

# 租税法における濫用の法理

——欧州司法裁判所と我が国の最高裁判所における判決を比較して——

今村 隆  
川村 佑紀

- 第一 はじめに
- 第二 ECJの判断枠組み
- 第三 ECJにおける濫用の法理
- 第四 我が国の最高裁判所における濫用の法理
- 第五 結び

## 第一 はじめに

一 EUは、その基本条約であるEU条約を二〇〇七年に締結したリスボン条約で改正することとし、改正条約は、二〇〇九年一月一日から発効した。これに伴い、EUの基本条約の一つであるEC条約（以下「旧EC条約」という。）は、EU運営条約（以下「TFEU」という。）に改正され、EUにおける中核的な裁判所である欧州司法裁判所も、欧州諸共同体司法裁判所から欧州連合司法裁判所に改称された。この欧州司法裁判所（European Court of Justice）は、リスボン条約発効前も通称にすぎなかったが、本稿においては、リスボン条約発効の前後を通して、「ECJ」と呼ぶこととする。

ECJは、リスボン条約発効前に、加盟国の租税法規が旧EC条約に適合するか否かを審査し、加盟国の租税法規を同条約違反とするなど注目すべき判決を次々と出してきた。そのようなECJの判例の中で特に注目すべきは、二〇〇六年九月のキャドベリー・シュウエップス事件判決<sup>①</sup>であり、また、付加価値税についての第六次指令の解釈についての判例ではあるが、同じ年の二月に出されたハリファックス事件判決<sup>②</sup>である。

ECJは、キャドベリー・シュウエップス事件判決において、「開業の自由に対する制限が濫用的行為（abusive practices）を防止することを理由として正当化されるためには、そのような制限の目的が、国内的に実行される活動による利益に通常生じる租税を逃れるため、経済的実体を考慮しない完全に技巧的な取決め（wholly artificial arrangements）を作り出す行為を阻止しなければならない。」（パラ55、横線筆者）と判示し、ハリファックス事件判決において、「共同体法は、経済を動かす人達による濫用的行為（abusive practice）——すなわち正常な商業作用の状況で

ないのに実行され、共同体法によって提供された特典を不当に得る目的のみでなされている取引にまでこれをカバーするように適用することはできない」(パラ69、横線筆者)と判示し、ともに租税事件についての濫用の法理を明らかにしたと考えられている。

ECJが明らかにしたこの濫用の法理については、EUの学者の間でも多くの議論がされているところであるが、このような議論の中でも、二〇〇八年にオックスフォード大学において開催されたシンポジウムが重要である。このシンポジウムについては、我が国では岩崎政明教授がいち早く注目しているところであるが、その後このシンポジウムに基づく論文集が正式に発刊され、その議論の内容が明らかになったところである。

筆者の一人は、以前、キャドベリー・シュウエップス事件やハリファックス事件に基づいて、ECJの濫用の法理の意義を論じたが<sup>(5)</sup>、右論文集に登載されている論文に啓発されるところ大であり、右キャドベリー・シュウエップス事件やハリファックス事件後のECJの判例や右論文集に登載された論文等を参考にして、ECJの濫用の法理について再考することとしたい。特に右論文集に登載された論文においては、ECJの濫用の法理について、次の二つの論点を軸に論じられていることから、この点を中心に検討することとする。

① 一般法理 (general principle) であるのか解釈の法理 (principle of construction) にすぎないのか？

② 法の濫用 (abuse of law) か権利の濫用 (abuse of rights) か？

二 一方、我が国の最高裁判所は、キャドベリー・シュウエップス事件判決やハリファックス事件判決の出される直前の二〇〇五年に、「外税事件」と呼ばれている最高裁平成一七年二月一九日判決(民集五九卷一〇号二九六四頁)において、「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六九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。」(横線筆者)と判示し、「濫用」との表現を用いて法人税法六九条の外国税額控除の適用を否定している。この最高裁判決が、いわゆる濫用の法理に基づくものであるかは議論のあるところであるが、本稿では、とりあえず「濫用の法理 (“abuse of law” principle)」としてとらえて、前記二つの論点に基づいて、ECJの濫用の法理と比較することとする。これにより、我が国の最高裁の採っている右法理が、本当に濫用の法理であるのか、それともこれとは違う法理であるのかを解明することとしたい。

そこで、以下、第二において、ECJの判断枠組みを明らかにした上で、第三において、ECJの濫用の法理を検討し、第四において、我が国の最高裁判所の採っている右法理を検討することとする。

## 第二 ECJの判断枠組み

### 一 ECJの判断枠組みの概観

ECJは、EU裁判所の一つであり、加盟国の裁判所で問題となっている事件の先決裁定などを管轄しているが、ECJは、この先決裁定において、加盟国の租税法規をEU運営条約違反としているのである。

ECJの判断枠組みは、次のとおりである。ECJは、EU運営条約が保障している自由に対する加盟国における制限が許されるかについて、①当該措置がEU運営条約の保障する四つの自由(物の移動の自由、人の移動の自由、役務提供の自由、資本移動の自由)の問題か(保護範囲)、②当該措置が差別あるいは自由に対する制限といえるか(差別又は制限該当性)、③このような差別あるいは制限が正当化されるか(正当化事由の有無)の三つの段階で判断しているとい

われている<sup>(6)</sup>。このような判断枠組みは、ドイツ基本法における基本権侵害に当たるか否かを判断するに当たつての三段階審査説を彷彿とさせる<sup>(7)</sup>。これは、個別法規と基本法との関係と加盟国の法規とEU運営条約との関係が同じような構造であることから、結局、同じような判断枠組みになつたものと考えられる。

ところで、右②の差別制限かについて、差別は制限の一態様であると考えられているところ、どのような場合に制限となるか問題となるが、これについては、「一つの国のアプローチ」でとらえるか、「二つの国のアプローチ」でとらえるかの問題がある<sup>(8)</sup>。

右③の正当化事由については、EU運営条約三六条（旧EC条約三〇条）が規定している。EU運営条約三六条以外の正当化事由があるかが問題となるが、税務行政の実効性確保、公衆の健康衛生、商取引の公正及び消費者保護といった強行的要請（mandatory requirements）に基づくものは、正当化される。これを「合理性の原則（rule of reason）」という。これは、一九七九年のカシス・ド・ディジョン判決<sup>(9)</sup>により確立された法理である。

ただし、このような正当化事由のある差別や制限も比例原則に反することは許されない（欧州連合条約五条四項参照）。

## 二 正当化事由についての判例

本稿において重要なのは、右③の正当化事由であり、これについては、ECJは、右カシス・ド・ディジョン判決の後の判例で、(i)租税制度の一貫性確保、(ii)税務行政の実効性確保、(iii)租税回避及び脱税の防止の場合に正当化されるとしている。

まず、(i)の租税制度の一貫性確保については、一九九二年のバックマン事件判決<sup>(10)</sup>において、ECJは、ベルギーの

所得税法において保険料控除をベルギー設立法人との保険契約に基づく支払保険料に限定している措置がサービス提供の自由に反するかが争われた事案で、支払保険料が控除されなるときには、年金への課税の免除で埋め合わされており、租税制度の一貫性を確保する見地から正当化されるとの判定をした。次に、(ii)の税務行政の実効性確保については、一九九七年のフツラ事件判決<sup>⑪</sup>において、E C Jは、ルクセンブルク税法において外国法人の国内支店についての繰越控除を制限している措置が開業の自由を制限するものが争われた事案で、制限に当たるとした上税務行政の実効性の確保から正当化されるとしたものの、比例原則違反であるとの判定をした。さらに、(iii)の租税回避及び脱税の防止については、一九九八年のI C I事件判決<sup>⑫</sup>において、E C Jは、イギリス税法のグループ・レリーフにおいて、外国子会社の損失を相殺するのを制限している措置が開業の自由に反するかが争われた事案で、租税回避が正当化事由に当たるとは認められたものの、比例原則に反するとの判定をした。

本稿において、これらの正当化事由の中で重要なものは、(iii)の租税回避及び脱税の防止による正当化であり、キャドベリー・シュウェップス事件判決は、右I C I事件判決の延長線上にある事件である。

### 第三 E C Jにおける濫用の法理

#### 一 E C Jにおける濫用の法理の意義

E C Jは、第一で述べたとおり、キャドベリー・シュウェップス事件及びハリファックス事件において、濫用的行為を問題としているが、このように濫用的行為の場合に、E U法のレベルにおいて、その適用が制限されるとする法理が、E C Jにおける濫用の法理である。

そして、ECJは、キャドベリー・シュウェップス事件においては、完全に技巧的な取決め (wholly artificial arrangements、以下単に「wholly artificial arrangement」という。) の場合に濫用的行為に当たるとし、ハリファクス事件においては、wholly artificial arrangement との用語こそ使っていないが、完全に技巧的な取引 (purely artificial transactions、パラ64) 又は取引の完全に技巧的な性質 (purely artificial nature of transactions、パラ81) との用語を使っている。

この“purely artificial”と“wholly artificial”が違うのかが問題となる。ECJは、フランス語による判決においては、ハリファックス事件の場合には、“purely artificial nature” (パラ81) に相当する語を“le caractere purement artificiel”と表現し、キャドベリー・シュウェップス事件の場合には、“wholly artificial arrangement” (パラ51) に相当する語を“les montages purement artificiel”と表現し、いずれも“purement artificiel”との同一の表現を用いている。さらには、ECJは、英語による判決において、一つの判決の中で両方の表現を用いている場合もある。例えば、二〇一〇年のSGI事件判決<sup>(13)</sup>がその典型例で、ベルギーの移転価格税制がTFEUの保障する開業の自由の侵害になるか否かが争われた事件において、両者を全く同じ意味で用いている (パラ65、66)。そこで、本稿では、“purely artificial”と“wholly artificial”のいずれも同義であるとの理解で論じる<sup>(14)</sup>とする。

このようにECJは、濫用的行為に当たるときの基準として、wholly artificial arrangementを問題にしているが、この用語の意味内容が判然としないところがある。

そこで、以下、二及び三において、両事件の事案や判旨を明らかにし、その上で、四において、両事件を分析して、wholly artificial arrangementの意義を明らかにした上で、五において、冒頭に述べた二つの論点を中心にECJの

採っている濫用の法理の法的性格を明らかにした上、六において、濫用の法理の淵源を検討することとする。

## 二 キヤドベリー・シュウエップス事件判決

### (一) 事案の概要

キヤドベリー・シュウエップス事件の事案の概要は、次のとおりである。

X社は、飲料・菓子を全世界で販売するイギリス居住法人であるが、イギリス居住法人であるA社を通じて、アイランドに間接的に一〇〇%の株式を保有する子会社であるB社及びC社の二社を有している。この子会社は、アイランド・ダブリン国際金融サービスセンターで金融取引を行っており、一〇%の低税率に服していた。

ECJ付託前のイギリスの裁判所の認定によると、B社とC社をアイランドで法人化した唯一の理由は、キヤドベリー・シュウエップス・グループが国際金融サービスセンター体制からファイナンス的な利益を得ることができることにあった。それ故、これらの会社をアイランドで法人化したのは、租税目的のみであった。そこで、イギリス歳入庁は、この子会社のうちのB社に対し、イギリスのCFCT税制上の適用除外要件に当たらないとして、同税制に基づきX社に対し課税した。なお、C社は、利益を生じていないため、課税の対象とはしなかった。

本件では、イギリスのCFCT税制が、旧EC条約四三条の開業の自由に反しないかが問題となった。

### (二) 判旨

ECJは、(1)まず、租税上の利益を得る目的のみで他の加盟国に子会社を設立したとしても、旧EC条約四三条の開業の自由の保障の範囲内であるとし(パラ36、38)、(2)次に、CFCT税制は、この開業の自由に対する制限に当たる

としたが（パラ46）、(3)当該加盟国の租税法規の適用を回避することを目指した完全に技巧的な取決め（wholly artificial arrangements）の場合には、正当化されるとした。

すなわち、ECJは、「∴、開業の自由を制限する国内法的手段は、当該加盟国の租税法規の適用を回避することを目指した完全に技巧的な取決め（wholly artificial arrangements）に特に関係している場合に正当化される（ICI事件パラ26）。」（パラ51、横線筆者）とした上、冒頭で引用したとおり、「開業の自由に対する制限が濫用的行為を防止することを理由として正当化されるためには、そのような制限の目的が、国内的に実行される活動による利益に通常生じる租税を逃れるため、経済的実体（economic reality）を考慮しない完全に技巧的な取決め（wholly artificial arrangements）を作り出す行為を阻止しなければならないこととなる。」（パラ55）とした。

さらに、「そのような取決め（注・完全に技巧的な取決め）であることを見出すためには、租税上の特典を得る意図にある主観的要素に加えて、共同体法によって述べられている要件を形式的に満たしているようにみえるにもかかわらず、開業の自由による目的が∴達成されていないという客観的状況（objective circumstances）も示されなければならない。（パラ64）とし、「そのような状況において、CFC税制の立法が共同体法に適合するためには、当該立法によって提供される税制が、租税の目的の存在にかかわらず、CFCの法人設立が経済的実体（economic reality）を反映している場合を除外していなければならない。」（パラ66）、「英国政府やコミッションが示唆するとおり、第三者によって確認できる客観的要素を根拠として事実認定をしなければならず、特に、CFCに設備、スタッフを物理的に存在する程度を根拠とすべきである。」（パラ67）、「もし、CFCが虚構であり、加盟国の域内において真正な経済的な活動（genuine economic activities）を実行をしていないとの認定がなされたら、CFCの設立は、wholly artificial

arrangementの性格を有するとみなさなければならぬ。郵便受け (Letterbox) があるだけ又は看板 (Front) だけの子会社は、取り分けそうといえよう。」(パラ68)とした。

しかし、このような国内法的手段は、比例原則にかなうものでなければならず、真に経済的活動をしているとの客観的状況があるにもかかわらず、租税上の利益を得るものがあるとの動機テストで制限するのは、比例原則に反しているとした(パラ70、72)。

### 三 ハリファックス事件判決

#### (一) 事案の概要

ハリファックス事件の事案の概要は、次のとおりである。

X社は、イギリスの銀行であるが、A社に自社ビルの建築工事を請け負わせたものの、銀行取引が非課税であることから、X社の課税売上高が少ないことにより、建設代金について仕入税額のうち5%しか控除することができないため、この請負契約をいったん取り消した。そして、X社は、このような仕入税額控除を全額利用できるX社の100%子会社であるB社に貸付けを行い、B社からC社(X社の子会社)に同ビルの建築を請け負わせ、C社からA社に請け負わせて、ビルの建設を行わせた。X社は、同ビルが完成した後、B社がリースしたD社(X社の子会社)から再リースを受けて、同ビルを使用することとなった。

この場合、B社は、C社に対する建築工事代金の支払いについて付加価値税の仕入税額控除をすることができかねるが問題となった。

## (二) 判旨

ECJは、(1)論点1(a)として、当該取引が、租税上の特典を得るための目的で他に経済上の目的がないときにも付加価値税の仕入税額控除が認められるかを問題とし(パラ44)、これに対しては、客観的基準を満たしている限り控除されるとし(パラ60)、(2)次に、論点2として、当該取引が濫用的行為を構成する場合にも控除できるかを問題とし(パラ61)、これに対しては、控除されないとし(パラ85)、(3)最後に、論点1(b)として、濫用的行為が見出された場合に国内裁判所はどうすべきかを問題とし(パラ87)、濫用的行為を構成する取引がないとの状況で再構成(redefine)されなければならないとした(パラ98)。

右のうち(2)について、ECJは、「判例法によると、共同体法は濫用や詐欺的な目的(fraudulent ends)に依拠することはできないことを心に留めなければならない(…)」(パラ68)とした上、冒頭で引用したとおり、「共同体法は、経済を動かす人達による濫用的行為(abusive practices)——すなわち正常な商業作用の状況でないのに実行され、共同体法によって提供された特典を不当に得る目的のみでなされている取引——にまでこれをカバーするように適用することはできない(…)」(パラ69、横線筆者)とし、「この濫用的行為を禁止する法理は、付加価値税の分野にも適用される。」(パラ70)として、濫用的行為に当たる場合には、仕入税額控除はできないとした。

そして、当該取引の客観的要素(パラ74)と主観的要素(パラ75)に着目すべきとした上、主観的要素について、「当該取引が本質的に租税上の便益を得ることを目指しているに違いない場合、国内裁判所が当該取引の真の実質や意義を決定する責任を負っていることを心に留めるべきである。そうすることにより、当該取引の完全に技巧的な性質(purely artificial nature)や租税上の負担を軽減するスキームに参与している人達の間の法的、経済的、そしてある

いは人的性質の結び付きを考慮することとなろう(…)」(パラ81)とし、結局、「したがって、二つ目の疑問に対する答えは、第六次指令は、当該取引が濫用的行為を構成する場合、仕入税額控除の権利が妨げられるように解釈されなければならぬこととなる。」(パラ85)とし、「濫用的行為があると認定されるために最初にされるべきことは、問題の取引が第六次指令やその指令を取り込んだ国内法の関連する条項によって規定されている要件に形式的には該当するにもかかわらず、それらの条項の目的に反する租税上の特典を発生させる結果となる、ということが必要である。次にされるべきは、問題となつて<sup>15</sup>いる取引の本質的目的 (the essential aim) が租税上の特典を得ることであるということが、多くの客観的事情によって明らかにされることである。」(パラ86)とした。

#### 四 濫用の法理と wholly artificial arrangement テスト

##### (一) wholly artificial arrangement テストの意義

ECJは、キャドベリー・シュウエップス事件以前から、加盟国の租税法規が旧EC条約に適合するか否かを審査するに当たり、その判決において、wholly artificial arrangement との用語を用いてきた。具体的には、第二の二で述べた一九九八年のICI事件判決で初めて用いられ(パラ26)、二〇〇五年のマークス&スペンサー事件判決<sup>15</sup>などで用いられてきた。しかし、ECJは、二〇〇六年のキャドベリー・シュウエップス事件において、濫用的行為に当たるか否かの判定の基準として、意識的に、wholly artificial arrangement という基準を用い、これを明らかにしようとしたと考えられる。ECJがキャドベリー・シュウエップス事件判決において採ったこのような濫用的行為に当たるか否かを wholly artificial arrangement 基準で判定する考え方を、以下「wholly artificial arrangement テスト」という

こととする。

## (二) ラングの分析

そこで、本稿においては、まず、E C Jの採っている濫用の法理を明らかにする前提として、この wholly artificial arrangement テストの意義を明らかにすることとしたい。これについては、オーストリアのラングがヴァニステン<sup>16</sup>の記念論文集登載の“Wholly Artificial Arrangements”との論文<sup>16</sup>で詳細に論じているところである。この論文において、ラングは、I C I事件からキャドベリー・シュウエップス事件の判決に至るまでのE C Jの判例の流れを検討した後、キャドベリー・シュウエップス事件の判旨を検討している。ラングは、E C Jが、キャドベリー・シュウエップス事件において、「そのような取決め（注・wholly artificial arrangement）であることを見出すためには、租税上の特典を得る意図にある主観的要素に加えて、共同体法によって述べられている要件に形式的に該当しているようにみえるにもかかわらず、開業の自由による目的が…達成されていないという客観的状況も示されなければならない。」（パラ64）と判示し、その客観的状況として、「経済的実体（economic reality）」、「現実の施設（actual establishment）」、「真実の経済活動（genuine economic activities）」としているのがキーワードであるとする。そして、E C Jは、ある取決めが経済的実体（economic reality）がなく、現実的施設（actual establishment）と対応しない場合には無視していいとしていると分析する。

一方で、E C Jは、キャドベリー・シュウエップス事件において、「郵便受け（letter-box）のみの会社」や「看板（front）のみの会社」を例示している（パラ68）が、ラングによると、これは、誤解を招きやすいものの、建物がないとか従業員がいらないということではないとしている。なぜなら、ラングによると、EU加盟国においては、建物とか

従業員がいなくても法人格を認めている場合もあり、このような場合を wholly artificial arrangement ということはできないからとし、引用されているユーロフード事件<sup>(17)</sup>からみて、主たる利害関係の中心 (the center of the main interests) でないということと、「郵便受けのみの会社」や「看板のみの会社」を例示しているとする。

そして、ラングは、ECJは、wholly artificial arrangement テストを採ることにより、客観基準を重視し、キャドベリー・シユウエップス事件において、問題となつている条約の条項の趣旨目的を強調していると分析し、ECJのアプローチは納得がいくものであると評価する。

しかし、ラングは、ECJが、キャドベリー・シユウエップス事件においては、納税者の主観的意図といった主観的基準をそれほど重視していないのに対し、ハリファックス事件では重視しているとする。ラングは、その理由について、キャドベリー事件で問題となつているのは、EUにおける第一次的共同体法の下での濫用であるのに対し、ハリファックス事件において問題となつているのは、第二次的共同体法の下での濫用であるからとする。すなわち、前者は、加盟国間の相違を理由とするものであり、条約の目的がまだ問題となることから、ECJは、注意深く、狭い濫用概念を適用しているのに対し、後者は、加盟国間の相違が問題とならないので、狭い濫用概念を適用する必要がないのであると分析する。

このような分析をして、結局、ラングは、ECJが、キャドベリー・シユウエップス事件で wholly artificial arrangement を明らかにしようとしたが、第二次共同体法の問題で主観的要件を重視していることから、ECJが wholly artificial arrangement で何を理解しようとしているのかがなお明確ではないとしている。

### (三) 筆者の分析

以上のラングの分析を参考に整理すると、まず、wholly artificial arrangementとは、施設がないとか従業員がいな  
いというような意味で「仮装」ということではなく、経済的実体がないことを意味していると考えられる。すなわち、  
wholly artificial arrangementであるか否かは、単に、仮装でないことすなわち施設や従業員が実在しないことではな  
く、経済的実体がないこと (no economic reality) を意味しているということが出来る。この点は、ラングだけではな  
く、ドイツのシェーンも、「裁判所の司法権の行使において、取引の法的実体が疑いがある (すなわち単に『sham』と  
性格付けされる。) ではなく、経済実質がほとんど失われている場合を wholly artificial arrangement と表現している  
のである。」と述べているところである。<sup>18)</sup>

次に、キャドベリー・シュウエップス事件とハリファクス事件の濫用法理は、同じであるかの違うのかが問題とな  
る。ラングは、違うとの見解に立っているが、この点は、EUの租税法学者の間でも見解が分かれている。ヴァニス  
テンデールは、いずれの判決も経済的実体を問題としている点で基本的には同じであるとする。<sup>19)</sup>

確かに、キャドベリー・シュウエップス事件は、加盟国の租税回避の否認規定がTFEUの保障する開業の自由  
反するか否かの問題であるのに対し、ハリファクス事件は、付加価値税について加盟国に直接適用されている第六  
次指令の仕入税額控除を受けることができるか否かの問題であり、問題の現れ方は違っている。しかし、一方では、  
キャドベリー・シュウエップス事件は開業の自由に当たるとした上でその例外として開業の自由の枠外とするもので  
あり、ハリファクス事件は、第六次指令の要件に該当するとしながら、その例外とするものであり、法的論理とし  
てみたときには、その根本は同じようにもみえる。これについては、そもそもそこで問題としている「濫用」の意義

やその法的性格を検討する必要がある。そこで、以下、これについて検討することとする。

## 五 濫用の法理の法的性格

### (一) 濫用の法理は、一般法理か解釈原理か？―論点Ⅰ

#### (1) 「一般法理」の意味

ECJの採っている濫用の法理については、冒頭で述べたとおり、①一般法理か解釈原理にすぎないのか、②法の濫用か権利の濫用かといった論点が重要である。まず、①の論点について検討することとする。

まず、この問題の前提として、一般法理 (general principle) ということの意味が問題となる。そもそも一般法理は、文言解釈や目的論的解釈を超えて機能するものである。例えば、信義則などがそうである。また、EU法においては、EUの契約に基づかない責任について、「契約上のものでない責任については、EUは、加盟国の法律に共通の一般原則 (general principles common to the laws of the Member States) に従って、EU又は使用人がその任務の遂行に際して与えたいずれの損害をも補償する。」(TFEU三四〇条二段、旧EC条約二八八条二段)と規定しているところから、こゝでの一般原則 (general principles) に当たるかとの問題も生じる。冒頭で述べた論文集においてもEUの学者達が一般法理に当たるか否かを激しく議論しているところである。例えば、アーナルやソレンセン<sup>(20)</sup>がこの問題について本格的に論じている。アーナルは、ハリファックス事件を例にして、解釈原理にすぎないとする。これに対し、ソレンセンは、一般法理であるとする。この点については、右論文集に投稿した論者の間でも見解が分かれ、右ソレンセンのほか、フェーリア<sup>(22)</sup>は、一般法理であるとし、他方、右アーナルのほか、ファーマー<sup>(23)</sup>、フリードマン<sup>(24)</sup>は、解釈の法理

にすぎないとする。前記四(二)で論じたラングは、明言はしていないが、解釈の法理であるとの立場に立っているのではないかと思われる。

これらのEUの学者達の論文を検討すると、「一般法理」という場合に、①EU加盟国に共通に適用される法理との意味で用いられている場合と、②加盟国の国内法に明文規定がない場合にも乗り越えること(override)のできる法理との意味で用いられている場合とがあるように思われる。

前者は、一般法理の「発見」の問題であり、EU条約一九条一項(旧EC条約二二〇条)は、「欧州連合司法裁判所は、基本条約の解釈及び適用において、法(the law)の遵守を確保する。」(横線筆者)と規定しているが、この「法(the law)」というのは、法の一般原則を含み、前記TFEU三四〇条二段が、「構成国の法律に共通の一般原則」と規定しているのも、EU法における法の一般原則の役割を明示したものと理解されているが、<sup>(25)</sup>このようなEU加盟国に共通に適用される一般法理として認められるかの問題である。

これに対し、後者は、発見された一般法理の「適用」の問題であり、租税法に限定すると、加盟国の租税法規に明文規定がなくても、租税回避であることを理由に否認できる法理ということになる。<sup>(26)</sup>

このような観点でみたとき、ソレンセンは、一般法理の意味を右②の意味でも用いているが、<sup>(27)</sup>①の意味があるか否かに重点を置いている。

本稿においては、右①は、EU法特有の問題であることから、一般法理の意味を右②の場合、すなわち、租税法規に明文規定がなくても、租税回避であることを理由に否認できる法理という意味に限定して用いることとする。

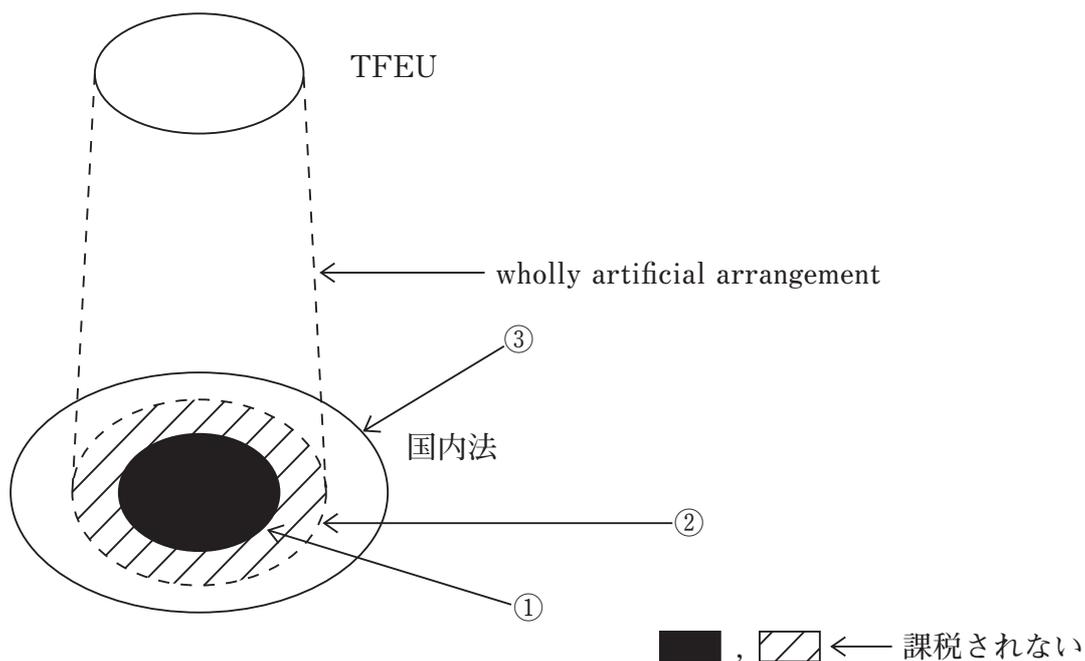
なお、イギリスの上院の租税回避についての有名な一九八一年のラムゼイ事件判決が<sup>(28)</sup>一般法理か解釈の法理かとい

う議論があり、イギリスの上院は、二〇〇四年のバークレイ・マーカンタイル事件判決<sup>(29)</sup>において、ラムゼイ事件判決について解釈の法理であるとの立場を明らかにしているが、これも租税法規に明文規定がなくても、租税回避であることを理由に否認できる法理か否かが問題となっているのである。その意味では、ECJの濫用の法理においても同じような問題が生じていると考えられるが、ECJの濫用の法理の場合には、EU法と加盟国の国内法との関係が問題となり、より複雑な問題となっている。

## (2) 規範構造の分析

ここで、キヤドベリー・シユウェップス事件とハリファックス事件となって濫用の意義について、前記四(一)において論じたとおり、ラングはそれぞれの事件における規範の違いに着目しているが、筆者は、それを一歩進めて、それぞれにおいて問題となっている規範の構造という観点で分析することとする。

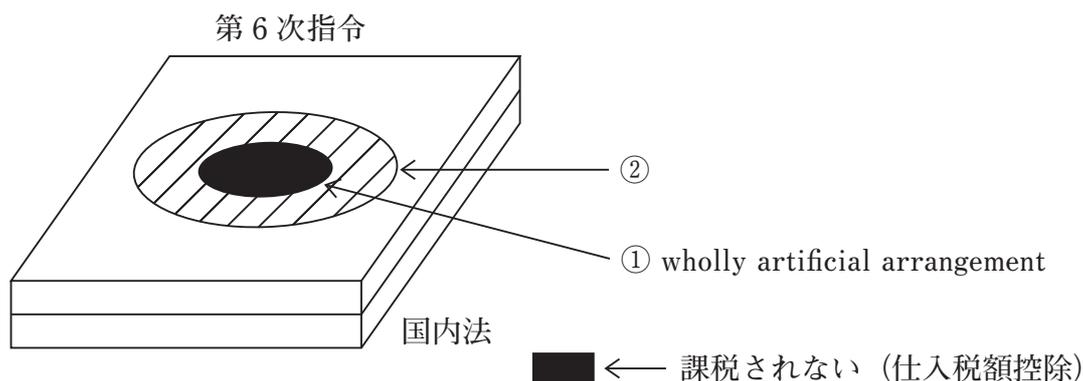
まず、キヤドベリー・シユウェップス事件においては、加盟国の租税法規の濫用の場合に、TFEUの保障する自由によって保障されるか否かが問題となっているのであり、具体的に事象を規律する第一次ルールというべき租税法規という規範がメタ規範ともいうべきTFEUの保障する自由<sup>(30)</sup>に照らして無効とされるかの問題である。すなわち、ここで問題となっているのは、最終的には、TFEUの保障する自由の保障が及んで、加盟国の租税法規が無効とされるか否かの問題であり、加盟国の租税法規の濫用の場合に、TFEUの保障する基準の枠を超えているものをTFEUの保障する自由の枠外として追認するものである。その際にTFEUの保障する基準として、wholly artificial arrangement テストを用いているのであり、加盟国の租税回避否認規定が、この wholly artificial arrangement テストを満たしていれば、その範囲内において、TFEUの保障の枠外として無効でないとするものである。ECJの判断



枠組みは、第二の一で論じたとおり、①保護範囲該当性、②差別又は制限該当性を検討した上、③正当化事由の有無を検討するが、これはあくまでも判断のプロセスであり、最終的には、TFEUの保障する自由の保障が及んでいるかの問題である。この場合には、TFEUの保障する自由の解釈問題であり、租税法規に明文規定がなくても、租税回避であることを理由に否認できる法理ではない。これを図で書くと、上図のとおりとなる。

すなわち、加盟国が、国内法において、租税回避否認規定で①と③の間の部分を濫用に当たるとして否認の対象としている場合、TFEUの保障する自由は、'wholly artificial arrangement'でない場合には及ぶのであり、②と③の間の部分を否認の対象としているのは許されるが、①と②の間の部分を否認の対象としているのは、TFEUに反し無効となるのである。TFEUがどの範囲のものをその保障する自由の対象と含めるのかは、TFEUの保障する自由の範囲の解釈問題であり、明文規定によらない否認の問題ではない。

一方、ハリファックス事件においては、第二次的共同体法である第六次指令の問題である。EUにおいて、指令は、EUの基本条約



や規則とは異なり、加盟国を拘束するが、加盟国において、拘束力を与えるための置換規定が必要である（TFEU二八八条三項）。すなわち、指令は、TFEUと異なり、原則として直接効果はないのである<sup>30</sup>。ハリファックス事件は、このような第六次指令の置換規定において、仕入税額控除の要件を満たしていても、仕入税額控除を否定できるかとの問題であり、第六次指令というEU法の問題ではあるが、国内法と一体となった具体的に事象を規律する第一次ルールの問題であり、キャドベリー・シュウエップス事件とは規範構造が異なっている。これを図示すると、上図のとおりとなる。

すなわち、第六次指令に基づくと、②の範囲内が仕入税額控除の要件を満たしているが、①と②との間の部分の仕入税額控除を否定しようとするものであるが、第六次指令が国内法と一体となって、第一次ルールとなっていて、キャドベリー・シュウエップス事件のようなメタ規範となっているわけではない。そうすると、このハリファックス事件の場合には、仕入税額控除を認めるとする第一次ルールを明文なしに否定することであり、租税法規に明文規定がなくても、租税回避であることを理由に否認するとの法理であり、本稿において用いている意味での一般法理である。

なお、ハリファックス事件のマドロォー法務官は、EUの第六次指令の仕入税額控除権の範囲の問題であるとして解釈の法理であるとする（同法務官意見パラ69）。しかし、第一次ルールとしての第六次指令における仕入税額控除という具体的要件の問題であり、

前記三(二)で引用したとおり、E C Jは、第六次指令の対象となる取引であるとしているが、仕入税額を認めている立法趣旨が税の累積を排除するとの趣旨に基づくと考えられる以上、課税対象取引に当たるとしながら仕入税額控除の対象取引に当たらないとする理由はなく、それにもかかわらず仕入税額控除の対象とならないとするのは文言解釈はいうまでもなく、目的論的解釈の限界をも超えており、明文規定によらない否認であり、租税回避行為であることを理由とする一般法理と考えざるを得ない。

(3) コフォード事件判決の意義

E C Jの採っている濫用の法理の法的性格については、キヤドベリー・シュウエップス事件判決やハリファックス事件判決後の二〇〇七年のコフォード事件判決<sup>31</sup>が参考となる。これは、EUの合併指令の問題であり、Xは、Aと共に、デンマーク所在のB社を五〇%ずつの株式を有する株主であったが、B社から直接配当を受けるとデンマークの租税法規に基づいて課税されることから、Aと共に株主となってアイルランドにC社を設立し、C社に新株を発行させ、それをXやAが有していたB社株式と交換した。これにより、C社は、B社の一〇〇%株主となり、B社は、C社に配当をし、XやAは、C社から配当を受け取ったが、配当に対する租税負担が軽減された。これに対し、デンマーク国税庁は、右交換は、合併指令上の「交換」には当たらないとして、Xらにキャピタルゲイン課税をした。合併指令は、交換について、現金の支払い(cash payment)が株式の額面の一〇%以下であることを要件としていた。しかし、一方で、合併指令一一一条一項a号が、株式の交換の主たる目的が脱税や租税回避であれば、加盟国は、合併指令による利益を否定することができると規定していた。ところが、デンマークでは、この合併指令一一一条一項a号を国内法に置き換える規定を設けていなかった。

これに対し、デンマーク政府は、本件交換は、その後の配当と一連の取引であり、Xは、一〇%以上の現金の支払いを受けており、交換に当たらないと主張したのに対し、ECJは、その後の配当を現金の支払い(cash payment)とみることはできないとしたものの、「合併指令一一一条一項a号は、権利濫用を禁止している共同体の一般法(the general Community law principle that abuse of rights is prohibited)を反映している。個人は、共同体法の条項の特典を不適当にし詐欺的方法で得ることはできない。共同体法の適用は、濫用的行為(abusive practice)すなわち正常な商業作用の状況でないのに実行され、共同体法によって提供された特典を不当に得る目的のみでなされている取引をカバーすると拡張することはできない。」(パラ38、横線筆者)とした上、旧EC条約一〇条や二四九条は、加盟国は、国内法の法体系の中で、指令の目的を達成するため、指令を採択することが義務付けられていること(パラ41)や国内法の置き換え規定によって法的状況が明らかとなっていて納税者がその権利や義務を知り得べき場合には、予測可能性を害するものでもないことから明文規定はいらぬ(パラ44)として、結論として、合併指令一一一条一項a号に基づき、デンマーク政府の主張を認めたものである。

これは、具体的に事象を規律する第一次ルールの問題において、デンマーク租税法には明文規定がなかったにもかかわらず、租税回避であることを理由に否認できるとの法理によって判断したものと考えられる。そうすると、このコフォード事件は、直接税の事件ではあるが、ハリファックス事件と同様に、租税法規に明文規定がなくても、租税回避であることを理由に否認できる法理に基づくものであり、本稿で用いる意味で一般法理であると考えられる。

フェアリアも、コフォード事件判決の右判示を引用して、ECJは、濫用の法理を共同体の一般法理として認めたと主張している。<sup>(32)</sup> フェアリアも、一般法理という場合に、EU加盟国に共通に適用される規範という意味で用いてい

るためその点は留意する必要があるが、コフォード事件の右判示からみて、租税法規に明文規定がなくても、租税回避であることを理由に否認できる法理に基づいていると考えられる。

(二) 濫用の法理は、法の濫用か権利の濫用か？―論点2

(1) 「法の濫用」と「権利の濫用」の意味

濫用の法理は、法の濫用か権利の濫用かを検討するに当たっては、まず、法の濫用 (abuse of law) と権利の濫用 (abuse of rights) の意味が問題となる。法の濫用とは、ローマ法以来の *fraus legis* にその源を有する考え方であり、法規の文言どおりだとその法規が適用されるが、その法規の趣旨を考えるとその法規を適用させるべきではないとする法理である。この法理は、近世ヨーロッパでは、国際私法の分野や租税法の分野で復活した考え方である。租税法の分野では、フランスにおける「法律の詐害 (*fraude à la loi*) の法理」やオランダの最高裁の採っている「*fraus legis* の法理」で顕著に表れている。我が国で言うと、一定の禁止を規定している強行法規の適用を免れる脱法行為に近い考え方である。

これに対し、権利濫用は、中世ヨーロッパにおいて、*exceptio doli generalis* といわれていた法理で、一九世紀になって、フランスやドイツで発展した考え方であり、私人間の権利行使に当たり、他方の権利を害する意図で自らの権利を濫用するのを禁止する法理である。<sup>33)</sup>

EUの濫用の法理が、法の濫用であるか、権利の濫用であるかは、冒頭で述べた論文集登載の論文においてEUの学者達が論じているところであるが、多数は、法の濫用と考えていると思われる。この点、右論文集の編集者の一人であるヴォーゲナウアーは、TFEUの保障する自由の問題であるので、自由権の濫用ということで権利の濫用とも

考え得るが、一方で、ドイツやフランスといった大陸法系の国は、法の濫用と権利の濫用とを区別するものの、英米法系の国では、そもそも「権利の濫用」という考え方を避ける傾向があり、EUにおいては、「法の濫用」との表現の方が適切であるとの考え方を紹介しているのが参考となる<sup>34</sup>。

結局、キヤドベリー・シュウエップス事件やハリファックス事件においては、私人間の権利行使の問題ではなく、右の意味での「権利の濫用」の問題ではなく、法の濫用の問題と考えざるを得ず、濫用の法理が、法の濫用 (abuse of law) か権利の濫用 (abuse of rights) については、少なくとも租税法の分野においては、法の濫用と考えるべきであろう。

## (2) 「一般法理か解釈の法理か」の議論との関係

前記(一)で検討した論点1と論点2との関係が問題となる。一般法理であるとする立場においては、この法理が「法の濫用」に基づくものであるか、「権利の濫用」に基づくものであるかは重要な論点となる。

しかし、論点1において、解釈の法理であるとの立場を採った場合でも、なお「権利の濫用」か「法の濫用」かが問題となり得る。具体的には、ハリファックス事件のマドロオー法務官が、前記(一)(2)で述べたとおり、解釈の法理であるとする立場に立っているが、なお、「権利の濫用」か「法の濫用」かを問題とし、「権利の濫用」であるとする主観的要素が重視されるが、個人の権利が直接問題となるのではないEU法の解釈問題であるから主観的要素を重視すべきではなく、「共同体法の濫用禁止 (prohibition of abuse of Community law)」と表現する方がいいとしている (同法務官意見パラ71)。これは、解釈の法理との立場に立った上で、「法の濫用」と考える立場と思われる。しかし、解釈の法理との立場に立った場合には、「法の濫用」か「権利の濫用」かはあくまでも解釈指針としての意味であり、一般

法理であるとする場合とはその法的性格は異なることとなろう。

## 六 濫用の法理の淵源

### (一) 濫用の法理の淵源についての見解

前記五(二)で述べたように、E C Jの採っている濫用の法理が「法の濫用 (abuse of law)」と考えた場合、その淵源は何かが問題となる。これについては、E C Jにおける判例法であるとする見解とローマ法に起源を有する *fraus legis* の法理であるとする見解とがある。

前者の見解に立つものとしては、ハリファックス事件のマドロオー法務官意見<sup>(36)</sup>がある。一方、後者の見解に立つものとしては、ドウマヤグレッギ<sup>(37)</sup>らがいる。そこで、*fraus legis* とはいかなるものか。以下、分析を試みることにする。

### (二) *fraus legis* の法理の意義

*Fraus legis* の法理は、大陸法系の国の判例法、とりわけ租税判例において、現在も採用されている。オランダ最高裁が、初めて *Fraus legis* の概念を採用したのは、一九二六年の租税判例であった。その後、税務当局が納税者の租税回避スキームにチャレンジするために、一〇年に一度程度の頻度で登場していたと言われている<sup>(38)</sup>。

*Fraus legis* が、パウルス『学説彙纂』第一卷第三章第二九法文に起源を持つことは、ほぼ一般的な理解である<sup>(39)</sup>。当該法文は、左のとおりであるが、*fraus legis* に関するのは横線部である。

“*Contra legem facit, qui id facit quod lex prohibet, in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam ejus circumvenit*” (Digesta 1. 3. 29)

「法が禁じていることをなす者は法律に違反し、それに対し、法の文言にも拘らず、その意味（精神）をごまかす者は、法律に対して詐欺を行う者である。」（横線筆者）

ゲッティンゲン大学のベーレンツ教授は、その著書『DIE FRAUS LEGIS』<sup>(40)</sup>において、*Fraus legis* の典型例として、次のような例を挙げている。

「キンキア法の規定において贈与は10万HS<sup>(41)</sup>までとされているところ、当事者の合意の上で、形式的に独立した2万HSの贈与を六回行うとすれば、一回に12万HSを贈与するというあからさまな文言の違反に対して、法の文言のみならず目的をも犯すものとなる。」

右事例において、①当事者は合意の上、結果的に違法である12万HSの贈与をなす意思で、それをごまかすために、その都度合法な2万HSの贈与を六回行ったのか、②2万HSを五回に分けて贈与する意思で行い、うっかり六回贈与してしまい結果、12万HSになってしまったのか、あるいは、③贈与は一回に10万HSまでという理解の下、一回に10万HSを超えなければ何度でも贈与可能であると考えていたのか。①の場合、明らかな詐害の意思が見られ、②の場合、重過失 (*culpa lata*) であれば悪意 (*dolus*) に近く詐欺に近い (*prope fraudem*) とされるが、軽過失では「必要な意思活動の懈怠」<sup>(42)</sup>とされ、詐害の意思はない。③の場合は、錯誤 (*error*) であり当然詐害の意思はない。

そこで、「10万HSまでという法の文言に拘らず、その意味をごまかした」ように見える事象が存在する場合、①と②③の分水嶺は「詐害の意思」であり、事実、右パウルス法文横線部は、*sententiam* (意味を) *circumvenit* (ごまかす) ことから詐害の意思の存在は自明である。

### (三) *fraus legis* の法理とE.C.J.の濫用の法理

オランダ最高裁において、*Fraus legis* は右のとおり採用されてきたが、税務当局が、それは一般租税法典三二条の「正当な課税」(*richtige heffing*)と同然である(同等なものである)と認識するには、一九八四年までかかったという。そして、*Fraus legis* のための基準とその基準を使った結果が、正当な課税のそれらと同等である、という一方で、納税者のためのさまざまな予防手段で取り囲まれていた後者の使用が、*Fraus legis* のよりフレキシブルな使い方への賛同に伴い、放棄されたのである。<sup>43)</sup>

ストークは、租税法分野における *fraus legis* 適用の三要件を次のように述べ、これらの要件を満たす場合には、取引の再構成ができるとしている。<sup>44)</sup>

- ① 租税回避だけが取引の主要目的であること
- ② 租税上の便益を得るためであり、それ以外の意味がないこと
- ③ 法の趣旨に反する場合

この要件は、フランスでも法律回避 (*Fraude a la loi*) として採用されている。例えば、二〇〇六年のジャンファン事件国務院判決<sup>45)</sup>において、租税回避について次のような基準が採られている。

「租税目的でいえば、法律の詐害的忌避が以下の場合に起こる。つまり納税者が、単に租税上の利益を得ようとするために、そして法律の精神に反して、自身に租税上の利益をもたらすように法律の適用をカムフラージュしようとする場合。」

このようなストーク主張の三要件については、三(二)で紹介したハリファックス事件判決においても、問題となる取

引が要件に形式的に該当しても、それらの条項の目的に反し、かつ、当該取引の本質的要素が租税上の特典を得ることであると判示し（パラ86）、さらに効果についても、濫用的行為が見いだせるときには、濫用的行為を構成する取引がないとの状況で再構成されなければならない（パラ98）としているところに表れている。

このようにECJの濫用の法理と*Fraus legis*の法理とが類似しているのは、偶然の一致とは到底考えられない。前記(一)で紹介したとおり、ECJの濫用の法理について、ECJの判例法であるとする見解があるが、ECJが独自にこのような一般法理を創設するとは考えられず、<sup>46</sup>フェーリアも言っているところであるが、EU加盟国の法理の影響を受けて形成されたと考えざるを得ない。すなわち、ECJの濫用の法理は、EU加盟国を通じて、*Fraus legis*の法理がその淵源になっている可能性が高いといわざるを得ない。

しかし、この点は、EUの学者の間でも議論があるところであり、ローマ法起源の*Fraus legis*の法理がどのようなにしてオランダやフランスなどに定着し、租税法の分野で発展していったのかについて解明しないことには、*Fraus legis*の法理がその淵源になっていると断言することはできない。したがって、*Fraus legis*の法理とECJの濫用の法理の関係については、本稿においては断定を避け、今後の研究課題とすることとしたい。

## 七 小 括

以上、ECJの濫用の法理を論じてきたが、*wholly artificial arrangement*テストの意義や、濫用の法理の意義やその淵源はまだ不明な点が残っているといわざるを得ない。しかし、*wholly artificial arrangement*の法理が、単なる「仮装」ではなく、経済的実体がないことを意味していること、租税法において、一般法理という意味を、租税法規

に明文規定がなくても、租税回避であることを理由に否認できる法理に限定すると、ハリファックス事件判決やコフォード事件判決は、このような意味での一般法理に基づく判決であるが、キャドベリー・シュウエップス事件判決は、このような意味での一般法理ではなく、加盟国における租税法規の濫用をどの範囲でTFEUの保障する自由の枠外とするかのTFEUの保障する自由の解釈の法理に基づく判決であり、一般法理ではないと考える。

また、濫用の法理に*fraus legis*の法理が直接その淵源になっているか否かは断定はできないものの、少なくとも背景として影響していることは間違いないものと考ええる。

#### 第四 我が国の最高裁判所における濫用の法理

##### 一 最高裁平成一七年一二月一九日判決

右最高裁判決の事案は、我が国の都市銀行が法人税法六九条の外国税額控除の枠が余っていたことから、外国企業の取引に関与した事案である。この事案における取引の特徴は、我が国の都市銀行にとって逆ぎや取引であることであり、法人税法六九条がこのような取引を対象としているかが問題となったのである。<sup>47)</sup>

これに対し、右最高裁判決は、「法人税法六九条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという制度である。これは、同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。」とした上、「本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行であるX行が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納

付すべき法人税額を減らすことによつて免れ、最終的に利益を得ようとするものであるということが出来る。これは、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、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によつては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであつて、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いうほかない。そうすると、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六九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。」（横線筆者）として、法人税法六九条の外国税額控除の適用を否認した更正処分を適法であるとした。

## 二 我が国の最高裁判所における「濫用の法理」の意義

我が国の最高裁判所における濫用の法理の意義を理解するためには、一審及び控訴審での被告国側の主張をみる必要がある。一審及び控訴審では、この国の主張をめぐつて法人税法六九条の適用が争われたからである。

被告国は、一審以来一貫して、法人税法六九条は、課税減免規定であり、このような課税減免規定の場合には、立法趣旨による限定解釈が許されると主張した。これは、一九三五年のアメリカ連邦最高裁のグレゴリー事件判決<sup>(48)</sup>に示唆を得て、我が国でもこのような解釈方法が可能であることを提唱していた金子宏教授の見解<sup>(49)</sup>に依拠するものである。

このような考え方がヒントとなり、被告国は、法人税法六九条の立法趣旨からみて、「正当な事業活動により」外国税額を納付する場合と限定解釈をすべきであり、本件においては、逆ぎや取引であり、およそ銀行業務であるとは

言い難いことから、法人税法六九条が適用されないと主張したと考えられる。

なお、このような被告国の主張は、大阪高裁平成一四年六月一四日判決（判時一八一六号三〇頁）では認められている。

### 三 我が国の最高裁判所における「濫用の法理」の法的性格

(一) ところが、本最高裁判決は、前記一のとおり、「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六九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すべきである。」と判示し、法の濫用 (abuse of law) の法理を採用したようにもみえる。しかし、これは、本件の一審以来の訴訟の流れからして、最高裁が、本稿で用いている意味での一般法理としての濫用の法理すなわち租税法規に明文規定がなくても、租税回避であることを理由に否認できる法理を突如採用したとは到底考えられない。この点は、前記一の判示において、最高裁は、租税回避だからとしているのではなく、「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」、「取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行う」ものであるから外国税額控除制度の「濫用」でありとしているのであり、立法趣旨に反する取引であることを理由としているのであることからとも言えることである。

そうすると、本最高裁判決は、E C Jがハリファックス事件やコフォード事件において採ったような租税法規に明文規定がなくても、租税回避であることを理由に否認できるとの法理を採用したのではなく、立法趣旨による限定解釈の一つとして、濫用の程度が甚だしい場合についての判断であると考えるべきであろう。

金子宏教授も、「最高裁判所が、平成一七年二月一九日判決（…）および同一八年二月二三日判決（…）において、ある銀行の取引が法人税法六九条の定める外国税額控除制度の濫用に当たるとして、その適用を否定したのも、法律上の根拠がない場合に否認を認める趣旨ではなく、外国税額上の制度の趣旨・目的にてらして規定の限定解釈を行った例であると理解しておきたい。」と慎重な姿勢をみせられるが、筆者も、課税減免規定の場合の立法趣旨による限定解釈の一つと考えている。<sup>51</sup>

本最高裁判決をこのように理解すると、本最高裁判決は、一般法理 (general principle) ではなく、解釈の法理 (principle of construction) ということになる。

(二) これに対し、谷口勢津夫教授は、前記大阪高裁平成一四年六月一四日判決は、目的論的制限 (teleologische Reduktion) という解釈的手法に基づくものであつて租税法主義の下でも許されるが、本最高裁判決は、このような解釈的手法を用いず、端的に濫用とするものであり、租税法主義の下では許されないとする。<sup>52</sup>

谷口教授によると、目的論的制限とは、租税法規に欠缺がある場合に、当該租税法規の文言がその趣旨・目的に合致しない場合を除外して、当該租税法規を「解釈」しその欠缺を補充することということであるが、ドイツ法でいわれている目的論的縮小のことと思われる。<sup>53</sup> 被告国側の主張は、前記二のとおり、アメリカ連邦最高裁のグレゴリー事件判決に示唆を得ているものであるが、確かに、論理的には、目的論的制限あるいは目的論的縮小ということもできよう。

一方、谷口教授によると、本最高裁判決は、目的論的制限のように「解釈的」方法を用いず、直接的にその趣旨・目的そのものを要件ないし基準にして、その趣旨・目的違反の行為を当該課税減免制度の濫用とし、これをもって端

的に当該課税制度の適用を否認するものであり、不文の濫用禁止規定が租税法に内在するとの考えに基づくものであり、租税法主義に反するとする<sup>54</sup>。谷口教授は、その理由として、租税法規には、課税減免制度の濫用を禁止する規定はなく、私法領域とは異なり、権利濫用をもって直ちに権利行使の許容性ないし法効果を否認することはできないからであるとする。谷口教授のこのような批判は、本最高裁判決を明文規定がない場合に租税回避を理由に否認できるとする一般法理を採ったものとの理解に基づくものと考えられる。しかし、本最高裁判決は、租税回避を理由とするものではなく、立法趣旨に反する取引であることを理由とするものであり、解釈の法理に基づくものと理解すべきであろう。

## 第五 結 び

以上、ECJの判例と我が国の最高裁の判例を比較して、租税法における濫用の法理について明らかにしてきたが、ECJの採っている濫用の法理は、我が国租税法に対するインプリケーションがある。

ECJは、ハリファックス事件において、明文規定によらない租税回避の否認を認めたものであるが、EUにおいては、一般法理が法源となり得るということが前提となっており、我が国にこのような法理を直ちに持ち込むことはできないが、租税回避のとらえ方など参考になる点が多々あると考える。すなわち、ECJの判例は、租税回避のとらえ方についても大いなる示唆を与えるものである。ECJは、キャドベリー・シュウエップス事件においては、租税回避を「租税法規を回避する完全に技巧的な取決め (a wholly artificial arrangement set up to circumvent tax legislation)」(パラ51参照)とし、ハリファックス事件においては、「当該取引の本質的目的が、租税法上の便益を得るためである

こと (the essential aim of the transactions was to obtain a tax advantage)」（パラ86参照）としている。前者は、第三の四(三)で述べたとおり、経済的実体のないことを意味し客観的要素を重視するとらえ方であり、後者は、主観的要素を重視するとらえ方である。このように租税回避をとらえる考え方は、更にECJの判例の動向をみていく必要はあるが、我が国の租税法に対しても示唆を与えるものである。ラングは、前記四(二)のとおり、これは、加盟国の租税法規がTFEUの保障する自由の枠外かの問題であり加盟国間での相違が問題となるのに対し、加盟国内の第六次指令の適用においては、そのようなことが問題とならないからとしている。租税回避のとらえ方については、各国によって異なり、主観的要素と客観的要素のいずれを重視するかによっても異なっている。ECJは、キャドベリー・シュウエツプス事件とハリファックス事件とを総合してみると、主観的要素と客観的要素特に経済的実体を重視して租税回避をとらえていると考えられる。

以上、租税法における濫用の法理をECJと我が国の最高裁の判例を比較して検討したが、ECJにおける濫用の法理は、今後もまだ進展を見せる法理であり、今後もその動向に注目すべきと考える。

- (1) Cadbury Schweppes plc v. Commissioners of Inland Revenue, C-196/04, 12 September 2006.
- (2) Halifax plc et al v. Customs & Excise, C-255/02, 21 February 2006.
- (3) 岩崎政明「租税法における『濫用』概念―国際課税における租税回避否認とEUにおける濫用禁止原則」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、平成二三年）三八〇頁。
- (4) R.de la Feria, S.Vogenauer ed., Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? (2011).
- (5) 今村隆「租税回避とは何か」『税務大学校四〇周年記念論文集』（税務大学校、平成二〇年）一一頁。

- (6) D.Weber, *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms* (2005), p.3.
- (7) ボード・ピエロート＝ブルンハルト・シュリンク『現代ドイツ基本権』（法律文化社、平成二三年）七一頁以下
- (8) 詳細については、Vanistendael「欧州裁判所を擁護して」（今村隆訳）*租税研究*七二三号（平成二二年）三一九頁以下の翻訳者コメントを参照されたい。
- (9) *Cassis de Dijon*, C-120/78.
- (10) *Bachman v Belgian State*, C-204/90, 28 January 1992.
- (11) *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions*, C-250/95, 15 May 1997.
- (12) *Imperial Chemical Industries v Kenneth Hall Colmer*, C-264/96, 16 July 1998.
- (13) *SGI v Belgian State*, C-311/08, 21 January 2010.
- (14) このちがちな用語の使い方から見れば、筆者も同じだが、“wholly artificial”の訳語は「全体的に技巧的」ではなく、“purely artificial”と同様の「完全に技巧的」であることを強調しなくてはならない。
- (15) *Marks & Spencer plc v Her Majesty’s Inspector of Taxes*, C-446/03, 13 December 2005.
- (16) M.Lang and S.Heidenbauer, “Wholly Artificial Arrangements”, *Festschrift in honor of Prof. Dr.Frans Vanistendael* (2008) p.597. 444頁「wholly artificial arrangementの意義について」冒頭で述べた論文集に登載された“Cadbury Schweppes” Line from the Member States’ Perspective” supra *Prohibition of Abuse of Law* p.435 への論文はなごつて再度検討しよう。
- (17) *Eurofood IFSC*, C-341/04, 2 May 2006.
- (18) W.Shöen, “Abuse of rights and European tax law”, *Essays in Honour of John Tiley* (2008), p.88
- (19) F.Vanistendael, “Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?”, *EC Tax Review* 2006/ 4, p.195.
- (20) A.Arnulf, “What is a General Principle of EU Law?”, supra *Prohibition of Abuse of Law*, p.7.
- (21) K.E.Sørensen, “What is a General Principle of EU Law? A Response”, supra *Prohibition of Abuse of Law*, p.25.

- (22) R.de la Feria, “Prohibition of Abuse of (Community) law: The Creation of A New General Principle of EC through Tax”, *Common Market Review* 45-2008, p.438.
- (23) P.Farmer, “Prohibition of Abuse of (European) Law: The Creation of a New General Principle of EU Law through Tax: A Response”, *supra* Prohibition of Abuse of Law, p.3.
- (24) J.Freedman, “The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level”, *supra* Prohibition of Abuse of Law, p.375.
- (25) 庄司克宏『EU法基礎編』(岩波書店、平成十五年) 一一六頁。
- (26) ヤロニーが同様の指摘をしようとする(L.Ceroni “The “Abuse of Right” in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case-Law and the Quest for a Unitary Notion”, *European Business Law Review*, vol.21 issue6 (2010), p.807)。
- (27) Sørensen, *op. cit.*, p.27,
- (28) W.T.Ramsay Ltd. v.I.R.C, [1982] A.C.300.
- (29) Barclays Mercantile Business Finance Ltd.v.Mawson, [2005] 1 A.C. 684.
- (30) 指令の直接効果については、庄司・前掲書二二三頁以下を参照されたい。
- (31) Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet, C-321/05, 5 July 2007.
- (32) R.de la Feria, *op. cit.*, p.433.
- (33) S.Vogenauner, “The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law”, *supra* Prohibition of Abuse of Law, p.555.
- (34) *Ibid.* p.557.
- (35) マドロー法務官は、「私の考えでは、共同体法の一般原理は確かに、この(ECJの)判例法から導き出されたものとして理解しうる。裁判所が、『共同体法は、濫用または詐欺の目的のために、依拠されうるものではない』と述べることによつて、その原理を作り出した。しかし、広くそして、むしろ回りくどい方法は、それ自体、共同体法の具体的な規定から生じる権利

が、不正に付け込まれているかどうかを検討するための有用な道具ではないという点を、その原理は明確に述べている。いつ濫用が起きるかを定めるための、より詳細な原理または検査が、その原理を有効にさせるためには必要である。」と述べている（ハリファックス事件・法務官意見パラグラフ64）。

- (36) S.Douma and F.Engelen, “Halifax Ple v Customs and Exercise Commissioners: the ECJ applies the abuse of rights doctrine in VAT cases”, British Tax Review 2006, 4, p.429.
- (37) M.Greggi, “Avoidance and *abus de droit*: The European Approach in Tax Law”, eJournal of Tax Research, June 2008, Volume 6, Number 1, p.25-26.
- (38) E.Van der Stok, “GENERAL ANTI-AVOIDANCE PROVISIONS: A DUTCH TREAT”, British Tax Review 1998, 2, p.151.
- (39) “...according to the Roman lawyer Paulus, the act of someone *qui salvus verbis legis sententiam ejus circumvenit* (who without infringing the words of the law, deceives the purport thereof.)”, Van der Stok, op. cit., p.151; M.Greggi, op. cit. p.25.
- (40) O.Behrends, DIE FRAUS LEGIS (1982), p.24.
- (41) 古代ローマの硬貨
- (42) 原田慶吉『ローマ法』（有斐閣、昭和二十四年）一六三頁
- (43) E.Van der Stok, op. cit, p.151.
- (44) Ibid. p.153-155.
- (45) Conseil d’Etat, 27 September 2006, No.260050. Sté Janfn. 判決の詳細については、Leclercq 「相互に影響を及ぼし合っている法理：フランスにおける法の濫用の概念とEUにおける濫用的実行の観念」（今村隆訳）租税研究七〇二号（平成二〇年）一八六頁以下を参照されたい。
- (46) R.de la Feria, “Introducing the Principle of Prohibition of Abuse of law”, supra Prohibition of Abuse of Law, xx-xxiv.
- (47) 事案の詳細については、今村隆「外国税額控除制度の濫用」同ほか編『租税争訟改訂版』（青林書院、平成二十一年）四四五

頁を参照されたい。

- (48) Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935).
- (49) 金子宏「租税法と私法」租税法研究(昭和五三年)六号二四頁。
- (50) 金子宏『租税法第一六版』(弘文堂、平成二三年)一二二頁。
- (51) 今村隆「外国税額控除制度の濫用―日米の判例を比較して―」駿河台法学二〇卷一号三三頁。
- (52) 谷口勢津夫『税法基本講義第二版』(弘文堂、平成二三年)二八頁。
- (53) ラーレンツ『法学方法論(第六版)』(米山隆訳、青山社、平成一〇年)六〇七頁。
- (54) 谷口・前掲書七〇頁。