制や介入は、それが行われている市場における棚卸資産の価格や法人の利益に影響を及ぼし得る性質を有し、それが行われている市場の条件を構成するといえることができるから、検証対象法人が市場において事業活動を行うに当たりその利益に政府の規制や介入の影響を受けている法人を比較対象法人として選定するのでなければ、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであるということとはできず、当該比較対象法人は検討対象法人との比較可能性を有するものではないこととなると解される……。なお、同一の国内であっても、政府の規制や介入がある特定の地域における棚卸資産の価格やある特定の地域で事業活動を行う法人の利益にのみ影響を及ぼす場合には、当該特定の地域とその他の地域とでは市場の条件が異なることとなるのであって、当該特定の地域とその他の地域はそれぞれ別個の市場であると解するのが相当である。」

(3)控訴審における補充的主張・予備的主張について

「控訴人は、当初は、本件各更正等において、ブラジル側比較対象企業がマナウス税恩典利益を享受していないことについて、差異調整を行う必要はないと主張していたものである。これに対し、当審における控訴人の予備的主張1は、この差異調整を行うというものである。しかし、『本件国外関連取引の対価が独立企業間価格に満たないこと』という同一の課税要件事実属实し、ブラジル側比較対象企業の基本的利益の算定に直接関連するものであるとしても、マナウス税恩典が差異調整を要しないものであるとする場合と、差異調整を行うとする場合とでは、主張立証の対象となる事実が相当程度異なることになるのであるから、納税者としては、新たな攻撃防御を尽くすことを強いられ、かつ、その負担は軽くないというべきである。また、予備的主張2についても、被控訴人に物流コスト等や人件費較差について新たな攻撃防御を強いることになる。したがって、理由付記を求めている法の趣旨に照らすと、予備的主張1及び2は、いずれも違法な理由な差し替えに該当し許されないと解すべきである。」

5. 若干の検討

(1)本件事案の論点について

本件事案は、移転価格税制における残余利益分割法の適用について、初めて裁判

所による判断がされた事例である²⁹。本判決は、今後、実務上において先例として参考になるものと考えられる。すなわち、残余利益分割法を適用する場合における判断基準として参考になると考えられる。

本件事案は、原告であるX社が、その間接子会社である外国法人のA社及びその子会社との間で取引を行い、その取引により支払を受けた対価の額を収益の額に算入して法人税の確定申告を行ったところ、課税庁は、X社が支払を受けた対価の額が利益分割法により算定した独立企業間価格に満たないとして、移転価格税制を適用し、本件各更正等をしたものである。X社は、これを不服として、訴えを提起し、原審の東京地裁判決では、原告が本件国外関連取引により支払を受けた対価の額が独立企業間価格に満たないものであることにつき立証があったとは認められないなどとして、移転価格税制の課税を行うことはできないと判示し、原告の請求を認容した。これに対し課税庁は、この原判決を不服として、その取消しを求めて控訴したのである。

本件事案の論点は、①独立企業間価格の算定方法の選択の適否、②独立企業間価格の算定単位の設定の適否、③基本的利益の算定の適否、であると考えられるので、これら論点について検討することとする。

(2)独立企業間価格の算定方法の選択の適否について

独立企業間価格の算定方法の選択の適否について争われた点は、本件の独立企業間価格の算定方法に利益分割法を適用することが妥当か否かである。そして、利益分割法は、基本三法を用いることができない場合に限り用いることができるのであるが、基本三法を用いることができないことについての主張立証責任は、課税庁側にあるのか納税者側にあるのかという点が問題となる。

この点について、裁判所は、基本三法の適用可能性の主張立証責任につき、課税庁側に主張立証責任があると解し、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず基本三法を用いることができなかった旨を主張立証した場合には、基本三法を用いることができないことが事実上推定されると説示している。そして、その場合は、納税者側において、この推定を覆すに足りる主張立証をする必要があるという判断をしている。また、本件国外関連取引を一の取引とみて基本三法を適用して独立企業間価格を算定することができるか否かについては、調査担当者は、合理的な調査を尽くしたが、本件国外関連取引を一の取引とみても、個別の取引とみても、比較可能な比較対象取引を把握することができないときには、独立企業間価格の算定について基本三法を用いることができなかったと認めることができることになる。す

²⁹ 本田・前掲注(28)19頁参照。

なわち、基本三法を用いることができないことが事実上推定され、また、この推定を覆すに足りる事情を認めることができないので、基本三法を用いることができず、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法を用いることができるというべきであると判示している。

この基本三法の適用可能性の主張立証責任については、本件判決以前にも、同様の判断がされている事案がある。そして、この事案においても、基本三法を用いることができないことの立証責任は課税庁側にあると判断され、課税庁が基本三法を用いることができない旨の主張をした場合においては、納税者は、その主張を覆す主張立証が必要であると判示している³⁰。

本件事案における基本三法の適用可能性の主張立証責任に関する裁判所の判断は、先行事例と同一の解釈により判断されており妥当であると考えられる。もっとも、基本三法の適用について争われた点については、平成 23 年度に税制改正が行われている。その内容は、改正前までは、基本三法を用いることができない場合にのみ用いることとされていた「基本三法に準ずる方法と同等の方法」が、改正後は、基本三法を優先するのではなく、すべての算定方法の中から「最も適切な方法」を選択する最適方法ルールが導入され³¹、基本三法を用いることができないことの立証責任について争われた点は、現行の規定では問題とならないところである。しかし、最適方法ルールが導入されたことにより、最も適切な方法の選定をどのように行うのかという新たな問題が生じると考えられる。そして、この最も適切な方法の選定方法について、事務運営要領 3-1 では、「措置法通達 66 の 4(3)-3 に掲げる諸要素等に基づいて国外関連取引の内容等を的確に把握し、措置法通達 66 の 4(2)-1 の(1)から(4)までに掲げる点等を勘案して当該国外関連取引に係る比較対象取引の有無等を検討することに留意する」と定められている。すなわち、最も適切な方法の選定方法は、それぞれの算定方法の長所及び短所や国外関連取引と非関連者取引との類似性の程度等の事情を個別に勘案し選定することとされているのである³²。この点に

³⁰ 高松高判平成 18 年 10 月 13 日訟月 54 卷 4 号 875 頁，東京高判平成 20 年 10 月 30 日税資 258 号順号 11061。

³¹ 措置法 66 条の 4 第 2 項では、「前項に規定する独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法のうち、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額をいう」と規定されている。この改正前においては、基本三法に準ずる方法、その他政令で定める方法については、基本三法を用いることができない場合に限り用いることができるとされていた。

³² 米国では、1994 年に最適方法ルールが導入され、入手可能な資料の完全性と正確性・比較可能性の程度・必要な調整の範囲を考慮して最も適切な方法を検討することとされている（本庄

ついて納税者は、独立企業間価格の算定方法のうち、どの方法が最も適切な方法であるかを分析・検討する必要がある。しかし、どのような分析・検討を行えばよいかという具体的な基準が定められていないという問題がある。現在、納税者が独立企業間価格の妥当性を検討する場合において、その参考とすべき比較対象データとして利用できる公開情報は限定されている。そのため、たとえば、課税庁のみが有する事前確認制度の事例や相互協議の事例など、独立企業間価格の算定方法等のデータを公開することが必要であると思われる。その結果、納税者は、公開された多くの情報から独立企業間価格の分析・検討を行うことが可能となり、最も適切な方法を選定することができると考えられる。また、最も適切な方法であることの主張立証責任は、課税庁側にあるのか納税者側にあるのかという問題もある。この点については、これまでの基本三法の適用可能性の主張立証責任の裁判で判断されているように、最も適切な方法であることの主張立証責任についても課税庁側にあると考えられる。そして、課税庁は、最適方法ルールが導入される前は、基本三法が適用できないことを主張立証すればよかったのであるが、最適方法ルールが導入されたことにより、納税者が算定した方法よりも、課税庁が算定した方法が最も適切な方法であるという主張立証を行う必要があると考えられる³³。

(3)独立企業間価格の算定単位の設定の適否について

独立企業間価格の算定単位の設定の適否について争われている点は、国外関連取引が複数の取引から成る場合の独立企業間価格を、それぞれの取引ごとに算定を行うのか、または、一括して独立企業間価格の算定を行うのかという問題である。

この独立企業間価格の算定単位については、現行の租税特別措置法通達 66 の 4(4) - 1 では、「独立企業間価格の算定は、原則として、個別の取引ごとに行うのであるが、例えば、次に掲げる場合には、これらの取引を一の取引として独立企業間価格を算定することができる」と定められており、どのような場合に、複数の取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行うのかという事例があげられている。具体的には、「国外関連取引について、同一の製品グループに属する取引、同一の事業セグメントに属する取引等を考慮して価格設定が行われており、独立企業間価格についてもこれらの単位で算定することが合理的であると認められる場合」と「国

資『国際的脱税・租税回避防止策』（大蔵財務協会、2004年）609頁参照。

³³ この点については、「課税当局が原価基準法に基づき独立企業間価格を算定して更正処分をした場合に、納税者が同程度の比較可能性を有する独立企業間価格を主張立証した場合には、課税当局が選定した原価基準法が『最も適切な方法』であるか否かが真偽不明の状態となり、その主張立証責任を負う課税当局は、さらに選定した算定方法がより適切であることを主張立証しない限り、敗訴することになる」という見解がある（太田洋＝北村導人「独立企業間価格の幅（レンジ）の明確化」税務弘報 60 巻 1 号（2012年）42～43頁）。

外関連取引について、生産用部品の販売取引と当該生産用部品に係る製造ノーハウの使用許諾取引等が一体として行われており、独立企業間価格についても一体として算定することが合理的であると認められる場合」である。

この算定単位の問題点について裁判所は、基本三法の適用可能性の有無の判断にあたり、国外関連取引をどのような単位でみるかという点であり、その判断基準は、措置法通達 66 の 4(3) - 1 が掲げるように³⁴、複数の取引の販売価格の設定が、各取引ごとに独立して行われるのではなく、それぞれの取引の関連性を考慮して行われるような場合や、複数の取引が、その目的・取引内容等からみて、一体として行われているような場合には、一の取引として独立企業間価格の算定を行うことが相当である。このことは取引の当事者が複数の国外関連者に跨っている場合においても異なるものではないので、本件国外関連取引については、一の取引とみて独立企業間価格を算定するのが相当であると判示している。つまり、複数の取引を一の取引として独立企業間価格を算定することができるか否かの判断基準は、原則として、現行の租税特別措置法通達 66 の 4(4) - 1 に掲げられている内容により、その事案ごとに個別に判断されることになる。この算定単位の判断については、複数の取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行う場合において、取引の当事者が複数の国外関連者に跨っている場合においても異なるものではないという考え方を示している点が注目し得る³⁵。わが国企業の国際化が進む中、今日の多国籍企業の取引では、複数の国外関連者に跨る場合も多くなってきていると思われるので³⁶、この新たな算定単位の判断基準の提示は、従来の基準から踏み込んだものであり、妥当であると考えられる。

(4)基本的利益の算定の適否について

基本的利益の算定の適否について争われている点は、比較可能性を欠くブラジル側比較対象企業を選定するなどしてブラジル側基本的利益の算定をしたことの適否についてである。

この比較対象取引の選定にあたっては、事業内容等の諸般の事情を考慮する必要がある。具体的には、①棚卸資産の種類、役務の内容等、②売手又は買手の果たす機能、③契約条件、④市場の状況、⑤売手又は買手の事業戦略、等を考慮して類似性を勘案することとされている（租税特別措置法関係通達 66 の 4(3) - 3）。そして、

³⁴ 平成 23 年度の改正により、現在は措置法通達 66 の 4(4) - 1。

³⁵ 同旨、本田・前掲注(28)22 頁参照。

³⁶ 製造業においては、海外生産比率・海外投資比率が年々増加してきている（経済産業省「第 44 回海外事業活動基本調査（2014 年 7 月調査）概要」（2015 年）

〈http://www.meti.go.jp/statistics/tyo/kaigaizi/result/result_44/pdf/h2c44-1.pdf〉（最終確認日：2016 年 2 月 18 日）参照。

これまでの裁判例においても、この通達の規定に基づいて比較可能性の判断がされてきている³⁷。

本件事案では、課税庁が比較対象として選定したのは、マナウス税恩典利益の享受を受けていない地域の法人であり、経済環境が異なるので比較対象とすることに合理性はないように思われる³⁸。そのため、マナウス税恩典利益の享受を受けている地域の法人と受けていない地域の法人を比較するためには一定の差異調整が必要であり、そのままでは比較の対象とならないと考えられる。

課税庁は、原審において、マナウス税恩典利益の享受の有無は比較対象法人の比較可能性に重大な影響を及ぼす差異ではないと主張していた。しかし裁判所は、検証対象法人がマナウスフリーゾーンで事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受している場合には、検証対象法人と同様にマナウス税恩典利益を享受している法人を比較対象法人として選定するのでなければ、比較対象法人と検証対象法人の事業活動を行う市場は類似するものということとはできず、比較可能性を有するものではないと判断している。そして、マナウス税恩典利益の享受が営業利益に大きな影響を及ぼしたことは客観的に明らかであり、課税庁が比較対象法人を選定するために用いる除外基準の中に「マナウスフリーゾーン外で事業活動を行いマナウス税恩典利益を享受していない企業であること」という基準はなく、選定された比較対象企業は、いずれも、マナウスフリーゾーン外で事業活動を行い、マナウス税恩典利益を享受していない企業であり、比較対象企業と事業活動を行う市場とが類似するものであるということとはできず、比較可能性を有するものではないと解している点も注目に値する。この判断基準については、比較対象法人の範囲を広げることのないように注意を促す意味があると思われ、また、比較可能性の判断を厳格に行ったものであり、妥当であると考えられる。

なお、課税庁は、控訴審において、ブラジル側比較対象企業がマナウス税恩典利益を享受していないことについて、差異調整を行う必要はあるとする予備的主張を追加したが、東京高裁は、マナウス税恩典が差異調整を要しないものであるとする場合と、差異調整を行うとする場合とでは、主張立証の対象となる事実が相当程度異なることになり、納税者としては、新たな攻撃防御を尽くすことを強いられるなどとして、予備的主張は、違法な理由な差し替えに該当し許されないと解すべきであると判断し、課税庁の主張は排斥されている。

³⁷ 高松高判平成 18 年 10 月 13 日訟月 54 卷 4 号 875 頁、東京高判平成 20 年 10 月 30 日税資 258 号順号 11061、東京高判平成 25 年 3 月 14 日税資 263 号順号 12166。

³⁸ 同旨、水野・前掲注(28)58 頁参照。

(5)小括

本件事案は、移転価格税制における独立企業間価格に関する先例的事例であるように思われ、三つの論点について検討を行った。その結果、裁判所の判断は妥当であると考えられる。

本件事案の論点の中で特に重要な論点は、基本的利益の算定の適否で判断がされている残余利益分割法を適用する場合における比較対象取引の選定方法についてであると考えられる。

この点につき、裁判所は、比較対象法人の基本的利益の算定をする場合においては、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものであることを必要とすると判断している。すなわち、比較対象取引の選定にあたっては、比較対象法人の市場の類似性が重要であるということである。そして、比較対象法人が、同一の国内の場合であっても、政府の規制や介入が、特定の地域における棚卸資産の価格や特定の地域で事業活動を行う法人の利益にのみ影響を及ぼす場合には、当該特定の地域とその他の地域とでは市場の条件が異なることとなり、当該特定の地域とその他の地域はそれぞれ別個の市場であると解するのが相当であると判示している。このように、残余利益分割法を適用する場合には、比較対象法人の類似性が重要であり、マナウス税恩典利益を享受しているという市場の特殊性が最大限の考慮対象となることが本判決により明らかにされたと考えられる³⁹。そして、この判断については、今後の独立企業間価格算定の比較対象法人を選定するために用いる基準に一定の判断基準が示されたように思われ、今後の実務上参考になると考えられる。

第2節 独立企業間価格の算定の適否をめぐる事例(2)⁴⁰

1. 事案の概要

X社(原告・控訴人)は、コンピューターソフトウェア製品の販売支援、マーケティング、製品サポート事業等を業とする株式会社である。本件において課税の対象となった国外関連取引は、A社及びB社(以下、A社とB社を併せて「本件国外

³⁹ 渡辺・前掲注(28)9頁参照。

⁴⁰ 東京地判平成19年12月7日訟月54巻8号1652頁、東京高判平成20年10月30日裁判所HP参照(平成20(行コ)20)。なお、原審の評釈として、安住修一「判批」山口経済雑誌58巻1号(2009年)67頁、等がある。また、控訴審の評釈として、藤枝純「判批」別冊ジュリスト47巻5号租税判例百選〔第5版〕(2011年)136頁、村田守弘「判批」月刊税務事例42巻3号(2010年)、村田守弘＝藤澤鈴雄「判批」NBL916号(2009年)20頁、藤枝純＝南繁樹「判批」税研25巻3号(2009年)、加藤俊行「判批」月刊税務事例41巻9号(2009年)23頁、等がある。

関連者」という。)が、日本の卸売業者に対して販売したソフトウェア製品に関し、X社と本件国外関連者との間の業務委託契約に基づき、同卸売業者等に対する役務を提供し、その対価として本件国外関連者から手数料(以下「本件手数料」という。)を受領した取引である。

課税庁は、X社と本件国外関連者との間で行われた役務提供取引について、X社が本件国外関連者から支払いを受けた対価の額が、租税特別措置法(以下「措置法」という。)66条の4第2項所定の独立企業間価格に満たないとして、同条1項の規定に基づき、同役務提供取引が独立企業間価格により行われたものとみなして計算した所得金額を基に、法人税の増額更正及び過少申告加算税賦課決定(以下「本件各処分」という。)を行った。

これに対し、X社は、本件国外関連者から支払いを受けた対価の額は、独立企業間価格に満たないものではなく、課税庁が独立企業間価格であると主張する金額は、独立企業間価格ではないなどと主張して、本件各処分の取消しを求めて訴えを提起したものである。

2. 争点

本件事案の争点は、①本件手数料の額が独立企業間価格に満たないものであるのか否かについて、②本件各処分に質問検査権限の行使に係る違法事由があるのか否かについてである。

3. 当事者の主張

(1)原告の主張

① 争点1について

ア(ア)本件各処分において、処分行政庁が適用した独立企業間価格の算定方法は、「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」であり、これが基本三法そのものではないことは明らかであるところ、課税庁は、本件において基本三法を用いることができないことを立証していないから、基本三法以外の方法を用いてなされた本件各処分は違法である。

(イ)「基本三法が適用できないこと」の立証責任は課税庁にある。なぜなら、租税訴訟(取消訴訟)においては、原則として課税庁が、課税根拠事実の立証責任を負うと解されているところ、「基本三法を用いることができない場合であること」は課税根拠事実であり、しかも、①移転価格税制を適用した課税は、実際の取引価額に基づき算定される所得に対して課税するという法人税課税の原則の例外をなすものであって、納税者に不利な要件であること、②独立企業間価格の算定のための資料は、法人内部には存在しないことが多く、独立企業間価格について課税庁よりも原

告の方が証拠に近く、容易に立証し得ることはいえないこと、③わが国の税法は、納税者に文書義務を課していないから、原告の支配領域内に証拠が存在するともいえないこと、④むしろ、課税庁には比較対象企業に対する質問検査権が一定の要件の下に認められていることから、課税庁の方が、原告よりも独立企業間価格の立証が容易であるといえること、などからすれば、移転価格課税の取消訴訟において、上記原則を修正しなければならない特別な事情は認められないからである。

イ（ア）課税庁が主張する移転価格算定方法は、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法ではなく、独立企業原則に基づいた手法とはいえない。なぜなら、同移転価格算定方法は、①役務提供取引への適用はなじまないと一般に考えられている再販売価格基準法に準ずる方法であり、②原告の役務提供について独立企業間価格を算定できない不合理な方法であり、③比較対象企業が、役務提供取引だけでなく棚卸資産の売買を行っていることの差異調整を行っていない（行うことができない）方法であるからである。

（イ）役務提供取引には、原価基準法又は独立価格比準法を適用することに合理性が認められるのが一般であり、再販売価格基準法の適用は、一般に想定できないということについて、移転価格課税の世界では広くコンセンサスが形成されている。

（ウ）本来、役務提供取引について比較可能性があるかについては、その取引内容を詳細に検討し、役務の性質と程度を綿密に比較した上でなければ比較可能性があるとの判断はできないものである。しかしながら、課税庁は、役務の内容を極めて概括的にとらえて、極めて抽象的な主張しかしていない。概括的にとらえた場合に、一見内容が同じに見えたとしても、役務提供の対価は、その内容や程度によって異なるのである。

役務提供取引については、原価基準法が独立企業間価格算定方法として適している場合が多いことについて、一般的なコンセンサスが得られているということは、これを裏返して言えば、役務提供取引については、役務提供者の提供した役務の量（その指標が役務提供者の原価である）を基準として価格決定されるのが一般的であるとのコンセンサスが背後にあるといえる。

（エ）役務提供取引の対価の決定方法に関して、原価に応じて決められるもの（コストプラス）と原価とは無関係に決められるものとの比較した場合、移転価格的な発想によれば、両者の差異は役務提供取引によるリスクを誰が負担するのかという観点からとらえられるのである。

原告が、国外関連者と合意している手数料率は、「コスト+日本における C 製品の純売上高の 1.5%」であるから、原告は、役務提供事業によって常に利益を確保できることが保証されているのであり、事業活動により損失を被るリスクを負担していない。したがって、かかるリスク負担との関係からも、リスク負担をしない事業

者が採用している原価基準法が本件において適用する最も合理的な移転価格算定方法なのであって、課税庁の主張する移転価格算定方法は、本件においては不合理な方法である。

ウ 本件比較対象法人の活動は、本件比較ソフトのメーカーのための活動とは到底言えず、機能面においても、本件比較対象法人と原告とでは明白な著しい差異があることから、本件比較対象法人の取引と原告の役務提供取引との間に比較可能性がないことは明白であって、本件比較対象法人の取引を比較対象取引として独立企業間価格を算定することはできない。

エ 課税庁が主張する移転価格算定方法には、原告が「役務提供」だけを行っているのに対し、本件比較対象法人は「役務提供+棚卸資産の売買」を行っており、その機能に明確な差異があるにもかかわらず、その差異調整を行っていない致命的な欠陥がある。

② 争点2について

ア 本件各更正は、措置法66条の4第9項所定の要件を満たしていないのにシークレット・コンパラブルを用いてされた課税処分であり、違法であるから、取り消されるべきである。

イ 比較対象企業に対する質問検査権限を認めると、その質問研検査を受ける比較対象企業の利益が侵害されるだけでなく、シークレット・コンパラブル特有の問題としてシークレット・コンパラブルを用いた課税処分を受ける納税者の利益も侵害されることになる。そこで、課税当局、比較対象企業及びシークレット・コンパラブルを用いた課税処分を受ける納税者の三者の利益を調整する目的で、課税当局に比較対象企業の法益を保護するために「独立企業間価格を算定するために必要があるときは、その必要と認められる範囲内において」という必要性の要件を規定するとともに、シークレット・コンパラブルを用いた課税処分を受ける納税者の法益を保護するために「法人が第7項に規定する帳簿書類又はその写しを遅滞なく提示し、又は提出しなかった場合」という不提出の要件を規定したものである。

また、シークレット・コンパラブルを用いた課税には、納税者からの反論が困難になるという根本的な問題があることから、シークレット・コンパラブルを用いた課税を行うべき必要性とかかる課税をされた場合の納税者の不利益とを調整するために設けられた要件が不提出の要件である。独立企業間価格の算定のために提出を求められながら提出しなかった場合には、シークレット・コンパラブルを用いた課税を受けてもやむを得ない事情が納税者にあるといえることから、シークレット・コンパラブルを用いた課税をそのような要件が満たされた場合に限定することによって、納税者を保護するために、不提出の要件が設けられたのである。

ウ 課税庁は、措置法66条の4第9項は法人税の更正の処分要件を定めた規定に当

たらない旨主張する。しかし、同項は、移転価格税制による更正処分に必要な情報を比較対象企業から入手することを目的とする規定であり、同条1項及び2項の規定を含む実体上及び手続上の課税要件を定めた諸規定と一体となって機能する規定である。そして、前述のとおり、同条9項の不提出の要件は、シークレット・コンパラブルを用いた課税処分を受ける法人の保護を目的とした要件であるから、同項はシークレット・コンパラブルを用いた移転価格課税の処分要件である。同項の要件を満たさないのに第三者に対して質問検査権を行使して違法に入手されたシークレット・コンパラブルを用いた課税処分は、調査対象法人（納税者）の利益を保障するために設けられた規定の趣旨を没却する重大な違反であり、適正手続の原則に反する重大な違反であるからである。

エ 原告は、課税庁が提出を求めた「独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類又はその写し」をすべて遅滞なく提出して、事業内容の聴取等にも積極的に協力したのであって、措置法66条の4第9項に規定するいわゆる「シークレット・コンパラブルの調査」の要件は満たされていない。

(2)課税庁の主張

① 争点1について

ア 本件国外関連取引の独立企業間価格を算定するに当たって用いた算定方法は、以下のとおりであり、これは、措置法66条の4第2項2号所定の算定方法のうち、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たるものである。

(ア)原告は、本件国外関連取引において、本件各国外関連者に対して、①わが国において、卸売業者を訪問して、C製品の販売促進や新製品の紹介を行い、これを購入するように顧客を誘導したり、②顧客からの質問やクレームに対応するなどのサポートサービスを行ったり、③C製品の日本におけるマーケティングを行ったり、④本件国外関連者による日本でのC製品の販売促進及び宣伝広告を支援したり、⑤卸売業者、ディーラー及びエンドユーザーに対し、C製品の操作についてトレーニングを実施したりするという内容の役務を提供し、その対価を収受している。

原告が提供する上記①ないし⑤の役務の内容は、棚卸資産を仕入れて販売する取引（再販売取引）において再販売者が行っている活動と基本的に同様のものであるから、わが国におけるC製品の販売において原告が果たしている機能は、仕入販売取引において再販売者が果たしている機能と同様に解することができる。

また、原告は、専ら役務提供を行う者であり、棚卸資産の在庫は保有しておらず、在庫リスクを負わないことになるが、在庫リスクを負わないことは、受注販売方式を採っている仕入販売業者（再販売者）において基本的に同様である。

同様の機能及びリスクを有する再販売者であれば、売上高に対する売上総利益の

割合も、同様の水準となるのが通常であると考えられるところ、上記のとおり、原告が受注販売方式を採る再販売者と同様の機能及びリスクを有することを考慮すると、わが国におけるC製品の売上高に対する通常の手数料の額の割合（以下「通常の手数料率」という。）は、受注販売方式を採る再販売者の売上総利益率と同様の水準となるものと解される。

したがって、本件国外関連取引において、原告が受け取るべき通常の手数料の額（独立企業間価格）は、C製品と同種又は類似にソフトウェアについて非関連者間で行われた受注販売方式の再販売取引を比較対象取引に選定した上で、その売上総利益率（必要な差異の調整を加えたもの）をC製品のわが国における売上高に乗ずることによって算定することが可能である。

（イ）このような独立企業間価格の算定方法は、本件国外関連取引において原告が果たしている機能及びリスクが、受注販売方式を採る再販売取引における再販売の機能及びリスクと基本的に同様であることに着目したものである。そして、措置法66条の4第2項1号ロは、再販売取引について、再販売価格基準法により独立企業間価格を算定することを認めているところ、この方法は、主として再販売者の果たす機能や負担するリスクに着目するものである。このことは、同法施行令39条の12第6項が、通常利益率の算定において、「売手の果たす機能」等による差異の調整を求めていることから裏付けられる。

したがって、本件国外関連取引について、原告が果たしている機能及び負担しているリスクという観点から、受注販売方式による再販売取引との類似性に着目し、その売上総利益率をもって通常の手数料の額（独立企業間価格）を算定しようとする前記算定方法は、「棚卸資産の販売又は購入」の場合における再販売価格基準法の考え方からい離するものではなく、本件における原告の事業内容や本件国外関連取引の取引内容に適合した合理的な方法といえるから、再販売価格基準法に準ずる方法と同様の方法に当たるといふべきである。

イ（ア）措置法66条の4第2項2号は、「棚卸資産の購入又は販売」以外の取引の場合の独立企業間価格の算定方法につき、「次に掲げる方法」として、イにおいて、基本三法と同等の方法を掲げ、ロにおいて、基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法と同等の方法を掲げている。もっとも、同号柱書きは、その括弧書きにおいて、「（ロに掲げる方法は、イに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができきる。）」と規定しているから、「イに掲げる方法を用いることができる場合には、「ロに掲げる方法」（基本三法に準ずる方法等と同等の方法）を用いることはできないことになる。

そして、上記括弧書きに規定された要件に係る立証責任の分配については、移転価格税制の適用に係る課税処分取消訴訟においては、課税庁が、同号ロに掲げる

方法（基本三法に準ずる方法等と同等の方法）により国外関連取引の独立企業間価格を算定したことを主張立証した場合には、これを争う納税者側において、当該事案では、同号イに掲げる方法（基本三法と同等の方法）を用いることができることを主張立証すべきものと解するのが相当である。それにもかかわらず、原告は、本件において基本三法と同等の方法を用いることができることを具体的に主張立証しないから、処分行政庁が同号ロの方法のうち、再販売価格比準法に準ずる方法と同等の方法を用いたこと自体に問題はないというべきである。

（イ）また、仮に、基本三法と同等の方法を用いることができないことの立証責任が課税庁側にあるという解釈を採る場合であっても、たとえば、課税庁において合理的な調査を尽くしても基本三法と同等の方法の適用対象となり得る比較対象取引を見いだすことができなかつたことが立証されれば、これによって、基本三法と同等の方法を用いることができないことが事実上推定され、これを争う納税者側において基本三法と同等の方法を用いることができることを具体的に主張立証すべきことにもなるものと解すべきである。

（ウ）これを本件についてみると、本件調査を担当したD調査官は、本件に基本三法と同等の方法を適用するために必要な比較対象取引が存在するか否かについて調査を尽くしたが、適切な役務提供取引は見いだされず、あるいは、役務提供取引を行っていても、関連者間の取引であったり、取引開始から日が浅いなどの理由により比較対象取引とすることができず、その結果、基本三法と同等の方法の適用対象となり得る比較対象取引を見いだすことができなかつたものである。

したがって、仮に、本件に基本三法と同等の方法を用いることができないことの立証責任が課税庁にあるとしても、本件においては、基本三法と同等の方法を用いるための比較対象取引の存否について、合理的な調査が尽くされたというべきであるから、本件に基本三法と同等の方法を用いることができないことが事実上推定されるべきである。それにもかかわらず、原告は、本件に基本三法と同等の方法を用いることができることをいまだ具体的に主張立証していないから、本件は、措置法66条の4第2項2号柱書きの括弧書きにいう「イに掲げる方法を用いることができない場合」に当たるといふべきである。

ウ（ア）本件国外関連取引において、原告が受け取るべき通常の手数料の額（独立企業間価格）は、C製品と同種又は類似のソフトウェアについて非関連者間で行われた受注販売方式の再販売取引を比較対象取引に選定した上で、その売上総利益率（必要な差異の調整を加えたもの）をC製品のわが国における売上高に乗じることによって算定することが可能である。そこで、C製品と同種又は類似のソフトウェアについて、比較対象法人が非関連者との間で行った受注販売方式の再販売取引を比較対象取引に選定した。

(イ) 再販売価格基準法の場合、この方法が、主として再販売者の果たす機能や負担するリスクに着目するものであること、また、独立価格基準法のように、比較可能取引の価格自体を独立企業間価格とするものではなく、一定期間にわたる類似取引の利益率から、独立企業間価格を算定するものであることから、独立価格基準法のように棚卸資産の厳密な類似性は必要とされず、同種又は類似の棚卸資産の再販売取引であれば、比較可能性のある比較対象取引となるものと解されている。

したがって、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法が適用される本件においても、本件比較対象取引が、本件国外関連取引と比較可能な取引であるか否かを判断する際には、棚卸資産(グラフィックソフト)や提供される役務(販売促進等)の厳密な類似性までが要求されるものではなく、主として原告及び本件比較対象法人の果たす機能及び負担するリスクの観点から、本件国外関連取引と本件比較対象取引の類似性の有無を検討すべきである。そして、原告が行った本件国外関連取引と本件比較対象法人が行った本件比較対象取引との間には、取扱商品等、本件比較対象法人が果たす機能及び負担するリスクという観点からみれば、十分な比較可能性のあるものと認められる。

(ウ) この点につき、原告は、処分行政庁の比較対象取引の選定基準に合理性はなく、恣意的であって、かかる恣意的な選定基準により選定された企業の取引は、比較対象取引たり得ない旨主張する。しかし、仮に、比較対象取引について、比較可能性の要件を離れて、当該取引の「選定基準」が「合理性」を有すること、あるいは「恣意的」ではないことという新たな要件を設ける趣旨の主張であるとすれば、それは独自の見解というほかないから、この点において既に失当である。仮にこの点をおくとしても、D 調査官は、合理的な手段を用いて本件比較対象法人を選定したのであり、その選定の基準及び過程に何ら恣意的な点は認められない。

エ (ア) 再販売価格基準法において用いられる「通常の利益率」は、比較対象取引と当該国外関連取引に係る再販売取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生じる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合とされている。

そこで、本件においても、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を適用するに当たり、本件比較対象取引と本件国外関連取引とが売手(本件国外関連取引においては原告)の果たす機能その他において差異がある場合には、本件比較対象取引の売上総利益率に、その差異により生じる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合を通常の手数料率とすべきことになるが、このような差異の調整は、その差異が取引価格の差に表れていることが客観的に明らかであると認められる場合に限って行われるべきである。

そこで、行政処分庁は、売掛金回転率及び買掛金回転率の差異並びに債権回収リ

スクの差異が取引価格の差に表れていることが客観的に明らかであることから、当該差異を調整した。

(イ) これに対し、原告は、商品の受発注及び配送手配、仕入代金の入金管理等の機能に関する本件国外関連取引と本件比較対象取引の差異について、差異の調整をすべき旨主張するが、それらが取引価格の差に表れていることが客観的に明らかであるとはいえないから、原告の主張する上記差異の調整を行う必要性は認められない。

② 争点2について

ア 原告は、措置法66条の4第9項の規定に基づく比較対象企業に対する質問検査権限の行使要件が充足されていない旨主張するが、これは、①原告以外の第三者の法益侵害をいうものであって、「自己の法律上の利益に関係のない違法」を理由とするものである上に、②法人税の更正処分の処分要件に当たらない法令の違反をいうものにすぎず、③本件各更正処分に係る調査手続が「重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたとの評価を受ける」に足りる事実関係を主張するものでもないから、そもそも本件各更正の取消原因たり得ず、主張自体失当というべきである。

イ 上記のとおり、この点に関する原告の主張は、そもそも主張自体失当であるが、本件において措置法66条の4第9項所定の比較対象企業に対する質問検査権限の行使要件は満たされている。

4. 裁判所の判断

(1)第一審⁴¹

① 争点1について

i 措置法66条の4第2項2号ロ所定の方法により独立企業間価格を算定することができるか

ア「措置法66条の4第2項2号柱書きは、棚卸資産の販売又は購入以外の取引の場合の独立企業間価格の算定方法につき、同号ロ所定の基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法と同等の方法は、同号イ所定の基本三法と同等の方法を用いることができない場合に限り、用いることができる旨規定している。そして、……本件国外関連取引は役務提供取引であり、棚卸資産の販売又は購入以外の取引であるところ、処分行政庁が同号ロ所定の方法により独立企業間価格を算定したことについては、当事者間に争いがなかったことから、本件国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するにつき、同号イ所定の基本三法と同等の方法を用いることができない場合

⁴¹ 東京地判平成19年12月7日訟月54巻8号1652頁。

であるといえるかどうか検討する。」

イ（ア）「措置法 66 条 4 第 2 項 2 号イは、棚卸資産の販売又は購入以外の取引について、棚卸資産の販売又は購入について適用される基本三法と同等の方法により独立企業間価格を算定する旨規定しているところ、この「同等の方法」とは、棚卸資産の販売又は購入以外の取引において、それぞれの取引の類型に応じて、基本三法と同様の考え方に基づく算定方法を意味するものと解するのが相当である。そして、本件国外関連取引のような役務提供取引の場合における基本三法と同等の方法といえるには、比較対象取引に係る役務が本件国外関連取引に係る役務と同種（独立価格基準法）か、あるいは同種又は類似（再販売価格基準法又は原価基準法）であり、かつ、比較対象取引に係る役務提供の条件が本件国外関連取引と同様であることを要するものと解するのが相当である。」

（イ）「課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本三法と同等の方法を用いることができない場合にあっては、それでもなお、基本三法に準ずる方法と同等の方法を適用することができないとすると、同号ロを適用することは事実上困難となり、同号ロを規定した趣旨を没却するおそれ大きいといわざるを得ない。

したがって、国において、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本三法と同等の方法を用いることができないことについて主張立証をした場合には、基本三法と同等の方法を用いることができないことが事実上推定され、納税者側において、基本三法と同等の方法を用いることができることについて、具体的に主張立証する必要があるものと解するのが相当である。」

（ウ）「そこで、被告において、処分行政庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本三法と同等の方法を用いることができないことについて立証したといえるか否かを検討するに、前記認定事実のとおり、D 調査官は、本件に基本三法と同等の方法を適用するために必要な比較対象取引が存在するか否かについて、……調査をしたが、いずれの調査においても、適切な役務提供取引を見いだすことができないか、あるいは、役務提供取引を行っていても、関連者間の取引であったり、取引開始から日が浅いなどの理由により、比較対象取引とすることができなかつたことが認められるのであって、……課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本三法と同等の方法を用いることができないことについての被告の立証があったというべきである。」

（エ）「したがって、本件国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するにつき、同号イ所定の基本三法と同等の方法を用いることができない場合であると認めるのが相当である。」

（オ）「なお、この点に関し、原告は、仮に被告が主張する本件比較対象取引が本件国外関連取引と比較可能性を有するのであれば、本件比較対象取引を比較対象取引

として原価基準法と同等の方法を用いることができるから、基本三法と同等の方法を用いることができる旨主張する。しかし、前示のとおり、基本三法と同等の方法といい得るには、比較対象取引に係る役務が本件国外関連取引に係る役務と同種か、あるいは同種又は類似であり、かつ、比較対象取引に係る役務提供の条件が本件国外関連取引と同様であることを要するものと解されるところ、……D 調査官は、基本三法と同等の方法を適用するために必要な比較対象取引を見いだすことができなかったことから、後述のとおり、日本における C 製品の売上高にその売上総利益率を乗じたものを独立企業間価格としているのであって、これは、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定したものである。したがって、本件国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するについて、本件比較対象取引を比較対象取引として原価基準法と同等の方法を用いることができるということとはできないから、原告の主張を採用することはできない。」

ii 本件において処分行政庁が用いた独立企業間価格の算定方法が再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法といえるか

ア「措置法 66 条の 4 第 2 項 2 号ロは、棚卸資産の販売又は購入以外の取引について、基本三法に準ずる方法と同様の方法により独立企業間価格を算定することができる旨規定しているところ、……この「準ずる方法」とは、取引内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうものと解するのが相当である。そして、前示のとおり、「同等の方法」とは、それぞれの取引の類型に応じて、基本三法と同様の考え方に基づく算定方法を意味するものであると解されることからすると、結局、基本三法に準ずる方法と同等の方法とは、棚卸資産の販売又は購入以外の取引において、取引内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法というものと解するのが相当である。」

イ「C 製品の販売において原告が果たしている機能及び負担しているリスクが、受注販売方式を採る再販売取引における再販売者の機能及びリスクと類似していることができるから、受注販売方式を採る再販売取引に係る売上総利益率をもって独立企業間価格である通常の手数料の額を算定しようとする本件算定方法は、取引内容に適合し、かつ、再販売価格基準法の考え方から乖離しない合理的な方法であるといえることができる。」

ウ「措置法 66 条の 4 第 2 項 2 号ロ及び同項 1 号ニの規定上、再販売価格基準法に準ずる方法と同様の方法と、原価基準法に準ずる方法と同様の方法との間に適用の優先順位は設けられておらず、役務提供取引に関し、原価基準法に準ずる方法と同様の方法を、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法よりも優先的に適用すべきであるとする規定は存在せず、また、役務提供取引に再販売価格基準法に準ずる方

法と同等の方法を適用することを否定する規定も存在しない。また、確かに、役務提供取引の場合、一般的には、再販売価格基準法にはなじみにくいと考えられているものの、これは、役務提供取引については、当該役務の提供を受ける者が更に当該役務を第三者に再販売するという取引形態を通常想定し難いからであると解される。これに対し、本件算定方法は、前示のとおり、C 製品の販売において原告が果たしている機能及び負担しているリスクが、受注販売方式を採る再販売取引において再販売者が果たしている機能及び負担しているリスクと類似していることに着目して、再販売価格基準法に準ずる方法として、本件比較対象取引の売上総利益率にC 製品の売上高を乗じたものを通常の手数料額（独立企業間価格）として算定するというものであり、そこに一定の合理性を認めることができるのであるから、このような場合においてまで、役務提供取引に再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を適用することができないということとはできない。このことは、E が作成した本件報告書……中に、再販売価格基準法に準ずる方法を適用して独立企業間価格を算定しようとしていることがうかがえることから、裏付けることができる。したがって、本件算定方法が再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法であることを理由に、直ちに本件各処分が違法であるということとはできない。」

エ「原価基準法は、前示のとおり、原価の額に通常の利益率を乗じて計算した通常の利潤の額を当該原価の額に加算して独立企業間価格を算定する方法であるところ、原告が本件各国外関連者から受け取る手数料の額の算定方法は、前記認定事実のとおり、日本における純売上高の 1.5%を直接費、間接費及び一般管理費配賦額の一切に相当する金額を加算するというものであるから、これが原価基準法と同じ考えに基づくものとは直ちにいい難く、また、原告の役務提供によりC 製品の日本における売上高が増減すれば、それだけ原告の受け取る手数料額も増減するのであるから、役務提供取引によるリスクの負担を原告が負っていないとまで評価することもできない。したがって、原告の前記主張を理由に、直ちに本件算定方法が不合理であるということとはできない。」

オ「以上のとおり、本件算定方法は、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たるといふべきである。」

iii 本件比較対象取引に比較可能性があるか

ア「国外関連取引の独立企業間価格の算定に当たって比較対象取引を用いる場合には、当該比較対象取引が当該国外関連取引と比較可能であることを要するところ、比較可能か否かの判断については、棚卸資産の種類及び役務の内容等、取引段階、取引数量、取引条件、取引時期、取引主体の果たす機能、取引主体の負担するリスク、取引主体の使用する無形資産、取引主体の事業戦略、取引主体の市場参入時期、

政府の規則，市場の状況等を考慮するのが相当である……。そして，再販売価格基準法の場合，一定期間にわたる類似取引の利益率から独立企業間価格を算定するものであるから，比較対象取引と国外関連取引との間に，厳密な類似性は要求されず，同種又は類似の取引であれば足りるものと解すべきであり……。また，前示のとおり，再販売価格基準法は，取引当事者の果たす機能や負担するリスクが重要視される算定方法であることから，比較可能性の判断においても，この機能やリスクを中心に検討することが有益であると解される。」

イ（ア）「原告は，既存の C 製品の販売促進及び新規の C 製品の紹介及び説明のために，卸売業者を訪問し，顧客等を誘導していたこと，C 製品のマーケティングの費用を負担し，マーケティング資料を作成して，マーケティングを行っていたこと，本件国外関連者による日本での C 製品の販売促進及び宣伝広告を支援していたこと，卸売業者，ディーラー及びエンドユーザーに対し C 製品のトレーニングコースを提供していたこと，顧客に対しサポートサービスを提供していたことが認められる。また，前示のとおり，原告は在庫リスクを負担しておらず，顧客からの債権回収リスクも負担していない。」

（イ）「本件比較対象法人は，グラフィックソフトの卸売及び小売を行っているが，卸売取引について，卸売先の業者と共に潜在顧客先や小売店に赴いて製品のデモンストレーションをするなどの販売促進活動をし，エンドユーザーからの質問やクレームを受け付けて処理をするというサポート活動をし，業界紙，ダイレクトメール及びウェブ上の広告等の広告活動を行っており，また，本件比較対象取引は，仕入販売取引であるが，受注販売方式を採っており，在庫リスクはほとんどなく，売掛先が大企業等の信用の高い顧客が多く，貸倒れのリスクが小さいことが認められる。」

（ウ）「証拠……及び弁論の全趣旨によれば，本件国外関連取引と本件比較対象取引と対比すると……相当程度と同種性又は類似性があることが認められる。」

ウ（ア）「これに対し，原告は，エンドユーザーに対するサポートを行っていたことを否定しているものの，原告自身，エンドユーザーからの質問及びクレーム等に対応する役務を提供していた旨自認しており……。また，証人 F も，外注先であるコールセンターからエンドユーザーからの質問に関する問い合わせがあれば，原告がコールセンターに対し回答をし，それをコールセンターがエンドユーザーに対し回答する旨証言していることからすると，原告がエンドユーザーに対するサポートを行っていたというべきであるから，原告の主張をにわかに採用することはできない。」

（イ）「また，原告は，原告がいわゆる 1 次卸であるのに対し，比較対象法人はいわゆる 2 次卸であるから，本件比較対象取引には比較可能性がない旨主張する。」

確かに，原告が主張するとおり，本件比較対象法人は，グラフィックソフトを輸

入業者から仕入れ、これを日本に在る小売業者やエンドユーザーに受注販売の方法により販売している業者であり、原告とその取引形態を異にする部分もあるが、前示のとおり、本件国外関連取引と本件比較対象取引とは、取引当事者の果たす機能や負担するリスクを初め、共通する部分が多々存在していることからすると、当該取引形態の相違点があることをもって、本件比較対象取引に比較可能性がないということとはできない。」

(ウ)「さらに、原告は、本件比較対象法人は、原告と異なり、自己の売上げ増大のためにマーケティング活動等をしているとして、本件比較対象取引に比較可能性がない旨主張する。しかし、前記認定事実のとおり、原告は、本件各業務委託契約に基づき、日本における C 製品の純売上高の 1.5%並びに原告のサービスを提供する際に生じた直接費、間接費及び一般管理費配賦額の一切に相当する金額の支払を本件各国外関連者から受けるのであって、原告のマーケティング活動等により C 製品の日本における売上高が増加すれば、原告の受け取る手数料額もそれだけ増加するのであるから、これを自己の売上げの増大のための活動と評価できないということとはできない。」

(エ)「以上に加えて、原告は、本件比較対象取引に比較可能性がないことについて主張しているが、このような原告の主張によっても、本件比較対象取引に比較可能性がないということとはできない。」

エ「以上のことからすると、本件比較対象取引は、本件国外関連取引と同種又は類似の取引であるということが出来るから、比較可能性があるというべきである。」

iv 本件比較対象取引の選定過程について

「原告は、処分行政庁の比較対象取引の選定基準に合理性がなく、恣意的であることを理由に、本件比較対象取引を比較対象取引とすることはできない旨主張する。しかし、比較対象取引の選定に当たって、選定基準が合理性を有するか否かということは、結局、当該選定基準によって選定された当該比較対象取引が比較可能性を有するか否かということに帰するのであって、選定基準が合理性を有するか否かによって直ちに比較対象取引とするか否かを決することができるものではない。そして、本件比較対象取引に比較可能性があることについては、前示のとおりであるから、原告の主張を採用することはできない。なお、仮にこの点をおくとしても、本件比較対象取引の選定の経緯は、前記認定事実のとおりであり、そこに不合理な点を見いだすことはできないから、結局、原告の主張を採用することはできないといわざるを得ない。」

v 差異の調整について

「前示のとおり、再販売価格基準法について定めた租税特別措置法施行令 39 条の 2 第 6 項は、通常の利益率につき、比較対象取引と当該国外関連取引に係る再販売取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生じる割合につき必要な調整を加えた後の割合とする旨規定しているところ、当該調整は、当該差異が取引価格の差に表れていることが客観的に明らかであると認められる場合に限って行われるべきものと解するのが相当である。」

② 争点 2 について

i 「租税特別措置法 66 条の 4 第 9 項は、比較対象法人に対する質問検査権限について規定しているところ、原告は、処分行政庁の職員が同項所定の要件に該当しないにもかかわらず、上記質問検査権限を行使したことを理由に、本件各処分が違法である旨主張する。」

ii ア「租税特別措置法 66 条の 4 第 9 項は、国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税庁の当該職員は、法人が同条 7 項に規定する帳簿書類又はその写しを遅滞なく提示し、又は提出しなかった場合において、当該法人の各事業年度における国外関連取引に係る同条 1 項に規定する独立企業間価格を算定するために必要がるときは、その必要と認められる範囲内において、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者に質問し、又は当該事業に関する帳簿書類を検査することができる旨規定しているところ、これは、移転価格税制が大量かつ頻繁に行われている関係会社間の取引価格の妥当性を問題とする税制であり、同種の事業を営む者からの情報収集が不可欠であるところ、法人税法所定の検査権限に関する規定によっては、取引関係のない者に対する調査権限が認められないことから、税務職員による比較対象法人に対する情報収集に法的根拠を与えたものと解される。」

イ「このように、租税特別措置法 66 条の 4 第 9 項は、税務職員による比較対象法人に対する質問検査権限を創設した規定であって、当該質問検査に係る手続要件自体が課税処分の要件となるものではないから、当該質問検査に係る手続が違法であることを理由に、直ちに課税処分が違法であるということとはできず、当該質問検査に係る手続が刑罰法規に抵触し、又は公序良俗に反するような重大な違法がある場合に初めて、当該処分の取消事由になるものと解するのが相当である。」

ウ「これに対し、原告は、租税特別措置法 66 条の 4 第 9 項所定の要件が課税処分の要件であり、同項所定の要件を満たさなくされた質問又は検査の結果得られた資料に基づき課税処分がされた場合には、直ちに重大な違法がある旨主張する。」

確かに、原告が主張するとおり、同項所定の質問検査権限の行使の結果得られた非公開情報については、公務員の守秘義務等を理由に、納税者側が十分な検証を行うことができない場合があるが、そのことから直ちに、同項所定の要件が課税処分の要件であり、同項所定の要件を満たすことなくされた質問又は検査の結果得られた資料に基づき課税処分がされた場合に、直ちに重大な違法があると解することはできないといわざるを得ない。」

エ「そして、本件において原告が主張している事実は、原告が処分行政庁の職員が提出を求めた独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類又はその写しをすべて遅滞なく提出して、処分行政庁の職員からの事業内容の聴取等にも積極的に協力したにもかかわらず、租税特別措置法 66 条の 4 第 9 項に基づき本件比較対象法人に対する質問検査権限を行使し情報を収集したものであるから、原告の主張をもってしても、処分行政庁がした当該質問検査に係る手続に重大な違法があるということとはできない。」

iii 「したがって、その余の点について判断するまでもなく、処分行政庁の職員が同項所定の要件に該当しないにもかかわらず、上記質問検査権限を行使したことを理由に、本件各処分が違法であるとする原告の主張を採用することはできない。」

(2)控訴審⁴² (確定)

① 争点 1 について

i 措置法 66 条の 4 第 2 項第 2 号ロ所定の方法により独立企業間価格を算定することができるか否か

「本件において、租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項第 2 号ロ所定の方法により独立企業間価格を算定することができるか否か（本件国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するにつき、同号イ所定の基本三法と同等の方法を用いることができない場合であるといえるか否か）についての判断は、原判決の『事実及び理由』の『第 3 当裁判所の判断』の 2(1)に記載するところと同旨であるから、これを引用する。」

ii 処分行政庁が用いた独立企業間価格の算定方法が措置法 66 条の 4 第 2 項第 2 号ロ所定の方法といえるか否か

ア「租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項第 2 号ロは、棚卸資産の販売又は購入以外の取引について、基本三法に準ずる方法と同等の方法により独立企業間価格を算定する

⁴² 東京高判平成 20 年 10 月 30 日裁判所 HP

〈http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/584/037584_hanrei.pdf〉（最終確認日：2016 年 3 月 1 日）。

ことができる旨規定しているところ、この「準ずる方法」とは、①取引内容に適合し、かつ、②基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法というものと解するのが相当であり、また、「同等の方法」とは、それぞれの取引の類型に応じて、基本三法と同様の考え方に基づく算定方法を意味するものであると解されるから、結局、「基本三法に準ずる方法と同等の方法」とは、棚卸資産の販売又は購入以外の取引において、それぞれの取引の類型に応じ、取引内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうものと解するのが相当である。

そして、本件算定方法が租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項第 2 号ロ所定の再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たるとは、課税根拠事実ないし租税債権発生の要件事実に該当するから、上記事実については、処分行政庁において主張立証責任を負うものというべきである。」

イ（ア）「本件国外関連取引において控訴人が果たす機能と、本件比較対象取引において本件比較対象取引において本件比較対象法人が果たす機能とを比較するに、上記認定事実のとおり、本件国外関連取引は、本件各業務委託契約に基づき、本件国外関連者に対する債務の履行として、卸売業者等に対して販売促進等のサービスを行うことを内容とするものであって、法的にも経済的実質においても役務提供取引と解することができるのに対し、本件比較対象取引は、本件比較対象法人が対象製品であるグラフィックソフトを仕入れてこれを販売するという再販売取引を中核とし、その販売促進のために顧客サポート等を行うものであって、控訴人と本件比較対象法人とがその果たす機能において看過し難い差異があることは明らかである。

……再販売業者が行う販売促進等の役務の内容が控訴人の提供する役務の内容と類似しているとしても、およそ一般的に価格設定にかかわるそれ以外の被控訴人主張の上記要因等が単なる事務処理作業としてほとんど考慮する必要がないものとはいえないのであって（本件において、考慮する必要性がないことを裏付けるに足りる具体的な証拠はない。）、本件役務提供取引において控訴人の果たす機能と本件比較対象法人の果たす機能との間には捨象できない差異があるものといわざるを得ない。」

（イ）「本件国外関連取引において控訴人が負担するリスクと、本件比較対象取引において本件比較対象法人が負担するリスクを比較するに、控訴人は、本件各業務委託契約上、本件国外関連者から、日本における純売上高の 1.5 パーセント並びに控訴人のサービスを提供する際に生じた直接費、間接費及び一般管理費配賦額の一切に等しい金額の報酬を受けるものとされ、報酬額が必要経費の額を割り込むリスクを負担していないのに対し、本件比較対象法人は、その売上高が損益分岐を上回れば利益を取得するが、下回れば損失を被るのであって、本件比較対象取引はこのリスクを想定（包含）した上で行われているのであり、控訴人と本件比較対象法人と

はその負担するリスクの有無においても基本的な差異があり、これは受注販売方式を採っていたとしても変わらない。本件比較対象取引において、この負担リスクが捨象できる程軽微であったことについては、これを認めるに足りる的確な証拠はない。」

(ウ)「以上によれば、本件国外関連取引において控訴人が果たす機能及び負担するリスクは、本件比較対象取引において本件比較対象取引が果たす機能及びリスクと同一又は類似であるということは困難であり、他にこれを認めるに足りる証拠はない。本件算定方法は、それぞれの取引の類型に応じ、本件国外関連取引の内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法とはいえないものといわざるを得ない。」

ウ「そうすると、処分行政庁が本件取引に適用した独立企業間価格の算定方法は、租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項第 2 号に規定する『再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法』に当たるということはできない。」

iii 本件各更正及び本件各賦課決定処分が違法であるのか否か

「本件算定方法を用いて独立企業間価格を算定した過程には違法があり、結局、租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項に規定する国外関連取引につき『当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たない』との要件を認めることはできないことになるから、上記独立企業間価格を用いてした本件各更正は違法であり、これを前提とする本件各賦課決定も違法である。」

5. 若干の検討

本件は、第一審判決では納税者が敗訴し、控訴審判決において第一審判決を覆し、納税者が勝訴した事案である。

本件事案の争点は、第一に、本件手数料の額が独立企業間価格に満たないものであるのか否かについて、第二に、本件各処分に質問検査権限の行使に係る違法事由があるのか否かについてである。まず、争点 1 では、独立企業間価格の算定方法が、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法であるのか否かについて争われている。その中で、特に重要な論点は、独立企業間価格を算定する過程において選定した比較対象取引に、比較可能性があるのか否かの判断であると考えられるので、この点について検討することとする。

つぎに、争点 2 については、控訴審では争点 1 についてのみの判断により、課税庁の算定した独立企業間価格は違法であると判断し、争点 2 については判断されていない。この争点 2 では、課税庁が質問検査権で入手したシークレット・コンパラブルの情報により推定課税を行うことができるのか否かについて争われている。シ

ークレット・コンパラブルの問題は、移転価格税制において重要な論点であると考えられるので、この点についても検討することとする。

(1)比較可能性があるのか否かについて

本件事案では、課税庁が用いた独立企業間価格の算定方法が再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法であるのか否かについて争われている。この再販売価格基準法は、取引当事者の機能及び負担するリスクが重要視される算定方法であるので、裁判所はこの点について検討を行い、比較可能性があるのか否かについて判断している。

納税者は、役務提供取引について比較可能性があるかについては、その取引内容を詳細に検討し、役務の性質と程度を綿密に比較した上でなければ比較可能性があると判断はできないものである。しかしながら、課税庁は、役務の内容を極めて概括的にとらえて、極めて抽象的な主張しかしていない。また、本件比較対象法人の活動は、本件比較ソフトのメーカーのための活動とは到底言えず、機能面においても、本件比較対象法人と原告とでは明白な著しい差異があることから、本件比較対象法人の取引と原告の役務提供取引との間に比較可能性がないことは明白であって、本件比較対象法人の取引を比較対象取引として独立企業間価格を算定することはできないなどと主張した。

これに対し課税庁は、再販売価格基準法の場合、主として再販売者の果たす機能や負担するリスクに着目するものであることなどから、独立価格比準法のように棚卸資産の厳密な類似性は必要とされず、同種又は類似の棚卸資産の再販売取引であれば、比較可能性のある比較対象取引となるものと解されている。したがって、本件においても、本件比較対象取引が、本件国外関連取引と比較可能な取引であるか否かを判断する際には、棚卸資産や提供される役務の厳密な類似性までが要求されるものではなく、主として納税者及び本件比較対象法人の果たす機能及び負担するリスクの観点から、本件国外関連取引と本件比較対象取引の類似性の有無を検討すべきである。そして、本件国外関連取引と本件比較対象法人が行った本件比較対象取引との間には、取扱商品等、本件比較対象法人が果たす機能及び負担するリスクという観点からみれば、十分な比較可能性があると認められるなどと反論した。

この機能及び負担するリスクについて第一審判決では、まず、本件国外関連取引の機能について、納税者は販売促進等のために卸売業者を訪問し顧客等を誘導していたこと、卸売業者やユーザーなどに対し、製品のトレーニングコースを提供していたこと、顧客に対しサポートサービスを提供していたことなどが認められる。また、リスクについては、原告は在庫リスク・顧客からの債権回収リスクも負担して

いないと判断した。

つぎに、本件比較対象法人の機能については、卸売先の業者と共に潜在顧客先や小売店に赴いて製品のデモンストレーションをするなどの販売促進活動、サポート活動、業界紙・ダイレクトメール等の広告活動を行っている。また、リスクについては、仕入販売取引であるが、受注販売方式を採っており、在庫リスクはほとんどなく、売掛先は信用の高い顧客が多く、貸倒れのリスクが小さいことが認められると判断した。そして、このように本件国外関連取引と本件比較対象取引と対比した結果、両者間には、相当程度の同種性又は類似性があると判断している。

これに対し、控訴審判決では、まず、本件国外関連取引の機能について、本件国外関連取引は、各業務委託契約に基づき、卸売業者等に対して販売促進等のサービスを行うことを内容とするものであり、法的にも経済的実質においても役務提供取引と解することができる。これに対し、本件比較対象取引は、本件比較対象法人が対象製品を仕入れて販売するという再販売取引を中核とし、その販売促進のために顧客サポート等を行うものであると判断した。

つぎに、本件国外関連取引のリスクについては、控訴人は各業務委託契約上、本件国外関連者から、日本における純売上高の1.5パーセント等の報酬を受けるものとされ、報酬額が必要経費の額を割り込むリスクを負担していない。これに対し、本件比較対象法人は、その売上高が損益分岐を上回れば利益を取得するが、下回れば損失を被るのであって、本件比較対象取引はこのリスクを想定（包含）した上で行われていると判断した。そして、このように本件国外関連取引と本件比較対象取引と対比した結果、本件国外関連取引と本件比較対象取引の機能及びリスクには、明白な差があり、同一又は類似であるということは困難であると判断した。すなわち、第一審判決では、具体的な事業活動の事実関係により、類似性があるのか否かを判断しているのに対して、控訴審判決では、役務提供取引であるのか物品販売取引であるのかという取引形態の違いにより、類似性があるのか否かを判断している。その結果、第一審判決とは異なる判断がされている。

この控訴審の判断について学説上は、機能及びリスクの比較についての判決をみると、一般的なプロトタイプを前提に判断がされている感が強く、取引形態の相違を上回る程度に機能及びリスクに類似性があるという点について、裁判所の十分な心証が得られなかったのではないかという見解⁴³があり、また、厳格な比較可能性を有する第三者間取引のみを比較対象取引とすることについては、理論的には非常に適切ではある。しかし、これを現実の事案にどの程度適用できるのかという点については、データ入手可能性やデータ分析などの問題から適切ではないという見解

⁴³ 本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会・2010年）637頁参照。

⁴⁴もある。

これに対して、本件事案のように、リスク引受関係が契約上明確に定められ、損益の帰属関係も整合的であるというリスク負担関係においても、移転価格算定方式の適用により否認することは可能であるという見方もあるかもしれない。しかし、これまで金融取引や保険取引における関連者間のリスク移転を容認している事実もある。本件事案では、このような関連者間の不統一的な取扱いを明らかにしたという点で大きな意味を有し、また、リスクに関する現行の矛盾した取扱いについて警鐘を鳴らしたものととらえるべきかもしれないという見解⁴⁵がある。

比較対象取引に該当するの否かについては、国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度を判断する場合には、国外関連者及び非関連の事業の内容等や売手又は買手の果たす機能・売手又は買手の負担するリスク等の類似性を勘案することとされている（措置法通達 66 の 4(3)-3）。本件控訴審判決は、基本三法に準ずる方法と同等の方法の適用要件が厳格に解釈された事案であり、妥当であると考えられる。そして、この控訴審判決では、独立企業間価格算定における比較対象取引に該当するの否かの判断について、一定の判断基準が示されたように思われ、今後の実務上参考になると考えられる。

(2) シークレット・コンパラブルについて

本件事案では、課税庁が質問検査権で入手したシークレット・コンパラブルの情報により推定課税を行うことができるの否かについて争われている。

独立企業間価格の推定は、措置法 66 条の 4 第 6 項では、「国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員が、法人にその各事業年度における国外関連取引に係る第一項に規定する独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定めるもの……又はその写しの提示又は提出を求めた場合において、当該法人がこれらを遅滞なく提示し、又は提出しなかつたときは、税務署長は、次の各号に掲げる方法……により算定した金額を当該独立企業間価格と推定して、当該法人の当該事業年度の所得の金額又は欠損金額につき法人税法……に規定する更正……をすることができる」と規定されている。すなわち、課税庁は、移転価格の調査⁴⁶において、納税者から独立企業間価格を算定する

⁴⁴ 望月文夫「アドビ移転価格事件」国税速報 6064 号（2009 年）45 頁参照。

⁴⁵ 村田＝藤澤・前掲注(40)26～27 頁参照。

⁴⁶ 移転価格調査において検討すべき無形資産については、事務運営要領 2-11 では、「調査において無形資産が連結法人又は国外関連者の所得にどの程度寄与しているかを検討するに当たっては、例えば、次に掲げる重要な価値を有し所得の源泉となるものを総合的に勘案することに留意する。イ 技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等 ロ 従業員等が経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の企業活動における経験等を通じて形成したノウハウ

ために必要と認められる書類等の提示又は提出がなかった場合には、独立企業間価格を算定して推定課税を行うこと（いわゆる「シークレット・コンパラブル」という。）ができるという規定である。

納税者は、課税庁が提出を求めた独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類又はその写しをすべて遅滞なく提出し、事業内容の聴取等にも積極的に協力しており、措置法66条の4第9項に規定するシークレット・コンパラブルの調査の要件は満たされていない。そのため、措置法66条の4第9項所定の要件を満たしていないのにシークレット・コンパラブルを用いた課税処分であり、違法であるなどと主張した。

これに対し課税庁は、措置法66条の4第9項の規定に基づく比較対象企業に対する質問検査権限の行使要件が充足されていないなどと納税者は主張するが、これは、①納税者以外の第三者の法益侵害をいうものであって、自己の法律上の利益に関係のない違法を理由とするものである上に、②法人税の更正処分の処分要件に当たらない法令の違反をいうものにすぎず、③本件各更正処分に係る調査手続が重大な違法を帯び、何らの調査なしに更正処分をしたとの評価を受けるに足りる事実関係を主張するものでもないから、そもそも本件各更正の取消原因にはならない。そして、そもそも主張自体失当であるが、本件において措置法66条の4第9項所定の比較対象企業に対する質問検査権限の行使要件は満たされているなどと反論した

この点について第一審判決では、措置法66条の4第9項の規定は、移転価格税制が大量かつ頻繁に行われている関係会社間の取引価格の妥当性を問題とする税制であり、同種の事業を営む者からの情報収集が不可欠であり、法人税法所定の検査権限に関する規定によっては、取引関係のない者に対する調査権限が認められないことから、税務職員による比較対象法人に対する情報収集に法的根拠を与えたものと解される。そのため、措置法66条の4第9項は、税務職員による比較対象法人に対する質問検査権限を創設した規定であって、質問検査に係る手続要件自体が課税処分の要件となるものではないから、質問検査に係る手続が違法であることを理由に、直ちに課税処分が違法であるということとはできず、当該質問検査に係る手続が刑罰法規に抵触するなど、重大な違法がある場合に初めて、当該処分の取消事由になるものと解するのが相当であると判示した。

また、原告が主張するとおり、質問検査権限の行使の結果得られた非公開情報については、公務員の守秘義務等を理由に、納税者側が十分な検証を行うことができない場合がある。しかし、そのことから直ちに、同項所定の要件が課税処分の要件であり、同項所定の要件を満たすことなくされた質問又は検査の結果得られた資料

等 ハ 生産工程、交渉手順及び開発、販売、資金調達等に係る取引網等」という取扱いが示されている。

に基づき課税処分がされた場合に、直ちに重大な違法があると解することはできない。そして、原告が処分行政庁の職員が提出を求めた帳簿書類又はその写しをすべて遅滞なく提出して、課税庁の事業内容の聴取等にも積極的に協力したにもかかわらず、措置法66条の4第9項に基づき本件比較対象法人に対する質問検査権限を行使し情報を収集したものであるから、原告の主張をもってしても、当該質問検査に係る手続に重大な違法があるということとはできないと判示し、原告の主張は排斥されている。

この第一審判決に対しては、課税庁の要請した資料を納税者はすべて提出しているように見受けられる。課税庁は、提出した資料は不十分であるなどと主張しているが、提出を受けた資料が気に入らなかったというだけであるので、措置法66条の4第9項に違反した課税であるという見解⁴⁷がある。これに対し、納税者は、課税庁の用いた課税方法が再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法ではないと主張し、裁判所がこの主張を採用していることから考えると、納税者は、課税庁の用いた方法が措置法66条の4に規定する方法ではないと主張することができるほど、課税庁から調査の際に説明を受けていたことを意味する。そして、わが国では、事務運営指針において、シークレット・コンパラブルを適用する場合には、守秘義務に反しない程度で納税者に説明してきており、それが現実に行われたと解すべきであるという見解⁴⁸がある。また、本件控訴審判決においては、争点1のみの判断により本件算定方法が違法であると判断されたので、シークレット・コンパラブルに基づく更正処分の適法性については、残された重要な論点であるという見解⁴⁹や、シークレット・コンパラブルの適用については、申告納税制度の趣旨から、法の認めるところではないという見解⁵⁰などがある。

また、その他にも、シークレット・コンパラブルについて争われた事案としては、東京高裁平成25年3月14日判決⁵¹がある。この事案では、移転価格調査において課税庁が納税者に対し、独立企業間価格の算定に必要と認められる資料の提出を求めたが、提出がされなかったため、シークレット・コンパラブルを利用した推定課

⁴⁷ 村田・前掲注(40)42頁参照。

⁴⁸ 望月文夫「シークレット・コンパラブルに関する考察」税大ジャーナル20号(2013年)22頁参照。

⁴⁹ 藤枝＝南・前掲注(40)134頁参照。

⁵⁰ 山本英幸「シークレット・コンパラブルによる移転価格課税と申告納税制度」租税訴訟3号(2010年)145頁参照。

⁵¹ 東京高判平成25年3月14日訟月60巻1号149頁。評釈として、駒宮史博「判批」ジュリスト1462号(2014年)46頁、宮本十至子「判批」新・判例解説watch15号(2014年)233頁、等がある。なお、原審の東京地判平成23年12月1日訟月60巻1号94頁も同旨。原審の評釈として、赤松晃「判批」税研30巻4号(2014年)162頁、水谷年宏「判批」岡山大学経済学会雑誌45巻3号(2013年)65頁、等がある。

税を行っている。そして、東京高裁は、「租特法 66 条の 4 第 9 項は、推定課税において用いることを前提として、税務当局の職員による同種事業類似法人に対する質問検査権の行使を認めているところ、当該職員は、これらの企業の事業内容や財務状況等の詳細について、当然に守秘義務を負っているのであるから、同法は、税務当局がその事業内容や財務状況等について開示することができない同種事業類似法人に関する資料を用いて推定による課税がされることを予定しているものと解すべきである上、税務当局が、同種事業類似法人の同種性、類似性を主張立証する際に、職員が負う守秘義務に反しない限度でこれを立証し、それに対して納税者がその信用性を争うことも可能というべきであるから、前述した推定課税の趣旨と、推定課税を争う方法が確保されていることに照らすと、このような制度が、納税者にとって特に過酷で不合理なものであるとまでは解することができない」と判示した。すなわち、質問検査の行使による同種類似法人についての情報は、推定課税において用いることができる。また、その情報は、税務職員の守秘義務の対象であり、措置法上、開示することができない情報により推定課税を行うことを予定されていると解される。そして、シークレット・コンパラブルを利用した推定課税については、納税者にとって過酷で不合理なものではないと判断している。

独立企業間価格の推定及び第三者への質問検査は、独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類を提示又は提出しなかった場合に適用されることとされている。しかし、この独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類については、これまで具体的に規定されていなかったのである。この点については、平成 22 年度税制改正において、措置法施行規則 22 条の 10 に独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類が具体的に規定されたことにより、納税者の法的安定性と予測可能性が確保されたと考えられる⁵²。

(3)小括

本件事案の争点は、第一に、本件手数料の額が独立企業間価格に満たないものであるのか否かについて、第二に、本件各処分質問検査権限の行使に係る違法事由があるのか否かについてである。これらの争点の中で、移転価格税制における独立企業間価格の算定において特に重要な論点であると考えられる①独立企業間価格を算定する過程において選定した比較対象取引に、比較可能性があるのか否かについて、②課税庁が質問検査権で入手したシークレット・コンパラブルの情報のより推定課税を行うことができるのか否かについて検討を行った。

まず、論点①の選定した比較対象取引に比較可能性があるのか否かについては、

⁵² 日本税務研究センター編『移転価格税制の研究』（第一法規・2013 年）179 頁参照。

措置法通達66の4(3)-3では、国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度を判断する場合には、国外関連者及び非関連の事業の内容等や売手又は買手の果たす機能・売手又は買手の負担するリスク等の類似性を勘案することとされている。

この点について第一審判決では、具体的な事業活動の事実関係により、類似性があるのか否かの判断をしたところ、本件国外関連取引と本件比較対象取引の機能及びリスクには、相当程度の同種性又は類似性があると判断した。これに対し控訴審判決では、役務提供取引であるのか物品販売取引であるのかという取引形態に違いにより、類似性があるのか否かの判断をしたところ、本件国外関連取引と本件比較対象取引の機能及びリスクには、明白な差があり、類似性はないと判断した。

本件控訴審判決においては、基本三法に準ずる方法と同等の方法の適法要件が厳格に解釈された事案であると考えられる。しかし、この厳格な解釈については、前述したように、一般的なプロトタイプを前提に判断がされている感が強いという見解⁵³や、理論的には、厳格な解釈により比較対象取引を判断することについては適切ではあるとしながらも、現実の事案にどの程度適用できるのかという点については、データ入手可能性やデータ分析などの問題から適切ではないという批判的な見解⁵⁴がある。これに対し、関連者間の不統一的な取扱いを明らかにしたという点で大きな意味を有し、現行の矛盾した取扱いについて警鐘を鳴らしたものと考えられるという見解⁵⁵もある。

本件事案では、独立企業間価格算定における比較対象取引に該当するのか否かの判断について、一定の判断基準が示されたように思われる。また、独立企業間価格算定における同種又は類似の比較可能な取引を選定することが困難であることが明らかにされた事案でもあると考えられる。

つぎに、論点②のシークレット・コンパラブルの問題について本件第一審判決では、原告が主張するとおり、質問検査権限の行使の結果得られた非公開情報については、守秘義務等を理由に、納税者側が十分な検証を行うことができない場合がある。しかし、そのことから直ちに、所定の要件を満たすことなくされた質問又は検査の結果得られた資料に基づき課税処分がされた場合に、直ちに重大な違法があると解することはできない。そして、措置法66条の4第9項に基づき本件比較対象法人に対する質問検査権限を行使し情報を収集したものであるから、当該質問検査に係る手続に重大な違法があるということとはできないと判示し、原告の主張は排斥されている。

シークレット・コンパラブルの問題は、移転価格税制において重要な論点である

⁵³ 本庄・前掲注(43)637頁参照。

⁵⁴ 望月・前掲注(44)45頁参照。

⁵⁵ 村田＝藤澤・前掲注(40)26～27頁参照。

と考えられる。しかし、控訴審判決では、論点①についてのみの判断により、課税庁の算定した独立企業間価格は違法であると判示しているのに、シークレット・コンパラブルの問題については判断されていない。このシークレット・コンパラブルの問題については、本件事案の第一審判決で初めて司法判断がされた事例であった。しかし、控訴審判決においては判断されなかったため、現時点では、シークレット・コンパラブルによる課税が違法であるのか否かについて裁判所の判断が示された事例はないということである。

本件事案において、課税庁が敗訴したにもかかわらず上告しなかった理由としては、最高裁判決においてシークレット・コンパラブルによる課税が違法であるという判断がされることを避けたかったのではないかと考えられる⁵⁶。

第4章 移転価格税制の問題点と展望

ここまでみてきたように、移転価格税制で争われた事例において、裁判所がどのように判断しているのか確認し、それぞれの解釈基準等の問題点について検討を行った。その結果、独立企業間価格の算定方法を選定する場合の主張立証責任が、課税庁側にあるのか納税者側にあるのかという問題や、比較対象取引の選定方法の適否の問題などがあると考えられる。そして、これまで移転価格税制の独立企業間価格について争われてきている問題点が、その後の税制改正により立法的に解決されている点もある。しかし、そのほかにも、移転価格税制においては、独立企業間価格の事前確認制度や独立企業間価格の推定等の問題が残されているように思われる。そこで、現行の移転価格税制における独立企業間価格の算定についての問題点と今後の展望を考察することとする。

1. 事前確認制度

前述したように、独立企業間価格の算定については、いくつかの方法があり、現行の規定では、その中から「最も適切な方法」を選択して独立企業間価格を算定することとされている。しかし、「最も適切な方法」については、どの方法が「最も適切な方法」であるかの分析・検討の方法が明確にされていないという問題がある。そのため、納税者が選択した「最も適切な方法」と課税庁が選択した「最も適切な方法」とが異なる結果となる場合があると考えられる。そこで、このような問題を防止するために、事前確認制度が規定されていると考えられる。

⁵⁶ 村田＝藤澤・前掲注(40)27頁参照。

この事前確認制度は、納税者が、事前に独立企業間価格の算定方法等を課税庁に確認することにより、移転価格課税が行われることを回避するための制度である。この事前確認の内容に基づいて申告を行った取引については、独立企業間価格で行われたものとして取り扱うこととされる。

しかし、この事前確認制度については、租税法律主義の見地からすると、課税上重要な意義を有する制度が、なぜ四半世紀以上経ってもなお法律事項とされず通達上の制度にとどまっているのかという見解⁵⁷や、現行の事前確認制度は、事務運営指針に基づくものであり、法定外手続である。そのため租税法律主義に反するものであり、租税実体法で予測可能性が確保されていない状態における事前確認制度は、納税者の第一次的な確定権を阻害しているという見解⁵⁸などがある。すなわち、事前確認制度は、重要な制度であるにもかかわらず法令で規定されていないので、租税法律主義の観点から問題があるという指摘がされている。この点については、事前確認制度を通達ではなく法令で規定することにより、納税者の予測可能性と法的安定性が確保されることになると考えられる。

2. 独立企業間価格の推定

課税庁は、移転価格の調査において、納税者から独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類等の提示又は提出がなかった場合には、独立企業間価格を算定して推定課税を行うことができる（措置法 66 条の 4 第 6 項）。

この独立企業間価格の推定課税を行う場合の算定根拠の資料等については、課税庁は、納税者が資料等を「遅滞なく」提示又は提出しなかった場合に、質問検査権に基づき、納税者と同種の事業を営む者から独立企業間価格を算定するための資料を収集することができることとされている（措置法 66 条の 4 第 8 項）。そして、この場合の「遅滞なく」の期間については、事務運営要領 2 - 5(1)では、「法人が第 6 項に規定する書類を遅滞なく提示又は提出したかどうかは、当該書類の提示又は提出の準備に通常要する期間を考慮して判断する」こととされている。そして、具体的な期間については、事務運営要領 2 - 5(2)では、「(1)の提示又は提出を求める場合には、独立企業間価格の算定に必要と認められる範囲内において、法人に対し期日を定めて当該提示又は提出を求める。また、当該期日は、当該法人の意見を聴取した上で当該提示又は提出の準備に通常要する期間を斟酌して定めることとし、当該期日までに当該提示又は提出がない場合で、当該法人がこれをできなかったことにつき合理的な理由が認められるときには、当該法人の意見を再聴取し、改めて期日

⁵⁷ 谷口勢津夫「事前確認制度」日税研論集 64 号（2013 年）108 頁参照。

⁵⁸ 高橋秀至「移転価格税制の予測可能性と租税実体法整備の必要性 - 知的財産の独立企業間価格算定方法を中心として - 」長崎県立大学経済学部論集 43 巻 4 号（2010 年）238 頁参照。

を定める」と定められている。

そして、「遅滞なく」の要件について争われた東京高裁平成25年3月14日判決⁵⁹では、平成14年から平成17年の間に課税庁が資料の提示を求めたが、提示がされなかったという状況において、「遅滞なく」の要件が満たされることになり、独立企業間価格を推定したことは適法であると判断されている。また、独立企業間価格の推定が行われる場合の「書類等の提示又は提出がなかった場合」の解釈について判断されている。国税不服審判所平成18年9月4日裁決⁶⁰では、「たとえ、法人が自己の独立企業間価格の算定に用いた帳簿書類等を提示又は提出した場合であっても、その用いたデータ等が不適当な場合には、独立企業間価格の算定に必要と認められる帳簿書類等を提示又は提出したことにはならないと解される」と判断されている。しかし、どのような資料等が不適当であると判断されるのかという具体的な基準が明らかにされているとはいえないという問題がある。たとえば、納税者が書類等を提出した場合であっても、その書類等が課税庁側の算定した独立企業間価格に満たない場合に、その書類等が不適当であると判断され、独立企業間価格の推定が行われることもないとはいえないように思われる。そのため、どのようなデータ等が不適当であると判断されるのかについての判断基準を明確に規定すべきであると考えられる。

独立企業間価格の推定は、当初、非公開の情報を課税庁のみが収集することができるものであり、納税者に対しては非開示の情報であった。そのため、納税者の反論が限定的であり、この点が問題とされていた。しかし、平成23年度税制改正により、事務運営要領2-5(4)に「措置法第66条の4第8項の規定を適用して把握した非関連者間取引を比較対象取引として選定した場合には、当該選定のために用いた条件、当該比較対象取引の内容、差異の調整方法等を法人に対し十分説明するのであるが、この場合には、国税通則法第126条（職員の守秘義務規定）の規定に留意するとともに、当該説明を行った事実を記録する」と定められている。すなわち、この改正により、課税庁は、シークレット・コンパラブルの情報を守秘義務の範囲で納税者に内容を説明することが義務づけられ、納税者は開示された情報により反論することができるようになったと考えられる。

⁵⁹ 東京高判平成25年3月14日裁判所 HP

(http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/647/083647_hanrei.pdf) (最終確認日：2015年12月10日)。なお原審の東京地裁判平成23年12月1日裁判所 HP

(http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/362/082362_hanrei.pdf) (最終確認日：2015年12月10日) も同旨。

⁶⁰ 租税裁決例研究会編『国税不服審判所裁決事例集第6巻』（ぎょうせい・加除式）8734頁。

現時点では、シークレット・コンパラブルの違法性等の問題について、裁判所の判断が示された事例はない。そのため、今後、シークレット・コンパラブルに基づく課税処分が違法であるのか否かという点や、措置法 66 条の 4 第 9 項の「帳簿書類又はその写しを遅滞なく提示し、又は提出しなかった場合」の要件を充足するのか否かの判断基準について争われた場合に、裁判所がどのような判断をするのかについて引き続き研究を行っていきたいと考えている。

3. 無形資産を形成等するに当たっての貢献の勘案

無形資産を形成等するに当たっての貢献の勘案の問題点は、事務運営要領 2 - 12 の無形資産の使用許諾等の調査において、無形資産形成等についての貢献の勘案をどのように行うのかという点であると考えられる。

この判断については、事務運営要領 2 - 12 では、「無形資産の形成等への貢献の程度を判断するに当たっては、当該無形資産の形成等のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において法人又は国外関連者が果たした機能等を総合的に勘案する。この場合、所得の源泉となる見通しが高い無形資産の形成等において法人又は国外関連者が単にその費用を負担しているというだけでは、貢献の程度は低いものであることに留意する」と定められている。すなわち、無形資産の形成等への貢献の判断基準は、無形資産の形成等のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において法人又は国外関連者が果たした機能等を「総合的に勘案」して行うこととされている。しかし、「総合的に勘案」という不確定概念では、その判断基準が必ずしも明確にされているとはいえないのではないかという問題点がある。

このような不確定概念の解釈については、これまでも多く争われてきている問題である。そのため、移転価格税制における無形資産の形成等への貢献の判断基準の「総合的に勘案」という不確定概念についても、具体的な判断基準を設ける必要があると考えられる。また、かかる規定については、租税法律主義（課税要件法定主義・課税要件明確主義）の観点から、通達ではなく法令で具体的に規定することにより納税者の予測可能性と法的安定性が確保されることになると考えられる。

まとめ

本編では、移転価格税制における独立企業間価格について争われた事例を分析・検討し、現行の移転価格税制の問題点について検討を行った。

その結果、①独立企業間価格を算定する際の「最も適切な方法」の選定基準が明確に規定されていない、②事前確認制度などの重要な規定が通達のみで規定されている、③「総合的に勘案」や「遅滞なく」などの不確定概念が使われている、などの問題点があげられた。

まず、独立企業間価格を算定する際の「最も適切な方法」の選定基準が明確に規定されていないという点については、現行の規定では、複数の独立企業間価格の算定方法の中から「最も適切な方法」を選択して独立企業間価格を算定することとされている。しかし、どの方法が「最も適切な方法」であるのかを検討する方法が明確にされていないという問題があると考えられる。そのため、納税者が選択した「最も適切な方法」と課税庁が選択した「最も適切な方法」とが異なる結果となる場合があるように思われる。この点については、たとえば、独立企業間価格を算定するに当たっての「最も適切な方法」であるかの否かの検討に当たって、具体的に一定の判断基準を法令で明確に規定するようにした方がよいように考えられる。

つぎに、事前確認制度については、納税者が、独立企業間価格の算定方法等を事前に課税庁に対して確認することにより、移転価格課税が行われることを回避するための制度である。この事前確認の内容に基づいて申告を行った取引は、独立企業間価格で行われたものとして取り扱うこととされる。しかし、前述したように、この事前確認制度は、重要な制度であるにもかかわらず、法令で規定されていないので租税法律主義（課税要件法定主義）の観点から問題があるという指摘がされている。そのため、現在、通達で定められている事前確認制度を法令で規定することにより、納税者の予測可能性と法的安定性が確保されることになると考えられる。

さらに、「総合的に勘案」や「遅滞なく」などの不確定概念については、たとえば、無形資産を形成等するに当たっての貢献の勘案をどのように行うのかという判断基準で使われている。この点については、無形資産の形成等のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において、法人又は国外関連者が果たした機能等を「総合的に勘案」して判断することとされている（事務運営要領2-12）。しかし、「総合的に勘案」という不確定概念では、その判断基準が必ずしも明確にされているとはいえないのではないかと問題点があると考えられる。

また、独立企業間価格の推定課税（措置法66条の4第6項）では、納税者が資料等を「遅滞なく」提示又は提出しなかった場合に、課税庁は質問検査権に基づき、納税者と同種の事業を営む者から独立企業間価格を算定するための資料を収集する

ことができることとされている（措置法 66 条の 4 第 8 項）。この場合の「遅滞なく」の期間については、事務運営要領 2 - 5(1)では、「法人が第 6 項に規定する書類を遅滞なく提示又は提出したかどうかは、当該書類の提示又は提出の準備に通常要する期間を考慮して判断する」とされている。しかし、具体的な期間については、個別に課税庁が期日を定めることとされており（事務運営要領 2 - 5(2)）、「遅滞なく」の要件について争われた事例においても、具体的な基準は明らかにされていない。

このように、現行の移転価格税制は、不明確な部分が多く残されており、明確な判断基準等を設ける必要があるように思われる。すなわち、たとえば、「総合的に勘案」や「遅滞なく」という不確定概念を使用しないで、具体的に判断基準となる期間等を示すなどして、一定の判断基準を法令で明確に規定することにより、納税者の予測可能性と法的安定性を確保することが必要ではないかと考えられる。

また、そのほかにも、移転価格税制においては、無形資産の定義が明確にされていないという問題や、無形資産取引の評価をどのように行うのであるかの基準が規定されていないという問題などが残されていると思われる。

この無形資産の問題点については、OECD の BEPS プロジェクトにおいても検討が行われている。その検討されている内容は、無形資産の定義の明確化や無形資産の独立企業間価格の最も適切な算定方法の提言などが公表されている⁶¹。しかし、現時点では暫定的な記述となっている部分もあり、今後、わが国の移転価格税制にどのような影響を与えるのかについて、研究を続けていきたいと考えている。

⁶¹ 岡田至康ほか「BEPS 行動計画における移転価格ガイドライン等の改訂」税務弘報 63 巻 5 号（2015 年）16～19 頁参照。

参考文献

- (1) 金子宏『租税法 第20版』(弘文堂・2015年)
- (2) 清永敬次『税法〔新装版〕』(ミネルヴァ書房・2013年)
- (3) 小松芳明『国際取引と課税問題』(信山社出版・1994年)
- (4) 川田剛・徳永匡子『OECDモデル租税条約コメンタリー逐次解説』(税務研究会・2008年)
- (5) 公益社団法人日本租税研究協会『OECD移転価格ガイドライン第6章(無形資産に対する特別の配慮)及びその関連条項の改訂に関するディスカッションドラフト(公開草案)』(公益社団法人日本税務研究協会・2012年)
- (6) 関子善信『税法概論 11訂版』(大蔵財務協会・2014年)
- (7) 関口博久『租税条約の人的適用に関する研究—国際的租税回避への対応を中心として—』(大蔵財務協会・2012年)
- (8) 租税裁決例研究会編『国税不服審判所裁決事例集第6巻』(ぎょうせい)
- (9) 中里実ほか編『移転価格税制のフロンティア』(有斐閣・2011年)
- (10) 中里実『国際取引と課税』(有斐閣・1994年)
- (11) 藤本哲也『国際租税法』(中央経済社・2005年)
- (12) 羽床正秀編『平成27年度版 移転価格税制詳細』(大蔵財務協会・2015年)
- (13) 本庄資『国際的租税回避—基礎研究—』(税務経理協会・2002年)
- (14) 本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』(大蔵財務協会・2004年)
- (15) 本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』(大蔵財務協会・2010年)ま
- (16) 水野忠恒『租税法〔第4版〕』(有斐閣・2009年)
- (17) 村井正編『国際租税法の研究』(法研出版・1990年)
- (18) ハッ尾順一『〔四訂版〕租税回避の事例研究～具体的事例から否認の限界を考える』(清文社・2004年)
- (19) 矢内一好『一般否認規定と租税回避判例の各国比較—GAARパッケージの視点からの分析—』(財経詳報社・2015年)
- (20) 荒巻健二「移転価格税制の創設」ファイナンス 22巻4号(財務省・1986年)
- (21) 荒巻健二「移転価格税制」租税研究 440号(日本租税研究協会・1986年)
- (22) 荒巻健二「移転価格税制の導入(上)」財経詳報 1600号(財経詳報社・1986年)
- (23) 荒巻健二「移転価格税制の導入(中)」財経詳報 1601号(財経詳報社・1986年)
- (24) 荒巻健二「移転価格税制の導入(下)」財経詳報 1602号(財経詳報社・1986年)

- (25) 安住修一「ソフトウェアに係る役務提供の対価について再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を採用し独立企業間価格を算定した平成19年12月7日の東京地裁判決の意義について」山口経済学雑誌（山口大学経済学会・2009年）
- (26) 赤松晃・澤田純「独立企業間価格の幅（レンジ）の明確化－文書化・調査対策」税務弘報60巻1号（中央経済社・2012年）
- (27) 今村隆「移転価格税制における独立企業間価格の立証－最近の裁判例を素材にして－」租税研究（日本租税研究協会・2009年）
- (28) 今村隆「移転価格税制の適用範囲と独立企業間価格の算定方法」ジュリスト1289号（有斐閣・2005年）
- (29) 今村隆「移転価格税制における独立企業間価格の証明責任」Business Law Journal（レクスネクシス・ジャパン・2008年）
- (30) 今西芳治「多国籍企業の移転価格と寡占，独立企業間価格」生駒経済論叢7巻1号（近畿大学経済学会・2009年）
- (31) 海老原宏美「独立企業原則の限界と修正－アドビ事件を題材として－」租税資料館賞受賞論文集22巻（中）（租税資料館・2013年）
- (32) 小田嶋清治「移転価格税制の改正」財経詳報1834号（財経詳報社・1991年）
- (33) 太田洋・北村導人「独立企業間価格の幅（レンジ）の明確化－訴訟対応」税務弘報60巻1号（中央経済社・2012年）
- (34) 太田洋・北村導人「今治造船移転価格税制事件 高松高裁判決の検討」月刊国際税務29巻7号（国際税務研究会・2009年）
- (35) 大河原健「移転価格税制執行における独立企業間価格算定方法の問題の検討」千葉商大論叢40巻4号（千葉商科大学国府台学会・2003年）
- (36) 居波邦泰「移転価格税制の訴訟に係る対処等の検討－米国の判例等を踏まえて－」租税研究718号（日本租税研究協会・2009年）
- (37) 岡直樹「移転価格税制における情報義務と独立企業間価格の証明方法に関する考察－納税者・課税庁双方の利益を目指して－」税務大学校論叢59号（税務大学校・2008年）
- (38) 岡田至康ほか「BEPS 行動計画における移転価格ガイドライン等の改訂」税務弘報63巻5号（中央経済社・2015年）
- (39) 熊坂開基「移転価格税制についての一考察」帝京大学大学院経済学年誌（帝京大学大学院経済学研究科大学院生研究会・2012年）
- (40) 駒宮史博「移転価格税制の適用にあたり推定課税が認められた事例」ジュリスト1462号（有斐閣・2014年）
- (41) 北村導人「争訟事案から探る移転価格税制の実務上の留意点」旬刊経理情報

- (中央経済社・2013年)
- (42) 加藤恵吉「移転価格税制の変遷—1990年代初頭までの展開を中心として—」人文社会論叢. 社会学篇 18号 (弘前大学人文学部・2007年)
 - (43) 小池満大「独立企業間価格の幅に関する一考察—独立価格比準法を中心として—」エコノミスト・ナガサキ 17巻 (長崎県立大学大学院経済学研究科・2011年)
 - (44) 加藤俊行「課税庁の採用した独立企業間価格の算定方法は、『再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法』に該当しないとされた事例」月刊税務事例 41巻9号 (財経詳報社・2009年)
 - (45) 唐津恵一「法人税更正処分取消等請求控訴事件 (アドビ事件) の検討—東京高等裁判所平 20 (行コ) 第 20 号第 16 民事部判決 (平 20・10・30)」NBL921号 (商事法務・2010年)
 - (46) 金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引 (arm's length transaction) の法理 (上)」ジュリスト 724号 (有斐閣・1980年)
 - (47) 菅原計「移転価格税制と実質課税の論理」経営論集 34号 (東洋大学経営学部・1990年)
 - (48) 曾田隆之「移転価格税制に関する考察」帝京大学大学院経済学年誌 12号 (帝京大学大学院経済学研究科大学院生研究会・2004年)
 - (49) 菅原英雄「移転価格税制の現状」税経通信 69巻 11号 (税務経理協会・2014年)
 - (50) 品川克己「移転価格税制への対応②」T&Amaster541号(ロクス 21・2014年)
 - (51) 品川克己「移転価格税制への対応②」T&Amaster545号(ロクス 21・2014年)
 - (52) 品川芳宣「移転価格税制における独立企業間価格の算定」T&Amaster104号(ロクス 21・2005年)
 - (53) 澤村孝夫「租税回避と独立企業間価格について—移転価格税制を中心として—」千葉経済大学短期大学部研究紀要 (千葉経済短期大学部・2011年)
 - (54) 谷口勢津夫「事前確認制度」日税研論集 64号 (日本税務研究センター・2013年)
 - (55) 手塚崇史「移転価格税制」税務弘報 63巻 1号 (中央経済社・2015年)
 - (56) 高橋秀至「移転価格税制の予測可能性と租税実体法整備の必要性—知的財産の独立企業間価格算定方法を中心として—」長崎県立大学経済学部論集 43巻 4号 (長崎県立大学経済学部学術研究会・2010年)
 - (57) 中里実「制定法の解釈と普通法の発見 (上) —複数の法が併存・競合する場合の法の選択としての『租税法と私法』論」ジュリスト 1368号 (有斐閣・2008年)

- (58) 中里実「制定法の解釈と普通法の発見（下）－複数の法が併存・競合する場合の法の選択としての『租税法と私法』論」ジュリスト 1368 号（有斐閣・2008 年）
- (59) 西野万里「企業の国際的租税回避と租税政策－タックス・ヘイブン対策税制と移転価格税制を中心として－」明大商学論叢 76 巻 4 号（明治大学商学研究所・1994 年）
- (60) 成道英雄「移転価格税制の論点」日税研論集 63 号（日本税務研究センター・2012 年）
- (61) 中西良彦「独立企業間価格の合理性」税理 53 巻 6 号（ぎょうせい・2010 年）
- (62) 藤枝純「独立企業間価格の意義－アドビ事件」別冊ジュリスト 207 号租税判例百選（第 5 版）（有斐閣・2011 年）
- (63) 平石雄一郎「移転価格税制における独立企業間価格の算定について」ジュリスト 1399 号（有斐閣・2010 年）
- (64) 藤枝純・南繁樹「移転価格税制における独立企業間価格の算定方法－アドビ事件」税研 25 巻 3 号（日本税務研究センター・2009 年）
- (65) 福井智子「移転価格税制（措置法 66 条の 4）における独立企業間価格算定方法」月刊税務事例 39 巻 5 号（財経詳報社・2007 年）
- (66) 藤井昭顕「移転価格税制について」広島経済大学経済研究論集 24 巻 3 号（広島経済大学経済学会・2001 年）
- (67) 本田光宏「ホンダ移転価格課税事件」月刊税務事例 47 巻 4 号（財経詳報社・2015 年）
- (68) 水野忠恒「移転価格税制における適正な価格の算定方法に関する判決（ホンダ事件）の検討－東京地裁平成 26 年 8 月 28 日民事第 2 部判決－」月刊国際税務 35 巻 3 号（国際税務研究会・2015 年）
- (69) 村井正「移転価格税制」時の法令 1276 号（朝陽会・1986 年）
- (70) 村田守弘「移転価格税制適用事案の判例（アドビ事件）－裁判所が判断を下さなかったシークレットコンパラブルについて－」月刊税務事例 42 巻 3 号（財経詳報社・2010 年）
- (71) 村田守弘・藤澤鈴雄「移転価格税制適用事案の判例－アドビ事件（業務委託契約におけるリスク負担に対する裁判所の判断について）」NBL916 号（商事法務・2009 年）
- (72) 望月文夫「移転価格税制に係る平成 23 年度改正とその適用に関する考察」経理知識 90 号（明治大学国家試験指導センター経理研究所）
- (73) 望月文夫「シークレット・コンパラブルに関する考察」税大ジャーナル 20 号（税務大学校・2013 年）

- (74) 森井 昭顕「移転価格税制について」広島経済大学経済研究論集 24 巻 3 号 (広島経済大学経済学会・2001 年)
- (75) 森井 昭顕「移転価格税制における対応的調整」広島経済大学経済研究論集 25 巻 1 号 (広島経済大学経済学会・2002 年)
- (76) 安井欧貴「移転価格税制の執行をめぐる最近の状況」租税研究 731 号 (日本租税研究会・2010 年)
- (77) 山城弘之「移転価格税制に関する考察」経済研究 5 号 (東京国際大学・2002 年)
- (78) 矢頭正浩「独立企業間価格算定の合理性と質問検査権」税理 55 巻 11 号 (ぎょうせい・2012 年)
- (79) 吉村政穂「移転価格税制における比較可能性分析と課税上の優遇措置—東京地裁平成 26 年 8 月 28 日判決 (平成 23 年〈業ウ〉第 164 号)」税務弘報 62 巻 13 号 (中央経済社・2014 年)
- (80) 渡辺幸則「最近における移転価格税制の問題点」ジュリスト 1075 号 (有斐閣・1995 年)
- (81) 渡辺幸則「移転価格税制の最近の動向と問題点」租税研究 586 号 (日本租税研究協会・1998 年)
- (82) 渡辺充「移転価格税制における税恩典利益の存在と比較対象企業の適格性—ホンダ移転価格税制事件」ジュリスト 1476 号 (有斐閣・2015 年)

総括

本論文では、わが国の租税回避否認規定の中でも、その解釈をめぐる争いが多く重要性が高いと考えられる四つの規定について研究を行った。

第1編では、同族会社が行う租税回避行為を否認するための税制である「同族会社の行為計算否認規定」について、第2編では、組織再編成に係る租税回避行為を否認するための税制である「組織再編成に係る行為計算否認規定」について、第3編では、国際的な租税回避行為に対抗するための税制である「タックス・ヘイブン対策税制」について、第4編では、海外子会社等との取引価格の操作を通じて、国外に所得が移転することを防止するための税制である「移転価格税制」について、各規定が創設された趣旨・目的からその後の税制改正の推移をはじめ、適用要件・適用範囲に関する学説・裁判例の状況を分析・検討し、どのような租税回避行為が否認されるのであるかという否認基準について考察を行った。そして、特に重要と考えられる各規定の解釈をめぐって争われた具体的事例を取り上げ、以下の問題点と今後の展望を確認することができた。

第1編 同族会社の行為計算否認規定と否認基準に関する研究

法人税法132条の同族会社の行為計算否認規定の問題点は、①同族会社の行為計算否認規定における「不当に減少させる」という不確定概念の判断基準が不明確である、②同族会社と非同族会社が同じ租税回避行為を行った場合において、同族会社の行為又は計算は否認することができても、非同族会社の行為又は計算は否認することができないという点であると考えられる。

まず、同族会社の行為計算否認規定における不確定概念の判断については、具体的事例の検討を行ったところ、「不当に減少」という不確定概念の解釈や、同族会社の行為又は計算が、正常な経済取引において通常考えられない極めて不自然・不合理なものであるのか否かの解釈について多く争われてきている。

この判断基準については、経済的合理性を基準として判断されることとされている。しかし、現状では、同族会社が実務上の行為又は計算を行う場合に、その行為又は計算についての裁判例や同業種・同業態・同規模の非同族会社の取引事例が存在しない場合もあり、同族会社の行為計算否認規定に基づき否認されるものであるのか否かの判断が困難な場合が多く見られるところである。

つぎに、同族会社が租税回避行為を行った場合には、同族会社の行為計算否認規定を適用し否認することができる行為又は計算であっても、同様の租税回避行為を非同族会社が行った場合には否認することができないという問題点がある。

経済的合理性を基準として不自然・不合理な行為又は計算は、同族会社に限らず

非同族会社であっても行なわれているように思われる。この点については、組織再編成に係る行為計算否認規定が創設されたことにより、非同族会社の組織再編成と連結法人に係る行為又は計算に対しては行為計算否認規定が適用されることとされた。しかし、非同族会社が行った行為又は計算に対して行為計算否認規定が適用される範囲が限定されており、同族会社と非同族会社に対する公平性が確保されていないように思われる。

現行の同族会社の行為計算否認規定には、このような問題点が残されていると考えられる。そのため、同族会社の行為計算否認規定の今後の展望としては、租税法主義（課税要件法定主義・課税要件明確主義）の観点から、不確定概念を使用しないで、どのような行為又は計算が否認の対象となるのかを具体的に示すなどして、法令で明確に規定する必要があると考えられる。

なお、同族会社のみならず非同族会社に対しても同様の行為計算否認規定が必要ではないかと考えられるが、同族会社の行為計算否認規定については、学説・裁判例において非同族会社には適用できないと解されてきている。しかし、非同族会社であっても租税回避行為は行われると考えられることから、同族会社の行為計算否認規定は、確認規定であると解し、非同族会社であっても適用できるのではないかという解釈も可能なようにも考えられるので、今後さらに研究をすすめることとする。

第2編 組織再編成に係る行為計算否認規定と否認基準に関する研究

法人税法 132 条の 2 の組織再編成に係る行為又は計算の否認規定の問題点は、①「その法人」の行為又は計算の意義と否認することができる行為又は計算の範囲について、②「不当に減少」、「見込まれている」という不確定概念の解釈についてであると考えられる。

まず、「その法人」の行為又は計算の意義と否認することができる行為又は計算の範囲については、具体的事例の検討を行ったところ、裁判所は、「その法人」を「次に掲げる法人」と解釈して複数の法人を意味すると判断している。しかし、現行の規定では、「その法人」とは、更正又は決定を受ける法人に限定されているような規定の仕方となっているように思われる。そのため、納税者が「その法人」とは、「次に掲げる法人」とであると解釈することはできないように思われるので、条文の規定の仕方を「その法人」ではなく、たとえば「次に掲げる法人」というように改める必要があると考えられる。

つぎに、不確定概念である「不当」性の解釈については、組織再編成に係る行為又は計算の否認規定以外でも争われてきている問題点である。組織再編税制では、納税者の予測可能性を確保するために、適格要件等が規定されていると考えられる。

しかし、検討を行った事例では、その適格要件を充足している事案も、充足していない事案も、組織再編税制の趣旨・目的又は個別の規定の趣旨・目的に反することが明らかである場合には「不当」と判断され、行為計算否認規定が適用されている。このように、納税者が予測することができないような課税を行うことは、租税法律主義（課税要件法定主義・課税要件明確主義）の観点から問題があると考えられる。この点については、現行の法人税法 132 条の 2 の規定の仕方では、否認することができる行為又は計算の対象や範囲についての判断がつきにくいように思われるので、納税者の予測可能性が損なわれることのないようにする必要があると考えられる。要するに、条文に具体的な基準を示すなどして、納税者が理解しやすいような明文規定に改めることが必要であると考えられる。

第 3 編 外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）に関する研究

租税特別措置法 66 条の 6 のタックス・ヘイブン対策税制では、これまで、適用除外要件を充足しているのか否かの判断基準について多く争われてきている。この適用除外要件は、タックス・ヘイブン対策税制が適用されるか否かを決定する重要な規定である。しかし、たとえば、実体基準では、主たる事業を行うために必要と認められるための事務所等の規模の判定基準が規定されていないという問題点や、管理支配基準では、特定外国子会社等が、自ら事業の管理、支配及び運営を行っていると認められるためには、どのような要件を満たせばよいのかという判定基準が明確に規定されていないという問題点があると考えられる。このように、タックス・ヘイブン対策税制では、適用除外要件を充足しているのか否かを判断する基準が明確にされていないなど、いくつかの問題点があることを確認した。

その中で、特に重要な問題点は、①四つの適用除外要件のすべてに関わる特定外国子会社等の「主たる事業」の判定基準が明確に規定されていない、②ペーパーカンパニー等を利用した租税回避を防止するというタックス・ヘイブン対策税制の目的に反して、租税回避の意図がない企業に対しても、タックス・ヘイブン対策税制が適用されているという点であると考えられる。

そこで、この点について多く争われてきている来料加工取引に関する具体的事例の検討を行ったところ、まず、特定外国子会社等の「主たる事業」の判定基準は、原則として日本標準産業分類の分類を基準として判定することとされている。そして、来料加工取引の主たる事業の判定については、事業の目的・内容等の諸般の事情、製造行為に基づく損益が誰に帰属しているのかという点や、人員や施設の確保及び管理等を総合的に検討して判定を行うという判断基準が示されている。しかし、学説上も裁決・裁判例においても、来料加工取引の主たる事業が、「製造業」であるのか「卸売業」であるのかの判断が分かれていることを確認した。

この問題点については、現在も来料加工取引を行っている企業は多く存在していることから、今後も争われる可能性があると思われる。そのため、来料加工取引については、「製造業」であるのか「卸売業」であるのかを明確に定義する必要があると考えられる。また、今後、来料加工取引以外にも日本標準産業分類では区分できない事業が出来してくるのではないかと思われるので、たとえば、日本標準産業分類では明確に区分できない事業に対しては、別に主たる事業の判定を行うための基準を設けることなどを検討する必要があると考えられる。

つぎに、来料加工取引のように租税回避の意図がない実体のある企業に対しても、タックス・ヘイブン対策税制が適用されるのか否かについては、租税回避の意図がない場合には、適用されないと判断された事例と適用されると判断された事例とがある。この点について学説上は、租税回避の意図がない場合は、タックス・ヘイブン対策税制は適用すべきではないという見解が有力であり、租税回避の意図がない場合にタックス・ヘイブン対策税制が適用されるという見解はないようである。

タックス・ヘイブン対策税制の目的から解釈すると、租税回避の意図がない企業に対しては、タックス・ヘイブン対策税制を適用すべきではないと考えられる。そのため、特定外国子会社等が、事業として実体のある場合には、タックス・ヘイブン対策税制が適用されないように、適用除外要件を事業基準と実体基準を重視する規定に見直すことが必要ではないかと思われる。そして、かかる規定については、総合的に勘案などの不確定概念を使用しないで、具体的な判断基準を示すなどして、明確に規定すべきであると考えられる。

また、そのほかにも、移転価格税制で既に導入されている「事前確認制度」をタックス・ヘイブン対策税制にも導入することを検討する必要があるのではないかと思われる。この事前確認制度を導入することにより、納税者は、課税庁に対して、特定外国子会社等が適用除外要件に該当するの否かを事前に確認することができることになる。その結果、タックス・ヘイブン対策税制における適用除外要件を充足しているの否かに関する争訟は減少し、納税者の課税リスクを回避することができるのではないかと考えられる。

第4編 移転価格税制に関する研究

租税特別措置法 66 条の 4 の移転価格税制の問題点は、①独立企業間価格を算定する際の「最も適切な方法」の選定基準が明確に規定されていない、②「事前確認制度」などの重要な規定が通達のみで規定されている、③「総合的に勘案」や「遅滞なく」などの不確定概念が使われているという点であると考えられる。

まず、独立企業間価格を算定する際の「最も適切な方法」の選定基準が明確に規定されていないという点については、現行の規定では、複数の独立企業間価格の算定

方法の中から「最も適切な方法」を選択して独立企業間価格を算定することとされている。しかし、どの方法が「最も適切な方法」であるのかを検討する方法が明確にされていないという問題があると考えられる。そのため、納税者が選択した「最も適切な方法」と課税庁が選択した「最も適切な方法」とが異なる結果となる場合があるように思われる。この点については、たとえば、独立企業間価格を算定するに当たっての「最も適切な方法」であるかの否かの検討に当たって、具体的に一定の判断基準を法令で明確に規定するようにした方がよいように考えられる。

つぎに、事前確認制度については、納税者が、課税庁に対して、独立企業間価格の算定方法等を事前に確認することにより、移転価格課税が行われることを回避するための制度である。この事前確認の内容に基づいて申告を行った取引は、独立企業間価格で行われたものとして取り扱うこととされている。しかし、この事前確認制度は、重要な制度であるにもかかわらず、法令で規定されていないので、租税法主義（課税要件法定主義）の観点から問題があるという指摘がされている。そのため、現在、通達で定められている事前確認制度を法令で規定することにより、納税者の予測可能性と法的安定性が確保されることになると考えられる。

さらに、「総合的に勘案」や「遅滞なく」などの不確定概念については、たとえば、無形資産を形成等するに当たっての貢献の勘案の判断基準で使われている。この判断基準については、無形資産の形成等のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において、法人又は国外関連者が果たした機能等を「総合的に勘案」して判断することとされている。しかし、「総合的に勘案」という不確定概念では、その判断基準が必ずしも明確にされているとはいえないのではないかという問題点があると考えられる。

また、課税庁は、独立企業間価格の推定課税を行う場合に、納税者が資料等を「遅滞なく」提示又は提出しなかった場合には、質問検査権に基づき、納税者と同種の事業を営む者から独立企業間価格を算定するための資料を収集することができることとされている。この場合の「遅滞なく」の期間については、事務運営要領 2 - 5(1)では、「法人が第 6 項に規定する書類を遅滞なく提示又は提出したかどうかは、当該書類の提示又は提出の準備に通常要する期間を考慮して判断する」こととされている。しかし、具体的な期間については、個別に課税庁が期日を定めることとされており、「遅滞なく」の要件について争われた事例においても、具体的な基準は明らかにされていない。

このように、現行の移転価格税制は、不明確な部分が多く残されており、明確な判断基準等を設ける必要があるように思われる。すなわち、たとえば、「総合的に勘案」や「遅滞なく」という不確定概念を使用しないで、具体的に判断基準となる期間等を示すなどして、一定の判断基準を法令で明確に規定することにより、納税者

の予測可能性と法的安定性を確保することが必要ではないかと考えられる。

以上のように、本論文では、それぞれの規定についての問題点と今後の展望について考察し、いくつかの提言を行った。そして、検討を行った四つの租税回避否認規定に共通する問題点としては、「不当に減少」や「総合的に勘案」などの不確定概念が使われており、各規定の適用要件等が明確にされていないという点であることを確認することができた。このような不確定概念については、これまでも検討・研究が行われてきている問題である。しかし、その判断基準等については、一義的な解釈をすることができず、たとえば、第2編の組織再編の行為計算否認規定で検討を行った具体的事例のように、拡張解釈されている事例もあるように思われる。

課税庁の裁量により、租税回避否認規定の適用要件等を判断されることとなるような不確定概念は、納税者の予測可能性を損なうものであると思われる。そのため、租税回避行為を否認するためには、個別の規定を整備し、課税要件等を明確にする必要があると考えられる。すなわち、この問題点については、租税法律主義（課税要件法定主義・課税要件明確主義）の観点から、適用要件・適用除外要件等に不確定概念を使用しないで、納税者が理解しやすいような平易な文言で解釈上の例示を示すなどして、具体的・一義的な判断基準を法令で明確に規定することにより、結果的に租税負担の公平性が維持されるのではないかと考えられる。

また、前述したように、租税回避否認規定の適用に関しては、いくつか通達で定められているものがある。しかし、通達は、法令ではなく一般的に行政組織の内部的規範にとどまり、法源性はないと解されている。もっとも、適用要件等の課税要件については、通達に依拠されている部分があるが、この点は、租税負担の公平性を担保する必要性から、納税者が通達に反する申告を行った場合には、課税庁は更正処分を行うことになると思われる。そのため、課税要件等に関する一部の通達については、可能な限り法令で規定するようにする必要があると考えられる。

なお、本論文では、諸外国の租税回避否認規定について検討を行っていないが、この点については、現在、多国籍企業による租税回避行為が問題とされる中、OECDにおいても検討が行われ、平成25年7月に「税源浸食と利益移転行動計画（Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting）」が公表され、各国の対応が求められてきている。このように、租税回避行為否認規定は、世界的にも注目されている問題であり、今後、各国の租税回避否認規定が改正・創設されていくことになると考えられる。そして、わが国の租税回避否認規定についても再検討が行われる必要がある時期にきているのではないかと思われるので、わが国の租税回避否認規定と諸外国の租税回避否認規定の比較・検討についても、今後の研究の課題としたいと考えている。

謝辞

本研究を進めるにあたり、温かいご指導と激励を賜りました指導教官である広島文化学園大学社会情報研究科 東條武治教授に心から感謝の意を表します。いつも優しく、時に厳しくご指導いただいたことを通して、私自身の至らなさを実感することができたことは、今後の糧になるものであります。

岡山商科大学法学研究科 石島弘教授には、遠いところから審査員としてお越しいただき感謝申し上げます。また、広島文化学園大学社会情報研究科 今田寛典教授、廣瀬肇教授、松尾俊彦教授、新野正晶教授には、研究あるいは授業科目に関して多大なるご指導をいただきました。深く感謝いたします。

そして、私が博士後期課程に進みたい旨を相談したときに快諾してくださり、これまで温かく見守っていただいた成和税理士法人 上中田成二所長ならびに成和税理士法人の職員の皆さんに心よりお礼申し上げます。

最後に、本研究をまとめるにあたり、ここにお名前をあげさせていただいた方々以外にも、多くの方々からご指導とご鞭撻を頂きました。その方々のご厚意にも心より感謝申し上げます。