

第111回大会シンポジウム

最高裁租税判例をめぐる法的諸問題——判例における租税法律主義の『実相』——

租税回避分野の最高裁判例に見る 租税法律主義の実相

一高龍司

(関西学院大学法学部教授)

目次

- | | |
|------------------------------------|----------------|
| I はじめに | V 租税法律の解釈と事実認定 |
| II 租税回避(行為)とその否認一般 | VI 最高裁判例 |
| III 事実の擬制又は具体的対処規定によらない租
税利益の否定 | VII 判例分析 |
| IV 租税法律主義と公平負担の原則 | VIII 結論 |

I はじめに

本稿は、今世紀に下された、主要な租税回避分野の最高裁判所判決（以下、この意味で「近時の租税判例」という）の分析を通して、最高裁判所が、租税回避の成否を判断する際に、租税法律主義（憲84条）に内在する規範をどのように捉え、いかなる状況において、公平負担の原則などの他の要請とのバランスにおいて、これをどの程度尊重しているのか、すなわち、「近時の租税判例」における「租税法律主義の『実相』⁽¹⁾」に接近することを目的とする。

租税回避は、租税実体法上の中核的な問題の一つであり、税法の基本原則や基礎理論とも深く関わり、学説の蓄積が豊富で対立も鋭い上に、実務上の関心も高く、取引は容易に国境を越える。とりわけ「最高裁まで来るような事件は、どちらにもそれなりの十分な言い分があり、その中で極めて困難な判断を迫

られることが多いのである⁽²⁾」。

判例上、租税法律主義の実相が、公平負担の原則や、法の解釈適用の在り方との関係で、最も浮き彫りになる状況は、具体的な対処規定を欠く事案においてである。そこで本稿は、そうした事案を扱う主な判例に検討対象を絞る。以下で、まず本稿の基本認識を整理しておく。

II 租税回避(行為)とその否認一般

「近時の租税判例」の範囲を画する上で、租税回避（及びその手段となる租税回避行為）の定義を考えざるを得ない。しかしこれ自体が論争を呼び、学説上の一致は未だに見られず⁽³⁾、本稿の目的でもない。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

(1) 谷口勢津夫「租税法律主義（憲法84条）」日税研論集77号243頁（2020年）292頁。

(2) 藤田宙靖『最高裁回想録—学者判事の七年半—』（有斐閣、2012年）77頁。

不当な軽減又は排除⁽⁴⁾」として理解する場合、租税回避（行為）からは納税義務は生じない。ただ、特に否認されない租税回避行為は節税との境界が明確でなく、解釈論上これを租税回避行為として観念する意義自体に疑問も提起される⁽⁵⁾。むしろ本稿の対象は、納税者敗訴の事案を含め、租税回避の試み⁽⁶⁾に対する課税処分を争う判決を広く含む⁽⁷⁾。また、異常な取引等を手段として税額控除等の要件の充足を図る行為も、税額を減少させよう点で租税回避行為と相違ない。そこで本稿は、「自己の意思決定を租税制度にアジャストさせ、その税負担が最も少なくなるような法形式又は取引形式を選択する」という広義の租税回避⁽⁸⁾行為（規定の趣旨目的に適合するものを除く）を扱

い又はこれを強く疑わせる仕組みが問題となった近時の判例を取り上げる。

租税回避行為（上述の広義のもの。以下同じ）に伴う税負担の軽減ないし排除（以下、租税利益という）が裁判で認められると、租税負担の公平と中立が毀損されうるが、法律の根拠に基づかず、事実を擬制して租税利益を否定する（狭義の租税回避行為の否認⁽⁹⁾）ことは、課税要件法定主義に反し許されない。租税回避行為に対抗する明文の規定は、恣意的な執行を排し、納税者の予測可能性を担保するべく、明確な対象に対し具体的な要件の下で適用されねばならない。制限のない対象に抽象的な要件の下で租税利益を否定する包括的〔一般的〕否認規定（GAAR）は、我が

- (3) 田中治「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生編著『清永敬次先生謝恩論文集 租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015年）39頁。
- (4) 清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房、新装版、2013年）42頁。課税要件アプローチと称される。谷口勢津夫『租税回避論—税法の解釈適用と租税回避の試み—』（清文社、2014年）4頁（初出2010年）。
- (5) 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』121頁（有斐閣、2007年）136-141頁参照。
- (6) 谷口・前掲注(4)、16頁（初出2010年）。
- (7) 他方で、租税回避とは、節税（合法）と脱税（違法）の間に広がる灰色領域であるとの見方（増井良啓『租税法入門』（有斐閣、第2版、2018年）に従えば、本稿はこの意味での租税回避事案を分析対象とする。租税回避のこうした捉え方は、租税回避を「私法上の形成可能性を濫用…することによって税負担の軽減・排除を図る行為」（金子宏『租税法』（弘文堂、第23版、2019）135頁）だとする近時の有力な定義とも整合する。ただ、「近時の租税判例」が遍く濫用の有無を争点としてきたわけでもない。なお、租税回避の定義は、不当減少要件（法税132条）に関わり（清永敬次「検証 租税回避行為の否認」税研13巻79号67頁（1998年）70-71頁）、あるいは課税要件事実の認定に係る裁

- 判上のルールを確立する上で有用となる（今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(4)」税理43巻3号205頁（2000年）208頁）との見方がある。近時、最判平成28年2月29日民集70巻2号241頁（ヤフー事件）は、「租税回避」を不当減少要件の評価根拠事実の一つと見る。
- (8) 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣、2010年）401頁（初出1978年）。
- (9) 金子・前掲注(7)、135頁は、租税回避行為の否認とは、「通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと（減免規定については、その適用を認めないこと）」と定義する。金子・前掲注(8)、403頁（初出1978年）では、租税回避行為の否認を、私法上有効な行為につき、「租税法上はその効力を否定して一さらに場合によっては通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして一、租税の確定と徴収を行うこと」と定める。清永・前掲注(4)、43頁も、これを「租税回避を除去するに必要な、課税要件規定によるときは異なる取扱いをすること」と定義する。岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」同編著・前掲注(3)324頁も参照。なお個別的否認規定にいう「否認」は引き直しに限定されない。浦東久男「租税回避と個別的否認規定」同上書80-82頁参照。

国では、国税通則法の制定（昭和37年）に際しその導入は見送られた¹⁰⁾。個別的判断を集積した判例法理で対処してきた諸外国の経験も踏まえ、こうした慣行のないわが国では、行政による恣意的・拡張的解釈が懸念されるGAARではなく、立法で個別的に対処していくことが妥当と考えられたからである¹¹⁾。

他方で、同族会社の行為計算否認規定（法税132条、所税157条等）は大正12年改正で導入され、近時は組織再編成など幾つかの租税回避リスクの高い状況向けに同様の否認規定（例、法税132条の2、147条の2）も制定された。有力な学説は、同族会社の行為計算否認規定につき、要件の不明確さから、その適用に慎重さと抑制を求め、通常の課税規定を優先して適用すべきと考えてきた¹²⁾。個々の会社や株主の遵法意識は様々であるし、租税回避行為に積極的な非同族会社（巨大企業を含む）も存在するから、かかる否認規定には差別的な性質もある¹³⁾。

III 事実の擬制又は具体的対処規定によらない租税利益の否定

第一に、対処規定によらず、問題となる規

定の用語を、納税者が期待した文字通りの意味とは異なる意味に解釈した上で、当該規定を適用した結果、租税利益が否定される（以下、法解釈アプローチという）場合がある¹⁴⁾。例えば、任意組合が多額の借入をして取得した映画フィルムのリースバック取引（映画に対する組合の支配権を悉く奪う契約であった）において、最判平成18年1月24日民集60巻1号252頁（パラツィーナ事件）は、映画フィルムの耐用年数が2年と短い（早期に多額の減価償却費を損金算入する）こと等から生まれる租税利益を、「減価償却資産」（法税31条1項）という用語の縮小解釈により組合員である法人に与えなかった。

第二に、租税回避行為が単に外形上のもの（例、仮装行為、通謀虚偽表示）で実体を欠き、別の行為等（例、隠匿行為〔秘匿行為〕）が真実であると認められる場合は、当該別の行為等を事実としてこれに法律を適用することで、租税利益が失われることもある（以下、事実認定アプローチという）¹⁵⁾。例えば、下級審のものだが、契約交渉で前提とされていた法形式（立退料受領＝借家権譲渡）が、居住用財産の交換特例を享受する目的で、交渉過

10) 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頁において、解釈適用上の実質課税の原則を定める規定の導入に加えて、同原則の一環として、「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」すなわち「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」ことが勧告されたが、いずれの規定も導入されなかった。

11) 志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解』（大蔵財務協会、平成19年改訂、2007年）26頁。GAARの問題点については、宮崎裕子「一般的否認規定—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37頁（2016年）42頁も参照。

12) 清永敬次「判批」租税判例百選（第3版）28頁（有斐閣、1992年）29頁、田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学566号243頁（2011年）248-249頁参照。

13) 村井正『租税法と取引法』（比較法研究センター、2003年）204頁（初出1977年）。

14) 金子・前掲注(7)、140-141頁参照。

15) 金子・前掲注(7)、141-142頁、151-152頁参照。中里・前掲注(5)、121頁は、事実認定アプローチ（私法上の法律構成による「否認」を含む）が認められるのは、仮装行為が存在する場合に限られ、仮装行為は原則として通謀虚偽表示のみを指すと主張する。

程では資金不足のため納税者（借家人X）が選択を拒んでいた法形式（建物買取（と転売））に変更された（登記も経由）事案において、大阪高判昭和45年4月6日税資59号586頁（原判決引用）は、後者の法形式は「Xが負担すべき税金の軽減を図り、…Xが円満に立ち退くことができるようにするため」のもので「事実と異なるもの」として、立退料としての課税を肯定している¹⁶。もっとも、事実認定アプローチに対しては、「租税利益を狙った法形式こそが当事者間の真の合意だ」という批判が当てはまることも多く¹⁷、私的自治を尊重する観点から、事実の擬制や契約の不成立の課税庁の主張は、現に裁判所に容れられないことが少なくない¹⁸。

上記昭和45年大阪高判で、特例の租税利益を否定する法解釈アプローチもありえるように、両アプローチは必ずしも互いに排他的関係にはないが、一般的には、事実認定アプローチは、許されない租税回避の否認との境界

が曖昧になり易い¹⁹。逆に、実態は事実認定アプローチと相違ない法解釈アプローチもある。最判平成18年1月24日集民219号285頁（オウブンシャ事件、判例①）では、最高裁は、内国法人Xから外国法人A（ペーパーカンパニー）に対する含み益ある株式の現物出資（課税繰延べを伴う）等と、Aから当該外国の別法人Bへの新株の有利発行という2段階の取引であるにもかかわらず、XからBへのA社株式価値の利益移転を認定し、Xに当該利益に係る益金算入と寄附金扱いを要求した課税処分を肯定した²⁰。本判決の特徴の一つは、収益の基因となる「取引」（法税22条2項）という用語（少なくとも外部取引に関しては、その要件事実は課税要件事実それ自体とかなり重なる）の柔軟な解釈を通じて課税処分が正当化された結果、実態としては、事実認定アプローチとの境界が曖昧になる点にある。当時の特例の不備を、外延を明確化し難い用語の私法上の評価を離れた柔軟な解釈を通じて

(16) 他に、東京高判平成21年7月30日訟月56巻7号2036頁では、買取（株式譲渡）交渉の終盤に、売主側の租税利益目的で、敢えて実体の疑わしいスイスの関連会社に一旦低額で譲渡し、同社から買主に譲渡するという二段階の譲渡とされた事案でも、対価の流れを含む諸事情を勘案した上で、両譲渡とも仮装行為だと判示され、同社を経由しない二社間の譲渡として課税されている（松原有里「判批」平成21年行政関係判例解説137頁（2011年）参照）。他に、例えば、東京高判昭和49年5月29日税資75号569頁（契約上は土地を担保とする金銭消費貸借だが、借入元本額を対価とする売買に再構成した）、大阪高判平成14年10月10日判タ1120号134頁（後掲）も参照。最判昭和43年8月27日税資53号313頁は、札幌市条例に基づく中小企業者等への機械の「貸与」（期間は耐用年数より短い）を所有権留保付売買契約であると評価し、そこでの「使用料」（当該機械の取得代金と利子に相当）の支払い（完納により所有権が借主に移転）のうち、減

価償却費相当額を超える部分の損金算入を否定している。

(17) この点は、例えば、吉村典久「納税者の真意に基づく課税の指向」金子編・前掲注(5)、220頁、238-239頁参照。

(18) 代表例は、二度の売買という法形式を差金つき交換契約に修正し、これに従った課税要件の充足があったものとしてなされた課税処分を否定した東京高判平成11年6月21日高民集52巻26頁である。谷口・前掲注(4)、122頁以下（初出2005年）等参照。

(19) 民法の領域においても、形式的に事実を認定し、法律（解釈論が未発達のもの）を適用すると事実の筋に反する結論となる場合、裁判官は、事実認定として処理するのではなく、理論的に必ずしも十分でなくとも、法律論（解釈論）で対処すべきであると説かれる。伊藤滋夫『事実認定の基礎—裁判官による事実判断の構造』（有斐閣、2001年）270頁。

補うアプローチには、租税法律主義の観点からする批判を免れないが、租税政策的な役割も担う法人税法22条2項の文意の不明確さが改めて問われたと解される。

第三に、選択された取引が外国税額控除制度を濫用するものである（又は選択された取引の結果生じた所得に対し同制度を適用することが同制度の濫用に当たる）として、租税利益を否定する判例もある。その応用範囲は定かでないが、減免規定の政策目的から乖離する行為等に対し、具体的な用語の解釈に還元せず、当該規定の適用自体を否定するものであり、法解釈アプローチの延長線上にあるが別個のアプローチ（以下、制度濫用アプローチ²⁰⁾という）とひとまず見ておく（後述）。

むろんこうした三つのアプローチは、使い方を誤ると、恣意的な解釈や結論ありきの事実の擬制に陥り、課税要件法定主義に反する課税となりうる。一般に、用語の通常の意味や文理から乖離する程度が大きくなるほど、また立法資料に基づかず理論的に考え出された目的論的解釈等に依拠する場合に、この危

険が高まる。

IV 租税法律主義と公平負担の原則

憲法は、国家の組織や構造の基本に関する法であり、国家を統治する権力の濫用を防止して、権力の名宛人の利益を保護することを終局の目的とする²¹⁾。西洋史上、封建社会・絶対王政を打破する近代の市民革命を契機として、国家の存在意義とその活動目的を、個人の自由の領域を確保することに限定する考え方が広まり²²⁾、近代憲法に基づく政治（近代立憲主義）を通して、人権保障と権力分立、国民の政治参加に道を開き、法治主義と法の支配が確立していった²³⁾。権力者による恣意的・独断的課税への抵抗を経て獲得された租税法律主義は、この確立の過程において先導的・中核的役割を果たしている²⁴⁾。そして財産権の保障と私的自治の尊重をとおして資本主義が進展したのであり、「租税法律主義は…直接に、資本主義体制の国の存立にかかわる行政の原理²⁵⁾」でもある。法律で可能な限り課税要件を詳細に定め（規律密度を高め）、徴税者の

20) 一審及び原判決に関するものを含め、測圭吾「オープンシャホールディング事件に関する理論的検討」租税法研究32号27頁（2004年）、川端康之「最近の最高裁租税判例について」国際税務26巻9号43頁（2006年）、吉村典久「判批」平成16年行政関係判例解説101頁（2006年）、西本靖宏「判批」桐蔭法科大学院紀要1号63頁（2006年）、一原友彦「判批」平成18年行政関係判例解説132頁（2008年）、大淵博義「最高裁判決における文理解釈の疑問点と理論的解明（第2回）—オープンシャ事件、ストックオプション事件、平和事件他—」租税研究728号153頁（2010年）、測圭吾「判批」租税判例百選（第5版）100頁（2011年）等参照。

21) 最判平成17年12月19日判タ1199号174頁、及び、最判平成18年2月23日判タ1206号172頁。谷口・前掲注(4)は、両判決の結論部分における表現の違いを踏まえ、前者を権利濫用アプローチ（税額控

除権の否認）、後者を租税回避アプローチ（租税回避の否認）と見て区別する（51-68頁参照（初出2007年））。前者は「制度（権利）濫用アプローチ」とも称される（谷口勢津夫「権利濫用」金子宏・中里実編『租税法と民法』15頁（有斐閣、2018年）24頁）。

22) 佐藤幸治『憲法』（青林書院、第3版、1995年）4頁。

23) 同上、4-5頁。19世紀には殆どの国家が成文憲法を制定したとされる（同7頁）。

24) 同上、6-7頁、伊藤正己『憲法』（弘文堂、第3版、2004年）10-16頁参照。

25) 金子・前掲注(8)、13頁、43頁（初出1966年、1974年）。

26) 金子宏ほか編『租税法講座—第1巻租税法基礎理論—』（帝国地方行政学会、1974年）294頁（新井隆一執筆）。

恣意の余地を排した租税であれば、納税者の負担は明確で予測可能なものとなる。課税上の帰結に関する法的安定性と予測可能性が租税法律主義の現代的な機能であるとする学説は、我が国で広く浸透している²⁷⁾。

近代憲法はまた、平等（特に機会の平等。国家の差別を排除）を保障したが²⁸⁾、自由放任主義の下で貧富の差が拡大し、実質的平等（条件の平等²⁹⁾。差別の国家による排除）を求める声が高まった。現代の福祉国家（積極国家、社会国家）は、生存権等の社会権をも憲法上の保障範囲に含めた上で、これを自由権的な基本権と調和させねばならない³⁰⁾。現代の立憲主義憲法の平等思想は、近代憲法下の機会の平等の延長線上にあって、それを部分的に修正するものと評される³¹⁾。租税の根拠論及び分配論との関わりでは、利益説や応益課税、比例税率が近代憲法下における自由の下で広まり、義務説や応能課税、超過累進税率は、現代の積極国家における実質的平等を図る手段

として進展を見た³²⁾。

平等は比較の観念であるところ、比較対象と比較基準につき唯一絶対のものはなく、その選定は価値判断の影響を受ける³³⁾。租税立法が、「全国民を代表する」議員から成る国会（憲41条・42条）において、政策的・専門的考慮を経て、多様な利害や価値観を調整・集約し、手続的な瑕疵なく成立している場合に（経済的自由の規制を伴いうる）、不平等を根拠に当該立法自体が違憲と評価される状況は、一般に想像し難い³⁴⁾。

他方、執行段階では、平等取扱い（不平等取扱い禁止）原則が働く³⁵⁾。租税回避が放置され、異常な行為等を行った者Aが、通常の行為等を行った者Bでは享受しえない租税利益を得るとき、水平的不平等、つまり等しい状況にある二者の租税負担又は租税利益が異なる状態が生まれる³⁶⁾。その典型は、Aが、変化のない（何もしない）納税者Bと等しい状況にある場合である³⁷⁾。異常な行為等に関しAに

27) 金子・前掲注(8)、48-49頁（初出1974年）。谷口・前掲注(1)、266頁は、これらの現代的機能が法の支配を実現するための諸要素と重なることを示し、金子説は、かかる要素を租税法律主義の基本的性格である「法律による行政の原理」に浸潤させることで、租税法律主義の下で私人の租税効果に関する予測可能性を保障しようとしたものと説明する。

28) 佐藤・前掲注(2)、465-466頁。日本国憲法の法の下での平等（憲14条）もその系譜に位置づけられる。伊藤・前掲注(24)、238-239頁、佐藤・前掲注(2)、466頁。

29) 佐藤・前掲注(2)、466頁。

30) 同上、7-10頁。谷口勢津夫「税法における自由と平等—ドイツ税法における実質的法治国家論の展開—」税法学546号203頁（2001年）は、法治国家である現代の社会国家における立法府の権能の憲法的限界を、自由と平等の両面からドイツ学説に基づき考察する。

31) 佐藤・前掲注(2)、466-467頁。

32) 金子・前掲注(8)、77頁（初出1974年）。

33) 吉村典久「租税平等主義（憲法14条）」日税研論集78号1頁（2020年）、13-20頁参照。

34) 最(大)判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁（大嶋訴訟）。工藤達朗「憲法と租税法に関する若干の所感」法学新報123巻1・2号1頁（2017年）9頁等も参照。

35) 金子・前掲注(8)、85頁（初出1974年）。

36) 吉村・前掲注(3)、30-34頁参照。以下の叙述もこの吉村典久論文から示唆を得た。岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学553号185頁（2005年）186-187頁も参照。

37) 米国におけるタックス・シェルターの典型である（岡村・前掲注(36)、216頁）。もしBが仕組まれた取引を行った結果、Aと異なる状況（租税上の効果は無視する）になったのであれば、両者の税負担や租税利益に違いがあっても、水平的平等が破られることはない。

リスクがない、租税利益以外は興味（事業目的等）もない、さらに経済的地位に変化もないといった経済的実質を欠く状況（後述最判平成18年1月24日民集60巻1号252頁）にあれば、AはBと等しい状況にあると評価される。

租税回避への対処のあり方は、租税法律主義と公平負担〔負担公平、租税平等〕の原則のいずれをより重く見るかという認識と関わる。租税法律主義は、憲法規範であり、かつ税法の基本原則である。他方、公平負担の原則は、「租税制度の最も基本的な課題の一つ³⁸⁾」であり、同原則は「担税力に即した税負担の配分」、すなわち水平的公平と垂直的公平を指す³⁹⁾。そして「担税力に即した税負担の配分」は、立法のみならず「法の解釈、適用についても依拠すべき最も重要な準則」とされ⁴⁰⁾、「憲法14条の趣旨からして、水平的公平の維持が憲法上の要請であることは明らか⁴¹⁾」といわれてきた。このため、解釈適用に際しての水平的公平の維持の要請は、租税回避行為を扱う執行当局には及ばない⁴²⁾としても、裁判所はこれを憲法上の要請として考慮すべきことになる。なので、例えば上述のA（Bと等しい

状況にある）に対し、条文の無理のない解釈を通じてその租税利益を否定する法解釈アプローチに依拠する（又は仮装行為があれば事実認定アプローチに依拠する）ことは、憲法上の要請の一面に於ける裁判所の対応として正当化される⁴³⁾。

ただし通説は、明文なき租税回避行為の否認を否定し、速やかに立法上の個別的対処がなされるべきと説く⁴⁴⁾。これにより眼前の租税回避行為は見逃し、また限界を明示した対処規定の導入を促してきた。これは自由、民主主義そして法の支配を権力から守り、行政裁量の統制を徹底するという、租税法律主義に基づく固い信念の表れであると解される⁴⁵⁾。学説は、「疑いもなく歴史的・思想的には租税法律主義が圧倒的重要性を有している」とし、端的に、「〔租税法律主義と租税公平主義〕が対立する場面では、公平（「同様のものは同様に扱え」）を犠牲にして租税法律主義を優越すべき」と言明する⁴⁶⁾。

以上を踏まえ、本稿の基本認識をまとめる。現代国家において行政権の役割が増しても、法律による行政の原理が前提であり、多分に価値判断を伴う不平等の是正は、第一義的に

38) 金子・前掲注(8), 402頁(初出1978年)。

39) 金子宏「税制と公平負担の原則—所得税を中心として—」ジュリスト506号20頁(1972年)20-21頁。

40) 同上, 20頁。

41) 同上, 21頁。

42) 谷口勢津夫『税法基本講義』(弘文堂, 第6版, 2018年)40頁。

43) 反対に、AがBと等しい状況にない場合は、結果が異なるのは何ら不自然ではなく、法解釈アプローチによる租税利益の封殺は、無理な目的論的解釈等となる可能性がある。

44) 金子・前掲注(8), 404頁, 412-413頁(初出1978年)。

45) この点については、谷口・前掲注(1)論文参照。元最高裁判事の述懐として、須藤正彦『弁護士から最高裁判所判事へ—折り折りの思索』(商事法務, 2014年)35-54頁参照。また、ドイツで経済的観察法が課税庁の恣意を許す結果となったとの反省から、戦後は私法準拠の考え方が強くなったと指摘される。吉村・前掲注(17), 245-246頁。

46) 首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研論集78号1頁(2020年)1頁。他方、増田英敏「租税法律主義と租税公平主義の衝突—租税法解釈の在り方」税法学566号347頁(2011年)は、これら二つの基本原則のいずれにも偏することなくその調和を図り、租税正義を実現すべきとする松沢智教授の学説を紹介する(同350頁)。

立法府の責任・役割である。租税回避の温床となる制度の歪みや法の間隙（欠缺）も、立法を通じて速やかに解消すべきである。この点は、租税法律主義の自由主義的側面（恣意的課税の排除）と民主主義的側面（国民による支配）のいずれから見ても相違ない。裁判所は、水平的平等を憲法上の要請として考慮した法の解釈適用が求められるが、それは租税回避行為の否認が許されることを意味しない。租税の水平的不平等の識別自体が主観を伴う上に、水平的不平等を即時に是正しないことによる憲法上のデメリットは、租税法律主義の固い護りを崩すことから波及しうる立憲主義や法治主義に対する負の影響に比して、限定的である。問題は、最高裁が上述の3つのアプローチを通じて、あるいは具体的な対処規定を適用して租税利益を否定する際に、事実認定や法解釈を歪めることにより、租税法律主義を形骸化させる裁判をしていないかである。この点が、租税法律主義の判例上の実相を問う第一の意味であると考え（本稿は具体的対処規定のない状況に焦点を絞っている）。

V 租税法律の解釈と事実認定

租税回避への解釈適用上の対処も、法解釈

を通じて要件事実を定め、（主要）事実を認定して当てはめるという三段論法の過程の問題である⁴⁷⁾。租税法律主義に鑑み、通説は、租税法規は文理解釈を原則とし⁴⁸⁾、判例は、より端的に、租税法規は「みだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない⁴⁹⁾」という。租税法規には「厳格な解釈が要求され」、「安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定」を行うことは許されない⁵⁰⁾。原則としての文理解釈は、納税者の予測可能性に配慮し、用語や文の通常の意味（一般人の理解に合致するもの⁵¹⁾）に即した解釈を指向するものと解される⁵²⁾。通説は、文理解釈によって意味が明確にできなければ、規定の趣旨目的に照らして解釈すべきという⁵³⁾。規定の文言が不明瞭で、その趣旨を的確に示さない場合（例、法税132条3項）に、こうした順序付けは良く当てはまる。

ただ、文理解釈も多義的で⁵⁴⁾、これを「主たる考慮対象による分類」の一つ（起点）に位置づけ、「解釈の技法による分類」（拡張解釈、縮小解釈等が該当する）としての「文字通りの解釈」と区別する説明⁵⁵⁾もある。「法の趣旨・目的、法的な構造に沿った『文理解釈』でなければならぬ⁵⁶⁾」と学説が主張するように、

47) 一般に、今村隆「課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル4号1頁（2006年）参照。

48) 金子・前掲注(7), 123頁。

49) 最判平成22年3月2日民集64巻2号420頁、及び、最判平成27年7月17日民集250号29頁。

50) 最判平成23年2月18日民集236号71頁における須藤正彦裁判官補足意見。そこでのリベラルな租税回避観につき、谷口・前掲注(4), 200-206頁（初出2011年）参照。最判昭和48年11月16日民集27巻10号1333頁（譲渡担保に係る不動産取得税事案）も、「租税法の規定はみだりに拡張適用すべきものではないから…類推適用すべきものではない」

（1337頁）と述べる。

51) 谷口・前掲注(42), 40頁参照。

52) 首藤・前掲注(46), 7-8頁、及び、笹倉秀夫『法解釈講義』（有斐閣, 2009年）364頁参照。

53) 金子・前掲注(7), 124頁。谷口・前掲注(42), 40-41頁は、文理解釈の結果複数の解釈可能性が残る場合に、補完的に目的論的解釈によって意味を確定すべき旨述べる。

54) 平野仁彦ほか『法哲学』（有斐閣, 2002年）232-233頁参照。

55) 笹倉・前掲注(52), 362-370頁参照。その要点につき、首藤・前掲注(46), 25-30頁参照。

文理解釈と規定の趣旨に照らした解釈とは両立しうる。租税特別措置法上の租税利益ならば、その趣旨に適合しない状況を除外する読み方は一般に支持されやすい（参照、最判平成22年4月13日民集64巻3号791頁⁵⁶⁾、判例②）。裁判例における文言と趣旨目的の比重の置き方は一様ではなく⁵⁸⁾、趣旨目的の考慮が、用語の意味が不明確な場合に限定されていたならば、納税者に酷な結果になった事案もある⁵⁹⁾。

そうすると、文理解釈原則は租税法律主義に適合的な基本姿勢として理解しておき、解釈技法の優劣については、過度に公式的に考えるべきではない。裁判官が実際に考慮に入れる事柄には、判例・裁判例、文脈（他の規定との整合性）、行政解釈（通達等）、学説、理論、実行可能性、結果の妥当性、外国法上

の考え方等も当然含まれる。判例分析に際しては、考慮要素の選択とその優先順位や用い方を説明する理由や価値判断に注目し、その一貫性や説得力を問うべきである。

税法が私人の行為等を取り込む際には、比喩的に、「私法というフィルターを通して」、あるいは「私法を多少ともなぞる形で」なされ、税法は「宿命的に私法に依存する関係」にあると言われる⁶⁰⁾。こうした原則論が解釈適用上も広く浸透している理由として、私法上の評価（性質決定）と整合的に、課税要件事実の認定と要件の解釈がなされる（後者の代表例は借用概念に関する統一説）ことで、納税者の予測を裏切らず、立法府が考慮したはずの法体系上の一貫性（論理解釈）も維持されることへの支持がある⁶¹⁾。ただ、こうした一般論の適合性は、事案ごとに当該私法規定の

56) 占部裕典「租税法における文理解釈の意義と内容」税法学563号75頁（2010年）100頁。田中治「租税法における趣旨・目的解釈の意味と判例の状況」日税研論集78号93頁（2020年）も、「文理解釈と趣旨・目的解釈とは、それほど対立的、二者択一的に捉えるものではない」（142頁）という。

57) 都市計画法56条1項の規定に基づく土地の買取という外形を市と通じて整え、買取の対価に係る特別控除（上限5000万円。租特33条の4第1項）の適用を受けようとした納税者に関し、最高裁は、都計法上当該買取には具体的建築意思を要すると解し、また措置法の趣旨に鑑み、建築不許可による土地の利用に係る著しい支障の代償としての買取であることを要するとして、その適用を認めなかった（原判決破棄差戻）。評釈として、手塚貴大「判批」ジュリスト1407号138頁（2010年）、岩崎政明「判批」月刊税務事例43巻7号1頁（2011年）、一高龍司「判批」渡辺充編著『検証！国税庁情報の重要判決50』（ぎょうせい、2012年）56頁、鎌野真敬「判批」最判解民事平成22年度（上）（1月～6月分）305頁（2014年）等参照。信義則の論点につき、田中治「土地の譲渡と租税特別措置法の適用をめぐる問題」税務事例研究107号23頁（2009

年）参照。

58) 田中・前掲注56)論文参照。

59) 最判平成21年7月10日民集63巻6号1092頁は、法人が受ける支払利子に係る所得税額控除の計算の単純な誤りに関し、当初申告要件に関する規定（法税68条3項〔平成24年度改正前〕）の文言の厳格解釈を基調として更正の請求（後に更正処分取消請求）を認めなかった原判決を変更し、問題の更正の請求は当該規定の趣旨に反しないとして納税者の請求を一部認容した。

60) 金子・前掲注(8)、385頁（初出1978年）。

61) 例えば、収入金額の基因となる契約が雇用であれば給与所得に、委任又は請負であれば事業所得に区分しようとする裁判例（福岡高判昭和63年11月22日税資166号505頁）や、レボ差額が「貸付金の利子（これに準ずるものを含む。）…の利子」（所税161条6号〔当時〕）に該当するか否かを、その基因となる取引が売買消費貸借かで判断する裁判例（東京高判平成20年3月12日税資258号順号10915）がある。後者につき、中里実「租税法における裁判所の法創造機能」租税研究696号50頁（2007年）59-60頁も参照。

趣旨目的に照らして判断すべきである⁶²。

裁判所は、租税回避を理由とする特別の事実認定をなさない。一般に、弁論主義の下で、納税者と国が自ら証拠を収集して要証事実を主張し、裁判所は、証拠と弁論の全趣旨に基づき、自由な心証に基づき（但し経験則や論理法則に従い合理的に）、事実を認定する⁶³。契約書等の書証（直接証拠）に形式的証拠力がある、つまり当該証拠が真正で、その意味内容が作成者の意思の表現だと認められるならば、かかる契約書等は処分証書〔文書〕とされ、その記載に従った契約の成立が当然に認められる⁶⁴。但し、例えば売買の意思表示の記載がそこにあると言えるかは、その書面の趣旨を全体としてよく検討する必要があるとされ、また、虚偽表示等の契約の効力は別の問題である⁶⁵。契約書等が決め手とならない場合は、間接事実（間接証拠から証明される）から、経験則を介して要証事実が推認（推定）される⁶⁶。こうした事実認定に、争いのない事実の存在、立証責任による事実の確定、明文による事実の擬制等を通じて、要証事実が確定される⁶⁷。なお、立証責任は、課税要件の充足により利益を受ける国（課税庁）側が負うのが基本である（法律要件分類説）。

他方、契約に係る伝統的な4つの有効要件として、契約内容の確定性（契約解釈を伴

う）、実現可能性、適法性及び社会的妥当性（公序良俗違反でない）がある⁶⁸。契約解釈に関し、かつての通説は、表示行為の意味の客観的・合理的確定であるとする（客観説）。ここでの解釈基準としては（現在も）、字義に拘泥しないことに加え、当事者の目的、慣習、任意法規及び信義則が挙げられる⁶⁹。客観説に対する批判には、裁判官の現実の法律行為の解釈は、意味の発見（表示の社会的意味の発見）と、意味の持ち込み（法的価値判断）から成り、解釈基準のウェイト付けもこのいずれかに応じて議論すべきである、あるいは、内心の意思が合致する場合に表示の客観的意味を押しつけるのは不合理である、などがある。近時は、さらに状況を細分化した説明もなされている。

以上からは、契約が処分証書である場合に、両当事者に意思の不一致がない状況においては、裁判官が公平負担等の意味を持ち込まない限り、契約上の表示と異なる合意の認定は、表示と実践が乖離しているような場合を除き、かなり難しいことが分かる。通謀虚偽表示が認められれば当該契約は無効（民94条）だが、民法は裁判規範であり、現に争いが無い限り私法上は私的自治が維持される。それでも課税要件事実の認定は、私法上の評価を反映すべきことが一般に了解されてきた⁷⁰。

62) 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣、2010年）107頁（初出2002年）。

63) 事実認定に関する以下の記述は、伊藤滋夫『事実認定の基礎—裁判官による事実判断の構造』（有斐閣、改訂版、2020年）1章-4章に依拠している。

64) 同上、31-33、71-72頁。

65) 同上、33-34、73-74頁。

66) 同上、第4章。

67) 同上、121-127頁。

68) 以下は、沖野眞己「契約の解釈に関する一考察（2）」法学協会雑誌109巻4号495頁（1992年）をベースに、内田貴『民法1 総則・物権総論』（東大出版会、第3版、2007年）を参照して記述した。なお、今村・前掲注(7)、205-206頁も参照。

69) ただし客観説は、当事者の目的その他広範な解釈資料の参照も予定しており、当事者の意思の探究が契約解釈だとするそれ以前の通説（主観説・意思説）とさほど異なるわけではなかったとされる。

そこで、事実認定アプローチの途を広げるべく、租税回避目的を重要な間接事実と捉えた上で契約の内容が真実の法律関係であるか否かを判断すべきとする「私法上の法律構成による否認」論が主張される⁷⁰⁾。こうした「重要な間接事実」説は、契約解釈に際し税負担の公平等の意味を持ち込むことを否定しないものと解される。だが、この説への同意は十分に広がっていない。「事実認定に名を借りた租税回避の否認」(後述の滝井繁男裁判官)に繋がらうとの懸念があるからである⁷¹⁾。学説が、事実認定アプローチの適用場面を仮装行為(と契約不存在の場合)に限定し、また仮装行為は原則として通謀虚偽表示のみを指すとしている⁷²⁾のも、こうした懸念が基礎にあると解される。

租税回避論は、かように裁判官による事実認定の構造に考察が及んでいる。行き過ぎた租税回避行為に対しても、裁判所が、外部からは見えづらい事実認定アプローチではなく、可能な限り法解釈アプローチに依ることで、事実の擬制が防止されることに加え、租税回避行為への裁判所の対処がより可視化される。よって、租税法律主義の観点からは、結果に相違がないとしても、法解釈アプローチの方

が望ましいと考える(ただし法解釈の適否は別の問題である)⁷³⁾。

VI 最高裁判例

日本国憲法は、司法権を専ら裁判所に属せしめている(憲76条1項)⁷⁴⁾。法治主義は当然司法権にも及び、行政機関は終審として裁判を行わず(同条2項)、裁判官はその良心に従い独立して憲法と法律にのみ拘束される(同条3項)⁷⁵⁾。司法権の独立性(裁判官の独立)も、近代国家(そして現代国家)における重要な原則である。課税処分に対する司法救済の手段が確保されていることを、租税法律主義に内在する原則の一つと解する見方もある⁷⁶⁾。

最上級審である最高裁にする上告は、その理由が、憲法違反ほか所定の形式的事項等に該当しない限り、決定により棄却される(民訴312条・317条2項)。判例違反その他法令の解釈に関する重要な事項を含むと認められる事件については、上告受理の申立てにより、決定で、最高裁は事件を受理することができ(民訴318条1項)、その場合は上告があったものとみなされる(同条4項・裁7条1項参照)。上告審は、控訴審の法律判断の審査を目

70) 谷口・前掲注(42), 55-59頁参照。

71) 今村・前掲注(7), 209頁。もし契約が真実の法律関係でない場合は、(1)契約が存在とされ、(2)虚偽表示とされ(隠匿行為(=秘匿行為)が認定され)、又は、(3)契約の性質決定(のやり直し)がなされるという。今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理42巻14号206頁(1999年)209頁。

72) 谷口・前掲注(4), 39-41頁(初出2004年)、谷口・前掲注(42), 75-78頁参照。吉村・前掲注(17), 236-237頁も参照。

73) 中里・前掲注(5), 131頁。

74) この点については、高野幸大「租税回避否認規定と租税法の解釈」日税研論集78号145頁(2020

年)155-167頁等参照。

75) 司法権の実質的意味は、通説・判例上、一般に具体的な争訟事件について法を適用し、宣言することによってこれを解決する国家作用として理解されている。佐藤・前掲注(22), 293頁。

76) 裁判官の「良心」(憲76条3項)は、「法解釈というフィルター(前提)を通しての『良心』、つまりは、裁判官として持つべき良心、いわば『客観的良心』であって、憲法19条の『良心』(つまりは、「主観的良心」とは違う)(須藤・前掲注(45), 52頁)。

77) 金子・前掲注(8), 15頁(初出1966年)。

的とする法律審であり、職権調査事項を除き、原判決が適法に確定した事実拘束される(民訴321条1項・322条)⁷⁸⁾。

受理決定後、上告棄却と決定された場合は、上告人の主張は最高裁に審理された上で退けられたのであって、既判力を伴い判例を形成するが、不受理決定にこうした意味はない⁷⁹⁾。受理は最高裁の裁量で決まり、例えば新手の経済取引に関する租税事件などの場合、審議の結果、未だ判断を示す時期ではないなどと判断されて不受理決定となる可能性もある⁸⁰⁾。原則として裁判官の過半数の意見(法廷意見)をもって判決(決定)となる(裁77条1項)が、最高裁の判決書には各裁判官の意見が表示されねばならず(裁11条・75条2項)⁸¹⁾、上告不受理決定に反対意見が付されることも稀ながらある⁸²⁾。

例えば、最決平成17年11月21日税資255号順号10203(決定③)では、その原判決(大阪高判平成14年10月10日訟月50巻7号2065頁)が、不動産(土地建物)と株式の一体的譲渡に係る総額60億円の対価のこれらの資産への割当

につき、本件の事実と状況を踏まえると、「国土法の規制を免れ、かつ、本件各土地の譲渡に伴う税負担の増大を回避するという目的に沿うよう上記60億円を適当に配分・割り付けただけの金額に過ぎない…以上、[当該株式の]譲渡代金額(42億円)は上記目的を達成するための仮装の金額」であり、「これと一体不可分の関係にある本件不動産の売買代金額が当事者の真意に基づくものであるとは認められない」と判示していたところ、最高裁が納税者の上告を棄却し、また上告不受理を決定した。だが、滝井繁男裁判官は、不受理決定に対し、原判決の仮装認定は、「事実認定に名を借りた租税回避の否認を認める結果」となりかねず、「租税法律主義にかかわる法令の解釈に関する重要な事項を含むものと認められるから、…上告審として受理するのが相当」との反対意見を付している⁸³⁾。

このような場合、本来は受理した上で棄却決定し、多数意見と反対意見を示すのが筋だが、最高裁が新規に扱う事件数が民事と行政だけで年約7000件(令和元年度)もあり、負

78) 伊藤眞『民事訴訟法』638頁、648頁(有斐閣、補訂第2版、2003年)。但し、原判決の事実認定でも、経験則違背、釈明権の不行使という形で法律問題となることがある。中野次雄編『判例とその読み方』(有斐閣、改訂版、2002年)94頁。なお、職権調査事項とは、裁判権、専属管轄、除斥原因、当事者能力などの公益性の強い訴訟要件を指す(伊藤・同上書、266頁)。

79) 藤田宙靖『最高裁回想録—学者判事の七年半—』(有斐閣、2012年)140頁でも、一部になおこの点に誤解があるとして念押しされている。

80) 同上、141頁。

81) 国民審査の制度(憲79条2項・3項)を踏まえたものだが、最高裁の慣行として、主文と理由の双方について過半数の一致意見(合意形成)が必

要とされ、法廷意見の起草者と賛成個別意見(米国における concurring opinion)は表示されない(園部逸夫『最高裁判所十年』(有斐閣、2001年)158-162頁)。法廷意見に参加する裁判官による「補足意見」のほか、これに参加しない裁判官による「意見」(法廷意見と主文は同じだが理由を異にするもの)と「反対意見」(いずれも異にするもの)が付されうる(後二者は少数意見)ものの(同308-309頁)、ある程度の妥協を反映する合意形成の慣行が、裁判官ごとの意見や思想の傾向を見えにくくしている面があろう。大野正男『弁護士から裁判官』(岩波書店、2000年)105-111頁も参照。

82) 藤田・前掲注79)、218-219頁。

83) 本判決の解説として、一高龍司「判批」渡辺充編著・前掲注57)、136頁参照。

担がより少ない方法に依らざるを得ない実情がある⁸⁴。推測が許されるなら、本件の隠れた多数意見は、上告受理申立理由は事実問題であり、「法令の解釈に関する重要な事項」を含まないというものかもしれない。そうであれば、一般に事実認定アプローチを採った控訴審判決は、最高裁で審理されずに確定する可能性が高く、納税者は最高裁で裁判を受ける途が閉ざされる。こうした弊害を避ける意味でも、裁判所は安易に事実認定アプローチに依拠すべきではなく、依拠する場合でも、納税者の真意が表示とは異なると評価した根拠を、単に租税回避目的を挙げるのみではなく、丁寧に説明するべきである。

実務上、審理対象のふるい分けや裁判官による審議の基礎資料として、当該事件の担当調査官（裁57条1項、同附則3項）⁸⁵による報告書（事件の要点、判例、学説等に加え、調査官自身の意見も含まれるという⁸⁶）が用いられ、実際の裁判は「裁判官と調査官の共同作業⁸⁷」との回想もある。調査官による判決後の解説（事件・判決内容以外）は、私的な見解にすぎない⁸⁸とはいえ、裁判の文脈等を知る手掛かりとなる可能性がある。

ある実証的研究は、最近の最高裁判決の傾向として、「租税法律主義の観点から文理解釈

を尊重し、多くの破棄判決や個別意見付きの判決が下されるようになってきた」と評する⁸⁹。ただ最高裁の中で、「租税法律主義をどう考えるかについては、必ずしも意見が一致しているわけでは[ない]⁹⁰」との回想もある。

以下で、各判例の分析を通じ、最高裁が重視する価値（憲法規範を含む）を探り当てるとともに、その理由付けや解釈適用は一貫性があるか予測可能なものか、結論ありきの実事の擬制に踏み出していないかなどを考えてみたい。

Ⅶ 判例分析

1 最判平成16年6月24日判タ1163号136頁（シルバー精工, 判例④）

本件は、内国法人Xが、独自技術を用いて国内で製造したプリンタを米国子会社Sに販売し、Sが米国内で再販売していたところ、米国法人Qから米国特許権の侵害を理由に米国際貿易委員会に提訴されたことに端を発する和解金に係る日本の国内源泉所得（所税161条7号〔現11号〕）として源泉徴収の要否が争われた事案である⁹¹。

過去の紛争解決金に租税回避行為の性格は特になく、米国特許権の使用の対価（国外源

84 藤田・前掲注(79), 218-219頁参照。事件数は令和元年度の「司法統計」（裁判所ウェブサイトで入手）による。国税庁の統計によれば、国を被告とする訴訟事件の提起件数（令和元年度）は223件で、原告勝訴件数は21件（9.7%）であり、上告審では終結件数27件（提起件数39件）のうち、国側勝訴と却下で計26件、差戻1件である。国税庁長官官房企画課「税務統計—20-1～2 不服審査・訴訟事件関係—」（令和元年度、国税庁ウェブサイト）2頁、10頁。

85 10年以上の経歴を有する職業裁判官が任用されているという。宍戸常寿「日本の最高裁判所を踏

まえての総括コメント」北法66巻2号327頁（2015年）325頁。

86 藤田・前掲注(79), 64-65頁。

87 同上, 68頁。

88 泉徳治ほか『一步前へ出る司法 泉徳治元最高裁判事に聞く』（日本評論社, 2017年）70頁。

89 望月爾「近年の租税訴訟の状況とその変化」市川正人ほか編著『日本の最高裁判所—判決と人・制度の考察』第11章（日本評論社・2015年）183頁。

90 滝井繁男『最高裁判所は変わったか——裁判官の自己検証』（岩波書店, 2009年）196頁。

泉所得)と見て問題ないが、和解契約には、日本で出願中の特許権に係る使用料の前払の合意を含めており、むしろ前払金(返還予定なし)の方が金額的にも大きい事案であった。かように、区分可能な複数の性質を有する対価の支払の合意から成る契約を一体的に交わし、契約の経緯からは主要部分と解しうる支払金の源泉地(米国)の性質を副次的に見える前払金にも及ぼし、日本の源泉徴収税を避ける仕組みが利用されている⁹¹⁾。

所得の源泉地(使用地)の解釈適用が問われ、一般的には、源泉徴収可能性も考慮して、製造地や支払者自身が業務上利用する場所(本件なら日本)が重視されてきたところ、かかる法解釈に依拠した(これに沿う2裁判官の反対意見がある)国側の主張が排斥された事案である。ただ国側は予備的にも対価の区分可能性を主張しておらず、多数意見は、契約解釈を経て、使用料の前払部分は単に「本件契約の本体を成す合意に附随するもの」と評価し、和解金の全額を国外源泉と判示した。最高裁は、Xは「本件米国特許権の侵害を問われる立場にはない」が、Sが米国内で販売等できなければXも「経済的打撃を受けるという関係にあり、…X自ら本件契約を締結したものであるから、これをもって特に異とすべきものとはいえない」とも判

示した。多数意見は、企業グループの一体的経営の観点からみて特段不自然・不合理でない合意を尊重した判断を下したと解される。

2 最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁(旧大和銀行外税控除, 判例⑤)

本件は、「近時の租税判例」の中で最も論争を呼んだ事件の一つである。外国法人Bから外国法人Cに支払う利子(資金の貸付に係るもの)に係る源泉税の負担軽減のため、外国税額控除余裕枠を持つ銀行X(内国法人)の国外支店(その利払い時に源泉税なし)を介在させて、BからXへの利払い(B向け貸付分)と、XからCへの利払い(X向け預金分=B向け貸付金の担保)に形式を変更した(Xに利ざやをもたらす)場合に、Bの利払いに対する源泉税に係るXの外国税額控除を否定する処分の適否が争われた3つの事件があり⁹²⁾、本判決はその一つ(旧大和銀行事件。BとCはクック諸島法人)である。税務署長Y(被告・控訴人・上诉人)は、主位的には、真の取引はXC間の余裕枠提供に係る役務契約又はCB間の融資だと主張し、予備的には、事業目的の法理を応用した法人税法69条の限定解釈を主張した(控訴審で外国税額控除制度の濫用の主張を加えた)⁹³⁾。

原判決(大阪高判平成15年5月14日民集59巻

91) 評釈として、一高龍司「判批」租税研究659号136頁(2004年)、川端康之「判批」民商法雑誌132巻1号71頁(2005年)、高須要子「判批」判タ1184号246頁(2005年)、浅妻章如「判批」平成16年度重判解274頁(2005年)、藤澤裕介「判批」平成16年行政関係判例解説(2006年)75頁、宮崎裕子「判批」租税判例百選(第6版)132頁、木村浩之「判批」税務弘報67巻1号(2019年)156頁等参照。先駆的研究として、中里実『国際取引と課税—課税権の配分と国際的租税回避—』(有斐閣, 1994年)

110頁以下参照。

92) 石黒一憲『国際知的財産権—サイバースペースvs.リアルワールド—』(NTT出版, 1998年)294-295頁参照。

93) 最判平成17年12月19日判タ1199号174頁(大和銀行事件)、最判平成18年2月23日判タ1206号172頁(三和/UFJ銀行事件)、大阪高判平成14年6月14日判時1816号30頁(最決平成17年12月19日税資255号順号10242(上告不受理)。三井住友銀行事件)。

10号3165頁)は(第一審から)、事実の擬制は拒絶したものの、限定解釈の余地は否定せず、ただ、本件では利ざやを伴う金融サービスという事業目的があるとしてかかる解釈も排斥し、その延長で制度濫用の主張も拒絶した。Yは、外国税額控除が否定された場合に取引を中止できる権利がXに留保されている点などを問題視していた。

最高裁は、外国税額控除制度が、国際的二重課税の排除と、事業活動に対する税制の中立性という政策目的に基づく制度であることを確認した上で、問題の源泉税を「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」と判示した(原判決破棄自判)。

本判決は、Xによる「このような形での制度の利用を禁じる趣旨の文言がない⁹⁴⁾」中で、税額控除制度(の根拠規定)の適用自体を否定しており、租税法律主義との鋭い緊張を生んだ。調査官解説は、租税法律主義における予測可能性等の現代的「機能」をその「目的」に格上げした上で⁹⁵⁾、減免規定を適用すべき事案でない、あるいはその適用が規定の趣旨に反する事案であることが「関係者」に明らかであれば、減免を否定しても租税法律主義違反の問題は生じないという⁹⁶⁾。いわば租税法律

主義の現代的機能の趣旨解釈(結果的に縮小解釈)だが、第一審及び原判決が現に規定の適用を否定せず、原判決に肯定的(本判決に批判的)な学説も少なくない⁹⁸⁾ことが、この解説の限界を示している。

元来、外国税額控除制度が簡素さを優先し、彼此流用(=居住地国課税の阻止)の防止の点で不完全であることは立法経緯から明らかである。金融仲介はXの本業であり、税額控除を織り込んだ収支予測は理に適っているにもかかわらず、国際租税法の眼目である国際的二重課税の排除措置を政策目的の制度と名付けて縮小解釈を正当化するYの主張には、反論の余地が少なからずある。本判決が、最終的に具体的な用語の解釈に還元しない理由は、「このような形での制度の利用を禁じる趣旨の文言がない⁹⁹⁾」ことによるのかもしれない。滝井繁元最高裁判事のこの発言の主旨は、本件が厳密にはXの租税回避行為ではないこと¹⁰⁰⁾か、又は趣旨解釈に適した文言がなかったことを指す可能性があるが、むしろ欧米で対処済みの濫用的仕組みが国内で流布するのを防止する観点から、「外国税額控除制度の濫用に歯止めをかける必要性は高い」と考えられたことによる¹⁰¹⁾のであれば、本判決では、「納付することとなる」(法税69条1項)という文言に縛られない(最大で、政策目的

94) こうした主張は、中里実『タックス・シェルター』(有斐閣、2002年)221-246頁に依拠したものと考えられる。今村隆「最近の租税裁判における司法判断の傾向—外国税額控除事件最高裁判決を手掛かりとして—」税理49巻7号2頁(2006年)5頁。

95) 滝井・前掲注90, 131頁。

96) 谷口・前掲注(4), 60-61頁(初出2007年)。

97) 杉原則彦「判批」最判解民事平成17年度(下)(7月~12月分)990頁(2008年)998-999頁。滝

井・前掲注90, 132頁は、予測可能性の確保を租税法律主義の「趣旨」と見た上で同様の説明を行う。

98) 例えば、占部裕典「外国税額控除余裕枠の利用にかかる『租税回避否認』の検討(上)(下)」金法1730号32頁・1731号36頁(2005年)、田中・前掲注(2), 280-281頁、八ッ尾順一『租税回避の事例研究—具体的事例から否認の限界を考える』(清文社、七訂版、2017年)363頁等参照。

99) 滝井・前掲注90, 131頁。

に基づく規定や減免規定に及ぶ⁽¹⁰⁰⁾ 射程を判旨に持たせることが意図されていた可能性がある。

最高裁がここまで踏み込んだのは、本件取引が、「全体としてみれば」、外国税額控除制度の「本来の趣旨目的から著しく逸脱」した余裕枠の提供取引であり、国庫を犠牲にして得られる租税利益を、外国法人の負担軽減を主眼としつつ関係者間で分かち合うことを狙いとするというような「あまりにも姑息な手段を使って税を免れるようなケースには厳しい⁽¹⁰¹⁾」最高裁の一面が出ていよう。滝井元判事は、本件を踏まえ、次のように回想している。「最高裁は、…租税法律主義の趣旨は、私人が予測不可能な課税をされることは許されないというものであって、法がある賦課徴収をなす趣旨であること、あるいは減免を認める趣旨でないことが国民に明らかであるにもかかわらず、技術上の工夫をこらしたり法文上の不備をついたりして課税を免れようとするものに対して課税をすることは租税法律主義に反するものではないという見解に立つものだと思われる⁽¹⁰²⁾。」(下線は一高)

滝井元判事は、納税者の主張が通る裁判が増えたという文脈でも、「国民の目からみて、経済取引として常識的だとみられる納税者の

主張には、その合理性をみきわめて実状に即した判断をしている⁽¹⁰³⁾」と述懐する。国民の常識の強調には得失があるが、少なくとも本判決において、制度の趣旨目的から著しく逸脱した仕組みであるとの評価に際し、かかる社会通念が影響している可能性がある。

加えて、本判決は、「我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るもの」と述べて「逸脱する態様」を説明しており、このことは、別の判例で、最高裁が、他国の有害税制等に対抗するTH対策税制の導入を、「国家主権の中核に属する課税権の内容に含まれる」ものと説明した⁽¹⁰⁴⁾のと通じる部分であるように解される。つまり国家主権を侵害するような他国(の私人)による企てに対し、課税権や自国財政を守るという要請にも配慮する最高裁の姿勢が、ここに見て取れるのである。なお、「取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生じるだけである…本件取引をあえて行うというもの」との下りは、外税控除次第なので循環論法となり、重視すべき根拠とは言えない。また公平負担の原則への言及は、解釈論上の根拠としては「単なる付け足し⁽¹⁰⁵⁾」であるが、本判決の根底にある価値判断を映している。

もっとも、以上の理解では本判決は説明し

(100) 今村・前掲注94, 4頁。本件は裁判官の全員一致の判決だが、滝井裁判官は別件の仕入税額控除の可否に関する事案(最判平成16年12月20日判タ1176号130頁)で、多数意見は「帳簿…等を保存しない場合」(消税30条7項)を拡大解釈したとして、反対意見を書いている。滝井・前掲注90, 196頁。

(101) 杉原則彦「判批」最判解民事平成17年度(下)(7月~12月分)990頁(2008年)997頁。なお、吉村政穂「判批」判時1937号184頁(2006年)188頁は、むしろ本判決が、本件取引に租税回避と異なる

特殊性を認めたことが法解釈アプローチを採らなかった理由だと見る。

(102) 吉村・同上, 188頁, 今村・前掲注94, 9頁参照。

(103) 滝井・前掲注90, 196頁。

(104) 同上, 132頁。

(105) 同上, 196頁。

(106) 最判平成21年10月29日民集63巻8号1881頁。

(107) 吉村典久「判批」平成17年行政関係判例解説113頁(2007年)123頁。

きれない。国民目線の租税回避論は危ういし、課税主権に対する挑戦への防御の必要性は、後述するガーンジーの特異な税制においても大差ない。本件では、外国税額控除制度上の租税利益であることが重要であり、このことは、租税法律主義の根源的な理解と関係していると考ええる。すなわち、近代憲法から受け継いだ租税法律主義の要諦は、国民の経済的自由を守ることにある。国民を代表する国会の立法を通じた同意の範囲でのみ、課税が許されるとする要請である。ここでの同意の範囲は課税要件として法律に明記され、その外側にある事実と状況を捉えた課税は禁止される。かかる禁止を実現するためには、恣意的解釈の排除が不可欠であり、文理を超えた解釈は否定される。

これに対し税額控除等は、理論上は補助金で代替可能であり、狭義の課税要件には含まれず、現代国家にあって、自由放任を超えて、条件の平等を整えるため、国家が積極的に介入して、控除の形式で給付や是正を提供するための制度である。ここでは、介入の趣旨に適合するように控除対象を定めねばならず、この目的に適う範囲で、用語の通常の意味どおりの解釈が後退することがありうる。外国税額控除は、国際的二重課税の防止（及び邦人の海外発展）を目的として昭和28年に導入され⁽¹⁰⁸⁾、同控除により、国外投資に対する租

税の中立性が自国税率の範囲で維持される。これは、自国納税者が国際的に展開する際の条件を一定の制限の下で平等にするための措置ということができ、この趣旨に適合するようにその根拠条文が読まれるべきである。したがって本判決は、用語の指定を欠くものの、法解釈アプローチを採用したものと考えざるをえない⁽¹⁰⁹⁾。より広い射程を持ちうる制度濫用アプローチの提示が本判決の意図かもしれないが、その場合は、外延の明確でない「濫用」の定立は、過大な法創造であるとの批判を免れえない⁽¹¹⁰⁾。筆者が知る限り、具体的対処規定を欠く状況で、減価償却制度の濫用を国が主張した若干の事件があるが、正当にも裁判所に拒絶されており⁽¹¹¹⁾、制度濫用アプローチとして本判決が応用されている状況にはない。本件の仕組みの利用には既に立法的に対処済み（法税令142条の2第5項）だが、仮に使用料等で同種の仕組みが出現すれば、本判決が判例として応用されうることは言うまでもない。

3 最判平成18年1月24日民集60巻1号252頁（パラツィーナ、判例⑥）⁽¹¹²⁾

本件の仕組み（中間介在者を無視する）の骨子と課税処分の要点のみは以下のとおりである（係争年度は昭和63年11月から平成4年10月31日までの4事業年度）。任意組合Bが銀

(108) 第16回国会参議院大蔵委員会議録9号6頁（昭和28年6月30日）における泉美之松説明員の説明参照。

(109) 金子・前掲注(7), 140頁。

(110) 田中・前掲注(3), 47-48頁。谷口・前掲注(2)は、本最高裁判決は、類似事案に関する最判平成18年2月23日判タ1206号172頁と共に、明文の濫用禁止規定に基づいておらず、租税法律主義に反する判断を下したと評する（25頁）。ここでの論点の

検討は、今村・前掲注(94), 7頁、吉村・前掲注(107), 119-121頁、谷口・前掲注(4), 51-68頁（初出2007年）参照。

(111) 例えば、名古屋高判平成19年3月8日税資257号順号10647（任意組合の船舶リースにおいて減価償却制度の濫用と主張）、岐阜地判平成20年1月24日税資258号順号10870（同様に減価償却制度の濫用と主張）参照。

行からの融資とXら組合員からの出資を元手として映画制作者Aから映画フィルムとその著作権を譲り受け、直ちにAに対し映画の配給を許諾し、著作権も担保目的で譲渡した。この配給の対価として、AはBに対し、最低保証額等を含め銀行融資の元利分を概ねカバーする（興行成績次第でこれを超える）金額を支払うことを約し、実質的には、Aは組合員による出資分（対価の約1/4）のみの資金調達を行う一方で、Xらは融資で膨らんだ映画フィルムの取得価額を基に耐用年数2年で減価償却ができるメリットを得る契約であった。ただ契約上、Aは、契約上の権利の譲渡が可能で、契約終了後も映画に関する権利に影響がないなどとされる一方で、Bは、Aに契約違反があっても権利を制限できないなど様々な重要な制約が課されていた。

税務署長Yは、Xが専ら租税回避目的での投資に参加しており、Xは単に映画に係る費用を出さないし融資したに過ぎないとして、Xの減価償却費の損金算入を認めず、また支払利息の損金算入と受取配給料の益金算入を打ち消す課税処分を行った。原判決（大阪高判平成12年1月18日民集60巻1号307頁）は（第一審も）Yの主張を容れ、Xの出資は「その実質において…融資を行ったものであって、Xは…映画に関する所有権その他の権利を真実取得したのではなく、…単にXら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、Bが本

件映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたにすぎない」と判示していた。

最高裁は、上告受理を決定して以下のとおり判示し、原判決を結論において是認した。Bが(1)「実質的には、本件映画についての使用収益権限及び処分権限を失っている」ことに、(2)Bが借入金の返済に「実質的な危険を負担しない地位」にあること、(3)Bの組合員は映画の配給事業がもたらす「収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとはうかがわれない」ことをも併せて考慮すれば、本件映画は、「Bの事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、本件組合の事業の用に供しているものということとはできないから、法人税法〔平成13年度改正前〕31条1項にいう減価償却資産に当たるとは認められない」。

本判決（第三小法廷）は、原判決の事実認定アプローチ（融資認定）への評価に言及しないが、あえて上告を受理し、原判決と異なる理由付け（減価償却資産の縮小解釈）を述べて「結論において是認」している以上、原判決の理由付けには少なくとも否定的だと考えられる⁽¹¹²⁾。他の小法廷が同種事案を上告不受理としていたことも⁽¹¹³⁾、この推測を促す。法解釈アプローチによる上書きは基本的に支持できるものの、判旨は、Bの事業に帰すべき資産でないことを強調する⁽¹¹⁴⁾が、現に配給されていない旨の認定もなく、Xの出資部分

(112) 以下は、一高龍司「法人税法上の減価償却に関する主要な裁判例—昭和63年以降—」日税研論集69号213頁（2016年）238-241頁と重なるところがある。

(113) この点の指摘は、佐藤英明「判批」判時1959号191頁（2007年）194頁、吉村典久「判批」平成18年行政関係判例解説144頁（2008年）149頁、谷口

豊「判批」最判解民事平成18年度（上）（1月～5月分）163頁（2009年）178-179頁、岡村忠生「判批」税研25巻3号34頁（2009年）36頁参照。

(114) 今村隆「判批」ジュリスト1333号146頁（2007年）147頁。

(115) 吉村・前掲注(113)、152-153頁。

には確実に危険を伴い、実際に利得を得る機会の残る事案であることを考えれば、「減価償却資産」(法税2条23号・31条1項、法税令13条)に当たらないとする評価と理由には、疑問も残る。当時の条文は、法人が「取得」し、かつ事業年度末時に「有する」ことを要件として明記していなかったが、「当該事業年度以前に当該資産を取得し、これによって右資産の取得価額を構成する費用が発生していること」を損金算入の条件に挙げる裁判例がある⁽¹¹⁶⁾ことも踏まえると、むしろBによる取得(自主占有⁽¹¹⁷⁾ないし支配)の欠如ないし喪失を根拠とする方がより素直であったと解される。とりわけ(2)と(3)の理由は租税回避商品向けであり⁽¹¹⁸⁾、本判決にはその防止を図る狙いが暗示されている。

本来、映画フィルムの収益の源泉は、「器具及び備品」としてのそれというより、映画を利用しうる権限である。映画フィルムの所有者は自ら限定的な利用が可能だが、Bは他人(Aら)に配給権を付与して収益を得られるようAから著作権の譲渡を受けている⁽¹¹⁹⁾。だが、法人税法は著作権を減価償却資産に含めておらず、それは課税上不利な資産である⁽¹²⁰⁾。契

約上、BがAに支払った金額(85.6億ドル)の全額を映画フィルムの対価としている(著作権はゼロ)が、この割り振りは、両者の経済的価値に照らせば不自然である⁽¹²¹⁾。前述の大阪高判平成14年10月10日税資252号順号9212は、審査請求段階での納税者の主張も踏まえ、恣意的な対価の割り振りを仮装のもののみで契約の修正を肯定した(反対意見もある)ことを想起させる。

本件で、Bによる取得を否定しない場合、争点とされるべきは、2年という平均的な効用持続年数と矛盾しない「映画フィルム」(耐用年数省令別表第一)の解釈適用と、その取得価額如何である⁽¹²²⁾。Bの権限をある程度維持したリースバック(本判決の理由付けは適合しない⁽¹²³⁾)や、対価を厳密に映画フィルムと著作権とに配分した契約がもしあれば、この点が問題となりうる。ただ著作権の時価の認定は、不動産と株式(平成14年大阪高判)のそれよりも一般に困難であるし⁽¹²⁴⁾、映画フィルムと著作権との一体的取引には合理性をより見出し易いであろう。かような特徴も踏まえつつ、租税利益以外の理由をもって(例えば合理的な経営者の視点から⁽¹²⁵⁾)、偏頗的な価

(116) 名古屋高判平成4年10月29日行集43巻10号1385頁。

(117) 瀧圭吾「判批」租税判例百選(第6版)40頁(2016年)41頁。

(118) 佐藤・前掲注(113), 195頁。

(119) Bは担保目的で著作権をA側に移転しているが、Bの著作権の使用収益の権限までは奪われないと解される。

(120) 岡村・前掲注(113), 36頁, 瀧圭吾「判批」租税判例百選(第6版)40頁(2016年)41頁。映画の著作物の著作権は公表後70年が保護期間(著作54条)とされるなど、一般に著作権の保護は長期にわたることから、「時の経過によりその価値の減少しないもの」に当たるとするのが、減価償却資産とさ

れない理由であろう。

(121) 浅妻章如「判批」法学協会雑誌125巻10号2363頁(2008年)2380頁。

(122) 岡村・前掲注(113), 36頁参照。

(123) 後の裁判例では、本判決を引きあいにした課税処分の正当化は受け入れられていない。名古屋高判平成19年3月8日税資257号順号10647(ケイマンLPS経由の船舶リース)、静岡地判平成19年7月27日税資257号順号10758(匿名組合の航空機リース)参照。

(124) 財産評価基本通達148項(著作権の評価)の算式(年平均印税収入の額×0.5×評価倍率[印税収入期間に応じた所定の複利年金現価率])が参考になる場合もあろう。

格の割当を正当化しうるかが問われよう。

4 最判平成21年12月3日民集63巻10号2283頁（ガンジー税制，判例⑦）

本件は，内国法人Xのガンジー子会社が現地で選択して納付した税率26%（トリガー税率〔25%以下〕を僅かに上回る税率）の租税が，タックスヘイブン対策税制（以下，TH税制という）上の現地税率の算定において分子に算入されるべき「外国法人税」（措令39条の14第2項1号・2号で引用する法税69条1号・法税令141条1項）に当たるかが直接の争点となり，最高裁は原判決（東京高判平成19年10月25日民集63巻10号2426頁）を覆し，かかる租税も外国法人税に該当すると判示し，課税処分を取り消した。原判決は，問題の外国税は先進国の租税概念と相容れず，その実質はTH税制回避サービスの対価であり，これを外国法人税と認めることは，納税者間の平等と我が国の財政主権を損なうなどとして，問題の税を外国法人税に該当しないと判示していた⁽¹⁵⁾。

本件は，外国での税率選択により，TH税制の適用を逃れる租税回避行為（いわば二段階目の租税回避行為）事案を扱い，直接の争点は「外国法人税」の解釈適用である。ゼロを含むより低率の現地税率の選択可能性がある中で，TH税制の適用を避けるために現地子会社が敢えて26%の税率を選択し，我が国

での租税負担の低減を図っている。

原判決は，国の主張に沿うように粗削りな事実認定アプローチを採り⁽¹⁷⁾，また外税控除とTH税制の趣旨を考慮する法解釈アプローチも併用し，公平負担の原則に比重を置いた判決であった。これを覆した最高裁は，判例上の租税（憲法84条）の意義⁽¹⁸⁾を起点とし，法人税法69条1項の委任命令における外国法人税に該当しないものの例示のうち，問題のガンジーの税と類似する性質を有する項目（実質的に税の支払いを任意に免れうるもの）に照らして，外国法人税該当性が評価されるべき旨を判示し，こうした手法を租税法律主義の要請に適うものと見ている。納税者の理解可能な解釈，延いては予測可能性を重視する最高裁の姿勢が見いだせる⁽¹⁹⁾。本判決が，税であるという形式を重視している点にも，こうした姿勢が反映されている。もっとも，外国税額控除制度から見た場合，高税率を選択する行為が同制度の濫用（後述最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁）に当たらないのかの論点は残る⁽²⁰⁾。

なお，本最高裁判決は，「原審は，上記事実関係等の下において，概要次のとおり述べ，…外国法人税に当たらないと判断し」に続く箇所ので，TH税制回避サービスの対価だという原審の評価に言及した上で，こうした原審の「判断は是認することができない」としてしている。つまり最高裁は，この評価（判断）は，

(15) 法人税法132条の文脈でこの点を述べるものとして，谷口勢津夫「判批」ジュリスト1554号10頁（2021年）参照。

(16) THとしてのガンジーについて，兼平裕子「英国王室属領の特殊性とEU法およびBEPSの影響—オフショア・タックスヘイブンとして利用されるガンジーの分析を通して—」税法学577号3頁

（2017年）参照。本判決に対する筆者の見解は，一高龍司「判批」税研30巻4号15頁（2014年）参照。

(17) 谷口勢津夫「判批」判時2099号168頁（2011年）170頁参照。

(18) 最（大）判平成18年3月1日民集60巻2号587頁，最（大）判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁参照。

生の事実⁽¹²⁰⁾とは区別し、原审の専権事項である「事実」(民訴321条1項)には当たらず、むしろ法適用(法的評価)の部分と見ている⁽¹²¹⁾。このことは、事実認定アプローチに含まれる法的評価の部分は、法律審である上告審を拘束せず、「法令の解釈に関する重要な事項」に該当して上告受理が決定される場合があることを示している⁽¹²²⁾。

5 最判平成23年2月18日判タ1345号115頁(武富士, 判例⁽⁸⁾)

本件は、国内に住所を有しない受贈者が国外財産の贈与を受けても我が国で贈与税が課されない法律制度の下で、外国法人への現物出資により国内財産(内国法人株式)を国外財

産(外国法人株式)に転換し、意図的に国外での滞在日数を増やした個人Xにこれを贈与するという租税回避行為(事実行為を含む)の成否を扱う事件の上告審であり、そこでの争点は、「住所」の解釈とその当てはめに絞られた⁽¹²³⁾。

住所は借用概念に当たり、民法上の意味である「生活の本拠」(民22条)と同義に解すべきとする立場(統一説)が通説である。所得税法上は、画一的執行の要請に鑑み、客観的な事実である住居、職業、生計を一にする親族の所在、及び財産の所在等を指標として住所を判断してきた⁽¹²⁴⁾。民法上は、客観的事実の存在で足りるとする見方(客観説)と、客観的事実に表れた定住の意思も要すると見る

(120) 渡辺裕泰「判批」ジュリスト1409号(2010年)205頁、豊田孝二「判批」速報判例解説7号299頁(2010年)302頁、田中・前掲注(12)、261頁等を含め、判旨のこうしたアプローチは支持を集めている。例えば、最判平成17年11月8日判時1916号24頁(一株当たりの純資産価額の評価に際し、財産評価基本通達上許容される法人税額等相当額の控除を、所得課税上は適用しないことを一般の納税者が通達から読み取ることは不可能であるとして、同控除を肯定する)、及び、最判平成18年1月24日集民219号285頁(オープンシャ事件)も、納税者が一般に理解するところと異なる解釈の採用を否定している(前者につき、一高龍司「判批」税研25巻3号64頁(2009年)参照)。但し、納税者に不利な類推解釈を許さない立場から判旨に対する批判(大淵博義「著名判決の動向と問題点(第3回)」租税研究729号153頁(2010年)159-160頁)も見られる。

(130) 岡村忠生「判批」平成23年度重判解207頁(2012年)208頁。

(131) 谷口・前掲注(42)、57頁参照。

(132) 他方、一般に、原判決の妥当とはいえない事実認定に対し最高裁がなしうることは限られる(奥田昌道『紛争解決と規範創造—最高裁判所で学んだこと、感じたこと』(有斐閣、2009年)12-14頁

参照)。事実と評価の区別については、伊藤・前掲注(63)、5-16頁参照。

(133) 同様に事実認定の問題と見られることの多い相続税法上の財産評価に関し、最判平成22年7月16日集民234号263頁も、財産を基本財産と運用財産に区分する医療法人の定款上、出資の払戻しの原資が運用財産(債務超過にあった)に限定されていたことに形式的に従った納税者の出資の評価を受け入れた原判決を覆している。最高裁は、当該出資持分の時価すなわち客観的な交換価値(相税22条)の算定上、当該法人に固有の定款上の制限(後に解除も可能)という主観的な要素を排除し、財産評価基本通達の一般的合理性を踏まえて、財産全体を基礎とした類似業種比準方式(評基通194-2)に基づく評価を肯定した。将来の定款変更の可能性を根拠とする説明のみでは、「直ちにその合理性を認めることには困難がある」(古田佑紀裁判官の補足意見)が、須藤正彦裁判官が、法廷意見にはほぼ完全に同調する補足意見を書いている点が目を引く。本件に関し、高橋祐介「判批」民商法雑誌144巻2号275頁(2011年)、宮本十至子「判批」新・判例解説Watch10号203頁(2012年)等参照。

(134) 一高龍司「相続税と租税回避」日税研論集61号33頁(2011年)86頁以下でも本件について論じた。

立場（意思説、主観説）があるが、客観説が通説とされる。判例上も「住所所在地の認定は各般の客観的事実を総合して判断すべきもの」という⁽¹³⁶⁾。

本件の第一審判決（東京地判平成19年5月23日訟月55巻2号267頁）もこうした理解を踏襲し、特に住居に関連して、一旦は日本の居宅と香港のアパートのいずれも生活の本拠たりうるとしながら、最終的には、客観的な滞在日数（問題の期間の65%が香港であった）に重きをおいた評価を覆すに足りる水準の証明に課税庁が成功していないと見ていた。一審判決を覆した控訴審判決（東京高判平成20年1月23日訟月55巻2号244頁）は、上述の考慮要素に加え、「外部から客観的に認識することができる居住意思を総合して判断するのが相当」とする点で、居住意思を「補充的な考慮要素にとどまる」という第一審とは力点の置き方に違いがあった。そして「単に滞在日数の多いかどうかによってのみ判断すべきものでもない」とする判例⁽¹³⁷⁾の一節を参照し、租税回避を意識して調整されていた本件で滞在日数の単純な比較によることは相当でないとし、職業上の最も重要な拠点は日本の親会社にあり、資産の99.9%以上が日本にあることを含めて勘案し、杉並の自宅が生活の本拠だと判示していた。

最高裁（原判決破棄自判）は、判例を参照し、「住所とは、…生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全

生活の中心を指す」とし、住所の存否は、「客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当」と判示した。その上で、主として滞在日数を見ることで、住居及び勤務地から客観的に生活の本拠を評価した。「主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではない」とし、「法が民法上の概念である『住所』を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が上記『住所』概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結といわざるを得ず…贈与税回避を可能にすることが適当でないというのであれば、…立法によって対処すべき」と説示し、後になされた法改正に言及している。

本件は、法解釈アプローチが排斥された事案だが、問題の用語が借用概念であるという点で特徴がある。統一説は、通例「立法者の意思に合致しており、また規定の趣旨・目的に合致している⁽¹³⁸⁾」であろうし、用語の通常の意味を重視した文理解釈の一環とも解され⁽¹³⁹⁾、納税者の予測可能性の確保に繋がる読み方である。これに忠実に従い、贈与税回避目的を度外視する本判決は、多くの支持を集めた⁽¹⁴⁰⁾。

ただ、原判決は、租税回避を阻止するために事実を擬制し、あるいは歪んだ法解釈を採用していたとまでは必ずしも評しえない⁽¹⁴¹⁾。第一に、頼みの民法上の住所は、生活関係の中心的場所等と説明されるものの、「各種の法

(136) 最判昭和63年7月15日税資165号324頁（原判決是認）。

(137) 最判昭和27年4月15日民集6巻4号413頁（自作農創設特別措置法3条1項1号の住所の解釈が主な争点）。

(138) 同上判決。

(139) 金子・前掲注(8)、396頁（初出1978年）。

(139) 首藤・前掲注(46)、37頁参照。

(140) 木山泰嗣「判批」税経通信66巻6号193頁（2011年）、田中・前掲注(12)、255-256頁、谷口・前掲注(4)、215頁（初出2011年）、田中治「税法の解釈方法と武富士判決の意義」同志社法学64巻7号203頁（2013年）、増田英敏「判批」ジュリスト1454号114頁（2013年）、ハッ尾・前掲注(98)、91頁等参照。

律関係ごとに、その目的に応じて住所の概念を定めればよく、一般的・抽象的に住所の概念を発てることは無意味であるとする学説が有力⁽¹⁴¹⁾とされる。このため住所複数説が有力であり、また客観説と主観説との違いは、いずれも客観的指標から評価する限り相対的となる。原判決は、第一審が滞在日数を決め手とした点を、前述の判例の一節等に鑑みて疑問視したが、この一節は、その事件の直接の争点でも結論を左右した言及でもなく（単なる従節にすぎず⁽¹⁴²⁾）、説得力のある根拠とはならない。他方で滞在日数は、起臥寝食と勤務の場所の時間的な比重を示す。

第二に、かつて最高裁（所得税事案）は、世界的グループ会社の総帥の生活の本拠に関し、職業の要因において、同グループの中心となる会社が内国法人であるのに対し、海外の関連会社は「支店ないしは営業所類似の販売拠点ないしは生産拠点にすぎないものと推認できる」ことを踏まえ、日本に住所があるとした原判決を是認した⁽¹⁴³⁾。本件（平成23年最判）の原判決も、職業の要因に関し質的評価を重視したと考えられ⁽¹⁴⁴⁾、そのこと自体は不自然ではない。国内の住居から毎日国境を越えて通勤する者はまずいない我が国におい

て、勤務地は住居の所在とほぼ同じ法域となり、勤務地で判断するなら職業を別個の考慮要素とする意味は消失する。むしろ単に住居と職業の要素は滞在日数に置きかえた方が客観性が増す。

第三に、資産の所在に関し、最高裁は、「原判決が指摘するその余の事情」としてのみ考慮し、「香港に家財等を移動していない点は…不自然ではな [い]」などと言及するのみで、付随的な要因と見ている。このような見方が一般に共有されていたとは言えないが、確かに、日常生活との関わりが薄く可動性の高い金融資産等の地理的な場所は、生活の中心を知る上でさほどの意味はない⁽¹⁴⁵⁾。

本最高裁判決は、滞在日数を、相続税法上の住所の原則的な判定基準として提示した判例と目しうる。かかる提示は、法解釈の枠内にあるが、実質的には立法に匹敵する一般通用性を有し、むしろ立法府が、少なくとも相続税法上の住所概念に代えて滞在日数を用いた居住地の判定基準を整備することを迫っているように解される⁽¹⁴⁶⁾。

もっとも、最近の東京高判令和元年11月27日金判1587号14頁（確定）は、所得税法上の居住者（住所）の判定上、本最高裁判決を参

(141) 水野忠恒「最近の課税判決の動向—武富士事件—」租税研究740号21頁（2011年）、市原久幸「判批」平成23年行政関係判例解説165頁（2013年）、吉村典久「判批」税研30巻4号30頁（2014年）、浅妻章如「判批」租税判例百選（第6版）30頁（2016年）等参照。

(142) 金子宏・新堂幸司・平井宜雄編集代表『法律学小辞典』（有斐閣、第4版、2004年）550頁。

(143) 田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学563号215頁（2010年）226頁。

(144) 最判昭和63年7月15日税資165号324頁。

(145) 高野幸大「判批」民商法雑誌145巻4=5号541

頁（2012年）。

(146) 水野・前掲注(141)、31頁。

(147) 例えば米国内国歳入法典上の実質存在基準における183日ルール（IRC § 7701(b)(1)(A)）が参考になる。この点を含む米国法上の問題は、高橋祐介「相続税・贈与税の租税回避と立法的対処の限界」岡村編著・前掲注(3)、153頁参照。こうしたルールを欠く限り、複数の外国での滞在を含む場合に、日本の滞在日数と外国全部の滞在日数合計を比較するのか、それとも最多滞在日数の国に着目するのか、そもそも外国での滞在状況を考慮する必要があるのか、といった問題が残ってしまう。

照しつつも、「滞在日数、住居、職業、生計を一にする…親族の居所、資産の所在等」の総合的判断に基づき、職業上の本拠がシンガポールにあるとの評価を重く見て、課税処分（滞在日数の最も多い日本の居住者であることを前提とする）を否定した。職務上の拠点を重視する見方は、むしろ平成23年最判の原判決のそれに近い。稼得する所得と受贈財産という課税物件の違いが判断基準の違いを正当化する¹⁴⁸とすれば、統一説の及ぶ範囲は、「住所＝生活の本拠」（民22条）という規範的要件の評価根拠事実（主要事実）としての、「生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心、すなわち客観的な「生活の本拠たる実体」までであり、これを推認させる間接事実（具体的な判断指標）に関し、所得税法と相続税法とで相違があることは否定されないことになる。ただ、ここでは租税法内部での住所複数説に繋がり、統一説が期待する予測可能性が十分に発揮されない。滞在日数に基づく同一の立法的対応が望ましいと考える。

6 最判平成29年10月24日民集71巻8号1522頁（デンソー、判例¹⁴⁹）

平成22年度改正により、所定の要件を満たす地域統括会社は、TH税制上「株式等…の保有」を主たる事業として行う特定外国子会社等に該当せず、適用除外を受けうることとされた（同改正後の租特66条の6第3項）。本件は、この改正前の事案において、内国法人Xのシンガポール所在の地域統括会社（100%子会社）が「株式等…の保有」を主たる事業とするものに当たるか否か争点となった事案である。

第一審（名古屋地判平成26年9月4日民集71巻8号1641頁）は、当該子会社の「主たる事業

は、株式保有業ではなく、地域統括事業（地域企画、調達、財務、材料技術、人事、情報システム、物流改善等に係る地域統括業務を行うこと）であった」と判示したが、これを覆した原判決（名古屋高判平成28年2月10日民集71巻8号1728頁）は、「地域統括業務は、株式保有事業に含まれる一つの業務にすぎず、…別個独立の業務とはいえない」としていた。原判決は、「文言のみに着目すると、株式を自己のものとして持ち続けることのみを意味すると見えないではないが、これを事業として行う以上、…当該株式発行会社を支配しかつ管理するための業務もまた、その事業の一部をなすというべき」とし、上記平成22年度改正によってもかかる解釈が裏付けられるとした。

最高裁は、(1)地域統括業務は、「株主権の行使や株式の運用に関連する業務等」に留まる株式保有事業とは異なる独自の目的、内容、機能等を有し、(2)地域統括業務の場合は現地において事業活動をすることに「積極的な経済合理性を有することが否定できない」から、株式保有事業に同業務を含める解釈は規定（租特66条の6第4項）の趣旨（日本で十分に実施可能なので、THに所在して行うことに税負担軽減以外の積極的な経済的合理性を見出し難いというもの）にも整合せず、さらに、(3)平成22年度改正は、株式保有事業とは異なる地域統括業務を行う統括会社には影響がないとして、同業務を株式保有事業とは区別した。その上で、収入金額、所得金額、使用人

¹⁴⁸ 西山由美「判批」ジュリスト1554号118頁（2021年）120頁参照（判旨の問題点の指摘もある）。住所概念を借用する法律の趣旨により判例上の考慮要素が異なるとの指摘（淵圭吾「判批」平成23年度重判解215頁（2012年）216頁）もある。

の数、固定施設の状況等を総合的に勘案し、本件で複数の事業を営む現地統括会社の地域統括業務は、その主たる事業に該当すると判示した。

かかる最高裁判決は、根拠の薄い拡大解釈を採る原判決とは対照的に⁽¹⁴⁹⁾、事後法に左右されず、適用除外要件の用語の通常の意味と同要件の基本的な趣旨を共に重視するもので、租税法律主義の要請に即した解釈適用を反映している。判旨に対しては、例えば来料加工の事案（東京高判平成23年8月30日訟月59巻1号1頁）では、納税者の経済的合理性を根拠とする適用除外要件（所在地国基準）充足の主張は、同要件が、税負担の実質的公平を趣旨とするTH税制の例外であり、文理解釈のみで意味が明らかだとして排斥された（後に上告不受理決定）⁽¹⁵⁰⁾こととの整合性が気になる。この点、本最高裁判決は、事業基準の文理からは一義的に範囲を確定できない状況において、用語の通常の意味に即した解釈から乖離しない範囲で規定の趣旨目的を考慮している点で、来料加工の事案等とは区別されよう⁽¹⁵¹⁾。また、「積極的な経済的合理性を有することが否定できない」という表現は、国側に適用除外要件を満たさないことの主張立証責任があるとの理解⁽¹⁵²⁾と整合的であると解される。

VIII 結論

「近時の租税判例」は、納税者の勝敗に拘わらず、事実認定アプローチを可能な限り回避し（判例⑤⑥⑦）、契約自由と経営判断（判例④）を尊重するほか、統一説（借用概念）の採用（判例⑧）や文理解釈の重視（判例⑨）に代表される納税者の理解可能性ないし予測可能性に配慮した法の解釈を行っている（判

例⑦）。このような傾向は、経済的自由を重視し、価値判断は立法府に委ね、法の異常な解釈と適用を否定する見解を反映し、租税法律主義の要請に沿ったものと言える。

他方で、租税法律主義の要請が、他の要因の影響を受けて、多少とも譲歩を余儀なくされていると見られうる判例や決定もある。そのような要因としては、要件の曖昧さ・多義性（判例①）、租税政策的な意味を含める伝統的な解釈（判例①）、特例の趣旨（納税者が容易に知りえないもの）の強調（判例②）、上告受理申立制度に内在する制限（決定③）、条件の平等を図る政策目的の重視（判例⑤）、法創造的な判断基準の提示（判例⑤⑥⑧）、国家主権（課税権、自国財政）への挑戦的行為に対する防御（判例⑤）、「予測可能性」という意味の限定（判例⑤）、具体的用語に還元しない趣旨解釈（判例⑤）などが指摘できる。

本稿で番号を付した9件の「近時の租税判例」のうち7件が国境を超える事案であることから推せば、国家主権（課税権）の防御の要因は、判例⑤以外の判例にも潜在的レベルで影響している、あるいは今後他の事案において影響を及ぼす可能性もありうる。本稿が取り上げられなかった最判平成27年6月12日民集69巻4号1121頁（匿名組合員による損益通算を雑所得上の損失だとして否定する課税処分を維持）と、最判平成27年7月17日民集

(149) 原判決との対比につき、田中治「判批」税研135巻4号159頁（2019年）161頁参照。

(150) 長戸貴之「判批」ジュリスト1517号10頁（2018年）11頁。

(151) 日置朋弘「判批」ジュリスト1517号90頁（2018年）92-93頁。

(152) 東京高判平成25年5月29日税資263号順号12220（理由中で、今村隆『課税訴訟における要件事実論』（日本租税研究協会、2011年）170頁を引用）。

69巻5号1253頁（米デラウェア州LPSを外国
 法人と評価し、出資者の不動産所得上の損失
 として損益通算に利用することを否定した）
 も、国境を超える事案を扱っている。租税回
 避事案で「最高裁まで来るような事件」では、
 国際的な事案がもはや主流となっている。

とはいえ、判例⑤（旧大和銀行外税控除）
 は、租税法律主義の要請を後退させる性格が
 際立つ判例である。最高裁（判事）の中で、
 「租税法律主義をどう考えるかについては、必
 ずしも意見が一致しているわけでは[ない]」（
 滝井繁男元最高裁判事）ことの表れかもしれ
 ないが、そうであれば、本判決が全員一致で
 個別意見もないことは、合意形成の結果とは
 いえやや意外である。むしろ、それだけ問題
 のある仕組みだと考えられたということであ

ろう。

広く長い射程範囲を込めたであろう判例⑤
 の影響¹⁵³⁾は、約10年後に組織再編成を対象と
 する租税回避防止立法（法税132条の2）の適
 用要件に関する最高裁（最判平成28年2月29
 日民集70巻2号242頁）の一般的解釈（「[組織
 再編税制]に係る各規定を租税回避の手段と
 して濫用すること」）に現れた¹⁵⁴⁾。その意味や
 応用範囲（限界）等を、国際的な文脈も考慮
 して探ることは、現在の租税回避論の中心的
 な課題の一つである。本稿は、「近時の租税判
 例」の中にあつて、判例⑤は、租税法律主義
 の要請に譲歩を強いる性質が顕著な判例であ
 ることの確認を含め、現在の租税回避論に繋
 がる文脈の一部を論じた。

¹⁵³⁾ 谷口・前掲注²⁾、27頁。

¹⁵⁴⁾ 最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁（ヤ
 フー事件）。本判決の分析は、今村隆「ヤフー事件
 及びIBM事件最高裁判断から見えてきたもの（上）
 —IBM事件は租税回避か？」税務弘報64巻7号54
 頁（2016年）、岡村忠生「判批」ジュリスト1495号

10頁（2016年）、渡辺徹也「法人税法132条の2に
 いう不当性要件とヤフー最高裁判決（上）（下）」
 商事法務2112号4頁、2113号23頁（2016年）、小塚
 真啓「判批」平成28年度重判解214頁（2017年）、
 谷口・前掲注²⁾、26頁以下、等多くの評釈がある。