

包括的否認規定を研究する会の立ち上げについて

JTI 所長 中央大学法科大学院教授 森信茂樹

脱税でもない、節税でもない、法には反しないが、通常用いられないような法形式を選択し、税負担を減少させたり排除する租税回避が、経済の複雑化・多様化に伴って増加しつつある。また近年では、G8やOECDの場でも国際的な租税回避が問題になり、BEPSのプロジェクトがわが国でも検討されている。

わが国では、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。一方で、「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。また、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）事件では、複雑なスキームを使つての取引が「権利の濫用」と判示されている。

しかし、「租税の減免規定の限定解釈」という方法は、何が租税の減免規定か、立法趣旨も必ずしもはっきりしない場合が多く、法的安定性から問題が指摘されている。

一方米国で一般的に見うけられる租税回避は、「(租税回避以外の)意図した経済目的がなく、減免規定を充足させることにより、もっぱら税負担の減少を図る」ケースが多く、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」や「経済実質原理」などがあるが、わが国ではこの点を明確に述べた最高裁判所の判例はない。

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出て、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。また英国でも、アーロンソン報告書に基づき包括的否認規定が導入された。米国の規定は、かねてより、「経済実質原理」つまり、当該取引における「経済ポジションの有意な変化」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）という考え方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

認められるであろうと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、二分岐テストについては、双方の要件をクリア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、納税者の負担が増えて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。

コモンローの国と制定法主義の国とでは、根本的な成りたちが異なるが、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。

いずれにしても、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。放置すると、納税道義の問題や税収の問題が生じるだけでなく、正常な取引を行う大部分の企業活動にも不利な状況を生じさせる。

そこで、納税者の予見可能性を確保するという観点から、事前照会・文書回答制度の一層の充実を行いながら、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のではないかと考える次第である。

以上の趣旨から、ジャパン・タックス・インスティテュート内に、学者や実務家を中心とした研究会を立ち上げ、1年程度の議論を経て、世の中に何らかの形で発信することを企画した次第である。