

## 租税回避否認の論理と合法性原則

菅 原 計

はじめに

1. 租税回避の定義を巡る問題点
  - (1) 英米における租税回避の定義
  - (2) わが国の租税回避の定義
  - (3) 租税回避の典型的な例
  - (4) 租税回避と節税における「意思」の根源的同質性
2. 租税回避と租税法主義
  - (1) 租税法主義の意義
  - (2) 税務否認の根拠
  - (3) 合法性に基づく納税者の権利
  - (4) 「課税上弊害がある」とされる税務否認の根拠
  - (5) 実質課税の論理
3. 行為計算否認に関する包括規定の問題
  - (1) 同族会社の否認規定
  - (2) 課税要件明確主義
  - (3) 包括的否認規定の問題点
4. 情報開示と税務行政の信頼性
  - (1) アドバンス・ルーリングの問題点
  - (2) 資料情報開示制度の必要性

おわりに

はじめに

租税回避(tax avoidance)は、租税節約(tax saving)とも租税遁脱(tax evasion)とも異なるといわれるが、租税回避に関する明確な定義があるわけでもなく、租税回避に関する法規定もあるわけでもない。にもかかわらず、租税回避を根拠として税務否認が行われたり、条文解釈として租税回避否認を根拠として立法化されたと説明されたり、租税回避否認が課税公平性との関連で議論されたり、租税回避否認の原則が税務原則として展開されたりもする。

租税節約は合法的であり、租税遁脱は非合法的であるとすれば、租税回避は合法的といえるのか又は非合法的なのかが問題であり、個別で判断するのであればその場合の判断要件が問題となる。

判断要件として実質課税が根拠とされることがある。しかし、実質課税は果して租税回避否認の根拠となるのであろうか。

租税回避は、通常ではない異常な法形式を採用することにより租税の負担を軽減又は回避することといわれる場合もあるが、「通常」又は「異常」とは何を根拠にして誰が判断するのかという問題もある。

ここでは、日本税理士会連合会税制審議会による「『租税回避について』の諮問に対する答申」を検討しながら、租税回避と税務否認との関連性の有無について租税法律主義の合法性原則から明らかにしたい。

## 1. 租税回避の定義を巡る問題点

### (1) 英米における租税回避の定義

租税回避とは、英国の租税辞典では、「租税債務を減少するために、法律の枠内で、納税者が仕事の内容を再構成することと説明される。<sup>(1)</sup>」この定義では、法律の枠内での租税債務の減少とされる。したがって、合法性がある。

さらに米国の文献では、次のように定義される<sup>(2)</sup>。

「納税者は一般に租税債務を最少にしようとする。合法的手段を使ってかかる行為をすることは完全に許される。納税者が租税負担を超えて租税を支払わなければならないとする一切の義務がないことは長い間継続して採られてきた原則である。ニューマン事件 (Commissioner v. Newman) でラーニドハンド (Learned Hand) 判事の古典的言葉は、納税者がもつべき真実の価値基準を反映している。『裁判所は、租税を出来るだけ低く抑えるために仕事の手はずを整えることになんら害悪は存在しないと繰り返し主張してきた。富裕層も低所得者層も皆そのようにやってきた。租税は強制的に課せられるもので任意的な寄附 (voluntary contribution) ではないという性格から、誰もが法の要求する以上の金額を支払うべきいかなる公共的義務 (public duty) をも負わないという意味で正論である。道徳の名のもとに、より多くの税を要求することは単なる偽善的な言葉に過ぎない。』

米国では、裁判所の見解として合法的租税回避が伝統的に許容されてきたという経緯がある。

### (2) わが国の租税回避の定義

日本税理士会連合会税制審議会による「『租税回避について』の諮問に対する答申」(以下「答申書」という。)では、租税回避とは次に掲げるすべての要件に該当するものとする<sup>(3)</sup>。

① 私法上の法形式を濫用し、通常用いられない異常な取引形態を選択していること。

② 通常取引形態を選択した場合と結果的に同様の経済的効果を実現していること。

③ ①及び②の結果として租税負担を減少させ又は排除していること。

この定義によると、「私法上の法形式の濫用」、「経済的効果の類似性」、「税負担の減少又は排除」という三つの要件に該当するものを租税回避とする。さらに、これら三つの要件を満たす租税回避は否認の対象になるとする。この租税回避の定義は、いわゆるドイツ流の流れを汲むものといえよう<sup>4)</sup>。

これらの要件は、法律的に否認すべき租税回避認定の判断要件になっているのか否かについて、大いに疑問が残る。なぜなら、具体的意味内容をなんら示していないからである。まず、①の私法上の法形式を濫用するとはどういう意味なのかである。濫用するとは「むやみに用いる」とか「度を過ぎる」という意味とすれば、通常用いられる法形式を使わず「異常な取引形態」をむやみに選択するということになる。ここでの要件は、結局、「通常」と「異常」の取引形態を問題とし、「通常」を超えた取引形態をむやみに選択していることを要件としている。しかし、取引形態の「通常」と「異常」を区別する明確な基準が、はたして存在するものかどうか。私法的自治の原則が貫かれている限り、法的に認められている取引形態のそのどれを用いるかは、取引当事者の自由な経営的意思決定の問題であり、課税庁が当該取引自体を「通常」とか「異常」とかと判断して、その結果をもって新たな課税関係を考えるという法理は租税の中立性にも公平性にも反する行為といえる。

通常取引行為の代わりに異常な取引行為を濫用し、通常取引と同様の経済的効果を結果的にもたらすという要件が②の要件となる。ここでいう経済的効果とは何を意味するのか定かではないが、経済的効果は取引形態を異にする場合には、それぞれ異なる経済的効果をもたらすものである。本来、経営的意思決定とは、各自の経済的効果を最大にする選択行為であるからである。

したがって、①も②も的確な要件とはなっていないが、③の要件はその結果として租税負担の減少または排除になっていることをあげる。この③の要件が、実は税務執行上「租税回避」を否認する根本的理由となっているのである。税務否認の多くは、そのほとんどが「租税負担の減少または排除」をその出発点としている。「税負担の減少又は排除」を正当化するために①と②の蓋然的要件を挙げているに過ぎない。

しかし、「租税負担の減少又は排除」とは、正しい租税負担額と申告納税額との差異額として立証されるものであり、正しい租税負担額とは現実に選択した取引事実の正確な記録と租税法の文理解釈を通して確定されるものである。

賃貸借形式と売買形式を比較すると、当該事業年度の所得金額は賃貸借形式をとったほうが減少するが、これをもって「租税負担の減少又は排除」を理由に、賃貸借形式を否認し売買取引と認定

して課税することは許されない。正しい租税負担額とは、取引当事者が現実に採用した取引契約に基づいて課税関係を考えるのが租税法律主義の基本理念である。

### (3) 租税回避の典型的な例

典型的な租税回避の例として、租税の減少又は排除を目的として、通常の売買取引を異常な賃貸借取引に変える次のような取引があるとする<sup>(5)</sup>。

「たとえば、土地の所有者が、もっぱら譲渡所得に対する税負担を免れるために、土地を譲渡する代わりに、その上にきわめて長期間の地上権を設定して、土地の使用・収益権を相手方に移転し、それと同時に、弁済期を地上権の終了する時期として相手方から当該土地の時価に等しい金額の融資を受け、さらに右の二つの契約は当事者のいずれか一方が希望する限り更新すること、及び地代と利子は同額としかつ相殺することを予約したとする。このように複雑で異常な法形式を用いることによって、土地所有者は、土地を譲渡したのと同じの経済的成果を実現しながら、譲渡所得の発生を免れることができるから、これは典型的な租税回避の例であるといえよう。」

この取引は、確かに譲渡所得課税は免れている。譲渡所得を回避するために、地上権設定契約を締結し、土地譲渡価額に相当する金額を相手方から借り入れることにより譲渡代金に相当する額を受け取っているにもかかわらず課税されない。すなわち、同一の経済的成果を実現しながら所得課税を免れていると説明される。

しかしながら、明らかに譲渡契約と地上権設定による地代收受契約とは異なる契約であり、その成果としての経済的效果もまた異なる取引といえる。現金資産の増加という一面からみれば同じに見えるが、経済的效果からみれば明らかに異なる。譲渡契約の場合には、その土地の所有権が移転し自己資産としての経済的能力は完全に失う。地上権設定契約は土地の所有権はそのまま残り、自己資産としての経済価値はそのまま残り、一定期間、一定額の地代が収益となる。さらに、借入金による現金資産の増加は負債の増加と結合し、資産譲渡による現金資産の増加とはその性格は全く異なる。借方の現金資産の増加は同じでも、貸方の資産減少と負債の増加は明らかに経済的效果が異なる取引といわなければならない。

さらに、地代と利子を同額として相殺したとするが、地代は土地の使用収益に対する対価であり、利子は金銭貸借契約の元金から年利で計算される。同額として相殺するという契約は、同じ価値額の場合であって、地代と利子ではそのよって立つ経済市場が異なるから経済的価値額は当初から異なっている筈である。

租税回避の要件とされる「同様の経済的效果」とは、経済的效果の一面だけを見たものであり経

済的効果そのものを観察の対象にしていない。「通常用いられない異常な法形式」の選択を上記の取引例にあてはめると、地上権設定の地代收受契約は決して異常な法形式ではなく、むしろ「通常用いられる法形式」である。類似の経済的効果を達しながら、通常用いられない法形式を採用することにより、租税負担が減少すると租税回避になり、租税回避と認定されると全て税務否認の対象となるという説明はどこにも論理性が見られない。

それでは、何が典型的な租税回避の要件となり得るのかということ、上例では、「もっぱら譲渡所得の租税負担を免れるために」という租税回避の目的的意思が前提となっている。租税を回避する明確な意思のもとに、通常の法形式とは異なる法形式を採用することにより、税負担を減少させ又は排除することが租税回避の典型的な例ということになる。

経営の基本となる法原則として私的自治の原則又は契約自由の原則が前提とされている経済社会において、租税法がこれを無視することはできず、租税が経済活動を阻害してはならないという中立性の原則の下で、租税回避を認定するためには納税者の租税回避の意図が必要となるのか否かである。

「答申書」は次のように提言する。「租税回避は、前述のとおり、私法上の法形式の濫用ないし異常な取引形態の選択であることから、納税者における租税負担回避の認識の有無は、事実上、租税回避行為の判断要因に含まれると考えられる。<sup>(6)</sup>」この提言は、租税回避の意思がある場合のみ租税回避と判断するのか、濫用若しくは異常な取引行為の選択が行われると租税回避の意思があるとみるのか定かではないが、租税回避の認識の有無が重要な判断要因とする。

#### (4) 租税回避と節税における「意思」の根源的同質性

租税を回避するための意思の有無が租税回避行為の判断要因に含まれるとすると、納税者における租税回避の有無によって租税回避であるか否かを判断するということになり、租税回避の意思があつて始めて租税回避行為と判断されることになる。しかし、租税回避と判断されるためには納税者の租税回避認識が少しでも認められればよいのか、十分な租税回避の認識が認められる客観的な証拠が必要なのか、それとも租税回避の意思があるだろうという推定的状況で十分なのかという問題がある。もし、この租税回避認識の有無を判断要因とするのであれば、それは推定的状況では不十分であり、それを証明する客観的な証拠が必要とされなければならない。租税回避の認識の有無を判断要因とすることは、租税回避の明確な意思がないか、あつても確証されない限り租税回避と認定してはならない。

ところが、納税者は租税を計算する場合その租税負担額を常に最少化する自由意思を有するのであり、その租税負担最少化意思は節税においては既に正当化されている。租税回避の意思が租税回

避行為の判断要因に含まれるとすれば、その意思が法形式の採用においてか、類似の経済的行為においてか、租税負担の減少においてか、どの時点で意思の存在を意義づけようとするのかを明確にしなければならない。そうでなければ、租税回避行為に名を借りて、合法的節税行為がしだいに侵食され、租税回避行為が逆に拡大化する租税現象を正当化することに繋がりがかねない。そもそも、租税回避の意思と租税節約の意思が区別されない限り、意思の有無は租税回避の判断要件にはなりえないというべきである。

租税回避 (tax avoidance) とは、「租税を最少又は回避する目的で財務事象を統制することをいう。この用語は、法的に利用可能な租税計画 (legally available tax planning) の機会を利用することにより、最少可能なレベルで租税を減少させることを含み、非合法的な方法で租税債務を減少させることを意味する租税遁脱 (tax evasion) とは区別される。<sup>(7)</sup>」租税回避の定義をこのようにおけば、合法的に租税負担を最少化する租税計画を意味し、租税回避と区別しなければならないのは、租税節約ではなく租税遁脱といわなければならないが、その区別の判断要因は、租税負担軽減の意思の有無ではなく合法的か非合法的かによる。

米国の文献による租税回避は、合法的な租税債務の減少を指し、租税計画と同義とされる。「タックス・プランニングの主要な目標は、依頼人の他の非租税目的を満たしながら、タックス・コストを最少化するように取引を設計することである。一般に、これは依頼人が税引き後の所得及び資産の現在価値を最大化するように試みることを意味する。租税最少化のためにのみ特定の取引形式を選択するとはしばしば貧弱な事業意思決定を導くことになりかねない。効果的なタックス・プランニングとは、租税現象に加えてそこに包含される非租税現象に関して注意深い考察を必要とする。<sup>(8)</sup>」

すなわち、明確なタックス・コスト最少化の意思をもって、事業目的を達成しながら合法的に租税計画が練られるのであり、それ自体が合法的な租税回避であり、かかる租税回避は合法的であるが故に否認の対象とはならない。

## 2. 租税回避と租税法律主義

### (1) 租税法律主義の意義

通常とられる法形式とは異なる法形式を採用したとして、合法的に成立した取引そのものを否定し通常とられるとされる取引に置き換えて課税できるとする税務上の強制力は租税法にしか存在しない。税制上は課税物権及び課税標準を法律に明定することにより租税債務及び租税債権が確定するのであるから、租税法に規定のない租税回避については法的には租税負担が軽減又は排除されているか否かの計算根拠の規定がないわけであるから、もとより課税庁による否認の対象にはなりえない。行政法でいう「一定の行政活動に法律の根拠を要求する」<sup>(9)</sup>という法律の留保原則が適用さ

れる領域である。

この点に関して、「答申書」は租税回避を否認するためには、明確な税法規定が必要であることを次のように主張する<sup>(10)</sup>。

「租税法律主義の下では、法律の根拠なしに納税者の行った適法・有効な私法取引をそれと異なった法形式に引き直し、一定の課税要件を創出することは許されず、また、そのような権限を課税庁に認めることも許容できないと考えられる。したがって、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが相当であり、当審議会の基本的な考え方である。」

「答申書」の言うように、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないとするならば、法律が租税回避の根拠規定を有していないのであるから、明らかに租税回避行為の否認は存在してはならないことになり、もし存在するとすればそれは重大な租税法律主義の違反となる筈である。

## (2) 税務否認の根拠

租税法律主義の下では法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないにもかかわらず、現実には、クロス取引とかリース取引における異常性取引の判断、租税回避に該当するという税務行政的判断等により、租税回避行為として否認されるケースが多い。「答申書」はこれに対して「現実に租税回避が行われた場合には、租税負担公平の見地からその行為を否認し課税されるべきであるという意見も少なくない。<sup>(11)</sup>」として、逆に租税回避行為の行政的否認を肯定する。この点、「答申書」は意見の統一性に欠き、論理的に矛盾する意見を羅列しているに過ぎない。

法的形式が濫用されて、真実の取引が租税回避行為により迂回され、その結果租税負担が異常に減少し、巨額の租税が回避されることになれば、通常取引による納税者との課税の公平性が崩壊し、租税回避行為者には不当利益が生じることになる。問題は、かかる一般的抽象論をもって個別に発生する租税回避を否認することができるかということであり、租税法律主義の下ではそのような場合でも法律に規定のない限り租税回避の否認行為は認められないと考えるべきではないのか、ということである。この場合、包括的否認規定があれば足りるとする考え方もあるが、包括的否認規定そのものが租税法律主義に違反するという認識が必要となる。

## (3) 合法性に基づく納税者の権利

申告納税制度は、納税者が租税債務を法律に基づいて計算し、法律に基づいて申告書を作成し、申告税額を納付することにより納税手続のすべてが完了する租税制度を意味するから、税法の解釈

権は第一義的に納税者にある。かかる思考に立脚すれば、法律に基づいて納税額を最少にし、租税計画を立案する権利は納税者固有の権利ということになる。

すなわち、「租税計画とは、租税節約のための完全な合法的手段 (legal means) である。かかる租税計画の基本的目標は、租税法の影響を最適化にするような方法で財務的活動を調整 (to arrange one's financial activities) することである。このような租税計画の効果的な機会、取引が完了した後ではなく取引が完了する前に租税効果を考慮するときに、より大きくなる。取引事実発生前の計画 (before-the-fact planning) とは、意思決定者が毎日の取引行為に租税最適化のための代替案を常に注意深く選択できることが必要とされる。<sup>(12)</sup>」

クロス取引やリース取引が税法上認められないとすれば、否認の対象になるが、脱税でない限り租税が回避されていることをもって、否認の対象には出来ない。非合法的でない限り、合法的なのである。すなわち、「合法的に租税を極小化することが租税回避といわれる。他方、ある納税者は、非合法的に租税を遁脱しようとする。租税回避 (tax avoidance) と脱税 (tax evasion) の違いはこの合法性があるか否かで重要な違いがある。<sup>(13)</sup>」

#### (4) 「課税上弊害がある」とされる税務否認の根拠

課税庁が「課税上弊害がある租税回避」として否認する場合には、事実認定から否認する場合と、税法の趣旨解釈から否認する二つの場合があるとされる<sup>(14)</sup>。

「個別否認規定は適用されないが、『課税上弊害がある租税回避』が認められると考えてこれを否認しようとする場合、……『事実認定』や『税法解釈』において、実務上は2つの方法を用いる。1つは、税務調査において、内国法人が税務申告する際に基礎としたものとは異なる『事実関係』が存在するという証拠資料を収集し、『損金』の不存在、(又は『益金』の存在)を『事実認定』する方法である。……もう1つは、課税処分に当り、税法上の『損金』に関しては、個々の税法規定における具体的課税要件を形式的に充足していても、本来の税法の趣旨目的を逸脱する形式で行われていると認定して税法の趣旨解釈によりその適用は否認する、課税減免規定の限定解釈による『否認』の考え方である。」

税務行政執行上は、課税庁が先ず「課税上弊害がある」租税回避と認定した場合、その根拠を明確にする必要があることから、事実認定の段階で租税回避の証拠資料を収集しようとする。しかし、憲法上、課税庁にかかる判断及び行使権限を与えているという規定も解釈も何一つ存在しない。

事実と異なる取引記録等がある場合には、これは租税回避の問題ではなく虚偽表示の問題である。他の一つの否認の根拠は、税法上形式的要件を充足していても、本来の税法趣旨から外れているとして否認する場合で、法適用の範囲を極めて限定的に捉えていることによる。法の適正解釈として

は、限定解釈も拡大解釈も正当ではなく、事案ごとに限定解釈をしたり、拡大解釈をしたりでは法の趣旨を正確に解したことはない。裁判所が「課税減免規定の限定解釈」を採用しなかったとするが、それは正当な法解釈論からすれば当然であろう。

#### (5) 実質課税の論理

租税回避否認の合理性が実質課税を根拠に説明される場合もあるが、そもそも実質課税とは形式を無視して課税できるとする。実質を考える場合には、その場合の形式とは何か及び実質そのものの意義を十分考えなければならない。この場合の形式とは租税法及び納税者が選択した法形式であり、この形式を否定するためにはそれ相当の法的根拠を必要とする。しかし、実質課税とは、納税者の選択決定した取引事実をすべて否定して本来あるべきとされる仮的事実に基づいて課税できるとする。かかる実質課税が理論的に十分検討されることなく、課税庁の裁量権に委ねられるとすれば、実質的判断が徴税理論により形成され、「課税庁による実質的判断の積み重ねが慣習化されることにより、法と同様の効果を有する租税慣習が定着することになる。その意味では、実質課税主義は租税法律主義を崩壊させる機能すら有するものとなる。<sup>(15)</sup>」

実質課税は、納税者の採用した取引形式を否定し、通常とられる取引形式に置き換えて課税できることから、課税庁の裁量権を大幅に拡大する課税政策へと発展する可能性がある。憲法第30条及び憲法第84条は、課税権を行使するためには「法律の定め」が必要であるとするが、その趣旨は法律に基づかない課税権の行使を否定し、課税要件が明確でない法律規定は無効であることを宣言したものである。かかる「租税法律主義」の下で、租税回避を否認するためには法による明確な個別否認規定の存在が必要不可欠となる。上記の課税庁による租税回避否認は、個別規定の適用されない租税回避の場合であり、且つ権限のない課税庁が独断で「課税上弊害のある租税回避」と認定した場合である。

法に租税回避否認の明文規定のない取引について、課税庁が①異常な取引形態の選択、②同様の経済的効果の実現、③租税負担の減少又は排除を理由に「課税上弊害のある租税回避」と認定し、実質課税に基づいて課税庁が考える仮想的取引に置き換えて課税権を行使することになると、租税法に基づかない課税権を認めることになり、「租税法律主義」に反するだけでなく納税者の権利をも著しく侵害することに繋がる。まさに、租税制度の混乱と無秩序をもたらすだけである。

租税回避とは、合法的に租税負担を減少させることと定義する限り、租税回避の否認は合法的租税負担の減少に対して、納税者の権利を侵害する行為といわざるを得ない。課税庁による否認権は、脱税の領域であって租税回避には適用されないと断言しなければならない。「ある納税者は、非合法的に租税を遁脱しようとする。租税回避 (tax avoidance) と脱税 (tax evasion) の違いはこの合法

性があるか否かで重要な違いがある。脱税の目標も租税を排除又は減少させることであるとしても、脱税という用語は、目標手段として虚偽 (subterfuge) 及び不正 (fraud) の利用行為を包摂する。租税回避は合法的であるが、脱税は多くの行政上及び懲役を含む刑法上の処罰 (criminal penalties) が納税者に課せられる。<sup>(16)</sup>」

### 3. 行為計算否認に関する包括規定の問題

#### (1) 同族会社の否認規定

法人税法第132条は、同族会社等の行為又は計算の否認規定で、租税負担を不当に減少すると認められる場合には否認できるとして次のように定める。

「税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。」(法人税法132①)

この条文は、同族会社であれば、容易に租税回避が行われるという仮定のもとに、税負担を不当に減少させる結果となると認められれば、同族会社の行為又は計算を否認して、税務署長の認める行為又は計算に置き換えて課税することができるというものである。これは一般に同族会社の租税回避否認規定といわれるが、租税回避の要件を「法人税の負担を不当に減少させる結果となる」という点においているところから、この認定があれば行使できることになり、課税庁の独断的・恣意的判断により更正又は決定が容易にできることを定めたものとなる。この条文は、明らかに「租税法主義」における課税要件明確主義に反する規定である。なぜなら、否認の個別的要件がなんら示されていないからである。

#### (2) 課税要件明確主義

「不当に減少させる」という意義について、課税要件明確主義に反しないとする判例があるが<sup>(17)</sup>、少なくとも納税者の行為又は計算を否認して、別の新たな法形式に基づいて課税するのであるから、それなりの不当性の要件が明確になっていなければならない。さらに、同族会社の行為・計算とは何かについて、非同族会社では通常なしえない行為・計算をいうとする判例がある一方で、純経済人の行為として不自然・不合理なものであればそれで足りるとする判例もある<sup>(18)</sup>。

後者は、同132条の趣旨を同族会社に限定せず、純経済人の行為原則としての不自然・不合理をもって否認できるとする。確かに法人は経済人ではあるが、経済人の行為に対して何をもって「不

自然・不合理」とみるのかが不明確である。この不自然・不合理性は、課税側からみた場合の不自然・不合理であって、純経済人としての法人にとって果して「不自然・不合理」といえるのかという問題をしていない。法人にとって、租税は強制的に課せられる費用であるから、租税費用を最少にすることは、コスト・コントロール及び利益管理の観点からみて、純経済人であればまさに自然であり且つ合理的な行為といわなければならない。

同132条の課税要件がなんら示されていない包括的否認規定について、「答申書」も、「どのような取引が租税回避に当たるかは、できる限り実定法規において明らかにする必要がある。その意味では、現行の同族会社の行為計算の否認規定は不適切であり、個別具体的な否認規定を明文化することで租税回避行為の問題に対処することが適当である。<sup>(19)</sup>」と述べる。個別否認規定が必要であるとするならば、同132条の包括的否認規定は不適切ゆえに削除しなければならない。

しかし、「答申書」は、同132条の削除については極めて消極的である。「この点について、現実に行われるすべての経済的取引に対応する個別規定を明文化することは、およそ不可能なことであり、負担の公平を維持するために現行の同族会社の行為計算の否認規定を存置すべきであるとの意見があった。確かに個別否認規定がないことをもって租税回避行為を容認することは、租税公平主義の観点からは問題が少なくない。<sup>(20)</sup>」と、一転して包括的否認規定の存在を肯定する見解を表明する。ここでも、「意見書」は、見解の統一性に欠け、論理的に矛盾する見解を併記している。

「租税公平主義」の観点から包括規定もやむを得ないという見解は、他方で納税者の採用した行為又は計算が課税庁により恣意的に否認されることも「租税公平主義」に反するという観点を一切問題にしていない。

そこで、「法律の留保とは、基本的人権の枠となる『公共の福祉』の内容について、立法権＝国会がその判断を留保することを意味するのであって、国会による行政権への授權を意味するものではないのである。<sup>(21)</sup>」とすれば、「租税公平主義」の本質的内容を判断するのは国会であって、行政にその判断権限を与えることまで許容してはいない。その意味で「法律の留保」とは、租税領域に限定すると、まさに「租税法律主義」を意味することになる。

### (3) 包括的否認規定の問題点

税務執行上の基準がなんら明確でない包括的否認規定は、税制上明らかに「租税法律主義」に反するものであるから、同132条は即刻削除すべき規定であるという議論があるにもかかわらず、組織再編税制の導入により同様の規定が同132条の2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）と連結納税制度の導入により同132条の3（連結法人に係る行為又は計算の否認）が付け加えられた。

これらの規定は、「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、

その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより」計算することができるという、税務署長の自由裁量権を同族会社から、組織再編会社、連結会社の行為計算否認にまで拡大したものであり、かかる「普遍条項としての租税回避否認規定の制定は、税務執行権の濫用におちいるおそれがあり、納税者の権利を侵害し、税務行政を混迷に導くおそれ<sup>(22)</sup>」が十分にあるものとして極めて重要な問題であると認識しなければならない。これらの租税回避否認規定により、憲法上の基本的要請である「租税法律主義」がますます形骸化されていく。

憲法30条が、「納税の義務を、あえて憲法上に、かつ、基本的人権と同章（憲法第3章）に規定した意義は、歴史的・沿革的意義のほか、それが適法な義務であって、したがって、違法な納税は何人からも強制され義務づけられることはないという国民の権利と自由を表裏一体として規定するところにある、と理解すべきだということである。<sup>(23)</sup>」法律による規定があれば、たとえ包括的であっても、いかなる課税をも可能であるとするのは明らかに誤りであり、納税者の予測可能性を確保した適正な課税を法律として定め、その法律を遵守した適正な課税をもって納税者の権利と義務が履行されるとする解釈が「租税法律主義」の本質として理解されなければならない。

#### 4. 情報開示と税務行政の信頼性

##### (1) アドバンス・ルーリングの問題点

「答申書」は租税回避行為の否認に対しては個別的否認規定が必要であり、租税法律主義に基づき立法で解決すべきであるという考え方に立ちながらも、「実定法としての個別否認規定に抵触しなければ、どのような行為計算も容認できると解するのは適切ではないという意見も多い。<sup>(24)</sup>」として、包括的否認規定を存置する立場を堅持しながら、この問題をアドバンス・ルーリングで解決しようとする。

アドバンス・ルーリングとは、現実の取引行為が租税回避に当たるか否かを取引前に、あらかじめ課税庁に問い合わせて課税庁の意向を確かめるという提案である。「問題を解決する方策として、いわゆるアドバンス・ルーリング（租税法解釈の事前照会手続）の導入が考えられる。税務行政の一環としてこの制度が導入されれば、取引に先立って課税庁の法解釈や見解を知り得るから、納税者の法的安定性と予測可能性は著しく高まることになる。<sup>(25)</sup>」と説明する。

ルーリング制度は、アメリカで実施されている制度で、日常的な税務行政を行っている税務職員や納税者にとって重要な手引きとなっているが、財務省規則と同様の法的強制力をもたないとされる<sup>(26)</sup>。しかし、アメリカ流のルーリング制度を導入することは、アメリカと法体系が異なるわが国においては問題がある。

最も問題となるのは、申告納税制度においては、法の解釈権は第一義的に納税者にあるにもかかわらず

ならず、アドバンス・ルーリングの下では法の解釈権を全面的に課税庁に移譲することになる。取引以前の課税庁への照会に基づいて取引内容を決定することになるから、課税庁が税務を通して個別企業の経営及び会計そのものに介入することにつながり、私法的自治の原則、契約自由の原則、自主経理の原則が根底から崩壊するおそれがある。その上、アドバンス・ルーリングの課税庁の見解がそのままルール化し、立法化を経ずして法と同様の効果を創出することに危惧を覚える。このルーリング制度は、「租税法律主義」とは真っ向から相反する制度として容認できないと同時に、ルーリングそのものに統一性が期待できないところから、納税者の予測可能性と信頼性が崩れ、タックス・コンプライアンスが根底から崩壊する結果にならざるをえない。

## (2) 資料情報開示制度の必要性

「答申書」はもう一つの提案として資料情報開示制度の導入を進言する。これは、個別取引に対する課税庁の認定判断基準及び課税庁が収集した判断材料としての資料等を公開することを要求するもので、課税庁の判断の公平性の確保及び課税庁の判断の恣意性を排除するために、さらに納税者の予測可能性を高めるためにも有益であるとする<sup>(27)</sup>。

「租税回避行為の否認と税務行政に関し、すべての行政通達と税務行政上把握した資料等の情報開示制度の導入を早急に検討すべきである。同族会社の行為計算の否認規定において、どのような取引を『税の負担を不当に減少』と判断したのか、個別規定、例えば役員報酬の規定における『不相当に高額』の事例、また行政通達における『課税上弊害がある場合』はどのように判断しているのかなど、課税庁は、否認規定の適用に関する多くの基準を有しているはずである。」

これらの情報は、今まで全く公開されておらず、税務調査や争訟事案のみに用いられてきたが、租税回避否認との関連で判断材料となっている資料等はすべからず情報公開すべきである。ただ、「答申書」が提案している情報公開制度の導入は、租税回避否認の包括的規定の存置を前提に、アドバンス・ルーリングと情報公開制度の導入の両者を制度化すべきである、としている点に問題がある。

租税回避の否認は、「租税法律主義」から個別否認規定に基づいてのみ可能であり、包括的否認規定は本来存在してはならない。問題は、租税回避の個別否認規定が存在しても、なお行政上の裁量権は行使され得るから、行政執行通達及び行政示達としての行政判断基準及び具体的判断事例を、情報として国民に広く開示することは民主税制を構築するためには是非とも必要である。

情報公開制度の導入は、課税庁の税法解釈、否認の根拠、税務調査の手続等が広く国民に明らかにされることにより、公権力行使および通達課税の問題点が一層明確になる。「租税法律主義」の

原点に立ち返って健全な税制が施行され、課税庁の裁量権を縮小することが、税務行政の信頼を勝ち取ることであり、ひいては国民のタックス・コプライアンスを助長することに繋がる。

## おわりに

違法な租税回避は合法性が認められないという意味で租税回避ではなく租税遁脱である。制度上、合法的な租税回避を否認することは、明らかに「租税法主義」に反するものとして認識する必要がある。租税回避は、節税とも脱税とも異なるとされるが、脱税と租税回避との違いを合法性に置くと、租税回避はむしろ節税に含まれる。租税回避を節税と異なるものと位置づけるのは、租税回避を否認の対象とするための詭弁に過ぎない。

課税上弊害のある租税回避が行われている場合には、それは租税法の欠缺であり、租税法の欠缺は行政解釈とその運用で埋めるのではなく法によって埋めなければならない。課税上弊害があるか否か、法の欠缺であるか否かは、国会において十分議論される問題である。国会において、議論の結果「弊害のある租税回避」と結論づけられれば、その租税回避を否認する法規定が立法化される。

合法的租税回避は、租税計画の範囲内でありこれを否認する法理は合法性原則からみて存在しないが、法が個別規定を創設することにより、同様の租税回避を非合法と認定する場合には、以後同様の租税回避は非合法と認定される。その結果、合法的租税回避が法の規定により非合法の租税回避とされ、従来合法的節税とされてきた領域が法によって強制的に縮小される可能性がある。

合法的租税回避を非合法的とする立法化プロセスにおいては、単に租税回避の穴を埋めるのではなく、課税の公平性、課税の首尾一貫性、課税原理の正当性から新しい税制変革を目標とする適正な租税理念の下に、全体の法適合性を考えないとあるべき公平な課税制度が根底から崩壊するおそれがある。 (完)

(2007. 9. 19)

## (注)

- (1) Simon James, *A Dictionary of Taxation*(Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing Limited, 1998), p.10.
- (2) James E. Smith, William A. Raabe, David M. Maloney and Eugene Willis, *West Federal Taxation: Taxation of Business Entities, 2006 Edition* (Mason, OH: Thomson South-Western, 2006), p.1-19.
- (3) 日本税理士会連合会税制審議会『『租税回避について』の諮問に対する答申』1998年、1頁。当税制審議会の会長は金子宏、他18名の特別委員、専門委員長は岩下忠吾、他4名の専門委員から構成されている。
- (4) 清永敬次『租税回避の研究』ミネルヴァ書房、1995年、412頁。
- (5) 金子宏『租税法』(第10版)弘文堂、2005年、127～128頁。
- (6) 前掲「答申書」、2頁。

- (7) Robert Sellers Smith, *West's Tax Law Dictionary* (St.Paul, MN: West Group, 1998), p.876.
- (8) James E. Smith, et al, *op. cit.*, p.1-19.
- (9) 岡田雅夫『行政法学と公権力の観念』弘文堂、2007年、235頁。
- (10) 前掲「答申書」、3頁。
- (11) 同「答申書」、3頁。
- (12) William A. Raabe, Gerald E. Whittenburg and John C. Bost, *West's Federal Tax Research* (St.Paul, MN: West Publishing Company,1991), p.303.
- (13) Jame E. Smith, et al, *op. cit.*, p.1-19.
- (14) 山崎昇「課税庁からみた国際的租税回避否認についての研究ノート－3つの最高裁判決から学ぶ国際的租税回避への対応－」『税務大学校論叢』(第52号)、2006年、732頁。
- (15) 拙稿「実質課税主義の虚構性」『経営論集』(第59号) 東洋大学経営学部、2003年、48頁。
- (16) Jame E. Smith, et al, *op. cit.*, p.1-19.
- (17) 前掲「答申書」、3頁。
- (18) 同「答申書」、3頁。
- (19) 同「答申書」、4頁。
- (20) 同「答申書」、4頁。
- (21) 岡田雅夫『前掲書』、236頁。
- (22) 富岡幸雄「税制の論理を逸脱する企業組織再編税制－苦境の財界からの要求に屈し課税原理を破壊－」『商学論纂』(第43巻第6号) 中央大学商学研究会、2002年、248頁。
- (23) 田中章介『判例と租税法律主義－税法解釈における課税の論理と納税の論理』中央経済社、1994年、5頁。
- (24) 前掲「答申書」、4頁。
- (25) 同「答申書」、4頁。
- (26) 拙稿「税務行政に対する裁量権の縮小化と羈束性の原理」『経営論集』(第56号) 東洋大学経営学部、2002年、58頁。
- (27) 前掲「答申書」、5頁。

(2007年9月19日受理)