

# 研究会記事

法学研究会（一九九五年度第二回）

▽一九九五年二月一四日（木）午後三時、一〇号館会

議室

## 〈テーマおよび報告者〉

イギリスにおける租税回避と税法（議会制定法）の解釈  
—貴族院判例の「合憲性の疑義」の問題にも触れつつ—

本学専任助教 小山 廣和

ノモス・制度・法のアポリア

本学専任教授 中村 雄二郎

## 〈小山廣和助教の報告要旨〉

### イギリスにおける租税回避と税法の解釈

#### I はじめに

二〇歳代に、わが国における「租税法律主義の原則」（憲法八四条・三〇条）の問題に興味をもち、以来、憲法（学）と税法（学）の境界領域ないし両者のミーティング・ポイントの領域で研究をすすめてきた。日本におけるこの問題領域が、イギリスでは、どのように扱われ、処理されているのかについて——実務上および学問上の双方の局面において——興味をもった。

イギリスでも、日本と同様に、いや、それ以上に、「税法の解釈」の問題は、租税制定法主義（日本の租税法律主義の原則に相当する）との関連で、基本的かつ重要な問題として、憲法学及び税法の総論部分で取り扱われていることを、この度の一年半近くの在外研究によって感得する事ができた。税法の解釈をめぐる問題領域は、非常に広範であり、一般理論（原理論）と個々の具体的ケースの双方にわたって、議論されるべき論点は多岐にわたるが、一般理論

のレベルでの重要なトピックの一つとして、租税回避 (Tax Avoidance) 行為を税法の解釈原理との関係でどのように考えるか、という現代的でアクチュアルなトピックがある。本報告では、このトピックをめぐるイギリスでのアプローチについて概観する。

## II 租税制定法主義と税法の解釈

### (1) 租税制定法主義

日本と異なりイギリスは、判例法中心の法体系を伝統として持ち、判例の占める位置と重要性は日本に比し、はるかに大きいものがある。しかし、「租税は、制定法の創造物である。」ので、納税義務は、衡平法の原理 (プリンシプル・オブ・エクイティ) によつてはならない、とされる。制定法の解釈にあたって、その文言が不明確である場合には、その疑問は納税者の利益の方向に解釈されねばならない。なぜなら、課税法のギャップ (間隙・法の欠缺) を埋めるために、どのようなコモン・ローの原則も衡平法の原理をも持ち込むことはできないからである。

### (2) 税法の解釈・適用原理と裁判官の任務

イギリスにおける税法の解釈・適用の原理には、伝統的に「厳格解釈の原則」(rule of strict interpretation) が徹底して要求されてきた。

裁判所は、制定法の解釈において、伝統的に「文理解釈の原則」を確立してきたが、それは、控訴院裁判長デニング卿の有名な判決 (Blumer v. Bolling 事件判決・一九七四年) に典型的に示されている。すなわち、

「裁判官はある制定法を、まさしくその文言によつて保護された状況に対してのみ適用するように解釈している。裁判官は制定法を文言どおりに解釈しているのである。もし(仮りに制定法の文言が新たな事態——当初、予想されなかった事態——を保護していないときは、裁判官はその間隙を埋める権限を何ら有していない、と判示するであろう。裁判官がその間隙 (ギャップ) を埋めることは、『赤裸々な立法権の侵害』となるのである。その間隙は、議会がそれを埋める時期と判断するまで、そのまましておかざるを得ない。」

この制定法の解釈における「文理解釈の原則」は、租税制定法——とりわけ、課税法——については、租税制定法

主義の要請により、さらに「厳格な解釈」を要求されることになる。

### III 租税回避をめぐる問題

#### (1) 問題の所在・問題領域

イギリスでは、租税回避 (Tax Avoidance) は、脱税 (Tax Evasion) と厳密に区別して認識され、租税回避防止 (＝否認) 規定が議会によって創設されない限り、合法、すなわち、当該経済的利得は非課税とされるか或いは該当する軽減規定が適用されるものとして扱われる。

このような扱いは、イギリスではほぼ一貫しており、一般論として言えば、日本やドイツおよび近時のアメリカにおいて、いわゆる実質主義の名の下に、租税回避のあるものが否認 (課税) される傾向にあるのと対照的である、と言うことができる。

税法の解釈上、しばしば困難な問題が生じるのは、租税制 定法主義 (租税法律主義) と負担公平原則 (応能負担原則) との接点——両者の衝突する点——における領域で、租税回避行為は、まさにこの問題領域に関わる。別言すれば、節税 (Tax-Saving) と脱税との中間に位置する灰色の領域

(Grey Area) が、租税回避行為の領域とすることもできる。

#### (2) 租税回避の概念・定義

現代イギリスにおける著名な税法学者フィートクロフトは、一九五五年に、租税回避を包括的に次のように定義した。「私の知る最も簡潔な (租税回避の) 定義は、『実際に法律に違反することなく、租税を免れる技術である。』」。

「租税回避とは、(a) 租税を免れ、(b) 租税を免れる目的で行なわれ、或いは同様の目的のために、人為的 (artificial) なし通常でない (unusual) 形式が用いられ、(c) 合法的に行なわれ、かつ (d) 立法者が奨励する意図をもったものではない、ところの行為 (transaction) として定義される。」。

このように、フィートクロフトもフレッシュュも、まず、租税回避は合法的であることを強調し、違法でありかつ詐欺、欺罔ないし隠匿 (fraud, deception or concealment) による脱税と区別されねばならないとしている。

#### (3) 「租税回避」概念成立の社会・経済的背景

イギリスにおいて、租税回避 (Tax Avoidance) という用

語が登場するのは、一九〇五年五月に設置された所得税特別委員会 (Select Committee on Income Tax) の調査においてである、とされている。

フィートクロフトは、租税回避には節税 (Tax-Saving) の要素が不可欠であると指摘し、このことに関連して、租税回避が固有に觀念されるようになるのは、租税回避を行なう手間と金をかけても節税になお余りある程に税率が高くなる時期である、と考える。すなわち、租税回避が、イギリスにおいて高税率時代を迎え、しかもその高税率が維持されることになる第一次大戦後に、主として登場して行くことが、注目されねばならない。すなわち、固有の意味における「租税回避」概念および現象は、現代——二〇世紀以降——に特有のもの、と言うことができる。租税回避に対処するための、議会による租税回避防止 (否認) 規定も、ほぼ同じこの時期に登場する。

イギリスでは、一九〇七年に、所得税に初めていわゆる差別制が導入され、さらに一九一〇年には、所得税に、初めて累進制——所得税の累進課税——が導入され、同時に導入された土地課税とあわせて、この時期以降、納税者として高額所得者・大土地所有者 (いわゆる土地貴族・地主貴

族) 層の租税負担は急速に増大し、それにつづく第一次大戦中の「戦時財政」体制期とその後の戦後混乱期にも、納税者の租税負担は増大の一途をたどった。このような事態が、高額所得者や資産家に対して「節税」意識および「租税回避」への関心を急速に高める温床となった。

#### IV 租税回避の形態・様相——史的概観

##### (1) 一九二〇年代—一九五〇年代

フィートクロフトは、一九二〇年以降一九五五年までの租税回避の典型的な具体的事例として、次のものを列挙している。

③ 納税者自身、ないしは納税者の財産を、イギリスの管轄権の及ばない外国に移住又は移転させる事例、④ 巨額の負債を抱えた倒産会社等の買収によって、将来の利潤に対し損金勘定を創出する事例、⑤ 自己の子弟を名目的な義務を有する取締役として就任せしめ、付加税 (surtax) が課税されることを回避するために所得を配分 (分割) する事例、⑥ 離婚裁判所で離婚判決を得て従来通り夫婦子弟三名と居住を共にしつつ、当該判決に基づき妻及び子弟に一定金額の支払をなすことによって従前の租税を免れる事例、⑦

自己の事業所得から慈善的寄附をなすことによつて控除費目を創出する事例。さらに、当時キャピタル・ゲインは非課税とされていたことから、自己の所得 (Income) を資本 (capital) に転化せしめること、例えば、①巨額のプレミアム (礼金) を支払わせて低額の賃貸料金によつて資産を貸与する事例、あるいは、②配当直前に有価証券を配当付きで譲渡し、配当落で買戻すいわゆる dividend-stripping と呼ばれる事例、③付加税を免れるために所得を信託 (Trust) として累積する事例など。

これらの事例から明らかなように、一九二〇年代から五〇年代における租税回避は、主として高額所得者又は資産家層によつて行なわれていることが知り得る。

## (2) 一九六〇年代以降、とくに一九七〇年代の

### 「租税回避産業」の出現

一九五〇年代までに見られた典型的な租税回避の形態に対しては、貴族院 (最高裁判所) は、概ね、一九三五年に確立されたウエストミンスター (事件) 判決で明らかにされた伝統的な手法で対応することができた。伝統的な手法とは、各々の取引ごとに、その取引が真正な法的形式を实

体として備えているかどうかを判断するものであった。

ウエストミンスター判決で採用された伝統的な手法の「法的実質主義」——それは、厳格な租税制定法主義 (租税法律主義) に基づくものであり、「厳格解釈の原則」によつて支えられていた——は、複数の取引から成る用意周到な租税回避計画に対しては、十分対応できないことが徐々に明らかになってきた。真正な法的形式を備えているかぎり、各々の取引が独立した別々のものと考えられることによつて、租税の回避・軽減が行なわれるようになったからである。一九六〇年代に見られたこのような租税回避の形態・様相の傾向は、一九七〇年代になると更に顕著になった。

一九七〇年代には、幾つかの企業が、複数の取引から成る複雑で人為的・技巧的な用意周到な租税回避計画を商品として開発し、そのソフト (租税回避計画) は、高額ではあったが、それによつて「節税」できれば十分にもとが採れるため、新しく出現した「租税回避産業」(Tax Avoidance Industry) として急成長し、社会問題化するに至った。すなわち、予め租税回避計画を企て、納税者のために種々の準備を行ない、計画を実際に遂行し、結果として求められる租税上の利益を発生させ、これに対して納税者から報酬

をもちうという「租税回避産業」の出現であった。

例えば、納税者が午前中にタックス・アドバイザーのオフィスに膨大なキャピタル・ゲインを抱えて入り、午後には、多くの取引に関する書類にサインしたための指の痙攣と、弁護士等への報酬を支払ったために少々軽くなった財布と、そして莫大なキャピタル・ロスの魂を持って出てくることのできる、といった光景がみられるような有様であった。

このような状況の中で、一九八〇年代に入つてすぐ、貴族院によつてラムゼイ判決（一九八一年）が下された。すなわち、裁判所による、租税回避に対する「ニュー・アプローチ」（従来の判例の変更）の始まりであった。

## V 今後の課題

このラムゼイ判決以降の「ニュー・アプローチ」が、租税回避に対する裁判所（貴族院）の伝統的な税法の解釈態度——「厳格解釈の原則」——をどのように変更したのか。（或いは変更しなかったのか）を、個々の判例に即して検討し、そこから結論を抜き出すことを、今後の課題としたい。

なお、なぜ、一九七〇年代に入つて、新しいタイプの租税回避の形態・様相が出現したのか、について、本研究会で

は、租税行政権力の強化の方針を打ち出した報告書であるキース・リポート（一九八三年）誕生の経済的・政治的・行政的背景のコンテクストの中で若干の報告を行なった（この点については、拙稿「イギリスの税制と租税回避及び「税法の解釈」に関する一考察」、『法律論叢』六八巻三・四合併号、参照）。

租税回避に対処するための裁判所と行政庁の動向を研究すると同時に、議会がどのようにに対処したのかの研究——租税回避防止規定の立法史の研究を中心として——も不可欠と考える。租税回避に対処するための司法・行政・立法各機関の役割分担は、どうあるべきか、という観点も視野の中に入れて、これから取り組んでみたいと考えている。