

## 租税回避をめぐる法的諸問題(討論)

〈司 会〉八ツ尾順一(大阪学院大学法学部教授), 渡辺徹也(早稲田大学法学学術院教授)

〈発言者及び質問者〉

青柳達朗(帝京大学法学部教授), 伊藤 悟(日本大学法学部教授),  
今村 隆(日本大学大学院法務研究科教授),  
大野雅人(筑波大学大学院ビジネス科学研究科教授),  
兼平裕子(愛媛大学法文学部教授), 倉見智亮(西南学院大学法学部准教授),  
小塚真啓(岡山大学法学部准教授),  
高橋祐介(名古屋大学大学院法学研究科教授),  
田中 治(同志社大学法学部教授),  
谷口勢津夫(大阪大学大学院高等司法研究科教授),  
鳥飼貴司(鹿児島大学法文学部教授), 畑野洋一郎(税理士),  
林 幸一(広島大学大学院社会科学研究科教授),  
宮本十至子(立命館大学経済学部教授)

(50音順)

八ツ尾 それでは、「租税回避をめぐる法的諸問題」のシンポジウムをこれから始めます。質問は全部で23問ありまして、こちらで質問者を指名しますから、質問者は簡潔に質問をしていただいて、それに対して報告者が回答するという形で進行していきたいと思います。なお、同じような質問の場合は省略させていただくということで、ご理解願います。

それでは、まず第1番目に、谷口会員に対する質問です。関東地区の青柳会員、質問をお願いします。

#### 租税法律主義の射程

青柳 まず、谷口先生の問題意識は、「租税法律主義というのは納税者全体を保護するもので、弱小な納税者と強大な課税庁」という図

式がある。それに対して、租税回避に関しては、「強大な納税をしたくない人と、情報を有しない課税庁という現実がある」というのが私の理解です。それについて、予測可能性についても、例えば租税回避スキームを実施する者というのは、リスクも当然予測しているんじゃないかという点から見ると、租税法律主義における予測可能性というか、納税者の法という意識というのは、特に一般の弱小な納税者と強大な課税庁との関係とどこか違うのか、それとも同じなのかということです。

それから、目的論的解釈の過形成とか、不文の濫用規制要件という問題があるとされておりまして、法規には濫用は許されないという理念が内在しているのではないのかという気がします。それは私法上のものかどうか、

私もその辺は詳しく研究してないのでわかりませんが。

この例として、現実問題として、外税控除の最判の解釈について、課税減免制度濫用の法理を解釈の限界を超えて導入しているというのは谷口先生のご意見ですけど、租税負担の公平を理由として制限することは本当に許されないような行動なのか。特に、外税控除のような事案についてはどうなのか。外税控除の場合、特に最高裁は、日本の納税者の負担において外国の納税者の利益を図るのはけしからんという価値判断があったような気がします。

あと、GAARについては否定的なんですけど、先生の論文の最後に書いています「第三者機関の関与等によって、弊害を除去する」ということも可能と考えておられるのでしょうか。

谷口 それでは、青柳会員からのご質問に1つずつ答えていきたいと思います。

まず、「租税法律主義というのは、納税者全体を保護するものですが」とありましたが、保護ということではなくて、自由を保障する、租税法律主義というのは、自由主義原理の租税の領域での、あるいは税法の領域での現れである、と考えております。

そして、先生のおっしゃる「強大な納税をしたくない者と情報を有しない課税庁」という対抗関係を比較するのは、ちょっとラフではないかと思います。私にいわせれば、納税をしたくないのではなくて、法律に定められたものを超えて納税する必要はないと考えているのが納税者であり、「情報を有しない課税庁」というのは私にはわかりませんが、課税庁は情報は持っていると思います。でも、その実態は私どもにはわかりません。

それから、「租税回避スキームを実施する者は、リスクも予測しているのではないですか」という質問について。もちろん、そのとおりですけれども、ただし、法律に書いてないところに従って課税をされることはないということを、かたく信じていると思います。ですから、それを裏切って、法律で書いてないのに課税するというのは、やはり大きな問題であると考えます。

それから、「法規には濫用は許されないという理念が内在しているのではないのでしょうか」という点ですが、もちろんそうだと思います。ただし、そのような理念は理念として内在しているとしても、それを明文化する規定がない以上は、その理念を直接持ち出して課税する、あるいは否認するということはできないと思います。

私の論文の256ページの注(45)で、私はそのようにして否認・課税する考え方を「税法秩序の自力防衛原則」と呼んでおきましたが、ドイツにもこういう考え方があって、税法秩序には税法が自分で自分を守るという原則が内在している、ということがいわれています。例えば租税回避の一般的否認規定について、これが確認規定なのかどうかとかいう議論をすることがありますが、その点はともかく、そのような「自力防衛原則」を直接根拠にして否認するとか課税するということは、私はできないと思っております。

同じことは租税負担の公平についてもいえることでありまして、租税負担の公平というのは非常に重要なことであると思いますけれども、それは明文の規定の中で、立法上、考慮するものであって、解釈や適用の場面で法律の文言を離れて、租税負担の公平ということをもって解釈適用の基準とするということ

はできないと考えております。

それからGAARについてですが、私は確かに第三者機関の関与ということを経済のほうでは述べております。しかしこれは、実は、GAARについて述べているわけではなくて、例えば同族会社の行為計算否認規定のようなものについても、そういう裁量統制の手続が必要ではないかと思っているわけでありまして、GAARについては、そもそもそんな機関を設けてもだめだと思っております。

青柳 どうもありがとうございました。

#### 課税根拠条項と市民的コントロール

ハツ尾 それでは次の質問ですけれども、北海道・東北地区の伊藤会員から2つの質問が出ております。伊藤会員、お願いします。

伊藤 北海道・東北地区の伊藤でございます。

質問は、谷口会員には2つあります。日本国内としてはGAARを租税法律主義に反すると解した場合、これを含む租税条約をもし結んだ場合、その条約の適用と、当然法律よりは条約は優先するという考え方が一般的にあるわけです。現実には、日本の実体税法も条約を優先するという規定はあります。そうすると、租税条約にGAARを含んだ形でやった場合に、谷口会員は憲法84条との関係ではどういうふうにお考えなのかなというのを1点。

それから、もう1つ。租税回避行為の否認については、当然に、個別立法によるべきだと考えるのが今までの日本の通説的な考えでもあります。しかし、裁判で実際に課税庁側が負ける場合、その後、主税局を通して「みなし規定」という形で立法してくるケースもあるわけですが、そういうものに対する立法裁量というか、立法に対する我々市民、納税者のコントロールというものについて、お考

えがあれば聞かせていただきたいと思います。

谷口 まず第1点目からですけれども、租税条約には、確かに課税を制限するような規定と、課税を拡大するような——私はそれを「課税根拠条項」と呼んだりしていますけれども——そういうものと2種類がありまして、租税回避の一般的否認規定を租税条約に盛り込んだ場合、その一般的否認規定は課税根拠条項になると考えます。課税根拠条項は、要するに、課税権の範囲を広げる、あるいは納税義務の範囲を広げるわけでありまして、そういうものについては条約の直接適用可能性がないので、それを国内法化する立法が必要になるのですが、その段階で、一般的否認規定を定めるのかという国会の判断が問われてくるわけです。先ほども申し上げましたように、一般的否認規定というのはそもそも租税法律主義に反するし、三権分立にも抵触する可能性があると考えますので、そういう規定の立法は難しいのではないかと考えております。

そういう思考過程を経て、まず、直接適用可能性がないということと、立法でやろうとしても難しいということを併せ考える必要があると思います。もちろん、国会で多数決で決まることはあり得ると思いますし、後の質問とも関係しますが、報告の中でも申しましたけれども、今の議会制民主主義が非常に劣化している状況の中では、もしかすると、それを通過させる可能性もあるかもしれないとも思います。ただし、それは結局、先生のおっしゃるような市民的コントロールということが今の国会においては十分に機能していないという現状が問題であると思っております、それをどうするかは、やはり我々国民一人ひとりが今後考えていかないといけない問題だ

と思います。

伊藤 ありがとうございます。

### 租税回避の不当性

ハツ尾 それでは3人目、関西地区の田中会員、お願いします。

田中 関西地区の田中です。

考えていることはほとんど同じようなことなので、批判的という意味では全くなくて、感想めいたことで2つ質問します。

1つは、谷口先生が『税法学』の254ページに「租税回避が不当であることも、租税回避が適法と同じく明らかである」という書き方をされていて、要するに、租税回避は適法であるとともに、同じぐらいの比重で不当だという。そういうふうに読めるようなことを書いておられます。私の感覚からすると、租税回避は適法というのはもちろんそのとおりですが、他方で、その全てが全て同じ比重で不当といえるのかどうか少し気になっています。そこまでいわなくてもいいのではないかという意味合いです。

それとの関連で、不当というのは例えば、規範論的な意味でその行為が不自然だとか、異常だとか、通常でないとかいっているのか、それとももう少しナイーブないい方、つまり道徳的、美学的に見て問題だという意味でいっているのか。そのあたりで谷口会員がおっしゃっている不当性というのはどういうものか少し説明をしていただけるとありがたいというのが1点です。

2つ目の質問は、これも『税法学』264ページに書いていらっしゃるところで、いわゆる適格作りとか適格外しに関連して、正常な行為又は計算を明示していないのが問題ではないかということについて、渡辺会員が書いて

いらっしゃるところを引用していて、“いや、別にそれはそんなことをしなくても、1つに決まるからいいんじゃないか”ということを書いていらっしゃいます。私はその箇所を読んで、そうかなと同意しつつも、しかし本当にそうかなという疑問も感じます。それは、1つに決まるという話と、それが正常か正常でないのかという話は、一応論理上は別の話かなとも思ったりするからです。

私は、立法者が要件を作ったら、納税者はそれに向けて自分が有利だと思ったらその要件を満たそうと努力する、自分が不利だと思ったら要件を満たさないように努力するというのは、それこそ自由主義的な発想からいうと何の問題もない。そうだとすると、それをもって正常とか正常でないというほうがおかしいのではないかという感覚があるので、この箇所でこういう言い方は、どういう意味合いでされているのかなというのが私の質問です。

谷口 まず、第1点目からですがけれども、そもそも「租税回避」というものは「租税回避行為」ということと特に区別せずに用いられる場合も多いようにも思いますけれども、私のような概念論者は、それは明確に区別すべきであると考えております。租税回避というのは結果概念でありまして、その結果として不公平が生ずるということは否めないことです。これは明々白々です。

要件に該当するような行為をすれば課税されるけれども、それを回避すると課税されない。しかし、それは法律の適用の結果が違うだけで、経済的な効果あるいは成果といった点では同じである、だから、得られる経済的成果が同じであるにもかかわらず、税法の適用の結果が違うというのが、不公平だといって

るわけでありまして、それが不当ということだと考えております。ですから、課税上の結果の不公平を不当とっているわけでした、決してそこに倫理的非難の意味を込めて「不当」としているわけではありません。

それから、もう1つの質問ですが、正常な行為計算は明示しなくてもよい、最高裁も書いてない、隣に座っておられる渡辺さんもそういうふうに書いているということは、私もよく勉強させてもらっているわけですが、しかし考えてみれば、趣旨・目的にかなったような適格作りであれば問題ない、だけど、それから外れていて、本来は適格じゃなく非適格ですから、当然それは非適格として課税されるだけということです。趣旨・目的を曲げてそれを利用しようとするということを否認すれば、当然非適格としての課税を受けるだけということです。正常な行為計算は1つしかないと考えるところです。課税減免規定を租税回避の手段として濫用しその適用を受けるのが異常な行為計算であり、濫用せずその適用を受けないのが正常な行為計算である、と考えております。

それに対して、私法上の選択可能性の濫用による場合は、私的自治の、あるいは契約自由の原則のもとではいろんな取引の可能性があります。それは幾つかあって、その幅の中に収まっていれば、税法の目から見ても許されるということになるわけで、その中のどれが正常かということを否認する側がいわないといけないということで違いがあると論文では書きましたし、報告もさせていただいています。

田中 ありがとうございます。

### 立法理由を明確に示せる者が立法者たりうる

ハツ尾 それでは次に、九州地区の鳥飼会員、お願いします。

鳥飼 九州地区、鹿児島大学の鳥飼と申します。谷口会員のご報告には全面的に賛成なんです、あえて1点だけお聞きしたいと思えます。

レジュメ9ページに、「立法者は租税回避に対して『お手上げ宣言』をするのではなく、『経済のスピードに遅れないような課税要件の不断の見直しと改正により、個別の明確な立法を』『一般的租税回避否認既定の導入よりも前に』なされるべきだ」というご主張をされていると把握しております。谷口会員が想定されている立法者とは国会議員であると思えますが、選挙権を行使できる地区の国会議員というのは、憲法9条の改正には熱心ですが、例えば国民の経済的自由を擁護するとか、経済政策に特に明るいかそういう方ではないので、税法の実質的立法を行っているのは財務省でなく財務省なんですよ。だから、そういう官僚になっていくのではないのかなと思うんですが、その点についてはどうお考えなのでしょうか。

谷口 私は、立法者は国会議員ではなくて国会という機関だと考えております。国権の最高機関たる国会が立法者である、当然の、教科書みたいな答えですけども、そういうことであります。

ただし、国会の現状をみると、本当に国会が国民の負託を受けて税制をきちっと作っているといえるかどうか。昨日の報告では、議会制民主主義が劣化している、危険だということをお聞きしましたけども、その点に関し



て最近よく私がいうのですが、立法者は説明責任を果たしてない。何の理由もつけずに、新旧対照表だけ出して法案を国会に出して行く。予算委員会で時々質問があったりしますが、系統立てて逐条解説しているような立法理由なんて示されてないわけですね。それで十分理解できるというのはすごいなと思うんですけど、私にはとても『改正税法のすべて』を見るまではよくわからないわけです。それを見てもよくわからないことがあります。

そういう意味では、鳥飼会員がおっしゃるように、実質的な立法を行っているのは主税局の立案担当者でしょうかというのは、実態はそうかもしれませんが、それは私からするとあるべき姿ではないと思います。当然、やはり立法者としては自分が作っている法律を理解しないで立法するなんてことはできないはずですから、ちゃんと理由もつけて、それを国会で審議して、こういう理由で作りましたということを国民の前に説明するということがあって初めて、私が想定しているような立法者であると思います。そういうことをすれば、税法の解釈適用が色々揺れ動く、「目的論的解釈が過形成になる」とか私が言っていますけれども、そういうこともより少なくなるのではないかと思いますので、ぜひとも立法理由を明確にするということは最低限してほしいと思います。

#### 課税要件明確主義における要件裁量の余地

ハツ尾 順調に進んでいまして、次は中部地区の高橋会員、お願いします。

高橋 中部地区の高橋祐介でございます。私からの質問は2点です。

まず1点目ですけれども、課税要件明確主

義からすれば、不確定法概念の解釈には要件裁量の余地は認められないということです。これは、先生の教科書に書いてあるとおりです。したがって、租税回避否認規定についても要件裁量は認められないと考えられますが、それでもなお、先生のご報告で裁量統制を議論する、その意味はどこにあるのかをうかがいたいと存じます。この場合、おそらく裁量の意味が非常に重要だと思いますが、そのあたりを踏まえてご説明いただければと思います。

2点目は、一般的否認規定であっても課税要件明確主義に反しないものであれば課税庁に要件裁量は認められず、裁判所は常に自己の判断を課税庁のそれに代置することができ、行政による恣意的課税の余地は排除されると思われまふ。したがって、先生のご報告のように、一般的否認規定はその本質において行政による無制限の裁量課税の授權規定であるとはいえないように思いますが、いかがでしょうか。

谷口 まず、第1点目からですけども、確かに課税要件明確主義に関して、私は教科書でも要件裁量は認められないということは書いておりますし、私もそのとおり、今も考えを変えているわけではありません。

ただし、同族会社の行為計算否認規定の違憲性、不当性要件が違憲であるということと争われる事例がよくありますけれども、そういうときに裁判所はいつも決まり文句のように「一見不明確の一事をもって、これを課税要件明確主義違反だとはいえない」というわけです。それは、趣旨・目的を勘案して解釈すれば、意味が1つに決まるのであれば違憲の問題は生じないということをいうわけですが、先ほども鳥飼会員からの質問に関しても申し

上げましたように、実はその趣旨・目的が何かということがはっきりしない。ということは、結局、要件裁量を排除するような明確な規定、不確定概念を使っている、趣旨・目的を考慮すればそれが明確になるという規定は、実は現状の税法の中では実現できていないのではないかと思います。方向性としては、課税要件明確主義であれば要件裁量の余地はないとなるべきだと思いますけども、現実の税法を見ると、そのような実態は、理想からは遠いと思います。私の報告は現状を前提としたものであるとご理解いただければ幸いです。

それから2番目の質問ですが、これも一般的否認規定であっても課税要件明確主義に反しないのであれば問題ないのではないかと思います。報告でも申し上げましたけども、そのような規定は無理だと思います。報告の中のどこで述べたのかというと、「日本税法学会がかつて国税通則法の制定時に一般的否認規定の導入に反対した」ということを報告したときに、日本税法学会の意見には、報告の中でも読みましたが、「租税回避の成立要件を明確かつ制限的に規定する必要がある」というものがありました。しかし、そんなことをしたら一般的否認規定ではなくなるということです。だから、一般的否認規定は一般的であるがゆえに一般的否認規定であって、要件をがちがちに明確に決めたら、個別の否認規定といわれても仕方ないじゃないかということになりますので、一般的否認規定でありながら課税要件明確主義に反しないようなものを作るというウルトラCはできませんというのが私の考え方です。

高橋 ありがとうございます。

### 分野を限定した一般的否認規定

八ツ尾 それでは最後に、中四国地区の小塚会員の質問をお願いします。

小塚 中四国地区の小塚です。

私の質問は1点でございまして、谷口先生の論文の一番最後の「付記」で、長戸論文、フィナンシャル・レビュー収録のものにつきまして、「国際的に遅れ過ぎている」という評価は必ずしもそうとはいえず行きすぎであるということ論証するものであり、その論旨は正当」と書かれており、高い評価を与えられていると読みました。ただ、長戸論文を具体的に読んでいきますと、遅れていないという結論の背景には、分野を限定した一般的否認規定と判例法理により、現行法においても事実上、GAARと類似の機能を果たす仕組みが備わっているという評価が大前提になっている、そのように私は読んでおります。

そういたしますと、谷口先生が、長戸論文の中での現行法の評価あるいは現行法についての理解というべきかもしれませんが、それに同意されているのかどうか気がなりましたので、教えていただきたいなと思いました。特に、長戸論文を読んでいきますと、分野を限定しない枠組みとして、限定解釈の法理について、その存在だけでなくその内容についても比較的好意的に評価していると思われるのですが、谷口先生のお考えからすると、そこは少し違うのかなと思いましたので、お考えをお聞かせいただけますと幸いです。

谷口 私も、この論文を書いた後に長戸論文、フィナンシャル・レビューの論文を読ませていただきました。そして、その理解は先ほどの小塚会員の理解と基本的には同じです。TAARというんですか、分野を限定した一般

的否認規定、同族会社の行為計算の否認規定とか組織再編の否認規定があるということで、それを私も認めております。ですから、分野を限定しない、まさに一般的否認規定というのは私はだめだと思うんですけど、分野を限定した一般的否認規定を私は肯定的に捉えてもいます。

なぜそういうふうにかということ、同族会社の行為計算否認規定については、昨日今村先生からの報告にもありましたけども、経済的合理性基準が判例法理として確立されてきたという長い歴史があります。こういう状態の中で、例えば同族会社の行為計算否認規定を見ると、解釈によってその範囲がかなり限定されてきていると思いますので、そういう前提を踏まえて、今の同族会社なんかの否認規定を評価していることをご理解ください。

そして、関連して申し上げますと、ドイツは一般的否認規定として租税基本法の42条があるといわれますけども、ドイツの一般的否認規定である42条も、非常に長い、もう100年近い歴史があるわけでありまして。その間、紆余曲折があったんですけども、特に1970年代、80年代ぐらいから、法解釈の法学方法論がラレンツなどによって確立されてきました。それによって、揺れ動くような法解釈にだんだん柱ができてきて、固まってきた。そういうことで42条の解釈のプレミたいなのがおさまってきたという評価を読んだことがあります。

後で今村先生と議論したい点の1つですけども、経済的合理性基準というものは、私は税法の外にある事実の問題だと考えています。ですから、経済的合理性の欠如というのは、今村先生とは違って、私は規範的要件に係る評価根拠事実である、主要事実であると考えており、これは事実をもって証明可能なもの

であると考えております。そういう税法の外にあるものを持ってきて解釈の基準にすることですが、何をもちいて経済的合理性をいふかということ、いろいろ事案によっても異なるとは思いますが、また、抽象的ではありますが、そのような基準を立てて現在の同族会社の行為計算否認規定というものを解釈すると、これが判例法理として固まっていき、揺らぎのようなものがだんだん補正されてきたと思います。

特に、ヤフー事件では最高裁がああいう判例法理を確立したわけであり、租税回避の分野において非常に意義のある判決だと、私も今村先生と同様、肯定的に評価しております。特に、地裁・高裁のような2つの基準を立てるみたいな、法解釈のウルトラCのことをせずに、やっぱり趣旨・目的に沿って解釈をするという、王道に従ったよい判決だと思いますので、ああいう判例法理ができてくると、行為計算の否認規定の解釈の揺らぎみたいなのがなくなっていくだろうと考えるところではあります。

特に、私は昨日申し上げましたけども、最高裁は132条の2も経済的合理性を基準にして判断するというのをいっていると理解しております。ですから、132条の従来の判例法理として確立されてきたところを132条の2も踏襲するんだと理解すると、TAARsのような分野を限定した一般的否認規定についての解釈がより固まっていくのではないかと思います。

それから、もう1点の、分野を限定しないで限定解釈をするということについては、私も限定解釈それ自体を否定するものではありません。ただし、外税控除のような事件は、どう読んでも限定解釈のレベルではない、解



積はしてないと思います。あれはもう決断の問題だということ、本来は立法者がすべきことを裁判官がしたんだということでありまして、あれは完全な法創造であると思っております。ですから、私はそこまで行くのはやっぱり立法の領域に足をつっ込むものだと考えますので、裁判所としてすべき限定解釈というのは、趣旨・目的に厳格に即して、規定の適用範囲を限定していくという限りにおいてであると考えております。限定解釈という言葉だけを捉えれば、他の人と言っていることは同じなんですけども、私の場合は趣旨・目的に即してというところを非常に厳格に考えますので、長戸先生がどのような目的論的解釈というものを、限定解釈というものを考えておられるのかというのはもう少し私も勉強してみたいと思っておりますけども、私はかなり趣旨・目的に従った限定解釈というのを限定的に捉えている、厳格に捉えているものの、限定解釈それ自体を否定するものではありません。ですから、長戸論文については、それぞれの考え方の幅は私と違うかもしれませんが、基本的な評価としては私も賛成であると思っております。

それともう1点。そもそも、国際的に遅れているとか進んでいるとかというのが学問において何の意味があるんだろうかというのが私の普段から考えていることであります。より厳格な法治主義を守るような個別的否認規定の体系を作っているというように考えると、日本のほうが、法治主義の観点から見たら進んでいるのではないかともいえるのではないかと。要は、どのような観点から考えるかであると思います。だから、GAARがないから遅れているとか、GAARがあるから進んでいるというのはあまりにも短絡的な議論であって、

学会ですのような議論ではないと思っております。

小塚 ありがとうございます。

ハツ尾 これから、渡辺会員に司会を譲ります。

渡辺 関東地区の渡辺です。

今村会員に対する質問が全部で7つ出ております。谷口会員と今村会員の両方に対する質問が、それとは別に3つあります。この3つは、倉見会員に対する質問が終わった後で取り上げることにいたします。昨日、谷口会員と今村会員がそれぞれ言及されたとおり、その後にお二人で議論を少しされる可能性もあると思いますので、お二人に対する3つの共通の質問は、議論の契機とする意味でも後に回させていただきます。

それでは、まず今村会員に対する質問7つを取り上げたいと思います。関東地区の青柳会員からよろしく願いいたします。

#### 目的論的解釈の限界

青柳 関東地区の青柳です。

目的論的解釈の過形成という批判が、要は外税控除の高裁判決や最高裁判決についてありますけど、それは今村会員は範囲内と考えておられますよね。そのような認識を前提とした上でいうと、今村会員が考えている、解釈の枠を超えて許容されないというのはどのような場合なのかがよくわからないので、そこを教示していただきたいなと思います。

それから2番目として、「経済合理性基準は既に素朴な基準である」と述べられていますけど、GAAR等を導入する場合、もしくはしない場合であっても、不当性の判断基準としては、まず、どのような基準が必要と今村先生はお考えになっているのでしょうか。要は、

事業目的だとか、行為の異常さだとか、回避の利益だとか、スキーム作成者の存在だとかいろいろ考えられるんですけど、不当性の判断基準として入れる場合にはどのようなことが必要なのかということをご教示いただきたいと思います。

今村 多数のご質問ありがとうございます。非常に問題の関心が大きいということで、私としても非常に発表し甲斐があったと思っております。

昨日の報告で、一般否認規定について、時間的な制限で説明が十分できていませんでした。今後も一般否認規定の問題が出てきますので、青柳先生の質問に答える前に、昨日の報告の補充ということで、皆さんに最初に一般的なことをお話しさせていただきます。

まず、私がイメージしている一般否認規定というのは、昭和37年はドイツのAO42条をモデルにして、アメリカの事業目的法理を取り入れるという規定でしたけど、私の目から見ても非常に粗っぽいですね。粗っぽい否認規定だと思います。私が念頭に置いている一般否認規定というのは、英国版のGAARです。

まず長戸論文の話が出ましたけど、我が国は世界的に見て、租税回避への対応が立ち遅れていると言っている人がいるということですけど、おそらくそれは私のことだと思います。フィナンシャル・レビューの平成28年第1号でそのことを言っておりますが、それはもちろん、租税回避への対応は世界の各国と比較法で見たときに、比較法的見地で見たとときに遅れているんじゃないかという評価です。

なぜそう思うかということですが、1つは、判例法理が十分機能していないのではないかということです。外税事件の判例は、そもそも法務省から言い出した解釈手法ですが、法

人税法69条の納付をすることとなる場合は、立法趣旨が、資本輸出中立性を守るために政策的に外国での税額を控除するという制度なので、納付することとなる場合はあくまでも正当な事業目的で、正当な事業活動によって納付したことになる場合に限定解釈すべきだといっていたんですが、最高裁はもう濫用だといっちゃったので、私も非常にびっくりしているわけです。おそらく最高裁判事が、こんなのもう許さないという強い意図が見えてきます。そういう法理で、これを限定解釈の延長線上だと考えると、一応限定解釈の法理といえるんですが、いまいち微妙なところもあって、実は外税事件の判例法理は、我々実務家から見ると、非常に使い勝手が悪いんですね。他にこのような理論を使って判断した裁判例は、その後、出ていません。

次に立法で、私は今回報告させていただきましたけど、同族会社の行為計算否認等で行っている経済合理性というのは、言葉としては非常に広い概念ですよ。経済合理性というのは広い概念のように見えますが、実際はもともと目的基準の規定が出発点になって、目的だけで判断するのは広過ぎるということで、経済合理性テストで制限するという法理だと思います。そうすると、そこでいっている経済合理性は、経済不合理であって、損をするような取引であって、およそ税を免れる目的以外は通常は考えられないような、そういうのが経済不合理だと思います。だから、一般にいわれている経済合理性よりも非常に狭い、しかも素朴な基準だと思います。そういうのが、そもそも国際取引の世界でなじまないですよ。国際取引だと、その経済合理性かどうかは国内だけで見ていくのか、外国で合理性があればそれでいいのかという

問題も現に生じているんですが、非常に使い勝手が悪いもので、私としては同族会社行為計算否認規定はもうオーバーホールして、多少いじったとしても限界が来ているということで、現行法は租税回避に対しては十分には機能していないと考えています。

それで、私がイメージしているのは一般否認規定は英国型です。あと少しだけ反論して、前提でお話ししておきたいんですが、GAARだと、非常に不確定概念で、納税者の予測可能性を害するんじゃないかという議論があります。これは、イギリスなんかでも議論されたわけですが、判断基準がきちっとした明確なGAARは、かえって納税者の予測可能性を確保しているんじゃないかと思います。限定解釈の法理とかいろんな解釈でやると、かえって納税者の予測可能性が問題となると。現に、私と同じフィナンシャル・レビューで経団連の人が執筆していますが、経団連の人はオーストラリア型を考えていますが、解釈でなるとかならないとかいわれるよりも、そういう判断基準がちゃんとあらかじめ書いてあったほうが、かえって予測可能性が高まるということを言っています。

もう1つだけ、最後に言いたいのですが、GAARを導入するのは立法が粗っぽくなるんじゃないかという話ですが、これもイギリスのGAARの関係で、イギリスの今一番有力な租税法の先生でジュディス・フリードマンという女性の学者がいます。この人は英国のGAARの制定に関与しているんですけど、GAARを導入することによって立法趣旨に反することとなりますので、立法趣旨を立法者が明確にしないとだめということになりますよね。明確にしなければいけないので、GAARを導入したら、かえって副次的に立法がよく

なるのではないのかということも言っています。GAARのマイナス面はもちろんあると思います。あるいは、GAARを導入したからといって、全てが解決するわけではありません。しかしながら、マイナス面だけでなくプラス面もあるんだということをお断りしておきたいと思います。

長くなりましたが、青柳先生の質問に戻ります。目的論的解釈の限界ということですが、私は租税法律主義をもちろん重視しています。拡張解釈は許されるけど、類推解釈は絶対許さないという立場です。GAARがどういう意味を持っているかということですが、実は、法律の解釈のあり方とも関係しているかと思っています。拡張解釈までしか許されないという前提に立った上で、しかし、それでも租税回避として受け入れられないという場合に初めてGAARが出てくると思います。だから、解釈の限界のときにGAARがラストリゾートとして最終的に機能すると考えています。

許容されない場合はどういう場合かということ、類推解釈ですよ。有名な権利金の最高裁判例でありますけど、譲渡所得を権利金、時価に相当するような高額の権利金を授受した場合、譲渡だとかいっていますが、これは実質的に類推解釈であって、これは許されないと私は思います。

次に、GAARを導入した場合の基準ですが、これはヤフー事件がやはり参考になると思います。ヤフー事件を念頭に置くと、事業目的の前に税負担減少目的と態様基準になります。税負担減少目的と事業目的は、実は両立しますので、私としては、これは事業目的は立証責任でいうと再抗弁になると思います。税負担減少目的と態様の不自然性、これは課税庁に立証責任がありますが、一方で、事業

目的の存在は、これは納税者側に立証責任があるとするということになると思います。基準としては、税負担減少目的とか行為の異常性、こういうのも入りますが、あと、ヤフー事件でいっているのが、行為態様の不自然性が通常と異なるということと、もう1つは、実態との乖離と書いています。実態との乖離とは何ぞやということですが、これは、要件によって経済実質が問題となる場合に、そこで実態が法形式とは違う実態を、というのは、経済実質的に見てということだと思いますが、法形式と合っていないと思います。こういうことで、ヤフー事件の最高裁がいているような判断基準が参考になると考えています。以上です。

**渡辺** ありがとうございます。それでは、関西地区の宮本会員から2つ質問が出ておりますが、手短に2つともお願いいたします。

#### GAARの有効性

**宮本** 関西地区の宮本です。

今村会員に対して、一般的否認規定の導入について、2点質問させていただきます。

まず1点目は、IBM事件を挙げられまして、論文の300ページでは、国際的な租税回避の場合には対処が非常に難しくなっているということで、「一般的否認規定の導入も検討すべきではないか」とご指摘があったところでありますけれども、既に岡村会員の先行研究だったと思いますが、「IBM事件についてはミスマッチがある」という指摘があったところがございます。IBM事件では、X社が、アメリカ側では支店、日本側では本店（法人）ということで、支店ミスマッチがあるわけですが、そういう場合にGAARというのが果たして有効なのでしょうか。

といいますのも、それぞれの国の違いによって、特にチェック・ザ・ボックスルールを用いますと、意図せずに課税の空白が生まれる場合があります。そうした場合に、BEPSのアクションプランの2では、リンキング・ルール等の導入も勧告されていますので、そのような場合のSAARの取扱いとGAARの切分けについて教えていただきたいと思います。

2点目につきましては、多国籍企業のアグレッシブな租税回避にGAARは機能するのでしょうかということですが、なぜこの質問をさせていただいたかといいますと、昨日の今村会員のご報告では、租税回避の統一的な考え方が非常に重要だということだったのですが、租税回避といえども、伝統的な租税回避と多国籍企業がやっているアグレッシブな租税回避を同並に扱っているのかどうかというところに問題意識がございます。といいますのも、ヨーロッパ諸国は既にGAARがありますけれども、多国籍企業のアグレッシブな租税回避に対処できたのかということがあるからです。そういう意味で、この点について先生のご見解を伺えればと思います。

**今村** まず、1点目ですけど、支店のミスマッチ、要するにアメリカでチェック・ザ・ボックス規則を使っている点に対して、GAARは有効でしょうかということですが、GAARといえども、チェック・ザ・ボックス規定を不当だということではできないと思います。

ただ、IBM事件については、GAARがあれば適用の余地はあると考えています。だけど、どこに着目するかということですが、チェック・ザ・ボックス規則を使っているということではありません。譲渡損ですね。X社からA社に対する譲渡をした場合に、みなし配当が生ずる関係で譲渡損が生じます。これが見

せかけの損じゃないのかということです。このところが法人税法24条の趣旨に反しているんじゃないのかということが1つ。

もう1つは、132条適用に当たって、実は非常に適用しづらい問題があります。というのが、X社ですよ。中間会社の有限会社を納税義務者と捉えて否認するわけですが、X社は有限会社で、実はほとんど実体はないわけですよ。こういうスキームを考え出しているのは、実はアメリカのI社とか、W社とか、あるいは日本のA社とかでしょうけど、背後にいる人たちですね。X社自体を取引の間に入れたという行為自体は、これはX社がやっているわけじゃなくて、周りの人がやっているわけですよ。にもかかわらず、X社を納税義務者として132条を適用するというのは、非常にすわりが悪い、難しい問題があります。GAARの関係ではそこあたりですね。オーストラリアにしろどこにしろ、関係する利害関係者の意図とかも考慮するという規定が多くありますが、そうやって適用する可能性も出てくると思います。

次に、多国籍企業のアグレッシブ・タックスプランニング（ATP）ですね。これは、私が知っている理論的な租税回避と必ずしも一致しないと思っています。BEPSで問題となっているのは、各国の税制の違いを利用して、多国籍企業がその地位を利用して二重非課税を処理させていることです。では、それが果たして全部租税回避かという、そうとはいえないと思います。しかし一方で、租税回避ではなくても、二重非課税状態がいいんだろうかと。国際課税のあり方としていいんだろうかと。これはまた、別な問題です、必ずしもイコールではなくて、重なってはいますけど、全部がイコールではないと考えています。

ただ、ではGAARは、ATPに対して機能するかどうかという問題ですが、GAARだけでは無理だと思います。二重非課税状態を回避するには、特別な規定、リンクング・ルールとか、そういう個別のルールがないと非常に難しいかと思っています。

ただ、ATPに対してGAARが非常に機能を果たす分野があります。トリートリー・ショッピングです。ATPの1つとして、トリートリー・ショッピングが問題になっていますが、トリートリー・ショッピングの場合に、中間の会社をタックスヘイブン地なんかに入れるわけですが、条約でこれを否認したりするわけです。例えば、条約でPrincipal Purposes Test（PPT）とか、あるいはLOB条項とか、そういうトリートリー・ショッピングに対抗する条約上の否認規定があるんですが、アメリカなどでもそういう議論は、実は間接支払いなどの取引を問題にしている、そういうのはアメリカだと経済実質基準で事実認定をして、LOBを適用すると考えられています。あるいは、外国ではだからGAARを導入して、LOBやPPT適用の前の前提問題としてGAARを適用するということが十分に検討されています。

だから、私が懸念しているのは、日本でこれから租税条約でPPTとか、LOBはもちろん今入っていますが、拡大していくという動きがありますが、これが果たして執行可能なかどうか。条約にただ書いてあるだけじゃないかというおそれを感じています。そういう意味では、GAARがトリートリー・ショッピングに対しては非常に有効な機能を持っている、期待できると考えています。



### 「行為計算の否認規定」適用の観点

渡辺 それでは、中四国地区の畑野会員、よろしく願いいたします。

畑野 中四国地区の畑野と申します。広島で税理士をやっております。

きのう配付していただきました、今村先生のレジュメの12ページの米印の欄のコメントにつきまして思うことがございまして、質問させていただきます。

行為計算の否認規定の適用に当たりまして、その前提に個別規定の趣旨・目的が立法時に予定もしくは想定していなかった行為計算が存在する場合において、それを直ちに不当であると捉えてしまう危険性があるように考えています。すなわち、立法時に予定されていないからといって、直ちに規定の趣旨・目的に反するものと捉えるのではなく、行われた行為計算が経済的合理性といったような正当性なり、納税者の選択可能性を有する場合には、行為計算の否認規定であっても否認されるべきではない租税回避ということになると考えます。趣旨・目的に合致しているか否かでもって判断するのではないと私は考えておりますが、いかがでしょうか。

今村 立法時に予定しているとか予定していないというのは、必ずしも趣旨に直ちに反するとか反しないということにはならないと思います。

ただ、具体的にいうと、ヤフー事件の場合には、特定役員引継要件を文言上は満たしているわけですね。それが経済合理的かという判断も一応可能ですが、そうじゃなくて、この場合には趣旨・目的で判断するという意味は、特定役員引継要件の趣旨・目的は、結局共同事業ですね。消滅会社の事業を引き継い

で、共同事業としてやっている。消滅会社の役員が引き続き新会社でも役員をやっている、もともと旧会社がやっていた事業を引き継いで共同でやっていたと見れるということで、それが立法趣旨です。だから、形式的にはX社の役員が事前に消滅会社の役員になっていたとしても、それが共同事業の実態があるかどうか。それはだけど、経済合理性とは少し違うわけですね。共同事業としての実態を持っているかどうかという観点で、ヤフー事件の最高裁も考えていると思います。だから、経済合理性も考えようと思えば考えられなくはないんですが、最判がいつているように、特定役員引継要件という規定の背後にある趣旨・目的にかなっているかどうかという観点で判断すべきだと考えます。

### 租税回避の定義と132条適用時の引直しの必要性

渡辺 ありがとうございます。それでは続きまして、関西地区の田中会員から、全部で3つの質問があります。順番はお任せしますので、全部まとめてお願いいたします。

田中 それでは、最初に、租税回避についての今村先生の定義に関連してお聞きしたいことがあります。

今村先生のお考えの出発点というのは、結局租税回避というのは目的基準というか、要するに目的を基本に考えていくんだということで、例えば現行の法人税の負担を不当に減少させる結果となるという場合についても、「結果となる」という文言に必ずしも注目しなくて、もともとの歴史的な展開からすると、目的基準によって租税回避を否認するんだという理解をされているように思うのです。これは、最初のほうで谷口会員がおっしゃった

ように、少なくとも租税回避が課税要件を充足することを回避するということからすると、最終的に、経済的成果というか結果が不公平だと、少なくとも今の132条は書いているように見えるんですね。それにもかかわらず、なぜ目的というのを一生懸命主張されるのか理解がしにくいところがあります。結果が問題であるからこそ、課税庁がその結果に注目して、本来あるべき結果になるような取引を仮定し、それに引き直すという構造になっているのではないかと思うんです。そういう点で、いわゆる、減少させる結果となるという現行法の解釈をどうすればいいのかについては、いろんな考え方があるのはもちろん承知ですけども、やはり結果の不公平さという点に注目すると、先生とは少し違う解釈もあり得るという点で、ご質問方々、少し意見を申し上げた次第です。

それと、もう1つは、先生の書いていらっしゃる部分で、「当該租税法規の文言に反していなくても、その趣旨に反する態様」ということの解釈で、ヤフー事件についていいますと、ひょっとしたら、これは強引な解釈なのかもしれませんが、形式的文言を一見すると満たしているようだというのは、突き詰めると、その趣旨に反している場合には、その形式的文言すら満たしていない。つまり、ヤフー事件でいうと、法人税法57条を満たしていないという解釈の方向性も、論理としてはあり得るのではないかと思うんです。そうすると、57条段階ではじいたら、132条の2を適用する必要なんていうのはない。こういう考えはあり得ないのでしょうか。

2つ目は、先生がずっといろいろご主張になっているもので、ヤフー事件を例にとっていいますと、一体何をすればあの事件で

納税者は132条の2の適用を受けずに済んだのかという点について、納税者の立場になって教えていただければありがたい。

3つ目は、要するに租税回避行為を否認するということの否認の意味に関係すると思うんですが、132条あるいはそれをベースにした132条の2というのは、私は常に仮定の行為に引き直すという引直し作業が必ずあると考えています。それは課税庁から見て納得できないから認めないということではなくて、あるべき仮定の行為に引き直す。つまり、納税者のリアルな世界から引き離して、あるべき仮定の世界に無理やり押し込んで、あなたはこういうことをすべきでしょうということを押しつける。これが租税回避行為の否認規定の意味で、だからこそ、伝家の宝刀と言われる非常に強い力を持っている。

そうすると、引直しのない否認規定というのはそもそもあり得るのが問題になります。先生のお話をお聞きしていると、どうも必ずしも全部が全部引き直さなくていいんだということもおっしゃっているんですけども、引直しのない否認というのは何を根拠に出てるのか。つまり、単なる解釈論として、多少許容される目的的解释論の範囲内で許されるという意味で否認をするといっているのか、もう少し違う法的な根拠に基づいておっしゃっているのかがよくわかりません。

3番目の質問は、これは本論でないので取り上げません。

**渡辺** 回答しなくてもよろしいということでしょうか。

**田中** 要するに、総額主義の考え方について、見解の相違があるんだということについて申し上げたいというのみで、今回は割愛します。

**渡辺** ありがとうございます。それでは残

りの2点について、よろしくお願いたします。

今村 ありがとうございます。

まず、租税回避の定義の問題ですが、理論的な租税回避の定義の問題と、同族会社行為計算否認における不当の問題と区別してお話ししたいんですが、理論的な租税回避については主観的要件、これは客観的な目的ですが、必要だと考えています。なぜかという、結果だけ見て、結果だけ税効果を減少させているというだけでは、税負担減少目的と事業目的は併存し得ます。併存し得ますので、税負担減少目的も多少あったとしても、事業目的があつて税負担減少効果を生じた。では、これは濫用というかどうかという問題ですが、これは、濫用という以上は、やはり初めからそういうことを意図していたというのが昔からの考え方だと思います。EUのハリファックス事件なんか、主観的要件を要求しています。そういうことで、理論上は主観的目的が必要だと考えます。事業目的がある場合を租税回避から外すためですね。

一方で、同族会社行為計算否認の場合には、「不当」には納税者の主観的、意思とかそういうものは入らないといっていますが、それはもともとの目的基準が客観的な目的であったためです。経済合理性テストは目的を制限するための客観的テストで、したがって、主観的な意思等は入らない。ただ、確かに、「結果」と書いています。結果と書いてあつて、結果が問題だという、目的よりも結果が重要だと同族会社行為計算否認を読む方もいらっしゃるんですが、これは確かに文言上、そういうふうには読めなくはないですが、立法の改正の経緯から見て、結果にそこまでの意味はないんじゃないかと。あくまでも、目的が客観

的なものだという意味での結果にすぎないと理解しています。

次に、ヤフー事件の関係ですが、これは、問題となっている条文は法人税法57条そのものじゃなくて、57条が委任している政令の152条7項5号の特定役員引継要件です。これには文言上は合致しているわけですね。消滅会社の役員が引き続き新会社の役員になると。まさに、条文上は何の修飾語もついていません。したがって、これに合致します。

なぜこれが趣旨に反するかということですが、特定役員引継要件は57条の委任を受けていますので、57条まで戻るわけですが、では57条は一体何ぞやということ。結局は欠損金の引継ぎをなぜ認めるかということ、それは吸収後も消滅会社がやっていた事業を引き続き新会社が共同事業としてやっているからだと。そのあらわれとして、旧会社の役員が引き続き新会社でもやっているということで見ているかと思います。そうすると、それは今いった政令の規程、特定役員引継の要件には、文言には合致していると。しかし、趣旨には反すると思います。

それと、次に、法人税法132条の適用に当たって、引直しが必要かどうかという問題ですが、一般的には確かに行為計算否認規定は引直しをしていると思います。一般的にはですね。ただ、ヤフー事件の最高裁を見ても、X社の代取がB社の役員になったことについて、それ自体は役員に就任してないということはいってないんですね。だから、特定役員になった行為を否定しているとは思いません。それはどういう根拠かという、これはやっぱり行為計算の計算を否認していると。計算に含まれるんじゃないかと、私としては理解しています。

もう1点、最後ですけど、ヤフー事件で納税者はどうすればよかったかということです。これは可能です。そもそもB社を、IDCSを分割してIDCFという会社にしたわけですが、B社の、データセンター事業ですけど、この役員はみんな外に追い出したわけですね。ヤフーの中に入ってくるのはどうも嫌だったわけですね。だけど、引継ぎを本当にさせたければ、B社の役員はやっぱり残しておけばよかったわけですね。X社に残しておけば、それは特定役員引継ぎにぴったりしますよね。それはやっぱり思惑があって、ヤフーとしては歓迎してなかったわけですね。おそらくは、だからしょうがないんじゃないですかね。そういう理解です。

**渡辺** ありがとうございます。それでは、九州地区の鳥飼会員よりよろしく願いいたします。

#### 一般的な否認規定は租税法律主義に反するか

**鳥飼** よろしく願いいたします。九州地区の鳥飼と申します。

先ほど、今村先生から、「私も租税法律主義を重視している」というご発言がありましたので筋違いかもしれませんが、レジュメ14ページに、「我が国においても、一般否認規定(GAAR)の導入を検討すべきではないかと考える」とあります。しかし、日本では一般に、租税法律主義、憲法30条、84条、憲法上の条項がありまして、この要請から、要件が一般的、抽象的であるGAARの導入は好ましくなく、類型ごとに個別否認規定を制定することで対応すべきと考えられているわけです。これは、577号の141ページにある本部会員の論文でもこう書かれております。

とするのならば、先生が危惧されている、精緻な法形式を用い、事業目的の有無が問題となる事案や、国際取引の事案も、個別否認規定を制定することで対応すべきと思われる。谷口先生のいわれるように、経済のスピードに遅れないような立法こそが求められるべきではないかと思われます。

今村先生が税法の基本原則を大陸法系の租税法律主義から英米法系の判例法主義に大胆に転換すべきだにご主張されるのならばともかく、そうでないならば、今村先生の主張と租税法律主義の整合性について。特にもっとお聞きしたいのは、レジュメに書いてある、「[不当]の判断基準が異なっており、それぞれの行為計算否認規定で政令や通達で例示する」と、このようにいわれているので、先生のご見解と、租税法律主義の整合性についてお教えいただければ幸いです。よろしく願いいたします。

**今村** 私も法律家ですので、租税法律主義は非常に重視しているわけですが、法理、判例でもいいですけど、明文規定によらない租税回避否認は租税法律主義に反すると考えています。明文規定によらない租税回避否認は、もちろん独自の課税要件を創設するわけですから、それは許されないと私は思います。ただ、では立法で、国会が明文規定で租税回避を否認する、仮にそれが一般的な否認規定であっても、立法の合理性の問題はあり得るとしても、租税法律主義に反するものではないと思います。

あと、私が租税法律主義を大転換するののかという話ですけど、誤解が1つあるかと思っています。ドイツ法系の租税法律主義、これは非常に厳格な租税法律主義です。わが国では租税法律主義は妥当していると思いますが、

英米法も、もともと議会在なければ租税を課しちゃいけないという、租税法主義のルーツみたいなのがイギリスであって、大陸法系のドイツ法系の租税法法律主義と、英米法系の議会在による制定主義、それは少し意味が違うんですけど、ルーツは同じなんですよ。国会によらなければ租税を課することができないと、ここは同じですよ。ただ、大陸法系の租税法法律主義は、少しまた違う意味がつけ加えられていると思いますが、基本的に私は大陸法系の租税法法律主義をとっているつもりでいます。

**渡辺** どうもありがとうございました。では続きまして、中部地区の高橋会員から、2つ質問が出ています。一緒をお願いいたします。

#### 理論上の租税回避を考える意味

**高橋** 中部地区の高橋です。2点質問させていただきます。

世界標準の租税回避の定義を用いることと、具体的法規定の解釈、つまり今回の今村先生のご報告でいえば同族会社等の行為計算否認規定の解釈について論じることの意味ないし実益はどこにあるのかというのが1点目です。

2点目は、昨日の本部会員の報告に対する田中理事長の質問と同じなのですけれども、例えばレジュメの3ページにありますように、客観的事実により認定されるとはいえ、目的により否認されることの立法論的な当否あるいはその含みについて、もしお考えがあれば教えてください。以上です。

**今村** 理論上の租税回避を議論することと同族会社行為計算否認の関係ですが、私としては、理論上の租税回避の考え方に現行法の同族会社行為計算否認規定における経済合理性基準、これが整合しているかどうかという観

点で、結論としては整合していると考えています。というのが、客観的な目的基準における経済合理性テストということで、態様も問題にしていますので、これが必ずしもダイレクトに趣旨・目的に反するかどうかというのはいろいろ問題があるかと思いますが、一応は理論上の租税回避の枠組みの範囲内だと考えています。

理論上の租税回避を考える実益ですが、私も実は問題の関心事は、例えばタックス・ヘイブン税制ですね。立法当初、タックス・ヘイブン税制は租税回避否認規定だといわれていますが、これが果たして租税回避否認規定に過ぎないのか、もうちょっと広いのかというのはいろいろ議論があるかと思いますが、私としては、租税回避否認規定だと思っています。そうすると、理論上の租税回避否認の枠組みの中に入ってくるのかどうか、これを問われるべきだと考えています。

それと、同族会社についての実益は、先ほどいったとおりですね。

次に、質問の2番目ですが、目的基準で否認するというのは、先ほど酒井会員からご紹介がありました、オーストラリアが目的基準の典型例ですが、これは一般的には広過ぎるかと考えています。租税回避目的が事業目的より上回ってればそれでも否認するというのは、それは広過ぎて、だからこそ、同族会社行為計算否認では経済合理性に徹するとか、裁判上は制限していると思います。だから、目的基準はやはり立法論的には少し広過ぎる規定だと考えます。

**渡辺** よろしいですか。ありがとうございました。

それでは今村会員に対する質問の最後になりますが、中四国地区の小塚会員から2つ出



ています。手短に、両方一緒にご質問ください。お願いいたします。

### 同族会社の行為計算否認規定の限界

小塚 中四国地区の小塚です。

今村先生にお聞きしたいことが2点ございまして、1点目が、論文の一番最後のところで出ていますけれども、同族会社の行為計算否認規定が素朴な合理性基準によってのみ適用が決まるものであって問題であるというご指摘があり、そこから導かれるものとして、GAAR等の現代化されたものを導入すべきだというご主張をされていると思います。

直感的に考えますと、同族会社の規定のところの問題があったら、それは同族会社の分野についての規定を例えば132条の2と類似のものに改めるとか、そういったふうになるような感じもいたしますが、そこからやはりGAARに進んでいくのには何かあるのでしょうかということが第1点目の質問です。

2つ目は、IBM事件の高裁判決についてなんですけれども、論文の中でもご指摘あったと思いますが、見せかけの損失を問題にできていないところで、そこから132条の規定の限界をご指摘されているかなと思います。ただ、この判決の国側の主張を見ていきますと、見せかけの損失であるということしかほとんどいってないような、すなわち、経済的な損失ではなくて計算上出てきた損失であるから、それは問題であると、そのような主張しか行っておらず、そのようなある種プリミティブな主張ではどうしようもなかったために、相手にされなかったんじゃないかという可能性もあるような気がするんですが、その点はいかがでしょうかという質問です。よろしくお願いたします。

今村 法人税法132条は濫用基準に改めたらどうかということですが、私としては132条はもう限界が来ていて、オーバーホールしても修復できないと。132条について最高裁判例も出ていますし、今さら経済合理性基準を濫用基準に転換することは非常に難しいと思います。

次の、IBM事件の関係ですが、おっしゃるとおり、国は見せかけの損失ということを主張していますが、法人税法24条の趣旨に反するとか、そういう主張をどうもしてないようであります。これは、私は担当していませんのであくまでも推測ですが、132条はあくまでも経済合理性が独立当事者と異なるかどうかということなので、濫用ということをいったとしても、それが果たして全体の主張と整合性がとれるかどうかということ。

もう1つは、23条や24条の趣旨について、昨日、合理的に考えるとこういうふうを考えられると私は言ったんですが、いまいちは実は立法指標としては明確なものが、ずばりのものがないんですね。そういったようなことから、立証が非常に難しいと考えたのではないかと推測します。

渡辺 ありがとうございます。今村会員に対する質問は以上です。

それでは、司会をハツ尾会員にまた戻します。

ハツ尾 それでは次に、倉見会員に対する質問です。これは、先ほどもいいましたように7つございます。中四国地区の兼平会員からお願いします。

### 挑戦的税務戦略と日本企業

兼平 中四国地区の兼平と申します。よろしくお願いたします。

昨日はご報告ありがとうございました。報告されたことと私の考えと、ほぼ同じなのですけれども、確認の意味と、簡単に質問だけさせていただきます。

レジュメの最後の「おわりに」に3点まとめていらっしゃるんですけども、そのうちの、「第1に」というところに書かれている挑戦的税務戦略というのは、いわゆるグーグルとかアマゾンとか、ああいう多国籍企業のスキームを連想してしまうんですけども、これを日本企業に適用するとしたら、実際有効になるんでしょうかというのが1つ目の質問です。

2つ目なんですけれども、「第3に」というところに書かれてありますように、プライバシーを保護するとかいうことが当然のことながら大事になってくるんですが、実際にこれらの課税当局がさらに情報をコントロールする、課税庁が情報をさらに持つことをコントロールできるような具体的な方法としてどうということが考えられるでしょうか。以上、2つの質問です。よろしく願いいたします。倉見 兼平先生、ご質問ありがとうございます。

まず第1点の、挑戦的税務戦略のことですけれども、グーグル、アマゾン、スターバックスを連想するとおっしゃっておられますが、307ページによりますと、基本的に念頭に置かれているのは、課税逃れ商品、セール・バック・リース、損失創出取引など、個人の取引もおそらくここには含まれてくるのであらうと思われま。

日本企業に対して有効なんでしょうかということですが、日本では、おそらくそういった事例、目立った事例は起こっていないと思われまので、現段階で有効かといわれると

非常に疑問ではありますけれども、現段階で予防法的に導入をしておいて、そういう情報が集まれば否認規定の整備に役立てていくという意味では、一定の意義があるのではないかと考えております。

2点目についてですが、そもそも情報コントロールのようなシステムを課税当局が持っているのかというご指摘だと思われま。317ページのところにも若干書かせていただいておりますが、これは情報交換のところについてですが、情報管理システムを構築するということ、1つ、重要な課題にならうと思われま。要するに、大量に情報交換をしても、それを扱うだけの資源が税務当局にない場合であったり、情報管理をするようなシステムがなければ、結局それは有効な規制につながらないということになりますので、情報管理システムの構築が必要だらうと思われま。具体的にどうい管理システムが必要なのかという点につきましては、まだ十分に検討できておりまませんので、ここではお答えできかねま。以上です。

兼平 ありがとうございます。

八ツ尾 それでは次に、中四国地区の小塚会員から質問が出ていますのでよろしく願ひま。

#### 「事前の情報収集規制」とは

小塚 中四国の小塚です。

質問の内容については、一番最初のポイントにもかかわるのかもしれないんですけども、論文の冒頭のほうに、情報収集等については、「ex anteの視点からの租税回避規制」という言葉が使われております。これがどうい意味なのか、少し疑問に思ひま。どういことかと申ますと、「将来の法改正の

端緒となる情報を早期に收拾して」ということが例えば想定されていると思うんですけども、それに基づいて早期に個別的否認規定を設けますと、確かにその後の立法化された後については、対処された租税回避の行為が新たに行われなくなる、事前になくなるという意味ではex anteの対応であるということがいえるのかもしれませんが。しかし一方において、立法の前に行われた行為については特に影響はないと思いますので、ある意味においてはex post、つまり事後の視点から見ても特に規制はされていないのではないかともいえるように思われます。さらにいいますと、対応されてしまった行為は課税される行為ということなので、その時点で租税回避行為と呼ぶかどうか、そのあたりが難しいような感じもいたします。

そうしますと、結局ex anteでの何かの規制ということをいう意味では、やはりGAARのような、当初からその行為の動機を失わせるものであったりとか、減じさせるといったもの以外は考えにくいのかなと思いましたので、この用語法について少しお教えいただければと思います。よろしくお願いします。

倉見 ご質問ありがとうございます。おそらく、考えていることに若干ずれがあるのかもしれませんが、私が考えているのは、別に事前の規制ということではなくて、租税回避を否認する際に、事前の観点から情報収集をすることが大事であるということです。それは、将来の法改正のための情報収集をするのであるとか、税務調査を行うための端緒にするとか、そういったことを念頭に置いております。

小塚先生がおっしゃったように、立法前に行われた租税回避行為に影響がないはずではないかということで、私も租税法主義の観

点から、立法前に行われた租税回避行為については否認できないという考え方を持っておりますし、対応されてしまった行為は課税される行為なので、租税回避行為と呼ぶのは難しいような気もします。ですので、この点については先生がおっしゃるとおりでございます。要するに、事前に何らかの情報規制によって租税回避を規制するとかそういったことは一切考えておりませんで、事後的な租税回避の否認を補うという形で、情報収集制度というものをを用いるという意味で、「事前の視点」という表現を使っております。

ハツ尾 よろしいでしょうか。それでは次に、中四国地区の林会員から質問があります。どうぞ。

#### 挑戦的税務戦略と一般的租税回避否認規定はイコールか

林 中四国の林でございます。2点ありますが、まとめて質問させていただきます。

先ほどから話が出ております挑戦的税務戦略について、開示しない場合、ペナルティーやスキームが否定されることから、実質的には一般的租税回避否認規定と考えてもよろしいでしょうかという話が1点です。

もう1点が、挑戦的税務戦略の認定基準はどのようなものかと。倉見先生の論文では、脚注(24)として一応定義を解説しておられる部分があるんですが、認定基準というのもその定義とほぼ同様と考えてよろしいでしょうかということです。

倉見 ご質問ありがとうございます。

まず第1点の、カナダの制度ですね。特にカナダの開示制度におきましては、情報開示をしなかった場合についてはペナルティーが課されております。ペナルティーを支払わな

ければ、GAAR（一般的否認規定）が適用されたとみなして課税がされることとなっております。また、そもそも情報開示をしていなかった場合についても、租税回避の否認規定の適用があると考えられております。

先生がおっしゃるように、実質的には一般的租税回避否認規定と同じような効果を持っていると思います。ただ、開示対象でない取引についてはこのようなことは起こりませんので、GAARで対処がされますので、その点については若干違いがあるのであろうと考えております。

昨日、本部会員から説明がございましたけれども、カナダのGAARの適用要件のうち、課税当局の側に立証責任がある「法の悪用」であるとか「濫用の存在」については、そもそも非常に立証が難しいといわれております。立法資料も限られていて、裁判官の感覚というか印象によって判断される傾向があるということを補うために、こういった開示規制とGAARとを接続させたのではないかという推測が可能であろうと思います。

2点目ですが、挑戦的税務戦略の認定基準はどのようなものかということです。OECDでは、ご指摘のとおり、脚注（24）での定義が一般的に用いられておりますが、別これが確たる定義というわけではございません。どちらかという、論文の307ページの右の欄に挙げておりますが、要するに、何を開示対象にするのかということです。制度として取り得るものとしてOECDの報告書がいつているのは、一般的特質の有無によって判断をするのか、そうではなくて、特定の取引を指定してしまうのか、ということです。先ほどいいましたが、セール・バック・リースとか、損失を創出させるような取引であるとか、要

するに税務戦略であるかどうかを認定する基準というのは、開示対象をどういう基準によって設定するのかということに一致すると思われるので、実際のところ、挑戦的税務戦略の定義というのが重要になってくる場面はないのではないかと個人的には考えております。

その前提としまして、開示対象となる取引が必ず租税回避と一致するのかという点については、おそらく一致しないと思われます。要するに、開示対象となる情報として、かなり広範な情報を収集しておいて、その中から否認できるものを探すといった作業になるのではないかと考えられます。そういった前提があるということで、先ほどのお答えになるかと思われます。

ハツ尾 どうもありがとうございます。

次の質問も、「挑戦的な」という同じような質問で重複するかもわかりませんが、関東地区の青柳会員からの質問です。

#### 挑戦的税務戦略の開示の趣旨

青柳 関東地区の青柳です。

今の答えで私も明確になってきたんですけど、最初に加算税を課すという話から行くと租税回避に取り組んだ取引をプロモーターや利用者に自白させるという感じもあるし、だけど全体的に見ると、一種の租税負担を軽減する際のタックスプランニングを立案した者及び利用者が、そういうことを利用していますということを申告する。それによって、今度は課税当局が審査して、問題があるかどうかを取り上げて行って調査に役立terるといようなものとして挑戦的税務戦略についての開示は規定するという方向性なんではないでしょうか。

倉見 ご質問ありがとうございます。

それにつきましては、これも307ページに挙がっておりますが、要するに情報収集をして租税回避の否認規定の整備に役立てるであるとか、抑止力の向上の観点からということがありますが、そもそも挑戦的税務戦略の開示がいられているのは、別に悪いものを見つけ出して、それを徹底的に攻撃しようといった趣旨ではございません。これは、納税者と課税当局が協力的に税法の遵守に努めていくという、協力的コンプライアンスの観点から進められているものですので、先ほど説明をしたように、否認規定の創設のためといった整備のために行われているということでございます。

ハツ尾 それでは次に、北海道・東北地区、伊藤会員の質問です。お願いします。

#### 国家による情報収集の限界

伊藤 北海道・東北地区の伊藤でございます。

もしかすると、報告の趣旨とは離れるのかもしれませんが、情報収集を国家・政府によって行っていくことによって、そこに限界があるのかないかという問題に私は疑問があります。特に、EUの加盟国であるエストニアにおいて、エクスロードによって課税等もほとんど管理されて、申告納税でやっているかどうかはわからないんですけども、税理士も会計士も要らないという形で、コンピューターによる課税等が実際に行われているというのを聞いて、そこまでやるのが日本において許されるのかどうなのかというのが、もしご感想等ありましたらお聞かせいただきたいと思っています。

倉見 ご質問ありがとうございます。

非常に難しい質問で、私の能力でお答えできる範囲を超えておりますので、今後の課題

とさせていただきます。また、エクスロードについても存じ上げておりませんので、研究会後、またご教示いただければと思います。申し訳ございません。

ハツ尾 よろしいでしょうか。次は、関西地区の宮本会員からの質問です。お願いします。

#### EUの納税者番号制度導入の課題

宮本 関西地区の宮本でございます。

情報交換制度について、2点まとめて質問させていただきます。

2017年、2018年にかけて、金融口座の情報がCRSの導入によって提供されようとしています。金融所得課税のあり方によどのような影響があるのかについてお聞きしたいと思います。特に、逃げ足の速い所得については軽課ということで、二元的所得税の導入の理由の1つに挙げられていることとの関係で、捕捉が容易になることとの関係についてのお考えをお聞かせください。

2点目は、論文の317ページに、EUの納税者番号の導入について言及されております。これは、おそらく案の段階だと思われるのですが、EUにおける納税者番号の導入の可能性の議論と、共通納税者番号導入の課題について教えてください。

倉見 ご質問ありがとうございます。

1点目につきましてですが、こちらについて、きちんとしたお答えができそうにありませんので、今回は控えさせていただければと思います。また今後の課題とさせていただきます。

2点目につきましてですが、共通納税者番号導入の可能性と課題ということですが、私も本当に詳細には検討できてはおりませんが、共通納税者番号を導入するということは、EU



であればEU各国が1つの番号を用いてその情報を管理するというふうなことになるかと思われま。第1に、そもそも誰が一括してその情報を管理するのかということが課題になると思われま。第2に、他国の国民の情報を番号によって閲覧して管理することが本当にできるのか。そもそもそういった情報については、国際法の観点から、情報交換などを通じて行ってきておりますので、それが紐づけされて簡単に閲覧できるようになるということはそもそも許されるのかということも課題にあると思われま。第3に、情報漏えいもしあったとき、納税者とか企業がそれによって何らかの損害を受けた場合に、誰がその責任をとるのかといったことも問題になってくるのではないかと思っております。以上です。

ハツ尾 最後に、関西地区の田中会員からよろしくお願ひします。

### 第三者通報制度における通報者保護と通報義務

田中 関西地区の田中です。今までお話をお聞きして、大体よくわかってきていますので、1点のみご質問します。

第三者通報制度について、少しお聞きしたいんですが、報告の中では、結局今の第三者通報制度の範囲とか対象とかは、それなりの相当の制約がある上で、任意の通報者、公益通報者を保護ということがどうも主眼になっているような気がします。一方で、この論理とか制度を推し進めたら、一定の問題のある、例えば犯罪等を知り得た者は通報せよという、ある種の通報義務、そういうものに至る可能性もないこともないという気がしてならないんです。そうすると、現時点の任意

の通報者を保護するという主眼で組み立てている制度と、場合によってはそれを知り得た人はちゃんと通報しなさいというようなものは、私はそれらは互いに相当異質のものだと思いますが、しかし、場合によっては連続するかもしれない。そのような点は、今、制度の組立ての上で、かなり意識をして議論がされているかどうかというのが質問の一番の点です。

それとの関係で、ご報告でもありますように、税理士との関係で第三者通報制度という議論は、今の制度では別に税理士ならずとも、脱税云々というのは一応省かれているから、今のところあまり問題にはならないと思うんですが、税理士との関係で、問題の第三者通報制度といった動きは関連があるのか。あるいは、そのような方向性が今後あり得るのかという点について、もしご存じであれば教えていただきたい。

倉見 ご質問ありがとうございます。

先生がおっしゃったとおり、第三者通報制度につきましては、通報した者が不利益を受けることから保護ということが主眼となっております。私自身、考えていることは、通報制度で保護対象を広げたからといって通報すべきだという法規範が生まれるといったことはなくて、もし制度として組み立てるとしても、通報制度というものを独立でつくった上で、それが例えば自分の企業のことについて通報する場合については、やっぱり保護していかないといけないと思っていますので、先生がおっしゃっている、通報者を保護することと通報義務を課すということは、完全に線を引いて議論しなければいけないと思っています。

後者の質問ですが、税理士に関する通報制

度の考え方、ないしあらわれはどうなっているのかということです。公益通報者保護法の改正に向けて公表された報告書の中で書かれているのは、脱税についてもやはり公益的な側面があり、そういった行為は許されないということで、保護対象には含めるべきだということです。その中で、1つの意見として、脱税だけではなくて、倫理に反するような行為があればそれも保護対象に含めていいのではないかという意見がありました。もしそれが現実のものとなれば、もしかしたら税理士のそういった行為も保護対象に含まれてくるのではないかという、問題提起にとどまっております。以上です。

ハツ尾 よろしいですか。それでは次に、谷口会員と今村会員の共通的な質問について、司会を渡辺会員にお願いします。

渡辺 倉見会員について順調過ぎるほど進みましたので、お二人の議論に入る前に、先ほどの宮本会員のコメントだけまずここでいただいて、それに引き続き、関東地区の大野会員からのお二人に対する質問に移りたいと思います。まずは宮本会員、お願いいたします。

### GAARの議論と多様性

宮本 発言の機会をいただきましてありがとうございます。

今村会員、丁寧なコメントをありがとうございました。私がいいたかったのは、支店ミスマッチにつきまして、日本で有効な国内法が制定されていない中、GAARの議論に行くより、まずSAARを制定するという事について議論した後で、GAARの議論に行くべきではないかということでもあります。

2点目なんですが、租税条約の濫用につきまして、PPTテストの受け皿としまして

GAARというのが非常に有効だというお話でしたけれども、昨日の報告にもありましたように、世界基準の租税回避という言葉が出ておりましたけれども、租税回避自体が各国でそれぞれ違う概念があり、GAARについてもそれぞれ違った多様な規定がある中で、PPTの受け皿として簡単にGAARを入れたときに、新たな問題が出てくるのではないかとこのことを危惧しております。昨年度、ミュンヘンでの学会でも、それぞれのGAARの違いについて非常に問題視されたところであり、この点だけコメントさせていただきたいと思っております。

渡辺 ありがとうございます。コメントでするので、これについてのご回答は特に求めないことにします。今村会員として、もし必要があれば、この後の議論の中のどこかで触れてください。よろしくをお願いいたします。

それでは、関東地区の大野会員から2つ質問をいただいておりますが、1は別の会員と重複する部分有一部分ありますので、恐縮ですが2からお願いします。

### ドイツにおける一般的否認規定の議論

大野 関東地区の大野と申します。

谷口会員に質問させていただきます。一般的否認規定について、「そのような一般的否認規定は、租税法律主義に違反することはいくらでもなく」と、レジュメにも税法学577号のご論文(267頁)にも書かれているのですが、この論点について、GAARを導入した諸外国においてもそこまでの議論はあまり聞かないように思うのですが、谷口先生がお詳しいドイツの状況について、AO42条が租税法律主義違反であるとの議論があるのか、その議論は有力なのか、あるいは租税法律主義

違反かどうかが裁判で争われた事例があるのかなどについてご教示いただければと思います。

また、先に、法人税法132条や132条の2の規定についてはコメントをいただきましたが、例えば法人税法のみについての租税回避否認規定についてはどのようにお考えでしょうか。ご教示いただければと思います。

谷口 ドイツのことですけれども、実は税務大学校論叢の40周年記念の論文集に寄稿させていただいたんですけれども、そのときに、ドイツの租税基本法42条に関する2008年の改正について書きました。

日本ではAO42条というのは一般的否認規定であるということによく知られていますけれども、あのときの改正はその一般的否認規定をさらに一般化しようとした改正でありまして、その改正についてどういうことがいわれたかという、全ての取引について租税回避の疑いの目で見るとような改正だという批判が出たんですね。そして、こんな改正を通したら、法治国家の瀬戸際に立たされることになるということが言われました。正確な記憶でないかもしれませんが、そういう非常に激しい批判がありまして、結局修正を余儀なくされて、よくなったか悪くなったかという、タイプケ／ラングのSteuerrechtという有名な体系書がありますけれども、これによれば、非常にできの悪い条文になったという評価がされております。そのときの議論は、一般的否認規定をさらに一般化し、全ての取引に対して租税回避の疑いの目を向けるようなことは、やっぱり租税法律主義のもとでは許されない、表現は違いますが、意味はそういうことであつたと思います。

その少し後にドイツの税法学会に行ってきた

たんですけれども、一般的否認規定があるにもかかわらず、個別的否認規定がひそかに増殖しているということが学会で報告されたことがあります。これはどういうことかという、昨日の報告でも紹介しましたが、ドイツの連邦憲法裁判所が2014年12月17日に出した判決で、一般的否認規定があるにもかかわらず、それを適用しなかったがゆえに、結局、事業承継税制の優遇措置を利用した租税回避を、法律が、事業承継税制が黙認しているとか、放置してしまっている、もしそうであつたとしたら、そんな規定は違憲、平等原則違反で違憲だということをいったんですね。そういう判断をなぜしないといけなかったかという、結局、42条は適用しにくいということです。あの事案において適用していれば、訴訟にならず、そもそも違憲判断とかいう問題も出てこなかったのではないかと思います。やっぱりドイツでも一般的否認規定が通用しにくいというふうに考えられているのではないかと思います。もちろん、日本に比べたら適用事例は多い、同族会社の規定なんかに比べても非常に争いは多いんです。しかし、そういう中で、個別的否認規定がひそかに増殖しているということがいわれるくらい、やっぱり租税回避については個別否認規定のほうが対処しやすいということではないかなという感触を、私はそのとき持ちました。

そういうこともあって、一般的否認規定についてはかなり懐疑的な目を私自身は持っておりますし、そもそも、一般的否認規定というのは、ヘーデマンの3段階の危険というのがあって重大な問題をはらんでいると考えるところです。昨日の報告で述べましたが、まず、思考が軟弱化する、要するに、きちっと定めてないから、考え方がいろいろ、ああで

もないこうでもないといって、きちっとした思考を持たず軟弱化してくるというんですね。そうしたら、ケース・バイ・ケースで色んな判断が出てきて、不安定な判断になってくる。そうすると、不安定になれば、結果的に何をしてもいいやという恣意的な方向に向かってしまう。こういう3段階論をヘーデマンは主張したわけです。私が先ほど同族会社の行為計算否認規定について、経済合理性基準というのが判例で確立されてきて、その解釈の幅というか解釈適用がだんだん固められてきたということは、要するにヘーデマンのいう、軟弱化とか不安定性というのが、だんだん判例法理によって固められてきているから、分野を限った一般的否認規定とはいえ、これは、肯定的に存続させてよいのではないかという評価をしたんです。

しかし、非常に一般的な否認規定、例えば法人税法を対象として、法人税法の適用の対象になるような取引を全部否認の対象にするというような否認規定は、私はやっぱり違うと考えます。法人税法の中にはいろんな取引なり分野、さまざまなものがありますので、それらを一般的に対象にする一般的否認規定というのは、結局、非常に危険なといえますか、恣意的な解釈適用の可能性あるいはおそれを現実化させるものになると思いますので、私はそういうのには反対するということです。

渡辺 ありがとうございます。よろしいでしょうか。

それでは、引き続き1番の、これは今村会員と谷口会員、両方に対するご質問をいただいて、お答えをいただく前に、北海道地区の伊藤会員から似たようなご質問をいただいておりますので、伊藤会員のご質問をいただいてから、お二人にお答えいただくことにした

と思います。それではよろしく申し上げます。

#### 谷口・今村による「租税回避の定義」

大野 関東地区の大野でございます。

谷口先生と今村先生の、租税回避の定義についてお伺いしたいと思います。お二人の前提が異なっているのではないかという疑問からの質問です。まず、谷口先生は、租税回避行為の否認を個別否認規定による明文の規定がある場合にしか認めないという立場に立たれた上で、租税回避行為をいわゆる課税要件アプローチ的な立場で論じておられます。したがって、租税回避の定義は、否認されるべきものとそうでないものを分けるメルクマールとして用いられているわけではなく、また、分ける実益もないということだと思います。これに対して今村先生は、租税回避行為について否認されるべき場合があるということ的前提に、否認されるべき租税回避行為について論じておられて、そのため、今村先生の定義には、納税者の目的とか、関係する税法の趣旨・目的とかいう、諸外国のGAARに見られる言葉が入っているのではないかと思うのです。他方で、谷口先生の定義にも、「不当に」という言葉が入っておりますので、そこには何かしら怪しいものという評価がされているのではないかと思うのですが、そこは詳しく論じる実益はないというお立場なのかなと思っています。そのような理解でよいかどうか、お伺いさせていただきたいと思います。

渡辺 ありがとうございます。

租税回避の定義にかかわるご質問であるという理解をいたしました。伊藤会員もそれに関係するご質問だと思いますので、続けてお願いいたします。

伊藤 北海道・東北地区、伊藤でございます。

今の質問と、根本的なところでお二人の租税回避行為の違いがどこにあるのかなというのがあって、従来の節税、租税回避、脱税という分類からして、今までの分類とお二人がいつている租税回避が違ってきているような気がするんですけども、その辺で確認ということです。

いわゆる相続税の節税という形で、従来節税養子というものが認められていたわけですが、これは今、制約されているわけです。こういう違法な法形式の選択ではない普通の法形式の選択による節税というか、あるいは租税回避なのかもしれません、こういうのは租税回避なのか、それとも節税なのかということであります。そして、特にいろんな節税商品という形で、タックスシェルターの問題だとか、よく我々もマンションを買いませんとかかそういうお誘いがありますけど、そういうものとか、あるいは、今期は利益が出たから、大盤振る舞いだという形で給与やボーナス等で支払って、企業の利益を減殺にするということ等も含めて、我々納税者が節税だと思って申告した場合において、どこまでがだめなのか。これは租税回避として認めないのか認められるのかというのが、お二人の報告を聞いて揺らいだこともありまして、確認という形で質問させていただきました。

渡辺 ありがとうございます。では谷口会員からお願いいたします。

谷口 まず、大野会員からのご質問に答えておきたいと思います。

まず、昨日お配りしたレジュメの2ページの図を見ていただきたいんですけども、昨日少しだけ報告では触れましたけども、私は、先ほどから伊藤会員も含めて、租税回避とい

う言葉と租税回避行為という言葉、どちらも特に区別されずに使われることが多いのではないかとこの点を指摘しておきたいと思えます。先ほどの田中会員からの質問に対する答えでも、申し上げましたけども、租税回避というのは結果概念であり、租税回避行為というのは、まさに「行為」がついており行為概念であると考えております。

ただ私は、租税回避行為というと普通に租税回避と同じような使い方をしている場合があるので、そういうことで、これはどうしたものかなと少し思っていました。私の『租税回避論』という論文集のはしがきにも書いておきましたが、私は租税回避というのは難しいなとずっと思っていたんですけども、あるとき、十数年前に、清永敬次先生の教科書の中の注のところを見ておまして、私法上の法律構成による否認論について、「これは租税回避の試みの否認である」という叙述を見つけて、租税回避の試み、そういえば、こういうことはドイツではよくいわれると気がついたのです。Steuerungsumgehungsversuchということとechte Steuerumgehungというのは、ドイツは区別するわけです。真の租税回避と、租税回避のVersuch, Versuchというのは試みですから、租税回避の試みというのは違う概念であるということ、こういった両者の区別を思い出して、ああ、清永先生はそういうことをちゃんと踏まえてこの教科書を書いておられるんだと思いました。そのルーツをたどっていくと、真の租税回避と租税回避の試みとの区別はヘンゼルのところから来ているということがわかりました。ヘンゼルの書いた論文を読んで、それがわかったわけです。そういうことで、もやもやしていたのがクリアになりました。



それで書いた図が2ページの図です。ここでは、租税回避の試みというのが一番上にあって、これは、納税者が要するに税負担を軽減しようとして行う取引とかそういうものです。これは試みですから、成功するか失敗するかになります。まず、課税要件法の解釈適用によって、その要件に該当するとなれば失敗する、すなわちこれは課税されるということです。ですから、試みの失敗は租税回避の試みの否認であるわけです。それに対して、解釈適用の限界の外ということになれば、これは要件に該当しないわけですから、租税回避が成立するということになるわけです。ですから、要件に当てはまらないから課税されないだけであるので、当然適法であるという私の評価になるわけです。

ところで、先ほど大野会員が、「不当」についていわれましたが、これはうさん臭いというか、倫理的な非難を伴うようなことかのように一般には受けとめられているようですが、租税回避を行為概念として使った場合は、行為には、不当といえば倫理的な非難を受けるような行為であるということになりますけれども、私が先ほど田中会員の質問に答えたように、租税回避というのは結果概念でありますので、不当というのは結局、不公平の言い換えであると私は理解しています。結果的に不公平が生じている、経済的な効果あるいは成果は同じなのに、課税される場合と課税されない場合がある。これが不公平といわれるわけでありまして、「不当」には倫理的評価ないし非難というものを私は一切考えておりません。繰り返しになりますが、経済的な成果が同じであるのに課税上の結果が違うから、不公平だということを知っているだけであります。

しかし、不公平は税制においては是正しないといけません。税は公平でないといけないということは、先ほど青柳会員の質問にありましたけれども、これは理念であります。税制のまさに基本原則であります。しかし、これは立法上の原則であって、税制をつくる立法者がまず公平さを実現しないといけない。だから、そういう意味で、租税回避が成立して、その結果、不公平な結果が生じていれば、立法者はすぐにその結果を是正するために、否認規定を定めるという対処をしないとイケないと考えるところです。

私が昨日申し上げたのは、そういうときにアグレッシブな租税回避が出てきたら、それに対してアグレッシブに立ち向かって、1個1個潰していくんだ、モグラたたきをやるんだというぐらいのことでやらないといけないということです。それを、一般的否認規定をつくっておいて、何が来てもかかります、適用可能ですよ、あとは全部行政と司法にお任せですと、こんなことをやったら、自分が逃げているというだけのことです。立法者はそういう逃げの姿勢でやたらいかんということを私は昨日申し上げたかったわけでありまして。このような考え方をベースにして、この図を見ていただきたいのですが、租税回避の試みが成功するか失敗するか、成功した場合が租税回避であるということ、私の定義はそういう意味で書いております。

それから、伊藤会員のご質問ですが、養子縁組のケースですね。かつて節税対策として広くやられていたことはご案内のとおりですが、今は課税上は1人又は2人まではオーケーですが、それを超えるとだめということになっているわけです。養子縁組について経済合理性を云々するかどうかは検討の余地はあ

ろうかとは思いますが、社会生活上、許される範囲と許されない範囲との間にはいろんな場面で限界が引けるとは思います。経済生活においては、経済合理性がある場合とない場合とで、限界は引けるんだろうと私は思っておりますが、養子縁組を経済合理性で論じるのはどうかと思いますので、社会的に許容される程度のもととされないものと見ると、やっぱり許容されないようなものについては、これは租税回避に当たると考えます。しかし、この要件がないとき、1人又は2人に制限しなかった段階では、明文の否認規定がないわけですから、それは税法の適用上許容されていたというだけのことだと思います。

それから、タックスシェルターについては、私は教科書で、これは租税回避だと書いております。なぜ租税回避かという、先ほどの田中会員の質問ともかぶるんですけども、要するに、引き直し課税をするときに、タックスシェルターが租税回避なら、引直し先がないといけないということなんですけども、人為的な投資、これをタックスシェルターというすれば、それが引き直される先はそういう投資をしないことだと考えております。だから、これも1つ、するかしないかだけで、するのが異常で、しないのが正常となります。そういうわけで、タックスシェルターも租税回避に当たると考えております。

実は、この点について、租税回避の定義を考えるといろいろ悩んでおまして、先に述べたような考えでいいかどうかということを、あるとき、清永先生に伺ったことがあります。教科書を書いていたときに、「私はタックスシェルターは租税回避だと思う。ただ、引き直し先をどうするかというので、タックスシェルターに当たるような投資をしないこ

とが正常な行為だと考えるんですけど、それでいいでしょうか」と伺ったところ、「それでいいんじゃないでしょうか」といわれたので、私も自信をもって教科書にそういうことを書いたわけでありまして。そういう事情もあって、まさにこれも租税回避の一種であると理解しております。

それから、節税措置の濫用。節税措置の濫用というのは、要するに私の言葉で言えば、課税減免規定の濫用ということになるわけですから、これはもちろん租税回避になると考えております。昨日からの報告でも明らかかなように、私は租税回避を、私法上の選択可能性の濫用による租税回避と、税法上の課税減免規定の濫用による租税回避の2つのタイプに分類しています。後者のタイプにいう濫用は、この点は今村先生とも共通しているんですけども、課税減免規定の趣旨・目的に反した利用ということでありまして。そういうものはまさに濫用であり、それゆえ租税回避に当たると私は考えております。以上です。  
渡辺 ありがとうございます。それでは今村会員、よろしくお祈りします。

今村 まず、租税回避の定義で、大野先生の質問に対してですが、私は前提として、租税回避、脱税、節税、この三分法を採用しています。これは、英米やドイツを問わず世界共通でありまして、租税回避の中身とか節税の中身は少しずつ違いますけど、三分法自体は世界標準だと思います。

したがって、世界標準である三分法から出発しますが、租税回避、脱税、節税というのは、それは谷口先生がおっしゃる言葉を使うと行為概念だということで、否認されるかされないかというのは、それは税務署長なり訴訟でうまく立証できなかったとか、そ

うこともあり得るわけですから、否認されたか否かで租税回避かどうかを、あるいは評価であっても、それを採用するのはいかなものかなと思っています。やはり、脱税、租税回避、節税の本質的な行為の特徴を捉えるべきだと思います。

私としては、大野先生がおっしゃるように、租税回避は現行法上、受け入れがたい。unacceptableだと。節税は受け入れられると考えています。ただ、それをどう対処するかですね。解釈でできる場合もあるかもしれませんが、できなければもちろん立法の問題になります。そういうことで、そのところは少し谷口先生と違うかと思います。

次に、伊藤先生からお話が合った件ですが、おっしゃっていた例は、大概是節税のように私には聞こえませんが、大盤振る舞いで給与を上げたとか、別にそれは全然租税回避、到底そんなことは考えていませんが、節税だと思います。

あともう1つ、養子縁組ですね。確かに最近、節税目的と養子縁組は意志が両立し得るということで養子縁組は有効だという最高裁判例が出ていますが、これはカナダの一般否認規定で、245条の3項で、濫用というときに、経済合理性じゃなくて bona fide purpose といって、正常な目的があるかどうかということで拡張しているんですね。それは家族間のそういう行為であっても経済合理性基準、あるいは business purpose とかそういうのがなじみませんので、bona fide purpose という表現をしています。だから養子縁組も、今いったように、税減少目的が仮にあったとしても、本当に養子になるという気持ちもあれば、それだけでは租税回避にはならないと考えています。ほかのいろんなスケールの、大かけ

のスケールの中に組み込んだものであれば、なる可能性もあり得るはないですけど、それだけでは租税回避にはならないと考えます。大体よろしいでしょうか。

渡辺 ありがとうございます。

それでは、谷口会員が反論というべきかどうか分かりませんが、もう1つご意見があるということですのでお願いします。

谷口 反論ではなくて、大野会員の質問に対する答えに補足させていただきたいんです。課税要件アプローチということでご質問いただいているんですが、私は課税要件アプローチが本来のアプローチだと考えておりますし、私の定義はそれによっているんですが、昨日の報告でも申し上げましたように、行為態様アプローチというのがもう1つあります。

これは、論文の250ページの注(18)の右側の欄を見ていただきたいんですが、私は2つのアプローチは両方とも、使う場面によっては意味があると思っております。特に、行為態様アプローチは、比較法研究において、課税要件というものを税法の中で議論していない国と租税回避を比較する議論をするときには、行為態様アプローチのほうが有効・有益だと思っております。我が国では、課税要件は当然のごとく税法の中で議論されていますけども、後で日韓シンポジウムをやりますので、韓国もそういう意味では課税要件論はあって、租税法律主義の議論もされているというのはおわかりになると思います。しかし、全世界のどの国でも課税要件云々ということを行っているわけではありません。

そんな状況の下で、日本では、課税要件の充足回避とかそういうことを前提にして租税回避を議論しているのですが、実は、昨年9月の打合わせ会でそのことを指摘しました。

そうしたら、打合わせ会に出ておられた本部会員は、アメリカとかカナダでは、日本みたいに課税要件云々ということで租税回避を議論してないということを報告の冒頭でちゃんとおっしゃっておられました。それで私もやはりそうなんだと思った次第です。

ですから、比較をするときに、自分の国のこれが通説的な定義だから、これでもってどこでも通用するなんていうのはよくなくて、行為態様アプローチであれば、大体どこでもいっていることはよく似ていると思います。異常性とか、人為性とか、不自然ということがいわれますので、比較法研究をするときはそういうふうなアプローチを使ったほうが、同じ土俵で議論ができるという意味でいいのではないかと思ひまして、その注ではそういうことを書かせていただきました。

しかし、日本国内で議論するときは、しかも、租税法律主義との関係で議論するときには、昨日の報告の冒頭でも申し上げましたように、やっぱり課税要件論と租税法律主義とを結びつけて、それによって法治主義を貫徹する、法による支配を貫徹するという観点からすると、課税要件アプローチで租税回避を議論するのが有益である、あるいは、意味があると考えるところです。長くなりましたが、補足させていただきます。

**渡辺** ありがとうございます。続きまして、関東地区の青柳会員から、両会員に対して質問が出ておりますので、よろしく願いいたします。

#### 租税法律主義に基づく遡及立法の可能性

**青柳** これは本来的には谷口先生に対する質問ですが、まず税法学の577号の谷口先生の論文の最後のところで、瀧先生の租税法律主義

と遡及立法について述べておられましたよね。ついこの間入手したので、すいません、私はそれをよく読んでなくてまだわからないんですけど、瀧先生は「遡及立法は可能だという見解をもとにして、遡及立法ができればGAARとか一般的租税回避否認規定というのは要らなくなるんじゃないか」という説を立てていますが、谷口先生は租税法律主義に関して、これまでの見解から見ると、遡及立法については否定的じゃないのかなと思うんですけれども、瀧先生の論文を引っ張っていますから、それについて一応意見を聞いてみたいと思います。

それと同時に今村先生についても、租税法律主義に基づく遡及立法は可能、否認行為を遡及立法によって解決することが可能なのかということについて質問してみました。

**渡辺** では谷口会員からお願いします。

**谷口** すみません、これは全くの誤解でありまして、申しわけないんですが、私の後記としたところ、よく読んでいただくと、瀧先生の論文の中で、「一般的否認規定の問題点の指摘は的確である」と書いたのですが、私はその部分を取り上げただけです。例えばどういうことをいっておられたかという、昨日も今日もいいましたが、一般的否認規定の要件を厳格化するというのは背理である、そうしたら一般的否認規定ではなくなるというような趣旨のことを瀧先生も書かれていたので、それは的確であるといったままで、その他の著述について私は言及しておりませんが、その点ご了解いただきたいと思います。

**渡辺** では今村会員、お願いいたします。

**今村** これは、昨年のIFA、国際租税学会のマドリッド大会で裁判官のセミナーがあって、そこで議論されたテーマです。おもしろいな



と思ったんですけど、ドイツの連邦行政裁判所の裁判官とかが出てきていて、あと、南アフリカとかオーストラリア、そういう現職の裁判官が出てきて議論していたんですが、ドイツは、連邦憲法裁判所だったと思いますけど、遡及立法は違憲だと判例が出ています。イギリスは、悪質な租税回避については、遡及立法を現にやっていると。オーストラリアはもっとひどくて、歳入が不足だったので、年度をさかのぼって給与の源泉所得票の率を上げて課税するという立法をしたとか、そういうテーマで議論されていました。

ドイツは、最高裁の裁判官が言っていましたが、ナチ時代の経験があって、当時ナチの人たちがユダヤの人たちに遡及課税でじゃんじゃんやっていたとのこと。そういう弊害があって、絶対ドイツでは許さないということで違憲判断が出たと。イギリスなんかは、もちろん租税は議会が定めないと課税はできないという、この原則はあるわけですが、そこあたりはドイツのようなそこまでの議論はなくて、悪質な租税回避であれば許されるんじゃないかと。ただ、オーストラリアのような、税収が不足したという理由では、それはイギリスでも絶対許されないということを言っていました。

遡及課税の問題は非常に難しいんですが、我が国の平成23年の最高裁がありますよね。もちろん、あれは年度内での、1月に遡っての遡及課税ですが、あの判例はよく読むと、憲法84条から始まって、途中から憲法29条の問題になっていますよね。何であんな変な判例なんだろうかということ、最高裁判事を務めた伊藤正己裁判官の書いた論文とかで、イギリス的な考え方がどうも影響しているんじゃないかと思います。だから、ドイツ的な考え

じゃなくて、あの最高裁はイギリス的な考え方に立っているんじゃないかと思います。

一般的な答えとしては、私としては、日本国憲法84条で遡及課税が禁止されているかという、あの最高裁でも84条でダイレクトに問題にはしてないですね。憲法29条の問題をいっているんですね。だから、わが国では、もちろん遡及課税は好ましくないし、やるべきじゃないと思いますけど、よっぽど悪質な、どうしてもそれを課税しないと著しく不公平を来すとかの極めて正当な理由がない限りは許されないと考えます。

渡辺 どうもありがとうございました。それでは、皆様のご協力のおかげで、あと3分弱余りましたので、各報告者に1分弱で最後のコメントを1人ずつお願いいたします。

谷口 すみません、青柳会員の質問に答えてないということがわかりましたので、補足させていただきます。私は、今回の報告ではいわなくてもいいことですが、遡及課税はだめだ、否認規定を遡及立法するなんて、これはだめだということはおわかりになっていると思ったので、答えませんでした。

それで、実は今村会員にいろいろ議論したいということをお願いしていましたが、時間の関係でできませんが、私が聞いたかったのは、要件事実論の権威である今村先生に、規範的要件の主要事実は何かということを知りたいということでありまして、これはまた今後、先生といろいろ議論させていただきたいと思います。どうもありがとうございました。

今村 谷口先生と今の点、議論になるかと思って、私としては準備していたんですが。法人税法132条の不当と132条の2の不当が、統一的に経済合理性基準と、そこで統一的に理解できるのではないのかと。ヤフー事件の濫



用基準は経済合理性の1つの場合なんだというお考えだと思いますけど、昨日も申しましたように、132条の経済合理性基準というのは素朴な経済合理性基準であって、濫用基準は含まれていないと思われます。したがって、統一的に解釈するのは非常に難しいと思われます。

あと、経済合理性基準というと、言葉自体は非常に抽象的で、非常に広いイメージがあるんですけど、先ほどいったように、実際は非常に狭い基準で、素朴な基準で、それはあまりもうワークしないのではないのかと思っています。

ただ、ヤフー事件の最高裁で、考慮事情で、態様の不自然性とか、事業目的の有無とか、これはどうも明らかに、金子先生の同族会社行為計算否認規定でいわれている経済合理性基準の具体的な判断基準を引用したと思われます。では、どうしてヤフー事件最判が考慮事情で引用しているんだろうかということですが、ここでいっているのは、あくまでも特定役員引継要件とか、そこに当てはめるに当たって、態様の不自然性とかそういうことを言っているわけで、抽象的な意味での経済不合理性を判断するためのものじゃなくて、あくまでも特定役員引継要件への合致への、そのための判断要素にすぎないように思われます。

**渡辺** ありがとうございます。それでは最後に倉見会員、お願いいたします。

**倉見** まず、報告の機会を与えていただいたことに、心より御礼申し上げます。

私に租税回避を規制するための情報収集制度やその他の立法技術の当否についてという

非常に幅広いテーマをいただいております関係で、私の論文の内容も非常に広く浅くという形になっておりまして、十分な論証ができていないところが多々あって、そこは私なりに非常に残念なところではございます。

今後の課題としましては、情報収集制度というものを各国と比較して、こういう制度がありますという紹介にとどまっておりますが、谷口先生と今村先生からの報告を聞いている中で、取引ごとにどういった情報収集が必要なのか、例えば組織再編に関する行為計算否認の適用が争われた事案について、そういった具体的な事案についてはどういった情報収集が必要なのかという観点からの議論が必要になるのではないかと個人的には考えておりますが、それについてはまた後々検討させていただければと思われます。ありがとうございました。

**渡辺** どうもありがとうございました。

皆様のご協力のおかげで、大変有意義なシンポジウムができたと思われます。どうもありがとうございました。これにて終わりにしたいと思います。

**司会** ありがとうございます。

税法学の本当に基本的で根本的な問題の1つである租税回避の問題について、これほど突っ込んだ検討に基づいて、それぞれの深い洞察を教えてください、私たちに考える機会を下さったパネリストの谷口先生、今村先生、倉見先生、そして、議論を見事に整理して下さった八ツ尾先生、渡辺先生にもう一度拍手をお願いいたします。