

# 租税法の解釈における濫用法理の一考察

—法人税法69条を題材として—

岡田 悦子



## 論文要約

現在、国際的な課税逃れの問題が深刻化しており、OECD 租税委員会においてプロジェクトが立ち上げられ、これまでに例をみない世界各国の協調体制のもと国際的な課税逃れについての議論が行われているところである。この世界的な流れの一方で、わが国では依然として租税法律主義を第一とする考え方が色濃く残っており、租税回避行為にかかる対処については、各国と比べて消極的な印象を受ける。しかし、国際的な議論が活発になるに伴って、次第に租税公平主義とのバランスにおいて、そのあり方を見直す時期にきているように思われ、わが国の租税訴訟においても、今後様々な解釈が登場してくることが想定される。本論文で取り上げるりそな外国税額控除事件の最高裁は、これまでの租税回避行為の否認手法に分類しがたい否認の論理を展開しており、従来わが国の租税法において身近でなかった「制度の濫用」という表現を用いている。この制度の濫用法理については、これまで用いられた先例がないことから新たな解釈法理の登場であるとする可能性も考えられ、この判例の評釈でも多くの学者によって様々な議論がなされている中、この法理について未だ統一された見解が出ていないという現状である。そこで、本論文は、テーマを「租税法の解釈における濫用法理の一考察」と題し、りそな外国税額控除事件をメイン判例として取り上げ、本判決にて示された制度の濫用なる否認法理の法理論的根拠を探ることを研究対象としている。

本論文は全 4 章構成となっている。

第 1 章では、本論文で研究対象とする、制度の濫用法理に対する問題意識を明らかにしている。第 1 節では、従来から相克問題が絶えない、文理解釈と目的論的解釈のそれぞれ学術的見解を概観した上で、特にその両解釈方法が衝突し問題視される場面として、租税回避行為と認められる場合のわが国の解釈態度を整理している。第 2 節では、戦後実質主義が優勢とされていた時代から租税法律主義を重視する今日に至る変遷を辿り、上述したように近年国際的な租税回避問題が深刻化する中で、租税回避行為を否認するための解釈も、より複雑化することを問題として上げている。第 3 節では、国際的な租税回避行為についての否認の適否を論点とする最判平成 17 年 12 月 19 日の否認の法理について、従来の否認手法と異なり、その法理論的根拠が明確にされていないことの問題点を提起し、第 2 章以降で具体的な検討に入っている。

第 2 章においては、制度の濫用法理が用いられた最判平成 17 年 12 月 19 日を題材として取り上げ検討した。第 1 節および第 2 節において、争いの対象となる法人税法 69 条が規定する外国税額控除制度について、制度の概要・趣旨等を概観している。そして、第 3 節および第 4 節において、本判決の判例研究を行い、制度の濫用法理の根拠となりうる要素を

ピックアップした。具体的には、類似事例である最判平成 18 年 2 月 23 日、大阪高判平成 14 年 6 月 14 日を取り上げ、比較・検討している。というのは、この 3 事例は事実関係および結論は同様であるにも関わらず、論理展開や濫用の文言の用いられ方に違いがみられることから、3 つの異なる根拠となりうる要素を指摘している。そして、第 5 節において、判例研究をもとに私見を述べ総括している。

第 3 章では、第 2 章であげた 3 つの各要素について検討している。第 1 節では、まず本判決の評釈等から各要素の学術的見解を概観し、第 2 節において、民法および憲法の法文上にみられる「濫用」、すなわち、「権利濫用」および「権利・自由の濫用」にその根拠を求める 2 つの説から、民法・憲法における権利濫用法理を概観し、租税法への適用可能性を検討している。第 3 節においては、租税法以外の法文に根拠を求めるのではなく、租税法の解釈手法として、外国税額控除制度を規定する法人税法 69 条の趣旨・目的に沿って限定解釈することにより、その趣旨・目的に反するものとして制度の濫用を捉えんとする説について検討している。そして、第 4 節では、これまでの要素の検討を踏まえ、私見を述べ総括している。

第 4 章では、第 1 節において、これまでの検討をもとに、制度の濫用法理の法理論的根拠について自身の結論を述べている。ただし、EU 諸国では筆者の理解とは別の濫用法理として、明文の規定に拠らずに租税回避行為を否認することができるものとして捉える説もあり、特にドイツに代表する包括的否認規定やフランスでみられる法の濫用法理について取り上げ、第 2 節において概観している。そして第 3 節では、今後の展望として、国際的租税回避行為を防止する動きが活発になる中、わが国における包括的否認規定の必要性を示唆して本論文の締めくくりとしている。

# 租税法の解釈における濫用法理の一考察

—法人税法 69 条を題材として—

## 目次

はじめに .....	3
第 1 章 租税法の解釈における議論—問題提起— .....	6
第 1 節 文理解釈と目的論的解釈が対立する場合 .....	6
第 2 節 学説・判例からみた租税法解釈の理解とその変遷 .....	11
第 3 節 新たな解釈原理の可能性—法の濫用法理— .....	18
第 4 節 小括 .....	19
第 2 章 判例研究 —外国税額控除制度の濫用— .....	21
第 1 節 外国税額控除制度の概要 .....	21
第 2 節 制度の性格 .....	22
第 3 節 最判平成 17 年 12 月 19 日判決 .....	23
第 4 節 類似事例の裁判例との比較 .....	33
第 5 節 小括 .....	41
第 3 章 法の濫用法理の位置づけ .....	43
第 1 節 本件濫用法理についての学者による理解 .....	43
第 2 節 憲法・民法の考え方との関係およびその適用可能性 .....	47
第 3 節 租税法の解釈としての「濫用」 .....	55
第 4 節 小括 .....	59
第 4 章 法の濫用法理の有用性と今後の展望 .....	61
第 1 節 わが国における濫用法理のあり方 .....	61
第 2 節 EU 諸国にみる「濫用法理」 .....	63
第 3 節 租税法解釈の限界と今後の展望 .....	71
第 4 節 小括 .....	73
おわりに .....	75
参考文献等一覧 .....	77

## 凡 例

1. 本論文は平成 28 年 4 月 1 日現在の法令による。
2. 本論文において引用した法令・通達等の略語は下記のとおりである。  
なお、本論文中では原則として正式名称を用い、略語は主として本文かっこ内および脚注において使用している。

### [裁判所]

大判	大審院判決
最判	最高裁判所
最大判	最高裁判所大法廷判決
高判	高等裁判所
地判	地方裁判所

### [判例集・雑誌等]

民集	最高裁判所民事判例集
裁判集民	最高裁判所裁判集民事編
刑集	最高裁判所刑事判例集
高民	高等裁判所民事判例集
行集	行政事件裁判例集
税資	税務訴訟資料
判時	判例時報
訟月	訟務月報
判タ	判例タイムズ
税大論叢	税務大学校論叢
民商	民商法雑誌

### [その他]

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting : 税源侵食と利益移転
GAAR	General Anti-Avoidance Rule : 包括的租税回避否認規定
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development : 経済協力開発機構

3. 参考および引用した文献・論文等の著者・编者・書名・出版社・刊行年等は論末の参考文献等一覧を参照。

## はじめに

経済のグローバル化に伴い、租税に関する問題は複雑化している。世界的規模で事業展開する欧米諸国の多国籍企業によるアグレッシブなタックス・プランニングは、租税回避に消極的であったわが国の企業にも影響を与え、近年、税務執行上の大変深刻な問題として取り上げられている。また、国際的な課税逃れの問題は、今や先進国だけでなく発展途上国においても大きな問題となっている。こうした中、国際的な課税逃れが世間に明るみにされ、世界中の注目を集める結果となった、「パナマ文書」<sup>1)</sup>が公表された。これを機に、わが国でも国際的な課税逃れに対してどのように対応していくべきか、今後より本格的な議論に移行していく必要がある。事実、国際的には、2012年6月にOECD (Organisation for Economic Cooperation and Development : 経済協力開発機構) 租税委員会においてプロジェクトが立ち上げられ、OECD非加盟国も加わり、これまでに例を見ない各国協調体制のもとに議論がされている。「パナマ文書」の流出問題は、こうした議論の最中での出来事であった。

しかし、わが国の憲法は租税について、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」(憲法 84 条)と定めており、租税回避という本来合法である行為を否認しようとすることは、一筋縄では行かないだけでなく、そもそも否認自体が難しい場合も多々起こりうる。

こうした法律問題に対しては、「解釈」という法律ならではの手法を用いて、我々納税者はできるだけ課税されないように工夫し、課税庁は適切な課税および徴収に尽力することで、時として、同じ事実に対しそれぞれの立場によって異なる「解釈」がされるのである。つまり、時に「解釈」は自身の都合の良いように利用されうるもの、ということも可能なのではないだろうか。特に、租税法は侵害規範であるがゆえに、租税回避という切り離すことのできない問題が内在し、この問題に直面したときの当事者間における「解釈」は必然的にぶつかり合うこととなり、解釈の相克問題が顕著に現れる。

租税法律主義という大原則がありながら、時に目的論的解釈が認められ、文理解釈による解釈が妥当とされないこともある。この文理解釈と目的論的解釈の相克問題は、租税法において従来から議論されている、いわば伝統的問題であるが、最近においては両者ともに該当しないのではないと思われる新たな解釈法理が判例において見受けられる。それが登場したのは「りそな外国税額控除事件」最判平成 17 年 12 月 19 日である。本判決で判示された論理の結末は、この事例で生じた外国法人税を法人税法 69 条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

---

<sup>1)</sup> 日本経済新聞「ペーパー会社 中国突出」2016年5月10日付夕刊 3版1面(第46776号)参照。同日パナマ文書(租税回避地へのペーパーカンパニー設立を請け負うパナマの法律事務所「モサック・フォンセカ」から流出した過去約40年分の金融取引に関する資料。)により、タックスヘイブンを利用したペーパーカンパニー21万社の情報が公開された。

うものであった。

これについて課税庁は、外国法人税の発生的前提となる取引を、主位的には「私法上の法律構成による否認」によって、予備的には「法人税法 69 条の限定解釈による否認」によって否認し得ると主張しており、前者主張は全面的に認められず、また後者主張についてはそのまま援用してはいないが、後者主張の延長線上において本判決は下されているものと考えられている。また、わが国の租税訴訟のうち、本判決のように「制度を濫用するものであり、税負担の公平を著しく害する」として「制度の濫用」なる理由を用いた先行事例は存在していない<sup>ii)</sup>ことから、本判決の否認法理の法理論的根拠を明らかにすることは、大変意義あるものであると考える。

ここに、新たな解釈法理の可能性が認められるとしたら、租税法をめぐる解釈問題は、従来からの文理解釈と目的論的解釈の相克問題にとどまらず、今後、より複雑な解釈が求められることとなる。

そこで、本論文は、この濫用法理について、未だ統一された見解が出ていないことから、その法理論的根拠を明らかにすることを研究目的とし、さらに、租税法律主義・租税公平主義という、租税法の二大基本原則からの許容性、および今後の可能性を検討していくものとする。

本論文は全 4 章により構成することとする。

第 1 章では、濫用法理について、文理解釈・目的論的解釈に属するものとは法理論的根拠が異なる新たな解釈の登場であるとの可能性から問題意識を提起する。第 1 節では、租税法の解釈方法として従来から相克問題が絶えない、文理解釈および目的論的解釈それぞれの学術的見解を概観した上で、特に双方の解釈方法が衝突し問題視される場面として、租税回避行為が認められる場合のわが国の解釈態度を整理する。第 2 節では、時代の流れによって変化してきたわが国の租税法解釈の変遷を判例・学説から辿り、わが国の解釈のあり方と、現在租税を取り巻く深刻な問題に対する今日的な問題意識を提起する。第 3 節では、それに伴って、国際的な租税回避行為についての否認の適否を論点とした最判平成 17 年 12 月 19 日にみる、否認の法理について自身の疑問点を提起し、新たな解釈の可能性を示唆する。具体的には、本論文が研究目的とする「制度の濫用」法理の法理論的根拠について、学者の見解も様々であり一致していないことから、第 2 章以降において、判例・学説を踏まえ、自身の考えを導いていくとともに、租税法律主義との関係において許容されるべきか否かを含め、今後の適用可能性を考察するものとする。

第 2 章においては、「制度の濫用」が用いられた最判平成 17 年 12 月 19 日を題材として判例研究を行う。第 1 節および第 2 節において、争いの対象となる法人税法 69 条が規定する外国税額控除制度について、制度の概要・趣旨等を概観する。そして、第 3 節において本判決の

---

<sup>ii)</sup> 神戸地判平成 8 年 2 月 21 日において、「租税法上の制度」の濫用ではなく、「会社制度」の濫用として用いられたものがある。



検討を行い、第4節において、同様のスキームで租税回避を図った2つの類似事例として最判平成18年2月23日、大阪高判平成14年6月14日を取り上げ、比較・検討する。この3事例は、事実関係および結論は同じであるにも関わらず、論理展開や濫用の文言の用いられ方に違いがみられることから、この違いを主に検証する。そして、第5節において、判例研究をもとに私見を述べ総括している。

第3章では、3つの事例における否認の論理に違いがみられ、また学者の評釈においてもこれら事例については様々な異なる見解がみられることから、それを踏まえた上でこの法理論的根拠として主に3つの可能性を挙げ、その各要素について検討していくものとする。第1節では、まず本判決における濫用法理についての学者の見解を評釈等から概観する。第2節において、民法および憲法の法文上にみられる「濫用」、すなわち、「権利濫用」にその根拠を求める説から、民法・憲法における権利濫用法理を概観し、租税法への適用可能性を検討する。また、第3節においては、他の法文に根拠を求めるのではなく、租税法の解釈手法として、法規の趣旨・目的に沿って限定解釈することにより、その趣旨・目的に反するものとして制度の濫用を捉えんとする説から、当該濫用法理の根拠を導くとする立場について検討を行う。そして、第4節では、これまでの要素の検討を踏まえ、私見を述べ総括している。

第4章では、第3章でおこなった根拠となりうる要素の検討をもとに、第1節で最判平成17年12月19日の法理論的根拠について自身の結論を導き、また第2節において、濫用法理を、明文の規定に拠らずに租税回避行為を否認することができるものとして捉える説から、ドイツに代表する包括的否認規定、およびEU諸国でみられる法の濫用法理について検討し、わが国において妥当しうるものか否か比較検討する。第3節では、今後さらに複雑化するであろう租税法解釈について、様々な解釈の可能性が存在することに対する筆者の抱く危機感を述べるとともに、それについて筆者の考える今後の展望を述べ総括するに至る。

最後に、「おわりに」において、本論文を総括して、「濫用」を用いる否認の法理についての法理論的根拠およびその適用可能性について、私見を述べて本論文の締めくくりとしている。

## 第1章 租税法の解釈における議論—問題提起—

法律の適用には解釈が必要不可欠であり、とりわけ、租税法は侵害規範であることから、特に、文理解釈によるべきなのか、または目的論的解釈によるべきなのか、という解釈における相克は永遠の議論であるともいえよう。しかし、現在においては海外の多国籍企業によるアグレッシブなタックス・プランニングにもみられるように、課税逃れの手法はこれまでより複雑多岐に渡っており、より一層租税法の解釈が複雑になっていると思われる。

そんな中起こった、本論文が題材とする最判平成17年12月19日<sup>1)</sup>については、これまでの解釈議論からは、その法理論的根拠を見出し難い事例であると考えられ、新たな解釈法理の可能性も示唆される。

そこで、本章では、租税法における解釈の問題として、文理解釈・目的論的解釈に属するものとは法理論的根拠が異なる、新たな解釈の登場の可能性を踏まえ問題意識を提起する。

### 第1節 文理解釈と目的論的解釈が対立する場合

#### 1-1 文理解釈と目的論的解釈

法律・政令・省令等の規定は、その性質上一般的・抽象的であり、また起こりうるすべての場合を予想して規定されているわけではないから、その適用に当っては常に解釈を必要とする<sup>2)</sup>。具体的には、事実に法を適用するためには、法の意味内容を明らかにする必要がある<sup>3)</sup>、この作用を法の解釈といい、租税法においては、租税法律主義のもとで、原則として文理解釈に基づき解釈されるべきであると解されている。金子宏教授が、「租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。」<sup>4)</sup>と述べていることから、これが通説的な認識であるとされている。

ただし、文理解釈といっても、その内容は論者により異なり、少なからず幅のあるものとして用いられている<sup>5)</sup>といえる。谷口勢津夫教授は、「税法の解釈においては、何よりもまず租税法規の法文および文言が重視されなければならない。しかもそれが日本語という自然言語で書かれている以上、その言語慣用や通常用語法に従って、個々の法規の意味すなわち規範が解明されなければならない。そうすることで、租税法規の意味内容について、広く納税者の間に

1) 民集 59 卷 10 号 2964 頁。

2) 金子宏「市民と租税」『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣・2010年)16頁〔初出、1966年〕参照。

3) 金子宏『租税法〔第21版〕』(弘文堂・2016年)115頁参照。

4) 金子・前掲注3)115頁。

5) 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』(慈学社出版・2013年)2頁参照。

共通の理解が成立し、……しかも解釈の『客観化』や予測可能性・法的安定性の確保にも資することになる。」<sup>6)</sup>と述べ、厳格な解釈が要請される税法の分野においては、文理解釈こそがその要請に最も適合すると説く。

一方、中川一郎教授は、租税法の解釈方法それ自体は、他の法域における解釈方法と根本的な相違のあるものではなく<sup>7)</sup>、ただ、税法においては、他の法域におけるとは異なり租税法律主義が最高法原則であり、この法原則が税法の解釈に対し、拡張解釈、縮小解釈、補充解釈のいずれも拒否し、また税法の適用に対しては、類推適用を否定するから、その限りにおいて制約を受ける<sup>8)</sup>（下線筆者）とし、文理解釈だけを租税法解釈の手法と捉えているわけではないようである。ここから、同教授のいう拡張解釈、縮小解釈、補充解釈については限定列举であり、したがってこれ以外の目的論的解釈は肯定されるというような理解もできなくないように思われる。これは、以下の田中治教授の論述からもみてとれる。田中治教授は、「一般に、税法の解釈においては、租税法律主義の要請からみて、規定の文言に即した厳格な文理解釈によるべきであって、拡張解釈、縮小解釈、あるいは類推解釈は原則として許されない。もっとも、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合（下線筆者）には、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならない。」<sup>9)</sup>と述べている<sup>10)</sup>。

このように、文理解釈と一言でいっても、論者によって意味する範囲が異なり、占部裕典教授のように、法規の立法趣旨・目的に照らしたうえでの解釈アプローチを文理解釈として位置づける立場もある<sup>11)</sup>。

また、上述した文理解釈のほかに、一般的な法の解釈には「論理解釈」や「目的論的解釈」と呼ばれる解釈方法が存在する。これらは、言葉の意味の多様性故に、国家の統一した意思の表現である法律の正しい意味は文理解釈のみによっては得られない場合があるため、法文を前後した論理によって統一的に理解するため用いられる解釈方法である<sup>12)</sup>。類推解釈、拡張解釈、縮小解釈はその例であるが、特に、法の価値理論ないしは目的に関係させた解釈を目的論的解釈という<sup>13)</sup>。

「文理解釈」が重要であるとしても、法はその適用を通じて実現されるべき目的との関係に

<sup>6)</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義[第5版]』（弘文堂・2016年）39-40頁。

<sup>7)</sup> 中川一郎『税法の解釈と適用』（三晃社・1961年）176頁参照。

<sup>8)</sup> 中川・前掲注7)176頁参照。

<sup>9)</sup> 田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学563号215頁(2010年)。

<sup>10)</sup> 同旨として、金子・前掲注3)115頁参照。「文理解釈によって規定の意味内容が明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことはいうまでもない。」と述べている。

<sup>11)</sup> 占部・前掲注5)245頁参照。ここでは、『文理解釈』においても、その法規の趣旨・目的に照らした解釈は広く認められているところである。これを無視した解釈はありえない。すなわち、租税法を解釈するに際しては、租税法規の立法趣旨・目的の適切な役割についての正確な理解が不可欠である。」と述べている。

<sup>12)</sup> 下村芳夫「租税法律主義をめぐる諸問題—税法の解釈と適用を中心として—」税大論叢6号20-21頁(1972年)参照。

<sup>13)</sup> 下村・前掲注12)21頁参照。

において機能するものであるから、法の適用に当たって、「文理解釈」のみでは、社会における正義と公平の実現を図るといふ法の目的とするところを達成できない場合には、「文理解釈」以外の様々な方法によってこれを補わなければならない<sup>14)</sup>とする理解や、上述した占部教授のように法規の立法趣旨・目的に照らしたうえでの解釈アプローチを文理解釈の一つとして考えるとする理解もあることから、法規の趣旨・目的に沿った目的論的解釈については、一般的には認められている解釈手法であるように思われる。

文理解釈こそが、厳格な解釈が要請される税法において最も適合すると説く谷口勢津夫教授は、目的論的解釈について、「文理解釈の結果なお複数の解釈可能性が残る場合には、租税法主義の下でも、租税法規の趣旨・目的すなわち租税法制定者の価値判断を参酌して、租税法規の意味内容を一義的に確定することが許されるし、むしろ、確定しなければならない。」<sup>15)</sup>と述べ、このような法解釈の方法を一般的な目的論的解釈であるとし、この意味での目的論的解釈を、文理解釈の補完としての目的論的解釈と位置づけている<sup>16)</sup>。

そして、文理解釈の補完としての目的論的解釈をするにあたっては、その前提として、租税法規に関する明示的な立法者意思やその文言・文脈等から、当該法規の趣旨・目的すなわち立法者の価値判断が、個々具体的に厳格かつ的確に探知されなければならない<sup>17)</sup>としている。租税法主義が税法の分野における民主主義原理の現れであることからすると、租税法主義の下で正統性をもつのは、何よりもまず、租税法制定者の価値判断であり、解釈者はこれを最大限尊重しなければならない<sup>18)</sup>というのである。つまり、文理解釈の補完としての目的論的解釈において最も正統性・客観性があるのは立法者の価値判断であるということは、言い換えれば、租税法解釈において、租税法規の制定につき当時の立法者が明らかにした趣旨・目的を考慮することが最も文理解釈に拠った目的論的解釈であるといえるのではないだろうか。

一方で、同教授は、租税法規の趣旨・目的を緩やかに把握することを許してしまうと、税収確保および公平負担実現のための目的論的「解釈」が行われ、その結果、厳格な解釈の要請が骨抜きにされ破綻してしまうおそれがある<sup>19)</sup>との懸念も示している。これも「目的論的解釈」と呼ばれることがあるが、狭義の法解釈（可能な語義の枠内での法解釈）ではなく、一種の法創造である<sup>20)</sup>、と指摘し、租税法主義の下では許容されるべきではないとしている。

このように、目的論的解釈の中には『『厳格な文理解釈』の対極としての目的論的アプローチ』<sup>21)</sup>として、目的論的解釈を後述する「実質主義」と似て非なる捉え方をする場合もあり、

14) 酒井克彦「租税法条文の読み方—文理解釈か？趣旨解釈か？—」税大ジャーナル 21 号 6 頁(2013 年)参照。

15) 谷口・前掲注 6) 40 頁。

16) 谷口・前掲注 6) 40 頁参照。

17) 谷口・前掲注 6) 40 頁参照。

18) 谷口・前掲注 6) 40 頁参照。

19) 谷口・前掲注 6) 40 頁参照。

20) 谷口・前掲注 6) 41 頁参照。

21) 占部・前掲注 5) 2 頁。

目的論的解釈についても、様々な見解が散見される。

つまり、ここまででわかるように、双方の解釈方法には通説的な見解はあっても、学者によってその支持するところは異なり、何が正しいのかという問いに対しては答えがはっきりとしない混沌とした状況の中にあるといえよう。

こうした状況のなか、租税法解釈にあたっては、こうした解釈問題がますます複雑となる場合がある。それは、租税法が侵害規範であるがゆえに、永遠の問題として切り離すことのできない、租税回避行為が登場する場面であり、そして、それについて明確な否認規定がない場合である。上述の「実質主義」については、租税法規の解釈において、しばしば主張される解釈原理であり<sup>22)</sup>、租税回避行為が認められる場合においては、特に重要な問題となるため、以下で詳細にみていくこととする。

## 1-2 明確な否認規定がない場合の租税回避事例への対抗

租税法の解釈においては、いわゆる租税回避行為を否認する場合において、解釈上の問題が顕著に現れる。法の定める課税要件は、各種の私的経済活動または事実を定型化したものであり、かかる活動または事実は私法の規定によって規律されているのであるが、私的自治の原則・契約自由の原則を基調とする私法の世界においては、当事者は一定の経済的目的を達成し経済的効果を実現しようとする場合、いかなる法形式を用いるかについて選択の余地を有する<sup>23)</sup>。このような、「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」<sup>24)</sup>を、租税回避といい、「租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと」<sup>25)</sup>を、租税回避行為の否認という。

租税回避行為の否認を一般的に認めた有名な規定として、後述するドイツ租税基本法 42 条があるが、このような包括的否認規定が存在しないわが国では、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが、理論上も実務上も妥当である<sup>26)</sup>とされている。中里実教授も、「本来の意味の租税回避否認（すなわち、狭義の租税回避の否認）は、租税法律主義の下で、法的安定性ないし予測可能性の確保の見地から明文の規定が存在しない場合には許されない（下線筆者）」というのが、目下のところ、租税法上の通説であると考えてよかろう。私も、個別的な否認規定が存在しない場合の否認は、原則として認められないと考えている。」

<sup>22)</sup> 金子・前掲注 2) 16 頁参照。

<sup>23)</sup> 金子・前掲注 2) 21 頁参照。

<sup>24)</sup> 金子・前掲注 3) 125 頁。

<sup>25)</sup> 金子・前掲注 3) 126-127 頁。

<sup>26)</sup> 金子・前掲注 3) 129 頁参照。

27)と述べているところである。このように、租税回避行為を否認するという点については、わが国の現状では様々な制約が伴うこととなる。

租税回避行為についての問題は、法律の目的とその文言との間に不一致が存するときに見られる。つまり、法律の文言には合致する（反しない）けれども法律の趣旨・目的には反する行動が問題となる<sup>28)</sup>のである。ここにいう趣旨・目的について、清永敬次教授は、租税回避が問題となる場合の税法の趣旨・目的というのは、結局同じような事情が存する場合には同じように課税上これを取り扱うということにほかならず、別の表現によれば、負担の公平を図ること、課税の平等の実現ということに帰する<sup>29)</sup>としている。これを、租税法律主義に比して租税公平主義を優先するものと捉えるつもりはないが、租税公平主義の観点から租税回避行為を否認しようとする見解として川田剛税理士の以下のような指摘がある。同氏は、明確な否認規定がない場合の租税回避行為については、法令解釈又は事実認定行為として解釈上、否認が認められるか否かという問題<sup>30)</sup>が存在することを指摘している。否認を認める考え方としては、「国税通則法制定時以来現在に至るまで税務当局の実務担当者の中で伝統的とされている考え方である。すなわち『租税公平主義』を優先させるという考え方」<sup>31)</sup>であると述べており、その否認の手法として、水野勝氏（元国税庁長官）の考え方<sup>32)</sup>を挙げ、この考え方は、租税回避行為があった場合にはたとえ明確な否認規定が存在していなくても「事実認定」によって否認できるとする実務の考え方を代表するものである<sup>33)</sup>としている。

ここで、「事実認定」による否認という言葉から想起されるものとして、「実質主義（実質課税の原則）」という考え方があげられよう。実質主義の考え方、すなわち、行為の形式よりは実質、その法的評価よりは実現された経済的結果を重視しなければならないという考え方<sup>34)</sup>は、経済的結果という事実をいかように評価するかという点で同様であり、評価の観点もまた同様であると思われるからである。事実として、実質主義が台頭していた時代においては、経済的結果に基づいて事実の認定・評価が行われてきたという背景がある。

租税法律主義が優位とされている今日において、実質主義が強く主張されることはなくなったとはいえ、最近の租税回避事例においても、事実認定による否認の手法は、多少の形を変えながらも議論され続けている。具体的には、いわゆる「映画フィルムリース（パラツィーナ）

27) 中里実『タックスシェルター』（有斐閣・2002年）222頁。

28) 清永敬次「租税回避に関する諸問題（9）、（10）」『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房・1995年）88頁〔初出、1967年〕参照。

29) 清永・前掲注28）88頁参照。

30) 川田剛『節税と租税回避—判例にみる境界線—』（税務経理協会・2009年）28頁参照。

31) 川田・前掲注30）28頁。

32) 水野勝『租税法』（有斐閣・1993年）105頁参照。ここでは、「租税回避のため偽装行為を行う納税者が『課税要件が充足されていない』と主張する場合は、まず事実認定の問題として、実質に即して課税要件が充足されているかどうか認定する必要がある。」としている。

33) 川田・前掲注30）28頁参照。

34) 金子・前掲注2）16-17頁参照。

事件」においてみられる。ここでは、「課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則的には、法文中に租税回避の否認に関する明文の規定が存在する必要があるが、仮に法文中に明文の規定が存しない場合であっても、租税回避を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである。」<sup>35)</sup>と判示している。まさに、これは実質主義を彷彿とさせる論理であると考えられる。現に、「私法上の法律構成による否認」論については、「訴訟における主張立証の過程で租税回避目的という経済的な動機・意図を重視することによって、結局のところ、経済的実質主義による場合と同じ結果に帰着することになる。」<sup>36)</sup>と評価する見解もあるように、実質主義の再現と理解されるものとする。

しかし、前出の川田氏は、前述の論点とは全く逆の考え方として、租税法規が「侵害規範」であるということを根拠に、租税法律主義の面からより厳格に解釈されるべきであるとする考え方<sup>37)</sup>があるとしている。このような考え方は、既に述べているように学説上主流となっており、この考え方に立てば、明文の否認規定がない以上、否認はむずかしいということになる<sup>38)</sup>。これは、わが国の租税回避に対する基本的スタンスが、明文の規定に基づき否認すべきであるとする立場であると理解され、実際、前述の「映画フィルムリース（パラツィーナ）事件」における最高裁判決<sup>39)</sup>においては、原審と反して、この「私法上の法律構成による否認」論は採用されず、別の解釈によって否認がなされた。このこともあり、積極的に実質主義的な否認論を肯定することは難しいと思われるが、ともあれ、わが国の租税回避の否認の手法としてかねてから主張されてきたこの実質主義の考え方について、今後も議論する価値があることは明らかであろう。

## 第2節 学説・判例からみた租税法解釈の理解とその変遷

### 2-1 戦後—実質主義の台頭—

わが国の税体系は、明文化された包括的否認規定を有していないことから、税務当局は、依拠すべき個別否認規定がなければ、少なからぬ場合において、実質課税の原則に基づく課税を主張してきた。とりわけ、1965年（昭和40年）税制改正が行われる以前は、旧所得税法3条の2（現行所得税法12条）が、その内容は実質所得者課税の原則であったにもかかわらず、その見出しは「実質課税の原則」とされていたことから示唆されるように、当時は、狭義の

<sup>35)</sup> 大阪高判平成12年1月18日（訟月47巻12号3767頁）。

<sup>36)</sup> 谷口・前掲注6)76頁。

<sup>37)</sup> 川田・前掲注30)29頁参照。

<sup>38)</sup> 川田・前掲注30)29頁参照。

<sup>39)</sup> 最判18年1月24日（民集60巻1号252頁）。

実質課税の原則である実質所得者課税は勿論、広義の実質課税の原則に基づく否認も、同条に包含されるものであるとする見方が少なくなく、また、税法解釈上の基本原理として実質課税の原則が存在するという考え方が、多くの学説・判例によって支持されていた<sup>40)</sup>（下線筆者）。

一般的には、実質課税の原則は、租税法の解釈、適用や所得の帰属について、租税負担の公平の見地から、法形式よりも経済的実質を重視して課税所得を算定しようという考え方<sup>41)</sup>であり、課税の公平という観点から、租税法が予定していない法形式などを用い、租税を軽減する行為等を是正すべきとする立場から必要とされるものである。ただし、明文化された規定は存在しておらず、重複するが、現行においても法人税法（第 11 条）と所得税法（第 12 条）に、この実質課税の原則の一つの内容を構成する「実質所得者課税の原則」として、所得の帰属の判定に関して規定しているのみ<sup>42)</sup>である。

そもそも、わが国における租税法解釈における実質主義の考え方の起りは、所得の帰属に関する規定として 1922 年（大正 11 年）4 月の税制改正において、はじめてその思想が現れた規定が登場したこととされる。信託財産から生ずる所得に対し、信託の利益として享受すべき受益者に対して所得税を課することにした規定である<sup>43)</sup>。

次いで、翌 1923 年（大正 12 年）3 月の税制改正により、同族会社については、①留保金額が一定限度をこえる場合には、政府は、そのこえる部分の金額につき、株主または社員に配当したものとみなすことができるとし、②また政府は、法人とその株主等との間の行為につき所得税は脱の目的があると認める場合には、その行為にかかわらずその認めるところにより所得金額を計算することができる<sup>44)</sup>とされたのである。いわゆる、同族会社の行為計算否認の規定である。これについては、これら両改正のうち、前者は所得の帰属に関する実質主義を、後者は税法の解釈適用に関する実質主義を受けて、実定法上はじめてあらわれた規定であり、ともに法律上の名義や法形式にとらわれず、真の担税力に着目する実質主義の原理からでてきているもの<sup>45)</sup>との見解がある。

その後、1953 年（昭和 28 年）8 月の法改正において、現行法のような「実質所得者課税の原則」の宣言的規定が設けられ、税法における実質主義（実質課税の原則）が初めて原則規定

---

<sup>40)</sup> 松田直樹「実質主義と法の濫用の法理—租税回避行為の否認手段としての潜在的有用性と限界—」税大論叢 55 号 13 頁(2007 年)参照。

<sup>41)</sup> 高木克己「実質課税の原則における論理」駒大経営研究 41 卷 83 頁(2010 年)参照。

<sup>42)</sup> 高木・前掲注 41)83 頁参照。なお、消費税法 13 条においても同趣旨の規定があり、この規定の解釈について広島地判平成 18 年 6 月 28 日は、「課税物件(資産の譲渡等)の法律上(私法上)の帰属について、その形式と実質とが相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべきであるとするものと解される。すなわち、この規定は、単なる名義人と法律上の真の資産の譲渡等を行った者とがいるとみられる場合には、真の(私法上の)法律関係を明確にし、真の(私法上の)法律関係に従って課税すべきことを要求する趣旨であると解するのが相当である。」と判示している。

<sup>43)</sup> 高木・前掲注 41)84 頁参照。

<sup>44)</sup> 茂木繁一「税法における実質主義について—その総論的考察」税務大学校論叢 6 号 60 頁(1972 年)参照。

<sup>45)</sup> 茂木・前掲注 44)60 頁参照。



として登場した<sup>46)</sup>とされている。社会的背景としては、1949年（昭和24年）制定、中小企業等協同組合法に起因した、実質は従来の個人企業のままであるのに、単に税金逃れのために形式的に法人としたと認められる企業組合が多数発生したことがあり、税務官庁側は実質個人と認められる者に対して所得税を課したという事実がある<sup>47)</sup>。当時、この規定については2つの解釈があった<sup>48)</sup>とされている。1つ目として、この規定の性格は、その内容からすれば、所得の帰属について規定していると考えられるが、2つ目の解釈としては、そのタイトルを「実質課税の原則」とすることで、実質課税が租税法上の基本原則であることの確認として、その一つの場面である所得の帰属について規定したものである<sup>49)</sup>とする解釈である。実質主義に対する考え方は、当時の裁判例として、個人の事業所得として申告すべき組合従業員の所得を、組合より給与支払をしたごとく仮装経理をし、給与所得者であるかのように形式を整えた申告にかかる所得税法違反の事例である広島高判昭和36年4月28日<sup>50)</sup>においても、「実質課税の原則なるものは、租税制度における最も古くかつ重要な、公平負担の原則の一面として、法律上の明文の有無にかかわらず、何人の承認をも受くべき基本的な条理であるばかりでなく、既に本件行為時の所得税法第4条により税法上の原則として承認されているところであつて、所論所得税法第3条の2等の法条は、ただこれを一層明確にした、いわば確認的な規定に過ぎず、所論のような創設的な規定ではない。」としているところであり、後者の考え方がより有力であったことが推認できる。

この実質課税の原則については、その後、税制調査会第二次答申である「国税通則法の制定に関する答申」（1961年〔昭和36年〕7月5日）において大きな議論となる。その内容は以下である。

## 「第二 実質課税の原則等

税法の解釈・適用に関しては、現行法においても従来からいわゆる実質課税の原則の適用があるとされ、これに基づいた具体的な規定も各税法に部分的に散見されるのであるが、国税通則法制定の機会において、各税を通ずる基本的な課税の原則として次のようにこれを明らかにするものである。

### 一 実質課税の原則

税法の解釈および課税要件事実の判断については、各税法の目的に従い、租税負担の公平を図るよう、それらの経済的意義及び実質に即して行うものとするという趣旨の原則規定を設ける（下線筆者）ものとする。

<sup>46)</sup> 茂木・前掲注44)61頁参照。

<sup>47)</sup> 最判昭和37年6月29日(税資39号1頁)参照。

<sup>48)</sup> 新井隆一『租税法の基礎理論〔第3版〕』（日本評論社・2001年）87頁参照。

<sup>49)</sup> 高木・前掲注41)88頁参照。

<sup>50)</sup> 税資42号507頁。

## 二 租税回避行為

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十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。

なお、立法に際しては、税法上容認されるべき行為まで否認する虞れのないよう配慮されるものとし、たとえば、その行為をするについて他の経済上の理由が主な理由として合理的に認められる場合等には、税法上あえて否認しない旨を明らかにするものとする。」

これについては反対が多く、制度化には至っていない。賛成・反対様々な議論がされたが、制度化に至らなかった理由は、以下のものである。すなわち、考え方としては目新しいものではなく、むしろ現行法の底にある考え方を抽象的に表現したものといえるが、同時に、抽象的・一般的な表現による規定の解釈問題を生じることとなる。そこに税務当局者による拡大的、恣意的解釈にゆだねることとなっては納税者を保護する上で大きな不安が生ずることとなり、わが国のように判例法の積重ねの上に税務行政を進めていくという慣行の乏しいところでは、この疑念はもっともであり、わが国における当面のあり方として、各税法で、必要に応じて個別的规定を設けることはよいとして、いわゆる原則的、一般的な規定のあり方はこれを避けることが、妥当な立法態度である<sup>51)</sup>、というのである。

その後の経緯として、1965年（昭和40年）の全文改正において、現行の所得税法12条、法人税法11条の規定の見出しが、「実質課税の原則」から「実質所得者課税の原則」に改められ、規定の内容と見出しが一致することとなる。その後の判例においても、実質課税の原則の有用性を認めるものもあるが<sup>52)</sup>、次第に租税法律主義の優位性が高まるに伴い、実質課税の原則の適用を認める裁判例は少なくなっていく<sup>53)</sup>。

### 2-2 租税法律主義優位の趨勢に伴う実質主義の衰退

このような趨勢が生じた背景には、租税法律主義の下では、要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の形式と実質との齟齬が認められる場合、その形式ではなく、実質に基づく認定

<sup>51)</sup> 志場喜徳郎=荒井勇ほか共編『国税通則法精解』（大蔵財務協会・2004年）25-26頁参照。

<sup>52)</sup> 神戸地裁昭和45年7月7日判決など。

<sup>53)</sup> 松田・前掲注40)23-24頁参照。

を行うことは否定されないが、実質課税の原則は、明文化されている実質所得者課税の原則に包含されるものではないことから、法律の根拠もなく、真実の法律関係から離れた経済実質に基づく課税（すなわち、広義の実質課税の原則である経済的実質主義に基づく課税）が認められるわけではないという解釈が有力なものとなったという事実がある<sup>54)</sup>、とされている。

東京高判昭和 47 年 4 月 25 日<sup>55)</sup>においても、上記の解釈とおよそ同様な考え方を採用している<sup>56)</sup>。本判決は、X（原告）の被相続人 A が生前より B 社に貸していた不動産 T について、その賃借に際して、B 社との間において、B 社が不動産 T の地上権を取得する代わりに、不動産 T を担保とし、B 社から A へ融資を行うという金銭消費貸借契約が結ばれていたところ、X が相続税の申告上、当該債務を課税財産価額から控除して処理したのに対して、Y（課税庁）が、本契約の真意は、A から B 社に対する地上権の設定と対価の支払いであるとして、本契約を金銭消費貸借契約であると偽装したことは、A の所得税回避が目的であったとし、X の控除した債務を評価減する更正処分を行った事例である。

ここでの判断は、被相続人 A が B 社との間で結んだ契約が、いささか異状であって、そこに何らかの、おそらくは租税負担の回避ないし軽減の意図がうかがえないでもない<sup>57)</sup>、とのことから、「一種の租税回避行為というべきである」と判断しながらも、「同族会社の行為計算否認……のほか一般的に租税回避の否認を認める規定のないわが税法においては、租税法律主義の原則から右租税回避行為を否認して、通常取引形式を選択しこれに課税することは許されない」と判示し、明文の規定なく経済的実質に即して課税することを否定する趣旨を明らかにしている。

このような考えは、特に 1975 年（昭和 50 年）代以降において、上記東京高判の趣旨を踏襲するような判決が多数占めるようになった<sup>58)</sup>とされ、租税法律主義の下で容認される実質課税の原則とは、法実質主義であって、問題の取引が仮装でないにもかかわらず、真実に存在する法律関係から離れて経済的実質主義に基づく課税を行うことは認められないという見方が支配的なものとなった<sup>59)</sup>といわれている。

### 2-3 現在の通説および残る問題点

このように、租税法律主義の見地からは、実質課税の原則のような、明文の規定による法理論的根拠がない場合の課税は否定的に捉えられており、以下に挙げる裁判例にもみられるように、最近の租税裁判においては、この立場が主流であるといえる。

---

<sup>54)</sup> 松田・前掲注 40) 23-24 頁参照。

<sup>55)</sup> 民集 28 卷 6 号 1200 頁。

<sup>56)</sup> 松田・前掲注 40) 24 頁参照。

<sup>57)</sup> 民集 28 卷 6 号 1200 頁参照。

<sup>58)</sup> 松田・前掲注 40) 25 頁参照。

<sup>59)</sup> 松田・前掲注 40) 25 頁参照。

「岩瀬事件」東京高判平成 11 年 6 月 21 日<sup>60)</sup>においては、X（原告）が不動産甲を 7 億円で A 社に売却するとともに、A 社は不動産乙を 4 億円で X に売却し、X と A 社は各売買契約代金を相殺し、A 社は X に差額の 3 億円を支払った。X は、こうした 2 本の売買契約であるとの所得税の申告を行ったのに対し、Y（課税庁）は補足金付交換契約だとして課税処分を行い、その正当性が争われた。

当該事例は第一審<sup>61)</sup>においては、1 個の補足金付交換契約であると認定し、X の請求を退けたが、控訴審における判断は、「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り、現に、本件取引においても、当初の交渉の過程においては、交換契約の形式を取ることが予定されていたことが認められるところである……。しかしながら、最終的には本件取引の法形式として売買契約の法形式が採用されるに至ったことは前記のとおりであり、そうすると、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（下線筆者）から、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して行われた本件取引を、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法形式に引き直して、この法形式に対応した課税処分を行うことが許されないことは明かである。」との見解を示し、第一審判決を覆した。本判決は経済的実質主義を否定した点や、租税回避の否認につき明文の法律上の根拠を要求する租税法律主義の要請を訴訟法のレベルで潜脱することに対して、歯止めをかけたところに意義がある<sup>62)</sup>とされる。また納税者の租税回避の意図を税務否認の根拠としてはあたかも殆ど関係のないものとしている点でも、租税法律主義の実質課税の原則に対する優位性を強く印象付けるものであった<sup>63)</sup>と考えられる。

同様の見解として、租税回避の意思が認められるにも関わらず、その法理論的根拠が明文化されていないことにより否認が困難と判断された、「武富士事件」最判平成 23 年 2 月 18 日<sup>64)</sup>においても、重要な見解が補足意見の中で示されている。

この事例では、贈与税が課税されない香港に出国した納税者の相続税法上の住所の認定が問題となり、第一審では客観的事実により生活の本拠が香港にあるとして認定されたが、控訴審では、客観的事実に居意思という主観的要因を加味して、逆に日本に住所があると認定されている。そして、最高裁では、香港に生活の本拠たる実体を有していたものというべきである、として原審の判断が覆されている。ここでは、租税回避の意思が認められるにも関わらず、「明

<sup>60)</sup> 高裁民集 52 卷 26 頁。

<sup>61)</sup> 東京地判平成 10 年 5 月 13 日（訟月 47 卷 1 号 199 頁）。

<sup>62)</sup> 谷口勢津夫「判批」租税判例百選〔第 6 版〕37 頁（2016 年）参照。

<sup>63)</sup> 松田・前掲注 40) 27 頁参照。

<sup>64)</sup> 裁判集民 236 号 71 頁。

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……」<sup>65)</sup>との補足意見が述べられている。これは、租税法解釈のあるべき考え方として大変有意義なものとしてされており、わが国の租税法解釈の今日的通説として理解しうるものであると考える。

しかし、こうした租税法主義優位が強調される事例だけでなく、最近の租税裁判においても実質課税の原則を彷彿とさせる事例が存在する。上述の「映画フィルムリース（パラツィーナ）事件」大阪高判平成12年1月18日にみられるように、「課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則として法律の明文規定が必要となるが、仮に明文の規定がない場合でも、租税回避を目的とする行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである」<sup>66)</sup>とする見解に立脚したものもある。

また、最近では、多国籍企業の国際的な税制の隙間や抜け穴を利用して行う租税回避行為の拡大を起因として、OECD租税委員会での検討による、BEPS（Base Erosion and Profit Shifting：税源侵食と利益移転）行動計画の最終報告書が2015年10月に公表<sup>67)</sup>されている。これによれば、「グローバル企業は払うべき（価値が想像される）ところで税金を払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築する」こと、つまり「企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、グループ間取引を通じた租税回避のリスクが高まる中、経済活動の実態に即した課税を重視するルールを策定すること」の重要性が指摘されている<sup>68)</sup>。つまり、租税回避への対応として、「経済活動の実態に即した課税」という経済的実質を重視する立場をとっているといえよう。

こうした昨今の国際的な流れを考慮すると、租税法主義を大原則とするわが国の租税回避への今日的立場として、明文の規定ありきとする理解を厳格なものとして捉えるのは、いささか時代の流れに適応できていない部分もあるように思われ、ここに、わが国の租税回避に対する対応の遅れという問題があると言わざるを得ないようにも感じるところである。

---

<sup>65)</sup> 裁判集民 236 号 71 頁参照。

<sup>66)</sup> 訟月 47 卷 12 号 3767 頁。

<sup>67)</sup> BEPS 最終報告書：「税源侵食と利益移転(BEPS)」経済協力開発機構(OECD)・2015年10月5日〔邦訳；第24回税制調査会(2015年10月23日)〕内閣府HP  
<http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2015/27zen24kai.html>(最終確認；2017年1月)

<sup>68)</sup> 森信茂樹「BEPSと租税回避への対応—一般的否認規定(GAAR)の整備を—」財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」126号6頁(2016年)参照。

### 第3節 新たな解釈原理の可能性—法の濫用法理—

以上のように、租税法の解釈のあり方についてはある程度の通説はあるものの、学者や判例の立場において、必ずしも一致しているとはいえないし、どの立場であれ、それぞれ問題はあるといえよう。その解釈において議論が生じる原因としては、租税回避という租税法独自の問題が、経済活動の国際的競争が進むにつれ、ますます複雑・専門化し、法の解釈に困難を来たす事例が増えていることが挙げられよう。その中で、最判平成17年12月19日<sup>69)</sup>が注目されることとなる。

#### 3-1 最判平成17年12月19日における疑問点

この事例は、日本の都市銀行が、逆ざやとなる取引をあえて行い、本来負担する必要のない外国法人税を負担し、それについてわが国の外国税額控除制度の適用を受けようとした事例であり、その適用が認められるか否かが争点となった。この事例で問題とすべきは、最高裁の判示において引用される「制度の濫用」なるものが、これまで、かかる「制度の濫用」を用いて租税法規の適用を否認した事例がないこともあり、従来からの解釈議論の中で挙げられるいかなる法理論的根拠に基づくものなのかということである。一般的には、「法人税法69条の限定解釈」というY(被告)の予備的主張がそうであるように、金子宏教授がかねてから提唱していた、減免規定の趣旨・目的に照らして、これらの規定を限定解釈し、取引に対する減免規定の適用を否定することができるとする、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)を、わが国でも解釈論として認められてしかるべき<sup>70)</sup>とする立場に立ち、多くの評釈では、課税減免規定の限定解釈を肯定したものと位置づけられている。しかし、最高裁の判示では、限定解釈であるとの性格付けでは疑問をおぼえる点も多く、他にも有力な説が存在し、統一的な見解が存在しておらず、何をもって「制度の濫用」の根拠とするかは、未だ答えのでていないところである。

以上から、この突如として登場した印象を受ける、「制度の濫用」なる解釈手法については、これまで見てきた租税法解釈の立場からどのように理解することが可能であろうか、そして、果たして最判平成17年12月19日(以下、「本判決」という。)の法理論的根拠を課税減免規定である法人税法69条の限定解釈であると本当に理解していいのであろうか、という様々な問題があると考えられる。

中でも、民法1条3項に規定されている「権利濫用の禁止」原則を基として理解する立場も存在することから、この民法の「権利濫用の禁止」原則から端を発する「制度の濫用」なる租税法独自の新たな法理として考える可能性も大いにあるのではないだろうかと思料する。そう

<sup>69)</sup> 民集59巻10号2964頁。

<sup>70)</sup> 金子・前掲注3)130頁参照。

であるならば、なおのこと、この法理の根拠を明らかにする必要があり、現状の多様な理解のままでは、租税法解釈における法的安定性・予測可能性も担保されない懸念も存することから、本論文では、この問題を主たる問題意識として取り上げ、「制度の濫用」の解釈の法理論的根拠を探ることを目的としたい。

### 3-2 従来法の法解釈との相違

これまで、わが国の判例において、明文化されていない租税回避行為の否認の原則として、裁判所が幾度となく認めてきたものとしては、およそ実質課税の原則のほかには、殆ど存在していなかったというのが実状である<sup>71)</sup>。これに対して、本判決は、明文の規定を充足する形式の取引について、その規定の適用からあえて除外するという結論を導いており、これまでのような租税回避行為の通説的見解である、課税要件の充足を免れる行為ではなく、課税減免規定をあえて充足する行為の否認であることから、上述のような、課税要件規定を免れる法形式を選択した取引について、事実認定により引き直すという手法を用いる実質課税の原則による否認とは明らかに異なる論理であるといえる。これにより、課税要件の充足を免れる行為という、これまでの租税回避の通説的定義に該当するものではなく、明文化された課税減免規定の充足により税負担の減少を図る場合という、従来の租税回避の定義に含まれないものの登場によって、今日見られるような租税回避の定義についての問題提起のきっかけともなっているといえよう。

このことから、本判決の解釈が何を法理論的根拠として判断されたのか明らかにする必要を強く感じるころである。なぜなら、法の解釈については、その判断基準には客観性というものが重要であり、これがあってこそ法的安定性は保たれるのであり、本判決のように解釈の根拠が不明であるというのは、その客観性が欠ける結果となり、同時に法的安定性・予測可能性が危ぶまれることとなると考えるからである。

## 第4節 小括

租税法にあつては、侵害規範であるがゆえに、租税回避という切り離すことができない問題が内在し、従来から租税法律主義と租税公平主義との狭間で様々な解釈議論が行われてきた。また、その解釈については、時代の流れとともに、租税公平主義が優位とされる時代（納税者権利よりも課税庁の権限が強かった時代と言ったほうが妥当かもしれない）から、現在の租税法律主義優位の時代へと変遷をたどってきた。

---

<sup>71)</sup> 松田・前掲注 40) 134 頁参照。

しかし、昨今、経済のグローバル化に伴い、租税法主義の立場から最も優れた解釈手法とされる文理解釈と、租税の本来の目的を重視する目的論的解釈という両者のあり方を見直す時期が来ているように思われる。それは、これまでの租税回避事例より複雑さを増し、従来の租税回避の定義には当てはまらない複雑な租税回避事例が増加していることも起因している。

その流れもあって、租税回避について学会等の議論も活発化している。特に、本判決のような、「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、租税回避の定義に含まれていないという指摘も多く、これを指摘する学者の多くが従来の租税回避の議論では不十分であるとの懸念をもっていることが推測される。

その先鞭となった本判決については、判決で用いられる「制度の濫用」なるものが、何をもって法理論的根拠とするか未だ答えの出ていないところであり、その解釈そのものについても賛否が分かれている。その中でも、多くの評釈は一種の目的論的解釈である、課税減免規定の限定解釈を肯定したものとする立場をとっているとの印象を受けるが、他にも有力な説が存在し、本件事例の下級審から最高裁までの一連の判決をみると、限定解釈であるとの性格付けでは疑問をおぼえる点も多く、果たして本判決の解釈手法は、課税減免規定であることを否認の根拠とし得るだろうか、との思いを致すところである。

このように、「制度の濫用」なる解釈手法については、これまで見てきた租税法解釈の立場からどのように理解すべきかという大きな問題を有しており、学者の中では、民法1条3項に規定されている「権利濫用の禁止」原則を基として理解する立場も存在することから、「制度の濫用」なる新たな租税法の解釈法理として考える可能性も大いにあるのではないだろうかと思料する。そうであるならば、なおのこと、この法理の根拠を明らかにする必要があり、現状の多様にして不分明な理解のままでは、租税法解釈における法的安定性・予測可能性も担保されないとの懸念も生ずるところである。かくして、この問題を本論文の主たる問題意識として取り上げ、「制度の濫用」にかかる解釈の法理論的根拠を探るという目的について、次章以降、その具体的検討を行い、最終的に自身の結論を明らかにすることとする。



## 第2章 判例研究 —外国税額控除制度の濫用—

本章においては、「制度の濫用」が用いられた最判平成17年12月19日を判例研究の題材として取り上げ検討する。また、同様のスキームで租税回避を図った2つの類似事例として最判平成18年2月23日、大阪高判平成14年6月14日も取り上げ、事実関係および結論は同じであるにも関わらず、判決の論理に違いがみられることから、3事例を比較・検討し、当該3事例の違いを明確化することにより、「制度の濫用」法理の法理論的根拠となりうる要素を見出していく。

### 第1節 外国税額控除制度の概要

#### 1-1 沿革

わが国の外国税額控除制度は、第二次世界大戦後、米国との租税条約の締結のために1953年（昭和28年）改正により創設されたが、1962年（昭和37年）改正において、法人税法69条として整備された<sup>72)</sup>。その後、様々な変更が加えられ、1988年（昭和63年）改正において現行の外国税額控除制度としての姿を表し、それ以後基本的な枠組みは維持されている<sup>73)</sup>。

#### 1-2 1988年（昭和63年）改正の背景と内容

当時の外国税額控除の金額は、1975年（昭和50年）が1,524億円、1980年（昭和55年）が3,431億円、1984年（昭和59年）が4,841億円と増加する中で、1984年（昭和59年）1月1日の新聞に「大手七大商社法人税ゼロ」という見出しが躍った<sup>74)</sup>という。その後、1986年（昭和61年）10月の税制調査会の「税制の抜本的見直しについての答申」において、外国税額控除の問題点が指摘されている。つまり、この頃には、外国税額控除の利用に問題があるとの認識がされていたということがいえる。

ここに、外国税額控除制度が有する問題点について制度の概要を含め、以下に示していく。

外国税額控除制度とは、内国法人に対する国際的<sup>75)</sup>二重課税を調整するための制度である。国際的<sup>75)</sup>二重課税とは、国際取引において同一の納税義務者に対し、同一の課税物件に二国以上の国によって課税権が行使され、重複、競合して課税を受けることである<sup>75)</sup>。この二重課税を排除する方法としては、①外国法人税を税額控除する方法（外国税額控除方式）、②外国所得を

<sup>72)</sup> 水野忠恒『租税法〔第5版〕』（有斐閣・2011年）587頁参照。

<sup>73)</sup> 矢内一好=高山政信『外国税額控除の理論と実際』（同文館出版・2008年）24頁参照。

<sup>74)</sup> 矢内=高山・前掲注73)24頁参照。

<sup>75)</sup> 今村隆「外国税額控除制度の濫用」『租税回避と濫用法理—租税回避の基礎的研究—』（大蔵財務協会・2015年）117頁〔初出、2009年〕参照。

免除する方法（国外所得免除方式）、③外国法人税を損金と扱う方法、の三つがある<sup>76)</sup>。

わが国は、アメリカの制度に倣って、①の外国税額控除方式を採用し、内国法人の所得に対し、その源泉が国内であるか国外であるかは問わず、そのすべてを課税の対象とした上で、既にその源泉地国で課税されている国外源泉所得について、わが国の課税権から控除することにより二重課税を防止することとされている（法人税法 69 条）<sup>77)</sup>。もともと、③の外国税額を損金として扱う方法も選択的に認められている（所得税法 46 条、法人税法 41 条）が、通常は①を利用した方が納税者にとって有利であるため、一般に外国税額控除方式が用いられている。②の国外所得免除方式は、主にヨーロッパ諸国が採用している方式であるが、この方式については、内国法人の所在する母国における累進税率が骨抜きになること、国外損失があった場合に控除できないといった欠点がある一方、外国税額控除方式は、自国よりも外国の税率が高い場合に、自国の税収が確保できないという欠点がある<sup>78)</sup>。

そこで、このような欠点に着目した制度利用が散見されたことにより、1988 年（昭和 63 年）改正において、わが国の実効税率を超える高率で課された外国法人税までわが国で控除されることを防止するため、わが国の税率より高率部分の外国税額を外国税額控除の対象から除外すること、などの手直しが行われ、現在の制度の土台が形成された。

## 第 2 節 制度の性格

一般に、法人税法 69 条の立法趣旨は、第一に国際的二重課税の排除が主たる目的とされ、第二に資本輸出中立性であるといわれている。本判決を見ても、同様の内容として判示されており、制度の趣旨について「法人税法 69 条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額をわが国の法人税の額から控除するという制度である。これは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基づく制度である。」<sup>79)</sup>と判示している。

ここに、判例研究の対象である外国税額控除制度を利用した各事例では、Y（課税庁）の処分が適法であるか否かを、外国税額控除制度の性格を出発点として解釈・議論がされていることから、外国税額控除制度の性格をどう捉えるかという点が重要な論点となってくる。しかし、創設当時の立法趣旨については、具体的なものはなく、1962 年（昭和 37 年）改正についての税制調査会答申においても「外国税額控除制度は、国際的二重課税を排除するためにわが国の

<sup>76)</sup> 今村・前掲注 75) 117 頁参照。

<sup>77)</sup> 今村・前掲注 75) 117 頁参照。

<sup>78)</sup> 今村・前掲注 75) 118 頁参照。

<sup>79)</sup> 民集 59 卷 10 号 2964 頁。

採用している基本的な制度であって……」<sup>80)</sup>としているのみである。

水野忠恒教授は、外国税額控除事件に対する評釈において、「制度の性格いかんから、法人税法の解釈、つまり限定解釈が可能であるかどうかを検討しているのであるから、外国税額控除制度の性格づけは重要である。」<sup>81)</sup>とし、判決のように外国税額控除制度を政策的課税減免規定と理解するのは誤りである<sup>82)</sup>としている。そして、要すれば、政策的課税減免とは、特定の政策目的による租税優遇措置であり、いわば、租税特別措置の性格を有するものであって<sup>83)</sup>、1963年に制定されたOECDモデル租税条約において、すでに二重課税除去の方式として、国外所得免除方式および外国税額控除方式のいずれかを採用するものと提案している外国税額控除制度を、政策的課税減免規定と理解することは誤りである<sup>84)</sup>と指摘している。また、サリー教授をはじめとするアメリカの国際課税の専門家が、外国税額控除を所得課税の基本的構造の性格を有するものと理解している<sup>85)</sup>ことも理由として挙げている。

これに対し、中里実教授は、「このように国際的二重課税の排除を目的として設けられた外国税額控除の制度は、つきつめると、資本輸出中立性の確保という政策目的の実現のために課税を減免するという、国家による一方的な恩恵的措置なのである。」<sup>86)</sup>としている。

中里実教授と同じ立場である今村隆教授は、水野教授の批判を検討した上で、「確かに、国際的二重課税を排除することは、国際課税において本質的な要請であり、そのように考えると、外国税額控除制度は、狭義の政策的な減免規定ではないであろう。その意味で、外国税額控除制度は、所得課税の基本構造の性格を有するといえよう。しかし、法人税法 69 条は、複合的な目的をもつ規定であり、もう一つの目的である資本輸出中立性の確保については、我が国の法人の海外での投資活動を促進するとの政策目的以外には考えられず、この範囲内では、法人税法 69 条は、政策的減免規定と考えるべきであろう。」<sup>87)</sup>と述べている。これは網羅的な見解として納得のいくものであると考える。

### 第 3 節 最判平成 17 年 12 月 19 日判決

本来、本判決は、外国税額控除制度を用いた国際的な租税回避事例に対して、はじめて最高裁が判断を下した裁判例としても、また、第一審および控訴審の判断を覆した最高裁判断とし

---

<sup>80)</sup> 税制調査会「税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」(1961年12月)537頁。

<sup>81)</sup> 水野忠恒「判批」国際税務 Vol.23 23頁(2003年)。

<sup>82)</sup> 水野・前掲注 81) 23頁参照。

<sup>83)</sup> 水野・前掲注 81) 23頁参照。

<sup>84)</sup> 水野・前掲注 81) 23頁参照。

<sup>85)</sup> 水野・前掲注 72) 586頁参照。

<sup>86)</sup> 中里・前掲注 27) 230-231頁。

<sup>87)</sup> 今村・前掲注 75) 129頁。

でも注目されるものである。そして、本判決は、その判示において「制度の濫用」なる表現を用い、納税者の行為を否認することとなる。ここから、本判決についての具体的検討に入る。

最高裁判所第二小法廷 平成 17 年 12 月 19 日 <sup>88)</sup> 平成 15 年 (行ヒ) 第 215 号 (破棄自判)
大阪高等裁判所 平成 15 年 5 月 14 日 <sup>89)</sup> 平成 14 年 (行コ) 第 10 号 (控訴棄却)
大阪地方裁判所 平成 13 年 12 月 14 日 <sup>90)</sup> 平成 9 年 (行ウ) 第 77 号～79 号 (請求認容)

## 1、事実の概要

### (1) 事実関係<sup>91)</sup>

イ、A社（ニュージーランド法人）は、投資家から集めた資金を運用するに当たり、運用益に対して課される法人税の負担を軽減するために、タックス・ヘイブンであるクック諸島にB社を設立し、さらに自らがその株式の28パーセントを所有する同じクック諸島法人であるC社を経由して、当該資金をB社において運用させることとした。

ロ、この場合に、C社からB社に直接資金を貸し付けることにより、クック諸島においてB社からC社に支払われる利息に対して源泉税が課されることとなる。

ハ、そこで、C社とB社の間にX（納税者：原告、被控訴人、被上告人）が介在して次の内容の貸付を行うこととした。（本件取引）

（イ）X（シンガポール支店）は、B社に対して年利10.85%で5,000万米ドルを貸し付ける。B社はXに対して貸付金利息につきクック諸島において課される15%の源泉税を控除して支払う（本件ローン契約）

（ロ）Xは、C社から①の契約にある資金と同額の預金を受け入れる。ただし、預金元本の支払いはXがB社から前記貸付金元本の弁済を受けた範囲においてのみ行う。XがB社から前記の貸付金利息（源泉税額控除後のもの）を受領した場合にはそれに前記源泉税額を加算した金額からXの取得する手数料を控除した金額を預金利息としてC社に支払う（本件預金契約）。

ニ、本件取引によって、C社はクック諸島における源泉税の支払を免れるという利益を得るこ

<sup>88)</sup> 民集 59 卷 10 号 2964 頁。

<sup>89)</sup> 民集 59 卷 10 号 3165 頁。

<sup>90)</sup> 民集 59 卷 10 号 2993 頁。

<sup>91)</sup> 民集 59 卷 10 号 2993 頁。

となり、他方、Xは手数料を取得する一方、手数料を上回る額のクック諸島における源泉税（以下「本件源泉税」）を負担することとなり、取引自体によっては損失を被る。しかし、わが国で外国税額控除を受けることによって最終的には手数料分の利益を得ることができる。

ホ、Y（課税庁：被告、控訴人、上告人）は、Xに対して本件取引に係る外国税額控除を認めない課税処分をしたことからXは不服申立てを経て出訴した。

へ、第一審判決はXの取消請求をいずれも容認し、また原審においても本件取引に係る外国法人税について法人税法69条が適用されるべきであると判断し、これに反する本件各処分は違法であるとして、Yによる控訴を棄却した。そこでYが上告受理申立てしたのが本件である。

## (2) 争点

本件取引における法人税法69条の適用の可否。

## (3) 原審の判断

1、2審とも、本件取引に係る外国法人税については法人税法69条が適用されるものと判断し、これに反する本件各処分は違法であるとして、Xの取消請求をいずれも認容している。これについて、原審の理由の要旨は、本判決において以下の2点にまとめられている<sup>92)</sup>。

「(1) 本件取引の経済的目的は、C社及びB社にとっては、C社からB社へより低いコストで資金を移動させるため、Xを介することにより、その外国税額控除の余裕枠を利用してクック諸島における源泉税の負担を軽減することであり、Xにとっては、外国税額控除の余裕枠を提供し、利得を得ることにあるのである。このような経済的目的に基づいて当事者の選択した法律関係が真実の法律関係ではないとして、本件取引を偽装行為であるということとはできない。

(2) Xは、金融機関の業務の一環として、B社への投資の総合的コストを低下させたいというC社の意図を認識した上で、自らの外国税額控除の余裕枠を利用して、よりコストの低い金融を提供し、その対価を得る取引を行ったものと解することができ、これが事業目的のない不自然な取引であると断ずることはできない。したがって、本件取引が外国税額控除の制度を濫用したものであるということとはできない。」

## 2、判決要旨（破棄自判、確定）<sup>93)</sup>

「(1) 法人税法69条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、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制度である。これは、同一の所得に対する国際的三重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税

<sup>92)</sup> 民集 59 卷 10 号 2964 頁。

<sup>93)</sup> 民集 59 卷 10 号 2964 頁。

制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。

(2) ところが、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 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出来る。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（下線筆者）というべきである。」

### 3、検討

#### (1) 本件における規範構造と本判決の位置づけ

法人税法 69 条 1 項は、「外国法人税（外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものをいう。）を納付することとなる場合」に外国税額控除を認めるが、同条の委任規定である同法施行令 141 条 1 項は、「外国法人税」を「外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税」と定義づけている。そして、同条令 141 条 2 項 3 号は、同条 1 項の外国法人税に含まれるものとして「法人の所得を課税標準として課される税と同一の税目に属する税で、法人の特定の所得につき、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの」をあげている。

本件は、本件源泉税について法人税法 69 条 1 項の適用があるか否かが争点となっているが、本件源泉税が、形式的には上述の「外国法人税」に該当することは当事者間に争いが無い。ただし、この「外国法人税」が課された利子に係る「所得」が、もっといえば、本件源泉税の発生原因となる取引自体が、真意としての利子および取引に基づくものといえるか否かが問題となったものといえよう。

これについて Y は、本件源泉税の発生の原因となる本件取引を、主位的には「私法上の法律構成による否認」によって、予備的には「法人税法 69 条の限定解釈による否認」によって否認し得ると主張しているところ、本判決において前者主張は全面的に認められず、また後者主張についてもそのまま援用してはいないものの、後者主張の延長線上において本判決は下されているものと考えられる。

わが国の租税訴訟のうち、本判決理由のように「制度を濫用するものであり、税負担の公平を著しく害する」として「制度の濫用」なる理由を用いた先行事例は存在していないため、本

判決の否認法理の法的意義を明らかにすることは、大変意義あるものとする。

### (2) 当事者における租税回避の意図

判決では一言も触れられてはいないが、講学上、本判決は租税回避行為を否認したものとされている。租税回避については、「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」<sup>94)</sup>との通説的理解がされており、Yの二つの主張からしても、Xの行為が「通常用いられない法形式の選択」による「税負担の減少」を可能にする、まさに租税回避行為であるとして捉えられていることは明らかである。また、本判決において用いられた、「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（傍点筆者）」という文言からも、当事者における租税回避の意図を意識したものであることが窺われる。

現在、税負担の増大と大衆課税状況の進行に伴って<sup>95)</sup>、納税者の法令の隙間を狙った租税回避行為が後を立たず、ますます租税回避に関する問題は重要なものとなっている。しかし、今日におけるわが国の租税回避に対する立場は、「租税法律主義のもとで、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ひきなおし、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を租税行政庁に認めることは、困難である」<sup>96)</sup>という、「法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められない」<sup>97)</sup>との理解に立っており、包括的否認規定がないわが国は、事実認定の評価と、やや一般的否認規定であるとされる種々の行為計算否認規定や、個別的否認規定の解釈を駆使して現実の租税回避事例に対処しているといえる。

本件においても、Yは主位的に事実認定の評価から「私法上の法律構成による否認」の法理を主張し、予備的に法令の趣旨・目的に照らした限定解釈による否認を主張することで、具体的否認規定の有無によらず租税回避行為を否認しようとするものであるといえる。

### (3) 私法上の法律構成による否認

まず、「私法上の法律構成による否認」とは、「映画フィルムリース（パラツィーナ）事件」最判平成18年1月24日<sup>98)</sup>と同時期に争いのあった本件を含む外国税額控除制度を不当に利用した一連の事例の第一審の係属中に提唱されたといわれる否認法理である。

この法理は、課税要件事実の認定は、外観・形式ないし名目に従ってではなく、実体・実質

<sup>94)</sup> 金子・前掲注3)125頁。

<sup>95)</sup> 金子・前掲注3)23頁参照。

<sup>96)</sup> 金子・前掲注3)129頁。

<sup>97)</sup> 金子・前掲注3)129頁。

<sup>98)</sup> 民集60巻1号252頁。

ないし内容に従って、それらを判断し認定しなければならず<sup>99)</sup>、その結果、当事者が用いた法形式が否定されることがあり、このような場合に当事者が用いた法形式を否定するという意味で「否認」が可能である<sup>100)</sup>とするものである。そして、「私法上の法律構成による否認」による否認方法として、①契約が存在しないと認定する場合、②契約が虚偽表示により無効であると認定する場合（隠匿行為を認定する場合を含む。）、③契約の法的性質の決定により、当事者の選択した法形式を否定して、真実の契約関係を認定する場合の3つの場合がある<sup>101)</sup>とされる。

本件第一審および原審では、まずYの主位的主張である私法上の法律構成による否認について、次のように判示している。

「所得に対する課税は、……第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われる。しかしながら、その経済取引の意義内容を当事者の合意の単なる表面的、形式的な意味によって判断するのは相当ではなく、裁判所は、私法上の真実の法律関係に立ち入って判断すべきであって、このような裁判所による事実認定の結果として、納税者側の主張と異なる課税要件該当事実を認定し、課税が行われることは私法上の真実の法律関係に即した課税であり、当然のことであるといえる。」

これは、わが国の法解釈論として従来議論されてきた「実質課税の原則」や「実質主義」に由来する考え方であり、「私法上の法律構成による否認」法理が前述したように実質主義とよく似た類のものであることがわかる。そして、「私法上の法律構成による否認」が適用される場合として、下級審においては、①仮装取引である場合と、②形式的に存在する法律関係とは別に真実の法律関係が存する場合、つまり上記②および③に該当する可能性を挙げ、検討している。

#### ①仮装取引か否か

「仮装取引とは、意図的に真の事実や法律関係を隠ぺいしないし秘匿して、みせかけの事実や法律関係を仮装することであって、ある法的効果を生み出す法律関係が実体として存しない場合をいうと解すべき」（UFJ銀行事件も全く同様に判示している。）とし、本件については「当該法的形式と法的効果は一致しており、これをもって、仮装行為であると解することは困難である。」と結論づけている。

ここで、本件の類似事例として後述する「UFJ銀行事件」があるが、本件と全く同じ論点で争われており、この「UFJ銀行事件」の大阪高判平成16年7月29日<sup>102)</sup>においても、仮装行為と解することは困難である、とされている。しかし、「UFJ銀行事件」においては、最終的

<sup>99)</sup> 金子・前掲注3)139頁参照。

<sup>100)</sup> 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(1)」『租税回避と濫用法理—租税回避の基礎的研究—』（大蔵財務協会・2015年）58頁〔初出、1999年〕参照。

<sup>101)</sup> 今村・前掲注100)60頁参照。

<sup>102)</sup> 税資254号9711順号。



に重加算税が賦課されているという事実がある。ここで、仮装取引（通謀虚偽表示も同様）が否定されたのにもかかわらず、最高裁でYの主張が採用されたからとはいえ、Yが当初賦課した重加算税までも課すことは国税通則法68条の解釈からして妥当なのか、という疑問があることをここに論じておく。

## ②当事者の真実の意思

次に、真実の法律関係についての検討では、「当事者間の契約等において、当事者の選択した法形式と当事者間における合意の実質が異なる場合には、取引の経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って解釈し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。」と判示し、この解釈について「要件事実の認定に必要な法律関係については、表面的に存在するように見える法律関係に則してではなく、真実に存在する法律関係に則して要件事実の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係から離れて、その経済的成果や目的に則して法律要件の存否を判断することを許容するものではない。」との判断基準を示している。

そして、事実関係に沿って確認した後、「(当事者が) 選択した法律関係が当事者の真実の法律関係ではないとするのは、余りに本件の経済的成果や目的にのみとらわれた解釈であって相当ではない。」と判示して、当事者の真意としても本件取引を選択していたものと解するのが合理的であるとの見解を示したことから、私法上の法律構成による否認の主張は採用されない結果となった。

本争点については、本判決で直接判断が下されたところではない。その理由は事実認定を争う問題であって、「法令の解釈に関する重要な事項を含む」とする上告受理申立て理由に該当しないと判断されたためである<sup>103)</sup>とされる。これについては、いわゆる「岩瀬事件」東京高判平成11年6月21日<sup>104)</sup>や、「航空機リース事件」名古屋地判平成16年10月28日<sup>105)</sup>において、国側が上告受理申立て理由の不存在を理由に同申立てを断念したとされていることからすると、本争点は事実認定の問題に過ぎず、したがって最高裁で争えない、という判断が定着しつつある<sup>106)</sup>という意見も存在する。また、「私法上の法律構成による否認」法理は、建前上は、法実質主義に従い課税要件事実を私法上の真実の法律関係とするものであるが、訴訟における主張立証の過程で租税回避目的という経済的な動機・意図を重視することによって、結局経済実質主義による場合と同じ結果に帰着することとなる<sup>107)</sup>とする否定的な立場も多いこと

<sup>103)</sup> 平川雄士「判批」税研126号84頁(2006年)参照。

<sup>104)</sup> 高裁民集52巻26頁。

<sup>105)</sup> 判タ1204号224頁。

<sup>106)</sup> 平川・前掲注103)84頁参照。

<sup>107)</sup> 谷口・前掲注6)75-76頁参照。

もあり、判例および学説においても否定されていると考えられている<sup>108)</sup>。

#### (4) 法人税法 69 条の限定解釈による否認

Y の予備的主張において、外国税額控除制度は、国際的二重課税排除を目的として設けられたものであり、資本輸出中立性の確保等の政策目的実現のために課税を減免する国家による一方的な恩恵的措置であり、そうしたいわゆる課税減免規定は、「一般の課税根拠規定と異なり、特有の趣旨目的を有するものとして制定されたものであるから、その立法趣旨に従って解釈するのは当然のことであり、当該規定の趣旨目的に反する行為又は当該規定が本来予定していないような当該規定の射程範囲外にある行為についてまで、課税の減免を認めなければならない理由はない」とし、限定解釈を認めるべきとする主張がある。そして、こうした法人税法 69 条の限定解釈の判断基準については、第一審において、「内国法人が客観的にみて正当な事業目的を有する通常の経済活動に伴う国際的取引から必然的に外国税を納付することとなる場合に適用され、かかる場合に外国税額控除が認められ、かつその場合に限定されるべきであり、事業目的のない取引から生じた『納付』は『納付することとなる場合』には当たらない」と判示されている。

この解釈論理は、アメリカのグレゴリー事件<sup>109)</sup>の判決で示された、その立法目的と無縁な租税回避のみを目的とする行為をその適用範囲から除外するという解釈技術を本件に導入したものとされている。

これについて、下級審では、「税額控除の規定を含む減免規定は、通常、政策的判断から設けられた規定であり、その趣旨・目的に合致しない場合を除外するとの解釈をとる余地もあり、また、これらの規定については、租税負担公平の原則から不公平の拡大を防止するため、解釈の狭義性が要請されるものということができる」として、減免規定の限定解釈についての許容性を一般論からは認めている。

しかし、本件にあてはめた判断は、Y が主張するように、グレゴリー事件において確立された「事業目的の原理」を基とする「正当な事業目的」を用いて法人税法 69 条 1 項の「納付することとなる場合」を限定解釈することは、「納付」の概念自体わが国の租税法上第三者の納付も許容されていることから、限定解釈する余地が極めて狭く、さらに「正当な事業目的」の判断自体客観性に欠けており、租税法律主義から要請される基準の明確性からもきわめて問題であるとのことから否定されている。こうして、下級審の判断においては、本件について事業目的がないと断定することはできないとして、法人税法 69 条の限定解釈による否認の主張も採用できないとしているのである。

<sup>108)</sup> 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』（税務経理協会・2009年）214頁参照。

<sup>109)</sup> この事件については、参照、金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣・2010年）405頁〔初出、1978年〕以下。

ここで、下級審においては、上記のような「正当な事業目的」のあるものだけ外国税額控除を認める、という「正当な事業目的」の有無を肯定的に判断する、ある意味で積極的な判断ではなく、「税額控除の枠を利用すること以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』該当する」という消極的な基準を採用していることも注目する。

そして、本判決を見てみると、「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。」と判示している。ここで結論が 180 度変わることになるのだが、法令の趣旨目的から結論を導きだそうとしていることは各審級とも違いはない。では論理過程のどこに違いが生じたのであろうか。そこで、以下のように判決文の論理過程を大きく捉えてみることにする。

#### 【下級審の論理過程】

「制度の趣旨・目的」→「事業目的の不存在」要件を満たす場合に限定解釈可→「事業目的の不存在」要件の充足は×→限定解釈× 《結果：X の主張認容》

#### 【最高裁の論理過程】

「制度の趣旨・目的」→「逸脱」→制度の「濫用」→「否認」《結果：破棄自判》

両者の大筋の論理課程の構図はこのようになるが、こうして見ると本判決は果たして限定解釈として理解されるべきなのかという疑問が生じてくる。

本判決については金子宏教授・中里実教授をはじめ、「課税減免規定の（政策）趣旨目的に沿った限定解釈」として理解されている有力説<sup>110)</sup>も多くある一方、「趣旨・目的が立法経緯等から明確にうかがえる場合はともかくも、そのような趣旨が明らかでない限り、納税者の不利となるような限定解釈は、租税法律主義の原則のもとでは差し控えられるべきである」<sup>111)</sup>とする否定説や、中には外国税額控除制度の趣旨目的として政策目的だとか恩恵的措置であるとき

<sup>110)</sup> 金子・前掲注 3) 130-131 頁、中里実「政策税制の政策目的に沿った限定解釈」税研 129 号 75-77 頁(2006 年)参照。

<sup>111)</sup> 占部裕典「判批」金融法務事情 1731 号 41 頁(2006 年)。

れる理解自体を否定している論者<sup>112)</sup>もあり、見解は区々としている。

これは、本判決の論理が「逸脱」→「濫用」と納税者にとって極めて乱暴（不安定にさせる）な論理である<sup>113)</sup>という見解もあるように、「濫用」に導く過程の判断基準が明らかにされていないことから様々な解釈の余地を与えているものと考えられる。

#### (5) 法令の限定解釈による否認か一般法理による否認か

本判決においては、Y主張の2つの否認法理について何ら言及することなく、また法人税法69条の限定解釈によって定立される「事業目的の不存在要件」についても触れることなく、原審段階でYが追加した外国税額控除の濫用の主張に焦点を絞って、これを認める判断をしている<sup>114)</sup>。ここで、本判決がいう「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」することで税を免れることは「外国税額控除制度を濫用」するものであり、「税負担の公平を著しく害する」とする判示の「逸脱」→「濫用」に至る不文の判断基準の根拠を民法における権利濫用に求める見解<sup>115)</sup>も存在する。

これに対しては、「(本件)最高裁が、本稿で用いている意味での一般法理としての濫用の法理すなわち租税法規に明文規定がなくても、租税回避であることを理由に否認できる法理を突如採用したとは到底考えられない。」<sup>116)</sup>とする見解も存在しており、ますます本判決における否認の法理論的根拠をどのように理解すべきか難しいところとなっている。

ここで民法における権利濫用法理をみると、権利濫用については、「権利の社会的・経済的目的、あるいは社会的に許容される限界を逸脱した権利の行使」といい、これには「権利の行使としての法律効果が与えられない」とされる<sup>117)</sup>。

さらに、民法の世界においては権利の行使について、「権利者が個人の利益の追求のためのみならず、社会全体の利益との調和において行使すべき義務を伴う」<sup>118)</sup>と理解されており、ここから、権利濫用法理を「個人の利益追求が第三者の犠牲の上にある場合の権利行使を制限するもの」と考えられているということがわかる。ここで、本判決の判示を見てみると、先にも引用したように、「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

112) 志賀櫻「判批」租税訴訟 No.1 租税法における法の支配 197-199 頁(2007 年)参照。

113) 八ツ尾順一『租税回避の研究 [六訂版]』(清文社・2014 年)321 頁。

114) 谷口勢津夫「法人税法上の外国税額控除制度の濫用」『租税回避論—税法の解釈適用と租税回避の試み—』(清文社・2014 年)51-52 頁 [初出、2007 年] 参照。

115) 谷口・前掲注 114) 56 頁参照。

116) 今村隆=川村佑紀「租税法における濫用の法理—欧州私法裁判所と我が国の最高裁判所における判決を比較して—」法学紀要 305 頁(2011 年)。ここについては後述するが、濫用の法理を、租税法規に明文がなくても租税回避であることを理由に否認できるとすることと同視する考えは谷口教授のいう租税回避アプローチからの理解であると考えられる。

117) 谷口知平編『注釈民法(一) 総則(一)』(有斐閣・1964 年)89 頁 [植林弘]。

118) 谷口知平=石田喜久夫編『新版注釈民法(一) 総則(一) [改訂版]』(有斐閣・2002 年)121 頁 [安永正昭] 参照。

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。（下線筆者）」と判示している。この「我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図る（傍点筆者）」という文言から、民法における権利濫用法理、権利行使を制限する場合と同様の趣旨に基づく表現であると推認できるのではないだろうか。つまり、ここに本判決の否認法理が、権利濫用法理を根拠とするものであることを肯定しうる可能性を見い出せるものと考ええる。

また一方で、このように考えると残る疑問も出てくる。民法における権利濫用は、「権利の社会性」<sup>119)</sup>に反する権利行使を許容しないものとする価値判断に基づく権利行使の限界を前提として成り立つ観念であり<sup>120)</sup>、上述において、権利行使を許容しない場合として、個人の利益追求が第三者の犠牲の上にある場合を示したわけであるが、外国税額控除を受ける権利についても同様の権利行使の限界が存在するのであろうか。外国税額控除（権）は、権利といってもあくまでも「租税法律の創造物」であるから、その行使の限界の有無および内容は、租税法律主義の下では、同控除権の法的根拠たる法人税法 69 条の規定から導き出されなければならない<sup>121)</sup>と考えるべきとする主張も納得しえるだろうし、租税において直接犠牲を被る第三者はというと国民であるともいえようが、その前に国家であるといえ、ここに、公権力を相手に、私人の権利保護を目的とする民法の権利濫用と同様の解釈を見出すことができるのかどうかは疑問であり、検討すべき要素であるといえよう。

#### 第 4 節 類似事例の裁判例との比較

##### 4-1 類似事例① —「UFJ 銀行事件」最高裁第一小法廷 平成 18 年 2 月 23 日判決—

本節においては、上記本判決に対する類似の事例にかかる最判平成 18 年 2 月 23 日<sup>122)</sup>（以下、「別件第一小法廷判決」という。）を検討する。この両者は一見同様の判示をしているかのように見えるが、よく見ると別の論理による否認を行っているのではないかという学者の指摘もあるように<sup>123)</sup>、事実の概要および結論は同様であるものの、その結論を導く論理形成は異なるものように思われる。したがって、以降においては、この違いを主に検討していくこととする。

119) 我妻栄『新訂民法総則(民法講義 I)』(岩波書店・1965 年)35 頁。

120) 谷口=石田・前掲注 118)149 頁 [安永正昭] 参照。

121) 谷口勢津夫「判批」民商 135 卷 6 号 1083 頁(2007 年)。

122) 裁判集民 219 号 491 頁。

123) 谷口・前掲注 121)、木村弘之亮「判批」税法学 569 号(2013 年)参照。

最高裁判所第一小法廷 平成 18 年 2 月 23 日<sup>124)</sup> 平成 16 年 (行ヒ) 第 326 号  
(破棄自判)

大阪高等裁判所 平成 16 年 7 月 29 日<sup>125)</sup> 平成 14 年 (行コ) 第 82 号  
(控訴棄却)

大阪地方裁判所 平成 14 年 9 月 20 日<sup>126)</sup> 平成 9 年 (行ウ) 第 64 号～67 号  
(一部却下、一部請求認容、一部棄却)

## 1、事実の概要<sup>127)</sup>

### (1) ニュージーランド源泉税に係る案件

ニュージーランド法人テレコム NZ 社は、ケイマン諸島にある 100%子会社テレコム CA 社によって調達した資金をニュージーランド国内に持ち込み運用しようとした。しかし、テレコム CA 社からテレコム NZ 社への直接融資という形で持ち込むと借入金利息に 15%の源泉税が課されることとなるため、本件取引のアレンジャーであるフェイリッチ社 (りそな外国税額控除事件の場合と同様) は、X (納税者：原告・被控訴人・被上告人) を間に挿入し X の日本での外国税額控除余裕枠を利用して前記源泉税の負担を軽減することを企図した。

X はテレコム NZ 社に 160 億円を貸付け、貸付けが実行される日から償還日まで、毎年 3 月、9 月および償還日において LIBOR (ロンドン銀行間資金市場での貸出レート) に年利 0.185% を加算した利息をテレコム NZ 社から受領することとした (以下、「本件ローン契約」という)。ただし、テレコム NZ 社は利息を支払う際、ニュージーランドの 15%の源泉税を控除する。

また、本件ローン契約で X がテレコム NZ 社に供与する資金相当額を X がテレコム CA 社から預金として受け、X はテレコム NZ 社から受領した貸付金利息 (源泉税控除後) に源泉税を加算した金額から年利 0.185% の手数料を控除した金額を預金利息として支払うこととした (以下、「本件預金契約」という)。本件ローン契約および本件預金契約は X の香港支店を通して行われたものであり、香港税制上、預金利息に係る源泉税は課されないため、X からテレコム CA 社に支払う預金利息に源泉税は課されていない。

X は平成 2 年 3 月期ないし平成 5 年 3 月期の各事業年度の確定申告において、X が支払ったニュージーランド国源泉税について法人税法 69 条に基づき税額控除したところ、Y (課税庁：被告、控訴人、上告人) はこれを否認した更正処分、テレコム CA 社が本来負担すべきニュージーランド源泉税を X が負担したかのようにするために、仮装して作出されたものであるとした重加算税の賦課決定処分、および過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

<sup>124)</sup> 裁判集民 219 号 491 頁。

<sup>125)</sup> 税資 254 号 9711 順号。

<sup>126)</sup> 税資 252 号 9200 順号。

<sup>127)</sup> 税資 252 号 9200 順号。

## (2) クック諸島源泉税に係る案件

クック諸島源泉税を対象とする取引は、①クック諸島法人のユーロピアン社へのローン契約、およびバーミューダ諸島法人のキングストン社間の預金契約、②クック諸島法人のファースト社へのローン契約、バーミューダ諸島法人のグレシヤム社間の預金契約の2案件あり、上記(1)のニュージーランド源泉税に係る案件の利息年利率の違いこそあれ、同様の取引となっている(クック諸島源泉税に係る2案件については利息の利率も同様。)ため、取引の内容についての記載は、割愛する。

## 2、判決要旨(破棄自判、確定)<sup>128)</sup>

「本件各取引は、これを全体として見ると、本来は内国法人が負担すべきでない外国法人税について、内国法人である本件銀行が対価を得て引き受け、これを自らの外国税額控除の余裕枠を利用して我が国において納付されるべき法人税額を減らすことによって回収することを内容とするものであることは明らかである。これは、我が国の外国税額控除の制度をその本来の趣旨及び目的から著しく逸脱する態様で利用することにより納税を免れ、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分け合うために、本件銀行にとっては外国法人税を負担することにより損失が生ずるだけの取引をあえて行うものというべきであって、我が国にお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にほかならない。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。(下線筆者)」

## 3、検討

### (1) 判決文の比較

別件第一小法廷判決における判示として特に重要(比較すべき)と思われる部分は、以下の結論部分である。

「本件各取引は、これを全体として見ると、本来は内国法人が負担すべきでない外国法人税について、内国法人である本件銀行が対価を得て引き受け、これを自らの外国税額控除の余裕枠を利用して我が国において納付されるべき法人税額を減らすことによって回収することを内容とするものであることは明らかである。これは、我が国の外国税額控除の制度をその本来の趣旨及び目的から著しく逸脱する態様で利用することにより納税を免れ、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分け

<sup>128)</sup> 裁判集民 219 号 491 頁。

合うために、本件銀行にとっては外国法人税を負担することにより損失が生ずるだけの取引をあえて行うものというべきであって、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にほかならない。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。（下線および傍点筆者）」

最後の下線部分において本件と異なる論理だとされている<sup>129)</sup>こともあり、本判決<sup>130)</sup>の判示についても以下に挙げて比較する。

「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 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出来る。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。（下線筆者）」

後者の本判決の判示については前節で検討したように、「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」することで税を免れることは「外国税額控除制度を濫用」するものであり、税負担の公平を著しく害するものとして許されないとする「制度の濫用」法理による否認であった。これに対し、前者の別件第一小法廷判決における判示は、それと異なる論理であると考えられる。谷口勢津夫教授はそれについて、次のような観点から鋭い指摘をしている。

「『本件各取引』が『濫用』であり、『濫用とされる本件各取引』に基づいて生じた所得に対する外国法人税を外国税額控除の対象とすることはできないとしていることからすると、別件第一小法廷判決はその事例を『租税回避事例』とみて租税回避を否認した判決であると解することができる」<sup>131)</sup>というのである。

これと同旨の指摘として、別件第一小法廷判決について、「係争各取引自体が税法（または税制度）を濫用して法律構成を行ったものである。敷衍すれば、『法の形成可能性を濫用して形成された各取引』に基づいて生じた所得に対する外国税額は、『本来は内国法人が負担すべきでない外国法人税』であり、租税減免規定を詐取的に適用できず、その結果外国税額控除の

<sup>129)</sup> 谷口・前掲注 121) 1095 頁参照。

<sup>130)</sup> 民集 59 卷 10 号 2964 頁。

<sup>131)</sup> 谷口・前掲注 121) 1095 頁。



対象とできないこととなる」<sup>132)</sup>とする見解もあり、ここでは、別件第一小法廷判決を本判決と異なり、租税回避の一般的否認法理への扉をさらに大きく開いた<sup>133)</sup>と評価されている。というのは、ここでいう「法の形成可能性の濫用」とは、次章以降で検討するドイツの租税基本法 42 条 1 項の規定、すなわち一般的否認規定本文で使用されている文言であり、その文言を彷彿とさせる別件第一小法廷判決は、明文の否認規定がない場合であっても租税回避行為を否認することができるとする、わが国において初となる、一般的否認規定を認める根拠となるうる法理形成の礎とも考えられるからである。

それに対して、今村隆教授は、その論述にも見られるように「(本件) 最高裁が、本稿で用いている意味での一般法理としての濫用の法理すなわち租税法規に明文規定がなくても、租税回避であることを理由に否認できる法理を突如採用したとは到底考えられない。」<sup>134)</sup>として、本判決については、濫用法理を用いたものではないとする見解を持つ一方、濫用法理自体については一般法理として、明文規定がなくても租税回避であることを根拠に否認しうるものとして、その有益性も理解されているところであり、本判決が「濫用」という文言を用いたことの影響は大きく、今後の租税法解釈のあり方について、様々な可能性がもたらされたものと考えられる。

#### 4-2 類似事例② — 「三井住友銀行事件」大阪高等裁判所 平成 14 年 6 月 14 日判決—

外国税額控除余裕枠の流用に係る事例については、最高裁においてはじめて判断が下された本判決と上記類似事例に係る別件第一小法廷判決のほか、これより検討する 3 つ目の事例、大阪高判平成 14 年 6 月 14 日<sup>135)</sup> (以下、「別件高裁判決」という。) が存在する。この 3 事例は地裁段階ではどれも納税者が勝訴しているが、上記 2 事例については高裁も納税者が勝訴した後、最高裁で逆転判決が下されたものであるのに対し、この別件高裁判決は、唯一、高裁段階で国側勝訴とする判断が下されたものである。また、この別件高裁判決がこれら外国税額控除余裕枠の流用に係る争いのうち、最も先行して裁判が行われたものであることから、この別件高裁判決における判断が、あとに続く 2 事例にどのような影響を与えたのかを検討しておく必要があるものと考えられる。

当該 3 事例の最終的な結論は国側勝訴であり同じではあるが、上記 2 事例の判決における結論を導く論理が異なっているのと同様、この別件高裁判決についても上記 2 事例との違いがみられるため、ここに焦点を当てて検討していくこととする。

<sup>132)</sup> 木村・前掲注 123) 70 頁。

<sup>133)</sup> 木村・前掲注 123) 76 頁参照。

<sup>134)</sup> 今村=川村・前掲注 116) 305 頁。

<sup>135)</sup> 訟月 49 卷 6 号 1843 頁。

最高裁判所第一小法廷 平成 17 年 12 月 19 日<sup>136)</sup> 平成 14 年 (行ツ) 第 219 号

(棄却・不受理)

大阪高等裁判所 平成 14 年 6 月 14 日<sup>137)</sup> 平成 13 年 (行コ) 第 47 号

(一部変更、棄却)

大阪地方裁判所 平成 13 年 5 月 18 日<sup>138)</sup> 平成 9 年 (行ウ) 第 47 号～48 号

(一部却下、一部請求認容)

## 1、事実の概要<sup>139)</sup>

### (1) ペプシコ事例

米国法人のペプシコ社は、メキシコ法人の子会社サブリティス社を通じてメキシコ法人 A 社を買収した。買収資金として約 2 億 7300 万ドルがペプシコ社からサブリティス社に対して融資され、サブリティス社は同融資額と同額面の約束手形をペプシコ社に対して振り出した。

サブリティス社がペプシコ社に支払う貸付金利息は、メキシコ国税制上 35%が課されることとされているが、金融機関に支払われる貸付金利息は 15%と軽減されていた。その違いに着目したペプシコ社は X (納税者：原告、被控訴人) に対して当該手形買取契約および本件覚書の締結 (以下、「本件取引」という。) を申し出た。

平成 3 年 6 月 6 日、本件取引を締結し、X はペプシコ社より本件手形を額面で購入した。また平成 3 年 7 月 15 日、本件取引に基づき、サブリティス社は X に対して元本および当初手形発行日から返済日まで年利 8.16%の貸付金利息である約 1747 万ドルからメキシコ源泉税 15%を差し引いた 1485 万ドルを支払った。また X は、ペプシコ社から当該契約締結日から平成 3 年 7 月 1 日までの間については 6.775%、以降は LIBOR+0.65%の割合で計算した金額の支払いを受けていた。

X は本件取引に基づき、サブリティス社から受領した利息 1485 万ドルにメキシコ源泉税のうち 10%相当額 (覚書によりメキシコ源泉税のうち 10%部分を外国税額余裕枠で吸収し、残り 5%をサブリティス社が負担することとされていた。) 約 175 万ドルとの合計額から、取引手数料など差し引いた約 1558 万ドルをペプシコ社に返金した。

X は平成 4 年 3 月期法人税の確定申告において、メキシコ源泉税のうち 10%部分約 175 万ドル (約 2 億 3200 万) が法人税法 69 条 1 項の外国法人税に該当するとして当該事業年度の納付すべき法人税額から控除した。なお、残りの 5%部分については税額控除の控除限度額を超えるため、損金の額に算入した。

<sup>136)</sup> 税資 255 号 10242 順号。

<sup>137)</sup> 訟月 49 卷 6 号 1843 頁。

<sup>138)</sup> 訟月 48 卷 5 号 1257 頁。

<sup>139)</sup> 訟月 48 卷 5 号 1257 頁。

これに対し Y（課税庁：被告、控訴人）は当該外国税額控除を認めないとする更正処分およびこれに伴う過少申告加算税賦課決定処分を行った。X は審査請求を経て、これら処分の取消しを求めて提訴した。

## (2) ロシコ事例

上記ペプシコ事例と同種の事実関係であるため、取引の内容についての記載は、割愛する。

## 2、判決要旨（一部変更、棄却）<sup>140)</sup>

「(1) 法 69 条は、国際的二重課税を排除して、日本国企業の国際取引に伴う課税上の障害を取り除き、事業活動に対する税制の中立性を確保することを目的とすることにかんがみると、同条は、内国法人が客観的にみて正当な事業目的を有する通常の経済活動に伴う国際的取引から必然的に外国税を納付することとなる場合に適用され、かかる場合に外国税額控除が認められ、かつ、その場合に限定されるというべきである。

(2) 内国法人が、本来 69 条の適用の対象者ではない第三者に、外国税額控除の余裕枠を利用させ、第三者からその利用に対する対価を得ることを目的として、そのために故意に日本国との関係で二重課税を生じさせるような取引をすることは、前述した法 69 条の制度の趣旨・目的を著しく逸脱するものというべきであり、当該行為にはおよそ正当な事業目的がなく、あるいは極めて限局された事業目的しかないものであるから、内国法人が同取引に基づく外国法人税を納付したとしても、法 69 条の制度を濫用するものとして、同条 1 項にいう『外国法人税を納付することとなる場合』には該当せず、同条の適用を受けることができないとの解釈が許容されてしかるべきである。

(3) 法 69 条の適用を受けようとする者において、外国税額控除の余裕枠を利用すること以外におよそ正当な事業目的が存しない場合や、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、法 69 条の制度を濫用するものとして、同条 1 項にいう『外国法人税を納付することとなる場合』には当たらないと解するのが相当である。」

## 3、検討

### (1) 限定解釈の許容性

上述した本判決の検討においても限定解釈について触れたが、この別件高裁判決についても、「税額控除の規定を含む課税減免規定は、通常、政策的判断から設けられた規定であり、その趣旨・目的に合致しない場合を除外するとの解釈をとる余地もあり、また、これらの規定については、租税負担公平の原則（租税公平主義）から不公平の拡大を防止するため、解釈の狭義

---

<sup>140)</sup> 訟月 49 卷 6 号 1843 頁。

性が要請されるものということができる。」と限定解釈の許容性を認めている。つまりは、課税減免規定について、その趣旨・目的に沿って限定的に解釈するということについては、本判決および別件第一小法廷判決の下級審、ならびに別件高裁判決とも認められているということに変わりがないようである。

## (2) 法人税法 69 条の限定解釈による否認の判断基準

別件高裁判決においては、限定解釈されうる場合の判断基準について、「法 69 条は、国際的  
二重課税を排除して、日本国企業の国際取引に伴う課税上の障害を取り除き、事業活動に対する税制の中立性を確保することを目的とすることにかんがみると、同条は、内国法人が客観的にみて正当な事業目的を有する通常の経済活動に伴う国際的取引から必然的に外国税を納付することとなる場合に適用され、かかる場合に外国税額控除が認められ、かつ、その場合に限定されるというべきである。」として、「正当な事業目的を有する取引か否か」という判断基準を採用している。これは、本判決の下級審において採用された判断基準とは若干異なるものとする。上述したが、本判決における下級審では、「税額控除の枠を利用すること以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」<sup>141)</sup>といった「納付することとなる場合」に当たらないケースを限定的に捉え、それ以外を「納付することとなる場合」、すなわち外国税額控除が認められる場合とする、いわば税額控除を認めないことに消極的な判断基準だったのに対し、別件高裁判決の判断基準は、「正当な事業目的を有する場合」に限り外国税額控除が認められるとした、ある意味では税額控除を認めないことに積極的であるともとれる、「正当な事業目的」基準を採用した判断であるといえよう。

また、別件高裁判決が、何をもって正当な事業目的がないと判断したかについては、「外国税額控除の余裕枠を利用すること以外におよそ正当な事業目的が存しない場合や、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、「法 69 条の制度を濫用するものとして、同条 1 項にいう『外国法人税を納付することとなる場合』には該当せず、同条の適用を受けることができないとの解釈が許容されてしかるべき」という基準に依っている。「本来、法 69 条の適用の対象者ではない第三者に、外国税額控除の余裕枠を利用させ、その第三者からその利用に対する対価を得ることを目的」とした本件各取引を、“「不自然な取引」であり、法 69 条の趣旨・目的を著しく逸脱するもの”として評価し、これには正当な事業目的があるとはいえないとするものであった。

このように、「外国税額控除の余裕枠を他人に利用させ、その対価を得ること自体を正当な

---

<sup>141)</sup> 民集 59 卷 10 号 2993 頁。

事業目的ということはできないと解すべきである」として、別件高裁判決では外国税額控除の適用を認めない旨の結論を下している。

ここに、前 2 事例の地裁・高裁段階で示された限定解釈に対する判断基準と若干なりとも異なった判断基準を採用したことにより、この別件高裁判決での結論が前 2 事例の高裁判決と全く逆の判断となったことがわかる。さらにいうならば、時系列としては、この別件高裁判決において、「正当な事業目的」基準を採用した後において、前 2 事例の高裁判決が、同様の基準を採用することなく、Y の主張に対して『『正当な事業目的』を用いて『納付』の意味・内容を限定することには無理があり、困難であるといわざるを得ない。』<sup>142)</sup>と、別件高裁判決と異なる結論を下した一審判決を維持したのである。

このように、下級審までを比較すると、前 2 事例については、限定解釈の判断基準に該当しなかったが故に、「納付することとなる場合」に当たるとする解釈により X が勝訴したのであるが、別件高裁判決においては、その判断基準の相違により全く別の結論となったのであり、法人税法 69 条の趣旨・目的から限定的な基準を見出し適用したものであることから、まさしく法人税法 69 条の限定解釈による判決である、ということに違いはないものとする。

## 第 5 節 小括

これまでの検討からみると、3 事例それぞれについて、何を「濫用」として捉えているか、それが同じものであるのかは疑問である。とはいえ、3 事例の各確定した裁判の論述から、以下のように整理できるのではないかと考えられる。

### 【最判平成 17 年 12 月 19 日・りそな外国税額控除事件】

「制度の趣旨・目的」→「逸脱」→当該外国法人税を法人税法 69 条の対象とすること＝「濫用」→これが税負担の公平を著しく害するため許されない。→結果「否認」

これは、第一の考え方として、制度の趣旨・目的に著しく逸脱するところによる当該制度の適用は、制度の濫用であり許されないとする、いわば、趣旨・目的違反については適用除外となるという法人税法 69 条自体に濫用法理が内在していることを根拠とする考え方があると考えられる。この内在の根拠としては、民法における権利濫用の禁止原則や、一般法理として理解する立場もあるが、そもそもこうした内在する原理については、「不文の濫用禁止原則が税法に内在すると考えることは、租税法主義の自己否定である」<sup>143)</sup>という反対意見もある。

また、第二の考え方として、法人税法 69 条が課税減免規定であるがゆえ、その制度趣旨に

<sup>142)</sup> 民集 59 卷 10 号 2993 頁参照。

<sup>143)</sup> 谷口・前掲注 6) 78 頁。

著しく反する利用については、その適用を限定的に捉えることにより除外される、という限定解釈なる解釈手法によるものとも考えられる。これに対しても、法人税法 69 条の制度趣旨やその性格の誤った認識である<sup>144)</sup>として限定解釈による手法について否定的な意見や、趣旨目的を語る以上立法資料等といった実証をすべきである<sup>145)</sup>とする指摘も存在する。

#### 【最判平成 18 年 2 月 23 日・UFJ 銀行事件】

「制度の趣旨・目的」→「逸脱」→本件各取引は外国税額控除制度を濫用するものである＝「濫用」→各外国法人税を法人税法 69 条の対象とすることはできない。→結果「否認」

一方、こちらは、制度の趣旨・目的を著しく逸脱する行為は、制度を濫用するものであり許されない、とする本件取引自体を濫用と評価されたものと考えられる。まさに事実認定として、私法上の形成可能性ないし選択可能性の濫用であると判断されたものと理解され、実質主義的理解から明文の否認規定なしに租税回避を否認したことと同様の否認手法である<sup>146)</sup>との指摘がある。

#### 【大阪高判平成 14 年 6 月 14 日・三井住友銀行事件】

「制度の趣旨・目的」→本件取引は外国税額控除余裕枠を第三者に利用させることを目的とした不自然な取引→「逸脱」+ 正当な事業目的なし→「濫用」→その場合の納付した外国法人税は「外国法人税を納付することとなる場合」に当たらない。→結果「否認」

この判示が、最も Y の予備的主張である限定解釈に依拠したものといえるのではないだろうか。これは、端的に、「その趣旨・目的に合致しない場面を除外するとの解釈」<sup>147)</sup>であるといえ、グレゴリー事件における事業目的基準に端を発する「正当な事業目的」なる基準も採用されていることからそのように理解できるものと考えられる。

このように、3 事例とも濫用として捉えているものに違いがあるように考えられる。また、同様の事実の概要・結論であるにも関わらず、三者三様といえる論理が展開されているところから、その違いの原因を見出すことに価値があると考えている。さらに、制度の濫用法理は、これまで租税法の中で否認法理として引用されたことがなかったため、この事例をきっかけに、租税法における、この制度の濫用法理が許されるべき法理なのかを検討し、そうであるならそれはどのような場合に許されるのかを明らかにする必要があるだろう。

<sup>144)</sup> 水野・前掲注 81)23 頁参照。

<sup>145)</sup> 岡村忠生「判批」租税判例百選 [第 6 版] 39 頁(2016 年)参照。

<sup>146)</sup> 谷口・前掲注 121)1097 頁参照。

<sup>147)</sup> 訟月 49 卷 6 号 1876 頁。

### 第3章 法の濫用法理の位置づけ

第2章の判例研究の対象事例である、本判決、最判平成17年12月19日にて用いられた「制度の濫用」なる否認法理は、類似の外国税額控除余剰の流用に係る事例と事実関係および結論自体は同様であるが、その否認法理には、これまでの解釈のあり方とは趣の異なる要素が存在することを第2章において示してきた。さらに、本判決において初めて示された「制度の濫用」のその法的性質についての評価には様々な議論があることも上述のとおりである。

限定解釈といった一種の目的論的解釈による否認であるのか、制度の濫用という新たな否認の法理であるのか。後者である場合の根拠としては、民法1条3項の権利濫用の禁止を適用したもの、あるいはEU諸国で採られている法の濫用法理(abuse of rights)を採用したもので、明文規定に拠らない租税回避の否認を認めたものとする理解<sup>148)</sup>や、憲法12条を根拠とする立場<sup>149)</sup>もあり、見解は様々である。

第3章では、第2章における判例研究を踏まえ、その「濫用」の性格付けの根拠となりうる各要素を検討し、結論を導く第4章への橋渡しとする。

#### 第1節 本件濫用法理についての学者による理解

本判決の捉え方については、有力説として、「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」<sup>150)</sup>との見解がある。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)が、わが国の解釈論でも認められるべき、との文脈<sup>151)</sup>の中で示されおり、この法理を適用することは、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、減免規定の本来の趣旨・目的にそった限定解釈の結果である<sup>152)</sup>と理解される。このような考え方に基づいて、別件高裁判決が採用した課税減免規定の限定解釈の延長戦上に、本判決を位置づけようとする<sup>153)</sup>見解も多い。つまりは、本判決は、租税回避を理由とするものではなく、立法趣旨に反する行為であることを理由とするものであり、解釈の法理に基づくものと理解すべきである<sup>154)</sup>とするものである。この見解は、本判決を権利濫用であるとして、税負担の公平を害するとの一般法理から、外国

<sup>148)</sup> 今村・前掲注75)127頁参照。

<sup>149)</sup> 木村・前掲注123)72頁参照。

<sup>150)</sup> 金子・前掲注3)131頁。

<sup>151)</sup> 金子・前掲注3)130-131頁参照。

<sup>152)</sup> 金子・前掲注3)130-131頁参照。同様の立場として、中里・前掲注110)参照。

<sup>153)</sup> 中里・前掲注152)75-77頁、今村隆「判批」税理49巻7号7頁(2006年)参照。

<sup>154)</sup> 今村=川村・前掲注116)307頁参照。

税額控除を否認したものとは考えられない<sup>155)</sup>とした、権利の濫用および法の濫用法理に基づかない立場であると理解できる。

これに対して、谷口勢津夫教授は、本判決について「権利濫用アプローチ」<sup>156)</sup>との見解から持論を展開している。「課税減免規定について、目的論的制限のように『解釈的』方法を用いず（すなわち、法規の『解釈』において、その趣旨・目的を参酌して、その欠缺を補充するというような間接的な方法を用いず）、直接的にその趣旨・目的そのものを要件ないし基準にして、その趣旨・目的違反の行為を当該課税減免規定の濫用とし、これをもって端的に当該課税減免制度の適用を否認する考え方」<sup>157)</sup>であると、本判決を捉える見解を示している。これについては、外国税額控除にかかる事件が生じた当時の法人税法 69 条 1 項には、平成 13 年税制改正後の同項第 2 括弧書の定めるような濫用規制要件は定められていなかったため、本判決は、いわば「不文の濫用規制要件」が租税法規内に内在するとの考えに基づくもの（下線筆者）であり、租税法律主義に反する<sup>158)</sup>と指摘される。これは、租税法規の趣旨・目的は、当然のことながら、租税法規の規範そのものではなく、法解釈方法論上は、租税法規の意味（規範）の解明に当たり原則として文理解釈を補完する解釈基準として、位置づけられるべきものであり、課税減免制度の趣旨・目的を否認規範とすることは、税法の解釈方法論の観点から許容されるべきではない<sup>159)</sup>とする理解からである。

この見解については、「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。」<sup>160)</sup>と本判決を評価する、酒井克彦教授の論理が非常に参考になる。酒井教授は、本判決の否認論理の性質として、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規定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<sup>161)</sup>、という 2 つの考え方を示している。②については、下級審において、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、さらに、「制度の濫用」という表現をなぜあえて最高裁が用いたのかという点を考えれば、最高裁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不安が残る<sup>162)</sup>としている。

<sup>155)</sup> 今村・前掲注 153) 7 頁参照。

<sup>156)</sup> 谷口・前掲注 114) 1082 頁以下参照。

<sup>157)</sup> 谷口・前掲注 6) 42 頁。

<sup>158)</sup> 谷口勢津夫「租税回避と税法の解釈適用方法論—税法の目的論的解釈の「過形成」を中心に—」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 年）16-18 頁参照。

<sup>159)</sup> 谷口・前掲注 158) 18-19 頁参照。

<sup>160)</sup> 酒井克彦「我が国における租税回避否認の議論」財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」126 号 162 頁(2016 年)。

<sup>161)</sup> 酒井・前掲注 160) 157 頁参照。

<sup>162)</sup> 酒井・前掲注 160) 161 頁参照。



この両教授は、本判決について、従来の文理解釈が妥当し得ないところでの目的論的解釈としての限定解釈として捉えるのではなく、谷口教授は「制定法を越えた法創造による」<sup>163)</sup>として、酒井教授は「裁判所による法の発展的形が合ったもの」<sup>164)</sup>、として両教授とも直接的に何らかの法文に依るものではなく、司法による手が加えられたものであるとの考えを同じくしている。

その根拠については、両者とも民法における権利濫用法理にあるのではないかとして言及している。谷口教授は、「本判決の権利濫用アプローチは、基本的には民法上の権利濫用法理をモデルにして構成されたものであるが……、本件における権利濫用の判断に当たっては税法上の正義公平の観念を重視するアプローチであると考えられる。」<sup>165)</sup>と前置きし、具体的には、「正義公平の観念を重視し『制定法を越えて』法創造によって、著しい目的外利用を『濫用』としこれに法人税法上の効果を認めなかったものと解される。」<sup>166)</sup>との見解を示している。さらに、「租税法律主義の支配する税法の領域においては、私法の領域とは異なり、権利濫用をもって直ちに、権利行使の許容性ないし法効果を否認することはできないと考えるべきである。」<sup>167)</sup>との意見を述べている。

同様に、酒井教授は、本判決について「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』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らうか」<sup>168)</sup>と述べ、民法の権利濫用法理を間接的な根拠としているのではないかとの法的評価を行っている。これは、民法学者の四宮和夫教授が、民法における権利濫用法理について「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機能をいとなんでいる（このことは、同時に、この法理が、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）。」<sup>169)</sup>と述べているところを根拠としているようである。同教授は、この機能を権利濫用法理の規範的創造機能と称し、「一般条項として、制定法の硬直さを緩和し、裁判基準の創造を可能にする機能」<sup>170)</sup>と述べており、本判決において法創造がなされた可能性を示唆してくれるものとする。

また、権利濫用法理を肯定する側の立場として、木村弘之亮教授が前述の二人の立場と異なる根拠の可能性を示している。木村教授は、「本判決は権利濫用論を正面から見据えて採用せずに、法の一般原則である信義誠実原則を前提とする（『本件取引をあえて行う』）、自由濫用の禁止（憲法 12 条）をわかりやすく、制度濫用論として『制度（または法）の目的に著しく

163) 谷口・前掲注 121) 171 頁参照。

164) 酒井・前掲注 160) 161-162 頁参照。

165) 谷口・前掲注 121) 171 頁。

166) 谷口・前掲注 121) 172 頁。

167) 谷口・前掲注 6) 78 頁。

168) 酒井・前掲注 160) 162 頁参照。

169) 四宮和夫『民法総則[第 4 版]』(弘文堂・1986 年)34 頁。

170) 四宮和夫=能見善久『民法総則 [第 5 版増補版]』(弘文堂・2000 年)22 頁。

反する利用』の否認法理を創造した。」<sup>171)</sup>との論理を展開している。つまり、同教授はこの濫用法理の根拠を、1に、法の一般原則である信義誠実の原則とそれから導きだされる権利自由濫用の禁止（日本国憲法12条）であり、2に、税負担の公平に言及することにより平等原則（憲法14条）に求められている<sup>172)</sup>とし、憲法に求めている。具体的には、「国民が国行政庁に対し、法（または法制度）をその目的に著しく背反するように利用する行態は、法の一般原則である信義誠実原則に合致せず、これは法適用（制度利用）に当たっての権利自由の濫用（日本国憲法12条）に該当する。したがって、制度濫用の禁止原則は、信義誠実の原則（法の一般原則）と権利自由濫用の禁止原則（日本国憲法12条）にその根拠を有している。」<sup>173)</sup>との理解である。

木村教授とは反対に、今村隆教授は、本判決について、「最高裁が、本稿で用いている意味での一般法理としての濫用の法理すなわち租税法規に明文規定がなくても、租税回避であることを理由に否認できる法理を突如採用したとは到底考えられない。」<sup>174)</sup>とし、前述した有力説と近い立場で、「本最高裁判決は、租税回避を理由とするものではなく、立法趣旨に反する取引であることを理由とするものであり、解釈による法理に基づくもの」<sup>175)</sup>との考えを示している。木村教授の見解は、一般法理からの濫用として捉えるだけでなく、明文の憲法12条の権利自由の濫用にもその根拠を求めていることから、この今村教授の批判が直接妥当するか否かは疑問であるが、ここにいう今村教授のいう濫用法理とは、EU諸国の判例・学説をもとに検討しているものであり、一般法理を「信義則などという文理解釈を超えて機能するもの」<sup>176)</sup>と捉えたものである。そして、租税法におけるその一般法理については、「租税法規に明文規定がなくても、租税回避であることを理由に否認できる法理」<sup>177)</sup>という意味として用いている。この考え方については、「租税回避の本質は租税法規の濫用である」<sup>178)</sup>との見解から導きだされたものと推認されるが、同教授は「濫用」行為自体を租税回避行為であるとし、現状のわが国の租税回避行為の否認についての基本的スタンスとは異なり、濫用法理を「明文規定がない場合に、租税回避であることを理由に否認できる法理」としての将来的な適用可能性を示唆している。

このように、本判決の法理論的根拠は、①課税減免規定の趣旨・目的に沿った限定解釈、②民法を根拠とする権利濫用、③憲法および一般法理を根拠とする権利濫用、④一般法理の権利

---

<sup>171)</sup> 木村・前掲注123)72頁。

<sup>172)</sup> 木村・前掲注123)72頁参照。

<sup>173)</sup> 木村・前掲注123)72頁。

<sup>174)</sup> 今村=川村・前掲注116)305頁。

<sup>175)</sup> 今村隆「租税法における濫用の法理—欧州私法裁判所と我が国の最高裁判所における判例を比較して—」『租税回避と濫用法理—租税回避の基礎的研究—』（大蔵財務協会・2016年）198頁〔初出、2012年〕。

<sup>176)</sup> 今村=川村・前掲注116)290頁。

<sup>177)</sup> 今村=川村・前掲注116)291頁。

<sup>178)</sup> 今村隆「租税回避の意義と問題点」『租税回避と濫用法理—租税回避の基礎的研究—』（大蔵財務協会・2016年）9頁〔初出、2016年〕。

濫用として明文規定がなくても租税回避であることを理由に否認できるものとする租税回避行為の否認、との異なる見解が、それぞれの立場でなされているのが現状であることがわかる。ただし、④の明文規定がなくても租税回避であることを理由に否認できるものとする EU 諸国を出处とした見解は、租税法律主義の下、明文規定の有無を重要視するわが国では、現在のところでは採用しかねる根拠であると考えられる。

## 第 2 節 憲法・民法の考え方との関係およびその適用可能性

まず、民法および憲法の条文上において、それぞれ「濫用」という文言が用いられていることから、それら条文における学説の理解を踏まえた上で、租税訴訟における適用の妥当性について検討する。

### 2-1 民法における「権利濫用」

#### (1) 民法における理解

民法第 1 条は、以下のように規定している。

「①私権は、公共の福祉に適合しなければならない。

②権利の行使及び義務の履行は、信義に従い誠実に行わなければならない。

③権利の濫用は、これを許さない。」

このように、民法 1 条 3 項は、民法の基本原則のうち、権利の濫用の禁止を規定したものであり、本条は、1947 年（昭和 22 年）の民法一部改正によって挿入された新规定である<sup>179)</sup>。

我妻栄教授によると、権利の濫用とは「外形上権利の行使のようにみえるが、具体的（ママ）場合に即してみるときは、権利の社会性に反し、権利の行使として是認することのできない行為」<sup>180)</sup>とされる。この趣旨は、権利を行使したり主張したりする場合は、いかに権利があるからといって、みだりに行使したり主張したりしてはならないことを示している。つまり、いくら形の上では権利があるとはいえ、その権利を行使することが不当な目的によるものであったり、妥当性を欠くような場合は、その権利の行使は認められない、と解することができる。

民法 1 条 3 項の理解にあたって、規定の趣旨を知ることは必要不可欠なのであろうが、当該規定の立法趣旨については、1947 年（昭和 22 年）の民法改正において 1 条が新設されるにあたり、本項は原案にはなく、衆議院の修正案で追加されたものであって、議論も少なくその意

<sup>179)</sup> 谷口=石田・前掲注 118) 48 頁 [安永正昭] 参照。

<sup>180)</sup> 我妻・前掲注 119) 35 頁。

味内容も必ずしも明らかにはされてい<sup>181)</sup>なかった。ただし、「権利濫用理論には、それまでにすでに半世紀に及ぶ学説・判例の歴史があるので、それを研究することによって、本条項の意味内容を正しく認識することも可能となるであろう。」<sup>182)</sup>といわれるように、権利濫用理論は、本条項制定以前に、学説上誰もが認める理論として確立され、また判例上も定着をみていた<sup>183)</sup>とされる。

わが国の権利濫用理論は、フランスを主としたヨーロッパの影響の下に 1900 年代頃の明治 30 年代に移入されその萌芽期を迎えたものといえ<sup>184)</sup>、フランスのようにわが国も資本主義経済が発展すると、市民生活の変化に対応して具体的妥当性をはかるための法解釈理論が求められ、公序良俗、信義誠実の原則、および権利濫用などがその機能を発揮するに至った<sup>185)</sup>とされる。このように、この権利濫用理論は、その立法がされていない当時から、学説においても判例においても認められていた理論であり、その根拠については、「(当時) 明文規定を欠くわが国法上もやはり権利濫用の観念を認むべく、その標準は公序良俗に反するか否かに求めるべきである。」<sup>186)</sup>と理解されていた。ここでいわれる文言から、権利濫用という観念は明文の規定の有無に関係なく、公序良俗という定性的基準によって判断されていたものであると考えられる。

わが国の学説としては、大判大正 8 年 3 月 3 日<sup>187)</sup>をきっかけに、権利濫用法理に関する本格的な研究があらわれ、とりわけ末川博教授の研究はこの問題の理論的水準を著しく引き上げた<sup>188)</sup>とされる。この事例は、X (原告) の所有地上にあった武田信玄由来の松樹が、Y (国・被告) によって近辺に敷設された鉄道および回避線からの煤煙によって枯死した件について、X が Y に損害賠償を求める訴訟を提起したものである。この判決は、Y の行為が「権利の濫用」に当たるとしてその損害賠償責任を認めたものであり、権利濫用論を用いた判例のリーディングケースとして知られている<sup>189)</sup>。ここでは、当該判決以前の権利の絶対性を重視していた立場から、権利行使であっても「法律ニ於テ認メラレタル適當ノ範囲」を超える場合には不法行為になりうるとして、権利の絶対性を一応の出発点としつつ、一定の権利行使を「権利濫用」としてその適法性を否定する論理がとられている<sup>190)</sup>。

これについて末川博教授が「権利濫用の禁止は、権利者の個人的・利己的な立場からする権利の行使に対して社会的・公共的な見地から制約を加えようとするものであって、本質的には

---

181) 菅野耕毅「権利濫用理論」星野英一編『民法講座 I 民法総則』(有斐閣・1984 年)39 頁参照。

182) 菅野・前掲注 181)39 頁。

183) 菅野・前掲注 181)39-40 頁参照。

184) 菅野・前掲注 181)45 頁参照。

185) 菅野・前掲注 181)47 頁参照。

186) 菅野・前掲注 181)50 頁。

187) 「信玄公旗掛松事件」民録 25 輯 356 頁。

188) 谷口=石田・前掲注 118)125 頁 [安永正昭] 参照。

189) 長野史寛「判批」民法判例百選 I 総則・物権 [第 7 版] 6 頁(2015 年)参照。

190) 長野・前掲注 189)7 頁参照。

権利そのものに内在する法的（社会規範的）な要請から出ているのである」<sup>191)</sup>と述べていることから、個人の権利行使が社会に与える影響、言い換えれば、私益と公益との比較衡量において許容される範囲を超えると認められるときは、その権利の行使については権利の濫用となると理解できそうである。

また、民法における権利濫用理論については、菅野耕毅教授の興味深い指摘がある。それは、「公共の福祉」および「信義誠実の原則」との関係における問題意識である。その内容として、「公共の福祉」、「信義誠実の原則」、および「権利濫用」の三原則の相互関係が不明確であり、そうした中で元来私人間の利害調整を目的としてきた権利濫用理論が「公共の福祉」と結合せしめられて国家社会の利益を一方的に擁護する機能を果たす危険が生じた<sup>192)</sup>（下線筆者）ことを挙げている。本来、権利濫用禁止の原則は、私人間を規律するものとしてその機能を果たしてきたが、同条において「公共の福祉」「信義誠実の原則」と相まって定められたことから、「公共の福祉」という社会性が個人の権利の前に立ちはだかり、「公共の福祉」を司る国家に衡量が傾く恐れがあることを指摘しているのである。つまり、権利濫用の濫用となる<sup>193)</sup>ことを危惧しているのである。このことから、権利濫用として権利の行使を認めない場合にあっては、安易にその適用を認めるのではなく、その適用については少なくとも客観的な要件を明らかにした上で妥当するものであると考える。

現に、これまで権利濫用とされる要件について、初期の裁判例では、権利行使者の主観的な事情に着目して権利濫用との判断がなされていたが、その後、鉄道事業を営む会社（Y）が、その有する温泉の引湯管の一部をかすめている土地の所有者（X）から、所有権に基づく妨害排除を求めて訴訟を提起された事例である「宇奈月温泉事件」大判昭和10年10月5日<sup>194)</sup>において、妨害排除請求という所有権の本質にかかわる機能について、権利濫用を理由にその行使を否定する判断が下された<sup>195)</sup>。この事例は、当事者の利益状況の比較考量と権利行使者の害意とをともに考慮した点にその特色を有するものである<sup>196)</sup>。これによって権利濫用理論は確立されたとし、この「宇奈月温泉事件」は非常に重要な判例と位置づけられている。

このように、民法においては権利濫用法理を用いた判例も多く存在し、その法理の適用は実際の事例でもって証明されているわけである。ただし、それが規定されている民法は、基本として私人間の利害が衝突する場面においてその機能を発揮するものであって、租税法のように国家と私人の間の衝突ではないことに留意する。そうすると私人間の利害調整を規律とする民法と、国家と私人の関係を規律する租税法とでは前提として相違があり、民法で規定される権

<sup>191)</sup> 末川博「権利の濫用」末川博ほか編『民事法学辞典(上)』（有斐閣・1960年）491頁。

<sup>192)</sup> 菅野・前掲注181)78頁参照。

<sup>193)</sup> 谷口＝石田・前掲注118)126頁〔安永正昭〕参照。

<sup>194)</sup> 民集14巻1965頁。

<sup>195)</sup> 大村敦志「判批」民法判例百選I総則・物権〔第7版〕4頁(2015年)参照。

<sup>196)</sup> 大村・前掲注195)4頁参照。

利濫用の法理を租税法において適用することは、可能なのであろうかという疑問も生ずるところである。これについては、以下において私法と公法の適用関係を確かめることで、その適用可能性を検討する。

## (2) 租税法における民法の適用可能性

租税とは、私法上の経済取引等の結果として生じた担税力を基礎に課されるものであるため、租税法においては、その私法上の経済取引を規律する私法、特に民法の規定と同一の表現を使用されることがある<sup>197)</sup>。このため、租税法の世界ではこの借用概念と呼ばれるものについての議論がしばしばなされるところである。

この公法・私法の関係は、戦前においては、司法裁判所と行政裁判所とで管轄が分かれ、両者を区別していたため、一つの法律関係を必ず公法関係か私法関係かに分ち、公法関係だと判断されたら私法規定の適用を全面的に否定するというのが基本的な態度であった<sup>198)</sup>。しかし、戦後においては、自由主義・個人主義的な法治国家原理の要請、福祉国家理念に基づく国家の市民に対する奉仕者としての使命の重大化に伴い、そして、行政裁判所の廃止によって公私法の二元論は反省の途をたどり、両者の共通性・関連性が強調されるようになり<sup>199)</sup>、公法と私法の間をめぐり、次第に両者間の歩み寄りによって現在の考え方へと変遷をたどることとなっていった。

ところで、民法の規定を租税法の事例に持ち込むことができるかについては、権利濫用（民法1条3項）と同条に規定される、2項の信義誠実の原則をみることでその可能性を見い出せると考える。民法1条各項は、一般条項として位置づけられている<sup>200)</sup>が、信義誠実の原則、いわゆる信義則については、租税判例において既に議論がされてきており、一定の決着をみているといえるからである。対して、権利濫用を用いた租税判例はまだ存在しないといえ<sup>201)</sup>、その適用可能性が問題となる。少なからず、上述のりそな外国税額控除事件をきっかけに、租税法においても権利濫用（ここでは制度の濫用）が妥当するか否かを考える好機となったといえよう。

信義則が、今や単なる私法上の原理にあるにとどまらず、すべての法律関係を支配する一般

<sup>197)</sup> 水野忠恒『所得税の制度と理論—「租税法と私法」論の再検討』（有斐閣・2006年）3頁参照。

<sup>198)</sup> 谷口=石田・前掲注118）28頁〔谷口知平〕参照。

<sup>199)</sup> 谷口=石田・前掲注118）29頁〔谷口知平〕参照。

<sup>200)</sup> 法律用語辞典〔第4版〕（有斐閣・2012年）30頁参照。一般条項については、「法律行為の要件、権利の行使方法等を抽象的・一般的概念を用いて定めた規定をいい、概括規定、白地規定などともいわれる。公共の福祉、信義誠実、権利濫用禁止の原則を定めた民法1条、公序良俗に反する法律行為を無効とする民法90条などがその例。その具体的な適用は広範な裁判官の裁量に委ねられ、社会的・経済的事業の変化や個別の事情に即応して紛争の具体的な解決に資する。」と記述される。

<sup>201)</sup> 最判昭和44年2月27日、神戸地判平成8年2月21日参照。これらは、法人格否認の法理により否認した裁判例であるが、その根拠は民法1条3項にあるとしているが、直接的に権利濫用の禁止原則を用いたものとは考えない。

法原理とされ、行政法上にも適用されるべきであるということは、既に通説となっている<sup>202)</sup>。とりわけ、「酒類販売業者青色申告事件」最判昭和 62 年 10 月 30 日<sup>203)</sup>において、最高裁の一般的な見解が示されているので、これを先立って概観する。

この事例において最高裁は、「法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理（筆者注：信義則）の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。」とし、一定の場合に信義則の適用を認める立場を示す。それ以降の信義則が争点となる裁判例<sup>204)</sup>においても、上記の最高裁の判示が引用されているところである。また、金子宏教授も、信義則については、租税法律主義の 1 側面である合法性の原則と、もう 1 つの側面である法的安定性=信頼の保護という 2 つの衡量において、合法性の原則を犠牲にしてもなお納税者の信頼を保護することが必要であると認められる場合がありうるのであり、こうした場合に信義則の適用が肯定される<sup>205)</sup>としており、信義則が租税法においても適用されうる法原則であることが確認できる。ただし、租税法律主義という最高原則が存在する以上、信義則の適用は慎重でなくてはならず、その適用されうる要件が存在することも忘れてはならない。

このことから、同じ一般条項として規定されている信義則については、あらゆる分野における法に内在する条理の表現であり、租税法の分野においてのみこれを否定する根拠は見出し難い<sup>206)</sup>と理解されていることから、その適用が租税法においても認められるのに対し、権利濫用についてのみ租税法の分野において否定されるとする根拠も見当たらないものと考えられる。

さらに、権利濫用や信義則などと同様の一般条項に基づく判断を下した裁判例としては、法人格否認の法理を適用した神戸地判平成 8 年 2 月 21 日<sup>207)</sup>も存在する。そもそも法人格否認の法理は、アメリカやドイツで生まれた法理であり、日本でも戦後その導入が主張されたが、実務および学説の大勢は、一般条項に位置付けられる同法理の適用には消極的であった<sup>208)</sup>とされていた。しかし、最判昭和 44 年 2 月 27 日<sup>209)</sup>において、「およそ法人格の付与は社会的に存在する団体についてその価値を評価してなされる立法政策によるものであつて、これを権利主体

<sup>202)</sup> 品川芳宣「税法における信義則の適用について一その法的根拠と適用要件」税大論叢 8 号(1977 年)4 頁参照。

<sup>203)</sup> 裁判集民 152 号 93 頁。

<sup>204)</sup> 東京地判平成 9 年 4 月 25 日(訟月 44 卷 11 号 1952 頁)、福岡高判平成 2 年 7 月 18 日(訟月 37 卷 6 号 1092 頁)等参照。

<sup>205)</sup> 金子・前掲注 3) 134-135 頁参照。

<sup>206)</sup> 福岡高判平成 2 年 7 月 18 日「熊本鼠講事件」(訟月 37 卷 6 号 1092 頁)参照。

<sup>207)</sup> 訟月 43 卷 4 号 1257 頁。

<sup>208)</sup> 増田英敏『租税憲法学』(成文堂・2006 年)66 頁参照。

<sup>209)</sup> 民集 23 卷 2 号 511 頁。

として表現せしめるに値すると認めるときに、法的技術に基づいて行なわれるものなのである。従つて、法人格が全くの形骸にすぎない場合、またはそれが法律の適用を回避するために濫用されるが如き場合においては、法人格を認めることは、法人格なるものの本来の目的に照らして許すべからざるものというべきであり、法人格を否認すべきことが要請される場合を生じるのである」と判示されたことにより、同法理に判例法としての地位を付与することとなった<sup>210)</sup>。そして、この法理の実体法上の法的根拠は、ほかでもなく民法 1 条 3 項の権利濫用の禁止規定に求められる<sup>211)</sup>という。神戸地判平成 8 年 2 月 21 日は、Y (課税庁) が行った、訴外 A 社 (滞納会社) に対する滞納国税徴収のための、X (原告) 保有の債権の差押え・取立てに対して、X が主位的には国家賠償を、予備的には右差押えと取り立てによる不当利得の返還を求めた事例である。この判決は、最判昭和 44 年 2 月 27 日を引用した上で、「X の設立は A の債務の免脱を目的としてなされた法人格の濫用であるというべきである。……また、法人格否認の法理は、権利濫用法理や信義則、禁反言の原則等一般条項に基づくものであつて租税法律主義にいう『法律』に内在するものといえる上、本件のような場合に課税できないとすると、かえつて税の公平負担に反することになって妥当でない。したがつて、本件においても法人格否認の法理の適用を認めるのが相当であり、X の右主張を採用することはできない。」と結論付けている。

ここで注目したいのは、適用要件云々はさておき、直接的に権利濫用規定を用いた判決ではないものの、その権利濫用法理の租税法への適用の可能性を、司法も租税法律主義の観点から認めているということである。この裁判例についての評価は様々<sup>212)</sup>であるが、これにより、少なくとも権利濫用法理を租税法に持ち込むことを全く否とする理解はないものとする。

## 2-2 憲法における「権利の濫用」

憲法 12 条においては、以下のように規定している。

### 憲法 12 条【自由・権利の保持の責任とその濫用の禁止】

「この憲法が国民に保障する自由及び権利は、国民の不断の努力によつて、これを保持しなければならない。又、国民は、これを濫用してはならないのであつて、常に公共の福祉のためにこれを利用する責任を負ふ。」

これは、憲法 11 条において、憲法の保障する基本的人権が「侵すことのできない永久の権利」として権利の享有について規定しており、それに続くものとして、憲法 12 条は、基本的

<sup>210)</sup> 増田・前掲注 208) 67 頁参照。

<sup>211)</sup> 増田・前掲注 208) 68 頁参照。

<sup>212)</sup> 増田英敏教授はこの法理による解釈について、「租税法律主義の形骸化の一断面を見出すことができよう。」と、租税法律主義を軽視するものとして危機感を示している。増田・前掲注 208) 85-87 頁参照。



人権に関する一般的義務を国民に課している<sup>213)</sup>とされる。

前提として、憲法の近代立憲主義としての憲法規範の特質は、「自由の基礎法」、「制限規範」、「最高法規」<sup>214)</sup>の3つであることを挙げられる。このことについては、芦部信喜教授が「近代立憲主義憲法は、個人の権利・自由を確保するために国家権力を制限することを目的とする」<sup>215)</sup>と述べているところであり、これは、憲法が自由な法秩序であり、同時に国家権力を制限する基礎法であり、また最高法規として、国法秩序において最も強い形式的効力をもつものである<sup>216)</sup>ことを表している。しかし、資本主義の高度化にともなって、貧富の差が広がり、労働条件が劣悪化するといった経済的弱者が増え、国家的干渉なくしては、人間の自由と生存を確保できなくなっていった<sup>217)</sup>ことにより、資本主義憲法の枠内で社会的不平等を是正し、福祉国家の実現をめざすという現代的憲法のあり方へと移行していった<sup>218)</sup>。この流れにより、現在の日本国憲法の三大原則といわれる「国民主権」、「基本的人権の尊重」、および「平和主義」としての特色が強くなっていったものと考えられる。

ただし、この人権については制約があることも強調される。基本的人権については、憲法11条で「侵すことのできない永久の権利」と規定されているところであるが、これについては、芦部教授が「日本国憲法は、人間が生まれながらに有すると考えられる基本的人権を『侵すことのできない永久の権利』、つまり、法律によっても、さらに憲法改正によっても、侵してはならない権利として、絶対的に保障する考え方をとっているが、それは、人権が無制限だという意味ではない。」<sup>219)</sup>と述べており、国民の権利・自由を最大限認めながらも、その権利や自由には制約が課せられている、とされる。具体的には、「人権は個人に保障されるもので、個人権とも言われるが、個人は社会との関係を見捨てて生存することはできないので、人権もとくに他人の人権との関係で制約されることがあるのは、当然である。(下線筆者)」<sup>220)</sup>とし、その権利の持つ社会性とそれによる制約について論じているところである。

この制限について、憲法は、各人権に個別的に制限の根拠や程度を規定しないで、「公共の福祉」による制約が存する旨を一般的に定める方式をとっている<sup>221)</sup>。憲法12条後段にも「公共の福祉」という文言が使われており、その12条後段の①自由・権利を濫用しない義務と②自由・権利を公共の福祉のために利用する義務は、自由・権利に、他人の自由・権利を侵害してはならないという内在的限界があること、自由・権利を行使するにあたっては、常に公共の

---

<sup>213)</sup> 市川正人『基本講義 憲法』(新世社・2014年)93頁参照。

<sup>214)</sup> 芦部信喜・高橋和之補訂『憲法 [第六版]』(岩波書店・2015年)9-12頁参照。

<sup>215)</sup> 芦部・前掲注214)13頁。

<sup>216)</sup> 芦部・前掲注214)9-12頁参照。

<sup>217)</sup> 芦部・前掲注214)15-16頁参照。

<sup>218)</sup> 辻村みよ子『憲法 [第5版]』(日本評論社・2016年)14頁参照。

<sup>219)</sup> 芦部・前掲注214)98頁。

<sup>220)</sup> 芦部・前掲注214)98頁。

<sup>221)</sup> 芦部・前掲注214)98頁参照。

福祉による制限・限界を踏まえていなければならないことを意味する<sup>222)</sup>。

また、公共の福祉については、憲法 12 条以外にも、同法 13 条で、国民の権利については、「公共の福祉に反しない限り」、国政の上で最大の尊重を必要とすると定める。また、経済的自由（職業の自由、財産権）については、「公共の福祉」による制限がある旨、規定（22 条・29 条）されている<sup>223)</sup>。

この公共の福祉については、租税訴訟においても議論されているところである。まず、「どぶろく裁判上告審判決」最判平成元年 12 月 14 日<sup>224)</sup>において、自己消費を目的とする酒類製造において製造免許が必要か否かを争うに際して、憲法 13 条の公共の福祉の制約が一つの争点とされている。ここでは、酒税の徴収確保の理由から、「製造目的のいかんを問わず、酒類製造を一律に免許の対象とした上、免許を受けないで酒類を製造した者を処罰することとしたものであり……、これにより自己消費目的の酒類製造の自由が制約されるとしても、そのような規制が立法府の裁量権を逸脱し、著しく不合理であることが明白であるとはいえず、憲法 31 条、13 条に違反するものでない」としている。また、「酒類販売業免許拒否処分取消請求事件」最判平成 4 年 12 月 15 日<sup>225)</sup>においても、酒類販売業の免許制を規定する酒税法 9 条等について、「租税の適正かつ確実な賦課徴収を図るという国家の財政目的のための職業の許可制による規制については、その必要性と合理性についての立法府の判断が、右の政策的、技術的な裁量の範囲を逸脱するもので、著しく不合理なものでない限り、これを憲法 22 条 1 項の規定に違反するものということとはできない。」と判示し、国家の財政目的、すなわち公共の福祉が職業の選択の自由に優るとしている。

以上から、憲法における自由・権利にも公共の福祉という制約が存在し、その行使に際して内在的限界があるという理解は、租税法においても認められることがわかる。

また、憲法のいう人権を、自然人たる個人のほか、法人等についてもそれを享有しうるかについて、芦部信喜教授は、「人権は、個人の権利であるから、その主体は、本来人間でなければならない。しかし、経済社会の発展にともない、法人その他の団体の活動の重要性が増大し、法人もまた人権享有の主体であると解されるようになった。(傍点原文のまま)」<sup>226)</sup>と述べている。判例では、「八幡製鉄政治献金事件」最大判昭和 45 年 6 月 24 日<sup>227)</sup>において、「憲法第 3 章に定める国民の権利および義務の各条項は性質上可能なかぎり、内国の法人にも適用されるものと解すべきである」として、最高裁は法人にも憲法上の権利が保障されるとしている。学説も、法人もまた人権享有の主体であるとして、「わが国でも、人権規定が、性質上可能なか

<sup>222)</sup> 市川・前掲注 213)93 頁参照。

<sup>223)</sup> 芦部・前掲注 214)98 頁参照。

<sup>224)</sup> 刑集 43 卷 13 号 841 頁。

<sup>225)</sup> 民集 46 卷 9 号 2829 頁。

<sup>226)</sup> 芦部・前掲注 214)89 頁。

<sup>227)</sup> 民集 24 卷 6 号 625 頁。

ぎり法人にも適用されることは、通説・判例の認めるところである。法人の活動が自然人を通じて行われ、その効果は究極的に自然人に帰属することに加えて、法人が現代社会において一つの社会的実体として重要な活動を行っていることを考えあわせると、法人に対しても一定の人権の保障が及ぶと解するのが妥当であろう。」<sup>228)</sup>との理解を示している。

これまでのところで、憲法は人権（ここに法人もその享有の対象として認められる）を重んじ、その基本的人権については、その国民の権利・自由が認められるのと同時に義務も生じる、つまり、「濫用禁止」、「公共の福祉」といった制約が存在することが理解される。ただ、この権利義務を規定している憲法 12 条、13 条は、国民と国家の心構えを定める訓示規定であら<sup>229)</sup>り、特に憲法 12 条は実際の裁判例において、いささか直接の解釈根拠とはなりにくいようである。というのは、市川正人教授によると、憲法 12 条は国民の心構えを示すものであり、法的拘束力を有さない規定であり、13 条についても、公共の福祉は人権の一般的正当化根拠であるが、しかし、「公共の福祉」を持ち出すだけでは、個々の人権制約を正当化することはできないのであって、公共の福祉の具体的内容が、個々の人権の種類・性質に応じて確定されねばならない<sup>230)</sup>とされる。このことから、実際の裁判において憲法 12 条単体で裁判所の判断を下しているものが見受けられないことから、同教授の指摘は妥当であると整理できそうである。よって、これまでみてきたところから、憲法 12 条を根拠として本判決の濫用法理を理解することについては、少々難しくなったと言わざるを得ない。

### 第 3 節 租税法の解釈としての「濫用」

これまで、民法や憲法から「濫用」の根拠を検討してきたが、本判決、最判平成 17 年 12 月 19 日についての評釈等では、民法や憲法のように租税法の規定以外のところに根拠を求める方法ではなく、租税法ならではの解釈によって法理論的根拠を導こうと考える立場も多い。ここでは、解釈による根拠付けがどのようにしたら可能となるか検討していく。

#### 3-1 課税減免規定の解釈のあり方

本判決においては、下級審段階から国側は、法人税法 69 条 1 項の「納付することとなる場合」とは、「内国法人が正当な事業目的を有する通常の経済活動に伴う国際取引から必然的に外国税を納付することとなる場合」<sup>231)</sup>であるとし、本件取引は、同事業目的のない取引から生じた「納付」であり、法人税法 69 条 1 項の「納付することとなる場合」に該当しないとの主

<sup>228)</sup> 芦部・前掲注 214)89 頁。

<sup>229)</sup> 市川・前掲注 213)66 頁参照。

<sup>230)</sup> 市川・前掲注 213)67 頁参照。

<sup>231)</sup> 大阪地判平成 13 年 12 月 14 日(民集 59 卷 10 号 2993 頁)参照。

張がされていた<sup>232)</sup>。ここでは、法人税法 69 条が課税減免規定であることから、その立法趣旨に従って解釈することの必要性とともに、本件が法人税法 69 条の趣旨・目的に反した取引によって生じた外国法人税であることが強調される。これは、1935 年のアメリカ連邦最高裁のグレゴリー事件判決<sup>233)</sup>を援用し、わが国でもこのような解釈方法が可能であることを提唱していた金子宏教授の、減免規定の趣旨・目的に照らして、これらの規定を限定解釈し、減免規定の適用を否定することができるとする見解<sup>234)</sup>に依拠するものである。

ここで、課税減免規定についての解釈のあり方については、特に解釈の厳格性がより一層求められるという見解に注目する。最近の租税回避の問題としては、従来の租税回避の概念のような課税要件規定の充足を免れる行為だけでなく、課税減免規定を敢えて充足し税負担を軽減する行為も増えており、この課税減免規定についての解釈を、どう捉えるかという点も大きな問題とされている。

今村隆教授は、「政策的減免規定は、当該減免を受ける納税者にとっては、利益を与えるものであり、課税根拠規定とは異なり、侵害処分ではなく、授益的処分である。また、このような政策的減免規定は、当該政策を達成する場合に右の合憲性が保たれるのであり、達成しようとしている政策目的に拘束されている。そうすると、政策的減免規定は、課税根拠規定やそれに準ずる本来的減免規定とは異なり、当該政策目的の立法趣旨による限定解釈がむしろ徹底されるべきであろう。」<sup>235)</sup>とする見解を示している。これと同様な見解は、40 年程前にも、非課税要件規定または課税減免規定は、課税要件規定と解釈態度が異なるものであるとして、課税減免規定は、課税要件規定によって維持されようとしている国民における財産権の保障と租税の負担の公平とに、なんらかのいわゆる阻害的な影響を及ぼすものであり、課税要件規定と比較して、性質上の程度において、高度に、狭義に、厳格に、適用され、解釈されなければならない<sup>236)</sup>とする立場が存在している。また、判例においても、同様の解釈がみられる。誤った解釈により長年非課税の取扱をしてきた市町村が適正な課徴税として行った賦課決定処分の違法性について争われた、「電気ガス税賦課決定取消請求上告事件」最判昭和 53 年 7 月 18 日の控訴審において、「租税法規における非課税要件規定は、課税要件規定を原則的規定とすると、これに対する例外的規定としての地位にあるものと理解され、実質的にも非課税要件規定は、それが課税要件規定とは異なる何らかの財政、経済政策的配慮から定立されるものであるが故に、課税要件規定が実現維持しようとする租税負担の公平等の理念に対して何もかの意味におけるいわゆる阻害的な影響を及ぼすものであることからして、租税法規の解釈適用における前

<sup>232)</sup> 大阪地判平成 13 年 12 月 14 日(民集 59 卷 10 号 2993 頁)参照。

<sup>233)</sup> 金子・前掲注 109)405 頁以下参照。

<sup>234)</sup> 金子・前掲注 3)130 頁参照。

<sup>235)</sup> 今村隆「外国税額控除制度の濫用」『租税回避と濫用法理—租税回避の基礎的研究—』122 頁〔初出 2009 年〕。

<sup>236)</sup> 金子宏ほか編『租税法講座—第 1 卷 租税法基礎理論—』(榊帝国地方行政学会・1974 年)297 頁〔新井隆一〕参照。

記の狭義性、厳格性の要請は、非課税要件規定の解釈適用において一層強調されてしかるべきだからである。」<sup>237)</sup>と判示され、最高裁でもこれを支持し、「非課税規定は厳格に解釈すべきであるとした原審の判断は、正当として是認することができる。」<sup>238)</sup>と判示している。これは、租税法規における課税要件規定と、非課税要件規定または課税減免規定との関係が、前者を原則規定、後者を例外規定との関係としてみる立場からである。

また、これとは逆に、酒井克彦教授は、そもそも財産権の保障という面からすれば、例外が課税であって、かかる例外の課税を軽減するのであるから、その限りにおいて財産権侵害が軽減ないし排除されると理解できるとすれば、財産権侵害が軽減ないし排除されるのにもかわらず、厳格性を求める必要はあるのか<sup>239)</sup>、との疑問を投げかけている。

しかし、同教授は単に疑問視するのではなく、「例外の例外」という形式的な視角からではなく、規定の位置付けや立法趣旨から検討することで厳格性を求めることの説明が可能となるとしている<sup>240)</sup>。つまり、課税減免規定が有する政策目的の見地からの説明である。一般的規定を原則、租税特別措置規定を例外として見た場合、租税特別措置規定は、経済政策的目的達成のための誘因手段であり、ひいては租税負担の公平を犠牲にするものであるという性質を認めることができ、こうした性質を有する租税特別措置規定であるがゆえに、租税負担の公平を犠牲にすることを極小にするためには、同規定の射程を狭く捉えるべきとする考え方が導き出せる<sup>241)</sup>という。これと同様に捉え、政策目的による課税減免規定は、政策目的によって限定的に解釈されるべき<sup>242)</sup>との理解を示している。

### 3-2 政策的減免規定の立法趣旨による限定解釈

では、法人税法 69 条が、こうした政策的減免規定であるとの認識の上、上述のような見解が認められるのか、という点についてだが、国側が主張した「納付することとなる場合」の限定解釈は、本判決の下級審判断においては否定されることとなる。そして、本判決が限定解釈ということには触れず、「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

<sup>237)</sup> 仙台高判昭和 50 年 1 月 22 日(行裁例集 26 卷 1 号 3 頁)。

<sup>238)</sup> 訟月 24 卷 12 号 2696 頁。

<sup>239)</sup> 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)」月刊税務事例 546 卷 7 頁(2015 年)参照。

<sup>240)</sup> 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(中)」月刊税務事例 549 卷 1 頁(2015 年)参照。

<sup>241)</sup> 酒井・前掲注 240) 2 頁参照。

<sup>242)</sup> 酒井・前掲注 240) 4 頁参照。

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」<sup>243)</sup>として、課税減免規定云々を強調する意図を表に出さず、結論付けていることから、この段階ではまだ、課税減免規定の立法趣旨からの限定解釈であるとして、本判決の性格付けを行うのは難しいものとする。

しかし、ここで、最高裁判所判例解説において、本件のように国際的な租税回避スキームに歯止めをかけることの必要性が論じられていることに注目する。そこでは、「このスキームは、外国企業にとって極めて都合のよいものであると同時に、我が国の財政には看過できない悪影響を与えるものである」<sup>244)</sup>とされている。具体的には、外国税額控除を利用した租税回避スキームの場合には、いったん海外に流出した利益は我が国に戻ってこず、本来我が国に入るべき税収の多くが海外に流出することになる<sup>245)</sup>、というのである。この点を強調すれば、課税の公平をより重視した価値判断が行われたという結論付けも可能であろう。しかし、それでは、租税法律主義をより重んじる風潮の中では認め難く、公平性への強い意識により、実質主義的な判断がされる懸念も生ずることとなる。

ただし、このような問題意識を念頭に置きつつも、本件の場合、法人税法 69 条が有する、国際的二重課税の排除・資本中立性の要請という趣旨・目的に対して、本件取引は、常に逆ざやとなるといった、もともと経済活動として成立し得ない性質の取引であり、これを外国で行うか国内で行うかの選択はそもそも問題とならず、資本輸出に係る税制の中立性の要請とは無縁<sup>246)</sup>な取引であることから、規定の目的に反する利用、さらには本件の場合、わが国の財政上、看過できない税収の国外流出が認められたため、その当事者間のとった行動は著しい目的外利用といえ（傍点筆者）、課税減免規定を適用すること自体を否認するといった解釈は可能となるのではないだろうか。本判決については、これまでの下級審判断のような、「納付することとなる場合」の限定解釈の要件として、正当な事業目的を有することとする要件に対して、その正当性の判断について客観性に乏しい点や、「納付」の有する概念自体が我が国の租税法上第三者の納付も許容されていることから、限定解釈の余地が極めて狭い<sup>247)</sup>などという理由から限定解釈は認められないとした立場で理解するのではなく、課税減免規定である法人税法 69 条の趣旨・目的を著しく反する利用に対しては、同条の適用を認めないとする考え方のもと、わが国に入るべき税収が取引当事者の都合により海外に流出するという取引全体をみた上で、政策的目的を著しく反するものとしての結論を下しているものとする。ここに本判決が判示する「全体としてみれば」という表現にもその意思が表れているように思われる。

このように、本判決は、下級審で争点となった限定解釈の手法とは少々形を変え、取引全体

<sup>243)</sup> 民集 59 卷 10 号 2964 頁。

<sup>244)</sup> 杉原則彦「判解」最高裁判所判例解説 民事篇平成 17 年度(下)(2005 年)997 頁。

<sup>245)</sup> 杉原・前掲注 244)997 頁参照。

<sup>246)</sup> 杉原・前掲注 244)997 頁参照。

<sup>247)</sup> 大阪地判平成 13 年 12 月 14 日(民集 59 卷 10 号 2993 頁)参照。

をみた上で規定の趣旨・目的に著しく反していると捉え、制度を濫用するものとしてその法規の適用を認めないとする限定解釈の手法に依ったものと理解し得ると考える。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導出できると解する<sup>248)</sup>には、論理の飛躍があるとも指摘される<sup>249)</sup>ところであり、この飛躍を埋めるものとして妥当な見方は、①裁判所による法の発展的形成<sup>250)</sup>として捉えるか、②あくまでも法の解釈として「趣旨目的から著しく逸脱する態様」という著しい不当性であるがゆえに制度の適用を認めないものとして捉えるか、この2点であると考えられる。また、租税法律主義の趣旨からして、限定解釈の適用も慎重でなければならない<sup>251)</sup>とされることから、②の著しい不当性が認められる場合にのみ本判決の言わんとする「制度の濫用」という文言を用い、法規を限定的に解釈することは、ある程度妥当なものなのではないだろうか。

#### 第4節 小括

これまでの検討から、本判決、最判平成17年12月19日の根拠要素については、民法を由来とする「権利濫用」、憲法をその由来とする「権利・自由の濫用」、もしくは、規定の趣旨・目的に沿った限定的な解釈による「制度の濫用」、この3つの点に拠り所を求めたわけだが、そのなかで、憲法の「権利・自由の濫用」については、憲法12条は、基本的人権に関する一般的義務<sup>252)</sup>として理解され、この規定自体は訓示規定として法的拘束力を有するものではないということから、本判決の法理論的根拠とはなり得ないものとの結論に達した。

そこで、残る2つの根拠のうちの一つである、民法の権利濫用については、一般条項という性質上、租税法律主義という大原則を有する租税法での適用においては、慎重になされなければならないということは判例上明らかであるし、また本判決が「制度の濫用」との文言を使用し、あえて権利濫用という文言を直接的には用いていないことから、その点を消極的に解すべきか判断の難しいところである。

また、もう一つの根拠である、規定の趣旨・目的に沿った限定解釈による「制度の濫用」についても、限定解釈という手法を下級審において否定し、本判決の判示においても限定解釈との文言を用いていないことから、限定解釈であると素直に読み取れないという感も否めず、どちらについても決定打に欠けているといわざるを得ない。

<sup>248)</sup> 酒井・前掲注160)162頁参照。

<sup>249)</sup> 谷口・前掲注121)169頁参照。

<sup>250)</sup> 酒井・前掲注160)162頁参照。

<sup>251)</sup> 金子・前掲注3)131頁参照。

<sup>252)</sup> 市川・前掲注213)93頁参照。

ただ、権利濫用であるとした場合、そのまま権利の濫用とは判示されていないことから、直接的に民法に依拠するものと性格づけられることを避けたか、といった感もしないではないが、しかし、裁判官の判示から読み取れる潜在意識としては、第三者（ここでは悪意のない他の納税者）の負担の下に取引関係者の利益を図るもの、という表現を用いていることから、第三者保護を目的とする、つまりは権利濫用禁止の観念を取り入れた判断だったのではないかとも思われてやまない。



## 第4章 法の濫用法理の有用性と今後の展望

本判決において用いられた「制度の濫用」について、法理論的根拠をどこに求めるかについては、第3章においてその可能性のある要素を検討してきた。しかし、上述したように決定的な根拠はなく、どちらの根拠によることも是とも否ともしない判然としないところがある。しかし、忘れてはならないのは、租税法における二大基本原則である租税法律主義と租税公平主義の両局面から妥当とされる根拠を見出すことこそが、租税法解釈のあるべき姿であり、この両者を踏まえて結論づける必要があると考える。本章では、そのような観点を踏まえ、最終的な自身の考えを導く足がかりとし、結論に至ることとする。

また、今後の解釈の展望を、諸外国、特に欧州各国の事例を参考にし、自身の見解を述べていくとともに、結語とする。

### 第1節 わが国における濫用法理のあり方

そもそも、租税法は強行法規であり侵害規範であるから、租税法律主義・合法性の原則の下で、税法の解釈については厳格さが特に求められる<sup>253)</sup>といわれることは、既に触れているところである。これは、納税者に対する法的安定性と予測可能性を重視する観点からは、租税法において最も重要とされる基本原則である。これに対し、租税法における重要な基本原則としてもう一つ、租税公平主義が存在する。かつては、実質的な租税負担の公平を最重要視する見解も有力に主張された<sup>254)</sup>が、現在においては租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性の確保は個別の場面における租税負担の実質的な公平に優先するという考え方が通説とされている状況である<sup>255)</sup>と理解されている。

しかし、租税法律主義、とりわけ合法性の原則については一定の制約があるとされている。それは、①行政先例法が成立している場合、②平等取扱い原則に抵触する場合、および③信義則の適用が認められる場合である<sup>256)</sup>。既に述べた「酒類販売業者青色申告事件」の最高裁判決においても、「法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理（筆者注：信義則）の適用については慎重でなければならず、租税法

<sup>253)</sup> 谷口勢津夫『「租税回避」の意義と限界』『租税回避論—税法の解釈適用と租税回避の試み—』（清文社・2014年）6頁〔初出、2010年〕参照。

<sup>254)</sup> 田中二郎教授は、実質課税の原則をうたい設けた同族会社の行為計算の否認といった規定について、「租税の公平負担を建前とする租税法の解釈上、規定の有無にかかわらず、当然に認められるべき原則を明らかにした一種の宣言的な規定とみるべきであろう。」としている。田中二郎『租税法〔第3版〕』（有斐閣・1990年）89頁参照。

<sup>255)</sup> 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』（有斐閣・2007年）59頁参照。

<sup>256)</sup> 佐藤・前掲注255)59頁参照。

規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。」<sup>257)</sup>と述べられており、この判示において、「租税法律主義の原則」から「納税者間の平等、公平という要請」が導きだされている<sup>258)</sup>点に注目する。ここでは、租税法律主義が納税者間の公平と直結するものとして扱われており<sup>259)</sup>、このことから、租税公平主義が有する公平性の要請は、租税法律主義からも導くことができるのではないか、という思いを致すところである。

そもそも、法の解釈ということについて、元最高裁判事である中村治朗氏は、実際の事例に際して裁判官は、「何よりもまず、その事件の妥当な解決は何か、ということを考える」<sup>260)</sup>といい、具体的事例について、裁判官はまず自身の直観的な評価を行い、いわば法以前の状態の下での妥当な結論の方向を示唆する<sup>261)</sup>というのである。具体的には「いわば法以前の正しい解決の直観—法的理由づけの可能性の検討—さきの直観的解決についての反省的吟味—法的理由づけに用いられる法規範命題の再検討、という思考の循環とその複雑なからみあいの中から、一方において、その事件の結論が、他方において、法の解釈という形における一定の法規範命題が、その姿をあらわしてくる。」<sup>262)</sup>というように、様々な作業を経て事例の法的評価を行うという。つまり、司法の判断においては、裁判官自身の価値判断やそれに対する法的根拠づけの客観性が重視されるということであろう。換言すると、この価値判断・客観性を重視する立場においては、租税法律主義に依拠して文理解釈にこだわるあまり、結果の不当性が際立つ場合には、その文理解釈による判断は妥当なものとはいえないということになる。

この司法判断の考え方から、租税法律主義と租税公平主義が交わる部分の存在をより強く感じることができる。というのは、この二大基本原則は、両者ともに共通して要請される要素が存在しており、それは、「結論の妥当性」といえるのではないかということである。しかし、ここで、「結論の妥当性を追求する余りの行き当たりばったりの解釈では優れた解釈とはいえない。」<sup>263)</sup>といわれるように、結論に対する法的理由づけについては、一貫性を有することが必要とされていることも忘れてはならない。一貫性とは、すでに蓄積されている確立した法原理との整合性と言い換えることもできよう<sup>264)</sup>。

つまり、いくら規定の内容に形式的には合致していようとも、本判決のような、規定の適用を認めた場合に著しく公平性が保たれない、つまり客観的妥当性が保たれない事態が生ずる場

---

<sup>257)</sup> 裁判集民 152 号 93 頁。

<sup>258)</sup> 佐藤・前掲注 255) 63 頁参照。

<sup>259)</sup> 佐藤・前掲注 255) 63 頁参照。

<sup>260)</sup> 中村治朗『裁判の客観性をめぐって』(有斐閣・1970年)121頁。

<sup>261)</sup> 中村・前掲注 260) 121 頁参照。

<sup>262)</sup> 中村・前掲注 260) 122 頁。

<sup>263)</sup> 内田貴『民法 I [第 4 版] 総則・物権総論』(東京大学出版会・2015年)10 頁。

<sup>264)</sup> 内田・前掲注 263) 10 頁参照。

合においては、その結論は租税法主義の観点からも妥当とはいえないのである。

そして、ここで否認するための法理論的根拠については、民法における権利の濫用禁止原則、租税法規の限定解釈という2つについて、どちらがより従来の判例等と一貫性を有しているかという点で選択するものとした場合どうなるであろうか。上述した法人格否認の法理適用に際しても議論されているところであるが、一般条理を用いることは「ギリギリの局面で登場する最後の切り札なのである」<sup>265)</sup>とされる。そのため、例外的な判例法理とされる法人格否認の法理を租税法の領域に適用する際には、存在するあらゆる租税法規の適用可能性を検討すべきであり、そのうえで、租税公平負担を図るためには、同法理を適用する以外に他に手段が存在しないことが確認されて初めて、同法理の適用が許容されるべきである<sup>266)</sup>との立場に依拠し、本判決における否認の法理論的根拠は、結論として、できるだけ権利の濫用禁止原則という一般条項に依る立場から、法人税法 69 条を限定的に解釈するという租税法規の解釈としての手法により求められるものと考えることがより妥当な結論である、との考えに至る。

しかし、これら2つの法理論的根拠については、どちらも断定的に決する根拠ではなく、現在においても議論の残るところであることは確かであり、その点からすると、今後、権利の濫用禁止原則をより積極的に租税法の領域で用いられる可能性は大いにあるといえる。それは、今後の判例の積み重ねを期待するところであるが、現に、「ヤフー事件」最判平成 28 年 2 月 29 日<sup>267)</sup>においては、既に濫用との文言が用いられている。ここでは、濫用法理を一般条項としての濫用禁止として用いられているわけではないが、租税回避の手段として、各規定を濫用することにより法人税の負担を不当に減少させるものとして法人税法 132 条の 2 の解釈から否認されており、はじめて法人税法 132 条の 2 を用い、租税回避行為を否認した事例としても注目されている。この事例は、適用条文である法 132 条の 2 を包括的否認規定と捉えており、これについては、賛否両論あるところであるが、少なからず、今後こうした「濫用」という文言を用いて租税回避行為に歯止めをかける事例は増えるものと予想されるため、その都度、裁判官の評価や学者による議論について注目していきたいと考える。

そして、わが国以外の諸外国については、既に包括的否認規定が存在し、また濫用法理がより積極的に用いられているため、次節において概観することとする。

## 第 2 節 EU 諸国にみる「濫用法理」

一般的否認規定の典型例として有名なドイツの租税基本法 42 条が、租税回避を「濫用」の

<sup>265)</sup> 村井正『租税法と私法』（大蔵省印刷局・1982年）76頁。

<sup>266)</sup> 増井・前掲注 208) 81頁参照。

<sup>267)</sup> 民集 70 卷 2 号 242 頁。

概念を用いて記述していることにもみられるように、租税回避は、私法上の法律行為を行うに当たってどのような法形式を用いるかという点に関して、税法の観点からの評価に基づき、私法上の形成可能性の濫用と定義されることが<sup>268)</sup>あり、ここでも「濫用」の表現が用いられている。

本判決、最判平成17年12月19日の判示で用いられる「濫用」の根拠の一つであった、一般的否認規定と同様に、明文の規定なしに租税回避であることを理由に否認しうると考える見解は、租税法律主義の下、妥当しないものとして結論づけたことについては、第3章1節において既に述べたとおりである。しかし、類似事例の別件第一小法廷判決の評価について「一般的否認法理への扉を大きく開いた」<sup>269)</sup>とする見解があることから、別件第一小法廷判決における「濫用」については、この一般的否認規定における「濫用」概念と意図を同じくする可能性があると考えられる。

しかし、一般的否認規定における「濫用」と同様の意図であった場合には、一般的否認規定を有しないわが国では、明文の規定なしに租税回避の否認を認めることとなり、許される判断ではないと考えるが、一般的否認規定における濫用法理を用いて租税回避行為の否認を是とする立場が、EU諸国をはじめ各国では存在する。

わが国では、これまで、一般的否認規定の導入について反対も多く、現在においてもその規定を有してはいないが、この必要性も決して否定はできない。なぜなら、文頭で述べたように、昨今の租税を取り巻く環境は、国境を越え、租税法上においてあるべき行為から逸脱した行為による租税回避が横行し、BEPSでの議論でもわかるように、各国で問題視されていることから理解できよう。

そこで、今後の濫用法理の展開として、諸外国の一般的否認規定と、その一方で、一般的否認規定を用いることなく、法の濫用法理を用いることにより否認する方法について概観し、本判決を「EU諸国で採られている権利濫用の法理 (abuse of rights) を採用したもので、明文規定に拠らない租税回避の否認を認めたものとする」<sup>270)</sup>という一理解に対する私見と、わが国における両者の適用可能性を探る。具体的には、一般的否認規定の先駆的なドイツ租税法と、一般的否認規定と法の濫用の両者が存在するEUにおける中核的な裁判所である欧州司法裁判所の事例を概観し、一般的否認規定の存在しないわが国での導入の可能性を示唆する。

## 2-1 一般的否認規定における「濫用」—ドイツ租税基本法42条の変遷より—

代表的な一般的否認規定として理解されるドイツ租税基本法42条の起源は、1919年にまでさかのぼる。その制定時の経緯等を概観することで、一般的否認規定において「濫用」概念が

<sup>268)</sup> 谷口・前掲注6)77-78頁参照。

<sup>269)</sup> 木村・前掲注123)76頁。

<sup>270)</sup> 今村・前掲注75)127頁参照。具体的には、松田・前掲注40)参照。

用いられた根拠を探る。その際、ドイツ租税基本法 42 条については、清永敬次教授が既に深く研究をされていることから、清永敬次教授の研究を参考にすることとしたい。

1919 年「ドイツ租税基本法」が制定され、同法 4 条（「租税法の解釈に際しては、その目的、その経済的意義及び諸関係の発展を考慮すべきである。」）に明文化された否認の法理は、「経済的観察法」と称され、実質主義の根拠条文と位置づけられた<sup>271)</sup>。別途、その具体的内容として、同法 5 条には一般的否認規定と呼ばれる規定が制定された。その内容は次のとおりである<sup>272)</sup>。

- 1、民法の形式及び形成可能性の濫用によって、納税義務を回避し、又は軽減することはできない。
- 2、第一項の規定にいう濫用は、次の各号の要件をすべて満たす場合に、認められる。
  - (1) 法律が経済的事象、事実及び事情を、これらに相応する法的形成において、課税の対象となる場合に、租税を回避するために、これらに相応しない異常な法形式を選択し、又は法律行為を行うこと
  - (2) 当該関係の状況及び行為の様式により、経済的事象、事実及び事情に相応する法的形成を選択した場合と経済的に基本的に同じ効果が、当事者に対し達成されること
  - (3) 選択した方法に伴う法的不利益が、現実には意義を有せず、又はわずかの意義を有するにすぎないこと
- 3、濫用が存在する場合は、当該措置は課税にとって意義を有しない。租税は、経済的事象、事実及び事情に相応する法的形成の場合と同じように、これを課す。無効とみなされる措置に基づき納付した租税がある場合は、当該措置を無効と取り扱う決定が確定したときに、申請に基づき、これを還付する。

政府の法案理由書によると、5 条が設けられた理由として、「従来の判例の傾向からみて四条の規定では不十分であること、最少の租税を納付する権利には一つの重要な制約が存すること、それは民法上の形式の濫用による租税回避の場合である（下線筆者）ことを指摘している。四条の規定だけでは租税回避を抑えることができない」との理由が挙げられている<sup>273)</sup>という。つまり、租税回避を「民法上の形式の濫用」であると理解しているともいえよう。理由書は、5 条の濫用による租税回避の存するためには、4 つの要件が充足されることを要するとしている<sup>274)</sup>。その 4 要件は 5 条 2 項に明文化されているところであり、そして、同条は租税回避の意

<sup>271)</sup> 松田・前掲注 40) 62 頁参照。

<sup>272)</sup> 清永・前掲注 28) 5-6 頁参照。

<sup>273)</sup> 清永敬次「租税回避に関する諸問題(7)(8)」『租税回避の研究』（ミネルヴェ書房・1995 年）7 頁〔初出、1966 年〕参照。

<sup>274)</sup> 清永・前掲注 273) 10 頁参照。

図が確実に存する場合にのみ適用される規定である<sup>275)</sup>、として認識されていた。

その後、5条の内容上の改正を伴うことなく、同規定は1931年租税基本法10条に引き継がれた。その後、1934年租税調整法の制定に伴い、同法6条にその租税回避否認の一般規定が移った。その同法6条の規定は、次のようなものであった<sup>276)</sup>。

- 1、民法の形式及び形成可能性の濫用によって、納税義務を回避し、又は軽減することはできない。
- 2、濫用が認められる場合には、経済的事象、事実及び事情に相応する法的形成の場合と同じように、租税を徴収する。
- 3、無効とみなされる措置に基づき納付した租税がある場合には、第二項の規定により納付すべき金額及び納税義務者の他の未納税額にこれを充当し、かつ、充当をなし得ない範囲においてこれを還付する。無効の最終的確認がなされた翌年が経過した後は、納税義務者は、充当、又は還付を求めることができない。

上記規定の重要な改正は、従来の5条において見られた2項の「濫用」の具体的要件を削除したことにある。その理由は、同条の政府による立法理由によると、従来の2項が非常に狭く、かつ煩雑なものであるため、現実的にその適用を困難にしていることを理由としている<sup>277)</sup>。つまり、濫用の具体的要件を削除し、抽象的なものとすることでその対象範囲を広げたものと理解される。ここで、租税調整法6条の規定には、その適用要件として租税回避の意図の存在を必要とするとも、また必要としないとも書かれていないことになるが、従来の判例学説によれば、6条の規定を適用するためには納税者が租税を回避する意図をもって異常な形式を選択することを要する、とされていた<sup>278)</sup>。しかし、その後これに対して、6条を適用するために租税回避意図は必要でないとする意見も登場した。要するに、租税回避を否認すべき根本的理由(公平負担の確保)から、当事者がどのような意図をもっていたかは本来関係のないことだとする見解<sup>279)</sup>が登場したのである。これにより、「濫用」にあたり租税回避の意図の存否は結論の出ないままとなったが、租税回避行為が民法の形成可能性の「濫用」であるということは揺るがない理解であった。

その後1976年に租税基本法(AO)が全面的に改正され、新たな租税基本法が制定され、租税調整法6条は若干の修正を加えられて、今の租税基本法42条に引き継がれることとなる。

<sup>275)</sup> 清永・前掲注273)9頁参照。

<sup>276)</sup> 清永敬次「隠れた利益処分と租税回避」『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房・1995年)106頁〔初出、1981年〕参照。

<sup>277)</sup> 清永・前掲注276)106頁参照。

<sup>278)</sup> 清永敬次「租税回避に関する諸問題(1)～(3)、(6)」『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房・1995年)48頁〔初出、1966年〕参照。

<sup>279)</sup> 清永・前掲注278)48-51頁参照。

ドイツ租税基本法 42 条は、1 項に「法の形成可能性の濫用により租税法律を回避することはできない。租税回避の阻止のための個別租税法律の規定の要件が充足される場合には、当該規定によって法効果が決定される。それ以外の場合において、第 2 項に規定する濫用が存在するときは、経済的事象に相応する法的形成した場合に発生するのと同じように、租税請求権が発生する。」<sup>280)</sup>と規定され、2 項で濫用概念について、「不相応な法的形成が選択されて、相応な形成と比較して納税義務者または第三者に法律上想定されていない租税利益がもたらされる場合に、濫用が存在する。納税義務者が選択した当該法的形成について、事情の全体像からみて相当な租税以外の理由を証明した場合には、濫用は存在しないものとする。」<sup>281)</sup>と規定されている。

その違いについて、清永敬次教授は、従来の「民法上の形成可能性の濫用」という文言が、「法の形成可能性の濫用」と改められ、この結果、「公法」の形成可能性の濫用も否認の対象となった<sup>282)</sup>としている。このことから、あらゆる法を利用した租税回避（濫用）を対象に否認することが可能となったことになる。ここに、濫用については租税回避の意図の存在は必要ではなく、①不相応な法形式の選択、②相応な形式と比して、法律上想定されていない租税利益がもたらされる、③租税以外の目的がない場合に、濫用があると認められることがわかる。

このように、ドイツでは一般的否認規定について改正を加えることで、その対象範囲を広げてきたともいえよう。ドイツの一般的否認規定のその適用要件においては、租税回避意図という主観的要件について相対する見解もあったが、租税回避行為を防止するという本来の趣旨自体は 1919 年制定時よりなんら変わらず、その規定には常に「濫用」という文言が用いられてきた。このことからすると、一般的否認規定は、租税回避行為自体を租税法規の濫用である（下線筆者）とする立場に依拠するものとする。つまり、租税法規を濫用した租税回避行為に対して、一般的否認規定を有する場合には、当該規定を用いて否認することが当然可能であるが、わが国のように一般的否認規定を有しない場合には、同様の否認手法を採ることができないことから、本判決および類似事例の濫用法理について、租税回避行為を濫用である所以によって否認できるものとする理解は不可能であるといわざるを得ない。

## 2-2 欧州における一般法理としての「法の濫用」

次に、一般的否認規定とは異なり、「法の濫用」という概念が欧州では存在する。

欧州、中でもフランスでは、「法律は議会によって決議される」（“La loi est votée par le Parlement”）というタイトルが付された憲法 34 条があり<sup>283)</sup>、わが国における租税法律主義と

---

<sup>280)</sup> 谷口・前掲注 6) 69 頁。

<sup>281)</sup> 谷口・前掲注 6) 69-70 頁。

<sup>282)</sup> 清永・前掲注 276) 126 頁参照。

<sup>283)</sup> 松田・前掲注 40) 91 頁参照。

同様、フランスにおける文理主義の優位性は、この憲法に由来すると言われている<sup>284)</sup>。

こうした中で、フランスの法の濫用の法理は判例上発展してきたものであり、立法化措置の有無に関係なく適用される法の一般原則であると解されて<sup>285)</sup>いる。ただし、すでにフランスの税法上、立法化は租税手続法典§64「法の濫用防止手続」(procédure de repression des abus de droit)においてされており、法の濫用の法理を税法上立法化した規定であると解されている<sup>286)</sup>。また、法の一般原則に由来する性質上、当該規定は創設的規定ではなく、確認的規定であると解されている<sup>287)</sup>ところである。この租税手続法典§64の適用については、かつてはその適用範囲が仮装行為に限定されていたが、今日的には、仮装行為だけでなく、納税者の取引が合理的な目的・根拠を有していない場合、つまり取引の目的が租税回避のみである場合も含まれ、事実上その適用範囲が拡大している<sup>288)</sup>とされる。そして、租税手続法典§64は、権利濫用の仕組みについて手続的な枠組みを用意することを主たる目的としているが、もう一方では、納税者の権利保護という側面も存しており、そのため権利濫用禁圧諮問委員会と呼ばれる委員会において、§64の適用に際してはその合意を得ることが通例とされており、その合意の手続を経ない場合には、税務当局が法の濫用事実について立証責任を負う<sup>289)</sup>こととされている。このことから、その適用が仮装行為のみに限定されていた時代には、租税回避を唯一の目的とし、通常でない取引形態を選択していても、かかる取引形態が法を破るようなものでない限り、仮装であるとはならないため、事実上その立証責任は困難であった<sup>290)</sup>ようである。

これは、わが国の租税回避行為の否認の際に生ずる問題とよく似た点を有するといえるのではないだろうか。というのは、わが国で租税回避行為の否認が主張される場合に、その否認手法として、事実認定の問題を取り上げた場合、実質課税の原則や私法上の法律構成による否認という手法を用いて否認をしようとすることが多い。その場合、法律上の行為を経済的実質上の行為への引き直しがされるべきか否か問題となり、引き直しをする場合には根拠についての立証責任が伴い、その難しさからこれまでの裁判においては肯定的に捉えられていないという現状があるからである。本件におけるYの主位的主張が採用されなかったのもその類である。

つまり、フランスにおいては、法の一般原則から法の濫用法理は存在し、その適用については、①仮装行為である場合と②取引の目的が租税回避を唯一とする場合をも含むとされるわけである。これをもって、「実質主義と法の濫用の法理とを合体」させた上で国際的な租税回避

---

<sup>284)</sup> 松田・前掲注 40)91 頁参照。

<sup>285)</sup> 松田・前掲注 40)93 頁、岩崎政明「租税法における「濫用」概念—国際課税における租税回避否認と EU における濫用禁止原則」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣・2010 年)380 頁参照。

<sup>286)</sup> 松田・前掲注 40)92 頁参照。

<sup>287)</sup> 松田・前掲注 40)93 頁参照。

<sup>288)</sup> 松田・前掲注 40)98-99 頁参照。

<sup>289)</sup> 今村隆翻訳「相互に影響を及ぼし合っている法理：フランスにおける法の濫用の概念と EU における濫用的実行の観念」税務研究 702 巻(2008 年)179-180 頁参照、松田・前掲注 40)94 頁参照。

<sup>290)</sup> 松田・前掲注 40)94 頁参照。



行為を否認するというアプローチを採用したもの<sup>291)</sup>と法の濫用法理を評価する立場もある。

そこで、類似事例である別件第一小法廷判決、最判平成 18 年 2 月 23 日における、ある疑問の結論を見出すことができるものとする。というのも、実は、別件第一小法廷判決は、他の事例と同じ租税回避スキームを利用し、外国税額控除余裕枠を利用し税負担を減少させたものであるが、他の 2 つの事例と異なり、重加算税が課される結果となっているのである。この相違に疑問を持っていたのであるが、そもそもこれは、課税庁の加算税賦課決定の段階で既に重加算税の対象として、本件取引が「仮装して作出されたもの」と評価されたことによる。この別件第一小法廷判決は「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（下線筆者）」<sup>292)</sup>と判示しており、本判決と最終部分の判示の論理に違いがあることも上述したとおりである。こうした、若干のニュアンスの違いから、この最高裁判決の論理が権利濫用アプローチに対して租税回避アプローチであると理解される立場<sup>293)</sup>が存在するのである。

上述のフランスの法の濫用の適用にあたっては、仮装行為であることが認められれば§64 の適用対象となり、その適用の結果ペナルティとして 80% の加算税が課されるのであるが、同様に、この別件第一小法廷判決は、他の 2 つの事例と異なり仮装された取引として評価され、それに基づき重加算税が課されている。

この両者を並べて考えると、この別件第一小法廷判決が租税回避アプローチであり、また一般的租税回避否認規定への扉を開いたと評される所以の基礎はここにあり、この別件第一小法廷判決がそのように評価されることとなったのは、その判示が、下級審までの段階で、本件取引を仮装行為として評価されていたことに意識的もしくは無意識に引きずられた結果の論理および評価となったから、とも考えられるのではないだろうか。とはいえ、一般的否認規定の論点と同様、わが国には法の濫用法理が判例先例法として形成されているわけでも、明文の規定があるわけでもないため、到底肯定されるべきものでないことには変わりはない。ただし、国際的な広がりを見せる租税回避行為の深刻さから、包括的租税回避否認規定 GAAR (General Anti-Avoidance Rule) を検討すべきとの主張も増えている昨今、フランスにみられる法の濫用法理がわが国の租税法の今後を考える上で非常に参考になるのではないだろうか。

ただし、法の濫用法理については、「規範的な」問題が生ずる<sup>294)</sup>とされる。法の濫用法理を適用するにあっては、法によって明示的に禁止されていないことを否定する、すなわち適法な行為を違法なものとする<sup>295)</sup>ことになるためである。換言すると、濫用禁止原則は自由の制限

<sup>291)</sup> 松田・前掲注 40) 101 頁参照。

<sup>292)</sup> 裁判集民 219 号 491 頁。

<sup>293)</sup> 谷口・前掲注 121) 1094 頁以下参照。

<sup>294)</sup> 岩崎・前掲注 285) 380 頁参照。

<sup>295)</sup> 岩崎・前掲注 285) 380 頁参照。

と背中合わせの関係<sup>296)</sup>にあり、ここに「民主主義手続との関係においては、濫用禁止原則は、民主的な合意形成手続を踏まずに（議会の議決ないし国民の同意なくして）、人々を拘束する結果を導くものであるともいえる。」<sup>297)</sup>と指摘されるところである。

このように、法の濫用法理については問題の指摘もある一方、現実には、EU 各国が様々な国の集合体として、EC 条約に基づく規範と内国規範との不完全な法的統一により、その法規範の隙間や空白を利用した取引が仕組まれることにおいて、欧州裁判所ではしばしばこの濫用禁止原則の援用が増えてきている。

ここで、『濫用』の有無の判断基準として、欧州裁判所の判例は、事例の性質に応じて、法規の要件を本来予定されていない事実に適用していると客観的に認められるかどうかを重視する基準と、納税者の主観的意図を重視する基準との2つを使い分ける傾向にある（2008年10月オックスフォード大学における『法の濫用禁止：EU法の新一般原則？』と題したテーマで開催されたシンポジウムより）。<sup>298)</sup>とされる。これは、客観テストと主観テストと呼ばれるもので、「Halifax 事件」<sup>299)</sup>において示された基準（①租税回避行為等に対して税法規定を適用することが当該規定の目的に反する、②租税回避行為等が税法上の利益を得ることを根本的な目的としている。）<sup>300)</sup>とされる。欧州裁判所はこれらのテストを用いて、濫用の判断を行っており、具体的には、「欧州裁判所は、EU 各加盟国における直接税法規の違いを利用した租税の軽減・免除の効果を伴う取引に対して、客観テストに類する新たな多様なテストを開発して適用したり、それでもその取引自体やその取引の根拠とされている構成国の租税法規を EU 法違反と判断できないときには、例外的に、様々な間接事実の証明に基づく主観テストを用いることにより（すなわち、租税回避意図を証明することにより）、濫用を認定してきている。ただし、主観テストは、法律関係を極めて不安定にするものであるから（すなわち、形式的には各構成国法にも EU 法にも抵触していない取引に特別な租税負担を加重する結果となることから）、現在の欧州裁判所判例を見る限り、極めて例外的な位置づけとなっている。」<sup>301)</sup>とのことである。

これらを見ると、欧州各国においては、その「濫用法理」の援用事例としては数多く存在しているものの、現在においても「濫用」についての確立された基準というものは未だないようであり、欧州裁判所自体が「濫用法理」について更なる発展を求めているようにも感じられる。わが国においても、司法判断での「濫用法理」の援用を、租税法律主義違反だと決めつけて否定することは、グローバルな経済取引が頻繁に生じる現在においては、いささか時代に即応し

<sup>296)</sup> 岩崎・前掲注 285) 380 頁参照。

<sup>297)</sup> 岩崎・前掲注 285) 380 頁。

<sup>298)</sup> 岩崎・前掲注 285) 385 頁参照。

<sup>299)</sup> 今村隆「租税回避とは何か」税大論叢 40 周年記念論文集 34-36 頁(2008 年)参照。

<sup>300)</sup> 松田・前掲注 40) 147 頁参照。

<sup>301)</sup> 岩崎・前掲注 285) 386 頁。

ていないのではないかとの印象も否定できないものとする。

### 第3節 租税法解釈の限界と今後の展望

租税法の解釈・適用を巡って複雑さを増す昨今の租税回避行為は、その行為が国境を越えた広がりを見せることで、従来の手法だけでは否認が難しくなっているといえよう。そのため、わが国の租税回避についての議論は、近時の注目すべき学説の台頭や、租税回避を巡る最近の裁判例の続出からしても、大変活気を帯びてきている<sup>302)</sup>ところである。もっとも、本判決の法理論的根拠が、学説においても統一した見解が出ていないことからわかるように、依然として租税回避の定義等を巡っての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<sup>303)</sup>ともいえる。まさに、この混沌とした状況自体が、本来租税法律主義が目的とする納税者の法的安定性・予測可能性を危うくする要因となっているといえるのではないだろうか。立法時に予期せぬ租税回避行為事例が登場するたび、従来ある解釈方法による解決が難しいがゆえに、司法において法の発展的形成がなされ、ましてや法創造との批判に至っては、予測可能性や法的安定性は形骸化したものとなり、このことは租税法律主義を標榜する傍らでこれを否定することにほかならない、と考える。

また、これまでの検討において、租税法規の趣旨・目的に沿った限定解釈として本判決の法理論的根拠を結論づけた筆者としては、酒井教授や谷口教授が論ずるような法の発展的形成や法創造という表現よりは、あくまで解釈の枠内での議論として、“発展的な法解釈”として理解したい。そして、発展的な法解釈といえども、それがどこまで許されるのかその限界もまた議論になろうし、「武富士事件」最判平成23年2月18日<sup>304)</sup>における、須藤正彦裁判長の補足意見にあるように、「納税は国民に義務を課するものであるところからして、そ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。」とし、解釈については限界があると論じられる。この指摘はもっともであろう。そして、「厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論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、立法によって解釈を図るのが筋であって……」との文言からも、解釈によって租税回避行為を否認することには限界があるゆえ、立法による手当の必要性があることも十分に納得できる。本論文で取り上げたテーマである、

<sup>302)</sup> 酒井・前掲注160)172頁参照。

<sup>303)</sup> 酒井・前掲注160)172頁参照。

<sup>304)</sup> 裁判集民236号71頁。

濫用法理を用いた租税回避行為の否認事例についても、租税法規の趣旨・目的に沿った限定解釈であるとか、民法上の権利の濫用禁止原則からの発展的解釈であるなどとして捉えられていることから、明確な法理論的根拠がなく、法解釈が妥当する限界ラインの事例であったものと考えられる。

本論文では、当該濫用法理について、租税法規の趣旨・目的に沿った限定解釈として一旦理解することとしたが、限定解釈を行うにあたっては、法規の趣旨・目的については、わが国における議会での、立法に際する趣旨説明は極めて形式的であり、その内容は概括的かつ簡素なものであり、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<sup>305)</sup>と指摘されるところであり、現状のまま「法規の趣旨・目的に沿った限定解釈」を確立した法解釈として理解してしまうと、法的安定性・予測可能性が担保されないままとなってしまう危険もある。

このような混乱は、わが国に、租税回避の要件を明確にした租税回避否認規定がないことがその原因である<sup>306)</sup>といえるのではないかと。まさに、今 GAAR の必要性について再度議論されるときがきたのではないだろうか。こうした要請については、昨今の租税回避の議論の中で、様々な学者の意見においても上述のような GAAR の整備をわが国にも求める声が多くなってきていることも物語っているといえよう。

しかし、同時にここで問題とされるのが、GAAR についての適用要件基準の不透明性があげられ、現にわが国に存在する、同族会社の行為計算の否認規定などのやや一般的とされる否認規定についても、その適用基準について「不当」といった不確定な基準が採用され、これまで様々な議論がなされてきたところである。

各国の GAAR についても、適用基準として①取引が濫用に当たるか否かを基準とするもの（濫用基準）、②取引における事業目的の有無を基準とするもの（事業目的基準）<sup>307)</sup>など様々な基準があるようであるが、各国ともその適用基準については、何を濫用とするのかをとっても、それぞれで異なり、それぞれ賛否があることから、各国ともまだまだ発展段階ともいえる状態のようである<sup>308)</sup>。

とはいえ、今後 GAAR を整備することについては利点も多い。GAAR 必要論の根拠として、第 1 に税負担の公平性、第 2 に予測可能性・法的安定性の確保・向上、第 3 に企業の競争条件の公平化、そして第 4 として適切な税収確保<sup>309)</sup>があげられる。上述した「ヤフー事件」最判平成 28 年 2 月 29 日<sup>310)</sup>においても、やや一般的否認規定とされてきた法人税法 132 条と、対

<sup>305)</sup> 酒井・前掲注 160) 171 頁参照。

<sup>306)</sup> 森信・前掲注 68) 10 頁参照。

<sup>307)</sup> 今村隆「主要国の一般的租税回避防止規定」『租税回避と濫用法理—租税回避の基礎的研究—』大蔵財務協会(2015年)310頁〔初出、2011年〕参照。

<sup>308)</sup> 今村・前掲注 307) 310-327 頁参照。

<sup>309)</sup> 森信・前掲注 68) 11-12 頁参照。

<sup>310)</sup> 民集 70 卷 2 号 242 頁。

象が違えども、ほぼ同様の文言を用いた規定である法 132 条の 2 の「不当」を巡って争われたが、ここでは同条の趣旨および目的に照らし、「法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制……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」ことをもって「不当」であるとの判断から租税回避行為が否認されており、「規定の趣旨・目的に反した利用」を「濫用」として理解されている。この基準は従来からある法人税法 132 条の「不当」基準と異なり、突如として出てきた印象を受ける。これについては、132 条の 2 の創設前の政府税制調査会において、包括的否認規定の必要性も明らかにされている<sup>311)</sup>との反論もあろうが、少なくとも従来の 132 条と同様の文言を用い、さらに、132 条の枝番として創設されたことに対して、その趣旨・目的の相違が明確に示されていなかったことは問題とされるところであるとする。

このように、GAAR の整備については、基準の不透明性からかえって混乱を生じさせる可能性もないともいえないが、具体的な基準を明確にした包括的否認規定を設けることにより、課税の透明性・予測可能性を向上させることが重要なポイント<sup>312)</sup>といえよう。つまりは、国会での税法審議の際、法案趣旨説明がなされるが、現状と違い、今後は、漠然とした趣旨ではなく、個別に立法趣旨を明確にする方向での工夫が必要となる<sup>313)</sup>ということになる。これを徹底することは、GAAR 整備にあたり最も問題とされる、税務行政側の裁量権の拡大に対する納税者側の懸念を払拭することにもつながってくることから、国会（立法府）において大変重要な役割が求められているといえよう。

#### 第 4 節 小括

これまでの検討から、本判決における「制度の濫用」なる法理の法理論的根拠については、租税法の二大基本原則である、租税法律主義および租税公平主義の両方から妥当となる結論を考慮した結果、法人税法 69 条の趣旨・目的に沿った限定解釈として理解する、との結論に至った。

しかし、これには問題も残されており、限定解釈を行うにあたって、立法時の趣旨説明が常に納税者に理解しやすいものばかりではないということや、十分な説明がなされているとはいえないものも多く、そして、なによりも、特に租税法の解釈は文理解釈ありきとの理解のもと、ややもすれば趣旨・目的が軽視されがちな傾向にあることなどから、多くの場合、趣旨・目的まで踏まえて規定を解釈することは稀であるといえる。そうした中、租税法規を意識しな

<sup>311)</sup> 税制調査会「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」（2002 年 10 月 3 日）参照。

<sup>312)</sup> 森信・前掲注 68) 10 頁参照。

<sup>313)</sup> 森信・前掲注 68) 14 頁参照。

がら経済取引を行う納税者にとって、現状のまま「法規の趣旨・目的に沿った限定解釈」を確立した法解釈として理解してしまうと、趣旨・目的が必ずしも明確であるわけではないことから、法的安定性・予測可能性が担保されないままとなってしまう危険もある。

このような混乱を招くのは、規定の趣旨・目的が不明確であるというだけではなく、租税法解釈自体の複雑さにあり、その解釈については課税する側と課税される側という全く逆の立場が相対するとき、必然的にぶつかり合い、よりその解釈の難しさが顕在化することとなる。これは、従来の租税回避問題からさらに、現在のグローバルな問題に広がりを見せることで、ますます解決の難しい問題となっていることは明らかである。

そこで、昨今の租税回避の議論の中で活発化している、GAARの整備について本格的にわが国も取り組んで行く必要性が出てきているものと考えられる。

ただ、GAARの整備については先に導入した各国をみても、まだまだ発展途上であるといえ、整備しただけでは法秩序を安定させることはできないであろうというのもまた事実である。そこで、今後の判例の積み重ねというものが重要となってくるといえよう。このとき、租税回避に関して立法や課税当局が適切に対応すべきことは当然であるが、他方で司法は租税法律主義の下で納税者の権利を擁護すべき立場にあるのであるから、このような潮流の中でこそ、司法には、租税法律主義の持つ意義につき冷静に判断し、適切な判断を行うことが求められている<sup>314)</sup>ことも忘れてはならない。裁判官の判断については、その価値判断が判決文の上で明瞭に示されたものは少なく<sup>315)</sup>、我々第三者から客観的妥当性が見出しにくいものも多い。租税法規もルールにすぎず、ルールには欠缺があり、その欠缺は、裁判官が、自らの価値判断に基づき、埋めていかざるを得ないゆえ<sup>316)</sup>、裁判官による価値判断や法創造作用を否定することはできない<sup>317)</sup>が、ただし、この場合に重要なことは、いかなる価値判断によって判断が下されているのか、複数の価値の間にどのような優劣を付けるのか、という点について判決書の中で明示されて批判に晒されることであり、これによって初めて裁判の正統性および正当性が保障され得る<sup>318)</sup>ものであるとの立場に賛同し、今後の司法の役割にも期待するものとして本章を締めくくることとする。

---

<sup>314)</sup> 弘中聡浩「租税訴訟における法創造と租税法律主義」金子宏・中里実・J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』(有斐閣・2014年)149-150頁参照。

<sup>315)</sup> 弘中・前掲注314)155頁参照。

<sup>316)</sup> 弘中・前掲注314)156頁参照。

<sup>317)</sup> 弘中・前掲注314)156頁参照。

<sup>318)</sup> 弘中・前掲注314)156頁参照。

## おわりに

わが国の租税法においては、従来から租税法律主義と租税公平主義との狭間で様々な解釈議論が行われてきた。また、その解釈については、時代の流れとともに、租税公平主義が優位とされる時代（納税者権利よりも課税庁の権限が強かった時代と言ったほうが妥当かもしれない）から、現在の租税法律主義優位の時代へと変遷をたどってきたという経緯がある。

しかしながら、近年スターバックス、アップル、グーグル等多国籍企業の租税回避行為が大きな話題となり、OECDをはじめ諸外国において国際的租税回避の防止に向けての動きが活発となった。わが国においても、従来に比して国際的租税回避事例が増加し、租税回避についての議論も活発化しているが、本論文で取り上げた最判平成17年12月19日のような、「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、現在の租税回避の定義に含まれていないという指摘も多く、この指摘をする学者の多くは従来の租税回避の議論では不十分であるとの懸念をもっているというのも事実である。そこで、これまでの定義を見直すとともに、解釈についても、複雑化する租税回避事例に対処すべく、これまでのような租税法律主義優位の立場から、文理解釈を最も優れた解釈手法と捉える立場と、租税の本来目的を重視する目的論的解釈という両者のあり方を見直す時期が来ているように思われるのである。

その先鞭となった本判決、最判平成17年12月19日については、判決で用いられる「制度の濫用」なるものが、何をもって法理論的根拠とするか未だ答えの出ていないところであり、その解釈そのものについても賛否が分かれているところである。本件は、形式的には適用条文の要件を満たしている（課税減免規定を充足している）ため、租税法律主義の立場からは本来否認することが難しい事例である。しかし、本判決は、この「制度の濫用」との文言を用い否認を行ったのである。この「制度の濫用」なる解釈手法については、これまでの租税法解釈の立場からどのように理解すべきか、という大きな問題を有しており、学者の中では、民法1条3項に規定されている「権利濫用の禁止」原則を基として理解する立場や、EU諸国にみられる「法の濫用」法理に示唆を受ける立場もある。こうした現実には、租税法解釈についての理解を複雑化し、ますます混沌とした事態を生じさせるのではないかという懸念を生じさせる契機となり、本論文においてこの「制度の濫用」の法理論的根拠を探ることとしたのである。

そして、第2章および第3章における検討の結果、筆者は多くの評釈において支持される、一種の目的論的解釈である「租税法規の趣旨・目的に沿った限定解釈」を肯定したものとす立場を採用することに至った。これは、租税法律主義および租税公平主義の両面からも妥当な判断であり、これを新たな否認法理として発展的な性格付けをするということは消極的に捉えざるを得なかった。しかし、これは、あくまで現状の租税法解釈として最も妥当と考えられる解釈であるとの結論であって、これには問題も残されており、限定

解釈を行うにあたっては、立法時の趣旨説明が常に納税者に理解しやすいものばかりではないということや、十分な説明がなされているとはいえないものも多く、そして、なによりも、特に租税法の解釈は文理解釈ありきとの理解のもと、ややもすれば趣旨・目的が軽視されがちな傾向にあることなどから、多くの場合、趣旨・目的まで踏まえて規定を解釈することは稀であり、租税法規を意識しながら経済取引を行う納税者にとって、現状のまま「法規の趣旨・目的に沿った限定解釈」を確立した法解釈として理解してしまうと、法的安定性・予測可能性が担保されないままとなってしまう危険もあると考える。

このような混乱を招くのは、規定の趣旨・目的が不明確であるというだけではなく、租税法解釈自体の複雑さにあり、その解釈については課税する側と課税される側という全く逆の立場が相対するとき、必然的にぶつかり合い、よりその解釈の難しさが顕在化することとなる。これは、従来の租税回避問題からさらに、現在のグローバルな問題に広がりを見せることで、ますます解決困難な問題となっていることは明らかであり、これまでの検討から、わが国も GAAR の導入に向けて本格的に取り組んでいく必要性が出てきているのではないかと考えるに至ることとなった次第である。

ただ、GAAR の整備については、先に導入した各国をみても、まだまだ発展途上であるといえ、整備しただけでは法秩序を安定させることはできないであろうというのもまた事実である。そこで、今後の判例の積み重ねというものが重要となってくるといえる。これには、今後の司法の役割にも期待するところではあるが、本格的な GAAR の導入に際しては、先を行く欧州裁判所や米国における判例や税制の研究を行い、それら先駆者たちの残した課題を研究することで、わが国なりのかたちを構築していく必要がある。本論文では、そのような先行する一部の諸外国の事例を概観する程度にしか扱えなかったが、これらを踏まえての検討は、今後必要な課題であると考え、次回に譲ることとし、結語としたい。

最後に、本論文の作成にあたり、多大なるご指導とご助言を賜りました指導教授である石川祥浩先生をはじめ、名古屋経済大学大学院法学研究科の諸先生方に対して深く感謝の意を表し、心より御礼を申し上げます。



## 参考文献等一覧

### 【単行本】

- 新井隆一 『租税法の基礎理論 [第3版]』 日本評論社 (2001年)  
芦部信喜・高橋和之補訂  
『憲法 [第六版]』 岩波書店 (2015年)
- 今村隆 『租税回避と濫用法理—租税回避の基礎的研究—』 大蔵財務協会 (2015年)
- 伊藤義一 『税法の読み方 判例の見方 [改訂第三版]』 TKC出版 (2014年)
- 占部裕典 『租税法における文理解釈と限界』 慈学社出版 (2013年)
- 江藤憲治郎・岩原紳作・神作裕之・藤田友敬編  
『会社法判例百選 [第2版]』 有斐閣 (2011年)
- 大淵博義 『法人税法解釈の検証と実践的展開』 税務経理協会 (2009年)
- 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年)
- 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介著  
『ベーシック税法 [第7版]』 有斐閣アルマ (2013年)
- 金子宏 『租税法 [第21版]』 弘文堂 (2016年)
- 金子宏 『租税法理論の形成と解明 [上]』 有斐閣 (2010年)
- 金子宏編 『租税法の発展』 有斐閣 (2010年)
- 川田剛 『節税と租税回避—判例にみる境界線—』 税務経理協会 (2009年)
- 金子宏ほか編 『租税法講座—第3巻』 ぎょうせい (1975年)
- 金子宏編 『租税法の基本問題』 有斐閣 (2007年)
- 清永敬次 『租税回避の研究』 ミネルヴァ書房 (1995年)
- 志場喜徳郎=荒井勇=山下元利=茂串俊等共編  
『国税通則法精解』 大蔵財務協会 (2004年)
- 四宮和夫 『民法総則 [第4版]』 弘文堂 (1986年)
- 潮見佳男=道垣内弘人編  
『民法判例百選 I 総則・物権』 有斐閣 (2015年)
- 四宮和夫=能見善久  
『民法総則 [第5版増補版]』 弘文堂 (2000年)
- 末川博ほか編 『民事法学辞典 (上)』 (有斐閣・1960年)
- 谷口勢津夫 『税法基本講義 [第5版]』 弘文堂 (2016年)
- 谷口知平=石田喜久夫編  
『新版注釈民法 (一) 総則 (一) [改訂版]』 有斐閣 (2002年)
- 谷口勢津夫 『租税回避論—税法の解釈適用と租税回避の試み—』 清文社 (2014年)
- 田中二郎 『租税法 [第3版]』 有斐閣 (1990年)
- 辻村みよ子 『憲法 [第5版]』 日本評論社 (2016年)

戸松秀典=今井功編

『判例憲法 I ～裁判に憲法を活かすために～』第一法規株式会社（2013 年）

中川一郎 『税法の解釈と適用』三晃社（1961 年）

中里実 『タックスシェルター』有斐閣（2002 年）

中村治朗 『裁判の客観性をめぐって』有斐閣（1970 年）

星野英一編 『民法講座 I 民法総則』有斐閣（1984 年）

増田英敏 『租税憲法学』成文堂（2006 年）

水野勝 『租税法』有斐閣（1993 年）

水野忠恒 『租税法 [第 5 版]』有斐閣（2011 年）

水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編

『租税判例百選 [第 6 版]』有斐閣(2016 年)

水野忠恒 『所得税の制度と理論—「租税法と私法」論の再検討』有斐閣（2006 年）

村井正 『租税法と私法』大蔵省印刷局（1982 年）

矢内一好=高山政信

『外国税額控除の理論と実際』同文館出版（2008 年）

八ツ尾順一 『租税回避の研究 [六訂版]』清文社（2014 年）

我妻栄 『新訂民法総則』岩波書店（1965 年）

#### 【雑誌・論文】

今村隆=川村佑紀

「租税法における濫用の法理—欧州私法裁判所と我が国の最高裁判所における判決を比較して—」法学紀要（2011 年）

今村隆 「最近の租税裁判における司法判断の傾向—外国税額控除事件最高裁判決を手掛かりとして—」税理 49 卷 7 号（2006 年）

今村隆 「外国税額控除制度の濫用—日米の判例を比較して—」駿河台法学 20 卷第 1 号（2006 年）

今村隆 「相互に影響を及ぼし合っている法理：フランスにおける法の濫用の概念と EU における濫用的実行の観念」租税研究 702 卷（2008 年）

占部裕典 「外国税額控除余裕枠の利用にかかる租税回避否認の検討（下）」金融法務事情 1731 号（2006 年）

木村弘之亮 「日独澳瑞比較法による制度濫用法理の考察：外国税額控除制度の利用にかかる平成 17 年 12 月 19 日最高裁判決の位置づけ」税法学 569 号(2013 年)

酒井克彦 「租税法条文の読み方—文理解釈か？趣旨解釈か？—」税大ジャーナル 21 号（2013 年）

酒井克彦 「我が国における租税回避否認の議論」財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」126 号（2016 年）

- 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）」月刊税務事例 546 巻（2015 年）
- 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（中）」月刊税務事例 549 巻（2015 年）
- 下村芳夫 「租税法律主義をめぐる諸問題—税法の解釈と適用を中心として—」税大論叢 6 号（1972 年）
- 志賀櫻 「外国税額控除の控除余裕枠を利用する租税回避—最高裁平成 17 年 12 月 19 日第二小法廷判決に関連して—」月刊税務事例 38 巻 7 号（2006 年）
- 品川芳宣 「税法における信義則の適用について—その法的根拠と適用要件」税大論叢 8 号（1977 年）
- 清水一夫 「課税減免規定の立法趣旨による「限定解釈」論の研究」税大論叢 59 号（2008 年）
- 杉原則彦 「外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法（平成 10 年法律第 24 号による改正前のもの）69 条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例」最高裁判所判例解説 民事篇平成 17 年度（下）（2005 年）
- 谷口勢津夫 「法人税法上の外国税額控除制度の濫用」民商法雑誌 135 巻第 6 号（2007 年）
- 田中治 「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学 563 号（2010 年）
- 高木克己 「実質課税の原則における論理」駒大経営研究 41 巻（2010 年）
- 中里実 「政策税制の政策目的に沿った限定解釈」税研 129 号（2006 年）
- 平川雄士 「外国税額控除の余裕枠の流用が制度の濫用とされ控除が否定された事例」税研 126 号（2006 年）
- 本庄資 「外国税額控除余裕枠の濫用」ジュリスト 1336 号（2007 年）
- 松田直樹 「実質主義と法の濫用の法理—租税回避行為の否認手段としての潜在的有用性と限界—」税大論叢 55 号（2007 年）
- 水野忠恒 「外国税額控除に関する最近の裁判例とその問題点」国際税務 Vol.23（2003 年）
- 茂木繁一 「税法における実質主義について—その総論的考察」税大論叢 6 号（1972 年）
- 森信茂樹 「BEPS と租税回避への対応—一般的否認規定（GAAR）の整備を—」財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」126 号（2016 年）
- 渡辺洋三 「公法と私法」民商法雑誌 38 巻 1-3 号（1958 年）

#### 【判決】

- 大審院第二民事部 大正 8 年 3 月 3 日判決 民録 25 輯 356 頁
- 大審院第三民事部 昭和 10 年 10 月 5 日判決 民集 14 巻 1965 頁

最高裁大法廷	昭和 32 年 3 月 13 日判決	刑集 11 卷 3 号 997 頁
広島高等裁判所	昭和 36 年 4 月 28 日判決	税資 42 号 507 頁
最高裁第二小法廷	昭和 37 年 6 月 29 日判決	税資 39 号 1 頁
最高裁大法廷	昭和 43 年 11 月 13 日判決	民集 22 卷 12 号 2449 頁
最高裁第一小法廷	昭和 44 年 2 月 27 日判決	民集 23 卷 2 号 511 頁
神戸地方裁判所	昭和 45 年 7 月 7 日判決	訟月 16 卷 12 号 1513 頁
最高裁第二小法廷	昭和 45 年 10 月 23 日判決	民集 24 卷 11 号 1617 頁
東京高等裁判所	昭和 47 年 4 月 25 日判決	民集 28 卷 6 号 1200 頁
仙台高等裁判所	昭和 50 年 1 月 22 日判決	行集 26 卷 1 号 3 頁
最高裁第三小法廷	昭和 53 年 7 月 18 日判決	訟月 24 卷 12 号 2696 頁
最高裁第三小法廷	昭和 62 年 10 月 30 日判決	裁判集民 152 号 93 頁
最高裁第一小法廷	平成元年 12 月 14 日判決	刑集 43 卷 13 号 841 頁
福岡高等裁判所	平成 2 年 7 月 18 日判決	訟月 37 卷 6 号 1092 頁
神戸地方裁判所	平成 8 年 2 月 21 日判決	訟月 43 卷 4 号 1257 頁
東京地方裁判所	平成 9 年 4 月 25 日判決	訟月 44 卷 11 号 1952 頁
東京地方裁判所	平成 10 年 5 月 13 日判決	訟月 47 卷 1 号 199 頁
東京高等裁判所	平成 11 年 6 月 21 日判決	高裁民集 52 卷 26 頁
大阪高等裁判所	平成 12 年 1 月 18 日判決	訟月 47 卷 12 号 3767 頁
大阪地方裁判所	平成 13 年 12 月 14 日判決	民集 59 卷 10 号 2993 頁
大阪地方裁判所	平成 13 年 5 月 18 日判決	訟月 48 卷 5 号 1257 頁
大阪地方裁判所	平成 14 年 9 月 20 日判決	税資 252 号 9200 順号
大阪高等裁判所	平成 14 年 6 月 14 日判決	訟月 49 卷 6 号 1843 頁
大阪高等裁判所	平成 15 年 5 月 14 日判決	民集 59 卷 10 号 3165 頁
大阪高等裁判所	平成 16 年 7 月 29 日判決	税資 254 号 9711 順号
名古屋地方裁判所	平成 16 年 10 月 28 日判決	判タ 1204 号 224 頁
最高裁第二小法廷	平成 17 年 12 月 19 日判決	民集 59 卷 10 号 2964 頁
最高裁第三小法廷	平成 18 年 1 月 24 日判決	民集 60 卷 1 号 252 頁
最高裁第一小法廷	平成 18 年 2 月 23 日判決	裁判集民 219 号 491 頁
最高裁第二小法廷	平成 23 年 2 月 18 日判決	裁判集民 236 号 71 頁
最高裁第一小法廷	平成 28 年 2 月 29 日判決	民集 70 卷 2 号 242 頁

#### 【その他参考資料】

- ・法律用語辞典〔第 4 版〕有斐閣（2012 年）
- ・税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」（1961 年〔昭和 36 年〕）7 月 5 日）
- ・税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」（1986 年〔昭和 61 年〕10 月）
- ・税制調査会「税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」（1961 年 12 月）

- ・税制調査会「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」(2002年10月3日)
- ・BEPS 最終報告書:「税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting :「BEPS」)」  
経済協力開発機構 (Organization for Economic Co-operation and Development :「OECD」)・2015年10月5日 [邦訳; 第24回税制調査会 (2015年10月23日)]  
内閣府HP <http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2015/27zen24kai.html> (最終確認; 2017年1月)