

平成10年1月19日

「租税回避について」の諮問に対する答申

平成9年度諮問に対する答申

日本税理士会連合会
税制審議会

税制審議会委員名簿

本答申の審議に参加した特別委員及び専門委員は、次のとおりである。

〔特別委員〕

(会長代理) 新井隆一
内田茂男
江頭憲治郎
遠藤健
遠藤博志
(会長) 金子宏
狩野七郎
川岸近衛
品川芳宣
角 晨一郎
田近栄治
玉置和宏
中里実
中島芳昭
原川耕治
富貴島静一
水野忠恒
柳島佑吉
山田二郎

〔専門委員〕

(専門委員長) 岩下忠吾
(同副委員長) 小池正明
多田雄司
武田近
宮口定雄

目 次

まえがき	1
1 租税回避の概念	1
（1）租税回避の定義	1
（2）租税回避行為と租税負担軽減の認識	2
（3）課税実務における租税回避の判断	2
2 租税回避行為に対する否認規定のあり方	2
（1）租税回避行為の否認規定と租税法律主義	2
（2）同族会社の行為計算の否認規定の問題点と否認規定のあり方	3
3 租税回避行為と税務行政	4
（1）アドバンス・ルーリングの導入	4
（2）資料情報開示制度の導入	5

まえがき

平成9年8月21日付の諮問事項「租税回避について」の審議については、総会5回、専門委員会7回を開催して、さまざまな観点から検討を行った。

本答申は、租税回避について、「租税回避の概念」、「租税回避行為に対する否認規定のあり方」及び「租税回避行為と税務行政」の3つに区分し、諮問の趣旨に沿って取りまとめたものである。

1 租税回避の概念

(1) 租税回避の定義

わが国の租税実定法には、「租税回避」についての定義規定はない。税務負担の軽減、排除をもたらすものとして租税回避のほかいわゆる節税と脱税があるが、節税は租税法規が予定しているところにしたがって租税負担を軽減する行為であり、脱税は租税法規の課税要件に係る事実の全部又は一部を隠ぺいしないし秘匿して租税負担を免れる行為である。

また、租税回避行為は偽装行為と異なる。偽装行為とは当事者間において、真の事実又は法律関係を隠ぺいしないし秘匿し、それと異なる事実又は法律関係があるかのごとくに見せかけることであり、典型的な例として民法第94条の通謀虚偽表示がこれに当たる。租税回避行為は当事者が用いた私法上の行為が有効であるという点において偽装行為と異なる。

昭和36年の国税通則法の制定に関する税制調査会答申では、「第二 実質課税の原則等 二 租税回避行為」において、次のように述べている。

「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ている。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、上記の実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ものとする。」

これによれば、「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」が租税回避ということになる。

租税回避に関する学説においても、その意義はおおむね次に掲げるすべての要件に該当するものとされている。

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

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效果を実現していること

及び 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

なお、租税に関する実定法規では、法令上の用語等について特段の定義を置かず、民法などの私法上の概念を借用するケースが多い。租税回避行為に該当する場合であっても、それが私法上許容されるものであれば偽装行為とは異なり真実の法律関係を反映しているものである。したがって、このような場合には、私法上の概念に即してその取引の課税関係を判断する必要があり、租税回避行為であることを理由として、その取引をそれと異なる取引に置き換えて課税することは許されないと解される。

このような租税法と私法との関係については、例えばリース取引に関する税務執行上の取扱いが問題となる。私法上の賃貸借であるリース取引を売買として課税することは許されないと解される。したがって、このような取引について、租税負担公平の見地から売買取引として課税することが適当であるとするならば、実定法においてこの賃貸借を売買とみなす旨の規定が必要であると考える。

(2) 租税回避行為と租税負担軽減の認識

租税回避行為に当たるか否かに関しては、納税者の租税負担回避の認識の有無も判断要因となると考えられる。

いわゆる同族会社等の行為計算の否認規定について、その問題点等は後述するが、規定の創設時（大正12年）には、「所得税通脱ノ目的アリト認ムル場合」に適用することとされており、納税者における租税回避の積極的意思が否認規定の適用要件とされていた。

その後、昭和25年のシャープ税制勧告により、この「通脱ノ目的アリト認ムル場合」が現行法の「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と認められるものがあるときは」に改正され、租税負担の不当減少のみが適用要件とされ、納税者の租税回避に対する認識の有無は判断要因とはしないこととされている。これは、客観性が要求される課税要件の認定に当たり、納税者の内面的意思を考慮することが適当でないとして解されているためである。

しかしながら、租税回避は、前述のとおり、私法上の法形式の濫用ないし異常な取引形態の選択であることから、納税者における租税負担回避の認識の有無は、事実上、租税回避行為の判断要因に含まれると考えられる。

(3) 課税実務における租税回避の判断

租税回避の概念は上記のとおりであるが、課税の実務においては、取引の態様や取引当事者の関係など、さまざまな要素を総合して租税回避行為に当たるか否かが判断されている。

例えば、株式やゴルフ会員権の買い戻し取引（いわゆるクロス取引）が租税回避行為と認定される場合があるが、これは、これらの物件の売買取引を繰り返したり、取引当事者にその売買の必要性がないにもかかわらずいわゆる損出しを目的とするなどの異常性が問題となるのである。

また、親族や同族会社と役員などのいわゆる特殊関係者間では利害が一致することが多く、租税負担を回避するための取引が行われやすい。このため、取引当事者の関係は、租税回避行為の判断に際し実務上の指針になると考えられる。

このほかにも、取引の対価が通常の取引価格と乖離する場合には、その対価が独立当事者間等の第三者間における取引価格と比較して適正か否か、また、通常行われる取引形態と異なる取引が行われた場合には、なぜその取引形態が選択されたのかなどから、租税回避に当たるかどうか判断されることも少なくない。

2 租税回避行為に対する否認規定のあり方

(1) 租税回避行為の否認規定と租税法律主義

上述のように租税回避に当たるか否かの判断基準は多様であり、具体的判断も容易ではない。しかし、現実に租税回避行為が行われた場合には、租税負担公平の見地からその行為を否認し課

税されるべきであるという意見も少なくない。

この場合における否認は、納税者の適法かつ有効な私法行為と切り離し、これと異なる行為を租税法上擬制した上で一定の課税要件を充足したものと認定するものであるから、租税法に明文の規定がなくても租税回避行為を否認できるか否かが問題になる。

これに関し、租税回避行為に対する一般的な否認規定としてドイツ等の立法例があるが、わが国にはそのような規定はない。これに類似する実定法規としていわゆる同族会社の行為計算の否認規定（所得税法第 157 条、法人税法第 132 条、相続税法第 64 条）があるが、この規定については、後述のように多くの問題点が含まれている。

租税回避行為について、否認規定がないことを理由として否認できないと解すると、現実には租税回避行為を行った者は不当な利益を受けることになり、通常の法形式を選択し通常の租税負担をした者との間で不公平が生ずることになる。また、租税負担の公平は、租税法に内在する法理であり、実質課税の考え方から否認規定の有無にかかわらず否認が認められるという見方もある。

しかしながら、租税法律主義の下では、法律の根拠なしに納税者の行った適法・有効な私法取引をそれと異なった法形式に引き直し、一定の課税要件を創出することは許されず、また、そのような権限を課税庁に認めることも許容できないと考えられる。したがって、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが相当であり、当審議会の基本的な考え方である。この場合において、法的安定性を害する恐れがあることから一般的な否認規定ではなく個別具体的規定を設けることが望ましい。

租税法律主義は、租税の賦課・徴収に関する事項はすべて法律に定めなければならないとするものであり、課税要件等を明確に定めることも要請されている。したがって、租税回避行為を否認するためには、前述のとおり法の根拠を必要とすることはいうまでもないが、その法律には、具体的かつ明確な否認の要件が示されていなければならず、そのことが租税法律主義に適合したものであることができる。

なお、税務に関する行政通達の中には、租税回避行為を否認する趣旨と解されるものが少なくない。これらの通達の実定法としての否認規定の解釈指針である場合はともかく、そうでないものは直ちに廃止するか、法令として明文化することが適当である。

(2) 同族会社の行為計算の否認規定の問題点と否認規定のあり方

現行の同族会社の行為計算の否認規定は、少数の株主等によって支配されている同族会社においては租税回避行為が行われやすいとの認識のもとに、租税負担の公平を維持するため、その行為又は計算を通常の行為又は計算に引き直して更正・決定を行う権限を税務署長に認めたものと解されている。

しかしながら、この規定については、法解釈上のみならず、執行上も多くの問題点が含まれていると考えられる。同規定にいう「不当に減少させる」の意義について、課税要件明確主義に反しないとする判例があるが、執行上の基準は明らかではない。また、否認の対象となる同族会社の行為・計算とは何かについて、非同族会社では通常なしえない行為・計算をいうとする判例がある一方で、純経済人の行為として不自然・不合理なものをいうとする判例がある。さらに、明文をもって「同族会社」と規定しているにもかかわらず、非同族会社に適用を認める例があり、租税法律主義の観点からの疑問も多い。

このため、同規定の適用を巡るトラブルが多く、最近では、個人の不動産所得の必要経費について、同族会社に支払った高額管理料の否認事例や、個人の同族会社に対する無利息貸付けについての利息相当額の認定課税などが問題となっている。このようなトラブルは、この規定の適用要件等がきわめて不明確であることに基因しているものである。

租税法律主義は、経済取引に対する法的安定性と予測可能性を保証するためのものであり、企業や個人の経済活動が多様化し、取引形態が複雑化した今日では、そのことが従来にも増して重要になってきている。

こうした観点からみると、どのような取引が租税回避に当たるかは、できる限り実定法規において明らかにする必要がある。その意味では、現行の同族会社の行為計算の否認規定は不適切であり、個別具体的な否認規定を明文化することで租税回避行為の問題に対処することが適当である。

この点について、現実に行われるすべての経済取引に対応する個別規定を明文化することは、およそ不可能なことであり、負担の公平を維持するためには現行の同族会社の行為計算の否認規定を存置すべきであるとの意見があった。たしかに個別否認規定がないことをもって租税回避行為を容認することは、租税公平主義の観点からは問題が少なくない。

そこで、現行の同族会社の行為計算の否認規定は、かりにこれを存置する場合でも、不当減少の判断基準を法文上明らかにするなど、適用要件の明確化を図るべきである。

なお、現行法の適用に関して、租税負担の対応的調整の問題がある。例えば、個人が同族会社に支払う高額管理料が否認された場合でも、その同族会社の収益は減額されず、また、個人がその同族会社から受ける給与についても課税後の減額更正は認められていない。これは、否認規定が適用された場合、否認の対象となった税目の課税標準を計算するに止まり、同族会社の行為計算の私法上の効果を否認するものではないという解釈に基づくものである。この結果、一種の二重課税が生ずることになるが、現行法は、同族会社等に対する罰則的な規定ではない。したがって、このような実質的な二重課税問題については、租税負担の対応的調整を行うことを提言する。

3 租税回避行為と税務行政

(1) アドバンス・ルーリングの導入

租税回避行為を否認するためには、原則として個別否認規定が必要であり、租税法律主義に基づき、立法で解決すべきであることは前記したところであるが、一方で、実定法としての個別否認規定に抵触しなければ、どのような行為計算でも容認できると解するのは適切ではないという意見も多い。

しかしながら、複雑多岐にわたる現実の取引について、租税回避行為に当たるか否かを的確に判断することは容易ではなく、納税者が予定している取引や行為・行動について、租税負担を予測することが困難な場合も少なくない。

このような問題を解決する方策として、いわゆるアドバンス・ルーリング（租税法解釈の事前照会手続）の導入が考えられる。税務行政の一環としてこの制度が導入されれば、取引に先立って課税庁の法解釈や見解を知り得るから、納税者の法的安定性と予測可能性は著しく高まることになる。

これについて、アドバンス・ルーリングは納税者の租税法解釈権を侵害し又は放棄したことになるのではないかという懸念があるが、課税庁の見解が納税者に不利な場合は、その取引を行った上で課税庁の処分を争うことで解決することができる。

また、アドバンス・ルーリングを制度化すると課税庁の事務負担が増大するという問題があるが、制度の導入によって審査事案や訴訟案件が減少すると予想されることから、この問題は必ずしもデメリットとはいえない。実際に制度化するためには、このほかのさまざまな問題点を検討しなければならず、導入に伴う弊害にも配慮する必要があるが、その制度化を検討すべきである。

(2) 資料情報開示制度の導入

アドバンス・ルーリングの導入と併せて、租税回避行為の否認と税務行政に関し、すべての行政通達と税務行政上把握した資料等の情報開示制度の導入を早急に検討すべきである。同族会社の行為計算の否認規定において、どのような取引を「税の負担を不当に減少」と判断したのか、個別規定、例えば役員報酬の規定における「不相当に高額」の事例、また行政通達における「課税上弊害がある場合」はどのように判断しているのかなど、課税庁は、否認規定の適用に関する多くの基準を有しているはずである。

これらの資料や情報を課税庁の内部に止め、税務調査や争訟事案にのみ利用するのは有益なこととはいえない。これらを公開することは納税者の税務に関する適切な判断指針となるものであり、ひいては納税者と課税庁の間の信頼が高まり、より民主的な税務行政に資するものと考えられる。