

租税法における解釈のあり方

—比較法的研究に基づく考察—

今 村 隆

目次

- 第1 問題の所在
- 第2 大陸法系の諸国における議論
 - 1 ドイツ
 - 2 フランス
 - 3 イタリア
- 第3 英米法系の諸国における議論
 - 1 英国
 - 2 米国
 - 3 カナダ
- 第4 我が国における租税法の解釈のあり方
 - 1 法律解釈の方法
 - 2 借用概念の取扱い
 - 3 行政解釈の取扱い
- 第5 結び

第1 問題の所在

我が国における租税法の解釈は、文理解釈が原則とされ、他の先進諸国と比べてもその傾向が特に強いと思われる。また、我が国では、基本的に借用概念論が採られていて、これも他の先進諸国と比べて特徴的な点である。

筆者は、昨年、租税回避の問題についての研究書⁽¹⁾を刊行したが、そこでも書いたとおり、租税法の解釈論と租税回避の問題は、租税法の解釈論をコインの表とすると、租税回避の問題は、その裏といった関係にあり⁽²⁾、租税回避の問題を検討する上でも、租税法の解釈のあり方を明らかにするのが重要と考えている。そのようなことから、筆者は、上記研究書において、比較法的考察として、英国、米国及びドイツにおける租税法の解釈のあり方を検討した⁽³⁾。これは、主に2014年に出版されたvan Brederodeらによる“Legal Interpretation of Tax Law”を参考としたものである。しかし、2017年に、同書の第2版⁽⁴⁾が出版され、初版では扱われていなかったフランスとカナダにおける解釈のあり方についても扱われることとなった。上記第2版では、租税法の解釈のあり方についての多数の論点が検討されているが、これら論点のうち、①法律解釈の方法（文理解釈か目的的解释か）、②借用概念の取扱い（統一解釈か目的的解释か）、③課税庁による行政解釈（通達）の取扱い（国民に対する関係で拘束的か非拘束的か）が、特に重要と考えられる。

そこで、上記van Brederodeらによる第2版に基づき、上記①ないし③の論点を中心に、第2で大陸法系のG7諸国、第3で英米法系のG7諸国における租税法の解釈のあり方について比較法的考察をし、第4で、これらの比較的研究に基づき、我が国における租税法における解釈のあり方について検討することとする。第2と第3は、上記第2版の関係箇所の要約であり、筆者の考えは交えずに、関係箇所を担当している執筆者の記述に基づき、各国における租税法の解釈のあり方について、できるだけ客観的に明らかにし、第4では、これらの比較的研究に基づいて、筆者の見解を述べることとする。

なお、上記第2版では、我が国で「借用概念」と言っているものを「transplanted concept」と表現している。しかし、本稿では、「借用概念」という用語で論じることとする。

第2 大陸法系の諸国における議論

1 ドイツ

まず、ドイツについては、第8章で、Caroline Heber 及び Christian Sternberg が執筆を担当している。執筆者は、いずれもマックス・プランク研究所調査員である。

(1) 法律解釈の方法

ア 法律解釈方法論 (§ 8.02)

一般的に、法律の解釈のあり方については、学説や実務で長年論争があったが、それは、主に法律の理解についての哲学的なアプローチの違いにより生じている。すなわち、法律は、文言で解釈されるべきか、それとも目的 (telos) で解釈されるべきかの問題である。実務では、裁判所は、法律の解釈・適用に当たりどのような要素を考慮すべきかのコンセンサスが見いだされるようになったが、学説ではなお対立があった。このような学説の対立にかかわらず、制定法が価値の対立を解決するものであり、特定の状況においてどの利益を優勢とすべきかの価値を根拠にした判断が必然的に組み込まれているとする評価法学 (Wertungsjurisprudenz) が一般的なコンセンサスに達した。この評価法学は、ヘックの利益法学 (Interessensjurisprudenz) にルーツがある。しかしながら、評価法学の提唱者であるラーレンツは、この利益法学における価値に基づく判断がそれ自体で利益であるとするには批判的である⁽⁵⁾。このような違いはあるが、制定法で用いられている用語は、上記のような価値判断を表現するものであり、制定法の解釈は、文言解釈ではなく、価値判断と目的 (telos) に基づいてなされなければならないとされている。しかしながら、目的 (telos) をどのように解するかについてはなお論争があり、立法史を重視する立場と当該規定の目的や機能を重視する立場がある。このような論争はあるものの、制定法の解釈は、学説においてさえ、目的で解釈すべきとの立場に達している⁽⁶⁾。

イ 経済的観察法 (§ 8.02 [C] (2) [c] 及び § 8.04)

1919年の旧租税調整法4条で、いかなる租税法規の解釈も目的と経済的関連で解釈されなければならないと規定された。この規定は、1977年まで実施されており、これに基づき制定法の解釈についての経済的観察法として知られる考えが形成された。現在では、このような経済的観察法は、制定法の解釈方法ではなく、ある規定の機能を解釈する上での一要素と考えられている。経済的観察法では、制定法が通常の契約の仕組みを想定している結果を通常と異なる契約の仕組みで達成しようとするのが、当該条項に包含されるかが問題となる。それ故、経済的観察法は、租税回避スキームを制定法の文言の限界や当該条項の全体的な機能の考慮に服させるかの手段とも考えられる。

例えば、2006年の連邦財政裁判所の事件であるが、親が子供に賃貸家屋を贈与し、同時に、子が逆に当該家屋の時価に相当する50万ユーロを親に贈与した事案では、所得税法22条1項2号や23条1項1号の解釈問題であり、50万ユーロが経済的には当該家屋の代金に相当すると考えられることから、上記各条項の目的的解释で、親が当該家屋を50万ユーロで子供に売却したとして親に課税すべきである。これは、上記各規定を経済的観察法により目的的に解釈することにより対処できる問題である。

一方、1991年の連邦財政裁判所の事例であるが、AとBが同じ通りに面している家屋を購入しようと決意し、また、同時に賃貸契約を結んだ。すなわち、AはBの家主となり、BはAの家主となり、申告の際、それぞれ賃料を所得として申告したが、費用が収入を超過するとして、控除されると主張した。これは、所得税法2条21項1号の賃貸業の規定の範囲内であり、当該控除は、同規定の範囲内と考えられる。しかしながら、この事例は、AO（租税通則法）42条の問題であり、両当事者は租税法上の便益を得るために上記のような契約を締結したと考えられ、濫用に当たると考えられる。

(2) 借用概念の取扱い (§ 8.02 [C] (2) [b])

租税法は、しばしば契約法、会社法や組合法と同じ用語を用いることから、このような他の法領域から借用された概念についてどこまでこれらの法領域の解釈に従うべきかの問題が生じる。このような租税法と私法との関係についての議論は今なお続いている。納税者の予測可能性に関心をもつ見解は、借用概念については、反対の規定がない限り、私法と同一に解釈すべきとする(統一説⁽⁷⁾)。一方で、租税法が、私法とはその機能が異なることなどを理由に、たとえ私法上の解釈と異なっても、租税法の目的に従って解釈すべきとする見解がある(目的適合説⁽⁸⁾)。

ドイツの連邦憲法裁判所は、当初は、厳格な統一説の立場を採っていたが、徐々に、それが緩やかになってきて、ついには、1991年の判例で、借用概念も租税法規の目的に沿って解釈すべきであるとして、目的適合説の立場を採るに至った。

連邦財政裁判所も借用概念の解釈についてのこのアプローチを採用している。すなわち、第1段階で、租税法上用いられている借用概念が私法やその概念と結びつけられているかを詳細に検討し、結びつけられている場合には、借用概念は私法に従って解釈されるべきであるが、そうでない場合には、私法の意味とは独立して解釈されるべきとする。これは、ドイツの不動産法において、未分割の不動産の共有者は、組合法の結果として生じる持分の共同所有をしている場合の組合員とは区別されるが、両者の経済的な持分は、同じである。連邦財政裁判所は、所得税法が、「組合員」の用語を用いている場合であっても、組合員は、上記のように経済的には同じ性質をもつことから未分割の不動産の共有者も含むと判決している。

(3) 行政解釈の取扱い

これについては、特に記述がない。

2 フランス

フランスについては、第7章で、ソルボンヌ大学講師の Thomas

Dubut が執筆を担当している。

(1) 法律解釈の方法

ア 法律解釈方法論 (§ 7.02 [A])

フランスでは、ミッシェル・トローペルの提唱したリアリスティック解釈法学 (realistic theory of interpretation) の影響が強い。トローペルによると、裁判所の解釈は、全く自由ではなく、拘束されているとするが、伝統的な法実証主義と異なり、その拘束は、法理論の違いによるものではなく、一般大衆を納得させる社会的あるいは政治学的な要素により生じているとする。

イ 裁判所による租税法の解釈 (§ 7.05 [B], [C], [D], [E])

裁判所による租税法の解釈は、厳格解釈が原則である。しかし一方で、abuse of law や abnormal act of management の一般法理を認めている。

裁判所による租税法の解釈で特徴的なのは、租税事件におけるいわゆる「経済的理由付け」である。これは、租税法が経済学と結びついていることから不可避的なことであるが、あくまでも事実認定で用いているだけであり、租税法の解釈で用いているわけではない。

裁判所による租税法の解釈でもう一つ特徴的なのは、いわゆる「解釈の中和化 (neutralizing interpretation)」である。これは、法規は、より高次の法規と適合していなければならないとの仮定によって根拠づけられる。これは、租税法規の解釈に特有のものではないが、租税法では非常に雄弁な例を提供している。例えば、2016年の憲法院判決⁽⁹⁾が、刑事罰と行政罰を課すのが憲法の二重処罰の禁止 (ne bis in dem) に反しないとしたが、行政罰は、納税不足がないのに課すことはできないとした。同様に、2014年の憲法院判決⁽¹⁰⁾は、遡及課税が憲法違反ではないとしたものの、源泉税は、これに含まれないとした。

(2) 借用概念の取扱い (§ 7.05 [A])

フランスにおいて続いている議論は、租税法の独自性 (autonomy of tax law) や裁判所による租税法の解釈が行政法など他の法領域への適用

と同じ方法でなされなければならないのかについてである。

この議論の出発点として、租税法規は他の法領域と同じ用語をしばしば用いていることである。例えば、「会社」や「不動産」であるが、これらの用語の意味は、必ずしも会社法や民法と同じである必要はない。

しかしながら、これは一般原則ではない。多くの場合、租税立法は他の法領域の条項を特に関連づけている場合があり、また、裁判所が他の法規の規律に見いだされる定義を用いることもある。付加価値税の事件においては、例えば「価格」について、民法上の概念と同一の意味に解されなければならないとされている。

これらの背景にかかわらず、租税法の独自性ではなく、租税法における特殊性を語る方がより適切である。このような観点で、フランスの学説は、「租税法規の独立性の原則 (principle of independence of legislations)」と呼んでいる。例えば、不法な利得に対する取扱いがその適例であるが、不法な利得であるにもかかわらず、課税対象とされているのがその例である。

(3) 行政解釈の取扱い (§ 7.04 [C])

フランス租税法の解釈で特徴的なのは、行政解釈 (administrative doctrine) が重要な意味をもっていることである。しかも、行政解釈が租税手続法 80 条 A で、拘束的性格をもっていることである。すなわち、80 条 A は、税務当局が当時公表されていた行政解釈に反する処分をすることは許されないとしている。これは、納税者の予測可能性を保護するためのものであり、税務当局が納税者に反する形で用いることはできない。

3 イタリア

イタリアについては、第 10 章で、ボコンニ大学教授の Carlo Garbarino が執筆を担当している。

(1) 法律解釈の方法

ア 一般的な傾向 (§ 10.01 [A])

イタリアは、法文化としては、実証主義 (legal positivism) が浸透していて、厳格解釈 (strict interpretation) が原則である。しかし、2つの理由から目的的解释 (purposive interpretation) が採られるようになっていく。一つは、いわゆるハードケース、すなわち租税体系の複雑さの増大により厳格解釈では解決できない事件を解決する必要であり、もう一つは、納税者による厳格解釈の限界を突いたアグレッシブな戦略に対抗するためである。

学者や実務家は、租税法規の文言解釈が明確で適当であると主張している。しかし、厳格解釈は、当該立法を複雑で入り組んだ取決めにいかに適用させるかとの解釈作業や当該立法が個人の権利に優先させようとしている社会政策を目指す場合には適当でないかもしれない。現在、裁判官は、これら価値や規範を確立すべき事件において、そのほとんどは文言自体には書かれていないが、目的的解释を選択する方向に変わっている。

イ 厳格解釈 (§ 10.02 冒頭及び同 [A])

厳格解釈は、規範を規定している文言に基づくとのイタリアの法文化の中で自然に行われている、裁判官は、租税法の適用についての自身の判決を正当化するのにしばしば厳格解釈を用いている。厳格解釈は、反対解釈 (a contrario argument) と plain meaning の議論の二者関係からなっている。

最近のアプローチは、解釈者は、すべての種類の議論を用いることができるかとされているが、解釈についてのいくつかの「制限」がある。主な制限は、歴史的なもので、1942年のイタリア民法が採用したが、法通則法 (Preleggi) である。法通則法 12 条は、「法律の適用に当たっては、当該用語の関係や立法者の意図に従った適切な意味によって明らかかなものと異なる意味を帰属させることはできない」と規定している。そうであるので、通則法 12 条は、租税法を含んで法律一般の解釈の第 1 段階として厳格解釈を確立している。

通則法 12 条により導入された最初の制限は、租税法の解釈者は、「当

該用語の適切な意味」に依拠しなければならないということである。したがって、解釈者は、たとえ、解釈に当たって用いられている規範によって当該用語の実際の意味に疑問があったとして、そのような意味が存在すると仮定しなければならない。

plain meaning が存在するとの仮定は、言語学的な問題や意味論的な問題を生じる。

ウ 目的的解释の異なったタイプ (§10.03)

厳格解釈が尽きたときに、規定の文言に加えて多様な要素を考慮するとする目的的解释が許されるとするのが主流的立場である。目的的解释には、様々な立場があるが、大きく分けると、(i)目的に基づく解释、(ii)体系的解释、(iii)類推解释、(iv)拡張解释、(v)適合的解释 (conforming interpretation) の5つがある。

エ 租税回避に対する目的的解释の使用 (§10.04)

多くの事件で、当該規定の目的的解释のみ依拠する方法では、租税回避と対抗することは不可能であることが証明された。イタリアでは、当初採られていた厳格解釈のアプローチでは、基本的には、いかなる節税戦略をも許してしまった。

しかしながら、1973年大統領令第600の37条の2で一般否認規定を導入した。37条の2に従うと、広い範囲内の取引について、37条の2の規定する要件に該当するときに、租税当局に否認する権限を付与するものである。それ故、多数の枝分かれしたテスト (multi-pronged test) の形式を採るとの議論が確立されている。この議論が発展し、37条の2を発動するに当たり、次の要件を満たすときに租税回避となると規定しているとされている。すなわち、①節税、②「有効な事業目」の欠如、③「権利や義務を通り抜けること」を目指した「目的的な (purposive) スキーム」の存在又は④「減免を得ること」を目指した「目的的スキーム」の存在である。

結局、目的的スキームの分析は、「実質主義 (substance over form)」に基づく複雑なアプローチの最終局面であり、37条の2によってその本

質的構造が命令された解釈の議論とは異なるものである。解釈者は、広範な裁量権をもっているが、それは一般否認規定により制限されたものでもある。

最近、イタリア最高裁は、上記 37 条の 2 を超える新しい司法による濫用法理 (anti-abuse principle) を導入した。この原則に従うと、租税上の便益を得ることのみを目的とした取引は、租税法上の濫用を構成するとみなされる。それ故、そのような効果を取引については、租税当局は、37 条の 2 の要件を満たさなくても否認することができることとなる。

これに触発されて、イタリア政府は、2015 年に大統領令 128 号の 10 条の 2 を立法し、制定法上の「回避」の概念と「法の濫用」は同じ意味であるとした。10 条の 2 によると、もしある取引が、①経済実質を欠き、②不当に租税上の便益を得ていて、③不当に便益を得ることが当該取引の目的で本質的であるとの事実があるときは、当該取引は、濫用となる。

大陸法系では、原則 (principle) は、単なる一般的言明や政策のガイドラインではなく、租税当局や納税者を拘束する。それ故、濫用法理は、租税法規の濫用を特定することを目指している倫理条項と同様、拘束的である。

そのような濫用法理は、無限定の状況に適用される可能性をもった広い黙示の規範の形式を採っている「開かれた規定 (open texture)」である。その結果、税務職員が、租税法規の濫用法理を発動しようとする、37 条の 2 の適用に当たって用いられた多数の枝分かれしたテスト (multi-pronged test) に基づく租税回避の解釈と同様な規範の意味を見つけることを目指すとの解釈の技術を用いなくて済むこととなっている。

(2) 借用概念の取扱い (§ 10.02 [B])

立法的定義には、租税法体系の中に見いだされるもの (内在的定義、internal definition) と租税法体系の外に見いだされるもの (外在的定義、

external definition) の2つがある。内在的定義としては、例えばPE (Permanent Establishment) がある。内在的定義は、拘束的であり、遡及される。

外在的定義は、租税法外の定義が租税法に残っている場合に生じる。典型的には、租税法による私法への反致 (renvoi) であり、私法上の概念が外在的定義を通じて租税法の概念となっている。これは、租税法外の定義が租税法の概念より先行していることによりしばしば生じている。例えば、私法の「住所」の定義がそうである。

もう一つの特徴は、租税法の立法者が、解釈規定の用語としてイタリアの法体系の他の法領域で確立された法的概念をしばしば参照することである。例えば、「売買 (sale)」がそうであり、これは、2つの法領域で生じている借用 (transplant) を意味する「メタ概念」である。

問題が生じるのは、用語の意味そのものではなく、より複雑な性質や解釈問題である。要約すると、問題は、解釈者が、(i)元々の法領域における意味を保持することが拘束されているのか、(ii)租税法に抵触しない限りにおいて新しい概念の意味を創造することが許されているのかである。解釈者は、機能的アプローチ (functional approach) と形式的アプローチ (formal approach) に対立している。

機能的アプローチの支持者は、他の法領域からの租税法の「独自性 (autonomy)」を主張し、解釈者が他の法領域と異なる租税法に特化された概念を発展させることができるとする。このアプローチに従うと、租税法上の用語や概念は「経済的」意味に用いられ適用されるべきことを理由に、租税法における機能的解釈が可能であるとする。ここで経済的意味というのは明確ではないが、取引の法的形式よりも優越すべき「実質 (substance)」を意味しているように見える。

これに対し、形式的アプローチに従うと、解釈者は、他の法領域における概念や用語の法的意味に固執すべきであり、租税法における「機能的解釈」を採用することはできない。この結果、形式アプローチの支持者は、租税法における取扱いは、当該取引の「形式 (form)」に

より完全に決定されるべきことを薦める。例えば、商品の売買は、私法上の原理に従うと商品の法的権原を形式的に移転する場合にのみ課税されるべきとする。

これら2つのアプローチは、極端な立場を採っているが、2つのアプローチは、いずれも主流の流れは、厳格解釈に対する柔軟な考え方に収斂する傾向にある。機能的アプローチは、租税法規範に潜在している現実のポリシーに照らして当該取引の真実の経済的な性質を注視深く考察する非形式的な解釈を主張する。一方、形式アプローチは、その実質よりも規範の用語を尊重することにより、租税当局の裁量的な権限行使を制限することを目指している。そうであるので、機能的アプローチは、法的取引の実質に基づく租税法のルールの実務的な適用を目指している一方、形式アプローチは、法の適用の予見可能性（イタリアにおいては、これは、「certezzo del dritto」（法の明確性）と呼ばれている。）を維持することに懸命になっている。

(3) 行政解釈の取扱い（§ 10.05 [A] [B]）

イタリア租税法の伝統において、解釈の方法で興味深い特徴は、立法者がしばしば定義規定以外に、解釈を提示する解釈規定を立法することである。このような解釈規定が立法されるのは、2つのシチュエーションがある。一つは、「真実の解釈規定」（genuine interpretative norms）と「明白な解釈規定」（apparent interpretative norms）である。真実の解釈規定は、与えられた規範に現実には解釈の疑義がある場合の規定であり、明白な解釈規定は、私法や行政の解釈に勝る規範を発出しようと決定したときに立法される。真実の解釈規定は遡及するが、明白な解釈規定は、その性質上遡及しない。

租税当局は、租税法規の適用に当たっての特別の解釈を解決するための規則を制定する場合、解釈のガイドラインを用いる。これらの解釈規則は、「文書ルーリング（note）」や「解釈ルーリング（risoluzioni）」や「解釈ガイドライン（circolari）」などの違った形式が採られる。

解釈規則は、租税法規の解釈や説明をし、解説の形式をとり、しば

しば租税法規の条項の作用を示す例を含んでいる。それらは、重要ではあるが、もし裁判所が制定法の文言に反したり、あるいは当該規則を支持する制定法上の根拠がないときは無視される。実務上、もし制定法が明白な意味をもち解釈規則と矛盾するときは、裁判所は、解釈規則の立場を無視するであろう。

解釈規則は、租税当局の立場を表すものであるが、裁判官や納税者を拘束するものではない。それ故、厳密にいうと、解釈規則は、規範を構成しないガイドラインである。それで、制定法が合理的に見ていくつかの選択的意味をもつと解釈される場合、解釈規則は、最終的なものではない。

このように解釈規則は、裁判官や納税者を拘束するものではないが、いくつかの意味で重要ではある。まずは、租税当局の立場を表すものであり、納税者は解釈規則の立場に依拠することができ、もし解釈規則が遡及的に修正された場合、正当な期待の尊重 (tutela dell'affidamento) の原則に基づき、それらは善意の納税者を拘束しない。

第3 英米法系の諸国における議論

1 英国

英国については、第14章で、ワーウック大学准教授の John Snape が執筆を担当している。

(1) 法律解釈の方法

ア 文言解釈と目的的解释 (§ 14.03 [A])

租税法における文言解釈が、目的的解释によって徐々に取って代わられたのは、国家を最小限のものとするか、もっと大きなものとするかの違いに対する考えに追い求めることができる。前者が文言解釈になじみ、後者が目的的解释になじんでいる。

このような法律の機能についての2つの見解の違いは、1584年の Heydon 事件⁽¹¹⁾ におけるクック卿の意見と1869年の Parrington

事件⁽¹²⁾と1879年のPryce事件⁽¹³⁾におけるCairns卿の意見で述べられている制定法の解釈についてのコントラストにより明らかである。

クック卿は、Heydon事件において、制定法が是正しようとしたコモン・ローの「害悪 (mischief)」が何であったかを検討することを認め、これが後に mischief rule として知られるようになった。

一方、Cairns卿は、上記Parrington事件及びPryce事件において、文言解釈を述べている。

目的的解释が文言解釈をしのぐようになったのは最近のことであり、特に、1997年McGuckian上院判決⁽¹⁴⁾が革新的な判例であり、このアプローチは、2016年のUSB事件最高裁判決⁽¹⁵⁾で再確認されている。

これらの事件で述べられている解釈のアプローチは、新しい目的解釈への導いたものが、租税回避に対抗する必要性を認めるものであるとの事実を示している。

文言解釈が死んでしまったかのように見えるため、その魅力が、容易に過小評価されるかもしれない。もちろん、裁判官でなく、行政官や実務家によってであれば、文言解釈が容易に適用される圧倒的に多数の事件がある。文言解釈のアプローチは、1688年から1689年にかけての「名誉革命」に負うところが大きく、中核的な財産権や不服申立を維持するため価値があった。それ故、文言解釈のアプローチは、自由主義的あるいは保守主義的な裁判所の見方であれ、最小限の国家と完全に整合していた。

最近では、文言解釈へのアプローチは、英国ではなく、米国における19世紀の後継者によってもたらされている。オックスフォード大学の准教授のLouzenhiserは、スカーリア判事を引用して、米国と英国との立法手続が簡単に移植できるとの疑いを呼び起こすには違いすぎるとはしているものの、国際的な法教育と職業的な発展の結び付きが文言解釈のアプローチへの回帰をもたらすかもしれないと警告している⁽¹⁶⁾。文言解釈のアプローチが復帰するか否かは、Brexit後の英国の国家の形のあり方についての進展に依存している。英国が「課税の少

ない最小限の規則の国家」となれば、文言解釈のアプローチが再び重要となるかもしれない。

イ 国内法的问题 (§ 14.03 [B])

最近の数十年間で、裁判官が租税法規の解釈をするときに制定法の文言外のものを見ることを全面禁止する伝統に対する動きが見られる。その道標となる事件は、1992年のHart事件上院判決⁽¹⁷⁾である。

(2) 借用概念の取扱い (§ 14.04 [C])

法人税法では、しばしば借用概念が見受けられる。例えば、外国で設立された法人が英国の居住者か否かを判断するに当たり、英国で実質的に管理されていれば、居住者とされるが、この「実質的管理」は、借用概念である。次の例は、「金銭借入れ (money debt)」であり、第3の例は、「設備 (plant)」である。

しかし、このような借用概念の歴史を見ると、容易に操作されやすく、好ましいものではない。それで立法で制限されている。

(3) 行政解釈の取扱い

これについては、特に記述がない。

2 米国

米国については、第15章で、フロリダ大学教授のSteve Johnsonが執筆を担当している。

(1) 法律解釈の方法

ア 競い合うアプローチ (§ 15.05 [A])

裁判官は法律の解釈に当たり注目する要素のウエイトやそれらの正当性について違っており、これらの違いが異なる法律の解釈についての学派に結びついている。そのような学派として、大きく分けて、(A) 文言主義 (Literalism)、(B) 原テキスト解釈主義 (Textualism)、(C) 立法担当者意思主義 (Intentionalism)、(D) 立法目的主義 (Purposivism)、(E) 動的主義 (Dynamism)、(F) プラグマティズム (Pragmatism) などの対立があるといわれている。それぞれの立場の考え方と代表的な裁判例を示すこととする。

(ア) 文言主義

文言主義は、論争となっている制定法の特定の用語を強調する。裁判所は、立法者が意図した意図は通常の意味あるいは技術的な「文法的 (term of art)」意味で理解して決定しなければならないとする。それ故、裁判所は、状況に最も適した意味の中から選択しなければならない。

文言主義の代表例は、2001年の *Gitlitz* 事件連邦最高裁判決⁽¹⁸⁾である。(これは、債務超過の状態にある S 法人の株主が、その所有する株式の基準価格 (basis) の計算に当たり、免除を受けた債務も加算できるかが争われた事件である。) *Gitlitz* で問題となった株式の基準価格についての立法で用いられた用語が不十分で、この用語の下では、文言どおり解釈すると、株主は議会が意図したよりも大きな基準を得ることができた。この事件については、連邦最高裁は、変わった政策の結果が起こるにもかかわらず、制定法を文言どおり解釈して納税者を勝訴させた。

(イ) 原テキスト解釈主義

次に、原テキスト解釈主義は、立法史を検討することを否定し、制定法の文言を重視する点では、上記文言主義に類似しているが、法律の文言だけではなく、文脈や立法当時のテキストに基づいて客観的な立法目的を探求する立場である。

原テキスト解釈主義の代表例は、1997年の *Brockamp* 事件連邦最高裁判決⁽¹⁹⁾である。これは、エクイティ上の時効停止 (equitable tolling) といわれている問題であり、内国歳入法典 6511 条にこのような法理が適用されるかが問題となったが、連邦議会がそのように期間制限に関するエクイティ上の例外を望んでいるとすれば、連邦議会はそうに立法することが可能であったとして、この法理が適用されないと判断したのである。

(ウ) 立法担当者意思主義

一方、立法担当者意思主義は、当該制定法の立法時の立法担当者の意図を重視する立場である。

立法担当者意思主義の代表例は、1970年の Davis 事件連邦最高裁判決⁽²⁰⁾である。

(エ) 立法目的主義

これに対し、立法目的主義は、候補となる解釈のうちどれが制定法の背後にある一般的目的や目的をより進めることととなるだろうかと問うことにより、制定法の曖昧さを解決しようと試みる立場である。

立法目的主義の代表例は、1986年の Lynch 事件巡回裁判所判決⁽²¹⁾と Albertson 事件巡回裁判所判決⁽²²⁾である。

Lynch 事件や Albertson 事件での立法目的主義の適用は、内国歳入庁に有利な決定を導いている。これは、断然、通常の結果である。立法目的主義による解釈は、納税者を負かすことを意味している。

(オ) 動的解釈主義

動的解釈主義は、裁判所に老朽化した制定法を改訂する余地を認める理論である。指導的な米国の法理論家は、そのような理論を支持しているが⁽²³⁾、それは裁判官より学者の間でより知られているにとどまっている。

米国において最も有名な動的な立場を採った租税事件の判決は、1983年の Bob Jones University 事件連邦最高裁判決⁽²⁴⁾である。これは、教育を目的とする公益法人である大学であったことから内国歳入庁が、非課税法人として扱っていたが、この大学が宗教的教義に基づき人種差別的な制度を採っていることを認識し、これを覆し課税した。連邦最高裁は、この内国歳入庁の課税を是認し、非課税法人の源は、「慈善についてのコモン・ロー—すなわち、公的目的をもち、かつ確立された公序 (public policy) に反しないこと」であるとした。人種差別は、制定法が立法された時には、公序に反しなかったが、課税が問題となった1970年代には、公序に反するとした。

(カ) プラグマティズム

根拠主義者の理論 (foundationalist theory) 一言、意図あるいは目的といった一つの根拠に基づくこの理論は、問題を生じる可能性がある。

プラグマティックな解釈とは、特定の事件や法源の結合において有効と思われる法源を用いるものである。

この考え方の代表例は、1984年の Engle 事件連邦最高裁判決⁽²⁵⁾である。

イ 優勢なアプローチ (§ 15.05 [B])

上記アの解釈方法のうちいずれが優勢であろうか？一般的な文脈では、第1には、その文脈において通常用いられている意味を検討し、第2に、確立された解釈規則 (canons of construction) を用いることとする判例⁽²⁶⁾がある。これには反対も多く、裁判所は、一般的には、解釈の方法の理論をもたないとする意見もある。これは、プラグマティズムが優勢な解釈方法であることを意味しているとも読める。

しかし、米国における制定法の解釈は、その判決がなされた文脈に非常に依存している (highly contextualized) というのがより正確である。すなわち、米国における租税法の解釈は、裁判所の構成、判決がされた時期、立法過程における反応などで違いが生じているのである。

租税法の解釈が他の法律の解釈との違いがあるかが問題となる。租税法の解釈は違うとの議論は、比較的少数の裁判例により得られているが、多くの裁判例は同一の扱っている。違いはないと考えられる。

(2) 借用概念の取扱い (§ 15.06 [A] の冒頭及び同 [2])

売上税や所得税は、大部分において、自らその用語を規定していて、法の先行的あるいは並列的な体系には重きを置いていない。しかし、例外はある。

例えば、前記(2)ア(オ)の Bob Jones University 事件連邦最高裁判決の例で、非課税事業体を解釈するに当たり、コモン・ロー上の慈善的な公共目的 (charitable public purpose) のドクトリンを呼び戻した。また、売上税は、対価 (consideration) のための資産の移転や役務提供と理解されているが、売上税における対価は、契約法における対価の概念から発展している。それ故、契約法の判例が、しばしば売上税の対価の問題の解決のために呼び戻される。

しかしながら、上記のことは、規範ではない。先行体系は、ほとんどの州税や連邦税において考慮されておらず、先行体系はいつも総合判断で現れるが、決定的な要素ではない。

(3) 行政解釈の取扱い (§ 15.04 [B] (4))

租税法の領域において、財務省規則は拘束力をもつが、それより低いレベルの IRS の解釈は、拘束力をもたない。20 世紀の大部分は、裁判所は、財務省規則については合理席の基準の下、一般的には評価して適用してきていたが、それより低いレベルの IRS の解釈についてはそうではなかった。しかし、20 世紀の後半の 20 年で、租税の特定のルールは、益々、行政法の 3 つのドクトリンの適用に譲歩するようになった。すなわち、その 3 つとは、① Chevron、② Skidmore/Mead、③ Auer/Seminole Rock である。

Chevron 原則は、1984 年の Chevron 事件連邦最高裁判決⁽²⁷⁾で採用された原則であり、一般的に、行政手続法に規定されている意見公募手続を通しての行政庁の立場に適用される。Chevron 原則が適用されると、裁判所は、議会の意思に反するか不明確な制定法を解釈するのに不合理である場合を除いて、行政当局の立場を支持することになる。この基準は、典型的には財務省規則に適用され、歳入庁の通達 (revenue ruling) や歳入庁の立場には適用されない。

裁判所は、そのような下位の規則である内国歳入庁の立場を 1940 年代の Skidmore 基準で評価する。これは、1944 年の Skidmore 事件連邦最高裁判決⁽²⁸⁾で採られた原則である。これは、2001 年の Mead 事件連邦最高裁判決⁽²⁹⁾で復活している。

Auer や Seminole Rock 原則は、1997 年の Auer 事件連邦最高裁判決⁽³⁰⁾や 1945 年の Seminole Rock 事件連邦最高裁判決⁽³¹⁾で採られた原則であり、制定法ではなく、規則の解釈の問題のときに適用される。曖昧な規則についての当局の解釈は、それが明らかに誤っているときか、規則と矛盾しない限り、「支配的 (controlling)」であるとする。連邦最高裁は、この原則を強力に適用するが、多くの連邦下級審はそれ

ほど熱心ではなく、租税裁判所は、この原則に反対であり、可能な限りこの原則の適用を避けようとしている。

3 カナダ

カナダについては、第4章で、ダルハウジー大学教授の Kim Brooks が執筆を担当している。

(1) 法律解釈の方法 (§ 4.03)

オタワ大学法学部の前教授 Ruth Sullivan は、カナダの制定法の指導的な本⁽³²⁾の共著者でもあるが、より実務的なアプローチを「すべての文脈における用語のアプローチ (word-in-total context' approach)」と呼んでいる。その方法についての彼女の説明によると、「関係しかつ許される考慮をした後、裁判所は、適切な解釈を選択しなければならない。適切な解釈とは、(a)法規の文言に合致する可能性 (pluasibility)、(b)法規の目的を促進する効能 (efficacy)、(c)その結果が法規の規範に合致し、合理的で正義にかなっているとの受容性 (acceptability) の観点で正当化される解釈である。」⁽³³⁾

本章では、最近の連邦最高裁の租税法を審査するが、制定法の解釈についての最高裁の表現を正確に表すことではなく、最高裁が、「すべての文脈における用語のアプローチ」をとっていると主張しているかもしれないが、その判決を注意深く読むと、最高裁が plain meaning (明白な意味) や文言アプローチを採用しているように見えることを明らかにすることである。

Sullivan のアプローチは、非常に賢明のようにみえるが、いまだカナダの裁判所から支持を受けていない。1984年以前は、厳格解釈アプローチ (strict construction approach) が連邦最高裁を支配していた。1984年の Stubart 事件の連邦最高裁判決⁽³⁴⁾が、変化を要請した。エステイ判事は、多数意見を書いたが、「我々がみてきたとおり、徐々に、共同体における租税法規の役割が変わってきており、租税法規への厳格解釈の適用が後退している。現在では、裁判所は、実定法に対しては plain meaning rule を適用してきている。もっとも、実質的な意味に

において、納税者が課税の趣旨の範囲内であれば、課税を免れることはできない。」(パラ 60) と主張した。Stubart 事件において、連邦最高裁は、近代のルールを支持した：すなわち、「法律の文言は、当該法律の体系、法律の目的や議会の意図と調和するように、そのすべての文脈 (entire context) や文法的・通常の意味において読まれるべきである」と判示した (パラ 316)。

その振り子の揺れは、2005 年の Canada Trustco 事件連邦最高判決⁽³⁵⁾でも維持された。McLaclin 長官と Major 判事は、法律の用語は、その完全な文脈で読まれるべきとし、さらに続けて、「制定法も条項の解釈は、当該法律を全体として調和する意味を見つけるために、文言、文脈及び目的的分析に従ってなされるべきである。当該条項の文言が正確で明確な場合には、当該文言の通常の意味が解釈のプロセスにおいて支配的な役割を果たす。一方、当該文言がより合理的な意味を支持する場合、当該用語の通常の意味は、少ない役割を果たすこととなる。通常の意味、文脈や目的の関連する効果は、解釈のプロセスにおいて変わるが、裁判所は、すべての事件において、当該法律の条項を調和のとれた全体として読むことを追求すべきである」(パラ 10)。

Canada Trustco 事件は、一般否認規定の事件ではあるが、裁判所によって判示された解釈のアプローチは、すぐに「通常 (regular)」の租税事件に速やかに採用された。

少なくとも最初は、「文言、文脈及び目的的分析」を奨励する比較的広い枠組みのアプローチが採られたように見えるかもしれないが、最高裁判所 (そして下級裁判所) は、厳格解釈に合致したアプローチに依拠することを続けており、決まって、Canada Trustco 事件における当該用語が「正確で明確」な場合の「通常の意味」のアプローチへの寛容さに依拠している。

制定法の解釈についての形式的なアプローチへの最高裁の執着は、多分、租税法規が明白で正確であるとの性質を受け入れていることで一部は説明される。

例えば、1999年のShell事件連邦最高裁判決⁽³⁶⁾は、問題となっている条項が「明白で曖昧でない（clear and unambiguous）」場合、納税者の取引の経済的実体は無視されると主張している。また、2006年のPlacer Dome Canada事件最高判決⁽³⁷⁾は、当該規定の文言が明らかであれば、裁判所は、「明白な文言に表現されていない例外を作り出す」ために、当該規定の目的を見ることはできないことを示唆している。最高裁の考えは、当該法律の「明白な文言」は、たとえ明白な租税回避がなされるとしても、優先されるべきとの考えであり、「裁判所は、妨げられるべきいかなる欠陥との観点であっても、正確で具体的であることが議会に与えられているときは、当該法律の条項を租税回避についての関心からすぐに飾るべきではない」と言っている⁽³⁸⁾。

最高裁の形式主義への関与は、（多分意図的でさえあるが）最近の判決でも続いている。例えば、2012年のCraig事件連邦最高裁判決⁽³⁹⁾や2012年のFundy Settlement事件連邦最高裁判決⁽⁴⁰⁾がそうである。また、2013年のEnvision Credit Union事件連邦最高裁判決⁽⁴¹⁾では、多数意見は、たとえWestminster事件の呪文（mantra）が解決に役立つかが明白でないにもかかわらず、これを述べている。したがって、1984年のStubart事件連邦最高裁判決が、制定法の解釈によりニュアンスをもった思慮深いアプローチの方向を目指しているように見えるにもかかわらず、最高裁のほとんどの租税事件判決は、裁判所の分析の結果どうなるかを考えないplain meaningアプローチに執着している。

※（筆者の分析）

Brooks教授は、連邦最高裁がStubart事件やCanada Trusco事件で「文言、文脈及び目的的分析」と判示しながら、その後の事件では、あたかもplain meaningルールに執着しているとの事実を述べているものであり、これに賛成しているものではない。ヨーク大学のNeil Brooks教授との共著の論文では、「最高裁が形式主義を採る理由が何であれ、租税事件におけるplain meaningアプローチは、重大な誤りである。用語は、plain meaningをもっていない。用語の適切な用

法を決定することは、いかなる用語も、その用語が用いられている文脈を検討することに依存している。用語が制定法で用いられる場合、文脈はいつも立法府が制定法を通過させるにおいて達成しようとしたものを含んでいる。さらに、租税法に関して言うと、立法目的は、公平、中立そして執行可能な方法で達成すべきであることは一般に認められている。それ故、最高裁は、plain meaning アプローチの代わりに、租税法の解釈に対し結果妥当的 (consequentialist) あるいは実務的 (pragmatic) アプローチを採るべきであり、裁判所の責任は、法律の目的を促進することにおいて、立法を補完する役割を担っていることを認識し、その重要で不可欠な立法的役割明示的に認めるべきである。要約すると、裁判官の責任は、選択的解釈の結果を考慮した上で、思慮深い政策の結果に到達すべきである。」⁽⁴²⁾と述べている。

(2) 借用概念の取扱い (§ 4.04 [B])

租税法に関して言うと、カナダの連邦最高裁は、裁判官が作り出す法はないと言明している⁽⁴³⁾。そのような主張にかかわらず、カナダ租税法において発展され通常適用される判例法理がある。例えば、制定法上、資本支出と通常の支出や事業上の支出と個人的支出との区別の方法が規定されていないが、1995年の Freisen 事件連邦最高裁判決⁽⁴⁴⁾は、この区別をしている。これらの支出の区別は、ケース・バイ・ケースで判断されている。同様に、租税法が用いられている用語には、いくつか意図的に裁判所の解釈に委ねられているものもある。例えば、従業員はすべての「便益 (benefit)」に課税されるとされていて、その結果裁判所は、従業員が受け取った特定の受領が便益を構成するかを判断している。もう一つの例としては、慈善団体は、多くの租税上の便益を受けているが、「慈善団体 (charitable organization)」は定義されていない。事前の範囲を理解するために、裁判所は、コモン・ローにおいてどのようなものが事前を構成するか注目している。

「慈善団体」の例は特別なことではなく、カナダの裁判所は、租税法

の解釈を支持するため、通常、私法に依拠している。そのような例はたくさんあるが、例えば、Wiebe Door Service 事件⁽⁴⁵⁾が、従業員か独立の契約者であるかの性格付けをするに当たり、裁判所は、州の私法を細かく調べている。

(3) 行政解釈の取扱い (§ 4.04 [C])

カナダ歳入庁は、情報回覧 (information circular)、租税フォリオ版 (tax folio)、事前照会回答 (advance ruling) や技術的解釈 (technical interpretation) を通じて、大量の行政解釈を提供している。カナダの裁判所は、そのような行政解釈に拘束されないが、裁判所は、しばしば情報回覧や解釈公報 (interpretation bulletin) を参照している。1983年の Nowegijick 事件連邦最高裁判決⁽⁴⁶⁾において、最高裁は、「行政上の政策や解釈は、決定的ではないが、考慮に値し、法律の意味に疑義がある場合に『重要な要素』となり得る」としている。この事件において、最高裁は、連邦のインディアン法の下での所得税の免税についての見解を支持しているカナダの歳入庁の解釈公報に依拠した。これは、日々租税法規を用いている行政当局の職員の知見や経験により与えられる適切なアプローチのように見える。

しかし一方で、最高裁は、租税法規が曖昧な場合に行政解釈を用いることの可能性についてもいくつかの注意を促している。前記(1)の Placer Dome Canada 事件連邦最高裁判決において、最高裁は、カナダの歳入庁が特定の条項の解釈について変更した事実を述べている。この判決において、LeBel 判事は、「租税法規の条項の意味についての疑義を解決するため、財務大臣により採用された行政実務や解釈が、決定的ではないものの、考慮に値する重要な要素であることはよく確立された考えであるが、租税法規の意味に疑義がある場合に『重要な要素』となり得るのである。制定法が複数の解釈を許容するような場合、財務大臣が、以前の解釈が誤りであると決定して、その実務を変更することから妨げられているわけではない。」⁽⁴⁷⁾としているところである。

第4 我が国における租税法の解釈のあり方

1 法律解釈の方法

(1) 比較法的考察

租税法の解釈にあり方についての諸国の議論を概観すると、前記第2のとおり、大陸法系の諸国のうちドイツにおいては、裁判実務及び学説の両方で、長年の論争を経た上、目的的解释を採るべきとの考えが確立しており、フランスにおいては、なお裁判実務では厳格解釈（文言解釈）の傾向が強いものの、イタリアにおいては、裁判実務では、目的的解释の傾向が強いということがいえる。

一方、前記第3のとおり、英米法系の諸国のうち英国においては、最近の裁判実務では、目的的解释が主流であり、米国では、裁判所は、文言主義や目的的解释などの様々な立場を採っており、カナダにおいては、1984年のStubart事件連邦最高裁判決で目的的解释が採られるようになっている。全体的には、大陸法系の国でも英米法系の国でも目的的解释の流れが主流になっていると考えられる。

これに対し、我が国では、租税法の解釈においては、文理解釈が主流である。ここで文理解釈とは、法律の規定の文言すなわち用語や文章の意味に主眼を置いて解釈する方法であり、専ら文字の意味に従って解釈する「文字解釈」と文章の文脈（context）をも考慮する「狭義の文理解釈」とがあるが⁽⁴⁸⁾、本稿では、「文字解釈」と「狭義の文理解釈」を併せて「文理解釈」ということとする。筆者も、租税法の解釈は、まずは文理解釈が出発点であり、文理解釈を尊重すべきと考える。

しかし、問題は、我が国の論者や裁判例の中には、文理解釈を特に強調する余り拡張解釈や限定解釈を非常に限定する見解があることである。具体的には、「租税法は、その趣旨を考慮せずに文言だけで解釈すべきである」とか「みだりに拡張解釈すべきでない」⁽⁴⁹⁾とする見解である。このような見解は、租税事件において、主に原告側から主張されることがある。前者は、「厳格な文言解釈アプローチ」ということ

ができ、後者は、「拡張解釈制限アプローチ」ということができる。これら2つの問題について検討する。

ア 厳格な文言解釈アプローチ

(ア) 古典的な「厳格な文言解釈アプローチ」

古典的な「厳格な文言解釈アプローチ」は、英国で見られたが、これは、英米法系の国におけるコモン・ローと制定法との関係についての考え方に由来し、租税法は、あくまでも議会による制定法であり、議会が立法した文言を重視すべきであり、裁判所がみだりに解釈をすべきではないとの考え方に基づくものと考えられる。このような考え方の派生原理として、英国では、租税法の解釈に当たり、裁判所は、議会の議事録（Hansard）を見てはいけないとの法理があった。これは、租税法は、国民が読んでその意味で解釈されるべきであり、国民において議事録を見ることは通常ないことからこのような議事録を参照すべきではないとする原理である。しかし、これは、前記第3の1(1)イのとおり、Hart 事件上院判決で変更されているところである。そのようなことで、立法趣旨ばかりか立法資料も参照しないとの古典的な文言解釈は、英国でも克服されているところである。

米国でもこのような文言解釈が問題となっており、前記第3の2(1)ア(ア)で述べた *Gitliz* 事件連邦最高裁判決がその例であり、用語が曖昧であるにもかかわらず、文言どおり解釈して、不合理な結果となった例である。

我が国の論者には、文理解釈を重視する余り、上記のとおり、「租税法は、その趣旨を考慮せずに文言だけで解釈すべきである」とする主張も見られるが、当該規定の文言を辞書的な意味で解釈しても法律の命題として意味をなさない場合もあることから、実際には、そのような論者も、当該規定の趣旨も確認していると考えられる。

(イ) plain meaning アプローチ

さらに、この関係で問題となるのは、立法趣旨による解釈が許されるとの立場に立った上で、立法趣旨による解釈が許されるのは、文言

が曖昧な場合に限るとし、文言が明確な場合には、文言解釈によるべきとする立場が問題となる。すなわち、「plain meaning アプローチ」といわれている立場である。この立場は、「厳格な文言解釈アプローチ」ではないものの、文言が明確な場合には、文言のみで解釈すべきであるとするもので、「厳格な文言解釈アプローチ」に近い立場である。これについては、カナダの議論が参考となる。前記第3の3(1)のとおり、Kim Brooks 教授は、カナダの連邦最高裁は、1984年の Stubar 事件連邦最高裁判決で目的的解释の立場を採り、その後の判例も、基本的にはこれを踏襲しているが、Shell 事件連邦最高裁判決などが、plain meaning アプローチを採っていると考えられる。Kim Brooks 教授は、前記第3の3(1)のとおり、このような plain meaning アプローチは、立法を補完するとの裁判所の役割に反していると批判しているところである。

この点、カナダ租税法の代表的な Jinyan Li らによる教科書⁽⁵⁰⁾においても、連邦最高裁がこのようなアプローチを採っているとして、上記 Shell 事件連邦最高裁判決などを挙げているが、さらに、この教科書によると、plain meaning アプローチは、しばしば租税法の基本原則に矛盾するような考えになる可能性があるとして、前記第3の3(2)の Freisen 事件連邦最高裁判決を挙げている。これは、ベンチャー企業が投機目的などで保有していた空き地が、棚卸資産 (inventory) に当たるかが問題となった事件であるが、所得税法 248 条 1 項が、棚卸資産の定義として、「ある課税年度 (a taxation year)」の事業の所得の計算に関係している支出をしている財産」と規定し、「その課税年度 (the taxation year)」と規定していないところ、ベンチャー企業がいずれは処分するのであるからその処分をした課税年度だけではなく、それ以前の年度でも棚卸資産として控除できるとした事件であるが、納税者に書類上だけの損失 (paper loss) を控除することを認める結果となったもので、租税法の基本原則に反するもので、その後立法で解決されたとしている⁽⁵¹⁾。この Freisen 事件連邦最高裁判決は、plain meaning ア

プローチにこだわり、不合理な結果となった事例であり、棚卸資産を定義する所得税法248条1項の趣旨の検討が必要であったと考えられる。

このように plain meaning アプローチは、裁判所の役割に反することや不合理な結果となる可能性があるとの問題点がある。このように考えると、たとえば、租税法規の文言が明白な場合であっても、当該規定の趣旨を検討し、その趣旨に反することがないかあるいは不合理な結果とならないかを絶えず検証すべきである。筆者も、租税法の解釈において、文理解釈を出発点とすべきとすることに異論はないが、文理解釈に当たっても絶えず趣旨に照らしてそのような文理解釈が相当か否かの検証が必要であり、文言が明確な場合に限ってはいるものの「厳格な文言解釈アプローチ」を採る plain meaning アプローチは相当でないと考える。

イ 拡張解釈制限アプローチ

租税法の解釈において、類推解釈は許されない。これは、租税法律主義に基づく原則であり、これについては、ドイツにおける一部の議論を除き、異論はない。問題は、拡張解釈や限定解釈が許されるかである。文言解釈の立場に立てば、原則このような解釈は許されないが、目的的解释の立場に立てば、「用語の可能な意味の範囲内」との限定はあるが、許されることとなる。しかし、我が国で、「みだりに拡張解釈すべきでない」との立場に立つ金子教授は、拡張解釈や限定解釈についても非常に限定的に考えている。

金子教授の見解は、おそらく最高裁昭和48年11月16日判決（民集27巻10号1333頁）が、「…地方税法73条の7第3号は信託財産を移す場合における不動産の取得についてだけ非課税とすべき旨を定めたものであり、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、譲渡担保による不動産の取得についてはこれを類推適用すべきものではない。」（下線筆者）と判示しているのも根拠の一つとして考えると考えられるが、この最高裁判決は、類推解釈が許されないとする文脈で判示しているにすぎない。

また、罪刑法定主義が問題となる刑法においても、ここまで拡張解釈や限定解釈を制限的には考えてはいない⁽⁵²⁾。このような金子教授の立場は、刑法と比較しても謙抑的にすぎると言わざるを得ない。

(2) 判例の検討

次に、このような比較法的考察に基づき、我が国の最高裁判例を検討することとする。

我が国の判例で、文理解釈をするに当たり、plain meaning rule すなわち「文言が明確であれば文言だけで解釈し、立法趣旨による解釈が許されるのは文言が曖昧な場合に限るとする考え方」が採られているかが問題となる。また、我が国の判例で、「みだりに拡張解釈をすべきでない」とする拡張解釈制限アプローチが採られているか問題となる。

ア plain meaning rule アプローチ

このような観点で、我が国の租税事件についての最近の最高裁判例をみると、我が国では、文理解釈は、納税者側から主張されることが多いが、課税庁側から主張される場合もある。まず、課税庁が目的的解释を主張したのに文理解釈を採った最近の判例としては、①ホステス源泉事件・最高裁平成 22 年 3 月 2 日判決（民集 64 卷 2 号 420 頁）、②最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決（刑集 69 卷 2 号 434 頁）がある。一方、課税庁側が文理解釈を主張したのに、目的的解释を採った最近の判例としては、③最高裁平成 19 年 1 月 23 日判決（判時 1961 号 42 頁）、④デソニー事件・最高裁平成 29 年 10 月 24 日判決（民集 71 卷 8 号 1522 頁）がある。

まず、上記①の最高裁平成 22 年 3 月 2 日判決は、所得税法施行令 322 条の「期間」が問題となった事案であるが、「原審は、上記…のとおり判示するが、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く、原審のような解釈を採ることは、上記のとおり、文言上困難であるのみならず、ホステス報酬に係る源泉徴収制度において基礎控除方式が採られた趣旨は、できる限り源泉所得税額に係る還付の手数を省くことにあったことが、立法担当者の説明等からうかがわ

れるところであり、この点からみても、原審のような解釈は採用し難い。」(下線筆者)として、上記「期間」は、ホステスの実際の稼働日数ではなく、文字どおり、当該期間に含まれるすべての日数を指すとしたものである。

これは、所得税法施行令 322 条の「期間」の意義が明確であるとしつつも、なお、立法趣旨による検証もしている判例であり、文言が明確な場合には文言のみで解釈すべきとする plain meaning rule ではないと考えられる。

上記②の最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決は、所得税法 34 条 1 項の「営利を目的とする継続的行為」について、「所得税法上、営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、一時所得ではなく雑所得に区分されるところ、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である。」(下線筆者)とし、文理解釈を採った判例である。

しかし、所得税法 34 条 1 項の「営利を目的とする継続的行為」は、かなり抽象的で幅のある概念であり、必ずしも文言が明確とはいえないと考えられるが、それにもかかわらず、文理解釈を採ったもので「厳格な文言解釈アプローチ」を採っていると考えられる。さらに、「営利を目的とする継続的行為」がなぜ一時所得でなく、雑所得とされているかの趣旨の検討が必要である。その点の検討が全くなされず、単なる文理解釈で解決しようとしたものであるが、その結果、非常に不明確な判断基準に至っていると考えられる。

上記③の最高裁平成 19 年 1 月 23 日判決は、措置法 69 条の 3 にいう「相続の開始の直前において…居住の用に供されていた宅地」の意義について、「相続開始の直前においては本件土地は更地となり、本件仮換地もいまだ居住の用に供されてはいなかったものであるが、それは公共事業である本件事業における仮換地指定により両土地の使用収益が共に禁止された結果、やむを得ずそのような状況に立たされたため

あるから」(下線筆者)として、特段の事情のない限り、これに当たるとした判例である。

これは、「相続の開始の直前において…居住の用に供されていた宅地」については文言が明確であるにもかかわらず、文言どおり解釈すると、不合理な結果となることからこのような解釈を採ったものであると考えられる。しかし、用語の許される範囲を超えている疑いがあり、拡張解釈というよりも類推解釈と言ってもいい判例であると考えられる⁽⁵³⁾。

上記④の最高裁平成29年10月24日判決は、措置法66条の6第3項にいう「株式の保有を主たる事業」とするとの意義について、「特定外国子会社等が、当該会社を統括し管理するための活動として事業方針の策定や業務執行の管理、調整等に係る業務を行う場合、このような業務は、通常、当該会社の業務の合理化、効率化等を通じてその収益性の向上を図ることを直接の目的として、その内容も上記のとおり幅広い範囲に及び、これによって当該会社を含む一定の範囲に属する会社を統括していくものであるから、…上記の業務が株式の保有に係る事業に包含されその一部を構成すると解するのは相当ではない。」(下線筆者)として、文言解釈を否定し、限定解釈をした判例である。

これは、措置法66条の6第3項にいう「株式の保有を主たる事業」の文理からすると、株式の保有を通じて地域を統括する事業もこれに含まれるとも考えられるが、上記最高裁判決は、「株式の保有を主たる事業」の文言が必ずしも明確とはいえず、その外延が明確でないとして、タックス・ヘイブン対策税制の趣旨から株式保有業とは「独自の目的、内容、機能等」を有する地域統括事業を除くべきであるとして、限定解釈をしたものと考えられる。

以上の判例を概観すると、上記②の判例は、「厳格な文言解釈」を採っていると考えられ、他の判例とは孤立しているが、上記①の判例は、文言が明確であるにもかかわらず趣旨解釈もしていることから、plain meaning ruleの立場には立っていないと考えられ、上記③は、文

言が明確であるにもかかわらず、減免規定についてはあるが、拡張あるいは類推解釈をしている判例であり、上記④は、根拠規定について限定解釈をしている判例であり、これらの判例を総合的にみると、結論としては、我が国の判例では、plain meaning rule は採られていないと考える。

イ 拡張解釈制限アプローチ

金子教授は、具体的には、みだりに拡張解釈をした例を「拡大解釈」とネーミングして、①最高裁平成9年11月11日判決（判時1624号71頁）、②最高裁平成18年1月24日判決（判時1923号20頁）を挙げている⁽⁵⁴⁾。

これらの判例の評価は難しい問題である。しかし、①の最高裁判決は、旧物品税法上の「小型普通乗用四輪自動車」にフォーミュラー・カーが当たるかが問題となった事件であるが、多数意見は、「普通乗用自動車」を「普通」の「乗用自動車」と分けて読んだのに対し、少数意見は、「普通乗用」の「自動車」と分けて読むものである。多数意見は、上記のように分けて読んだ上で、物品税法上、担税力の観点で、「普通」と「特殊」を使い分けていると解釈するものである。このように考えると、この判例は、必ずしも「乗用自動車」という概念自体を拡張しているのではなく、「普通」の意味をその趣旨に沿って解釈しているにすぎないと考えられる⁽⁵⁵⁾。

また、②の最高裁判決は、当事者間での黙示の合意の認定を前提にしているもので、法人税法22条2項の「取引」を固有概念としているもので、簿記会計における「取引」と同様に、法的取引以外の行為や事実を含むと拡張しているのではないと考えられる⁽⁵⁶⁾。

金子教授の見解は、納税者の予測可能性を重視する立場と考えられるが、租税法律主義は、元々は権力の抑制の原理であり、国会の制定した法規の趣旨の範囲内であれば、拡張解釈や限定解釈は許されるばかりか、むしろなされるべきである。そのようなことから、筆者は、立法趣旨による拡張解釈や限定解釈を必要以上に制限すべきでない

考える。

2 借用概念の取扱い

(1) 比較法的考察

借用概念の意義についての諸国の議論を概観すると、前記第2のとおり、大陸法系の諸国のうちドイツにおいては、学説ではなお統一説も提唱されているものの、目的適合説が有力であり、裁判実務では、連邦憲法裁判所でも連邦財政裁判所でも目的適合説の立場が採られ、フランスにおいては、租税法の独自性や特殊性を重視する立場から、いわゆる借用概念論は採られておらず、イタリアにおいては、借用概念が議論され、機能的アプローチと形式的アプローチの2つの立場に分かれている。

一方、前記第3のとおり、英米法系においては、慈善団体 (charitable organization) など一部の例外を除いて、借用概念の議論はない。

これに対し、我が国では、借用概念については、私法上の概念と同義に解釈すべきであるとする統一説が通説であり、筆者も統一説の立場に立つ。

しかし、問題は、借用概念論を主張する論者や裁判例の中には、いきすぎた借用概念論を採る見解があることである。具体的には、「借用概念である以上、たとえ租税法上不合理な結果となっても、無前提に私法上の概念と同義と解釈すべきである」とか「租税法規の適用に当たり、租税法規の概念に該当するか否かは、対象となっている取引についての私法上の性質決定に従うべきである」とすることである。これら2つの論点について検討する。前者は、「借用概念の絶対性」の問題とすることができ、後者は、「取引の法形式の絶対性」の問題とすることができ、これら2つの問題について検討する。

ア 借用概念の絶対性

借用概念の絶対性を肯定する立場は、納税者の予測可能性や法的安定性を根拠とするものと考えられる。確かに、租税法規が私法上の概念を借用している場合には、基本的には、私法上の概念と同一に解釈

すべきであるが、最終的には、租税法がなぜ借用しているかの趣旨を検討すべきである。これは、前記1の法律解釈の方法論で文言解釈か趣旨解釈かの議論と同様の議論であり、趣旨を考えない文言解釈は相当でないと考える。そうすると、筆者は、借用概念の場合、まずは私法上の概念から出発すべきであり、原則として私法上の概念と同義と解釈すべきと考えるが、その場合でも、当該租税法規が私法上の概念を借用している趣旨を考えるべきであり、そのような趣旨に照らして、私法上の概念と同義と解釈すべきでない場合には、修正も可能であり、また修正すべきと考える。

例えば、最高裁昭和63年7月19日判決（判時1290号56頁）は、負担付き贈与が所得税法60条1項1号の「贈与」に当たるかが問題となったが、同号の「贈与」は借用概念であるが、この最高裁判決は、「所得税法60条1項1号にいう『贈与』には贈与者に経済的な利益を生じさせる負担付贈与を含まないと解する」としているが、これは、同号の趣旨を考慮して、同号の「贈与」に含まれないとしたものと考えられる。この点、増井教授も、「…明文による修正がなくても、当該租税法令の規定の趣旨からみて、借用元における意義とは別の意義に解すべき場合がある」として、上記最高裁判決をその例として挙げているところである⁽⁵⁷⁾。

イ 取引の法形式の絶対性

我が国における「租税法規の適用に当たり、租税法規の概念に該当するか否かは、対象となっている取引についての私法上の性質決定に従うべきである」との議論と同じような議論が、前記第2の3(2)のとおり、イタリアにおいても、形式的アプローチの支持者が、用語だけではなく、法形式についても私法上の「形式 (form)」により決定されるべきとする議論をしていることが注目される。

しかし、これは、本来の借用概念の議論を超えて、事実認定の議論であると考えられる。

筆者は、借用概念を用いている規定の適用に当たり、租税法規の概

念に該当するか否かは、対象となっている取引の私法上の性質決定だけでなく、当該租税法規がその概念を規定している趣旨をも併せ検討すべきと考える。

(2) 判例の検討

次に、このような比較法的考察に基づき、我が国の最高裁判例を検討することとする。

我が国の判例は、基本的には借用概念についての統一説の立場に立っていると考えられる。このような判例は多数あるが⁽⁵⁸⁾、最近のものとしては、武富士事件・最高裁平成23年2月18日判決（判時2111号3頁）がある。

この最高裁判決は、「法1条の2によれば、贈与により取得した財産が国外にあるものである場合には、受贈者が当該贈与を受けた時において国内に住所を有することが、当該贈与についての贈与税の課税要件とされている（同条1号）ところ、ここにいう住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、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ものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、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である（…）。」（下線筆者）としている。

確かに、「住所」概念は借用概念と考えられる。しかし、民法でも「住所」の意義が明確でなく、主観的要素をも考慮すべきとの見解もあるのに、客観的だけで判定すべきとしたことに問題があると考えられる。

さらに、本件で問題は、納税者が独身で、香港の住居にも「生活の本拠たる実体」があると認められるかもしれないが、一方で、納税者が、日本に所在する父親の住居にも十分に「生活の本拠たる実体」があると考えられることである。このような場合には、滞在日数という形式基準だけで判定することは困難であり、居住意思と言った主観的要素をも考慮せざるを得ないはずである。それにもかかわらず、この最高裁判決は、父親の住居には「生活の本拠たる実体」を有しないと

決めつけているもので、強引な認定といわざるを得ない。この最高裁判決は、借用概念の絶対性との考えに基づくものではないが、借用概念論の問題点の一つを表していると考ええる。

取引の法形式の絶対性では、レポ取引についての東京地裁平成19年4月17日判決（判時1996号23頁）が問題となる。これは、レポ取引の差額が平成14年改正前の所得税法161条6号の「貸付金（これに準ずるものを含む。）で当該業務に係るものの利子」に当たり、支払者に源泉徴収義務があるかが問題となった事件である。この判決は、plain meaning アプローチの立場に立った上で、上記「貸付金」について、「所得税法161条6号『貸付金（これに準ずるものを含む。）』の『利子』とは、消費貸借契約に基づく貸付債権を基本としつつ、その性質、内容等がこれとおおむね同様ないし類似の債権の利子ということが出来る。」と借用概念類似の概念であるとした上、「本件各基本契約に基づく本件各レポ取引は、売買・再売買を一つの契約で実行する複合的な性格を有する契約であると解するのが相当である。」として、上記「利子」に当たらないとしている。しかし、これは、「貸付金」に該当するか否かを法形式についての民法上の評価で判断するものであるが、借用概念ないしはそれに類似する概念であっても、なお所得税法161条6号が「貸付金の利子」を源泉所得としている趣旨を考慮して、その本質的要素を導き出し、本件レポ取引がその本質的要素と合致するか否かで判断すべきである⁽⁵⁹⁾。

3 行政解釈の取扱い

(1) 比較法的考察

行政解釈の取扱いについての諸国の議論を概観すると、前記第2のとおり、大陸法系の諸国のうちフランスにおいては、行政解釈が重要な意味をもち、特に行政手続法80条Aでは、税務当局が行政解釈に反する処分をすることができないということが明文で規定され、拘束的な意味をもち、イタリアにおいては、行政解釈に拘束力はない。

一方、第3のとおり、英米法系のうち米国においては、財務省規則

についての Chevron 原則、財務省の通達等については、Skidmore 基準が妥当するとされ、カナダにおいては、Nowegijick 事件連邦最高裁判決により、行政解釈は拘束力はないが、当該規定の意味に疑義がある場合には、解釈に当たっての重要な要素となるとされている。

なお、上記 Skidmore 基準とは、一般論として、行政官の作成した一定の解釈準則に対し、裁判所に対し拘束力をもつものではないが、①検討に基づく詳細な証拠、②その推論の妥当性、③意思表示の前後における一貫性、④その解釈に説得力を与えるすべての要素があれば、裁判所に対し説得力をもつとするものである。

これに対し、我が国では、解釈通達については、パチンコ球遊器事件・最高裁昭和 33 年 3 月 28 日判決（民集 12 卷 4 号 624 頁）が判示するとおり、行政内部の命令（行政規則）であり、裁判所を拘束しないとされている。

行政規則の中には、このような解釈通達のほか、行政裁量についての指針を定めた裁量指針通達（裁量基準）があるが、当該行政庁が当該裁量基準に基づいて裁量権行使をした場合の裁判所による審査に当たっては、このような通達の合理性や通達の適用に当たっての判断過程の誤りを審査することとされている。これは、伊方原発事件・最高裁平成 4 年 10 月 29 日判決（民集 46 卷 7 号 1174 頁）で採られた審査方式である。この場合には、あたかも通達を裁判所を拘束するかのように見えるが、これは、そのような審査方式を採らないと、裁判所が行政庁の裁量を否定することを意味することとなるからであり、このような通達を裁判所を拘束するからではないと考えられる。

さらに、我が国の租税法において、上記解釈通達や裁量指針通達に加えて、もう一つ実務上重要な意味をもっている通達がある。相続税や贈与税の対象となる財産の評価基準を定めた財産評価通達である。このような財産評価通達については、不特定多数の納税者に対する反覆・継続的な適用によって行政先例法となっているとする見解もあるが⁽⁶⁰⁾、一般には、固定資産税の評価基準とは異なり、法規範性はなく、

裁判所を拘束するものではないとされている。

本稿で問題としたいのは、第1に、租税法規の解釈に疑義が生じた場合に、裁判所が考慮する要素となり得るかであり、第2に、財産評価通達について、その合理性が認められる場合に、裁判所が原則としてこの通達による評価基準を尊重すべきかである。前者は、「解釈通達の意義」の問題であり、後者は、「財産評価通達の意義」の問題である。これら2つの問題について検討する。

ア 解釈通達の意義

解釈通達の意義については、米国やカナダの議論が妥当するかが問題となる。

まず、米国の Chevron 原則は、制定法で議会の意図が明確でない場合に、裁判所は、財務省規則の解釈を尊重すべきとの原則であるが、これはあくまでも法的拘束力のある財務省規則についての原則である。解釈通達については、上記 Skidmore 基準が問題とされている。このように法的拘束力のある財務省規則と法的拘束力のない解釈通達の違いはあるが、裁判所が法律の解釈に当たり、行政当局の専門的な判断を尊重して、一定の範囲でその行政解釈を尊重すべきとの考え方である。米国では、「敬讓 (deference)」と呼ばれている。

また、前記第3の3(3)で述べたカナダの Nowegijick 事件連邦最高裁判決は、インディアン法 87 条で「インディアンは、そのいかなる財産に関しても (in respect of any such property) 税にも服さない」と規定していたところ、インディアン法のインディアンに該当する納税者に対する所得税がこの規定の対象となるかが問題となった事件である。内国歳入庁は、上記規定は、あくまでも財産税に関するものであり、所得税は対象でないと主張したが、当時、内国歳入庁は、インディアン法で所得税も免税になるとの解釈公報を出していたとの事案である。これに対し、Dickson 判事は、「関して (in respect of)」ということで所得税が含まれるか否かが疑義があるが、上記解釈公報がインディアン法の上記規定の解釈の重要な要素となるとして、上記解釈公報が間

違っていたとの内国歳入庁の主張を排斥して、免税の対象となるとした判例である。

このように米国やカナダでは、行政解釈には裁判所に対する拘束力はないとしているものの、一定の範囲で法律の解釈に当たって裁判所が行政解釈を尊重すべきとの考え方がある。我が国では、租税法律主義の考え方が強く、米国の議論は、当然には妥当しないと考える。しかし、カナダの上記の例のように法規が不明確な場合の解釈の要素となるというのは、我が国でも妥当すると考える。

なお、最近、行政法の立場から、常岡教授が、年金保険法関係の「配偶者」に重婚的内縁が含まれるかについて、厚生労働省の解釈通達を是認した最高裁昭和58年4月14日判決（民集37巻3号270頁）などの判例を手がかりに、多くの裁判例が、行政規則（通達）の外部効果の有無の問題と行政規則の裁判規範性の有無の問題を切り離しているのではないかとの分析をしていて⁽⁶¹⁾、注目される。しかし、この見解には、裁判規範をどうとらえるか、すなわち単に裁判官が考慮要素にしてもいいとの意味か、それとも裁判官が考慮しなければならない規範との意味かなど、なお検討すべき問題があろう。

イ 財産評価通達の意義

これに対し、財産評価通達の場合には、米国の Skidmore 基準が参考になると考える。財産評価通達は、相続税法22条の「時価」についての通達であるが、「時価」とは何かという解釈通達ではなく、あくまでも個々の財産についての事実認定と当てはめについての通達である。これは、国税当局がその長年の執行で培った経験に基づく通達であり、また公平性との観点でも、裁判所は、これを尊重すべきと考えられよう。

問題は、拘束力まで認めるかであるが、これは、後記(2)イで検討する。

なお、ドイツでも同様の議論があり、1985年12月19日連邦行政裁判所判決が、原子力発電所の設置に当たっての安全基準を定める行政規

則に、「単なる規範解釈規則 (norminterpretieren den Verwaltungsvorshritten) とは異なり、規範具体化機能 (normkonkretisierende Funktion) を有し、規範によって定められた限界の範囲内では、行政裁判所を拘束する。」としたことから、これが、財産評価通達にも及ぶかが問題となっている⁽⁶²⁾。我が国でいうと、このような原子力発電所の設置に当たっての安全基準は、前記最高裁平成4年10月29日判決が判示するとおり、裁量基準であり、事実認定についての通達である財産評価通達には上記のような議論は当てはまらないと考える。

(2) 判例の検討

次に、このような比較法的考察に基づき、我が国の最高裁判例を検討することとする。解釈通達についての判例としては、①最高裁平成27年6月12日判決(民集69巻4号1121頁)、財産評価通達についての判例としては、②最高裁平成22年7月16日判決(判時2097号28頁)がある。

ア 最高裁平成27年6月12日判決

上記①の最高裁判決は、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配に係る所得区分について、平成17年改正前の所得税基本通達36・37共-21通達では、原則として、営業者の営む事業の内容に従い事業所得又はその他の各種所得に該当するものとされていたが、平成17年改正の通達では、原則として、雑所得とされた事案であるが、最高裁は、商法の匿名組合に関する規定の解釈から平成17年改正の通達を是認したものであるが、あくまでも商法の規定の解釈からこの結論を導き出しており、「前記…の取扱いを定める新通達は、その内容に照らし、これと同旨をいうものと解される。」としているにすぎない。

この事件では最高裁は、匿名組合の場合の所得区分についてあくまでも商法等の解釈から判断しており、解釈通達は参考にしていない。

しかし、下級審には、解釈通達を解釈の手がかりとしたものも散見される。例えば、前記2(2)の東京地裁平成19年4月17日判決は、所

得税法 161 条 6 号の「これに準ずるもの」につき、所得税基本通達 161-16 を解釈の手がかりとしている。

イ 最高裁平成 22 年 7 月 16 日判決

上記②の最高裁判決は、「相続税法 22 条は、贈与等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時ににおける時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解され、本件法人の出資についても、この観点からその価額が評価されるべきである。…評価通達 194-2 は、以上のような持分の定めのある社団医療法人及びその出資に係る事情を踏まえつつ、出資の客観的交換価値の評価を取引相場のない株式の評価に準じて行うこととしたものと解される。そうすると、その方法によっては当該法人の出資を適切に評価することができない特別の事情の存しない限り、これによってその出資を評価することには合理性があるというべきである。」としている。

この判例は、財産評価通達に拘束力を認めたものではないが、財産評価通達が客観的交換価値を定めるものとして、財産評価通達の合理性を是認し、裁判所がこれを尊重すべきとしていると考えられる。

ところで、財産評価通達に拘束力の関係では、東京高裁平成 27 年 12 月 17 日判決（判時 2282 号 22 頁）が注目される。この判決は、「相続税法 22 条は、贈与等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時ににおける時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解される（最高裁平成…22 年 7 月 16 日第二小法廷判決・裁判集民事第 234 号 263 頁）。」と上記②の判決を引用した上、「ところで、相続税法は、地上権及び永小作権の評価（同法 23 条）、定期金に関する権利の評価（同法 24 条、25 条）及び立木の評価（同法 26 条）については評価の方法を自ら直接定めるほかは、財産の評価の方法について直接定めていない。同法は、財産が多種多様であり、時価の評価が必ずしも容易なことではなく、評価に関与する者次第で個人差があり得るため、納税者間の公平の確保、納税者及び課税庁双方の便宜、経費の節減等の観点から、評価に関する通達により全国一律の統一的な

評価の方法を定めることを予定し、これにより財産の評価がされることを当然の前提とする趣旨であると解するのが相当である。そして、同法 26 条の 2 は、各国税局に土地評価審議会を置き、同審議会が土地の評価に関する事項で国税局長から意見を求められたものについて調査審議し、当該意見を踏まえて土地評価をすることによって土地評価の一層の適正化を図るものである。同条も、多種多様であり時価の評価が必ずしも容易なことではない土地評価につき、その意見を土地評価審議会に委ねるものであり、同法の上記趣旨に沿う規定であると解される。同法の上記趣旨を受けて、国税庁長官は財産評価基本通達を定め、この通達に従って実際の評価が行われている。同法の上記趣旨に鑑みれば、評価対象の不動産に適用される評価通達の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該不動産の贈与税の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、上記課税価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、贈与時における当該不動産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である（最高裁平成…25 年 7 月 12 日第二小法廷判決・民集 67 卷 6 号 1255 頁参照）。」（下線筆者）としている。すなわち、この東京高裁判決は、従来の裁判例とは異なり、相続税法自体が財産評価通達による統一的な評価を予定しているとし、固定資産税の評価基準についての上記最高裁平成 25 年 7 月 12 日判決を参照して、財産評価通達の価格が時価を上回るものでないと推認されとしたもので、裁判所が財産評価通達に控訴まではされないものの、これを尊重すべきとしたものと考えられる。財産評価通達の内容や性質だけではなく、相続税法がこのような通達を予定しているとして、これを裁判所も尊重すべきとした点が画期的であり、注目される。

第5 結び

以上、比較法的研究に基づく我が国における租税法の解釈のあり方を論じたが、我が国においては、租税法の解釈のあり方についての議論が停滞していると考えられる。これは、我が国では、学説で文理解釈の立場が強いことが原因と考えられるが、裁判実務は、必ずしも文理解釈で貫かれているのではなく、目的的解释が採られている場合もある。

学説の役割は、立法論における役割もあるが、解釈論における役割としては、裁判実務に比較法的な視点を提供することと、さらにはより合理的な解釈論を提供する役割もあると考える。そのような意味でも、租税法の解釈のあり方についての議論をより活発に行うべきと考える。

なお、van Brederode らによる第2版では、租税条約の解釈のあり方についての各国の考え方や取扱いも論じている。租税条約の解釈のあり方も重要な問題であるが、これは別の機会で論じることとしたい。

- (1) 拙著『現代税制の現状と課題・租税回避否認規定編』（新日本法規、平成29年10月）
- (2) 拙著・前掲租税回避否認規定編3頁
- (3) 拙著・前掲租税回避否認規定編13～20頁
- (4) Robert F.van Brederode & Richard Krever ed, “Legal Interpretation of Tax Law 2th ed.” (Wolters Kluwer, 2017)
- (5) ラーレンツは、利益と制定法的価値評価尺度を区別すべきとしている（同『法学方法論 第6版』（米山隆訳）185頁）
- (6) Wolfgang Schön, “Interpretation of Tax Statutes in Germany”, in Klaus Vogel ed. Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany (Kluwer law International, 1998) at 70
- (7) Schön, supra. Interpretation of Tax Statutes in Germany at 71
- (8) Klaus Tipke, Die Steuerrechtordnung (Cologne: Dr. Otto Schmidt Verlag 2nd ed, 2012) at 50, 55
- (9) 24 June 2016 No.2116-545 QPC and No.2116-546 QPC
- (10) 5 December 2014 No.2014-435 QPC

- (11) (1584) 76 ER 637
- (12) Paritington v Attorney-General, (1869-1879) LR 4 HL 100
- (13) Pryce v Momouthshire Vanal and Railway, (1879) 4 App Cas 197
- (14) McGuckian v IRC, [1997] 69TC 1
- (15) UBS AG v CRC, [2016] UKSC 13. 事案の詳細は、拙著・前掲租税回避否認規定編 281 頁を参照されたい。
- (16) Glen Loutzenhiser, “Tiley’s Revenue Law 8th ed.”,at 51
- (17) Pepper v Hart [1993] A.C.593
- (18) Gitlitz v Commissioner,531 U.S.206 (2001)。この事案の詳細は、拙稿・前掲租税研究 2014 年 11 月号 276 頁以下を参照されたい。
- (19) Brockamp v United States,519 U.S.347
- (20) US v Davis,397 US 301 (1970)
- (21) Lynch v CIR,801 F.2d 1176 (9th Cir.1986)
- (22) Albertson’s Inc v CIR,42 F3d.537 (9th Cir.1994)
- (23) Ronald Dworkin,Law’s Empire,at 348
- (24) BobJones University v.U.S.,461,U.S.574 (1983)
- (25) CIR v Engle,464 US 206 (1984)
- (26) Chisom v Roemer,501 US 380 (1991)
- (27) Chevron U.S.A., Inc. vNational Resources Defense Council,467 US 837 (1984)。事案の詳細は、拙稿「厳格文言解釈主義 (Textualism) と租税条約の濫用」租税研究 2014 年 11 月号 279 頁以下を参照されたい。
- (28) Skidmore v Swift & Co.,323 US 134 (1944). 事案の詳細は、拙稿・前掲租税研究 2014 年 11 月号 278 頁以下を参照されたい。
- (29) United States v Mead Corp, 533 US 218 (2001). 事案の詳細は、拙稿・前掲租税研究 2014 年 11 月号 280 頁以下を参照されたい。
- (30) Auer v Robbins,519 US 461 (1997)
- (31) Bowles v Seminole Rock & Sand Co.,325 US 134
- (32) Ruth Sullivan,Sullivan and Driedger on the Construction of Statutes 4th ed. (Markham: Buttleworths, 2002)
- (33) Ruth Sullivan, the Construction of Statutes 4th ed. at 3
- (34) Stubart Investments Ltd.v.R., [1984] C.T.C.294。この事件の詳細は、拙著『租税回避と濫用法理』（大蔵財務協会、平成 27 年）334 頁以下を参照されたい。
- (35) Canada Trustco Mortgage Co.v.R., [2005] SCC 54。事案の詳細は、拙著・前掲租税回避否認規定編 241 頁以下を参照されたい。
- (36) Shell Canada Ltd.v.R, [1999] 4 C.T.C.313
- (37) Placer Dome Canada Ltd. v Ontario (MInister of Finance),2006 SCC 20,at para 23
- (38) Luco Rnterprises Ltd. v Canada,2001 SCC 62,at para 39

- (39) Canada v Craig,2012,SCC 43
- (40) Fundy Settlement v Canada,2012 SCC 14
- (41) Envision Credit Union v Canada,2013 SCC 48
- (42) Neil Brooks & Kim Brooks,“The Supreme Court’s 2012 Tax Cases: Formalism Trumps Pragmatism and Good Sense”,Supreme Court Law Review (2014) 64 SCLR (2d),at 271
- (43) Stewart v Canada 2002 SCC 46 at para 4
- (44) Freisen v Canada, [1995] 3 SCR 103
- (45) Wiebe Door Services Ltd. v MNR, [1986] 2 CTC 200
- (46) Nowegijick v R [1983] 1 SCR 29 at para.28
- (47) supra. Placer Dome Canada Ltd. v Ontario,at para 40. これは、鉱山税法1条1項が規定する鉱石のデリバティブに関する「hedging」の解釈につき、それまでの行政解釈を変更して課税したのが適法かが争われた事件であり、最高裁は、鉱山税法1条1項の解釈上、新しい行政解釈もあり得るとして適法としたものである。
- (48) 林修三『法令解釈の常識』（日本評論社、昭和34年）90頁
- (49) 金子宏『租税法第23版』（弘文堂、平成31年）123頁
- (50) Jinyan Li,Joanne Magee,J.Scott Wilkie,“Priciples of Canadian Tax law 9th ed.” (Carswell,2017),at 494
- (51) saupra.Priciples of Canadian Tax law 9th ed.,at 495-496
- (52) 拙著・前掲租税回避否認規定編22頁
- (53) 拙稿「判批」自治研究86巻4号148～149頁。吉村典久「租税法における類推—最判平成19年1月23日の分析—」公法の理論と体系思考（木村弘之亮先生古希記念論文集編集委員会編、信山社、平成29年）51頁も、本判決が拡張解釈の限界を超え類推解釈であるとしている。なお、吉村教授は、本判決が安易に類推解釈をしたのには批判的ではあるが、法の欠缺による補充という観点で検討すれば正当化されるとする（同58頁）。
- (54) 金子宏「租税法解釈論序説—若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方—」租税法と市場（金子宏＝中里実ほか編、有斐閣、平成26年）6～9頁、21～24頁
- (55) 拙著・前掲租税回避否認規定編7頁
- (56) 拙著・前掲租税回避否認規定編34～37頁
- (57) 増井良啓『租税法入門第2版』（有斐閣、平成30年）49～50頁
- (58) 金子・前掲租税法第23版127～128頁
- (59) 拙稿「借用概念論・再考」税大ジャーナル16号49頁
- (60) 金子・前掲租税法第23版716頁
- (61) 常岡孝好「解釈基準の裁判規範性」判例時報2378号125頁
- (62) 岩崎政明「租税行政規則の外部効果」横浜国際経済法学第4巻2号25頁以下