

租税逋脱行為と租税回避行為の差異について

鈴木宏昌

(東京国税局
調査第三部)

序章

第一章 租税逋脱行為

第一節 総説

第二節 要件解釈の前提問題

1 罪刑法定主義

2 逋脱犯の性格

第三節 租税逋脱行為の成立要件

1 総説

2 逋脱の結果

(1) 意義

(2) 納税義務

3 実行行為

(1) 意義

(2) 類型

4 因果関係

5 故意

第二章 租税回避行為

第一節 総説

第二節 租税回避行為論の前提問題

1 議論の沿革

2 立法の状況

(1) 総説

(2) 同族会社等の行為又は計算の否認

第三節 租税回避行為の成立要件

1 総説

2 成立要件

第四節 租税回避行為の一般的否認の可否

1 議論の整理

2 権利濫用の禁止の法理

3 権利濫用行為の否認

第三章 租税逋脱行為と租税回避行為の差異

第一説 総説

第二節 概念の差異

1 成立要件の差異

終章	2
2 事例の検討	
1 判断基準	
第三節 事実の判断	
2 相互の関係	

序 章

租税遁脱行為と租税回避行為は、共に学問上の概念である。租税法の法文に直接用いられたことはないが、これを論じる文献は少なくない。ここでは、主に租税法の解釈の基本問題として取り上げられているが、抽象的な問題であるため論者によってとらえ方が異なっており、二つの概念の意義やそれに含まれる事実の範囲などについて必ずしも明らかではない。

ただし、租税回避行為は、租税遁脱行為とならないことでは、学説上ほぼ一致している。例えば、板倉宏教授は「租税回避は、脱税にはならない。事実を隠したり、仮装したりするものではなく、その行為じたいは真実であるからである。」とされ、金子宏教授は「租税回避は、一方で、脱税と異なる。脱税が課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避する行為である」とされている。⁽¹⁾しかし、この考えは、二つの概念の差異がどこにあるかが明らかでなければ、誤った適用がなされる可能性を持っている。例えば、これまで租税回避行為とされた行為が個別の立法によって否認されることになった場合、その行為は租税遁脱行為に当たることはないのか。あるいは、租税回避行為の範囲をどのように考えれば、この考えを適用することができるのか。

そこで、本稿は、主に成立要件を検討することによって、二つの概念の差異及び相互の関係を明らかにしようとするものである。

(1) 板倉宏著『租税刑法の基本問題・増補版』二二七頁(昭四〇・六)

第一章 租税通脱行為

第一節 総説

「**通**」は、漢語として「課税を上納せぬ。滞納する。」の意を含み、「**通脱**」は、租税を納めないことを表わす言葉として、既に後漢書にも認められている。⁽¹⁾ わが国でも、**通脱**の用語は、明治二〇年に創設された所得税法の中に認められ、⁽²⁾ 古くから用いられてきたものと推測される。ドイツ語では、**租税通脱行為**に相当する言葉は、*Steuerhinterziehung* であるとされているが、この名詞は、**税** (*Steuer*) と横領ないし着服 (*Hinterziehung*) とを結合したものである。⁽³⁾ 同じく英語では、*tax evasion* であるとされているが、この語源は**税** (*tax*) 逃げること (*evasion*) である。⁽⁴⁾ **租税通脱行為**の言葉は、わが国の租税法規の中で用いられたことはない。おそらく、租税法の研究の中で、わが国の一般の法概念と同様ドイツ語の翻訳として成立したものと思われる。

租税通脱とは、**脱税**と同義であると考えられる。その意味するところは、直接には刑罰の対象となる犯罪であるので、**租税通脱**は、**脱税犯**と同義であるといえる。刑法学では、一般に、**犯罪**とは構成要件を充足する違法・有責の行為であると定義され、また、**行為**とは、**刑法的評価の対象となる事実の**中核をなすものであり、場合によっては結果をも含むひろい意味においてとらえられている。⁽⁵⁾ この定義に従えば、**犯罪**と**犯罪行為**とは同義であるといえる。したがって、**租税通脱**(**脱税犯**)もまた、**租税通脱行為**と同義であり、その成立要件は同一であると考えられる。

ところで、個々の租税の確定・徴収および納付に直接的に関連する犯罪を租税犯ということに異論はないが、租税犯の体系は、論者によって異なっている。一例として、金子宏教授は、租税犯につき、国家の租税債権を直接侵害する脱税犯と、国家の租税確定権および徴収権の正常な行使を阻害する危険があるため可罰的であるとされる租税危害犯とに大別したうえ、脱税犯を、更に、次のように分類されている。⁽⁶⁾

① 納税義務者または徴収納付義務者が偽りその他不正の行為により、租税を免れ、またはその還付を受けたことを構成要件とする犯罪である**逋脱犯（狭義の脱税犯）**

②、外国貨物の密輸入、酒類の密造のように租税収入を確保するために特定の行為が一般的に禁止されている場合に、許可を受けずにその行為をすることを構成要件とする犯罪である**間接脱税犯**

③ 徴収納付義務者が徴収して納付すべき租税を納付しないことを構成要件とする犯罪である**不納付犯**

④ 滞納処分⁽⁷⁾の執行を免れる目的で財産の隠ぺい・損壊その他租税債権者の利害を害する行為をすることを構成要件とする犯罪である**滞納処分免脱犯**

このうち、①の逋脱犯（狭義の脱税犯）の体系上の位置及び内容については、異論がない。そして、租税逋脱行為は、これまでの使用の慣例からみて、広義の脱税犯ではなく、①の逋脱犯（狭義の脱税犯）に制限するのが妥当であろう。

逋脱犯（狭義の脱税犯）は、通則的な定めがなく、各個別税法で規定されている（所得税法二三八条一項・二三九条一項、法人税法一五九条一項、相続税法六八条一項、物品税法四四条一項、酒税法五五条一項、関税法一一〇条一項・二項、地方税法七二条の六〇第一・二項・七三条の三〇第一項・三三四条一項等）。逋脱犯の構成要件は、いずれ

も、納税義務者が偽りその他不正の行為により、租税を免れ、またはその還付を受けたことである。ここで、偽りその他不正の行為とは、通脱犯すなわち租税通脱行為の成立要件の一つである構成要件該当性において、構成要件の一要素である。これに対して、租税通脱行為は、通脱犯が成立する際の実行行為であり、両者は概念上区別されると考えられる。⁽⁷⁾

以下では、要件解釈の前提問題を考察したのち、租税通脱行為の成立要件を検討する。

- (1) 諸橋轍次著『大漢和辞典』一一卷四六頁・大修館発行(昭六〇・二二)
- (2) 所得税法(明治二〇年三月勅令第五号)二四条は、「所得金高ヲ隠蔽シテ通脱シタル者ハ其通脱金高三倍ノ罰金ニ処ス」と規定していた。
- (3) 博友社発行『大独和辞典』(昭五六)
- (4) 研究社発行『新英和大辞典』(昭五五)
- (5) 団藤重光著『刑法綱要総論・改訂版』八四、九一頁(昭五五・六)
- (6) 金子宏著『租税法・第二版』五七一頁以下(昭六三・三)
- (7) 例えば、非課税所得であるにもかかわらず、税法の不知から敢えて課税の免脱を企て、二重帳簿を作成して確定申告に及んだ場合、二重帳簿に基づく申告行為は偽りその他不正の行為であるが、納税義務がないので構成要件を充足せず、租税通脱行為には当たらないと考えられる。

第二節 要件解釈の前提問題

1 罪刑法定主義

罪刑法定主義は、近代刑法を支配する基本原則である。「法律がなければ刑罰はない。法律がなければ犯罪はない」

という言葉で表現されるとおり、本来の内容は、犯罪と刑罰とは予め成文の法律で定められなければならないということである。もっとも、それに止まらずその派生的原則として、慣習刑法の排除、刑法の不遑及、類推解釈の禁止、絶対的不定期刑の禁止の四原則のほか、更に刑罰法規の明確性、法規の内容の適正（処罰の必要、犯罪と刑罰の均衡）が取り上げられ、いずれも認められている。日本国憲法も、刑事事後法の禁止（三九条前段）と法の適正な手続の保障（三一条）とによって、罪刑法定主義の原則を宣言しているものと解されている。¹⁾

通脱犯の規定も、罪刑法定主義の原則に支配されることはいうまでもない。その中で要件解釈上特に問題となるのは、類推解釈の禁止である。刑法学において類推解釈とは、刑法の明文に規定されている事実と、その適用が問題となっている明文に規定されていない事実との間に、共通要素のあることを根拠として、前者に関する法規を後者に適用することであるとされる。また、処罰の範囲を拡大する方向への類推解釈は、国会が制定した法律が予想していない行為を処罰することになり法律主義に反し、かつ、法律の規定から可罰的行為を予測する可能性を失わしめ、専断的刑事司法から個人の権利・自由を擁護しようとする罪刑法定主義の重要な機能を麻痺せしめることになる。とされる。

ただし、罪刑法定主義の要求する行為者に不利な類推解釈の禁止は、刑法における解釈の限界に関するもので、刑法の解釈を嚴格に形式的文理解釈に限ろうとする趣旨を含むものではないとされる。すなわち、成文の法律において用いられている言葉は多かれ少なかれ不明確で複数の解釈が可能となるが、その複数の解釈のうちからどれを選ぶかの基準となるものは、どのように解釈すれば、法の妥当な適用がなされるかということにあるといえる。そのためには、単に法文に用いられた言葉の文理解釈では十分でなく、個々の法規における法益保護の目的、法規相互間の関

係、法規に規定された犯罪定型等を、法秩序全体の目的との関連において検討することによって法規の意味を具体化する目的論的解釈が必要であるとされる。更に、目的論的解釈の限界は、人權保障的機能とそれを担保するための予測可能性を重要な機能とする罪刑法定主義の趣旨に反しないかという考慮によって決定され、この場合、法文に用いられた言葉の可能な意味の範囲が、その解釈が予測可能性を奪うものかどうかの判断の重要な資料になるものと解されている。

以上の刑法理論は、通脱犯の規定の解釈に当たっても、法文に用いられた言葉の可能な意味の範囲で、上記の内容の目的論的解釈が許されることを示すものである。その目的論的解釈においては、通脱犯の性格ないし処罰の目的が重要な要素になると思われる。

なお、通脱犯の規定の明確性に関しては、東京高裁昭和四六年五月一九日判決（税資六四号一〇五九頁）が、「偽りその他不正の行為」という表現が構成要件として明確を欠くものではないと判示している。

2 通脱犯の性格

(1) わが国の通脱犯の規定は、戦前と戦後とで大きな隔たりがある。³⁾ もともと、戦前には、直接税通脱犯について刑事処分の対象となつたことはなかつたのではないかと推測されているが、⁴⁾ 少なくとも規定の上では、法定刑につき、戦前の定額財産刑は、戦後において懲役刑若しくは上限（ただし、例えば直接税の場合脱税額が五〇〇万円をこえるときはその脱税額とされるように、いわゆるスライド制が採用されている）を定めた財産刑又はその併科とされ、かつ順次重く改正されている。現在では、直接税通脱犯の懲役刑の長期は五年であり、これは刑法の背任罪（二四七条）や単純横領罪（二五二条）の刑期に相当する。また、戦前に採用されていた刑法総則の適用除外や自首不問制度

は、戦前間もなく、あるいは順次廃止されている。

通脱犯の規定は、刑法の法源の体系上形式的には、各種の行政的取締りの必要に基づく刑罰法規の集成である行政刑法に位置付けられる。⁽⁵⁾ 固有の刑法と行政刑法との区別は、一般論として、犯罪の面でいうと刑事犯と行政犯の区別に対応し、これは、自然犯と法定犯の区別にほぼ相当するものであるとされる。⁽⁶⁾ そして、通説は、自然犯・刑事犯とはその行為が法規を待たずにそれ自体に反道義性、反社会性を有し、その反道義性、反社会性が国民一般に意識されているものであり、法定犯・行政犯とはその行為それ自体反道義性、反社会性を有するものではなく、法規の定めに基づく命令禁止に違反するが故にその反道義性、反社会性を有するに至るものであるとし、更にかかる対立は絶対的・固定的なものでなく、相対的・流動的なものであるとしている。⁽⁷⁾

(2) 通脱犯の性格について、戦前は、前述の定額財産刑等の規定の内容を背景として、法定犯・行政犯と解していた。これを代表する学説として、美濃部達吉博士は、通脱犯に対する処罰は、「刑事犯に対する処罰のように、罪性を処罰するためにするものではなく、国家に財政上の損失を生ぜしめないことを担保することを目的とするものであり、「犯人の主観的事情も、犯罪の客観的事情も、更にこれを問わず、一般に脱税高の多寡に応じ、其の何倍かの罰金を科するのであるから、普通の刑事罰と同一の法理を以ってこれを論ずることのできない」ものであると述べられていた。⁽⁸⁾ 通脱犯の処罰の目的を、行為の罪悪性に対する非難ではなく、国家の財政収入の確保に置くところに特色がある。

これに対して、戦後は、懲役刑の採用及び刑法総則適用除外規定の廃止等の改正と申告納税制度の普及に対応して、通脱犯は法定犯・行政犯ではなく自然犯・刑事犯であること及び近代刑法の基本原則である責任主義に従うべき

であることが強調されてきている。例えば、板倉宏教授は、「近代国家においては、納税義務は普遍的なものであり、国民が納税の義務を負うことは常識とされている。そして財政規模が拡大され、大衆が納税主体とされるようになった今日では、租税は国民の生活秩序の一部になっている」ことを前提として、「不正な方法によって納税義務を免れることは、国民としての当然の義務に違背し、国民全体の犠牲において不当に利得をするものであり、それが倫理的に非難され得るものであることを否定できない」とされる⁽⁹⁾。また、小島建彦判事は、「現代においては、租税収入は、社会・公共の福祉を具体化するための主要な財源となること等にかんがみると、租税実定法は、一面倫理規範としての機能をもつことを否定することはできない」、「脱税は、脱税者に利得をもたらす反面、正しい納税者の均衡負担の利益の侵害をもたらすものと考えられることもできる」とされる⁽¹⁰⁾。これらの学説は、いずれも、①脱税が国民としての当然の義務に違反すること、②他の納税者の公平負担の利益を侵害して不当な利得を得ることを、脱税の反論理性・反社会性を基礎付ける要素としている⁽¹¹⁾。

裁判例をみても、例えば最高裁大法廷昭和三三年四月三〇日判決（民集一二卷六号九三八頁）は、「逋脱犯に対する刑罰は、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科せられるものである」旨判示し、東京高裁昭和五六年七月一三日判決（判例タイムズ四四七号一四八頁）は、「脱税の行為は、国家財政の基礎を侵蝕する行為であるにとどまらず、担税力に応じて公平に納税義務を負う国民のもつ租税均衡負担の利益を侵害する反社会的な行為である」旨判示している。

以上のような逋脱犯の性格ないし処罰の根拠は、逋脱犯の規定の解釈に当たっても、特に逋脱犯に固有の問題でない限り刑法の一般理論を十分に斟酌する必要があることを示すものである。

- (1) 福田平著『全訂刑法総論』二二頁以下(昭五九・三)
- (2) 同三五頁以下
- (3) 連脱犯の規定の沿革については、以下の文献に詳しい。
板倉宏著『租税刑法の基本問題・増補版』二七頁以下(昭四〇・六)、小島建彦著『直税法違反事件の研究』司法研究報告書二四輯二号八頁以下(昭五四・三)、下江正敏稿『租税罰則の沿革に対する一考察』税経通信二巻一号二六頁(昭四一・一)
- (4) 前掲(注3)板倉四七頁
- (5) 前掲(注1)福田三四頁
- (6) 団藤重光著『刑法綱要総論・改訂版』六〇頁(昭五五・六)
- (7) 前掲(注1)福田三四頁
- (8) 美濃部達吉著『行政刑法概論』一七二頁(昭二四・一一)
なお、博士は、引用文に続いて「形式的には勿論刑罰の一種であるが、実質的には寧ろ不法行為に基づく損害賠償に類するもので、納税義務者が其の義務に違反して不正に其の義務を連脱することに因り、国库に及ぼすべき金銭上の損失を防止することが、其の唯一の目的とする所である。」と述べられる。財政収入確保の目的から、刑罰である罰金を実質的な損害賠償と解するのであるが、これに対しては当時から、連脱額の三倍を賠償額(罰金)とすることの説明がつかない等の批判がなされていた(杉村章三郎稿『租税処罰法の現在及び将来』国家学会雑誌五七巻九号一三頁(昭一八・九))。
- (9) 前掲(注3)板倉八七頁以下
- (10) 前掲(注3)小島一五頁以下
- (11) 田中二郎博士は、「租税犯の自然犯化の傾向が顕著であることは疑いを容れない」としつつも、「租税法規の違反の事実に着目して、当該租税法規の実効性を担保し、間接に義務の履行を確保するための手段として、租税罰を科すべきものとする趣旨のもので、その意味で一種の行政犯的特色を有することも無視し得ない」とされている(『租税法・新版』三六七頁(昭五六・八))。

第三節 租税通脱行為の成立要件

一 総説

刑法学では、犯罪は、形式的には刑罰法規によって規定された可罰的行為であると定義され、その成立要件は、構成要件該当性、違法性及び責任に三分され、後者は前者を前提とするという型で論理的に結合しているとされる。⁽¹⁾

構成要件とは、数多く存在する反社会的行為のうちから刑罰的非難に値する行為を抽出し、これを特殊的・類型的に把握した法律上の犯罪定型であり、構成要件該当性とは、ある行為がこのような構成要件に該当することであるとされる。構成要件該当性の判断は、類型的・抽象的であり、構成要件要素の存否の形式でなされている。⁽²⁾

また、違法性とは、実質的に全体としての法秩序に反することであるとされる。違法性の判断は、具体的・非類型的であり、違法性阻却事由すなわち構成要件該当性による違法性の推定を破る例外的事由の存否の形式でなされている。⁽³⁾更に、責任とは、行為者に対する非難ないし非難可能性であるとされる。責任の判断は、責任能力及び故意・過失等の存否の形式でなされている。⁽⁴⁾

このような刑法学の体系に従って考察すると、まず通脱犯の構成要件は、各個別税法で規定の形式は異なるが、いずれも、納税義務者等が偽りその他不正の行為により、租税を免れ、またはその還付を受けたことである。この構成要件要素は、次のように抽出できる。

- ① 租税を免れ、またはその還付を受けたという通脱の結果（結果の発生）
- ② 偽りその他不正の行為により、租税を免れ、またはその還付を受けたという租税通脱行為（行為）

③ 納税義務者等という一定の身分の存在（身分）

構成要件該当性の問題としては、以上の構成要件要素のほか、通脱犯が結果犯であることから行為と結果との間に因果関係が必要となる。なお、納税義務は、従来、通脱の結果と独立の構成要件要素として論じられてきたが、⁽⁵⁾通脱の結果は納税義務の存在を必然の前提とすることから、本稿では通脱の結果を構成する要素として取り扱うこととする。

また、通脱犯の違法性は、構成要件該当性によってその存在が推定される。違法性阻却事由には、法令による行為、正当業務行為、正当防衛、緊急避難があるが、通脱犯の性質上このような違法性阻却事由の存在はほとんど考えられない。⁽⁶⁾更に、通脱犯は、刑法総則の適用を受けるので（刑法八条）、過失犯を処罰する旨の規定がない以上故意犯のみが処罰される（刑法三八条一項）。

以下では、通脱犯の成立要件として特に重要であり、かつ租税回避行為との差異を検討する上で意味があると思われる、通脱の結果、実行行為、因果関係、故意について検討する。

二 通脱の結果

(1) 意義

通脱の結果の問題は、従来、主として通脱犯の既遂時期の問題としてとらえられてきた。⁽⁷⁾

これまでの学説を整理すると、いわゆる確定時説は、⁽⁸⁾税を免れたというのには納税者が税の収納を減少せしめる結果を生ぜしめる事実を発生せしめたことであり、通脱の結果たる税の具体的減少事実⁽⁹⁾は課税標準等の確定を誤らせた場合に発生するとし、正当な税額を確定させないことをもって通脱の結果が発生したと考える。この考えによる

と、逋脱犯の既遂時期は、納税者が正当な税額を確定させなかった時であり、典型として期限内虚偽過少申告の場合には、確定申告書提出時がそれに当たる。

次に、いわゆる納期説は、「(納税義務の確定) 自体は、単に納税義務の履行ないし強制への一過程にすぎず、決して納税義務の履行そのものではない」ので、「納税義務の正当な確定がなされたからといって直ちに納税義務の正当な履行があったとはいい得ないし、逆に納税義務が不当な内容を以て確定され又は法の期待する時期に確定されなかったからといってこれを以て直ちに納税義務自体の不履行であるとはいい得ない」として確定時説を批判し、法の期待する時期(法定納期限)にその正しい履行がなされないとときに初めて当該租税の収納減少の事実が現れると考える。¹⁰⁾この考えによると、逋脱犯の既遂時期は、納税者が法定納期限までに正当な税額を納付しなかった時であり、前述の期限内虚偽過少申告の場合は、法定納期限経過時がそれに当たる。今日の学説の多くは納期説を採用している。¹¹⁾

これに対して、修正説は、逋脱犯の法益を納期説と同様租税債権の不確定でなくその不実現という実害に求めて確定時説を批判し、他方納期説が確定という概念を全く排斥するのは誤りであると批判した上、「不正の行為によって直接にこの結果が発生するのでなく、不正の行為によって租税債権を正当に確定せしめないという結果を惹起させ、確定しないことにより不履行という法益侵害を発生せしめるといふ過程」の分析を前提として、「ほ脱の結果は、法が、法定申告期限を定めることによって期待している租税債権の実現を、法の期待する内容において確定させないことにより、侵害したときに発生する」と考える。¹²⁾

各学説で差異が生じる項目について検討すると次のとおりである。まず、期限内の虚偽過少申告逋脱犯の既遂時期について、確定時説は申告時、納期説と修正説は法定納期限経過時と解する。戦後間もなくの裁判例では、確定時説

を採用したのも見受けられる。⁽¹³⁾しかし、東京高裁昭和三五年四月二七日判決（税資三二二二二頁）は、納期説を採用して「確定申告書の提出により申告書に記載された法人税額は自動的に確定し、確定した以上政府は法定の納期内に該法人税の収納を為すものであるから、若し納期内に法人税の収納がないときは政府は収納の減少を来し、納税義務者より見れば法人税を免れる結果となるから、法人税法の逋脱犯は納期の経過により既遂犯となる」旨判示し、その上告審である最高裁第一小法廷昭和三六年七月六日判決（刑集一五卷七号一〇五四頁）が原審を支持して以降は、確定時説を採用した裁判例は見当たらず、多くの裁判例が納期説を採用している。⁽¹⁴⁾

次に、期限内は單純無申告で期限後に虚偽過少申告以外の不正の行為を行った逋脱犯の既遂時期について、納期説は不正行為時、⁽¹⁵⁾修正説は課税庁による処分時と解する。⁽¹⁶⁾裁判例は数少ないが、上記最高裁判決後のもので東京地裁昭和四一年八月一日判決（税資六四号八七頁）は、納期説を採用して「いわゆる無申告は脱犯にあつては、納期限徒過後に不正行為の行われた場合には不正行為と同時に正当な税額全部について成立する」旨判示している。なお、無申告逋脱犯で納期限前に不正行為が行われた場合の既遂時期は法定納期限経過時であること、期限内は單純無申告で期限後の虚偽過少申告逋脱犯の既遂時期は申告時であることについては争いが無い。⁽¹⁷⁾

以上のとおり、逋脱犯の既遂時期の問題は、学説上も判例上も納期説が確立しているとみることが出来る。納期説の立場からは、逋脱の結果の意義は、「課税要件の充足によって成立した租税債務そのものの正しい履行がなかったこと、すなわち賦課権という法益が侵害されたこと」⁽¹⁸⁾又は「法が法定納期限までに正しい租税債務の履行されることを期待しているのに、納期限までに履行されなかったこと」⁽¹⁹⁾と説かれている。裁判例をみても、例えば東京高裁昭和六二年三月二三日判決（昭和六一年（う）第七七九号、判例集未登載）は、「は脱犯は、国の課税権を保護法益と

する犯罪であり、『税を免れる』ことの本質は、租税債権の正当な実現が阻害されること、すなわち租税債務を正当に履行しないことにより国の租税収入を減少させる結果を発生させることにあり、租税債権債務の確定手続は、租税債権の実現すなわち租税債務の履行ないしその強制への前提をなすにすぎない。」と判示しているが、この判決も納期説の立場で通脱の結果の意義をとらえているものと考えられる。「租税債権の正当な実現が阻害されること」ないし「国の租税収入を減少させる」ことは、換言すれば納税者が租税債権を侵害することないし国の租税収入を利得することであり、通脱の結果の意義をこのようにとらえることによって通脱犯の反倫理的・反社会的性格が明らかになるものと考えられる。

(2) 納税義務

納税義務は、前述のとおり通脱の結果を構成する要素であると考えることができ、納税義務は、一種の金銭債務であり、私法上の金銭債務と共通の性質をもっているが、同時に、私法上の金銭債務とは異なり、①納税義務の内容は、もっぱら法律の規定によって定まる、②租税法が強行法であるため、当事者の意思によって納税義務の内容および履行方法を左右することは許されないとされている。⁽²⁰⁾ 納税義務（租税債務）の当事者及び内容並びにその成立・変更及び消滅に関する法が租税実体法である。納税義務は、国税通則法一五条二項に定める時期、例えば申告納税方式による所得税は暦年の終了の時、法人税は事業年度の終了の時に成立する。そして、納税義務が成立する場合には、その成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手続により、その国税についての納付すべき税額が確定される（国税通則法一五条一項）。⁽²¹⁾ 納税義務の成立、納付すべき税額の確定及び通脱犯の成立の関係について、東京高裁昭和五八年一月二六日判決は、⁽²¹⁾「一般に国税は、税法の規定す

る課税要件を充足することにより、国と納税義務者との間で、法律上当然に、抽象的租税債権（正当税額）として成立し、これが賦課、徴収の対象となるのであるが、これを納付、徴収するためには、国税通則法等国税に関する法律の定める手続により、これを具体的租税債権（確定税額）として確定する必要がある。しかし、税法の定める確定申告、更正、決定等の確定手続制度そのものは徴税行政上の手段として設けられたものであって、これが租税債権成立のため必要不可欠のものでないばかりか、確定手続を離れて課税要件を認定することは勿論、不正の手段等により抽象的租税債権を侵害することも十分可能であるから、税の確定手続を経なければ逋脱犯が成立しないというものではない。「偽りその他不正の行為により、その納期限当時存した抽象的租税債権そのものを免れた以上、直ちに逋脱罪が成立し、その後の行政処分の如何によって、その成否に消長を来たすものではない」旨判示している。

この判決によっても認められるように、逋脱の結果の発生は、抽象的租税債権の存在すなわち納税義務が成立していることが前提にある。納税義務は、課税要件の充足によって成立する。課税要件に該当する具体的事実が課税要件事実である。したがって、逋脱の結果の発生は、課税要件事実が存在することを前提としていると考えられる。

三 実行行為

(1) 意義

逋脱犯の実行行為は、規定の上では「偽りその他不正の行為」とされる。このように、包括的で非類型的に定められたため、構成要件がその定型性によって保障的機能を果たすためには、特に禁止された行為の実質的な内容が解釈上明らかでなければならぬ。

逋脱犯の実行行為の意義は、まず、脱税を可能ならしめる一切の行為で社会通念上不正と認められるものと解する

ことができる。この考えは、申告納税制度が採用されて当初の裁判例に多くみられ、例えば名古屋高裁昭和二四年九月二八日判決（税資一七号二四八頁）は「詐欺その他不正の行為とは、遁脱を可能ならしめる所為であつて社会通念上不正と認められる一切の所為を包含する」旨判示している。判旨は、もとより正当であり、それは、「不正」という概念は、形式的な法令違背をいうのでなく、実質的な社会的規範に対する違背をいうものである。このことは、文言自体からも明らかであり、また、立法趣旨に照らしても明らかである。したがって、『不正の行為』に当たるか否かは、客観的に存在する社会の一般的規範に照して判断するほかないのであつて、法律は、その判断を社会通念にゆだねたものと解するほかない」との説明からも明らかである。しかし、この考えだけでは、その定型性による構成要件の保障的機能を十分に果たすことができない恐れがある。

遁脱犯の実行行為については、それが積極的な行為に限られるか否かの点からも争われた。最高裁第二小法廷昭和二四年七月九日判決（刑集三卷八号一二一三頁）は、賃貸料収入に係る所得を期限までに申告しなかつた事案において、昭和二二年法律第二七号所得税法六九条一項につき「詐欺その他不正の行為によつて所得税を免れた行為を処罰しているが、それは詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合に限るのである。」と判示し、更に新法が申告納税制度に変わった以上故意に申告義務を履行しない行為は虚偽申告と区別する必要がある旨の主張に対し、「それだからといって不申告という消極的な行為をもっていわゆる『不正行為』の概念のうちに包含せよとする所論の見解は到底これを是認することはできない。」旨判示した。この判決を契機として、翌昭和二五年四月には、遁脱罪とは別に單純無申告罪（昭和二五年法律第七一号で追加された所得税法六九条の四、同七二号で追加された法人税法四八条の二）が創設された。²⁴⁾

この判決の考えは、その後、最高裁第三小法廷昭和三八年二月一二日判決（刑集一七卷三号一八三頁）及び同昭和
三八年四月九日判決（刑集一七卷三号二〇一頁）等に引き継がれた。しかし、不正の行為を積極的行為に限るとすれ
ば、例えば帳簿の不記載による売上げの脱漏を不正の行為と評価できず、不合理な結果を生ずる恐れがある。そこ
で、最高裁大法廷昭和四二年一月八日判決（刑集二二卷九号一一九七頁）は、猟銃を製作しこれを販売して移出し
たのに拘らず、物品税通脱の目的をもって、正規の帳簿に記載せず、別途手帳にメモしてこれを保管し、税務官吏に
対し虚偽の申立・申告をなし、かつ課税標準申告書を提出しない等の方法により物品税を通脱した事案において、
「所得税、物品税の通脱罪の構成要件である詐欺その他不正の行為とは、通脱の意図をもって、その手段として税の
賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行うことをいうものと解するの
を相当とする。所論引用の判例（筆者注・前記三件の最高裁判決をいう。）が、不申告以外に詐欺その他不正の手段
が積極的に行なわれることが必要であるとしているのは、単に申告をしないというだけでなく、そのほかに、右のよ
うななんらかの偽計その他の工作が行なわれることを必要とするという趣旨を判示したものと解すべきである。」と
判示し、更に本件については、物品税を通脱する目的で、物品移出の事実を手帳にメモしながら正規の帳簿にことさ
ら記載しなかったこと、他に帳簿もなく事実がほとんど不明な状況になっていたことなどの事実関係に照らし、偽計
その他の工作を行ったことが認められるとした。この判決は、通脱犯の実行行為の意義をそれまでの判例に比べてよ
り明らかにし、実質的な判断基準を示した²⁵ものとして、現在でも多くの裁判例に引き継がれている。

(2) 類型

上記判例の判断基準に従って通脱犯の実行行為すなわち偽りその他不正の行為に当たるものが何かを類型別に整理

・検討すると、次のとおりである。

ア 税額確定手続に係る行為

過少申告については、帳簿書類への虚偽記入や二重帳簿の作成等の事前の所得秘匿工作がなされたものが偽りその他不正の行為に当たるとは、判例・学説ともに認めるところである。事前の所得秘匿工作がない過少申告については問題とされるが、最高裁第三小法廷昭和四八年三月二〇日判決（刑集二七卷二号一三八頁）は、特定の所得を記載しない内容虚偽の所得税確定申告書を提出し、他に所得秘匿工作らしきものなく所得税を免れた事案において、「真実の所得を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するため、所得金額をことさらに過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為自体、単なる所得不申告の不作為にとどまるものではなく、右大法廷判決（筆者注・前掲昭和四二年一月八日判決）の判示する『詐欺その他不正の行為』にあたるものと解すべきである。」と判示した。この判旨は、その後有価証券取引による所得を除外して申告した事例（東京地裁昭和五〇年三月二〇日判決・税資八五号三〇二頁、福岡高裁昭和五三年七月一日判決・税資一一二号一四九四頁）、関係帳簿等には不正の工作を行わなかったが多額の収入を除外して過少申告をした事例（名古屋高裁昭和五五年一〇月一六日判決・税資一二四号四〇四頁）、個人の事業と認められる多額の入会金収入を除外して家賃収入のみを申告した事例（福岡高裁昭和五六年五月二七日判決・税資二三八号一〇七三頁）に係る裁判例に引き継がれている。なお、上記最高裁判決に關連して、法が「偽りその他不正の行為」という限定的文言を付していること、⁽²⁶⁾ 遁脱罪の構成要件は包括的で、「不正の行為」という概念を絞らなければ保障機能がそこなわれること等、あるいは「税法は、納税義務の履行について、推計課税の制度や更正、決定等の課税処分、制裁税、秩序罰の制度等によりその収納を確保しようとしているも

のであり、納付段階における不申告又は過少申告をある程度見越しているともいえる」ことを挙げて、事前の所得秘匿工作を伴わない単なる過少申告を不正の行為とすることに反対する学説がある。また、同判決にいう「ことさらに」の意義につき、「故意の面において積極的な意思の存在が必要であつて、『未必の故意』では足りない」と解さなければならず、行為の態様において、客観的にみて、あえて右申告に及ぶ行為であることが外形的に明らかなる場合を指称する」とする学説もある。⁽²⁸⁾

次に、無申告については、事前の所得秘匿工作を伴うものが、過少申告と異なり不作為であっても偽りその他不正の行為に当たるとは、判例・学説ともに認めるところである。⁽²⁹⁾ 逆に、事前の所得秘匿工作がない無申告が偽りその他不正の行為に当たらないことは、前掲最高裁判昭和四二年一月八日判決が判示しているところである。その理由としては、「立法の趣旨、とくにいわゆる単純不申告罪、帳簿不記載等の罪の構成要件および法定刑」を考慮したものと考えられている。ただし、東京地裁昭和五〇年二月二日判決（税資一一一号六五六頁）は、取引及び収支を明らかにする帳簿も、資産の状況を明らかにするような帳簿も皆無と云つていい状態の下での無申告行為につき、「現在の如く租税が国家の健全な存立に不可欠なものであることが認識され、且つ申告納税方式が国家意識として定着し、納税義務の意識が普遍的なものとして確立されている状況のもとでは、かかる無申告という不作為は納税倫理のうちから著しい社会的非難を受けるべき行為というべく、したがつてそのような会社帳簿が皆無の状態のもとでの無申告行為もそれ自体として法人税法一五九条の不正の行為たりうると解するのが相当であろう。すると同法一六〇条にいう単純無申告とされるべき無申告とは本来会社に備えらるべき帳簿等の記載も正確に記載され、それらを一覽すれば正確なる所得金額が容易に判明出来る状態である場合における無申告をいうものと理解すべきこととなる

う。」旨判示している。⁽²¹⁾ 会社帳簿の不記載・不整備の状況を、無申告以外の偽りその他不正の行為として広くとらえていることが注目される。

なお、最近になって表れた不正の行為の態様として虚偽の更正の請求がある。判例上確立したものとはいえないと思われるが、東京地裁昭和六一年三月一九日判決（判例時報二二〇六号一三〇頁）は、検察官が詐欺罪を主張したのに対し、「申告等により納税額が確定した後、税の納付を免れる目的で内容虚偽の更正請求を行うなどの不正行為を行い、正しい履行をしなかった時にも、租税債権が侵害されたと認められるのであって、租税法のは脱犯として処罰することが予定されていると解される。」と判示している。⁽²²⁾

イ その他の行為

典型としては、税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめる所得秘匿工作が挙げられる。ある課税要件事実に対して税額が確定するまでには、数次の段階があり、それぞれの段階において所得秘匿工作がなされる余地があると考えられる。例えば、事業所得に対する所得税や法人税の場合、売買や賃貸借のように課税要件を充足する取引事実は、通常は①契約書や領収証など取引を直接証する書類の作成・受領、②伝票の作成や帳簿の記入・集計など会計処理上の記録・計算、③決算報告書の作成など会計処理上の報告の手續を経て税額が算出される。所得秘匿工作は、①の段階では、真実の契約書とは別の公表用契約書の作成、架空領収証の入手、真実の証拠書類の破棄・改ざん、②の段階では、伝票や帳簿への虚偽記載又は不記載、帳簿上の集計の虚偽記載、③の段階では、帳簿から報告書への転記に際しての虚偽記載などが考えられる。何が所得秘匿工作であるかを一概に述べるのは難しいと思われる。裁判例では、①一部の店舗につき事実を反し実弟名義で所得申告をしたこと（京都地裁昭和五四年一二月七日判決・税資一

一九号二二三四頁）、②当該年度の売上げに計上すべきものを、その認識があるにもかかわらず次年度に繰延べて計上し、その分を当該年度の所得から除外して過少の納税申告をすること（大阪地裁昭和五七年三月二日判決・税資一四二号一八〇二頁）、③損金として計上した経費が交際費等に該当することの認識を有していたにもかかわらず、確定申告書別表一五で交際費等に加算して損金算入限度超過額の計算を行っていなかったこと（東京地裁昭和五八年二月二八日判決・直接国税関係判決要旨集（Ⅱ）六四七頁）、④課税所得を遁脱する意図をもって、その手段として取引先証券会社に仮名の取引口座を分散開設し、これを利用すること（東京地裁昭和六〇年三月二二日判決・同六五〇頁）を、いずれも偽りその他不正の行為に当たるとしている。なお、過少申告遁脱犯について、いわゆる制限説は、³³所得秘匿工作は遁脱のための対内的準備行為にすぎないと解するのに対し、包括説は、³⁴所得秘匿工作と過少申告行為とが包括して実行行為となると解する。この問題について確立した判例はないが、近時の裁判例をみると、先に掲げた四件のほか、包括説の立場にたつと認められるものが多い。

次に、戦後間もない時期の裁判例を除いて³⁵事案は見当たらないが、³⁶税務職員に対する虚偽答弁によって、正当税額に比して過少に更正又は決定をなさしめた場合、その虚偽答弁は偽りその他不正の行為に当たると考えられる。

なお、特殊な類型として、大阪高裁昭和六一年一月二六日判決（判例タイムズ六四一―二二頁）は、第三者による虚偽過少の確定申告を奇貨として、適正税額の支払いを免れるため、何らの措置に出ることなく納期限を徒過させた不作為について、³⁷偽りその他不正の行為に当たるとしている。

四 因果関係

刑法学では、因果関係の本質は、原因と結果との間の条件関係とされ、それは「その行為がなかったならばその結

果は生じなかつたであらう」との必然的条件關係によつて判断される。判例は、このような必然的条件關係さえあれば因果關係があるとする条件説を採るが、通説は、結果に対する諸条件のうち、經驗上、結果を生ずるについて相当なものだけについて因果關係を認める相当因果關係説を採る。⁽³⁸⁾

通脱犯の実行行為のうち、過少申告及び無申告が通脱の結果との間にこのような因果關係を持つことは、争いがな⁽³⁹⁾い。ここでは、過少申告及び無申告の意義は、共に正当税額を申告しない不作為であるとされ、その不作為がなかつたならば通脱の結果は生じないのであるから、両者の間に因果關係があるとされる。

また、所得秘匿工作については、それも包括して実行行為になると解する包括説の立場からは、通脱の結果との間の因果關係が問題となる。いわゆる心理的因果關係説は、「所得秘匿行為は、物理的ではなく、心理的に納税義務者に働きかけ、彼をして、所得を秘匿したのであるから、申告しないままに納期限を到来させても大丈夫であると考⁽⁴⁰⁾えさせ、よつて無申告の状態を納期限を到来させるという意味においてのみ、その因果關係を獲得する」と解する。

次に、全税額的原因關係説は、「過少申告脱税の場合には過少申告と増差額を納付しない不作為が、不申告脱税の場合には納付しない不作為が結果に対して因果關係をもつと考えられ、所得秘匿工作自体は、当該過少申告又は不申告と包括した内容の不作為となるが、直ちに結果に対する直接の原因力をもつものではない」、「構成要件の評価として重要なことは、過少申告（及び正当税額を納付しない不作為）と脱ろう結果、並びに事前工作が当該過少申告の内容をなすか否かであつて、事前工作の過少申告に対する因果關係の有無ではない」と解し、⁽⁴¹⁾所得秘匿工作と通脱の結果との間の因果關係を考慮しない。次に、計算的原因關係説は、所得秘匿工作が結果に対して原因力を持つと解する。⁽⁴²⁾

この問題は、通脱税額の計算に影響を及ぼすものであるが、直接触れている裁判例は見当たらない。ただ、青色申

告の承認が取り消された場合の通脱税額の算定が争われた事案について、最高裁第二小法廷昭和四九年九月二〇日判決（刑集二八卷二九二頁）は、「青色申告の承認を受けた法人の代表者がある事業年度において法人税を免れるため通脱行為をし、その後その事業年度にさかのぼってその承認を取り消された場合におけるその事業年度の通脱税額は、青色申告の承認がないものとして計算した法人税法七四条一項二号に規定する法人税額から申告にかかる法人税額を差し引いた額である」と判示し、全税額の因果関係説の立場にたっていることが窺われる。

なお、税務職員に対する虚偽答弁についても、それによって税務職員がその旨の錯誤に陥り、その結果過少の処分をしたという一定の経路が必要であると解されている。⁽⁴³⁾

五 故意

刑法学では、故意は、通常構成要件の故意と違法性の意識ないしその可能性とに分けられ、前者は主観的構成要件要素及び責任要素として、後者は責任要素として論じられている。構成要件の故意とは、構成要件に該当する客観的事実の認識であるとされる。⁽⁴⁴⁾ また、違法性の意識とは、犯罪的意思決定に抵抗する規範的な意識であるとされる。⁽⁴⁵⁾ この、違法性の意識を巡って、厳格故意説、制限的故意説、自然犯法犯区別説等が対立しているが、判例は違法性の意識不要説を採っている。⁽⁴⁶⁾

通脱犯の構成要件に該当する客観的事実は、通脱の結果、納税義務、実行行為（偽りその他不正の行為）、一定の身分、行為と結果との間の因果関係の存在である。特に問題になるのは次の点である。

通脱の結果の認識については、免れる税額の正確な認識を必要と解するいわゆる個別認識説と、正確な認識は必要でないとして解する概括認識説とが対立している。個別認識説の立場からは、「脱税額は構成要件としての意義をもつか

ら、遁脱の犯意についても、それが認められない部分があればこれを除外して計算すべきである」とされる。⁽⁴⁷⁾ 裁判例をみると、例えば東京高裁昭和四五年五月二五日判決（税資七八号七八頁）は、概括認識説の立場にたつて「所得税は税の罪の犯意は、不正計理により實際所得よりも過少な申告所得を算出して所得税をほ税しているとの概括的認識があれば足り、申告所得と實際所得との差額の全部についてその差額がいかなる勘定科目のいかなる脱漏額によって構成されているかということまで認識する必要はない」旨判示しており、最近でもこの判旨に沿う裁判例が多⁽⁴⁸⁾い。

次に、納税義務の認識については、それを基礎付ける要素、例えば法人税法上の益金性、損金性及び所得の帰属等についての認識が必要であり、租税法規の不知・誤解などにより、それらの認識を欠く場合には、遁脱犯の故意が成立しないとすゝる個別認識説⁽⁴⁹⁾と、そのような認識は故意の成立に必要でないとすゝる概括認識説⁽⁵⁰⁾とがある。この問題は、税法の不知・誤解が事実の錯誤か、法律の錯誤かの問題としても争われており、近時の裁判例をみても結論を異にしている。犯意を阻却しないとすゝた裁判例として、①所得税確定申告書提出期限が延長されなかつたにも拘らず、延長されたと誤信したとしても、その法律の錯誤が犯意を阻却すべき特別の事情を見出だすことができないとしたもの（東京高裁昭和五七年十一月一〇日判決・税資一四八号二四九頁）、②建売住宅付の土地の譲渡には土地重課税が課されないと考へて申告しなかつたので遁脱の犯意がないとの主張に対し、それは法律の錯誤に過ぎず、それがやむを得ないとすゝべき特別の事情もないので遁脱の犯意を阻却するものではないとしたもの（東京高裁昭和五九年三月十九日判決・直接国税関係刑事判決要旨集（Ⅱ）九〇八頁）がある。逆に、犯意を阻却するとすゝた裁判例として、①駐車場造成費に比して少額の駐車料収入を除外した事案について、駐車場造成費が不動産収入の必要経費となりえないか

否かは税法上一般人において、直ちに容易に判明できるものではなく、また支出金額の方が著しく多額であり、所得は生じないと信じたことに相当の理由があると認められるので、通脱の犯意を欠くとしたもの（東京地裁昭和五二年九月二六日判決・税資一〇〇号一三三二頁）、②退職給与引当金繰入額、役員報酬については、被告人が錯誤により損金処理すべきものでないとの認識を欠いていたものであって、その否認額については、通脱の故意を欠くとしたもの（大阪高裁昭和五九年三月一三日判決・直接国税関係刑事判決要旨集（Ⅱ）二九二二頁）がある。

(1) 福田平著『全訂刑法総論』五一・六四頁（昭五九・三）

(2) 同五一、六九、一二七頁

(3) 同二七、一三二、一三九頁

(4) 同一七〇頁以下

(5) 板倉宏著『租税刑法の基本問題・増補版』一三〇頁（昭四〇・六）、小島建彦著『直税法違反事件の研究』司法研究報告書二四輯二号一〇四頁（昭五四・三）

(6) 違法性阻却事由の存否が争われた事例は少ない。「正当行為」の主張を排斥した事例として東京地裁昭和二四年五月二二日判決（税資二四号三一頁）、「緊急避難」の主張を排斥した事例として松山地裁昭和二四年二月七日判決（税資一三号三五三頁）。

(7) 公訴時効は、犯罪行為が終わった時を起算点とし（刑事訴訟法一五三条一項）、刑罰の種類及び刑の軽重に応じた一定の期間を経過することによって完成する。また、犯罪行為とは、結果の発生を含むと解されている（平野龍一著『刑事訴訟法』一五四頁（昭三三・一二））。したがって、通脱犯の既遂時期すなわち通脱の結果の発生時期は、実務上重要な意味を持つ。

(8) 確定時説、納期説の名称は、期限前の虚偽過少申告通脱犯における通脱の結果の発生時期の理解に由来すると思われる。

(9) 津田実稿『改正税法罰則解説（一）』財政経済弘報一九四号一頁（昭二五・六）。同旨の見解として、安原美穂稿『税法罰則

- における故意と過失』税経通信一一卷一号七三頁(昭三一・一)
- (10) 河村澄夫著『税法違反事件の研究』司法研究報告書四輯八号二四四頁(昭二九・一一)
- (11) 前掲(注5)板倉二五五頁以下、同小島八一頁以下、金子宏著『租税法・第二版』五八三頁(昭六三・三)、清永敬次著『新版租税法』二六六頁(昭五五・二)、松沢智稿『通脱犯の訴追・公判をめぐる諸問題』租税法研究九号六八頁以下(昭五六・九)
- (12) 堀田力稿『租税は脱犯をめぐる諸問題(一)』法曹時報二三卷四号七五一頁(昭四五・四)
- (13) 広島高裁昭和二五年二月一日判決(税資二三号八一頁)、札幌高裁昭和二五年四月二日判決(税資一八号七七頁)等
- (14) 東京高裁昭和四五年二月二五日判決(税資七九号一一八七頁)、東京高裁昭和二二年一〇月二六日判決(税資一〇〇号一三七七頁)等
- (15) 前掲(注10)河村二四五頁以下
- (16) 前掲(注12)堀田七六四頁
- (17) なお、新しい租税連脱行為の類型として虚偽の更正の請求があるが、その既遂時期について、東京地裁昭和六一年三月一日判決(判例時報一二〇六号一三〇頁)は更正処分のかんにかかわらず不正行為時と判断し、東京高裁昭和六二年三月二三日判決(判例タイムズ六五〇号二七〇頁)は更正処分時と判断しているのが注目される。
- (18) 前掲(注5)小島八一頁
- (19) 前掲(注11)松沢六七頁
- (20) 前掲(注11)金子一二四頁
- (21) 直接国税関係刑事判決要旨集(Ⅱ)七二二頁(昭六二・六)
- (22) 前掲(注11)金子一二七頁
- (23) 堀田力稿『租税は脱犯をめぐる諸問題(一)』法曹時報二三卷二号三四頁(昭四五・二)
- (24) 同二三頁
- (25) 東京高裁昭和五三年八月三〇日判決(税資一一一六三七頁)、東京高裁昭和五九年三月二九日判決(税資一四二号一五

- 三七頁)、東京地裁昭和六〇年三月二二日判決(直接国税関係刑事判決要旨集(Ⅱ)六五〇頁)
- (26) 板倉宏稿『脱税の構成要件』税経通信三四卷二号三〇頁(昭五四・二)
- (27) 前掲(注5)小島六三頁
- (28) 前掲(注11)松沢六一頁
- (29) 同六四頁、前掲(注23)堀田二四〇頁、最高裁大法廷昭和四二年一月八日判決(刑集二二卷九号一一九七頁)
- (30) 木梨節夫稿『旧物品税法第一八条一項第二号にいう「詐欺その他不正の行為」の意義』最高裁判所判例解説・刑事篇・昭和四二年度三一九頁
- (31) 本件の第二審は東京高裁昭和五三年八月三〇日判決(税資一一二号六三七頁)、上告審は最高裁第三小法廷昭和四四年四月二七日決定(税資一一一号六二六頁)
- (32) 東京高裁昭和六二年三月二三日判決(判例タイムズ六五〇号二七〇頁)も同旨
- (33) 前掲(注10)河村二三三頁以下、他に忠佐一稿『租税関係判決の検討』財政経済弘報一五四号(昭二四・一〇)、田中一郎著『租税法・新版』三八四頁(昭五六・八)
- (34) 前掲(注23)堀田二四五頁以下、他に同(注9)安原七七頁、同(注5)小島六四頁以下
- (35) 大阪高裁昭和三年一月二六日判決(税資二八号三三三頁)
- (36) 東京地裁昭和六一年三月一九日判決(判例時報一一〇六号一三〇頁)、前掲(注5)小島七七頁
- (37) 本件の評釈として田中利幸稿『所得税連脱と不真正不作為犯』ジュリスト九〇六号一〇二頁(昭六三・四)
- (38) 前掲(注1)福田九三頁以下
- (39) 堀田力稿『租税は脱税をめぐる諸問題(三)』法曹時報二二卷六号一二二三頁(昭四五・六)。なお、この問題に触れた裁判例としては、過少申告について大阪高裁昭和二六年七月三〇日判決(税資一七号四三四頁)があるが、無申告については見当たらない。
- (40) 前掲(注39)堀田一一二八頁
- (41) 前掲(注5)小島九五頁以下

(42) 同一〇〇頁

(43) 同九七頁

(44) 前掲(注1) 福田一〇四頁

(45) 同一八三頁以下

(46) 同一八五頁以下

(47) 松沢智・井上弘通著『租税実体法と処罰法』一七頁(昭五八・七)

(48) 千葉地裁昭和五七年六月二八日判決(税資一四二号一九六九頁)、岡山地裁昭和五七年八月一六日判決(税資一三三号九五〇頁)、大阪地裁昭和五八年四月八日判決(税資一四二号五三九頁)、大阪地裁昭和五九年三月二六日判決(税資一四二号一四〇〇頁)

(49) 前掲(注5) 板倉一四六頁以下、河村澄夫稿『租税犯における責任(一)』税法学五一号一頁(昭三〇・三)

(50) 前掲(注9) 安原八〇頁以下、堀田力稿『租税は脱犯をめぐる諸問題(四)』法曹時報二二卷一一号二二三一頁以下(昭四五

・一一)

第二章 租税回避行為

第一節 総説

租税回避行為ないし租税回避の用語は、わが国では比較的新しい時期に用いられたものと推測される。広く租税回避行為を規制する立法の一つと目される同族会社等の行為又は計算の否認規定にしても、それが創設された大正一二年所得税法の規定の法文及び創設の契機となった大正一一年七月の臨時財政経済調査会答申等にも見当たらない

からである。⁽¹⁾ ドイツ語では、租税回避行為に相当する言葉は、Steuerumgehung であるとされているが、この名詞は、税 (Steuer) と迂回 (Umgehung) とを結合したものである。⁽²⁾ 同じく英語では、tax avoidance であるとされているが、この語源は税を (tax) 避けること (avoidance) である。⁽³⁾ 租税回避行為の言葉は、わが国の租税法規の中で用いられたことはない。おそらく、租税遁脱行為と同様ドイツ語の翻訳として成立したものと思われる。

租税回避行為は、租税遁脱行為と異なり現行の税法との関わりが明らかでない。したがって、その成立要件を考える上で、租税回避行為を学問上どのように位置付けるかが重要な意味を持つてくると思われる。

以下では、租税回避行為論の前提問題を考察した後、租税回避行為の成立要件を明らかにし、更に従来から租税回避行為を課税庁が否認できるかとして論じられてきた問題を検討する。

(1) DHC コメントータル法人税法五五三二頁以下

(2) 博友社発行『大独和辞典』(昭五六)

(3) 研究社発行『新英和大辞典』(昭五五)

第二節 租税回避行為論の前提問題

一 議論の沿革

わが国の租税回避行為をめぐる議論は、ドイツの租税法に由来すると思われる。すなわち、一九一九年のドイツ租税基本法五条及びその改正法である一九三四年のドイツ租税調整法六条は、「(1)民法の形式および形成可能性の濫用によって、納税義務を回避もしくは縮減せしめることはできない。(2)濫用が存在する場合には、経済的事象、事実お

よび諸關係に相應する法的形成の場合と同じ様に、租税を徴取するを要す。」と規定した。⁽¹⁾ この規定は、一九七七年の西ドイツ租税基本法にも引き継がれ、同法四二条は、「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。濫用が存在するときには、経済的事実に相應する法的形成をした場合に発生すると同じように租税請求権が発生する。」と規定している。⁽²⁾ ここでは、行為の内容として「法の形成可能性の濫用」とされているのが注目される。

また、わが国の租税回避行為論に影響を与えたと思われるスイス租税基本法に関する一九四七年のブルーメンシュタイン草案九条一項では、「關係人が節税の意図をもって法律行為による処分またはその他の許された処置により租税法の適用に対し問題となる事実及び關係に対して、課税を排除しまたは変更するような形態または内容を与えたときは（いわゆる租税回避）、その処置が異常のものであり、かつこれを正当とする特別の事情のない限り、これを考慮しないものとする。この場合、租税はかかる処置がなされなかつた如くにこれを徴収しなければならぬ。」とされる。⁽³⁾ ここでは、行為の内容として「特別の事情によって正当づけられない、異常な処置」とされているのが注目される。以上の規定は、「法の形成可能性の濫用」又は「特別の事情によって正当づけられない、異常な処置」に当たる行為は、それによって納税義務を回避することはできないことを明らかにしており、このような行為を租税回避行為というならば、それは課税要件の充足を免れることにはならない。

わが国では、このような規定を受けて、中川一郎博士⁽⁴⁾及び田中勝次郎博士らによって研究が進められたことが知られている。また、立法の面では、税制調査会は、昭和三七年四月の国税通則法の施行に先立ち、昭和三六年に「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」を発表し、その第二、二一は、「租税回避行為」との表題の下に「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。」と述べている。ここでは、租税回避行為の内容として「私法上許された形式を濫用すること」とされ、回避の結果として「租税負担を不当に回避し又は軽減すること」とされているのが注目される。「濫用」は、前述のドイツ租税調整法六条や、昭和二二年に追加された民法一条三項の「権利ノ濫用」と同じ用語である。「不当に」は、同族会社の行為又は計算の否認に係る昭和二五年法律第七二号法人税法三一条の二の「法人税の負担を不当に減少させる結果」と同じ用語である。また、租税回避行為の租税法上の効果としては、「課税上これを否認することができる」とされている。ここで「否認」といっても、何を基準として納税義務を成立させるものかは明らかでない。ただ、このような否認を実質課税の原則の一環としてとらえていることからすると、経済的実質に即して納税義務が成立することを考えているものと推測される。

二 立法の状況

(1) 総説

わが国では、租税回避行為を一般的に否認する規定はない。ただし、後述する同族会社等の行為又は計算の否認規定は、これに準ずる唯一のものとしてされている。

各税法には、以下に例示するとおり、個別に租税回避行為に対処することが目的とされる規定がいくつか認められる。

ア 事業等の譲渡に類似する有価証券の譲渡に係る所得は、非課税所得から除外され、譲渡所得として課税される（所得税法九条一項一号ハ、同法施行令二八条）。

イ 借地権又は地役権の設定に伴い、借地人又は転借人から権利金などのほかに通常の場合の金銭の貸付の条件に比べて特に有利な条件で金銭の貸付を受けるなど特別の経済的な利益を受ける場合は、その部分も譲渡所得として課税される（所得税法三三条一項カッコ書、同法施行令八〇条）。

ウ 借地権又は地役権の設定等に伴い、使用の対価として通常権利金を収受する取引上の慣行がある場合に、権利金の収受に代え、相当の地代を収受しているときは、当該土地の使用に係る取引は正常な取引条件でされたものとして、所得の金額が計算される（法人税法施行令一三七条）。

したがって、これらの行為によって課税要件の充足を免れることはできず、一定の納税義務が成立する。

(2) 同族会社等の行為又は計算の否認

ア 法人税法一三二条一項、所得税法一五七条一項及び相続税法六四条は、同族会社等の行為又は計算の否認を規定している。この規定の趣旨・目的については、いくつかの見解があり、微妙に異なっている。

第一説は、租税回避の防止を挙げる。例えば、山田二郎教授は、「納税義務者の選択した行為ないし計算が実在しかつ私法的には有効なものであるにかかわらず、租税回避の防止の見地から、その達成せんとしている経済的目的に照し、通常の場合と比較して異常であるとして、課税の面においてこれを否定したうえで、通常の場合あるべき行為ないし計算を想定して、この想定したものを課税客体として、これに税法を適用しようとするものである。」とされる。⁽⁶⁾この説では、租税回避をどのようにとらえるかによって趣旨が異なってくると思われる。

第二説は、租税負担の公平の維持を挙げる。例えば、東京高裁昭和四八年三月一四日判決（税資六九号八四五頁）は、「同族会社は首脳者又は少数の株主若しくは社員が多数の議決権を有する会社であり、比較的利害を同一にしてゐるこれらの者の意思により会社の行為又は計算を自由にすることが容易であり、会社と個人を通じて租税負担を不当に軽減することも可能であることから、租税負担の公平を期すために設けられた制度である。」とする。近時の裁判例をみると、この判旨に沿うものが多い。⁽⁷⁾

第三説は、実質課税の原則の確認を挙げる。例えば、渡辺伸平判事は、「これは決して格別の意義をもった規定ではなく、税法上当然に認められる『実質主義』あるいは『実質課税』の原則の機能的存在を、特に同族会社等の行為・計算につき、その否認という形で具体的に確認したにすぎない」とされる。⁽⁸⁾ この見解に対しては、否認の形式に着目して、「行為計算の否認の場合は、課税庁がフィクションしたものを課税対象とするのに対して、実質主義の場合⁽⁹⁾は、現実の取引の実態そのものを課税対象とするものであり、これらの点で両者は相違している」との批判が成立する。⁽⁹⁾

大正二二年における規定創設の当初の趣旨は、高額所得者の中に財産保全会社を設立して課税の軽減を図る者がおり、それに対処するためであるとされていること。⁽¹⁰⁾ 規定が単に「容認した場合には税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」としていること、同族会社に対する留保金課税の規定（法人税法六七条）の趣旨は、「不当留保所得を是正することと併せて、同族会社と個人企業との税負担の公平を図っているもの」とされていることを考慮すると、第二説が正当であり、第一説のように敢えて租税回避の防止を挙げる必要はないと考えられる。⁽¹¹⁾ 次に、この規定の適用要件を、(イ)主体、(ロ)結果、(ハ)行為、(ニ)因果関係に分けて考察する。

(7) まず、主体につき、この規定は、同族会社等に特定した規定の構成からみて、同族会社等に対してのみ適用されることは疑いない。ただし、この規定は確認(宣言)規定にすぎず、同じ内容の要件及び効果をもって非同族会社にも適用されると解する確認規定説と、この規定は創設規定であり、非同族会社には適用されないと解する創設規定説とが対立している。この問題は、租税回避行為が一般的に否認できるか否かの問題に直接結びつくものであるため、後に第四節で合わせて検討する。

(1) この規定で、結果として考えられているのは、「税の負担を不当に減少させる」ことである。「不当に」とは、「当該税法の目的に照らして容認することができない」こととされる。⁽¹²⁾「減少させる」とは、課税要件規定を適用しただけでは、納税義務が全く成立しないか一部しか成立しないことを意味すると思われる。

(9) この規定で、行為として考えられているのは、「容認した場合には税の負担を不当に減少させる結果となると認められる、同族会社等の行為又は計算」である。そのような行為・計算は何かについて、次の異なる見解がある。

第一説は、非同族会社では通常なしえないような行為・計算、すなわち同族会社ゆえに容易になしうる行為・計算であると解する。この見解は、例えば東京地裁昭和三十三年一月二三日判決(行集九卷一二号二七二七頁)が規定の趣旨につき「同族会社のように同族関係者によって経営の支配権が確立されているところでは、課税負担を回避することができる行為計算を容易に選択しうるのに反し、非同族会社においては社員の利害の調整が困難なためそれが容易になしえないような事態を考慮し、両者の課税負担の公平を期すため」と判示しているように、同族会社と非同族会社との間の課税の公平を考えている。⁽¹³⁾これに対しては、「非同族会社の中には、同族会社にきわめて近いものから所有と経営の分離した巨大会社に至るまで、種々の段階のものがあり、何が同族会社であるがゆえに容易になしうる

行為・計算に当たたるかを判断することは困難である」との批判がある。⁽¹⁴⁾

第二説は、純経済人の行為として不合理・不自然な行為であると解する。例えば東京高裁昭和四〇年一月二二日判決（行集一六卷一二号一九一六頁）は、「もっぱら、経済的、実質の見地において、当該行為計算が経済人の行為として不合理、不自然のものと認められるかどうかを基準としてこれを判定すべきものである」と判示している。近時の裁判例をみると、この判旨に沿うものが多い。⁽¹⁵⁾これを更に発展させて、「異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のみでなく、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行なわれる取引とは異なっている場合をも含む」と解する見解もある。⁽¹⁶⁾

この規定の趣旨は、前述のとおり租税負担の公平であり、ここでは、同族会社と非同族会社との間の公平が考えられることになる。そして、法は、首脳者又は少数の株主若しくは社員が多数の議決権を有し、比較的利害を同一にしているこれらの者の意思により会社の行為又は計算を自由にすることが容易であり、会社と個人を通じて租税負担を不当に軽減することも可能である会社を、同族会社として、一定の形式的な基準で区分したのであるから、非同族会社、会社本来の「営利事業を行ない、それによって得た利益を構成員に分配することを目的とする団体」⁽¹⁷⁾としての性格を持ち、経済的・合理的に活動することを擬制しているものと考えられる。そうであれば、第一説と第二説には、実質的な差異はないと考えられる。なお、第一説を發展させて、「同族会社を非同族会社よりも不利益に取扱うためのものではない」とし、「非同族会社においても否認しえない行為・計算は同族会社においても否認しえない」とする見解もあるが、⁽¹⁸⁾法は非同族会社が経済的・合理的に活動することを擬制しているのであるから、そのように制限する必要はないと考えられる。

(E) 故意すなわち税負担を減少させる意図は、この規定の適用要件として必要でないと解されている。¹⁹⁾ 規定の上で故意は要件とされていないこと及び租税負担の公平維持というこの規定の趣旨・目的に照らし、相当と思われる。

ウ この規定において、否認の意味は、「そのような行為や計算が行なわれた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正又は決定を行なう権限を税務署長に認める」こと、あるいは「当該法人税の關係においてのみ、否認された行為計算に代えて課税庁の適正と認めるところに従い課税を行なうというものであって、もとより現実に行なわれた行為計算そのものに実体的変動を生ぜしめるものではない」と²⁰⁾とされている。否認は、形式的には更正又は決定に際して課税庁に与えられた権限である。ただし、課税庁の更正又は決定は、税額確定手続にすぎないので、納税義務の成立自体とは直接關係がないものと考えられる。

- (1) 清水敬次稿『租税回避に関する諸問題(1)』税法学一八一号九頁(昭四一・二)
- (2) 中川一郎編『一九七七年AO法文集』四七頁
- (3) 中川一郎著『税法の解釈及び適用』三三四頁(昭三六・五)
- (4) 中川一郎稿『同族会社の行為・計算否認の規定』税法学九一〜九九号(昭三三・七〜三四・三)
- (5) 田中勝次郎著『法人税法の研究』四八、七七五頁以下(昭四〇・二)
- (6) 山田二郎稿『行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題』杉村章三郎先生古稀祝賀税法論文集三五六頁(昭四五・一〇)
- (7) 札幌高裁昭和五一年一月一三日判決(税資八七号一頁)、東京地裁昭和五一年七月二〇日判決(訟務月報三二卷一―号二六二―頁)、東京高裁昭和五三年一月三〇日判決(訟務月報二五卷四号一―四五頁)、福岡高裁昭和五九年九月五日判決(税資一三九号四九〇頁)
- (8) 渡辺伸平著『税法上の所得をめぐる諸問題』司法研究報告書一九輯一号三六頁(昭四二・三)

- (9) 前掲(注6) 山田三五六頁
- (10) DHCコンメンタール法人税法五五三三頁
- (11) 大阪地裁昭和四四年三月三〇日判決(訟務月報二五卷七号二〇一〇頁)、その控訴審である大阪高裁昭和四六年一月二四日判決(税資二二二号三八二頁)も同旨。
- (12) 清永敬次稿『同族会社の行為計算の否認と裁判例』法曹時報三四卷一一号二一九九頁
- (13) 同旨の裁判例として、東京地裁昭和二六年四月二三日判決(行集二卷六号八四一頁)、東京高裁昭和四〇年五月二二日判決(税資四九号五九六頁)
- (14) 金子宏著『租税法・第二版』二七三頁(昭六三・三)、同旨の学説として、村井正稿『同族会社の行為計算の否認』租税法研究四号九四頁(昭五二・七)、広瀬正著『判例からみた税法上の諸問題(新訂版)』二二一頁(昭五〇・三)
- (15) 札幌高裁昭和五一年一月二三日判決(訟務月報二三卷三三七五六頁)、その上告審である最高裁第二小法廷昭和五三年四月二二日判決(訟務月報二四卷八号一六九四頁)、福岡高裁宮崎支部昭和五五年九月二九日判決(行集三一卷九号一九八二頁)
- (16) 前掲(注14) 金子二七三頁
- (17) 鈴木竹雄著『新版会社法・全訂第二版』一三頁(昭五八・三)
- (18) 森川正晴稿『同族会社の行為・計算否認規定について』杉村章三郎先生古稀祝賀税法論文集三一、三一六頁(昭四五・一〇)
- (19) 前掲(注14) 金子二七三頁
- (20) 同二七二頁
- (21) 最高裁第二小法廷昭和四八年二月二四日判決(税資七二号一一六〇頁)

第三節 租税回避行為の成立要件

一 総説

租税回避行為は、これを一般的に否認できると解する説と、否認できないと解する説とで、とらえ方が基本的に異なってくると思われる。すなわち、否認できることを前提とすると、その成立要件は厳格に解されることになるであろうし、逆に否認できないことを前提とすると、その成立要件は租税実体法上何の意味ももたず、単に立法論上意味をもつにすぎないからである。

西ドイツでは、租税回避行為を一般的に否認できる明文の規定があるので、その規定で否認される行為が租税回避行為として厳格にとらえられ、例えば、「不相応な民法上の形成によるこのような回避のみを、租税調整法六条は対象とする。したがって、六条にいう租税回避は、税法上の回避と同一ではない。」(クラウス・ティプケ)とされる。⁽¹⁾

他方、租税回避行為の一般的な否認規定がないアメリカでは、内国歳入法二六七条(関連を持った納税者間の取引にかかる損失控除の否認規定)、二二八条(所得税連脱を目的とした一定の取引行為を否認する規定)及び四八二条(関連を持つ納税者間で所得及び経費を配分する規定)等の個別規定で租税回避に対処してきた。⁽²⁾そこでは、租税回避行為は、「法律上許容される方法によって租税を免れ又は軽減することである。」(W. H. Grau & U. S. Greene)とか「合法的な手段により租税債務を軽減又は免れることである。」(H. G. Baker)と定義され、⁽³⁾西ドイツとは逆に納税義務が成立しない行為ないし否認されない行為を租税回避行為ととらえることになると思われる。

ところで、法律上の概念は、その法的効果が最も重要な意味を持ち、それが明らかでなければ概念自体が曖昧にな

ると考えられる。租税回避行為のように納税者の行為をとらえて概念を設定する場合、その法的効果として第一に考えられるのは、納税義務が成立するか否か、あるいは課税庁が否認できるか否かであり、租税回避行為概念を用いる前に、そのような法的効果を確定しておく必要があると考えられる。わが国では、内容がいくらか異なっているが、同じ租税回避行為という概念を用いて、それを一般的に否認できるとする見解と、否認できないとする見解とが対立している。しかし、このように租税回避行為概念を用いると、議論が混同するように思われる。

そこで、わが国では、租税回避行為に係る一般的な否認規定がないこと、今日の学説は、主に租税法主義を根拠として否認できないとする見解が大勢を占めつつあると思われることを考慮すると、租税回避行為の法的効果としては、現行税法の下では納税義務が成立しないこと、あるいは課税庁が否認できないこととらえるべきであると思われる。このように法的効果を確定しても、租税回避行為概念は、租税実体法上の意味はないが、節税と区別されたものとして立法政策上意味を持ち、概念設定の実益があると考えられる。

二 成立要件

(1) 前項で述べたように、その法的効果として課税庁が否認できないが、節税と区別される租税回避行為の成立要件を検討するに当たって、ここで従来の代表的な学説による租税回避行為の成立要件を整理すると、次のとおりである。

ア 租税回避行為を一般的に否認できるとする見解

学 説	結 果	行 為	回 避 意 図
A 田中二郎博士 B 渡辺伸平判事	租税負担を不当に軽減回避 租税回避（租税の減免）	迂回行為や多段階行為 真の経済的意図と離反している形式（行為形式がそれ相当の合理的な経済的理由を有しないこと、他面その経済的実質との対比で通常の社会観念に照らしてみた場合特に異常であること）	租税回避（軽減もしくは免除）の意図または認識 —

（注）「—」の表示は、明らかでないことを表す。以下同じ。

イ 租税回避行為を一般的に否認できないとする見解

学 説	結 果	行 為	回 避 意 図
C 中川一郎博士 D 金子 宏教授 E 清水敬次教授	節税の達成または期待 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	納税者が選択した形成形式または処置の 異常性 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 税法上通常のものと考えられている取引 形式を選択せず、それとは異なる取引形 式を選択すること	不要 — 不要

学説	結	果	行	為	回避意図
	こと				

これらの学説を比較すると、まず結果について、表現は異なっても租税負担の軽減・排除の点で同一である。次に、行為についても、A説は迂回行為や多段階行為としているのに対し、BないしE説は異常な行為形式としているが、大差はないものと考えられる。否認肯定説（A、B説）が、具体的にどのような行為を考えているのかは明らかでない。ただ、否認肯定説を採れば、制限的に解釈適用されることになるものと思われる。次に、回避の意図については、学説上必ずしも明確ではないが、否認肯定説は、厳格に成立要件の一つとし、逆に否認否定説は、回避の意図を不要であると解する傾向にある。

(2) そこで、本稿のような概念設定の動機に基づいて、租税回避行為の成立要件を検討すると、次のとおりである。

ア（結果）租税回避行為の法的効果として、納税義務が成立しないこと、あるいは課税庁が否認できないことととらえるのであるから、結果として考えられるのは、前掲の学説と同様租税負担の軽減・排除である。したがって、個別の規定によって否定的評価を受けることになった行為、例えば、事業等の譲渡に類似する有価証券の譲渡（所得税法九条一項一号ハ、同法施行令二八条）や、法人の無償による資産の譲渡又は役務の提供（法人税法二二条二項）は、租税回避行為とはいえないことになる。

イ（行為）この要件の意味は、節税との区別である。租税回避行為が問題とされるのは、納税者が私法上の選択可

能性を利用して、一般の多数の納税者が採用する税法上予定された行為と異なる行為を選択することによって、一般の多数の納税者との間に租税負担の不公平が生じるところにあると考えられる。したがって、具体的な事情の下で、一般に採用される行為と異なる税法上予定されない行為であることを要件として挙げることができる。仮に、そのような行為を選択することについて租税負担の軽減・排除以外に何らかの理由があるとしても、客観的に租税負担の不公平が生じる以上租税回避行為とらえられることになる。租税回避行為は、租税実体法上意味をもたないことが前提にあるので、制限的に解する必要はないと考えられるからである。

ウ (因果関係) 回避行為と回避の結果との間には、少なくとも必然的条件関係が必要であると考えられるので、これを因果関係として租税回避行為の成立要件の一つに挙げることができる。

エ (故意) 租税回避行為は、租税負担の公平の観点から、節税と区別されることに意義がある。したがって、行為の面で客観的に区別すれば足り、故意あるいは回避の意図といった主観的要素は、成立要件として不要であると考えられる。

- (1) 清水敬次稿『ティプケ教授の租税回避論』税法学三〇〇号一頁(昭五〇・一)
- (2) 山田二郎稿『行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題』杉村章三郎先生古稀祝賀税法論文集三五六頁(昭四五・一〇)
- (3) 吉良実著『実質課税論の展開』三四頁(昭五五・一二)
- (4) 田中二郎著『租税法・新版』八二、一六七頁(昭五六・八)
- (5) 渡辺伸平著『税法上の所得をめぐる諸問題』司法研究報告書一九輯一号一頁(昭四二・三三)
- (6) 中川一郎著『税法学体系(1)総論』一四一頁以下(昭四三・五)
- (7) 金子宏著『租税法・第二版』一〇九頁(昭六三・三)

第四節 租税回避行為の一般的否認の可否

一 議論の整理

わが国では、従来、同じ租税回避行為という概念を用いて、それを一般的に否認できるとする見解と、否認できないとする見解とが対立してきたことは、既に述べたとおりである。この問題の中心は、税法の規定がないのに、納税者の行為に納税義務の成立を認めることができるか、あるいはそれを課税庁が否認できるかにあると考えられる。したがって、同族会社等の行為計算の否認と同じ法理が非同族会社にも適用されるか否かの問題とも、根本において同一である。なお、本稿では、租税回避行為の法的効果として、納税義務が成立しないこと、あるいは課税庁が否認できないことを前提としているので、仮に税法の規定がないのに納税義務が成立する納税者の行為があるとするれば、それは租税回避行為とは区別され、別の概念(本稿では権利濫用行為)に包摂されることになる。

租税回避行為の一般的否認の可否に関するこれまでの議論を整理し、検討すると、次のとおりである。

(1) 否認肯定説

ア 「公平負担の原則ないし実質課税の原則」 例えば、田中二郎博士は、「租税法上、いわゆる実質課税の原則をいうたい、同族会社の行為計算の否認その他租税回避行為の禁止に関する規定を設けて、この趣旨を明示しているものがあるが、これらの規定も、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」とされる。¹⁾

公平負担の原則は、租税法主義と並ぶ租税法の基本原則であり、わが国では、憲法一四一条一項「法の下の平等」の規定が直接の根拠となる。その機能は、「納税者相互間の利害の調整」であり、その内容は、「租税力（各人の経済的負担能力）に即した課税」と、課税のうえで、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取扱われるという「公平」ないし「中立性」であるとされる。⁽³⁾

また、前述のドイツ租税調整法一条二項は、「税法の解釈については、国民観、税法の目的および経済的意義ならびに事情の変更を考慮しなければならない」、同条三項は、「要件事実の認定についても、前二項と同様とする。」と規定していた。⁽⁴⁾この考え方は、一般に「経済的觀察法」といわれ、わが国では「実質課税の原則」ないし「実質主義」ともいわれている。前述の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二答申）」の第一、一も、「実質課税の原則」との表題の下に、「税法の解釈及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なうものとする趣旨の原則規定を設けるものとする。」と述べている。

しかしながら、公平負担の原則は、例えば、税法改正があった場合、同じ事実について改正前と改正後とで異なる課税上の取扱いがなされることや、さまざまな政策的あるいは技術的な理由で課税優遇措置が採られた場合、それを選択する者として異なる課税上の取扱いがなされることに表れているように、租税力すなわち経済的負担能力に応じた絶対的な公平を要求しているものではない。また、実質課税の原則を、租税法の解釈は、その文言にとらわれることなく、その規律事象に適合するように行われなければならないという趣旨に用いることは、租税法主義の下で、今日では判例・学説共に否定的に解されている。⁽⁵⁾更に、租税法の適用に当たっても、「要件事実の認定に必

要な事実関係や法律関係の『外観と実体』ないし『形式と実質』がくいちがっている場合には、外観や形式に従ってではなく、実体や実質に従って、それらを判断し認定しなければならぬ」が、「このことは、要件事実の認定に必要な法律関係についていえば、表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきことを意味するにとどまり、真実に存在する法律関係からはなれて、その経済的成果なり目的なりに即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」とするのが通説の見解である。⁽⁶⁾ 以上の点を総合すると、公平負担の原則ないし実質課税の原則のみでは、税法の規定がないのに納税者の行為を否認する法理を導き出すのは困難であると思われる。

イ 「行為計算の否認規定の趣旨」 例えは、東京地裁昭和四〇年一月二十五日判決（税資四一〇一八八頁）は、「同族会社においてはとくに租税回避行為が容易ひんばんに行われるところから、同族会社に対する正当な課税を容易にするためこれ（筆者注・行為計算の否認規定）を設けたに過ぎない」旨判示して非同族会社にもこの規定の法理の適用を認めている。

この考えは、時期の近い他の裁判例にも用いられたが、近時の裁判例には見当たらない。税負担の回避が行なわれ易い法人を特に区別して、税法が同族会社の類型を設けたことを考慮すると、この考えは、成立し難いものと思われる。

ウ 「税法における経済的合理的な行為計算の予定」 例えは、東京地裁昭和四六年三月三〇日判決（税資六二〇四二七頁）は、「法人税法は、法人が純経済人として経済的合理的に行為計算を行なうことを予定して、かような合理的行為計算に基づいて生ずる所得に課税し、租税収入を確保しようとするものであるから、法人が租税の回避もしく

は軽減の目的で、ことさらに不自然、不合理な行為計算をすることにより、不当に法人税の負担が免かれる結果を招来した場合には、税務署長はかような行為計算を否認し、経済的合理的に行動したとすれば通常とつたであろうと認められる行為計算に従って課税し得る」と判示している。⁽⁸⁾

この考えは、法人税のみならず他の税目についてもいえることであろうが、もともと税負担の回避の動機が決して小さくない納税環境と、複雑多様な社会現象を包括して取り込まなければならぬ税法の下で、税法が予定している行為が何かを見いだし、それが納税者一般に認められることは困難であるという問題があると思われる。

(2) 否認否定説

ア 「租税法律主義」 例えば、金子宏教授は、「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」とされる。⁽⁹⁾ この考えを根拠として、租税回避行為の一般的否認を否定する見解は多い。⁽¹⁰⁾

租税法律主義は、租税法の基本原則であり、わが国では、憲法八四条が租税法律主義を宣言している。その機能は、「国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えること」⁽¹¹⁾であり、その内容は、一般に課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性原則、手続的保障原則を含むとされている。⁽¹²⁾

しかし、租税法律主義といっても、税法の解釈の面では、厳格な文理解釈を要求するものではなく、一般的には、文理解釈を原則としつつ、「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」として、⁽¹³⁾ 論理解釈あるいは目的論的解釈を認めている。

また、租税法律主義の下でも、条理が租税法の法源となることは否定されない。条理が租税法の法源となることを積極的に認める田中二郎博士は、「租税法の中に明文の定めがない場合でも、信義誠実の原則、信頼保護の原則、禁反言の原則、権利濫用の禁止等は、法の一般原則として、租税法の解釈適用に当たって、その適用を認めるべきであり、租税法の分野でも、法の基礎となり、法を法として支えている正義公平の觀念とか、一般社会の正義感情に基づいて、かくあるべきものと認められる条理とかは、法の欠缺を補い、法の解釈原理としての機能を果たすべきものであって、広い意味での租税法の法源としての意義を有する」とされる⁽¹⁴⁾。判例をみても、規定創設前に実質所得者課税の原則が「税法に内在する条理」であるとして、納税義務の成立を認めたもの（最高裁第二小法廷昭和三七年六月二十九日判決・税資三九号一頁）、更正可能期間を過ぎた後従来主張に代えて譲渡所得の新たな帰属年分を主張するところが「正義に反し、かつ租税の公平負担に著しく悖る行為であって、租税法の分野においても認められる信義則ないし禁反者の原則に照らし許されない」としたもの（最高裁第二小法廷昭和六〇年四月五日判決・税資一四五号二頁）がある。以上の点を総合すると、租税法律主義の下でも、税法の規定がないのに納税者の行為を否認する法理を導き出す余地は否定されないものと思われる。

イ 「否認の要件・基準の設定の困難性」 例えば、金子宏教授は、「否認の要件や基準の設定をめぐって、租税行政府も裁判所もきわめて複雑なそして決め手のない負担を背負うことにな」とされる⁽¹⁵⁾。

しかし、最高裁第二小法廷昭和五三年四月二一日判決（訟務月報二四卷八号一六九四頁）は、同族会社の行為計算の否認規定の合憲性に関し、原審（札幌高裁昭和五一年一月一三日判決・訟務月報二二卷三号七五六頁）の判示した「もっぱら経済的・実質的見地において当該行為計算が純粹経済人の行為として不合理、不自然なものと認められる

か否か」を客観的・合理的な基準と認め、同規定が税務署長に包括的、一般的、白地的に課税処分権限を与えたものであることを前提とする違憲の主張を排斥しており、少なくともこの程度に明確であれば、租税法主義に違反しないものと考えられる。

ウ 「個別の立法による対処の十分性」例えば、佐藤義行氏は、「現実に生起する租税回避行為に対しては、いち早くこれに対処する立法措置を講ずれば足りる」とされる。¹⁶⁾

しかし、この考えによれば、立法前の行為と立法後の行為とで不公平な取扱いを行うことになる。また、個別的な対処を行うか否かは、租税政策の問題であり、納税者の租税負担回避の動機が強いわが国の納税環境の下では、法律によると条理によるとを問わず、一般的な否認によって広く対処できる可能性を認めることも否定されないものと考えられる。

二 権利濫用の禁止の法理

(1) 民法一条三項は、「権利ノ濫用ハ之ヲ許サズ」と規定して、一般法原理である権利濫用の禁止の法理を明示している。

この法理は、権利の行使に制約を与えるものである。その前提として、「理論的にみれば、すべての私権は、法によって認められるものであり、法は社会全体の向上発展を目的とするものであるから、法なし国家よりも、以前の、あるいは以上の、私権なるものは、ありえない。」とされ、「私権、ことに個人の自由と財産についての私権をもつて、国家以上の絶対不可侵のものとなし、法以前の天賦不可譲のものと考えられる傾きがあった。」¹⁷⁾「この思想が、私権の絶対不可侵性を強調したのは、それによって社会共同生活がどうなってもかまわないと考えたのではなく、そう

することによって社会全体の向上発展が企図されると考えたのであり、「従って、第一九世紀の末から、主として富の偏在による社会事情の変化のために、その思想によっては、もはや社会全体の向上発展を企図することが不可能となつた以上、私権の社会性・公共性を確認することは、その思想の進展だともいうことができるであらう。」とされる。⁽¹⁸⁾そして、戦後の改正によって加えられた民法一条は、このような私権の社会性を宣言したものであり、その第一項（公共の福祉）は、原則を宣明し、第二項（信義誠実の原則）と第三項（権利濫用の禁止）は、その適用を示すものと、一般に解されている。⁽¹⁹⁾また、信義誠実の原則は、契約当事者間とか、夫婦・親子などの間柄のように、特殊な法律関係で結ばれている者の間での権利義務について適用をみることを、その本来の機能の場として「いるのに対して、権利濫用は、「そうした関係にない者の間における関係——すなわち、典型的には、所有権のような支配権と、これに対立する非権利者との間の関係——に適用されるのを原則とする」とされている。⁽²⁰⁾

権利の濫用とは、「外形上権利の行使のようにみえるが、具体的の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」、⁽²¹⁾あるいは「人の行為ないし容態が、抽象的には、法律に規定される権利内容の範囲内に属してはいるが、現実の具体的な諸条件に即してみるときは、権利の行使として是認するわけにはいかない場合」⁽²²⁾とされる。そして、権利の濫用の要件は、諸種の権利ごとにさまざまであるが、一般的な傾向としては、「ふるくは、『権利』者の主観的な容態（加害の目的ないし意思）に重きをおく考え方が有力であったのが、やがては、対立当事者間の利害の考量、ないしは当該権利それ自体の有する社会的・経済的存立目的というような、むしろ客観的なものに標識を求めようとする方向へと考え方の重点が移ってきた」こと、そして「権利濫用を成立させるためには、『権利』者の側に存する害意とか不当図利の意思などがなお大きなファクターとして考慮さ

れることに変わりはないが、それとともに、たとえば、権利濫用と判定した場合に『権利』者側が実質的に不当な不利益をこうむるか否か、逆に、正当な権利行使と認めたと仮定した場合に相手方が受けるであろう不利益の質や量、その不利益が社会的にも広範囲に波及するか否か、などの点について大きなウェイトをかけて判定されるという傾向も、かなり顕著にみられるようになった」と指摘されている。⁽²³⁾

更に、権利の濫用と判定された場合の効果としては、「要するに、権利の行使としての法律効果を生じないということであるから、権利の作用によって同一ではない」が、「主要な効果を列挙すれば、(a)他人の形式的な侵害行為を排斥する力がない。(b)違法な行為として損害賠償責任を生じる。(c)権利の行使として新たな法律関係を発生させるものである場合には、その法律関係は発生しない。(d)権利の濫用が甚だしくなったときは、その権利を剝奪される。」と解されている。⁽²⁴⁾

この法理を適用した裁判例としては、自己所有地内に権限なく設置された他人の施設物につき、自己の土地利用になんら実質的な利益がないにもかかわらず、所有権に基づいてその妨害排除を訴求した場合のいわゆる宇奈月温泉事件（大審院昭和一〇年一〇月五日判決・大審院民事判例集一四卷一九六五頁）、煙害予防の方法を施さないで汽車を運転し樹木を枯死させた場合に不法行為責任を認めたいいわゆる信玄公旗掛松事件（大審院大正八年三月三日判決・大審院民事判決録二五卷三五六頁）が著名であるが、近時のものとしては、自動車のサブディーラーから自動車を買ったディーラーに対し、ディーラーがサブディーラーとの間の自動車売買契約に付した所有権留保特約に基づきその自動車の引渡しを請求することが権利の濫用になるとされた事例（最高裁第二小法廷昭和五〇年二月二十八日判決・民事集二九卷二号一九三頁）や、隣接居室の日照通風を妨害する建物建築が、権利の濫用として違法性を帯びるので不法

行為責任があるとされた事例（最高裁第三小法廷昭和四七年六月二七日判決・民集二六卷五号一〇六七頁）がある。

(3) この法理は、行政上の法律関係にも適用され、例えば南博方教授は、「民法総則の中には、信義則、権利濫用の禁止など一般法原理を定めたものや、時効、不当利得、損害賠償、相殺のような一般的制度や、人の出生、住所、期間計算、送達のように法技術的約束を定めたものがある。このような一般法原理、一般的法制度、法技術的約束は、特別の定めのないし特別の事情がない限り、権力関係であると非権力関係であるとを問わず、ひとしく適用される。」とされている。⁽²⁵⁾ また、田中二郎博士は、前掲引用のとおり、租税法の解釈適用に当たってこの法理の適用を認めるべきであるとされる。なお、確井光明教授は、租税法の分野にもこの法理が働くことを前提としたうえで具体的に、「租税を免れる目的で、ことさらに法人形態をみせかけている場合又は法人名義を利用している場合に、その者が後に法人形態を否認することは権利の濫用として許されるべきものではない」とされている。⁽²⁶⁾

この法理について、租税法関係に関する裁判例では、更正処分取決訴訟継続中にその処分の理由附記不備の瑕疵を追完するため、その処分を取り消しあらためて理由附記を備えた更正処分を行なうことは更正権の濫用にあたらなるとする東京高裁昭和四六年一〇月二九日判決（税資六三号八九二頁、その上告審である最高裁昭和四八年一二月一四日判決・税資七一号一一六〇頁も原審を支持）など、納税者が課税庁の更正・決定権の濫用を争い、それが認められなかった事例がほとんどである。そして、納税者の行為が権利の濫用であるか否かが争われた事例は、これまでのところ見当たらない。また、税法の規定がないのに、納税者の行為を課税庁が否認できる根拠として、権利濫用禁止の法理を直接用いた文献も見当たらないようである。

三 権利濫用行為の否認

私的自治の原則の下では、納税者は違法でない行為ないし法形式を自由に選択することができる。しかし、それは絶対的なものではなく、社会全体の向上発展という法の目的に沿うという制約が内在すると思われる。そして、租税負担を免れる目的で、具体的な事情の下で社会全体の向上発展という見地から到底容認できない異常な行為ないし法形式を採用し、課税要件の充足を免れることは、そのような行為がなかったならば、あるいは通常の行為を採用していたならば当然に成立する国の租税債権と、他の納税者の有する公平負担の利益を侵害する。そして、このような納税者の行為を法が無制限に放置することは、権利濫用禁止の法理からみて到底考えられない。

納税者に権利の濫用があった場合の法的効果としては、一般の権利濫用行為が違法な行為として損害賠償責任を生じさせることに準じて、そのような行為がないものとしての、あるいは通常の行為を採用した場合の納税義務が成立すると考えるべきであると思われる。そして、法が課税庁に、更正及び決定等の納税義務の内容を確定する権限を与え、その行政処分につき納税者に不服があれば事後的に争訟手続で争うこととした構造を考慮すると、課税庁は、権利の濫用の一次的認定権を持ち、納税者の行為を権利の濫用と認めれば、それを否認して更正・決定を行うことが、条理として認められるものと考えられる。

(2) 権利濫用行為の成立要件ないしこの条理の適用要件は、課税要件明確主義の要請から、少なくとも同族会社の行為計算否認規定の適用要件と同じ程度に明確でなければならないと考えられる。権利濫用行為は、租税回避行為の特別の場合と考えられるので、前述した租税回避行為の成立要件に準じて検討すると次のとおりである。

ア (結果) 結果として考えられるのは、租税回避行為と同様、租税負担の軽減・排除である。ただし、租税回避行為は、完全に課税要件の充足を免れるのに対し、権利濫用行為は、条理が適用される前の段階において課税要件

の充足を免れるのにすぎない。

イ (行為) 行為としては、租税回避行為のように租税負担の公平の観点のみならず、それを採用することについて合理的な理由が全くないこと、並びに、権利の濫用として社会全体の向上発展という見地から到底容認できないものであること、具体的には、納税者の異常な法形式の選択を容認することすなわち他の納税者の追隨を容認することが、一般の私法秩序と納税秩序の維持を著しく阻害することが要件になると考えられる。

ウ (因果関係) 租税回避行為と同様、行為と結果との間には少なくとも必然的条件関係が必要であると考えられるので、これを因果関係として要件の一つに挙げることができる。

エ (故意) 租税回避行為では、故意は成立要件として不要であると考えられたが、権利濫用行為では、一般論としても前述のとおり「『権利』者ががわに存する害意とか不当図利の意思などがなお大きなファクターとして考慮される」こと、並びに、租税回避行為の一般的否認規定を設けているドイツの通説・判例は、回避の意図を必要であると解していることに鑑みると、この条理の適用に当たっても主観的要素を無視することはできない。ただし、権利の濫用が許されないのは、それが社会全体の向上発展という見地から到底容認できないところに基礎を持つので、結果と行為の客観的側面が重視され、主観的要素としては税負担の回避のために敢えて異常な行為ないし法形式を採用したことの認識があれば足りるものと解される。

このような権利濫用行為の否認は、同族会社にも非同族会社にも等しく適用されることになる。ただし、同族会社の場合には、その適用要件が、行為計算否認規定の適用要件に内包されるので、この条理が適用されることはないと思われる。また、非同族会社の場合には、これまで同族会社の場合と同じ適用要件で行為計算が否認できるか否かが

争われていたが、その要件より厳格な上述の要件の下に、課税庁は、非同族会社の権利濫用行為を否認できるものと考えられる。

なお、この条理が適用される事例は、次章、第三節で検討する。

- (1) 田中二郎著『租税法・新版』八二頁(昭五六・八)、同旨の学説として広瀬正著『判例からみた税法上の諸問題(新訂版)』一九九頁(昭五〇・三)
- (2) 金子宏稿『租税法における所得概念の構成(三・完)』法学協会雑誌九二巻九号一四〇頁(昭五〇・九)
- (3) 金子宏著『租税法・第二版』七九頁(昭六三・三)
- (4) 清永敬次稿『租税回避に関する諸問題(1)』税法学一八一号九頁(昭四一・二)
- (5) 前掲(注3)金子一〇四頁。なお、借用概念について税法固有の解釈を認めない裁判例として、「利益配当」につき最高裁第二小法廷昭和三五年一〇月七日判決(民集一四巻二二号二四二〇頁)、「匿名組合」につき最高裁第二小法廷昭和三六年一〇月二七日判決(民集一五巻九号三三五七頁)、「不動産」につき最高裁第一小法廷昭和三七年三月二九日判決(民集一六巻三号六四三頁)
- (6) 前掲(注3)金子一一九頁
- (7) その控訴審である東京高裁昭和四三年八月九日判決(税資五三三〇三頁)、広島高裁昭和四三年三月二七日判決(税資五二号五九二頁)
- (8) その控訴審である東京高裁昭和四九年五月二九日判決(税資七五号五六九頁)も同旨。学説では、松沢智著『租税実体法』四六頁(昭五一・二)
- (9) 前掲(注3)金子一二二頁
- (10) 北野弘久著『税法学の基本問題』六四頁(昭四七・七)、吉良実著『実質課税論の展開』五三頁以下(昭五五・二二)、清永敬次稿『実質主義と租税回避』法律時報三九巻一〇号二八頁(昭四一・九)、福家俊明稿『租税回避行為と仮装行為』税理二五巻一〇号七頁(昭五七・八)、東京高裁昭和四七年四月二五日判決(行集三三巻四号三三八頁)

- (11) 前掲(注3) 金子七二頁
- (12) 同七三頁以下
- (13) 同一〇四頁、東京高裁昭和四九年一月一七日判決(税資七七号一八頁)
- (14) 前掲(注1) 田中九五頁
- (15) 前掲(注3) 金子一一二頁
- (16) 佐藤義行稿『租税回避行為と租税遁脱行為』判例研究日本税法体系1・一一八頁(昭五三)
- (17) 我妻栄著『新訂民法総則』三三二頁(昭四〇・五)
- (18) (19) 同三三頁
- (20) 幾代通著『民法総則』一五頁(昭四四・一〇)
- (21) 前掲(注17) 我妻三五頁以下
- (22) 前掲(注20) 幾代一六頁
- (23) 同一七頁以下
- (24) 前掲(注17) 我妻三五頁以下
- (25) 南博方著『国家と法Ⅱ』七六頁(昭六一・三)
- (26) 碓井光明稿『法人とその構成員をめぐる所得の帰属』自治研究五一卷九号六〇頁(昭五〇・九)
- (27) 前掲(注10) 清水二七頁

第三章 租税通脱行為と租税回避行為の差異

第一節 総説

これまでは、租税通脱行為と租税回避行為の二つの概念について、別個の観点から、それぞれの成立要件を中心として従来の議論を整理し、検討してきた。それぞれの概念の法的効果を整理すると、租税通脱行為については、通脱犯の実行行為として行為者に一定の刑罰が科され、更に租税債務を正当に履行しない納税者に対して更正、決定等の課税処分がなされることである。また、租税回避行為については、本稿の理解の下では納税義務が成立しないこと、あるいは課税庁が否認できないことである。ただし、本稿でいう権利濫用行為については、そのような行為がないものとしての、あるいは通常の行為を採用した場合の納税義務が成立し、それを否認して課税処分がなされることであると考えられる。このように、それぞれの概念の法的効果は大きく異なっているが、ある行為がいずれの概念に含まれるかを判断することは、必ずしも容易でないことが指摘されている。⁽¹⁾

以下では、抽象論として、成立要件を対比・検討することによって、二つの概念の差異の所在と、ある行為がいずれの概念に含まれるかを判断する基準とを明らかにし、また、そのような判断は常に個別・具体的になされなければならないとしても、若干の事例検討によって、具体的な行為を判断するに当たって重要な要素となるものが何かを探求する。

(1) 首藤重幸『節税・租税回避・脱税の接点』税理三〇巻一一号九頁(昭六二・一〇)

第二節 概念の差異

一 成立要件の差異

二つの概念の成立要件を、これまでの検討に基づいて形式的に対比すると、次のとおりである。

区分	租税逋脱行為の成立要件	租税回避行為の成立要件
A 結果	租税債権の正当な実現が阻害されること、すなわち租税債務を正当に履行しないことにより国の租税収入を減少させること	租税負担の軽減・排除
B 行為	逋脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるような何らかの偽計その他の工作を行うこと	具体的な事情の下で、一般に採用される行為と異なる、税法上予定されない行為であること
C 因果関係	結果と行為との間に少なくとも必然的条件関係があること	同左
D 故意	構成要件に該当する客観的事実（逋脱の結果、納税義務、実行為、因果関係）の認識	（成立要件でない）

二つの概念の成立要件の差異は、結果、行為及び故意の点に表れている。まず、Aの結果について、納税者側からみた行為の効果として共に税負担を減少させる点では同一である。ちなみに、この点では、節税とも区別されない。しかし、減少した税負担に係る納税義務の観点からみると、租税逋脱行為は、既に存在している課税要件事実に係る

納税義務を免れるものであり、その課税要件事実に係る納税義務は依然として存在している。これに対し、租税回避行為は、それ自身が課税要件を充足しない事実であり、ただ観念的に通常の行為を採用すれば成立するであろう納税義務を免れるのにすぎない。

次に、Bの行為について、租税通脱行為は、納税義務が成立する課税要件事実の存在を前提とし、その課税要件事実を対象として、税の賦課徴収を著しく困難ならしめる偽計その他の工作である。ところで、租税債権の成立から消滅までの過程をみると、租税債権の成立は税額の確定を予定し、租税債権の消滅はそれを前提としている。また、確定手続には、確定申告から修正申告、更正、再更正へ、あるいは賦課決定から再賦課決定へ、正当な税額を確定する手続が保障されている。特に、申告納税方式の場合であっても、一次的には納税者の納税申告で税額が確定するが、法は、納税者の納税申告に絶対的な信頼を付与せず、正当な税額に照らし常に誤った確定がなされることを前提として、課税庁にも除斥期間の範囲で更正・再更正の二次的な税額確定権限を付与し、最終的に課税庁によって正当な税額が確定され、納税者が納付することを予定している。そして、課税庁は、納税者の課税要件事実を正しく認定できれば、法令を適用して正当な税額を確定することができる。したがって、租税通脱行為は、課税庁に向けて課税要件事実を偽ることを一つの要素とし、所得秘匿工作であればその行為ないしそれによって形成された事実が、税法を適用すべき実体や実質ではない。これに対し、租税回避行為は、課税要件の充足を免れるものであっても、それ自身が税法を適用すべき実体や実質である。

次に、Dの故意について、租税通脱行為は、一般の犯罪と同じく故意が成立要件の一つとされるのに対し、租税回避行為は、故意のような主観的要素は成立要件とされない。

二 相互の關係

(1) 二つの概念の差異と相互の關係に関するこれまでの学説を整理すると、次のとおりである。

板倉宏教授は、「租税回避は、脱税にはならない。事実を隠したり、仮装したりするものではなく、その行為じたいは真実であるからである。」⁽¹⁾あるいは「租税回避の手段となる行為は、一定の経済目的を達するには、社会通念からみて、迂回的で不自然なのが通常であるが、一定の経済的目的を達するために何如なる法律的手段を選択するかは各人の自由であり、こうした行為じたいを禁止・処罰することはできない。……ともかくも真実を隠べいしたり仮装したりしてはいないという点において脱税の場合とは差異がある。」とされ、⁽²⁾「真実かそれを隠べい・仮装する行為かによって区別されている。田中勝次郎博士が「租税回避行為は事実を欺くという要素がないのに反し、脱税行為は、常に事実を欺くことを必要とするから、この両者は同時に成立することがなく、租税回避行為であると同時に脱税行為である場合は絶対に生じない」とされるのも、⁽³⁾同じ趣旨と思われる。

次に、松沢智教授は、「租税回避行為は、租税遁脱行為とは両立しない。租税回避行為は、仮装行為と異なって、当事者の真意に基づき、私法上は適法有効な行為であるが、租税遁脱行為は、偽りその他不正の行為を構成要件とするものである。偽りその他不正の行為のなかに、違法性を帯びる事実の虚構性ある詐欺的行為が含まれるときに、租税遁脱行為が成立し得るのである。従って、租税遁脱行為は、違法であり、当事者の真意に基づかないものである点で、租税回避行為が真意に基づく適法行為であることと基本的差異がある。」とされ、⁽⁴⁾「当事者の真意に基づく適法行為であるか、真意に基づかない違法行為であるかによって区別されている。

次に、金子宏教授は、「租税回避は、一方で、脱税と異なる。脱税が課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿

する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避する行為である。」とされ、⁽⁵⁾ 課税要件事実を秘匿するか、課税要件の充足を回避するかによって区別されている。

以上の学説は、ある行為が同時に二つの概念に当たることはないとするものであるが、これとは逆に、渡辺伸平判事は、「脱税行為の違法性」ということは、その行為が結局において税務行政庁に対する関係で欺罔行為となり、構成的に違法なものと評価される点にあるのであって、右欺罔行為を組成する個々の行為自体の合法・非合法あるいは有効・無効とは直接関係ないものといえよう。したがって、租税回避行為でも脱税行為を構成し得る」とされている。⁽⁶⁾

(2) 先に成立要件の差異として検討したように、租税遁脱行為は、課税庁に向けて課税要件事実を偽ることを一つの要素とし、所得秘匿工作であればその行為ないしそれによって形成された事実が、税法を適用すべき実体や実質ではないのに対し、租税回避行為は、課税要件の充足を免れるものであっても、それ自体が税法を適用すべき実体や実質である点で、両者は区別される。このことは、前述の学説のように真実であるか否か、事実を欺くか否か、真意に基づくか否か、課税要件事実を秘匿するかあるいは課税要件の充足を回避するかによって区別することと同じである。二つの概念をこのようにとらえる限り、ある行為が同時に二つの概念に当たらないことになる。この点では、租税遁脱行為と権利濫用行為の関係についても同じである。

多様な納税者の行為を、正当な税額の算出・確定の過程に対応して、例えば①課税要件を充足する取引、②取引を直接証する事実の表示あるいは書類の作成・受領、③取引の記録・計算・報告に類型化すると、租税遁脱行為は、課税要件事実を偽ることを要素とするので、①の段階では存在せず、②及び③の段階で存在し得ることになる。他方、

租税回避行為は、課税要件の充足を免れるものであっても、それ自体が税法を適用すべき実体や実質であるから、①の段階でのみ存在し得る。②及び③の段階の行為は、事実を正しく表示するか虚偽の事実を表示するかであるから、租税遁脱行為は起こり得るが、租税回避行為は起こり得ない。このように、租税遁脱行為と租税回避行為とは、存在し得る段階を異にしている。

したがって、租税回避行為といっても、通常の行為を採用した場合に比して一部についてのみ課税要件の充足を免れたにすぎず、何らかの納税義務が成立する場合は、その課税要件をめぐって租税遁脱行為がなされ得ることになる。例えば、法人が資産を低額で譲渡した場合、低額とはいえ少なくとも譲渡価額と譲渡原価との差額について納税義務が成立するが、遁脱の意図をもって譲渡の事実を記録せず、譲渡代金を公表外で管理処分すれば、譲渡事実の不記載及び譲渡代金の公表外の管理処分行為が租税遁脱行為となりうる。このことは、個別に租税回避行為に対処することが目的とされる規定の適用によって納税義務が成立する場合も同様である。例えば、事業等の譲渡に類似する有価証券を譲渡した場合、それによって生じた所得は非課税所得から除外され譲渡所得として納税義務が成立する（所得税法九条一項一号ハ同法施行令二八条）。その際、有価証券の譲渡自体は租税遁脱行為には当たらないが、その後納税者が、遁脱の意図をもって、納税義務が成立することを認識しながらことさら確定申告書に譲渡所得を計上しなかった場合は、そのような虚偽過少申告行為が租税遁脱行為となり得る。

(3) これに関連して、同族会社の行為計算の否認規定を適用した場合に遁脱犯が成立するか否かの問題がある。東京地裁昭和五二年一月二八日判決（判例タイムズ三六一号三四三頁）は、検察官が、被告会社の除外収入を同社代表取締役が個人的に費消したことにつき両者の貸借勘定を確定して貸付金を認定し、それに係る貸付利息と、同額の

役員報酬を認定し、それぞれ益金、損金として被告会社の遁脱所得算定の基礎としたのに対し、本件については法人税法二二条二項を適用して無償による役務の提供に係る収益の発生を認めることはできないとしたうえ、「(法人税法一三二条は)納税者の行為が当事者の真意にもとづく行為であって、私法上は適法有効であることを前提として、租税回避を防止するために税法上否認する行政上の措置(更正・決定処分)に過ぎないのである。しかるに、租税刑事法の対象となる租税遁脱行為は、これとは異なつて、当事者の真意にもとづかない仮装行為であつて、それは遁脱の意図をもつて、当事者においてなした行為につき、そこに事実を偽り虚構する点に違法性を帯びるので、偽りその他不正の行為と認めて租税遁脱行為を構成することになるのである。従つて、両者はその本質を異にする。租税刑事犯においては、その本質上、法人税法一三二条の適用は許されず、偽りその他不正の行為には、法人税法一三二条の適用による場合は含まれない」旨判示して、認定貸付利息と認定役員報酬を遁脱所得算定の基礎とすることを否定した。その後の裁判例(東京地裁昭和五七年三月二三日判決・税資一三一号三九五頁)も、「本来存在しない契約を存在するものと擬制して遁脱所得を算定することは刑事裁判の本質上許されない」として認定利息・認定報酬の処理を否定している。

しかしながら、判旨が、同族会社の行為計算の否認規定を適用した場合に遁脱犯の成立を一切否定するのであれば、疑問である。例えば、同族会社の、系列会社に対する製品の低価販売について、行為計算の否認規定を適用した更正処分が適法とされた事例があるが、仮に、同族会社が行為計算の否認規定を適用されることを認識しながらそれを回避するため、原価と同額で販売し、かつ原価と販売価額のいずれも帳簿から除外した場合を考えると、低価販売自体が租税遁脱行為になることはないとしても、そのような帳簿不記載行為は、税の賦課徴収を不能もしくは著しく

困難ならしめる偽計その他の工作として租税逋脱行為になりうると考えられるからである。この規定が適用される同族会社の行為は、それが法律関係の実体ないし実質である以上租税逋脱行為になることはないとしても、その行為が納税義務を成立させるものである以上、その課税要件事実をめぐって別途租税逋脱行為がなされる余地は否定されな
いと思われる。このことは、本稿でいう権利濫用行為についても同様に考えることができる。

- (1) 板倉宏著『租税刑法の基本問題・増補版』二三七頁(昭四〇・六)
- (2) 板倉宏稿『租税刑法をめぐる諸問題(3)』判例タイムズ一八四号三〇頁(昭四一・四)
- (3) 田中勝次郎著『法人税法の研究』五二頁(昭四〇・一一)
- (4) 松沢智稿『私法上の取引と租税回避行為』租税法研究六号五九頁(昭五三・一〇)、同旨の学説として、北野弘久著『税法学の基本問題』六五頁(昭四七・七)、吉良実著『実質課税論の展開』三八頁(昭五五・一一)
- (5) 金子宏著『租税法・第二版』一一〇頁(昭六三・三)
- (6) 渡辺伸平著『税法上の所得をめぐる諸問題』司法研究報告書一九輯一号二二頁(昭四二・三)
- (7) 福岡高裁宮崎支部昭和五五年九月二十九日判決(行集三二卷九号一九八二頁)、その評釈として山田二郎稿『同族会社の系列会社に対する製品の低価販売について行為計算の否認規定を適用した更正処分が適法とされた事例』税務事例一四卷二号二頁(昭五七・一一)

第三節 事実の判断

一 判断基準

既に検討したとおり、租税逋脱行為と租税回避行為とは概念上明確に区別され、ある行為が同時に二つの概念に含まれることはない。そして、ある行為がどちらかの概念に含まれるかを判断する基準は、二つの概念の成立要件の差

異に応じてとらえることができる。ただし、客観的要素である結果及び行為で区別されるのであれば、敢えて主観的要素である故意にまで立入る必要はないと考えられる。また、納税者の行為ないしそれによって形成された事実様であって、租税逋脱行為、租税回避行為あるいは節税行為のいずれかに必ず該当するものではない。ある行為ないしそれによって形成された事実は、数個の成立要件をすべて充足することによってそれぞれの概念に当たることになり、そのいずれかの要件を欠く行為の類型が多数存在することになる。

そこで、まず結果の面では、既に存在している課税要件事実に係る納税義務を免れるものか、それ自体が課税要件を充足しない事実かである。これを決定するのは、租税実体法の規定ないしその解釈である。解釈を尽くしても、ある行為について納税義務が成立しない場合、その行為は租税回避行為となりうるし、他方、その行為が租税逋脱行為になりえないのはもちろん、その事実に関して別の行為が租税逋脱行為となることもない。ただ、税法の規定は、租税法主義の制約はあっても、その解釈・適用に幅があり、広く租税負担の公平に反する納税者の不当な行為に対処できる可能性を持つものと思われる。例えば、法人税法では、一二二条（各事業年度の所得の金額の計算）、三四条（過大な役員報酬の損金不算入）、三五条（役員賞与等の損金不算入）、三六条（過大な役員退職給与の損金不算入）、三七条（寄付金の損金不算入）等の規定は、これらの規定が創設される以前に租税回避行為とされた多くの行為に否定的評価を与える根拠となるものであり、今後の新たな類型の租税回避行為に対処しうる可能性を十分に持っていると思われる。そして、納税義務が成立するのであれば、その課税要件事実をめぐって別途租税逋脱行為がなされる余地があることは、既に述べたとおりである。

次に、行為の面では、その行為が税法を適用すべき実体ないし実質か否かである。虚偽であるか真実であるか、あ

るいは当事者の真意に基づく行為であるか否かといっても同じであり、これを決定するのは事実認定である。もっとも、一口に事実認定といっても、ある事実が虚偽であるか否かの判断は必ずしも容易ではない。特に、租通脱行為と租税回避行為の境界にあるような事例の場合は、次項で検討するとおり、同じ種類の行為が、事実認定によって、租税通脱行為、租税回避行為あるいは権利濫用行為に当たることになると考えられる。

事実認定は、常に個別具体的な事例に応じた判断が求められる。また、一般論として、その方法は、認定すべき事実をめぐる諸事情の総合的な判断によることになると考えられる。そして、租税通脱行為か租税回避行為かを判断する基準が、実体ないし実質か否かにある以上、事実認定に当たって特にこの問題に固有の法則があるとは考えられない。

二 事例の検討

(1) 自己が支配する財団法人を介して不動産を譲渡した事例（東京地裁昭和五五年二月二四日判決（確定）・税資一一九号二〇三三頁）

ア 事実の概要

Aと、Aの配下にあるBは、いわゆる地上げを行うに当たり、公益法人等の名義を利用すれば、不動産の譲渡が収益事業として課税対象になるとしても適用される税率の関係上著しく税負担を軽減することができることを奇貨として、共謀して、第三者であるD会社から、その所有する土地・建物をAが実質的に支配しているC財団の名義で取得し、あるいは一旦Aの名義で取得した後C財団に譲渡し、その上で土地・建物を一括してC財団の名義で第三者であるE会社に譲渡した。本件は、A及びBの所得税法違反等被告事件であるが、検察官は実質所得者課税の原則を根拠

として本件取引の売買益はAに帰属すると主張したのに対し、弁護人はC財団こそ本件取引の実質的な当事者であり、その売買益もC財団に帰属すると主張した。

イ 判決要旨

判決は、まず実質所得者課税の原則の適用と仮装行為の認定の関係について「仮装行為による取引行為は、その法律行為が真に有効な法律効果の発生を期待してなされたものではなく、他の真実の法律行為を仮装するためになされたものであってそこに事実を偽り虚構することになるため、私法上は無効であるから、かかる取引によっては権利変動をきたすことはない。従って、法律上の帰属と事実上の帰属（経済的帰属）とが異なることとなる場合は存しないから、右のような両者に違いが生ずる場合に適用さるべき税法上の『実質所得者課税の原則』は、仮装による取引行為によって生じた帰属関係の判定については考慮する必要はないといわなければならず本件はまさに租税遁脱のために事実を虚構した仮装行為が存在したか否かの事実を認定すれば足りるものであって、仮装行為認定の問題と『実質所得者課税の原則』の適用とは両者その本質を異にする問題である。」としてゐる。

次に、虚偽仮装取引の認定として「本件取引はAとBが共謀のうえ、Aの所得税を遁脱する目的でC財団名義に藉口したに過ぎず、右は虚偽の仮装取引であって、真実はAによってなされた取引であると認めるのが相当である。ただし右取引はAの収支計算の下に行なわれたものであること、②基本となる土地及び建物をAがC財団に譲渡した行為が仮装行為であること、③外形的に表現されているC財団も法人として物件の購入及び売却につき何らの意思決定をしていないこと、④右土地建物を購入する資金がAから出さ

れていること、⑤Eに売却された代金がAにおいて管理され、自己の利益のために運用されていること等よりすれば、本件取引はAによってなされたものであって、C財団という名義上の存在は全く仮装のものであると認定できるからである。」⁽⁹⁾としてゐる。

ウ 検討

(7) 所得の帰属が争われた裁判例は、刑事事件、民事事件を問わず多数に上っており、その内容も商品取引、有価証券取引、不動産取引など多様である。所得の帰属に関する実質所得者課税の原則（所得税法二二条、法人税法一一一条等）の意義については、学説上①課税物件の法律上（私法上）の帰属につき、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法律的帰属説と、②課税物件の法律上（私法上）の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、経済上の帰属に即して課税物件の帰属を判定すべきことを定めたものであるとする経済的帰属説とが考えられており、最近の裁判例をみても必ずしも明らかではない。⁽¹⁰⁾ただし、仮装行為がなされた場合の所得の帰属を判定するに当って、法律的帰属説を採れば、仮装行為を法律上の形式とみてこの原則を適用する意味があるのに対し、経済的帰属説を採れば、仮装行為は法律上（私法上）無効であるから所得の法律上の帰属に何ら関係しないため、この原則を適用する意味がないと考えられる。本件判決は、「実質所得者課税の原則は、仮装による取引行為によって生じた帰属関係の判定については考慮する必要はない」としており、経済的帰属説に立つものと考えられるが、この原則の意義をどのようにとらえるかによって考え方は異なってくるものであり、ましてこの原則を適用する場合には仮装行為の認定がなしえないとの結論が導かれるのではないと思われる。⁽¹¹⁾

次に、本件判決は、多数の事実を総合して、本件取引が虚偽の仮装取引であると認定しているが、それらの事実の中でも特に、売買契約の重要事項の意思決定者が誰かを重視し、「およそ当該取引において何人が取引の主体であるかは、単なる書面上の形式及びその名義如何によってではなく、何人が売買契約の意思決定をなし得るか（具体的にいえば、売買金額、代金授受の時期等、当該売買契約の重要事項の決定は何人が行なうのか）を確定することによって、これを認定するのが相当である。」としている。契約は、互いに対立する二個以上の意思表示の合致（合意）によって成立する法律行為であるから、その重要事項の意思決定者が誰かが契約主体の認定に当たって主要な要素となることは当然であるといえる。ただし、重要事項の意思決定といっても、自らは重要な判断をしないにもかかわらず、その責任と計算で他人の教示に追従する場合も考えられるので、事実認定に当たっては広く支払資金の出所、受領代金の管理・処分⁴の状況、経理処理の実態、契約の相手方の認識等の事実を総合する必要があると考えられる。

(イ) 本件では、Aが、D会社から土地・建物を取得し、これをEに譲渡した行為が真実であり、これが課税要件事実となる。そして、C財団の名義を用いた契約、秘密にはC財団の名義による契約書の作成及び金銭の授受等の行為は、課税庁に向けて課税要件事実を偽る所得秘匿工作であり、租税逋脱行為に当たることになると考えられる。

ところで、仮に、Aが自己の税負担を免れることと、資金繰りの悪いC財団の財政状態を健全にするため不動産の譲渡益の一部をC財団に贈与することを目的として、自己の不動産売買において形式上C財団を介在させ、その名義を用いた場合でも、Aの不動産売買とC財団への贈与が課税要件事実であり、C財団名義の契約はその課税要

件事実を偽る所得秘匿工作に当たると考えられる。しかし、外形は同一であっても、C財団も法人として取引の意思決定を行い、自ら支払資金を提供し、かつ受領代金を管理・処分し、更に相手方もC財団を契約主体であると認識しているような場合は、それでもC財団を契約主体とした取引が虚偽であると認定するのは困難であると思われる。裁判例をみても、自己所有の土地を、自己が設立した不動産会社を介在させて第三者に売却した事例において、検察官は中間の売買がすべて仮装であると主張したのに対し、その不動産会社の設立の経過、帳簿上の記載状況及び法人税確定申告の状況、並びに個人所有のたな卸資産の会社への引継ぎの模様及び個人所有として残された資産の処分にあたってとりうる方法を総合すると、仮装とは断定できないとしたもの（東京高裁昭和五三年九月一日・税資一〇八号一四三三頁）がある。

このように仮装とは断定できない場合、次にその行為自体が課税要件規定に該当しないかどうかが問題とされることになる。最近の裁判例をみても、大阪高裁昭和五九年六月二十九日判決（税資一三六号九二二頁）は、「低額譲渡があった場合には、その差額部分にも収益があり、それが譲受人に実質的に贈与されたものとする法人税法二二条二項、三七条六項は、譲渡人が譲渡価額よりもより高価に譲渡できるのに、経済人としては不合理にも、それよりも低額に譲渡した場合に適用される」としており、問題の多くは、このような規定又は同族会社の行為計算否認規定の適用によって解決されることになると考えられる。そして、これらの規定が適用されない場合、次に権利の濫用があるかどうかの問題とされることになる。権利の濫用は、その行為を採用することについて合理的な理由が全くなく、かつ社会全体の向上発展という見地から到底容認できないものであることが要件になると考えられるが、本件のようにいわゆる土地転がしの場合、非同族会社とその支配下にある多数の欠損法人を中間に介在させる

ことによつて譲渡益の課税を免れ、更にそれら欠損法人から譲渡益相当額の融資を受けるような行為は、これを放置することは一般の私法秩序と納税秩序の維持を著しく阻害することになるので権利濫用行為に当たると考えられる。

なお、このように低額譲渡あるいは権利濫用行為と認定される場合、その行為自体は租税逋脱行為には当たらないが、その課税要件事実について、逋脱の意図をもって契約書や関係帳簿に虚偽の事実を表示して税を免れる行為は、租税逋脱行為に当たることになると考えられる。また、低額譲渡や権利濫用行為にも当たらない場合には、そのうち同一の企業グループの中で土地転がしを行つて利益を分散するような行為が、一般に採用される行為と異なる税法上予定されない行為として、本稿にいう租税回避行為に当たることになると考えられる。

(2) 即決和解手続を経て架空の違約金を支出した事例（東京地裁昭和六一年一月一日判決・税資一五四号四五頁、東京高裁昭和六二年四月三〇日判決・判例集未登載、最高裁第一小法廷昭和六三年三月三十一日判決・同）

ア 事案の概要

不動産業を営むX会社は、昭和四八年八月、その所有する土地をA会社に五億四五六〇万円で譲渡（以下「本件譲渡」という）した。X会社は、本件譲渡前の昭和四七年一二月及び同四八年二月初ころ、C会社及びD会社との間で本件土地をそれぞれ譲渡する口頭の契約を締結していたとして、本件譲渡に際し、C会社及びD会社との間で、違約金を支払つてその契約を合意解除する旨の即決和解を行い、これに基づく違約金計三億九、〇〇〇万円を本件譲渡に係る売上原価の額に算入し法人税確定申告を行った。Y税務署長は、この即決和解は、X会社が本件譲渡による譲渡益に対する課税の免脱を目的とした通謀虚偽表示であるとして、違約金の売上原価算入を否認する更正及び重加算

税賦課決定を行った。X会社は、本件譲渡を実行するため、合理的な理由に基づき、C会社及びD会社に対して真正に違約金を支払ったものであるとして、本件各処分取消しを請求し、本訴に及んだ。

なお、本件は、課税処分先立ち査察調査が実施されたが、X会社の代表取締役Eに対する調査が十分にできないうちに公訴時効が完成し、告発するには至らなかった事案である。

イ 判決要旨

最高裁判決は、原審の認定判断を正当として是認し、原判決は、第一審の認定判断を維持している。

第一審判決は、「①本件即決和解それ自体をみても、本件土地の販売価額の約八〇パーセントを違約金として支払うことを内容とするなど極めて不合理な点があること、②本件違約金支払の前提となるべきX会社とB会社間、X会社とC会社間の売買契約は、その存在が肯認できず、X会社がB会社及びC会社に対し違約金を支払わなければならぬ必要性を見出だし難いこと、③X会社の代表取締役Eは、当初、多大の繰越欠損金を有するB会社及びC会社を利用して、いわゆる土地転がしによる土地譲渡益についての課税免脱を企てていたが、土地税制の改正により、違約金名目による課税免脱を企てたことが窺われること、④B会社に支払うべき違約金については一切の請求権放棄の念書支払が、C会社に支払うべき違約金については五、〇〇〇万円の請求権放棄の念書がそれぞれ存在すること、⑤B会社は、X会社との間で即決和解に沿う税務申告、証言等を行うことを条件として一、〇〇〇万円の協力を受領する旨の取引を行っていること、⑥X会社がB会社及びC会社に違約金として振替入金した金員は、X会社が管理する預金口座に振り替えられ、結局そのほとんどがX会社に還流していること、⑦違約金のその後の流れの原因となるべき取引関係はいずれも認められないことに照らすと、本件即決和解は、課税免脱を目的としてX会社がB会社及びC会

社と通謀してした虚偽表示であるというべきである。したがって、本件即決和解は無効であり、X会社に違約金支払の債務はなかったのである」と判示している。

ウ 検討

(7) 即決和解（起訴前の和解）は、訴訟上の和解と異なり、訴訟係属を前提としない和解であり、口頭又は書面による申立てが適法であれば、和解期日を定めて申立人と相手方を呼び出して和解を試み、争いを解決する合意が成立すれば和解条項を調書に記載し、この調書は確定判決と同一の効力を有すると解されている。⁽⁵⁾ 確定判決の効力としては、判決の判断内容が当該事件の手続内において他の裁判所を拘束する羈束力、その判決における請求についての判断は、以後当事者間の法律関係を律する基準となり、同一事項がふたたび問題になったときには、当事者はこれに矛盾する主張をしてその判断を争うことが許されず、裁判所もその判断に矛盾抵触する判断をすることが許されなくなる即判力等が認められている。⁽⁶⁾ このように即決和解は、当事者間の私法上の法律関係を確定させるものである。ただし、既判力は、対立する当事者間にだけ作用するのが原則であるとされ、⁽⁷⁾ 本件判決も、課税庁の主張を認めて、本件即決和解が通謀虚偽表示で無効であると判示している。

次に、本件判決も、多数の事実を総合して、本件即決和解が通謀虚偽表示であると認定しているが、それらの事実の中で何を重視しているのかは必ずしも明らかでない。ただ、違約金を支払うのであれば、その原因となる事実の存在が明らかでなければならぬから、X会社が違約金支払の前提として主張したB会社及びC会社との間の各売買契約の存在を肯認できないことは、重要な判断要素になったものと思われる。

(4) 本件では、X会社には、B会社及びC会社に対する違約金支払債務が存在しない事実が、課税要件事実とな

る。そして、即決和解によって違約金支払債務が存在するように仮装した行為は、その後違約金名目で支払った金額を一旦棚卸資産に計上したうえ、本件事業年度末に売上原価に振り替えることにより売上原価を過大にした行為と合わせて、課税庁に向けて課税要件事実を偽る所得秘匿工作であり、租税逋脱行為に当たることになると考えられる。

ところで、即決和解という行為は、当事者間の争いを解決する合意であるから、その内容は真実か虚偽かの判断にとどまらず、真実であるとしても、通常の契約と同様に、その行為自体が課税要件規定に該当するか否か、あるいは、権利濫用行為に当たるか否かが問題とされることになり、例えば、ある法人が資産を無償で譲渡する即決和解をした場合にも、通常の無償譲渡と同様法人税法二二条二項、三七条六項が適用されることになると考えられる。

(3) 養子縁組

養子縁組に関して争われた裁判例は見当たらない。ただ、最近、相続税対策のための養子縁組を税法上どのように取り扱うべきであるかが問題とされているので、これを取り上げて以下に若干検討することとする。⁸⁾

まず、租税逋脱行為との関係について検討すると、養子縁組は、「人違その他の事由によって当事者間に縁組をする意思がないとき」又は「当事者が縁組の届出をしないとき」無効とされる（民法八〇二条）。ただし、届出がない場合は、法律上縁組は成立しないので無効を問題とする余地はなく、無効は前者の場合に限られると解されている。⁹⁾そして、前者すなわち当事者間に縁組意思の合致を欠く場合とは、「①何らかの方便のためであって親子関係をつくる意思がないとき、②自分の嫡出子で養子にすることが無意味な場合、③人違その他の理由で相手方と縁組をする意

思のない場合、④禁治産者に意思能力がなかったとき、⑤縁組届出の当時意思能力がなかったとき」などであるとき⁽¹⁰⁾。また、縁組の無効の性質についても、一部の学説は、判決又は審判によって創設的に無効となると主張するが、多数説及び判例は当然に無効であると解している⁽¹¹⁾。もっとも、このように無効であること自体の主張は、家庭裁判所の調停の申立（家事審判法一七、一八条）や人事訴訟手続法による縁組無効の訴（人事訴訟手続法二四条ないし二六条）の手続が予定されている。しかし、「仮装行為が存在する場合には、仮装された事実や法律関係でなく、隠ぺいしないし秘匿された事実や法律関係に従って課税が行なわれなければならない」ことは、課税要件事実の認定において当然の論理的帰結であるとされており、法が課税処分に対して納税者に争訟手段を保障している構造を考慮すると、身分上の法律関係についてのみその例外を認める必要性は乏しいものと思われる⁽¹³⁾。したがって、養子縁組が仮装である場合は、それが存在しないことが課税要件事実になると考えられる。そして、当事者に縁組の意思がないにもかかわらず通脱の意図をもって、養子縁組によって相続人が存在するように仮装する行為は、課税庁に向けて課税要件事実を偽る工作であり、租税通脱行為に当たることになると考えられる。

もっとも、民法学でも「真に縁組をする意思ないし社会通念上の（養）親子関係をつくる意思とは具体的にどのような内容の意思かについては、婚姻意思とは何かがかかなり明確なものと異なり、必ずしも明確でなく、その確定はかなり困難である」とされるように⁽¹⁴⁾、事実認定には大きな困難を伴うことが予想される。ただし、病气や連絡の不存在によって当事者の一方に縁組の意思を欠くような状況があれば、仮装であると認めることも比較的容易であると思われる。

次に、仮装であると認められない場合は、養子縁組を否認できるような課税要件規定は見当たらないので、権利の

濫用があるかどうかが問題とされることになる。ところで、養子制度は、子の健全な育成をはかることを中心目的とする「子のため」のものだけが存在理由のあるものと認められる傾向にあり、¹⁵⁾ 昭和六二年の、民法における養子法の大幅な改正も、子の利益を図ることが大きな理念とされている。¹⁶⁾ 相続税対策のため、被相続人が多数の者と養子縁組を行うことは、そのような養子制度の存在理由から遠く掛け離れたものであり、これを容認すれば、親子の身分関係の安定と納税秩序の維持を著しく阻害することは明らかであり、権利の濫用に当たると考えられる。ただし、相続税対策のための養子縁組といっても、養子の人数、縁組の届出の時期、養親と養子の続柄、税負担回避の意図の程度等にさまざまな態様が考えられ、そのすべてを権利濫用行為として一律に課税庁が否認することは妥当でないとと思われる。権利濫用行為として成立する事例として、具体的には、相続税の関係では法定相続人に含まれても後に相続を放棄している場合や、被相続人の余命がわずかな時期に縁組を行い、相続開始後間もなく離縁している場合などが該当することになるものと考えられる。

なお、このような権利の濫用にも当たらない養子縁組が、一般に採用される行為と異なる税法上予定されない行為として、租税回避行為に当たることになると考えられる。

(1) 金子宏著『租税法・第二版』一四七頁(昭六三・三)、清水敏次稿『実質課税の原則—法的事实と経済的実質の相剋』税理二四卷一四二頁(昭五六・一)

(2) 東京高裁昭和五五年七月四日判決(税資一四一七六六頁)は、「同規定は、資産の法律上の帰属者と収益の経済的実質的な享受者とが異なる場合には、常に右実質的な享受者の所得として課税するという趣旨のものではなく、資産の名義人が『単なる名義人』である場合には当該名義人をもって収益の帰属者とはしない、という趣旨を定めているにすぎないものと解される」と判示し、法律帰属説に立つものと考えられるのに対し、千葉地裁昭和六二年五月六日判決(判例集未登載)

は、「法人の所得の有無とその帰属を判定するについては、単に当事者によって選択された法律的形式だけでなく、その経済的実質をも検討・吟味すべきことは当然であるが、当事者によって選択された法律的形式が経済的実質から見て通常採られるべき法律的形式とは明らかに一致しないものであるなどの特段の事情がない限り、当事者によって選択された法律的形式は原則として経済的実質をも表現しているものという事実上の推定が働き、右の法律的形式と経済的実質との不一致が明らかに立証された場合において初めて右の推定を覆し、右立証された経済的実質に従って法人税法上の法律関係が確定されることになる」と判示し、経済的帰属説に立つことが窺われる。

- (3) 福岡高裁昭和三四年三月三十一日判決(税資三九号八四頁)は、実質所得者課税の原則を適用して事業主体を認定したう
え、所得の帰属主体を偽る行為を詐欺その他不正の行為であるとしている。
- (4) 有斐閣発行『新版法律学辞典』二九二頁(昭五八・一一)
- (5) 新堂幸司著『民事訴訟法・第二版』五三八頁(昭五七・一一)
- (6) 同四〇二頁以下
- (7) 同四一七頁
- (8) 昭和六一年一〇月税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申』
- (9) 有斐閣発行『注釈民法(22)』のⅡ』六六九、六七六頁(昭四七・一一)
- (10) 我妻栄著『親族法』二八三頁(昭三六・四)
- (11) 同二八四頁
- (12) 前掲(注1) 金子二〇頁
- (13) 碓井光明教授は、「当事者が縁組無効の訴えを起こしている場合に、租税回避のみを理由にしているということと無効とされるとしても、そうではなしに、課税面において、税務署長が届出のされている縁組を無効として扱うことは困難である」として、消極説に立たれている(『負担付贈与、養子縁組行為は租税回避行為か』税経通信四三卷三号二八頁(昭六三・三))。他方、吉良実教授は、効力要件を欠き私法上無効である養子縁組によって相続税の負担を軽減せしめることは、税法上許されないもの(非合法的)であり、それが特に相続税の負担を軽減させるために行われたものであることが明らかで

あるような場合は脱税に該当するものであるとして、積極説に立たれている（『養子縁組』渡辺美智雄編著・相続税制改革の視点三三三頁（昭和六一・一〇））。

(14) 有斐閣双書『民法』(8) 親族』一九二頁（昭四六・九）

(15) 前掲（注10）我妻二五四頁

(16) 細川清稿『養子法の改正』ジュリスト八九四号四四頁（昭六一・二〇）

終章

本稿では、主に租税逋脱行為と租税回避行為の二つの概念の成立要件を検討することによって、二つの概念の差異、相互の関係、事実の判断基準を明らかにしようとする。

租税逋脱行為の成立要件については、特に法定刑に関する規定の沿革及び自然犯・刑事犯であることが強調される。逋脱犯の本質に照らし、刑法学の理論に準拠して、これまでの学説及び判例を整理・検討した。刑法学の理論は、今日でも基礎的な事項についてさまざまな学説が対立しているが、本稿ではその基礎知識を、主に福田平教授の『全訂刑法総論』に負っている。

次に、租税回避行為については、この概念が多様に用いられる傾向にあることから、これまでの議論の沿革、立法の状況を整理した上で、租税回避行為は、その法的効果として納税義務は成立せず租税実体法上の意味はないが、節税と区別されることに実益をもつ概念であると位置付け、その成立要件を検討した。なお、これまで租税回避行為といわれた行為のうち、特に権利の濫用といえる行為は、租税回避行為とは区別され、それを否認することが、租税公

平主義と一般法原理である権利濫用の禁止の法理を介して、税法に内在する原理ないし条理として認められることの理論構成を試みた。

そして、二つの概念の成立要件の差異は、結果、行為及び故意の点に認められ、ある行為ないしそれによって形成された事実がどちらの概念に当たるかの判断基準は、結果の面では、既に存在している課税要件事実に係る納税義務を免れるものか、それ自体が課税要件を充足しない事実かであり、これを決定するのは租税実体法の規定ないしその解釈である、また行為の面では、その行為が税法を適用すべき実体ないし実質か否かであり、これを決定するのは事実認定であると解した。

本稿は、専らこれまでの学説を整理する中で導かれており、裁判例の検討など詳細な事例研究を前提としたものではない。したがって、私見の多くは、未熟な試論に止まることになると思われる。ただ、本稿を通して、租税法学の基本的な問題のいくつかに広く触れる機会を得たことは、筆者個人の意義として小さくないものと考えている。