



## わが国における 一般的否認規定の必要性

水戸支部 赤林 康範

### 1 はじめに

#### (1) 問題の所在

多くの国では、国内法に租税回避行為への対抗策として一般的否認規定が設けられているが、わが国では未だ一般的否認規定は導入されていない。それどころか、講学上、租税回避の定義すら確定されていない状況にある。近年では、IBM事件やヤフー事件の判決が混乱を呼び、租税回避をめぐる議論は混とんとしている。「このような混乱は、わが国に、租税回避の要件を明確にした租税回避否認規定がないことがその原因である」<sup>1</sup>との見方がある。

#### (2) 研究に対する基本的姿勢

わが国では、租税法律主義の下、法律の根拠なくして租税回避行為を否認することはできないものとされ、租税法に可能な限り明確な課税要件を規定し、これを根拠として租税回避行為を否認することが望ましいとされている。しかし、詳細な規定を定めることが、反対にその課税要件の外側に新たな租税回避行為の土壌を創り出し、租税法規の隙間や抜穴を利用した租税回避行為を助長する環境を生み出している。これに対して、りそな銀行事件は正面から租税回避を論じて否認した判例と位置づけられる。同事件最高裁判決の否認の根拠については、学説が課税減免規定の限定解釈の法理等を掲げ、これらは租税法規の隙間を補充する役割を果たすものであると主張しているが、

この判断基準だけでは確実性が担保されにくく、経済界からも異論が出ている。

一方、英国は、わが国と同様に、租税法律主義を原則として租税回避行為に対し、個別的否認規定及び司法における租税法の解釈・適用により対処してきた。しかし、2013年に制定法に一般的反濫用ルール（GAAR : General Anti-Abuse Rule）を導入した。その背景には、個別的否認規定による対応が、アーロンソン報告書において「チェス・ゲーム」と比喻されるように、租税法規の複雑化をもたらし、新たな租税回避行為の温床となっている現実があった。加えて、個別的否認規定の網の目をくぐってきた租税回避行為をめぐる争訟は、最終的に司法の判断に委ねられることになるが、租税回避行為とは租税法規の解釈の尽きた領域で起こるものであるため、司法の判断に混乱が生じ、かえって確実性が害されることとなった。こうした状況は、現在のわが国と類似するものである。

筆者は、租税回避行為によって引き起こされる租税法の不確実性の問題に対処するためには、一般的否認規定により否認対象となる租税回避行為の要件を明確にすべきであると考え。適用基準を明確にした一般的否認規定は、課税減免規定の限定解釈の法理や権利濫用禁止の原則等の不備を補充し、納税者に法的安定性と予測可能性を与え、税務当局の恣意性を排除することに資するものである。

### 2 租税回避について

#### (1) 租税回避の意義

「租税回避」とは何か。現在、わが国においては、制定法上、租税回避について定めている規定は存在しない。また、講学上「租税回避」に関する定義は確定されていない。

金子教授は租税法第22版において、租税回避の意義を、「租税法の定める課税要件は、各種の私的経済取引ないし私的経済活動を定型化したものであるが、私的自治の原則ないし契約自由の原則

<sup>1</sup> 森信茂樹「BEPSと租税回避への対応——一般的否認規定（GAAR）の整備を——」フィナンシャル・レビュー 126号（2016）10頁。

の支配している私法の世界では、人は、一定の経済目的ないし成果を達成しようとする場合に、強行規定に反しない限り自己に最も有利になるように、法的形成を行うことができる。租税回避とは、このような、私法上の形成可能性を異常または変則的な（『不自然』という言葉は、主観的判断の幅が広く、不明確度が大きいため、避けておきたい）態様で利用すること（濫用）によって、税負担の軽減または排除を図る行為のことである。租税回避には、2つの類型がある。1つは、合理的又は正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減又は排除を図る行為である。・・・もう1つは、租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の法形成可能性を利用して、自己の取引をそれを充足するように仕組み、もって税負担の軽減または排除を図る行為である。いずれも、私法上の形成可能性を濫用することによって税負担の軽減・排除を図る行為である」<sup>2</sup>としている。

## （2）租税回避の適法性

租税回避は適法なのであろうか。この点については、論者の間でも見解がわかれるところである。清永教授は、「租税回避を禁止するための規定がない場合には、税法上承認されている行為にはかならないものである」<sup>3</sup>として租税回避の適法性を主張する。

他方、木村教授は、「契約自由と法（主に民法）の濫用に基つき選択された法形成（法律構成）によって、課税法律要件の充足を回避することはできない、濫用がみられる場合、当該経済的事実に相応しい法律構成を選択したならば発生するであろうと同じように租税請求権（納税義務）が発生する。これを租税回避否認の原則という」<sup>4</sup>としている。

## 3 外国税額控除余裕枠利用事件

りそな銀行事件<sup>5</sup>は、外国税額控除余裕枠の利用取引が外国税額控除制度の濫用にあたとされた事件である。

### （1）事案の概要

A社は、ニュー・ジーランドで設立された法人であり、投資家から集めた資金をクック諸島に持ち込んで、NZドル建てユーロ債購入に利用するに当たり、法人所得税の税負担を軽減するために、ニュー・ジーランドより法人税率の低いクック諸島にB社を設立し、さらに投資家の投資に対しクック諸島により源泉税が課されないようにするため、クック諸島法人であり、自らがその株式の28パーセントを所有するC社を経由して、当該資金をB社において運用することとした。しかし、C社からB社に対して直接貸し付ける方法をとった場合には、クック諸島の税制により、貸付金に係る利息に対して15パーセントの源泉税が課されるという事情があった。そこで、納税者X銀行（原告・被控訴人・被上告人）とC社及びB社の間でX銀行の外国税額控除余裕枠を利用して、クック諸島源泉税の負担を軽減する目的で、平成3年3月31日付で各契約が締結され、実行された。

本件最高裁判決は、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させ、我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。本件取引は、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである」と説示し、外国税額控除制度の濫用に関する第二審の判断を是認することができないとした。

<sup>2</sup> 金子宏『租税法』（弘文堂、第22版、2017）126-127頁。

<sup>3</sup> 清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房、新装版、2014）44頁。

<sup>4</sup> 木村弘之亮「節税と租税回避の区別の基準」小川英明・松澤智・今村隆編『新・裁判実務体系租税訴訟〔改訂版〕』（青林書院2009）345-347頁。

<sup>5</sup> 大阪地判平成13年12月14日民集59巻10号2993頁。大阪高判平成15年5月14日民集59巻10号3165頁。最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁。

## (2) 小括

本件は、租税法規の文言と趣旨・目的とのズレから生じる違和感により当該租税法規の形式的合了解釈による適用が争われた事案である。租税法の濫用禁止あるいは権利濫用の禁止を定める規定が租税法上存在しない場合に、これを否認することの合法性は常に租税法律主義と比較衡量される。

租税法律主義は①自由主義的側面と②民主主義的側面の2つの側面があるとされている<sup>6</sup>。自由主義的側面は、課税権者による法律効果を超えた恣意的課税から私有財産を保護するため、納税者に予測可能性を担保することを要請する<sup>7</sup>。他方、民主主義的側面は納税者間の租税負担の公平性を担保することを要請する<sup>8</sup>。

一人の納税者が与えられた自由権を行使してこの負担を免れることは租税法律主義の民主主義的側面を鑑みれば権利濫用であり、制限されるべきであろう。ではその境界線をどのように引くべきか。わが国では伝統的にこの判断を司法に委ねているとされるが<sup>9</sup>、これにより不確実性の問題が惹起されている。

## 4 英国の事例

英国は2013年3月に提出した財政法案において一般的反濫用ルール（GAAR：General-Anti-Abuse Rule）の導入を提案し、同年7月に同法案が2013年財政法（Finance Act 2013）<sup>10</sup>として成立した。従来、英国は「法的形式を重視する傾向があり、政府は租税回避スキームが明らかになる

たびに個別否認規定の立法で対応するアプローチをとってきている」<sup>11</sup>とされており、この点がわが国と類似している。

### (1) 濫用的租税回避行為についての具体的例示

英国の一般的反濫用ルールは、租税回避行為の「行為」を表現するために、「アレンジメント」という用語を使用している。「アレンジメント」については、英国2013年財政法214条の定義規定において、「『アレンジメント（arrangements）』とは、全ての合意、了解、スキーム、取引行為又は一連の取引行為（法的効力を持つか否かを問わない）を含む」と定義している。これは、租税回避の形態の多様性に対処しようとするものである。

「アレンジメント」のうち、税務上の利益を得ることが主たる目的又は主たる目的の一つであると結論することが合理的であるアレンジメントが「タックス・アレンジメント」である（英国2013年財政法207条1項）とされ、「タックス・アレンジメント」のうち、「濫用的」なものが、一般的反濫用ルールの適用対象となる。

何が「濫用的タックス・アレンジメント」であるかについては、

- ① アレンジメントの実質的な結果が、適用される租税法規に基づく原則（明示されているか暗示されているかを問わない）及び当該規定の政策目的と一致するか否か
- ② その結果を達成するための手段に不自然あるいは異常なステップが含まれているか否か
- ③ アレンジメントは当該租税法規の欠缺を悪用することを意図しているか否か

<sup>6</sup> 酒井克彦「我が国における租税回避否認の議論」ファイナンシャル・レビュー 126号(2016) 154頁。

<sup>7</sup> 酒井克彦「租税法の解釈において、何故に厳格さが要請されるのか(上)」税務事件47巻3号(2015) 2頁。

<sup>8</sup> 酒井・前掲注(7) 5頁。

<sup>9</sup> 今村隆「租税回避の意義とG8各国の対応」ファイナンシャル・レビュー 126号(2016) 21頁。

<sup>10</sup> <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5/enacted> accessed 3 November 2017.なお、和訳については小林剛「英国のアーロンソン報告、一般的租税回避対処法及び同ガイダンス」経済学紀要第40巻第1号(亜細亜大学経済学会,2015) 参照。

<sup>11</sup> 岡直樹「GAAR STUDY:包括型租税回避対抗規定が英国税制に導入されるべきか否かについての検討 アーロンソン報告書(2011年11月11日)」租税研究第766号(2013) 470頁。

<sup>12</sup> 小林剛「英国の一般的租税回避対処法ガイダンス」経済学紀要第41巻第1/2号(亜細亜大学経済学会,2017) 15頁。

<sup>13</sup> 小林・前掲注(12) 15頁。

<sup>14</sup> 小林・前掲注(12) 15頁。なお、フリードマン教授は、濫用に関する網羅性のない例示について、「これは、単純な形式よりも実質を優先するルールではない。経済実質は関連するかもしれない。しかし、当該法の趣旨が経済実質に基づく課税を要求するものでなければ、経済実質は関連しないからである」と述べている。Judith Freedman, 'Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance' (2014) 20Asia-Pacific Tax Bulletin 170

を含むすべての状況を考慮し、租税法規との関係において合理的な一連の行為であると合理的に判断することができない場合、濫用的であるとされる（英国2013年財政法207条2項）。

英国の一般的反濫用ルールは、「行為の形態」及び「結果の態様」から濫用的租税回避行為を特定しようとしている<sup>12</sup>。

しかし、これらの例示は網羅的なものではないとし（英国2013年財政法207条6項）、法律用語による「濫用」の定義の限界を認識している。濫用的租税回避行為を例示することはできるが濫用的租税回避行為一般を具体的に定義しきることにはできないことを認めている<sup>13</sup>。

一般的反濫用ルールを制定することは、厳格な文言解釈を基礎とする租税法律主義からの乖離を意味するものであり<sup>14</sup>、したがって、一般的反濫用ルールの適用基準の不確実性の問題が生ずる。この問題に対処するために、英国は、GAAR諮問委員会制度及び一般的反濫用ルールに関するガイダンスを設けている。

## （2）GAAR諮問委員会制度

GAAR諮問委員会は、税務当局から独立した第三者機関である。

英国の一般的反濫用ルールは、濫用性の判断に当たり、税務当局にGAAR諮問委員会への付託を義務付けている。これは、税務当局から独立した各事業分野の専門家に、当該アレンジメントを行うことが適用される租税法規との関係において合理的な一連の行為であるか否かの判断を仰ぐものであり、法律用語による定義の限界を越えた「濫用」の有無の判断に公正さと一貫性を担保するためのものである。

## （3）一般的反濫用ルールに関するガイダンス

一般的反濫用ルールに関するガイダンスは、税務当局が発行し、GAAR諮問委員会により承認を受けたものである。当該ガイダンスは、定期的に更新され、税務当局のウェブサイト上で常時閲覧することができる。

タックス・アレンジメントの濫用性の有無に関するGAAR諮問委員会の判断事例がガイダンスとして編集・公表されることにより、法律用語によ

る「濫用」の定義を補完する役割を果たすものである。さらに、司法に一般的反濫用ルールの適用の是非を争う訴訟において、当該ガイダンスを考慮することを義務付けることにより、納税者と税務当局と司法の三者間に一般的反濫用ルールの適用基準に関する共通認識が確立されていくことになる。

## （4）二重の合理性テスト

英国2013年財政法207条2項は、濫用性の判断について、次のとおり定めている。これは「二重の合理性テスト」と呼ばれるものである。

英国2013年財政法207条

（2）タックス・アレンジメントは、下記を含むすべての状況を考慮した場合に、これを行うことが適用される租税法規との関係において合理的な一連の行為であると合理的に判断することができない場合、濫用である。

- （a） アレンジメントの実質的な結果が、適用される租税法規が基づく原則（明示されているか暗示されているかを問わない）及び当該規定の政策目的と一致するか否か
- （b） その結果を達成するための手段に不自然あるいは異常なステップが含まれているか否か
- （c） アレンジメントは当該租税法規の欠缺を悪用することを意図しているか否か

二重の合理性テストは、濫用性を判断するためのテストである。このテストは、第1に当該アレンジメントを行うことが適用される租税法規との関係において合理的な一連の行為であるか、第2に当該アレンジメントを行うことが適用される租税法規との関係において合理的な一連の行為であると判断することが合理的であるかを問うことにより、行われる。

## （5）事例検証

りそな銀行事件最高裁判決は、本件取引に外国税額控除制度を適用することを同制度の「濫用」として法人税法69条の適用を否定した。本節では、当該事件に英国の一般的反濫用ルールを

当てはめることができるか否かを検証し、同規定のわが国における有効性を考察する。

以下、りそな銀行事件（以下「本件」という。）が一般的反濫用ルールの適用対象となるか否かについて検証する。

① 税務上の利益を生じさせるアレンジメントがあるか

本件については、C社からB社へ資金を移動するにあたりX銀行を介して行うことによりC社にかかるクック諸島源泉税負担をX銀行の外国税額控除の余裕枠を利用して軽減しようとするものであるから税務上の便益を生じさせるためのアレンジメントが存在している。

② 税務上の利益の獲得がそのアレンジメントの主たる目的又は主たる目的の一つであると結論付けることが合理的であるか

本件アレンジメントの主たる目的は、C社及びB社にとってはC社からB社へより低いコストで資金を移動させるため、X銀行を介してその外国税額控除の余裕枠を利用してクック諸島源泉税を軽減することであり、X銀行にとっては、外国税額控除の余裕枠を提供し利得を得ることにある。したがって、「主たる目的又は主たる目的の一つである」の意味についてガイダンスパートCのC3.5において説明されているように、本件は税務上の利益を得る機会がなければ、アレンジメントが全く行われなかったケースに該当するものと考えられる。すなわちC社がクック諸島源泉税を負担することがない、あるいはX銀行の外国税額控除の余裕枠を利用することができない状況であったならば、本件アレンジメントは実行されなかったものと考えられるため、税務上の利益の獲得が本件アレンジメントの主たる目的又は主たる目的の一つであると結論付けることが合理的である。したがって、本件アレンジメントはタックス・アレンジメントである。

③ アレンジメントは濫用的か

第1に、アレンジメントの実質的結果と適用される租税法規が基礎としている原則及びその政策目的とを比較し、当該アレンジメントを行うこと

が適用される租税法規との関係において、合理的な一連の行為であるか否かを判断する。まず、①本件最高裁判決によれば、法人税法69条は同一所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。②平成13年度の税制改正により同条1項に「内国法人の通常行われる取引と認められないものとして政令で定める取引に基因して生じた所得に対して課される外国法人税の額」を外国法人税の額から除外する旨の規定が設けられた。以上のことから、外国法人C社が負担すべき外国法人税についてわが国のX銀行が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れることを企図して行われた本件ローン契約及び預金契約からなるアレンジメントは、法人税法69条との関係において合理的な一連の行為であると判断することはできない。第2に、アレンジメントが当該租税法規の欠缺の利用を意図していたか否かである。昭和61年10月の税制の抜本の見直しについての答申によれば、わが国の外国税額控除制度が採用している一括限度額方式は、「控除限度額の計算が比較的簡明であるといった利点がある反面、我が国の実効税率を超える高率で課された外国税についてまで我が国で控除されうるため、結果として制度本来の趣旨を超えた控除が行われることとなるほか、高税率で課された外国の租税を控除できるようにするため企業が控除枠の創出を目的とした投資行動をとる誘因になるといった問題」があると指摘されている。いわゆる「控除枠の彼此流用問題」である。これを受けて昭和63年の税制改正により①控除限度額計算上の国外所得から非課税国外所得に係る所得の2分の1に相当する金額を控除することとし、②外国法人税のうち負担が高率な部分を控除対象外国法人税の額から除外することとした。しかしながら、当時内国法人が外国法人に控除枠を利用させる取引は想定されていなかったと考えられる。したがって、本件アレンジメントは法人税法69条の欠缺を利用したものである。第3に、二重の合理性テストにより、アレンジメントが適用される租税法規との関係において、合理的な一連の行為と合理的に判断しうるか否かが問わ

れる。ガイダンスパートCのC5.10.5及びC5.10.6によれば、合理的と見做しうるか否かの判断は、「課税は国の必要な諸機能に資金を提供する主たる手段である」との前提に基づくべきであり、法の欠缺の濫用を許容しないとす一般反濫用ルールの基本的目的を考慮すべきとされる。本件アレンジメントは、上記法人税法69条の欠缺を利用し外国法人税を負担すれば損失が生じるだけであるという取引をあえて行い、わが国の必要な諸機能に資するためにわが国において納付されるべき法人税額を減少させるものであるから、合理的な一連の行為であると合理的に判断することはできない。したがって、本件アレンジメントは濫用的である。

以上のとおり、本件において行われた一連の取引は濫用的タックス・アレンジメントに該当するため一般反濫用ルールの適用対象となりうると考えられる。

## 5 英国の事例を受けて

英国の一般反濫用ルールは、租税を、公共サービスを提供するために、個人が負担すべき分担金であると位置づけた上で、租税回避行為を通常人が常識的に判断して認められるべき行為と認められるべきではない行為に区分し、後者のみを適用対象とする。この認められるべき行為と認められるべきではない行為の境界線は、法律により与えられた選択肢に対する合理的な対応とみなしうる税務上の利益を確保するために行われたアレンジメントであるか否かという基準により引かれる。このような一般反濫用ルールは、課税の確実性に配慮した規定ではあるが、なお、最終的な判断は従来のように司法に委ねられるものであり、租税法規の解釈と適用に関する不確実性を完全に払拭することは困難である。しかし、その判断の法的根拠を制定法に明確に示すとともに、GAAR諮問委員会や一般反濫用ルールに関するガイダンスを含めた包括的な制度により、課税の確実性及び透明性の強化に資するように設計されている点は、現実的かつ有効的であると高く評価するものである。

## 参考文献

- (1) 森信茂樹「BEPSと租税回避への対応——一般的否認規定(GAAR)の整備を——」ファイナンシャル・レビュー 126号(2016)
- (2) 金子宏『租税法』(弘文堂,第22版,2017)
- (3) 清永敬次『税法』(ミネルヴァ書房,新装版,2014)
- (4) 木村弘之亮「節税と租税回避の区別の基準」小川英明・松澤智・今村隆編『新・裁判実務体系租税訴訟〔改訂版〕』(青林書院2009)
- (5) 酒井克彦「我が国における租税回避否認の議論」ファイナンシャル・レビュー 126号(2016)
- (6) 酒井克彦「租税法の解釈において、何故に厳格さが要請されるのか(上)」税務事件47巻3号(2015)
- (7) 今村隆「租税回避の意義とG8各国の対応」ファイナンシャル・レビュー 126号(2016)
- (8) <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5/enacted> accessed 3 November 2017.
- (9) 小林剛「英国のアーロンソン報告、一般的租税回避対処法及び同ガイダンス」経済学紀要第40巻第1号(亜細亜大学経済学会,2015)
- (10) 岡直樹「GAAR STUDY:包括型租税回避対抗規定が英国税制に導入されるべきか否かについての検討 アーロンソン報告書(2011年11月11日)」租税研究第766号(2013)
- (11) 小林剛「英国の一般的租税回避対処法ガイダンス」経済学紀要第41巻第1/2号(亜細亜大学経済学会,2017)

