

論 説

Gregory 事件判決について（日米比較の視点から）

和歌山大学経済学部教授

袴 田 裕 二

SUMMARY

法体系は、国ごとにさまざまな歴史・背景の中で形成されてきたため、他国の判例上の考え方を自国のものと比較して検討を行う際には慎重さが必要である。

しかし、近年、欧米の専門家の影響を受けた欧米型の租税回避スキームがわが国も見受けられ、租税回避否認法理について米国の経験から学ぶ意義は大きくなってきていると思われる。

本稿は、米国の租税回避否認法理がどのようなところからスタートしたのか、否認法理の始まりとされる Gregory 判決を検討し、わが国の租税法の判例の考え方と相容れないものか否か考察するものである。（平成 26 年 5 月 30 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	61
(1) 本稿の問題意識	61
(2) 法体系の違いについて	61
(3) 租税回避の状況について	61
第1 Gregory 事件判決について	62
1. Gregory 事件判決の位置づけ	62
2. Gregory 事件の概要	62
3. 第二巡回控訴裁判所 1934 年 3 月 19 日判決（二審判決）	63
(1) 判決	63
(2) 判決の論理	65
4. 連邦最高裁判所 1935 年 1 月 7 日判決（上告審判決）	66
(1) 判決	66
(2) 判決の論理	67
5. まとめ	68
第2 Gregory 事件判決の特徴(1) - 租税回避の意図等	69
1. 納税者は租税ができるだけ少なくなるように取引を組み立てることができること	69
(1) Gregory 事件判決が先例とした判例	69
(2) L.Hand 判事による説明	71
(3) 考察	71
2. 租税回避の意図の扱い	72
(1) 取引の動機が租税回避であることについての判決の考え方	72
(2) 先例となる判例	72
(3) L.Hand 判事の見解	72
(4) わが国の判例・学説	73
(5) まとめ	74
第3 Gregory 事件判決の特徴(2) - 目的論的解釈	75
1. 目的論的解釈	75
(1) Gregory 事件判決での目的論的解釈	75
(2) 目的論的解釈の背景	77
2. わが国の学説・判例との比較	80
(1) 目的論的解釈について	80
(2) 租税判例における目的論的解釈について	80
(3) 外国税額控除余裕枠りそな銀行事件最高裁判決について	83
(4) 目的論的解釈の租税回避事件への適用について	84
おわりに	84

はじめに

(1) 本稿の問題意識

米国では判例の積み重ねの中で、シャム取引法理、経済実質法理、事業目的法理、実質主義法理、ステップ取引法理などの租税回避否認法理が形成され、数多くの判決の中で用いられてきている⁽¹⁾。

米国の租税回避否認法理の考え方は、欧米型の洗練された租税回避が増えてきているわが国においても参考になるところがあるのではないが、これが本稿執筆にあたっての問題意識である。

(2) 法体系の違いについて

法体系 (legal system) は、国ごとにさまざまな歴史・背景の中で形成されてきているので、他国の判例上の考え方について自国のものと比較して検討を行う際には慎重さが必要である。

法体系には、大きく、制定法を第一次的法源としてきた大陸法系と判例法を (特に私法の分野において) 第一次的法源としてきた英米法系がある⁽²⁾。わが国は大陸法系に属し、米国は英米法系に属する。一概に大陸法系と英米法系といっても状況は国によってさまざまである。谷口知平教授は、「米法は法典化現象において独法大陸法へ、仏法は判例法化現象において英米法へと接近し仏・米法が隣り合うことになり、独英が両極にその間に仏米が挟まり独仏米英という序列で法典法を基調法源とする法システムより判例法を基調法源とするそれへと並べることができるであろう。」と書いた⁽³⁾。また、碧海純一教授は、1976年の論文で、「戦後 30 年を経た今日、『大陸法系 対 英米法系』という伝統的な二分法が果たしてどの程度まで実情に即しているかは、慎重な検討を要する問題である」と述べている⁽⁴⁾。

一つの国の中においても、法分野によって状況は異なる。米国において、民事法は、基本的には判例法主義であり、「法典は、いわば、

第一次的には従来の判例法をまとめて分かり易い形で述べたものであると推定され」るものであるが⁽⁵⁾、憲法や租税法は判例法ではなく当初から明文化された法典 (憲法では成文憲法) があったことから、第一次法源は制定法 (成文憲法) になっている。

米国の判例法上の法理については、例えば、憲法の判例法上の法理である「二重の基準」⁽⁶⁾、「『明白かつ現在の危険』の基準」⁽⁷⁾、「付随的規制論」⁽⁸⁾などがわが国の憲法判例にも取り入れられている⁽⁹⁾。

さらに、民事法でも会社法上の「法人格否認の法理」は「アメリカの判例に由来する法理であり、最判昭和 44・2・27 (民集 23 巻 2 号 511 頁) 以降、我が国の判例・学説にも定着している。」と理解されている⁽¹⁰⁾。

法体系が異なることから米国租税法の判例法上の考え方をわが国で参考にすることは不可能、と判断する根拠はないと思われる。わが国でも参考にできるものかどうか、個別によく吟味することが必要と考える。

(3) 租税回避の状況について

他方、租税回避否認法理について米国の経験から学ぶ意義は大きくなってきていると思われる。

近年、租税回避の可能性があるなどとして報道された課税事件としては、180 億円の申告漏れ事件⁽¹¹⁾ (2002 年)、500 億円の申告漏れ事件⁽¹²⁾ (2003 年)、1,600 億円の申告漏れ事件⁽¹³⁾ (2005 年)、4,000 億円の申告漏れ事件⁽¹⁴⁾ (2010 年) などがあり、申告漏れと指摘される金額が巨額化し、租税回避を巡る状況はまさに深刻化している⁽¹⁵⁾。

この状況について、金子宏名誉教授は、「アメリカでは、租税弁護士や会計士の手によって、……税負担を軽減・回避する仕組み (スキーム) がいろいろと考案され、利用されてきた。……わが国でもタックス・シェルターの利用が急速に増加しつつあり、立法・行政および司法がこれにどのように対応すべきか

が、大きな問題となっている。」と書いている⁽¹⁶⁾。

裁判例では、日本ガイダント事件東京地裁判決⁽¹⁷⁾の判決文に、「日本の課税当局の細部にわたる精査を受けたとしても、万が一にも匿名組合契約が否定されることがないようにするために、匿名組合契約の内容について更に検討を重ね」たとあり⁽¹⁸⁾、この検討に、弁護士及び欧米系会計事務所が関わっていたことが記述されている⁽¹⁹⁾⁽²⁰⁾。

欧米の専門家の影響を受けた欧米型の租税回避スキームがわが国にも入ってきており、これが巨額の課税事件のいくつかにつながっていると思われる。米国等の長い租税回避の歴史の中で作られてきた租税回避スキーム⁽²¹⁾について考える際に、欧米の判例等から参考になるところは積極的に参考にすべきではないか、と考える。

本稿では、米国の租税回避否認法理がどのようなところからスタートしたのか、否認法理の始まりとされる Gregory 事件判決⁽²²⁾についてみてみることにしたい。この判決について検討し、わが国の租税法の判例の考え方と相容れないものなのかどうか考察してみたい。

第1 Gregory 事件判決について

1. Gregory 事件判決の位置づけ

Gregory 事件連邦最高裁判決は、租税回避否認法理のうちのいくつか、とりわけシャム取引法理、経済実質法理、事業目的法理のもととなっている判例としてよく引用されている⁽²³⁾。

また、William D. Andrews 教授・Alan L. Feld 教授は、Gregory 事件連邦最高裁判決について、「この判決は、変幻自在な性格をもっていて、『すべての人に対してすべてのものになりました。』⁽²⁴⁾を代表していると言われている。(Paul, Studies in Federal Taxation: Third Series 125-126 (1940)) この判例は、

組織再編の法の一部になっているが、それだけでなく、法人及び法人取引全般の、または、租税回避全般の、または租税法の解釈全般の、またはすべての法令全般の、租税上の取り扱いについての宣言とみることができる。」と影響の大きな判決であることを書いている⁽²⁵⁾。

約 80 年前の判例であるが、現在でも多くの判決に引用されている。判例検索をかけると、米国では 2013 年末までに Gregory 事件の連邦最高裁判決を引用した判決が 1,792 件、2009 年 1 月 1 日から 2013 年 12 月 31 日までの 5 年間だけでみても 96 件あり⁽²⁶⁾、この判例が特に重要な判例であって、その重要性が未だに失われていないことがわかる。

この判例は、須貝脩一教授⁽²⁷⁾、金子宏教授⁽²⁸⁾、今村隆法務省租税訟務課長(当時)⁽²⁹⁾、渡辺徹也教授⁽³⁰⁾、岡村忠生教授⁽³¹⁾などの優れた先行研究によってわが国にも紹介されている。

2. Gregory 事件の概要

事件の概要は、連邦最高裁判決によれば以下の通りである⁽³²⁾。

「Gregory 夫人(上告人)は 1928 年当時、United Mortgage 社の全株式を所有しており、同社の資産の中には Monitor 社の株式千株が含まれていた。上告人は、Monitor 社の株式を売却して利益を手に入れることを考え、この株式を United Mortgage 社からまず手元に移すこととした。配当として直接手元に移した場合には所得税がかかってしまうので、この所得税を減らしつつ株式を手元に移すことを唯一の目的として、1928 年歳入法 112 条(g)に定める「組織再編」を成し遂げることにした。……上告人は 1928 年 9 月 18 日に Averill 社をデラウェア州法に基づいて設立。3 日後に United Mortgage 社は Monitor 社の株式千株を Averill 社に移し、それと引き換えに

Averill 社の株式のすべてが (United Mortgage 社の株主である) 上告人に発行された⁽³³⁾。9月24日にAverill社はその全資産、すなわちMonitor社の株式を上告人に分配して、解散し、清算された。Averill社は、ほかに何の事業上の取引もせず、またすることを意図されてもいなかった。上告人は手元に移ったMonitor社の株式を直ちに133,333ドルで売却した。そして売却した株式の簿価を57,325ドルと計算し⁽³⁴⁾、差し引き76,008ドルのキャピタルゲインを申告した。」

上告人は、この一連の取引のうちAverill社の新設にあたって上告人にAverill社の株式が発行された取引は、当時の歳入法112条(i)(1)に定められた「組織再編」に該当し、非課税取引であるとして、その後入手したMonitor社株式の売却益のみをキャピタルゲインとして申告した。これに対し、課税庁が「Averill社の設立には実態がなく、この法人の設立は否認されなければならない。納税者はMonitor社株式の売却で得た金額を、United社からの直接の配当で得たものとして、課税されなければならない。」⁽³⁵⁾として課税した。

一審の租税不服審判所 (Board of Tax Appeals) は、

「法律に基づいて実体を持った被造物 (creature) として設立された法人である限り、この法人 (Averill社) を、一時的な租税の軽減のために仕組まれたものであれ、他の正当な目的のためのものであれ、ほかの多くの法人から区別する理由は何もない。議会は、不正 (fraud) や他のやむを得ない状況以外の場合に、課税庁が法人の形式を、認識したり、しなかったりすることを認めてはいない。……詳細に起草された法令は租税政策の文言通りの表現として解釈されなければならない。司法上の考慮の余地はとて小

さいものだ。……法人の存在を否認してその取引を考慮対象外とし法令上の取引の効果を否定することは、我々にはできない。」

と述べて、法人の存在を否認した課税処分を認めず、納税者を勝訴させた⁽³⁶⁾。当時、法人格否認 (disregard of corporate entity) について争点となった租税判例がいくつかあった⁽³⁷⁾。Gregory事件も一審では法人の存在を否認できるか否かが争点とされ、租税不服審判所は否認できないと判示した。

この事件について、二審では裁判官が別の論点を取り上げて判決を下した。

3. 第二巡回控訴裁判所 1934年3月19日判決 (二審判決)⁽³⁸⁾

(1) 判決

二審の第二巡回控訴裁判所は、租税不服審判所の判決を覆した。判決の論理展開をみるために、やや長くなるが、Learned Hand判事 (以下「L.Hand判事」と表記する⁽³⁹⁾) によって書かれた判決の理由に当たる部分の全文をみてみたい。なお、説明の都合上、各パラグラフをいくつかの部分に細分化する。第一パラグラフ (判決の判断基準の提示、及び結論)

「税法に特に規定がある場合を除いては、租税を回避したい、または、免れたい、という願望から取引が実行されたとしても、そのために非課税措置を受けられなくなることはない。この点について、我々は租税不服審判所及び納税者と同じ考えである。誰でも税負担ができるだけ少なくなるように取引を組み立てることができる。納税額が最も多くなる選択肢を選ぶ義務など負っていない。納税額を増やすという愛国的義務すらない (U.S. v. Isham 事件連邦最高裁判決 (17 Wall 496) Bullen v. Wisconsin 事件連邦最高裁判決 (240 U.S. 625))。したがって、今回の取引は確かに所得税を免

れるための精巧なスキームではあるが、それが1928年歳入法112条(i)(1)(B)に意図されている取引であれば、そのようなスキームであることは重要ではない。」

「しかしながら、今回の取引が法令上の定義に使われている各用語の辞書の上の定義を満たしているとしても、議会は今回のような取引を保護しようとしていたとは考えられない。租税不服審判所が的確に述べているように、法令の明瞭さが高まれば解釈の余地は狭くならなければならない。しかし、メロディが音符以上のものであるように、文章の意味は各単語の意味以上のものである。そして法令がどれだけ精緻に作られていたとしても、全てが現れ、すべてが集合的に作り上げているところをみないわけにはいかない。」

「条文の目的は、明白である。工業、商業、金融業またはその他の事業に従事している者が、その持分を、統合、分割、付加、減少させることを望んだ場合に、このような取引は利得を「実現」するとはみなされない。全員の持分が総体として残っているからである。この条文が前提としていることは明らかだ。組織の再整備(readjustment)は従事している事業の遂行に密接に関係した理由から行われるべきであって、実行することが目に余るようなつかの間の出来事として行われるものではないということである。株主の税負担を巧みに逃れることは、法人の『組織再編』として考えられている取引ではない。」

第二パラグラフ(第一パラグラフの判断基準についての説明)

「条文のまさにこの点が争点となったことはこれまでなかったが、この考え方は、条文の沿革や裁判所による解釈に一致する。この条文は、1924年法の203条(h)(1)(B)に最初に現れた。委員会レポート(上院レポート398号)が示すように、112条(g)

を補足し、そして203条(c)を補足することを意図したものだ。これらの条文は、U.S. v. Phellis 事件連邦最高裁判決(257 U.S. 156)及び、Rockefeller v. U.S.事件連邦最高裁判決(257 U.S.176)の判示に従って法令を改正するためのものだ。下院レポート(68回議会第一セッション179号)及び上院レポート(同議会398号)は、その目的について、『通常の事業取引が妨げられることがないようにするため、組織再編に関連して行われた交換から生じた利得には課税しない』と書いている。(Lonsdale v. Commissioner 事件第八巡回控訴裁判決(32 F.(2d) 537)、Prairie O.&G.Co. v. Motter 事件第十巡回控訴裁判決(66 F.(2d) 309))」

「さらにPinellas Ice & Cold Storage Co. v. Commissioner 事件連邦最高裁判決(287 U.S. 462)及び、当裁判所の判決であるCortland Specialty Co. v. Commissioner 事件第二巡回控訴裁判決(60 F. (2d) 937)も、直接の先例ではないまでも、関連する判例であると考え。いずれの事件でも争点は、一つの法人からもう一つの法人へのその全資産の売却が、現金及び短期手形との交換で行われたときに、112条(i)(1)(A)の前身の条文が適用されるかどうかであった。納税者は、買主が『他の法人(売主)の全資産』を得ているので、法令に定義する『吸収合併または新設合併』に該当し、112条(g)による非課税の適用を受けることができる」と主張した。裁判所としては、短期手形は112条(g)にいう『証券』に該当しないと判示すれば十分だったと思われる。しかしいずれの裁判所もさらに踏み込んで、当該取引は、逐語的にみると112条(i)(1)(A)の規定に適合するが、『吸収合併または新設合併』には当たらず、売却である、と判示した。これが、二つの判決の判断である。条文の明白な目的は、取引の後にそれぞれ

の法人の間に持分の共有が継続している場合だけを非課税とすることであって、そのような短期手形の保持を非課税にすることではないからである。」

「逐語的解釈と異なる解釈を行うということが、まさに我々が今回行っていることだ。さらに、取引の目的が解釈上の指針になることがある、ということについて、法令自身が証拠を示している。例えば、115条(g)においては、『本質的に課税対象の配当と同等のものであれば』株式の消却は配当として扱われる(そのようなものでなければこの扱いは受けない)。また、112条(c)(2)においては、分配は、『課税対象となる配当としての効果をもっていれば』配当として部分的に課税対象となることになる。」

第三パラグラフ(課税庁の理由との違いの説明)

「我々は、今回の取引の扱いについて、内国歳入庁長官の考えに全面的に賛成したのではない。United Mortgage 社からAverill 社への Monitor 社株式の移転、Averill 社から納税者への自社株の発行、同社清算の際に納税者が Monitor 社の株式を獲得したことのいずれについても、我々は無効とは考えることはできない。Averill 社は、その組織の目的がいかなるものであったとしても、法律上の人格は有していた。移転によって Monitor 社株式の権原が移され、上告人は譲渡を受けて株主になった。これらのすべてのステップは現実のものだったが、唯一の欠点は、取引がいずれかのまたは両方の法人の事業上の行為には該当せず、法令が意味する『組織再編』に該当するものではなかったということである。このようにみれば、すべての行為は通常の効果を持つにも関わらず、これらの取引はみせかけだけのもの(sham)である。」

「税額については、内国歳入庁長官のように計算しても、Averill 社株式を配当とし

て価値を計算しても、結果は同じである。ここで生じる唯一の問題は、部分的に誤った方式で計算した課税処分の額が、結果的には正しい額であったとしても取り消されるべきかどうかということである。いくらか熱心に議論されたところであるが、課税庁が賦課した理由が我々の理由と部分的に異なるからといって、納税者が正当な税額を免れられないのは明白である。」

第四パラグラフ

「租税不服審判所の判決を破棄し、不足額を賦課する。」

(2) 判決の論理

判決の論理の運びを整理してみたい。

(ア) 第一パラグラフ

租税回避が取引の動機であってもそのために非課税扱いを受けられなくなることはない、納税者は税負担ができるだけが少なくなるように取引を組み立てることができる。また、この考え方の先例として、Isham 事件及び Bullen 事件があげられる。

しかしながら、議会は今回のような取引を保護しようとしていたとは考えられない。

この条文が前提としていることは明らかだ。組織の再整備(readjustment)は従事している事業の遂行に密接に関係した理由から行われるべきであって、実行することが目に余るようなつかの間の出来事として行われるものではないということである。株主の税負担を巧みに逃れることは、法人の「組織再編」として考えられている取引ではない。(下線筆者)

(イ) 第二パラグラフ

上記のように考えることは、議会レポートの立法趣旨説明及びそれまでの判例に合致している。

また Pinellas Ice & Cold Storage Co. v. Commissioner 事件連邦最高裁判決、

及び Cortland Specialty Co. v. Commissioner 事件第二控訴裁判決も、直接の先例ではないまでも、関連する判例である。これらの判決は条文の文言に該当する取引について、条文の明白な目的に適合しないという理由で「組織再編」に該当しない、と判示した。

逐語的解釈と異なる解釈を行うということが、まさに我々が今回行っていることだ。取引の目的が解釈上の指針になるということは、115条(g)などにもみられることである。

(ウ) 第三パラグラフ

課税庁は Monitor 社株式が Averill 社を経て上告人に移された取引を無効と判断したが、これらの取引は現実のものであるので我々は無効とは考えない。

課税庁の理由と同じ理由ではないが、課税処分は維持する。

判決は、租税回避が取引の動機であっても判断には影響がなく、納税者は税が少なくなるように取引を組み立てることができるとの前提で、問題の取引は「組織再編」についての法令の文言上の要件は満たしているが、法令の意図する「組織再編」には該当しない、と判断している。その上で、当該条文について用いられたことのない解釈手法をとったとの認識から、議会の立法趣旨を確認したり、先例ではないものの参考となる解釈前例について述べたりして判断の正当性を慎重に説明している。

4. 連邦最高裁判所 1935年1月7日判決(上告審判決)⁽⁴⁰⁾

(1) 判決

連邦最高裁は、第二巡回控訴裁判所の判決を支持した。理由に当たる部分の全文は以下の通りである。

第一パラグラフ(該当条文の確認)

「1928年歳入法の112条は、資産の売

却又は交換から生じる利得又は損失について規定している。このような利得又は損失は、112条に定めがある場合を除いては、税額の計算上認識されることになっている。この条文のここでの問題に該当する部分は以下の部分である。

112条(g).....組織再編における株式の分配。組織再編計画を実行する中で再編の当事者である法人の株主に、当該法人又は再編の相手方の法人の株式又は有価証券が分配され、受取人がこれを手放さなかったときには、受取人において、これらの株式又は有価証券の受取りからは、利得は認識されない。

112条(i) 組織再編の定義.....本条において、.....(1)「組織再編」とは、以下のそれぞれの場合をいう。.....(B)一つの法人によるその資産の全部または一部についての他法人への移転で、移転の直後に譲渡を行う法人またはその株主あるいはその双方が資産の譲渡先の法人を支配する場合。」

第二パラグラフ(裁判所の判断基準の提示)

「納税者側は、成し遂げられたことの中でサブディビジョン(B)の必要な要素はすべて満たされているので法令上の組織再編は有効であり、また、租税の支払いを逃れたいという納税者の動機のために結果が変わったり、法令の認めることが違法になったりすることはない、と強く主張している。もしサブディビジョン(B)の意味での組織再編が実際に遂げられていれば、上に述べた隠れた動機は無視されることは間違いのない。納税者に、法令が認めた方法で税金を少なくしたり、免れたりする法律上の権利があることは疑いない(United States v. Isham 事件連邦最高裁判決(17 Wall 496), Superior Oil Co. v. Mississippi 事件連邦最高裁判決(280 U.S. 390), Jones v. Helvering 事件コロンビア特別区控訴裁

判決(71 F2d 214))。しかし、判断をする上で問題となるのは、租税上の動機はさておき、なされたことが法令の意図したものだったかどうかということだ。非課税扱いを否認する処分を正当とした原審の理由に付け加えるべきことはほとんどない。」

第三パラグラフ(第二パラグラフの判断基準の適用)

「サブディビジョン(B)で一つの法人による他法人への資産の移転というとき、これは法人の『組織再編計画を実行する中で(112条(g))』行われた移転を意味するのであって、いずれの法人の事業ともまったく関係のない計画の中での一つの法人から他の法人への資産の移転(本件は明らかにこれに該当するが)を意味してはいない。そこで、租税に関する動機の問題を全く無視することとして、何が実際に起こったのかという点から行われた行為の性格を判断すると、我々は何を見出すだろうか。事業の又は法人の目的を何ももたない単なるオペレーション - - - 法人再編の形式を身につけた単なる仕掛け(device)であって、真実の性格を隠すための偽装(disguise)であり、その唯一の目的であり達成したことは、あらかじめ考えられた計画の完成であり、事業の又は事業の一部の再編ではなく、ひとかたまりの法人株式の上告人への移転である。新しく有効な法人が設立されたのは確かだ。しかしこの法人は上に述べた目的のための仕掛けでしかなかった。この法人はこの目的のためだけに設立され、当初から計画されていた通りのことしか行わず、他の機能は果たさなかった。この限定された役割を終えた直後に法人は消滅した。」

第四パラグラフ(結論)

「このような状況下では、事実がすべてを物語っており、可能な解釈は一つしかない。すべての企てはサブディビジョン(B)

の規定にしたがって行われているが、実際には法人の組織再編を装った譲渡の、精巧に作られたごまかしの外形であって、他の何ものでもない。租税逃れの意図を考慮の対象としないというルールは、ここでの状況には関係がない。取引が法令の明白な意図の外側にあることは明らかだからである。これ以外の見方をすることは現実を超えた策略を称賛するものであり、当該法令の条項からすべての真剣な目的を奪うものである。

(2) 判決の論理

連邦最高裁判決は、次のような論理展開をしている。

(ア) 第一パラグラフ

(関連条文の確認。)

(イ) 第二パラグラフ

問題の取引は該当法令のサブディビジョン(B)の要件を満たしている。租税の支払いを回避するという納税者の動機は関係がない。納税者には法令の認める方法で税を少なくする法律上の権利がある。

判断において問題となるのは、租税上の動機はさておき、なされたことが法令の意図したものだったかどうかだ。非課税扱いを否認する処分を正当とした原審の理由に付け加えるべきことはほとんどない。(下線筆者)

(ウ) 第三パラグラフ

条文にある資産の移転は、法人の事業の「組織再編計画を実行する中で」の移転を意味する。

租税に関する動機の問題を無視して今回の取引をみると、これは事業の又は法人の目的を何ももたない単なるオペレーションだ。

(I) 第四パラグラフ

今回の企ては、法人の組織再編を装ったごまかしの譲渡であって、法令の明白な意図の外側にあることが明らかなものである。(下線筆者)

5. まとめ

Gregory 事件判決の特徴をまとめてみたい。

一つ目の特徴は、目的論的解釈を行う前提である。納税者は租税ができるだけ少なくなるように取引を組み立てることができるという、それまでの租税法判例の考え方に沿っていることを明言していること、また、租税回避が取引の動機であったとしてもそのために判決の判断が影響を受けることはないことを明言していること、の二点を前提としている点である。

二つ目の特徴は、条文の文言上の要件を満たしている取引について、法令の意図に照らして目的論的解釈⁽⁴¹⁾を行って条文の適用を否定している点である。

二審判決は、「1928年歳入法112条(i)(1)(B)に意図されている取引」であるか否かが判断基準になると述べて、その上で、条文は「組織の再整備 (readjustment) は従事している事業の経営遂行に密接に関係した理由から行われる」ことを前提としており、「株主の税負担を巧みに逃れることは、法人の『組織再編』として考えられている取引ではない。」として法令の適用を否定している。

また、上告審判決は、「判断をする上で問題となるのは、租税上の動機はさておき、なされたことが法令の意図したものだったかどうかということだ。」と書いて法令の意図が判断基準となることを示した上で、条文で、「資産の移転というとき、これは法人の『組織再編計画を実行する中で(112条(g))』行われた移転を意味する」と述べ、本件での「資産の移転」は「事業の又は法人の目的を何ももたない単なるオペレーション」であり、「取引が法令の明白な意図の外側にあることは明らか」であるとして法令の適用を否定している。

Gregory 事件連邦最高裁判決の解釈について、外国税額控除余裕すりそな銀行事件の一審で、国側は、対象条文が「課税減免規定」であることを理由に特別な解釈(限定解釈)

を行ったものと読む立場をとった⁽⁴²⁾が、本稿では、Gregory 事件判決の解釈手法をそのようには解していない。判決文を読む限り、課税減免規定であることを理由として解釈の手法を変えてはいないと考えるからである。

国側の主張にある「限定解釈」は「縮小解釈」と同義であると考えられるところ、通常、「拡張または縮小解釈は、解釈の結果に関わる概念であり、解釈の根拠や推論方法に関わる概念ではない」と考えられている⁽⁴³⁾。Gregory 事件判決の解釈もこの意味での限定解釈であって、法令の趣旨目的について目的論的解釈を行い、結果的に限定解釈になったものと、本稿は捉えている。

なお、Assaf Likhovski 准教授は、Harvard Law School 図書館所蔵の裁判官の部内メモを分析し、二審判決に関与した3人の裁判官のうち、

Swan 判事は、租税回避は脱税と違って合法だとの前提で、一審の判決を支持する考えであり、「租税の最小化が目的だった場合には法人の存在を否認できる、と判示してしまうと、後々どのようなことになってしまうのか想像がつかない」と書いていたこと、

August Hand 判事は、「Averill 社は単なるダミーだ」と書いていて、課税庁と同じ考えだったこと、

判決に用いられた、目的論的解釈によって法令に定める「組織再編」に当たらないと読む解釈を考え出したのはL.Hand判事であり、「取引の動機が租税に効果をもたらさないというのはもちろん正しい。……サブディビジョンBの要件は文言上すべて満たされているが、……条文は法人間の何らかの継続する事業の中での取引について述べている。租税回避のためだけに株式を保有するのは事業ではない。……この条文について辞書を片手に、選ばれた用語の間に満ちている明らかな目的に眼をつぶって、

読むことはできない。」とメモに書いていたこと、
を明らかにしている⁽⁴⁴⁾。

以下では Gregory 事件判決の二審判決、上告審判決が先例等として参照した判例や、判決後 L.Hand 判事が他の事件の裁判の中で Gregory 事件判決について言及している部分などを参照しながら、判決の意義について考察することとしたい。

第2 Gregory 事件判決の特徴(1) - 租税回避の意図等

ここでは、二審及び上告審の判決が目的論的解釈を行う前提としている点、具体的には、

納税者は租税ができるだけ少なくなるように取引を組み立てることができることと明言していること、また、

租税回避が取引の動機であったとしてもそのために判決の判断が影響を受けることはないことと明言していること、

という二点について、検討することとしたい。

1. 納税者は租税ができるだけ少なくなるように取引を組み立てることができること

(1) Gregory 事件判決が先例とした判例

Gregory 事件の二審判決は、「誰でも税負担ができるだけ少なくなるように取引を組み立てることができる。納税額が最も多くなる選択肢を選ぶ義務など負っていない。納税額を増やすという愛国的義務すらない。」と書いて、

(7) U.S. v. Isham 事件連邦最高裁判決と

(4) Bullen v. Wisconsin 事件連邦最高裁判決

を先例としてあげている。

上告審判決は、「納税者に、法令が認めた方法で税金を少なくしたり、免れたりする法律上の権利があることは疑いない。」と書いた上で、上記(7)の U.S. v. Isham 事件連邦最高裁判決に加えて、

(9) Superior Oil Co. v. Mississippi 事件連邦最高裁判決、

(I) Jones v. Helvering 事件第二巡回控訴裁判決

を先例としてあげている。

ここで、これらの判例を見てみたい。

(7) U.S. v. Isham 事件連邦最高裁判決⁽⁴⁵⁾
(1873年)

ミシガン州ニゴニーで鉱山を営んでいた会社が、通貨を手に入れるには120マイルもの荒野を駅馬車で行かなければならなかったため、地域で通貨代わりに通用する紙幣(10,5,3,2,1ドルの各紙幣)を発行した。これについて、紙幣の発行人のIsham(鉱山事業の現地責任者)が印紙税の脱税に問われた事件である。国側は、この紙幣は印紙税法上の覚書(memorandum)等に該当し、100ドル毎に5セントの印紙税がかかると主張したが、裁判所は為替手形または小切手であったため、10ドルを超えた場合にしか課税対象にならないものであると判断し、無罪を言い渡した。10ドルを超えた場合にしか課税対象にならないものについて、最高発行金額を10ドルに抑えていたことに関し、裁判所は判決の中で、20ドル以上の銀行小切手が課税対象となるのが法律で定められているときに、注意深い人が10ドルの小切手2枚で支払って課税対象にならないようにした場合という例を挙げ、「この人は税の支払いの避けるための仕掛け(device)を用いているが、これは違法ではない。納税者には支払いの証書を分割して租税を回避する法律上の権利がある。(下線筆者)」⁽⁴⁶⁾と述べた。

(4) Bullen v. Wisconsin 事件連邦最高裁判決⁽⁴⁷⁾(1916年)

ウィスコンシン州に住んでいた故人が他州に設立した信託法人に財産を移して亡くなった。この信託法人の財産にウィスコンシン州の相続税の課税権が及ぶかどうか争われた事件である。故人の生存期間中はこの信託法人の全部または一部を無効にしてその財産を自分のものにできることになっていて、故人

がこの信託法人をコントロールできるようになっていたことから、これはウィスコンシン州の相続税を回避するためのものであるとして訴えが提起された。この判決文の中で、Holmes 判事は、この信託証書は偽装ではないとし、「我々は脱税について語っているのではない。法が境界線を引くとき、事件はその線の片側にあるか、他方の側にあるかのどちらかだ。安全な側にある場合には、当事者が法の認めることをすべて利用したとしても悪いことは何もない。」(下線筆者)と述べて、脱税かどうか論点ではないので租税を回避するためのものであったとしても問題はないとした。その上で、故人が持っていた信託財産の処分権限は、相続可能不動産権 (fee) と同等なものであるとして、ウィスコンシン州に課税権があると判示した。

(ウ) Superior Oil Co. v. Mississippi 事件連邦最高裁判決⁽⁴⁸⁾ (1930 年)

ミシシッピ州の S 社 (上告人) は、同州内の缶詰業者にガソリンを売り、缶詰業者が自己の責任でガソリンを隣のミズーリ州まで運んで漁師に売っていた。この取引について、書類上、上告人のガソリンとしてミズーリ州まで運ばれていたことにして、州際取引 (州をまたがる取引) に該当するものとし、上告人はミシシッピ州の税を払っていなかった。Holmes 判事は、「売り手の唯一の目的は税を免れる (escape) ことだ。」と認定したが、「上告人は税を免れることを望んでいたが、そのことは重要ではない。法律上の境界線が意味するところは、それを越えさえしなければ、意図的にその線にできるだけ近いことでもすることができるということである。」(Bullen v. Wisconsin 事件連邦最高裁判決 (240 U.S. 625)) (下線筆者) と述べた。その上で、しかしながら今回のケースでは、売却後に缶詰業者がガソリンを隣の州までもって行っているのは上告人からみれば付随的なことであり、売却後に缶詰業者が行った取引の各段階

に上告人はほとんど関与していない、よって上告人はミシシッピ州の税を負担すべきと判断せざるをえない、として上告人の主張を退けた。

(I) Jones v. Helvering 事件コロンビア特別区控訴裁判決⁽⁴⁹⁾ (1934 年)

4 人の兄弟 (上告人) が 1915 年に石油関係の資産と現金を出資して、法人を設立。その後、更に油田設備等を法人に売却し、代金は法人に貸し付けた。この貸し付けた資金について、上告人は、銀行と取引を行うような形で、法人内に作った各人の口座から引き出したい金額の資金を小切手を使って引き出していた。

1917 年に法人は、上告人からの指示で小切手を振り出して政府証券 (債券) を購入し、上告人からの預かり資産として記帳した。その後オクラホマ州の従価税を回避する目的で、毎年 12 月 31 日に法人がこの証券を取得価格で買い取り、翌年 1 月 2 日に取得価格で法人が各兄弟に売却することを繰り返していた。

1921 年 12 月に各兄弟は値下がりしていた証券を法人に売却し、個人の申告において証券の売却損を計上したところ、課税庁から売却損の計上が否認されたという事件である。

判決で Groner 判事は、「脱税の要素がない場合には、納税者はその税負担を減らすために利用できるいかなる法的方法も用いることができるというのが確立した判例である (Bullen v. State of Wisconsin 連邦最高裁判決 (240 U.S. 625))。Gardner 判事は、Iowa Bridge Co. v. Commissioner 事件第三巡回控訴裁判決 (39 F (2d.) 777, 781) で『取引は税負担を回避する、または減らすための仕掛け (device) であったとしても、そのために違法とされることはない。』と書いている。(下線筆者) と述べた後に、法人は法律に基づいて組織され通常の事業を行う権限と属性をもっているとして、法人の存在を否認した課税処分を認めず、納税者を勝訴させた。

以上が、Gregory 事件の二審と上告審が、「納税者は租税ができるだけ少なくなるように取引を組み立てることができる」という点に関して、先例として挙げた判例である。

(2) L.Hand 判事による説明

L.Hand 判事は、Gregory 事件判決よりも後の事件の判決文で次のように述べている。

(オ) Commissioner v. Newman 事件第二巡回控訴裁判決⁽⁵⁰⁾ L.Hand 判事反対意見 (1947 年)

「租税ができるだけ少なくなるように取引を組み立てることに悪いことは何もないと、これまで裁判所は何度も述べてきた。富める者も貧しい者も、誰でもそのようにしているし、それは正当なことだ。法令が求める以上を支払う公的な義務は誰にもない。租税は強制的な取り立てであって自発的な寄附ではない。モラルの名の下にそれ以上を求めるのはただの偽善だ。」

(カ) Commissioner v. National Carbide Corp. 事件第二巡回控訴裁判決⁽⁵¹⁾ (1948 年)

「Gregory 事件判決は、法律上有効な取引から生じる権利は取引が租税を回避するために企てられていたものであったとしても課税の上で取引が異なって扱われることはないという、裁判所がこれまで何度も繰り返し述べてきた法理を侵害するものだ、時として誤解されてきた。この法理は、事業が税額を少なくするための最も適した形でいつも行われている我々の社会のようなところでは、産業上また商業上、欠くことのできないものである。(下線筆者)」

(3) 考察

Gregory 事件判決が先例とした判例はいずれも課税要件の充足を逃れようとしたケースである。Holmes 判事が判決文の中で書いた表現は、脱税にあたるものでなければ、課

税要件の充足を逃れるために何をしても差し支えない、ということを言っている。課税対象になるかどうか争点になっている。

これに対し L.Hand 判事が Gregory 事件第二巡回控訴裁判決で述べたことはややニュアンスが異なる。「誰でも税負担ができるだけ少なくなるように取引を組み立てることは認められている。」という表現は、課税金額を少なくするアレンジメントが認められるかどうかという点を問題としている。

先例とした判例の考え方の延長として、課税金額を少なくなるように取引をアレンジすること(非課税措置を受けられるように取引をアレンジすることを含む)には問題はない、というやや新しい考えを Gregory 事件判決二審で表明したものと考えられる。Gregory 事件連邦最高裁判決の、「納税者に、法令が認めた方法で税金を少なくしたり、免れたりする法律上の権利があることは疑いない」という表現も同様であり、上記(オ) Commissioner v. Newman 事件第二巡回控訴裁判決及び(カ) Commissioner v. National Carbide Corp. 事件第二巡回控訴裁判決の表現も同様である。金額を低く抑えようとアレンジする事件が生じてきたことに対応したものと理解できる。

この考え方は、1950 年代に、「手数料」を払えば多額の「費用」を計上できて税負担を減らすことができる、という形態のタックス・シェルター⁽⁵²⁾が出てきたときに修正を迫られることになる。どのように取引を組み立てても差し支えない、というスタンスでは、このようなタックス・シェルターの租税上の効果を認めざるを得なくなってしまうからである。

「誰でも税負担ができるだけ少なくなるように取引を組み立てることは認められている。」という考え方は、米国の租税回避否認の歴史の中で、過渡的なものであったと考える。

2. 租税回避の意図の扱い

(1) 取引の動機が租税回避であることについての判決の考え方

取引の動機が租税回避であることについて、二審判決は、「税法の例外規定による場合を除いては、租税を回避したい、または、免れたい、という願望から取引が実行されたとしても、そのために非課税措置を受けられなくなることはない。」と述べ、

上告審判決は、「納税者側は、成し遂げられたことの中でサブディビジョン(B)の必要な要素はすべて満たされているので法令上の組織再編は有効であり、また、租税の支払いを逃れたいという納税者の動機のために結果が変わったり、法令の認めることが違法になったりすることはない、と強く主張している。もしサブディビジョン(B)の意味での組織再編が実際に遂げられていれば、上に述べた隠れた動機は無視されることは間違いない。」

と述べて、租税回避が取引の動機であったとしてもそのために判決の判断が影響を受けることはないと判示している。

(2) 先例となる判例

Gregory 事件の二審及び上告審の判決文からは、先例として引用した判例のどの部分の記述をさして引用しているのかは必ずしも明らかではないが、上記「1.(1)」の、

(ア) U.S. v. Isham 事件連邦最高裁判決(1873年)が、「納税者には支払いの証書を分割して租税を回避する法律上の権利がある。」と述べていたこと、

(イ) Superior Oil Co. v. Mississippi 事件連邦最高裁判決(1930年)で、Holmes 判事が「上告人は税を回避することを望んでいたが、そのことは重要ではない。」と述べていたこと、及び、

(ロ) Jones v. Helvering 事件コロンビア特別区控訴裁判決(1934年)が Iowa Bridge Co. v. Commissioner 事件第三巡回控訴裁判決

(39 F (2d.) 777, 781) を引用する形で「取引は税負担を回避する、または減らすための仕掛け(device)であったとしても、そのために違法とされることはない。」と書いていたこと、

を先例として引用していると考えられる。

(3) L.Hand 判事の見解

租税回避が取引の動機であっても判断は影響を受けない点について、後年のいくつかの裁判の判決文の中で、L.Hand 判事が説明している。以下の3事件の判決文はいずれも L.Hand 判事によるものである。

(ア) Chisholm v. Commissioner 事件第二巡回控訴裁判決⁽⁵³⁾(1935年)

「Gregory v. Helvering 事件連邦最高裁判決では、……租税回避の動機(motive)がなければ取引がそのように行われなかったような場合でも、この動機のために納税者に租税が課されることはない、という法理が再確認されることを連邦最高裁は強く求めた。……租税回避の目的(purpose)を税負担の基礎とした判例は、我々が調べた限りでは存在しない。また、それは税負担の基礎となるようなものではないと裁判所はしばしば述べてきた。問題は常に、対象となる取引が形式上見える通りのものかどうかである。結婚はジョークかもしれない。契約は他人を欺くためだけのものかもしれない。合意は付随的な条件のために無効になっているかもしれない。これらのケースでは、取引は全体としてみれば見かけとは異なる。コントロールしているのは常に意図(intent)だというのは正しい。また、ここで意図(intent)と目的(purpose)の違いを無理に区別する必要はない。目的が判断の拠り所だと考えることはできるが、問題となるのは表面に見えている取引を無効にしたり否定したりする目的であって、見えている取引にかかってく

る租税を、(全部ではないにしろ)回避したいという目的ではない。Gregory 事件では、法人の設立者は事業法人を設立する際の通常の形式をとったが、その意図、または目的は、紙の上で操作をすること (draught the paper) であって、裁判所が法人として理解しているものを設立することではなかった。非課税が認められなかったのはこの (紙の上で操作をするという) 目的のためであって、租税を回避するという目的のためではない。後者の目的は中立的である。組織再編によってできた二つの法人によって事業を本当に行うつもりであったなら、……非課税が認められていた。(下線筆者)」

- (4) Fairfield Steamship Corp. v. Commissioner 事件第二巡回控訴裁判決⁽⁵⁴⁾ (1946年)

「Gregory 事件連邦最高裁判決での問題は、議会在「法人」という単語を用いた時にそれが通常の事業上の目的のためでなく租税を回避するためだけのものを含むことを意味していたかどうかである。納税者に租税を回避したいという動機があっても関係がない。判決は、法令はその目的に照らして読まれるべきだということのみを判示している。(下線筆者)」

- (5) Commissioner v. National Carbide Corp. 事件第二巡回控訴裁判決⁽⁵⁵⁾ (1948年)

「Gregory 事件判決は、法律上有効な取引から生じる権利は取引が租税を回避するために企てられていたものであったとしても課税の上で取引が異なって扱われることはないという、裁判所がこれまで何度も繰り返し述べてきた法理を侵害するものだと、時として誤解されてきた。この法理は、事業が税額を少なくするための最も適した形でいつも行われている

我々の社会のようなところでは、産業上また商業上、欠くことのできないものである。Gregory 事件連邦最高裁判決で、課税の上で決め手となったのは、租税を回避したいという付随的な目的があったことではなくて、世の中が通常、企業として認識しているような法人を作るという動機がまったくなかったことだ。(下線筆者)」

L.Hand 判事は、これら3つの判例において租税回避が取引の動機(または目的)であっても判断には影響しないと繰り返し述べているが、なぜそのように考えるのかについて、特段の理由を書いていない。

この点について、通説的な説明はないようであるが、Alan Gunn 准教授は、「多くの論者が、納税者の動機を証明することは困難だという理由で、租税回避目的は租税負担の決定に無関係とすべきだと主張している。」⁽⁵⁶⁾と書いた上で、「租税回避目的テストに反対している実際の判例は、動機を立証することの執行上の難しさを理由とするのではなく、多くの取引は租税上の目的の有無に関係なく課税されているというありふれた観察に基づいている。」⁽⁵⁷⁾と書いている。

- (4) わが国の判例・学説

取引の動機が租税回避であっても判断に影響しないという、Gregory 事件判決と同様の考え方を採用している租税法の判例はわが国にもいくつか存在する。

- (ア) 航空機リース事件名古屋地裁判決⁽⁵⁸⁾

「動機、意図などの主観的事情によって、通常は用いられることのない契約類型であるか否かを判断することを相当とするものではなく、まして、税負担を伴わないあるいは税負担が軽減されること(...)を根拠に、直ちに通常は用いられることのない契約類型と判断した上、税負担を伴うあるいは税負担が重い契約類型こそが当事者の真意であると認定することを

許すものでもない。」

と判示して、(租税回避の)動機・意図などの主観的事情によって通常は用いられることのない契約類型と認定し、見かけ上の契約の効力を否定することを否定した。

(イ) 航空機リース事件名古屋高裁判決⁽⁵⁹⁾

「現代社会における合理的経済人の通常の行動として、仮に、租税負担を伴わないかあるいはそれが軽減されることなどを動機ないしは目的(又は、動機等の一部)として、何らかの契約を締結する場合には、その目的等がより達成可能な私法上の契約類型を選択し、その効果意思を持つことは、ごく自然なことであり、かつ、合理的なことであるといえる。そうすると、当該当事者が作出した契約等の形式について、これと異なる効果意思の存在を推認することは、上記したところと整合せず、そのように推認するとすれば、当事者の意思(私法上選択された契約類型)を離れて、その動機等の主観的要素のみに着目して課税することになり、当事者が行った法律行為を法的根拠なく否定する結果になる。」

と、当事者の動機等の主観的要素のみに着目して私法上選択された契約類型を離れて課税することを否定している。

(ウ) ガイダント事件東京地裁判決⁽⁶⁰⁾

「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、法人税を課するにあ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。」

と判示して、やはり税負担を回避する目的があるからという理由で契約の成立を否定することを認めていない。

(I) 学説等

同様の考え方は学説等にもみられる。

フィルムリース事件最高裁判決⁽⁶¹⁾についての解説で、谷口豊最高裁調査官(当時)は、

「私法上の法律関係のレベルにおいて契約が存在するかまたは虚偽表示により無効であるとは認められない場合において、当該契約が租税回避目的で締結されたことを理由として『事実認定ないし法律構成による否認』を行うことを一般的に肯定するならば、……当事者が選択した契約類型をそれとは異なる契約類型に引き直して課税することを一般的に容認することになるが、このことについては、法的安定性を損なうという批判を免れえないと思われる。」

と書いている⁽⁶²⁾。

また、岡村忠生教授も、租税回避の意図を事実認定の決め手とすることには、「私法上の契約解釈から離れた極めて主観主義的な法の解釈適用が行われる可能性がある。」と述べている⁽⁶³⁾。

(5) まとめ

以上みたように、租税回避が取引の動機であったとしてもそのために判決の判断が影響を受けることはないという考え方は、わが国の判例・学説等の上でもみられるものである。

なお、租税回避の意図の扱いを巡っては、私法上の法律構成による否認という考え方が有力に主張され⁽⁶⁴⁾、判例にも取り入れられている⁽⁶⁵⁾。この考え方においては、「課税要件事実を認定するに当たり、対象となる契約関係において、当事者に租税回避目的がある場合には、当事者が選択した法形式が真実の法律関係であるか否かを判断するに当たっての

重要な間接事実になろう。」⁽⁶⁶⁾と考えられている。

私法上の法律構成による否認を巡っては強い反対意見⁽⁶⁷⁾もあるが、この議論に立ち入ることは本稿の目的を超えることから、ここでは、租税回避の意図の扱いについて、Gregory 事件判決と同様の考え方をとった判例・学説がわが国にもみられることを確認するに止めおきたい。

第3 Gregory 事件判決の特徴(2) - 目的論的解釈

ここでは、Gregory 判決の解釈手法がわが国では受け入れがたい特別なものなのかどうか、という視点から考察を行いたい。

1. 目的論的解釈

(1) Gregory 事件判決での目的論的解釈

Gregory 事件の二審判決も上告審判決も、取引が法令の条文の文言通りの要件を満たしていることを確認した上で、この取引は法令の意図した「組織再編」に該当しない、と判示して納税者の主張を退けている。いずれの判決も文理解釈をすれば法令の適用を受けることができたケースについて、法令の趣旨目的に照らして目的論的解釈を行い、条文の適用を否定した。

法解釈は文理解釈が原則であるので、目的論的解釈を行って文理解釈と異なる結果を導く際にはそのことの正当性が問題となる。

ア 目的論的解釈を行うことについて

二審判決は、議会レポートを解釈の根拠として挙げ、Pinellas Ice & Cold Storage Co. v. Commissioner 事件連邦最高裁判決等の解釈手法を紹介しつつ、本件での目的論的解釈の正当性を説いている。

まず、L.Hand 判事が判決の中で引用した議会レポートは、第 68 回議会第一セッションの下院レポート 176 号及び上院レポート 398 号である。これらのレポートは、「議会はこれまで組織再編に関連して行われた交換か

ら生じた利得には課税しない方針を採ってきた。通常の事業取引が税法の規定のために妨げられることがないようにするためである。」と立法目的を書き⁽⁶⁸⁾、その上で、税制改正の具体的内容を説明している。

次に、L.Hand 判事が関連するとして引用した判例は以下のようなものである。

(7) Pinellas Ice & Cold Storage Co. v. Commissioner 事件連邦最高裁判決⁽⁶⁹⁾ (1933 年)

P 社(上告人)は、1926 年 12 月に実質的にすべての有形・無形の資産を、140 万ドルで訴外 F 社に売却し、40 万ドルの現金及び F 社振り出しの合計 100 万ドルの 3 枚の利付約束手形(50 万ドル 1 枚、25 万ドル 2 枚、最長のもので 105 日満期)を得た。40 万ドルの現金は P 社の債務の返済等に使われ、手形は、不備があって一部遅くなったものの、翌年 11 月までに現金化されて P 社の株主に分配された。これに対し課税庁が、この取引は「組織再編」には該当せず課税対象となるとして課税処分を行った。

この事件で連邦最高裁は、本件の約束手形は現金と同等物であるとした上で、「ある法人の資産を他の法人が現金を払って単に購入した場合は、法令の明白な目的を超えるものであって、吸収合併または新設合併の真の形式を持つものとはならない。非課税扱いを受けるためには、売り手は、短期的な手形の所有権以上に確かなもの、対象法人の事業における持分(interest)を得なければならない。このような一般的な見方は、Cortland Specialty Co. v. Commissioner 第二巡回控訴裁判決(60 F.2d 937)で採用され十分立証されている。この解釈は非課税ということについて条文に内在する目的と調和するし、用いられたすべての用語に効果を与えるものである。」と述べて、課税庁を勝訴させ、「吸収合併または新設合併」として「組織再編」に該当するためには、資産を譲渡した者が譲渡先

法人の持分を得ることが必要と判示した。

(1) Cortland Specialty Co. et al. v. Commissioner 第二巡回控訴裁判決⁽⁷⁰⁾ (1932年)

S夫妻がすべての株式を保有していたC社(控訴人)は、実質的にすべての資産を1925年9月に訴外D社に譲渡し、対価として53千ドルの現金と160千ドルの手形を受け取った。現金と手形はS夫妻に分配され、手形については翌年までに取り立てられた。C社は1926年6月に解散した。C社はこの取引が組織再編に当たるとして申告したが、課税庁はこの取引は組織再編ではなく法人の売却であって課税対象になるとして課税処分を行った。

判決でAugust Hand判事は、歳入法203条(h)(1)(A)が「吸収合併または新設合併」は組織再編であると定義し、「吸収合併または新設合併」には「実質的にすべての資産の他法人への移転」が含まれていると書いてあるが、そのような移転のすべてがこれに含まれるわけではないと述べた。通常用語が使われる意味での、「組織再編」、「吸収合併」、「新設合併」ではいずれも「消滅する法人の、株主及び債権者の持分(interest)は、存続法人または新設法人を対象とするものとして残り、保持されている。」と書き、その上で、「一つの法人から他法人への現金を対価とする売却で売り手の持分が買い手法人の中に保持されないものは、吸収合併や新設合併について定めた規定の明らかに外側にある。歳入法203条の目的は、法人の形態が変化した場合において、その際の資産の交換から利得が実際に実現されずに事業が行われている場合に、法人の持分を持つ者への利得課税が起こらないようにすることにある。……203条(e)及び同条(e)(1)によれば、…今回の取引が非課税扱いを受けるためにはC社が対価として受け取った資産の中に『株式または証券』が含まれていなく

ればならない。……本件での譲渡可能な短期手形のように現金に非常に近い性格をもつものは、法令のこの要件を満たさない。」と述べて、この取引は組織再編に該当しないと判断し、C社の主張を退けた。判決は、持分が保持されていることが必要という要件を、「吸収合併」及び「新設合併」の用語の通常使われる意味から引き出している。

これら二つの判例は、組織再編についての条文(歳入法203条(h)(1)(A))の解釈に目的論的解釈を適用した例としてL.Hand判事が引用したものと考えられる。

以上みたように、Gregory事件の二審判決は、目的論的解釈を行うことについて慎重に説明した。

これに対し、Gregory事件連邦最高裁判決は、「原審の理由に付け加えるべきことはほとんどない。」と書いた後に、「判断をする上で問題となるのは、租税上の動機はさておき、なされたことが法令の意図したものだかどうかということだ。」との判断基準を、特に説明をせずに示している

イ 目的論的解釈を行った結果の妥当性について

さらに、目的論的解釈を行った結果が妥当なものであることについて、二審のL.Hand判事は、組織再編は「実行することが目に余るようなつかの間の出来事として行われるものではない……株主の税負担を巧みに逃れることは、法人の『組織再編』として考えられている取引ではない。」と書き、問題となった取引が条文の考えている「組織再編」からかけ離れたものであることを強調している。

上告審のSutherland判事も、「法人再編の形式を身につけた単なる仕掛け(device)であって、真実の性格を隠すための偽装(disguise)であり、その唯一の目的であり達成したことは、あらかじめ考えられた計画の完成であり」と述べて、この「組織再編」が、法人の資産を無税で株主の手元に移すだ

けのために形式的に行われた行為にすぎないことを浮き彫りにし、その上で、「取引が法令の明白な意図の外側にあることは明らかだ」と、目的論的解釈を行うことを正当化している。

これらの判決については、Randolph Paul 弁護士も、二審と上告審の判決文を引用した後、「上に引用した言い回しは、租税回避が含まれる計画が非現実的で実体がないことを終始強調している。」と書いている⁽⁷¹⁾。

目的論的解釈には、法令の文言上の要件に該当しているかどうかについて判断がつかないときに行う場合と、法令の文言と正反対の結果を導く場合（文言上の要件に該当しているものについて法令の効力を否定する判断を行う場合と、逆に、文言上の要件に該当していないものについて法令の効力を肯定する場合）とがありうる。このうち、については、特に慎重な判断を行わないと、単なる立法の無視になってしまうおそれが高い。第二巡回控訴裁と連邦最高裁は、問題となった取引が法令の趣旨目的から著しく乖離した極端なものだった、そのために法令の文言と正反対の結果を解釈により導かざるを得なかった、という立場をとったものと思われる。

Gregory 事件判決の解釈につき、Marvin Chirelstein 教授は、「Gregory 事件のリベラルな解釈自体の効果に異議を唱える者は今日ではほとんどいない」と、高く評価している⁽⁷²⁾。

Gregory 事件判決がその後の判決に大きな影響を持ち続けられたのは、その解釈手法が特に優れたものだったこと、すなわち、目的論的手法による解釈の適用が取引と該当法令の本質を捉えた特に優れたものだったこと、に起因していると考えられる。

L.Hand 判事の法解釈全般について、Archibald Cox 氏は、「Hand 判事の法廷意見は、保守的な伝統に基づく乾燥した条文至上主義(literalism)による制約を打破し、立法

過程や行政過程から得られた情報を深い理解に基づいてどのように使うかを示すのに、大きな影響があった。」⁽⁷³⁾と評価した上で、そのような例として、同判事が 1914 年の Lehigh Valley Coal Co. v. Yensavage 事件第二巡回控訴裁判決(218 Fed. 547)で、鉱山で会社のために働いていた実質的な被雇用者(employee)が契約上は独立事業者となっていた点に関し、被控訴人は法令に定める「被雇用者」に該当するので仕事上の負傷について会社から保障を受けることができると判示した判決と、Gregory 事件二審判決とを、例としてあげている⁽⁷⁴⁾。

また、Marvin Chirelstein 教授は、L.Hand 判事の第二巡回控訴裁在任当時、「納税者の選んだ形式が、いかなる場合には認められ、いかなる場合には認められなくなるか、ということについての法解釈上の原則の発展に、Leaned Hand 判事は、おそらく他のどの判事や論者よりも、貢献した。」と書いている⁽⁷⁵⁾。

なお、L.Hand 判事自身は目的論的解釈を行うことの意義について、1945年の Cabell v. Markham 事件判決の中で、「辞書による堅固な要塞を築いておらず、法令はいつも何らかの目的(purpose)またはねらい(object)をもっていることを忘れずにいて、これらをよく理解した(sympathetic)創意に富む(imaginative)方法で見つけることが法令の意味にたどり着く確実な指針になっていることが、成熟し発展した法学かどうかをもっとも確実に見つける指標の一つである。」と書いている⁽⁷⁶⁾。

(2) 目的論的解釈の背景

L.Hand 判事は、Gilbert v. Commissioner 事件判決に付した反対意見の中で、Gregory 事件連邦最高裁判決に言及した後に、「例外的な場合を除き、法令は一般的な用語で書かれており、対象としようとする事象のすべてを明細に記すことを引き受けてはいない。法令の『解釈』には、条文が表現した目的を映し

出すことが求められるが、この目的は、立法者の心の中に存在していなかったものであることもある。」と書いている⁽⁷⁷⁾。Gregory 事件判決の解釈も、法解釈についてのこのような認識から出たものと考えると理解しやすい。

この表現は、碧海純一教授が 19 世紀末から 20 世紀初頭にかけてのドイツ・フランスの自由法論者について記述した、「自由法論者は、法典は人間の作品であって、はじめから完全ではありえないうえに、社会の発展によってますます欠缺が多くかつ大きくなるという、常識的に見てあたりまえな事実を、裁判官も法学者もすなおに直視すべきであって、無理な強弁によって事実を糊塗すべきではないということを書いた。」⁽⁷⁸⁾という表現に、法令の文言の不完全さを強く意識している点で、通底していると思われる⁽⁷⁹⁾⁽⁸⁰⁾。

碧海純一教授は、自由法論者の主張について、「法解釈学の使命は、すでにイエリングが指摘したように、社会生活への奉仕であり、そのためには目的論的な思考方法の導入がどうしても必要である。……自由法論は、上述のように、法の欠缺と法文の不明瞭さとの範囲内で、裁判官に『自由な法創造』をみとめた。」と述べ⁽⁸¹⁾、また、自由法論の考え方の背景を、「法律（特に、包括的・体系的な法律である法典）というものは、やはりその制定の時期を基準として作られるので、社会の進歩とともに、実生活とのあいだにどうしてもギャップが生じてしまい、しかも、このギャップは時がたてばたつほど大きくなる。また、かりにこうした変化がなかったとしても、立法者は神ではないから、起こりうるべきあらゆる法律問題を予想して、それに対する解答を法典の中に規定しておくことはできない。」と説明している⁽⁸²⁾。

自由法論の考え方は米国にも伝わった。Holmes 連邦最高裁判事が、1881 年に著した『コモン・ロー』の冒頭、「この本の目的は、コモン・ローについての一般的な概説を示す

ことである。その務めを果たすためには、論理以外の別のツールが必要である。それは、システムが一貫しているためには特定の結果が必要であるということを示す何かであるが、それがすべてではない。法の生命は論理ではなく、経験であった。」と、法の解釈においては論理だけでは足りないということを書いている⁽⁸³⁾。

Harvard 大学の法科大学院長 (dean) を長く務めた Roscoe Pound 教授⁽⁸⁴⁾は、初期の代表的論文「機械的法学」の中で、「法学における社会学的な動きは、プラグマティズムを法の哲学とする動きであり、……人間の要素を中心に据え、論理をその本来の場所である道具へと退ける動きである。」と書き⁽⁸⁵⁾、サヴィーニとイエリングの考え方の違い等ヨーロッパでの法思想の動きも紹介した⁽⁸⁶⁾上で、論理重視の姿勢を「機械的法学」として批判した⁽⁸⁷⁾。碧海純一教授も、「パウンドは、……イエリングやヨーゼフ・コーラーなどの大陸系法学者の思想をアメリカの学界に紹介し、法理論の面での両法系の接近に先鞭をつけた。」⁽⁸⁸⁾と、Pound 教授の功績について書いている。

当時の米国の法思想の動向につき、Morton J. Horwitz 教授は、「1905 年、Lochner v. New York 判決……に対する批判を出発点として、革新主義的な法思想家たちは、法が政治から切り離しうる『科学』であり、法的な議論はモラルや政治的議論と明確に区別しうるとする古典的法思想の主張を覆そうとした。……法的推論は自動的な機械のようなもので、非裁量的な性格だとする通説に果敢に挑戦した点で、革新主義者やリーガル・リアリストたちは、法的正当化や説明に対する認識上の相対主義と文化的近代主義の意味をとらえた最初の思想家となった。」と書き⁽⁸⁹⁾、古典的法思想に対する批判を行った革新主義者として、Oliver W. Holmes Jr. 判事、John C. Grey 教授、Roscoe Pound 教授、Louis D. Brandeis 判事、Benjamin N. Cardozo 判事、Wesley N.

Hohfeld 教授、Harlan F. Stone 判事と並んで L.Hand 判事を挙げている⁽⁹⁰⁾。

米国でのこのような考え方の背景について、伊藤正巳教授・木下毅教授は、「伝統的法思想を育んできた社会構造は、前世紀末から今世紀にかけて大きく変動してきた。その主たる原因は、いうまでもなく、近代的な巨大な企業の発展とそれに伴う資本主義経済組織の変容であろう。ここでは、通常の規模での商品交換を前提とする法や、所有権の保障と契約の自由とを基底とする自由主義的な法によっては、到底処理しきれない複雑な社会現象が生み出される。かくして、社会の要求と法との間に深いギャップが生じ、…」と説明している⁽⁹¹⁾。

このような背景の中で、法及び法解釈の在り方についての模索が続き、米国では、「哲学におけるプラグマティズムの強い影響の下に、法をその背景となっている社会的事実との関連において把えることを説き、法は社会の具体的状況のものでさまざまな要請をどうやれば最大限に満足できるかを見出すことに努めるべきである、とする」⁽⁹²⁾プラグマティズム法学ないし社会学的法学が Roscoe Pound 教授、Louis D. Brandeis 判事、Benjamin L. Cardozo 判事らによって唱えられ、1930 年代初めからは、Roscoe Pound 教授らの考え方を強く批判しつつ、Karl Llewellyn 教授や Jerome Frank 判事によってリアリズム法学が唱えられた⁽⁹³⁾。

法解釈の在り方に関連し、L.Hand 判事は、「よい裁判官は芸術家だ。おそらくは料理人に一番近い。料理の構成に、彼はあれこれの成分を多く混ぜ合わせる。すばらしいものになることもあれば、客の好みに何とか許容されるもの、ということになることもある。彼の成功は、職人としての技術が一般に受け入れられているかどうかで測られる。手引書のような便利なものは、料理にもほかの芸術にもない。」と書いている⁽⁹⁴⁾。

自由法論は、わが国にも早くから伝わった。碧海純一教授は、「わが国でも、すでに大正年代から、杉山直治郎、牧野英一、末弘巖太郎などの諸学者によって、自由法論が紹介された。特に末弘博士が、わが国における法社会学のパイオニアとして、また法解釈学においては自由法論の闘士として、その精力的な活動を通じておよぼした影響は特筆に値しよう。」と書いている⁽⁹⁵⁾。

各国で自由法論が急速に受け入れられたことについて、碧海純一教授は、「その急進性にもかかわらず、ほぼ二十世紀とともに誕生した自由法論が二十年たらずのうちに学会の常識となってしまったことは、ひとつにはその主唱者たちの大きな影響力のためであろうが、それに加えて十九世紀末期からの社会の変動とそれともなう古典的市民法体制の動揺とがかれらの思想運動を側面からささえていたことは否定できない。」と分析している⁽⁹⁶⁾。

L.Hand 判事の Gregory 事件控訴審判決の目的論的解釈は、このようにみても、米国の法系の中でしか理解できないような特殊な解釈だったのではなく、法の発展の中で必然的に生じた考え方（法の欠缺を強く意識した考え方）から出てきたもの、と考えられる。新しい事態が生じた場合にどのように法解釈を行っていくべきかが問われるようになってきていた時代の、当時としては革新的な解釈と理解することができる。その際の解釈の行い方が的を得ていて適切であったために、長く影響を与える重要な判例として残ったと考えられる。

L.Hand 判事の Gregory 事件第二巡回控訴裁判決での解釈について Marvin A. Chirelstein 教授は、「リベラルな解釈 (liberal interpretation)」⁽⁹⁷⁾と評しているが、ここでいう「リベラルな」とは裁判官による自由奔放な解釈というような意味ではなく、上記に述べたような自由法論的解釈の文脈で理解すべきと思われる。この点、碧海純一教授は、

「自由法論者といえども、決して、裁判官の法律からの全面的な解放を主張したのではなく、事件に対してすんなりあてはまる条文があるかぎりその拘束はみとめたのであり、ただ、法律に「欠缺」があるかぎり、裁判官は法律以外の法源によって裁判すべきだ、ということ唱えたにすぎない。」と書いている⁽⁹⁸⁾。

2. わが国の学説・判例との比較

(1) 目的論的解釈について

法の趣旨目的に照らして解釈を行う目的論的解釈は、わが国でも特別の解釈方法とは考えられていない。法哲学者である尾高朝雄教授は、昭和 29 年の論文で、目的論的解釈について次のように書いている⁽⁹⁹⁾。

「法の解釈が、つめたい論理の操作にとどまるのではなく、立法のばあいと本質的には変りのない、目的の選択であり、価値の判断であることは、いわゆる自由法論や目的論的解釈において最もはっきりと認められる。法律はあっても、法律に内在する価値観が、もはや実際の社会関係を合理的に規律するに足りないと考えられるとき、法学者は、ことさらに成文法規の文理に柔軟な解釈を加え、融通性に富んだ結論をそこからみちびき出そうとつとめる。……このような目的論的解釈が度をすぎると、公然たる立法の無視となり、権力分立の原則を棚上げして、解釈の名において勝手な法を作り出すというところにまで立ちいたることがある。(下線筆者)」

租税法学者では、金子宏名誉教授が、やや慎重な表現を用いつつ、以下のように書いている⁽¹⁰⁰⁾。

「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。」

(2) 租税判例における目的論的解釈について ア 目的論的解釈を行っている租税法判例

わが国の租税法判例で、目的論的解釈を行うことによって文理解釈を行った場合は異なる判断を行っているものはいくつか存在する。これらの例についてみてみたい。

(ア) 一括支払いシステム事件最高裁判決⁽¹⁰¹⁾

X 銀行(原告、控訴人、上告人)は、貸付先法人との間でいわゆる一括支払システムに関する契約を締結し、その中で、国税徴収法 24 条に基づく告知が発せられたときはこれを担保とした上告人の当座貸越債権は何らの手続を要せず弁済期が到来するものとし、譲渡担保権が実行されて売掛金債権が X の債権の弁済に充当されることを合意していた。Y 国税局長が告知処分を行ったところ、「被告が本件告知を発した時点で本件代金債権は貸付先法人に対する当座貸越債権の代物弁済に充てられて原告に確定的に帰属しており、本件告知が原告に到達した時点ではもはや譲渡担保財産ではなくなっていたのであるから本件告知はその要件を欠き違法である」と主張して⁽¹⁰²⁾ X 銀行が出訴した。

最高裁は判決で、

「同条 2 項による告知は、譲渡担保財産から納税者の国税を徴収することができる場合に、譲渡担保権者にとって不意打ちとならないようにするため、あらかじめ同項所定の事項を通知しようとするものである。そして、同条 5 項にいう『第 2 項の規定による告知(中略)をした後』とは、同条 2 項の告知書が譲渡担保権者に到達した時点以後を意味するが、同条 2 項の告知の発出と到達との間の時間的間隔をとらえ、告知書の発出の時点で譲渡担保権者が譲渡担保権を実行することを納税者とあらかじめ合意することは、同条 2 項の手続が執られたことを契機に譲渡担保権が実行されたという関係があるときにはその財産がなお譲渡担保財産として存続するものとみなすこととする

同条 5 項の適用を回避しようとするものであるから、この合意の効力を認めることはできない。」

と判示して X の主張を退けた。

本件判決について、高世三郎最高裁調査官（当時）は、

「本件合意は、法 24 条 5 項の文言に形式的には合致しないので、同項の趣旨に反することを理由に本件合意の効力を否定することは憲法 84 条に違反するのではないかが問題となる。……憲法 84 条が規定する租税法律主義は、租税の賦課、徴収が、法律の根拠に基づき、法律に従って行われなければならないとする原則であり、私人にとって将来の予測を可能にし、法的安定を確保することを目的とする。そうすると、租税法規が適用されて租税の賦課、徴収が行われるべきことが明らかな場合であるならば、租税法規を適用しても、憲法違反の問題を来すものではないと考えられる。租税の賦課、徴収について定める法律の規定の文言に合致する場合だけでなく、形式的には法律の規定の文言に合致しないとしてもそのことを理由に当該規定の適用を否定することがその趣旨に反することが明らかな場合も、当該規定の文言に合致する場合と表裏をなす関係にあるものとしてこれに当たるといえることができる。（下線筆者）」

と解説している⁽¹⁰³⁾。

本判決は、文理上法令（国税徴収法 24 条 5 項）の「第 2 項の規定による告知（中略）をした後」という要件に該当しないケースについて、法令の趣旨を考慮して法令の適用を認めた（合意の効力を否定した）判例と考えられる。

(1) 南九州コカコーラ・ボトリング株式会社
事件最高裁判決⁽¹⁰⁴⁾

X 社（原告・被控訴人・上告人）が、平成

13 年 12 月 31 日までの事業年度の法人税申告書において、配当等にかかる所得税額を控除する際、誤った年度の所有株式数を記載したため、控除を受ける所得税額を過少に記載して申告していた。X 社がその後、納付すべき法人税額を過大に申告したとして更正の請求を行ったところ、更正すべき理由がない旨の通知処分を受けたという事件である。裁判で国側は、法人税法 68 条 3 項（当時）に、所得税額の控除について、「控除をされるべき金額は、当該金額として記載された金額を限度とする。」と規定されていたことを根拠に、原告の主張には理由がないと主張していた。

最高裁は判決で、

「同条 3 項は、納税者である法人が、確定申告において、当該事業年度中に支払を受けた配当等に係る所得税額の全部又は一部につき、所得税額控除制度の適用を受けることを選択しなかった以上、後になってこれを覆し、同制度の適用を受ける範囲を追加的に拡張する趣旨で更正の請求をすることを許さないこととしたものと解される。……上告人が、本件確定申告において、その所有する株式の全銘柄に係る所得税額の全部を対象として、法令に基づき正当に計算される金額につき、所得税額控除制度の適用を受けることを選択する意思であったことは、本件確定申告書の記載からも見て取れるところであり、上記のように誤って過少に記載した金額に限って同制度の適用を受ける意思であったとは解されないところである。…以上のような事情の下では、本件更正請求は、所得税額控除制度の適用を受ける範囲を追加的に拡張する趣旨のものではないから、これが法人税法 68 条 3 項の趣旨に反するということとはできない）」

と判示した。

確定申告書に記載された金額を超える額に

ついて更正の請求を求めるといふ、法人税法 68 条 3 項を文言通りに読めば更正の請求が認められないケースで、68 条 3 項の趣旨を「後になってこれを覆し、同制度の適用を受ける範囲を追加的に拡張する趣旨で更正の請求をすることを許さないこととしたもの」と読み、この更正の請求は条文の趣旨に反するということはできない、として X 社の訴えを認めた。

文理解釈上法令の要件に該当しない事例について、目的論的解釈によって法令の適用を認めた判決であると考えられる。

(ウ) 一時払い養老保険事件最高裁判決⁽¹⁰⁵⁾

X(被上告人)らは、経営する株式会社が契約者となり保険料を支払った養老保険契約について、満期保険金の支払を受けた。その後、その満期保険金の金額を一時所得に係る総収入金額に算入した上で、当該会社の支払った上記保険料の全額が一時所得の金額の計算上控除し得る「その収入を得るために支出した金額」(所得税法 34 条 2 項)に当たるとして、所得税(平成 13 年分から同 15 年分まで)の確定申告をした。これに対して所轄税務署長から、会社が支払った上記保険料のうちその 2 分の 1 に相当する被上告人らに対する貸付金として経理処理がされた部分以外は上記「その収入を得るために支出した金額」に当たらないとして、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けたため、上記各処分(更正処分については申告額を超える部分)の取消しを求めたという事件である。

この事件で最高裁は、

「一時所得についてその所得金額の計算方法を定めた同法 34 条 2 項もまた、一時所得に係る収入を得た個人の担税力に応じた課税を図る趣旨のものであり、同項が『その収入を得るために支出した金額』を一時所得の金額の計算上控除としたのは、一時所得に係る収入のうちこのような支出額に相当する部分が上記

個人の担税力を増加させるものではないことを考慮したものと解されるから、ここにいう『支出した金額』とは、一時所得に係る収入を得た個人が自ら負担して支出したものといえる金額をいうと解するのが上記の趣旨にかなうものである。また、同項の『その収入を得るために支出した金額』という文言も、収入を得る主体と支出をする主体が同一であることを前提としたものというべきである。

したがって、一時所得に係る支出が所得税法 34 条 2 項にいう『その収入を得るために支出した金額』に該当するためには、それが当該収入を得た個人において自ら負担して支出したものといえる場合でなければならないと解するのが相当である。」

と述べて、文理解釈上は法令の要件にあてはまる部分の支出額について、法令の趣旨目的を考慮した上で法令の適用を認めなかった。

また、判決の補足意見で、最高裁の須藤裁判官は、

「憲法 84 条は租税法律主義を定めるところ、課税要件明確主義がその一つの重要な内容とされている。したがって、課税要件及び賦課徴収手続(...)は明確でなければならない、一義的に明確な課税要件であればもちろんのこと、複雑な社会経済関係からしてあるいは税負担の公平を図るなどの趣旨から、不確定概念を課税要件の一部とせざるを得ない場合でも、課税庁は、恣意的に拡張解釈や類推解釈などを行って課税要件の該当性を肯定して課税することは許されないというべきである。逆にいえば、租税法の趣旨・目的に照らすなどして厳格に解釈し、そのことによって当該条項の意義が確定的に明らかにされるのであれば、その条項に従って課税要件の当てはめを行うことは、租税法律主義(課税要件明確主義)に何

ら反するものではない。(下線筆者)」と述べ、租税法律主義と目的論的解釈は相容れないものではないとの考えを示した。

イ 小括

上記にみてきた判例には、法令の文言に合致しないケースについて目的論的解釈を行って法令の適用を認めたもの(ア)一括支払いシステム事件最高裁判決、及び(イ)コーラ・ボトリング株式会社事件最高裁判決)と、反対に、法令の文言に合致するケースについて目的論的解釈を行って法令の適用を否定したもの(ウ)一時払い養老保険事件最高裁判決)があるが、目的論的解釈によって文理解釈による場合とは異なる結論を導いている点は共通している。

このように、Gregory 事件判決と同様に、法の趣旨目的に反することが明らかな場合に目的論的解釈を行って文理解釈をした場合とは異なる結論を導くことは、わが国の租税法判例でも行われてきている。

(3) 外国税額控除余裕枠りそな銀行事件最高裁判決について

ア 判決

上記(2)に引用した最高裁判例は、租税回避事件にかかる判決ではない⁽¹⁰⁶⁾。目的論的解釈は租税回避事件については使えない手法だろうか。このような解釈を行う場合について、租税回避事件を特別扱いする理由はないと思われる。

外国税額控除余裕枠りそな銀行事件最高裁判決⁽¹⁰⁷⁾については、判決文をどのように読むべきかささまざまな見解が表明されている⁽¹⁰⁸⁾。筆者は、この判決が、租税回避の分野において目的論的解釈を用いて法令(法人税法第 69 条)の適用を否定した判例であると考える。

この事件の概要は以下の通りである。

クック諸島のオフショア法人 A 社からクック諸島法人の B 社に資金を貸し付ける際に、直接貸し付けたのでは B 社が A 社に支払う利

子に源泉税がかかってしまうことから、外国税額控除の余裕額のある X 銀行が A 社から預金を預かるとともにその資金を A 社からの預金と同じ利息率で B 社に貸付けたというものである。X 銀行はわずかな手数料しかとらなかったため、同銀行にとっては B 社が納付する源泉税分だけ逆ざやの取引になったが、この源泉税について X 銀行は外国税額控除の余裕枠を使って還付を受け、それによって逆ざやを解消し、手数料分の利益を得ていた。(X 銀行のシンガポール支店が A 社からの預金を受け入れていたため、X 銀行が A 社に支払う利息には源泉税は課されていない)これに対し、課税庁が外国税額の控除は認められないとして課税処分を行った。

この事件で、最高裁は以下のように判決した。

「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^{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。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被告人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)

イ 最高裁判決の判断について

判決は、取引が外国税額控除の法令の文理解上の要件を満たす取引であることを認めた上で、「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(た)」ことを決め手として目的論的解釈によって法人税法第 69 条の適用を否定した。

最高裁判決のこの解釈について筆者は、Gregory 事件の第二巡回控訴裁判決及び連邦最高裁判決と同じ、目的論的解釈による否認であると考え、特別な条文について特別な解釈を行ったというものではなく、税法の条文の趣旨目的に照らし、それから著しく外れた取引であると判断し、結果的に、条文を限定的に読むことになったもの(条文の文理解上の要件を満たしている取引について条文の適用を認めなかったもの)という見方である。

さらに、「外国税額控除制度を濫用するものであり」と判決文に書かれているので、目的論的解釈によって条文の適用を否定する際に、民法 1 条 3 項の「濫用の法理」を一般条項として援用しつつ解釈した、と解することができる。

(4) 目的論的解釈の租税回避事件への適用について

このようにみてくると、わが国においても、Gregory 事件判決が採用した解釈手法、すなわち租税法の規定について、目的論的解釈を行うことによって文理解釈による場合とは異

なる結論を導くという手法は、事件によっては採用可能なものであるし、類似の手法がすでに外国税額控除余裕枠りそな銀行事件最高裁判決で既に採られていると考えられる。

租税回避には、Gregory 事件のように、租税法上のメリット(非課税措置等)を受けるためだけの目的で取引の形を租税法上の規定に適合するように形を整えるタイプのものがある。そのようなタイプの租税回避を否認する際に、目的論的解釈による否認という手法は、租税回避否認のための特別の手法というものでもないこともあり、適用できる場面が今後ともわが国でもあり得るように考える。

おわりに

本稿では、Gregory 事件判決を、条文の文理解上の要件を満たしている取引について、法令の趣旨目的に照らして目的論的解釈を行い、法令の適用を否定した判決と解した。

この目的論的解釈手法は、自由法論の影響の中から出てきたものであり、法が完全でないことを意識して解釈の在り方を模索する動きの中で生じたものであることを確認し、その上で、Gregory 事件判決は説得力のある個別判断(目的論的解釈の適用)を行ったので、長く重要判例としての地位をとどめているものと理解した。

判決の解釈手法に米国(または米国の租税法)に特有のものではなく、解釈手法としては実際にわが国の租税法の最高裁判例で使われているものと同一視できるものであり、外国税額控除余裕枠りそな銀行事件最高裁判決外国税額控除余裕枠りそな銀行事件の最高裁判決も Gregory 事件判決と同様の手法を用いているものと考えた。

Gregory 事件判決は、判決直後から、組織再編には事業目的(business purpose)が必要と裁判所は判断したと解された⁽¹⁰⁹⁾。目的論的解釈を行って法令の適用を否定する際に、第二巡回控訴裁判決は、「組織の再整備

(readjustment)は従事している事業の遂行に密接に関係した理由から行われるべきであって」と書き、連邦最高裁判決は、「事業の又は法人の目的を何もたない単なるオペレーション」であるので条文の趣旨に沿うものではないと判断していたからである。

L.Hand 判事は判決文の中で事業目的に関する一般的な法理を書こうとしていたのではないかという見解もある。Daniel Shaviro 教授は、

「この判決についての大方の読み方は、プレーン・バナナのようなありきたりの法解釈、つまり『組織再編』について、単なる辞書の上の定義を超えて、ビジネスの世界での慣行を反映するような追加的な意味合いをもたせるために立法目的についての推理 (inference) を用いた法解釈である、というものである。……しかし L.Hand 判事の判決意見のほかの箇所は、何かそれ以上のことを述べているように思える。有効な組織再編は、『従事している事業の遂行に密接に関係した理由から行われるべきであって、実行することが目に余るようなつかの間の出来事として行われるものではないということである。株主の税負担を巧みに逃れることは、法人の“組織再編”として考えられている取引ではない。』と判決文の中で述べている。おそらく、タックス・プランニングが否認されないためには、租税以外の目的と、『つかの間』でない租税以外の効果が、税法の広い範囲で求められるということだろう。」

と書いて、L.Hand 判事が一般的な法理を示すことを意図していたという見方を示している⁽¹¹⁰⁾。

しかし、判決文を読む限りでは、L.Hand 判事は一般論を展開するような記述をしておらず組織再編以外でも使えるような法理を打ち立てることを意識していたようには思われ

ない。

また、「1938年6月16日の Cogan v. Comm. 事件(97 F(2d)996)の口頭での議論の際に、L.Hand 判事が、『私はタックス・ロイヤーたちから、Gregory 事件で革命的なドクトリンを編み出したとして強烈に批判されている。ところが私が行ったのは、顧客に簡単な租税回避の方法を伝授できるようにするために彼らが好んで無視してきた議会の明白な意図に、注目しただけだ。』と言ったことが伝えられている。」と Randolph Paul 弁護士が書いている⁽¹¹¹⁾。

これらを考えると、Shaviro 教授が読んだところまでは L.Hand 判事は書こうとしていなかったのではないが、米国の租税回避否認法理における Gregory 事件判決の意義は、後にさまざまな批判にあい、さまざまな判例に引用される中で整理されていったとみるのが妥当ではないか、と考える。

Gregory 事件判決は、当初実務家等から強い批判を受けたが、その後、組織再編や法人格否認 (disregard of corporate entity) などの分野でしばしば引用され、少しずつ射程も広がっていった。別稿において、Gregory 判決がその後どのように租税回避否認法理の発展につながっていったのかをみていくこととしたい。

(本研究は、JSPS 科研費 24653007 の助成を受けたものです。)

⁽¹⁾ JOINT COMMITTEE ON TAXATION, BACKGROUND AND PRESENT LAW RELATING TO TAX SHELTERS, JCX-19-02, at 8, (2002) これらの判例法上の法理のうち経済実質法理 (economic substance doctrine) については、2010年に内国歳入法 7701条(o)として法令の中に明文化されている。

⁽²⁾ 伊藤正巳・木下毅『アメリカ法入門』20頁(日本評論社、第5版、2012)

⁽³⁾ 谷口知平「独・仏・米・英の私法解釈の比較考

察」恒藤先生古稀祝賀記念『法解釈の理論』185頁(有斐閣、昭35)

(4) 碧海純一「序説 法学とその歴史」碧海純一ほか編『法学史』16頁(東京大学出版会、1976)

(5) 田中英夫『英米法総論上』15頁(東京大学出版会、1980)

(6) 「二重の基準」のわが国への影響について、芦部信喜著高橋和之補訂『憲法』103-104頁(岩波書店、第五版、2011)には、「アメリカの判例理論に基づいて体系化された『二重の基準』(double standard)の理論……は、学説において広く支持されているばかりではなく、判例においてもとり入れられている。」と書かれている。また、中村睦夫教授は、小売市場事件最高裁判決(昭和47年11月22日大法廷判決刑集26巻9号586頁)について、「本判決の意義は、……第2に個人の経済活動の自由については、精神的自由等と異なって合理的規制が許されるという、いわゆる二重の基準の考え方を判例上初めて明らかにしたところにある。」(中村睦夫「社会経済政策としてなされる営業規制」『別冊ジュリスト憲法判例百選』205頁(有斐閣、2007))と書いている。さらに、芦部信喜教授は、「悪徳の栄え」事件の最高裁判決(最判昭和44年10月15日刑集23巻10号1239頁)の田中二郎裁判官の反対意見について、「右の意見は、アメリカ憲法判例で確立し、我が国の学説上も有力に主張されてきたいわゆる『二重の基準』論と基本思想を同じくするもので……その後の最高裁判例の先駆的地位を占める。」と述べている(芦部信喜「憲法訴訟と『二重の基準』の理論」『憲法訴訟の現代的展開』66頁(有斐閣、昭56))。「二重の基準」がどのようにしてわが国に受容されたかについて、松井茂記『二重の基準論』185-216頁(有斐閣、1994)参照。

(7) 芦部・前掲注(6)『憲法』200頁には、「明白かつ現在の危険」の基準について、「わが国では、下級裁判所の判決で用いられた例は少なくないが、最高裁の判例では採用されていない(ただ、この基準の趣旨を取り入れた判例はある。後述…参照)」と書かれている。(筆者注：この「基準の趣旨を取り入れた判例」とは、「明らかな差し迫った危険の発生が具体的に予見される必要

がある」と判示した泉佐野市民会館事件最高裁判決(最判平成7年3月7日)のことであると、芦部教授は同じ本の206-207頁に書いている。)下級審の状況につき、野中俊彦ほか『憲法 第5版』(有斐閣、2012)362頁同旨。この基準は、1919年のSchenck v. United States事件連邦最高裁判決(249 U.S. 47)においてHolmes判事が“clear and present danger”を基準として用いたことに始まる。米国でのこの基準にかかる判例理論の変遷につき、芦部・前掲注(6)『憲法』200-201頁、樋口範雄著『アメリカ憲法』340-347頁(弘文堂、2011)、松井茂記著『アメリカ憲法入門』231-237頁(有斐閣、第7版、2012)、阿川尚之著『憲法で読むアメリカ史(全)』388-405頁(筑摩書房、2013)参照。

(8) 高橋和之教授は、猿払事件最高裁判決(最判昭和49年11月6日刑集28巻9号393頁)について、「利益の均衡を判断するに際して最高裁は、本件規制が『付随的規制』であることを重視した。この考え方は、アメリカの最高裁がオ布莱エン判決(United States v. O'Brien, 391 U.S. 367 (1968))で採用した付随的規制論に似ている。法律が表現の自由の規制を直接の目的としていない場合には、付随的(間接的)に表現の自由が制限されることになっても、その審査は厳格でなくともよいという理論である。」と書いている。(高橋和之「公務員の『政治的行為』と刑罰 - 猿払事件上告審」『別冊ジュリスト憲法判例百選』33頁(有斐閣、2007))

(9) ほかに、例えば「LRAの基準」について、芦部・前掲注(6)『憲法』273頁に、猿払事件裁判について、「二審もLRAの基準で判断した一審判決を支持し、これに従う旨の判決が十指にも及んだが、」と書かれている。

(10) 後藤元「法人格否認の法理」『会社法の争点』10頁(有斐閣、2009)。江頭憲治郎教授は、「わが国の法人格否認の法理の母法ともいべきアメリカとドイツにおける法人格否認の法理」という表現を用いている(江頭憲治郎『会社法人格否認の法理』68頁(東京大学出版会、1980)。法人格否認法理について、大隅健一郎『会社法の諸問題』3-18頁(有信堂、増補版、1964))。

(11) 読売新聞2002年5月29日夕刊1面「不良債

権売買で租税回避 180 億円申告漏れ」。「日本に課税権がないオランダの法人を迂回させることで……利益を圧縮したと認定された。」と報じた。

- (12) 読売新聞 2003 年 5 月 30 日夕刊 1 面「消費者金融 500 億円申告漏れ」。「日本に課税権のないオランダに利益を移転して、租税を回避していたと認定された。」と報じた。
- (13) 朝日新聞 2005 年 3 月 4 日朝刊 1 面「巨額申告漏れ「生活の本拠」焦点に 武富士前会長長男、仕事で出国」この事件の最高裁判決（最判平成 23 年 2 月 18 日）の補足意見の中で須藤正彦裁判官は、「個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。」と書き、問題となった取引について「租税回避スキーム」と書いている。
- (14) 読売新聞 2010 年 3 月 18 日夕刊 15 面「日本 IBM 4000 億円申告漏れ国税指摘」(「(東京国税)局から『租税回避目的の自社株売買』と認定された」とみられる。」と、報道された。)
- (15) 2014 年の 3 月 19 日には、「企業再編税制を利用した租税回避行為があったとして、東京国税局から計約 560 億円の申告漏れを指摘された」法人が東京地裁で敗訴したことが報道されている（読売新聞 2014 年 3 月 19 日朝刊 38 面「課税処分取り消し ヤフーの請求棄却」）。
- (16) 金子宏『租税法』125-6 頁(弘文堂、第十八版、2013)
- (17) 東京地判平成 17 年 9 月 30 日判タ 1266 号 185 頁
- (18) 東京地判平成 17 年 9 月 30 日判タ 1266 号 185 頁、192 頁
- (19) 東京地判平成 17 年 9 月 30 日判タ 1266 号 185 頁、195 頁
- (20) 匿名組合を使ったスキームについて、宮崎裕子弁護士は、「遅くとも 1990 年前後までには、特に外国から日本に向けた投資において、この匿名組合方式が持つ税務上のパス・スルー性によって得られるメリットを、特に外国投資家サイドは十分に認識していたと推測される。Tokumei Kumiai という言葉が英語化し、外人がそれを TK と呼ぶようになるのにそれほど時間

はかからなかったはずである。」と書いている（宮崎裕子「国際課税におけるデファクト・スタンダード 『他国』規範・準規範と『自国』の規範形成」ソフトロー研究第 9 号 90 頁(2007)）。1990 年頃のバブル景気の中で、日本は外国投資家の注目を集め、日本を対象とした租税回避スキームの検討が行われていたのではないかとみられる。筆者も 1990 年に米国に留学してロースクールの租税法の講義を受講していた際、米国人学生から、「夏休みにインターンとして働いていた弁護士事務所で、日本の相続税法はループホール(抜け穴)が多らしいということで研究をしていたが、税法の英訳がなくて困っていた。日本の相続税法の英訳を持っていないか。」と聞かれた経験がある。この頃スキームの検討が行われ、1990 年代後半頃からさまざまなスキームが実際に使われ始めたのではないと思われる。

- (21) BORIS I. BITTKER & LAWRENCE LOKKEN, FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATE AND GIFTS, Current Through 2014 FTXIEG ¶ 4.3 at 3, available at Westlaw は、「タックス・プランニングはアップル・パイと同じくらいアメリカ的なものである。」と書いている。
- (22) 本稿においては、Gregory 事件の第二巡回控訴裁判決 (Helvering v. Gregory, 69 F2d 809 (2d Cir. 1934)) 及び連邦最高裁判決 (Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935)) をあわせて、「Gregory 事件判決」と表記する。
- (23) JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *supra* note 1, at 8 n. 23.
- (24) 筆者注。新約聖書(コリントの信徒への手紙一 9 章 22 節)、西尾道子教授はこの表現につき、「使徒パウロがコリントという場所にある教会に送った手紙の中の一節です。福音を広めるためなら、どんな方法でも試し、どんなことでもするというパウロ。相手の心をうるために、ユダヤ人に対してはユダヤ人ようになり、律法に支配されている人に対しては自分もまたそのようになり、弱い人に対しては弱くなり、すべての人に対してすべてのものになったということです。」と解説している。(西尾道子著『新約聖書の英語 現代英語を読む手引き』229-230 頁(講談社、1999))

- (25) WILLIAM D. ANDREWS & ALAN L. FELD, FEDERAL INCOME TAXATION OF CORPORATE TRANSACTIONS, 144 (3d ed. 1994).
- (26) Westlawにて平成26年3月16日検索。
- (27) 須貝脩一「米国判例にあらわれた実質主義(3)」税法学177号1頁(1965)、「米国判例にあらわれた実質主義(4)」税法学178号1頁(1965)
- (28) 金子宏『租税法と私法 - 借用概念及び租税回避について』金子宏『租税法理論の形成と解明上巻』405頁(有斐閣、2010)初出は租税法研究6号(1978)
- (29) 今村隆「租税回避の否認と契約解釈(3)」税理43巻1号242頁(2000)
- (30) 渡辺徹也『企業取引と租税回避』137-142頁(中央経済社、2002)
- (31) 岡村忠生「グレゴリー判決再考 - 事業取引と段階取引 - 」税大論叢40周年記念論文集83頁(税務大学校、平20)
- (32) Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465, 467 (1935).
- (33) 筆者注：このような取引は、当時の歳入法112条(i)(1)(B)に「一つの法人によるその資産の全部または一部についての他法人への移転で、移転の直後に譲渡を行う法人またはその株主あるいはその双方が資産の譲渡先の法人を支配する場合。」として規定された取引で、一般に「スピン・オフ」と呼ばれていた。(Peter L. Faber, *Business Purpose and Section 355*, 43 TAX LAW. 855, 855 (1990))当時の歳入法では、「組織再編」の一つの形態として非課税扱いが定められていた。(本稿第14.(1)連邦最高裁判決中、第一パラグラフ参照。)
- (34) 二審の判決文の中では、United Mortgage社株式の取得原価をUnited Mortgage社の全資産に占めるMonitor社株式の価値で按分計算して算出したと説明されている。(Helvering v. Gregory, 69 F2d 809, 810 (2d Cir. 1934).)
- (35) Gregory v. Commissioner, 27 B.T.A. 223, 224 (1932).
- (36) Gregory v. Commissioner, 27 B.T.A. 223, 225-226 (1932).
- (37) Southern Pacific Co. v. Lowe, 247 U.S. 330 (1918), Corliss v. Bowers, 281 U.S. 376 (1930),

- Burnet v. Commonwealth Improvement Co., 287 U.S. 415 (1932)など。
- (38) Helvering v. Gregory, 69 F2d 809 (2d Cir. 1934).
- (39) 当時、同じ第二巡回控訴裁判所に、Leaned Hand判事のいところにあたるAugust Hand判事が在籍していたため、本稿ではLearned Hand判事のことをL.Hand判事と表記する。
- (40) Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935).
- (41) 目的論的解釈に関し、「『目的論的解釈』とよばれるものは、現代では、……多くの法学者が最も推奨する解釈方法であるが、その内容は曖昧である。……『目的』を、法律に明記してある目的に限定すれば概念法学的客観説に、歴史的立法者の意図した目的と解すれば、立法者意思説に、現時点での法規の客観的目的と解すれば、適用時客観説に対応するものとなる。」との指摘がある。(亀本洋ほか『法哲学』242頁(有斐閣、2002))本稿では、この用語を、「立法目的や制度の意図を考慮した解釈」(金子宏ほか『法律学小辞典』(有斐閣、第4補訂版、2008))の意味で用いることとする。
- (42) 大阪地判平成13年12月14日税資251号。判決文によれば、国側は、「課税減免規定については、その趣旨及び目的にかなう事業活動が行われ、それにより政策目的が実現されることを前提として制定されたのであるから、当該規定の趣旨及び目的に合致しない行為に対してまで課税の減免を認めなければならない理由はない。……課税減免規定の限定解釈による否認により租税回避を否認したのと同様の効果を認めた例としてアメリカのグレゴリー事件がある。同連邦最高裁判所の判決(Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935))は、課税減免規定の趣旨及び目的から事業目的(business purpose)の基準を導き出し、形式上は当該取引が法の規定する要件に該当するよう見えたとしても、当該取引が租税回避のみを目的としたもので事業目的がないことを理由に、それは立法者の予定するものではなく課税減免規定の適用を受け得ないとしたものである。」との考えから、法人税法69条にある「納付することとなる場合」という要件を限定的に解釈することを主張した。しかし、大阪地裁はこれを受け入れず、国側敗訴の判決

を出している。

- (43) 亀本洋ほか『法哲学』234頁(有斐閣、2002)。
 笹倉秀夫『法解釈講義』3-14頁(東京大学出版会、
 2009)にも同じ趣旨の説明がある。
- (44) Assaf Likhovski, *The Story of Gregory: How
 are Tax Avoidance Cases Decided?*, in BUSINESS
 TAX SERIES, at 95-96 (STEVEN A. BANK & KIRK J.
 STARK eds., 2005).
- (45) *United States v. Isham*, 84 U.S. 496 (1873).
- (46) *Id.* at 506.
- (47) *Bullen v. Wisconsin*, 240 U.S. 625 (1916).
- (48) *Superior Oil Co. v. Mississippi*, 280 U.S. 390
 (1930).
- (49) *Jones v. Helvering*, 71 F.2d 214 (D.C.Cir.
 1934).
- (50) *Commissioner v. Newman*, 159 F.2d 848,
 850-51 (2d Cir. 1947).
- (51) *Commissioner v. National Carbide Corp.*,
 167 F.2d 304 (2d Cir. 1948).
- (52) *Knetsch v. United States* 事件連邦最高裁判決
 (364 U.S. 361 (1960))及び関連事件の一連の下
 級審 (*United States v. Bond*, 258 F.2d 577 (5th
 Cir. 1958), *Weller v. Commissioner*, 270 F.2d
 294 (3d Cir. 1959)、等)などを参照。
- (53) *Chisholm v. Commissioner*, 79 F.2d 14, 15
 (2d Cir. 1935).
- (54) *Fairfield Steamship Corp. v. Commissioner*,
 157 F.2d 321, 323 (2d Cir. 1946).
- (55) *Commissioner v. National Carbide Corp.*,
 167 F.2d 304, 306 (2d Cir. 1948).
- (56) *Alan Gunn*, *Tax Avoidance* 76 MICH. L. REV.
 733, 743 (1977-1978).
- (57) *Id.* at 745.
- (58) 名古屋地判平成 16 年 10 月 28 日判タ 1204 号
 224 頁
- (59) 名古屋高判平成 17 年 10 月 27 日税資 255 号順
 号 10180
- (60) 東京地判平成 17 年 9 月 30 日判タ 1266 号 185
 頁
- (61) 最判平成 18 年 1 月 24 日民集 60 卷 1 号 252
 頁
- (62) 谷口豊「判解」最判解民事篇平成 17 年度 163
 頁、178 頁
- (63) 岡村忠生「租税回避の意図と二分岐テスト」税
 法学 543 号 8 頁 (2000)
- (64) 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(4)」

税理 43 卷 3 号 209 頁 (2000)、中里実「課税逃
 れ商品に対する租税法の対応(上)」ジュリスト
 1169 号 116 頁 (1999) など参照。

- (65) 大阪高判平成 12 年 1 月 18 日訟務月報 47 卷
 12 号 3767 頁。そのほかに「当事者が選択した契
 約につき租税回避行為であることを理由として
 否認することの当否が問題となった下級審裁判
 例」を紹介したものと、谷口・前掲注(62)
 176-177 頁。
- (66) 今村隆法務省租税訟務課長(当時)は、「課税
 要件事実を認定するに当たり、対象となる契約
 関係において、当事者に租税回避目的がある場
 合には、当事者が選択した法形式が真実の法律
 関係であるか否かを判断するに当たっての重要
 な間接事実になろう。その意味では、課税要件
 事実の認定に当たり、租税回避行為であること
 が意味をもつといえよう。」と書いている。(今
 村・前掲注(64)209頁)
- (67) 私法上の法律構成による否認については、金
 子宏名誉教授が、「何が私法上の真実の法律関係
 であるかの認定は、取引当事者の効果意思に即
 して、きわめて慎重に行われるべきであって、
 『私法上の法律構成』の名のもとに、仮にも真実
 の法律関係から離れて、法律関係を構成しな
 おすようなことは許されないと考える。」(金子・
 前掲注(16)127頁)と批判している。
- (68) S. REP. No. 398, at 14-15 (1934). (H. R. REP.
 No. 179, at 13 (1934)にも同じ表現がある。)厳
 密にはこの立法趣旨説明は、203条(b)(3)の説明
 の部分に書かれたものだが、組織再編について
 の議会の方針について書いたものであることから、
 事件の直接の該当条文である 203 条(c)の立
 法趣旨にも該当するとして L.Hand 判事が読ん
 だものと思われる。
- (69) *Pinellas Ice & Cold Storage Co. v.
 Commissioner*, 287 U.S. 462 (1933).
- (70) *Cortland Specialty Co. v. Commissioner*, 60 F.
 2d 937 (2d Cir. 1932).
- (71) RANDOLPH E. PAUL, *Restatement of the Law
 of Tax Avoidance*, in STUDIES IN FEDERAL
 TAXATION 9, 125 (1937)
- (72) Marvin A. Chirelstein, *Learned Hand's
 Contribution to the Law of Tax Avoidance*, 77
 YALE L.J. 440,473 (1967-1968).

(73) Archibald Cox, *Judge Learned Hand and the Interpretation of Statutes*, 60 HARV. L. REV. 370,370 (1947).

(74) *Id.* at 377-379.

(75) Chirelstein, *supra* note 72, at 441.

(76) Cabell v. Markham, 148 F.2d 737,739 (2d Cir. 1945). (筆者注：この判例は租税判例ではないので、法解釈一般についての L.Hand 判事の見解ということになる。)

(77) Gilbert v. Commissioner, 248 F.2d 399, 411 (2d Cir. 1957).

(78) 碧海純一著『法と社会』163-164 頁(中公新書、1967)

(79) ドイツの「自由法運動」について、碧海純一教授は、「イエリングは、主流派を『概念法学』とよんで、それが法学本来の社会的使命を忘れて、法の形式的な側面にとらわれていることの非を鳴らし、一種の功利主義の立場から、法というものはそもそも社会全体の利益および個人の利益を増進し、また、諸利益相互間の妥当な均衡をはかるための社会技術であり、ゆえに、法学は法の合目的的で有効な運用のための実践的・技術的な学問である、ということを力説した。……イエリングによる伝統的な『概念法学』の批判は、かれの死後、十九世紀のごく末のころから二十世紀のはじめにかけて興った『自由法論』または『自由法運動』として実を結ぶこととなった。」と書いている(碧海・前掲注(78)156頁)。また、村上淳一教授は、「解決されるべき事実関係が立法者の予想の外にあり、それについての立法者の利益衡量が法律に示されていないときは、裁判官は判決を法律からしぼり出すために無理をすべきではないのであって、自己の責任において - しかし恣意に陥らぬよう、判例・通説を顧慮して - 法を創造すべきである、とされる。このような……批判は、……自由法運動によって、そしてまた利益法学を通じて、いわゆる『概念法学』に大きな打撃を与えた。」と説明している(村上淳一「ドイツ法学」碧海純一ほか編『法学史』169-170頁(東京大学出版会、1976))。

(80) フランスの「自由法学派」について、山口俊夫教授は、「註釈学派の法典万能主義を徹底的に批判し、制定法はそれ自体として自己完結的な

完全無欠なものではなく、そこには法の欠缺がみられること、そして現実の社会生活の中には、こうした法の欠缺を埋める生きた法規範があること、したがって法律学は法律外的要素を十分に考慮して、制定法の自由な解釈を通じて法の欠缺を補充するとともに、制定法を離れて、社会生活そのものの中に如実に生きている法規範を科学的に探究しなければならないとした。そしてそこからまた、裁判官によって下される判決に自由な法発見のための重要な機能と、法源としての判例の新たな地位を認めようとした。すなわち、裁判所は制定法を適用するにすぎず、判例は法源ではないと考えてきた従来の学説の支配的傾向に対し、判例は単に制定法を適用するにとどまらず、社会生活の中の生きた法規範を発見する法創造的機能をもつものであると主張された。」(山口俊夫「フランス法学」碧海純一ほか編『法学史』201頁(東京大学出版会、1976))と書いている。

(81) 碧海純一著『法哲学概論全訂第一版』206-209頁(弘文堂、1973)

(82) 碧海・前掲注(78)159頁

(83) OLIVER W. HOLMES Jr., COMMON LAW, 5 (1881).

(84) 田中英夫教授は Roscoe Pound 教授について、「彼が社会学的法学の提唱をはじめ、法学の研究の面で多方面にわたる積極的な活躍をしたことはわが国でも広く知られている」と書いている。(田中英夫『ハーヴァード・ロー・スクール』38頁(日本評論社、1982))

(85) Roscoe Pound, *Mechanical Jurisprudence*, 8 COLUM. L. REV. 605, 609-610 (1908).

(86) *Id.* at 610.

(87) *Id.* at 617.

(88) 碧海純一「序説 法学とその歴史」碧海純一ほか編『法学史』17頁(東京大学出版会、1976)

(89) MORTON J. HORWITZ, THE TRANSFORMATION OF AMERICAN LAW 1870-1960 at 5-6 (1992). 訳は樋口範雄訳『現代アメリカ法の歴史』4頁(弘文堂、平8)から引用させていただいた。ロクナー判決及びロクナー時代については、Horwitz at 33-63 のほか、樋口範雄著『アメリカ憲法』276-281頁、(弘文堂、2011)、松井茂記著『アメリカ憲法入門〔第7版〕』364-369頁(有斐閣、

2012)、阿川尚之『憲法で読むアメリカ史(全)(全)』308-324頁(筑摩書房、2013)など。

(90) HORWITZ *supra* note 89 at 182.この本の260頁でHorwitz教授は、L.Hand判事について、「第一次世界大戦前の革新主義者のうちの偉大な人物の一人」と書いている。なお、Holmes, Pound, Brandeisらの思想(プラグマティズム、社会学的法学)やBrandeis Briefなどにつき、Horwitz, *supra* note 89, at 33-63 et al, 伊藤・前掲注(2)240-245頁、田中・前掲注(5)314-315頁(東京大学出版会、1980)、田中英夫「アメリカ法学」碧海純一ほか編『法学史』271-276頁(東京大学出版会、1976)、鶴飼信成著『現代アメリカ法学』58-101頁(日本評論新社、昭29)など参照。

(91) 伊藤・前掲注(2)240頁

(92) 田中・前掲注(5)314頁

(93) リアリズム法学について、田中英夫教授は、「この学派は、当為と存在の峻別を説き、法が何であるかの考察に法が何であるべきかの考察が混入することを厳しく排除する。それと共に、従来法分野でしばしば依拠されてきた一般原則・法理などは、実は問題の解決にあまり有効な作用をしていないのではないかと、法の問題をこれまでより狭いカテゴリーに分解し、それぞれに即した解決を与えるべきだとする。」と説明している。(田中・前掲注(5)315頁)。Llewellyn教授によるPound教授の批判について、HORWITZ *supra* note 89 at 170-176参照。リアリズム法学につき、鶴飼・前掲注(90)102-140頁、田中・前掲注(90)277-280頁、伊藤・前掲注(2)246-248頁など。リアリズム法学の旗手の一人であるJerome Frank判事は、第二巡回控訴裁判所の同僚であったL.Hand判事について、「私はラーニッド・ハンド判事をアメリカでもっとも偉大な裁判官だと考えている。」と書いている。(Jerome Frank, *Words and Music: Some Remarks on Statutory Interpretation*, 47 COLUM. L. REV. 1259, 1267 (1947).)

(94) Learned Hand, *Book Review THE NATURE OF THE JUDICIAL PROCESS By Benjamin N. Cardozo.*, 35 HARV. L. REV. 479, 479-480 (1922).

(95) 碧海・前掲注(81)208頁

(96) 碧海・前掲注(81)208頁

(97) Chirelstein, *supra* note 72, at 445.

(98) 碧海・前掲注(81)163頁

(99) 尾高朝雄著「法の解釈」日本法哲學會編『法の解釋 日本法哲學年報』18頁(有斐閣、昭29)

(100) 金子・前掲注(16)112頁。

(101) 最判平成15年12月19日民集57巻11号2292頁

(102) 東京地判平成9年3月12日訟月44巻5号831頁

(103) 高世三郎「判解」最判解民事篇平成15年度817頁、826-827頁

(104) 最判平成21年7月10日民集63巻6号1092頁

(105) 最判平成24年1月13日民集66巻1号1頁

(106) 一括徴収システム事件判決は、租税負担を回避する目的の契約について争われた事件であるが、課税処分ではなく徴収処分についての争いであることから、一般に租税回避といわれているものとは性格が異なるものとして扱う。

(107) 最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁

(108) 今村隆「外国税額控除制度の濫用 - 日米の判例を比較して - 」駿河台法学第20巻1号25頁(2006)、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 No.3 6頁(2003)、志賀櫻「外国税額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 - 」税務事例 Vol. No.7 33頁(2006)、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 - 外国税額控除事件を出発点として - 」税務大学校論叢 59号245頁(2008)など。また、金子宏名誉教授は、座談会において、外国税額控除の濫用に関する最高裁判決(最判平成17年12月19日)は、グレゴリー判決と類似した法理を最高裁が採用したものだ、との見解を示している。金子宏ほか「金子宏先生に聞く 第1回租税法の解釈・適用、租税法と私法」法時84巻4号64頁、70-71頁(2012)

(109) J. Bay Robinson, *Determining Income Tax Liability by the Taxpayer's Motives*, 12 Tax Mag. 402, 405 (1934), Recent Case, 48 HARV. L.

REV. 852, 852 (1935) など。

⁽¹¹⁰⁾Daniel N. Shaviro, *The Story of Knetsch : Judicial Doctrines Combating Tax Avoidance*, in TAX SERIES, at 353-354 (PAUL L. CARON ed., 2nd ed. 2009).

⁽¹¹¹⁾RANDOLPH E. PAUL, STUDIES IN FEDERAL TAXATION Third Series 125 (1940).