

## 不確定概念と租税回避否認規定

高橋秀至

(長崎県立大学経営学部教授・税理士)

## 目 次

- |                      |                         |
|----------------------|-------------------------|
| I はじめに               | IV 租税回避否認規定における不確定概念の是非 |
| II 不確定概念と租税法律主義      | 1 不確定概念の区分とその性質         |
| 1 納税義務成立要件と租税法律主義    | 2 行為計算否認規定の異質性          |
| 2 不確定概念と違憲立法審査       | 3 行為計算否認規定の解釈           |
| III 租税回避の意義と否認規定     | 4 一般的・包括的租税回避否認規定の不当性   |
| 1 租税回避の本質と否認規定の必要性   | V おわりに                  |
| 2 個別否認規定と一般的・包括的否認規定 |                         |

## I はじめに

平成26年11月5日、いわゆるヤフー事件高判がくだされた<sup>(1)</sup>。本件は、法人税法132条の2における「不当に減少」という不確定概念の意味内容が争われたものであり、本件高判は同文言について、きわめて不明確な解釈を示した<sup>(2)</sup>。その後、本件最判により、同文言の意義は見直されたものの<sup>(3)</sup>、同文言をはじめとする不確定概念の意義を再検討するよい機会になったように思われる。

「不当に減少」という文言は、これまで、不確定概念の代表例として取り上げられ、このような不確定概念の使用は、不可避であり、租税法律主義に抵触するものではないとされてきた<sup>(4)</sup>。不確定概念は一見すると不明確なものであるために、課税要件明確主義との関係で議論されることが多い。課税要件明確主義

の見地からすると、課税要件はできる限り一義的で明確なものでなければならず、不確定概念の使用はできる限り避けるべきである。とはいうものの、立法技術上、不確定概念の使用が不可避な場合が存するのも確かである。そこで、課税要件法に不確定概念がもちいられたとしても、当該法規の立法趣旨・目的を参酌することによって、明確な解釈結果がえられるのであれば、課税要件明確主義に抵触するものではないとすることは、一定の理解ができる。その一方で、課税要件法のみな

(1) 東京高判平成26年11月5日訟月60巻9号1967頁。

(2) 拙稿「租税回避否認の是非と包括的否認規定の解釈」福岡大学商学論叢60巻4号(2016)633-648頁参照。

(3) 最判(第1小)平成28年2月29日判タ1424号68頁参照。

(4) 金子宏『租税法』(弘文堂, 第22版, 2017)79-81頁参照。

らず、実定法上のすべての不確定概念を統一的に考えて、明確性のみの議論で合憲性の判断をしてもよいのであろうか。とくに、「不当に減少」という不確定概念は、租税回避否認規定の発動要件として用いられている文言であり、このような不確定概念は、他の不確定概念と同様に租税法律主義に抵触しないものといえるのであろうか。

そこで小稿では、租税法律主義の原則に抵触しない不確定概念とは、いかなるものであり、「不当に減少」という不確定概念が認められるべきものであるのか否かを検討したい。

## II 不確定概念と租税法律主義

### 1 納税義務成立要件と租税法律主義

#### (1) 憲法29条と納税の義務

憲法29条1項には、「財産権は、これを侵してはならない。」と規定されている。憲法が国家権力を制限して国民の権利・自由を守ることを目的とすると考えれば<sup>5)</sup>、同条項は国家に命じる条項であり、国民の財産権を国家が侵害してはならない旨を規定しているといえる。また、国民の財産権が保障されるということは、その前提として私有財産制を認めているということであり、国家が無産国家で

あるということを意味するものである。無産国家において、その財政需要をまかなうためには、財産を有する国民がその資金を拠出する必要がある。すなわち、国民に財産権が保障されているといっても、それは国民の財産が国家の手に全く移されないということではなく、財産権保障の前提として、国民に納税義務が課されることを意味するものである<sup>6)</sup>。したがって、憲法29条1項は、国民の財産権を保障すると同時に、国民に納税義務が課されることを意味する規定であるといえよう。

#### (2) 憲法30条の存在意義と納税義務の要件

憲法29条1項の解釈として、国民の納税義務が導き出されるが、納税義務に関する規定として、憲法30条がある。同条項には、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と規定されている。同条項が単に国民に納税義務を課するための条項ということであれば、そのことは同29条で規定されており、同30条の存在意義はない。同条項を課税が憲法の人権規定に抵触しない旨の確認規定ととらえることも可能であろうが<sup>7)</sup>、はたして憲法の条項にそのような消極的意義を与えるべきであろうか。たしかに、同条項の制定経緯からすると<sup>8)</sup>、納税義務の存在を規定する条項と

(5) 芦部教授は、憲法の意味として、形式的意味、固有の意味および立憲の意味をあげ、「以上の三つの憲法の観念のうち、憲法の最もすぐれた特徴は、その立憲の意味にあると考えるべきである。したがって、憲法学の対象とする憲法とは、近代に至って一定の政治的理念に基づいて制定された憲法であり、国家権力を制限して国民の権利・自由を守ることを目的とする憲法である。」(芦部信喜『憲法』(岩波書店、第6版、2015)5頁)と述べておられる。

(6) 私有財産制と租税の関係に関して谷口教授は、

「国家によって保障される私有財産制には、租税侵害が、その中核的内容として予め組み込まれている(内在している)、と考えられるのである。」(谷口勢津夫『税法基本講義』(弘文堂、第6版、2018)22頁)と述べておられる。

(7) 小林孝輔・芹沢斉編『基本法コンメンタール憲法』(日本評論社、第5版、2006)217-220頁〔三木義一〕参照。

(8) 清水伸編著『逐条日本国憲法審議録 第2巻』(日本世論調査研究所PRセンター、増訂版、1976)721-723頁参照。

ということになるのかもしれない。しかし、憲法が国家統治に関する最高法規であることにかんがみると、その現代的意義として、積極的意義をみいだすべきであろう。

同条項には、「国民は、納税の義務を負ふ。」と規定されているのではなく、「……法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と規定されているのである。すなわち、国民の納税義務に対して、「法律の定めるところにより」という条件が付されているのであって、この文言にこそ、同条項の存在意義があるのである。同条項は、納税義務の存在を規定するというよりはむしろ、納税義務の成立要件を規定しているのであって、法律によらない課税を禁止するための規定であるといえよう。

### (3) 憲法30条と課税要件

憲法30条は、納税義務成立要件を法律の定めに限定するものであるが、税法が租税に関する法であることからすると、ここにいう法律とは、税法をさすということになる。租税法律関係は、一般に租税債務関係説により説明されており<sup>(9)</sup>、納税義務の成立に関しては、何らの手続を要することなく、法律の要件を充足すれば納税義務が成立することとなる。すなわち、課税要件の充足が唯一の納税義務成立要件であって、このことは憲法30条の規定ぶりからも明らかである。「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と規定されているのであって、「行政手続によって納税の義務を負う。」と規定されているので

はない。また、国税通則法15条において、納税義務の成立と確定が明確に区別され、その成立については、成立時期のみが規定されていることからすると、同条項は、課税要件の充足をもって、何らの手続も要せず納税義務が成立することをその前提にしているといえる<sup>(10)</sup>。実定法規がその前提とするものは、まさに最高法規たる憲法であり、その根拠は憲法30条にあるといえる。憲法30条は、納税義務の成立要件を課税要件法の規定する課税要件の充足に限定し、これをもって法律によらない課税を禁止するものといえることができる。

憲法29条は、国民の財産権を保障する規定であるが、それと同時に納税義務によって一定の財産権制約を根拠づける規定でもある。憲法30条が納税義務成立要件を規定しているということは、この財産権制約要件を規定しているということである。このことから、憲法30条は、同29条において補償すべき財産権の範囲を明らかにする規定のひとつであるといえることができる。したがって、憲法30条は、納税義務の成立要件を課税要件の充足に限定することで、法律によらない課税を排除し、これをもって国民の財産権を保障する規定であるといえよう。

### (4) 憲法84条と租税手続法

憲法84条には、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と定められている。同条項から直接読み取れること

(9) *Albert Hensel*, *Steuerrecht*, Dritte, Vollig Neubearbeitete Auflage, Julius Springer, 1933, S.56-57. 訳書に関しては、第2版の訳書である杉村章三郎訳『独逸租税法論』(有斐閣, 1931) 86頁参照。なお、一般に、手続法の一部においては、

権力関係的な要素もみられるものの、租税法律関係の基本的・中心的な関係は債務関係にあるとされている(金子・前掲注(4), 24-27頁参照)。

(10) 租税債務関係説と実定税法の関係については、谷口・前掲注(6)13-14頁参照。

は、租税の新設または改廃には、立法手続きを要するということであるが、同条項が第7章「財政」に位置する条項であり、国家の課税権行使にかかわる条項であることからすると、租税の賦課・徴収はすべて法律の定めによることを規定しているものといえる。課税要件が唯一の納税義務成立要件であることにかんがみると、同条項にいう法律は、課税要件法ということになるだろうが、ここにいう法律には租税手続法も含まれるといえることができる。手続法が整備されていなければ、租税行政庁による恣意的な処分を許し、租税法律主義が画餅となりかねない。憲法84条は、課税要件のすべてについて法定することを要請すると同時に、法律によらない租税行政手続を排除することで、法律によらない課税を禁止するものといえることができる。

憲法30条が納税義務の成立要件を課税要件の充足に限定するものであるのに対して、憲法84条は課税要件のすべてと租税行政手続を法律の定め限定することで、法律によらない課税を禁止するものである。このことにより、国民の財産権制約の範囲が明らかになり、国民の財産権は保障されることになるのである。

## 2 不確定概念と違憲立法審査

### (1) 不確定概念の合憲要件

憲法30条および同84条の要請により、納税義務の成立要件は、課税要件の充足に限定され、法律によらない課税は禁止されるが、課税要件法が明確性を欠く場合には、法的安定性・予測可能性を担保することができず、課税要件が法定されていないのと同様の結果をもたらす。たとえ課税要件が法定されていたとしても、その規定が多義的で、いかなる場

合にいかほどの納税義務が生じるのかがわからなければ、結局のところ、財産権制約の範囲がわからず、これでは財産権が保障されているとはいえない。このことから、憲法30条および同84条は、課税要件法定主義のみならず、課税要件明確主義をも要請しているといえる。

しかし、実定税法には数多くの不確定概念が存在し、このような不確定概念は、一見すると課税要件明確主義に抵触するようである。不確定概念について、いわゆる秋田市健康保険税事件高判は、「……課税要件明確主義の下でも、課税要件に関する定めが、できるかぎり一義的に明確であることが要請されるのであるが、租税の公平負担を図るため、特に不当な租税回避行為を許さないため、課税要件の定めについて、不確定概念を用いることは不可避であるから、かかる場合についても、直ちに課税要件明確主義に反すると断ずることはできないし、その他の場合でも、諸般の事情に照らし、不確定概念の使用が租税主義（原文のママ）の実現にとつてやむをえないものであり、恣意的課税を許さないという租税法律（条例）主義の基本精神を没却するものではないと認められる場合には、課税要件に関して不確定概念を用いることが許容される余地があるというべきである。」<sup>(1)</sup>と判示した。また金子教授も、「もっとも、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度不可避であり、また必要でもある。」<sup>(2)</sup>と

(1) 仙台高判昭和57年7月23日判タ487号113頁。引用文中の「租税主義」という言葉は、「租税法律主義」の誤記と思われるが、原文のまま表記し、その旨を表すために「(原文のママ)」と括弧書きした。

(2) 金子・前掲注(4)80頁。

述べておられる。このように、裁判例および学説において、不確定概念の使用は不可避であり、このことは必ずしも課税要件明確主義に反するものではないとされている。

金子教授は、不確定概念の例をいくつかあげたうえで、「ただし、不確定概念にも、2種類のものがあることに注意する必要がある。1つは、その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や乱用をまねくおそれがあるものである。たとえば、『公益上必要があるとき』とか『景気対策上必要があるとき』というような、終局目的ないし価値概念を内容とする不確定概念が、それである。租税法規が、このような不確定概念を用いた場合には、その規定は課税要件明確主義に反して無効であると解すべきであろう。これに対し、いま1つは、中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になし得るのである。』<sup>13)</sup>と述べておられる。

たしかに、不確定概念の使用が立法技術上不可避な場合が存し、このような場合には、当該法規の立法趣旨・目的を参酌して、その意味内容を明らかにしなければならない。そこで、税法の法文に不確定概念が用いられたとしても、これをもってただちに課税要件明確主義に反するとするのではなく、税法の解釈によってその明確性を担保することができればよいとするには、一定の理解ができる。しかし、不確定概念の適否を考えるにあたっては、課税要件の充足が納税義務成立に関する唯一の要件であるということを忘れてはならない。そもそも、課税要件明確主義は、租税法律の定め方に関する原則であって、租

税法律に何を定めるべきかについての原則ではない。納税義務は課税要件法に定められた課税要件の充足をもってのみ成立するものであり、納税義務を成立させるために租税法律に定めるべきものは、課税要件である。すなわち、国民に納税義務を課そうとするならば、課税要件を明確に法定しなければならないのであって、課税要件を法定すべきことおよびその定めが明確であることが重要である。

したがって、①不確定概念が用いられた当該法文の立法趣旨・目的を考慮することにより、明確な解釈結果を導きだせるということはもちろんのこと、②当該不確定概念によって、課税要件の充足が納税義務成立に関する唯一の要件であるという理念を事実上害するものでないということも、不確定概念の適否を考えるにあたって重要である。上記①を解釈明確化可能要件と名付け、②を課税要件充足限定理念要件と名付けるならば、①解釈明確化可能要件および②課税要件充足限定理念要件の両者を充たすならば、当該不確定概念は、不確定概念であるということのみをもってただちに租税法律主義に抵触するとはいえない。その一方で、①解釈明確化可能要件または②課税要件充足限定理念要件のいずれか一方を充たさない場合には、当該不確定概念は、租税法律主義に抵触するといえるであろう。

## (2) 違憲立法審査権と立法裁量

不確定概念が租税法律主義に反するということになれば、当該法規は、違憲立法審査の対象ということになる。すなわち、憲法に反する法律は無効であり、当該法規に基づく課

<sup>13)</sup> 金子・前掲注(4)80頁。

税処分は取り消されることになる。税法における違憲立法審査に関する著名な裁判例として、いわゆる大嶋訴訟最判がある<sup>14)</sup>。本件は、所得税法28条が憲法14条に抵触するか否かが争われたものである。この点につき最高裁は、「したがって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。そうであるとすれば、租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法14条1項の規定に違反するものということとはできないものと解するのが相当である。」と判示した。

本判決は税法の定立に広く立法裁量を認める趣旨の判決であり、本判決が最高裁大法廷の判決である以上、少なくとも訴訟実務においては、税法に対する違憲立法審査による権利救済の道は、事実上閉ざされているということが出来る。立法府に広範な裁量を認めるからには、税法の定立は慎重になされなければならない。租税立法は、当該法規が憲法に抵触しないように最善の注意を払ってなされるべきことはいうまでもないが、ひとたび実定法として成立した租税法規については、上記①の解釈明確化可能要件が充たされているとの前提のもとで、解釈により明確な要件をみいだす必要がある。不確定概念を解釈するにあたって、明確な要件をみいだすことが困難である場合、または上記②の課税要件充足

限定理念要件を充たしていない場合には、当該不確定概念が用いられた租税法規は、違憲無効であるといえる。とはいうものの、立法裁量が認められていることにかんがみると、上記2要件に反する租税法規は、立法により、改廃すべきということになろう。

### (3) 行為計算否認規定の合憲判決

不確定概念には種々のものがあるが、その代表例であるかのごとく記述されたり<sup>15)</sup>、きわめて批判的に取り上げられたりするものとして<sup>16)</sup>、いわゆる行為・計算否認規定における「不当に減少」という文言がある。この文言が課税要件明確主義に抵触するものか否かが争われたものとして、いわゆる光楽園旅館事件最判がある<sup>17)</sup>。まず、本件の原審にあたる札幌高判は、「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を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、実質の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

(14) 最判(大)昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。

(15) 金子・前掲注(4)80頁参照。

(16) 北野弘久(黒川功補訂)『税法学原論』(青林書院、第7版、2016)105頁〔北野弘久〕参照。

(17) 最判(第2小)昭和53年4月21日訟月24巻8号1694頁。

れるか否かを基準として判定すべきものと解される。一般に、かかる場合の判定基準は、法律上できる限り具体的、個別的、一義的に規定しておくことが望ましいのではあるが、複雑多岐にして激しく変遷する経済事象に対処しようとする規定を設けることは極めて困難であるから、法人税法が前記程度の規定をおいたにとどまることもやむをえないところであって、これをもって、いわゆる租税法律主義を宣明し、租税を創設し改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、納税の手続は、すべて法律に基づいて定められなければならない旨規定する憲法第84条に違反するものということとはできない。<sup>18)</sup>と判示した。これを受けて最高裁は、「法人税法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のであるから、右規定が税務署長に包括的、一般的、白地的に課税処分権限を与えたものであることを前提とする所論違憲の主張は、その前提を欠く。」と判示した。

このように最高裁は、「不当に減少」という不確定概念の使用に対して合憲の判断をしたのであるが、札幌高裁が示した経済的合理性欠如要件を明確な要件ととらえたからこそ、合憲の判断をくだしたのであろう。しかし、税法上の不確定概念が租税法律主義に抵触しないというためには、これに加えて上記②の

課税要件充足限定理念要件を充たすものか否かについても検討する必要がある。

### III 租税回避の意義と否認規定

#### 1 租税回避の本質と否認規定の必要性

行為計算否認規定における「不当に減少」という不確定概念は、①解釈明確化可能要件を充たすものとされているが、②課税要件充足限定理念要件を充たすものといえるのであろうか。この点を検討するにあたっては、行為計算否認規定が、ある特定の範囲に限定して、その範囲内で一般的に適用される租税回避否認規定または特定の範囲内を包括して適用される租税回避否認規定であることからすると<sup>19)</sup>、租税回避の本質を考える必要がある。

清永敬次教授は、「租税回避 (tax avoidance, Steuerumgehung) というのは、課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう。」<sup>20)</sup>と定義づけておられる。この定義によると、「課税要件充足の回避」と「税負担軽減の不当性」が租税回避の本質的要素ということになる<sup>21)</sup>。納税義務成立要件が課税要件の充足であることからすると、課税要件充足回避を本質的要素とする租税回避には、納税義務が成立しないこととなり、当該税負担軽減は合法的なものであるということになる。

その一方で、租税回避行為は、課税要件法の欠缺を利用した税負担軽減行為であり、「税負担軽減の不当性」をもたらすものである。

<sup>18)</sup> 札幌高判昭和51年1月13日訟月22巻3号756頁。

<sup>19)</sup> 拙稿「租税法律主義の機能と法人税法における行為計算否認規定の解釈」長崎県立大学論集(経営学部・地域創造学部)52巻1号(2018)1-13頁参照。

<sup>20)</sup> 清永敬次『税法』(ミネルヴァ書房、新装版、

2013)42頁。租税回避の定義は、論者によって異なるが、清永教授の定義が租税回避の本質を最も的確かつシンプルに表していると思われる(拙稿・前掲注(2)、633-648頁参照)。

<sup>21)</sup> 拙稿・前掲注(2)633-648頁参照。

ある経済成果に課税をしようとする時、当該経済成果を生む私法上の法形式を想定して、当該法形式に適合するように課税要件法が制定される。これに対して、立法者が想定した当該法形式と異なる法形式を納税者が選択した場合、その事実は当該課税要件法に適合しないことになり、課税要件法に欠缺が生じることになる。すなわち、課税要件法の立法趣旨・目的からすると課税すべき経済成果に対して、当該経済成果を達成するにあたって、課税要件法に規定が存在しない行為を行えば、その経済成果を生じせしめた事実は、課税要件が充足しない事実ということになり、租税回避が成立することとなる。

租税回避行為は、課税要件法の欠缺を利用した税負担軽減行為であり、法の欠缺をみだしえない納税者または法の欠缺を利用しない納税者に比して、税負担の不公平をもたらすものである。憲法14条の要請により、税負担は公平でなければならない。法治国家においては、税負担が公平になるように課税要件法が立法され、課税要件法によってのみ、租税は課されることとなる。租税は、公共サービスの財源調達を目的として課されるものであって、その負担が公平になるように課されなければならない。このように財源調達という租税の究極的目的からすれば、税負担の公平は、租税立法における究極的な目的ということになる。その一方で、個々の課税要件法には個別の立法趣旨・目的があり、当該立法趣旨・目的をもって、課税要件法が法文化される。課税要件法を法文の文言どおりに解釈することによって、当該課税要件法に関する個別の立法趣旨・目的が達成され、ひいては租税立法にあたっての究極的目的である公平負担が実現するはずである<sup>22</sup>。

租税回避は、課税要件法の立法趣旨・目的に反した税負担の軽減であり、税負担の不公平をもたらすものであって、当該立法趣旨・目的からすると、課税すべきものということになる。しかし、租税回避は課税要件充足の回避をその本質的要素とするものであり、課税要件の充足が納税義務成立に関する唯一の要件であることにかんがみると、当該税負担軽減は合法なものということになる。租税法主義の要請により、税法の解釈は文理解釈によらなければならない。立法趣旨・目的が補完的に参酌されることはあっても、立法趣旨・目的を指導原理とする解釈は許されるものではない。たとえ法の欠缺により立法趣旨・目的と法文の文言に齟齬がある場合であっても、税法の解釈は文理解釈によらなければならないのである<sup>23</sup>。税負担の公平は、立法時に考慮すべき原則であって、解釈時に考慮すべき原則ではない。このことから、法の欠缺は立法によって治癒すべきであり、租税回避を否認するためには、租税回避否認規定を立法して対処しなければならないといえよう。

## 2 個別否認規定と一般的・包括的否認規定

### (1) 個別否認規定

租税回避否認規定は、個別否認規定と一般的・包括的否認規定に区別される<sup>24</sup>。個別否認

<sup>22</sup> 課税の公平と租税立法の関係について、中川教授は、「課税の公平は、法律をもつて定めることであり、法律の定めているところに従って税務行政を運営すれば、課税は必然的に公平化されるのである。」(中川一郎『税法学巻頭言集』(三晃社、1967) 202頁 [初出1966])と述べておられる。

<sup>23</sup> 中川一郎編『税法学体系』(三晃社、全訂版、1975) 63-65頁 [中川一郎] 参照。

<sup>24</sup> 租税回避否認規定の区分に関しては、谷口・前掲注(6)71-72頁参照。

規定は、個別具体的な租税回避に対処すべく、個別に制定される否認規定である。立法者は、ある経済成果に課税するにあたって、当該成果を生む私法上の法形式を想定して、課税要件法を定立するのであるが、租税回避行為は、それと異なる法形式を選択しつつ、同一の経済成果を達成するものである。個別否認規定は、否認すべき租税回避行為を特定し、当該行為を課税要件に取り込んで制定されるものである。すなわち、立法者が想定していなかった私法上の法形式を新たに課税要件に取り込むことによって、法の欠缺が治癒され、改正法施行後には、当該租税回避は成立しないこととなる。これにより、立法趣旨・目的と法文の文言が合致することになり、当該法文の文理解釈によって、当該立法趣旨・目的が達成され、課税の公平が保たれることになる。

課税要件法の欠缺に対して、課税要件法を立法して治癒するということは、納税義務の成立を課税要件法が規定する課税要件の充足に限定するという租税法律主義の基本理念にかなったものとなる。したがって、個別否認規定は、②課税要件充足限定理念要件にかなったものといえ、①解釈明確化可能要件に抵触しない限り、租税法律主義の原則に抵触しないものということになる。

## (2) 一般的・包括的否認規定

一般的・包括的否認規定は、租税回避行為を特定せずに否認する規定である<sup>25)</sup>。租税回避行為を特定せずに広く一般にまたは包括的に租税回避を否認しようとする、その要件を規定するにあたって、不確定概念の使用は避けられない。租税回避行為は、立法者が立法時に想定しえなかった行為であり、租税回避行為を特定せずに、これに対処しようとする、「わからないもの」に対して課税する旨の規定にならざるをえない。納税義務が課税要件の充足をもってのみ成立するものであることにかんがみると、租税回避否認規定も課税要件法として規定すべきである。個別否認規定によるならば、課税要件法に租税回避否認規定をおくことが可能であるが、一般的・包括的否認規定においては、課税要件法で対処することは困難である。租税回避行為を特定せずに個々の課税要件法で租税回避に対処しようとするならば、ほとんどすべての課税要件法を想定外の行為に対処できるように規定しなければならず、課税要件法が総じて不明確なものになる。不確定概念の使用がある程度不可避であることは、否めないとしても、ほとんどすべての課税要件法に不確定概念が使用されるということになれば、課税要件明確主義に反するということになる。

25) 租税回避否認規定に関して「一般的」または「包括的」という言葉を用いる場合の用語法については、論者によってその使用方法が異なっている。たとえば金子教授は、税法全般にわたる否認規定を「すべての分野を包括する一般的否認規定」とし、法人税法132条等をさして「個別分野に関する一般的否認規定」としている(金子・前掲注(4)129頁参照)。金子教授は、今日ではこのように両者を「一般的否認規定」と統一的に表現しているが、過去においては、税法全般にわたる否認規定を「包

括的否認規定」とし、特定の範囲に限定した否認規定を「個別の分野に関する一般的否認規定」としていた(金子宏『租税法』(弘文堂、第20版、2015)126頁参照)。これに対して『改正税法のすべて』では、法人税法132条等をさして「包括的な租税回避防止規定」としている(中尾睦他『平成13年版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会、2001)243-244頁、柴崎澄哉他『平成14年版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会、2002)370-371頁参照)。

結局のところ、一般的・包括的否認規定は、立法者が予定していない法形式を納税者が選択した場合に、当該法形式を立法者が予定する法形式に引き直して課税処分を行う権限を租税行政庁に認める規定にならざるをえない。我が国の実定法には、税法全般に一般的に適用される租税回避否認規定またはすべてを包括して適用される租税回避否認規定は、存在しない。しかし、ある特定の範囲に限定して、その範囲内で一般的に適用される租税回避否認規定または特定の範囲内を包括して適用される租税回避否認規定として、各種の行為・計算否認規定が存在する。たとえば、法人税法132条1項には、「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。」と規定されている。同条項は、同族会社等の行為・計算を対象とした一般的・包括的租税回避否認規定であり、法人が実際におこなった行為・計算を税務署長が認める行為・計算に引き直す権限を税務署長に与える規定である。同条項の発動要件には、「不当に減少」という不確定概念が用いられており、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場合に同条項が発動されるということになる。同条項が租税法主義に抵触するものか否かについては、この「不当に減少」という不確定概念が①解釈明確化可能要件および②課税要件充足限定理念要件を充たすものであるか否かによるということが出来る。

#### IV 租税回避否認規定における不確定概念の是非

##### 1 不確定概念の区分とその性質

##### (1) 課税要件法における不確定概念

##### (i) 数量・程度に関するもの

不確定概念が①解釈明確化可能要件および②課税要件充足限定理念要件にかなうものであるか否かを判断するにあたっては、不確定概念の特徴に応じた判断をしなければならない。ひとくちに不確定概念といっても、さまざまなものがある。たとえば、「不相当に高額」(法税34条)、「通常要する費用」(租特61条の4)、「相当の対価」(租特令40条の2)、「著しく低い価額」(所税59条)、「著しく短い」(法税令57条)、「著しく損傷・陳腐化・低下・悪化・変化」(法税令68条)および「相当期間」(法税令96条)という不確定概念は、数量・程度に関するものである。

法人税法34条2項には、「内国法人がその役員に対して支給する給与(前項又は次項の規定の適用があるものを除く。)の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」と規定されている。すなわち、定期同額給与などの一定の要件を充たす役員給与は、損金算入が認められているものの(法税34条1項)、その給与額が「不相当に高額」であれば、損金算入が認められないこととなる。この「不相当に高額」という不確定概念は、隠れた利益処分に対処するためのものとされているが<sup>26)</sup>、いかなる金額が不相当に高額であるのかは、法

<sup>26)</sup> 金子・前掲注(4)375頁参照。

人によって異なるものである。このことから、これを確定的な金額をもって規定することはできず、このような不確定概念を使用せざるをえない<sup>27)</sup>。すなわち、納税者ごとにおかれている状況が異なるために、個々の課税要件法の趣旨・目的を確定的な数量で表すことができない場合がある。このような場合に、数量的に幅をもたせることで課税要件法の立法趣旨・目的を適切に反映することができる。課税要件法における数量・程度に関する不確定概念の使用は、課税要件法の立法趣旨・目的を適切に反映し、税負担の公平をはかるために不可避であるといえる。

「不相当に高額」に関する判断基準としては、法人税法施行令70条に実質基準および形式基準が示され、そのいずれか多いほうの金額が損金不算入とされている。実質基準としては、「内国法人が各事業年度においてその役員に対して支給した給与（法第34条第2項に規定する給与のうち、退職給与以外のものをいう。以下この号において同じ。）の額（第3号に掲げる金額に相当する金額を除く。）が、当該役員の職務の内容、その内国法人の収益及びその使用人に対する給与の支給の状況、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する給与の支給の状況等に照らし、当該役員の職務に対する対価として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額（その役員の数が二以上である場合には、これらの役員に係る当該超える部分の金額の合計額）」と規定されている。また、形式基準としては、「定款の規定又は株主総会、社員総会若しくはこれらに準ずるものの決議により役員に対する給与として支給することができる金銭の額の限度額若しくは算定方法又は金

銭以外の資産（ロにおいて『支給対象資産』という。）の内容（ロにおいて『限度額等』という。）を定めている内国法人が、各事業年度においてその役員（当該限度額等が定められた給与の支給の対象となるものに限る。ロにおいて同じ。）に対して支給した給与の額（法第34条第6項に規定する使用人としての職務を有する役員（第3号において『使用人兼務役員』という。）に対して支給する給与のうちその使用人としての職務に対するものを含めないで当該限度額等を定めている内国法人については、当該事業年度において当該職務に対する給与として支給した金額（同号に掲げる金額に相当する金額を除く。）のうち、その内国法人の他の使用人に対する給与の支給の状況等に照らし、当該職務に対する給与として相当であると認められる金額を除く。）の合計額が当該事業年度に係る当該限度額及び当該算定方法により算定された金額並びに当該支給対象資産（当該事業年度に支給されたものに限る。）の支給の時ににおける価額（第71条の3第1項（確定した数の株式を交付する旨の定めに基づいて支給する給与に係る費用の額等）に規定する確定数給与にあつては、同項に規定する交付決議時価額）に相当する金額の合計額を超える場合におけるその超える部分の金額（同号に掲げる金額がある場合には、当該超える部分の金額から同号に掲げる金額に相当する金額を控除した金額）」と規定されている。

法人税法34条2項の「不相当に高額」という不確定概念は、これらの判断基準により解

<sup>27)</sup> 本不確定概念については、納税者の予測可能性を害するという理由で、課税要件明確主義に反する旨の見解もある（三木義一『現代税法と人権』（勁草書房、1992）203-225頁〔初出1991〕参照）。

積がなされることになる。同条項は、まぎれもなく課税要件法であることから、②課税要件充足限定理念要件は充たしている。したがって、このような課税要件法における数量・程度に関する不確定概念は、①解釈明確化可能要件を充たす限り、租税法律主義に抵触するものではないといえることができる。

## (ii) 例示列举を示すもの

課税要件法には、「その他の」または「……等」というような例示列举をあらわす不確定概念がある。たとえば、租税特別措置法61条の4第4項には、「第1項に規定する交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為（以下この項において『接待等』という。）のために支出するもの（次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く。）をいい、第1項に規定する接待飲食費とは、同項の交際費等のうち飲食その他これに類する行為のために要する費用（専ら当該法人の法人税法第2条第15号に規定する役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出するものを除く。第2号において『飲食費』という。）であつて、その旨につき財務省令で定めるところにより明らかにされているものをいう。」と規定されている。

同条項は、交際費等の損金不算入規定における交際費等の定義規定であり、「交際費、接待費、機密費その他の費用で、」というように、「その他の」という例示列举を示す不確定概念がもちいられている。同条項では、交際費等に該当する費目を例示列举し、例示された項目と同様の性質を有するものをも含めることによって、当該不確定概念は交際費等の

支出目的をあらわしている<sup>28)</sup>。また、同条項の立法趣旨・目的について、いわゆる萬有製薬事件高判は、「それについて損金不算入の措置がとられているのは、交際費は、人間の種々の欲望を満たす支出であるため、それが非課税であれば、無駄に多額に支出され、企業の資本蓄積が阻害されるおそれがあること、また、営利の追求のあまり不当な支出によって、公正な取引が阻害され、ひいては価格形成に歪み等が生じること、さらに、交際費で受益する者のみが免税で利益を得ることに対する国民一般の不公平感を防止する必要があることなどによるものである。」<sup>29)</sup>と説示している。このように立法趣旨・目的をとらえるならば、交際費等として一定の費目に限定することは適当ではない。列举された勘定科目以外の科目による会計処理を法人がおこなったとしても、これに類似するものであれば、交際費等として損金不算入にする必要があり、さもないければ、租税回避の温床となりかねない。すなわち、限定列举では、個々の課税要件法における立法趣旨・目的を適切に反映できず、例示列举により多少の幅を持たせ租税回避を防止し、これをもって税負担の公平をはかる必要がある。課税要件法における例示列举をあらわす不確定概念の使用も、課税要件法の立法趣旨・目的を適切に反映し、税負担の公平をはかるために不可避であるといえる。

同条項も、まぎれもなく課税要件法であり、②課税要件充足限定理念要件は充たしている。

<sup>28)</sup> 「交際費、接待費、機密費その他の費用」という文言が支出の目的をあらわすということについては、松沢智『新版 租税実体法—法人税法解釈の基本原則—』（中央経済社、補正第2版、2003）322頁参照。

<sup>29)</sup> 東京高判平成15年9月9日判タ1145号141頁。

したがって、課税要件法において例示列挙のために用いられる不確定概念も、①解釈明確化可能要件を充たす限り、租税法律主義に抵触するものではないということができよう。

## (2) 租税手続法における不確定概念

### (i) 税額確定手続を担保するためのもの

租税手続法においても種々の不確定概念がもちいられており、税額確定手続を担保するためのものとして、「必要があるとき」(税通74条の2)、「やむを得ない理由」(税通23条)、「相当な理由」(法税123条)、「相当期間」(法税令30条)などがある。

国税通則法74条の2には、「国税庁、国税局若しくは税務署（以下『国税庁等』という。）又は税関の当該職員（税関の当該職員にあつては、消費税に関する調査を行う場合に限り、消費税に関する調査について必要があるときは、次の各号に掲げる調査の区分に応じ、当該各号に定める者に質問し、その者の事業に関する帳簿書類その他の物件（税関の当該職員が行う調査にあつては、課税貨物（消費税法第2条第1項第11号（定義）に規定する課税貨物をいう。第4号イにおいて同じ。）又はその帳簿書類その他の物件とする。）を検査し、又は当該物件（その写しを含む。次条から第74条の6まで（当該職員の質問検査権）において同じ。）の提示若しくは提出を求めることができる。」と規定されている。同条項には、質問検査権の行使要件が定められており、「必要があるとき」という不確定概念がもちいられている。

同条項は、課税要件法にしたがった適切な税額を確定するために定められた手続法である。課税要件事実が納税者ごとに異なる限り、

質問検査の要件についても納税者の個別事情に対応する必要がある。当該不確定概念における必要性が、客観的必要性をさすということはいうまでもないが<sup>30)</sup>、個々の納税者の事情にてらして社会通念上判断されるべきものである。税額確定手続を担保するためにもちいらられる不確定概念の使用は、課税要件法にしたがった適切な税額を確定するために、その手続きに一定の柔軟性をもたせるという意味で不可避である。

同条項は、純然たる手続法であつて、課税要件に影響を及ぼすものではない。このことから、当該不確定概念についても、②課税要件充足限定理念要件に抵触するものではない。したがって、このような税額確定手続を担保するためにもちいらられる不確定概念も、①解釈明確化可能要件を充たす限り、租税法律主義に抵触するものではないということができよう。

### (ii) 課税減免除外要件に対する宥恕規定

不確定概念には、課税要件を減免する規定において、一定の手続き要件を定めるものの、納税者の権利救済のために当該要件を緩和するためのものがあり、「やむを得ない事情」(法税23条の2)、「正当な理由」(税通65条)などがこれにあたる。法人税法23条の2は、外国子会社から受ける配当等の益金不算入に関する規定であり、第5項において一定の書類保存がその適用要件となっている。同条6項には、「税務署長は、第1項の規定により益金の額に算入されないこととなる金額の全部又は一部につき前項に規定する財務省令で定める書類の保存がない場合においても、その書類

<sup>30)</sup> 最決（第3小）昭和48年7月10日判タ298号114頁参照。

の保存がなかつたことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その書類の保存がなかつた金額につき第1項の規定を適用することができる。」と規定されており、「やむを得ない事情」が書類保存に関する宥恕要件となっている。

この不確定概念はあくまでも手続きに関するものであり、当該手続きに対して納税者の個別事情に対応するためのものである。納税者が当該手続要件を充足できない特別な事情が生じることから、当該納税者を救済するという意味で、宥恕規定は必要であるが、納税者にどのような事態が生じるのかということは、確定的にはわからないのであって、その意味で不確定概念を使用せざるをえない。課税減除外要件に対する宥恕規定にもちいられる不確定概念の使用は、個別事情をかかえる納税者を救済するために、その手続きに一定の柔軟性をもたせるという意味で不可避である。

当該不確定概念は、手続法に関するものではあるものの、「やむを得ない事情」が認められるか否かによって、税額が異なり、課税要件に影響を与えることになる。法人税法23条の2は、課税を減免する規定であり、このような規定には一定の手続要件を課す場合がある。この手続要件を充足さない場合には、課税が減免されないということであって、新たに課税がなされるということではない。そもそも課税減免規定は、充足した課税要件を適用除外にする規定である。一定の手続要件を充足しない場合には、課税減免を受けることはできないのであるが、それは、そもそも存在する課税要件の適用除外が受けられないというのであって、新たな課税要件が創造されるというものではない。このように、新たに

課税要件を創造しようとするものではないという意味においては、②課税要件充足限定理念要件に反するとまではいえないであろう。したがって、このような課税減除外要件に対する宥恕規定にもちいられる不確定概念も、①解釈明確化可能要件を充たす限り、租税法主義に抵触するものではないといえることができよう。

## 2 行為計算否認規定の異質性

### (1) 行為計算否認規定の性質

不確定概念のなかでも、課税要件法において数量・程度に関するものおよび例示列举を示すもの、ならびに租税手続法において税額確定手続を担保するためのものおよび課税減除外要件に対する宥恕規定にもちいられるものは、②課税要件充足限定理念要件に反するものではなく、①解釈明確化可能要件を充たす限り、租税法主義に抵触するものではない。それでは、行為計算否認規定における「不当に減少」という不確定概念にも（税法132条、同132条の2、同132条の3、所税157条、相税64条等）、同様のことがいえるのであろうか。当該不確定概念と租税法主義の関係を考えるにあたっては、当該不確定概念の性質が他の不確定概念の性質と同様であるのか否かについて考える必要がある。

法人税法132条において、「税務署長は、……更正又は決定をする場合において、……することができる。」と規定されていることからすると、同条項は課税処分に関する手続法といえることができる。また、「……その法人の行為又は計算で、……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。」と規定されていることからすると、同条項は、個別の課税要件法において立法者が予定していない行為・計算を納税者が選択したにもかかわらず、その行為・計算を立法者が予定した行為・計算に引き直す権限を税務署長に与える規定である。このような引き直しを認めることは、納税者が実際におこなった行為・計算を課税要件とみなすことを認めることになる。このように考えるならば、行為計算否認規定の性質は、個別の課税要件によると成立していない納税義務に対して、本条項を根拠に納税義務を成立させようとして課税処分をする権限を税務署長に与えるものととらえることができる。したがって、同条項は、租税手続法ではあるものの、課税要件法により成立した納税義務を単に確定するにとどまらず、課税要件法の欠缺を埋めるための条項であるということができる。

## (2) 「不当に減少」という不確定概念の性質

「不当に減少」という不確定概念は、法人税法132条等にもちいられ、行為計算否認規定における発動要件をあらわす文言である。行為計算否認規定は課税要件法の欠缺を埋めるための条項であり、当該不確定概念は、租税手続法におかれた不確定概念ではあるものの、課税要件法の文言を読み替えるための要件を示す不確定概念ということができる。課税要件法の欠缺が存する場合、すなわち納税者が実際におこなった行為・計算が、課税要件法の立法趣旨・目的からすると課税されるべきものであるにもかかわらず、当該課税要件法の文理解釈によるならば納税義務が成立しないような場合が起こりうる。「不当に減少」という不確定概念は、このような場合に、当該課税要件法の欠缺を埋めるべく、当該課税要

件法を読み替える権限を税務署長に与えるための手続き要件として機能する文言といえるのである。

法人税法132条等の行為計算否認規定は、特定の適用対象に対する一般的・包括的租税回避否認規定であり、その性質上、「わからないもの」に対して課税する旨の規定にならざるをえない。租税回避行為は、課税要件法の立法者がその立法時に想定しえなかった私法上の法形式を納税者が選択しつつ、当該課税要件法で課税の対象とされたものと同様の経済成果を達成する行為である。当該行為は課税要件の充足を回避する行為であり、納税義務が成立しない行為である。一般的・包括的租税回避否認規定におかれる不確定概念は、個別の課税要件法立法時に立法者が予定しえなかった行為・計算に対処するための不確定概念であり、理念上はきわめて不明確な文言にならざるをえない。

「不当に減少」という不確定概念は、租税手続法によって課税要件の創造を認めるためのものであって、個別の課税要件法において当該立法趣旨・目的を適切に反映するためのものでもなければ、単に手続に一定の柔軟性を持たせるものということもできない。したがって、「不当に減少」という不確定概念は、他の不確定概念とは異質のものといえよう。

## 3 行為計算否認規定の解釈

### (1) 法人税法第132条に関する裁判例

一般的・包括的租税回避否認規定におかれる不確定概念は、理念上はきわめて不明確な文言にならざるをえないものであるが、当該不確定概念が実定法上の概念である限り、解釈により明確な要件を導き出す必要がある。それでは、この「不当に減少」という不確定

概念に対して、訴訟実務ではどのような解釈がなされてきたのだろうか<sup>31)</sup>。

法人税法132条の発動要件を示す「不当に減少」という不確定概念の解釈が争われたものとして、上述の光楽園旅館事件高判および同最判がある。本件においては、札幌高裁が経済的合理性欠如を同条項の発動要件としたのに対して、最高裁はこの判断基準を客観的・合理的基準として認めたのである。また、近時の裁判例としては、いわゆるIBM事件高判および同最決がある<sup>32)</sup>。本件においても、東京高裁は経済的合理性欠如を同条項の発動要件とし、最高裁は上告不受理の決定をくださった。

法人税法132条の「不当に減少」という不確定概念に対しては、経済的合理性欠如を「不当」の判断基準とすることが判例上確立されており、当該基準が明確な解釈結果を導きだすものというのであれば、①解釈明確化可能要件を充たしているということになる。

## (2) 法人税法第132条の2に関する裁判例

### (i) ヤフー事件高判

法人税法132条の2の発動要件を示す「不当に減少」という不確定概念の解釈が争われたものとして、いわゆるヤフー事件高判および同最判がある<sup>33)</sup>。本件につき東京高裁は、「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、(《1》)法132条と同様に、取引が経済的取引として不自然・不合理である場合(最高裁昭和50年(行ツ)第15号同52年7月12日第3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1小法廷判決・裁判集民事143号75頁参照)のほか、(《2》)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。」と判示した。

ヤフー事件高判は、法人税法132条の2における「不当」という文言の解釈として、経済的合理性欠如要件と課税要件法目的相反要件の2つの要件をみいだし、これら2つの要件のいずれか一方を充たせば、税務署長に否認権限が与えられるとしたのである。すなわち、課税要件法の目的に反する税負担軽減行為であれば、すべて否認できるということになる。このような解釈によるならば、納税者がおこなった行為・計算が、課税要件法の立法趣旨・目的からすると課税すべきものではあるものの、立法者が予定しえなかった行為・計算ということであれば、それは「不当な」税負担の軽減ということになる。これでは、行為計算否認規定を「わからないもの」に対して課税する旨の規定と解しているに等しく、きわめて不明確な解釈といわざるをえない。ヤフー事件高判の解釈は、①解釈明確化可能要件を放棄した解釈といわざるをえず、租税法主義違反のそしりを免れないものといえ

31) 詳細については、拙稿「法人税法上の行為計算否認規定に関する最高裁判決の整合性」長崎県立大学論集(経営学部・地域創造学部)52巻1号(2018)15-31頁参照。

32) 東京高判平成27年3月25日訟月61巻11号1995

頁。最決(第1小)平成28年2月18日LEX/DB文献番号25542527。

33) 東京高判平成26年11月5日訟月60巻9号1967頁。最判(第1小)平成28年2月29日判タ1424号68頁。

よう。

(ii) ヤフー事件最判

ヤフー事件において最高裁は、高判の結論を維持したものの、不受理決定とするのではなく、受理したうえで上告を棄却した。本件最判は、「……同条にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（以下『組織再編税制』という。）に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、〔1〕当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、〔2〕税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。」と判示した。

ヤフー事件最判は、「不当に減少」という不確定概念について、「濫用」という言葉を用いて抽象的に定義したうえで、濫用の判断にあたって考慮すべき「事情」をあげ、さらに判断するにあたっての「観点」をあげている。租税回避が課税要件法の「濫用」にあたることはいうまでもなく、また、判決文中の「観点」についても、まさに租税回避の本質的要素を示す言葉によって説明されていることか

らすると、これらの箇所は、同条項が租税回避を否認するための規定である旨を示しているものといえる。「不当性」を判断するにあたっての具体的な要件となるのは、まさに「考慮すべき事情」であり、この「事情」には、経済的合理性欠如要件を示す条件があげられている。すなわち、ヤフー事件最判は、経済的合理性欠如を示す条件を考慮したうえで、租税回避を否認するとしているのであって、経済的合理性欠如要件を同条項の発動要件と判示したものであるといえる<sup>34</sup>。

法人税法132条の2に規定された「不当に減少」という不確定概念に対して、経済的合理性欠如を「不当」の判断基準とし、当該基準が明確な解釈結果を導きだすものというのであれば、①解釈明確化可能要件を充たしているということになる。

#### 4 一般的・包括的租税回避否認規定の不当性

行為計算否認規定における「不当に減少」という不確定概念は、訴訟実務上、経済的合理性欠如要件ととらえられており、当該要件が明確な解釈結果を導きだすものというのであれば、①解釈明確化可能要件を充たしているということになる。それでは、当該不確定概念は、②課税要件充足限定理念要件を充たすものといえることができるのであろうか。

不確定概念には、課税要件法において数量・程度に関するものおよび例示列举を示すものならびに租税手続法において税額確定手続を担保するためのものおよび課税減除除外要件に対する宥恕規定にもちいられるものがある。これらの不確定概念は、個別の課税要

<sup>34</sup> 拙稿・前掲注(3)29-30頁参照。

件法において当該立法趣旨・目的を適切に反映するためのものであったり、単に手続に一定の柔軟性を持たせるものであったりするが、「不当に減少」という不確定概念は、これらの不確定概念とは性質を異にするものである。「不当に減少」という不確定概念は、行為計算否認規定の発動要件を示すものである。行為計算否認規定は、租税手続法でありながら、個別の課税要件法の欠缺を埋めるための規定である。行為計算否認規定は、個別の課税要件によると成立していない納税義務に対して、本条項を根拠に納税義務を成立させようとして課税処分をする権限を税務署長に与えるものである。すなわち、「不当に減少」という不確定概念は、租税手続法によって課税要件の創造を認めるためのものということができる。しかしながら、納税義務は課税要件法に規定された課税要件の充足をもってのみ成立するものであり、租税手続法によって課税要件を創造するということがあってはならない。このことから、行為計算否認規定における「不当に減少」という不確定概念は、仮に①解釈明確化可能要件を充たしているとしても、②課税要件充足限定理念要件には抵触するといわざるをえない。したがって、行為計算否認規定における「不当に減少」という不確定概念は、租税法律主義に抵触する不確定概念であり、行為計算否認規定は違憲であるといえよう。

このように、行為計算否認規定は違憲であるといえることができるが、広く立法裁量が認められている税法において、違憲判決をえることは訴訟実務上、困難である。このことからすると、「不当に減少」という不確定概念がもちいられている行為計算否認規定は、廃止すべきであろう。

## V おわりに

本稿では、租税法律主義の原則に抵触しない不確定概念とはいかなるものであり、「不当に減少」という不確定概念が認められるべきものであるのか否かを検討した。租税法律主義の意義は、納税義務成立要件を課税要件の充足に限定し、法律によらない課税を排除することにある。課税要件のすべてを明確に法定することにより、納税義務による財産権制約の範囲が明らかになり、国民の財産権は保障される。不確定概念は、一見すると不明確なものであるが、立法技術上その使用が不可避なものもあり、当該法規の立法趣旨・目的を参酌することによって、明確な解釈結果を導くことができれば、不確定概念であるということのみをもって、課税要件明確主義に反するということはできない。また、課税要件の充足が納税義務成立の唯一の要件であることにかんがみると、不確定概念が租税法律主義に抵触するものではないというためには、当該不確定概念によって、課税要件の充足が納税義務成立に関する唯一の要件であるという理念を事実上害するものでないという要件をも備えたものでなければならない。したがって、租税法律主義の原則に抵触しない不確定概念とは、①解釈明確化可能要件および②課税要件充足限定理念要件の双方をかねそなえたものでなければならない。

不確定概念には、課税要件法において数量・程度に関するものおよび例示列举を示すもの、ならびに租税手続法において税額確定手続を担保するためのものおよび課税減免除外要件に対する宥恕規定にもちいられるものがある。これらの不確定概念は、②課税要件充足限定理念要件を充たすものであり、①解

釈明確化可能要件に反しない限り、租税法律主義に抵触するものではない。これに対して、行為計算否認規定にもちいられる「不当に減少」という文言は、租税手続法におかれた不確定概念ではあるものの、課税要件法の文言を読み替えるための要件を示す不確定概念であって、他の不確定概念とはその性質を異にするものである。行為計算否認規定が一般的・包括的租税回避否認規定である以上、「不当に減少」という文言は、理念上はきわめて不明確な文言にならざるをえない。仮に、当該文言が①解釈明確化可能要件を充たしていると仮定しても、②課税要件充足限定理念要件に抵触するといわざるをえない。したがっ

て、行為計算否認規定における「不当に減少」という不確定概念は、租税法律主義に抵触する不確定概念であり、行為計算否認規定は、廃止すべきである。

行為計算否認規定を廃止し、租税回避に個別否認規定で対処しようとする、租税回避行為を特定する必要がある、事後的な対処にならざるをえない。そこで、できる限り課税の公平を追求しようとするならば、迅速な立法措置が求められることになる。租税回避行為を早期に発見し、発見されるつど立法措置を講じる必要がある。租税回避行為に対する情報収集をいかにすべきかについては、今後検討すべき課題であろう。