

最近の裁判例に見る 租税回避否認規定の課題

一橋大学大学院法学研究科ビジネスロー専攻

吉村 政穂

- ヤフー事件最高裁判決の持つ意味
 - 租税回避概念と否認規定の関係
 - 主観的要素に注目したテストへの疑問
- TPR事件から見える課題
 - 規定の趣旨・目的をどのように確定するか
 - その後の法改正は考慮されるのか？
- 同族会社の行為・計算否認規定と組織再編成に係る行為・計算否認規定（ユニバーサルミュージック事件地裁判決）
 - 「一連の取引」を観察することの意味

ヤフー事件最高裁判決の持つ意味

――道具としての否認規定

獲物と得物の関係

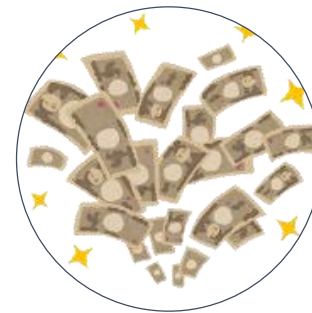
- 租税回避概念は鶴のようなもの
- 現行規定の解釈論として、「租税回避」を定義することで有益な議論ができるわけではない
- 立法論としても、ターゲットと道具は区別する必要がある



租税回避否認規定（GAARs）の主要な要素（Rosenblatt (2015) p. 29）



税務スキーム（scheme）
または取引（transaction）



租税便益（tax benefit or
advantage）

納税者の目的または意図

ヤブー事件最高裁判決

濫用的（**abusive**）な取引を捕捉するための規定
という位置付け

- ① <客観テスト> 当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか
- ② <主観テスト> 税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか

不自然性の判断

例示としての2つの局面

- 「通常は想定されない」（IDCF事件）
- 「実態とは乖離した」（ヤフー事件）
- 実務慣行との関係か、それとも関係規定との関係か？

→ どのような機能を有するものとして理解すべきか？

- 積極的な機能：法の規定が想定／許容する範囲の確定
 - 裁判官による趣旨・目的の探究
 - 経済的実質（economic substance）を備えているか
- 消極的な機能：通常の事業取引（ordinary business transactions）の除外

標的化（targeting）作用

法の濫用または実質主義（Substance over form）
といった基準に対して、

立法の意図、目的との結びつきによって：

- 適用にあたっての指針を提示
- 立法府の採用した決定を覆すことを回避

「その関係者にとって、組織再編税制に係る各規定が適用されるべき事案であること又は適用されるべき事案でないことは明らかというべきである。したがって、……」（調査官解説）

趣旨・目的の探究

＜制定法または立法者が意図した内容＞が意味する内容（Rosenblatt (2015) p. 79）

- ① 立法者が何を意図したか？
- ② 立法者であればどう適否を考えたか？
- ③ 立法・条文の構造からどのように考えられるか？

個別規定と否認規定との関係

文言の上では要件を充足しながら、趣旨・目的に反するというロジックにより効果発生を認めない（＝個別規定を書き換える側面）

- 裁判所は立法府の代弁者か？
 - 立法によって語られなかった部分の補充（予測）
 - 個別規定と相互補完的に機能（tandem approach）
- 立法の失敗を救済するものか？

合理性の判断

- 税負担の減少以外に；
- 合理的な理由となる事業目的その他の事由

GAAR構成要素としての租税回避の目的については、証明責任との関係が重要

- 「租税回避の意図」を必要な要素と考えつつ、実際の立証に当たって、①不自然性および②事業目的等の不存在により、推認し得るのが通常という理解に立っている（調査官解説）

主観テストのパターン

租税目的の積極的認定

| | |
|-----|--|
| 狭 | 唯一の目的；当該目的 |
| 中間的 | 主要な目的；主要な目的の1つ；主たる目的（の1つ）；重要な目的；支配的な目的など |
| 広 | 目的の1つ；副次的でない目的；実質的な目的 |

租税以外の目的（の欠如）テスト

（Lack of --）

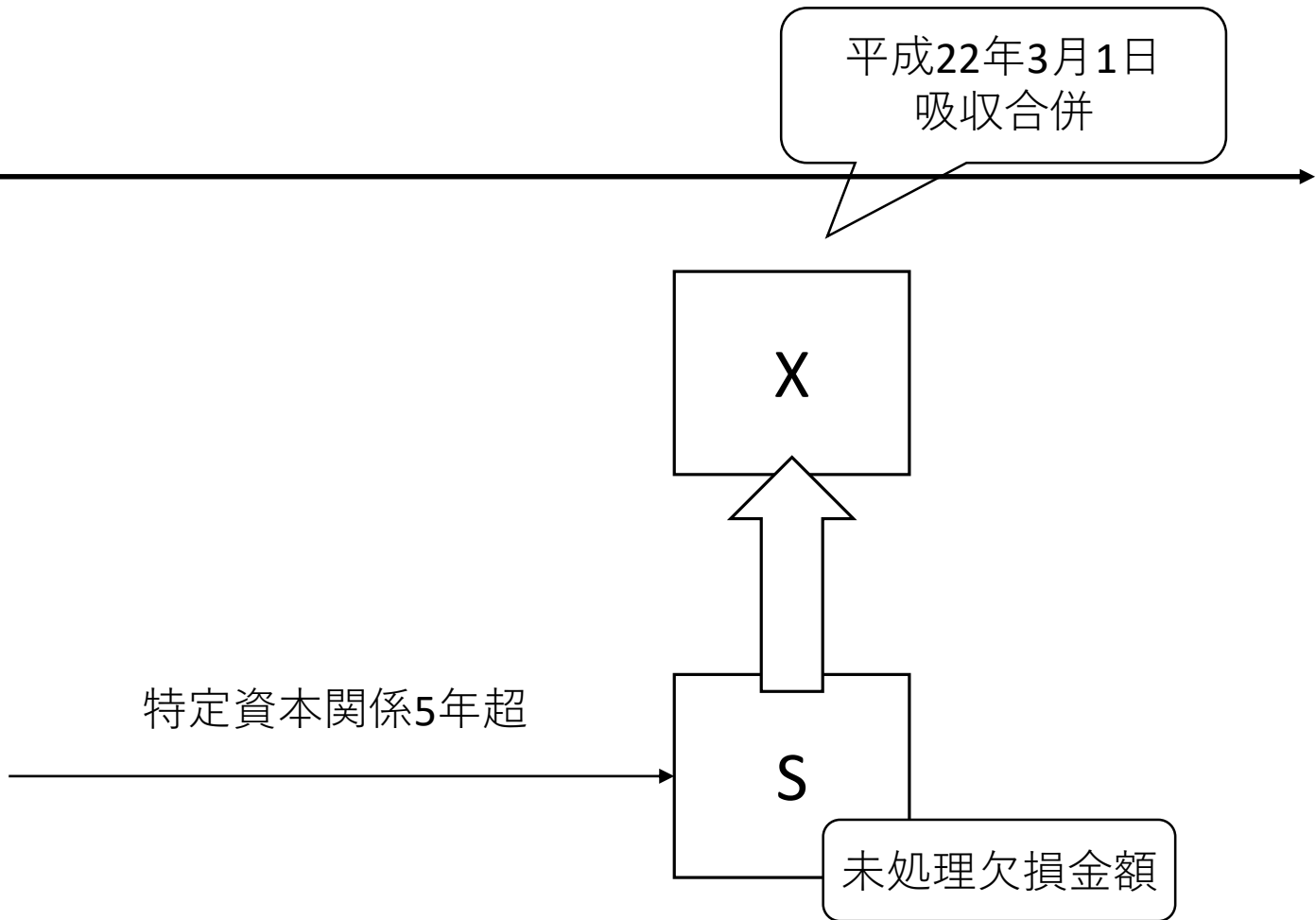
- **Business purpose test**
- **Non-tax purpose / bona fide purpose test**

主観テスト不要論 (Seiler (2016) p. 211)

- 不適切 (inappropriate) または人為的 (artificial) といった客観テストで代替し得る
- 客観テストに主観テスト (積極的な目的の認定) を付加する必要性は小さい
- 租税利益獲得の積極的な目的を求める意味は乏しい (實際上推定されているケースが多い)
- 納税者の主観的要素によって結果が左右されることへの批判
 - より良いアドバイスを受けられる納税者が有利
 - 課税当局、裁判所の裁量として行使される危険性

近時の裁判例から見える課題

TPR事件



地裁判決が読み取った趣旨・目的

- 「移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて……」
- 「組織再編税制は、完全支配関係がある法人間の合併についても、他の2類型の合併と同様、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定しているものと解される。」

個別否認規定と一般的規定の 関係

- 「法人税法は、個別的な否認規定である同法57条3項の適用が排除される適格合併についても、同項の規定が一般的否認規定の適用を排除するものと解されない限り、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われたものと認められる場合には、同法132条の2が適用されることを予定しているものと解される。」

TPR事件の難しさ

本来の趣旨・目的の探究

- 「これらの制度趣旨等の説明は、基本的に、当該各規定の立法当時の資料や解説等を基礎としたものであると解される。」（ヤフー事件最高裁判決・調査官解説）
- 組織再編税制創設（平成13年度改正）に近いタイミングであればそれほど悩みはなかったかもしれない。

どの時点の立法趣旨・目的か

- 平成19年度税制改正→「この移転資産に対する支配の継続とは、その営まれる事業に着目すれば、『事業を営んできた当事者が引き続き事業を営む』実態の継続と言い換えることもできます。」
(解説271頁)
- 平成22年度税制改正→グループ法人税制など
- 平成29年度税制改正→「『移転資産に対する支配が再編成後も継続している』かどうかについて、現行の組織再編税制は、グループ経営の場合には、グループ最上位の法人がグループ法人及びその資産の実質的な支配者であるとの観点に立って判断しているという側面もあり……」 (解説317頁)

裁判所が適用することの限界

- 個別規定と相互補完的に機能することを目指すべき？（tandem approach）
 - 「合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定している」と本来の趣旨・目的を読み取ることで、実際の立法府の決定（適格要件の設定）を覆しているのではないか？
 - 制定法と実際のスキームとの間に存在するギャップを埋めることで十分と解するべきではないか

同族会社の行為・計算否認規定と
組織再編成に係る行為・計算否認
規定

同族会社の行為計算否認規定

「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」か否かは、専ら経済的、実質的見地において当該行為計算が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を基準として判定すべきものと解される。

→ヤフー事件最高裁判決は、純粹経済人の行為として合理性を有しているかという基準（いわゆる経済合理性基準）と整合的な枠組みを目指したことが窺われる

判断枠組の共通性

- 法人税法132条

純経済人の行為から乖離が見られた場合に、そのギャップを埋めるために発動

<乖離>



(正当化事由の存否)

純経済人の行為

- 132条の2

法（個別規定）が想定する手順・方法から乖離が見られた場合に、そのギャップを埋めるために発動

<乖離>



(正当化事由の存否)

通常想定される手順・方法／実態

税負担の均衡 (tax parity)

- 同族会社と非同族会社の間での税負担の公平を維持する趣旨
- 「当該行為又は計算が、純粹經濟人として不合理、不自然なもの、すなわち、經濟的合理性を欠く場合には、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引（独立当事者間の通常の取引）と異なっている場合を含むものと解するのが相当であり、このような取引に当たるかどうかについては、個別具体的な事案に即した検討を要するものというべきである。」（IBM事件控訴審判決）

純経済人の行為が果たす機能

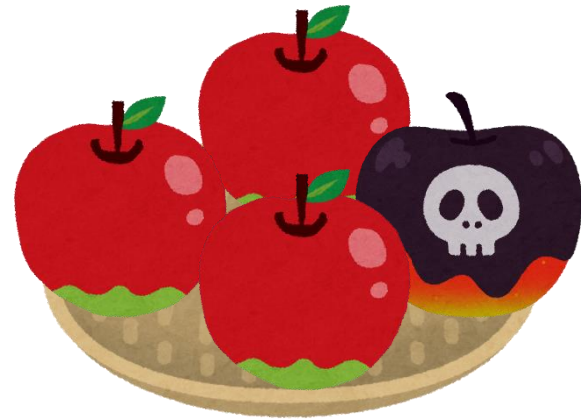
- 個別規定の趣旨・目的といった標的化の仕組みが存在しない前提で、
 - 適用の指針を与え、
 - 納税者（同族会社）の負担に枠をはめるもの
- 全体としては（租税目的を含めて）合理的なスキームにおいて、経済的に合理性がないように「見える」一部分を修正する規定としての運用実績（佐藤(1994)参照）

ユニバーサルミュージック事件地裁判決

- 国側が、「一連の行為」の合理性を問題視する必要はあったのか？
 - 地裁判決の姿勢——「本件借入れ」のみに問題を限定
- 共通の判断枠組に依拠することが適切だと考える立場からは、「純経済人」としての行為・計算からの乖離（不自然性）と経済的合理性の判断を混同したものに映る
 - 特に、経済的合理性を判断するにあたり、「同族会社が、自らが同族会社でなければなし得ないような行為や計算を行った」ことを考慮する余地はない
 - Cf. 移転価格税制における独立当事者間取引

「一連の行為」

- 一連の行為の結果として、不合理な迂回が生じている。
- 一連の行為のいずれかに不合理な取引が混入している。



それぞれの例

- IDC事件最高裁判決

「あえて非適格分割とするため、.....当事者間の完全支配関係を一時的に断ち切るものとして、.....本件計画が立てられ、そのとおり実行されたものとみることができ。」

- 「計算」の否認

- スリーエス事件地裁判決

「原告は子会社を救済する必要性、妥当性を指摘して右行為の合理性を主張するが、株式を取得する際にはそのような背景事情を捨象して株式自体の価値に着目して対価を決定するのが、税法の想定する通常の経済人を基準とした合理性のある行為と考えるべきである。」