

132条創設の真実がいま明らかに

# 検証・IBM事件 高裁判決〔第2回〕

前回の朝長英樹税理士（日本税制研究所 代表理事）へのインタビュー（本誌592号4頁参照）では、高裁判決における法人税法132条の解釈の変更や、同条が元々は持株会社を利用して税負担の減少を図る行為に対処する目的で創設されたことなどについて語っていただき、税実務に携わる読者の間で大きな反響を呼んだ。このインタビューがきっかけとなり、IBM事件はIBMに固有の“過去の事件”ではなく、実はヤフー事件以上に実務に広く影響を与える非常に重要な事件であるとの認識が、実務界に広がりつつある。

今回は、前回に引き続き、大正12年の創設時における132条の創設の趣旨・目的、昭和25年における改正の内容などについて詳しく話を聞いた。

## “良識のある国民の声”が132条の創設を後押し

——前回、大正12年の132条創設時における創設の趣旨・目的は「持株会社を創って行う租税回避」に課税を行うことであり、創設時に想定されていた課税事案は、個人株主に株式譲渡益に対する課税が行われない一方で持株会社においては「株式譲渡損」を損金にできる仕組みを利用した租税回避である、というお話がありました。

今回はここから詳しくお話をお聞きしたいと思います。

**朝長** 分かりました。

——大正12年と言えば今から92年前になりますので、当時の資料や文献もあまり無いのではないのでしょうか？

**朝長** 少ないのは事実ですね。

まず、132条の創設時の条文（創設時には所

得税法73条の3）を確認しておきましょう。

第七十三條ノ三 前條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 所得税遁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

前回もお話したように、この132条の規定は、大正9年に個人の配当所得が総合課税とされたことにより、個人株主がそのまま事業会社の株式を持ったままにしておく個人に対する課税が重くなることから、個人株主が持株会社を創ってその持株会社に株式を譲渡し、その持株会社に事業会社からの配当を留保するという

行為が行われるようになったことに対処するために、持株会社に留保した所得を個人株主に対する配当とみなす規定とともに創設されました。

条文がどのような趣旨・目的で創られたのかという立法過程における「事実」は、学者が自らの見解を述べる「学説」などと同列に並べられるものではなく、条文の解釈をする場合には、必ず確認しておくべき重要なものです。

この132条の創設の趣旨・目的を端的に説明しているのが、帝国議会で国務大臣が行った法律案の説明の中の次の部分です。

（是がために近來所謂保全會社と稱するもの、即ち家族的の會社を組織いたしまして、之に依りて、所得税の輕減を得むことを圖ると云ふ傾向が出て居るのであります（中略）甚しき場合でありますれば、其の會社と其の社員又は株主との間に種々の取引を致しました形を拵へまして、之に依りまして所得税の輕減を得むことを圖るやうな手段も出て參つて居るのであります、是等の

弊害は成べく急いで之を改めることが必要である

（注）引用は原文のまま。以下、同様。

（『大日本帝國議會誌 第十四卷』113頁、大正12年）

要するに、「保全會社」と社員又は株主との間に種々の取引をした形を拵（こしら）えて所得税（「第一種の所得税」とされていた法人税を含みます。）の輕減を図るようなものに課税を行うために132条を創ったということです。

——この「保全會社」というのが持株会社ですね。

**朝長** そうです。当時は、「財産保全會社」と呼ばれたり、単に「保全會社」と呼ばれたりしていますが、当時の新聞記事などを読んでみると、特に、大きな会社の株式を多く保有している財閥等がこのような持株会社を創って税負担を少なくしていたため、一般の国民から厳しい非難の目を向けられていたことがよく分かります。

このように、132条には“良識のある国民の声”で出来たとと言ってもよい側面があるわけです。

## 創設時に予定されていた課税事案とIBM事件はほぼ同じ

——創設時には、具体的にどのようなものに課税しようとしていたのでしょうか。

**朝長** 前回も触れましたが、帝国議会の審議においては、次のようなケースに適用することが予定されています。

○ 政府委員（松本重威君） 最モ簡單ナル一例ヲ擧ゲテ説明ノ何ト致シマスガ、或個人ガ今配當期ニ近デイテ居ル所ノ株券ヲ澤山持ツテ居ル、假リニ百万圓持ツテ居ル、其ノ配當ヲ個人ノ資格デ受クレバ其配當金ガ即チ個人ノ所得ニ綜合シテ課税セラルルニ依ツテ多額ノ所得税ガカカル、之ヲ逋シムガ為ニデス、自己ガ設立シテ居ル會社ガ

アル、其會社ハ茲ニ掲ゲテ置イタヤウナ會社デアル、其會社ニデス、配當孕ミ株券ヲ時價デ賣ツテ仕舞フ、サウ致シマスト云フト其株式金額ニ於テ賣ツタ代金ト云フモノハ、之ハ單ニ物件ノ賣却代金デアリマシテ、一時ノ所得デゴザイマスカラシテ、其人ニ對シテハ所謂所得税ガカ、ラナイノデアリマス、會社ノ方デハドウ云フ風ニ計算スルカト申セバ會社ノ方デハ株券ヲ買ツタ之ニ對シテ代金ヲ拂ツタ、之ヲ一株デ申セバ一株ニ對シテ年一割ノ利子ガ附クト假定シマスト、半期ニ於テハ百圓ニ付テ五圓ノ配當ガツク、サウ致シマスト配當期ニ近ヅイタ

時ニ其株券ハ百五圓スルモノト見テ宣カラウト思フ、會社ハ百五圓ノ割デ買入レタ、其代金デ個人ハ賣ッテ仕舞ッタ、配當ガ愈々實行セラレルト云フコトニナルト會社ノ方デハ五圓ノ配當ヲ受ケマス、サウシテ配當ガ濟ンデ仕舞ッテカラ之ヲ個人ニ賣ル、前ノ持主ニ賣ル、其時ニ幾ラノ價格デアルクト云フト配當落ちデアリマスカラ、其株券ヲ百圓デ賣ッテ仕舞フ、サウ致シマスト個人ノ方ニハ何等所得稅ハカカラヌ、會社ノ方ハドウカト云フト、會社ハ單ニ配當ダケ取ッテ其差額ト云フモノノ代金ハ損金ニシテ仕舞フ、拂ッタ代金ヲ損金ニ立テマス、賣テ得タ代金ヲ益金ニ立テマス、其差額ノ五圓ナラ五圓ダケニ付テ單ニ第一種ノ所得稅ヲ納メルニ過ギナイ、餘程稅ガ輕クナル、ソレガ個人ト會社トノ間ニハナイコトハナイ例ダラウト思ヒマス

『第四十六回帝國議會貴族院 所得稅法中改正法律案外五件特別委員會議事速記録第五號』(大正12年) 8頁)

**参考：**上記の引用文中の「其差額ノ五圓ナラ五圓ダケニ付テ單ニ第一種ノ所得稅ヲ納メルニ過ギナイ」という部分は、配當は受け取るが株式は未だ売却していないという状態にあった事業年度においては、配當相当額の所得に第一種の所得稅(法人稅)が課されることを指しているものと思われる。  
このケースにおいては、持株会社は、株主から配當含みで事業会社の株式を買い入れ、事業

会社から配當を受け取った後に、価格の下がったその株式を売って讓渡損を計上することになっているわけですが、132条の創設時には、このケースが同条の適用が想定されるケースとして唯一具体的に挙げられています。

——IBM事件では、持株会社が株式を讓渡する相手先が「元の株主」ではなく「株式の發行法人」となっていますが、この点を除けば、持株会社がやっていることはIBM事件とほとんど同じような気がしますね。

**朝長** 帝國議會で挙げられたケースは、持株会社に配當落ちの部分に相当する株式の讓渡損が計上される場所だけを問題点として指摘するものですが、株式の帳簿価額が低く株主に株式の大きな含み益があるという状態になっている場合には、配當とは関係なく、株主から持株会社に時価で株式を讓渡することによって課稅を受けずに株式の帳簿価額のかさ上げを行い、持株会社で大きな株式讓渡損を計上することができます。

この大きな讓渡損は、配當落ちの部分に相当する讓渡損とは異なり、全く益金がないまま計上されることとなりますので、配當落ちの部分に相当する讓渡損以上に大きな問題があるはず

です。  
——確かにそうですね。

**朝長** 大正12年當時に132条の創設に関わった人達に「IBM事件に132条を適用すべきか否か」と問うたとしたら、間違いなく全員が「適用すべき」と答えたはず

## 地裁・高裁ともに、132条の創設の趣旨・目的や適用想定事例を確認しないままに判決

——そうですね。しかし、何故こんなに大事な話がこれまで出てきていないのかが不思議です。

**朝長** 日本の稅務訴訟を見ていると、法令を正

しく解釈しないまま、直ぐに探し出せる過去の裁判の判決や學說に安易に頼るものが多過ぎるよう

——地裁や高裁の裁判官は132条の創設の趣

旨・目的や適用が予定されていた事例を確認していたのでしょうか。

**朝長** それらを確認していれば、今回の高裁判決にあるような解釈になることは有り得ないと思います。132条の創設の趣旨・目的や創設時

に適用が予定されていた事例を確認した上で、それらとは相容れない今回の高裁判決で示された解釈を採るということであれば、その理由を説明せざるを得ないわけですが、全く何の説明もありません。

## ● 132条の創設時には税制度の「潜脱」を租税回避と捉えている

——今回の高裁判決にある132条の解釈は、一言で言えば「経済的合理性を欠くものは租税回避となる」ということだと思いますが、132条の創設時には、そのような租税回避の判定基準は全く無かったということでしょうか。

**朝長** 先ほどの帝国議会の審議において挙げられていたケースが「経済的合理性を欠くものは租税回避となる」という観点で捉えられていないことは、一読するだけで直ぐに分かります。

当時の文献を見てみると、大正9年の所得税法改正は「持株会社を創って税金を減らすことまで容認する趣旨のものではなかった」「大正9年の所得税法改正の「穴」を利用するものには課税をする必要がある」というような捉え方になっています。

——やはり、税制度の「濫用」「潜脱」を許さないということでしょうか。

**朝長** 法令の規定の創設や改正は理論や学説の構築や変更ではありませんので、法令の規定の創設や改正の際に、その規定を適用する行為を「濫用」や「潜脱」と呼ぶのか否かといった議論が必要なわけではありません。132条であれば、それをどのような趣旨・目的で創り、どのようなものに適用するのかということさえはっきりさせれば、それでよいわけです。

大正12年の132条創設時の帝国議会の審議では、大正9年の所得税法改正に対して持株会社を創って税負担を減少させる行為が多数生じていることに関して、政府委員から次のような発言がなされています。

○ 政府委員（松本重威君）（中略）勿論此點ニ付マシテハ前回ノ所得税法案ヲ掛ケマス時ニ、相當我々ハ氣ガ付カナカタコトハナイノデアリマスガ、相當注意ハシテ居ッタノデアリマスガ、ドウモ細マイ所マデモ規定スルト云フコトハ緻密過ギルト云フ議論ガアリマシタノデ、其當時氣ガ付カナカタノデナカタノデスケレドモ、遂イ其穴ヲ塞ガズニ於キマシタ所ガ、其穴カライロイロ世間ガヤカマシクナリマシタ

（『第四十六回帝国議會貴族院 所得税法中改正法律案外五件特別委員會議事速記録第二號』（大正12年）4頁）

この政府委員の発言においては、大正9年改正の「穴」という表現が使われていますが、その他の文献の解説からしても、132条は大正9年改正後の規定の「潜脱」を許さないという観点に立って創設されたと言ってよいと考えられます。

——大正9年の改正は、そのようなものを容認する趣旨で行われたのではないということですね。

**朝長** そうですね。IBM事件で中間持株会社にみなし配当と株式譲渡損の両建て計上を行った行為は、132条の創設時における「穴」を用いた租税回避行為と同種のものと考えています。

——IBM事件も、上記の政府委員の発言と同じような状態にあるということですね。

朝長 平成13年に、みなし配当の規定から帳簿価額基準を撤廃する改正を行ったことにより、みなし配当と株式譲渡損を両建てで計上することが可能となったのは事実ですが、この平成13年の改正は、そのような行為によって税

負担を減少させることを容認する趣旨のものではありませんでした。

この点については、次回に詳しく述べることにします。

## ● 税法の立法者が税務職員に「経済的合理性」の判断を求める税制度を創るはずがない

——重要な点なので改めて確認したいのですが、大正12年に132条が創設された際には、「経済的合理性を欠くものは租税回避である」という考え方は存在しなかった、ということですね。

朝長 私が見た限り、大正12年当時の文献に132条をそのような観点に立って捉えているものは全く存在しません。

大正12年当時は、132条の対象となるものを「脱税」「合法的脱税」「逋脱」というような用語を用いて表現しています。このような用語は、現在の用語法からすると範囲を広く取り過ぎていますが、現在「脱税」「逋脱」と捉えているものに近いものが132条の適用対象と考えられていたことがよく分かります。

要するに、大正12年当時は、税負担の重い税法の規定の適用を回避したり税負担の軽い税

法の規定の適用を受けようとしたりしたものを132条の適用対象にしようとしていたわけであり、「経済的合理性」を欠くものに同条を適用しようとしていた形跡は、私が見た限り全くありません。

そもそも、税法の立法を行う者が、経済や経営の専門家でもない税務職員に「経済的合理性」の判断をさせて税法の規定の適用関係を決めるといったような税制度を創るはずがないと思っています。

諸外国においては、課税当局が「経済的実質」を根拠として「租税回避」とするというのが見受けられるようですが、税務職員に「経済的実質」を判断させるという税制度は有り得るものの、税務職員に「経済的合理性」を判断させるという税制度は有り得ないと思っています。

## ● 「租税回避」の判定基準は、制度創設時のものを柱とし、時代の変化に応じて追加されるべきもの

——近年は、アメリカのグレゴリー判決の「租税回避」の捉え方になって、「経済的合理性」「事業目的」「事業上の理由」や「正当な理由」の存在の有無により、132条の租税回避に該当するの否かを判定するべきであるという主張がほとんどですが、このような主張は誤っているということでしょうか。

朝長 そのような主張が誤っているとは必ずしも思っていません。そのような主張にも妥当性はあると思っています。「経済的合理性」「事業

目的」「事業上の理由」や「正当な理由」が全く又はほとんど無いというようなケースに関しては、132条を適用することができると思っています。

しかし、そのようなケースでなければ132条の適用対象とはならないという主張は誤っていると思います。

どのようなものが132条の適用対象となるのかということに関しては、その創設の趣旨・目的を踏まえて判断するのが基本です。

——詳しく教えてください。

**朝長** アメリカでグレゴリー判決が出されたのは、1935年（昭和10年）です。132条が創設されたのは1923年（大正12年）ですから、132条の創設時にグレゴリー判決で示された「事業目的の原理」が考慮されるはずはありません。

また、グレゴリー判決は、132条のような「租税回避」に対する否認規定がアメリカの税法にない中で「事業目的の原理」と言われるものを示しているわけですが、これも法令の規定と関係ないところから持ってきたものではなく、アメリカの組織再編成税制の規定の立法目的から導いています。

要するに、このグレゴリー判決も、条文の創設の趣旨・目的を知らずしてその解釈を語ることはできないということを示す例となっているわけです。

——グレゴリー判決からも、「132条の創設の趣旨・目的を踏まえて同条を解釈する必要がある」という教訓が導き出されるわけですね。

**朝長** そうです。132条の解釈は、あくまでも創設時に予定されていたものを柱にして行うのが基本であり、現在に至っても、それを柱にして解釈することを否定しなければならない理由はない、と考えています。

IBM事件は、正にそのことを端的に示すものです。

「租税回避」は、その性質上、多様とならざるを得ませんので、一つの基準だけで判定するのはそもそも適当ではありません。創設時に予定されていた基準を柱にしなから、時代の変化に対応して必要な基準を追加して行くべきものだと思っています。

仮に、創設時に予定されていた基準を他の基準に置き換えるということであれば、置き換える理由と置き換えることの正当性を明確に示す必要があります。それを示すことができないまま、本来であれば「追加」をすべきところ、「置換え」をしてしまえば、それは当然誤りということになります。

## ● IBM事件は「昭和25年改正」の正しい理解と解釈があれば違う結果に

——裁判所が132条の創設の趣旨・目的を当初からきちんと確認していれば、IBM事件の地裁・高裁判決は違うものになった可能性もあるのでしょうか？

**朝長** そうですね。

しかし、私から見たIBM事件は、92年も前の132条の創設の趣旨・目的を確認しなくても、昭和25年改正を正しく理解して条文を正しく解釈しさえすれば、間違いなく国が勝訴するケースだと思います。

この昭和25年の改正には、後ほど申し上げるとおり、注意すべき部分があると考えていますが、この改正に、132条の適用対象となるものを変更する意図がなかったのは間違いありません。

大正12年とは異なり、昭和25年の改正は、シャープ勧告に基づく広範かつ大規模な改正であったため、実質的な内容の変更を行わなかった132条の改正を詳しく解説したものは見当たりませんが、改正直後の昭和25年4月に発刊された国税庁税務講習所の『法人税法』においては、132条について次のように記述されています。

この規定に依り法人の行為又は計算を否認する場合に、最も問題となるのは、其の行為又は計算が果たして法人税逋脱の目的を以て為されたものなりや否やの点である。逋脱の目的を以て為された、ということは必ずしも計画的に逋脱を企図したと云うこ

とではない。計画的に脱税を企図したものでなくとも、法人の行為又は計算の結果が、法人税等の軽減を来した場合は、右の規定の適用があると解されている。結局此の規定に依つて、否認される行為又は計算の範囲は次の通りである。

- (一) 同族会社自体の租税即ち法人税の逋脱を目的として為されたものであること。
- (二) 行為又は計算の種類に付ては別に制限なきこと、つまり如何なる行為又は計算でも否認し得ること。尤も会社の設立又は解散行為自体は否認し得ない。
- (三) 行為又は計算の相手方は必ずしもその法人の株主又は社員等の同族関係者に限らないこと。
- (四) 逋脱の意思のあることの立証を要しないこと。

(国税廳稅務講習所『法人稅法』397・398頁)

この記述から、昭和25年改正直後の132条に関しては、「其の行為又は計算が果たして法人税逋脱の目的を以て為されたものなりや否やの点」が最も問題となりますが、「逋脱の意思のあることの立証」を要するわけではなく、「法人の行為又は計算の結果が、法人税等の軽減を来した場合」に同条が適用される、と理解されていることが分かります。この解釈は、昭和25年改正前と全く同様であり、しかも、132条の規定の文言どおりの解釈になっていると言ってよいものです。

現在でも、132条を正しく解釈するという場合には、文言どおりに正しく解釈をすればよいわけであって、わざわざ92年前のことから語り始めなければならないというわけではありません。

## ● 「租税回避」の捉え方が誤ったまま132条が幅広い事案に適用される恐れも

——それにもかかわらず、今回このような形で大正12年の132条の創設時の話をされるのは何故でしょうか。

**朝長** 前回も触れましたが、今回の高裁判決は、昭和25年改正に遡って132条の解釈の検討を行っている点では地裁判決よりも高く評価することができると考えていますが、高裁が示した昭和25年改正に遡って行った検討の結論とされている解釈には問題があると考えます。

既にお話ししたとおり、今回の高裁判決は、昭和25年改正後の132条について、「行為又は計算が純粹經濟人として不合理、不自然なものと認められるか否かが132条の適用の判定基準となる」「經濟的合理性を欠くものは132条の適用対象となる」「獨立当事者間の通常取引と異なるものは經濟的合理性を欠く」「租税回

避の意図があったか否か、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的があったか否かを判断する必要はない」「行為又は計算が、異常ないし變則的であり、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と認められる場合にのみ132条が適用されるという解釈は誤りである」というような判断をしたと言ってよいと考えられます。

このような高裁の判断は、確かに、132条の解釈の通説における「租税回避」の範囲が明らかに狭すぎることを是正したという点では評価されるものと思いますが、その一方で、「租税回避」の捉え方が誤っていると言わざるを得ず、しかも、「租税回避」の範囲が広すぎる、という問題があると考えています。

租税回避の捉え方が誤っていると言わざるを得ないということを明確にするために、今回、

あえて大正12年の132条の創設時の話をさせて頂くことにしたのです。

——確かに、132条について創設時からの話をお聞きすると、今回の高裁判決の解釈には疑問がわいてきますね。

**朝長** 今回のIBM事件の高裁判決は132条の解釈の一般論を述べていますので、その影響は、

IBM事件に止まらず、132条の「租税回避」の問題が生ずる可能性のある事案の全てに非常に大きな影響を与えることになるわけですが、そのような状況で、「租税回避」の捉え方が誤っていると云わざるを得ない事態になっていることは、看過できないと考えています。

## ● 裁判と学説から出て来た「経済的合理性」基準

——先ほどの昭和25年4月の国税庁税務講習所の『法人税法』の解説には、「経済的合理性」というような判定基準は出て来ませんね。

**朝長** そうですね。

今回の高裁判決は、昭和25年改正まで遡って解釈を示してはいるものの、昭和25年改正を正しく理解して132条の解釈を示したものとは言えません。

——昭和25年改正まで「経済的合理性」というような判定基準が無かったにもかかわらず、今回の高裁判決が「経済的合理性」を判定基準としたのは何故でしょうか。

**朝長** 過去の裁判例と学説の影響によるものです。

「経済的合理性」や「純経済人」というような用語が「租税回避」に関して多く用いられるようになったのは昭和30年代になってからですが、このような流れのきっかけとなったのは、昭和26年の東京高裁判決（東京高裁昭和26年（ネ）第1166号租税処分取消並びに不当利得返還請求控訴事件）だと考えてよいと思っています。

この事件では、税の負担を考慮して行動することが「租税回避」に当たるのか否かが争点になっており、裁判所は、「同族会社の場合であると否とにかかわらず純経済人としては概して損得の打算に深慮を払い、務めて課税の対象とならない行為形態を選ぶことは当然のことであ

つて敢えて、これを不合理と目することはできない」と述べて、納税者の勝訴としています。この事件は、昭和33年に最高裁で納税者勝訴のまま確定しています。

この事件の上記の判決文に用いられている「純経済人」という用語は、経済学において用いられている「経済人」に「純」を付したものです。この「経済人」とは、「自己の利益を最大限に追求するように合理的に行動する人間の類型」（大辞林）と概括的に捉えることができるものです。当然のことながら、「経済人」は、税負担の最小化を目指して行動する人ということになり、「純粹」な「経済人」であれば、なお一層そのように行動するわけです。

このような理解を前提に、この事件の上記の判決文の引用部分を読んでもと、非常に常識的で妥当な記述であることがよく分かります。上記の判決文は、税負担を最小化しようとするところに特に焦点を当てて、「純経済人」という用語を用いています。

この事件で納税者が国に勝訴したことにより、その後、納税者側としては、勝訴した前例に倣って「純経済人」理論を主張し、他方、敗訴した国も、「純経済人」理論で勝てる主張をしなければならない、という流れになってきたように見受けられます。

このような流れを後押ししているのが、アメリカのグレゴリー判決に関する諸説であると



思っています。

「税の判断を経済で行う」という非常に特異な我が国の「租税回避」を巡る現状は、昭和25年改正後の裁判の流れをこのように捉えたと理解できるものと考えています。

——「租税回避」の理論が脇道に入り込んでしまったわけですね。

## ● 論理的な問題を抱える高裁判決

**朝長** この昭和26年の事件の高裁判決とその後の租税回避事件の判決には、大きな違いがある点も見逃してはならないと考えています。

昭和26年の事件の判決は、先ほど申し上げたように、「純経済人」という用語を、「純経済人」であれば税負担を最小化しようと行動するのが当然であるという理解の下に用いています。

しかし、その後の特に国が勝訴した判決においては、税負担を最小化しようと行動しない人を「純経済人」や「純粋経済人」と称しているものがほとんどであるように見受けられます。

今回のIBM事件の高裁判決においては、「行為又は計算が、純粋経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的合理性を欠く」というものは租税回避行為であるという観点に立って判決が下されていますが、この「純粋経済人」「経済的合理性」という用語が税負担を最小化しようと行動しない人やそのよう

**朝長** 「租税法律主義の下では、税務の専門家は“法令オタク”でなければならない」とよく申し上げるのですが（笑）、「裁判オタク」や“学説オタク”になってしまうと、過去の裁判の判決や学説に引きずられて正しい判断が出来ないことが往々にしてあります。

しない状態を指して用いられているのであれば、これらの用語は「不純経済人」「経済的不合理性」という用語を用いる方がむしろ正しいという指摘も有り得ます。「純」「合理」となっていないものには「不」を付けざるを得ません。

今回の高裁判決にも、「純粋経済人」とは「純経済人」なのか「不純経済人」なのか、「経済的合理性」とはその文言どおり「経済的合理性」なのか「経済的不合理性」なのか、大きな疑問があるということです。

今回の高裁判決の「純粋経済人」「経済的合理性」という用語を「不純経済人」「経済的不合理性」という用語に置き換えて読んでみて、それでも正しい主張になっていると言えるのであれば、今回の高裁判決は論理的に正しい判決であるということになるわけですが、そのように言えないのであれば、論理的に問題があるということになります。

## ● 「租税回避」の範囲が広過ぎる高裁判決が確定なら、税務調査でのトラブル増加は必至

——先ほど「高裁判決が示した租税回避の範囲は広すぎる」というお話がありましたが、これはどういうことでしょうか。現実問題、実務家としてはこの点に一番関心があるのではないかと思います。

**朝長** 132条の解釈の従来通説は、「行為又

は計算が、異常ないし変則的であり、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と認められる場合にのみ132条が適用される」というところに大きな意味があったと考えられます。この部分が無くなってしまいうことになると、「行為又は計算が純粋経済人

として不合理、不自然なものと認められるか否かが132条の適用の判定基準となる」「経済的合理性を欠くものは132条の適用対象となる」「独立当事者間の通常の取引と異なるものは経済的合理性を欠く」「租税回避の意図があったか否か、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的があったか否かを判断する必要はない」という部分のみが残ることとなるわけですが、これでは「租税回避」の範囲があまりにも広くなり過ぎます。

このような基準で「租税回避」を捉えることになると、従来、寄附金・受贈益としていたものや移転価格税制の対象としていたものまでが「租税回避」ということになってしまいかねません。——そのような解釈になるということであれば、税務職員が税務調査において「行為又は計算が純粋経済人として不合理、不自然なものと認められるか否か」「経済的合理性を欠くか否

か」というようなことを判断することになるわけですね。納税者としては不安ですよ。

**朝長** 税務職員は経済や経営の専門家ではありませんし、「租税回避」と寄附金・受贈益課税や移転価格・国外関連者寄附金課税との関係も明確ではありませんから、「租税回避」とされるものが広く、漠然としたものになってしまう可能性が高いと思っています。

現在も、「事業目的」や「事業上の理由」が有りさえすれば「租税回避」とはならないという認識で実務対応を行っているケースが少なくないと思われませんが、そのような対応が通用しないものが出てくることになるわけですから、実務への影響も非常に大きくなります。

IBM事件の高裁判決で示された132条の解釈が確定することになれば、税務調査で「租税回避」を巡ってトラブルになるケースは間違いなく増えるでしょうね。

## ● 税制度の「濫用」「潜脱」を「租税回避」としてもあまり対象は広がらない

——前回のインタビューで、朝長先生から、税制度の「濫用」や「潜脱」も「租税回避」とするということになると「租税回避」の範囲が広がるという主旨のお話があったと思いますが、132条を「濫用」や「潜脱」を防止するものと解釈すれば、更に「租税回避」の範囲が広がるのではないのでしょうか。

**朝長** 私は、「租税回避」となる税制度の「濫用」や「潜脱」は、「不自然・不合理」な「行為又は計算」により税負担を「不当」に減少させる「結果」になるものと捉えています。が、「租税回避」の概念を税制度の「濫用」や「潜脱」にまで広げたとしても、「租税回避」の対象が大きく広がることにはなりません。

「経済的合理性」等の判定基準が従来の通説どおりの狭いものであるとすれば、「租税回避」の対象は、「経済的合理性」等を判定基準

として「租税回避」とされるものに税制度の「濫用」や「潜脱」を判定基準として「租税回避」とされるものが加わるだけであり、今回の高裁判決のような「経済的合理性」だけを判定基準として「租税回避」とされるものよりもはるかに狭くなるはずですよ。

——「租税回避」の概念を税制度の「濫用」や「潜脱」にまで広げても、IBM事件のようなものが加わるだけで、あまり対象が広がるわけではないということですね。

**朝長** そういうことです。もう少し主従を正確にして言うと、「租税回避」の概念に関して税制度の「濫用」や「潜脱」を判定基準とするものに狭義の「経済的合理性」等を判定基準とするものを加えたとしても、「租税回避」の対象はそれほど広がるわけではない、ということです。

## ●「不当」に関する理解の誤りが「租税回避」の範囲を広げる結果に

——今回の高裁判決では、なぜこのように「租税回避」を広く捉える解釈がなされてしまったのでしょうか。

**朝長** それは、昭和25年改正を正しく理解していないところに主たる原因があると考えています。

昭和25年改正においては、同改正前に「同族会社の行為又は計算で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においては、その行為又は計算にかかわらず、政府の認めるところにより、課税標準を計算することができる」となっていたものを「同族会社の行為又は計算でこれを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は、その行為又は計算にかかわらず、政府の認めるところにより、当該法人の課税標準又は欠損金額を計算することができる」と改正しています。

この改正の前後の文言をよく見比べていただくと分かる通り、この改正は、「法人税を免れる目的」があると認められる行為又は計算があるか否かによって132条を適用するのかが否かを判定するとしていたものを、「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あるか否かによって132条を適用するのかが否かを判定するとしたものです。

すなわち、「目的」が「結果」に改正されるとともに、「不当」という用語が新たに用いられています。そして、「行為又は計算」が「不当」であるか否かということではなく、「結果」が「不当」であるか否かということによって、132条の適用の有無を判定する、とされています。「結果」が「不当」であるか否かが問

題であって、「行為又は計算」が「不当」であるか否かは問題にならないわけです。

「行為又は計算」は、「不当」な「結果」を生じさせるという点では全く問題にならないということではありませんが、せいぜい「不自然・不合理」と言えるかどうかという程度に止まるものです。仮に、「行為又は計算」が「不自然・不合理」であることが立証できなかつたとしても、「結果」が「不当」であると立証することができれば、132条が適用されることになります。

そういう点では、「行為又は計算」は、「目的」に似たところがあると考えています。

「行為又は計算」に関しては「不自然・不合理」であることを説明する必要があり、「結果」に関しては「不当」であることを立証する必要があるという関係になっていることが、高裁判決では十分に理解されていません。

高裁判決では、「行為又は計算」が「経済的合理性」があるものか否かということばかりが述べられていて、「行為又は計算」が「経済的合理性」が無ければ「不当」であり、「行為又は計算」が「経済的合理性」があれば「不当」ではないという観点で判断がなされており、そもそも「結果」が「不当」であるのか否かという検討が行われていないと言っても過言ではありません。

もっとも、これは、今回の高裁判決に限った問題ではなく、今回の高裁判決が依拠する過去の判決も同様です。

「行為又は計算」ではなく「結果」が「不当」でなければならないということは、条文を読めば直ぐに分かることですが、過去の判決の多くにおいては、それさえも正しく理解されていなかったということです。

## ●昭和25年改正時のとおりに、「制度の目的」と「社会通念」を基準に、「結果」が「不当」であるか否かを判定すべき

——先ほどご紹介いただいた国税庁税務講習所の『法人税法』の解説にも、「不当」に関しては何も触れられていませんでしたね。

**朝長** そうですね。私が確認した限りでは、この解説だけでなく、昭和25年から30年頃までの間に書かれた解説にも、この「不当」という用語に着目した記述は見受けられませんでした。

——何故でしょうか？

**朝長** それは、「不当」という用語がわざわざその意味内容を解説しなければならないような使い方で用いられていないことによるものと考えられます。「不当」という用語を法律の条文に用いた場合に、その用語に関して特別な解説を行わないということは、「不当」という用語が法令用語として用いられる場合にその用語が意味することとなる内容どおりに、その用語が用いられていることを示していると考えられます。

すなわち、法令用語としての「不当」という用語が意味する内容どおりに法令にその用語を用いているのであれば、わざわざ解説をする必要がないということです。

昭和25年当時の『法令用語辞典』では、この「不当」という用語は、次のように説明されています。

**不当** (中略) その処分や手続が、法令の規定に違反しているとはいえないけれども、その制度の目的から見て適当でないということを意味する。法令で「不当」という語が用いられている個々の場合に、何がこれに該当するかは、それぞれの場合について、その制度の目的を考え、社会通念に照らして、具体的に判定されなければならない。

(法務府法制意見長官佐藤達夫編『法令用語辞典』学陽書房 554頁1950年)

このように、「不当」という法令用語は、法

令の規定に違反しているわけではないが制度の目的からみて適当でないという意味を有しており、「不当」であるか否かは、制度の目的を考え、社会通念に照らして、具体的に判定されなければならないとされていたわけです。

この「不当」の意味内容と判定の方法は、現在も変わっていません(注)。

(注) 吉国一郎他編『法令用語辞典<第9次改定版>』(学陽書房 2009年)においては、上記の引用文の「手続が、」が「手続が」となり、「見て」が「みて」となり、「語」が「用語」となっているのみで、他の部分に変更はない。

上記の引用のとおり、昭和25年当時も、「不当」という法令用語は「制度の目的から見て適当でない」ということを指すものとして用いられており、「制度の目的」を見ずして判定することはできないとされていたわけです。そして、その点は、現在も全く変わっていません。

立法作業において、法令の規定に「不当」というような用語を用いる際には、必ず、その意味内容を確認することになります。その意味内容を確認もせずに「不当」というような用語を法令の規定に用いるということは絶対に有り得ません。

昭和25年に132条の改正を行った立法担当者と法令審査担当者は、「不当」という用語の意味内容を確認して精査し、「不当」という用語を用いることが適切であるという判断をした上で、同条に新たに「不当」という用語を用いることとしたはずです。

——そして、「不当」かどうかは、「制度の目的」と「社会通念」が判定基準となるということですね。

**朝長** そうです。「経済的合理性」「事業目的」「事業上の理由」などというようなものは全く出てきません。

——132条の規定と「不当」という法令用語の

意味内容のいずれも、昭和25年当時と現在とで全く変わっていないわけですね。

朝長 そうです。

ですから、現在でも、昭和25年改正時のと

おりに「制度の目的」と「社会通念」を判定基準として「結果」が「不当」であるか否かを判定するというのが正しい解釈ということになります。

## 源泉所得税軽減にフォーカスした国の主張も「不当」に関する理解の誤りが原因か

朝長 前回のインタビューの最後に「なぜ国は源泉所得税の軽減を柱にして事実関係を構成するようなことをしたのか」という国の事実認定に関する質問がありましたが、このような構成になっているのは、先ほどの「行為又は計算」、「結果」と「不当」との関係が十分に理解されていないことが背景にあるように思われます。この関係が十分に理解されていないと、「行為又は計算」が「不当」であるということの立証に精力を使うことになり、「結果」に関しては単に法人税の負担が減少してさえいけばよいというようなことになりかねません。

「行為又は計算」が「不当」であるか否かが問題であって結果的に法人税の負担が減少してさえいけば132条が適用されるというように同条を解釈するとすれば、「行為又は計算」と「結果」とが切り離されて、IBM事件は「源泉所得税の軽減」という「不当」な「行為又は計算」を行ったことに起因して結果的に法人税の負担の減少という「結果」が生じているので132条の対象となる、というような説明をすることになってしまうようにも思われます。

法令解釈と事実認定は密接不可分に繋がっており、どのように法令を解釈するのかによって、事実認定の仕方は大きく変わってきます。

今回の高裁判決も、一般には「国は事実認定で負けた」と評価される可能性が高いと思いますが、私はそうではなく、国が負けた原因は法令解釈にあると考えています。

——132条については、「行為又は計算」が「不当」であることを立証する必要があるとい

うような誤った解釈をしてはいけないということですね。

朝長 そうですね。それが132条の解釈の重要な留意点であることは、間違いありません。「行為又は計算」がいくら「不当」であると述べても、132条が適用できるわけではありませんし、そもそも税法は行為規範ではありませんので、「行為又は計算」が「不当」であるということ立証する意義はありません。

——IBM事件においても、「結果」が「不当」であることの立証がポイントになるわけですね。

朝長 そのとおりです。私は、IBM事件においては、他の租税回避事件以上に、「結果」が「不当」であることが明確であると考えています。次回は、「行為又は計算」が「不自然・不合理」であること、そして、「結果」が「不当」であることを具体的にお話ししたいと思います。

(次回に続く)