

脱税でもない、節税でもない、法には反しないが、通常用いられない法形式を選択し、税負担を減少させたり排除する、これが租税回避であるが、近年わが国でも急速に広がりつつある。

これに対して、法律に明文の否認規定がない場合に、どこまでの否認が許されるかということが、かねてから税務当局や学界で議論されてきた。最高裁判所の判例や学界の通説は、「租税法上の明文の規定がない限り租税回避の否認はできない。」というものである。しかし、「租税の減免規定の場合には、その要件を限定解釈することによって、結果として、租税回避否認と同様の効果をもたらすことは可能」ということについても、大方のコンセンサスがある。最高裁の外国税額控除余裕枠りそな銀行事件判決（平成17年12月19日）がその典型である。その際の手がかりになる考え方として、1935年のグレゴリー事件の判決に示された「事業目的原理」がある。

しかし、「租税の減免規定の限定解釈」という方法は、法的安定性から問題がある。何が租税の減免規定か、必ずしもはっきりしない場合が多くある。そこで、包括的否認規定を立法化すべき、という見解が出てくる。かつて昭和36年の政府税制調査会で、「租税回避行為に対処するための立法のあり方」と題する答申が出されたが、これには慎重論も多くあり、その後議論はこう着状態にある。

このようなタイミングの中、米国で、包括的な否認規定（IRC § 7701(o)）が立法化された。かねてより「経済実質原理」、つまり、当該取引における「経済ポジションの優位な変化」という客観的要件と「納税者の課税以外の目的」の有無という主観的要件の2つを吟味することにより否認すべき租税回避を判断する二分肢テ

ストが判例法理で確立されており、それを立法化したのである。経済ポジションの変化については、取引から合理的に期待される税引き前利益の現在価値が、当該取引が尊重される場合に期待されるネットの租税利益の現在価値と比べて相当な程度であることが求められる。さらに、二分肢テストについては、双方の要件をクリアーしていなければ否認の対象となる（「結合的關係テスト」）。

このような立法に対して、納税者側から、納税者の負担がかさみ誠実な商取引が阻害されるおそれがある、租税回避に対しては、開示制度の強化によることが効果的である、高い税率のペナルティーを課するのは問題がある、といった批判が寄せられている。また、課税当局側からも、適用に際しての柔軟性を奪う可能性がある、税務執行が複雑化する、税務当局の調査が遅延・長期化する危険があるといった批判もある（米国の動向は、嘉悦大学の松田直樹

教授の一連の論文に詳しい）。

コモンローの国と租税法律主義の国とでは、根本的な成り立ちが異なるが、米国の動きや制度設計は、包括的否認規定の是非として、わが国への示唆も含んでいる。

一流大学を出た弁護士が、租税回避スキーム作りに精力を傾けることについては、米国でも大いに問題とされてきた。私のコロンビア大学の恩師も、これほど人材を無駄にするものはない、と嘆いておられた。租税回避問題は、伝統的な納税者と課税当局という図式ではなく、租税法弁護士・プロモーター対税務当局の知恵比べという状況に変わりつつある。事前照会・文書回答制度の一層の整備とセットで、わが国でも包括的否認規定の立法化の議論を正面から行う時期に来ている。

税制之理

◆第58回◆

包括的な 租税回避否認立法の 議論を

森信茂樹

ジャパンタックスインスティテュート所長
中央大学法科大学院教授