

中央大学 会計人会 会報

発行所 中央大学会計人会

〒116-0003 東京都荒川区南千住5-25-14

税理士法人 荻野会計事務所内

<http://chudai-kaikeijin.jp>

発行人 会長 荻野弘康



租税回避行為概念の混迷と否認の法理

中央大学名誉教授 大淵博義

1 租税回避とは？

～税務署長王様論の行方～

「租税回避とは？」。この質問に正確に答えることができる人がどれだけいるであろうか。最近の判例や論説等によると、「租税を不当に減少する意思の下で行われた異常不合理な行為」という理解に立っているように思われる。しかし、それでは、租税回避の中身である「不当に減少」の税法的意義について答えたことにはならない。最近の論説に、「社会通念・常識により税務署長（又は判決）が不当」と認めた場合が、租税回避であるという論外な理解がみられるが、かかる理解は、これまでに醸成された講学上（本来）の「租税回避」（狭義の租税回避）の意義・概念を捨象した「自分免許」による解釈といわざるを得ない。

右山訴訟で著名な右山昌一郎税理士は、同族会社の行為計算等の租税回避行為の否認の「税務署長の認めるところにより」という規定の存在

が、「税務署長はなんでもできる」ということになって、「税務署長は王様みたいになっています」と指摘し、「税務署長の認めるところ」という課税要件規定を法定すべきではないかと指摘されている¹。これは、日本税法学会のシンポジウムでの発言であるが、現在の租税回避否認の課税実務及び裁判実務は、このような発言が当てはまるほどに混乱し混迷しているといえよう。

それは、同族会社の行為計算の否認規定（法法132①）の「不当に減少している」か否は「社会通念」や「常識」に照らして判断すべきであるという論者によれば²、税務署長が「常識に反する」と判断すれば、それが租税回避行為であると認定されて否認されることになり、正に、「税務署長はなんでもできる」、税務署長王様論が横行することになる。そもそも、「租税回避」や「不当減少」それ自体の意義を「社会通念」や「常識」で判断するというのは、抽象的

かつ不確定な概念による解釈規範であり、租税法律主義の要諦である課税要件明確主義に違背する議論である。

すなわち、租税回避行為の否認の是非を議論するためには、「租税回避行為」の一般的定義概念を検証して明確にすることが先決である。しかして、従前の議論は、後に述べる学説（通説）を前提として、通常選択される合理的な法形式による経済的成果に係る租税負担に比較して、納税者が採用した異常不合理な法形式による同様の経済的成果に対する租税負担が減免されていること、つまり、この同様の経済的成果に対する租税負担の差異が、同族会社の行為計算の否認規定等における「不当に減少している」という文言の税法的意義である、と理解されていたところである。

最高裁昭和53年4月21日判決（訟務月報24巻8号1694頁）は、法人税法132条1項の「法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる」との要件は、税務署長に包括的、一般的、白地的に課税処分権限を与えるように解釈されてはならず、「純粹経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否か」という「客観的、合理的基準」に従って解釈・適用する限りにおいて、同項の憲法適合性が確保される旨判示したものである。しかし、ここでの「純粋経済人の行為として不合理、不自然なもの」か否かの判断は、究極的には「社会通念」により判断される

という理解がこれまでの理解であり、「租税回避か否か」自体を「社会通念」や「常識」で判断するというものではない。

特に、組織再編税制の行為計算の否認（法法132の2）については、立法当時の財務省担当者の多くの論説が発表されているが³、それによると、組織再編成の行為計算の否認における「租税回避」の講学上の意義が説明されないままに、「租税軽減の意図＝租税回避」という前提で解釈論が展開されている。そのために、正に、税務署長が、組織再編成の結果の租税負担の減少は租税負担軽減の意図の下での行為であり不当と認めたら否認できるという、税務署長王様論が展開されている。

最近のヤフー事件判決（東京地裁平成26年3月18日判決）では、当該立法担当者の鑑定意見書の影響か、これを肯定するような判示がなされている。同判決の論旨は、「組織再編成の税制度の趣旨目的に反する行為も、法人税が不当に減少している場合に当たる」という新たな租税回避行為概念を措定して、みなし共同事業要件を充たす適格合併による被合併法人の青色欠損金の承継を、法人税法132の2を適用して否認した更正処分を適法としたものである⁴。

従前の講学上の租税回避否認論に加えて、広く制度の趣旨目的にそぐわない租税負担軽減（広義の租税回避）の意図の下での行為計算を、格別な理由を提示することなく租税回避行為に該当するとしたヤフー事件

判決は、従前の同族会社の行為計算の否認規定による租税回避行為概念の混迷をさらに増幅することが懸念される。

そこで、本来の講学上の租税回避（狭義の租税回避）の概念を検討分析して、最近の租税回避行為否認事例の混迷と適用の拡大化の問題点を指摘して検証することとする。

2 「狭義の租税回避行為」の概念と否認の法理

(1) 我が国の学説等に見る「租税回避」概念

「租税回避」の意義に関しては、我が国の実定法には存在しない。その租税回避行為を否認するやや包括的な否認規定として、同族会社の行為計算の否認規定及び組織再編成の行為計算の否認規定等があるが、ここでは、租税負担が「不当に減少している場合」と規定しているのみであり、その具体的な意義が明確にされていないわけではない。そのために、この不当性の解釈、つまり、「租税回避」について、租税負担を回避する意図という主観的要因が「不当」の意味として理解しているものがみられる⁵。しかし、このような「租税回避」の意義を明らかにするためには、従前の学問的議論を踏まえて検証すべきことは解釈の基本であることはいうまでもないことである。

そこで、一般的な租税回避否認規定の創設を提言した税制調査会の「国税通則法制定答申」（昭和36年7月5日）についてみると、納税者が

通常採用しない異常、不合理な法形式を採用して租税負担の軽減を図った場合について、「私法上の形式としては完備されており、契約の履行等それに従った実行がされている反面、これをそのまま認めれば、通常あるべき取引行為によって生ずべき経済的実質に即して課税がされた場合に比し、経済的実質としてはまさにそれと同一の実体が生じていながら、税負担においてのみ不当に軽減が図られるという点に問題がある」⁶と論じられている（下線は筆者）。つまり、「経済的実質に即して課税」することを意図しているものであり、それゆえに、同答申では、かかる租税回避の否認を「広義の実質主義」の類型として位置付けているのである。

次に、我が国の従前の学説の通説としての講学上の「狭義の租税回避」の定義（意義）に、「税法上①通常のものと考えられている法形式（取引形式）を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって、②通常法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的効果ないし法的効果を達成しながら、③通常法形式に結び付けられている租税法上の負担を軽減又は排除するという形をとる。」（清永敬次『税法（第7版）』ミネルヴァ書房（2007年）44頁。金子宏『租税法・第18版』有斐閣（2014年）117頁も同旨）とされている。

ここで「租税回避行為を否認する」というのは、留学子息の役員就任による給与支給の損金性が問題とされ

た長崎地裁平成21年3月10日判決の訴訟において、被告課税庁が主張し、判決も支持したように、「法人税法132条1項の趣旨は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことに鑑み、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正又は決定を行う権限を税務署長に認めるものである。」。

さらに、東京高裁昭和53年11月30日判決（税資103号674頁）は、次のように、前記②の要件を明確に判示しているところである。

「同族会社においては、法人税の負担を不当減少させる目的で、非同族会社ではなし得ないような行為計算をするおそれがあるので、同族会社と非同族会社との租税負担の公平を期するために、同族会社であるがゆえに容易に選択することのできた租税負担を免れるような行為計算を否認し、同じ経済的効果を発生するために通常採用されるであろうところの行為計算に従って課税標準を計算し得る権限を徴税機関に認めたものであって、同族会社に対してのみ、このような行為計算の否認規定を設けたことについては十分な合理性があるというべきである。」。

この点は、ドイツ租税基本法42条（2008年改正後）に規定する租税回避の一般的否認規定においても同様であり、そこでは、「(1) 法の形成可

能性の濫用により租税法律を回避することはできない。(略)第2項に規定する濫用が存在するときは、経済事象に相応する法的形成をした場合に発生するのと同じように、租税請求権が発生する。(2) 不相応な法的形成が選択され、相応な形成と比較して納税義務者又は第三者に法律上想定されていない租税利益がもたらされる場合に、濫用が存在する。(略)」。その上で、その納税者の選択した不相応な法的形成について相当な租税外の理由を証明した場合には濫用は存在しないものとする、と定めている⁷。

このドイツ租税基本法の規定から明らかなことは、不相応な法的形成を選択した場合には、それにより発生している「経済事象に相応する法的形成をした場合に発生するのと同じように、租税請求権が発生する」ということ、つまり、我が国の学説の前記②の要件である異常、不合理な法形式を採用して「通常の行為形式を選択したときと同一の経済的・法的効果ないし経済目的を達成している」にも関わらず、経済的合理性のある法形式による経済事象（経済的成果）の租税負担に比較して、租税負担が軽減又は排除されているという租税利益を得ている場合（法形式の濫用）に、これを通常の法形式に引き直した上で、租税法律関係を形成するというものと同質の内容であり、それが租税回避行為否認の法理の内容である。

(2) 租税回避行為による「不当減少」の意味

前記税制調査会の昭和36年「国税通則法制定答申」において、次のとおり述べられている。「このような租税回避行為により不当に租税負担を回避し又は軽減することは許されるべきではないのであって、このような場合には、仮装のために採られた法形式にとらわれることなく、通常あるべき取引行為によって得られる経済的実質、しかも、その法形式がどのようなものであれ、その通常生ずべき経済的実質と同じ実体として現に生じているところに即して課税が行なわれるべきこととなる。」。

税制調査会は、現実に発生している経済的実質（成果）に即して課税されることを明言しているところであり、租税回避行為の否認の原点は、ここにあるということが認識されるべきである。

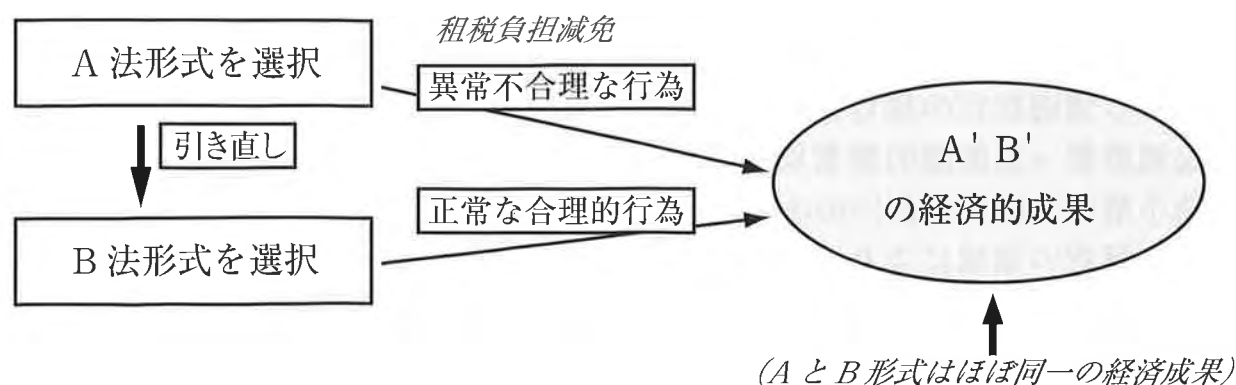
このような租税回避行為の否認のロジックは、下図のようにまとめる

ことができる。

すなわち、「A'B'の経済的成果」を得るために、通常採用される法形式は合理的な「B法形式」であるが、当該納税者は、異常不合理的な「A法形式」を選択して、「B法形式」と同様の「A'B'の経済的成果」（経済事象）を得ていながら、「B法形式」による租税負担を軽減又は排除している場合に、納税者が現実に採用した「A法形式」を否認して、「B法形式」を採用したものとしてフィクションして（引き直して）、同方式による課税関係を形成するということである。同族会社の行為計算の否認規定等の「不当に減少している」というのは、同一の経済的成果を得ながら、納税者の異常不合理的な法形式による租税負担が減免されていることをいうものである。

ちなみに、最近の論説において、「半世紀前の古色蒼然とした解釈を持ち出して旧態依然とした議論が繰り返されている」、「近年の事象を当時の前提で見るのは無理があります

【図】



ね。」「はるか昔に創られた132条に関しては、現代的意義を考慮せずに解釈をするといったことはあり得ない、と考えています。」という見解が述べられている⁸。しかし、そのような論理を展開する前に、時代や環境の変化が以前とはどのように変化して、その変化が従前の租税回避概念を変更することにならざるを得ない理由を論理的に説明すべきであり、ただ、時代が変化しているから古すぎるというのでは学問的な議論とはいえない単なる感情論であり、その論理自体に学問的意義を認めることはできない。さらに言えば、時代の変化に応じた現代の「租税回避」の概念を明確にしたうえで、従来の伝統的な租税回避概念と対比して、その相違について議論すべきことは当然であるにもかかわらず、そのような論理は一切論じるところではない。

ヤフー事件判決では、みなし共同事業要件を形式的に満たしているとしても、その組織再編成やその個別規定の趣旨目的に反する場合には、組織再編成の租税回避行為として否認できると判示している。しかしながら、かかる判示は、被合併法人の青色欠損金の承継規制及びそれを例外的に許容するみなし共同事業要件を定める個別規定の趣旨目的に基づく論理解釈（目的論的解釈）としての縮小解釈（限定解釈）の手法による税法解釈の領域により問題解決を図るべきであろう。その解釈による問題解決が困難であるから、租税回避行為の否認規定の法人税法132条の

2を適用するというのでは、あまりにも横暴であり不適切である。これでは、納税者の予測可能性は担保されないことになり、かかる租税回避論は、憲法違反という評価も可能となろう。

本件課税処分及び本判決は、みなし共同事業要件の一つである「特定役員就任要件」に就任期間等の期間制限を付していない法制定の不備を、法人税法132条の2により補充したという、租税回避行為の否認とは無関係な論理を採用した違法な解釈であると評価すべきであろう

そもそも、組織再編成税制の趣旨目的に反するから、それによる課税関係の形成が「不当に減少している」というのは、論理として違和感がある。

3 租税回避行為否認の判例・課税実践の混迷の要因

ヤフー事件判決の判決はともかくとして、従前の同族会社の行為計算の否認規定の課税実例のうち、特に、平成に入ってから判決は、多くの問題点を含むものであるが、その問題点が正確に理解されていないところに、租税回避概念の混迷を増幅させているといえよう。

まず、混迷の要因の第一は、個人株主が同族会社に対して支払う過大経費の否認根拠を同族会社の行為計算の否認規定に求めた点である。その典型が過大管理料の否認事例である。かかる過大経費の支払いは、株主の非同族会社に対する支払い、個

人から個人の支払いについても発生するものであり、現実には、後者の事例では、所得税法37条の必要経費の範囲を巡る解釈（通常かつ必要な経費）により否認しているところである。しかし、このような個人から個人に対する過大経費の支払いは、その過大部分を贈与と認定して、必要経費控除を否定することが妥当である。この取扱事例が法人税法基本通達7-3-1の減価償却の高価買取の部分を寄附金と認定して取得価額から減算する規定である。つまり、過大管理料の支払いは、事実認定の實質主義により過大部分を贈与と認定して必要経費から除外することができるのである。

同族会社の行為計算の否認規定等の租税回避行為否認は、實質主義や税法解釈等、あらゆる手段方法によっても否認できない場合に、税務署長に特別に与えられた更正等の権限である。したがって、實質主義等による否認が可能であれば、同族会社に限らず一般的に否認できるのであるから、同族会社の行為計算の否認規定の適用の余地はないということが失念されている。しかるに、現行の課税実務及び判例は、過大管理料部分を同族会社の行為計算の否認規定を適用してその必要経費を否認しているが、このことが租税回避行為概念の混迷の要因の一つとなっている。

混迷の第二の要因は、租税回避行為の否認による課税が、前述したように、納税者の選択した法形式によ

る経済事象（経済的実質）に対する課税であることを失念した平和事件の最高裁判決等、個人が利得していない収入（利息・家賃）を一方向的に認定した課税処分を容認した一連の判決の存在である。

利潤追求の事業主体として寄附金の損金規制がなされている営利法人とは異なり、ボランティア行為が推奨される自然人（個人）との属性を捨象しては正鵠を射た解釈は望めない。個人の無利息貸付の経済的成果（経済的実質）は収入金額が零であるから、有利息貸付で利息を収受している場合とは、その経済的実質が異なるということが理解されていない。加えて、法人の場合とは異なり、株主（個人）が支配する同族会社に対して、その株主が有利息貸付けにより収受した利息を、同時に、その同族会社に贈与するという法人税法における二段階説は、株主の個人の行為として、かえって、不自然であるということが理解されるべきである。

加えて、みなし譲渡課税（所法59条）は、時価の2分の1以上の資産の譲渡であれば、時価との多額な差額（未実現利益）に対する所得課税を放棄しているにもかかわらず、同族会社の行為計算の否認規定により、個人（株主）の同族会社に対する無償等の役務提供の収入認定が行われるというのでは、現行所得税法の基本的構造（所得なきところに課税なし）と齟齬することになるということにも思いを致すべきである。

さらには、個人対個人又は個人株

主対非同族会社に対する同様の無償の役務提供については課税されず容認されるという、不公平課税の合理的説明は不可能である。

このように、平成後、特に、平成10年以後の租税回避行為の否認の法理は、その概念の理解という原点に混迷と混乱が生じているということであるが、その混迷を正常化するためには、課税庁及び判例、さらには研究者が、従前の租税回避行為の意義を前提とした深まった議論が必要であると考える。

[注]

- 1 税法学560号(2008年)277頁。
- 2 「検証IBM裁判(第2回)」T&A master No.556(2014、7.28)6頁の朝長英樹氏の発言。
- 3 朝長英樹氏は、ヤフー判決後に発刊した著書(『組織再編成をめぐる包括的否認と税務訴訟』清文社(2014年)において、被告国側から提出した鑑定意見書を公表している。そのほかにも、例えば、T&A masterNo.443他の多数の論説・インタビュー等が発表されている。
- 4 この判決については、大淵博義「『法人税法132条の2』の射程範囲と租税回避行為概念～ヤフー事件判決の検証を通じて～」税経通信69巻9号(2014年8月号)17頁において検討を加えているので参考にされたい。また、同族会社の行為計算の否認規定に関しての理論及び従前の判例分析については、同『法人税法解釈の検証と実践的展開(第Ⅱ巻)』税務経理協会(2014年)第1章・第2章を参照されたい。

5 前記(注(2))の10頁の朝長発言は、このような趣旨として理解されているように思われる。

6 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明(答申別冊)」(昭和36年7月5日)「第2章 実質課税の原則等第2節 実質課税の原則に関する諸問題 2・2 租税回避の問題」

7 この点に関しては、ドイツ租税基本法の改正の経緯について研究した谷口勢津夫「ドイツにおける租税回避の一般否認規定の最近の展開」税大論叢第40号・40周年記念論文集(2008年)262頁以下、同「ドイツ租税基本法42条の改正内容とその評価」税研No.149(2010年)13頁以下を参照させていただいた。

8 前記(注2)の6頁の朝長発言及びそのインタビュアーの発言内容。また、竹内陽一「日本IBM事件判決の検証」税理57巻10号(2014年)70頁では、法人税法132条が創設された半世紀前とは異なり、私法上の選択肢が多様化していることを考えると、経済合理性があるか否かという半世紀前と同じ基準で「租税回避」を判定するということが自体に疑問があると、感じられる、としている。しかしながら、すでに述べたように、2008年改正で一部の文言が付加された租税回避行為否認の一般的規定のドイツ租税基本法42条は、我が国の伝統的な租税回避概念と同様であり、決して、「古色蒼然とした解釈」でもないし、「旧態依然とした」概念設定でもない。