

租税法の方法論に関する一考察：租税回避について

藤原 健太郎

目次

プロローグ

プロローグその二

第一章 一般的言説

第二章 否認というテクニックの有効性

第三章 租税法はみなしたい？

第四章 裁判所も擬制したい：無利息貸付篇

第五章 りそな外税控除枠流用事件と課税テクニック：否認β

第六章 法人税法 132 条の 2 なき世界のヤフー事件

第七章 結語

エピローグ 国際的租税回避

プロローグ

税負担を軽減する行為の類型として、「脱税・節税・租税回避」という分類がなされることがある⁽¹⁾。脱税 (tax evasion) は、違法行為であるとされている⁽²⁾。少なくとも弁護士に脱税のアドバイスを求めたら確実に止められる。それほど社会的な悪であるという認識は浸透している。違法行為なのでさまざまな抑止方法が用意されている。日本においては、もしバレたら、脱税

(1) たとえば、増井良啓『租税法入門〔第2版〕』（有斐閣，2018年）51頁は、初学者向けの記述として、この三類型を並列させる。

(2) 佐藤英明『脱税と制裁〔新版〕』（弘文堂，2018年）286頁によれば、脱税は、詐欺罪と同等の財産犯であるとされる。

額が回収されるだけではなく、重加算税（国税通則法 68 条 1 項）の賦課という形で、金銭的不利益を被ることになる。それだけではなく、刑事罰も用意されている。罰金刑，執行猶予付き懲役刑，懲役刑（実刑）のどれかが飛んでくる。そのため脱税という行為をカテゴリーとして括りだすことは実践的意義がある。

節税は違法ではないとされている。もし、誰かが節税で処罰されたというニュースを見たら、みんなびっくりするだろう。報道においては、しばしば「申告漏れ」，「所得隠し」という用語が悪い意味において使用されるが，「節税」という用語がそういったニュースにおいて使用されていないのは，人々が節税をマイナスの意味として理解していないことの反映であろう。弁護士に節税のアドバイスを求めれば，色々教えてくれるだろう。そういう意味では，明確にサンクションの対象とならない行為が節税ということになる。

では，租税回避（tax avoidance）はどのようなのだろうか。たとえば，日本において租税回避研究を長く牽引してきた清永敬次は，自身の体系書においてさしあたり，「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」をもって租税回避の定義とする⁽³⁾。管見の限り，最も抽象的な部類に属する定義であるが，「不当」という形容詞が付着していることからわかるように，すでに価値中立的な概念ではない。多くの人は，租税回避という言葉にかかるイメージを有するのではなかろうか。

問題は，特定の行為群を租税回避というカテゴリーで括りだすことの実践的意義である。何をもって「不当」とするかという問題をひとまず措くと，ではこのように定義することで如何なる効果があるか，である。「不当」であるが放置するのか，否「不当」であるから放置しないのか，という選択が求められる。どちらを選択するかは当然局面次第ではあるが，前者であれ

(3) 清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房，2013年）42頁

ば、そもそもこの類型を独立に用意する必要はない。そこで後者を選択するとしよう。最も租税回避をインパクトあるかたちで租税回避を抑止する方法は、租税回避を犯罪化して刑事罰の対象とすることである。たとえば、思考実験として、「租税を不当に免れ、又は軽減した者は、三年以下の懲役に処する」⁽⁴⁾という条文を租税法に挿入してみよう。結果的に、租税法上納税義務は発生していない（つまり、租税債務は負っていない）が、刑事罰は科される、という状況になる。このことは、租税回避を断固阻止するのだという見地をとれば、論理的にはあり得ない選択肢ではない。しかし、犯罪構成要件を明確に書けないという技術的問題や、国家の租税債権が発生していない以上、保護法益を観念できないという刑事法内在的問題を論拠に反対するのであれば、租税回避抑止策として刑事罰を持ち出しても「有効でない」ということになる。また、租税回避は抑止する必要があること認めつつ刑事罰の感銘力が経済活動に萎縮を与えるという政策的考慮があるとすれば、刑事罰は「適切でない」ということになる。

次に、租税回避行為には課徴金その他の金銭的不利益を課するという方法が考えられる⁽⁵⁾。納税義務は発生していないが、租税回避行為に出るインセンティブそのものを除去するということである。この課徴金は、減少した税額の回収と別立てで賦課されるものであるため、減少した税額の回収無しに金銭的賦課がなされる次第である。それについての行政法学の観点からの「有効性」と政策論としての「適切性」が問題となる。

しかし、学説は、租税回避を問題とするとき、納税義務の存否と切り離

-
- (4) 法定刑を狭義の脱税と同一にしたら、租税回避と脱税を区別する意義が失われるので、便宜上法定刑に差をつけてみた。「三年」に特に意味は無い。
- (5) 行政法学では、違反金という概念で整理される。塩野宏『行政法Ⅰ〔第6版〕』（有斐閣、2015年）267頁以下。ただし、ここでは、課徴金に軽減された税額の回収という意味でのいわば「不当利得の剥奪」としての性格ではなく、租税回避行為への制裁としての性格を持つものとして観念している。

し、又は問題としないで、租税回避行為そのものを抑圧することのみに焦点を向けるという戦略を採用してこなかったように思われる⁽⁶⁾。そうではなく、租税回避行為によって排除又は軽減された税額の回収という対応策が検討されてきたのである⁽⁷⁾。いわば、租税回避行為の無意味化である。そこで、頻繁に登場するのが否認というテクニックである。その結果、ある経済活動について「それらは租税回避であり否認できるか」という問いが立てられるわけである。言い換えれば、当該行為は租税回避であり、だからこそ、納税者の言い分を課税庁が否定して、ヨリ過大な税額を賦課できるかを問題としているわけである。

プロローグその二

しかし、このような問いの立て方をすると租税回避という概念は定義上矛盾を孕むことになる。すなわち、岡村忠生は、租税回避の存在証明と UFO の存在証明との相似性を指摘した⁽⁸⁾。少し、パラフレーズしてみる。

-
- (6) いや、租税回避行為については過少申告加算税（国税通則法 65 条）が賦課されるのではないか、という反論がありうる。つまり、わが国においては、過少申告加算税という道具で租税回避行為そのものを抑止しているのだと立論である。たしかにそういう側面はある。しかし、過少申告加算税は、納税者の申告額が課税庁の考える税額よりも少なければ自動的に発動するわけであり、最初から過少申告加算税賦課を狙っているわけではない。
- (7) たとえば、金子は「租税法が私的取引の世界に過剰に介入をすることは好ましくない」という価値判断と、「納税者の公平の維持ないし税負担の公平な配分の要請に応えること」という価値判断に引き裂かれる（金子宏「租税法と私法」同『租税法理論の形成と解明（上巻）』（有斐閣、2010 年）402 頁（初出は、1978 年））かたちで、最終的には、「個別的否認規定によって租税回避に対処する」という結論に至る（同 412 頁）。租税回避行為自体に制裁を与えるというアプローチはここではありえない。私的取引への過剰な介入であるし、そもそも、それをやっても税負担の公平は実現しない（租税義務は発生しないから）。
- (8) 岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」同編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015 年）328 頁

租税回避の定義は争いがあるにせよ、共通了解として「税負担の減少」という要素を除外することはできないはずである⁽⁹⁾。ところが、ある租税回避行為が否認されると納税者の主観よりも税額が加算されるので「税負担の減少」という要素が消える。つまり、「否認された租税回避」というのはありえない。ということは、理論上、存立しうるのは「否認されない租税回避」のみである。

しかし、「否認されない租税回避」とは、言い換えれば、「納税者が真正だと考える税額がそのまま尊重されるような行為類型」のことである。しかるに、それは、「税負担が減少」したのではなく、税負担は、最初からその金額だった、ということの意味するのではないか⁽¹⁰⁾。確認されないUFOの存在を証明するのはその不存在を証明することに他ならないように、「否認されない租税回避」の存在証明は、租税回避概念を崩壊させる。そこで、租税回避概念を維持しようと思えば、租税回避と否認とを切断する必要がある。ただし、それは、租税回避行為によって減少した税額を如何に回収するか、というこれまでの問いの立て方自体の否定でもある⁽¹¹⁾。

以上の次第で、本稿においては「租税回避が存在して、それをどう否認するか」という問いの立て方そのものに反旗を翻すことを提案する。つまり、否認発動の先行条件として租税回避の存在を認識する、という態度を採用しない。否認を、「納税者が真正と考える税額を否定して、それより過大な税額賦課を可能ならしめる技術（テクニック）群」を指称することとして、その構成要素たる個々の技術が有効かつ適切に機能するとはどういうことかを検討する。したがって、「租税回避を否認する」のではなく、租税回避かを

(9) 岡村・前掲註8・309頁

(10) 岡村・前掲註8・328頁

(11) そうなると、租税回避という類型を用意することが有意味になるのは、脱税同様、当該行為そのものにサンクションを与えることができるか、という問いを立てる場合である。

問わず、単に「否認する」のである。その作業の一環として、従来租税回避の否認の文脈で語られてきた、いくつかの有名判例を読み直すこととしたい。

第一章 一般的言説

とはいえ、まずは、これまでの租税回避をめぐる議論の概略を簡単に整理しておく。以下の通りである。

先述の清永による租税回避の定義に対して、金子宏は「私法上の形成可能性を異常または変則的な（「不自然」という言葉は、主観的判断の幅が広く、不明確度が大きいため、避けておきたい）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」⁽¹²⁾という定義を立てる。この定義に対する批判的な論陣を張る急先鋒である今村隆は、金子の定義を「私法上の形成可能性の濫用」であるとまとめた上で、そうではなく、租税回避とは「租税法規の濫用」なのだとする⁽¹³⁾。今村がここでいう「濫用」とは、abuse of law という観念に由来するものであり、「法規の規定の文言には合致しているが、その趣旨・目的に反している場合には当該法規の適用を否定する」ということを意図している⁽¹⁴⁾。今村の定義が金子の定義とどこが具体的に違うのかという問題はある⁽¹⁵⁾が、それは措く。

ところで、否認の定義として、「当事者が用いた法形式を租税法上は無視

(12) 金子宏『租税法〔第24版〕』（有斐閣、2021年）133-134頁

(13) 今村隆「組織再編税制における租税回避—素朴な経済合理性基準から洗練された濫用基準へ」租税法研究 50号（2022年）82頁。

(14) 今村・前掲註13・86頁

(15) 今村・前掲註13は租税法学会第50回総会における分科会の一つである「組織再編税制における租税回避」における報告に基づくものである。学会報告なので質疑応答がある（その記録として租税法研究 50号 97-111頁）が、それを見ても、この点について、いまいち分からない。なお、筆者はこの分科会を傍聴していない。

(194)

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）⁽¹⁶⁾というもの（金子宏）がある。否認がそのようなものであるとして、では否認が可能な場合とは何かに話がる。否認は、法律上の根拠がない限り行うことができないというのが一般的である⁽¹⁷⁾。したがって、否認を実行しようと思えば、何らかの立法上の手当てが必要であるとされる。通常は、否認の発動要件及び効果を具体的に特定している「個別的否認規定」なるものを多数設けてモグラ叩き式に対応するが、ヨリ一般的な形式で否認の発動要件及び効果を規定する例もないわけではない。世に言う「一般的否認規定」である。たとえば、わが国の例では、同族会社の行為・計算に関する法人税法 132 条、組織再編成にかかる行為・計算に関する同法 132 条の 2、連結法人の行為・計算に関する同法 132 条の 3 などがそれに該当するといわれている⁽¹⁸⁾。以上が、標準的な理解である。

第二章 否認というテクニックの有効性

さて、上記の金子の否認の定義（註 16 に対応するもの）は、理解が難しい⁽¹⁹⁾。その外延をすべて列挙することは当然できない。しかるに、まず「擬制に基づく課税」をその中に含むことは読み取れる。どういうことか。

(16) 金子・前掲註 12・135 頁。

(17) 金子・前掲註 12・139 頁

(18) 正確には、「分野を限定した一般的否認規定」という方が、諸外国の一般的否認規定の存在形態と比べると適切なのかもしれないが。長戸貴之「「分野を限定しない一般的否認規定（GAAR）」と租税法律主義」フィナンシャル・レビュー 129 号（2017 年）169 頁。

(19) 通常の議論は、租税回避概念と否認概念とが連動されて語られているので、租税回避の定義が異なれば、否認の定義が異なってくる。後にも書くが、筆者は、極論すると否認の定義に真偽はないと考えている。勿論、税額加算という目的遂行上、有効な定義とそうでない定義とはあると思うが、有効性と正しさは別問題である。

仮に、Aは課税要件を満たさないが、Bは課税要件を満たすとしよう。現実に当事者が選択した法形式（or 事実）Aによれば課税要件は充足しないにもかかわらず、あたかも法形式（or 事実）Bが選択されたと「みなして」、課税要件の充足を観念するわけである（これを否認 α と呼ぶ）。ここでは、AとBとは異なるということが前提となる。かつ、通常は、Aは真であり、Bは偽である⁽²⁰⁾。しかし、AやBが法形式の場合には、それらは評価を含むものなので、ある事実関係についてAともBとも評価できる場合がある。いわば、Aも真、Bも真というケースである。この場合にも、日本語として、「AをBとみなす」という表現を用いることもある。いずれにせよ、納税者がA、課税庁（+裁判所）がBであると各々考えていけば、両者の間に差が生じるのであり、最終的な裁定がBに基づくのであれば、税額が増大することになり課税庁は満足する。いま、Aが真、Bが偽というケース、つまり、厳密な意味での擬制を行っているケースを最狭義の否認（否認 $\alpha 1$ ）とする。Aも真、Bも真というケース（擬似的な擬制を行っているケース）については否認 $\alpha 2$ として整理する。否認 $\alpha 2$ は、複数の法形式が可能な場合に、納税者にとって有利にならないものを選択して課税を行うというテクニックである。

次に、同じ定義の括弧書き部分である。従来は、これを否認として位置づけるかが問題となったが、本稿では気にする必要はない。広義の否認には含むとしておいて、ただし、テクニックとしては異質なので、本稿では、否認 β という名前を与えればよいだけの話である。否認 β は、減免規定の排除であるが、①ある規定を減免規定であると性質決定したうえで、②それを状況

(20) なお、ここでは、偽である事実関係を真と認定することをいうのではない。いくら自由心証主義（民訴247条）といっても、それは、あくまでも、裁判所は自由心証の範囲内ではどのような事実認定を行っても構わないというだけであり（新堂幸司『民事訴訟法〔第6版〕』（弘文堂、2019年）599頁）、裁判所が故意に事実認定を曲げることを許容するものではない。

において適用しないという便法を利用するのが基本形である。その結果、納税者が考える税額よりも最終税額が過大に算出される。本稿では、否認 β は、税額増大のためのテクニックとして否認 α と同方向性を有するものとして整理される。

また、従来から、私法上の法律構成による「否認」というテクニックも考案されてきた⁽²¹⁾。カギ括弧がついているのは、厳密な意味での否認ではない、否認 α とは異質であるということへの意識の現れであるが、これも納税者の思惑を封じるための効果的なテクニックとして機能することが企図されてきたわけで、本稿において否認ということに差し支えはない（否認 α や否認 β との異質性を気にするのであれば、否認 γ と呼ばばよいだけの話である）。

他にも否認に包含可能なテクニックはあるかもしれない。勿論、ここで全てを列挙することはできないので、このあたりで中断する。ただし、これまでの議論においては、否認といえは、否認 α = 擬制形式を想定することが多かったように思われるので、その経緯に敬意を払って、否認 α を狭義の否認としておこう。

しかし、これらはいずれも税額を増加させるためのテクニックにすぎないのであって、いつ「使うべきか」は依然として不明である。テクニックである以上、租税政策としての目的が前提とされて、その目的に資するかでその有効性は決まるが、目的が提示されない限りそれを「使うことが適切か」はわからないのである。また、目的が提示されたとして、その実現に有効なテクニックが複数存在する場合、どれを選択すべきなのかも一義的には分からない⁽²²⁾。否認というテクニックが有効に機能する局面を析出することは可

(21) 中里実『タックス・シェルター』（有斐閣、2002年）246-276頁

(22) 更に、当該テクニックを誰が使うべきか、という観点からも問題となる。立法府が使うべきなのか、行政府が使うべきなのか、司法院が使うべきなのか、等々。租税法主義の標準的理解は、立法府がそのテクニックを使用することを原則として、行政・司法は、立法府が授権した場合に限って使用可能である、

能であっても、そのテクニックを使うことが最良の選択なのかを検討することは容易ではない⁽²³⁾。

第三章 租税法律はみなしたい？

ところで、個別的否認規定というものは、学説上その存在を認められているが、他方で、実定法上、どの規定が個別的否認規定なのかといわれると答えに窮する。そもそも、個別的否認規定は、いずれにせよ、税額を加算する方向に機能する規定なので、課税要件規定と区別がつかないからである。あえて両者を区別するのであれば、条文の構造形式に頼るしかない⁽²⁴⁾。また、仮に両者を区別可能であるとしても、その区別が必要かどうかは、個別的否認規定という形式を採用することで、課税要件規定という形式には還元されない機能的特殊性があるかにかかっている。たとえば、否認 α = 擬制形式の個別的否認規定には、立法段階においても独自の機能があるのか。また、それは租税回避があったかどうかという問題と不可分なのか。以下では、これらを検討してみよう。

たとえば、金子宏は、所得税法 33 条 1 項括弧内、法人税法 22 条 2 項・34 条以下、相続税法 65 条・66 条、租税特別措置法 40 条の 4 以下・66 条の 6 以下等は租税回避に対処することを目的とする規定だとしている⁽²⁵⁾。ここ

というものである。

- (23) 「分野を限定しない一般的否認規定（厳密な意味での GAAR）」も所詮テクニックに過ぎないのである。税負担軽減を断固阻止するのだ、という要請を実現するためには、これほど都合のよい道具はない。有効性は否定できない。しかし、その要請自体が常に正しいのかは分からない。なお、QAAR について本部勝大『租税回避と法』（名古屋大学出版会、2020 年）も参照。
- (24) 渡辺徹也「組織再編成と租税回避」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015 年）127 頁以下は、個別的否認規定は厳密には「引き直し」のプロセスを含むものを指示するとしているが、他方で、「引き直し」はないが同方向の目的に機能する規定をも含めて「個別的課税要件規定」として整理する。

での「租税回避に対処する」ことの意味が、納税者の言い分よりも税額を加算する、ということにあるのは間違いない。その意味では、上記各規定が、目的において同一の方向性を有している。しかし、擬制形式を採用しているか否かはまちまちである。たとえば、まず、相続税法 65 条は明確に擬制を用いている。また、所得税法 33 条 1 項括弧内は、本来「資産の譲渡」には該当しないはずの地上権等の設定を、強引に「資産の譲渡」に含めしめるという意味では、婉曲的には擬制を使用しているということもできる。他方で、法人税法 34 条は役員給与について損金算入と不算入の境界線を引いているにすぎない。擬制を用いることを明確に拒否している。

なぜ、法人税法 34 条は擬制を用いないのであろうか。損金不算入というただ一つの法律効果のみを規定したいのであり、擬制を使うことで表現の簡略化が期待できる状況にないからであろう。それに対して、たとえば、相続税法 65 条において擬制を用いることなく、同じ法律効果全てを書き尽くそうとすれば、条文数が増大して煩雑である。このように擬制には条文構造を簡素化する利点がある⁽²⁶⁾。逆に、たとえば、法人税法 34 条 1 項において、「支払われなかったものとみなす」とか書いても読者を混乱させるだけである。

つまり、数多ある租税回避を防止することを企図した規定には、擬制を用いるもの（＝否認 α というロジック）と用いないものがある。前者を使うことによって条文が簡明になるなど立法技術上のメリットがあるときはそれを利用する傾向にあるが、そうではないときには、敢えて擬制を用いる必要も

(25) 金子・前掲註 12・138 頁。ただし、法人税法 22 条 2 項について金子は、適正所得の算定を通じた納税者間の公平の維持こそ直接の目的であり、租税回避否認は二次的な目的であるとの趣旨を述べている（金子宏「無償取引と法人税」同『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996 年）353 頁（初出は、1983 年））。

(26) 来栖三郎「法における擬制」について」同『法とフィクション』（東京大学出版会、1999 年）82 頁（初出は、1975 年）

ない。かえって擬制によって誤解を招きやすい⁽²⁷⁾ので別の立法技術を優先的に適用するというにすぎない。

翻って、立法技術としてのメリット・デメリットという観点からは、本来、否認 α ＝擬制形式はいわゆる「租税回避」の問題とは関係がないものである。たとえば、所得税法 59 条 1 項の「みなし譲渡課税」というのが出てくる。時価譲渡が実際には行われていないのに、時価譲渡が行われたものと擬制して課税を行うのである⁽²⁸⁾。移転価格税制についても同じことがいえる。独立当事者間取引を擬制して課税を行うというテクニックは、関連者と非関連者とを tax parity におくという目的遂行上有効なロジックである⁽²⁹⁾。これらは、立法技術としての擬制の適用例である⁽³⁰⁾。

第四章 裁判所も擬制したい：無利息貸付篇

次に、立法府以外の機関が擬制形式＝否認 α を採用することの可否を論

(27) 来栖・前掲註 26・83 頁。たとえば、所得税法 60 条 1 項については、現行条文の如き表現を用いず、取得費引継ぎと所有期間の通算という効果を別々の条項で明記することもできたはずである。ゴルフ会員権贈与事件に関して、原審（東京高判平成 13 年 6 月 27 日判タ 1127 号 128 頁）の法律解釈を最高裁は覆している（最判平成 17 年 2 月 1 日訟月 52 卷 3 号 1034 頁）が、事細かく法律効果を規定する方式を採用していれば、原審のような誤解は生じなかったはずである。

(28) 「時価」による課税を定める規定は租税回避否認規定ではないというのが標準的な理解である（中里実「会社法上の経営判断と租税法上の価格決定・会計方針選択（上）」商事法務 2288 号（2022 年）5 頁）。たしかに、時価課税を実行すれば租税回避が阻止される率が高い。その意味では、租税回避の防止という機能が期待されていることも確かである。しかし、それはあくまで結果的にそうなるというだけである。

(29) 米国歳入法典（Internal Revenue Code）482 条の目的についての先行的研究として、金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引の法理」同『所得課税の法と政策』（初出は、1980-1981 年）254 頁、岡村忠生「関連法人グループと内国歳入法典 482 条（1）～（3・完）」税法学 404 号 17 頁、405 号 11 頁、406 号 22 頁（1984 年）。

(30) 来栖・前掲註 26・82 頁

(200)

じる。

まず、たとえば、「A のとき課税する」という条項 P（課税要件規定）が存在するとする。しかし、A' という経済取引が横行しているとする。今、新たに「A' を A とみなす」⁽³¹⁾ という条項 Q を国会が追加したとする。これは立法の作用として擬制を行うものであり⁽³²⁾、第三章にて論じてきたことである。他方で、国会が条項 Q を追加することなく、裁判所が「条項 P の適用にあたっては、A' を A とみなす」という判例法理 Q' を打ち立てたとする。これは法解釈の作用として擬制を行うことになる。前者は、明示的な個別的否認規定であり、一般に許容されるし、むしろ推奨すらされる。他方で、後者は、法律の根拠なき否認とされる危険性がある。しかし、もし裁判所が、P には Q' が内包されているとの解釈を行ったとしたらどうなるのか。つまり、P は黙示的な個別的否認規定である、と言い出した場合、かかる処理は許容されるのか。言い換えると、これは、ある租税法律の条文解釈において、ある法律効果を導出することの説明として擬制というロジックをかまかせて良いのはどういう場合かという問題である。結論からいうと、P の条文構造次第ということである。A と A' の関係によるということである。

陳腐な例であるが、法人の無利息貸付を例に、清水惣事件⁽³³⁾を題材に考えてみよう⁽³⁴⁾。そのままだと、無利息貸付によって適正利息貸付の場合と比して税負担が少なくなる。これを仮に放置しないという判断を採用すると

(31) 擬制を厳密に考えれば、A と A' が同一の真理値を有することはない（否認 α 1）。つまり、一方が真であれば、他方は偽であるということであり、A と A' は異なる事象であるというのである。しかし、「A' を A とみなす」という表現が、確認の規定として用いられることもある。実質的には A を拡張して A' を包含せしめているのであるが、便宜上、擬制的表現が利用されている、ということである。

(32) したがって、Q は個別的否認規定に該当する。

(33) 大阪高判昭和 53 年 3 月 30 日高民集 31 卷 1 号 63 頁

(34) 現在の法人税法 22 条の 2 に相当する規定が設けられる以前の状態を前提とする。

しよう。その具体的判断としては、たとえば、少なくとも、適正利息分を益金に計上させるという処理を命じたい、これを前提とする。

清水惣事件は、まず法人税法 22 条 2 項が資産の無償譲渡、役務の無償提供をも収益発生事由としていることの説明として次のように言う。曰く、「資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によつて得た代償を無償で給付したのと同じであるところから、担税力を示すものとみて、法二二条二項はこれを収益発生事由として規定したものと考えられる。」⁽³⁵⁾と。かかる二段階の取引と同視する構成（以下では、「二段階説」という⁽³⁶⁾。）はフィクションであり、このロジックは否認 α 1 そのものとみえる⁽³⁷⁾。現実には存在しない取引に基づく課税であるからだ。では、裁判所は租税法律主義違反を犯したのか、といえそうではない。つまり、ここで裁判所が言いたいのは、無利息貸付も収益発生事由に該当するということだけであり、そのこと自体は、条文でいうところの「無償による・・・役務の提供」に無利息貸付も含まれるのだ、という理解を使えば可能であるからだ。いふなれば、ここでは条文が有償取引と並列させる形で無償取引をも収益発生事由としていることを合理的に説明するストーリーとして擬制を使用しているわけである。課税するという出口は擬制ルートを使っても使わなくても同じなのである。無償取引からも収益が生じる、という一見奇妙な規定について、二段階の取引を擬制することによってその奇妙さを除去しようとしているのである。この論法であれば、擬制を行っても立法権の命令から逸脱したことにはならない。したがって、清水惣事件の枠組みによれば、法人税法 22 条 2 項は、課税要件規定であると同時に、黙示的

(35) 高民集 31 卷 1 号 81-82 頁

(36) 金子・前掲註 25（「無償取引と法人税」）・320 頁の命名に従う。

(37) 岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（四）」法学論叢 122 卷 2 号（1987 年）10-12 頁

な個別的否認規定である，ということになる。

ところが，清水惣事件では，二段階の取引を擬制したことによって思わぬ方向に話が進んでいく。まず注目すべきは次の説示である。

(ア)「営利法人が金銭（元本）を無利息の約定で他に貸付けた場合には，借主からこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているか，あるいは，他に当該営利法人がこれを受けることなく右果実相当額の利益を手離すことを首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情が存する場合でないかぎり，当該貸付がなされる場合にその当事者間で通常ありうべき利率による金銭相当額の経済的利益が借主に移転したものととして顕在化したといえるのであり，右利率による金銭相当額の経済的利益が無償で借主に提供されたものとしてこれが当該法人の収益として認識されることになるのである。」⁽³⁸⁾

さらに，結論部分である。

(イ)「本件無利息融資に係る右当事者間において通常ありうべき利率による利息相当額は，被控訴人が，東洋化成からこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているか，あるいは，営利法人としてこれを受けることなく右利息相当額の利益を手離すことを首肯するに足る何らかの合理的な経済目的等のために東洋化成にこれを無償で供与したものであると認められないかぎり，寄付金として扱われるべきものであり，それが法三七条五項かっこ内所定のものに該当しないかぎり，寄付金の損金不算入の限度で，本件第一，第二事業年度の益金として計上されるべきことにな

(38) 高民集 31 卷 1 号 82-83 頁

る。」⁽³⁹⁾

まず、素直に判決文の（イ）の部分を読めば、益金計上は必要となるが、その範囲は、寄付金規定によって損金算入がブロックされる部分に限るということになる。法人税法 37 条の作動を念頭に置きながら、同法 22 条 2 項を運用せよ、ということである⁽⁴⁰⁾。二段階の取引を擬制している以上、そうならざるをえない。

他方で、（ア）で述べているように、営利企業が合理的な経済目的なく無償で利益を他に移転させるということは考えにくい。そこで、「合理的な経済目的」が存する場合と存しない場合とを区別するという思考回路が開かれ、かつ、前者においては所得加算しない方向で、後者においては所得加算する方向で処理するという態度が導かれる。形式論としては、無償の供与（二段階目）が営利法人にとって寄付金の範疇として捉えられるものなのか否かで峻別されることになる⁽⁴¹⁾。

しかし、結論としてこの判断が妥当であったのかは怪しいところがある。まず、法人税法 37 条の損金算入限度額の範囲内においては課税できないことになるがそれでよいのか、合理的な経済目的の有無にかかわらず、元々、適正利息相当額の収益が貸主サイドに発生していることに変わりはないはずだが、それでよいのか⁽⁴²⁾。合理的な経済目的があるために、無償供与に費

(39) 高民集 31 卷 1 号 84 頁

(40) 増井良啓『結合企業課税の理論』（東京大学出版会、2002 年）25 頁

(41) 金子論文では、清水惣事件のロジックに租税回避論の影響があるとみている（金子・前掲註 25（「無償取引と法人税」）・322 頁。増井・前掲註 40・25 頁も同旨）。筆者は、むしろ二段階目の取引の性質決定の問題として「合理的な経済目的」の有無が論じられているとみている。「合理的な経済目的」が存在すれば、二段階目の取引はカテゴリー的に当該営利企業においての費用支出であるということになるからだ。

(42) 増井・前掲註 40・25-26 頁

用性が肯定できたとしても、利益が借主に移転していることにはかわりはないため、「その利益はどこから来ましたか」という問いが残ってしまう。

このような問題が生じたのは、そもそも最初に二段階の取引構成を擬制したからである。なぜ、そして、どのように無利息貸付において適正利息相当額の収益を計上しなければならないのか、という租税政策の問題をスルーして、課税するという結論を正当化するために擬制という技術を使ってしまったからである。形式論に頼ったツケが回ってきたのである⁽⁴³⁾。その結果、一体全体、二段階目の適正利息相当額の無償供与ないしは同利益の移転が何を意味しているのか、という問いに回答せざるをえなくなった。寄付金のようなものなのか、それとも単純に事業上の費用支出なのか、である。仮想の取引についてその性質について議論しなければならない羽目になったのである。

他方、学説上は、適正所得算定説も存在した。この説によれば、シンプルに適正利息相当額が収益計上されることになる。それだけでは結論を叙述したのみであるが、この説を提唱した金子によれば、その論拠は、「通常の対価で取引を行った者と無償で取引を行った者との間の公平を維持する必要性」⁽⁴⁴⁾に求められている。正常取引と非正常取引との競争中立性の確保ということであるが、当時の法人税法 22 条 2 項からそこまでの趣旨を読み取ることができるかは不明である。金子は、さらに同項と米国内国歳入法典 482 条との共通項を見いだしたうえで、様々な解釈上の論点について検討を行っ

(43) 岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（五・完）」法学論叢 122 巻 3 号（1987 年）32 頁以下のような、貸主法人サイドに発生する実体的利益を把握するという判断が先行し、そのためにどうするか、という思考方式を、清水惣事件は採用していないということである。なお、この岡村論文に対しては、増井良啓「無利息融資と経済的価値の移転」金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣、1991 年）96-97 頁が別の見方を提示している。

(44) 金子・前掲註 25（「無償取引と法人税」）345 頁。

ている。金子流の位置づけを前提とすれば、それらに一貫性ある結論が導かれているが、出発点を受け入れてくれるかどうかがかぎになる。つまり、法人税法 22 条 2 項というシンプルな条文について、条文の文言に頼るのではなく、その背景にある合理的な租税政策を観念して自身の解釈論の体系化を図ったわけであるが、他方で、条文上の根拠が弱いことは否めない。実際、金子自身、解釈論として適正所得算定説を貫徹することにあまり自信を持っていないようである。損金サイドの処理を含めて立法的解決による疑義の払拭が説かれているからである⁽⁴⁵⁾。

適正所得算定説のもとでは、二段階の取引が擬制されないため、二段目の取引の性質を云々する必要がなくなる。つまり、法人税法 37 条の作動は考えなくてよい。擬制を用いるのであれば、正常な取引条件による融資のみが行われたとみなすことになる（「一段階説」⁽⁴⁶⁾）。

まとめると、これらの擬制によって以下のようなルール群が一挙に導かれる。

〈清水惣事件 = 二段階説〉

①貸主サイドにおいて、寄付金の損金算入限度額を超過する部分について、適正利息を益金に算入する。

②貸主サイドに「合理的な経済目的」がある場合はこの限りではない。

③借主サイドの処理は不明。

〈適正所得算定説 = 一段階説〉

①貸主サイドでの適正利息の益金算入。寄付金には該当しない。

(45) 金子・前掲註 25（「無償取引と法人税」）・355 頁，361-362 頁

(46) 金子・前掲註 25（「無償取引と法人税」）・355 頁の命名に従う。

②借主サイドでの適正利息相当額の損金算入。もちろん、同額が益金に算入されることはない。

一般に、立法府は自由に法規を創造できる。そのため、法律については基本的に、その内容の合理性が問われる。他方で、司法府も実際には法創造を行っているが建前としては、立法府が許した範囲内でそれを行うことになる。司法府の設定したルールの内容が如何に合理的であっても、条文という外在的制約がかかる。その意味で、司法府には、既存の法体系に内在的な法創造であるという演出をする必要があるが、擬制はそれに益する⁽⁴⁷⁾。たとえば、二段階説を構成するルール群の合理性を直接論証することは難しいが、擬制によってその論証を省略することが期待できる。

他方で、擬制形式には弊害もある。租税法律においては、解釈主体は立法主体の意図から反してはいけないという建前が殊に租税法律においては顕著に要請される（租税法律主義）ところ、擬制に基づくところの課税は、立法主体が意図していなかった事象についても課税対象に包含してしまう危険性を有している。解釈による否認をアウトとするのは、かかる危険性が具現化するぐらいであれば、そのような手法はあらかじめ封じてしまうほうが政策論として適切であるという判断によるものと解しうる⁽⁴⁸⁾。

しかし、清水惣事件の例では、そのような懸念は法人税法 22 条 2 項の構造上、顕在化しないケースであった。むしろ、ここでは、擬制が租税政策論的に不合理な帰結を導いてしまったことに着目するべきであろう。租税法律は、さまざまなルール群からなる一つのシステムを形成しているため、一つ

(47) 来栖・前掲註 26・100 頁

(48) 金子も、解釈作用による否認について消極説に辿り着くまでの思考過程は、かなり苦悩に満ち溢れている。様々なメリット・デメリットを勘案して、最終的に、迅速な立法措置をまって対処するほうが「得策」であると判断したのである（金子・前掲註 7・404 頁）。決して形式論ではない。

の事実関係には複数のルールが同時に適用される。もし、事実関係の方に改変を行えば、意図せざるルールの適用・不適用が随伴する。ゆえに、解釈による否認 α を採用するのであれば、租税法主義との関係という抽象論もさることながら、それによって奇妙な帰結を招来しないかどうかという租税政策論・租税理論の見地での検討が重要である。清水惣事件からは、まずこのことを教訓として学ぶべきである⁽⁴⁹⁾。その意味では、解釈による否認 α が抱える困難は、解釈主体にかかる見地からの検討を強いることの困難であるといえる。

第五章 りそな外税控除枠流用事件と課税テクニック：否認 β

租税法の業界では、名称はともかく「りそな外税控除枠流用事件」⁽⁵⁰⁾というのが有名である。同事件（以下では、「りそな事件」という。）は、ある内国法人甲が、外国税額控除枠の売買によって利益を得ていたという事件である。曰く、「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すべきである」⁽⁵¹⁾。

最高裁は、りそな事件において外国税額控除を発動させてはならないと考えた。このことについては良しとしよう。他方で、どういうロジックでその結論に至るのか、ということについてはわかりにくい。本判決は、租税法規の限定解釈を行ったものとされることがある⁽⁵²⁾。しかし、最高裁の判決文

(49) 岡村・前掲註43（五・完）・35頁は、伝統的な課税方法が貸主サイドの包括的所得を正確に反映していなかったものであることについて、「貸主についての実体的利益の存在について十分な検討を行わないままに、擬制による課税により、実体的な収益でないものを益金に計上させることから生じたものといえよう」と指摘しているが、至言である。

(50) 最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁

(51) 民集59巻10号2970頁

を素朴に読むと、法人税法 69 条 1 項を発動させると耐え難い帰結になるから、端的に同項を発動させなかった、としか書いていないのである⁽⁵³⁾。つまり、なぜ節税効果不発動なのか(Why?)は明確なのだが、どのようにして節税効果不発動になるのか(How?)は明確ではないということである⁽⁵⁴⁾。外国税額控除を設けた制度趣旨から著しく乖離している状況にあり、合理的な租税政策の追求という観点からは、課税する(=外国税額控除を発動させない)ことが是非とも必要な局面である一方、一見すると外国税額控除が発動しそうな事案であるため、何らかの課税テクニックが要請されている。

本事案は、第一審及び控訴審は原告勝訴であるが、最高裁は破棄自判して国側勝訴とした。民事において、最高裁は原審の(純然たる)事実認定をやり直すことはできない(民訴 321 条)ことを考えると、原審までの事実認定に誤りが無いことは前提としてよい。

節税効果不発動という結論を導くためのテクニックは、これまで挙げてきた例を前提に考えるといくつか想定できる。

- ① 甲らの行った各契約はすべて有効であるが、外国税額控除が発動しないような別の事実関係への読み替えを行って、法人税法 69 条 1 項の発動を止める。否認 α 1。

(52) 調査官解説・杉原則彦「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 17 年度(下) 997-999 頁をはじめ、金子・前掲註 12・141 頁など。

(53) 吉村政穂「判批」判評 572 号(2006 年) 187 頁

(54) 「濫用」だから外国税額控除は不発動である、というロジックは、もっともらしい響きを有しているが、それだけでは必然的展開ではない。谷口勢津夫の言葉を転用すれば、「外国税額控除制度について目的外利用を認識することと、目的外利用を許容しないものとする価値判断を認識することとは、論理的には別問題である」(谷口勢津夫「判批」民商法雑誌 135 卷 6 号(2007 年) 169 頁)。

② 甲らの行った各契約はすべて有効であるが、だとしても、趣旨目的に照らして、法人税法 69 条 1 項の適用しないものとする。否認 β 。

①は否認 α 1 であるが、租税法律主義との緊張関係が懸念されるので、その点の言い訳が必要になるだろう。この点について、仮に、法人税法 69 条 1 項自体が根拠になると言うことでクリアできるとして、次に問題は、事実関係のどう擬制するかを検討しなければならない。課税庁としては、ここが厄介である⁽⁵⁵⁾。課税要件を充足していると擬制するとしても、本件を如何なる事実関係と読み替えれば、充足したことになるのかわからないからである。

次に②の否認 β である。学説のいう「限定解釈」とは②の範疇に入る。事実関係の方を読み替えるのではなく、法令の解釈の方で細工をするわけである。このようなオペレーションによって、端的に「外国税額控除不発動」という効果をピンポイントで導出できる。否認 α と異なり、事実関係を改変しないので、別条項の適用関係の予期せぬ変動も惹起されにくい。

後者の解釈テクニクは、そもそも金子宏がアメリカ法研究から日本に導入を提言したものである⁽⁵⁶⁾。しかるに、このような法規解釈の柔軟化は「租税回避状況」に限られる話ではない。文言から無理のない範囲で合理的

(55) りそな事件は、複雑なスキームの全体像を俯瞰して捉えているので、仮に通常なる状況を措定するにせよ、imagination への依存が大きくなり、現実離れする。ヤフー事件は、本件副社長就任（後掲註 63）という具体的な事実への攻撃に絞っているため、会社法等を手掛かりとして通常なる状況を措定しやすく、事実関係の置換が相対的に容易である。なお、「ユニバーサル・ミュージック事件（最判令和 4 年 4 月 21 日最高裁 HP）」（評釈として、藤原健太郎「判批」ジュリスト 1575 号（2022 年）10 頁）も、組織再編の全体像を俯瞰的に評価しているため、事実関係の置換が困難であるように思われる。もっとも、この事件は、そもそも組織再編に経済合理性が存在した事案であり、法人税法 132 条の入口段階で裁定が終わってしまっているので引証としては適切でないかもしれないが。

(56) 金子・前掲註 7・404-409 頁

帰結を導くために論証のパターンを用意したともいえる。他方で、この場合、否認 α で問題になったように擬制される事実関係を用意しなくてよいのがメリットである。スキームが複雑で、分解困難な事例においては便利であろう。ただし、租税法では課税要件が厳密な言語で書かれることが多く、そもそも文言の弾力性に乏しいため、解釈主体の力量が問われる。そして何よりも、外国税額控除の持つ租税政策的意義をダイレクトに実現するものである以上、裁判所は自らの最終判断の内容が政策論として妥当であることを論証する必要がある。否認 α の方が、議論が形式的・演繹的になるので論証としてはラクであるが、他方で技術論に逃げているともいえる。それに対して、りそな事件は先に引用したところにもあるように、実質的判断が先行しており、帰結主義的なので、法律的構成の面でやや劣るという印象を否めない⁽⁵⁷⁾。

第六章 法人税法 132 条の 2 なき世界のヤフー事件

「清水惣事件」や「りそな事件」から得られる知見は、租税政策の観点から望ましい判断は何か、という問題と、それを導くためのロジックの立て方を区別するという点である。否認 α の方が手軽であるが副作用が大きい。否認 β の方が緻密な結論を導くことができるが、法律的構成の面で高度な職人芸が求められる。とはいえ、否認 α にせよ、否認 β にせよ、テクニクとしての効用は、妥当な租税政策の追求という目的との関係で測定されるべきであることには変わりない。

(57) なお、本稿の準備段階で行った報告に際して、長戸貴之から、りそな事件の判決文を表面的になぞればそうであるが、当てはめ部分も参酌しながら読めば、「法規の趣旨からの限定解釈」という最高裁の黙示的な態度を読み取れるのではないか、という批判を頂戴している。判決文の「合理的な読み」という観点からはその通りである。しかし、明確に限定解釈を行うことで形式論理性を打ち出せたならば、ヨリ判決文の説得力は上昇したであろうということである。

ところで、ヤフー事件最高裁判決⁽⁵⁸⁾は、法人税法 132 条の 2 の適用事例として最高裁まで上がった案件ということで著名である。当時の法人税法 132 条の 2 第 1 項の条文は以下の通りである⁽⁵⁹⁾。

税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは事後設立（第 2 条第 12 号の 6（定義）に規定する事後設立をいう。）又は株式交換若しくは株式移転（以下この条において「合併等」という。）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、合併等により移転する資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、第 1 号又は第 2 号に掲げる法人の株式（出資を含む。第 2 号において同じ。）の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額（第 24 条第 1 項（配当等の額とみなす金額）の規定により第 23 条第 1 項第 1 号（受取配当等の益金不算入）に掲げる金額とみなされる金額をいう。）の減少その他の事由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。

（以下略）

同判決は、同条の趣旨について「組織再編成に係る租税回避を包括的に防

(58) 最判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 卷 2 号 242 頁。同判決について、藤原健太郎「判批」法協 135 卷 9 号（2018 年）138 頁以下を書いている。これは東京大学助教時代に筆者が行った最初の評釈である。今から読み直すと、当時の租税回避否認論についての租税法分野での議論に影響を強く受けすぎていて、畢竟、予見可能性云々とか読むに堪えない部分も多い。本稿は、それへの反省でもある。なお、同判決の先行評釈についてはそれを参照してほしい。

(59) 民集 70 卷 2 号 243-244 頁より引用。

止する規定として設けられた」という。ここでの「租税回避」とは税負担軽減以上の意味で用いられているわけではない⁽⁶⁰⁾。

むしろ、ヤフー事件の肝は、「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」⁽⁶¹⁾という部分である。

以上は、法人税法 132 条の 2 を発動させるか否かにあたっての最高裁の判断方法である。これによると、究極的には、個別の規定についてその趣旨目的をどのように捉えるかであり、それをベースラインとして当該事実関係がどのように評価するかによって、結論が変わってくる⁽⁶²⁾。ヤフー事件では実際に「不当」であると判断された⁽⁶³⁾。

(60) 藤原・前掲註 58・152 頁

(61) 民集 70 卷 2 号 258 頁

(62) 長戸貴之「組織再編税制における租税回避一個別的否認規定の観点から」租税法研究 50 号 (2022 年) 71-72 頁

(63) 最高裁の結論が正しいかについて論評はしない。最高裁としても、節税効果をブロックさせるべきだという価値判断に至ったのはやむを得ない、ということ前提とするが、別にその判断を信仰するわけではない。

ヤフー事件は、グループ内組織再編成において、あるグループ構成会社の繰越欠損金を別の黒字会社が引き継ぐことの可否が問題となった事案であるが、実際の争点は、後者の役員が前者の役員に就任したこと（「本件副社長就任」）の評価に集中している。本件副社長就任は、会社法等が想定している役員の通常のあり方をベースラインとすれば、明らかに乖離しており不自然さは否めないし、かかる不自然を覆い隠すに足るだけの事業上の理由も見いだせなかった、というのが最高裁の判断である。藤原・前掲註 58・159-161 頁。

しかし、建前上は、あくまでも「不当」かどうかの問題になるので、結局のところ、法人税法 132 条の 2 が有効な局面であるというにすぎない。実は、問題はその先にある、この事案において法人税法 132 条の 2 を発動させて繰越欠損金の引継ぎをブロックさせることが適切な結果といえるのかを、別途政策論としては議論されなければならない。しかるに、法人税法 132 条の 2 の構造上、「不当」な場合、あとは課税庁に丸投げなので、それ以上裁判所としてはこの問題に干渉する必要がない⁽⁶⁴⁾。いうなれば、法人税法 132 条の 2 を発動させても可な局面であるかということと、同条を発動させることが適切であるかという審査とが分節されないという構造である。したがって、本件副社長就任の不自然性（＝これが同条の「不当性」評価を基礎づける。）であることと、繰越欠損金の引継ぎの拒否という租税政策とが直結することになる。

では、同じ状況において、法人税法 132 条の 2 がなかったらどうするか。繰越欠損金の引継ぎという租税属性の法人間移転の問題、すなわち租税政策の問題とそれを実現するための論証テクニックの考案とが分節される。前者の問題として、税額を増加させる方が適切であるという判断に行き着くのであれば、そのためにどのように法律的構成を行うかが試される⁽⁶⁵⁾。たとえば、以下の（ア）から（ウ）が思い浮かぶ。

（ア） 本件副社長就任はなかったと認識する。

一番簡単なのは、本件副社長就任は仮装・虚偽であると認定してしまうことである⁽⁶⁶⁾。しかるに、関係者は、一生懸命、有効に本件副社長就任が実

(64) 法人税法 132 条の 2 をみれば、立法府はまず課税庁に裁量を与えていると読むのが自然であろう。なお、一般的否認規定の特徴として、課税庁への裁量権付与があると指摘される（岡村忠生「一般的租税回避否認規定について—否認理論の観点から」ジュリスト 1496 号（2016 年）44 頁）。

(65) 我妻栄「私法の方法論に関する一考察」同『近代法における債権の優越的地位』（有斐閣、1953 年）533 頁以下（初出は、大正 15 年）に着想を得ている。

(66) 論理的には、証拠と弁論の全趣旨からはあり得ない事実認定を行うという可能

現するように要件を整えている。さもなければ、節税できないのであるから当然である。会社法上有効になされた本件副社長就任を無効とするのは、裁判所に私法理論を無視した評価を強いることになるため、このテクニックは却下されるだろう。

(イ) 本件副社長就任はなかったと擬制する。

(ア) と異なり、私法上は、本件副社長就任は有効であり、その意味で真であるが、それを認めつつ、あえて本件副社長就任が無効であったというパラレル・ワールドの下に課税を行うというロジックである。偽なる法形式に基づいて課税を行うという意味でまさしく否認 α 1である。否認 α を採用できるかは、本件副社長就任という要素をスキーム全体から排除しても同等の経済的目的が達成できるかにかかるとであろう。事実関係の置換を行う場合にも、全く異なる事実関係となってしまうれば課税の正統性に大きな傷がつくからである。

(ウ) 節税効果の発動範囲に限定をかける。

本件副社長就任は、私法上も有効であり、かつパラレル・ワールドへの転送も認めないのだが、繰越欠損金の引継ぎという法律効果の発動のみを停止する。租税法律の適用レベルでの対応であり、否認 β の系統である。繰越欠損金引継ぎ規定の限定解釈が可能であれば最善であるし、そうではない場合には何らかの法律的構成の工夫によって対処する。この場合、ヤフー事件の事実関係において繰越欠損金引継ぎを拒否することが政策的見地から望ましいということを説得的に論じることができるかにかかっている。限定解釈などは、かかる実質的判断の妥当性を形式面で補完するものにすぎないことに注意すべきである⁽⁶⁷⁾。

性もあるが、それとは区別される。事実認定それ自体は尊重するが、そこから法的効果が導かれるプロセスについて細工を施すということである。

(67) とはいえ、これによって、裁判官の全人格的判断によって得られる結論をその

以上、法人税法 132 条の 2 が不存在のケースにおける課税のためのテクニックの例を列挙した。話を同条の存在するケースに戻してみよう。先ほども述べたように、争点が、事実関係が「不当」か否かに集中する。不当であれば、同条の構造上、課税庁の判断を優先させることになるからである。したがって、納税者サイドとしては、「たしかに本件副社長就任は濫用的でありました。ごめんなさい。しかし、だからといって、課税を受けるいわれはない。」という反論は失当ということになる。納税者は入口で戦わなければならない。ヤフー事件において、最高裁自身が、「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」⁽⁶⁸⁾と否認的論法を表向きでいっている一方で、そうはいても、最高裁自身が実際に引き直している形跡が見いだせないという指摘がなされている⁽⁶⁹⁾。これは、判決文の緻密性に疑問符を付ける指摘であるが、法人税法 132 条の 2 を用いればあとは課税庁の言い分に身を任せればよく、裁判所としては細かいテクニックに拘泥する必要がない以上、論証の粗雑さは問題とならない。

まとめよう。ヤフー事件においては、組織再編成に関して、繰越欠損金の引継ぎの制限及びその解除が、それぞれ如何なる場合に適切なのか、についての明確な指標を欠いている。たしかに、組織再編成に伴う未処理欠損金額の取扱いにかかる諸規定を列挙し、当該諸規定の相互関係について考察を巡らせている⁽⁷⁰⁾。しかるに、条文を表面的になぞった以上の記述はされておらず、そのため、未処理欠損金額の利用制限の指針となるような基礎理論

まま記述しているだけの場合とは区別される。裁判所が妥当と考える結論を導くために、大前提たる「一般的抽象的な法規則」に修正を加えることで、三段論法の形式を保持しようとしているからである。我妻・前掲註 65・534 頁を参照。

(68) 民集 70 卷 2 号 258 頁

(69) 岡村忠生「判批」ジュリスト 1495 号 (2016 年) 11 頁

(70) 民集 70 卷 2 号 258-260 頁

は示されていない。ところが、みなし共同事業要件（法人税法 57 条 3 項）の具体化の一つである特定役員引継要件（同施行令 112 条 7 項 5 号）が念頭に置いていた特定役員のあり方と本件副社長就任との間に乖離が見られた⁽⁷¹⁾ため、法人税法 132 条の 2 によって、現実に未処理欠損金額の利用がブロックされた。とはいえ、形式的には特定役員引継要件が充足されているため、それを覆すことが事件処理として正当化されるかは別途検討する必要がある、そのためには判断軸として上述の基礎理論が必要なはずである⁽⁷²⁾。要するに、法人税法 132 条の 2 の守備範囲か否かに議論を集中させた結果、同条が有効に発動しうる局面であることは論証できたが、その発動が望ましいか否かの判断軸を欠いてしまったのである⁽⁷³⁾。濫用がないかと言われればあった（法人税法 132 条の 2 の問題）ということになるが、繰越欠損金引継ぎをブロックするほどのこと（租税属性の移転の問題）なのか、不明である。

さらに、もう一点、同条が抱える問題点として次のことが指摘できる。すなわち、テクニックがそれに一本化されてしまう、ということである。仮に、望ましい租税政策が基礎理論の形で示されたとしても、その実現のために、立法形式で否認する、解釈形式で否認する、さらに否認の形式にも α 、 β 等々存在する、といった多彩なテクニックのどれを採用するか、についての検討の契機が消滅する。細かいテクニックなど気にしないで、法人税法 132 条の 2 を発動させればよいという方向に向かいがちである。同条が存在

(71) 民集 70 卷 2 号 261-262 頁

(72) この点は、ヤフー事件の射程を理解する上で関係してくる。長戸貴之「組織再編成における事業の継続性と繰越欠損金の引継制限－ヤフー事件最高裁判決の射程との関係」論究ジュリスト 18 号（2016 年）234 頁。

(73) 裁判で争われるケースにおいては、課税庁は、①不自然性、②合理的な理由といえるような事業目的等の不存在を経由して行為の濫用性を主張立証できればその時点でほぼ勝ちが確定する。納税者からは、いや、制度自体が当該行為を織り込み済みだという反論は意味をなさなくなり、不当性要件の内側で戦うか外側で戦うかはともかくとして、納税者にとって効果的な主張は大幅に制限されるからである。

する方が、既存の課税テクニックでは処理しきれない場合、つまり、目的たる租税政策の実現のためには手段に是非もないのだという局面では、望ましいかもしれない。つまり、同条は伝家の宝刀である。他方で、伝家の宝刀を抜き続けるのでは本末転倒である。

第七章 結語

繰り返しとなるが、現在の議論は、否認というテクニックを有効かつ適切に行行使するためには、それを租税回避行為が発生していることを条件としようという発想である。そうすると、租税回避の定義と否認の定義がリンクする。租税回避の定義が違えば、当然、否認の定義も違う。そこに、方法としての否認概念についての優劣を見出すことはできない。

否認は課税するためのテクニックにすぎないということを前提とすれば、一々、租税回避的状况にあるか否かの判断は迂遠であるし、両者には不可分の繋がりはない。否認の定義を一本化する必要もない。勿論、否認、特に立法府以外の機関による否認 α は租税回避的状况においてのみ利用するのだ、という自制はあり得る選択肢である。しかし、「本件は租税回避的状况なので、否認 α も選択肢に入る」ということを意味するに過ぎないのであって、「否認 α を利用すべきだ」ということでは全くない。租税実体法上、或いは租税政策上、課税した方がよいと判断されるケースにおいて、課税を実現するために副作用の小さいテクニックは何か、をその都度考えていくという態度の方が生産的である。法人税法 132 条の 2 のような規定は、有効な場面が存在することは確かであろうが、有効な場面においてはいつでも発動させてよい、と考えてはならない。鶏を割くに焉んぞ牛刀を用いん⁽⁷⁴⁾。所詮は手

(74) 一般的否認規定の導入論は、課税テクニックの一元化の究極的な形態である。今村・前掲註 13・83 頁は、一般的否認規定とは文言解釈や目的的解释の限界を突破して租税規定を適用 (or 不適用) して課税するための根拠であるとい

段に過ぎないのであり、妥当な租税政策の追求という目的遂行に貢献する限りで使うべきなのである⁽⁷⁵⁾。

エピローグ 国際的租税回避

どこの国でも課税されない利益 (stateless income)⁽⁷⁶⁾に対する忌避感は、OECD 加盟国で共有されつつある。そのような忌避感が租税回避という言葉に込められることがある。「移転価格の帰結を価値創造と揃える (Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation)」という BEPS プロジェクトのスローガン (特に Action 8-10) は、移転価格税制の効果として、かかる利益への課税を確保することを目指した⁽⁷⁷⁾。

もともと、アメリカにおいて移転価格税制の原型ができあがったとき、それによって国際的租税回避が防止されるという効果は期待されていた⁽⁷⁸⁾。しかし、これらが租税回避及びその否認という、就中国内法における伝統的な思考枠組みと異質なものであることは明らかである。CFC 税制において

う。しかし、そのような場合に、そもそも課税するという判断が適切なかが問題であるし、仮に課税するのであれば、法律家としての矜持を発揮して、文言の枠内で精巧な法律的構成を考案することこそ、為されねばならない。それができないのであれば、課税を諦めるしかない。それは、「租税法規がきちんと適用されていない」(同頁)からではなく、租税法規の適用主体が適切な法律的構成を考案する努力を怠っているからである。

(75) 清水惣事件の二段階説も、目的との関係性を見失ったまま手段としての擬制を発動させてしまったということである。また、租税回避概念を定義し、それらを完全にブロックできる単一の否認概念を模索することの虚しさも、何のために課税するのかという大局的視点を喪失するからである。

(76) Edward D. Kleinbard, Stateless Income, 11 Florida Tax Review 699 (2011)

(77) BEPS プロジェクトの概要と価値創造概念については、藤原健太郎「課税権配分の法的分析 (1)~(4・完)」国家学会雑誌 133 卷 11=12 号 1 頁, 134 卷 3=4 号 1 頁, 5=6 号 69 頁, 7=8 号 69 頁 (2020~2021 年) を参照。

(78) Reuven S. Avi-Yonah, The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation, 15 Virginia Tax Review 89, 95-98 (1995)

顕著であるが、国際課税の世界では、特定の税負担軽減行為の不当性が糾弾されているのではなく、それとは別問題として、結果的に税負担が過小であること自体を問題としていることがある⁽⁷⁹⁾。租税回避概念は、問題を検出するためのものであり、租税回避である認定されたからといって、特定の法律効果が導出されるという関係にない。

最後に、国際課税の世界において、物理的プレゼンスを前提としないビジネス・モデルの台頭を踏まえた国際課税システムの変革が模索されていることに付言する。「BEPS2.0」である⁽⁸⁰⁾。デジタル・サービス税などの unilateral な課税措置の跋扈に対して、各国で足並みを揃えようという動きの一環である。今後、BEPS2.0 が各国でどれだけ受け入れられるかは未知数であるが、Pillar One にせよ、Pillar Two にせよ、伝統的な国際課税システムの限界を強く意識したうでの立案である⁽⁸¹⁾。納税者は、その限界を突く形で租税戦略を組み立ててきたし、経済のデジタル化はそれを後押ししたわけである。それらを租税回避と呼ぶことは勝手であるが、そのことで、あくまでも納税者の行為の不当性という観点が強調され、国際課税の制度設計への意識が希薄になってはならない。納税者の行為の不当性を事後的に認識して無効化するという、これまでの租税回避論のアプローチは、租税回避を病理現象と捉えて局所的に対応しようという発想である。しかし、今や、従前の国際課税システムが構造的に抱える弱点そのものを除去させるべく、システ

(79) 渕圭吾『所得課税の国際的側面』（有斐閣、2016年）368-370頁。構造的に税負担が減少するような状況を是正するためのスローガンとして「租税回避の否認」と言われる次第である。

(80) このうち、特に、Pillar One についての筆者の理解は、藤原健太郎「「BEPS 2.0」の理論的意義と租税国家」法律時報 94 卷 5 号（2022年）16頁。

(81) この点、2022年10月16日第51回租税法学会における大野雅人報告「経済のデジタル化と国際課税」が示唆的であった。原稿化が待ち遠しい。BEPS2.0と既存制度の関係については、渡辺智之「いわゆる BEPS2.0 をどう捉えるか？」日本機械輸出組合 国際税務研究会研究論文（2022年3月）。

ム自体を進化 (evolution) させることこそ課題となっている⁽⁸²⁾。その構成要素としての否認というテクニックは、今後も必要であり続けるだろうが、そうはいつでも、それらが奉仕すべきところのシステムの理念を追求することが第一なのである。否認というテクニックを洗練させることで、結果的に正しき理念が実現すると考える⁽⁸³⁾のは本末転倒である。

* 本研究は、JSPS 科研費 JP22K01151 の助成を受けたものである。

(82) 詳しくは、藤原・前掲註 77 及び同・前掲註 80 にて論じてきたことである。筆者は、BEPS2.0 もまた、建前としては、伝統的な国際課税システムのパラダイムに乗せることが可能であり、であるからこそ、訴求力を獲得しえたのだとさしあたり考えているが、今後の検証課題である。

(83) 今村・前掲註 13 に対する筆者の疑問の最大のものは、同報告への長戸貴之コメントも指摘していることだが、否認のテクニックとしての有効性に終始するばかり (租税法研究 50 号 97 頁) で、それによって、如何なる租税政策を実現したいのかが分からないところである。否認することが自己目的化することほど嘆かわしいことはない。