

租税法律主義と租税公平主義の相克と調整（1）

横 井 里 保

島大法学第65巻第1・2号抜刷〔論説〕

2022年3月

租税法律主義と租税公平主義の相克と調整（1）

横 井 里 保

はじめに

第1章 租税法律主義と租税公平主義

第1節 租税法律主義の意義

第2節 租税公平主義の意義

第3節 租税法律主義と租税公平主義の相克と調整の意義

第2章 租税法の立法段階における相克と調整

第1節 立法段階における相克—同族会社の行為計算否認規定

第2節 IBM事件の概要

第3節 不当性要件の解釈（以上、本号）

第3章 租税法の解釈・適用段階における相克と調整（以下、次号）

第1節 武富士事件の概要

第2節 借用概念の解釈

結論

はじめに

租税公平主義と租税法律主義は、租税法の立法・解釈・適用のすべての過程を統制する租税法の基本原則である。この両基本原則は、租税法の基本原則とされながら、租税法の立法・解釈・適用のそれぞれの段階で、相克関係を生じることがある。租税法研究の最も重要なテーマの1つが、両者の相克関係を明らかにし、両者の調整をいかに図るべきかを考察することにあるとされてきた¹。

1 増田英敏教授は、「これらの基本原則はいずれも尊重されねばならないのであるが、

本稿の目的は、注目裁判例を素材にこの両基本原則の相克問題を検証し、いかに調整が図られるべきかを検討することにある。具体的には、注目事例であるIBM事件及び武富士事件を素材として両基本原則の調整の問題を検討することにある。

憲法を法的根拠とする租税法律主義と租税公平主義は、租税法の基本原則として、租税法の立法・解釈・適用のすべてを統制する。これらの段階で両原則の要請が満たされることにより、租税正義は実現する。

しかし、租税法の立法・解釈・適用段階において、租税法律主義と租税公平主義の要請が対立する場面が頻発する。租税法の条文に含まれる不確定概念の存在、借用概念の解釈、租税回避行為の否認など、租税法上重要な論点の根底には、租税法律主義と租税公平主義の調和をいかに図るかという問題が横たわっている。

IBM事件及び武富士事件は、いずれも重要判決でありすでに多くの先行研究が蓄積されているが、両原則の相克と調整という視点から裁判所の判断を整理し、裁判所がいかなる基準を用いて判断を下したかを検討する。IBM事件は、法人税法132条（以下、「法132条」という。）の不当性の解釈が争点となったが、これは、不確定概念を含む租税法の条文をいかに解釈すべきかという重要な論点である。また、武富士事件は、民法からの借用概念である「住所」の解釈について、租税法の目的を加味した独自の解釈をすることが許されるかについて判断が下された。これらの事件においては、課税庁が税収の確保や公平な課税を根拠として主張を展開し、一方で、税負担の最小化を目指す納税者が、租税法律主義を根拠として厳格な解釈を求め、両者の主張は鋭角に対立する。

租税法の立法と解釈・適用の場面で両者が相克する問題が頻発する。いかにこの両者の相克を調整すべきかという問題が、租税法の基本問題の1つとして検討されなければならない」（増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』33頁（成文堂、2019））と述べておられる。また、松沢智教授は、「租税法をめぐる理論的問題は、要するに租税法律主義と租税公平負担の原則とをいかに調整するかの問題に尽きる」（松沢智『租税法の基本原理解』75頁（中央経済社、1983））と述べられ、両基本原則の調整は租税法上重要な研究課題であるとされている。

租税法の基本原則を最大限に尊重することは、租税正義の実現に不可欠であり、そのことは理論的にも当然のことである。この当然の事理が、実際の個別租税法の立法・解釈・適用の場面で、果たして実現されているか否かを検証することは、租税法の最も重要な研究課題であるといえる²。

本稿では、まず、租税法律主義と租税公平主義の意義を確認し、両者の相克と調整についての学説を整理したうえで、IBM事件を素材として、法132条1項の「不当に減少させる」との不確定概念の解釈について裁判所がいかなる基準を用いて判断を下したかを明らかにする。次号では、武富士事件を素材に、租税法の執行の段階において租税法律主義を優先することが正義にかなうのか、両者の調整の在り方を検証する。

第1節 租税法律主義と租税公平主義

（1）租税法律主義の意義

租税法の全体を支配する基本原則として、租税法律主義と租税公平主義をあげることができる。前者が、課税権³の行使の方法に関する原則であるのに対し、後者は、主として、税負担の配分に関する原則であって、租税平等主義、公平負担原則等と呼ばれることもある⁴。憲法を法的根拠とする両基本原則の法律上の存在意義は、国民である納税者の基本的人権を保護することにあることはいうまでもない⁵。

租税法律主義とは、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはないという原則である⁶。租税法律主義は憲法30条及び84条を法的根拠とする。

2 増田英敏『租税憲法学〔第3版〕』4頁（成文堂、2006）。

3 「課税権」は法律により国家が収納できるということから「立法権」に属し、その法律を執行する行政機関としての行為、すなわち、「課税権限」が租税行政庁にあるのであって、租税行政庁に「課税権」があるのではない（松沢・前掲注（1）13頁）。

4 金子宏『租税法理論の形成と解明（上巻）』42頁（有斐閣、2010）。本稿では、租税公平主義、租税平等主義及び公平負担原則等を区別せず、租税公平主義で統一する。

5 増田英敏『納税者の権利保護の法理』3頁（成文堂、1997）。

6 金子宏『租税法〔第24版〕』77頁（弘文堂、2021）。租税法律主義と罪刑法定主義との比較検討について、小林敬和「租税法律主義の実質化について」税法学565号75頁以下

憲法30条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と定め、憲法84条は、「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。」と定める⁷。租税法律主義の法的根拠として、憲法が2つの条文をも用意している趣旨は、租税法の本質は権力性にあるところから、租税が国民の財産の一部を直接的な反対給付なしに徴税権力を背景に国家が収受するものであり、国民の自由と財産を租税が侵害する危険を常にはらむという歴史的教訓に求めることができよう⁸。

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ける機能は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることにある⁹といえる。

租税法律主義の内容としては、主に「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」、「手続保障の原則」、「遡及立法の禁止」及び「納税者の権利保護」が挙げられる¹⁰。本稿との関係では、課税要件法定主義及び

(2011)。

7 憲法30条は国民の納税義務の限界と国の課税権の限界を示したものと考えられるものとして、山本守之「課税要件法定主義と役員給与」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』85頁以下（信山社、2007）。憲法30条は、国民・納税者に租税法の立法過程の監視を要請し、国民・納税者自らが課税権力から自己の財産権侵害を守るべき使命を、国民・納税者に課しているとの考えを示すものとして、阿部徳幸「憲法と課税権の限界—憲法30条の再評価を求めて」税制研究72号44頁（2017）。憲法84条の存在意義について、中里実「議会の財政権」フィナンシャルレビュー129号22頁（2017）。

8 増田・前掲注（1）25頁。

9 金子・前掲注（6）79頁。

10 金子・同上書80頁、清永敬次『税法〔新装版〕』31頁（ミネルヴァ書房、2013）。北野弘久教授は、租税法律主義から抽出される具体的な法理として、税法規の類推・拡張解釈の禁止、および「疑わしきは国庫の不利益に」という法理が成立すると述べておられる（北野弘久『現代税法講義〔5訂版〕』15-16頁（法律文化社、2009））。谷口勢津夫教授は、租税法律主義は、（i）立法に関する原則として、①課税要件法定主義、②課税要件明確主義、③遡及立法の禁止、④手続保障原則、（ii）行政に関する原則として、⑤合法性の原則、（iii）行政及び司法に関する原則として、⑥納税者の権利保護、を個別的な内容（下位原則）として「体系化」されたものと整理されている（谷口勢津夫「租税法律主義（憲法84条）」日税研論集77号275頁（2020））。

課税要件明確主義について述べる。

課税要件法定主義は、課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件のすべてと租税の賦課徴収の手続きは国民代表議会の定める法律によって規定されなければならないことを意味する¹¹。

最高裁平成18年3月1日判決¹²は、「憲法84条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手続が法律で明確に定められるべきことを規定するものであり、直接的には、租税について法律による規律の在り方を定めるものであるが、同条は、国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したものというべきである。」と判示した。さらに、最高裁昭和30年3月23日判決¹³は、「おもうに民主政治の下では国民は国会におけるその代表者を通して、自ら国費を負担することが根本原則であって、国民はその総意を反映する租税立法に基いて自主的に納税の義務を負うものとされ（憲法三〇条参照）、その反面において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が必要とされているのである（憲法八四条）。」としたうえで、「されば日本国憲法の下では、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、徴税の手続はすべて前示のとおり法律に基いて定められなければならないと同時に法律に基いて定めるところに委せられていると解すべきである。」と判示しており、判例において課税要件法定主義は憲法84条から導き出せることを明確にしている。

課税要件法定主義のもとでは、租税立法においても、課税要件等に関する定めを法律に基づいて政令・省令等に委任することは許容されているが、具体的委任に限られ、白紙的委任は許されないと解されている¹⁴。

11 金子宏『租税法〔第24版〕』80頁（弘文堂、2021）。

12 最判平成18年3月1日民集60巻2号587頁。本件の評釈等として、増田英敏「国民健康保険料に対する租税法律主義の射程」TKC税研情報15巻5号93頁以下（2006）、山本隆司「私人の法的地位と一般法原則（2）」法学教室346号42頁（2009）、小塚真啓「判批」法学論争165巻2号121頁（2009）等がある。

13 最判昭和30年3月23日民集9巻3号339頁。

14 金子・前掲注（6）80頁以下。

この課税要件法定主義は、租税法律主義の内容のなかでも非常に強固な原則として扱われている。これに対して、遡及立法の禁止に関しては、期間税の場合の例外などが認められていることや、課税要件明確主義の下でも不確定概念を用いることが必要悪として認められているように、その他の内容に関しては例外ないし留保がつけられている¹⁵。

次に、課税要件明確主義とは、法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手續きに関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないという原則である¹⁶。

しかし、租税法の条文には、「著しく低い」（相続税法7条）や「不当に減少させる」（法人税法132条1項）など不確定概念を含むものが多く存在する。通説では、終局的ないし価値概念を内容とする不確定概念は、解釈によってその意義を明確することが困難であり課税要件明確主義に反して無効であるが、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は、課税要件明確主義に反するものではないと解されている¹⁷。

国民健康保険税条例において、税率を定率ないし定額によって定めず、課税権者に課税総額の確定を委任し課税権者が右課税総額を基礎に税率を決定する旨規定することが違憲か否かが争われた秋田市国保事件高裁判決¹⁸は、「租税の公平負担を図るため、特に不当な租税回避行為を許さないため」課税要件の定めについて、不確定概念を用いることは不可避であり、「諸般の

15 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』60頁以下（有斐閣、2007）。

16 金子・前掲注（6）84頁以下。

17 金子・同上書85頁。高橋秀至教授は、不確定概念が租税法律主義に抵触するものでないというためには、①不確定概念が用いられた当該法文の立法趣旨・目的を考慮することにより、明確な解釈結果を導き出せるということ（解釈明確化可能要件）、②当該不確定概念によって、課税要件の充足が納税義務成立に関する唯一の要件であるという理念を事実上害するものでないということ（課税要件充足限定理念要件）の両者を充たす必要があると述べておられる（高橋秀至「不確定概念と租税回避否認規定」税法学580号27頁（2018））。

18 仙台高裁秋田支判昭和57年7月23日行集33巻7号1616頁。

事情に照らし、不確定概念の使用が租税主義の実現にとってやむをえないものであり、恣意的課税を許さないという租税法律（条例）主義の基本精神を没却するものではないと認められる場合には、課税要件に関して不確定概念を用いることが許容される余地があるというべきである。」と判示した。租税負担公平の見地からは、課税要件の定め不確定概念を用いることが許容されるが、租税法律主義の基本精神を没却するものでない範囲に限られることを明示している。

租税法律主義は、今日においてその重要性を増している¹⁹。申告納税制度を採用するわが国では、租税法を第一次的に解釈するのは納税者である。そうであるならば、課税要件が法律に定められるだけでなく、その定めには明確性が求められる。課税要件明確主義の要請が満たされて初めて、租税法律主義の機能である納税者の予測可能性と法的安定性を十分に確保することができると思料する。租税法律主義の本質は、国家は租税を通して国民の財産権を侵害するリスクを常に有するから、租税の賦課徴収の過程のすべてに法の支配を貫徹することにより、国家による恣意的課税を阻止していくところに租税法律主義の存在意義がある。

（2）租税公平主義の意義

租税公平主義とは、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である²⁰。租税公平主義の法的根拠である憲法14条1項は、「すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されな

19 田中治「租税法律主義の現代的意義」243頁（2011）。同教授は、租税法律主義は租税法規の立法、執行、解釈のそれぞれの場面で国家機関を拘束するとされ、「租税法律主義の原則は、立法府による租税法規の定立を規律する。次に、課税庁による租税法規の解釈適用の場面に縛る。最後に、裁判所による租税法規の解釈適用についても、租税法規の意味内容の理解やその適用が正しいことを求める」（同上論文・同頁）と述べておられる。

20 金子・前掲注（6）88頁。

い。」と定めている。この平等の概念は、人権の歴史において、自由とともに、個人尊重の思想に由来し、常に最高の目的とされてきた²¹。「法の下に」平等とは、法を執行して起用する行政権・司法権が国民を差別してはならない、という法適用の平等のみを意味するだけでなく、法そのものの内容も平等の原則に従って定立されるべきだ、という法内容の平等をも意味すると解する²²のが通説である。また、法の下に「平等」とは、各人の性別、能力、年齢、財産、職業又は人と人との特別な関係などの種々の事實的・実質的差異を前提として、法の与える特権の面でも法の課する義務の面でも、同一の事情と条件の下では均等に取り扱うという相対的平等を意味すると解されている²³。

平等の保障は、憲法の最も基本的な原理の1つであって、課税権の行使を含む国のすべての統治行動に及ぶものである²⁴。租税公平主義は、憲法14条1項を法的根拠とする租税法の基本原則である。

租税公平主義は、内容的には「担税力に応じた課税」と租税の「公平」ないし「中立性」を要請するものと解されている²⁵。租税公平主義の第1の意義は、担税力に応じた課税を実現できるよう租税法の立法過程を統制する立法原理であるといえよう。上述した通り、憲法14条1項は「法の下」の平等

21 芦部信喜著、高橋和之補訂『憲法〔第7版〕』129頁（岩波書店、2019）。

22 芦部信喜著、高橋和之補訂・同上書131頁。

23 芦部信喜著、高橋和之補訂・同上書132頁。

24 水野忠恒『大系租税法〔第3版〕』13頁（中央経済社、2021）。大島訴訟最高裁判決（最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁）は、「国民各自には具体的に多くの事実上の差異が存するのであつて、これらの差異を無視して均一の取扱いをすることは、かえつて国民の間に不均衡をもたらすものであり、もとより憲法一四一条一項の規定の趣旨とするところではない。すなわち、憲法の右規定は、国民に対し絶対的な平等を保障したのではなく、合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨であつて、国民各自の事実上の差異に相応して法的取扱いを区別することは、その区別が合理性を有する限り、何ら右規定に違反するものではないのである」と判示して、憲法14条に定める平等の意義は、絶対的平等を意味するものではなく、不合理な差別を禁じ、合理的な差別は許容するという相対的平等を意味することを明らかにした。

25 金子・前掲注（6）88頁、北野弘久著、黒川功補訂『税法学原論〔第8版〕』114頁（勁草書房、2020）。租税公平主義の規範的原理としての内容及びその判断構造を検討したものとして、吉村典久「租税平等主義（憲法14条）」日税研論集77号1頁以下（2021）。

を要請は、法適用の平等だけでなく法内容の平等も意味すると解されている。平等原則は立法者をも拘束するということができる²⁶。担税力に応じた課税とは、税負担は公平に配分されなければならない、同一の状況にある者は同一に（水平的公平）、異なる状況にある者は異なって（垂直的公平）、課税上取り扱われるべきことを意味する²⁷。また、「担税力に即した税負担の配分」という観念は、租税立法だけでなく、「租税法の解釈・適用についても依拠すべき最も重要な準則」²⁸と考えられている。ただし、担税力に応じた課税の要請は、法の執行を直接に支配するものではない²⁹。

第2の意義は、執行の側面で、担税力に応じた公平な租税負担の実現を目的として立法された租税法を、すべての国民に平等に適用することを要請する原則である³⁰。この公平ないし中立性の原則は、憲法14条1項に由来する「平等取扱原則」ないし「不平等取扱禁止原則」を内容とするもので、課税のうえで、同様の状況にある者は同様に、異なる状況にある者は状況に応じて異なって取り扱われるべきことを要求する³¹。

租税公平主義は、租税法規の立案及び改廃過程において最も尊重されるべき法的価値である。税負担の公平を阻害する租税法規は、租税公平主義が憲法14条の「法の下での平等」規定を法的根拠にしているところから、憲法14条違反であるとして、違憲無効となる。同様に租税法律主義も憲法84条を法的根拠にしているゆえに、同原則に違反する租税法規は違憲無効となる³²。

26 木村弘之亮教授は、「このいわゆる立法上の平等の要請は、日本国憲法の価値体系が指向する正義の使命を、立法者に課している。」と述べられ、平等原則は租税立法者をも拘束することを明らかにされている（木村弘之亮『租税法総論』83頁（成文堂、1998））。

27 金子宏『所得課税の法と政策』1頁以下（有斐閣、1996）。

28 金子・同上書2頁以下。

29 金子・前掲注（4）85頁、清永・前掲注（10）31頁、北野弘久著、黒川功補訂・前掲注（25）114頁。

30 増田・前掲注（1）17-18頁。

31 金子・前掲注（6）89頁。

32 増田・前掲注（2）4頁。

(3) 租税法律主義と租税公平主義の相克と調整の意義

租税法律主義と租税公平主義の内容を本稿との関係で整理すると以下のようになる。

第1に、租税法律主義の内容である課税要件法定主義と課税要件明確主義は、立法上の原則ということが出来る。国民は法律の定める範囲を限度として納税義務を負い、その法律は明確に定められなければならない。

第2に、経済生活が複雑多様化する現代においては、納税者の予測可能性と法的安定性の確保が重視される。申告納税制度を採用するわが国では、納税者自らが租税実体法を解釈・適用することにより納税義務の範囲を算定し、申告・納税をする。課税要件明確主義の要請が充たされて初めて、予測可能性と法的安定性の保障機能を十分に発揮することができ、申告納税制度の適正な運用が可能になる³³。換言すれば、租税法律主義の機能である納税者の予測可能性の確保が、申告納税制度の生命線である³⁴ともいえる。

第3に、租税公平主義の内容である担税力に応じた課税の要請は、租税法の立法原理である。税負担の公平を阻害する租税法規は、憲法14条に反し違憲無効となる。

ところで、租税法の立法および解釈・適用段階では、租税法律主義と租税公平主義が相克する場面がある。まず、租税法の立法段階において生じる両者の衝突もしくは調整の問題は、租税回避の阻止を目的とした立法の場面に象徴的に表れる。上述した通り、租税法律主義の内容である課税要件明確主義の要請があるにもかかわらず、租税法は不確定概念を多用せざるを得ない。不確定概念を租税法の文言に用いざるを得ないその理由は、まさに租税公平主義の尊重という立法政策からの要請にある³⁵。単に租税法律主義のみを優先して一義的な定めを置いたのでは、その文言をかいくぐり租税回避が横行する。これを放置すると、租税公平主義が一方的にゆがめられてしまう

33 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』31頁（弘文堂、2021）。

34 増田・前掲注（1）65頁。

35 増田英敏「続・実践租税正義学」税務弘報59巻13号16頁（2011）。

こととなる。そのため、法の目的や立法趣旨を踏まえた解釈によりその意味を明らかにできる不確定概念は課税要件明確主義に反するものではないという、租税法律主義から一定の制限を付して不確定概念の存在は許容される。これが立法段階における租税法律主義と租税公平主義の相克と調整の問題といえる。

また、解釈・適用段階では、借用概念の解釈に租税法独自の目的を含めて解釈できるか否か、個別の規定がなくとも租税回避を否認できるか否かといった、両基本原則の相克の問題が生ずる³⁶。さらに、立法段階において許容された不確定概念は、幅のある概念であるから、解釈適用段階でその意義が明らかにされなければ、課税庁の恣意性が介入する危険性を排除できず、納税者の予測可能性と法的安定性は確保されない。

租税法の解釈適用段階において、租税法律主義と租税公平主義の相克する場面では、両者の調和をいかなる基準により図るべきか、いかなる論理により調和が図られるべきかを明らかにしなければならない。松沢智教授は、租税法の解釈適用段階における両原則の関係を次のように述べておられる。すなわち、「租税法の解釈・適用にあたって拠るべき基準は、究極のところ、何が租税正義に合致するものかどうかの点に帰することとなる。ただし、『租税法律主義の原則』といい、『負担公平の原則』といっても、結局は、租税正義の実現の手段・方法で合って、租税法の解釈は、究極において、いわば国民の通念たる租税正義に合するものでなければならないとする趣旨を表現しようとしたもの」³⁷とされたうえで、「両者は形式と実質の両輪として、ともに租税正義に奉仕するものであるが、前者は、専ら納税者のための経済取引における予測可能性と法的安定性の確保に指向し、後者は、租税制度自体の成立の基礎的理念を構成する」³⁸と整理されている。

36 租税法の解釈・適用段階において両原則をいかに調整すべきかについて検討するものとして、下村芳夫「租税法律主義をめぐる諸問題」税大論叢6号2頁以下（1972）。手続法における税法解釈について、木山泰嗣「手続法分野における租税法律主義の特色」税法学585号177頁以下（2021）。

37 松沢智『新版租税実体法〔補正版〕』18頁以下（中央経済社、1999）。

38 松沢・同上書同頁。

佐藤英明教授は、租税法の解釈適用段階における租税法律主義と租税公平主義の衝突の調整もしくは解決という検討課題に対する回答を次のように導き出されている³⁹。第1に、課税要件法定主義は予測可能性原則に優先する。第2に、租税法律主義の内容である予測可能性原則は、租税公平主義に優先する。したがって、実質的な税負担の公平性の確保を理由として、納税者の予測可能性を害する法解釈や処分を行うことは認められない。第3に、第1、第2のルールに抵触しない範囲で、租税負担の実質的公平性の確保は、形式的公平性の実現に優先する、と解する余地があると整理されている。同教授の見解は、租税法の解釈適用段階で両原則が衝突した場合、いかに調整を図るかという問題について有益な見解を示されている。

租税公平主義の要請である担税力に応じた課税は、先に述べた通り、租税法の立法段階における指導原理ということができる。課税要件明確主義は、租税法の文言が明確であることを求めるが、解釈によってその意義を明確にできる限りにおいて、担税力に応じた課税の実現のために、不確定概念を用いて立法することが許容されると考えられる。

申告納税制度を採用するわが国において、一義的かつ明確な租税法の存在は、納税者の予測可能性を確保する要諦であるといえる。しかし、上記の通り租税法規には不確定概念を含む条文が多く存在するから、その意義を解釈によって明確化する必要がある。

租税法の法解釈は、租税法律主義と租税公平主義の2つの要請の下で常に強い緊張関係の下に置かれる⁴⁰。租税法解釈にあたっては、文言の解釈は文理に即してなされなければならない⁴¹。課税要件が不確定概念を用いて定められている場合の解釈・適用に租税行政庁の自由裁量は認められず、その適

39 佐藤・前掲注(15)70-71頁。

40 首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研論集78号1頁(2020)。

41 田中二郎博士は、「租税法の個々の法条の解釈に当たって注意すべきことは、個々の法条の形式とか表現とかに徒にとらわれることなく、究極においては、租税法の基本理念をふまえて、その法条の目的に即し、合目的な解釈がされなければならないということである」(田中二郎『租税法〔第3版〕』125頁(有斐閣、1990))との見解を示されている。

否は裁判所の審査に服する問題である⁴²。

占部裕典教授は、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ず、文理解から全く離れて法の趣旨・目的から独自に要件を創設するような解釈などとは異なると述べておられる⁴³。また、文理解釈は、通常、文言の解釈を通して立法者の意図を明確にするものである。よって、そのような解釈が不合理な結果を導かないようにすべきであり、立法者の意図が明確な場合において、通常の意味内容による解釈が不合理な結果を導かないようにすべきであり、立法者の意図が明確な場合において、通常の意味内容による解釈が不合理な結果を導くのであれば、そのような解釈は修正される。さらには、租税法規の目的としての構造を判断することによって、その目的と矛盾しないように法律の解釈を行うことが求められる⁴⁴との見解を示されている。

所得税法施行令322条が規定する「当該支払金額の計算期間の日数」の解釈が争点となったホステス源泉徴収事件最高裁判決⁴⁵は、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審のような解釈を採ることは、上記のとおり、文言上困難であるのみならず、ホステス報酬に係る源泉徴収制度において基礎控除方式が採られた趣旨は、できる限り源泉所得税額に係る還付の手数を省くことにあったことが、立法担当者の説明等からうかがわれるところであり、この点からみても、原審のような解釈は採用し難い。」と判示した。

42 兼平裕子「租税行政分野における判断余地の法理」税法学563号164頁（2010）。

43 占部裕典「租税法における文理解釈の意義と内容」税法学563号100頁（2010）。同教授は、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」（立法趣旨・目的を勘案せずただ文言を機械的・形式的に適用する法解釈）の結果、そのような立法趣旨に沿った解釈が取れず、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と述べておられる（同上論文・101頁）。

44 占部裕典「租税法における文理解釈の意義」同志社法学61巻2号198頁（2009）。

45 最判平成22年3月2日民集64巻2号420頁。評釈として、増田英敏「判批」TKC税研情報19巻5号14頁以下（2010）、藤谷武史「判批」税研30巻4号22頁（2014）、高野幸大「判批」判例評論625号164頁（2011）、古矢文子「判批」税理56巻3号90頁（2013）等がある。

被告国側の主張を認容した控訴審判決⁴⁶は、「法令の解釈に当たり、原則として文理解釈に徹すべきであるにせよ、法令の文言を変動するあらゆる社会事象に余すところなく対応させることなど立法技術上不可能であるから、当該法令の趣旨・目的を十分に参酌した上で、その法令の文言の解釈を行うべきものであることは、一般に法令の解釈において基本的な遵守事項とされているのであり、このことは租税法令の解釈においても何ら異なることはない。」と判示した。控訴審判決は、ホステス報酬にかかる源泉徴収制度における基礎控除方式の趣旨を、規定の解釈に強く反映させることに重きを置いた判決であるといえる。

租税公平主義は立法原理として位置づけられ、租税法律主義は租税法の解釈適用を支配する基本原則であるということが出来る。両基本原則は租税正義実現のための手段であり、両者が有機的に機能することが、租税正義の実現に不可欠である⁴⁷と思料する。租税法の解釈において、租税法規の文言から離れて立法目的や制度趣旨を重視する解釈は、租税法律主義の下では許されないと⁴⁸解すべきと考えられる。しかし具体的な事案においては、以下で検討する通り、租税法の目的や立法趣旨を重視して判断を下したとみられる裁判例が存在する。また、不確定概念の解釈は、当該不確定概念が多義的であるところから、担税力に応じた課税、制度趣旨、納税者の予測可能性の確保といった様々な要素が並列して解釈に持ち込まれる場合がある。具体的な対処規定を適用して租税利益を否定する際に、事実認定や法解釈をゆがめることにより、租税法律主義を形骸化させる判断が下されていないか⁴⁹を検証する必要がある。以下では、法132条1項の「不当に減少させる」との不確

46 東京高判平成18年12月13日民集64巻2号487頁。

47 増田英敏「続・実践租税正義学」税務弘報63巻4号152頁（2015）。

48 清永・前掲注（10）35頁。中川一郎博士は、「税法の解釈とは、文字・文言・文章によつて表現されている税法的な意味を認識することであつて、創造することではない。解釈をするものが、法文を一つの資料ないしは手掛かりとして、税法的な意味を創作することが、税法の解釈ではない」（中川一郎『税法学巻頭言集』323頁（清文社、2013））と述べておられる。

49 一高龍司「租税回避分野の最高裁判例に見る租税法律主義の実相」税法学585号132頁（2021）。

定概念を裁判所がいかなる基準によって判断を下したかについて検討する。

第2節 租税法の立法段階における相克と調整

（1）立法段階における相克—同族会社の行為計算否認規定

法132条1項は、同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合に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、税務署長はその行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、法人税額を計算することができる旨定めている⁵⁰。

法132条は、法人税を「不当に減少させる」との不確定概念を含む規定であり、租税法律主義に違反すると指摘される。北野弘久教授は、「この規定については具体的にどのような行為が承認され、その結果、どのような税法上の処遇を受けるかについては、規定が明確でない。法132条については租税法律主義に違反する疑いがある」と述べておられる。また、増田英敏教授は、「条文の構成からすると、『不当な税負担の減少』に該当するか否かを判断するのは租税行政庁の側である税務署長である。不当性の判断基準を他に示す文言は条文上見当たらない。税務署長の恣意的な判断を完全に排除できるかについては疑義が存在する」⁵¹と述べておられる。また、「租税法律主義の原則は、行政権力による恣意的課税から国民の財産権を保障することを目的とするものであり、納税義務の成立要件を課税要件法に規定された課税要件の充足に限定することで、納税義務の成立には一切の行政手続が排除されるのである。行為・計算否認規定は、個別の課税要件法によると課税要件が充足せず、納税義務が成立しない行為・計算に対して、行政庁の手続きにより納税義務を成立させる規定」⁵²であるから、課税要件法定主義に反すると

50 法132条の沿革については清永敬次『租税回避の研究』307頁以下（ミネルヴァ書房、2015）、谷口勢津夫「同族会社税制の沿革及び現状と課題」税研32巻6号34頁以下（2017）参照。同様の規定である所得税法157条、相続税法64条については、大淵博義「同族会社の行為計算否認による不平等課税とその課題」山田二郎先生喜寿記念・前掲注（7）85頁以下。

51 増田・前掲注（1）29頁。

52 高橋秀至「租税法律主義と違憲立法審査」税法学586号303頁（2021）。

の指摘もある。

しかし、最高裁昭和53年4月21日判決⁵³（以下、「昭和53年判決」という。）は、法人税を「不当に減少させる」という不確定概念について、「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、複雑多岐にして著しく変遷する経済事象に対処しうるような規定を設けることは極めて困難であるから、法人税法が前期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84条に違反するものということとはできない」として、法132条は租税法律主義に反しないと解している。

法132条の規定は、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鑑み、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⁵⁴。法132条の立法段階では、課税要件明確主義の要請を過度に厳格にすると、同条の目的である課税の公平を確保できない事態を招く恐れがあるため、両者の調和を求めて不確定概念を含めることが許容されたといえる。

（2）IBM事件の概要

1. 事案の概要と争点

米国IBMの100%子会社であり外国法人であるAにより全持分を取得された原告X（内国法人である同族会社、以下「X」という。）は、平成14年4月Aから日本IBMの発行済株式全部（153万3,470株）を代金1兆9,500億円で購入し（本件株式購入）、その後、平成14年12月、平成15年12月及び平成17

53 最判昭和53年4月21日訟月24巻8号1694頁。

54 金子・前掲注（6）541頁。

年12月の3回にわたり同株式の一部を日本IBMに代金総額約4,298億円（1株当たりの譲渡価額は本件株式購入における取得価額と同じ）で譲渡した（本件各譲渡）。Xは、平成14年12月期、平成15年12月期及び平成17年12月期（本件各譲渡事業年度）の法人税について、本件各譲渡により日本IBMから交付を受けた譲渡代金額からみなし配当の額を控除した額を譲渡対価の額とし、これと譲渡原価の額との差額を本件各譲渡に係る譲渡損失額（総額約3,995億円）として本件各譲渡事業年度の所得の金額の計算上損金の額にそれぞれ算入し、欠損金額による確定申告をした。

また、Xは、平成20年1月1日連結納税の承認を受け、同年12月期連結期の法人税について、Xの本件各譲渡事業年度の欠損金額を含む欠損金額を翌期に繰り越す連結欠損金額として確定申告をしたところ、処分行政庁が、法132条1項の規定を適用して、本件各譲渡に係る上記の譲渡損失額を本件各譲渡事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入することを否認する旨の更正処分（本件各譲渡事業年度更正処分）をそれぞれするとともに、そのことを前提として、①平成16年12月期、平成18年12月期及び平成19年12月期並びに平成20年12月連結期の各法人税の更正処分、②平成21年12月連結期及び平成23年12月連結期の各法人税の更正処分及び各過少申告加算税の賦課決定処分並びに平成22年12月連結期の法人税の更正請求について更正をすべき理由がない旨の通知処分をそれぞれした。Xは、被告国（以下、「Y」という。）に対し、本件各譲渡事業年度更正処分は、法132条1項を適用する要件を満たさずにされた違法なものであると主張して、これらの取消しを求めた。

本事案の主な争点は、本件各譲渡による有価証券の譲渡にかかる譲渡損失額が本件各譲渡事業年度においてXの所得の金額の計算上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1項にいう「不当」なものと評価できるか否かである。

2. 裁判所の判断⁵⁵

Yは、本件各譲渡を容認して法人税の負担を減少させることは法132条1項にいう「不当」なものと評価されるべきである旨主張しているが、その評価根拠事実として、①Xをあえて日本IBMの中間持株会社としたことに正当な理由ないし事業目的があったとはいい難いこと、②本件一連の行為を構成する本件融資（準消費貸借契約に基づきXがAから受けた融資）は、独立した当事者間の通常取引とは異なるものであること及び③本件各譲渡を含む本件一連の行為に租税回避の意図が認められることを挙げた。さらに、③租税回避の意図が認められるという主張の評価根拠事実として、(i) 本件株式購入及び本件各譲渡は経済的合理性がないこと、(ii) Xに有価証券の譲渡に係る譲渡損失額が生ずることとなった経緯から米国IBMが税負担の軽減を目的として意図的にXに有価証券の譲渡損を生じさせるような事業目的のない行為である本件一連の行為をしたことを推認することができること、(iii) Xが中間持株会社として置かれた当初からいわゆる連結納税制度を利用して本件各譲渡によりXに生ずる有価証券の譲渡に係る譲渡損失額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こと及び(iv) 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と評価することができることを挙げたが、裁判所はいずれの評価根拠事実も法132条にいう「不当」なものと評価されるべきであると認められるには足りないとして、本件各更正処分は違法なものと判断した。

第1審は、不当性の判断基準について、「その趣旨、目的に照らすと、上記の『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』か否かを、専ら経済的、実質の見地において当該行為又は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し、このような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為又は計算を否認する権限

55 東京地判平成26年5月9日税資264号順号12469、東京高判平成27年3月25日税資265号順号12639、最決平成28年2月18日税資266号順号12802。

を税務署長に与えているものと解するのが相当である」として、昭和53年判決を踏襲して、当該行為又は計算が純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することを明らかにした。

そして、第1審判決では、不当性の判断基準として、①事業目的基準、②独立当事者間取引基準、③租税回避の意図の存否という通説とされる基準を採用し、これらの基準に対応する事実を検証して判断を下した。

控訴審は、昭和53年判決等を踏襲したうえで、不当性の判断基準については、「同項が同族会社と非同族会社間の税負担の公平を維持する趣旨であることに鑑みれば、当該行為又は計算が、純粹経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的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取引（独立当事者間の通常の取引）と異なっている場合を含むものと解するのが相当であり、このような取引に当たるかどうかについては、個別具体的な事案に即した検討を要するものというべきである。」として、経済的合理性を欠く場合とは、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判示した。

そして、法132条1項の改正の経緯からすると、「法人税法132条1項の『不当』か否かを判断する上で、同族会社の行為又は計算の目的ないし意図も考慮される場合があることを否定する理由はないものの、他方で、Xが主張するように、当該行為又は計算が経済的合理性を欠くというためには、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こと、すなわち、専ら租税回避目的と認められることを常に要求し、当該目的がなければ同項の適用対象とならないと解することは、同項の文理だけでなく上記の改正の経緯にも合致しない。」として、不当性の判断基準として必ずしも租税回避目的は必要ではないと判断している。

この点について、控訴審においてYが「法人税法132条1項の文理解釈および改正経緯からすれば、同項の適用にあたり、同族会社に租税回避の意図があることは要件ではない」ことを理由として、評価根拠事実を②のみとする主張に切り替えたため、裁判所はその妥当性を認めたとみることができ

る。谷口勢津夫教授は、「(②の主要事実への格上げは) その『格上げ』が実体法(補充的課税要件規定としての租税回避否認規定)に『投影』され、その結果、不当性要件の要件事実を、①②③等を間接事実とする推認による総合判断を許容する『経済的合理性の欠如』という要件事実から、②の主張・立証による判断しか許容しない要件事実へと『変質・変容』させてしまう」⁵⁶という問題を惹起させると指摘されている。

Yは、本件一連の行為を容認することが租税負担の公平維持という法132条1項の趣旨に反すると主張したが、「本件各譲渡を『不当』として法人税法132条1項に基づき否認することができるかどうかは、本件一連の行為ではなく、本件各譲渡それ自体が経済的合理性を欠くものと認められるかどうかによって判断されるべきものであること、本件各譲渡がそれ自体で経済的合理性を欠くとは認められないことは、既に説示したとおりである。そうすると、本件一連の行為を容認することが法人税法132条1項の趣旨に反するというYの主張は、本件一連の行為を対象として『不当』性の判断をすべきものとしている点及び『不当』性の判断について経済的合理性を欠くと認められるかどうかという客観的、合理的基準に依拠しない点において既に失当』であると判断して、Yの主張を退けた。

(3) 不当性要件の解釈

課税要件明確主義の要請に対応しているはずの租税法であるが、個別租税法の具体的な規定が明確な規範を提供しているとはいえない⁵⁷。担税力に応じた課税を実現するために不確定概念を含む租税法が立法された場合、租税法の解釈適用段階で当該不確定概念をいかに解すべきかが問題となる。不確定概念を含む条文は、その解釈上、種々の考えの入り込む余地が生ずる。

56 谷口勢津夫「租税回避否認規定における規範的要件に関する要件事実論のあり方」伊藤滋夫=岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』295頁(青林書院、2016)。

不当性要件の要件事実について、服部由美「租税訴訟における規範的要件の要件事実—法人税法132条1項の不当性要件を中心に—」税法学582号83頁以下(2019)、永石一郎「IBM事件から見た法人税法132条の要件事実の構造」租税訴訟9号345頁以下(2016)。

57 増田英敏「要件事実論と課税要件明確主義」伊藤滋夫=岩崎政明編・同上書77頁。

租税法の解釈・適用段階で、不確定概念をいかなる視座から明らかにすべきか、法132条の法的限界はどこにあるかが検討される必要がある。

法132条の法的性質に関しては、非同族会社にも適用できるか否か、通常の課税要件規定との関係、創設的規定か確認的規定かという法的性質問題や、不当性の判断基準、否認されるべき行為計算はどのようなものかという適用基準の問題といった、さまざまな検討課題がある。

通説は、同規定の適用は同族会社に限られ⁵⁸、租税回避の否認規定であると位置づけられる。租税回避の否認⁵⁹は、経済的ないし法的に同一の状況にあるものには同じように課税しなければならぬという租税公平主義の観念から、租税法律主義の例外的存在として、限定的に承認されるものと考えられている⁶⁰。法132条を租税回避否認規定と理解すると、通常の課税要件規定がまず適用されることになる。通常の課税要件規定との関係、特に法人税法22条2項との関係は、次のように整理される。すなわち、①適用対象については、法132条は同族会社のみであるが、法人税法22条1項は、同族・非同族を問わずすべての法人がその対象となる。②適用要件に関しては、法132条は「法人税の負担を不当に減少させる結果となる」ことが課税要件とされているため、適用要件の存否の判断や立証が容易ではなく、その点をめぐる

58 松沢智教授は、会社という法の認めた構造を有する以上は、同族たると非同族たると法的に質的差異がなく、法人税法が、法人が準経済人として経済的合理性に行為計算を行うことを予定しているとされるからには、法132条は非同族会社についても準用されてしかるべきとの見解を示されている（松沢・前掲注（1）75頁）。

59 租税回避の否認については、拙稿「租税回避行為の否認とみなし規定についての一考察（1）」専修法研論集63号135頁以下（2018）。

60 田中治『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』220頁（清文社、2021）（初出：「同族会社の行為計算否認規定の在り方」税研192号46頁（2017））。同教授は、同族会社の行為計算否認規定が憲法適合的であるためには、少なくとも次の3つの要件を満たす必要があると述べておられる。すなわち、①問題となるのは同族会社「の」行為計算であって、同族会社に「関係する者」の行為計算ではないこと、②「負担を不当に減少させる結果となる」という場合の不当性は、同族会社の行為計算（通常でない行為計算）の異常性を言うとともに、他方で、問題の行為計算に個別具体的な事情や合理性がある限り、その例外と考えるべきであること、③「税務署長の認めるところ」により課税処分をすることは、問題の行為計算と同一の経済的成果をもつ通常の行為計算に置き換えるものと解すべきであると整理されている（同上書・223-227頁）。

争いが生じやすい。これに対して、個別規定は、課税要件に該当すればその結果として自動的に否認効果が生じる。③否認類型としての適用対象となる取引は、法132条はあらゆる種類の租税回避行為に適用可能であるが、法人税法22条2項は無償取引（または低価取引）に限定され、効果取引については適用対象外となるというように、適用場面が限定される。④租税回避の否認対象となる金額は、法132条が、法人税法22条2項では否認した金額のうち、寄付金の損金算入限度額超過額のみが対象となる⁶¹。

法132条が租税回避の否認規定として、租税法律主義の例外的存在として承認されるとすると、不当性の判断基準が問題となる。不当性の判断基準の明確化に意を用いなければ、租税公平主義の視点から、その適用範囲を拡大させることによって課税庁の恣意的課税が行われる危険が生じる。租税法律主義の例外的規定であるから、その解釈は厳格になされなければならない⁶²。

法132条の解釈・適用に関する通説は、①当該の具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるかどうか、および②その行為・計算を行ったことにつき租税回避以外に正当で合理的な理由ないし事業目的があったと認められるか否かで判断されるとする⁶³。不当性の判断基準については様々な見解があり、判例によっても適用される基準が必ずしも統一されていない⁶⁴が、大きく、非同族会社基準説と経済的合理性基準説に分類される。非同族会社基準説は、非同族会社を比較の対象とする考え方である⁶⁵。非同族会社

61 竹内綱敏「法人税における同族会社の行為計算否認規定の今日的意義」税法学571号70頁（2014）。

62 ハツ尾順一「行為計算否認規定とは何か」税務弘報67巻13号14頁（2019）。

63 金子・前掲注（6）542頁。

64 所得税に関してであるが、金額の多寡が不当性に影響を及ぼすことについて、東京地判平成9年4月25日税務訴訟資料223号500頁。

65 東京地判昭和26年4月23日民集12巻8号1266頁は、旧法人税法28条について「同族会社は税金遁脱の目的で非同族会社では通常なし得ないような行為計算たとえば株主が社員に会社の資産を廉価で売却するようなことをする虞があるので、かかる場合にその行為計算を否認して、非同族会社が通常なすであろうような行為計算に引直して課税するためのものである」としている。

基準説は、何が同族会社であるがゆえに容易になしうる行為・計算にあたるかを判断することは困難であるから、抽象的な基準としては、経済的合理性基準説を採用するのが通説である⁶⁶。

経済的合理性基準説はさらに、独立当事者間取引基準説及び客観的合理性基準説に分類される。また、経済的合理性基準説は、経済人の合理的な行為計算を比較の対象とする考え方である。そして、独立当事者間基準説は、独立・対等である第三者同士の当事者間で行われる行為計算と比較する基準である⁶⁷。客観的合理性基準説は、行為計算に客観的合理性が保たれているか否かを基準とする考え方である⁶⁸。

本件取引枠組みによれば、Aから日本IBMへの利益還流につき、①米国連邦所得税を増やすことなく、②日本の源泉税を回避し、かつ③日本の法人税法上巨額の譲渡損失が生じる⁶⁹こととなる。第1審も控訴審も「不当性」を認めなかったが、その判断枠組みは異なる。すなわち、第1審判決は、本件株式購入、本件各譲渡についていずれも経済的合理性のないものであるとは言い難いとし、控訴審判決は、本件各譲渡がそれ自体で独立当事者間の通常の取引と異なるものであり、また、本件各譲渡がそれ以外の本件一連の行為と一体的に行われたとは認められないとしている⁷⁰。控訴審判決は、本件一

66 金子・前掲注（6）542頁。

67 金子宏教授は、行為・計算が経済的合理性を欠いている場合は、独立・対等で相互に特殊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には、それにあたる場合が多いであろうとの見解を示されている（金子・同上書542頁）。

68 山元俊一「所得税法における同族会社の行為計算否認規定」税務弘報67巻13号18-19頁（2019）。同氏は、不当性の判断基準の最大公約数を取るならば、金額基準と倫理規範が存在するとの見解を示されている。金額基準は、行為計算の金額の多寡や正常・異常など、金額面に関しての基準であり、数値化できるので比較的把握しやすい。一方で倫理規範は、社会通念や経済的合理性より成り立っているものであり、数値化できない面が多いため、把握しにくいと述べておられる（同上論文・同頁）。

69 高橋祐介「判批」ジュリスト1473号9頁（2014）。なお、平成22年税制改正により、完全支配関係のある子会社による自己株取得時には、株式譲渡損益の計上はなく、そうでない子会社の自己株取得時には、自己株取得が予定されている株式につき受取配当益金不算入の適用はない（法人税法23条3項）とされ、立法対処が図られた。

70 永石・前掲注（56）353頁。否認対象となる「一連の行為」について、岩崎政明「租税回避の否認と法の解釈適用の限界」金子・前掲注（39）74頁以下。

連の行為は、「全体として経済的合理性を欠くかどうかを判断することが相当であるということとはできない」としたうえで、本件各譲渡について、「最終的に行われた取引の確定に至るまでの譲渡価額や譲渡株式数の修正等の事情は、独立当事者間の通常の取引とは異なる取引がされた可能性を示唆する事情にはなり得るとしても、それ自体では、最終的に行われた取引が、独立当事者間の通常の取引とは異なる取引であることを基礎付ける評価根拠事実にはなり得ないというべきである。」と判断した。

さらに、不当性の判断基準に租税回避目的の存否は常に必要というわけではない理由として、「法人の諸活動は、様々な目的や理由によって行われ得るのであって、必ずしも単一の目的や理由によって行われるとは限らないから、同族会社の行為又は計算が、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という要件の存否の判断は、極めて複雑で決め手に乏しいものとなり、…（中略）税務署長が法人税法132条1項所定の権限を行使することは事実上困難になるものと考えられる」から、租税回避目的を常に必要とすることは、法人税法132条1項の趣旨に反すると判示している。

この判決の違いについて、特に控訴審判決は、不当性の判断基準に関する通説的見解とは異なり、法132条の適用を広く認める基準を示した⁷¹と解されている。田中治教授は、控訴審判決は従来の不当性の判断基準を大きく拡

71 大淵博義＝太田洋「法人税法132条、132条の2とその運用のとりえ方－ヤファー事件、IBM事件を踏まえて」（太田発言）税務弘報64巻1号10頁（2016）、岡村忠生「判批」税研35巻4号39頁（2019）、今村隆「ヤファー事件及びIBM事件最高裁判決から見えてきたもの（下）」税務弘報64巻8号47頁（2016）、藤曲武美「判批」税務弘報62巻12号153－154頁（2014）。谷口勢津夫「租税回避否認規定における規範的要件に関する要件事実論のあり方」伊藤慈夫＝岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』291頁以下（青林書院、2016）。

第1審判決について、品川芳宣教授は、「このような判決は、同族会社等の行為計算の否認規定の適用に関し、租税回避を画策した直接的証拠を要するという主観的意図の立証を課税庁に求めることとなり（逋脱犯と同一視）、さらには、納税者にとって不利益な証拠は提出しないという税務調査における非協力が納税者を利することとなってコンプライアンス上の問題が生じること等の問題を惹起することになる」（品川芳宣「判批」税研30巻5号89頁（2015））と述べておられる。

張るものであって相当ではないとの見解を示され、「課税庁が、一般的、抽象的な独立当事者間取引を設定し、これからの乖離をもって直ちに不当と判断して、行為計算否認規定を発動する仕組みが採用されていると解することは、相当の無理がある。一般の取引から見て異常とされる場合であっても、個別的合理性や事情がある場合には、それは否認されるべきではない。」⁷²と述べておられる。

特殊関係者間取引においても、その取引の経済的合理性を立証することにより、当該取引が租税行政庁により否認される危険は回避できる。同時に両基本原則の相克関係は、経済的合理性の立証により調整される⁷³といえよう。他の裁判例を見ても、法132条の不当の解釈は、当該取引の経済的合理性を基準として判断すると解するのが有力であるといえる。しかし、IBM事件の第1審判決と控訴審判決を見ても、要件として否認対象の取引が個別具体化されたといえるほどに判断基準が明確化されているとはいえない⁷⁴。

72 田中・前掲注(60)226頁(初出:「同族会社の行為計算否認規定の在り方」税研192号46頁(2017))。今村隆教授も、「控訴審の判示している独立当事者基準をも含む考え方は、純粋に経済不合理な場合だけでなく、独立当事者間取引と異なる場合も『不当』にあたるとするものであり、もともと考えられていた純粋な経済合理性基準を少し拡張しようとする基準と考えられる。しかし、このような独立当事者基準は、非同族対比基準とどのように違うのかが問題となり、また、非同族対比基準と同様その判断は容易ではない」(今村隆「ヤフー事件及びIBM事件最高裁判決から見てきたもの(下)」税務弘報64巻8号47頁(2016))と述べておられる。

73 増田英敏「特殊関係者間取引と経済的合理性の立証」税理43巻9号23頁(2000)。

74 近年の注目事例としてユニバーサルミュージック事件がある。同族会社である原告(フランス法人を究極の親会社とするグループ法人に属し、音楽事業を目的とする日本法人)が、各事業年度(平成20年12月期～平成24年12月期)に係る法人税の確定申告において、当該グループ法人に属する外国法人からの本件借入れに係る支払利息(本件利息)の額を損金の額に算入して申告したところ、処分行政庁が、本件利息の損金算入は原告の法人税の負担を不当に減少させるものであるとして、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更正処分等を行ったため、原告が本件借入れは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正当な事業目的を有する経済的合理性がある取引であると主張した。控訴審判決(東京高判令和2年6月24日LEX/DB25566739)は、「同族会社が当該同族会社の株主等又はその関連会社からした金銭の無担保借入れが不当性要件に該当するか否かについては、当該借入れの目的、金額、期間等の融資条件、無担保としたことの理由等を踏まえた個別、具体的な事案に即した検討を要するものというべきである。」としたうえで、本件借入れが同族会社の属する企業集団の再編等の一環として行われたことに着目して、「〔1〕当該借入れを伴う企業

再編等が、通常は想定されない企業再編等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借入れを伴う企業再編等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も考慮した上で、当該借入れが経済的合理性を欠くか否かを判断すべきである」との具体的な判断基準を示した。本件の判断枠組みは、不当性要件の一般的な判断基準を提示したものではないが、法132条1項の通説的見解を踏まえて具体的な判断基準を示した点に意義があると考えられる。評釈等として、本部勝大「判批」別ジュリ253号124頁（2021）、田中治「判批」TKC税研情報30巻6号1頁（2021）、手塚貴大「法人組織再編取引に係る一般的否認規定による税務否認の態様」広島大学マネジメント研究21号35頁（2020）等がある。品川芳宣「判批」TKC税研情報29巻6号23頁（2020）は、第一審判決（東京地判令和元年6月27日税務訴訟資料269号順号13286）及び控訴審判決は、行為計算の否認規定の解釈につき「旧態依然たる純経済人説を採用するなど、幾つかの問題点が指摘できる」と述べておられる。