〈財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」平成 28 年第 1 号（通巻第 126 号）2016 年 3 月〉

我が国における租税回避否認の議論

酒井　克彦*

要　約

我が国における租税回避否認論が混沌としているのは「租税回避」の定義が明確でないことにある。「租税回避」は課税要件の充足を免れることという通説の理解に従えば，租税回避は課税されないものとなる。近時，従来の租税回避とは異なる形で租税負担を回避しようとする行為，すなわち課税減免要件の充足を図ることによって課税減免規定の適用を受けようとする行為（りそな銀行事件など）が租税回避の議論からこぼれているという指摘がある。このように，従来の租税回避の定義を巡る議論には限界があるため，課税根拠要件の充足を免れる「租税回避」と課税減免要件の充足を図る「節税」に，用語法を統一すべきであり，「租税回避」という概念は結果概念と整理し直すべきである。また，「節税」「租税回避」「脱税」という枠組みでは十分に説明できない「不当な租税回避」や「不当な節税」は，議会の意思を裏切るものであり，法の潜在的欠缺を利用したものであることから立法的対応が必要となる。本稿では，租税法律主義の自由主義的側面に最大限の配慮を行った上で行うべき立法論上の課題を摘示する。

キーワード：租税法律主義，自由主義，民主主義，潜在的欠缺，りそな銀行事件，岩瀬事件，ヤフー事件，節税，租税回避，脱税，行為計算の否認，課税減免規定，課税根拠規定，濫用

Ⅰ．はじめに

通説によれば，租税回避とは課税されない領域，いわば一種の安全地帯（セーフハーバー）であると考えられている。例えば，清永敬次教授は，「ややもすると，租税回避行為は許されない行為である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，租税回避であるからといってこれが税法上否認されることはない」とされる[1)]。

租税回避行為を課税要件の充足を免れる行為と理解すれば，租税回避は租税法上のセーフハーバーであると理解すべきであり，それを否認することは，課税要件の充足がないところに新たな課税要件を作り出すことを意味するのであるから，租税法律主義の要請上，認められる

＊　中央大学商学部教授

1）清永敬次『税法〔新装版〕』44 頁（ミネルヴァ書房 2013）。

べきではないことになる[2]。これを否認するためには，明文の規定が必要であるが，厳密にいえば，それはもはや租税回避の否認ではない。

問題となるのは，当該明文の規定の適用範囲である。例えば，我が国租税法には，ある程度広く租税回避の否認を認めるものとして，同族会社等の行為計算の否認規定（所法 157 ①，法法 132，相法 64 ①）等がある。これを更に拡張すべきか否か等について，昨今関心が寄せられている。

本稿では，そのような議論の前提として，我が国における今日的な租税回避を取り巻く議論の状況について整理し，若干の検討及び提案を行いたい。

Ⅱ．混沌とした租税回避論の整理

Ⅱ－１．租税回避の定義の再確認

Ⅱ－１－１．講学上の租税回避の定義

金子宏教授は，租税回避について，「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」と定義されており[3]，この定義は多くの学者が研究の基礎として引用する通説的理解である[4]。ここでの注目すべき点は，租税回避が，①「私法上の選択可能性を利用」するものであること，②「課税要件の充足を免れる」ものであることである[5]。

従来から講学上，論じられてきた租税回避の上記の定義を理解するために，若干長くなるが，いわゆる岩瀬事件をみてみたい。この事例は租税回避の定義を確認するための好材料であるといえよう。この事件の概要は，おおむね次のようなものであった。

Ｈは，Ｙ企画との土地の交換に当たり，１本の補足金付交換契約（Ｈ所有の資産（本件譲渡資産）とＹ企画所有の取得資産（本件取得資産）との交換と補足金支払契約）によると租税負担が重くなると知ったため，Ｙ企画に対して，２本の売買契約（ＨがＹ企画に本件譲渡資産を譲渡する契約と，Ｙ企画がＨに本件取得資産を譲渡する契約）によることを提案し，両者合意の下で，２本の売買契約を締結した。これに対し，税務署長は，２本の売買契約が実質は１本の補足金付交換契約に当たるとして，同交換契約に基づく更正処分を行ったところ，Ｈはかかる課税処分の取消しを求めて提訴したというものである。この事件は，当事者が選択した２本の売買契約を１本の補足金付交換契約と認定し得るのかという，契約解釈の是非が争点となったものである。

2）清永・前掲注１，43 頁。

3）金子宏『租税法〔第 20 版〕』124 頁（弘文堂 2015）。

4）この租税回避の定義は，ドイツ租税法における議論とも非常に親和性を有するものであるといえよう（清永敬次『租税回避の研究』76 頁（ミネルヴァ書房 1994））。

5）清永敬次教授は，ドイツの租税法学者ヘンゼル教授（Albert　Hensel）の租税回避の定義を参照して，「税法上通常のものと考えられている取引形式を選択せず，それとは異なる取引形式を選択することにより，通常の取引形式を選択した場合と同一の経済的効果を達成しながら，租税上の負担を軽減または排除することである。このなかには，通常のものではない，したがって異常な取引形式の選択，同一またはほぼ同一の経済的効果の達成，および租税上の負担の軽減または排除という三つの要素が含まれている。」とされる（清永・前掲注４，369 頁，同「租税回避に関する諸問題（10）」税法 193 号５頁）。

第一審東京地裁平成 10 年 5 月 13 日判決（訟月 47 巻 1 号 199 頁）は，「本件取引は本件取得資産及び本件差金と本件譲渡資産とを相互の対価とする不可分の権利移転合意」として，「交換（民法 586 条）であった」と認定し，更正処分を適法と判断した。これに対して，控訴審東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決（訟月 47 巻 1 号 184 頁）は，「各売買契約と本件差金の支払とが時を同じくしていわば不可分一体的に履行されることによって初めて，両者の本件取引による経済的目的が実現されるという関係にあ〔る〕」とした上で，「本件取引の法形式を選択するに当たって，…交換契約の法形式によることなく，本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することとしたのは，本件取引の結果 H 側に発生することとなる本件譲渡資産の譲渡による譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためであったことが，優に推認できる」とした。すなわち，当事者が 1 本の補足金付交換契約ではなく 2 本の売買契約という法形式を選択したのは，租税負担を軽減するためであったと推認したのである。そして，同高裁は，「本件取引に際して，H と Y 企画の間でどのような法形式，どのような契約類型を採用するかは，両当事者間の自由な選択に任されていることはいうまでもないところである。確かに，本件取引の経済的な実体からすれば，本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という契約類型を採用した方が，その実体により適合しており直截であるという感は否めない面があるが，だからといって，譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという考慮から，より迂遠な面のある方式である本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はないものといわざるを得ない。」という。

もっとも，隠ぺい仮装により，1 本の補足金付交換契約を 2 本の売買契約としたのであれば，本来の法形式に基づいた課税がなされることは当然であるとしながらも，租税負担を軽減するという目的を達成することが当事者の内心的効果意思であることからすれば，当事者が 1 本の補足金付交換契約を選択することはあり得ず，当事者の内心的効果意思は，2 本の売買契約という法形式を選択することにあったと認められるから，「本件取引において採用された右売買契約の法形式が仮装のものであるとすることは困難」だというのである。

結果として，「本件取引のような取引においては，むしろ補足金付交換契約の法形式が用いられるのが通常であるものとも考えられるところであ」るが，「いわゆる租税法律主義の下においては，法律の根拠なしに，当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し，それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではない」として課税処分の違法性を断じたのである[6)]。

この事例は当事者間の契約の解釈が争点となったものであるが，上記のとおり，東京高裁は，その事実認定において，租税負担の軽減という目的を織り込んで契約解釈の基礎となる当事者の内心的効果意思を認定している。この点，同判決は，租税回避について中立的な態度に出たものと評することができよう。

前述のとおり，租税回避の定義は，①私法上の選択可能性を利用し，②課税要件の充足を免れることと理解されている。この岩瀬事件は，①交換か売買かという私法上の選択可能性を利用し，②売買契約を締結することで，交換契約の場合の課税要件の充足を免れている事案であることは間違いがない。したがって，講学上の租税回避の定義がそのまま当てはまる事例であるといえよう[7)]。

6）その後，第一審被告からの上告受理申立ては不受理とされた（上告審最高裁平成 15 年 6 月 13 日第二小法廷決定・税資 253 号順号 9367）。

Ⅱ－１－２.「課税要件の充足を免れること」と「課税減免要件の充足を図ること」

清永敬次教授も，租税回避を「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」とされ[8]，金子教授の定義に比してより簡潔であるが，いずれにしても，これまで講学上の租税回避は，「課税要件の充足を免れること」ないしは，「避けること」と論じられてきた（なお，取引の異常性・迂遠性など現象面から定義付ける向きもある[9]。）。

このように，通説は，租税回避と節税を明確に区別し，租税回避とは課税要件の充足を免れるものと捉えている。課税要件が充足されない限り，課税効果は生じないのであるから，租税回避を課税要件の充足を免れるものと捉える以上，納税義務などの課税効果は発生せず，いわばセーフハーバーを意味することになる。租税回避の否認とは，課税要件の充足を免れているものについて，課税要件を充足させる行為であるから，セーフハーバーからの排除を意味する。換言すれば，「租税回避」とは経過的な状態を表わすものであり，したがって，「租税回避の否認」とは，租税回避の状態のままにしないために，セーフハーバーから課税地帯へ引き上げることを意味しているといってよかろう。

ところで，一定の政策目的を実現するために租税負担を免除ないし軽減している規定（以下「課税減免規定」という。）の要件を形式的に充足する行為や取引をし，その規定の本来の政策目的とは離れたところで，租税負担の免除・軽減を図ろうとする事例がある。

例えば，いわゆるりそな銀行事件と呼ばれる事例である。簡単に紹介しよう。

Ｘ社（原告・被控訴人・被上告人）のシンガポール支店は，クック諸島法人Ｆ社との間で平成元年３月31日付けのローン契約を締結し，またクック諸島法人Ｅ社との間で同日付けの預金契約を締結した。そして，Ｘ社は，本件ローン契約に基づきＦ社から受領した貸付金利息に対して，クック諸島国により課されたクック諸島源泉税が外国法人税額の控除について規定する法人税法69条（平成13年法律第６号による改正前のもの）に定める外国法人税であるとして，控除の上申告した。これに対して，税務署長Ｙ（被告・控訴人・上告人）がこれを否認したため，Ｘ社がＹを相手取って提訴したというのが事案の概要である。ここでは，外国税額控除の適用が認められるか否かが争点となっている。

Ｙは米国の事例であるグレゴリー事件判決において確立されたといわれる「事業目的の原理」によって，法人税法69条の「納付」の意味・内容を限定解釈すべきと主張したが，これに対し，第一審大阪地裁平成13年12月14日判決（民集59巻10号2993頁）は，かかる解釈基準を採ることには無理があるとした上で，「取引各当事者に，税額控除の枠を利用すること以

７）金子宏教授の示す租税回避の定義に即してみれば，本件は，交換か売買かという私法上の選択可能性を利用し，私的経済プロパーの見地からは２本の売買契約を結ぶことには合理的理由がないのに，通常用いられない売買契約を選択することによって，結果的には意図した交換という成果を実現しながら，通常用いられる交換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ることと置き換えることができるから，正に租税回避の定義通りの事案であるといえよう。

８）清永・前掲注１，42頁。

９）例えば，北野弘久『税法学原論〔第６版〕』225頁以下（青林書院2007），大淵博義「同族会社の行為計算の否認規定（法法132条）を巡る論点の考察（１）」税通63巻11号32頁，同「同族会社の行為計算否認による不平等課税とその課題―所得税法・相続税法の行為計算否認により派生する基礎的疑問の解明―」石島弘ほか編『納税者保護と法の支配』〔山田二郎先生喜寿記念〕94頁以下（信山社2007），片岡政一『会社税法の詳解』635頁（文精社1941）などを参照。これらの見解は，私法上の選択可能性の利用という捉え方でも，課税要件の充足の回避という捉え方でもなく，異常性あるいは不合理性といった捉え方であり，何らかの「通常」あるいは「正常」な行為との関係性（距離や性質の相違性といったもの）で租税回避が判定されるべきとする考え方であろうか（今村隆教授は，租税回避の定義に取引の迂遠性は必要ないと論じられる（今村「租税回避についての最近の司法判断の傾向（その１）」租税研究684号103頁）。左袒したい。）。

外におよそ事業目的がない場合や，それ以外の事業目的が極めて限局されたものである場合には，『納付することとなる場合』には当たらないが，それ以外の場合には『納付することとなる場合』に該当するという基準が採用されるべきである。」とし，結果として，当該事案の場合「あくまでも，F 社への投資の総合的コストを低下させるための手段と位置づけることが可能である。」としてYの主張を斥けた。控訴審大阪高裁平成 15 年 5 月 14 日判決（民集 59 巻 10 号 3165 頁）も第一審判断をおおむね維持し，Yの主張を排斥した。

この事例は上告され，上告審最高裁平成 17 年 12 月 19 日第二小法廷判決（民集 59 巻 10 号 2964 頁）[10] は，「本件取引は，全体としてみれば，本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行であるX社が対価を得て引き受け，その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ，最終的に利益を得ようとするものであるということができる。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ず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。」と示し，原審判断を覆し，Yの逆転勝訴としたのである。

やや引用が長くなったが，本件は，外国税額控除制度の適用において，同制度の趣旨目的に合致した場合のみ認められるものと解すべきか否かが争点となった事例である。結果として，最高裁はこれを肯定したのである[11]。

本件は，X社が故意に二重課税を生じさせたものであり，法人税法 69 条の適用要件を充足している事例である。租税回避の定義が，①私法上の選択可能性を利用することにより，②課税要件の充足を免れるものであると理解されているところ，本件は，①私法上の選択可能性の利用がなされている事例として説明することは難しく，また，②課税要件の充足を免れるどころか，Xは，あえて法人税法 69 条の適用要件の充足を図っているのであるから，講学上の租税回避の定義から外れるものと整理されることになろう。

この点に関し，今村隆教授は，課税減免規定の濫用についても租税回避の定義に入れるべき旨の主張をされる[12]。すなわち，「〔金子宏教授の租税回避の〕定義は，三越事件のように，土地を譲渡するとの経済目的が存在していることを前提に，私法上の法形式を通常用いられない法形式を使うことにより税負担の減少を図る場合を念頭に置いているが，アメリカでタックス・

10）判例評釈として，矢内一好・税弘 54 巻 4 号 153 頁，今村隆・税理 49 巻 7 号 2 頁，本庄資・ジュリ 1336 号 141 頁，志賀櫻・税務事例 38 巻 7 号 33 頁，杉原則彦・最高裁 時の判例 5 号〔ジュリ増刊〕103 頁，同・平成 17 年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕〔下〕990 頁，吉村政穂・判時 1937 号 184 頁，谷口勢津夫・民商 135 巻 6 号 163 頁，田中健治・平成 18 年度主要民事判例解説〔判タ臨増〕256 頁，駒宮史博・税研 148 号 126 頁，岡村忠生・租税判例百選〔第 5 版〕40 頁，木村弘之亮・税法 569 号 43 頁など参照。

11）類似事件の最高裁平成 18 年 2 月 23 日第一小法廷判決（集民 219 号 491 頁）は，「そうすると，本件各取引は，外国税額控除の制度を濫用するものであり，これ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できないというべきである。」と論じており，外国税額控除制度の濫用による否認が示されているようにも解される（判例評釈として，杉本茂＝中垣光博・NBL830 号 7 頁，本庄資・税通 61 巻 7 号 25 頁，田中力・税務事例 38 巻 11 号 28 頁，松嶋康尚・税務事例 39 巻 7 号 64 頁，川端康之・Frontier68 号 2 頁など参照）。

12）今村隆『租税回避と濫用法理―租税回避の基礎研究―』11 頁（大蔵財務協会 2015）。

シェルターとして問題となっているような『意図した経済目的がなく，減免規定の充足により，専ら税負担の減少を図る場合』が含まれていない点でこのような場合を含めないでいいのかが問題となる。」として，金子教授の従来の租税回避の定義について疑問を呈される[13)]。

Ⅱ－１－３．中間概念としての租税回避

課税要件の充足によってはじめて課税効果（法律効果）が発生することを念頭に置けば，「租税回避＝課税要件の充足を免れること」という定義は，租税回避である以上課税されないものと言い換えていることにほかならない。さすれば，「租税回避＝課税されない」ということであるから，要するに課税効果の観点からすると，租税回避は節税と同義ということになる[14)]。

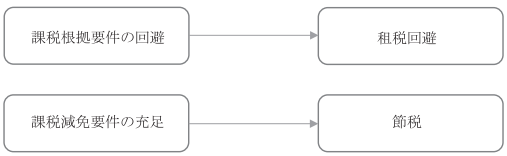
そうであるとすると，租税回避をことさらに定義付ける意味は奈辺にあるのであろうか。節税でもなければ脱税でもないという意味での，いわば中間概念としての仮置きの概念であろうか。仮置きの概念であるとするならば，かような概念に法的な積極的意義を見出すことができるのか疑問が生じる。

このような関心からすれば，「租税回避」という概念を使用することによる混乱を避ける必要が生じる。そこで，以下，ここにいう中間概念としての租税回避を「租税回避の試み」とし，単に「租税回避」という場合には，結果として課税要件の充足を免れた場合（租税回避の試みに成功した場合）という意味で，講学上の租税回避の定義の理解に従って整理を進めることとする[15)]。

「租税回避」を，結果として課税要件の充足を免れたことと整理すると，上述のとおり「節税」に接近することになるが，この点は木村弘之亮教授の見解が参考となる。

すなわち，木村教授は，租税回避を課税根拠規定の適用を回避して租税の負担を免れる行為であるとされ，節税については，課税減免規定の要件を充足させて租税の負担を免れる行為であると説明される[16)]。

図１



13）今村・前掲注 12，11 頁。もっとも，金子宏教授は，最近の教科書（『租税法〔第 20 版〕』）において，「納税者のなかには，これらの規定〔筆者注：税負担の軽減ないし免除を定める規定（租税減免規定）のこと〕の趣旨，目的に適合しないにもかかわらず，税負担の減免のみを目的として，その取引を形の上でこれらの規定の鋳型に当てはまるように仕組みあるいは組成して，それらの規定の適用を図る例が多い（これも租税回避の１つのタイプである）。」とされている（金子・前掲注３，129 頁）。

14）岡村忠生教授は，租税回避を課税要件の不充足として捉えると，そもそも，租税回避という現象の実在性にさえ疑問があるとされる。すなわち，「租税回避は，課税要件を充足せずに税負担を〈軽減する〉ことであるとされるが，そのようなことが果たしてありえるのか，税負担は〈軽減された〉のではなく，単に最初からその金額だけだったのではないのか，と問われたとき，答えはないと思われる。」とされ，「さらに問われるのは，いったい何のために租税回避を研究するのか，その理由と学問的実益である。」とされる（岡村「租税回避研究の意義と発展」同編『租税回避研究の展開と課題』〔清永敬次先生謝恩論文集〕328 頁（ミネルヴァ書房 2015））。

15）谷口勢津夫教授は，既にこのような視角から議論を展開されている（谷口『租税回避論―税法の解釈適用と租税回避の試み―』16 頁（清文社 2014）。

16）木村弘之亮「節税と租税回避の区別の基準」小川英明＝松澤智＝今村隆編『新・裁判実務大系 租税争訟〔改訂版〕』346 頁（青林書院 2005）。

これらの行為のうち問題となるのは，規定の適用要件の充足を回避する行為あるいは充足させる行為が「不当」な場合であろう。

「租税回避」と「節税」という括りで簡単には収まりきらない問題は，上記の木村説のように整理することが可能であるように思われる。既に，りそな銀行事件を紹介したとおり，現下において問題とすべきなのは，課税の局面のみならず，課税減免の局面での議論である。後者の問題もこの分野での射程範囲に取り込まざるを得ないのであって，それをいかに整理するかという点に関心が寄せられるべきであろう[17]。

Ⅱ－２．節税・租税回避・脱税という三つの枠組み

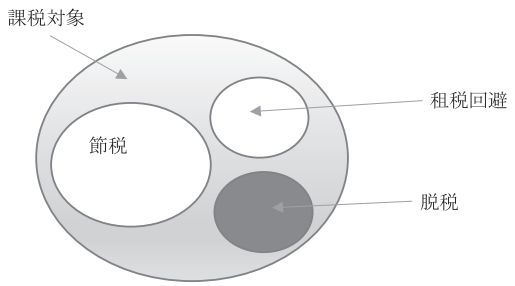
私見としては，従来の「節税」「租税回避」「脱税」の整理の仕方にも若干の疑問を覚える。「節税」や「租税回避」でなければ「脱税」に当たるということではないのは自明であるからである。課税要件の充足が認められれば租税回避の試みが失敗し，課税対象になるというだけであって，それが「偽りその他不正の行為」（所法 238）等によるもの，すなわち「脱税」に当たるか否かは別の議論である。

また，前述の整理からすれば，租税回避の試みが，租税行政庁が主張する課税要件を満たしていないということであったとしても（租税回避として成功したのであれば），それが節税になるわけではない。なぜなら「節税」はあくまでも，課税減免要件の充足を意味するからである。このように考えると，「節税」という概念も結果概念であって，課税減免要件の充足を図ろうとする「節税の試み」が成功すれば「節税」となり，失敗すれば単に課税対象となるだけであって，それは「租税回避」でもなければ「脱税」になるものでもないと考えるべきであろう[18]（図２参照）。

もっとも，りそな銀行事件のように，近時は課税減免要件を満たすことによって法が予定するところとは異なる租税負担の減免や軽減を図ろうとする節税の試み事例が散見されており，上記の議論のみでは整理ができないことになる。前述のとおり，節税を課税減免要件を充足することと整理すれば，課税根拠要件の充足か否かという括り（従来型の租税回避論）は，課税減免要件の充足をあえて行おうとする行為を念頭に置くと必ずしも十分な整理であるとはいえない。そこで議論を大きく二つに分けて述べていく必要があると思われる。

図３は，りそな銀行事件において議論されているような課税減免要件の充足が争われる場面である。そこでは，課税庁側は，本件は課税減免要件の充足をしていないため「節税」ではない，すなわち「課税」であるという主張をし

図２



17）今村隆教授は，課税減免の局面を租税回避の定義に包摂した上で議論すべきとされる（今村・前掲注 12，11 頁）。

18）租税回避の概念の要素には，租税回避の意図は含まれない（清永・前掲注４，369 頁）。

（①），これに対し，「節税の試み」を行う納税者側は，本件は課税減免要件の充足をしているから「節税」であるという主張をすることになろう（②）。

図４は，いわゆる我が国における従来型の租税回避論であり，そこでは課税要件の充足を免れるものが租税回避であると定義されてきた。したがって，課税庁側は，本件は課税根拠要件の充足をしているから（課税要件の充足を免れていないため）「租税回避」ではない，すなわち「課税」であるという主張をし（③），「租税回避の試み」を行う納税者側は，課税根拠要件の充足は免れているという主張，すなわち，本件は「租税回避」であるという主張をすることになる（④）。

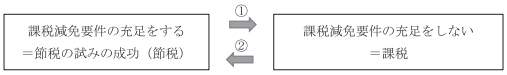
このように考えると，「租税回避の試み」と「租税回避」，「節税の試み」と「節税」は明確に区別して議論すべきである。これは租税回避の定義には意図が含まれないという整理と親和性を有する理解であろう[19]。したがって，この理解は，例えば，所得税法 157 条，法人税法 132 条，相続税法 64 条にいう同族会社等の行為計算の否認規定が，「税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」と規定しており，結果が要件設定されていることと符合する[20]。さらに，「節税」「租税回避」「脱税」という枠組みでは空白域が広すぎることから（図２参照），本稿においてはこの辺りを意識して議論を展開することとしたい。

Ⅱ－３．濫用という切り口

租税回避や節税については，上記の課税根拠要件の充足の有無，あるいは課税減免要件の充足の有無で捉える課税要件法からの視角とは別に，その行為形態に着目をした捉え方があり得る。

これまで学説は，租税回避を「私法上の選択可能性を利用」する行為と定義してきたところであるが，これをやや強調して説明するとすれ

図３　節税の試み



①は課税庁の主張（課税庁側からは，本件は「節税」ではないという主張になる。）
②は納税者の主張（納税者側からは，本件は「節税」であるという主張になる。）

図４　租税回避の試み



③は課税庁の主張（課税庁側からは，本件は「租税回避」ではないという主張になる。）
④は納税者の主張（納税者側からは，本件は「租税回避」であるという主張になる。）

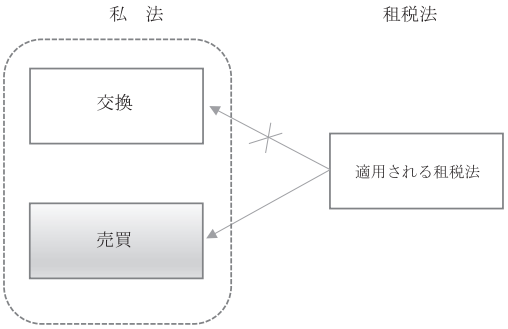
19）この点，岡村忠生教授は，IBM 事件第一審東京地裁平成 26 年５月９日判決（判タ 1415 号 186 頁）が租税回避の意図に拘ったものとして批判される（岡村「BEPS と行為計算否認（２）」税研 181 号 76 頁）。谷口勢津夫教授は，私法上の法律構成による否認論（今村隆『租税回避行為の否認と契約解釈（１）』税理 42 巻 14 号 208 頁）を，租税回避「目的」を課税要件事実に係る真実の法律関係（主要事実）の認定における「重要な間接事実」として捉える考え方であるとして，批判される（谷口『税法基本講義〔第５版〕』72 頁（弘文堂 2015）。

20）この点については，酒井克彦「租税法における同族会社等の行為計算否認規定の適用範囲―制度濫用への適用可能性を中心として―」中央ロー・ジャーナル 12 巻１号 89 頁以下に詳述した。

ば，いわゆる私法制度（契約形態等）の濫用的行為により租税負担の軽減を図ることであるといってもよいように思われる[21]。このような捉え方は，例えば，親会社の子会社に対する無利息融資に係る利息相当額が法人税法上の益金に算入されるべきか否かが争点とされた，いわゆる清水惣事件第一審大津地裁昭和 47 年 12 月 13 日判決（訟月 19 巻 5 号 40 頁）[22] においてみることができる。すなわち，同地裁は，「原告が本件融資をするにあたり無利息としたことが，私法上許された法形式を濫用することにより，租税負担を不当に回避しまたは軽減することが企図されている場合…には，実質的にみて租税負担の公平の原則に反する結果になるから，右無利息融資行為をいわゆる租税回避行為として，税法上相対的に否認して本来の実情に適合すべき法形式の行為に引き直して，その結果に基づいて課税しうるものと解すべきである。〔下線筆者〕」と判示している[23]。この点からみると，岩瀬事件のようなケースがその典型に挙げられるかもしれない（図 5 参照）。

これに対して，前述のりそな銀行事件は私法制度の濫用ではなく，租税法制度（課税減免規定等）の濫用の形態に属するものと思われ

図 5　私法制度の濫用的行為―租税回避の試み



21）今村・前掲注 12，11 頁，谷口・前掲注 19，62 頁。今村隆教授は，課税根拠要件充足の回避の面では租税回避を法形式の濫用と捉えるのに対して（今村・前掲注 12，11 頁），金子宏教授は，その点では定義のみをみると「濫用」とはされていないように思われる。すなわち，同教授は，租税回避の定義において，「私法上の選択可能性を利用し」としているものの，「私法上の選択可能性を濫用し」とはしていないのである（金子・前掲注 3，124 頁）。また，清永敬次教授は，そもそも私法上の選択可能性との関係について租税回避の定義の中で触れられてはいない（清永・前掲注 1，43 頁）。

もっとも，金子教授の租税回避の定義を「私法上の選択可能性の濫用」と理解することができないわけではないが，同教授はあえて「濫用」という用語を使用していないのではないかと思われる。すなわち，金子教授は濫用に当たるとまでは言えないような場合であっても，租税回避に該当すると解されているのではなかろうか。なお，りそな銀行事件最高裁判決は「著しい」目的外利用についてのみ外国税額控除制度の「濫用」を観念していると解される（谷口・前掲注 15，55 頁）。

22）判例評釈として，中川一郎・シュト 129 号 1 頁，西山忠範・ジュリ 541 号 122 頁，宮村素之・税弘 22 巻 105 頁，内藤利文・税通 32 巻 11 号 72 頁，福山正衛・税務事例 5 巻 3 号 57 頁など参照。

控訴審は大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決（訟月 24 巻 6 号 1360 頁）。控訴審判決の判例評釈として，清永敬次・税通 33 巻 13 号 2 頁，水野忠恒・ジュリ 686 号 157 頁，増井良啓・租税判例百選〔第 3 版〕74 頁，武田昌輔・税理 27 巻 5 号 41 頁，荻野豊・税通 33 巻 8 号 178 頁，富岡幸雄・税通 38 巻 15 号 94 頁，宮崎仟治・判例からみた租税法の諸問題 127 頁，近江亮吉・シュト 200 号 67 頁，真鍋薫・税務事例 12 巻 1 号 9 頁，大西暁・変革期における税法の諸問題 165 頁，中村利雄・税通 33 巻 11 号 20 頁，田中治＝高正臣・税通 56 巻 7 号 196 頁，藤浦照生・租税判例百選〔第 2 版〕94 頁，木下良平・税務事例 12 巻 7 号 2 頁など参照。その他同事件を取り扱ったものとして，「座談会」税務事例 10 巻 8 号，9 号，「座談会」税理 21 巻 8 号 91 頁，中村利雄・税大論叢 12 号 365 頁なども参照。

る[24]（図６参照）。

23）もっとも，同判決は，私法形式の濫用が企図されているかどうかをみるとしている。また，それにとどまらずに，企図したものでないとしても，経済的合理性を全く無視したものであると認められるものがある場合に否認が許されるとの立場であるから，必ずしも私法形式の濫用だけを前提とした議論ではないとの評価もあり得る。

24）租税法制度の濫用があった場合にこれを否認し得るとする実定法上の根拠規定が法人税法はじめ租税法にあるのであろうか。

例えば，ヤフー事件最高裁平成 28 年２月 29 日第一小法廷判決（裁判所 HP）は，「同条〔筆者注：法人税法 132 条の２〕にいう『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，法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（以下『組織再編税制』という。）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解すべきであり，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。〔下線筆者〕」とする（後掲注 65 参照）。すなわち，同最高裁判決によれば，法人税法 132 条の２は，租税法制度の濫用があった場合にこれを否認し得る実定法上の根拠規定ということになろう。

しかしながら，かようなケース以外の場面では，課税減免規定の濫用があったとしても，かかる課税減免規定の適用を排除する直接の法的根拠に乏しいといわざるを得ない。りそな銀行事件において，最高裁が果たして本当にそのような解釈をとったとみるべきなのであろうか。最高裁は直接の明示をしていないので判然とはしないが，ここにいう外国税額控除規定の適用否認の構成は，制度の濫用であったとみるのではなく，あくまでも法人税法 69 条１項の制度趣旨に合致しないとして同条項適用上の目的論的解釈（縮小解釈ないし限定解釈）を行ったとみるべきとの見解もある。金子宏教授は，「一定の政策目的を実現するために税負担を免除ないし軽減している規定に形式的には該当する行為や取引であっても，税負担の回避・軽減が主な目的で，その規定の本来の政策目的の実現とは無縁であるという場合がある。このような場合には，その規定がもともと予定している行為や取引には当たらないと考えて，その規定の縮小解釈ないし限定解釈によって，その適用を否定することができると解すべきであろう。これは，アメリカのグレゴリー事件の判決によって認められた法理（プロパー・ビジネス・パーパスの法理）であるが，我が国でも，解釈論として同じ法理が認められてしかるべきであろう。この法理を適用すると，結果的には租税回避行為の否認を認めたのと同じことになるが，それは理論上は否認ではなく，規定の本来の趣旨・目的に沿った縮小解釈ないし限定解釈の結果である。最高裁判所が，平成 17 年 12 月 19 日判決…および同 18 年２月 23 日判決…において，ある銀行の取引が法人税法 69 条の定める外国税額控除制度の濫用にあたるとして，その適用を否定したのも，法律上の根拠がない場合に否認を認める趣旨ではなく，外国税額控除制度の趣旨・目的にてらして規定の限定解釈を行った例であると理解しておきたい。」と述べられる（金子・前掲注３，129 頁）。酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』84 頁以下（弘文堂 2015）も参照。

なお，グレゴリー判決については，金子宏「租税法と私法―借用概念及び租税回避について―」同『租税法理論の形成と解明（上）』405 頁（有斐閣 2010），大塚正民「グレゴリー事件判決：税考古学的立場からの考察」山田二郎先生喜寿記念論文集『納税者保護と法の支配』411 頁（信山社 2007），岡村忠生「グレゴリー判決再考―事業目的と段階取引―」税大論叢 40 周年論文集 83 頁，今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈（３）」税理 43 巻１号 242 頁，渡辺徹也『企業取引と租税回避―租税回避行為への司法上および立法上の対応―』137 頁（中央経済社 2002），袴田裕二「Gregory 事件判決について（日米比較の視点から）」税大ジャーナル 24 号 59 頁など参照。*See*, John Tiley, Judicial Anti-avoidance Doctrines: The US Alternatives, [1987] BRIT. TAX REV. 180, Harvey M. Spear, Corporate Business Purpose in Reorganization, 3 TAX L. REV. 251 (1947), Peter L. Faber, Business Purpose and Section 355, 43 Tax Law. 855 (1990), Boris I. Bittker, What is “Business Purpose” in Reorganizations?, 8 N.Y.U. ANNUAL INST. ON FED. TAX. 134 (1950), Daniel Shaviro, The Story of Knetsch: Judicial Doctrines Combating Tax Avoidances, in BUSINESS TAX STORIES at 321 (ed. Steven A. Bankand Kirk J. Stark, New York: Foundation Press, 2005), Robert Thorton Smith, “Business Purpose: The Assalt upon the Citadel”, 53 Tax Law at 33, Jinyan Li, “Economic Sustance”: Drawing the Line Between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance”Tax Avoidance in Canada After Canada Trustco and Mathew at 64.

図 6　租税法制度の濫用的行為―節税の試み

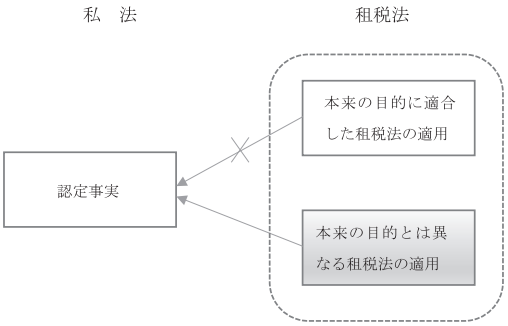
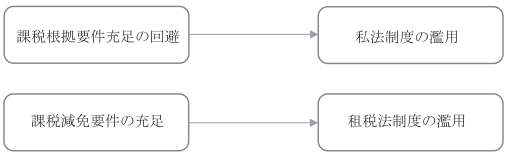


図 7



そこでは，例えば，図 7 のようなイメージで議論が展開されているようである。すなわち，課税根拠要件の充足の回避を図ることと，課税減免要件の充足を行うことが問題となり得るが，前者については，従来の租税回避の定義や岩瀬事件のようなケースにみられるように私法制度の濫用がその中心的問題となる。後者については，むしろ私法制度の濫用というよりも，りそな銀行事件でみたように，租税法制度の濫用が中心的問題となる[25)]。

ここで注目されるのは，今村隆教授の見解である。同教授は，租税回避という用語の持つ語義感，「回避」との用語に引きずられて，課税減免要件の充足の問題が欠落してきたこれまでの議論を強く批判される[26)]。それと同時に，租税回避の場合には，私法制度の濫用ばかりが強調されてきたとして，これまでの学説に対する疑問を呈示される[27)]。

このように議論の射程範囲を従来の「租税回避」にとどまらず，「租税法制度の濫用的な節税」をも取り込む方向が今日的な関心の高まりであるといえよう[28)]。

25）今村・前掲注 12，14 頁。今村隆教授は，権利濫用と法の濫用を明確に区別すべきとした上で，前者の構成によるべきと論じられる。特に，ECJ における濫用の法理（*See,* Cadbury Schweppes plc v. Commissioners of Inland Revenue, C-196/04, 12 Sep. 2006.）を参考にされており，注目すべき議論を展開される（今村・前掲注 12，175 頁）。谷口勢津夫教授は，課税減免制度が付与する租税負担減免権の濫用として説明される（谷口「租税回避と税法の解釈適用方法論」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』15 頁（ミネルヴァ書房 2015））。木村・前掲注 16，347 頁は，憲法 12 条を租税法律関係に内在するものとした上で，民法 1 条 3 項にいう権利濫用禁止原則に基礎を置く。

26）今村・前掲注 12，19 頁。また，今村教授は，ヘンゼル教授の定義が法律回避から導出されていることなどから，法の濫用の適用を限定するための議論であったとした上で，課税減免要件の充足の問題が排除されるべきでないと主張される（同書 17 頁）。

27）今村・前掲注 12，48 頁。

28）谷口勢津夫教授も，課税要件規定の欠缺と課税減免規定の欠缺の利用によって租税上の利益が得られる点を念頭に置いた議論を展開される（谷口・前掲注 19，60 頁）。

Ⅱ－４．課税ターゲットとしての租税回避

租税回避という用語自体は論者によって多義的であり，また実定法上の概念ではないことから，ことさらにその定義を論じることには疑問も覚える[29)30)]。また，租税回避論においては，各論者の租税回避の捉え方により議論が常に不安定性を帯びることを指摘できる。すなわち，「租税回避の範囲を拡張すべき」との主張がしばしばみられるところ，「租税回避を否認されるべきもの」と考える論者にとっては，かかる主張は課税されるべき領域を拡張すべきという意味を有するのに対して，「租税回避を課税されないセーフハーバー」と位置付ける論者にとっては，むしろその主張は課税されない領域を拡張すべきという反対の意味を有することになるのである。かような点での議論の不安定性である[31)]。

では，これまでの租税回避の定義を巡る議論には意味がなかったのか，というとそのようなことは決してない。租税回避の定義がいかなる意味を持つのかという点と併せて，同概念の議論をより建設的な議論に組み替えるべきであるように思われる。この点，解釈論上セーフハーバーである租税回避を課税の対象として取り込む根拠法を用意する必要があるかどうかという立法論上の課税ターゲット論のための道具概念であるとするならば，それは有益な議論となり得るであろう。すなわち，それは，いわば課税されるべき領域としての不当な租税回避や節税の議論（別言すれば，セーフハーバーにある「租税回避」や「節税」を課税領域に引き込む議論）であって，法の潜脱ともいい得る領域に対して，立法論上どのように考えるべきかというコンテクストでの道具概念であると捉えれば有益な議論となると考える。

ところで，通説のように租税回避を課税根拠要件充足の回避と理解すれば，租税回避の否認とは，免れている課税根拠要件を改めて充足させることを意味する。これは，①課税要件の充足があるとして課税要件事実を認定する方法（私法上の法律構成による否認論等）[32)]と，②課税要件規定の解釈を納税者の主張するそれとは異なるものとすること（りそな銀行事件の控訴審判決にみる縮小解釈ないしは限定解釈など）の両方を指すことがある。また，③租税回避の否認を「従来の課税要件規定にはない新たな課税要件を作り出すこと」と説明することもできる[33)]。③は解釈論においては行い得ない。

29）この点については，酒井克彦「租税回避否認規定の提案と問題点（１）」税大ジャーナル９号１頁参照。

30）中里実「租税回避の概念は必要か」税研 128 号 83 頁以下は，明文規定によらない否認を認めないのであれば，租税回避を議論する意味がないと指摘される。この点について，今村・前掲注 12，13 頁も参照。

31）この点について，酒井・前掲注 29，５頁。

32）私法上の法律構成による否認論は，租税回避行為が合理的な契約に基づくものではないとの重要な間接事実を裁判官に提示することによって，裁判官の心証形成に働きかけようとする今村隆教授の学説である（今村「租税回避行為の否認と契約解釈（１）～（４）」税理 42 巻 14 号 206 頁，同 15 号 262 頁，同 43 巻１号 242 頁，３号 205 頁，中里実『タックスシェルター』246 頁以下（有斐閣 1999），谷口勢津夫・租税判例百選〔第５版〕38 頁，酒井克彦「二層的構造認識論と事実認定」石島弘ほか編『納税者保護と法の支配』〔山田二郎先生喜寿記念〕255 頁（信山社 2007）。

33）清永・前掲注１，42 頁。

Ⅲ．不当な租税負担軽減行為否認の検討

Ⅲ－１．否認論の論拠

Ⅲ－１－１．税収確保の観点・諸外国の状況

そもそも，不当な租税回避の試みや不当な節税の試み（以下「不当な租税負担軽減行為」ともいう。）が否認されるべきと考える見解の根拠は奈辺にあるのであろうか[34]。これについては，二つの点から考えることができよう。一つは財政的側面と租税法制度への国民の不信感・不公平感が増加するという側面での国家的脅威という点と，二つ目は，代表議会が，公平を織り込んで立法を行ったことが軽視されてはいまいかという観点である。

平成 27 年 10 月開催の第 44 回租税法学会研究総会のテーマは，「グローバル時代の税制と再分配」であった。格差問題の是正や，貧困問題解消の議論において，貧しい者への分配には常に財源問題が惹起される。その際，富める者に対する負担増が同時に議論されるところではあるが，ここにも不当な租税回避や不当な節税への対処の問題が浮上し得る。財源確保の問題は，国家脅威の見地から看過できない問題であり，再分配の成否を握る鍵であるといっても過言ではなかろう。

また，諸外国における不当な租税負担軽減行為否認の取組み（例えば，General Anti-Avoidance Rule や General Anti-Abuse Rule の制定等）が今般注目されていることについては，多言を要しない（この点については，本誌各論者の論稿によられたい。）。もっとも，OECD 各国に不当な租税負担軽減行為に対する一般的な否認規定が導入されているからといって，そのことが直截に我が国における類似規定の導入の根拠となるものではないが，これは諸外国が不当な租税負担軽減行為を国家的脅威と考えていることの証左であるとみることもできる。

Ⅲ－１－２．議会尊重主義の観点

不当な租税負担軽減行為による税収インパクトの現状分析や各国の状況との比較検討を通じて議論される財政的側面からの問題提起，国民間に浮上する租税制度ないし租税行政執行に対する不公平感の払拭に加えて，法的側面として重要視されるべきなのは議会[35]の尊重という視角である[36]。これまで議会尊重という視点は，過去における重要な租税判例においても繰り返し示されてきたところである。いわゆる大嶋訴訟上告審最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決（民集 39 巻 2 号 247 頁）は，「およそ民主主義国家にあっては，国家の維持及び活動に必要な経費は，主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきもの」であると論じている。これはいわば租税法律主義の民主主義的側面を最高裁が明らかにしたくだりであると理解することができる[37]。また，議会尊重主義の表れの一つが立法裁量への裁判所の配慮であるとみることもできよう[38]。

租税法律主義は，議会における立法過程を通

34）岡村忠生教授は，「税負担の軽減の意図とその意図に基づく行為が，課税上の弊害となるか，税制や国家にとって脅威となるか，もし脅威となるのであれば，その防止をどうすべきか」ということが租税回避論の研究に必要とされる点であると論じられる（岡村・前掲注 14，329 頁）。

35）議会の意義は多義的であるが，ここでは，常設的な立法機関のことを指すこととする（大石眞『議会法』2 頁（有斐閣 2001））。

36）ここにいう議会尊重主義とは，単に，議会決定を尊重すべきとする考えを指す。違憲立法審査制に関する議論における議会中心主義のことではない（辻村みよ子『憲法〔第 3 版〕』474 頁（日本評論社 2009））。

37）谷口・前掲注 19，14 頁。

じて国民が自己同意[39]した法律に基づく租税負担のみを容認する[40]。この租税法律主義は，自由主義に立脚する財産権尊重と，民主主義に立脚する議会尊重の要請を同時に満たす租税法における最高原理である[41]。

立法過程[42]（議会審議の過程[43]）において予測されたとおりに法が適用されることが前提とされるものでなければ，議会尊重主義に反することになる。これは，法が議会の意思の反映であることから導出される当然の帰結である。

もっとも，国民が議会の予測外の行為（すなわち，立法時において議会の予測し得なかった行為）[44]を行った場合に，①その予測外の行為が議会での議論に上がっていたと仮定したとき，「どのように代表者は考えるであろうか」，「そのような行為を許容していたといえるであろうか」というような点を忖度した上で法を適用すべきと考えるか，あるいは，②かような解釈を行うべきではなく，かかる法の欠缺については事後的に修正するにとどまると考えるべきかについては議論のあり得るところであろう[45]。学説には，議会の予測可能性を超えた行為に対して議会の意思を忖度して，議会の意思たる法の趣旨を尊重した目的論的解釈を展開するということには消極的なものも多い[46][47]。それらの現行法上の欠缺は国民が自ら負うべきある種の犠牲であって，行政がかかる瑕疵を補って解釈した上で法の適用を行うべきとまでは考えないというのである。その場面において，強く国民の自由権に対する侵害に接近するおそれ

38）この大嶋訴訟最高裁判決は，議会尊重の立場から合憲性の推定を行うとともに違憲審査基準に係る二重の基準の法理を論じている（伊藤正己『憲法〔第3版〕』645頁（弘文堂2004））。この点については，佐藤幸治『現代国家と人権』159頁，西山由美「大島訴訟」金子宏編『租税法の発展』199頁（有斐閣2010），酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』6頁（財経詳報社2011）も参照。

39）利益代表論から国民代表論への回路変更については，前田英昭「内閣の立法責任と国会の役割」中村睦男＝前田編『立法過程の研究』38頁（信山社1997）参照。

40）国民主権は，観念的には，治者と被治者の自同性を意味する（佐藤幸治『日本国憲法論』70頁（成文堂2011））。国民の受容行為たる正統化により法律は合法性を付与される（前田・前掲注39，42頁，Luhmann, Niklas Legitimation durch Verfahren，Suhrkamp〔今井道子訳『手続を通しての正統化』〕（風行社1990））。

国民の意思が代表を通じてよく表されるようにすることが，国民主権の原理を生かすことに通じ，もって民主政治の理念を実現することになるという点に異論はなかろう（伊藤・前掲注38，109頁）。もっとも，国民は代表機関である国会を通じて行動し，国会の行為は国民の意思の表れであるとはいっても，代表はあくまでも代理ではないから，国会は国民のために行動をするとみなされるにしても，国会の行為がそのまま国民の行為とみなされるという法的効果を伴うわけでもないし（同書413頁），議会による国民の代表は擬制であるといえなくもない。近代議会制は議会を選挙民の指図から解放したものともいえよう（佐藤・前掲書11頁）。

41）増井良啓『租税法入門』9-10頁，310頁（有斐閣2014）。佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』64頁（有斐閣2007）も参照。

42）立法過程については，中島誠『立法学〔第3版〕―序論・立法過程論―』266頁（法律文化社2014），原田一明『議会制度―議会法学入門―』183頁（信山社1997）参照。

43）ここで議論の前提としているのは，議会の①国民代表機能，②立法機能，③審議機能，④行政監視機能，⑤内閣創出機能のうち，①ないし③である（大山礼子『国会学入門〔第2版〕』15頁（三省堂2003））。国会の機能については，中島・前掲注42，266頁も参照。

44）ドイツにおける憲法裁判所は，立法者の予測が不確実性を特徴とすることを認める（宍戸常寿「立法の『質』と議会による将来予測」西原博史『立法システムの再構築』67頁（ナカニシヤ出版2014））。

45）谷口勢津夫教授は，租税回避を立法者が予定していない法形式を用いるものと捉えられ，ここにいう法の欠缺を利用するものと整理される（谷口・前掲注19，62頁）。

46）米国の租税判例においてはしばしばこの点が論じられる。例えば，Remuzzi v. Commissioner において，裁判所は，「活動が利益に関係しているかどうかの決定において，私たちは，議会が連邦所得税法183条を制定した趣旨も参考にする。183条制定の立法沿革から，その文章の背後にある主要な動機の一つが読み取れる。それは納税者が利益に関する目的のための事業において活動していたか，あるいはそれとは異なり，他の所得を相殺する損失を生み出したり利用したりする試みに過ぎないものであるかどうかを決定する客観的な基準を作成しようという議会の意思である。（Jasinowski v. Commissiopner, 66 T.C. 312（1976））」とする。

があることに鑑みれば，「法治主義」や「法に基づく行政」はもちろんのこと，「法の支配」という文脈においてもそこまでの解釈は期待されていないとする[48]。なるほど，国民の自由権を侵害してまで，行政には議会の意思を忖度し瑕疵を補正すべきと期待されているわけではないとみるべきであろう。

Ⅲ－２．否認論と租税法律主義の関係

Ⅲ－２－１．自由主義的側面―予測可能性と財産権

不当な租税負担軽減行為の否認規定には事前防止の意味があるといえる[49]。

予測される様々な租税負担の軽減行為に対して，議会がそのケースを類型的に考え，かかる租税負担の軽減行為に対してこれを抑止する規定がある。例えば，相続税法 15 条《遺産に係る基礎控除》２項の養子縁組に対する規定がそれである。

これは，議会において予測し得る租税負担の軽減行為をあらかじめ防止しようとするものである。このあらかじめ類型化された租税負担の軽減行為については，議会の予測と納税者の予測におおむね不一致がない限り，納税者の自由権が否定されることにはならないと思われる。すなわち，この文脈こそが予測可能性の担保という租税法律主義の要請に接合する。

したがって，議会がこのような想定をして立法したという「予測」が立てば，納税者は，議会が想定した範囲内において法が適用されるであろうという「予測」を立てて，すなわち，かかる立法の趣旨に従って法の適用の範囲を理解し行動するであろう。その限りにおいては，予測可能性が担保されているから，法の適用において自由権を侵害するということにはなりそうにない[50][51]。

問題となるのは，議会の「予測」と納税者（租税負担軽減行為を試みる者）の「予測」に不一致があるケースである[52]。「法はそもそもそのような趣旨で用意されていたものではない」，

47）この点は，ヘンゼル教授は，「法律の適用を任務とする裁判官は，法律回避（Gesetzesumgehung）によって不利益を受ける私人に対して，立法者の過誤の償いをさせないようにする傾向がある。…自己の法律の不完全さによって不利益を受ける国家については，〔租税回避の場合は〕事情が異なるであろう。立法を任務とする政治的組織体（Gemeinwesen）は，自らに不利益を蒙らせた立法の過誤を，常に，法律改正によって補正することができる。したがって，租税請求の棄却によって立法者に法律の欠缺を指摘することの方が，租税請求の認容によって法的不安定性を強め法律の欠陥を公認することに比べて，多くの場合，裁判官にとってより価値の高いことのように思われるのであろう。…裁判官は，回避される法規の，法律の文言を何とかして超える拡大『解釈』によってしか，国家に対して租税回避からの有効な保護を与えることができない。しかし，まさに，一般に公法の領域においては，特に公法のうち国家に私法領域への侵害を許容する部分領域においては，法律の拡張解釈に対する制限が存在するが，この制限は，首尾一貫して貫徹される『法治国家』思想から必然性をもって明らかにされるものである。…租税債務も私法領域への国家の侵害であり，法律の根拠に基づいてのみ執行することができる。税法の領域についても，これに服する者は絶対的な法的安定性に対する非常に強い利害関係をもっており，この点究極においてはそれどころか刑法に比べて税法の方がその度合いがより大きいとさえいえるのである」とされる（谷口・前掲注 25，37 頁）。

48）「悪法も法か」という問い（悪法問題）は，法認識と法評価の区別という認識論的問題ではなく，自己の社会の法を，自らの道徳的信念に照らして不当とみなす場合にもなお，極めて実践的・規範的な遵法義務問題として捉えられてきている。「悪法も法である」という主張は，法の「正当性（rightness）」に関する諸個人の対立競合する道徳的信念から独立して法を尊重する責務を諸個人に課し得るような「正統性（legitimacy）」を法が持つという主張として成立している。すなわち，この議論は，後述する法の「正当性」と「正統性」の区別という政治道徳的要請を孕んでいるということができる（井上達夫「立法理学としての立法学」同『立法学の哲学的再編』38 頁（ナカニシヤ出版 2014））。

49）浦東久男「租税回避と個別的否認規定」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』〔清永敬次先生謝恩論文集〕94 頁（ミネルヴァ書房 2015）。

50）議会が通常のものと考えた法律関係に基づいて課税要件は制定されていることや，多様な法律関係の形成可能性の下でこそ自由経済市場は成立し得る点を強調する見解として，岡村忠生「組織再編成と行為計算否認（２）」税研 179 号 70 頁。

「議会はかようなことを想定してこの法律を制定したのではない」というような納税者が予測し得なかった議会の意思が，行為の事後に説明されるとすれば問題であろう。要するに，議会の予測（法の趣旨）が潜伏していて，事後的に水面に浮上する場合には，納税者の自由権に対する毀損が生じるおそれがある。別言すれば，議会の「予測」に対する納税者の予測可能性が担保されていない場合が大きな問題である。

この端的なケースがヤフー事件で批判されているところである[53]。事後的にこのような趣旨で法律を提案した，あるいは，そのような趣旨で法律を提案したものではないと示されるのでは，納税者の予測可能性の担保という面で大きな問題が湧出する。

目的論的解釈に批判的な論者はこのような点を危惧されるのではなかろうか[54]。そもそも，解釈手法として文理解釈の尽きたところで行われる目的論的解釈自体が問題なのではなく，その目的論的解釈が恣意に流れることを恐れるのである[55]。この危惧は十分に理解できるし，問題関心として十分に汲み取られるべき論点であると考える。今日的な租税回避論争の中心的局面は，文理解釈によるべきかあるいは目的論的解釈によるべきかの対立であるといってもよい[56]。

Ⅲ－２－２．民主主義的側面―議会意思の尊重

他面，民主主義的視角からは議会の意思を尊重する必要性も考えられる。議会は民主的に公平な課税を指向する。議会尊重主義の立場からすると，立法過程において公平性を考慮して成立した「法律」が，議会の意思を離れたところで適用されることを肯定することには疑問を覚える。公平な課税の実現を求めて成立した法が，例えば，その不当な濫用的適用によって不公平な課税結果を招来することをもリベラルに認めるべきなのであろうか。かような議論は，抽象的な観念論であるとの誹りを免れないが，議会の予測外の不当な租税負担軽減行為は，他面，議会の裏をかく行為でもあり，議会決定事項の網の目を潜ることでもあると評することが可能である。さすれば，議会の予測に反する行為自体が議会尊重主義の観点から問題とされるべき

51）これは，自分の行為の結果が予測できない場合には自由ではないという考え方を基礎にしている。すなわち，自分がこれからしようとしている行為の結果が予測できないため，自由な意思決定ができなくなってしまう事態に陥った場合に，一定の限度を超えると，憲法上の自由権の侵害となる（田村智明『法解釈の正解』26頁（勁草書房 2010））。

52）憲法に関してではあるが，憲法裁判所が立法者の予測をいかに統制すべきかについてのその後の議論は，裁判所にも予測を認めるか，またその場合に立法者と裁判所の予測のいずれを優先させるか等，議論のあるところである（淡路智典「リスク社会における裁判の可能性―ドイツにおける議会と裁判所の予測に関する能力・権限の議論を参考として」社会研論集 14 号 234 頁）。

53）田中治教授は，法人税法 132 条の２の立案部局の職員がこの規定は濫用規制の考え方も意識していたものであったが，立法の時点でそれをいうと混乱するから言わなかったとする点について批判を展開される（田中「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』65 頁（ミネルヴァ書房 2015））。なお，今村隆教授は，ヤフー事件について，平成 12 年 10 月３日付け政府税制調査会・法人課税小委員会の「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」を参照した上で，組織再編税制の基本的な考え方は，①法人については，移転資産に対する支配の継続性，②株主については，株主の投資の継続性というように，継続性の考え方に基づいて移転資産の譲渡損益の繰延べを認めるとするものと整理される（今村・前掲注 12，212 頁）。

54）谷口・前掲注 19，40 頁。

55）谷口勢津夫教授は，解釈者の価値判断による，立法者の価値判断の代替の禁止と呼ぶ（谷口・前掲注 19，40 頁）。恣意的な解釈を排除するという趣旨や，法的安定性・予測可能性の担保という点からは，文理解釈が優先的に行われる解釈手法であるというべきであろう（酒井克彦「租税法の解釈において，何故に厳格さが要請されるのか（上）（中）（下）」税務事例 47 巻３号 16 頁，同４号１頁，同５号１頁，同『フォローアップ租税法』４頁（財経詳報社 2010））。

56）今村・前掲注 12，12 頁。

である[57]。この視角からすれば，不当な租税負担軽減行為の試みは民主主義への挑戦ともいえよう。

文理解釈の尽きたところで行われる目的論的解釈が否定されるべきではないと考えるが[58]，金子宏教授が，制定法の解釈において政策目的に限定した解釈が許容されるとする点は[59]，議会尊重主義の文脈からすれば極めて分かりやすい。この文脈からは，租税法規が本来の目的以外の目的で適用されるような場合，それを租税法制度の濫用行為であるとして否認できるかどうかという問題が惹起されることになる。

租税法制度の濫用を否認できるとしても，それが認められるのは，あくまでも，法の目的論的解釈の範囲内（議会の制定した法の目的に合致した適用を求める解釈の範囲内）におけるものであって，民主主義的側面として議会意思を尊重すべきとされるのは現存する法律の解釈の問題にとどまるといわざるを得ない[60]。なぜなら，法律を制定したのはそのような目的によるのではないということが法律の解釈の中で展開できなければ租税法律主義に反するからである。制度が濫用されることを想定していなかったという点では，私法制度濫用事例と類似しているが，租税法制度の濫用の場面では，法条に示された形式的な要件は充足しているから，文理解釈で解決を図ることはできない。このような場面においてこそ目的論的解釈が意味を有するのである。①課税減免要件を充足しているのにもかかわらずそれを否定するという制度の濫用論と，②一見すると課税減免要件を充足しているようにみえるが，かかる要件の解釈はそのようになされるべきではないから，実は要件を充足してはいないのだとする目的論的解釈による否認とでは大きく異なる。仮に，りそな銀行事件最高裁判決が前者（①）を指しているとすれば，そのような否認を行うためには，その根拠規定を必要とするとの批判が展開される所以である。この点，同最高裁判決が，縮小解釈ないしは限定解釈の手法によって否認を行った，すなわち後者（②）の立場によるものであったとみることもできなくはない。その場合には，解釈論として許容され得るというべきであろう。もっとも，原審で議論された目的論的解釈（限定解釈ないし縮小解釈）の妥当性について最高裁が論じていないところをみると，後者（②）の判断であったとも断定しづらい。そうすると，最高裁は，議会での法の制定意思に従う形でのみ外国税額控除制度は適用されるべきとの見地から，権利濫用法理の構成を借りて法の発展的形成を行ったのではないかと思われる（後述）。

Ⅲ－３．小括―自由主義的側面と民主主義的側面の相反―

租税法律主義の自由主義的側面と民主主義的側面を同時に担保することは可能なのであろうか。不当な租税負担軽減行為に対する否認規定がないにもかかわらず，これを否認できるとすれば，納税者の予測可能性が毀損され，自由主義的側面での問題が惹起される。かといって，議会尊重主義の観点からは，議会の意思たる法の制定趣旨に反するような不当な租税負担軽減行為を放置することも大きな問題である。このように，不当な租税負担軽減行為を否認することは，租税法律主義との関係において，いわば相反する側面を有しているともいえるのである。

しかしながら，立法的手当を置けば話は別で

57）三木義一教授は，租税回避を租税法律主義の下，「当然の権利」とした上で，「他方で，共同社会のための納税義務との関係では，その理念に反し，憲法はそうした回避手段を塞ぐように国に命じている」と解することができると論じられる（三木義一＝廣田直美「『納税の義務』の成立過程とその問題点」税理 57 巻 1 号 87 頁）。

58）酒井・前掲注 24，59 頁。

59）金子・前掲注 3，129 頁。

60）すなわち，目的論的解釈における縮小解釈あるいは限定解釈が論じられる局面での問題である（酒井・前掲注 24，84 頁）。

ある。納税者の予測可能性を確保し，課税が恣意に流れないように十分な配慮を施した上で，不当な租税負担軽減行為を否認する規定を議会が用意できるのであれば，自由主義的側面と民主主義的側面の両面を同時に担保することは可能であると考える。

こうした背景を踏まえ，次章において若干の提案を試みたい。

Ⅳ．若干の提案

Ⅳ－１．不当な租税負担軽減行為否認論の射程範囲

Ⅳ－１－１．不当な租税負担軽減行為に対する否認規定

上記の租税回避の本質を踏まえ，不当な租税負担軽減行為を否認する規定が必要か否かについては丁寧な議論が求められよう[61]。また，そこでの対象が取引行為に限定されるべきか否か，例えば武富士事件のように居住地を移転するような事実行為が含まれるかどうか，養子縁組などの身分行為等が含まれるかどうか，という射程論も重要である。私法上の選択可能性を利用する私法制度の濫用による不当な租税回避のケースを念頭に置けば，取引行為が中心となるとも一応は考えられるが，租税法制度の濫用による不当な節税のケースは，取引行為に限定されるものではない。その点からすれば，取引行為に限定される必然性はないように思われる。

この問題関心は，不当な租税負担軽減行為の否認の対象を個別領域の問題にとどめ置くべきものか，あるいはより射程範囲の広い問題として捉えるべきかという問題関心にも直結する。すなわち，個別的否認規定によるべきかあるいは一般的否認規定によるべきかという議論であり，この点は従来から長らく議論の中心的な争点となってきた[62]。

そこで，一般的否認規定が必要であるというのであれば，なぜ否認の射程対象を広く捉える必要があるのか，という点についての十分な説明がなければならないであろう。射程範囲論は個別的否認規定を設ける場合であっても重要であるが，更に，それに関連してなぜ個別的否認規定ではなく一般的否認規定でなければならないのか，という点の理由が明確でなければならないはずである。

ところで，昭和 37 年の国税通則法制定時における議論においては，一般的否認規定が創設されるべきとの議論がされたが[63]，このような議論においては次のような疑問が提起され得る。すなわち，①恣意的な課税がなされるなどの課税権の濫用が起こり得るとか，②租税法律主義が要請する課税要件明確主義に反する規定

61）高橋祐介教授は，立法的対処の限界を論じられる（高橋「相続税・贈与税の租税回避と立法的対処の限界」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』〔清永敬次先生謝恩論文集〕153 頁（ミネルヴァ書房 2015）。

62）もちろん，一般的（包括的）否認規定と位置付けられながらも，対象が取引行為のみに限定されるという議論もある。TAAR か GAAR かという問題関心である。

63）昭和 36 年 7 月付け税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」は，「税法においては，私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには，各税法において，できるだけ個別的に明確な規定を設けるように努めるものとするが，諸般の事情の発達変遷を考慮するときは，このような措置だけでは不充分であると認められるので，上記の実質課税の原則の一環として，租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする。」とした。しかし，紛争を起こす懸念などから提案は見送られた（品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為否認」税理 49 巻 15 号 7 頁参照）。

となりかねないなどという批判論である。かような批判に対しては，①恣意的な課税や課税権限の濫用にならない制度を設計する，②明確性を担保する否認規定とする，③パネルやルーリング制度を設けることによって明確性を維持するとともに，課税権の濫用を防止する措置を講じる，といった説明や議論があり得る。しかしながら，このように論じたところで，一般的否認規定を設ける理由の説明として十分とはいえないであろう。かような説明は，なぜ個別的否認規定では足りず一般的否認規定が設けられなければならないのかという点についての理由にはなっていないからである。

また，近時，IBM 事件[64] や，ヤフー事件[65] などが注目されているが，いずれも行為計算の否認規定（前者においては，法人税法 132 条 1 項，後者においては，同法 132 条の 2）の適用が争点となっている。前者については課税当局の処分の妥当性が下級裁判所において否定されているのに対して，後者では下級裁判所において肯定されている。このように，判断が分かれていることから，租税回避否認規定の要件が不明確であり，予測可能性を著しく阻害しているという見解も散見されるところである[66]。

しかしながら，行為計算の否認規定等の課税要件を明確化すべきという要請のみでは，現行法の規定の中で，より明確性を担保し予測可能性の要請に応じるための改正提案の根拠とはなり得ても，一般的否認規定を導入すべきという議論には直接には結び付かないはずである[67]。

したがって，不当な租税負担軽減行為に対する否認規定を設けるというのであれば，その点についての明確な理由付けが十分に議論されなければならない。この点，BEPS の動向や諸外国における一般的否認規定の創設等の議論も参考になるものと思われるが，なぜ我が国においても一般的否認規定を設けなければならないのかという点の説得力ある説明としては，いくら諸外国の例を並べたところで足りるものではないと考える。

そこで，立法論を論じる前に検討すべきは，そもそも，現行法に解釈論では乗り越えることのできない法の欠缺があるのかという点であると考える。この点は，現行法の解釈論に委ねるほかあるまい[68]。

なお，ここにいう「法の欠缺」には，①立法目的に従えば対応する規律を含むべきであるのに一定の事態に適用し得る規定を欠如しているかあるいは不完全である「顕在的欠缺」と，②立法目的に従えば規律されるべき事柄が特別には規定されていない「潜在的欠缺」とがあるが[69]，立法の必要性は法の潜在的欠缺の場面で

64）第一審は東京地裁平成 26 年 5 月 9 日判決（判タ 1415 号 186 頁），控訴審は東京高裁平成 27 年 3 月 25 日判決（判時 2267 号 24 頁）。第一審を扱ったものとして，高橋祐介・ジュリ 1473 号 8 頁，田島秀則・税務事例 47 巻 2 号 1 頁など参照。

65）第一審は東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決（訟月 60 巻 9 号 1857 頁），控訴審は東京高裁平成 26 年 11 月 5 日判決（訟月 60 巻 9 号 1967 頁）。第一審を扱ったものとして，明石英司＝岡村忠生＝渡邉直人＝岩品信明・税弘 62 巻 7 号 18 頁など参照。控訴審を取り扱ったものとして，太田洋・税弘 63 巻 3 号 31 頁，竹内綱敏・税法 573 号 139 頁など参照。

66）判例は，法人税法 132 条につき，租税法律主義に反するものではないとする（最高裁昭和 53 年 4 月 21 日判決・訟月 24 巻 8 号 1694 頁）。原審札幌高裁昭和 51 年 1 月 13 日判決（訟月 22 巻 3 号 756 頁）は，「『法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる』か否かは，もっぱら経済的，実質的見地において当該行為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否かを基準として判定すべきものと解される。」とし，「一般に，かかる場合の判定基準は，法律上できる限り具体的，個別的，一義的に規定しておくことが望ましいのではあるが，複雑多岐にして激しく変遷する経済事象に対処しうるような規定を設けることは極めて困難であるから，法人税法が前記程度の規定をおいたにとどまることもやむをえないところであって，これをもって…憲法 84 条に違反するものということはできない。」とする。

67）①恣意的な課税や課税権限の濫用にならない制度を設計するとか，②明確性を担保する否認規定とするべきなどという議論は重要であり，措置されるべきであると考えるが，これらが一般的否認規定を設ける理由の説明とはなり得ないことは明白である。

より重要な関心事項になるといえよう。

不当な租税負担軽減行為に対して，潜在的欠缺が現行法にあるといえるかという点については，我が国における過去の裁判例等から示唆を得ることに意義があると考える。

Ⅳ－１－２．裁判例の再検証―解釈論の限界―

（１）私法制度の濫用と法の潜在的欠缺

前述のとおり，岩瀬事件は，東京高裁判決が認定しているとおり，租税負担を軽減させる目的で私法上の選択可能性が利用された事例である。同高裁は，「租税法律主義の下においては，法律の根拠なしに，当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し，それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではない」として，私法上の選択可能性によって課税を免れる行為すなわち租税回避の試みに対する否認を否定し，いわば租税回避の成功を判示したのである。そこでの事実認定によれば，交換を採用した場合の租税負担を軽減しようとするために，２つの売買契約を締結したという事案であった。この事例が不当に該当するかどうかは措くとして，考え方によっては不当な租税回避の試みと捉え得るケースでもあり，議会の予測を超えた行為であったと評価することができる可能性がないとはいえない。すなわち，想定され得る類似事例も考慮に入れれば，法の潜在的欠缺を逆手にとった行為とみることが可能であるものもあろう。これに対しては，立法的手当があれば，私法制度の濫用的行為による不当な租税負担の軽減に対処することが可能となる。

民法の複合契約論[70]にみる抗弁の接続論のような議論，すなわち，取引の不可分一体性を前提とした法解釈論を展開することができれば格別，類似の解釈手法は岩瀬事件の東京高裁判決において否定されている（図８参照）。

岩瀬事件から想起され得るケースとして，私法制度の濫用的行為によって，不当な租税負担の軽減が認められるとすれば，交換を含めた譲渡所得課税制度の潜脱を意味し，譲渡所得課税制度を採用した議会意思から乖離した結果となってしまうと思われる。

しかしながら，岩瀬事件において，東京高裁判決が，「本件取引のような取引においては，むしろ補足金付交換契約の法形式が用いられるのが通常であるものとも考えられるところであ〔る〕」が，法律の根拠なしに，当事者の選択

図８

不当な租税回避の試み＝私法制度の濫用的行為によって課税根拠要件の充足を免れようとする行為

↓

岩瀬事件から想起され得るケース

私法制度濫用への法解釈による解決の限界

68）団藤重光博士は，「実定法学者は，法の解釈にあたって，法の不備や不適当な点に気づくことがしばしばであ〔る〕」とされ（団藤『法学入門』297 頁（筑摩書房 1974）），松尾敬一教授は，「立法学は，法解釈学の成果から多くのものを学ばなければならぬ。例えば，立法の要否の判定に必要な現行法の欠缺の存否，個別の目的と全法秩序との整合性を論ずること等々は法解釈学に貴重な先達を求めよう。」とされる（松尾「立法学の必要性と可能性」神戸法学雑誌６巻１＝２号 215 頁）。

69）石村健「法解釈学と立法学の関係」大森政輔＝鎌田薫編『立法学講義』24 頁（商事法務 2011）。

70）酒井克彦『ステップアップ租税法』363 頁（財経詳報社 2010），同「複合契約と課税の基礎となる『真の法律関係』―複合契約論と契約に内在する法律関係の分析を中心として―」〔濱田惟道先生古希記念論文集〕法学新報 114 巻 11 ＝ 12 号 227 頁（初出）参照。

した法形式を通常用いられる法形式に引き直して課税を行う権限が課税庁に認められているものではない」とするとおり，私法制度の濫用があった場合でも，かかる私法を根拠とする法律構成を認めず，通常の法形式に引き直すためには，立法により通常の法形式に従った租税負担を実現させることによってしか，租税負担の公平を維持することはできないように思われる。

かようなケースを念頭に置くと，私法制度の濫用を行うような不当な租税負担軽減行為については、立法により対処すべきであり，解釈論では限界があるといわざるを得ない。

（2）租税法制度の濫用と法の潜在的欠缺

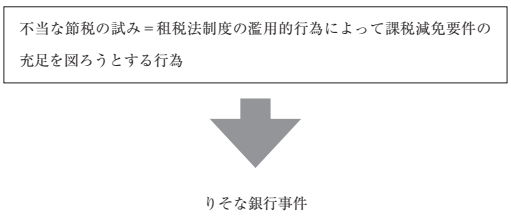
りそな銀行事件最高裁判決については，実定法の根拠なきところに課税が認められたとみるべきではないとの有力説（金子説）がある[71]。すなわち，租税法制度の濫用論ではなく，限定解釈（目的論的解釈における縮小解釈と同じか否かについては見解も分かれ得る。）によって解決を図ったとする見解である。もっとも，かかる見解に対しても，地裁及び高裁において，限定解釈の妥当性が議論されていたのにもかかわらず，なぜ最高裁がかかる点について言及していないのかということに関心を寄せれば，最高裁判決において限定解釈が採用されたといい切れるのかという点についての不安は残る。「制度の濫用」という表現を最高裁が用いた点を考えればなおさらその感を強くする。

この点については，裁判所による法の発展的形成があったと考えることもできるのではなかろうか[72]。法の発展的形成すなわち法律を超える法形成とは，もしそれがなされなければ法の精神が害されるという公共の利益における法的緊急状態があると裁判官が認める場合であって，かつ，裁判官が法体系に内在する客観的目的や企図に根拠を見出し得ず，間接的にすら制定法に手がかりを得ることができないために，独自に「法形成」を行うことを意味する[73]。

租税法制度の濫用は，議会の予測の範囲を超えた行為であり，議会意思に反するものであると思われ，議会尊重主義の立場からは看過し得ないものともいえよう。しかしながら，租税法律主義が支配する租税法律関係において，法の発展的形成が認められるかについては疑義のあるところであり，濫用された法制度が法の顕在的欠缺とはいえず，潜在的欠缺にとどまるものと解するべきであるとすれば，そこに法の発展的形成を認める余地は極めて狭いといわざるを得ないように思われるのである（図 9 参照）。

りそな銀行事件において，最高裁は，「内国法人が外国法人税を納付することとなる場合

図 9



71）金子・前掲注 3，129 頁。

72）法の発展的形成の例としては，最高裁昭和 39 年 11 月 18 日大法廷判決（民集 18 巻 9 号 1868 頁），最高裁昭和 43 年 11 月 13 日大法廷判決（民集 22 巻 12 号 2526 頁），最高裁昭和 44 年 11 月 25 日第三小法廷判決（民集 23 巻 11 号 2137 頁）などが挙げられる。一連の最高裁判決は，利息制限法 1 条 2 項及び 4 条 2 項を制限的なものと位置付ける判断を示しており，かかる判断は法の発展的形成の一例であるとみることができよう。

73）石村・前掲注 69，24 頁。

に，一定の限度で，その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという」外国税額控除制度の目的が，「同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し，かつ，事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的」にあるとする。このように解すれば，同事件のX社が，外国税額控除制度の目的外にこれを利用していたことは明らかである。すなわち，外国税額控除制度に対する議会の予測の範囲から逸脱した利用を行ったものであるといえる。

もっとも，目的外利用を認識し得るとしても，外国税額控除制度の目的外利用を許容しないとする価値判断を，制度趣旨を論じるだけで（制度趣旨に逸脱しているという点を論じるだけで）導出できると解するには，論理の飛躍があるとも指摘されている[74]。すなわち，目的外利用という「濫用」を認識し得たとしても，裁判所による法の発展的形成というステップを踏まずして，上記最高裁判決にいうような「外国税額控除制度の濫用」を否認するという解釈は導き出せないはずのものである。

かように考えると，りそな銀行事件において，最高裁は，租税法律主義の下で許容され得るか判然としない法の発展的形成を行ったものと理解せざるを得ないように思われるのである。もっとも，同最高裁が，租税法制度の濫用を一般的に否認の対象とみていると解釈するという理解も妥当ではなく，「著しく逸脱する態様」のみを射程対象としていると読むことが上記最高裁判決の解釈としては正解であろう[75]。すなわち，同最高裁判決は，租税法制度濫用のすべてのケースを否認し得るという判断を示したものではなく，本来の制度の趣旨・目的から「著しく逸脱」するほどの濫用の場合に限って，これを否認し得るとする判断を示したものであったというべきである。換言すれば，濫用事例を全般的に否認論の対象として議論するのではなく，そのうちの「不当な」濫用について，最高裁は解釈論の限界領域ともいうべき法の発展的形成によって対処したというべきであろう。ここにいう法の発展的形成につき，最高裁は，権利濫用法理の考え方にみる「新たな法理の形成を導く機能」[76]を利用することによって，これを可能としているのではなかろうか[77]。

このような判決は解釈論の限界にあるものであるといえよう。この最高裁判決に対する評価は分かれてはいるものの，最高裁が租税法制度の濫用を許容しない態度に出ていることなどからすれば，租税法制度の不当な濫用に対する法の潜在的欠缺については，立法による手当を検討すべきであるように思われる。最高裁判所の判例が展開しそれが立法に結実した例も多い（例えば，最高裁昭和49年10月23日大法廷判決（民集28巻10号1473頁）が仮登記担保契約に関する法律（昭和53年法律第78号）の創設の契機となった点などを想起されたい。また，労働契約に関して，労働法領域においては判例が権利濫用法理を採用したところから（解雇権の濫用，懲戒権の濫用，配転命令権の濫用など），これを受けて，労働契約法では，出向（労契法14），懲戒（労契法15），解雇（労契法16）について，使用者の権利濫用を無効とする規定を設け，総則の中で，労使双方に対して権利濫用の禁止を明示している（労契法3⑤）[78]）。

74）谷口・前掲注10，169頁。

75）谷口・前掲注10，170頁。

76）四宮和夫博士は，権利濫用法理につき，「この法理は，制定法を越えて裁判基準を発見することに役立ち，さらには，多くの場合，新たな法理の形成を導く形成を導く機能をいとなんでいる（このことは，同時に，この法律が，しばしば固有の解決方法が発見されるまでの過渡的な解決方法として利用されるものであることをも示す）。」と説明される（四宮『民法総則〔第4版〕』34頁（弘文堂1986））。

77）谷口・前掲注10，171頁。

78）労働契約法総則における権利濫用禁止規定が民法上の規定と重畳的であることや，立法の意義について疑問を呈する見解として，奥田香子＝中窪裕也「最近の労働法における立法学的問題」井田良＝松原芳博『立法実践の変革』257頁（ナカニシヤ出版2014）。

最高裁判例は，租税法制度の不当な濫用について，これを否認する態度を示しているのであるから，この点への司法からの理解は既に得られていると解することも可能なのではなかろうか。

（3）解釈論の限界

いわゆる武富士事件の上告審最高裁平成 23 年 2 月 18 日第二小法廷判決（集民 236 号 71 頁）に付された補足意見において，須藤正彦裁判長は次のように述べる。やや長いが，参考にしたい。すなわち，「本件贈与の実質は，日本国籍かつ国内住所を有するＡらが，内国法人たる本件会社の株式の支配を，日本国籍を有し，かつ国内に住所を有していたが暫定的に国外に滞在した上告人に，無償で移転したという図式のものである。一般的な法形式で直截に本件会社株式を贈与すれば課税されるのに，本件贈与税回避スキームを用い，オランダ法人を器とし，同スキームが成るまでに暫定的に住所を香港に移しておくという人為的な組合せを実施すれば課税されないというのは，親子間での財産支配の無償の移転という意味において両者で経済的実質に有意な差異がないと思われることに照らすと，著しい不公平感を免れない。国外に暫定的に滞在しただけといってよい日本国籍の上告人は，無償で 1,653 億円もの莫大な経済的価値を親から承継し，しかもその経済的価値は実質的に本件会社の国内での無数の消費者を相手方とする金銭消費貸借契約上の利息収入によって稼得した巨額な富の化体したものともいえるから，最適な担税力が備わっているということもでき，我が国における富の再分配などの要請の観点からしても，なおさらその感を深くする。一般的な法感情の観点から結論だけをみる限りでは，違和感も生じないではない。しかし，そうであるからといって，個別否認規定がないにもかかわらず，この租税回避スキームを否認することには，やはり大きな困難を覚えざるを得ない。けだし，憲法 30 条は，国民は法律の定めるところによってのみ納税の義務を負うと規定し，同法 84 条は，課税の要件は法律に定められなければならないことを規定する。納税は国民に義務を課するものであるところからして，この租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず，これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに，安易に拡張解釈，類推解釈，権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って，租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。そして，厳格な法条の解釈が求められる以上，解釈論にはおのずから限界があり，法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば，立法によって解決を図るのが筋であって（現に，その後，平成 12 年の租税特別措置法の改正によって立法で決着が付けられた。），裁判所としては，立法の領域にまで踏み込むことはできない。後年の新たな立法を遡及して適用して不利な義務を課すことも許されない。結局，租税法律主義という憲法上の要請の下，法廷意見の結論は，一般的な法感情の観点からは少なからざる違和感も生じないではないけれども，やむを得ないところである。」とする。

この補足意見を，立法による手当がなければ，解釈論によって租税回避の試みを否認することには限界があるという点を論じているものと理解することも可能であろう[79)80)]。

Ⅳ－2．立法学的視角

ここで，立法への道筋を考えるとした場合に，若干の議論すべき論点整理を行うこととしたい[81)]。

79）裁判所による立法熟議の可能性，裁判所が政治過程に意見を述べる形態等については，駒村圭吾「熟議の担い手としての議会と裁判所」西原博史『立法システムの再構築』36 頁（ナカニシヤ出版 2014）参照。

80）また，最高裁平成 27 年 7 月 17 日第二小法廷判決（判タ 1418 号 86 頁）は，「一部の土地について納税義務者を特定し得ない特殊な事情があるためにその賦課徴収をすることができない場合が生じ得るとしても」，「租税法規をみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」と論じるところである。

以下，仮に，不当な租税負担軽減行為を否認する規定を設けるとの立案構想があったとした場合に，いかなる立法論上の検討が用意されるべきかという点につき簡単に付言しておきたい。

Ⅳ－２－１．立法事実

末弘厳太郎博士は，立法に当たって，「具体的事実の中から法的規律に不必要な夾雑物を除去して法的規律に必要にして十分なだけの法的事実を選択し，それを種として型として把握し構成する必要がある」と論じられる[82]。立案作業の第一段階に「立法事実」の把握がある。これは，「法律を制定する場の基礎を形成し，かつ，その合理性を支える一般的事実，すなわち社会的，経済的，政治的又は科学的な事実」である[83]。立法事実について，芦部信義博士は，「法律を制定する場合の基礎を形成し，それを支えている―背景となる社会的・経済的―事実」を指すとされる[84]。

立案の基礎は，この立法事実の認識[85]にあるといわれている。立法事実を関連事実をも含め認識し政策を形成していく必要があるが，それは同時に政策の合理性を裏付けるものとならなければならない。当然ながら，事実の認識は価値観をもって事実に向き合うことを意味するから，いかなる価値観を有するかという認識も必要であるし，同時にその認識に合理性があることも求められる[86]し，科学性が要請される[87]。この立法事実は，法の合理性を支えるものである[88]。立法目的が明確でなければ，「有象無象の一般事実のうち，何が立法にとってレレヴァントで，何がレレヴァントでないか，実際には何も見えない」から[89]，立法事実を明確にしておく必要がある。

不当な租税負担軽減行為に対する立法論的視角からすれば，ここにいう立法事実の核は，前述のとおり，不当な租税負担軽減行為に対する法解釈的対応の限界という背景の存在が挙げら

81）木村弘之亮教授は，「概念の限界づけと対照的に，類型の境界は流動的である。」とされる。「類型の場合には，…揺れ動く境界および流動する移行が問題となる。それ故，『ある程度までの』属性が存在する。類型のメルクマールをなすものは，代表的な設例によって例示され又は明確に言い換えられうる。その例は基準，モデル又は範型を代表的な類型として記述され，そして比較又は類似性のテストはそのモデルなどを指向している。類型論的思考が抽象的概念思考に先行するので，それは先行の段階である。特に法的安定性および計算可能性が重要であるところでは，立法者はできるだけはやく当該開かれた類型をひとつの抽象的概念に置きかえるべきである。」と論じられる（木村『租税法総則』152 頁（成文堂 2002））。

82）末弘厳太郎「立法学に関する多少の考察―労働組合法に関連して」法協 64 巻 1 号 1 頁。

83）大島稔彦『立法学』65 頁（第一法規 2013）。橘幸信「議員立法の実際」大森正輔＝鎌田薫編『立法学講義〔補遺〕』102 頁（商事法務 2011）は，「『立法事実』とは，単なる『生のデータ』などではなく，そこから『抽象的な事実』を抽出・構成し，立法目的や立法手段の合理性を支えるものとして立案者において再構築された，理論的・規範的なものである」とされる。

84）芦部信義「合憲性推定の原則と立法事実の司法審査」同『憲法訴訟の理論』117 頁（有斐閣 1973）。

85）立法における認識について，宍戸・前掲注 44，60 頁。

86）大島・前掲注 83，66 頁。

87）末弘・前掲注 82，1 頁。

88）法律の合理性を支える立法事実に変容がある場合に，当該法律の合理性も支えられなくなることが考えられる。その例として，薬局距離制限事件上告審最高裁昭和 50 年 4 月 30 日大法廷判決（民集 29 巻 4 号 572 頁）は，「薬局等の設置場所の地域的制限の必要性と合理性を裏づける理由として被上告人の指摘する薬局等の偏在―競争激化―一部薬局等の経営の不安定―不良医薬品の供給の危険又は医薬品乱用の助長の弊害という事由は，いずれもいまだそれによって右の必要性と合理性を肯定するに足りず」として，薬局の距離制限を規定した法律を違憲と判示した。これは，立法時には，特に大阪を中心に薬局が乱立して過当な安売り合戦を展開し，薬販売への不信感が高まったという事実があり，これを根拠として距離制限を行うこととした当時の事情は，既になくなり，その懸念もなくなった状況にあったことから，今日的には，同規制の合理性を支える事実の消滅が背景にあったと考えられる（大島・前掲注 83，69 頁）。

89）高見勝利「『より良き立法』に向けた法案審査の課題」『現代日本の議会政と憲法』275 頁（岩波書店 2008）。

れる。すなわち，議会意思に従えば不当な租税負担軽減行為は容認できないにもかかわらず，そうした行為が発生しており，現行法の解釈でそれに対応することに限界がある状況を立法事実の核とみることができよう。

そこで，かような立法事実の核に対する認識をもとに，法政策が措定される[90)91)]。

Ⅳ－２－２．法適格性

法政策は，法という手段を採用する政策であるから，法という手段によって目的を実現するのに適したものでなければならないし[92)]，法制度として定立するのに適したものでなければならないといえよう[93)]。これを法適格性という[94)]。

租税負担の不公平感は旧来から長らく議論されてきたところであり，いわゆるクロヨンという表現に代表されるように，この点に国民が大きな関心を寄せてきたのは周知のことである。特定の者が不当な租税負担軽減行為を行っているとすれば，そのことが他の納税者の不公平感を招来するのみならず，個々の国民の納税意識にまで悪影響をもたらすこととなる。不当な租税負担軽減行為を放置しておくこととなれば，国民の租税制度や租税行政に対する不信感を引き起こしかねないことを意味する。個々の納税者は，公平な課税が実現されているとの認識の下で，租税負担を甘受しているといっても言い過ぎではない。かような意味において，不当に租税負担の軽減を行う者に対する国民の監視意識は等閑視できないものである。多くの納税者は遵法意識の下，不当な租税負担軽減行為の否認規定があれば，それを念頭に置いた経済的行動をとるものと思料される。

租税法律主義の下，通達などによって課税要件を定めることは許されていないから，公平な課税を実現するためには法律によってしか，不当な租税負担軽減行為を否認することはできない。かような意味では立法による改正以外に選択肢はないといってもよい。すなわち，租税負担の公平の担保は，立法という手段によってのみ実現することができるというべきであろう。

前述のとおり，武富士事件最高裁判決に付さ

90）立法事実論に対する限界を示すものとして，宍戸・前掲注 44，74 頁。

91）実証的データから演繹的に唯一の導出によって立法がなされるというものではないからこそ，立法とは，競い合う複数の正当化要求に対して下されるある種の規範的決断であるともいえる（西原博史「憲法構造における立法の位置と立法学の役割」同『立法システムの再構築』17 頁（ナカニシヤ出版 2014））。

92）立法以外の手段による制度改革について，通達や判例の可能性を重視される見解として，大島梨沙「家族制度改革における立法の位置」井田良＝松原芳博『立法実践の変革』207 頁（ナカニシヤ出版 2014）参照。租税法律主義を念頭に置けばかような議論には限界があるといわざるを得ない。もっとも，大島准教授は，これら通達や判例を立法に至る過程と位置付ける立場である。

93）大島・前掲注 83，99 頁は，法適格性として，①強制の要素，②民主主義の要素，③実効性の要素が満たされる必要があるとされる。

すなわち，①強制の要素とは，その法政策を公権力によって人々に強要することが適当であるかどうかという観点からの検証を必要とする。次に，②民主主義の要素とは，法の下の平等の観点からみて，あるいは財政の規律や国民による行政監視といった要請に基づく法律の定立が考えられる。すべてが，①の強制の要素を充足するものではないとしても，強制の要素以外の民主主義社会・国家における法という要素や理由からの法適格性も論じられることになる。③実効性の要素とは，社会の統合や秩序を守るために，すべての人間にその遵守を強制するものであるから，制定したとしても，ほとんどの人が守ることのできない，あるいは守る気になれないような法を定めても，社会の統合や秩序の維持はできないということになる。かような場合は，法としての権利を失墜してしまうことにもなる。つまり，守ることが可能であり，かつ，国民の遵法意識やそれを基礎付ける法意識，換言すれば，その法を守らなければならないという意識の存在が必要となる。

94）かかる法適格性を満たすためには，法律事項該当性，一般性，非遡及性，明晰性，実効性，整合性，一貫性，手続保障・救済可能性などがその主要な要素となり得るとする見解として，川﨑政司「立法における法・政策・政治の交錯とその『質』をめぐる対応のあり方」井田良＝松原芳博『立法実践の変革』48 頁（ナカニシヤ出版 2014）。

れた補足意見において，須藤正彦裁判長が「法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば，立法によって解決を図るのが筋であって…裁判所としては，立法の領域にまで踏み込むことはできない。…結局，租税法律主義という憲法上の要請の下，法廷意見の結論は，一般的な法感情の観点からは少なからざる違和感も生じないではないけれども，やむを得ないところである。」と論じているのは，租税法律主義の下では，立法という手段によってのみ，租税負担の公平を担保し得ることを述べたものと理解したい。

Ⅳ－２－３．法規範としての正統性

法政策が，その社会・国家の制度において法として受け入れられるものであるかどうかという観点，すなわち，定立される法の「正統性」が担保されなければならない[95]。もっとも，正統性の要請自体が直ちに具体的な立法政策上の問題となるわけではないが，正統性の欠落した法が，忠誠や敬譲を要請し得ないことからすれば，重要なファクターとなり得る[96]。法政策によって定立される法が，その社会の基本的規範から受け入れられ，法として認知され，法制度の中に位置付けられることが可能とならなければならない[97]。例えば，正義・公正の視角から定立される法の「正統性」により法の権威が担保されることになる[98]。

この点，不当な租税負担軽減行為が租税負担の公平を害するというという理由のみで，否認規定に社会・国家制度として法の「正統性」が担保されると説明できるか否かについては議論のあるところであろう。しかしながら，この説明を抜きにして立法化の正統性を担保することはできまい。

では，いかにして正統性を担保し得るかという問題が惹起されよう[99]。少なくとも，かような法の制定時における立法手続の前提として答責性[100]を問うことのできる法制審議が必要であり[101][102]，国民に情報を提供し[103]，十分に公

95）ここにいう「正統性」とは，「正当性」の議論とは分離される（井上達夫「何のための法の支配か―法の闘争性と正統性」日本法哲学会編『現代日本における法の支配―理念・現実・展望』58 頁（有斐閣 2006））。すなわち，多様な対立する正義構想のいずれが正しいか，何が正しい法なのかは，「正当性」の問題であるが，かかる「正当性」の問題とは別に，「正当性」を認めない人々に対しても法としての忠誠を要求できるような「正統性」を要請する必要があるのである（山田八千子「民法（債権法）改正過程と立法過程の在り方―立法の哲学の視点から」井田良＝松原芳博『立法実践の変革』179 頁（ナカニシヤ出版 2014））。換言すれば，対象となる法に対して，正当性があると認めない人に対してもかかる法への敬譲を要請し得る「正統性」の有無の議論が求められているのである（同稿 180 頁）。平成 9 年商法改正について，正当性も正統性も認められないとする見解として，中東正文「会社法改正の力学」井田＝松原・前掲書 231 頁。

96）山田・前掲注 95，180 頁。

97）これまで立法の正統性を巡る研究は，主に法規範としての完成度の高さに向けられてきた（大津浩「国の立法と自治体立法―『正統な』自治体立法の規範理論」西原博史『立法システムの再構築』187 頁（ナカニシヤ出版 2014））。

98）嶋津格『問いとしての〈正しさ〉―法哲学の調整』213 頁（NTT 出版 2011）。

99）中東・前掲注 95，240 頁は，いかなるファクターによって，会社法立法の正統性を判断すべきかについて検討を加えている。

100）井上達夫教授は，民主的立法過程を組織的利益集団の支配から解放し，政治的答責性を明確化することが，民主的立法の「正統性」基盤を拡大する条件であるとされる（井上・前掲注 95，46 頁）。

101）審議会の意義と役割については，川﨑・前掲注 94，64 頁参照。なお，労働法制の規範的立法過程論における三者構成委員会について，濱口桂一郎「労働立法と三者構成原則」井田良＝松原芳博『立法実践の変革』267 頁（ナカニシヤ出版 2014）参照。

102）熟議民主主義のうち，可謬型民主主義と熟成型民主主義とでその正統性担保の仕方が異なるかもしれない。橋本努教授は，可謬型民主主義では，官吏層及び支配層が分断され，それらの勢力が互いに緊張と闘争の中で，責任をもって政策運営に携わることによって立法の正統性が確保され，熟成型民主主義では，国会及びその水面下において，蔵入り法案を何度も審議することによって立法の正統性が確保されると論じられる（橋本「可謬主義と熟成主義の立法過程論」井上達夫『立法学の哲学的再編』154 頁（ナカニシヤ出版 2014））。

開された国会での討議が必要になろう[104]。また，法制審議参画者も重要な正統性担保の要件となろう[105]。

Ⅳ－２－４．憲法適合性

立案される法条が憲法に適合的でなければならないのはいうまでもない。法令が国民の権利を制限し，あるいは国民に義務を課するとしても，それが国民の安寧と福祉に資するものであれば，すなわち，公共の福祉のためのものであれば，一般的には憲法に違反するとはいえない。

もっとも，ここでは，憲法 29 条の財産権保障及び同 31 条の適正手続の保障などの個別の議論はあろう。最高裁昭和 47 年 11 月 22 日大法廷判決（刑集 26 巻 9 号 554 頁）は，二重の基準性によって憲法適合性を論じている。精神的自由の規制立法と経済的自由の規制立法とでは判断基準が異なるとし，前者については厳格な審査基準を適用し，後者については合理性の基準を適用するというものであるが，ここにいう「合理性の基準」とは，立法目的が正当で合理的であり，その目的を達成するための手段と合理的な関連性を有しているかどうかという基準であると理解されている。

したがって，経済的自由の規制領域である租税法律の定立にあっては，憲法適合性は，立法目的の合理性が担保されている必要があるということになる。適正・公平な課税の実現がかかる立法によって担保されるべきとの目的が合理性を有するか否かは，前述の立法事実との関係でこれを検討する必要があろう。すなわち，この点は，立法事実の捉え方に大きく依存するのではないかと考えられる。

また，立法に当たっては，租税法律主義を構成する課税要件法定主義，課税要件明確主義，遡及立法禁止原則等の要請に合致したものでなければならないのはいうまでもない。その際，課税要件明確主義については少なからず議論のあり得るところであろう。具体的な法文の規定振りにもよるが，「不当に」という要件では，必ずしも課税要件明確主義を充足するものとはいえないため，同主義が具体的な規定において充足されなければならないことはいうまでもない。

Ⅳ－２－５．合理性

立法事実の認識においては，「合理性」が重視されるべきであると考えるが，ここにいう合理性は，目的・手段との関係を中心に検討される理論的な問題であり，道義的・政治的，あるいは規範的な可否，適否，当否とは別に理にかなっているか否かが問題となる[106]。別言すれば，論理の法則にかなっているかということで

103）前田・前掲注 39，43 頁は，手続としての正統化として，議会は立法政策を討論する機会をできるだけ多く持ち，その内容について国民に情報を提供することと論じる。

104）公開性が正統性を生むとする見解として，瀧川裕英「公開性としての公共性―情報公開と説明責任の理論的意義」日本法哲学会編『〈公私〉の再構成』23 頁（有斐閣 2001）。瀧川教授は，立法プロセスは完全に公開されている必要があるとした上で，「少なくとも，非公開の審議が良き立法を生み出すことはない」とされる（瀧川「責任プロセスにおける立法者―選挙・熟議・説明責任」井田良＝松原芳博『立法実践の変革』88 頁（ナカニシヤ出版 2014））。

105）労働法制議論における労働者代表の「正統性」について，奥田＝中窪・前掲注 78，250 頁。江頭憲治郎教授は，平成 9 年商法改正について，国会衆議院法務委員会において，「さまざまな意見があり得る商法改正が，経済界と申しますか，もう少し正確に言えば，オプション権をもらう側の経営者またはその経営者予備軍である幹部従業員の意見だけが徴されて，それ以外の利害関係者，すなわち株主，債権者等の立場を代弁して意見を述べるであろうはずの学者とか法曹界等は意見を表明する時間的余裕が与えられずに法律が成立しようとしている，その立法プロセスに対する遺憾の意の表明であります」と述べられた（第 140 回国会衆議院法務委員会会議録第 9 号（平成 9 年 5 月 15 日））。小野善康教授は，審議会の本来の役割と，専門的知識の補充，対立する利害の調整，民意の反映としつつも実際はこれらの役割を十分に果たしていないと論じられる（小野「審議会の役割」中村睦男＝前田英昭編『立法過程の研究―立法における政府の役割―』78 頁（信山社 1997））。

106）大島・前掲注 83，107 頁。

ある。

前述の大嶋訴訟上告審最高裁昭和60年3月27日大法廷判決は，「課税要件及び租税の賦課徴収の手続は，法律で明確に定めることが必要であるが，憲法自体は，その内容について特に定めることをせず，これを法律の定めるところにゆだねているのである。思うに，租税は，今日では，国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え，所得の再分配，資源の適正配分，景気の調整等の諸機能をも有しており，国民の租税負担を定めるについて，財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく，課税要件等を定めるについて，極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである。したがって，租税法の定立については，国家財政，社会経済，国民所得，国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的，技術的な判断にゆだねるほかはなく，裁判所は，基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。そうであるとすれば，租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は，その立法目的が正当なものであり，かつ，当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り，その合理性を否定することができず，これを憲法14条1項の規定に違反するものということはできないものと解するのが相当である。」として，合憲性の推定及び前述の二重の基準性による判断を説示する[107]。

末弘厳太郎博士は，「立法が社会的経済的諸事情に関する精確な認識の上に考えられなければならぬ」とされるとおりである[108]。

Ⅳ－3．自由主義的側面への配慮

Ⅳ－3－1．予測可能性の担保

前述のとおり，民主主義的考え方である議会尊重主義のみならず，自由主義的考え方にも十分な配慮が必要である。この立場からすれば，不当な租税負担軽減行為の否認規定の創設論においては，乗り越えなければならないいくつかの問題がある。ここでは，紙幅の都合から差し当たり次の二つの解決策を提案したい。

第一に，アドバンス・ルーリング制度の法制化及び第三者委員会における「不当性」判断の枠組みの確立，第二に，議会における立法趣旨の明確化を前提とした租税立法制度の確立である。これらは，いずれも予測可能性の担保のための方策であると位置付けるものである。

りそな銀行事件のように，法人税法の規定の文言に形式的には合致するものの，当該事案に当該規定の適用を肯定するとそのような規定が設けられた趣旨に反することが明らかであり，そのことを関係者も十分に認識している場合については，その適用を認めないとすることは，租税法律主義違反の問題を来すものではないと，実質的な見地での租税法律主義を説く学説もあるが[109]，多くの学説は，租税法律主義を形式的に捉えているように思われる。

金子宏教授の示される体系的な租税法学は，借用概念の尊重や私法準拠の考え方を基礎とするものであって，租税法律関係における予測可能性を重視する[110]。この考え方は，租税法学の通説的な立場であるといえよう。

Ⅳ－3－2．アドバンス・ルーリング，第三者委員会による不当性判断

行政が法律の趣旨をどのように理解しているのかという観点からの予測可能性の担保も必要

107）ドイツ憲法裁判所では，個人権の保護が問題の場合，経済的・租税領域等の複雑な規制や事実の判断が必要な場合，一般的平等条項等の高度に開放的な憲法規定の場合に3つの異なる統制尺度が使い分けられる（宍戸・前掲注44，68頁）。

108）末弘・前掲注82，1頁。

109）杉原・前掲注10「時の判例」，105頁。

110）この点は，今村・前掲注12，16頁も指摘するところである。

であろう。法律の趣旨が立法提案時に明らかにされたとしても，租税行政がかかる条文をいかに解釈するのかという点は依然として残される関心事項であると思われる（そもそも，我が国の法案提出時における立法趣旨の説明が極めて形式的・簡素的なものであるという問題については後述する。）。

また，不当な租税負担軽減行為に対する一般的な否認規定の創設が検討される際には，同時に現行の文書回答手続の見直しがなされることが現実的対応として重要であると考える。我が国の文書回答手続の法制化，拡充によって，納税者が行おうとする租税回避の試みや節税の試みが課税されるものかどうかについて，事前に情報を開示することが検討されるべきではなかろうか。

（1）租税行政庁の公定解釈を示す制度に対する危惧

文書回答手続に対しては通達行政への批判と類似するところがあるのも事実である。

また，問題点はそれだけに限らない。例えば，租税行政庁の公定解釈を示す制度が精緻になるということは，ひいては申告納税制度の根幹に関わる問題を生じさせ得るという点も指摘できるであろう。すなわち，我が国における租税法律関係の基本として，申告納税制度における第一義的な納税者の判断を強調する立場からは，「納税者が事前に租税行政庁の見解を知り得る制度を精緻化すればするほど，実際上納税者による自主的な判断を奪うことになりかね〔ない〕」という批判が導出されてくるかもしれない[111]。

とはいえ，かかる見解は，納税者が自らの判断を行うに当たって租税行政庁がその質問に答えることを一切合切否定するものではないと理解すべきであろう[112]。確かに，納税者の判断を強く拘束するような文書回答手続は肯定すべきではない。

しかしながら，租税行政庁からの情報提供を強く要望する声（社会的要請）が高いのもまた事実であることを無視すべきではないと考える[113]。かかる意味では，むしろ，申告納税制度を維持するために[114]，租税行政庁からの必要かつ十分な情報提供が求められているのである[115]。これら社会的要請の背景には，租税法や税務上の取扱いの困難性，社会経済の高度化・複雑化があることについては多言を要しないであろう。

（2）文書回答手続の法制化の検討

現行の文書回答手続に対しては，納税者が適正な判断を行うための情報提供であると説明し得たとしても，かような措置を講ずることに国民の意思が反映されていないという批判も起こり得るだろう。この点は，法律による行政がなされていないとの問題に通じるところであり，同手続の法制化が強く望まれるところである。なお，諸外国においても法制度としてアドバンス・ルーリングを導入している国は多い[116]。

文書回答手続を法制化することは，法治主義

111）鈴木孝直「事前照会手続の整備の現状と今後の方向性」経営と経済 83 巻 1 号 126 頁。
112）山本守之『租税法の基礎理論』379 頁（税務経理協会 2004）も同様の危惧をされる。
113）宇賀克也『行政手続・情報公開』149 頁（弘文堂 1998）も参照。
114）益子良一「取扱いが未確定なものの税務処理と実務対応の基本スタンス」税理 39 巻 9 号 16 頁は，「納税者自らの租税法解釈権を堅持しつつ，法的安定性と課税予測可能性を高めるこの制度〔筆者注：米国アドバンス・ルーリング〕の導入は，納税者にとって非常に有益であると考える。」とされる。
115）水野忠恒＝中里実監修，日進会編『21 世紀の税理士事務所〔改訂版〕』254 頁（税務経理協会 1999）は，税務相談等の整備に関して，「納税者の信頼を高めてゆくにはその税務相談のための事実や情報の提供の精度が高いものでなければならないのであり，一般的ないし抽象的な事実の提供では，納税者の依存しうるような税務相談の回答は得られにくいものと思われるのである。」とされる。
116）イギリス，フランス，オーストラリア，スウェーデン，韓国，アメリカ等（アメリカについては組織法上の規定である。）。酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続をめぐる考察と提言（上）（中）（下）」税理 50 巻 15 号 50 頁，51 巻 2 号 52 頁，同 3 号 104 頁も参照。

の原則に沿うこと，納税者サービスを明確にできること[117]，透明性のある行政を確保し得ることのほかに，公定解釈に法的な内部拘束力を付与するための法的基礎となり得ることといった点からも是認されるだろう。さらには，文書回答手続の法制化の検討は，濫用防止の観点からも重要性を有すると思われる。

文書回答手続の法制化の検討においては，法的拘束力の付与[118]や情報共有[119]，理由の附記，手数料問題[120]等の観点からの問題意識が重視されるべきであると考える。

諸外国においても，例えばスウェーデンには，リッツ・ネムンデンという，いわば法律解釈委員会というべき国税庁（Swedish National Tax Board）とは別の組織として独立した法律に関する委員会があり[121]，他方，アメリカなどでも，照会に対する回答を検討する特別の機構が用意されている[122]。

文書回答手続にも様々なレベルのものがあるが，その解決に困難性が認められる事案や再照会に係る事案については，別の部署で専担的に携わらせるという方策など，より慎重かつ高度な検討がなされる必要があることも付言しておきたい[123][124]。その際，従来の通達の取扱いや法令解釈の変更があり得ることを前提とすれば，客観的な判断を下し得る機構である必要があろう。また，かかる研究部署においては，事案の特定がなされないような工夫を施した上で，積極的に学者等の専門家を交えた議論を行うなどして[125]，高度の検討を加えることとすべきであろう。

また，第三者委員会制度の機能を「不当性」判断のパネルに置きかえることも可能であり，これに，イギリス方式あるいはフランス方式にいう不当性判断委員会的意味合いを付与することも十分に考えられる。

117）平成 16 年 2 月 17 日付け課審 1 -14 ほか「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）」（以下「平成 16 年文書回答手続事務運営指針」という。）において，個別照会事例をも射程とする方向へ大きく拡張されたことは，大きな改善であると評価すべきであろう。酒井克彦「これまでの文書回答手続の問題点と新たな見直し」税理 51 巻 10 号 16 頁。

118）現行の文書回答手続による回答には法的安定性が担保されていないという問題もある。

文書回答手続による回答に従って取引を行ったり又は申告をしたとしても，後に，この判断や申告の基礎となった回答が覆されてしまう可能性を排除しきれないことでは，法的安定性があるとはいえないだろう。

法的安定性を確保するためには，いくつかの方法が考えられるが，その一つとして例えば文書回答手続を法制化した上で，それに国税不服審判所の裁決のような拘束力を付与することは検討に値すると思われるところである。他方，執行上取り得る方策としては，原則，事前回答に反する課税処分を行わないこととするという取扱いをすべきではなかろうか。

119）文書回答手続における照会事例については，原則として国税庁ホームページに掲載することとされている。多くの審理情報を積極的に公表することは，予測可能性を確保すると同時に，租税行政の透明性，コンフォート・ルーリング（Comfort ruling：いわば気休めにしかならないような回答）の排除等に役立つとも考えられる。

なお，いかにホームページに掲載されたとしてもセーフハーバー・ルール（法的な確実性を担保する仕組み）にはなり得ないが，情報開示そのものは重要な意義を有すると思われる。

120）個別照会事例まで回答範囲を拡大したことが，同手続の濫用に繋がらないかという危惧もある。この点，手数料有料化まで踏み込んだ検討も行うべきではなかろうか。

121）酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢 44 号 563 頁参照。

122）望月爾「アメリカのアドバンス・ルーリング制度の再検討―わが国制度導入に向けて―」政経研究 72 号 126 頁参照。

123）平成 16 年文書回答手続事務運営指針では，国税局における審査事務を行う事案のうち，重要な先例となるようなものは，国税庁の審理室又は酒税課へ上申することと通達している（２（３））。

加えて，さらに，複雑性や困難性が高いものについては，第三者的部署における検討を行うべきであろう。

124）阿部徳幸「わが国の税務行政手続における今日的課題」日大法学 69 巻 3 号 150 頁も参照。

125）阿部徳幸教授は，税理士，弁護士，公認会計士等の民間専門家の参加を主張される（阿部・前掲注 121，150 頁）。

Ⅳ－３－３．法案の趣旨の明確化

議会において法律の趣旨をあらかじめ明らかにすることによって，納税者の予測可能性が担保されるべきである。濫用か否かを論じる際に，同法の趣旨に照らし合わせた議論が必要なのはいうまでもない。そもそも，我が国における議会での立法に係る趣旨説明は極めて形式的であり[126]，その内容は概括的かつ簡素なものである。およそ各条項の趣旨・目的をそこから抽出することは困難であるといわざるを得ない。この点，例えばドイツの立法制度が参考になるであろう。ドイツでは法案提出に当たり，当該法律案の各条項の趣旨・目的を具体的に説明した理由書を付すこととされており，法解釈において議会意思を検討する際の手掛りの一つとなり得る[127]。これは，我が国における極めて抽象的な法案提出理由とは大きく異なるところである。よって，法案の趣旨説明が実質的な意味で明示されているとは到底いえない状況下において，議会決定を尊重すべきとの租税法律主義の民主主義的理念を実現させるためにも，議会における趣旨説明を充実した内容の伴うものとする必要があると思われる[128]。

議会における立法理由の中で規定の趣旨・目的を個別的・具体的に明らかにすべきとの主張[129]がなされる所以である。

126）趣旨説明とは提案理由の説明をいう。法律案は適当な委員会に付託されるが，委員会審査では，まず，法律案の提出者から，法律案の趣旨説明を聴取し，その後に質疑討論を行って採決される（原田一明『議会制度』230 頁（信山社 1997））。なお，委員会付託に先立って，本会議で趣旨説明を聴取することもできる。すなわち，委員会審査を省略する議案（国会法 56 ②ただし書，衆規 117，参規 107）及び議院運営委員会が特に必要とした重要法案に関して，本会議で趣旨説明が行われる（同書 230 頁）。

127）ドイツにおいて，法律発議権は，連邦政府，議員内会派，議員内会派もしくは全構成員の５％を超える数の議員及び連邦参議院にのみ与えられている。法案は，連邦政府提出法案，野党会派の提出法案，連邦参議院の提出法案があるが，過半数を占める政府提出法案の場合，立案当局において作成された主管省案は理由書を付して主管大臣から閣議に提出され，政府法律案となる。これが連邦参議院に送られ，そこで賛否の態度を付された上で，連邦議会に送られ，三段階の読会審議にかけられる。第一読会の最後には一ないし複数の委員会に付託され，委員会では必要に応じて「議決勧告及び報告」が作成される。第二読会では，かかる「議決勧告及び報告」が審議の対象となる。第三読会で可決されれば法律案は連邦参議院に送付され，同院における同意を経て成立する（大森政輔＝鎌田薫編『立法学講義〔補遺〕』〔服部高宏執筆〕458 頁（商事法務 2011））。なお，ドイツにおける法律案の作成と提出については，大森＝鎌田・前掲書 463 頁参照。

実際に過去ドイツで成立した法律とその理由書について簡単に確認してみたい（なお，あくまで実際の成立事例における理由書をいくつか取り上げるのみであって，当該法律の具体的趣旨やその後の改正等についてまでは，ここでは踏み込まない。）。

イ　ドイツ土壌保護法とその理由書の一部

例えば，土壌保護法７条は次のように定めている。

「土壌保護法第７条《危険防御義務および有害な土壌の変化を除去する義務》

（１）各人は互いに，有害な土壌の変化が惹起されぬよう，行動しなければならない。

（２）土地占有者および土地に対する事実上の支配を有する占有者は，当該土地の状態が当該措置を講じることを必要としている場合には，有害な土壌の変化を防御するための措置を講じる義務を負う。

（３）…」（廣瀬美佳訳「ドイツ土壌保護法およびその理由書（一）」早稲田法學 70 巻２号 199 頁）

これに対し，理由書では次のように説明がなされている。

「４本法の重点

（ｃ）土壌保護法上の義務

…第７条１項および２項において列挙されている義務もまた，予防機能を有しているが，当該機能は有害な土壌の変化の防御に役立つ。これらの義務によって，誰もが有害な土壌の変化が惹起されないように行動しなければならない。このような義務付けは，当該土地の状態について責任のある土地所有権者に関

Ⅴ．結びに代えて

我が国の租税回避論を取り巻く議論は，近時の注目すべき学説の台頭等もあってずいぶんと活気を帯びてきたように思われる。また，租税回避を巡る注目すべき裁判例も続出している。もっとも，学説においても，依然として租税回避の定義等を巡って議論が集約されておらず，また，裁判例を概観すると極めて混沌とした状況にあるといえる。すなわち，最高裁は，りそな銀行事件等において，制度濫用に対する課税処分を適法と判断したが，その判決内容の読み方を巡っても大きな議論を誘発している。巨額租税回避事例ともいわれるヤフー事件やIBM事件などでは，税務署長等の法人税法上の更正権限規定である行為計算の否認規定の適用を巡って注目すべき判断が展開されている（IBM事件は最高裁平成28年2月18日第一小法廷決定（判例集未登載）において，上告不受理とされている。なお，ヤフー事件最高裁判決については，前掲注24参照）。

そのような中，近時，諸外国において不当な租税負担軽減行為に対する一般的否認規定が創設されるなどしてきており，また，OECDではBEPSの議論が注目すべき展開を見せているところである。

そもそも，法の趣旨に反する不当な租税回避の試みや不当な節税の試みに対しては，これを否認することが議会尊重主義の見地から肯定されるべきと思われる。法の趣旨に反する濫用の

して，および［土地に対する］事実上の支配を有する占有者について，より詳細に具体化される。これら土地所有権者および占有者は，例えば，漏水する配管またはその他の施設によって土壌に負担がかかることのないよう，配慮しなければならない。」（廣瀬美佳訳「ドイツ土壌保護法およびその理由書（二）」早稲田法學71巻2号237頁）

このように，法律案に対して，それに添付される理由書において，その条文が設けられた趣旨，いわばその条文の目標や，具体例などが掲げられていることが分かる。

ロ　ドイツ妊婦及び家族援助法改正法とその理由書の一部

次いで，ドイツ妊婦及び家族援助法改正法の一部を確認してみたい。なお，下線部が当該改正により加えられた部分である。

「第2条《相談》

（2）相談を求める請求権は，以下の事項についての情報獲得を含む。

5．<u>身体上，精神上または心理上の健康状態に障害のある子の出産の前後に任意に用いることができる障害者とその家族のための諸援助手段</u>」（上田健二＝浅田和茂訳「ドイツ新妊娠中絶法―『妊婦及び家族援助法改正法』とその理由書―〔翻訳〕」同志社法學47巻6号482頁）

改正により，加筆された上記の項目に対し，理由書では次のように記載されている。

「第2項に付け加えられた第5号によって，その身体上，精神上または心理上の健康に障害を負っている子の出産の前後に任意に利用できる，障害者とその家族のための援助諸手段についての諸情報の獲得も，相談を求める権利に含まれることが明文で明らかにされている。相談にはこれらの事例においても重要な意義が与えられることが，これによって明確にされている。」（上田ほか・前掲稿509頁）

上記イで確認した土壌保護法とその理由書同様，なぜ当該条文が加わることになったのか，その意義について理由書が明らかにしているものと考えられる（なお，例えば木村弘之亮「1957年ドイツ行政裁判所法草案に係る政府提案理由書」法学研究74巻3号73頁以下なども参照）。

128）谷口勢津夫教授からは，『改正税法のすべて』の内容を付した法案とすべきとのコメントを個別にいただいた。この場を借りて御礼を申し上げたい。なお，田中治教授は，『改正税法のすべて』によって，改正の趣旨を概括的に理解することができるにすぎないという現状を指摘される（田中「租税訴訟において法の趣旨目的を確定する意義と手法」伊藤滋夫編『租税法の要件事実』129頁（有斐閣2011））。

129）谷口・前掲注19，28頁。

場合には，それが議会の予測に反する行為といい得るからである。したがって，解釈論によって否認し得ないのであれば，租税法律主義の下，不当な租税回避の試み等に対しては立法的解決を図るほかはない。

その検討の際，租税法律主義の自由主義的側面から，納税者の予測可能性の担保に十分な配慮がなされなければならないが，何が不当な濫用に当たるのかという点での判断基準を措定するに当たっては，目的論的解釈がしばしば批判される文脈から明らかなとおり，法の趣旨・目的が明示されていないという点に大きな不安を覚えるところである。それが明らかではない限り，何をもって法の趣旨に反する不当な濫用と認識すべきかという問題が惹起される。

一案としては，現行の同族会社等の行為計算の否認等の規定は租税法律主義の要請する課税要件明確主義の観点から不安も残るため，同規定をベースとしつつ，現行制度よりも具体的な明確性を持った否認規定とすべく議論を行うべきではないかと考える。