

租税法律主義とタックス・コモン・ロー「法人格否認の法理」

進藤直義

はじめに

制定法にすべて準拠して取引行為や計算を行っている場合においても、租税回避や税の免脱目的のために法人格を濫用していると認められる場合や法人格形式の単なる利用だけと認められる場合には、法人格形式を無視して課税目的が図られることがある。

わが国の租税法においても、法人格の否認について民法第1条3項の権利濫用規定に基づいて適用された事例があり¹、また、「株主」と「会社」との行為・計算を否認するための「同族会社の行為・計算の否認」規定も設けられている²。

法律的な「会社」・「事業体」は「株主」・「個人」とは、原則として、法律的には独立した権利・義務の帰属主体として取り扱われており、租税法における所得や財産の帰属主体についても、原則としては法的形式に基づいて判断される。しかし、「会社」・「事業体」が形骸化している場合や法形式の濫用と認められる場合には、法形式を無視して「会社」・「事業体」と「株主」・「個人」とを同一の人格として判断する司法判断基準、すなわち、「法人格否認の法理」が広い法分野で用いられている。

この際に問題となるのは、法人格の濫用や形骸化であるかどうかを判断するための判断基準や同族会社の取引行為や計算を否認するための判断基準については、わが国の租税法律主義の下においても明確な判断基準は定められていないことである。

そこで、本稿では、アメリカにおけるコモン・ロー法人格否認の法理の適用、同族会社についての取り扱いを制定法および判例を参考として、制定法の規定およびコモン・ローの判断基準を検討する。

第1節 アメリカ内国歳入法上の会社と株主の関係

I 独立事業体 (Entity) としての会社

会社は原則として、株主とは独立の事業体もしくは存在として税法上、取り扱われる。

アメリカの内国歳入法においては、サブチャプターCに該当する会社について会社と株主との関係は、独立の事業体もしくは存在として取り扱われる。そして、所得の帰属・財産の帰属についても会社と株主は原則として分離・独立したものとして取り扱われる。

なお、一定の要件を満たすサブチャプターS会社については、パートナーシップ法人課税方

¹ 神戸地裁平7.2.21訴月43-4-1257

² 所得税法第157条、法人税法第132条、相続税法第64条、地方税法第72条の43

式を選択して課税所得計算をすることができる³。

II パス・スルー事業体

パートナーシップおよびS会社については、事業体・会社の稼得した所得について課税所得計算上、事業体・会社を通過（パス・スルー）して株主・構成員に帰属する所得として計算が行われる。

内国歳入法第267条 (e) (2) パス・スルー事業体 このセクションの目的のため、「パス・スルー事業体」の用語とは (A) パートナーシップおよび (B) S会社 を意味する。

III 会社を独立の事業体として取り扱わない場合（例外的な取扱い）

会社と株主間、親会社と関係会社間の関係は、原則的には独立の事業体もしくは存在として取り扱っているが、租税回避目的のために損失や控除を利用することを防止するために制定法上の例外規定を設けている。

1. 関連納税者間取引による損失等の制限

内国歳入法第267条 関連納税者間における取引に関する損失、支出、および利息

第267条 (a) (1) サブセクション (b) のパラグラフに特定された当事者間において 直接もしくは間接的に財産の売買もしくは交換から生じたいかなる損失に関しても控除は認められない。
以下の文章は、完全清算における分配の場合において分配会社（もしくは分配を受ける会社）には適用されない。

(2) 略

第267条 (b) サブセクション (a) において参照される当事者の関連とは、

- (1) サブセクション (c) (4) に定義された同族メンバー
- (2) 同一個人により、もしくはその者のために直接もしくは間接に発行済株式価値の50%超を所有される会社とその個人
- (3) (サブセクション (f) に定義された) 同一支配グループのメンバーである二つの会社
- (4) 信託の設定者と受託者
- (5) 同一の者が両方の信託の設定者ならば、一方の信託の受託者および他方の信託の受託者
- (6) 信託の受託者および当該信託の受益者
- (7) 同一の者が両方の信託の設定者ならば、一方の信託の受託者と他方の信託の受益者
- (8) 信託により、もしくは信託のため又は信託の設定者である者により、もしくはその者のために直接もしくは間接に発行済株式価値の50%超を所有される会社と信託の受託者

³ サブチャプター S会社の立法経緯については、拙稿『法人税法と会社法—会社と株主の理論』82～84頁

- (9) (課税から除かれる特定の教育および奉仕組織に関連する) 501条およびその者又は(その者が個人ならば)個人の家族のメンバーによって直接もしくは間接に支配されている組織とその者
- (10) 同一の者が(a)会社の発行済株式の価値の50%超および(b)パートナーシップの資本持分又は利益持分の50%超を所有しているならば、会社とパートナーシップ
- (11) 同一の者がそれぞれの会社の発行済株式価値の50%超を保有しているならば、S会社と他のS会社
- (12) 同一の者がそれぞれの会社の発行済株式価値の50%超を保有しているならば、S会社とC会社

2. 株式のみなし所有規定

内国歳入法第267条 (c) 株式のみなし所有

- (1) 会社、パートナーシップ、遺産又は信託により、もしくは、そのために直接又は間接に所有された株式は、その株主、パートナー又は受益者により、もしくは、その者のために均等に所有されているとみなされる。
- (2) 個人は、その同族により、もしくは、その者のために直接又は間接に所有されている株式を所有しているとみなされる。
- (3) 会社に株式を所有している個人(パラグラフ(2)の適用以外の)は、その同族により、もしくは、その者のために直接又は間接に所有された株式を所有しているとみなされる。
- (4) 個人の同族とは、(すべての血筋もしくは半分の血筋によるかどうかにかかわらず)兄弟及び姉妹、配偶者、子孫及び養子および(1)(2)(3)の株式のみなし所有者とされる個人((5))

3. 所得逃れ・租税回避目的の買収

内国歳入法第269条 所得税逃れ又は回避のためになされた買収

- (2) ……買収の主要目的が所得控除、税額控除その他の控除の恩典を得ることによって連邦所得税逃れ又は回避であるときは、セクレタリーは所得控除、税額控除その他の控除を否認できる。……

4. 留保金課税⁴

内国歳入法第531条 累積嫁得税の賦課

- 第532条 (a) 嫁得利益を配当もしくは分配する代わりに累積することを認める

⁴ アメリカ留保金課税制度の歴史的経緯については、拙稿『法人税法と会社法—会社と株主の理論』187頁～188頁

ことにより、株主又は他の会社の株主に関し、所得税回避のために形成又は利用されたいかなる会社（サブセクション（b）の会社を除き）に対しても、第531条により賦課される累積嫁得税が課される。

内国歳入法第541条個人的保有会社（personal holding companies）に対する追加課税

5. 連結納税制度⁵

内国歳入法第542条（b）連結納税申告

6. 組織再編成による繰越損失等の制限

内国歳入法第382条 所有変更による純事業繰越損失および特定含み損の制限

- (a) 変更前の損失によって相殺することができる変更後の新しい損失会社の課税所得金額は、当該年度において内国歳入法第382条の制限を超過することができない。

内国歳入法第341条 店じまい会社（collapsible corporation）⁶

第2節 コモン・ロー法人格否認の法理

I 法人格否認の法理

1. 法制度と法人格否認の法理

会社、パートナーシップ、組合、信託等の様々な事業形態について、法制度は自然人とは別個の法人格もしくは事業体として認めている。しかしながら、法人格形式の濫用や法制度の濫用によって債務や責任回避が行われた場合、法人格や事業体を無視して法律関係を解決しようとする「法人格の否認の法理」の適用が以下のようにアメリカの広い法分野のコモン・ローとして用いられている。

2. 契約責任と法人格否認の法理

会社形成目的としては、株主もしくは親会社とは別の権利・義務の帰属主体の取得、有限責任制度の利用等が挙げられる。そこで、原則的には、会社の株主もしくは親会社は会社の契約責任から生じた債務に対しては有限責任である。しかし、様々な法領域において、契約責任を保護するため、法人格否認の法理を適用して会社法人格を無視し、つまり、有限責任を無視し、株主もしくは親会社に対して責任を負わせている⁷。

3. 株主の利益保護と法人格否認の法理

会社法人格否認の適用について株主の利益保護の観点とからは、三つの状況が議論されるべ

⁵ アメリカ連結納税制度の歴史的経緯については、拙稿「アメリカ連結納税制度の概要」税務弘報168頁～184頁（2002.8）

⁶ 店じまい会社（collapsible corporation）の立法経緯については、拙稿、前掲278～279頁

⁷ David C. "Disregarding the Corporate Entity; Contract Claims; Cummins; 28 Ohio St. L. J. 441 (1967)

きである⁸。

一つ目は、株主の意向による契約責任の回避を防止するためにその事業体は無視されている。二つ目は、特定の州制定法によって認められている保護の政策において会社形態は裁判所によって無視される。三つ目は、株主に連邦所得税回避をさせないために裁判所は会社事業体は無視している。

4. 税法上の法人格否認の法理

会社が何ら機能を有せず、何ら重要な事業活動に従事していない単なる「みせかけ」(dummy)もしくは株主の「分身」(alter ego)であるならば、分離した課税客体は無視してもよいとする法理論は、税法上のコモン・ロー理論として古くから用いられている⁹。

II 株主全所有会社と法人格否認の法理

ヒギンス内国歳入徴収官 対 スミス事件 (Higgins v. Smith, 308 U. S.. 473/1940)

事案の概要

納税者のスミスは、イニスフェイル会社 (Innisfail Corporation) の全株式を保有していた。

スミスが保有する株式および証券をイニスフェイル会社に売却し、1932年の課税所得計算においてキャピタル・ロスとして売却損を計上して、スミスは所得税の還付請求をした。

内国歳入庁の判断

租税債務を減らすためだけで事業目的のない資産の譲渡は無視すべきであるとする見地からスミスの還付請求を認めなかった (Gregory v. Helvering 293 U. S. 465)。

スミスは地方裁判所に不服を申し立ての訴えをしたが、地方裁判所も内国歳入庁の判断を認めた。

不服巡回裁判所の判断

1932年歳入法の下、23条 (e) が「課税年度に生じた」損失を認めていることにより、条文の規定に基づき、スミス側の主張を認めた。すなわち、制定法に基づいた判断を行っている。

連邦裁判所の判断

会社の独立事業体の観点を無視するルール (法人格否認の法理) により、内国歳入庁の判断を認める。

連邦所得税制度においては、キャピタル・ゲインからキャピタル・ロスを控除することを認めている。法律事項として単に問題になるのは、完全所有会社への真実で独立した売却が損失を決定するための完全な取引を構成しうるかかどうかである。

⁸ Duke Law Journal. Vol. 1963, No4 (Autum, 1963), pp. 722-732

⁹ Boris I. Bittker, James S. Eustice; FEDERAL INCOME TAXATION OF CORPORATIONS AND SHAREHOLDERS, 2-23 P. 21 (1971)

個人納税者によって完全所有もしくは完全支配された会社に対する売却が、まさに問題であり、新しい事例ではない。会社に対する株主による売却は無視されて、第三者にそれが売却されるまで株主は資金的資産に影響力を有するとして取り扱う政策を議会はとつてもよい。

なお、1934年歳入法第24条 (a) (6) に個人株主と同族会社間の財産の売却もしくは交換について、損失控除が制限される規定が設けられており、現行規定は、内国歳入法第267条となっている。

Ⅲ 個人財産移管会社と法人格否認の法理

ペイマー事件

ペイマー 対 内国歳入委員会 事件 (Paymer v. Commissioner. 150 F. 2d 334 (1945))

事案の概要

レイメップ・ペイマー (Raymep Paymer) とウェストリッチ・ペイマー (Westrich Paymer) の二人の兄弟は、ペイマー兄弟 (Paymer Bros.) という名前のパートナーシップでニューヨーク市において不動産賃貸業を行っていた。1932年にレイメップ・リアリティ会社とウェストリッチ・リアリティ会社を設立し、個人所有不動産の一部を会社所有へと移管した。1938年6月30日決算期末、2つの会社は資本株式税申告 (Capital Stock Tax Return) をしたが、1938年会計年度において二人の兄弟はレイメップ会社から18,999.86ドルの総賃貸料およびウェストリッチ会社から3,300ドルの賃貸料を受取っていた。

内国歳入庁の判断

レイメップ会社およびウェストリッチ会社は、二人の個人によって所有された財産のための法的権利を保有するための「単なるダミー」であり、両方の会社は所得税目的のために無視すべきであるとして、会社の所得を個人所得として認定するとともに会社に対しては、超過利益申告 (excess profit return) のペナルティーを賦課した。

租税裁判所の判断

会社はそれを組織化したパートナーの一人の債権者を妨げるためのブラインドとする意図だけで形成されている。会社はみせかけ (sham) にすぎず、租税目的から無視すべきである。として、内国歳入庁の判断を認めた。

Ⅳ 外国子会社と法人格否認の法理

ナショナル・リード会社事件

ナショナル・リード会社 対 内国歳入委員会
(National Lead Company v. Commissioner of Internal Revenue., 336 F. 2d 134; 1964)

事案の概要

1937年にナショナル・リード会社は、自己が保有するグッドラス・ウォール&リード産業

の株式を完全子会社であるイギリスの Hoyt 金属会社に売却し、389,051.19ドルのキャピタル・ロスを計上した。イギリス子会社の株式売却代金の債務は、1951年12月末には1,153,823.93ドルとなっていた。

1952年度の税務申告において、ナショナル・リード会社はイギリス子会社に対する株式売却代金債権1,153,823.93ドルについてイギリス通貨為替換算をし、585,068.29ドルの為替差損を通常損失として計上し税務申告した。

内国歳入庁の判断

租税目的から1937年のナショナル・リード会社によるグッドラス会社株式のイギリス子会社への売却は無視すべきであり、グッドラス会社株式に関連してイギリス子会社の Hoyt の法人格は無視（否認）されるべきであるとして、585,068.29ドルの為替差損を通常損失を否認するとともにグッドラス会社株式からの受取配当113,649.72ドルをナショナル・リード会社の利得として加算した。

なお、イギリス子会社からナショナル・リード会社への配当についての外国税額控除については、ナショナル・リード会社は税務調整していない。また、棚卸資産の評価方法について内国歳入法第22条（d）（6）（F）に基づく後入先出法（LIFO）の採用も否認している。

租税裁判所の判断

内国歳入庁の判断を認めている。なお、イギリス子会社からナショナル・リード会社への配当についての外国税額控除については、ナショナル・リード会社が税務調整してもよいことを容認している。

第二巡回裁判所の判断

この事案では、1937年の損失は含まれないが、為替差損について、イギリス子会社の Hoyt に対する債権が租税目的から有効であり認識しうるときだけ、他の言葉で言えば、経済的実態（economic substance）を有するときだけ、為替差損を計上しうる。（親会社から完全子会社へ）譲渡した株式の利得もしくは損失の最終計算は取得した会社が処分するまで待たなければならないが、1937年になされた損失の計上は誤っている。

それゆえ、1952年の為替差損計上も認められることができない。

財産上に譲渡者の継続的支配があるため当初の譲渡について経済的現実性があるかどうかについて、以前と区別するための根拠は見出せない。このため、グッドラス会社株式からの受取配当113,649.72ドルをナショナル・リード会社の利得として加算する内国歳入庁の判断を是認している。

完全所有および支配会社は租税目的から全部もしくは一部について無視（否認）することができるが、グッドラス会社から受取った Hoyt 会社からの配当外国税額控除は認められる。つまり、配当外国税額控除に関しては、Hoyt 会社の法人格は無視されない。

第3節 同族パートナーシップ

I 同族パートナーシップ

同族パートナーシップ (Family Limited Partnership) の設立を州法は認めており、同族の財産の保護、リスク管理、同族財産の散逸の防止等の目的のために設立を認めている。

1962年判決のクニー対フランク事件 (Kuney v. E Frank 308 F. 2d 719 (1962)) の判決文では、同族パートナーシップについて以下のような考え方を述べている。

同族パートナーシップの場合においては、不思議の国のアリスのように納税者を演技させる二つの要因がある。

一つは、同族関係そのものは、現実性がほとんどないか、現実になら関係しない紙上の取り繕いにより非常に容意に導き出すことそのものである。

(Helvering v. Clifford, 1940, 309 U. S.; Lusthaus v. Commioner, 1946, 327 U. S.; Commioner v. Culbertson, 1949, 337 U. S.)

他方は、内国歳入法第704条 (e) は「適法な同族パートナーシップ」の規定をしている。(Stanback v. Commissioner, 4 Cir. 1959, 271 F. 2d 514, 518)

しかしながら、この規定はすべての同族パートナーシップが適法であるとしているわけでないことを我々は支持する。(Spiesman v. Commissioner, 9 Cir. 1958, 260 F. 2d 940)

資本資産から生じた所得は、資本資産の所有者に帰属されるとするルールが適用する。

(内国歳入法第904条 (e) (2)) (Blair v. Commisisoner, 9 Cir. 1958, 260 F. 2d 940)

なお、クニー対フランク事件では、所得帰属の判断基準により同族パートナーシップと構成員の所得帰属判断を行っている。

1900年代後半から連邦遺産税に対する遺産評価引き下げ手法として、同族パートナーシップが利用されることが多くなっている。遺産評価引き下げ手法は、生前に遺産を同族パートナーシップに譲渡し、パートナーシップ持分の評価減を利用する方法であり、遺産評価については、内国歳入法第2036条の適用、解釈が問題となっている。

II 経済的実態の法理と法人格否認の法理

1. 遺産評価と経済的実態の法理

経済的実態の法理は、内国歳入法第7701条 (o) (5) (A) では内国歳入法のサブタイトルAの租税恩典、すなわち、「所得税の租税恩典」を否認するための法理論であり、遺産税や譲渡所得課税については、制定法上においては適用範囲ではない。

しかしながら、ストレンジ事件では、遺産税の遺産評価についてパートナーシップを用いた評価引き下げに対して、経済的実態の法理を適用した事例である。

事実関係はかなり複雑であるが、遺産税の遺産評価引下げのために遺産のほとんどをパートナーシップに拠出し、少数持分ディスカウントおよび非公開会社ディスカウントの評価減を用い出資持分評価を減額した事例である。

内国歳入庁は経済的実態の法理および業務目的の法理を適用してパートナーシップの存在を無視し、遺産の評価減を否認した。そして、裁判所の多数意見は、内国歳入庁の判断に同意しているが、それぞれの判事によって見解が異なっており、経済的実態の法理を適用せずに法人格否認の法理 (substance over form analysis) を適用すべきとする意見がみられる。そこで、

ストレンジ事件の概要およびそれぞれの判事の意見の概略を記述する。

2. ストレンジ事件

被相続人アルバート・ストレンジの遺産の指定遺言執行人 対 内国歳入委員会
(Estate of Albert Strangi, Deceased, Rosalie Gulig, Independent Executrix, Petitioner v. Commissioner of Internal Revenue, USTC (11/30/2000))

事案の概要

ストレンジ家の指定遺言執行人のグリッグは、1994年8月12日にテキサス州のリミテッド・パートナーシップ法に基づいて同族リミテッド・パートナーシップ (SFLP) およびテキサス州の会社法に基づいてストランコ会社 (Stranco, Inc.) を設立した。

ストランコ会社は同族リミテッド・パートナーシップ (SFLP) の1%を100,333ドルで拠出し、無限責任社員となった。パートナーシップ契約は、無限責任社員であるストランコ会社の同意なしにはリミテッド・パートナーシップの有限責任社員は行為ができないことになっていた。そして、被相続人の不動産、証券等をSFLPに移転し、SFLPの99パーセント持分が拠出財産となった。拠出財産の公正な市場価格は、9,876,929ドルであり、約75%は金銭および証券の評価であった。

指定遺言執行人のグリッグは、ストランコ会社の持分を通じてSFLPに被相続人アルバート・ストレンジの子どもたちが参画するように要請した。被相続人は49,350ドルでストランコ会社の株式47%、指定遺言執行人のグリッグの夫人がジャーニー・ストレンジ、ジョン・ストレンジ、アルバート・ストレンジの代理として、また、グリッグ婦人自身が55,650ドルでストランコ会社の株式53%を取得した。

なお、ジャーニー・ストレンジ、ジョン・ストレンジ、アルバート・ストレンジはストランコ会社の株式を取得するため、グリッグの夫人から13,912.5ドル (8%の金利) の手形借入を1994年8月12日に行っている。ストランコ会社は、同族リミテッド・パートナーシップ (SFLP) の1%の無限責任社員持分として100,333ドルを拠出している。

マクレーナン・コミュニティー大学基金は、「彼らの父親の名誉において」被相続人の子どもからストランコ会社株式100株の贈与を1994年8月18日に受け入れた。

被相続人アルバート・ストレンジは1994年10月14日に81歳で癌により亡くなった。

1995年7月、同族リミテッド・パートナーシップ (SFLP) は被相続人の不動産に対する州および連邦遺産税・相続税のために3,187,800ドルを分配し、アルバート・ストレンジのおのおの子どもたちに563,000ドルを分配した。

1996年1月16日に指定遺言執行人のグリッグは、被相続人のフォーム706に基づいて連邦遺産税申告 (estate tax return) を申告した。被相続人の総遺産額は6,823,582ドル、そのうち、同族リミテッド・パートナーシップ (SFLP) の出資持分の公正な市場価格は6,560,730ドルとして申告した。同族リミテッド・パートナーシップ (SFLP) の出資持分は、「純資産価額方式」で評価され、「少数持分ディスカウント」および「市場価値ディスカウント」により33%がディスカウントされていた。

内国歳入庁の判断

1998年12月1日にアルバート・ストレンジの遺産についての連邦遺産税2,545,826ドルと決定した。

内国歳入庁の判断理由は、同族リミテッド・パートナーシップ (SFLP) は、事業目的 (business purpose) および経済的実態 (economic substance) がないため、連邦課税目的から無視 (disregard) され、遺産税の課税評価額は同族リミテッド・パートナーシップ (SFLP) 出資持分評価6,560,730ドルではなく、公正な市場価格の9,876,929ドルであると判断をし、ディスカウント評価を認めなかった。

連邦租税裁判所の判断

内国歳入庁の判断を支持する。(1) 同族リミテッド・パートナーシップ (SFLP) は州法下では有効であるが、租税目的のためには遺産として認識すべきである。(2) 内国歳入法第2703条 (a) のパートナーシップ協定は適用されない。(3) SFLPに対する資産の譲渡は課税されるべき贈与ではない。(4) ディスカウント評価に関する内国歳入庁の専門家の意見は受諾される。

コーエン判事 (COHEN, J) の意見

われわれは、連邦遺産税目的のために同族リミテッド・パートナーシップ (SFLP) の存在が認識されるかどうかを決定しなければならない。被告の内国歳入庁は、事業目的 (business purpose) および経済的実態 (economic substance) の法理の下、被相続人の遺産における資産の評価において同族リミテッド・パートナーシップ (SFLP) は無視すべきと主張している。

これに対して、原告は事業目的 (business purpose) および経済的実態 (economic substance) の法理は譲渡課税の場合には適用されず、同族リミテッド・パートナーシップ (SFLP) は経済的実態および事業目的を有すると主張している。

納税者は、租税回避の考慮によってたとえ動機付けられとしても、納税者の好むように取引を構成することは一般的には自由である (Gregory v. Helvering, 293 U. S. 465, 469 (1935); Yoshida v. Commissioner, 861 F. 2d 494, 497 (7th Cir. 1988), Grass v. Commissioner, 87 T. C. 1087 (1986))。しかしながら、特定の取引の税効果は、その形式によってよりもむしろ取引の実態によって決定される。(Frank Lyon Co. v. United States, 435 U. S. 561, 583-584 (1978))

同族パートナーシップは現実性 (reality) がほとんど無いか、現実性に関係がない紙上の取引繕いに非常にたやすくかなうため、裁判所は同族パートナーシップについては綿密に吟味しなければならない (Kuney v. Frank, 308 F. 2d 719, 720 (9th Cir. 1962); Frazee v. Commissioner, 98 T. C. 554, 561 (1992); Harwood v. Commissioner, 82 T. C. 239, 258 (1984); Estate of Kelley v. Commissioner, 63 T. C. 321, 325 (1974); Estate of Tiffany v. Commissioner, 47 T. C. 491, 499 (1967); Helvering v. Clifford, 309 U. S. 331, 336-337 (1940))。

同族パートナーシップは、パートナーシップ形成後、真実の事業を運営しているかを長期的に認識すべきである (Drew V. Commissioner, 12 T. C. 5, 12-12 (1949))。

ウェルズ判事 (WELLS, C. J) の意見 (反対意見)

経済的実態の法理 (economic substance doctrine) は適用すべきではない。

論点は、その事業体に移転した持分についての連邦贈与税および遺産税に対する評価の問題であり、有効に形成された事業体を無視することのためには、経済的実態の法理は適用されない（Knight v. Commissioner, 115 T. C. (2000)）。

パール判事（PARR, J）の意見

特定の取引の税に対する影響は、その形式よりもその実態により決定される。

この事案の場合、事実は紙上の取り纏い、紙上のパートナーシップ合意であり、被相続人の所有の現実性およびパートナーシップに拠出した資産の支配になんら関連性を有しない。

ルウイー判事（RUWE, J）の意見

一審は、「租税動機を隠すための単なる飾り窓に過ぎない」として、パートナーシップへの遺産譲渡を明確に否定している。

その譲渡は遺産税目的のために被相続人の財産の評価を減らすために行われたことが明らかであり、しかるにそれと同時に子どもに渡した被相続人の財産については総評価を認めるべきである。

Ⅲ 同族パートナーシップとキンベル・ルール

1. 同族パートナーシップの設立理由

同族パートナーシップ（Family Limited Partnership）を設立する理由としては、同族の財産の保護、リスク管理、同族財産の散逸の防止等の目的があるが、遺産税・贈与税の評価減を目的としていることがある。パートナーシップの持分評価は、清算価値で評価されるため、評価方法によるが20%から50%の評価減が可能である。

そこで、同族パートナーシップの設立が、遺産税・贈与税の租税回避目的のためだけのために行われたのか、租税目的以外の業務目的のために設立されたのかが問題となってくる。

このため、内国歳入法第2036条において、被相続人が生前に信託や支配会社に財産を譲渡した場合の総遺産評価は、金銭又は金銭等価物において全額および適切な対価に対する真実の売却を除き、譲渡により移転した持分も含めなければならないとしている。

つまり、遺産評価の評価引き下げによる租税回避のための防止規定を設けている。

2. キンベル・ルール

キンベル事件は、被相続人が生前に財産を同族パートナーシップに譲渡し、遺産税の財産評価減が争点となった事例であるが、内国歳入庁側が否認したのに対して、連邦裁判所は内国歳入法第2036条の例外規定の解釈論を適用し、内国歳入庁側の否認を否定している。また、同族パートナーシップの設立目的が業務目的を有していることも認めている。

このため、同族パートナーシップに対する財産移転および財産評価について、キンベル・ケース・ルールとして同族パートナーシップが「適法で重要な租税目的以外の目的」を有していることが判断基準として他の事例にも適用されることになった。

キンベル事件

キンベル他 対 合衆国（連邦第五巡回裁判所）

(David A. Kimbell, Sr., et. al. v. U. S.; 5th Cir. 03-1059 (5/20/2004))

事案の概要

ルース・キンベル婦人 (Ruth A. Kimbell) は1991年に信託を設立した。1998年、96歳になったとき、テキサス州法にも基づき同族パートナーシップ (Family Limited Partnership) を設立し、信託が20,000ドル、彼女の息子とその妻がそれぞれ10,000ドルを拠出した。

キンベル信託は約2.4百万ドルの財産を同族パートナーシップ (Family Limited Partnership) に譲渡した。財産は現金、石油・ガス産出持分、証券および手形であった。

同族パートナーシップに関して、キンベル信託は有限責任社員として99%の持分を受け取った。そして、キンベル婦人は無限責任社員の1%の半分を所有し、彼女の息子とその妻が残りの半分の持分を所有した。彼女の息子が無限社員の唯一の運営者であった。

譲渡の2ヶ月後にキンベル婦人は亡くなった。

連邦遺産税申告に際して、キンベル婦人のパートナーシップ持分の評価については、約49%の評価減が行われていた。

内国歳入庁の判断

内国歳入法第2036条の規定に基づいて、キンベル婦人が同族パートナーシップへ財産を譲渡する前の評価が連邦遺産税について適用され、パートナーシップ持分の評価減を否認した。

地方裁判所の判断

キンベル婦人の財産を同族パートナーシップへ譲渡したことに、評価の再生 (recycling of value) の結果をもたらす単なる紙上の取引であり、非関連当事者間の独立当事者間の取引ではないこと、キンベル婦人が全額および適切な対価を受け取っていないと判断し、内国歳入庁の判断を認めた。

連邦第五巡回裁判所の判断

キンベル婦人が同族パートナーシップへ財産を譲渡したことは真実の売却 (bona fide sale) であり、キンベル婦人は同族パートナーシップに対する拠出に対して全額および適切な対価を受け取っていると判断した。その根拠として、①彼女が拠出した資産の価値に比例したパートナーシップの持分を受け取っていること②それらの資産はパートナーシップの資本勘定に適切に貸し方記帳されていること③同族パートナーシップ合意はパートナーシップ解散において資本勘定に関してそれぞれが分配を受け取れると規定されていること。を挙げている。

また、同族パートナーシップは、石油・ガス産出持分について適切に運営されていると判断をしている。つまり、「適法で重要な」租税目的以外の目的を有していると判断している。

この結果、内国歳入庁の否認は認められず、キンベル婦人の遺族側の主張を連邦裁判所が認める判断をした。

なお、租税計画動機は、その取引が現実、実際もしくは本物であるかどうかの「真実の売却」 (bona fide sale) には妨げにはならないと判断しており、「売却」 (sale) についても、みせかけ (sham) 取引又は偽装の贈与ではないとしている。

売却価額について、公正な市場価格判断基準として、「買主の意思と売主の意思」 (willing-buyer-willing-seller) テストを贈与税・遺産税には適用すべきであり、内国歳入法第2036条

(a) の解釈についても用いられることになり、地方裁判所の主張する「独立当事者間価格」(arm's length-price) は適用されないと判断をしている。

つまり、キンベル事件の裁判所の判断は、制定法の規定に基づく解釈論によって判断を行っている。

Ⅳ キンベル・ルールの不適用

ボンガード事件

ボンガード遺産 対 内国歳入委員会

(Estate of Bongard v. Comm'r, 124 T. C. No. 6141-03 (3/15/2005))

事案の概要

被相続人ボンガードは会社を経営していた。被相続人ボンガードおよびボンガードの子供たちのための信託 (ISA Trust) は、持ち株会社 (WCB Holding) を設立した。

持ち株会社は議決権のあるクラス A 株式と議決権のないクラス B 株式を発行し、被相続人ボンガードがクラス A 株式とクラス B 株式の 86.39%、ISA 信託がクラス A 株式とクラス B 株式の 13.61% を引き受けた。

数年後、被相続人ボンガードと ISA 信託は同族パートナーシップ (FLP) を設立し、持ち株会社 (WCB Holding) の株式を譲渡した。同族パートナーシップ (FLP) を設立後、孫たちのための信託を設立している。数年後に相続人ボンガードの妻に持分の 7.72% を贈与し、ボンガードは死去した。

ボンガードの遺産管理人は、被相続人ボンガードの遺産評価について、同族パートナーシップ (FLP) のディスカウント評価を用いて遺産税申告を行った。

内国歳入庁の判断

内国歳入法第 2036 条に基づいて、被相続人ボンガードの遺産移転前の遺産評価で遺産税申告すべきとして同族パートナーシップ (FLP) のディスカウント評価を否認した。

また、内国歳入法第 2036 条の適用が除外される「全額で適切な対価による真実の売却」には該当しないと判断している。

租税裁判所の判断

同族パートナーシップ (FLP) は持ち株会社 (WCB Holding) の株式を単に保有する以外、設立後になら事業取引に従事していないこと。同族パートナーシップ (FLP) の設立のための「適法で重要な」租税目的以外の理由が見られないこと。ボンガードの生涯を亘って生活を維持する資産は、同族パートナーシップ (FLP) 以外にも十分にあり、財務省規則第 20.2036-1(a) の「黙示の合意」(implied agreement) の取り扱いも適用されないこと。を挙げて内国歳入法第 2036 条の適用が除外はされないと判断している。

つまり、内国歳入委員会とは異なる判断理由により内国歳入庁の否認を認めている。

おわりに

タックス・コモン・ローの法人格否認法理の適用について、判例および判断基準について検討を行った。法人格や事業体の濫用や形骸化かどうかの判断基準としては、会社・パートナーシップが「紙上の取り繕い」に過ぎないか、「適法で重要な租税目的以外」の目的を有しているかどうか、「経済的な実態」を有しているかどうか等の判断基準が用いられている。

そこで、会社・パートナーシップの存立理由が、経済的実態を有していて、適法で重要な租税目的以外の業務目的（**business purpose**）を有している場合には、法人格・パートナーシップの人格を租税法上、ただちには否認できないことになる。

すなわち、経済的実態の法理や事業目的の法理の判断基準と法人格否認の法理の判断基準は重なることになる。また、株主・構成員と会社・パートナーシップ間の財産移転については、「真実な取引行為」で「十分に適切な対価」で移転している場合には、租税回避にはただちには該当しないことになる。

そして、会社・パートナーシップの法人格が濫用や形骸化でないと認められる場合において、株主・構成員と会社・パートナーシップ間の所得移転による所得帰属に基づく租税回避の判断基準としては、コモン・ローの「果実と元本の法理」（**fruit and tree doctrine**）や「所得認定の法理」（**assignment of income**）等の司法判断基準が用いられている。

なお、個人遺産を同族会社や同族パートナーシップへ譲渡や移転する際の「適正価格」の判断基準については、「売主の意思と買主の意思」で決定される価格であり、「独立当事者間」価格ではない点については、わが国の租税法との取り扱いとは異なる判断基準が用いられている。