

論 説

租税回避否認規定の提案と問題点（1）

国士舘大学法学部教授

酒井 克彦

◆SUMMARY◆

租税回避行為の否認を一般的に認めた規定としては、ドイツ租税通則法 42 条が有名であり、同条は「法の形成可能性の濫用によって租税法を回避することはできない。…濫用が存する場合には、経済上の事実に対応する法的形成をした場合に生じると同様に課税請求権が生じる。」と定めている。我が国には、これに相当する規定はないが、やや一般的な否認規定として、同族会社の行為又は計算の否認規定（所得税法 157 条、法人税法 132 条、相続税法 64 条等）があり、また、かなりの数の個別的否認規定が存在する。

本稿は、私設の研究会（国税通則検討委員会）において租税回避否認規定の導入の可否を検討している筆者が、租税回避を否認する法理論上の根拠をドイツ法類似の権利濫用法理あるいは租税法規の濫用法理に求め、租税回避につき、「課税要件の基礎となる法律関係の形成の濫用」と「課税減免規定の濫用」の両面から定義付けを行った上で、権利濫用構成に基礎を置いた租税回避否認規定の立法論的提案を試みたものである。

なお次号以降では、租税法律主義の形骸化や租税回避否認規定の濫用といった懸念に対処するための具体的な制度設計について、筆者の提案を掲載する予定である。

（税大ジャーナル編集部）

目 次

はじめに .....	2
I 租税回避否認規定の必要性 .....	2
II 租税回避という用語の持つ意味の不安定性 .....	3
1 租税回避の定義 .....	3
2 租税回避の定義を確定することの意義 .....	5
(1) 課税減免規制の濫用と租税回避 .....	5
(2) 租税回避の定義の広狭の意味するところ .....	5
A) A氏の立場 .....	6
B) B氏の立場 .....	7
3 租税回避の定義と「濫用」 .....	7
III 権利濫用構成による立法論的アプローチ .....	8
1 租税回避否認論への反論の分析 .....	8
2 法律関係の形成の濫用 .....	10

はじめに

筆者は、私設の研究会(国税通則検討委員会)<sup>1)</sup>において租税回避否認規定の導入の可否を検討している。

提案の骨子を先取りして説明すれば、権利の濫用法理あるいは租税法規の濫用法理に基礎を置いた租税回避否認規定が考えられる。その前提としては、租税回避の定義が明確にされる必要があると考えられるが、差し当たり、否認規定の対象となる租税回避については、「課税要件の基礎となる法律関係の形成の濫用」と「課税減免規定の濫用」の両面から定義することができよう。その際、何をもちて「濫用」を判断すべきかという点が明確にされる必要があると考えるが、この辺りは、米国の *economic substance* 論により客観的標識を提示するとともに、租税回避以外の目的があったとする場合には、*business purpose* 論による「目的」を主観的標識の基礎に置き、納税者側からの反証の機会を用意するという2つのアプローチを採用することによって、明確性と予測可能性を担保することが可能なのではないかと考える。これはい

わゆる *disjunctive analysis* による立法論的提案である。また、納税者の「権利」濫用の前提となる「権利」の内容についてもドイツ法的手法によって明確にすることとし、フランスのように租税回避否認規定の適用についてのアドバンス・ルーリング制度の創設(文書回答手続の拡充)によって、否認規定の適用についての納税者の不安を払拭するとともに、税務当局側における租税回避否認規定の「濫用」を許容しない制度設計を併せ提案したい。

なお、本稿は筆者の試論であることを付言する<sup>2)</sup>。

I 租税回避否認規定の必要性

租税回避否認規定の必要性については、租税回避スキームへの対処というディメンションからの説明がなされる。適正公平な課税の実現を目的とする租税法がその法文をもってしても、適正公平な課税の実現を図り得ないとするのであれば、その問題がいずれにあるのかについて考える必要がある、立法論的提案が示されるべきと考えるのは、そこに解釈論上の限界があるからである。

例えば、岩瀬事件の控訴審東京高裁平成11年6月21日判決(訟月47巻1号184頁)<sup>3</sup>は、「本件取引に際して、AらとY企画の間でどのような法形式、どのような契約類型を採用するかは、両当事者間の自由な選択に任されていることはいうまでもないところである。確かに、本件取引の経済的な実体からすれば、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という契約類型を採用した方が、その実体により適合しており直截であるという感否めない面があるが、だからといって、譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという考慮から、より迂遠な面のある方式である本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はないものといわざるを得ない。」とする<sup>4</sup>。このように迂遠な取引を行い、租税負担の軽減を図ったとしても、それを否認する規定が存在しない限り、当事者の選択した私法上の契約関係が尊重され、否認をすることができないというのは、この事例における司法判断の正当性を検証し得たとしても、適正公平な課税の実現の観点から問題視されてもおかしくはないように思われる。

後述するように、このような視点は、実質課税の原則が承認されていることを「明らかにすることが望ましい」として立法論的手当をしようとした昭和36年政府税制調査会答申とは立場を異にしたものである。

他方、納税者側からすれば、いかなる取引が課税され、いかなる取引が課税されずに済むのかという点について、関心が寄せられるのは当然であろう。しかしながら、個別否認規定のある場面であれば、予測可能性が担保されるものの、それ以外の場面ではいかなる場合に否認されるのかが必ずしも明確ではない。まして、どのような取引が否認を受ける可能性があるのかという点についても、租税回避の定義の不明確さなどもあり、判然とは

しない。

これらのことを併せ考えると、租税回避否認規定の存在は、税務当局のためという議論のみならず、納税者側からの予測可能性担保という点でも意味のある議論であるように思われる。もっとも、かような位置付けから出発するのであれば、立法論的解決策を捉し得たとしても予測可能性の担保に資するようなものでなければ、納税者側からのコンセンサスを得ることは難しいということにもなる。

## II 租税回避という用語の持つ意味の不安定性

### 1 租税回避の定義

金子宏教授は、租税回避について、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」と定義されており<sup>5</sup>、この定義は多くの学者が研究の基礎として引用する。この租税回避の定義は、ドイツ租税法の扱う議論においても親和性を有するものであるといえよう。

他方、清永敬次教授は、租税回避について、「課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除」とされる<sup>6</sup>。金子教授の定義と比して、清永教授の定義はより簡潔である。また、木村弘之亮教授も、課税根拠規定要件の充足を免れる租税回避と課税減免規定要件を充足させる節税とを明確に区別される<sup>7</sup>。

租税回避の定義を「租税の平等性に反する顕著な節税」と位置付ける中川一郎教授<sup>8</sup>のような捉え方もあるが、上記のように通説は、租税回避と節税は明確に区別されるものとして位置付ける。

もっとも、異常性という観点では議論があ

る。すなわち、租税回避の多くが有する性質として、その行為や取引の異常性の観点から観察して、それを定義に持ち込もうとする試みもある。例えば、松沢智教授は、「租税回避行為とは、私法上の選択可能性を利用し、当事者の選択した法形式ないしは取引行為が異常であって、それにより通常の法形式ないし取引行為を選択したと実質的には同様の経済的効果を実現しながら、その結果として課税要件の充足を免れ、不当に租税の負担が軽減され、租税の回避以外には、異常な法形式ないし取引行為を選択した何らかの正当な理由のないことをいうと解する。」とされる<sup>9</sup>。

また、同様に、異常性等に着目をした捉え方ではあるが、上記と捉え方を異にするものとして、例えば、北野弘久教授は、「納税者が、①不相応な方法(*der ungewöhnlich Weg*)、言葉をかえていえば、異常な(*ungewöhnlich*)行為形式を選択し、②それによって通常の(*gewöhnlich*)行為形式を選択したときと同一の経済目的を達成し、③その結果、多額の租税を軽減する。この場合のこの納税者の『異常な行為』をここでいう租税回避行為という。」とされる<sup>10</sup>。また、大淵博義教授は、講学上の「租税回避」として、「①採用された法形式の異常性、不合理性、②採用した不合理な法形式により実現した経済的成果と合理的な法形式によるそれとの同一性、③不合理な法形式による租税負担の減免、という予見を充足している行為をいうものと解される。」とされ<sup>11</sup>、また、片岡政一氏も、「租税回避に在っては、其の行為自体は真実であって、欺罔行為とか、或いは表見的な、又は隠蔽した行為ではない。ただ、其の行為が、一般社会通念に照らし、多少迂回적であり、正常な状態に於いては、妥当と認められないのに過ぎない。」と論じられる<sup>12</sup>。これらの見解は、私法上の法形成可能性の濫用という捉え方でも、課税要件の充足の回避という捉え方でもなく、異常性あるいは不合理性といった捉え方であ

り、何らかの「通常」あるいは「正常」な行為との関係性(距離や性質の相違性といったもの)を基礎とした経験概念で租税回避が判定されるということであろうか(後述)<sup>13</sup>。

これらは租税回避の性質論であるといえよう。性質論はそれ自体重要性を有すると考えるが、それはあくまでも性質として抽出されたものの共通項でしかなく、定義に迫る法律的な見地からの観察ではない。そこで、租税回避の本質的な定義は、金子・清永教授が論じられるように「課税要件の充足を免れること」にあると解するべきであろう。

比喩的表現が許されるとすれば、立読禁止の書店で座り読みをするがごとく<sup>14</sup>、禁止規定要件の充足を免れることと捉えるアプローチこそが法理論的思考に馴染み易いように思われる。すなわち、禁止規定の「立って」「読む」という要件のいずれかの充足を免れ、「座って」「読む」という行為をすることにより立読禁止規定の適用を免れることは、「租税回避」の定義に合致するという捉え方である。この場合、陰に隠れて立ち読みをすることは「脱税」である。また、書籍購入者のレジ待ちの間の立読みを許容する目的で「立読禁止(レジ回りを除く)」と表示してある場合に「レジ回り」にて「立って」「読む」というすべての要件を充足する際に認められる立読みは「節税」に該当する。

かように、租税回避の充足を免れる行為か否かという観点から、「節税」、「租税回避」、「脱税」を分類すれば、次のように整理される(図表1)。

《図表1》

	課税要件 (課税減免要件)
節税	○ (充足する)
租税回避	× (充足しない)
脱税	○ (充足する)

## 2 租税回避の定義を確定することの意義

### (1) 課税減免規制の濫用と租税回避

ところで、一定の政策目的を実現するために税負担を免除ないし軽減している規定(以下「課税減免規定」という。)に形式的には該当する行為や取引であっても、その規定の本来の政策目的の実現とは無縁で税負担の回避・軽減を主な目的とする課税減免規定の濫用が行われることがある。かようなケースは、上記の租税回避の定義からはこぼれているように思われるが、かかる課税減免規定の濫用が租税回避の定義に包摂されない点について問題視されることがある。

前述の金子・清永両教授に代表される租税回避の定義では、課税減免規定の濫用が織り込まれていないという点でも共通している。

この点について、今村隆教授は、課税減免規定の濫用をも租税回避の定義に入れるべき旨の主張をしておられる。すなわち、「〔金子宏教授の租税回避の〕定義は、三越事件のように、土地を譲渡するとの経済目的が存在していることを前提に、私法上の法形式を通常用いられない法形式を使うことにより税負担の減少を図る場合を念頭に置いているが、アメリカでタックス・シェルターとして問題となっているような『意図した経済目的がなく、減免規定の充足により、専ら税負担の減少を図る場合』が含まれていない点でこのような場合を含めないでいいのかが問題となる。」として、金子教授の租税回避の定義について疑問を呈される<sup>15</sup>。

### (2) 租税回避の定義の広狭の意味するところ

ここで、問題とすべきは、租税回避の定義が狭い(あるいは広い)ということが如何なる意味を持つのかという点である。ただし、仮に租税回避の定義が狭きに失しているとの学説に立ったとしても、その先にあるものが見えなければ、何のための定義であるのかという点が明確でない限り、その定義の広狭を論

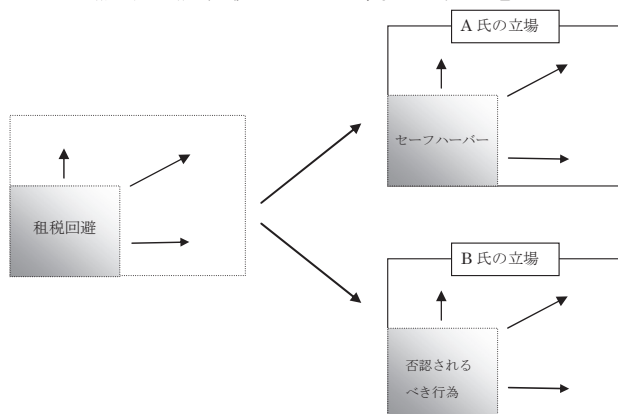
ずることが如何なる意味を持つのかが判然としないからである。換言すれば、「租税回避」という用語の持つ意味において、共通認識の上で議論が展開されていれば、このことはあまり問題とはならないのであるが、論者の認識に差異があるとすれば、かかる差異を十分に意識した上でこれらの議論に触れなければならないはずである。

金子・清永両教授は、租税回避が否認されるべきものであるかどうかについて、租税法主義の下では、個別否認規定たる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いう立場である<sup>16</sup>。とりわけ、清永教授は、「租税回避というとき、一般に、ややもすると、租税回避行為は許されない行為であると考えられがちであるが、これを禁止するための規定がない場合には、租税回避であるからといってこれが税法上否認されることはないのであるから、租税回避行為はその限りで税法上承認されている行為にほかならないと考えるべき」とされている<sup>17</sup>。この文脈からすれば、租税回避行為は税法上否認されないいわばセーフハーバーと捉えているといってもよからう。

これに対して、例えば、私法上の法律構成による否認論によって、租税回避であることを経験則上の重要な間接事実として、裁判官の心証形成に訴えかける手法の妥当性を強調する今村隆教授からすれば<sup>18</sup>、租税回避であるということは、むしろ、否認されるべきものとして捉える傾向にあるのではないかと思われるのである。法理論上は、この私法上の法律構成による否認論は、私法上の真実の法律関係に即した課税<sup>19</sup>であって租税回避の否認ではないが<sup>20</sup>、同理論が租税回避を照準としているという意味では、租税回避は否認されるべきと今村教授が考えているとしても不思議ではなからう。

A氏は、租税回避をセーフハーバーと捉えるのに対して、B氏は、租税回避を否認され

《図表 2》 租税回避の定義の広狭の意味



るべきものと捉えんとする。これらの立場を無視しては、租税回避の定義の広狭を議論しても、大きな意味をもたらさないはずであるというのが、ここでの筆者の論旨である。

租税回避をセーフハーバーと捉えるA氏にとっては、租税回避の定義を広く取る方向性は、セーフハーバーが広がっていくことを意味すると理解するのに対して、租税回避を否認されるべきものと捉えるB氏にとっては、租税回避の定義を広くとる方向性は否認されるべき範囲が広がっていくことを意味すると理解することになる。したがって、A氏の見解の租税回避の定義が狭いというのは、租税回避を否認すべきB氏の立場からみれば、むしろ自説に接近していくベクトルを意味することになるのではなかろうか（図表2参照）。

このことはより端的に言えば、租税回避を議論する意味を問い直すことにも繋がる<sup>21</sup>

#### A) A氏の立場

東京地裁平成17年9月30日判決(判時1985号40頁)<sup>22</sup>は、「当事者間に匿名組合契約を締結するという真の合意がある場合には、それにもかかわらず、匿名組合契約を締結する主な目的が税負担を回避することにあるという理由により当該匿名組合契約の成立を否定するには、その旨の明文の規定が必要であるところ、法人税を課するに当たってそのよ

うな措置を認めた規定は存しない。したがって、当事者間に匿名組合契約を締結するという真の合意がある場合には、税負担を回避するという目的が併存することから、直ちに当該匿名組合契約の成立を否定することはできない。」とし、「Nは、Nコーポレーションの意を受けて、日本及びオランダにおいてそれぞれNが行った医療機器事業から生じた利益のうち匿名組合契約に基づく利益分配金に相当する分についての課税を免れる目的もあって、GとNの間に匿名組合契約を成立させる意思の下に、本件契約を締結し、また、日本の課税当局から本件契約が匿名組合契約であることを万が一にも否定されないようにするための措置として、Gの匿名組合員の地位を原告に承継させるために、修正後の本件契約書を作成したということが出来る。そうすると、本件契約の締結の大きな目的が税負担の回避にあるとしても、本件契約は、匿名組合契約であると認めざるを得ない。（下線筆者）」と認定している<sup>23</sup>。このような判断を下す裁判例は少なくない<sup>24</sup>。

この判決の立場はA氏の立場に近いもののように思われる。この点、中里実教授も「課税されることのない租税負担の回避という概念を正面から裁判所が認めたものと理解することができよう。」と指摘される<sup>25</sup>。

## B) B氏の立場

清水惣事件第一審大阪地裁昭和47年12月13日判決(訟月19巻5号40頁)<sup>26)</sup>は、「原告が本件融資をするにあたり無利息としたことが、私法上許された法形式を濫用することにより、租税負担を不当に回避または軽減することが企図されている場合、あるいはこれを意図したものでないとしても、無利息とすることが経済的合理性を全く無視したものであると認められる様な場合には、実質的にみて租税負担の公平の原則に反する結果になるから、右無利息融資行為をいわゆる租税回避行為として、税法上相対的に否認して本来の実情に適合すべき法形式の行為に引き直して、その結果に基づいて課税しうるものと解すべきである。」として、「したがって、本件第一、第二処分により本件無利息融資における利息相当額につき課税したことが適法とされるためには、本件無利息融資が右租税回避行為にあたるということが、まず認定されなければならない。租税回避行為にあたるということが認められた場合にはじめて利息相当額につき課税する手段として、本件第一、第二処分の様に利息相当額を寄付金と認定し、寄付金損金不算入額を所得金額に計上することの当否が検討されることになる。」とする。結論としては、「そうすると、本件無利息融資は、租税負担を不当に回避し、または軽減する意図に出たものとも、経済的合理性を全く無視したものとも認められないから、租税回避行為にあたるとはいえず、その無利息の約定の私法上の効力を税法上否認すべき理由はないものといわなければならない。したがって、原告が訴外会社に無利息で融資したことにより租税の負担が軽減された結果になったとしても、それは不当なものとはいえず、利息相当額につき課税すべきものとした本件第一、第二処分の当該部分は、その余の点について判断を加えるまでもなく違法なものとして取消されるべきである。」と判示している。

かかる判決にいう「租税回避行為」とは、上記の東京地裁判決で用いられている用語の意味とは乖離したものとして「租税回避」を捉えているようであり、B氏の考え方に近いものように思われる。このように判決においても「租税回避」という用語の捉え方には統一がみられず、このことは学説上の「租税回避」の見方に不統一性が認められるのと同様である。

かように、租税回避に対する捉え方の差異を放置したまま、租税回避の否認の是非を論じることの意義に疑問を感じざるを得ないのである。

### 3 租税回避の定義と「濫用」

上記のような租税回避へのアプローチの違いとともに、定義の内容自体にも差異がみられる。既にみたように、金子教授が課税減免規定の目的外利用等を租税回避の定義から除外しているのに対して、今村教授はそれを取り込もうとされている。また、今村教授が、課税根拠規定の回避の面では租税回避を法形式の濫用と捉えるのに対して、金子教授は、その点では定義のみをみると「濫用」とはされていないようにみえる点にも注意が必要である。すなわち、金子教授は、租税回避の定義において、「私法上の選択可能性を利用し」としているものの、「私法上の選択可能性を濫用し」とはしていないのである。また、清永敬次教授は、そもそも私法上の選択可能性との関係について租税回避の定義の中で触れられてはいない。

ただし、金子教授も清永教授も租税回避についてはドイツ法の研究を基礎としておられるところからすれば、濫用という用語を租税回避の定義に持ち込まれたとしても何ら不思議ではないが、そうはしていないのである。この辺りも、両教授の定義にいう「租税回避」について、これを否認する法的根拠に乏しい点の一つということができるかもしれない。

もっとも、金子教授の租税回避の定義を「私

法上の選択可能性の濫用」と理解することができないわけではないが、同教授は敢えて「濫用」という用語を使用していないのではないかと思われる。すなわち、金子教授は濫用に当たるとまでは言えないような場合であっても、租税回避に該当すると考えておられるのではないか。また、その際の租税回避とは当然ながら、否認規定がなければ否認できない「租税回避」であるから、そのように定義しても租税法律主義の観点からは問題が惹起されることはないのである。

租税回避を否認するに当たっての法律上の根拠が何かということが議論されることが多いが、その実定法上の根拠の前に、そもそも法理論上の根拠は奈辺にあるのであろうか。

ここで一つのアイデアを提起するのが、ドイツ法が従来から示してきた権利濫用法理である。この考え方は既に ECJ 判決などにおいて支持されており、他の諸外国においても採用されてきた考え方であるという観測も可能である（後述）。

ところで、清水惣事件では何故、租税回避であることが否認される根拠となり得たのであろうか。いくつかの解釈のアプローチが考えられるが、同判決の上記引用箇所にもあるように「権利の濫用」という点でその法的根拠が肯定されたとみることでもできそうである。したがって、判決文をみると、一見、租税回避であるから否認されるというようにも読めるが、判断を少し分析的にみれば、法的根拠としては権利濫用の禁止の法理が採用されているとみることでも可能であるように思われる。そこでは直接権利濫用法理が採用されているとみるべきではなく、租税回避の定義に権利濫用法理を織り込んだ理解がなされており、それを所与視していることから、「租税回避行為=否認されるべき行為」という判断に繋がっているのではなからうか。つまり、「権利濫用行為=租税回避行為=否認されるべき行為」という構成である。

他方、金子宏教授は、租税回避の定義内に課税減免規定の濫用を入れていないものの、課税減免規定の濫用が否認されるべき場面を肯定される。すなわち、同教授は、「このような場合(筆者注：課税減免規定の本来の政策目的の実現とは無縁に、税負担の回避・軽減が主な目的でなされる行為や取引がなされる場合)には、その規定がもともと予定している行為や取引には当たらないと考えて、その規定の縮小解釈ないし限定解釈によって、その適用を否定することができる」と解すべきであろう。」とされ、アメリカのグレゴリー事件の判決によって認められたプロパー・ビジネス・パーパスの法理と「同じ法理が我が国でも解釈論上認められてしかるべきであろう」と論じられるのである<sup>27</sup>。

個別否認規定の及ばない租税回避は結論的にセーフハーバーを意味するとして捉える考え方に近い立場からは、否認されるべき課税減免規定の濫用は必然的に租税回避に包摂しないと位置付けることにこそ整合性が見出されるというべきであろう。

これらの検討から導出できる差し当たりの整理としては、租税回避の定義を否認規定の創設によって否認されるべきものとして捉えることは、これまでの金子・清永教授が採用してきた定義に必ずしも合致することにはならないという点である。

### Ⅲ 権利濫用構成による立法論的アプローチ 1 租税回避否認論への反論の分析

ドイツ AO42 条は、「法の形成可能性の濫用によって租税法を回避することはできない。…濫用が存する場合には、経済上の事実に対応する法的形成をした場合に生じると同様に課税請求権が生じる。」と規定する。

このような濫用禁止の法理によって租税回避行為を否認するというドイツ法の考え方が我が国の学説に多大な影響を及ぼしているのは先にみた先行業績における租税回避の定義



などの分析を通じて確認することができる。

また、昭和36年7月の政府税制調査会は、「税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、各税法において、できるだけ個別的に明確な規定を設けるよう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、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ないように配慮するものとし、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たる理由として合理的に認められる場合等にはあえて税法上否認しない旨を明らかにするものとする。」と答申している。これは租税回避を「私法上許された形式を濫用する」ものとして位置付けており、その否認の法理を実質課税の原則に求めようとする提案であった。

この提案については、実質主義の原則の拡張に疑問を呈する論者から多くの批判が寄せられた。そもそも、最高裁昭和37年6月29日第二小法廷判決(裁時359号1頁)<sup>28</sup>など<sup>29</sup>が、「実質課税の原則は、わが国の税法上早くから内在する条理として是認されてきた基本的指導理念であると解するのが相当である」と説示してはいるものの、この実質主義の原則の拡張には課税庁の裁量権拡大や租税法主義の要請に反するといった問題が指摘されてきたところである。

例えば、清永敬次教授は、「実質主義がたんに帰属に関する原則からはなれて税法全体的に通ずる原則に発展せしめられるに伴って、その内容とするところは膨張せしめられ、薄められ、曖昧なものとなり、そしてときとして危険なものとなってきたのではないかと

と思われる」と論じられ<sup>30</sup>、実質課税の原則を日本税法学の「ガン」的存在とする北野弘久教授は、「実質課税の原則というあいまいな『法理』を一般論的・抽象論的に強調することによって、法の執行過程における徴税権力の乱用を事実において正当化・合理化する危険がある。」と論じられる<sup>31</sup>。また、松沢智教授も、経済的観察法(wirtschaftliche Betrachtungsweise)についてはあるが<sup>32</sup>、「『経済的観察方法』を根拠に、課税行政庁が、“認定”の名のもとに、不当に私人間の法律関係を干渉して、“純経済人”とか“経済的合理人”なる虚像を国民に押し付けるような時代は、租税法が法律であることを忘却した暗黒時代の租税法の解釈・適用の姿であり、とうてい、許されないものといわざるをえない。」と論じられる<sup>33</sup>。

昭和36年政府税制調査会答申は批判に晒されたのであるが、その批判の中心は、実質課税の原則に対するものや、それとの関係で議論された課税権の濫用であったといえるのではなかろうか。換言すれば、批判の多くは、「権利の濫用法理」の適用についての批判ではなかったと思われるのである<sup>34</sup>。

租税回避の否認規定についての批判は多いが、そのもっとも中心的反対論は、日本税法学会におけるそれであろう。同学会の先行業績を検討すると、租税回避否認規定を全面的に批判するというものではなく、その一般性あるいは抽象的な要件ゆえに、税務当局における濫用を危ぶむ意見が多かったようである<sup>35</sup>。

かかる批判論の多くは傾聴に値するものであり、これらを検討の素材とすべきであろう。

前述の昭和36年政府税制調査会答申における租税回避否認規定の創設案に対して、日本税法学会は、総理大臣に対して、次のような学会意見書を提出している。すなわち、「意見」として、「租税回避に関する規定はこれを必要とするが、税務官庁が租税回避を理由として否認権を濫用しないように立法上防止策

を講ずる必要がある。」というものである。そして、かかる意見には、次のような「理由」が付された。「同族会社の行為計算の否認に関する従来の税務行政の実績に徴するも、租税回避を理由とする否認権は濫用されるおそれがある。従って租税回避の成立要件を明確かつ制限的に規定する必要がある。納税義務者及び関係人の選択した形成形式または処置が異常であっても、それが節税以外の正当な事由に基づく場合、及び節税が顕著でない場合には、租税回避が成立しないことを明確に規定しておく必要がある。」というものである。

## 2 法律関係の形成の濫用

次にみるいわゆる岩瀬事件において、法律関係の形成についての濫用があると認定されていたとすれば、結論は変わった可能性があるのではなかろうか。

同事件の控訴審東京高裁平成14年3月20日判決(訟月49巻6号1808頁)<sup>36</sup>は、「所得税法33条1項にいう譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその所得者に帰属することとなった増加益を当該資産が譲渡される機会をとらえて所得として把握しようとするものであり、当該資産の譲渡の原因である私法上の取引行為等が存在することを前提とするものであるところ、このうち私法上の取引行為は、私的自治の原則上、取引行為の内容、契約類型の選択等につき、それが公序良俗に反していたり、不当な目的を実現するために濫用されるものでない限り、当事者の自由な意思にゆだねられているものである。したがって、譲渡所得に対する課税は、原則として、当事者の自由な意思によって成立した契約内容、契約類型等を前提として、これに即して行われるべきものであり、租税法律主義の下においては、当事者の合意内容や当事者の選択した契約類型を他の契約類型に引き直して、これを前提として課税することは、特に法律の根拠がない限り許されないものというべきである。ただし、当事者によって用

いられた契約文言や契約類型が不当に課税を回避すること等を目的としてされた、当事者の真の意図を隠蔽する仮装のものである場合には、当事者の真の意図による取引が存在するものとして扱われるべきことは、意思表示の合理的解釈の見地からも、また実質課税の原則からも、当然のことである。」と説示した上で、「租税負担を不当に回避することを企図した濫用目的に出たものであるとはいえない。」などと判断されているのである。

このような検討を経て、租税回避を否認する根拠を濫用法理に求めるとすれば、その目的との関係において、租税回避の定義を考えるに当たっては、濫用法理の観点から位置付ける今村隆教授の考え方は重要な示唆を提供するものと考えられる。この点、新井隆一教授は、「租税回避行為とは、法律上の方式を濫用して、租税負担を不当に軽減しようとする行為である。ここで法律上の方式というのは、ある経済目的を達成するための行為において、本来ならば採用したであろう方式を採用せずに、租税負担の軽減を目的として、他の異常な方式を採用することをいう。」とされ<sup>37</sup>、ドイツ法的なアプローチから「法律上の方式の濫用」と位置付けておられる。

かような意味では、相続人比例控除額を多くしたり、高い累進税率の適用を避けるための目的で多数の養子(税金養子)をとる事例は、民法による養子縁組制度の濫用であるから、租税回避である<sup>38</sup>といえるし<sup>39</sup>、登録免許税を回避するだけの目的で行われる中間省略登記<sup>40</sup>やこれに類似する第三者のための契約による登録免許税回避<sup>41</sup>など<sup>42</sup>の事例には、租税回避に当たると認められるものもありそうである。

<sup>1</sup> 国税通則検討委員会(委員長は筆者)。委員会メンバーは、池本征男税理士、伊藤雄二税理士、伊藤義一教授、今村隆教授、高野幸大教授、玉國文

敏教授、朝長英樹税理士、堀口和哉教授、山下清兵衛教授、吉村典久教授である(50音順)。

2 委員会活動外でも、今村隆教授及び吉村典久教授からは多くの助言をいただいた。

3 判例評釈として、差し当たり、中里実「判批」税研 106 号 51 頁以下、谷口豊「判解」『平成 12 年度主要民事判例解説』〔判タ臨時増刊 1065 号〕322 頁以下、品川芳宣「判批」税研 89 号 115 頁以下、大淵博義「判批」税理 46 卷 12 号 13 頁以下、同卷 13 号 11 頁以下、占部裕典「判批」判時 1703 号 180 頁以下、増田英敏「判批」税務事例 32 卷 11 号 1 頁以下、小池正明「判批」税理 42 卷 14 号 29 頁以下など参照。

4 なお、上告受理の申立ては不受理とされている(最高裁平成 15 年 6 月 13 日第二小法廷決定・税資 253 号順号 9367)。

5 金子宏『租税法〔第 13 版〕』109 頁(弘文堂 2008)。

6 清永敬次『税法〔第 7 版〕』44 頁(ミネルヴァ書房 2007)。山田二郎教授も同様の定義を示される(山田『税法講義〔第 2 版〕』39 頁(信山社 2001))。

7 木村弘之亮「節税と租税回避の区別の基準」小川英明=松沢智=今村隆編『新・裁判実務大系 租税争訟』346 頁以下(青林書院 2005)。

8 中川一郎教授は、「租税回避とは、租税の平等性に反する顕著な節税であり、納税義務者(関係者をも含む)の選択した法形式ないし処置が達成せんとする経済的目的に対して特別の正当な理由なしに異常である場合をいう。」とされる(中川『税法学体系(1)総論』141 頁(1968))。

9 松沢智『租税法の基本原則』166 頁(1974)。もっとも、松沢教授は、法人税法 132 条の適用議論において、「法人税法 132 条は、右に対処しえない場合の補完的な作用をもつにとどまり、その本質は、当該取引につき当事者の用いた法形式が極めて異常であって、それが権利(…)の(…)濫用(…)の場合に当たるようなときに限って、通常取引に置き替えることを法律要件としたものと考えることができよう。」とされており(同書 133 頁)、権利濫用法理の観点から否認を容認するという姿勢

を看取し得る。岩崎政明「租税法における経済的観察法—ドイツにおける成立と発展」筑波法政 5 号 37 頁も参照。

10 北野弘久『税法学原理〔第 6 版〕』225 頁以下(青林書院 2007)

11 大淵博義「同族会社の行為計算の否認規定(税法 132 条)を巡る論点の考察(1)」税通 63 卷 11 号 32 頁、同「同族会社の行為計算否認による不平等課税とその課題—所得税法・相続税法の行為計算否認により派生する基礎的疑問の解明—」石島弘ほか編『納税者保護と法の支配』〔山田二郎先生喜寿記念〕94 頁以下(信山社 2007)。

12 片岡政一『会社税法の詳解』635 頁(文精社 1941)。

13 今村隆教授は、迂遠性についても必要ないと論じられる(今村「租税回避についての最近の司法判断の傾向(その 1)」租税研究 684 号 103 頁)。左祖したい。

14 租税回避の意義については、山下清兵衛=小畑秋晴=朝長英樹=酒井克彦「〈対談〉租税争訟における問題点を探る」税通 62 卷 14 号 77 頁以下(酒井発言)、酒井克彦「〈インタビュー〉最近の租税訴訟の傾向と環境変化」税弘 55 卷 11 号 120 頁以下も参照。

15 今村隆「租税回避とは何か」国税通則検討委員会・納税義務の履行に関する検討委員会第 1 回(平成 19 年 12 月 10 日)報告資料 1 頁、同「租税回避とは何か」『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』13 頁(税務大学校 2008)参照。

16 金子・前掲注 5、112 頁、清永・前掲注 6、45 頁。

17 清永・前掲注 6、46 頁。

18 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(1)~(4)」税理 42 卷 14 号 206 頁以下~同 43 卷 3 号 205 頁以下参照。

19 酒井克彦「二層の構造認識論と事実認定—課税の基礎となる『真実の法律関係』の模索」石島弘ほか編『納税者保護と法の支配』〔山田二郎先生喜寿記念〕255 頁以下(信山社 2007)参照。

20 金子・前掲注 5、114 頁。

21 中里実「租税回避の概念は必要か」税研 128 号 83 頁以下は、明文規定によらない否認を認めないのであれば、租税回避を議論する意味がないと指摘される。

22 この事例を取り上げた論稿として、細川健「判批」税弘 54 卷 11 号 139 頁以下参照。

23 また、「前示のとおり、G は、租税の負担を回避することを主要な目的として、本件事業を買収するために本件資金を提供する方法として、N との間において匿名組合契約を締結するという方法を採用したのであり、匿名組合契約における出資者の投資の秘密性を享受することを目的として、N との間において匿名組合契約を締結したのではない。また、N も、営業の自由度を確保することを目的として、G との間において匿名組合契約を締結したのではない。しかし、既に判示したところによれば、これらの事情を理由として、本件契約を匿名組合契約であると認めることができないとすることはできない。」ともいう。

24 その他参考として、例えば、東京地裁昭和 24 年 4 月 23 日判決（民集 12 卷 8 号 1266 頁）は、「純経済人としては概して損得の打算に深慮を払い、努めて課税の対象とならない行為形態を選ぶことは当然のことであって敢えて、これを不合理と目することはできない」と断ずるが、かような判断はしばしば散見されるところである。

25 中里実「租税法における事実認定と租税回避否認」金子宏編『租税法の基本問題』139 頁（有斐閣 2007）。

26 判例評釈として、中川一郎「判批」シュト 129 号 1 頁以下、西山忠範「判批」ジュリ 541 号 122 頁以下、宮村素之「判批」税弘 22 卷 105 頁以下、内藤利文「判批」税通 32 卷 11 号 72 頁以下、福山正衛「判批」税務事例 5 卷 3 号 57 頁以下など参照。

控訴審は大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決（訟月 24 卷 6 号 1360 頁）。高裁判決の判例評釈として、判例評釈として、清永敬次「判批」税通 33 卷 13 号 2 頁以下、水野忠恒「判批」ジュリ 686 号 157

頁以下、増井良啓「判解」『租税判例百選〔第 3 版〕』74 頁以下、武田昌輔「判批」税理 27 卷 5 号 41 頁以下、荻野豊「判批」税通 33 卷 8 号 178 頁以下、富岡幸雄「判批」税通 38 卷 15 号 94 頁以下、近江亮吉「判批」シュト 200 号 67 頁以下、真鍋薫「判批」税務事例 12 卷 1 号 9 頁以下、中村利雄「判批」税通 33 卷 11 号 20 頁以下、田中治=高正臣「判批」税通 56 卷 7 号 196 頁以下、藤浦照生「判解」『租税判例百選〔第 2 版〕』94 頁以下、木下良平「判批」税務事例 12 卷 7 号 2 頁以下など参照。

27 金子・前掲注 5、113 頁。

28 判例評釈として、山田二郎「判批」税通 33 卷 14 号 42 頁以下参照。第一審福岡地裁昭和 32 年 2 月 4 日判決（税資 39 号 219 頁）及び控訴審福岡高裁昭和 34 年 3 月 31 日判決（判時 198 号 4 頁）のいずれにおいても実質課税の原則は所得税法に内在している原則であるとする。

29 例えば、最高裁昭和 39 年 9 月 17 日第一小法廷判決（税資 43 号 332 頁）は、「昭和 28 年法律 173 号によって規定された実質課税の原則（所得税法 3 条の 2）は、同法規制定前から税法上条理として是認されていたものであり、前記法条はこれを明文化したにすぎないもの」と説示している。なお、控訴審福岡高裁昭和 38 年 2 月 28 日判決（税資 43 号 386 頁）においても同様の判示がなされている。第一審は大分地裁昭和 36 年 4 月 5 日判決（税資 43 号 509 頁）。

30 清永敬次『租税回避の研究』363 頁（ミネルヴァ書房 1995）。

31 北野・前掲注 9、141 頁以下。

32 岩崎政明教授は、「わが国では、実質課税の原則は、ドイツでいわれる経済的観察法の意味に用いられている」とされる。その他、田中二郎『租税法〔第 3 版〕』120 頁以下（有斐閣 1990）、金子・前掲注 5、102 頁も参照。なお、経済的観察法と実質課税の原則とは性質を異にするとする見解もある。

33 松沢・前掲注 8、133 頁。

34 もっとも、昭和 36 年「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」についての批判がないわけではない。例えば、和田正明「税法秩序と私法秩序」日本税法学会『中川一郎先生喜寿祝賀法学論文集』71頁(日本税法学会1986)は、「濫用する」という言葉には善悪の価値判断が含まれている。私法上契約形式の選択は自由であるから、このような価値判断の生ずる余地はない。そうすると税法上の価値判断ということになるが、税法上いかなる基準により『濫用』を定義するかの説明が全くない。」などと批判されるが、濫用概念を価値判断と位置付ける見解には、法律論上の濫用法理論の見地から疑問を呈さざるを得ない。

<sup>35</sup> 例えば、森川正晴教授も一般的・抽象的な否認規定に対して批判的である(森川「同族会社の行為・計算の否認規定について」中川一郎編『杉村章三郎先生古希祝賀税法論文集』321頁(三晃社1970))。

<sup>36</sup> 判例評釈として、谷口豊「判批」『平成13年度主要民事判例解説』[判タ臨時増刊1096号]236頁以下参照。控訴審東京高裁平成13年3月28日判決(訟月49巻6号1820頁)は、「本件取引にあっては、Aらの側においてもまたY企画の側においても、真実の合意としては本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式を採用することとするのでなければ何らかの不都合が生じるといった事情は認められず、むしろ税負担の軽減を図るという観点からして、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することの方が望ましいと考えられたことが認められるのであるから、両者において、本件取引に際して、真実の合意としては右の補足金付交換契約の法形式を採用した上で、契約書の書面上はこの真の法形式を隠べいするという行動を取るべき動機に乏しく、したがって、本件取引において採用された右売買契約の法形式が仮装のものであるとすることは困難なものである」と判示する。

<sup>37</sup> 新井隆一『租税法の基礎理論(第3版)』98頁

(日本評論社1997)。

<sup>38</sup> 昭和61年10月の政府税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」は、「①近年、相続税負担の軽減を目的として養子縁組により法定相続人の数を増加させるという事例が多く見受けられ、課税の公平上問題となっている。この問題については、諸控除等の改正に当たり、十分配慮するとともに、不当な租税回避を防止するため、民法との関連に留意しつつ、検討を行うべきである。②現在、相続開始前3年以内の贈与財産は相続財産に加算し相続税額を計算することとされているが、相続税及び贈与税の負担をより適正化する見地から、相続財産に加算する期間等そのあり方について検討する余地があろう。」としており、税制調査会は上記のような税金養子縁組を租税回避と位置付けている。

<sup>39</sup> 税金養子を相続税法の適用の場面で否認すべき途を模索する必要性を感じる(酒井克彦「所得税法上の『配偶者』の意義(上)―内縁関係の保護理論・諸外国法制との付き合い方―」税通63巻4号68頁)。

<sup>40</sup> 東京司法書士法令研究委員会「いわゆる中間省略登記の問題点の検討と具体的対応について(最終答申)」事務局だより190号27頁以下。

<sup>41</sup> 「第三者のためにする売買契約の売主から当該第三者への直接の所有権の移転の登記の申請又は買主の地位を譲渡した場合における売主から買主の地位の譲受人への直接の所有権の移転の登記の申請の可否について(通知)」(平成18年12月21日規制改革民間開放推進会議・住宅・土地ワーキンググループ主査照会、平成19年1月12日法務省民二第52号法務省民事局民事第二課長回答)参照。

<sup>42</sup> 「元本の確定前に根抵当権者を分割会社とする会社分割があった場合の根抵当権に関する登記」(平成14年12月26日不登第892号名古屋法務局民事行政部長照会、平成14年12月25日法務省民二第3213号民事局民事第二課長回答)もこれに該当すると考える。