

税法解釈における租税法律主義と 租税公平主義との相克

——課税庁・研究者としての税務訴訟の経験からの模索

中央大学名誉教授 **大淵博義氏**

□とき：平成26年6月20日(金)

はじめに

本日のテーマは「税法解釈における租税法律主義と租税公平主義との相克」ということです。「租税法律主義」と「租税公平主義」という二つの理念の衝突があるとき、どのように調整・調和を図っていくか。これが現実的な課題になっています。

立法のときには、租税公平主義が優先されます。税制改革の中で第一番目に挙がるコンセプトが「公平」です。税の三原則は「公平・中立・簡素」ですが、このうち、「公平」というのは、立法の原理として重視されるということは誰しも異論のないところだろうと思います。

このテーマを取り上げたのは、私が国税庁、国税局をあわせて十四年間、国税の立場で税務訴訟に従事していた経験が元になっています。その後、中央大学に移ったわけですが、国税当局に在職中には、私は、訴訟事案について議論する場合には、自分が納税者だったら、あるいは自分が弁護士だったら、この案件はこういう戦い方（主張立証）をするだろうな、ということを考えていました。そうすると「これは負けるかもしれない」と

いうことも結構あるわけです。新聞を読んでも「なぜこの案件が重加算税になるのだろう」——もちろん、新聞報道の記事だけなので詳しい中身は分かりませんが——ということは幾度かありました。そうした思いを抱きながら、実践的な場で勉強させていただいたのが、私の三十三年間にわたる課税庁における経験のうちの十四年間でした。その他に、法人税課の「審理」という部署に四年間在籍していました。

こうした経験を積んできたわけですが、野に下って自由な立場から自らの意見を言いたいという気持がありまして、中央大学での十九年間は教鞭をとりながら、これを実践してまいりました。そのお世話になりました中央大学は、この三月で定年退職いたしました。

結局、税務職員時代を含め、トータルで五十二年間にわたり税に携わってきたわけです。

不整合な判決の増加

私がこの「租税法律主義と租税公平主義」というテーマに取り組んでいる理由は、紛争事案の多くが、すべてこの問題に関係しているからです。



略歴◎中央大学商学部卒業。東京国税局直税部訟務官室（訴訟事務担当）。同局法人税課審理係（審理事務担当）。国税庁直税部審理室訴訟専門官。東京国税局調査第一部特別国税調査官。税務大学校教授等を経て、平成7年4月中央大学商学部教授、平成26年3月中央大学名誉教授。

特に最近、税法解釈に混迷が起こっています。この「混迷」というのはどういう意味かというと、他の事案と対比してみると不整合な解釈に基づく判決が増えている、つまり私からみると、結果として理解の得られない執行上の不公平な課税が、ここ十四～十五年の間に拡大しているということです。

有名な「旧興銀事件」（資料1）は平成八年三月期について、その八月に更正処分がなされており、それから不整合な解釈に基づく税務の更正処分が少しずつ

拡大されていきました。司法に委ねれば、旧興銀事件の最高裁判決のように正当な判断をしてくれるはずですが、中にはそうでもないものもあり、そうすると、その疑問判決が解釈の先例判決として、その後の課税及び判決に影響し、益々、不整合な解釈が拡大、発展していくという現状がみられます。

「平和事件」では、株主から同族会社に対する三四五〇億円の無利息貸付がなされ、約三年間で一千億円近い利息収入（雑所得）の認定がされています。

平成元年四月一日以降の有価証券の譲渡所得は原則非課税から課税に変更された時期であり、その十五日前に、将来の相続税対策のために、非課税制度を利用して、個人株主が平和株式を同族会社時に価で譲渡し、その同族会社の買収資金として三四五〇億円の金員が、当該株主（銀行借入）から同族会社は無利息で貸し付けられ、その上で、当該株式の譲渡代金として、同族会社から回収して銀行に返済す

資料1 旧興銀事件

1 いわゆる住宅金融専門会社（住専）・日本ハウジングローン（株）に対して3760億円余の貸付債権（「本件債権」といい、住専に対する母体行の債権一般を「母体行債権」という。）を有し、当期の貸倒損失に備えて有価証券を譲渡して含み益を実現させていた興銀は、住専処理策を内容とする住専処理法案が、公的資金導入に反対する当時の新進党の国会内における座り込みにより、平成8年3月末日までに可決成立しないことが確実になったことから、平成8年3月29日付けで日本ハウジングローンと債権放棄の合意書を締結し、債権の全額を放棄、担保権も全面放棄をした上で、全額貸倒損失として損金の額に算入した。

これに対して、税務署長は、本件債権は全額回収不能には至っていないと認定して、その貸倒損失の損金控除を否認する更正処分を行った。

2 東京地裁平成13年3月2日判決は、「母体行債権の全額放棄は最低限の母体行としての責任負担であるから、仮に、住専処理法案が成立しなかったとしても、その代替案の処理策においても、興銀らの母体行は、その有する住専債権を回収するための行動を起こすことは、銀行として社会的に有害無益であり、社会通念上、興銀の本件債権はその全額が回収不可能であったと認められ、また、解除条件付債権放棄による損失は、平成8年3月末日では債権放棄の法的効力が発生し、その効力は抽象的なものではなく訴訟においても本件債権の不存在は確認される程度に具体的に発生しており、損失の発生は確定しているというべきである」として、更正処分の全部を取り消した（被告控訴）。

東京高裁平成14年3月14日判決は、原判決を取り消し、請求を棄却したが（原告上告・受理申立）、最高裁第二小法廷平成16年12月24日判決は、「住宅金融専門会社である日本ハウジングローン社の設立母体である興銀が同社に対して有する貸付債権につき、興銀が本件債権について非母体金融機関に対して債権額に応じた損失の平等負担を主張することは、平成8年3月末までの間に社会通念上不可能となっており、当時の同社（住専）の資産等の状況からすると、本件債権の全額が回収不能であることは、客観的に明らかになっていったというべきであり、このことは、本件債権の放棄が解除条件付きでされたことによって左右されるものではないから、その放棄した債権額は、法人税法第22条第3項3号にいう「当該事業年度の損失の額」として損金の額に算入されるべきである」として、原判決を取り消し、請求を認容した。

るという事案です。その銀行に対する一日の利息が約三七〇〇万円、当時の「有価証券取引税」が約十九億円、場外取引で証券会社が介在していますから、その手数料が約五億円と記憶しています。相当なコストをかけたのですが、それが否認され、利息収入が認定されました。

その事件の判決については、「やむを得ない」という意見を持っている方が多いと思いますけれども、私がもし国税庁にいたら、その課税を阻止したであろうという自信があります。なぜなら、私は、この課税は、後に述べるように、所得税法上の制度及び課税実務との不整合であり誤りだと思っからです。いつかこの判決の誤りは必ず影響してきます。

私が地方の二人の税理士さんから聞いた話では、個人株主が同族会社に六億円を無利息で貸し付けたところ、課税庁から、利息相当額を認定して雑所得として課税をするから、修正申告して欲しいと言われたそうです。修正しなければ、訴訟を前提として更正処分するという強い申告態度があり、やむを得ず修正申告したというのを聞きました。つまり、平和事件判決の論理はそういうところに行き着くことになるのです。

平和事件判決が「事例判決」、つまり

この事例についてのみの判決ということであれば、まだ影響は少ないのですが、その三四五〇億円という貸付額の金額に限定されないことは当然です。つまり、「多額である」というなら、十億円でも多額と評価できます。

その判決の論理自体は普遍化できる、一般化できる論理なのです。ですから「今後、貸付金額は下がってくるだろうな」と思っていました。一億円まで下がるのではないかと思います。

そういう意味で、裁判所には、事案の解決というほかに、争点と本質的に同様の事案との齟齬が、益々拡大していくということも考慮して、慎重に議論した上での判断を望みたいというのが私の思いです。

文理解釈の軽視による不整合な解釈の拡大

こうした不整合な解釈が拡大される原因としては、「課税の公平」という抽象的平等論により文理解釈が蔑ろにされる傾向があるのではないか。つまり、「他の類似又は共通した事例の取扱いとの不整合な結論についての検証が不足」しているということです。もし「こういう否

認処分が正しい」と判断するなら、ではなぜ類似した他の事例で認められているのか、ということの検証が欠落しているということなのです。

例えば、所得税法第五九条のみなし譲渡の規定がありますが、時価の二分の一以上の譲渡、例えば、百億円の土地を六十億円で譲渡した場合には、みなし譲渡課税はできません。時価の二分の一未満の価額での譲渡であれば、同条の規定が適用されて、百億円のみなし譲渡課税が行われるわけです。

含み益というのは——「未実現キャピタルゲイン税」が財政学の分野でも議論されたことがあるくらいですから——完全に自己が支配している経済的価値です。一方、貸付金の利息は契約自由の原則の下で、双方の合意（契約）によって決められるものです。特に自然人の個人株主であれば、基本的には——高利貸以外は——利息を取らないのが通常と言ってもよいと思います。無利息貸付等の役務提供については、資産の低額譲渡の場合の時価によるみなし課税のような収入認定を擬制するみなし規定は存在していません。

また、個人の土地の上に同族会社が無償で借地権を設定した場合であっても、

同族会社には権利金相当額の借地権の受贈益課税が行われますが、地主の個人には、課税関係は発生しません。また、無償返還の届け出を行った場合には、地主の個人及び借地権者の同族会社には課税関係は一切発生しないというのが、定着した課税実務であることは異論のないところです。

かかるみなし譲渡課税制度や借地権設定に関する従前の課税実務と比較すれば、平和事件のように、個人の無利息貸付について利息を認定する合理的根拠について整合性を持つて論じることができないと考えていますが、いかがでしょうか。

多くの実務家及び研究者といわれる人達は、平和事件判決を支持していると理解していますが、そうであれば、前記の不整合性をどのような理由によって、それが整合性ある課税処分というのかを明確にすべきであると考えます。そうでない以上、その支持者の議論は、学問的な議論と評価することはできないというのが、私の意見です。

このような課税上の制度や定着した課税実務の実態を考えると、現在の所得税法は、自己が支配している経済的価値百億円のうち、低額部分の未実現の含み益四十億円の課税は放棄しているといわざ

るを得ません。すなわち、営利を追求する法人と異なり、営利追求主体とは異なる個人としての特性を考慮して、一定の幅（ここでは二分の一）の範囲内での売買等の取引行為を柔軟に容認するというのが、同法第五九条の制度趣旨であるということです。

このような制度を採用しながら、どうして同族会社に対する個人株主の無利息貸付について、契約上、收受していない（できない）利息の認定課税ができるのでしょうか。少数の株主で支配されている営利法人に限らず——大法人でも、小法人でも——営利法人である以上、利息が低率かゼロの借入れを実施する選択が極めて経済的合理性があることは言うまでもありません。

「行為計算の否認規定」は、こういうものを否認するための規定ではありませんでした。大正十二年にさかのぼって当時の文献を見ても、そうしたものを予定していないことが分かります。

少数株主で支配している同族会社であるがゆえに、営利法人として不自然であり不合理な行為に基づいて、同族会社から個人（株主）に利益を移転する取引について、是正して課税しようとしたのが、同族会社の行為計算の否認規定の創設の

趣旨なのです。

現在はその逆の取引を問題にしています。すなわち、個人（株主）から同族会社に対する無利息貸付は、個人から同族会社への利息相当額の「利益の流し込み」ですから、法が予定した同族会社の行為計算による租税回避とは次元の異なる取引です。

このため、例えば同族会社の役員の株主でもある個人が、同族会社は無報酬で勤務していた場合、同族会社の行為計算の否認規定により、その株主である役員に対して、給与収入を認定して課税することができ、そういう議論が行われるに至っているわけです。

金額の多寡による行為計算否認の不合理

平和事件判決の論理は、こうしたところに影響するわけです。役務の提供の「役務」というのは「人・物・金」です。「金」の無償貸付が平和事件であり、「物」の無償又は低額の貸付けが、株主から同族会社に対する建物等の転貸方式による貸付です。そして、株主の役員の同族会社に対する無報酬による労務の提供が前述した議論です。

この無償の労務の提供は、いわばボラ

ンティアということです。今の社会、個人のボランティアが尊重されることは言うまでもありません。東日本大震災でも、いまなお個人がボランティア活動により、復興支援活動を行っています。私のゼミの卒業生も水道工事のボランティアに行っています。平和事件の論理は、「そんな暇があったら働け」ということになります。働いて稼いで、税金を納めろ、最後に行き着くのは、イギリスのサッチャー元首相が提唱した人頭税（一人当たりいくらの税金）となつてきます。

つまり、私が言いたいことは、他の事例ではどのような課税が行われているのかということ、例えば含み益、百億円ものを六十億円で譲渡した場合、先ほど言いましたように、現行、所得税法上、この取引は容認されているわけです。つまり、完全に自己が支配している低額分の四十億円の含み益には課税できない、という制度が現行の所得税法ということ

です。

このような類似事例についての課税上の法制度を前提にした解釈論が展開されていないために、平和事件の最高裁判決は、無利息として利息を計上していない申告について正当理由があるとして取り消した原審判決を否定して、加算税の賦

課決定処分を適法としたものです（本税の課税処分は上告不受理決定）。どちらが妥当かはお分かり頂けると思いますが、

最高裁判決が、上記のような法制度との相互矛盾に思いを致していれば、このような解釈は生じなかったものと考えています。加算税どころか、本税の課税処分についても課税処分を取り消したのではないかと考えています。しかるに、最高裁がこれと異なる理解に至ったのは、多くの研究者や実務家の論説が、平和事件の納税者の対応についての違法性又は不当性を支持する論者が多いという点も影響したものと考えています。ここに、現在の税法における税法解釈の混迷の素地があると思料しているところです。

ところで、以前、私が参加した税理士会のシンポジウムで「平和事件は貸付金が多額であるから、その利息認定の課

税処分はやむを得ない」という意見を披歴した税理士がいました。しかし、「金額が多額」か否かは相対的な概念です。

三四五〇億円は確かに誰が見ても多額でしょう。それでは百億円ならどうですか、五億円、六億円ならどうか。「多額」と言う人もいるでしょうし「いや、三四五〇億円に比べたら少額」という人もいますでしょう。しかし、「多額」か「少額」かは、比較対象の金額があつて初めて断定できることなのです。

要するに、無利息の貸付金額が多額であるから、所得税法第一五七条により、利息を認定できるという論理自体、誤った解釈であるということであり、かかる「多額な貸付」という不確定概念の基準により否認することは租税法律主義違背であり、許されないということを申し上げておきたいと思ひます。

I 租税法律主義の意義と機能

(1) 租税法律主義の意義と現代的機能

憲法第三〇条に「納税の義務」、第八四条に「租税法律主義」が規定されてい

ます。

「法の支配」の中で「代表なければ課税なし」という原則があります。つまり、われわれ国民の代表者によって制定された法律によってのみ課税されるという、

代表民主制という制度が前提としてあるわけです。

そうした課税が行われなければならない理由は、租税法は納税者の財産権を侵害するという侵害規範ですから、自由と財産権を保障するという憲法第二十九条の要請が当然その背景にあり、その結果が、憲法第一四条の「法の下平等」の原則に結びついていくということになるかと思っています。

この「租税法主義」と「租税公平主義」をどう捉え、どのように調和させていくかというのが、現実の実務における課題であるということです。

租税法主義は納税者の予測可能性を保障

申告納税制度における租税法主義の現代的機能という面では、納税者の予測可能性、経済生活の法的安定性を保障していくという機能があります。これが租税法主義の機能として最も強く要請されているものです。

また、申告納税制度の根幹が租税法主義であるというのは、国と納税者の関係は「租税債務関係説」であり——これに対応する考え方が「租税権力関係説」ですが——法律に基づく租税債務関係で

あるという理解によると、租税法に基づいて納税者に納税義務が成立・確定するものであり、課税庁が租税法関係に介入する余地はない、という関係として理解されます。

実際にはさまざまな議論がありますけれども、そうした法律に基づいた法の支配の下で、課税関係が形成されるということは間違いのない論理・理念です。そういう意味で、租税法主義の重要性は言うまでもないことです。

(2) 租税法主義の内容

「不当に」「著しく」等の表現は不可避

租税法主義の内容については、皆さんはよくご理解いただいていると思いますが、本日、お話ししたいのは「課税要件法定主義」と「課税要件明確主義」の二つが、特に関連してくるということです。「課税要件法定主義」は、当然、納税者の予測可能性につながっていくわけですが、租税法に当たっては常に課税要件を明確にすることを標榜することは、立法原理としての当然の要請です。

そして「課税要件明確主義」、これは

誰が見てもこのように考えられるということで——物の考え方の違いということ、現実には、いろいろ解釈が分かれるということが起きてきますけれども——租税法における租税法主義の下では、課税要件をできるだけ明確にしていこうということです。

ところが「不当に」とか「著しく」とかという表現はどうしても避けられない。「不当に高額」という役員給与の場合、いったん金額を法定化すると、例えば「この業績でその役員給与は多額過ぎる」という場合でも、法律に金額が書いてあれば、その金額までは許容することです。ですから、一切論理として反論できなくなってしまうのです。

そういう意味で、どうしても「不当に」や「著しく」という表現は、ある程度法律は予定している、やむを得ないということは、現実の問題としてはあり得るわけです。そこをどうやって解釈して認定していくかが、現実の運用の問題として議論されることになろうかと思っています。そのような不可避的な限界はありますが、やはり予測可能性の担保というのは、特に最近の複雑な税制、そして複雑な取引関係の下では、重要になると私は考えています。

II 租税公平主義の意義と位置付け

租税特別措置も循環構造により公平につながる

租税公平主義については、先ほども説明したとおり、憲法第一四条における「法の下の平等」が前提です。

公平の原則として、①立法上の公平（租税負担公平の原則）と②執行上の公平（平等取扱原則）があります。

立法上の公平は「水平的公平と垂直的公平」に分けられます。典型的な垂直的公平が累進税率です。所得区分によって、その所得の性格に応じた課税環境を形成するという点では、水平的公平という分野が、所得区分を設けている一つの理由になるだろうと思います。

「租税特別措置法は不公平税制だ」と言われますが、確かにそういう場面があると思いますけれども、課税の公平を阻害しているとなれば、なぜ措置法が無くならないのでしょうか。

ある特定の政策目的の下で税制度を措置して、租税面で優遇していくわけですが、本来は個別に国会で審議して、補助金という制度で対応することも考えられるわけです。しかし、それでは行政的な

手間がかかって迅速な対応ができないという点があり、その一方、税制であれば、迅速に手当てすることが可能ですから、そこに若干のばらつきがあったとしても、すべて法律・執行で手当てされて税の軽減が行われるというのが租税特別措置の優遇税制です。

そうした政策的な減税をした上で、ある特定の業種やある特定の資産を購入するなど、優遇税制を適用してもらうことによって税金を減らして、その効用として、さらに設備投資をしてもらう。そう

すると経済の循環、活性化が生まれてくる。そうすれば、税収は自然増収をもたらしという前提があります。そこで、自然増収につながっていけば、その増収の部分は公共の福祉等、富の再分配に回すことができる。こうした側面から見れば、措置法もある意味で公平と言えるのです。だから措置法はなくならない。特別なものだけを優遇するということではあるわけですが、理念的には今説明したような循環構造といえますか、最終的な公平につながるわけです。ですから単純に簡素化で全廃するというわけにもいかないというところに、政治の難しさがあるのだろうと思います。

III 租税法律主義と租税公平主義の関連性

租税法律主義と執行上の公平の相克

租税法律主義と租税公平主義の関連性については、まず「租税法律主義」「租税公平主義」という理念は、租税立法の基礎をなす原理原則となる理念であると言言うことができます。

少し付け加えると「租税公平主義」は、どちらかと言えば立法の原理として考え

られているということが出来ます。それに対して「租税法律主義」は、執行の上で租税法律主義を重視しながら納税者の予測可能性を害しないような解釈に基づく税務執行が、より強く要請されると言うことができますと思います。しかしながら、いずれも租税立法の原理、原則であることは疑いがありません。

これに対して、税務執行の解釈適用に

において機能する、つまり、私が採りあげる公平というのは「執行上の公平」、つまり、執行面における租税公平主義であり、そこにおいて、納税者の租税法律主義による主張と、課税庁における公平主義の主張がぶつかり合うということになります。これが「両主義の衝突・相克」です。

課税庁は租税公平主義を重視

税務執行における両者の優劣についてはさまざまな意見があるかもしれませんが、基本的には、やはり租税法律主義が優先されます。

増田英敏先生は、「税法解釈において、税法の文言から離れて、制度、趣旨を重視する解釈姿勢は、立法原理としての租税公平主義を重視し、その結果、租税法律主義の要請を軽視するものであり、両者は相いれない関係にある。」という考え方を述べておられます。

要するに、執行の場面における租税公平主義を優先していくと、法律に書かれていない、読めないものまで否定されるということが懸念されるということです。これはまさに租税法律主義違反ということになりますから、やはり執行の場面に



においては、租税法律主義が優先し、その上で、租税公平主義との調和をどこに求めていくかということが議論されていくべきなのです。

課税庁は税務行政全般を見ますから、「課税の公平」という面を重視する傾向があります。そうすると、課税実務では、どうしても租税法律主義という納税者の予測可能性よりも、租税公平主義を優先

するという傾向がみられますが、それが争いになって、司法の場で解決されていくということになるわけです。

学問的議論が無視されたヤフー事件

「ヤフー事件」の判決文を読んだ方はご存じかと思いますが、鑑定意見書を書いた七人の中には私も入っています。他の六名の方は、金子宏先生、水野忠恒先生、中里実先生、田中治先生、占部裕典先生、佐藤英明先生。私を除けば（笑）、日本の租税法学者のベストテンに入るような先生方です。そうした方々の意見が否定され抹殺されました。その否定の判決の論理は、残念ながら、説得力のある学問的な議論が行われていないということができると思います。

判決が、そのような対応をせざるを得なかったのは、司法の場で、租税軽減のために、「ここまでやるのか」という思いがあるのではないか、そこで、課税の公平というものが前面に出て、本来のあべき文理解釈が後退し、制度の趣旨目的に反するという解釈論理により課税処分を維持するというのが、ヤフー事件だと思っています。しかしながら、かかる解釈は無理があると考えています。

国側から判決の基となった鑑定意見書を提出したのは、朝長英樹氏（税理士）——組織再編成税制の主税局の立案担当者——その彼が書いているのは、先ほどの増田先生の論理とはまったく正反対の主張です。それは「第一三二条の二の創設の理由を脇に置いて、解釈を語り始めるといったことは、法令解釈の常識を失念したものである」というものです。

「創設の理由」というのは、つまり立法の趣旨・目的です。実は、一審判決の論理的な筋立ては、朝長鑑定意見書が基本とされているように思います。要するに、当時の組織再編成税制の立案の担当者の意見が強く影響し、判決の抛りどころにされたということです。「税経通信」の来月号（二〇一四年八月号）に、私の論文が掲載されると思いますが、そこでは、一審判決批判と朝長批判をしております。それに対して、是非、反論をいただきたいと願っているところです。

趣旨目的解釈を文理解釈に優先させるのは本末転倒

前述の朝長意見書の法制度の趣旨目的解釈を文理解釈に優先させるといふ解釈が、完全に間違っているとは言いませんが、増田先生が言ったように、制度の趣

旨・目的を優先して、文理の解釈をまったく考えないで抹殺するということは、租税法律主義に違反しています。私は、このような趣旨目的解釈は本末転倒の議論であると考えています。仮に、制度の趣旨・目的を優先して解釈するというのであれば、少なくとも、改正税法の解説をしている各専門誌に、主税局の立案担当者のしかるべき人物による制度の趣旨目的を含む解説がなされるべきでしょう。

私の手元にある平成十三年度改正の「改正税法解説号」を見ましたが、執筆者の氏名はあるのですが、肩書が書かれていないのです。つまり、形式的に見れば、どこの人がいかなる立場で書かれているのかということが不明であるということです。もちろん主税局の担当部門の人が書かれているというのは推測できますが、しかし、肩書がない解説を納税者に知らしめて、そして制度の趣旨を重視しろというのは本末転倒の議論といえましょう。したがって、本来の趣旨・目的を重視するといふのであれば、国会の議論のときから法律の趣旨目的を国民に知らしめるような制度を措定して、開示・告示する——法案が通った後でもいいですが——制度を作り、「法律の趣旨はこういうものです」と明確にする制度的担保の

仕組みの創設が先決でしょう。

それがなされていない現状において、「趣旨・目的を重視しろ」というのは論外です。文理解釈による結果に妥当性・相当性があれば、法律の趣旨・目的とは無関係に、その文理により解釈されるというのが本来の解釈の基本であり常識と考えています。

朝長氏は「趣旨・目的を語らずに解釈するのは、法令解釈の常識ではない」と書いていますが、逆です。法律は条文によって一人歩きするものです。それで問題なく読めるならその解釈によるものが、法的安定性と予測可能性を重視する租税法律の解釈の良識です。したがって、文理解釈の結果に妥当性、合理性が認められないという場合に、初めて、趣旨・目的を調査して合理的な目的論的解釈が行われるというのが、正しい法解釈と考えています。

例えば、法解釈の説明として、「提灯に火をつける」「窓から手や顔を出さないでください」という例が出されますが、前者の「提灯に火をつける」という意味は、提灯自体に火をつけて燃やすことではありません。提灯の中のろうソクに火をつけるという意味です。同じように「窓から手や顔を出さないでください」とい

うのも、頭や足であれば出してよい、ということにはなりません。「窓から手や顔やその他の体の一部を出すと木の枝などにぶつかって危ないから出さないでください」という趣旨を理解するというのが、その例です。

このように、「条文の字句や文章構成に基づいて解釈をする文理解釈による結果が妥当ではないと考えられる場合には、その奥の趣旨・目的を見ていきましょう」というのが、解釈の常識です。

そういう意味では、課税実務では予測可能性を重視する、つまり租税公平主義よりも租税法律主義が重視されるべきであると思います。ただ、この「公平」というのは、分かっているようで分かりにくいものです。

結果の不公平は租税法では正

税務執行においては、租税法律主義が租税公平主義に優先すると考えるべきであるというのが原則です。確かに、両者の調和を図るということも重要だと思えます。

昭和五十一年に、租税法の研究者である松沢智先生——TKC全国会の会長をされていて、私が国税庁時代、また、税

務大学の研修生をしていた時に教わった尊敬する学者です——が、本日のテーマと同じ「租税法律主義と租税公平主義の相克」という言葉を使って、「この両者の概念、両者の原理原則の調和を図る」と述べています。

昭和五十年から比べれば時代が変わってきました。税制もかなり複雑になってきましたが、それが理想的な考え方であることに変わりはありませんし、より一層、その調和の重要性が要求されるとい

Ⅳ 具体例に見る租税法律主義と租税公平主義の相克

(1) ストック・オプション最高裁判決

「租税法律主義」と「租税公平主義」の概念の具体的な衝突ということ、事例を見ていきます（資料2）。

まず、「ストック・オプション最高裁判決」ですが、これに関しては、平成九年に所得税法の基本通達が改正されているのですが、平成八年度までは旧通達でした。その時に生じた課税事例です。

旧通達では、自社の従業員に、有利発行による新株引受権を付与するときは、

えましよう。ただ、やはり税法の侵害規範という性格、そして現在の取引社会の多様化、取引の複雑化、こういう点を考えていくと、うまく調和をとれる解釈が導ければよいけれども、それが難しければ、最後は租税法律主義を優先していくべきであると考えています。

そして、その結果が不公平・不平等であるというのであれば、租税法で手当していくということが重要であると考えます。

通達には、「給与に代えて供与した場合には給与所得、それ以外は一時所得」と書かれていました。この「給与に代えて」ということは、例えば三十万円の給与を支払っている場合、資金繰りが悪くて給与が支給できないから、その給与に代えて、新株を有利発行するということで三十万円の利益を与えた場合には、この経済的利益は、「給与に代えて」供与されたものですから給与所得となるといこうとです。

一方、給与支給のほかに、さらに新株引受権の有利発行で利益を供与した場合

○東京地裁判決

「所得区分を定める規定の解釈適用は、納税者たる国民の利害に重大な影響を及ぼすものである。そのため、これらの規定については、本来、租税法律主義の観点から、特に法的安定性及び予測可能性を備えていることが求められているといふべきであり(租税要件明確主義)、そうでなければ、国民は、当該行為によって生ずる課税関係を予測し、あるいはこれを認識したうえで、行動することができず、その結果、予期しない甚大な経済的負担を負う危険にさらされ、法の下に安心して経済生活を営むことができないといっても過言ではない。」「雇用関係や委任関係等のない者に対する経済的な給付について、親会社からのものであるということ根拠に『労務の対価』の意味を極めて緩やかに解する被告主張のような解釈が許されるとすれば、『労務の対価』という概念は希薄化して、同項の適用の範囲は拡大するが、その場合、親会社・子会社あるいはグループ企業とは、どのような要件を備えたものをいうのか(略)、親会社と同様に子会社の業務に密接な利害関係を有する子会社の株主や取引先からの同趣旨の経済的利益の提供については、どのように取り扱われることとなるのかなど、明らかではなく、同条の適用範囲は著しく不明瞭なものとならざるを得ない。」「現代企業における分社化の進展、企業活動の変化・多様化に応じて、課税の公平の理念から合理的な課税を行う必要があるとしても、何らの法的な手当も行わないまま、所得税法第28条第1項を根拠として、被告主張のような課税を適法として許容する上記の解釈は、租税要件明確主義の要請に照らしても、相当でないといふべきである。」

○最高裁平成18年10月24日判決(マイクロソフト事件)

「課税庁が従来の取扱いを変更しようとする場合には、法令の改正によることが望ましく、仮に法令の改正によらないとしても、通達を発するなどして変更後の取扱いを納税者に周知させ、これが定着するような必要な措置を講ずるべきである。…権利行使益を一時的所得として申告したことに無理からぬ面があり、加算税を課さない正当な理由がある。」(平成11年から13年分の加算税賦課の事例)

(講演資料から)

プシヨンの行使益課税は、平成八年分についても、給与に代えて供与されたものではないにもかかわらず、給与所得として課税されています。

この事例は、アメリカにある親会社、例えばマイクロソフトやインテル、コンパックが、その日本子会社の役員、従業員にストック・オプションを付与したというものであり、その行使益は、旧通達では、親会社に勤務していない日本子会社の従業員等に対して、親会社が給与を支給することがないこともあり得ません。ところが、平成八年分のこの親会社からの行使益が給与所得として課税され、また、平成九年以降も併せて給与所得とした課税処分が、最高裁判決によって確定しました。

このような通達の改正の経緯に鑑みれば、整合性のある解釈の下では、更正処分をするのであれば、少なくとも平成八年分は一時所得とすべきものです。勤務関係がある自社の新株引受権でも「給与に代えたものでない限りは一時所得」という通達を前提にすれば、親会社のストック・オプションの行使益は、平成八年分は一時所得とするのが論理的な帰結であるといふことができます。私は、雇用契約もなく支配従属関係にもないために米国親会社から指揮命令を受けて職務を行ったものでない日本子会社の従業員等が親会社から受けた権利行使益は、平成八年分はもとより、その他の年分についても一時所得とすべきものであるという鑑定意見書を提出しました。当初、藤山判決等により一時所得とされましたが、その後の下級審判決及び最高裁判決により、これが否定されて給与所得と認定されて確定しました。

私は、少なくとも、平成八年分だけを取り消されると確信を持っていました。つまり、通達違反、執行違反による不平等課税です。自社ストック・オプションの行使益でさえも、給与に代えたものでない限り一時所得ですから、親会社からの行使益が給与所得になる理由がありません。

には、給与に代えて供与されたものではないかもしれませんが一時所得ということになります。このような取扱いには、通達改正前の平成八年までは続いていました。平成九年分以降は、通達改正により、新株引受権の有利発行による利益は、従業員等の地位に基づいて供与を受けたものについては給与所得として課税されることとされました。

ところが、親会社株式のストック・オ

親会社には行ったことも勤務したこともなく、もちろん指揮命令を受けたこともない子会社従業員等が、その親会社から受けたストック・オプションの権利行使益が給与所得になるはずもなく、かかる給与所得とする判決は理解できません。残念ながら給与所得課税が支持され敗訴しましたが、その後の平成十一年分から十三年分の給与所得課税に係る加算税の賦課決定は、正当理由があるとして、最高裁判決によりすべての事案が取り消されました。

このときに初めて、最高裁は、この訴訟事件の本質的な問題点を認識したのではないかと、私は考えています。

課税庁が正反対の理論を展開

「資料3」に「ストック・オプション事件」と「清水惣事件」の課税庁の主張を記載しています。

清水惣事件は、親会社から子会社に対する無利息貸付であり、課税庁は、「将来、無利息融資により何らかの効果が期待できるとしても、それは長期的視野に立脚した極めて間接的かつ漠然としたものであり、もとよりその対価性を肯認することはできない」として、その対価性

を否定して、寄附金に当たると主張したものです。すなわち、その無利息貸付による利益供与は、無償の域を出ないという主張です。

私も課税庁時代には、そうした論理を主張して寄附金として課税処分を勝訴してきました。一〇〇%子会社への寄附金、援助についてはすべて寄附金であり、敗訴したことはありません。

ところが、親会社株式のストック・オプション事件では、課税庁は次のように主張しています。

「子会社従業員等の精勤によりその勤務先の業績が向上すれば、より多くの配当が受けられるばかりではなく、業績向上により子会社株式の時価が上昇すれば、親会社の実質的な資産も増加し、親会社株式の時価も上昇するという利益を受けることから、子会社従業員等の精勤に対して報酬を支払おうと考えることは自然かつ合理的であるから、権利行使益が対価要件を具備することはあり得る」。

つまり、給与所得であるということです。私が徹底的に反対してきたのは、課税庁時代に、この「清水惣事件」の課税庁の主張により寄附金課税を勝訴してきましたから、それをストック・オプションの給与課税が行われたからといって、私

が課税庁側に立って対価性を前提とした給与所得説を支持すれば、私はまさに二律背反のご都合主義の論理を採用したことになるからです。

私は、課税庁時代と大学生活及び現在も含めて、その主張には少なくとも齟齬はないと思っています。気付かないところで勉強不足があるかもしれませんが、私の意識の中では全て一貫性を持っていると考えていますし、だからこそ、その

資料3 スtock・オプション事件と清水惣事件における課税庁の主張

〈ストック・オプション事件〉

○親会社は子会社株式を保有していることから、子会社従業員等の精勤によりその勤務先の業績が向上すれば、より多くの配当を受けられるばかりではなく、業績向上により子会社株式の時価が上昇すれば、親会社の実質的な資産も増加し、親会社株式の時価も上昇するという利益を受けることから、子会社従業員等の精勤に対して報酬を支払おうと考えることは自然かつ合理的であるから、かかる場合には、ストック・オプションの権利行使益が対価性要件を具備することはありうる。

〈清水惣事件〉

○本件無利息融資は、(略)せいぜい子会社たるT社の育成を意図してなした側面的援助にすぎず、将来これによる何らかの効果が期待できるとしても、それは長期的視野に立脚した極めて間接的かつ漠然としたものであり、もとよりその対価性を肯認することはできない。

(注) 清水惣事件判決・一審・大津地裁昭和47年12月13日判決(納税者勝訴・判例時報695号54頁)、控訴審・大阪高裁昭和53年3月30日判決(納税者敗訴・シュイエール193号1頁)。

※ 以上のように、両事件での対価性に関する課税庁の主張は正反対の矛盾した主張を展開したものである。

(講演資料から)

無償性で納税者の側に立って戦わざるを得なかったのです。要するに、ストック・オプション事件訴訟の国側の主張は、過去の課税実務、訴訟実務に違背したもので論理的に矛盾しているということです。

親会社が子会社に無利息貸付をして支援すると、子会社の業績が回復し子会社株式の価値も増加し、配当も復活することにもなり、その結果、子会社株式を保有する親会社も財政状態が良くなるのは当たり前のことです。それをなぜ、国税庁は、従前、利息相当額の供与は対価性がなく寄附金であると主張したのかというと、親会社が子会社に無利息貸付をして支援したとしても、業績の回復が確実に見込まれるというのではなく、その支援が無駄に終わるということもありうるからです。そのような不確かな効用は、ここでの対価としての反対給付とは言わないのです。

対価というのは、例えば、このコップを五十円で売りましょうという場合、コップを提供する代わりに五十円の代金を取得するという場合の關係が対価ということです。

親会社が子会社に無利息貸付をして支援したからといって、将来、子会社の業績が回復するという保障がどこにありま

すか。そんなものがあれば、日本の子会社は倒産しません。そういう論理は、私が提出した鑑定意見書でもすべて論じていますし、納税者もそのような主張を展開しているのです。それでも無視されたのです。それが現実の税務訴訟の現実であるということは認識しておくことが必要だと思います。もとより、すべての税務訴訟の判決がそうであるとは言いませんが、租税実体法の困難な解釈問題において、最近、いくつかの判決で、そのような不整合な解釈による課税上の不公平が発生しているということを申し上げておきたいと思います。

親会社から子会社役員への給与支給は想定外

法人税法上の役員給与について、同法第三四条一項は、「内国法人がその役員に対して支給する給与の額は、……」と規定しています。これは、親会社の内国法人がその役員に対して支給する給与が法人税法上の給与ということを意味しています。したがって、日本の親会社が日本の子会社の役員や従業員にストック・オプションを付与し行使益を与えた場合には、法人税法上の給与には該当しないということになります。法人税法の役員

給与は、親会社の場合には、その親会社の役員に対する支給が給与であり、また、子会社の場合には、その子会社役員に対する支給が役員給与です。

すなわち、法人税法上の役員給与には、法人（親会社）が自社の役員に支給するものが給与であり、勤務していない他の法人（子会社）の役員に対して支給するものは給与には含まれていないのです。つまり、親会社から子会社の役員に対して給与を支給するということは、法人税法では予定されていないということです。これは従業員給与の場合も同様です。

この点については、私が提出した鑑定意見書にも書きましたが、判決では、判断の対象にもしていませんでした。ただ、最高裁判平成十八年のマイクロソフトの事件の判決（資料2）は、「課税庁が従来 of 取扱いを変更しようとする場合には、法令の改正によることが望ましく、仮に法令の改正によらないとしても、通達を発するなどして変更後の取扱いを納税者に周知させ、これが定着するような必要な措置を講ずべきものである」として、加算税を取り消しました。これがまさに租税法主義を優先した考え方です。この判決の内容は、武富士事件の法廷意見、また、その須藤裁判長の補足意見

の考え方とほぼ一致してしまっていて、ある意味で特筆すべき判決といえると思います。

最後に、親会社から子会社の従業員等に対するストック・オプションの行使益を給与所得とした判決の前記の課税上の根拠を前提とすれば、親会社が子会社従業員等の慰安旅行の費用を負担した場合には、両者の関係は雇用契約類似の関係にあることから、親会社の福利厚生費に該当することは当然であるといえます。また、親会社の子会社に対する無利息融資等の支援も、そのために子会社の業績が回復することにより親会社が享受するであろう（反射的）利益を考慮して、寄附金以外の損金として取り扱うというのが、ストック・オプション行使益を給与所得とした判決の課税の公平からの理論的帰結であるということになります。

つまり、親会社と子会社との間における利益供与の寄附金課税は、この判決により崩壊したということです。現実には、製薬販売の親会社が製造子会社の試験研究費を補助した場合の寄附金課税の新聞報道をみると、親会社株式ストック・オプションの行使益を給与所得とした判決との整合性は、全く考慮の埒外とされているというこのようです。このような執行上の課税対応が、租税公平主

義に違背しているということが理解されていないようです。遺憾というほかはありません。

(2) 外国税額控除事件

外国税額控除は二重課税の調整

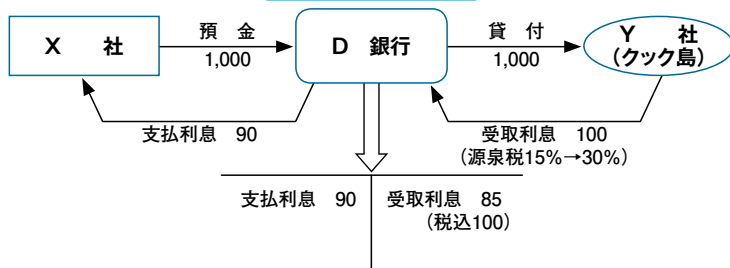
次の「外国税額控除事件」については「資料4」をご覧ください。

Yは外国——クック島
の会社、銀行は日本の銀行で、X社とY社は親子会社の関係にある。少なくとも関係会社です。

Y社が親会社から直接借入をすると三〇％の源泉税が課税されることから、その間に銀行など金融機関（原告納税者）を通して借り入れると一五％の税率となる。その貸付資金は、X社から預金で受け入れ、それをY社の貸付資金として利用して貸し付ける、という関係にあったわけです。その上で、Y社から金融

資料4 外国税額控除事件

簡略化した概要



※ 支払利息90が、税引後収益85を上回っている。

○最高裁判決…制度の趣旨から著しく逸脱する態様で、損失が生じるだけの取引をあえて行ったような場合には外国税額控除制度の濫用であり、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第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ふべきである。

・この最高裁判決の解釈論理の前提として、外国税額控除制度は政策的税制の恩恵的制度であるから、その制度の濫用である本件の場合、外国税額控除は認められないとしたものである。⇒限定解釈

機関に支払った利息に係る源泉徴収所得税を控除すると、金融機関が取得した受取利息は八十五億円となり、一方、親会社X社から預けられた預金に対する支払利息は九十億円ということになりました。そうすると、キャッシュベースでみると、金融機関は五億円不足（損失）していることとなりますが、外国税額控除制度を利用すると、わずかに、金融機関に利益が残るというのが、このスキームで

(講演資料から)

す。本判決によると、その五億円の不足分は、「わが国の納税者の負担の下に」あるということになります。要するに、この五億円の不足分は、他の日本の納税者が負担することになるということです。

最高裁判決は、外国税額控除制度について「政策的な税制である」「恩恵的な税制である」ということを大前提に置いて、限定解釈により、外国税額控除制度の利用を排斥したのですが、私はこのような理論的前提自体に疑問を持っています。

昭和二十年から三十年にかけて、当時の日本の経済社会を国際的に発展させるために、企業に海外進出して欲しいという要請があった時代です。そのときに、外国で稼いだ所得に日本でも課税をする、外国の税金と日本の税金の二重課税という事態が発生します。この二重課税は控除して調整しますから、企業は海外に出て行って欲しい、こういう政策が、外国税額控除の出発点です。

しかし、現在の外国税額控除は、そのような政策的なものがゼロとは言いませんが、より大きな意味は、二重課税の調整方法の基本的構造であるということです。主税局の担当者もそのような解説を

しているところですよ。

政策的税制、恩恵的税制だから限定解釈して厳しく対処するという論理には与することはできません。外国税額控除制度があるのだから、それを利用したら利益が残るというのですから、それを銀行が利用したものです。

判決は、その五億円の不足分は、外国税額控除により「わが国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るといふほかない。」としていますが、この論旨を文字通り理解すれば、この不足分の五億円を他の一般納税者が負担しているかのごとく判示していますが、このような租税負担の事実や制度自体は現実にはありません。それにもかかわらず、最高裁判決がその控除を否定したのは、そうした抽象的な表現により「租税公平主義」に違背しているということであろうと思います。しかし、本件納税者が外国税額控除制度を利用するに当たり、形式要件を充足しているにもかかわらず、その制度利用を排斥するため、すなわち、租税法主義に違背するともいえる限定解釈の採用によりその控除を否定するためには、判決が判示した、「納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るといふほかない」という現実の事実を証明する必要が

あると考えます。したがって、これを証明してない本件最高裁判決には与しえないし、事実認定としても疑問があると思っています。

しかし、「外国税額控除制度の濫用」により租税負担の公平を著しく害するものとして、当該制度の適用に関して限定解釈の手法により、その控除は許されないという解釈を展開した最高裁判決は誤りとは言いません。こういう解釈は一つの解釈として、制度の趣旨・目的に即するものという見方も可能であると考えてはいます。ただ、租税法主義を重視する私の与するところではありません。それは、判決がいう「租税負担の公平を著しく害する」という意味内容が、現実に外国税額を納付して二重課税の状態に至っていることから、これを調整するための外国税額控除であるから、かかる控除がいかなる状態と比較して不公平なのかについて、その具体的内容と証明がなされていないからです。

租税法主義の見地から法改正により手当てすべきであるというのが筋であると考えていました。それが、平成十三年、本件訴訟中に税制改正が行われて手当てされました。

それは、本件のような取引に係る外国

税額控除は、「平成十三年四月一日以後に行われた当該取引については適用しない」とこととされたものです。この改正条文を文理解釈すれば、「同年の四月一日前に行われた取引は、外国税額控除は認められる」ということでしょう。このような解釈から当該控除を認めた大阪高裁の判決があります。その判決では、「四月一日以後の取引から適用する」と規定しているとして、それ以前の取引である本件訴訟の取引は外国税額控除を認めるべきであると判示して、納税者が勝訴しました。最高裁はそうした税制改正による文理解釈との関連についての判示を捨象して「租税負担公平論」という抽象的な公平論で、納税者の主張を排斥したということです。

(3) 武富士事件

主観的意思と住所の認定は無関係

この事件は「資料5」のとおりです。要するに、民法の借用概念である「住所」の「生活の本拠」がどこにあるかということが争われた事件です。

本件控訴審判決は、租税回避の意思に

より「生活の本拠」を日本としたものですが、租税回避という主観的意思とは関係ありません。たとえ租税回避の意思で海外に出国したとしても、例えば、五年十年、生活の実態としての本拠が外国にあれば、住所は外国にあるということになります。

「相続税の住所という場合」という限定付きですが、「租税回避で香港に行ったのだから、そのうち日本に帰ってくる。それならなお日本に住所がある」という論説が証拠として提出されたようです。それを支持する論者もいるようです。

しかし、そのような将来の予測により住所の認定がなされるとすれば、例えば、外国に期限付きで転勤した単身者が、現地で結婚した場合には日本に帰国しないで、外国で永住するということは考えられるところでは、要するに、相続税又は贈与税等の課税時期において、生活の本拠である住所がどこにあるかという認定の問題ですから、主観的な租税回避の意思は無関係で

あるということです。

一審では鑑定意見書を書いていませんが、納税者勝訴後の控訴審で、国側は、「香港と日本に二つの住所がある」という主張をしてきたことから、控訴審で意見書を書きました。それは、住所の認定は客観説に立ち、かつ住所は一つという単一説を採っている相続税の基本通達と齟齬をきたすことになるからです。

資料5 武富士事件

(一審・納税者勝訴、控訴審・納税者敗訴、最高裁平成23年2月18日判決・納税者勝訴)

「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、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、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本件期間中の約3分の2に及んでいる上告人について、本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。」

最高裁・須藤裁判長の補足意見

「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(現に、その後、平成12年の租税特別措置法の改正によって立法で決着が付けられた。)、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。後年の新たな立法を遡及して適用して不利な義務を課すことも許されない。結局、租税法律主義という憲法上の要請の下、法廷意見の結論は、一般的な法感情の観点からは少なからざる違和感も生じないではないけれども、やむを得ないところである。」

(講演資料から)

これに對して、国側は、「それは法の施行地が日本の場合だ。その場合の住所は一つだが、海外は一つでなくてもよい。」と主張しました。

租税条約では居住者条項で、どちらの居住者として取り扱うかの判断基準を規定して、それでも決着がつかなければ相互協議で決めるということになっているのが現状ですから、かかる住所複数説を、国側（課税庁）が訴訟において主張すべきではないということで、鑑定意見書を書いて提出しました。ところが、それを提出してから二カ月後に、一審判決を取消す納税者敗訴の判決が言い渡されました。上告審は新しい弁護士になりましたが、「控訴審判決の税法的所見」としてまとめて上告の際に参考資料として添付していただき、幸いにも、最高裁で逆転勝訴の判決が言い渡されました。私は、最高裁で控訴審判決が支持された場合、これまで、旧興銀事件、岩瀬事件、航空機リース事件等の秀逸な判決の論理が否定されるに等しいという危惧を抱いていましたが、その危惧が現実のものとならなかったことに安堵しているところです。

特に、法廷意見に關しての須藤裁判長の補足意見は、この審理における租税公平主義と租税法律主義の葛藤が付度でき

るところであり、法廷意見及びその補足意見において、租税法律主義の下での事実認定と税法解釈の限界を踏まえ正鵠を射た判断が示されたことは、今後の税法解釈の発展に大きな貢献を果たしたものと評価することができると考えています。

(4) オウブンシャ・ホールディング事件

法人税法二十二条の「取引」は「簿記上の取引」

次は「オウブンシャ・ホールディング（以下、「オウブンシャ」という。）事件」ですが、「資料6」の図をご覧ください。日本のオウブンシャは、オランダの○○パーセント子会社のアトランティクにおいて、新株三〇〇〇株を増資発行することを決議し、新株主のアスカファンD（オランダ）はこれを引き受けることとしました。

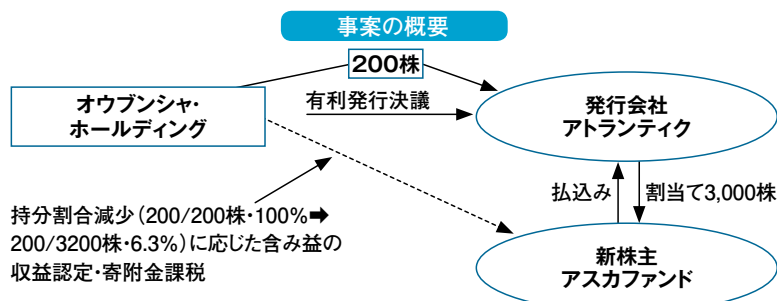
オランダの税制は、新株引受権等の有利発行による、日本でいう受贈益が非課税になっていますが、その代わりオランダには日本の戦前にあった「資本税」という税金があります。

仮に、オランダで受贈益が課税されていたのであれば、このオウブンシャ事件

はおそらく起きなかっただろうと思います。日本の場合には、新株の有利発行を引き受けた新株主が、その新株の発行会社の役員又は従業員であれば、その有利発行に係る利益は給与であり、その新株主が法人であれば受贈益として課税されます。従前、わが国の税制の下ではこれで課税関係は終了します。すなわち、株主総会で有利発行を決議した株主（オウブンシャ）に対して、譲渡として課税するなどという発想は全くありませんでした。

なぜなら、オウブンシャが二〇〇株（一〇〇％）を所有していたアトランティクにおいて、三〇〇〇株を有利発行し、新株主のアスカファンDがこれを引き受けた結果、オウブンシャの株式所有割合は、二〇〇株分の二〇〇株（一〇〇％）から、三二〇〇株分の二〇〇株となり、割合は約六％となりました。そうすると、オウブンシャは株式を通じてアトランティクの所有資産（時価約二八〇億円）を間接的に支配していたものが、この有利発行によつて約六％の支配関係に激減したことになります。

ところで、アトランティクの所有資産は、多額な含み益を有するテレビ朝日株式ですが、オウブンシャはその含み益を



○最高裁平成18年1月24日判決は、三者間の合意があれば「法人税法22条2項の取引」とであるという論理により、株式の譲渡として譲渡利益の存在を認定したが、株主総会における株主の意思表示(第三者割当による有利発行増資に賛成)によっては、資産・負債・資本に変動をもたらすことにならないから、「簿記上取引」には該当しない。株式の持株割合は発行済株式に占める保有株式の割合であり、その有利発行(3000株)により、既存株主(オウブンシャ)の持株割合が減少したからといって、オウブンシャが従前から保有するアトランティックの200株は1株も移転していないから、そこに株式の譲渡による収益が発生することはない。すなわち、このような第三者有利発行増資によって、既存株主(オウブンシャ)の保有する株式の取得価額を超える株式の含み益が、第三者の有利発行増資により実現したことにはならないのであり、収益の発生として認識することは不可能であるということである。最高裁は、このような解釈上の基本的にして重要な論点の検証を怠った結果、さわめて疑問のある理解不能の判決を言い渡したことになる。

○判決は課税の公平視点から、既存株主が多額の含み益を無税で移転させたことに対する抵抗が背景にある。しかし、それは、未実現の株式の含み益が有利発行増資で消滅したという理解に立てば、格別問題はない。これを不正義というのであれば、現行法の下での課税は困難であるから、個別規定(別段の定め)により、簿記上の取引とは別の税法固有の規定による規制を図るべきものである。

オランダ税制は新株主の受贈益は非課税とされているが、オランダで課税されていたのであれば本件の課税問題が発生したと考えているが、それは、純理論的には誤った判断である。我が国の法人税法は受贈益として課税されるので、オウブンシャ事件のような課税は行われないと考えているが、それも、本来、オウブンシャ事件の判例理論とは矛盾する不整合なものである。しかし、それ以上に、疑問のある課税がこれ以上行われなことを願うのみである。

一〇〇%間接的に支配していたところ、本件有利発行による持株割合の減少(約六%)に伴い九四%の当該支配利益が喪失されたことになりましたが、このような持株割合の減少に伴う間接支配関係(持株割合)の減少について、課税庁は、有利発行を決議したアトランティックの株主であるオウブンシャに対して、低額譲渡として収益を認定して寄附金として課税

したのが本件です。これには驚きました。こんなことがあるはずがありません。一審判決(藤山裁判長)は、要するにこの有利発行の法律行為の当事者は新株を発行するアトランティックと新株を引き受けたアスカファンドの間の取引であり、発行会社の株主であるオウブンシャは取引の当事者として登場せず、したがって、オウブンシャが

(講演資料から)

資産を譲渡したものととして、譲渡益課税と寄附金課税を行ったのは違法であるとして、課税処分を取り消しました。これは当然の論理です。発行会社の構成員である株主のオウブンシャは、アトランティックの株主総会で有利発行決議をしたにすぎず、かかる株主総会での賛成の意思表示が、法律行為(取引)の当事者になるはずはありません。このような議論は、従前、全く考えてもいなかった内容です。

私は、このような総会での株主の意思表示は、「簿記上の取引」には該当しません。仕訳ができませんから、法人税法第22条第2項の収益の「その他の取引」には該当しません」とする趣旨の鑑定意見書を提出しました。

これに対して、「法人税法第22条第2項の『取引』は法律上の行為である」という論者の見解がありますが、私が、法人税法第22条の第2項及び第3項の「取引」は「簿記上の取引」であると主張した理由は、我が国法人税法が確定決算主義を採用している以上は——別段の定めは別ですが——確定決算で承認された財務諸表(損益計算書)による企業利益を基礎として、別段の定めにもとづき申告調整を行って、法人税法上の所得金額を算定する構造ですから、その企業利

益の構成要素である収益（益金）及び費用・損失（損金）は、企業会計における簿記上の技術により仕訳された取引によって構成されているということができからず。

換言すれば、災害損失は法的意義の取引ではないものの「簿記上の取引」として損失とされ、また、売買契約締結は法的意義の取引ですが、そこに、金銭等の支払いが発生しない場合には、「簿記上の取引」には該当しません。その意味からも、法人税法第二二条の「取引」は、そこで、無償の役務提供等の特定されている取引は簿記上の取引の有無を論ずる必要はありませんが、「その他の取引」とされている場合の「取引」は、「簿記上の取引」を意味していると解すべきであると考えています。

財団法人を使ったタックスヘイブン対策税制の回避

この新株主・アスカファンドが有利発行を引き受けて払込み、その結果、利益を受けたものですが、そのアスカファンドの株主は財団法人です。このスキームは、ここにポイントがあります。つまり、オランダ法人のアスカファンドは、このような受贈益についてはオランダ税制の

下で非課税とされていることから、その日本の株主に対して、わが国のタックスヘイブン対策税制が適用されるはずですが、ところが財団法人（公益法人）にはタックスヘイブン対策税制は適用されないことから、この点に着眼して、公益法人を株主としたものと思われませんが、ここまではなかなか考えられないでしょう。

このオウブンシャ事件の事案は、ここでのタックスヘイブン対策税制の適用を排除したという点にポイントがあり、いわば、完全な租税軽減の手法ともいえます。

また、オウブンシャ事件の判決は、有利発行増資を引き受けたアスカファンドに二〇〇億円の受贈益が発生したとする、その一〇〇％支配の株主である財団法人Xは二〇〇億円の利益を間接的に支配することができるという利益を享受していることとなります。一方、アトランティクの有効発行増資を決議した株主としてのオウブンシャは二〇〇億円のマイナスになっていますが、財団法人がオウブンシャの一〇〇％支配の株主だとすれば、株主の財団法人からすると、二〇〇億円のプラスとマイナスが同時に発生して、ゼロということになり、問題は発生しないことができるのではないで

しょうか。

すなわち、アトランティクの株主のオウブンシャが低額譲渡したと認定するのであれば、その株主である財団法人（現実には五〇％の所有）にまで、なぜ遡らないのかという疑問が生じます。なぜ株主をオウブンシャの一段階の株主にとどめて議論するのか、それはいかなる法の規定によるのか、というさまざまな議論が生ずるのがこのオウブンシャ事件であり、前代未聞の疑問のある課税であり判決ということですから。それは、有利発行増資に対して、法律行為の当事者ではない増資会社の構成員の株主に対して、株式保有割合の減少を株式の譲渡と認識して含み益が実現したとして譲渡課税することに對する違和感です。

オウブンシャに株式の譲渡による収益が発生し、無償で供与したとして寄附金と認定した以上、オウブンシャが保有する株式が移転していることがその当然の前提であるにもかかわらず、オウブンシャが保有するアトランティク株式の二〇〇株は、一株としてオウブンシャから移転してはいないのです。確かに、オウブンシャが保有するアトランティク株式の保有割合は、一〇〇％（二〇〇株／二〇〇株）から、六・二五％（二〇〇株／三

二〇〇株)に低下していますが、二〇〇株の保有株式は一株も移動していないのですから、それを株式の譲渡として認識することは不可能です。オウブンシャの資産には、アトランティクの二〇〇株の株式以外に同社の持株割合が資産として計上されているわけではありません。

株式が一株も移転していないにもかかわらず、どうして株式の譲渡益が認識されるのでしょうか。私には、全く理解できません。

残念なことですが、この訴訟事件の判決では、こうした議論が完全に捨象され無視されてしまっています。この判決を支持する論者も多いのですが、ここで指摘した問題点・疑問点については全く論じていません。極めて残念なことです。今後、この最高裁判決が先例として、わが国で行われる有利発行増資の課税に影響することが懸念されますが、ここで指摘した疑問点を解消して初めて、先例としての価値ある最高裁判決として評価すべきであると考えています。



(5) ヤフー事件判決

最後に「ヤフー事件」について触れておきたいと思いますが、その前に、租税回避行為の否認の現状の混迷を明らかにしておきたいと思います。このことが、ヤフー事件の課税処分及び一審判決の判示に関連していると考えているからです。

同族会社の行為計算の否認規定適用の現状と混迷

現在の租税回避の否認の課税実務及び判決は、理論的整理がなされていないために混迷していると思っています。その事象の一つとして、「個人株主から同族

会社の過大管理料の否認と対応的調整」という問題があります。

つまり、現在の判例や課税実務は、家主である個人の株主から管理会社の同族会社に対して支払われる管理料が過大である場合には、その過大部分の管理料の必要経費を所得税法第一五七条で否認しているのが課税実務であり判例です。平成元年の判決で初めて過大管理料の必要経費算入が同族会社の行為計算の否認規定の適用により否認されたものです。その必要経費控除が否認されることは当然ですが、その否認の根拠を所得税法第一五七条の同族会社の行為計算の否認規定を適用して行うことは疑問であるということにまで、私も思いをいたしていませんでした。

しかし、この過大管理料の必要経費否認は、過大管理料の過大部分の支出は、管理料の性格を有しない株主から同族会社に対する贈与として認定すべきものであり、その上で、その贈与は、株主の不動産所得の計算上、必要経費に算入されないという否認が合理的であるといえるわけです。換言すれば、その贈与事実の認定による必要経費の否認は、私法上の事実認定の問題として、その管理料のうちの過大部分を証明して贈与と認定した

上で、その贈与部分は株主個人の不動産所得の計算上、必要経費に算入されないというロジックによる否認であり、その認定を抜きにして、過大部分の必要経費性を否認する根拠として、同族会社の行為計算の否認規定を持ち出す必要はないということです。

租税回避行為の否認の規定である同族会社の行為計算の否認規定は、事実認定（特に実質主義による事実認定）、税法の解釈適用等、あらゆる手段を講じてでも否認できない場合の最後の手段として、税法上においてのみ、異常不合理な行為計算を否認して、これと同様の経済的成果を生じさせる経済的合理的な行為計算に引き直すのが、同族会社の行為計算の否認規定であり、それが租税回避行為の否認の法理であるということを理解してほしいものです。

仮に、不動産管理を行っている者が非同族会社又は個人であれば、所得税法第一五七条の適用は機能しません。この場合、その過大管理料が個人の必要経費に算入されるかといえば、それは許されません。すなわち、過大管理料の過大部分を贈与と認定して、その必要経費性を否定するわけです。そして、管理を個人が行っている場合には、家主の過大管理料

の必要経費不算入とともに、管理人の個人には、過大部分を贈与と認定して贈与税を課税することになります。すなわち、このような贈与の認定は、私法上の領域における事実認定の実質主義の適用の場面であり、同族会社に限定されずに広く適用できるものです。そうであれば、同族会社の場合も同様の贈与認定により、過大部分の管理料の必要経費性を否認すべきものであることは当然の事理であると考えます。

ところが、現在の課税実務、裁決及び判例は、この同族会社の過大管理料の支払いは、すべて、所得税法第一五七条（同族会社の行為計算の否認規定）を適用して、その比準法人の平均管理料を上回る部分の必要経費性を否認しています。そうすると、平成十八年度改正により創設された、いわゆる対応的調整が適用されることになるはずです。

すなわち、個人の必要経費性が否認された過大な管理料部分は、これを受領した同族会社において益金に算入されているから、これを減算するという対応的調整が行われることになります。このような解説がみられます。ところが、一方で、同族会社以外の法人又は個人に対して過大管理料を支払っている場合の必要経費

性の否認の場合には、贈与と認定して否認することになりますから、対応的調整による減算は不可能です。このような点においても、現在の所得税法第一五七条による過大管理料の必要経費性否認は矛盾しているということが証明できるので。

さらに、株主（個人）から同族会社に対する無償又は低額な役務提供について、同規定を適用して、その適正な役務提供の対価（現在の課税事例は利息収入と地代家賃の収入認定）を認定していますが、非同族会社に対する無償等の役務提供は、これを否認して適正な対価収入を認定する法律の根拠は存在しないから、収入の認定は許されません。ここにも、平和事件や転貸方式による家賃収入の認定のように、同族会社に対する役務提供については、適正収入を認定して課税し、他方、同族会社以外に対する役務提供については否認できず、その無償又は低額の役務提供が認められているという課税上の不公平（矛盾）が発生しています。

従前から、私は、個人に対して、同族会社の行為計算の否認規定を適用することによる矛盾を指摘していますが、課税実務、裁決及び判決では、このような矛盾について一切論じられていないという

資料7 ヤフー事件判決の租税回避概念の拡大と混迷

—— ヤフー事件判決の「租税回避」の概念

判決は、法人税法第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・範囲について、①同条の趣旨、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」とは、(i)法人税法第132条と同様に、取引が経済取引として不合理・不自然である場合のほか、(ii)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を含むものと解することが相当である。②この場合、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、その行為による税負担の減少効果が、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)に該当するというべきこととなる、と判示している。

かかる判示は、従前、租税回避行為を否認する規定として理解されている同族会社の行為計算の否認規定の租税回避行為の意義・範囲とは異なる「租税回避行為」概念を判示したものであると見てよいであろう。しかし、租税回避行為の概念を指定するに当たって、制度の趣旨・目的に反するか否か、つまり、それに反する場合には、租税回避行為に該当し、その上で、租税回避の否認規定である同規定により否認されると解することができるのであろうか。租税回避行為の概念は、法条の趣旨・目的に反する行為計算は、租税回避行為に該当するという議論は、これまでの講学上の議論としてはあり得ないことである。そもそも、法条の解釈としては、条文の文言の文理解釈によることが基本的原則であり、特に、租税法律主義により納税者の予測可能性を担保するという租税法の解釈では、そのことがより重要であることは論ずるまでもない。このことは、従前の学問上の議論を前提とすれば、「組織再編成の趣旨・目的に違背する行為」=「狭義の租税回避行為」という図式は成立する余地はない。

このように考えると、租税回避行為の意義・範囲を拡大した判決という理解に立つのではなく、組織再編成の行為計算の否認規定(法132の2)は租税回避行為を否認する趣旨の他に、制度の趣旨・目的に反する行為を否認する規定であるという法文の解釈論に立った判決ということできなくはない。つまり、同規定は、組織再編成の「狭義の租税回避行為」を否認する趣旨のほかに、同規定の条文解釈として、組織再編成の課税制度の趣旨・目的に反するものは、組織再編成税制の適用の除外にあるとして、その制度適用を否認する条文であるという理解も可能となるといえる。

しかしながら、このような理解に立つとすれば、条文解釈は、条文の文理に即した文理解釈が原則であり、この文理解釈により得られた結論が、社会通念として不合理な結論を導く場合に初めて、論理解釈を採用して、縮小・拡大・類推等の解釈手法により合理的な結論を得ようとする、従前の解釈手法とは異なるという疑問に答える必要があるが、本判決は、この点については一切触れるところではない。

そうすると、本判決は、法人税法第132条の2は創設当時の税制調査会の答申にあるように、租税回避を否認する趣旨と理解することにならざるを得ない。その結果、従前の学説上の租税回避行為の概念(狭義の租税回避行為)とは真つ向から抵触することになるが、本判決は、この点についての明確な答えを提示しているものではない。今後、この判決を巡っては、学問上の議論(批判)が行われることになるであろう。

のが現状です。このことが、その後の租税回避行為の否認の課税に混迷をきたしている一因であると考えています。

租税法律主義・文理解釈を軽視した判決

ヤフー事件判決についての私の意見は「資料7」でまとめていますから、それを参照してください。私の意見は、要す

るに、ヤフーの一審判決は、租税法律主義や文理解釈を軽視した結果、かかる判決の論理が導いたのであって、納税者の予測可能性を考慮すれば、このような判決にはならなかったと思います。

本判決は、特定役員就任要件(経営参画要件)の当該役員就任の期間を法定していないにもかかわらず、その期間が短期間であること、事業規模が五十倍もあ

ること、その合併により従業員を引き継いでいないこと等の要素を認定して、共同事業性の欠如を認定しています。そもそも、みなし共同事業要件の二つの異なる要件のうち、二つ目の要件は、事業関連性と特定役員就任要件の二要件が規定されているにすぎず、そこでは特定役員就任の期間限定もないし、事業規模要件や合併法人からの従業員引継要件も法定

(講演資料から)

していないにもかかわらず、本判決は、かかる法定されていない八つの要素について検討を加えた上で、みなし共同事業要件を満たした合併にかかる被合併法人の青色欠損金を承継できるという個別規定の趣旨目的（移転資産の支配継続）に反するとして、法人税法第一三二条の二（組織再編成の行為計算の否認）を適用した課税処分を適法としたものです。

そもそも、組織再編成又はその個別規定の趣旨目的に反する行為計算を「租税回避行為」というのであれば、これを「租税回避行為」としていない法人税法第一三二条（同族会社の行為計算の否認規定）の枝番として規定するのではなく、組織再編成税制の一つとして、明確に否認要件を法定して対処すべきものでしょう。

本判決により、このような趣旨目的基準が採用されたのは、立法当時の立案担当者による鑑定意見書が大きな影響を与えたものと思われます。しかし、文理解釈によって得られた結論が、結果的妥当性の担保される内容であれば、法の趣旨目的に遡って解釈する必要がないことは、法解釈の常識です。そうであれば、①事業関連性と②特定役員就任要件を充足する本件ヤフーの場合には、それ以上に法の趣旨目的を論ずる必要はないという

が、税法解釈の理論的帰結であるということができません。

その意味で、本判決は文理解釈等の解釈法理を誤り、その結果、租税法律主義に違背した解釈を採用したということができると思います。

課税庁及び本判決は、法人税法第一三二条の「不当に減少している」場合と、法人税法第一三二条の二のそれとは異なる理解をすべきであるとしています。そうであれば、法人税法第一三二条の枝番ではなく別の規定として法定すべきことは当然のことであると考えます。また、かかる論理は、所得税法第一五七条及び相続税法第六四条の各三項において、法人税法第一三二条の二と同様の組織再編成の租税回避否認規定が措置されていますが、同一の条文の第一項と第三項の「不当に減少している」という同一用語の法的意義又は意味内容が異なるというのは、文理解釈からは理解不能であり、常識的な理解の域を超えているということができます。

このように、ヤフー事件判決は、これまでの講学上の「租税回避行為」の概念について、大幅に修正を加えたものですが、それは、租税法律主義を背景とした文理解釈からは導くことのできない解釈

であると考えています。

そこで、租税回避行為を否認する包括的否認規定である同族会社の行為計算の否認規定や組織再編成の行為計算の否認規定が、どのような機能を有するのかという点を考えてみたいと思います。この点の認識が混乱しているために、租税負担軽減行為が「租税回避」という概念で一括りにされて、課税の公平という視点から広く否認される傾向にあるというのが、現在の特質であると考えています。

どういうことかという点、本来の講学上の「狭義の租税回避行為」（否認される租税回避）の概念が捨象又は失念されて、「意図した租税負担の軽減行為＝租税回避行為」という構図に従い、本来の否認されるべき講学上の「狭義の租税回避行為」とは異なる節税の範疇に入る租税負担軽減行為が、安易に租税回避（軽減）の意思があるものと認定され否認される傾向にあるということです。

また、前述したように、過大管理料の過大部分の必要経費不算入は、所得税法第一五七条により否認するのではなく、同族会社以外の過大管理料も否認できる事実認定の実質主義により、過大部分の支払いは贈与として否認することによるべきところ（法基通七―三一―参照）、

安易な同族会社の行為計算の否認規定を適用として否認しているという無理解が、租税回避行為の否認論に関する課税実務及び裁判実務を混迷に至らしめていると考えています。

そして、組織再編成の租税回避が問題となったヤフー事件では、当時の主税局の立案担当者の論説や座談会、さらには同人の鑑定意見書が公表されており、それを見る限り、租税回避行為の否認に関する納税者の予測可能性は担保されていないことが明らかといえます。それは、

その論説等においては、学問的なし実務的にも、「租税回避」又は「租税回避行為」とは、いかなる意義を有するのか、その定義的な意義付けが皆無であり、そこで、論じられているのは、租税負担が「不当に減少している」かどうか、より端的に言えば、租税回避（租税負担減少）の意思の下で行われた行為であるのかどうか論点とされており、したがって、「意図的な行為の介在する節税」は、租税負担の「不当な減少」であるとして組織再編成の行為計算の否認規定により否認されかねない論理が展開されていると理解されます。

「意図した租税負担の不当減少＝租税回避行為」という図式による行為計算の否

認は、本来の租税回避行為の意義・概念に思いを致さず、感覚的に「不当減少」を論じているために、その否認が行われているといえましよう。講学上の否認されるべき「狭義の租税回避行為」の意義・概念が安易に捉えられているというのが現状です。

そこで、ここでの「狭義の租税回避行為」とはいかなるものであるのか、その意義又は定義的概念について検討したいと思います。

「狭義の租税回避行為」の意義と否認のロジック

「租税回避」とはいかなる場合を意味しているか、という点については、我が国の通説的理解は、次の両先生の定義内容に代表されるものであり、この点については、誰も異論はないものと思います。ただ、外国判例の検討から、このような定義的意義は狭すぎるのではないかと、今村隆教授の見解がみられます。それが立法的意味として述べられているのであれば格別、現行法の解釈論であるというのであれば、このような研究のアプローチには与しえないので、ここでは、下記の租税回避概念を基本的出発点として論じていきたいと思います。

○金子宏（東京大学名誉教授）（『租税法・第18版』弘文堂（二〇一三年））

「私法上の選択可能性を利用し、①私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、②結果的には意図した経済目的ないし経済的成果を実現しながら、③通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少あるいは排除すること」

○清永敬次（京都大学名誉教授）（『税法（第5版）』ミネルヴァ書房（一九九九年））

「税法上、①通常のものと考えられている法形式（取引形式）を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって②通常の法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的効果ないし法的効果を達成しながら、③通常の法形式に結び付けられている租税法上の負担を軽減又は排除するという形をとる。」

前記の学説をまとめると、租税回避行為の意義として次の三要件を要することになります。

- ① 採用された法形式の異常性、不合理性
- ② 採用した不合理な法形式と合理的な法形式の経済的成果との同一性（同一の経済的目的の達成）
- ③ 不合理な法形式による租税負担の減免

このような要件で最も重要なことは、②の経済的成果の同一性です。すなわち、異常不合理な行為計算により得た経済的成果を得る場合に通常採用される合理的な行為計算によれば、通常の課税関係が形成されるのに対して、前者の異常不合理な行為計算によれば、課税が減免されるということが、租税負担を「不当に減少している」ということを意味します。平和事件のように、無利息融資によつては利息収入を得ていないのですから、それを利息収入を得ているとフィクションして課税することは、②の要件の経済的成果の同一性を欠いているのですから、この課税処分は、本来、所得税法第一五七条（同族会社の行為計算の否認）により否認されるべき事例とは異なるということです。

以上の租税回避行為の否認の三要件を満たす「狭義の租税回避行為」を否認するというのは、納税者が選択した異常、不合理な行為形式を、その同様の経済的

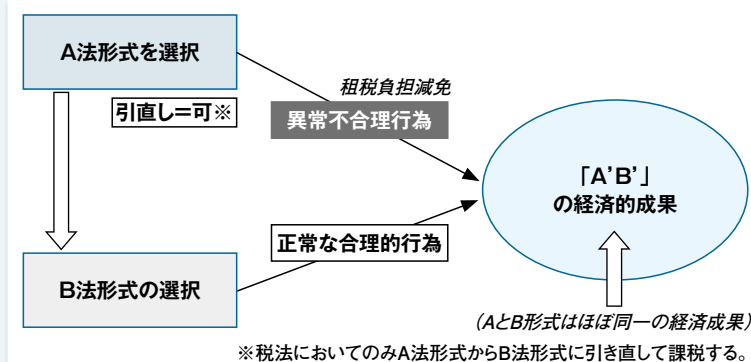
成果を獲得するために通常用いられる正常かつ合理的な行為計算に引き直すことをいいます。

同族会社の行為計算の否認規定が適用された事例の判決における課税庁及び納税者の多くが、「同族会社又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た場合に、これを正常な行為や計算に引き直して更正又は決定を行う権限を税務署長に認めた規定である」という趣旨の主張を行い、それを受けて判決も、「そのような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更正等を行う権限を税務署長に認めるものである」と判示しています（長崎地裁平成二十一年三月十日判決）。

このように、租税回避行為を否認する同族会社の行為計算の否認規定は、異常不合理な行為計算を、その得られた経済的成果と同一の成果が得られる合理的な行為計算に引き直して、課税要件規定を適用して課税関係を形成するというものです。この行為計算の否認のロジックを図解すれば、次のとおりです。

このような引直し論は、同族会社の行為計算の否認規定の適用にあつては、古くから堅持されて適用されていたのです

行為計算否認のロジック



が（例えば、逆さ合併を否認して順合併とする事例）、最近の否認事例は、かかる引直し論が捨象される傾向にあり、裁判所がこれを支持しているために、益々、租税回避行為を否認する規定である同族会社の行為計算の否認規定の適用事例が拡大する傾向にあります。

例えば、前記長崎地裁判決は、留学生の子息に役員給与を支給した事例について、子息の役員給与を損金不算入とする

のみで、引き直しを捨象しています。この場合の本来の同族会社の行為計算の否認規定による引直し論は、子息の役員給与は扶養義務者の父親の代表取締役に対する給与と引き直し、その引き直された給与相当額を扶養者の子息の留学費用として贈与したという引き直しを行うべきものです。その結果、子息の給与に係る源泉所得税は還付、父親の代表取締役に給与加算して源泉徴収所得税の告知処分、さらに、代表取締役の給与として加算された結果の役員給与の過大報酬の有無が検討されることになります。それが本来の同族会社の行為計算の否認規定による租税回避行為の否認の引直しの法理であるというのが、前述した学説の租税回避行為の定義概念から導かれる論理であるということ、課税庁はもとより、裁判所に認識して欲しいのです。

ヤフー事件判決と引直し論

ヤフー事件判決は、このような租税回避行為の学問的議論は捨象され、その引直し論の議論は微塵も行われてはいません。この引直し論が裁判所に認識されていたのであれば、特定役員就任要件において、それが短期間の就任であるという

ような要素は、租税回避行為の否認の引直し論とは無関係であり、それは、単に、短期間の特定役員就任は、特定役員として機能していないという私法上の領域における事実認定（実質主義）の是非として議論すれば足りるということです。事実認定の問題を租税回避行為の否認として、法人税法第一三二の二を適用したところに、本判決が論理的に分かり難い内容となっており、多くの説明できない疑問点が指摘できると考えています（その一部についての指摘は、「税経通信」二〇一四年八月号の私の論説を参考にしてください）。

このヤフー事件判決は、上級審において判断されることとなりますが、多くの論点についての検証をした上での合理的な判断を望みたいと思います。

おわりに

税務行政に対してチェック機能を行わせ、税務行政の法適合性について判断を下す役割を担っている裁判所は、究極的には租税法律主義を実現するという重要な機能を有しています。

藤山雅行判事は「良き法律家なくして

良き課税なし」という論文の中で、「租税法律主義は、不当課税に対して抵抗を積み重ねることによって築きあげられた原理であるから、市民革命を経験していない我が国では租税法律主義を税務官庁や市民生活の中に浸透させるためには、まだまだ納税者の改革意欲とエネルギーを必要としている」と述べています。

今後は課税庁及び納税者のもとより、税の専門家である税理士等が申告納税制度の本質を理解した上で、租税法律主義の視点から租税法の解釈・適用を行うべきことが望まれているのではないでしょう。その一方で、個別具体的に課税上の不公平が生じていれば租税公平主義による解釈も重要ではありますが、課税の公平論により、法律で規定されていない要件を設定等して、法を解釈することは、租税法律主義に違背するものであり許されないと考えます。租税公平主義と租税法律主義との関係は、租税立法では公平主義が、一方、税法の解釈では租税法律主義が重要視されるという基本理念が堅持されるべきであり、そのことが税務執行に対する納税者の予測可能性が保持されることになると考えます。

本日はご静聴ありがとうございました。

（構成／TKC出版 村井剛大）