論　説

租税回避否認の論理と機能

田中　治
（同志社大学法学部教授）

目　次

Ⅰ　はじめに
Ⅱ　租税回避の意義と租税回避規制の法的根拠
　1　租税回避の意義と同族会社の行為計算否認規定
　2　同族会社の行為計算否認規定の沿革と射程
　3　適法行為を規制する論理と正当化根拠
　4　行為計算否認規定の解釈と平和事件判決
Ⅲ　行為計算否認規定の解釈上の若干の論点
　1　不当減少要件と独立当事者間取引基準
　2　引直し論の欠如とその問題性
　3　濫用論の系譜とその問題性
Ⅳ　理由の差替えとその問題性
　1　課税処分取消訴訟の目的ないし性格
　2　根拠法規の差替えの可否
Ⅴ　おわりに

Ⅰ　はじめに

本稿の関心は次のようなものである。

第一に，租税回避については，これまで多くの議論があるが，本稿の問題意識は，租税回避は適法か違法かという論点は，どのような意味があるのか，この論点はどこに行き着くのか，という問題である。一般に，租税回避は，道徳的，倫理的などの観点からは問題視されうるとしても，ともあれ，それは法的には適法だと理解されてきた。そうだとすると，租税回避はなぜ適法なのかの理由とともに，適法である租税回避を，なぜ，何ゆえに，どこまで規制することができるか，どこまで，どのようにして規制すべきか，という問題である。その際，同族会社の行為計算否認規定の解釈上の争点をより鮮明にしたと思われる平和事件判決の論理をまず検討することにする（Ⅱ）。

第二に，租税回避の一般的否認規定とされる同族会社の行為計算の否認規定を中心に，この規定が，どのような論理を持ち，どのような機能を果たしてきたのかである。

同族会社の行為計算否認規定については，いくつかの解釈論上の重要な論点があるが，本稿では，筆者の関心に沿って，大きく以下の3点を考察する。その一つとして，不当減少要件の解釈が問題となる。また，明文の規定である不当減少要件と解釈論として主張される独立当事者間取引基準との関係や，後者の妥当性が問題となる（Ⅲ－1）。

その二つは，租税回避を否認する際に，どのように引き直すかである。これは，否認の対象および根拠をどのように考えるかによっ

て，違いが生じるように思われる（Ⅲ－2）。

その三つは，近時のヤフー事件最高裁判決が示した「濫用」論の意味と限界をどのように考えるか，である。行為計算の否認規定の適用において，濫用論がどのような論理と機能を持つのかは，興味深い論点だと考える（Ⅲ－3）。

第三に，これは租税回避論に固有の問題ではないとしても，理由の差替えの可否をめぐる問題がある。課税庁が当初の課税処分につき，租税回避の否認規定である，同族会社の行為計算の否認規定（法人税法132条等）を根拠としたにもかかわらず，訴訟においては，これを主張せず，他の本来的な課税要件規定（法人税法22条等）を根拠に，当初処分を正当化することが許されるか否かが問題となる。なぜこのような理由の差替えが行われるのかは具体的な事件において必ずしも明確ではないが，その考察を含めて，このような理由の差替えの可否が問題となる（Ⅳ）。

なお，本稿は，租税回避の規制のための一般的規定である同族会社の行為計算否認規定等を主たる対象として，併せて，組織再編税制に係る行為計算の否認規定を対象に検討するものである。租税負担軽減行為に関する個別の解釈上の問題点等[(1)]は，本稿の直接の対象とするものではない。本稿は，実定法上，租税回避の否認規定として，比較的広範な権限を課税庁に対して明示的に付与している当該規定の論理とその現実的な機能や問題点を検討することを目的とするものである。

筆者は，これまで，租税回避否認または同族会社の行為計算否認に関して，若干の検討をしてきた[(2)]。本稿での検討は，そこで検討した論点や叙述と重なるものがある。本稿において，現時点での新たな論点と課題を整理することができればよいと考えている。

Ⅱ　租税回避の意義と租税回避規制の法的根拠

1　租税回避の意義と同族会社の行為計算否認規定

租税回避の意義については，実定法上の定義規定はない。学説においても，必ずしも一致したものはない。学説上，支配的な見解は，租税回避と脱税あるいは節税とを明確に区別する。

租税回避について，近時の金子説は，「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のことである」と定義しつつ，「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」（典型的な租税回避の類型）と，「租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず，税法上

⑴　租税負担軽減行為に関する主要な最高裁判決を中心に論じる近時の論考として，一高龍司「租税回避分野の最高裁判例に見る租税法律主義の実相」税法学585号125頁以下（2021年）。

⑵　田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学546号183頁（2001年），同「所得税における同族会社の行為計算の否認規定」日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討―租税回避行為との関係を含めて』65頁（財経詳報社，2007年），同「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』39頁（ミネルヴァ書房，2015年，同「同族会社の行為計算否認規定のあり方」税研192号46頁（2017年）。

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」という二つの類型があるとする[3]。

なお，この叙述は，金子宏『租税法（第22版)』(2017年）において初めて採用されたものである。同『租税法（第21版)』(2016年）は，「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排除すること」を租税回避という，としていた[4]。このような定義上の変化は，後に触れる平成28年２月29日のヤフー事件最高裁判決を受けたものと思われる。このような変化が租税回避の定義自体の修正を意味するのかどうかは必ずしも明確ではないが，従前の考え方は，なお基本的に維持されていると見ることも可能であろう。

伝統的には，上記の金子宏『租税法（第21版)』が示すような定義がされてきた。清永説は，「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」[5]などと説明する。

上記の定義例が示すように，租税回避は，伝統的には，①納税者が取引上の理由に基づくことなく，異常な取引形式（法形式）を採用する，②その場合，通常の取引形式（法形式）を採用した場合と基本的に同一の経済効果が生じる，③それにもかかわらず，通常の取引に結びつけられている租税負担を軽減または排除する，という三つの要素によって説明されているといってよいであろう。租税回避の定義の仕方は多様でありうるが，私は，基本的に，租税回避の概念は，このような三つの要素で説明するのが適切だと考えるものである[6]。

租税回避は違法かどうか。租税回避は，課税要件の充足を避けることを意味する。脱税は「偽りその他不正の行為により」いったん成立した納税義務の履行を回避することであり，これは明らかに違法である。脱税は，租税犯として処罰されるが，これに対し，租税回避は処罰の対象とはなっていない。この意

---

(3) 金子宏『租税法（第23版)』133－135頁（弘文堂，2019年）。

(4) 金子宏『租税法（第21版)』125頁（弘文堂，2016年）。

(5) 清永敬次『税法（新装版)』42頁（ミネルヴァ書房，2013年）。

(6) 第22版以降の金子説の定義は，①租税回避によって生じた「経済的成果の存在」があるにもかかわらず当該「経済的成果に対応する通常の税負担」を支払うことなく，当該「通常の税負担を軽減等する」という，経済的成果への着目というよりは，異常または変則的な態様や行為の存在を重視しているように見える，②「回避」という文言は，本来，物事を「避ける」こと，「逃れる」ことを意味するのが通例と思われるところ，当該定義は，租税減免規定の趣旨・目的を超えて仕組んだ租税負担の軽減等のための積極的な「行為」をも含むことを明記している点が，特徴的であるように思われる。

味において，租税回避に対する道徳的または感覚的評価とは別に，租税回避は適法か，違法かと問われれば，法的には適法としかいいようがないものである。

租税回避はまた，節税とも異なる。節税は，経済政策等の実現のために租税法規が予定しているところに従って，税負担の減少を図る行為（例えば，特定の住宅地造成事業等のために土地を地方公共団体等に売却し，特別控除の適用を受ける行為。租税特別措置法34条の２第１項）であるのに対して，租税回避は，租税法規が予定していない異常な取引形式（法形式）を用いることによって，節税の効果として租税負担の軽減を図る行為（例えば，過去の例であるが，当時の有価証券の譲渡益非課税規定の適用を受けるべく，土地を直接相手方に売却するのではなく，土地を現物出資して会社を設立し，その後，その会社の株式を相手方に譲渡するという行為）である。節税が，本来の立法目的の実現を意味するのに対して，租税回避は，本来の立法目的や立法趣旨を逸脱する形で租税法規を利用することを意味する。このような租税回避の持つあざとさが人々の公平感や正義感を刺激するのかもしれない。

とはいえ，法の解釈適用は，個々のいらだちや感情の横溢とは区別されねばならない。およそ税法上の課税要件を充足していない者に対して，課税を強行することはできない。租税回避は，ややもすると許されない行為と考えられがちであるが，租税回避を明確に禁じる規定がない場合には，その者に対して課税要件の充足を擬制して課税することは基本的に許されるものではない。

なお，上記の租税回避の定義とは別に，これも実定法上の定義ではないが，より広く，租税負担軽減行為を観念することができる。課税庁は時として，同族会社の行為計算の否認規定のような明文の否認規定がない場合において，規定の限定解釈，拡張解釈等を通して，納税者による租税負担軽減効果を排斥しようとすることがあり，これが納税者との間で紛争となる[7]。なお，租税負担軽減行為については，本稿の検討の対象ではない。

２　同族会社の行為計算否認規定の沿革と射程

我が国において，租税回避を比較的一般に否認する規定として，同族会社の行為計算の否認規定がある（法人税法132条，所得税法157条，相続税法64条等）。

同族会社の行為計算否認規定の沿革は，遠く，大正12年の所得税法（当時，法人の所得課税も所得税法に定められていた）の改正に遡る。それは，「前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族，使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ政府ハ其ノ行為ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」（73条ノ３。なお，大正15年法においては，否認規定の対象となる会社を「同族会社」等と規定し，新しく73条ノ２とした）と定めるものであり，その後大正15年の改正（否認の対象に「計算」を加える）等を経て，昭和25年のシャウプ税制改正において，今日とほぼ同様の規定に改められた。すなわち，この昭和25年の改正においては，従前の「法人税を免れる目的があると認められるものがある場合」という文言が，「これを

(7)　典型的なものとして，住所の存否をめぐって争われたいわゆる武富士事件（最判平23・2・18訟月59巻３号864頁）がある。

容認した場合において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」に改められた。

所得税については，同族会社の行為計算否認規定が昭和22年において制定され，昭和25年において，今日とほぼ同様の規定に改められた。相続税については，昭和25年の改正において，今日とほぼ同様の規定が定められた。

なお，これは同族会社に限定されるものでないが，同族会社の行為計算の否認規定とほぼ同様の規定の仕方により，平成13年の組織再編成に係る行為計算の否認規定（法人税法132条の２），平成14年の連結法人に係る行為計算の否認規定（法人税法132条の３）がそれぞれ定められた。このようにして，今日，立法においても，行為計算の否認規定の手法が広がりつつあるということができるであろう。

同族会社の行為計算否認規定の沿革において，どのような特徴があるかに関して，本稿との関連においては，例えば次のような点に注目することができる。

第一に，大正12年の上記立法は，大正９年の所得税法改正によって，配当収入を個人の段階で総合して累進課税の対象とされたため，高額所得者の中には，同族をもって構成するいわゆる財産保全会社を組織してこれに利益を留保して配当を行わないことによって税負担の軽減を図る等の事例が続出し，それが税負担の公平の観点より放置できない状態にまで至ったことを背景とするといわれる[8]。これは「合法的脱税行為」ともいうべきものであり，同族会社の留保金課税の制度とともに，このような租税回避を防止するための措置として上記規定が定められたものということができる[9]。

第二に，大正12年法，同15年法に定める「逋脱ノ目的アリ」にいう「逋脱」は，今日の刑事罰の対象となる「脱税」に限定されるものではなく，租税回避を含むものということができるであろう。問題の規定は，今日的な視点から見ると基本的に租税回避の否認規定といってよいであろうが，このような否認規定の性格付けの不明確さは，その当時，脱税という観念が一般に広い意味で理解され，また同時に否認規定の性格付けが弱かったことを物語るものといえよう[10]。

大正12年法につき，租税回避を防止する規定であると捉えたのが，当時，大蔵省主税局事務官の片岡政一氏だといわれる。氏は，負担を最小限にしようとする利益獲得社会の本能から，「課税要件の実現を阻止し又は課税要件を最小限度に実現して租税を回避せんことを企てるに至る」のであって，これに対し，「一種の制裁的法規を掲げて，回避行為者を威嚇予防する」のが73条ノ２の規定であるとしつつ，「租税回避は禁止規定の違反ではなく，従って脱法行為なりとして葬り去ることを得ない。……ただ其の行為が一般社会通念に照らし多少迂回的であり，正常なる状態に於ては妥当と認め得られざるに過ぎない。この故にその行為が非難さるるのは，法律の禁止に抵触する違法性あるの故ではなく，専ら租税

⑻　武田昌輔編著『DHCコンメンタール法人税法』5533頁（第一法規，加除式）。

⑼　清永敬次『租税回避の研究』310頁（ミネルヴァ書房，1995年）〔初出，1962年〕，大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開（第２巻）』29頁（税務経理協会，2014年），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34頁（2017年）等。

⑽　清永・前掲注⑼・325頁。

の衡平を害するところの課税権の侵害なるの意味に於て，課税権の理想的行使を保障し，其の具体的衡平を維持する上に於て，之に対する妨害を強く排撃せんとする正義道徳的意欲に胚胎するものである」と述べ，租税回避が脱税と明確に区別されるべきことを説いている[11]。

また，上記の否認規定は，従来の規定では対処しえないような納税者の不当な行為に対して，新たに対処しようというものであるから，この規定は創設的な規定であるということができる[12]。

第三に，大正12年法，同15年法にいう「逋脱ノ目的アリト認メラルルモノアル場合」という文言の規定からは，納税者における逋脱の「意思」を要するかのようにも読めるが，これについては，当時の課税実務の見解も行政裁判所の見解も否定的であった。税法が税収の確保と納税者の負担の公平を重視する以上，納税者の意思はどうであれ，結果として生じる負担の減少を防止しなければならなかったからである[13]。

第四に，大正15年法によって付加された，否認規定の対象となる「計算」と従前からの「行為」とを区別する実際上の意味はないといってよいであろう。行為を否認しても，計算を否認しなければ意味はない。また，重要なのは，行為を否認することでもない。課税庁が，この否認規定を適用する場合には，納税者が計算した所得金額等を否認して，それとは異なる所得金額等を認定しなければならないからである[14]。また，その際には，納税者が計算した所得金額等があらかじめ存在することが前提であって（その意味で，納税者には現実に経済的成果が生じている），否認の方式として，納税者に存しない所得金額等に引き直す（無から有を生じさせる）ことは予定されていないということもできよう。

第五に，大正15年法の下での否認対象は，その後も存続し，その規制の対象と内容は，基本的に当該否認規定の創設当時のものと変わらないということができる。例えば，旧法人税基本通達355に例示されている否認事例として，過大出資，無収益財産（無収益資産），増価継承（高価買入れ），廉価売買（低価譲渡），未収配当，用益贈与，過大料率賃借，間接債務免除（債務の無償引受け），過大報酬（過大給与），出捐転嫁（寄付金）等を掲げるが，これらは，当該規定創設当時に認識されていたものである。これらの規制対象は，租税負担回避のために，少数の株主が支配する同族会社であるがゆえに行いうるような不合理な行為計算を否認するために特定されたものということができるであろう。また，その後，これらの規制対象は，個別規定による規制対象として明示され，またそうでないとしても，わざわざ同族会社の行為計算否認規定を持ち出すまでもなく，本来の課税要件規定に係る解釈や事実認定によって対処することが可能となり，昭和44年の改正においては，特に通達で定める必要がないとして削除されたものである[15]。

このように考えると，立法が一般にそうであるように，同族会社の行為計算否認規定は，

⑾　同上・326頁。片岡政一氏の論述として，『税務会計原理』261頁以下（文精社，1935年）。なお，片岡氏の叙述は，現代文の表記に変更している。
⑿　清永・前掲注⑼・415頁。
⒀　同上・337－338頁。
⒁　同上・342頁。
⒂　大淵・前掲注⑼・35－38頁。清永・前掲注⑼・327－336頁も参照。

それを必要とする社会経済的な背景とともに，個別具体的な規律の対象と手法を有していたということができる。当該否認規定は，基本的に，同族会社を租税負担軽減の手段として利用する一定の不合理な行為を抑制するための補助的手法としての役割を歴史的に果たしてきたと見ることができるように思われる。

第六に，大正12年法，同15年法における「政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ」当該法人の所得金額を計算する際の否認方法，および昭和25年法における「政府の認めるところにより」（現行の「税務署長の認めるところにより」）当該法人の課税標準等を計算する際の否認方法については，否認の方法やその幅に関する法令の規定はない。これらに関する議論も十分ではなく，課税庁による否認方法等に関する法的拘束の程度は相当に小さいものということができるであろう。なぜこのような状況になっているのか，それでよいのか，事案に応じて類型化や基準化をする必要はないのかなどについて，明確に意識されてこなかったというのが実情であるように思われる。とはいえ，旧法下での歴史的な事情はそれなりに分かるとしても，現憲法下における課税庁の否認方法に対する合理的な抑制や基準化の欠如について，これを正当化するのは困難といわざるをえない。

第七に，所得税および相続税に関して，同族会社の行為計算否認規定が導入されたのは，比較的近時（それぞれ，昭和22年，同25年）であって，条文の定めでいえば，これらの場合は，行為者（同族会社）と否認の対象者（法人の株主等）とが異なっているというべきであるが，近時の具体的な紛争事例においては，同族会社の株主等の「行為」が不当であるなどとされ，否認規定の発動がなされている。所得税および相続税に関する行為計算の否認規定を立法するに当たり，上記のような「行為者（同族会社）」と否認の対象者である「個人」との関係をどのように理解すべきかに関する議論は，おそらく十分になされなかったように思われる。所得税および相続税に関して，なぜ，何を理由に，個人の所得税や相続税，贈与税が否認され，どのようにして，しかるべき金額等に引き直されるべきかについては，重要な論点ではあるが，歴史的な背景や議論は詳らかではない。

第八に，租税債務を定める本来の課税要件規定（法人税法22条，所得税法36条，37条等）と同族会社の行為計算否認規定との優先関係，先後関係もまた，明文の規定上は必ずしも明らかではない。とはいえ，同族会社の行為計算否認規定は，課税庁による是正権限の一つとして課税庁に特に付与されたものであり（法人税法132条，所得税法157条，相続税法64条），その意味では，当該権限は，納税者の申告の誤りを是正し，申告納税制度の発展の観点から認められた限定的なものというべきだと考えるが，これについては見解の一致を見ていない。後に述べるように，納税者の現実の取引や行為を前提とし，経済的成果の存在を課税根拠とする以上，本来の課税要件規定の充足の有無を，実際の取引や行為に照らして，まず認定すべきだと考える。

3　適法行為を規制する論理と正当化根拠

既に述べたように，租税回避は納税義務の成立を妨げ，その結果，課税要件の充足はなく，納税義務は存在しないという状況を作り出す。他方，脱税は，「偽りその他不正の行為」によって，成立した納税義務の履行を妨げるものである。

脱税は違法行為であって，処罰の対象となる。これに対して，租税回避は，ややもすると許されない行為と考えられがちであるが，これを禁止するための規定がない場合には，これが税法上否認されることはないのであるから，その意味では，租税回避は税法上は適法といわざるをえない⒃。

租税回避が適法であるとすると，それをなぜ，どのように規制するかが問題になる。ある行為が適法であるのに，それを規制するとはどういうことかが問題となる。おそらくそれは，同族会社の行為計算否認規定の創設時に考えられたように，問題の行為は違法とはいえず，当該行為は法律上はそれなりの要件を満たし効果のあるものであるが，看過しがたい「行き過ぎ」や「やり過ぎ」の面があると考えるのであろう。上記の片岡氏の表現を借りるならば，「租税の衡平を害するところの課税権の侵害なるの意味に於て，課税権の理想的行使を保障し，其の具体的衡平を維持する上に於て，之に対する妨害を強く排撃せんとする正義道徳的意欲に胚胎するものである」ということになる。もっとも，この表現の一部にはやや感性的，感情的な要素が強いとも思われ，それを差し引くならば，同族会社の問題の行為を租税回避として規制することを正当化するのは，課税の公平の要請ということになるであろう。

確かに，一般に租税回避は，一部の納税者によって，税制の不備や空隙を縫う形で行われることが多い。このような租税回避の異常性やあざとさに対する怒りが，租税回避の規制強化論を支えているのであろう。とはいえ，その正義感や怒りには感覚的にはうなずけるところがあるものの，租税立法のあり方として，租税回避をどのように規制するかについては，冷静かつ厳格に考える必要がある。立法府は，租税立法の際，課税の公平の重要性を認識した上で，これを織り込んで立法したはずだからである。立法府が立法の際に考慮しえなかった事態が生じているという状況については，改めて，その問題を解決するための具体的な立法をするのが筋であって，問題ある行為をした者への懲罰的課税をすることは，税法の本来の守備範囲を逸脱するものというべきである。

このようにして，租税回避を規制する視点として，大別して二つの考え方を区別することができる。一つは，租税回避の結果として生じる，減少または排除した税額に着目して，その減少は，通常であれば納税者の負担に帰するべきところ，異常で不合理な行為に基因して納税者がその負担を免れることは，租税の公平負担の観点から許されないとするものである。この場合は，当該納税者には，具体的な経済的成果があり，それにもかかわらず，問題の行為ゆえに租税負担が減少または排除される，という事実を前提とする。

もう一つ別の考え方は，租税回避とされる行為や取引が異常であって，通常の行為や取引をした者との公平や正義の観点から，これらを排斥しようとするものである。この場合は，必ずしも経済的成果の存在を前提としない。その限りにおいて，本来であったら獲得するはずの経済的成果が異常な行為や取引によって妨げられたのであるから，異常な行為や取引がなかったならば得るはずの経済的成果を措定することになる。

両者は，必ずしも二者択一の関係にあるわけではなく，相互に関連するものである（少

⒃　清永・前掲注⑸・44頁。

なくとも，行為と結果は因果関係がある）が，租税回避を否認する仕方（引直し）等において，違いを見せてくる。前者は，問題の行為をした者に何らかの経済的成果があるにもかかわらず，それを異常な行為や取引という手段によって，その経済的成果に通常付着する税負担を理由なく免れたことを非難し，それゆえ，その是正手段としては，通常の税負担を支払うことを求める。すなわち，当該「行き過ぎ」や「やり過ぎ」をした者に対しては，とりあえず，通常の税負担を求めるのであって，これはいわば，通常の税負担をする者と同列の位置にまで退くことを求めるものということができる。他方，後者は，異常な行為や取引をした者に対して，通常の行為や取引をしたはずだと決めつけて，通常の行為や取引に付着する税負担を求めるものである。この考え方は，このようにして，もともと経済的成果を有しない者に対して，通常の経済的成果を措定するものである。その限りで，経済的に見て無から有を生じさせるものである。とはいえ，税負担は，確固として存在する経済的成果から，その一部を公共のために移転することを強制するものであるとするならば，後者の考え方は，税の本来の論理からは大きく外れ，通常の経済的成果に付着する租税を，経済的成果がなくとも支払うことを求めるという，文字どおりの懲罰的負担を課すことになる。

租税回避の否認という枠組みで考える限り，基本的に前者の考え方によるべきだと考える。同一の経済的成果を得たにもかかわらず，通常の法形式が選択された場合には課税され，他方で，異常な法形式が選択された場合には課税されないというのでは，経済的ないし法的に同一の状況にある者には同じように課税しなければならないという負担公平の観念に反するからである。このように，租税回避の否認は，課税における平等原則（憲法14条）の具体化の観点から限定的に承認されるものと思われる。

後者の考え方は，ともすれば，納税者の異常で不自然な行為等を排斥するに急な余り，たとえ納税者に具体的な所得が生じていない場合でも通常の取引に引き直したり（後に触れる，平和事件判決），個人に対して過剰な経済合理性を求めたり（後に触れる，地上権設定事件判決）することになりかねない。またそれは，明確な否認規定がない場合においては，容易に，経済的実質主義の考え方や権利濫用論に傾斜しかねない。過剰な正義論や公平感に依拠して，所得のないところで課税をする結果を生じさせてはならない。租税は制裁ではないからである。

なお，租税回避を否認する方法としては，いくつかの方法がありうることに注意が必要である。租税法律主義の観点からは，納税者が問題の行為等をしたとしても，今後税負担の減少が生じないように，将来に向かって課税要件規定を整備することが基本というべきである。それまでは租税回避とされてきた行為等が，新たに立法された課税要件規定に該当することになり，それまでの租税回避の実益，妙味をそれ以降は享受できなくなる。そのような方法は，租税法律主義の考え方との整合性を確保するという意味においても，租税回避の否認に伴う要件や基準をめぐる決め手のない争いを避けるためにも，より賢明な方法ということができる[17]。我が国の立法府は

---

(17) 金子・前掲注(3)・139頁，清永・前掲注(5)・43頁。

従来，基本的にはこの方法により租税回避を規制してきたものということができる。

もう一つ別の規制方法としては，税法の執行の場面において，租税回避を否認する権限を課税庁に認める方法である。同族会社の行為計算否認規定がその代表例であり，その立法の解釈のあり方等については，項を改めて検討する。

4　行為計算否認規定の解釈と平和事件判決

⑴　同族会社の行為計算否認規定の解釈方法

同族会社の行為計算否認規定の解釈をめぐり，大別して，二つの論点がありうる。一つは，同族会社の行為計算否認規定と本来の課税要件規定との優劣関係であり，もう一つは，同族会社の行為計算否認規定の適用の際の要件とは何かという問題である。

第一の論点は，同族会社の行為計算否認規定と本来の課税要件規定とのいずれを優先的に適用すべきかである。これについては，明文の定めはなく，解釈に委ねられている。

この論点につき，次の理由により，本来の課税要件規定の適用を優先すべきだと考える。まず，経済取引の自由の保障の観点からする制約がある。納税者は，本来，他人の権利や自由を侵害しない限り，自由に行為や取引をする権利がある。この延長線上にあるものとして，納税者は，納税者が実際に行った行為や取引を前提に課税される権利があるというべきである。人は，自ら身に覚えのある行為や取引を前提に，かつそれによって生じた経済的成果を前提に課税を受けるのが当然であり，自然である。

租税回避を否認することによりなされる課税関係は，納税者が実際に行った行為や取引ではなく，通常あるべきものとされる仮定に基づく課税を意味する。租税回避の否認は，従来の課税要件規定にない新たな課税要件を作り出すことを意味するものであって，これは極めて，例外的で異例のものというべきである。したがって，このような租税回避の否認を認めるためには，そのための明文の根拠規定を必要とするとともに，その適用に際しては，まず，通例で一般的な税法の適用を考慮すべきである。

次に，実定法上，同族会社の行為計算否認規定の位置を見ると，当該規定は，申告納税制度を前提とし，その申告が正しくない場合等における課税庁の是正権限の一つとして位置づけられている。

法人税法132条，所得税法157条の各規定は，推計課税などと同様に，課税庁が課税処分をするための根拠規定となっている。申告納税制度の下では，課税処分は，納税者による確定申告を前提とし，これに対して補助的，副次的になされるにすぎないという制度上の制約（国税通則法16条１項）があるところから，納税者がした現実の行為，取引を前提とすべきことは当然である。

裁判例として，例えば，納税者が支配する同族会社である不動産管理会社に対して支払った高額の管理料（賃料の50%）につき，所得税法157条を適用して否認し，標準的な管理料に引き直した課税処分が適法とされた例[18]がある。とはいえ，この場合でも，同業者の支払賃貸料に比準する方法によることなく，必要経費に関する一般規定である所得税法37条の適用により，事実を認定した上で必要経費として控除できるかどうかをまず考慮する余地は十分にあったと考えられる。また，司法

⒅　東京地判平１・４・17訟月35巻10号2004頁。

書士が同族会社に対して支払った委託手数料につき，所得税法157条を適用して，労働者派遣事業者の人件費倍率により算定する方法によりなされた課税処分[19]についても，同様に考えることができる。

第二の論点は，現行の同族会社の行為計算否認規定は概括的な文言で定められているが，この規定が租税法律主義の原則に照らして違憲でないというならば，当該規定の合憲性を確保するために，それなりの制限的解釈を施す必要がある。当該規定の解釈上，どのような制約または制限があると考えるべきであろうか。

例えば，「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とき」という規定については，包括的，一般的，白地的に課税処分権限を与えたものではなく，違憲ではないと判示されている[20]。何をもって不当というか等の解釈にはある程度の合理的な幅がありうるものの，課税要件明確主義等の租税法律主義の縛りは無視されてよいものではない。同族会社の行為計算否認規定が憲法適合的であるためには，少なくとも次の三つの要件を満たす必要があると考える。

ア　同族会社「の」行為計算

第一に，明文の規定が示すように，問題となるのは同族会社「の」行為計算であって，同族会社に「関係する者」の行為計算ではない。これは，とりわけ所得税および相続税に関して問題となる。関連する規定は，「当該個人の行為又は計算にかかわらず」という文言ではなく，同族会社の「行為又は計算にかかわらず」という文言を用いていることには意味があると考える。

法が，同族会社「の」行為計算という限定を置いたのは，当該会社に求められる経済合理性を措定し，それを課税計算において強制する上で，規律の対象が曲がりなりにも「会社」であることを要すると考えたからであろう。現実の会社の実態はともかく，会社について経済合理性を観念し，これを前提として課税計算に反映させることにはそれなりの理由があるであろう。引き直すべき行為計算の客観性，合理性を担保するために求められる経済合理性は，会社にしか強制しえないと思われるからである。

個人の経済行為が合理的であることは取引の円滑という点からは望ましいものではあるが，喜怒哀楽の感情を持つ個人の行動は，必ずしも経済合理性に基づくものとは限らない。そうすると，課税計算上，個人の行為に対して経済合理性を強制することは相当ではなく，また現実的でもない。

かつて，相続税法64条の適用に関して，同族会社の株主である被相続人が当該会社に対してした債務免除につき，「同族会社の行為」は「同族会社とかかわりのある行為」であると解すべきであるとする課税庁の主張が退けられ，納税者が勝訴した事件がある[21]。他方，比較的近時の地上権設定事件（地上権設定契約が相続税法64条によって否認されうるかどうか）においては，被相続人の行為を対象にその合理性を問い，納税者を敗訴させた例がある[22]。

---

(19)　広島地判平13・10・11税資251号順号9000，広島高判平16・1・22税資254号順号9525。

(20)　最判昭53・4・21訟月24巻8号1694頁。

(21)　浦和地判昭56・2・25訟月27巻5号1005頁。

(22)　大阪地判平12・5・12訟月47巻10号3106頁。他に，大阪地判平15・7・30税資253号順号9402。

イ　不当に減少させる結果

第二に,「負担を不当に減少させる結果となる」という場合の不当性は，同族会社の行為計算（通常でない行為計算）の異常性をいうとするとともに，他方で，問題の行為計算に個別具体的な事情や合理性がある限り，その例外と考えるべきであろう(23)。このように，行為計算の不当性については,「異常な（通常でない）行為計算」および「個別的合理性」の二つの要素でもって判断すべきである。

同族会社が税負担を不当に減少させる結果となるという場合の不当性の意味内容については，見解は分かれ対立している。かつては，非同族会社では通常なしえないような行為計算をいうとする考え方（非同族会社比準説）と純経済人の行為として不合理，不自然な行為計算をいうとする考え方（経済的合理性基準説）の対立があった。近時の判例，学説の支配的な見解は，基本的に後者の見解を支持している。とはいえ，これは，同族会社の行為計算否認規定の要件該当性の物差しとして，経済的合理性基準を使うという話にとどまるものであって，それから更に進んで，同族会社の全てに対して経済的合理性基準に従った行為や取引の遂行を求めているものではない，というべきである。もし，そのような形で経済的合理性を強制するのであれば，それは，憲法が保障する経済活動の自由に対する理由のない制限となりかねないからである。

この問題に関する近時の紛争例として，IBM事件，ユニバーサルミュージック事件があるが，これについては，項を改めて検討する。

ウ　通常の行為計算への引直し

第三に,「税務署長の認めるところ」により課税処分をすることは，問題の行為計算と同一の経済的成果を持つ通常の行為計算に引き直す，置き換えるものと解すべきである。規定上からは，税務署長は何でもできそうに見えるが，もしそうであるとすると，それは課税庁への包括的，白地的委任であって，憲法に反することになるであろう。納税者は，自由と公正を重んじる経済活動にあっては，自らが実際に行った行為を前提に課税を受ける権利があるというべきである。次に，租税回避の否認が例外的に行われるとした場合でも，上記の文言を憲法適合的に解するとすれば，それは，置き換えるべき行為計算も置き換えられるべき行為計算も，同一の経済的価値を持つものというべきである。同一の経済的価値を納税者が享受しながら，租税回避によって通常の税負担を軽減，排除することへの是正措置としてのみ，租税回避の否認が正当化されることになると考えられるからである。

⑵　平和事件判決の問題点

東京地裁平成９年４月25日判決（いわゆる平和事件判決）(24)は，同族会社の行為計算否認規定のうち，とりわけ，不当減少要件および引直し要件に関して，後の判決にも影響を与える考え方を示している。以下に検討するように，平和事件判決は，行為計算否認規定の解釈適用を広げる契機となったもので，多くの問題を含んでいると考える。とはいえ，本件地裁判決の論理は，必ずしも一貫したものではなく，その内容の理解は必ずしも容易ではない(25)。

---

(23)　広島地判平２・１・25行集41巻１号42頁，清永敬次「検証　租税回避行為の否認」税研79号67頁（1998年）。

(24)　東京地判平９・４・25判時1625号23頁。

本件において，納税者は，自己の支配する同族会社に対して，自らが銀行から借り入れた3455億円の資金を，無利息，無担保，無期限で貸し付け，他方で，当該同族会社は，この資金でもって，当該納税者が保有していた別の会社の株式を市場において買い入れた。当該納税者は，その代金を受領し，これにより銀行に対して借入金の返済をした，というものである。なお，その当時，株式の譲渡益は，所得税法上非課税の取扱いとなっていた。課税庁は，本件無利息融資につき所得税法157条を適用し，利息相当額を雑所得として増額更正処分をした。本件裁判所は，この課税処分を支持した。

裁判所の基本的な判断枠組みは，次のようなものである。「株主等に関する右の収入の減少又は経費の増加が同族会社以外の会社との間における通常の経済活動としては不合理又は不自然で，少数の株主等によって支配される同族会社でなければ通常は行われないものであり，このような行為又は計算の結果として同族会社の株主等特定の個人の所得税が発生せず，又は減少する結果となる場合には，特段の事情がない限り，右の所得税の不発生又は減少自体が一般的に不当と評価されるものと解すべきである。すなわち，右のように経済活動として不合理，不自然であり，独立かつ対等で相互に特殊な関係にない当事者間で通常行われるであろう取引と乖離した同族会社の行為又は計算により，株主等の所得税が減少するときは，不当と評価されることになる」。「そして，同族会社の行為又は計算が右の要件を充足するときは，右行為又は計算は，実体法上の効力を否定されないまま，株主等の所得税の計算上，正常な行為又は計算に引き直されることになる。」

本件裁判所の第一の，際立った論理は，問題の行為により「株主等の所得税が減少するときは，不当と評価されることになる」というものである。また判決は，「本件規定は，同族会社の行為又は計算の結果としての所得税の減少について不当性を必要としているのであって，私人たる株主等の行為の合理性でないことは原告の指摘するとおりと解されるが，右の不当性は，同族会社の行為又は計算の不当性でもなければ，株主等の租税回避の不当性でもない」とする。しかも，この不当性判断は，「経済活動として不合理，不自然であり，独立かつ対等で相互に特殊な関係にない当事者間で通常行われる取引と乖離した同族会社の行為又は計算により」株主等の所得税が減少するときが当てはまるとする。

判決の論理を極めて要約的にいえば，同族会社の行為計算は，相当額の所得税額の減少それ自体が不当であり，その判断は，同族会社の個別の行為や計算の不当性でもなく，また，個人の租税回避の不当性でもないとし，不当性判断は，独立当事者間取引基準による，とするものであろう。

しかしながら，この判断は，実定法規の定めとは大きく乖離している。不当減少要件は，「不当に減少させる結果となると認められるものがある」と定めるところ，「認められるもの」とは，異常かつ合理性のない同族会社の「行為又は計算」をいうものと解すべきであって，これまで（かつ本事件以降も）そのように理解されてきた。このように考えると，「不当に減少させる」という文言を「減少した結果が不当だ」と読むことには相当の無理が

(25) 詳しくは，田中・前掲注(2)（「所得税における同族会社の行為計算の否認規定」）・84頁以下。

ある。また，逃れた税額の大きさに不当性を見るとするならば，行為計算否認規定を発動するための合理的な基準を設定することは相当に困難で，かつ主観的なものにならざるをえない。例えば，役員が同族会社に対して無償または低額で役務を提供している場合，その逃れたとされる税額の大きさ如何では，行為計算否認規定が発動されることになりかねないが，これは容易に正当化できるものではない。

判決の二つ目の特徴は，不当性の判断基準は，独立当事者間取引基準だとする点である。もっとも，判決は，この基準を事案に当てはめて，本件が独立当事者間取引基準に反しているというような論理操作はしていない。そのことの問題性は措くとしても，判決においては，要するに，相当額の所得税額の減少が不当だということが決め手であって，このような論理の強引さを和らげる目的を持って，客観的な装いを持つ，独立当事者間取引基準に言及したにすぎないように見える。

しかしながら，同族会社の行為計算否認規定は，そもそも，同族会社と非同族会社の間の税負担の公平を維持する目的かどうかは，必ずしも明確ではない。まして，この規定が，同族会社の経済活動の自由を制約して，標準的で一般的な行為や取引を強制する目的を持つなどということはできない。同族会社の行為計算否認規定は，その沿革が示すように，同族会社を利用した異常な行為計算を対象にこれを個別的に抑制する目的を持つものであるというべきであろう。また実定法上，法が同族会社のみを規律の対象とする以上，課税庁が，一般的，抽象的な独立当事者間取引基準を設定し，当該基準からの乖離をもって直ちに不当と判断して，行為計算否認規定を発動する仕組みが採用されていると解することは，およそ考えがたい。同族会社の行為や計算が一般の取引から見て，一見して異常とされる場合であっても，それに個別的合理性や事情がある場合には，それは否認されるべきではない。一般的抽象的な取引の合理性を全ての納税者に押しつけるのは自由な取引を阻害するのみならず，具体的取引を基礎とする，事実の確認とその法的評価という法の基本的な役割を放棄することになりかねない。

判決の三つ目の特徴は，税務署長による引直し，置換えに関わる問題であるが，判決は，「株主等の具体的経済的利益の発生が本件規定の要件となるものではない」とする。その理由として，本件規定（所得税法157条）は株主等から同族会社への経済的移転を対象とするものであって，逆ではないとする。しかしながら，仮にそうであったとしても，経済的移転の出発点として，現実には，株主等における経済的利益が存在することが前提というべきであろう。当該利益を同族会社を利用して，減少等させたという事実があり，それを対象に同族会社の行為計算否認規定を発動するというのが通例であろう。このように考えると，もともと，何らかの経済的利益，経済的成果が株主等にあり，それを理由なく移転させたという事実関係にあるかどうかが問われるべきことになる。本件がそのような事案といいうるかは相当に疑問である。本判決においては，通常なされる行為計算とは何かについて，十分な検討はない[26]。

本件においては，異常とされる無利息貸付

---

(26) 大淵博義「個人の同族会社に対する無利息貸付と利息収入認定の可否（下）」税務事例32巻７号２頁（2000年）。

けによって，当該個人には経済的成果は何ら生じていない。したがって，これを有利息貸付けに置き換えることはできないというべきである。所得税法には，法人税法22条２項にいう無償による役務の提供に関する課税を定める規定は存在しない。このように考えると，有利息課税をすることは，経済的成果に着目した課税の公平の回復を意味するものではなく，むしろ，「独立当事者間取引」の枠を踏み外した者への制裁課税を意味するものである。同族会社の行為計算否認規定にこのような趣旨，目的があると解するのは，相当ではない。

Ⅲ　行為計算否認規定の解釈上の若干の論点

１　不当減少要件と独立当事者間取引基準

不当減少要件の通説的考え方は，学説，判例ともに，一般に，問題の行為や計算が異常なものであること，個別具体的な合理性がないことを判断基準にしている。またそれは，法人税法132条１項の規定は，独立当事者間取引基準を定めたものではなく，またそれによるべきものではないと考えるものである。

近時の有力な学説（金子説）も，不当減少要件につき，①当該の具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か，②その行為計算を行ったことにつき租税回避以外に正当な理由ないし事業目的があったと認められるか否か，が判断基準だとしている(27)。

なお，不当性の判断要素として，独立当事者間取引基準を考慮しうるかどうかにつき，金子宏『租税法』の記述が，第17版（2012年）以降では第16版（2011年）のそれとは異なっているという点は興味深い(28)。第16版においては，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みでなく」，独立当事者間で「通常行われる取引とは異なっている場合をも含む」（421頁）と記載されていたが，第17版では，独立当事者間で行われる取引とは「異なっている取引の中には，それにあたると解すべき場合が少なくないであろう」（431頁）と変更されている。このような変更を見る限り，少なくとも，同族会社の行為計算の否認規定の適用の場面においては，独立当事者間取引基準を規範として，不当性の判断要素ないし基準とすることは適切とはいえないと理解されているのであろう。

不当減少要件に係る判断基準に関して，近時の裁判例としては，IBM事件第一審判決，ユニバーサルミュージック事件控訴審判決のそれが注目される。近時のIBM事件（外国法人を唯一の社員とする同族会社が，当該外国法人から日本IBMの株式を取得し，これを発行法人である日本IBMに譲渡した際に生じた4000億円の譲渡損失につき，法人税法132条によって否認することができるかどうかが争われた）の第一審判決（および基本的には控訴審判決も）(29)は，「専ら経済的，実質的見地において当該行為又は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

(27)　金子・前掲注(3)・478頁。
(28)　「対談：大淵博義×太田洋：法人税法132条，132条の２とその運用の捉え方―ヤフー事件，IBM事件を踏まえて」税務弘報64巻１号12頁（太田洋発言）（2016年）。
(29)　第一審判決は，東京地判平26・５・９判タ1415号186頁，控訴審判決は，東京高判平27・３・25判時2267号24頁。いずれも納税者が勝訴した。最高裁は，平成28年２月18日に，国による上告受理申立てに対して，不受理とする旨の決定をした。

否かを基準として判定」することとしている。ユニバーサルミュージック事件（企業グループ内で借り入れた借入金利子の損金算入が法人税の負担を不当に減少させるかどうかが争われた）控訴審判決[30]は，「特に，上記のような借入れが当該同族会社の属する企業集団の再編等（以下「企業再編等」という。）の一環として行われた場合においては，組織再編成を含む企業再編等は，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等に照らすと，〔１〕当該借入れを伴う企業再編等が，通常は想定されない企業再編等の手順や方法に基づいたり，実態とは乖離した形式を作出したりするなど，不自然なものであるかどうか，〔２〕税負担の減少以外にそのような借入れを伴う企業再編等を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情も考慮した上で，当該借入れが経済的合理性を欠くか否かを判断すべきである」としている[31]。

このような通説的な考え方は，法人税法132条１項の沿革や立法趣旨から見て妥当と考える。また，事案の個別性に即した，具体的でより優れた判断方法といってよいであろう。なお，不当減少要件につき，問題の行為や計算が，「異常な（通常でない）行為計算」かどうか，及びそれに「個別的合理性」があるかどうか，という二つの要素で判断する場合，注意を要するのは，この二つの要素は，その方向性が互いに反対を向いているということである。すなわち，異常な行為であれば，それは不当減少要件該当性を満たす方向に向かう。他方で，問題の行為や計算に個別具体的な事情や合理性がある限り，当該該当性を満たさない方向性に向かうというべきである。その意味で，これら二つの要素に着目して，不当減少要件該当性を判断する際には，個別の具体的な事案に即して，総合的な判断が求められることになる。

他方，不当減少要件該当性につき，独立当事者間取引基準を用いるべきだという主張が，課税処分取消訴訟の場で課税庁側から主張され，若干の裁判所でその基準性を認める例があることには注意が必要である。

平成９年の平和事件判決や平成27年のIBM事件控訴審判決においては，不当減少要件該当性の判断において独立当事者間取引基準に言及し，その判断基準性を承認している[32]が，そもそも，同族会社の行為計算の否認規定の目的と独立当事者間取引基準（移転価格税制における当該基準の類推によるもの）の目的は同じかどうか，が問われるべきである[33]。

同族会社の行為計算否認規定は，そもそも，同族会社と非同族会社の間の税負担の公平を

---

(30) 東京高判令２・６・24判例集未登載（LEX/DB25568739）。第一審判決は，東京地判令１・６・27判例集未登載（LEX/DB25570412）。

(31) なお，ユニバーサルミュージック事件第一審判決は，経済活動の自由に軸足を置いた，かなり緩やかな判断基準を採用しているが，控訴審判決はその考え方を排斥し，伝統的な判断基準によるべきだとしている。

(32) IBM事件控訴審判決は，不当減少要件該当性につき，「経済的合理性を欠く場合と認められるか否かという客観的，合理的基準に従って判断すべきものであり，経済的合理性を欠く場合には，独立当事者間の通常の取引と異なっている場合を含むものと解するのが相当である」とする。もっとも，同判決は，本件事実関係がこの基準の当てはめの前提を欠くものとして，課税庁側の主張を退けている。

維持する目的を持つのであろうか。同族会社に対して，非同族会社の合理的な経済取引を物差しにして，この物差しへの限りなき接近を求めるものであろうか。この規定は，同族会社の経済活動の自由を制約して，標準的で一般的な行為や取引を強制する目的を持つのであろうか。

同族会社の行為計算否認規定は，その沿革が示すように，同族会社を利用した異常な行為計算を対象にこれを抑制する目的を持つものというべきである。また実定法上，法が同族会社のみを規律の対象とする以上，課税庁が，一般的，抽象的な独立当事者間取引基準を設定し，これからの乖離をもって直ちに不当と判断して，行為計算否認規定を発動する仕組みが採用されていると解することは，およそ考えがたい。法は，不当に法人税等の負担を減少させる特定の行為等の行き過ぎを個別に捉えて，通常の法人税の負担をするところまで下がる，退くことを当該行為者に命じるものということができる。また，同族会社の行為や計算が一般の取引から見て，一見して異常とされる場合であっても，それに個別的合理性や合理的な事情がある場合には，それは否認されるべきではない。一般的抽象的な取引の合理性を全ての納税者に押しつけるのは自由な経済取引を阻害するのみならず，具体的取引を基礎とする，事実の確認とその法的評価という法の基本的な役割を放棄することになりかねない。

また，ユニバーサルミュージック事件控訴審判決がいうように，企業再編等の形態や方法が複雑で多様であり，その選択が当該企業集団の自律的判断に委ねられているような場合には，独立当事者間の通常の取引に相当する企業再編等の形態，方法を想定することは極めて困難であり，一義的に決めることはおよそ望めないことになるであろう。

このように，問題の独立当事者間取引基準を当てはめようとする考え方は，従来の不当性の判断基準を大きく拡張するものであって，相当ではないと考える[34]。

2　引直し論の欠如とその問題性

租税回避の「否認」の意味と深く関わるのが，租税回避の引直し論である。この引直しは，租税回避の否認の最終目的ともいうべきものである。それは，現実世界において，実質課税の考え方で課税関係を形成するものではない。それは，納税者が実際に行わなかった行為ではあるが，その通常の行為をしたはずだと決めつけ，その仮定の世界を前提に，新たな課税関係を形成するものである。これは，納税者が実際に行った事実や取引それ自体を，想定された通常の行為という別の事実（仮定の事実）に置き換えることを意味する。

この意味での否認の結果，納税者は，実際に行った事実や取引の下ではおよそ課税の対象とはならないにもかかわらず，この非現実的世界（アンリアルワールド）の下に押し込

(33)　移転価格税制における独立当事者間価格においても，それが必ずしも一点に定まるものとは考えられていない。平成23年度の改正以降，基本三法方式からベストメソッド方式に変更され，その解釈としても，独立当事者間価格はある程度の幅が許容されると考えられること等の指摘について，金子・前掲注(3)・596頁。

(34)　太田洋「判批」ジュリスト1494号11頁（2016年），伊藤剛志「一般的租税回避否認規定の適用が争われた裁判例―IBM事件とヤフー/IDCF事件」ジュリスト1496号36頁（2016年）。

められることによって，事後的，遡及的，強制的に課税の対象に取り込まれることになる。このような引直しの例として，かつての逆さ合併に対する法人税法132条の適用を挙げることができる。この事件は，通例とは異なり，赤字会社を存続会社とし，黒字会社を消滅会社としたものであるが，課税庁は，通例の合併がなされたものとして，損失の繰越控除を否認した。

この事件に関して，裁判所(35)は，当該課税処分を適法と判示した。この場合の引直しは，事実として逆さ合併がなかったことを意味するものではない。そうではなく，問題の合併は異常であるとして繰越欠損金の承継を認めず，黒字会社を存続会社，赤字会社を消滅会社とする通例の合併を前提に，課税関係を形成することを意味する。これは合併後の法人の通常の姿を前提とするものである。仮に，資産価値のある商号権等を引き継ぐため等の合理的な理由があって赤字会社を存続会社としたというような個別の合理的な理由がある場合は，たとえ当該逆さ合併が異常と思われるときでも，引直しをすることは相当ではない。

仮定の事実を基礎とした引直しは，その時点では存在しなかった課税要件および課税要件事実を課税庁が事後的に作り出すという点において，租税法律主義の観点からは，もともと許されるものではない。その許されないはずの引直しが許されるのは，本来自由な経済活動ではあるが，同族会社であるがゆえに異常かつ不合理な行為をし，一定の経済的成果を得たにもかかわらず，通常の税負担をすることなく，結果として課税の不公平を具体的にもたらすためであり，かつその限りにおいてである。

このような解釈によってこそ，「税務署長の認めるところにより」課税計算をすることができるとの規定が，憲法適合的な存在でありうる。置き換えるべき行為等も置き換えられるべき行為等も，基本的に同一の経済的価値を持つものというべきである。上記の逆さ合併の例は，同一の経済的価値を納税者が享受しながら，租税回避によって通常の税負担を軽減，排除することの是正措置として，当該引直しが正当化されることになると考えられる。

このような典型的な租税回避の引直しに対し，この範疇を逸脱していると思われる引直しの例がある。その一つは，既に述べた平和事件判決におけるそれである。当該判決は，問題の納税者に経済的成果が全くないにもかかわらず（無利息貸付けからは利息は生じない），納税者は通常の取引であればその利息を得たはずだとして，仮定の世界において経済的成果を生み出すものであり，いわば無から有を生じさせたものである。これは，典型的な行為計算の引直しの範囲を超えており，その超えることについて，説得的な法的根拠が明示されていないことについては，既に述べたところである。

その二つは，すでに触れたところであるが，相続税における地上権設定をめぐる裁判例である。この種の事案において，課税庁は，納税者による地上権の設定が相続税の負担を不当に減少させるとして相続税法64条を適用し，地上権設定契約を賃貸借設定契約に引き直し

(35) 広島地判平２・１・25行集41巻１号42頁。なお，平成13年度改正において，逆さ合併が適格合併に当たる場合，繰越欠損金に対する一定の使用制限の下に，繰越控除が認められている（法人税法57条４項）。

たものであり，裁判所は当該課税処分を適法としたが，これには疑問がある。地上権の設定に会社の経済活動上の合理的な理由（駐車場業を安定的に営むためなど）があり，それにふさわしい経済実体があるのであれば，相続税法23条を適用し，地上権の課税価格を算定すべきである。他方，地上権の設定が文字どおりの仮装であれば，自用地として評価をすればよい。地上権に匹敵し，これと同視しうる行為等が考えられないのであれば，それは，問題の納税者の行為は，相続税法64条の対象外だということになる。課税庁は，自用地としての価額から90％減（地上権の場合）は認めないが，20％減（賃借権の場合）は認めるとしたが，相当地代通達にいう借地権は構築物には及ばないことから見て，そのような取扱いは余りにも便宜にすぎるというべきであろう。課税庁には，たとえ謙抑的であったとしても，そのような判断余地（裁量）はないというべきである。

その三つは，租税回避の否認は納税者の問題の行為を通常の行為に引き直すことだとしつつ，実際上，その引直しがなされていないように見受けられる裁判例である。これは，要するに，納税者の行為を否定するにとどまり，どのようにして，当該行為に代わる行為を置き換えたのか，が具体的に示されないものである。例えば，平成28年のヤフー事件最高裁判決[36]は，法人税法132条の２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，当該行為等を引き直す権限を税務署長に与えるものであるとしつつ，どのように引き直すかの基準，またどのように引き直したのかを示していない[37]。

最高裁判決は，納税者のいう特定役員引継要件の充足を否定するのみで，法人税法132条の２の当てはめにおいて，被合併法人への副社長の就任と経済的成果を同じくする別の通常の行為への引直しをしていない。これは，自ら定立した引直しを放棄するか，引直しに似て非なるものへ「引き直した」ということになる。事実が，副社長への就任の実質を欠いているのであれば，法人税法57条の特定役員引継要件を満たしていないと判断すればよい。他方，法人税法132条の２の下で引直しをするのであれば，副社長への就任はあるとした上で，それを認めると「不当減少」になるので，それと経済的実質を同じくする別の通常の行為に引き直すことが必要となる。とはいえ，その引直しはほぼ不可能であろう。そうだとすれば，事案は，法人税法132条の２の適用対象とはならない，というべきである。

同様の指摘は，ヤフー事件最高裁判決後のユニバーサルミュージック事件における課税処分についてもいうことができる[38]。

租税回避の否認は，不当減少をもたらす納税者の問題の行為を論難することに尽きるのではなく，それを同等の合理性ある行為に引き直すことによって完成する。その引直しができない場合には，仮定の世界を措定した租税回避の否認はできず，現実世界における法の適用の可否が問題となるにすぎない，というべきである。

⑶⑹　最判平28・２・29民集70巻２号242頁。

⑶⑺　これを指摘し，批判するものとして，大淵博義「ヤフー事件の功罪―引直し課税の欠落とその後の判決等への影響」租税研究843号61頁以下（2020年）。

⑶⑻　同上・81頁。

3　濫用論の系譜とその問題性

それほど頻繁ではないとしても，課税処分の正当化を図るために，納税者の行為が制度を濫用したとか，規定を濫用したとかいわれることがある。このような論理が採用される時期やその意味は，状況によって変化するものといえよう。近時のヤフー事件最高裁判決が示した濫用論は，従前の濫用論とは少し違った特徴を帯びているように思われる。

かつて，外国税額控除余裕枠事件において，濫用論が展開された時期がある。この事件は，納税者が，その外国税額控除の余裕枠を利用し，受取利息に対して外国政府より徴収された源泉徴収税額につき，外国税額控除をした上で申告をしたのに対し，課税庁がこれを認めず課税処分がなされたものである。最高裁は，納税者の請求を認めた下級審判決を覆して，以下のように破棄自判した。

最高裁平成17年12月19日判決(39)は,「これは，我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ，我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上，この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために，取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生じるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって，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ものというほかない。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うべきである」と述べる。同種の事件を取り扱った最高裁平成18年２月23日判決(40)もまた，多少の表現の違いはあるものの，問題の取引は外国税額控除の制度を濫用したものと結論をする。

この最高裁判決の問題の一つは，制度を濫用するという場合，何をもって濫用というかの基準は不明確であり，また，濫用の範囲，程度，限界も不明確であるということである。

濫用の意義は，必ずしも一義的ではない。辞書では，一定の基準や限度を超えてむやみに使うこと，とされたり，みだりに用いること，などとされたりする。一定の権限を本来の目的とは異なることに用いるもの，とするものもあれば，さしたる理由もないのに法秩序や社会秩序を乱すようなことをいうとするものもある。加えて，そもそも濫用という判断基準を税法の解釈における解釈基準として用いうるかどうかが問われるべきである。憲法の租税法律主義の原則では，国民は国民を代表する者によって制定された法律にのみ拘束されることとされている。そうだとすれば，もし立法者がある行為につき制度を濫用するものであって許されない，と判断するのであれば，通例，その旨を明文で示すこととなる。これは，外国税額控除余裕枠に関する平成13年の立法改正の示すところである。それにもかかわらず，その立法の前の納税者の行為について，立法を先取りする形で，課税庁および裁判所が当該余裕枠の利用を排斥するのは，その判断の法的根拠を欠くものであり，正当性のない立法行為，越権行為というべきもの

---

(39)　最判平17・12・19民集59巻10号2964頁。

(40)　最判平18・２・23判時1926号57頁。ここでは，平成17年12月19日の判決とは異なり,「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」旨の表現はない。

である。租税法律主義の見地からするこのような批判の影響かどうかはよく分からないが，この後しばらくの間は，濫用論の考え方は裁判例においては採用されてこなかった。

ところが，平成28年のヤフー事件最高裁判決は，再び濫用論を展開することとなる。すなわち，同判決は，法人税法132条の２の下における不当減少とは，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」とし，その判断基準として，以下の二つの「事情」を考慮した「観点」によって判断するものとしている。すなわち同判決は，「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」とする。

この判断手法は，不当減少要件の解釈につき，下級審が，法人税法132条と同様の経済合理性基準にとどまらず，組織再編成に係る税負担の減少を容認することが「組織再編成税制の趣旨・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」（趣旨目的基準）も含むとしたものとは一見して異なるところから，最高裁が伝統的な経済合理性基準を採用したものとして評価する向きもある。しかしながら，同判決は，伝統的な経済合理性基準を物差しとして直接当てはめるものではない。伝統的な経済合理性基準は，判断の際の「事情」として，考慮要素でしかなく，結局のところ，組織再編税制に係る各規定の趣旨目的からの逸脱の有無が決定的な要素とされる（判決がこれを「基準」ではなく「観点」ということによって何を意味するかは必ずしも明らかではない）。このように，同判決は，趣旨目的基準を重要な判断基準として取り込んでいるといえるであろう。同判決のこのような判断手法には相当の問題があると考える。

第一に，伝統的な経済合理性基準は，問題の行為等が異常であって，かつ個別合理性のない場合に，不当減少要件の充足を見る。それは，適用される基準の趣旨や目的からの逸脱を直接の基準とはしない。通例採用される行為や計算を採用せず，そのことによって税負担を不当に免れるかどうかを見る際に，着目するのは，当該納税者の問題の行為等が通常の行為等とどれだけの落差があるかであって，問題の規定からの逸脱の程度や大きさではない。

第二に，税法は，明文の規定があるのであればともかく，適用される規定の本来の趣旨や目的から逸脱すること（以下「逸脱」という）それ自体に，何らかの法的効果を認めているのであろうか。逸脱の意味如何であるが，納税者が自己に有利になるように，税法の要件を充足しようとする，あるいは逆に，その充足を避けようとするのは，何ら異常でもなく，不合理でもなく，一般に非難の対象とはなりえない。これを「要件作り」だとか「要件外し」だとして非難するのは，過剰な公平感

情によるものであって，それが，どのような場合に許されないかを，明文の根拠規定なく，解釈論で補充するのは，租税法律主義に反する。そのような解釈が許されるのであれば，納税者は無制約な課税権行使におびえ，合理的な組織再編成等が萎縮することになるであろう。

第三に，そもそも，上記の逸脱は濫用に当たるのか。逸脱には幅があるとすると，どこまでが濫用かは不明である。あるいは，逸脱は，それ自体，不当なのか，とりわけ異常なのかもよく分からない。異常な逸脱と異常でない逸脱がありうるのかどうかもよく分からない。さらに，法人税法132条の２の解釈との関係では，上記の「逸脱」がどのような論理の道筋を経て，「濫用」となり，それは，どのようにして法人税の負担を「不当に減少」させることになるのか，「不当に減少」は濫用の事実があればそれだけで当該要件に該当することになるのか，につき，判決は具体的に述べていない。同判決は，不当減少は，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だというが，この命題は更に論証が必要である。

第四に，既に触れたように，行為計算の否認は，適切な引直しによって完結する。この引直しは，仮定の世界に納税者を連れて行き，通常の行為等を押しつけるものであるから，それは，納税者の行った行為等に経済的成果の上で匹敵する別の行為等で，通常であれば税負担が生じる，あるいは税負担が増大する合理的な行為等に引き直さなければならない。仮に事実として，副社長への就任等によって，共同事業を円滑に進めることを目的とする事業実態があり，そこで何らかの成果が生じたのであれば，これを副社長就任がない状態（すなわち，同等の経済的成果がない状態）に置き換えることは，あまりにも非現実的であるとともに，法人税法132条の２が対処しようとする守備範囲を超えるものといわざるをえない。他方，副社長への就任が文字どおり実態を欠いたものであれば，それは，端的に，法人税法57条の特定役員引継要件を欠いているかどうかという，現実世界における，事実認定と法の解釈適用の問題であるにすぎない。同法57条の要件を満たさないのであれば，その旨を判示すればよいだけのことである。

Ⅳ　理由の差替えとその問題性

1　課税処分取消訴訟の目的ないし性格

租税回避をめぐる事案のみに特有の問題ではないが，理由の差替えの可否の問題として，その当否が争われることがある。しかも，租税回避の事案において決定的な問題は，課税処分時の根拠法規の差替えを，課税処分後の争訟の過程において課税庁側が主張し，また裁判所が，このような当該根拠法規の差替えを認めるということである。しかも，近時においては，課税庁側というよりも，裁判所の主体的判断によって根拠法規の差替えが承認されるに至ったと思われる裁判例が見られるということである。この問題は，古くから議論されてきた，総額主義か争点主義かという論点とも関係している[41]。理由の附記，理由の提示などの納税者の手続的権利の侵害の問題もあるが，この点について本稿で詳しく述べる余裕はない。

---

(41)　田中治「課税処分に係る理由の差替えの可否」税務事例研究178号24頁（2020年），同「判批」TKC税研情報29巻３号13頁（2020年）。

上記の問題は，まず課税処分取消訴訟の目的ないし性格をどのように考えるかに左右される[42]。課税処分取消訴訟は，真実で客観的に存在する税額を発見することを目的または基本任務とするものであろうか。申告納税制度の下，納税者の申告が誤っている場合等の是正方式の一つが，課税庁による課税処分である。この場合，課税庁は，税務調査を経て，具体的な事実と適用法令とを明確にした上で，課税処分に及ぶものであり，当該発見した税額が真実で客観的に存在するものであると考えているはずである。課税処分時，課税庁の側において，ひょっとするとまだ把握できていない所得や税額があるかもしれないと思うかもしれないが，課税処分が具体的な事実とそれへの法の適用である限り，課税処分において示された所得や税額が全てである。税法を解釈適用する税務官庁としての責任は，当該課税要件事実の発見とそれへの法の解釈適用が「適法」であることに求められる。後日，課税処分の後の租税争訟の過程において，たとえ客観的でより大きな税額が発見されたとしても，その新たに発見されたより大きな租税債務の存在ゆえに，過去の課税処分の違法性が阻却される，というような仕組みや理念は，租税手続法の制度上存在しない。

課税処分取消訴訟は，一般に，課税庁によって追加的に確定された税額（租税債務）が違法であるとして，違法な状態を排除すること（違法な状態がなくなること）を目的に提訴されるものである。課税処分を取り消すことは，課税処分の違法性を排除して，課税処分のない状態，すなわち原状回復を図ることであり，裁判所が新たに，正しい税額を決定し，その支払を納税者に命じるというものではない。取消訴訟においては，基本的には，租税に係る国の「権利」の有無ではなく（国が客観的に見ていくらの大きさの租税債権を持つかではなく），課税庁のした「行為」の適法性（課税処分の理由とこれに基づいて確定された税額が租税法規に適合的であるか否か）を争うものである。課税処分に不服を持つ納税者については，課税処分取消訴訟を通してのみこれを争うことが許され，租税債権の存否を不当利得返還請求訴訟などの民事訴訟で直接に争うことは，基本的に許されていない（取消訴訟の排他性）[43]。

このような仕組みの下で，課税処分取消訴訟は，違法な課税処分を抑止することによって，納税者の財産権等の権利を救済する機能と，課税処分の適法性を確保するという機能を併せ持つ[44]。課税処分の適法性は，課税処分によって具体的に確定した税額が，どのような事実と法解釈を経て導かれ，その過程と結果が適法といいうるかどうか，にかかっている。その場合の適法性は，どこかに客観的に存在する税額を下回っているから適法だ，などという理由によって正当化されるものではないはずである。また，取消訴訟の排他性を理由に，まず問題の課税処分の「適法性」を問題にすることを納税者に強制しつつ，ある種の事案において，問題は，適法性ではなく，客観的に存在する租税債権の有無，程度という「権利」の大きさだとして，課税処分の違

(42) 田中・前掲注(2)（「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」）183頁以下。
(43) 芝池義一『行政救済法講義（第３版）』16頁（有斐閣，2006年）。
(44) 塩野宏『行政法Ⅱ（第６版）』87頁（有斐閣，2019年），芝池・前掲注(43)・30頁，宇賀克也『行政法概説Ⅱ（第７版）』134－135頁（有斐閣，2021年）。

法性判断を退けるのは，法の整合的理解やフェアプレイの精神から見て，許されるべきものではない。

総額主義にいう客観的な税額が，確定されているかどうかは重要である。およそ租税債務は，確定なくしては存在しえないからである。課税処分をすることなくして，また，仮定によって導出した税額を物差しとして，問題の課税処分の適否を考えることは不合理である。まして，そのような客観的税額を基準に問題の課税処分を正当化するなどは，異常ですらある。

このように考えると，課税処分に対する不服は，客観的な税額をめぐる争いであって，これは別の見方では「租税債務不存在確認訴訟である」という説明(45)が妥当かどうかが問題となる。説明の仕方ないし便宜としてはともかく，取消訴訟の排他性による限り，課税処分を受けた者が，租税債務を直接的な審理の対象として，債務不存在確認訴訟（や不当利得返還請求訴訟）をすることは，制度上原則として排除されている（はずである）。課税処分の効力ないし課税処分の存在は，取消訴訟においてのみ否認することができる。そうだとすると，取消訴訟の排他性という制度的制約が，上記のような説明をすれば規範として排斥されるのかどうか，そのような訴訟の「本質論」の意味と効果は何か，が明確にされなければならない。

また，総額主義にいう紛争の一回的解決という理由付けも，上限としての客観的税額なるものの支払を，裁判所が命じるわけではないところからすれば，修辞としてはともかく，法的にはさしたる意味はない(46)。

2　根拠法規の差替えの可否

根拠法規の差替えは，納税者にとって，理由の差替えのうちでも最も納得しがたいものであろう。納税者は，課税処分の理由と内容に納得できないからこそ争うのであるが，争いの場に登場すると，争いの対象や理由づけを強制的に変更させられる。いわば，二階に上げられて，はしごを外された状態を不意打ち的に強いられることになる。

根拠法規の差替えは，納税者に対する理不尽な不意打ちにとどまらない。課税庁は十分に検討をした上で課税処分をしているはずである。それにもかかわらず，後の租税争訟において，根拠法規の差替えを安易に認めると，それは当初の課税処分時における課税庁の誤りを隠匿し，その責任を問う機会を失わせることになって，適切ではない(47)。

近時の判決において，課税庁が，問題の外注費は，本件納税者の所得税の負担を不当に減少させる結果となるなどとして所得税法157条を根拠に課税処分をしたところ，裁判所が，専ら，本件外注費が所得税法37条にいう必要経費に該当するかどうかのみを判断し，納税者の請求を退けた例(48)がある。判決は，本件外注費が必要経費に該当しない以上，同族会社

(45)　塩野・前掲注(44)・186頁。

(46)　田中・前掲注(2)（「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」）・199頁以下。

(47)　近藤雅人「課税処分取消訴訟における処分理由の差替え」税法学542号84頁（1999年）。これまで根拠法規の差替えが問題となった紛争例として，徳島地判平５・７・16訟月40巻６号1268頁，東京地判平８・11・29判時1602号56頁，東京高判平16・１・28訟月50巻８号2512頁（オーブンシャホールディング事件）等がある。

(48)　大阪地判平30・４・19税資268号順号13144，大阪高判平30・11・２税資268号順号13206。

の行為計算否認の対象となるかどうかについては,「判断する必要がない」と述べる。しかしながら,問題はいうところの「必要性」の有無ではない。判決のこのような考え方や処理については,以下のような理由から賛同することができない。

本件裁判所は,明確な意識を持っていないが,所得税法37条によって経費を否認することと,所得税法157条の同族会社の行為計算の否認規定を用いて否認することとは,法の規律の対象と効果において,全く異なっているというべきである。

一見すると,所得税法157条による租税回避の「否認」は,事実としての経費の「否認」と同じように見えるかもしれない。しかし,それぞれの否認の意味は全く違う。所得税法37条による経費否認とは,問題の支出は存在しない(事実認定),支出はあるが経費には当たらない(法的評価),などを意味する。要するに,そこにいう否認は,納税者が実際に行った行為を前提として,その行為に税法を適用する際の事実認定あるいは法の解釈の問題であり,あくまで現実世界(リアルワールド)の問題である。

他方,租税回避の否認は,納税者が実際に行った行為ではなく,実際に行わなかった行為に引き直して課税関係を形成することを意味する。すなわち,行為計算の否認は,税法の適用の対象となる事実につき,納税者が実際に行った事実そのものを,想定され仮定された別の事実に置き換えることである。この意味で,納税者は,強制的に非現実世界(アンリアルワールド)に押し込められることになる。通常の行為への置換えをとおして,納税者が実際に行った事実の下ではおよそ課税の対象とならなかったものが,遡及的,事後的に課税の対象に取り込まれることになる。

本件との関係でいえば,本件外注費を所得税法37条で否認する場合は,当該支出は,事実としてなかったというか,事実として一定の支出はあったがそれは必要経費とはいえないか,のいずれかである。このようにして,現実世界における事実の存否または法的評価が問われることになる。他方,本件外注費を所得税法157条で否認する場合は,当該支出があったことを前提に,その支出を容認すると当該納税者の「所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる」ため,通常と考えられる仮定の事実に置き換えることを意味する。この場合には,同族会社の行為計算の否認規定の発動要件である不当減少要件を満たしているかどうか,通常の仮定の行為への引直しが適切かどうか,などが当該課税処分の適法性を左右する。なお,既に述べたように,適切な引直しかどうかが決定的に重要である。当該外注費の支払を引き直すとどうなるかを明示する必要がある。当該外注費は認められない,ということのみを所得税法157条を根拠にいうことは,適切な引直しとはいえない。

このように見ていくと,所得税法157条を根拠になされた本件課税処分の適法性につき,所得税法157条の解釈と本件の事実への適用の当否を検討することなく結論を得ることは,おそらく不可能で不適切というべきであろう。所得税法37条の必要経費該当性の判断で代替することもまた不適切ということになる。

このように,上記の二つの条文をめぐる争いにつき,それぞれ,争訟の過程における攻撃防御の方法は全く違うというべきであり,その違いに応じた別個の法的処理が求められることになる。

Ⅴ　おわりに

本稿で述べたことを要約する。

第一に，租税回避の定義は一義的ではないが，同族会社の行為計算の否認規定の沿革等が示すように，それは脱税とは明確に区分され，一般に適法だと考えられている。その適法とされる租税回避を，なぜ，どこまで，どのようにして規制しうるかが問題となる。現行の行為計算の否認規定は，もともと自由な経済活動の一部である租税回避を規制する根拠として，同族会社であることを利用した，租税負担を不当に減少させる行為につき，当該行為と同等の経済的成果のあるもので通常の租税負担を負うべき仮定の行為に引き直すことによって，租税回避の行き過ぎを課税の公平の観点から是正するものということができる。

第二に，同族会社の行為計算の否認の理由としての不当減少要件の解釈については，複数の考え方があり，争いがあるが，基本的に，それは，同族会社であることを利用した租税回避の行き過ぎを是正することを狙いとするものというべきである。それは，市場の外から，客観的で中立な独立当事者間取引基準を同族会社に強制するものではない。不当減少要件は，問題の行為が異常であるとともに，個別合理性を欠く場合を指すものというべきである。また，独立当事者間取引基準は，行為等が異常であれば，直ちにそれを正常な取引に引き直す方向に向かうものであって，それゆえ個別具体的な合理性の存否を問題としないおそれもある。

また，「税務署長の認めるところにより」課税処分をする権限を法が与えたのは，同等の経済的成果のある通常の行為に引き直すことを命じるものであって，単に，問題の納税者の行為を拒絶する包括的な権限を与えたものではない。別言すれば，適切な引直しができない事案は，行為計算の否認規定の対象ではない。ヤフー事件最高裁判決等は，このような引直しを具体化していない。

ヤフー事件最高裁判決は，「濫用」論を展開しているが，同判決は，組織再編に係る法規の趣旨目的からの「逸脱」がどのような論理の道筋を経て，「濫用」となり，それは，どのようにして法人税の負担を「不当に減少」させることになるのか，明確にしていない。上記の「逸脱」が直ちに不当減少になるという論理には飛躍がある。もし事実として，文字どおりの逸脱があれば，本来の課税要件規定を充足していない，といえばすむ話である。

第三に，課税処分取消訴訟において，行為計算の否認規定と通常の課税要件規定との間で，根拠法規の差替えをすることは，そのための法的根拠を欠き，許されるものではない。課税処分取消訴訟においては，裁判所には，係争の課税処分が適法か違法かを判断することが求められるのであって，客観的に存在する真実の税額を探求し，これを納税者に課すことが求められるものではない。客観的で真実の税額はどこかに存在するかもしれないが，人知に限りがある以上，あるいは制度の役割や目的からする制約がある以上，必要以上の租税債務の本質論なるものは，現実性を持たず，結果的に，当初の課税処分の誤りを是正する機会を失わせることになる。また，納税者にとっては，このような根拠法規の差替えは，二階に上がってはしごを外された状態を強いることになる。これは明らかに，租税争訟における権利救済機能を弱めるものであって，許されるものではない。