

ドイツにおける租税回避の一般的否認規定の 最近の展開

谷 口 勢津夫

〔 大 阪 大 学 〕
〔 大学院高等司法研究科教授 〕

目 次

I. はじめに	239
II. 改正前 A042 条と改正の背景事情	243
III. A042 条の改正過程	249
1. 担当官法案	249
2. 担当官法案に対する批判	252
3. 政府法案	254
4. 連邦参議院に対する財政委員会の勧告	257
5. 財政委員会の公聴会	259
6. 新 A042 条の法文と立法理由	262
7. 「空騒ぎだったのか」	265
IV. おわりに	268

I. はじめに

租税は私人の経済活動の成果に対する経済的負担であるから、租税の存在自体がそのような経済的負担（租税負担）を回避しようとする私人の試みの誘因となる（租税の私人誘導機能）。その意味で、租税回避の試み（Steuerumgehungsversuch）ともいべき私人の行為（租税回避行為）は、租税の存在するところには必ず存在するといってもよい。租税回避の試みが、税法の解釈適用の結果、課税要件法の射程内に取り込まれ課税要件（租税回避の否認要件という補充的・代替的課税要件と区別する意味で「通常の」課税要件）を充足させることになれば、租税回避の試みは功を奏さず失敗に終わることになるが、逆に、私人が税法の解釈適用の限界を超えるところで観念し得る、課税要件法の欠缺（課税減免規定については適用除外規定の欠缺）を「突く」（利用する）ことに成功すれば、租税回避の試みは功を奏し、租税回避が達成されることになる。租税回避は、まさに「解釈の技法が役に立たなくなり始めるところ」⁽¹⁾すなわち「欠缺領域」⁽²⁾から始まるのである。

このように、租税回避（Steuerumgehung）は、課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる租税負担の適法だが不当な軽減又は排除⁽³⁾とい

(1) A. HenseI, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, in: Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann, München/Leipzig 1923, 217, 244.

(2) K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, Köln 1993, 1329.

(3) 筆者のみるところ、租税回避に関する正確で過不足のない（法律行為による租税回避だけでなく事実行為による租税回避をも包括し得る）定義としては、「課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除」という清永敬次教授の定義（同『税法 [第7版]』（ミネルヴァ書房・2007年）44頁）を挙げることができるが、同教授も「租税回避というとき、一般に、ややもすると、租税回避行為は許されない行為であると考えられがちであるが、これを禁止するための規定がない場合には、租税回避であるからといってこれが税法上否認されることはないのであるから、租税回避行為はその限りで税法上承認されている行為にほかならないと考えるべきものである。」（同46頁）と述べているように、「結果」として租税回避が達成された場合には、それは適法と評価されるべきものであるから、租税回避の定義の中に「適法」という法的評価の要素を加えてよいように思われる。このように租税回避の適法性を重視する租税回避観を筆者は「リベラルな租税回避観」と呼んで

う、いわば「結果」に着目した概念⁽⁴⁾であるところ、その「結果」に至る過程にある課税要件法の解釈適用論においても、いわばその「宿命」として、租税回避を意識した解釈適用の原理や方法がずっと議論されてきたし（いわゆる実質主義をめぐる議論）、最近でも「新たな」議論（課税減免規定の限定解釈による否認論、私法上の法律構成による否認論、制度濫用の法理等）が登場しているが⁽⁵⁾、近時活発化しているいわゆる租税回避スキームの複雑高度化・国際化を受けて、課税要件法の解釈適用の「前段階」における租税回避スキームの実態把握等の手続法的・制裁法的な規制についても検討がなされるようになってきている⁽⁶⁾。しかしながら、だからといって、「結果」それ自体に対する実体法的規制としての租税回避の否認ないしそのための補足的・代替的課税要件を定める租税回避否認規定が、存在意義を失いつつあるというわけではない。むしろ、個別的否認規定の限界を指摘し、国税通則法制定に当たって立法化が断念されたような一般的・包括的否認規定を導入することによって税法の租税回避否認機能を強化すべきであるというような主張⁽⁷⁾も、一方では、強くなりつつ

いる。谷口勢津夫「税法の基礎理論」税法学 555 号（2006 年）299 頁、326 頁（本文の定義については 324 頁）参照。

- (4) 租税回避が課税要件の不充足という「結果」に着目して概念構成されるのは、租税実体法が租税債務関係説を基礎とする課税要件法を中心に組成されているからである。ドイツでは、租税基本法 38 条が「租税債務関係に基づく請求権は、法律が納付義務を結びつける要件が実現されたとき直ちに発生する。」と定めているが、「法律が給付義務を結びつける要件」すなわち課税要件が実現（充足）されなかったという「結果」が生じたときに租税回避が問題になるという意味で「租税回避の問題は要件実現の問題である。」（*K.-D. Drüen*, in: *Tipke/Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung* (Loseblatt), § 42 AO Tz. 2 (Lfg. 114 Oktober 2007).) といわれる。
- (5) 従来の議論の概観として、差し当たり、松田直樹「実質主義と法の濫用の法理—租税回避行為の否認手段としての潜在的有用性と限界—」税務大学校論叢 55 号（2007 年）1 頁、13-40 頁参照。
- (6) 中里実『タックスシェルター』（有斐閣・2002 年）第 10 章〔初出・2001 年〕、岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学 553 号（2005 年）185 頁、松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察—租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として—」税務大学校論叢 52 号（2006 年）1 頁、等参照。
- (7) 論者によって主張の理由、ニュアンス等に違いはあるが、木村弘之亮「PERSON/

あるように思われる。

このような問題・議論状況は、我が国においてだけでなく、諸外国においてもみられるところである⁽⁸⁾。一般的否認規定の代表例といわれる租税基本法 (Abgabenordnung) 42 条 (以下「A042 条」と略記する) を有するドイツもその例外ではなく、この規定それ自体さえも否認機能の強化に向けた改正の対象とされたのである。本稿は、ドイツの 2008 年度改正税法 (Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008)) に関する A042 条の改正論議を紹介することを主たる狙いとするものであるが、本稿の直接の問題関心⁽⁹⁾は、①A042 条についてどのような限界が議論され、否認機能の強化が企図されたのか、及び②にもかかわらず「空騒ぎだったのか (Viel Lärm um nichts?)」⁽¹⁰⁾と評される結果に終わったのはなぜか、という二つの点にある。なお、本稿では、改正論議の紹介に当たって、改正規定の法文案のみならず法案理由をもできるだけ詳しく紹介することによって、ドイツの議会で税法の改正規定やその理由がどのようにして形成されていくのかをみることも、問題関心の一つである。我が国では、最近、租税回避を意識した解釈適用論において租税法規の趣旨目的を重視する傾向が強まってきているように思われるが、立法者が租税法規の趣旨目的を個別的・具体的に明らかにする「説明責任」を果たしているとは言い難い我が国の租税立法の現

税制・税務行政のあり方」税研 95 号 (2001 年) 1 頁、4 頁、品川芳宣「任意組合を利用した航空機リースに係る不動産所得の損益通算と禁止措置」T&A マスター109 号 (2005 年) 20 頁、32 頁、森信茂樹「新会社法と租税回避問題—三角合併を中心に—」フィナンシャル・レビュー84 号 (2006 年) 22 頁、31 頁、松丸憲司「租税回避に対する法人税法 132 条等の行為計算否認規定のあり方」税務大学校論叢 51 号 (2006 年) 387 頁、442-448 頁、松田・前掲注(6)20 頁、同・前掲注(5)126-133 頁、等参照。

- (8) 最近の比較法的研究として、松丸・前掲注(7)、松田・前掲注(6)、同・前掲注(5)参照。
- (9) 本稿は、租税回避の概念を私法上の形成可能性ないし選択可能性の「濫用」の観点から構成する場合 (谷口勢津夫「判批」民商法雑誌 135 巻 6 号 (2007 年) 1077 頁、1094 頁以下参照)、どのような法的構成が考えられるかというような問題関心に基づく研究の一環でもある。
- (10) *Mack/Wollweber*, § 42 AO - Viel Lärm um nichts?, DStR 2008, 182.

状⁽¹¹⁾からすると、ドイツの租税立法過程は大いに参考になるように思われるので、正式な議会資料（Drucksache [Drucks.]）等の立法過程に関連する資料に収録された法案理由はできる限り邦訳して紹介することにした（以下では、法文ないし法文案の邦訳は実線で、法案理由等の邦訳は破線で囲むことにする）。

(11) この点については、谷口勢津夫「税法の解釈と租税法規の趣旨目的—民主主義国家における税法解釈のあり方—」近畿税理士界 526 号（2008 年）9 頁参照。藤本哲也「付加価値税（VAT）に関する国際的租税回避—一つのケース・スタディー—」フィナンシャル・レビュー 84 号（2006 年）165 頁、182 頁も参照。

II. 改正前 A042 条と改正の背景事情

2008 年度改正前の A042 条は「法の形成可能性の濫用 (Missbrauch von rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten)」という見出しの下で以下のように規定していた。

「(1) 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は、経済的事象に相応する法的形成をした場合 (bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung) に発生するのと同じように、租税請求権が発生する。

(2) 前項は、その適用可能性が法律上明文では排除されていない場合に、適用することができる。」

この規定の前身は 1919 年ライヒ租税基本法 (Reichsabgabenordnung) 5 条及びこれを引き継いだ 1934 年租税調整法 (Steueranpassungsgesetz) 6 条であり、これが基本的には 1977 年租税基本法の制定に当たって同法 42 条とされたのであるが、これらの規定の実際の適用については、1990 年代初頭に、以下のように総括されていた。すなわち、「約 15 年ほど前まではこの租税回避否認規定(当時は租税調整法 6 条)は裁判所によってごく稀にしか援用されなかった。」⁽¹²⁾

「過去において A042 条が比較的稀にした適用されてこなかったことの原因は、判例が現在よりも頻繁に、[通常の課税要件規定の解釈において]考慮不十分で『無限定な』目的論的解釈、自由に揺れ動く『経済的』観察法 („wirtschaftliche“

(12) K. Tipke (Fn. 2), 1325. なお、清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房・1995 年) 22 頁 [初出・1966 年] は「今日までのところを大雑把にしておけば、租税基本法 5 条はその制定後思ったほどには適用されることなく、10 年以上を経過した後 1933 年以後 (とくに 34 年の改正を経て) 国家社会主義の思想の下異常にしばしば適用されるに至り (……)、第二次大戦後は最高財政裁判所 (OFH)、連邦財政裁判 [所] の判例、さらには諸研究者の手によって大戦前の 5 条 (租税調整法 6 条) の行きすぎた適用の是正と適用理論の精密化—とくに法治国思想の貫徹の強調の下に一とが進められてきている、といてよいかと思う。」と述べている。

Betrachtungsweise) 又は偽装された類推 (verkappte Analogie) に訴え、このようにして (実際は) 法律の欠缺をうめていたということにある。」⁽¹³⁾が、「そうこうするうちに、A042 条は租税基本法の非常に頻繁に適用される規定の一つになってきた。このことの原因は、おそらく、一つには経営経済学上の租税理論が法形成による租税負担極小化計画を著しく促進してきたことにあるし、もう一つには、自由に揺れ動く、あるいは単に感情に結びつけられた経済的観察法を超えて現れてきた、裁判官の [税法解釈] 方法論に関する意識の高まりにもあるであろう。」⁽¹⁴⁾このような判例の傾向は、その後更に進展し、2000 年代初頭になると、「判断の理由がより一層合理的かつバランスのとれたものになった」とか、「情緒性 (『感情法学』) からますます解放され、それに代わって跡付け可能な法的熟考が行われるようになった」というような所見⁽¹⁵⁾がみられるようになった。ちなみに、1995 年から 2007 年頃までに連邦財政裁判所 (Bundesfinanzhof [BFH]) が扱った A042 条関連事件のうち約 20 パーセントの事件で同条の適用が肯定されたといわれている⁽¹⁶⁾。

以上のような判例の発展は、1977 年 A042 条に関する連邦政府の法案理由書の中で、「どのような場合に濫用が個々に存在するかを判例は明らかにしていかなければならないであろう。立法者がこれ以上輪郭をはっきりさせると、それがどのようなものであっても、この一般条項の意義と実効性を減じることになるかもしれないからである。」⁽¹⁷⁾として示された、「判例への [濫用概念の明

(13) K. Tipke (Fn. 2), 1329.

(14) K. Tipke (Fn. 2), 1325.

(15) *Rose/Glorius-Rose*, Missbrauchsrechtsprechung des BFH in Bewegung, DB 2000, 1633, 1638.; auch H.-J. Pezzer, Neuere Entwicklungen in der BFH-Rechtsprechung zu § 42 AO, StbJb 2000/2001, 61, 62.

(16) S. D. Steinhauß, Maßnahmen zur Vermeidung missbräuchlicher Steuergestaltungen, Stellungnahme zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) – Drucksache 16/6290 – hier zu TPO 2 – (http://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/anhoeerungen/071/stellungnahmen/42-richter_am_bundesfinanzhof__steinhauff_.pdf), 8.

(17) BT-Drucks. VI/1892, 114.

確化のための]形成の委任」⁽¹⁸⁾に於けるものであるように思われるが、しかし、税務行政からすると必ずしも満足のものではなかった。

判例に対する税務行政の不满ないし不信感は遂に 2001 年度税法改正において噴出した。この改正によって、A042 条は 1977 年の制定後初めて改正され同条に第 2 項が追加された⁽¹⁹⁾。連邦政府の 2001 年 9 月 7 日付法案理由書は以下のように述べている⁽²⁰⁾。

「第 2 項は、第 1 項の規定の適用可能性が法律によって明文で排除されているわけではない場合に、同規定が適用されることを明らかにしている。

このような明確化が必要になったのは、連邦財政裁判所の第 1 部が 1999 年 12 月 15 日判決—I R 29/67 [マ→29/97]^{〔21〕} (『配当剥し (Dividendenstripping)』) 及び 2000 年 1 月 19 日判決—I R 94/97^{〔22〕} (『ダブリン・ドック (Dublin-Docks)』) において、42 条は他に特別法規定があるときは適用されないという見解を是認したからである。行政は 1999 年 12 月 15 日判決—I R 29/67 [マ→29/97] 及び 2000 年 1 月 19 日判決—I R 94/97 [の考え方] を、判断の対象となった個別事案を超えて適用することはしなかった (2000 年 10 月 6 日付連邦大蔵省書簡 BStBl I S. 1392 及び 2001 年 3 月 19 日付連邦大蔵省書簡 BStBl I S. 243)。

連邦財政裁判所の上記判例によれば、個別の事案において A042 条も特別法規定も適用されなくなり、そのために、部分的に著しい法律効果の欠缺 (Rechtsfolgelücke) がもたらされることになる。上記判例は、濫用的形成

(18) P. Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung (Loseblatt), § 42 AO Rz. 8 (Lfg. 194 Juni 2007).

(19) BGBl I 2001, 3794, 3814.

(20) BT-Drucks. 14/6877, 52.

(21) BFHE 190, 446, BStBl II 2000, 527. この判決については松田・前掲注(5)78-79 頁参照。

(22) BFHE 191, 257, BStBl II 2001, 222. 第 1 部は同日、同種の事件について公式判例集未掲載であるがもう一つ判決 (I R 117/97, IStR 2000, 182) を下している。これらの判決については松田・前掲注(5)76-77 頁参照。

「...
 ...というものは予見できないものであり、急速な変転をとげ場合によっては(も
 ...はや) 把握されないものである、ということ を考慮していない。それ故、A042
 ...条の一般的濫用禁止規定に立ち戻ってこれを援用することは、法律効果の欠
 ...缺を回避するために必要である。上述のような明確化のための法律改正はこ
 ...のことに役立つ。」

しかし、A042 条 2 項は、「特別法は一般法に優先する」という原則に対する例外を正当化する「著しい法律効果の欠缺」という理由の不明確さの故に、「国庫主義的な考慮」に基づくものと厳しく批判されることさえあったが⁽²³⁾、学説では、「いずれにせよ A042 条 2 項は、判例が特別規定の目的論的解釈によって同条 1 項の適用を排除することを妨げるものではない。」⁽²⁴⁾ というような見解が支配的であり、連邦財政裁判所も、ダブリン・ドック事案と同じく加算課税 (Hinzurechnungsbesteuerung. 対外取引課税法 Außensteuergesetz 7 条以下。タックス・ヘイブン対策税制) が問題となった事案で、結論的にはそのような見解に従ったものと解される判断⁽²⁵⁾を示したのである。

とはいえ、これで事態が沈静化したわけではなく、A042 条関係判例に対する税務行政の不満の念は、今度は、2006 年に「ヨーロッパ会社の導入及びその他の税法規定の改正のための租税上の随伴措置に関する法律 (SEStEG)」案に関する議会での審議において表明された。連邦大蔵大臣の議会付政務次官 (Parlamentarische Staatssekretärin) Barbara Hendricks は、同年 11 月 9 日の連邦議会 (Bundestag [BT]) 本会議で、EU の合併指令の国内法化による、国境を越えた組織再編成に関する租税上の障害の除去と結び付けて、「企業が

(23) S. D. Birk, Steuerrecht, 10. Aufl. Heidelberg 2007, § 4 Rn 320.

(24) Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 5 Rz. 99. S. K.-D. Drüen (Fn. 4), § 42 AO Tz. 20b; F. Roser, Die Auslegung sog. „alternativer Missbrauchsbestimmungen“, FR 2005, 178, 180; auch U. Clausen, Struktur und Rechtsfolgen des § 42 AO, DB 2003, 1589, 1594f.

(25) BFH-Urteil vom 20. 3. 2002 - I R 63/99, BFHE 198, 506, BStBl II 2002, 50. この判決については松田・前掲注(5)82-83頁参照。S. auch BFH-Urteil vom 19. 2. 2002 - IX R 32/98, BFHE 198, 288, BStBl II 2002, 674.

ドイツ国内で稼得した利益をドイツ国内でも課税される」ようドイツの課税権を確保するための措置（国外への資産の移転時における秘密積立金 *stille Reserve* [=含み益] の即時課税）⁽²⁶⁾の必要性を強調し、それに続けて次のように述べた⁽²⁷⁾。

「更に踏み込んだ議論の後、財政委員会 (Finanzausschuss) は、政府法案 (Regierungsentwurf) で定められていた濫用禁止条項を削除することをも勧告している。専門家の公聴会 (Expertenanhörung) でその削除が求められたのは、世間一般によく知られた A042 条を指示してのことであった。もっとも、この論拠の説得力は、これまでのところ、残念ながら非常に乏しいものである。というのも、我々は皆、連邦財政裁判所がどれほど A042 条の力になっているか知っているからである。企業課税法の分野で我が国の最上級財政裁判所がこの規定を適用した事案を、少なくとも私は知らない。それ故、私としては、専ら租税 [上の利益] にのみ動機づけられた組織再編成を助成することは、組織再編税法 (Umwandlungssteuergesetz) 26 条 [=濫用禁止規定] がなくても、組織再編成に関する税法の意図するところではないということ、もう一度特に強調して指摘しておきたい。そのような組織再編事象は、経営上意味ある企業の構造変更 (Neustrukturierung) とは無関係である。」

「立法者のこの明確な警告が理解され、A042 条に将来我が国の法秩序の中で然るべき地位が与えられる見込みはまだある。」

ここで表明されている不満の念は、連邦財政裁判所の各部 (Senat) のうち特に法人課税事件を担当する第 1 部の判例に向けられたものであるが、さらに、連邦財政裁判所の判例が、とりわけ租税節減 (Steuervermeidung) を阻止しようとする個別税法規定を、税務行政の意味において解釈しないことに対する怒

(26) この措置について詳しくは宮本十至子「国際的三角合併と課税管轄—ドイツの課税権喪失の議論を参考として—」税法学 558 号 (2007 年) 141 頁、148 頁以下参照。

(27) BT-Plenarprotokoll 16/63, 6209 A.

りも、連邦大蔵省の中には公然と存在したといわれている⁽²⁸⁾。

このような税務行政当局の不満や怒りが 2008 年度税法改正における A042 条改正（「強化」）の動因となったのであるが、しかし、以下でみるように、連邦大蔵省の当初の改正案は、議会への提出前から厳しい批判に曝され、改訂（「緩和」）された改正案（連邦政府法案）も議会での審議の過程で大幅な修正を受け、結局のところ、A042 条の改正は「空騒ぎだったのか」と評される結果となった。A042 条改正のいわば「号砲」をうち鳴らした Hendricks 連邦議会付政務次官が連邦財政裁判所に対して「振り上げた拳」は、権力分立原理の観点からの疑義まで引き起こしたが⁽²⁹⁾、功を奏することなく「下ろす」ことになったのである。

(28) S. G. Crezelius, Vom Missbrauch zum Misstrauen: Zur geplanten Änderung des § 42 A0, DB 2007, 1428.

(29) S. G. Crezelius (Fn. 28), 1428.

Ⅲ. A042 条の改正過程

1. 担当官法案

連邦大蔵省は、2007年6月14日に、2008年度改正税法に関する担当官法案 (Referentenentwurf) を示した⁽³⁰⁾。この法案では、A042条の見出しは同条1項の新法文に合わせて「租税上の形成 (Steuergestaltungen)」とされたが、その新第1項は次のようなものであった⁽³¹⁾。

「(1) 租税利益 (Steuervorteil) をもたらすことになる法的形成が選択され、当該法的形成について租税外の相当な理由 (beachtliche außersteuerliche Gründe) が証明されないときは、立法者が規定を定めるに当たって前提にした法的形成をした場合に発生するのと同じように、租税請求権が発生する。思慮深い (verständlich) 第三者であれば経済的事実関係及び経済的目標設定に鑑み租税利益を顧慮せずに当該形成を選択したであろうと認められる場合には、租税外の相当な理由が存在する。租税外の相当な理由が存在することを証明することが困難である場合には、納税義務者と税務官庁は、選択された当該形成をどの範囲まで課税上考慮すべきかについて協議することができる。この協議は連邦大蔵大臣の同意を必要とする。」

担当官法案ではこの規定改正の理由は以下のように述べられている⁽³²⁾。

「A042条の適用が問題になるのは、実体的租税法規の解釈の可能性が尽き

(30) この担当官法案の全文は2008年5月6日にhttp://www2.nwb.de/portal/content/ir/beitraege/beitrag_787099.aspx#text2のMaterialienで確認した(以下、インターネット上のHPの最終確認日は同日である)。なお、このHPは、ドイツの税法関係図書雑誌等の出版社(nwb Verlag)の「NWB ReformRadar(http://www2.nwb.de/portal/content/ir/beitraege/beitrag_705844.aspx)」で検索して見ることができる。

(31) Referentenentwurf (Fn. 30), 37.

(32) Referentenentwurf (Fn. 30), 118f. 下線は、後でみる政府法案(3)で削除された部分について筆者が付したものである。

たときである。これまで適用されてきた法と違って、A042 条では今後はもはや『法の形成可能性の濫用』という文言は用いられなくなる。間接事実(Indiz)によってしか認定できない納税義務者の租税上の動機(Motiv)は重要でないとされ、誹謗中傷も問題でない。経済及び租税の面で自分に最も有利な形成を選択することはあらゆる納税義務者にとって原則として自由である。ただし、どのような前提条件の下で法的形成が承認され得るかは規定されなければならない。

A042 条 1 項の現行規定は法の形成可能性の濫用の定義を定めていない。それ故、その規定の適用は決疑論(Kasuistik)によって強く特徴づけられている。これまで濫用と評価されてきた租税回避の防止のための明確 [=客観的⁽³³⁾] かつ実効的な規律(präzise und effektive Regelung)は、課税における平等、さらには法的安定性のためには欠くことのできないものである。それがなければ、要領のよい(raffiniert)納税義務者は、通常の法的形成を選択した他の納税義務者に比べて、両者ともに経済的に同様の状態を達成しているにもかかわらず、優遇されることになる。

A042 条 1 項の適用可能性のための連結点は、今後は、立法者が租税実体法を定めるに当たって前提にした形成に比べて租税利益をもたらすことになる形成が選択されたという事情だけである。計画されている新規定によれば、このことが当てはまるのは、立法者が取引生活上通常と認めたが故に租税請求権の発生の前提条件とした法律要件の実現が回避され、一定の経済的な結果が達成された場合である。

(33) DIHK/BDI/BDA/ZDH/BdB/GDV/BGA/HDE, Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 06.07.2007 (http://www.bielefeld.ihk.de/fileadmin/redakteure/recht/Steuern/Steuerpolitik/StellungnahmeJahressteuergesetz2008_07_07.pdf), 21 (auch IHK-Steuerinfo Ausgabe Juli 2007 (<http://www.dihk.de/> [クリック: Recht und Fairplay→Steuerrecht→Steuerinfo]), 13.)によれば、「明確な(präzise)という語をこの担当官法案の作成者は、『十分な証明配慮措置(Beweisvorsorge)』がないので納税義務者が反対証明に成功しないような場合について主観的要件を切除することという意味でしか、理解していない。」

租税実体法の形整に当たって、立法者は、取引通念 (Verkehrsanschauung) に従って一定の経済的目的の達成のために典型的 (typisch) なものとする形成に照準を合わせることによらざるを得ない。立法者はある規定の制定に当たって、目的の追求のために理論的に考えられ得るすべての形成を考慮することができるわけではない。すべての経済的事象についてできる限り簡素な法形成を定めることは、法秩序の努力にかかっているけれども、租税法規の出発点となるのは、課税の基礎にある納税義務者の目的が簡素な法的手段で追求されるということである。それ故、租税実体法の立法者が前提にした形成の判断については、思慮深い当事者であれば経済的事実関係及び経済的目標設定に鑑み一租税実体法の当該規定の制定に当たって考慮した事情に関連づけて一どのような道を行く [=形成を選択する] ののであろうかということが、立法資料 (Gesetzesmaterialien) と並んで、基準とされなければならない。

立法者が意図していなかった租税利益をもたらす形成が認定された場合、納税義務者は、自分が選択した当該形成について租税外の相当な理由が存在することを証明しなければならない。租税外の理由は経済的な理由又は個人的な理由であり得るが、その租税上の相当性は、これらの理由の追求が立法者の価値判断によれば課税上考慮されるべきであるかどうかによって、左右される。当該形成の選択の理由が第一次的に租税節減にある場合は、租税外の相当な理由は存在しない。

納税義務者が租税外の相当な理由の証明に成功しなかったときは、立法者が当該規定を定めるに当たって前提にした法的形成をした場合に発生するのと同じように、租税請求権が法律により発生する。つまり、この法律は、租税回避の存在を支持する、覆すことのできる法律上の推定 (widerlegbare gesetzliche Vermutung) を定めているのである。租税外の相当な理由の存在に関する証明責任は納税義務者が負担する。

新第2文によれば、租税外の相当な理由が存在するのは、思慮深い第三者

であれば経済的事実関係及び経済的目標設定に鑑み租税利益を顧慮せずに当該形成を選択したであろうと認められる場合である。この他人間比較 (Fremdvergleich) を通じて確定しようとしているのは、当該納税義務者の個人的考量は無視されるということである。したがって、結局のところ、取引通念が基準とされるべきなのである。

新第3文は、租税外の相当な理由の証明が困難であるような事案について合理的な解決を提供しようとするものである。そのような事案において、納税義務者と税務官庁は、選択された当該形成をどの範囲まで課税上考慮すべきかについて、協議することができる。この規定は、連邦財政裁判所の確立された判例及び学説によって展開されてきた、事実上の協議 (tatsächliche Verständigung) に関する諸原則に照らして、定められたものである。

そのような協議は、平等な課税を確保するために、連邦大蔵省の同意を必要とする。したがって、同時に、連邦大蔵省は、新たに発展してきた租税形成について立法者にタイムリーに情報を提供し、必要とあればそれ相応の法律改正を提案することができる。

同意の与え方は連邦大蔵省の裁量である。それ故、連邦大蔵省は、例えば、一定の事案の組み合わせについて予め同意を与え、そうすることで、連邦大蔵省の関与を重要な事案に限定し課税手続の無用の遅滞を回避することができることになるのである。」

2. 担当官法案に対する批判

この担当官法案は直ちに税理士界・弁護士界・経済界・学界等の各方面から厳しい批判を受けた⁽³⁴⁾。批判の矛先は、まず、同法案が A042 条の見出し

(34) S. Pressemitteilung des Deutschen Steuerberaterverbands e.V. vom 20. 6. 2007 (P 15/07) (<http://www.dstv.de/>[クリック:Presseservice→Pressemitteilungen]); Eingabe S 10/07 des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. zum Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2008 (<http://www.dstv.de/waswirwollen/s2007-07-05-10.pdf>); Stellungnahme des Deutschen Anwaltvereins durch den

の変更からも明らかなように明文の濫用要件を廃止し、「租税上の形成」そのものを対象としたことに向けられた。確かに、同法案は、その理由でも述べられているように、改正前 A042 条が濫用の定義を定めておらず、その適用、とりわけ判例法上の「法的形成の不相応性 (Unangemessenheit)」という要件要素 (Tatbestandsmerkmal) の適用が決疑論に陥っているというような厳しい批判⁽³⁵⁾を考慮したものではあるが、しかし、同法案それ自体が、今度は、あらゆる租税上の形成に「濫用の嫌疑 (Missbrauchsverdacht)」⁽³⁶⁾をかけるものであると批判されたのである。このような批判は「租税上の形成は形式的にも実質的にも適法 (legal und legitim) である。」⁽³⁷⁾というような考え方に基づくものであるが、これは、連邦憲法裁判所及び連邦財政裁判所の判例⁽³⁸⁾上も承認されてきた「できるだけ少ない租税負担を追求する基本権」⁽³⁹⁾ともいうべき納税義務者の権利を承認することを前提として唱えられる考え

Steuerrechtsausschuss zum Jahressteuergesetz 2008 (<http://anwaltverein.de/downloads/stellungnahmen/2007-35.pdf>), 4; DIHK/BDI/BDA/ZDH/BdB/GDV/BGA/HDE (Fn. 33), 19ff.; Pressemitteilung des Bundessteuerberaterkammers vom 10. 7. 2007 (<http://www.bstbk.de/> [クリック: Presse→Pressemitteilungen aus 2007]); N. Schmidt-Keßeler, Steuergestaltung ist kein Missbrauch, Kammer-Report 08-2007, 29 (<http://www.bstbk.de/> [クリック: Kammer-Report Archiv]); W. Lingemann, Unternehmensteuerreform 2008 – Vom Leistungsfähigkeitsprinzip zum Dummensteuerprinzip – (http://www.gmbhr.de/heft/15_07/blickpunkt.htm); G. Crezelius (Fn. 28), 1428ff.; H. B. Brockmeyer, Bedenkliche Neufassung des § 42 Abs. 1 AO im Referentenentwurf des JStG 2008, DStR 2007, 1325 usw. なお、このような厳しい批判を「過剰反応」とみる論者もいる。S. Geerling/Gorbauch, Keine Angst vor § 42 AO-E, DStR 2007, 1703.

(35) S. H. B. Brockmeyer (Fn. 34), 1325; die Nachw. bei *dems.*, in: Klein, Abgabenordnung, 9. Aufl., München 2006, § 42 Rz. 13.

(36) Mack/Wollweber (Fn. 10), 183.

(37) Pressemitteilung des Bundessteuerberaterkammers vom 10. 7. 2007 (Fn. 34).

(38) S. BVerfG-Beschluß vom 14. 4. 1959 – 1 BvL 23, 34/57, BVerfGE 9, 237, 250; BFH-Beschluß vom 29. 11. 1982 – GrS 1/81, BFHE 137, 433, BStBl II 1983, 272; BFH-Urteil vom 18. 7. 2001 – I R 48/97, BFHE 196, 128. 「租税節減の動機だけでは形成は不相応なものとなれない。」ということは連邦財政裁判所の確立された判例となっている。

(39) P. Fischer (Fn. 18), § 42 AO Rz. 3 (Lfg. 194 Juni 2007).

方⁽⁴⁰⁾である。そのような「基本権」は一般的行動の自由（基本法 2 条 1 項）から導き出され得るものであろうが⁽⁴¹⁾、同法案は、そのような自由ないし「基本権」を侵害するおそれがあるが故に、「法治国家の瀬戸際に立つ（am Rande der Rechtsstaatlichkeit）」⁽⁴²⁾とまで痛烈に批判されたのである。

そのほか、担当官法案は、納税義務者に著しく不利に、しかも従来の判例から著しく逸脱する形で証明責任の転換を定めていること、いわゆる事実上の協議⁽⁴³⁾を税務行政の裁量にかからしめていること等に関しても、批判された⁽⁴⁴⁾。

3. 政府法案

連邦政府は、以上のような厳しい批判を受けて、連邦大蔵省の担当官法案を改訂（「緩和」）したが、依然として「我が国ではこれまで 1500 の財政裁判所の判断の中で、形成の濫用が明確にされることはなかった。我々はこの改正で今やこのことを成し遂げるつもりである。」（大蔵次官 Axel Nawrath の発言⁽⁴⁵⁾）というスタンスは維持した上で、その改訂法案（作成日は 2007 年 7 月 26 日）を政府法案⁽⁴⁶⁾として、翌 8 月 8 日の閣議決定（Kabinettsbeschluss）⁽⁴⁷⁾を経て、議会に提出した。政府法案では、A042 条の見出しは再び「法の形

(40) この考え方は筆者のいう「リベラルな租税回避観」（前掲注(3)参照）と基本的に同じ考え方であるとみてよからう。

(41) S. C. Lenz, Das „Grundrecht auf steueroptimierende Gestaltung“ – Ist der Regierungsentwurf zu § 42 AO mit der Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen vereinbar?, BB 2007, 2429, 2431. ヘンゼルは第一次大戦後に「いわゆる経済的自由の原則」に基づき、本文中で述べた「基本権」と同様の考え方を説いていた（S. A. Hensel (Fn. 1), 228, auch 269.）。

(42) Pressemitteilung des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. vom 20. 6. 2007 (Fn. 34).

(43) Dazu *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Aufl., Köln 2008, § 21 Rz. 20ff.

(44) S. besonders G. Crezelius (Fn. 28), 1430; H. B. Brockmeyer (Fn. 34), 1326ff.

(45) <http://www.unternehmensteuerreform2008.com/pdf/artikel120.pdf> に収録されている 2007 年 8 月 9 日の Handelsblatt 紙 152 号の記事中の発言。

(46) http://www2.nwb.de/portal/content/ir/beitraege/beitrag_787099.aspx#text2 [クリック : Materialien].

(47) S. http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_53848/DE/Presse/Pressemittei-

成可能性の濫用」に戻され、これを受けて以下のように同条1項の法文も担当官法案から大幅に修正され、また、同条2項の「適用することができる」という文言の前に「他の規定と並んで」という文言が挿入された⁽⁴⁸⁾。

「(1) 法の形成可能性の濫用により租税法律を回避することはできない。租税利益をもたらすことになる異常な (ungewöhnlich) 法的形成が選択され、当該法的形成について租税外の相当な理由が当該納税義務者によって証明されない場合には、濫用が存在する。立法者が取引通念に従って一定の経済的目的の達成のために前提とした形成に適合しない形成は、異常なものである。濫用が存在するときは、通常 (gewöhnlich) 法的形成をした場合に発生するのと同じように、租税請求権が発生する。

(2) 前項は、その適用可能性が法律上明文では排除されていない場合に、他の規定と並んで適用することができる。」

連邦政府は上記規定改正の理由を以下のように述べている⁽⁴⁹⁾。

「A042 条の適用が問題になるのは、実体的租税法規の解釈の可能性が尽きたときである。[担当官法案中略] A042 条 1 項の現行規定は法の形成可能性の濫用の定義を定めていない。それ故、その規定の適用は決疑論によって強く特徴づけられている。これまで濫用と評価されてきた租税回避の防止のための明確かつ実効的な規律は、課税における平等、さらには法的安定性のためには欠くことのできないものである。それ故、濫用の概念が法律上定義されるべきである。」

lungen/Pressemitteilungen_28alt_29/2007/08/20070808__PM089.html?__nnn=true.

(48) BR-Drucks. 544/07, 28; BT-Drucks. 16/6290, 24f.

(49) BR-Drucks. 544/07, 105f.; BT-Drucks. 16/6290, 80f. 下線は、担当官法案の文章が維持された部分（部分的に維持された部分を含む）について筆者が付したものである。また、維持された部分の間に省略された文章がある場合は [担当官法案中略] と記した。

計画されている新规定にいう濫用とは、異常な法的形成で、これについて租税外の相当な理由が証明されないものをいう。『異常な』という概念は連邦財政裁判所の判例に依拠して法律上定義されるが、この概念によってこの規定の要件が具体化される。この法律は、この概念について実体法立法者の意思及び取引通念を基準にしている。

租税実体法の形整に当たって、立法者は、取引通念に従って一定の経済的目的の達成のために典型的なものと考える形成に照準を合わせることによらざるを得ない。立法者はある規定の制定に当たって、目的の追求のために理論的に考えられ得るすべての形成を考慮することができるわけではない。[担当官法案中略] 租税実体法の立法者が前提にした形成の判断については、立法理由（Gesetzesbegründung）及び立法資料が援用されなければならない。

『租税外の相当な理由』という要件要素は、A042 条に関する判例から借用されたものである。租税外の理由は経済的な理由又は個人的な理由であり得るが、その租税上の相当性は、これらの理由の追求が立法者の価値判断によれば課税上考慮されるべきかどうかによって、左右される。当該形成の選択の理由が第一次的に租税節減にある場合は、租税外の相当な理由は存在しない。

この新规定によって、誰が今後どのような要件要素を証明しなければならないかということも、法的明確性（Rechtsklarheit）のために確定されることになる。税務行政は、租税利益をもたらすことになる異常な法的形成の存在を証明する責任を負う。税務行政がこれを証明することができれば、納税義務者は、自分が選択した形成について租税外の相当な理由があることを証明しなければならない。納税義務者が租税外の相当な理由の証明に成功しなかったときは、当該納税義務者が通常の一立法者が当該規定を定めるに当たって、取引通念に従って一定の経済的目的の達成のために前提にした一法的形成をした場合に発生するのと同じように、租税請求権が法律により発生する。

部分的な証明責任の転換は必要である。それは、納税義務者だけが、自分の選択した法的形成について租税外の相当な理由を主張することができるからである。同じような考え方は、A090 条 2 項の規定—国外の事実関係に関する高められた協力義務—の基礎にもある。」

4. 連邦参議院に対する財政委員会の勧告

政府法案も、連邦財政裁判所の従来判例によれば法的形成の「不相応性」の間接事実にすぎないものとされてきた「異常性」⁽⁵⁰⁾を濫用の要件要素にいわば「格上げ」したこと等について、厳しい批判を受けた⁽⁵¹⁾。連邦参議院 (Bundesrat [BR])は閣議決定直後の8月10日に同法案の送付を受けたが⁽⁵²⁾、連邦議会の財政委員会はそのような批判を踏まえて、9月11日に、まず、次のような理由でA042条改正案の削除を連邦参議院に対して勧告した⁽⁵³⁾。

「提案された改正でもって、課税の平等と法的安定性の向上という目的を達成することはできない。A042条1項の新法文は(逆に)現行法より明確でも実効的でもなく、それ故、拒否すべきである。

ドイツ税理士連盟はこの法案を次のように厳しく批判した。『担当官法案は、A042条の新法文によってしか法的安定性を確立することはできないと偽りの申し立てをするが、実は、あらゆる法的安定性が排除されることになる

(50) S. H. B. Brockmeyer (Fn. 35), § 42 Rz. 15, auch 12.

(51) S. Pressemitteilung des Deutschen Steuerberaterverbandes e. V. vom 10. 8. 2007 (P19/07) (<http://www.dstv.de/>[クリック: Presseservice→Pressemitteilungen]); IHK-Steuerinfo Ausgabe August 2007 (<http://www.dihk.de/> [クリック: Recht und Fairplay→Steuerrecht→Steuerinfo]), 2; K.-D. Drüen (Fn. 4), § 42 AO Tz. 1 (Lfg. 114 Oktober 2007). なお、ヨーロッパ税法との比較の観点からの分析として、S. Köhler/Tippelhofer, Verschärfung des § 42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008? – Zum unterschiedlichen Missbrauchs begriff nach deutschem und europäischem Steuerrecht, IStR 2007, 681.

(52) S. BR-Drucks. 544/07.

(53) BR-Drucks. 544/1/07, 81.

のである。』

一定の租税上の形成をこれまで正当化することができた『経済的理由』を省略したことと、法的形成の『異常性』を基準にしたことは、問題である。それらのことのために、今後は、単なる企業構造変更にも租税上の濫用の嫌疑をかけることができることになろう。疑わしきはすべて『異常』であるが、このことは税務署の従来の実務には適合しない。

自分が行おうとするあらゆる法的形成について、当該形成が『立法者が取引通念に従って一定の経済的目的の達成のために前提とした』形成に適合するかどうか審査することを納税義務者に要求することはできない。そのような「ことを納税義務者に要求する」規定は、意味のあるあらゆる経済発展を萎えさせるものでもある。」

その上で、財政委員会は、連邦参議院に対して、「連邦参議院は、A042 条（法の法的形成可能性の濫用）の改正規定構想を、今後の立法手続において、意図された目的がこの法案の法文で達成されるかどうかという点につき、審査することを求める。」かどうかについて態度決定（Stellungnahme）をするよう勧告し、その理由を次のように述べた⁽⁵⁴⁾。

「A042 条については、この規定で今後も引き続き形成の濫用を厳正に（gerichtsfest）防止しようとするつもりであるならば、どうしても修正が必要である。

連邦政府の法案は、確かに、判例による今後の取扱いを予測することができないような一連の不確定法概念を含んでいる。現在の法状態の改善を追求するものではあるが、その改善は達成されないおそれがある。それどころか、特に『異常な法的形成』という概念を導入すると、立法者が想定していなかった租税法律の価値判断の観点かもはや『異常性』という概念の枠内において流れ込むことができない場合には、法状態は国庫の不利に一層悪化するこ

(54) BR-Drucks. 544/1/07, 82.

とになるかもしれないのである。

しかしながら、この改正税法の枠内での A042 条の改正を断念することはできない。その意図された改正を断念すると、規定改正は必要でないという合図を送ることになる。

それ故、連邦参議院は、A042 条の新法文を引き続きこの立法手続で改訂し、そうすることでその意図された目的を達成し、紛争の発生しやすさ (Streitanfälligkeit) を減じ、納税義務者にも税務行政にも解釈適用を容易にすることが必要であると考えるところである。」

連邦参議院は、9 月 21 日に、以上のような財政委員会の勧告に従って態度決定を行った⁽⁵⁵⁾。

5. 財政委員会の公聴会

政府法案は、10 月 10 日、財政委員会の公聴会でも各方面から厳しい批判を受けた⁽⁵⁶⁾。公聴会で述べられた意見のうち、ここでは、連邦財政裁判所の裁判官 Dieter Steinhauﬀ の意見をみっておくことにしたい。連邦政府は法案理由の中で、新規定の要件を「連邦財政裁判所の判例に依拠して」あるいは「判例から借用 [して]」定める旨を述べているが、それが連邦政府の「真の」意図であれば、連邦財政裁判所の批判が連邦政府にとって「最も厳しい」批判となると考えられるからである。

Steinhauﬀ 裁判官は、まず、「[連邦財政裁判所は] 立法者によって [1977 年] 当時判例に委任された形成任務の遂行上 A042 条の解釈適用基準を發展させてきたが、[新規定の要件は] 実際のところそれらの基準から著しく逸脱している。」⁽⁵⁷⁾と述べた後、「A042 条改正法案の計画されている新規定は重大な

(55) S. BR-Drucks. 544/07 (Beschluss), 63: BT-Drucks. 16/6739, 24.

(56) S. BT-Drucks. 16/7036, 3, 6. 公聴会で述べられた意見のうち連邦議会議会財政委員会の HP で公表されているものについては、S. <http://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/anhoerungen/071/stellungnahmen/>.

(57) D. Steinhauﬀ (Fn. 16), 1.

法的不安定性を創出するであろうし、連邦財政裁判所の安定した判例に比べて、決してその改善をもたらすものではないと予測することができる。……
 ……[A042 条の] 構造に関わる変更によって、とりわけ、従来の判例によれば間接事実として判断されるべきものとされてきた個々の要素すなわち〔①〕異常な法的形成、〔②〕立法理由及び立法資料に基づいて租税実体法立法者が前提とした法的形成及び〔③〕これと調和する取引通念のみを要件に関して記述することによって、ますます著しい法的不安定性が創出されるおそれがある。⁽⁵⁸⁾と述べている。ここで挙げられている三つの要素（①～③）は、後でみるように、公聴会後に作成された代替法案では削除されることになったことからすると、これらの要素に関する批判の内容をもう少し詳しくみておく必要がある。批判の主たるポイントと思われるのは以下の点である。

①について。「『異常な』という要件要素の限定でもって、もはや、追求される経済的目的とそのために用いられる法的手段との関係を、思慮深い当事者の見地から価値判断を伴って (wertend)、基準にしようとしているのではなく、立法者によって一名目上又は実際上一前提とされた典型的な、勿論しばしばもしかすると確定しがたいか又は全く確定できない、できるだけ簡単な形成の形式に結び付けようとしているのである。確立された判例によれば独立して審査されるべき『不相応な形成』という要素は、要件上はもはや言及されていない。異常なということは、現存する慣行、現存する慣例ないし慣習に適合しないことである。この要素が立法者の歴史的意思に繫留されると、経済的变化、社会的変化、さらには税法外で生起する変化に基づく継続的發展が、この規定によって排除されることになる。これに対して、この要素が〔従来の判例においてと同様〕間接事実的な意味しかもたないのであれば、そのような継続的發展は全体的評価の枠内で適正に考慮され得るのである。」⁽⁵⁹⁾

(58) D. Steinhauß (Fn. 16), 3.

(59) D. Steinhauß (Fn. 16), 3f.

②について。「連邦憲法裁判所の判例によれば、法律規定の解釈に関しては、当該規定の中で十分に表現された立法者の客観化された意思が基準となるが、そのような立法者意思は法律規定の文言や文脈から明らかになるものである。法律規定の制定史が意味をもつのは、それがこれらの原則に従って確かめられた解釈の正しさを裏付け、あるいは前述の方法だけでは一掃することができない疑念を晴らす限りにおいてのみである。立法資料は慎重に、〔解釈結果を〕支持する形でのみ、しかも全部ひっくるめて、それが『客観的な法律内容を推論させる』限りにおいてのみ、援用されるべきであると連邦憲法裁判所は繰り返し説示してきた。これによれば、いわゆる立法者意思ないし立法手続関与者意思は、それが条文に表現されている範囲で、解釈において考慮することができるものである。立法資料が立法機関の主観的観念を客観的な法律内容と同等に取り扱う誘因となってはならない。このような方法論上の問題は別にして、本当の立法者意思は全く確定できないものであるか、又は簡素化、明確化等のようなどちらかといえばベールで覆われた概念で一般的に言い換えられるかのいずれかであるという困難さが、しばしば全く実際問題として生じることがある。それに加えて、担当官法案や政府法案から読み取ることができる理由づけを立法者が実際上どの程度自分のものとしたか直ちには明らかにならないのが通例である。」⁽⁶⁰⁾

③について。「取引通念は現在の判例によれば全体的評価の枠組みの中の一要素として間接事実的な意味をもつにすぎないが、それが今度は要件要素として定められることになる。取引通念という要素は一歴史的立法者の見解という静的な要素とは違って一事情の社会的変転の影響下にある。したがって、この二つの要素は矛盾した関係にある。にもかかわらず、法案によれば、形成が異常なものとなるのは、まさに、立法者が取引通念に従って一定の〔経済的〕目的の達成のために前提とした形成に当該形成が適合しない場合である。つまり、立法者は実体的課税要件の制定に当たって、自分が目の当

(60) D. Steinhilber (Fn. 16), 5.

たりに見て確かめた一定の取引通念を自分の意思の中に受け入れたはずであるというのである。立法者意思とこの取引通念とが矛盾すると、この新規規定は、厳密に考えると、全く適用されないことになる。」⁽⁶¹⁾

6. 新 A042 条の法文と立法理由

この公聴会の後 10 月 18 日に、連邦政府は、連邦参議院からの審査の求めに応じる旨を表明した⁽⁶²⁾。これを受けて、連邦大蔵省が各ラントの最上級財務官庁 (oberste Finanzbehörde) の参加の下でワーキンググループを設置し、A042 条改正の代替規定案を作成した。連邦政府与党は、同代替規定案を支持し⁽⁶³⁾、さらに、連邦議会での審議でも野党から同代替規定案⁽⁶⁴⁾の法的安定性に対する疑義が提起されたものの、この疑義に反論した⁽⁶⁵⁾。その結果、連邦議会は 11 月 8 日に同代替法案を賛成多数で採択し⁽⁶⁶⁾、12 月 20 日に連邦参議院の同意の下で可決した⁽⁶⁷⁾。

改正後の A042 条は、従前どおり「法の形成可能性の濫用」という見出しの下で、以下のような法文となった⁽⁶⁸⁾。

「(1) 法の形成可能性の濫用により租税法律を回避することはできない。租税回避の阻止のための個別租税法律の規定の要件が充足される場合には、当該規定によって法効果が決定される。それ以外の場合において、第 2 項に

(61) *D. Steinhilff* (Fn. 16), 6. S. auch *P. Fischer*, § 42 Abs. 1 A0 i. d. F. des Entwurfs eines JStG 2008 – ein rechtskultureller Standortnachteil, FR 2007, 857.

(62) S. BT-Drucks. 16/6739, 34.

(63) S. BT-Drucks. 16/7036, 24.

(64) 財政委員会の決定勧告に係る同代替規定案の法文については S. BT-Drucks. 16/6981, 51f.

(65) S. BT-Drucks. 16/7036, 6f.

(66) S. BT-Drucks. 16/7036, 7; BR-Drucks. 747/07, 30f.

(67) S. BGBl I 2007, 3150.

(68) BGBl I 2007, 3150, 3171.

規定する濫用が存在するときは、経済的事象に相応する法的形成をした場合に発生するのと同じように、租税請求権が発生する。

(2) 不相応な法的形成が選択され、相応な形成と比較して納税義務者又は第三者に法律上想定されていない租税利益がもたらされる場合に、濫用が存在する。納税義務者が選択した当該法的形成について、事情の全体像 (Gesamtbild der Verhältnisse) からみて相当な租税外の理由を証明した場合には、濫用は存在しないものとする。」

この法文は上で述べた代替規定案の法文のままであるが、連邦政府与党がこれを支持した理由は以下のようなものである⁽⁶⁹⁾。

「新法文は政府法案の肯定的評価を受け入れているが、その考えられ得る弱点を回避している。したがって、今後は、濫用の概念が法律上定義され、税務行政と納税義務者との間での証明責任の分配が規律され、租税回避の制圧のための個別法律規定と A042 条の一般的規定との関係がより明らかに定められることになる。

A042 条から、今後は、濫用の確定に関する審査の明確な順序が明らかになる。今後は、まず、個々の事案において適用され得る個別租税法律が、租税回避の阻止のための規定を定めているかどうか審査しなければならない。このことが肯定される場合には、当該規定の要件要素が充足されているかどうか審査しなければならない。このことが肯定される場合には、当該個別租税法律の関連規定に従って法律効果が決定される。A042 条 2 項は、この場合は、同条 1 項 2 文によって明示的に排除される。そのような規定の要件が充足されていない場合には、A042 条 2 項を同条 1 項 3 文に従って審査しなければならない。この場合、濫用の存在は A042 条 2 項の前提条件に従ってのみ決定される。

新法案は、内容的には、特に 2007 年 10 月 10 日の公聴会で指摘された政府

(69) BT-Drucks. 16/7036, 24.

法案の考えられ得る問題を回避するものである。

濫用要件の定義について、法的形成の異常性はもはや基準とされておらず、一現行法及びこれについて示された判例と同様一、法的形成の不相応性が基準とされている。これは言葉の変更だけの問題ではない。異常性の概念は一政府法案が独自の定義によって想定していたのとは異なり一一般的な言語慣用では、経験概念 (empirischer Begriff) として理解されているが、これに対して、不相応性の概念は、価値概念 (wertender Begriff) である。もっとも、不相応性の概念を法律上定義しようとすれば、更なる価値判断を伴う不確定法概念によるしかないであろう。不相応性という概念の法律上の定義を断念することによって、濫用要件の起こり得る『硬直化』に対する、公聴会で述べられた批判を顧慮し、法秩序の更なる発展をこの領域でも可能にすることになる。

その [=不相応性概念の] 解釈に関しては、まず、[経済的事象に] 相応する法的形成の租税効果と選択された法的形成の租税効果とを比較しなければならない。この比較の結果、納税義務者又は第三者の租税利益が明らかになった場合は、さらに続けて、この租税利益が法律上想定されているかどうか審査しなければならない。このことが肯定され得るのは、例えば、法律上の選択権の行使や租税法律上の嚮導規範・助成規範 (Lenkungs- und Förderungsnorm) の利用についてである。

当該租税利益が法律上想定されていない場合には、選択された当該形成が不相応なものであるかどうか審査しなければならない。連邦財政裁判所の判例によれば、法的形成が不相応なものであるのは、特に、思慮深い第三者であれば経済的事実関係及び経済的目標設定に鑑み租税利益がなければ当該法的形成を選択していなかったであろうような場合である。国境を越える形成については、選択された形成が全く作為的であり国内租税債務の回避のみを目的とする場合、欧州裁判所の判例に基づき、不相応性を肯認することができる。

A042 条 2 項にいう濫用は、同項 2 文によれば、納税義務者が自分の選択した、同項 1 文によれば不相応な形成について、事情の全体像からみて相当な租税外の理由を証明した場合には、存在しない。この規定は、同項 1 文に従って濫用の肯認が理由づけられる場合これを租税外の理由の証明によって覆す機会を、納税義務者に利用できるようにするものである。納税義務者によって証明された租税外の理由は、勿論、事情の全体像からみて相当なものではない。証明された租税外の理由が事情の全体像からみて本質的 (wesentlich) でない場合あるいはそれどころか副次的な意味しかもたない場合には、それは同項 2 文にいう相当な理由ではない。この場合には、同項 1 文による濫用の肯認は維持される。」

以上の理由では、冒頭で「新法文は政府法案の肯定的評価を受け入れている」と述べてはいるが、それに続く部分では政府法案理由を全面的に書き換えていることからすると、連邦政府が A042 条の「強化」という当初の企図を完全に放棄したことは明らかであろう。しかも、とりわけ「不相応性」という概念の法律上の定義の断念に関する部分からすると、1977 年 A0 制定に当たって A042 条について立法者がとった「判例への〔濫用概念の明確化のための〕形成の委任」⁽¹⁸⁾ というスタンスを、結局のところ、連邦政府も踏襲せざるを得なくなったとみてよかろう。このような結果については、A042 条改正の契機となった連邦大蔵大臣の Hendricks 連邦議会付政務次官の発言に対して権力分立原理の観点から疑義が提起されたこと (II 参照) も何らかの影響を及ぼしたのかもしれない。

7. 「空騒ぎだったのか」

以上で概観してきたように、A042 条の改正過程では、議会の内外での批判を受けて、その時々の方案に対して抜本的な修正が加えられてきたが、それでも、改正後の A042 条に対して、ドイツ税法の代表的な体系書では以下のよ

うな厳しい評価がなされている⁽⁷⁰⁾。

「A042 条の方法論上の適用領域は、許容される欠缺補充の射程によって決まる。つまり、租税法律の継続形成 (Fortbildung) が広範に許容されればされるほど、A042 条の適用領域はそれだけますます狭くなるのである。A042 条は租税法律の広範すぎる継続形成をめぐる争いを税法上の合法性の原則のために落着させるものである。法律の解釈のこのように解釈論上安定した補充を、A042 条の 2008 年以降適用される法文は著しく妨げる。確かに、相応性という基準を異常性という基準で代替しようとする担当官法案 [→政府法案] の提案は通らなかった。しかしながら、A042 条のこの拡張された法文は、解釈論及び用語に関して十分に考え抜かれたものではなく (……)、改定した方がよかろう。

例えば特に濫用の定義 (A042 条 2 項 1 文。……) は失敗作である。『租税利益』への関連づけは人を混乱させるものである。立法者が [租税利益と関連づけた濫用の定義で排除を] 狙った租税効果は、不相応な法的形成 [を用いた濫用の定義] によって避けられる。[そうすれば、]濫用の法的定義は、もっと簡素なものに、しかも同時に法解釈を越えたところでの困難な法適用 [=租税回避の否認] に関してもっと操作しやすいものにすることができるであろう。[中略]

A042 条の新追加条項でもって、立法者は、自己の追求する課税の法的安定性及び平等を改善したとはいえ、逆に悪化させたといつてよかろう。」⁽⁷¹⁾

このような評価からすれば、2008 年度改正税法に関する A042 条改正の「顛

(70) *Tipke/Lang* (Fn. 43), § 5 Rz. 97f.

(71) 改正後の A042 条では、A042 条と個別的否認規定との関係に関する改正前の同条 2 項は削除され、代わって同条 1 項 2 文で個別的否認規定の優先適用が明文化されたが、この点についても、その関係が「より明確になったわけではない」(*Tipke/Lang* (Fn. 43), § 5 Rz. 97, 99.) という批判がある。それは、改正前からそのような解釈を採用してきた論者 (前掲注(24)参照) からすれば、そういえるかもしれないが、改正前の A042 条 2 項に対して国庫主義的な考慮に基づく規定というような批判 (前掲注(23)参照) があったことを考えると、その廃止はもっと肯定的に評価してよいように思われる。

末記」はやはり「空騒ぎだったのか」という「書き出し」で始めてよさそうである。しかしながら、法的な観点からの評価の「章」には、「租税上の形成の自由」ないし「できるだけ少ない租税負担を追求する基本権」を尊重し課税の法的安定性及び法的明確性を追求した結果であると記すべきであろう。そのような評価は、法治国家原理（基本法 20 条 3 項、19 条 4 項）及びそれから導き出される、租税負担の予測可能性・計算可能性のための規範明確性の原則 (Grundsatz der Normenklarheit)⁽⁷²⁾に基づく肯定的な評価であろう。

(72) Dazu ausführlich BFH-Vorlagebeschluss vom 6. 9. 2006 - XI R 26/04, BFHE 214, 430, BStBl II 2007, 167.

IV. おわりに

以上において、ドイツの2008年改正税法に関するA042条の改正論議をみてきた。A042条の租税回避否認機能の強化を企図して始められた改正作業も、議会の内外での厳しい批判を受けて、基本的には改正前と同様、濫用（不相応な法的形成）概念の形成すなわち租税回避の否認要件の形成を判例に委任するというスタンスに立ち戻らざるを得なかった。この結果については、前項（Ⅲ）の最後に述べたような評価が可能であろうが、さらには一般的否認規定の否認要件に関する立法技術的な困難さに基因する面もあるように思われる。租税回避スキームが複雑高度化・国際化する現代の経済社会では、本稿で紹介したA042条の改正論議は、租税回避の一般的否認規定の「内在的かつ現実的」限界を示す証左となるといってもよかろう⁽⁷³⁾。

【後記】

ドイツでは今年（2008年）になって改正後のA042条に関する論文等が次々と発表されているが、本稿で引用した文献以外に脱稿後初校段階までに以下の文献に接した。新A042条に対するそれらの評価は、特に濫用の定義、その中でもとりわけ「租税利益」に関する部分（濫用の定義の第二の要素）に関して、厳しいものである（前掲注(70)も参照）。

① P. Fischer (Fn. 18), § 42 AO Rz. 61ff. (Lfg. 197 März 2008).

(73) 本稿で紹介したドイツのA042条の改正論議に鑑みても、次のような指摘的を射たものであると思われる。すなわち、「一般的否認規定を設けたからといって問題がすべて解決するわけではないこともまた事実である。否認規定をつくる立法技術には限界があり、その点から見て、一般的な否認規定は、あってもなくとも同じことである場合が少なくないのではなかろうか。つまり、一般的否認規定が存在したとしても、その解釈・適用をめぐる法的紛争が生ずるから、問題はやはり司法的な対応にゆだねられるはずである。したがって、結局、問題は、司法的対応に関する個別的な議論を取引類型ごとに深めていくことであろう。」（中里・前掲注(6)183-184頁〔初出・2001年〕）これに若干付言すれば、そのような「司法的対応」については、一般的否認規定のいわば継続形成（司法的立法）を通じて個別的否認規定を創造するものという見方も成り立ち得るが、そうすると、租税回避の否認立法を検討するに当たっては、租税回避の否認に関する立法府と司法府との役割分担をどのように考えるべきかという問題についても、権力分立原理や租税法律主義に照らして慎重な検討を加える必要がある。

- ② *K.-D. Drüen*, Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, *StuW* 2008, 154, 161f.
- ③ *J. Hey*, Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, *StuW* 2008, 167, 170.
- ④ *A. Leisner-Egensperger*, Das Verbot der Steuerumgehung nach der Reform des § 42 AO – Kein Freibrief für ein mangelhaftes Steuerrecht –, *DStZ* 2008 358, 361.
- ⑤ *H. Hahn*, Wie effizient ist § 42 AO neuer Fassung – Praktische, dogmatische und rechtspolitische Beobachtungen –, *DStZ* 2008, 483, 490.