

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

高橋 秀 至

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¹。本件は、法人税法132条の2に関する発動要件が争われたものであり、同法132条の発動要件に関する判例として確立されていたいわゆる光楽園旅館事件最判と異なる要件を示したことで注目を集めた²。法人税法には、行為計算否認規定として、第132条ないし第132条の3の3条項が存在し、これら3条項は規定ぶりが酷似している。租税法律主義の要請により、税法には法的安定性・予測可能性が求められるが、これら3条項は別意に解してもよいものであろうか。

そこで小稿では、租税法律主義の機能と税法解釈の関係を明らかにし、法人税法における行為計算否認規定の解釈がいかになされるべきかを検討したい。

II. 税法の基本原則と税法解釈

1. 立法趣旨・目的と租税立法

租税は、直接の反対給付を伴わない公共サービスの資金調達手段として国家により課されるものである³。我が国は自由主義国家であり、国民に財産権が保障され

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、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）乱用アプローチを踏まえて」税研177号（2014）20-30頁、渡辺徹也「組織再編成と租税回避」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015）119-152頁、金子友裕「ヤフー事件・IDCF事件東京地裁判決にみる組織再編税制における行為計算否認規定の検討」租税訴訟8号（2015）129-145頁参照。なお、光楽園旅館事件に関しては、最判（第2小）昭和53年4月21日、訟月24巻8号1694頁、札幌高判昭和51年1月13日、訟月22巻3号756頁、釧路地判昭和49年4月23日、税資75号193頁参照。

3 最判（大）昭和60年3月27日（大嶋訴訟）、民集39巻2号247頁参照。

ている以上、公共サービスの資金を租税として調達しなければならない(憲29条)。また、租税として調達された資金が直接の反対給付としてではなく広く公共サービスに用いられるというからには、租税負担は公平なものでなければならない(憲14条)。国家が国民に直接の反対給付を伴わずに金銭給付を課すということは、個々の国民にとって財産の処分権が制約されることになる。為政者が恣意的判断によって租税を課すということになれば、国民の財産権は不当に侵害され、国家が国民に財産権を保障しているとはいえないこととなる。法治国家においては、国家権力から立法権と司法権を独立させ、残った権力である行政権を法律により縛ることによって、国民の自由と財産が保障されなければならない。租税については、納税義務の成立要件を課税要件法の定め限定し(憲30条)、確定および徴収の手続きをも含めて、法律によらない課税の禁止が要請される(憲84条)⁴。したがって、税法の基本原則は、公平負担原則と租税法律主義ということができる。

法治国家においては、租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のである⁵。

2. 租税法律主義と立法裁量

税法は、その立法趣旨・目的が適切に反映されるように定立されるべきであるが、その規定は、漠然としたものであってはならない。規定が漠然としたものであれば、どのような場合にいかなる課税がなされるのかが判然とせず、納税者にとって予測可能性が担保できない。予測可能性が担保されないということは、法に対する信頼性をそこない、法的安定性を害することになる。このような状況で、国民の財産権が保障されているということは、到底できない。法的安定性および予測可能

4 拙稿「租税法律主義と納税者の権利」九州北部税理士会日税連公開研究討論会研究委員会編『税理士が行う租税教育等の意義と課題』（九州北部税理士会、2016）89-98頁参照。

5 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、法律をもって定めることであり、法律の定めているところから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。

性の担保が租税法律主義の機能として求められるのであって、課税要件のすべてが法律に定められることに加えて、法定された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ない。すなわち、租税法律主義の内容として、課税要件法定主義および課税要件明確主義が求められるのである。

租税は、その立法趣旨・目的が適切に反映され、税負担が公平になるように課税要件が明確に法律で定められることによって、課されなければならない。公平負担原則および租税法律主義は、ともに憲法上の要請であり、租税立法時には、これらの基本原則に反することがないように最大限の注意を払わなければならない。これら両原則のいずれかに反する税法は、そもそも違憲無効であって、当該税法に基づく課税処分は違憲立法審査により、取り消されるべきものである。しかし、現実の訴訟実務においては、税法の定立に広く立法裁量が認められており⁶、ひとたび定立された税法には合憲性の推定が働くことになる。したがって、実定税法は、一見すると不明確なものであっても、明確な要件が存在するものということになる。

3. 租税法律主義の機能と税法解釈

租税法律主義の意義が国民の財産権を保障することにあることからすると、税法は国民の財産権を保障するためのものということができるが、その一方で税法は国民の財産権侵害を根拠づける法ということもできる。課税要件法に定めがない限り課税されることはないが、課税要件法に定めのあるところでは課税がなされるのであって、その意味では侵害規範ということもできる。侵害規範たる税法は、厳格な解釈すなわち文理解釈によって解釈がなされなければならない。文理解釈といっても、文言の意味のみでは一義的な解釈結果を導き出すことが困難な場合もある。このような場合には、当該条項の立法趣旨・目的を参酌する必要があるが、立法趣旨・目的の考慮は、あくまでも補完的なものにとどめなければならない。

特に不確定概念については、その文言の意味のみから一義的な解釈結果を導き出すことは困難であり、ややもすると課税要件明確主義に反するものもある。このような不確定概念についても、実定法上の概念である限り、立法裁量により、合憲性の推定が働くのである。税法に立法裁量が認められるということは、税法における権利・利益の侵害には、違憲立法審査による保障が事実上なされないということである。このことは、ひとたび税法が定立されると租税法律主義の機能を果たしているか否かの考慮が不要であるということの意味するものではない。実定

6 最判（大）昭和60年3月27日（大嶋訴訟）、民集39巻2号247頁、最判（第1小）平成23年9月22日、判タ1359号75頁、最判（第2小）平成23年9月30日、判タ1359号80頁参照。

税法に合憲性の推定が働くということは、税法の解釈においても尊重されなければならない。一見すると不明確な規定であっても、そこには明確な要件が存在するのであって、それは法的安定性・予測可能性が担保されるものということになる。実定税法には、当該法規の解釈によって、明確な要件が見い出されなければならないのであって、当該条項を解釈した結果として、法的安定性・予測可能性が担保できないということになれば、合憲性の推定は、その前提を欠くということになる。したがって、税法は、その解釈においても、法的安定性・予測可能性の担保が要請されているといえよう。

Ⅲ. 行為計算否認規定の文言と発動要件

1. 行為計算否認規定の概要

(1) 法人税法第132条の概要

法人税法における行為計算否認規定には、第132条（同族会社等の行為又は計算の否認）、第132条の2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）および第132条の3（連結法人に係る行為又は計算の否認）がある。これらの規定はいかなる規定内容になっているのであろうか。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。

本条項の主語は、「税務署長」となっており、「税務署長は、……更正又は決定をする場合において、……計算することができる。」と規定されていることから、本条項は税務署長が更正または決定といった課税処分を行うための手続規定といえる。適用対象法人については、「次に掲げる法人に係る法人税につき」という文言があり、「次に掲げる法人」については、同項第1号に「内国法人である同族会社」、第2号に「イからハまでのいずれにも該当する内国法人」と規定されており、同族会社と同視しうる一定の企業組合に関する要件が「イ」ないし「ハ」に定められている。このことから、同族会社等が適用対象法人といえる。

また、「……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、……。」と規定されていることからすると、税務署長は、同族会社等の「行為又は計算」に着目し、

当該行為または計算を容認した場合に「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」に本条項にかかる手続をおこなうことになる。すなわち、「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」が、本条項の発動要件とすることができる。

課税処分の内容については、「……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。」と規定されており、適用対象法人が実際におこなった行為または計算を否認して、税務署長が認める行為または計算に引き直すことを認めるものである。

(2) 法人税法第132条の2の概要

法人税法132条の2には、「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。」と規定されている。

本条項においても、「税務署長は、……更正又は決定をする場合において、……計算することができる。」というように、第132条と同様の表現が用いられている。このことから、本条項も第132条と同様に、税務署長が更正または決定といった課税処分を行うための手続規定といえる。当該手続の発動要件に関しても、「……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、……。」というように、ここでも第132条と同様の表現が用いられている。課税処分の内容についても、「……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。」とい

うように、第132条と同一の文言によっている。

一方、適用対象法人については、「……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……。」と規定されている。「次に掲げる法人」については、第1号に「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」、第2号に「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。）」、第3号に「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。）」と規定されている。第132条が同族会社等を適用対象法人としているのに対して、第132条の2は、いわゆる組織再編成を行った法人を対象としており、この点が第132条とは異なる。

また、同条項には、「……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……。」と規定されている。第132条が同族会社等におけるすべての行為または計算を対象にしているのに対して、第132条の2では、組織再編成に関する行為または計算に限定されている。すなわち、第132条が適用対象を同族会社の行為または計算に限定しているのに対して、第132条の2は組織再編成に関する行為または計算に限定しているといえる。

（3）法人税法第132条の3の概要

法人税法132条の3には、「税務署長は、連結法人の各連結事業年度の連結所得に対する法人税又は各事業年度の所得に対する法人税につき更正又は決定をする場合において、その連結法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該各連結事業年度の連結所得の金額又は当該各事業年度の所得の金額から控除する金額の増加、これらの法人税の額から控除する金額の増加、連結法人間の資産の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加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、その連結法人に係るこれらの法人税の課税標準若しくは欠損金額若しくは連結欠損金額又はこれらの法人税の額を計算すること

ができる。」と規定されている。

本条項においても、「税務署長は、……更正又は決定をする場合において、……計算することができる。」というように、前2条と同様の表現が用いられている。このことから、本条項も第132条および第132条の2と同様に、税務署長が更正または決定といった課税処分を行うための手続規定といえる。当該手続の発動要件に関しても、「……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、……。」というように、ここでも前2条と同様の表現が用いられている。課税処分の内容については、「……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、その連結法人に係るこれらの法人税の課税標準若しくは欠損金額若しくは連結欠損金額又はこれらの法人税の額を計算することができる。」と規定されている。これは、前2条における「その法人に係る」という文言が「その連結法人に係るこれらの」という文言に置き換えられただけで、処分の内容についても同様の規定といえる。

一方、適用対象法人については、「……連結法人の各連結事業年度の連結所得に対する法人税又は各事業年度の所得に対する法人税につき……。」と規定されており、この点が前2条と異なる。行為または計算の対象についても、「……当該各連結事業年度の連結所得の金額又は当該各事業年度の所得の金額から控除する金額の増加、これらの法人税の額から控除する金額の増加、連結法人間の資産の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加その他の事由により……。」というように、連結納税固有の問題に限定されている。

2. 規定の異同点と発動要件

法人税法132条ないし同132条の3の相違点は、どのような法人のどのような行為を対象とするかについてである。第132条が同族会社等のすべての行為または計算を対象にしているのに対して、第132条の2は組織再編成を対象にしており、第132条の3は連結納税固有の問題を対象にしている。これらの規定は、租税回避否認規定といわれているが⁷、税法全般もしくは法人税全般に一般的に適用される規定またはすべてを包括して適用される規定ではなく、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規定または特定の範囲内を包括して適用される規定と

7 清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房、新装版、2013）43頁、金子宏『租税法』（弘文堂、第22版、2017）129頁、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。

いえる。

これら3条項は、適用対象をどの範囲に特定するののかについて相違するものの、その他の点では同様の規定となっている。これらの条項は、税務署長が更正または決定をするさいの手續規定であり、納税者が実際に行った行為または計算を税務署長が認める行為または計算に引き直すことを認める内容になっている。これら条項の発動要件は、納税者が実際に行った行為または計算に着目して、これを容認した場合に「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」である。

IV. 行為計算否認規定の解釈

1. 法的安定性・予測可能性の必要性

法人税法132条ないし同132条の3は、適用対象こそ異なるものの、その基本的構造および発動要件に関する文言は同一である。これら3条項には、その発動要件が「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、」という文言で規定されている。この「不当」という文言は、いわゆる不確定概念であり、その文言の意味だけでは、どのような場合に否認できるのかについて判然としない。そこで、その立法趣旨・目的を考慮する必要があるが、これら3条項がそれぞれの適用対象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、その発動要件を考えるにあたっては、租税回避の本質を考えなければならない。租税回避行為は、課税要件法の立法趣旨・目的によれば課税すべきものに対して、課税要件法の欠缺をみだし、課税要件の充足を回避することによって、税負担を軽減するものである⁸。このことからすると、包括的租税回避否認規定は、個別の課税要件法を対象にするのではなく、その適用対象にかかる課税要件法のすべてを対象にして、当該課税要件法の目的に反する税負担の軽減を否認する規定であるといえることができる。行為計算否認規定の立法趣旨・目的をこのようにとらえるならば、その発動要件は極めて不明確なものになり、当該3条項は、一見すると不明確な規定ということになる。

しかし、実定税法には、合憲性の推定が働くことから、法解釈によって明確な要件をみいださなければならず、その解釈をするにあたっては、法的安定性・予測可能性が担保されるようにしなければならない。

8 拙稿・前掲注（2）633-648頁参照。

2. 行為計算否認規定の解釈と予測可能性

法人税法132条ないし同132条の3は、連続する条項であり、いずれも包括的租税回避否認規定であるという点で共通点をもつものではあるが、それぞれ独立した条項であって、その適用対象はそれぞれ異なる。行為計算否認規定は、ひとつの条項でその規定がなされているのではなく、特定の適用対象ごとに個別に規定されており、条項がそれぞれ異なる以上、その射程も完全に同一であるとはいえない。ヤフー事件高判が光楽園旅館事件最判と異なる要件を示したのも、その射程が異なるとの考えによるものであろう。

ヤフー事件高判は、法人税法132条の2の発動要件に関して、「……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。』⁹と判示した。すなわち、ヤフー事件高判は、課税要件法目的相反要件さえ満たせば、第132条の発動要件として判例上定着している経済的合理性欠如要件を満たさずとも、租税回避を否認できるとしたのである。

国民の納税義務は、課税要件法の定める要件を充足する場合に限って成立するものであり、租税回避は、その課税要件充足を回避するために、納税義務の成立が阻止されるものである。ある経済成果に課税をしようとする、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。課税要件法目的相反を行為計算否認規定の発動要件と解するということは、立法者が課税要件法立法時に想定できなかった事実を対象に課税を行うということであり、このような解釈は、予

9 東京高判平成26年11月5日、訟月60巻9号1967頁。

測可能性の担保に資するとはいいがたい。

また、わが国では、立法者が立法趣旨・目的を明らかにすることはまれである。立法者とは、機関としての立法府をさすのであって、国会議員をさすものでもなければ、法案の提出者である内閣や政府委員をさすものでもない。すなわち、立法者の意思表示は、国会の議決のみであって、立法趣旨・目的は、成立した法律の文言や附帯決議などの議決をへた文書にのみ表されるといえる。法文の文言に表されていない立法趣旨・目的を推察するにあたっては、立案担当者の説明や国会での質疑応答なども有力な資料となるだろうが、これらの資料に基づく立法趣旨・目的は、あくまでも推察されたにすぎないものである。租税回避は課税要件法の文言と立法趣旨・目的が一致しない場合に生じるものであるが、このような場合に、立法趣旨・目的を指導原理とする解釈を行うことが租税法律主義に反し許されないものであることは、いうまでもない¹⁰。

法人税法132条ないし同132条の3に規定されている行為計算否認規定は、納税者が実際に行った行為または計算を税務署長が認める行為または計算に引き直すことを認める規定である。すなわち、行為計算否認規定は、個別の課税要件法に規定された課税要件を充足しない事実に対して、課税要件が充足しているかのごとく、個別の課税要件法を読みかえることを認める規定といえる。行為計算否認規定の「不当」という文言にたいして、これを課税要件法目的相反と解するということは、当該条項における文言の意義に反するとまではいえないものの、その対象となる課税要件法に対して、その文言に反して、立法趣旨・目的を指導原理とする解釈を認めることとなる。行為計算否認規定の発動要件を解釈するにあたっては、どのような行為または計算が不当といえるのかについて、純粹に当該否認規定の解釈として明らかにすべきであって、回避された課税要件の立法趣旨・目的を指導原理として解釈をすべきではない。課税要件法目的相反要件をもって行為計算否認規定の発動要件とすることは、まさに課税要件法の立法趣旨・目的を指導原理とする解釈であって、きわめて不明確な要件となり、予測可能性の欠如した解釈といわざるをえない。

3. 行為計算否認規定の解釈と法的安定性

法人税法132条ないし同132条の3は、条項がそれぞれ異なる以上、その射程も完全に同一であるとはいえない。これら3条項は規定ぶりが酷似しており、文言上の相違点は、適用対象をどの範囲に特定するのかについてのみである。このことから

10 最判（第2小）平成23年2月18日、判時2111号3頁、拙稿「公平負担原則に基づく税法解釈の是非－法人税法第22条の解釈を中心として－」『税法学』567号（2012）113-129頁参照。

すると、法文上の文言が異なる点、すなわち適用対象の範囲については、その内容を異にするということができようが、法文上の文言が同一である事項についてまで異なると解することができるか否かは疑問である。ヤフー事件高判は、「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」という3条項に共通する文言について、条項ごとに異なる解釈が成り立つ旨の理解に基づいた判断をくだした。この文言は、行為計算否認規定の中核をなす発動要件にかかる文言であり、この「不当」という文言の解釈いかんで、租税法律主義の形骸化を招く恐れがあるという点で、きわめて重要な文言である。

法的安定性は、国民が法に基づいて安定的に生活を送ることを保障する性質であり、法に対する信頼性の担保は、その不可欠な要素である。侵害規範たる税法においては、厳格な解釈方法である文理解釈が強く求められるのであって、その解釈にあたって法文上の文言をいかなる意味ととらえるかということは、きわめて重要である。国民は、立法府の制定した法律に基づいて種々の活動を行う。法は国民生活における種々の権利利益を保障するものである。税法においては、納税義務の成立を課税要件法の定め限定することで、法律によらない課税を排除し、その意味で国民の財産権は保障されるのである。立法府は当該法規の立法趣旨・目的にしたがって、法文を制定するのであるが、立法府が国民に対して明らかにするのは、その立法趣旨・目的ではなく、あくまでも法文である。このことから、国民は法文の文言を信じて種々の活動を行うことになる。法文の文言に対して国民に勘違いを起させることがあれば、法に対する信頼は失墜する。特に、侵害規範である税法において、法文の文言は、通常用いられる用語法にしたがって解釈されなければならない。同一の文言に対しては、原則として同一の意味内容が与えられなければならない。法人税法132条ないし同132条の3には、その発動要件に関して同一の文言が用いられているのであって、同一法典内で連続する3条項に同一の文言が用いられている場合において、この同一文言について別意に解することは、まさに法的安定性を阻害する解釈といわざるをえない。

したがって、法人税法における行為計算否認規定を解釈するにあたっては、法的安定性・予測可能性が担保できるように、その発動要件に関して、どのような行為または計算が不当といえるのかについて、純粹に当該否認規定の解釈として明らかにすべきであり、3条項に共通する同一の文言を同一に解すべきである。

V. おわりに

本稿においては、租税法律主義の機能と税法解釈の関係を明らかにし、法人税法における行為計算否認規定の解釈がいかなるべきかを検討した。税法の基本原則は、租税法律主義および公平負担原則である。租税は、その立法趣旨・目的が適切に反映され、税負担が公平になるように課税要件が明確に法律で定められることによって、課されなければならない。このように定立された課税要件法を文理解釈すれば、おのずと、法律によらない課税を排除した財産権保障が実現し、課税要件法の立法趣旨・目的に適合した公平な税負担が実現するはずである。しかし、税法には、訴訟実務上、立法裁量が広く認められており、税法における権利・利益の侵害には、違憲立法審査による保障が事実上なされない。このことは、ひとたび税法が定立されると租税法律主義の機能を果たしているか否かの考慮が不要であるということの意味するものではなく、実定税法には合憲性の推定が働くことを意味するのである。実定税法には、当該法規の解釈によって、明確な要件を見出さなければならないのであって、税法は、その解釈においても、法的安定性・予測可能性の担保が要請されているといえる。

法人税法における行為計算否認規定には、第132条ないし第132条の3の3条項がある。これら3条項は、適用対象こそ異なるものの、その基本的構造および発動要件に関する文言は同一である。これら3条項は、連続する条項であり、いずれも包括的租税回避否認規定であるという点で共通点をもつものではあるが、それぞれ独立した条項である以上、その射程も完全に同一であるとはいえない。そこで、第132条の2の発動要件に関してヤフー事件高判は、第132条の発動要件として判例上確立されたものとは異なる課税要件法目的相反要件を採用した。行為計算否認規定の「不当」という文言にたいして、これを課税要件法目的相反と解するということは、当該条項における文言の意義に反するとまではいえないものの、その対象となる課税要件法に対して、その文言に反して、立法趣旨・目的を指導原理とする解釈を認めることとなる。行為計算否認規定の発動要件を解釈するにあたっては、どのような行為または計算が不当といえるのかについて、純粹に当該否認規定の解釈として明らかにすべきであって、回避された課税要件の立法趣旨・目的を指導原理として解釈をすべきではない。課税要件法目的相反要件をもって行為計算否認規定の発動要件とすることは、まさに課税要件法の立法趣旨・目的を指導原理とする解釈であって、きわめて不明確な要件となり、予測可能性の欠如した解釈といわざるをえない。

ヤフー事件高判は、「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」という3条項に共通する文言について、条項ごとに異なる解釈が成り立つ旨の理解に基づいた判断をくださった。しかし、侵害規範である税法において、法文の文言は、通常用いられる用語法にしたがって解釈されなければならない、同一の文言に対しては、原則として同一の意味内容が与えられなければならない。法人税法132条ないし同132条の3には、その発動要件に関して同一の文言が用いられているのであって、同一法典内で連続する3条項に同一の文言が用いられている場合において、この同一文言について別意に解すことは、まさに法的安定性を阻害する解釈といわざるをえない。

このように、法人税法132条ないし同132条の3が、法的安定性・予測可能性が担保できるように、その発動要件に関して、どのような行為または計算が不当といえるのかについて、純粹に当該否認規定の解釈として明らかにされるべきこと、および、3条項に共通する同一の文言が同一に解釈されるべきことを提言することができた。その一方で、平成28年2月29日にくださったヤフー事件最判が第132条に関する過去の判例と整合性がとれているのか否かについては、その考察を別稿に譲ることとし、法的安定性・予測可能性を担保する要件とは具体的にどのようなものを意味するのかについては、今後の課題としたい。

