

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



租税回避の概念

～特に一般的否認規定創設について～

中央大学会計人会 副会長 坂田 純一（昭和43年商卒）

税法学的立場で「租税回避（tax avoidance, Steuerumgehung）」あるいは「租税回避行為」を「どのように捉え定義付けるか」については、これまでに様々な学説や判例が存在する。つまり、①「租税平等主義の要請」を根拠に、当事者が選択した私法上の法形式を無視し、異なる法形式に引き直して課税する租税回避行為の否認は支持できるとする立場と、②「租税法法律主義の要請」が支配する租税法領域においては、明確かつ個別的な法的根拠が存在する場合を除き、当事者が用いた法形式を尊重し、租税法もその法形式を容認し、納税者が行った租税負担の軽減を黙認すべきであるという立場、とに分かれている¹。このように「租税回避の概念」、すなわち「租税を回避すること」、「それが何であるのか（何を指すのか）」についての論争は、いまだ完全な論理として

収斂されていない。

租税回避概念の形成において学説・判例ともに差錯があることを認識の前提とし、納税者の権利保護の視点から、本稿はそれぞれの事象に含まれている特性のうち、ある規準に関して共通するいくつかの特徴を抽象した結果として形成される²「租税回避の法概念³は何か」を考察している。もともと、概念（concept）とは、事物・過程がさまざまに比較され、思考上でその構成要素へ分けられ（分析）、その本質的諸特徴が非本質的特徴と区別してとりだされ（抽象）、こうした本質的諸特徴が概括される、という手続で形成される。

租税回避に対する基本思想について、中川一郎教授は「数世紀末のイギリス衡平法の原則である。「equity considers as done, what ought to be done」衡平法はなされるべきものはなされたものとし

て考慮する」に相応するものであり、現に存在する行為または状態ではなく、存在すべきであった行為または状態を法的価値判断の基礎にしようとするものである。即ち、租税回避は、仮装行為（ドイツ租税調整法5条1項）の場合と同じく、『現に存在する行為、事象または処置でなく、存在すべきであった行為、事象または処置を課税の基準にすることが公平であり、租税の平等性に合致する。』という思想をその基底としているものである。⁴と、歴史的考察を踏まえて述べている。この考え方は、あくまで、歴史的・事実・事象を基にその考え方を述べたものであり、妥当性があるのか否かについては、学術的にも数々の論考がある。

「租税」という概念を法的に定義した条項がわが国の租税実定法には存在しないが、「租税回避」という定義を用いた租税実定法上の規定も、また、存在していない。わが国では、例えば、ドイツにみられるような「租税回避に関する一般的否認規定」が租税実定法に置かれていないこともあって、その概念は、必ずしも一義的で明らかでないといわれている。

わが国において人々が「法」を論ずるとき、それは資本主義社会における「法」である。一般に法と経済の間には、基本的かつ究極

的には経済が法を規定し、さらに法は経済的土台に対して一定の相対的独自性を保ちながらも、その土台に対して反作用を及ぼすという見解⁵があるとされる。

久しく前、課税庁が「納税者が選択した私法上の法形式」を租税回避行為として否認し、その処分に対し納税者が争う事案が多かった時があるが、金子宏東大名誉教授は、私法上の法形式について「租税法の定める課税要件は、各種私的経済取引ないし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の支配している私法の世界では、人は、一定の経済的目的ないし成果を達成しようとする場合に、強行法規に反しない限りに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。」とし、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」と定義している⁶。

わが国の租税回避の概念は、ドイツ租税法やドイツ税法学⁷などを通じた学問的研究成果を基としているといわれており、それは、おおむね次に掲げるすべての要件に該当するものが当てはまるとされる⁸。①私法上の法形式を濫用し、通常用いられない異常な取引形態を選択していること、②通常

の取引形態を選択した場合と結果的に同様の経済的効果を実現していること、③①及び②の結果として租税負担を減少させ又は排除していること。

しかし、この①～③のすべてをもってしても、租税回避の要件が網羅的かつ充足的に備えられているか否かについては、全体の考察を経ない段階では軽々に結論を出すことはできないと考える。

裁判所も租税回避に対する数多くの判断を示している。裁判所の判断に対し、谷口勢津夫大阪大学教授は「税法の目的（特に租税負担の公平＝租税正義の実現）などの総合的考慮に基づき租税回避の経済的不合理性（事業目的の欠如またはこれを格段に上回る租税回避目的の存在）や異常性の観点（要するに租税回避の不当性の観点）から課税要件法を訴訟法上再構成し、課税要件法の中に・・・裁判上の推論ルールとして租税回避の一般的否認規定（要件事実論で説かれることがある『裁判規範としての民法』に相当するいわば『裁判規範としての一般的否認規定』）を借定しようとする考え方であると解されるのである。⁹」と指摘しているが、「裁判所の判断が」＝（イコール）必ずしも正当とはいえないとも思われる。なぜならば、裁判では、様々な事実関係に基づき、納税者の行為が租税回避

になるか否かが争われており、そうした意味からしても裁判所の判断は普遍的なものではないからである。

また、租税平等主義の原則を重視した場合、「租税の平等性に反する顕著な節税であり、納税義務者（関係者を含む）の選択した法形式ないし処置が達成せんとする経済目的に対して特別正当な理由なしに異常である場合をいう。¹⁰」とする多くの意見があるが、合理的な思考の支配する私的経済取引の世界において、納税者が税負担の最も少ない取引形式を選択すること「＝租税回避」は、ある意味では納税者の選択として自然なことであると思える¹¹。つまり、筆者は、冒頭の②「租税法律主義の要請」を支持する。ここで、誤解しては困るが、「脱税（tax evasion、Steuerhinterziehung）」とは課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿する行為であり、「租税回避」の論理とは全く異なるものである。

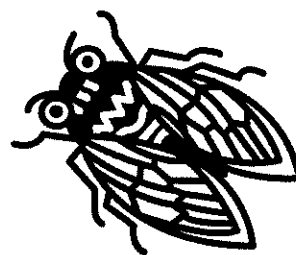
金子宏氏は「私的自治の原則ならびに法的予測可能性や法的安定性の要請からしても、そのこと自体、必ずしも否定されるものではないとも考えられる。なぜならば、もともと、侵害法といわれる租税法が、私的取引の世界に過剰な介入をすること自体、本来的に好ましくない。¹²」と主張しており、

同感である。

租税回避についての諸外国の対応の仕方（考え方や法的整備など）に目を転ずると、「許容される租税回避」と「許容されない租税回避」とに区別する考え方（例えばアメリカ、カナダ）や、「許容されない租税回避」のみを「租税回避」とする考え方（ドイツ）とがある¹³。租税回避に対する法的防止措置としては、租税実定法に一般的否認規定を置いている場合（ドイツ、フランス、韓国¹⁴など）と一般的否認規定を置かずに個別的規定で対応している場合（イギリス、アメリカなど）との二つに区分できる。

かつて、わが国でも、租税回避を防止するための一般的否認規定について、昭和36年の国税通則法を制定する際、税制調査会は「税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられる。このような租税回避行為を防止するためには、各税法においてできるだけ個別的に明確な規定を設けるよう努めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するときは、このような措置だけでは不十分であると認められるので、上記の實質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規

定を国税通則法に設けるべきである。なお、立法に際しては、税法上容認されるべき行為まで否認する虞れのないよう配慮するものとし、たとえば、その行為をするについて他の経済上の理由が主な理由として合理的に認められる場合などには、税法上あえて否認しない旨明らかにする。」とした「一般的否認規定」の創設を答申（昭和36年7月）している。この答申は、厳格な意味の租税回避行為についてその否認を認める趣旨であったとされているが、当時、税法学者などの強い反対もあり¹⁵、国税通則法の中に一般的否認規定を創設することは見送られている¹⁶。課税要件明確主義からして、課税庁に、どちらかというところ恣意的判断を委ねる恐れのある「一般的否認規定」は措置すべきでなく、あくまで個別的否認規定で適正納税の是非を判断すべきと思う。紙幅の関係もあり、意を尽くさないこともあるが、税務の専門家たる税理士として、「一般的否認規定創設」の議論についてどう考えるか。この小論は、問題提起でもある。



- 1 増田英敏著『リーガルマインド租税法』成文堂（2008年）78～79頁。
- 2 生熊讓二稿「問題解決と思考」『村中兼松著心理学要説（11版）』八千代出版（1992年）147頁。
- 3 高梨公之教授は「各法文に用いられている概念は、それが使用されている法領域によって意味を異にすることも多い。こうした概念の相対性、その目的論的解釈は、いうまでもなく価値解釈の立場から認められるものである。」としている。高梨公之著『法学（改訂31版）』八千代出版（平成9年）156～157頁。
- 4 中川一郎著『税法解釈及び適用』三晃社（1961年）315頁。
- 5 小室金之助・寺島健一・桜井隆・加賀讓治著『市民法入門』成文堂（平成11年）74頁。
- 6 金子宏著『租税法第二十三版』弘文堂（2019年）135～136頁。
- 7 中川一郎編『税法学体系（1）総論』三晃社（1968年）141頁。
・ブルーメンシュタインは、租税回避の成立要件を、主観的要素（形成形式または処置の異常性）、客観的要素（租税回避の意図）及び効果的要素（節税の達成または期待）の3つに分けて説明している。
- 8 日本税理士会連合会税制審議会（金子宏会長）『「租税回避について」の諮問に対する答申』（平成10年）1頁。
- 9 谷口勢津夫稿「私法上の法形式の選択と課税」『水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓編別冊ジュリスト租税判例百選（第4版）』有斐閣（2005年）41頁。
- 10 ハツ尾順一著『租税回避の事例研究（三訂版）』清文社（平成19年）7頁。：注4
中川一郎編「税法学体系（1）総論」（1968年）141頁。
- 11 「市民が自己の税負担をあらかじめ了知し、それに対する合理的な対応策を考えるためには、事前に自己の財産権を一方的に侵害するものであるから、税額の内容やその賦課徴収に関する定めは、事前に議会の定める法律や条例によって規定されなければならない。かくして市民は、あらかじめ公示されている課税要件を参考にして、最も合理的な行為を選択することが可能になるのである。」畠山武道著『現代法律学講座8租税法（改定版）』青林書院（昭和60年）71～72頁。
- 12 金子宏稿「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」『租税法研究』第6号（昭和53年）18頁。
- 13 松丸憲司稿「租税回避に対する法人税132条等の行為計算否認規定のあり方」『税大論叢』第51号（平成18年）402頁。

- 14 韓国の法人に対する課税は、1916年に所得税が課されることになったのが始まりである。1949年になって法人税法が制定された。法人税法が制定された当時は、一般的な租税回避否認規定はなく、日本における法人税法を参考として同族会社の行為計算の否認規定が置かれていたが、1960年の税制改正で、同族会社の行為計算の否認規定が廃止され、替わって不当行為計算否認規定（韓国法人税法52条）が制定された。高正臣稿「韓国における租税回避否認規定（不当行為計算否認規定）」『税法学』第557号（2007年5月号）113～148頁。
- 15 日本税法学会は、昭和36年内閣総理大臣に次の学会意見書を提出した。
- （意見）租税回避に関する規定はこれを必要とするが、税務官庁が租税回避を理由として否認権を濫用しないように立法上防止策を講ずる必要がある。
- （理由）同族会社の行為計算の否認に関する従来の税務行政の実績に徴するも、租税回避を理由とする否認権は濫用されるおそれがある。従って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。納税義務者及び関係人の選択した形式方式または処置が異常であっても、それが節税以外の正当な事由に基づく場合、及び節税が顕著でない場合には、租税回避が成立しないことを明確に規定しておく必要がある。中川一郎著『税法学体系（1）総論』三晃社（1968年）139頁。
- 16 金子宏稿「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」『租税法研究』第6号（昭和53年）18頁。

