

租税回避の法的意義・評価とその否認

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 | 2 租税回避の不当性 |
| II 租税回避の法的意義 | IV 租税回避の否認 |
| 1 租税回避の定義アプローチ | 1 租税回避否認に関する租税立法論 |
| 2 課税要件アプローチの意義 | 2 租税回避否認に関する裁量統制論 |
| III 租税回避の法的評価 | V おわりに |
| 1 租税回避の適法性 | |

I はじめに

本稿は、主として税法の基礎理論の観点から租税回避の法的意義（II）及び法的評価（III）を明らかにした上で、租税回避の否認（IV）について、否認立法のあり方（IV 1）及び否認に対する裁量統制のあり方（IV 2）を検討しようとするものである。

本論に入る前に、租税回避を論ずること（租税回避論）の意義について、税法の基礎理論との関係で以下の2つの点を指摘しておきたい。

第1に、租税回避は、後のIIIで述べるように、「適法」という法的評価と「不当」という法的評価とを共に受ける租税事象であるが、租税法律主義の観点からすれば、適法であるにもかかわらず、なぜ問題にされるのかが問われなければならない租税事象である。租税法律主義は、課税権者に対して、被課税者た

る国民の同意（総意）を反映する議会制定法に基づく課税を要求し、もって課税の適法性を保障することによって、課税権者による恣意的な課税から国民の財産・自由を保護することを目的とする憲法原則である⁽¹⁾から、租税回避が適法である以上、もしその不当性のみを理由にして（明文の否認規定に基づくことなく）課税権者が租税回避を否認することを、租税法律主義が許容しあるいは黙認するのであれば勿論、等閑視するだけであったとしても、それは租税法律主義の「自己否定」というべきである。この意味で、租税回避は、租税法律主義の「真価」が問われる問題領域である。

第2に、租税回避の定義について、後のII

(1) 租税法律主義に関する筆者の見解については、谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』（弘文堂・2016年）欄外番号【10】以下参照。

1で述べる「課税要件アプローチ」を採用することは、II 2で述べるように、税法の基礎理論の観点からも、解釈論の観点からも、重要な意味をもつと考えられる。特に税法の基礎理論の観点からは、租税回避論は、納税義務の「成立」と「不成立」との境界を画するという意味で税法の「根幹」に位置する課税要件論と、その基礎にある租税債務関係論について、それらの意義を今日において再確認し、それらを今日の租税問題の状況に即応して展開する学問的契機となるように思われる。今から1世紀近く前にドイツで租税債務関係論及びそれに基づく課税要件論を唱えたヘンゼル (*Albert Hensel*) の租税回避論は、今日のドイツの租税回避論にだけでなく⁽²⁾、我が国の租税回避論にも大きな影響を与えたと考えられる⁽³⁾。ヘンゼルの租税回避論は課税要件論といわば「表裏一体」をなすものであり、両者は、租税国家における法治主義の実現のた

めの税法の基礎理論を形成するといつてよからう⁽⁴⁾。この意味で、租税回避論の第2の意義は、前記の第1の意義とも密接不可分に結びついていると考えるところである。

II 租税回避の法的意義

1 租税回避の定義アプローチ

「租税回避の意義については、実定法上の定義規定はない。学説においても、必ずしも一致したものはない。」⁽⁵⁾というような指摘・理解がしばしばみられるが、前段の点（特に租税回避が実定法上の概念であるか否か）については次の2(1)で検討することにして、ここでは、後段で述べられている租税回避の定義について検討しておく。

我が国の学説における租税回避の定義について、確かに、その表現は様々である。しかし、定義の基本的要素に着目すると、次の2

(2) ヘンゼルの租税回避論の代表作 (*Hensel, Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung"*, in *Bonner Festgabe für Zitelmann*, 1923, 217.) は、今日のドイツの代表的体系書でも租税回避に関する文献リストのトップに掲げられている (*Tipke/Lang, Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, 213.)。

(3) 杉村章三郎『独逸租税法論』(有斐閣・1931年)はヘンゼルの体系書 (*Hensel, Steuerrecht*, 2. Aufl., 1929.) の邦訳を中心とするが、その86頁以下で「租税債務関係と課税要件」が、155頁以下で「代替的課税要件殊に租税回避」が述べられている。同書は、同族会社の行為計算否認規定(大正15年改正所得税法73条の2)を「おそらくはじめて租税回避論と結びつけて考えようとした」(清永敬次『租税回避の研究』[ミネルヴァ書房・1995年/2015年復刻] 326頁 [初出・1962年])といわれる片岡政一氏(大蔵省主税局事務官)の租税回避論(片岡政一「租税回避と其の否認権(上)」税11巻8号 [1933年] 84頁, 85-86頁参照)に対して「大きな影響を与えているといつて差支えないのではな

いかと思われる。」(清永・前掲書353頁 [初出・1962年])と指摘されており、後の本文IIで述べるように、今日における租税回避の定義にも大きな影響を与えているように思われる。

(4) ヘンゼルの税法学については、須貝脩一『租税債務関係の理論と展開』(三晃社・1964年)、三木義一『現代税法と人権』(勁草書房・1992年)第2章 [初出・1975年] 等参照。

(5) 田中治「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』(清永敬次先生謝恩論文集) [ミネルヴァ書房・2015年] 39頁。同様の指摘・理解は、同書の中でも、渡辺徹也「組織再編成と租税回避」同書119頁, 124頁、岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」同書299頁でもされている。

なお、そもそも「租税回避」概念の必要性を問うものとして、中里実「租税法における事実認定と租税回避否認」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣・2007年) 121頁, 136-142頁参照。

つの点を指摘することができるように思われる。第1に、租税回避の定義のすべてについて、租税負担の軽減・排除が共通の要素であることに異論はなかろう。というのも、租税回避概念が租税負担の軽減・排除を要素としないのであれば、それは論理矛盾を孕んだ概念となるからである。第2に、租税回避の定義は、①課税要件の充足回避を基本的要素として租税回避を定義するアプローチ（以下「課税要件アプローチ」⁽⁶⁾という）と、②行為態様（異常性・人為性・濫用等）を基本的要素として租税回避を定義するアプローチ（以下「行為態様アプローチ」⁽⁷⁾という）、とに大別することができるように思われる。

①課税要件アプローチによる定義の代表的

なものとして、租税回避を「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」⁽⁸⁾とする清永敬次教授の定義を挙げることができる。他方、②行為態様アプローチによる定義の代表的なものとして、租税回避を「納税者が、①通常行われない異常な行為形式を選択し、②それによって通常の法形式を選択したときと同一の経済的目的を達成し、③その結果、多額の租税を軽減する。この場合のこの納税者の『異常な行為』」⁽⁹⁾とする北野弘久教授の定義を挙げることができる。これらの定義を一見すると、①と②とは、租税回避の定義に関する「異質な」アプローチであるかのように思われるかもしれない。しかし、果たしてそうであろうか。

(6) 課税要件アプローチによる定義として、筆者の定義（谷口・前掲注(1)【66】参照）のほか、教科書等では、清永敬次『税法【新装版】』（ミネルヴァ書房・2013年）42頁、岡村忠生ほか『ベーシック税法【第7版】』（有斐閣・2013年）50-51頁〔岡村忠生執筆〕、金子宏『租税法【第21版】』（弘文堂・2016年）125頁、中里実ほか編『租税法概説【第2版】』（有斐閣・2015年）50頁〔増井良啓執筆〕、波多野弘『租税法概論講義』（清文社・2015年）176-177頁、浅沼潤三郎『租税法要論』（八千代出版・1999年）55-56頁、山田二郎『税法講義【第2版】』（信山社・2001年）39頁、松沢智『租税法の基本原理解』（中央経済社・1983年）166頁、木村弘之亮『租税法学』（税務経理協会・1999年）124-125頁、畠山武道＝渡辺充『新版租税法』（青林書院・2000年）61頁、関子喜信『税法概論【第14版】』（大蔵財務協会・2017年）42頁、八ツ尾順一『租税回避の事例研究【六訂版】』（清文社・2014年）4頁、今村隆『租税回避と濫用法理』（大蔵財務協会・2015年）48-49頁〔初出・2008年〕、等参照。

(7) 行為態様アプローチによる定義として、教科書等では、税制調査会『国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）』（昭和36年7月）11頁、中川一郎編『税法学体系 総論【第6版】』（三晃

社・1974年）124-127頁〔中川一郎執筆〕、金子宏ほか『税法入門【第7版】』（有斐閣・2016年）57頁〔宮谷俊胤執筆〕、田中二郎『租税法【第3版】』（有斐閣・1990年）178頁、新井隆一『租税法の基礎理論【第3版】』（日本評論社・1997年）89頁、北野弘久『税法学原論【第6版】』（青林書院・2007年）132頁、三木義一編著『よくわかる税法入門【第10版】』（有斐閣・2016年）27頁〔奥谷健執筆〕、大淵博義「同族会社の行為計算否認による不平等課税とその課題」石島弘ほか編『山田二郎先生喜寿記念 納税者保護と法の支配』（信山社・2007年）85頁、94頁、村井正『租税法と私法』（大蔵省印刷局・1982年）79頁、水野忠恒『大系租税法』（中央経済社・2015年）19-20頁、等参照。

(8) 清永・前掲注(6)42頁。岡村ほか・前掲注(6)50頁〔岡村執筆〕も同旨。筆者は、清永教授のこの定義をベースにして、後で述べる「適法」という法的評価を明示的に定義に盛り込み、租税回避を「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または排除」と定義し、これを「租税回避の包括的定義」とする（谷口・前掲注(1)【66】）。

(9) 北野・前掲注(7)132頁。三木・前掲注(7)27頁〔奥谷執筆〕も同旨。

ここで注目されるのが、金子宏教授の定義である。金子教授は、「租税法の定める課税要件は、各種の私的経済活動ないし私的経済現象を定型化したものであり、これらの経済活動ないし経済現象は第一次的には私法の規律するところであるが、私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配している私法の世界においては、当事者は、一定の経済的目的を達成しあるいは経済的成果を実現しようとする場合に、どのような法形式を用いるかについて選択の余地を有することが少なくない。このような私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することを、租税回避 (tax avoidance, Steuerumgehung) という。」⁽¹⁰⁾と述べている。金子教授の定義の特徴は、このように、課税

要件の定め方ないし内容を前提にして租税回避を定義する点にあると考えられる⁽¹¹⁾。しかもこの点で、金子教授は、ヘンゼルの租税回避論の影響を強く受けていると考えられる⁽¹²⁾。ヘンゼルは課税要件の定め方ないし内容を前提にして租税回避を次のように定義している。

「租税立法者の法的任務は、立法の動機を法規に、選定した経済状態を法律要件に変換することから、ようやく始まるのである。この立法技術的な任務の遂行に当たって、立法者は、差し当たり、次のような経験的事実、すなわち、経済生活が一定の経済状態をもたらすのは、たいてい、法秩序が自由に使えるようにしている、その経済状態に相応しい法形式の使用によって、であるという経験的事実、を出発点とすることができる。……。かくして、課税要件は、立法者が納税義務でうまく捕捉しようとした経済状態の達成を、取引生活において、特徴づけると立法者が想定する、個々の法形式及び法制度 [= 法律行為] から、構成されるのである。

(10) 金子・前掲注(6)125頁。

(11) この点で、金子教授の定義に関する「効果から逆算して概念が定義されている訳ではない」という指摘（浅妻章如「なるべくわかりやすく知りたい金子租税法の租税回避の考え方」税務弘報64巻1号（2016年）87頁、89頁）は、そのとおりであるが、ただ、そのために金子教授の定義を「読者の一部は分かりにくいと感じよう。」（同頁）というのであれば、そのような読者には課税要件の意義から説明を始める必要がある。

(12) このことは、金子教授の定義についてだけでなく、課税要件アプローチによる定義の多く（後掲注(15)参照）についても、いえることであろう。この点について参照、Brown (ed.), A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, Chapter 10 Japan (Keigo Fuchi), 223, 226, 今村・前掲注(6)5頁。

なお、杉村・前掲注(3)を通じてヘンゼルの租税回避論から大きな影響を受けたとされる片岡政一氏（前掲注(3)参照）は、「課税要件は典型的なる取引形態を目標として規律されるものであり、立法の精神は常に正常なる経済関係に於ける普通の取引手段を想定しこれを前提として、課税要件の構成要素を選定し、その通有性に依て最も衡平なる課税を実現せしむることを目的としてゐるのである。」（片岡・前掲注(3)84頁 [旧漢字は改めた]。同『会社税務会計原理』[千倉書房・1939年] 263-264頁、同『会社税法の詳解 [第7版]』[文精社・1943年] 425-426頁も同旨）と述べるが、課税要件に関するこのような理解は、本文の後で引用するヘンゼルの租税回避の定義に関する叙述中の課税要件の理解と基本的に同じであり、金子教授の定義の前提とされる課税要件の理解とも基本的に同じである。

その経済状態と完全に等価値の法律要件を作り上げるという〔立法者の〕任務は、法と経済の差異の故に、常におおよそのところでしか果たすことができないものであろう。〔したがって、〕一定の経済的成果は、立法者がまさに通常用いられる (üblich) と判断した (それゆえ、課税要件に取り入れた) 手段 (Weg) で、達成され得るだけでなく、課税要件という制限がまだ設けられていない、他のあまり頻繁には用いられない手段 (Pfad) でも、達成され得る、ということに、立法者は気づくことになる。立法者が看過したこの抜け道的手段を、取引生活が、欲する成果の獲得のために用いる、すなわち、取引生活が租税法律の要件を避ける、とすれば、〔租税法律で〕目的とされた効果は無に帰せしめられ、租税法律が回避されることになる。つまり、租税立法者の意図によれば、租税を負担して獲得するものとされていた経済的成果を、租税法律上規定された要件の実現なしに (したがって、国家の租税請求権の成立なしに)、達成する可能性を、法はしばしば提供するのである。

以上によれば、我々は『租税回避』を、立法者が一定の経済状態について取引生活上通常と判断し、それゆえ、租税請求権の成立要件 [= 課税要件] にまで高めた、法律要件を回避しながら、その経済状態を達成すること、と定義することができる。¹³⁾ (下線部の原文は活字間の間隔が広い強調部分)

このように、課税要件は、「各種の私的経済活動ないし私的経済現象を定型化したもの」(金子教授) ないし「立法者がまさに通常用いられる (üblich) と判断した (それゆえ、課税要件に取り入れた) 手段 (Weg)」(ヘンゼル) を構成要素 (課税要件要素 *Steueratbestandsmerkmale*) とする法律要件であ

るから、「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」(金子教授) ないし「課税要件という制限がまだ設けられていない、他のあまり頻繁には用いられない〔抜け道的〕手段 (Pfad)」(ヘンゼル) によって、回避することができるが、その回避の結果を租税回避というのである¹⁴⁾。

したがって、①課税要件アプローチと②行為態様アプローチとは、「異質な」アプローチではなく、次のような「着眼点」、すなわち、私的経済活動で用いられる法形式ないし手段のうち、立法者が「通常用いられる法形式ないし手段 (Weg)」として課税要件に取り入れた (高めた) 法形式ないし手段に着眼して、租税回避を定義するか、又は立法者が「通常用いられない法形式ないし抜け道的手段 (Pfad)」であるが故に課税要件に取り入れなかった (高めなかった) 法形式ないし手段に着眼して、租税回避を定義するかという、「着眼点」に関して異なるアプローチであると考えられる。つまり、①は充足回避の対象となる課税要件の内容に着眼するアプローチであり、②は課税要件の充足回避の手段に着眼するアプローチであると考えられるのである。その意味で、①と②とは、異質で相互排他的なアプローチではなく、着眼点を異にする相互補完的なアプローチであるといえよう。その意味で、金子教授やヘンゼルの定義は「課税要件アプローチと行為態様アプローチとの

13) Hensel (Fn. 2), 223f. 谷口勢津夫『租税回避論』(清文社・2014年) 2-4頁〔初出・2010年〕のほか、杉村・前掲注(3)155-156頁も参照。

14) 租税回避が結果概念であることについては、谷口・前掲注(1)【67】参照。

相互補完による定義」といってもよからう¹⁵⁾。ただし、①と②との相互補完性については、以下の3つの点に注意すべきである。

第1に、法律要件の充足回避が「あらゆる法律回避 (Gesetzesumgehung) と同じく、あらゆる租税回避の本来的メルクマール¹⁶⁾である以上、①課税要件アプローチこそが租税回避の定義に関する本来的アプローチであると考えらるべきである。

第2に、①課税要件アプローチと②行為態様アプローチとの相互補完性は、納税義務は課税要件の充足によって成立するという考え方 (租税債務関係説に基づく課税要件論) を

「暗黙の前提」¹⁷⁾にする我が国の実定税法を前提にして、妥当することに注意すべきである¹⁸⁾。というのも、我が国の実定税法においては、租税負担は課税要件の充足の有無によって決定されるのであるから、②による定義も、①による定義と同じく、前述のとおり、租税負担の軽減・排除を租税回避の概念要素とする以上、②による定義も課税要件の充足回避を「暗黙の前提」としていると考えられる¹⁹⁾からである。

第3に、②行為態様アプローチに関しては、①課税要件アプローチの基本的要素である課税要件の充足回避の「手段」は、これまでみ

(15) 清永・前掲注(6)42頁が「多くの場合」について述べる定義や谷口・前掲注(1) [66] にいう「経験的事実を前提とする租税回避の定義」のほか、課税要件アプローチによる定義 (前掲注(6)参照) の多くは、行為態様アプローチとの相互補完による定義とみてよからう。

なお、両アプローチの相互補完性は、同族会社の行為計算否認規定の不当性要件 (「不当に」) のような規範的要件に関する要件事実論において、重要な意味をもつと考えられる。すなわち、納税者の行為態様は、不当性要件に係る評価根拠事実 (主要事実) を推認させる間接事実として、用いることができると考えられる。この点については、谷口勢津夫「租税回避否認規定に係る要件事実論」伊藤滋夫=岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』(青林書院・2016年) 276頁、291-295頁参照。

(16) Hensel (Fn. 2), 268. 租税回避を法律回避の「一場合 (ein Unterfall)」として捉える考え方については、清永・前掲注(3)第1編第4章 [初出・1966年/1967年]、谷口・前掲注(13)222-224頁 [初出・1988年] 参照。

(17) 金子・前掲注(6)763頁。

(18) 勿論、課税要件アプローチと行為態様アプローチとの相互補完性は、例えば、租税基本法 (Abgabenordnung) 38条が「租税債務関係に基づく請求権は、法律が給付義務を結びつける要件が実現されると同時に、発生する。」と定めるドイツのように、実定税法が本文で述べた意味での課税

要件論を明示的に採用する国についても同様に、いやより直截的に妥当するが、しかし、実定税法が課税要件論を明示的にも「暗黙の前提」としても採用していない国については、妥当しない。租税回避に関する比較法研究は、このことを明確に意識した上で行うべきである。比較対象国によっては、行為態様アプローチによる定義を用いて比較法研究を行うのが適切である場合もあろう。

なお、諸外国の租税回避及びその否認規定については参照、Lang et al., GAARs—A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World, 2016 IBFD. これに収録されている論文の紹介として、大野雅人「EUの一般的濫用対抗規定 (GAAR)」租税研究807号 (2017年) 121頁、今村隆「Michael Langら編集『一般否認規定—BEPS後の世界における租税制度の重要な要素の一つ』」租税研究809号 (2017年) 336頁参照。

(19) 先に本文で行為態様アプローチによる定義の代表例として引用した北野弘久教授の定義に含まれる①~③は、清永・前掲注(3)369頁 [初出・1967年] が「租税回避とは、ヘンゼル (Hensel) の定義を参考にしながら定義すると」と前置きして述べる「三つの要素」と同じものであるが、そうすると、北野教授は、②の中で述べている「通常の方法形式」が課税要件 (要素) とされていることを「暗黙の前提」としているのかもしれない。そうであるとすれば、北野教授の定義もヘンゼルの定義の影響を受けていることになろう。

てきたような、通常用いられない法形式の選択には、限定されないことに注意すべきである。1つには、この「手段」は法律行為のうち財産行為を念頭に置いたものと解されるが、その他の「手段」として、養子縁組のような身分行為（例えば相続15条2項・63条参照）や住所の移転のような事実行為（例えば、法律行為との組み合わせによる場合として最判平成23年2月18日訟月59巻3号864頁参照）を挙げることができる。この点について、「私法上の選択可能性」が契約自由の原則に基づくものだけでなく、より広く私的自治の原則に基づくものをも含むと考えるのであれば、身分行為や事実行為についても「私法上の選択可能性」を観念することができよう。もう1つには、以上で述べた「手段」とは次元を異にする「手段」であるが、課税要件（課税根拠要件）の充足により発生する租税負担を減免する要件（課税減免要件）を定める規定²⁰⁾（以下「課税減免規定」という）を挙げることができる。

この第3の点から考えると、租税回避は、課税要件の充足回避の「手段」の種類・内容により、①私法上の選択可能性の利用による租税回避と、②税法上の課税減免規定の利用による租税回避、の2つのタイプに分類することができる。このタイプの違いは、後のⅢ2で述べる租税回避に対する法的評価のうち不当性に関して意味をもつので、そこで更に検討することにして、以下では、①課税要件

アプローチについてその基礎理論的意義及び解釈論的意義を検討することにする。

2 課税要件アプローチの意義

(1) 課税要件アプローチの基礎理論的意義

課税要件アプローチは、課税要件の充足回避の「手段」の種類・内容にかかわらず前記の2つタイプの租税回避を包括する定義（「租税回避の包括的定義」²¹⁾）を提示することができるが、このような定義上の意義に加えて、租税回避と実定法との関係を明確にする上でも意義がある。

前記1の冒頭で述べたように、租税回避が実定法上の概念でないという指摘・理解はしばしばみられるが、そのような指摘・理解が、租税回避という用語が実定法上用いられていないこと、あるいはその用語について実定法が定義規定を定めていないこと、を意味するのであれば、確かに、そのとおりである。しかし、そのような意味においては、課税要件も同じく実定法上の概念ではない。課税要件は、税法が定める納税義務者、課税物件、帰属、課税標準及び税率、あるいはこれらを定める個々の規定の法律要件を意味する講学上ないし基礎理論上の概念であり、また、これを納税義務の成立要件と定義するとしても、課税要件の充足をもって納税義務の成立を定める規定は、我が国の実定法上は存在しない²²⁾。そうである以上、租税回避は、法的に

20) 課税根拠要件と課税減免要件との区別を前提とする租税回避の包括的定義については、谷口・前掲注(1)【66】参照。

21) 谷口・前掲注(1)【66】。前掲注(8)も参照。

22) 我が国の実定法にはドイツ租税基本法38条（前掲注(8)参照）のような明文の規定はない。せいぜい国税通則法15条1項が上記の規定が定めるよう

な考え方（課税要件＝納税義務の成立要件）を「暗黙の前提」（金子・前掲注(6)763頁）としているにとどまる。もっとも、課税要件の充足の時と国税通則法上の納税義務の成立時期（税通15条2項）とが必ずしも一致していないことについては、清永・前掲注(6)198-199頁、谷口・前掲注(1)【97】【98】参照。

は、課税要件と同等の位置づけを与えられるべき納税義務の不成立要件であり、言葉の問題ではあるが、課税要件を「実定法上の概念」というのであれば、租税回避もこれと同じ意味で「実定法上の概念」ということができよう²³。「そもそも、課税要件は、それを充足するか否かによって課税上の効果を異ならせるという意味で、境界線を引くという機能を持つものである。」²⁴から、「境界線」の手前側で、課税要件の充足に基づく課税が実定法上適法とされるのと同様に、「境界線」の向こう側で、課税要件の充足回避によって成立する租税回避も、実定法上適法とされる²⁵（Ⅲ 1(1)参照）。

このように、租税回避は、文字どおりの意味における「実定法上の概念」ではなく、実定法の基礎にある法理論上の概念ではあるが、課税要件アプローチは、租税回避について、そのような基礎理論と実定法とを「架橋」し、後のⅢ 1で述べるように、実定法上も適法という法的評価を行うことを可能にするための方法論である。

(2) 課税要件アプローチの解釈論的意義

租税負担の軽減・排除が租税回避概念の共通要素であることは前記 1(1)で述べたが、こ

の要素は、課税要件アプローチによれば、①課税要件が充足された場合における租税負担と、②課税要件の充足が回避された場合における租税負担、との格差を意味する。このことは、租税回避否認規定の解釈において重要な意味をもつ。例えば、同族会社の行為計算否認規定（法税132条等）については、今日ではこれを租税回避の（かなり一般的な）否認規定として性格づけることに異論はない²⁶。この規定の「法人税の負担を不当に減少させる結果」という文言に含まれる、「不当に」という要件（以下「不当性要件」という。これについてはⅢ 2(1)参照）と、「法人税の負担を減少させる結果」という要件（以下「負担減少結果要件」という）のうち、後者は、同族会社の行為計算で①これを容認しなかった場合における法人税の負担と、②これを容認した場合における法人税の負担、とを比較して、②が①より少ないということを意味する、①と②との比較要件である²⁷。

課税要件アプローチと行為態様アプローチとの相互補完による租税回避の定義（前記 1参照）に照らせば、①の場合の行為計算を「通常用いられる」（以下「正常な」という）行為計算といい、②の場合の行為計算を「通常用

²³ 谷口・前掲注(45)279頁は、租税回避の概念を、「課税要件の充足回避（不充足）を基本的要件とし、これに一定の税法的評価を含む要件を付加し、当該課税要件に対応する租税負担の軽減又は排除を法律効果とする法律要件（いわば『消極的課税要件』）」として実定法上構成しようと試みている。

²⁴ 宮崎裕子「一般的租税回避否認規定—実務家の視点から〈国際的租税回避への法的対応における選択肢を納税者の目線から考える〉」ジュリスト1496号（2016年）37頁、42頁。

²⁵ 「租税法の世界」のうち「境界線」の手前側（「課税要件が充足され課税がされる場面」）を「表の世

界」、境界線の向こう側（「課税要件が充足されず課税がされない場面」）を「裏の世界」とし、いずれも「ルール・オブ・ローの世界」として「租税法の世界」を検討するものとして、谷口勢津夫「租税法は私法?—私法からみた租税法の『表の世界』と『裏の世界』」法学教室425号（2016年）8頁参照。

²⁶ 金子・前掲注(6)128頁、清永・前掲注(6)43頁、谷口・前掲注(1)【70】等参照。

²⁷ 谷口勢津夫「同族会社税制の沿革及び現状と課題」税研192号（2017年）34頁、36-37頁参照。

いられない」(以下「異常な」という)行為計算とすることができる。負担減少結果要件が①と②との比較要件であることは、両者の比較の結果、㉞法人税の負担が①より②の方が少ないことと並んで、㉜行為計算の経済的成果(という意味での経済的実質)が基本的に同じであることをも意味する。租税回避は、①の場合と②の場合とで基本的に同じ経済的成果を達成しながら租税負担を軽減又は排除することであるから、負担減少結果要件のこの2つの意味はいずれも租税回避否認規定としての性格づけから導き出されるものであるが、㉞の意味は「減少」という文言で法律上明文化されている。

負担減少結果要件からは、税務官庁が行為計算否認規定を適用するには、②「異常な」行為計算と基本的に同じ経済的成果を達成する①「正常な」行為計算を想定(擬制)し、②を①に引き直すこと(引き直し課税)が命じられることになる。このことは、不当性要件について経済的合理性基準(詳しくはⅢ2(3)参照)を確立した判例としてしばしば引用・参照される最判昭和53年4月21日訟月24巻8号1694頁の原審・札幌高判昭和51年1月13日訟月22巻3号756頁でも、経済的合理性基準に関する判示の前提として、次のように判示されているところである(下線筆者)。すなわち、「法人税法第132条は『法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められるとき』同族会社等の行為計算を否認しうる権限を税務署長に付与しているのであるが、右行為計算否認の規定が、納税者の選択した行為計算が実在し私法上有効なものであっても、いわゆる租税負担公平の原則の見地からこれを否定し、通常あるべき姿を想定し、その想定された別の法律関係に税法を適用しようとするものであ

ることにかんがみれば、右の『法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる』か否かは、もっぱら経済的、実質の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基準として判定すべきものと解される。」

ここで注目すべきことは、この判決は、同族会社の行為計算の否認が、「通常あるべき姿」(「正常な」行為計算)の想定に基づく課税という意味での引き直し課税²⁸⁾であることに鑑みて、不当性要件の充足の有無を経済的合理性基準によって判定すべきものと判示していることである。このことからすると、不当性要件の充足の有無を経済的合理性基準によって判定するのであれば、その充足が肯定される場合には、税務署長はそのような想定課税という意味での引き直し課税を行わなければならないと考えられる。「この場合の不当に法人税額を減少せしめるということは、単に税務官庁がそのように認めたというだけではなしに、客観的な基準によって判断すべきものであって、税務官庁の羈束裁量に属するものと解すべきである。」²⁹⁾とされるが、ここでは経済的実質の同一性を「客観的な基準」にして法人税負担の「減少」が判断される以上、引き直し課税も同じく税務官庁の羈束裁量に属するものと考えられるのである³⁰⁾(この点についてⅣ2(1)も参照)。

このように、行為計算の引き直し課税の意味するところは、②「異常な」行為計算を、これと経済的実質を同じくする①「正常な」行為計算として課税上想定・擬制して課税す

²⁸⁾ 最判平成16年7月20日訟月51巻8号2126号も参照。

²⁹⁾ 金子宏ほか編『実践租税法(下)法人税編』(税務研究会・1981年)67頁[武田昌輔執筆]。

ることである。すなわち、行為計算の引き直し課税は、納税者が実際に選択した②「異常な」行為計算に代わる①「正常な」行為計算の想定・擬制に基づく課税である。租税法律主義の下では、そのような想定課税・擬制課税については明文の根拠規定が必要である³⁰⁾。

課税要件アプローチによると、同族会社の行為計算否認規定について、以上のような解釈論を展開することができることになろう。

Ⅲ 租税回避の法的評価

1 租税回避の適法性

(1) 租税回避の適法性の意味

既にⅡ 2(1)で述べたように、租税回避は、納税義務の成立要件である課税要件といわば「表裏一体」をなす、納税義務の不成立要件であり、課税要件に基づく課税が実定法上適法とされるのと同様に、課税要件の充足回避によって成立する租税回避も、実定法上適法とされる。このことは、課税要件アプローチからの論理的帰結である。しかも私法上の選択可能性の利用による租税回避（Ⅱ 1(1)参照）は、私法上の行為（財産行為だけでなく身分

行為や事実行為を含む）を私的自治の原則に従って自由に選択することができることを前提とする以上、これを税法独自の観点から課税上否認する明文の規定がない限り、税法上も適法と評価すべきである³¹⁾。同じく、税法上の課税減免規定の利用による租税回避（Ⅱ 1(1)参照）も、その利用を規制する明文の規定がない限り、税法上適法と評価すべきである。

にもかかわらず、租税回避については、「合法か違法かがあいまいな灰色領域を指す概念」³²⁾、「課税要件を法律で定めた結果生じるその境界線を越えていないのに、越えているのではないかという違和感を生じさせる現象」³³⁾というような、何となく落ち着きあるいは据わりが悪い見方がされることがある。そのような見方の背景には、次の2でみる租税回避の不当性の観念が存在することは確かであろう。租税回避の不当性の意味については後で検討するが、租税回避が不当であることも、租税回避が適法であることと同じく明らかである。

租税回避に対する適法という法的評価と不当という法的評価との関係について、的確な捉え方の方向性を示しているように思われるのが、今村隆教授である。今村教授は、「租税

30) 谷口・前掲注2737頁参照。これに対し、岡村忠生「一般的租税回避否認規定について一否認理論の観点から」ジュリスト1496号（2016年）44頁は、同族会社の行為計算否認を、税務署長による「租税政策に基づく税負担減少の認識」（同45頁）に基づく否認とみて、これに広範な裁量を認めるが、この見解は、私法上の選択可能性の利用（「濫用」[Ⅲ 2(1)参照]）による租税回避の「存在（実在）」を認めない立場（岡村・前掲注(5)321-322頁参照）を前提とするものと考えられる。そうすると、この見解は、そもそも、「租税回避の否認」ではなく、税務署長に広範な裁量を伴う判断権が授けられた「租税政策」に基づく単なる「課税」（行政による裁量課税）を論ずるものにすぎないように思われる。

なお、行政による裁量課税を容認するところこそ、租税回避の一般的否認規定の問題性の「本質」があることについては、後のⅣ 1(2)参照。

31) 清永・前掲注(6)43頁参照。

32) 清永・前掲注(6)44頁は「租税回避という、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。」とする。

33) 中里ほか編・前掲注(6)50頁 [増井執筆]、増井良啓『租税法入門』（有斐閣・2014年）316頁。

34) 宮崎・前掲注2442頁。

回避については、現行法上、受け容れられるべきものか (acceptable)、受け容れられないものか (unacceptable) の議論がある。租税回避が現行法上受け容れられるべきものと考ええると、租税回避については、立法で解決を図るべきもので、それほど議論する意義はないことになる。これに対し、現行法上受け容れられないものと考え、これを議論し、解釈で解決することができないかが問題となる。³⁵⁾ (下線筆者) と述べている。

そもそも、「真の租税回避 (echte Steuerumgehung) は、まさに、解釈の技法が役に立たなくなり始めるところから、始まる。」³⁶⁾ といわれるが、今村教授のいうように「[現行法の] 解釈で解決すること」ができれば、租税回避はそもそも成立しない。現行法の解釈で解決することは、租税負担を軽減・排除しようとする私人の試みすなわち租税回避の試み (Steuerumgehungsversuch) を失敗に終わらせること (否認すること) であり、現行法の解釈で解決することができない場合に初めて、租税回避が成立するのである³⁷⁾。したがって、租税回避の不成立 (租税回避の試みの失敗) と成立 (租税回避の試みの成功) との間に引かれる境界線は、租税法律主義の下で現行法上許される法解釈の限界についてどのような立場をとるかによって、その位置が違ってくることになる。

この点について、今村教授は、「租税回避は、

租税法規の濫用と考えることから、現行法上受け容れられないものと考えており、あくまでも解釈論の枠内との制約はあるが、これに対する対応を検討する必要があると考える。このように言っても、これは、租税回避について消極的な価値判断をして、そのような価値判断に基づき判断するとの意味ではない。租税回避といわれている行為を検討していくと、租税法規の濫用の場合があり、このような理由から租税法規の目的論的解釈により、租税回避について対応するとの意味であり、法的判断に基づくものである。」³⁸⁾ と述べている。

今村教授のこの見解について、「租税法規の濫用」を「現行法上受け容れられないもの」と考える点 (この点については後述) を別にすれば、一般論としては異論はなかろう。問題は「租税法規の目的論的解釈」の捉え方である。今村教授は、例えば、外国税額控除余裕枠利用事件・最判平成17年12月17日民集59巻10号2964頁について「明文規定によらない租税回避否認の法理を認めるものではなく、あくまでも限定解釈の法理である」と考える。³⁹⁾ と述べている。問題は、ここでいう「限定解釈の法理」が、同事件と類似の事案に関する大阪高判平成14年6月14日訟月49巻6号1843頁が示した「[課税減免規定の] 趣旨・目的に合致しない場合を除外するとの解釈」のような「課税減免規定の立法趣旨による限定解釈論」⁴⁰⁾ の「一つ」⁴¹⁾ あるいは少なくともこれ

35) 今村隆「租税回避の意義とG8各国の対応」ファイナンシャル・レビュー126号(2016年)17頁、19-20頁。

36) Hensel (Fn. 2), 244. 「真の租税回避」と「租税回避の試み (Steuerumgehungsversuch)」との区別については、谷口・前掲注(13)はしがき参照。

37) 谷口・前掲注(1)【67】、同・前掲注(13)はしがき、

16頁 [初出・2010年] 参照。

38) 今村・前掲注(35)20頁。

39) 今村・前掲注(35)25頁。同・前掲注(6)141頁 [初出・2006年]、197頁 [初出・2012年] 等も同旨。

40) 今村・前掲注(35)24頁。

41) 今村・前掲注(6)197頁 [初出・2012年]。金子・前掲注(6)130-131頁も同旨。

の「延長線上に位置づけられる」⁴²⁾ものと考えることができるかどうか、である。

前掲大阪高判が示した「解釈」は、法解釈方法論の観点からみると、狭義の法解釈（可能な語義の枠内での法解釈）ではなく、課税減免規定の文言と趣旨・目的との不一致・ずれに基因する、当該課税減免規定に係る適用除外規定の欠缺すなわち隠れた欠缺（verdeckte Lücke）を補充する「解釈」であり、実質的には法の継続形成（Rechtsfortbildung）・法創造ないし司法的立法とみるべきものであるが、ただ、当該文言（当該事案では当時の法税69条1項にいう「納付」）に関する「解釈的」技法を用いるものである⁴³⁾。これに対して、前掲最判は、「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。」と判示するのみで、「納付」という文言の解釈に関する説示を行っていない。したがって、この判断を、今村教授のように、「限定解釈の法理」として理解するのはミスリーディングであり、前掲大阪高判の「解釈」と明確に区別して、「課税減免制度濫用の法理」と呼ぶのが適切であろう⁴⁴⁾。

前掲最判は、本件取引を「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[る]」ものと判断していることからすると、「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[る]」とすることそれ自体は、上記の判断からの論理的帰結であり、問題のないところである。しかし、外国税額控除制度の濫用であることと、その濫用が許されないということとは、論理的には直結しないと考えられる。つまり、その濫用が許されないもの（今村教授の表現を借りれば「現行法上受け容れられないもの」）であることの法的根拠が示されるべきであると考えられるのである。その法的根拠を、今村教授は「限定解釈の法理」に求め、これを「租税法規の目的論的解釈」の枠内で捉えているように思われるが、しかし、その法理は、租税法規の趣旨・目的を法解釈の基準としてではなく「法規範」そのものとして用い、その趣旨・目的に適合しない納税者の行為を否認する考え方（租税法規の趣旨・目的の法規範化論）であり、行き過ぎた目的論的解釈（目的論的解釈の「過形成（hyperplasia）」）であると考えられる。

そのような行き過ぎた目的論的解釈は、その動機が租税回避（今村教授によれば「租税法規の濫用」）を「現行法上受け容れられないもの」と考える解釈者の「気持ち」⁴⁵⁾に端を發したものであるかどうかはともかく（次の2

42) 今村・前掲注(6)141頁〔初出・2006年〕。

43) 谷口・前掲注(13)25-26頁〔初出・2004年〕参照。

44) 谷口・前掲注(1)【47】のほか、同・前掲注(13)51-63頁〔初出・2007年〕も参照。

45) 谷口・前掲注(1)【67】。そのような「気持ち」の根底には、税法には「税法秩序の自力防衛」原則（“Bewahrung der Steuerrechtsordnung aus eigener Kraft” Grundsatz）が内在するというような考え方

（S. Fischer, Die Umgehung des Steuergesetzes - Zu den Bedingungen einer Bewahrung der Steuerrechtsordnung “aus eigener Kraft”-, DB 1996, 644, 651.）があるのかもしれない。

なお、片岡・前掲注(3)85頁は租税回避否認規定を「具体的衡平に対する現実的侵害を除去する為に必要なる自衛権」（旧漢字は改めた）とするが、上記原則の実定法化とみているように思われる。

(1)も参照)、「不文の濫用規制要件」ともいうべき要件を措定又は創造しない限り、法解釈の論理構造を内包する営為(要件の意味内容の解明による規範の定立)として成り立たないと考えられる。しかしながら、「不文の濫用規制要件」を承認することは、租税法律主義の自己否定である⁴⁶⁾。

租税法律主義の「真価」は、租税回避が適法だが不当であることを前提にして、不当であっても適法である以上、租税回避を「現行法上受け容れられるべきもの」と捉えてこそ、発揮されると考えるところである。このような捉え方は筆者のいう「リベラルな租税回避観」⁴⁷⁾に基づくものである。

(2) 租税回避事案における裁判官の役割

租税回避の適法性に関連して、租税回避事案における裁判官の役割について述べておきたい。今村教授は、筆者の以上のような考え方に対して、「我が国における裁判所の役割を過小評価するものであり、判例による創造作用を軽視するもの」⁴⁸⁾という批判的な論評を加えているが、筆者自身は「判例による創造作用を軽視」しているわけではなく、税務官庁による法創造は認めないものの、租税法律主義の下でも裁判官による法創造の余地を認めるものである⁴⁹⁾。

もっとも、ここで問われるべきは、裁判官による法創造の余地を認めるかどうかよりも、

裁判官が「誰」のために法創造を行うかである⁵⁰⁾。確かに、立法者といえども、あらゆる事態やその可能性を想定して、租税負担の公平を実現することは、実際は不可能であるから、課税要件法に、文言と趣旨・目的との不一致・ずれに基因する欠缺(立法者の想定外の事態に関する課税要件規定の不存在)が生じるのも、やむを得ないことではある。しかし、だからといって、課税要件法の欠缺という立法の不備や不完全さを補うために、租税法律主義(合法性の原則)や、それによって保護されるべき納税者の権利利益、を犠牲にしてまで、裁判官が課税要件法の緩やかな「解釈」(特に目的論的解釈の「過形成」)によって、国家の利益や立法者の立場を、納税者の租税回避による侵害から、保護する必要はないと考えられる。裁判官は、憲法の三権分立制の下では、そのような行動をとるのではなく、判決において課税要件法の欠缺という立法の不備や不完全さを認定し、そのような問題の存在を立法者に認知させるべきである。

そのことこそが裁判官の本来的役割であって、租税公平・租税正義(いずれもドイツ語では *Steuergerechtigkeit*)の実現という大義名分をもって、法創造による課税要件法の欠缺補充がなければ違法とされるはずの課税処分を、法創造によって「適法化」するようなことは、裁判官の本来的役割ではないと考えるところである。裁判官は納税者と租税立法

46) 以上について、谷口勢津夫「租税回避と税法の解釈適用方法論—税法の目的論的解釈の『過形成』を中心に—」岡村編著・前掲注(5)17-21頁、36-37頁参照。

47) 谷口・前掲注(1)【68】。

48) 今村・前掲注(35)21頁。なお、租税法規の「欠陥」を利用した「課税逃れ事案」における「司法の役割」について、中里実『タックスシェルター』(有

斐閣・2002年)239-240頁[初出・1999年]も参照。

49) 谷口・前掲注(1)【46】【49】、同・前掲注(13)27頁[初出・2004年]参照。

50) 以下で述べるところについて、谷口・前掲注(1)【68】参照。筆者の考え方の基礎には、ヘンゼルの考え方(S. *Hensel* (Fn. 2), 230.)があるが、その邦訳について谷口・前掲注(13)10頁[初出・2010年]参照。

者との立場の本質的な違いを明確に認識すべきである。この点につき、宮崎裕子弁護士は、「国（立法府）には法律制定権限があるが、納税者には法律制定権限はないという本質的な違いがある以上、立法の不備や遅れのつけを国（課税庁）が負うべきではないという考え方をとることはできないし、明確ではない課税要件や立法の遅れのつけをひとり納税者が負担すべき理由はない。」⁵¹⁾と説くが、けだし卓見である。

2 租税回避の不当性

(1) 租税回避の不当性の意味

租税回避の不当性は、一見したところ、既にⅡ1の最後でみた租税回避のタイプごとに異なる意味をもつようにも思われるが、内容的には、基本的に同じ意味である。まず、租税回避のタイプごとに不当性の意味をみておこう。

第1に、私法上の選択可能性の利用による租税回避については、不当性は不公平を意味する。このタイプの租税回避の「手段」は、異常な行為（財産行為だけでなく身分行為や事実行為を含む）の選択である。異常な行為の選択によって、課税要件が正常な行為に結びつける租税負担を軽減・排除するのが、このタイプの租税回避である。私的自治の原則が支配する私法の世界では、いずれの行為を選択しても、それは私人の選択の自由の問題であるから、異常な行為の選択は、私法上の選択可能性の「利用」（税法独自の観点ないし価値判断に中立的な概念）である。

これに対して、税収の確保及びその対概念である租税負担の公平の実現⁵²⁾を意図してあるいは建前として立法された税法の世界では、正常な行為を選択するか又は異常な行為を選

択するかによって、租税負担が異なることになるから、異常な行為の選択は、「立法者の意図あるいは税法の建前からして本来課税要件に該当すべきもの」⁵³⁾であるにもかかわらず、課税要件に該当せず、課税上の不公平な結果をもたらすが故に、私法上の選択可能性の「濫用」と評価されることになる。要するに、このタイプの租税回避に関する不当性は、私法上の選択可能性の（税法独自の観点からみた）「濫用」による課税上の不公平を意味するのである。

第2に、税法上の課税減免規定の利用による租税回避については、不当性は直接的には当該規定の趣旨・目的違反を意味する。ヤフー事件・最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁⁵⁴⁾の「租税回避」に関する判示も、このような理解に基づくものと解される。この判決は、法人税法132条の2にいう「法人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」という要件について、①「法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（以下『組織再編税制』という。）に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであること」（下線筆者）と解釈した上で、②「その濫用の有無の判断に当たっては、……、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免

51) 宮崎・前掲注②443頁。

52) 租税負担の公平の実現が税収確保の対概念であることについては、谷口・前掲注(1)【18】参照。

53) 清永・前掲注(3)388頁〔初出・1982年〕。

54) この判決に関する以下で述べる理解については、谷口・前掲注②740-43頁参照。

れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。」と判示した。

①の判示は、「不当に」という規範的評価を内容とする規範的要件である不当性要件を、「濫用」という規範的評価を内容とする、「濫用要件」とも呼ぶべき規範的要件に言い換えたものと解される。その上で、②の判示は、「『濫用』という用語が抽象的な概念であるため、その意味内容を具体的に敷衍して示したものである」⁵⁵⁾である。すなわち、②の判示にいう「濫用」は、具体的には、納税者の故意による、組織再編税制に係る各規定の趣旨・目的違反の利用を意味し、したがって、税法（組織再編税制）の観点からは「不当」と評価されるのである。

この点で、租税回避は租税節約（節約）と区別される。租税節約は、課税減免規定の趣旨・目的に適合した利用を意味し、したがって、税法（当該課税減免規定）の観点から「妥当」と評価されるものである。課税減免規定は、通常の課税要件規定（課税根拠規定）の定める租税負担を減免する特別の課税要件規定であるから、租税節約とは、課税減免規定の利用による租税負担の適法かつ妥当な軽減又は排除をいうのである。これを上記の第2のタイプの租税回避と対比すると、租税回避は課税減免規定の不当な利用（趣旨・目的違反の利用すなわち濫用）による租税負担の軽減・排除を意味するのに対して、租税節約は

課税減免規定の妥当な利用（趣旨・目的に適合した利用）による租税負担の軽減・排除を意味する⁵⁶⁾。このような観点からみると、このタイプの租税回避の不当性は、課税減免規定をその趣旨・目的に適合した態様で利用する者との不公平を意味するといってもよからう。

課税減免規定の趣旨・目的も、第1のタイプの租税回避について用いた表現によれば、当該課税減免規定に関する「立法者の意図あるいは税法の建前」と言い換えてもよく、いずれも、租税立法者の想定内の事項を意味すると考えられる。このように考えると、租税回避の不当性は、いずれのタイプの租税回避についても、㉑租税立法者の想定内の行為を行った者と、㉒租税立法者の想定外の行為を行った者⁵⁷⁾、との間の課税上の不公平を意味するといってもよからう。そのような不公平を除去するために、解釈論上は、「租税立法者の想定内」の範囲を拡大し「租税立法者の想定外」の範囲を縮小することが考えられるが、そこに、目的論的解釈の「過形成」（Ⅲ1(1)参照）の土壤が醸成されるとも考えられるのである。

以下では、いずれのタイプの租税回避についても「利用」を税法独自の観点から「濫用」と評価することを前提にした名称を用いることにすると、「私法上の選択可能性の濫用による租税回避」については、前記の㉑は正常な行為を選択した者、前記の㉒は異常な行為を選択した者を意味し、また、「税法上の課税減

55) 徳地淳＝林史高「判解」ジュリスト1497号（2016年）80頁、87頁。

56) この意味での租税節約と、課税減免規定に関する適用除外規定の欠缺（隠れた欠缺）の利用による租税回避との違いが微妙であることについては、谷口・前掲注(1)【76】参照。

57) 「租税立法者の想定外」は租税法規の欠缺を意味するが、租税回避を租税法規の欠缺の利用（租税

立法者のいわば「意表を突く」こと）として捉えることについては、谷口・前掲注(1)【66】、同・前掲注(1)3 6-9頁【初出・2010年】、222-224頁【初出・1998頁】等参照。

なお、今村隆教授は「租税回避の本質」を「租税法規の濫用」と考えているが（今村・前掲注(6)5頁）、それは租税法規の欠缺の利用を意味するものと解される。

免規定の濫用による租税回避」については、前記の④は課税減免規定の趣旨・目的に適合する態様でその適用を受ける者、前記の⑥は課税減免規定の趣旨・目的から逸脱する態様でその適用を受ける者又は免れる者を意味するのである⁵⁸⁾。

(2) 課税要件法の「変質」と租税回避の「変容」

ところで、租税回避については、その「手段」の観点から、「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」⁵⁹⁾と述べられることがあるが、このことは、私的経済活動について租税負担の軽減・排除以外に合理的理由が存在しない場合に、租税回避が問題にされることを意味するものと解される。租税回避に関するこのような理解は、我が国の租税回避否認規定の代表例である同族会社の行為計算否認規定のいわゆる不当性要件に関する判例の次のような解釈、すなわち、『法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる』か否かは、もっぱら経済的、実質の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基

準として判定すべきものと解される。⁶⁰⁾という解釈の基礎にあるものと考えられる。

上記の判例で示された「基準」は一般に「経済的合理性基準」あるいは「経済合理性基準」と呼ばれる⁶¹⁾が、これは、既にみた租税回避に対する「不当」という法的評価を基礎づける、租税回避の「手段」に対する「濫用」という法的評価の基準であると考えられる。「濫用」の意味内容は、既にみたように、租税回避のタイプによって異なるので、経済的合理性基準の意味内容についても租税回避のタイプ別に検討しておこう。

まず、私法上の選択可能性の濫用による租税回避について、立法者が課税要件を定めるに当たって想定した正常な行為は、私人の経済生活における取引通念や社会通念の考慮に基づいて想定されたものであるから、経済的合理性基準も私人の経済生活における取引通念等の考慮を内容とするものと考えられる。そもそも、経済的合理性という概念は、税法の基礎にある私人の経済生活において形成される、税法外在的な概念であり、私人の実際の経済生活においては多種多様な経済活動に応じて具体的な内容をもつ概念である。税法が私人の経済生活の上に建てられる「家」のようなものである⁶²⁾ことから、租税立法者は課

58) いわゆる適格外しについて租税節約を観念することはできないと考えられるので、本文では④については「免れる者」を記載しなかった。

なお、ヤフー事件・前掲最判(Ⅲ2(1)参照)は、IDCF事件・最判平成28年2月29日民集70巻2号470頁と同様、本文で引用した判示のうち②の一般的判示では、「当該行為又は計算」を主語にして、組織再編税制に係る各規定の適用を⑦「受けるもの」と④「免れるもの」とを併記して規範(濫用要件)の「意味内容を具体的に敷衍して示し」(徳地=林・前掲注5587頁)ているが、「当てはめ」に関する判示では、⑦はヤフー事件(いわゆる適格

作りの事案)でのみ、④はIDCF事件(いわゆる適格外しの事案)でのみ記載すればよいように思われる。

59) 金子・前掲注(6)125頁。

60) 札幌高判昭和51年1月13日訟月22巻3号756頁。この判決が示した「基準」を、上告審・最判昭和53年4月21日訟月24巻8号1694頁は「客観的、合理的基準」として是認した。

61) 清永・前掲注(3)394頁[初出・1982年]は単に「合理性の基準」と呼んでいる。

62) 中川一郎『税法の解釈及び適用』(三晃社・1961年)305頁、谷口・前掲注25)8頁参照。

税要件を定めるに当たって、その「土台」である私人の経済生活における取引通念等を考慮し、かつ、尊重してきたと考えられる⁶³。このことは、代替的（補充的）課税要件を定める租税回避否認規定⁶⁴についても妥当すると考えられる。それゆえ、判例が同族会社の行為計算否認規定について、不当性要件の充足の有無を経済的合理性基準で判断する立場をとってきたのは妥当である。

もっとも、租税立法者は、同族会社の行為計算否認規定について、「これらの類型 [=旧法基通（昭25直法1-100）355の掲げる不当な行為計算の類型] は、いずれもおおむね妥当なものと考えられるが、税法における法律関係を明確にするという観点から、これらの行為計算の類型をできるだけ具体的に法令に例示すべきである」と考える。」（下線筆者）という税制調査会答申の考え方⁶⁵を受けて、そのような観点から租税法令の整備を行ってきた。その結果、「従来同族会社の行為計算の否認規定で処理されてきた低価譲渡、無償譲渡、役員の大報酬、過大現物出資、無償による役務提供などの場合が、今日の規定でいえば22

条2項、5項、34条1項、35条4項、36条、37条5項などの諸規定によって処理できるようになってきており、むしろ、今日では、右のような各場合については同族会社の行為計算の否認規定ではなく、それ以外の各課税要件規定が適用されるべきである、と主張されてきているところである。」⁶⁶この見解によれば、そこで列挙されている諸規定は租税回避の個別的否認規定ではなく通常の課税要件規定とみるべきことになり⁶⁷、筆者もそのように理解するところである⁶⁸が、そうすると、上記のような租税法令の整備は、同族会社の行為計算否認規定の不当性要件に係る経済的合理性基準を、個別具体化するものとみることができよう。つまり、同族会社の行為計算否認規定の対象から、経済的合理性のある行為を個別具体的に「切り出し」、それぞれについて通常の課税要件規定を定めたものとみることができよう⁶⁹。

これと類似する現象は、税法が、租税と私人の経済活動との密接不可分の関係を考慮して、私人の経済活動に対する租税の中立性の確保、私的自治・契約自由の尊重などの観点

63) 国庫主義的な経済的観察法 (wirtschaftliche Betrachtungsweise) を唱えたベッカー (Enno Becker) でさえ、「租税法律の第一の目的は、資金を、しかもできるだけ多くの資金を調達することである。このことは、私的経済への侵害、すなわち、実質的にも一資金の調達一形式的にも一調達・統制の形態—ただ攪乱的なだけの侵害、を要求する。税法は私的経済にそもそも敵対的に対立するのである。」と述べながらも、「租税法律の詳細を入念に仕上げるに当たって、そのような攪乱的・敵対的な侵害を、それが何とかうまくいくように、かつ、課税の平等の原則が許容するように、無理なく形成することは、確かに、良い租税立法の任務であろう。」と述べている (Becker, Zur Auslegung der Steuergesetze, StuW 1924, 145,

162.)。

64) 谷口・前掲注(1)【72】参照。

65) 税制調査会・前掲注(7)18頁。

66) 清永・前掲注(3)417-418頁 [初出・1985年]。

67) 清永・前掲注(3)419頁 [初出・1985年]。

68) 勿論、当該諸規定を経済的合理性のない行為の側からみれば、租税回避の個別的否認規定とみることもできる。このような見方をする見解として、岡村・前掲注(30)46-47頁、浦東久男「租税回避と個別的否認規定」岡村編著・前掲注(5)71頁、武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集14号(1990年)3頁、21頁等参照。

なお、法人税法22条2項の租税回避否認機能については、金子宏『所得課税の法と政策』(有斐閣・1996年)351-353頁 [初出・1983年] 参照。

から、課税除外（経費控除、税額控除等を含む）、課税繰延べ等のために課税減免規定を定める場合にも、みられる。例えば、法人税法は、「近年、わが国企業の経営環境が急速に変化する中で、企業の競争力を確保し、企業活力が十分発揮できるよう、商法等において柔軟な企業組織再編成を可能とするための法制等の整備が進められてきている。」⁶⁹⁾ことを受けて、税制上も企業組織再編成を経済的合理性のある行為として承認し、適格要件を充たす企業組織再編成について資産の譲渡損益の課税繰延べ、欠損金の引継ぎ等に係る課税減免規定を定めたものと考えられる。もっとも、法人税法は、それらの課税減免規定の濫用による租税回避を防止するために、それらの規定の対象から、経済的合理性のない行為を個別具体的に又は包括的に「切り出し」、それぞれについて租税回避否認規定（57条3項、62条の7、132条の2等）を定めたものと考えられる⁷⁰⁾。

租税立法者は、このように、経済的合理性の有無を基準にして、一方では、既存の租税回避否認規定についてはその対象から、経済

的合理性のある行為を個別具体的に「切り出す」とともに、そのような行為を通常の課税要件規定に「取り込み」、他方では、経済的合理性のある行為を「取り込む」通常の課税要件規定を新設するとともに、その中に含まれる課税減免規定についてはその対象から、経済的合理性のない行為を個別具体的に又は包括的に「切り出す」ことによって、課税要件法を「変質」（正確には、経済的合理性のある行為とない行為との「境界線」を明確にするという意味で「純化」）させてきたように思われる⁷²⁾。その結果、現象面では、私法上の選択可能性の濫用による租税回避は、同族会社の行為計算否認規定等の租税回避否認規定の適用によるまでもなく、その租税回避の試みの段階で、それらの規定の定める経済的合理性基準を個別具体化する通常の課税要件規定の適用によって、「予防」される場合が増えてきた⁷³⁾のに対して、税法が経済的合理性のある行為を税制の中に取り込んで定める税制（連結納税制度、組織再編税制、グループ法人単体課税制度等）及びその中の課税減免規定の増加に伴い、税法上の課税減免規定の濫用によ

69) 同様のことは、①タックス・ハイブン対策税制に係る適用除外基準（税特措44条の4第3項、66条の6第3項）、②過少資本税制に係る安全地帯ルール等（同66条の5第1項但書・第3項）等の他の租税回避否認規定に係る適用除外規定についても、いえることである。①については高橋元監修『タックス・ハイブン対策税制の解説』（清文社・1979年）129頁以下、財務省「平成22年度 税制改正の解説」494頁〔http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/PDF/12_P489_539.pdf：2017年3月1日最終確認〕、②については谷口勢津夫『租税条約論』（清文社・1999年）162-163頁〔初出・1995年〕参照。

70) 税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」（平成12年10月3日

〔<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichog4.html>：2017年3月1日最終確認〕第一(1)。

71) 税制調査会・前掲注(70)第五、中尾睦『改正税法のすべて〔平成13年度版〕』（大蔵財務協会・2001年）243-244頁参照。

72) そのような「純化」が今後も租税立法の課題であることについては、谷口・前掲注(70)43頁のほか、宮崎・前掲注(70)42頁も参照。

73) 法人税法上の同族会社の行為計算否認規定の適用範囲の縮小ないし適用事例の減少については、金子・前掲注(6)481頁、竹内綱敏「法人税における同族会社の行為計算否認規定の今日的意義—法人税法132条と通常の課税要件規定との競合と選択」税法学571号（2014年）53頁、54-55頁参照。

る租税回避が問題にされる場合が、実際上又は可能性の問題として、増えてきたように思われる。租税回避の定義に関して、税法上の課税減免規定の濫用による租税回避というタイプの租税回避に焦点を当てた議論⁷⁴⁾が近時盛んになりつつあるように思われるのは、上述のような課税要件法の「変質（純化）」を受けて租税回避が「変容」しつつあることによるのであろう。とはいえ、これは現象面の「変容」であって、課税要件アプローチを本来的アプローチ（Ⅱ 1 参照）とする以上、課税要件の充足回避という租税回避の「本質」は変わってはいないと考えられる。

以上のような考え方にに基づき、筆者は別稿において、ヤフー事件・前掲最判（前記(1)参照）を契機にして「法人税法132条1項と同132条の2における不当性要件の統一的解釈」⁷⁵⁾を示したのである。

IV 租税回避の否認

1 租税回避否認に関する租税立法論

以上の主に基礎理論的な検討を踏まえ、以下では、租税回避の不当性を理由に租税回避を否認する立法について、そのあり方を否認の方法及び否認規定の類型に関して検討しておくことにする。

(1) 租税回避否認の方法

まず、否認の方法について租税回避のタイプごとに検討すると、第1に、私法上の選択可能性の濫用による租税回避については、1つには、納税者が実際に選択した異常な行為を、正常な行為として想定される行為に引き直して、これに基づく課税を行う方法（いわゆる引き直し課税）が考えられる。これは、既にⅡ 2(2)でみたように、同族会社の行為計算否認規定において採用されていると解される否認方法であり、経済的合理性基準及び経済的実質の同一性という客観的な基準による裁量統制（羈束裁量。後の2(1)も参照）を前提とするものである。

もう1つには、納税者が実際に選択した異常な行為（形式的事実）の背後にある行為（実質的事実）の経済的実質を認定し、これと同じ経済的実質をもつ正常な行為に適用されるべき通常の課税要件規定を、当該異常な行為に対して類推適用して課税するという方法（いわゆる実質課税の一種としての「類推課税」⁷⁶⁾）が考えられる。我が国には、この方法を採用したものと解される規定はないように思われるが、ドイツでは、一般的否認規定である租税基本法42条について、税法の類推適用を可能にする規定と性格づける見解と、経済的事象に相応する事実の擬制（Fiktion des den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Sachverhalts）を可能にする規定と性

74) 今村・前掲注(6)10頁以下〔初出・2008年〕、岡村・前掲注(5)321頁以下のほか、酒井克彦「我が国における租税回避否認の議論」ファイナンシャル・レビュー126号（2016年）141頁も参照。

なお、金子宏『租税法』（弘文堂）は、第20版（2015年）以降、このタイプの租税回避についても明示的に言及するようになった（129頁。第21版では130頁）。浅沼・前掲注(6)64頁注4の正当な指摘

も参照。

75) 谷口・前掲注(7)42頁。

76) 引き直し課税との違いも含め、谷口・前掲注(7)38-39頁参照。「類推課税」は厳密に言えば租税回避の試みの否認であること及びこれを無制限に認めると租税回避の観念すら成立しなくなることについては、同46頁注25参照。

格づける見解がある⁷⁷⁾。租税基本法42条による租税回避の否認は、前者の見解によれば筆者のいう類推課税、後者の見解によれば我が国でいう引き直し課税ということになろう。

第2に、税法上の課税減免規定の濫用による租税回避については、1つには、私法上の選択可能性の濫用による租税回避についてと同様、引き直し課税が考えられる。ヤフー事件・前掲最判(Ⅲ2(1)参照)は、法人税法132条の2について、「税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたもの」(下線筆者)という解釈を示したところである。この判決については、引き直し先の「正常な行為又は計算」を明示していないことが問題として指摘されることがある⁷⁸⁾が、しかし、そのことは、税法上の課税減免規定の濫用による租税回避に関しては、引き直し課税と矛盾することでも、問題視されるべきことでもないと考えられる。というのも、このタイプの租税回避については、「正常な行為又は計算」は1つに特定されるからである。それは、いわゆる適格作りによる濫用の場合は、課税減免規定の適用を受けないことであり、いわゆる適格外しによる濫用の場合は、課税減免規定の

適用を受けることである⁷⁹⁾。この点が、私的自治の原則の下で正常な行為の選択可能性が複数あり得ることを前提とする、私法上の選択可能性の濫用による租税回避に対する引き直し課税とは、異なるのである。

もう1つには、課税減免規定の適用を受ける資格(減免適格)を直接否定して課税する方法(以下「非適格課税」という)が考えられる。これは、税法上の課税減免規定の濫用による租税回避に係る個別的否認規定(法税57条3項、62条の7等)で採用されているが、租税条約の濫用である条約漁り(treaty shopping)⁸⁰⁾の規制のための特典制限(limitation of benefit, LOB)条項では、包括的に採用されることもある。

なお、この2つの否認方法は、いずれも、課税減免規定の濫用の判定基準となる当該規定の趣旨・目的が明らかにされていることを前提として、採用することができるものである。また、この2つの否認方法は、否認のための法律(論理)構成の点では異なるが、適格作りに関する否認の効果の点では同じである⁸¹⁾ことに注意すべきである。

(2) 租税回避否認規定の類型

次に、否認規定の類型については、我が国では、従来から、個別的否認規定と一般的否認規定との二分法⁸²⁾が議論の前提とされてきた

(77) Drüen, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Köln Loseblatt (Stand: Lfg. 124 Oktober 2010), § 42 AO Tz. 9ff.のほか、谷口・前掲注(13)224-226頁[初出・1998年]も参照。

(78) 例えば、渡辺徹也「法人税法132条の2にいう不当性要件とヤフー事件最高裁判決〔上〕」商事法務2112号(2016年)4頁、6頁参照。

(79) 適格作りと適格外しについては、前掲注(58)参照。

(80) この問題に関する最近の研究として、一高龍司

「租税条約の濫用防止に関するBEPS最終報告書—米国の動向と我が国の対応のあり方—」21世紀政策研究所研究プロジェクト『新たな国際租税制度のあり方—BEPSプロジェクトの総括と今後の国際租税の展望—』(21世紀政策研究所・2016年)57頁[<http://www.21ppi.org/pdf/thesis/160707.pdf>: 2017年3月1日最終確認]参照。

(81) この点に関して、渡辺・前掲注(78)6頁も参照。

(82) 浦東・前掲注(68)73-75参照。

が、最近の比較法研究⁸³⁾では、前者について SAARs (specific anti-avoidance rules) という名称を、後者について GAARs (general anti-avoidance rules) という名称をそれぞれ用い、さらに個別分野別の一般的否認規定について TAARs (targeted anti-avoidance rules) という名称を用いることもある。このような三分法によれば、我が国における同族会社の行為計算否認規定(法税132条1項, 所税157条1項等)、組織再編成に係る行為計算否認規定(法税132条の2)、連結納税に係る行為計算否認規定(法税132条の3)及び非居住者・外国法人の恒久的施設帰属所得に係る行為計算否認規定(所税168条の2, 法税147条の2)は、TAARsに分類されることになろう⁸⁴⁾。

我が国では、従来から、一般的否認規定ではなく個別の否認規定によって租税回避に対処することが望ましいとされてきた⁸⁵⁾が、最近では、特にBEPS (Base Erosion and Profit Shifting) の議論を受けて、一般的否認規定(GAAR)導入について積極論が唱えられるようになってきている⁸⁶⁾。BEPSプロジェクト

では、多国籍企業のATP (aggressive tax planning) に対する対抗措置が議論されてきた⁸⁷⁾が、一般的否認規定(GAAR)をもたない我が国では、その導入についても議論が活発になってきたのである。確かに、租税回避をめぐる「状況」は変化してきているといえようが、しかし、一般的否認規定の問題性の「本質」は変わっていないと考えられる。この点について、清永敬次教授は、かつて、「適用基準が必ずしも明確なものとなり難いということは、租税回避否認の一般規定においては避けられないようなところがあるように思われる。」⁸⁸⁾と述べたが、同じくやや控えめに一般的否認規定に対して消極的な立場をとってきた筆者⁸⁹⁾としては、昨今の議論状況をみると、今こそ一般的否認規定の問題性の「本質」を再確認しておくべきであると考えるところである⁹⁰⁾。

租税回避の一般的否認規定は、法学一般の分類によれば、一般条項の一種である。一般条項は、「その規定の内容が、一般的・抽象的に定められている」⁹¹⁾、「包括的で価値的な用

83) S. Lang et al. (Fn. 18).

84) 金子・前掲注(6)127-128頁は、「すべての分野を包括する一般的否認規定」と「個別の分野に関する一般的否認規定」とを区別し、本文で挙げた規定を後者に分類している。

なお、同書第19版(2014年)までは後者について「やや一般的な否認規定」(第19版124頁)という表現が用いられていた。同族会社の行為計算否認規定については参照、Brown (ed., Fn. 12), 228 [Fuchi]。

85) 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解(平成28年改訂)』(大蔵財務協会・2016年)26頁、金子宏『租税法理論の形成と説明(上)』(有斐閣・2010年)411-412頁[初出・1978年]、清永・前掲注(3)424-425頁[初出・1985年]等参照。

86) 差し当たり、フィナンシャル・レビュー126号(2016年)の特集「税制特集Ⅳ—BEPSと租税回避

への対応」に収録された各論文を参照。

87) 差し当たり、緒方健太郎「BEPSプロジェクト等における租税回避否認をめぐる議論」フィナンシャル・レビュー126号(2016年)196頁参照。

88) 清永・前掲注(3)425頁[初出・1985年]。

89) 谷口・前掲注(3)267頁注73[初出・2008年]等参照。

90) 国税通則法制定時における一般的否認規定の導入論議については、税制調査会『国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)』(昭和36年7月)4頁、同・前掲注(7)11-14頁、日本税法学会「国税通則法制定に関する意見書(第二回・完)」税法学131号(1961年)1頁、4-5頁、研究会「国税通則法をめぐって」ジュリスト252号(1962年)6頁、29-34頁等参照。

91) 遠藤浩ほか編『現代法辞典』(ぎょうせい・1982年)21頁[伊藤進執筆]。

語を用いる⁹²ような条項と定義され、「立法者が予見して列挙することが困難な多様な事態に対処し、具体的に妥当な法の適用を可能にする長所があるが、法適用者の権限を過大にして、法的安定性を害する危険もある。」⁹³とされる。租税回避の一般的否認規定の導入について、積極論は一般条項のそのような「長所」に着目するのに対して、消極論は、清永教授の述べたように「適用基準が必ずしも明確なものとなり難い」が故に生ずる、「法適用者の権限を過大にして、法的安定性を害する危険」に着目するのであろう。もっとも、一般条項の孕む危険はこれにとどまらず、一般条項の安易な利用（濫用）すなわち「一般条項への逃避」は、ヘーデマン（*Justus Wilhelm Hedemann*）の同名の著書⁹⁴の副題にいう「法及び国家に対する危険」のうち「第3の危険」である「恣意（Willkür）」⁹⁵をももたらすのである。この危険は、同書の印刷中の1933年3月24日に⁹⁶、ナチス独裁制の「基本法」ともい

うべき「民族及び帝国の危難を除去するための法律（Gesetz zur Behebung der Not von Volk und Reich）」といういわゆる全権委任法ないし授權法（Ermächtigungsgesetz）が成立したことによって、顕在化し現実のものとなった。「白紙委任規定（Blankettvorschrift）としての一般条項」は「裁判官及び行政官吏に対する小規模の（klein）授權法にほかならないが、それと同時に、立法のお手上げ（Versagen）の表現である。」といわれる⁹⁷が、同法律は一般条項の孕む恣意の危険を、ナチスの独裁下で「大規模に」顕在化・現実化させたのである。このようにみてくると、一般条項の問題性の「本質」は、恣意の危険にあるといつてよからう。

一般条項の問題性の「本質」は、その一種である租税回避の一般的否認規定についても同じく認められる⁹⁸。すなわち、租税回避の一般的否認規定は、税務官庁に対する「小規模の授權法」であり、税務官庁に対して、租税

92) 高橋和之ほか編集代表『法律学小辞典〔第5版〕』（有斐閣・2016年）27頁。

93) 高橋ほか編集代表・前掲注92)27頁。租税回避の一般的否認規定の「利害得失」については、金子・前掲注(85)411頁〔初出・1978年〕参照。

94) *Hedemann, Die Flucht in die Generalklauseln: Eine Gefahr für Recht und Staat*, 1933. 同書は「一般条項の問題性に関する初の包括的な総括研究」（*Garstka, Generalklauseln*, in: Koch (Hrsg.), *Juristische Methodenlehre und analytische Philosophie*, 1976, 96, 98.）と評されている。同書の邦訳として、司法省調査部・司法資料246号（1938年）1頁参照。また、同書を援用して租税回避の一般的否認規定導入の「危険」を説くものとして、中里実「タックス・シェルターからタックス・コンプライアンスへ—会社法と租税法の融合の必要性」*ジュリスト*1496号（2016年）14頁、18頁、同書も含めヘーデマンを「舞台回し役」としながら「ヴァイマル共和制下の私法学の展開」を

研究するものとして、広渡清吾『法律からの自由と逃避—ヴァイマル共和制下の私法学—』（日本評論社・1986年）参照。

95) *Hedemann* (Fn. 94), 70. 同書は「第1の危険」として（法的思考、立法者の活動及び裁判官の活動における）「軟弱化（*Verweichlichung*）」（66頁）、そこから生ずる「第2の危険」として（法的生活全体の）「不安定性（*Unsicherheit*）」（67頁）を挙げ、その延長線上に「第3の危険」として「恣意」を位置づけた。

96) *S. Hedemann* (Fn. 94), 49.

97) *Hattenhauer, Die geistesgeschichtlichen Grundlagen des deutschen Rechts*, 4. Aufl., 1996, Rz. 618f.

98) *Hedemann* (Fn. 94), 38ff. は、税法における一般条項のうち「租税負担者を責め立てるための一般条項」として、租税基本法42条の前身である1919年ライヒ租税基本法5条を検討している。

回避の否認権を、租税回避に係る分野・取引等を問わず一般的に、かつ、白紙委（受）任の故に自由に、行使することを許容するものである。一般的否認規定は、このように、その本質において、行政による無制限の裁量課税の授權規定であり⁹⁹⁾、恣意（「濫用」¹⁰⁰⁾の危険を孕むものである。しかも一般的否認規定の立法理由を「税収確保」に求めるならば¹⁰¹⁾、その危険は顕在化し現実のものとなり、一般的否認規定は「私的経済にそもそも敵対的に対立する」¹⁰²⁾ことになろう。したがって、そのような一般的否認規定は、租税法律主義に違反することはいうまでもなく、恣意・濫用の危険が現実化すれば、憲法上の三権分立という基本原則を、税法の分野で破壊することになろう¹⁰³⁾。要するに、一般的否認規定の立法は、税務官庁が租税回避の否認に当たって税法及び憲法の基本原則を遵守しないことを立法者自らが黙認する、租税回避及びこれを否認する税務行政に対する立法者の「敗北（お手上げ）宣言」ともいうべきものである。

日本税法学会は、かつて、「国税通則法制定に関する意見書」の中で、租税回避について、「租税回避に関する規定は必要であるが、税務官庁が租税回避を理由として否認権を濫用しないように立法上防止策を講ずる必要がある。」¹⁰⁴⁾との意見を表明したが、これは、一般

的否認規定の導入に反対し個別的否認規定による租税回避への対処を主張するものと解される。というのも、税務官庁が租税回避を理由として否認権を濫用しないように「租税回避の成立要件を明確かつ制限的に規定する必要」¹⁰⁵⁾は、個別的否認規定によってしか満たすことができず、一般条項たる一般的否認規定によってその必要を満たそうとすることはそもそも「背理」であるからである。

以上のような考え方に対しては、一般的否認規定が導入されたとしても、恣意・濫用の危険を顕在化させないよう、税務官庁が否認権を謙抑的に行使すれば問題はないのではないかと、というような反論があるかもしれない。確かに、否認権の謙抑的行使は、一般的否認規定の場合だけでなく租税回避の否認について一般に要請されるべき重要な考え方である。したがって、この考え方については、項を改め次の2で検討することにした。しかし、ここでは、次のこと、すなわち、税務官庁による否認権の謙抑的行使は、結局、立法者に対して新たな否認規定の立法を要請することを帰結するということを指摘しておきたい。この点に関して示唆に富むように思われるのは、ドイツ連邦憲法裁判所2014年12月17日判決（BVerfGE 138, 136）が、租税基本法42条という一般的否認規定の存在を前提としなが

99) 岡村・前掲注(30)44頁以下は、「原則として司法審査に服さない裁量権」を税務署長に授權する一般的否認規定を検討する。前掲注(30)も参照。

100) 日本税法学会・前掲注(90)5頁は「租税回避を理由とする否認権は濫用されるおそれがある。」とする。Lang et al. (Fn. 18), 1, 12 [Krever] もGAARの「濫用 (abuse)」を論じている。

101) 岡村・前掲注(30)50頁。なお、「税収確保」と、租税回避の不当性の内容である「不公平」とが対概念であることについて谷口・前掲注(1)【18】も

参照。

102) Becker (Fn. 63), 162. 前掲注(63)も参照。

103) 岡村・前掲注(30)44頁は一般的否認規定について「租税法律主義や現在の権力分立を変更する可能性」を指摘し、同49頁はその立法が「適切である」とした上で、「ただし、憲法改正の要否について、検討が必要である。」とする。

104) 日本税法学会・前掲注(90)4頁。

105) 日本税法学会・前掲注(90)5頁。

ら、「租税法律が目的としない、かつ、平等権に照らして正当化することができない租税負担軽減を受けることを可能にするような取引形成を、当該租税法律が許容する場合、当該租税法律は違憲である。」と判示したことである。この判決は事業承継税制に関する相続税の課税減免規定を平等権侵害で違憲としたが、もし当該事案において租税基本法42条に基づく否認権の行使が積極的に行われていたとすれば、上記の判断は示されなかったのではないかと思われる。

要は、租税回避の否認について、立法的対処を重視するか又は行政的対処を重視するかが問われるべきである。筆者としては、一般的否認規定の立法は、前述のように、租税回避及びこれを否認する税務行政に対する立法者の「敗北宣言」であると考えるところであるが、しかし、立法者は租税回避に対して「お手上げ宣言」をするのではなく、「先ずは、経済のスピードに遅れないような課税要件の不断の見直しと改正により、個別の明確な立法を、時機に遅れることなく積み重ねていくことの重要性が、一般的租税回避否認規定の導入よりも前にもっと強調されてよい」⁽¹⁰⁶⁾と考えるところである。「質の高い立法力」⁽¹⁰⁷⁾こそが租税法律主義の「背骨」であるといえよう。

2 租税回避否認に関する裁量統制論

租税回避の否認について一般に、税務官庁による否認権の謙抑的行使が要請されるべきことは既に述べたが、そうであるが故に、否認権の謙抑的行使を担保するための裁量統制こそが、租税回避否認の本質的課題であると考えられる⁽¹⁰⁸⁾。そこで、最後に、この課題について若干の検討を加えておきたい。なお、以下では、字数制限を考慮して、裁量統制の

方法のうち特に重要と思われるものについてその要点を述べるにとどめざるを得ないことを予めお断りし、更なる検討は今後の課題とすることにしたい。

(1) 裁量の縮小と裁量基準の客観化・明確化

法人税法上の同族会社の行為計算否認規定については、かつて、旧法人税基本通達355（昭25直法1-100）が不当な行為計算の11の類型及びそれらに係る事後的処理を定めていたが、それらの多くがその後の租税法令の整備によって通常の課税要件規定の中で個別具体化され、同否認規定の適用範囲が縮小されてきた（Ⅲ 2(2)参照）。このことは、行為計算否認に係る裁量の縮小を意味し、裁量統制のための法的基盤を形成するものである。そのためにも、前述したような「質の高い立法力」が不可欠である。

租税回避の否認権行使に対する裁量統制は、行為計算否認規定の不当性要件に係る経済的合理性基準（Ⅱ 2(2)、Ⅲ 2(2)参照）のような客観的な基準の定立を必要とする⁽¹⁰⁹⁾。そのためにも、否認規定及び回避の対象となる課税要件規定の趣旨・目的を立法者自身が明確に公示すること（租税立法者の説明責任）⁽¹¹⁰⁾が不可欠である。このことも「質の高い立法力」の内容の1つである。

上述のような規定の趣旨・目的の明確化は、特に税法上の課税減免規定の濫用による

(106) 宮崎・前掲注②442頁。

(107) 宮崎・前掲注②443頁。

(108) この点について、岩崎政明「租税回避の否認と法の解釈適用の限界—取引の一体的把握による同族会社の行為計算否認—」金子編・前掲注(5)74頁、90頁参照。

(109) 金子ほか編・前掲注②967頁〔武田執筆〕参照。

租税回避の否認に対する裁量統制について、重要な意味をもつ。というのも、1つには、税法上の課税減免規定の濫用については、ヤフー事件・前掲最判（Ⅲ 2(1)参照）によれば、課税減免規定を「[そ]の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様で」利用することが概念要素とされているからである。また、もう1つには、課税減免規定に係る個別的否認規定と減免分野別の一般的否認規定（TAAR）との「重量的」適用を認める立法政策に基づき定められた一般的否認規定⁽¹¹⁰⁾については、当該個別的否認規定の趣旨・目的が解釈適用基準となると考えられるからである。つまり、そのような「重量的」適用は、個別的否認規定と一般的否認規定との相互牽連性を通じて、一般的否認規定に基づく否認権行使に対する裁量統制（相互牽連的裁量統制）を可能にすると考えられるのである。

(2) 判断構造及び判断過程の「司法化」

租税回避の否認権行使に対する裁量統制に

は、裁量的判断の構造及び過程の「司法化」も役立つであろう。ここでいう「司法化」は、いわゆる法的三段論法の徹底を意味する。租税回避否認規定が不当性要件のような規範的要件を定める場合には、とりわけ要件事実論⁽¹¹¹⁾における事実判断の構造（「間接事実から要件事実を推認する事実判断の構造」⁽¹¹²⁾）が裁量統制において重要な意味をもつと考えられる。すなわち、規範的要件については、その規範的評価を根拠づける具体的事実（評価根拠事実）が訴訟における主張立証の対象となる主要事実（要件事実）であると考えられる⁽¹¹³⁾が、税務官庁は否認権行使に当たっては、間接事実から評価根拠事実を推認する過程で行った判断を省略することなく逐一検証することができるように、課税処分に係る理由を附記しなければならないと考えられる。というのも、規範的要件に基づく否認権行使に係る理由附記（所税155条2項、法税130条2項、税通74条の14第1項括弧書）においては、法的評価を伴う否認という点で、いわゆる評価否認に

(110) 谷口・前掲注(1)【33】のほか、酒井・前掲注(7) 171頁、森信茂樹「BEPSと租税回避への対応——一般的否認規定（GAAR）の整備を——」『フィナンシャル・レビュー』126号（2016年）5頁、14頁、泉絢也「租税訴訟における立法事実論と行政機関の優位性——ヤフー・IDCF事件における立案担当者の私的鑑定意見書を素材に——」『税法学』576号（2016年）23頁、48頁等参照。

なお、立法者の説明責任は立法者自身が果たすべきであり、立案担当者が自分の判断で果たしてはならない（田中・前掲注(5)64頁注36参照）。このことを担保するために、公務員の守秘義務の一環として、立案担当者に関する行動規範（Code of Conduct）を定め、立法過程の一層の透明化を図るべきである。

(111) 相統税法15条2項に対する同法63条、法人税法57条3項、62条の7に対する同法132条の2がこれに該当する。ヤフー事件・前掲最判（Ⅲ 2(1)参照）

は法人税法57条3項と同法132条の2との「重量的」適用（谷口・前掲注(4)24-26頁参照）を認めることを前提とする判断であると解される。

なお、本文で述べたような立法政策は、本文（Ⅳ 1(2)）でみたドイツ連邦憲法裁判所判決の考え方からすれば、租税回避否認規定のいわゆる「規律密度」を高めるものとして妥当と評価されよう。

(112) 不当性要件に関する要件事実論の観点からヤフー事件・前掲最判（Ⅲ 2(1)参照）を検討するものとして、谷口・前掲注(7)40-42頁のほか、筆者と異なる理解を示すものとして、今村隆「不確定概念に係る要件事実論」伊藤＝岩崎編著・前掲注(15) 225頁、237-239頁参照。

(113) 伊藤滋夫『事実認定の基礎——裁判官による事実判断の構造〔初版補訂〕』（有斐閣・2000年）77頁。

(114) 司法研修所編『増補 民事訴訟における要件事実（第1巻）』（法曹会・1986年）31頁参照。

係る理由附記の場合⁽¹¹⁵⁾と基本的に同じ考え方が妥当すると考えられるからである。このように、否認権行使に係る裁量は、理由附記規定によって租税手続法上統制することができると考えられるのである。

(3) 「第三者機関」の設置

そのほか、租税手続法の観点からは、納税者等税務行政関係者以外の者をも構成員とし一定の「第三者性」をもつ機関を、否認権行使の手續に關与させるような制度の創設によって、裁量統制を図ることも検討に値するようと思われる。我が国では、同族会社の行為計算否認規定の導入時（大正12年）には、同規定の適用を「所得審査委員会」の決定にかからしめる制度が創設されたことがあり⁽¹¹⁶⁾、諸外国にも同様の考え方に基づく制度が存在する⁽¹¹⁷⁾。

V おわりに

以上、本稿では、租税回避の法的意義及び法的評価と否認に関する立法論及び裁量統制論を、主として税法の基礎理論の観点から、検討してきた。それぞれの検討の結果について、ここで再度まとめることは、紙数の制約上できないが、冒頭で租税回避論の意義に関して述べた税法の基礎理論（租税法律主義と

課税要件論）の観点は、本稿全体を通じて貫徹することができたと考えるところである。

租税回避は、「租税あるいは税法のあるところ必ず租税回避あり。」⁽¹¹⁸⁾といてよいほど税法の宿命的課題（「租税法における永遠の問題」⁽¹¹⁹⁾）であると同時に、昨今の状況をみると、税法の研究及び実務の双方にとって喫緊の課題であるといえよう。その課題の検討に当たっては、租税回避と税法の基礎理論との緊張関係を明確に意識しながら、税法の研究と実務との「架橋」⁽¹²⁰⁾によって「あるべき租税回避論」を構築していくべきであろう。本稿がその一端を担うことができるとすれば望外の喜びである。

[後記]

本稿の脱稿後、①渚圭吾「租税法律主義と『遡及立法』」フィナンシャル・レビュー129号（2017年）93頁及び②長戸貴之「『分野を限定しない一般的否認規定（GAAR）』と租税法律主義」同号169頁に接した。①の中での一般的否認規定の問題点の指摘（120頁参照）は的確である。また、②は、全体を通じて、我が国の租税回避論に対する「国際的に遅れている」との評価は必ずしもそうとはいえず行き過ぎであることを論証するものであり、その論旨は正当である。

(115) 最判昭和60年4月23日民集39巻3号850頁、大阪高判平成25年1月18日判時2203号25頁参照。

(116) 谷口・前掲注②745頁注45参照。

(117) 例えば、オーストラリアとイギリスについて参照、Lang et al. (Fn. 18), 45, 52f. [Krever/Meller], 741, 750ff. [Freedman]. また、岡直樹「英国のアロンソン報告書とGAAR」フィナンシャル・レビュー126号（2016年）107頁、122-123頁も参照。

(118) 谷口・前掲注(13)はしがき。

(119) 今村・前掲注(5)2頁。

(120) しばしば「理論と実務の架橋」といわれることがあるが、この言葉はややミスリーディングではないかと思われる。「実務」と対置すべきは「理論」ではなく「研究」であり、しかも「研究」と「実務」を「架橋」するのは、「理論」（研究の「理論」と実務の「理論」）であると考えるところである。学会はその「架橋」の場でもある。