

# T. Review

## 最高裁判決の“解釈汚染”

今日、ChatGPTなどの生成AIが、ネット上の情報を汚染し、それが新たな「情報汚染」として社会問題となっている。「汚染」とは、本来の状態が損なわれることをいう。

ところで、成文法による法律形成をとるわが国でも、最高裁の判決例は、同種のほかの事件に対して事実上の拘束力をもつが、その内容に大いに疑問をもつものもあり、最近の事件でいえば、特に租税回避事案について、最高裁判決が“解釈汚染”をもたらしているものとして、筆者は、「ヤフー事件最高裁判決」（最高裁一小平成28年2月29日判決）と「総則6項令和4年最高裁判決」（最高裁三小令和4年4月19日判決）があると考えます。

「ヤフー事件最高裁判決」は、法人税法132条の2の組織再編に係る行為計算否認規定の不当性要件につき、各規定の濫用的解釈適用の有無を基準とする「濫用基準」を初めて示した。しかし、筆者は、濫用という概念で不当性要件を説明するのであれば、「濫用の法理」との関係を明らかにするのは必須であると考えます。すなわち、濫用の法理からすると、ヤフーの繰越欠損金の利用と国の取受する法人税額を比較衡量し、それが社会性、公共性に反する行為であったかどうかという視点で判断されなければならないということである。

欠損金の引継ぎについては、法人税法57条3項に是認規定がある。現在の企業合併においては、このような税務上の欠損金の価値をまったく考慮しない合併はありえない。最高裁は、税務当局がした約540億円の繰越欠損金の引継ぎを認めず約265億円の追徴課税を行ったという金額的な側面に着目し、法人税額の減少したことをもって、「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たもの」と判断し、権利の濫用からその不当性を判断した。しかし、ヤフーは、欠損金引継ぎのために、当時の法人税法施行令112条7項の要件をただただ充足させただけであり、社会性、公共性に反する行為はしていないのである。

また、ここで注目すべきは、最高裁は、判示において「不当に減少」という言葉を使っていない点である。もともと「不当」というのは不確定概念であり、その判断に主観が入り込む概念である。濫用の法理が、両当事者の利益の比較衡量的判断を重視するならば、筆者は、いっそのこと、法人税法の条文の「法人税の負担を不当に減少」という文言を、「法人税の負担を著しく減少」に変更したほうがよろしいのではないかと考える。金額的比較衡量レベルの問題に「不当」という概念を持ち込むと、科学的（金額的客観性）な知識がかえって非科学的（判断の主観性）なものに“汚染”されてしまうのである。

金額的な巨額さに注目すると、ヤフー事件の前後に、租税回避をめぐる大きな事件があった。1つはIBM事件（最高裁一小平成28年2月18日決定）で、これは多国籍企業であるIBMグループの租税スキームにつき、税務当局が法人税約1,200億円を追徴する内容の課税処分を行った事件で、納税者側が勝訴したものである。また、もう1つはユニバーサルミュージック事件（最高裁一小令和4年4月21日判決）で、税務当局が約870億円の無担保借入に対する支払利息の計上を否認し、法人税と加算税の合計約58億3,000万円を追徴課税した処分につき、納税者が勝訴した事件である。この2つの事件は法人税法132条の問題であるが、条文の文言と

しては法人税法132条の2と同じ文言が使用されている。

これらの事件の特徴は、金額的レベルが国際的租税回避のスキームに伴い、従来の国内取引という身の丈に合った物差しでは適合できずにその判断が迫られた事件で、法令の解釈に動揺が起こり、「不当」という言葉では否認の理由を見いだせなかったところから、逆に「経済的合理性基準」により納税者を勝たせてしまったものと筆者は考える。しかし、ヤフー事件では、一転して濫用基準という意味不明なものを作り出し、経済的合理性を否定したのである。ヤフー事件後のユニバーサルミュージック事件は、適用条文が異なることから直接濫用基準は使われなかったが、随所にヤフー事件最高裁判決の汚染を見いだすことができる。

“著しい”という言葉自体は税法が好む用語であるが、これも不確定概念である。筆者自身もこの論考で解釈汚染をまき散らしているかもしれないが、少なくとも不当という言葉よりは科学的で、実際の大きな法人税額の減少に対抗できるのではなかろうかと考える。

次に、「総則6項令和4年最高裁判決」である。これは、いわゆるタワマン節税に対し、最高裁が従来の総則6項の「特別の事情」につき、「実質的租税負担公平事情」なるものを掲げ、そこに合理的理由の有無を見だし、総則6項の適用に関する平等性を判断するものと判示したものである。特に納税者の租税回避的行為の介入（主観）に、総則6項の判断の力点が置かれるべきであるとした点が特徴的である。その後、この最高裁の判断枠組みに照らし、実際に東京地裁令和6年1月18日判決は、積極的な租税回避がみられない以上は、総則6項の適用は

ないとし、納税者勝訴の判決を下している（税務当局控訴）。しかし、筆者は、総則6項の判断基準は、「価格乖離型乖離」と「租税回避型乖離」の2つの基準を総合的に勘案するという従来どおりの検討が必要であると考えます。

総則6項自体は、そもそも租税回避行為を第一として否認する趣旨のものではない。この定めは、通達評価による評価額が相続税の評価にあたり「著しく不適当と認められる財産の評価額」と書かれているが、これも上記と同様に「著しく減少」と文言を改正することで、まず価格乖離型乖離が明らかなきに、それが客観的交換価値と比較衡量して大きな減額がある場合に適用されるものとすべきである。ただし、価格乖離型乖離については、上記東京地裁判決も批判するように、一定の金額的ガイドラインが存しないのが欠点で（そんなものは設定できないとする者もいるが）、筆者は土地につき別稿（「総則6項再考」税研39巻6号（2024年））でこれを模索したが、一定のガイドラインを見える化して世の中に提示することは、今後われわれの課題となろう。いずれにしても判断の主体に主観を持ち込むことに筆者は反対で、このまま租税回避の“解釈汚染”による事例が積み重なると、税法の風景は、われわれの視野や価値観が及ばないところまで変わっていくのではないかと危惧するものである。

### Profile

#### 渡辺 充（わたなべ みつと）

明治学院大学法学部教授

1957年生まれ。成蹊大学大学院博士後期課程修了。2004年から現職。専門は租税法。税理士登録。著書に『どこでも租税法』（税務経理協会、2023年）、「検証！国税庁情報の重要判決50」（ぎょうせい、2012年）など多数。



明治学院大学法学部教授  
渡辺 充