

## 論説

## 東京大学法科大学院の租税法

## ——実務家教員の印象記——

北海道大学教授・前東京大学客員教授

佐藤修二

## I. はじめに

## II. 租税法分野の科目構成

- 1 HLS と比較して
- 2 各科目の概要

## III. 筆者の授業

- 1 租税と諸法
- 2 金融取引課税法
- 3 国際租税法

## IV. 租税弁護士という途

## I. はじめに

筆者は、2019年4月から2022年3月までの間、東京大学法科大学院で租税法科目の授業を担当する栄に浴した。受講生には、本誌の歴代編集委員のお名前も少なからず見られたこともあり、在任中に一度執筆してみたいと思いながら余裕を見ないままに任期満了が近づいた。最後のチャンスと思って、筆者の租税法授業の体験記的なもので恐縮ながら掲載いただけないだろうかとご相談したところ、快く受け入れていただき、こうして執筆の機会を頂戴したものである。執筆に際し、

筆者の在籍初年度である2019年度に（前年度分と合本の印刷媒体として）刊行された本誌に目を通しながら、学生の皆さんの力が入った論稿が収録された本誌に学問的ではない軽い文章を載せていただくことに躊躇を感じつつも、過去に租税法科目の授業を担当された実務家教員による同種の文章は見当たらないことから、特に租税法に関心のある学生の方々にとって本稿が何某かの参考となればと願っている。

東京大学法科大学院が創設された2004年は、ちょうど筆者がHarvard Law School（以下「HLS」という。）のLL.M.の課程に留学した年でもある。筆者は、HLSで“LL.M. Concentration in Taxation”という租税法の集中コースを履修した。

本稿では、HLSでの租税法教育との比較も交えながら、東京大学法科大学院での筆者の授業経験を振り返ってみることにしたい<sup>1)</sup>。

## II. 租税法分野の科目構成

## 1 HLS と比較して

東京大学法科大学院では、租税法科目として、研究者教員が担当される4単位の「租税法」のほか、実務家教員が担当するものとし

1) HLSでの筆者の経験については、拙稿「コーポレート・アメリカの租税法——ハーバード・ロー・スクールにて租税法を学んで」税務弘報70巻5号12頁（2022）を参照。なお、筆者は、2022年10月1日より、弁護士から、北海道大学大学院法学研究科教授（租税法担当）に転じた。

て、「租税と諸法」「金融取引課税法」「国際租税法」という、各々2単位の科目が3つ、設けられている(このうち、「国際租税法」は、研究者教員と実務家教員との共同担当である)。

前記のとおり、筆者は2004年にHLSに留学をしたため、東京大学法科大学院が開設された2004年の春先は、ちょうど筆者がHLSのシラバスを見ながら履修科目を検討している時期と重なった。HLSでは、基本科目の租税法(Taxation)の他に、法人課税、国際租税法、比較租税法、パートナーシップ課税など、たくさんの租税法科目が用意されており、大いに魅力を感じたものである。他方で、当時たまたま知る機会があった東京大学法科大学院のカリキュラムを見ると、租税法科目がHLSにおけると同様に複数のメニューを擁する充実したものであることが目を引いた。

一方で、HLSでは租税法科目のほとんどを研究者教員が担当していたこととは対照的に、科目数の上では多くの部分を実務家教員が担当することは、東京大学法科大学院の租税法教育の一つの特色であると思われる。この点については色々の考え方があろうけれども、少なくとも、租税法の実務を学生に知ってもらおうという意味では有益である。加えて、「国際租税法」を研究者教員と実務家教員が共同で担当する点は、学生の皆さんの目の前でいわゆる理論と実務の架橋が展開されるという意味でメリットが大きいのと思われる、僭越ながら、卓抜なアイデアに基づく制度設計であったと思う。何よりも筆者自身にとって、研究者教員の先生方とのコラボレーションは楽しく得難い経験であった。

## 2 各科目の概要

次に、東京大学法科大学院における租税法科目の各々について、概要を見てみよう。

筆者は、東京大学法科大学院における「租税法」の授業に直接に触れたことはないものの、ケースブック<sup>2)</sup>を教材として、双方向

的なやり取りのもとに租税法の基礎理論や所得課税の基礎が講じられるものと仄聞しており、おおよそ、HLSにおける租税法基本科目としての“Taxation”と同様のものではないかと理解している。この科目は、東京大学法科大学院の創設以来、増井良啓教授が長く担当されてきたものと認識しており、筆者の周りの卒業生や学生の皆さんからは、増井教授の授業から大いに刺激を受けたという感想を多く聞いている。

そして、「租税法」の先に展開される、実務家教員が担当する各科目については、少なくとも筆者の場合、全く自由に構成をさせていただいた。制度設計時の構想としては、「租税と諸法」がいわゆるコーポレート(M&A・組織再編などを中心とする会社法と関連する分野)、「金融取引課税法」と「国際租税法」は、それぞれ文字通り、ファイナンスとインターナショナルの分野をカバーすることが想定されていたように仄聞したこともある。しかし、そのようにしてほしいという要望は受けなかった。大学の授業は、教員の自由に委ねられることを実感し、大変有難いことであったし、その中から、これまで各実務家教員の個性を活かしたさまざまな授業が展開されてきたのだらうと思う。

次に、項を改めて、筆者自身が行った授業を紹介する。

## Ⅲ. 筆者の授業

### 1 租税と諸法

筆者が2019年の春に東京大学法科大学院に着任して初めて開講したのが「租税と諸法」の授業であった。母校の教壇に立つということで、前日は緊張して眠れぬ夜を過ごしたことも懐かしい思い出である。初回の授業には、30名前後の学生の皆さんが出席していた。筆者はそれまで、企業人や税務専門家の前で講演したり、社会人学生の多い大学院で講義を担当したりする機会があったものの、20代前半の学生の皆さんの前で話をするこ

2) 金子宏ほか編著『ケースブック租税法〔第5版〕』(弘文堂, 2017)。

とは初めてであったが、雑談も交えた筆者の話に笑いの渦も時折起りながらの初回授業となり、筆者自身が楽しかったことを良く覚えている。

筆者が東京大学法科大学院の租税法担当教員として着任することが決まった前年の秋口、どのような授業ができるかいろいろと考えている中で、たまたま筆者が公刊していた編著書<sup>3)</sup>に思い至った。この本は、筆者が国税不服審判所の任期付職員（国税審判官）として勤務していた時期に感じた、（法曹資格を有する法律家によってではなく、行政実務家によって構成される）課税当局と、筆者のような法曹実務家との考え方がかなり異なっているという実情を、その違いゆえにこそ課税処分が裁判所の目から見て違法であるとして取り消される、という事例を素材に論じたものであった。この本は、基本的には、課税当局の職員や税理士などの税務専門家に向けて、法的な考え方を裁判例を通じて例解しようとしたものである。しかし、「税務と法務の違い」をテーマにしたこの本は、逆に、法律家の卵でありつつ、租税の世界は知らない学生の皆さんにとっても役に立つ面があるのではないかと思ったのである。

実際に、この本を教科書とした授業を3年間行ってみて、毎年、数十名の参加を得、概ね好評であった。受講生の感想を聞くと、授業を受けるまで、課税当局は立派な行政機関であるから課税処分もきちんとしたものであり、裁判所で取り消されることなど考えたことがなかったが、国側の敗訴事例を見ると、法的な考え方が不十分な処分事例が珍しくないことに驚きを覚えた、という声が多くあった。ちなみに筆者は、着任前まで、「租税と諸法」は租税法科目の中では応用科目に位置付けられているから、基本科目の「租税法」を履修した上でさらに「租税と諸法」を履修することが通例なのだろうと想定していた。ところが、実際には、単位取得の都合等で、「租税法」は未履修であるが「租税と諸法」を受講した、という人が少なからずあった。

このことは、筆者が授業に慣れていなかった初年度は、租税法を全く知らない人からかなり学習が進んだ人までを含む受講生の構成の中で、難易度の設定に苦慮することにもなった面がある。しかし、2年目以降は、難易度の高低というよりも、裁判所と課税当局の思考様式の違いに着目した話をするのが、「租税法」の授業で展開されるのであろうオーソドックスな内容とは別の意味で租税法への入門となり、「租税法」を履修済みであったり学習が進んでいたりする人にも意味があるということに気づき、自信をもって授業を行うことができた。逆に、この授業を履修して租税法に興味を持ったので、後期に「租税法」の授業を履修するという人もあって、嬉しく思ったこともある。おそらくこうして筆者自身が楽しんで授業を行った結果、コロナ禍ゆえにオンライン授業となった2年目の授業について、学生の皆さんの好評をいただき、当時の五神真総長よりオンライン授業のグッドプラクティスとして表彰していただいた。

この授業では、期末レポートを提出してもらっていたが、その内容も興味深いものが多かった。とりわけ、課題設定を全く自由にした2年目以降は力の入ったものが増え、学生の皆さんの自由な創意工夫に委ねることの効用を感じたものである。

なお、在任中に、縁あって、この授業（と後に述べる「国際租税法」の授業の筆者担当部分）のエッセンスを小著<sup>4)</sup>にまとめることができたのは、筆者にとって貴重なことであった。

## 2 金融取引課税法

金融取引課税法は、その名のとおり、いわゆるファイナンス分野の課税を取り扱うことが想定されたもののではないと思われる。

日本で企業法務に従事する弁護士は、多くの場合、コーポレートまたはファイナンスの

3) 拙編著『実務に活かす！ 税務リーガルマインド——納税者勝訴事例から学ぶ税務対応へのヒントを中心に効果的な税務調査の対応・国税不服審判所の活用まで』（日本加除出版、2016）。

いずれかをベースとしており、租税弁護士の場合も、コーポレートまたはファイナンスのいずれかの実務経験をベースとしつつ、これに加えて租税法を取り扱うというケースが少なくない。筆者の場合、少なくともファイナンス分野の実務経験はなく、どちらかというところコーポレート分野の経験を有していた。したがって、「金融取引課税法」の授業については、文字通りに金融取引の課税を検討するには知識が不足しており、少し悩んだのであるが、過去のこの科目の授業を基礎に生まれたと推察される書籍<sup>5)</sup>の内容等から、コーポレート分野の経験をベースに、「コーポレート・ファイナンス」(株式会社の企業金融)の視点からこの授業を構成することも科目の趣旨に沿うものと思ひ至り、そのような授業を行うこととした。具体的には、渡辺徹也教授のコンパクトかつ水準の高い教科書<sup>6)</sup>に沿って、株主-法人間取引に着目して法人課税を見ていくという、筆者自身がHLSで受講した法人課税の授業を筆者なりに再現しようとしたものである。

この授業は、取り扱う素材そのものが高度であり、入門者も多かった「租税と諸法」に比べると、より専門的に租税法を学ぼうという意欲を持った受講生が多かったように思う。初年度は、同じコマに中里実名誉教授の最終年度のゼミがあり、筆者も租税法に興味のある学生にはその受講を勧めていたこともあったか、筆者の授業は6名という少人数の授業となった。その結果、意欲的な皆さんとともに時折懇親会を開催するなどして、楽しく授業をすることができた。2年目以降も、オンライン授業ではあったものの、受講生に恵まれ、活発な議論を楽しむことができたと思う。

### 3 国際租税法

国際租税法は、研究者教員と実務家教員が共同で担当する授業である。筆者の場合、初年度と2年目は増井教授、最後の3年目は神山弘行教授との共同であった。東京大学法科大学院の創設間もないころにおける増井教授と宮崎裕子元最高裁判事による「国際租税法」の授業の成果は、珠玉の教科書にまとめられている<sup>7)</sup>。この教科書は、筆者にとっても愛読書であったので、これをテキストとした授業をほかならぬ増井教授と共同で担当することは、大きな喜びであった。また、神山教授とはHLSで文字通り机を並べた仲であり、授業は、オンラインという制約をものともせず、思い出話をしながら和気藹々と進んだ楽しいものであった。

授業の構成は、増井教授とのときも神山教授とのときも概ね同様で、全13回の授業のうち、初回をイントロダクションとして2名で担当し、その後、筆者は事例研究5回を担当、その余の回は、増井教授ないし神山教授が教科書に沿って概説的な説明をされた。筆者は、タックス・プランニングに関する業務経験が乏しいため、事例研究の回でプランニングを取り上げることが困難であった。他方で、筆者は、国税不服審判所の審判官として国際租税法に関係する大型事案もいくつか取り扱っていたことから、事例研究は、国際租税法に関する裁判事例、それも課税当局による処分を裁判所が取り消した事例を中心に取り上げることとした。これは、「租税と諸法」の授業と同様に、課税当局の思考と裁判所の法的な思考の違いを国際租税法の分野で浮かび上がらせる効果を持ったと思われる。全5回の事例研究の各回について、一定のテーマを設定し、毎回3件程度の裁判例を取り上げた。その際、親しい知人である木村浩之弁護士

4) 拙著『租税と法の接点——租税実務におけるルール・オブ・ロー』(大蔵財務協会, 2020)。

5) 草野耕一『金融課税法講義 [補訂版]』(商事法務, 2010)、太田洋『M&A・組織再編のスキームと税務——M&Aを巡る戦略的税務プランニングの最先端 [第4版]』(大蔵財務協会, 2019)。

6) 渡辺徹也『スタンダード法人税法 [第2版]』(弘文堂, 2019)。

7) 増井良啓=宮崎裕子『国際租税法 [第4版]』(東京大学出版会, 2019)。

士（弁護士法人淀屋橋・山上合同）の連載<sup>8)</sup>が、裁判例とこれに関連する論点を簡潔にまとめたものであったので、教材として重宝した。ただ、筆者は、木村弁護士の見解にすべて同調するものでもなく、むしろ疑問を有する点もあったし、学生の皆さんからも、木村弁護士の解説に対する質問があった。そこで、授業の経験をもとに、木村弁護士の連載に対して、筆者と、課税当局出身の故野田秀樹氏の2名で疑問やコメントを投げ掛け、木村弁護士から回答を得る、という形で書物をまとめることができた<sup>9)</sup>。

授業での学生の皆さんの質問やコメントには鋭いものも多かった。例えば、租税条約の解釈について、裁判所が日本語版の文言を重視して結論を導いたことに対して、租税条約には日本語版だけでなく英語版もあるならば、日本語版の文言のみを重視して結論を導くのはおかしいのではないか、という指摘があった<sup>10)</sup>。木村弁護士によれば、この点は、ヨーロッパでは実務上問題となることも多いとされる興味深い論点である、ということであった<sup>11)</sup>。

#### IV. 租税弁護士という途

本稿を締め括るに当たり、法科大学院における租税法学習のその先にあり得る租税弁護士という途について記しておくたい。

筆者は、HLS 留学時に租税法を専攻して帰国した後、大手法律事務所では租税実務に携わる機会を得、その後、国税不服審判所勤務を経たことから、争訟を中心に租税案件に対応するようになった。審判所勤務を経て弁護士に復帰した後は、事務所横断的に租税弁護士の方々と交流する機会も増え、筆者なりに、日本の租税弁護士の実情がおぼろげながら見えてきた。

日本には、租税弁護士の数がかなり少ない。その背景には、租税の専門家として税理

士の存在感が大きく、クライアントの関心を税理士ではなく弁護士に惹きつけることに困難を伴うことが挙げられよう（この点、米国をはじめとする外国の企業は、租税法は弁護士に相談するものと考えているため、外資系の依頼者の多い法律事務所では、早くから租税弁護士の層が厚かったように思われる）。そうした事情もあってか、弁護士は、租税分野のみで業務基盤を形成することが難しく、コーポレートやファイナンスを専門としつつ、更に余力のある弁護士が租税法をも付加的に取り扱う、ということが多く、租税法が複雑になる一方の中で、租税分野のみに特化する弁護士が生まれにくいといった悩みもあるように思われる。

こうした中で筆者が曲がりなりにも租税弁護士になることができたのは、法学部4年在学時に中里実名誉教授の東京大学における初めての租税法講義を受け、同時に、神田秀樹名誉教授の「会社法と税法の交錯」というゼミ（当時は付いていくだけで精一杯であったが、今から思えば、筆者の「金融取引課税法」の授業のように、会社のライフサイクルに即して課税関係を検討するものであった）を受講したことで育まれた租税法への原初的な関心ゆえであったように思う。弁護士となつてからは、すぐに租税実務と接する機会はなかったものの、こうした原初的な関心を留学出願書類に記載していたことが教授の目に止まり、HLS で租税法集中コースを履修することになった。学生時代に中里、神田両名誉教授が育てて下さった知的関心の芽を、すぐに活用する機会がなくても抱き続け、ご縁に恵まれて、いつの間にか租税弁護士になれていたのであろう。

幸い、東京大学法科大学院では、租税法科目が非常に充実している。授業で育まれた関心がいつの日か形になる方が少しでも多く出ることを願いたい。

筆者が教員を務めた3年間は、うち2年間

8) 木村浩之「重要国際税務判例 もう一つの読み方 第1回～第12回」税務弘報66巻7号(2018)～67巻6号(2019)。

9) 木村浩之編著・野田秀樹・佐藤修二著『対話でわかる国際租税判例』(中央経済社, 2022)。

10) 木村編著・前掲注9)58頁〔佐藤発言〕。

11) 木村編著・前掲注9)59頁〔木村発言〕。

がオンライン授業であったという制約にもかかわらず、この上なく楽しいものであった。ローマ法の木庭顕名誉教授は、東京大学法科大学院を「竜宮城」と表現し<sup>12)</sup>、また、日本政治思想史の渡辺浩名誉教授は、(東京大学法学部における授業につき)私は学生たちに何の不满もない、長年あのような学生と接することができたのは、私の人生の幸運である、と述べている<sup>13)</sup>。筆者もまた、両先生と同様の感慨を持つ。租税法の中里実、増井良啓、藤谷武史、神山弘行の各教授は勿論のこと、筆者の授業に参加し、多くの示唆と喜びを与えてくれた学生の皆さんにも心から感謝している。木庭名誉教授の愛情には到底及ぶべくもないが、筆者なりに、竜宮城の安泰と発展を願っている。

(さとう・しゅうじ)

---

12) 木庭顕『笑うケースメソッドⅢ 現代日本刑事法の基礎を問う』246頁(勁草書房, 2019)。

13) 渡辺浩『日本政治思想史——十七～十九世紀』476頁(東京大学出版会, 2010)。