

〈論文〉

包括的否認規定における予測可能性の研究 — 法人税法 132 条、132 条の 2 の適用を中心として —

本 田 郁 之

要 約

わが国の租税法には、納税者の行う租税回避行為を否認するために法人税法 132 条や、132 条の 2 などの包括的否認規定が存在する。課税庁が包括的否認規定を適用するためには、包括的否認規定の条文から判断すると、納税者の行った租税回避行為により「法人税を不当に減少する結果」が必要であると考えられる。しかしながら「不当に」という不確定概念は、その意味の曖昧さゆえに納税者と課税庁の間に争いを生じさせ、司法により解決されてきた。

このような状態は、租税法律主義の要請する納税者の予測可能性の確保が難しいと考えられる。本稿では、納税者の予測可能性の確保が難しい状態であることを問題点と考え、包括的否認規定に関する学説と判例を主に用いて、課税庁に否認される租税回避行為を限定的にすることで、納税者の予測可能性の確保に寄与することが目的である。

納税者は、私法上の取引を選択することができるため、税負担の最も少ない取引を選択することが可能である。この選択が、「法人税を不当に減少する結果」に該当するか否かが重要であると考えられる。本稿では、納税者の選択した取引の「経済合理性」というものに焦点をあてることで、「法人税を不当に減少させる結果」という不当減少性要件に該当する取引を限定的にすることができると考えている。限定的にした結果、納税者の予測可能性が確保されるのではないだろうか。

目次

はじめに

1. 租税回避の学説

- (1) 「私法の濫用」による租税回避
- (2) 「制度の濫用」による租税回避
- (3) 包括的否認規定の適用における「制度の濫用」

2. 包括的否認規定における不確定概念

- (1) 包括的否認規定の条文
- (2) 不確定概念の考察
- (3) 不確定概念と租税回避行為否認の関係
- (4) 小括

3. 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
- (2) 包括的否認規定における条文の趣旨・目的
- (3) 法人税法 132 条と 132 条の 2 の比較
- (4) 経済合理性を基準としたときの予測可能性の確保

おわりに

はじめに

わが国の租税法に租税回避を定義する明文の規定は存在しない。しかしながら、納税者の行う租税回避行為を防止するために法人税法（以下「法」という）には、多くの個別否認規定と法 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」などの包括的否認規定が存在する。

本稿では、まず結果を表す概念である「租税回避」には、どのような定義が当てはまるのかを学説を用いて考察し、「租税回避」という結果を生じさせる、納税者の行為である「租税回避行為」を課税庁がどのような手段で否認してきたかを判例を用いて考察する。

「租税回避行為」に関する判例の考察にあたって、適用された包括的否認規定の条文に存在する「不当に」という不確定概念の解釈が、必ず問題になる。そのため、不確定概念についても考察し「不確定概念と租税回避行為否認の関係性」というものを明らかにする。

包括的否認規定の有する不確定概念は、条文中で同じ文言を使用しているものの、課税庁が否認の判断をする際に想定される判断は、各条文の立法の趣旨・目的を勘案すれば異なる

ものとなる。つまり、法 132 条の「不当に」と法 132 条の 2 の「不当に」は、異なる意味をもつと考えられる。しかし一方で、判例などから解釈において共通点も存在する。租税法律主義のもとでは、条文を文理解釈するうえで同じ文言は、同じように解釈することが自然であるが、法 132 条と法 132 条の 2 に代表される包括的否認規定では一概にはそうとは言い切れないことを、判例などを用いて考察する。同時に公平な課税の確保のためには、その様な状況が必要であり、租税法律主義に反するものではないと考えられる。

ところで、包括的否認規定が包括している範囲について検証することは、「不当に」という不確定概念の解釈が包括的否認規定ごとに異なることについての考察にもつながるものと考ええる。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趣旨・目的があると考えられているため、その包括する範囲は組織再編税制全体であると考えられる。一方で法 132 条は同族会社による、いわゆる「お手盛りの取引」による租税回避行為を防止するという趣旨・目的がある。しかしながら、同族会社の租税回避行為が個別の否認規定で否認できない場合は多岐に及び、包括している範囲は法人税法等の法令全体に及ぶとも考えられる。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、一般的否認規定¹⁾に近い性質を有するのではないかと考えられる。

不確定概念は、その性質故に、条文の解釈を納税者が行うことは非常に難しく、納税者と課税庁側との衝突により司法の判断が下されてきた。司法の判断の積み重ねで、不確定概念を有する包括的否認規定により否認される租税回避行為は、限定されてきたと考えられる。

しかしながら、経済のグローバル化による企業の国際化など複雑化する社会情勢や会社法など私法領域の改正で、企業の行う取引や組織再編成も複雑化していった。そのため、限定されつつあった包括的否認規定により否認されてきた租税回避行為の範囲は、再度混沌としてきている。さらに、企業の行った租税の減免が、個別の規定である租税減免規定の趣旨・目的に反すれば、租税回避行為として否認されることもある。

この様な状況下では、納税者が行う取引が租税回避行為として否認されるかどうかを判断することが難しくなり、予測可能性を確保することも難しくなると考えられる。

本稿では、判例を用いて否認される租税回避行為と不確定概念の解釈の両方を限定的にす

1) 一般的否認規定とは、分野を特定・限定せずすべての分野を包括するタイプの否認規定である。わが国には存在しないが、最も有名なものとして、ドイツ租税基本法 42 条が存在する。これに対し、個別の分野である、法人組織再編成の行為または計算を否認するための規定（法人税法 132 条の 2）を一般的否認規定と区別し、本稿では包括的否認規定とする。

ることによって、法132条と法132条の2を適用するにあたり重要となる「経済合理性」というものの意義を明らかにする。法132条と法132条の2とでは、適用にあたり「経済合理性」の比重が異なるとも考えられるが、納税者の行った租税回避行為に「経済合理性」がないことが重要である点は共通している。法132と法132条の2における「経済合理性」の意義を明らかにし、納税者の予測可能性の確保に少しでも寄与することが研究目的である。

1. 租税回避の学説

(1) 「私法の濫用」による租税回避

租税法の定める課税要件の成立には、私法上の取引が必要である。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取引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、個別の否認規定で否認されない取引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の規定を形式的には充たす取引の中から、税負担の減少が期待できる取引を選択するという構図が考えられる。酒井克彦教授は、「租税法は私法上の法律関係を基礎とするという前提に立っている。すなわち、租税法の基礎となる法律関係を認定するに当たったの規範が私法であることから、選択可能な私法上の法律関係を、課税要件が充足しないように選択することによって、本来の課税要件が充足したとした場合の租税負担を軽減ないし排除することが租税回避である。」²⁾と述べられている。

また、酒井教授は「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。」³⁾とも述べられている。この私法制度の濫用、つまり納税者が行う私法上の取引の選択の濫用を、本稿では「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。

「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、金子宏教授の『租税法[20版]』に記述がある。金子教授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

2) 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。

3) 同上、226頁。

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」⁴⁾。同一の経済的効果を得られる複数の私法上の選択肢がある場合、納税者は税負担の少ない取引を選択すると考えられるのではないだろうか。

「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るとされる取引を選択する。つまり条文を文理解釈したときに、否認されない取引を形式的に充たす選択を行っていると考えられる。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り、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が原則となる。

(2) 「制度の濫用」による租税回避

複雑化する経済情勢や会社組織の多様化の中で私法上の取引も多様化し、これまで租税法が想定していなかった取引の形態が増えている。このことは、金子教授の『租税法〔20 版〕』の租税回避の学説では定義されない租税回避行為を生じさせた。租税減免規定を用い自ら課税要件を充足させることで税負担を減少させる取引について裁判で争われた「りそな事件」⁵⁾がその代表的な判例である。この様な取引を「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」⁶⁾と酒井教授は述べられている。

「りそな事件」は、税負担の軽減ないし免除を定める租税減免規定の趣旨・目的に照らし、これらの規定を限定解釈し、私法上の取引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租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と考ええる。

4) 金子宏『租税法〔第 20 版〕』（弘文堂、2015）124 頁。

5) 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。

金子宏教授は『租税法〔20 版〕』で次のように述べられている、「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。」

また、岡村忠生教授は『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。」

6) 酒井、前掲注 2、97 頁。

金子教授の『租税法〔22版〕』では、租税回避の定義は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。」⁷⁾ この金子教授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考えられる。

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。個別規定の趣旨・目的に反する取引も「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。

また、「ヤフー事件」⁸⁾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、租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ではないかと考えられる。

つまり、「りそな事件」と「ヤフー事件」の「制度の濫用」では、その意味が異なると考えられる。「ヤフー事件」の「制度の濫用」は、組織再編成で繰越欠損金を引継ぐ要件を充たす合併を選択することで税負担を減少させ、私法領域の選択が租税回避行為の重要な点となっている。そのため「ヤフー事件」は、包括的否認規定である法132条の2で否認されたと考えられる。

7) 金子宏『租税法〔第22版〕』(弘文堂、2017)126頁。

8) 最高裁判決(第二小法廷)、平成28年2月29日判決、民集第70巻2号470頁。

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。

太田洋弁護士は「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。

大淵博義教授は「『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。

(3) 包括的否認規定の適用における「制度の濫用」

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取引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と考えられる。一方、「制度の濫用」は、租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細分化されると考えられる。

金子教授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⁹⁾。つまり、りそな事件型の「制度の濫用」により否認されることは、租税法律主義の下、条文の文理解釈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。このヤフー事件型「制度の濫用」は、私法領域である組織再編成において、その手段を選択した主たる理由が組織の競争力の向上などではなく、税負担の減少であることが特徴である。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。りそな事件型は、包括的否認規定では否認できなかったという側面もあると思われるが、包括的否認規定で否認するためには、「制度の濫用」といえども、私法領域の関与が重要であると考えられる（以下「制度の濫用」という用語は、本稿においては包括的否認規定の適用との関係が問題となる、ヤフー事件型のものとする）。

租税回避行為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」による行為または計算で税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必要である。そのため、税負担を不当に減少させる結果（以下「不当減少性要件」という）について、法 132 条の 2 の不当減少性要件には、法 132 条の 2 の立法趣旨が大きく影響を与えているのではないかと考えられ、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の解釈も異なることを考察する。

9) 金子、前掲注 4 参照。

2. 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

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。

シャウ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。

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¹⁰⁾。

(2) 不確定概念の考察

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¹¹⁾。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¹²⁾。

金子宏教授は、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¹³⁾。

同様に、増田英敏教授は、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¹⁴⁾。

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

10) 末永英男『法人税法会計論（第7版）』中央経済社（2012）。

11) 金子、前掲注7、85頁。

12) 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。

13) 金子、前掲注4、80頁。

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

が不確定概念の用いられている否認規定を使用するにあたっては、立法の趣旨・目的論的解釈が必要となり、その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。」¹⁵⁾ という山本守之教授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。

前述した増田教授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、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¹⁶⁾。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¹⁷⁾。

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、課税庁側が租税回避行為で否認できると判断され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。

(3) 不確定概念と租税回避行為否認の関係

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

15) 山本他、前掲注12、5頁。

16) 金子、前掲注4、83頁。

17) 金子、前掲注4、88頁。

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¹⁸⁾。

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¹⁹⁾。また、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考えられる。例えば、組織再編成の場合には、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という判断をした場合、不確定概念を有する法 132 条の 2 の立法の趣旨・目的に照らし合わせたうえで、課税庁側が、租税法規である組織再編税制や私法領域の組織再編成の手段、つまり「制度の濫用」であり租税回避行為であると判断すれば、否認するという構図が成り立つことが考えられる。本稿で取り上げる「ヤフー事件」が、まさにこの事例にあてはまる。このように、まず納税者が条文の不当減少性要件にあてはまらないと判断しても、課税庁側が「制度の濫用」であり不当減少性要件にあてはまると判断すれば否認される。このような構図が「不確定概念と租税回避行為否認の関係」といえる。

また、こちらも本稿で後ほど取り上げる「岩瀬事件」のように、一つの経済目的を達成するために税負担の異なる二つ以上の取引が存在する場合に、納税者が行った取引の選択を課税庁側が「私法の濫用」であり租税回避行為であると判断すれば、不確定概念を有する法 132 条など包括的否認規定で否認するという構図も成り立つ。これもまた「不確定概念と租税回避行為否認の関係」といえる。

納税者が行った租税回避行為が単純な「私法の濫用」なのか、組織再編成に伴う組織再編税制という「制度の濫用」なのかによって、課税庁側が租税回避行為と判断するまでの過程には事案ごとに違いがある。そのため、法 132 条と法 132 条の 2 は、同じ文言を有する不当減少性要件をもつものの、その不当減少性要件に当てはまるかどうかを課税庁側が判断する際には、異なる過程を経ることが考えられる。

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考えるが、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、我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

18) 山本他、前掲注 12、42 頁。

19) 同上、5 頁。

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²⁰⁾。

(4) 小括

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、個別の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。包括的否認規定における不確定概念の存在は、適用範囲が広がる原因の一つであると考えられる。その不確定概念も、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適用範囲は限定的であるべきである。

しかしながら、不確定概念の適用範囲や租税回避行為の結果を意味する不当減少性要件は、その性質上個別の事案において納税者が当初申告時に理解することは難しく、司法の判断を待たざるをえない状況である。さらに、同じ文言を有する不確定概念や不当減少性要件といえども、適用されると考えられる条文が異なれば、その内容も異なる可能性もある。

次に、包括的否認規定である法132条と法132条の2の異同について考察し、その適用を広くする恐れのある不当減少性要件に該当する租税回避行為の共通点を確認することが、納税者の予測可能性の確保につながると考えられる。筆者としては、共通点として最も重要なのは納税者の行った租税回避行為に「経済合理性」がどの程度あるかではないかと考える。「経済合理性」の有無だけでなく、租税回避行為と課税庁が判断した行為に事業上どの程度の必要性があったのか、税負担減少効果以上の意義を持つ行為であったのかどうかの判断が重要ではないだろうか。

3. 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

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

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

否認」であるとされてきた²¹⁾。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²²⁾。

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²³⁾。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。

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」²⁴⁾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²⁵⁾。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、納税者の選択した取引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。この点に関して重要な判例として「岩瀬事件」²⁶⁾があげられる。「岩瀬事件」は、納税者の行った

21) 松沢、前掲注 20、はしがき 1 頁。

22) 水野忠恒『租税法〔第 5 版〕』（有斐閣、2011）540～542 頁参照。

23) 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。

24) 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の判断を知るうえで重要な判例である。

25) 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。

26) 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。

取引が交換だったのか、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。酒井克彦教授は、「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面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る。」と述べられており、金子教授の租税回避の定義通りの事件である²⁷⁾。この事件は納税者の行った取引が、学説上は租税回避行為にあたるとしても、その取引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と考えられる。また、ハツ尾教授も著書において「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。」²⁸⁾と述べられている。

租税回避行為が課税庁の判断で包括的否認規定により否認されるか否かを、納税者が判断する場合において、まず、その行為に経済合理性というものが存するか否かが重要になるのではないかと考えられる。

(2) 包括的否認規定における条文の趣旨・目的

企業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、

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指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。

27) 酒井、前掲注2、94頁参照。

28) ハツ尾順一『租税回避の事例研究』(清文社、2014)111頁。

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。形式的には、組織再編税制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」と解される。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行為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、租税回避行為であると課税庁側に判断されれば「条文の趣旨・目的」により否認を受けることも想定される。

この様な状況は、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とも考えられる。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²⁹⁾。

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³⁰⁾。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³¹⁾。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³²⁾。

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、法人の構造的問題やライフサイクルを

29) 金子、前掲注 4、115 頁。

30) 朝長、前掲注 23、17 頁。

31) 水野、前掲注 22、444 頁。

32) 同上、450 頁。

中心にしている³³⁾。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³⁴⁾。

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³⁵⁾。

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ことも考えられる。法132条の2は、組織再編成における租税回避行為に対する対策となりえるが、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条の2は、組織再編成を用いた租税回避行為を否認する為に存在し、法132条の枝番として創設されたが、同族会社以外の法人の行った租税回避行為の否認も行えるといった適用法人を拡大するために創設されたわけではない。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。これらのことは、「(3) 法人税法132条と132条の2の比較」で整理する。

(3) 法人税法132条と132条の2の比較

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、このことは租税法が企業の経営判断に関わるという問題が生じる。

33) 同上、440頁。

34) 朝長、前掲注23、17頁。

35) 水野、前掲注22、455頁。

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³⁶⁾。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³⁷⁾。

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ことが自然ではなかろうか。

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³⁸⁾。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³⁹⁾。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

36) 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。

37) 朝長、前掲注 23、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」

「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」

38) 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 2 頁。

39) 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。

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法132条の適用により否認を受ける可能性がある。

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⁴⁰⁾。

法132条の不当減少性要件は、現在、判例では「経済合理性」で考えられている。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えると考えられる。このことは「ヤフー事件」の判示で示されたと考えられる。

(4) 経済合理性を基準としたときの予測可能性の確保

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、同族会社特有の取引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取引、事業上の必要性のない経済的に合理性を欠いた取引により税負担の減少を行えば否認の対象になると考えられる。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取引を行ったとしても、その取引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。

40) 朝長、前掲注23、23頁。

法 132 条の適用に関しては、企業が選択した取引が結果として税負担を減少させたとしても、その取引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、その取引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取引の中から、最も税負担が少ない取引を選択することは、純粹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取引や、同族会社だからでき得た取引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と考える。

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や私法領域の組織再編成の「制度の濫用」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。問題となるのは、「制度の濫用」についてである。

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、組織再編税制の個別の規定を充たす取引の中から、最も税負担の少なくなる取引を選択する企業ができた際に、法 132 条の 2 で否認することが考えられる。では、その様な取引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ば、答えは否であると考ええる。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が否認されると考える。

現在、最高裁で争われている「ユニバーサル事件」⁴¹⁾ 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

41) 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。

納税者側が勝訴している。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。」この点も納税者に有利な判示となっている。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⁴²⁾。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⁴³⁾。「ユニバーサル事件」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。しかしながら、非同族会社との間の公平な課税というものには問題点も残ることから、最高裁で最終的にどのような判断が下されるか注目する必要がある。

また「ユニバーサル事件」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おり、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」にも言及していると考えられる。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も比較的容易であり、当該行為

42) 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)。

43) 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)。

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と警鐘を鳴らしている⁴⁴⁾。

組織再編成は同族会社だからでき得る取引と同様に、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取引として否認されると考える。このことから、包括的否認規定の適用される不当減少性要件に該当する租税回避行為というものは、経済合理性を欠いた取引であると説明ができるのではないかと考える。純粹経済人として、複数の取引から税負担の少ない取引を選択することは容認されるとしても、事業上の必要性がない取引を選択するなど、経済合理性を欠く取引は包括的否認規定の不当減少性要件に該当し否認されると考えれば、納税者の予測可能性の確保にも寄与することではないだろうか。

おわりに

今後も包括的否認規定の適用をうけ、租税回避行為として否認される事案の判例が増加する見込みである。これは、包括的否認規定の予測可能性の確保が難しく個別の事案に対して納税者が判断できないことが多くなっていることを示唆するものとする。公平な課税のため、不当減少性要件に該当する租税回避行為は許されるものではないが、同様に租税法律主義の要請の下では、予測可能性の確保が難しく法的安定性が成り立たない包括的否認規定の存在も許されない。

「りそな事件」のように、租税減免規定というものを濫用したとして租税回避行為として否認されることは、公平な課税の観点からは容認されるとしても、納税者の予測可能性の確保の観点から考えれば、このような否認は限定的でなければならないと考える。一方で、「ヤフー事件」のように組織再編税制や組織再編成そのものを濫用した租税回避行為であったとしても、包括的否認規定で否認するのであれば、不当減少性要件に該当するかどうかの判断として経済合理性が欠如しているのか否かが重要であるとする。法 132 条の不当減少性要件に該当するところの、同族会社であるが故にでき得る経済合理性を欠いた取引や、事業上の必要性のない取引というものは、法 132 条の 2 の不当減少性要件における、親子会社間だからこそでき得る経済合理性を欠いた組織再編成や、事業上の必要のない組織再編成と同様の意味を持つのではないだろうか。「ユニバーサル事件」では、法 132 条と法 132 条の 2 の不当減少性要件に該当するか否かの判断に調整が行われたように考える。組織再編成など私法

44) 「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）。

領域の「制度の濫用」に該当するのは、グループ全体として事業上必要のない組織再編成や経済合理性のない取引と示し、「経済合理性」というものが包括的否認規定の不当減少性要件に該当するか否かの判断として、最も重要であると示したと考える。

包括的否認規定の不当減少性要件に該当する「制度の濫用」も、経済合理性を欠如した行為であるということができれば、納税者はその行う取引における経済合理性を意識することで、課税庁の否認を受けることが回避できる。純粹経済人として事業上の必要性が存在する経済合理性のある行為において、その経済的效果を得るために複数の取引が選択できる際には、税負担が異なることも考えられる。このとき、納税者が税負担の最も少ない取引を選択することは、当然の行為であるが、経済合理性が存在するので不当減少性要件には該当しないとも考えられる。

しかし、「ヤフー事件」のように、事業上さして必要ではない組織再編成を利用し、複雑な私法領域の操作により結果として税負担の減少を行うことは、経済合理性があるとはいえず、不当減少性要件に該当し、包括的否認規定で否認されるものと考えられる。「ユニバーサル事件」は、経営判断や経済合理性がある行為とは、どの程度の行為かの基準を示す可能性があり、納税者の予測可能性の確保には重要な判例となる可能性がある。

包括的否認規定で否認される取引は、まず経済合理性があると判断できない行為であり、税負担の減少という結果をもって否認されるべきではない。企業は純粹経済人として、本来あるべき経済合理性を意識した行為を行っていれば、包括的否認規定により否認されることはないと思う。このことは、個別の規定の趣旨・目的に反する租税回避行為は否認されるという、「りそな事件」と比べても十分納税者の予測可能性は確保されているのではないだろうか。

参考文献等

〔著書〕

- ・金子宏 『租税法（第 20 版）』弘文堂（2015）
- ・金子宏他 3 名『ケースブック租税法（第 4 版）』弘文堂（2013）
- ・末永英男『法人税法会計論（第 7 版）』中央経済社（2012）
- ・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）
- ・入谷淳 『組織再編包括否認規定の実務解釈』中央経済社（2013）
- ・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）
- ・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』有斐閣（2013）
- ・中里実他 2 名『租税法概説（第 2 版）』有斐閣（2015）
- ・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）
- ・田中治他 1 名『租税回避行為をめぐる事例研究』清文社（1998）
- ・山本守之他 1 名『検証 税法上の不確定概念』中央経済社（2015）
- ・ハツ尾順一『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）
- ・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）
- ・大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開Ⅱ 卷』税務経理協会（2014）
- ・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）
- ・岡村忠生『法人税法講義（第 3 版）』成文堂（2007）
- ・増田英敏『リーガルマインド租税法（第 3 版）』成文堂（2011）
- ・近江幸治『民法講義Ⅴ契約法（第 3 版）』成文堂（2006）
- ・酒井克彦『ステップアップ租税法と私法』財経詳報社（2019）
- ・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）

〔論文〕

- ・藤曲武美「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 卷 12 号
- ・———「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 卷 12 号
- ・入谷淳 「日本 IBM 事件」『税務弘報』62 卷 10 号
- ・大淵博義「税法解釈における租税法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
- ・———「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
- ・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&Amaster』日本税制研究所（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 卷第 7 号
- ・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
- ・———「ヤフー・IDCF 事件東京地裁判決と M&A 実務への影響」『旬刊商事法務』第 2037 号、第 2038 号
- ・———「ヤフー事件控訴審変決の分析と検討」『税務弘報』2015 年 3 月号

- ・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』（有斐閣 2007 年）
- ・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 年 11 月 14 日
- ・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 年 1 月
- ・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
- ・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
- ・———「租税回避とは何か」駿河台大学 法科大学院教授
- ・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
- ・———「租税回避行為論再考」『税法学』第 548 号
- ・岡村忠生「租税回避行為の規制について」『税法学』第 553 号
- ・———「組織再編成と行為計算否認」『税研』第 177 号
- ・谷口勢津夫「租税回避の意義と限界」『租税法の発展』有斐閣 2010 年
- ・———「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
- ・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』（有斐閣 2007 年）
- ・———「租税回避の概念は必要か」『税研』第 128 号
- ・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
- ・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』（有斐閣 2007 年）

Summary

A study of predictability in the Comprehensive Repudiation Provisions

— Focusing on the application of Articles 132 of the Corporate Tax Act and Article 132-2 of the Corporate Tax Act —

Fuminori Honda

There are comprehensive repudiation provisions in Japanese tax laws, such as Articles 132 and 132-2 of the Corporate Tax Act, in order to deny taxpayers' tax avoidance practices. In order for the Taxation Agency to apply the comprehensive repudiation provision, judging from the wording of the article of the comprehensive repudiation provision, it is considered necessary to have "the result of unjustly reducing corporate tax" due to tax avoidance acts committed by taxpayers. However, the indeterminate concept of "unjustly" has been resolved by the judiciary, causing a dispute between the taxpayer and the Taxation Agency due to the ambiguity of its meaning. This situation is considered difficult to secure the predictability of taxpayers as demanded by tax legalism. The purpose of this paper is to contribute to ensuring the predictability of taxpayers by mainly using theories and precedents on comprehensive repudiation regulations, considering that it is difficult to secure the predictability of taxpayers. Taxpayers can choose transactions under the law under, So they can choose the deal with the least tax burden. It is important whether this choice constitutes an "unjust reduction in corporate taxes." In this paper, we believe that by focusing on the "economic rationality" of a taxpayer's choice of the transaction, it is available to limit transactions that fall under the unreasonable reduction requirement of "the result of an unjust reduction in corporate taxes". As a result of limiting, I think it will ensure the predictability of taxpayers.