

博士学位論文

同族会社の行為計算否認規定における予測可能性の研究

—法人税法 132 条の適用を中心として—

2022 年度

本田 郁之

熊本学園大学大学院

商学研究科 商学専攻

同族会社の行為計算否認規定における予測可能性の研究

—法人税法 132 条の適用を中心として—

熊本学園大学大学院 博士後期課程 本田郁之

論文概要

本論文では、納税者の行為又は計算が、法 132 条「同族会社の行為計算否認規定」の適用を受けることなく、純経済人として経済活動を行うための予測可能性の確保を研究のテーマとしている。

不確定概念を有する包括的否認規定の予測可能性を確保するということには、租税法律主義の要請する課税要件法定主義が予測可能性の確保よりも高い価値を持つという学説も存在するという問題点がある。しかしながら、筆者としては財産権の侵害規範である租税法は、不確定概念を有する包括的否認規定こそ予測可能性の確保に努めるべきであると考えたため、本論文で問題提起し課税庁の見解、学説及び裁判例を基にして検討を加え、納税者に予測可能性を確保させようと試みた研究である。

まず第 1 章では、租税法律主義の下での予測可能性というものを、学説を中心に考察した。一般論としては、租税法は、租税の賦課・徴収という国民の財産権への侵害規範であり、公権力の行使であることから、公権力の行使には、国民の代表である国会により制定された法律の根拠を要請している。これは租税法の大原則の一つであり、租税法律主義という。また、もう一つの原則である租税公平主義は、納税者間の公平な課税や税負担といったものを担保するものであって、この両者が相まって、納税者に法律の法的安定性や予測可能性を与える機能を有していることが確認できた。

また、法の解釈や適用の場面での納税者の予測可能性を確保するためには、条文を解釈する必要があり、解釈方法は文理解釈と目的論的解釈の二つに区分される。目的論的解釈は、租税法の各規定の立法の趣旨・目的といったものを勘案し、その趣旨・目的に反するような納税者の行為は否認される。一方で、包括的否認規定には租税回避を防止するという趣旨・目的がある。租税回避を防止するため、包括的であるが故に、不確定概念を含むことが多く、その条文は文理解釈することが難しく、目的論的解釈が優先されがちである。包括的否認規定の予測可能性の確保が難しい要因は、目的論的解釈が優先されているためであることが確認できた。

ところで、わが国では従来から租税回避行為のすべてを個別的否認規定を用いて否認することが、納税者の予測可能性の確保において、最善であると考えられてきた。しかし、著しい経済社会の変化により様々な租税回避の手段・手法が生み出されており、すべての租税回避行為を個別的否認規定の立法で対処することは難しい。そこで、公平な課税の観点から、包括的否認規定を用いて租税回避を防止する必要があるものの、その適用範囲は限定的であることが望ましい。そうでなければ、租税回避の有無が課税庁サイドの裁量で

決まってしまう恐れがあり、納税者の予測可能性の確保がおろそかにされることが危惧される。

このように、第1章では、包括的否認規定の適用において納税者の行為・計算が否認されないための予測可能性を確保することの重要性が確認できた。

第2章から第4章までは、研究テーマにとって考察すべき重要な文言を三つ考察した。この三つの文言は、「不当減少性要件」と「同族会社」と「租税回避」である。

まず第2章では、「不当減少性要件」について考察した。

包括的否認規定が予測可能性の確保を難しくしている要因として、文理解釈したとしても、当該法132条が「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」という文言を用いており、この場合の「不当に」という不確定概念を条文中に有していることもあげられる。

「不当減少性要件」に該当するか否かで、行為・計算が否認されるか否かが決まると考えられるので、納税者の予測可能性の確保において最も重要なのは、「不当減少性要件」に該当するか否かの判断基準であることが確認できた。

不確定概念とは、抽象的・多義的な概念である。租税法律主義の要請の下で、課税要件明確主義により、不確定概念が用いられることには慎重さが求められるものの、法の執行に際し具体的な事情を考慮して租税公平主義の見地から、不確定概念を用いることは租税法上ある程度不可避であり、必要でもあるとされている。換言すれば、納税者間の公平のためには包括的否認規定を用いて租税回避を防止することは必要であって、だからといって、納税者の予測可能性の確保を軽視するのではなく、不確定概念の解釈や不当減少性要件に該当する行為を限定的に解することによって、課税要件の明確性を保ち、予測可能性を高める必要がある。

このことは、最高裁の判示（昭和53年4月21日判決）で、複雑に変遷する経済事象に対処するような規定を個別に設けることは極めて困難であるから、法人税法が「不当に」程度の規定をおくことはやむをえない、これをもって、租税法律主義に反するものではないという判示でも確認できた。

第3章では、「同族会社」という文言について考察した。まず、「同族会社」という文言は、定義として租税法で定められているので、納税者の予測可能性は確保されていると考えることができる。（法人税法2条10項）

同族会社の定義に当てはまる法人の割合は、国税庁の令和2年度会社標本調査によると96.5%におよんでいる。この割合は非常に高いと考えられ、ほぼすべての法人が同族会社の定義にあてはまるといっても過言ではない。

このように、非常に高い割合の法人を区別する理由として考えられるのは、学説でも確認できたことであるが、同族会社は非同族会社に比べ租税回避を行ないやすいと考えられてきたからである。つまり、同族会社が故に行い得る行為で、租税回避を行なうのであれば、課税庁は、非同族会社との公平な課税を担保するために否認する必要があると考えら

れてきた。

とはいえ、経済社会の変化のなかで「同族会社」の定義に当てはまる法人の様態も変化している。例えば、巨大企業グループ内の子会社や外国企業を親会社とする内国法人である子会社も同族会社の定義に当てはまり、家族構成員を役員とする家族会社とは同じ定義で括られる。両者の不当減少性要件に該当する行為は、コーポレート・ガバナンス（企業統治）の点などから、同様に判断することが難しいという問題点が浮かび上がった。

具体的には、家族会社を中心とした、従来の法 132 条で否認される行為の考え方としては、非同族会社では通常なしえないような行為・計算、同族会社が故に容易になし得る行為・計算を否認する規定であるという解釈であった。

一方で、企業グループ内の同族会社に関しては、「ユニバーサルミュージック事件」の最高裁の判示（令和 4 年 4 月 21 日判決）で、企業グループ内の同族会社であることの特性を生かして経済活動を行うことが、経済合理性がないわけではないと判示された。

同一の定義内の法人としては相反するとも考えられるが、金子宏氏も著書『租税法（24 版）』で、非同族会社でも同族会社に近いものもあり、何が同族会社であるが故に容易になし得る行為・計算か判断することが困難であると述べられている。

「同族会社」という文言の定義には、問題点があると考えられるものの、法律で定義されていることであるので、立法による対処が必要であろう。しかし、筆者としては先行研究との違いなど見いだせず、今後の研究課題となった。

問題があると考えた理由としては、「日本 IBM 事件（最高裁、平成 28 年 2 月 18 日、国の上告不受理）」や「ユニバーサルミュージック事件」は、国際的な企業グループ内の親子間取引が法 132 条により否認されたが、いずれも課税庁が敗れているからである。

つまり、当初は家族会社を想定していた不当減少性要件に該当する行為の判断基準を、企業グループ内の親子会社間取引にも当てはめることは、難しくなっていることが判例で確認できた。

次に第 4 章では、「租税回避」の定義について整理している。

租税法に「租税回避」を定義する明文の規定は存在しないが、包括的否認規定には租税回避を防止するという立法の趣旨・目的がある。「租税回避」は、著しい経済社会の変化により、あらたな「租税回避」の手段が生み出されており、定義することは簡単ではないが、「租税回避」の定義が定まらないことには、包括的否認規定の立法の趣旨・目的である防止するものが定まらないといえるだろう。

このような状態は、目的論的解釈をしたとしても納税者の予測可能性の確保は難しいため、「租税回避」の定義を明らかにする必要があると考えた。

しかしながら、「租税回避」の定義を学説と判例を中心に考察することで、「租税回避」はすべて否認されるわけではないことと、課税庁が敗れた判例である「岩瀬事件（最高裁、平成 15 年 6 月 13 日判決）」など、否認されない租税回避が存在することも確認できた。

同時に、否認される「租税回避」には濫用が存在するのではないかという問題点が浮かび上がり、濫用には二つの形式が存在することが確認できた。

一つ目は、「私法の濫用」である。

説明すると、納税者は私的自治の原則や契約自由の原則により、私法上の選択可能性を利用して自己の利益が最大になる契約を得ようとするができる。しかし、その選択によっては自己の利益よりも、課税要件の充足を免れることを選択することも可能である。

つまり、納税者が私法上の選択可能性を用いて租税回避行為を画策する際には、「私法の濫用」というものが存することを確認できた。「私法の濫用」は、納税者が同一の経済的效果を得られる際に、私法上の行為を選択できることを出発点とし、その選択に異常性があることや、経済的合理性がないことが判断として重要である。

二つ目は、「制度の濫用」である。

納税者は、組織再編税制や外国税額控除などの税制上の優遇措置を巧みに使用して、事業上の目的があるとはいえないような取引を仕組むことで、租税回避行為を画策することがある。

つまり、このような税制上の優遇を受けるために、事業上必要とはいえない取引を仕組み、税負担の減少という結果を得れば、租税回避に該当し否認される。このような租税法の濫用も「制度の濫用」であり、租税回避として否認を受けることを確認した。

しかしながら、外国税額控除を定めた制度の立法の趣旨・目的に反するとして否認を受けた「りそな事件（最高裁、平成 17 年 12 月 19 日判決）」は、個別の規定を文理解釈することでは否認できないと、否認に否定的な学説もあるが、主たる目的が税負担の減少であるため、「制度の濫用」であるといえる。

当初、「私法の濫用」で租税回避は定義できていたものの、複雑化する経済社会の情勢や会社組織の多様化のなかで、「私法の濫用」だけでは租税回避を定義することが難しくなり、租税法規の濫用という「制度の濫用」も租税回避であるとして、定義が変遷したことが確認された。

この難しくなった時期に関しては、国際的な企業グループの形成や会社組織の複雑化に対応するために、柔軟な組織再編成が可能となった私法分野の変化や、外国税額控除やグループ法人税制、組織再編税制といった税制面での対応を納税者が租税回避に用い始めた時期と重なることが確認できた。判例として、「りそな事件（最高裁、平成 17 年 12 月 19 日判決）」は、外国税額控除制度である個別規定の趣旨・目的が問題となった事件であり納税者が敗訴している。「日本 IBM 事件（最高裁、平成 28 年 2 月 18 日、国の上告不受理）」は、企業グループにおける同族会社の行為計算否認規定の適用が争われた事件であり、納税者が勝訴している。「ヤフー事件（最高裁、平成 28 年 2 月 29 日判決）」は、組織再編税制の濫用で組織再編に係る行為計算否認規定の適用が争われた事件であり、納税者が敗訴している。

また、この時期については、金子宏氏の著書である『租税法』が〔第 22 版〕を境に

「租税回避」の定義が変化していることから確認できている。

ここまでのことで、否認される租税回避というものには、「濫用」が存在すると考えられる。つまり、不当減少性要件に該当する行為は、包括的否認規定により否認されるため、何かしらの「濫用」が存在するとも考えられる。その「濫用」には、「私法の濫用」と「制度の濫用」が存在することが確認できた。

さて、第4章までをまとめると、租税回避というものは、租税法上の定義もなく、あらたな形も生み出され、否認されない場合もあるため定義を明らかにすることが困難であることが確認できた。そこで、第5章以降では次のような問題意識をもち考察した。

納税者の予測可能性を確保するためには、租税回避の定義を明らかにすることよりも、租税回避は、不当減少性要件に該当する場合には否認されるという判断基準を設けることが効果的である。

第5章では、判例なども多く不当減少性要件に該当する基準に対する先行研究も多い、法132条と法132条の2を比較検討した。

法132条「同族会社の行為計算否認規定」と法132条の2「組織再編成にかかる行為計算否認規定」は、いずれも租税回避を防止するための規定であり、条文中に同じ文言を使用した不当減少性要件を有しているという共通点がある。

しかし、同じ不当減少性要件を有するとはいえ、包括的否認規定である両者が包括する範囲は異なる。法132条の2では、組織再編税制の個別規定をすり抜けた租税回避行為を防止するという立法の趣旨・目的があり、その包括する範囲は組織再編税制全体である。

一方で、法132条は、同族会社による租税回避を防止するという立法の趣旨・目的がある。ところが、同族会社の租税回避行為を個別的否認規定で否認できない行為は多岐に及び、包括している範囲は法人税法等の法令全体に及ぶ。つまり、法132条の包括しているものは法132条の2のように「組織再編税制」というような形で表すのは難しく、分野を特定・限定せずにすべての分野を包括するタイプの否認規定である、一般的否認規定に近い性質を有すると考えることができる。

このため、複数の論者により法132条を一般的否認規定と論じられていることが確認できたが、筆者としては同族会社の行為・計算を包括しているので包括的否認規定であると考え、わが国には一般的否認規定は存在しないと考えている。

さて、法132条の判例では、不当減少性要件に該当するか否かを判断する材料の一つとして、「経済合理性基準」というものが示されていることがわかった。一般的に、純経済人として不自然・不合理な行為が、経済合理性のない行為として不当減少性要件に該当するといわれる。このことは、「明治物産株式会社事件」（最高裁、昭和33年5月29日判決）で判示された。非常に古い判例であるものの、経済合理性のある私法上の行為に関しては、不当減少性要件を有する法132条により否認することは難しいことを示した判例である。とはいえ、経済合理性がないとはいえない行為が、不当減少性要件に該当するか否かという問題点は残る判例でもある。

「経済合理性基準」に対する学説としては、水野忠恒氏は、著書『租税法〔第5版〕』において「事業上の必要性のない経済的に合理性を欠いた取引が対象となるということである。しかしながら、事業上の必要性は経営判断にかかわる問題であり、税務署長さらには裁判所が判断できるものではないという問題点もある。」と述べられていることから、事業上の必要性というものが重要であることも確認できた。

さらに、法 132 条の 2 の判例である「ヤフー事件」では、主たる目的が税負担の減少である行為を、事業上必要ないのに仕組むことを、租税法の濫用であるとして「濫用基準」というものを示したことが確認できた。この「濫用基準」というものには、前述した「私法の濫用」と「制度の濫用」というものを用いて考察することが重要である。

「私法の濫用」と「制度の濫用」には、両者とも「経済合理性基準」の学説等で説明された経済合理性や事業上の必要性というものが深く関係しており、「私法の濫用」と「制度の濫用」で説明される「濫用基準」のなかには、「経済合理性基準」の考え方が包含されているのではないかという疑問が、第 5 章では確認された。

つまり、不当減少性要件に該当するか否かが、「経済合理性基準」に加え「濫用基準」という二つの判断基準が示されたことは、納税者が否認される行為か否かを判断する際に有用であり、納税者の予測可能性の確保につながる。一方で、判断基準という解釈を要するものが二つに増えたことは、納税者の判断という負担を増やすことにつながり、予測可能性の確保が難しくなってしまったのではないかという、問題をもたらした。本論文では、判断基準が増えたのではなく、一方に包含されているということを確認することで、納税者の予測可能性の確保に寄与できるものと考えた。

第 6 章で、そもそも、納税者の予測可能性を確保することが難しい包括的否認規定は、なぜ存在するのだろうか。条文の変遷を整理した。

同族会社の行為計算否認規定の前身は大正 12 年と非常に古く、当初は個人の所得を法人に留保することで、税負担を減少させる行為を否認するための規定であった。背景としては戦費調達という目的もあり、対象としている法人は所得を留保することのできる大企業が多く、申告納税制度が導入される前であり、課税庁の恣意的課税が問題となっていた。

その後、シャープ勧告に基づく税制改正の一環として昭和 25 年度税制改正において、同族会社の行為計算の否認規定については「法人税を免れる目的があると認められるものがある場合」と規定されていたものが、「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。この時点では、所得の留保よりも同族会社である特性を利用した租税回避や租税の遁脱を対象としていることがわかる。

この頃までは、大蔵省大臣官房調査記録課『昭和財政史史談会記録第三号戦時税制回顧録（1978 年）』や税務研究会『戦後法人税制史（1996 年）』などの資料から、当時から同族会社というものは、租税回避を行う特殊なものとして考えられていたことが伺える

その後、何度かの細かな改正を経て、昭和 40 年の法人税法の全文改正により法人税法

132 条となった。この際に、過大な役員報酬の損金不算入などを定めた個別的否認規定の整備により、同族会社の行為計算否認規定の適用範囲が狭まったことは大きな変化であり、不当減少性要件に該当する行為も一旦は限定的になったと考えられる。

この時期に、国税通則法の制定に合わせる形で、非同族会社も対象とした一般的否認規定の導入が検討されており、昭和 36 年度に公表された「国税通則法の制定に関する答申」で確認することができる。結果として導入は見送られたものの、現在でも一般的否認規定は導入されておらず、当時の課税庁の租税回避に対する対応が確認できた。

中川一郎氏も、『税法学（1961 年）』で「国税通則法答申の批判」をされており、一般的否認規定が導入されることはなかった。このことは、諸外国と比べて、わが国において一般的否認規定が導入されていないこと、今後も導入が難しいことを示しているとも考えられる。

一般的租税回避否認規定（GAAR：General AntiAvoidanceRule）は、国際的租税回避行為への対抗策として OECD（Organisation for Economic Co-operation and Development：経済協力開発機構）加盟国を中心に導入がすすんでいる。筆者の私見としては、一般的否認規定の導入が難しいのであれば、包括的否認規定の予測可能性を確保し、法としての運用を見直すことで、国際的租税回避にも対応する必要があると考える。

このことは、岡村忠生氏などの先行研究において、司法や課税庁は、現行の包括的否認規定を一般的否認規定に近づけたいと考えているという趣旨の発言から確認することができる。

一般的否認規定が導入されないまま、非同族会社を含めた会社形態の変化に対応するため、法人税法 132 条の 2 は昭和 25 年の税制改正から 50 年以上の時を経た平成 13 年度税制改正により、組織再編税制の一部として創設されたことで、不当減少性要件に該当する行為の判断に、これまでと異なる問題をもたらしている。

その問題とは、法 132 条の 2 は、法 132 条と同様の文言で不当減少性要件を規定しているが、法 132 条の 2 は組織再編に係る租税回避を防止する規定であり、非同族会社も否認の範囲としている。つまり、非同族会社も対象である法 132 条の 2 で争われた裁判で判示された不当減少性要件に該当する判断基準を、同族会社のみを対象とする法 132 条の判断基準として、当てはめることが可能なのかという問題である。

このことは、第 7 章にて両者（法 132 条と法 132 条の 2）で争われた司法の判断により考察することとなるが、第 5 章で判断基準である「経済合理性基準」と「濫用基準」をあらかじめ明確なものとするのが重要であった。

筆者の私見としても、不当減少性要件に該当する判断基準を当てはめることは可能であると考え。理由としては、法 132 条も法 132 条の 2 も租税回避を防止するという共通の趣旨・目的がある。共通の趣旨・目的であるので、同様に目的論的解釈を行うことは自然であり、目的とする否認される租税回避の判断（不当減少性要件に該当する行為の判断基準）として、「経済合理性基準」と「濫用基準」を用いることは可能であると考えからである。

繰り返しになるが、基準が二つに増えることは、納税者の予測可能性の確保という点においては判断という負担が増加する。本論文では、基準が二つに増えたのではなく、基準が置き換わった、もしくは、新たな基準に包含されていると考えるため、それぞれ基準が示された判例を第7章で整理した。

第7章では、まず、組織再編税制を用いた租税回避を、法132条の2により争われた「ヤフー事件」を考察している。本件は、法132条の2で争われているが、同じ文言を使用した不当減少性要件を有することから、法132条で以前から示されている「経済合理性基準」で純経済人として不自然・不合理な行為であったかどうかを判断基準として用いていることが、2審である高裁の判示のなかで確認できている。

しかし、最高裁では、法132条の2には組織再編税制を用いた租税回避を防止するという条文の立法趣旨・目的が存在することから、次のような判示を示している。法人の選択した組織再編の手法が、組織再編税制を用い、主に税負担の減少であるのか、法人の競争力の強化等の組織再編が主であるのかを判断したうえで、主たる目的が税負担の減少であることを「制度の濫用」として「濫用基準」に該当すると示した重要な判例である。

税負担減少以外に事業目的があるのかも問題とされており、事業上の目的がある行為を経済合理性がある行為とする、水野氏の「経済合理性基準」に関する学説から、「濫用基準」は「経済合理性基準」が大きく係ることも示していることが確認された。

次に、法132条で争われた判例を研究している。まず「経済合理性基準」を不当減少性要件に該当するか否かの判断として判示した判例である、「明治物産株式会社事件」を取り上げた。この裁判は昭和16年の事業年度であり、課税庁側も昭和20年に否認を行っている。非常に古い裁判例であるが、当時は「同族会社の行為計算否認規定」だけであった包括的否認規定の不当減少性要件に該当する判断基準として「経済合理性基準」を示した重要な判例であり、現在でも、法132条により争われた事件の判示に大きな影響を与えている。

同様に、法132条で争われた判例で、国際的企業グループ内の同族会社の行った行為が、租税回避に該当するか否かを争った、「日本IBM事件」も考察した。この判例は、「経済合理性基準」の判断材料として、独立当事者間取引と異なる行為というものを示している。

同時に、「ヤフー事件」の最高裁判決より約1年前の段階である、高裁判決（東京高裁、平成27年3月25日判決）において「濫用」という文言を判示に用いていた点でも注目される判決である。また別の問題として、企業グループ内の同族会社が行った行為・計算が不当減少性要件に該当するか否かが争われたが、グループ内の法人間の行為が「経済合理性基準」とどう関係するかを判示しており、同族会社の定義で括られる企業グループと家族会社の違いというものに言及できる判例である。

この点について、朝長英樹氏は「日本IBM事件」の判例を用いて、「国際的租税回避」を防止する規定の必要性や、「ヤフー事件」より前の段階で租税回避の否認に「濫用」を

検討することの重要性を述べられていることから確認できた。

第8章で、不当減少性要件に該当する納税者の行為のまとめとして、国際的企業グループ内の組織再編にかかる同族会社の行為・計算について争われた「ユニバーサルミュージック事件」を考察している。

この判例をまとめに用いる理由として三つの点があげられる。

①不当減少性要件に該当する判断基準として「経済合理性基準」と「濫用基準」というものが、最高裁の判示前から示されていたことがあげられる。(法132条で争われているが、法132条の2で示された「濫用基準」を用いることを是としている)

②「日本IBM事件」や「ヤフー事件」あたりから、「濫用基準」は「経済合理性基準」をそのなかに包含しているのではないかという、筆者の考えを整理することができる。二つの基準を並列に並べるのではなく、包含するものと考えることができれば、納税者の予測可能性の確保につながると考えたからである。

③「日本IBM事件」でも取り上げられた、企業グループと家族会社という同族会社の違いについて判示している。

この三つの点から、法132条により否認されない行為・計算の納税者の予測可能性の確保に影響を与えていることが確認できた。

最後に第9章では、上記の三つの点を整理することで、同族会社の行為計算否認規定における不当減少性要件が今後どのような方向にすすむかを考察した。

①に関しては、企業グループは、経済合理性のある行為を行うことが当然であり、包括的否認規定の不当減少性要件に該当する判断基準としては「濫用基準」に重きを置くことが、諸外国の租税回避否認規定の適用基準と類似していることも影響していると考えられる。この点は、米国の判例である「グレゴリー控訴審判決(1934年)」で示された、濫用防止ルールと「ヤフー事件」で示された「濫用基準」に類似点があるという学説から確認できる。

「ユニバーサルミュージック事件」では、事業目的などの「経済合理性基準」も重要であることは判示されているが、企業グループの組織再編全体の事業目的を勘案しており、「濫用基準」に比べ重要度が低いことは否めない。

②に関しては、「ヤフー事件」以降の学説では、「経済合理性基準」は「濫用基準」に置き換わったといった意見もみられる。しかし、事業目的の有無などで、経済合理性のない行為は、そもそも否認されるという考え方からは、置き換わるという表現よりも、筆者は包含するという表現が適切であると考ええる。

この点に関しては、ヤフー事件最高裁判決の最高裁調査官解説である、徳地淳氏と林文高氏の行為又は計算に不自然性が認められない場合や合理的な事業目的の不存在の位置付けについては、いずれも不当減少性要件該当性を肯定するために必要な要素であるという解説から確認できる。

③に関しては、「ユニバーサルミュージック事件」では、同族会社である特性を利用す

ることが、すべて経済合理性がないとはいえないと判示している。

しかし、家族会社が行う同族会社が故になし得る行為、いわゆる「お手盛りの取引」には、経済合理性はないと考えられるので、「経済合理性基準」というものは今後も必要である。そもそも、経済合理性のない行為は否認されるという前提は必要であるとする理由として、昭和40年の法人税法全文改正で個別的否認規定は整備されたものの、以後も同族会社の「お手盛りの取引」は、法132条により否認されている。この点を、個別的否認規定の限界とする学説も確認できた。

結果として、「ユニバーサルミュージック事件」では納税者が勝訴している。司法の判示で、二つの判断基準の整理がおこなわれたことは、判断基準の広がりを抑えることができ、租税回避として法132条で否認されない行為の範囲を例示したと考えられる。

一方で、「日本IBM事件」を含めて、企業グループの租税回避を法132条で争われた裁判で課税庁側が連敗した事実は、今後あらたな租税回避を法132条で否認することを難しくしたのではないだろうか。課税庁側の運用の難しい否認規定は、法的安定性を欠き、納税者の予測可能性の確保も難しく、場合によっては課税庁の恣意的課税をよびかねない。このような状況を打開するためには、不当減少性要件に該当する判断基準の学説による整理がより必要であり、本研究はその一端を担うことができたのではないだろうか。

また、法132条の適用における同族会社の該当基準で、企業グループと家族会社とを区分することが必要であると検討した。少なくとも企業グループにおいては、同族会社である特性を活かしたとしても、経済合理性がないと即判断できないとされ、「経済合理性基準」が納税者有利な方に引き下げられたことは「ユニバーサルミュージック事件」で確認できた。しかし、家族会社に関しては、「お手盛りの取引」は経済合理性がないと判断され法132条で否認されている。家族会社に対する法132条の適用の是非は、武田昌輔氏の編著書『同族会社の行為計算の否認規定の再検討』で確認できたが、納税者の予測可能性の確保に問題を残したままであり、この点は今後の検討課題である。

法132条の「不当減少性要件」に該当する判断基準の問題は、税実務上は、事業目的と節税目的が重層的に絡んだ行為・計算をめぐる否認の是非の問題であり、今後も学説や判例の積み重ねが必要である。本研究の結論としては、複雑化する経済社会において「不当減少性要件」に該当する判断基準は、「経済合理性基準」よりも「濫用基準」への傾斜傾向が見受けられる。つまり「不当減少性要件」を有する包括的否認規定の解釈は、「濫用基準」に「経済合理性基準」が包含されているという形での一体化傾向に向かっており、学説や判例による累積によって限定的な解釈がはかられている。

【目次】

はじめに	1
第1章 租税法律主義の下での予測可能性	7
第1節 租税法律主義と租税公平主義	7
第2節 課税要件法定主義と課税要件明確主義	9
第3節 法的安定性と予測可能性の意義	11
(1) 条文の文理解釈	13
(2) 条文の目的論的解釈	14
第4節 個別的否認規定と包括的否認規定	15
(1) 個別的否認規定における予測可能性の問題	17
(2) 包括的否認規定における予測可能性の問題	18
小括	19
第2章 不確定概念と不当減少性要件の研究	21
第1節 包括的否認規定における不当減少性要件	21
(1) 包括的否認規定の条文	21
(2) 不当減少性要件における不確定概念	23
第2節 不当減少性要件と租税回避の関係	25
(1) 租税回避の不当性	25
(2) 課税要件明確主義の影響	27
小括	28
第3章 租税法における同族会社の定義	30
第1節 税法上の同族会社の定義	30
(1) 同族会社の定義の意義	30
(2) 定義の変遷	33
第2節 同族会社を定義することの問題点	35
(1) 会社標本調査結果による同族会社の考察	35
第3節 会社法との関係	38
(1) 租税法と会社法	38
(2) 株主と経営者の関係	39
(3) 企業グループに関する規律	40
小括	42

第4章 租税回避の研究	44
第1節 租税回避の学説	44
(1) 租税回避という文言の歴史	44
(2) 「私法の濫用」による租税回避	46
(3) 「制度の濫用」による租税回避	47
(4) 租税回避否認と「私法の濫用」「制度の濫用」の関係	50
第2節 租税回避と私法準拠	51
(1) 租税回避と私法上の行為	51
(2) 私法上の有効な行為否認の法理	53
小括	55
第5章 包括的否認規定の比較検討	57
第1節 法人税法132条と同法132条の2との異同	57
(1) 包括的否認規定における経済合理性の意義	57
(2) 法人税法132条の2の立法趣旨	61
(3) 包括的否認規定における条文の趣旨・目的	63
(4) 法人税法132条と132条の2の解釈の基準	66
第2節 経済合理性を基準としたときの予測可能性	67
(1) 経済合理性基準	67
(2) 濫用基準との相違	68
小括	70
第6章 包括的否認規定の変遷	72
第1節 法人税法132条の変遷	72
(1) 同族会社の行為計算否認規定の制定	72
(2) 法人税法132条の創設	74
第2節 法人税法132条の2	79
小括	81
第7章 包括的否認規定の判例研究	83
第1節 法人税法132条の2の判例研究	83
(1) ヤファー事件の概要	83
(2) ヤファー事件 最高裁判決・高裁判決について	86
第2節 法人税法132条の判例研究	88
(1) 明治物産事件	88
(2) 日本IBM事件	90
第3節 ヤファー事件最高裁判決までのまとめ	94
小括	95

第8章 最新の判例における不当減少性要件	97
第1節 ユニバーサルミュージック事件 地裁・高裁	97
(1) 事案の概要	97
(2) 高裁判決判旨	98
第2節 ユニバーサルミュージック事件 最高裁	100
(1) 事案の概要	100
(2) 最高裁判決判旨	101
小括	104
第9章 同族会社の行為計算否認規定における不当減少性要件の今後	105
第1節 不当減少性要件の整理	105
(1) 判例における経済合理性基準	105
(2) 判例における濫用基準	107
第2節 不当減少性要件に該当する判断基準の今後	109
おわりに	113

はじめに

本論文では、法人税法（以下「法」という）132条「同族会社の行為計算否認規定」の適用において、納税者の行為や計算が否認されないための予測可能性をどう確保するのかの研究をテーマとしている。つまり、包括的否認規定である「同族会社の行為計算否認規定」の予測可能性を納税者が確保するためには、どのような手段が必要かを考察していきたい。

まず、第1章では、予測可能性を納税者が確保していることが、なぜ重要であるのかを考察していきたい。

一般論としては、租税法は、租税の賦課・徴収という国民の財産権への侵害規範であり、公権力の行使であることから、公権力の行使には、国民の代表である国会により制定された法律の根拠を要請している。これは租税法の大原則の一つであり租税法律主義という。また、もう一つの原則である租税公平主義は、納税者間の公平な課税や税負担といったものを担保するものであって、この両者が相まって、納税者に法律の法的安定性や予測可能性を与える機能を有している。

次に、法の解釈・適用の場面での納税者の予測可能性を担保するためには、条文を解釈する必要があると考えるが、解釈方法は大きく二つに区分できる。

一つ目は、文理解釈である。租税法律主義の下で、租税法の各規定は文理解釈することを原則としている。文理解釈は、財産権の侵害規範である租税法が納税者の予測可能性を担保するための原則である。納税者が条文を読むことで、どのような課税関係が成立するかを理解することのできる状態が望ましい。

二つ目は、目的論的解釈である。目的論的解釈は、租税法の各規定の立法の趣旨・目的といったものを勘案し、その趣旨・目的に反するような納税者の行為は否認される。しかし、納税者が租税法の各規定にどのような立法の趣旨・目的があるかを、一義的に判断することは難しく、文理解釈に比べ目的論的解釈は、納税者の予測可能性の確保に問題がある。

ところで、租税法の各規定には立法の趣旨・目的というものがある。さらにこの規定は、個別的否認規定と包括的否認規定というものに分けられる。

個別的否認規定は、法人の行う個別・具体的な行為により課税要件が充足するか否かを定めていると思われ、その定める要件に従って否認が認められれば、その立法の趣旨・目的は理解しやすいはずである。

しかし、本論文で取り上げる法132条などの包括的否認規定は、納税者の租税回避を防止するための規定であるという立法の趣旨・目的があると解されるものの、法人が通常行う個別・具体的な行為とは言い難いような租税回避行為を防止するのであれば、包括的であるが故に、不確定概念を含むことが多いと考えられ、その条文は文理解釈することが難

しく、目的論的解釈が優先されるのではないだろうか。つまり、包括的否認規定が、目的論的解釈を優先しているのであれば、納税者の予測可能性の確保が難しいのである。

租税回避行為のすべてを個別的否認規定を用いて否認することが、納税者の予測可能性の確保においては、最善であるといえるかもしれない。しかし、著しい経済社会の変化により様々な租税回避の手段・手法が生み出されており、すべての租税回避行為を個別的否認規定の立法で対処することは難しい。

そこで、公平な課税の観点から、包括的否認規定を用いて租税回避を防止する必要があるものの、その適用範囲は限定的であることが望ましい。つまり、目的論的解釈が優先され、租税回避の有無が課税庁サイドの裁量で決まってしまう恐れがある場合は、納税者の予測可能性を確保することが危惧されるからである。

次に第2章では、包括的否認規定が予測可能性の確保を難しくしている要因として、文理解釈したとしても、当該法132条が「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」という文言を用いており、この場合の「不当に」という不確定概念を条文中に有していることがあげられるので、この点を考察していきたい。なお、本論文では、「不当減少性要件」と定義している。

この不当減少性要件に該当する行為は、包括的否認規定で否認されると考えるので、不当減少性要件について考察する上では、「不当に」という不確定概念をまず理解することが重要である。不確定概念の存する条文は、解釈が難しくなり納税者の予測可能性を確保することが難しいといわれるが、租税回避を防止する包括的否認規定に用いられていることには相応の理由があると思われる。

納税者間の公平のためには包括的否認規定を用いて租税回避を防止することは必要であったとしても、だからといって、納税者の予測可能性の確保を軽視するのではなく、不確定概念の解釈や不当減少性要件に該当する行為を限定的に解することによって、課税要件の明確性を保ち、予測可能性を高める必要があるのである。

つまり、この「不当減少性要件」に該当するか否かで、行為計算が否認されるか否かが決まるのであれば、納税者の予測可能性の確保において最も重要なのは、「不当減少性要件」に該当するか否かの判断基準ではないのだろうか。

加えて、「不当減少性要件」以外にも、同族会社の行為計算否認規定と関連が深い「そもそも」の議論である「租税回避」と「同族会社」という文言の定義や解釈も納税者の予測可能性の確保には不可欠と考えているので考察していきたい。

まず、第3章では「同族会社」という税法上の定義について、内容と変遷を検討して、課税庁がなぜ「同族会社」というものを定義して括る必要があったのかを考察したい。

租税法において「同族会社」が定義されたのは、大正15年のことで、非常に古く、創設当初は株主等一人でその会社の持株割合が50%以上となる会社とされていた。その後改正を繰り返しているが、現行を要約すると、会社の株主等の上位3株主グループが有する株式数等の合計がその法人の発行済株式の総数の50%超に相当する法人となっており、株

主の人数に主に焦点をあて変遷していると考えられる。

しかし、現代では、巨大企業グループ内の子会社や国際的企業グループの子会社である内国法人なども同族会社に定義されるが、実際に、定義に当てはまる会社の多くは家族構成員を役員とした家族会社であり、規模や企業統治の仕組みなどが両者の間で大きく異なる。

企業グループ内の子会社と家族会社を、同じ「同族会社」という区分で括ることに、租税法上どのような意義があるのだろうか。そもそも、ほとんどの会社が同族会社である状況で、同族会社と非同族会社を区分することにどのような意義があるのかについても、第3章では考察したい。もし、このような区分に問題があるならば、「同族会社の行為計算否認規定」というものの適用範囲にも影響を及ぼすのではないかと懸念するからである。

次に、第4章では「租税回避」の定義について、学説を中心に考察したい。

租税法に「租税回避」を定義する明文の規定は存在しないが、包括的否認規定は租税回避を防止するという立法の趣旨・目的があると考えられる。「租税回避」は、著しい経済社会の変化により、あらたな「租税回避」の手段が生み出されており、定義することは簡単ではないが、「租税回避」の定義が定まらないことには、包括的否認規定の立法の趣旨・目的である防止するものが定まらない。このような状態は、目的論的解釈をしたとしても納税者の予測可能性の確保は難しいと考えられるため、本章で明らかにしたい。

本論文では、租税回避の形態として二つのケースを考えている。

一つは、納税者は私的自治の原則や契約自由の原則により、私法上の選択可能性を利用して自己の利益が最大になる契約を得ようとするケースであり、その選択によっては自己の利益よりも、課税要件の充足を免れることを選択することも可能なのである。

もう一つのケースは、納税者は、組織再編税制や外国税額控除などの税制上の優遇措置を巧みに使用して、事業上の目的があるとはいえないような取引を仕組むことで、租税回避行為を画策することができる。つまり、このような税制上の優遇を受けるため事業上必要とはいえない取引を仕組み、税負担の減少という結果を得ようとする行為である。

本論文では、前者を「私法の濫用」、後者を「制度の濫用」と呼び、いずれも学説では租税回避に該当することを確認したい。

逆に考えると、租税回避に該当しない行為であれば、否認を受けることはないと思うので、そのことも判例などを用いて考察したい。このように、租税回避に該当しない行為を例示的に抽出できれば、包括的否認規定の適用範囲を限定的にすることにつながると考えている。

第5章では、判例なども多く不当減少性要件に該当する基準に対する先行研究も多い、法132条と法132条の2を比較検討する。

法132条と法132条の2は、いずれも租税回避を防止するための規定であり、条文中に同じ文言を使用した不当減少性要件を有している。

しかし、同じ不当減少性要件を有するとはいえ、包括的否認規定である両者が包括する

範囲は異なるのではないだろうか。法 132 条の 2 では、組織再編税制の個別規定をすり抜けた租税回避行為を防止するという立法の趣旨・目的があり、その包括する範囲は組織再編税制全体であることを確認したい。

一方で、法 132 条には同族会社による租税回避を防止するという立法の趣旨・目的がある。ところが、同族会社の租税回避を個別的否認規定で否認できない行為は多岐に及ぶので、包括している範囲は法人税法等の法令全体に及ぶのではないだろうか。法 132 条の包括しているものは、法 132 条の 2 のように「組織再編税制」というような形で表すのは難しく、分野を特定・限定せずに全ての分野を包括するタイプの否認規定である一般的否認規定に近い性質を有していると考えからである。

また、法 132 条と法 132 条の 2 の判例を比較する必要がある。理由として、不当減少性要件に該当する判断基準の解釈について、司法が異なる一方の条文で争われた判示を引用していると思われるからである。つまり、今後の裁判でも不当減少性要件に該当する判断基準の解釈は、共通の判断基準となる可能性があるのではないだろうか。

具体的には、法 132 条の判例で不当減少性要件に該当するか否かを判断する材料の一つとして「経済合理性基準」というものが示されているが、法 132 条の 2 の判例でも「経済合理性基準」について判示されている。逆に、法 132 条の 2 の判例で示された「濫用基準」というものが、法 132 条で争われた裁判の判示で引用されているように思われる。

このような異なる条文の判示を、司法が引用することには意味があると考えるので、それぞれの条文の異同というものを考察することで、その意味を明らかにしたい。また、前述のような状態であることには、それぞれの条文の立法経緯や歴史の変遷が関係しているのではないだろうか。

そこで、第 6 章では、法 132 条を中心に包括的否認規定の変遷を整理していきたい。

同族会社の行為計算否認規定の前身は大正 12 年と非常に古く、当初は個人の所得を会社に留保することで税負担を減少させる行為を否認するための規定であった。

その後、シャープ勧告に基づく税制改正の一環として昭和 25 年度税制改正において、同族会社の行為計算の否認規定について「法人税を免れる目的があると認められるものがある場合」と規定されていたものが、「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。この時点では、条文の内容からは、所得の留保よりも同族会社である特性を利用した租税回避や租税の逋脱を対象としているのではないだろうか。

その後何度かの改正を経て、昭和 40 年の法人税法の全文改正により法人税法 132 条となっている。この際に、過大な役員報酬の損金不算入などを定めた個別的否認規定が整備されており、同族会社の行為計算否認規定の適用範囲が狭まったのである。

ところが、同族会社を含めた会社形態の変化に対応するため、法人税法 132 条の 2 は昭和 25 年の税制改正から 50 年以上の時を経た平成 13 年度税制改正により、組織再編税制の一部として創設されている。この創設が、前述した不当減少性要件に該当する行為の判

断基準に異なる問題を生み出したと筆者は考えている。

一方で、私法の分野に目を向けると、経済の国際化が進展するなど、わが国企業の経営環境が大きく変化する中で、企業の競争力を確保し、企業活力を十分発揮できるよう、柔軟な組織再編成を可能とするための法整備がすすめられ、その一環として、平成 12 年 5 月商法が改正されている。その結果、企業が組織再編成を進めていく上では、税制面の対応が不可欠であったので、そのため、法人の組織再編成に係る税制の構築が検討されたのである。

第 7 章では、これまで確認した「不当減少性要件」に該当する判断基準の解釈や、「同族会社」の定義、ならびに「租税回避」の定義が、実際の判例でどのように判示されているのかを確認したい。

まず、組織再編税制を用いた租税回避で、法 132 条の 2 により争われた「ヤフー事件」を考察する。本件は、法 132 条の 2 で争われているが、法 132 条の判例で示されている「経済合理性基準」を判示のなかで重要視しているように考えられる。

また、法 132 条の 2 の適用にあたっては、組織再編税制を用いた租税回避行為を防止するという条文の趣旨・目的を重要視しており、組織再編税制の「制度の濫用」という、不当減少性要件に該当する判断基準として、あらたに「濫用基準」というものを示した重要な判例と評価している。

次に、法 132 条で争われた判例を研究する。「経済合理性基準」が、法 132 条の不当減少性要件への該当性の判断基準として、最初に判示した判例であると考えられている「明治物産株式会社事件」を取り上げる。この裁判は昭和 16 年の事業年度であり、課税庁側も昭和 20 年に否認を行っている。非常に古い裁判例であるが、法 132 条の不当減少性要件と経済合理性基準を関係づける重要な判例であると考えられており、現在でも、法 132 条により争われた事件の判示に大きな影響を与えている。

さらに、法 132 条で争われた判例で、国際的企業グループ内の同族会社の行った行為が、租税回避に該当するか否かを争った「日本 IBM 事件」も取り上げる。この判例は、不当減少性要件に該当する行為として独立当事者間取引と異なる行為というものを示している。企業グループ内の同族会社が行った行為や計算が不当減少性要件に該当するか否かが争われたが、グループ内の法人間の行為が「経済合理性基準」とどう関係しているのを判示しているのではないだろうか。つまり、同じ同族会社の定義で括られる、企業グループと家族会社の違いに言及できる判例ではないだろうか。

第 8 章では、不当減少性要件に該当する行為のまとめとして、国際的企業グループ内の組織再編にかかる同族会社の行為や計算について争われた「ユニバーサルミュージック事件」を考察したい。

この判例をまとめに用いる理由としては、不当減少性要件に該当する判断基準として「経済合理性基準」と「濫用基準」というものが、最高裁の判示前から示されていたことがあげられる。「経済合理性基準」と「濫用基準」は並列にならべられる判断基準である

のか、または、後発である「濫用基準」のなかに「経済合理性基準」は包含されているのかを確認したい。

また、企業グループ内の行為について争われており、法 132 条の適用範囲である同族会社を、家族会社と企業グループで分ける必要があるのではないかという疑問を整理できる判例ではないだろうか。

結果として、「ユニバーサルミュージック事件」では納税者が勝訴している。司法の判示で、二つの判断基準の整理がおこなわれたと考えるが、整理の仕方次第では、納税者の予測可能性の確保には至らないのではないだろうか。

最後に第 9 章では、本論文のまとめとして同族会社の行為計算否認規定における不当減少性要件が今後どのような方向にすすむかを考察したい。

不当減少性要件に該当する行為の判断基準というものは、経済社会の変化や、あらたな租税回避の形が生み出される現代において、明確に立法で対処することは難しい。よって、基準に該当する行為を例示し納税者の予測可能性を確保するためには、司法の判断や学説の積み重ねが重要であることを確認したい。

また、国際的な企業グループの行なう租税回避の問題に対処するために、近時の包括的否認規定で争われた判例である「ヤフー事件」や「ユニバーサルミュージック事件」の司法の判示と、諸外国の租税回避の判示との間に共通点があることを確認したい。共通点を確認することで、わが国の包括的否認規定が国際的な租税回避にも対処できることを確認したい。

最終的な結論としては、「日本 IBM 事件」と「ユニバーサルミュージック事件」で、国際的企業グループの租税回避を法 132 条で争われた裁判で課税庁側が連敗した事実は、今後あらたな租税回避を法 132 条で否認することを難しくしたのではないかとも考えられる。このような状況を打開するためには、不当減少性要件に該当する判断基準というものを、司法の判断を待つことなく、学説等を整理することにより、研究の成果として私見を述べたい。

第1章 租税法律主義の下での予測可能性

まず、納税者が予測可能性を確保している状態が、なぜ重要であるのかを本章では一般論を中心に考察していく。

本論文で取り上げる法 132 条は、同族会社を対象とした包括的否認規定に分類される。同族会社のみを対象としている理由は、第 3 章で詳しく考察するが、歴史的にみて非同族会社と比べて租税回避行為を行なうことが多いと、課税庁側に判断されているからだと考えられている。

ところが、法 132 条などの包括的否認規定により租税回避行為として否認される行為は、個別的否認規定で否認される行為と比べて、法人の行う個別・具体的な行為が否認されるか否かを即座に理解することが難しい。このような状況は、同族会社といえども純経済人として経済活動を行う自由があるものの、必要以上に包括的否認規定の存在を理由として行為の選択が阻害される状況を生んでいるのではないだろうか。

つまり、法 132 条により否認される行為というものを限定的に例示することができれば、納税者の否認されない行為を理解するという予測可能性の確保につながる。このことは、同族会社と非同族会社の必要以上の区別を解消し、健全な経済社会の構築にもつながるのではないだろうか。

第1節 租税法律主義と租税公平主義

まず、租税法律主義は、日本国憲法第 84 条「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする（一部抜粋）」により明らかにされている。これは、課税権には国民の同意が必要であることを意味していると考えられる。つまり、わが国唯一の立法機関である国会において国民の代表により制定されることで、国民の財産権への侵害を行使できるものと解される。租税法は、国民の納税義務を定める法であり、その意味で国民の財産権への侵害を根拠づける、いわゆる侵害規範であるから、将来の予測を可能ならしめ、法律生活の安定を図るため、成文の形式をとることが要求されるのである¹。

つまり、租税法律主義は租税の賦課・徴収が国民の財産権への侵害規範であり、租税法の成立に国民自らの同意が必要であることを示している。一方で、日本国憲法第 29 条では財産権について規定されている。「財産権は、これを侵してはならない（一部抜粋）」と明記されており、租税の賦課・徴収のためとはいえ、国民の財産権の保持を、課税庁が一方的に徴

¹ 金子宏『租税法（第 24 版）』弘文堂（2021）、31 頁。

収することは許されない。

また、租税法律主義は、国民の自由と財産を保護することを目的とするものである。これはさしあたり二つのことがらを含んでいる。一つは、国民を代表しない者により、理不尽な課税権が行使（本論文では、「恣意的な課税」という文言と同義で使用する）されることにより、国民の正当な行動の自由、正当な財産権の保持が損なわれてはならないということである。もう一つは、租税法規そのものが、理由なく国民の自由や財産権を奪うものであってはならないということである。租税法律主義の、その自由権的性格は、今日においてもなお維持され、強調されてよい²。

換言するなら、自由主義の下、納税者は自由な選択により経済活動を行っている。その結果、利益を追求し、適正な納税を行うべきである。一方で、財産権の侵害規範である租税法は、課税庁の恣意的な課税により納税者の自由な経済活動を妨げるものであってはならないのではないだろうか。この点は、金子宏氏の学説で次のように説明されている。

公権力の行使は、国民の自由と財産を保障するため、近代法治主義では法律の根拠のある場合のみ認められてきた。租税法律主義は、近代法治主義の、租税の賦課・徴収の面における現われである。近代以前の国家においては、君主が国民の自由と財産に恣意的に干渉することが多かったが、これを防止して、国民の自由と財産を保護し、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えるため、公権力の行使は法律の根拠に基づかなければならない、という政治原理が主張され、それが徐々に憲法原理として定着するに至ったのである³。

つまり、租税法律主義は、歴史的・沿革的には、行政権の担い手たる国王による恣意的課税から国民を保護することを目的としたが、現代の取引社会において、租税法律主義はどのような機能を有するのであろうか。それは、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることにあって考えてよいであろう。すなわち今日では、租税は国民の経済生活のあらゆる局面に関係をもっているから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をもなしえない。むしろ租税の問題は、多くの経済取引において、考慮すべき最も重要なファクターであり、合理的経済人であるならば、その意思決定の中に租税の問題を組み込むはずである。その意味では、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかが、あらかじめ法律の中で明確にされていることが好ましい。したがって、租税法律主義は、単にその歴史的沿革や憲法思想史的意義に照らしてのみではなく、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果について十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内容を与えられなければならない⁴。

確認すると、純（合理的）経済人である法人は、税負担の少ない取引を選択することは当然の行為である。租税法規が、その条文中で予定されている税負担を少なくする行為、いわ

² 田中治『税法著作集（第1巻）租税の存在理由と租税法律主義の現代的意義』清文社（2021）、55頁。

³ 金子、前掲注1、78頁。

⁴ 金子、前掲注1、79頁。

ゆる節税であれば、法人がその行為を選択することに問題はない。一方で、租税法規で予定されていない税負担の減少する行為、いわゆる租税回避を納税者が選択する場合が問題となる。とはいえ、租税法律主義は課税庁の恣意的な課税をも許さないので、租税回避といえども法律の根拠なしに課税はできない、税負担の少ない行為であることのみを理由に課税することは難しい。

金子氏によると、企業のそのような行為により、納税者間の公平な課税が確保できないとすれば、租税公平主義や公平負担の原則といったものに反することとなる⁵。

その租税公平主義とは、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則で、近代法の基本原理である平等原則の課税の分野における現われであり、直接には憲法14条1項「法の下での平等原則」の命ずるところであり、根拠となっている。憲法14条1項は、「すべて国民は法の下に平等であって、人種、信条、性別、社会的身分または門地により、政治的、経済的または社会的関係において差別されない旨を明定している」⁶。

換言するなら、租税公平主義や公平負担の原則を担保するため、立法により対処することも租税法律主義の要請するところである。

ところで、租税法律主義の要請するところでは、課税要件が成立し納税義務が発生することを法律から理解するのも、課税義務が成立するための法律を制定するのも、国民である納税者側であり、決して行政側である課税庁ではない。しかし、納税義務を負った納税者には、租税債務が発生するが、具体的な租税債務の賦課・徴収は、行政側が制定する政令や省令により規定されている。租税法規は多数の法律と、そのもとにおける政令・省令等からなり、その量は膨大である。

実務的には、納税者の予測可能性の確保を考察するためには、租税法律主義の要請される範囲が、国民自ら定めた法律だけではなく、行政側が定める政令や省令等にもどのような形で適用されているかを確認する必要がある。

第2節 課税要件法定主義と課税要件明確主義

次に、租税法律主義の内容をさらに詳しくみると、租税法律主義には課税要件法定主義と課税要件明確主義の二つが大きな柱としてあり、さらに合法性の原則や遡及立法の禁止があげられる。課税要件とは納税義務の成立要件のことであり、罪刑法定主義における犯罪構成要件に対比される。課税要件は①納税義務者、②課税物件、③課税物件の帰属、④課税標準、⑤税率の五つの要件から構成されており、この五つの要件が充足されると課税義務が成立する⁷。

⁵ 金子、前掲注1、88頁参照。

⁶ 水野忠恒『大系租税法（第1版）』中央経済社（2015）、11頁参照。

⁷ 水野、前掲注6、9頁。

結果として、納税者は租税法律主義の下、課税要件法定主義と課税要件明確主義により、法律を確認すれば課税義務が成立しているか否かを知ることができる。つまり、自己の行為で課税要件が充足するか否かを知ることが、原則的には国会で定められた法律によってのみ知ることができると解されるのではないだろうか。日本国憲法第 41 条において、「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。」とされている。国民の代表が集まる国会において法律は制定される。

とはいえ、国会は租税に関する法律のみを制定する機関ではないので、租税にかかるすべてを法律でのみ規定するのは難しい。よって行政立法で租税の賦課・徴収といった手続きなどを制定しているのである。

そこで、納税者である国民の代表としての国会と、行政機関である課税庁の関係を法律と行政立法（政令・省令）の関係を学説を用いて整理する。

法律と行政立法の関係は、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、法律の定めに従反する政令・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。ただし、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⁸。

つまり、租税立法においても、課税要件および租税の賦課・徴収に関する定めを政令・省令等に委任することは許されると解すべきであるが、課税要件法定主義の趣旨からして、それは具体的・個別的委任に限られ、一般的・白紙的委任は許されないと解すべきであろう。この点で問題となるのは、具体的・個別的委任と一般的・白紙的委任との区別の基準であるが、具体的・個別的委任であるといいうるためには、委任の目的・内容および程度が委任する法律自体の中で明確にされていなければならないと解すべきである。それゆえ、この基準に該当しない委任規定は、一般的・白紙的委任として無効であり、したがってそれに基礎をおく政省令の規定も無効と解される⁹。

まとめると、納税者が、自ら行った行為の結果がどのような租税債務が発生するかは、国会により制定された法律を確認することが最優先である。次に、法律に基づく政令・省令等で租税債務の具体的・個別的内容まで確認することも必要である。しかし、行政機関の恣意的な課税を可能にする政令・省令等への一般的・白紙的委任は認められないので、納税者や司法がチェックすることとなる。

つまり、納税者が自己の行為の結果として、課税要件が充足しているのか否か、充足した

⁸ 金子、前掲注 1、81 頁参照。

⁹ 金子、前掲注 1、82 頁。

場合の租税債務はどの程度かを確認できることが、租税法規の「予測可能性が確保されている状態」というならば、納税者の予測可能性を確保するためには、法律の委任を受け、行政立法で政令・省令等を制定する行政側の対応も重要である。

では、実際に法 132 条のような包括的否認規定の運用に関して、課税要件明確主義はどのようなことを要請しているのだろうか。田中治氏の以下のような学説から確認することができる。

租税法規は、明確であることを求める課税要件明確主義において、立法における不確定概念の使用が問題となる。みだりに不明確な定めをすると、課税庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねない。租税回避を否認する規定は、不確定概念を有することから、納税者がいつどのような取引や行為をすれば、当該規定の発動があり、自分の身に覚えのない、あるべき正しい取引や行為に置き換えられるのかが一義的に定まらなるとすれば、それは、結局のところ、当該規定の発動は状況に依存するという不安定なものになる。また、その発動の是非または可否の判断を課税庁に一般的に委ねることにもなる。発動要件が不明であれば、個別の事案の集積を待つことになるのであろうが、法令中に明確で具体的な適用要件が明示されないまま、課税庁にその発動を委ねるという立法の手法は、少なくとも租税法律主義の予定しているところとはいえないであろう。立法としては、行為計算を否認するための原則的基準や典型的な具体例を明示すべきである¹⁰。

第 3 節 法的安定性と予測可能性の意義

次に、近代国家における課税行政の恣意的課税を防ぐ意味でも法的安定性と予測可能性の確保は重要である。「租税法と同様に公法であり、国税通則法などの行政法においても、法的安定性を有することが立法時において必要である。」¹¹と考えられている。租税法律主義は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与える機能を有する¹²。

¹⁰ 田中、前掲注 2、60-61 頁参照。

¹¹ 米田雅宏「行政法の法的安定性を検証する」『法律時報』93 卷 8 号（2021）

¹² 税務大学校『国税通則法（基礎編）』令和 4 年度版によると、通則法の目的として以下の三点があげられている。

通則法は、国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もって国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする。（国税通則法 1 条）

①「税法の体系的な構成の整備」税法は納税者の理解が容易に得られるようにすべきである。このため、各税法においては、納税義務者、課税標準、税率など、課税の実体に関する規定を中心に定め、課税や納付などの手続に関する共通的な事項は、統一的に通則法に規定して、税法全体の構成を体系的に整えることを目的としている。

②「国税の基本的な法律関係の明確化」納税者の国税を納める義務（納税義務）に関する法律関係は、

確認となるが、納税者の予測可能性の確保の点については、いわゆる「罪刑法定主義」の思想が参考になると思われる。罪刑法定主義とは、国民の自由な行動を確保するため、刑法においてあらかじめ刑罰を科されるべき犯罪を明確にしておかなければならないという原則である。わが国の租税法においては、租税法律主義のもと、課税要件法定主義が求められ、その当然の帰結として、課税要件明確主義が要請されている。課税要件法定主義とは、国民の自由を保証する罪刑法定主義になぞらえて作られた原則であることから、租税法律関係においても、罪刑法定主義の議論が当てはまるのではなかろうか。すなわち財産権保護の観点から納税者の予測可能性を担保することの要請が働くはずである¹³。

つまり、納税者である国民の財産権への侵害規範である租税法規は、当然に納税者の予測可能性を確保しなければならないということであろう。とはいえ、条文には解釈というものが存在し、そのことが予測可能性の確保に問題を残すこととなっている。解釈方法の問題点と予測可能性の関係は、以下のように説明される。

そもそも法律の各規定は、要件と効果を記述する命題である。法律の解釈とは、主に、このような要件の意味を明らかにすることであり、適用とは、問題となっている事実関係がこの要件に当てはまるか否かを判断することである。そして、もし問題となっている事実関係が要件に当てはまると判断されれば、その法規が規定する効果が生じることとなるのである。このように法律の解釈とは、法律の各規定がどのような要件から成り立っていて、その場合どのような効果が生じるのかという各規定の意味や構造を明らかにすることであり、具体的には、各規定の要件を明らかにすることである¹⁴。

すなわち、予測可能性の担保の要請は不測の不利益を納税者に与えないという意味で財産権保護の要請をも意味する。条文に記載されている文章から離れた解釈を行うことは納税者に不意打ちくらわせることにもなり得る。納税者の予測可能性を阻害しないよう厳格な解釈が要請されるのである¹⁵。

ところで、条文を読むことで、納税者がその内容をすべて理解できるなら問題が起こることは少ないと考えられる。また、納税者の行う行為すべてが、課税要件を充足しているかなどを条文に記載し尽くすことは難しい。予測可能性を確保するためには、納税者に理解しやすい条文であること、理解しやすい解釈を示すことのいずれかが必要になると解される。

納税者の利害に直接影響するものであるので、納税義務はいつ成立し、いかなる行為によって具体的に確定するか、課税と徴収はいつからいつまでの間にできるかなどの極めて重要な基本的事項を明らかにすることを目的としている。

③「税務行政の公正な運営と納税関係の適正円滑化」更正、決定等の期間制限、不服審査などを通則法に規定することにより、税務行政の公正な運営を図るための改善合理化と、これらを通じて最終的に納税関係の適正円滑化を図ることを目的としている。

¹³ 酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』弘文堂（2015）、7-8頁参照。

¹⁴ 今村隆『現代税制の現状と課題（租税回避否認規定編）』新日本法規出版（2017）、5-6頁。

¹⁵ 酒井、前掲注13、9頁。

さて、解釈手法には大きく分けて次の2つがある。文理解釈と論理解釈である。論理解釈のうち法令の趣旨や目的に重きを置く解釈が実務的には極めて重要となるが、これを目的論的解釈という¹⁶。

(1) 条文の文理解釈

今日の判例・通説は、法的安定性を重視する立場から、租税法律は原則としてその文言に即して解釈されなければならないとの考え方をとっている¹⁷。

つまり、文言に即して解釈するということは、厳格に解釈することと同義と考える。租税法を厳格に解釈しなければならない理由として、酒井克彦氏は次の4つをあげている。

- ① 租税法が財産権の侵害規範であるため
- ② 納税者の予測可能性を担保するため
- ③ 行政裁量の余地を否定し、恣意的な課税を防止するため
- ④ 自己に都合のよい解釈を許容せず、公平な課税を実現するため

ここで、①②に関しては、前述しているので省略する。

さて、③に関しては、租税行政庁が租税収入の獲得のため恣意的に法規を拡大して解釈することが許されない。わが国の租税法は、「課税要件の充足によって租税債務が成立する」という考え方を採用していると解され、租税債務の成立に租税行政庁の判断が一切関与しない仕組みを採用しているといえる。

次に、④に関しては、租税の公平負担の側面をあげることができる。公平性を保つためには租税法の解釈は統一されていなければならないといえる¹⁸。

つまり、条文は文理解釈することで課税庁の恣意的課税を牽制することになり、納税者間の租税の公平負担にもつながるとするならば、解釈方法として文理解釈が優先されるのは、当然の帰結である。

一方で、次のような意見もある。立法趣旨・目的を勘案せずただ文言を機械的・形式的に適用するという法解釈は誤りであるといわざるを得ない。あくまでも、「文理解釈」は、法の趣旨・目的、法的な構造に沿った「文理解釈」でなければならない。それは、文理からまったく離れて法の趣旨・目的から独自に要件を創設するような解釈（これをもって「目的論的解釈」と呼ぶ論者もいる。）などとは異なるものである。租税法の解釈をめぐるのは、厳格な文理解釈による原文主義的アプローチと目的主義的アプローチの間で緊迫した対立が

¹⁶ 酒井、前掲注13、22頁。

¹⁷ 金子、前掲注1、124頁。

¹⁸ 酒井、前掲注13、6-11頁参照。

あり、租税法律主義からは、前者が採用されるべきであるとして、徹底した文理主義を主張する立場もあり得よう。しかし、租税法といえども「文理解釈」のもとでもその立法趣旨・目的を考慮して、法の基本構造を破損しないように解釈されるべきことは当然であるといえよう。租税法の立法趣旨・目的を無視して厳格な文理解釈を行った結果、著しく不合理な結果が生じたとしても許容されると解することは、むしろ、租税法律主義や租税平等主義に反するものとなる。立法趣旨・目的からすればその規定の意義が明らかであるにもかかわらず、「厳格な文理解釈」の結果、そのような立法趣旨に沿った解釈がとれず、納税者に不利益を課すことはそもそも租税法律主義の予定するところではない¹⁹。

このような考え方は、文理解釈という厳格な解釈が重要であることを認識しつつも、包括的否認規定のように、条文中に不確定概念を有する条文の解釈においては、厳格な文理解釈を行うことで、不確定概念の解釈次第で納税者に不利益を課すことになる。

つまり、法 132 条のような包括的否認規定においては、法の趣旨・目的を勘案することが必要である。本論文でも、包括的否認規定においては不確定概念を含む条文であるが故に、目的論的解釈することが重要である。

(2) 条文の目的論的解釈

まず、租税法律の解釈にあたってはその経済的意義を考慮しなければならないという考え方は、一般に「経済的観測法」と呼ばれ、租税法の解釈は、その文言にとらわれることなく、その規律対象となる経済事象に適合するように行われなければならない、という趣旨に解されることもある²⁰。

つまり、目的論的解釈は、法令の趣旨・目的に応じて解釈を行う手法をいい、「拡張解釈」や「縮小解釈」といった解釈の仕方を織り交ぜることとなる。「拡張解釈」とは、法令の規定の文言を、それが普通意味するところよりも広げて解釈することといえる。「縮小解釈」とは、法令の規定の文言を、それが普通意味するところよりも狭く解釈することといえる²¹。

したがって、目的論解釈の適用に当たっては法の趣旨から逸脱したものとならないように、常に留意しなければならない。租税回避の否認論においては、租税負担の公平や租税公平主義が強調され、文理解釈の限界を指摘する向きもあるが、目的論的解釈を適用しても、法の趣旨を逸脱しないことが重要である²²。

さて、「立法の趣旨・目的」とは、まず立法経緯から明らかにすることができる。具体的には、議会における趣旨説明、立法担当者、税制調査会の改正要綱等の見解などから導きだされるものである。さらに目的には、立法目的とは区別される、いわゆる「目的としての構

¹⁹ 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』慈学社出版（2013）、39-40 頁。

²⁰ 金子、前掲注 1、124 頁参照。

²¹ 酒井、前掲注 13、22-23 頁参照。

²² 酒井、前掲注 13、96-97 頁参照。

造」といわれるものが存する。すなわち、「どのような背景事情のもとに当該規定が定められているか」や「どのような事態を規制することを念頭に置いてこの規定が定められているか」などの事情は、いわば「演繹的」な側面を有する²³。

つまり、個別的否認規定にも、包括的否認規定にもそれぞれ立法の趣旨・目的というものが存在する。個別的否認規定は、特定の行為や経済的效果を対象としているが、包括的否認規定のそれは、複数の行為や経済的效果を対象にしており、その範囲は広い。とはいえ、その立法趣旨・目的というものは、公平な課税の確保や租税回避の防止といったものに限定されるのではないだろうか。

租税法律主義の下では、法律の定める要件により課税要件が充足するか否かは判断できるものであり、立法経緯から課税要件の充足を理解することは、一義的には予定されていない。立法経緯というものが一人歩きした結果、課税庁の恣意的課税につながっていないか、納税者の理解が追い付いていないかなどは、司法などにより十分監視されなければならない。

繰り返しになるが、租税回避を防止するという目的のある法 132 条などの包括的否認規定は、不確定概念を有することから目的論的解釈が優先されがちであり、その内容が不明確になりがちである。そのような場合について金子氏は次のように判断すべきと述べられている。

意味内容が不分明で見解が分かれている規定がある場合に、その意味内容を明らかにすることこそ、法の解釈の作用であり、法を適用するものの任務である。もし、租税法上許される解釈方法を用いてもなおその法的意味を把握できないような規定がある場合は、その規定は、課税要件明確主義に反し無効である、と解すれば十分である²⁴。

第 4 節 個別的否認規定と包括的否認規定

さて、租税回避を防止するために法人税法には、数多くの個別的否認規定と法 132 条「同族会社の行為計算否認規定」、法 132 条の 2「組織再編成にかかる行為計算否認規定」、法 132 条の 3「連結法人にかかる行為計算否認規定」などの包括的否認規定が存在する。

個別的否認規定とは、例えば過大な役員報酬の損金不算入の制度である法 34 条などがあげられる。個別的否認規定は、法人の行う個別・具体的な行為により課税要件が充足するか否かを法律と、その委任を受けた政令等を含めた法令全体で示している。

それに対し包括的否認規定は、同族会社・組織再編成・連結法人といった特定の枠内にある関係者間の行為による租税回避を防止するための規定である。法令全体で課税要件が

²³ 占部、前掲注 19、40 頁。

²⁴ 金子、前掲注 1、125 頁参照。

充足するか否かを示している点は、個別的否認規定と同じであると考えるが、法人の行う行為を個別・具体的には示していない点異なる。例えば、包括的否認規定である法 132 条が示しているのは、同族会社が行う行為で非同族会社ではとうてい行わないような行為のうち、税負担を不当に減少させる行為を否認するといった程度である。

では、個別的否認規定で租税回避行為を否認することはないのかというと、答えは否である。また、法人の行う行為が個別・具体性を欠いていたとしても立法の趣旨・目的で否認される。つまり、個別的否認規定の立法趣旨・目的に反するような行為は、一見すると文理解釈では否認できないような場合でも、目的論的解釈で否認することもある。

個別的否認規定と包括的否認規定の両者とも租税回避行為を否認できるが、租税回避行為を否認する際に、各規定をどのように当てはめていくのかについて、金子氏は、租税回避があった場合に、課税庁側が課税要件が充足されたものとして取り扱うことを、租税回避行為の否認であると示されている²⁵。

個別的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。

この件に関しては、最高裁判所の明確な判断はまだ示されておらず、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を認める見解にも、一理ある。しかし、租税法律主義の下で、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。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。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²⁶。

まとめると、納税者の租税回避を、否認することが可能な個別的否認規定のない場合は、個別的否認規定を新たに設けて立法により対処することは当然の対応である。しかし、立法府の対応前の段階において、課税庁は納税者の租税回避を否認できる個別的否認規定がない場合、租税回避に対し包括的否認規定が適用可能かを判断し、可能と判断すれば否認を行っている。

つまり、納税者の行った租税回避が個別的否認規定と包括的否認規定の両方で否認ができるような場合には、法の適用の順序としては、文理解釈によりその意味を納税者が理解しやすい個別的否認規定が優先されるべきといえるのではないだろうか。換言すれば、個

²⁵ 金子、前掲注 1、135 頁参照。

²⁶ 金子、前掲注 1、138-139 頁。

別否認規定の定める要件をすりぬけた租税回避を否認するために、包括的否認規定は存在するともいえるのではないだろうか。

ところが、包括的否認規定が包括している範囲は条文ごとに異なるので、納税者の行う租税回避が個別的否認規定をすり抜けてきた際に、どの包括的否認規定を適用するかという問題も残る。

(1) 個別的否認規定における予測可能性の問題

まず、個別的否認規定は、その定める要件に従って否認が認められるため、納税者は文理解釈を行うことで、その予測可能性の確保は確保され、問題は多くは存在しない。

しかし、「りそな事件」²⁷のように個別的否認規定を文理解釈したのでは否認は難しいのではないかといった判例も存在する。「りそな事件」に関して課税庁側は、個別的否認規定の定める要件に従って否認が認められると判断した訳ではなく、目的論的解釈により租税回避と判断したと解される。

「りそな事件」では、外国税額控除の余裕枠を利用して、国内で納付すべき法人税額を減らすことによって課税要件の充足を免れた事件であるが、法 69 条²⁸の定める外国税額控除制度は納税者の権利として認められている。否認規定がない場合でも否認を認める趣旨ではなく、外国税額控除制度の趣旨・目的にてらして規定の縮小解釈を行った例であると理解する。

つまり、個別の規定においても、条文の目的論的解釈が適用された事件であるが、外国税額控除を規定した法の趣旨を逸脱していないことが重要であるのではないだろうか。

金子氏も、会社の取引が法 69 条の定める外国税額控除の制度の趣旨・目的にてらして規定の限定解釈をおこなった例であるが、租税法律主義の趣旨からして、この限定解釈の法理の適用は慎重でなければならないと述べており、法の趣旨を逸脱してまで適用することは認められないと解することができるのではないだろうか²⁹。

まとめると、個別的否認規定の予測可能性は、原則としてその条文を文理解釈することで確保される。ただし、租税回避行為による租税負担の公平などを考慮した際には、条文の目

²⁷ 最高裁判決（第二小法廷）、平成 17 年 12 月 19 日判決、民集第 59 卷 10 号 2964 頁。

朝長英樹氏も、「ゲスト講義（熊本学園大学大学院会計専門職研究科 2021 年 12 月 11 日開催）」で使用された講義説明資料「研究科生の質問に答える」12 頁で次のように述べられている。「個別規定で租税回避を否認するということになると、予測可能性を害することになるということをよく示している。」

²⁸ 法人税法 69 条「外国税額控除」

内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、当該事業年度の所得の金額につき第 66 条第 1 項から第 3 項までの規定を適用して計算した金額のうち当該事業年度の国外所得金額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を限度として、その外国法人税の額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する。（筆者により括弧内省略）

²⁹ 金子、前掲注 1、140-141 頁参照。

的論的解釈もやむをえないという租税法律主義における原則的な考えに基づいていると解される。しかし、目的論解釈も法の趣旨を逸脱していないかの判断が難しければ、個別的否認規定とはいえ、納税者の予測可能性を確保することは難しくなるのではないだろうか。

(2) 包括的否認規定における予測可能性の問題

次に、包括的否認規定である法 132 条の条文を一部抜粋すると以下のようになっている。

法人税法 132 条「同族会社の行為計算否認規定」

「税務署長は、次に掲げる法人にかか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。」

この条文を文理解釈すると、「税務署長は、同族会社である納税者の行為又は計算で、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、法人税の額を計算することができる」と、課税庁側に強い権限を与えているようにも解される。

つまり、国民の財産権への侵害規範である租税法において、上記のような課税庁に強い権限を与えかねない条文が存在し続けているとすれば、租税法律主義の下では問題である。

確認であるが、租税法を厳格に文理解釈しなければならない理由の一つに、行政裁量の余地を否定し、恣意的な課税を防止することがあげられるが、上記のように解釈すれば、法 132 条においては、行政裁量の余地を排除できず恣意的課税が行われてしまうのではないだろうか。

なぜなら、行政裁量の余地を排除しきれていない理由としては、条文中にある「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」(以下、「不当減少性要件」という)の「不当に」という不確定概念の存在があげられる。この不確定概念の存在は、文理解釈における納税者の予測可能性の確保も阻害しているのではないだろうか。

つまり、法 132 条に代表される包括的否認規定においては、厳格な文理解釈は限界があり、個別的否認規定の定める要件をすりぬけた、租税回避を否認するという立法の趣旨・目的を勘案した目的論的解釈を優先することが、原則的な考え方となるのではないだろうか。

繰り返しになるが、包括的否認規定においては厳格な文理解釈のみでは、納税者に不利益を与えることにもなりかねない。この不利益を排除し、包括的否認規定の予測可能性を確保するためには、不確定概念を含む条文の目的論的解釈を試み、課税庁が法の趣旨を逸脱してまでは否認できないということを、納税者が判断することのできる基準の設定が必要ではないだろうか。

包括的否認規定における予測可能性の確保においては、租税法律主義の中心は課税要件法定主義であることを前提に、税制が複雑化する中で租税の負担を事前に正確に予測することは容易でないとして、予測可能性の確保は重要度が低くてもいいという議論がある。

この点について、佐藤英明氏は次のように述べられている。租税法律主義のもと、課税要件法定主義は「固い」原則だといえる。これに対して、予測可能性原則に含まれる種々の準則は、憲法 84 条、30 条の定め直接の内容ではなく、そこから派生した原則だと見るべきである。そのため、その適用においては種々の考慮要素との衡量が必要とされ、必要に応じて例外が設けられるなど、柔軟な対応が期待されることとなる。また、課税要件法定主義は予測可能性原則よりも高い価値を持つと考えられ、予測可能性の適用によってもこれに反する結果を生じさせることはできないと考えるべきである³⁰。

筆者としては、包括的否認規定の予測可能性は現状では確保できていないので、課税要件法定主義により要請されることを反する結果になることはないと思う。また、課税要件法定主義が憲法 84 条の直接の定めであり価値が高いことを理解したうえで、包括的否認規定により否認される取引が限定的に例示されなければ、納税者が自由に経済活動を行う権利が保護されないので、包括的否認規定こそ、包括的であるが故に予測可能性の確保が重要ではないだろうか³¹。

小括

まず本章では、一般論を中心に租税法律主義と租税公平主義が相まって、納税者に法的安定性と予測可能性というものを与えているという重要な点を考察した。

また、法の解釈や適用の場面での納税者の予測可能性を確保するためには、条文を解釈する必要がある、解釈方法は文理解釈と目的論的解釈の二つに区分される。目的論的解釈は、租税法の各規定の立法の趣旨・目的といったものを勘案し、その趣旨・目的に反するような納税者の行為は否認される。一方で、包括的否認規定には租税回避を防止するという趣旨・目的がある。租税回避を防止するため、包括的であるが故に、不確定概念を含むことが多く、その条文は文理解釈することが難しく、目的論的解釈が優先されがちである。包括的否認規定の予測可能性の確保が難しい要因は、目的論的解釈が優先されているためであることが確認できた。

目的論的解釈は、文理解釈に比べ納税者の予測可能性の確保が難しいという問題点があ

³⁰ 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編著『租税法の基本問題』有斐閣 2007、66-67 頁。

³¹ 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法（第 7 巻）』第一法規出版（加除式 1979）5584 頁にて、田中二郎氏の著書『租税法』を参照し、「同族会社の行為計算否認規定の対象になる行為計算については、租税法律主義の安定性と予測可能性の見地から、その行為計算の類型を具体的に法令に例示することが適当である」という指摘がみられる。

る。理由としては、納税者が目的論的解釈の立法の趣旨・目的を一義的には理解することが難しいからであろう。難しいからといって、包括的否認規定の目的論的解釈を放棄すれば、納税者の予測可能性はいつまでも確保されず、否認される行為が限定されず、例えば同族会社の自由な経済活動は制限を受け続けることにもなりかねない。包括的否認規定の目的論的解釈を明らかにするためには、司法の判断や研究者の学説の積み重ねが必要である。

ところで、わが国では従来から租税回避行為のすべてを個別的否認規定を用いて否認することが、納税者の予測可能性の確保において、最善であると考えられてきた。しかし、著しい経済社会の変化により様々な租税回避の手段・手法が生み出されており、すべての租税回避行為を個別的否認規定の立法で対処することは難しい。そこで、公平な課税の観点から、包括的否認規定を用いて租税回避を防止する必要があるものの、その適用範囲は限定的であることが望ましい。そうでなければ、租税回避の有無が課税庁サイドの裁量で決まってしまう恐れがあり、納税者の予測可能性の確保がおろそかにされることが危惧される。

このように、第1章では、包括的否認規定の適用において納税者の行為・計算が否認されないための予測可能性を確保することの重要性が確認できた。

第2章 不確定概念と不当減少性要件の研究

第1章の確認であるが、包括的否認規定が予測可能性の確保を難しくしている要因として、文理解釈したとしても、法132条が「法人税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」という文言を用いており、この場合の「不当に」という不確定概念を条文中に有していることもあげられる。なお、本論文では、「不当減少性要件」と定義している。

この不当減少性要件に該当する行為は、包括的否認規定で否認されると考えるので、不当減少性要件について考察する上では、「不当に」という不確定概念をまず理解することが重要である。不確定概念の存する条文は、解釈が難しくなり納税者の予測可能性を確保することが難しいといわれるが、租税回避を防止する包括的否認規定に用いられていることには相応の理由があると思われるので考察する。

筆者としては、包括的否認規定が納税者の予測可能性の確保にするために最も重要なのは、「不当減少性要件」に該当するか否かの判断基準ではないだろうか、本章では「不当減少性要件」を中心に考察していく。

第1節 包括的否認規定における不当減少性要件

(1) 包括的否認規定の条文

まず、包括的否認規定である法132条と法132条の2の条文を一部抜粋すると以下のようになっている。

① 法人税法132条「同族会社の行為計算否認規定」

「税務署長は、次に掲げる法人にかか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。」（下線は筆者による）

② 法人税法132条の2「組織再編成にかかる行為計算否認規定」

「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等若しくは株式移転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、（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、その法人にかか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。」(下線は筆者による)

上記のように、法 132 条と法 132 条の 2 における不当減少性要件に関する記述は同じ文
言が使用されている。この文言の歴史を簡単に説明すると次のようになる。

シャープ勧告に基づく税制改正の一環として昭和 25 年度税制改正において、同族会社
の行為計算の否認規定について「法人税を免れる目的があると認められるものがある場
合」と規定されていたものが、「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。その後何度かの改正を経て、昭和 40 年の法人税法の
全文改正により法人税法 132 条となった。一方、法人税法 132 条の 2 は昭和 25 年の税制
改正から 50 年以上の時を経た平成 13 年度税制改正により、組織再編税制の一部として創
設されたものである。

ここで、条文中の「行為」とは、法人の法律的效果を伴う行為をいい、「計算」とは会
計上の所得計算をいい、行為に基づいてなされた計算の全部または一部を意味するだろ
う。行為・計算の否認は、現実に行われた行為・計算の私法上の効力を失わせるものでは
ないが、課税関係についてのみ、行為・計算を否認し、これに代えて課税庁が適正と認め
るところにしたがって計算するというものである。そこで、法人税の負担を「不当に減
少」させる結果となるかどうかの判断が重要になる¹。

さて、包括的否認規定を目的論的解釈で条文の趣旨・目的を考察すると、納税者の租税
回避を防止するために存在することが確認できているが、納税者が行った租税回避行為が
課税庁に租税回避と判断される要因としては、税負担を「不当に減少」させているか否か
が重要となる。本論文では、このような状態を「不当減少性要件」に該当すると記述す
る。

逆に、納税者は自らの行為の結果として税負担が減少する場合に、税負担が「不当に減
少」するようであれば、不当減少性要件に該当すると課税庁に判断される可能性があるの
で、その行為自体を思いとどまるのではないだろうか。

しかし、現状は「不当減少性要件」に該当するか否かを納税者が理解できる状態にはな
いと、筆者は考える。このような状態は、包括的否認規定で否認される行為を理解すると

¹ 末永英男『法人税法会計論(第7版)』中央経済社(2012)、145頁。

武田昌輔編著『DHC コメンタール法人税法(第7巻)』第一法規出版(加除式1979)5537頁におい
ても、「行為」は対外関係において会社の財産状態に影響を与える法律行為、「計算」は対外関係におい
て会社の財産上影響を及ぼすべきことがあるものと記載されている。(武田昌輔編『会社税務精説』
(1962)787頁参照)

例示として、同族会社が社長に無利息融資をした際に、法律効果である貸付という行為を否認する必要
はなく、問題はその貸付金について生ずべき利子の計算であると示している。

いう予測可能性が確保できていないと解され、納税者の自由な経済活動に制限をかけてしまうことにつながる恐れがある。

解決策としては、包括的否認規定を解釈する際、不当減少性要件の意義を何らかの基準を定めて、否認される租税回避の範囲というものを限定的にすることができれば、条文全体の解釈も限定的となり、納税者が否認されることのない行為・計算の予測可能性を確保することが可能になるのではないだろうか。

この点で、田中治氏も次のように述べている。仮に、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、必ずしも明らかでない。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をできるかは必ずしも明確ではないからである。行為計算の否認規定が憲法適合的であるためには、その発動は要件を満たすものでなければならない²。

(2) 不当減少性要件における不確定概念

次に、不当減少性要件について考察する上では、「不当に」という不確定概念をまず理解することが重要である。

不確定概念とは、抽象的・多義的な概念のことをいう。租税法律主義の要請のもと課税要件明確主義により、不確定概念が用いられることには慎重さが求められるものの、法の執行に際し具体的な事情を考慮して租税公平主義の見地から、不確定概念を用いることは租税法上ある程度不可避であり、必要でもあるとされている³。また、不確定概念が現状の法制度の中でどのように取り扱われているかを検証することは、租税制度の中で租税法律主義が貫かれているか否かを検証することにほかならないのである⁴。

金子氏は、この不確定概念が大きく分けて二種類に分類できると述べられている。一つ目は、その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や乱用をまねくおそれのあるものである。租税法規が、このような不確定概念を用いた場合には、その規定は課税要件明確主義に反して無効であると解するべきであると指摘されている。二つ目は中間目的ないし経験概念を内容とするものであり、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるものである。それは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではなく、法の解釈の問題であり、その必要性和合理性が認められる限り課税要件明確主義に反するものではないと指摘されている⁵。

² 田中治『税法著作集 第1巻 租税の存在理由と租税法律主義の現代的意義』清文社（2021）、136頁。

³ 金子宏『租税法（24版）』弘文堂（2021）、84頁。

⁴ 山本守之他『検証 税法上の不確定概念〔第2版〕』中央経済社（2015）、21頁。

⁵ 金子、前掲注3、80頁。

同様に、増田英敏氏は、課税要件明確主義に抵触するか否かについては、①不明確な規定であっても立法趣旨を踏まえた趣旨解釈によりその意味を明確にできるか否か、②その規定による公権力の恣意や乱用を招くおそれがあるか否か、③その不明確な文言の使用に課税の公平を確保するといった合理的理由が存在するか否か、この 3 つの基準から判断すべきと述べられている⁶。

つまり、不確定概念を有する条文は、解釈によっては課税庁の恣意的な課税を生み出す原因となりえ、その解釈は司法の判断を待たなくてはならないという問題を抱えており、納税者にとっては不利益になることが多い。公平な課税の実現のために、不確定概念を有する条文は必要ではあるが、納税者の不利益を減らすためには、課税庁も租税回避行為で否認できると判断する不当減少性要件を、限定的にすることが重要ではないだろうか。

しかし、租税法が法規である以上、不確定概念について解釈によりその意味を明らかにできないとすれば、その法は納税者の予測可能性を確保できないばかりか、法的安定性も欠くこととなり、課税庁の恣意的課税を誘発し、納税者に不利益をもたらすこととなる。

つまり、課税庁が不確定概念の用いられている包括的否認規定を使用するにあたっては、課税庁も立法の趣旨・目的を勘案した目的論的解釈が必要となる。課税庁の解釈に問題があれば、その包括的否認規定の発動できる範囲というものは、裁判所の判断に委ねられるといえるのである。

この点については、「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。つまり、不確定概念を課税庁の一方的解釈に委ねることがあってはならないと考えるべきであろう。」⁷という山本守之氏の見解とも一致しているといえる。課税庁側が一方的な解釈を行い、裁判所の判断に委ねる前段階においては、不確定概念の存在は課税庁側の恣意的な課税を生み出す要因になりうるのである。

前述した増田氏の意見にもあるように、不確定概念の存在は課税の公平を確保するという理由の上では必要なものである。課税の公平というものは、次の点により説明される。憲法 14 条第 1 項は、いわゆる平等権を保障し、政治的・経済的・社会的差別を禁止している、この規定は租税立法の不合理的な差別を禁止する趣旨であると解される。つまり税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならないと、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則、すなわち租税公平主義の根拠となっている⁸。このことは、課税を行ううえで、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべきことを要求している。また、特定の者を不利益に取り扱うことを禁止するのみでなく、特定の者に合理的な理由なしに特定の利益を与えることをも禁止する趣旨であると解される⁹。

⁶ 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 3 版〕』成文堂（2011）、30 頁。

⁷ 山本他、前掲注 4、5 頁。

⁸ 金子、前掲注 3、83 頁。

⁹ 金子、前掲注 3、88 頁。

ところで、法 132 条は、条文の解釈によると同族会社のみを適用範囲としている。同族会社の行為計算が不当であるか否かは、その対比として、非同族会社の行為とを比較することも考えられるし、独立当事者間の行為と比較するも考えられる。同族会社であることを利用して、税負担の減少する行為を画策することが、不当にあたるか否かという判断において重要ではないだろうか。

第 2 節 不当減少性要件と租税回避の関係

(1) 租税回避の不当性

さて、租税法上の不確定概念は抽象的・多義的な概念であるため、納税者側の解釈と課税庁側の解釈が度々衝突することとなる。納税者側の解釈が法の予定している範囲を超えたものである時、つまり租税回避行為により税負担の減少という結果が伴った際には、課税庁側は不確定概念の存する否認規定を発動することとなる。この際、納税者側の行為は、個別的否認規定では否認できないということが前提にある。

つまり、法の予定している範囲は、不確定概念を用いているため客観的にみて曖昧である。税負担の減少という結果のみで考えると、広義の租税回避、状況によっては節税行為まで課税庁側の恣意的課税を受ける恐れがある。

ところが、不確定概念の存在が、課税要件明確主義に反しないことは判例により明らかである¹⁰。とはいえ、法の予定している範囲の解釈を、課税庁側に自由裁量を与えるものではない。法の予定する範囲はできる限り、具体的、個別的、一般的であることが望ましいはずである。

同様に、租税回避行為を否認する規定も同様に具体的、個別的、一般的であるのが望ましいが、複雑多岐にして激しく変遷する経済社会において、その都度、立法により租税回避を防止する対処は困難である。ゆえに、不確定概念を含む条文の存在を司法は容認しているのではないだろうか。しかしながら、容認はしているものの否認の範囲が限定的であることが、租税法律主義の実践上不可欠であるはずである。

もちろん、個別的否認規定は細かく規定される方が望ましいものの、細かくし過ぎると規定をすり抜ける租税回避行為を容認してしまう結果となる。不確定概念の存する包括的否認規定は、すり抜けてくる租税回避行為を捕える網のような存在であるべきであり。その網の目の大きさは、課税庁側が否認の範囲を限定的にすることで決めることが望ましいが、最終的には司法により判断されるべきものである。

確認であるが、不確定概念は、解釈によりその意味が明らかにできなければ、その適用範

¹⁰ 最高裁判所判決（昭和 53 年 4 月 21 日）『訟務月報 24』巻 8 号、1694 頁。

囲は裁判所によって示されるまで待たなくてはならない。その間、課税庁側の一方的な解釈が行われるので、その解釈によっては租税公平主義に反するおそれがあり、課税庁の恣意的な課税を生む可能性があるといえる。不当減少性要件のように比較的、適用範囲が広いと考えられるものは、課税庁側に裁量が生じないとはいえず、行政の裁量を最終的にチェックするのは司法である¹¹。

つまり、租税回避行為は、選択する私法上の取引が個別の否認規定によって否認されるものであるならば、議論の余地は全くない。選択したものが、個別の規定は充たしている場合、不確定概念等を用いた弾力的な法の運用によって対処される¹²。

しかし、租税法規が不確定概念を用いている場合、納税者は否認規定の発動範囲など裁判所の判断を待たなくてはならない場合も多い。例えば、組織再編成の場合には、納税者の選択した組織再編成の手法が、組織再編税制の個別の規定を形式的には充たしているので、納税者が繰越欠損金を引継ぐことが可能という判断をした場合でも、不確定概念を有する法 132 条の 2 の立法の趣旨・目的である「組織再編にともなう租税回避を防止する」に課税庁が照らし合わせたうえで、租税回避行為ではないかを検討し法 132 条の 2 の適用範囲であると判断すれば、否認するという構図が成り立つ。

ところが、納税者が画策する租税回避は多岐におよび、同族会社であることを利用した租税回避や、組織再編成を利用した租税回避や、連結納税制度を利用した租税回避、および租税法の個別規定の趣旨目的に反するような租税回避とあげていけばきりがなく、今後も経済社会の変化で法人をとりまく制度が複雑化すれば、租税回避の手法は増えることとなるだろう。

納税者が行った租税回避行為によって、課税庁側が、租税回避と判断するまでの過程には、事案ごとに違いがある。具体的には、同族会社であることを利用した租税回避なのか、組織再編成を利用した租税回避なのかといった違いは、課税庁が租税回避と判断するまでの過程が異なる。

そのため、法 132 条と法 132 条の 2 は同じ文言の不当減少性要件をもつものの、その不当減少性要件に該当するかどうかを課税庁側が判断する際には、まったく異なる過程を経る。つまり、法 132 条の不当性と法 132 条の 2 の不当性は異なる。

この二つの条文の不当減少性要件については、納税者と課税庁側が司法の場で争ってきたことで確立してきたものと解されるが、今後の租税回避行為を争う裁判でこれまでと異なる判示が出れば、納税者の予測可能性の確保が難しくなることが懸念される。さらに付け加えるなら、わが国の申告納税制度において、国家の租税債権を確定させるのは国民であり、課税庁側ではない。つまり、まず納税者が法解釈を行い、場合により課税庁側の法解釈と衝突するということがあり得る。最終的に裁判所が決着をつけるという構図がなりたつので

¹¹ 山本他、前掲注 4、42 頁。

¹² 山本他、前掲注 4、5 頁

ある。このように裁判で争うことで租税法の法解釈は発展してきた¹³。

(2) 課税要件明確主義の影響

次に、課税要件明確主義と不確定概念の関係として、租税の賦課徴収の手続きに関する法令は一義的で明確であるべきであり、不明確な定めは、課税庁側に恣意的な課税を容認する結果を生み出し、課税要件法定主義を形骸化することにもなる。つまり課税要件明確主義の下、不確定概念を用いることは慎重であるべきと解されてきた¹⁴。

さて、不確定概念を用いた条文である法 132 条、いわゆる同族会社の行為計算の否認規定について、不確定概念のもとにその否認を認めることは、不合理であるとはいいきれない¹⁵。この規定が課税要件明確主義に反しない旨を判示した例として、最高裁判所昭和 53 年 4 月 21 日判決¹⁶があげられる。

つまり、租税法律主義の重要な内容の一つである、課税要件明確主義において、不確定概念の存在がこれに反しないことを判示された判例である。「法人税法 132 条の規定の趣旨、目的に照らせば、右規定は、原審が判示するような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為計算を否認すべき権限を税務署長に与えているものと解することができるのであるから、右規定が税務署長に包括的、一般的、白地的に課税処分権限を与えたものであることを前提とする所論違憲の主張は、その前提を欠く」と判示している。

本裁判において、不確定概念を用いた法 132 条について納税者側は、課税処分を具体的にではなく、包括的・一般的・白地的に行政機関である税務署長に委任したものであるから、憲法 84 条に違反し無効であると主張している。つまり課税要件が明確ではなく租税法律主義に反すると主張している。

これに対し、裁判所は、以下のように判示した。「法人税法 132 条は『法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められるとき』同族会社等の行為計算を否認する権限を税務署長に付与しているのであるが、右行為計算否認の規定が、納税者の選択した行為計算が実在し私法上有効なものであっても、いわゆる租税負担公平の原則の見地からこれを否定し、通常あるべき姿を想定し、その想定された別の法律関係に税法を適用しようとするものであることにかんがみれば、右の『法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる』か否かは、もっぱら経済的、実質の見地において当該行為計算が純粹経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきものと解される。一般にかかる場合の判定基準は、法律上できる限り具体的、個別的、一義的に規定しておくことが望ましいのではあるが、複雑多岐にして激しく変遷する経済事象に対処しようとな

¹³ 松沢智『租税実体法の解釈と適用・2』中央経済社（2000）1 - 2 頁。

¹⁴ 金子、前掲注 3、79 頁。

¹⁵ 金子、前掲注 3、80 頁。

¹⁶ 最高裁判所判決、前掲注 10 参照。

規定を設けることは極めて困難であるから、法人税法が前記程度の規定をおいたにとどまることもやむをえないところであって、これをもって、いわゆる租税法律主義を宣明し、租税を創設し改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、納税の手続きは、すべて法律に基づいて定められなければならない旨規定する憲法第 84 条に違反するものということとはできない。」¹⁷。

つまり、司法の審査は、単に不確定概念が課税要件明確主義に反するかの審査だけではなく、課税庁側の解釈が恣意的な課税を生み出していないかという審査機能も有している。抽象的・多義的な特徴を有する不確定概念を具体的事実に適用していくに当たっては、通常の一義的・明確な概念の適用に比し、租税法律主義が実際に実践されているかがより顕著に問われることとなる¹⁸。このような観点からも、本判決の重要性がうかがえる

この判決において、不確定概念による否認の範囲に関しては、「明治物産株式会社事件、最高裁判所第二小法廷昭和 33 年 5 月 29 日判決」において指し示された判断基準が引用されている¹⁹。

まとめると、課税要件明確主義に対しては、租税法律主義の下、条文は明確であるものが納税者の予測可能性や法的安定性が保たれ望ましいとしたうえで、複雑な経済社会の変化に対応するためには、不確定概念を含む条文の存在を容認し、「不当に減少」という程度の不確定概念にとどまるならやむをえないと示している。そのうえで課税要件明確主義に反することはないと判示しているのである。「不当に減少」程度の不確定概念なら、課税庁側の恣意的な課税を生む解釈は限定的であると、司法は判断したということであり、租税法律主義は実践されていると判断したといえる。

小括

¹⁷ 第一法規法情報総合データベース、上告審昭和 53 年 4 月 21 日、最高裁判所第二小法廷。

¹⁸ 山本他、前掲注 4、22 頁。

¹⁹ 『別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 5 版〕』有斐閣（2011）114 頁。

本判決から考える否認の対象となる同族会社の行為計算とは何か。

- ① 非同族会社では通常なしえないような行為計算、すなわち同族会社なるがゆえに容易になし得る行為計算。
- ② 純粹経済人の行為として不合理・不自然な行為計算。

本件では一審が①、二審以降が②の見解をとっているようである。

金子教授は、「抽象的な基準としては、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るべきである。」と述べている。

この経済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ことであり、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者で行われる取引とは異なっている取引には、それにあたると解すべき場合が少なくないであろう。（金子、前掲注 1、471 頁。）

ここまで、納税者の行う租税回避行為と、それを課税庁側が否認する際に用いる包括的否認規定における不確定概念の関係について整理してきた。租税法においては、個別的否認規定とは異なり、包括的否認規定はその性質から適用範囲が広くなりがちである。

つまり、包括的否認規定における不確定概念や不当減少性要件の存在は、適用範囲が広がる原因の一つである。

一方で、不確定概念も租税法律主義の下では、公平な課税の確保のためには必要とされているが、納税者の予測可能性の確保のためには、不確定概念を用いた不当減少性要件の意味は限定的であるべきであることも要請している。

同族会社における不当減少性要件に該当する行為は、通達により例示され、そのような行為は同族会社の行為計算否認規定で否認されていた時代もあり、包括的否認規定における不当減少性要件に該当する範囲が広くとられていた。その後、通達は廃止され、通達の内容の多くは現行法の個別的否認規定で否認できることとなり、不当減少性要件の適用範囲は狭くなった。また、個別的否認規定として立法で対処されたことで、非同族会社をも適用範囲とすることとなっている。

つまり、上記のような立法による対処を原則としながらも、包括的否認規定の適用範囲や不当減少性要件への該当性などは、その性質上個別の新規の事案においては、納税者が当初申告時に判断することは難しい。納税者が新たな事業上で必要であると考える行為が、租税回避に該当するの否かを、司法の判断や立法による対処を待たざるをえない状況では、納税者の権利は保護されない。

さらに、同族会社をとりまく環境は、巨大な企業グループにおける子会社や国際的企業グループの内国法人である子会社など、経済のグローバル化や企業の競争力強化の目的などにより変化し続けている。そのため、複雑な行為も増加しており、結果として税負担の減少をもたらせば、租税回避行為と課税庁に判断されてしまうような新規の事案が増えており、今後も増えることが予想される。

あらたな租税回避行為が、法 132 条の適用範囲にあるか否かは、不当減少性要件に該当するか否かを一義的には、納税者が判断することが順序としては正しい。企業活動の妨げにならないためにも、不当減少性要件に該当する判断基準というものの整理を、司法の判断を待つのではなく、学説により整理することが納税者の予測可能性の確保には重要であるので、本論文でも考察していくものである。

第3章 租税法における同族会社の定義

本論文のテーマである、同族会社の行為計算否認規定における予測可能性というものを研究するにあたり、「同族会社」という税法固有の概念が定義されていることの意義や歴史の変遷を考察することも重要であると考ええる。

まず、「同族会社」の租税法における定義の変遷を追うことで、同族会社の行為計算否認規定という包括的否認規定と主に同族会社を対象にしている個別的否認規定（過大な役員報酬や過大な退職金の損金不算入の制度〔法34条・法36条〕、寄附金の損金算入を制限する制度〔法37条〕及び親子会社間の取引における課税の繰延を可能としたグループ法人税制〔法61条など〕）を「同族会社」に適用する際に、歴史的にどのような手続きを経てきたかを考察することで、包括的否認規定や個別的否認規定が防止する同族会社が行う租税回避行為の検証につながるのではないだろうか。

また、わが国における同族会社と非同族会社の割合を考察し、なぜ同族会社のみを対象とする法132条が存在し、同族会社を特別なものとして扱ってきたかを考察する。この点については、国税庁の発表する会社標本調査を参考とする¹。

他にも本章では、同族会社というものの定義が巨大な企業グループの子会社や国際的企業グループの内国法人である子会社にもおよぶことを確認し、家族構成員である株主が役員でもある家族会社が租税法上は同じ同族会社として定義されていることが、同族会社の行為計算否認規定の適用範囲にどのような影響を与えているか考察する。

（本論文では、おもに株式会社を想定して論ずるものとする。）

第1節 税法上の同族会社の定義

（1） 同族会社の定義の意義

はじめに、同族会社は法2条の10において次のように定義されている。

会社（投資法人を含む。以下この号において同じ。）の株主等（その会社が自己の株式（投資信託及び投資法人に関する法律（昭和二十六年法律第百九十八号）第二条第十四項（定義）に規定する投資口を含む。以下同じ。）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。（下線は筆者による）

¹ 国税庁ホームページ <https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon>
2022.9.22 閲覧。

加えて、特殊の関係のある個人及び法人に関しては、法人税法施行令4条において、株主等の親族等が該当することや、議決権による判定基準などを細かく規定している。同族会社の定義において株主の人数が重要であるが、株主という文言は租税法では定義されておらず、会社法からの借用概念である。会社法において株主については、以下のような義務と権利がある。

まず、株主の義務について、会社法では「株主はその有する株式の引受価額を限度とする責任を負うだけである」となっている。権利については、自益権と共益権があると解される。自益権は、会社から直接経済的な利益を受けることを目的とする権利であり。剰余金配当請求権などがあげられる。共益権とは、会社の経営に参加することを目的とする権利であり、株主総会における議決権を中心とし、株主総会の決議や取締役の業務執行等の会社の運営を監督是正する権利が含まれる²。

一方で、租税法において、同族会社というものが定義される理由としては、共益権が関係していると思われる。少数の株主によって、株主総会の決議や経営への関与が可能であるから、株主にとって都合のいい、いわゆる「お手盛りの取引」が可能となり、非同族会社では通常考えられないような行為を画策することが想定されている。例えば、過大な役員報酬の支給という、お手盛りの取引により非同族会社と税負担に差が生じれば、公平な課税の観点から問題がある。そのため、租税法は同族会社を定義して個別的否認規定を設けることで、その行為を制限している。

この点について金子氏も、次のように述べられている。企業会計では役員賞与は利益処分であると考えられてきた、役員給与の支給の恣意性を排除し適正な課税の実現を図るためには、形式基準による一律の損金不算入が必要である、という意見もある³。

ところで、同族会社に対する法人税の課税に関しては、法人税法上で特別な規定が定められている。その一つは、同族会社の行為又は計算の否認規定である。すなわち、同族会社の行為又は計算で、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定によって課税標準等を計算することができるということである。同族会社の行為計算の否認規定については、一般に、多数の資本主によって構成されている非同族会社の場合には、利害関係者相互の牽制が作用するため一部の資本主が会社の意思決定を任意に行う可能性は比較的少ないが、同族会社の場合には会社の意思決定が一部の資本主の意図により左右されるので、租税回避行為を容易になし得るところから、これを是正し、負担の適正化を図るためのものであると説明されている⁴。

つまり、同族会社というものを税法が定義している意義は、同族会社が非同族会社と異なり租税回避を行なうことが容易な状況にあるからではなかろうか。実体が個人事業とか

² 神田秀樹『会社法（第24版）』弘文堂（2022）、73-74頁。

³ 金子宏『租税法（第24版）』弘文堂（2021）、402頁。

⁴ 村上泰治『同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察』税務大学校論叢、論叢11号（1977）。

わない法人は、所得を個人と法人で分割するなどして税負担を少なくするような行為を行うことができるのである。

この点について金子氏も次のように述べられている。わが国では、実体が個人企業と異なる法人がきわめて多い（これらの法人は、家族会社（family company）ないし閉鎖的法人（closed corporation）と通称される）。これらの法人においては、家族構成員を役員または従業員としてこれに報酬・給与を支払い、所得を分割する傾向があり、また利益を内部に留保して、法人税率よりも高い所得税の段階税率の適用を回避する傾向が見られる。また、これらの法人は、一般に、1人または少数の株主によって支配されており、所有と経営が結合しているため、少数の株主のお手盛りによる取引や経理が行われやすく、その結果として、税負担が減少することが少なくない⁵。

つまり、課税庁は、同族会社における上記のような行為や計算がすべて租税回避行為とはいえないとしても、非同族会社との課税の不公平を是正するため、同族会社を適用範囲とした否認規定を制定し、そのなかで「同族会社」という文言を定義し区別する必要があるのだろう。

さらに、同族会社が少数の株主に支配されるがゆえに、少数の株主に選ばれた経営者が租税回避に該当する行為を選択することが容易である。また、多数の株主に支配される非同族会社も租税回避を選択することはある。同族・非同族を問わず、会社は租税回避を画策することができる。租税法が同族会社を区別して定義していることは、大多数を占める同族会社を例外規定のように扱う否認規定がなぜ必要なのかといった疑問は残る⁶。

⁵ 金子、前掲注3、537-538頁。

⁶ 金子氏は、前掲注3、538頁において以下のように述べられている。

「これらの傾向に対処するため、租税法は、これらの法人のうち、一定の形式的基準に該当するものを同族会社と呼び、その他の法人と異なる特別の取扱をしてきた。特別の取扱の第1は、同族会社の特別税率に関する定めであり、第2は、同族会社の行為・計算の否認を認める規定である。」

八ツ尾氏は、『租税回避の事例研究（六訂版）』清文社（2014）、13-14頁において次のように述べられている。

「同族会社の行為計算の否認規定を『確認規定』と解し、非同族会社にも適用すべきであると主張する論者もいる。」

酒井氏は、『裁判例からみる法人税法』大蔵財務協会（2012）、708-709頁において、創設規定とする学説が通説であることを前提とし、次のように述べられている。

「法人税法132条の2《組織再編成に係る行為又は計算の否認》、同法132条の3《連結法人に係る行為又は計算の否認》という規定が設けられたことを考えると、確認規定説が前提とされていれば、かような新しい条文は設けられる必要がなかったことになるから、今日的には確認規定説は瓦解したとみるべきであろう。」

武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法（第7巻）』第一法規出版（加除式1979）5561頁。

実質的に法人及びその株主等の法人の特殊関係者たる個人を一体として考えるべきものであるから、これを一体とした意味での財産の減少は伴わず、法人税の軽減という事実が残ることになる。このように、例えば、法人及び個人の利害について一体と考えた場合に、そこに結果的に法人税の軽減という事実が存ずるときは、この同族会社の否認規定が適用されるべきものとする。

(2) 定義の変遷

税法において「同族会社」の意義が規定されたのは大正 15 年のことであるが、その実質規定は、大正 12 年の改正で所得税法に創設された過大留保所得に対するみなし配当課税（法第 73 条ノ 2）の中にみられる。大正 12 年に創設された同族会社等の行為計算の否認は、第一次世界大戦による財政収入の増加を図るために大正 9 年に所得税法を抜本的に改正したものの、高額所得者が財産保全会社を次々に設立することにより課税の軽減を図る手段を講じ、それが租税負担の公平面より放置できない状態にまでなったことが原因であると言われている。創設当初は株主等一人でその会社の持株割合が 50%以上となる会社とされていたが、その後次のような改正を経て今日に至っている⁷。

(1) 昭和 25 年の改正では、これまでの単数 2 分の 1 が複数制に改正された。つまり、株主等 1 人（その同族関係者を含む。以下同じ。）で 30%以上、2 人で 40%以上、3 人で 50%以上、4 人で 60%以上、5 人で 70%以上の持株割合となる会社とされた。

(2) 昭和 29 年の改正では、株主等 3 人以下で 50%以上、4 人で 60%以上、5 人で 70%以上の持株割合となる会社とされた。

(3) 昭和 45 年の改正では、株主等 3 人以下で 50%以上の持株割合となる会社とされ、株主等の人数だけをみれば、現行の規定と同じとなっている。

(4) 平成 18 年度の法人税法関係法令の改正により、同族会社であるかどうかを判定する際の「特殊の関係のある法人」については、判定をしようとする会社の株主である個人又は法人が「他の会社を支配しているかどうか」により判定することとされ、発行済株式数の 50%超保有の基準のほかに、議決権の数による判定が加えられた。

また、これらの改正以外にも、昭和 15 年の法人税法の制定の際には法人税法施行規則も同時に制定され、同族関係者と特殊の関係のある個人との関係や、同族関係者を出資者とする他の法人との関係などが規定されることとなった⁸。

⁷ 村上、前掲注 4、参照。

所得税法中改正（法律第八号大正 12 年 3 月 27 日）第 73 条ノ 2

「政府ハ法人ノ株主又ハ社員ノ一人及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一以上ニ相当スル法人ニ（以下省略）」
武田昌輔編、『DHC コメンタール法人税法』（第一法規）、5533 頁参照。

大正 11 年 7 月 20 日答申の「臨時財政経済調査会答申税制整理案」においても、「法人ト個人トノ課税方法ヲ異ニスル結果、近來資産家中所得税ノ軽減ヲ主タル目的トシテ、財産保全会社ヲ設立スルモノ少ナカラザルガ如シ、此ノ点ヲ改正シテ公平ヲ期スルノ方法ナキヤ。」と述べられている。

⁸ 旧法人税法第 17 条第 3 項（同族会社ノ意義）、法律第 25 号昭和 15 年 3 月 29 日

旧法人税施行規則第 17 条、勅令第 135 号昭和 15 年 3 月 31 日。

ところで、大正 12 年当時は、法人税も所得税のなかに定められていたが、同族会社を定義した理由は、前述の金子氏の意見のとおり、同族会社が少数の株主により、税負担の減少させることが少なくなく、課税の公平を脅かす存在であったため定義されたのである。つまり、大正 12 年当時の同族会社の定義は、法人と個人の課税方法の異なる点を是正するために定義されたとも考えられ、家族会社と通称されるような、家族構成員を役員や従業員とするような会社を想定していたと考えられる。しかし、昭和 15 年の法人税法の制定以降は、個人株主以外にも、特殊の関係にある法人株主などが株主に連なる会社も規定されている。

さらに、昭和 25 年の税制改正から、組織再編税制が制定された平成 13 年税制改正までを整理する。この時期における、同族会社の定義としては従前の家族構成員を中心とした定義に加え、法人株主により支配されていることが定義において重要になっている。

この時期には、同族会社の行為計算否認規定の想定している行為は、法人税法基本通達により 11 項目の例示が示されている（下記参照）。当該規定は、昭和 44 年に削除されているが、その規定内容は、現在の法人税法の個別的否認規定である無償取引、時価より著しく低額の譲渡も収益とする制度（法 22 条 2 項）及び寄附金の損金不算入の制度（法 37 条）の適用範囲となっている。

- ① 資産を時価以上の価額で評価して同族会社へ出資した場合
- ② 社員から資産を不当に高価で買い入れた場合
- ③ 社員に廉価で資産を売却した場合
- ④ 社員の個人的な地位に基づく支出と認められるもの等
- ⑤ 社員所有の邸宅等の無収益財産を法人に出資又は譲渡し、法人にこれを維持させる場合
- ⑥ 株主、社員に多額の報酬を支払った場合
- ⑦ 業務に従事していない社員に対し支給する給与等
- ⑧ 社員への低利の貸付、低額の賃貸料等の場合
- ⑨ 株主、社員に特に多額の利子又は賃借料を支払った場合
- ⑩ 現物出資として受け入れた債権を消却した場合
- ⑪ 債務を無償で引き受けた場合

出典：矢内一好『一般否認規定と租税回避判例の各国比較』財経詳報社（2015）120 頁

その後、平成 18 年度改正において同族会社の定義は、留保金課税の対象となる同族会社は、3 人の株主およびその同族関係者が発行済み株式の総数の 50% 超を所有している会社から、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になり、名前も特定同族会社が変わった（この改正によって、留保金課税の対象となる同族会社の数が大幅に減少した）。また、同族会社の判定基準として、従来の基準に追加して、特定の議決権株式のみを考慮に入れて、同族会社にあたるか否かを判定することに

なった⁹。

このように、同族会社の定義というものは、時代とともに変化してきた。株主等の人数や、同族関係者の範囲。法人株主との関係など、その変化は多岐に及んでいるものの、大正 15 年以降の経済社会の変化や会社の組織形態の変化に比べれば、その変化は小さな変化に過ぎないようにも感じられる。

第 2 節 同族会社を定義することの問題点

(1) 会社標本調査結果による同族会社の考察

あらためて、国税庁の発表している令和 2 年度の会社標本調査結果を示すとする。この調査は標本調査のため、他の税務統計の関連数値とは一致しないところもあるものの、同族会社と非同族会社の割合を資本金階級ごとに知ることのできる資料となっている。

(別紙 第 11 表参照)

令和 2 年度の会社標本調査結果を考察すると、単体法人における法人数に占める特定同族会社と同族会社を足した割合は 96.47% となる。資本金階級を 1 億円超で区切ると、1 億円以下の場合には前述の割合は 96.59% となる。一方で、1 億円超の場合は 77.13% まで低下する。1 億円超の法人では、特定同族会社の割合が、1 億円以下の場合 2 社しかないのと異なり 19.33% も存在する。

さらに、法人数でみると、1 億円以下の特定同族会社と同族会社の数の和は 2,676,674 社である。1 億円超の場合は 13,599 社であり、資本金階級で会社規模が判明するわけではないが、比較的小規模な法人は同族会社の割合が高くなっているのではないだろうか。法 132 条「同族会社の行為計算否認規定」が適用対象としている法人は、単体法人においては資本金階級により割合に変化があるものの、法人の大多数を占めることがわかる。

⁹ 金子、前掲注 3、538 頁。

平成 18 年 5 月施行の会社法においても、取締役は、「法令及び定款並びに株主総会の決議を遵守し、株式会社のため忠実にその職務を行わなければならない」(会社法 355 条)「取締役は、次に掲げる場合には、株主総会において、当該取引につき重要な事実を開示し、その承認を受けなければならない」

(会社法 356 条)と規定されている。

①自己又は第三者のために株式会社の事業の部類に属する取引をしようとするとき

②自己又は第三者のために株式会社と取引をしようとするとき

③株式会社が取締役の債務を保証することその他取締役以外の者との間において株式会社と当該取締役との利益が相反する取引をしようとするとき

第11表 法人数の内訳

(その1) 単体法人

区 分	資 本 区 分		同 非 区 分			組 織 区 分					計
	青色	白色	特定同族会社	同族会社	非同族会社	株式会社	合名会社	合資会社	合同会社	その他	
(資本金階級)	社	社	社	社	社	社	社	社	社	社	社
100万円 以下	491,242	7,211	-	472,393	26,060	366,088	2,190	7,585	98,316	24,274	498,453
100万円 超	74,726	909	-	73,070	2,565	62,240	349	1,574	9,205	2,267	75,635
200万円 //	1,129,828	9,123	-	1,122,386	16,565	1,108,536	420	2,258	19,939	7,798	1,138,951
500万円 //	706,177	3,966	-	685,249	24,894	684,203	255	1,090	5,496	19,099	710,143
1,000万円 //	144,421	509	1	135,535	9,394	137,396	66	245	311	6,912	144,930
2,000万円 //	149,811	452	-	139,221	11,042	142,237	59	188	294	7,485	150,263
5,000万円 //	52,574	156	1	48,818	3,911	51,071	12	23	221	1,403	52,730
1億円 //	11,241	29	2,860	6,661	1,749	10,682	1	3	81	503	11,270
5億円 //	1,585	2	234	888	465	1,478	-	-	10	99	1,587
10億円 //	2,990	-	256	1,755	979	2,682	-	1	10	297	2,990
50億円 //	732	1	30	390	313	636	-	-	2	95	733
100億円 //	1,052	-	29	496	527	860	-	-	5	187	1,052
計	2,766,379	22,358	3,411	2,686,862	98,464	2,568,109	3,352	12,967	133,890	70,419	2,788,737
構成比	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
100万円 以下	98.6	1.4	-	94.8	5.2	73.4	0.4	1.5	19.7	4.9	100.0
100万円 超	98.8	1.2	-	96.6	3.4	82.3	0.5	2.1	12.2	3.0	100.0
200万円 //	99.2	0.8	-	98.5	1.5	97.3	0.0	0.2	1.8	0.7	100.0
500万円 //	99.4	0.6	-	96.5	3.5	96.3	0.0	0.2	0.8	2.7	100.0
1,000万円 //	99.6	0.4	0.0	93.5	6.5	94.8	0.0	0.2	0.2	4.8	100.0
2,000万円 //	99.7	0.3	-	92.7	7.3	94.7	0.0	0.1	0.2	5.0	100.0
5,000万円 //	99.7	0.3	0.0	92.6	7.4	96.9	0.0	0.0	0.4	2.7	100.0
1億円 //	99.7	0.3	25.4	59.1	15.5	94.8	0.0	0.0	0.7	4.5	100.0
5億円 //	99.9	0.1	14.7	56.0	29.3	93.1	-	-	0.6	6.2	100.0
10億円 //	100.0	-	8.6	58.7	32.7	89.7	-	0.0	0.3	9.9	100.0
50億円 //	99.9	0.1	4.1	53.2	42.7	86.8	-	-	0.3	13.0	100.0
100億円 //	100.0	-	2.8	47.1	50.1	81.7	-	-	0.5	17.8	100.0
計	99.2	0.8	0.1	96.3	3.5	92.1	0.1	0.5	4.8	2.5	100.0

(その2) 連結親法人

区 分	同 非 区 分			組 織 区 分					計
	特定同族会社	同族会社	非同族会社	株式会社	合名会社	合資会社	合同会社	その他	
(資本金階級)	社	社	社	社	社	社	社	社	社
100万円 以下	1	34	5	29	-	-	7	4	40
100万円 超	-	4	-	4	-	-	-	-	4
200万円 //	7	66	2	74	-	-	1	-	75
500万円 //	21	215	3	238	-	-	1	-	239
1,000万円 //	6	84	3	93	-	-	-	-	93
2,000万円 //	19	215	18	252	-	-	-	-	252
5,000万円 //	17	288	30	334	-	-	1	-	335
1億円 //	22	51	23	95	-	-	1	-	96
5億円 //	8	22	19	49	-	-	-	-	49
10億円 //	16	74	141	231	-	-	-	-	231
50億円 //	4	22	72	97	-	-	1	-	98
100億円 //	7	49	255	310	-	-	1	-	311
計	128	1,124	571	1,806	-	-	13	4	1,823
構成比	%	%	%	%	%	%	%	%	%
100万円 以下	2.5	85.0	12.5	72.5	-	-	17.5	10.0	100.0
100万円 超	-	100.0	-	100.0	-	-	-	-	100.0
200万円 //	9.3	88.0	2.7	98.7	-	-	1.3	-	100.0
500万円 //	8.8	90.0	1.3	99.6	-	-	0.4	-	100.0
1,000万円 //	6.5	90.3	3.2	100.0	-	-	-	-	100.0
2,000万円 //	7.5	85.3	7.1	100.0	-	-	-	-	100.0
5,000万円 //	5.1	86.0	9.0	99.7	-	-	0.3	-	100.0
1億円 //	22.9	53.1	24.0	99.0	-	-	1.0	-	100.0
5億円 //	16.3	44.9	38.8	100.0	-	-	-	-	100.0
10億円 //	6.9	32.0	61.0	100.0	-	-	-	-	100.0
50億円 //	4.1	22.4	73.5	99.0	-	-	1.0	-	100.0
100億円 //	2.3	15.8	82.0	99.7	-	-	0.3	-	100.0
計	7.0	61.7	31.3	99.1	-	-	0.7	0.2	100.0

出典 国税庁ホームページ 会社標本調査結果 令和2年度分統計表 (2022.10.1 現在)

<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2020/kaisya.htm>

会社標本調査結果における用語の定義は、以下のようになっている。

(1) 特定同族会社 発行済株式総数の 50%超を 1 株主グループにより支配されている会社（以下「被支配会社」という。）で、被支配会社であることについての判定の基礎となった株主等のうちに被支配会社でない法人がある場合には、その法人をその判定の基礎となる株主等から除外して判定するとした場合においても被支配会社となるもの（資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下である被支配会社を除く。）をいう。

（注） 税制改正に伴い、平成 22 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度分については、資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下である被支配会社であっても、次に掲げる法人との間に当該法人による完全支配関係がある普通法人については、特定同族会社に含む。

（イ） 資本金の額又は出資金の額が 5 億円以上である法人

（ロ） 保険業法に規定する相互会社（外国相互会社を含む。）

（ハ） 法人税法第 4 条の 7 に規定する受託法人

(2) 同族会社 会社の株主等の上位 3 株主グループが有する株式数又は出資の金額等の合計が、その法人の発行済株式の総数又は出資の総額等の 50%超に相当する法人をいう。

(3) 非同族会社 特定同族会社及び同族会社以外の法人をいう。

(4) 連結親法人 法人税法第 4 条の 2（連結納税義務者）の承認を受けた同条に規定する内国法人をいう。

(5) 連結子法人 連結親法人による完全支配関係（発行済株式又は出資の全部を直接又は間接に保有される関係）がある内国法人をいう。

(6) 連結法人 連結親法人又は当該連結親法人との間に連結完全支配関係がある連結子法人をいう。

国税庁ホームページ <https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon>
2022.10.1 閲覧

ところで、このような統計を用いて課税庁が同族会社と非同族会社の数を把握していることには、意味があると考ええる。前述したことの繰り返しになるが、課税庁には同族会社は、非同族会社と比べて同族会社であることを利用して税負担を減少させる行為を行うという認識があるからであろう。

しかし、現行の同族会社の定義のなかには、株主と経営者が同一の者であるいわゆる家族会社と大会社を親会社に持つ子会社が存在する。租税法の定義の上では同じ同族会社であるが、コーポレート・ガバナンスという点に着目すれば、状況は異なるのではないだろうか。

この点に関して金子氏は、以下のように述べられている。法人税法が、株式会社の場合について、3 人以下の株主または 1 人の株主およびその同族関係者の持株比率を基準とし

て同族会社の範囲を画しているのは、これらの株主がその議決権を通じて会社の配当政策や営業政策を左右できることに着目してのことである¹⁰。つまり、同族会社は株主が営業政策を容易に左右して、租税回避行為を経営者に行わせることを可能としているため、法人税法は同族会社を区別している。

一方で、非同族会社では、株主が営業政策を容易に左右できないとしても、経営者の判断で租税回避行為を画策することはできる。現在では、非同族会社の租税回避を防止するための規定が、租税法には存在することからも、租税回避というものは同族会社・非同族会社を問わず行う可能性があるものと課税庁は認識している¹¹。

第3節 会社法との関係

(1) 租税法と会社法

ところで、租税法が用いている概念の中には、2種類のものがある。1つは他の法分野で用いられている概念である。他の法分野から借用しているという意味で、これを借用概念と呼ぶ。第2は、他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念である。これを固有概念と呼ぶ¹²。

まず、会社法には、同族会社と非同族会社の違いはない。そのため、株主と経営者の関係や株主による会社の支配、会社における意思決定のプロセスといったものには、同族会社と非同族会社の法律上の根拠のある違いはない。しかし、会社法でも企業グループに関する規律を設けている。租税法では、企業グループ内の子会社は同族会社に定義されることが多いので、実務的には同族会社と非同族会社の違いは生じると考えられる。

しかしながら、会社法も租税法も、経済活動に深い係わりのある法律であるから、特定の経済的行為が両方の法律に関係することが多い。したがって、会社法と租税法とが相互に影響を及ぼしあう機会が多いことはいうまでもない¹³。

江頭氏は、次のようにも述べられている。

もっとも、相互に影響しあうといっても、おそらく租税法の研究者は、租税法が会社法から影響を受け、あるいは会社法から制約を受ける側面、たとえば課税要件のメルクマークとして、会社法を含む私法の法律要件が借用概念として用いられることから生ずる借用概念の解釈問題とか、法人税の確定申告は株主総会の承認等により確定した決算に基づきなすべしといういわゆる「確定決算主義」の問題とかを思いうかべるのではなかろうか。

¹⁰ 金子、前掲注3、539頁。

¹¹ 非同族会社であっても租税回避を画策するため、その防止規定として法132条の2「組織再編成にかかる行為計算否認規定」、法132条の3「連結法人にかかる行為計算否認規定」などの包括的否認規定があらたに創設されたのではないかと考える。

¹² 金子、前掲注3、126頁。

¹³ 江頭憲治郎『会社法の基本問題』有斐閣（2011）、21頁。

他方、会社法の研究者は、会社法が租税法からどれほどの影響を受けているか、とりわけ、租税法における課税要件の定め方いかんが、会社をめぐる関係者の行為をいかに制約し、いかに影響を及ぼしているかという点にのみ敏感である¹⁴。

もっとも、租税法は、私法上の取引を認識したのちに課税要件事実を認定するという、私法準拠の姿勢をとるという学説が支持されてきた。一方で、私法上の取引の選択可能性を用いた租税回避を否認する為には、税法の目的に即した解釈も必要であり、私法準拠からは離れた解釈も必要ではないかという学説も存在する¹⁵。

つまり、租税法と会社法は密接な関係にあるが、同族会社というものを租税法が区別し、同族会社に対する否認規定を設けることは、同族会社の経営者の経営判断に影響を与えているのである。

(2) 株主と経営者の関係

まず、株式会社の特徴は、これを機能的にみると、①出資者による所有、②法人格の具備、③出資者の有限責任、④出資者と業務執行者の分離、⑤出資持分の譲渡性にある。

このなかで、特に租税法上の同族会社と関係が深いのは①と④である。①株式会社では、資本の出資者が所有者になる。その意味は、出資者が事業の運営を支配することと、出資者が事業の活動によって生じる利益の帰属者になることにある。④株式会社では、出資者が業務執行者を選任し、この業務執行者が事業経営の意思決定と執行をする（所有と経営の制度上の分離）。このことは出資者が多数の場合には事業経営権を一部の経営者に集中させることを意味する。多数の出資者がいちいち経営上の意思決定を行ったり、執行をすることは多大なコストがかかる。そこで、法は、出資者と業務執行者との分離および経営権の集中を要求している¹⁶。

さて、株式会社では、出資者である株主と業務執行者が分離され、経営権が一部の者に集中される。法は、事業活動の意思決定と執行、そして監査・監督に関して、複雑な仕組みを要求し、株式会社のガバナンスについて複雑な規律を設けることによって、株主の合

¹⁴ 江頭、前掲注 13、21 頁。

¹⁵ 酒井克彦『ステップアップ租税法と私法』（財経詳報社、2019）、40-42 頁参照。

酒井氏は、同書の中で以下の二氏の意見を紹介されている。

谷口勢津夫氏、「課税要件事実の認定については、論理的には、課税の基礎となる私法上の法律関係をまず専ら私法の観点から認定し、その上でそれをそのまま課税要件事実として受け入れるというような判断構造が観念されるべきである」

吉村典久氏、「租税回避行為花盛りの状況を前に、再び私法のくびきから租税法を解放し、横行する租税回避行為に対し反撃を企てる試み」という否認論、「私法関係準拠主義からの脱出の試みは徐々に進展しており、取引の一体的把握の考えや租税法規の目的論的解釈の方法は、最高裁判所でも受け入れられるようになっている。」

¹⁶ 江頭、前掲注 13、26 頁。

理的期待を保護している¹⁷。

もちろん、会社法では、出資者である株主と経営者の責任というものを明確に分けている。しかし租税法は、同族会社というものを定義したうえで、同族会社は出資者と経営者の関係というものが、会社法の要求を充たすことのできない会社と考えているため区分しているのだと筆者は考える。しかし、同族会社の割合は非常に高く、非同族会社は全体の約 3%にとどまっている。租税法が、同族会社・非同族会社を区別する理由には、同族会社の行為計算否認規定による租税回避防止規定があげられる。しかしながら、個別的否認規定や包括的否認規定が、ある程度整備されたところでは、同族・非同族の区別は必要なくなるのではないだろうか。

(3) 企業グループに関する規律

次に、租税法の定める同族会社の定義における株主には、法人株主も含まれる。もっともわかりやすい例を具体的に示すなら、同族会社である A 社の全株式を、非同族会社である B 社が 100%所有するような場合があげられる。このような場合 A 社の議決権は、すべて B 社に握られることとなる。しかし B 社は法人であり、個人のように議決権を行使する意思表示が容易ではない。

ところで、租税法は、A 社と B 社のような親子会社間の取引について、グループ法人税制というものを導入し税制面での対応をとっている。親子会社間に限るわけではないが、無利息貸付などの無償取引（法 22 条 2 項）や時価より著しく低額での取引（寄附金 37 条）については、個別的否認規定を規定して租税回避を防止している。

しかし、企業のグループ化の程度については、緩い結合から固い結合まで種々の段階があるが、それが一定の程度をこえると、中核企業によるグループ全体の一体管理・運営が顕著となる。このような一体管理・運営の促進は、経済政策の観点からみて、企業活動の活性化や円滑化、さらには企業の国際的競争条件の強化・改善のためにも必要であるから、このような一体管理・運営の行われている企業グループについて、税制面で一体的取扱いをすることは、必ずしも不合理ではない。また、それは、企業のグループ化によって可能となる租税回避に対処するためにも有効である場合が少なくない¹⁸。

つまり、会社法でも、企業の結合関係を視野に入れる必要がある。一つの会社について規律も他の会社との結合関係、換言すれば企業グループを視野に入れないと不十分であったり不適切であったりする場合が生じる。もっとも、ここでも、どのような範囲で企業グループを定義すべきか、どのような内容の規律を設けるべきか等、難問が多い。会社法は、子会社・親会社の概念を使って、いくつかの局面について、企業グループを念頭においた

¹⁷ 江頭、前掲注 13、29 頁。

¹⁸ 金子、前掲注 3、465 頁。

規律を設けている¹⁹。

もっとも、企業グループの子会社は、租税法上の同族会社に定義される場合が多い。租税法は、同族会社の行為計算については、法 132 条という包括的否認規定で租税回避を防止している。

しかし、同族会社といえども、企業の規模は様々で、行う行為は多岐におよぶ。そのなかには、独立した第三者との取引も存在する。独立した第三者との取引であっても、包括的否認規定の適用範囲であれば、租税回避と判断され否認されるが、通常租税回避と判断されるのは株主や経営者といった同族会社において特別に関係の深い人との間の取引が多いと考えられてきた。

ところで、同族会社の行為計算否認規定の適用範囲が、法 22 条 2 項の制定などにより適用範囲を狭めた後、平成 13 年度の税制改正において、非同族会社を適用範囲とした法 132 条の 2「組織再編成にかかる行為計算否認規定」、法 132 条の 3「連結法人にかかる行為計算否認規定」などの包括的否認規定が制定された。それ以降、法 132 条「同族会社の行為計算否認規定」が適用範囲としている行為が、司法の場で争われているのは、代表的な関係が親子会社間の取引である場合が多い。課税庁は、親子会社間の取引においては企業グループの一体管理・運営を用いて租税回避が行われやすいと考えているのではないだろうか。

一方で、親子会社間の日常的な取引において、会社法はどのように考えているかを整理する。支配・従属関係の存続中は、同一の企業グループに属するメンバー企業間の取引や支配会社による従属会社に対する不利益指示等から従属会社をどのように保護するか、そのような局面におけるメンバー企業の役員の行為規範が問題となる。とくに、メンバー企業間の取引を通じて、従属会社から支配会社その他のメンバー企業に利益が移転したり、得べかりし利益が失われてしまうおそれ等があり、従属会社の少数派株主や債権者の利益を保護する必要性が大きい²⁰。

前述のとおり、個別的否認規定で同族会社の行為計算否認規定の適用範囲が狭くなってからは、親子会社間の取引で資産の譲渡価格が、独立当事者間取引と比べて著しく低額であるならば、課税庁は寄附金（法 37 条）として損金の算入額を制限する形で否認するだろう。

つまり、企業グループにおいて、独立当事者間取引と比較したとしても相互に利益の守られた取引を行うことは会社法も要求するところであり、租税法上も租税回避に該当する

¹⁹ 神田、前掲注 2、31 頁。

²⁰ 江頭憲治郎『株式会社法大系』有斐閣（2013）、78-79 頁。

また、企業グループ間の取引に「独立当事者間取引」基準、すなわち「独立した会社間でもそのような取引が行われるか否か」という基準によるべきであるとする見解が有力で、世界的原則であるとも述べられている。とはいえ、基準自体に不明瞭さがあり、親子会社の間に存在する複雑な関係が考慮されないといった問題点もあげ、日本の現行会社法および民事法の体系からそのような法解釈を解釈論として導くことは、容易ではないとも述べられている。

か否かを判断する一つの基判断準になるのである。

小括

同族会社の定義は、とても古く大正 15 年から存在する。課税庁が、同族会社を租税法で定義するのは、同族会社が非同族会社と比べ「お手盛りの取引」で租税回避を行なうことが想定されるので、同族会社を適用範囲とした否認規定を制定するためであろう。同族会社と非同族会社との課税の公平を求めるためには、そのような規定も必要である。

しかし、非同族会社も租税回避を行なうことは想定され、非同族会社に対する租税回避防止規定（法 132 条の 2「組織再編成にかかる行為計算否認規定」等）も制定されている。同族会社の定義を考察した結果、このような状況下では、同族会社のみを適用範囲とする否認規定よりも、すべての会社の租税回避を防止する一般的否認規定が必要であるように考えられるが、それには至っていない。このことは、一般的否認規定が導入されていないことを考察する第 6 章につながる。

大正 15 年当時の定義は、おおまかに株主 1 人で株式の保有が 50%超となる会社を指しており、時代の移り変わりに応じて定義は変化している。現状は、株主等の上位 3 株主グループが 50%超の議決権を保有しているかに変化しているものの、会社法の制定や国際的な企業グループの存在など、会社の在り方の変化と比べると、同族会社の定義の変化は小さな変化に過ぎない。

また、国税庁の発表する会社標本調査結果によると、同族会社の割合は、令和 2 年度で 96.47%となっており、大多数の会社が同族会社に定義されている。大多数の会社を、同族会社という定義を用いて個別に否認規定を設けるような区分には、必要性が少ないのではないだろうか。同族会社が否認されるような租税回避は、非同族会社でも当然に許されないという学説も存在することから、本論文では第 4 章以降の考察を経て、同族会社の定義を再考することも必要なのではないかということを整理する。

同族会社に定義される会社のうち、株主が法人株主である親子会社に該当する場合と、株主が個人株主である場合は、同族会社の意思決定に与える影響が異なることが確認できた。同族会社の株主が、個人株主である場合は、会社の所有と経営が結合していることが多く、「お手盛りの取引」による租税回避を画策しやすい環境である。

一方で、法人株主である場合は、会社法は親会社の子会社支配に規律を設けており、子会社の不利益になる取引に制限を設けている。このような状況は、「お手盛りの取引」を行うことが難しいとも考えられ、独立当事者間と比べても遜色のない利益を相互で得るといふ会社法の要求がみたされており、経済合理性の確保できた取引と解することができる。

これに対して税法は、独立当事者間と比べ著しく低額での資産の譲渡や無利息融資などの無償取引は、個別的否認規定がまず適用されるか判断される。経済合理性のある行為は、租税回避に該当しない可能性があることを確認できたので、第 5 章の包括的否認規定の適用における「経済合理性基準」の考察につなげることができたのではないだろうか。

つまり、会社法は親会社の取締役の子会社の監督を要求しているとはいえ、子会社の経営者が租税回避を行なうことは可能である。しかしその行為は、同族会社であるが故の取引とは区別する必要がある、法 132 条の適用範囲には入らないのではないだろうか。

繰り返しになるが、会社法は、親子会社間の取引においては、子会社の不利益にならないことを要求している。これは、子会社の少数株主や債権者を保護するためである。このことは、同族会社に定義される子会社といえども、自らの利益を最大化するために、経済的合理性のある取引を実施することが原則であり、会社法はそのことを要求している。

まとめると、第 3 章では、同族会社の定義における株主が、個人株主と法人株主である場合では、法 132 条という包括的否認規定の適用範囲に該当するか否かに異なる結果をもたらすので、納税者の予測可能性に影響を与えることが確認できた。

「日本 IBM 事件」と「ユニバーサルミュージック事件」（第 7 章、第 8 章において判例研究を行うため、詳細は割愛する）は、法 132 条の適用を巡って司法の場で争われたが、いずれも課税庁側が敗れる結果となっている。いずれも国際的な企業グループ内にける親子会社間の取引が問題となっており、同族会社と定義される会社の行為計算を、課税庁に否認された事件である。このように、課税庁側がたて続けに敗れる状況は、法 132 条の適用を見直さなければならないのではないだろうか。法 132 条の適用を見直すということは、場合によっては、法 2 条 10 項の同族会社の定義を見直すことにつながる。

第4章 租税回避の研究

繰り返しになるが、租税回避という文言は租税法において明文の規定は存在しない。しかし、包括的否認規定のように、“租税回避”を防止するという立法趣旨・目的が存在するなど、租税法を解釈することにおいて必要な文言となっている。つまり、条文の立法における趣旨・目的として存在するような重要な文言が、明文の規定がないことに理由があるのかを考察する。

租税法上の規定はないものの、租税回避は多くの論者により議論されており、金子氏の学説は多くの論者にも引用されている。本論文でも、金子氏の学説を中心に、租税回避という結果を表す概念が、納税者のどのような行為として分類することができるのか考察することで、課税庁にどのような形で否認を受けることとなったかを整理する。このことから、納税者の画策する租税回避行為に、個別的否認規定や包括的否認規定が、どのように適用されたかを検証することにつながる。

ところが現代では、著しい経済社会の変化のなかで日々あらたな租税回避の形が発生している。この変化に対応するためには、租税回避というものを租税法が明文で規定するのではなく、司法の判断や研究者による学説の積み上げに頼ることも重要ではないだろうかという筆者の私見を考察したい。

第1節 租税回避の学説

(1) 租税回避という文言の歴史

さて、租税回避という用語は、わが国では比較的新しい時期に用いられ始めたものではないだろうか。租税回避を防止する規定である法132条の前身となる条文は、大正12年所得税法の規定として創設された。創設の契機となった大正11年7月の臨時財政経済調査会答申等にも、租税回避という文言は、見当たらないことが確認できる¹。

わが国の租税回避行為をめぐる議論は、ドイツ租税法に由来すると思われる。すなわち1919年の租税法基本法5条及びその改正法である1934年のドイツ租税調整法6条は、「民法の形式および形成可能性の濫用によって、納税義務を回避もしくは縮減せしめることはできない。濫用が存在する場合には経済的事象、事実および諸関係に相応するする法

¹ 村上泰治『同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察』税大論叢、論叢11号（1977）、236頁。

税制整理案：臨時財政経済調査会答申、臨時財政経済調査会（1922）、87-88頁。

国立国会図書館オンライン、書誌ID（000001636083）、2022年10月11日閲覧。

的形成の場合と同じ様に、租税を徴収するを要す。」と規定している²。

さらに、租税回避行為論に影響を与えたと思われるスイス租税基本法に関する1947年のブルーメンシュタイン草案9条1項では、「関係人が節税の意図をもって法律行為による処分またはその他の許された処置により、租税法の適用に対し問題となる事実及び関係に対して、課税を排除しまたは変更するような形態または内容を与えたときは（いわゆる租税回避）、その処置が異常のものであり、かつこれを正当とする特別の事情のない限り、これを考慮しないものとする。この場合、租税はかかる処置がなされなかった如くにこれを徴収しなければならない。」とされている³。

立法の面では、税制調査会は、昭和37年4月の国税通則法の施行に先立ち、昭和36年に「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第2次答申）」を発表し、その第2の2は、「租税回避行為」との表題の下に、「税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、各税法において、できるだけ個別に明確な規定を設けるよう努めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するときは、このような措置だけでは不充分であると認められるので、上記の実質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする。」と述べている⁴。

さらに、中川一郎氏などによって「租税回避」というものの研究が盛んになったのは、ドイツ租税法やスイス租税基本法の影響を受けた1950年ごろと考えられ⁵、法132条が現在の条文の形式をとることとなった昭和40年の法人税法の全文改正前の段階においても、上記のような議論が税制調査会によって行われていたことが確認できる。

すでにこの時点で、税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられており、「濫用」という文言が検討されていたことがわかるとともに、経済社会や納税者の行為の複雑化といった変遷に対しては、個別的否認規定での対応が難しいといったことも議論されていたことがうかがえる。

また、租税回避を防止するための規定である同族会社の行為計算否認規定においても、シャープ勧告に基づく税制改正である昭和25年の改正までは、法人税の「遁脱の目的」という文言を使用しており、租税回避よりむしろ脱税に近い概念を防止するための規定であったのではないだろうか。

² 鈴木宏昌『租税通脱行為と租税回避行為の差異について』税務大学校論叢19号、223-224頁参照。

³ 同上、224頁。

⁴ 同上、222-231頁参照。

「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びその説明」税制調査会(1961)

⁵ 中川一郎「同族会社の行為・計算否認の親定」税法学91-99号(1958-59)。

中川一郎他「租税回避に関するアメリカ連邦最高裁判所判例(第36回大会記録-2)」税法学、清文社(1951)。

この点について、金子氏の学説で整理すると、「逋脱」という文言に関して次のように述べられている。「逋脱犯（狭義の脱税犯）とは、納税義務者または徴収納付義務者が偽りその他不正の行為により、租税を免れ、またその還付を受けたことを構成要件とする犯罪である」⁶。

(2) 「私法の濫用」による租税回避

ところで、租税法の定める課税要件の成立には、私法上の行為が必要である。納税者は私的自治の原則もしくは契約自由の原則により、ある程度自由に取引行為を行うことができ、課税要件の充足を免れる行為を選択することが可能である。

これまで租税回避は、私法上の選択可能性を利用して課税要件の充足を免れることであると考えられてきた。納税者が課税要件の充足を免れるためには、個別的否認規定で否認されない行為を選択する必要がある。つまり、租税回避行為を行う納税者は、経済的目的を達成するにあたり、個別的否認規定では形式的に否認できない行為の中から、税負担の減少が期待できる行為を選択するという構図が考えられる。

酒井克彦氏は、「私法の選択可能性を利用した私法制度の濫用によってもたらされる租税負担の軽減行為が従来の租税回避の理解である。」⁷と述べられている。この私法制度の濫用、つまり納税者が行う私法上の取引行為の選択の濫用を、本論文では「私法の濫用」ということとする。これまで多くの学説は、「私法の濫用」を念頭に租税回避の定義を考えてきた。

この点において、「私法の濫用」により租税回避を定義した最も有名な学説として、金子宏氏の『租税法〔20版〕』に記述がある。金子氏は次のように述べられている。「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、結果的に意図した経済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るいは排除すること」⁸。つまり、同一の経済的效果を得られる複数の私法上の選択肢がある場合、その選択で次第では、納税者は租税回避行為をおこなったと、課税庁から事実認定されることがあるのではないだろうか。

また、清永敬次氏は、「税法上通常のものと考えられている取引形式を選択せず、それとは異なる取引形式を選択することにより、通常の取引形式を選択した場合と同一またはほぼ同一の経済的效果を達成しながら、租税上の負担を軽減または排除すること」⁹と述べ

⁶ 金子宏『租税法〔第24版〕』弘文堂（2021）、1143-1144頁。

脱税犯については、次のように述べられている。脱税犯は、さらに逋脱犯・間接脱税犯・不納付犯および滞納処分脱税犯に分かれる。

⁷ 酒井克彦『ステップアップ租税法と私法』財経詳報社（2019）、226頁。

⁸ 金子宏『租税法〔第20版〕』弘文堂（2015）、124頁。

⁹ 清永敬次『租税回避の研究』ミネルヴァ書房（2015）、369頁。

ている。さらに、松沢智氏は、「私法上の選択可能性を利用し、当事者の選択した法形式ないし取引行為が異常であって、それにより通常の法形式ないし取引行為を選択したと実質的には同様の経済的効果を実現しながら、その結果として課税要件の充足を免れ、不当に租税の負担が軽減され、租税の回避以外には、異常な法形式ないし取引行為を選択した何らの正当な理由のないことをいう」¹⁰と述べている。

このように、租税回避に対する定義としては表現の相違はあるが、これらの定義における内容に大きな違いはない。まとめるに、①納税者が私法上の選択可能性を利用し、異常な形式を選択、②それにもかかわらず、通常の法形式選択した時と同様の経済的効果を得ている、③その結果、課税要件の充足を免れ、税負担を軽減あるいは排除する、という三つの要素により説明される。また租税法においての租税回避の定義は、納税者の租税回避の意図は必要とされていない。なぜなら、租税回避が問題となるのは、課税要件とされている通常の法形式とそうでない異常な法形式が同様の経済的効果を達しながら、税負担に違いが生じるという結果が重要であるからである。

大淵博義氏も、前述した税制調査会の「昭和 36 年国税通則法制定答申」について、納税者が租税回避となる私法上の法形式を選択した場合において、「これをそのまま認めれば、通常あるべき取引行為によって生ずべき経済的実質に即して課税された場合に比し、経済的実質としてはまさにそれと同一の実体が生じていながら、税負担においてのみ不当に軽減が図られるという点に問題がある。」と述べられている¹¹。

「私法の濫用」を用いた租税回避行為は、納税者が経済的目的を達成するにあたり租税法の個別の規定により否認されない行為を選択する。つまり条文を文理解釈したときに、否認されない行為を形式的に充たす選択を行っていると思われる。このことから「私法の濫用」を用いた租税回避行為は、個別の規定での否認は難しくなると考えられ、法 132 条「同族会社の行為計算否認規定」といった包括的否認規定による否認というものが多くなるのではないだろうか。

(3) 「制度の濫用」による租税回避

複雑化する経済社会や会社組織の多様化の中で、納税者の企図する私法上の行為も多様化し、これまで租税法が想定していなかった取引行為の形態が増えている。このことは、金子氏の『租税法〔20 版〕』の租税回避の学説では定義することのできない租税回避行為を生じさせた。

今村隆氏は、前述の租税回避の定義に対して、①意図した経済目的がなく、減免規定の充足により、専ら税負担の減少を図る場合が含まれていない、②「通常用いられる法形

¹⁰ 松沢智『租税法の基本原則』中央経済社（2000）、9 頁。

¹¹ 大淵博義「判例等の『租税回避』概念の混迷」『税研』日本税務研究センター（2014）、第 178 号、113 頁。

式」といっても、何が「通常」であるのか断定するのが困難な状況となっており、この基準は限界にきているのではないか、③租税回避は、そもそも「租税法規の濫用」であり、そうすると租税法規の解釈のあり方すなわち租税法規の文言解釈を堅持すべきとする立場を採るか、租税法規の趣旨・目的を考慮してこれに即して解釈すべきとする目的論的解釈をすべきとする立場を採るかの対立でもあることが、見失われているのではないかと批判されている¹²。

一定の政策目的を実現する為に、租税負担を免除ないし軽減している規定（酒井克彦氏は、『ステップアップ租税法と私法』財経詳報社（2019）で「課税減免規定」と定義されている。本論文でも「課税減免規定」を用いることとする。）の要件を形式的に充足する行為や取引をし、その規定の本来の政策目的と離れたところで、租税負担の免除・軽減を図ろうとする事例がある¹³。

「りそな事件¹⁴」が、その代表的な判例である。金子宏氏は『租税法〔24版〕』で、「法人税法 69 条の定める外国税額控除制度の濫用にあたるとして、その適用を否定したもの、法律上の根拠がない場合に否認を認める趣旨ではなく、外国税額控除制度の趣旨・目的にてらして規定の限定解釈を行った例であると理解しておきたい。ただし、租税法律主義の趣旨からして、この限定解釈の法理の適用については、十分慎重でなければならないと考える。」と述べられている¹⁵。

また、岡村忠生氏は『別冊ジュリスト 租税判例百選〔第5版〕』有斐閣（2011）で、次のように述べられている。「自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするものである。外国税額控除制度を濫用するものである。」¹⁶。

この様な行為や取引を「意図した経済目的がなく、減免規定の充足により、専ら税負担の減少を図る場合」¹⁷と酒井克彦氏は述べられている。

さて、「りそな事件」は、税負担の軽減ないし免除を定める課税減免規定の趣旨・目的に照らして、これらの規定を限定解釈し、私法上の行為に対する減免規定の適用を否定した裁判例である。課税要件の充足を自ら行うことで、意図した経済目的がないのに税負担の軽減だけを目的とした事件である。「りそな事件」は個別の規定で認められた課税減免規定という制度であっても、その趣旨・目的に反する取引や行為は「制度の濫用」であり、「制度の濫用」も租税回避行為であることを明示した判例である。

金子氏の『租税法〔22版〕』では、租税回避の定義は〔20版〕と比べて以下のように変化している。「租税回避には二つの類型がある。一つには、合理的または正当な理由がな

¹² 今村隆「租税回避とは何か」税務大学校論叢 40 周年記念論文集（2008）、13-14 頁。

¹³ 酒井、前掲注 7、95 頁。

¹⁴ 最高裁判決（第二小法廷）、平成 17 年 12 月 19 日判決、民集第 59 卷 10 号、2964 頁。

¹⁵ 金子、前掲注 6、141 頁。

¹⁶ 『別冊ジュリスト 租税判例百選〔第5版〕』有斐閣（2011）、40-41 頁。

¹⁷ 酒井、前掲注 7、97 頁。

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、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減または排除を図る行為である。（中略）もう一つは、租税減免規定の趣旨・目的に反するにも関わらず、私法上の形成可能性を利用して、自己の取引をそれを充足するように仕組み、もって税負担の軽減または排除を図る行為である。」¹⁸。この金子氏の租税回避の定義の変化は、「りそな事件」などをうけ『租税法〔20 版〕』から後半部分が追加されたと解される。

このように、法 132 条や法 132 条の 2 といった包括的否認規定が対象としている租税回避の定義は、判例などの影響をうけ変化している。個別的否認規定の趣旨・目的に反する取引や行為も「制度の濫用」であり、租税回避行為として「りそな事件」のように否認されている。

納税者は、税負担の少なくなる行為の形態を選択することができる状態であれば、当然その行為を選択するものと考えられる。通常の行為の結果、納税者が課税減免規定を用いることは当然の権利であり、権利の行使は節税と定義されるが、課税庁が規定を限定的に解釈し「制度の濫用」と判断すれば、租税回避として否認される可能性がある。

また、「ヤフー事件¹⁹」のように、組織再編成という私法上の選択をより複雑に行うことで、個別の規定を充足させ税負担を減少させた租税回避行為を扱った判例もでている。「ヤフー事件」の最高裁判決においては、個別規定である組織再編税制の「制度の濫用」というものに言及しているが、包括的否認規定である法 132 条の 2 により否認している点が「りそな事件」と異なる。「りそな事件」は、課税減免規定という租税法規に定められた「制度の濫用」であるが、「ヤフー事件」は、組織再編税制という租税法規に定められた「制度の濫用」に加え、私法領域である会社法で認められた組織再編成の「私法の濫用」も行ったため、包括的否認規定を用いて否認されたのだろう²⁰。

つまり、「りそな事件」と「ヤフー事件」の「制度の濫用」では、課税庁が否認される「租税回避行為」と判断する際に用いる条文の解釈が異なる。「りそな事件」では、租税法の規定を限定的に解釈して否認したが、「ヤフー事件」では、組織再編税制を使用した「制度の濫用」があった際に、適用することのできる法 132 条の 2 という包括的否認規定

¹⁸ 金子宏『租税法〔第 22 版〕』弘文堂（2017）、126 頁。

¹⁹ 東京地裁、平成 26 年 3 月 18 日判決、LEX/DB25503723

東京高裁、平成 26 年 11 月 5 日判決、LEX/DB25505180

最高裁第一小法廷、平成 28 年 2 月 29 日判決、LEX/DB25447796

ヤフー株式会社が子会社との的確合併による欠損金の引継ぎ等により、税負担の減少を図った事件である。組織再編税制の個別の規定を形式的には充足したものの法人税法 132 条の 2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）により否認をうけ納税者が敗訴した。

²⁰ 「ヤフー事件」に関して、弁護士の太田洋氏は法 132 条の 2 の適用の要件について、論文「組織再編に係る行為計算否認訴訟の影響」『税のしるべ』（2016）で「組織再編税制の各規定を濫用しているかどうかという単一の基準に統一された。」と評釈している。

大淵博義氏も、論文「『法人税法 132 条の 2』の射程範囲と租税回避行為概念」『税経通信』（2014）で、「地裁判決を、今後、租税回避の意義・範囲を変更しかねない判決といえる。」と評釈している。

が用意されていたのではないだろうか。

(4) 租税回避否認と「私法の濫用」「制度の濫用」の関係

さて、納税者の行う租税回避行為を、「私法の濫用」と「制度の濫用」の二つに大きく分けた場合、「私法の濫用」は、課税要件の充足を免れる行為を選択しているので、個別の否認規定で否認することは難しく包括的否認規定で原則的には否認される。

一方で、「制度の濫用」は、課税減免規定など個別規定の趣旨・目的に反するとして否認される場合と、組織再編税制などの個別規定に加え、組織再編成という私法領域の濫用を含む「制度の濫用」とし、法 132 条の 2 という包括的否認規定により否認される場合に分かれる。

金子氏が述べているように、租税法上の個別規定の趣旨・目的に照らして規定の限定解釈を行うことは、租税法律主義の趣旨からして十分慎重である必要があると考える²¹。つまり、課税減免規定など個別規定の趣旨・目的に反するとして「制度の濫用」により否認されることは、条文を文理解釈するだけでは納税者の予測可能性の確保は難しく、慎重でなくてはならないということである。

組織再編税制を用いた租税回避行為を包括的否認規定により否認する場合には、私法領域を含めて「制度の濫用」であるかを判断することとなる。このような「制度の濫用」は、私法領域の概念である組織再編成において、その手段を選択した主たる目的が、組織の競争力の向上といった私法領域の趣旨とは離れて税負担の減少であることも特徴である。

つまり、濫用にあたるかどうかの判断として、組織再編成の事業上の必要性といったものの有無も重要になるのではないだろうか。事業上の必要性のない組織再編を仕組むことで「制度の濫用」が認められれば、包括的否認規定で否認される。

まとめると、課税庁が租税回避を包括的否認規定で否認するためには、「私法の濫用」や「制度の濫用」を用いた納税者の行為は、不当減少性要件へ該当するという判断が必要であるが、包括的否認規定の立法趣旨の違いによって、不当減少性要件に該当する判断基準の解釈も異なる。

ところが、「岩瀬事件」²²など私法上の選択により税負担の減少があったとはいえ、結

²¹ 金子、前掲注 18、141 頁参照。

²² 東京高裁、平成 11 年 6 月 21 日判決 岩瀬事件は、交換だったのか、売買だったのか。事実認定がどちらかということが非常に大きな問題となった。交換契約にすると税金が高くなるから売買契約を行ったが、これは私的自治の原則、契約自由の原則の下で、そもそも民法上どんな契約形態を当事者間で採用するかは自由である。したがって、その自由な契約形態の選択の機会を使って税金の負担を軽減させようとした事件である。結論としては、第一審東京地裁平成 10 年 5 月 13 日判決で国側が勝訴したものの、控訴審東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決では逆転したという大変著名な事件である。その後、最高裁で不受理となり、控訴審判断が確定した。中央大学の酒井克彦教授は、「租税回避に中立な判決と評することができる。」と述べられている。

果として否認されなかった事件も存在する。酒井克彦氏は「交換か売買かという私法上の選択可能性を利用し、売買契約を締結することで、交換契約の場合の課税要件の充足を免れている事案であることには間違いない。したがって講学上の租税回避の定義がそのまま当てはまる事例であるといえよう」²³と述べられている。否認されなかった結果から、「私法の濫用」には該当しないケースであると解される。

また、酒井克彦氏は「私法上の選択可能性を利用した私法制度の濫用によってもたらされる租税負担の軽減行為が従来の租税回避の理解である」並びに「私法制度の濫用により租税回避の試みが行われやすいという問題を指摘し得る」²⁴と述べられている。

ところで、「りそな事件」は私法上の形成可能性を利用して、自己の取引をそれを充足するように仕組み、もって税負担の軽減を図っている。この点について酒井克彦氏は「外国において本来自己が負担する必要のない外国法人税を取引関係者の利益のために自ら納付することで、法人税法 69 条の規定する外国税額控除の適用を受けようとする事例であった。本来、自己が負担する必要のない外国法人税の納付であったとしても『納付』することにより変わりはないから、同条の適用要件である『納付することとなる場合』を充足することになる。しかしながら、かような租税法制度の濫用が許容されるべきかどうかについては議論があろう。『納付することとなる場合』の意義について目的論的解釈によって法の趣旨に限定した縮小解釈を展開することが不可能であるとすれば、租税法制度の濫用による租税負担の軽減が行いやすくなるという問題があり得る。」と述べられており、私法上の形成可能性を利用する租税回避問題の解決には、法の趣旨に限定した解釈が必要であると理解される。

第 2 節 租税回避と私法準拠

(1) 租税回避と私法上の行為

さて、今までの私法準拠論では、租税回避の否認を考察できなくなっている。

吉村典久氏は「私法関係準拠主義からの脱出の試みは徐々に進展しており、取引の一体的把握の考えや租税法規の目的論的解釈（そしてそれによる租税回避行為の否認）の方法は、最高裁判所でも受け入れられるようになってきている。」とし、私法準拠論にやや批判的な意見も述べられている²⁵。

山本守之氏は、「『そもそも税法解釈に際して、私法との関係は常に多くの問題を持っているため、今でも訴訟となる例が少なくない。この問題には対立する 2 つの意見が存在

²³ 酒井、前掲注 7、94 頁。

²⁴ 酒井、前掲注 7、226 頁。

²⁵ 吉村典久「納税者の真意に基づく課税の志向」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣（2007）、246 頁。

する。1 つ目は、国税庁、旧大蔵省及び一部の学者の間にみられる意見で、税法には税法の独自性がある。したがって、税法解釈はあくまで課税目的に従って判断すべきであり、課税目的に反する民事法上の考え方は否認してよい』とする考え方である。2 つ目は、法務省の一部及び地裁の判事に多くみられる意見で、『公法は私法上の権利義務の立場に立って存在するものであり、税法は民事法上の秩序の上に立って存在するのであるから、税法解釈をその課税目的によって解釈することは許されるべきではない』とする考え方である。」と述べられている²⁶。

また、酒井克彦氏は「租税法による事実認定を考えたとき、それが私法の考えからいたずらに離れて独り歩きすることには十分な予防的議論が展開されるべき」であり「租税法が認定判断の基準を租税法的に模索すべきことが租税法研究の最も重要な要諦なのではなかろうか。これを放棄して、ただ私法に準拠するという考え方（私法準拠）のみで本当によいのであろうか。租税法は私法を参考にしつつも、租税法の法目的に従った『法的価値基準』に基づく法的実質基準を模索するべきではなかろうか」と述べられている²⁷。

つまり、租税回避の一般的ないし包括的否認規定の創設論を議論するにあたっては、課税権の濫用のおそれをいかに排除するかという問題をクリアしなければなるまい。つまり課税庁側の恣意的課税の排除である。不確定概念を規定に持ち込むことで生じる解釈の不安定性（法的安定性・予測可能性の欠如）を排除できるかが問題である。また、租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと（減免規定については、その適用を否定すること）を、租税回避の行為の否認と呼ぶ²⁸。

このように、私法上有効な法形式を租税法上は無視することに問題があるとしつつも、租税回避の否認に、この形式を用い続けていることは、現行の租税回避の否認の形式に問題があることを意味しているのではないだろうか。

山本氏は、前述の二つの意見は対立関係にあると述べられているが、金子氏の理論からすれば、2 つ目の意見が原則であるとも考えられる。しかし、山本氏の意見は税法解釈の問題であり、個別的否認規定による否認は問題にしていない。両氏とも私法と公法の関係に問題が残っているという見解は共通している。

つまり、私法上の行為を無視することが、税法上も問題が残ると解されるが、解釈としては税法独自の解釈というものは、課税目的に従って判断すべきであり、公平な課税のためには租税回避の否認の手段として必要である。ただし、大淵博義氏は、「『租税回避』それ自体の意義を『社会通念』や『常識』で判断するというのは、抽象的かつ不確定な概念による解釈規範であり、租税法主義の要請である課税要件明確主義に違背する本末転倒の議論である。『否認される租税回避』とは、どのような実態が存在する場合をいうの

²⁶ 山本守之他『検証 税法上の不確定概念（第2版）』中央経済社（2015）、21 頁。

²⁷ 酒井、前掲注 7、40 頁参照。

²⁸ 金子、前掲注 6、135 頁。

か、その一般的概念を明確にした上で議論すべきである。」と述べられている²⁹。

(2) 私法上有効な行為否認の法理

前述したように、私法上有効な行為は、当事者間の合意により形成され法的にも保障されたものである。しかし、租税法では個別的否認規定が規定されていることで私法上有効な行為を事実上制限している。また、個別的否認規定の目的論的解釈により否認を受けることや、課税庁に租税回避と判断され包括的否認規定で否認を受けることもある。

つまり、私法上有効であるが、個別的否認規定などで否認されることが明らかな行為については、特に論ずる必要はない。個別的否認規定の目的論的解釈や、不当減少性要件を有する包括的否認規定により否認される可能性のある行為が、私法上は有効であるとき、課税庁側はどのような手段を用いて否認するのかを整理する。

まず、私法上の法律構成による否認論について整理する。私法上の法律構成による否認論とは、「課税の前提となる私法上の当事者の意思を、私法上、当事者間の合意の表面的・形式的な意味によってではなく、経済的実体を考慮した実質的なかたちにしたがって認定し、その真に意図している私法上の法律構成を前提として、課税要件のあてはめ」を行うことであるとされている³⁰。

換言するなら、私法上の法律構成による否認論は、私法上の行為における契約（当事者間の合意）をどのように解釈するのかという問題であるということではないだろうか。

また、租税回避否認が議論される近時の裁判例には、当事者の内心的効果意思の合致したところに基づいて課税をすべきとするものが散見される。「りそな事件」は「当事者間の契約等において、当事者の選択した法形式と当事者間における合意の実質が異なる場合には、行為の経済的実体を考慮した実質的な合意内容に従って解釈し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。」と説示している。仮装行為の場合には「当事者の内心的効果意思の合致」が表示された法形式には存在していない。つまり、仮装行為の場合に「当事者の内心的効果意思の合致」を模索し、そこに課税を行うという考え方が是認されとしても、この考え方を課税の一般ルールとまでいい得るのかについては、議論のあるところであろう³¹。

さらに、私法上の法律構成による否認の問題点として、酒井克彦氏は「仮装行為（多くは脱税）の場合の課税ルールが租税回避の否認の手法として活用されるということになるのであって、このことは、脱税と租税回避とを明確に区別した議論すなわち、『脱税が課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避し、または減免規定の適用要件を充足させる行為である』とする

²⁹ 大淵博義「租税回避行為の否認法理とヤフー事件最高裁判決の否認ロジックの相克」

『租税訴訟/租税訴訟学会』10巻2017年4月、81頁。

³⁰ 中里実「タックス・シェルターと租税回避否認」『税研』（1999）14巻83号、64頁。

³¹ 酒井、前掲注7、118頁。

金子宏教授の見解などどのように整合性を説明すべきであろうか（金子・租税法 135 頁）」と述べられ、「この辺りをどう整理すべきかは、『当事者の内心的効果意思の合致』の探求を租税回避事例にまで適用すべきか否かという問題関心に明確につながるようになる」とも述べられている³²。

租税回避は、一方で、脱税（tax evasion, Steuerhinterziehung）と異なる。脱税が課税要件の充足の事実を全部または一部隠匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避する行為である。他方、それは、節税（tax saving, Steuerersparung）とも異なる。節税が租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避は、租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である³³。

つまり、包括的否認規定で否認される行為には、事業上の必要性よりも税負担の減少を優先したいという意思があるはずである。同族会社（特に家族会社）が行う行為は、当事者間でいわゆる「お手盛りの取引」を行い、税負担を不当に減少させたいという内心的効果意思が存在するのであろう。課税の公平の見地からも、通常あるべき法形式に引き直して課税要件が充足したものとみなすことは、租税回避の意図があれば、表面的な法律構成と真実に意図している法律構成が異なる可能性が高いということではないだろうか。しかし、そのみをもって租税回避を否認できるわけではないのではないだろうか。

納税者が行ったと主張する、税負担の免除・軽減をもたらす私法上の行為ないし取引が、私法上の真実の法律関係または事実関係に合致しているように見える場合であっても、疑問のある場合には私法上の真実の法律関係ないし事実関係に立ち入って、その行為が本当に行われたか否か、行われなかったとした場合に真実にはどのような行為が行われたのかを認定しなければならないことはいうまでもない。たとえば、税負担を軽減すると目される行為や取引が仮装行為であって、真実には存在しないと認定される場合には、それに即した法的効果は生じず、したがって税負担の免除ないし軽減の効果も生じない。したがって、この場合には法現象としては租税回避の否認と同じ効果が生ずるが、法理論上は、これは私法上の真実の法律関係または事実関係に即した課税であって、租税回避の否認ではなく、真実の法律関係または事実関係の認定の問題である。ただし、何が私法上の真実の法律関係であるかの認定は、取引当事者の効果意思に即して、きわめて慎重に行われるべきであって、『私法上の法律構成』の名のもとに、仮にも真実の法律関係または事実関係から離れて、法律関係または事実関係を構成しなすようなことは許されないと考える³⁴。

つまり、租税回避事案では仮装行為の場合とは異なり、租税回避目的に相応する真実の法律関係が形成される以上、租税回避目的を、その目的で形成された法律関係が仮装であること（法的実質主義によれば、真実でないこと）の重要な間接事実とすることはできな

³² 酒井、前掲注 7、118 頁。

³³ 金子、前掲注 6、135 頁。

³⁴ 金子、前掲注 6、127 頁。

い³⁵。

まとめると、租税回避を否認する包括的否認規定の予測可能性の確保は難しいが、租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに租税回避を否認することはできないので、否認の要件や基準の設定が必ず必要になる。特に「制度の濫用」といった租税法の趣旨・目的を用いて租税回避行為を否認する際には、私法上は有効である行為を否定して、税法固有の概念として否認を行なうことになる」と解される。このことは、私法関係準拠主義からの脱出であるが、複雑な租税回避に対処するためには仕方のないことである。

だからといって、「制度の濫用」といった租税法の趣旨・目的といった曖昧な概念で否認を行なうことは、納税者の否認されない行為を理解するという予測可能性の確保を難しくするばかりか、否認する課税庁側にも相応の負担を強いることにはならないだろうか、そのような状態を是正するためには、否認される租税回避の判断基準の設定が必要であり、包括的否認規定であれば不当減少性要件に該当する行為の判断基準が必要である。

小括

租税回避という文言の歴史は浅く、シャープ勧告に基づく税制改正であった昭和25年の法人税法改正までは、同族会社の行為計算否認規定も法人税の遁脱の目的という文言を使用している。遁脱とは脱税に近い概念であり、租税回避とは異なる概念であった。

その後昭和40年の法人税の全文改正により、同族会社の行為計算否認規定が不当減少性要件を保持するようになり、現行法に近い形になった際には、昭和37年の国税通則法の制定も重なり租税回避の研究が活発になったことが確認された。

その当時から、納税者が私法上許された形式を濫用することが議論されており、「私法の濫用」というものが租税回避を定義する際の学説として重要視された。「私法の濫用」は、納税者が同一の経済的効果を得られる際に、私法上の行為を選択できることを出発点とし、その選択に異常性があることや、経済的合理性がないことが判断として重要である。

当初は、「私法の濫用」で租税回避は定義できていたものの、複雑化する経済社会の情勢や会社組織の多様化のなかで、「私法の濫用」だけでは租税回避を定義することが難しくなり、「りそな事件」のような外国税額控除という租税法の濫用という「制度の濫用」も租税回避の定義の一つの形であることが確認された。

この難しくなった時期に関しては、国際的な企業グループの形成や会社組織の複雑化、柔軟な組織再編成が可能となり、外国税額控除やグループ法人税制、組織再編税制といった税制面での対応を納税者が租税回避に用い始めた時期であり、1990年代以降である。

この点については、第5章の包括的否認規定の比較検討や包括的否認規定で否認される

³⁵ 谷口勢津夫、谷口教授と学ぶ「税法の基礎理論」【第8回】「租税法律主義と実質主義との相克」

－税法上の目的論的事実認定の過形成①、ProfessionJOURNAL、－公開日: 2019/03/20、No.311

判断基準の一つと考える「濫用基準」の考察につなげていく。

さて、租税回避は、脱税と異なり私法上の法律行為自体には問題がないと考えられている。納税者の選択した私法上有効な行為が、「私法の濫用」や「制度の濫用」に該当すれば、包括的否認規定などにより租税回避として課税庁に否認される。このような際に、何かしらの判断基準がなければ、納税者は自ら仕組んだ取引という行為が租税回避として否認されるのかどうかを判断することができず、予測可能性を確保することはできない。

租税回避は、経済社会の変化でその定義を変えることがあるということが、金子氏の著書『租税法』の第 20 版と第 22 版の間における定義の変化から確認できた。今後も、定義が変わる可能性はあるものの、納税者の予測可能性の確保のためには、否認される租税回避と判断することのできる基準が必要である。

第5章 包括的否認規定の比較検討

ここまで、包括的否認規定において重要な概念である「不当減少性要件」や「同族会社」および「租税回避」について考察してきた。これらの概念は、経済社会の情勢の変化に対応する形で規定や定義も変遷している。この変遷は、課税庁が主導して立法で変化させているものと、司法の判断や研究者の学説により変化しているものに分かれる。

変化を余儀なくさせている理由としては、包括的否認規定の適用範囲を変化させることにあるのではないだろうか。つまり、納税者の画策するあらたな租税回避行為を否認するためには、包括的否認規定の適用範囲を変化させる必要があるからと考える。

つまり、あらたな租税回避を否認する際に包括的否認規定の条文を改正することなく、「不当減少性要件」や「租税回避」の概念、「同族会社」の規定を変えることで、包括的否認規定の適用範囲を変えることもできる。しかし昨今の裁判例をみると、包括的否認規定の適用範囲を課税庁が見誤ったがため、司法の場で敗れることが続いている。加えて、包括的否認規定の適用範囲が不明確な状態は、納税者の予測可能性の確保もできないので、非常に問題のある状態である。第5章以降では、このような状態の打開策を判例や学説を整理し模索していく。

まず本章では、包括的否認規定のなかでも先行研究の多い、法132条と法132条の2に焦点をあてて、二つの条文の異同を比較し、適用範囲の共通点を考察する。異なる二つの条文で、解釈に共通点があることには批判もあるが、条文中に同じ文言を有するので共通点があることは自然な考え方である。そのことから、後発の法132条の2の立法趣旨・目的を考察することも法132条の適用範囲の判断には重要ではないだろうか。

司法は近年の判例から、異なる包括的否認規定の適用範囲というものを「経済合理性基準」や「濫用基準」という基準を用いて統一するような方向にすすんでいることから、これら基準の考察は、本論文にとって非常に重要である。

第1節 法人税法132条と同法132条の2との異同

(1) 包括的否認規定における経済合理性の意義

そもそも、法人税法上の課税所得の計算は、企業利益を前提としてなりたっているという考えが一般的である。法人は営利を追求する経済的合理人であるから、法人の行為計算において経済的合理性に反することがあれば当然に否認でき、その根拠が法132条「同族会社

の行為計算否認」であるとされてきた¹。また、経済合理性について、法人税の負担を不当に減少させるというのは、事業上の必要性のない経済的に合理性を欠いた取引が対象となるということである。しかしながら、事業上の必要性は経営判断にかかわる問題であり、税務署長さらには裁判所が判断できるものではないという問題点もある²。

例えば組織再編成においては、組織再編成に事業上の必要性がないとは言えない場合に、組織再編成に係る法人税の負担を減少させる結果となったとき、組織再編成の全ての取扱いを定めている個別規定の趣旨・目的を考慮して判断する必要がある³。そのような際には、「経済合理性」に「組織再編成の趣旨目的」が大きく関わるということである。

この点において朝長英樹氏は、法人の行う取引に経済合理性があるのは当然であり、経済合理性がない取引は、当然否認されると述べられている。そのうえで、経済合理性があっても、個別の規定の趣旨・目的に反すれば否認されるとも述べられている⁴。

同族会社の行為計算の否認規定と、経済合理性について判示した裁判として「明治物産株式会社事件」⁵があげられる。この裁判は昭和16年の事業年度であり、課税庁側も昭和20年に否認を行っている。非常に古い裁判例であるが、法132条の「法人税の負担を不当に減少させる結果」、つまり不当減少性要件と経済合理性を関係づける重要な判例である。法132条は、旧法人税法（昭和25年法律第72号による改正前）とでは、規定の見かけは違うが、法人税遁脱の意思が要件となっていないことについては変わりがないといえ、本判決は現行法（昭和40年法律第34号による全部改正後）の解釈に当たっても参考となるものである⁶。明治物産株式会社事件では、第一審から上告審まで全て納税者側が勝訴している。

このことは、経済合理性のある私法上の取引や行為に関しては、不当減少性要件を有する法132条により否認することは難しいと解するべきである。このことが、不当減少性要件と経済合理性の関係といえる。

しかしながら、朝長氏は、明治物産事件は昭和16年度の事業年度で争われており、旧法人税法（昭和25年法律第72号による改正前）の規定である「法人税は脱の目的ありと認められるものがある場合」に対し判示を示したものであり、現行法（昭和40年法律第34号による全部改正後）の「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

¹ 松沢智『租税実体法の解釈と適用・2』中央経済社（2000）、はしがき1頁。

² 水野忠恒『租税法〔第5版〕』有斐閣（2011）、540～542頁参照。

³ 朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』清文社（2014）、34頁。

⁴ 朝長英樹氏「ゲスト講義（熊本学園大学大学院会計専門職研究科2021年12月11日開催）」で使用された講義説明資料「研究科生の質問に答える」、11頁参照。

⁵ 最高裁判決（第二小法廷）、昭和33年5月29日、民集第12巻8号、1254頁。

本事件は、同族会社が合併前に行った株式の買取りが、清算所得税遁脱の目的があるとして、買取り代金を合併交付金とみなし、同族会社の行為計算を否認した事件である。現在とは法体系が異なるものの同族会社の行為計算の否認に対する司法的判断を知るうえで重要な判例である。

⁶ 渡辺裕泰「同族会社の行為計算の否認と法人税」『別冊ジュリスト 租税判例百選〔第5版〕』有斐閣（2011）、115頁参照。

るとき」の解釈に判示したものではないという点で注意が必要であると述べられている⁷。
(下線は筆者による)

加えて明治物産事件以降、包括的否認規定により否認を受けるか否かを判断するうえで、経済合理性というものが一つの基準となっているが、朝長氏によれば、これは遁脱の目的に対して示されたものであるが、現状の司法の判断では、目的に加え不当に減少する結果を生じさせた行為に関しても判示されている。

つまり、不当減少性要件を有する包括的否認規定は、税負担の減少を目的とする租税回避行為の否認を目的としているが、税負担の減少が主たる目的の一つであったとしても、納税者の選択した行為に経済合理性があるか否かの判断の方が重要であるとも考えられる。

この点に関しては、重要な判例として「岩瀬事件」⁸があげられる。「岩瀬事件」は、納税者の行った行為が交換だったのか、それとも売買だったのかという、事実認定がどちらかということが非常に大きな問題となった。交換契約にすると税金が高くなるから売買契約を行ったが、これは私的自治の原則、契約自由の原則の下では民法上どんな契約形態を当事者間で採用するかは自由である。したがって、その自由な契約形態の選択の機会を使って税金の負担を軽減させようとした事件である。

結論としては、第一審東京地裁平成 10 年 5 月 13 日判決で国側が勝訴したものの、控訴審東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決では逆転したという事件である。その後、最高裁で不受理となり、控訴審判断が確定した。酒井克彦氏は、「東京高裁は、その事実認定において、租税負担の軽減という目的を織り込んで契約解釈の基礎となる当事者の内心的効果意思を認定している。この点、同判決は、租税回避について中立的な態度に出たものと評することができよう。」と述べられており、金子氏の租税回避の定義通りの事件である⁹。

つまり、この事件は納税者の行った行為が、学説上は租税回避にあたるとしても、その行為に経済合理性があれば必ずしも否認されるものではないということを判示している。また、八ツ尾氏も著書において「合理的な理由が存する取引（すなわち通常の経済人が採り得る取引）について、それを否認してまで租税回避の否認規定の適用を貫くことは、租税法律主義の下でとうてい許されないからである。すなわち、『合理的な理由』は、その行為の『不当性』を排除することを意味しているといえる。」¹⁰と述べられている。

納税者が自ら選択した行為が、租税回避として課税庁に否認されるか否かを、納税者が判

⁷ 朝長、前掲注 3、3 頁。

⁸ 東京高裁判決、平成 11 年 6 月 21 日判決、訟務月報第 47 巻 1 号、184 頁。

谷口勢津夫教授は「私法上の法形式の選択と課税」『別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 5 版〕』（有斐閣、2011）で「税法の目的等の総合的考慮に基づき租税回避の経済的不合理性や異常性の観点から、租税回避の一般的否認規定を措定しようとする考え方である。租税回避の否認につき明文の法律上の根拠を要求する租税法律主義の要請を訴訟法のレベルで潜脱することに対して、歯止めをかけたところに、その意義がある。」と評釈している。

⁹ 酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』弘文堂（2015）、94 頁参照。

¹⁰ 八ツ尾順一『租税回避の事例研究』清文社（2014）、111 頁。

断するとき、その行為に経済合理性というものが存するか否かが、一義的には判断の重要な要因になるのではないだろうか。

では、包括的否認規定により否認される、経済合理性のない行為はどのような行為かというものを、金子氏は、法 132 条の 2 が制定される前の平成 12 年の著書『租税法〔第 7 版補正版〕』で、次のように述べている。一つは、非同族会社では通常なしえないような行為・計算、すなわち同族会社なるがゆえに容易になしえる行為・計算。ただし、非同族会社のなかには、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・計算に当たるかを判断することは困難である。他の一つは、純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算。行為・計算が経済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独立当事者間取引と呼ばれるもの）とは異なっている場合をも含む¹¹。

このように、不確定概念である不当減少性要件を有する法 132 条で争われた判例だけではなく、その他の判例も踏まえて比較検討することで、司法の判断に「経済合理性」がどのような影響を与えているかを考察することができた。

前述の「明治物産株式会社事件」において、法 132 条の不当減少性要件と経済合理性の関係というものが示された。昭和 40 年の法人税法全文改正において法 132 条の適用範囲はかなり狭くなったにもかかわらず、現行法の解釈にも影響を与えていると解される¹²。

この規定の趣旨については、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正または決定を行う権限を税務署長に認めるものである¹³。

しかし、ここで否認するということは、課税標準の計算において、その行為計算を否認するのであり、私法上の効果に影響を及ぼすものではない。また、ここでいう「引き直す」とは、最高裁判所平成 16 年 7 月 20 日判決（パチンコ平和事件）において「税負担の公平を維持するため、正常な行為または計算に引き直して（中略）更正又は決定を行う権限を税務

¹¹ 金子宏『租税法（第 7 版補正版）』弘文堂（2000）、315 頁。

¹² 昭和 40 年の法人税法全文改正において、所得計算の通則的規定として法 22 条が設けられ、その 2 項で無償の譲渡および無償の役務の提供による収益が益金の額に算入されることが明確にされ、また、過大な役員報酬等の損金不算入の規定（法 34 条～36 条）が設けられるなど諸規定が大幅に整備された結果、法 132 条の適用範囲はかなり狭められてきている。

¹³ 金子宏『租税法（第 24 版）』弘文堂（2021）、470 頁。

署長に認めたものである」という判示で説明できるものと解する¹⁴。

(2) 法人税法 132 条の 2 の立法趣旨

法 132 条と法 132 条の 2 は、租税回避防止規定という点では同じであるが、その前提となるものが異なっている。平成 13 年税制改正において組織再編税制が創設され、多くの法令が追加された。この改正により法人税法・法人税法施行令・法人税法施行規則の条文の量は 4 割増加した。その多くの法令を受け免れた租税回避行為について対応すべく創設されたのが法 132 条の 2 である¹⁵。

平成 12 年 7 月に税制調査会は「わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と洗濯－」という報告をまとめている。そのなかで「企業組織再編への対応」として、企業が国境を越えて活動し、広く競争が行われる中で、わが国企業の競争力を維持・確保する観点から、柔軟な組織再編を可能にする法制度の整備が進められている。税制としても、企業の経営形態に対する中立性などの観点から、会社分割に係る税制と連結納税制度は極めて重要な課題であり、その導入に向けて検討を進める必要があると記載している¹⁶。

その後、法人税法では、平成 13 年度改正において「組織再編成に係る所得の金額の計算」（法 62 条以下）というセクションを設けて、企業組織の再編成に係る課税上の取扱を規定している。組織再編成とは、合併、分割、現物出資、現物分配、さらに株式交換・株式移転のことであるが、それぞれの定義について、法 2 条（12 号の 8 以下）に詳細に定められ、そこで、資産の譲渡として譲渡益課税が行われる場合と、譲渡益の課税の繰延べを認める場合の適格要件が規定されている¹⁷。また、適格組織再編成の趣旨には、投資家・事業主の利益や支配の継続性が重視され、企業グループ内の組織再編成、または、共同事業を行うための組織再編成というものが定義づけられている¹⁸。

¹⁴ パチンコ平和事件

東京地判（平成 9 年 4 月 25 日）『訟務月報』44 卷 11 号、1952 頁。

東京高判（平成 11 年 5 月 31 日）『訟務月報』51 卷 8 号、2135 頁。

最判（平成 16 年 7 月 20 日）判時 1873 号、123 頁

¹⁵ 朝長、前掲注 3、17 頁。

¹⁶ 「わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と洗濯－」税制調査会（2000）、164 頁。

「租税回避への対応」高度化する租税回避、国際化・情報化の進展により経済活動が一層複雑化することは、租税回避が行われる可能性を飛躍的に増加させていると考える。企業の海外展開がすすみ、様々な業種・規模の企業が海外に子会社等を有するに至っており、企業の資本関係も複雑になっている。高度化する、租税回避への対応策を講じる結果、更にその対応策に対応した行動がとられることによって租税回避がますます高度化し、個別の制度による対応が困難になることが考えられる。と警鐘を鳴らしている。

¹⁷ 水野、前掲注 2、444 頁。

¹⁸ 水野、前掲注 2、450 頁。

このように平成 13 年度税制改正においては、法人税の中心的課題である所得の計算ではなく、法人の設立・運営・組織再編成という、法人の構造的問題やライフサイクルを中心においている¹⁹。事細かな組織再編税制は、僅かな操作で異なる課税関係を作り出すことができる。法令は細かにすることで納税者の予測可能性や法的安定性は担保され、租税法律主義の観点からは好ましい。しかし、その細かな規定は僅かな操作で租税回避行為の可能性を広げてしまう。法 132 条の 2 は事細かな組織再編税制の同条以外の規定の「濫用」や「潜脱」による租税回避を防止するという重要な役割を担っているのである²⁰。

例として、適格組織再編成は損益の計上を繰り延べるものであり、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。前述のように企業グループを前提とするため、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、このような法人間の取引については、税負担の減少のための操作（租税回避行為）が行われることが考えられる²¹。

しかし、法 132 条の 2 は組織再編成における租税回避スキームに対する対策となりえるが、その点においては、以下の点において法 132 条よりも簡単には適応できないといわざるをえない。法 132 条を同族会社以外の否認も行えるといった適用法人を拡大したわけではなく、法 132 条の 2 を新たに創設したのは、組織再編成にかかる租税回避を法 132 条と同じ基準で否認するわけではないということではないだろうか。

つまり、法 132 条の 2 は、法 132 条と同様に不当減少性要件など、その適用要件が明確でないので、個別の事案の集積により適用基準が明確化されることが必要である。「経済合理性」という基準を立てることも考えられるが、複雑な組織再編成においては、合理性の判断を行うためには、その事業目的等を考慮することになるが、租税法が法人の経営判断に関わるという問題がある。

また、法 132 条は、法人自身が税負担を減少させる行為や計算を前提としているのに対し、法 132 条の 2 は合併法人の組織再編税制における租税回避行為によって、被合併法人の税負担を減少させる行為や計算にも否認の範囲が及ぶのである²²。租税回避を防止するという点で同様の目的をもつ両者ではあるが、それぞれが防止しようとする租税回避は内容が異なる。つまり法 132 条と法 132 条の 2 では、そもそも適用を予定するものと創設理

¹⁹ 水野、前掲注 2、440 頁。

²⁰ 朝長、前掲注 3、17 頁。

²¹ 水野、前掲注 2、455 頁。

²² 法人税法 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、適用対象となる法人の範囲が拡大され、（途中省略）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。

由が違うのである。法 132 条は同族会社の行為・計算の否認規定であるが、適用基準については同族会社でなければならないしえないような行為・計算を否認する規定であるという解釈と、経済的に不合理な行為・計算を否認する規定であると解釈すべきという考え方がある。一方、法 132 条の 2 においては、組織再編成に係る行為・計算の否認規定と考えられている²³。このように法 132 条の 2 の創設において、法 132 条とは全く異なるものであると解されている。

しかしながら、法 132 条の 2 が法 132 条と同様の文言を使用しているにもかかわらず、その条文解釈において文理上の合理的説明はされていない²⁴。同じ文言を使用している法 132 条と法 132 条の 2 の不確定概念である不当減少性要件については、両者とも租税回避行為を防止する規定であるという共通点もあることから、前述した経済合理性のみを規範として定立するのが自然で無理のない解釈である²⁵。つまり法 132 条と法 132 条の 2 の否認の適用要件である「経済合理性」がない行為とは、いずれも主たる目的が税負担の減少にある行為であるといえる。しかし法 132 条の 2 は、その立法経緯などから否認の適用範囲関しては「条文の趣旨目的」を考慮する必要があるといえる。違う解釈を容認する考えとして、法 132 条の 2 は、法 132 条の枝番として規定されているものの、枝番号は法技術的な問題であって、枝番号になっていることをもって内容を判断してはいけないという考え方もある²⁶。

また、法 132 条の 2 を法 132 条の枝番として新たに創設したのは、組織再編成にかかる租税回避を法 132 条と同じ基準で不当減少性要件を解釈し租税回避行為を否認するわけでもない。

(3) 包括的否認規定における条文の趣旨・目的

ところで、法人の行う組織再編成などを用いた租税回避行為において、事業上の必要性、つまり経済合理性がないとはいえない場合などは、その租税回避行為が否認されるものであるか否かを経済合理性のみで判断することは困難である。しかし、少なくとも経済合理性があるとは、主たる目的が、税負担の減少以外のところにも存在する組織再編成であるとい

²³ 朝長、前掲注 3、21 頁。

平成 12 年 10 月 3 日、政府税制調査会、法人課税小委員会「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」の一部として以下の点を紹介されている。

「第五、租税回避の防止 組織再編成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成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」

²⁴ 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』「税経通信」第 69 巻第 9 号、20 頁。

²⁵ 谷口勢津夫「ヤフー事件東京地裁判決と税法の解釈適用方法論」『税研』第 177 号、28 頁。

²⁶ 朝長、前掲注 3、23 頁。

える。経済合理性のある組織再編成とは、企業間競争力の向上や事業の効率化といったものが主たる目的の中に存在するはずである。

つまり、形式的には、組織再編税制の個別の規定を充たして税負担を減少させる場合、主たる目的が税負担の減少であれば、法 132 条の 2 により否認をうける可能性がある。形式的には、組織再編税制の個別の規定を充たしているので、組織再編成を用いた租税回避を否認するという法 132 条の 2 の「条文の趣旨・目的」により否認されると解される。しかしながら、主たる目的が税負担の減少とはいえない組織再編成であったとしても、租税回避であると課税庁側が判断すれば「条文の趣旨・目的」により否認を受けることも想定される。

前段のような状況は、納税者にとって不利益を生む可能性があり法的安定性を欠く状態である。租税法律をその文言からはなれて緩やかに解釈することは、法的安定性を重視する立場からは批判もある。しかし、租税法律の解釈にあたって、その経済的意義が解釈の基準として重視されるべきことを、否定するものではない²⁷。

このように平成 13 年度税制改正においては、法人税の課税所得金額の計算ではなく、法人の設立・運営・組織再編成という点が中心になっている。細かな規定の多い組織再編税制は、僅かな操作で異なる課税関係を作り出すことができる。法令は細かにすることで納税者の予測可能性や法的安定性は担保される。しかし、その細かな規定を僅かな操作でかいくぐることで、租税回避の可能性を広げてしまう。法 132 条の 2 は、事細かな組織再編税制の同条以外の規定の「濫用」や「潜脱」による租税回避を防止するという重要な役割を担っているのである²⁸。

確認すると、適格組織再編成は損益の計上を繰り延べることが可能であり、組織再編成に伴う資産の譲渡に対する課税を免れることができ、濫用される危惧がある。同族会社のように容易に完全支配関係を結ぶことが可能な法人については、制限がないとされているので、このような法人間の取引については、事業上の必要性のない税負担の減少のための行為を容易に画策することができる。

とはいえ、事業上の必要性が存在し、経済合理性のある組織再編成であれば否認されない可能性は高くなるが、組織再編成は私法領域のわずかな操作（「私法の濫用」）で税負担が変化するため、納税者の意図しないところで法 132 条の 2 により否認をされる場合も存在する。

次に、組織再編にかかる租税回避問題を論ずる点において、「趣旨目的」というものは二つ存在する。一つは「組織再編成の趣旨目的」であり、二つ目は「条文の趣旨目的」である。二つ目の趣旨目的、すなわち租税法の解釈は、税負担の公平を図るうえで重要である。税負担の公平、すなわち租税公平主義は憲法 14 条 1 項いわゆる平等権を根拠としている。この規定はすべての差別を禁止する趣旨ではなく、不合理な差別を禁止する趣旨であると解さ

²⁷ 金子、前掲注 13、115 頁。

²⁸ 朝長、前掲注 3、17 頁参照。

れているが、租税立法も不合理な差別を構成する場合に、この規定に違反して無効とされるのが通説となっている²⁹。金子宏氏は、「税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避であり、また必要でもある。」と述べられている³⁰。租税立法は、税負担を不当に減少させる結果という不確定概念を含む条文を、税負担の公平を維持するため、経済合理性を欠いた行為または計算について否認を認めることは、不合理であるとは言いきれないとしてきた³¹。法の趣旨目的に照らし合わせ、不確定概念の意義が明確にすることができる場合、また公平な課税に対し不合理なものでないと裁判所が判示した場合には、不確定概念を用いることは租税公平主義にとって重要なことであるといえる。

つまり、不当減少性要件を含む、法 132 条の 2 においては、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が多いことに鑑み、組織再編成に係る租税回避行為の防止規定として設けられたという趣旨目的があるといえる³²。法人が行う組織再編成が組織再編税制の個別の規定を形式的には充たしているが、主たる目的が税負担の減少であるといえるとき、法 132 条の 2 における不当減少性要件が問題になる。主たる目的が税負担の減少、つまり「経済合理性」が無いと判断されるとき、そもそも主たる目的が「組織再編成の趣旨目的」に適合するかが問題となる。このような場合、組織再編税制における個別の規定の濫用であり、組織再編成の趣旨目的を考慮した判断が必要となる³³。

とはいえ、法令の趣旨目的解釈は、租税法律主義から考えると非常に危険な面がある。課税の公平を重視し趣旨目的というものを尊重するがあまり、自然と法令を拡大解釈してしまう危険性があるのである。趣旨目的の過度の重視は、確立された憲法原則である租税法律主義に反するおそれがある。文理解釈の結果なお複数の解釈可能性が残る場合には、租税法律主義の下でも、租税法規の趣旨目的すなわち立法者意思や租税法規の意味内容を確定しなければならない。一方、租税法規の趣旨目的を緩やかに把握することを許してしまうと、課税庁側の恣意的な課税すなわち税收確保および公平負担実現のための解釈が行われてしまうおそれがあり、租税法律主義の下では許容されるものではない³⁴。

金子氏も、前述のとおり「租税法律をその文言からはなれて緩やかに解釈することは、法的安定性を重視する立場からは批判もある。しかし、租税法律の解釈にあたって、その経済的意義が解釈の基準として重視されるべきことを、否定するものではない」³⁵と述べられている。このことは、租税法律主義の下、租税法律の解釈に「趣旨目的」が容認されるというものではないものの、不当減少性要件など不確定概念を有する条文の解釈において「趣旨目

²⁹ 金子、前掲注 13、85 頁。

³⁰ 金子、前掲注 13、79 頁。

³¹ 金子、前掲注 13、83 頁。

³² 山本守之他『検証税法上の不確定概念』中央経済社（2015）、168 頁。

³³ 朝長、前掲注 3、34 頁。

³⁴ 谷口勢津夫「租税回避と税法の目的論的解釈の『過形成』」『税務通信』2015、12 月。

³⁵ 金子、前掲注 13、115 頁。

的」を考慮した目的論的解釈は必要であるということである。

(4) 法人税法 132 条と 132 条の 2 の解釈の基準

繰り返しになるが、法 132 条の 2 は、法 132 条と同様に不当減少性要件など、その適用要件が明確でないので、個別の事案の集積により適用される解釈の基準が明確化されることが必要である。「経済合理性」という基準を立てることも考えられるが、複雑な組織再編成においては、合理性の判断を行うためには、その組織再編成の事業目的等を考慮することになる、このことは租税法が法人の経営判断に関わるという問題が生じる。

租税回避を防止するという点で同様の目的をもつ両者ではあるが、それぞれが防止しようとする租税回避は内容が異なる。つまり、法 132 条と法 132 条の 2 では、そもそも適用を予定するものと創設理由が違うのである。法 132 条は同族会社の行為・計算の否認規定であるが、適用基準については同族会社でなければならぬような行為・計算を否認する規定であるという解釈と、経済的に不合理な行為・計算を否認する規定であると解釈すべきという考え方がある。一方、法 132 条の 2 においては、組織再編成に係る行為・計算の否認規定と考えられている³⁶。

このように法 132 条の 2 の創設においては、法 132 条の枝番として創設され、不確定概念も同様の文言が使用されているが、それぞれ防止しようとする租税回避が異なるため、不当減少性要件に該当するか否かの判断は異なるものとなる。そのため、この二つの条文の不当減少性要件は、全く異なるものであると解する学説があるのは当然のことである。

つまり、法 132 条と法 132 条の 2 の否認の適用要件である「経済合理性」がない行為とは、いずれも事業を行う上で必要のない行為であり、主たる目的が税負担の減少にあった行為であるといえる。しかし、法 132 条の 2 は、その立法経緯などから否認の適用範囲に関しては、「条文の趣旨・目的」を考慮する必要があるといえる。つまり、事業上の必要性がある程度確認される組織再編成を選択したとしても、その選択の結果として、税負担の減少が主たる目的の一つであれば否認を受ける可能性があるのである。法 132 条にも、同族会社の行う租税回避行為を防止するという「条文の趣旨・目的」は存在するものの、両者の趣旨・目的が異なることは明らかである。

違う解釈を容認する考えとして、法 132 条の 2 は、法 132 条の枝番として規定されているものの、枝番号は法技術的な問題であって、枝番号になっていることをもって内容を判断してはいけないという考え方もある³⁷。

法 132 条の不当減少性要件は、現在、判例では「経済合理性」を判断基準の中心として考えられている。このことは、昭和 40 年の法人税法全文改正において、所得計算の通則

³⁶ 朝長、前掲注 3、21 頁。

³⁷ 朝長、前掲注 3、23 頁。

的規定として法 22 条が設けられ、その 2 項で無償の譲渡および無償の役務の提供による収益が益金の額に算入されることが明確にされ、また、過大な役員報酬等の損金不算入の規定（法 34 条～36 条）が設けられるなど諸規定が大幅に整備された結果、法 132 条の適用範囲はかなり狭められてきている。それ故、同族会社における租税回避行為の否認については、適用範囲を広げすぎないためにも、司法により示された「経済合理性」で判断することが大前提である。

一方、法 132 条の 2 の不当減少性要件は、同じ包括的否認規定として判例の蓄積された法 132 条の「経済合理性」を判断の基準としつつも、組織再編成を行う際に組織再編税制を用いた租税回避行為を否認するという「条文の趣旨・目的」が存在する。つまり、「経済合理性」だけではなく「制度の濫用」の有無も判断基準としている。このことは「ヤフー事件」の判示で示されたと解される。

第 2 節 経済合理性を基準としたときの予測可能性

(1) 経済合理性基準

ここまで、租税回避行為を否認する包括的否認規定である法 132 条と法 132 条の 2 の適用について、判例や学説などを用いて考察してきた。まず、法 132 条に関しては、同族会社特有の行為による租税回避行為を否認するという性質から、営利を追求する通常の法人では行わない行為、事業上の必要性のない経済的に合理性を欠いた行為により税負担の減少を行えば否認の対象になる。一方で、本稿でも判例を取り上げた「明治物産株式会社事件」や、包括的否認規定の適用を受けてはいないが「岩瀬事件」から、同族会社が税負担の減少する行為を行ったとしても、その行為に経済合理性があることを示せば否認されないことも確認された。

つまり、法 132 条の適用に関しては、法人が選択した行為が結果として税負担を減少させたとしても、その行為の選択に事業上の必要性があり経済合理性というものが示されれば、課税庁側は否認できないものと考えられる。言い換えれば、その行為を選択した主たる理由が税負担の減少でないことが重要である。通常考え得ることのできる行為の中から、最も税負担が少ない行為を選択することは、純経済人として当然の結果ではないだろうか。通常考え得ることのできない行為や、同族会社だからでき得た行為によって税負担を減少させることが、包括的否認規定である法 132 条の不当減少性要件にあてはまると考えれば納税者の予測可能性は確保できる。

「経済合理性基準」というものと、後発である「濫用基準」のつながりというものを考察する際に、筆者としては第1節で述べたが、水野氏の学説が重要であると考え³⁸。水野氏の見解は、ヤフー事件の判示で示された「濫用基準」のなかに「経済合理性基準」の考え方と類似の考え方が存在することを示している。

では、法132条の2に関してどうであろう、法132条の2の適用を争われた判例である「ヤフー事件」においては、経済合理性以外に租税法規である組織再編税制の濫用（「制度の濫用」）や私法領域の組織再編成の濫用（「私法の濫用」）というものが判示され否認をうけた。法132条と同様の不当減少性要件をもつことから、その適用の可否に関しては経済合理性を基準とするべきと多くの論者も述べており、このことに異論はない。とはいえ、巨大企業グループの行う取引や行為には、経済合理性があることは当然であるという議論も存在することは、前述したとおりである。また、法132条の判例で示された「経済合理性基準」というものを、簡単に法132条の2という異なる条文の判例に当てはめてよいのかという問題も存在する。条文の創設理由や趣旨・目的が異なることから、筆者としては当てはめることに慎重であるべきとの学説を考察した。しかしながら、次項で考察する「濫用基準」を考察することは、当てはめることの可否を考察することにもつながると解される。

（2）濫用基準との相違

組織再編税制は、本来企業の競争力向上のための組織再編成を税制面で支援するために制定された。しかしながら、組織再編成の手法は多岐にわたり細かな操作で異なる課税を生じることとなる。結果として、納税者が組織再編税制の個別の規定を充たす行為の中から、最も税負担の少なくなる行為を選択した際に、法132条の2で否認することが考えられる。では、そのような行為すべてが租税回避行為として否認を受けるのかどうかといえ、答えは否であると考え。これは、法132条の場合と同様に、その組織再編成に事業上の必要性がなく、組織再編成の主たる目的が税負担の減少であり、組織再編税制の濫用である場合に否認される。つまり「経済合理性基準」への該当性を判断した後、経済合理性の有無が判断できないような行為に対して「濫用」の有無を判断するという、二段階的な判断が「濫用基準」の適用には必要ではないだろうか。

³⁸ 水野氏は著書『租税法』のなかで、経済合理性について以下のように述べられている。

そもそも、法人税法上の課税所得の計算は、企業利益を前提としてなりたっているという考えが一般的である。法人は営利を追求する経済的合理人であるから、法人の行為計算において経済的合理性に反することがあれば当然に否認でき、その根拠が法132条「同族会社の行為計算否認」であるとされてきた。また、経済合理性について、法人税の負担を不当に減少させるというのは、事業上の必要性のない経済的に合理性を欠いた取引が対象となるということである。しかしながら、事業上の必要性は経営判断にかかわる問題であり、税務署長さらには裁判所が判断できるものではないという問題点もある。

ところで、最高裁で争われた「ユニバーサルミュージック事件」³⁹は、法 132 条の適用について争われているが、一審・二審判決においては、法 132 条の不当減少性要件に該当しないとして納税者側が勝訴し、最終的に上告棄却という判断で納税者側の勝訴が確定している。

まず、東京地裁の判決では、経済合理性について先例のない判断を下している。第一に「相応の経済合理性を有する方法であると認められる限り不当減少性要件を充足しない。税額の減少以外の経済的利益または必要性がわずかでも存在していれば経済合理性を肯定すべき。」と納税者に有利な判示となっている。第二に「経済合理性の判定にあたって、まずグループ全体にとって経済合理性を満たす取引であったかを審査し、次にそれが、納税者にとっても経済合理性を有するかどうかを判断するという枠組みが採用された」。グループ全体の利益を享受することが、納税者単体の利益としても勘案されているが、同族会社と非同族会社との間の税負担の公平を維持するという観点からは、慎重な検討が必要であったと思われる⁴⁰。

しかしながら、「ユニバーサルミュージック事件」は、法 132 条の適用について争われているものの、国際的な組織再編成に係わる行為計算について争われている。高裁判決は、法 132 条の 2 で争われた「ヤフー事件」のように、私法領域である組織再編成の「制度の濫用」にも言及している。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こと等に照らし、組織再編成が実態と乖離した不自然なものであるか、税負担の減少以外に事業目的など存在するかについて、経済合理性を欠くか否かを判断すべきと判示している。

組織再編成は、基本的にはいかなる必要性に基づいて、どのような形態、方法で行うかにつき当該集団の自律的判断に委ねられるが、租税回避の手段として濫用されるおそれがある。また、高裁判決では、組織再編成には、何らかの事業目的等を作成し付加すること

³⁹ 東京地裁判決、令和元年 6 月 27 日、裁判所 HP 参照、(第 1 事件)平成 27 年(行ウ)第 468 号、(第 2 事件)平成 29 年(行ウ)第 503 号、(第 3 事件)平成 30 年(行ウ)第 444 号。

東京高裁判決、令和 2 年 6 月 24 日、裁判所 HP 参照、令和元年(行コ)第 213 号

多国籍企業であるフランス・ヴィヴェンディ傘下のユニバーサルミュージックグループの日本法人が関与した国際的な組織再編成について、法 132 条を適用した事件である。第一審、控訴審共に国側が敗れる結果となっており、国側が最高裁へ上告している。

法 132 条で争われていることから、経済合理性の有無が争点となっているが、国際的な組織再編成がかかわっていることから、高裁判決では私法領域である組織再編成の「制度の濫用」にも言及している。

最高裁判所(第一小法廷)、令和 4 年 4 月 21 日判決、令和 2 年(行ヒ)第 303 号

上告棄却。法 132 条にいう「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」とは、同族会社等の行為又は計算のうち、経済的かつ実質的な見地において不自然・不合理なもの、すなわち経済合理性を欠くものであって、法人税の負担を減少させる結果となるものをいうと解するのが相当であると判示している。

⁴⁰ 吉村政穂「グループ会社からの借入金にかかる利子の損金算入と法人税法 132 条適用可否—ユニバーサルミュージック事件」『ジュリスト臨時増刊』1544 号、有斐閣(2020)

も比較的容易であり、当該行為又は計算を行う必要性のほとんどが租税回避目的であって、税負担の減少以外の経済的利益がごく僅かである場合でも、経済合理性があるとされかねない⁴¹。

組織再編成は、同族会社だからでき得る行為と同様に、親会社が自己の税負担を減少するために子会社を自由に再編することも可能である。このような組織再編成も法 132 条の場合と同様に経済的に合理性を欠いた行為として否認されるが、組織再編税制という制度の濫用ということもできる。組織再編に係る租税回避問題における「濫用基準」と「経済合理性基準」の適用問題の間には、事業上の必要性や目的といった関連性が確認できた。相違点としては、事業目的の有無が確認できない場合における、主たる目的が税負担の減少であるか否かではないだろうか。

小括

まず、包括的否認規定である法 132 条と法 132 条の 2 は、その創設時期は異なるものの「不当減少性要件」を示す文言は同じ文言を使用している。同じ文言を使用しているので、その「不当減少性要件」の適用判断は同じであるという学説もあるが、条文の立法趣旨・目的が異なることと「不当減少性要件」の前後の条文が異なることから、「不当減少性要件」の適用判断は異なると解される学説も存在する。このことは条文の立法趣旨・目的が「不当減少性要件」の適用範囲に影響を与えていることと解される。

とはいえ、同じ「不当減少性要件」を使用していることから、法 132 条で示された「経済合理性基準」は法 132 条の 2 で争われた事件の判示でも示されており、包括的否認規定の「不当減少性要件」の適用判断にとっても基本的な考え方となっている。

本章では、同族会社の行為計算否認規定において不当減少性要件に該当する「経済合理性基準」の行為として、同族会社であるがゆえになし得る行為というものなどを複数例示した。非同族会社を適用範囲としている法 132 条の 2 や法 132 条の 3 といった包括的否認規定における不当減少性要件に該当する「経済合理性基準」の行為としては、純経済人として通常行わないような行為や独立当事者間で行わないような取引といったものに限定されるところである。

法 132 条の 2 では、立法の趣旨・目的に反する行為や組織再編税制という制度を濫用した行為を目的論的解釈によって否認できると司法も判断しており、制度の濫用も租税回避に該当すると判断された。このような制度の濫用による「不当減少性要件」に適用すると判断される「濫用基準」を司法は判示したと解される。

令和 4 年 4 月に最高裁で判決がでた「ユニバーサルミュージック事件」は、法 132 条で争われた事件であるが、法 132 条の 2 で示された「濫用基準」が判示されている。「ユニ

⁴¹ 「ユニバーサル事件でヤフー判決援用、国連敗」『T&A master No.841』新日本法規出版（2020）

「ユニバーサルミュージック事件」は、同族会社が組織再編に係る行為を否認された事件であることを理由としても、「濫用基準」が法 132 条の不当減少性要件に該当する判断基準に影響を与えているが、判断基準が増えることは納税者の負担が増えることにつながるという、あらたな問題を生むことにならないだろうか。しかし、「ユニバーサルミュージック事件」までの「経済合理性基準」のなかには、事業目的の有無や税負担の減少という「濫用基準」と同様の論点も織り込まれており、筆者としては「濫用基準」のなかには「経済合理性基準」の考え方が包含されているのではないかと考える。

第6章 包括的否認規定の変遷

現在では、法 132 条などの包括的否認規定は租税回避を防止するための規定であると考えられている。しかし、包括的否認規定の前身である所得税 73 条が大正 12 年に創設された時点では、租税遁脱といった文言が使われており、租税回避という文言の定義も明確ではなかったのではないだろうか。また、包括的否認規定の変遷をたどることは、租税遁脱から租税回避への文言の変遷をも考察することができると考え、租税回避の定義というものがどのように考えられてきたかを確認できると考える。

さて、大正 12 年に制定された規定が包括的否認規定に該当するか否かは、議論が分かれると考えるが、包括的否認規定である法 132 条の創設に影響を与えた規定であると思われる。包括的否認規定の変遷から、納税者の租税回避行為に課税庁が包括的否認規定の適用をどのように考えてきたかも整理する。

包括的否認規定である法 132 条の制定から 35 年以上、前身と考えられる大正 12 年所得税法の制定から 75 年以上が経ったのちに法 132 条の 2 があらたに創設された。このような長い年月を経てあらたに創設されたことと、法 132 条と文中に同じ文言を用いて不当減少性要件を定めていることに、租税回避否認規定としてどのような意味があるのかを考察し、租税法が包括的否認規定と租税回避をどのように位置づけてきたかを整理し、第 7 章からの判例の研究につなげたい。

第1節 法人税法 132 条の変遷

(1) 同族会社の行為計算否認規定の制定

はじめに、法 132 条「同族会社の行為計算否認規定」の前身は、大正 12 年に第一次世界大戦による財政収入の増加を図るため、高所得者が所得税を軽減するための措置として創設された¹。この規定は、同族会社とその株主等との間の行為に限定されており、さら

¹ 大正 12 年所得税法、旧所得税法 73 条の 2、同 73 条の 3、同 73 条の 4
所得税法 73 条の 2

政府ハ法人ノ株主又ハ社員ノ一人及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一以上ニ相当スル法人ニ付テハ其ノ留保シタル所得中左ノ各号ノ一ニ該当スルモノニ限り之ヲ株主又ハ社員ニ配当シタルモノト看做スコトヲ得
一 事業年度末ニ於ケル積立金及其ノ事業年度ノ所得中留保シタル金額ノ合計金額カ其ノ事業年度末ニ於ケル払込株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一ニ相当スル金額ヲ超過スルトキハ其ノ超過金額ニ属スル其

に、「所得税逋脱ノ目的」があると認められる場合に限定されている、また、同条の4において、その適用にあたり、所得審査委員会の決議を経ることとされていたりしたことから、かなり限定的な適用がなされていたことが推測される²。

その後、大正15年に改正が行われているが、大正12年の創設時の条文の適用範囲が限定的であったため、その点の改正が行われたと考えられる。村上泰治氏は、大正15年改正³について次のように述べられている。

①『行為』に限らず『計算』についても否認し得ることとされたこと、②同族関係者の所得について脱税の目的があると認められるものがある場合にも所得金額の認定計算をすることができることとされたこと、そして③所得税逋脱の目的があると認められる場合には、事前に所得審査員会に附議することなく総て税務官庁の認定により、その行為又は計算を否認して所得金額を計算することができることとされたことが主要内容となっている⁴。

ノ事業年度ノ所得中留保シタル金額ヨリ其ノ事業年度ニ於ケル所得ノ二十分ノ一ニ相当スル金額ヲ控除シタル金額

二 各事業年度所得中留保シタル金額カ其ノ事業年度ニ於ケル所得ノ十分ノ三ニ相当スル金額ヲ超過スルトキハ其ノ超過金額

② 各事業年度所得中留保シタル金額カ其ノ事業年度末ニ於ケル払込株式金額又ハ出資金額ニ対シ年三十分ノ一ノ割合ヲ以テ算出シタル金額ヲ超過セサルモノニ付テハ前項第二号ノ規定ヲ適用セス

所得税法 73 条の3

前条ノ法人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ラス其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得

所得税法 73 条の4

政府ハ前二条ノ規定ヲ適用セムトスルトキハ所得審査委員会ノ決議ニ依リ之ヲ決定ス

² 佐藤信佑『包括的租税回避防止規定の理論と解釈 【第4回】「同族会社等の行為計算の否認の歴史

①」』ProfessionJOURNAL、公開日: 2015/12/10 (掲載号: No.148)

水野勝『昭和財政史談会記録第三号 戦時税制回顧録 (1978 年)』大蔵省大臣官房調査記録課 (2006 復刻版)

大正後期から昭和20年まで大蔵省で大蔵次官まで務めた、松隈秀雄氏の発言として、同族会社は所得を法人に留保することに課税できなかったため、同族会社を財閥もつくり節税していたので、そこに課税することとした。申告納税制度もなく、課税庁から加算を言い渡すという方式であり。恣意的なものであったことがうかがえる。

³ 大正15年所得税法、旧所得税法 73 条の2

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逋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

⁴ 村上泰治『同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察』税務大学校論叢、論叢11号、(1977)、244頁。

つまり、大正 15 年改正で、現在の法 132 条「同族会社の行為計算否認規定」の原型ができたと考えることもできるのではないだろうか。異なる点としては、本論文で不当減少性要件として考察している、「法人税を不当に減少させる結果」が「所得税遁脱の目的ありと認めらるるものがある場合」という、遁脱の目的という納税者の意思に近い概念を示している点があげられるのではないだろうか。

法 132 条でも引き続き使用されている文言で特筆すべきは、①「行為」に限らず「計算」についても否認し得ることとされたことであろう。この点については、第 2 章でも示したが、条文中の「行為」とは、法人の法律的效果を伴う行為をいい、「計算」とは会計上の所得計算をいい、行為に基づいてなされた計算の全部または一部を意味するだろう。行為・計算の否認は、現実に行われた行為・計算の私法上の効力を失わせるものではないが、課税関係についてのみ、行為・計算を否認し、これに代えて課税庁が適正と認めるところにしたがって計算するというものである。そこで、法人税の負担を「不当に減少」させる結果となるかどうかの判断が重要になる⁵。

昭和 15 年に所得税から独立する形で、法人税法が規定された際に法人税法 28 条⁶として規定されたが、内容としては大正 15 年の改正時点と変化はない。その後の、昭和 22 年度の改正⁷は太平洋戦争の終戦に伴う税制改正であり、法人税法も大幅な改正がなされたが同族会社等の行為計算の否認については、大きな改正点はみられなかった。

昭和 22 年の法人税法制定時点では、条文を要約すると「法人税を遁脱の目的があると認められるとき政府は所得金額を計算できる」と解することができる。納税者の遁脱の目的という意思があることを重要視しているようにもみえる。条文を適用するにあたり、納税者の意思や目的といった抽象的な概念というものを課税庁が立証することは、行政実務的にも難しい点が多いと解される。昭和 25 年改正は、その点を改正したのではないだろうか。

(2) 法人税法 132 条の創設

昭和 25 年度税制改正は、シャープ勧告⁸に基づく税制改正の一環であることは言うまでもないが、同族会社等の行為計算の否認についても、「法人税を免れる目的があると認め

⁵ 末永英男『法人税法会計論（第 7 版）』中央経済社（2012）、145 頁。

⁶ 昭和 15 年法律 25 号、旧法人税法 28 条

同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ法人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所得金額及資本金額ヲ計算スルコトヲ得

⁷ 昭和 22 年法人税法 34 条 1 項

政府は、同族会社の行為又は計算で法人税を免れる目的があると認められるものがある場合においては、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、課税標準を計算することができる。

⁸ 「REPORT ON JAPANESE TAXATION BY THE SHOUP MISSION」

られるものがある場合」と規定されていたものが、「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⁹。

改正前の条文は、前述したとおり、納税者が租税回避をおこなうという意思や目的があることが重要であるように考えられる。もしそうであれば、課税庁は納税者の意思や目的といった抽象的な概念を立証する必要があるはずだが、改正前から意思ではなく結果を重視していたという意見もみられる。であれば、昭和 25 年改正は結果を重視していたという学説を体現し、規定の明確化をはかった改正であるのではないだろうか。

この点で、渡辺裕泰氏は次のように述べられている。この改正により、租税回避を行うという納税者の意思や目的を課税庁が立証する必要がなくなったと説明されることがある。昭和 25 年度税制改正前は、遁脱の意思を要件としていたようにもみえる。しかしながら、遁脱の意思が必要であったかについて、行政実務の見解もまたおそらく行政裁判所の見解も否定的であったといってよいだろう¹⁰。

また、村上泰治氏も次のように述べられている。「ここで、この規定の適用に関して改正前後の規定を文言のうえから比較してみると、改正前においては同族会社に法人税を免れる意思があることを要件としてこの否認規定が作用されることになり、一方、改正規定ではその行為計算の結果が、法人税の負担を回避し又は不当に軽減することとなる場合には、同族会社がそのことを計画的に意図したものであるかどうかといった内心的効果意思の有無に直接関係なくこの規定を適用できるというように解される。」この規定の取扱いの趣旨が、改正前と改正後が同一であったものを、単に表現の整備を図ったものであるかは定かでないとしつつも、税務当局が改正前においても、免れる意思の立証責任を有しない

Carl S.Shoup シャウプ使節団日本税制報告書（原文）（1949）

序文のなかで、税制使節団は日本における恒久的な租税制度を立案することを主要な目的としている。

また、日本が数年のうちに世界で最もすぐれた租税制度をもてない理由はないと記述している。

本部勝大氏は、次のように述べている。「わが国の税法は、戦後のシャウプ勧告以来、アメリカ法の大きな影響を受けており、その意味で、アメリカ法はわが国税法の母法ともいえる。」

⁹ 佐藤信佑『包括的租税回避防止規定の理論と解釈 【第 5 回】「同族会社等の行為計算の否認の歴史 ②」』ProfessionJOURNAL、公開日: 2015/12/24 (掲載号: No.150)

昭和 25 年法人税法 31 条の 2（昭和 25 年法律第 72 号による改正）

政府は前三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。

¹⁰ 渡辺裕泰『別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 5 版〕』（有斐閣、2011）115 頁。

同書の中で、清永敬次氏の研究を紹介している。「(旧法人税法が) 問題にしているのは納税者の負担軽減の意思ではなく、負担軽減という結果であり、結果として生じた負担の不均衡の是正という点にある。」清永敬次『租税回避の研究』（1995）、337 頁。

という解説書を紹介されたうえで、「この改正は規定の明確化を図ったにとどまることができる。」とも述べられている¹¹。

「明治物産株式会社事件」は昭和 16 年の事業年度について争われた事件であり、改正前の規定について適用が争われた。改正前の条文で適用が争われたにもかかわらず、現在でも「同族会社の行為計算否認規定」の適用に影響を与えている判例であることから、昭和 25 年の改正が規定の明確化を図ったにとどまる改定であったという意見が有力である。

一方で、改正前の条文の「遁脱の目的」と「負担を不当に減少させる結果」は、異なる意味をもつという意見もある¹²。改正前の「遁脱の目的」という文言は、租税回避というよりも脱税に近いものとも、前述の村上氏の解説からも解される。また、鈴木宏昌氏は『租税遁脱行為と租税回避行為の差異について』という論文において、「租税遁脱行為は、一般の犯罪と同じく故意が成立要件の一つとされるのに対し、租税回避行為は、故意のような主観的要素は成立要件とされない。」と述べられており、租税遁脱行為と租税回避行為には差異があることを示されている¹³。

昭和 25 年には、法人税基本通達に 11 項目の例示（本論文第 3 章参照）が示されることになった。当該規定は昭和 44 年に削除されているが、その規定内容は、現在の法人税法の個別的否認規定で対処できるものである。個別規定が整備されれば、包括的否認規定の適用範囲が狭くなるという可能性を示す一例である。

本論文でも、第 1 章にて納税者の租税回避を、否認することが可能な個別的否認規定のない場合は、個別的否認規定を新たに設けて立法により対処することは当然の対応であると考察しており。立法府の対応前の段階において、課税庁は納税者の租税回避を否認でき

¹¹ 村上、前掲注 4、252 頁。

前述の解説書における、片岡政一氏の内容としては改正前の規定における、法人税の遁脱というものを、租税回避というよりも脱税に近いものと考えられている。

客観的に法人税回避の目的があると認められるべきかは、行政上一定の限界はあるであろうけども、課税当局の認定に委ねられた問題であって、ただその自由裁量が、法規裁量に属しているだけである。現実には脱税の意思あることが立証される場合において、その行為計算のあるところの同族会社と通謀して、虚偽表示を為すようなことは一般法律行為の観念からするも、その行為の成立を否認できる。

片岡政一「全改訂版 会社税法の詳解」(1943)、435 頁。

また、武田昌輔氏の意見も紹介されている。「改正された規定によれば、客観的にみて免れる目的はなくとも、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ことになれば否認できることとなって、国税通則法の更正との関係が明瞭になったように思われる。」

武田昌輔編『会社税務精説』(1962)、787 頁

¹² 朝長英樹氏「ゲスト講義（熊本学園大学大学院会計専門職研究科 2021 年 12 月 11 日開催）」で使用された講義説明資料「研究科生の質問に答える」

¹³ 鈴木宏昌『租税遁脱行為と租税回避行為の差異について』税務大学校論叢、論叢 19 号（1989）、252 頁。

る個別的否認規定がない場合、租税回避に対し包括的否認規定が適用可能かを判断し、可能と判断すれば否認を行っている。

昭和 37 年度では国税通則法の規定に対応する形で改正がなされ、昭和 40 年度でも法人税法の全文改正に対応する形で改正が行われており、条文が現在とおなじ「法人税法 132 条」となった。昭和 25 年以降の改正は、軽微な微調整にとどまっている。

昭和 25 年度税制改正以降の租税回避に対する課税当局の考え方を理解するためには、結果としては導入されなかったものの、昭和 36 年度に公表された「国税通則法の制定に関する答申」において検討されていた租税回避防止規定を理解する必要がある¹⁴。

(国税通則法の制定に関する答申抜粋)

租税回避行為

税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、各税法において、できるだけ個別的に明確な規定を設けるよう努めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するときは、このような措置だけでは不十分であると認められるので、上記の実質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする。

なお、立法に際しては、税法上容認されるべき行為まで否認する虞れのないよう配慮するものとし、たとえば、その行為をするについて他の経済上の理由が主な理由として合理的に認められる場合等には、税法上あえて否認しない旨を明らかにするものとする。

行為計算の否認

1 現在、法人税法等において、税負担を不当に減少する結果となると認められる行為計算はこれを否認することができる旨の規定が設けられているが、国税通則法においても、実質課税の原則規定に関連して、特殊関係者間等における行為計算の否認に関する基本的な規定を設けるものとする。

2 現行法人税法等における同族会社及び特定の法人の行為計算の否認規定については、次のように改正するものとする。

(1) 否認の対象となるものの範囲

現在、行為計算の否認規定は、同族会社等に対してのみ適用されることになっているが、否認の対象となっている行為計算の態様や現在の諸情勢からみて、これを同族会社等のした行為計算のみに限定する理由に乏しいと認められるので、同族会社等の行為計算の

¹⁴ 佐藤、前掲注 9。

ほか、おおむね下記のような特殊関係者間の行為計算についても、これを否認することができる。

(イ) 非同族である会社とその系列下にある会社間及びそれら系列下にある会社相互間の行為計算（系列下にあるかどうかの範囲については、現在の同族会社等の範囲に限定することは適当でないと認められるので、資本、資金、人的関係等の諸点から通常系列下にあるとみられる範囲を実情に即して検討のうえ定めることとする。）

(ロ) 非同族である会社と株主（社員）又は役員間の行為計算

(ハ) 企業組合等と組合員間及び組合の構成員相互間の行為計算

(ニ) 医療法人、財団法人等とその理事者等との間の行為計算

(ホ) 親族等の特殊関係にある個人間の行為計算

(2) 否認の対象となる行為計算の態様

現行法では、否認の対象となる行為計算の範囲ないし態様については規定がなく、取扱上の基準が通達で示されているにとどまっている。現行通達に示されているところはおおむね妥当と認められるが、重要な事項であるので、具体的にその態様を法令において明らかにするものとする。

なお、課税上否認される行為計算は、上記の態様に該当しているばかりでなく、これを容認した場合においては租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限定されることは当然であるが、系列会社間の行為計算については、原則として、これら両当事者を通じて不当に租税負担を減少させたかどうかを判定することとするのが妥当であると考ええる。

出典：佐藤信佑『包括的租税回避防止規定の理論と解釈 【第6回】「国税通則法の制定に関する答申」 ProfessionJOURNAL、公開日: 2016/1/14 (掲載号: No.152)

法 132 条などの包括的否認規定の制定以後も、個別的否認規定の制定により包括的否認規定の適用範囲は狭まりつつあると考えられるが、課税庁側が包括的否認規定を一般的否認規定に近いものにするべく動いていたことが、上記の答申からはうかがえる。

佐藤氏によれば、上記の答申は「日本税法学会」の批判などを受け導入されることはなかったとされているが、課税庁の租税回避に対する考え方を知るうえで非常に有効であると考えられている¹⁵。

中川一郎氏も以下のように批判されている。「ドイツ租税調整法 6 条を援用して参考にしながら、何故この部分については、法系を異にするアメリカの判例法を持ち出して来な

¹⁵ 佐藤信佑『包括的租税回避防止規定の理論と解釈 【第6回】「国税通則法の制定に関する答申」 ProfessionJOURNAL、公開日: 2016/1/14 (掲載号: No.152)

ければならないのか。これでは全くのつぎはぎ細工であり、体系的な研究がなされていないと考える外はない。」¹⁶

まとめると、あらたな租税回避行為に対しては、個別的否認規定を制定するという立法による対処により租税回避を防止してきたと解されるが、上記の答申による課税庁の租税回避の防止手段は、課税庁の恣意的な課税の要因となることも考えられる。この答申の内容が多く批判により導入されなかったことを考察すると、わが国では一般的租税回避否認規定の導入というものは、非常に難しいといわざるを得ないのではないだろうか。

第2節 法人税法 132 条の2

経済の国際化が進展するなど、わが国法人の経営環境が大きく変化する中で、法人の競争力を確保し、企業活力を十分発揮できるよう、柔軟な組織再編成を可能とするための法整備がすすめられた。その一環として、平成 12 年 5 月商法が改正された。法人が組織再編成を進めていく上では、税制面の対応が不可欠であった。平成 13 年の税制改正における企業組織再編成に係る税制の構築は、以下のような経緯・考え方に基づいて行われ、政府税制調査会で示された方向に沿うものであった。

平成 13 年度答申は、「企業組織再編成により移転する資産の譲渡損益の取扱いについては、移転資産に対する支配が企業組織再編後も継続している場合には、移転資産の譲渡損益を繰り延べることが考えられます。また、分割型の会社分割に伴い、株式が交付される場合の譲渡損益の取扱いについては、株主が株式を企業組織再編前後において継続保有していると認められるものについて、これを繰り延べることが考えられます。諸外国の経験に照らしても、会社分割を含め企業組織再編成の形態や方法は複雑かつ多様なものになることが予想され、租税回避の手段として濫用されるおそれがあります。このため、繰越欠損金等を利用した租税回避行為の防止規定に加え、企業組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設けることが必要です。」¹⁷としており、法人による租税回避行為が行われることを課税庁側は十分に予定していたのである。

¹⁶ 中川一郎「国税通則法答申の批判（三）」税法学 130 号（1961）、2 頁

¹⁷ 税制調査会、平成 13 年度の税制改正に関する答申、平成 12 年 12 月。

武田昌輔編著『DHC コメント法人税法（第 7 巻）』第一法規出版（加除式 1979）、5584 頁。

問題解決のための一つの考え方としては、想定できるだけの類型を整備することや判例税法の積み重ねを待つとともに、租税回避行為否認についての一般規定を設けて否認に関する原則的要件を宣言することも必要であると考えられる。

一般規定のおき方として、現行法人税法第 11 条（実質課税の原則）のように個別税法で規定する方法と、ドイツの租税調整法第 1 条（解釈の原則）及び第 6 条（租税の回避）のような税法の基本的な解釈原理としての実質主義に関するものを国税通則法で規定する方法とが考えられる。

繰越欠損金や含み損を利用した租税回避行為に対しては、個別に防止規定が設けられているが、組織再編成を利用した租税回避行為は、個別の規定の予想する範囲を超えることも考えられ、その行為の形態や方法が相当に多様なものであることから、13年度答申を受ける形で、包括的な租税回避防止規定として法132条の2が設けられたのである。平成13年度税制改正において組織再編税制が創設されてから、法人の組織再編成は急速に増えることとなる。それに伴う租税回避行為の否認規定として法132条の2が制定された。

また、朝長氏は著書のなかで政府税制調査会の「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的な考え方」という報告書を紹介している。組織再編税制の趣旨・目的が垣間見られる。「法人がその有する資産を他に移転する場合には、移転資産の時価取引として譲渡損益を計上するのが原則であり、この点については、組織再編成により資産を移転する場合も例外ではない。ただし、組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更がないと考えられる場合には、課税関係を継続させるのが適当と考えられる。したがって組織再編成において、移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められるものについては、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる。」¹⁸と記載がある。

さらに、組織再編成に係る行為計算否認規定を創設した理由についても「組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、資産の売買取引を組織再編成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。」¹⁹とも記載がある。

その後、平成18年度税制改正によって、適格組織再編成に該当するか否かで、法人レベルでの課税の有無が異なることとなった。適格組織再編成とは、移転資産に対する支配が再編成後も継続していること。つまり「法人支配の原則」と「投資の継続性」の有無が基礎となっている。本論文で取り上げる、「ヤフー事件」における、一定の役員の引継ぎがあるという経営参画の要件は「投資の継続性」のうち事業継続性の要件にあたる。

つまり、組織再編成により租税回避行為が行われる場合には、組織再編税制の個別の規定が大きく関わることとなる。なぜなら、この個別規定によって繰越欠損金の利用に制限が設けられているからである（具体的な法令として「法57条2項」²⁰などがあげられる）。

¹⁸ 朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』清文社（2014）、12頁。

¹⁹ 朝長、前掲注18、13頁。

²⁰ 法57条2項 適格合併等（適格合併又は合併に類する分割型分割として政令で定めるもののうち適格分割型分割に該当するもの（以下この条において「合併類似適格分割型分割」という。）をいう。以下この項及び次項において同じ。）が行われた場合において、当該適格合併等に係る被合併法人又は分割法人（以下この項及び次項において「被合併法人等」という。）の当該適格合併等の日前七年以内に開始した各事業年度（以下この項及び次項において「前七年内事業年度」という。）において生じた欠損金額（当該被合併法人等が当該欠損金額（この項又は第六項の規定により当該被合併法人等の欠損金額とみなされたものを含み、第五項又は第九項の規定によりないものとされたものを除く。次項、第

ヤフー事件においては、この個別規定を形式的には充たす行為を課税庁側に租税回避行為として否認を受けた。ヤフー事件のような租税回避行為に関しては、組織再編成を構成する個々の行為について個別にみると事業目的がないとはいえないような場合においても、その行為又は事実により個別規定を形式的に適用したときにもたらされる税負担減少効果が、組織再編成全体としてみた場合に組織再編税制の趣旨・目的に明らかに反し、又は個々の行為を規律する個別規定の趣旨・目的に明らかに反するときは否認の対象となり、不当減少性要件の解釈の拡張が行われることとなる²¹。このことは、法 132 条で示された「経済合理性基準」に加えて、法 132 条の 2 においては「組織再編成の趣旨目的」が大きく関わることを示している。

小括

まず、包括的否認規定の変遷を考察すると、大きく二つに分かれる。第一が同族会社の行為計算否認規定の変遷である。第二が非同族会社をも適用範囲とした否認規定の変遷である。

同族会社の行為計算否認規定の変遷の歴史は古く、大正時代までさかのぼる。同族会社の行為計算否認規定の適用範囲というものは、規定の変遷にともない変化しているが、特に昭和 25 年の改正で「不当減少性要件」を示す不確定概念が現在の文言と同じになったときと、昭和 40 年法人税の全文改正の影響で、これまで通達により同族会社の行為計算否認規定の適用範囲と考えられていた過大役員報酬に関する規定などが、個別的否認規定として法令が設けられ適用範囲が狭まったときが重要である。

この改正は、法 132 条の不当減少性要件に該当する行為の範囲というものは、法 132 条の条文改正以外でも、個別的否認規定の制定で限定的にされることが確認できた。つま

四項及び第八項において同じ。)の生じた前七年内事業年度について青色申告書である確定申告書を提出していることその他政令で定める要件を満たしている場合における当該欠損金額に限るものとし、前項の規定により被合併法人等の前七年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び第八十条の規定により還付を受けるべき金額の計算の基礎となった物を除く。以下この項において「未処理欠損金額」という。) があるときは、当該適格合併等に係る合併法人又は分割承継法人(以下この項及び次項において「合併法人等」という。)の当該適格合併等の日の属する事業年度(以下この項及び次項において「合併等事業年度」という。)以後の各事業年度における前項の規定の適用については、当該前七年内事業年度において生じた未処理欠損金額は、それぞれ当該未処理欠損金額の生じた前七年内事業年度開始の日の属する当該合併法人等の各事業年度(当該合併法人等の合併事業年度開始の日以後に開始した当該被合併法人等の当該前七年内事業年度において生じた未処理欠損金額にあつては、当該合併等事業年度の前事業年度)において生じた欠損金とみなす。

(下線は筆者による)

²¹ 山本守之他『検証 税法上の不確定概念〔第2版〕』中央経済社(2015)、40頁。

り、個別的否認規定の整備が、包括的否認規定の不当減少性要件に該当する行為を限定的にできることが確認できた。

とはいえ、個別的否認規定が大きく整備された昭和 40 年当時に、国税通則法の制定に合わせ、わが国でも一般的否認規定の導入が検討されたものの、批判を浴び導入されなかった事実は、今後も一般的否認規定の導入が難しいことを意味しているのではないだろうか。

今後も、増加するあらたな形の租税回避や国際的な租税回避に対処するためには、一般的否認規定の導入が必要であるという議論も存在する。しかし、筆者としては法 132 条で争われる裁判において課税庁側が敗れている状況は（「日本 IBM 事件」と「ユニバーサルミュージック事件」）、一般的否認規定の導入の議論の前に、現行法である包括的否認規定である法 132 条の不当減少性要件に該当する行為を、ある程度明確にする議論の方が必要であると考ええる。

この点について、次章以降の判例研究などを用いて考察していく。

第7章 包括的否認規定の判例研究

不当減少性要件に該当する行為を判断するための基準が二つに増えることは、納税者の予測可能性の確保という点においては、負担が増加することは明白である。本論文では、基準が二つに増えたのではなく、基準が置き換わった、もしくは、新たな基準に包含されていると考えるため、それぞれ基準が示された判例を第7章で整理した。

第1節 法人税法132条の2の判例研究

(1) ヤフー事件の概要

上告人であるヤフー株式会社（原告・控訴人。以下「ヤフー」という）の代表取締役社長Aは、平成20年12月26日、ソフトバンク株式会社（以下「ソフトバンク」という。なお、ヤフーの筆頭株主である）の完全子会社であるソフトバンクIDCSソリューションズ株式会社（以下「IDCS」という。当時、多額の未処理欠損金を保有していた）の取締役副社長に就任した（以下「本件副社長就任」という）。ヤフーは、平成21年2月24日、ソフトバンクからIDCSの発行済株式の全部を譲り受け、IDCSをヤフーの完全子会社とした（以下「本件買収」という）。ヤフーは、同年3月30日、ヤフーを合併法人、IDCSを被合併法人とする吸収合併を行った（以下「本件合併」という）。

以下の経緯の下で、ヤフーは、本件事業年度（平成20年4月1日から同21年3月31日までの事業年度）の法人税の確定申告に当たり、本件合併は法2条12号の8（平成22年法律第6号による改正前のもの。）の適格合併であるところ、法57条3項¹の委任に基づく法人税法施行令（平成22年政令第51号による改正前のもの。以下「施行令」という）112条7項5号²に規定されている特定役員引継要件（要旨、合併法人と被合併法人

¹ 法人税法57条、青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越。

法57条3項は組織再編成における、共同で事業を営むための合併等に関する繰越欠損額等を定めた法律。

² 法人税法施行令112条7項5号（適格合併等による欠損金の引継ぎ等）

（法人税法施行令の一部改正前（令和2年3月31日政令第112号〔第1条〕前）

適格合併等に係る被合併法人等の当該適格合併等の前における特定役員（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もので法人の経営に従事している者をいう。以下この号において同じ。）である者のいずれかの者（当該被合併法人等が当該適格合併等に係る合併法人等と特定資本関係が生じた日前（当該特定資本関係が当該被合併法人等となる法人又は当該合併法人等となる法人の設立により生じたものである場合には、同日。以下この号において同じ。）に

のそれぞれの常務取締役以上の役員が、合併後に当該合併法人の常務取締役以上の役員になる見込みがあるという要件）を満たしており、適格合併における被合併法人の未処理欠損金額の引継を制限する法 57 条 3 項の適用はないとして、同条 2 項に基づき、I D C S の未処理欠損金額約 543 億円をヤフーの欠損金額とみなして、同条 1 項の規定に基づきこれを損金の額に算入した。これに対し、麻生税務署長（処分行政庁）は、組織再編成に係る行為又は計算の否認規定である法 132 条の 2 を適用し、上記未処理欠損金額をヤフーの欠損金額とみなすことを認めず、ヤフーに対し、本件事業年度の法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件更正処分等」という）をした。本件は、ヤフーが、被上告人である国（被告・被控訴人）を相手に、本件副社長就任につき法 132 条の 2 は適用されないなどと主張して、本件更正処分等の取消しを求める事案である³。

原審の判断の概要として、法 132 条の 2 が設けられた趣旨、組織再編成の特性、個別規定の性格などに照らせば、同条が定める「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」いわゆる不当減少性要件とは、①法 132 条と同様に、行為が経済的取引として不自然、不合理である場合のほか、②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に反することが明らかであるものも含むと解することが相当である。太田洋弁護士は、「組織再編税制の各規定を濫用しているかどうかという単一の基準に統一された」⁴と述べている。

正当な事業目的のある組織再編成に対して、税負担の減少を主たる目的とした組織再編成において、組織再編税制の個別規定を形式的に充たそうとする行為が前述の各規定の制度の濫用にあたると解される。

このように解するときは、組織再編成を構成する個々の行為について個別にみると事業目的がないとはいえないような場合であっても、当該行為又は事実個別規定を形式的に適用したときにもたらされる税負担減少効果が、組織再編成全体としてみた場合に組織再

において当該被合併法人等の役員又は当該これらに準ずる者（同日において当該被合併法人等の経営に従事していたものに限る。）であつた者に限る。）と当該合併法人等の当該適格合併等の前における特定役員である者のいずれかの者（当該特定資本関係が生じた日前において当該合併法人等の役員又は当該これらに準ずる者（同日において当該合併法人等の経営に従事していた者に限る。）であつた者に限る。）とが当該適格合併等の後に当該合併法人等（当該適格合併等が法人を設立するものである場合には、当該適格合併等により設立された法人）の特定役員となることが見込まれていること。

前掲注 1 で定められている繰越欠損金を引継ぐための、いわゆる「みなし共同事業要件」を定めている。

³ ヤフー事件

東京地裁、平成 26 年 3 月 18 日判決、LEX/DB25503723

東京高裁、平成 26 年 11 月 5 日判決、平成 26 行（コ）158、LEX/DB25505180

最高裁第二小法廷、平成 28 年 2 月 29 日判決、平成 27 行（ヒ）177、LEX/DB25447796

⁴ 太田洋「組織再編に係る行為計算否認訴訟の影響」『税のしるべ』（平成 28 年 5 月 9 日）、3 頁。

編成の趣旨目的に明らかに反し、又は個々の行為を規律する個別規定の趣旨目的に明らかに反するときは、上記②に該当するものというべきである⁵。

このことは、租税回避行為において、「経済合理性」と「組織再編成の趣旨目的」の関係をあらわし、法 132 条の 2 の否認の適用範囲に「条文の趣旨目的」が必要であるということを示しているといえる。

本件副社長就任が、専らヤフーの法人税の負担を減少させるという結果にあるとはいえ、仮に上記以外の事業上の目的が全くないとはいえないものと認める余地があるとしても、主たる目的はヤフーの法人税の負担を減少させる結果にあるといえ、事業上の必要は認められず、経済合理性はないといえる⁶。しかしながら、経済合理性がないのであれば、租税回避行為として、否認は当然であり、議論の余地はなくなる。

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、合併後も共同で事業が営まれているとは認められず「組織再編成の趣旨目的」に反して、IDCS の未処理欠損金額をヤフーの欠損金額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 号の規定を形式的には充たしているものの、「経済合理性」がない以上、法 132 条の 2 の「条文の趣旨目的」に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 132 条の 2 の不当減少性要件に該当すると認められる。

本件副社長就任の行為の主体がヤフーでないとしても、本章でも述べたとおり本件副社長就任に係る IDCS の行為を否認し、ヤフーの法人税につき更正できるものと解される。また、法 132 条の 2 の適用において、「その法人」とは、その前の「次に掲げる法人」を受けており、ヤフーの行為と認められるというべきである。

最終的にヤフーが原判決を不服として上告したのだが、整理すると論旨の 1 点目は法 132 条の 2 の不当減少性要件の判断基準、論旨の 2 点目が法 132 条の 2 の行為主体要件の「その法人」の意味するところである。判旨としては、法 132 条の 2 にいう不当減少性要件とは、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い、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、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨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⁷。

⁵ 『ジュリスト』有斐閣（2016 年 9 月号）No.1497、81 頁。

⁶ 前掲注 5、82 頁。

⁷ 前掲注 5、83 頁。

本件副社長就任は、IDCS の未処理欠損金額をヤフーの欠損金額とみなし、ヤフーにおいてその全額を活用することを意図して、本件合併後にヤフーの代表取締役社長の地位にとどまってさえいれば、施行令 112 条 7 項 5 号の要件が満たされることとなるよう企図されたものであり、その就任期間や、業務内容等に照らし、同号において想定されている特定役員の実質を備えていたということとはできない。判示の下では法 132 条の 2 にいう不当減少性要件に当たると解される。法 132 条の 2 にいう「その法人」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、同上各号に掲げられている法人の行為又は計算を意味する⁸。

本判決は、上記判旨のとおり判断され、論旨にはいずれも理由がないとして、ヤフーの上告を棄却した⁹。本件における最大の争点は、本件副社長就任が、法 132 条の 2 の不当減少性要件に該当するか否かである。その前提として、不当減少性要件の意義やその該当性の判断基準ないし判断方法をどのように解すべきかが争われた。本判決では、不当減少性要件について法 132 条で考えられてきた経済合理性基準というものに加え、組織再編税制などの個別の規定の趣旨目的というものが考慮されるべきと示されており、「制度の濫用」という文言で説明されている。

(2) ヤフー事件 最高裁判決・高裁判決について

ヤフー事件の高裁判決と最高裁判決の大きな違いの一つに、「制度の濫用」という文言の使用というものがあげられる。「制度の濫用」とは法人の組織再編成における、組織再編税制等の個別規定における税制面の制度の濫用であり、濫用の結果得られるものは、法人税の負担の減少であるといえる。

判旨によれば、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、租税回避行為の不当性の有無については、経済合理性の有無や事業目的の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¹⁰。

⁸ 前掲注 3 参照。

⁹ 前掲注 5、83 頁。

¹⁰ ヤフー事件では、東京地裁の段階で、税負担以外に事業上の目的があるか否かという「濫用基準」の原型が示されている。

岡村忠生氏は、法 132 条の 2 で否認を行ったというより、「りそな事件」の外国税額控除のように、事実上法人税法 57 条 3 項の限定解釈を行い、「制度の濫用」と同じ結果がもたらされたとも指摘されている。

このことは、従来の法 132 条で争われ法 132 条の 2 の解釈にも重要な、経済合理性基準のみによる解釈とは異なるものである。租税回避行為を行うには、組織再編税制の個別の規定の使用が不可避であり、それ自体の制度の趣旨目的も考慮することが重要であると解される。組織再編税制の趣旨目的とは、法人の組織再編成の足枷とならないための税制面での対応と考えられる。

これについては多くの学者が異を唱えている。谷口勢津夫氏は「不当性要件に関する本判決の解釈は、制度趣旨・目的基準を規範として定立した点で、妥当なものとはいえないように思われる。」¹¹と述べられている。さらに「不当性要件は、抽象度は高いが規範構造としてはシンプルであるから、そのような要件について経済的合理性基準と制度趣旨・目的基準という『異質な』規範を定立することは、解釈論として無理がある。むしろ、基本的に同じ文言を用いている法 132 条の不当性要件との関係からしても、法 132 条の 2 の不当性要件についても経済的合理性基準のみを規範として定立するのが無理のない解釈である。」¹²と述べられている。

また、大淵博義氏も「組織再編成の租税回避行為としていることに鑑みれば、その不当性概念は、同族会社の行為計算否認規定と同様に、経済的合理性基準によって解釈するのが、社会通念による常識的解釈であり、租税法律主義の下での予測可能性と法的安定性が保障される解釈というべきである。」¹³と述べられている。

これらの意見に共通するのは、法 132 条との同一性である。法 132 条と法 132 条の 2 は、立法の経緯や趣旨が目的とするところが違い。不当減少性要件という不確定概念が同じ文言を使用しているが、組織再編税制等の個別規定との関係からも異なる条文であると解される。ゆえに、同じ文言を使用していることから「経済合理性基準」に関しては同様の解釈を取り入れながらも、新しく「組織再編成の趣旨目的」「条文の趣旨目的」も解釈に取り入れていると解する。

岡村忠生「租税回避否認への柔らかな対応：ヤフー事件最高裁判決」WLJ 判例コラム 77 号（文献番号 2016WLJCC015）（2016）は、「本判決が、本件副社長就任という事実（これが私法上真正な事実であることは否認できない。）を課税上はなかったものとし、その事実を何らかの別の事実置き換えたのであれば、限定解釈とは異なる否認であり、引き直し（擬制）である。本判決や下級審判決、国の主張は、そのように論理を運んだのではない。とりわけ、本件副社長就任という事実をなかったものとしたとき、I 氏が役員の地位に基づいて行ったことをどのように引き直すのかには、全く言及がない。あえて引き直しとして本件課税を説明するのであれば、本件副社長就任が特定役員引継要件を満たさないのであったとの『引き直し』をしたに過ぎないことになる。本件副社長就任を置き換える別の事実は用意されていないので、本当の意味での擬制を行ったのではない。このような否認の効果は、特定役員引継要件の適用を限定解釈により否定したことに同じである」とする。

¹¹ 谷口勢津夫「ヤフー事件東京地裁判決と税法の解釈適用方法論」『税研』第 177 号、28 頁。

¹² 谷口、前掲注 11、28 頁

¹³ 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」『税経通信』（2014 年 8 月）、20 頁。

ヤフー事件の最高裁判決は、「経済合理性基準」に「組織再編成の趣旨目的」「条文の趣旨目的」というものを「濫用基準」として加えたと考えられる。この判決により法 132 条の 2 による否認の適用範囲は限りなく限定的になったといえ、納税者の予測可能性もある程度確保できると解される。また、組織編成税制の個別の規定を充たすことで繰越欠損金の引継ぎを認めている以上、税負担の減少という事実は必ず起こるが、正当な事業目的のある組織再編成においては、繰越欠損金の引継ぎは正当な権利であるといえる。

司法は、不確定概念の存在自体を課税要件明確主義には反しないと判示している。異なる条文の不確定概念に新しい解釈が合理的に示されることが、一概に租税法律主義違反であるとはいえない¹⁴。

第 2 節 法人税法 132 条の判例研究

(1) 明治物産事件

旧法人税法（昭和 15 年法律第 25 号）第 28 条による同族会社の行為計算の否認が違法とされた事例であり、同族会社の行為計算の否認規定と、経済合理性について判示した裁判として「明治物産株式会社事件」¹⁵があげられる。この裁判は昭和 16 年の事業年度であり、課税庁側も昭和 20 年に否認を行っており。非常に古い裁判例であるが法 132 条の「法人税の負担を不当に減少させる結果」つまり不当減少性要件と経済合理性を関係づける重要な判例である。法 132 条は、旧法人税法（昭和 25 年法律第 72 号による改正前）とでは、規定の見かけは違うが、法人税遁脱の意思が要件となっていないことについては変わらないといえ、本判決は現行法（昭和 40 年法律第 34 号による全部改正後）の解釈に当たっても参考となるものである¹⁶。

【事案の概要】

A 社を吸収合併した原告が、被告税務署長から清算所得金額および清算純益金額の決定処分を受け、法人税等の課税処分を受けたことから、合併当時その全株式を所有していた関係上、合併の際には株式の割当および合併交付金の授受はなされなかったから、合併による清算所得も清算純益もあり得ないなどとして、その取消を求めた事案で、被合併会社

¹⁴ 大淵、前掲注 13 参照。

¹⁵ 第一審、東京地方裁判所、昭和 26 年 4 月 23 日、昭和 23 年（行）第 60 号 LEX/DB21003110

控訴審、東京高等裁判所、昭和 26 年 12 月 20 日、昭和 26 年（ネ）第 1166 号 LEX/DB21003840

上告審、最高裁判所第二小法廷、昭和 33 年 5 月 29 日、昭和 27 年（オ）第 6 号 LEX/DB21010090

¹⁶ 渡辺裕泰『別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 5 版〕』有斐閣（2011）、115 頁参照。

の全株式を合併会社を買収して吸収合併する方法は、経済的にみれば被合併会社の営業全部の譲渡による解散にほかならないのであるので、合併による清算所得等に対する税金は本来被合併会社ないしその株主が負担すべき筋合のものであり、本件のような場合にはAの株式の売主であるその旧株主が負担すべきものであるから、かかる場合に、株式の代金を合併交付金とみなし、被合併会社の清算所得に対する税金を合併会社に負担させるには、臨時租税措置法1条の33のような特別の規定が必要であり、その施行前の事案である本件については、かかる課税はなし得ないとされた事例¹⁷。

A社を吸収合併した被上告人が、上告人税務署長から清算所得金額および清算純益金額の決定処分等を受けたことから、合併当時その全株式を所有していた関係上、合併の際には株式の割当および合併交付金の授受はなされなかったから、合併による清算所得も清算純益もあり得ないなどとして、その取消を求めた事案の上告審において、本件買収代金をもっと合併交付金と認定すべき証拠上の根拠も認められないから、本件株式の買収は、法人税法28条に基づくいわゆる否認の対象となるべき行為ではなかったと判断した上、更に本件買収代金を課税の対象とすることが、昭和19年臨時租税措置法1条の33のような特別な規定が施行されていなかった当時としては税体系上許されないところであるとした原判断は、正当として是認することができることとされた事例¹⁸。

本判決から考えることのできる、否認の対象となる同族会社の行為計算については、明治物産株式会社事件では、第一審から上告審まで全て納税者側が勝訴している。このことは、経済合理性のある私法上の行為に関しては、不当減少性要件を有する法132条により否認することは難しいと解するべきである。このことが、不当減少性要件と経済合理性の関係といえる。つまり、不当減少性要件を有する租税法規が税負担の減少を目的とする租税回避行為の否認を目的としている以上、税負担の減少目的が主たる目的であるものは、経済合理性のない行為といえる。また、八ツ尾順一氏は著書において「経済合理性の存在する取引について、それを否認してまで租税回避の否認規定を貫くことはとうてい許されないことである」¹⁹と述べられている。

租税法律をその文言からはなれて緩やかに解釈することは、法的安定性を重視する立場からは批判もある。しかし、租税法律の解釈にあたって、その経済的意義が解釈の基準として重視されるべきことを、否定するものではない²⁰。

「明治物産株式会社事件」において、法132条の不当減少性要件と経済合理性の関係というものが示されたのだが、判例としては非常に古いものである。昭和22年に「法人税逋脱の目的があると認められる場合」であった条文も、昭和25年改正により「法人税の負担を不当に減少させる結果」と改められた。昭和40年の法人税法全文改正において法132条

¹⁷ 前掲注15参照。

¹⁸ 同上参照。

¹⁹ 八ツ尾順一『租税回避の事例研究』清文社（2014）、111頁。

²⁰ 金子宏『租税法〔第20版〕』（弘文堂、2015）、115頁。

の適用範囲はかなり狭くなったにもかかわらず、現行法の解釈にも影響を与えていると解される²¹。この規定の趣旨については、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正または決定を行う権限を税務署長に認めるものである²²。

ここで否認するということは、課税標準の計算において、その行為計算を否認するのであり、私法上の効果に影響を及ぼすものではない。また、ここでいう「引き直す」とは、最高裁判所平成 16 年 7 月 20 日判決（パチンコ平和事件）において「税負担の公平を維持するため、正常な行為または計算に引き直して（中略）更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものである」という判示で説明できるものと解する²³。

（2）日本 IBM 事件

原告会社は中間持株会社である有限会社 IBM APH（以下、「APH」という）である。APH は平成 11 年 4 月 1 日に成立した内国法人で、米国 IBM グループの米国 WT 社を唯一の社員とする同族会社である。

平成 14 年 2 月、APH は米国 WT 社から同グループ日本 IBM の発行済株式の全部を取得し、中間持株会社となった。その後 APH は、平成 14 年 12 月から平成 17 年 12 月にわたり計 3 回、日本 IBM の株を日本 IBM に譲渡した（日本 IBM 側からみた自己株式の取得となる。以下、本件各譲渡）。APH は、平成 20 年 12 月連結期の法人税の確定申告に際して、本件各譲渡に際し譲渡損失が生じたとして、本件各事業年度の所得の金額を計算するうえで、これらの譲渡損失額を損金に算入した。なお、原告は、平成 19 年 6 月 20 日に自らを連結親法人とする連結納税の承認の申請を国税庁長官に対して行っており、平成 20 年 1 月 1 日に承認されたものとみなされた。

²¹ 金子、前掲注 20、115 頁参照。

昭和 40 年の法人税法全文改正において、所得計算の通則的規定として法 22 条が設けられ、その 2 項で無償の譲渡および無償の役務の提供による収益が益金の額に算入されることが明確にされ、また、過大な役員報酬等の損金不算入の規定（法 34 条～36 条）が設けられるなど諸規定が大幅に整備された結果、法 132 条の適用範囲はかなり狭められてきている。

²² 金子、前掲注 20、470 頁

²³ パチンコ平和事件

東京地判（平成 9 年 4 月 25 日）『訟務月報』44 卷 11 号、1952 頁。

東京高判（平成 11 年 5 月 31 日）『訟務月報』51 卷 8 号、2135 頁。

最判（平成 16 年 7 月 20 日判時 1873 号 123 頁）

これに対し、所轄税務署長は、法人税法 132 条を適用し、譲渡損失を所得金額計算上損金の額に算入することを否認旨の更正処分をした（以下、本件各事業年度更正処分）。原告 A P H は、国を被告として、本件各事業年度更正処分の取消を求めて出訴した。

最高裁判所は、平成 28 年 2 月 18 日付けの決定で、国の上告を受理しない決定をし、法人税課税を取消した一、二審が確定した²⁴。法 132 条は不当減少性要件を専ら、経済合理性に従って同族会社の行為又は計算を否認する権限を税務署長に与えている。

本件について認定した事実によれば、原告に持株会社としての固有の存在意義がないとまでは認め難いというべきである上、企業グループにおける組織の在り方の選択が基本的に私的自治に委ねられるべきものであることや、法令上、外国にある持株会社と我が国にある事業会社との間に有限会社である持株会社を置くことができる事由を限定する規定が見当たらないことも考慮すると、原告を中間持株会社として置いたことに正当な理由ないし、事業目的がなかったとはいいい難いというべきである²⁵。つまり企業グループが、その特性を活かして活動を行なうことが、経済合理性がないとまではいえない状態であったと考えられる。

本件の日本 I B M の自社株購入における購入価額が、専門的知識及び経験に基づく適正なものとはいえないことをうかがわせる事情はなく、経済合理性のないものであるとまではいい難く、本件においては米国 I B M が税負担の減少を目的として意図的に有価証券の譲渡にかかる譲渡損失を生じさせるような事業目的のない一連の取引をしたとまでは認め難い²⁶。

一方、被告である国側は、原告が中間持株会社として置かれた当初から連結納税制度を利用して本件各譲渡により原告に生ずる譲渡損失を連結所得の金額の計算上損金の額に算入することが想定されていたことが合理的に推認される旨を主張するが、前段のことからそのような事情は認め難いと示された。国側は純経済人の行為として不合理・不自然な行為計算であると主張したのである。

また、国側は、日本 I B M の自己株式の取得における原告 A P H の関与及び法人税の申告は、自己の株式の取得に関する課税の計算の制度を濫用して租税回避を企図したものと

²⁴ 東京高等裁判所、平成 27 年 3 月 25 日判決、（平成 26 年（行コ）第 208 号）LEX/DB25506159

水野忠恒「設立された持株会社に対する自己株式の譲渡と、それに対する同族会社の行為計算否認規定の適用の可否に関する事例（IBM 事件）」『国際税務』第 34 巻（2014）で以下のように述べられている。

「グループ企業においては、それ自体、特殊な取引や行為を行なうことはありうることであり、常に、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でなければならないとするのであれば、近年、通常にみられる、親子会社間取引、さらには、企業再編成、グループ企業間取引など、すべて租税法においては、否認されなければならない」「通常でなければいけないというならば、グループ企業の意義を失ってしまうともいえる」

²⁵ 森稔樹「TKC ローライブラリー新・判例開設」（2014 年 11 月 14 日掲載）、2 頁。

²⁶ 森、前掲注 25、3 頁。

いうべきである旨主張している。つまり、個別の規定の趣旨目的には反している旨主張している。法 132 条の解釈において、趣旨目的を持ち出すことは、法 132 条で争われた裁判の判例ではこれまでない。制度の濫用に関しても、法 132 条の裁判においては、純経済人として不合理・不自然な行為計算であるかどうかがこのまでの裁判では争われ、個別の規定や制度の濫用は問題とされていない。

公平な課税のため、目的論的解釈は必要であるが、法 132 条に関する過去の裁判例において趣旨目的、制度の濫用というものを否認の根拠としたものは当時は存在しない。法 132 条においては経済合理性が重要と考えられてきた。また、租税回避において法 132 条は、不当減少性要件について、不当に減少させる「結果」を重要視しており、租税回避の「意図」は問題にしていないことは、前述の「明治物産事件」の判決からも継続的に明らかである。

また、原告 A P H の本件各譲渡及び日本 I B M における私法上の行為として自己株式の取得すること等を禁じる明文の規定が見当たらないことに加え、本件各譲渡において譲渡損失及び欠損金が生じたのは、法人税法の規定を適用した結果であり、計上を否定する控訴人の主張は法律上の根拠を欠くと司法は示している²⁷。本件の主な争点は、本件譲渡による譲渡損失額の本人各事業年度において損金の額に算入されて欠損金額が生じたことによる法人税の負担の減少が、法 132 条の不当減少性要件に当てはめることができるかである。本件において被告は法 132 条の適用についてはこれらに依拠する旨を主張している。その上で、当該行為又は計算が行われるに至った経緯や目的、その後の状況、当該行為又は計算を行った同族会社と関連会社の関係等といった当該行為又は計算に関連する周辺事情も考慮する必要がある、これらを総合して不当減少性要件の評価を行うべきと主張した。これは、前述したように制度の趣旨目的を法 132 条の不当減少性要件の解釈に求めたものである。

当然原告は、前段前半部分のみであるべきと主張し、複数の行為を取り出して一体的に評価することが許されるのは、①あらかじめ一連の行為として計画されたものであること、②その計画に従って実行されたものであること、③どれか一つが欠けても実行する意味がなく、相互に関連した連鎖的な行為であることと主張している。被告が主張する周辺事情を含めて不当減少性要件を判断することは、法 132 条の文言との整合性が疑わしく、不確定概念としても、課税要件明確主義からの乖離が強まり、課税庁の恣意的課税を生み出す要因となりえ、租税法律主義にも反するものと解される。

本判決は、前述した、最高裁判所昭和 53 年 4 月 21 日判決を参照するのみであり、それ以上の明確な判断はなかったものの、周辺事情を考慮する必要性を積極的に認める旨を述べていないため、原告の主張を採用したものと考えられる²⁸。本件の実質的最大の争点

²⁷ 前掲注 24 参照。

²⁸ 森、前掲注 25、3 頁。

は、原告 A P H が中間持株会社とされたことである。米国では、原告は米国 W T の支店として取り扱われるため取引が内部取引となり、本件各譲渡は米国 W T 社と日本 I B M の間で行われたものとして扱われる。日本にはこのような規制が存在しないため原告 A P H に多額の譲渡損失が生じるのである。本判決は被告の主張である中間持株会社の制度の濫用は採用しなかった、法令により中間持株会社に対する特別な規制がない以上本判決の論旨は妥当であると考えられる²⁹。

しかしながら、控訴審では原告の主張する法 132 条の否認の要件である、経済合理性を欠くと認められるか否かの判断基準がひろく判示された。控訴審において不当減少性要件は、経済合理性を欠くか否かであるものの、それは租税回避目的、独立当事者間取引と異なる取引を含む広範囲であると示されている。つまり独立当事者間取引と異なる場合があれば、直ちに法 132 条の否認の要件となるということで、課税庁側の権限の範囲が広がったといえる³⁰。また、恣意的課税の可能性が生じるということである。

太田洋氏は、平成 28 年当時「同族会社の行為計算否認規定の不当減少性要件については、現在のところ、最高裁はクリアな判断基準を示していない、という解釈が正しい」³¹と述べられている。また「あくまで 132 条 1 項と 132 条の 2 項は別物であるという前提の上で、同族会社の租税回避行為につき、IBM 事件の高裁判決で示された緩やかな基準で更正処分を打つということも理論的には考えられる。」³²とも述べられている。このことが、課税庁側の恣意的課税を危惧しているということである。

しかし、本判決では、経済合理性を欠く行為の範囲が広がったといえるものの、過去の法 132 条の判例と同じく経済合理性というものを基準にしているといえる。また、連結納税制度といった制度や法令の個別の規定の趣旨目的は問題とならない点も過去の判例と同じである。判決文では「独立当事者間の通常の取引と異なるとまでは認めることができないというべきである。」³³と示されている。これは、経済合理性がないとはいえないという

²⁹ 東京地方裁判所、平成 26 年 5 月 9 日判決、LEX/DB 文献番号 2550389

地裁判決ではあるが、中間持株会社について「濫用」という文言を判示で以下のように示している。
「本件につき法人税法の適用のない米国法人が濫用的にその適用を受けて租税回避を企図したもの（以下省略）」

この点について、朝長英樹氏は「検証・IBM 裁判〔第 1 回〕」『T & A master』No.554、2014.7.14 にて、IBM グループが日本とアメリカの税制をみて税負担の最小化を狙った行為を問題とするものであって「国際的租税回避」という典型的な事案であり、法 132 条の適用に当たり「濫用により課税要件の充足を免れることを念頭に置く」と述べられ、「法令は、それが存在し続ける限り、常に、時代の変化に応じて適切に解釈し適用されるべきもの」とも述べられている。

³⁰ 緑川正博「ヤフー事件等を受けた今後の実務対応」『T & A master』No.661

³¹ 太田、前掲注 4、4 頁。

³² 同上。

³³ 前掲注 24、参照。

太田洋「IBM 事件東京高裁判決の検討」『国際税務』第 35 号（2015）参照。

本判決は、同項の文言及びその過去の改正の経緯等を根拠として、法人税法 132 条 1 項の適用には同族

ことである。法 132 条においては、このような事例に際しても、趣旨目的は解釈に用いないと司法は判断している。法 132 条の「経済合理性基準」に関する解釈としては、これまで同様、純経済人として不自然・不合理な行為であるか否かであると解される。

第 3 節 ヤフー事件最高裁判決までのまとめ

本論文において、法 132 条と法 132 条の 2 の共通点及び、相違点については示しているが、日本 IBM 事件とヤフー事件という巨大企業グループを対象とした判例を比較することで再検討する。日本 IBM 事件では納税者が勝訴し、ヤフー事件では課税庁側が勝訴している。異なる条文で、異なる結果がでた二つの裁判例であるが、不当減少性要件についての判示には共通点も見受けられる。主な学説としては、両条文とも不当減少性要件に該当する行為には「経済合理性基準」が重要であるという点ではないだろうか。

朝長氏の著書を要約すると「租税回避を防止するという点で法 132 条と法 132 条の 2 は同様と解されるが、租税回避の内容がそれぞれの規定ごとに違う。また、枝番号となっているのは法技術的な問題であって、枝番号になっているから内容が同じものではない。」と述べられている³⁴。大淵氏は、「法人税法 132 条の 2 の規定においても、前条と同様に、『不当に減少したと認められる』場合を、組織再編成の租税回避行為としていることに鑑みれば、その不当性概念は、同族会社の行為計算の否認規定と同様に、経済的合理性基準によって解釈するのが、社会通念による常識的な解釈である」と述べられている³⁵。谷口氏は、「両者（法 132 条と法 132 条の 2）とも租税回避行為を防止する規定であるという共通点もあることから、経済合理性のみを規範として定立するのが自然で無理のない解釈である」³⁶と述べられている。金子氏は「租税法律をその文言からはなれて緩やかに解釈することは、法的安定性を重視する立場からは批判もある。しかし、租税法律の解釈にあたって、その経済的意義が解釈の基準として重視されるべきことを、否定するものではない」³⁷と述べられている。

一方で異なる見解として、司法は 132 条の不当減少性要件に該当する判断基準として「経済合理性基準」のみをこれまで判示してきたが、法 132 条の 2 の不当減少性要件に該

会社に租税回避の意図があることは不要であると判示している。

筆者としては、「行為」という法律行為も否認の対象であると考えることと、「制度の濫用」という租税法上の優遇を税負担の減少に用いることも、租税回避行為と考えるので、租税回避の意図を不要とする判示には否定的な見解をもち得る。

³⁴ 朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』清文社（2014）、23 頁。

³⁵ 大淵、前掲注 13、20 頁。

³⁶ 谷口、前掲注 11、28 頁。

³⁷ 金子、前掲注 20、115 頁。

当する判断基準には異なる判断を用いている。司法は、組織再編成の趣旨目的が必要であると判断しており、そうすると、法 132 条の 2 の不当減少性要件は法 132 条のそれとは、別物であるとも考えられる。

両判決を比較すると、法 132 条は「経済合理性基準」のみを判断基準としているようにも考えられ、法 132 条の 2 は「経済合理性基準」に加えて「組織再編成の趣旨目的」や「条文の趣旨目的」という「制度の濫用」を勘案した「濫用基準」でも判断されていることがうかがえる。この判断は、組織再編税制という個別規定を租税回避に用いることを防止するという「制度の濫用」という単一の基準に統一したものとも解される。この点について太田洋氏は、次のように述べられている。濫用については、経済合理性なども考慮して判断するもので、ある程度不当減少性要件に納税者が予想しやすいようにしたものである³⁸（下線は筆者による）。つまり、法 132 条の 2 に関しては納税者の予測可能性というものが、ある程度「濫用基準」で確保されるということであろう。

筆者としては、太田氏の考えとは逆に、法 132 条にも同族会社の租税回避を防止するという「条文の趣旨目的」は存在するので、法 132 条にも「濫用基準」の考え方を当てはめることもできると考える。つまり、法 132 条も法 132 条の 2 も「濫用基準」のなかには「経済合理性基準」の考え方が、ある程度包含されており「濫用基準」を不当減少性要件に該当する判断基準として考えることが、最も納税者が包括的否認規定で否認されない行為を理解するという予測可能性の確保に寄与するものではないだろうか。

とはいえ、大淵氏は高裁判決ではあるが、「本判決は、法人税法 132 条の 2 が法人税法 132 条と同様の文言を使用したにもかかわらず、その条文解釈について、同族会社の行為計算の否認規定（租税回避行為の否認）の法理を大きく逸脱したものであるが、かかる解釈を採用した文理上の合理的説明はなされていない。」と否定的意見を述べられている。

その後の最高裁判決においても文理上の説明はされていない。ヤフー事件に関しては、高裁判決までは「経済合理性」または「趣旨目的」いずれかに違背する場合には、否認でき課税庁の恣意的課税を生む可能性があった。しかし最高裁判決において「制度の濫用」という文言が付け加えられたことでそのような状態は脱したと考えられる³⁹。つまり、高裁判決の時点では、納税者の予測可能性の確保という点では非常に不安定なものとなっていた。

小括

本章では、まず、組織再編税制を用いた租税回避を、法 132 条の 2 により争われた「ヤ

³⁸ 太田、前掲注 4、3 頁。

³⁹ 太田、前掲注 4、3 頁。

フー事件」を考察した。本件は、法 132 条の 2 で争われているが、同じ文言を使用した不当減少性要件を有することから、法 132 条で以前から示されている「経済合理性基準」で純経済人として不自然・不合理な行為であったかどうかを判断基準として用いていることが、二審である高裁の判示のなかで確認できている。

しかし、最高裁では、法 132 条の 2 には組織再編税制を用いた租税回避を防止するという条文の立法趣旨・目的が存在することから、次のような判示を示している。法人の選択した組織再編の手法が、組織再編税制を用い、主に税負担の減少であるのか、法人の競争力の強化等の組織再編が主であるのかを判断したうえで、主たる目的が税負担の減少であることを「制度の濫用」として「濫用基準」に該当すると示した重要な判例である。

税負担減少以外に事業目的があるのかも問題とされており、事業上の目的がある行為を経済合理性がある行為とする、水野氏の「経済合理性基準」に関する学説から、「濫用基準」は「経済合理性基準」が大きく係ることも示していることが確認された。

次に、法 132 条で争われた判例を研究している。まず「経済合理性基準」を不当減少性要件に該当するか否かの判断基準とした判例である、「明治物産株式会社事件」を取り上げた。この裁判は昭和 16 年の事業年度であり、課税庁側も昭和 20 年に否認を行っている。非常に古い裁判例であるが、当時は「同族会社の行為計算否認規定」だけであった包括的否認規定の不当減少性要件に該当する判断基準として「経済合理性基準」を示した重要な判例であり、現在でも、法 132 条により争われた事件の判示に大きな影響を与えている。

同様に、法 132 条で争われた判例で、国際的企業グループ内の同族会社の行った行為が、租税回避に該当するか否かを争った、「日本 IBM 事件」も考察した。この判例は、「経済合理性基準」の判断材料として、独立当事者間取引と異なる行為というものを示している。また、企業グループ内の同族会社が行った行為・計算が不当減少性要件に該当するか否かが争われたが、グループ内の法人間の行為が「経済合理性基準」とどう関係するかを判示しており、同族会社の定義で括られる企業グループと家族会社の違いというものに言及できる判例である。

同時に、「ヤフー事件」の最高裁判決より約 1 年前の段階である、高裁判決（東京高裁、平成 27 年 3 月 25 日判決）において「濫用」という文言を判示に用いていた点でも注目される判決である。また別の問題として、企業グループ内の同族会社が行った行為・計算が不当減少性要件に該当するか否かが争われたが、グループ内の法人間の行為が「経済合理性基準」とどう関係するかを判示しており、同族会社の定義で括られる企業グループと家族会社の違いというものに言及できる判例である。

第8章 最新の判例における不当減少性要件

繰り返しになるが、包括的否認規定により否認される「租税回避」の判断において「不当減少性要件」に該当するかの判断が重要である。特に同族会社の行為計算否認規定では「不当減少性要件」にくわえ「同族会社」に該当することが求められる。

このなかで「同族会社」の定義は法令で定められており、納税者の予測可能性は担保されている。「租税回避」は、経済社会の情勢の変化によってあらたな「租税回避」も生み出されることも考えられ、定義することは難しいと考える。しかし「租税回避」は、租税法上必ず否認されるものではないことから、定義が定まらないことについて納税者の予測可能性の確保に与える影響は限定的である。

納税者の予測可能性の確保において問題が残るのは、「不当減少性要件」に該当するか否かである。「不当減少性要件」に該当するか否かは、判例や学説などから「経済合理性基準」や「濫用基準」というものが示されているが、あらたな「租税回避」の事例であれば司法により判断されることとなる。司法の判断の前段階においては、納税者の予測可能性の確保が難しく、その時期において示されている基準を判断材料とすることになる。

いままでのところ、包括的否認規定により争われた司法の判断で、不当減少性要件に該当するか否かの判断材料として示されているものは、「経済合理性基準」と「濫用基準」である。包括的否認規定の不当減少性要件に該当するか否かの基準であるこれらの基準が、同族会社の行為計算否認規定の不当減少性要件に該当するか否かの判断材料として、どの程度機能しているかを考察する。

第1節 ユニバーサルミュージック事件 地裁・高裁

(1) 事案の概要

音楽事業を目的とする日本法人である原告が、本件各事業年度に係る法人税の確定申告において、同族会社である外国法人からの借入に係る支払利息の額を損金の額に算入して申告したところ、所轄税務署長が、法人税法 132 条 1 項に基づき、その原因となる行為を否認して原告の所得金額を加算し、法人税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をしたことから、各処分の取り消しを求めた事案において、原告による本件借入れが行われる原因となった、原告を含むグループ法人の組織再編の一環として行われた本件組織再編取引等は、同グループ全体にとっても、また原告にとっても、経済的合理性を欠くものと認めることはできないから、本件借入れは法人税法 132 条 1 項にいう「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」に該当するとはいえないとして、上記各処分をいずれも取り消した事例¹。

本件各事業年度におけるX（原告）の法人税額を減少させる結果を直接生じさせた行為は、本件借入れであり、Xは、本件借入れに基づき支払った本件利息の額を本件各事業年度における損金の額に算入したために、課税対象所得が減少し、その結果法人税の額が減少したものであり、以上によれば、本件において、法人税法 132 条 1 項にいう「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」の該当性を判断するに当たっては、Xによる本件借入れを対象として、その経済的合理性の有無を判断するのが相当である²。

国際的な企業グループにおける組織再編に関して、同族会社からの借入金に対する支払利息の損金算入が否認された事例である。組織再編に係る取引ではあるが、税法上の定義で同族会社に該当する会社の行為計算を否認した事件であり法 132 条「同族会社の行為計算否認規定」の適用について争われた。

法 132 条の適用範囲に関しては、不当減少性要件に該当するか否かの判断が重要である。この事例の前までは、同族会社が故になし得る取引や同族会社の取引が純粹経済人として不自然・不合理な取引および独立当事者間と異なる取引を適用範囲としており。「経済合理性基準」というもので判断していた。

(2) 高裁判決判旨

被控訴人が、本件借入れは被控訴人を含むグループ法人の組織再編の一環として行われた正当な事業目的を有する経済的合理性がある取引であり、本件各更正処分等は法人税法 132 条 1 項の要件を欠く違法な処分であると主張して、控訴人（国）を相手に、本件各更正処分等の取消しを求めたところ、原審が被控訴人の請求をいずれも認容したところ、控訴人が控訴した事案で、本件再編成等スキームに基づく本件組織再編取引等は、不自然なもので

¹ 東京地方裁判所、令和 1 年 6 月 27 日判決、平成 27 年（行ウ）第 468 号、平成 29 年（行ウ）第 503 号、平成 30 年（行ウ）第 444 号、LEX/DB25570412

太田洋「ユニバーサル・ミュージック事件－東京地裁判決の分析と検討－（上）」『国際税務』第 40 巻第 10 号（2019）

太田洋「ユニバーサル・ミュージック事件－東京地裁判決の分析と検討－（下）」『国際税務』第 42 巻第 7 号（2022）

太田氏も以下のように評されている。

法 132 条の適用範囲を制限的に解した上で、同項の適用の可否、とりわけその要件である、『不当減少性要件』充足の有無を判断する際の判断枠組みを明確に示し、その上で、結論的に同項の適用を否定して納税者全面勝訴の判断を下したものとして画期的な判決であり、今後の実務に与える影響は極めて大きいものと考えられる。

² TKC 税務研究所、税務判決要旨、文献番号 60076355 参照。

はなく、税負担の減少以外にこれ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したと認められている。

このことは、控訴人主張のように被控訴人と企業グループを経済的、実質的に一体のものとみて、本件組織再編取引等の前の企業グループの状況からその後の被控訴人の状況への変化を捉えたとしても、異なるものではなく、また、以上に加え、本件借入れの目的、金額、期間等の融資条件、無担保としたことの原因等を個別に検討したところに照らしてみても、本件借入れが専ら経済的、実質的見地において純粋経済人として不自然、不合理なもの、すなわち経済的合理性を欠くものであるというべき事情は見当たらないから、本件借入れは、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はいえず、法人税法 132 条 1 項にいう「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」に当たらないと解するのが相当であるとして、本件控訴を棄却した事例³。

利益を産み出し、これを出資者である株主や社員に対して還元することを究極の目的とする会社にあつては、事業の目的に沿った種々の経済活動を遂行するに当たり、業務の管理・遂行上、財務上又は税務上などの様々な観点から、利益を最大化し得る方法を法令の許容する範囲内で自由に選択することができる。仮に、税務署長が法人税法 132 条 1 項の適用に当たり、会社の経営判断の当否や、当該行為又は計算に係る経済的合理性の高低をもって「不当」か否かを判断することができる。とすれば、課税要件の明確性や予測可能性を害し、会社による適法な経済活動を萎縮させるおそれが生じるといわざるを得ず、したがって、当該行為又は計算が当該会社にとって相応の経済的合理性を有する方法であると認められる限りは、他にこれと同等か、より経済的合理性が高いといえる方法が想定される場合であっても、同項の適用上「不当」と評価されるべきものではなく、そして、同族会社にあつては、自らが同族会社であることの特性を活かして経済活動を行うことは、ごく自然な事柄であつて、それ自体が不合理であるとはいえないから、同族会社が、自らが同族会社でなければなし得ないような行為や計算を行ったとしても、そのことをもって直ちに、同族会社と非同族会社との間の税負担の公平が害されることとはならず、以上を踏まえると、同族会社の行為又は計算が経済的合理性を欠くか否かを判断するに当たっては、当該行為又は計算に係る諸事情や当該同族会社に係る諸事情等を総合的に考慮した上で、法人税の負担が減少するという利益を除けば当該行為又は計算によって得られる経済的利益がおよそないといえるか、あるいは、当該行為又は計算を行う必要性を全く欠いているといえるかなどの観点から検討すべきものである⁴。

この判決で注目すべきは、不当減少性要件に該当するか否かの判断における「経済合理性基準」というものに高低というものはないとし、高低をつけることは、納税者の予測可能性の確保に問題があると示した。

³ 東京高等裁判所、令和 2 年 6 月 24 日判決、令和 1 年（行コ）第 213 号、LEX/DB25566739

⁴ TKC 税務研究所、税務判決要旨、文献番号 60076352 参照。

企業グループの経済的・実体的な一体性というものに言及し、企業グループ内の同族会社であることの特性を生かして経済活動を行うことが、非同族会社との課税の公平を脅かすものではないと示している。これは、これまでの同族会社の行為計算否認規定の適用範囲の判断においては、納税者に有利な考え方である。しかし、企業グループというくくりを付けたとも考えられ、家族構成員による家族会社にもこの基準が当てはまるとは考えづらい。

高裁判決では、グループ全体の「観点」を維持しつつ、経済合理性の考慮事情に「慎重な検討」を加えた上で、結論的には、原審判決と同じく不当減少性要件該当性を否定した。私法領域である会社法上の経営判断を経済合理性に「応用」したものと解される⁵。

「ユニバーサルミュージック事件」は、経済合理性というものを納税者の有利な方向に判示しており、予測可能性の確保という面でも経済合理性の基準を引き下げたとも考えられる。また、不当減少性要件に該当しないためには、経営判断や経済合理性に納税者は注意すればよいという考えも示したのではないだろうか。従前の経済合理性基準で議論されることも多かった同族会社であるが故になし得る取引、つまり非同族会社との比較という面では、「ユニバーサルミュージック事件」では言及されていない。国際的な企業グループのなかの子会社にとっては、他の非同族会社との取引の比較をしても、同族会社であるが故になし得る取引とはならないのであれば、企業グループ内に関しては、同族会社か非同族会社かの区別は同族会社の行為計算否認規定の適用範囲を示すだけになる。

第2節 ユニバーサルミュージック事件 最高裁

(1) 事案の概要

組織再編成に係る取引の一環として行われた金銭の同族会社からの借入れが、法人税法132条にいう「不当減少性要件」には該当しないと判断された事例。

被上告人（原告・被控訴人）は、損金算入の原因となる行為を否認して被上告人の所得の金額につき本件支払利息の額に相当する金額を加算し、本件各事業年度に係る法人税の各更正処分及び平成20年12月期を除く本件各事業年度に係る過少申告加算税の各賦課決定処分に対し、被上告人が、上告人（被告・控訴人。国）を相手に、本件各処分（上記各更正処分については申告額を超える部分）の取消しを求め、第1審判決は、本件各処分を取り消したことで、上告人が控訴し、原判決も控訴を棄却したため、上告人が上告した事案で、本件借入れは、経済的かつ実質的な見地において不自然、不合理なもの、すなわち経済的合理性を欠くものとはいえず、本件借入れは、法人税法132条1項にいう「これを容認した場

⁵ 谷口勢津夫「企業再編等における不当性要件該当性の判断と経営判断原則」『ジュリスト』No1554 有斐閣（2021）

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」には当たらないとし、原審の判断は正当として是認することできるとして、本件上告を棄却した事例⁶。

(2) 最高裁判決判旨

最高裁が示した法 132 条の「不当性要件（本論文の、不当減少性要件と同義と考える）」の解釈。

同項にいう「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」とは、同族会社等の行為計算のうち、経済的かつ実質的な見地において不自然・不合理なもの、すなわち経済合理性を欠くものであって、法人税の負担を減少させ結果となるものをいうと解するのが相当である⁷。

同族会社等による金銭の借入が上記の経済合理性を欠くものか否かについては、当該借入の目的や融資条件等の諸事情を総合的に考慮して判断すべきものであるところ、本件借入のように、ある企業グループにおける組織再編成に係る一連の取引の一環として、当該企業グループに属する同族会社等が当該企業グループに属する他の会社等から金銭の借入れを行った場合において、当該一連の取引全体が経済的合理性を欠くときは、当該借入れは、上記諸事情のうち、その目的、すなわち当該借入れによって資金需要が満たされることで達せられる目的において不合理と評されることとなる。そして、当該一連の取引全体が経済合理性を欠くものか否かの検討に当たっては、①当該一連の取引が、通常は想定されない手順や方法に基づいたり、実態とはかい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組織再編成を行うことの合理的な理由となる

⁶ 最高裁判所第一小法廷、令和 4 年 4 月 21 日判決、令和 2 年（行ヒ）第 303 号、LEX/DB25572104 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法（第 7 巻）』第一法規出版（加除式 1979）5592-93 頁参照。

本件組織再編取引等には、税負担の減少以外に、国際的企業グループとしての地域ごとの拠点（日本）を統括する会社を設立するという事業目的があった。

筆者としては、「日本 IBM 事件」における、グループ企業の組織再編成（本論文第 7 章参照）との類似点であると考ええる。

水野忠恒「設立された持株会社に対する自己株式の譲渡と、それに対する同族会社の行為計算否認規定の適用の可否に関する事例（IBM 事件）」『国際税務』第 34 巻（2014）で以下のように述べられている。（第 7 章でも引用したが、筆者は重要な点と考えるので再度記載する）

「グループ企業においては、それ自体、特殊な取引や行為を行なうことはありうることであり、常に、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でなければならないとするのであれば、近年、通常にみられる、親子会社間取引、さらには、企業再編成、グループ企業間取引など、すべて租税法においては、否認されなければならない」「通常でなければいけないというならば、グループ企業の意義を失ってしまうともいえる」

⁷ 税務通信 No3702、税務研究会 2022 年 5 月 9 日、9 頁。

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するのが相当である⁸。

類似の判旨を示した事例として「ヤフー事件⁹」が先例としてあげられる。「ヤフー事件」は、グループ組織再編成において、企業グループ内の会社の繰越欠損金の引継ぎの可否が争われたが、組織再編税制の規定にある役員引継ぎ要件を形式的に充たしてはいるが、役員就任期間や役員の実態等を考慮され、主たる目的が税負担の減少であるとして否認された。本論文では、租税法等の規定を濫用することで税負担を減少させることは、不当減少性要件に該当する「濫用基準」としており、「ユニバーサルミュージック事件」では「濫用基準」と「経済合理性基準」の関連性に言及していると解される。

最高裁は、同規定の「不当性要件」については、基本的には、原審（二審の高裁判決）と同様の解釈を示しているほか、法 132 条の 2「組織再編成に係る行為計算の否認規定」の「不当性要件」と類似する解釈を示している¹⁰。

法 132 条の「不当性要件」については、過去の判決（「日本 IBM 事件¹¹」）において、経済合理性を欠く場合には、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる行為（独立当事者間の通常の取引）と異なっている場合を含むと解釈されていた。

今回の最高裁判決における「不当性要件」の解釈のなかで、独立当事者間取引についての言及はないものの、「本件借入は無担保で行われ、（中略）本件借入には独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間では通常行われる取引とは異なる点もある。」とし、独立当事者間取引との検討も行っているものと考えられる部分がある。結果的に最高裁は、独立当事者間で通常行われる取引とは異なる点はあるものの、本件借入が不自然・不合理なものとは言い難いとしている¹²。

不当減少性要件に該当するか否かを「経済合理性基準」で判断する際に、独立当事者間取

⁸ 税務通信 No3702、税務研究会 2022 年 5 月 9 日、9 頁。

太田洋、増田貴都「ユニバーサルミュージック事件最高裁判決の分析と検討」『国際税務』第 40 巻第 11 号（2019）参照。以下のように述べられている。

企業グループにおける組織再編成に係る一連の取引の一貫で、当該企業グループに所属する他の会社等から金銭の借入を行なった際に、資金需要が満たされることで達せられる目的が、経済合理性の検討をする際の考慮事情を具体化している。

また、本件借入が一環を成すところの組織再編成が、これを全体としてみたときには、経済的合理性を欠くものとまではいえず、本件借入は、その目的において不合理と評されるものではないと評している。

⁹ 最高裁、平成 28 年 2 月 29 日判決。

本論文第 7 章において、主たる目的が税負担の減少である取引として「制度の濫用」と示してる。

ヤフー事件の高裁判決と最高裁判決の大きな違いの一つに、「制度の濫用」という文言の利用というものがあげられる。「制度の濫用」とは企業の組織再編成における、組織再編税制等の個別規定における税制面の制度の濫用であり、濫用の結果得られるものは、法人税の負担の減少であるといえる。

¹⁰ 前掲注 7、10 頁。

¹¹ 東京高等裁判所、平成 27 年 3 月 25 日判決、（平成 26 年（行コ）第 208 号）LEX/DB25506159

¹² 前掲注 7、10 頁参照。

引と異なる場合は、不当減少性要件に該当する可能性が高まるので、本件においては国側は独立当事者間取引と異なる点があることを考慮すべき旨の主張も行った¹³。

本件組織再編取引等には、日本の関連会社の資本関係及びこれに対する事業遂行上の指揮監督を整理して法人の数を減らす目的、機動的な事業運営の観点から本件音楽部門において日本を統括する会社を合同会社とする目的、本件音楽部門のオランダ法人全体の負債を軽減するための弁済資金を調達する目的等があったということができ、本件組織再編取引等は、これらの目的を同時に達成する取引として通常想定されないものとはいえない上、本件財務関連取引の実態が存在しなかったことをうかがわせる事情も見当たらない。上記各目的は、本件組織再編取引等を行う合理的な理由となるものと評価することができる¹⁴。

企業グループ内の組織再編成であり、それに係る資金調達として借入金を企業グループ内で行ったことは、同族会社であるが故になし得た行為であるといえる。また、組織再編成の結果、日本国内の法人が全て被上告人の傘下に入ったことなど、企業グループ内の採取親会社であるフランス法人にとって、同時にいくつもの事業目的を遂行できる行為であった。少なくとも、同族会社の税負担を少なくすることが主たる目的であったとはいえず、純粋経済人として不自然・不合理な行為であったとまではいえないだろう。

不当減少性要件に該当するか否かの判断として、経済合理性基準を用いた際に、純経済人として不自然・不合理な行為かどうか以外に、同族会社であるが故になし得る行為というものもあるが、前述のとおり「ユニバーサルミュージック事件」では、企業グループが同族会社の特性を生かして取引を行うことが、すべて経済合理性がないとはいえないと判示している。独立当時間取引と異なる行為については、藤原氏は「支配・従属関係にある会社間取引の公正を判断する基準であるが、当該取引がグループ全体の目的実現のために実行されたという事情を加味しづらいからか、裁判所は決定的基準としなかった。」と述べられている¹⁵。

¹³ 前掲注 7、10 頁参照。

¹⁴ 藤原健太郎「組織再編成の一環としてのグループ会社からの借入れと法人税法 132 条」

『ジュリスト』No1575、有斐閣（2022）

内国法人 X（原告・被控訴人・被上告人）とフランス法人 A（A を最終親会社とする企業グループをめぐり取引）は、本件財務関連取引によって、A と X において 2 億 7000 万円余の資金移動があったが、他の法人に有意の資金量の変動をもたらさなかった。他方、X には 866 億円余の債務が残り、X は本件借入が一因となり最終的に貸借対照表上は債務超過となった。

A グループは、平成 20 年 7 月 23 日までに策定した組織再編等スキームに基づいて、本件組織再編取引等を実施した。その結果、本件音楽部門に属する日本の関連会社は全て X の傘下に入った。本件組織再編取引等は A グループにとっての様々な目的を同時に達成することを企図するものであった。

¹⁵ 藤原、前掲注 14。

独立当事者間取引については、江頭憲治郎氏の「結合企業法の立法と解釈」39 頁。紹介されている。

小括

ユニバーサルミュージック事件は、法 132 条で争われた裁判であるが「不当減少性要件」の解釈について法 132 条の 2 と類似する点が確認できた。具体的には、ヤフー事件で示された「濫用基準」というものが判示において重要な意義をもつものとなっている。

事業目的の必要のない行為は、そもそも否認されるという考え方を基本としつつも、事業目的がないとはいえない曖昧な行為については、主たる目的が税負担の減少であるか否かが「不当減少性要件」に該当する判断基準として重要である。つまり、「経済合理性」がないとはいえない行為は、主たる目的が税負担の減少であるか否かという二段階的な考察が必要ではないだろうか。筆者の考えとしては、このような考察の必要性も勘案したうえで、ヤフー事件以降、「経済合理性基準」は「濫用基準」が包含しているのではないかという、考え方を、ユニバーサルミュージック事件で整理することができたと考えている。

また、ユニバーサルミュージック事件では、同族会社であるが故の特性を活かした行為が、即座に経済合理性がないとはいえないと判示されており、これまでの同族会社に対する法 132 条の適用におけるイメージが転換されたと考えている。日本 IBM 事件以降、巨大企業グループ内の行為に対する法 132 条の適用についてグループ内の行為については、経済合理性基準が納税者有利の方向に引き下げられたとも考えられるが、ユニバーサルミュージック事件の判示から、巨大企業グループ内の取引に関して「不当減少性要件」に該当する行為の判断基準として、「経済合理性基準」は「濫用基準」に比べて、その重要性が低下しているようにも考えられる。

ユニバーサルミュージック事件では納税者が勝訴しており、結果として納税者の行為は、否認されない租税回避行為ということになる。とはいえ、課税庁から一旦は否認されていることから、課税庁が税法の規定の想定する範囲の行為、いわゆる節税とは異なる行為であると解される。つまり、否認されない租税回避というものは、税実務上は事業目的と節税目的が重層的に絡んだ行為といえるのではないだろうか。

第9章 同族会社の行為計算否認規定における不当減少性要件の今後

第7章と第8章では、法132条の適用における「不当減少性要件」に該当する判断基準というものを、判例研究を中心に考察した。これらの考察を踏まえ、本論文のまとめとして不当減少性要件に該当する判断基準を今一度整理し、今後の法132条の適用における「不当減少性要件」への該当性を廻る諸問題について考察する。

そもそも判断基準というものは、法令で示されるようなものではなく、経済社会の変化や新しい租税回避の形ができるたびに变化するものであると考える。とはいえ、納税者の予測可能性を確保するためには、該当する行為というものを例示することが重要である。例示する際には、学説や判例が重疊的に積み重なることが重要ではないだろうか。

第1節 不当減少性要件の整理

本論文では、包括的否認規定の適用範囲の判断において「不当減少性要件」に該当するか否かの判断基準が重要であると考察してきた。判例の考察を経て、不当減少性要件に該当するか否かの判断は、二つの基準により判断すべきとして「経済合理性基準」と「濫用基準」を示した。

また、本論文で考察した判例は、二つの基準について何らかの具体的な例示を示している。判例ごと二つの基準をどのように判示に盛り込んでいるかを、学説なども踏まえて整理することで、「経済合理性基準」が「濫用基準」に包含されているという関係性を考察する。

(1) 判例における経済合理性基準

法人が、その行為を選択したことに経済合理性が存在すれば、否認することは難しい。一方で、経済合理性の存在しない行為は、当然に否認される。

経済合理性の有無のみで不当減少性要件への該当性が整理できるなら、判断基準としては明確である。ところが、複雑な経済社会の情勢の変化や企業グループの国際化の影響で、司法が経済合理性がないとはいえないといった、曖昧な判断をとらざるを得ない行為が存在している。

この点を判例から確認すると、経済合理性について最も古く判示した判例である「明治物産事件」では、経済合理性のある行為を否認することは難しいと示された。一方で、最新の判例である「ユニバーサルミュージック事件」では、企業グループ全体のこととはいえ、税負担の減少する行為が即経済合理性のない行為とはいえないと判示されている。この二つ

の判例の間には約 70 年の隔たりが存在するが、この期間の判例で経済合理性基準に該当するとして否認された行為の事例を具体的に示すと、次の三つがあげられる。

①同族会社が故になし得る行為¹

②独立当事者間取引と異なる行為

③純経済人として不自然・不合理な行為²

まず①に関しては、企業グループ内の行為に関しては「ユニバーサルミュージック事件」において同族会社である特性を生かして行った行為が、経済合理性がないとはいえないと示されており、否定的な判例となっている。同様に「日本 IBM 事件」でも、国際的企業グループが事業目的のために組織再編成を行なうことには、経済合理性があると示されている。

また、①に関しては、昭和 40 年の法人税全文改正で個別的否認規定が整備されたことで、法 132 条を適用する租税回避の範囲は狭まったと考えられているものの、家族会社である同族会社が多数を占める中小法人では、法 132 条の適用を課税庁と争う事例は昭和 40 年以降も存在する。企業グループと異なり、同族会社である特性を活かした行為に経済合理性がないとして否認された行為は多く存在する³。

¹ 水野忠恒「設立された持株会社に対する自己株式の譲渡と、それに対する同族会社の行為計算否認規定の適用の可否に関する事例（IBM 事件）」『国際税務』第 34 巻（2014）、水野氏は私見としたうえで、以下のように述べられている。

「『同族会社』とは、そもそも、社会通念上のものではなく、法人税法 2 条に定義されたものであり、『同族会社でなければなしえないような行為計算』ということ自体が無理であるが、ただ、『同族会社』にみられるような特質がなければなしえない行為計算と解すべきであるとは考えられる。」

² 水野、前掲注 1 参照。水野氏は次のようにも述べられている。

「『経済的に不合理な行為計算』というものであるが、（中略）『不当に』という用語を言い換えたのにすぎないように思えるのである。」また、「経済的に合理性を欠いた取引を指すものとは、事業上の必要性を欠いている、あるいは、経営目的として考えられないような取引、さらには、制度本来の制定趣旨を逸脱し、当該規定の濫用というべき取引を否認することを認める規定であるという解釈は成り立つと思われる。」（下線は筆者による）

筆者の私見である、「濫用基準」のなかに「経済合理性基準」が含まれているという考えは、この水野野氏の見解から説明できると考える。

³ 同族会社のなかでも、いわゆる家族会社といわれる中小法人が同族会社であるが故に行う行為として否認された事件として、具体例を紹介する。

①最高裁判所第一小法廷、昭和 59 年 10 月 25 日判決、昭和 55 年（行ツ）第 150 号、LEX/DB21080822

同族会社とその系列会社との間の取引が法人税法一三二条一項にいう「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」にあたりとされた事例

②長崎地方裁判所、平成 21 年 3 月 10 日判決、平成 19 年（行ウ）第 12 号、LEX/DB25451417

原告が、税務署長が原告代表者の長男に対する従業員給与及び賞与並びに役員報酬等についていずれも損金算入を認めずにした法人税の更正処分（中略）で、海外留学中の長男に対する本件給与等の支

②に関しては「日本 IBM」事件の判示として取り上げられたものの、企業グループ間の行為では独立当事者間の取引と異なるとはいえず、最新の判例である「ユニバーサルミュージック事件」では判示として採用されなかった。

一方で、③に関しては「ユニバーサルミュージック事件」でも採用され。「経済合理性基準」による「不当減少性要件」への該当性の判断基準において、予測可能性の確保に最も寄与する考え方であるといえる。(最高裁判所第二小法廷、昭和 53 年 4 月 21 日、昭和 51 年(行ツ)第 34 号でも判示されている。本判決で、経済的合理性欠如を発動要件とする解釈が判例上確立された。)

(2) 判例における濫用基準

まず、判示における「濫用」という文言に関しては、包括的否認規定で争われた裁判ではないものの「りそな事件」や、「日本 IBM 事件」の判示でも一部「濫用」という文言が使用されている。一般的に「ヤフー事件」において、主たる目的が税負担の減少であり、主に租税法上の制度を濫用することがあれば、包括的否認規定で否認できるとして「濫用基準」というものが判示された。つまり、「ヤフー事件」で「濫用基準」は、不当減少性要件に該当する判断基準であると示された。「ヤフー事件」は判例としては近時のものであるため、「濫用基準」は「経済合理性基準」に比べ判例数は少ない。判例は少ないが、「濫用基準」の具体例として次の二つがあげられる。

①組織再編税制など制度を濫用する行為

②税負担の減少以外に、事業上の目的があるとはいえない行為

まず、①に関しては「ヤフー事件」で採用され、主たる目的が税負担の減少であれば、組

給は、その全額が、原告が同族会社であり、長男が原告代表者の子であることから可能であったといえることができ、これを原告の所得の計算上損金として認めることは、純経済人の行為として不自然、かつ不合理な行為又は計算であって、それによって原告の法人税の負担が減少するといわざるをえないなどとして、原告の請求を一部認容、一部棄却した事例。

③国税不服審判所、平成 19 年 7 月 23 日裁決

親会社からの劣後特約付借入れは法人税の負担を不当に減少させる行為(法人税法 132 条 1 項)に当たるとして、当該借入れに係る支払利息の額のうち適正利率により計算した額を超える部分は損金に算入できないとした事例。

④武田昌輔他 7 名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』財経詳報

(2007) 第 8 章にて、武田昌輔氏、原一郎氏、上松公雄氏の三名は、個別的否認規定の適用範囲であるとも考えられるが、法 132 条の否認規定によらなければ否認しえない事例かを検討している。

例として「個人的地位に基づく寄附金」(最高裁第三小法廷、昭和 43 年 6 月 25 日判決・税資 53 号 162 頁)個人的地位に基づいて行すべき寄附金を法人名義によって行うことは、旧法人税法基本通達(昭 25 直法 1-100) 355「同族会社の行為計算の否認の類型」(本論文第 3 章参照)において掲げられていた 11 の具体例の一つであり、実質課税の原則か個別的否認規定の適用範囲であり、法 132 条の適用は要しないものと考えられている。

組織再編税制の形式は充たしていたとしても、租税回避と判断され否認される。つまり組織再編税制は、法人の組織再編成による競争力の強化などを税制面で支援する制度であり、租税回避に用いられるものではないと解される。

また「りそな事件」では、目的論的解釈の拡大であるという批判もあるが、外国税額控除という制度の枠を濫用して必要のない取引を仕組むことも「制度の濫用」であるとして否認されている。

②に関しては「ユニバーサルミュージック事件」では、税負担の減少に直接関係のある企業グループ内からの借入という行為が、企業グループ全体の事業目的の遂行にあたり必要であるとして、濫用にはあたらないと判示された⁴。

「ヤフー事件」では、組織再編にかかる繰越欠損金の引継ぎ要件である役員就任に、税負担の減少以外に事業目的が存在しないとして否認された。

弁護士・税理士である栗原宏幸氏の学説によると、租税は企業にとってコストの一つであり、コストを最小化するために複数の選択肢の中から税負担の低い手法を選択することは、企業経営の観点からはごく当たり前のことであり、何ら非難されるべきものではない。しかし、組織再編を伴う取引の場合は、税法に規定された要件をすべて満たすだけでは足りず、行為計算否認規定の適用可能性が低い取引である必要があり、そのためには、当該取引を行ったことについて、課税当局や裁判所を納得させるに足りる、税とは無関係の相応の経済合理性が認められる必要があると示されている⁵。

現在のところ、「ユニバーサルミュージック事件」までで示された、不当減少性要件に該当するか否かの判断基準である「経済合理性基準」と「濫用基準」に関しては、司法の判断で判断基準の解釈が広がることは防げていると考える。判断基準が増えることは、解釈の幅が広がることと解され、納税者の予測可能性の確保に問題が残ることが懸念される。

しかしながら、濫用基準というものと経済合理性基準というものを、二つの異なる基準として並列に並べてよいのだろうか。経済合理性基準に関しては、ヤフー事件の判示から、事業上の目的のない行為は経済合理性のない行為であり、当然否認されるべきという学説も確認できている。さらに、濫用基準を判示する過程で、経済合理性がないとはいえない行為であったとしても、主たる目的が税負担の減少であれば、制度の濫用として否認されると二段階的に判示されている。

この二段階的な考え方をもって、筆者は濫用基準のなかに経済合理性基準は包含されていると考える。理由としては、本論文でとりあげた企業グループを対象とした三つの判例

⁴ 前掲注1 参照。

水野氏の見解としては、「濫用基準」②の考え方のなかには「経済合理性基準」の考え方が含まれていると考える。

また、本論文第7章95頁。太田氏の見解からも、同様の考えを確認することができる。

⁵ 栗原宏幸「組織再編における経済合理性の判断」税務経理協会『税経通信』通巻1102号（2022）、62-69頁参照。

（日本 IBM 事件、ヤフー事件、ユニバーサルミュージック事件）を整理した結果、純経済人として不自然・不合理な行為と事業上の目的があるとはいえない行為というものが、同様の意味をもつものであると考えたためである。

この点は栗原氏の学説で、次のように確認できた。「濫用」があるといえるためには「租税回避の意図」と「規定の趣旨目的からの逸脱」が認められることが必要であり、それらが認められるという判断に当たっては、「行為計算の不自然性」と「合理的な理由となる事業目的の不存在」が重要な考慮事情とされており、これらは不当性要件該当性を肯定するために必要な要素であるといわれている⁶。

また、ヤフー事件最高裁判決の最高裁調査官である、徳地淳裁判官と林文高裁判官の解説によると、不自然性及び合理的な事業目的の不存在の位置付けについては、行為又は計算に不自然性が認められない場合や合理的な事業目的が存在する場合に「不当」とであると判断することは困難であることに鑑みると、いずれも不当性要件該当性を肯定するためには必要な要素であり、これら双方が満たされない限り、不当性要件を充足することにはならないと解される⁷。

上記の学説を踏まえて、一連の判例を時系列で並べたとき、日本 IBM 事件は経済合理性基準のみで判断され、ヤフー事件は高裁判決までは経済合理性基準が主であったが、最高裁判決で濫用基準が示されている。この際は、濫用基準というものがあらたに示されたという学説も多かったが、ユニバーサルミュージック事件での判示を整理すると、濫用基準が判示の主要な論点になっており、企業グループは経済合理性のある行為をすることが当然であり、経済合理性基準が納税者有利な方向に引き下げられたと解される。法 132 条の予測可能性を確保するために、不当減少性要件に該当する行為の判断基準を限定的にするのであれば、少なくとも企業グループに関しては主たる目的が税負担の減少である行為をおこなえば、租税回避として否認されるということが、もっとも自然なのではないだろうか。

第 2 節 不当減少性要件に該当する判断基準の今後

わが国には、一般的租税回避否認規定は存在しないが、国税通則法の制定に合わせる形で、非同族会社も対象とした一般的否認規定の導入が検討されており、昭和 36 年度に公表された「国税通則法の制定に関する答申」で確認することができる。

結果的に批判を受け導入されることはなかったが、「日本 IBM 事件」や「ユニバーサルミュージック事件」といった国際的企業グループを巡る租税回避問題を議論する上で、再度導入が検討されることも考えられる。国際的租税回避を防止するために一般的租税回避否認

⁶ 栗原、前掲注 5、71 頁参照。

⁷ 徳地淳・林文高 一般財団法人法曹界『法曹時報』69 巻 5 号（2017）、299 頁参照。

規定が必要であるという議論は、鈴木久志氏によって以下のように述べられていることから確認できる。

現在、G7 各国で一般的租税回避否認規定を有していないのは我が国だけであり、近年、制定法として租税回避に対する一般的否認規定を有していなかったアメリカ、イギリスがそれぞれ 2010 年、2013 年にそれぞれ一般的租税回避規定を設けており、また、G20 各国をはじめ、EU 諸国のほとんどが一般的租税回避否認規定を導入してきている。また、BEPS プロジェクトにおける議論にみられるように、国際的な租税回避に対抗するためには、各国の税制における協調が必要であり、各国における国内法の整備が求められるところ、BEPS の報告書では、直接的に国内法に一般的租税回避否認規定を整備すべしとはされていないものの、租税回避に対する個別的な否認規定だけでは、新たなタイプの租税回避行為には対抗できず、各国が協調して国際的な租税回避に対抗するという場面では、国内法においてそのような新たなタイプの租税回避行為に対抗できない国があった場合に、それが国際的な租税回避の阻止を害する要因となってしまうことになりかねない⁸。

しかしながら、「日本 IBM 事件」や「ユニバーサルミュージック事件」で課税庁が連敗する結果を鑑みれば、一般的租税回避否認規定の導入の前に、法 132 条の適用を巡る問題を解決することが先決である。つまり、法 132 条などの国内の包括的否認規定の適用範囲が明らかになれば、国際的租税回避も十分に防ぐことにつながるのではないだろうか。

昨今の司法の判断には、諸外国の租税回避否認の法理を斟酌しているような点も見受けられるので、その点を整理する。

米国の租税回避否認法理のはじまりとされる Gregory 事件判決⁹、二審判決（1934 年）

⁸ 鈴木久志「租税回避行為の否認についての一考察－我が国の租税法へ一般的租税回避否認規定を導入することの必要性を中心に－」『税務大学校論叢』第 94 号（2018）・居波邦泰「税源浸食と利益移転（BEPS）に係る我が国の対応に関する考察（Ⅰ）」税大論叢 79 号（2014）参照。

なお BEPS とは「Base Erosion and Profit Shifting」の頭文字による略語であり、「税源浸食と利益移転」の訳語があてがわれているものである。その概念や射程としては、国際的にも国内的にも明確な定義が置かれているわけではないものの、一般的に、「多国籍企業等が、グループ関連者間における国際取引により、その所得を高課税の法的管轄から無税又は低課税の法的管轄に移転させることで、国際的二重非課税を生じさせるもの」と言えるのではないかと考える。

もともと BEPS は、2012 年 6 月の OECD 租税委員会本会合において、米国から「税源浸食と利益移転」が法人税収を著しく喪失させている点を憂慮しているとの問題提起がなされたことから、OECD においてワーキング・パーティとは別に、「BEPS プロジェクト」として開始されたものである。

矢内一好『解説 BEPS 防止措置実施条約』財経詳報社（2018）はしがき参照。

多国間条約が適用される場合、国側と租税条約ユーザーである企業等の双方において租税条約の戦略的活用が焦点となる。国側としては、適用となる多国間条約の条項の選択等、その判断次第では、結果として日本企業等にとって有利或いは不利が生じる可能性がある。

⁹ WESTLAW NEXT（熊本学園大学附属図書館データベース 2022/12/16 閲覧）

Helvering v. Gregory No.324 69F.2d 809 | Mar 19,1934

Gregory v.Helvering No.127 293 U.S.465 | Jan 07,1935

及び上告審判決（1935 年））があげられる。この判決について袴田氏（前和歌山大学経済学部教授）は次のように述べられている。①判決の解釈手法に米国に特有のものではなく、②租税回避事件における否認手法としては、税法の条文の趣旨目的に照らし、それから著しく外れた取引であるとして条文の適用を否定したものであり、わが国の外国税額控除余裕枠「りそな銀行事件」の最高裁判決と同じものとする、との私見を述べられている。

また、岡村氏も Gregory 事件判決は、日本の裁判例に直接引用された点で、米国裁判例としては特異な影響力を持っている。日本の裁判例は、事業目的の法理を導き出したものと Gregory 事件判決を理解している¹⁰。

また、小塚真啓氏は Gregory 事件判決に特徴的に現れた発想に改めて着目し、日本の組織再編税制の建付けがそれらと酷似したものになっていることを指摘している。すなわち、同税制は、合併などの組織再編行為があった場合に、一定の要件の下で、実現した損益に対する課税を繰り延べたり、繰越欠損金額などの租税属性を引き継がせたりする課税ルールを中核としつつ、合併などの組織再編行為に起因して「法人税の負担を不当に減少させる結果」が生じる場合には所轄税務署長が行為計算の否認を行なえるものとして設計されたが（法 132 条の 2）、これらの一般的否認規定について、日本の最高裁は、ヤフー・IDCF 事件において「組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的からの逸脱」という同税制の（各規定の）濫用を防止するための規定という位置付けを付与したのであり、Gregory 事件判決にはいわば 80 年以上前にこれらを取った点がある点がある点である。また、Gregory 事件判決は、事業目的の法理（business purpose doctrine）と呼ばれる判例法上の否認法理の起源でもあって、同法理からは、その後の紆余曲折を経て、やはり判例法上の否認法理である経済的実質主義の法理（economic substance doctrine）も生じたが、この経済的実質主義の法理の要件と、先述のヤフー・IDCF 事件最高裁判決で示された一般的否認規定の適用要件との間にも共通項は多い¹¹。

¹⁰ 岡村忠生「グレゴリー判決再考」『税務大学校論叢』40 周年記念論文集（2008）、86 頁参照。

Gregory 判決について、「りそな事件」の判決理由に影響を与えたとされている。

「被告の主張する判断基準は、グレゴリー事件の判決において示された、当時の歳入法の組織変更規定の趣旨・目的（立法意図）から事業目的の基準を導き出し、当該取引は、形の上では組織変更の定義に該当するとしても租税回避のみを目的とするもので、事業目的を持っていないことを理由に、それは立法者の予定している組織変更には当らず、したがって、非課税規定の適用を受け得ない、と解することによって、租税回避行為の否認を認めたのと同じ結果に到達した解釈技術、すなわち、非課税規定の立法目的にてらして、その適用範囲を限定的にあるいは厳格に解釈し、その立法目的と無縁な租税回避のみを目的とする行為をその適用範囲から除外するという解釈技術を本件事案に導入したのと考えられる。」との理解を示している。なお、国が勝訴した上告審判決において、最高裁は、「これが事業目的のない不自然な取引であると断ずることはできない。」と述べ、上告審も、「本件銀行にとって外国税額控除の余裕枠を利用すること又はこれを創出すること以外におよそ事業目的がないとか、それ以外の事業目的が極めて限局されたものであるということとはできない。」と述べている。事業目的があると認められる場合にも、なお外国税額控除は認められないと判断されたことは、重要である。

¹¹ 小塚真啓「組織再編税制の濫用規制のゆくえー濫用防止ルールの是非を中心にー」『税法学』第 578 号

一方で、「ユニバーサルミュージック事件」は「ヤフー事件」の最高裁判決で示された「濫用基準」というものに影響を受けている。「濫用基準」では主たる目的が税負担の減少以外であるという、事業目的の法理¹²である「事業目的の存在」（主観的要件）が必要であるとされている。

このことから、昨今の包括的否認規定を巡る司法の判断は、米国の判例法理からも影響を受けており、司法は国際的租税回避を防止する手段として、包括的否認規定を一般的租税回避否認規定に近づけようとしているのではないだろうか。つまり、一般的租税回避否認規定を、わが国で立法することは難しいのではないかと本論文では示したが、「濫用基準」を不当減少性要件該当性の判断基準の主に置くことで、法 132 条という包括的否認規定で十分に国際的な租税回避に対処できるとも考えられる。この点については、米国以外の諸外国の判例も考察が必要であり、今後の検討課題としたい。

(2017)、56-57 頁。

¹² 本部勝大「租税回避と解釈統制」名古屋大学、博士（法学）甲第 12227 号（2018）36 頁。

アメリカでは、一般的租税回避否認規定に相当する判例法理である経済的実質主義が定着しているが、経済的実質を欠く取引を虚偽（sham）とする法理に、Gregory 事件連邦最高裁判決が提示した事業目的法理が組み込まれることで誕生した。

おわりに

本論文では、納税者の行為又は計算が、法 132 条「同族会社の行為計算否認規定」の適用を受けることなく、純経済人として経済活動を行うための予測可能性の確保を研究のテーマとしてきた。

不確定概念を有する包括的否認規定の予測可能性を確保するということには、租税法律主義の要請する課税要件法定主義が予測可能性の確保よりも高い価値を持つという学説も存在するという問題点がある。しかしながら、筆者としては財産権の侵害規範である租税法は、不確定概念を有する包括的否認規定こそ予測可能性の確保に努めるべきであると考えたため、本論文で問題提起し課税庁の見解、学説及び裁判例を基にして検討を加え、納税者に予測可能性を確保させようと試みた研究である。

まず第 1 章では、租税法律主義の下での予測可能性というものを、学説を中心に考察した。一般論としては、租税法は、租税の賦課・徴収という国民の財産権への侵害規範であり、公権力の行使であることから、公権力の行使には、国民の代表である国会により制定された法律の根拠を要請している。これは租税法の大原則の一つであり、租税法律主義という。また、もう一つの原則である租税公平主義は、納税者間の公平な課税や税負担といったものを担保するものであって、この両者が相まって、納税者に法律の法的安定性や予測可能性を与える機能を有していることが確認できた。

また、法の解釈や適用の場面での納税者の予測可能性を確保するためには、条文を解釈する必要があり、解釈方法は文理解釈と目的論的解釈の二つに区分される。目的論的解釈は、租税法の各規定の立法の趣旨・目的といったものを勘案し、その趣旨・目的に反するような納税者の行為は否認される。一方で、包括的否認規定には租税回避を防止するという趣旨・目的がある。租税回避を防止するため、包括的であるが故に、不確定概念を含むことが多く、その条文は文理解釈することが難しく、目的論的解釈が優先されがちである。包括的否認規定の予測可能性の確保が難しい要因は、目的論的解釈が優先されているためであることが確認できた。

ところで、わが国では従来から租税回避行為のすべてを個別的否認規定を用いて否認することが、納税者の予測可能性の確保において、最善であると考えられてきた。しかし、著しい経済社会の変化により様々な租税回避の手段・手法が生み出されており、すべての租税回避行為を個別的否認規定の立法で対処することは難しい。そこで、公平な課税の観点から、包括的否認規定を用いて租税回避を防止する必要があるものの、その適用範囲は限定的であることが望ましい。そうでなければ、租税回避の有無が課税庁サイドの裁量で決まってしまう恐れがあり、納税者の予測可能性の確保がおろそかにされることが危惧される。

このように、第1章では、包括的否認規定の適用において納税者の行為・計算が否認されないための予測可能性を確保することの重要性が確認できた。

第2章から第4章までは、研究テーマにとって考察すべき重要な文言を三つ考察した。この三つの文言は、「不当減少性要件」と「同族会社」と「租税回避」である。

まず第2章では、「不当減少性要件」について考察した。

包括的否認規定が予測可能性の確保を難しくしている要因として、文理解釈したとしても、当該法132条が「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」という文言を用いており、この場合の「不当に」という不確定概念を条文中に有していることもあげられる。

「不当減少性要件」に該当するか否かで、行為・計算が否認されるか否かが決まると考えられるので、納税者の予測可能性の確保において最も重要なのは、「不当減少性要件」に該当するか否かの判断基準であることが確認できた。

不確定概念とは、抽象的・多義的な概念である。租税法律主義の要請の下で、課税要件明確主義により、不確定概念が用いられることには慎重さが求められるものの、法の執行に際し具体的な事情を考慮して租税公平主義の見地から、不確定概念を用いることは租税法上ある程度不可避であり、必要でもあるとされている。換言すれば、納税者間の公平のためには包括的否認規定を用いて租税回避を防止することは必要であって、だからといって、納税者の予測可能性の確保を軽視するのではなく、不確定概念の解釈や不当減少性要件に該当する行為を限定的に解することによって、課税要件の明確性を保ち、予測可能性を高める必要がある。

このことは、最高裁の判示（昭和53年4月21日判決）で、複雑に変遷する経済事象に対処するような規定を個別に設けることは極めて困難であるから、法人税法が「不当に」程度の規定をおくことはやむをえない、これをもって、租税法律主義に反するものではないという判示でも確認できた。

第3章では、「同族会社」という文言について考察した。まず、「同族会社」という文言は、定義として租税法で定められているので、納税者の予測可能性は確保されていると考えることができる。（法人税法2条10項）

同族会社の定義に当てはまる法人の割合は、国税庁の令和2年度会社標本調査によると96.5%におよんでいる。この割合は非常に高いと考えられ、ほぼすべての法人が同族会社の定義にあてはまるといっても過言ではない。

このように、非常に高い割合の法人を区別する理由として考えられるのは、学説でも確認できたことであるが、同族会社は非同族会社に比べ租税回避を行ないやすいと考えられてきたからである。つまり、同族会社が故に行い得る行為で、租税回避を行なうのであれば、課税庁は、非同族会社との公平な課税を担保するために否認する必要があると考えられてきた。

とはいえ、経済社会の変化のなかで「同族会社」の定義に当てはまる法人の様態も変化

している。例えば、巨大企業グループ内の子会社や外国企業を親会社とする内国法人である子会社も同族会社の定義に当てはまり、家族構成員を役員とする家族会社とは同じ定義で括られる。両者の不当減少性要件に該当する行為は、コーポレート・ガバナンス（企業統治）の点などから、同様に判断することが難しいという問題点が浮かび上がった。

具体的には、家族会社を中心とした、従来の法 132 条で否認される行為の考え方としては、非同族会社では通常なしえないような行為・計算、同族会社が故に容易になし得る行為・計算を否認する規定であるという解釈であった。

一方で、企業グループ内の同族会社に関しては、「ユニバーサルミュージック事件」の最高裁の判示（令和 4 年 4 月 21 日判決）で、企業グループ内の同族会社であることの特徴を生かして経済活動を行うことが、経済合理性がないわけではないと判示された。

同一の定義内の法人としては相反するとも考えられるが、金子宏氏も著書『租税法（24 版）』で、非同族会社でも同族会社に近いものもあり、何が同族会社であるが故に容易になし得る行為・計算か判断することが困難であると述べられている。

「同族会社」という文言の定義には、問題点があると考えられるものの、法律で定義されていることであるので、立法による対処が必要であろう。しかし、筆者としては先行研究との違いなど見いだせず、今後の研究課題となった。

問題があると考えた理由としては、「日本 IBM 事件（最高裁、平成 28 年 2 月 18 日、国の上告不受理）」や「ユニバーサルミュージック事件」は、国際的な企業グループ内の親子間取引が法 132 条により否認されたが、いずれも課税庁が敗れているからである。

つまり、当初は家族会社を想定していた不当減少性要件に該当する行為の判断基準を、企業グループ内の親子会社間取引にも当てはめることは、難しくなっていることが判例で確認できた。

次に第 4 章では、「租税回避」の定義について整理している。

租税法に「租税回避」を定義する明文の規定は存在しないが、包括的否認規定には租税回避を防止するという立法の趣旨・目的がある。「租税回避」は、著しい経済社会の変化により、あらたな「租税回避」の手段が生み出されており、定義することは簡単ではないが、「租税回避」の定義が定まらないことには、包括的否認規定の立法の趣旨・目的である防止するものが定まらないといえるだろう。

このような状態は、目的論的解釈をしたとしても納税者の予測可能性の確保は難しいため、「租税回避」の定義を明らかにする必要があると考えた。

しかしながら、「租税回避」の定義を学説と判例を中心に考察することで、「租税回避」はすべて否認されるわけではないことと、課税庁が敗れた判例である「岩瀬事件（最高裁、平成 15 年 6 月 13 日判決）」など、否認されない租税回避が存在することも確認できた。

同時に、否認される「租税回避」には濫用が存在するのではないかという問題点が浮かび上がり、濫用には二つの形式が存在することが確認できた。

一つ目は、「私法の濫用」である。

説明すると、納税者は私的自治の原則や契約自由の原則により、私法上の選択可能性を利用して自己の利益が最大になる契約を得ようとする事ができる。しかし、その選択によっては自己の利益よりも、課税要件の充足を免れることを選択することも可能である。

つまり、納税者が私法上の選択可能性を用いて租税回避行為を画策する際には、「私法の濫用」というものが存することを確認できた。「私法の濫用」は、納税者が同一の経済的效果を得られる際に、私法上の行為を選択できることを出発点とし、その選択に異常性があることや、経済的合理性がないことが判断として重要である。

二つ目は、「制度の濫用」である。

納税者は、組織再編税制や外国税額控除などの税制上の優遇措置を巧みに使用して、事業上の目的があるとはいえないような取引を仕組むことで、租税回避行為を画策することがある。

つまり、このような税制上の優遇を受けるために、事業上必要とはいえない取引を仕組み、税負担の減少という結果を得れば、租税回避に該当し否認される。このような租税法の濫用も「制度の濫用」であり、租税回避として否認を受けることを確認した。

しかしながら、外国税額控除を定めた制度の立法の趣旨・目的に反するとして否認を受けた「りそな事件（最高裁、平成 17 年 12 月 19 日判決）」は、個別の規定を文理解釈することでは否認できないと、否認に否定的な学説もあるが、主たる目的が税負担の減少であるため、「制度の濫用」であるといえる。

当初、「私法の濫用」で租税回避は定義できていたものの、複雑化する経済社会の情勢や会社組織の多様化のなかで、「私法の濫用」だけでは租税回避を定義することが難しくなり、租税法規の濫用という「制度の濫用」も租税回避であるとして、定義が変遷したことが確認された。

この難しくなった時期に関しては、国際的な企業グループの形成や会社組織の複雑化に対応するために、柔軟な組織再編成が可能となった私法分野の変化や、外国税額控除やグループ法人税制、組織再編税制といった税制面での対応を納税者が租税回避に用い始めた時期と重なることが確認できた。判例として、「りそな事件（最高裁、平成 17 年 12 月 19 日判決）」は、外国税額控除制度である個別規定の趣旨・目的が問題となった事件であり納税者が敗訴している。「日本 IBM 事件（最高裁、平成 28 年 2 月 18 日、国の上告不受理）」は、企業グループにおける同族会社の行為計算否認規定の適用が争われた事件であり、納税者が勝訴している。「ヤフー事件（最高裁、平成 28 年 2 月 29 日判決）」は、組織再編税制の濫用で組織再編に係る行為計算否認規定の適用が争われた事件であり、納税者が敗訴している。

また、この時期については、金子宏氏の著書である『租税法』が〔第 22 版〕を境に「租税回避」の定義が変化していることから確認できている。

ここまでのことで、否認される租税回避というものには、「濫用」が存在すると考えら

れる。つまり、不当減少性要件に該当する行為は、包括的否認規定により否認されるため、何かしらの「濫用」が存在するとも考えられる。その「濫用」には、「私法の濫用」と「制度の濫用」が存在することが確認できた。

さて、第4章までをまとめると、租税回避というものは、租税法上の定義もなく、あらたな形も生み出され、否認されない場合もあるため定義を明らかにすることが困難であることが確認できた。そこで、第5章以降では次のような問題意識をもち考察した。

納税者の予測可能性を確保するためには、租税回避の定義を明らかにすることよりも、租税回避は、不当減少性要件に該当する場合には否認されるという判断基準を設けることが効果的である。

第5章では、判例なども多く不当減少性要件に該当する基準に対する先行研究も多い、法132条と法132条の2を比較検討した。

法132条「同族会社の行為計算否認規定」と法132条の2「組織再編成にかかる行為計算否認規定」は、いずれも租税回避を防止するための規定であり、条文中に同じ文言を使用した不当減少性要件を有しているという共通点がある。

しかし、同じ不当減少性要件を有するとはいえ、包括的否認規定である両者が包括する範囲は異なる。法132条の2では、組織再編税制の個別規定をすり抜けた租税回避行為を防止するという立法の趣旨・目的があり、その包括する範囲は組織再編税制全体である。

一方で、法132条は、同族会社による租税回避を防止するという立法の趣旨・目的がある。ところが、同族会社の租税回避行為を個別的否認規定で否認できない行為は多岐に及び、包括している範囲は法人税法等の法令全体に及ぶ。つまり、法132条の包括しているものは法132条の2のように「組織再編税制」というような形で表すのは難しく、分野を特定・限定せずにすべての分野を包括するタイプの否認規定である、一般的否認規定に近い性質を有すると考えることができる。

このため、複数の論者により法132条を一般的否認規定と論じられていることが確認できたが、筆者としては同族会社の行為・計算を包括しているので包括的否認規定であると考え、わが国には一般的否認規定は存在しないと考えている。

さて、法132条の判例では、不当減少性要件に該当するか否かを判断する材料の一つとして、「経済合理性基準」というものが示されていることがわかった。一般的に、純経済人として不自然・不合理な行為が、経済合理性のない行為として不当減少性要件に該当するといわれる。このことは、「明治物産株式会社事件」（最高裁、昭和33年5月29日判決）で判示された。非常に古い判例であるものの、経済合理性のある私法上の行為に関しては、不当減少性要件を有する法132条により否認することは難しいことを示した判例である。とはいえ、経済合理性がないとはいえない行為が、不当減少性要件に該当するか否かという問題点は残る判例でもある。

「経済合理性基準」に対する学説としては、水野忠恒氏は、著書『租税法〔第5版〕』において「事業上の必要性のない経済的に合理性を欠いた取引が対象となるということで

ある。しかしながら、事業上の必要性は経営判断にかかわる問題であり、税務署長さらには裁判所が判断できるものではないという問題点もある。」と述べられていることから、事業上の必要性というものが重要であることも確認できた。

さらに、法 132 条の 2 の判例である「ヤフー事件」では、主たる目的が税負担の減少である行為を、事業上必要ないのに仕組むことを、租税法の濫用であるとして「濫用基準」というものを示したことが確認できた。この「濫用基準」というものには、前述した「私法の濫用」と「制度の濫用」というものを用いて考察することが重要である。

「私法の濫用」と「制度の濫用」には、両者とも「経済合理性基準」の学説等で説明された経済合理性や事業上の必要性というものが深く関係しており、「私法の濫用」と「制度の濫用」で説明される「濫用基準」のなかには、「経済合理性基準」の考え方が含まれているのではないかという疑問が、第 5 章では確認された。

つまり、不当減少性要件に該当するか否かが、「経済合理性基準」に加え「濫用基準」という二つの判断基準が示されたことは、納税者が否認される行為か否かを判断する際に有用であり、納税者の予測可能性の確保につながる。一方で、判断基準という解釈を要するものが二つに増えたことは、納税者の判断という負担を増やすことにつながり、予測可能性の確保が難しくなってしまったのではないかという、問題をもたらした。本論文では、判断基準が増えたのではなく、一方に包含されているということを確認することで、納税者の予測可能性の確保に寄与できるものと考えた。

第 6 章で、そもそも、納税者の予測可能性を確保することが難しい包括的否認規定は、なぜ存在するのだろうか。条文の変遷を整理した。

同族会社の行為計算否認規定の前身は大正 12 年と非常に古く、当初は個人の所得を法人に留保することで、税負担を減少させる行為を否認するための規定であった。背景としては戦費調達という目的もあり、対象としている法人は所得を留保することのできる大企業が多く、申告納税制度が導入される前であり、課税庁の恣意的課税が問題となっていた。

その後、シャープ勧告に基づく税制改正の一環として昭和 25 年度税制改正において、同族会社の行為計算の否認規定については「法人税を免れる目的があると認められるものがある場合」と規定されていたものが、「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。この時点では、所得の留保よりも同族会社である特性を利用した租税回避や租税の遁脱を対象としていることがわかる。

この頃までは、大蔵省大臣官房調査記録課『昭和財政史史談会記録第三号戦時税制回顧録（1978 年）』や税務研究会『戦後法人税制史（1996 年）』などの資料から、当時から同族会社というものは、租税回避を行う特殊なものとして考えられていたことが伺える。

その後、何度かの細かな改正を経て、昭和 40 年の法人税法の全文改正により法人税法 132 条となった。この際に、過大な役員報酬の損金不算入などを定めた個別的否認規定の整備により、同族会社の行為計算否認規定の適用範囲が狭まったことは大きな変化であ

り、不当減少性要件に該当する行為も一旦は限定的になったと考えられる。

この時期に、国税通則法の制定に合わせる形で、非同族会社も対象とした一般的否認規定の導入が検討されており、昭和 36 年度に公表された「国税通則法の制定に関する答申」で確認することができる。結果として導入は見送られたものの、現在でも一般的否認規定は導入されておらず、当時の課税庁の租税回避に対する対応が確認できた。

中川一郎氏も、『税法学（1961 年）』で「国税通則法答申の批判」をされており、一般的否認規定が導入されることはなかった。このことは、諸外国と比べて、わが国において一般的否認規定が導入されていないこと、今後も導入が難しいことを示しているとも考えられる。

一般的租税回避否認規定（GAAR：General AntiAvoidanceRule）は、国際的租税回避行為への対抗策として OECD（Organisation for Economic Co-operation and Development：経済協力開発機構）加盟国を中心に導入がすすんでいる。筆者の私見としては、一般的否認規定の導入が難しいのであれば、包括的否認規定の予測可能性を確保し、法としての運用を見直すことで、国際的租税回避にも対応する必要があると考える。

このことは、岡村忠生氏などの先行研究において、司法や課税庁は、現行の包括的否認規定を一般的否認規定に近づけたいと考えているという趣旨の発言から確認することができる。

一般的否認規定が導入されないまま、非同族会社を含めた会社形態の変化に対応するため、法人税法 132 条の 2 は昭和 25 年の税制改正から 50 年以上の時を経た平成 13 年度税制改正により、組織再編税制の一部として創設されたことで、不当減少性要件に該当する行為の判断に、これまでと異なる問題をもたらしている。

その問題とは、法 132 条の 2 は、法 132 条と同様の文言で不当減少性要件を規定しているが、法 132 条の 2 は組織再編に係る租税回避を防止する規定であり、非同族会社も否認の範囲としている。つまり、非同族会社も対象である法 132 条の 2 で争われた裁判で判示された不当減少性要件に該当する判断基準を、同族会社のみを対象とする法 132 条の判断基準として、当てはめることが可能なのかという問題である。

このことは、第 7 章にて両者（法 132 条と法 132 条の 2）で争われた司法の判断により考察することとなるが、第 5 章で判断基準である「経済合理性基準」と「濫用基準」をあらかじめ明確なものとするのが重要であった。

筆者の私見としても、不当減少性要件に該当する判断基準を当てはめることは可能であると考え。理由としては、法 132 条も法 132 条の 2 も租税回避を防止するという共通の趣旨・目的がある。共通の趣旨・目的であるので、同様に目的論的解釈を行うことは自然であり、目的とする否認される租税回避の判断（不当減少性要件に該当する行為の判断基準）として、「経済合理性基準」と「濫用基準」を用いることは可能であると考えからである。

繰り返しになるが、基準が二つに増えることは、納税者の予測可能性の確保という点においては判断という負担が増加する。本論文では、基準が二つに増えたのではなく、基準が置

き換わった、もしくは、新たな基準に包含されていると考えるため、それぞれ基準が示された判例を第7章で整理した。

第7章では、まず、組織再編税制を用いた租税回避を、法132条の2により争われた「ヤフー事件」を考察している。本件は、法132条の2で争われているが、同じ文言を使用した不当減少性要件を有することから、法132条で以前から示されている「経済合理性基準」で純経済人として不自然・不合理な行為であったかどうかを判断基準として用いていることが、2審である高裁の判示のなかで確認できている。

しかし、最高裁では、法132条の2には組織再編税制を用いた租税回避を防止するという条文の立法趣旨・目的が存在することから、次のような判示を示している。法人の選択した組織再編の手法が、組織再編税制を用い、主に税負担の減少であるのか、法人の競争力の強化等の組織再編が主であるのかを判断したうえで、主たる目的が税負担の減少であることを「制度の濫用」として「濫用基準」に該当すると示した重要な判例である。

税負担減少以外に事業目的があるのかも問題とされており、事業上の目的がある行為を経済合理性がある行為とする、水野氏の「経済合理性基準」に関する学説から、「濫用基準」は「経済合理性基準」が大きく係ることも示していることが確認された。

次に、法132条で争われた判例を研究している。まず「経済合理性基準」を不当減少性要件に該当するか否かの判断として判示した判例である、「明治物産株式会社事件」を取り上げた。この裁判は昭和16年の事業年度であり、課税庁側も昭和20年に否認を行っている。非常に古い裁判例であるが、当時は「同族会社の行為計算否認規定」だけであった包括的否認規定の不当減少性要件に該当する判断基準として「経済合理性基準」を示した重要な判例であり、現在でも、法132条により争われた事件の判示に大きな影響を与えている。

同様に、法132条で争われた判例で、国際的企業グループ内の同族会社の行った行為が、租税回避に該当するか否かを争った、「日本IBM事件」も考察した。この判例は、「経済合理性基準」の判断材料として、独立当事者間取引と異なる行為というものを示している。

同時に、「ヤフー事件」の最高裁判決より約1年前の段階である、高裁判決（東京高裁、平成27年3月25日判決）において「濫用」という文言を判示に用いていた点でも注目される判決である。また別の問題として、企業グループ内の同族会社が行った行為・計算が不当減少性要件に該当するか否かが争われたが、グループ内の法人間の行為が「経済合理性基準」とどう関係するかを判示しており、同族会社の定義で括られる企業グループと家族会社の違いというものに言及できる判例である。

この点について、朝長英樹氏は「日本IBM事件」の判例を用いて、「国際的租税回避」を防止する規定の必要性や、「ヤフー事件」より前の段階で租税回避の否認に「濫用」を検討することの重要性を述べられていることから確認できた。

第8章で、不当減少性要件に該当する納税者の行為のまとめとして、国際的企業グルー

プ内の組織再編にかかる同族会社の行為・計算について争われた「ユニバーサルミュージック事件」を考察している。

この判例をまとめに用いる理由として三つの点があげられる。

①不当減少性要件に該当する判断基準として「経済合理性基準」と「濫用基準」というものが、最高裁の判示前から示されていたことがあげられる。(法 132 条で争われているが、法 132 条の 2 で示された「濫用基準」を用いることを是としている)

②「日本 IBM 事件」や「ヤフー事件」あたりから、「濫用基準」は「経済合理性基準」をそのなかに包含しているのではないかという、筆者の考えを整理することができる。二つの基準を並列に並べるのではなく、包含するものと考えることができれば、納税者の予測可能性の確保につながると考えたからである。

③「日本 IBM 事件」でも取り上げられた、企業グループと家族会社という同族会社の違いについて判示している。

この三つの点から、法 132 条により否認されない行為・計算の納税者の予測可能性の確保に影響を与えていることが確認できた。

最後に第 9 章では、上記の三つの点を整理することで、同族会社の行為計算否認規定における不当減少性要件が今後どのような方向にすすむかを考察した。

①に関しては、企業グループは、経済合理性のある行為を行うことが当然であり、包括的否認規定の不当減少性要件に該当する判断基準としては「濫用基準」に重きを置くことが、諸外国の租税回避否認規定の適用基準と類似していることも影響していると考えられる。この点は、米国の判例である「グレゴリー控訴審判決 (1934 年)」で示された、濫用防止ルールと「ヤフー事件」で示された「濫用基準」に類似点があるという学説から確認できる。

「ユニバーサルミュージック事件」では、事業目的などの「経済合理性基準」も重要であることは判示されているが、企業グループの組織再編全体の事業目的を勘案しており、「濫用基準」に比べ重要度が低いことは否めない。

②に関しては、「ヤフー事件」以降の学説では、「経済合理性基準」は「濫用基準」に置き換わったといった意見もみられる。しかし、事業目的の有無などで、経済合理性のない行為は、そもそも否認されるという考え方からは、置き換わるという表現よりも、筆者は包含するという表現が適切であると考ええる。

この点に関しては、ヤフー事件最高裁判決の最高裁調査官解説である、徳地淳氏と林文高氏の行為又は計算に不自然性が認められない場合や合理的な事業目的の不存在の位置付けについては、いずれも不当減少性要件該当性を肯定するために必要な要素であるという解説から確認できる。

③に関しては、「ユニバーサルミュージック事件」では、同族会社である特性を利用することが、すべて経済合理性がないとはいえないと判示している。

しかし、家族会社が行う同族会社が故になし得る行為、いわゆる「お手盛りの取引」に

は、経済合理性はないと考えられるので、「経済合理性基準」というものは今後も必要である。そもそも、経済合理性のない行為は否認されるという前提は必要であるとする理由として、昭和40年の法人税法全文改正で個別的否認規定は整備されたものの、以後も同族会社の「お手盛りの取引」は、法132条により否認されている。この点を、個別的否認規定の限界とする学説も確認できた。

結果として、「ユニバーサルミュージック事件」では納税者が勝訴している。司法の判示で、二つの判断基準の整理がおこなわれたことは、判断基準の広がりを抑えることができ、租税回避として法132条で否認されない行為の範囲を例示したと考えられる。

一方で、「日本IBM事件」を含めて、企業グループの租税回避を法132条で争われた裁判で課税庁側が連敗した事実は、今後あらたな租税回避を法132条で否認することを難しくしたのではないだろうか。課税庁側の運用の難しい否認規定は、法的安定性を欠き、納税者の予測可能性の確保も難しく、場合によっては課税庁の恣意的課税をよびかねない。このような状況を打開するためには、不当減少性要件に該当する判断基準の学説による整理がより必要であり、本研究はその一端を担うことができたのではないだろうか。

また、法132条の適用における同族会社の該当基準で、企業グループと家族会社とを区分することが必要であると検討した。少なくとも企業グループにおいては、同族会社である特性を活かしたとしても、経済合理性がないと即判断できないとされ、「経済合理性基準」が納税者有利な方に引き下げられたことは「ユニバーサルミュージック事件」で確認できた。しかし、家族会社に関しては、「お手盛りの取引」は経済合理性がないと判断され法132条で否認されている。家族会社に対する法132条の適用の是非は、武田昌輔氏の編著書『同族会社の行為計算の否認規定の再検討』で確認できたが、納税者の予測可能性の確保に問題を残したままであり、この点は今後の検討課題である。

法132条の「不当減少性要件」に該当する判断基準の問題は、税実務上は、事業目的と節税目的が重層的に絡んだ行為・計算をめぐる否認の是非の問題であり、今後も学説や判例の積み重ねが必要である。本研究の結論としては、複雑化する経済社会において「不当減少性要件」に該当する判断基準は、「経済合理性基準」よりも「濫用基準」への傾斜傾向が見受けられる。つまり「不当減少性要件」を有する包括的否認規定の解釈は、「濫用基準」に「経済合理性基準」が包含されているという形での一体化傾向に向かっており、学説や判例による累積によって限定的な解釈がはかられている。

参考文献等

〔著書〕

- ・ 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）
- ・ _____ 『現代税制の現状と課題（租税回避否認規定編）』 新日本法規出版（2017）
- ・ 入谷淳 『組織再編包括否認規定の実務解釈』 中央経済社（2013）
- ・ 占部裕典 『租税法における文理解釈と限界』 慈学社出版（2013）
- ・ 江頭憲治郎 『会社法の基本問題』 有斐閣（2011）
- ・ _____ 『株式会社法大系』 有斐閣（2013）
- ・ 太田洋・伊藤剛志共著 『企業取引と税務否認の実務-税務否認を巡る重要裁判例の分析-』 大蔵財務協会（2015）
- ・ 近江幸治 『民法講義Ⅴ契約法（第3版）』 成文堂（2006）
- ・ 大淵博義 『法人税法解釈の検証と実践的展開第Ⅱ巻』 税務経理協会（2014）
- ・ 岡村忠生 『法人税法講義（第3版）』 成文堂（2007）
- ・ 岡村忠生編 『租税回避研究の展開と課題』 ミネルヴァ書房（2015）
- ・ 片岡政一 「全改訂版 会社税法の詳解」 文精社（1943）
- ・ 金子宏 『租税法（第7版補正版）』 弘文堂（2000）
- ・ _____ 『租税法（第20版）』 弘文堂（2015）
- ・ _____ 『租税法〔第22版〕』 弘文堂（2017）
- ・ _____ 『租税法（第24版）』 弘文堂（2021）
- ・ 金子宏編 『租税法の基本問題』 有斐閣（2007）
- ・ 金子宏他3名 『ケースブック租税法（第4版）』 弘文堂（2013）
- ・ 川田剛 『節税と租税回避－判例にみる境界線－』 税務経理協会（2009）
- ・ 神田秀樹 『会社法（第24版）』 弘文堂（2022）
- ・ 北野弘久編 『現代税法講義（五訂版）』 法律文化社（2009）
- ・ 清永敬次 『税法』 ミネルヴァ書房（2013）
- ・ _____ 『租税回避の研究』 ミネルヴァ書房（2015）
- ・ 酒井克彦 『ステップアップ租税法と私法』 財経詳報社（2019）
- ・ _____ 『レクチャー租税法解釈入門』 弘文堂（2015）
- ・ _____ 『裁判例からみる法人税法』 大蔵財務協会（2012）
- ・ 末永英男 『法人税法会計論（第7版）』 中央経済社（2012）
- ・ 末永英男編 『税務会計と租税判例』 中央経済社（2019）
- ・ 武田昌輔 『立法趣旨 法人税法の解釈（平成10年度版）』 財経詳報社（1998）
- ・ 武田昌輔編 『会社税務精説』 森山書店（1962）
- ・ 武田昌輔他7名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』 財経詳報社（2007）

- ・武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法(第7巻)』第一法規出版(加除式 1979)
- ・武田昌輔・後藤喜一編著『DHC 会社税務積義(第7巻)』第一法規出版(加除式 1971)
- ・田中治『税法著作集(第1巻) 租税の存在理由と租税法律主義の現代的意義』
清文社(2021)
- ・田中治他1名『租税回避行為をめぐる事例研究』清文社(1998)
- ・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)
- ・朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』清文社(2014)
- ・朝長英樹『現代税制の現状と課題 組織再編税制編』新日本法規出版(2017)
- ・中里実『タックスシェルター』有斐閣(2002)
- ・中里実・増井良啓『租税法 判例六法(第2版)』有斐閣(2013)
- ・中里実他2名『租税法概説(第2版)』有斐閣(2015)
- ・中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘・瀧圭吾編『別冊ジュリスト
租税判例百選(第7版)』有斐閣(2021)
- ・本部勝大『租税回避と法-GAARの限界と解釈統制-』名古屋大学出版会(2020)
- ・増田英敏『リーガルマインド租税法(第3版)』成文堂(2011)
- ・松沢智『租税訴訟法』中央経済社(2001)
- ・ _____『租税実体法の解釈と適用・2』中央経済社(2000)
- ・ _____『租税法の基本原則』中央経済社(2000)
- ・水野忠恒『大系租税法(第1版)』中央経済社(2015)
- ・ _____『租税法〔第5版〕』有斐閣(2011)
- ・水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『別冊ジュリスト
租税判例百選(第5版)』有斐閣(2011)
- ・水野勝『税制改正五十年—回顧と展望—』大蔵財務協会(2006)
- ・八ッ尾順一『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(2014)
- ・矢内一好『一般否認規定と租税回避判例の各国比較』財經詳報社(2015)
- ・ _____『解説B E P S 防止措置実施条約』財經詳報社(2018)
- ・山本守之監修、藤曲武美編『最新同族会社の判定の実務-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)
- ・山本守之他1名『検証 税法上の不確定概念』中央経済社(2015)

〔論文〕

- ・ 秋元秀仁「組織再編成に係る行為又は計算の否認規定（法 132 条の 2）の適用の是非」『国税速報』第 6315 号
- ・ 居波邦泰「税源浸食と利益移転（BEPS）に係る我が国の対応に関する考察（Ⅰ）」税大論叢 79 号（2014）
- ・ 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」『税理』第 42 巻第 14 号、第 43 巻第 3 号（1999）
- ・ _____「租税回避とは何か」『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』（2008）
- ・ _____「ヤフー事件及び IBM 事件最高裁判決から見てきたもの（上・下）：IBM 事件は租税回避 か？」『税務弘報』64 巻 7 号 54 頁（2016）
- ・ 入谷淳「日本 IBM 事件」『税務弘報』第 62 巻 10 号（2014）
- ・ 岩武一郎「組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈問題」『税法学』第 586 号（2021）
- ・ 岩崎政明「租税回避の否認と法の解釈適用の限界」『租税法の基本問題』（2007）
- ・ 占部裕典「最近の裁判例に見る租税回避行為の否認の課題」『税法学』第 553 号（2005）
- ・ _____「租税回避行為論再考－外国税額控除枠の利用にかかる法人税更正処分等取消請求控訴事件を素材として」『税法学』第 548 号（2002）
- ・ 太田洋「組織再編に係る行為計算否認訴訟の影響」『税のしるべ』（2016）
- ・ 太田洋「ヤフー・IDCF 事件東京地裁判決と M&A 実務への影響」『旬刊商事務』第 2037 号、第 2038 号（2014）
- ・ _____「ヤフー事件控訴審変決の分析と検討」『税務弘報』（2015）
- ・ _____「IBM 事件東京高裁判決の検討」『国際税務』第 35 号（2015）
- ・ _____「ユニバーサル・ミュージック事件－東京地裁判決の分析と検討－（上）」『国際税務』第 40 巻第 10 号（2019）
- ・ _____「ユニバーサル・ミュージック事件－東京地裁判決の分析と検討－（下）」『国際税務』第 42 巻第 7 号（2022）
- ・ 太田洋、増田貴都「ユニバーサルミュージック事件最高裁判決の分析と検討」『国際税務』第 40 巻第 11 号（2019）
- ・ 大淵博義「税法解釈における租税法律主義と租税公平主義との相克」TKC タックスフォーラム（2014）
- ・ _____「ヤフー事件・IBM 事件判決後における論説等の動向とその検証」MJS 第 56 回租税判例研究会、特別論文（2014）
- ・ _____「法人税法 132 条の 2 の射程範囲と租税回避行為概念」『税経通信』（2014）
- ・ _____「判例等の『租税回避』概念の混迷」『税研』第 178 号（2014）
- ・ _____「租税回避行為の否認法理とヤフー事件最高裁判決の否認ロジックの

相克」『租税訴訟』10 卷（2017）

- ・ 岡村忠生「租税回避行為の規制について」『税法学』第 553 号（2005）
- ・ _____「組織再編成と行為計算否認」『税研』第 177 号（2014）
- ・ _____「グレゴリー判決再考」『税務大学校論叢』40 周年記念論文集（2008）
- ・ _____「法人税法 132 条の 2 の『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』の意義と該当性」ジュリスト 1495 号（2016）
- ・ 川田剛「経済的実質と税務関連以外の事業目的の双方が充足されていることから
租税回避行為に当たらないとされた事例」
『新版ケースブック海外重要租税判例』財経詳報社（2016）
- ・ 北村導人「相続税の財産評価における平等原則の観点からの合理性の検討」税務経理
協会『税経通信』通巻 1102 号（2022）
- ・ 木村弘之亮「包括的租税回避行為の否認か？－三越事件の見直し－」
『税法学』第 586 号（2021）
- ・ 清永敬次「わが国の同族会社の行為計算の否認規定と租税回避」
『租税回避の研究（ミネルヴァ・アーカイブズ）』ミネルヴァ書房（2015）
- ・ 栗原宏幸「組織再編における経済合理性の判断」税務経理協会『税経通信』
通巻 1102 号（2022）
- ・ 河野良介「クロスボーダー企業再編等に伴う課税リスクの検証（上）－国内課税リ
スクを中心に」『国際税務』第 39 卷（2019）
- ・ 小塚真啓「組織再編税制の濫用規制のゆくえ－濫用防止ルールのは是非を中心に－」
『税法学』第 578 号（2017）
- ・ 酒井克彦「租税法における同族会社等の行為計算否認規定の適用範囲」
『中央ロー・ジャーナル』第 12 巻第 1 号（2015）
- ・ 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編著『租税法の基本問題』
有斐閣（2007）
- ・ 佐藤信佑「包括的租税回避防止規定の理論と解釈【第 4 回】『同族会社等の行為計算
の否認の歴史①』」ProfessionJOURNAL、公開日: 2015/12/10
掲載号: No.148
- ・ _____「包括的租税回避防止規定の理論と解釈【第 5 回】『同族会社等の行為計算
の否認の歴史②』」ProfessionJOURNAL、公開日: 2015/12/24
掲載号: No.150
- ・ 品川芳宣「組織再編成税制における行為計算の否認：ヤフー事件」
『税研』第 178 号（2014）
- ・ _____「組織再編成税制における行為計算の否認：ヤフー事件」T & A master
No.645 号（2016）
- ・ 須貝脩一「国税通則法の制定に関する答申」『税法学』第 128 号（1961）

- ・ 鈴木久志「租税回避行為の否認についての一考察－我が国の租税法へ一般的租税回避否認規定を導入することの必要性を中心に－」
『税務大学校論叢』第 94 号（2018）
- ・ 鈴木宏昌「租税通脱行為と租税回避行為の差異について」
『税務大学校論叢』第 19 号（1989）
- ・ 高橋秀至「不確定概念と租税回避否認規定」『税法学』第 580 号（2018）
- ・ 田中治 「租税回避否認の論理と機能」『税法学』第 586 号（2021）
- ・ _____「同族会社の行為計算否認規定のあり方」『税研』第 192 号（2017）
- ・ 谷口勢津夫「租税回避の意義と限界」『租税法の発展』（2010）
- ・ _____「ヤフー事件東京地裁判決と税法の解釈適用方法論－租税回避アプローチと制度（権利）濫用アプローチを踏まえて－」『税研』第 177 号（2014）
- ・ _____「谷口教授と学ぶ『税法の基礎理論』【第 8 回】『租税法律主義と実質主義との相克』－税法上の目的論的事実認定の過形成①」ProfessionJOURNAL、
－公開日: 2019/03/20、No.311
- ・ _____「租税回避と税法の目的論的解釈の『過形成』」『税務通信』（2015）
- ・ _____「同族会社税制の沿革及び現状と課題」『税研』第 192 号（2017）
- ・ _____「企業再編等における不当性要件該当性の判断と経営判断原則」
『ジュリスト』No1554（2021）
- ・ 朝長英樹「IBM 事件はヤフー事件よりも租税回避の性格が強い」『T & A master』
No.596（2014）
- ・ _____「ヤフー裁判との比較から見えてくる真の論点とは？検証・IBM 裁判」
『T & A master』No.554（2014）
- ・ _____「判決を契機に考える組織再編税制の趣旨・目的」『税務弘報』
第 62 巻第 7 号（2014）
- ・ 中川一郎「同族会社の行為・計算否認の規定」『税法学』第 91-99 号（1958-59）
- ・ _____「国税通則法答申の批判（一～三）」『税法学』第 128-130 号（1961）
- ・ _____「ドイツ税法調整法の研究（一～六）」『税法学』第 43-49 号（1954-55）
- ・ 中川一郎他「租税回避に関するアメリカ連邦最高裁判所判例（第 36 回大会記録-2）」
『税法学』（1951）
- ・ 中里実 「租税法における事実認定と租税回避否認」『租税法の基本問題』（2007）
- ・ _____「租税回避の概念は必要か」『税研』第 128 号（2006）
- ・ _____「タックス・シェルターと租税回避否認」『税研』14 巻 83 号（1999）
- ・ 野田昌毅「ヤフー事件及び IDCF 事件について」M&A ニュースレター（2015）
- ・ 袴田裕二「Gregory 事件判決と租税回避否認法理の形成」『税大ジャーナル』
25 巻（2015）

- ・ 藤曲武美「裁判例にみる法人税の基礎（第 15 回）損金の額の別段の定め-組織再編に伴う青色欠損金等の使用制限措置」『税務弘報』59 巻 12 号（2011）
- ・ _____「裁判例にみる法人税の基礎（第 33 回）同族会社の行為又は計算の否認規定の適応が否定された事例」『税務弘報』62 巻 12 号（2014）
- ・ 藤原健太郎「組織再編成の一環としてのグループ会社からの借入れと法人税法 132 条」『ジュリスト』No1575（2022）
- ・ 刈圭吾「未処理欠損金額の利用に関する法人税法 132 条の 2 の適用－ヤフー事件」JURIST No.1479(2015)
- ・ 本部勝大「租税回避と解釈統制」名古屋大学、博士（法学）甲第 12227 号（2018）
- ・ _____「租税回避と法」『租税研究』第 856 号（2021）
- ・ 水野忠恒「設立された持株会社に対する自己株式の譲渡と、それに対する同族会社の行為計算否認規定の適用の可否に関する事例（IBM 事件）」『国際税務』第 34 巻（2014）
- ・ _____「東京地裁平成 26 年 3 月 18 日（ヤフー事件の検討）－組織再編成と租税回避－」『国際税務』第 34 巻（2014）
- ・ 村上泰治「同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察」『税務大学校論叢』論叢 11 号、（1977）
- ・ 森稔樹「同族会社による株式譲渡損失の損金算入の否認」TKC ローライブラリー（2014）
- ・ ハツ尾順一「租税回避行為と包括的否認規定の関係」『税理』第 57 巻第 10 号（2014）
- ・ _____「『伝家の宝刀』は租税法律主義の例外 行為計算否認規定とはなにか」『税務弘報』第 67 巻第 13 号（2019）
- ・ 矢内一好「租税回避とタックス・プランニング」『税務事例』第 51 巻第 9 号（2019）
- ・ _____「国際的租税回避の規制の動きと課題：一般否認規定の日本への導入の検討」『税理』第 58 巻第 6 号（2015）
- ・ 吉村典久「納税者の真意に基づく課税の志向」『租税法の基本問題』（2007）
- ・ 吉村政穂「グループ会社からの借入金にかかる利子の損金算入と法人税法 132 条適用可否－ユニバーサルミュージック事件」『ジュリスト臨時増刊』1544 号（2020）
- ・ 米田雅宏「行政法の法的安定性を検証する」『法律時報』93 巻 8 号（2021）
- ・ 渡辺徹也「組織再編税制における実質主義と形式主義－課税ルールの中立性と納税者が選択したルートの問題」『租税法の基本問題』（2007）
- ・ _____「法人税法 132 条の 2 にいう不当性要件とヤフー事件最高裁判決（上・下）」『旬刊商事法務』第 2112-13 号（2016）
- ・ 渡辺裕泰「同族会社の行為計算の否認と法人税」『別冊ジュリスト租税判例百選〔第 5 版〕』（2011）

- ・ Anthony C.infanti 「Time Travel」『Tax and Time: On the Use and Misuse of Legal Imagination 』 NYU Press、(2022)
- ・ Alice G.Abreu & Richard K.Greenstein 「THE RULE OF LAW AS A LAW OF STANDARDS :INTERPRETING THE INTERNAL REVENUE CODE」『Duke Law Journal Online』 Vol.64 (2015)

[その他参考資料]

- ・ 大蔵省大臣官房調査記録課『昭和財政史史談会記録第三号 戦時税制回顧録 (1978 年)』(2006 復刻版)
- ・ 戦後法人税制史 (創立 50 周年記念)〈総監修〉吉国二郎、税務研究会 (1996)
- ・ 税制調査会「税制調査会第一次答申関係資料集」(1961)
- ・ _____「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びその説明」(1961)
- ・ _____「わが国税制の現状と課題ー21 世紀に向けた国民の参加と洗濯ー」(2000)
- ・ _____「平成 13 年度の税制改正に関する答申」(2000)
- ・ 国税庁ホームページ「会社標本調査結果 令和 2 年度分統計表」(2022.10.1 閲覧)
- ・ 日本税法学会第 107 回大会シンポジウム 2017 年 6 月 11 日開催「租税回避をめぐる法的諸問題 (討論)」〈司会〉ハツ尾順一『税法学』第 578 号掲載 (2017)
- ・ 朝長英樹氏「ゲスト講義 (熊本学園大学大学院会計専門職研究科 2021 年 12 月 11 日開催)」で使用された講義説明資料「研究科生の質問に答える」
- ・ 大淵博義・酒井克彦「仮装行為・実質課税・租税回避ーファイナイト事件等を素材としてー」(一般社団法人アコード租税総合研究所・エヌエヌ生命保険株式会社共済シンポジウム記念対談資料、2017 年 1 月 27 日開催)
- ・ 新日本法規出版「ユニバーサル事件でヤフー判決援用、国連敗」『T&A master No.841』(2020)
- ・ 徳地淳・林文高 『法曹時報』「ヤフー事件最高裁判決の最高裁調査官解説」『法曹時報』一般財団法人法曹会 69 巻 5 号 (2017)
- ・ 「CORPORATE REORGANIZATION TO AVOID PAYMENT OF INCOME TAX」『YALE LAW JOURNAL』 Vol,45 (1935)
- ・ 『REPORT ON JAPANESE TAXATION BY THE SHOUP MISSION』
Carl S.Shoup シャウプ使節団日本税制報告書 (原文) (1949)
- ・ 『SECOND REPORT ON JAPANESE TAXATION BY THE SHOUP MISSION』
Carl S.Shoup シャウプ使節団第二次日本税制報告書 (原文) (1950)
- ・ WESTLAW NEXT (熊本学園大学附属図書館データベース 2022/12/16 閲覧)
Hilvering v. Gregory No.324 69F.2d 809 | Mar 19,1934
Gregory v.Hilvering No.127 293 U.S.465 | Jan 07,1935