

租税法律主義上問題となる「租税回避行為の否認」

—— 最近の否認方法の課題とその方向性 ——

M066375 今村 洋介

1. 研究目的

以前に比べ現在の「租税回避行為」は外国会社を迂回する取引を行ったり、企業形態を組合に装ったりとより複雑な租税回避行為が増加する傾向にある。ある行為が節税であるならば問題とならないが、脱税となれば不法行為であるので当然問題となる。しかし、「租税回避行為」はまさにその中間に位置しており、その扱いは難しい。よって、「租税法律主義」の観点から「租税回避行為の否認」をどのように考えればよいのか検討する。

2. 租税回避行為の否認の3分類

租税回避行為の否認には大きく分けて①本来の意味での租税回避否認（狭義の租税回避の否認）、②課税減免規定の解釈による否認、③私法上の法律構成による否認に分けることが一般的である。ただし、②と③の否認は個別的否認規定による否認ではないことから、租税法律主義の観点から問題とされることがある。

3. 私法上の法律構成による否認

「私法上の法律構成による否認」の適用範囲を明確にするために、①仮装行為、②当事者の主張と異なる事実認定がなされた行為、③租税回避目的で行われた行為の3つに分けて、事例研究に基づき検討を行った。

3-1 事例研究—映画フィルム・リース事件

映画フィルム・リース事件は映画投資事業組合を使った「租税回避行為」事案である。下級審では「私法上の法律構成による否認」により否認された。しかし、最高裁において、結論としては否認されたものの「私法上の法律構成による否認」は使われず、「事業の用に供していない」ということで否認された。「租税回避目的」により契約を無効とすることの難しさが示されたものとする。

3-2 事例研究—アルゼ事件

アルゼ事件は取引にダミー基盤を使うという「仮装行為」が存在したため、「仮装行為」への「私法上の法律構成による否認」ができると思われた事案であったが、事実認定の結果、「課税要件に関する仮装行為」ではなかったことで、否認されなかった事案である。私法上の法律構成による否認を適用する場合における事実認定の難しさが読み取れた。

4. 課税減免規定の解釈による否認

「減免規定の解釈による否認」は租税特別措置を定めた規定や外国税額控除制度のような政策目的を持った一般法にも適用できるというのが通説である。この否認方法の問題点を事例研究に基づき行った。

4-1 事例研究—大和銀行事件

大和銀行事件は外国税額控除の余裕枠を使って取引を行うことが、外国税額控除制度の趣旨・目的に反するとされた事案である。下級審において課税当局は「私法上の法律構成による否認」を適用しようとしたが、それは認められなかった。また「納付」という文言の限定解釈による「課税減免規定の解釈による否認」も認められなかったが、最高裁においては上記のような判断により、結果的には「課税減免規定の解釈による否認」により否認された。

5. 今後の「租税回避行為の否認」の検討

5-1 今後の「租税回避行為の否認」への対応方法

「私法上の法律構成による否認」は「仮装行為」にのみ限定すべきであると考えている。また「課税減免規定の解釈による否認」については、「事業目的」がないと認められる場合には、文言の限定解釈により否認を行い、それが適用できない事案には「制度の濫用」として否認を行うことができるのかを検討することとなる。

5-2 結論

現在、「制度の濫用」による否認の法源性は、憲法や民法に求めることとなる。事例研究の結果からは「制度の濫用」の法理を「租税法律主義」の観点から問題ないようにするためには、一般的否認規定を設けることが望ましいという結論にたどりついた。ただし、一般的否認規定は個別的否認規定を適用することはできないが、「制度の濫用」が認められるような限られた事例に適用すべきであり、一般的には、個別的否認規定は一般的否認規定に優先する。あくまでも濫用防止規定であるので、悪質な租税回避行為が行なわれることを抑制する効果が望まれることとなる。また「制度の濫用」の法理の確立するためには、租税法の趣旨・目的を明確にしていくことが望まれる。

5-3 おわりに

今後の課題は「制度の濫用」に該当する場合の明確な基準を作ることである。また、個別的否認規定を創設するに当たっても、今後生み出される「租税回避目的」のスキームを想定し、なるべく後手に回らないようにし、整合性の取れた制度を検討すべきである。