

## 論文審査の結果の要旨および担当者

報告番号	※	第	号
------	---	---	---

氏 名 本部 勝大

論文題目 租税回避と解釈統制

論文審査担当者

主 査

名古屋大学大学院法学研究科教授 高橋 祐介

名古屋大学大学院法学研究科教授 稲葉 一将

名古屋大学大学院法学研究科教授 中東 正文

## 論文審査の結果の要旨

## I 本論文の概要

本論文は、一般的・抽象的な要件によりあらゆる類型の租税回避を否認する一般的租税回避否認規定（General Anti-Avoidance Rule, GAAR）の採用が世界的な潮流となる中、そのような一般的・抽象的な課税要件による課税を認めないわが国の租税法律主義の下で、租税法律主義の要請に適う包括的な租税回避への新たなアプローチを模索することを目的とする。

本論文は、上記の問題意識を踏まえ、包括的なアプローチを採用しているアメリカ合衆国及びカナダの経験を踏まえつつ、GAAR 導入は是か非か、それとも第三のアプローチを見いだせるかに本論文の焦点を当てるとする序論、アメリカ連邦所得税における経済的実質主義の制定法化を分析する第 1 章、カナダにおいて GAAR がいかに生成され適用されてきたかを検討する第 2 章、わが国の租税回避対策の現状とそれを踏まえた GAAR 導入の当否、さらに新たなアプローチとしての解釈統制の可能性を示唆する第 3 章、以上をまとめる結論から構成される。外国の法制度を参照しつつわが国法制度への示唆を得る比較法アプローチを用い、各国の立法や判例を丹念に調査して、GAAR 導入の是非を論じる日本語先行業績を批判的に乗り越えつつ、解釈統制というこれまで示唆されてこなかった第三のアプローチを示唆したところに、本論文の最大の特長がある。

以下では、第 1 章以下の概要を紹介する。

第 1 章では、戦後のシャープ勧告以来、日本法がその強い影響を受けている、アメリカ連邦所得税における経済的実質主義の制定法化の過程を検討する。

判例法理の元となった 1935 年の Gregory 事件連邦最高裁判決は、組織再編成の趣旨・目的に照らして、納税者が求めた租税上の利益を得るためには取引に事業目的が必要であるとした。ここから、事業目的の存在が独立の判例法理として派生・発展していった。その過程において、虚偽取引の法理、段階取引の法理などが創出されたが、裁判所が多く租税回避事案で適用するうちに組み合わせあって発展を遂げ、1985 年の Rice' s Toyota 事件第四巡回区控訴裁判所判決において、判例法理として、経済的実質主義（Economic Substance Doctrine）が形成された。この法理においては、(1)「取引にタックス・ベネフィットを得る以外の事業目的が存在しないこと」（主観的要件）かつ、(2)「取引に利益を得る合理的可能性がないために、経済的実質が存在しないこと」（客観的要件）の二つの要件を充足した場合に否認されるとの「二分肢テスト」が採用された。この経済的実質主義は、アメリカ全土の裁判所で、租税回避に対処する判例法理として利用されるに至ったが、その過程で、巡回区ごとに内容に差異が生じ始めた。

この差異を統一するために、1999 年頃から、経済的実質主義の制定法化が試みら

れるようになった。初期の法案は判例法理を修正する特別規定が含まれたものであったが、100件超の廃案を経るうちに当初の目的である差異の統一に収斂していき、2010年に、内国歳入法典7701条(o)として制定法化された。7701条(o)は、巡回区間で差異のあった判例法理を連邦議会が整理し、租税回避事案への適用の促進を図ったものであり、その運用については依然として裁判所に委ねられている。ただし、10年間の立法の経過を見ると、連邦議会は、経済的実質主義の租税回避の統制を促進する一方で、(十分に成功はしなかったものの)裁判所による判例法理の適用に対しても一定の統制をかけようと試みていた。

第2章では、カナダ法におけるGAARの導入とその後の状況を歴史的に分析する。

GAAR導入以前のカナダは、1935年のWestminster事件イギリス貴族院判決の影響を受け、厳格な文理解釈を採用するなど租税回避に対し謙抑的な対処がとられていた。その後、1984年のStubart事件カナダ最高裁判決により、厳格解釈からの転換が図られたが、当時の政治状況により結実せず、結果として租税回避の横行を招いた。そのため、租税回避に対する新たな対処法としてGAARが制定されるに至った。

制定されたGAARは、(1)「納税者の取引・行為におけるタックス・ベネフィットの存在」、(2)「納税者の取引・行為におけるタックス・ベネフィットを得る以外の目的の不存在」の二つの要件を充足したものが「租税回避取引」として否認の対象となるが、(3)納税者の行った租税回避取引が、「法の悪用又は濫用を帰結しない」場合には、GAARが適用されないとした。このうち(1)、(2)は納税者が、(3)は連邦政府が立証責任を負う。そして、導入後の運用状況を分析すると、1,000件超の事案に適用が試みられ、租税回避への対策手法として積極的に活用されている一方、訴訟で争われた場合、連邦政府側と納税者側の勝敗はおよそ半々となっており、また個別規定の趣旨・目的を決定するための根拠資料の選定が裁判官ごとに異なっているなど、GAAR単体が万能の武器とは考えられていない。

以上のように、カナダでは、GAAR導入により租税回避を統制し、適用要件を慎重に定めることで、国家による恣意的な課税に統制を及ぼしているが、GAARの適用要件に関し、個別規定の趣旨・目的の決定方法が不明瞭であるため、二つの統制の調和に課題が生じている傾向が見出された。

第3章では、アメリカ法とカナダ法の研究を踏まえ、わが国への示唆を検討する。わが国では、伝統的に個別否認規定を整備することで租税回避への対処が行われてきたが、近年では、裁判所が法解釈的手法を用いて租税回避に対処する傾向が見られる。しかしこのような手法に対しては、適切な統制が及んでいないことに対して懸念が示されている。

GAARは、要件の面では、租税法律主義の要請に応えるために、課税の透明性や予見可能性を高める措置を講じると、GAARとしての効果が弱まるとのジレンマを抱え

ている。また効果の面では、課税庁にとっても納税者の取引をどのような引き直すべきかが不明瞭であり、運用上の課題を抱えている。これらのことから、わが国では、立法的解決として GAAR を導入することには消極的とならざるをえない。しかし、GAAR 導入論で示されたように、裁判所が、租税回避事案においていわば統制のない法解釈を用いている現状に対して何らかの立法的な解決を図るべきではないかとの指摘自体は正当であり、わが国は否認規定としての GAAR とは異なる、新たな立法的アプローチとして、個別規定の趣旨・目的に照らした目的論的解釈によるアプローチの採用が検討されるべきである。その上で、目的論的解釈を原則とする、解釈原則規定を導入し、当該規定の趣旨・目的を条文で明記することが検討されるべきである。

結論では、以上をまとめたうえで、解釈原則規定の導入及び趣旨・目的の条文化によって、租税回避を「統制」し、同時に、恣意的な課税につながらないように法解釈を適切に「統制」することが可能となると示唆している。

## II 本論文の評価

課程博士論文では、法学または政治学における学術の理論及び実証を教授研究するために必要な研究能力が十分に証明される研究論文であること等が、要求されている。このような観点から本論文を評価すると、以下の通りである。

### 1 本論文の意義と特徴

本論文は、租税回避とその否認のあり方という、租税法学においてもっとも長い間議論されてきた、かつ大量の先行業績のある、いふなれば古典的論点の一つを取り上げ、外国法の知見を参照しながら、新たな解決手法を模索するものであり、その意味ではオーソドックスでありふれた題材とアプローチを採る。もちろん、現在でも議論が続いている点に鑑みれば、学術的・実務的・社会的にきわめて重要な論点であることは間違いない。そのような重要論点を取り上げていること以外の、本論文の学術的な意義と特徴は、以下のような点にある。

第1に、アメリカ法・カナダ法の状況を表面的に整理分析するのみならず、さらに一步踏み出して両国の租税回避の否認を巡る議論（そして日本における租税回避否認の議論でも）では、実は条文の趣旨・目的の解釈が重要であること、条文の趣旨・目的については立法資料への記載では実は十分ではなく、むしろそれを条文化するところまで徹底すべきことをはじめて明らかにした分析力・独創性・知的胆力である。外国法の現状とそれまで行われてきた分析をさらに一步踏み越えて、条文の趣旨・目的の解釈という真の問題点を探り出し、解釈統制という新たなアプローチを生み出した分析力と独創性は、高く評価されるべきものである。また、高名な

研究者があまたの先行業績を残した分野に果敢に挑み、自らの独創性を遺憾なく発揮したその胆力ないし勇敢さも特筆に値する。

第2に、アメリカ法・カナダ法の判例や学説、立法の状況を精査し、制定法化された経済的実質主義やGAARの運用状況を明らかにしたその視野の広さである。これまでの先行業績は、主として判例と学説を表層的に考察することに焦点を絞っていたが、本論文はさらに掘り下げた検討を行うために立法資料を丹念に渉猟し、立法経過の整理と分析を加えている。判例分析においても、特にカナダ法については、これまでの先行業績よりもはるかに徹底的に判例を収集分析し、一覧表にしてその傾向を一目で理解できるようにするなど、資料収集と分析の深さは群を抜いているといえる。

なお、本論文の第2章及び第3章がそれぞれ単独でも学術的に高い価値を有し(第2章部分は、第5回『新日本法規財団 奨励賞』会計・税制分野 最優秀(2016年3月29日、<http://www.sn-hoki.co.jp/zaidan/shou1.html>)を受賞)、それゆえ日本税法学会第107回大会(大阪大学会館・2017年6月10日)において申請者が、大学院在学中であるにもかかわらず、アメリカ及びカナダの包括的租税回避否認規定研究の第1人者として指名報告を行ったことを、付言しておきたい。本論文の内容は、その断片についても、学術的価値を有するものとして、客観的に評価されている。

## 2 本論文の問題点及び課題

以上のように、本論文は、学術的・実務的・社会的にきわめて重要な論点につき、幅広い視野を持ち丹念な整理分析を行うことで、独創的な結論を導き出したものと評価できる。しかし本論文にも問題点や課題がないわけではない。

第1に、解釈統制の意味である。通常、租税法律主義や法治主義などという国家の恣意的課税の抑制という意味での統制とは、租税行政の統制のことを指すが、本論文ではむしろ裁判所の解釈の統制に力点を置いている。統制の対象が、一般的な意味でズレがあること、裁判所の解釈統制が租税行政の統制にもつながることについては、もう少し詳細な記述が必要であったように考えられる。

第2に、論文構成の問題がある。第1章、第2章、第3章を順に執筆したため、解釈統制という本論文の核心的な概念が本論文の終盤になるまで登場しない。解釈統制概念を基軸とした一貫した論理構成の方が、本論文の主旨を存分に体现し、かつ読者が分かりやすいのではないかと考えられる。

第3に、解釈統制の具体的なイメージの提示がなく、読者がそれを理解しがたいという問題がある。口述試験時には具体的イメージの提示がなされており、申請者自身はそれをよく理解しているが、本論文の本文においてはその提示がなく、その意味で結論の説得性が弱い側面が見られる。

第4に、刑法の罪刑法定主義や、行政法の法治主義など、他の法領域の検討が明



示的に行われていないことである。脚注などでは一定の配慮が見られるが、他の法領域の知見を活かし、そもそも租税法律主義とはなにかを深く検討することにより、解釈統制を含む、あるべき租税行政・租税訴訟の法的統制のあり方が検討できるように思われる。

最後に、外国法判例と日本法判例が生じた文脈が異なるにも拘わらず、その比較がやや表面的に行われすぎているのではないかという問題がある。ただし、この点は口述試験の際に申請者も注意しながら検討していることが確認されている。

以上の通りの問題点ないし課題は指摘されるものの、それらの多くは検討対象を絞り込み、精緻な分析を試みた本論文がその反面において有することとなった欠点を指摘するものであり、それは申請者が今後、視野を広げて他分野との共同作業を模索する際に求められることとなる将来的な検討課題というべきである。したがって、アメリカ法・カナダ法の知見とわが国の判例状況を検討し、解釈統制という新たなアプローチを採用することにより、租税行政・租税訴訟の法的統制と租税回避の統制という二つの統制を行うという本論文の示唆は、上記の問題点や課題があるとしても、その学術的価値を減じるものではない。

### III 結論

以上の評価を踏まえ、審査委員会は、本論文が博士（法学）学位授与に十分値する優れた研究であるとの結論で一致した。