

アルベルト・ヘンゼル 著
「租税回避」概念をめぐる法理の体系

(Albert Hensel, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“)

渡 邊 亙・
石 山 皇 太 (訳)

訳者まえがき

アルベルト・ヘンゼル (Albert Hensel, 1895-1933) は、20 世紀初頭のドイツを代表する租税法学者の一人であり、特に行政法理論・課税要件論・租税回避理論の分野において傑出した業績を残した。その理論体系は、現代の行政法学・租税法に至るまで大きな影響を与え続けている。

わが国では、すでに戦前にヘンゼルの主著『Steuerrecht (初版:1924 年、第 2 版:1927 年、第 3 版:1933 年)』第 2 版の邦訳である杉村章三郎『独逸租税法論』(有斐閣・1931 年)が出版され、彼の租税法の体系が紹介されることとなり、その課税要件論・租税債務関係説・租税回避理論等が広く知られるに至った。その後、三木義一『現代税法と人権』(勁草書房・1992 年)や清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房・1995 年)などにおいて、ヘンゼルの理論はわが国の比較法的研究という文脈で検討されてきた。これらの業績を通じて、とりわけ課税要件論や租税債務関係説、そして租税回避に関する議論において、ヘンゼルの理論はわが国の租税法理論の基礎をなすものとして位置付けられている。本稿の翻訳にあたっては、これらの先行研究を適宜参照しつつ、ヘンゼルの用語法および概念構

成を正確に理解し、それを提示するように努めた。

本稿で翻訳する「『租税回避』概念をめぐる法理の体系」(Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“)は、1923年に執筆され、ボン大学のエルンスト・ツィーテルマン記念論文集(Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann)に収録されたヘンゼルの初期の代表的論考である。この論文では、ドイツにおいて初めて導入された租税回避に対する一般条項(Generalklausel)である1919年ライヒ租税通則法5条を素材として、租税回避概念を体系的に検討し、法律回避・節税・脱税といった類似概念との相違を明らかにするとともに、租税法の解釈による課税範囲と否認規定による是正範囲の境界を理論的に整理している。そして、一般条項の是非とその解釈・運用のあり方について、公法学的観点から再構成を試みている。同論文で展開された租税回避概念の整理と評価は、先に触れた主著『Steuerrecht』にも反映されており、ヘンゼルの租税法が形成された過程における重要な一環をなす論考として位置付けられている。また、同論文は、近年の概説書や各国における立法への影響に鑑みても、租税回避理論の起点かつ現代的意義をもつ原典資料として位置付けることができる。

したがって、本論文の全訳には、単なる学説史的な復元にとどまらない意義が認められよう。すなわち、従来要旨や抜粋の形で紹介されてきた本論文の内容を全体として提示することにより、今後の比較法的研究に資する基礎資料を提供することに加え、原典の読解を通じて租税回避理論の歴史的枠組みを再確認し、現代の立法・実務・裁判例の射程と限界を再検討する手がかりを得られることが期待できる。

以上の観点から、本稿の翻訳が、ヘンゼル租税法の比較法的理解の深化に寄与できれば幸いである。

なお、翻訳に当たっては、原版のみを収録したデジタル版 Sonderdruck aus der Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann (S. 219-288), 1923, Duncker und Humblot reprints を底本とした。

翻訳

目次

- I. 租税通則法 5 条の成立経緯
- II. a) 「租税回避」概念の演繹的導出
b) *fraus legi facta* (法律回避) との関係
- III. 関連する概念との区別
- IV. 拡大解釈と類推論法による租税回避の阻止
- V. 慣習法の規定を通じた回避の阻止 (これまでの租税回避に関する判例)
- VI. 特別条項による租税回避の阻止
- VII. 一般条項による租税回避の阻止
- VIII. a) 租税通則法 5 条 1 項の *ratio legis* (立法趣旨)
b) 租税通則法 5 条 2 項における「濫用」の個別的なメルクマール
c) 租税通則法 5 条 3 項における法的帰結
- IX. 租税回避と特別条項の関係
- X. 租税回避と節税の関係
- XI. 租税回避と脱税の関係
- XII. 実務上の経験と *de lege ferenda* (立法論的) 提案

I. 租税通則法 5 条の成立経緯

統一的なドイツの租税法を確立するための重要な法律の一つであるライヒ租税通則法¹のなかでも、議会の審議において真剣な論争の対象となったものはそれほど多くない。そのうち最初に挙げるに相応しいものとして、**租税回避の防止のための一般条項**がある。有名なライヒ租税通則法 5 条は、草案と比較して大きく異なる点はあまりなく、最終的に次のような文言となっている。

- ① 民法の形式及び形成可能性の濫用により、納税義務を回避し又は減少させることはできない。
- ② 前項にいう濫用が存在するのは、次の各号のいずれにも該当する場合である。
 - 一 法律が経済的事象、事実及び事情を、それらに対応する法的形成の下で課税の対象としている場合において、租税を回避するために、それらに対応しない通常とは異なる法的形式が選択され、又は法律行為が行われるとき。
 - 二 関係の状況及び行為の方法に照らして、経済的事象、事実及び事情に対応する法的形成が選択されたとしても、経済的にみて、当事者にとって本質的に同一の結果が得られると認められるとき。
 - 三 選択された方法に伴う法的な不利益が、実際には意味を有しないか、又は僅かな意味しか有しないとき。
- ③ 濫用が存在するときは、とられた措置は、課税に関しては意味を有しないものとする。租税は、当該経済的事象、事実及び事情に適合する法的形成が存在したとした場合と同様に徴収されなければならない。無効であると考えられる措置に基づいて納付された租税は、当該措置を無効と取り扱う旨の決定が確定したときは、申請に基づき還付される。

この規定の目的、すなわち、税金逃れの阻止が追求に値するものであるという点については、立法に関与したすべての者の間で意見の一致がみられた。争いがあったのは、単にこの種の規範が、この種の目的を達成するための適切な手段であるかという点のみであった。幾度も懸念されたのは、この条項が財政を重視する税務当局の手に委ねられると、正当な取引に過大な制約を課す一方、良心の呵責のない税金逃れに対して十分な実効性を欠くのではないかという点であった。すなわち、既存の法規範は租税の回避行為を否認するに十分であり、特に最高裁判所の判決は、長い間、租税法の領域における「in fraudem legis agere（法律回避）」の阻止において、正しい方向にあると信じられていた。したがって、この新たな条項は、裁判所に新たな道を開くというよりは、むしろ制限を課すことになってしまうだろう、と。このような否定的な見解、とりわけ経済界を代表する政党の見解に対して、政府、なかでも当時のライヒ財務大臣エルツベルガー¹¹は、草案の規定を実質的に修正することなく法律に取り入れることに尽力した。政府は、裁判所が租税法の領域における法律回避との戦いをすでに有効に遂行しているとか、あるいは従来¹²の立法状況の下でもそれを十分に遂行し得るといった見解に反論した。さまざまなトリックを用いて公益を犠牲にして税メリットを奪い取るという不道徳性は、決して引き続き助長されてはならない。ドイツ国民に莫大な財政負担の引き受けを求め得るのは、租税法の領域においても「隣人との平等原則」〔同等者間の平等原則〕が認められ、全国民という運命共同体が、全体的な支出とその負担の均等な結び付きという点にまで広がることを国民が認識できる場合に限られる。当局に鋭利な武器が与えられ、その武器を必要に応じて躊躇なく用いることができてはじめて、誠実な納税者は行政への信頼を抱くことができるのである。さらに、この条項は、正当な取引に対する危険は心配しなくてよいという旨も規定している。この規定のあり方は、応急措置だということは認められよう。従来は、しかし、これに代わるより良い規定を置くことはできなかった。将来的には、おそらく実務上の経験が豊富になった後に改正へと進むことができるだろう、と。

回避条項に政府が取り組む際にあった道義的な重みが、結局はその法律への導入に決定的であったのかもしれない。しかし、議会での議論¹を検討してみると、法的というよりも感情的な賛成・反対の理由が示されていたという印象を禁じ得ない。租税回避行為の法的概念について、また、この概念の実務における適用範囲に関しては、かなり全体的に不明確さが支配している。このことは、文献における租税通則法 5 条の検討によってもほとんど変わっていない。ライヒ租税通則法に関する憲法制定国民集会の審議の間、また、その採択の直後、この規定は日刊紙や専門誌の中で大きな注目を集めた²。回避概念の法学的な理論には、しかし、当時にはまだ到達していなかった³。租税通則法が採択された後、数か月は、同法 5 条に関する重要な新しい論文はほとんど公表されていない⁴。租税回避の検討を取り扱った単著はたった 1 冊しかない⁵。この文献は、はじめて租税通則法 5 条を、租税法を超えるより広い法的な関係のなかに位置付けている。理解不足のためにこの著者は、ある程度役立つ資料収集の域を越えることはできていない。また、彼は法律回避と租税回避との間に橋を架けることをしていない。双方の概念を明確に区別する点において、彼は失敗しているのである。そして、de lege ferenda（立法論的）な彼の唯一の主張は次の

-
- 1 (原文 221 頁註 1) その重要な内容の優れた概要として参照、Kommentar zur Reichsabgabenordnung von **Mrozek**, 2. Aufl., Köln 1922, in seinen Bemerkungen 1-4 zu § 5.
 - 2 (原文 221 頁註 2) 多くの文献から以下のものを挙げておく：**Becker** im Bankarchiv Jahrg. XIX, S. 14 ff.; **Görres** im Bankarchiv Jahrg. XIX, S. 30; **Boethke** im Pr.Verw.Bl. 41, S. 121; **Strutz** in D.St.Ztg. 1919, S. 218; **Moos**, Recht und Wirtschaft 1919, S. 206; **Flechtheim** im Jur.Wo. 1919, S. 782; **Konietzko** in D.St.Ztg. 1919, S. 145; **Wassertrüdingen** in Zeitgem. St.fragen 1920, S. 107.
 - 3 (原文 221 頁註 3) 回避概念の現実の法理の体系は、おそらく **Roth** のあまり注目されていない論文「信義誠実原則に基づく租税請求権 (Der Steueranspruch nach Treu und Glauben)」が最も近いであろう。Neue Steuer-rundschau 1920, S. 100 ff.
 - 4 (原文 221 頁註 4) 例えば、**Rosendorf**, Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, Berlin 1920.
 - 5 (原文 222 頁註 1) Fritz **Nees**, Steuerumgehung, § 5 Reichsabgabenordnung und das bürgerliche Recht, Mainz 1921.

とおりでである。すなわち、「すべての規定を削除すべきである」、と。あらゆる回避の試みは、租税法の正しい解釈によって有効に対処することができる。—これは基本的に、ライヒ租税通則法草案の起草者であり、現在のライヒ租税裁判所部長エンノ・ベッカー^{III}の結論でもある。この結論について彼は最近、彼のライヒ租税通則法のコンメンタール⁶のなかで繰り返し主張している。しかし、ベッカーの見解は、他のすべての著者よりもはるかに深く根拠づけられている。租税法の本質を経済的な要件であると見る彼の基本的な見方は、必然的に彼を次のような命題へと導いている。すなわち、「回避の阻止は解釈の問題である」、と。筆者はこの基本的な命題を誤りであると考え、以下の論述のなかで、それに反論することを試みたい。筆者は反対に、次のことによってのみ回避概念の明確化を達成することができると考えている。すなわち、回避概念を解釈によって解決する問題の領域から区別するとともに、他の類似する法制度からも明確に区別するのである。

このような理論的な検討にとって、おそらく今日は、4年前よりは機が熟しているといえよう。過剰な善悪の評価は、租税通則法5条が成立した時には歓迎されたのであるが、現在は、どちらの側も適切な程度に落ち着いている。明らかになったのは、租税通則法5条の実務上の意義が、予見されていたよりもはるかに少ないということである⁷。そうはいっても、同規定がもたらした基本的に新しいことはすでに学問的に極めて興味深いことである。そして、後に、それがかつて必要とされたよりも、さらにこの規定に深く取り組まざるを得ない時が来ることもあるだろう。いつか、しかし、こうした重要な規定の理論的核心が明らかにされなければならない。このことは、拙速な取組では不可能であるため、かかる研究は補完されなければならない。こうした研究は、また、いずれ取り組まなければならないライヒ租税通則法の改正に向けた準備作業として役立つかもしれない。

6 (原文 222 頁註 2) 2. Aufl. Berlin 1922.

7 (原文 222 頁註 3) 前掲・Boethke による租税通則法第 5 条の実務上の効果に関する評価の大部分は正しかった。

以下の検討は、租税回避の概念を理論上明確にすることを目的としているため、さしあたり、この概念が租税通則法 5 条の実定法上の規定において与えられた構成については立ち入らない。目的が確定してはじめて、ある特定の手段が実現することに適しているか否かを検討することができるからである。したがって、まず、「租税回避」の概念を演繹的に導き出し、この概念の上位概念である法律回避の概念との関係の検討が必要となる。

II.

a) 「租税回避」概念の演繹的導出

すべての租税法は、ある特定の財政政策上の目的を追求している。それは、国家が任務を遂行するために必要な資金を供給し、経済状況によって私有財産への介入が合理的と思われる者に納税を義務づけることである。どのような経済的観点が一定の租税を徴収する基準となるのかについては、立法者によって決定される。すなわち、立法者は、収入や財産が豊かな者、贅沢品の消費者、利益をもたらす生産手段の所有者、利息が生じる利益を新たに得た者などが、公共のために負担を課せられるべきであるか否か、そして、どの程度課せられるべきであるかについて、結論を出さなければならない。—課税に適した経済状況（最広義の意味）に関する決定は、政治的な性質のものであって、法的な性質のものではない。すなわち、租税法の立法者の法的な任務は、立法上の動機を法命題へと変換すること、そして、選択された経済状況を法律上の要件へと変換することによって始まるのである。

このような法技術的な任務を遂行する際、立法者はまず、次のような経験的事実から出発することができる。すなわち、経済の世界は一定の経済状況を、それに対応する法秩序が準備している法的手段を用いることによってもたらすのを常としている。他人に一筆の土地に関する無制限の処分権を移転したい者は、彼〔他人〕にこの土地の所有権を渡さなければならない。このことを彼ができるのは、しかし、彼が法律によってこのために規定された譲渡および登記の方法をとった場合のみである。租税法の立

法者が土地の新たな取得に課税することを決定したのであれば、立法者は譲渡（または登記）を不動産取得税の要件とすることによって実現することができる。むろん、新たな取得と譲渡は同じものではない。しかし、立法者は法生活における経済的な新たな取得が、常に譲渡という形式をとることを前提としているのである。このように課税要件は個々の法概念や法制度から構成されており、それについて立法者は、取引の世界における課税によって行おうとする経済状況の実現を示したものと考えているのである。

経済的な状況と完全に等価の法的要件を定立する作業は、租税と経済の違いがあるために、常に近似的にしか達成することができない。立法者は一定の経済的な成果が、立法者独自で通常であると考え（したがって、課税要件に含まれる）方法によって実現されるだけでなく、課税要件という制限がまだ設けられていない他のより少なく用いられる途によっても実現され得ることに気付くであろう。取引の実際において望む結果を達成するために、立法者が見過ごしたこれらの二次的な方途を取る場合、すなわち、租税法の要件を回避する場合、その範囲で意図された効果は妨げられ、法律は回避される。法がしばしば可能としているのは、租税法の立法者の意図によれば税負担の下で得られるはずであった経済的成果が、租税法で規定された要件が成立しなくても（したがって、国による租税の請求が発生しなくても）実現されることである。

これによれば、我々は「租税回避」を、立法者が取引の世界において通常であると考えた故に租税の発生の要件としていた法的な要件を回避して、一定の経済的状况を達成することと定義することができる⁸。

8 (原文 225 頁註 1) 例：立法者は、経済的な企業を設立するための資金提供に対して課税を行いたい。立法者は、その租税を当該事業組織の法的な「設立」と結び付ける。この租税法の法的な要件は、清算段階にある企業を全く新たな組織に変更することで「設立」という法律行為を避けることにより、回避することができる。有名なミトローパ事件におけるライヒ租税裁判所 (Reichsfinanzhof) の判決および鑑定意見を参照。Bd. I, S. 126 [ライヒ租税裁判所判例集 1 巻 126 頁]。

この定義の下では、一見それとは正反対と考えられるような特殊な事案も含めることができる。すなわち、ある例外規定の趣旨によれば、適用されるべきでない税メリットを作り出すために⁹、租税回避を行った者が減免規定の法的な要件を意図的に実現するケースである。それはここでも、租税債務に繋がる法律の要件は、実定上の要件の制限に他ならない減免要件のメルクマールが該当する限りで実現されない¹⁰。

b) *fraus legi facta* (法律回避) との関係

租税法の回避が「法律回避」という一般的な概念と類似していることはすぐに思いつく。もっとも、この類似性は最初に受け取るほど強いものではない。純粹に表面的にみても、法律回避をテーマとしている数少ない文献も、実質的には実務上重要である租税回避の特殊な事案にほとんど立ち入っていない¹¹。一筆者は、法律回避の概念には、ここでは立ち入って検

- 9 (原文 225 頁註 2) 例：不動産取得税において、危険にさらされている抵当権者は、通常の譲受人より有利な立場にある。A は、(不動産取得税の軽減のために) 価値の無い抵当権を調達し、土地の取得における減免規定の適用可能性に関する条件を作り出す。—この種の他の興味深い事例は、Bd. VI, S. 118 に掲載のライヒ租税裁判所の判決 [ライヒ租税裁判所判例集 6 巻 118 頁] に含まれている。
- 10 (原文 225 頁註 3) 納税義務の規定と減免規定の関係は、ここで詳しく論じることはできない。筆者は間もなく公刊される租税法の解説において、減免規定が課税要件の詳細な境界を表現するための法技術的な手段でしかないことを立証する予定である。それが実現される限りでは、実定法上の債務要件は充足されない。減免規定の実現による回避は、法的な規定のいわゆる「引き寄せ」の事例とパラレルな関係にある。この概念については、**Vetsch**, *Die Umgehung des Gesetzes*, Zürich 1917, S. 230 ff を参照。法規の不正な適用と不適用の間の正しい関係については、すでに **Thöl**, *Einleitung in das deutsche Privatrecht* § 65 Anm. に見られる。Thöl に基づくものとして **Fuchs**, *Umgehung des Gesetzes*, Göttingen 1917, S. 17 ff.
- 11 (原文 226 頁註 1) 特に、次のモノグラフィーは、今日までで有用なものである。**Vetsch**, *Die Umgehung des Gesetzes (in fraudem legis agere)*, Zürich 1917. 同書は、ようやく 299 頁で、非常に簡潔に租税回避に関するいくつかの事例を挙げてはいるものの、それらの特徴に関する検討はなされていない。—その他においてこの研究は、従来の刊行物の編成として最も優れており、折に触れての論評は価値があるとみてよいであろう。また、このモノグラフィーは、特に「in fraudem legis agere (法律回避)」の概念に関する重要で新しいイタリアの文献についても詳細な考慮を行っている。同時期に刊行された (**Vetsch** に依拠していない) 論文として、**Fuchs**, *Umgehung des Gesetzes*, Göttingen 1917

討を加えないことにする¹²。この概念は、我々の考察対象にとって重要なメルクマールと十分に関連している。筆者にとって重要であるのは反対に、〔両者の〕区別を示すことである。それは、法律回避という上位概念に、租税回避という下位概念を位置付けることを可能とするために行わなければならないことである。示されるであろうことは、もし、両者の概念を法的に使用可能なものとして確保しておきたいのであれば、お互いが非常に離れたものであるということである。

非常に有力な見解は、法律回避概念の適用可能性を禁止法律の領域に限定しようとする¹³。この見解に従うのであれば、法律回避と租税回避との

がある。この論文は、力強い哲学的な知見を活用しているが、我々の特別な問題に対しては、何らかの有用性を提供するものではない。租税法における重要な「法治国家」の問題、すなわち「侵害権」(s. darüber unten S. 245 ff.)の類推論法の許容性については、一度だけ42頁において簡潔に触れられているに過ぎない。—初期の時代では、ローマ法における回避概念の範囲について、詳細な研究がなされたいくつかの論文が有益である。筆者は、以下のものを挙げておく。Pfaff, Zur Lehre vom sog. in fraudem legis agere, Wien 1892; Neff, Beiträge zur Lehre von der fraus legi facta in den Digesten, Berlin 1895。—あまり評価できないものとしてLurje, Die Umgehung des Gesetzes und ihr Recht, Arch. f. bürgerl. R. Bd. 41, S. 372 ff. —筆者は、Vetschによる研究に対するEndemannの次のような批評(Jur. Wochenschr. 1918, S. 409)に同意する。すなわち、まだ法律回避に対する結論は出ていない、と。この概念は、今日まで受け入れられてきた傾向よりも、多くの差別化を必要とする。特に、公法の領域におけるfraus legi facta(法律回避)の修正は、まだ十分に注意が払われておらず、十分な研究もなされていない。

- 12 (原文 226 頁註 2) それに取り組んでいるのが Nees の業績の本論である、a. a. O., S. 1-24. しかし、結局 Vetsch に対して、とりわけ、何らかの新しいものを全くもたらず、特別な領域を取り扱うこの概念について、本質的な修正を明確化するには至っていない。
- 13 (原文 227 頁註 1) この見解は、Endemann, Über die zivilrechtliche Wirkung der Verbotsgesetze in gemeinen Recht, 1887, S. 126. に依拠しており、その主張を特に発展させたのが、Linckelmann, Die Sicherungsüber-eignungen, Arch. Bürg. R. 7, S. 217 ff. である。これらは、ローマ法の資料に基づく見解であり、著者によれば、この見解はすべての禁止法律についてのみ述べているとされる〔とりわけ、ディゲスタ第 1 巻第 29 章第 1 節第 3 項(Paulus)「Contra legem facit, qui id facit, quod lex prohibet, in fraudem vero, qui salvis verbis legis, sententiam eius circumvenit. (法律が禁止することを行う者は、法律に反して行為するのである。一方、法律の文言を尊重しつつその趣旨を回避する者は、法律を欺くのである。)」、また、ディゲスタ第 1 巻第 30 章第 1 節第 3 項(Ulpian)「Fraus enim legi fit, ubi quod fieri noluit, fieri

間に明確な境界線を引くことができるだろう。なぜなら、法律上の禁止、すなわち、経済的な成果を租税法の立法者が通常と考える以外の法的手段によって達成することの禁止は、いかなる租税法律にも読み込むことはできないためである。しかし、ここで取り扱う租税回避を完全に離れて考えたとしても、筆者はこの見解には根拠がないと考えている。条件付きの命令法律〔何かを命ずる法律〕も、経済生活を一定の軌道の中に置きたいのである。要件の結果として予定されている法的効果を発生させずに経済的な成果を達成しつつ意図的に法的要件を潜脱することは、形式的な禁止法律が問題となっている場合と同様、法律の回避であり、法律の目的の潜脱である。それは、形式的な禁止法律を回避する場合と全く同じことなのである。

しかし、我々はさらに進んで、次のように言わなければならない。すなわち、租税法は、通常の命令法律と完全に重ならず、ふたつの点で違いが存在している。第一に、租税法においては非常に多くの場合、命令の要件の発生は、その命令の対象となる者の意思によっている。これと異なるのは、例えば、死亡の届出に関する身分法の規定である。その規範は次のよ

autem non vetuit, id fit: et quod distat ῥητόν ἀπό διανοίας, hoc distat fraus ab eo, quod contra legem fit. (fraus legi fit (法律を欺く)とは、法律が意欲しなかったことが行われる場合であって、法律がそれを禁止していなかった場合にそれがなされることをいうのである。そして ῥητόν (明文)と διανοίας (趣旨)の差異があるように、contra legem (法律に反する行為)と fraus legis (法律に対する欺き)とは異なるのである。)」を参照。なお、コデックス第1巻第5章序文第14項も参照]。これに対して、**Barthelmes**, *Das Handeln in fraudem legis*, 1889, S. 5. は、ディゲスタ第1巻第16章第37節第14項を参照しつつ、正当に反論を加えている。ここで **Ulpian** は、意図的な資産の減少を通じてパトロンに遺留分を与える義務を取り除く解放奴隷の行動様式に、in fraudem legis agere (法律回避)の概念を適用している。—**Linckelmann** は、次のような検討によって、その見解を根拠づけている。すなわち、命令法律は、権利の取得または喪失の発生に結び付く要件を定めている。この要件が充足されない場合、唯一の結果は、法が予定する法律上の効果が生じないということとなる。これは回避ではなく、単なる法律の不履行であり、その際に法律には全く抵触していない。—この **Linckelmann** に対する大きな支持と同様に、この限定的な見解に対する相当の反対として、**Vetsch**, a. a. O., S. 273 ff. を参照。やはり反対として **Fuchs**, a. a. O., S. 20 ff. も参照。

うな文言で要約することができる。すなわち、「人が死亡した場合には、……しなければならない」、と。つまり、*conditiones iuris*（法的条件）を真の条件と同視することができる限り、我々は、租税の命令においては法の随意条件というものを語らなければならない。換言すれば、法律上の課税要件が実現されるか否かおよびその程度は、ほとんどすべての場合、もっぱら納税義務者の意思にかかっている。納税義務者に、国家に最大限の税収を実現するよう自己の経済活動を行うことを指示する命令は存在しない。その反対である。学説や実務は、今日においてもいわゆる経済の自由の原則を完全に認めており、それによれば、最小限の納税を行う必要かかないように行動することを誰も禁じられてはいないのである¹⁴。一むしろ、原則として立法者が行うべきことは、課税要件を設定するにあたり、経済生活において特定の経済的成果を追求しようとする意思とともに、その課税要件を充足する意思をもまた必然的に生じることによることである。

第二の相違点は、租税回避によって損害を受けるのは誰かという問いから生じる。知られているのは、命令法律が、その命令の対象者の利益になるか（保証契約の書面化）、あるいは、特定の第三者を考慮することなく一般の利益になるかである（その一つは、法律行為の公開を確保する形式的要件に関する規定である）。いずれの場合も納税の命令には当てはまらない¹⁵。なぜなら、直接かつ排他的に損害を受けるのは、特定の第三者である法主体（国家）だからである。その租税債権は、立法者の意図によればこの種の経済的状況では発生するにもかかわらず、法律上の要件の意図的な回避により達成されないことになる。租税回避によって生じた経済的状況は、それ自体が法律で客観的に否認されているわけではない。防止され

14 (原文 228 頁註 1) とりわけ、以下を参照。Begr. zum Entwurf der Reichsabgabenordnung, Drucks. d. Nat.-Vers. Nr. 759, S. 580 [ライヒ租税通則法草案の理由説明。国民議会印刷物第 759 号 580 頁]。

15 (原文 229 頁註 1) 少なくとも直接的には当てはまらない。人は「公衆」ではなく、国家に対して租税を支払う。また、租税回避は、公衆に直接損害を与えるのではなく、国家が（おそらく！）公衆により大きな負担を課すことを強いられることによるのみ損害を与える。

べきは当該状態の副次的結果、すなわち、租税回避者が租税を免れることであり、それ以外の彼の経済行動は不可侵のままである。これにより租税回避は、いわゆる「第三者に不利益を与える場合」¹⁶に相当し、この観点から、特に、いわゆる 1500 マルク契約^{IV}による給与押収法の回避と同列に置くべきである¹⁷。

最後の、従来あまり注目されてこなかったが租税回避の概念の理論的な解明にとって、さらに重要な法律回避との相違は次のことから生じる。すなわち、損害を受ける第三者は何らかの私人ではなく国家である。つまり、自らの意思によって法的拘束力のあるようにその主張を規範化することができ、そして、その法的に下位にある者との関係は、基本的に私法主体の法的な関係とは根本的に異なる種類のものであるということである。最初の要素が回避の防止の問題への異なるアプローチを要求する。すべての

16 (原文 229 頁註 2)「第三者に不利益を与える場合」という表現は、**Vetsch, S.** 299 に由来する。しかし、彼は不当にも *in fraudem legis agere* (法律回避) と *agere in fraudem patroni* (パトロヌス詐欺) を区別しているディゲスタ第 1 巻第 16 章第 37 節第 14 項に基づいている。後者の場合においては、確かにその法律は適用されるが、しかし、その範囲は量的に制限される。一方、*in fraudem legis agere* (法律回避) においては、法規の適用可能性それ自体が失われる。これを詳細に説明するものとして参照、**Pfaff a. a. O.**, S. 113 f. 特定の第三者(公衆または場合によっては行為者に該当しない者ではない)に対する不利な取扱いは、しかし、*agere in fraudem legis* (法律回避) も、*agere in fraudem alicuius personae* (特定人詐欺) によっても生じ得る。租税回避の場合、すべての場合において、*agere in fraudem legis* (法律回避) の行為のみが問題であり、回避が納税義務者の対象の一部にのみ行われたとしても同じである(例えば、経済的な所得の一部が、課税庁が形式的には異議を唱えられない不当な債務保証勘定への組入れを通じて、課税所得としての性質を取り去られる場合)。一第三者に不利益を与える場合と *agere in fraudem alicuius personae* (特定人詐欺) は、したがって、同一のものではない。すなわち、前者は結果に対応する概念、後者は手段に対応する概念である。*agere in fraudem personae* (特定人詐欺) を法律回避に含める **Vetsch a. a. O.** のような指摘は、筆者には誤りであるように思われる。

17 (原文 229 頁註 3) 第三者への不利益という結果を伴う租税回避のすべての場合に当てはまる共通の定式は次のようなものである。すなわち、もしも条件 a が存在するのであれば、N は、X からその効果 b を要求する権利をもつ。X が、要件 a を意図的に回避することにより、この N の権利は実現しない。一法律回避の他の場合は、この定式に当てはめることができない。

法律回避は、何らかの不完全な法の規定、すなわち、法の目的と法の文言との間の乖離を前提としている。法の適用を任務とする裁判官は、法律の回避によって損害を受けた私人に対して、立法者の過ちの損害を負わせないようにしがちである。個別的な事例が裁判官の司法判断により最終的に解決される。法改正は、それがもしも出てくるのであれば、将来の同様の事案のみを救済することができる。—この立場の正当化はさしあたりしないことにする。心理的にはこの考え方は、理論および実務において、より強力に実現されている法律回避に対する立法者の関与を待つことなく、**裁判官による防止**をより強く要求することになる。国家が自らの不完全な法律によって損害を被る場合は、事情が異なるだろう。立法を行うことを任務とする公共団体は、それによって自らが損害を受けているその規範の欠点を、いつでも法改正によって補うことができる。裁判官にとっては多くの場合、租税債権を否定することにより法の欠点を示す方が、立法者に租税債権を認めることより法的な不安定さをより強め、過誤を追認するよりも価値がある。このことは、第二のやはりすでに示唆した特徴に繋がっている。裁判官は、法の文言を何らかの形で超え、回避された法規の拡大「解釈」によってのみ有効な回避の防止を行うことができるのである。しかし、まさに公法という分野で一般的に、そして、公法のなかで国家に私的領域への侵害を認める分野においては、特に法の拡大解釈には制限がある。その制限は「**法治国家**」の一貫した考え方から必然的に生じるものである。この法治国家的な理念が最も強力に表れているのは、**刑罰規範**の解釈の理論である。あらゆる類推および拡大解釈の否定によって「**犯罪者のマグナ・カルタ**」へと高められた刑事法の法命題は、国家による完全に正当化することができない自由および財産への侵害から私人を守っているのである。「**構成要件の欠缺**」の理論は、国家に対する防壁の一端である。—租税法においては、これまで解釈の観点に同じような注意を払ってこなかった。しかし、刑法との類似性はすぐに思い浮かぶ。租税の請求も、私的領域への国家による**侵害**である。これも**法律の根拠**に基づいてのみ行うことができる。租税法の領域に対しても、臣民の最大の利益は**絶対的な法的安定性**

にある。さらに、刑法よりも租税法が上回ることがある。租税債権が発生する基礎となる要件は、刑法の要件を実現するには常に当てはまる倫理的な非難の下にはおかれていない。租税回避を行う者は、少なくとも要件未充足という理由で無罪となった犯罪者が主張し得るのと同様の、国家の側からの保護的取扱いを求める権利をもつべきではないだろうか。あるいは、もしかすると公的な場面においても金銭の問題の場合には、我々の学問や裁判所が道徳的に非難されるべき者に対し、国家による刑罰の要求に対して保護を与えることがある倫理的な寛大さはなくなるのだろうか。その検討にはこれ以上立ち入らないが、その要点は国家の損害となる法律回避が、例えば *in fraudem legis agere* (法律回避) による私人の損害と同様に判断されてはならないということを示そうとするものである。

筆者が思うに、これによって租税回避の概念は十分に明らかにされ、法律回避との違いも十分に明らかにされた。したがって、以下ではこのような行動の阻止の手段を検討することができる。

III. 関連する概念との区別

法律回避、したがって租税回避もまた、一般法理論上の概念である。租税回避と性格付けられる行動を阻止するために、学説は好んで一般的な性質の法命題を引合いに出してきた。このような試みは、これまで重要な結論を示していない。回避概念の一層明確な解明が、これを個別の類似した法概念に包摂することを退ける結果となった。これらの法概念は、形式的には私法の総論に属しているが、実質的にはこの領域を超える意義を主張し得るものである。したがって、まずはこれらの法概念が租税回避に援用され得ないことが明らかにされなければならない、そのうえで租税法の特別な規範による租税回避の阻止が検討される。この手順により、ここで検討される類似した法概念の制度とのより詳細な区別にも至るであろう。

1. 租税通則法 5 条に賛同する説明では¹⁸、租税回避は、**偽装行為**の概

18 (原文 232 頁註 1) これと足並みをそろえて、一般的な法律回避と偽装行為の

念、隠された法律行為の概念のいずれにも該当しないことに異論はない。仮装行為は、その効果が（少なくともドイツ法では）¹⁹ 絶対的無効であるために、そもそも当てはまらない。法的な無は、法的要件の回避よりもなおさら要件の実現とはならない。仮装の故に絶対的無効の行為は、全く納税義務とは繋がっていないのである²⁰。—外見上、より近いと思われるのは、租税回避と隠された法律行為との類似性である。回避行為が外見上のみ行われ、当事者が現実求めている要件に該当する行為が隠されているに過ぎないとみることが、より便利な回避策であるように見える。それによれば、BGB117条2項〔仮装行為によって他の法律行為が隠されているときは、その隠された法律行為に関する規定を適用する。〕を直接適用すれば、法による課税が行われ得る。税逃れを試みる多くの場合、この方法によって有用な結論に至ることが可能なことは認められる、と。しかし、常に詳細に検討されなければならないことがある。それは、当事者がいかなる法律行為を本当に求めていたのか、である²¹。当事者の真剣な法律行為上の意思が、

区別が **Bähr**, *Urteile des Reichsgerichts mit Besprechungen* (1883) によって着手された。S. 52 ff. Vgl. dazu jetzt **Vetsch**, S. 12 ff.

- 19 (原文 232 頁註 2) 他の法秩序におけるこれと異なる仮装行為の取扱いについては、**Partsch**, *Die Lehre vom Scheingeschäft im römischen Recht*. *Savigny-Zeitschrift*, Rom. Abt. Bd. 42, S. 229 ff を参照。
- 20 (原文 232 頁註 3) しかし、確かに租税回避行為は（常に危険であり、現在では租税通則法 5 条によって阻止されている。）、仮装行為によって隠置され得る。仮装行為をすると租税通則法 359 条 4 項によって生じる可罰性については、vgl. unten S. 280. 問題全体については、s. **Vetsch**, S. 16 f.
- 21 (原文 233 頁註 1) したがって、それは表明された意思の「主観的な真剣さ」による。仮装行為と回避行為に正確な境界線を引こうとするのであれば、我々の今日の法秩序では、それを維持しなければならないであろう。表明された意思と真の意思との不一致に「客観的な事情」がある場合には（vgl. **Partsch** a. a. O., S. 297）、仮装行為の法的帰結が適用され得ることはほとんどない。むしろ、租税回避行為の意図もまた、客観的な一種の真剣さの欠如を帯びている。人は、否応なしにこの法的形式を「望む」。それが用いられるのは、それに対応する経済的成果を達成するためではなく、まさにその正反対、すなわち、それなしには他の法的形式に見合う成果を課税されることなく達成できないからである。これもまた、一種の「仮装」であるが、典型的な仮装行為とは異なる。**Partsch** 240 頁において強硬に要求された仮装行為に関する学説の修正は、私見によれば、租税法において実施された回避行為と仮装行為の区別によって、この領域ではすでに完了しているように思われる。それは少なくとも理論上は、

それが納税義務を逃れる唯一の方法であるため、回避行為を行うことに向けられていたのであれば〔法律行為の〕隠蔽はこれに当てはまらない。回避者の目的が経済的な成果において、法律上の要件に限りなく近似することであったとしても、である。一定の法的取引の実現は、特別な経済的目的の達成とは異なるものである²²。

ラベル^Vは、いわゆる「形式を作出した法律行為」を仮装行為から分離した²³。この概念と回避行為との類似性は、仮装行為よりも大きい。ここでも当事者は「主たる行為」の法的効果を真剣に欲しているが、重要な相違は、主観的意思の領域にある。租税法上の副次的効果を回避するために法的形式を「濫用」して行う行為は、経済的目的に対応して用意された法的概念を意図的に避けて実現される。形式を作出した法的行為を実現する者は多くの場合、法秩序が実現されるべき特別な経済的目的のために、それに完全に対応する法的形式を用意していないが故にこれを行うのである。こうした法的形式が存在していたのであれば、作出は全く必要なかったのである。

2. 租税回避行為を公序良俗違反により無効な法的行為の範疇に収めようとするような試みもまた失敗する。BGB138条〔1項：善良の風俗に反

である。実務上は、双方の法概念の境界線に関する不明確さは、さらに長きにわたって残り続けるであろう。

22 (原文 233 頁註 2) 実務上は、しかし、〔法律行為の〕隠蔽と租税回避の間に、理論的に明確な境界線を引くことはしばしば難しい。問題となるような意思表示の必要な検討は、あり得る法的帰結を導くことによって行われ得る。このような理由から、筆者は、次のように考えたい。すなわち、通常取引に見合わない売買価格の場合（通常より安い不動産、通常より高い棚卸資産）は、〔法律行為の〕隠蔽であるというように傾く。当事者は、万が一、変換または減少がある場合、表記された評価額ではなく、実際の評価額から出発するであろう (so auch Nees, S. 36 f.). Der vom preuß. O.V.G. (Urteil vom 3. Nov. 1915; zitiert bei Nees a. a. O.) は、価格の内訳が、事実上の表記であって法的取引上の意味はなく、前者が適切な場合において有効な意味をもつという考え方を適用したが、これは誤っているように思われる。

23 (原文 234 頁註 1) 彼の「後付けされた法律行為」に関する検討について、vgl. Zeitschrift der Savigny-Stiftung, Rom. Abt. Bd. 27, S. 290 ff., Bd. 28, S. 311 ff.

する法律行為は、無効とする。)に規定されている無効の帰結が、回避行為を常に租税法上無意味とすることを余儀なくさせるという考え方には筆者は立ち入らない。租税回避の阻止の目的は無効とすることではなく、その経済的な維持、すなわち、要件に適合した法的形式へと変換することだからである。—しかし、さらに、公序良俗に違反するのは回避行為それ自体ではなく、せいぜいそれにより生じた租税の軽減という副次的結果だけである。回避行為の主たる目的、すなわち、一定の経済的成果の達成あるいは当事者間での財産の移転は、倫理的な観点から見ても非難すべきことではない。BGB138条を用いた理論操作は、租税規範の固有性を見逃している。租税規範は、私法上の要件に不可避免的に付随するもののみについて効果をもつ(べきである)。BGB138条に従って回避行為の公序良俗違反を主張する者は、結局、次のような命題に到達せざるを得ない。すなわち、私法上の法律行為は国家に租税をもたらすために存在する一方で、実際には、その関係は経済的な主たる目的をもって行われた法律行為もまた国家の租税債権を生み出している。そして最後に、租税回避の際の元々の公序良俗に反する要素を明確に取り出すことは、やはり困難である。租税回避は、倫理的に非難されるべき脱税と次の点で区別される。すなわち、租税回避は税務当局が完全に掌握しているなかで行われる。多くの場合、租税回避は取引コスト(経済にとっては、租税はその一種とみなされる)をできる限り負担しないで済む方法を選ぶという、経済活動における正当な努力の表れに過ぎない。時に租税回避はまさに立法者もそのような範囲では意図していなかった過剰な負担を、負担可能な水準へと減らすことに繋がり得るのである。もし、真に公序良俗に反する租税回避のみを禁止したいのであれば、大抵の事例は容認せざるを得ないだろう²⁴。

したがって、国民会議のなかで現れた、租税回避をそれが同時に「公序良俗違反」の場合にのみ否認するような考え方について、これを成立させ

24 (原文 235 頁註 1) Preuß. Verw. Bl. Bd. 35, S. 277 において正しく述べられた Preuß. O.V.G. vom 11. Juli 1913. [プロイセン上級行政裁判所 1913 年 7 月 11 日判決] VII. C. 669. 12 の判断(残念ながら、事案の記載はみられない)。

なかったことには賛同すべきである。両者は、内的には共通する点はほとんどない。そして、まさに租税倫理の分野では、ライヒ裁判所の判例となっている公序良俗違反の基準を租税回避の事案に当てはめると、個別的にどの法律がすべての公正で正義感のある人の観念に反するのかを判断するのは困難であろう。審議の中でしばしば登場した「運命共同体」あるいは「隣人との平等」というキーワードによっては、法から明確な基準が要求される本当に難しい限界事例の判断の際には、基本的に何も始まらないのである。

3. 同じ理由から、租税回避行為に意図された効果を、「信義誠実の原則」を引合いに出して否認するという考え方も妥当しない。この、他の点でも望ましくない考え方は、しかし、文献においては注目すべき論者²⁵から提起されている。もし、このような結論を真剣に主張しようとするのであれば、次のような論証²⁶が必要になるであろう。すなわち、BGB157条〔契約は、取引慣行を顧慮して信義誠実が要求するように、解釈しなければならない。〕および242条〔債務者は、信義誠実の原則および取引上の慣習に照らして、給付をなさなければならない。〕によりごく限られた領域にのみ適用可能な法規は、我々の法的生活を貫く一般的な原則の表現に過ぎないという論証である。さらにこうした命題が存在したとしても（筆者は否定したいが）、同時に争いのあるケースでは機能せず、または、少なくとも裁判官の恣意に繋がってしまうだろう。注意しなければならないのは、法命題を倫理的な原則と混同しないことである。両者は、租税通則法5条をめぐる争いのなかで、十分に区別されてこなかったのである。

4. 租税回避が禁止法律に抵触しないことは、すでに上で述べた²⁷。したがって、BGB134条〔法律の禁止に反する法律行為は、その法律に別段の定

25 (原文 236 頁註 1) **Becker** im Bankarchiv Bd. XIX, S. 17 ff.; **Dorn**, Blätter für Gesetzeskunde Bd. I, Heft 2, S. 6.

26 (原文 236 頁註 2) 次の文献で述べられているような単なる主張では十分でない。**Hachenburg** in D.St.Ztg. 1920, S. 30.

27 (原文 236 頁註 3) S. oben S. 227 ff.

めがないときは、無効である。] もまた、これらの阻止には役に立たない。

5. 興味深いのは、租税回避と法律行為の転換（BGB140条〔無効な法律行為が他の法律行為の要件に合致する場合において、その無効を知ったとすれば、他の法律行為の効力を意図したと認められるときは、他の法律行為は、その効力を生ずる。〕）の比較である。双方の法概念には、何らかの形で瑕疵がある要件を、瑕疵のない要件へと読み換えるという同じ考えが基礎にある。しかし、転換の場合には、瑕疵のない法律行為の法的要素によってのみ維持され得る経済的効果が認められ、瑕疵のある要素は、効力を生じない。これに対して、租税回避行為の要件の変換は、実際に実現した法的要素を、実現しなかった課税要件のメルクマールへと転換するという方法で行われる。その際に、経済的な成果は、完全に影響を受けないままである。こうした内的な違いに鑑みれば、法律行為の転換も、租税回避の阻止の有用な手段として提案することには適していない。

IV. 拡大解釈と類推論法による租税回避の阻止

かくして、実定法上の類似する命題は機能しない²⁸。こうした状況の下、学説および実務は、租税回避を断固として阻止し続けるため次のような命題を立てた。法律回避の明示的な禁止は全く必要ない。回避された法規範を法律の目的を考慮に入れて解釈することで、ほとんどの場合において、あらゆる法律回避の試みを阻止するに十分である。これで十分でない場合には、類推による補完を試みなければならない、と。意識的に自由法学^{VI}的な立場に立つのであれば、これに同意できよう。この見方を主張するのは、しかし、繰り返しこのような回避阻止のための解釈は、いかなる自由法学とも関係のないことを強調してきた。より厳格な裁判官でさえ、こ

28 (原文 237 頁註 1) 審議の中で時折検討された (vgl. Prot. Bd. I, S. 123) 禁止法律の回避を阻止するための明確な規定を BGB の一般的な部分に挿入することさえ、租税規範は条件付きの命令法律であるため、租税回避には意味をもたなかったであろう。

のような解釈の原則を用いる立場を保っている²⁹。本稿の限定された検討対象に鑑みると、このような意見に対する疑念をすべて述べる必要があるとは思われない。ここで筆者が関心をもつのは、次の問題のみである。租税回避の阻止のためには、租税法の**拡大解釈**で十分なのか。あるいは、これを超えて、租税法において**類推**が許されるのか。この問いの両方に筆者は、明確に否と答える。それによって、支配的見解と対立することになるのだが。

拡大解釈と類推論法は次のように区別される。前者の拡大解釈を適用すると、ある一定の事実が、**かろうじて法律の下に包摂**されると主張される。その法律のメルクマールを規範の目的に対応して適用するために、こうした方法でのみ理解することが許されるからだ、という。拡大解釈は、したがって、一定のメルクマールの意味に関する**疑いのある問題**について、この概念が含み得る、より広い範囲の意味を一定の事実関係への適用にとって妥当なものとして意味を確定する判断なのである。ある規定の文言とまだ合致する意味を**超えて拡大**することはできない。類推論法はこれと異なる。ここではまず、ある事実 a は、もはや b という規範の文言の下には（広く解釈したとしても）**包摂され得ない**ことを確定する必要がある。さらに、次のような演繹が続く。すなわち、法律の目的が、事実 a をあたかも規範 b に**包摂されるか**のように取り扱うことを要求するのである。法がはじめからその根底にある立法上の動機に応じて規定されていたとしたら、今は包摂されていない現実の関係を包摂しなければならなかったであろう。最後に、こうして見出された新たな法命題の適用が許されることの証明が、なお必要である。なぜなら、この事実当てはまる他の法命題は存在せず、法秩序の統一性が今問題となっている現実の関係をこのように規律し、他

29 (原文 237 頁註 2)「自由な法の発見」に対する通常の挑戦が多く行われている。Vgl. statt vieler **Vetsch**, S. 280 ff. S. 285. これらの見解と密接に関係して、**Nees**, S. 48 f. もまた、租税回避に対する法的保護は必要なく、すべての事例において、正しい解釈で充足されるとしている。**Becker** による類似した見解の詳細については以下による。

のように規律しないように要求しているからである。—このようにして、拡大解釈と類推論法の間には明確な境界を引くことができる。前者の拡大解釈は次のような立場をとる。すなわち、事実 b は、(正しく理解された!) 規範 a に包摂される。後者の類推は、次のことを認める。すなわち、b は a と同じではない。しかし、さらに次のように主張する。法秩序が(これまで明確には言われてこなかったが) 次のような法規を要求する。b は、あたかも a に適用可能であるかのように扱われなければならない、と。

今、事実 b が、規範 a の回避の試みであったとすると、拡大解釈はその試みを挫折させる。それは次のように行われる。すなわち、当該行動は、今問題となっている法律を回避することが全く不可能である。この法律が正しく解釈されたのであれば、実現した事実をも包摂するからである。次に、類推論法は、まずは法命題 a を回避する試みが成功し、当該回避は実際に行われたということを認めなければならない。規範 a と類似しているが異なっている法命題 a¹ は、しかし、実際に行われた回避の成功を否認し得る。もし、今すでに「回避」という表現のなかに出てくるイメージを、さらに詳しく述べるとすれば次のようになる。すなわち、回避を試みる者は、その試みが拡大解釈によって失敗した。そのような回避をする者は、敵の注意を過小評価していたのである。つまり、回避すべき敵は、彼の見張り台と見張りを回避者が想像していたよりもはるかに広く配置しており、思いがけず現れた敵の軍隊は、その攻撃を跳ね返すことができるのである。類推の場合は、回避者はすでに敵の背後におり、敵はすでに乗り越えられたように見える。敵は、しかし、助力を呼ぶことができる。その助力は、回避者を侵入した地域から追い出すことができる。

以上の、これまで法律回避について十分明確にされることが少なかった類推と解釈の区別から、次の結論が導かれる。厳密に言えば、回避が試みられている規範それ自体が、回避(される)要件に基づき適用され得るときには、もはや法律回避を語ることは許されない。真正の、成功した法律回避を阻止することは、したがって、決して解釈の問題ではないのである。正しい解釈は、単に回避の試みの阻止に至るのみであり、回避の実行は、

行為者の意図に反して最終的に行われないうまでである。一むろん、それ自体はおそらく正当化される回避の試みを、できる限り阻止することを追求するなかで、法命題の意味を過剰に拡大するようになることは許されない。このような「アドホック」な解釈は、それなしに個々の回避事案が完全に成功してしまうとしても認めることはできない。裁判官は、法命題を解釈する際には常に次のことを問わねばならない。私がここで個別の事案において、ある要件に与えたこの意味は、他のすべての考えられる事案において正当化され得るであろうか。規範は、後者の解釈においても矛盾がなく、法制度全体のなかの他の命題にも抵触しないであろうか、と。—これに対してしばしば反論があるのは、どのような犠牲を払ってでも断固として回避阻止を要求する理論家からであり、これに対して実務は、この種の疑わしいケースにおいて法秩序全体をよりはっきり視野に収めているように思われる。

ここで、しかし、新たなライヒ租税法における解釈の問題は次のような理由で簡単ではない。すなわち、租税通則法は4条において、租税法の解釈に関する規範それ自体を採用したからである。その範囲は、数多くの誤解を生じる要因になり得る。「租税法の解釈においては、その目的、その経済的意味及び関係の発展を考慮しなければならない。」この解釈規定自体は、どのように解釈すべきであろうか。特に租税法の目的への言及は、どのように解釈すべきであろうか。—ライヒ租税裁判所の判決では、今引用した租税通則法4条が特に重要な意味をもつが、ライヒ租税裁判所部長のベッカーが取り扱った事件では比較的広い範囲を認めようとしているように思われる。租税通則法コンメンタール4条のベッカーによる説明は³⁰、ライヒ租税裁判所の今日まで取られてきた解釈の原則を集成したものであるが、筆者には多くの点において疑問があるように思われる³¹。確

30 (原文 240 頁註 1) 2. Aufl. 1922.

31 (原文 240 頁註 2) 部分的には、取り出された判決自体より疑わしい。解釈の疑問においてはまさに、個々の規定について、おそらく客観的に正しい判決の根拠から「解釈の原則」へと昇華させることは受け入れられない。

かにベッカーは、註2のなかで（彼によって審理のなかで提出された政府の説明と同様に）次のようなことを強調している。すなわち、4条は決して全く新しい法を創り出すものではない。例えば、自由法学の考え方が実現されるべきであるということ述べてはいない。租税法に含まれる法的な考え方が、法律の目的を考慮して完全に展開されることだけを4条の規定は奨励しているのである。そして、この目的は、決して豊かな者にできるだけ多くの金を創り出すということだけではないのである、と。ベッカーは、しかし、はっきりとライヒ租税裁判所判例集（6巻299頁）によって述べられた原則を採用している。すなわち、裁判官の見解によれば合理的であるという理由によって、租税を課税の対象となっていない要件へと拡大することは許されない。—しかし、私見によれば、彼の述べていることは、民法上の概念と租税法上の概念を対置している点において不適切かつ危険になる。ベッカーはここで³²、租税法は通常、**経済的概念**の上に成り立っているという立場から、これら**経済的概念**は課税要件を定式化するために租税法が参照せざるを得ない**私法上の対応する法概念**よりも輪郭がはるかに曖昧である、というのである。すなわち、税務裁判官が租税法の目的および**経済的意義**が正反対のことを要求しても、私法上の見解に固執しなければならぬ場合に、これは**応急措置**であって矛盾した結論へと至らざるを得ない。むしろ、しばしば民法の概念は、「まだ市民権を得ていない租税法上の**経済的概念**」を言い換えるために用いられるということに注意しなければならない、と。

筆者には、このような民法上の**法概念**と租税法上の**経済概念**の対置を正当化することが理解できない³³。すべての法領域は（租税法に限らず）、その用語を**経済**の用語から取り出さざるを得ない。換言すれば、その概念を日常的な**経済活動**の概念に結び付けて創造せざるを得ないのである。法と**経済**の概念を区分することは、民法に特有のことではないが、租税法では

32（原文241頁註1）A. a. O. Anm. 4.

33（原文241頁註2）大部分の点で、以下で主張される見解と意見が一致する。
Roth, N. St. Rundschau I, S. 101 ff.

考えられないであろう。この区分は、ようやく比較的最近になって独立した租税法の領域よりも、民法の領域ではおそらくさらに進んでいるだろう。しかし、もともと、BGB903条の所有者、854条の占有者、1922条の相続人等の概念は、これに対応する経済的な概念と完全に一致していた。しかし、学問および実務における法概念の発展が進むにつれ、また言語及び取引慣行が変化するにつれ、一定の差異が生じるようになった。同じことは、確かに今日までまだあまり用いられていない租税法の概念においても起こるだろう。それは、その概念が法概念の中にもち込まれることによってである。そうすると、それは法概念となり、私法上の概念とまさに同様になるのである。「租税法上の経済的概念」について語ることは、筆者にはほとんど *contradictio in adjecto*（形容矛盾）に思われる。それは、私法上の法概念に対して置かれるものであり、そこからいくつかの帰結を導くということは、筆者の見解ではほとんどあり得ない。一反対に、もし、私法の領域に一定程度接ぎ木された特別な領域である租税法の固有性が正しく認識されるべきであるとすれば、租税法上とそれに対応する私法上の要件の要素との同一性が前面に出てこなければならない。納税義務は、すでに何度も強調したように、一定の法的要件の副次的な結果である。すなわち、対応する経済的目的を達成するために実現される。しかし、法秩序は、仮に可能であったとしても、経済的要素ではなく法の要素にしか結び付くことができない。なぜなら、法秩序が接している経済的な要素は、概念上、要件へと変わらざるを得ないからである。ベッカーと反対に筆者は、したがって、仮に租税法がすでに私法において用いられている概念を受容するのであれば、両者の概念の同一性を認める。それは、租税法から同じ言葉で指示された概念の相違することが、矛盾の無い解釈にとって不可欠であるということが疑問なく結果として生じない限りは、である³⁴。この種のことは、法律自体がそのような乖離を指示しているということであれ、または、内的な関係が異論なくその結論を導くことであれ、もちろんあり得

34（原文 242 頁註 1）Ähnlich R.F.H. I, 205.

る。法の目的からだけで、人は、しかし、このような広い結論に至ることはほとんどできない。

以上の考察から、筆者は、ライヒ租税裁判所第一法廷（ライヒ租税裁判所判例集 5 巻 305 頁）が定立した次の命題に同意する。「他の補助手段を用いた解釈³⁵、また、それに応じた租税通則法 4 条の適用は、問題となる法の規定が、それ自体で欠缺なく疑いのない場合にはあり得ない³⁶。」—この原則は、私見によれば、次のような場合に常に尊重されなければならない（そしてそのことは、我々を再び租税回避の問題へと引き戻すことになる。）。すなわち、ある法律の規定に、文言を超える意味を与えることが問題となっている場合である。ここで、ライヒ租税裁判所（第二法廷）判例集 4 巻 45 頁が、ライヒ裁判所判例集 96 巻 326 頁を採用する次の理由に同意することができる。すなわち、その文脈から切り離された規定の文字通りの意味だけでは、決定的とはならないのは、文理解釈が、「立法者の意図や法律の目的に矛盾するだけでなく、客観的に、法律自体（！）から生じる真の規定の意味にも合致しないときである」。後者は決定的であり、租税通則法 4 条にもその合理的な意味を与える。法律自体に矛盾があった場合に、はじめて解釈があり得る。そして、場合によっては法律の文言よりも、法律の目的に一定の優位を認めることが許されるのである。たとえ結論が公正ではないとしても、目的と（それ自体に矛盾の無い）文言の間に矛盾がある場合には、反対に、後者の方が必ず優先されなければならない。それを超えることは、法の改正であって法の解釈ではない。侵害規範の法改正は、立法者だけが行い得るのであって、行政や裁判官がそれを行うことはできない。そうでなければ我々は、法治国家原則を放棄することになる。むろん、その法治国家原則の除去は、今まさに租税法における多くの重要な論点において始まっているように見える。

35（原文 242 頁註 2）強調は原文による！

36（原文 242 頁註 3）Becker は、次の論文を参照の下で、まさにこの判決を誤審であると評価している！ Fuchs, Fortschritte und Hemmungen der freirechtlichen (soziologischen) Bewegung, Jur. Woch. 1922, S. 8.

ここで述べた解釈の問題に対する立場から、ライヒ租税裁判所のどの判決が個別的に疑問の余地があると思われるかは、詳細な説明を加える必要はないであろう³⁷。さらに認めなければならないのは、最高租税裁判所が何度も、あまりにも性急で、必要とされる正確さなしに制定された財政法に直面し、窮地にあるということである³⁸。ここで租税裁判所は、立法者の欠陥のある作品を「修正的」解釈によって、法の目的に対応していないものの、一義的な文言を超えて改善すべきであろうか、あるいは、法律の欠陥を個々の事例を犠牲にしても貫き通し、争いのある規定を立法者が早急に改善することを促すべきであろうか。ライヒ租税裁判所のこれまでの判例は、筆者には、前者の途を採ろうとしているように見える。このことはおそらく、個々の判決が一般的な「法的感覚」に近づくという利点があるであろう。こうした方法がもつ法治国家の思想にとっての欠点が、現在恐れているように後に非常に大きなスケールで現れるか否かは、これからの展開が教えてくれるであろう。しかし、はっきりと認識しなければならないことは、この間、裁判所が解釈問題について採用した自由な立場は、決して一方的な財政優先主義に至ったわけではないということである。

ベッカーが後のコンメンタールの中ですべて紹介している限りでは、ライヒ租税裁判所の立場からは、租税回避の試みの防止を法の拡大解釈によって当初かなり拡大し、最終的に回避問題全体を解釈問題であると性格

-
- 37 (原文 243 頁註 1) **Becker** (a. a. O. Anm. 6) は、次のようにさえ考えている。すなわち、「4 条は、マルクの下落によって、外観上、財産が手元に存在するとしても、租税法上、利益もなければ財産の増加もない方向へと導かなければならない」と。また、彼は、租税法の一領域において、この（それ自体は非常に歓迎すべき）考えをようやく実現した財産贈与税法 5 条 2 項などを、租税通則法 4 条の適用事例としてのみ示している。私見では、こうした議論は、**Becker** によれば、通則法 4 条に全く含まれるべきではない自由法学運動の指導原則すら越えている。これに正しく反対しているのが、**Fuchs** a. a. O. である。価値増加税法において、法律に一致しない「解釈」は、プロイセン上級行政裁判所によって正当に退けられた。最近のものとして例えば、preuß. O.V.G. Bd. 77, S. 32 ff. [プロイセン上級行政裁判所判例集 77 巻 32 頁以下] を参照。
- 38 (原文 244 頁註 1) これは、Urteil des II. Senats Bd. IV. S. 63 [ライヒ租税裁判所判例集 4 巻 63 頁] によって十分に強調されている。

づけたことは十分に理解できる。ベッカーは、租税回避の阻止についての租税通則法 5 条の一般条項を、明確に「4 条の適用の一つ」³⁹に過ぎないと述べている。ここで、彼の論述全体の不明確さが理論的な誤りに至っている。真の租税回避は、解釈という技法が、まさに機能しなくなったところで始まるのである。法の欠缺、そして、法の目的と（それ自体は矛盾のない）法の文言との不一致は、租税回避をする者が利用するものであるが、それは、適切でない法命題の解釈によって決して橋渡しされ得ない。この点を明確にしなければ、はじめから租税回避の法的概念と正しい認識の位置づけができなくなる。そして、まさに、最も鋭い武器で戦うこの領域において、戦いを受けなければならないのである。—したがって、これは、解釈問題であって、そこで租税回避の試みと真の回避の境界を引こうとしているのである。争いのない回避の領域までこの境界が動かされるおそれがあることは上で説明した。成功した回避に対しては、本来の意味での解釈は機能しない。ここで採られなければならない方法は第二の手段、すなわち、不完全な法律に対して補助を創り出す手段、つまり、類推論法である⁴⁰。

まさに類推論法だけが、法律回避を有効に阻止するのに適切な手段であることが分かる。なぜなら、回避を行う者は、実際に存在する法命題を潜り抜けるために、法制度の中に存在する欠缺を利用するからである。類推論法は、この欠缺を閉じるのであり、立法者が従来注意していなかったところに、法制度の完成のために必要な枠を設けるのである。裁判官が、あらゆる真正の法律回避の場合に提出しなければならない唯一の必要な問題

39 (原文 244 頁註 2) A. a. O. Anm. 5.

40 (原文 245 頁註 1) これは、Urteil des II. Senats Bd. IV, S. 48 ff [ライヒ租税裁判所判例集 4 巻 48 頁以下] が、非常に鋭く認識している。ここでは、確かに回避事例ではないが、あらゆる真正の回避事例に当てはまる前提条件である法の欠缺の補充が問題となっている。同判決 (52 頁) における以下の詳述は正しい。「租税通則法は、欠缺の補足となる規則を提供していないが、4 条は、その手がかりを指し示す。」欠缺を塞ぐために、4 条を直接適用することは認められない。当該法廷によって、法の欠缺を塞ぐために定立されたさらなる原則について、本稿での関心はあまりない。特徴的なのは、しかし、明文の規定によってのみ納税義務が生じるといふ重要な法治国家的思考への言及がないことである。この点についてはすぐに本文で述べる。

は、次のようなものになる。すなわち、私が動いている領域、そして、私が守らなければならない場所において、法律回避者が意図する結果を排除することができる類推論法は許されるのか、と。この問いは、従来、法律回避の阻止の問題全体に対して必要な明確さをもって立てられたことも、答えられたこともなかった。ここで取り扱われる租税回避という部分的な問題にのみ、その解決が試みられる。回答は、筆者の見解では、否定的なものにならざるを得ない。原則として租税法の領域において類推論法は、正しく解釈された法律の要件が、もはや適用されない経済的な事実を納税義務に服させる効果をもつ限りは許されない。—この幾分厳しい立場が正当化され得ると思われる理由は、上ですでに簡単に示した⁴¹。租税法の命題は、法に服する者の財産の領域について、侵害する権利を国家に与えるものだからである。法治国家的思考の発展により、しかし、次のような原則に至ったのである。すなわち、このような侵害は、**法律の根拠に基づいてのみ許されるべきである**、と。類推によって見出される法命題は、実定法上の命題を手がかりとして導き出され得るが、それ自体は法律の中には含まれていない。したがって、法命題を法典に取り込むことがその実際的な使用の前提とされる限りにおいて、その適用可能性は否定されることになる。類推論法によってのみ導かれる法命題は、租税法の領域においては、例えば刑法の領域と同様、法規範と見ることはできない。これは、今日、ますます正当なものとなっている。なぜなら、今こそますます複雑になる法規範は、臣民と国家権力の関係を規律するものであり、ますます法治国家の重要な基本的な要求、すなわち、これらの法規範全体の**明確性**を要求するからである。国家が一方で、制限した法という方法により、この関係を自由に規律することができるのであれば、国家は他方において、国家がまだ要求していない法的領域を必ず、そして、それ自体国家に法的に従属するものの自由な領域として、国家に不利なように認めなければならないからである。—以上の命題により、しかし、現代国家の活動領域を常

41 (原文 246 頁註 1) S. oben S. 230 f.

に拡大しようとする傾向に関する判断が決して下されるわけではない。まさに、租税法に対してのみ非常に強調して要求されるのは、この拡大が、(言葉の本来の意味における) **法的な方法**によってのみ起こらなければならないということである。—ライヒ租税通則法は、筆者には、多くの面でこの要求を実現しようとしているように見える。ライヒ租税通則法は、多くのこれまで発展してきた、そして筆者の見解では、許されないにもかかわらず適用されてきた法命題を、実定的な法律の規定へと昇華させたのである⁴²。特に、類推論法が許されないことは、筆者の見解では、無理なく 81 条 1 項 1 文という重要な規定から生じる。すなわち、「租税債務が発生するのは、**法律**が租税を結びつけた要件が実現したときである」。ここから、反対解釈により次の命題が導かれ得る。すなわち、**法律上の要件**が実現しない限りは、租税債務は発生しない、と。もっとも、租税通則法における「法律」とは、**あらゆる法規**を意味する (2 条)。しかし、先ほどすでに述べたとおり、真正の類推によって見出される法命題は、国家による臣民の自由領域への介入権を規律する法分野においては、効力を有する法規範として評価すべきではない。以上の論述の結論として、したがって、以下のような立場をとることができる。真正の (解釈によって排除されない) **租税回避**は、類推による法の適用ではなく、**個別的で明確な法規**に基づいてのみ、有効に阻止することができるのである。

V. 慣習法の規定を通じた回避の阻止 (これまでの租税回避に関する判例)

この命題は、むしろ**法律**の規範を要求しているわけではなく、**慣習法**も租税回避の阻止に必要な**法命題**を提供し得る。したがって、特別な条項を法律に取り入れなければならないと主張する前に、まず検討すべきは、慣習法上の命題が従来の展開から導けるのか、である。その内容としては、例えば、納税義務の回避のために行われた**法的行為**は、租税法上、課税要

42 (原文 247 頁註 1) これは、例えば、自己占有と租税法上の所有権の同一視にも当てはまる (通則法 80 条 1 項 1 文)。

件が実現されたかのごとく取り扱われる。この問いから、租税回避の問題に関する判例の従来の立場に関する興味深い検討に至る⁴³。慣習法上の命題が存在することは、それを裁判所が一貫して用いていることが立証できなければ主張し得ない⁴⁴。

租税回避阻止のために法律の規定は必要ないという見解の支持者が繰り返し引用する、ライヒ裁判所のリーディングケースである（とされる）判決は、84 卷 17 頁以降に掲載されている。それは、以下のような事実が前提となっている。H 侯爵は、私有財産である鉱業資産を株式会社に転換し、その株式はすべて H 侯爵が独占的に処分できるようにしようとした。そこから生じる私法上および刑法上の責任のために、当該侯爵は、自らを「発起人」とすることを躊躇した。そのために彼は、他の 5 人による金銭出資によって株式会社を設立させ、その後、（事前の取り決めに従って！）売買契約によって新たに設立された株式会社に、鉱山および製鋼所、土地および鉱山株を 4,400 万マルク（額面 4,000 万マルクの株式の 110% の引受価額）の給付と引き換えに譲渡した。同時にその侯爵は、全設立費用を引き受けるという義務と引き換えにすべての株式を取得した。その直後に当該侯爵は、再び彼の所有する株式の 5 分の 2 を、発起人の 1 人に 130% の引受価額で譲渡した。争われているのは、いかなる価額を「発行価額」として前提とするのか、である。出発点として想定しなければならなかった法律の規定は、1900 年 6 月 14 日のライヒ印紙税法 1a (RGBl. 289) 条である。ここでは、国内株式の額面価額に「額面価額を超えて発行された

43 (原文 247 頁註 2) ここでも、租税回避のみを論じる。裁判実務が、租税回避の成功を否認する一般的な法命題の確立に至っていないことは周知のとおりである。この点について筆者は、Vetsch 等の解説を参照する。特に、いわゆる 1500 マルク契約の締結を通じた法律回避に近似する事例においては、まさに今述べた類推論法に対する法治国家的な理由がないにも関わらず、ライヒ裁判所は今日まで回避行為を否認する判決を躊躇してきた。Vgl. R.G. 69, S. 59; 81, S. 41 [ライヒ裁判所判例集 69 卷 59 頁、81 卷 41 頁]。

44 (原文 248 頁註 2) Otto Mayer (Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. I, S. 90 ff.) の、租税法も含まれなければならない行政法の領域における慣習法の形成に対する懸念は、ここではまだ全く考慮されていない。

金額を加えた額」の2%の税率で課税することを定めていた。租税債務者は、正式な設立の際に支払われた110%の発行価額のみが、印紙税の計算において参照され得ると主張した。これに対して税務当局は、発行価額は侯爵の現物出資を考慮して計算されなければならないと主張した。ライヒ裁判所は、税務当局の主張に同意した。同裁判所は、まず(20頁)、次のように本質的な問いを非常に正しく定立している。すなわち、いかなる給付が株式の最初の取得者による反対給付と見ることができるのか、と。そして、**価値**の計算の際には(株式の印紙の非常に厳格な性質にもかかわらず)「文書において示される株式の発行価額ではなく、実際上存在し、経済的観点から決定されるべき発行価額が税額の計算にとって基準となる」(22頁)と判示した。この基準となる発行価額は、見せかけとしてのみ行われた4,400万マルクという設立時の資本金から導かれてはならず、実際の資本価値の額、すなわち、(最初の取得者とみなされる)侯爵の真の反対給付から導かれなければならない。ここから裁判所は、反対給付の価値(印紙を貼った際の発行価額)としては、「投入された鉱業権の価値と見るべきである」という結論に達している。

筆者が以上の理由の重要な内容を再現した限りでは、その理由は十分である。ここで問題となっているのは、法律上の要件である「発行価額」の下で、何を理解するかである。この問いは、「租税法から見るができる、あるいは、その他疑いなく確定できる法律の目的」を考慮した解釈によって、次のように判断される。すなわち、決定的なのは、見かけの上のみ把握された(そして、設立証書に記載された)ストローマンとしてしか見ることができない形式的な発起人が合意した引受価額ではなく、**統一的な契約全体**という意味での最初の引受人の**実質的な**給付から生じる価値である。しかし、筆者が考えるに、この判断は、「発行価額」という法的概念の疑いのない**法的な**解釈に基づくものである(23頁で「法」と「経済」の対立はあまりよく論じられていない)。そして、さらに私見では、ここでは全く言葉の本来の意味での**租税回避が問題となっていない**。正しく異論なく解釈された法律は、直ちに要件に基づき適用されるのである。租税回

避の試みは、一度も発起人あるいは侯爵側に認めることはできない。設立の通常とは異なる形態の選択をした動機は、租税の領域には存在しない。発起人の範囲から株式の経済的な最初の取得者を排除することは、むしろ、第一にその当該侯爵を設立と結び付いた危険から引き離すことにあった。このことは、ライヒ裁判所も認めている。—すなわち、ライヒ租税通則法の公布前のドイツの裁判所の判例が、租税回避を有効に阻止するに十分であったか否かという争点からは、この最もよく引用される判決は除かれる。それは、租税通則法 4 条の考え方のよい例であり、5 条とは関係がない。

類似した位置づけにあるのが、上で検討した判決の中で引用されているさらに以前の 1910 年の判決である⁴⁵。この判決は、しかし、多くの点において 84 巻の回りくどく、そして、理解が困難な理由付けよりも明確である。その事案は基本的に同様である。すなわち、形式的には商法上の問題、つまり、一方当事者の現金支払いによる新株の一部の引き受けが行われたか否かという問題は、正しく肯定的に判断された。それは、しかし、租税法上唯一の重要な問い、すなわち、ライヒ印紙税法の意味における新株の「発行価額」として何を捉えるかにとって意味をもたない。そこでは、現金支払いのみが決定的なのではない。当事者の意思により、株式引受契約と不可分の関係にある別の契約（新たに設立される有限責任会社と株式会社の合併に関する契約）もまた、価値を算出するにあたり考慮されなければならない。

この二つの判決における上告人のそもそもの誤りは、彼らが（例えば、明示的でなくても）「金銭出資又は現物出資」という商法上の概念は、租税法上の「発行価額」の概念の解釈にとって重要だと主張した点にある。これは、ライヒ裁判所が正しく説得的に退けている（後の判決より前〔1910年〕の判決の方がより明確である）。ライヒ裁判所が、この思考法に留まっていたのだとしたら、84 巻 17 頁以下の判断はこれほど大きな、そして、私見によれば不当な意味づけを獲得することはまずなかったであろう。

すなわち、これはライヒ裁判所判決 1920 年 1 月 20 日 (Jur.

45 (原文 250 頁註 1) Jur. Wochenschr. 1910, S. 342 ff.

Wochenschr. 1920, S. 643) にはっきりと表れている。これが租税回避の阻止について語る場合に引合いに出すことが許される唯一の例である。ここで取り扱われている事案では、すでに最初の設立の際に計画されていた形式的な事後設立（増資）によって、株式会社の現物出資を通じて出資印紙税（1913年7月3日帝国印紙税法1条A項）が回避されようとした。（租税回避に関する新たな判例を認めようとしている！）ライヒ裁判所判例集84巻17頁と反対に、ここで問題となっているのは、商法から租税法に取り入れられた「出資」という概念が、印紙税法上は商法上よりも広く解釈できるのか、ということである。このことをライヒ裁判所は肯定し、しかも、何度もはっきりとライヒ裁判所84巻17頁を引用している。しかし、そこでは単に（控訴が正しく強調しているように！）、租税法上の「発行価額」の解釈が問題となっているに過ぎないのである。過去の判決理由（その後の判決の根拠とはならず、法的議論の体裁を整えるためだけに役立つ）のいくつかの一般的な命題を引合いに出して一般的な法命題が獲得され、そして、類推論法による回避の阻止が、すでにライヒ租税裁判所の確立した判例であると述べられている。このことは、正しくないが、しかし、慣習法による法の形成の始まり（！）に非常に特徴的なことである。Juristische Wochenschrift のなかで判決を批判している論者（ラインシュトローム）は、ライヒ裁判所の当局寄りの傾向を非難している。こうした傾向を筆者は、判決のなかで確認することはできない⁴⁶。もっとも、その他の論点における結論にはほとんど満足いくものはないが、さらに彼はライヒ裁判所の判決をすでに確立されたものと考えている。これほど多く引用される84巻17頁判決を詳細に分析していれば、彼はその反対のことを確認することができたであろう。ラインシュトロームは、彼の短い評釈を次のような短

46（原文251頁註1）なお、まさに納税義務者に有利となるような類似した原則を使用しているライヒ裁判所1912年11月22日〔審理〕および12月13日判決（VII 320/12）im preuß. Justiz. Min. Bl. 1913, S. 159 ff.〔プロイセン司法省官報1913年版159頁以下〕参照。わが国の最高裁判所に対する（根拠のない）当局寄りの非難については、私見によれば非常に慎重でなければならない。

い希望で締めくくっている。すなわち、ライヒ租税裁判所は租税通則法 5 条の支配の下で、「ライヒ裁判所はここでその施行前に行っていたよりも」、「当局寄り」ではなくなることを望む、と。

ライヒ租税裁判所がライヒ租税通則法 5 条をどのように適用したのかについては後に示すが、ここでは次のことのみを確認したい。すなわち、ライヒ租税裁判所は非常によく似た事案(ライヒ租税裁判所判例集 4 巻 212 頁)において、今論じたライヒ租税裁判所の判決に完全に賛同し、しかも非常に典型的なやり方で単に判決の掲載箇所ではなく事件番号のみを引用している。その一方で、内容的にはるかに該当性の少ない決定であるライヒ裁判所 84 巻 17 頁は、詳細に引用し論じられている。この決定を最高租税裁判所も根本的なものと考えているが、私見によれば、全く重要性のない判決要旨を引用するに留まっている。ライヒ租税裁判所の主要な論点は、筆者にはその消極的な中身であるように思われる。その結論は、ライヒ租税通則法 5 条の考え方を基礎とするものではなく、単に(通則法の施行前からすでに適用可能であった)4 条の原則(すなわち、法の目的に沿った解釈)だけが引合いに出されている。ライヒ租税裁判所も、商法上と租税法上の「出資」は異なるという結論に到達している。これにより、はじめから解釈規範の適用領域が、回避規範を犠牲にして過剰に拡大されている。両者の概念を不十分にしか区別しないことにより生じる危険は、ここでは初めから見逃されているように見える。もし、法律の解釈を法律上の概念の修正のために用いることができると考えることができれば、個別の回避の阻止を掲げることは余計なものとなる。今挙げた判決のケースは、私見によれば、単に真正な租税回避(法律における欠缺の利用)と評価することが許されたであろうものであった。ライヒ租税裁判所は、ライヒ租税通則法 5 条の原則をすでにその正式な施行日前に適用できると考えたので⁴⁷、納税義務者が行ったこの回避行為(形式的・法的には、設立と独立した売買契約

47 (原文 252 頁註 1) Vgl. die Entsch. R.F.H. III, S. 213 f.; IV, S. 119; XI, S. 8 [ライヒ租税裁判所判例集 3 巻 213 頁以下、4 巻 119 頁、11 巻 8 頁]。

すなわち経済的な成果において、「出資」と同じである。)についても、この(私見によればより正しい)立場からも、租税法上の成果を認めないことができたのである。

さらに租税回避の観点の意味をもった租税法上の判決は、隠された利益分配による会社の所得の圧縮に関するものである。二つの形式の操作が、プロイセン上級行政裁判所の判決では特に全面に出てきている。より頻繁に生じるのは、執行役員に任命された会社構成員に対する高額の「給与」の支払いによる利益の分配である。もう一つは、純粋な利益の一部を(多くは、この目的のためにのみ設立された)他の会社に、「契約上の義務」という理由で移すことである。両方のケースの判断のためにプロイセン上級行政裁判所第7法廷は、今問題となっている事案における判決をライヒ租税裁判所へと移送する前に、私見ではすでに正しい観点を作り出していた。17巻308頁以下にある両方の国税に関する判決において、プロイセンの裁判所は(従来の判決を変更し)以下のことをはっきりと認めている。すなわち、(特別な雇用契約ではなく)会社契約に基づいて執行役員に任命された社員もまた、利益から控除可能な収入を得ることができる。ただし、それは「報酬が業績の価値に対して単にその職務への対価にとどまらず、利益の分配もされたと考えざるを得ないほど著しく不均等でない限り」である(a.a.O. S. 312)。そして、「隠された利益分配の約束がはっきりと認識できる」場合にはじめて、その報酬は課税の対象となるのである。この原則は、社員全員が執行役員に任命されたとしても妥当する。しかし、ここで明らかになった報酬が出資の割合に対応しており、そして、その利益が他の約束から報酬が実際には望まれていなかったことが認識されている場合には、執行役員への報酬には控除可能な経費としての性格は認められず、それは、むしろ利益に算入すべきである。一いかなる法的根拠で、課税庁は、表面上認識できる当事者の意思を超えて、当事者が「執行役員の報酬」と言っているところにも、「利益の分配」を認める権限があるのかについて、判決は確かに明確なことは述べていない。その理由は、しかし、裁判所が隠された法律行為を認定し、BGB117条〔1項：相手方に対してす

るべき意思表示は、相手方の同意により、仮装のためにのみしたものであるときは、無効とする。2 項：仮装行為によって他の法律行為が隠されているときは、その隠された法律行為に関する規定を適用する。]により、*negotium dissimulatum*（仮装・隠蔽）を理由とする課税を行うことができることについて、ほとんど疑問の余地を生じさせない。—この法的理由は、しかしながら、国税判決 18 巻 96 頁〔1920 年〕において明確な言葉で述べられており、以下の事案において、当事者の約束が租税法上は意味をもたないことを明らかにしている。ある有限会社は定款のなかで、有限会社の社員と同じである合名会社に、年間の会社の資本の 6 パーセントの利子を上乘せした純利益の部分に移す義務を負っていた。その「対価」として有限会社は、合名会社の唯一の独占代理権を一定の場所に保持することになる。この契約の締結の際に、租税法上の問題が考慮されたことは明らかである。裁判所は、この合意の中に、真剣に意図された有償契約を認めなかった。独占的な地位を認めるために合意された金銭から、有限会社は、実際にはこの独占的な地位を利益の実現のために利用する可能性を除いていた。実際には、したがって、隠された利益の分配が存在しており、そのことが BGB117 条により、課税の根拠となる、と。—この両方の事案において表れている契約が、それを通じて利益の分配が隠される仮装行為であるという判断は、正しいと認めることができる。これによって、この 2 つの判決は、租税回避の枠から外れることになる。なぜなら、上で説明したように、回避行為の領域は、仮装行為および隠された法的行為が終わったところから始まるためである。

ところが、まさにこの二つの判決を、ライヒ租税裁判所第一法廷は、その他の点では非常によく根拠付けられた決定の中で（4 巻 113 頁以降）、この租税通則法 5 条の基礎にある法的な考え方は、すでに通則法の施行以前から実現されていたことの根拠としてあげている⁴⁸。ライヒ租税裁判所が

48（原文 255 頁註 1）当該法廷は、正しくライヒ裁判所判決 *Jur. Wochenschr.* 1920 年、643 頁を参照しており、*R. G. Bd.* 84, S. 17〔ライヒ裁判所判例集 84 巻 17 頁〕は参照していない。

ここで判断する事案は、むしろ、迂回によるある会社の隠された利益分配を扱っており、したがって、表面上は上級行政裁判所の二つ目の判決の事実と酷似している。しかし、重要な点において両者の類似性は成立していない。ここでの利益分配は、二つの同時に存在する会社間で行われているのではなく、過去にあまりに多くの利益を獲得した会社（有限会社）が有効に解散され、その全財産が不均等に少ない対価で、基本的に同じ社員が構成する新設の合資会社に移管されている。第一法廷は、その理由付けで、首尾一貫して次のように論じている。すなわち、売買契約の内容に従って生じた法的な状態は、戦争負担金法による課税の余地を残していない。一定の基準日において、有限会社では、その合資会社から支払われることになっているわずかな購入価格しか資産に計上していなかった。したがって、納税義務が生じるような利益が存在していなかった。実際に実現した利益は、むしろ新たな会社へと移動している、と。この財産の部分を有限会社の戦争負担金に充てるために重要なものとして、裁判所はさらに以下の検討が欠けていることを挙げている。すなわち、「獲得された利益を有限会社から合資会社へと移送する際に、有限会社による隠された利益分配が存在するか否か、いかなる場合に、その利益は売買契約と異なるにもかかわらず、租税法上は単に申立人の利益であるとされるのか」、と。問いと結論は正しく述べられている。しかし、その回答は、公正証書付きの売買契約の中に偽装行為を見ることができか否かにかかっているのである。この問いを、しかし、第一法廷が立てなかったのは、それを否定せざるを得なかったからであろう。この事案は、プロイセン上級行政裁判所が判断した二重会社の事案とは異なっている。その事案で判断されたのは、有限会社から合名会社実際に支払われた総額が、法的に契約に沿った金銭上の給付として把握されるべきか、あるいは、金銭的ではない利益の分配があったとして把握されるべきか否かである。ここでは、これに対して確定しているのは、清算された有限会社が、新たに設立された合資会社から、その資産および負債を承継するために、過年度と比較して利益増が表れない程度のわずかな額以外のものは受け取らなかったということである。さらに

確定しているのは、決算日において、高額の資産が有限会社ではなく合資会社の所有となっていたということである。当事者は、この独特な取引の慣行に反するような法律関係の形成を明確かつ真剣に欲している。なぜなら、当事者はこのようにして、この方法によってのみ没収的な戦争負担金を回避することを望んでいるからである。このようなあからさまな行為を利益分配が隠されている**偽装行為**と見ることは、私見によれば間違っている。ここには真の租税回避の事案が存在しているのである。適用し得たのは、(BGB 117条ではなく) 通則法 5条のみであろう。もし、当時すでに有効な法として存在していたとしたら話であるが。

このことを、しかし、この第一法廷は肯定している。第一法廷が主張するには、**5条**の法思想はすでに判例、すなわち、隠された利益分配に関するプロイセン上級行政裁判所の判例の中で実現している。しかし、今挙げた二つの判決は、偽装行為のみに関するものであって、失敗に終わった回避行為に関するものではないのである。したがって、従来と全く同じ構図が生じているのである。ライヒ租税裁判所は、すでに過去の判決の中で実現したと見ているそのような法的考え方を自ら初めて適用しているのである！このように過去の判例を、従来、まだ有効となっていない法規が効力をもつ**証拠**として誤って引合いに出すことは、**慣習法の形成の証拠**として有効かもしれない⁴⁹。

同様の方法で、さらに明確にバイエルンの課税庁は、BGB117条を租税回避の形式に適用した。その租税回避の形式として、文献の中において大きな役割を果たしている。すなわち、**有限責任会社を無限責任社員とする合資会社**である⁵⁰。1912年8月14日のバイエルン所得税法による有限

49 (原文 256 頁註 1) もっとも、正しく次のような疑問をもつこともできるであろう。すなわち、ライヒ租税裁判所はその判決を、もしも租税通則法 5 条が法律にまだ取り込まれていなかったとしても、同じような方法で根拠を付けたであろうか、と。

50 (原文 257 頁註 1) 筆者は主に以下の文献を参照する。**Rosendorff**, D.St.Ztg. 1920, S. 62ff.; **Hachenburg**, D.St.Ztg. 1920, S. 30 ff.; **Kahn**, Steuerersparung und Steuerumgehung, München 1919, S. 4; さらに、**Nees**, Steuerumge-

会社および個々の社員の二重課税を避けることを実現したこの独特な会社形態の私法上の有効性は、バイエルン上級州裁判所によって認められた⁵¹。課税庁およびその頂点にあるミュンヘン上級不服申立審判所は、これに対して組織再編は仮装に過ぎないという見解を繰り返し主張している⁵²。この見解が維持されないということは、今日ではかなり一致して認められている。ここでも真の租税回避の事例が存在しているのであり、それは、私見では適切な特別の法律の規定によってのみ阻止し得るものである⁵³。

ライヒ租税裁判所は、その10巻65頁に掲載された判決の中で、租税通則法5条を完全に正しく「有限責任会社を無限責任社員とする合資会社」の設立に適用した。この会社形態は、無限責任社員である有限責任会社から構成され、その全社員が有限責任社員となるというものである。判決では、適切に、この異常な法的形式では、無限責任社員および有限責任社員として同一人物が参加しているとき、租税回避の意図を推定することができるかと判示されている。ただし、同じことが反対の場合においても常に認められ得るかは、明らかでないままである、と。ライヒ租税裁判所だけが、したがって、ライヒ租税通則法の公布以降は有効な武器を手にしていたのであり、バイエルン裁判所の理由付けは間違っているように思われる。租税回避阻止の手段の選択におけるこの種の誤りは、しかし、例外に属するものである。プロイセン上級行政裁判所はより以前の判決⁵⁴の中で、

hung S. 32 ff. による説明も参照。

51 (原文 257 頁註 2) bayer. Ob.L.G. Bd. 13, S. 69 ff [バイエルン高等地方裁判所判例集 13 巻 69 頁以下]。

52 (原文 257 頁註 3) *Nees a. a. O.*, 34 頁に挙げられているミュンヘン上級不服申立審判所の決定については „Mitteilungen“ 15 巻 133 頁および 17 巻 185、216 頁参照。

53 (原文 257 頁註 4) もっとも、(特にバイエルン所得税法の適用範囲について) 特殊な会社形態の適用を通じた過度な二重課税の回避が、立法者にとってまさに望ましい結果とみなければならなかったか否かは措くとして、こうした法の(意図せぬ!) 欠缺の回避は、しばしば立法者もたらそうとした経済的な状況へと導くのである。

54 (原文 258 頁註 1) *Dtsch. Jur.Ztg.* [Deutsche Juristen-Zeitung] 1906, S. 1154 f.

親と子の間で BGB1617 条〔子は、親の世帯に属し、かつ親から養育又は扶養を受けている間は、自らの能力及び生活状態に応じて、親の家政及び事業において親に役務を提供する義務を負う。〕による無償の労務提供の代わりとして締結された雇用契約について、仮にこの形態が節税の意図をもって選ばれたとしても (!)、見かけ上の契約である仮装契約であると判断することを拒否している。同様にシュトゥットガルト高等裁判所⁵⁵は(土地の譲渡の際の)売上税の節税を目的として締結された回避の行為は公序良俗違反であり、したがって、BGB138 条により無効であるという見解を退けている。もっとも、裁判所は、従来の立法の状況によれば完全に正当化される、この種の回避行為に課税するという結論をも断念しなけりななかつた。

同様のことを我々は、ライヒ租税裁判所のライヒ租税通則法施行以前の回避判決において観察することができる。特に同裁判所は初めから回避行為を仮装行為と判断することを避けていた⁵⁶。回避行為と公序良俗違反の

(XIII a 6 v. 25. 1. 06) に掲載された。

55 (原文 258 頁註 2) Urteil III 2/12 v. 26. März 1912 [シュトゥットガルト高等裁判所判決 1912 年 3 月 26 日 III 2/12] mitgeteilt im „Recht“ 1912, Nr. 1578.

56 (原文 258 頁註 3) R.F.H. I, 127 f.; III, 213; V, 250; VI, 120 [ライヒ租税裁判所判例集 1 巻 127 頁、3 巻 213 頁、5 巻 250 頁および 6 巻 120 頁] 参照。これに対して、裁判所の第五法廷は、私見によればある事例において仮装行為を回避行為として取り扱っている。その 8 巻 163 頁の判決は、以下の事実に基づいている。ある家畜取引組合の買付人が、そのすべての収入に対して売上税が課された。彼は、自身が組合の機関としてのみ家畜を買い付け、単なる占有補助者として、購入した家畜の直接の所持を自身のためではなく組合のために取得したため、売上税法 7 条の減免規定の適用を主張した。この際、彼は組合の公示に依拠し、そこでは買付人の機関性が家畜販売者に対して明確に強調され、さらに BGB855 条〔他人の家事又は生業その他これに類する関係において、物につき他人の指図に従う必要のある者が、この他人のためにその物に対して事実上の支配を及ぼすときは、この他人のみを占有者とする。〕の文言に厳格に従って、機関は「いかなる場合においても、自らが取得した家畜に対する事実上の支配を、もっぱら家畜取引組合のために行使する」と規定されていた。裁判所は、当該買付人の独立性が組合の機関性と矛盾し、特に彼が所有権を組合のためではなく自分のために取得したと法的判断の誤りなく認定した。したがって、裁判所は(少なくとも本件に関しては)正当に、買付人が購入した家畜の直接の占有を組合のためではなく自分のために取得したと結論づけた。当事者の真の意図としては、これ以外の内容は実際上考えられない。このような

法律行為の類似性はしばしば強調されたが⁵⁷、しかし、この表面上の類似性から法的な結論が導かれることはなかった。ライヒ租税裁判所の5巻までの判決⁵⁸すべてが、回避に敵対的であるということはできない⁵⁹。上で論じた第一法廷の判決（4巻113頁）を除けば、節税行為が租税法上有効と認められなかったことは一つの事案もない。そしてこのことは1918年から1920年の時代、すなわち大脱税時代の間でもそうだったのである！ここで考察された多くの裁判例⁶⁰の中から典型的であるものとして、第二法廷（1巻126頁）が判決を下した、いわゆるミトロワ事件を取り上げる。ここでもやはり会社の印紙税法の事案が存在していた。

ある株式会社の設立が、もはや存続していない会社の株式を法的に許可された方法で一つの主体へと統合したうえで、本社を移転し、定款を変更することで経済的には達成された。当時、すなわち1913年のライヒ印紙税法1Aa条による課税は、形式上、この行為についてはありえないものであった。この見解に第二法廷もまた立っていた。もっとも、下級審は定款の修正の中に、租税法上、新設と同様に評価すべき行為をみようとしていたのであるが。しかし、一理由をそのまま引用するなら「定款の修正は⁶¹印紙税を必要とせず、そして、それは新たな株式会社が設立されたの

事実関係において、租税通則法5条は、公示がその反対を述べていたとしても、これを無視するために用いる必要はない。それは真意を隠すための**偽装表示**であった。課税においては、しかし、常に真の取引意思が決定的である。したがって、（結論ではなく）法的な理由付けにおいて、本判決は5条に依拠する限りにおいて誤っている。

57 (原文259頁註1) III, 214, は、**Hachenburgs D.St.Ztg.** 1920, S. 30. の説明に続く部分である。

58 (原文259頁註2) 5巻247頁には、第二法廷による租税通則法5条の初の適用が含まれている。

59 (原文259頁註3) この点については、筆者による *Recht und Wirtschaft* 1921, S. 217 f. における説明を参照。

60 (原文259頁註4) 特に *Bd. I, S. 69; I, 71; III, 212; IV, 113 (s. o.); V, 30; V, 121* [ライヒ租税裁判所判例集1巻69頁、1巻71頁、3巻212頁、4巻113頁(前掲)、5巻30頁および5巻121頁] 判決を参照。

61 (原文259頁註5) ここでは該当しないが、法律自体で予定されている場合を除く。

と同じ効果が達成された場合でも同じである。法律は、その課税を当事者が回避しようというそのような行為のように、回避行為が課税されるという規定を含んでいない。株式会社の設立は、非常に特定の種類の文書の発行を予定している 1Aa 条によれば、そのために商法(182 条、188 条、196 条)で規定された形式が守られており、そして法的に有効な公証が存在するときのみ課税の対象となる。このことは本件事案では起きていない。もっとも、会社設立の契約の変更が真剣に意図されていなかったのであれば一ちなみに、これを裏付ける証拠はない—、そのための決定はおそらく無効であっただろう。しかし、新たな株式会社を設立できるという効果をもつことはできなかったであろう。」

筆者は、以上のリーディングケースの判示は、租税通則法 5 条の考え方が当時の（1919 年には）ライヒ租税裁判所でもまだ貫徹していなかったということを十分に説明していると考える。この種のことが後の判決において主張されたとしても⁶²、その際には、法律による租税回避の阻止が不要であり、裁判所は自ら租税回避に有効に立ち向かう方法を見つけているということを証明したいという願望が、無意識のうちに同時に述べられているに過ぎないのかもしれない。筆者は、以上で一般的な慣習法上の命題の発展という意味では、この考え方が確立したとはいえないことが論証されたと考える⁶³。プロイセン上級行政裁判所およびライヒ裁判所の「仮装」行為と「解釈」判決は、この関係では意味をもたない。これらの判決は、後に誤って（！）真の回避判決の根拠として引合いに出されたため、これは慣習法の形成への過程を意味するのかもしれない。しかし、この過程は完成に至ったわけではない。すなわち、問題全体があまりにも新しく、また判例はあまりにも矛盾が多すぎるため、統一的かつ継続的な運用につい

62 (原文 260 頁註 1) III, 213 f.; IV, 119 [ライヒ租税裁判所判例集 3 巻 213 頁以下、4 巻 119 頁]。

63 (原文 260 頁註 2) 筆者は私見において最も重要と考える判決に限定したが、もしさらに多数の租税回避に関する判決を挙げたとしても、全体像が本質的に大きく変わることはないであろう。

て語ることはできないのである。

これで筆者は結論に達する。すなわち、ライヒ租税通則法を制定する際に、真の租税回避（それは再び、しかし、法律回避の特別な下位の事例に過ぎないのであるが）の阻止のための**一般的な法命題**は存在していなかった、と。偽装行為、隠蔽された法的行為、公序良俗に反する法的行為に関する類似する規範は、租税回避の事実を決して完全に包含することはできない。租税回避を阻止する慣習法上の命題は、ライヒ租税通則法**以前**に存在したドイツの裁判所の判決をもとに根拠づけることはできない。解釈による租税回避の試みの阻止は、まさに真の回避が始まるところで困難に陥るのである。すなわち、回避された租税法の規範それ自体が、裁判所の管轄において許される最も広範な解釈によっても包含されないところである。このようにして現れる回避者によって利用される法律の欠缺を、しかし、類推論法によって埋めることは出来ない。なぜなら、この種の法の発見は、租税法の分野においては一般的に許されないということが明らかであるためである。—したがって、租税法において唯一、回避の阻止を義務付けられている立法者が、他の阻止の方法を講じなければならなかったのであり**租税法自体の領域**において、ここで示された規範の回避を確実に阻止するための安全規定の可能性を模索し、実現したのである。

VI. 特別条項による租税回避の阻止

この目的のために用いられる法技術的な可能性の中で、第一かつ最も一般的なものは、**特別条項の仕組みを個々の租税実体法中に構築**することである。あらゆる課税要件を設ける際に必ず検討されるのは、納税義務により把握される経済的成果は、どのような法的方法で、通常、達成されるのかということである。この検討の際にいくつかの法的可能性が生じるが、それらは経済的成果が全く課税されない場合には用いられないが、主たる方法が租税によって捕捉されており、その他の方法が捕捉されていない場合には、直ちに優先されるものである。そのような納税義務回避のための**抜け道**が、当初の法律の規定では直ちに認識されていない場合、租税法の

制定に影響を受けた経済活動の形成により、速やかに立法機関は、そのような抜け道がまだ存在していることに気付くであろう。優れた税制立法者の任務は、このような現象をできるだけ早く認識し、即座に防止することである。これは、「通常の回避経路」を使用した場合に、法律制定以前から取引で使用されてきた主たる経路と同様の納税義務を生じさせる**特別の要件**を設けることで行われる。

このような回避の阻止のための特別条項の仕組みは、**比較的古い租税法**の中によく見られた。特に、納税義務の根拠づけのために、民法の**厳格に形式的な要件**と結び付けなければならなかった租税法の中によく見られる。筆者は今述べたことの説明のために、1919年9月10日のライヒ不動産取得税法〔Reichs-Gründerwerbsteuergesetz vom 10. September 1919〕を挙げよう⁶⁴。この法律は、上で述べたように（できる限り）制約のない土地に対する経済的な処分権について、ある人から他の人への移転を租税法上把握しようとするものであった。当時の考え方は、土地の新たな取得は特別な担税力のメルクマールであるというものであった。主な要件は、**法的な財産権の移転**に結びついており、納税義務を登記簿への法的変更の記載により発生させていた。この登記簿への記載によって、所有権の移転が形式的に終了する。譲渡人が財産権を移転する際に義務付けられた譲渡の義務契約^{VII}それ自体は、納税義務を生じさせるものではない。しかし、それは譲受人に完全な利用権を譲渡するという、経済的な状態を、法的に重要なメルクマールである登記を実行することなく実現できるため、法律の5条は「財産権の移転を義務付ける譲渡行為に納税義務が生じる」と明示しているのである。それは、もし、形式的な財産権の移転が1年の経過後にまだ行われていなければ、である。しかし、これでもまだ捉えるべき経済的要件を完全に租税法上把握するのに充分ではない。譲渡の義務契約から権利を得た者は、自分の側でこの契約から生じた権利を第三者に移転

64（原文 262 頁註 1）ここで関心のある多くの点において、価値増加税法は不動産取得税法と一致している。

する、あるいは、後から当該不動産を第三者のために取得したと宣言することによって、(経済的に) その不動産を保有することができるのである。譲渡の契約の経済的目的は、さらに、譲渡人のみを拘束する売買の申込みによっても達成することができる。あるいは、譲渡の契約締結を所有者に義務付ける契約によっても達成され得る。同様に、譲渡の契約に代えて、従来の所有者が契約の相手に当該不動産を自己の勘定で譲渡する権限を与える法的行為とすることもできる^{VIII}。租税法上把握すべき経済的成果を達成するこれらの可能性はすべて、不動産取引法の実務において徐々に実現した。立法者は、これらの可能性をすべて特別な要件にしたのである(5条6項「1項の意味における譲渡の行為と見ることもできる。」。その特別な要件、すなわち、登記や主たる回避行為である登記に至らない譲渡行為には、主たる要件と同様の納税義務が結びついているのである。今挙げた5条の3項により、(義務的な!) 不動産の連続転売の際にすべての転売が租税により把握されるように配慮されている。最後に3条は、過去によく使われた方法、すなわち、不動産を商法上の会社へと変換し、そして会社の一部をある人に、登記簿への記載を回避して経済的に移転させるという方法を禁じているのである。—これらすべてによっても、しかし、取引が望む経済的な成果を、法律上の要件に抵触することなく達成する法的形式を発見することを妨げることはできない。立法者は、したがって、個別の租税法の中に、同時に一般条項⁶⁵を取り入れることを決断しなければならなかったのである。当該一般条項は、ratio legis (立法趣旨) を経済的に純粋に、すなわち、ある特定の法的な様式に関連付けることなく表現したものである(6条)。「課税対象となるのは、所有権を移転することなく、

65 (原文 263 頁註 1) 筆者は、この規定自体は、特別な要件のうちの一つが回避された場合であっても適用可能であると考ええる。一方、ライヒ租税裁判所(第二法廷)は5巻249頁以降において、会社持分の譲渡による租税回避(3条)の場合には、6条の適用は否定されるとの異なる見解を示している。筆者は、ライヒ租税裁判所が言及する制定経緯について、法体系に鑑みれば決定的な意味はないと考える。したがって、筆者は、同裁判で判断された事例では租税通則法5条を必要とせず、不動産取得税法6条で十分であったと考える。

他人が所有者と同様に財産を処分することを可能にする法的事象も含まれる。」もし、我々がこの条項を先頭において、そして（内容を変更することなく）、「課税対象となるのは、他人に不動産に存在し得る最も広範な支配権を作り出すすべての法的事象である⁶⁶」と言い換えるならば、これによって、かなり不動産取得税の根拠にある「租税法上の経済的概念」を明らかにしたことになる。すなわち、可能な限り、他の領域の法的概念から離れて、法の目的や趣旨を法的な要件へと高めたことになる。従来法の主な要件と特別な要件は、「それ自体が法的過程として特に妥当する」という文言で、この最初のパラグラフに付け加えられることになる。このような法の規定のあり方が（それは、ベッカーの論考の方向にあるようである）⁶⁷ 実務において有効であるかについては立ち入らない。その条項は、より確実な回避の阻止を個別の法律のために間違いなく提供するであろう。しかし、このような法律の構造により、法的要件が、経済的要件に置き換えられるという誤解については、改めて退けられる。一二つ目の不動産取得税の「回避」条項（7条）である「課税は、この法律により納税義務を負う法的過程が、他の者により隠蔽されることによって排除されることはない。」は、基本的に BGB117 条と同じことを述べており、効率的に立法を行う原則によれば、この条項は削除されることになる⁶⁸。

同様の予防的な租税回避の阻止のための特別な要件は、多くの個々の租税法に含まれている。それらをすべてここで説明することは必要ではない⁶⁹。このような個々の要件は、租税回避の防止を有効に行おうとするな

66（原文 264 頁註 1）Martin Wolff, Sachenrecht, § 51 I. による定義を参照。

67（原文 264 頁註 2）S. oben S. 241.

68（原文 264 頁註 3）上述（232 頁）の仮装行為と回避行為は互いに排他的であるという命題から、不動産取得税法 7 条と租税通則法 5 条を同時に適用することはできないという当然の帰結が導かれる。これは、ライヒ租税裁判所（6 巻 120 頁、11 巻 109 頁）が明示している。それは、しかし、個々の事例において、互いに排他的な規範のうち、いずれを適用すべきか検討されなければならないというわけではない。すなわち、一その事実の評価にかかわらず—いずれかが確実に適用されるという判断で十分である。なぜなら、それらの租税法上の結果は同じだからである。

69（原文 265 頁註 1）例えば、価値増加税法 [Zuwachssteuergesetz] 3 条、5 条、

らば、租税を節約する取引に道を開く回避の方法が、立法者に認識されるごとに何度も新たに作成され、あるいは、新たに設けられなければならない。正式な立法手続の緩慢さを考えると、租税回避をする者は、この競争において大きな優位を保っている。多くの法律は、したがって、回避の阻止のための特別な要件を政令の中で、または、他のより簡単な方法で暫定的に特別な要件を設けるという可能性を予定している。それによって法律の抜け穴が直ちに、応急的であるにせよ埋められるように。最終的な改善は多くの場合、立法者の任務である⁷⁰。

特別条項による回避の阻止は、多くの理由から、法技術的に推奨されるだろう。取引は、初めから望ましくない脇道に入り込むことを躊躇させる。もし、当事者が、彼らが「抜け道」となる法的行為によって納税義務を逃れることができないと知っていたら、彼らが主たる方法、あるいは、本来の方法を避ける理由はなくなる。租税法上の負担にもかかわらず、法的実態および経済の実態は、これまでどおりの軌道の中に保たれる。租税の本来の機能、すなわち、一定の法的状態の（不可避ではあるにせよ）**副次的な効果だ**ということは維持されている。一特別条項は、さらに、一般的に明確で、一義的な関係を作り出す。このことは、もし、完全に明確な法的形式が、課税要件へと高められたとしても妥当する。しかし、個別法の領域において、一般条項および不確定概念を用いて立法作業が行われるとしても、それほど危険なものではない。これらの条項は、非常に限定された

6条参照。これらは、前述の不動産取得税法の条文と基本的に一致する。さらに、所得税法 8条 2項および 10条、資本取引税法 6b条および 6c条も同様である。プロイセン法からは、例としてプロイセン印紙税法 1条も挙げられる。また、ライヒ緊急犠牲法 12条における贅沢品に対する特別税や、13条における近親者への贈与の加算などの規定もこれに該当する。このように、相続税とは別に贈与や目的付贈与に対する特別税が制定されたのは、主に予防的保護策として租税回避を防止するためであったとさえいえる。

70 (原文 265頁註 2) 例えば、価値増加税法 66条、売上税法 (Umsatzsteuergesetz) 16条参照。贅沢税 (Luxussteuer) の対象とならない代替品を製造することで同税を回避することは、それらを売上税法 (15条) の贅沢税目録に分類することで防止することができる。このためには、(ライヒ議会でなく) ライヒ参議院の議決で十分である。

意義しかもち得ないのである。まさに、この条項が適切な規定のあり方であれば、**将来の回避事案に対する有効な保護を提供する**のである。これらの広範な法律の条項に簡単な方法で特別な要件を設ける授権が結び付くのであれば、ほとんどのケースで租税回避を有効に阻止するのに十分だろう。

VII. 一般条項による租税回避の阻止

全面的に**欠缺のない**租税回避の防止は、むしろ、—これは認めざるを得ないが一常に拡大する個別条項の仕組みによっては、個別の法律の特別な租税回避の条項が、その全体において、一般条項と同じにならない限りは、達成され得ないであろう。経済活動は、納税義務を回避して望ましい経済的成果を達成する新たな方法を繰り返し発見するであろう。そして、特別条項がより広く及ぶほど、有効な回避の方法はより狡猾で不合理なものになる。こうした租税回避件数の増加を助長する要因として、特に二つの理由が挙げられる。すなわち、租税法の未成熟さと税負担の過剰な拡大である。国家の財政需要が大きい時に納税義務が締め上げられると、心理的にも納税義務を少なくする傾向が強くなる。そしてこの傾向は、実務ではまだ利用されていない法律が回避の可能性を認識せず、それを取り入れているほど、この傾向は助長されやすくなるだろう。租税回避者と特別条項で武装した立法者との間の競争は、このような時には、見込みなく後者が前者を追いかけることになる。類似しているのは、しかし、ライヒ租税通則法制定時の状況であった。したがって、政府が回避を減らすために草案が予定している一般条項を追加し、それを国民議会の大部分の強力な反対に対抗して、断固主張したことは理解できる。

この一般条項それ自体が必要であったか否かという問題には、間違いなく肯定的に答えなければならない。一般条項だけが、判決に租税回避のための十分な武器を届けることができるのである。もう一つの問題は、本来の5条によって規定されている租税回避の範囲の拡大を過大に見積もっていなかったのか、ということである。この範囲は、一方では、刑罰が課される脱税によって画されており（脱税は後に明らかにするように、租税回

避とわずかな接点しかもたない)、もう一方は、許される節税および解釈と個別条項によって阻止される租税回避によって画されている。その間に存在する可能性は、理論的には非常に大きい。実際には、その可能性は(従来の判例および経験によれば)、非常に少数の回避の事例にしかならないので、その結果、上の条項を作ることに議会在興奮を費やしたことは、ほとんど正当化されないように見える。租税通則法5条が全く問題なく適用される例を見つけることが、今日では非常に難しいのであれば、一般条項に反対するために掲げられた多くの事案の不適切さにベッカー⁷¹が言及するとき、筆者は全面的に同意する。このことを1919年に見通すことができたのであれば、少なくとも問題の多い条項はおそらく先送りされ、より慎重に準備されたであろう。新たな租税法の回避の事例は、ここで重要な材料を提供し得たであろう⁷²。

国民議会は、おそらくは状況の過剰評価に基づく圧力を受けて、租税通則法5条を採用する決定を行った。しかも、基本的に草案の規定のあり方のままで行った決定である。草案を作成したライヒ租税裁判所部長のベッカーは、この根底にある考え方の規定の仕方をはっきりと応急措置であると呼んでいる⁷³。それは、より良い別の方法が証明されるまでは維持されるべきである、と。それは、急ごしらえの設計から応急的に建てられたにもかかわらず、実際の需要に驚くほどうまく応える建築作品に似ているかもしれない。その基本的な考え方にはとどまることが許されるであろう。規定の個別的な部分のみが改善を必要とするように思われる。

VIII.

a) 租税通則法5条1項の ratio legis (立法趣旨)

以上に述べたことは、規定の ratio legis (立法趣旨) を明らかにした1

71 (原文 267 頁註 1) A. a. O. § 5, Anm. 7.

72 (原文 267 頁註 2) したがって、筆者は、自身の *Recht und Wirtschaft* 1921, S. 219 における説明を維持する。

73 (原文 268 頁註 1) A. a. O. Anm. 2.

項「民法の形式及び形成可能性の濫用により、納税義務を回避し又は減少させることはできない。」に当てはまる。しかし、筆者が疑問なしとしな
 いのは、この規定のあり方が、本当に立法者が望む目的に適合しているか
 ということである。すなわち、argumentum e contrario (反対解釈)によ
 って次の命題が得られる。(法的形式の濫用) 以外の手段は、納税義務の回
 避のために、依然として用いることができる。あらゆる租税回避を排除す
 ることが、真に立法者の意図であったのであれば、この規定のあり方はそ
 の意図に適合してはおらず、例えば、次のように言わねばならなかっただ
 ろう。「経済的状況から生じる納税義務は、個々の租税法において予定さ
 れている法的要件の回避によって、免れることができない」と。要件の回避、
 すなわち一定の法的形式の不使用 (他の形式および形成可能性の濫用ではな
 い) は、あらゆる法律回避と同様、あらゆる租税回避の本来のメルクマー
 ルである。

筆者は、それが意図されていたか否かを別にして、法律が採用した許さ
 れない回避の場合を法的形式の濫用により行われた場合に限定すること
 を、適切であると考え。なぜなら、一定の取引行為に課税しないことが、
 通常経済取引に対応する法律上の形成可能性を用いることで達成された
 とすると、その不備は、立法者による個々の課税要件の不十分な規定の仕
 方にあることになるからである。最低限の要請としてあらゆる租税実体法
 に求められるのは、用いられる法的形式の目的を損なうことなく、課税対
 象となる経済成果を達成するために通常取引が用いる、または、少なく
 とも用い得る法的形式を課税要件にすることである。明らかな立法者の過
 誤により実現した租税回避は、法律の文言をあらゆる場合に完全に無意味
 であると宣言しない限りは、実際には、一般条項によっても阻止すること
 はできない。これにより、すでに上で⁷⁴展開した経済的自由の命題⁷⁵ (より
 正確には、経済的目的の達成のため任意の法的形式を利用する自由) は、通

74 (原文 269 頁註 1) 228 頁。

75 (原文 269 頁註 2) この命題については、Rosendorff, a. a. O. 23/24 参照。そ
 こでは、以前の裁判例に関する記載が見られる。

則法5条の回避条項と並んで、十分な意味をもつ。原則として、実際の取引は、利用すべき法的可能性の選択において租税法のことを気にすべきではない⁷⁶。租税法立法者の任務は、課税要件を、通常の取引において特別な意図なしに実現されるように規定することである。それなしには、望ましい経済的目標を達成できないからである。できる限り納税義務を負担しない方法をとりたいという経済の実態の自然な欲求は、全く制限されない。唯一の制限を成すのは、法的形式の「濫用」すなわち、**経済的目的の達成の観点ではなく、法的帰結の回避**による選択なのである。このことにより、同時に、当該規定の意味において、何を濫用と見なければならぬのか⁷⁷が明確になる。

b) 租税通則法5条2項における「濫用」の個別的なメルクマール

租税通則法5条1項においてすでに余すところなく規定された立法趣旨は、立法者にとってはあまりにも広範かつ不確定であると思われた。考えられたのは、この一般条項のみでは、正当な取引を課税庁による過剰かつ不当な要求から保護するには十分ではないということであった。この理由から、草案において予定されていた2項は維持された。しかし、起草者は、委員会の審議において以下のことを隠さなかった。すなわち、彼にとって、このような1項において規定された法命題を、このように制限的に定式化するということは、少なくとも余計なことであるように思えた、と。同法は、2項において、「濫用」という回避の要件を正当な解釈によって述べている。より詳しく規定されたこの「濫用」という1項にいう特別な

76 (原文 269 頁註 3) したがって誤解を招くのは、興味深い R.F.H. XI, S. 112 ff. [ライヒ租税裁判所判例集 6 巻 112 頁以下] の 115 頁が次のように述べている点である。すなわち、5 条が……何人もたとえ租税法が課税を結び付けている法的形式の選択に関しても、彼は可能な限り少ない税金を支払うよう自らを調整できるという命題を取り除いたのである。

77 (原文 270 頁註 1) したがって、1 項の基本的な考え方を維持するのであれば、筆者は、*de lege ferenda* (立法論的) に異なる文言での表現を提案したい。すなわち、「形式と形成可能性」という文言は、形式が本質的に形成可能性に過ぎないという点において、トートロジーを含んでいるように思われる。したがって、筆者は、「民法上の」という文言に含まれる限定では狭すぎると思われる。つまり、すべて「法的形成の可能性」という表現で十分である。

メルクマールが完全に認定された場合のみ、租税回避があったと認識される。立法者の意図は、したがって、「不確定概念」である濫用の解釈を実務へ委ねるのではなく、それを回避条項の適用をより制限する一定の法的なメルクマールの中へと細分化することにあった。この意図が完全に実現されたとは認めることができない。なぜなら、この個別的なメルクマールは、多くの不確定概念⁷⁸を含んでいる結果、司法には拡大された解釈権が認められたからである。

個別的には、2項は、濫用が存在すると認定される場合に、次のことを要求している。

1. 経済的な目的の「それに対応しない通常とは異なる法的形式」による実現。前提としているのは、租税法が、問題となっている経済的な事象、事実及び事情を、「それに対応する法的形成」において、課税要件へと高めたということである。ここで重点を置くべきは、選択された法的形式が、実現された結果に対応していないということである。（「頻繁ではない」という意味で）通常とは異なる必要があるのは、法的行為それ自体ではなく、達成された経済的目的との関連だけでよい⁷⁹。

2. （実際の結果から見て）通常の法的方法を適用した際に達成されたのと本質的に同じ結果が、回避の方法によって達成されたこと。

3. 課税要件の通常の方法に対して、回避の方法が全く意味をもたな

78 (原文 270 頁註 2) 「対応しない法的形式」、「本質的に同一の結果」、「僅かな意味しか」等。結局のところ、これらは裁量の問題ではなく、不確定概念の解釈の問題である。

79 (原文 271 頁註 1) それですら必ずしも必要はない。租税法の回避は、たとえ(関連する租税法の公布後) もはやまったく異常と見られなくなったとしても、依然として租税回避であり続ける。この点については、Recht und Wirtschaft 1921, S. 218 における筆者の見解を参照。近年、ライヒ租税裁判所 10 卷 67 頁は次のように述べている。「この特殊な形態による租税回避の試みが、最近、単発的ではなくなったからといって、その特殊な形態が、異常な形態としての性格を失わせるわけではない。法的形式が異常であるかどうかは、経済的必要性の自然な充足という観点からのみ判断されるべきである。」と。これは、筆者にはあまりにも不明確であるように思われる。疑わしい場合 (!)、経済的必要性の「自然な」充足とはいかなる理解であるのだろうか。

いか、または、「僅かな意味」の法的な不利益しかもたないという点。したがって、通常の方法の租税法以外の結果のみが、回避の方法の結果と比較されるのである。例えば、着目してはならないのは、回避行為がそのなんらかの法的不利益と並んでもたらす税メリットである。なぜなら、税メリットは、少なくとも法的不利益の可能性が受け入れられるほど大きいものとなるからである。そのようなものとしては、すなわち、それが実現することは当初は考えていなかった責任の拡大が考えられる。

4. 租税回避の意図⁸⁰。経済的なまたは租税以外のメリットが、当事者が通常とは異なる法的な方法を取る場合に決定的である場合には、通則法5条の適用可能性はなくなる。むしろ、より詳しい検討を必要とするのは、この利益が、実際に存在する租税を節約しようとする意図を隠すために見かけ上のみ述べられていないかということである。5条を適用するのに十分でないのは、ライヒ租税裁判所⁸¹の判例によれば、選択された方法が、税メリットをももたらし、当事者がその理由で他の法的形式よりも優先して選んだという事情である。回避の意図の形式的な証明は、むしろ、課税庁によって稀な場合にしか行われぬ。税務訴訟における立証責任のあり方からすれば、それは必要とされない。私見によれば、方法の選択において、租税以外の理由が決定的な役割を果たさなかったという、事案から導かれる課税庁および裁判所の確信で充分である。

c) 租税通則法5条3項における法的帰結

以上の濫用および1項⁸²の要件のメルクマールの検討の結果、租税回避

80 (原文 272 頁註 1) 2 項 1 号「租税の回避のために。」。

81 (原文 272 頁註 2) 興味深い裁判例として、5 卷 30 頁参照。

82 (原文 272 頁註 3) これらも個々の事例において存在することが確認されなければならない。特に、1 項は、もし 5 条が介入しなければ、租税回避行為を通じて租税を回避または軽減することが客観的に可能であったであろうことを前提としている。そうでない場合、5 条は適用されない。このことから租税通則法 5 条は、租税回避者にとって決して有利に作用することはないという実務上重要な結論が導かれる。すなわち、ある者が、法的形式の濫用が税メリットをもたらすと信じていたが、後に、要件に即した通常の状態を適用した方が、税メリットが大きかったことが判明した場合、その者は、租税通則法 5 条に基づき自らが行った取引を、自らの利益のために通常の状態として再解釈するこ

が存在すると認められた場合、法律回避の際に通常見られる**法的効果**が発生する。すなわち、回避された法律は、回避された事案に適用され、回避した者は、**あたかも**法律上の要件を実現させたかのように取り扱われる。このように実現した要件を、実際には存在しない「適切な法的形成」へと**転換**することで、あまり単純ではない事例では困難な問題に直面する。国家による臣民の私的領域への介入をフィクションによって根拠付けることは（通則法 5 条 3 項において行われているが）、法治国家の思考とほとんど相容れない。フィクションは、むしろ、課税の領域にのみ妥当する。他の法的問題にあっては、実現した要件からのみ出発することが許されるのであって、転換された要件から出発することは許されない。租税法にとっては、しかし、転換は**完全に**実施すべきである。「無効であると考えられる措置に基づいて納付された租税は」、回避を認定した判決が確定次第、申請に応じて還付される⁸³。

IX. 租税回避と特別条項の関係

個別の租税法において、回避の予防のために設けられた特別な要件には、このような引直しは必要ない。なぜなら、法律の要件はすでに実現しており、**直接的に**課税に至るからである。すなわち、特別な規定が及ぶ限り、租税通則法 5 条は適用されない。特別な法律の回避規定は、したがって、一般条項に対する特則の関係にある。このことは、二つの重要な結論を導く。法律の解釈によって、立法者が一定の特別な要件を設けることで、他の事案を除こうとしたことが明らかになったのであれば、このことにより、租税通則法 5 条も適用されない。その限りで、一般条項によって補われなければならない法律の欠缺は存在しない。したがって、その適

とを求めることはできない。5 条は一般的な法的規則ではなく、国庫の利益のための保護法に過ぎない。これについて、最近の判決であるライヒ租税裁判所 11 卷 112 頁参照。同判決は、他の多くの点でも注目すべき点を提供している。
83（原文 273 頁註 1）または、増加した税額と相殺することで控除される（租税通則法 103 条）。

用の前に、まずは検討に付されている事案が、納税義務の特別な回避の規定に含まれていないことにより、はじめから除かれるべきか否か検討が必要である。さらに、回避行為が特則に該当するのであれば、仮に租税通則法5条が同様に当てはまり、その効果が納税義務者にとって特則より不利益であったとしても、同条は適用されない⁸⁴。ここで無制限に妥当するのは、*lex specialis derogat legi generali*（特別法は一般法を廃する）という原則である。このことは、特に、次の場合に重要である。すなわち、個別の法律が、一定の要件が存在する際に、租税回避の意図を常に存在するものとして前提とし、その種の事例を（この意図が証明される必要はなく）はじめから租税法上不利に取り扱う場合である。このことが当てはまるのは、例えば、いわゆる養子の相続税法上の取扱いである。BGB（1757条1項〔子は、子としての養子縁組によって、養親の嫡出子としての法的地位を取得する。〕）は、養子を原則として嫡出子と平等に取り扱っている。相続税法（9条）^{IX}は、養子を下から二番目の税率区分に位置づけているが、それに対して嫡出子は最も優遇される一番上の税率区分に位置付けられているのである。筆者は、この租税回避の意図の推定が、（反証の可能性を全く許すことなく！）あらゆる養子縁組の際に正当化されるのかどうかということには立ち入らない⁸⁵。しかし、この意図が本当に存在していたことが明ら

84（原文 274 頁註 1）特別条項と一般条項の租税法上の効果が同じであるときは、双方の規範のいずれが適用されたということは、結論において変わりはない。法的な明快さのためには、しかし、この場合においても特別法の適用を要求しなければならないであろう。例えば、筆者は、不動産取得税法 6 条（263 頁以降においてすでに述べたとおりである）を特別条項であると捉えており、その特別条項は、理論的に考えられる不動産取得税の回避のすべてのケースを含んでいるはずだと考える。したがって、筆者は、不動産取得税の問題において、租税通則法 5 条が引合いに出されてよいかということには疑問である。このことが従来発生したところでは（ライヒ租税裁判所判例集 5 巻 249 頁、6 巻 118 頁）、筆者の考えによると不動産取得税法 6 条で常に十分であった。むしろ、認めなければならないのは、今挙げた判例においては、事実を租税通則法 5 条に包摂させる方が、不動産取得税法 6 条に包摂させるよりも簡単だったであろうということである。このことは、単に法律の目的に過ぎないものを、法律へと高めた特別な回避条項を実際に適用するのが難しいことの表れである。

85（原文 274 頁註 2）不動産取得税法（8 条 4 号）が一相続税法とは反対に一養

かになったとしても、養子をそれにもかかわらず通則法 5 条に基づいて、一番下の相続税の税率区分により課税することはできない。租税上の不利益は、いずれの場合においても特別法により完結している。

X. 租税回避と節税の関係

一般条項および特別条項は、共にそこで規定された要件が実現した時のみ適用することができる。特に、租税通則法 5 条は、税負担を減少させるためのあらゆる法的行為が排除されたというように拡大解釈することはできない。このことは、許される節税の領域から、無効な租税回避の領域を区別することにつながる。通則法の制定後も、負担を軽減させる法的形成が可能であるということにはほとんど争いがないのかもしれない。この可能性の範囲は、最も簡単には租税通則法 5 条の要件から消極的に導き出すことができる。すなわち、この条項に入らない（そして個別の租税法によっても該当しない）すべてのことは、許された節税と見なければならぬ。ここからは、以下の個別的な場合について、次のような判断が生じる。

1. 2 項において述べられた濫用の要件の一つでも節税行為において欠けているのであれば、租税通則法 5 条は適用できない。その法的行為に租税法上の効果があることを否定することも許されないのである。こうして一般条項は、次のような場合には適用されない。例えば、配偶者が租税を節約するという意図のみをもっており、その将来の遺産の処理の際、共

子による取得の際に、直近の親族の税メリットを認めていないのは、養子縁組が節税の目的（法は、不正確に脱税といっている）で行われた場合だけである。一般的には、しかし、個別の法律は、「節税の意図」のような、確定が困難な主観的要素を要件の中に取り入れることをしていない。したがって、特別な要件はその限りで、*praesumptiones iuris et de jure*（反証を許さない法的な推定）を意味する。反証は、しかし、明確に許されている場合もある。例えば、ライヒ緊急財産課徴金を免れるための近親者への贈与の加算に関する規定である。ライヒ緊急財産課徴金法 13 条および 14 条 5 号参照（後者の規定の中では同様に脱税という文言は、節税という文言に置き換えなければならないだろうが）。

同の遺言あるいは先位相続^xの代わりに、租税法上より有利な形式である遺族による生涯にわたる用益権という形式を選ぶ（通常みられない法的形式ではない）。あるいは、ある有限会社が、租税に関する理由から合名会社に転換される（相当な法的不利益）。または、被相続人が、その遺産を5人の子どもだけではなく、25人の孫の間でも分割する（同じ経済的成果ではない）。このような節税のための措置において、現在でも有効な経済的自由の原則が現れているのであれば、それに異議を申し立てるべきではない。しかし、懸念されるのは、2項の中に濫用のメルクマールをあまりにも詳細に規定することは、回避条項自体を回避するという動機を与えるということである。濫用のメルクマールの一つでも満たさない法的形式を発見することに成功したのであれば、それで目的は達せられるのである。2項を維持するのであれば、同項は間もなく、「租税を逃れようとする者のマグナ・カルタ」になっているであろう。そして、そのことは、判例が、この条項の様々な不確定概念について確立された解釈の法則を発見した場合には、なおさらそうなるだろう。

2. 納税義務の回避は、その義務がすでに法律に基づいて存在しているということを前提としている。したがって、将来の納税義務の回避のための措置は、租税通則法5条には該当しない⁸⁶。このような行動に対しては、新たに制定された租税法の遡及効によってのみ対抗することができる。この危険な手段を避けることが、その他の理由からどの程度推奨されるかということは、ここではこれ以上立ち入らない別の問題である。

3. 租税通則法5条が前提としているのは、個別的形式および形成

86（原文 276 頁註 1）こうした観点から、強い批判が可能であるのは、ライヒ財務省の 1920 年 1 月 9 日の告示である（ライヒ財務省告示 1920 年 67 頁）。すなわち、同告示は、1920 年 1 月 1 日から増税される売上税の回避のために用いられる限りで、まだ配達されていない商品のための前払いに租税通則法 5 条を適用しようとしているのである。—Richard Becher (N. St. Rundschau I, S. 153) は、当該告示の説明において、適切に濫用規定の濫用について論じている。これに反対するものとして、さらに Rosendorff, Steuerersparung, S. 47 等。正しいのは、Popitz, 売上税法コンメンタール 46 条註 52。

のための可能性が、租税回避のために濫用されるということである。同条は、負担の減少という目的のために行われる**包括的な経営計画**を対象としていないのである⁸⁷。したがって、例えば、いわゆる垂直統合(これは例えば、事業所の統合、あるいは、複数の製造工程における製造業者を一つの法的主体にまとめることをいう)を売上税回避の目的のために行うことは、回避条項によっては把握されない⁸¹。このような垂直設立は、経済的活動の自由の領域にある。

4. 法的形式の濫用は、**経済的可能性の濫用**、すなわち、財を通常とは異なる方法で利用することから区別されるべきである。自分の財産を自分の利益のために使用するものは(または、それを家財、宝飾、コレクションなどの相続税のかからないものだけに投資する場合)、相続税を「節約」はできるが、しかし、法の濫用をしているわけではない⁸⁸。

5. 租税回避の実行を阻止するためには、一定の法的形成の措置が「課税の際には意味を有しない」、すなわち、存在しないとみなされなければならない。我々は、ここで、それをある法律行為の一種の相対的無効と関

87 (原文 276 頁註 2) 租税通則法 5 条が、この包括的な経営計画のための行為に再び適用される必要はないということを前提とすると、これは有限責任会社を無限責任社員とする合資会社の場合がそうである(前記 257 頁以降参照)。私見では、しかし、ライヒ租税裁判所における次のケースでは、異なった判断をする必要があるように思われる。すなわち、ライヒ租税裁判所第五法廷 10 卷 205 頁は次のような判断を下している。複数の事業者が一つの有限会社を結成し、その会社の商号の下で、彼らはこれまでのそれぞれ独立した営業活動を「パン輸送業者」として営業活動を続行した、と。その会社に売上税の納税義務があるという判決は、その会社が単なる商品の「輸送」の枠を超えて活動しているという考慮に基づいており、筆者はこれに同意することができる。これに対して、その会社が、従来の活動を継続し、そのために会社からそれぞれの経済状況に応じて合意した報酬を受け取る従来の事業者からのみ構成されているという状況は、私見によれば租税通則法 5 条の適用を根拠づけることはできない。たとえその他の要件が満たされていたとしても、そこには通常みられない法的形式が欠けている。判決が、租税通則法 5 条に基づいてのみ根拠づけられているのであれば、その判決は、疑問のある判決と言わなければならないであろう。

88 (原文 277 頁註 1) 強制執行を無意味なものにするための財産の一部の投売りまたは移動も同様に評価することができ、これが租税回避でないことは間違いない。**Ball, N. St. Rundschau II, S. 125 f. 参照。**

連付けており⁸⁹、そこで問題とされているのは、すべての可能な法的形成の可能性が、この相対的な無効に該当するのか、ということである。この問題について、筆者は、法的現実の行為のうち、その無効が一定の要件の下でのみ、非常に限られた範囲の人によってのみ主張され得るといふ種類のものについては否定的に解したい。この法の存続の特別な保護が、単に倫理的、社会的理由から最も身近な関係人の利益のために設けられているに過ぎないからである。筆者がここで考えているのは、特に、一定の**家族法上の関係**、すなわち、**婚姻関係**や**親子関係**の存在の有無等のことである。私見によれば、たとえそれが完全に租税法上の考慮から結ばれたものであったとしても、課税庁も正式に有効に結ばれた婚姻関係の存在を常に認めなければならない。租税回避条項を、最も個人的な法的関係に適用することで、個別の稀なケースにおいて国家に発生するだろう財政上の利益は、一般的に課税庁が、このような最も私的な法的問題に介入し得ると思われることから一般に生じる不利益と全く釣り合うことはあり得ない。

XI. 租税回避と脱税の関係

ライヒ租税通則法 5 条には、租税回避の禁止が含まれていない。同条が回避行為について否定しているのは、回避者が意図した**効果のみ**である。一般的な回避条項は、その要件と効果が個別の事案からはじめて生じる**不確定の課税要件**に他ならない。こうした観点から、ライヒ租税通則法における租税回避に関する**刑罰規定**も、容易に理解することができる。回避の要件それ自体は、他の課税要件の実現と同様に可罰的ではない。従来と同様に租税回避は、今日においても租税を節約するための**許された手段**として有効である。ただし、課税庁が回避防止制度を適切に運用できる十分な

89 (原文 277 頁註 2) **Wassertrüdingen**, Ztg. St.fragen I., S. 107 は、この無効について、「**租税上の無効**」という表現を提案している。この表現は、筆者にはいきすぎであるように見える。この表現はあまりにも BGB138 条を想起させるが、すでに述べたように BGB138 条は、租税通則法 5 条とは関係がない。最も重要なのは、法的な無効ではなく「**引直しの可能性**」である。

法律知識を有する限り、この手段は今や必ず失敗に終わるといふ点が異なるだけである。脱税と反対に租税回避を行った者は、課税庁に対して公開の武器で戦っているのである。すなわち、租税回避をした者は、課税庁に対して事実と違わない要件を伝え、租税回避者自身は存在していないと考える納税義務の帰結を、租税通則法 5 条に照らして導くかどうかを課税庁に委ねているのである。

この状況が変わるのは、租税回避者が回避の要件自体を秘匿し、その代わりに課税庁に対して、完全に租税の課されない要件のメルクマールを伝えたときである。このような行為は脱税と完全に同視すべきである。回避は今日、それ自体が納税義務のある行為であり、それを故意に課税庁から隠蔽することは、実現した要件に基づき生じる収入に対して、課税できないことにつながるからである。これによって脱税の主たる要件（租税通則法 359 条 1 項〔自己又は他人の利益のために不当に租税特典を詐取し、又は故意に租税収入を減少せしめたものは、脱税犯として懲役刑に処せられる。懲役刑には罰金刑を併科すべきものとする。罰金刑の最高額は無制限とする。酌量減刑すべき事情がある場合、特に軽微な犯罪の場合には、罰金刑のみを科することができる。〕）が充足される。

この主張は、むしろ、客観的な状況では完全に正しい。主観的側面については、しかし、事情は異なる。租税回避者は回避行為を、租税を節約しようとする意図、すなわち、租税が課されない、または、少額になる要件を実現しようとする意図の下に行ったのである。少なくとも彼の未必の故意は、そこに向けられているのである。もし彼がはじめから、彼の行動が成功しないことを確信していたのであれば、彼にとっては間違いなく納税義務につながる通常の方法の代わりに、通常取引とは異なる回避の方法を選択する理由は存在しないであろう⁹⁰。彼が自ら行った租税回避行為を

90 (原文 279 頁註 1) むろん、事案は次のようにもなり得る。すなわち、租税回避者自身が、自身の行動が 5 条に該当すると見ているが、課税庁がそれを見落として「騙され」、彼に租税を課さないことを目論んでいるということはある。その場合にも、しかし、問題となるのは租税回避であって脱税ではない。

課税庁に完全には知らせない場合、彼は国家が当然有するはずの課税権を奪おうとは思っておらず、むしろ、自分のやり方が租税回避に当たり、したがって課税対象となるのかについての面倒な議論を避けたい（彼自身は自分の行為が課税対象であるとまでは考えていないか、少なくともはつきりとはそうは考えていない）のである。

この主観的な要素を考慮して、立法者が租税回避の隠蔽をはじめから脱税と同視せず、この犯罪を刑事法上の特則の下に置いたのは、筋の通った行動にほかならない⁹¹。租税回避の可罰性を規定した 359 条 4 項〔租税回避（第 5 条）は、租税収入の減少又は不当な租税特典の獲得が、行為者の納税義務調査のために課せられている義務に故意に違反するという方法によってなされる場合にのみ脱税犯として処罰される。〕は、まず、租税回避行動の不可罰性の原則を採っている。租税回避が脱税として罰せられるのは⁹²、租税回避に、納税義務の存否の追求という利益のために、実際の行為者に科している故意の義務違反が結び付いているときである。隠れた租税回避に、脱税と同様

彼が調査協力義務を満たしているのであれば、彼は不可罰のままである。課税庁の法的知識不足に関する推測は、可罰性には繋がりが得ないのである。iura novit curia（法を知るのは裁判所である）。この種の事案は、今日、人が考えるよりも多いのかもしれない。

- 91（原文 280 頁註 1）ここでついでに述べておきたいのは、納税義務の生じる法律行為を隠蔽する偽装行為は、脱税の要件を完全に満たしているということである。ここでは、当事者が実際に実現した事実関係は必ず納税義務が生じるということを確信している。この偽装行為は、偽装された課税要件に関して課税庁を欺くことに役立っている。偽装行為と回避行為の違いの重要性はここで特に明確に表れている。脱税を隠蔽する法的行為は、むしろ、回避行為でもあり得る。その回避行為によって、当事者はその行為が課税庁によって納税義務があると思われなことを期待している。ここで行為者の見込みが外れた場合、課税庁は租税通則法 5 条に基づいて回避行為に効果を否認する。そうすると、私見によれば、脱税の（不能な手段による）未遂により租税通則法 359 条 1 項および 360 条 1 項によって罰せられなければならない。これに対して偽装された回避行為が非課税であると考えられたときは、真の事実関係の発見の際に、既遂の脱税により、359 条 1 項に基づいて罰せられなければならない。359 条 4 項は全く問題とはならない。この点に関しては、Becker のその他の点では優れた 359 条 4 項に関する註 8 の記述は誤っている。
- 92（原文 280 頁註 2）次のような規定のあり方のほうがよかったであろう。「脱税のように」。隠された回避という犯罪行為は脱税とは概念上同じとはされておらず、刑罰の観点からのみ同じとされている。

全く同じ刑罰が課されることは正当化できるように思われる。回避の行動をさらに虚偽記載という保護膜で覆うことを必要と感じる者は、彼の取引のあり方が課税なしに可能であるということをほとんど信じていないだろう。課税庁に認識されている通常の回避行為が、道徳的な欠陥を帯びていないということをはっきりと認識したとき、行動の秘匿または隠蔽によって脱税者とはじめから同列にある者を熱心に追及しなければならない。

租税回避の可罰性という問題は、367条2項によって特有の複雑さを帯びることになる。本条は、1項〔納税義務者として又はその代理人として、もしくは納税義務者の事件の管理にあたり過失により租税収入を減少せしめ又は租税特典を不当に与えしめもしくは与えられているままにしておく者は、租税危害犯のかどにより10万ドイチェマルク以下の罰金に処する。〕において**過失による過少納税**（租税危害）を規定し、続けて次のように述べている。

「**租税回避(5条)**は、次の場合のみ租税危害として罰せられる。すなわち、**税収の減少又は不当な税メリットが、行為者が故意又は過失により納税義務の存否の追求という利益のために課された義務に違反することによって発生した場合である。**」

この規定は、「又は過失により」の追加を除けば、租税回避を**脱税**として罰することができる規定する先に触れた租税通則法359条4項と文言上全く同じである。**過失**による調査協力義務違反は、もしそれが課税の妨害に至る租税回避と解した時には、常に租税危害というより軽い⁹³刑罰によって罰せられる。租税回避と結びついた補足義務を**故意**に違反した場合、法律の文言は、個別的には、どのような場合に脱税であり、租税危害であると認識されるのかということについて、全く判断の基準を示していない。このような場合は、どのようにして判断すべきであろうか。最も簡単なのは、367条2項の「故意又は」の文言を法文の誤りであると見

93（原文281頁註1）脱税の罪の罰金の半額を超えない罰金。

て、それを余計なものとして常に無視することである。このような修正を正当化することは、しかし、どこにも手がかりが存在していない。一定の合理的な解釈の可能性が文言を維持する場合に存在する限り、法律が基準とならなければならない。この問題からの出口は、次の解釈にあると考える⁹⁴。すなわち、359条4項も、367条2項も結合犯である。租税回避の要件は他の要件と結合しなければならない。いわゆる秩序罰違反と同様である（租税通則法377条参照〔1項：犯則調査又は税務調査のために定められた租税法上の規定、又はそれに基づき公布され、一般に、もしくは関係人に対して特別に告知された行政上の規定に違反した者であって、その違反が租税法において刑罰の対象とされている行為又は不作為以外のものであるときは、5マルク以上500マルク以下の秩序罰に処せられる。これは努力義務規定には適用されない。秩序罰は、免責事由が存在することが認められる場合、又は違反が不可避的な偶然によるものである場合には科されない。〕）。租税回避は、常に、租税を節約しようという意図を前提としている。租税回避は、したがって、故意によってのみ行われ得るのである。これに対して、「納税義務の利益のために課された義務」は、故意または過失による違反が可能である。結合犯の要件である両方の要素はさしあたり相互に関係がない。ただ共通する意図なく偶然に両者が合致していた場合には常に租税危害（367条2項）のみがあると見るべきである。補足のための義務違反が故意または過失のどちらによって発生したかにかかわらずである。これと異なるのは、秩序罰違反が、すでに行われた租税回避を課税庁の認識から逃れようという意図の下で行われた場合である。この場合には、もはや二つの要素の偶然の一致が結果の併存および刑罰の併科には至らない。結合された要件はむしろ統一された故意によって貫かれている。調査協力義務違反は、回避の事実を隠蔽する目的および意図の下で行われる。このような場合には、359条4項によっ

94（原文281頁註2）この論理展開は、筆者の教え子 **Wehner** の未発表論文 *Die Steuerhinterziehung und Steuergefährdung*. Diss. Bonn 1922, S. 102 ff. この論文には、この条項に関する従来の、やや混乱した解釈の提案もまとめられている。基本的に正しいのは、**Buck-Lucas**, *Handausgabe der A.O.* 2. Aufl. S. 551.

て、脱税の罪が認められることになる。

XII. 実務上の経験と de lege ferenda (立法論的) 提案

以上に検討した、ライヒ租税裁判所が租税通則法 5 条に基づいて判断を下し、判例集に収録した租税回避に関する諸判決を概観すると、すぐに気が付くのはこの規定の適用件数が少ないということである⁹⁵。当初は、より多くの租税判例の根本的な変更が期待されていたのであるが。ライヒ租税通則法が施行されてから最初の 3 年間において、ドイツの最高租税裁判所は、租税回避に関する基本的に重要な判決を下すことを必要としたのは 7 回しかなかった。この僅かのものでさえ、まだこの激しく争われている規定の真の実務上の意義に対応していない。三つの判決は⁹⁶、租税通則法 5 条を不動産取得税の回避に適用している。すでに何度も強調しているように、筆者はこれを疑問であると考え。というのも、不動産取得税法 6 条〔所有権の移転を伴うことなく、他の者にその不動産を所有者のように処分することを可能にする法律行為も、課税の対象となる。〕には特別の規定が置かれており、その規定は、法律の本来の目的を法の規定に高めたものであり、それによってこの法律において考えられるあらゆる回避の事案を理論上包含しなければならぬからである。しかし、不動産取得税法 6 条のような非常に不確定な条項を用いることは、実務上困難だということも認めざるを得ない。租税通則法 5 条は、ここでは、決して不可欠ではないが、比較的単純な補助手段に過ぎない。—さらに二つの判決については、筆者の確信するところでは誤りである。8 巻 163 頁で判決が下された売上税 (家畜買付人) 事件では、実際には、回避行為は存在しておらず、課税庁を欺くことを企図した真意を欠く意思表示が存在し、そのような意思表示は、す

95 (原文 282 頁註 2) 租税通則法 44 条に基づいて原理的な意義を有するとされるのはこれらのみである！考慮された判決は Bd. XI, S. 112 [ライヒ租税裁判所判例集 11 巻 112 頁] までである。

96 (原文 283 頁註 1) Bd. V, S. 247; Bd. VI, S. 118; Bd. XI, S. 105 [ライヒ租税裁判所判例集 5 巻 247 頁、6 巻 118 頁、11 巻 105 頁]。

に BGB 117 条 2 項によって望んだ租税法上の効果を認めることができないものである。10 巻 205 頁が同様に租税回避であるという烙印を押しした「パン輸送業者」の行動は、筆者は、租税通則法 5 条を適用するには十分でないと考える。法廷は、ここで（例外的に！）5 条 2 項のすべてのメルクマールが存在しているか否かということに関する詳細な検討を怠っていた。したがって、基本的には、残された二つの事案のみが、租税通則法 5 条なしには回避行為が課税されなかったであろうものである。4 巻 113 頁の「隠された」利益分配は、むしろ、回避行為と仮装行為の境界が、その根拠の中で十分明確には引かれていないように見える。—そして最後に、最も典型的な租税回避形態の一つである有限責任会社を無限責任社員とする合資会社の租税法上の承認の拒否である（10 巻 65 頁）。この最後の事案において、特に頻繁に見られる問題が取り扱われているということは、判決を出した裁判所自身が認めている。ここには *de lege ferenda*（立法論的）には、この会社形態を個別的な租税法の中で直接把握するという立法者への要求を見ることができるともかもしれない。

以上の概観は、租税回避の防止のための一般条項が、意外にもこれまで実務上極めて限定的な意義しかもたなかったのは、いかなる理由に帰せられるのであろうか、という疑問を生じさせる。間違いなく原因でないのは、下級審が 5 条を非常に説得力のある根拠づけをもって適用したため、納税義務者がライヒ租税裁判所に上訴することを諦めたということである。今述べた諸判決が反対に明らかにするのは、裁判官ではない課税庁は、この規定の範囲について全く確信をもっていなかったということである。筆者自身の実務上の経験も多くはこれに合致する。筆者は、租税通則法 5 条が現に、脱税を試みる者に顕著な抑止効果をもたらしているとも思わない。今日では、脱税は非常に容易であるから、そもそもその成否が不確実な回避の方法を採ることは、ほとんどその甲斐がない。もっとも、これまでほとんど成果を上げてこなかった課税庁による脱税対策が今後成功し始めれば、状況は変わり得る。脱税者に科される刑法上の危険が、犯罪を思いとどまらせるに足るほど大きくなれば、成功するかどうかは分からない

が、刑罰の科せられない回避行為の数は増加するだろう。そうして初めて、回避条項の適用が広がる時代が到来するのかもしれない。

このことは最後の検討につながる。すなわち、*de lege ferenda* (立法論的)には、租税法の立法者は回避の問題に対してどのような立場をとるべきであろうか。この検討は、複数の下位の問題に分ける必要がある。最初の問題は、次のように定式化することができる。すなわち、一般条項かあるいは個別の租税法における特別な回避の要件か。私見では、法的安定性という理由から、まずは**特別条項の仕組みを拡大すること**に賛成しなければならない。現実の取引において、法律回避のための典型的な法的形式が確立すると、この種の望ましくない形成を禁止する**最も確実な方法**は、その望ましくない形成を実定法上の課税要件に含めることによって、それが意図した租税法上の効果を認めないというものである。新たな、すなわち回避される危険の大きい種類の租税の場合には、このような特別な要件を**簡略化した立法の形式**の中に暫定的に置く可能性が役に立ち得るだろう。さらに、**個別の法律**において、その目的を法規範として明文化しようとする一般的な規定が必要かどうかは、法技術上の *causa favorabilis* (望ましい理由)の問題であろう。不動産取得税法6条の経験は、このような試みをすべきという方向に働くとはほとんど思えない。法治国家において、最初に租税法に求められる**法的な明確性**と疑問のなさは、このような一般条項によっては、個別の法律の中で、稀にしか達成されないだろう。納税義務を明確に確定された**法的要件**に拘束し、他の領域の**法的な概念**を用いてそれを規定することは、今日、これまでになく必要となっている。

こうした観点からは、租税通則法5条型の一般的な回避条項が推奨されるかどうかは疑問に思われる。筆者は、個人的にはここでも臣民に国家に対する義務を課すすべての法律に**法的な厳格性**の原則があるべきであると信じる。「不確定概念」への傾向は、不必要であるにもかかわらず、この間、我々の最近の租税法において広まっているのであるが、私見によれば、今日考えられている以上に危険である。むしろ、筆者は、こうした現象の**直接的な実務上の危険**を誇張したくない。それは、筆者が思うに、

この種の個別的な規範が現実の取引に直接重大な損害をもたらすのではなく、むしろ、一般的な解体プロセスの徴候であり、そこに硬直的ではあるが、同時に抵抗力のある法治国家の思想も置かれているのである。一方、真の租税回避の領域は、実際にはこれまで考えていたものよりも狭い。しかし、筆者が認めるのは、租税回避の可能性の一定の領域がなお存在し、それが通則法 5 条型の一般条項によってのみ、あらゆる場合に阻止することができ、他の実定法の法規範の適用あるいは拡大解釈の適用によっては、阻止することはできないということである。この狭い領域のために有効な禁止区域を設けることを必要であると考え、そして、そのような禁止が必然的に伴う法治国家上の欠点を覚悟しなければならないと信じる者は（個人的には、筆者は、立法者が個別条項という阻止の仕組みを速やかに、そして実効的に活用し得るならば、反対の見解に与するが）、租税通則法 5 条のような種類の規定を支持しなければならないだろう。

問題は、今日においては、もはやライヒ租税通則法の審議の時のように、一般条項を導入するか否か、ということではなく、次のような形で設定すべきである。すなわち、租税通則法 5 条は、維持されるべきか削除されるべきか、と。多くの関係者は、私見によれば、今日、維持に賛成するであろう。この規定により繰り返し懸念されてきた現実の取引の障害は、筆者の知る限りほとんど現れていない。今日における経済では、この条項が計算に入れられている。この条項は多くの場合、今日においても、あまりにも大胆な試みに対しては抑止効果を発揮しているように思われる。ライヒ租税裁判所は、この不穏な規定をこれまで全体的には抑制的に適用してきた—このことは、その租税回避に関する判例が招いている鋭い批判にもかかわらず、認めなければならない—。筆者の知る限り、ライヒ租税裁判所はそれを過剰な財政中心主義の武器に貶めた例は一つとしてない⁹⁷。むしろ、この条項が裁判所に歓迎すべき個別的な結果をもたらした場合もあ

97 (原文 286 頁註 1) 最も疑問のある〔ライヒ租税裁判所判例集〕10 巻 205 頁の判決でさえ、結論は、別の観点から維持し得る。

り、その結果は、この条項がなければ得られなかったであろう。租税通則法の施行期間が長くなるほど、我々の課税庁による回避条項の適用も間違いがなくなるであろう。一租税通則法の見直しの際に5条が完全に削除されたとすれば、それは絶対に避けなければならない誤解へとつながるであろう。回避条項に基本的に反対する者でさえ、したがって、今日では規定を完全に削除することにはほとんど賛成できないだろう。

このことを、法政策的に正しいと考えるのであれば、さらに次のことについて明確にしなければならない。すなわち、租税通則法5条は修正せずに維持すべきか、あるいは規定の仕方を変えて維持すべきか、と。すでに述べたように⁹⁸、筆者は1項の基本的な考え方、すなわち、あらゆる租税法の回避ではなく、法的形式の「濫用的な」使用を実行するような回避のみ、効果を認めないという考え方を適切であるとする。こうした制限の下でのみ、我々は適切な法的安定性を回避の措置という危険に満ちた領域において維持することができるのである。筆者が同様に考えるのは、法律によって使われている「濫用」という表現は、正しく解釈すれば、回避行為と節税行為の間の必要な区別を十分明確に行うことができるということである。これに対して筆者がうまくいかないと思うのは、1項において導入された「濫用」の概念を、2項の法的解釈によってより詳細に説明しようとしていることである。ここで挙げられた説明すべき概念の個々のメルクマールが誤っているわけではない。3号（「選択された方法に伴う法的な不利益が、実際には意味を有しないか、又は僅かな意味しか有しない」）を除けば、ここでも草案の起草者は比較的適切に対応している。不確定概念を多数の同様に不確定なメルクマールによってより詳しく説明しようとするのは、不便であり、不適切なだけである。租税回避者が通り抜けることができるのは、法命題の確定した構成が欠缺を示しているところ、すなわち、法規範の明確性が終わるところのみである。租税回避に対する対抗策は有効であろうとするならば、不確定概念によって機能しなければならない。

98 (原文 286 頁註 2) S. oben S. 268 f.

そうして初めて回避規定の回避はなくなる。そうすると、規定の目的をよく再現した一つのメルクマールに委ねることは、まだ把握してないことを詳しく言い換えるよりもよいであろう。回避阻止の際の主要な任務は個々の事案を判断しなければならない裁判所に委ねられているので、この阻止のための戦いにおいて、一定の裁量の余地をもたなければならない。もしも立法者がこの裁量の余地を守ることができないと考えるのであれば、一般条項による回避の阻止を断念すべきだろう。ライヒ租税裁判所の判決は、まさに2項が阻害要因であり、その削除を問題のないものと思わせる。

3項において規定された法的効果は一貫しており、基本的に修正の必要はない。私見によれば、推奨されるのは、1項と3項を要件と効果という形で結びつけることである。そうすると、全体の規定は、従来の意味をほとんど変更しないが、法的な考え方をより強く正面に出した規定のあり方となるだろう。

- ① 法律上の要件が法的形成の可能性の濫用によって租税法の回避のために迂回された場合には、租税は経済的実態にふさわしい法的形成がなされたものとして徴収されるものとする。
- ② 回避行為に基づいて、すでに徴収された租税は、1項により納付されるべき租税に、職権により充当され、または申請により還付される。

租税回避の概念を用いる租税刑法の要件についても、筆者は基本的な修正の必要があるとは考えない。租税通則法367条2項の犯罪は、*de lege ferenda*（立法論的）にも維持することができるであろう。それにより、一個の故意の存在が疑わしいケースにおいて、立証責任の軽減によって行為者を的確に罰することができるからである。法の構成要件と真に合致する「過失による租税軽減」と「租税回避」が結合した事例は、実際上ほとんど生じないかもしれない。可罰的な租税回避を脱税および租税危害から、概念上より明確に区別するために筆者が望ましいと考えるのは、租税通則法359条4項と367条2項の二つの犯罪を、一つの特別な条項にまとめるということである。それは、例えば、367条の次に挿入することになる。この367a条は、例えば、次のように規定することになる。

- ① 租税回避（5条）は、その行為者が故意に租税の調査協力義務に違反することにより、課税庁の認知から故意に逃れ又は逃れようとした場合に限り、脱税と同様に処罰されるものとする。
- ② 回避行為の隠蔽が、故意又は過失による調査協力義務違反に基因する過失により生じた場合、租税危害罪について定められた罰金刑を科すものとする。

※ 凡例

1. ドイツ語文献中の引用符である „ “ は、日本語訳のなかで「 」で示している。
2. ドイツ語文献中のラテン語は原文のまま表記し、() のなかで日本語訳を補っている。
3. 出典の文献や裁判例は、慣行に従い原文のまま示しているが、理解困難と思われる箇所については〔 〕のなかで日本語の補足をしている。
4. ドイツ語文献中の原註は本文脚註（アラビア数字）に、翻訳者による訳註は文末註（ローマ数字）に示している。
5. 脚註の冒頭において、() のなかで対応する原文の頁および註番号を示している。
6. ドイツ語文献中の隔字体は太字、イタリックは斜字で示している。
7. ドイツ語文献中の目次（見出し）から、日本語訳のなかで各章にタイトルを補っている。
8. ドイツの法令の翻訳にあたっては、項（Absatz）番号を○数字、号（Nummer）番号を漢数字としている。また、本文中に示されている民法典（BGB）およびライヒ租税通則法（AO）の条項については、本文の理解を助ける箇所に限り、〔 〕のなかで条文の翻訳を補足してある。

※ 訳註

- I ライヒ租税通則法（Reichsabgabenordnung, 略称 AO）。1919年にドイツ（ワイマール期のドイツ国）で制定された租税手続・共通原則に関する総則法で、各個別租税法に共通する基本的なルールを横断的に定めた法律。邦訳として、須貝脩一＝中川一郎「ライヒ租税法（邦譯）1」税法学 5号（1951年）32-39頁、中川一郎「ライヒ租税法（邦譯）2」-「ライヒ租税法（邦譯）18完」税法学 6-24号（1951-1952年）。
- II マティアス・エルツベルガー（Matthias Erzberger, 1875-1921）。第一次世界大戦末期からワイマール共和国初期にかけて活躍したドイツ中央党所属の政治家であり、1919-1920年にライヒ財務大臣（Reichsfinanzminister）を務め、「エルツベルガー改革（Erzbergersche Reform）」と呼ばれる大規模な財政・租税改革を主導した人物。
- III ライヒ租税裁判所部長エンノ・ベッカー（Enno Becker, 1869-1940）。第一次世界大戦直後に制定された「ライヒ租税通則法（Reichsabgabenordnung, AO）」の起草者であり、その後ライヒ財政裁判所（Reichsfinanzhof）の上級裁判官・部長としてドイツ租税法の発展に大きな影響を与えた法曹・税法学者。

- IV 1500 マルク契約 (1500-Mark-Vertrag)。ドイツ帝国期・ワイマール初期に、給与押収法 (Lohn- bzw. Gehaltspfändung) や給与の譲渡・差押え規制を潜脱する目的で用いられた典型的な契約類型で、「年 1500 マルク分だけを労働者本人の賃金請求権とし、それを超える部分は最初から第三者に直接帰属させる」という構造をとる契約。
- V エルンスト・ラーベル (Ernst Rabel, 1874-1955)。ローマ法・ドイツ私法・国際私法を専門としたオーストリア出身の法学者で、ドイツにおける「近代的な比較法学 (現代的な法比較)」の創始者と評価される人物。
- VI 自由法学 (Freirechtleri/ Freirechtslehre)。社会的に妥当な結果をうけるために法文の文字をはなれて自由な解釈をすべきだという主張。
- VII 譲渡義務契約 (obligatorische Veräußerungsgeschäft)。土地など不動産の売買においてまず締結される債権契約。ドイツの不動産取引では、債権行為と物権行為が厳格に区別される。譲渡義務契約は、売主が買主に土地を移転する義務、買主が代金を支払う義務など、互いの義務を発生させる契約で、いわゆる「売買契約」にあたる。しかし、この段階では実際の所有権移転は生じない。不動産の所有権移転には、「物権契約 (物権的合意。Auflassung)」および登記が必要である。
- VIII 不動産の所有権が形式上はまだ移転していなくても、その土地の経済的な価値や処分的主导権がすでに他人の支配下に移っているのであれば、その状態は実質的には売却と同じものとして課税対象とみなされる。ここで挙げられている売却申込、将来の売却義務契約、自己の計算で処分する権限の付与といった諸類型は、いずれも名目的な契約形態こそ異なるものの、このような経済的移転をさまざまな法的形式を通じて実現し得るものとして、立法技術的に「売却」と同視されている。
- IX 当時のドイツ相続税法 (Deutsches Erbschaftssteuergesetz in der Fassung vom 19. Dezember 1923) 9 条 1 項および 10 条の規定は、次のとおり。
- 9 条
- ① 相続税は、受益者 (財産を取得する者) と被相続人との人的関係に応じて、次の 5 つの等級に従って賦課される。
- 第一等級
- 一 被相続人の配偶者および子。ただし、養子となった者は除く。さらに、嫡出子と同一の法的地位を有する子、および、その者らが嫡出子と同一の法的地位を有するかぎりにおいて、認知された庶子。
ただし、配偶者の取得については、夫婦間の年齢差が 20 年以上であり、かつ婚姻がまだ 5 年を経過していない場合にのみ課税される。
- 二 父によって認知された非嫡出子。
- 第二等級
- 第一等級に掲げる子のすべての子孫。第一等級第二号に掲げる者の子孫も含む。
- 第三等級
- 一 父母。
- 二 全血および半血の兄弟姉妹。
- 第四等級
- 一 祖父母およびそれよりも先順位の尊属。
- 二 兄弟姉妹の第一順の子孫 (兄弟姉妹の子)。

三 配偶者の父母（姻族としての父母）および継父母。

四 配偶者の子（継子）および継子。

五 養子及びその子孫であって、第一等級または第二等級に属さない者。

第五等級

すべてのその他の取得者であって、その取得が 21 条、23 条、24 条に定める種類の取得に当たらない者。ここには、目的寄附（特定の目的に充てられる贈与）も含まれるが、21 条、23 条、24 条の規定が適用される場合を除く。

10 条

相続税は、次の税区分に応じて課される。

第一等級 2%

第二等級 4%

第三等級 6%

第四等級 8%

第五等級 14%

- X 先位相続 (Vorerbschaft)。被相続人が遺言等により、まず先位相続人 (Vorerbe) にいったん遺産を承継させ、一定の条件（例えば先位相続人の死亡など）の成就により、同一財産を後位相続人 (Nacherbe) に承継させる制度。同制度は、被相続人が自己の死亡後も遺産の行方を、世代を超えて統制するための仕組みであり、ドイツ民法典 (BGB) 2100 条以下に規定されている。
- XI 付加価値税導入以前のドイツ売上税は流通段階ごとに仕入税額控除なしで課税されていたが、例えば複数の製造段階を一つの法人に統合すること（垂直統合）により、当該段階間の取引が内部取引となって課税対象から外れる場合がある。このような形態変更自体は、租税通則法 5 条が予定する「租税回避の濫用」には当たらず、経済活動の自由の範囲に属すると解される。