

租税回避行為の否認についての一考察

— 租税減免規定の制度濫用を中心として —

瓜 生 康 輔

目 次

はじめに

第1章 租税回避の概念

第2章 租税回避行為の否認

第1節 租税回避行為の否認

- 1 租税回避行為の否認の定義
- 2 通常の法形式について
- 3 通常の法形式を明らかにできない場合
- 4 通常の法形式が示されない租税回避行為の否認
- 5 小括

第2節 否認されない租税回避行為

第3節 租税回避行為を否認すべき理由

第4節 租税回避行為の否認規定

- 1 個別的否認規定
- 2 一般的否認規定
- 3 小括

第3章 判例にみる租税回避行為の否認

第1節 りそな銀行事件＜租税減免規定の濫用—限定解釈と租税回避行為の否認＞

- 1 事件の概要
- 2 判旨
- 3 検討

第2節 ヤフー事件＜租税減免規定の濫用による租税回避行為の否認＞

- 1 事件の概要
- 2 判旨
- 3 検討

おわりに

〈参考文献〉

はじめに

租税回避とは、不当に法の欠缺をかいくぐることで、租税法規が定める課税要件の充足を免れ、あるいは敢えてそれを充足させることで、租税負担の軽減もしくは排除しようとするものである。節税のように租税法規が予定するものでもなく、まして脱税のように違法なものでもない。

昨今では、ヤフー事件（最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁）のように租税減免規定（租税特別措置法や一般法の規定のうち租税を軽減もしくは排除するもの）を濫用するという租税回避事案⁽¹⁾が出てきている。これは単に租税回避を目的とし、敢えて租税減免規定への充足を試みることで、不当に租税負担の軽減または排除するものである。

なぜこのような行動に移すのか、それは企業経営が企業会計に偏重する姿勢にあることが大きな要因と考えられる。租税は企業会計に組み込まれる単なるコストという認識の下で、企業経営を行おうとするため、そのコストとして計算される租税をしゅしゅ納めることで、その義務を完遂させる。また租税をコストとして認識するということは、企業会計において完結させることであるから、その後においては、納めた税金が、どこでどのように使われようが、そこへの関心は薄い。租税が持つ本来の役割を語ることなく、租税の性質的な面である、強制的であり、無償の金銭給付であるということばかりが、こういったコスト認識へと助長させる。このように租税は単にコストという認識であるがゆえ、その削減ということに捉われてしまい、その思考が租税回避へと向かう。このように企業経営がその会計に重きをおくがゆえ、納税に対する意欲的なものが、損なわれていると考えられる。

そこで本稿においては、租税回避についての概念を整理し、その法制度の在

(1) 代表的な判決として、りそな銀行事件（最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁）、ヤフー事件（最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁）がある。いずれも本稿の第3章において検討を行っている。

り方について検討する。租税回避について考察する際には、判例を手掛かりとしたい。

第1章 租税回避の概念

租税回避の定義は、これを明確にしているものではなく、論者によって異なる見解をみることができる。租税回避の定義についての有力説とされる金子宏教授は、「私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配している司法の世界では、人は、一定の経済的目的ないし成果を達成しようとする場合に、強行的に反しない限り自己に最も有利になるように、法的形成を行うことができる。租税回避とは、このような、私法上の形成可能性を異常または変則的な（……）態様で利用すること（濫用）によって、税負担の軽減または排除を図る行為のことである。租税回避には、2つの類型がある。1つは、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。……もう1つは、租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、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。この取引の2つの類型は、いずれも、私法上の形成可能性を濫用することによって税負担の軽減・排除を図る行為である。」⁽²⁾とその見解を述べている。

また、この中に「形成可能性（あるいは選択可能性）」とあり、これは「納税者が私法上の行為を私的自治の原則に従って自由に形成することができること」⁽³⁾を意味する。

(2) 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）134頁。

(3) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、2018年）63頁。

清永敬次教授は、「租税回避というのは、課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう。多くの場合、税法上通常のものと考えられている法形式（取引形式）を納税者が選択をせず、これとは異なる法形式を選択することによって通常の法形式を選択した場合と基本的には同一の経済効果ないし法的効果を達成しながら、通常の法形式に結びつけられている租税上の負担を軽減又は排除するという形をとる。このような租税回避をもたらし納税者の行為を租税回避行為」⁽⁴⁾という解釈を示している。

清永敬次教授の見解にみる特徴は、①納税者が税法上通常のものと考えられる取引以外の法形式を選択、②租税回避と租税回避行為とのすみ分けという点にある。

松沢智教授は、「租税回避行為とは、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效果を実現しながら、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と解する。要するに、租税回避行為は、私法上の選択可能性を利用し、通常では用いられない法形式ないし取引行為を選択することであって、私法上は適法・有効な行為」⁽⁵⁾と述べる。

松沢智教授の見解にみる特徴は、①租税負担の軽減以外の正当な理由がない、②通常ではない法形式を選択する、しかし私法上では適法な行為である、といった点にある。

谷口勢津夫教授は、「租税回避とは、課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる、租税負担の適法だが不当な軽減または排除をいう。（……）納税者の行為に着目すると、租税回避は、①私法上の形成可能性（選択

(4) 清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013年）42頁。

(5) 松沢智『租税法の基本原理』（中央経済社、1983年）166頁。

可能性）の濫用による租税回避と②税法上の課税減免規定の濫用による租税回避の2つの類型に分類することができる。①は、多くの場合、特定の取引について通常の法形式を選択せず、これを選択した場合と基本的に同一の経済的結果を達成しながら、異常な法形式を選択することによって、通常の法形式に対応する課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる、租税負担の軽減または排除であり（……）、②は、課税減免規定の趣旨・目的に反して、その規定の適用を受けまたは免れることによる、租税負担の軽減または排除である（……）。もちろん、②においても、課税減免規定の利用行為について、その前提として、当該規定の適用要件を充足するための私法上の行為が間接的には問題になるが、租税回避の『手段』とされるのは、①については私法上の形成可能性であり、②については直接的には課税減免規定である」⁽⁶⁾と説明している。

谷口勢津夫教授の見解における特徴としては、①私法上の形成可能性（選択可能性）の濫用による租税回避と②税法上の課税減免規定の濫用による租税回避の2つの類型という点にみることができる。

このように各論者により、表現は様々である。しかし基本的な概念は、ほぼ共通しているものと解される。これは、「通常では用いられない（異常な）法形式を選択し、租税の負担軽減又は排除を目的」といったところにみることができる。

そこで本稿における租税回避の定義を次のように括っておきたい。

租税回避とは、私法上の選択可能性を濫用し、課税要件の充足を免れ、租税負担の不当な軽減または排除のことをいう。そして租税回避は、通常の法形式（取引形式）と同一の法的効果（経済効果）を達成しつつ、適法ではあるが、租税負担の不当な軽減または排除という効果をもたらす。

本稿の第3章では、金子宏教授、谷口勢津夫教授の見解にある租税減免規定

(6) 谷口・前掲注(3)61～65頁。

（課税減免規定）の趣旨・目的に反する、つまりその濫用というものに着目し、その代表的な判決として「りそな銀行事件」と「ヤフー事件」を取り上げる。

第2章 租税回避行為の否認

第1節 租税回避行為の否認

1 租税回避行為の否認の定義

租税回避行為の否認の定義について、金子宏教授は、「租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を税務上は無視し、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）を租税回避行為の否認」⁽⁷⁾と説く。

清永敬次教授は、「租税回避の否認とは、租税回避を除去するのに必要な、課税要件規定によるときは異なる扱いをすることをいう。具体的に例えば、納税者が選択した法形式ではなく想定される通常の法形式を基礎として課税を行うことをいう。」⁽⁸⁾と述べている。

増田英敏教授は、「租税負担の軽減のみを意図してなされた通常用いられない法形式の選択について、税法上黙認することは、課税の公平を歪めるものであるから、その法形式が私法上は有効なことを前提としつつも、租税法上はそれを無視し、通常用いられる法形式に租税行政庁が引き直し、課税要件が充足されたものとして課税を行うことを租税回避行為の否認という。」⁽⁹⁾と説明している。

以上のように、各論者の見解は、基本的には近いものと考えられる。それは「租税回避行為の否認とは、納税者が選択した異常な法形式による行為ではな

(7) 金子・前掲注(2)135頁。

(8) 清永・前掲注(4)43頁。

(9) 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』（成文堂、2013年）109頁。

く、租税行政庁が通常の法形式に基づき、引き直してあらためて課税を行うこと」という点にある。

これを本稿における租税回避行為の否認の定義として括っておきたい。

次項以降にて、この定義については、幾つかの論点があるため、その考察を行う。

2 通常の法形式について

前項で示した租税回避行為の否認の定義でいう「通常の法形式」とはどのようなものであるかが、最初の論点である。このことについて二人の論者の見解から考察を行う。

先ず、松沢智教授は、「私法上有効な行為に対し、税法上は否認して、これとは別個の、通常あるべき取引行為に置きなおして、この擬制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から、ときに私的自治の原則、契約自由の原則に対する不当な制約を醸成することとなる危険があるため、その否認しうる法的根拠の明確性が租税法律主義との関係で強く要請される」⁽¹⁰⁾とその見解を述べている。

前項に挙げた各論者のような「通常の法形式」、「引き直して課税」とはせずに、松沢智教授は「通常あるべき行為」、「置きなおして、その擬制された別の法律行為に課税」としている点に違いをみることができる。ここでいう「擬制された別の法律行為」というものが、通常の法形式によって擬制された別の法律行為と解することができる。そして擬制された別の法律行為について税法を適用するという者というのは、前項で述べたように租税行政庁である。また租税行政庁は租税法律主義に基づき租税回避を否認しうる法的根拠を明確に示さなければならない。

次に、田中治教授は、一つの例として逆さ合併（赤字会社が存続会社、黒字

(10) 松沢・前掲注(5)67頁。

会社を消滅会社とする形態）に対する同族会社の行為計算の否認（通常予定される黒字会社が存続会社、赤字会社が消滅会社とする形態）⁽¹¹⁾をとりあげ、「納税者が実際に行った行為を課税上認めず、納税者が実際に行わなかった行為で課税庁が相当と認める行為に置き換えることは、当該納税者にとっては、事実として一定の行為をしたにもかかわらず、事実としては全く身に覚えのない行為をしたはずだと決めつけられて、事後的、遡及的に課税がなされることを意味する。このように、租税回避の否認は、納税者が実際に行行為した後において、その行為の時点では存在しなかった課税要件および課税要件事実を、課税庁が事後的に作り出すという点において、租税法律主義の観点からは、本来許されるべきものではない。納税者は、自由と公正を重んじる経済社会において、自らが実際に行った行為を前提に課税を受ける権利があると言うべきである。一般的な課税の公平性を根拠に租税回避の否認が自由に行われるとするならば、納税者の予測可能性や法的安定性は大きく損なわれることになるからである。」⁽¹²⁾と見解を示している。納税者が選択した法律行為が税務上否認され、租税行政庁が相当と認める行為に置き換えられるということから、松沢智教授のいう擬制された別の法律行為とほぼ同義であると解することができる。

このようなことから通常の法形式とは、租税行政庁が当該行為に対して相当と認める法形式と導き出される。ただし、これは裁判において、租税回避行為の否認として判示された場合であり、そのような意味においては、あくまでも結果としての概念に過ぎない。したがって裁判において証された法形式こそが、真の意味での「通常の法形式」であると考えられる。

3 通常の法形式を明らかにできない場合

前項では、租税回避行為の否認における「通常の法形式」というものは、裁

(11) 逆さ合併の判決としては広島地判平成2年1月25日行集41巻1号42頁。

(12) 岡村忠生ほか編著『租税回避の研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015年）43～44頁。

判において証された法形式であることを述べた。そのため通常の法形式というものは、裁判において示されるものであるから、多くの納税者にとって、客観的に妥当性を帯びたものでなければならない。

しかし、立法時に想定し得なかった法律行為、又はあらたな法律行為により、「通常の法形式を明らかにできない場合」というものが出現することも考えられる。

今村隆教授は、「現代では、様々な非典型的契約や複合契約が使われるようになり、またスワップ等のデリバティブ取引も使われていて、このような契約で対象となる経済目的を達するにあたり、何が通常の契約であるかを断定することが極めて困難となっている。すなわち、法形式濫用基準の限界は正にここにある。」⁽¹³⁾と述べている。今村隆教授のいう「法形式濫用基準」とは、本稿における私法上の形成可能性の濫用による租税回避を指すものと解するが、現下における法律行為については、様々な非典型的契約や複合契約の出現により、私法上における通常の法形式自体が如何なるものか断定できない困難な状態に陥っていると解される。

本節1項で述べたように、租税回避行為の否認は、通常用いられる法形式に基づいてなされることが講学上での前提とされている。しかし、このように通常の法形式が定かにできない、あるいはそれを擬制することができないとすれば、如何にして租税回避行為の否認をするかという、その術を失くすという状況に陥ってしまう。このことが今村隆教授のいう「法形式濫用基準」による租税回避行為の否認における限界点と解される。

4 通常の法形式が示されない租税回避行為の否認

本項では、一つの判決を通して、今村隆教授のいう「法形式濫用基準の限界」

(13) 今村隆「租税回避と何か」税務大学校論叢40周年記念論文集（2008年6月）24頁。
なおこの法形式濫用基準とは、私法上の形成可能性の濫用のことを指す。

というものを考察する。

そこで通常の法形式が示せないものとして、組織再編成にかかる行為計算否認規定（法人税法132条の2他）による租税回避行為の否認というものが挙げられる。

その判決とは、ヤフー事件（最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁）⁽¹⁴⁾である。ヤフー事件において、通常の法形式によることが困難となり得るかということについて、先ずは論者の見解からみることにする。

入谷淳氏は、「法人税の負担軽減のみを目的とし、それ以外に何ら経済的・実質的な目的の存在しない組織再編成が行われた場合には、当該組織再編成にかかる行為・計算が行われたこと自体が不当なのであって、同じ経済的効果を生じさせる通常の行為・計算は存在しないものと思われるのです。そのような場合には、現実に行われた組織再編成について、そもそもそのような組織再編成を実行しないことが正常な状態であるから、当該組織再編行為が行われなかった状態に置き換えて法人税の計算等を行うことが『引き直し』になるとの考え方もあり得るところですが、『引き直し』とはあくまで現実に生じた経済的効果を前提として、同じ経済的効果をもたらす通常の行為・計算に置き換えるということであって、現実に行われた組織再編成が行われて、それに伴って現実に何らかの経済的な効果が生じているにもかかわらず、現実に生じている経済的な効果を見做して、当該組織再編成が行われていないものと置き換えることは、厳密には『引き直し』とはいえないものと思われるのです。」⁽¹⁵⁾とその見解を示している。

このように「『引き直し』とは、現実に生じた経済的効果を前提として、同じ

(14) 子会社の抱える繰越欠損金を租税回避目的として組織再編税制度を濫用した事件。組織再編税制度という適格合併を充足するため、みなし共同事業要件である特定役員引継要件を当てはめ、その繰越欠損金の一部をヤフーの欠損金として損金算入したことについて争われた。結果としては国が勝訴している。

(15) 入谷淳『組織再編 包括的否認規定の実務解釈』（中央経済社、2013年）60頁～61頁。

経済的効果をもたらす通常の行為・計算に置き換えるということ」、つまり本稿でいう「通常の法形式」のことを指すものと解される。

ヤフー事件というものは、新設分割法人、吸収合併による消滅法人、そのための適格合併要件などといった組織再編成制度（租税減免規定）を複合的に濫用した租税回避事案である。そこで、引き直しをしようとするならば、組織再編成自体がなかったものとして、それに代わる通常の法律行為を擬制する必要がある。たとえばすでに実際に新設法人は存在し、経済活動をしているにも関わらず、その経済活動による課税標準の計算はないものとする擬制、消滅した被合併法人においては、あたかも経済活動を行っているとする擬制など、「引き直し」のために、いくつかの擬制された土壌づくりが必要である。しかし、組織再編成が行われているのは既成の事実であり、そのような実体と大きく乖離した通常の法形式となるものを明確に示すことは甚だ困難なものであり、現実的ではない。つまりこれは入谷淳氏のいう「現実が生じている経済的な効果を無視」することになる。

実際に、ヤフー事件をみる限りにおいて、租税回避行為は否認されるが、「引き直し」はなされていない。その更正処分の内容としては、被合併法人の繰越欠損金の否認を中心とし、それに係る貸倒引当金繰入の否認、法人税額の特別控除額の否認といったものである。この事件の主たる争点は、租税回避を目的として、租税減免規定（組織再編税制）において、被合併法人の繰越欠損金を濫用しようとしたところにあるから、そこを中心に否認することで、租税負担の公平性は保たれたといえる。

なお、この点については、本節1項①の金子宏教授による見解のうち、括弧内の「減免規定については、その適用を否定すること」にみることができる。

5 小括

異常な法形式を用いた租税回避行為が否認された場合は、通常の法形式により、あらためて引き直しがなされる。これは租税回避行為の否認については、

当該取引が異常な法形式と認めて否認することであるから、これを通常の法形式に引き直すことは、租税負担の公平性を保つための当然の流れといえる。

これについて田中治教授は、「納税者は、通常の行為への置き換えを通して、実際に行った取引や事実の下では、およそ課税の対象とならなかったにもかかわらず、事後的、遡及的、強制的に課税の対象に取り込まれることになる。」⁽¹⁶⁾とそのことに懸念を示している。

通常の法形式としてみなすもの（擬制された通常の法形式）が何であるか、あるいは実体に沿うものであるか、という問題が生じ得る。これについては裁判において租税回避の否認が認められたならば、租税行政庁がいう法形式を通常の法形式と考えても良いのであろうが、その正義をもって結論を下すのは裁判にあることから、その判決において結論付けた法形式が真の通常の法形式というべきである。

また通常の法形式が明らかにできない場合、あるいはそれがゆえに「引き直し」がなされない場合ということが生じうる。これは今日の組織再編を利用した多角的形態、あるいは特殊な複合的契約の存在がその要因とされる。このような法律行為がなされた場合、通常の法形式を示すために、一つ一つの法律行為を否定していくことは、非常に困難な作業を伴うであろう。例えば、組織再編成であれば、新設法人の設立、消滅した被合併法人という経済的実体は既成されることから、そういった新設法人の設立を否認、または消滅した被合併法人を否認しながら、そこに引き直しをすることは、非現実的であり、たとえ通常の法形式による擬制を明らかにすることができたとしても、それは現実の経済的実体とは大きく乖離することになる。そういった理由により、通常の法形式を示せない、つまり引き直しがなされないということが考えられる。

そこで実際に、ヤフー事件をみると、租税回避行為は否認されるが、ここでいう「引き直し」はなされていない。その更正処分の内容は、被合併法人の繰

(16) 岡村ほか編著・前掲注(12)43頁。

越欠損金の否認を中心とし、これに係る貸倒引当金繰入の否認、法人税額の特別控除額の否認といったものである。この事件の主たる争点は、租税回避を目的として、組織再編税制という租税減免規定に敢えて充足させ、被合併法人の繰越欠損金を濫用しようとしたものであるから、そこを中心に否認することで、租税負担の公平性は保たれたといえる。

ただし講学上の有力説においては、租税回避とは「課税要件の充足を免れる」というものであったが、こういった租税回避を目的として租税減免規定を濫用する場合は、敢えて「課税要件の充足を行う」という手段に移す。

つまり講学上で有力説とされていた租税回避の概念に当てはまらないものが、近年ではこのような形で顕在化してきている。

第2節 否認されない租税回避行為

第一章の租税回避の定義において、租税回避行為の否認には触れていない。そして租税回避について言及する判例をみる限り、それは必ずしも否認されるものとはいえない⁽¹⁷⁾。租税回避行為を否認するにあたり、納税者と租税行政との間で解釈の縛れが生じた場合は、司法の場で争われることになる。そして、そこで否認されなければ、「否認されない租税回避行為」が現れる。

そこで本節では、その「否認されない租税回避行為」について考察を行う。清永敬次教授は、「租税回避というとき、一般的に、ややもすると、租税回避行為は許されない行為であると考えられがちであるが、これを禁止するための規定がない場合には、租税回避であるからといってこれが税法上否認されることはないのであるから、租税回避行為はその限りで税法上承認されている行為にほかならないと考えるべきものである。」⁽¹⁸⁾と述べていることから、租税回避

(17) 納税者が勝訴した主な租税回避に言及した判決。

武富士事件（最高判平成23年2月18日判タ1345号115頁）、IBM事件（東京高判平成27年3月25日判時2267号24頁）などがある。

(18) 清永・前掲注(4)44頁。

というものは、税務上において絶対的な否認事項として捉えるものではない。

また清永敬次教授は、「租税回避は、課税要件規定に該当しないことを意味するから、課税要件規定に新たな規定が追加されたりまた課税要件規定につき従来と異なる解釈が支持されることになると、それまでは要件規定に該当しないとして租税回避とされていたものが、新たな規定や新しい解釈の下での課税要件規定に該当するにいたることになる。その時はもはや租税回避は存在しない。したがって、ある行為計算が、どのような課税要件規定の下でも、常に租税回避に該当するというようなことはありえない。」⁽¹⁹⁾とも述べている。具体的には、日本には、租税回避行為の否認規定とされる個別的否認規定（詳細は同章第4節参照）がある。否認されない租税回避行為につき個別的否認規定が制定された場合、同様の行為がなされた場合、その時点（とき）は、すでに課税要件は充足されていることになり、もう租税回避とはいえない。

そして中里実教授は、「否認されない租税回避という概念は、一般的租税回避否認規定の存在しない日本においては、不要ではなかろうか。納税者の私法上の表示に反した課税が認められる場合は、主として、事実認定・契約解釈による『否認』の認められる場合と、租税回避が個別的否認規定を用いて否認される場合の二つの場合であり、いずれにも該当しないところの、否認されない租税回避という類型を設けることに、特段の意味はない」⁽²⁰⁾と述べている。

こういった各論者の見解によれば、租税回避行為が否認されるかどうか、その時点（とき）では、適法、つまり税法上における課税要件の充足を免れているわけであるから、否認とはいえないこととなる。

租税回避について争いがある場合、法を下に裁判において、その裁き⁽²¹⁾を受

(19) 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルバ書房、2015年）389頁。

(20) 中里実「租税回避の概念は必要か」税研128号86頁（2006年7月）。

(21) 松沢・前掲注(5)35頁参照。

裁判所は「当該処分が適法か違法かは租税法に準拠して判断するのであるから、まさに租税法は裁判のための規範である。ただ、納税者と租税行政庁との間で法の解釈をめぐる争われた場合に限って、裁判所が介入し、その紛争を強行的に解決するという意味において、補充的なものであるといえる」。

けることにより、それが否認されるかどうか判示されることになる。ここに租税回避というものの曖昧さをみることができる。

このようなことから租税回避行為の否認を租税回避の定義づけに包含することは意味をなさない。租税回避行為であるか否か、それが縫れた場合は、司法の判断に委ねるわけであるから、いくらその時点（とき）は、適法であるとはいえ、租税回避行為の否認というものを租税回避の定義として組み入れることはできない。そもそも答えが曖昧なものを租税回避の定義として組み入れるということ自体、無理なことである。ただし中里実教授の見解にもあるが、我が国に、一般的否認規定（詳細は同章第4節参照）が存在するのであれば、それをもって初めて租税回避行為の否認というものを租税回避の定義づけに包含することになり得ると考えられる。

しかしながら、租税回避を研究するにあたっては、それが否認されるかどうかという司法による判断、つまりそこでの解釈、法理というものが、租税回避行為の否認における最も重要な論点であることには違いがない。

そこで参考として、租税回避が否認されなかった代表的な判決である武富士事件⁽²²⁾における裁判官の補足意見の一部をみることにする。

「憲法30条は、国民は法律の定めるところによってのみ納税の義務を負うと規定し、同法84条は、課税の要件は法律に定められなければならないことを規定する。納税は国民に義務を課するものであるところからして、この租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張

⁽²²⁾ 武富士事件（最判平成23年2月18日判タ1345号115頁）。

相続税法における「住所」について、民法上の「住所」を借用概念とすることについて争われた。

「一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な実体が消滅するものではないから、当該目的の下に香港と国内の滞在日数を調整していたことをもって、現に香港での滞在日数が約3分の2に及んでいる納税者について香港の居宅に生活の本拠があることを否定する理由とすることはできない」。

解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。そして、厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋であって（……）、裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはできない。」⁽²³⁾

このように課税要件は明確でなければならないとした上で、明確な根拠が無いのであれば、拡張解釈、類推解釈のような法解釈、特別な事実認定（擬制による事実認定）により租税回避行為の否認をすることは安易には許されないものであると示した。そして課税要件については、その時点（とき）において明確でなければならないと示したものといえる。

この点について、金子宏教授は、「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。（……）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。」⁽²⁴⁾と見解を述べている。

つまり武富士事件で判示されたように、租税回避行為を否認するには、明確にその行為を否認し得る立法の要請である。

第3節 租税回避行為を否認すべき理由

租税回避について、租税負担の公平性の見地から、租税回避行為というものは、原則として、否認されるべきである。ただし前節で示したように、司法の判断により、その時点（とき）において、課税要件の充足を免れるものであれば、否認されない租税回避の出現ということにもなり得る。

⁽²³⁾ 武富士事件・前掲注(22)。裁判長裁判官須藤正彦の補足意見。

⁽²⁴⁾ 金子・前掲注(2)139頁。

そこで、本節では、「租税回避行為を否認すべき理由」について考察を行うこととする。

先ずは論者の見解をみると、増田英敏教授は、租税回避行為が認められると、「租税公平主義の要請を阻むものであり、正義に反する。ゆえに看過できない租税回避行為に対しては立法措置によって対処するのが我が国の租税法体系の基本である」⁽²⁵⁾と述べている。

このように租税回避行為は、租税公平主義に反するものであることから、原則として、否認されるべきものである。

また租税法律主義の下で、租税法に則り、忠実に納税を行っている納税者の立場からすれば、このような租税回避が認められるならば、それについて不公平感あるいは不満といったものを抱く納税者が現れ、更なる租税回避に走らせてしまう可能性も考えられる。そして、このように公平性が損なわれた租税回避が否認されないとすれば、それに不満を抱く納税者が、連鎖的に同じような租税回避を試みたり、あるいは新たな租税回避のスキームを生み出す可能性もある。したがって、このような観点からも租税回避というものは否認されるべきものとする。

今日において、租税回避が増加傾向にあることについて、これは経済のグローバル化、多様化などを介して知り得た諸外国の租税回避スキームの在り様、そして昨今において問題視される租税専門家などの職業倫理観の薄れ（例：積極的な租税回避への加担）もその起因の一つとして考えられる。

第4節 租税回避行為の否認規定

租税回避の否認規定には、大きく2つの区分があり、それは①個別的否認規定、②一般的否認規定というものである。そこで本節では、この2つの租税回

(25) 増田・前掲注(9)54頁。

避の否認規定についての考察を行う。

なお、これについて論者によっては①個別的否認規定を個別否認規定、②一般的否認規定を包括的否認規定、一般否認規定もしくは包括否認規定⁽²⁶⁾ともいわれる。しかしいずれも同義であることから、本稿においては、①個別的否認規定、②一般的否認規定という形で文言において統一し、考察をすすめていくことにする。

1 個別的否認規定

本稿における個別的否認規定については、次のように定義しておきたい。

個別的否認規定とは、「特定する法律行為について、租税回避が行われる虞がある場合、あるいは既に租税回避が行われた場合、これらを税務上否認するための個別的な規定」をいう。

ある法律行為が行われ、その行為による租税回避を疑うとしても、個別的否認規定による課税要件が充足される場合は、その規定により、税務上の否認をすることができる。つまり個別的否認規定というものは、法規定により課税要件が明示されていることから、租税法律主義の要請に適うものといえる。そのようなことから個別的否認規定の課税要件には、具体的な項目を列挙すればするほどに、その規定というものは、網羅的かつ強制力をもって、その効力が発揮されるものといえる。

しかしその反面、税制が複雑になるおそれがある。これについて松田直樹教授は、税制が複雑化することは、「租税回避スキームに新たな活躍の場を提供することとなり得ることから、このような活躍の場を封じようと個別否認規定の

(26) 包括的否認規定という文言を用いることについては、次のように異議を唱える見解もある。

金子・前掲注(2)535頁参照。

「包括的という言葉は制限的という言葉の対概念であり、個別的という言葉の対概念ではない。個別的否認規定の対概念は、一般的否認規定である。」

整備を更に進めると、一定の効果は生じるものの、税制が益々複雑化し、複雑化した税制の下で可能となる租税回避スキームに対し、また、新たな個別否認規定を創設するというイタチごっこが生じる。」⁽²⁷⁾と見解を述べている。これに加えて、文理主義（文理解釈）が税法解釈の基本であることから、「文理主義の優位性が特に顕著になると、税法の文言との抵触を形式上は回避するように設計されている多くの租税回避スキームに必要以上に有利な土壌が形成されてしまう。文理主義の優位性は、税制の複雑化とも密接に関係しており、文理主義の優位性が税制の複雑化に繋がることも多い。」⁽²⁸⁾と税法解釈により生じうる問題点からも指摘をしている。

このことを租税法の三原則である「公平性・中立性・簡索性」という観点からみた場合、租税回避を否認するために個別的否認規定を設けること、つまり租税法に公平性・中立性を追求すればするほど、複雑になってしまい、そしてこのような個別的否認規定が濫立されると、簡索性というものに逆らうことを意味するものと解される。

このような問題を解決すべく手段として考えられるものが、次項の一般的否認規定である。

2 一般的否認規定

個別的否認規定による租税法規の濫立の可能性を排斥する手段の一つとして考えられるものが、一般的否認規定といわれるものである。そこで租税回避を一般的（包括的）に否認する規定である一般的否認規定について考察を行う。

前項で述べた個別的否認規定の対象が個別・限定的な法律行為であるのに対して、一般的否認規定は、その対象を特定の法律行為に限定することなく、一般的に租税回避というものを否認するものである。わが国には、一般的否認規

⁽²⁷⁾ 松田直樹『租税回避行為の解明』（ぎょうせい、2009年）3頁。

⁽²⁸⁾ 松田・前掲注⁽²⁷⁾3頁。

定は存在しない。昭和36年の税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）第二節実質課税の原則等第二項租税回避行為」⁽²⁹⁾にあるが、その立法化に向けての動きはあったものの、現在に至るまで採用されていない。

当時に、この国税通則法の答申案が採用されなかった理由について、志場喜徳郎氏は、「抽象的な表現による既定の解釈問題を生じ、そのおもむくところ、税務当局者により拡大的、恣意的解釈にゆだねることとなつては、納税者の正当な権利権益を擁護する上に大きな不安が生ずることになるのではないかという懸念を抱かせるものになるのである」⁽³⁰⁾と述べている。

いまだに一般的否認規定が導入されない理由は、その当時と大きくは変わらないものと考えられる。当時は、今日のように、租税回避スキームを企て、積極的に多角的・複合的に「法の欠缺」⁽³¹⁾をかいくぐるような納税者が多くおらず、そこに注力する必要がなかったというような背景もあったと考えられる。そして仮に租税回避が行われたとしても、それは個々に個別的否認規定をもって対処することで、租税行政側は、しいて一般的否認規定の導入について積極的に考量する必要性もなかったと思われる。

しかしながら、わが国においても、積極的に租税回避を試みようとする納税者は増加傾向にある。そのため現下においては、租税回避を否認するために、一般的否認規定の導入あるいはその他何らかの手段の採用が要請される。

また木村弘之亮教授は、「租税回避行為の包括的否認の法律規定は、納税者の権利自由の濫用防止のためだけではなく、むしろ法適用者（例、税務職員及び裁判官・国税不服審判官）の権利濫用を防止するためにも必要である。（……）」

(29) 税制調査会『国税通則法の制定に関する答申・第二次答申』（1961年7月5日）4～6頁、税制調査会『国税通則法の制定に関する答申の説明・答申別冊』（1961年7月5日）11～14頁。

(30) 志場喜徳郎ほか編著『国税通則法精解』（大蔵財務協会、2010年）26頁。

(31) 西野仁彦ほか編著『法哲学』（有斐閣、2002年）228頁参照。

「法の欠缺とは、適用すべき法規範が既存の法源、とくに制定法の中に見出せない場合をさす。」

租税回避行為の包括的否認規定は、納税者のみならず法適用者による権利の濫用防止にも資するものでなければならない。」⁽³²⁾とその必要性を述べている。これを解するに、一般的否認規定というものは、納税者と法適用者との中立性の担保として要請される法規定といえる。租税回避に言及する裁判において、下級審と最高裁での判決が異なる場合やそこでの裁判官において意見が分かれる場合も少なくないことから、一般的否認規定制定にあたっては、納税者の予測可能性のみならず、法適用者の規範となるべき法規定が望まれる。

3 小括

租税回避の否認をするためには、個別的否認規定では、その性格上、特定の法律行為に限定するなど、自ずから適用範囲に限界があることから、その限界を払拭するためには、一般的否認規定を導入することが望ましいと考える。しかし一般的否認規定においても、納税者保護の観点からは、租税行政側の恣意的解釈の介入により、納税者の権利が脅かされるのではないかという懸念があり、そのような租税行政側の権利濫用をどのように抑止させるかという問題を抱える。

そのため一般的否認規定の導入にあたっては、納税者と租税行政との間において、いかなる中立的な趣旨を包含したものにするか考えることが必要であり、立法者にとっても容易いものはないと考えられる。

なお講学上においては個別的否認規定の括りではあるが、「個別の分野に関する一般的否認規定として」⁽³³⁾、①同族会社の行為計算否認規定（法人税法132条1項1号他）、②組織再編成にかかる行為計算否認規定（法人税法132条の2他）、③連結法人の行為計算否認規定（法人税法132条の3）、④外国法人の恒久的施設帰属所得に係る行為又は計算の否認規定（法人税法147条の2）といっ

⁽³²⁾ 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586号（2021年）240頁。

⁽³³⁾ 金子・前掲注(2)137～138頁。

たものがある。これらの規定は、租税回避に濫用される虞がある法律行為を対象にした一般的否認規定である。ただし一般的否認規定とはいうものの、それぞれが特定の法律行為に限定されるため、個別的否認規定とされる。なお増田英敏教授はこれらの規定を「やや一般的な否認規定」⁽³⁴⁾という言葉を用いて表現されている。そのように区別しておくことも一つの意義のある考え方である。

このうち②組織再編成にかかる行為計算否認規定は、次章において、その判例としてヤフー事件を取り上げている。

第3章 判例にみる租税回避行為の否認

第1節 りそな銀行事件＜租税減免規定の濫用—限定解釈と租税回避行為の否認＞

（最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁）

本件は、租税減免規定の一つである外国税額控除制度により生じる余裕枠を租税回避の目的で濫用したとして争われたものである。なお時期を同じにして、三井住友銀行事件⁽³⁵⁾（大阪高判平成14年6月14日訟月49巻6号1843頁）とUFJ銀行事件（最判平成18年2月23日訟月53巻88号2461頁）があり、いずれも同制度を濫用した事件であり、最高裁判決まで纏れ込むが、国税庁が勝訴している。

この3銀行の事件においては、時期をほぼ同じにしていることから、この租税減免規定をこぞって利用することを企んだのであろう。これを強いて擁護す

⁽³⁴⁾ 増田・前掲注(9)110頁。

⁽³⁵⁾ 三井住友銀行事件については、平成17年12月19日に最高裁（最高裁判所第二小法廷平成14年（行ツ）第219号/平成14年（行ヒ）第257号）にて上告棄却、上告不受理とされたため、原審を表記している。

るならば、その時点（とき）においては、予測可能性を検討した上での有効な節税策という判断あるいは認識であったともいえる。また、これは諸外国に多くの拠点（支店、営業所など）を設けて営業活動を行うメガバンクゆえに成し得る、そして日本における税法のループホール（抜け穴）を突くために考案されたスキームともいえる。

1 事件の概要

ニュージーランド法人のA社は、投資家から集めた資金をクック諸島にて、ユーロ債として運用するに当たり、当該運用益に対して課される法人税を軽減するため、ニュージーランドより法人税率の低いクック諸島において、B社（A社100%保有）を設立し、さらに、投資家からの投資に対してクック諸島において源泉税が課されることを回避するために、当該源泉税が課されないクック諸島法人のC社（A社28%保有）に当該資金を一旦取得させ、同社を経由して、B社においてこれを運用することとした。

この場合に、C社からB社に対して直接に資金を貸付けたものとしたら、クック諸島の税制により、B社からC社へ支払われる利息に対して15%の源泉税が課されるため、銀行業を営むX（原告、被控訴人、被上告人）のシンガポール支店とC社及びB社の間で、Xの外国税額控除の余裕枠を利用して、その源泉税の負担軽減を目的とし、次の各契約が締結された（以下、この各契約に基づく取引を「本件取引」とする）。

（1）本件ローン契約

本件ローン契約は、XがB社に対して、5,000万USドル、年利10.85%で貸し付けるという内容であり、同契約によれば、B社は、Xに対し、利息として、当該貸付金利息からクック諸島において課される15%の割合の源泉税額を控除して支払う。

（２）本件預金契約

本件預金契約は、Xが本件ローン契約に基づきB社に供与する資金相当額をC社から預金として預かること、XのC社に対する預金元本の支払は、XがB社から貸付金元本の弁済を受けた範囲においてのみ行うこと、XがB社から貸付金利息（源泉税額控除後）を受領した場合には、それに源泉税額を加算した金額からXの取得する手数料を控除した金額を預金利息としてC社に支払う。

本件取引により、C社は、クック諸島の源泉税の支払いを免れるという利益を得ることになり、他方のXはC社から手数料を取得するが、その手数料以上のクック諸島の源泉税額を負担することになることから、Xは、取引上の損失が生じるものの、この損失は、日本において法人税額から外国税額控除を受けることで、最終的には相殺され、Xとしては、利益を得ることになる。

しかし、これは結果として、日本においては、その外国税額控除に相当する税額が納付されないことになる。

そこでXは、本件ローン契約に基づきクック諸島において源泉税を納付したとして、Y税務署長に対し、平成3年4月1日～同6年3月31日に亘る3事業年度の各法人税額から外国税額控除をして申告をした。これに対し、Yは、その各事業年度の法人税額につき、それぞれ外国税額控除を否認して、更正処分を課した。

２ 判旨

裁判所は、「法人税法69条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという制度である。これは、同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。」と述べ、「ところが、本件取引は、全体

としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税についてXが対価を得て引き受け、その負担を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ということができる。これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。そうすると、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。」と判示している。

3 検討

判旨にあるが、法人税法69条に規定する外国税額控除制度（租税減免規定）を濫用するものであり、租税負担の公平の見地から認められないという理由をもって結審された。

本件については、下級審までは納税者が勝訴となっていたが、最高裁においては国税庁が逆転勝訴している。そして適法ではないとした最高裁での判決について、それを疑うような論調はみられないのであるが、その判旨にあげられた理由、つまり租税回避行為であり、外国税額控除制度（租税減免規定）の濫用によるものとしたことにつき、多くの論者から異論が上がることになる。それは租税回避の否認ではなく、目的論的解釈としての限定解釈とすべきではないか、という点にある。

酒井克彦教授は、「このような事例は、旧来の講学上の租税回避事例とは性格を異にするものである。なぜなら、租税回避は課税要件の充足を免れるもので

あるとの理解が学説の通説であるところ、本件は、法人税法69条の課税（減免）要件である外国法人税の納付を海外で行うことにより、外国税額控除の適用を受けようとするものであるところ、課税要件の充足を免れるという行為とは反対に課税（減免）要件の充足をあえて行おうとする行為であるからである。」⁽³⁶⁾と見解を述べている。

このように講学上の有力説（第1章第1節参照）によると、租税回避というものは、課税要件を免れようとするものであったが、本件の場合は、これとは異なり、あえて課税要件の充足を行おうとするものである。それゆえ限定解釈という解釈方法論が壇上に上ってきたものと考えられる。

そこで本項においては、限定解釈の適用可能性、そして租税減免規定の濫用による租税回避の否認との関係性について考察を行う。

なおこの租税減免規定の濫用による租税回避の否認とは、金子宏教授が租税回避の一つの類型として挙げた「租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、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」⁽³⁷⁾のことをいう。

（1）下級審

下級審においては、第一審（大阪地判平成13年12月14日）、控訴審（大阪高判平成15年5月14日）共に最高裁とは異なり納税者の勝訴となっている。判決内容についても、控訴審は第一審をほぼ踏襲するものであるため、ここでは第一審において着目すべき点を示しておきたい。

⁽³⁶⁾ 酒井克彦＝木村弘之亮『租税正義と国税通則法総則』（信山社、2018年）412頁。

⁽³⁷⁾ 金子・前掲注(2)134頁。

① 租税回避を目的とした仮装行為（私法上の形成可能性による租税回避の否認）

租税回避を目的とし、私法上における形成可能性を利用し、仮装したものと被告である国税庁は主張した。しかし本件取引においては、当該法的形式と法的効果は一致しており、仮装行為であると解することができず、さらに預金受入及び貸付という資金仲介機能は銀行が有する事業目的に沿った取引形態であり、その本来業務であるとした。

② 外国税額控除枠の彼此流用の問題

彼此流用の問題について、「昭和63年の抜本的な改正時には立法者によって、外国税額控除枠のいわゆる彼此流用の問題⁽³⁸⁾は認識されていた。かかる彼此

(38) 中里実『タックス・シェルター』（有斐閣、2002年）232頁参照。

「日本においては、外国税額の控除限度額に関して、一括限度額方式が採用されている。この制度の下においては、日本よりも税率の高い国で支払った外国税額の控除限度額超過部分について、日本よりも税率の低い国における控除限度額の余裕枠でもって吸収することが可能である（控除限度額の彼此流用の問題）。」

なお一括限度額方式については以下を参照。

矢内一好「外国税額控除の一考察」（税務大学校論叢、1987年）8頁。

「外国税額の控除限度額計算の方法

(1) 一括限度額方式

一括限度額方式とは、外国税額と国外所得の全てを一括通算して計算する方法である。この方法では、外国を一つの国として見るために、外国の国別の税率に高低があったとしてもすべて平均化されることになる。この方式の利点は、国別限度額方式に比して計算が簡便である点にあるが、国外所得及び税額をすべて一括計算するために、居住地国の実効税率より高率課税している外国の租税を税額控除することになるという欠点がある。

(2) 国別限度額方式

この方式は、外国の国ごとに外国税額と所得を算定して国別の控除限度額を計算する方法である。この方式によれば、居住地国と外国一ヶ国の実行税率を比較することになるため、一括限度額方式と比べて、国別の税額控除限度額の過不足は通算できず、また、国別の税額と所得の計算が煩雑になる欠点がある。

(3) 取引別限度額方式

この方式は、取引ごとに居住地国も実効率相当額を控除限度額とするものである。

(4) 所得別分離限度額方式

この方式は、国外所得を分類してそれぞれの所得ごとに控除限度額を算定するものである。」

流用の結果、国際二重課税の制度趣旨を超えて内国法人に税額控除の利益を与えることもあり、控除枠を創出するために、軽課税国ないし非課税国へ投資するという傾向が強まるという資本移動のゆがみが生ずることも認識されていた。ところが、昭和63年12月の法改正は、これを一般的に禁止することはせず、控除限度額の枠の管理を強化したり、高率部分を控除対象外国法人税に含めないとすることによって対応することを明らかにしたものであると解され、彼此流用については、その限度で許容するという割り切った立法政策を採ったものと解される。したがって、内国法人が控除限度枠を自らの事業活動上の能力、資源として利用することを一般的に禁ずることはできないといわなければならない。」と判示し、外国税額控除制度上の彼此流用の問題は認識されていたことから、その控除限度枠までは許容する法制度と解されるものとしている。

③ 限定解釈による否認の可能性

被告の国税庁側は、限定解釈によるアメリカの判決を採り出し、我が国でも本件について限定解釈の適用を検討すべきであると述べている点に注目しておきたい。

被告である国税庁側は、「課税減免規定の限定解釈による否認により租税回避を否認したのと同様の効果を認めた例としてアメリカのグレゴリー事件がある。同連邦最高裁判所の判決（Gregory v. Helvering, 293 U.S.465（1935））は、課税減免規定の趣旨及び目的から事業目的（business purpose）の基準を導き出し、形式上は当該取引が法の規定する要件に該当するように見えたとしても、当該取引が租税回避のみを目的としたもので事業目的がないことを理由に、それは立法者の予定するものではなく課税減免規定の適用を受け得ないとしたものである。すなわち、同判決は、課税減免規定の立法目的に照らして、その適用範囲を限定的にあるいは厳格に解釈することにより同立法目的と無縁な租税回避のみを目的とする行為を同適用範囲から除外するという解釈方法をとったものであって、同解釈方法は、法を拡大解釈するものではなく法の趣旨目的に

従って合理的かつ客観的に解釈するものであり、我が国においても十分に採用可能な法解釈の手法である。」と限定解釈の適用についての可能性を問うている。

これに対して裁判官は、「被告の主張する判断基準は、アメリカ合衆国における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照らして、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ものと考えられる。しかしながら、前述のとおり、法69条1項の『納付することとなる場合』という文言は、その『納付』という概念自体及び我が国税税法上第三者の納付も許容されていることにかんがみ、限定解釈する余地が極めて狭い上、上記グレゴリー事件判決において確立されたといわれる『事業目的の原理』と同趣旨の概念である『正当な事業目的』を用いて『納付』の意味・内容を限定することには無理があり、困難であるといわざるを得ない。」と限定解釈の適用については否定的な見解を示した。

（２）限定解釈

ここでは限定解釈について、その概念と本件との関連性について述べておきたい。

亀本洋教授は、「法令に登場する文や用語を、その『通常の』意味より広く理解して読むことを拡張解釈または拡大解釈といい、これと反対に、狭く理解して読むことを縮小解釈または限定解釈という。『通常の意味』とは、一般人の間

で普通に通用している意味を指すこともあるが、むしろ、法律家の間で『通常』と考えられている意味を指すことが多い。（……）拡張解釈および縮小解釈は、法文の『真の意味』と表現の間の齟齬にかかわるものであり、法文に使用されている表現が『真の意味』より狭い場合には拡張解釈が、広い場合には縮小解釈がなされるべきである。」⁽³⁹⁾と述べている。

つまり法の条文の表現が、立法者が予定している本来の趣旨・目的よりも狭い場合は、拡大解釈を用い、これに対して、法の条文の表現が本来の趣旨・目的よりも広い場合は、縮小解釈または限定解釈がなされるということである。

限定解釈について、金子宏教授は、「租税法は侵害規範（Eingriffsnorm）であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。」⁽⁴⁰⁾と述べており、拡張解釈⁽⁴¹⁾および類推解釈⁽⁴²⁾といったものは、租税法においては、原則として認められないとされる。ただし「租税特別措置（政策税策）に関する規定の解釈についても、原則として文理解釈によるべきであるが、必要に応じて規定の趣旨・目的を勘案すべきである。その場合には規定の立法趣旨の参照が必要となることが多いであろう。」⁽⁴³⁾とも述べ、目的論的解釈の適用可能性にも言及している。なお限定解釈というものは、法の解釈手法における分類としては目的論的解釈の一つである。

さらに、これについて酒井克彦教授は、「法の適用に当たって、『文理解釈』のみでは、社会における正義と公平の実現を図るという法の目的とするところ

⁽³⁹⁾ 西野ほか編著・前掲注(3)234頁。

⁽⁴⁰⁾ 金子・前掲注(2)123頁。

⁽⁴¹⁾ 拡張解釈（拡大解釈）による代表的な例として、オープンシャホールディングス事件（最判平成18年1月24日訟月53巻10号2946号）がある。法人税法22条2項にいう「取引」を拡張解釈した。

⁽⁴²⁾ 西野ほか編著・前掲注(3)235頁参照。

類推解釈とは「ある事項にあてはまることは、それと類似の事項にもあてはまると考えること」をいう。

⁽⁴³⁾ 金子・前掲注(2)125頁。

を達成できない場合には、『文理解釈』以外の様々な方法によってこれを補わなければならない⁽⁴⁴⁾、また「『拡張解釈』はしてはいけないのではなく、みだりにこれをやってはいけない」⁽⁴⁵⁾と述べており、そのことから、本件についても必要あれば限定解釈の適用もあり得ると解することができる。

本件について、限定解釈の適用を行うとすれば、法人税法69条の法文の形式的表現が、立法者が想定していた実質的な趣旨・目的よりも広いことを意味することとなる。つまりそれを法文に明記していないが、広く捉えるのではなく、実質としては、より狭い解釈を要するということである。そのため本件の判旨において「趣旨・目的に適合しない」とするため、納税者が行った法律行為は、立法者が想定していたものより広いもの（つまり想定外）となるため、この法による解釈は縮小・限定すべきである、ということになる。

限定解釈についての事の発端は、前述したが本件の第一審において、被告である国税庁側が、アメリカのグレゴリー事件を取り上げたことによる。

国税庁側から、法人税法69条の限定解釈により否認できるのではないかという主張をしていることから、限定解釈というものも日本の租税法の解釈方法として適用し得るのではないかということを提示したことになる。

（３）限定解釈について各論者の見解

ここからは各論者による見解をみることにするが、それぞれが本件の限定解釈適用についての判批であり、単に租税法における限定解釈の適用を指しているわけではないことに、留意して頂きたい。

金子宏教授は、租税減免規定の「趣旨、目的に適合しないにもかかわらず、税負担の減免のみを目的として、その取引を形の上でこれらの規定の鑄型に当てはまるように仕組みあるいは組成して、それらの規定の適用を図る例が多い。

(44) 酒井克彦「税法条文の読み方-文理解釈か？趣旨解釈か？」（税大ジャーナル21号、2013年6月）20頁。

(45) 酒井・前掲注(44)。

（……）これも租税回避の一つのタイプである。このような場合には、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、これらの取引に対する減免規定の適用を否定することができると解すべきである。これは、アメリカのグレゴリー事件の判決によって認められた法理（プロパー・ビジネス・パースの法理）であるが、わが国でも、解釈論として同じ法理が認められてしかるべきであろう。この法理を適用すると、結果的には租税回避行為の否認を認めたのと同じになるが、それは理論上は否認ではなく、減免規定の本来の趣旨・目的にそった限定解釈の結果である。」⁽⁴⁶⁾という見解を示している。金子宏教授は、本件を取り上げて、このような場合には、限定解釈の適用もあり得るとしている。

中里実教授は、「国際的二重課税の排除を目的として設けられた外国税額控除の制度は、つきつめると、資本輸出中立性の確保という政策目的実現のために課税を減免するという、国家による一方的な恩恵の措置なのである。（……）政策的見地から特に認められた恩恵としての外国税額控除に関する課税減免規定である法人税法69条について、その趣旨・目的にそくした限定解釈を行うことは許されるといえよう。」⁽⁴⁷⁾とその見解を述べている。この中里実教授の見解は、前述した限定解釈における金子宏教授の見解の中にある「みだりに」ということを理解するにあたり、真に有益である。

つまり外国税額控除制度という課税減免規定というのは、国家による一方的な恩恵的措置であるから、その恩恵を授かるために、制度の趣旨目的を逸脱し、その制度を租税負担の軽減目的とするような、「みだりに」利用しようとする行為は許されざることであり、このような行為の場合は、租税回避の否認ということではなく、限定解釈によるべきであると解する。

このことは単に課税減免規定の濫用による租税回避の否認ということだけで

⁽⁴⁶⁾ 金子・前掲注(2)141頁。

⁽⁴⁷⁾ 中里・前掲注(38)230頁～231頁。

なく、国家からの恩恵措置による課税減免規定というものを租税回避の目的により濫用するという行為は、法規定の趣旨・目的を逸脱するものであるから、限定解釈により適法でないとするのは、より大きなインパクトを残せたのではないかとも考えられる。

谷口勢津夫教授は、法の限定解釈によることについて、先ずは客観的に「課税減免規定の限定解釈は実質的には司法的立法の一種である。要するに、本件において裁判所は租税法律主義の下でも裁判官による法形成の余地を認めたものと解されるのである。（……）しかし、そのような判断は租税法律主義の下では許容されるべきではない。」⁽⁴⁸⁾と裁判所の意図するところをよみ、次に、これに対する主観的な見解として「限定解釈の許容性を承認するとしても、それは、租税負担公平の原則（……）という租税法規外在的な論理を混入させることなく、当該課税減免規定を形成できる限度内に、とどめておかなければならないと考えられる。しかも、そもそも、租税法律主義の下では特に予測可能性・法的安定性の確保の見地から、……限定解釈は、租税法規内在的な目的論が文言による表現に匹敵するほどの明確性をもって一般に認識可能なものである場合に限って、許容されると考えるべきである。」⁽⁴⁹⁾と租税負担公平の原則という租税法規外在的な論理を混入させることなく、当該課税減免規定を形成できる限度内において限定解釈を認めるべきであるとしている。限定解釈によることは、一般に認識可能なものという制約においてのみ、許容されると解することができる。

そして「課税減免規定について、目的論的制限のように『解釈的』方法を用いず（……）、直接的にその趣旨・目的そのものを要件ないし基準にして、趣旨・目的違反の行為を当該課税減免制度の濫用とし、これをもって端的に当該課税減免規定の適用を否認する考え方が登場した。」⁽⁵⁰⁾、この考え方が適用された

(48) 谷口勢津夫『租税回避論』（清文社、2014年）26頁。

(49) 谷口・前掲注(48)27頁。

(50) 谷口・前掲注(3)43頁。

のが本件であるとし、「この考え方は、（……）『課税減免規定の限定解釈』との対比で、『課税減免制度濫用の法理』と呼ぶことができよう。この法理は租税法律主義の下では許容されないと考えるべきである。」⁽⁵¹⁾と本件についての評価をしている。

このように他の論者とは異なり、限定解釈の適用とはし難く、租税減免規定の濫用とする見解である。その理由とし、「課税減免規定の趣旨・制度を探知すれば、当該制度の利用が当該制度の濫用（趣旨・目的に反する利用）に該当するかどうかを認識することはできるが、しかし、濫用の認識から直ちに、当該制度の濫用を許容しないとする価値判断を導き出すことはできないからである。」⁽⁵²⁾と述べている。

（４）小括

本件については、租税回避を目的とし、国家政策である租税減免規定（外国税額控除制度）を濫用したものであるから、裁判所の判決には賛成である。

しかし下級審では、外国税額控除制度の彼此流用の問題点は、従前から指摘されていたものの、なんらの手当てもされていないことから、国としては割り切った立法政策を採っていたものだと示されている。そのため本件のように租税回避を目的とし、外国税額控除の余裕枠を利用するというような行為であったとしても、それは適法であり、法の範疇にあることを示したと解される。つまり、この行為を「節税」として捉えたといえる。文理解釈を原則とする租税法において、いくら国家政策であるとはいえ、法文において、その制度の趣旨・目的といったものが明確に示されなければ、このように退けられる可能性があり得る。

この外国税額控除制度については、平成13年度税制改正において、法人税法

(51) 谷口・前掲注(3)43頁。

(52) 谷口・前掲注(3)43頁。

69条に明記されることになる。これについて深追いはしないが、平成13年度ということからみると、本件の第一審判決（大阪地判平成13年12月14日）の直前ということになる。そのため、その法改正が税法のループホールを塞ぐための付け焼刃のような印象を受けてしまう。

そして限定解釈の適用については、あくまでも例外とするべきものであり、本来的には、その適用は慎重な姿勢にあるべきと考える。

そのことから本件の場合は、国家政策による租税減免規定についての争いであることから、その法制度の趣旨・目的というものは、納税者の予測可能性の見地から、一定の解釈というものは可能であったと推測され、例外的に限定解釈というものを適用し得ると考えられる。

このように限定解釈の例外的な適用は可能と考えるが、一般的には、法文に明記されていない法の趣旨・目的の解釈というところまで要請するのは困難なものと考えられる。つまり一般の納税者にまで、法文に明記されていない制度の趣旨・目的までの解釈を求めることは難しいものとするからである。

このような場合は、むしろ限定解釈ということにならぬように、あらかじめ法文に、その目的・趣旨を明記するなどにより、納税者のみならず租税行政庁のどちらをも保護するための担保が必要であると考えられる。

本件を括るにあたり、例外的に、外国税額控除制度の趣旨・目的から外れることから、限定解釈により裁かれるべきものとする。しかし、これは本件に限定するものであり、その対象を広げて考えるならば、みだりに限定解釈を適用してはならず、「租税回避行為の否認」とすべきであるということも付け加えておきたい。

第2節 ヤフー事件＜租税減免規定の濫用による租税回避行為の否認＞

（最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁）

本件は、親会社が租税回避の目的をもって、一つの子会社が抱える多額の未

処理欠損金につき、組織再編税制を濫用することで、法人税の負担を不当に減少させたとして裁かれたものである。

その租税回避行為を否認するにあたり、組織再編成に係る行為又は計算の否認規定（法人税法132条の2）が適用された。同条が適用された初の事案であることから、いまだに注目されている。

そこで本件における租税回避行為の否認の法理、そしてりそな銀行事件との比較検討を行いつつ、個別的否認規定と一般的否認規定という2つの租税回避行為の否認規定について考察をする。

なお本件の判旨には、原告らについて略称が使われておらず、そのまま判旨に沿った形にて引用するものとする。

1 事件の概要

ソフトバンクIDCソリューション株式会社（以下「IDCS」という）は、平成17年2月にソフトバンク株式会社（以下「ソフトバンク」という）が英国企業より発行済株式の全てを取得することで、ソフトバンクの完全子会社となった。

平成20年12月26日、ヤフー株式会社（原告・控訴人・上告人。以下「ヤフー」という）の代表取締役社長であるAは、IDCSの取締役副社長に就任した（以下「本件副社長就任」という）。

IDCSには、本件副社長就任以前の平成14年3月期（平成13年4月1日～同14年3月31日の事業年度。以下「本件事業年度」という。他の事業年度も同様の表記とする）から平成18年3月期までに生じた未処理欠損金として約666億円があり、このうち本件で問題とされたのは、平成15年3月期～同18年3月期までの総額約542億円（以下「本件欠損金額」という）である。なおこの未処理欠損金の残額については別事件⁽⁵³⁾として取り扱われている。

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）。そしてヤフーは、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）。

そこでヤフーは、平成21年3月期の確定申告において、本件合併は、法人税法2条12号の8（適格合併）に定めるものであり、法人税法57条3項（青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し）の委任に基づく法人税法施行令112条7項5号（共同で事業を営むための適格合併等における要件の一つである特定役員引継要件）を満たしており、法人税法57条3項のみなし共同事業要件に該当するとして、同条2項に基づき、IDCSの本件欠損金額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、麻布税務署長は、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）を適用し、本件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）を課した。

2 判旨

判旨から、いくつかポイントを挙げておきたい。

（1）組織再編税制の基本的な考え方

組織再編税制の基本的な考え方について、裁判所は、「①組織再編税制の基本的な考え方は、実態に合った課税を行うという観点から、原則として、組織再編成により移転する資産等（以下「移転資産等」という。）についてその譲渡損

53) IDCF事件（最判平成28年2月29日民集70巻2号470頁）。

この未処理欠損金の残額である平成14年3月期を中心としたものの処理は、別事件として取り扱われている。

平成21年2月2日、IDCSは新設分割によってIDCFロンティア株式会社（以下「IDCF」という）を設立し、そしてこの分割を非適格分割（平成21年2月20日・IDCSがヤフーに対してIDCFの全株式を譲渡）とし、この未処理欠損金のうちの一部である約100億円（時価純資産額－株式評価損）を資産調整勘定（のれん）として取り扱うことで、平成21年3月期～平成24年3月期に亘り、それぞれの法人税の確定申告において損金処理をしていたが、本件と同様に法人税法132条の2により、税務上において否認とされた。つまりヤフー事件と合わせて、この未処理欠損金である約666億円の全てについて租税回避をしようとしたこととなる。

益の計上を求めつつ、移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させるというものである。このような考え方から、組織再編成による資産等の移転が形式と実質のいずれにおいてもその資産等を手放すものであるとき（非適格組織再編成）は、その移転資産等を時価により譲渡したものとされ、譲渡益又は譲渡損が生じた場合、これらを益金の額又は損金の額に算入しなければならないが（法62条等）、他方、その移転が形式のみで実質においてはまだその資産等を保有しているということが出来るものであるとき（適格組織再編成）は、その移転資産等について帳簿価額による引継ぎをしたものとされ（法62条の2等）、譲渡損益のいずれも生じないものとされている。

②組織再編成に伴う未処理欠損金額の取扱いについても、基本的に、移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて従前の課税関係を継続させることとする可否かを定めることとされており、適格合併が行われた場合につき、被合併法人の前7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7年内事業年度の開始の日の属する合併法人の各事業年度において生じた欠損金額とみなすものとして（法57条2項）、その引継ぎが認められるものとされている。」と判示した。

先ず①については、帳簿価額の引継ぎは適格合併でしか認められず、非適格合併の場合は、時価で引継ぎをしなければならないとする旨を述べている。本件においては被合併法人の本件欠損金額を利用した租税回避が目的であり、そのためには帳簿価額を引き継げる適格合併にする必要があった。次に②については、適格合併の場合に合併法人が引き継げる被合併法人の未処理欠損金額の事業年度単位での範囲を示してゐる。

（２）組織再編成に係る行為又は計算の否認規定（法人税法132条の2）

法人税法132条の2の制定趣旨について、裁判所は、「組織再編成は、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、これを利用する巧妙な租税回避行為が行

われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、法132条の2は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。」と判示した。

組織再編成では、租税回避が行われやすいというおそれから設けられたものであり、租税回避により法人税の負担を不当に減少させる結果となった場合は、法人税法132条の2により、税負担の公平にするため、正常な状態に引き直して課税するということが制度主旨である。

（３）組織再編税制の濫用基準

組織再編税制の濫用についての判断基準について、裁判所は、法人税法132条の2の「趣旨及び目的からすれば、同条にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（以下『組織再編税制』という。）に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編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及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。」と判示した。

裁判所が、組織再編税制の濫用基準を示した。本件はこれをベースとし、事

実を当てはめ、裁判が行われた。

（４）判決

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

組織再編税制の濫用基準に照合し、組織再編税制の濫用であり、法人税法132条の2を適用した。

３ 検討

（１）争点

争点は、本件副社長就任が、法人税法上で適法であるか否か、ということである。

IDCSに本件欠損金額があり、これを適格合併により活用すべく本件副社長就任という企図がなされた。なお形式上、本件副社長就任は、法人税法が定める特定引継役員要件を充足するため、法人税法2条12号の8に定める適格合併とし、法人税法57条3項に反しないものとし、法人税法57条2項により本件欠損金額を損金に算入した。しかし法人税法132条の2により「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」として判示がなされた。

つまり本件副社長就任が、裁判で示された組織再編税制の濫用に該当するか

どうかである。

（２）租税回避スキームの存在

判旨で示されているが、そもそも租税回避を目的として、次のスキーム（以下「本件提案」という）が存在した。

- ① IDCSが新設分割により簿価34億円の新会社（以下「IDCF」という）を設立する。
- ② IDCSがヤフーに対しIDCFの発行済株式全部を174億円で譲渡し、IDCSはIDCFの株式譲渡益140億円を平成14年３月期分及び同15年３月期分の未処理欠損金額の一部と相殺する。
- ③ ソフトバンクが上告人に対しIDCSの発行済株式全部を700億円（税務上資産200億円〔本件欠損金×税率40％相当〕、事業資産326億円及び現金174億円の合計額）で譲渡（以下「本件買収」という）する。
- ④ ヤフーが平成21年３月31日までにIDCSを吸収合併（以下「本件合併」という）し、本件欠損金額を承継し、ヤフーの事業収益と相殺する。

このスキームは、平成20年10月中旬に企図され、本件欠損金額のみならず、IDCSが抱える未処理欠損金額666億円の全てを活用しようとするものであった。

また適格合併の要件を充足するために用いられたのが本件副社長就任である。法人税法57条３項に定める判旨には「本件買収及び本件合併によりヤフーがIDCSから本件欠損金額を引き継ぐためには、本件合併において特定役員引継要件を満たしておく必要があることが認識されており」、このスキームにおいて本件副社長就任というものは必然として前提にあった。

（３）本件副社長就任

本件副社長就任は、本件の租税回避行為を検討するにあたり、その中心に置かれるものである。

法人税法57条3項は、適格合併に係る被合併法人と合併法人との間に特定資本関係があり、かつ、特定資本関係が合併法人の合併に係る事業年度開始の日の5年前の日以後に生じている場合は、適格合併において、合併が共同で事業を営むための適格合併として政令で定めるもの（以下「みなし共同事業要件」という）に該当しないときは、同条2項に規定する未処理欠損金額には、被合併法人の当該特定資本関係が生じた日の属する事業年度前の各事業年度で前7年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額等を含まないものとする旨を規定している。つまり適格合併においては、みなし共同事業要件を充足していなければならない。

法人税法施行令112条7項の各号において、適格合併にあたり、一定の要件に該当するものをみなし共同事業要件として規定している。その一定の要件には同項1号～5号があり、そのうち①同項1号～4号に掲げる要件又は②同項1号及び同項5号に掲げる要件のいずれかに該当する必要がある。

下記は本件においてみなし共同事業要件としての当て嵌めを行った②に該当するものである。

- ・ 同項1号（事業関連性要件）：被合併法人の事業と合併法人の事業とが相互に関連するものであること。
- ・ 同項5号（特定役員引継要件）：被合併法人の合併前における特定役員のいずれかの者と合併法人の合併前における特定役員のいずれかの者が、合併後に、合併法人の特定役員となることが見込まれていること。

同項1号（事業関連性要件）は満たしており、同項5号（特定役員引継要件）を本件副社長就任により充足することで、みなし共同事業要件に該当させ、確定申告を行った。

（４）下級審における濫用基準の判断

下級審（第一審、原審）において、いずれも納税者が敗訴しているが、主要な点を、第一審（東京地判平成26年3月18日民集70巻2号331頁）を通して考察

する。

「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』とは、(i)法132条と同様に、取引が経済的取引として不合理・不自然である場合（……）のほか、(ii)組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと解することが相当である。

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、当該行為又は事実上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、上記(ii)に該当するものというべきこととなる。」

最高裁とは異なり、(i)において法人税法132条(同族会社の行為計算否認規定)を取り上げ、経済的合理性を欠く場合⁽⁵⁴⁾も制度濫用基準に含めていたことである。

伊藤剛志氏は、このことについて「同族会社の行為・計算否認規定の不当性要件が満たされる場合と、組織再編税制又はその個別規定の趣旨・目的に反することが明らかである場合の両者が含まれるとする二元的な考え方を判示」⁽⁵⁵⁾

⁽⁵⁴⁾ 金子・前掲注(2)542頁参照。

「行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で、租税回避以外にそのような行為・計算を行ったことにつき、正当で合理的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・対等で相互に関係のない当事者間で行われる取引（……）とは異なっている取引」。

⁽⁵⁵⁾ 伊藤剛志「一般的租税回避否認規定の適用が争われた裁判例—IBM事件とヤフー/IDCF事件」(ジュリスト1496号36頁、2016年8月)。

したが、租税法律主義に反するという批判を受けたことから、最高裁では、「下級審に係る行為・計算の否認規定を、濫用防止規定と位置づけ、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から一元的に判断されとする考え方を示したもの」⁽⁵⁶⁾とその見解を述べている。

（５）りそな銀行事件との比較（個別的否認規定と一般的否認規定）

ここでは本件とりそな銀行事件との比較検討を個別的否認規定と一般的否認規定という２つの租税回避否認規定を通じて行う。なおここでいう一般的否認規定とは、前述した「個別の分野に関する一般的否認規定」を指すものとする。

この２つの租税回避否認規定の関係性を考えるならば、特定の法律行為につき、個別的否認規定と一般的否認規定とがある場合、これは当然に個別的否認規定が優先的に適用される。

りそな銀行事件では、法人税法69条を個別的否認規定として当て嵌め、その法規定につき、①「本来の趣旨・目的から著しく逸脱」⁽⁵⁷⁾し、②「外国税額控除を濫用するもの」⁽⁵⁸⁾として裁かれた。前者①は限定解釈によるもの、後者②は租税減免規定の制度濫用によるもの、というように２つの否認の法理が入り交じっているような印象を受ける。ここの解釈については前述したとおりである。このようにりそな銀行事件には、適用される一般的否認規定はないが、国際二重課税の排斥、そして事業活動における税制の中立性のために設けられた国家政策の濫用という事件の性質上から、法人税法69条に反するものとして結審された。

これに対して、本件の場合は、法人税法57条３項から要請される法人税法施行令112条７項５号がその個別的否認規定であり、そこに規定する特定役員引

⁽⁵⁶⁾ 伊藤・前掲注55。

⁽⁵⁷⁾ りそな銀行事件（最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁）。

⁽⁵⁸⁾ りそな銀行事件・前掲注57。

継要件を充足することで、租税回避を試みたが、「本件副社長就任は、組織再編税制に係る（……）各規定を租税回避の手段として濫用」⁽⁵⁹⁾したものとして、法人税法132条の2により裁かれた。つまり個別的否認規定では拾いきれない法の欠缺に対して、一般的否認規定を適用することで結審された。

このことから一つの命題が出てくる。それは仮に一般的否認規定としての法人税法132条の2がないとしたら、本件についても、りそな銀行事件と同様に租税減免規定の制度濫用、あるいは限定解釈により法人税法57条3項および法人税施行令112条7項5号に反するものとして裁くことができたのかという点である。

このことについて、本件副社長就任というものは、裁判で明らかにされた認定事実から、「組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、適格合併における未処理欠損金額の引継ぎを定める法57条2項、みなし共同事業要件に該当しない適格合併につき同項の例外を定める同条3項及び特定役員引継要件を定める施行令112条7項5号の本来の趣旨及び目的を逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるというべき」⁽⁶⁰⁾と判示されていることから、組織再編税制の趣旨・目的から逸脱して濫用したもの、そして法人税法57条3項を限定解釈により当て嵌めが可能であると考えられる。

さらに渡辺徹也教授は、ヤフー事件の判決について、「りそな外税控除事件判決と本件判決との大きな違いは、前者が一般的否認規定のない状況で濫用を課税の根拠としたのに対し、後者は一般的否認規定の解釈において濫用該当性を判断しているという点である。換言すれば、前者は法69条という外税控除に関する個別の規定（個別的課税要件規定）の解釈、後者は法132条の2という一般的否認規定の解釈を行っているという点である。それぞれの最高裁における表

(59) ヤフー事件（最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁）。

(60) ヤフー事件・前掲注59。

現も、前者は『外国税額控除制度を濫用』であるが、後者は『組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用』としている（制度の濫用と規定の濫用）という差異がある。」⁽⁶¹⁾と見解を述べている。つまりヤフー事件は、組織再編税制についての法規定の濫用であり、りそな銀行事件は外国税額控除制度の濫用とすることができる。また「前者の場合（一般的否認規定の存しない場合）の濫用のほうが、厳しく判断されるべきである。すなわち濫用基準によって納税者の行為が否認される領域は、前者の場合のほうが、後者に比べてさらに制限されるべきである。そうでなければ、租税回避の領域においてわざわざ一般的否認規定を創設した意義も薄れることになろう。」⁽⁶²⁾とも述べている。このようにヤフー事件は規定の濫用であり、りそな銀行事件は制度の濫用と解することができる。

以上のように考察をしてきたが、結論としては、本件においても、限定解釈により個別否認規定を当てはめることができたと考えられる。しかし本件のような事案に備えて規定した組織再編成に係る行為又は計算の否認規定である法人税法132条の2を適用することで、組織再編税制における租税回避の否認というものを一義的に示しておく必要があったと考えられる。

（６）小括

本件における本件副社長就任は、そこに租税回避の企図をもって、形式的に適法となるように試みられたものであり、また組織再編税制の趣旨・目的に反していることから、これを濫用したものとして考えられる。

ただし本件につき、一般的否認規定を適用するにあたっては、納税者保護の見地から慎重であるべきで、そのような意味においては、りそな銀行事件と同様に個別的否認規定により判ずることが可能であるかという点にも触れておき

(61) 渡辺徹也「法人税法132条の2という不当性要件とヤフー事件最高裁判決〔下〕」（商事法務2113号24頁、2016年10月）。

(62) 渡辺・前掲注(61)。

たい。

この点について、長戸貴之教授は、「政策税制のうち租税減免規定の政策目的に反する充足については、租税回避の一つのタイプと分類され、限定解釈の法理によって効果において『否認』される余地がある。しかし、組織再編成に係る行為又は計算については法132条の2が設けられ、その役割を担う。これにより、法132条の2の解釈と限定解釈の法理が重なってくる。そして（……）法132条と限定解釈の法理の要件は実質的には重なってくる。そうすると、法132条・132条の2及び限定解釈の法理に関する要件を、租税回避への対処方法という観点から一元的に説明できる」⁽⁶³⁾と述べており、この2つは重なり合うが、実質的には一元的に租税回避に対する対処方法として説明が可能であるとしている。

組織再編税制については、一般的否認規定である法人税法132条の2が備わっていることから、ヤフー事件は、それを適用して租税回避行為を否認、他方の外国税額控除制度では、一般的否認規定が備わっていないため、限定解釈にて、租税回避行為を否認したものと考えれば、共に同じ機能を果たしており、結果としても同じと考える。

おわりに

租税回避が生じた場合、租税法律主義という法的安定性・予測可能性と租税公平主義という租税の公平性とが対峙することとなる。このことについて佐藤英明教授は「租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性の確保は個別の場面における租税負担の実質的な公平に優先するという考え方が通説といいうる状況であり、租税回避の否認、借用概念の解釈、租税法規の厳格解釈などの個別の論点においてそのような態度が明確に示されている。」⁽⁶⁴⁾と租税の公平

⁽⁶³⁾ 中里実ほか『租税法律主義の総合的検討』（有斐閣、2021年）131頁。

⁽⁶⁴⁾ 金子宏ほか編著『租税法の基本問題』（有斐閣、2007年）59頁。

よりも予測可能性・法的安定性の確保が優先されるという見解を示す。

このようなことも踏まえて、本稿においては、次のように括っておきたい。

すべての国民は、憲法14条1項から要請される租税公平主義の下にある。しかし完全なる租税公平の実現は難しいものであるが、租税について何らかの不公平なものが現れたときは、租税公平の実現のために、憲法84条からの要請である租税法律主義の下で、租税法規の制定あるいは法整備がなされる。

これは、たとえば一つの法律行為により租税の公平について歪むと、租税法規の制定あるいは整備のために、一時的に時間のずれが生じることを意味する。

このように租税の公平について歪を生じさせる要因として考えられるものは、否認されなかった租税回避行為もその一つとして考えられる。

したがって否認されない租税回避行為が現れた場合、この時間のずれに対処するために、早急な対策が求められる。このような場合には、租税法律主義の観点から個別的否認規定の法整備をする必要があると考えられる。

租税回避については、原則として、個別的否認規定によって判断するべきであると考ええる。そして例外的に一般的否認規定を導入するならば、慎重な対応を要すると思われる。

現下での個別的否認規定の制定をみると、個別的否認規定による否認は、特定の行為に限定されることから、既に制定時には、自ずの射程をおおよその範囲で示すことから、法の欠缺が現れやすく、新たな租税回避が生じる可能性もあり得る。したがってこのような場合に、そういった租税回避を裁くとするならば、包括的・一般的に租税回避を否認するための法規定、つまり一般的否認規定が要請される。

ただし、その導入にあたっては、納税者保護の観点とその対極にある租税行政の恣意的介入による権利濫用の抑止という観点とを両立させねばならず、その合間にあることから運用は慎重であるべきと考えられる。

また一般的否認規定が導入され、それにより税務上において否認されたものは、個別的否認規定として制定されるべきである。一般的に否認された事案に

ついて、それを個別的否認規定へと法整備をすることは、法をその適用の時（とき）に適応されたものとし、合理的なものとなると思われる。そして、この積み重ねは、その時代の潮流に乗り、納税者の予測可能性、そして法的安定性をもたらすことにつながると考えられる。

本稿の結論として、租税回避行為に対応し得る法規定について述べた。しかし租税回避行為に対応し得るものは、なにも法規定に限らないと考えている。これは納税環境の充実させることで、予測可能性を図ることも重要であると思うからである。本稿では、予測可能性の充実についてまで広げて論じることができておらず、この点については、今後の検討事項とさせて頂きたい。

〈参考文献〉

- ・阿部泰久「BEPSと包括的租税回避否認規定の必要性」（税研184号14頁、2015年11月）
- ・荒井英夫「ヤフー事件判決を踏まえた法人税法132条1項と132条の2の不当性要件の解釈について」（税大ジャーナル30号69～98頁、2019年12月）
- ・泉絢也「租税訴訟における立法事実論と行政機関の優位性—ヤフー・IDCF事件における立案担当者の私的鑑定意見書を素材に—」（税法学576号23～49頁、2016年11月）
- ・伊藤剛志「一般的租税回避否認規定の適用が争われた裁判例—IBM事件とヤフー/IDCF事件」（ジュリスト1496号31～36頁、2016年8月）
- ・今村隆『租税回避と濫用法理』（大蔵財務協会、2015年）
- ・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11～60頁、2008年6月）
- ・今村隆「ヤフー事件及びIBM事件最高裁判断から見てきたもの（上）」（税務弘報64巻7号54～63頁、2016年7月）
- ・今村隆「ヤフー事件及びIBM事件最高裁判断から見てきたもの（下）」（税務弘報64巻8号45～53頁、2016年8月）
- ・入谷淳『組織再編 包括的否認規定の実務解釈』（中央経済社、2013年）
- ・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—不当性要件における濫用基準の検討—」（税法学586号79～103頁、2021年11月）
- ・太田洋・伊藤剛志『企業取引と税務否認の実務』（大蔵財務協会、2015年）
- ・太田洋「ヤフー事件控訴審判決の分析と検討」（税務弘報63巻3号31～37頁、2015年3月）
- ・太田洋「ヤフー事件最高裁判決の分析と検討」（税務弘報64巻6号44～51頁、2016年6月）
- ・大淵博義・太田洋「法人税132条、132条の2とその運用の捉え方—ヤフー事件・IBM事件を踏まえて」（税務弘報64巻1号8～40頁、2016年1月）

- ・大淵博義「判例等の租税回避概念の混迷」（税研178号113頁、2014年11月）
- ・岡村忠生「一般的租税回避否認規定について一否認理論の観点から」（ジュリスト1496号44～50頁、2016年8月）
- ・岡村忠生ほか『租税回避の研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015年）
- ・岡村忠生「グレゴリー判決再考―事業目的と段階取引」（税務大学校論叢40周年記念論文集83～133頁、2008年6月）
- ・岡村忠生「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10～11頁、2016年7月）
- ・岡村忠生「組織再編成と行為計算否認(1)」（税研177号73～86頁、2014年9月）
- ・岡村忠生「組織再編成と行為計算否認(2)」（税研179号65～71頁、2015年1月）
- ・柿原良美「組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈・適用を巡る諸問題」（税務大学校論叢82号1～126頁）
- ・金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）
- ・金子宏ほか編著『租税法の基本問題』（有斐閣、2007年）
- ・金子宏『租税法理論の形成と解明〔上巻〕』（有斐閣、2010年）
- ・木島裕子「特集―税法上の不確定概念の現在地～解釈・適用上の最新の問題点 行為計算否認における不当に減少」（税務弘報69号49～56頁、2021年12月）
- ・木村弘之亮ほか編著『租税正義と国税通則法総則』（信山社、2018年）
- ・木村弘之亮「包括的租税回避行為の否認か?」（税法学586号217～242頁、2021年11月）
- ・木村美由紀「組織再編税制における移転資産に対する支配の継続性及び株主の投資の継続性に関する一考察」（税務大学校論叢100号1～82頁）
- ・清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房、2015年）
- ・清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013年）
- ・清永敬次「検証 租税回避行為の否認」（税研79号67～72頁、1998年5月）
- ・小塚真啓「法人税法132条の2の不当性要件の意義とその判断枠組み―ヤフー事件」（ジュリスト臨時増刊平成28年度重要判例解説214～215頁、2017年4月）
- ・小塚真啓「法人税法132条の2の不当性要件の意義と予測可能性―ヤフー事件」（税研208号23～28頁、2019年11月）
- ・駒宮史博「外国税額控除余裕枠の利用取引は制度の濫用にあたるか―大和銀行事件」（税研148号126～128頁2009年11月）
- ・斉木秀憲「組織再編成に係る行為計算否認規定の適用について」（税務大学校論叢72号1～86頁）
- ・酒井克彦「税法条文の読み方-文理解釈か? 趣旨解釈か?」（税大ジャーナル21号15～34頁、2013年6月）
- ・酒井克彦「租税回避否認規定の提案と問題点(1)」（税大ジャーナル9号1～13頁、2008年10

月）

- ・ 酒井克彦「課税逃れに対するアプローチ 試論」（税大ジャーナル28号1～22頁、2017年9月）
- ・ 酒井真「こうみる法人税法132条、132条の2—規定に対する私論と実務上の留意点」（税務弘報64巻1号47～50頁、2016年1月）
- ・ 品川芳宣「節税と租税回避のはざまに思う」（税務弘報64巻6号89～98頁、2016年6月）
- ・ 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178号179頁、2014年11月）
- ・ 品川芳宣「組織再編成税制における行為計算の否認—ヤフー上告審判決」（税研188号94～97頁、2016年7月）
- ・ 品川芳宣「適格合併における未処理欠損金引継ぎと行為計算の否認」（税研210号90～93頁、2020年3月）
- ・ 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解』（大蔵財務協会、2010年）
- ・ 清水一夫「租税回避行為否認訴訟の実証的研究—裁判所の認定から原処分時対応の留意点を探る」（税務大学校論叢55号377～558頁）
- ・ 白木康晴「裁判例における租税回避行為否認論の研究」（税大ジャーナル17号59～96頁、2011年10月）
- ・ 末吉幹久・松浦裕介「租税回避行為の否認規定のあり方について見直すこと」（税研193号108～110頁、2017年5月）
- ・ 菅沼康二・木島裕子「租税回避否認規定導入の是非—国際課税の動向を端緒として」（税研190号89～91頁、2016年11月）
- ・ 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94号1～128頁）
- ・ 竹内綱敏「ヤフー事件最高裁判決（平成28年2月29日）の検討—法人税法132条と132条の2の「不当性要件」の解釈・適用とその課題—」（税法学576号93～113頁、2016年11月）
- ・ 竹内綱敏「組織再編成における行為・計算否認規定の解釈とその適用—法人税法132条と132条の2における「不当性要件」解釈論の検討—」（税法学573号139～158頁、2015年5月）
- ・ 田中治「租税回避否認の論理と機能」（税法学586号333～358頁、2021年11月）
- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、2018年）
- ・ 谷口勢津夫『税法の基礎理論』（清文社、2021年）
- ・ 谷口勢津夫『租税回避論』（清文社、2014年）
- ・ 谷口勢津夫「法人税法132条の2の不当要件の係る制度濫用基準の適用事例」（ジュリスト1538号10～11頁、2019年11月）
- ・ 谷口勢津夫「ドイツ租税基本法42条の改正内容とその評価—濫用概念を中心に—」（税研149号13～19頁、2010年1月）

- ・ 谷口勢津夫・上西左大信「租税回避を巡る最近の動向・課題」（税研188号1～11頁、2016年7月）
- ・ 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—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177号20～30頁、2014年9月）
- ・ 朝長英樹ほか「ヤフー・IDCF事件大解剖」（税務弘報62巻7号7～17頁、2014年7月）
- ・ 中里実ほか『租税法主義の総合的検討』（有斐閣、2021年）
- ・ 中里実『タックス・シェルター』（有斐閣、2002年）
- ・ 中里実「租税政策の政策目的に沿った限定解釈」（税研129号75～80頁、2006年9月）
- ・ 中里実「租税回避の概念は必要か」（税研128号83～88頁、2006年7月）
- ・ 仲谷栄一郎・田中良「包括的否認規定の行く先—不当にを不当に拡張してはならない」（税務弘報64巻1号41～46頁、2016年1月）
- ・ 成道秀雄「組織再編税制の包括的否認規定」（税研178号267頁、2014年11月）
- ・ 成道秀雄「事例研究 組織再編税制の包括的否認規定による繰越欠損金の引き継ぎの否認」（税研210号71～74頁、2020年3月）
- ・ 西本靖宏「組織再編成に係る一般的否認規定と欠損金の引継ぎ」（ジュリスト1548号102～105頁、2020年8月）
- ・ 平川雄士「外国税額控除の余裕枠の流用が制度の濫用とされ控除が否定された事例」（税研126号80～85頁、2006年3月）
- ・ 渕圭吾「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」（ジュリスト臨時増刊 平成28年度重要判例解説217～218頁、2015年4月）
- ・ 松沢智『租税法の基本原理』（中央経済社、1983年）
- ・ 松沢智『租税実体法の解釈と適用』（中央経済社、1993年）
- ・ 松田直樹『租税回避行為の解明』（ぎょうせい、2009年）
- ・ 松丸憲司「租税回避に対する法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方」（税務大学校論叢51号387～448頁）
- ・ 宮塚久「もう一度整理 IBM事件、ヤフー事件の概略と争点」（税務弘報64巻1号34～40頁、2016年1月）
- ・ ハツ尾順一『租税回避の事例研究〔七訂版〕』（清文社、2017年）
- ・ ハツ尾順一ほか「特集—伝家の宝刀を切る～行為計算否認規定の現在地」（税務弘報67号8～14頁、2019年12月）
- ・ 吉村政穂「不当に減少とその判断基準としての経済合理性」（税務弘報62巻7号58～64頁、2014年7月）
- ・ 吉村政穂「組織再編成に係る行為・計算の否認規定により特定役員への就任が否認された事例」（ジュリスト1470号8～9頁、2014年8月）
- ・ 渡辺徹也「法人税法132条の2という不当性要件とヤフー事件最高裁判決〔上〕」（商事法務

租税回避行為の否認についての一考察（瓜生）

2112号4～11頁、2016年9月）

- ・ 渡辺徹也「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〔下〕」（商事法務2113号23～31頁、2016年10月）
- ・ 渡辺徹也「組織再編税制の現状と課題」（税研204号38～46頁、2019年3月）
- ・ 渡辺徹也「組織再編成に係る一般的否認規定と合併による欠損金の引継ぎ」（ジュリスト1544号192～193頁、2020年4月）