

論 説

ヤフー事件最判を踏まえた法人税法 132 条 1 項と 132 条の 2 の 不当性要件の解釈について

青山学院大学大学院法学研究科特任教授

荒 井 英 夫

◆SUMMARY◆

ヤフー事件最高裁判決（平成 28 年 2 月）では、法人税法 132 条の 2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）に規定する「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」についての最高裁の初めての判断が示され、「不当に」の意義を「組織再編成に関する税制……に係る各規定を租税回避の手段として濫用すること」とするとともに、その該当性の判断基準が示された。他方、最高裁は、従来から同法 132 条 1 項（同族会社等の行為又は計算の否認）に規定する同じ文言における不当性要件については、純経済人の行為として不合理・不自然かどうかという経済合理性基準で判断すると判示してきた。このため、両条文の同じ文言における不当性要件について、最高裁で異なる解釈が示されている。

本稿では、まず、法人税法 132 条 1 項の不当性要件に関する最高裁の判示内容を、講学上の租税回避の通説的な定義を踏まえ、不当性要件の意義を私法上の選択可能性の濫用、その該当性の判断基準を経済合理性基準としてきたと整理するとともに、ヤフー事件最判の判示内容に関して、不当性要件の解釈に従来の私法上の選択可能性の濫用の判断枠組みを使わなかった理由や「租税法規濫用基準」と経済合理性基準の通説的見解との関係などを整理検討している。本稿は、このような整理検討を踏まえて、両条文の同じ文言における不当性要件の意義とその該当性の判断基準の解釈が異なることに関して、両条文の不当性要件に係る解釈の関係性に検討を加えた論考である。

（令和元年 6 月 14 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次

1	はじめに	70
2	ヤフー事件以前の租税回避及び不当性要件に関する議論の整理	71
(1)	租税回避の不当性の意義に関する議論の整理	71
(a)	私法上の選択可能性の濫用説	71
(b)	租税負担の不当な軽減又は排除説	72
(c)	租税法規の濫用説	73
(d)	通説と各説の関係	73
(2)	不当性要件の意義とその該当性の判断基準に関する議論の整理	74
(a)	法 132 条 1 項の不当性要件	74
(b)	法 132 条の 2 の不当性要件	75
3	ヤフー事件最判の法 132 条の 2 の不当性要件に関する判示内容	76
(1)	本件最判の不当性要件に関する判示内容	77
(a)	事案の概要	77
(b)	不当性要件に関する判示内容	78
(2)	本件下級審判決との相違点	79
(3)	本件最判が考慮又は参考としたもの	80
(a)	本件下級審判決に対する批判	80
(b)	立法趣旨	81
(c)	りそな事件最判	82
(d)	経済合理性基準	82
(4)	本件最判の評価と更に検討が必要な論点	83
(a)	本件最判の評価	83
(b)	更に検討が必要な論点	84
4	ヤフー事件最判を踏まえた不当性要件における関係性の検討	84
(1)	私法上の選択可能性の濫用と租税法規の濫用の関係	85
(2)	経済合理性基準と「租税法規濫用基準」の射程に関する関係	88
5	ヤフー事件最判以後の租税回避に関する議論の整理	91
(1)	私法上の選択可能性の濫用説	91
(2)	租税負担の不当な軽減又は排除説	92
(3)	租税法規の濫用説	94
6	終わりに	94

1 はじめに

ヤフー事件の最高裁判平成 28 年 2 月 29 日判決⁽¹⁾（以下「ヤフー事件最判」又は「本件最判」という）では、租税回避の一般的否認規

定とされている組織再編成に係る行為・計算の否認規定である法人税法（以下「法」という）132 条の 2 における、「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるも

の」の「不当に」(以下「不当性要件」という)の意義について、最高裁の判断が初めて示された。本件最判では、後記 3(1)(b)で見るように、不当性要件の意義を「組織再編成に関する税制……に係る各規定を租税回避の手段として濫用すること」、すなわち、租税法規の濫用であるとするとともに、その該当性の判断基準(以下「租税法規濫用基準」という)が示された。一方、租税回避の一般的否認規定とされている同族会社等の行為・計算の否認規定である法 132 条 1 項における、上記と同じ文言の条文における不当性要件については、後記 2(2)(a)で示すように、その意義は私法上の選択可能性の濫用であり、その該当性の判断基準は、純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算かどうかを基準(以下「経済合理性基準」という)として判断するとされてきたと考えられる。このため、条項は異なるものの、租税回避の一般的否認規定とされている同じ文言の条文における不当性要件について、その意義を私法上の選択可能性の濫用とした上で、その該当性の判断基準を経済合理性基準とする解釈と、本件最判が示した、その意義を租税法規の濫用とした上で、その該当性の判断基準を「租税法規濫用基準」とする異なる解釈があることになる。

本論では、ヤフー事件最判で示された不当性要件に関する判示を踏まえて、更に検討が必要な論点と考える、法 132 条 1 項と法 132 条の 2 の不当性要件における、①私法上の選択可能性の濫用と租税法規の濫用の関係と、①の論点に関連する、②経済合理性基準と「租税法規濫用基準」が不当性の該当性を判断する射程に関する関係について検討を行う。検討に当たっては、次の 2 でヤフー事件以前の租税回避及び不当性要件に関する議論の整理を行い、3 でヤフー事件最判における法 132 条の 2 の不当性要件に関する判示内容の確認、整理を行った上で、更に検討が必要な論点として上記①、②があると考えていることをそ

の問題意識とともに示す。そして、4 で上記①の論点とそれに関連する上記②の論点の検討を行い筆者の考え方を示し、5 で筆者の考え方と他の論者との相違点を示すため、ヤフー事件最判以後の租税回避に関する議論の整理を行う。終わりにで、本論の論点に対する 4 で示した筆者の考え方を要約する。

2 ヤフー事件以前の租税回避及び不当性要件に関する議論の整理

ここでは、まず、ヤフー事件最判を検討する前提として、ヤフー事件以前の議論に関して、(1)で租税回避の不当性の意義に関する議論の整理を行い、(2)で、後記 3 で見るヤフー事件最判での法 132 条の 2 の不当性要件に関する判示の整理に倣って、法 132 条 1 項と法 132 条の 2 の不当性要件の意義とその該当性の判断基準に関する議論の整理を行う。

(1) 租税回避の不当性の意義に関する議論の整理

ヤフー事件以前の租税回避に関する議論を、本論の論点との関係から、下記(b)で見る租税回避を租税負担の不当な軽減又は排除とする考え方を足掛かりとして整理すると、租税回避の定義としては、①私法上の選択可能性の濫用説、②租税負担の不当な軽減又は排除説、③租税法規の濫用説の三つの考え方があったと整理できる。この三つの説の違いは、租税回避の不当性の意義を何に求めるかの違いである。各説を見ていくと次のとおりである。

(a) 私法上の選択可能性の濫用説

この説の主要な論者である金子宏教授は、租税回避を「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、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させあるいは

は排除すること」⁽²⁾と定義している。

この説において、租税回避の不当性の意義は、通常用いられない法形式を選択することによって税負担を減免させることである。なお、不当性に関して私法上の選択可能性を利用することを私法上の選択可能性の濫用と呼ぶこととする。また、この定義の中での、不当性の該当性の主たる判断基準は、①合理的理由がないのに通常用いられない法形式を選択したかどうか、②税負担の減少又は排除があったかどうか、であると整理できると考えられる⁽³⁾。

(b) 租税負担の不当な軽減又は排除説

この説の主要な論者である清永敬次教授は、租税回避は、「課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう。多くの場合、税法上通常のものと考えられている法形式(取引形式)を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって通常の法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的効果ないし法的効果……を達成しながら、通常の法形式に結びつけられている租税上の負担を軽減又は排除するという形をとる」⁽⁴⁾と定義している。その上で、税法は納税者が通常行う法形式又は取引形式を前提として課税要件が定められるが、納税者が通常の法形式によるのと同じような経済的効果を達する法形式(異常な法形式)を選択して、通常の法形式の場合に生ずる租税負担を軽減又は排除しようとするのがあり、このような租税回避が行われた場合には、基本的には同一の経済的効果が生ずるにもかかわらず、通常の法形式が選択された場合と異常な法形式が選択された場合で租税負担が異なり、負担公平又は租税平等の観念に反することになり、それゆえに租税回避が税法上問題とされてきたとしている⁽⁵⁾。

この説のもう一人の主要な論者である谷口勢津夫教授は、清永教授の定義をベースにして⁽⁶⁾、租税回避を「課税要件の充足を避け納

税義務の成立を阻止することによる、租税負担の適法だが不当な軽減または排除をいう」とし、これを「租税回避の包括的定義」としている⁽⁷⁾。また、清永教授の「多くの場合」以下に対応する部分を「経験的事実を前提とする租税回避の定義」として、「租税回避とは、租税立法者が課税要件を定めるに当たって、課税適状と判断した経済的事実に相応する私法上の法形式(取引形式)として、取引通念の考慮により想定した『通常の』法形式を、納税者が選択せず、これとは異なる『異常な』法形式を選択することによって、『通常の』法形式を選択した場合と基本的に同一の経済的成果を達成しながら、『通常の』法形式に対応する課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによって、租税負担を軽減または排除すること、をいう」⁽⁸⁾としている。更に、租税回避の包括的定義は、「経験的事実を前提とする定義よりも広く、法律行為による租税回避(私法上の選択可能性の濫用)だけでなく、例えば養子縁組のような身分行為による租税回避……、住所の移転のような事実行為による租税回避……をも、その射程内に取り込むものである」⁽⁹⁾としている。

この説において、租税回避の不当性の意義は、「租税負担の不当な軽減又は排除」という租税回避の定義からは明確ではない。清永教授は、この点に関して、「不当なというのは、当該税法の目的に照らして容認することができないということであり、換言すると、立法者の意図あるいは税法の建前からして本来課税要件に該当すべきものと考えられる一定の事実の発生が認められるにもかかわらず、そのような課税が実現されない場合のことをいうのである」⁽¹⁰⁾としている。一方、清永教授の「多くの場合」、また、谷口教授の「経験的事実を前提」とした場合には、不当性の意義は、通常の法形式ではなく、異常な法形式を選択することによって税負担を減免させること、すなわち、私法上の選択可能性の濫用で

あるとしている。この場合の、この定義の中での、不当性の該当性の主たる判断基準は、①異常な法形式を選択したかどうか、②税負担の減少又は排除があったかどうか、であると整理できると考えられ、判断基準は上記(a)の私法上の選択可能性の濫用説のものとはほぼ同様である。

(c) 租税法規の濫用説

この説の主要な論者である今村隆教授は、租税回避の本質を「租税法規の要件を定める規定の文言には形式的には反しないが、当該租税法規の趣旨・目的に反すること」⁽¹¹⁾とした上で、租税回避を「私法上は、その法形式どおりに有効であるが、(1) 租税法上の便益を得るのが主たる目的であってこれ以外の事業目的その他合理的目的がほとんどなく、(2) 当該租税法規の趣旨・目的に反するにもかかわらず、租税法上の便益以外の経済上の利益を得る見込みが極めて少ないか又は経済上の地位に意味のある変動を生じさせるものでないことから経済実質を欠く行為を行い、これによって、その法形式に対応する課税要件の充足を免れ又は課税減免規定の要件を充足させ、もって税負担を減少させ又は排除すること」⁽¹²⁾と定義している。

この説において、租税回避の不当性の意義は、租税法規の趣旨・目的に反して税負担を減免させることである。なお、不当性に関して租税法規を趣旨・目的に反するかたちで利用することを租税法規の濫用と呼ぶこととする。また、この定義の中での、不当性の該当性の主たる判断基準は、①租税法上の便益を得るのが主たる目的であってこれ以外の事業目的その他合理的目的があったかどうか、②租税法規の趣旨・目的に反するにもかかわらず、経済実質を欠く行為を行ったかどうか、③税負担の減少又は排除があったかどうか、であると整理できると考えられる。この今村教授の判断基準では、経済実質を欠く行為の有無を判断基準の一つとしており、上記(a)

の私法上の選択可能性の濫用説の判断基準の通常用いられない法形式の選択の有無よりは不当性を広く捉えているが、この点に関して、今村教授は、「租税回避の本質は、租税法規の濫用と考えてはいるものの、その外縁を規定するのは難しく、上記定義でも不十分と考えている」⁽¹³⁾としている。

(d) 通説と各説の関係

以上整理したように、租税回避の不当性の意義については、これまで三つの説があったが、上記(b)の租税負担の不当な軽減又は排除説においても、清永教授の「多くの場合」、また、谷口教授の「経験的事実を前提」とした場合には、私法上の選択可能性の濫用であるとしている。このため、大きな括りの中では、この説も上記(a)の私法上の選択可能性の濫用説と同様であると見ることができ、これまで、租税回避の不当性の意義については、上記(a)の説が通説的な見解であるとされてきた。

しかし、上記(b)の説を仔細に見ると、この説は、租税回避の不当性の意義を租税負担の不当な軽減又は排除と捉えており、上記(a)の説よりは不当性を広く捉えていることは明らかである。また、清永教授は、上記のように、「不当なというのは、当該税法の目的に照らして容認することができないということであり、換言すると、立法者の意図あるいは税法の建前からして本来課税要件に該当すべきものと考えられる一定の事実の発生が認められるにもかかわらず、そのような課税が実現されない場合」(圈点筆者)と、不当性の意義を「当該税法の目的」、「立法者の意図」、「税法の建前」に反することとしており、租税回避の不当性は「多くの場合」は私法上の選択可能性の濫用であるが、それに限定していないため、租税法規の濫用を租税回避の不当性から排除していないと考えられる⁽¹⁴⁾。

なお、三つの説の評価については、後記 4(1)で行う。

(2) 不当性要件の意義とその該当性の判断基準に関する議論の整理

上記(1)において、これまでの講学上の租税回避の不当性の意義に関する議論の整理を行った。ここでは、上記(1)の整理を踏まえて、法 132 条 1 項と法 132 条の 2 の不当性要件について、その意義とその該当性の判断基準に関するこれまでの議論の整理を行う。

なお、両条文の不当性要件をその意義とその該当性の判断基準に分けて整理する方法は、後記 3(1)(b)で見る本件最判での法 132 条の 2 の不当性要件に関する判示の整理に倣ったものであるが、本論の論点を検討するに当たっては、両条文の不当性要件を同じ整理の中で検討する必要があるため、本論ではこの整理に基づいて議論を展開する。

(a) 法 132 条 1 項の不当性要件

具体的な条文については、これまで法 132 条 1 項の不当性要件について議論が行われてきたため、まず、この点について見ていく。法 132 条(同族会社等の行為又は計算の否認)1 項は下記のように規定されている。

「税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

一 内国法人である同族会社

二 イからハまでのいずれにも該当する内国法人……」(下線・圈点筆者)

まず、本条文の「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」については、①「法人税の負担を減少させる結果」という税負担減少結果要件と、②「不当に」という不当性要件から構成されている。本条

文の不当性要件については、最高裁において、純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算かどうかを基準とする経済合理性基準で判断すると判示されている。具体的な判示内容を確認すると、経済合理性基準を確定したとされている⁽¹⁵⁾最高裁昭和 53 年 4 月 21 日判決⁽¹⁶⁾の原審である札幌高裁昭和 51 年 1 月 13 日判決⁽¹⁷⁾は、「法人税法第 132 条は『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とき』同族会社等の行為計算を否認しうる権限を税務署長に付与しているのであるが、右行為計算否認の規定が、納税者の選択した行為計算が実在し私法上有効なものであっても、いわゆる租税負担公平の原則の見地からこれを否定し、通常あるべき姿を想定し、その想定された別の法律関係に税法を適用しようとするものであることにかんがみれば、右の『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』か否かは、もっぱら経済的、実質的見地において当該行為計算が純粋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すべきものと解される」(下線・圈点筆者)と判示している。この判示を受けて、上記最高裁判決は、「法 132 条の規定の趣旨、目的に照らせば、右規定は、原審が判示するような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為計算を否認すべき権限を税務署長に与えているものと解することができる」と判示して、高裁の判断を是認している。

最高裁で示された経済合理性基準については、上記の本論における不当性要件を整理する方法で整理すると、本条文の不当性要件の意義を私法上の選択可能性の濫用とした上で、その不当性要件(私法上の選択可能性の濫用)の該当性の判断(判定)基準として判示されていると考えられる。その理由としては、①従来から、本条文は租税回避の一般的否認規定とされており⁽¹⁸⁾、租税回避の不当性の意義については上記(1)(d)で見たように私法上の

選択可能性の濫用とする⁽¹⁹⁾のが通説的な見解であったこと、また、②上記高裁の判示においても、「納税者の選択した行為計算」に対して、対象を「行為」とした上で、その選択した「行為」が「通常あるべき姿」であったかどうかの該当性、すなわち、私法上の選択可能性の濫用の該当性を「純粋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」という経済合理性基準で判定することとしていること、があげられる。なお、上記判示の「行為」は、上記①を踏まえると、租税回避の上記(1)(a)の私法上の選択可能性の濫用説の定義で使われていた「法形式」(取引形式)と同義と考えて差支えないと考えている。

なお、上記高裁の判示では、本条文の不当性要件の意義が私法上の選択可能性の濫用であることが明示的に示されていないように思える。しかし、これは、本条文が「通常あるべき姿」を想定して課税するという引直し課税の規定であるため、不当性要件の意義が、本条文が引直し課税の規定であることの判示の中に組み込まれてしまって、本条文の不当性要件の判示では、その該当性の判断基準が経済合理性基準であることが前面に出て示されているためであると考えている。このため、上記で示したように、法 132 条 1 項の不当性要件の該当性の判断基準である経済合理性基準は、不当性要件一般の判断基準ではなく、不当性要件の中の私法上の選択可能性の濫用の判断基準であると考えている。

次に、経済合理性基準の具体的な内容については、金子教授は、「行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のこと」⁽²⁰⁾としており、これが、経済合理性基準の具体的な内容に係る通説的な見解とされてきた。この通説的な見解では、最高裁で示された経済合理性基準の曖昧さを除去する方向、すなわち、経済合理性基準で不当とされる範囲

を明らかに不当と判断されるものに限定する方向での解釈が行われていると考えている。

以上の議論を整理すると、①法 132 条 1 項の不当性要件の意義は、租税回避の不当性の意義に関する通説に従って、私法上の選択可能性の濫用とされていたと考えられること、②経済合理性基準は不当性要件（私法上の選択可能性の濫用）の該当性を判定するための判断基準と位置付けられていたと考えられること、③経済合理性基準については、その具体的な内容に係る通説的な見解が示されていたこと、の 3 点に整理できる。

(b) 法 132 条の 2 の不当性要件

次に、ヤフー事件で問題となった法 132 条の 2 の不当性要件について、これまでどのような議論が行われてきたかを見ていく。法 132 条の 2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）は下記のように規定されている。

「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配（第 2 条第 12 号の 5 の 2（定義）に規定する現物分配をいう。）又は株式交換等若しくは株式移転（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 号又は第 2 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。

- 一 合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人
- 二 合併等により交付された株式を発行した法人（前号に掲げる法人を除く。）
- 三 前2号に掲げる法人の株主等である法人（前2号に掲げる法人を除く。）」（下線・圈点筆者）

本条文は「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……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……の減少その他の事由により」と「法人税の負担を不当に減少させる」事由が例示されているが、法132条1項の不当性要件の関連部分と本条文のそれは下線で示したように基本的には同じ文言の条文である。

法132条の2の立法経緯に関しては、平成12年10月3日に政府税制調査会法人課税小委員会で「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」が示され、その中で「租税回避の防止」に関して、「組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、資産の売買取引を組織再編成による資産の移転とするなど、租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため、組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設ける必要がある」（下線・圈点筆者）とされた⁽²¹⁾。これを受けて、平成12年12月の政府税制調査会の「平成13年度の税制改正に関する答申」で、「企業組織再編成に係る税制の構築については、当調査会が『会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方』で示した方向に沿って、その具体化を図ることが適当である」とされ⁽²²⁾、平成13年度税制改正で創設された規定である。このような立法経緯から、本条文は、組織再編税制が「租税回避の手段として濫用されるおそれがある」た

め設けられた「組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定」とされている。

ヤフー事件以前において、法132条の2の不当性要件の意義とその該当性の判断基準に関する議論は特になかった⁽²³⁾。初めて裁判所の判断が示されたのは、ヤフー事件の東京地裁平成26年3月18日判決⁽²⁴⁾（以下「本件東京地判」という）である。その後、本件事件の東京高裁平成26年11月5日判決⁽²⁵⁾（以下「本件東京高判」という）、平成28年2月29日に本件最判が出された。その詳細については、次の3で見ていくこととするが、ここで見てきたヤフー事件以前の租税回避及び不当性要件に関する議論を踏まえると、本条文の不当性要件の意義については、法132条1項と関連する部分の文言が同じであることから私法上の選択可能性の濫用と解釈することが、また、立法経緯からは租税法規の濫用と解釈することが考えられる。このため、本条文の不当性要件の意義に関しては、①私法上の選択可能性の濫用説、②私法上の選択可能性の濫用又は租税法規の濫用説、③租税法規の濫用説の三つの説が考えられることになる。また、租税法規の濫用とする場合には、その該当性の判断基準については、これまで通説とされるような基準が示されてこなかったため、それも判示する必要があることになる。本件東京地判・東京高判は②の説に沿って、本件最判は③の説に沿って判示が行われた。次の3において、それぞれの判示内容を見ていく。

3 ヤフー事件最判の法132条の2の不当性要件に関する判示内容

ここでは、まず、(1)でヤフー事件最判の法132条の2の不当性要件に関する判示内容を確認した上で、(2)で前記2の最後で述べたように、本件最判と下級審判決の判示内容は異なるため、下級審判決との相違点を確認する。次に、(3)で本論の論点を検討する前提として、

下級審判決との相違点に着目しつつ、本件最判が考慮又は参考としたものを調査官解説を参考としながら整理して、最後に、(4)で本件最判の評価と更に検討が必要な論点をその問題意識とともに示す。

(1) 本件最判の不当性要件に関する判示内容

(a) 事案の概要

事案の事実関係については本件最判にまとめられているが、それを簡潔に示すと次のとおりである。

株式会社であるヤフーは、多額の未処理欠損金を有するデータセンター事業を営む株式会社である IDCS の全株式を平成 21 年 2 月 24 日に譲り受け、同年 3 月 30 日に IDCS を被合併法人とする吸収合併を行った。ヤフーは、本件合併は適格合併であり、平成 20 年 12 月 26 日にヤフーの代表取締役社長が IDCS の取締役副社長に就任しているため、特定役員引継要件⁽²⁶⁾を満たしているとして、IDCS の未処理欠損金をヤフーの欠損金とみなして平成 21 年 3 月期の法人税の申告を行った。これに対して、所轄税務署長が法 132 条の 2 を適用し、未処理欠損金をヤフーの欠損金とみなすことを認めず、同期の法人税の更正処分等をしたため、ヤフーが国を相手に本件更正処分等の取消しを求めた事案である。第一審、控訴審、上告審ともにヤフーの請求を棄却した。

本件事件の中心的論点は、上記の特定役員引継要件の充足が法 132 条の 2 の不当性要件に該当するかどうかであるが、当事者の主張については、本論の論点との関係で、本件事件の中心的論点の前提となる、①法 132 条の 2 の意義、②同条の不当性要件の意義、③同条の不当性要件の該当性の判断基準、に関して主張の整理を行う。

まず、ヤフーは、法 132 条の 2 の意義については、法人の組織再編成において種々の租税回避が行われる可能性があるために設けら

れた組織再編成に関する行為・計算の一般的否認規定であるとした。その上で、租税回避行為の解釈は通説的な見解を踏まえて行う必要があり、それは、私法上の選択可能性を利用して、私的経済取引として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、税負担を減少させ、あるいは排除することと定義されているとした。そして、この通説的定義を踏まえると、同条の不当性要件は、純経済人の行為として不合理・不自然であるかどうか、すなわち、行為が異常ないし変則的で、かつ、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かどうかで判断されるべきであると主張した。これらの主張からは、同条の不当性要件の意義については私法上の選択可能性の濫用を、その該当性の判断基準については経済合理性基準の通説的見解を主張していたと考えられる。

これに対して、国は、法 132 条の 2 の意義については、組織再編成を租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、個別規定では防止できない租税回避行為に対処するための包括的な租税回避防止規定として、新たに創設されたものであるとした。また、同条の不当性要件の意義及びその該当性の判断基準については、「具体的には、組織再編成制における各個別規定の趣旨・目的に鑑みて、ある行為又は計算が不合理又は不自然なものと認められる場合をいい、租税回避の手段として組織再編成における各規定を濫用し、税負担の公平を著しく害するような行為又は計算と評価できる場合はこれに当たると解すべきである」⁽²⁷⁾と主張した。これらの主張からは、不当性要件の意義については租税法規の濫用を主張し、その該当性の判断基準については、「各個別規定の趣旨・目的に鑑みて、ある行為又は計算が不合理又は不自然なものと認められる場合」又は「各規定を濫用し、税負担の公平を著しく害するような行為又は計算と評価できる場合」であるかどうか、であ

ると主張していたと考えられる。

(b) 不当性要件に関する判示内容

本件最判において、上記①ないし③については、以下のように判示している。

① 法 132 条の 2 の意義

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

② 同条の不当性要件の意義

「同条にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制……に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきである」。

③ 同条の不当性要件の該当性の判断基準（「租税法規濫用基準」）

「濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び

目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。」（上記①～③の下線・圈点筆者）

本件最判では、法 132 条の 2 の意義については、「組織再編成は、……租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから」、「税負担の公平を維持するため」に設けられた「組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定」とした上で、その不当性要件の意義については、租税法規の濫用と判示しており、租税回避の不当性の意義を私法上の選択可能性の濫用とするこれまでの通説的な見解と異なる判断を示していることが大きな特徴である。また、不当性要件（租税法規の濫用）の該当性の判断基準として「租税法規濫用基準」という具体性のある基準を示していることも大きな特徴である⁽²⁸⁾。

「租税法規濫用基準」は、後段部分の「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」（以下「判断する観点」という。下線・圈点筆者）の部分で、本判示における「濫用」を認定するための具体的な内容を示しており、調査官解説でも、「この部分は、要するに、『濫用』という用語が抽象的な概念であるため、その意味内容を具体的に敷衍して示したものとしよう⁽²⁹⁾」としている。そして、「濫用」の有無を前段部分の「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」（以下「考慮する事情」という。下線・圈点筆者）判断すると

いう判断基準となっている。前段部分の「考慮する事情」が「濫用」の有無を判断する際の考慮事情とされているが、実質的には不当性要件（租税法規の濫用）の該当性の判断基準であると考えられ、調査官解説でも、「この部分は、端的にいうと、濫用の有無の判断に当たっては、①行為・計算の不自然性と、②そのような行為・計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等の有無との2点を特に重視して考慮すべきである旨をいうものと解される」⁽³⁰⁾としている。これらのことより、「租税法規濫用基準」は不当性要件（租税法規の濫用）の該当性の判断基準ではあるが、濫用の認定基準と濫用の該当性の判断基準から構成されている基準と見ることができる。

(2) 本件下級審判決との相違点

ヤフー事件の東京地判・東京高判（以下「本件下級審判決」という）においても、ヤフーの請求は棄却されたが、①法 132 条の 2 の意義、②同条の不当性要件の意義、③同条の不当性要件の該当性の判断基準のうち、②、③については、本件最判とは異なる判断が示されているため、次に、下級審判決における上記①ないし③の判示内容を見ていく。なお、これらの判示内容については、本件東京高判は本件東京地判のそれを若干修正しつつ維持しているため、東京地判の判示内容を下級審判決として見ていく。

① 法 132 条の 2 の意義

「①法 132 条の 2 は、組織再編税制の導入と共に設けられた個別否認規定と併せて新たに設けられた包括的否認規定であること、②組織再編税制において包括的否認規定が設けられた趣旨は、組織再編成の形態や方法は複雑かつ多様であり、ある経済的効果を発生させる組織再編成の方法は単一ではなく、同じ経済的効果を発生させ得る複数の方法があり、これに対して異なる課税を行うこととすれば、租税回避の

温床を作りかねないという点などにあることが認められる。そして、組織再編税制に係る個別規定は、特定の行為や事実の存否を要件として課税上の効果を定めているものであるところ、立法時において、複雑かつ多様な組織再編成に係るあらゆる行為や事実の組み合わせを全て想定した上でこれに対処することは、事柄の性質上、困難があり、個別規定の中には、その想定外の行為や事実がある場合において、当該個別規定のとおり課税上の効果を生じさせることが明らかに不当であるという状況が生じる可能性があるものも含まれているといえることができる。」

②・③ 同条の不当性要件の意義及び不当性要件の該当性の判断基準

「以上のような法 132 条の 2 が設けられた趣旨、組織再編成の特性、個別規定の性格などに照らせば、同条が定める『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、(i)法 132 条と同様に、取引が経済的取引として不合理・不自然である場合（最高裁昭和 50 年（行ツ）第 15 号同 52 年 7 月 12 日第三小法廷判決・裁判集民事 121 号 97 頁、最高裁昭和 55 年（行ツ）第 150 号同 59 年 10 月 25 日第一小法廷判決・裁判集民事 143 号 75 頁参照）のほか、(ii)組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと解することが相当である。」

（上記①～③の下線・圏点筆者）

本件下級審判決では、法 132 条の 2 の意義については、組織再編税制において、「租税回避の温床を作りかねないこと」や「個別規定

のとおり課税上の効果を生じさせることが明らかに不当であるという状況が生じる可能性がある」ことを防止する（本件最判でいう「税負担の公平を維持する」）ために、「組織再編税制の導入と共に設けられた個別否認規定と併せて新たに設けられた包括的否認規定」と判示している。その上で、不当性要件の意義については、私法上の選択可能性の濫用（上記②・③の(i)の部分）⁽³¹⁾のほか、租税法規の濫用（上記②・③の(ii)の部分）⁽³²⁾も含むとしている。また、不当性要件（私法上の選択可能性の濫用）の該当性の判断基準は経済合理性基準とするとともに、不当性要件（租税法規の濫用）の該当性の判断基準として「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」（圏点筆者）かどうかという判断基準（以下「趣旨・目的基準」という）が判示されている。この点に関して、下級審判決は、「法132条の2は、上記(ii)のとおり、税負担減少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に限り租税回避行為に当たるとして否認できる旨の規定であると解釈すべきものであ[る]」（圏点筆者）としている。

本件最判と下級審判決との大きな相違点としては、まず、法132条の2の不当性要件の意義について、最判では租税法規の濫用としているのに対して、下級審判決では私法上の選択可能性の濫用のほか、租税法規の濫用も含むとしていることがあげられる。次に、下級審判決で示された「趣旨・目的基準」は、①趣旨・目的に反するかどうかを判断する対象に個別規定だけでなく、組織再編税制という、その趣旨・目的が明確・一義的ではないと思われるものも含まれていること、また、②「明らかである」かどうかの具体的な基準が示されていないことから、最判で示された「租税法規濫用基準」に比べて具体性に欠け

る判断基準になっていることがあげられる。

(3) 本件最判が考慮又は参考としたもの

ここでは、本論の論点を検討する前提として、本件最判と下級審判決でその判示内容が相違している点に着目しつつ、本件最判がどのような点を考慮又は参考としたかについて、調査官解説を参考としながら整理する。本件最判では、①本件下級審判決に対する批判、②法132条の2の立法趣旨、を考慮するとともに、③「租税法規濫用基準」後段部分の「判断する観点」に関しては、りそな事件の最高裁平成17年12月19日判決⁽³³⁾（以下「りそな事件最判」という）、④同基準前段部分の「考慮する事情」に関しては経済合理性基準、を参考にしたものと思われるため、これらの点について見ていく。

(a) 本件下級審判決に対する批判

本件下級審判決に対する批判を考慮したことについては、調査官解説では、「第1審及び原審は、……制度濫用基準⁽³⁴⁾の考え方を基礎とした判断基準である趣旨目的基準を採用した。しかし、本件の第1審判決及び原判決には多数の評釈等が示されたところ、その内容をみると、第1審及び原審が採用した趣旨目的基準に批判的なものが多数を占めている。その批判の論拠には様々なものがあるが、最も代表的な論拠は、一般の納税者にとって、組織再編税制の趣旨、目的や個別規定の趣旨、目的は必ずしも明確なものではなく、趣旨目的基準の下では納税者の予測可能性を確保することが困難であり、租税法律主義（課税要件明確主義）の趣旨に反するというものである」とした上で、「このような議論状況の下、租税法学界や経済界から、不当性要件の判断基準があいまいなままでは組織再編成への萎縮的効果が生じるおそれがあるなどとして、法132条の2の不当性要件の意義及びその該当性の判断方法につき、最高裁による明示的な判断が示されることを期待する声が上がっ

ていた」(圈点筆者)としている⁽³⁵⁾。

このことより、本件最判では、下級審判決の「趣旨・目的基準」は不当性要件の該当性の判断基準としては具体性に欠け、納税者の予測可能性の観点から問題があると判断したものと思われ、そのような判断を踏まえて、法 132 条の 2 の不当性要件の該当性の判断基準として、「租税法規濫用基準」を下級審判決の「趣旨・目的基準」よりは具体性のあるものとして示したものと思われる。調査官解説においても「本判決は、以上のような経緯等の下で、上記の点につき判旨 I (本論の上記 (1)(b)②、③ (筆者注)) のとおり判断し、その考え方を明確にしたものと考えられる」⁽³⁶⁾としている。

(b) 立法趣旨

法 132 条の 2 の立法趣旨を考慮したことについては、調査官解説では、前記 2(2)(b)で示した立法経緯に触れた上で、「本判決は、……立法当時の資料からうかがわれる同条の立法趣旨に照らし、同条の不当性要件の解釈につき、制度濫用基準の考え方を採用する旨を明確に示したものと考えられる」⁽³⁷⁾としている。このことより、本件最判が法 132 条の 2 の不当性要件の意義を下級審判決とは異なり、租税法規の濫用としているのは、同条の立法趣旨からの解釈であると思われる。

また、本件最判において、下級審判決のように法 132 条の 2 の不当性要件の意義に私法上の選択可能性の濫用を加えなかったことについては、調査官解説では、上記の立法趣旨を考慮したことを述べた後に、私法上の選択可能性の濫用の該当性の判断基準である「経済合理性基準においては、『純経済人の行為として不合理・不自然であるか否か』という基準が用いられるところ、組織再編成は売買契約や雇用契約などの典型契約とは異なるため、必ずしも一般的な取引慣行や取引相場があるわけではなく、多数の企業が関与して複雑かつ巧妙な租税回避行為が行われた場合、そも

そも純経済人(特殊な利害関係のない一般的な経済人)の行為として自然かつ合理的な組織再編成とは何かという議論の出発点からその審理判断に困難を来し、その不当性を適切に判断し得ない場合もあり得ると考えられる。そのような実務的な観点からも、法 132 条の 2 の不当性要件の該当性の判断基準として経済合理性基準をそのまま用いることは、組織再編成という事柄の性質上、必ずしも適切ではないと考えられる」⁽³⁸⁾としている。このことより、本件最判では、従来の、不当性要件の意義を私法上の選択可能性の濫用とした上でその該当性を経済合理性基準で判断するという判断枠組み(以下「私法上の選択可能性の濫用の判断枠組み」という)で、組織再編成の場面での不当性要件の該当性を判断することは必ずしも適切ではないと判断したため、同条の不当性要件の意義に私法上の選択可能性の濫用を加えなかったものと思われる。

なお、下級審判決においても、法 132 条の 2 の不当性要件の意義を私法上の選択可能性の濫用だけとすることについては、「組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、……何が『通常用いられるべき』法形式であるのかを、経済合理性の有無や事業目的の有無という基準により決定することは困難であり、……他方、……立法時において、複雑かつ多様な組織再編成に係るあらゆる行為や事実の組み合わせを全て想定した上でこれに対処することは、事柄の性質上、困難があり、……個別規定を形式的に適用して課税上の効果を生じさせることが明らかに不当であるという状況が生じる可能性がある……。組織再編成とそれに伴い生じ得る租税回避行為に係るこれらの特性に照らすと、同条(法 132 条の 2 (筆者注))の適用対象を、通常用いられない異常な法形式を選択した租税回避行為のみに限定することは当を得ないというべきである」と同様の指摘をしている。このことは、下級審判決においても、同条の不当性要件の

意義を私法上の選択可能性の濫用と租税法規の濫用としているものの、私法上の選択可能性の濫用の判断枠組みに対しては、本件最判と同様に、組織再編成の場面では必ずしも適切ではないと判断しているものと考えられる。

(c) りそな事件最判

「租税法規濫用基準」後段部分の「判断する観点」に関して、りそな事件最判を参考にしたことについては、調査官解説では、「本判決が、濫用の有無の判断において、上記のとおりに (a) 組織再編成を利用して税負担を減少させる意図（租税回避の意図）と (b) 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であること（趣旨目的からの逸脱）をその要素としているのは、上記最二小判平成 17・12・19 の説示における『制度の濫用』の評価の基礎とされた内容が参考にされたものと考えられる」⁽³⁹⁾としている。下級審判決の「趣旨・目的基準」の判断対象は、趣旨・目的からの逸脱だけであったが、「租税法規濫用基準」では、趣旨・目的からの逸脱と租税回避の意図となったのは、りそな事件最判を参考にしたものと思われる。

また、「租税法規濫用基準」は、租税回避の意図を加えることによって、租税法規の濫用の該当性の判断基準として、下級審判決の「趣旨・目的基準」に比べて具体性のあるものになったと考えられる。このことについて、調査官解説でも、法 132 条の 2 の不当性要件は制度の濫用という概念を中心に解釈すべきであり、その場合には、行為者に一定の主観的要素が必要であるとした上で、「第 1 審及び原審が採用した趣旨目的基準に対しては、納税者の予測可能性を害し、租税法律主義の趣旨に反するなどという強い批判があったところ、本判決は、濫用の有無の判断において租税回避の意図を要求することにより、上記の批判に対応したとみることも可能であろう」としている⁽⁴⁰⁾。

(d) 経済合理性基準

「租税法規濫用基準」前段部分の「考慮する事情」に関して、経済合理性基準を参考にしたことについては、調査官解説では、「これらの考慮事情は、経済合理性基準の具体的な内容に係る通説的見解とされている『〔行為・計算が〕異常ないし変則的で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場合』（金子・前掲注(2)471 頁（筆者注））……に含まれている 2 つの要素を、組織再編成の場面に即して表現を修正し、特に重要な考慮事情として位置付けたものであるといえよう。このような本判決の判断方法は、制度濫用基準の考え方を基礎としつつも、その実質において、経済合理性基準に係る上記の通説的見解の考え方を取り込んだものと評価することができるように思われる」⁽⁴¹⁾としている。ここで指摘されている「組織再編成の場面に即して表現を修正」している点に関しては、経済合理性基準の通説的見解は、前記 2(2)(a)で指摘したように、不当とされる範囲を明らかに不当と判断されるものに限定する方向での解釈が行われているため、組織再編成の場面に即して適切な判断ができるように、不当とされる考慮事情の範囲をやや広くしたものと考えられる。なお、上記(1)(b)で指摘したように、ここでの考慮事情は、実質的には不当性要件（租税法規の濫用）の該当性の判断基準と考えることができる。

以上のことから、上記(b)で見たように、従来の私法上の選択可能性の濫用の判断枠組みの下で、「法 132 条の 2 の不当性要件の該当性の判断基準として経済合理性基準をそのまま用いることは、組織再編成という事柄の性質上、必ずしも適切ではない」とする一方で、「考慮する事情」からは、経済合理性基準の通説的見解の判断要素の表現を修正して「租税法規濫用基準」の判断要素とするという判断枠組みが示されており、このことは、経済合理性基準を、租税法規の濫用の該当性の判

断基準である「租税法規濫用基準」の実質的な判断基準にしていることを意味していると考えられる。このことによって、「租税法規濫用基準」は、下級審判決の「趣旨・目的基準」とは異なり、従来の判断基準である経済合理性基準と同程度に具体性のあるものになっているとともに、経済合理性基準と一定の連続性のある基準にもなっていると考えられる。

(4) 本件最判の評価と更に検討が必要な論点

(a) 本件最判の評価

筆者としては、本件最判の不当性要件に関する判示については、今後、判例や学説の蓄積が行われていくものと考えているが、賛成・評価したいと考えている。その理由としては、まず、筆者としても、上記(3)(b)で見た調査官解説や下級審判決の指摘と同様に、組織再編成の場面を対象とした法 132 条の 2 の不当性要件の該当性を判断する場合には、従来の私法上の選択可能性の濫用の判断枠組みは必ずしも適切ではないと考えており、この点に適切に対応するため、同条の意義を踏まえた上で、立法趣旨から、不当性要件の意義を租税法規の濫用とした点は賛成したいと考えている。また、この点に関していえば、筆者としては、上記の調査官解説等の指摘を踏まえると、組織再編成の場面以外にも、従来の私法上の選択可能性の濫用の判断枠組みだけでは適切に判断できないような事案が増加してくるのではないかと考えている。次に、これまで租税法規の濫用の該当性の判断基準として、実際に適用可能な具体性のある判断基準は示されてこなかったと思われるが、上記(3)(d)で指摘したように、「租税法規濫用基準」は、従来の判断基準である経済合理性基準を取り込むことによって、同基準と同程度に適用可能な具体性があり、また、同基準とも一定の連続性を確保した基準となっており、このような判断基準を示した点は評価したいと考えている。

金子宏教授は、ヤフー事件最判以前に、法 132 条の 2 の不当性要件については、「同族会社の行為・計算の否認の場合と同様に、公平な税負担と法的安定性の 2 つの価値の対立と緊張関係を軸として種々の議論が展開されていくであろう」⁽⁴²⁾としていたが、「租税法規濫用基準」については、法的安定性・予測可能性の観点からの批判がある。岡村忠生教授は、本件最判と下級審判決との「より重要な違いは、下級審が法 132 条の 2 の適用要件を記述しようとしたのに対して、最高裁は、考慮すべき事項と判断の観点を述べたに止まることにある。本判決は、下級審のような要件の議論をするのではなく、否認規定に関する裁判所の関与としては、ソフトな（よく言えば柔軟な、悪い言い方をすれば不明確な）ガイドラインのようなものを示す程度とし、その分、税務署長の判断を尊重しようとしたものと思われる。……このような消極的な司法審査の下では、納税者が具体的に何を主張・立証すれば、法 132 条の 2 の適用を争うことができるのか、その掴み所が失われる。納税者が主張できるのは、『考慮』と『観点』の要素でしかないからである」⁽⁴³⁾としている。一方、この点に関して、調査官解説では、本件最判が示した「租税法規濫用基準」について、「租税回避を意図して組織再編税制に係る各規定の趣旨、目的から逸脱する態様でその適用を受けるなどした場合にのみ法 132 条の 2 の不当性要件に該当するということであり、……行為・計算が否認されるべきことはその関係者において十分に予測可能である……。また、法 132 条の 2 の趣旨、目的に照らせば、同規定は、本判決が判示するような判断方法に従って組織再編成に係る行為・計算を否認すべき権限を税務署長に与えているものと解することができ、経済合理性基準と比較しても、その内容は十分に客観的かつ合理的であるということが出来る」⁽⁴⁴⁾としている。岡村教授の指摘に対しては、筆者としては、「租税

法規濫用基準」については、上記に示したように評価しており、上記の調査官解説が述べているように、同条の意義を踏まえた上で、経済合理性基準と同程度の予測可能性があると考えている。

(b) 更に検討が必要な論点

本件最判の不当性要件に関する判示については上記のように評価するが、本件最判に関して更に検討が必要な二つの論点があると考えている。その論点とは、法 132 条 1 項と法 132 条の 2 の不当性要件における関係性に関する論点であり、具体的には、①私法上の選択可能性の濫用と租税法規の濫用の関係と、①の論点に関連する、②経済合理性基準と「租税法規濫用基準」が不当性の該当性を判断する射程に関する関係、をどのように考えるのかという論点である。

上記①の論点については、本件最判によって、最高裁において不当性要件の意義に関しては、法 132 条 1 項は私法上の選択可能性の濫用、法 132 条の 2 は租税法規の濫用という異なる考え方が示されたことになる。両条文の不当性要件に関連する部分の文言が同じであるにもかかわらず、異なる濫用と解釈されることについて、調査官解説では、「立法趣旨が異なれば、同一の文言であってもその意義や内容に差異が生じることはあり得るというべき」⁽⁴⁵⁾としている。しかしながら、条文との関係を離れて、一般論として、ある事案の租税回避の不当性の該当性を判断する際に、事案の態様ごとにどちらか一方の濫用の該当性のみを判断しなければならないのか、もしそうであるならば、どのような基準で両者の濫用の適用を使い分けていくのか、という点に関して、本件最判は手掛かりを示していない。この点を条文との関係でいえば、法 132 条 1 項と法 132 条の 2 の不当性要件については、常に、前者の場合は私法上の選択可能性の濫用、後者の場合は租税法規の濫用の該当性を判断しなくてはいけないのか、別の言い

方をすると、多くの場合はそうであるとしても、不当性要件について、前者の場合に租税法規の濫用、後者の場合に私法上の選択可能性の濫用の該当性を判断する場合はないのか、ということになる。この点について、両者の濫用の関係をどのように整理するのかについての検討が必要になっていると考えている。

また、上記①の論点について、上記のような問題意識で両者の濫用の関係について検討を行う場合には、法 132 条 1 項又は法 132 条の 2 が適用される事案において、私法上の選択可能性の濫用や租税法規の濫用に該当すると判断されるのはどのような態様を示す場合なのか、を具体的に示しつつ検討を行う必要がある。そのためには、不当性要件の該当性の判断基準が不当性の該当性を判断する射程についての検討が必要になると考えている。これまでの解釈に従えば、私法上の選択可能性の濫用については経済合理性基準、租税法規の濫用については「租税法規濫用基準」（又は後記 4(2)で示す、一般化された「租税法規濫用基準」）でその該当性を判断することになると考えられる一方で、「租税法規濫用基準」は、上記(3)(d)で指摘したように、経済合理性基準を実質的な判断基準にしているため、経済合理性基準とは一定の連続性のある基準になっていると考えられる。このような両判断基準の整理を踏まえた上で、上記①の論点の検討を行う上から、上記②の論点である両判断基準の射程に関する関係をどのように整理するのかについての検討が必要になっていると考えている。また、このような検討によって、「租税法規濫用基準」が新たに示された意義も探ることができると考えている。

これらの論点については、次の 4 で検討する。

4 ヤフー事件最判を踏まえた不当性要件における関係性の検討

ここでは、ヤフー事件最判で示された法

132 条の 2 の不当性要件に関する判示を踏まえて、前記 3 の最後で更に検討が必要な論点として示した、法 132 条 1 項と法 132 条の 2 の不当性要件における関係性に関する二つの論点について検討する。

(1) 私法上の選択可能性の濫用と租税法規の濫用の関係

不当性要件の意義に関する私法上の選択可能性の濫用と租税法規の濫用の関係を検討するに当たって、まず、前記 2(1)のヤフー事件以前の租税回避の不当性の意義に関する講学上の議論の整理を確認する。ここで確認したように、租税回避の不当性の意義に関しては、①私法上の選択可能性の濫用説、②租税負担の不当な軽減又は排除説、③租税法規の濫用説の三つの説があった。②の説において、清永教授は、租税回避の不当性の意義について、「不当なというのは、当該税法の目的に照らして容認することができないということ」、「換言すると、立法者の意図あるいは税法の建前からして本来課税要件に該当すべきものと考えられる一定の事実の発生が認められるにもかかわらず、そのような課税が実現されない場合」とその意義を広く捉えており、前記 2(1)(d)で指摘したように、「多くの場合」は私法上の選択可能性の濫用であるが、租税法規の濫用を排除していないと考えられる。このような清永教授の考え方は、租税回避の不当性には私法上の選択可能性の濫用も租税法規の濫用も含まれるという考え方であるといえる。このような租税回避の不当性の意義に関する考え方を「両濫用説」⁽⁴⁶⁾と呼ぶと、租税回避の不当性の意義に関しては、①私法上の選択可能性の濫用説、②「両濫用説」、③租税法規の濫用説の三つの説が考えられることになる。この場合、②の「両濫用説」における租税法規の濫用の不当性の射程については、同説の私法上の選択可能性の濫用の射程との関係から、③の租税法規の濫用説の射程

に比べて小さく考えることもできると考えている⁽⁴⁷⁾。

次に、三つの説の評価を行う。租税法の解釈において、文理解釈が原則とされているが、文理解釈では意味内容が明らかにされない場合には、租税法規の趣旨・目的に照らした解釈、すなわち、目的論的解釈を行うこととされている。このように租税法の解釈の文脈の中で、租税法規の趣旨・目的が重視されていることを踏まえると、租税回避の不当性を判断する際に、租税法規の趣旨・目的に反するような態様が認められ、税負担の軽減又は排除が行われている場合には、不当と判断することができると考えている。次に、上記①の私法上の選択可能性の濫用説では、前記 3(3)(b)で見た本件最判の調査官解説や下級審判決が指摘しているように、通常用いられる法形式が不明確であることによって、不当性の判断が適切にできない場合があるが、このような場合に租税法規の濫用と判断できる場合があると考えられる。また、上記③の租税法規の濫用説でも、適用する租税法規の趣旨・目的が明確でない場合があるが、このような場合も、私法上の選択可能性の濫用と判断できる場合があると考えられる。このため、上記①の説や③の説よりは、不当性の態様に対応できるという実務的な観点から、上記②の「両濫用説」が妥当であると考えている。また、最高裁が、法 132 条 1 項の不当性要件の意義を私法上の選択可能性の濫用としてきた一方で、法 132 条の 2 については租税法規の濫用と判断したのも、前記 3(3)(b)で指摘したように、このような考え方に基づいたものと思われる。

次に、上記②の「両濫用説」を前提とした上で、本論の論点である両者の濫用の関係について検討する。筆者としては、両者の濫用の違いは、不当性に係る評価結果の違い、すなわち、事案そのものに基因する実体の違いではなく、事案の態様の評価結果の違いに過

ぎないと考えている。このため、「両濫用説」に立った場合に、ある事案の態様が必ずどちらか一方の濫用の形態だけを示すとはいえないため、ある事案の態様の不当性を判断する際に、これまでのようにどちらか一方の濫用の該当性だけを判断するのは適切ではないと考えている。すなわち、ある事案の態様において、それが租税回避の不当性に該当するかどうかを判断する際には、両者の濫用の該当性をそれぞれ判断して、その結果として、租税法規の濫用とは認められない（又は認められるとまではいえない）が、私法上の選択可能性の濫用と認められる場合には、私法上の選択可能性の濫用としての不当性に該当すると判断し、逆に、私法上の選択可能性の濫用とは認められない（又は認められるとまではいえない）が、租税法規の濫用と認められる場合には、租税法規の濫用としての不当性に該当すると判断するという方法で行うことになると考えている。この場合、私法上の選択可能性の濫用にも租税法規の濫用にも該当するという場合も、事案の態様の評価の結果であるため、あり得ると考えている。また、当然のこととして、いずれの濫用にも該当しないこともある。

このように、「両濫用説」に立って両者の濫用の関係を整理した場合に、条文との関係でいえば、法 132 条 1 項と法 132 条の 2 の不当性要件については、本来であれば、前者の場合には私法上の選択可能性の濫用の該当性だけを、後者の場合には租税法規の濫用の該当性だけを判断するのではなく、両者の濫用の該当性をそれぞれ判断することになり、事案の態様の評価の結果として、前者の濫用に該当する場合もあれば、後者の濫用に該当する場合もあると考えている⁽⁴⁸⁾。ただし、両条文の対象となる分野（前者の場合は同族会社等の行為・計算、後者の場合は組織再編成に係る行為・計算）における想定される事案での、通常用いられる法形式や適用される租税法規

の趣旨・目的の把握のしやすさからは、前者の場合には私法上の選択可能性の濫用、後者の場合には租税法規の濫用の該当性の判断が中心になり、その判断だけで足りる場合も多いと考えられる。しかし、前者の場合に租税法規の濫用に該当すると判断される場合もあると考えられ、また、後者の場合についても同様である。なお、各条文が適用される事案において、それぞれの濫用に該当すると判断されるのはどのような態様を示す場合なのかについては、次の(2)で示す。

以上の両条文の不当性要件の意義に関する解釈は、①本件最判が法 132 条の 2 の不当性要件の意義を、法 132 条 1 項の不当性要件の意義とされてきた私法上の選択可能性の濫用ではなく、租税法規の濫用と新たに判示したことと、②両条文の不当性要件に関連する部分の文言が同じであることを踏まえて、両者の濫用の関係を整理したものである。この解釈に関して、次の 3 点を指摘しておきたい。まず、この解釈は、両条文の不当性要件の意義を同様なものとして解釈するものであり、両条文の不当性要件の意義を統一的に解釈する試みと見ることができると考えている点である。次に、この解釈は、不当性要件の意義に関して、これまでの法 132 条 1 項の解釈とも異なり、また、本件最判の法 132 条の 2 の解釈とも異なるものであるが、上記①と②を踏まえて、両条文の解釈を発展的に展開したものであり、その意味で、両条文のこれまでの解釈を包摂するものであると考えている点である。なお、本件最判の法 132 条の 2 の解釈については、不当性要件の意義に私法上の選択可能性の濫用が含まれることを否定しているわけではないと考えており、その理由については下記で示す。更に、この解釈は、法 132 条の 2 の不当性要件の意義に関しては、本件下級審判決のそれと基本的な部分において同様なものであるが、本論の議論では、租税法規の濫用の該当性の判断基準については、

下級審判決の「趣旨・目的基準」ではなく、最判の「租税法規濫用基準」を前提にしている点である。なお、この解釈は、前記 2(2)(b)で示した法 132 条の 2 の不当性要件の意義に関する整理でいえば、私法上の選択可能性の濫用又は租税法規の濫用説（以下「両濫用評価結果説」という）である。

本件東京地判が、法 132 条の 2 の不当性要件の意義を私法上の選択可能性の濫用のほか租税法規の濫用も含むとしたことに関して、谷口勢津夫教授は、「要件事実論の観点からみると、経済的合理性基準は不当性要件という規範的要件に係る評価根拠事実の認定基準であるのに対して、制度趣旨・目的基準⁽⁴⁹⁾（本論でいう本件下級審判決の「趣旨・目的基準」（筆者注））はその規範的要件の解釈基準⁽⁵⁰⁾であるということができよう。両基準のこのような『異質さ』は、これまでみてきたように、経済的合理性基準が租税回避アプローチ⁽⁵¹⁾（課税減免要件の充足による租税回避を私法上の選択可能性の濫用として捉える規制方法（筆者注））による規制を前提とし、制度趣旨・目的基準が制度（権利）濫用アプローチ⁽⁵²⁾（同上の租税回避を課税減免制度の濫用（同制度の趣旨・目的に反する場合）として捉える規制方法（筆者注））による規制を前提とすることに基因するものと考えられる。しかし、不当性要件における『不当』概念は不確定法概念であるとはいえ、これに、あたかも『木』に『竹』を接ぐかのように、『異質な』内容を読み込むのは、不自然で過剰な法律構成による解釈であるように思われる」⁽⁵³⁾と批判している。これに対して、関根英恵氏は、「上記批判は、……上記 2 つのアプローチが併存するような解釈が不自然であるとするものである」とした上で、「2 つのアプローチの違いは、その規制対象、内容に係る違いではなく、規制方法に係る違いにすぎず、2 つの異なるアプローチを読み込むことが必ずしも不自然で過剰な法律構成であるとはいえない

のではなかろうか」などと反論している⁽⁵⁴⁾。筆者としては、まず、「租税回避アプローチ」と「制度（権利）濫用アプローチ」の違いは、上記で指摘したように、不当性に係る評価結果の違い（事案そのものに基因する実体の違いではなく、事案の態様の評価結果の違い）に基因するものと考えており、この意味で、二つのアプローチを読み込むことは可能ではないかと考えている。次に、二つのアプローチをとることの問題点として谷口教授が指摘している、経済的合理性基準と本件下級審判決で示された「制度趣旨・目的基準」の「異質さ」に関しては、「制度趣旨・目的基準」が本件最判で示された本論でいう「租税法規濫用基準」に比べて具体性に欠ける基準、すなわち、認定基準となっていないことに基因している問題であり、経済的合理性基準と「濫用」を認定するための具体的内容を示している「租税法規濫用基準」（本件最判の「判断する観点」）においては、このような「異質さ」はないのではないかと考えている。これらのことから、法 132 条の 2 の不当性要件の意義の解釈において、両者の濫用を読み込むことは可能であると考えている。

また、本件最判では、下級審判決とは異なり、法 132 条の 2 の不当性要件の意義を租税法規の濫用だけとしていることに関しては、上記で指摘したように、その意義に私法上の選択可能性の濫用が含まれることを否定しているわけではないと考えている。その理由としては、次の二つがあげられる。まず、前記 3(3)(b)で見たように、本件最判の調査官解説では、立法趣旨を考慮したことを述べた後に、従来の私法上の選択可能性の濫用の判断枠組みの下では、「実務的な観点からも、法 132 条の 2 の不当性要件の該当性の判断基準として経済合理性基準をそのまま用いることは、組織再編成という事柄の性質上、必ずしも適切ではないと考えられる」（圈点筆者）としている。このことから、本件最判では、理論的

な観点から、私法上の選択可能性の濫用の判断枠組みを用いることはできないとしているわけではないと思われることが一つ目の理由である。次に、本件最判は、私法上の選択可能性の濫用の判断枠組みを用いることを否定しているわけではないものの、組織再編成の場面では必ずしも適切ではないとしている。一方、租税法規の濫用の判断枠組みは、①支配の継続や投資の継続を具体化した適格要件を充たす組織再編成については資産の譲渡損益の課税繰延べなどを認めるという組織再編税制の目的から、適用される租税法規の趣旨・目的が明確である場合が多く、また、②その判断基準である「租税法規濫用基準」の判断要素は、経済合理性基準の通説的見解の判断要素を組織再編成の場面に即して修正したものであるため、組織再編成の場面で、不当性要件の該当性を判断する必要がある大部分の場合に適用できる判断枠組みになっていると考えられる（詳細については次の(2)で示す）。このため、本件最判では、法 132 条の 2 の不当性要件の意義にあえて私法上の選択可能性の濫用を加えることをせずに、租税法規の濫用だけにしたものと思われることが二つ目の理由である。

(2) 経済合理性基準と「租税法規濫用基準」の射程に関する関係

上記(1)では、法 132 条 1 項と法 132 条の 2 の不当性要件については、両条文ともに、私法上の選択可能性の濫用と租税法規の濫用のそれぞれの該当性を判断することになり、事案の態様の評価の結果として、前者の濫用に該当する場合もあれば、後者の濫用に該当する場合もあるという「両濫用評価結果説」を示した。この説を前提とした場合には、前記 3(4)(b)で指摘したように、各条文が適用される事案において、それぞれの濫用に該当すると判断されるのは、どのような態様を示す場合なのかを具体的に示す必要があると考えて

おり、このためには、不当性要件の該当性の判断基準が不当性の該当性を判断する射程についての検討が必要になると考えている。これまでの解釈に従えば、前者の濫用については経済合理性基準、後者の濫用については「租税法規濫用基準」（又は下記で示す、一般化された「租税法規濫用基準」）でその該当性を判断することになると考えられるため、両判断基準の射程に関する関係について検討する。

まず、法 132 条の 2 の不当性要件に関して検討する。前記 3(3)(d)で指摘したように、租税法規の濫用の該当性の判断基準である「租税法規濫用基準」では、経済合理性基準の通説的見解の二つの判断要素の表現を組織再編成の場面に即して修正した、①行為・計算の不自然性と、②そのような行為・計算を行うことの合理的理由となる事業目的等の有無、を特に重要な考慮事情、実質的には判断基準の判断要素として位置付けている。判断要素と不当性要件の該当性との関係を見ると、本件最判の調査官解説では、「本判決は、上記①及び②等の事情を『……考慮した上で』としている。このような言い回しは、濫用の有無の判断に当たっては、上記①及び②等の事情を必ず考慮すべきであるという趣旨が含意されているものと考えられ、さらにその趣旨を推し進めると、①行為・計算の不自然性と、②そのような行為・計算を行うことの合理的理由となる事業目的等の不存在は、単なる考慮事情にとどまるものではなく、実質的には、法 132 条の 2 の不当性要件該当性を肯定するために必要な要素であるとみることができるのではなかろうか（例えば、行為・計算の不自然性が全く認められない場合や、そのような行為・計算を行うことの合理的理由となる事業目的等が十分に存在すると認められる場合には、他の事情を考慮するまでもなく、不当性要件に該当すると判断することは困難であると考えられる）」⁽⁵⁵⁾としている。

上記の調査官解説の考え方を、「両濫用評価

結果説」を前提とした上で、敷衍すると、事案の態様に、不自然性が全くないと認められ、合理的な理由となる事業目的等が十分に存在すると認められるケース（以下「ケース①」という）では、不当性要件の意義を私法上の選択可能性の濫用と捉え、その該当性の判断基準である経済合理性基準の通説的見解でその該当性を判断する場合（この場合には、通常用いられない法形式の選択の有無を判断する）も、不当性要件の意義を租税法規の濫用と捉え、「租税法規濫用基準」でその該当性を判断する場合（この場合には、税負担を減少させる意図の有無と租税法規の趣旨・目的から逸脱する態様の有無を判断する）も、それぞれの濫用には該当しないと判断されることになると考えられる。すなわち、両判断基準で判断する濫用の形態は異なるものの、判断要素がほぼ同様であるため、その判断要素において不当とされる態様が全く認められないケースでは、不当性要件に関して同じ結論が導かれることになる。

逆に、経済合理性基準の通説的見解とされている「異常ないし変則的で、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場合」、すなわち、事案の態様に、不自然性が十分にあると認められ、合理的な理由となる事業目的等が存在しないと認められるケース（以下「ケース②」という）では、経済合理性基準の通説的見解で私法上の選択可能性の濫用の該当性を判断する場合も、「租税法規濫用基準」で租税法規の濫用の該当性を判断する場合も、それぞれの濫用に該当すると判断されることになると考えられる。すなわち、両判断基準の判断要素がほぼ同様であるため、その判断要素において不当とされる態様が明らかに認められるケースでは、上記のケース①と同様に、不当性要件に関して同じ結論が導かれることになる。

更に、上記の二つの両極端のケースを除いた上で、不当性要件の該当性が問題となりや

すいケース②に近い場合、すなわち、事案の態様に、経済合理性基準の通説的見解ほどには、不自然性が十分にあるとまでは認められず、合理的な理由となる事業目的等が存在しないとまでは認められないケース（以下「ケース③」という）ではどうであろうか。このケースは、両判断基準の判断要素において不当とされる態様が明らかに認められるとまではいえないケースである。まず、経済合理性基準の通説的見解で私法上の選択可能性の濫用の該当性を判断する場合を検討する。一般論として、私法上の選択可能性の濫用の該当性、すなわち、通常用いられない法形式の選択の有無を判断する場合には、その前提として、通常用いられる法形式についての共通の認識が必要になるが、取引の形態や方法が複雑・多様化してきているため、共通の認識があるとはいえない場合も増えてきていると考えられる。このため、私法上の選択可能性の濫用の判断枠組みが想定している、①通常用いられる法形式が明確である場合と、想定していない、②通常用いられる法形式が不明確である場合を分けて、②の場合について検討する。②の場合では、不当性要件に該当するためには、通常用いられる法形式が不明確であればあるほど、不当とされる態様が明らかに認められることが求められることになると考えられる。しかし、そもそも、この場合は、私法上の選択可能性の濫用を判断するための前提が不明確であるため、多くの場合、不当とされる態様が明らかに認められる場合以外では、不当性要件の該当性を適切に判断できないと考えられる。組織再編成の場面が①、②のどちらの場合なのかについては、前記3(3)(b)で見た本件最判の調査官解説や下級審判決が、組織再編成の場面では必ずしも通常用いられる法形式があるわけではないため、自然かつ合理的な法形式とは何かを判断することは困難であると指摘しているように、多くの場合は、②の場合であると考えられる。

以上の検討を踏まえると、このケース③では、経済合理性基準の通説的見解で私法上の選択可能性の濫用の該当性を判断する場合には、濫用に該当しないと判断されることになると考えられるが、実際には、この判断は、通常用いられる法形式が不明確であるという状況を背景として、私法上の選択可能性の濫用の該当性を適切に判断できないケースでの判断だといえる。このため、このケースは、上記の調査官解説等が指摘している場面でもあり、従来の私法上の選択可能性の濫用の判断枠組みで、不当性要件の該当性を判断することが必ずしも適切ではないケースであるといえる。

次に、このケース③において、「租税法規濫用基準」で租税法規の濫用の該当性、すなわち、税負担を減少させる意図の有無と租税法規の趣旨・目的から逸脱する態様の有無を判断する場合には、事案の態様の不自然性の程度や合理的な理由となる事業目的等の存在の程度によって、濫用に該当すると判断されることがあると考えられる。このことに関して、本件最判の調査官解説では、「租税法規濫用基準」の当てはめに関する箇所では、「上記当てはめにおいて、『形式を作出する明らかに不自然なもの』という表現が用いられているが、これは、本件副社長就任につきその不自然さが特に明らかである旨を述べるものにすぎず、不自然性につき『明白性』が必要である旨を示唆するものではないと解される。また、『税負担の減少以外にその合理的な理由といえるような事業目的等があったとはいえない』という表現が用いられているのは、本件副社長就任につき、税負担の減少以外の事業目的等が全くなかったとはいえないが、その事業目的等は本件副社長就任を正当化するには足りない旨を含意するものであるように思われる」⁽⁵⁶⁾としており、事案の態様と不当性要件の該当性との関係について同様な見方をしていと考えられる。

以上のことから、「両濫用評価結果説」を前

提とした上で、経済合理性基準の通説的見解と「租税法規濫用基準」の両判断基準の射程に関する関係と、その射程に対応する事案の態様については、経済合理性基準の通説的見解が、私法上の選択可能性の濫用の該当性を判断する射程とその態様は、ケース②のような場合であり、また、「租税法規濫用基準」が租税法規の濫用の該当性を判断する射程とその態様は、ケース②とケース③のような場合であるといえる。このことより、法 132 条の 2 の不当性要件の該当性を判断する必要がある場合には、「租税法規濫用基準」で租税法規の濫用の該当性を判断する場合が大部分であると考えられるものの、ケース②のような場合には、経済合理性基準の通説的見解で私法上の選択可能性の濫用の該当性を判断することが排除されていないと考えられ、また、このような場合には、私法上の選択可能性の濫用に該当すると判断されることもあると考えている。また、「租税法規濫用基準」が新たに示された意義は、ケース③のような場合に、通常用いられる法形式が不明確であるという状況を背景として、私法上の選択可能性の濫用の該当性を適切に判断できない場面では、租税法規の濫用の該当性の判断、すなわち、租税法規の趣旨・目的に沿った解釈（目的論的解釈）を「租税法規濫用基準」を判断基準として行うという判断枠組みが示されたことにあると考えている。

次に、「両濫用評価結果説」を前提とした場合の、法 132 条 1 項の不当性要件における両判断基準の射程に関する関係について検討する。まず、検討に先立って、本件最判で示された「租税法規濫用基準」を法 132 条 1 項の不当性要件の判断基準としても使えるよう、同基準を組織再編成やその税制を前提とした記述から一般化された記述に変更する必要がある、それを一般化された「租税法規濫用基準」⁽⁵⁷⁾と呼ぶこととする。この一般化された「租税法規濫用基準」を前提として、両判断

基準の射程に関する関係について検討すると、両条文の不当性要件に関連する部分の文言が同じであることを踏まえると、法 132 条の 2 における関係と同じものになると考えている。すなわち、法 132 条 1 項の不当性要件の該当性を判断する場合も、ケース③のような場合に、通常用いられる法形式が不明確であるという状況を背景として、私法上の選択可能性の濫用の該当性を適切に判断できない場面では、租税法規の濫用の該当性を一般化された「租税法規濫用基準」を判断基準として判断することになると考えている⁽⁵⁸⁾。ただし、法 132 条 1 項の不当性要件における一般化された「租税法規濫用基準」の適用に当たっては、組織再編成の事案であるヤフー事件とは異なり、適用される租税法規の趣旨・目的が明確でない場合も多いため、適用する場面は限定されるものと思われる。

5 ヤフー事件最判以後の租税回避に関する議論の整理

前記 4 において、ヤフー事件最判で示された不当性要件に関する判示を踏まえて、更に検討が必要な論点について、筆者の考え方を示した。ここでは、筆者の考え方と他の論者との相違点を示すため、ヤフー事件最判以後の租税回避に関する議論を、前記 2(1)で整理した三つの説、すなわち、①私法上の選択可能性の濫用説、②租税負担の不当な軽減又は排除説、③租税法規の濫用説に沿って整理を行う。

(1) 私法上の選択可能性の濫用説

この説の主要な論者である金子宏教授は、前記 2(1)(a)で見たように、租税回避の不当性の意義を私法上の選択可能性の濫用としてきたが、従来の定義を変更して、租税回避を「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、不明確度が大きいので、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である。租税回避には、2つの類型がある。1つは、合理的または正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減または排除を図る行為である。……もう1つは、租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の形成可能性を利用して、自己の取引をそれを充足するように仕組み、もって税負担の軽減または排除を図る行為である。いずれも、私法上の形成可能性を濫用(abuse:Missbrauch)することによって税負担の軽減・排除を図る行為である」⁽⁵⁹⁾としている。

この定義において、租税回避の不当性の意義を私法上の形成可能性の濫用(「私法上の形成可能性を異常または変則的な……態様で利用すること(濫用)」)としており、従来の定義よりは不当性の意義を広く捉えていると思われる。従来の定義と異なる点は、①租税回避について従来の類型と考えられる第1の類型(私法上の選択可能性の濫用)の他に、本件最判の法 132 条の 2 の不当性要件に関する判示を踏まえたものと思われる第2の類型を示している点⁽⁶⁰⁾と、②その二つの類型を包摂する租税回避の定義として、租税回避を「私法上の形成可能性を異常または変則的な……態様で利用すること(濫用)によって、税負担の軽減または排除を図る行為」と行為に着目して再定義している点である。第2の類型の特徴としては、①「租税減免規定の趣旨・目的に反する」と認められるものを租税回避の定義に加えていること⁽⁶¹⁾と、②「租税減免規定の趣旨・目的に反する」と認められるものの、不当性を租税減免規定の濫用に求めるのではなく、行為に着目して私法上の形成可能性の濫用に求めていることである。この定義の中での、私法上の形成可能性の濫用の第2の類型における該当性の主たる判断基準は、

①租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の形成可能性を利用したかどうか、②税負担の軽減又は排除があったかどうか、であると整理できると思われる。

次に、法 132 条の 2 の不当性要件に関しては、金子教授は、その定義も新たに行っており、『税負担を不当に減少させる』とは、法人の組織再編成にかかる租税減免規定（課税繰延規定を含む）の趣旨・目的に適合しないにもかかわらず、税負担の軽減または排除を唯一のまたは主要な目的として、私法上の形成可能性を異常または変則的な態様で利用すること（濫用）によって、自己の行為や計算を減免規定の要件を充足させるように仕組むことである。したがって、それは、前述（本論上記の租税回避の変更後の定義（筆者注））……の租税回避の第 2 のタイプである」⁽⁶²⁾としている。本論における不当性要件を整理する方法でこの定義を整理すると、法 132 条の 2 の不当性要件の意義は私法上の形成可能性の濫用であり、その該当性の主たる判断基準は、①租税減免規定の趣旨・目的に適合しないにもかかわらず、私法上の形成可能性を利用したかどうか、②税負担の軽減または排除を唯一のまたは主要な目的としていたかどうか、であると整理できるのではないと思われる。また、金子教授は、本件最判との関係について、「判決が規定の濫用と呼んでいる行為は、私法上の形成可能性を利用して、私法上の行為として行われるわけであるから、本判決は、著者の見解を含め従来からの租税回避の概念を否定することまでは考えていないと理解すべきである」と考える⁽⁶³⁾としている。なお、金子教授は、法 132 条 1 項の不当性要件における経済合理性基準の具体的内容については、通説の見解となっている従来の考え方を維持している⁽⁶⁴⁾。

以上の金子教授の考え方は、租税回避の不当性の意義に関しては、従来の第 1 の類型（私法上の選択可能性の濫用）に第 2 の類型を加

えており、私法上の選択可能性の濫用説とは異なる考え方であると思われる。租税法規の濫用の基本的要素は租税法規の趣旨・目的に反することであり、本件最判においても租税法規の濫用の具体的内容を租税法規の「本来の趣旨及び目的から逸脱する態様」としている。このため、第 2 の類型は、私法上の形成可能性の濫用の一つの類型と整理されているが、「租税減免規定の趣旨・目的に反する」と認められることに着目すれば租税減免規定の濫用と見ることもできるのではないかと思われる。このような理解を前提とすると、金子教授の考え方は、前記 4(1)で整理した、租税回避の不当性の意義に関する「両濫用説」に近い考え方、また、私法上の選択可能性の濫用と租税減免規定の濫用を行為に着目して私法上の形成可能性の濫用で包摂する考え方、と整理することもできるのではないかと思われる。

(2) 租税負担の不当な軽減又は排除説

この説の主要な論者である谷口勢津夫教授は、前記 2(1)(b)で見たように、租税回避を「租税負担の適法だが不当な軽減または排除」と広く定義した上で、「経験的事実を前提とする租税回避の定義」として、その不当性の意義を私法上の選択可能性の濫用としていたが、私法上の選択可能性の濫用の他に、税法上の課税減免規定の濫用を明示的に示す整理の仕方を示している。すなわち、「租税回避は、課税要件の充足回避の『手段』の種類・内容により、①私法上の選択可能性の利用による租税回避と、②税法上の課税減免規定の利用による租税回避、の 2 つのタイプに分類することができる」⁽⁶⁵⁾としている。そして、その二つのタイプの相違については、「租税回避の不当性は、いずれのタイプの租税回避についても、①租税立法者の想定内の行為を行った者と、②租税立法者の想定外の行為を行った者、との間の課税上の不公平を意味する」⁽⁶⁶⁾とし

た上で、『利用』を税法独自の観点から『濫用』と評価することを前提にした名称を用いることにすると、『私法上の選択可能性の濫用による租税回避』については、前記の④は正常な行為を選択した者、前記の⑤は異常な行為を選択した者を意味し、また、『税法上の課税減免規定の濫用による租税回避』については、前記の④は課税減免規定の趣旨・目的に適合する態様でその適用を受ける者、前記の⑤は課税減免規定の趣旨・目的から逸脱する態様でその適用を受ける者又は免れる者を意味する⁽⁶⁷⁾としている。

筆者は、前記 4(1)で整理した「両濫用説」をとるが、上記の谷口教授の考え方は、「課税要件の充足回避の『手段』の種類・内容により」、租税回避の不当性を私法上の選択可能性の濫用と税法上の課税減免規定の濫用に分類したものであり、税法上の課税減免規定の濫用については、「両濫用説」における租税法規の濫用の当該分類における射程を示したものと考えられるため、本論の整理の中では、「両濫用説」に含まれると考えている。

また、谷口教授は、「法人税法 132 条 1 項と同 132 条の 2 における不当性要件⁽⁶⁸⁾の統一的解釈」⁽⁶⁹⁾を示している。その内容は、まず、判例によれば、法 132 条 1 項の不当性要件については経済的合理性基準に従って判断すべきものとされていることからすると、不当性要件の要件事実「経済的合理性の欠如」であるとしている⁽⁷⁰⁾。そして、次に、本件最判で示された本論でいう「租税法規濫用基準」に関して、「③の『観点』(本論でいう「判断する観点」(筆者注))の中で説示された『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』の行為は、内容的には、経済的合理性のない行為を意味すると解される。つまり、③の『観点』の中で説示された事実(濫用要件⁽⁷¹⁾の要件事実)は、私人の実際の経済生活における多種多様な経済活動のうち、企業組織再編成という活動の場面にお

ける経済的合理性を前提にして、そのような経済的合理性のない行為を表現したものと解される」(圏点筆者)として、法 132 条の 2 の不当性要件の要件事実も「経済的合理性の欠如」であるとしている⁽⁷²⁾。その上で、「ヤフー事件・最判は、経済的合理性基準(法税 132 条 1 項の不当性要件に関する判例基準)にいう『不合理、不自然』を要件事実論の観点から分解して、『不自然』を②の『事情』(本論でいう「考慮する事情」(筆者注))のうち『①』の中で、『不合理』を『②』の中で考慮することによって、法人税法 132 条の 2 の『濫用基準』を同法 132 条 1 項の経済的合理性基準に『接合』しようとしたものと解される。要するに、ヤフー事件・最判(①(本論の前記 3(1)(b)②(筆者注))及び③)が示した『濫用基準』は、経済的合理性基準の一場合であるといつてよかろう。このような解釈は、『法人税法 132 条 1 項と同 132 条の 2 における不当性要件の統一的解釈』といつてよかろう⁽⁷³⁾としている。

本論では、前記 4(1)で、両条文の不当性要件の意義に関する「両濫用評価結果説」を示したところであるが、この解釈の前提としてのこれまでの整理としては、法 132 条 1 項の不当性要件の意義は私法上の選択可能性の濫用で、その該当性の判断基準は経済合理性基準、また、法 132 条の 2 の不当性要件の意義は租税法規の濫用で、その該当性の判断基準は「租税法規濫用基準」であるとしてきた。谷口教授の統一的解釈は、不当性要件を要件事実論から議論しているものであるが、あえて上記の「前提としてのこれまでの整理」の中で整理すると、法 132 条 1 項の不当性要件の意義は、その判例基準である経済的合理性基準に従って判断すべきであるので「経済的合理性の欠如」であり、また、法 132 条の 2 の不当性要件(「濫用要件」)の意義も「経済的合理性の欠如」と解され、更に、経済的合理性基準にいう「不合理、不自然」を本件最

判の「事情」の中で考慮することによって「濫用基準」が経済的合理性基準に「接合」されていると解される、と整理できるのではないかと思われる。このような理解を前提にすると、谷口教授の考え方は、両条文の不当性要件の意義に関して、法 132 条 1 項の私法上の選択可能性の濫用と法 132 条の 2 の租税法規の濫用⁽⁷⁴⁾を「経済的合理性の欠如」で包摂することによって、両条文の不当性要件の意義を統一的に解釈している考え方と整理できるのではないかと思われる。統一的に解釈する方法として、「両濫用評価結果説」をとる筆者の考え方とはこの点で異なっていると思われる。

(3) 租税法規の濫用説

この説の主要な論者である今村隆教授は、租税回避の従来の定義をより明確にして、租税回避を「私法上有効な行為でもって①、主として税負担を減少させる目的で②、租税法上の効果を生じさせる当該租税法規の文言には反しないものの、その趣旨に反する態様によって③、その適用を免れ又はこれを適用して税負担を軽減又は排除すること」⁽⁷⁵⁾としている。今村教授は、租税回避は租税法規の濫用であるという従来の立場を維持している。法 132 条の 2 の不当性要件に関する本件最判については、「租税回避を租税法規の趣旨・目的に反する濫用の場合ととらえる考え方につながる考え方であり、……租税回避の本質に即した考え方であり、相当と考える」⁽⁷⁶⁾としている。また、法 132 条 1 項の不当性要件に関しては、「法人税法 132 条の『不当』は、元々は、租税法規の濫用という趣旨であったとも考えられるものの、裁判例で経済合理性基準が定着している現在、租税法規の濫用であるというのは無理と考えている」⁽⁷⁷⁾としている。

6 終わりに

ヤフー事件最判では、法 132 条の 2 の不当性要件に関して、その意義を租税法規の濫用、その該当性の判断基準を「租税法規濫用基準」とする判断が示された。一方、関連する部分の文言が同じである法 132 条 1 項の不当性要件については、従来から、その意義は私法上の選択可能性の濫用、その該当性の判断基準は経済合理性基準とされてきたと考えられる。本論は、本件最判で示された不当性要件に関する判示内容と両条文の不当性要件に関連する部分の文言が同じであることを踏まえた上で、両条文の不当性要件における、①私法上の選択可能性の濫用と租税法規の濫用の関係と、①の論点に関連する、②経済合理性基準と「租税法規濫用基準」が不当性の該当性を判断する射程に関する関係について、検討を行ったものである。筆者の考え方を要約すると以下のとおりである。

上記①の両条文の不当性要件の意義に関する論点に関しては、まず、両者の濫用を事案ごとにどのように使い分けていくのかという基準が不明確であることと、両者の濫用の違いは不当性に係る評価結果の違い、すなわち、事案そのものに基因する実体の違いではなく、事案の態様の評価結果の違いに過ぎないと考えていることを示した。その上で、両条文の不当性要件については、両条文ともに両者の濫用のそれぞれの該当性を判断することになり、事案の態様の評価の結果として、私法上の選択可能性の濫用に該当する場合もあれば、租税法規の濫用に該当する場合もあるという「両濫用評価結果説」の考え方を示した。ただし、この場合、両条文の対象となる分野における想定される事案での、通常用いられる法形式や適用される租税法規の趣旨・目的の把握のしやすさからは、法 132 条 1 項の場合には私法上の選択可能性の濫用、法 132 条の 2 の場合には租税法規の濫用の該当性の判断が中心になると考えられることを指摘した。

更に、この解釈については、両条文の不当性要件の意義を統一的に解釈する試みと見ることができ、また、不当性要件の意義に関して、これまでの法 132 条 1 項の解釈や本件最判の法 132 条の 2 の解釈とも異なるものであるが、両条文の解釈を発展的に展開したものであり、その意味で、両条文のこれまでの解釈を包摂するものであると考えていることを示した。

次に、上記②の両条文の不当性要件の該当性の判断基準に関する論点に関しては、まず、本件最判で示された「租税法規濫用基準」の判断要素は、経済合理性基準の通説的見解の判断要素を組織再編成の場面に即して修正したものであり、両判断基準の判断要素はほぼ同様（程度の違い）であることを指摘した。その上で、「両濫用評価結果説」を前提として、法 132 条の 2 の不当性要件における、両判断基準が不当性の該当性を判断する射程に関する検討を行い、「租税法規濫用基準」で租税法規の濫用の該当性を判断する場合が大部分であると考えられるが、事案の態様に、不自然性が十分にあり、事業目的等が存在しないと認められる場合には、経済合理性基準の通説的見解で、私法上の選択可能性の濫用の該当性を判断することが排除されていないと考えられることを示した。また、事案の態様に、不自然性が十分にあるとまではいえず、事業目的等が存在しないとまではいえないと認められる場合には、組織再編成の場面では通常用いられる法形式が不明確であるという状況を背景として、私法上の選択可能性の濫用の該当性（通常用いられない法形式の選択の有無）を適切に判断できないと考えられることを示した。その上で、「租税法規濫用基準」が新たに示された意義は、このような場面（別な言い方をすると、従来の私法上の選択可能性の濫用の判断枠組みで、不当性要件の該当性を判断することが必ずしも適切ではない場面）では、租税法規の濫用の該当性の判断、

すなわち、租税法規の趣旨・目的に沿った解釈（目的論的解釈）を「租税法規濫用基準」を判断基準として行うという判断枠組みが示されたことにありと考えていることを示した。また、この判断枠組みは、両条文の不当性要件に関連する部分の文言が同じであることを踏まえると、法 132 条 1 項の不当性要件の該当性を判断する際の判断枠組みにもなると考えていることも示した。

本件最判が、法 132 条の 2 の不当性要件の意義を私法上の選択可能性の濫用としなかった背景には、前記 3(3)(b)で指摘したように、従来の私法上の選択可能性の濫用の判断枠組みで、組織再編成の場面での不当性を判断することは必ずしも適切ではないとの判断があったものと思われる。また、この判断は、下級審判決においても同様である。筆者は、本件最判の不当性要件に関する判示については賛成・評価しており、本論は、本論における二つの論点の検討を通じて、その背景にある従来の私法上の選択可能性の濫用の判断枠組みの、両条文の不当性要件の該当性を判断する際の射程を示す試みであるともいえる。

最後に、前記 3(4)(a)で見た金子宏教授の指摘にもあるように、両条文の不当性要件については、「公平な税負担と法的安定性の 2 つの価値の対立と緊張関係を軸として種々の議論が展開されていく」ものと考えられる。このため、本件最判以後においても、前記 5 で見たように租税回避に関する議論は進展があったものの、各説の議論が展開されている状況にある。租税法上の問題のうち、租税回避の問題は、租税回避の該当性の有無を適切に判断しようとしている個々の納税者だけでなく、税の負担者である一般の納税者にとっても公平な税負担の観点から関心の高い問題だと考えられる。このため、正しい申告を行おうとしている納税者にとっての公平な税負担と法的安定性の向上に向けて、租税法の立法関係者も含めた関係者の更なる議論の進展

を期待したいと考えている

- (1) 最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁。
- (2) 金子宏『租税法[第20版]』弘文堂(2015年)124頁。
- (3) 本論の論点との関係から、主たる判断基準にはあげなかったが、今村隆教授は、この定義が、「課税要件の充足を免れ[る]」場合だけを対象としており、課税減免規定を充足させて租税負担の軽減を図ることが含まれていないとしている。加えて、この定義の「通常用いられる法形式」については、何が通常かを判断することは困難な状況となっているとしている(今村隆『租税回避と濫用法理—租税回避の基礎的研究—』大蔵財務協会(2015年)18-21頁[初出2008年])。なお、後記3(3)(b)で見る本件最判の調査官解説や本件下級審判決の指摘は、今村教授の後者の指摘と同旨である。
- (4) 清永敬次『税法[新装版]』ミネルヴァ書房(2013年)42頁。
- (5) 清永・前掲注(4)42頁。
- (6) 谷口勢津夫「租税回避の法的意義・評価とその否認」税法学577号(2017年)247頁脚注(8)。
- (7) 谷口勢津夫『税法基本講義[5版]』弘文堂(2016年)60-61頁。
- (8) 谷口・前掲注(7)61頁。
- (9) 谷口・前掲注(7)63頁。
- (10) 清永敬次『ミネルヴァ・アーカイブズ 租税回避の研究』ミネルヴァ書房(2015年)388頁[初出1982年]。
- (11) 今村・前掲注(3)48頁[初出2008年]。
- (12) 今村・前掲注(3)49頁[初出2008年]。
- (13) 今村・前掲注(3)6頁。
- (14) 同旨の指摘としては、関根英恵「法人税法132条1項と同法132条の2における『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき』の解釈及び両規定における『不当』性判断枠組みの異同について」訟月61巻1号別冊(2015年)198頁参照。
- (15) 谷口・前掲注(6)253頁参照。
- (16) 最判昭和53年4月21日訟月24巻8号1694頁。
- (17) 札幌高判昭和51年1月13日訟月22巻3号756頁。
- (18) 金子宏『租税法[初版]』弘文堂(1976年)106-107頁(「やや一般的な否認規定」としている)。清永敬次『税法[改訂版]』ミネルヴァ書房(1975

- 年)50頁(「かなり一般的に否認することを認める規定」としている)。
- (19) 金子・前掲注(18)105頁。清永・前掲注(18)48-49頁。
- (20) 金子・前掲注(2)471頁。
- (21) 税制調査会「平成13年度の税制改正に関する答申(平成12年12月)」(2000年)21頁。
- (22) 税制調査会・前掲注(21)4-5頁。
- (23) 太田洋弁護士は、ヤフー事件以前は、法132条の2の不当性要件に関連する部分の文言が法132条1項のそれと同じであるため、その不当性要件は、「法132条1項の解釈を参考として、対象となる行為計算が『異常ないし変則的で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場合』にのみ、法132条の2の『不当に』の要件が満たされると一般的に解釈されてきたのではないかと思います」としている(太田洋「関連会社間取引をめぐる近時の注目裁判例～IBM事件及びヤフー・IDCF事件の最高裁判決等を受けて～」租税研究801号(2016年)345-346頁)。また、金子宏教授は、「この規定がどのように解釈・適用されていくのか、特に『不当な』税負担の減少の意義をめぐってどのような理論や判例が形成されていくのかは、今後の事例の蓄積をまつほかない」としていた(金子・前掲注(2)463頁)。
- (24) 東京地判平成26年3月18日訟月60巻9号1857頁。
- (25) 東京高判平成26年11月5日訟月60巻9号1967頁。
- (26) 法57条3項の委任に基づく法施行令112条7項5号(当時)。
- (27) 東京地判平成26年3月18日・前掲注(24)。
- (28) 本論の論点との関係から、本件最判の特徴としてあげなかったが、本件最判は、上記①の「法132条の2の意義」にあるように、同条文を引直し課税の規定としており、その上で、同条文の不当性要件の意義を租税法規の濫用としている点の一つの特徴といえる。これは、前記2(2)(a)で指摘したように、引直し課税の規定は私法上の選択可能性の濫用と親和性があると考えられるためである。また、本件最判が、法132条1項の場合と異なり、不当性要件の意義を租税法規の濫用と明示的に示しているのもこのためであると思われる。
- (29) 徳地淳＝林史高「判解」ジュリスト1497号

(2016年) 87頁。

(30) 徳地＝林・前掲注(29)85頁。

(31) 本件下級審判決の上記②・③の(i)の部分は、不当性要件に関連する部分の文言が法132条1項と同じであることを踏まえて、前記2(2)(a)で示した、法132条1項の不当性要件の意義は私法上の選択可能性の濫用、その該当性の判断基準は経済合理性基準との整理に基づいて、その経済合理性基準の部分だけが示されたものと筆者は解釈している。下記(3)(b)で引用した下級審判決も参照。

(32) 本件下級審判決の上記②・③の(ii)の部分では、「濫用」という用語は用いられていないが、租税法規の濫用の基本的要素は租税法規の趣旨・目的に反することであるため、下級審判決は不当性要件の意義については租税法規の濫用も含むとしていると筆者は解釈している。

(33) 最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁。

(34) 調査官解説における「制度濫用基準」は、本論における、法132条の2の不当性要件の意義を租税法規の濫用とする基準といえる。

(35) 徳地＝林・前掲注(29)84頁。

(36) 徳地＝林・前掲注(29)84頁。

(37) 徳地＝林・前掲注(29)85頁。

(38) 徳地＝林・前掲注(29)85頁。

(39) 徳地＝林・前掲注(29)87頁。

(40) 徳地＝林・前掲注(29)87頁。

(41) 徳地＝林・前掲注(29)85-86頁。

(42) 金子・前掲注(2)463頁。

(43) 岡村忠生「租税回避否認への柔らかな対応～ヤフー事件最高裁判決～」WLJ判例コラム77号(2016年)3頁。

(44) 徳地＝林・前掲注(29)88頁。

(45) 徳地＝林・前掲注(29)85頁。

(46) 租税負担の不当な軽減又は排除説では、租税回避の不当性の意義に関して、私法上の選択可能性の濫用の他に含まれるものは、前記2(1)(b)で見た谷口教授の指摘を踏まえると、租税法規の濫用だけではないと考えられるが、ここでは、ヤフー事件最判を踏まえた検討を行うため、租税法規の濫用だけとして検討を進める。

(47) この例として、谷口勢津夫教授が、後記5(2)で見るように、「租税回避は、課税要件の充足回避の『手段』の種類・内容により、①私法上の選択可能性の利用による租税回避と、②税法上の課

税減免規定の利用による租税回避、の2つのタイプに分類することができる」としていることがあげられる(谷口・前掲注(6)251頁)。

(48) 法132条の2の不当性要件の意義は両者の濫用であるとの指摘としては、関根・前掲注(14)252頁参照。

(49) 谷口勢津夫「ヤフー事件東京地裁判決と税法の解釈適用方法論—租税回避アプローチと制度(権利)濫用アプローチを踏まえて—」税研177号(2014年)25頁。

(50) 谷口教授は、「制度趣旨・目的に反することは、規範的評価の結果であって事実の問題ではないから、弁論主義の下では、これを主要事実とすることはできない。制度趣旨・目的に反するという主張は『法律上の意見、法的観点、法的構成』にすぎない」としている(谷口・前掲注(49)27頁)。

(51) 谷口・前掲注(49)20頁。

(52) 谷口・前掲注(49)20頁。

(53) 谷口・前掲注(49)27-28頁。

(54) 関根・前掲注(14)258-260頁。

(55) 徳地＝林・前掲注(29)86頁。

(56) 徳地淳＝林史高「判解」曹時69巻5号(2017年)305頁。

(57) 「租税法規濫用基準」を一般化するには、「考慮する事情」の①の「組織再編成の」を削除した上で、「判断する観点」を「税負担を減少させることを意図したものであって、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」と修正することが考えられる。

(58) 本論の論点との関係から、法132条1項の不当性要件の該当性を判断する場合に、私法上の選択可能性の濫用の該当性を経済合理性基準の通説的見解で判断することの妥当性については、本論では検討を行っていない。

(59) 金子宏『租税法[第22版]』弘文堂(2017年)126-127頁。

(60) 金子教授は、『租税法[第22版]』で、本論の下記に示したように新たに法132条の2の不当性要件の定義を行っており、「租税回避の第2のタイプである」としている(金子・前掲注(59)488頁)。

(61) 金子教授は、『租税法[第20版]』以降、租税減免規定の趣旨・目的に適合しないにもかかわらず、

税負担の減免のみを目的として規定の適用を図る行為を「租税回避の1つのタイプ」としていた（金子・前掲注(2)129頁）。

- (62) 金子・前掲注(59)488頁。
- (63) 金子・前掲注(59)491頁。
- (64) 金子・前掲注(59)498頁。
- (65) 谷口・前掲注(6)251頁。
- (66) 谷口・前掲注(6)259頁。
- (67) 谷口・前掲注(6)259-260頁。
- (68) 谷口教授は、本論と同様に、両条文の「不当に」という要件を「不当性要件」としている（谷口勢津夫「同族会社税制の沿革及び現状と課題」税研192号(2017年)36頁）。
- (69) 谷口・前掲注(68)42頁。
- (70) 谷口・前掲注(68)39頁。
- (71) 谷口教授は、本件最判は、「不当性要件という規範的要件を、『濫用』という規範的評価を要する要素を含む『濫用要件』とも呼ぶべき規範的要件に言い換え」としているとした上で、『観点』の中で説示された事実が、（不当性要件の言い換えである）濫用要件に該当する事実（要件事実）であると解される」としている（谷口・前掲注(68)41頁）。
- (72) 谷口・前掲注(68)42頁。
- (73) 谷口・前掲注(68)42頁。
- (74) 谷口教授の議論では、税法上の課税減免規定の濫用。
- (75) 今村隆『現代税制の現状と課題（租税回避否認規定編）』新日本法規出版株式会社(2017年)50頁。
- (76) 今村・前掲注(75)149頁。
- (77) 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)—IBM事件は租税回避か？」税務弘報64巻8号(2016年)50頁。なお、今村教授は、法132条1項の不当性要件を、立法趣旨から租税回避目的の有無を基準とする目的基準で判断する規定とした上で、経済合理性基準を目的基準における経済合理性テストと位置付けている（今村・前掲注(75)137-139頁）。