

別紙 4

報告番号	※	第	号
------	---	---	---

主 論 文 の 要 旨

論文題目

租税回避と解釈統制

氏 名

本部 勝大

論 文 内 容 の 要 旨

税法は、国家による恣意的な課税を防ぐために、課税権は国民代表議会の制定した法律の根拠に基づくことなしには行使できないとする「租税法律主義」を基本原則としている。これは、近代以前の国家が課税権を恣意的に行使していた歴史的経験を踏まえたものであり、現在の国家の多くは、この租税法律主義を憲法原理として承認している。わが国も例外ではなく、憲法上明文で租税法律主義を宣明している(日本国憲法 30 条、84 条)。

ところが、租税法律主義が、国家による課税権の行使を統制したことで、別の問題が生じた。国家が法律の根拠なしに課税できないことを逆手にとって、法律で定められた課税要件に該当しないような取引手法を編み出し、税負担を免れる納税者が現れたのである。とりわけ、近年では、多国籍企業や富裕層が、低税率国を経由したスキームを利用することで、巨額の税負担を免れているとの指摘が度々報じられている。そして、2016 年の「パナマ文書」報道及び 2017 年の「パラダイス文書」報道を受け、日本の法人・個人もこうした税負担の減少と決して無縁ではないことが明るみになりつつある。

このような税負担の減少は、一般に「租税回避」と呼ばれる。これは、違法な「脱税」と合法的な「節税」の中間領域にある概念であり、違法ではないが不当な方法によって課税要件の充足を回避することで、税負担を軽減又は排除するものである。多国籍企業や富裕層が積極的に

租税回避を試みる現状は、税負担の公平を害し、国家の歳入を蝕む恐れがあるため、国際的にも早急な対策が必要であると考えられている。

租税回避への対策を考える上で重要な点は、対策が単に納税者による租税回避の試みを抑止できるだけでなく、税法の基本原則である租税法律主義に適う内容でなければならないということである。すなわち、租税回避を「統制」しつつ、国家による恣意的な課税を租税法律主義により「統制」しなければならない。この二つの要素に配慮した対策として、現在、世界的に採用されているのが、あらゆる種類の租税回避を否認できる一般的租税回避否認規定（General Anti-Avoidance Rule、以下「GAAR」という。）の導入である。例えば、2012年に欧州委員会が、EU加盟国に対しGAARの導入を求める勧告を採択し、2013年にはイギリスが導入するなど、租税回避への対抗策としてGAARを採用する動きは世界で進んでいる。個別否認規定が、対象となる租税回避の手法を特定し、それに応じて具体的に適用要件を定めるのに対し、GAARは、具体的な租税回避の手法を特定せず、一般的・抽象的な適用要件によってあらゆる種類の租税回避が否認できるため、個別否認規定がまだ整備されていない新たな種類の租税回避も否認の対象とすることができる利点がある。他方、GAARは、適用要件が一般的・抽象的であるため、国家が恣意的にGAARを適用し、課税する恐れをはらんでいるが、国民代表議会が法律でGAARの適用要件や手続を慎重に定めることで、租税法律主義の原則にも配慮している。

このように世界がGAARの導入によって租税回避に対処する中、GAARを有していないわが国は、どのようにして租税法律主義を遵守しつつ、租税回避の対策を進めていくかが問題となる。わが国は、従来、租税回避の否認において租税法律主義を重視し、個別否認規定の制定で租税回避に対処してきたが、前述の通り、租税回避への対処が国際的な喫緊の課題となる中で、わが国も個別否認規定による対処を続けるだけでなく、租税法律主義の要請に適う包括的な租税回避へのアプローチを模索する時期が到来したと考えられる。

新たなアプローチとしていくつかの可能性がある中で、わが国が進むべき方向性を検討する

ために必要となるのは、既に個別否認規定以外の包括的なアプローチを採用している諸外国の経験を知ることである。そこで、本論文では、判例法理とその制定法化によって租税回避に対処するアメリカ法と、GAARを導入することで租税回避に対処するカナダ法の状況を検討することで、わが国が今後GAARを導入すべきか否か、あるいは、GAARとは異なる第三のアプローチを見出すことはできないかについて示唆を得ることとする。

第一章では、アメリカ法における経済的実質主義の制定法化の過程を研究した。アメリカ法を研究対象としたのは、戦後のシャープ勧告以来、日本法はアメリカ法の強い影響を受けており、その意味で母法とも言うべき関係にあるからである。アメリカでは、1935年のGregory事件連邦最高裁判決以来、主として裁判所が租税回避を否認するために判例法理を創造することで、租税回避に対処してきた。この章では、判例法理の発展から2010年の制定法化までに至る過程を検討した。

判例法理の元となったGregory事件連邦最高裁判決は、組織再編成の趣旨・目的に照らして、納税者が求めた租税上の利益を得るためには取引に事業目的が必要であるとしたものである。ここから、事業目的の存在が独立の判例法理として派生・発展していった。その過程において、虚偽取引(Sham)の法理、段階取引の法理などが創出されたが、裁判所が多くの租税回避事案で適用するうちに組み合わせあって発展を遂げ、1985年のRice's Toyota事件第四巡回区控訴裁判所判決において、判例法理として、経済的実質主義(Economic Substance Doctrine)が形成された。この法理においては、(1)「取引にタックス・ベネフィットを得る以外の事業目的が存在しないこと」(主観的要件)かつ、(2)「取引に利益を得る合理的可能性がないために、経済的実質が存在しないこと」(客観的要件)の二つの要件を充足した場合に否認される「二分肢テスト」が採用された。この経済的実質主義は、アメリカ全土の裁判所で、租税回避に対処する判例法理として利用されるに至ったが、その過程で、巡回区ごとに内容に差異が生じ始めた。

この差異を統一するために、1999年頃から、経済的実質主義の制定法化が試みられるように

なった。初期の法案は判例法理を修正する特別規定が含まれたものであったが、100件超の廃案を経るうちに当初の目的である差異の統一に収斂していき、2010年に、内国歳入法典7701条(o)として制定法化された。7701条(o)においては、事業目的が存在し、かつ、経済的実質が存在しなければ否認されるとの内容で法理の統一がなされた。7701条(o)は、巡回区間で差異のあった判例法理を連邦議会が整理し、租税回避事案への適用の促進を図ったものであり、その運用については依然として裁判所に委ねられている。ただし、10年間の立法の経過を見ると、連邦議会は、判例法理の統一にとどまらず、特別規定の立法を通じて裁判所による判例法理の形成に一定の制約をかけることを試みていたことが分かる。すなわち、連邦議会は、経済的実質主義の租税回避の統制を促進する一方で、(十分に成功はしなかったものの)裁判所による判例法理の適用に対しても一定の統制をかけようと試みていたのである。

第二章では、カナダ法におけるGAARを研究した。カナダは、世界でも最初期にあたる1988年にGAARを導入し、それ以来約30年に渡り運用してきた実績を有している。この章では、カナダのGAAR導入以前の状況から、GAAR導入に至る経緯、そして、GAAR導入後の状況を歴史的に分析した。

GAAR導入以前のカナダは、1935年のWestminster事件イギリス貴族院判決の影響を受け、厳格な文理解釈を採用するなど租税回避に対し謙抑的な対処がとられていた。その後、1984年のStuart事件カナダ最高裁判決により、厳格解釈からの転換が図られたが、当時の政治状況により結実せず、結果として租税回避の横行を招いた。そのため、租税回避に対する新たな対処法としてGAARが制定されるに至った。

制定されたGAARは、(1)「納税者の取引・行為におけるタックス・ベネフィットの存在」、(2)「納税者の取引・行為におけるタックス・ベネフィットを得る以外の目的の不存在」の二つの要件を充足したものが「租税回避取引」として否認の対象となるが、(3)納税者の行った租税回避取引が、「法の悪用又は濫用を帰結しない」場合には、GAARが適用されないとした。このうち(1)、(2)は納税者が、(3)は連邦政府が立証責任を負う。

そして、導入後の運用状況を分析すると、1,000 件超の事案に適用が試みられ、租税回避への対策手法として積極的に活用されている一方で、訴訟で争われた場合、連邦政府側と納税者側の勝敗はおよそ半々となっている。また、訴訟では上記(3)のみが実質的な争点として機能しており、事実上納税者の行った取引・行為が、納税者の依拠した個別規定の趣旨・目的に合致するか否かが **GAAR** 適用の重要な基準となっている。この争点においては、個別規定の趣旨・目的を決定するための根拠資料の選定が裁判官ごとに異なっており、連邦政府が趣旨・目的の立証に苦慮し、敗訴につながっている。カナダにおいて、**GAAR** は租税回避行為の抑止効果自体は評価されているが、**GAAR** 導入後も個別規定の整備が続けられており、**GAAR** 単体が万能の武器であるとは考えられていない。

カナダでは、**GAAR** 導入により租税回避を統制し、適用要件を慎重に定めることで、国家による恣意的な課税に統制を及ぼしている。しかし、**GAAR** の適用要件に関し、個別規定の趣旨・目的の決定方法が不明瞭であるため、二つの統制の調和に課題が生じている傾向が見出された。

第三章では、アメリカ法とカナダ法の研究を踏まえ、わが国への示唆を検討した。わが国では、伝統的に個別否認規定を整備することで租税回避への対処が行われてきたが、近年では、裁判所が法解釈的手法を用いて租税回避に対処する傾向が見られる。しかしこのような手法に対しては、適切な統制が及んでいないことに対して懸念が示されている。

このような状況において、租税回避を定義した **GAAR** を制定することで、司法的対処の混乱状態を解消すべきであるとの見解が主張された。しかし、**GAAR** は、要件の面では、租税法律主義の要請に応えるために、課税の透明性や予見可能性を高める措置を講じると、**GAAR** としての効果が弱まるとのジレンマを抱えており、さらに、効果の面では、課税庁にとっても納税者の取引をどのように引き直すべきかが不明瞭であり、運用上の課題を抱えている。したがって、わが国は、立法的解決として **GAAR** を導入することには消極的とならざるをえない。しかし、**GAAR** 導入論の示した、裁判所が、租税回避事案においていわば統制のない法解釈を用いている現

状に対して何らかの立法的な解決を図るべきではないかとの指摘自体は正当であると考えられる。したがって、わが国は否認規定としての GAAR とは異なる、新たな立法的アプローチを検討することが適当ではないかと考えられる。

GAAR に代わるアプローチとして考えられるのは、個別規定の趣旨・目的に照らした目的論的解釈によるアプローチである。これは、アメリカの Gregory 事件最高裁判決や、カナダにおける GAAR の一部が採用しているアプローチであり、わが国も既に裁判所がそのような対処を行い始めていることから、このアプローチを発展させることが適切ではないかと考える。しかし、わが国では、租税法律主義の制約から、十分に活用されているとはいえず、また、適切な統制下にも置かれていないため、これらの状況を改善するために、次の二つの提案を行う。一つ目は、目的論的解釈を原則とする、解釈原則規定の導入である。この規定を置くことで、課税要件及び減免要件を、当該規定の趣旨・目的に照らして、拡張解釈及び限定解釈することで、規定の文言を形式的に充足するものであっても、規定の趣旨・目的に反する取引は要件を充足していないものとするができるようになると考えられる。また、二つ目は、趣旨・目的の条文化である。これは、解釈原則規定の運用上、趣旨・目的の決定から恣意性を排除するために設けられる。従来主張されてきた、立法資料の充実による趣旨・目的の明確化では、根拠資料の選択において恣意性が介在する余地が存在するため、立法者が規定の趣旨・目的を条文として税法に組み込むことで、そのような恣意性の問題を排除することが可能となると考えられる。解釈原則規定の導入及び趣旨・目的の条文化によって、租税回避を「統制」し、同時に、恣意的な課税につながらないように法解釈を適切に「統制」することが可能となるであろう。