

## 税法の適用に関する一考察

山崎広道

(熊本学園大学会計専門職大学院特任教授・熊本大学名誉教授)

## 目 次

- I はじめに
- II 税法の解釈と課税要件事実の認定の概観
  - 1 税法の解釈
  - 2 課税要件事実の認定
- III 税法の適用（中川一郎博士の税法の適用論）
  - 1 税法の適用過程における工作
  - 2 税法の適用における問題点
  - 3 税法形成の最高理念
  - 4 税法の適用に対する最高理念の要請
  - 5 税法の適用に対する基本原則の要請
- IV 裁判例に観る適用の様相
  - 1 小規模宅地の負担軽減措置（最判平成19年1月23日）
  - 2 債務免除益の所得区分と源泉徴収（最判平成27年10月8日）
  - 3 タックス・ヘイブン対策税制における事業基準（最判平成29年10月24日）
- V あとがきにかえて

## I はじめに

納税義務は、各租税法律に規定された要件を充足することによって成立する。各租税法律には納税義務者、課税物件、帰属、課税標準及び税率等の課税要件が規定されており、それらの規定が認定された事実に適用されて納税義務という法律効果が生ずる。また、成立した納税義務は、申告納税方式、賦課課税方式及び自動的確定方式などの確定方式によって確定されることにより、具体的に履行され、又は履行が求められることになる<sup>(1)</sup>。

このような納税義務の成立及び確定の過程においては、税法（課税要件及び確定手続に係る法令）の解釈、課税要件事実の認定及び

税法の適用という作用がはたらくものと考えられ、また納税義務の成立及び確定の過程に限らず、一旦確定した納税義務を変更する過程や租税争訟の過程においても税法の解釈、課税要件事実の認定及び税法の適用という作用がはたらくものと思われる<sup>(2)</sup>。

(1) 清永敬次『税法 新装版』（ミネルヴァ書房・2013年）227頁以下等参照。

(2) 増田英敏教授は、租税法の適用過程として、①事実認定作業、②要件事実（主要事実）の抽出、③私法上の法律構成（契約解釈…売買、交換、贈与等）、④適用すべき租税実体法の発見（所得税法、相続税法等）、⑤当該租税実体法の解釈、⑥当該租税実体法の適用、というプロセスを経ることにより行われる、と述べておられる（増田英敏編著『基本原理から読み解く 租税法入門』（成文堂・2014年）33頁・34頁〔増田〕参照）。

これら税法の解釈、課税要件事実の認定及び税法の適用のうち、税法の解釈については多くの体系書において論述されており<sup>(3)</sup>、また裁判例においても税法の解釈に係る説示がなされており<sup>(4)</sup>、一定の傾向が示されているところである。また租税訴訟における課税要件事実論として課税要件事実の認定に関する議論も行われてきている<sup>(5)</sup>。しかし、税法の適用については目立った議論がなされていないように思われる。そこで税法の適用、すなわち、認定した事実を意味内容を明らかにした法律要件に当てはめる作用がどのような様相として表われてくるのかについて考察することにもながしかの意義があるものと思われる。もっとも、税法の適用に関する議論など必要がないという考え方もあるかもしれないし、また、本来ならば、税法の解釈、課税要件事実の認定及び税法の適用の相互作用を分析して、納税義務の成立から確定に係るメカニズムとしてあるべき作用を探求すべきであるのかもしれないが、本稿では、これまでの税法の適用に関する議論、特に中川一郎博士の税法の適用論を概観し、若干の裁判例を取り上げて、その中における税法の適用過程においてどのような作用がはたしているのか、またどのような様相として表われているのかについて考察する。

## II 税法の解釈及び課税要件事実の認定の概観

前述のように、納税義務という法律効果の発生には、課税要件規定の解釈、課税要件事実の認定及び課税要件規定の適用という作用が必要である。そこで、課税要件規定の適用について考察する前に、税法の解釈と課税要件事実の認定についての考え方を概観する。

### 1 税法の解釈

税法の解釈については、「具体的な事実に法を適用するためには、法の意味内容を明らかにする必要がある。この作用を法の解釈という。租税法は侵害規範(Eingriffsnorm)であり、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、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。」<sup>(6)</sup>とするものや、「税法の解釈、特に租税実体法の解釈においては一般的にいつて法文から離れた自由な解釈は許されないと考えるべきであろう。もし法文から離れた自由な解釈が許されるとするならば、それは帰するところ法律によらない課税を容認することになって、租税については法律でこれを定めるとする租税法律主義の原則が税法の解釈を通じて崩れていくことになるからである。……。税法においてはある法条においてどのような文言が用いられているかが重要なので

(3) 例えば、金子宏『租税法 第23版』(弘文堂・2019年)123頁以下参照、清永・前掲注(1)35頁以下参照、谷口勢津夫『税法基本講義(第6版)』(弘文堂・2018年)40頁以下等参照。

(4) 例えば、最判平成22・3・2民集64-2-420。

(5) 例えば、酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論—要件事実と主張・立証責任を理解する—』

(財経詳報社・2012年)、今村隆『課税訴訟における要件事実論〔改訂版〕』(公益財団法人日本租税研究協会・2013年)、伊藤滋夫、岩崎政明編集『租税訴訟における要件事実論の展開』青林書院(2016年)などがある。

(6) 金子・前掲注(3)123頁。

ある。法規の文言や法文を通常用語例よりも拡張したりまた縮小したりする拡張解釈や縮小解釈、また類推解釈は、原則として許されないと考えられる。<sup>(7)</sup>とするもの、さらに「租税法律主義・合法性の原則が支配する税法の分野においては、法解釈に厳格さが特に強く求められる（厳格な解釈の要請）。法文から離れた自由な解釈が許容されるとするならば、そのような自由な解釈に基づく税法の適用は、法律に基づく課税とはいえず、したがって、租税法律主義が税法の解釈を通じて潜脱され破綻してしまうことになるからである。」<sup>(8)</sup>などと述べられているように、税法の解釈については、税法が侵害規範の性質を有し、租税法律主義の観点から、原則として、厳格な文理解釈が要請されていることは明らかである。

最高裁も、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく」<sup>(9)</sup>や「このような租税法律主義の原則に照らすと、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」<sup>(10)</sup>などと説示していることから、租税法律主義の趣旨に照らし、文理解釈を基礎とする傾向にあるといえよう<sup>(11)</sup>。

## 2 課税要件事実の認定

一般に、事実の認定とは、事件の内容である事実関係を確定することをいうとされている<sup>(12)</sup>。

課税要件事実の認定について、金子宏名誉教授は「租税法においても、要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の「外観と実態」、「形式と実質」ないし「名目と内容」が食い違っている場合には、外観・形式ないし名目に従ってではなく、実体・実質ないし内容に従って、それらを判断し認定しなければならない」とされ、「要件事実の認定に必要な法律関係についていえば、表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係からはなれて、その経済的成果なり目的なりに即して法律要件の存否を判断することを許容するものでないことに注意する必要がある。」<sup>(13)</sup>と述べておられる。

このことは、課税要件事実の認定に際しての留意点、すなわち、ある事実が課税要件規定が対象とする事実であるかどうかを判断するにあたっては、実体・実質ないし内容や真実に存在する法律関係など重視すべき点を述べておられるものといえよう。

また、谷口勢津夫教授は、「税法における事実認定には、①事実状態や事実行為の探知だけでなく、②法律行為・契約の解釈（……）、③公正妥当な会計処理（……）の結果の確認、および④財産の評価、も含まれる。これらにおいて認定されるべき課税要件事実とは、課

(7) 清永・前掲注(1)35頁。

(8) 谷口・前掲注(3)40頁。

(9) 最判平成22・3・2民集64-2-420。

(10) 最判平成27・7・17判時2279号16頁。

(11) 日置朋弘調査官は、最高裁の立場について、「租税法律主義の趣旨に照らし、文理解釈を基礎とし、規定の文言や当該法令を含む関係法令全体の用語の意味内容を重視しつつ、事案に応じて、その文

言の通常の意味内容から乖離しない範囲内で、規定の趣旨目的を考慮することを許容している」と述べている（日置朋弘「判解」民事篇平成28年度507頁、515頁（2019年））。

(12) 法令用語研究会『有斐閣 法律用語辞典 [第3版]』（有斐閣・2006年）591頁。

(13) 金子・前掲注(3)149頁。

税要件に包摂されるべき事実をいう。それは、課税要件を組成する法律要件要素（……）に高められ抽象化された類型的事実（法的概念で法的事実とも呼ばれる）ではなく、課税要件要素としての類型的事実に該当する個々の具体的事実（いわゆる「ナマの事実」）を意味する事実的概念として、解すべきである。すなわち、課税要件事実とは、税法の適用が問題になる以前にすでに客観的に存在している個々の取引等に係る具体的事実（課税要件の定め方によっては、その中に組込まれた特例等の選択やそれに係る書類の添付等の手続行為を含む〔課税要件法に組込まれた手続法……〕）、を意味する。例えば所得課税の場合は、所得発生の原因となる事実（所得発生原因事実）が、課税要件事実である。また、実定税法上は、「課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実」（税通23条2項1号、71条1項2号等）が、課税要件事実と相当すると解される。

課税要件事実の意義に関するこのような理解の仕方は、第1に、租税法律主義の具体化・実現に資するものである。というのも、例えば所得税において、課税標準という課税要件に包摂されるべき事実を「課税総所得金額〇〇円」と解すると、そのような抽象的存在としての事実が事実認定の対象になるが、このことは税法の適用過程における税務官庁の形成的・裁量的判断の排除を要求する租税法律主義の下での事実認定のあり方としては、妥当でないと考えられるからである。<sup>14)</sup>と述べておられる。

これは、課税要件事実の認定に際して、認定において対象となるもの・行為・状況、対象となる事実とは何かという点及び租税法律主義に基づく課税要件事実の認定過程におけ

る税務官庁の形成的・裁量的判断の排除を強調されたものと理解できよう。そしてこのような考え方は、要件事実の捉え方や課税処分取消訴訟の主要事実の捉え方に対応するものであり、司法過程における事実認定論との接合を可能にするものであるとされている。

波多野弘教授は、「いかなる場合であろうとも認定と解釈を混同することはできない。すなわち、解釈は、法規範の不明確な意味内容の解明を意味し、解釈は、法規範に際して可能となるのであって、事実の際してできるものではないといえる。認定は、特定の基準による事実の評価である。

認定は、事実の確認を前提とするから、認定と事実の確認とを同一視することはできない。認定は、証拠評価でもってまた行われるべきではない。事實は、個々の証拠方法ではなくして、全体として認定しなければならない。<sup>15)</sup>と述べておられる。これは、法の意味内容を解明するという法の解釈という作用と法の定める要件が対象としている事実であると認定する作用である事実認定とを混同してはならないということであり、また事実の確認という行為と事実の認定という作用が同一ではないことを述べておられるものと考えられる。事実の確認と事実の認定が異なることは、例えば、事業所得の計算において、その支出が現実にあったかどうかの確認と、その支出が所得税法37条の必要経費に当たるかどうかの判断は同一ではないということを示すように思われる。このことは、谷口教授が述べておられる私法関係準拠主

14) 谷口・前掲注(3)52頁・53頁。

15) 波多野弘『租税法概論講義』（清文社・2015年）159頁・160頁。

義<sup>16)</sup>、すなわち、私法上の行為に基づいて現実に発生している経済的成果を、私法上の法律関係によって把握する、という税法の根本規律ないし構造的規律によって、事実が確認され、確認された事実が課税要件であるかどうかの認定とは異なる作用であるということのようにも解される。

中川一郎博士は、「裁判における事実認定は、公知の事実以外は、すべて証拠によって判断されるのであるから、証拠がなければ、当事者の主張事実は認められない。しかし、税務行政の段階においては、行政事件訴訟法も、民事訴訟法も適用されないから、証拠による事実認定は、一応法的に義務づけられていない。そこで課税標準の調査にあたっては、往々にして証拠によらず、調査官の良識により課税要件に該当するように要件事実の認定がなされる。かかる場合に、in dubio contra fiscumが登場してくるのである。すなわち、疑わしい場合には、納税義務者の利益に要件事実を認定しなければならないのである。疑わしい場合とは、証拠がないにもかかわらず、課税要件に該当するように要件事実を認定することは、in dubio contra fiscumに反するのである。従ってかかる認定事実に基づく課税処分は、租税法律主義に反する違法処分であるといわなければならない。in dubio contra fiscumは、税法解釈の場合よりも、要件事実の認定の場合に活動するのである。」<sup>17)</sup>と述べておられる。

中川博士のいわれる「疑わしい場合」とは具体的にどのような場合をいうのか必ずしも明らかではないが、税務調査や課税処分における事実認定を前提として見解を述べておられるようである。申告納税制度の下では、第一次的に納税義務者自らが課税要件事実の認

定を行わなければならないのであるから、ある事実を課税要件に該当するものと認定することは重要なことであり、「疑わしきは国庫の不利に」や「疑わしきは課税しない」という課税要件事実の認定の姿勢は納税義務者及び課税庁双方にとって十分に考慮しなければならないことといえよう。

これらのことから、課税要件事実とは、課税要件に包摂されるべき具体的事実、すなわち「課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実」をいい、その課税要件事実の認定に際しては、実体・実質ないし内容や真実に存在する法律関係など重視すべきであり、またその際に、事実の確認、事実の認定及び税法の解釈はそれぞれ区別して認識されなければならないと、認定に際して疑わしい場合には課税要件に該当しないという判断がなされるべきであるという方向性が観えてくるといえよう。

### Ⅲ 税法の適用（中川一郎博士の税法の適用論）

#### 1 税法の適用過程における工作

一般に、法の適用とは、法令の規定を個別的・具体的に特定の人・地域・事実・事項等について発動し、作用させること、あるいは法を具体の事案に当てはめて法的判断を下す

<sup>16)</sup> 谷口・前掲注(3)52頁・53頁。

<sup>17)</sup> 中川一郎編著『税法学体系 全訂』（三見社・1975年）93頁〔中川〕。なお、中川博士は同書66頁において、「in dubio pro fiscoは、直訳すれば「疑わしきは国庫の利益に」、意識すれば、「疑わしきは課税する」ということであり、in dubio contra fiscumは、直訳すれば、「疑わしきは国庫の不利に」、意識すれば、「疑わしきは課税しない」ということである」と述べておられる。

ことであり、機械的当てはめではなく、不断に流動する社会の実態に即して法の客観的な妥当性・正当性・公平性を実現していくことにある、などと説明されている<sup>18)</sup>。

税法の適用について詳細に論じておられるのは、筆者の知る限りでは中川一郎博士だけのものである。中川博士は著書『税法の解釈及び適用』の中の「七 税法の解釈と税法の適用との区別」<sup>19)</sup>において以下のような理論を展開されている。

すなわち、「税法の適用においては、具体的な租税事案がその前提として先在しなければならない。即ち、税法の解釈は、租税事案がなくしてもなし得るのであるが、税法の適用は、租税事案がなければこれをなし得ないのである。」として、税法の適用には具体的な租税事案の存在が前提となり、税法の解釈とは前提が異なることを確認される。このことは税法の解釈と適用を混同してはならないということを示唆しているものと考えられる。

そして、「税法の適用は、問題の租税事案につき、(1)法的事実の認定、がなされ、この法的事実に当てはめるべき租税法規中の、(2)条規の探索、がなされ、次にこの条規を認定した事実に当てはめた結果を考慮し、(3)具体的な妥当性を得るための工作、がなされ、最後に、(4)事実に条規を当てはめ事案処理が完了するのである。」として税法の適用過程における一連の作用について述べられ、その中でも(3)の具体的な妥当性を得るための工作が問題であると指摘される。

さらに、上記の租税事案の解決処理における具体的な妥当性とは、「租税正義の実現ないし課税公平性・平等性の実現である。」とされ、租税正義ないし課税の公平性・平等性の実現のために工作が要請されるのであり、認定事

実に租税法規中の最も適当な条規を選択して当てはめても、その結果が租税正義に反し、課税の公平を期し得ないような場合、「税法においては、認定事実に対する工作が加えられる。もちろんそれは恣意的になし得るものではなく、法規上の根拠を必要とする。」としたうえで、同族会社の行為計算否認規定の適用を例に挙げ、租税正義の実現のための事実に対する工作について述べられる。

次に、「租税正義の実現のためには、租税事案に当てはめるべく探索された租税法規の特定条規以外に、たとえば信義誠実の原則、法平等性の原則のような法原則の登場が要請される。これらはその特定条規を当てはめただけでは、租税正義に反する結果になることを考慮した上で、適用上の工作としてかかる原則を登場せしめるのである。」と述べられ、租税法規を当てはめただけでは租税正義に反するような結果が生じるような場合に、信義誠実の原則や法平等性の原則のような法原則が適用上の工作として要請されるとされる。

そして、「最後に当てはめられるべき条規の従来の解釈に対し、租税正義実現のため、再検討が加えられる。これも工作の一つである。従来の解釈だけでは租税正義を実現することができないから、これを再検討して、従来の解釈を補足したり、限定したり、補正したり、時には確信をもって新解釈がなされるのである。判例の発展はこれを物語るものである。もっとも、租税正義の実現という目的のためには、いかなる解釈でもなし得るというものではない。税法の解釈は、前述のごとく、目

(18) 法令用語研究会・前掲注(12)1005頁・1273頁。

(19) 中川一郎『税法の解釈及び適用』(三晃社・1965年)97頁～102頁参照。

的とは没交渉であり、法規範的意味内容の確立、すなわち認識活動に過ぎないから、解釈の対象たる条規が変わらない限り、解釈が変わるということはあり得ない。然し、解釈が法規範的意味内容の確立であるといっても、すべての租税法規の各条規につきもれなく完全に確立されてあるものではない。現実には、租税事案が発生してからその解決処理の必要上解釈がなされるのである。その場合、すでに他の判決において解釈がなされていても、必ずしもその解釈が完全無欲であり、将来発生すべき凡ゆる事案が想定されているとは限らない。そこでかかる従来の解釈をもってしては、租税正義を実現することができない場合に、そのことが動機となって、従来の解釈に対する再検討が加えられ、完全な認識をなすための努力がなされるのである。もちろんそれは本論において述べる税法解釈の原理によるものでなければならないのであって、法が創造されるのではなく、また法を創造するものであってはならない。従って租税正義の実現のためには、税法の解釈は自由であるということは許されないのである。」と述べられ、租税正義の実現のために適用法規の従来の解釈に対する再検討がなされるのであるが、それは、従来の解釈では租税正義の実現ができない場合に限られ、完全な認識をなすための努力であり、法の創造であってはならないとされ、このことが解釈に対する工作であるとされる。

このように博士は、租税事案の具体的な解決処理における具体的妥当性、すなわち租税正義ないし課税の公平性・平等性の実現を掲げ、その実現のためには税法の適用過程における一連の作用の中で(1)事実に対する工作、(2)適用法規に対する工作、(3)解釈に対する工

作が行われるとされている。なお、ここで用いられる「工作」の用語は、「適用者の目的実現のための操作」の意であると思われる<sup>20)</sup>。

## 2 税法の適用における問題点

博士は、上記の税法の適用過程における工作について述べられた後、「九 税法の適用における問題点」との標題を付して、大要以下のような適用上の問題点を指摘しておられる。

税法の適用における問題としては、第1に特定の租税事案に対し最も適する税法を発見する際に、その範囲はどこまでをいうのかという税法の法源に関する問題である。第2に租税事案自体に対する事実認定の問題があり、①税法の適用においては、まず事実認定が第一の問題点になってくることから、実質課税の原則の問題などがあり、②事実に対する工作として税法の適用過程における問題として、同族会社の行為・計算の否認や租税回避の問題がある。第3に適用すべき法規に対する工作として問題となるのが、民事法の規定が果たして租税事案に対して適用されるかどうかの問題である。そして、最後に税法の適用において問題となるのは、形式的法平等性、法安定性の問題であり、それは必然的に適用すべき法規に対する工作の第二の問題として、信義誠実の原則が登場してくるとされる<sup>21)</sup>。ここでいわれている問題とは、税法の適用上考慮しなければならない要点のこのようである。

## 3 税法形成の最高理念

次に博士は、税法形成の最高理念として「租税正義」、「合目的性」、「法安定性—法予測可

<sup>20)</sup> 同上100頁参照。

<sup>21)</sup> 同上112頁～114頁参照。

能性」を挙げ<sup>22)</sup>、これらの理念から要請される税法の適用過程における工作についての考え方を展開されるのであるが、その前に、中川博士の考えておられる「租税正義」、「合目的性」、「法安定性—法予測可能性」について要約して以下に示すこととする。

租税正義とは、課税の合法律性及び平等性をいい、いわゆる具体的妥当性・合理性であると考えている。従って、租税立法に対する租税正義の要請は、租税を法律により詳細に規定することと、課税の平等性を立法により実現することである。租税正義を、具体的妥当性・合理性であると考えたのは、個々の租税事案に対する税法適用の場合を考慮したのである<sup>23)</sup>。

合目的性とは、法の目的に適合することであり、税法においては、税法の目的である課税の領域における国民の財産権の保障に適合していることである。課税は、財政需要の充足を主要目的とするが、かかる目的による課税にあたって国民の財産権を保障することが税法の目的であり、この税法の目的に適合することが税法における合目的性であると理解しなければならない。従って課税要件を規定するにあたり、不明確であったり、普遍条項を設定したりすることは、合目的性に反するものと考えなければならない。それは同時に合法律性に反し、租税正義にも反することになる<sup>24)</sup>。

法安定性とは、法が安定していること、即ち法が確定しており、かつ予測し得ることを要請する。それは必然的に法の実定性を要求する。税法においては、租税法律主義が最高法原則であるから、他の法域におけるよりも、法安定性の要請は強度である。法安定性は、必然的に法予測可能性を伴う。法は安定していなければならないから、いかなる法規範が

適用されるかを予測し得ることになって初めて、ここに法秩序が成立するのである。法が不安定であり、これを予測し得ない限り、そこに法秩序の成立するわけではない<sup>25)</sup>。

#### 4 税法の適用に対する最高理念の要請

博士は、上記のような税法形成の最高理念を前提として、税法の適用に対してはこれらの最高理念から要請されるべきものがあることについて大要以下のように述べられる。

##### (1) 税法の適用に対する租税正義の要請

租税正義は、税法の適用に対し、適用法規については課税の合法律性を、適用の結果については課税の平等性の実現を要請する。適用法規について、課税の合法律性は、成文租税法規のみへの限定を要請する。

適用の結果についての課税平等性の実現の要請は、具体的妥当性・合理性の実現要請である。課税の平等性の実現、具体的妥当性・合理性の実現のために前述の(1)事実に対する工作、(2)適用法規に対する工作、(3)解釈に対する工作、が行われなければならない。もちろんこの工作は、いわば反省検討に基づくものであって、事実を歪曲して認定し、超実定法や慣習法を適用し、解釈の名のもとに実質的立法をなすことは許されない。ここでも立法上の過誤・欠陥を救済すべきではない。一見、具体的妥当性を欠き、非合理的な結果に到達するかに見えても、実は現行税法上はそれでもって租税正義は実現されているのであ

<sup>22)</sup> 同上118頁～121頁参照。

<sup>23)</sup> 同上120頁参照。

<sup>24)</sup> 同上120頁・121頁参照。

<sup>25)</sup> 同上121頁参照。



る。それは課税平等性だけが租税正義ではなく、課税の合法律性も租税正義であるから、解釈法学としては、あくまで成文法規に具現化している租税正義で甘んじなければならないのである<sup>26)</sup>。

(2) 税法の適用に対する合目的性の要請

適用のいわば第一段階たる事実認定に当たり *in dubio contra fiscum* を事実認定の原理とするのである。事実認定は、事実に対する解釈であり、各種の証拠の裏付けにより認識されるのである。証拠がなければ主張事実を認定し得ないことはもちろんであるが、証拠のない場合には、*in dubio* として *contra fiscum* に事実認定をなさなければならないのである。それが税法の根本目的に適合するゆえである<sup>27)</sup>。

(3) 税法の適用に対する法安定性の要請

法安定性は、税法の適用に対しても、先例の尊重を要請する。同一事案ないしは類似の事案について、事実認定、並びに認定された事実に適用する法規の選択が過去における場合と異なることは、法安定性がこれを拒否する。然し、この場合においても法安定性の要請には限界があるのであって、過去における税法の適用が租税正義、即ち課税の合法律性及び平等性に著しく反する場合には、租税正義に適合するように改変されなければならない。

法安定性は、更に税法の適用に対し、信義誠実の原則の確立を要請する。納税義務者の税務行政に対する正当な信頼は、この原則により十分保護されるのである<sup>28)</sup>。

5 税法の適用に対する基本原則の要請

博士は、上記のような税法の適用における税法形成の最高理念からの要請について述べた後、さらに続けて適用における税法の基本原則である租税法律主義と租税平等主義からの要請について述べておられる。以下ではその大要を示すこととする。

(1) 税法の適用に対する租税法律主義の要請

① 適用法規の合憲性の審査

租税法律主義は、租税をすべて立法事項としているから、先ず適用すべき租税法が憲法の規定する法律に適合しているか否かの審査を要請する。次に税法上の法規命令については、租税法の委任の範囲内において制定されたものであるか否かを審査しなければならない。

② 類推適用の禁止

租税法律主義は、納税義務の限界の租税法による明確化を要請しているのであるから、納税義務者に不利な類推適用の禁止を要請するとともに、納税義務者にとって有利な恣意的な税法の類推適用の禁止をも要請するのである。

税法の目的を私の如く「課税の領域における国民の財産権の保障」においても、その目的のために税法を類推適用することを正当付けるものでもない。単なる手段とか、道具とかいう表現が、法律を目的達成のためにどのように用いてもよいような錯覚を生ぜしめるのであるが、税法という手段・道具は、租税

<sup>26)</sup> 同上126頁参照。

<sup>27)</sup> 同上136頁参照。

<sup>28)</sup> 同上139頁参照。

法律主義の具現化であり、その出現の当初より使用方法が限定されており、恣意的に類推適用を許さないのである。租税法律主義は、民主主義国家の税法秩序の基礎をなすものであり、これを否定することは、税法秩序を破壊するものである。別の社会へ移行しない限り、租税法律主義は堅持されなければならない、その要請である類推適用の禁止も厳守されなければならないのである<sup>29)</sup>。

## (2) 税法の適用に対する租税平等主義の要請

### ① 形式的法平等性の要請

形式的法平等性は、同一事案に対する事実認定及び適用法規は同一でなければならないことを要請する。もしこれが相異なれば、前の適用を基準として後の適用は、形式的法平等性の違反になり、租税回避、隠れた利益処分、わが国における同族会社の行為・計算の否認、推計課税における推計の基準、各種の自由裁量等について問題は極めて多い。

### ② 実質的法平等性の要請

実質的法平等性は、事実認定及び適用法規の選択が恣意的でないことを要請する。真実に反した事実を認定し、もって国庫の利益をはかり、あるいは特定の納税義務者の利益をはかり、もしくは適用法規が明白であるにも拘らず、国庫又は納税義務者の利益を達成せんがためにその法規を無視して適用せず、他の法規を適用するが如きは、いずれも実質的法平等性の違反であるといわなければならない<sup>30)</sup>。

## 6 小括

上記のように、中川博士の税法の適用の理論は、「租税正義」、「合目的性」及び「法安定性—予測可能性」を税法の最高理念と位置づ

け、租税正義は課税の合法律性及び平等性（いわゆる具体的妥当性・合理性）であり、このような租税正義は、租税を法律により詳細に規定することと課税の平等性の立法による実現を要請するとされる<sup>31)</sup>。

そして税法の適用の場面においてこの租税正義は、適用法規は成文租税法規に限定されること（課税の合法律性）と適用の結果の課税の平等性（具体的妥当性・合理性）の実現を要請するとされる。適用の結果の課税の平等性（具体的妥当性・合理性）の実現のためには、(1)事実に対する工作、(2)適用法規に対する工作、(3)解釈に対する工作、が行われなければならないが、工作に当たっては、事実を歪曲して認定し、超実定法や慣習法を適用し、解釈の名のもとに実質的立法をなすことは許されず、現行税法上はそれをもって租税正義は実現されているとしなければならないとされる。

次に、合目的性とは、法の目的に適合することであり、税法においては、税法の目的である課税の領域における国民の財産権の保障に適合していることと位置付けておられる。そしてこの合目的性が税法の適用場面で要請するのは、事実認定に際してであり、そこではin dubio contra fiscumの考え方が、税法の根本目的である課税の領域における国民の財産権の保障に適合するものとされている。

さらに、法安定性は、税法においては租税法律主義が最高法原則であるから、他の法域

<sup>29)</sup> 同上157頁参照。

<sup>30)</sup> 同上162頁参照。

<sup>31)</sup> 波多野教授は「税法の解釈と適用—中川税法学の一端—」と題して、税法学546号217頁（2001年）以下において中川博士の『税法の解釈及び適用』について紹介しておられるので参照されたい。

におけるよりも、法安定性の要請は強度であり、特に先例の尊重を要請する。同一事案ないしは類似の事案について、事実認定、並びに認定された事実に適用する法規の選択が過去における場合と異なることは認められないとされる。

税法の基本原則の一つである租税法律主義の税法の適用に対する要請として、適用すべき租税法規の憲法適合性審査が要請され、次に税法上の法規命令が委任の範囲内において制定されたものか否かについての審査が要請されるとされる。そして、租税法律主義は、納税義務の限界の税法による明確化を要請しているのであるから、納税義務者に不利な類推適用の禁止を要請するとともに、納税義務者にとって有利な恣意的な税法の類推適用の禁止をも要請するとされる。

もう一つの税法の基本原則である租税平等主義の税法の適用に対する要請として、形式的法平等性と実質的法平等性からの要請があり、前者は、同一事案に対する事実認定及び適用法規は同一でなければならないことを要請し、後者は、事実認定及び適用法規の選択が恣意的でないことを要請するとされている<sup>32)</sup>。

#### IV 裁判例に観る適用の様相

前述のように、中川博士は、租税正義、合目的性及び法安定性を税法の最高理念と位置付けて、それらの理念と税法の基本原則である租税法律主義及び租税平等主義の税法の適

用に対する要請について述べておられるのであるが、近年の裁判例において、そのような点に留意して具体的な事案に対する租税法規の適用がなされているのか検討する必要があるように思われる。そこで、租税正義、合目的性、法安定性、租税法律主義および租税平等主義の観点から最高裁の判断について考察を加える。ここで取り上げる事案が税法の適用について検討する判例として妥当かどうかについてはご批判もあると思われるが、その点については大方のご寛恕をいただき、高裁と最高裁で判断が異なった三つの裁判例を取り上げて、法適用の様相について考察する。

##### 1 小規模宅地の負担軽減措置（最判平成19年1月23日）<sup>33)</sup>

本件は、相続財産中の土地が、従前は現実に被相続人の居住の用に供されていたが、土地区画整理事業における仮換地の指定に伴い、相続開始時には更地となっていた場合につき、租税特別措置法（平成11年法律第9号による改正前のもの。以下「措置法」という。）69条の3所定の小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例の適用があるか否かが争われた事案である。

##### (1) 福岡高判平成16年11月26日<sup>34)</sup>

福岡高裁は、「本件特例の適用に当たっては、相続開始の直前において当該土地を被相続人等が現に居住の用に供していたか、ある

<sup>32)</sup> 中川編・前掲注(16)91頁・92頁〔中川〕では、租税法律主義の税法の適用に対する要請として、「A 適用法規の合憲性の審査」と「B 納税義務者に不利益な類推適用の禁止」を挙げ、租税平等主義の税法に対する要請として、「課税の平等性は、税法の適用並びに課税要件事実の認定が、時

間的に、地域的に、相互に矛盾しないことを要請する。」とされ、「恣意課税の禁止は、適用法規の選択、及び事実認定が恣意的でないことを要請する。」とされている。

<sup>33)</sup> 判時1961号42頁。

<sup>34)</sup> 税資254号順号9837。

いは、少なくとも相続開始時に当該土地において現実に居住用建物の建築工事が着工され、当該土地が居住用建物の敷地として使用されることが外形的、客観的に明らかになっている状態にあることが必要と解すべきである。」と説示した。これは、本件特例規定が「相続の開始の直前において……居住の用に供されていた宅地」と定めていたため、租税法律主義の観点から厳格な文理解釈の立場にたつて、対象としている事実（対象となる土地の現況）を示したものと考えられ、いわば本件特例規定の意味・内容を明らかにしたものといえる。そして、本件特例規定の適用に当たっては、「これを本件についてみると、相続開始の直前において本件土地及び本件仮換地が更地の状態であったことは明らかであって、いずれの土地についても居住用建物の敷地としての使用が外形的に認められないから、これを居住用宅地等として扱うことはできず、本件特例の適用は認められない。」と判示した<sup>35)</sup>。

このような福岡高裁の判断は、本件特例規定が対象としている事実（課税要件事実）について、相続開始の直前に「現に居住していた」、「現実に居住用建物の建築工事が着工され」ているなど、それと同等な程度に、居住の用に供することが外形的・客観的に明らかになっていることと捉えていたからであろう。厳格な文理解釈の観点からのみでの本件特例規定の解釈・適用としては当然の結論ともいえよう<sup>36)</sup>。しかし、被相続人が市の土地区画整理事業に協力し、仮換地の指定を受けた土地

が使用できないような状況において相続が発生したという事情を考えると厳格な文理解釈のもとでの税法の適用という解決処理には、適用の結果の平等性、すなわち具体的妥当性・合理性の面から疑問がないとはいえない。

(2) 最判平成19年1月23日<sup>37)</sup>

最高裁は、「確かに、甲土地及び本件仮換地は、相続開始時において、いずれも更地であり、居住用建物の敷地として現実に使用されている状況にはなかったものといわざるを得ない。

しかしながら、前記事実関係によれば、被相続人は、従前、甲土地を現実に居住の用に供していたのであるが、福岡市の施行する本件事業のため、甲土地を含む本件土地につき仮換地の指定がされ、本件土地及び本件仮換地の使用収益が共に禁止されたことにより（土地区画整理法99条参照）、仮設住宅への転居及び甲建物の取り壊しを余儀なくされ、その後、本件仮換地についての使用収益開始日が定められないため本件仮換地に建物を建築することも不可能な状況のまま、同人が死亡し、相続が開始したというのである。」として、まず相続開始時の事実関係や状況を確認する。

そして、「相続開始の直前においては本件土地は更地となり、本件仮換地もいまだ居住の用に供されてはいなかったものであるが、それは公共事業である本件事業における仮換地指定により両土地の使用収益が共に禁止された結果、やむを得ずそのような状況に立たさ

<sup>35)</sup> 本件控訴審判決の評釈としては、品川芳宣「判批」TKC税研情報16巻4号173頁（2007年）等参照。

<sup>36)</sup> 福岡高判昭和63・12・14（判時1325号41頁）は、「かかる特例措置は、本来負担すべき課税を特に軽

減するものであるから、右条項の解釈、適用に当たっては、租税の公共性や公平負担の原則からして狭義、厳格になされるべきで、濫りにこれを拡張すべきでないことは当然である」と判示する。

<sup>37)</sup> 判時1961号42頁。

れたためであるから、相続開始ないし相続税申告の時点において、被相続人又は上告人らが本件仮換地を居住の用に供する予定がなかったと認めるに足りる特段の事情のない限り、甲土地は、措置法69条の3にいう「相続の開始の直前において……居住の用に供されていた宅地」に当たると解するのが相当である。そして、本件においては、B及び上告人らは、仮換地指定通知に伴って仮設住宅に転居しており、また、上告人らは、相続開始後とはいえ、本件仮換地の使用収益が可能となると、本件仮換地上に本件ビルを建築してこれに入居したものであって、上記特段の事情は認めることができない。したがって、甲土地について本件特例が適用されるものというべきである。」と判示した。

このような判断は、仮設住宅への転居及び甲建物の取り壊しを余儀なくされ、その後、本件仮換地についての使用収益開始日が定められないため本件仮換地に建物を建築することも不可能な状況のまま、同人が死亡し、相続が開始したというやむを得ない状況を考慮し、措置法で規定する「相続の開始の直前において……居住の用に供されていた宅地」と定める措置法の規定の適用範囲を、「居住の用に供する予定がなかったと認めるに足りる特段の事情のない限り」居住の用に供されていた宅地の範囲に含めるという適用に対する工作を行ったものとも考えられる。すなわち、本件に対する具体的な解決処理として、税法の適用過程における租税正義ないし課税の平等性の実現の要請により、具体的妥当性・合理性のある結論を得るために、適用に対する工作が行われたものと観ることもできよう。本件特例規定の適用範囲について、相続開始ないし相続税申告の時点において、「居住の用

に供する予定がなかったと認めるに足りる特段の事情のない限り」、措置法69条の3にいう「相続の開始の直前において……居住の用に供されていた宅地」に当たるという適用に対する工作は、一見厳格な文理解釈に抵触するような印象も拭えないではないが、当該特例規定の適用における具体的妥当性・合理性の実現、すなわち、租税正義が要請する適用の結果の課税の平等性の実現及び合目的性が要請する国民の財産権の保障の観点から、このような形で法の適用に対する工作が行われた判断のようにも思われる。

具体的な租税事案の解決処理に当たって、税法の解釈の場面では、租税法律主義に基づく厳格な解釈か拡張解釈かという議論が基礎になるものではあるが、それだけでは最善の解決処理が導き出せない場合に、適用に対する各種の要請が作用して、解決処理がなされる可能性があるといえそうである<sup>38)</sup>。

## 2 債務免除益の所得区分と源泉徴収（最判平成27年10月8日）<sup>39)</sup>

本件は、被上告人（組合）Xが、その理事長であったAに対し、同人のXに対する借入金債務の免除をしたところ、所轄税務署長Yから、当該債務免除に係る経済的な利益がAに対する賞与に該当するとして、給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を受けたため、Yを相手に上記各処分（ただし、上記納税告知処分については審査請求に対する裁決による一部取

<sup>38)</sup> 本件最高裁判決の評釈としては、西山由美「判批」民商法雑誌136巻6号746頁（2007年）以下、浦東久男「判批」別冊ジュリスト253号162頁（2021年）以下等参照。

<sup>39)</sup> 集民251-1。

消し後のもの)の取消しを求めた事案である。

(1) 広島高判岡山支部平成26年1月30日<sup>40)</sup>

広島高裁は、「XのAに対する貸付金は元本の弁済のめどの立たない不良債権であったところ、平成17年債務免除益に本件旧通達の適用があるとの判断が所轄税務署長により示された後にAの資産の増加がなかった状況の下で本件債務免除がされたことからすると、本件債務免除の主たる理由はAの資力の喪失により弁済が著しく困難であることが明らかになったためであると認めるのが相当であり、AがXの役員であったことが理由であったと認めることはできない。したがって、本件債務免除益は、これを役員の役務の対価とみることは相当ではなく、所得税法28条1項にいう給与等に該当するということではできないから、本件債務免除益についてXに源泉徴収義務はないというべきである。」と判示した。

このような広島高裁の判断は、Aが訴外会社から受けた平成17年債務免除益に旧通達の適用があるとの判断が所轄税務署長により示され、その後もAの資産の増加がなかった状況を考慮して、Aの資力の喪失により弁済が著しく困難になったことが明らかであるとXが判断して債務免除を行ったという点を重視したものであり、Aの訴外会社からの平成17年債務免除益に対する旧通達の適用を認めた所轄税務署長の判断を信頼したことによるものとも考えられる。このことは中川博士の説かれる「税法の適用に対する法安定の要請」、さらに「法安定性は、更に税法の適用に対し、信義誠実の原則の確立を要請する。」ということに関連してくるようにも思われる<sup>41)</sup>。

(2) 最判平成27年10月8日<sup>42)</sup>

最高裁は、「所得税法28条1項にいう給与所得は、自己の計算又は危険において独立して行われる業務等から生ずるものではなく、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務又は役務の対価として受ける給付をいうものと解される（最高裁昭和52年（行ツ）第12号同56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁、最高裁平成16年（行ヒ）第141号同17年1月25日第三小法廷判決・民集59巻1号64頁参照）。そして、同項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与とは、上記の給付のうち功勞への報償等の観点をも考慮して臨時的に付与される給付であって、その給付には金銭のみならず金銭以外の物や経済的な利益も含まれると解される。」として、給与所得の意義について過去の最高裁判例を引用して説示する。

そして、「前記事実関係によれば、Aは、Xから長年にわたり多額の金員を繰り返し借り入れ、これを有価証券の取引に当てるなどしていたところ、XがAに対してこのように多額の金員の貸付けを繰り返し行ったのは、同人がXの理事長及び専務理事の地位にある者としてその職務を行っていたことによるものとみるのが相当であり、XがAの申入れを受けて本件債務免除に応ずるに当たっては、Xに対するAの理事長及び専務理事としての貢献についての評価が考慮されたことがうかがわれる。これらの事情に鑑みると、本件債務免除益は、Aが自己の計算又は危険において

40) 税資264号順号12402。

41) 本件控訴審判決の評釈としては、伊藤義一＝土屋栄悦「判批」TKC税研情報24巻3号1頁（2015年）等参照。

42) 集民251-1。

独立して行った業務等により生じたものではなく、同人がXに対し雇用契約に類する原因に基づき提供した役務の対価として、Xから功勞への報償等の観点をも考慮して臨時的に付与された給付とみるのが相当である。

したがって、本件債務免除益は、所得税法28条1項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与に該当するものというべきである。」と判示した。

最高裁は、AがXの理事長及び専務理事の地位にある者としてその職務を遂行していたから多額の貸付けを行われていたこと、XがAからの債務免除の申入れに応じたのは、Aの理事長及び専務理事としての貢献について評価したものであること、などの理由から、Aが受けた債務免除益は、雇用契約に類する原因に基づき提供した役務の対価として、XからAの功勞への報償等の観点をも考慮して臨時的に付与された給付とみるのが相当とした<sup>43</sup>。

本件債務免除益が所得税法36条にいう「経済的利益」に当たるとは確かであろうし、所得区分の点についても、XとAとの関係からすれば給与所得に該当するとしたことも妥当な判断といえよう。そのような意味では、中川博士のいわれる税法の適用過程における三つの工作、すなわち、(1)事実に対する工作、(2)適用法規に対する工作、(3)解釈に対する工作は、必要のない判決といえそうである。ただ、問題は、XがAに対して行った債務免除が給与所得に当たるとしても、それが直ちにXの源泉徴収義務を生じさせるという点では、税法の適用過程における工作という観点から、すなわち具体的な租税事案の解決処理における具体的妥当性・合理性の面で疑問がないではない。

債務免除益が給与所得か否かについては、債権者と債務の免除を受ける者との関係がどのようなものであるかにより判断は可能であり、これは課税要件事実の認定の問題であると思われる。しかし、債務免除益が給与所得に当たるとしても、債務免除をした者に源泉徴収義務が生じるということは、予測可能であろうか。

源泉徴収にかかる規定において用いられている「支払」の用語については、通達において、現実に現金を交付する行為のほか支払と同視すべき支払の債務が消滅する一切の行為が含まれるとされている（所得税基本通達181～223共-1）としても、税法の適用過程においては、租税正義の要請である租税法規を詳細に定めるとする合法律性の観点からは問題があり、さらに法の適用における法安定性・予測可能性の要請という点からも問題が指摘できよう。

なお、最高裁は、「本件債務免除当時にAが資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であったなど本件債務免除益を同人の給与所得における収入金額に算入しないものとすべき事情が認められるなど、本件各処分が取り消されるべきものであるか否かにつき更に審理を尽くさせるため」として、本件を原審に差し戻している<sup>44</sup>。

<sup>43</sup> 本件最高裁判決の評釈としては、木山泰嗣「判批」税経通信71巻1号189頁（2016年）以下、占部裕典「判批」平成27年度重要判例解説（ジュリスト臨時増刊1492号）203頁（2016年）以下等参照。

<sup>44</sup> 差戻控訴審・広島高裁平成29・2・8税資267号順号12798、差戻上告審・最判平成30・9・25民集72-4-317。

### 3 タックス・ハイブンを対象とする事業基準（最判平成29年10月24日）<sup>45</sup>

本件は、内国法人であるXが、平成19年4月1日から同20年3月31日まで及び同年4月1日から同21年3月31日までの各事業年度の法人税の確定申告をしたところ、Y税務署長から、租税特別措置法（平成21年法律第13号による改正前のもの。以下「措置法」という。）66条の6第1項により、シンガポールにおいて設立されたXの子会社であるAの課税対象留保金額に相当する金額がXの本件各事業年度の所得金額の計算上益金の額に算入されるなどとして、平成20年3月期の法人税の再更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分並びに平成21年3月期の法人税の再更正処分を受けたため、Yを相手に、これらの処分の取消しを求めた事案である。

#### (1) 関係法令の定め

本件において適用される租税特別措置法66条の6の適用関係が複雑であることから、まず同条項の適用関係についての最高裁の説示を示すこととする。

「措置法66条の6第1項は、同項各号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が、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所定の調整を加えた金額を有する場合には、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の数に対応するもの

として所定の方法により計算した金額（以下「課税対象留保金額」という。）に相当する金額をその内国法人の所得の金額の計算上益金の額に算入する旨を規定する。」

このように、最高裁は、タックス・ハイブンを対象とする事業基準の一環として特定外国子会社の「課税対象留保金額」を内国法人の益金の額に算入するという、いわば本規定の適用対象と取扱いについて確認する。

次に本件で問題となった適用除外規定の内容について次のように説明する。「措置法66条の6第4項は、〔1〕同条3項に規定する特定外国子会社等（同条1項に規定する特定外国子会社等から株式等又は債券の保有、工業所有権その他の技術に関する権利等の提供を主たる事業とするものを除いたもの。以下、主たる事業がこれらの株式等又は債券の保有、工業所有権等の提供等でないことを「事業基準」という。）が、〔2〕本店所在地国において、主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有し（実体基準）、〔3〕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って（管理支配基準）、〔4〕各事業年度においてその行う主たる事業が、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のいずれかに該当する場合には、その事業を主として当該外国子会社等に係る所定の関連者以外の者との間で行っている場合に該当するとき（非関連者基準。同条4項1号）、上記の各事業以外の事業に該当する場合には、その事業を主として本店所在地国において行っている場合に該当するとき（所在地国基準。同項2号）は、同条1項の規定を適用しない

<sup>45</sup> 民集71-8-1522頁。



旨を規定する（以下、上記〔1〕から〔4〕までの要件を「適用除外要件」という。）。」

本件においては、租税特別措置法66条の6第4項（適用除外規定）のAに対する適用の可否について争われたものである。

## (2) 事実関係等の概要

少々長くなるが高裁において確定された事実関係を以下に引用する。

「Aは、豪亜地域における地域統括会社として、集中生産・相互補完体制を強化し、各拠点の事業運営の効率化やコスト低減を図るため、設立以来、順次業務を拡大し、A各事業年度当時、地域企画、調達、財務、材料技術、人事、情報システム及び物流改善に係る地域統括に関する業務（以下、この業務を「地域統括業務」という。）のほか、持ち株（株主総会、配当処理等）に関する業務、プログラム設計業務及びBのための各種業務の代行業務を行っていた。

Aは、A各事業年度当時、ASEAN諸国、インド及びオーストラリア連邦に所在するXのグループ会社13社（以下「域内グループ会社」という。）に対し地域統括業務を行い、個々の業務につき、域内グループ会社から第三者向け売上高等に一定の料率を乗じた金額又は実費相当額等を徴収していた。

イ Aは、A各事業年度当時、シンガポールに開設された現地事務所（以下「本件現地事務所」という。）において、現地に在住する日本人の代表取締役と現地勤務の従業員三十数人で業務を遂行していたところ、従業員のうち20人以上は地域統括業務に、その余はプログラム設計業務及びBのための各種業務の代行業務に従事しており、持株に関する業務のみに従事している者はいなかった。

Aは、本件現地事務所を賃借し、事務用什器備品、車両、コンピューター等の有形固定資産を保有していたが、これらの施設等は全て持株に関する業務以外の業務に使用され、その大半は地域統括業務に供されていた。

ウ Aの収入金額のうち地域統括業務の中の物流改善業務に関する売上額は、2007事業年度において約4.9億シンガポールドル、2008事業年度において約6.1億シンガポールドルに上り、いずれも収入金額の約85%を占めていた。他方、その所得金額（税引前当期利益）においては、保有株式の受取配当等の占める割合が高かった（2007事業年度は約92.3%、2008事業年度は約86.5%）が、地域統括業務によって集中生産・相互補完体制の構築、維持及び発展が図られた結果、域内グループ会社全体に原価率の大幅な低減による利益がもたらされ、A各事業年度においても、これがAの域内グループ会社からの配当収入の中に相当程度反映されていた。

エ Aは、A各事業年度当時、シンガポールにおいて株主総会及び取締役会を開催し、役員は同国において職務執行をしていた。また、Aは、本件現地事務所において会計帳簿を作成し、保管していた。」

## (3) 名古屋高判平成28年2月10日<sup>(46)</sup>

上記のような事実関係のもと、名古屋高裁の判断は、大要次のようなものであった。

措置法66条の6第3項にいう株式の保有は、これを事業として行う以上、それによって利益を受けることは当然に含意されており、その利益を受ける方法としては、配当を受領するにとどまる場合もあれば、株式発行会社

<sup>(46)</sup> 訟月62-11-1943頁。

を支配し、その業務内容を自己の意のままに決定することを通じてより多くの配当を得ようと活動することもある。したがって、事業としての株式の保有は、単に株式を保有し続けることに限られず、株式発行会社を支配し管理するための業務もその事業の一部を成し、一定の地域内にある被支配会社を統括するための諸業務も株式の保有に係る事業の一部を成すから、地域統括業務は、株式の保有に係る事業に含まれる一つの業務に過ぎず、別個独立の業務とはいえない。また、実質的にもAの主たる事業は株式の保有であると認められるから、いずれにしてもAは事業基準を満たさず、本件各処分は適法である<sup>47)</sup>。

このような判断は、措置法66条の6の第3項にいう「株式の保有」の意味を、単なる株式の保有に限定せず、株式を発行する会社の支配・管理や被支配会社を統括するための諸業務なども含むものと解して、同条4項の適用除外要件を満たさないとしたものである。これは、措置法の解釈の問題のようにも思えるが、中川博士の説かれる「税法の適用に対する合目的性の要請」、すなわち「事実認定は、事実に対する解釈であり、各種の証拠の裏付けにより認識されるのである」という観点からの解決処理が求められる事案ともいえよう。

#### (4) 最判平成29年10月24日<sup>48)</sup>

以下では、最高裁が本件に対する結論を導き出す過程、すなわち、措置法66条の6第1項、3項及び4項の解釈、同規定が対象とする事実（課税要件事実）および同規定の適用に分類するために、必要と思われる判示事項を示すこととする。

#### ① 措置法66条の6第1項の趣旨

措置法66条の6第1項は、「内国法人が、法人の所得等に対する租税の負担がないか又は極端に低い国若しくは地域（タックス・ヘイブン）に子会社を設立して経済活動を行い、当該子会社に所得を留保することにより、我が国における租税の負担を回避しようとする事例が生ずるようになったことから、このような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、一定の要件を満たす外国子会社を特定外国子会社等と規定し、その課税対象留保金額を内国法人の所得の計算上益金の額に算入することとしたものである（最高裁平成17年（行ヒ）第89号同19年9月28日第二小法廷判決・民集61巻6号2486頁参照。）」として、同条項の趣旨は、タックス・ヘイブン対策税制の一つとして外国子会社を利用して法人税等の負担を回避しようとする事例に対処するために制定された規定であることを確認する。

#### ② 適用除外要件（事業基準）

措置法66条の6第4項にいう適用除外要件について、「特定外国子会社等であっても、独立企業としての実体を備え、その所在する国又は地域において事業活動を行うことにつき十分な経済合理性がある場合にまで上記の取扱いを及ぼすとすれば、我が国の民間企業の海外における正常かつ合理的な経済活動を阻害するおそれがあることから、同条4項は、事業基準等の適用除外要件がすべて満たされる場合には同条1項の規定を適用しないこととしている。」として、民間企業の海外におけ

<sup>47)</sup> 本件控訴審判決の評釈としては、大野雅人「判批」ジュリスト1510号134頁（2017年）以下等参照。

<sup>48)</sup> 民集71-8-1522頁。

る正常かつ合理的な経済活動を阻害しないという観点から、同条第1項の適用除外要件(事業基準)を第4項で規定していることを確認する。

### ③ 特定外国子会社の株式保有と諸業務

特定外国子会社の株式の保有と業務の関係について、「措置法66条の6第4項は、同条3項にいう株式の保有を主たる事業とする特定外国子会社等につき事業基準を満たさないとしているところ、株式を保有する者は、利益配当請求権等の自益権や株主総会の議決権等の共益権を行使することができるほか、保有に係る株式の運用として売買差益等を得ることが可能であり、それゆえ、他の会社に係る議決権の過半数の株式を保有する特定外国子会社等は、上記の株主権の行使を通じて、当該会社の経営を支配し、これを管理することができる。

しかし、他の会社の株式を保有する特定外国子会社等が、当該会社を統括し管理するための活動として事業方針の策定や業務執行の管理、調整等に係る業務を行う場合、このような業務は、通常、当該会社の業務の合理化、効率化等を通じてその収益性の向上を図ることを直接の目的として、その内容も上記の通り幅広い範囲に及び、これによって当該会社を含む一定の範囲に属する会社を統括していくものであるから、その結果として当該会社の配当額の増加や資産価値の上昇に資することがあるとしても、株主権の行使や株式の運用に関連する業務等とは異なる独自の目的、内容、機能等を有するものというべきであって、上記の業務が株式の保有に係る事業に包含されその一部を構成すると解するのは相当ではない。」として、株式を保有する特定外国子会社の権能とその業務及び範囲、すなわち

措置法66条の6第4項の適用のための前提について詳細に述べている。このことは適用法規の工作として、中川博士の説かれる「税法の適用に対する租税正義の要請」や「税法の適用に対する合目的性の要請」という意識が作用しているようにも思われる。そして下記のような判断に結び付いているともいえる。

### ④ Aの業務について

上記のような前提の下で、Aの業務は、「Aの各事業年度において、Aの行っていた地域統括業務は、地域企画、調達、財務、材料技術、人事、情報システム及び物流改善という多岐にわたる業務から成り、豪亜地域における地域統括会社として、集中生産・相互補完体制を強化し、各拠点の事業運営の効率化やコスト低減を図ることを目的とするものということができるのであって、個々の業務につき対価を得て行われていたことを併せ考慮すると、上記の地域統括業務が株主権の行使や株式の運用に関連する業務等であるということとはできない。」と判示した。

また、「措置法66条の6第4項が株式の保有を主たる事業とする特定外国子会社等につき事業基準を満たさないとした趣旨は、株式の保有に係る事業はその性質上我が国においても十分に行い得るものであり、タックス・ヘイブンに所在して行うことについて税負担の軽減以外に積極的な経済合理性を見だし難いことにある。この点、Aの行っていた地域統括業務は、地域経済圏の存在を踏まえて域内グループ会社の業務の合理化、効率化を目的とするものであって、当該地域において事業活動をする積極的な経済合理性を有することが否定できないから、これが株式の保有に係る事業に含まれると解することは上記規定の趣旨とも整合しない。」と説示して、措置法

66条の6第4項の趣旨（株式の保有を主たる事業とする特定子会社等については事業基準を満たさないこととした）に照らしても、Aの地域統括業務は当該地域において事業活動をする積極的な経済合理性を有することから、株式の保有に係る事業に含まれないと判断した。

⑤ 主たる事業について

次に、措置法66条の6第3項及び4項にいう「主たる事業」に当たるか否かの判断に際しての前提について、「措置法66条の6第3項及び4項にいう主たる事業は、特定外国子会社等の当該事業年度における事業活動の具体的かつ客観的な内容から判定することが相当であり、特定外国子会社等が複数の事業を営んでいるときは、当該特定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又は所得金額、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を総合的に勘案して判定するのが相当である。」と説示して、収入金額又は所得金額、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、事業活動の具体的かつ客観的な内容から総合的に判断するのが相当としている。

⑥ Aの主たる事業について

上記のような前提の基に、Aの主たる事業について、「Aは、豪亜地域における地域統括会社として、域内グループ会社の業務の合理化、効率化を図ることを目的として、個々の業務につき対価を得つつ、地域企画、調達、財務、材料技術、人事、情報システム、物流改善という多岐にわたる地域統括業務を有機的に関連するものとして域内グループ会社に提供していたものである。そして、A各事業年度において、地域統括業務の中の物流改善

業務に関する売上高は収入金額の約85%に上っており、所得金額では保有株式の受取配当の占める割合が8、9割であったものの、その配当収入の中には地域統括業務によって域内グループ会社全体に原価率が低減した結果生じた利益が相当程度反映されていたものであり、本件現地事務所勤務する従業員の多くが地域統括業務に従事し、Aの保有する有形固定資産の大半が地域統括業務に供されていたものである。」と説示して、Aの業務内容やAの収益・所得の割合・現地事務所従業員の業務・A保有の有形固定資産の供用の程度について確認している。

そして、「以上を総合的に勘案すれば、Aの行っていた地域統括業務は、相当の規模と実態を有するものであり、受取配当の所得金額に占める割合が高いことを踏まえても、事業活動として大きな比重を占めていたことができ、A各事業年度においては、地域統括業務が措置法66条の6第3項及び4項にいうAの主たる事業であったと認めるのが相当である。よって、Aは、A各事業年度において事業基準を満たすといえる。」と判示した。このように、Aの地域統括業務の規模及び実態が事業活動として大きな比重を占めていたと認定して、措置法66条の6第3項及び4項にいう「主たる事業」に当たるとしたことは、高裁における事実に対する工作や適用法規に対する工作の欠缺を補い、適用過程における合目的性の要請に適うものとの見方もできよう。

⑦ 結論

結論として、最高裁は、「Xは、AにつきA各事業年度において適用除外要件を全て満たし、本件各事業年度において措置法66条の6第1項の適用が除外されるから、事業基準を

満たさないことを理由に同項を適用してされた本件各処分（ただし、平成21年3月期の法人税の再更正処分については確定申告に係る所得の金額を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金の額を下回る部分）はいずれも違法というべきである。」と判示した<sup>49</sup>。

このような最高裁の判断は、措置法の規定が詳細かつ複雑でその適用関係が必ずしも明瞭とはいえない内容の法規の適用について、事実に対する工作、適用法規に対する工作、解釈に対する工作の面において具体的妥当性・合理性、合目的性及び法安定性—予測可能性の要請を考慮した結論と評価できよう。

## V あとがきにかえて

甚だ要領を得ないが、中川一郎博士の説かれた税法の適用論をもとに、具体的事案に観られる税法の適用の様相について若干の考察を試みた。中川博士のいわれる税法の適用に対する租税正義の要請の一側面である適用法規については課税の合法律性が要請されるということ、すなわち具体的な租税事案に対しては成文法規に限り適用されるという点について、租税事案の多くが通達に基づいて処理されている現状に鑑みると、その要請に込んでいるといえるのであろうか。また、税法の適用に対する合目的性の要請の観点からは、中川博士の説かれるように税法の目的を「課税の領域における国民の財産の保障」であるとするならば、税法は、国民の財産権の侵害の範囲、内容、程度及びその手続きを定めた法律ともいえよう。申告納税制度のもとにおいてそのような性質を有する税法を自ら適用する者や源泉徴収制度により源泉徴収義務を負うことになるような者にとっては、税法の適用に対する法安定性—予測可能性も確保さ

れていなければならないであろう。本稿で取り上げた第一の事案は、同規定の解釈通達において「建築中のものを含む」と定めており、法文を厳格に解釈した場合よりも通達においてその適用範囲を広めていたものともいえる。第二の事案は、債務免除をしたことによって源泉徴収義務を負うことが当初から明確になっていれば、債務免除をしたかどうかも確かとはいえない。現に納税者は差戻控訴審及び上告審において債務免除の錯誤無効を主張している。第三の事案では、措置法の規定が複雑ではあるが詳細な定めになっており（法安定性—予測可能性は確保されている。）、納税義務者としては外国子会社の合理的な経済活動として事業基準を満たすような諸業務を行っていたにもかかわらず、主たる事業は株式の保有であり、事業基準を満たさないとして課税処分が行われたものである。このような場面で、税法の適用に対する租税正義、合目的性及び法安定性の要請という観点からの考慮がなされていれば、問題は生じなかったかもしれない。

このような税法の適用に対する租税正義、合目的性及び法安定性の要請は、租税争訟の場面で考慮しなければならないことはもちろんであるが、納税申告や源泉徴収の場面でも考慮しなければならないことといえる。税法の解釈、課税要件事実の認定、税法の適用という納税義務の成立及び確定における三つの要素は、別個独立に生じるのではなく、三者一体となって作用するものであろうが、とりわけ不確定概念が用いられている規定の適用

<sup>49</sup> 本件最高裁判決の評釈としては、田中治「判批」税研JTRI35巻4号159頁（2019年）以下、岡村忠生「判批」平成29年度重要判例解説（ジュリスト臨時増刊1518号）201頁（2018年）以下等参照。

については、中川博士の説かれる各種の要請についての観点から改めて検討が必要な時期に来ているようにも思われる<sup>50</sup>。

---

50 波多野教授は、消費税法30条7項にいう「保存」の解釈をめぐる裁判例や平成13年6月22日付で国税庁長官から発遣された「事前紹介に対する文書回答の実施について（事務運営指針）」について触れられ、「中川税法学の立場からすれば、わが国の税法の解釈及び適用において多くの問題があると言わざるを得ない」と評されている（波多野・前掲注30）229頁）。