

包括的租税回避否認規定創設に対する経済界の考え

阿部 泰久*

要 約

本稿では、わが国の現行租税回避否認規定の問題点を総括し、その上で、税務当局による恣意的な解釈・執行を排除し、納税者の予見可能性を高め、ひいては納税者の権利を保護するために必要な改正の方向性を検討していく。

具体的には、法人税法第132条以下を取り上げ、これらの規定が租税法主義の上からも疑問であるとともに、実際の申告・納税や税務執行の面で混乱を生じさせているのみならず、近年の裁判例からも納税者の予見可能性が著しく損なわれていることを検証する。

また、BEPSプロジェクトが国際租税における租税回避行為への対応をその出発点とし、わが国の租税体系をこれに適合するように改変していくためにも、包括的租税回避行為否認規定の欠如が大きな障害となりかねないことも見ていきたい。

その上で、わが国にふさわしい包括的租税回避否認規定のあり方として、租税回避行為自体については、その行為を看過するならば課税の公平を著しく損なうことが明らかな場合であることを要件とする濫用基準を原則としつつ、納税者からの有効な反証が可能である事業目的基準を加味した規定を提案する。

なお、本稿は全て筆者の私見に基づくものであり、経団連としての意見ではないことをあらかじめお断りしておく。

キーワード：租税公平主義、濫用基準、事業目的基準、租税回避行為、租税裁定、BEPS行動12、義務的開示制度、事前確認制度

I. 租税回避行為とは何か

はじめに、どのような行為が租税回避として否認されるのか、否認されるべき租税回避行為とは何か、を考察していきたい。

I-1. 租税回避行為と合法的な節税とはどう異なるのか

租税法の通説とされる金子宏東京大学名誉教授の見解によれば、租税回避（Tax avoidance）とは、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がない

* (社)日本経済団体連合会常務理事

のに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること。」である。

すなわち、私法上は有効な行為でありながら、税負担の減免を主たる目的として、経済的合理性がないにもかかわらず、通常とは異なる法形式を採用するものが租税回避行為であるとされているが、この定義では合法的な節税（Tax planning）との境界は曖昧である。

また、このような通説の定義に対しては、以下のような疑問が直ちに沸いてこよう。

- ・私的経済取引プロパーの見地から合理的理由があればよいのか（後述の「事業目的基準」参照）。
- ・そもそも経済的合理性とは何か。
- ・通常用いられない法形式とは何か。
- ・課税要件の充足とは何か。

さらに、「節税が租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避は、租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である。」とされても、「租税法規が予定している」法形式のすべてを明確にすることができない以上、両者の峻別は困難である。

I-2. 独立当事者間取引とは異なる取引は租税回避なのか

なお、金子租税法では、租税回避の項目ではなく、同族会社の行為計算の否認の項に「行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のことであり、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引とは異なっている取引には、それに当たると解すべき

場合が少なくないであろう¹⁾。」とされている。

これは旧判（第16版まで）では、より直裁に「経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のみではなく、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で行われる取引とは異なっている場合をも含む」とされており、独立当事者間取引とは異なる取引も租税回避であると記述されていた。

現行版では、租税回避に「当たると解すべき場合が少なくないであろう。」とやや引いた記述となつてはいるが、独立当事者間取引とは異なる取引をもって租税回避に該当するとの考え方は、実務において大きな影響をもたらし、また税務訴訟においても、平和事件²⁾以来、後述の日本IBM事件に至るまで、独立当事者間取引とは乖離していることをもって租税回避と認定するかのような裁判例が続いている。

しかし、わが国の租税法規の中で独立当事者間取引を基準としているのは、国際課税における移転価格税制において、国外関連者との取引が独立企業間価格とは異なる場合には、「当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす³⁾。」とされている場合のみである。米国内国歳入法では、国内取引においても独立第三者間価格を基準とすべきとする明文規定があるが、わが国には国内取引に関するそのような規定はない。

独立当事者間取引とは異なる取引は租税回避に「当たると解すべき場合が少なくない」としても、租税回避と認定するためには、少なくとも経済的合理性がないにもかかわらず、通常とは異なる法形式を採用して税負担を免れていることの立証が必要であり、独立当事者間取引とは異なることのみをもって租税回避行為と断ずるようなことは、明らかに租税法主義から逸脱しているものと考えらる。

1) 金子宏（2015），pp. 471

2) 東京地裁平成9年4月25日判決

3) 租税特別措置法第66条の4第1項

また、独立当事者間取引とは異なる取引をすべて否認してしまうようなことになれば、事業活動上での創意・工夫を封じることにもなりかねず、経済全体を萎縮する結果ともなりかねない。

I-3. 何が否認されるべき租税回避行為となるのか

そもそも、税負担の軽減あるいは排除を企図するのは合理的な経済人の行動としては当然でもある。裁判例でも「私的自治の原則が支配する経済活動においては、複数の方法で同じ経済効果が実現できるのであれば、それぞれの税効果も考慮したうえで契約の法形式を決定することは何ら異常、不当なことではない⁴⁾」としており「租税裁定行為」の存在を当然としている。

また、およそあらゆる（合法的な）経済行為に対して、税法が対応する課税要件を網羅的に整備することは不可能である以上、実定法としての租税法が予定していない法形式の活用をすべて租税回避とすることはできないはずである。

そこで、ある行為を節税として容認し、別の行為を租税回避として否認するためには、さらなる理由が求められるはずである。

現実に税務当局によって租税回避行為として取り上げられる事例をみるならば、これを看過するならば課税の公平を著しく損なうことが明らかでない場合のみであるように思われる。裁判例あるいは税務当局の主張に従うならば、税務当局として、これを放置するならば、租税回避を行わない納税者との間に租税負担の不公平が生じる、ひいては納税者一般のタックス・コンプライアンスにまで悪影響を及ぼすものが租税回避行為とされている。

「露骨な租税回避は、租税の公平な負担を阻害し、国民の納税に対するコンプライアンスの低下を招くなど、税制の根幹を揺るがすことになる⁵⁾。」のであり、「租税公平主義」が租税回避行為否認の根底に置かれることとなる。これは後述の「濫用基準」に通じるものであり、国際的にも容認できる規準である。

II. 現行規定の問題

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はずである。租税法律主義のもと、租税回避行為を否認するためには、租税法規にできる限り明確な課税要件を規定しておき、これに外れるものを否認することが望ましいはずである。実際にわが国の租税法規では、できる限り詳細な課税要件を定めることに腐心しているが、規定が詳細になればなるほど、その裏をかくようなタックス・プランニングやタックス・シェルターの開発も進むのが現実である。

金子宏名誉教授は「租税法規のなかには、一

定の政策目的の実現のために、税負担の軽減ないし免除を定める規定（租税減免規定）が多い。納税者のなかには、これらの規定の趣旨、目的に適合しないにもかかわらず、税負担の軽減のみを目的として、その取引を形の上でこれらの規定の鑄型に当てはまるように仕組みあるいは組成して、それらの規定の適用を図る例が多い（これも租税回避の一つのタイプである）。このような場合には、減免規定の趣旨・目的に照らして、これらの規定を限定解釈し、これらの取引に対する減免規定の適用を否定することができる⁶⁾と解すべきであろう⁶⁾。」とされる。

4) 名古屋地裁平成16年10月28日判決

5) 松丸憲司(2006), pp. 395

しかし、実定法の規定を限定解釈することのみで、「規定の鑄型に当てはまるように」仕組みられた取引に対する減免規定の適用を否定することができるとするには無理があるように思われる。

そこで、わが国租税法体系の中でも租税回避否認規定といわれるものが存在するが、そのいずれもが極めて抽象的な規定であり、その条文がどのように適用されるのかは、税務当局の裁量に委ねられているといっても過言ではなく、納税者にとっては予見可能性が乏しいものとなっている。

ここでは、その代表例として、同族会社等の行為又は計算の否認に関する法人税法第132条以下の規定を検討していく。

II-1. 法人税法第132条

同族会社等の行為又は計算の否認を規定する法人税法第132条は、その淵源を大正時代にまで遡ることができる。また、法人税法第132条第1項の規定は、所得税法第157条第1項、相続税法第64条第1項などに準用されており、わが国の租税法体系の中で租税回避否認規定の中心となる重要な規定である。

(同族会社等の行為又は計算の否認)

第132条 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。

一 内国法人である同族会社

二 イからハマまでのいずれにも該当する内国法人

イ 三以上の支店、工場その他の事業所を有すること。

ロ その事業所の二分の一以上に当たる事業所につき、その事業所の所長、主任その他のその事業所に係る事業の主宰者又は当該主宰者の親族その他の当該主宰者と政令で定める特殊の関係のある個人(以下この号において「所長等」という。)が前に当該事業所において個人として事業を営んでいた事実があること。

ハ ロに規定する事実がある事業所の所長等の有するその内国法人の株式又は出資の数又は金額の合計額がその内国法人の発行済株式又は出資(その内国法人が有する自己の株式又は出資を除く。)の総数又は総額の三分の二以上に相当すること。

2 前項の場合において、内国法人が同項各号に掲げる法人に該当するかどうかの判定は、同項に規定する行為又は計算の事実のあつた時の現況によるものとする。

3 第1項の規定は、同項に規定する更正又は決定をする場合において、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、所得税法第157条第1項(同族会社等の行為又は計算の否認等)若しくは相続税法第64条第1項(同族会社等の行為又は計算の否認等)又は地価税法(平成3年法律第69号)第32条第1項(同族会社等の行為又は計算の否認等)の規定の適用があつたときについて準用する。

この規定は「いわゆる同族会社は、首脳者又は少数の株主若しくは社員が多数の議決権を有する会社であり、比較的利害を同一にしているこれらの者の意思によって会社の行為又は計算を自由にすることができ会社と個人を通じて租税負担を不当に軽減することも容易であるか

6) 金子宏(2015), pp. 129

ら、課税の公平を期するために設けられたものである⁷⁾。」とされる。

すなわち、同族会社等がその行為・計算を通じて法人税の負担を不当に減少させることが容易にできるため、「課税の公平」を維持するために、個々の要件を定めることのない包括的な否認規定を置く必要があるとされる。

この規定の最大の問題は、まさに「法人税の負担を不当に減少させる」の「不当」とは何かについて、具体的な説明をまったく行うことなく、その発動を税務当局に委ねていることである。

「不当」とは何かについて、裁判例は「法人税の負担の減少が不当と評価されるか否かは、専ら経済的・実質の見地において、当該行為又は計算が通常の経済人の行為又は計算として不合理、不自然なもの認められるかどうかを基準として判断すべきである⁸⁾。」とする。

また、金子宏名誉教授は「行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のことであり、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引とは異なっている取引には、それに当たると解すべき場合が少なくないであろう。」とした上で、「この規定の解釈・適用上問題となる主要な論点は、当該の具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か、その行為・計算を行ったことにつき正当な理由ないし事業目的があったか否か、および租税回避の意図があったと認められるか否か、である⁹⁾。」とされる。

しかし、このような解釈では、現行規定の文言の曖昧さは少しも改善されず、同族会社等である納税者にとっては、通常ではない法形式す

なわち新規の取引形態や事業形態を採用する際には、従来に比して税負担が減少する限りは租税回避とされる懸念を禁じ得ない。

加えて、経済的合理性のない行為又は計算に「異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合」のみならず「独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引とは異なっている取引」をも含み、その結果として税負担が減少すれば租税回避に該当し得るとされるならば、後述の企業組織再編成におけるグループ企業間の組織再編成や、そもそも完全支配関係のあるグループ企業を一体として課税する仕組みである連結納税制度に対して設けられた租税回避否認規定である法人税法第132条の2、第132条の3の適用場面を限りなく拡張していくことにもなりかねない。

II-2. 法人税法第132条の2

法人税法第132条の2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）は、平成13年度税制改正における企業組織再編成税制の導入に伴って創設された規定である。

（組織再編成に係る行為又は計算の否認）

第132条の2 税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配（第2条第十二号の六（定義）に規定する現物分配をいう。）又は株式交換若しくは株式移転（以下この条において「合併等」という。）に係る次に掲げる法人の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、合併等により移転する資産及び負債の譲渡

7) 東京高裁昭和34年11月17日判決

8) 東京地裁平成17年7月28日判決

9) 金子宏(2015), pp. 471,

なお、従来の版では、「否認の要件としては、経済的合理性を欠いた行為又は計算の結果として税負担が減少すれば十分であって、租税回避の意図ないし税負担を減少させる意図が存在することは必要ではないと解される。」とされており、「租税回避の意図」については不要であるとされていたところである。(金子宏(2009)『租税法(第14版)』弘文堂, pp. 405)

に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、第一号又は第二号に掲げる法人の株式（出資を含む。第二号において同じ。）の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額（第24条第1項（配当等の額とみなす金額）の規定により第23条第1項第一号又は第二号（受取配当等の益金不算入）に掲げる金額とみなされる金額をいう。）の減少その他の事由により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。

- 一 合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人
- 二 合併等により交付された株式を発行した法人（前号に掲げる法人を除く。）
- 三 前二号に掲げる法人の株主等である法人（前二号に掲げる法人を除く。）

税務当局によれば、本条項を必要とする理由は「近年の企業組織法制の大幅な緩和に伴って組織再編成の形態や方法は相当に多様となっており、組織再編成を利用する複雑、かつ、巧妙な租税回避行為が増加するおそれがある¹⁰⁾」からとされている。

また、組織再編成を利用した租税回避行為としては、次のようなものが考えられるとしている。

- ①繰越欠損金や含み損のある会社を買収し、その繰越欠損金や含み損を利用するために組織再編成を行う。
- ②複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどにより、課税を受けることなく、実質的な法人の資産譲渡や株主の株式譲渡を行う。

③相手先法人の税額控除枠や各種実績率を利用する目的で、組織再編成を行う。

④株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行う。

これらのうち、①については個別に租税回避防止規定（法人税法第57条第3項、第6項、第62条の7）が置かれているが、「組織再編成を利用した租税回避行為は、上記のようなものにとどまらず、その行為の形態や方法が相当似たようなものとなると考えられることから、これに適切な課税を行うことができるように¹¹⁾」包括的な租税回避防止規定が置かれたとされる。

それでは、実際に組織再編成におけるどのような行為・計算が、本条項の適用対象となり得るのであろうか。

上記①については、まさに適格組織再編成における繰越欠損金や含み損の扱いについて詳細な租税回避防止規定が置かれており（法人税法第57条第3項、第62条の7）、本条項を活用する場面は考えにくい。あえて言えば、平成18年度税制改正で追加された非適格組織再編における資産調整勘定、差額負債調整勘定等の規定（法人税法第62条の8）の濫用への対応が本条項の活用場面となることが考えられるが、これとて政省令を含めて詳細に規定されており、それらに反する行為を租税回避とすれば足りると思われる。

上記②については、複数の組織再編成がいかように複雑に段階的に組み合わせられたとしても、課税当局の見解としても、その結果としての仕上りの姿ではなく、1件ごとの組織再編成について、その順番に従って法人税法の要件を当てはめ適格・非適格を判定することとされており¹²⁾、全体の姿が不自然だからといって、そのことのみをもって適正になされた個々の組織再編成を否認することはできないはずである。

上記③については、相手先法人の税額控除枠

10) 「平成13年度税制改正のすべて」大蔵財務協会、pp. 243

11) 「平成13年度税制改正のすべて」大蔵財務協会、pp. 243

12) 「三社合併における適格判定について（照会）」への国税庁課税部長回答（平成21年1月29日）

や各種実績率を利用することのみを目的として経済的には無意味な組織再編成が行なわれた場合に、本条項が該当することも考え得る。しかし、相手先法人の税額控除枠や各種実績率を取り込んだ上で、相手先法人で行われていた事業を直ちに廃止する等であれば適格要件に外れることは間違いない。要件を満たす範囲で事業等が存続している組織再編であれば、これをまったく経済実態がない、あるいは、経済的合理性を欠くものとして否認することができるのであろうか。

上記④については、株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げることを目的とした分割等を行うことは想定できるが、③の場合と同様、そのような組織再編をまったく経済実態がない、経済的合理性を欠くものとして否認することは困難ではないか。また、本条項で行為又は計算が否認されるのは、組織再編成の当事者である法人のほか、合併等により交付された株式を発行した法人、これらの法人の株主等である法人に限られており、株主たる個人はたとえオーナー経営者であっても対象とはならないことから、適用場面は限定されている。

そもそも、本条項は組織再編において移転資産を簿価引き継ぎとする「適格」組織再編成を否認して、移転資産が時価で譲渡損益を計上される「非適格」組織再編成であるように扱う場合と、その逆に、「非適格」組織再編として譲渡損を計上しようとするものを「適格」に引き直し譲渡損を否認する場合との双方に適用が考えられているようであるが、法人税法の「適格」要件は極めて厳格であり、これを濫用する租税回避に包括的否認規定を活用する余地は乏しいものと思われる。

なお、組織再編において本条項の活用が考えられる一つの場面として、合併対価の柔軟化に伴い平成19年度税制改正で追加された「三角合併」が国境を越えて行われた場合に、コーポレート・インバージョン等の国際的租税回避の

問題が生じ得るとする指摘がある¹³⁾。

II-3. 法人税法第132条の3

続く平成14年度税制改正では、連結納税制度の導入に際して法人税法第132条の3が制定された。

(連結法人に係る行為又は計算の否認)

第132条の3 税務署長は、連結法人の各連結事業年度の連結所得に対する法人税又は各事業年度の所得に対する法人税につき更正又は決定をする場合において、その連結法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該各連結事業年度の連結所得の金額又は当該各事業年度の所得の金額から控除する金額の増加、これらの法人税の額から控除する金額の増加、連結法人間の資産の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加その他の事由により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、その連結法人に係るこれらの法人税の課税標準若しくは欠損金額若しくは連結欠損金額又はこれらの法人税の額を計算することができる。

組織再編成に係る第132条の2に続き、連結納税制度についても包括的租税回避行為否認規定が置かれるのは、税務当局の発想としては当然とも考えられるが、組織再編成以上に、連結納税制度の利用においてどのような方法、形態を問題として、本条項を用いるのかは不明確である。

税務当局の説明を見ても、「単体納税制度と連結納税制度の違いを利用した租税回避行為としては、含み損益や繰越欠損金を利用するものが考えられますが、これらに対しては、連結納税制度の開始等に伴う時価評価資産の時価評価

13) 森信茂樹「新会社法と租税回避問題—三角合併を中心に」フィナンシャル・レビュー2006年7月

（法人税法61条の11、61条の12）や繰越欠損金の連結納税への持込みを認めないこと（注：法人税法81条の9）といった個別の規定により、一定程度その防止を図ることができると考えられます。しかしながら、連結納税制度の仕組みを利用したり、あるいは、連結納税制度と単体納税制度の違いを利用した租税回避行為については、これらに止まらず、その行為の形態や方法が相当に多様なものとなると考えられることから、これに適正な課税を行うことができるように包括的な租税回避防止規定が設けられました¹⁴⁾。」とされているだけで、問題となり得る行為類型の例示もなされていない。

連結納税制度を利用する租税回避として考え得るものは、赤字法人や含み損を抱える法人を連結納税制度に取り込むことによる税負担の軽減であるが、これに対しては連結開始時・子法人の加入時以前に生じた繰越欠損金の持ち込み制限や資産の時価評価について、法人税法に詳細な規定が設けられており、これらの規定のほかに包括的な否認規定が必要とされる場面は考えにくい。

また、「連結法人間の資産の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加」であれば、連結法人間取引に係る譲渡損益調整資産の規定（法人税法第81条の10、第61条の13）により対応できるはずである。「その他の事由」に

ついても、連結納税以前に単体所得金額の計算に係る諸規定では対応困難となる場面は考えにくい。まして、連結納税制度の適用自体を否認し単体課税に引き戻すのであれば、国税庁長官の職権による承認の取り消し（法人税法第4条の5、施行令第14条の6）が用意されている。

さらに、連結納税制度の導入に当たっては、質問調査権、罰則等に関する規定が多岐にわたり整備されている（法人税法第153条、第154条、第159条、他）。

そもそも、連結納税制度の創設に当たっては、租税回避防止の観点からも各規定が精査されており、個別的な防止規定に加えて包括的な租税回避否認規定を置く必要があったのかは疑問である。むしろ、新たな制度の創設に合わせて、税務執行の現場の要請を受けて包括的な否認規定を設けたものと考えらるべきであろうか。

なお、財務省主税局、経済産業省に経団連等も参加して検討が進められた「資本に係る取引等に係る税制についての勉強会論点とりまとめ¹⁵⁾」では、連結納税制度における繰越欠損金の持ち込み制限や資産時価評価、寄付金の扱いの見直しが表示されているが、この取りまとめ内容が税制改正として具体化するならば、連結納税制度における租税回避行為否認規定は、改めて、その現実的な意味を発揮することになるのかも知れない。

Ⅲ. 日本 IBM 事件

このような現行規定の不確実性が顕になったといえるのが、法人税法第132条の2をめぐるヤフー事件と、第132条をめぐる日本IBM事件である¹⁶⁾。

いずれも「法人税の負担を不当に減少させる」

ことの解釈が問題の中心であるが、裁判所の判断が分かれており、これらの規定が予見可能性を欠くことの証左である。

ヤフー事件では、適格企業組織再編の要件である役員の引継ぎを形式上充たすために、合併

14) 「平成14年度税制改正のすべて」大蔵財務協会、pp. 370

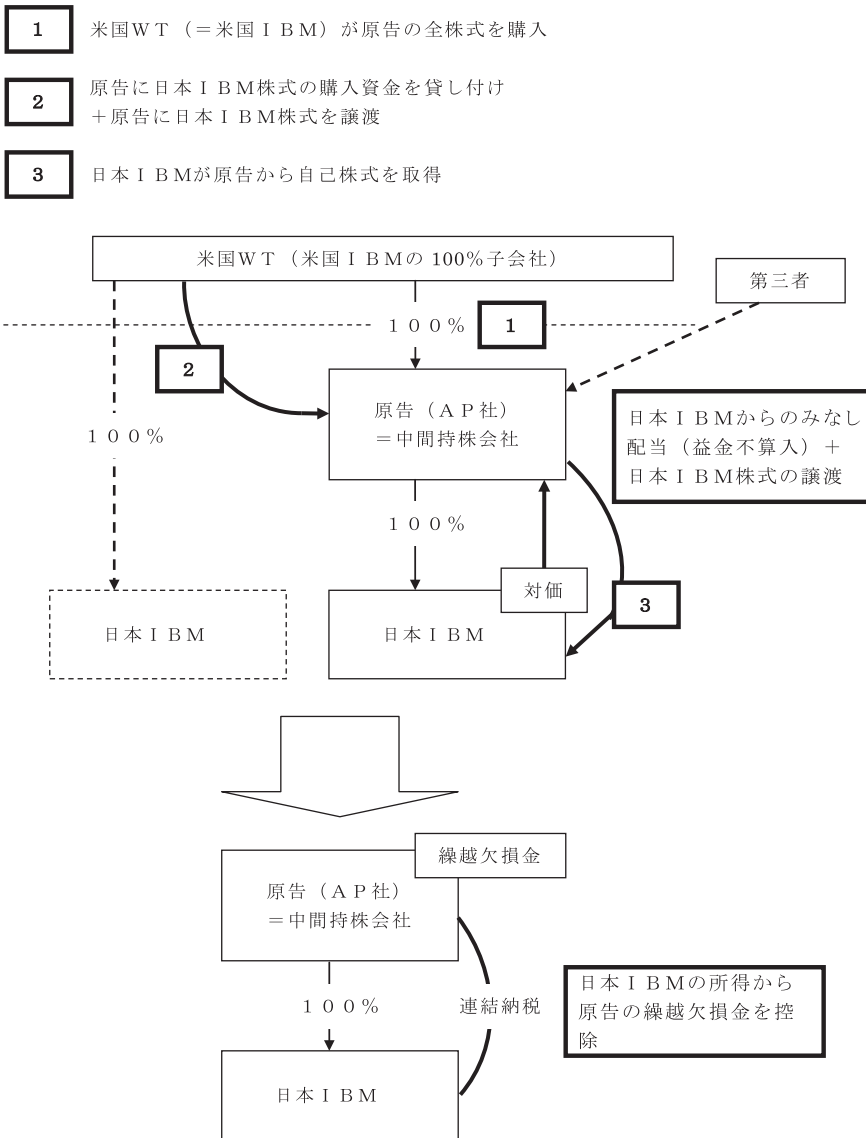
15) <http://www.mof.go.jp/singikai/shihon/gijiyosi/pdf/ronten.pdf>

16) IBM事件の東京地裁平成26年5月9日判決、東京高裁平成27年3月25日判決、ヤフー事件の東京地裁平成26年3月18日判決、東京高裁平成26年11月5日判決

法人となるヤフーの代表者が被合併法人となるIDCSの非常勤・無報酬の副社長になったという行為について、事業上の必要性が認められず、経済的行動として不自然・不合理と認められるとする判決内容であり、租税回避の意図が明確であり、納税者敗訴もやむをえないと考える。一方、IBM事件は、日本再編プロジェクト

と自己株取得からなる一連の取引を通じて、全体として経済的合理性を欠き租税回避行為であるとはできないとする判決内容であり、わが国における租税回避行為否認規定を検討するうえで、重要な論点が含まれている。そこで、IBM事件の内容を、国側、原告側双方の主張、裁判所の判断を整理しながら見ていきたい。

図1 日本IBM事件の概要



(出所) 日本経済団体連合会作成

Ⅲ－１．IBM事件東京地裁判決（平成26年5月9日）

国は、米国IBM（米国WT）が中間持株会社である原告（日本法人）の全持分を取得した上で、原告が、本件融資及び本件増資によって得た資金を用いて本件株式購入を行い、その後本件株式譲渡を行ったという複数の行為（日本再編プロジェクト）を「本件一連の行為」と称した上で、本件株式譲渡を含む本件一連の行為が全体として法人税法第132条にいう「不当」と評価されることの根拠事実として、

- ①原告（APH）をあえて日本IBMの中間持株会社としたことに正当な理由ないし事業目的があったとは言い難いこと
- ②APHへの融資が独立当事者間の取引と異なること
- ③本件一連の行為に租税回避の意図が認められること

を挙げたが、東京地裁判決は、企業グループにおける組織の在り方の選択は基本的に私的自治に委ねられるべきものであるところ、原告は、日本における中間持株会社として、複数の企業買収案件における受皿会社としての機能や、IBMグループに係る日本の源泉所得税の負担を減少させたりすることを通じてIBMグループが必要とする資金をより効率的に使用することを可能とするような一定の金融上の機能（金融仲介機能）を果たしていないとも言い難いこと、本件株式購入及び本件株式譲渡は、いずれも経済的合理性がないものであるとも言い難いこと、米国IBMが本件株式譲渡に基づいて原告に生ずる譲渡損失額を利用して税負担を軽減する目的でこれを意図的に発生させた旨の被告の主張とは整合し難い複数の事実関係が認められること等を理由に、被告が主張する不当性の評価根拠事実のいずれも認定できないとして国の主張を排斥した。

なお、本件では、法人税法第132条の「不当」の要件に関する事実認定の問題のほか、同条に関する法解釈上の争点として、

- ①私法上の選択可能性の濫用ではなく租税法

上の制度の濫用による租税回避を同条に基づき否認することの可否

- ②複数の行為を一連の行為として一体的に評価するための要件
- ③全体として「不当」と評価された複数の行為の一部のみを否認することの可否
- ④「不当」の判断要素として考慮することができる周辺事実の範囲
- ⑤損益の経済的実質的な帰属と法人税法第11条に基づく法律的な帰属が相違していることを「不当」と評価することの可否
- ⑥引き直し計算における税務署長の裁量の範囲等に関する争点、

も存在していたが、本判決においては、事実認定の問題として、被告が主張する不当性の評価根拠事実はいずれも認定できないとして原告の請求を認容したため、これらの法解釈上の争点に関する裁判所の判断は示されていない。

Ⅲ－２．IBM事件東京高裁判決（平成27年3月25日）

（１）国側主張内容の変更

国側は、地裁において主張していた、①中間持株会社（APH）設立に正当な事業目的がない、②APHへの融資が独立当事者間の取引と異なる、③本件一連の行為に租税回避の意図が認められる、のうち、①と③を撤回し、新たに、第132条の解釈、本件一連の行為が経済合理性を欠く、本件一連の行為を容認することは租税負担の公平維持という法人税法第132条の趣旨に反する、との3点を主張した。

（２）第132条の解釈について

【国側主張】

法人税法第132条第1項の文理解釈及び改正経緯からすれば、同項の適用に当たり、同族会社に租税回避の意図があることは要件ではなく、同族会社の行為又は計算が経済的合理性を欠く場合をいい、当該行為又は計算が、独立当事者間の通常取引とは異なり、それによって当該同族会社の益金が減少し、又は損金が増加

する結果となる場合には、特段の事情がない限り、経済的合理性を欠くというべき。

【日本 IBM 反論】

第 132 条の不当性は経済合理性を欠く場合で、これは、当該行為又は計算が異常ないし変動的であり、かつ、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合であり、当局の主張によって、独立当事者間の通常の取引と異なる」ことを主張立証しさえすれば、具体的な意味で「経済的合理性を欠く」ことを主張立証する必要がなくなるというのであれば、税務署長は、純粹経済人の行為又は計算として不合理、不自然なもの」という不当性を基礎付ける事実の立証負担なしに不当性を認定し得ることになる。

【裁判所判断】

当該行為又は計算が経済的合理性を欠くというためには、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められること、すなわち、専ら租税回避目的と認められることを常に要求し、当該目的がなければ同項の適用対象とならないと解することは、同項の文理だけでなく、昭和 40 年改正の経緯にも合致しない。

法人の諸活動は、必ずしも単一の目的や理由によって行われるとは限らないから、同族会社の行為又は計算が、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められるという要件の存否の判断、極めて複雑で決め手に乏しいものになってしまう。また、独立当事者間取引と異なる取引が経済合理性を欠く場合に含まれるとの解釈は、経済合理性を欠く場合の客観的、合理的基準をより具体化するものとして容認する。

(3) 本件一連の行為が経済合理性を欠くか否か

【国側主張】

本件一連の取引により、日本国内で負担する源泉所得税額を大幅に圧縮することができたもので、本件一連の行為が本件税額圧縮の実現の

目的で行われたことは明らか、また本件の融資については、めぼしい資産を持たず、収益力の乏しい借主に対し、無担保で約 1 兆 8,000 億円もの巨額の融資をすることは経済的に極めて不合理、不自然、日本 IBM 株式譲渡価額は米 IBM が起用した第三者評価に基づく言い値で決まっており、独立当事者間取引の場合に比して取得価額の決定過程が不自然であるのは、被控訴人が APH（ひいては米国 WT）の支配下にある同族会社であるからであり、本件株式購入は、独立当事者間の通常の取引とは明らかに異なっており、経済的合理性を欠く。

その後行われた自己株取得についても、本件株式購入の取得価額をそのまま本件各譲渡における譲渡価額として引き継いでいることは、本件各譲渡が、独立当事者間の通常の取引とは異なったものであり、経済的合理性を欠くことを裏付ける。

本件一連の行為は、源泉税圧縮の実現のために一体的に行われたものであり、その結果、被控訴人は、本件税額圧縮を実現しただけでなく、本件各譲渡により巨額の有価証券譲渡に係る譲渡損失額を計上し、法人税の負担が減少したのである。このような結果は、本件一連の行為を構成する個々の行為を一体的に行ったからこそ得られたものであり、各行為は互いに他の行為の前提となっているから、本件一連の行為を一体として行わなければ意味がないものである。そのため、本件一連の行為が独立当事者間の通常の取引と異なり全体として経済的合理性を欠くのであれば、本件一連の行為を構成する本件各譲渡を容認した場合には、被控訴人の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というべきである。

【裁判所判断】

日本再編プロジェクトは、日本 IBM から米国 WT への、利益還元に係る日本の源泉所得税の負担を軽減すること、すなわち、控訴人が主張する本件税額圧縮の実現も重要な目的として、米国 WT が決定した計画に従って実施さ

れたものであることが明らかである。（なお、上記認定は、本件税額圧縮という目的の不当を評価するものではない。）

この日本再編プロジェクトと自己株取得が、一体的に行われたことを認めるに足る証拠はない。

源泉税圧縮は日本再編プロジェクトによって中間持株会社設置した後、配当でも自己株取得でもどちらでも享受できたので、必ずしも自己株取得である必要はなく、従い、日本再編プロジェクトと自己株取得が一連の取引とは言えない。

配当と自己株取得のいずれの方法によっても、日本IBM（直接は米国WT）が負担する日本の源泉徴収税額は同じように軽減されることを前提とした上で、その資金需要の必要性や資金効率の改善という観点から、日本IBMからの利益の還元が、いかなる時期、規模、方法によることが望ましいかを判断していたことが明らか。

以上から、本件一連の取引（日本再編プロジェクトと自己株取得）は源泉税圧縮という共通目的のために一体的に行われたとは認められず、全体として経済的合理性を欠くかどうかを判断することが相当であるということではできず、自己株取得が、それ自体で経済的合理性を欠くものと認められるかどうかを判断すべき。

自己株取得自体が経済合理性を欠くか否かについて、2002年、2005年の自己株取得について当初の決議から事後的に修正が加えられた点に係る当局の主張に対して、最終的に行われた取引の確定に至るまでの譲渡価額や譲渡株式数の修正等の事情は、独立当事者間の通常取引とは異なる取引がされた可能性を示唆する事情にはなり得るとしても、それ自体では、最終的に行われた取引が、独立当事者間の通常取引とは異なる取引であることを基礎付ける評価根拠事実にはなり得ない。

当初の日本IBM株式譲渡算定時のDCF評価の前提より実績が下がっているにも拘わらず、これと同一の価格で自己株取得行われている点が独立当事者間取引とは異なるとの国側主張に

ついては、日本IBMは本件各譲渡により自己株式取得をする度に取得した自己株式を直ちに消却していたから、1株当たりの価値が上昇する要素もあったといえること、日本IBMが非上場会社であって容易に参照できる市場株価が存在しないこと、日本IBMのような大規模に事業を行う企業の株式価値を専門業者に依頼して算定するには高額な費用を要すると認められることといった事情に照らせば、独立当事者間の通常取引と異なるとまでは認められない。

（4）本件一連の行為を容認することは租税負担の公平維持という第132条の趣旨に反するか否か

【国側主張】

本件の譲渡損失は、みなし配当等の規定を『形式的に当てはめた結果算出されたものであり、被控訴人が実際に行った営業活動によって生じた損失ではなく、法律の規定により計算上発生した見せかけの損失である。

日本IBMグループは、日本における個人、法人の税負担により整備されたインフラ等を前提に事業活動を行い、平成20年12月連結期から平成23年12月連結期までの間に、日本国内において約5,006億円もの利益を上げたにもかかわらず、本件一連の行為により被控訴人に発生した約3,995億円の有価証券譲渡に係る譲渡損失額を計上して、法人税の負担を軽減させた。これは、IBMグループが応分の税負担を拒否したに等しく、これを容認することは第132条の税負担の公平という趣旨に反する。

【裁判所判断】

譲渡損失が生じたのは、本件各譲渡に法人税法の規定を適用した結果であって、これをもって見せかけの損失であるという控訴人の主張は、その故に直ちにその計上を否定すべきというものであれば、法律上の根拠を欠くものであって採用の余地はない。

控訴人の主張は、本件一連の行為を対象として「不当」性の判断をすべきものとしている点

及び「不当」性の判断について経済的合理性を欠くと認められるかどうかという客観的、合理

的基準に依拠しない点において既に失当であって、これを採用することはできない。

IV. BEPS との関係

IV-1. 国際的租税回避と BEPS

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) プロジェクトは、もともと欧州において米国系多国籍企業が、複数の国々を結ぶ複雑なタックス・プランニングを駆使し、事業活動を行う国における税負担を軽減させていたことを端緒とする。

このような多国籍企業による租税回避行為を封殺するために、OECD 加盟の先進国のみならず G20 において途上国を代表する諸国も参加し、国際課税における経済実態に即した課税を実現する新たなルールを網羅的に構築しようとする試みである。

2015 年 10 月 5 日に公表された 15 の最終報告は、いずれも何らかの意味で国際課税における租税回避行為に有効に対処しようとするための試みであり、タックスヘイブン対策税制、移転価格、租税条約等の国際課税の基本的枠組みを大きく改めるものとなる。

これらの行動の中には、OECD 加盟国に対して法的な対応を求める勧告となるものや、モデル租税条約や移転価格ガイドラインの改正など関係法令の改正を要することとなるもの、あるいは多国間協定の開発など、国際課税のみならず現行租税法体系の改変を求められるものが数多く含まれている。その中で、租税回避行為否認規定のあり方も、新たな国際標準に合わせて見直されなければならないものとなるはずである。

(1) BEPS プロジェクト—15 の行動計画の概要

財務省の説明に従って整理するならば、15 の行動は以下のような 3 分野、6 項目に分けられる。

〈実体法的側面〉

グローバル企業は価値が創造されるところで税金を支払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築するもの。企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、グループ間取引を通じた租税回避のリスクが高まる中、経済活動の実態に即した課税を重視するルールを策定する。

① 電子経済への対応

電子経済に伴う間接税に係る問題への対応について、海外からの B2C 取引に対する消費税のあり方等に関するガイドラインを策定。一方、直接税に係る問題については、以下の②～⑥の勧告を実施することで、対応可能であり、物理的施設を伴わない事業活動に対し、PE (Permanent Establishment) という現行の物理的概念を超えて事業 (= 課税) の場所を認識することについては、未だ電子経済はそこまでの発展段階に至っておらず、現時点では不要と結論づけられた。

○行動 1 電子経済の課税上の課題への対応

② 各国制度の国際的一貫性の確立

各国間の税制の隙間を利用した多国籍企業による租税回避を防止するため、各国が協調して国内税制の国際的調和を図った。

○行動 2 ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化

○行動 3 外国子会社合算税制の強化

○行動 4 利子控除制限

○行動 5 有害税制への対抗

③ 国際基準の効果の回復

伝統的な国際基準 (モデル租税条約・移転価格ガイドライン) が近年の多国籍企業のビジネ

モデルに対応できていないことから、「価値創造の場」において適切に課税がなされるよう、国際基準の見直しを図った。

- 行動 6 条約濫用の防止
- 行動 7 人為的な PE 認定回避
- 行動 8-10 移転価格税制と価値創造の一致

〈手続法的側面〉

各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上を図るもの。例えば、グローバル企業の活動・納税実態の把握のための各国間の情報共有等の協調枠組みの構築等。

④透明性の向上

多国籍企業による租税回避を防止するため、国際的な協調のもと、税務当局が多国籍企業の活動やタックス・プランニングの実態を把握できるようにする制度の構築を図った。

- 行動 5 ルーリング (企業と当局間の事前合意) に係る自発的情報交換
- 行動 11 BEPS 関連のデータ収集・分析方法の確立
- 行動 12 タックス・プランニングの義務的開示
- 行動 13 多国籍企業情報の報告制度 (移転価格税制に係る文書化)

〈紛争解決—企業の不確実性の排除と予見可能性の確保〉

租税に係る紛争について、より効果的な紛争解決手続きを構築すると共に、今回の BEPS プロジェクトの迅速な実施を確保。

⑤法的安定性の向上

BEPS 対抗措置によって予期せぬ二重課税が生じる等の不確実性を排除し、予見可能性を確保するため、租税条約に関連する紛争を解決するための相互協議手続きをより実効的なものとするを図った。

- 行動 14 より効果的な紛争解決メカニズムの構築
- #### ⑥ BEPS への迅速な対応
- BEPS 行動計画を通じて策定される各種勧告

の実施のためには、各国の二国間租税条約の改正が必要なものがあるが、世界で無数にある二国間租税条約の改定には膨大な時間を要することから、BEPS 対抗措置を効率的に実現するための多数国間協定を 2016 年末までに策定する。

- 行動 15 多国間協定の開発

(2) 今後の予想される対応

15 の行動は、いずれも何らかの意味で国際課税における租税回避行為に有効に対処しようとするための試みであり、これからの作業も含め、タックスヘイブン対策税制、移転価格課税、租税条約等の国際課税の基本的枠組みを大きく改めるものとなる。15 の行動の中には、OECD 加盟国に対して法的な対応を求める勧告となるものや、モデル租税条約や移転価格ガイドラインの改正あるいは多国間協定の開発など、わが国においても、現行租税法令の改変を求められるものが数多く含まれている。そこで、各行動についての今後のわが国の対応を予想するならば、以下のようなものと思われる。

○行動 1 電子経済の課税上の課題への対応

平成 27 年度税制改正で対応済みとされているが、さらに、越境役務消費税の一部手直し (国外支店が受ける役務提供の取扱等) があり得る。

○行動 2 ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化

平成 27 年度税制改正で対応済みとされているが、損金算入配当以外のハイブリッド商品・事業体を通じた BEPS リスクの評価が未解決である。

○行動 3 外国子会社合算税制の強化

今後、法改正の要否を含め検討とされている。行動 3 が提案する外国子会社合算税制は対象子会社の所得の内容に着目するもの (transactional = income approach) であり、わが国の現行制度が軽課税国・地域における対象子会社の実態を問題とする (entity approach) とは大きく

異なっており、早ければ平成 29 年度税制改正において外国子会社合算税制の抜本的改正が行われるものと思われる。

○行動 4 利子控除制限

今後、法改正の要否を含め検討とされている。行動 4 は単体企業の EBITDA の 10～30% を超える範囲の支払利子を損金不算入とする提案であり、これに従えば、わが国の過大支払利子税制により損金不算入とされている額（調整所得金額の 50% 超部分）を改める必要がある。

○行動 5 有害税制への対抗

既存の枠組みで対応とされている。将来、わが国においてパテントボックス税制の導入議論がなされるならば、「有害でない」ことの検証が必要となる。

○行動 6 条約濫用の防止

○行動 7 人為的な PE 認定回避

今後の租税条約の締結・改定、あるいは行動 15（多国間協定の開発）の中での対応とされる。

○行動 8～10 移転価格税制と価値創造の一致

今後、法改正の要否を含め検討とされているが、OECD 移転価格ガイドラインが改定されるならば、当然にわが国の移転価格課税制度も見直されなければならない。その際の焦点は、無形資産にかかわる定義、DCF の取扱い、所得相応性基準の導入の是非、さらに、否認（non-recognition）と国内法の関係であると考える。

○行動 11 BEPS 関連のデータ収集・分析方法の確立

行動 5、12、13 と関連付けながら、さらに OECD を中心に BEPS 指標の継続的な精査・開発、民間の研究者とも共同したさらなる研究が進められることとされており、わが国としても積極的に検討に参加していく必要がある。

○行動 12 タックス・プランニングの義務的開示

各国が勧告を踏まえて、所要の措置を講ずることとされており、わが国においても、勧告の内容を踏まえ、義務的開示制度の導入の必要性を検討することとされている。他の開示制度との関係や、そもそもわが国の税制には包括的租税回避否認規定がないことなど、検討課題は多い。

○行動 13 多国籍企業情報の報告制度（移転価格税制に係る文書化）

国別報告書（CbC レポート）については、原則、2016 年 1 月 1 日以後開始事業年度から対象とされており、平成 28 年度税制改正で必要な措置が取られている。

条約方式の運用（適格 CA 合意の見通しを含む）、子会社方式への対応、記載項目明確化、OECD が懲憑する同時文書化、重要性基準、罰則（OECD の勧告はない）等が早急に詰められていくことになる。

○行動 14 より効果的な紛争解決メカニズムの構築

既に、新規に改定される租税条約では仲裁を含む OECD が求める租税条約に関連する措置が概ね実施されている。

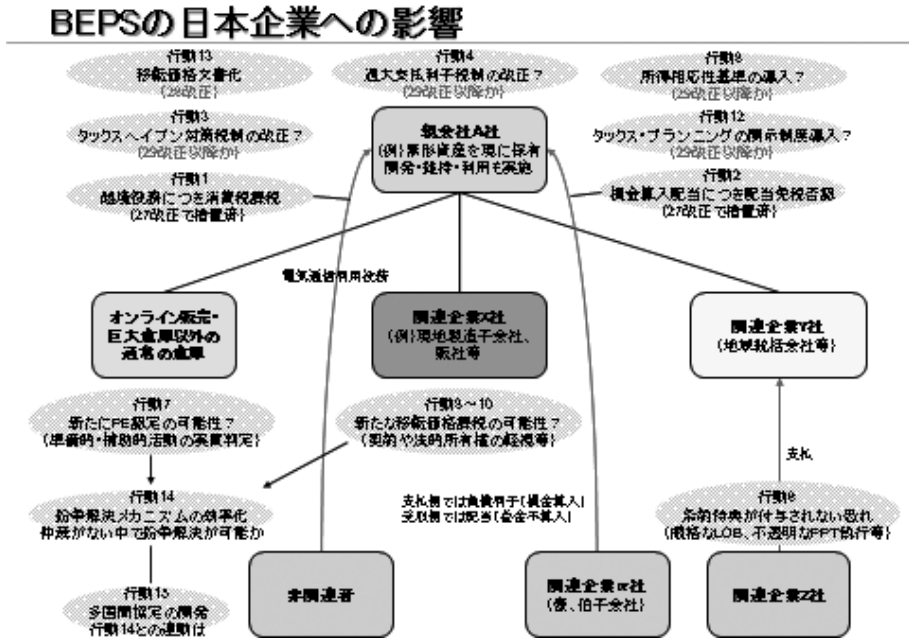
○行動 15 多国間協定の開発

多数国間協定は、2016 年末までに策定され、署名のためにすべての関心ある国に開放されることとされており、わが国としても、積極的に協議に参加していくことが必要である。

Ⅳ-2. 行動 12 タックス・プランニングの義務的開示

BEPS 行動 12（Mandatory Disclosure Rules）は、アグレッシブなタックス・プランニングを立案した段階で、納税者あるいは立案者（プロモーター＝会計事務所、法律事務所、コンサルタント等）から税務当局に報告する義務を課すことにより、法令・執行上の早期対応、ひいて

図2 BEPSの日本企業への影響



はスキームの販売・利用を抑止することを意図するものである。報告されたスキームが必ずしも租税回避となるわけではなく、また個別案件に係る事前確認制度とは異なり、報告されたスキームに対して当局からの対応がないことをもって、取引の有効性・容認を意味するものでもない。このような義務的情報開示は、既にアメリカ、イギリス、カナダ、ポルトガル、アイルランド、南アフリカ等で導入されている。

最終報告書では、各国に対して共通した制度を求めるものではなく、それぞれの国が自国に適した制度設計が可能となるよう、開示義務者、開示の対象範囲、開示手続等について、複数のオプションが提案されている。また、国際的な税務スキームをターゲットとした場合の留意事項や開示義務制度により収集した情報について各国税務当局間で交換する仕組みが提案されている。

(1) タックス・プランニングの義務的開示制度の目的及び考慮すべき基本的原則

最終報告書では、義務的開示制度の目的として以下の3点が示されている。

- ・潜在的な租税回避スキームに関する情報の早期入手
- ・租税回避スキームおよびそのユーザー、プロモーター等の特定
- ・租税回避スキームの利用に対する抑止力としての役割

また、義務的開示制度の設計上で考慮すべき基本的な原則として以下の4点が示されている。

- ・制度が明確で容易に理解できるものであること。
- ・制度導入による納税者コンプライアンスのコストと課税の得られるベネフィットに大きな乖離がないこと。
- ・意図した政策目的の達成に有益であり、租税回避スキームを効果的に捕捉できる制度であること。
- ・報告されたスキームの情報が有効に活用さ

れること。

(2) 義務的開示制度（モデル）のオプション

①開示義務者

開示義務者については、プロモーターと納税者の双方に開示義務を課す方法、あるいは、一義的にはプロモーターに開示義務を課し、プロモーターが海外にいるかまたは存在しない等の場合あるいはプロモーターが法的秘匿特権を有する場合には納税者に開示義務を課す方法が提案されている。

プロモーターの定義については、各国が自由に定義できるとされているが、以下の内容を包含すべきことが提案されている。

- ・プロモーターとは、開示対象取引に関する税務上の利益の要素の設計、販売、組成または管理について責任を有する者または関与する者。
- ・開示対象取引となり得る取引に関する税務上の設計、販売、組成または管理について、重要な援助、支援または助言を行う者を含めることが可能。

②開示の対象範囲

開示対象取引を特定する方法として、次の2つのオプションが示されている。

オプションA：シングル・ステップ・アプローチ：

閾値を設定せず個別的にホールマークを定義し対象範囲を決定する方法

オプションB：マルチ・ステップ・アプローチ／
閾値アプローチ：

閾値を設定して対象範囲を絞り込んだ上で、包括的なホールマークにより対象範囲を決定する方法

上記アプローチの代替的または追加的な基準として、少額な金額を対象範囲から除くデスミニマス・フィルターも提案されている。

③開示対象取引を特定する基準

義務的開示制度の対象としたい税務スキームの特質を記述する方法であるホールマークにつ

いて、次の2つが提示されており、その双方ともを用いることが提案されている。デスミニマス・フィルターを採用するかは任意とされている。

- ・包括的ホールマーク（Generic Hallmarks）：新しく革新的なタックス・プランニングを把握するために有効であり、守秘義務、プレミアムフィーの2つを含むことが必須であり、その他に契約補償、スタンダード化された租税商品等が基準となる。
- ・個別的ホールマーク（Specific Hallmarks）：既にリスクの高いものとし特定されている分野から基準を定めるものであり、各国で適用されている基準お例示として、損出スキーム、リースバック取引、従業員信託スキーム、所得区分変更スキーム、ハイブリッド・アレンジメント、税務会計不一致を利用した取引等挙げられている。

④開示時期

プロモーターに報告義務を課す場合には開示対象取引が利用可能となった時点、納税者に報告義務を課す場合には開示対象取引を実行する時点とすることが提案されている。

⑤ユーザーの特定方法

プロモーターに一義的に開示義務を課す場合には、税務当局が開示された税務スキームに対して参照番号を発行し、納税者に対して税務申告書にその参照番号を記載する義務を課し、さらに、プロモーターに対してその税務スキームに係る顧客リストを税務当局に報告する義務を課すことが提案されている。

⑥義務的開示制度の効果・罰則

義務的開示制度に基づく税務当局への税務スキームの開示は、税務当局の承認を得たことを意味するものではないこと、開示された税務スキームの全てが租税回避を意図した取引であることを意味するものではないことを、法律上で明記することが提案されている。また、義務的開示制度の実効性を確保するために罰則規定を

設けることが提案されている。

（3）開示情報の内容

義務的開示制度により開示されるべき項目として、以下が示されている。

- ・プロモーターおよびユーザーの情報
- ・当該スキームが開示対象とされる根拠法令の詳細
- ・スキームの内容、名称
- ・税務上の利益に関する根拠法令の詳細
- ・税務上の利益の内容
- ・顧客リスト（国内法が認める範囲で）
- ・予測される税務上の利益金額の見積もり

また、税務当局に調査権限や報告徴収権限等を付与すべきとするほか、開示情報を有効に利用するための小規模な部局の設立が提案されている。

（4）国際課税に関わる義務的開示制度の留意点

国際課税スキームは複数の関係者に対し関係する国々にまたがってタンクス・メリットが発生し、また、一般的にその影響も大きくなるなどを考慮した国際税務スキームにフォーカスした義務的開示制度を設計するにあたっての留意事項として、以下が示されている。

- ・クロスボーダー取引については閾値テストは不要。
- ・クロスボーダー取引に係る節税効果（二重控除等）が生じる国際的税務スキームについて、アレンジメントの構造に関わらず、同等の節税効果が得られるように設計されたアレンジメントについては等しく補足されるよう、節税効果に着目したホールマークの開発が必要。
- ・国内納税者が、クロスボーダー取引に係る節税効果が生じるアレンジメント上の重要な取引に関与している場合には、そのアレンジメントが義務的開示の対象となるよう、広い開示対象範囲の定義が必要。
- ・納税者等に対して過度な負担とならないよ

う、納税者等がクロスボーダー取引に係る節税効果を認識していることが合理的に見込まれる場合に限り開示義務が課されるようにすることが必要。

- ・納税者等に対し、納税者等が知ることができる範囲内の重要な情報は全て開示させるようにすることが必要、等。

（5）各国の税務当局間での開示情報の共有方法

義務的開示制度により収集された情報を各国の税務当局の間で交換する仕組みとして、OECD 税務長官会議（FTA：Forum on Tax Administration）によつて、国境を越えた租税回避に重点を置いた国際的基盤として創設された JITSIC ネットワーク（Joint international Tax Shelter Information and Collaboration Network）に基づく自発的情報交換の仕組みを活用するのが有効であるとされている。

（6）わが国の対応

わが国には、義務的情報開示に類する制度はない。移転価格に関する事前確認制度や、より一般的な文書回答制度はあるが、いずれも納税者からの要請に基き、そのスキームについて税務当局の判断を示すための仕組みである。

行動12に関する国内制度の整備について、税務当局は未だ何も示してはいないが、義務的開示制度により収集された情報を、JITSIC ネットワークを通じて各国の税務当局の間で交換・共有することが国際的なコンセンサスとなるならば、わが国においても早急な対応が必要となるはずである。

行動12の求める義務的情報開示制度、すなわち租税回避行為に該当する可能性のあるタンクス・プランニングについて、事前に税務当局に開示する制度を導入するのであれば、まず何が租税回避行為に当たるのかを明確に示す包括的租税回避行為否認規定を整備することが前提となるはずである。

V. 諸外国の立法動向

諸外国の立法動向を今村教授の論考¹⁷⁾に従って整理すれば、大きく、適用対象を段階的取引のような取引に絞っている段階的取引否認型と、それ以外の取引をも包括的に対象とする包括否認型に分けることができ、後者はさらに

①取引の異常性を基準とするもの—異常性基準

②取引が濫用に当たるか否かを基準とするもの—濫用基準

③取引における事業目的の有無を基準とするもの—事業目的基準
に3分できる。

{	段階的取引否認型	オランダ, ベルギー, 韓国	
	{	包括否認型	異常性基準 旧南アフリカ (判例で否定) 濫用基準 ドイツ, カナダ, ニュージーランド, 英国 事業目的基準 オーストラリア, 香港, 現南アフリカ, スペイン, 中国, 米国

この中で、近年の立法例としても諸外国で広く採用されているものは包括否認型のうち、濫用基準、事業目的基準である。そこで、両者の代表的な立法例として、濫用基準型からドイツ租税通則法第42条、英国財政法第207条第2項、事業目的基準型からオーストラリア所得税賦課法第IV編A 177条A～Hについて、包括的租税回避否認規定として、わが国においても規範とすることができるのかを見ておきたい。

V-1. 濫用基準型

濫用基準型の代表例とされるドイツ租税通則法第42条は、ある意味、わが国の通説的解釈における包括的租税回避行為の否認根拠を一般的に拡張した場合には、このような規定になるものと考えられるものであり、法人税法第132条以下の現行法規定とも親和性があるようにも思われる。

しかし、簡素な規定であるだけに納税者にとっての予測可能性に欠け、また、ドイツでは納税者の租税回避の意図は法文上では要件とされておらず、判例法理により補われているとされるが、現実の立例としては問題の解決として不十分である。

【ドイツ租税通則法第42条¹⁸⁾】

第1項 租税法律は、法の形成可能性の濫用によって、これを回避することはできない。濫用が存在する場合には、租税請求権は、経済的事実に適合する法的形成がなされた場合と同様に成立する。

第2項 第1項は、その適用可能性が法律により明文をもって排除されてない場合に適用される。

そこで租税回避行為と節税（租税裁定）との

17) 今村隆 本誌, pp. 17

18) 法文は、松丸憲司税務大学校研究部教育官『租税回避に対する法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方』（税大論叢 No51）による

境界を明確にし得るという意味で、わが国においても適用可能な濫用規準としては、英国財政法（Finance Act 2013）第207条第2項のダブルリーズナブルテストが参考になるものと思われる。

【英国財政法第207条第2項¹⁹⁾】

租税取極めは、以下を含む全ての状況を考慮した場合、その締結又は実施が、関連する租税規定との関係で合理的な行為（reasonable course of action）であると合理的に考えることができない場合、「濫用的」である。

- (a) 取極めの実質的な結果が、その規定が立脚する（明示的か黙示的かを問わない）いかなる原則とも平仄がとれているか。
- (b) かかる結果を達成するための手段が、一つまたはそれ以上の不自然または異常な段階を含んでいるか。
- (c) 取極めが（それら）規定の不備を利用する意図によるものか。

V-2. 事業目的基準型

一方、事業目的基準型の代表例とされるオーストラリア所得税賦課法第IV編A 177条A～Hは、実際にはかなり膨大な規定ではあるが、その分、納税者に予見可能性を与えている。また、取引行為の目的の正当性が租税回避可否課のメルクマールとされ、目的の正当性は当事者の主観的意図ではなく、行為の態様を客観的に分析したうえで判断されるとする。

【オーストラリア所得税賦課法第IV編A 177条A～Hの概要²⁰⁾】

納税者の行った「スキーム」が、「税法上の利益（租税負担の減少額）」を得ることを唯一又は主な目的であると「8つのテスト」により客観的に検証されるならば、課税庁はその「スキーム」を無視又は再構成して、納税者の「租税上の利益」を否認することができる。ここで「スキーム」とは、契約、合意、協定その他の意思表示を包括する非常に広い概念で定義されており、一連のステップも含まれる。

「8つのテスト」とは、具体的に以下の項目とされる。

- ①当該スキームが行われた方法（形態）
- ②当該スキームの形式と実態
- ③当該スキームが行われた時期および期間
- ④当該スキームによって達成され得る所得税賦課法の結果
- ⑤当該スキームによって、納税者に生じた、生じうる又は合理的に生じうると見込まれるあらゆる財務ポジションの変化
- ⑥当該スキームによって、納税者と関係を持つ又は持っていた関連者に対して、生じた、生じうる又は合理的に生じうると見込まれるあらゆる財務ポジションの変化
- ⑦当該スキームを行った納税者又は関連者が得た他のあらゆる成果
- ⑧納税者と関連者との関係の性質

VI. 包括的租税回避否認規定の具体的提案

以上、概観してきたように、わが国の租税法における租税回避否認規定は、積極的な内容に

乏しく、かえって納税者を困惑するものとなっている。大正時代にまで淵源を遡る法人税法第

19) 法文は、岡直樹氏、本誌 pp. 107 による

20) 法文は、松丸憲司税務大学校研究部教育官『租税回避に対する法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方』（税大論叢 No51）による

132条（同族会社等の行為又は計算の否認）は別としても、近年に追加された第132条の2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）および第132条の3（連結法人に係る行為又は計算の否認）は、何か新たな制度を創設するのを機会に、「念のために」包括的租税回避否認規定を置くことにしたものでしかなくとも思われる。

一方で、新たな制度の創設に当たっては、その濫用を個別規定ですべて塞ぐようにすることも現実的ではない。そのような観点で税制改正を繰り返せば、租税法規はとてつもなく複雑かつ膨大なものになってしまう。そこで考えるべきは、租税法規全体を対象として、納税者にとっても理解し易い一般的な租税回避否認規定を置くことである。

VI-1. わが国にふさわしい包括的租税回避否認規定のあり方

わが国に一般的な租税回避否認規定を導入するとするならば、どのようなタイプが望ましいかは、さらに検討が必要ではある。

現時点で筆者としては、わが国において従来その行為が租税回避行為として否認されてきた事例が、その行為を看過するならば課税の公平を著しく損なうことが明らかな場合であることからすれば、租税回避行為自体について、その行為を看過するならば課税の公平を著しく損なうことが明らかな場合であることを要件とする濫用基準を採用することが妥当である。

その場合の立証責任は、あくまでも課税当局が負うこととすべきであるが、さらに、納税者側からの反証として、当該行為に経済的合理性があることを立証できれば租税回避行為には当たらないとすることが、現実の解決策としては望ましいのではないかと考える。

具体的には、行為の目的の正当性を租税回避か否かの重要な判断要素とするオーストラリア型をベースとしながらも、納税者側は事業目的の規準の観点からの反証を行うことが可能であるとする「包括的租税回避否認規定」を国税通則法および地方税法総則の規定に盛り込むことが

一案であると考えられる。

VI-2. 具体的提案

本論考のまとめに代えて、国税通則法に、以下の規定を追加することを提案したい。

- 1 税務署長は、国税につき更正又は決定をする場合において、その納税者の行為又は計算に経済的合理性がなく、当該納税者あるいはその関連者の租税の負担を不当に減少させることが主な目的であり課税の公平を著しく害すると認められるときは、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、その納税者に係る租税の課税標準若しくは租税の額を計算することができる。
- 2 税務署長が前項の更正又は決定をする場合には、以下の各号を参酌しなければならない。
 - 一 当該行為又は計算が行われた方法
 - 二 当該行為又は計算の形式と実態
 - 三 当該行為又は計算が行われた時期および期間
 - 四 当該行為又は計算によって達成され得る税負担の減少
 - 五 当該行為又は計算によって、納税者あるいはその関連者に生じる財務上の変化
 - 六 当該行為又は計算を行った納税者あるいはその関連者が得た他のあらゆる成果
 - 七 当該納税者と関連者との関係

あくまでも、一つのアイデアの提示にすぎないものであり、さらに課税当局や関係有識者からのご叱正を待ちたい。

VI-3. 事前確認制度の整備を

わが国に包括的租税回避否認規定を整備するならば、併せて、いかなるスキームが租税回避行為に該当するのかとの課税当局側の判断を明らかにするための仕組みが必要である。

BEPS 行動12（タックス・プランニングの開示）では、開示されたスキームが必ずしも租

税回避となるわけではなく、また個別案件に係る事前確認制度とは異なり、開示されたスキームに対して当局からの対応がないことをもって、取引の有効性・容認を意味するものでもないとされている。しかし、納税者の予測可能性を高め、また、税務紛争を未然に防止するためにも、少なくとも、開示されたスキームについて課税当局が租税回避行為ではないと判断する

場合には、その旨を報告者に回答すべきである。

さらに進んで、現行の個別案件に関する文書回答制度あるいは国際課税における事前確認制度に相当する仕組みがあることが望ましい。

BEPS 行動 12 を受けた国内法の整備は平成 29 年度税制改正以降になるとされているが、その際に併せて事前確認制度についても検討されるべきである。

参 考 文 献

金子宏（2015）『租税法（第 20 版）』弘文堂
金子宏（2009）『租税法（第 14 版）』弘文堂
松丸憲司（2006）「租税回避に対する法人税法

132 条等の行為計算否認規定のあり方」税大論叢 No51, pp. 395