

新しい時代を拓く 国税基本法の制定に向けて

- I 租税法律関係における適正手続の保障
- II 租税回避への対応

21 世紀政策研究所 研究プロジェクト

「国税基本法の制定に向けて」

研究主幹：朝 長 英 樹

2009 年 10 月

21 世紀政策研究所

－ 目 次 －

はじめに

要綱（案）

要約

I 納税者保護の検討—租税法律関係における適正手続の保障

総 論 納税者保護の要請と国税通則法の位置付け（酒井克彦）…………… I－1

第1章 租税法律関係における適正手続保障（玉國文敏）…………… I－9

第2章 調査における適正手続（堀口和哉）…………… I－26

第3章 租税手続における納税者の権利保護（吉村典久）…………… I－47

第4章 更正の請求と適正手続（池本征男）…………… I－57

終 章（酒井克彦）…………… I－75

II 納税義務の履行—租税回避への対応

総 論 租税回避否認規定の今日的意義（酒井克彦）…………… II－1

第1章 現行租税法における否認規定の限界（伊藤義一）…………… II－10

第2章 諸外国における租税回避否認規定（今村 隆）	II - 35
第3章 租税回避への対処としての具体的提案（酒井克彦）	II - 66
第4章 租税回避への対処についての手続面の検証（今村 隆）	II - 90
終 章（酒井克彦）	II - 100
【参考資料】 各国の租税回避否認規定	II - 105

21 世紀政策研究所 研究プロジェクト

「国税基本法の制定に向けて」

原稿執筆委員一覧（50 音順）

- 研究主幹 税理士・日本税制研究所代表理事 朝長 英樹
- 委員 税理士・中央大学兼任講師 池本 征男
- 委員 税理士・松蔭大学大学院教授 伊藤 義一
- 委員 駿河台大学法科大学院教授 今村 隆
- 委員 国土舘大学法学部兼大学院法学研究科教授 酒井 克彦
- 委員 中央大学大学院法学研究科教授 玉國 文敏
- 委員 高千穂大学商学部兼大学院経営学研究科教授 堀口 和哉
- 委員 慶応義塾大学法学部兼法科大学院教授 吉村 典久

はじめに

近年は、納税者と課税当局との間のコンフリクトをどのように解決するかということが重要な課題となっているが、かかる課題は、一部の項目を対症的に手直しすれば解決するという性質のものでは決してない。

この点の問題解決に当たっては、さまざまなアプローチが考えられるが、納税者と課税当局との間のコンフリクトを解決するために、納税者の権利保護の充実と納税義務の適正な履行の確保という納税者と課税当局のそれぞれの拠り所となる基本理念を謳う基本法を制定することも考えられる。

このような視角から、当国税通則検討委員会においては、将来的に基本法制定への提案に繋げるべく、更に具体的な検討事項として、納税者の権利保護の観点から「租税法律関係における適正手続の保障」について、更に、納税義務の適正な履行の確保という観点から「租税回避への対応」についての議論を行った。ここに、これまでの議論の成果として、一定の報告書を提示するが、その趣旨は、「新しい時代を拓く国税基本法の制定に向けて」という標題に示したとおり、基本法の制定に向けての方向性の模索である。

報告書の性質上、要綱としては具体的提案を示しており、その内容は、個別問題をクリアするものとしての意味を有するに留まるが、私たちはこの報告書が、背後にある汲み取るべき膨大な論点へのアクセスのための一つの鍵となり、ひいては将来の国税基本法制定への議論の足がかりとなることを願ってやまない。

要 綱 (案)

- ・ 納税者保護及び納税義務の適正な履行を図るために、国税通則法を国税基本法に衣替えさせ、租税法律主義関係における適正手続の保障及び租税回避への具体的対応の措置を講ずる必要がある。
- ・ 適正手続保障のためには、アドバンス・ルーリング制度の拡充が重要である。現在も国税庁において文書回答手続が行われているが、これは通達による行政上のサービスであり、法的措置ではない。国税通則法にアドバンス・ルーリング制度を創設するべきであると考え。
- ・ 重加算税賦課決定の際には、理由附記を必要とすべきである。その際に、チェックシートを活用するなどの行政手法が考えられる。
なお、将来的には、白色申告者に対する更正処分においても、理由附記制度を創設すべきである。
- ・ 原則として臨場調査の事前通知を行う必要があると考える。いかなる立法措置が必要かについては諸外国の例を参考とし更なる検討が必要である。
- ・ 調査終結時の調査内容についての説明責任を法制上明確にすべきである。
- ・ 更正の請求期間を1年から3年に延長すべきである。更に、特例誤りや確定行為に後発的な瑕疵が生じた場合についても更正の請求事由とすべきである。
- ・ 明確性の担保及び否認規定の濫用措置を講ずることを条件として、一般的租税回避否認規定の創設を設けるべきである。

要 約

- 租税法は各個別法がバラバラに規定されているが、その基本法たるべき法律がない。基本法において納税者が保護されるべき旨を規定するとともに、適正公平な課税の実現がなされることが租税法の目的であることを示す国税基本法を制定する必要があると考える。

その際、国税通則法がその役割にもっとも近接した既存法であることから、同法を基本法に改訂することが望ましいと考える。

- 納税者の予測可能性を担保するためには、租税法の解釈適用に関する税務当局の考え方を事前に知る機会が納税者に付与されるべきであると考えるところ、この役割を担うものとして文書回答手続がある。しかしこの制度は、各国で実施されているアドバンス・ルーリング制度とは異なり、通達による行政上のサービスであり、法的措置ではないため、回答内容の法的拘束力については疑問が残る。また、その適用対象取引が限定され過ぎているという問題もある。

そこで、国税通則法にアドバンス・ルーリング制度を創設するべきであると考えます。

- 納税者保護のためには、納税者が如何なる理由に基づいて更正又は決定処分を受けたのかを知ることができる制度が望ましいが、現行制度においては、理由の附記は青色申告者に認められているだけである。将来的には、白色申告者に対する更正処分においても、理由附記制度を創設すべきであると考えます。もっとも、この議論においては青色申告制度そのものの存在意義をも検討すべき論点として浮上するものと考えられるところから、更なる検討が必要であると思われる。ただ、不利益処分としての性格が強い重加算税の賦課決定処分における理由附記については、先行して実施すべきではないかと考える。

- 質問検査権行使についての規定はあるものの、調査時における具体的調査手続等を直接規定する条文はなく、専ら税務当局の裁量権の範囲如何によって判断されているところ、必ずしも裁量権の範囲も明確ではないため、法律的解決がなされるべきである。特に、臨場調査の際の事前通知については原則的にこれを行う必要があるとする条文を用意すべきであると考えます。また、調査終結時の調査内容(調査結果)についての説明責任も法律において明確にすべきであると考えます。

- ・ 更正の請求については、現行法上、原則として法定申告期限から1年と規定されているが、そもそも職権による減額更正処分の期限が5年間であることからすれば、そのバランスに欠けているとの指摘も多い。更正の請求には原則的排他性が認められていることを考えれば、1年が過ぎてしまえば納税者は誤った申告内容による租税負担を甘受しなければならないことになってしまう。そこで、「法定申告期限から1年」とされている更正の請求の期間を延長して、「法定申告期限から3年」とすべきであると考え。

また、更正の請求は、「国税に関する法律の規定に従っていなかった」又は「当該計算に誤りがあった」場合に限って認められると規定されていることから、所定事項の申告をしそこなったことを理由とする更正の請求は認められないことになる。これでは、更正の請求制度が納税者の法的権利を保護する制度であるとしても、その機能は限定されたものであるといわざるを得ない。そこで、所得計算の特例の選択誤りがあった場合や確定後に後発的な瑕疵が生じた場合についても、更正の請求理由として認めるべきではないかと考える。

- ・ 憲法の要請する租税法律主義とは国民の自己同意に基づく法律によって課税をすることを要請する考え方である。ところで、租税回避行為を「課税根拠規定の要件の文言には形式的には該当しないが、該当しないとすると当該課税根拠規定が課税対象を規定している趣旨・目的に反すること」あるいは、「課税減免規定の要件の文言には形式的には該当するが、該当するとすると当該減免規定が減免するとしている趣旨・目的に反することであり、本来的減免規定の場合には、本来的に減免するとしている趣旨・目的に反することであり、政策的減免規定の場合には、当該政策的理由に反すること」と位置付けると、租税回避は一般国民の予測の裏をかく行為ということにもなる。そこでは、自己同意と同一視し得る事前承認たる法律の趣旨や目的に反する租税回避行為を積極的には認めないとする考え方を見出すことができる。しかしながら、現行租税法には租税回避の一般的否認規定は存在しない。そこで、一般的租税回避否認規定が必要であると考え。

もっとも、一般的租税回避否認規定の創設は、明確性の問題や同規定の濫用的適用という問題をも惹起することになるから、これらの問題についての措置を講ずることが出来ない限りかかる規定を創設することには消極的であるべきであろう。具体的措置としては、法律における例示列挙による明確性の担保や、前述のアドバンス・ルーリング制度の創設による同規定の適用に関する問い合わせ制度の創設、同規定の濫用防止のための諮問機関の創設などが考えられる。

総論：納税者保護の要請と国税通則法の位置付け

酒井克彦

はじめに

納税者保護の観点からは、実質的に納税者の権利を保護し確認するためには、具体的に何がなされるべきなのかという点に着目した議論が展開される必要があると考える。

その議論に先立ち、確認すべき点として、自立した納税者を前提とするということである。すなわち、この際、パターンリズム的発想からは離脱しなければならない。その際、従来から言われ続けてきたことではあるが、強調されるべきは事前手続の充実である¹。

I 納税者の保護

納税義務は、憲法 30 条に「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」として謳われているが、その主語は国民である。そのこととも関連させると、基本法制定に関する考察に当たっては、納税者側からの視点が重要であると考え。では、そこでの納税者をどのように捉えるかということが一つの重要なポイントである。当委員会では、「納税者」を「自立した納税者」と位置付け、納税者の保護は弱者救済という視点から眺めるのではなく、自立した納税者としての自身の権利を確認するという視点が重要であると考え。これが、当委員会の求める納税者の保護という意味である。この観点からは、溺れる納税者を救済するという事後的な救済手法ではなく、むしろ、納税者と租税行政当局との間の確認手続のような事前手続の重要性が強調されることとなる。

もっとも、納税者が弱者となる点を否定するわけではない。いかに自立した納税者であっても、情報量や情報処理能力という点では、あきらかに租税行政当局と比してみれば弱者ということになる。しかしながら、そのことは納税者を租税行政当局に依存した存在とみるのではなく、単に情報という面でのみの格差ゆえの現象であるから、いわばそれは単なる「情報弱者」にしか過ぎないと考える。したがって、情報弱者という点で、しばしば弱者

¹ もっとも、事前手続のみでは、納税者の権利確認には十分ではない。この点は本稿では触れていないが、争訟制度や第三者機関によるオンブズマン制度など、これまで多くの論者によって提案が試みられてきた点についても検討を加える必要がある。

的立場づけとなる面を否定することはできないが、さりとて、あくまでも納税者保護をパターンリズム的視点(父権的視点)から捉えるべきではなく²、情報提供の偏在の是正がなされさえすれば、納税者は十分に対等な自立した主体と位置付け得るのである。

このことは、納税者の権利保護のために情報の提供がいかに重要かという点でも意味をなす議論であるとする。すなわち、納税者の保護の観点からは、納税者に必要な情報をいかに提供し得るかという点こそが、第一義的に図られるべきということにもなる。

この点につき、納税者に必要な情報の適格な提示をもって対等な納税者としての位置付けを確保することができるという見方はやや短絡にすぎるとの批判もあり得るが、基本路線はそこに置くというだけであり、それ以外のセーフティネットの構築などを無視するというコンテキストでは決してない。

ここにいう納税者保護というのは、溺れる納税者を救い上げるというイメージではない。納税者の権利保護とは、納税者の権利を「確認」するということである。

前叙のとおり、情報偏在を防止するための具体的方策としては、例えば、文書回答手続の充実や不利益処分時の理由附記が挙げられよう。また、事前手続という意味では、行政手続法の適用範囲の拡大についても再検討されるべきであろう。

これら納税者の保護の問題は各税に共通の事項であることが多いのであるが、したがって、立法論的検討ということになると、国税通則法の整備の文脈で論じられるべきものであるように思われる。もっとも、納税者の保護は現在各税法に位置付けられる、質問検査権行使や青色申告制度との関係も非常に重要な問題であるが、これらの規定は国税通則法に定められているわけではない。とすると、国税通則法の議論のみでは終わらない問題を包摂しているとみるべきであるように思われる。しかしながら、同時に、何故に国税通則法にこれらの手続的規定が用意されていないのかという別の租税法大系に大きく関わる問題も浮上してくるのである。

II 国税通則法の位置付け

1 国税通則法は基本法か？

納税者の保護に関する議論を展開するに当たって、国税通則法の位置付けを考えておく必

² このような視点は、最近の消費者保護法制においても同様のベクトルにあることを看取できる。消費者契約法、金融商品販売法、金融商品取引法など多くの消費者法でもかような観点からの議論が中心であるといえよう。

要があるように思われる。同法は基本法であろうか。あるいは、そうでなかったとしても、租税法規の基本法的性格を有しているのであろうか。

国税通則法制定当時主税局税制二課課長補佐であった平尾照夫氏は、「全体を通観して見れば、やはりこれは租税法の通則法であろうという具体には私は思うのです。しかし租税法の基本的な法律構成という面では、従来非常に不明確な点が多々ございましたが、そういうものが手続規定の中に随所に織り込まれて規定されておりますから、そういう意味においては法律的な角度から見て、基本法であるということも性格論としては言えるであろう、こういう具合に思います。」と論じられる³。

しかしながら、他方で、租税回避の否認規定や一般的記帳義務、質問検査権の統一的規定などは、税制調査会答申に盛り込まれていたにもかかわらず、国税通則法の制定時には立法化されなかったのである。租税回避の否認規定については本報告書の第2編において取り上げることとするが、その他の各税目に共通事項である記帳義務や質問検査権の規定が依然として国税通則法に規定されていないということは、基本法としての性格付けに疑問の余地を残すこととなったわけである。

また、この点について考察するに当たっては、国税徴収法との関係についても確認しておく必要がある⁴。

³ 座談会「国税通則法をめぐって」〔平尾照夫発言〕ジュリ 251号 21頁。

⁴ 当時大蔵省主税局税制二課長であった志場喜徳朗氏は、「現実の税法体系を見ますと、各課税実態に関する税法と、それから各税に関する主として滞納処分等の手続関係を書きました徴収法と、二本であったわけですが、従来の国税徴収法も、部分的には、国税についてのある税目についてのみの法律でないという意味から、共通税法という性格はあったわけがございますし、そういう法律でありますために、それを実は形式を借りると言っておかしいでしょうけれども、その法律の中で、直接徴収なり、滞納処分手続なりに関係することでない事項についても、この法律の形をかりて、国税通則法的な共通部分を一部もっておったという体系になっていたと思うのです。つまり、従来の国税徴収法も、部分的な国税通則法であるという形になっておったと思います。ですから…、租税徴収制度調査会で、法律としては国税徴収法の改正の審議をいたしておりましたけれども、単に徴収、滞納処分の手続的な議論にとどまることなくして、やはり通則法、共通法としての問題を提示されたということがあったと思いますけれども、その意味から申しますと、徴収法をさらに拡充発展させまして、いわゆる今度の国税通則法の体系、中身と合わせて、徴収、滞納処分の規定をこれは両者とも各税に関係する共通する事項であるという意味で、一本の法律にまとめるということも、税制調査会の審議の過程では、徹底した議論としては確かに論ぜられたことでありますけれども、その際に、せっかくと言っておかしいのですが、国税徴収法というものがあって、それはそれなりに一つの手続法的な意味で動くという、独立の法律体系をもっているのじゃないか。したがってそれはそれとして、実質上の滞納処分法という意味ではありますけれども、名前も徴収法として残し、通則的な事項はまとめて、現在の徴収法に部分的に盛り込まれている通則法のほかに、ほんとうの意味のその他の通則法もまとめたもので、二つの法律にするというほうが、より実際的ではなからうか。これは理論的に、体系的にすっきりということとは離れまして、より実際的ではなからうかという意味で、二本の税制になったという意味に私どもは理解しているわけでありまして、その意味から言いまして、両者の関係というものは、論理的に分離されるものか、あるいは論理的には一体であるが法律の形式をどうするかということであるか、そんなことではなかったかと理解しております」と述べられる(座談会「国税通則法をめぐって」〔志場喜徳朗発言〕ジュリ 251号 13頁以下)。

田中二郎教授は、「税制調査会の国税通則法小委員会でも、むしろ国税徴収法を織り込んだ一本の国税通則法にすることはどうかという意見もあったのですが、実際的には一本でも、二本であっても、そう大して違いはないだろうというので、国税通則法の中に盛るほうが適当なものはそっちへ吸収し、国税徴収法は、実質的には国税滞納処分法という形にして残すということにしたわけです。」と論じられる⁵。

このようにみると、国税通則法は国税徴収法との二本の手続法規定のもう一つという意味合いに留まるようにも思われる。あるいは、国税徴収法の「中間的な租税通則法」的な性格⁶をもつ条文があげて国税通則法に移されたという経緯や⁷、国税通則法 40 条《滞納処分》が、「税務署長は、第 37 条《督促》の規定による督促に係る国税がその督促状を発した日から起算して 10 日を経過した日までに完納されない場合、第 38 条第 1 項《繰上請求》の規定による請求に係る国税がその請求に係る期限までに完納されない場合その他国税徴収法に定める場合には、同法 その他の法律の規定により滞納処分を行なう。」と規定しているところからすれば、滞納処分の一般的規定が国税通則法 40 条であり、その具体的な内容が国税徴収法に規定されていると考えるべきであるようにも思われる。つまり、国税通則法 40 条は滞納処分についての一般的ルールを定め、特別法を国税徴収法に譲るというように体系的に理解する整理が考えられる。

なるほど、国税通則法 4 条《他の国税に関する法律との関係》は、「この法律に規定する事項で他の国税に関する法律に別段の定めがあるものは、その定めるところによる。」と規定しており、かような規定からすれば、同法が一般法あるいは基本法と位置付けられ、各税法がその特別法と整理されるべきであるように一義的には思われる。しかしながら、国税徴収法は、その第 1 条《目的》において、「この法律は、国税の滞納処分その他の徴収に関する手続の執行について必要な事項を定め、私法秩序との調整を図りつつ、国民の納税義務の適正な実現を通じて国税収入を確保することを目的とする。」と規定しており、国税の滞納処分

⁵ 座談会「国税通則法をめぐる」〔田中二郎発言〕ジュリ 251 号 14 頁。

⁶ 吉国二郎ほか編『国税徴収法精解〔第 17 版〕』25 頁(大蔵財務協会 2009)。

⁷ 政府税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」(第一国税通則法の制定の趣旨とその法形式)は、「現在、国税徴収法は、単に滞納処分等の徴収手続のみを定めたものにとどまらず、その外に各税に共通する事項について部分的に規定を設けており、この意味で同法は、中間的な通則法としての性格を有しているといえよう。しかし、国税徴収法として制定される限り、通則法としての性格をもたせるには限度があり、かえって現行の制度はこの意味で国税徴収法の性格をあいまいにしているといわなければならないであろう。また、このような事項を各税法においてそれぞれ規定することは、いたずらな規定の重複と複雑化をもたらすだけでなく、法律形態としても適当でないと考えられるのであって、結局これを統一的に整備して規定した法律を制定することが最も適当かつ必要であると認められ、このような法律として、国税通則法の制定が望ましいと考えられる。」と答申している。

等についての必要事項が同法に規定されるということを目的としていることが分かり、あくまでも国税通則法に規定されていない特例を規定するものであるとか、あるいは国税通則法の規定に不足する部分につき補充的な規定を用意したものとは位置付けられていないように思われる。

この点は、志場喜徳朗氏が、「〔国税通則法の〕第3章の第2節第2款として『滞納処分』という条が40条でありますけれども、これはゼネラル・ルールを、通則法で書いて、特例法を徴収法に譲るということではなくて、滞納処分については、国税徴収法によって滞納処分を行なうという書き方になっているわけです」とし、「実は実体的には一本のやつを、便宜主義的に二本に分かれているというひとつの現われ」であると説明されている⁸。したがって、滞納処分をみると、国税通則法が基本法的意味合いを有するということでは決してないのであって、同法4条の規定は滞納処分には及ばないと理解すべきということになるのである。すると、国税通則法4条をもってして、同法が租税法の基本法的位置付けを示したとの理解は、適切なものということにはならないように思われる。

このように、国税通則法が基本法としての性格を有しているのかどうかという点は必ずしも明確ではなく、理解の仕方としては、基本法としての性格を全面的に否定することはしないものの、手続法としての個別税法に過ぎないともいえる性格付けのし辛い税法が国税通則法であるということはいえよう。

2 租税法の簡易平明化

租税法は、複雑難解であってはならず、つとめて簡易平明なものでなければならないという点について異論を差し挟む向きはなかろう。国税通則法制定の第一の趣旨はまさにこの点から、「この税法の簡易平明化を図って、納税者の理解を容易にすることにあつた」と説明されている⁹。すなわち、「各税法の…構成を改め、各税法は、原則として課税実体に関する規定を中心に定めることとし、一方、手続等に関する共通の事項は、以前の各税法から削除して、これを国税通則法にまとめて規定することとした」のである。このようにして、「各税法は、課税実体に関する規定だけになって、すっきりした形となり、少ない条文数をもって簡明にその内容を知りうることになるし、手続等に関する事項も、一本にまとまって統一的に

⁸ 志場・前掲注4、14頁。

⁹ 荒井勇代表編『国税通則法精解〔第12版〕』20頁(大蔵財務協会2007)。

理解しやすくな」り、そして、「各税法が手続に関する共通の事項から解放されて身軽になるが故に、所得税法や法人税法についても、その課税実体に関する規定について整備改善してゆくための道が開かれた」というのである。

そうであるとするならば、記帳制度や青色申告に関する規定あるいは、調査や質問検査に関する規定が国税通則法に用意されていないこと理由は、必ずしも明確ではなく、手続等に関する事項が「一本にまとまって統一的に理解しやすくな」ったものと本当にいえるのかという点には疑問も浮上する。

3 租税に関する基本的な法律関係の明確化

納税義務が国民の最も重要な義務の一つであるとはいっても、租税法律関係が、国民の利害にきわめて密接な関係を有していることから、「租税に関する法律関係は、これを明確に決定しなければならない」といわれている。ところが、「以前は各税法が個別的ないし部分的に制定され、各税目における課税目的を追求することに主眼がおかれてきていたために、そこには、およそ租税に関する基本的な法律関係を明確に規定するという配慮を欠いており、そのために、解釈上の疑義や無用の紛争を招くとともに、納税者の正当な権利利益を擁護する上において充分とはいえない状態にあった」といわれている¹⁰。例えば、①租税債権の成立及び確定に関する通則的規定の欠如、②賦課及び徴収に関する期間制限の制度における、これら両者の性質上の区分の不明確性や、直接税と間接税との間における、賦課権の期間制限の不統一、③各課税方式の意義の不明確性、④申告・修正申告及び更正決定の相互間における法律効果の関係の不明確性などが指摘されていたのである。

そこで、国税通則法は各税に共通する制度を統一し、整備して規定するというその性格に鑑みて、それまでの税法の欠陥を是正し、これらの基本的な法律関係を明らかにしたのである。

このような租税法に関する基本的な法律関係が明確化されたことは特筆すべきであり、このことは現行国税通則法のもつ最も重要な機能の一つであると考えられるが、他方で、私法あるいは一般法理との関係の不明確性は依然として存在しており、かかる不明確性について、国税通則法は何らの解決もしていないといわざるを得ない。例えば、従来から議論されてきたところに限定して取り上げるとしても、租税法律関係における信義誠実の原則の適用や権利濫用法理の適用といった民法あるいは一般法との関係は立法論的に解決されてもよいように

¹⁰ 荒井・前掲注 9、20 頁。

思われる。これらの、かかる機能を現行国税通則法に求めることは無理なことというべきであらうか。

Ⅲ 国税通則法が規定する納税者の権利救済規定の位置付けと納税者保護

国税通則法は、前述のとおり、「租税に関する基本的な法律関係を明確に規定するという配慮を欠いており、そのために、解釈上の疑義や無用の紛争を招くとともに、納税者の正当な権利利益を擁護する上において充分とはいえない状態にあった」ことから制定された租税法であると説明されている。かように納税者の保護という観点から国税通則法を眺めてみると、同法は、訴訟又は行政庁に対する不服申立てによる権利救済と正しい行政の実現を狙いとす行政事件訴訟法や行政不服審査法の特別法に相当する規定を含んでいることが分かる。また、処分、行政指導及び届出に関する手続に関し共通する事項を定めることによって、行政運営における公平の確保と透明性の向上を図ることを目的として制定されている行政手続法と国税通則法との関係をみると、国税通則法では、国税に関する法律に基づく処分等については行政手続法の適用をしないことを示しているので、国税通則法は行政手続法の特別法に相当する処分手続規定を含んでいることにも注意をすべきであらう。このようにみると、国税通則法は国民の権利利益を保護する法律の特別法あるいは特別的規定を用意した法律としての意義を有することが分かるのである。

ところで、上記行政不服審査法 1 条《この法律の趣旨》は、「この法律は、行政庁の違法又は不当な処分その他公権力の行使に当たる行為に関し、国民に対して広く行政庁に対する不服申立てのみちを開くことによつて、簡易迅速な手続による国民の権利利益の救済を図るとともに、行政の適正な運営を確保することを目的とする。(下線筆者)」と規定する。また、行政手続法 1 条《目的等》は、「この法律は、処分、行政指導及び届出に関する手続並びに命令等を定める手続に関し、共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性（行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう。第 46 条において同じ。）の向上を図り、もつて国民の権利利益の保護に資することを目的とする。（下線筆者）」と規定している。

他方、これらの特別法的位置付けにある国税通則法においては、その目的を次のように規定している。すなわち、国税通則法 1 条《目的》は、「この法律は、国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係

を明確にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もって国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする。」とする。

この規定をみれば、国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とするという点は示されているものの、少なくとも、条文の文言からは、「納税者の保護」という目的はないことが分かる。しかしながら、国税通則法には争訟制度や処分手続等の手続規定も包摂されているのであって、かような意味では、権利救済法としての手続法の性質をも併せ有するはずである。それにもかかわらず、納税者の権利保護という観点での記載がないことに疑問が惹起されるのである。

これらの疑問の延長線上には、現行国税通則法を国税基本法として位置付け直し、記帳制度、青色申告制度あるいは調査の場面における質問検査権行使に関する規定など、各税法に共通する事項を同法に盛り込むとともに、反射的に各税を整備し直すことが考えられる。その際に、納税者の保護という視点の欠落をいかに基本法に盛り込むべきかという観点から再度検討をする必要性を指摘しておきたい。具体的には、国税通則法 1 条の改正に伴う納税者保護の視点の確認が必要であると考えられる。

第1章 租税法律関係における適正手続保障

玉國文敏

I 「適正手続」の意義と適用範囲

日本国憲法31条は、「何人も、法律の定める手続きによらなければ、その生命もしくは自由を奪はれ、又はその他の刑罰を科せられない。」と定める。この規定は、一般に、アメリカ連邦憲法における適正手続条項（due process clause）に由来しており、わが国における適正手続条項を定めた規定であると理解されているが、この規定にどのような内容が盛り込まれているのかについては、憲法学者の間でも見解が分かれている¹。

とりわけ文言上、刑事手続に限定した表現を用いているわが国の憲法31条の場合には、その趣旨が行政手続や租税手続に及ぶのか、また、どういう形で適用(準用)、あるいは類推適用されるのかについては議論が分かろう²。

一般行政法関係における裁判例中には、個人タクシー事件の第一審判決（東京地裁昭和38年9月18日判決・行裁例集14巻9号1666頁）のように、憲法31条等の下で「国民の権利、自由が実体的のみならず手続的にも尊重さるべきことを要請する趣旨を含む」ことを指摘する見解も見られる。その一方では、群馬中央バス事件最高裁判決（最高裁昭和50年5月29日第一小法廷判決・民集29巻5号662頁）は、「（憲法31条が）行政手続にも適用ないし準用があ

¹ たとえば、野中俊彦ほか・憲法I（有斐閣・平成4年）365頁以下（高橋和之教授執筆）、山内敏弘他著・現代憲法講座（下）（日本評論社・1985）240頁以下など、多くの憲法概説書が、そのことを指摘する。

² 野中ほか・前掲書（注1）370頁参照。なお、群馬中央バス第一審判決（東京地裁昭和38年12月25日判決・行裁例集14巻12号2255頁）は、刑事手続と行政手続における手続保障の程度の違いについて、次のように述べている。「行政作用は、公益目的実現のための積極的な国家作用であり、事情の変化に迅速に適應することが要求されるところから、その手続に、司法手続におけると同様の厳格さといふ重さを要求すべきでないことは当然であつて、英米におけるように、自然的正義（Natural Justice）ないし手続的適正手続

（procedural due process）の原理の発展がみられず、行政委員会制度の発達とこれを背景とする諸原則の展開が見受けられないわが国の現状において、前述の、恣意、独断ないし他事考慮を疑うことが客観的にいわれがたいと認められる手続なるもの内容が、現実、具体的にいかなる手続を指すものであるかを決定することは、極めて困難な問題であり、結局、いかなる手続がこれにあたるかは、当該行政処分目的、性質、これによつて規制を受くべき権利、自由の性質、処分の形成のために特別の機関や手続が設けられている場合には、その機関や手続の性質、その機関が果たすべき正当な役割り、その手続の運用の方法についてのあるべき姿等その他一切の具体的事情をしんじやくして、手続の全過程を検討することによつて各個の場合につきこれを決定するほかはない。」このほか、金子教授は、アメリカの判例法理を検討しつつ、行政手続や租税手続における黙秘権や自己負罪の特権の適用を考察される。金子宏「行政手続と自己負罪の特権—租税手続を中心とするアメリカの判例法理の検討—」国家学会百年記念『国家と市民』第1巻（有斐閣・昭和62年）105頁以下。

るか否かにつき判断を示すことなく原判決の結論に導いたのは、憲法三一条の解釈を誤つ(ている)」とする上告理由に対して、法律の規定で「免許の許否の決定の適正と公正を保障するために制度上及び手続上特別の規定を設け、全体として適正な過程により右の決定をなすべきことを法的に義務づけている」のであるから「憲法三一条が行政手続にも適用ないし準用されるかどうかは、特にこれを論ずる必要はない」としてこの主張を退けた例もある。

ただし、この最高裁判決は、事例については憲法31条に言及する必要があることを指摘するに止まっている。むしろ、「憲法三五条一項の規定は、本来、主として刑事責任追及の手続における強制について、それが司法権による事前の抑制の下におかれるべきことを保障した趣旨であるが、当該手続が刑事責任追及を目的とするものでないとの理由のみで、その手続における一切の強制が当然に右規定による保障の枠外にあると判断することは相当ではない。」とする川崎民商事件最高裁判決（最高裁昭和47年11月22日大法廷判決・刑集26巻9号554頁）や、「国税犯則取締法上の質問調査の手続は、犯則嫌疑者については、自己の刑事上の責任を問われるおそれのある事項についても供述を求めることになるもので、『実質上刑事責任追及のための資料の取得収集に直接結びつく作用を一般的に有する』ものというべきであって、前記昭和四七年等の当審大法廷判例及びその趣旨に照らし、憲法三八条一項の規定による供述拒否権の保障が及ぶものと解するのが相当である。」とする昭和59年最高裁判決（最高裁昭和59年3月27日第三小法廷判決・刑集38巻5号2037頁）、さらには「（現行の所得税法上の質問検査規定と趣旨を同じくする当時の質問検査規定に基づいて）質問検査権を行使すべき場合につき、具体的かつ客観的な必要性のあることを要件としており、質問検査の範囲、程度、時期、場所等、権限ある収税官吏の合理的な選択に委ねられていると解される実施の細目についても、質問検査の必要と相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度内という制限を課して客観的にその範囲を画定している」とする千葉民商事件最高裁判決（最高裁昭和58年7月14日第一小法廷判決・訟務月報30巻1号151頁）などの趣旨に照らすと、わが国の裁判所は、憲法31条以下の諸規定が刑事手続のみならず行政手続（ひいては課税・徴税手続）にも及ぼす意図を持っている、との考え方も十分に成り立ちうるとみられてきた³。そして、わが国の憲法上の手続保障の各条項が、「全体として、直接的

³ 金子教授は、一連の最高裁判決について、「これらの判決は、租税行政手続の整備について決して後ろ向きな考え方をとっているのではなく、むしろかなり前向きのインプリケーションをもった判決なのではないか」との感想を述べられる。金子宏「税務情報の保護とプライバシー—納税者番号制度を視野に入れて—」租税法研究 22 号 40 頁。

には、刑事手続を眼中においた規定である」⁴にせよ、社会的基盤としては行政手続等に適正さを必要とする意識が定着している、との見方も表明されてきた⁵。

その点でも、とくに注目されるのは、成田新法事件をめぐる最高裁判決（最高裁平成4年7月1日大法廷判決・民集46巻5号437頁）であろう。この判決では、憲法31条が定める「法定手続の保障」が行政手続にどのように及ぶべきかについて、次のように述べている。

「憲法三一条の定める法定手続の保障は、直接には刑事手続に関するものであるが、行政手続については、それが刑事手続ではないとの理由のみで、そのすべてが当然に同条による保障の枠外にあると判断することは相当ではない。

しかしながら、同条による保障が及ぶと解すべき場合であっても、一般に、行政手続は、刑事手続とその性質においておのずから差異があり、また、行政目的に応じて多種多様であるから、行政処分の相手方に事前の告知、弁解、防御の機会を与えるかどうかは、行政処分により制限を受ける権利利益の内容、性質、制限の程度、行政処分により達成しようとする公益の内容、程度、緊急性等を総合較量して決定されるべきものであって、常に必ずそのような機会を与えることを必要とするものではないと解するのが相当である。」⁶（同判決には、「行政庁の処分のうち、少なくとも、不利益処分（名宛人を特定して、これに義務を課し、又はその権利利益を制限する処分）については、法律上、原則として、弁明、聴聞等何らかの適正な事前手続の規定を置くことが、必要」であるが、行政手続に関する基本法が制定されていない今日の下では、行政手続に関する法の一般原則に照らして、右の法令の妥当性を判断しなければならないような場合には、「当該法令の立法趣旨から見て、右の法令に事前手続を置いていないこと等が、右の一般原則に著しく反すると認められない場合」であれば、「立法政策上の合理的な判断によるものとしてこれを是認すべき」であるとする園部逸夫裁判官の意見、および、「憲法三一条による適正手続の保障は、ひとり刑事手続に限らず、行政手続にも及ぶと解されるのであるが、行政手続がそれぞれの行政目的に応じて多種多様である実情に照らせば、同条の保障が行政処分全般につき一律に妥当し、当該処分につき告知・聴聞を含む事前手続を欠くことが直ちに違憲・無効の結論を招来する、と解す

⁴ 高柳信一「行政手続と人権保障」清宮=佐藤編・憲法講座第2巻(有斐閣・昭和38年)261頁。

⁵ たとえば、野中等・前掲（注1）書370頁参照。後出・成田新法を巡る最高裁判決の意見中で園部逸夫裁判官は、「我が国を含め現代における各国の行政法理論及び行政法制度の発展状況を見ると、いわゆる法治主義の原理（手続的法治国の原理）、法の適正な手続又は過程（デュー・プロセス・オブ・ロー）の理念その他行政手続に関する法の一般原則に照らして、適正な行政手続の整備が行政法の重要な基盤であることは、もはや自明の理とされるに至っている」ことを指摘する。

⁶ 藤田宙靖教授(現・最高裁判事)は、その著書「第三版行政法I（総論）[再訂版]」（青林書院・2000）において、この判決を「これまでの議論を集約するもの」と評している(同142頁)。

るのは相当でない。多種多様な行政処分のいかなる範囲につき同条の保障を肯定すべきかは、それ自体解決困難な熟慮を要する課題であって、いわゆる行政手続法の制定が検討されていることも周知のところであるが、論点をより具体的に限定して、私人の所有権に対する重大な制限が行政処分によって課せられた事案を想定すれば、かかる場合に憲法三一条の保障が及ぶと解すべきことは、むしろ当然の事理に属し、かかる処分が一切の事前手続を経ずして課せられることは、原則として憲法の許容せざるところというべく、これが同条違反の評価を免れ得るのは、限られた例外の場合であるとしなければならない」とする可部裁判官の意見が付されている。) ⁷

このように最高裁判決の取る態度は、基本的には憲法13条の保障は行政手続にも及びうるとしながらも、他方では、行政手続や行政活動の特殊性に配慮して、実際の適用場面では異なる扱いがありうることを認めている。ただし、どのようなケースにおいてどのように取扱上のバリエーションが生じてくるかについては、将来の裁判例などに委ねられているといわざるをえない⁸。

憲法31条については、「適正手続」を保障した規定であるとされるほか、「法定手続」の保障や「正当手続」の保障をする規定として説明される場合も多い。それぞれ、その規定の内容に何を盛り込もうとするかにより、どういう手続の保障を定めた制度であるのかという言い方の違いが生じてくる面もあろう。また、「適正さ」を英訳すると *proper, appropriate, justifiable, reasonable, legitimacy, lawful, fairness, legal, rightful* と表現されるように、どのような観点からの意味合いを重視するかによってその語感は違うであろうし、制度をどのように組み立てるかという基本的な方法論（あるいは制度の基本的設計）においても、微妙な違いが生じてくる。

それでは、「適正手続」という言葉の下で、一般にはどういう手続が予定されているのであろうか。たとえば、憲法学者である高橋和之教授は、手続の適正さの具体的内容として、「実体の法定」と「告知・聴聞を受ける権利」を挙げる⁹が、小林直樹教授に言わせれば、法律内容の何が適正であるかは明文がなく、實際上、そのような規定を置くのは困難であると

⁷ この判決については、北野弘久・税法学原論〔第六版〕（青林書院・2007）435頁以下でも紹介されている。

⁸ 藤田・前掲書(注5)は、裁判所が「総合較量」をする際の基準なりルールなりが存在することを示唆される。具体的には、実質上刑事制裁に近い性質を持つ行政活動については、通常の行政活動とは異なる配慮が行われてきたことや、特定個人に対する不利益処分を中心に原則として事前手続が必要であると主張されてきたことを指摘する(同143頁)。

⁹ 野中等・前掲(注1)書368頁以下

する¹⁰。

その一方では、「公正さ」に力点を置いて理解しようとする見解も少なくない。たとえば、高柳信一教授は、「手続的公正 (procedural fairness)」を強調しながら手続的保障の内容を理解しようとしてされている¹¹。また、原田尚彦教授も、わが国の手続規定や制度が、「不公正なプロセスからはけして公正な結果は生まれてこない」とする英米法でいうデュー・プロセス (適正手続) の理念に基づいていることを強調する¹²。ただ、「適正さ」を「公正さ」と置き換えて考えるとしても、両者の間には、それほど差異が生じてこないであろう。もっとも、言葉のイメージとしては、「適正さ」が客観的な合理性や内容的な妥当性に力点を置くのに対して、「公正さ」を強調する場合には、関係当事者(あるいは対立する当事者)の平等性あるいは取扱いの公平性が強調される側面がある。以下では、租税法律関係における「適正な」あるいは「公正な」当事者関係を念頭に置きながら、制度全体のあり方を考察していきたい。

II 将来における制度設計に向けての一つの試み

1 手続の「適正さ」をどのように担保するか

手続が適正であるか否かは、単に法適合性が確保されているかどうか(手続が法律で定められているかどうか)だけで判断されるべきではない。そこでは、手続が憲法原理・原則の下で求められている国民の基本的な人権や法的権利の実現を果たしうる制度として組み立てられているかどうか、憲法や法律が保障する国民の権利が実質的に担保される内容の手続になっているかどうか、手続自体も客観的にみて妥当であり、合理的な内容をもっているかどうか、などを含めて多くの面でその適正さが求められることになる。

ただ、手続の適正さが、そのまま内容・実体面の適正さにつながるか(手続と実体の交錯の問題)については、若干検討を加える必要がある。

たとえば、告知・聴聞の制度にしても理由付記の制度にしても、それを単に手続的形式を整えることにのみ力点を置いて考えるとすれば、手続の重要性を論じることの意味は半減ど

¹⁰ 小林直樹・憲法講義(上)(東京大学出版会・1967)361頁。小林教授は、したがって、「適正さ」の判断の上で争いが生じるのは仕方がないとする。

¹¹ 高柳・前出(注3)論文261頁参照。

¹² 原田尚彦・行政法要論(全訂第6版)(学陽書房・2007)105頁以下。

ころかほとんど失われてしまうであろう。最高裁判所は、理由付記をめぐる多くの裁判例（最高裁昭和38年5月31日第二小法廷判決・最高民集17巻4号617頁、最高裁昭和47年3月31日第二小法廷判決・最高民集26巻2号319頁、最高裁昭和47年12月5日第三小法廷判決・民集26巻10号1795頁、最高裁昭和54年4月19日第一小法廷判決・民集33巻3号379頁等）において、理由付記制度において見いだされる意義の一つを「行政庁の判断の慎重、公正を期し、その恣意を抑制する」いわゆるフィルター効果を発揮することに求めている。それは、理由付記の意義を手続的公正さを担保する面においてだけでなく、実体的公正さを担保する面においても見いだしうるとの趣旨を明らかにしたことに他ならない。実際上も、形式面、手続面の不備は、実体関係の不備を反映していることが少なくないであろうし、実体関係に対する国民の信頼を確保するという観点からも、手続の適正さは実体関係の適正さと切っても切れない関係にあるといわざるをえない。

一方、手続の「公正さ」を保障するという観点からすると、当事者相互の取り扱いを公平（あるいは対等の関係）にする必要性や条件作りからの検討に力点を置くことになる。租税法律関係でいえば、この問題は、ときに課税庁と納税者の間のハンディキャップをどのように評価し、考慮すべきかという問題に帰結する。税務調査のように、納税者が強力な課税権限を付与された課税庁と直接対峙する状況の下では、この種の問題は、課税側の権限行使の謙抑と納税者の保護の必要性という形で論じられることが多かった。

課税庁と納税者が対等な形で渡り合うことを原則とする訴訟などにおいては証拠の開示や立証・主張責任の分配のあり方など、種々の機会を通じて制度の運用に当たっての公正さへの配慮が求められるケースも考えられる。その一方、税務調査や課税・徴収権限の行使などの行政活動の諸場面においては、活動の当初において客観的な評価者としての第三者的な判断者の存在が前提とされている訳ではないため、「公正さ」を求める状況が、訴訟などとはやや違っている。したがって、従来の行政手続をめぐる議論の中でも、手続過程における当事者間のフェアな関係と併せて、結果の公正さを導き出し、客観的な検証を可能にするための手続や手法が強調される側面が強かったのではなかろうか。

2 手続の透明化の要請

行政庁の判断の公正さを検証する意味でも、行政庁あるいは課税庁の判断が客観的で公正になされていることについて、誰にでもわかりやすく、判断の過程や何を根拠に判断したか

が誰にでも分かる手続にしておく必要がある。それと共に、予測可能性がある程度確保されるような事前手続の整備や事前照会制度の導入などを考える必要がある。

なお、行政手続法案の制定過程において開催された租税法学会第22回研究総会では、「租税手続改革の方向」が学会のテーマとして取り上げられているが、そのときの多くの報告者からは、「租税行政の公正確保と透明性の向上を図る」こと¹³、事前手続を整備すること¹⁴、質問検査の事前通知をはじめとする(事前)手続の整備を図ること¹⁵などが求められていた¹⁶。それと併せて、国税通則法により、租税手続については一般的な行政手続規定の適用が除外されていることについても多くの批判¹⁷が寄せられている。

いずれにしても、これからの税務行政においては、従来のような形で課税庁側が認定・判断を一方的に示すだけでなく、その説明責任を十分に果たすべく努力をすることがより強く求められよう。そして、行政の活動を国民にとって分かりやすくする、そういう努力こそが、国民に対する当然のサービスとして受け止められる時代になりつつあるのではなかろうか。

もちろん、課税納税者側からの反論や反証提示の機会を確保することも、今まで以上に求められることになろう。それと同時に、納税者サイドとしても、課税サイドにすべてを委ねてしまうのではなくて、自ら課税の根拠を知るべく努力をしなければならない側面もあろうし、自分の主張が正しいことを分からせるために、それなりの努力や責任を果たす必要性も生じてこよう¹⁸。

この点で難しい問題があるとすれば、通達とその取り扱いをめぐる問題であろう。通達は、税務行政組織の内部において規範的役割を果たすと共に、納税者にとっても、課税庁の基本的姿勢や解釈適用基準を明らかにし、租税法規の適用解釈をしていく上で、納税者に対して

¹³ 南博方「租税手続の公正・透明化に向けて」租税法研究 22 号 1 頁以下。

¹⁴ 田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究 22 号 12 頁以下。

¹⁵ 金子・前掲論文(注 3) 41 頁。

¹⁶ その報告中で北野教授は、「国税通則法等が規定しているものは事後手続に関するものであり、行政手続法案が対象にしている事前手続の規定は国税通則法等にはほとんど存在しない」ことを指摘される。北野弘久「租税手続の改革と納税者基本権」租税法研究 22 号 54 頁以下。

¹⁷ 租税法学会第 22 回研究総会シンポジウムにおける山田二郎教授、南博方教授、北野弘久教授発言(租税法研究 22 号 76 頁以下)参照。なお、行政手続法案の制定に携われてこられた塩野宏教授は、同シンポジウムにおいて、租税賦課処分と一般の行政処分との違いは、「大量性」や「回帰性」以外の、伝統的に続いている「もう少し必須的なもの」にあるのではないかとされると共に、事前・事後を見通した上での事前手続をデュー・プロセスとの関係で考えるとすれば、租税法については処分と事後手続の整備とを関連させながら「じっくり考える必要がある」こと、また、租税手続法が行政上の一律の扱いに馴染むかどうかという点から、行政手続法をそのまま適用するよりも、「税関係の方で十分ご議論いただいて、それこそコンプライトな体系を通則法の中でお作りいただくのが、いちばん日本のためにいいのではないかと」発言されており、注目される(同書 98 頁以下参照)。

¹⁸ 金子・前掲論文(注 3)は、手続の整備が租税行政の手足をしばる一面がある一方、「納税者の側でもいっそう責任のある対応を迫られる」ことを指摘する(同 41 頁)。

もある程度の将来予測を可能とする貴重な情報源となっている。その反面、通達は、いわば行政の側の一方的な見解の表示であり、課税庁サイドの一方的な思惑で運用され、納税者を導く危険性が皆無とは言えない。したがって、将来的には、修正申告の懲憑などの行政指導と同様、何らかの司法的なチェックや正当性の検証の機会を与えることを考慮する余地もある。また、従来から種々の機会に指摘されてきたように、アドバンス・ルーリングの導入などを、わが国でも積極的に考慮すべきではなかろうか¹⁹。

3 どのタイミングでどのような制度を準備すべきか？

－租税法律関係のプロセスに応じた制度設計の必要性－

行政法の一般理論においては告知・聴聞、文書閲覧請求権、理由付記、処分基準の設定・公表は、「適正手続の基本的内容」あるいは「適正手続4原則」として位置づけられ、とくに重要視されてきた²⁰。わが国において行政手続法が制定された際にも、①処分・審査基準の設定・公表（行手5、12）、②処分理由の提示（行手8、14）、③弁明の機会の付与ないし聴聞・公聴会の開催（行手10、15以下、29以下）など、申請に対する処分と不利益処分の際に履踏すべき手続が詳細に法定されている²¹。ただし、税務手続においては、その特殊性や制度的事情が強調された結果として、これらの行政法分野における一般的な手続規定の適用が排除されてきた（通則74条の2など）ため、そのことに対する批判は当然予想されるところであった²²。いずれにしても、租税法律関係において適正な手続保障を目指す以上は、税務行政の各手続・プロセスに応じて、具体的な手続整備を個別的に検討する必要がある。個別の論点の詳細な検討については、以下の各報告書に譲ることとして、以下では、研究会で

¹⁹ この点については、金子宏「財政権力－課税権力の合理的行使をめぐって」（岩波基本法学6《権力》）（岩波書店・昭和58年）159頁以下、同・租税法（14版）（弘文堂・平成21年）99頁、酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税務大学校論叢44号463頁以下等参照。金子教授は、アドバンス・ルーリングの制度の導入によりもたらされる法的安定性の維持と予測可能性の増大というメリットは、誤ったルーリングが発せられるマイナスを上回るほか、「租税をめぐる紛争の減少、タックス・プランニングの簡易化、税務行政と納税者との間の関係の改善等、種々の好ましい効果がそれに伴う」ことなどから、税務行政の負担を考えると、わが国でも制度の採用を検討すべきであるとする（同書163頁以下）。

²⁰ 塩野宏・行政法I（第5版）（有斐閣・2009年）270頁以下、塩野宏=高木光・条解行政手続法233頁参照。大橋洋一教授は、告知・聴聞（不利益な行政活動を相手方市民に予め知らせ、主張を尽くさせる）、理由の提示行政（活動の理由・根拠を明らかにし、行政の慎重な活動を促す）、活動準則の設定・公表（公正・公平な行政活動を確保し、行政過程の透明性を増大する）をもって、適正手続の基本三原則とする。大橋洋一・行政法（有斐閣・2002）136頁。

²¹ 原田・前掲書（注3）106頁参照。

²² 北野弘久教授は、『適正手続』（due process of law）の要請はとりわけて税務行政の場において強調されねばならないとの立場から、「あるべき手続法的規制が欠落している」と批判する。北野・税法学原論〔第五版〕（青林書院・2003）421頁。

取り上げられたいくつかの論点を視野に置きながら、全体的な考察を試みることにする。

Ⅲ 租税法律関係における適正手続保障をめぐる論点の全体的考察

1 宣言条項の必要性

1975年のフランスにおける納税者権利憲章の制定以来、いくつかの先進諸国においては納税者の権利の保障を謳う憲章あるいは法律の制定がなされてきた²³。本研究会においても、石村耕治教授からは「納税者保護憲章」が紹介され、わが国においてもそのような憲章の導入を考える必要があるとの立場からの報告がなされている。また、税務行政改革の基本的立場に立って、納税者権利憲章あるいは納税者権利保護法案の制定を目指す動きや、その制定に期待を寄せる考え方も見られる²⁴。ただし、納税者権利憲章自体の必要性についてのみでなく、納税者権利憲章の中に、どのような具体的内容を盛り込むのかについては、未だに十分な国民的コンセンサスが得られているとは言い難い状況にある。

この種の憲章自体が存在することの実際的意味は、課税側の心構えを示し、納税者に安心感あるいは制度への期待感と信頼を生み出すことにある。したがって、この種の憲章を成立させることによって、議会と立法の意思を明確にし、納税者の権利利益の保護の風潮を高める効果を期待する向きもあろう。ただ、この種の規定の存在により納税者の権利が直接保障されるかどうかは、不透明な部分が少なくない。納税者保護憲章が真の力を発揮するか否かは、実際のところ、法制度の運用に委ねられる部分が多いであろう。納税者保護憲章の制定、あるいはその種の規定の導入ですべてが終わるわけではない。立法や行政による「リップ・サービス」にとどめることなく、制度本来の精神を生かしていくことが出来るか否かは、具体的な制度の運用により、その実際的効果を高めていくことが出来るか否かという点に、多くがかかっている。

²³ 石村耕治・先進諸国の納税者権利憲章－わが国税務行政手続きの課題(第二版) (中央経済社・1996)第2章以下参照。

²⁴ 中村芳昭監修・東京税財政研究センター編・税務行政の改革(勁草書房・2002年)、北野・前掲書(注6)439頁以下等参照。

2 手続の透明化に向けて ー事前・事後手続の整備ー

手続の透明度を高め、手続過程での「公正さ」を担保する第1の条件は、誰の目にとっても、納得いくやり方で物事を進行させる条件を整えることであろう。そのためには、まず、一般的な行政活動であれば、その活動根拠の明示と処分基準の公表、行政の保有する情報の開示などが求められることになる。

租税法律関係においては、処分（結果）の根拠づけ（理由付記あるいは理由の提示制度）と処分過程における情報の開示、さらには塩野教授のいう文書閲覧請求権²⁵などが求められることになろう。

このうち、理由付記（理由の提示）制度については、實際上、白色申告者について導入すべきか否かという点に議論は絞られよう。議論の前提としては、従来の青色申告と白色申告という申告制度の枠組みをどうするのか、また、従来の白色申告者の取り扱いとの関係で、帳簿の備え付けの義務の一般化をどこまで推進するかという問題がある。ただ、これまでの段階で、かなり議論は出尽くした感もあり、クリアすべき条件がある程度明確になってきたようにも思われる。

従来でも、この種の問題については、「税務行政の特殊性」という言葉で片付けられて来た分野の問題であり、処分過程における情報の開示や文書閲覧請求をどこまで認めるかについては、将来的な課題としてなお多くが残されているといわざるをえない。

ただ、処分の正当性を担保する意味でも、処分基準・判断基準は、いずれかの段階で当事者に対して明確に示す必要があるだろう。もともと、一般行政関係であれば、客観的な評価を経て処分・判断の合理性を示す上でも、第三者による評価・検証は欠かせないところであるが、税務についてはプライバシーや税務行政におよぼす支障・影響、課税サイドの抵抗感などとの関係で開示の条件と範囲に、ある程度の制約が生じることはやむを得ないといえよう²⁶。

前述したように、判断基準についても、個別的ケースに対応して日常的な処理が求められる税務行政の実体に鑑みると、現在の通達以上に詳しい判断基準をあらかじめ示すことを課税側に課することの必要性や、そのような基準の立て方の妥当性・実益性については、どう

²⁵ 塩野・前掲書(注 20)270 頁。

²⁶ なお、金子・前掲論文（注 3）参照。同論文で金子教授は、現行の守秘義務規定は、「納税者の秘密保護規定としても、税務情報の保護規定としても、不十分である」とし、現在個別租税法律で規定されている守秘義務規定を「重要な基本規定ないし共通規定」として国税通則法の中に規定すべきこと、そして、「情報化社会＝コンピューター時代の実情に適合した保護態勢を考えるべきであり」、そのためには「正面から『税務情報開示禁止原則』を規定すべきである」と提案される（同 42 頁）。このほか、阿部泰隆「資産・取引の完全な把握と税制・福祉の総合政策－納税者番号制度を含めて－」租税法研究 27 号 71 頁以下は、納税者番号制度導入との関係でプライバシー侵害の危険性と対策を論じている。

しても疑問の余地がある。むしろ、前述したように、アドバンス・ルーリング制度の導入や事前相談制度、事前照会に対する文書回答手続の充実などでもって、将来の課税状況への予測可能性を高めることが、先決であろう²⁷。

もう一つの問題は、不利益処分とそれをめぐる手続において生じてくる。たとえば、青色申告承認の取消しとその条件づけなど、現行制度の下でも検討を要すべき問題は、多々生じている。仮に、課税処分を「不利益処分」と意義づけるとすれば、ほとんどの租税事案について、行政手続法が適用されることになるが、その場合には、税務行政組織として十分に対応することは可能であろうか。また、現在でも特殊な扱いとされている租税処罰法分野における犯則行為などの種々の事案処理については、どのように対応すべきであろうか。まさに、事前・事後の租税手続全体を含めて、塩野宏教授が言われる「コンプライトな体系」を、新国税通則法あるいは租税基本法の中で、どこまで盛り込むことが出来るかが問われていることになる。それに加えて、国税犯則取締法などにおける通告処分や関税法上の措置などについても、どのように取り扱うかを併せて考える必要があるとすれば、現在の租税法においても解決困難なパンドラの箱を開ける結果になりはしないかという懸念まで生じる可能性がある。

3 資料の保存と検証の機会の確保

税務行政活動の正当性・合理性に対する検証の機会を確保するためには、資料の保存だけでなく閲覧制度の充実も欠かせないところであろう²⁸。ただし、課税の実効性を考えるときには、納税者からのアクセス権にある程度の制約を課さざるを得ないとの考え方も当然に予想される²⁹。

ただでさえ膨大な税務関係資料を、どの範囲でどれだけの期間、どこに保管・ストックしておくのか、その情報をいかに管理し使える状態にしておくのかという極めて難しい物理的

²⁷ 前出（注 13）の金子論文、酒井論文等参照。

²⁸ 税務情報の公開・開示と保護に関するわが国の一般的状況については、首藤重幸「税務情報の公開と保護」租税法研究 27 号 1 頁以下参照。

²⁹ たとえば南教授は、ドイツの租税基本法では、原処分段階での文書の閲覧請求を認めていないことを紹介し、その理由として、第三者のプライバシーを侵害するおそれがあることのほか、課税庁が手の内を明かすことにより、証拠隠滅に利用されるおそれがあることや、処分が不動の状態でもよりも固まった段階で閲覧に供すべきだとの考えに基づいていることを挙げている。南・前掲論文(注 13)6 頁。

課題をクリアしなければならない。したがって、このような制度充実の前提としては、電子情報化の推進を進め、効率的な情報収集・管理・運営の方策を進める³⁰こと、さらには、税務当局側の管理体制の充実と情報保全の確実・安全性を高めることが必須の条件となってくる。

ただし、従来からもしばしば指摘されてきたことであるが、税務における電子情報化をさらに進めるに当たっては、納税者側のプライバシーの保全に対してさらにきめ細かい配慮をしていく必要がある³¹。いずれにせよ、納税者が抱くであろう抵抗感や、制度自体がむしろ課税庁側にとって大きなメリットがあり便宜的な制度であることを考えると、この種の制度の推進や定着を図るためには、従来の青色申告普及に際して提示してきたと同様の、あるいはそれ以上のメリットを納税者に対して提示をする必要があると思われる。

4 各手続過程段階における公正さ（透明性）の確保の手法と制度的提案

情報収集過程についての問題の詳細については、後出・堀口和哉教授の報告に委ねることとして、ここでは、問題点を挙げておく。まず、質問検査権であるが、これは制度的な建前としてはあくまでも任意調査として性格づけられる一方で、背後には検査・質問拒否罪や不答弁罪などが控えており、相手の出方によってはいつでも伝家の宝刀を抜くこともできる態勢にあるという意味では、半強制的な性格を有する制度であるともいえよう。このような鶴(ヌエ) 的性格をもつ制度の合憲性や合理性の有無を判断するにあたって、裁判所も、制度の実体と建前との間で、任意性を強調しすぎると調査の実効性の確保がおぼつかなくなり、逆に強制的契機を強調しすぎるときには、納税者の保護が行き届かなくなるというジレンマに直面してきたに相違ない。

もっとも、現実には、川崎民商事件や荒川民商事件などの著名事件以降、質問・検査拒否罪や不答弁罪等、質問検査権に係る規定で処罰されるケースはほとんど姿を潜め、処罰規定自体が有名無実化しているとのことである。したがって、当面の制度運用に当たって論じる実益は、以前ほどにはなくなってきたのかもしれない。ただ、今後もこの制度を維持しさらには活用することで、その制度としての強制的度合いを高めていくのであれば、事前通告手

³⁰ 「情報化と租税行政手続」をめぐるについては、租税法学会第 27 回研究総会で取り上げられ、議論されている。電子情報化の問題については、その際の報告中、高野幸大「電子申告」(租税法研究 27 号 16 頁以下)と佐藤英明「電子的メディア等による帳簿記録保存制度の課題と展望」(同 31 頁以下)がとりわけ参考となろう。

³¹ 金子・前掲論文(注 3)、阿部・前掲論文(注 26)参照。

続や第三者の調査立会いなどの面で、納税者保護のための制度整備を一層図り、充実させていく必要がある。

その他、質問・検査権の行使などの調査手法を、一般的情報収集の目的で用いてよいのかどうか、調査権限発動の条件をどのように整備していくのか、調査の事前通告を認めるか認めないか、第三者の立ち会いを認めるか、認めないか、「狡賢い」納税者への対応策をどのように講じたらいいかなど、多くの問題が未検討のままで残されている。

占部裕典教授が指摘される³²ように、国際間の情報交換をめぐるのは、必要性和緊急性が増大すると同時に、多くの困難さと解決を要する課題が出現しているように感じられる。その意味では、国際共助などの国際間での情報交換をめぐるルール作りも急がれるところである。ロッキード事件の際にも、一部ではそのような問題が生じていたが、国際的な情報交換・国際共助は、それぞれの国の課税権限・徴収権限が絡んでくるだけに、余計に対応策が難しいといえよう。

5 課税・徴税手続の改革問題

現行の国税通則法における申告納税制度と賦課課税に関しては、システム的に変革する必要があるか否かを検討しておく必要がある。戦後のシャープ勧告に由来するわが国の基本的課税制度は申告納税制度であるといわれて久しいが、所得税を例にとると、納税者の90%以上が源泉徴収のみで終わっていることや、利子・配当課税の現状など、本来の建前とは大きく隔たっている現状の課税制度は、やはり改革の対象とされるべきであろう。もっとも、本来の申告納税を基本とする、あくまでも「建前」（あるいは）「理想」にこだわって制度の立て直しを図るのか、それとも制度の実体なり現実なりに沿う形で、もっと効率的なスタイルへの変革を望むのか（所得税を例にとると、現在のように納税義務者の大多数が源泉徴収制度を利用するサラリーマン家庭であることを前提として、日本独自の制度に組み直すのか）については、検討の余地がある。以前より議論がなされている金融所得一体課税への試みなどは、後者のタイプの改革提案の好例であろう。

以上のような、制度の基本的改革問題はさておくとして、次には、実際的な課税の場面で処分内容の適正さを保つための方策に言及しておきたい。

³² 占部裕典「資料情報制度」租税法研究 27号 48頁以下参照。その要因として、占部教授は、あらたな金融商品の登場や、対外取引の自由化によるクロス・ボーダー的な資産移動、ファイナンスの電子化などの種々の事由の存在を指摘する。

処分内容の適正さを保つための責務は、基本的には、課税庁・納税者双方に課されており、どちらかだけが過大に負担を負わされる類のものではない。ただ、先にも触れたように記帳義務の一般化や電子申告制度の導入など、「納税環境の整備」をしていくための労力は、納税者側により多くの負担がかかっていくことが予想される。また、納税義務履行の適正化を担保するについては納税者側の協力義務を新たに定めることも考えられる。そうであればなおのことに、課税側が権限の濫用などをすることがないよう厳に身を慎み、納税者側の信頼を得るよう努力をする必要が生じてくるのではなかろうか。

さらに適正な税務の執行にあたっては、処分内容の見直し・是正を図る制度の充実・整備も急務である。その意味では、「更正の請求」制度の見直し・拡充については大いに検討をする必要と余地があろう。（この問題については、後出・池本征男教授の報告書を参照されたい。）

その他、租税徴収手続における改革課題としては、当事者である納税者の租税債務の履行を適切に行い、課税庁側にとっては、法律の求める租税債権が適切に確保できるような制度改革を推進する方策が必要とされる。ただ、かつての譲渡担保事例や、近年におけるインパクト・ローン事件（例、最高裁判所平成10年12月8日第三小法廷判決・金融法務事情1548号29頁）のように、新しい社会的・経済的状况の下で生じてくる事例に向き合った際に、課税・徴収庁としては、双方の当事者ばかりでなく第三者の権利保護を常に視野に入れながら、新たな徴税システムの構築をすべき問題なのか、それとも、現行法の解釈で十分に対応が可能なのかを見極めるといふ、困難な作業を逃れることはまず出来ないであろう。また、現実の経済社会ともろに向き合う分野であるだけに、現代における担保システムの変化等に対して適切に対応するシステムを見つけ出すとしても、それは一時的対処法であるに止まり、いつまでもパッチ・ワーク的作業から抜け出せないという悪循環に陥る可能性もある。

それと共に、地方税関係への国税徴収法の準用のあり方など、ここで検討を要する問題点は少なくない。

6 懲罰を前提とする手続

租税処罰に絡む事案や査察事案の処理などになると、性格的にも手続的にも、さらに特殊な様相を呈してくる。従来のような「課税」通則法的内容を持つ「国税通則法」あるいは「国税基本法」を前提とする限りでは、この研究会での検討の対象外ということにな

ろう。ただし、質問検査権の行使など、任意の課税調査手続において得られた証拠資料の科罰手続における利用の可否や、課税当局からの犯罪行為通報義務など、本研究会での検討対象とすることが望ましい課題も少なくない。併せて、従来の判決では〈行政上の措置〉として処理されてきた各種の加算税については、その取扱いや法的性格についても基本法の制定を一つのきっかけとして、検討を行い、その性格を明らかにすると共に、賦課の条件を見直すことも考えられる。

7 争訟手続

争訟手続の改革問題としては、まず国税不服審判所の制度とそこでの審理のあり方に言及すべきであろう。従来からいわれているように、国税不服審査における（とくに対審構造の下における）不服審判所のスタンスを明確にする必要がある。現在のように、訴訟段階を含めて5段階にも及ぶ審理構造は、他の国と比べても極めて異例であり早急な改革が望まれる（行政不服審査法の改革と併せて、国税不服審査制度の改革も国会において論議されているが、現状においては、未だ不十分であるといわざるをえない）。さらに、将来的な課題としては、租税裁判所の創設に向けての条件を整えることも視野におきながら、制度のあり方を考えていく必要がある。そのためには、まず、人事問題をクリアしなければならない。ただし、租税法が司法試験の選択科目の一つに採用されたことをきっかけに、ロースクールなどで租税法を学ぶ若き法曹も次第に増えつつある。このような租税法教育の状況に鑑みると、近い将来において国税不服審判所が租税裁判所に改組される可能性についても、まんざら夢ではないように思える。

従来からも税務訴訟は、制度上行政事件訴訟法とはやや異なる取り扱いを受けてきた。今後とも、税務事件については、独自の訴訟制度を持つ必要性が強調される傾向にあると思われる。ただ、税務事案の処理の特殊性を根拠づけるに際して、従来のような租税事件の〈大量性、反復性、特殊技術性〉などでもって説明し、国民を納得させようとするには無理があるのではなかろうか³³。手続面での取り扱いについても同様であるが、異なる取り扱いをするならするで、それなりにもっと合理的な理由付けが必要となつてこよう。

具体的な税務訴訟制度の改革問題としては、まず、現在の行政事件訴訟法における訴訟類型との関係で、どこまで税務訴訟が対応しているのか、また、どういう場合にはどういう制

³³ 前出(注 17)における塩野宏教授の見解参照。

度を利用しうるのかを含めて、制度に対する国民の共通理解と共通認識を持ちうるような、もっとわかりやすい制度にする必要がある（たとえば、税務における当事者訴訟や義務づけ訴訟の利用などの場面では、専門家の間でも若干の混乱が生じているように感じられる）。

次に、訴訟サポートシステム（補佐人制度など）の導入や充実をより一層図っていくべきであろうし、訴訟提起に際して訴状に添付して納付する訴訟手数料(印紙代)などについても、低額の一定金額を納付すれば良いよう、できるだけ速やかに改善をすべきである(他方、不服申立制度の利用に関しては、行政サービスの一環と割り切って、ごく少額の手数を徴収することも考えて良いであろう。このようなサービス料を徴収することにより、不服申立てに対する行政庁側にもサービス意識が芽生え、これまで以上に誠意を持った対応をすることについての義務感や責任が生じてこよう)。いずれにせよ、もっと気軽に、多くの納税者が救済制度(争訟制度)を利用できる条件を整えることが、なによりも求められている。その意味でも、異議申立てから上告審に至るまでの5段階の争訟制度は、可及的速やかに整理統合を図るべきであろう。

税務訴訟における立証責任の分配や立証方法など、訴訟に当たってのきめ細かいルール作りをすることも考えられる。ただし、この点は当事者間の取扱いに有利・不利を直ちに招くことなので、実際の制度を提示するに至るまでにはなお時間が必要であろう。

また、近時の情報開示制度や個人情報保護制度の展開などとの関係で、税務訴訟における証拠提出・提示義務についても多く議論がされているところである。訴訟の場でのイン・カメラ制度の導入³⁴など、種々の参考にすべき議論もあろうが、納税者のプライバシーや税務行政の執行上の必要などを考慮すると、さらに慎重な検討が必要であろう。

おわりに ー将来への提言に向けてー

租税法律関係における手続を保障することによって得られる最大の収穫は何であろうか。もちろん、納税者の保護や実効性の高い税務行政の実現もその視野に入っているであろうが、報告者の個人的見解によれば、結局は、当事者間の公正さ(もっと正確に言えば「公正らしさ」)

³⁴ 税務訴訟におけるイン・カメラ審理(審査)について、首藤教授はやや消極的な態度を採っている(前出・注論文、9頁以下)。それに対して、金子宏教授は、裁判官の中立性や、公正な審査に対する信頼などの見地から、むしろ前向きに考えているようである。また、山田二郎教授(当時)は、「税務情報だから提出義務がない」という割り切り方ではなく、「イン・カメラにふさわしくないならば、ポーインデックスで補充する」工夫が必要であることを示唆される(租税法研究 27号 96頁以下のシンポジウム発言参照)。

の確保であると思えてならない。適正な手続を実現することは、換言すれば、適正な課税・徴税の結果をもたらす、法の求める適正な(本来あるべき公平で理想的な)法状態の実現に向けて努力することに他ならない。適正な手続を経ることにより得られる結果の適正さは、納税者の課税当局への信頼をもたらすことになり、結局は、納税者の納得と理解を得ながら税務行政を推進していく強力な武器あるいは原動力となり得る。また、自らの有利不利にかかわらず、すべての国民に対して真摯に向き合い、キチンとしたやり方と手続で国民をフェアに取り扱う姿勢を保つこと、あるいは、そのような姿勢を保とうと不断に努力する行政側の姿勢にこそ、国民は究極の尊敬と信頼を寄せるのではあるまいか。その意味で、適正な手続構築に向けての改革への普段の努力と情熱こそが、納税者の信頼を勝ち取るための努力に結びつくといえるであろう。

第2章 調査における適正手続

堀口和哉

行政調査の意義等について、塩野宏教授は「行政機関がある決定をする場合には、なんらかの情報が必要であり、その情報はまたなんらかの方法により収集されねばならない。つまり、調査が必要である。理由のない行政決定がないのと同様に、調査の先行しない行政決定はない、といってよい。法律による行政の原理を実現するため、行政庁には調査義務がある。」と述べているが、さらに続けて、「もっとも調査と具体の行政決定との関係は必ずしも一様ではない。たとえば、国勢調査を始めとする各種の統計調査は、……直接には具体の行政決定とは結合していない。他方、税務調査はまさに具体の税務処分との関連において行われることが多い。」¹と指摘する。

この指摘からも窺えるように、税務調査自体は税務行政の前提であり、それゆえ頻繁に行われる日常的な事柄なのではあるが、納税者と課税庁との立場の相違が税額という具体的な利害として如実に反映されることから、紛争が生じやすく、また、先鋭化しやすいといえよう。税務調査において、適正な手続きの保障による「納税者の権利擁護」が求められる所以である。

第1節 税務調査の現状と問題点

I 現状及び課税庁の見解

ところで、現行、税務調査を主として担当しているのは国税庁であるが、同庁は、「国税庁

¹ 塩野宏『行政法I（第4版）』234頁

なお、玉國文敏教授は、行政調査の課題を検討する前提である行政調査の意義について、「行政の機能と役割が飛躍的に増大しつつある現代国家においては、国民生活の広範な領域・範囲にわたって正確な情報をできるだけ多く収集し、適切に整理・分析することが、公平かつ効率的な行政運営にとって必須の条件となっている。このような情報収集・管理の必要性・重要性は、租税行政においても十分認識されてきた。……一般に租税調査は、租税の公平確実な賦課徴収という行政目的を実現するために情報収集の手段として用いられる行政上の手法を総称する。ただし、実際には調査の対象・目的により、種々の態様と手段が用いられており、そのすべてを一概に論ずることは困難である。」としている（「租税調査の現代的課題」『租税法研究14号』52頁）。

レポート 2008」²において、税務調査の現状及び税務調査に臨む基本的な考え方等について、次のように記述している。

「(1) 的確な指導の実施

国税庁は、申告が正しく行われているか、行われた申告の内容が適切かどうかなど、資料情報などに基づいて確認を行っています。その結果、申告していないことや申告内容に誤りがあることが分かった場合には、修正申告などを求めます。これらに応じていただけない場合は、税務署長の権限により、更正や決定を行っています。

(2) 悪質な納税者に対する厳正な対応

申告納税制度を円滑に実施し、適正・公平な課税を実現するため、国税庁には税務調査を行う権限が与えられています。税務調査は、納税者の申告内容を帳簿などで確認し、申告内容に誤りがあれば是正を求めるものです。特に悪質な納税者に対する税務調査には日数を十分かけるなど重点的に取り組んでいます。

実地調査で把握した1件当たりの申告漏れ所得金額は、平成18年7月から平成19年6月

² 国税庁ホームページ

なお、東京国税局法人税課が平成17年6月に作成した調査担当者に対する部内研修資料「調査における法律知識 わかりやすくマンガで解説!!」では、たとえば、「現物確認調査における納税者の了解」というタイトルで「あなたが、代表者の机に保管されている書類を確認したいと申し入れたところ……」という状況を設定し、調査官のとるべき態度と、こうした対応を採ることについての課税庁の考え方を、次のように記述している。

「〈代表者〉机の中は、プライベートな物も置いてあるから、見せたくないし、見せる必要もない。何が必要か言ってもらえれば、お出しする。

〈調査官〉会社の机なので、基本的には事業に関する書類等が保管されているのではないのでしょうか。

プライベートなものならばこちらも確認する必要はありません。事業に関する物について確認したいだけなので、見せてください。

(何が必要かと問われれば、「業務に関するすべての資料」であり、机の中のものを全部見せてもらわなければ判断ができません。)

[当局の見解]

- ◆ 質問検査を行う場合、時、場所、方法について、税法上とくにそれを制約する規定が設けられていないことから、その方法等が明らかに不当とならない限り、税務当局の裁量に任されているものであり、特段の制約はない。
- ◆ 質問検査権は、適正公平な課税の実現のため税務官庁が必要のあるときに、納税義務がある者等に対して質問し、またはその者の事業に関する帳簿書類を検査するなど積極的かつ能動的に調査する権限をいうものであるから、その行使が調査対象者にある程度の負担をかけるようなこともあるが、その調査が時、場所、方法で明らかに不当とならない範囲でなされ、かつ、調査対象者の権益を不当に侵害しないものである限り、調査対象者がその行使により受ける負担は、当然に質問検査権の受忍義務の内容をなしているものと解される。
- ◆ 金庫や机の中の現物確認調査が必要と判断された場合については、納税者に対し、協力が得られるよう調査の必要性を説明し、承諾を得た上で実施することに留意する。
- ◆ 確認にあたっては、代表者又は代表者が承諾した関係者（家族・役員・従業員・税理士等）で調査担当者が相当と認めた者の立会いを求め、調査担当者が金庫や机等を直接開けることなく、代表者又は立会人に中の書類等を出してもらった上で確認する。特に、現金・貴金属などについては、調査担当者が直接手を触れないよう留意する。」

までの1年間においては、申告所得税は846万円、法人税は1176万円となっており、これを5年前の実績（〔筆者注〕所得税683万円、法人税1170万円）と比較すると、実地調査1件当たりの申告漏れ所得は増加しています。

このような調査実績を踏まえると、できるだけ調査件数を確保していくことが適正・公平な課税のために不可欠であります。申告が適正でない認められる納税者を的確に選定し、調査することにより、悪質な納税者などに絶えず監視の目を光らせることは、善良な納税者の納税意欲を高め、広い意味で納税者に対するサービスにつながるものと考えています。」

こうした認識を持つとした上で、税務調査（質問検査権）に係る具体的な手順や最終的な処理方法等及びそれらに対する国税庁の考え方を次のように記述している。税務調査に関する国税庁の端的な見解表明ということができよう。

「国税庁においては、適正申告の実現を図るため、納税者に対して、的確な調査・指導を実施することとしています。

（1）調査の事前通知

調査に際しては、納税者の都合を伺うため、原則として、調査日時などをあらかじめ電話により通知しています。ただし、ありのままの事業実態などの確認を行う必要がある場合には、事前に通知は行っていません。

なお、事前通知は、所得税の調査で約8割、法人税の調査で約9割実施しています。

（2）調査の進め方

税務調査のため、職員が納税者の住居や事務所に伺う際には、写真入りの身分証明書などを提示して職員の身分と氏名を明らかにしています。

税務調査の際、調査担当者に日々の取引を記帳している帳簿書類などを提示していただき、申告内容や帳簿書類などに関する質問に対して正確に説明していただければ、税務調査は迅速かつ円滑に進みます。

また、調査を開始した場合は、納税者にかかる負担を少なくするため、できるだけ迅速に進めることとしています。

税務調査は、原則として、納税者本人の立会いの下に行います。

なお、納税者は、税務代理を委嘱した税理士を税務調査に立ち合わせることができます。

（3）調査終了後の対応

税務調査において申告内容に誤りが認められた場合、納税者に申告の誤りの内容、納付すべき税額、延滞税及び過少申告加算税、無申告加算税又は重加算税などについて説明するこ

ととしています。

申告内容の誤りを訂正するための修正申告を勧める際には、『修正申告等について』という書面を用いて、修正申告に係る異議申し立てや審査請求ができないことや延滞税及び加算税について説明をしています。また、今後の申告や帳簿書類の記帳などに関して指導事項があるときは、その内容についても説明を行い、税務調査を契機に納税者が税務知識を深め、将来にわたって自主的に適正な申告と納税ができるよう図っています。

なお、納税者が修正申告などの勧めに応じない場合には、税務署長が更正又は決定を行い、納税者のもとに更正通知書や決定通知書を送付しています。

税務調査の結果、申告内容に誤りが認められなかった場合、次のような対応をとっています。

- ① 申告内容に誤りが認められず、かつ、指導事項もないときには、納税者に対して、『調査結果についてのお知らせ』という書面を送付しています。
- ② 修正申告などには至らないが、今後の申告や帳簿書類の備付け、記録、保存に関して指導事項があるときには、その内容について説明を行っています。また、税務調査が終了したことを明確に伝えています。」

II 現行税務調査の問題点等

1 現行の税務調査について、山田二郎教授は、税務職員による税務調査には、①純粹の任意調査、②所得税法等の個別税法に規定されているところの罰則に裏打ちされている質問検査権による税務調査、③国税犯則取締法による税務調査があるとし、このうち、質問検査権による税務調査にあつては、これまでに、憲法 35 条、38 条に係る問題点をはじめとして、次のような問題点が指摘されてきたとする³。

- 「① 調査に際して調査理由を開示しないのは違法ではないか。
 - ② 調査の立会いの要求がでている場合に、第三者の立会いを認めないのは違法ではないか。
 - ③ 納税者の承諾なしに行った取引先の調査（いわゆる反面調査）は違法ではないか。
- また、取引先の調査は納税義務者に対する調査だけでは不足する場合に補充的にのみ許されるものではないか。

³ 山田二郎「租税行政の諸問題」『租税法研究第 14 号』1 頁

- ④ 申告期限前には質問検査権の行使は許されないのではないか（いわゆる事前調査の適否）。
- ⑤ 事前通知をしないで突然に行った調査は違法ではないか。
- ⑥ 税務調査を行なうのは、過少申告の疑いがある場合だけに限定されるのではないか。」

2 上記の質問検査権の行使に係る問題の多くは、特定の団体の関係者に対する税務調査において生じたものであって、その意味では必ずしも一般的な問題ではないことに留意すべきである。また、次の二つの最高裁判決によって、税法に規定された質問検査権については、憲法に反するものではないとする司法判断が既に明確に示されている点も指摘しておきたい。

【川崎民商事件に係る最高裁判決】⁴

本判決は、課税庁職員に対し税務調査における質問検査権の行使を認めた所得税法の規定について、概ね次のように判示し、憲法 35 条及び 38 条に違反するものではないとした。

旧所得税法の検査拒否に対する罰則は、「同法 63 条所定の収税官吏による当該帳簿等の検査の受忍をその相手方に対して強制する作用を伴うものであるが、同法 63 条所定の収税官吏の検査は、もっぱら、所得税の公平確実な賦課徴収のために必要な資料を収集することを目的とする手続きであって、その性質上、刑事責任の追及を目的とする手続ではない。」とした上で、「この場合の強制の態様は、収税官吏の検査を正当な理由なく拒む者に対し、同法 70 条所定の刑罰を加えることによって、間接的心理的に右検査の受忍を強制しようとするものであり、かつ、右の刑罰が行政上の義務違反に対する制裁として必ずしも軽微なものとはいえないにしても、その作用する強制の度合いは、それが検査の相手方の自由な意思をいちじるしく拘束して、実質上、直接的物理的な強制と同視すべき程度にまで達しているものとは、いまだ認めがたいところである。国家財政の基本となる徴税権の適正な運用を確保し、所得税の公平確実な賦課徴収を図るという公益上の目的を実現するために収税官吏による実効性のある検査体制が欠くべからざるものであることは、何人も否定しがたいものであるところ、その目的、必要性にかんがみれば、右の程度の強制は、実効性確保の手段として、あながち不均衡、不合理なものとはいえないのである。」としている。

⁴ 最高裁昭和 47 年 11 月 22 日判決 判例タイムズ 285 号 141 頁

また、「刑事責任追及を目的とするものでないとの理由のみで、その手続における一切の強制が当然に右規定による保障の枠外にあると判断することは相当ではない。しかしながら、前に述べた諸点を総合して判断すれば、旧所得税法 70 条 10 号、63 条に規定する検査は、あらかじめ裁判官の発する令状によることをその一般的要件としないからといって、これを憲法 35 条の法意に反するものとするとはできず、前記規定を違憲であるとする所論は、理由がない。」とし、憲法 38 条との関係についても「右規定による保障は、純然たる刑事手続においてばかりでなく、それ以外の手続においても、実質上、刑事責任追及のための資料の取得収集に直接結びつく作用を一般的に有する手続には、ひとしく及ぶものと解するのを相当とする。しかし、旧所得税法 70 条 10 号、12 号、63 条の検査、質問の性質が上述のようなものである以上、右各規定そのものが憲法 38 条 1 項にいう『自己に不利益な供述』を強要するものとするとは」できないとしている。

【荒川民商事件に係る最高裁判決】⁵

本判決は、所得税法 234 条に係る諸問題について、概ね次のように判示するが、ここで示された判断が同問題に係るリーディング・ケースとされ、現行の税務行政の適切性を法的に裏付けている。

税務署その他の税務官署による一定の処分なされるべきことが法令上規定され、そのための事実認定と判断が要求される事項がある場合、「その認定判断に必要な範囲内で職権による調査が行われることは法の当然に許容するところと解すべきものであるところ、所得税法 234 条 1 項の規定は、国税庁、国税局または税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合には、前記職権調査の一方法として、同条 1 項各号規定の者に対し質問し、またはその事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行なう権限を認めた趣旨であって、この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な程度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべく、また、暦年終了前または確定申告期間経過前といえども質問検査が法律上許されないものではなく、実施の日時場所の事前通知、調査の理由および必要性

⁵ 最高裁昭和 48 年 7 月 10 日判決 判例タイムズ 298 号 114 頁

の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行なううえの法律上一律の要件とされているものではない。そして、質問検査制度の目的が適正公平な課税の実現を図ることにあり、かつ、前記法令上の職権調査事項には当然に確定申告期間または暦年の終了の以前において調査の行われるべきものも含まれていることを考慮し、なお所得税法 5 条においては、将来において課税要件の充足があるならばそれによって納税義務を現実に負担することとなるべき範囲の者を広く『所得税を納める義務がある』との概念で規定していることにかんがみれば、同法 234 条 1 項にいう『納税義務がある者』とは、以上の趣意を承けるべく、既に法定の課税要件が充たされて客観的に所得税の納税義務が成立し、いまだ最終的に適正な税額の納付を終了していない者のほか、当該課税年が開始して課税の基礎となるべき収入の発生があり、これによって将来終局的に納税義務を負担するにいたるべき者をもいい、『納税義務があると認められる者』とは、前記の権限ある税務職員の判断によって、右の意味での納税義務がある者に該当すると合理的に推認される者をいうと解すべきものである。」

Ⅲ 違法な質問検査権行使の事例

違法な質問検査権の行使があったと指摘された税務調査の事例は、これまでのところ、それほど多くはない。それは、川崎民商事件において、最高裁判決が、「国家財政の基本となる徴税権の適正な運用を確保し、所得税の公平確実な賦課徴収を図るといふ公益上の目的を実現するために収税官吏による実効性のある検査体制が欠くべからざるものであることは、何人も否定しがたいものである」と判示したことにも窺える。すなわち、質問検査権の柔軟な行使が「税務の執行」には不可欠であることへの理解が多く関係者の共通した認識となっていること、また、その前提を不用意に崩すことのないよう、質問検査権の行使に際し、厳正かつ慎重であるべきと考え、実践している課税庁の姿勢に対する信頼が一般納税者にあると思われることなどがその要因として指摘できよう。

しかし、適切でないとの指摘を受けた、たとえば、次のような事例もあることも事実であり、対応策が検討されるべきである。

1 最高裁昭和 63 年 12 月 20 日判決⁶

国税調査官が税務調査のため本件店舗に臨場し、納税者の不在を確認する目的で、納税者

⁶ 訟務月報 35 卷 6 号 27 頁

の意思に反して同店舗の内扉の止め金を外して屋内に立ち入った行為は、所得税法 234 条 1 項に基づく質問検査権の範囲内の正当な行為とはいえ、国家賠償法 1 条 1 項に該当する。

2 広島高裁松江支部平成 5 年 12 月 22 日判決⁷

課税庁係官においては、納税者から営業の実情等を説明されて午後 4 時以降の調査協力の申し出を受けた時点において、自己の勤務時間や他の税務調査の必要などの執務状況等を含む諸般の事情を考慮し、かつ、本件税務調査に支障を生じない範囲で、納税者の営業に配慮し、納税者の営業にできるだけ支障のない時間及び方法を検討して選択する必要があったものというべきであるところ、課税庁係官は、納税者から営業の実情等を説明されて午後 4 時以降の調査協力の申し込みを受けたのちも、右申し出に一顧だにも与えず、ただ前記態様での税務調査への協力要請のみを固執したことは質問検査の方法についての合理的な選択もしくは裁量を誤り、許された裁量の範囲を逸脱したものである。

3 京都地裁平成 12 年 2 月 25 日判決⁸

国税調査官 S が A の後を追うようにして店の 2 階に上がった行為は、B が 2 階はプライベートな部屋であるから入ってもらっては困るとしてこれを強く拒否し続けていた最中に、居住者である A および B の明示の意思に反して行われたものであることは明らかである。そして、居住者の拒絶の意思に反して、居住部分に立ち入ることがプライバシーの侵害として許されないことは明らかであるから、S の行為は社会通念上相当の限度を著しく逸脱した違法なものというべきである。

IV 違法調査に対する扱い

- 1 質問検査権の行使に違法がある場合どのように措置されるべきかであるが、上記最高裁の事例では、調査官の行為は国家賠償法 1 条 1 項に該当するとして国家賠償が命じられている。また、他の要素も勘案したにせよ、広島高裁松江支部の事例では、更正処分そのものが取り消され、京都地裁判決の事例でも、青色申告承認取消処分そのものが取り消されている。

⁷ 訟務月報 40 卷 12 号 123 頁

⁸ TAINNS : Z246-8595

2 しかし、行政手続きの違法そのものの処理と当該手続によった行政処分にどう影響するかは別問題であるとする考え方もある。

たとえば、「近時の裁判例の傾向からすると、手続上の瑕疵が処分の取消事由になるか否かは、根拠法令の規定の仕方、当該処分の性質、当該手続の設けられた趣旨、重要性、当該手続が処分内容に及ぼす影響等に着目して、当該手続の遵守が当該処分の効力要件となっているかどうかという観点から、個々に決せられるべき問題ということになるだろうか。そうすると、所得税の更正等は、客観的な所得の存在を根拠としてされる処分であって、その取消訴訟も所得総額等の多寡を争うものであるという考え方（総額主義）や、課税庁に裁量の余地がない点を前提とするならば、税務調査手続の瑕疵の及ぼす影響については、消極説をとりやすいタイプのものといえるかもしれない。」⁹とする指摘がある。このような考え方によった裁判例として、次のような事例がある。

(1) 大阪地裁昭和 59 年 11 月 30 日判決¹⁰

「税務調査の手続（通則法 24 条、所得税法 234 条ないし 236 条等）は、課税庁が課税要件の内容をなす具体的事実の存否を調査するための手続に過ぎないのであって、この調査手続き自体が課税処分の要件となることは、如何なる意味においてもあり得ないというべきである。したがって、右調査手続が仮に違法であっても、それに基づく課税処分は、それが客観的な所得に合致する限りにおいては適法であって（勿論、国に対して国家賠償を請求するのは別論である）、取消の対象とはならないというべきである。

そうとすれば、本件各処分による調査手続において、原告主張のような違法が仮にあったとしても、それが、本件各処分の取消事由になるとはいえないのであり、このような調査手続の違法を理由として、被告署長に対して、本件各処分の取り消しを求める原告の主張は、失当というほかない。」

(2) 東京地裁昭和 61 年 3 月 31 日判決¹¹

「一般の税務調査にあつては、調査手続の違法は、それによって収集された資料が課税処分

⁹ 大阪地裁昭和 59 年 11 月 30 日判決「解説」判例時報 1151 号 51 頁

なお、旭川学力テスト事件上告審判決（最高裁昭和 51 年 5 月 21 日判決、判例時報 814 号 33 頁）は、「地教行法 54 条 2 項が、同法 53 条との対比上、文部大臣において本件学力調査のような調査の実施を要求する権限までも認めたものと解し難いことは、原判決の説くとおりでである。しかしながら、このことは、地教行法 54 条 2 項によって求めることができない文部大臣の調査要求に対しては、地教委においてこれに従う法的義務がないということの意味するだけであって、右要求に応じて地教委が行った調査行為がそのために当然に手続上違法となるわけのものではない。」としている。

¹⁰ 前掲注 9

¹¹ 判例時報 1190 号 15 頁

の資料として用いられた場合であっても（用いられなければ、課税処分と因果関係のない違法を言うことになり、主張自体失当である。）、当然にはこれに基づく課税処分を取り消す事由とはならず、その手続の違法性の程度が甚だしい場合に、これによって収集された資料を当該課税処分の資料として用いることが排斥されることがある（その結果として、当該処分を維持できなくなる場合が起こりうる。）に止まるものと解するのが相当である。

したがって、原告が主張する本件質問検査権の行使が必要性を欠くとの点、本件調査理由を開示しなかった点及び反面調査は必要性と補充性を欠くとの点は、いずれもその主張事実が認められ、その限りで本件調査手続が違法と評価されたとしても、本件課税処分を違法として取り消すべき事由とはならないし、また、右手続によって収集された資料が排斥されるべき程度にも至っていないから、主張自体失当である。」

第2節 資料情報制度の現状と問題点

I 国税庁の認識等

国税庁は、社会経済の変化などによって、納税者数の著しい増加及び経済取引の広域化、複雑化国際化及び高度情報化という現象を生じ、これに伴い不正取引、不正経理等不正の手口が巧妙化してきており、このような現状に対処するためには、質の高い資料情報を豊富に収集し、それを調査対象の選定や調査ポイントの抽出などに十分活用することが不可欠なものとなっているとして、KSKシステムの活用を図ることなどで制度の充実を期してきたとしている。

II 資料情報制度の現状

- 1 国税庁は、資料情報制度運用の具体的施策として、「法定資料は、法令の規定により提出を義務付けているものであるから、本来ならば提出義務者の自主的な提出を待つことによりその目的を達するのであるが、各税務署においては、まず、提出義務者を的確に把握し、これらの提出義務者に対して法定資料の提出についての理解と協力を求め、適正な法定資料が期限内に提出されるよう説明会を開催するなどして指導を行っている。また、法律では、その提出を担保する手段として税務職員に提出義務者に対する監査の権限を付与する

とともに、資料を提出しなかった者や虚偽の内容を記載した資料を提出した者に対する罰則規定を置いている。」ほか、「法定外資料の収集は、税務調査や税務指導を行う上で、活用効果が高いと認められる資料情報を重点的に収集するために実施するものであり、現在の収集方法は、①調査の際の収集、②資料デーの際の収集、③特別収集、④一般収集の4種の態様によっている。」¹²としている。そして、これら収集された資料情報と申告に関するデータとを一元的にKSKシステムで管理し、調査対象の選定等に活用しているとする¹³。

2 さらに、資料情報事務の現状等について、法定資料については、「提出義務者に対して、法定資料の期限内提出及び正しい記載について、各種説明会等を通じた広報活動に努めるとともに、法定資料の未提出者に対しては、提出義務の説明および早期の提出について指導に努めました。」とし、実績については、「平成19事務年度の提出枚数は135,499千枚であり、近年の投資ブームなどを反映して、投資信託、株式取引及び先物取引に関する法定資料の提出枚数が増加したことにより、昨年より10,292千枚多い結果となっております。」としている。

また、法定外資料については、「近年の経済社会の広域化、国際化、IT化などに対応するため、新しい取引形態に関する資料情報を積極的に収集しており、海外の企業との取引、海外投資に関する情報、インターネットを利用した電子商取引などの資料情報の収集に取り組んだ結果、60,049千枚の資料情報を収集しました。」とし、実績については、「平成19事務年度は、好況業種に着目した資料情報の収集に努めたほか、国際化への対応から輸出入物品をはじめとした海外取引関係資料の収集に努めたことにより、昨年より5,788千枚多い結果となっております。」¹⁴としている。

Ⅲ 資料情報制度の問題点

資料情報制度について、国税庁は、その時代を反映したものとなるよう収集対象を拡大充実させるとともに、提出義務者の事務負担への配慮から提出義務の省略等の措置も講じてきたとしている。たとえば、外国為替管理制度の抜本的改正に伴う「国外送金等に係る調書提

¹² 国税庁編『国税庁50年史』375～376頁

なお、資料デーとは、資料を収集する日として当局が定めた日をいう。

¹³ 前掲注2

¹⁴ 「平成19事務年度 国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書」84頁 国税庁ホームページ

出制度」の創設等は時代に即した拡充策として、また、「事業所得を有する者の帳簿書類の備付け等」は資料情報制度の基礎的条件整備に欠かせない重要施策として、それぞれ評価すべき事例であると考えらる。

しかし、資料情報制度については、税務調査に代替するものとしてその充実策を検討すべきであるとする活用に積極的な見解がある一方、現行制度にあつては、有用性に疑問があるとする懐疑的な見解もあることに留意すべきであろう。

また、身近な問題として、納税者や実務家の間で、各種のいわゆる「お尋ね文書」について、疑問があるとの指摘されている現状には留意すべきであろう¹⁵。

第3節 修正申告態憑の現状と問題点

I 修正申告態憑の現状

税務調査において申告内容に誤りが認められた場合、調査担当者は、申告納税の趣旨に鑑み、納税者に対し修正申告を態憑するとされ、これが調査終了時の一般的な措置であることは、「国税庁レポート2008」でも明らかにされているところである。また、この処理方法が納税者によつても、広く受け入れられていることも周知のとおりであるが、こうした実態について、首藤重幸教授は、次のように分析している。

「納税者にとってのメリットは、①税額の増額変更が修正申告で行われれば過少申告加算税が免除される可能性がある、②更正処分よりは、修正申告の方が納税者の対外的信用に傷がつかない、③税務調査の過程で、担当税務職員より修正申告の態憑に応ずれば税務調査を終了してもよいとの提案がなされることがまれでなく、修正申告を行えば税務調査を中止してもらえ、などのことがある。

税務行政庁にとってのメリットは、まず、①事務量の軽減という点がある。この事務量の軽減には二つの意味がある。

¹⁵ 国外送金に係る資料情報の現状と課題については、占部裕典教授の「資料情報制度—現行制度の法的評価と今後の課題—」『租税法研究第27号』48頁に詳細な研究がある。また、他に、調査に頼った課税資料収集から多様な手段による収集への転換の必要性を検討した実務的研究（齋藤文雄「質問検査権をめぐる諸問題—質問検査に対する受忍義務の履行確保のための方策を中心として—」『税務大学校論叢 第50号』169頁）、「お尋ねは厳格な手続法的規制がなされる税務調査の権限行使を回避しながら実質的には税務調査と同様の目的を達成しようとする側面があることは否定できない。」として、お尋ね実施の法的根拠を明文で明らかにすべきであるとの指摘（高野幸大「調査の手続」『日税研論集第25号』123頁）等がある。

一つは、過少申告の発見から更正処分に至るまでの手続を厳密に行った場合の税務当局の事務量を考えると、納税者の方から修正申告がなされれば、これらの事務量が軽減されることになる。もう一つは、ひとたび修正申告がなされれば、その後に修正申告税額が過大であることを納税者が気付いても、それを納税者が減額変更することは極めて困難（更正の請求ばかりでなく、税務争訟によるものも含めて）であり、この意味での事務量の軽減がある。

次に、②修正申告がなされても、税務行政庁の課税権限（更正処分等）が消滅するわけではない。さらに、③更正処分によって目的を達成できるにしても、修正申告による方が税務行政の権力性が表面にでないという点とともに、そもそも、一応は納税者の同意のもとに修正申告が行われるのであるから、この申告をめぐる紛争の発生可能性は更正処分によるよりも減少することが期待される。」¹⁶

II 最高裁昭和 39 年 10 月 22 日判決¹⁷

首藤教授の分析をみる限り、納税者にも修正申告を行うメリットはあるものの、課税庁のメリットの方がより大きいようにも思われる。こうした状況が生じた背景には、次のような最高裁判決があるとされている。

「所得税法は、いわゆる申告納税制度を採用し（23 条、26 条参照）、且つ、納税義務者が確定申告書を提出した後において、申告書に記載した所得税額が適正に計算したときの所得税額に比し過少であることを知った場合には、更正の通知があるまで、当初の申告書に記載した内容を修正する旨の申告書を提出することができ（27 条 1 項参照）、また確定申告書に記載した所得金額が適正に計算したときの所得金額に比し過大であることを知った場合には、確定申告書の提出期限後 1 ヶ月間を限り、当初の申告書に記載した内容の更正の請求をすることができる（同条 6 項参照）、と規定している。ところで、そもそも所得税法が右のごとく、申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定を設けた所以は、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速やかに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過大な不利益を強いる虞れがないと認めたからにほかならない。

¹⁶ 「修正申告の態様と税務行政指導」『日税研論集第 36 号』69 頁

¹⁷ 判例タイムズ 169 号 134 頁

従って、確定申告書に記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であって、前記所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されないものといわなければならない。」

本判決は、錯誤による確定申告無効の主張に係るものであるが、修正申告に不満を持つ納税者の多くが錯誤による無効を主張することもあって、一度なされた修正申告を争うことの難しさを決定づけた判決であるとの意味で、留意すべきものといえよう。納税者が真に納得して為す修正申告であれば問題ないが、そうでない場合、たとえば、調査に対する嫌悪感等から逃れるためといった場合は、この判決に示された考え方の故に納税者の主張が封じられるのであれば、納税者の権利擁護の観点からは考慮すべき点がある。

III 修正申告の懲憑の法的根拠と性格等

1 ところで、行政指導についてであるが、行政手続法 2 条第 6 号は、「行政機関がその任務又は所掌事務の範囲内において一定の行政目的を実現するため特定の者に一定の作為又は不作為を求める指導、勧告、助言その他の行為であって処分に該当しないものをいう。」と定義している。その上で、同法 32 条は、その一般原則について「①行政指導にあっては、行政指導に携わる者は、いやしくも当該行政機関の任務又は所掌事務の範囲を逸脱してはならないこと及び行政指導の内容があくまでも相手方の任意の協力によってのみ実現されるものであることに留意しなければならない。」「②行政指導に携わる者は、その相手方が行政指導に従わなかったことを理由として、不利益な取り扱いをしてはならない。」と規定している。

2 そして、国税庁は、この修正申告の懲憑を、国税に関する法律に基づく納税義務の適正な実現を図るために行われる行政指導と位置付けている。そうした理解の下に、内国税の適正かつ公平な賦課徴収の実現を図ることを任務とする国税庁に対し、その職責を遂行するために許された手段であると解し、調査を終了させる際の一般的な形態としたことは、前述したとおりである。

このような国税庁の理解に対し、首藤教授は、「規制的行政指導のうちの付随的行政指導で、しかも事実上の事前勧告と是正勧告の複合的性格を有するもの」ではあるが、「行政

法において議論されてきた行政指導と同一に考えてよいかについては、若干の違和感を感じることは否定できない。」とし、「修正申告の懲憑の場合には、修正申告の懲憑という行政指導の実効性を担保する手段が、他の行政指導に比して格段に強力な形で存在している点に特徴があるといえよう。この強力な実効性の存在は、修正申告の懲憑を通常の行政指導として位置付けることに躊躇をおぼえさせることになる。」と指摘する。その上で教授は、「修正申告の懲憑は、通常の行政指導と行政処分との中間に位置する行政作用形式として体系化することも検討されてよいであろう。」と指摘する¹⁸。不適切な修正申告の懲憑がなされる可能性とその対応措置を示唆するものであり、留意すべきであろう。

第4節 調査における適正手続の保障

I 質問検査権の行使と適正手続

1 ところで、質問検査権の行使に係る問題の多くは、前述したように特定の例外的なケースにおいて生じたものであり、必ずしも一般的な事例ではない。こうした事情に鑑みれば、前述の最高裁判決に示された考え方を根拠とする国税庁の現行の対応をもってしても、一般の税務調査の場合であれば、納税者の権利が調査官等の行為によって、しばしば侵害されているとは言い難いと考えられる。換言するならば、常識的な調査が行われていると評価してよいであろう。

したがって、たとえば、詳細な調査手続に関する規定を新たに制定するといったことは、事務運営方針を巡るかつての非生産的な論争を蒸し返すに過ぎず、それほど意味あることとは考えられない。確かに、現実には問題があるわけで、放置すべきではない。また、そうした適正な執行を担保する規定がないこと自体が問題だとも考えられよう。田中治教授は、「税務調査の過程において正しい税額を追及するという実体税法上の要請があることから、直ちに、納税者の手続上の権利を抑制し、切り縮めることを正当化できるものではない、ということである。手続的保障を悪用、濫用する可能性があるということから、その保障そのものを否定することは、論理の飛躍といわざるを得ない。」と指摘している¹⁹。

¹⁸ 前掲注 16

¹⁹ 「申告制度と租税行政手続」『租税法研究 22 号』12 頁。

なお、この点については、曾和俊文「質問検査権をめぐる紛争と法」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』95 頁以下が詳細に検討している。また、こうした問題の解決策として、たとえば、アメリカのサモンズ

また、教授は、「手続的保障の濫用の事実については、個別に対応すべきであろう。」とする。規制すべきは権力をもつ側、つまり課税庁の行為にこそ規制をとということであろうが、税務調査の現状からすれば、必ずしも現実的ではないようにも思える。

とはいえ、課税庁の行為は、規制とは全く無縁であるべきであるとは考えない。その場合は、たとえば、民間の税務の専門家であり、納税者の利益の擁護を職責とする者でもある税理士の団体である税理士会との協議の場等において、個別具体的な事実に基づいた検討を重ね（これらは、既にある程度行われているものとするが）、その結果を国税審議会に報告し、審議の俎上にあげるなど、第三者的判断を仰ぐといったことはどうであろうか。調査手続に関する規定を置いたとしても、具体的なあり様は、結局は、判決の集積を待つ類の事柄と思えるからである。玉國文敏教授の次の指摘²⁰が示唆するように、税務調査の現実には、抽象的な立法論では解決し得ない要素が多分にあるのである。

「学説上、法的限界を超えた調査は、適正手続違反であることを理由に、課税処分等も違法になることを示唆される見解も見られる。また、違法な租税調査で得られた資料の証拠力の問題として捉える考え方も学説上有力に主張されてきた。この他、租税調査の違法は手続的違法にとどまり、実体関係には何ら影響を及ぼさないとの考え方もありうる。しかし、租税調査活動の違法性があまりにも甚だしい場合には、課税処分自体に対する信頼を失わせ、その実体的な効力に疑問を抱かせる場合も少なくないと思われる。ただし、プライバシーの侵害を含めて違法な租税調査の後続する課税処分等に及ぼす影響を一概に論ずることは困難であり、結局は、租税調査の違法性又はプライバシー侵害の程度・態様に応じて個々のケースごとに判断していくほかはないといえよう。」

ただし、質問検査権の行使が社会通念上許される「裁量の範囲を逸脱」した調査がされたようなケースについては、当該行為に係る国家賠償等は当然考慮されることとして、当該調査によって得られた証拠の証拠能力の否定に止まらず、原則的に当該処分自体を違法とするといった施策も必要とされよう。法的に「明確な歯止めがある」ことが求められている。

また、納税者には、調査に対する受忍義務がある。したがって、調査への対応に一定の時間と労力を割く必要があるわけで、納税者人にとっては、何らかの準備が必要とされよう。その意味で、事前通知は、法制度として整備すべきである。実務上は9割程度実施し

に類似した制度の導入も検討すべきであるとする見解もあるが、調査の結果に対する審査だけではなく、調査までも司法に委ねるといった制度は、わが国の一体的税務運営には制度的に馴染み難いとする。

²⁰ 前掲注1

ているとされるが、非通知の場合を限定的に明確化することで、納税者に安心感を提供する一方で、課税庁にとっても、納税者に対し、調査協力をもとめる明確なシグナルを送ったことになり、その後の展開に資するところがあると考ええる。

2 なお、水野忠恒教授の次のような指摘は、税務調査全般にわたる指摘であり、税務調査の在り方を検討するにあっては、一般的な背景として考慮されるべきであろう。

「任意調査であることは、行政庁の活動に柔軟性を与えるため、情報収集として効率的な側面があるのにひきかえ、強制調査としての質問検査権の行使のように罰則のみに依存した情報収集では十分な効果を期待できないこともある。相手方にとっても、罰則により担保された行政庁の職員による調査の適正が、身分証明書の携帯とその情報の守秘義務とのみによるという現状では、私人の保護が十分でないとも考えられるであろう。」「今日、警察官の職務質問や所持品検査、自動車の一斉検問等、調査の範囲が拡大している。これに対して、判例は、はじめにみたように、強制力を伴わない任意の調査は許されるとしている。しかしながら、現実には、事実上の圧力をもって、検査に服さしめている事例は少なくないであろう。」「質問・検査を、任意であることをもって、事実上の行為として放置しておくことには問題がないとはいえない。むしろ、任意性を問題にするのであれば、より、厳格に、任意性を確認することに努めるべきであるように思われる。周知のように、わが国では、行政指導という行政の活動形態が顕著であるが、行政指導も行政調査も、そのどちらもが、事実上の圧力を背景に、私人の行動を統制する効果を持っている。このように、事実上の強制力が多く存在するわが国の行政の土壌においては、任意でなされる調査そのものについても、右に述べた観点から任意性を検討することは最小限必要であると思われるのである。」²¹

このような観点からすると、任意調査については、その趣旨を明確に納税者に伝えた上で、調査依頼をすることを義務付けることが考えられる。また、正当な理由があれば、調査の延期や一時中断等を求めること（判例では、いわゆる任意調査は「収税官吏の検査

²¹ 「行政調査論序説——アメリカ合衆国における租税調査および行政調査制度の概観——成田頼明ほか編『行政法の諸問題（中）』469頁。

なお、教授は、「アメリカ合衆国における令状やサモンズ・召喚状の制度は、私人の任意性に期待しない、もしくは、期待できない状況で用いられる手段であり、任意調査とはうらはらをなすという意味で任意調査と密接な関連性をもった制度なのである。サモンズもしくは令状によらないわが国の行政調査の現状は、このような任意調査と強制調査との区別のあいまいさをそのままにし、そのことが、納税者の同意の有効性の論議をも重要でなくしていると思われるのである。」とも指摘している。

を正当な理由なく拒む者に対し、同法70条所定の刑罰を加えることによって」間接的に強制しようとするものであるとしている)を明確に規定することも考えられるとしておきたい。

II 資料情報の収集と適正手続

1 大量の資料情報が課税庁により収集されていることは前述したところであるが、これら資料情報がどのように活用され、どのような成果を得ているのかは必ずしも明確ではない。現行では、活用効果はともかく、収集することに意味があるといった牽制効果重視の観点から実施されている類の資料もあるのでは、といった見方も否定できないところである。牽制効果の重要性も理解できる場所ではあるが、資料情報制度については「情報公開法」と「個人情報保護法」の趣旨に沿った取り扱いに留意すべきであり、こうした観点から収集すべき資料の見直し、整備が求められていると考えるべきである。

2 一方、こうした現状にとどまることなく、「国外送金等に係る調書提出制度」の基準額引き下げ論にも見られる一つの論点でもあるが、資料情報の収集制度の一層の強化により、実地調査に代替すべきであるとする考え方もある。しかし、そうした直接的効果を期待するのであれば、収集した資料情報の電子的処理の一層の推進に加えて、「納税者番号制度の導入」といった納税環境の整備などの問題を、先行させて検討する必要がある。いずれにせよ、提出を求められる者の事務負担も考慮し、現状では、慎重な制度運用が必要であろう。

3 しかし、効果が期待できる資料収集は今後も充実させるべきである。そのためにも、収集に係る法的根拠は明確なものとしておくべきであろう。この観点からすると、いわゆる「お尋ね文書」の位置付けの明確化等の検討を早急にすべきである。

「お尋ね」以上のものではないとして、特段の措置は不要であるという考え方もあろうが、背後に調査権限を感じさせながらの、もしくは、義務あるものとの錯覚を利用しながらの施策であるとする好ましさからざる批判もある。それが当てはまる面もあることは否定できないのではないだろうか。お尋ねには、直接的効果はもちろん、牽制的効果も大きいものがあるのであれば、法的根拠を明確にすべきである。なお、自宅の売買に関しての「お

尋ね」について、筆者の体験から付言すれば、わかりやすい言葉遣い、負担の少ない記載事項、趣旨の明確化に留意すべきであると指摘しておきたい²²。

- 4 情報の公開については、税務行政に係る情報の公開については、税法解釈に関する情報ばかりでなく、運営方針に関する通達の公開、パブリック・コメントや文書回答制度の充実等が図られており、行政情報一般の開示の問題と平仄を合わせ考慮されることとなろう。また、個人情報の保護については、加重された税務職員の守秘義務に窺えるように今後も厳重に守られるとみてよい。

なお、本人情報の「開示」や「自己管理」の要請についてであるが、慎重に対処すべき課題とすべきであるとしておきたい。なぜならば、一般論ではあるが、課税庁の収集する資料情報は、捜査情報やそれに準じたもの、第三者である相手方との信頼関係に基づき収集したものの等であり、「開示」や「自己管理」といったことにはなじまないと考える。そうした意味で、課税庁の業務の適正な実施に著しい支障を及ぼす恐れが高いものと性格付けできるからである。ただし、処分後の開示は第三者のプライバシー等は尊重するとして、原則的に開示する方向での検討をすべきであろう。

Ⅲ 修正申告の態様と適正手続

- 1 申告納税が原則である以上、誤りがあれば、自主的に修正申告することが望ましいことは当然であり、その意味で課税庁が調査結果を踏まえ修正申告を態様すること自体に問題はないと考える。また、国税庁の説明にみられるよう現行の態様の手順からは、納税者の意向に沿った修正申告書の提出を促すに過ぎないものにとどまるように配慮がなされていることが窺える。したがって、批判的見解も少なくないことは確かであるが、これまでの判例の動向とも併せ考えるならば、修正申告の態様自体の継続について、基本的な問題はないと考える。

²² 高野教授は、この点について、「お尋ねの内容をみると詳細な点にまで踏み込み、しかも、お尋ねの対象となった納税者にかなりの事務的負担が要求されるものが少なくない。そして、かなりの事務量が納税者に要求されるにもかかわらず、お尋ねに対する回答提出期限が短く切られている場合も少なくないようである。このような実態を見ていると、お尋ねは厳格な手続法的規制がなされる税務調査の権限行使を回避しながら実質的には税務調査と同様な目的を達成しようとする側面があることは否定できない。以上のような、納税者の小さくない事務負担の発生（財産権制限）と税務調査の代替的機能を考えると、お尋ねは行政指導であり、それに応ずる義務は納税者にはないとはいえ、当該行政指導権限を行使し得る法的根拠が明文で定められるべきである。」と指摘している（前掲注 15）。

2 とはいえ、納税者は、調査権限を背後の感じながら対処しているのが現実であると考えれば、水野教授の前述の指摘、さらには、必ずしも全面的に首肯するものではないが首藤教授の次のような分析を踏まえ、修正申告の態憑の在り方を検討することが求められているといえよう。

「調査担当税務職員が過少申告の心証を得ながら明確な証拠を固めることができない場合に、調査を受ければ申告上の過誤を発見されるかもしれないし、調査による営業や対外信用への悪影響がでるかもしれないと心配する納税者の意識を利用しながら、修正申告の態憑が行われるという形態は、他の行政指導には見られないものであろう。すなわち、権力的行為に替えて行政指導を選択することは、両者とも行政庁側にとっての手続的負担が軽減される点には質的差異はないにせよ、違法建築物の除去の行政指導の場合、その建築物の違法性は行政庁にとって明確なものであろうが、修正申告の態憑の場合には申告の違法性が担当税務職員にとって明確でないケースでも行政指導がなされることがある点に差異があるといえよう。」²³

3 上記のような批判を避けるためには、たとえば、白色申告者に対する調査もしくは税理士が関与しない調査にあつては、調査結果の説明は十分することは当然としても、修正申告の態憑は原則として行わないといった方策も考えられる。

また、現行では適用除外とされている行政手続法 35 条 2 項についても、適用の方向で検討すべきではないか。確かに、納税者の要請に応じて定型的文書を交付すれば足りるといったような何らかの事務負担軽減措置を講じることが必要とされるかもしれないが、修正申告態憑の事績の客観性を担保する意味で、こうした施策を検討すべきであろう。こうした施策の実施は、課税庁にとって、修正申告の態憑に対する納税者の信頼を高め、無用なトラブルを回避する一助になるものと考えられる。

4 玉國教授は、「租税調査をめぐる数々の問題の多くは、結局のところ、国民・納税者と租税行政庁との間の信頼関係に根ざした問題である。」と指摘するが、課税庁と一般納税者の間には、そうした信頼関係は築かれているものと考えられる。

しかし、そうであっても、いくつかの点については、改めるべきであることを否定するものではないこと、前述したとおりである。そして、改めるべき方向は、玉國教授が指摘するように「効率主義一本槍の姿勢など、租税行政庁側として改めるべきところは、勇気

²³ 前掲注 16

をもって積極的に改めていくべきである。それと同時に、納税者が納得して租税行政に協力し、進んで租税を申告・納付できるような環境づくり（租税行政側の一方向的な便宜に基づくそれではなく、真の意味での）と、このような観点からの制度の見直しを強力に押し進めていく必要²⁴があることにある。

²⁴ 前掲注 1

第3章 租税手続における納税者の権利保護

吉村典久

はじめに

国税通則法第1条は、「この法律は、国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もつて国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする。」と規定しているのに対し、行政手続法第1条では、「この法律は、処分、行政指導及び届出に関する手続並びに命令等を定める手続に関し、共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性（行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう。（略））の向上を図り、もつて国民の権利利益の保護に資することを目的とする。」と定められている。両者の表現を比較すれば容易に分かるとおり、国税通則法においては「国民の権利利益の保護に資すること」は全く目的とされていない。むしろ、国税通則法では、「国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資すること」が特に強調されており、国民の義務的側面のみ光が当てられ、国民の権利利益の保護は全く等閑視されているのが現状である。

しかし、このような状況は改められるべきである。税務行政庁と納税者との間の良好な関係が打ち立てられない限り、21世紀日本の税務行政は国民の信頼を獲得することはできない。この意味において、租税行政における公正の確保と透明性の向上のため、納税者の手続的権利を保障する方向での国税通則法の改正が今ほど強く望まれる¹。ここでは、本稿は、この納税者の手続的権利保障の観点に基づく国税通則法の改正を目指し、更正処分と中心とする租税確定手続における納税者の権利保護を論じたい²。

¹ 南博方「租税手続の公正・透明化に向けて」租税法研究 22号 10頁、田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究 22号 10頁以下、日本税理士会連合会税制審議会『行政手続法制化の動きと税務行政手続のあり方について』（1990年）等

² 租税確定手続における納税者の権利保護という観点ではフランスの状況が日本にとって大いなるインプリケーションを与えてくれる。参照、吉村典久「フランスにおける税務調査」日税研論集 9号 235頁以下（1989年）、同「フランスにおける租税賦課徴収手続」専修大学法学研究所紀要 25『公法の諸問題 V』55頁以下（2000年）、吉村典久「課税手続における納税者の権利保障—フランスにおける議論からの示唆」税事 41巻 6号 27頁（2009年）

I 納税者の防御権保障

行政手続法による国民の手続的権利保障の中核は、告知・聴聞権の保障にある。すなわち、告知・聴聞とは、「行政処分をする前に、相手方に処分内容および理由を知らせ、その言い分を徴することによって、処分の適法性、妥当性を担保し、公権力の侵害から国民の権利・利益を保護しようとする」³ものである。

防御権保障の法理は、元来フランスにおいて発達してきたものであるが、この行政手続法の告知・聴聞権保障にほぼ匹敵するのみならず、その具体的な内容については、一般にいわれている告知・聴聞権より広範である⁴。すなわち、独立かつ中立の裁判所によって聴聞される権利、弁護のための弁護士や補佐人を選任する権利、弁護のための準備期間を享受できる権利、黙秘権、さらには、処分の理由附記や対審性保障などが具体的な防御権の内容とされている⁵。

租税手続における納税者の権利利益の保護を考える際、行政手続法なみの保障を与える観点においては、租税手続における告知・聴聞権保障の確保は不可欠である。しかし、それにとどまらず、真に実効性のある告知・聴聞権保障を実現するためには、フランスに倣ってより広い内容を持つ防御権保障という考え方に転換すべきである。特に、聴聞において、納税者が、税務のプロである税務行政庁に対抗するためには、弁護士や税理士等の専門知識を持った専門家の補佐を受けることも必要といえるのではあるまいか。専門知識を持った者が聴聞に参加することによって、一般的に専門知識に弱い納税者の立場が強化され、税務行政庁と対等な議論を行うことが可能になるため、よりレベルの高い事実認定が可能になるのみならず、税務行政庁にとっても独断と偏見による処分を見直す良いチャンスが与えられるという点で聴聞の効率性が高まると思われる。したがって、純粹な告知・聴聞権保障ということではなく、補佐人選任権や補佐人立会権もその要素に含まれるより広い内容を持つ防御権保障の考えを、租税手続における納税者の権利利益保障の中心に据えるべきであろう。

II 納税者の協力義務と租税手続との関係

租税法律主義の内容である合法性の原則に基づき、課税要件が充足されている限り、税務

³ 塩野宏『行政法 I(第三版)』(有斐閣 2004年)237頁

⁴ 吉村典久(注2)税事 41 卷 6 号 28 頁

⁵ 吉村典久(注2) 専修大学法学研究所紀要 25『公法の諸問題 V』55 頁、吉村典久(注2)税事 41 卷 6 号 28 頁

行政庁には租税の減免の自由はなく、法律で定められたとおりの税額を賦課徴収しなければならない⁶。したがって、合法性の原則が正しく機能するためには、税務行政庁が課税要件事実を正しく把握する必要がある。その限りにおいて、税務行政庁には、課税要件が充足されているかどうかを確認する事案解明義務が課されているといえよう⁷。しかし、この事案解明は、税務行政庁の努力のみでは行えない。なぜならば、課税要件事実、納税者サイドの行為・取引にかかっており、その意味において、課税要件事実を最もよく知っているのは納税者自身であり、税務行政庁は、質問検査権など様々な権限を行使して納税者等から情報を取得しないかぎり事案を正しく把握することはできないからである。それ故、納税者には、事案解明のための様々な協力義務が課されている。すなわち、確定申告をしなければならない申告義務(所得税法 120 条、法人税法 74 条、相続税法 27・28 条、消費税法 45 条等)、税額納付義務(所得税法 128 条、法人税法 76・77 条、相続税法 33 条、消費税法 49 条等)、帳簿書類の保存義務(所得税法 231 条の 2、法人税法 150 条の 2、消費税法 58 条等)、支払調書の提出等義務(所得税法 224 条等)、開業等の届出義務(所得税法 229 条)、内国普通法人等の設立の届出義務(法人税法 148 条)、徴収納付義務(所得税法 181 条以下)などがそうである。これら広範な納税者の事案解明のための協力義務の存在を考慮すれば、事案解明は税務行政庁と納税者との協働作業であるといつて過言ではない。

納税者が協力義務を円滑に履行しなかったため、事案が十分には解明できず、そのため誤った課税が生じた場合、その責めは納税者自身が負わなければならない。納税者の協力義務違反に対しては各種の制裁措置が予定されているが⁸、それにとどまらず、課税処分との関係でも納税者の協力義務を担保する制度が模索されるべきである。具体的には、質問検査権における協力義務違反と推計課税との有機的関連が図られるべきである。

III 租税上の守秘義務

租税上の守秘義務には、税務職員の守秘義務と納税者の職業上の守秘義務という 2 つのディメンションがある。

⁶ 金子宏『租税法 (第 14 版)』(弘文堂 2009 年)73 頁

⁷ 谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」所収：芝池義一・田中治・岡村忠生『租税行政と権利保護』(ミネルヴァ書房 1995 年) 66 頁

⁸ たとえば、申告義務違反である過少申告の場合、過少申告加算税が課される(国税通則法 65 条)ほか、所得税の単純無申告の場合、1 年以下の懲役又は 20 万円以下の罰金という刑事罰が科される(所得税法 241 条)。

まず、税務職員の守秘義務については、一般的に、国家公務員法 100 条に「職員は、職務上知ることのできた秘密を漏らしてはならない。その職を退いた後といえども同様とする。」と定める守秘義務があるだけである⁹。もっとも、一般公務員の守秘義務違反は、1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金が科されるだけであるのに対し（国家公務員法 109 条）、調査に従事している又は従事していた税務職員が、その事務に関して知ることができた秘密を漏らしたときは、2 年以下の懲役又は 30 万円の罰金が科される（たとえば、所得税法 243 条、法人税法 163 条）など、税務職員の守秘義務は、一般公務員の場合より強く課されているといえる¹⁰。このことは、税務職員が納税者から得た情報には個人情報や業務上の機密に関わる情報が含まれていることが多いこと、及び、納税者の協力なくして事案解明はできず、正しい課税を実施するためにはどうしても納税者の協力と信頼を確保する担保が必要であるなどを考慮した結果である。

したがって、今後導入が検討されている納税者番号制度などとの関係においても、税務行政に対する納税者の信頼を高めるためには、国家公務員法の規定だけでは不十分であり、国家公務員法とは別に国税通則法上も、より厳格な税務職員の守秘義務に関する規定が設けられるべきであろう。特に、今後、租税情報交換条約などによって外国の税務行政庁が収集した情報を日本の税務行政庁が取得したり、逆に、日本の税務行政庁が収集した情報を外国の税務行政庁に提供するような場合、日本における租税情報に係る税務職員の守秘義務を強く保証することが必要になると思われる。たとえば、フランス租税手続法典では、フランスの税務行政庁が他の EU 加盟国の税務行政庁に租税情報を提供する前提として、他国の税務行政庁にフランスと同程度の租税情報の守秘義務が課されている場合に限ると規定している¹¹。このように、国際的な租税情報交換の場合、情報提供の相手国に対しても税務職員の守秘義務を厳格に守ることを求めている例が多く見られる。この国際的租税情報交換という点に鑑みても、国税通則法上、税務職員の厳格な守秘義務を明文で詳細に規定する必要性が認められるであろう。

他方、納税者の守秘義務についても、税務行政庁による租税情報取得過程において問題となることがある。すなわち、弁護士法 23 条や刑法 134 条などによって弁護士や医師の職務上の守秘義務が保証されているが、税務職員の質問検査権行使の際に、これらの職務上の守秘義務と税務行政庁の質問検査権行使に対する被調査者の協力義務との限界確定が必要にな

⁹ 地方公務員については、地方公務員法 34 条が守秘義務を規定している。

¹⁰ 金子宏（注 6）646 頁

¹¹ 参照、L.P.F.第 R.114 A-1 条以下。

る。現行法では、この点について明確な定めがないため、税務行政庁と納税者との間で紛争が生じうる。納税者の予測可能性を確保し、この点に関する税務行政庁と納税者との間の紛争を予防するため、職務上の守秘義務をもって税務行政庁に対抗することができる場合を明定した国税通則法の規定が設けられるべきであろう。

IV 更正処分の理由附記

現行法では、青色申告更正（所得税法 154 条 2 項、法人税法 130 条 2 項）と青色申告承認取消処分（所得税法 150 条 2 項、法人税法 127 条 2 項）の場合にのみ、理由附記を求める規定が置かれている。判例によれば、この理由附記の趣旨は、「処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える趣旨に出たもの」¹²とされており、理由附記が欠如している場合あるいは理由附記の程度が不十分である場合、処分は取り消しを免れ得ず¹³、また、後の異議決定あるいは審査裁決において理由が追完されたとしても、その瑕疵は治癒されないとされている¹⁴。この青色申告更正の理由附記の程度に関して、最（三小）判昭和 60 年 4 月 23 日¹⁵は、「帳簿書類の記載自体を否認して更正をする場合において更正通知書に附記すべき理由としては、単に更正にかかる勘定科目とその金額を示すだけでなく、そのような更正をした根拠を帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要するが帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合においては、右の更正は納税者による帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由が、そのような更正をした根拠について帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示するものでないとしても、更正の根拠を前記の更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の附記として欠けるところはないと解するのが相当である。」と判示し、帳簿否認更正と帳簿を否認しない更正との場合で要求される理由附記の程度に差異を設けている。なお、白色申告に係る更正について

¹² 最（二小）判昭和 38 年 5 月 31 日民集 17 卷 4 号 617 頁

¹³ 最（二小）判昭和 38 年 5 月 31 日民集 17 卷 4 号 617 頁、最（一小）判昭和 49 年 4 月 25 日民集 28 卷 3 号 405 頁

¹⁴ 最（二小）判昭和 47 年 3 月 31 日民集 26 卷 2 号 319 頁、最（三小）判昭和 47 年 12 月 5 日民集 26 卷 10 号 1795 頁

¹⁵ 民集 39 卷 3 号 850 頁

は、理由附記を定める規定がないことなどを理由に、理由附記は必要ないとしている¹⁶。

これに対し、行政手続法は、第 14 条において、「行政庁は、不利益処分をする場合には、その名あて人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない。ただし、当該理由を示さないで処分をすべき差し迫った必要がある場合は、この限りでない。」と定め、すべての不利益処分について理由開示を義務づけている。

青色申告更正に関し判例が発展させてきた理由附記の法理は、青色申告に係る帳簿の作成保存義務を背景にするものであった（これを「帳簿信頼型理由附記」と呼ぶことにしたい）。そのことは、帳簿否認更正と帳簿を否認しない更正とで理由附記の程度に差異を設ける判例や、従来は帳簿の作成保存義務が適用されなかった白色申告¹⁷の場合に理由附記強制はないとする判例から伺えるであろう。しかし、理由附記の制度が、判例も認めているとおり税務行政庁の恣意の抑制と納税者による不服申立に便宜を与える機能を有しているという点、さらには、相手方に対する説得機能や決定過程公開機能も有している¹⁸ことに鑑みれば、帳簿信頼型理由附記に限定される必然性はない。青色申告、白色申告を問わず、「処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える」ため、理由附記が義務づけられるべきであろう。特に、我が国が申告納税制度を採用し、納税者の確定申告によって一義的に納税義務が確定することに鑑みれば、納税者の確定申告には「正確性の推定」が与えられるべきであり、その確定申告の「正確性の推定」を税務行政庁が更正によって破ろうとする場合、「処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える」ため更正処分にはすべからず理由附記しなければならないと考えるのが妥当である。帳簿信頼型理由附記から、申告書信頼型理由附記に考えをチェンジすべきであるように思われる。

もっとも、理由附記の程度においては、申告書の前提をなしている帳簿自体の信頼性の程度に応じた差異を設けることも十分な理由がある。厳格なルールに従って作成されるべき青色申告における帳簿のみならず、白色申告者が作成し税務行政庁によって青色申告におけるのと同レベルの帳簿であると認められた帳簿についても、手厚い信頼が与えられるべきである。このような帳簿について帳簿記載事項を否定する更正を行う場合には、「そのような更

¹⁶ 最（二小）判昭和 42 年 9 月 8 日税資 48 号 388 頁

¹⁷ なお、現在は、白色申告であっても、一定の所得金額を超える所得を有する事業所得者等については帳簿書類の記録・保存義務が課されている（所得税法 231 条の 2）。

¹⁸ 塩野宏（注 3）239 頁

正をした根拠を帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要する」。他方、そのような帳簿の記載事項を否認するのではない更正やそもそも正確な帳簿が存在しないような場合における更正（おそらくこの場合は推計課税になるとと思われるが）についても、理由のない処分がない以上、理由附記はなされるべきであり、その理由附記の程度において帳簿否認更正より軽減された程度の理由附記がなされても違法な処分としないとすべきであろう。すべての処分について理由附記を厭うのは、税務職員の怠慢にほかならない。

V 更正処分の告知・聴聞権の保障

行政手続法における国民の手続的権利保護の核心は、告知・聴聞権の保障にある。すなわち、行政手続法は、行政庁が不利益処分をしようとする場合には、当該不利益処分の名宛人となるべき者について、聴聞又は弁明の機会の付与という意見陳述のための手続を執らなければならない、と定めている。このうち、聴聞が、行政手続法上の正式の意見陳述の手続であると理解されており¹⁹、口頭による意見陳述が保障されている（行政手続法 15 条以下）。そして、① 許認可等を取り消す不利益処分をしようとするとき、② 前の①の場合以外に、名宛人の資格又は地位を直接に剥奪する不利益処分をしようとするとき、③名宛人が法人である場合におけるその役員の解任を命ずる不利益処分あるいは名宛人の業務に従事する者の解任を命ずる不利益処分又は名宛人の会員である者の除名を命ずる不利益処分をしようとするとき、④ 前の①から③までに掲げる場合以外の場合であって行政庁が相当と認めるとき、には、聴聞を行わなければならないとされている（行政手続法 13 条 1 項）。つまり、いずれも許認可等を取り消す不利益処分や名宛人の資格又は地位を直接に剥奪する不利益処分など不利益の度合いが比較的重大な処分が行われる場合に聴聞が実施される。

それに対し、弁明の機会の付与は、略式の聴聞であって、弁明書という書面を提出することを原則とし、口頭による意見陳述は例外であるとされている（行政手続法 29 条）²⁰。聴聞を行うべき上述の 4 つの場合のいずれにも該当しない不利益処分の場合、弁明の機会の付与が保障される（行政手続法 13 条 1 項 2 号）。このように行政手続法は、不利益処分の国民の権利利益に対する侵害の度合いに応じて、正式の意見陳述手続である聴聞と略式の意見陳述

¹⁹ 宇賀克也『行政手続法の解説（第 5 次改訂版）』（学陽書房 2005 年）121 頁

²⁰ 塩野宏・高木光『条解行政手続法』（弘文堂 2000 年）197 頁及び 307 頁以下

手続である弁明の機会の付与という 2 種類の方式で、国民の手続的権利を保護している。

ただし、行政手続法は、聴聞も弁明の機会の付与も行わない例外的な場合をいくつか定めている（行政手続法 13 条 2 項）。このうち特に問題となるのは、行政手続法 13 条 2 項 4 号に規定する「納付すべき金銭の額を確定し、一定の額の金銭の納付を命じ、又は金銭の給付決定の取消しその他の金銭の給付を制限する不利益処分をしようとするとき」である。この行政手続法 13 条 2 項 4 号は、①金銭債権は代替性のあるものであり、事後の争訟において処分が否定されても、その段階で清算されれば（利子の問題を除き）相手方に不利益は生じないこと、②金銭に係る処分の中には、多数の者に対して大量に行われる性質のものがかなりみられ、これらについて一々事前手続を必要とすると、事務量の増加が著しいものとなること、③請求に係る金銭の支給を制限する処分については、聴聞・弁明手続を行っているということは当該給付の免責事由とならないので、聴聞・弁明手続の間に給付期日が到来した場合には、年金のように支分債権と基本債権が分かれているものであって、基本債権を制限する処分については、当該給付期日に係る支分債権は給付し、処分が行われた段階で改めて返還命令なり返還請求なりを行うことになること、などを考慮して、聴聞及び弁明の機会の付与を実施しなくても良いとするものであると解されている²¹。

更正処分も行政手続法にいう不利益処分²²に該当するが、更正処分を含め国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為については、酒類の製造免許及び酒類の販売業免許等を除き、国税通則法 74 条の 2 によって、行政手続法第 2 章及び第 3 章は適用除外とされている。したがって、租税確定手続における更正処分等については、聴聞又は弁明の機会の付与も保障されない。この適用除外の理由は、①国税に関する処分にあつては、大量にかつ反復して行われること、②主として申告納税制度の下で、納税者が自主的に行動し、税務手続はむしろその適否を判断する事後的な手続であること、③税務執行は適正かつ公平に行われる必要があるが、大量の納税者を限られた職員で限られた期間内（例えば、通常の更正処分は 3 年間）にそれが実現される必要があり、また、④（行政手続法が主として対象に考えている認許可等の処分ではなく）金銭に関する処分であるところから、その内容の適否（申告ないし更正決定等の正否）は事後救済手続で処理することが適切、妥当であると考えられ、そして、このような観点から、国税通則法及び各税法において必要な手

²¹ IAM=行政管理研究センター編『逐条解説行政手続法（平成 18 年改訂版）』（ぎょうせい 2006 年）190 頁以下

²² 行政手続法 2 条 4 号によれば、不利益処分は、「行政庁が、法令に基づき、特定の者を名あて人として、直接に、これに義務を課し、又はその権利を制限する処分」とされている。

続規定が定められていることによると解されている²³。

しかし、行政手続法における聴聞・弁明の機会付与の保障が、事前手続における国民の防御権を保障し、行政運営の公正の確保と透明性の向上を図ることによって国民の権利利益を保障することを目的とする限り、更正処分など租税確定手続においても聴聞・弁明の機会付与の保障がなされることは合目的的であると考えられる。このような視点から、国税通則法 74 条 2 による行政手続法の適用除外を削除し、租税手続にも全面的に行政手続法の保障を及ぼすべきであるという主張が強くなされている。ただし、既に見たように、たとえ、国税通則法 74 条 2 による行政手続法の適用除外が削除されたとしても、更正処分が納付すべき金銭の額を確定する不利益処分であるとするれば、行政手続法 13 条 2 項 4 号に定める適用除外により、結局、更正処分については、聴聞・弁明の機会の付与がなされないことになってしまうことが十分に予想される。さらに、国税通則法 74 条の 2 による行政手続法の適用除外の理由についてみても、①と③の大量処分という理由での適用除外は一応説得的であるものの、②の申告納税制度を理由として税務行政手続を事後手続と考えるのは、そもそも行政法における事後手続の意味をはき違えているとおもわれ、また、④の金銭債権については事後救済で足りるとすることについてもその理由付けは説得的でない²⁴とされる²⁵。そうすれば、更正処分は大量処分であるということはさておき、仮に、更正処分に行政手続法並みの防御権保障を及ぼそうとするならば、適用除外の廃止による行政手続法の適用領域の拡大という方向ではなく、国税通則法に聴聞・弁明の機会付与の規定が設けられるべきである。その場合、更正処分は行政手続法 13 条 1 項 1 号に掲げる不利益処分には該当しないのであるから、聴聞ではなく、むしろ書面による意見陳述を原則とする弁明の機会の付与を保障すべきである。弁明の機会の付与であっても、納税者が希望する限り口頭で意見陳述する機会が保障されるのであるから、弁明の機会の付与は聴聞の場合より納税者の防御権保障に劣っているということとはできないであろう²⁵。

ただし、仮に、更正処分が大量処分であるため、どうしても更正手続において弁明の機会の付与を保障することはできないと解したとき、臨場調査の終結協議をもって更正処分にかかる弁明の機会付与の代替として機能させることが考えられる。すなわち、更正処分は、「調査により」行わなければならないため（国税通則法 24 条）、少なくとも申告のある程度の実体的瑕疵を修正する更正処分を発給する前段階には、必ず質問検査権行使による臨場調査が

²³ 武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』3968 頁（第 74 条の 2 第 1 項注釈 2（2））

²⁴ 塩野宏・高木光（注 20）205 頁

²⁵ 塩野宏・高木光（注 20）307 頁

行われることが想定され、そこにおいて調査終了後、税務行政庁が調査結果及び調査結果に基づく更正の可能性について納税者に知らせ、税務行政庁と納税者との間で、その調査結果等について口頭での討議をする機会（終結協議）を保障する場合、結果的にそれは、更正処分における聴聞・弁明の機会の付与と同一の機能を果たしうるであろう。その意味において、臨場調査における終結協議の保障がなされなければならない。なぜならば、質問検査権行使による臨場調査で収集された情報は、通常、調査後の更正処分などの基礎として利用されるところ、もし、税務行政庁の一方的判断で調査が実施されるならば、事実誤認や偏見によって誤った情報もしくは情報の誤った評価に基づき不公正な課税処分がなされる蓋然性が高いのに対し、納税者が当該調査過程に参加し、税務行政庁との口頭での討議を通じて、税務行政庁がなす情報の認定や情報の評価に対し納税者の見解を表明する場合、税務行政庁にとって、より公正かつ明確な事実解明ができる可能性が開かれるからである。さらに、それのみにとどまらず、納税者にとっても、調査官の応答により調査の方向性を知ることができ、未然に行政庁の恣意独断から自己の権利を守りうるというメリットを持つ。つまり、臨場調査における終結協議の保障は、適正な調査過程をコントロールすることによって、調査後に発給される課税処分に対しても事前の手続的コントロールを及ぼし得るものである²⁶。

おわりに

以上、租税手続における納税者の防御権保障についていくつかの提言を行った。特に、強調しておきたいのは、納税者の防御権保障あるいは権利利益の保護のためどんなに良い制度を作ったとしても、その制度を生かすも殺すも納税者自身の自覚と行動にかかっているということである。その意味において、租税行政手続における納税者自身と税務行政庁との間は、馴れ合い関係や一方的な支配服従関係であってはならず、対等の当事者としてお互いに緊張感を持って対峙し合う大人の関係を構築してほしいものである。そのことによって、様々な良い制度も実際に国民の間で定着し、国民生活に安定性と信頼をもたらすものとなっていくであろう。

²⁶ 吉村典久「フランスにおける税務調査」日税研論集9号310頁（1990年）

第4章 更正の請求と適正手続

池本征男

第1節 申告納税制度と申告内容の過誤是正

I 申告納税制度の理念について

申告納税制度は、納税者自らが把握する課税標準等又は税額等を申告(単に、自己の信ずる課税標準等又は税額等を申告するというのではなく、税法に基づいて算出した正しい課税標準等又は税額等を法定申告期限までに申告)し、納税するものであって、納税者自らが税法を守り、税法に従って行動することを理念とするものである¹。この申告納税制度の下では、納税者の申告により第一次的に納税義務が確定するのであり、税務署長はこれが正しく履行されなかったときの是正手段として第二次的に権限を行使して納税義務を確定する。

このように、申告納税制度は、課税標準等又は税額等の計算の基礎となる経済取引の実態を最もよく知っている納税者自身に、課税標準等を計算して申告させ、その申告した税額等を納付させることが、最も合理的であるという考え方に基づくものである。したがって、申告納税制度の下においては、納税者は単に自分で任意に課税標準等又は税額等を申告書に記載して申告し、その税額を納付してしまえばよいというのではなく、税法に定めるところに従い、正しい課税標準等又は税額等を申告しなければならないし、課税庁から説明を求められれば、納税者はその課税標準等又は税額等の計算の基礎となる経済取引の実態を最もよく知っている者として、その申告内容の正しいことを説明しなければならない立場にあるのである(広島高裁昭和59年10月17日判決・税資140号110頁)²。

¹ 忠佐市「申告納税制度の発足」ファイナンス11巻8号78頁では、「租税の公平が現実の租税法によって設計されている限り、その租税法上の納税額が実現されて課税の公平が期待できる。納税者の所得の実情は納税者が知っているはずで、他人が知り得る程度は限られている。みずから知るところを、みずから実行する。事実をこえて要求されることはないし、事実を反して免れることは許されない。そのことをみずからの責任において行動する。このことが租税の民主化の実態と考えられる。」とする。

² 大阪高裁昭和62年9月30日判決(行裁集38巻8・9号1067頁)では、「申告納税制度の下における納税者は、税法の定めるところに従い正しい申告をする義務を負うとともに、その申告を確認するための税務調査に対しては、所得金額の計算の基礎となる経済取引の実態を最もよく知っている者として、その所得金額を算定するに足りる直接資料を提示し、その申告内容を税務職員に説明する義務を負うものといわなければならない。」とする。

II 納税者の行う申告内容の過誤是正について

申告納税制度の下では、納税者自らが法定申告期限までに正しい課税標準等又は税額等を申告するのが前提であるが、その申告に当たって計算間違いをしたり、税法の解釈を誤ることもあり得るのであるから、法定申告期限後その誤りに気づいた場合には、納税者においても是正する方法が認められてしかるべきである。そこで、国税通則法等の税法では修正申告と更正の請求という二つの手続を設けている。

このうち、修正申告は、納税者が期限内申告又は期限後申告をすることにより第一次的に納税義務が確定した場合に、その後、納税者自らが課税標準等又は税額等の申告内容を増額変更するもの、又は税務署長の更正・決定により納税義務が確定した後に、納税者自らが課税標準等又は税額等の申告内容を増額変更するものである（通則法 19）。ただし、法定申告期限から 5 年（偽りその他不正の行為によりその全部又は一部の税額を免れた場合は 7 年）を経過したときは、修正申告をすることができない（通則法 72①、73③参照）。修正申告は、申告納税制度の本旨に照らして納税者自らがその課税標準等又は税額等を確定させるのが妥当という趣旨で設けられたものである。税務調査の結果、申告内容の不備が課税庁の指摘のとおりであり、納税者がその点を十分に納得して修正申告をすることは、その修正申告書の提出がしようようを契機となるものであったとしても不都合はなく、むしろ申告納税制度の下では、その方が望ましいと評価して差し支えないものとする³。

他方、更正の請求は、納税申告により既に確定している課税標準等又は税額等（申告後に更正があった場合には、その更正後の課税標準等又は税額等）が過大であるときなどに、納税者が税務署長に対し、その課税標準等又は税額等の減額をするように職権発動を求める手続であって、それ自体、課税標準等又は税額等を確定させることを意味していない（課税標準等又は税額等を確定させる効果がない点で、修正申告とは異なる。）。更正の請求があった場合には、税務署長がその請求に係る課税標準等又は税額等を調査し、その調査に基づいて減額更正をし、又は更正をすべき理由がない旨を通知する（通則法 23④）ので、更正の請求に対する税務署長の処分は不服申立ての対象となる（通則法 75①）。したがって、更正の請

³ 玉國文敏「訴えの類型（2）－修正申告とその効力－」（『裁判実務大系 20・租税争訟法』263 頁（青林書院 1988））では、仮に「長いものに巻かれる」「お上にはさからえない」という日本社会に古くからある思想・風潮に乗じて、背後に控える課税権力の力でもって申告納税額の増収を図ることを課税庁が意図しているとすれば、結果として修正申告制度とそれを支える理念からは程遠いものとなり、申告納税制度の根幹にも係わる事態が生ずることになる。」と指摘している。この点については異論がない。

求は、納税者の法的権利として保護されているものといえよう。

なお、納税者の行う申告内容の過誤是正については、納税者の権利保護という観点からみると、①行政指導としての「修正申告のしょうよう」に関する問題と、②「更正の請求手続の拡大」に関する問題があるが、「修正申告のしょうようの問題」については第3章を参照されたい。

第2節 更正の請求制度の問題点

I 更正の請求について

更正の請求には、「通常の場合の更正の請求」と「後発的事由の更正の請求」がある。国税通則法23条1項では、納税申告書を提出した者について、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等の計算が「国税に関する法律の規定に従っていなかったこと」又は「当該計算に誤りがあったこと」により、①当該申告書の提出により納付すべき税額（更正があった場合には更正後の税額、以下同じ。）が過大であるとき、②納税申告書に記載した純損失等の金額が過少であるとき又はその金額の記載がなかったとき、③納税申告書に記載した還付金の額に相当する税額が過少であるとき又はその金額の記載がなかったときには、法定申告期限から1年以内に限り、更正の請求ができるとしている。これを「通常の場合の更正の請求」という。

そして国税通則法23条2項では、納税申告書を提出した者又は決定を受けた者について、次に掲げる事由が生じたことにより上記①から③までに該当することとなった場合には、その事由が生じた日の翌日から2月以内に更正の請求ができるとし（通則法23②、通則令6）、また、国税の更正又は決定等の期間制限に係る通常の除斥期間の経過後においても行うことができる（3の⑤の場合を除く。通則法71①二、通則令30）。この場合、納税申告書を提出した者については、その請求期限が法定申告期限から1年後に到来する場合に限られる（通則法23②かっこ書き）。これを「後発的事由の更正の請求」という。

- 1 申告、更正又は決定（以下「申告等」という。）に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解等を含む。）により、その事実がその計算の基礎としたところと異なることが確定したこと
- 2 申告等に係る課税標準等又は税額等の計算に当たって、その申告又は決定を受けた者に

帰属するとされていた所得その他の課税物件が他の者に帰属するものとする他の者に係る更正又は決定があったこと

- 3 ①申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと、②申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除されもしくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され又は取り消されたこと、③帳簿書類の押収その他やむを得ない事情により、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき帳簿書類その他の記録に基づいて国税の課税標準等又は税額等を計算することができなかった場合において、その後、当該事情が消滅したこと、④租税条約に基づき我が国と相手方当事国との権限ある当局間の協議により、先の課税標準等又は税額等に関し、その内容と異なる合意が行われたこと、⑤申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る国税庁長官の法令の解釈が変更され、その解釈が公表されたことにより、その課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることを知ったこと

以上のほか、各税法には更正の請求の特例が設けられている。

II 通常の場合の更正の請求と後発的事由の更正の請求との関係について

国税通則法 23 条 1 項と 2 項の関係については、次の二つの考え方がある。

- 1 その一つは、国税通則法 23 条 1 項は、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等の計算が「国税に関する法律の規定に従っていなかったこと」又は「当該計算に誤りがあったこと」と規定しているところから、当初の申告に原始的・内在的な瑕疵があった場合に限り法定申告期限から 1 年以内の更正の請求（通常の場合の更正の請求）ができると解するのである。そして、当初の申告に誤りがなく、法定申告期限後に予知し得なかった事態その他やむを得ない事由が生じたことにより課税標準等又は税額等が過大になったときには、国税通則法 23 条 2 項の更正の請求（後発的事由の更正の請求）ができるとする⁴。国税通則法 23 条 2 項のかっこ書では、「納税申告書を提出した者については、当該各号に掲げる期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。」と

⁴ 一杉直『所得税法の解釈と実務（平成 21 年増補改訂）』1408 頁（大蔵財務協会 2009）；高梨克彦「判例評釈」シュト 337 号 1 頁；今村隆「錯誤又は合意解除による無効主張」税理 42 巻 6 号 196 頁。

規定しているが、これは、法定申告期限後1年以内に、国税通則法23条2項に規定する後発的な事由が生じ、その結果、当初の申告内容が過大となった場合には、同条1項の更正の請求ができることを明らかにしたものであると解するのである⁵。この見解を「制限説」と呼んでいる。

2 国税通則法23条2項は、同条1項の通常の場合の更正の請求に対して期限の特例を定めたものにすぎず、1項と2項の更正の請求で請求内容が異なるものではないとする⁶。国税通則法23条2項のかつこ書の趣旨については、「第2項の更正の請求は一定の後発的な事由が生じてから2か月が期限となるところ、この2か月の期限が第1項の1年の期限内であるときは、この2か月を徒過したからといって更正の請求ができなくなるものではなく、本来の1年の利益は享受できると」とし、確認的な規定であると説明するのである⁷。この見解を「無制限説」と呼んでいる。

以上1の制限説と2の無制限説で大きく異なるのは、例えば、法定申告期限から1年以内に合意解除が行われた場合に合意解除を理由に更正の請求ができるか否かである。国税通則法23条2項及び同法施行令6条では、後発的な事由の一つとして「申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除されもしくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され又は取り消されたこと」が掲げられているから、1の考え方では、「やむを得ない事情」がなければ、同法23条1項の更正の請求はできないし、もとより同条2項の更正の請求もできないというわけである。これに対し、2の考え方は、契約の合意解除により課税標準等の消滅という実体的要件を満たすので、「やむを得ない事情」がなくても、国税通則法23条1項の更正の請求ができるというのである⁸。

⁵ 東京高裁昭和61年7月3日判決（訟月33巻4号1023頁）は、「同条2項において、同項による更正の請求のできる期間の満了する日が同条1項の更正の請求のできる期間の満了する日よりも後でなければ2項による更正の請求を認めないとした趣旨は、同条1項の期間内であれば1項による更正の請求が認められることによるものと解するのが相当であるから、同条1項に規定する更正の請求の要件のうち1号の「課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことによって、税額が過大となった場合」のうちには、同条2項が規定する場合も含まれていると解するのが相当である。」とする。

⁶ 武田昌輔編『コンメンタール国税通則法』1446頁；伊藤義一「現物出資に係る錯誤・合意解除による「無効の効果の遡及の有無」と「国税通則法第23条第2項かつこ書の適用がある更正の請求にやむを得ない事情が必要か」について」TKC税研情報8巻6号41頁；関根稔「合意解除と法定解除」税理29巻8号145頁；谷口勢津夫「通常更正の請求と特別更正の請求との関係」シュト328号1頁。

⁷ 伊藤（前掲注）41頁。

⁸ 「コンメンタール国税通則法」（注6）1429の3頁では、「この条2項の規定に基づく更正の請求は、合意解除の場合には、その合意解除がその契約の成立後生じたやむを得ない事情によることを要件としているが、第1項の更正の請求は、その原因いかんを問わず、その経済的成果に対する各税法上の評価の結果、第1項各号に掲げる場合に該当すれば、その要件を充足するのである。」とする。

この場合の「やむを得ない事情」（通則令 6①二）とは、法定の解除事由がある場合、事情変更により契約内容に拘束力を認めるのが不当な場合、その他これに類する客観的な理由のある場合を指すものと解すべきであり、租税負担に関する知識の欠落あるいは誤解という主観的事実のみでは「やむを得ない事情」があったということはできないとする（東京地裁昭和 60 年 10 月 23 日・訟月 32 卷 6 号 1342 頁）。

本稿は、1 と 2 のいずれの考え方によるべきかを論ずるのが目的ではないので、両説の論拠（文理解釈及び趣旨解釈を含めて）については、各論文を参照願うほかないが、納税者の権利保護という観点からいえば、2 の考え方が優れているといえよう。

Ⅲ 更正の請求と所得計算の特例の選択誤りについて

更正の請求は、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等の計算が「国税に関する法律の規定に従っていなかった」又は「当該計算に誤りがあった」場合に限り認められるのであるから、国税に関する法律の規定により所得計算の特例や免税等の措置が設けられ、所定の事項の申告がある場合に限りその特例等の適用があるとしている場合については、その所定事項の申告をしそこなつたことを理由として更正の請求をしても、当初の申告に誤りがなかったので、その更正の請求は認められないものと解されている。このような更正の請求を認めれば、申告期限を実質的に 1 年延長したのに等しくなるという弊害が生ずるからであるといわれている。

最高裁昭和 62 年 11 月 10 日第三小法廷判決（集民 152 号 155 頁）は、更正の請求によって、医師の社会保険診療報酬に係る必要経費の額を概算控除から実額控除に変更することができるかが争われた事案につき、要旨、次のように述べている。すなわち、租税特別措置法 26 条 1 項の規定は、確定申告書に同条項の規定により事業所得の金額を計算した旨の記載がない場合には、適用しないとされているから（同法 26③）、同条項の規定を適用して概算による経費控除の方法によって所得を計算するか、あるいは同条項の規定を適用せず実額計算の方法によるかは、専ら確定申告時における納税者の自由な選択に委ねられていることができるのであって、納税者が租税特別措置法の右規定の適用を選択して確定申告をした場合には、たとえ実際に要した経費の額が右概算による控除額を超えるため、右規定を選択しなかった場合に比して納付すべき税額が多額になったとしても、納税者としては、そのことを理由に国税通則法 23 条 1 項 1 号に基づく更正の請求をすることはできない

と解すべきである。けだし、国税通則法 23 条 1 項 1 号は、更正の請求が認められる事由として、「申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」を定めているが、租税特別措置法 26 条 1 項の規定により事業所得の金額を計算した旨を記載して確定申告をしている場合には、所得税法の規定にかかわらず、同項所定の率により算定された金額をもって所得計算上控除されるべき必要経費とされるのであり、同規定が適用される限りは、もはや実際に要した経費の額がどうであるかを問題とする余地はないのであって、納税者が租税特別措置法の右規定に従って計算に誤りなく申告している以上、仮に実際に要した経費の額が右概算による控除額を超えているとしても、そのことは、右にいう「国税に関する法律の規定に従っていなかったこと」又は「当該計算に誤りがあったこと」のいずれにも該当しないというべきだからである。

もっとも、最高裁平成 2 年 6 月 5 日第三小法廷判決（民集 44 卷 4 号 612 頁）では、修正申告に際して、医師の社会保険診療報酬に係る必要経費の額を概算控除から実額控除に変更することができるかどうか争われた事案につき、要旨、次のとおり述べてこれを肯定している。すなわち、「医師の事業所得金額の計算上その診療総収入から控除されるべき必要経費は、自由診療収入の必要経費と社会保険診療報酬の必要経費との合計額であるところ、本件では、診療経費総額を自由診療収入分と社会保険診療報酬分に振り分ける計算過程において、診療総収入に対する自由診療収入の割合を出し、これを診療経費総額に乗じて自由診療収入分の必要経費を算出し、これを診療経費総額から差し引いて社会保険診療報酬の実際の必要経費（実額経費）を算出すべきところ、誤って、社会保険診療報酬に対する自由診療収入の割合を出し、これを診療経費総額に乗じて自由診療収入分の必要経費を算出し、これを診療経費総額から差し引いて実額経費を算出したため、自由診療収入分の必要経費を正しく計算した場合よりも多額に、実額経費を正しく計算した場合よりも少額に算出してしまい、そのため実額経費よりも概算経費の方が有利であると判断して概算経費選択の意思表示をしたのであるから（なお、本件記録によれば、その誤りは本件確定申告書に添付された書類上明らかである）、その概算経費選択の意思表示は錯誤に基づくものであり、事業所得金額の計算上、診療総収入から控除されるべき必要経費の計算に誤りがあったとすることができる。ところで、国税通則法 19 条 1 項 1 号によれば、確定申告に係る税額に不足があるときは修正申告できるところ、本件では、確定申告に係る自由診療収入の必要経費の計算の誤りを正せば、必然的に事業所得金額が増加し、確定申告に係る税額に不足が生ずることとなるため、修正

申告できる場合に当たることになる。そして、修正申告をするに当たり、修正申告の要件を充たす限りにおいては（すなわち、確定申告に係る税額を増加させる限りにおいては）、確定申告における必要経費の計算の誤りを是正する一環として、錯誤に基づく概算経費選択の意思表示を撤回し、実額経費を社会保険診療報酬の必要経費として計上できると解するのが相当である。」

この平成2年最高裁判決については、昭和62年最高裁判決を変更したものではなく、「別件判決（最高裁昭和62年判決）の射程距離が修正申告には及ばないことを明らかにした点で意義があり、また、本件のような確定申告における必要経費についての計算の誤り（錯誤）は修正申告において是正できることを示した点においても意義があるとする。」と解されている⁹。

IV 契約の錯誤無効と更正の請求について

最高裁昭和39年10月22日第一小法廷判決（民集18巻4号1762頁）は、「所得税法が申告納税制度を採用し、確定申告書の記載事項の過誤の是正につき特別の規定を設けた所以は、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認める場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速やかに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過大な不利益を強いる虞れがないと認めたからにはほかならない。したがって、確定申告書の記載事項の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白かつ重大であって、所得税法で定めた過誤是正の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張することは、許されないものといわなければならない。」と判示している。

この判決は、一般的には「特段の事情」がなければ、錯誤を理由に申告等に係る課税標準等又は税額等の変更を求めることが許されないとするものと理解されている。金子宏東大名誉教授は、「更正の請求の手続を設けた趣旨にかんがみると、申告が過大である場合には、原則として、他の救済手段によることは許されず、更正の請求の手続によらなければならない

⁹ 上田豊三「所得税の確定申告において租税特別措置法26条1項に基づくいわゆる概算経費により事業所得金額を計算していた場合においていわゆる実額経費に変更することができる」とした事例（『最高裁判所判例解説・民事編・平成2年度』182頁）

と解すべきであろう。抗告訴訟の排他性の観念にならって、これを『更正の請求の原則的排他性』と呼ぶことができる。」とする¹⁰。

このように、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等の減額を求めるには、もっぱら更正の請求によらなければならないとする更正の請求の原則的排他性が認められているから、納税申告書を提出した後又は課税処分がされた後においては、納税者が更正の請求をせずに、納税義務の発生の原因となる法律行為の錯誤無効を主張して、課税標準等の減額を求めることは許されないということになる。例えば、神戸地裁平成7年4月24日判決（訟月44巻12号2211頁）では、「納税義務者は、納税義務の発生の原因となる私法上の法律行為を行った場合、右法律行為の際に予定していなかった納税義務が生じたり、右法律行為の際に予定していたものよりも重い納税義務が生じることが判明した結果、この課税負担の錯誤は動機の錯誤であるとして、又はこの錯誤のため合意解除したとして、右法律行為が無効であることを、租税行政庁に対し、法定申告期間を経過した時点で主張することはできないものと解するのが相当である。何となれば、我が国は、申告納税制度を採用し、申告義務の違反や脱税に対しては加算税等を課している結果、安易に右のような課税負担の錯誤を認め、その法律行為が無効であるとして納税義務を免れさせたのでは、納税者間の公平を害し、租税法関係が不安定となり、ひいては申告納税制度の破壊につながるからである。」とする¹¹。

それでは、納税者が納税義務の発生の原因となる法律行為の錯誤無効を主張して、更正の請求をした場合はどうであろうか。この点が争われたものに、高松高裁平成18年2月23日判決（訟月52巻12号3672頁）があるが、ここでも錯誤無効による更正の請求を認めていない。この事案は、平成9年2月21日、X1（19歳、原告・控訴人）がX2（「X1の祖母、原告・控訴人）から有限会社A社の出資口1,125口を1口当たり1万5,000円で購入する旨の売買契約を締結したことから、X2は平成9年分所得税の確定申告書に譲渡所得の収入金額を1,571万余円と記載して提出した。その後、X1及びX2は、税務署係官から有限会社A社の出資口が1口当たり10万3,974円になる旨の指摘を受けたことから、平成13年10

¹⁰ 金子宏『租税法（第14版）』580頁（弘文堂2009）

¹¹ 金子書（前掲注10）109頁では、「錯誤無効の問題とは別に、当初予定していたよりも重い納税義務が生ずることに気づき、相手方の同意のもとにこれを取り消しまたは解除した場合に、納税義務者は、租税行政庁に対して、どの範囲でその効力を主張しうかが問題となるが、私的自治の尊重、納税者間の公平の確保、および租税法関係の安定の維持の3つの要請の合理的調整の必要性にかんがみると、法定申告期間が経過するまでの間になした取消・解除に限り、その効果を主張しうると解すべきであろう。」とする。また、金子宏「更正の請求」（『税大ジャーナル3号』7頁（税務大学校2005））では、「申告に当たって過大に税額を申告したのは要素の錯誤によるものであり、「更正の請求以外に救済を認めないと納税者の利益が著しく害されるような特段の事情がある」というような場合には、1年を経過した後で誤りを気づいた場合には更正の請求とは別の救済を認めてもいいのではないか」とする。

月 21 日に売買契約の錯誤無効の確認書を作成し、X1 は、出資者名簿を X2 に戻すとともに、X2 から受領していた売買代金及び A 社からの配当金を X2 に返還した。そこで、X2 は、同年 12 月 21 日、平成 9 年分所得税について更正の請求をしたが、Y（税務署長、被告・被控訴人）は、平成 14 年 2 月 15 日付けで、X1 に対して贈与税の決定処分等をするとともに、X2 に対しては更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。これらの処分の取消しを求める訴訟において、裁判所は、前記の神戸地裁と同様の判断¹²の下に、「X1 らは、本件売買契約の錯誤無効を課税庁である Y に主張できないから、X2 は、本件売買契約は錯誤により無効であり、国税通則法 23 条 2 項 3 号又は 1 号に該当する事由があることを主張して、Y に対し本件更正請求をすることはできないことになる。」として、課税処分が適法であるとする。その上で、判決は、「国税通則法施行令 6 条 1 項にいう『申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され又は取り消されたこと』についても、同項 1 号、3 号及び 4 号と整合的に解釈すべきであり、同項 2 号にいう「やむを得ない事情」とは、例えば、契約の相手方が完全な履行をしないなどの客観的な事由に限定されるべきであって、錯誤のような表意者の主観的な事情は含まれないと解するのが相当である。」とするのである。この見解は、先に引用した東京地裁昭和 60 年 10 月 23 日判決と同様である。

判決のいうように、錯誤無効の主張を法定申告期限後にすることは許されないとしても、錯誤無効による経済的成果が消滅しているのであるから、何故にこの事実が後発的事由の更正の請求に該当しないのか、判決の理由付けは明らかでない。判決では、国税通則法 23 条 2 項 3 号及び 1 号に掲げる理由に該当しないとするが、所得税施行令 274 条では、更正の請求の対象となる事実の一つに、「確定申告書を提出し、又は決定を受けた居住者の当該申告書又は決定に係る年分の各種所得金額（事業所得の金額並びに事業から生じた不動産所得の金額及び山林所得の金額を除く。次号において同じ。）の計算の基礎となった事実のうちに含まれ

¹² この判決では、納税者が納税義務の発生の原因となる私法上の法律行為を行った場合に、当該法律行為が無効であることを法定申告期間を経過した時点で主張することはできないと解する見解が妥当する理由について、①私人間の経済取引についてはどのような取引形態（法律行為）をとれば、両当事者の税負担が最も少なく済むか、十分に検討を加えた上で、一定の取引形態（法律行為）を決め、それを前提に申告するのが通常であるところ、②法定申告期限を経過した後に、当事者の予期に反して、課税当局から、当事者が予定していなかった納税義務が生ずるとか、予定していたものよりも重い納税義務が生じることを理由に、更正処分がなされた場合に、この課税負担の錯誤が当該法律行為の要素の錯誤に当たるとして、当該法律行為の錯誤による無効を認め、一旦発生した納税義務の負担を免れることを是認すれば、③そのような錯誤の主張を思いつかない一般的な大多数の納税者との間で著しく公平を害し、租税法律関係が不安定となり、ひいては一般国民の素朴な正義感に反することになるからであるとする。

ていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと」を掲げているところである。この事例では、裁判所は、売買契約が錯誤無効であることを認定しているのであり、しかも、X2は、売買代金の返還を受け経済的成果を喪失しているのであるから、更正の請求事由に該当する事実が生じていると考えられるのである。

ちなみに、最高裁平成2年5月11日第二小法廷判決（訟務月報37巻6号1080頁）では、個人がその有する資産の譲渡による譲渡所得について所定の申告をしなかったとしても、当該譲渡行為が無効であり、その行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたときは、右所得は、格別の手続を要せず遡及的に消滅することになるのであって、税務署長は、その後に右所得の存在を前提として決定又は更正をすることができないものと解される。」と判示している。

なお、X1及びX2は、高松高裁判決について上告したが、何故か、X2はこれを取り下げている（最高裁平成18年10月6日判決は、X1の上告棄却・不受理の決定をしている。）。

V 更正の請求期間を徒過した場合の救済について

納税申告額の減額を求めるには、もっぱら更正の請求によらなければならないとする更正の請求の原則的排他性が認められているから、納税者が更正の請求期間を徒過した後に、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等の減額を求めるには、法律的には、錯誤無効を理由とする不当利得の返還請求等によらざるを得ないが、先の述べた最高裁昭和39年10月22日判決によれば、これが認められるのはきわめて限定的な場合に限られるであろう。

そうすると、更正の請求期間を徒過した後は、納税者が課税標準等又は税額等の減額を求めたり、申告内容の誤りを是正する手段は全くないのであろうか。税務署長は、法定申告期限から5年間は減額更正をすることができる（通則法70②）から、納税者が更正の請求期間を徒過して更正の請求をした場合には、更正をすべき理由がない旨の通知をする（通則法23④）とともに、課税実務上、当該更正の請求書を嘆願書として取り扱って、納税者の申し立てが正しいものと認められると、職権による減額更正が行われる。また、納税者が更正の請求という形式を採らずに、嘆願という形で減額更正を求めた場合においても、更正をすべき理由がない旨の通知を要しない点を除き、上記と同様な処理を行うこととしている¹³。

¹³ 例えば、国税庁個人課税関係事務提要（事務手続編）4章2節3（1）ハでは、「更正の請求が法定の請求期限経過後に行われた場合であっても、その請求の係る事項が更正の請求の有無にかかわらず当然に課税標

このように、実務的には、納税者が嘆願書を提出するという手続により、納税申告書に記載された課税標準等又は税額等を是正する方法を認めているが、嘆願が法的に認められた制度ではなく、もっぱら、税務署長等の裁量を求める陳情にすぎないのであるから、当該税務署長は嘆願に対する応答義務を負わないものと解されている。例えば、神戸地裁昭和 62 年 11 月 30 日判決（判タ 664 号 71 頁）は、嘆願書につき「いわば納税者の税務署長に対する単なる要望ないし陳情を述べた書面ともいふべきものにすぎず、(中略) 税務署長が嘆願書の内容のとおり更正処分をしたり、あるいは更正処分のための審査を行うべき義務を負うものでないことはもちろん、嘆願書に対する応答の義務もないもの」と判示しているところである。嘆願を受けた税務署長としては、納税者間の負担の公平という観点から、嘆願の内容を検討した上で調査を実施し¹⁴、納税申告書に記載された課税標準等又は税額等が客観的なそれに合致していないと確認できた場合に、それが更正の除斥期間内である限りにおいて、減額更正することになるのである¹⁵。いうまでもなく、更正の請求に対する処分と異なり、嘆願に基づく処分に対しては、納税者から不服申立てをする途はない。

第 3 節 更正の請求制度等の見直し

更正の請求制度は、次のような問題が指摘されており、納税者の権利保護という観点からの見直しが求められる。

準等又は税額等を減額すべきものであるときは、これとは別に更正の処理を行うことに留意する。」としている。

¹⁴ 佐藤謙一「減額更正等の期間制限を巡る諸問題」（税大論叢 57 号）215 頁及び 226 頁では、「納税者から提出された嘆願書は、課税庁が納税者の課税標準等又は税額等の適否を判断するための一資料と位置づけることができよう。」とした上で、「課税庁は、更正をするかどうかの裁量を有しているのではなく、調査対象とするか否かの選択を有するにすぎないのであって、いったん調査し、その結果、申告書等記載の計算誤りなどを発見した場合には、前述した更正の請求の要件等に抵触しない限り、それが増額更正要因であれ減額更正要因であれ更正することが義務付けられるといえよう。」とする。橋本守次「更正の請求期限を徒過した場合の救済」税理 36 卷 17 号 104 頁も同旨。

なお、田中治「申告納税制度と税務行政手続」（租税法研究 22 号）26 頁では、「期限後の事実上の嘆願については、一般に、課税庁の側において調査義務があるとか、応答すべき義務があるとかまでいうことができないが、特別の調査をすることなく一見して過大申告であることがわかる一定の事例については、課税庁は、実体法上の要請により、減額更正処分の 5 年の期間制限の範囲内において、その処分を行う義務があるものとする。」とする。

¹⁵ 「コンメンタール国税通則法」（注 6）1437 頁では、「更正の請求期限が経過した後に、納税者が税務署長に対して関係書類を提出し、職権による減額更正を求めた場合でも、常に更正処分が義務づけられるものと解することは、更正の請求について設けられた期間の制限を事実上無意義なものとすることになる」とされている。」とした上で、「税務署長は、更正の請求期間経過後も、減額更正要因を知ったときは、減額更正の義務があるが、その他の場合には、更正の義務も調査の義務もないものとする。」とする。

I 更正の請求期間の延長について

課税標準等を増額する場合の修正申告は法定申告期限から5年間、課税庁の増額更正は3年（法人税に係る更正を除く。）又は5年（法人税に係る更正）内とされているの（通則法70①）に対し、更正の請求期間が法定申告期限から1年以内に限定しているのは、納税者の権利保護に欠けるのではないかという批判がある。

しかし、申告納税制度は、納税者自らが法定申告期限までに正しい課税標準等又は税額等を申告するということを前提にした上で、納税者の申告に誤りもあり得ることから、更正の請求という制度を設けているのである。通常、納税者やその関与税理士は、前年分（又は前事業年度分）の納税申告書の内容を見た上で、当年分（又は当事業年度分）の納税申告書を作成するのであるから、その際に、先の納税申告書に記載した課税標準等の計算誤りを発見することが最も多いのである。そこで、法は、昭和45年の国税通則法の改正に際して、更正の請求ができる期間を法定申告期限から1年（改正前は2か月）に延長したのであるが、それは、「納税者が自ら誤りを発見するのは次の申告期限が到来するまでの間であるのが通例であり、租税法律関係の安定性の面からの合理的な制約の結果」（東京地裁昭和54年3月15日判決・訟月25巻7号1969頁）であって、1年という更正の請求ができる期間の制限については、それなりの合理性があるものとする¹⁶。いうまでもなく更正の請求は、課税庁による職権発動を求める制度であるが、課税庁がこれを拒否した場合には、納税者がその拒否に対して不服申立てや抗告訴訟を提起することができるものであるから、更正の請求期間については、不服申立てや抗告訴訟を提起することができる期間との対比において検討されるべきものであろう。単に、修正申告や増額更正ができる期間との対比のみを理由に、更正の請求期間を延長することは、その理由付けが困難であろう。

以上のように、法定申告期限から1年以内に限り更正の請求ができるとする現行法は、それなりに理論的根拠を有するものとするが、納税者の権利保護の拡大という観点からは、これを延長すべきであるという要望も少なくない¹⁷。かかる要望等にかんがみれば、更正の請求期間について「法定申告期限から1年」を「法定申告期限から3年」（法人税を除く税目に係る更正の期間制限に合わせる。）に拡大することが相当ともいえよう。もっとも、次のIIに記載するように、「更正の請求ができる事由の拡大」が立法化される場合には、なお、更

¹⁶ 碓井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリ 677号 67頁。

¹⁷ 例えば、日本税理士会連合会、平成21年6月26日付け「平成21年度税制改正に関する建議書」では、更正の請求ができる期間を5年、後発的理由による更正の請求は1年に延長すべきであるとする。

正の請求期間の延長が必要かどうかについて更に検討を要しよう。更正の請求をするまでの間に増額更正が行われると、その更正後の課税標準等又は税額等についても更正の請求ができるのであるから（通則法 23①かつこ書）、例えば、更正処分後に課税標準等の計算の基礎となる契約を合意解除して更正の請求をするなど、更正の請求期間の延長によって課税関係が著しく不安定な状態に置かれるからである。

II 更正の請求ができる事由の拡大について

1 通常の場合の更正の請求

国税通則法 23 条 1 項は、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等の計算が「国税に関する法律の規定に従っていなかったこと」又は「当該計算に誤りがあったこと」と規定しているところから、前記第 2 節 I に記載したとおりの問題がある。先に述べたように、国税通則法 23 条 1 項と 2 項の関係については、制限説と無制限説の二つの見解があり、納税者の権利保護という観点からは、無制限説が優れているが¹⁸、判例のほとんどが制限説に立っている。その理由として、法定申告期限経過後の錯誤無効の主張を認めないのと同様に、申告納税制度を採用している点にあるが、申告納税制度の下においても、法定申告期限から 1 年以内の更正の請求を認めているのであるから、説得力のある理由とはいえないであろう。

同様に、所得計算の特例の選択誤りを理由とする更正の請求についても、判例及び裁決は否定的である¹⁹。実務上、更正の請求で最も問題となるのは、法定申告期限から 1 年後にされた更正の請求よりも、1 年以内にされた合意解除や所得計算の特例の選択誤りに関する更正の請求である。納税者が自ら誤りを発見するのは次の申告期限が到来するまでの間であるという点を重視するならば、立法論としては、所得計算の特例の選択誤りを理由とする更正の請求についても認めるべきであろう²⁰。

¹⁸ 今村書（注 4）では、「仮に、法定申告期限 1 年以内の合意解除を理由とする更正の請求に「やむを得ない事情」を必要としない無制限説に立つと、これとのバランスから、法定申告期限 1 年以内の錯誤無効の主張や合意解除は、経済的成果も法定申告期限 1 年以内に消滅しているとすれば、課税負担に関する錯誤を理由とするものであったとしても、許されると考える余地もあろう。」とする。

¹⁹ 第 1 節の 3 に掲げた最高裁昭和 62 年判決の事例ほか、最近のものに、①消費税の仕入れ税額控除の計算につき、一括比例配分方式で申告した場合には、これを更正の請求で個別対応方式に変更することができないとしたもの（福岡高裁平成 9 年 5 月 27 日判決、行裁例集 48 卷 5・6 号 456 頁）、②相続税の申告において、租税特別措置法 69 条の 3 の適用を受けるために、いったん宅地を適法に選択した以上、更正の請求によって他の宅地への選択替えを求めることはできないとしたもの（国税不服審判所平成 5 年 12 月 13 日裁決、事例集 57 号 1 頁）、③更正の請求で住宅借入金等特別控除の適用を求めることができないとしたもの（国税不服審判所平成 19 年 2 月 19 日裁決、事例集 73 号 1 頁）等がある。

²⁰ 田中治書（注 14）21 頁では、「法が申告期限までに一定の選択を求めている場合においては、その申告

別記の事例のように、源泉徴収選択口座において生じた損失の金額について申告不要を選択し（措置法 37 の 11 の 5①）、株式等に係る譲渡所得等の金額に算入しないで確定申告書を提出した場合には、その後において更正の請求により株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上当該損失の金額を算入することはできない²¹。他方、源泉徴収選択口座でなければ、前年分の確定申告書に記載しなかった上場株式等に係る譲渡損失の金額は、更正の請求という手続を採ることによって、当年分の株式等に係る譲渡所得等の金額から控除できるのである。また、源泉徴収選択口座であっても、前年分の確定申告書を提出していない場合には、期限後申告書を提出することにより、当年分の株式等に係る譲渡所得等の金額から当該譲渡損失の金額を控除できることになる。このようにアンバランスの結果が生ずることになる。源泉徴収選択口座における株式等に係る譲渡所得等の金額は、確定申告をしてもしなくてもよいので（確定申告不要）であり、極めて使い勝手のよい制度であるから、証券投資を行う多くの者が利用している。上場株式等の譲渡損失については、申告不要を選択した方が有利となる場合はないといってもよい。申告をしなかったというのは、単に税法を知らなかったにすぎないのであるから、このような申告については是正する方法があってもよいのではなかろうか。

以上のように、更正の請求は、当初の申告内容に原始的・内在的な瑕疵がある場合に限らず、法定申告期限経過後 1 年以内に後発的な事由が生じた場合のほか、所得計算の特例の選択誤りがあった場合など、その請求理由を拡大すべきものとする²²。

2 後発的事由の更正の請求

後発的な事由による更正の請求は、昭和 45 年の税制改正において、通常の場合の更正の

期限までにおいてなされた選択を、申告期限後において納税者に有利な方向へ変更することは、原則として認めるべきではないと考えられる。申告期限後において、納税者がいわゆる後知恵によって、課税上有利な取扱いを受けることに権利性はないといえることができる。とはいえ、生身の人間である以上、善意による誤解や誤りを避けることはできない。この場合において、当初申告において不適切な申告を行った理由、当初の申告が不適切であることが判明した事情などの如何によっては、たとえ、申告期限後であっても、租税債務の減少を認めるべき場合があるといえる。基本的には、実体法的にみて、租税債権が正しく確定されているかどうかを、判断の決め手とすべきであろう。」とする。

²¹ 国税庁「質疑応答事例集」では、確定申告書で申告しそとなった上場株式等の配当を修正申告により申告することの可否について、「上場株式等の配当については、確定申告（期限後申告を含みます。）をする時点において、それを総所得金額に含めて確定申告するか、それを除外して確定申告するかの選択を、申告する者の意思に委ねており、その配当所得の金額を総所得金額に含めて確定申告した後においては、配当所得の申告不要制度の適用を受けることができない。」とする（措置法関係通達 8 の 5-1）。

²² 三木義一「遺産分割の錯誤無効と更正の請求」税務事例 41 巻 5 号 1 頁では、「国税通則法 23 条 1 項の 1 年以内の救済制度は 1 年以内という時間的制限を設ける代わりに、過誤の原因を問わない広い救済システムとして機能してきた。」と指摘する。

請求を「法定申告期限から 1 年」に延長した際に、「このように期限を延長しても、なお、期限内に権利が主張できなかつたことについて正当な事由があると認められる場合の納税者の立場を保護するため、後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張し、課税要件事実について、申告の基礎となったものと異なる判決があつた場合その他これらに類する場合を追加するものとする。」として、国税通則法に設けられたものである²³。そして、国税通則法 23 条 2 項では、後発的な事由として、前記第 2 節 I の 1 から 3 までに記載した事由を掲げているが、納税者の権利保護の観点からいえば、「期限内に権利が主張できなかつたことについて正当な事由」については、更に見直しが必要であろう。例えば、大阪高裁平成 14 年 7 月 25 日判決（訟月 49 卷 5 号 1617 頁）は、相続税の申告後、当該相続により取得した土地について第三者が取得時効を援用したため、その相続人が右土地の所有権を失つた場合に、後発的な事由による更正の請求ができるか否かが争われた事案につき、次のとおり判示してこれを否定している。すなわち、「時効による所有権取得の効力は、時効期間の経過とともに確定的に生ずるものではなく、時効により利益を受ける者が時効を援用することによって初めて確定的に生ずるものであり、逆に、所有権を喪失する者は、その時に初めて確定的に所有権を失うものである。そうすると、民法 144 条により時効の効力は起算日にさかのぼるとされているが、時効により所有権を取得する者は、時効を援用するまではその物に対する権利を取得しておらず、占有者の時効取得により権利を失う者は、占有者が時効を援用するまではその物に対する権利を有していたといふことができる。したがって、本件においては、本件相続開始時においては、本件各土地について、時効の援用がなかつたことはもちろん、時効も完成していなかつたのであるから、その時点では、控訴人らが本件各土地につき所有権を有していたものである。国税通則法 23 条 2 項 1 号にいう「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に関する訴えについての判決により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」とは、税務申告の前提とした事実関係が後日異なるものであることが判決により確定した場合をいうと解されるところ、本件においては、前記のとおり、本件相続開始時には、控訴人らは本件各土地につき所有権を有していたのであり、その点で食い違いはなく、別件判決は通則法 23 条 2 項 1 号にいう「判決」には該当しないと解される。」というのである。申告の基礎となつた課税要件事実について、法定申告期限後に錯誤無効であることが確認された場合など、遡及効が生ずる事実が生じた場合についても更正の請求が認められるような立法上の手当が必要

²³ 昭和 43 年 7 月 30 日税制調査会「税制の簡素化についての第三次答申」第 3 の 6 (1) 参照。

であろう²⁴。

Ⅲ 嘆願書の処理について

法定申告期限経過後 1 年以内の更正の請求については、その請求ができる事由を拡大したとしても、更正の請求ができる期限を経過した後に、申告内容の誤りに気づく場合もあり得よう。その場合に、納税者からの要請（嘆願）に対しては、実体的真実を優先し、納税者の権利保護を図るべきであろうか。法的には、更正の請求の原則的排他性が認められているから、申告内容に重大かつ明白な瑕疵がない限り、申告内容の是正の途はないものといえよう。しかし、更正の請求期限を徒過した後に更正の請求書や嘆願書が提出された場合であっても、納税者が当初の申告書に記載した「課税標準等又は税額等」の計算に誤りがあることを具体的に明示して申告内容の是正を求めたのであれば、課税庁は、当該納税者の申立てに理由があるかどうかを調査し、その申告内容に重大な瑕疵があると認められる場合には、これを是正すべきものとする。課税庁には、嘆願等に係る事項を調査するかどうかの裁量権を有しているとしても、全くの自由裁量とは解されないからである。かかる観点から、更正の請求期間を徒過してされた更正の請求や嘆願については、課税当局においてその処理基準を明らかにされることが望まれる。

もっとも、前記Ⅰに記載したように、更正の請求期間の延長が認められた場合には、嘆願書という方式によって、課税標準等又は税額等の減額を認めなければならない場合は極めて例外的な事例であろう。

²⁴ 金子『租税法（第 14 版）』（注 10）591 頁では、「租税確定行為（申告・更正・決定等）がなされたのちに、課税物件の全部又は一部が失われる等、課税要件に後発的変動が生じ、いったん確定した税額が過大となった場合を、確定行為に後発的な瑕疵が生じたという。この場合は、救済手続として後発的理由による更正の請求（税通 23 条 2 項）が認められていれば、それを通じて税額の還付を求めるべきであるが、なんらの救済手続も認められていない場合は、後発的瑕疵が生じたときに、既納の税額のうち後発的瑕疵に対応する部分については還付請求権が成立すると解すべきであろう。」とする。

(別紙)

上場株式等に係る譲渡損失の繰越控除は、更正の請求により適用することができない。

Aは、平成 20 年中に源泉徴収選択口座における特定口座内保管上場株式等を売却したが、その譲渡による所得が損失 120 万円であったので、平成 20 年分所得税の確定申告書にはその損失の金額を記載しなかった。Aは、平成 21 年において特定口座内保管上場株式等を売却し、譲渡益 100 万円を得たので、平成 21 年分所得税の確定申告に際し、平成 20 年分の上場株式等に係る譲渡損失について繰越控除の適用を受ければ源泉徴収された所得税の額 7 万円の還付を受けられることを知った。しかし、上場株式等に係る譲渡損失の繰越控除は、その損失が生じた年分の確定申告書に控除を受ける金額の計算に関する明細書等の添付がある場合に限り適用される旨規定されているから（措置法 37 の 12 の 2⑧）、平成 20 年分所得税の確定申告書に上場株式等に係る譲渡損失の金額を記載していない以上、Aはこの繰越控除の適用ができない。ところが、国税庁通達には、「措置法第 37 条の 12 の 2 第 3 項に規定する『上場株式等に係る譲渡損失の金額が生じた年分の所得税につき当該上場株式等に係る譲渡損失の金額の計算に関する明細書その他の財務省令で定める書類の添付がある確定申告書を提出』した場合には、同項に規定する上場株式等に係る譲渡損失の金額の計算に関する明細書その他の財務省令で定める書類の添付がなく提出された確定申告書につき通則法 23 条に規定する更正の請求に基づく更正により、新たに措置法第 37 条の 12 の 2 第 2 項に規定する上場株式等に係る譲渡損失の金額があることとなった場合も含まれるものとする。」とされている（租税特別措置法関係通達 37 の 12 の 2-1）。そこで、Aは、平成 20 年分所得税について更正の請求をすることにより、平成 21 年分所得税について、上場株式等に係る譲渡損失について繰越控除の適用を受けられるのではないかとも思われる。更正の請求は認められるか。

答えは不可である。何故ならば、源泉徴収選択口座における特定口座内保管上場株式等の譲渡所得については、確定申告をするかどうかを納税者の選択に委ねているから（措置法 37 の 11 の 5①）、Aが平成 20 年分所得税の確定申告書に譲渡損失を記載しなかったことは申告には誤りがないというわけである。

終章

酒井克彦

I 適正手続の保障

租税法律関係において、課税庁と納税者との間のハンディキャップをどのように評価し、考慮すべきかという問題がある。この問題は税務調査のように、納税者が強力な課税権限を付与された課税庁と直接対峙する状況の下では、課税側の権限行使と納税者の保護の必要性という形で論じられることが多かった。

そこでは、公正な手続をいかに担保するかということに関心が寄せられるところであるが、その際、課税庁の判断の公正さを検証する意味においても、課税庁の判断が客観的で公正になされていることについて、誰にでも分かりやすく、また、判断の過程や何を根拠に判断を下したのかということが誰にでも分かる手続にしておく必要があると考える。

そのためには、予測可能性がある程度確保されるような制度の整備として、具体的にはアドバンス・ルーリング制度の導入などを考える必要があろう。また、課税庁側の認定・判断を一方向的に示すだけでなく、その説明責任を十分に果たすべく努力をすることも要求されることになる。他方、今まで以上に納税者側からの反論や反証提示の機会を十分に確保することも求められるべきである。もっとも、納税者側も課税庁にすべてを委ねてしまうのではなく、自らの課税の根拠を知るための努力をすることが必要になる。

ただ、課税の根拠となる判断の基礎が課税庁側にある点についていえば、課税庁としては判断の基礎となった租税法規の適用解釈上の指針である通達を公表しておく必要がある。もっとも、通達には、納税者に対してある程度の予測可能性を可能とする貴重な情報源であるという意味とは別に、いわゆる通達課税といわれるように、納税者を課税庁の一方向的な思惑で運用される方向へ導く危険性が皆無とはいえないのも事実である。

したがって、やはり、修正申告の懲憑などの行政指導と同様、通達に対する何らかの司法的チェックや正当性の検証の機会を与えることを考慮する必要がある。

手続の透明度を高め、手続過程での「公正さ」を担保するためには、誰の目にとっても、納得いくやり方で物事を進行させる条件を整えることが必要であり、ここに手続の透明化の

重要性が認められる。

租税法律関係においては、処分の理由附記や理由の提示制度、文書に対するアクセス権の担保というような論点がある。

理由附記制度については、今後、帳簿の備付けの義務の一般化の進展とともに、白色申告者に対しても理由の附記を求めることが考えられる。処分は当然ながら、理由があつてのことであるから、その点の情報を開示すること自体を否定する積極的理由に乏しいのではなからうか。もっとも、この論点は、青色申告制度の在り方といった問題とも多に絡む論点であるため、そのことの検証を併せ検討を行う必要があるが、方向性としては、この際理由の附記制度の拡張を考えるべきであると思われる。

また、処分の正当性を担保する意味でも、処分基準・判断基準は、当事者に対して明確に示す必要があると考える。ここでは、差し当たり通達の公表が挙げられるが、實際上、既に通達は公表されていることからすれば、更に検討を加えるべき問題としては、現在の通達以上に詳しい判断基準を予め示すことを課税庁側に課することの必要性である。しかしながら、この点について、そのような基準の立て方の妥当性・実益性については疑問の余地が残る。むしろ、アドバンス・ルーリング制度の導入を積極的に行うことによって、将来の課税状況への予測可能性を高めることが先決であると思われる。

II 租税手続法によるアプローチ

また、不利益処分とその手続を巡っての問題として、行政手続法の適用問題を避けることはできまい。例えば、青色申告承認の取消しとその条件付けなど、現行制度の下でも検討を要すべき事項は多岐に及ぶ。課税処分を「不利益処分」と意義付けるとすれば、ほとんどの租税事案について行政手続法が適用されることになるが、この点は、税務行政の資源との関係が十分に検討されなければならない。

もっとも、行政手続法の規定をそのまま租税法律関係に全面的に適用させるということではなく、租税法に独自の租税手続法という観点での導入が考えられる。例えば、すべての事案について理由附記を行うのではなく、差し当たりは、重加算税賦課決定処分についてチェックシート方式の理由附記を考えることもできよう。これは事務量の増加を避ける必要性をも考慮した提案であるが、更にいえば、重加算税通達の番号をチェックシートに付すなどの工夫があつてもよいように思われる。

また、聴聞・弁明の機会の付与についても、権利侵害の程度が強いと思われる重加算税の賦課や青色申告承認取消の場面では、この点が積極的に検討されるべきであると思われる。ただ、必ずしも聴聞や弁明という形でなくとも、説明責任という観点からこれを捉え直すことも可能であると思われる。そこでも、チェックシートの活用により、具体の説明事項についての説明を行いシート上で確認をしていくというようなことも考えられる。

Ⅲ 税務調査における適正手続

税務調査自体は税務行政の前提であり、それゆえ頻繁に行われる日常的な事柄ではあるが、納税者と課税庁との立場の相違が税額という具体的な利害として如実に反映されることから、紛争が生じやすく、また、先鋭化しやすいといえる。税務調査において、適正な手続の保障による納税者の権利擁護が求められる所以である。

具体的に税務調査における適正手続が議論される問題には多くのものがあるが、例えば、①調査理由の開示、②第三者の立会い、③事前通知などが特徴的な問題であるといえよう。

このうち、①調査理由の開示については、仮に調査理由を開示することと規定したとしてもどこまでの具体的理由の開示を求めるかという点からすれば、規定の実効性は乏しいのではないと思われる。②第三者の立会いについては、多くの裁判例が蓄積されており、実際上の問題としても調査手法の分析が進んでいるところであると思われる。納税者への説明責任と併せ、単なる守秘義務違反の生じない場面での対応などは個別的に検討を加えていくべき問題で総論的に税理士資格のない者に立会いを認めるという立法は考え辛いところである。この問題は、守秘義務などの問題のみならず、税理士法の整理とも大きく絡むところである。③の事前通知については原則的に行うという課税実務が定着しており、また、税理士関与事案については現場から税理士に連絡を入れるなどの措置が取られているのが現状である。いわゆる現金商売といわれる業種に事前予告を入れることは証拠隠滅の可能性を高めるという議論がある反面、文書による事前通知さえも課されている諸外国の例に比してあまりにも遅れているという批判もあり得るところである。いずれにしても、原則的な立場としては事前通知がなされることを前提とすべきであろう。

IV 更正の請求と適正手続

更正の請求は、納税申告により既に確定している課税標準等又は税額等が過大であるときなどに、納税者が税務署長に対し、その課税標準等又は税額等の減額をするように職権発動を求める手続であって、それ自体、課税標準等又は税額等を確定させることを意味していない。更正の請求があった場合には、税務署長がその請求に係る課税標準等又は税額等を調査し、その調査に基づいて減額更正をし、又は更正をすべき理由がない旨を通知する（通則法 23④）ので、更正の請求に対する税務署長の処分は不服申立ての対象となる（通則法 75①）。したがって、更正の請求は、納税者の法的権利として保護されているものといえよう。

しかし、更正の請求は、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等の計算が「国税に関する法律の規定に従っていなかった」又は「当該計算に誤りがあった」場合に限り認められるのであるから、国税に関する法律の規定により所得計算の特例や免税等の措置が設けられ、所定の事項の申告がある場合に限りその特例等の適用があるとしている場合については、その所定事項の申告をしそこなつたことを理由として更正の請求をしても、当初の申告に誤りがなかったため、その更正の請求は認められないものと解されている。このような更正の請求を認めれば、申告期限を実質的に1年延長したのに等しくなるという弊害が生ずるからである。

また、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等の減額を求めるには、専ら更正の請求によらなければならないとする更正の請求の原則的排他性が認められているから、納税申告書を提出した後又は課税処分がされた後においては、納税者が更正の請求をせずに、納税義務の発生の原因となる法律行為の錯誤無効を主張して、課税標準等の減額を求めることは許されないということになる。これらの問題点がしばしば納税者の保護において障碍となっており、このことの是正を立法的に考察する必要があると思われる。

そこで、更正の請求期間の延長として、「法定申告期限から1年」とされている規定を「法定申告期限から3年」に拡大することを提案したい。また、更正の請求ができる事由についても、所得計算の特例の選択誤りがあった場合などについても、請求理由を拡大することが考えられる。更に、確定行為に後発的な瑕疵が生じた場合についても更正の請求を立法的に認めていく余地があるのではないかと思われる。

総論 租税回避否認規定の今日的意義

酒井克彦

はじめに

租税とは、国民に各種の公共サービスを提供することを任務として存在する国家が、かかる任務を果たすために必要な資金であって、この資金調達を目的として、強制的に私人の手から国家の手に移転される富の呼称である¹。

金子宏教授は、「国家は租税以外にも種々の収入源をもっているが、私有財産制のもとにおいては、国家は原則として財貨の生産と交換に従事せず、それは原則として私的部門(private sector)において行われるから、国家が公共サービスを提供するためには、その資金の大部分を租税に依存するほかはない。」とされ、このように、租税は、私有財産制をとる国家においては必然のものであると説明されている²。

また、租税とは、国や地方公共団体が収入を得ることを目的として強制的に徴収されるものであるから³、国民の自由と財産を保護し、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えるために公権力の行使は法律の根拠に基づかなければならないとする法治主義の政治原理は、租税法律関係においても適用されるべきであり、そのことは租税法律主義に示されているとおりである。すなわち、租税法律主義の下、課税権は国民の同意に基づくことなしには行使できないと考えられているのである。

財産権保護の下においては、自己同意としてかたち作られた法に従った課税権行使こそが唯一、許容されているというこの理は、裏返してみると、法律で明確に示されていない部分や法の欠缺があるとすれば、それは国民の同意が及ばなかった(国民が想定していなかった)、すなわち、自己同意の及ばなかった部分であるということをも意味しているといえよう。

さて、租税回避を、仮に、「租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少

¹ 金子宏『租税法〔第14版〕』1頁以下(弘文堂2009)。

² 金子・前掲注1、2頁。

³ 清永敬次『税法〔第7版〕』2頁(ミネルヴァ書房2007)、畠山武道=渡辺充『租税法〔新版〕』1頁(青林書院2000)、泉美之松『税についての基礎知識〔7訂版〕』8頁(税務経理協会1979)。なお、北野弘久教授は、政策目的を達成するための手段としてときに収入目的を犠牲にすることがあるが、これまでの租税の捉え方ではこのような現代的租税概念の特質を十分に表現できていないと論じられる(北野『租税法原論〔第6版〕』23頁(青林書院2007))。

を図る行為である」とするならば⁴、租税回避は自己同意が及ばないところに位置するものであるといえよう。

かように考えると、自己同意の及ばない部分は、課税要件規定が存在しないことになるため、租税法律主義に従って課税権行使をすることができないと解することになるように思われる。ただし、国民の想定が及ばなかった法の抜け穴を使って税負担の軽減をすることを課税の及ばない範囲として許容し、本来的な歳入が減少し、国家運営経費が不足することは国民の想定が及ばなかったという責めを国民自らが負うべきであるとしても、その状態を放置したままとすべきかどうかという議論になると、この点は別の問題として捉える必要があろう。

すなわち、かような法の欠缺が存在するため個別にみれば自己同意の及ばない部分であったとしても、一定程度の国民の同意を事前に取り付けておき、かかる自己同意の及ばない部分を未然に狭くしておく(一定範囲につき一定の自己同意を事前に求めておく)立法論もあり得るように思われるのである。なぜなら、そのような法の抜け穴を利用する行為は、いわば、他の一般の納税者の裏をかくものであって、課税することが適当ではないとみ得る反面、非課税とすることを国民が積極的に許容していたものと位置付けるには無理があるといえるからである。

当委員会は、最終報告書(以下「本報告書」という。)において、この点を確認することとしたい。当委員会は、租税回避への対応は国民の財産権に直接大きな関わりを持つ問題であることから、この論点を多角的に考察する必要があると考えた。

そこで、本報告書は、現行租税法に存在する租税回避否認規定を概観した上で、これらの規定に限界があるとするならば、いかなる立法論的アプローチを採るべきかという点につき、諸外国の取り組みを観察しながら考察を加えた。他方で、租税回避への対処の規定が実定法上、用意できるとしても、そこに介在する手続的保障制度の構築も必要となることから、本報告書ではこの点についても検討を加えている。

ここでは、本報告書の総論として、これから議論すべき租税回避についての定義と、否認規定を考察することの意味について述べておくこととしよう。

⁴ 金子・前掲注1、112頁。

I 租税回避の定義

1 学説

金子宏教授は、租税回避について、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパ-の見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」と定義されており⁵、この定義は多くの学者が研究の基礎として引用する。この租税回避の定義は、ドイツ租税法の扱う議論においても非常に親和性を有するものであるといえよう。

他方、清永敬次教授は、租税回避について、「課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除」とされる⁶。金子教授の定義と比して、清永教授の定義はより簡潔である。

租税回避の定義を「租税の平等性に反する顕著な節税」と位置付ける中川一郎教授⁷のような捉え方もあるが、上記のように通説は、租税回避と節税は明確に区別されるものとして位置付ける。

もつとも、異常性という観点では議論がある。すなわち、租税回避の多くが有する性質として、その行為や取引の異常性の観点から観察して、それを定義に持ち込もうとする試みもある。例えば、松沢智教授は、「租税回避行為とは、私法上の選択可能性を利用し、当事者の選択した法形式ないしは取引行為が異常であって、それにより通常の法形式ないし取引行為を選択したと実質的には同様の経済的效果を実現しながら、その結果として課税要件の充足を免れ、不当に租税の負担が軽減され、租税の回避以外には、異常な法形式ないし取引行為を選択した何らの正当な理由のないことをいうと解する。」とされる⁸。

また、同様に、異常性等に着目をした捉え方ではあるが、上記と捉え方を異にするものとして、例えば、北野弘久教授は、「納税者が、①不相応な方法(*der ungewöhnlich Weg*)、言葉をかえていえば、異常な(*ungewöhnlich*)行為形式を選択し、②それによって通常の(*gewöhnlich*)行為形式を選択したときと同一の経済目的を達成し、③その結果、多額の租税

⁵ 金子・前掲注1、110頁。

⁶ 清永・前掲注3、44頁。山田二郎教授も同様の定義を示される(山田『税法講義〔第2版〕』39頁(信山社2001))。

⁷ 中川一郎教授は、「租税回避とは、租税の平等性に反する顕著な節税であり、納税義務者(関係者をも含む)の選択した法形式ないし処置が達成せんとする経済的目的に対して特別な正当な理由なしに異常である場合をいう。」とされる(中川『税法学体系(1)総論』141頁(1968))。

⁸ 松沢智『租税法の基本原理解』166頁(中央経済社1983)。

を軽減する。この場合のこの納税者の『異常な行為』をここでいう租税回避行為という。」とされる⁹。また、大淵博義教授は、講学上の「租税回避」として、「①採用された法形式の異常性、不合理性、②採用した不合理な法形式により実現した経済的成果と合理的な法形式によるそれとの同一性、③不合理な法形式による租税負担の減免、という予見を充足している行為をいうものと解される。」とされ¹⁰、また、片岡政一氏も、「租税回避に在っては、其の行為自体は真実であって、欺罔行為とか、或いは表見的な、又は隠蔽した行為ではない。ただ、其の行為が、一般社会通念に照らし、多少迂回的であり、正常な状態に於いては、妥当と認められないのに過ぎない。」と論じられる¹¹。これらの見解は、私法上の法形成可能性の濫用という捉え方でも、課税要件の充足の回避という捉え方でもなく、異常性あるいは不合理性といった捉え方であり、何らかの「通常」あるいは「正常」な行為との関係性(距離や性質の相違性といったもの)で租税回避が判定されるということであろうか¹²。

2 租税回避の定義を確定することの意義

(1) 課税減免規制の濫用と租税回避

ところで、一定の政策目的を実現するために税負担を免除ないし軽減している規定(以下「課税減免規定」という。)に形式的に該当する行為や取引であっても、その規定の本来の政策目的の実現とは無縁で税負担の回避・軽減を主な目的とする課税減免規定の濫用が行われることがある。かようなケースは、上記の租税回避の定義からはこぼれているように思われるが、かかる課税減免規定の濫用が租税回避の定義に包摂されないことが議論されることがある。

前述の金子教授や清永教授に代表される租税回避の定義では、課税減免規定の濫用が織り込まれていないという点でも共通している。

この点について、当委員会の委員である今村隆教授は、課税減免規定の濫用をも租税回避の定義に入れるべき旨の主張をしておられる。すなわち、「[金子宏教授の租税回避の] 定義は、三越事件のように、土地を譲渡するとの経済目的が存在していることを前提に、私法上

⁹ 北野・前掲注3、225頁以下。

¹⁰ 大淵博義「同族会社の行為計算の否認規定(法法132条)を巡る論点の考察(1)」税通63巻11号32頁、同「同族会社の行為計算否認による不平等課税とその課題—所得税法・相続税法の行為計算否認により派生する基礎的疑問の解明—」石島弘ほか編『納税者保護と法の支配』(山田二郎先生喜寿記念論集)94頁以下(信山社2007)。

¹¹ 片岡政一『会社税法の詳解』635頁(文精社1941)。

¹² 今村隆教授は、迂遠性についても必要ないと論じられる(今村「租税回避についての最近の司法判断の傾向(その1)」租税研究684号103頁)。左祖したい。

の法形式を通常用いられない法形式を使うことにより税負担の減少を図る場合を念頭に置いているが、アメリカでタックス・シェルターとして問題となっているような『意図した経済目的がなく、減免規定の充足により、専ら税負担の減少を図る場合』が含まれていない点でこのような場合を含めないでいいのかが問題となる。」として、金子教授の租税回避の定義について疑問を呈される¹³。

(2) 租税回避の定義の広狭の意味するところ

ここで、問題とすべきは、租税回避の定義が狭い(あるいは広い)ということが如何なる意味を持つのかという点であると考えられる。けだし、仮に租税回避の定義が狭きに失しているとの学説に立ったとしても、その先にあるものが見えなければ、何のための定義であるのかという点が明確でない限り、その定義の広狭が如何なる意味を持つのか判然としないからである。換言すれば、「租税回避」という用語の持つ意味において、共通認識の上で議論が展開されていれば、このことはあまり問題とはならないのであるが、論者の認識に差異があるとすれば、その差異を十分に意識した上でかかる議論に触れなければならないはずである。

金子教授及び清永教授は、租税回避が否認されるべきであるかどうかについて、租税法律主義の下では、個別否認規定たる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いう立場である¹⁴。この点、清永教授は、「租税回避というとき、一般に、ややもすると、租税回避行為は許されない行為であると考えられがちであるが、これを禁止するための規定がない場合には、租税回避であるからといってこれが税法上否認されることはないのであるから、租税回避行為はその限りで税法上承認されている行為にほかならないと考えるべき」とされている¹⁵。これに対して、例えば、私法上の法律構成による否認論によって、租税回避であることを経験則上の重要な間接事実として、裁判官の心証形成に訴えかける手法の妥当性を強調する今村教授からすれば¹⁶、租税回避であるということは、むしろ、否認されるべきものとして捉える傾向にあるように思われるのである。法理論上は、この私法上の法律構成による否認論は、私法上の真実の法律関係に即した課税¹⁷であって租税回避の否認では

¹³ 今村隆「租税回避とは何か」『税大論叢 40 周年記念論文集』12 頁以下。

¹⁴ 金子・前掲注 1、112 頁、清永・前掲注 6、45 頁。

¹⁵ 清永・前掲注 3、46 頁。

¹⁶ 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(1)~(4)」税理 42 卷 14 号 206 頁以下~同 43 卷 3 号 205 頁以下参照。

¹⁷ 酒井克彦「二層的構造認識論と事実認定—課税の基礎となる『真実の法律関係』の模索—」石島弘ほか編『納税者保護と法の支配』〔山田二郎先生喜寿記念論文集〕255 頁以下(信山社 2007)。

ないが、同理論が租税回避を照準としているという意味では、租税回避は否認されるべきと今村教授が考えているとしても不思議ではなからう。

本報告書においては、自己同意の及ばない租税回避は他の一般の納税者に承認されたものとはいえないとの認識に立ち、租税回避を立法論的に否認されるべきものとの立場から捉え直すこととしたい。なお、このような整理は、現行法上の解釈において直接の否認規定なくして租税回避が否認されるということまでをも意味するものではない(解釈論の限界については後述する。)

3 租税回避の意義

では、租税回避を否定されるべきものという立法論的観点から捉えると、今村教授の指摘される租税回避の定義が立法論としては妥当であると考えられる。

すなわち、同教授は、租税回避を課税根拠規定におけるそれと課税減免規定におけるそれとに分けてそれぞれの租税回避を定義される。すなわち、課税根拠規定における租税回避を、「課税根拠規定の要件の文言には形式的には該当しないが、該当しないとすると当該課税根拠規定が課税対象を規定している趣旨・目的に反すること」とし、課税減免規定における租税回避とは、「課税減免規定の要件の文言には形式的には該当するが、該当するとすると当該減免規定が減免するとしている趣旨・目的に反することであり、本来的減免規定の場合には、本来的に減免するとしている趣旨・目的に反することであり、政策的減免規定の場合には、当該政策的理由に反すること」とされる¹⁸。

ここにいう租税回避の定義は、いずれも租税回避を「規定の趣旨・目的に反すること」と位置付けているが、このような視角は、前述したように、租税回避は他の一般国民の予測の裏をかく行為という点で、自己同意と同一視し得る事前承認たる法律の趣旨や目的に反する租税回避行為を積極的には認めないとする意味をそこに見出すことができる。本報告書が考える否認されるべき租税回避の定義に最も近いものであると考える。

もともと、このような立法において否認されるべき租税回避が現行法を前提とした解釈論において否認されるのであれば何ら法的措置を採る必要はないと思われるが、租税法律主義の下、解釈論による租税回避の否認は多くの問題を包摂しているといわざるを得ない。

¹⁸ 今村・前掲注 13、54 頁以下。

II 納税者が主体的に納税義務を履行することの意義

田中二郎教授は、次のように論じられる。やや長文に及ぶが重要な示唆を与えるものと考え、次に引用したい。

すなわち、同教授は、「租税法の基本理念は…形式的な面と実質的な面との双方から考察することができるが、一部には、その形式的な面のみを強調したり、その実質的な面のみを重視したりする者がある。例えば、租税法における租税法律主義の原則を強調し、国民の財産権の保障こそ租税法の根本目的であると主張するのは、前者の典型であり、租税の公共性とか租税負担の公平の原則のみを重視するのは、後者の代表的な考え方である。…租税法の基本理念は、形式の面と実質の面とを相互に調整しつつ、これらを総合したところに成り立つのであって、租税法の正しい解釈は、そのような意味における租税法の基本理念をふまえて、その実現に資するものでなければならない。

右に述べたことを、やや具体的に敷衍して述べると、租税法律主義の原則は、現行租税法の基本理念の形式的な面を表現したもので、その狙いは、将来の予測を可能ならしめ、法的安定を確保することであり、これが租税法におけるきわめて重要な原則であることは、いまさら述べるまでもない。この原則のコロラリーとして、租税法規の厳格解釈とか租税法規の不遡及の原則が認められるべきであるという主張にも一理がないわけではない。しかし、租税法においては、この原則のみが絶対の原則であるというわけではない。このような考え方があればこそ、ドイツの(旧)租税調整法のような定めを設け、このような考え方の修正を求める必要があるのである。」と論じられるのである¹⁹。

これは、同教授が租税回避の否認規定の必要性を述べたものである。租税法律主義の考え方を堅持する立場に立ち、納税者が自身の納税義務を履行するに当たって、適正な課税を自ら実現するべく予測可能性を担保した上での、租税回避への抑止的意味を持たせる規定が用

¹⁹ 田中二郎『租税法〔第3版〕』124頁(有斐閣1990)。更に、同教授は、「この見地からすれば、租税法律主義の原則が認められるからといって、当然に、罪刑法定主義と全く同様の意味において、文字どおりに厳格解釈が行なわれなければならないとか、租税法不遡及が絶対の原則として認められなければならないという結論は出てこない。租税法のなかに他の法の分野における用語がそのまま用いられているにしても、租税法の実質的基本理念に即し、その用語を通して窺われる経済的実質に着目した解釈が加えられなければならないのである。」とされ、「租税法の解釈に当たっては、根本においては、租税法の基本理念を構成する諸原則の一面に偏することなく、基本理念そのものが、これらの諸原則の調和的総合のうえに成り立っていることに注意し、この基本理念、すなわち、租税正義の実現に資するように配慮されなければならない。また、租税法の個々の法条の解釈に当たって注意すべきことは、個々の法条の形式とか表現とかに徒らに囚われることなく、究極においては、租税法の基本理念をふまえつつ、その法条の目的に即し、合目的的な解釈がされなければならないということである。」と論じられる(同書125頁)。

意される必要があると考える。

ところで、昭和 36 年 7 月の政府税制調査会は、「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、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。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ないように配慮するものとし、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たる理由として合理的に認められる場合等にはあえて税法上否認しない旨を明らかにするものとする。」と答申している。これは租税回避を「私法上許された形式を濫用する」ものとしてドイツ法的位置付けをしており、更に、その否認の法理を実質課税の原則に求めようとする提案であった。

ともすると、租税回避の否認論は、課税当局の課税権限を強化する文脈で議論されることが多い。上記の政府税制調査会も同様の立場からの議論であるが、当委員会では、納税者自らが主体的に納税義務の履行をするに当たって、租税回避は法的に許容されるものではないと認識した上で、更に、その否認されるとする「租税回避」がいかなるものかを予め予測できるよう法的整備をすることが必要であると考ええる。

Ⅲ 納税者の保護との関係

租税回避の否認規定の創設に当たっては、納税者の保護との関係で考慮しなければならない問題点も惹起される。

前述の昭和 36 年税制調査会答申における租税回避否認規定の創設案に対して、日本税法学会は、総理大臣に対して、次のような学会意見書を提出している。すなわち、「意見」として、「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。」というものである。そして、かかる意見には、次のような「理由」が付された。「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

た形成形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。」というものである。

かかる批判論について、これを極力尊重する方向で検討の素材とすべきであろう。

すなわち、第一に課税要件明確性の原則の問題であり、第二に課税当局の裁量権濫用への危惧である。

課税要件明確性の原則に反することはできない。したがって、課税要件を明確に規定する必要があるが、どこまでの明確性が要請されるかという点から考察を加える必要がある。諸外国における規定を参考にして議論を展開することが有用であると考えられる。ただ、考えられる方策としては、納税者に適切な情報が提供されることで明確性を担保することは可能であると思われる。具体的には、文書回答手続を法制化して、租税回避否認規定の適用の有無についての事前の照会に対する回答義務を課税当局に課すというのもあり得るのではなかろうか。

他方、第二の問題として指摘される課税当局の裁量権濫用の議論があり得る。この点は、権利濫用が起こらないように法的インフラを整備する必要があると考える。いくつかの方策が考えられるが、例えば、前述の文書回答手続の法制化は課税当局の自由な行政処分を縛る機能を期待することができる。更に、フランスの行っている権利濫用委員会の設置や韓国などの諸外国が実施しているオンブズマン制度の導入なども視野に入れた検討が可能であると考えられる。

第1章 現行租税法における否認規定の限界

伊藤義一

第1節 一般的租税回避否認規定について

I 従来からの経緯

1 国税通則法の制定に関する答申とその対応

租税回避行為対策税制については、一般的な否認規定を設けるべきであるとした「国税通則法の制定に関する答申」にもかかわらず未だ設けられておらず、ただ、個別の対策として、同族会社の行為計算否認規定のほか、いくつかの規定が設けられているのみである。

そこで、まず、国税通則法の制定に関する答申とそれに対する当時の対応とその考え方について触れたい。

(1) 国税通則法の制定に関する答申

国税通則法の制定に関する答申（昭和36年7月）においては、租税回避行為否認規定等について、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。

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等には、税法上あえて否認しない旨を明らかにするものとする。」（同答申第二の二）

(2) 国税通則法の制定に関する答申の説明

また、国税通則法の制定に関する答申の説明（昭和36年7月）では、租税回避行為否認規

定等について、いくつかの租税回避行為の実例を挙げ、次のように述べている。

「上記1に述べたような租税回避行為が無制限に許されるならば、租税負担の公平は著しく害される結果となろう。そのような租税行政がとうてい納税者の高い支持を得ることができないことは当然である。

したがって、このような租税回避行為により不当に租税負担を回避し、又は軽減することは許されるべきではないので、このような場合には、仮装のために採られた法形式にとられることなく、通常あるべき取引行為によって得られる経済的実質、しかも、その法形式がどのようなものであれ、その通常生ずべき経済的実質と同じ実体として現に生じているところに即して課税が行われるべきこととなる。」(同説明第2章第2節2・2の2の(1))

そして、租税回避行為に対処する立法のあり方としては、「各税法において個別的、具体的に規定を設けることが望ましいものであることはいうまでもない。たしかに立法者は、現にある事例に限らず予想される事例についてもできるだけそれに対処しうる規定を税法に設けるべきであろう。」「しかし、あらゆる事例を予見し、いかなる経済発展の形態をも想定して、すべての場合につき、しかも個別的、具体的に明文規定を設けよということは無理というべきであろう。」として、一般的租税回避行為否認規定の必要性について、次のように述べている。

「よって、われわれは、租税回避行為により不当に租税負担が回避され、又は軽減されることのないよう、努めて各税法に個別的に明確な対処規定を設けることはもとよりであるが、広義の実質課税の原則の一環として、租税回避行為につき、これを否認する旨の最後の担保的な規定を国税通則法に設けることとすべきであると考えた。」(同(4))

(3) 租税回避行為否認等に関する規定が国税通則法に設けられなかった理由

上記のような国税通則法の制定に関する答申にもかかわらず、結局、その実定法である国税通則法には、租税回避行為否認に関する規定は設けられなかった。その理由について、当時の立法者が著述している「国税通則法精解」では、次のように述べている。

「問題は、まさに、『抽象的、一般的に』表現するところにある。もちろん、このような事柄の性質上、その具象化には限度があるし、なかんずく租税回避行為の禁止に関しては、予測不可能な巧妙な手段に対処する意味からして、抽象的表現そのものに意義があるといえる。

しかし、同時にこの点が、抽象的な表現による規定の解釈問題を生じ、そのおもむくと

ころ、税務当局者による拡大的、恣意的解釈にゆだねることとなつては、納税者の正当な権利利益を擁護する上に大きな不安が生ずることになるのではないかという懸念を抱かせるものになるのである。わが国のように、判例法の積重ねの上に税務行政を進めてゆくという慣行の乏しいところでは、この懸念ももつともであるといわなければなるまい。

諸外国においても、右のような原則が、必ずしも実定法の規定によってではなく、主として、個々のケースにおける判例の上に立ち、その意味で具体的な相貌のものとして受け容れられているという実情をみるときは、わが国におけるあり方としても、各税法において、必要に応じて個々の具体的ケースに即した個別的な規定を設けることはよいとして、いわゆる原則的、一般的な規定のあり方はこれを避けることが、妥当な立法態度であると考えられたのである。」(茂申俊他『国税通則法精解』[平成 19 年改訂版]25 頁以下・大蔵財務協会 2007)

(4) 以上の経緯と今回の提言との関係

一般的租税回避行為否認規定の必要性は、現在も全く変わっていないし、昨今の租税回避の実情をみれば、その必要性はさらに高まっているというべきである。しかし、以上のような経緯に鑑み、今回の本報告に当たっては、これらの経緯との関係について考え方を整理する必要がある。

これについては、報告者は、後出Ⅱで述べるように、社会経済情勢の変遷発展、複雑化に伴ってさらに巧妙な租税回避行為が出現しつつあるという現状を顧み、昨今は、一般的租税回避行為否認規定を受け容れる素地が醸成されたと見る。

2 実質課税の原則との関係

(1) 従来からの経緯

昭和 40 年全文改正前の旧所得税法 3 条の 2 及び旧法人税法 7 条の 3 は、その内容が実質所得者課税の原則であったにもかかわらずその条文見出しが「実質課税の原則」とされていたところから、同条により、実質課税の原則に基づく否認が可能であるという考え方があり、国税通則法の制定に関する答申以後しばらくの間は、税法の解釈、適用に関する実質主義を容認する判決もあった(神戸地裁昭和 45 年 7 月 7 日判決訟務月報 16 卷 12 号 1513 頁、同上告審最高裁昭和 49 年 7 月 19 日第二小法廷判決訟務月報 20 卷 10 号 159 頁、同差戻審大阪高裁昭和 52 年 3 月 31 日判決税資 91 号 654 頁等参照)。

しかし、その後租税法律主義の優位性が高まり、実質所得者課税の原則が実質課税の原則

を含まないことは明らかであるとして、法律の根拠もなく真実の法律関係から離れた経済的実質に基づく課税を行うことは認められないとされ、現在は、実質課税の原則による課税を支持する学説、判例は殆ど見当たらない。

(2) 最近の傾向

しかし最近、実質課税の原則とはいわないものの、私法上の法律構成による否認論として、実質主義への回帰を示唆する判例が多く見受けられる。①大阪高裁平成12年1月18日判決(民集60巻1号307頁・いわゆる映画フィルム・リース事件)¹、②大阪高裁平成14年10月10日判決(訟務月報50巻7号2065頁・不動産・株式一体譲渡事件)²等のほか、③法人税法22条2項の適用事件ではあるが東京高裁平成16年1月28日判決(訟務月報50巻8号2512頁・いわゆる0ホールディング事件)³もそれであろう。ここでは、例えば、

「課税は、私法上の行為によって現実に発生している経済効果に則してされるものであるから、第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われるが、課税の前提となる私法上の当事者の意思を当事者の合意の単なる表面的、形式的な意味によってではなく、経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提とした法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである」

(①事件)

などとして、租税回避を目的とする行為については、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税されるべきであるとする(なお、後出Ⅱの(2)参照)。

このような私法上の法律構成による否認は、税法固有のものではなく、私法上の事実認定あるいは契約解釈の方法によるものであり、このような認定方法が許されるのは当然のことであるとされている(今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」[第1回]税理42巻14号208頁)。

実質課税の原則と私法上の法律構成による否認とは、当然、異なる(末崎衛「私法上の法律構成による否認」税法学550号14頁参照)。しかし、例えば、上記③の判決は、「必ずしも実質課税の原則の適用を正面から認めたものではないが、法形式に重きを置く租税法律主義

¹ 上告審最高裁平成18年1月24日第三小法廷判決(民集60巻1号252頁)は、結論において原審判断を是認したが、その論旨は採用しなかった。

² 上告審最高裁平成17年11月21日第二小法廷判決(税資255号順号10203)は、上告棄却及び上告不受理とした。

³ 上告については最高裁平成17年10月11日第三小法廷判決(税資255号順号10154)は棄却し、上告受理申立てについては最高裁平成18年1月24日第三小法廷判決(税資256号順号10279)はこれを受理し、株式の評価方法について原判決破棄、原審差戻しをした。

の優位性に一石を投じるもの」であるといわれている(松田直樹『租税回避行為の解明』22頁・ぎょうせい2009)。

さらに、例えば、東京高裁平成11年6月21日判決(訟務月報47巻1号184頁・相互売買I事件。後出IIの(1)のイ参照)⁴は、余りにも当事者の選択した法形式を偏重するものであり、かつ、その反面として当事者間における合意の実質を等閑視するものであって、不当である(前掲今村隆214頁以下)とされ、その意味において「私法上の法律構成による否認論」は、実質課税の原則の復権に繋がる潜在性を秘めているともいわれている。

(3) 私法上の法律構成による否認論の限界

しかしながら、「私法上の法律構成による否認」説も、結局は、私法上の法律関係の事実認定の結果、租税回避行為否認と同様の効果を生じさせようとするものであり、その意味において、法律の根拠のない経済的実質に基づく否認は、租税法主義に反することとなる(今村隆「租税回避についての最近の司法判断の傾向」租税研究684号90頁)と考えられている。

要するに、「実質主義の議論は、つまるところ、法の不備を課税庁の立法作用で補おうとするものである」(北野弘久先生古稀記念論文集刊行会編・執筆者田中治『納税者権利論の展開』394頁・勁草書房2001)といわれているのである。

II 租税回避行為否認訴訟の実例

昨今の通説的見解は、「租税法主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは困難である」(金子宏『租税法』[14版]114頁・弘文堂2009)とされているところである。

しかしながら、例えば、次の(1)のような事件についてどう考えるかという問題がある(清水一夫「租税回避行為否認訴訟の実証的研究」税務大学校論叢55号380頁参照)。

(1) 不自然な取引、税負担軽減の意図ないし租税回避目的の存在は認めしたが、当事者の選択した法形式が否定されるべき根拠はないとされた事例

イ 前掲東京高裁平成11年6月21日判決(いわゆる相互売買I事件)⁵

原告は、代金7億円の甲土地を売却し、代金4億円の乙土地を購入するという二つの

⁴ 上告審平成15年6月13日第二小法廷(税資253号順号9367)は、上告不受理決定をしている。

⁵ 前掲注4参照。

売買契約を締結し、差金 3 億円の支払いを受けたとして申告した。しかし、乙土地の時価は 7 億円であるところから、課税庁は、譲渡収入 10 億円の補足金付交換取引であるとして更正したが、判決は、税負担の軽減を図るという考慮からより迂遠な面のある売買契約とその代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はないとした。

ロ 東京高裁平成14年3月20日判決(訟務月報49巻6号1808頁・いわゆる相互売買K事件)⁶

原告らは、不動産会社等との間で甲土地を 5 億 8 千万円で売却、乙土地を 4 億円で購入して、その代金を相殺した 1 億 8 千万円の差金を収受し、譲渡収入 5 億 8 千万円と申告した。しかし、乙土地は不動産会社が 7 億 9 千万円で取得した土地であったので、課税庁は甲土地と乙土地との補足金付交換取引であり、その譲渡収入は 9 億 7 千万円であるとして更正したところ、判決は、「交換」と「売買」の法形式の選択に際して納税者が税負担の軽減を考慮して決定することは、何らその法形式そのものが否定される理由にはならないと判示し、契約書の形式どおり二つの売買契約であるとして原処分を取り消した。

ハ 東京高裁平成 15 年 1 月 29 日判決(税資 253 号順号 9271・いわゆるパチスロ A 事件)

原告の関連会社 C 社(米国法人)が A 社からパチスロ機メイン基板を購入し、B 社に売却した取引について、課税庁は、C 社の債務超過を解消するための仮装取引であり、本件各売買取引は原告 X が当事者であるとして更正処分をしたところ、判決は、C 社がダミー基板を輸出入していた等の不自然な点は認めたが、業界団体との間で誓約していた輸入条件を満たすためにその形式をとることに意義があり、租税回避を目的としたものとは認められず、A 社、B 社、C 社とも取引当事者は C 社であるという意思を有していたとして原処分を取り消した。

ニ 大阪高裁平成 15 年 5 月 14 日判決(民集 59 巻 10 号 3165 頁・いわゆる R 銀行外税控除事件)⁷

判決は、国が真実の法律関係であると主張する行為は、本件取引の動機・目的ないし経済的側面を法的表現を借りて言い表したものに過ぎず、単なる動機・目的やその経済的側面のみに着目して、契約当事者の選択した法律関係を離れて課税することはできないとした。

⁶ 上告審最高裁平成 16 年 4 月 22 日第一小法廷決定(税資 254 号順号 9636)は、上告不受理とした。

⁷ 上告審最高裁平成 17 年 12 月 19 日第二小法廷判決(民集 59 巻 10 号 2964 頁)で逆転請求棄却。なお、平成 13 年度税制改正後の法人税法 69①、同じく所得税法 95①参照。

ホ 名古屋高裁平成 17 年 10 月 27 日判決(税資 255 号順号 10180・いわゆる航空機リース事件)⁸

航空機リース会社の子会社が業務執行組合員となり、個人が出資する民法上の組合が航空機を購入してリースするというスキームにおいて、個人投資家が不動産所得の損失を損益通算した事案である。課税庁は、任意組合契約ではなく、利益配当契約であると認定し、本件損失は雑所得の損失であるから損益通算はできないとしたが、判決は、「いかなる法律効果を発生させるかという効果意思と、契約締結の動機、意図などの主観的要素とは理論的に別」であるとし、「仮に、租税負担の軽減を目的として何らかの契約を締結する場合には、その目的がより達成可能な私法上の契約類型を選択することはごく自然かつ合理的なことである」として原処分を取り消した。

ヘ 名古屋高裁平成 19 年 3 月 8 日判決(TKCLEX/DB28140940・いわゆる船舶リース事件)

スキームとしては上記ホと同様の事件であるが、軽課税国を介在させるなどより複雑になっている。判決は、本件各組合参加契約等の内容を検討するに当たっては、使用された文言に即した文理解釈を中心として行うのが相当であるとした。

ト 東京高裁平成 19 年 6 月 28 日判決(判例時報 1985 号 23 頁・いわゆる日蘭組合 G 事件)

原告(オランダ法人)とその 100%子会社である日本法人とが組合契約を締結し、当該子会社が営業者として日本等で行った医療機器販売業から生じた利益を原告に分配した事案である。原告は、本件は匿名組合契約であり、匿名組合の分配金は日蘭租税条約ではその他所得に該当するから日本には課税権がないとして申告しなかった(なお、オランダ税法上も外国から生じる投資利益として非課税であった)。課税庁は、本件は、匿名組合契約ではなく民法上の任意組合契約であり、子会社を PE として国内で事業を行っているから同条約の企業利得に該当し、日本に課税権があるとして課税した。判決は、本契約の締結の大きな目的が税負担の回避にあるとしても、その手段が違法とされる法的根拠はなく、二重非課税の排除は条約の明文で規定する等の措置で解決するのが相当であるとした。

(2) 租税回避目的の存在を認め、真の合意を表示とは別に認めた事例

イ 名古屋高裁平成 10 年 12 月 25 日判決(訟務月報 46 卷 6 号 3041 頁・公正証書贈与事

⁸ なお、平成 17 年度税制改正後の措法 41 条の 4 の 2 参照。

件)⁹

判決は、贈与者に本件公正証書の記載どおりに本件不動産を贈与する意思はなかったとして、書面による贈与とは認められないとした。

ロ 大阪高裁平成 12 年 1 月 18 日判決(民集 60 卷 1 号 307 頁・映画フィルムリース事件)¹⁰

判決は、取引当事者が契約書という表示行為において選択した法形式は真実の法律関係ではないとして、当事者の真の意思に基づく別の法律構成に組み替えて課税要件を当てはめることを認めた。

ハ 大阪高裁平成 14 年 10 月 10 日判決(訟務月報 50 卷 7 号 2065 頁・不動産・株式一体譲渡事件)¹¹

A 社の株式と不動産とを一体として 60 億円で譲渡する売買契約を締結したが、契約書に株式 42 億円、不動産 18 億円と記載されていた事案である。

判決は、税負担の増大を回避するという目的に沿うよう 60 億円を適当に配分しただけの仮装の金額に過ぎず、土地の真実の売買代金額は 35 億円を下らないとした。

第 2 節 その他の租税回避否認規定について

第 1 款 同族会社の行為計算否認規定について

I 所得税法及び法人税法上の同族会社の行為計算否認規定

1 立法の経緯

(1) 国税通則法の制定に関する答申までの同族会社の行為計算否認規定

同族会社の行為計算否認規定は、まず、大正 12 年の所得税法(当時は、法人課税も、第 1 種所得税として所得税法のなかに規定されていた。)の改正によって次のように規定された。

「第 73 条ノ 3 前条ノ法人(編注・同族会社)ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ政府ハ其ノ行為ニ拘ズ其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」

⁹ 上告審最高裁平成 11 年 6 月 24 日第一小法廷決定(税資 243 号 734 頁)は、上告を棄却した。

¹⁰ 上告審については、前掲注 1 参照。

¹¹ 上告審については、前掲注 2 参照。

その後、大正 15 年には「行為」が「行為又ハ計算」に、また、昭和 25 年には「法人税を免れる目的があると認められるもの」が「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もの」に、それぞれ改正された。

(2) 国税通則法の制定に関する答申（昭和 36 年 7 月）

国税通則法の制定に関する答申においては、同族会社等の行為計算否認規定について、次のように述べている。

「1 現在、法人税法等において、税負担を不当に減少する結果となると認められる行為計算はこれを否認することができる旨の規定が設けられているが、国税通則法においても、実質課税の原則規定に関連して、特殊関係者間等における行為計算の否認に関する基本的な規定を設けるものとする。

2 現行法人税法等における同族会社及び特定の法人の行為計算の否認規定については、次のように改正するものとする。

(1) 否認の対象となるものの範囲

現在、行為計算の否認規定は、同族会社等に対してのみ適用されることになっているが、否認の対象となっている行為計算の態様や現在の諸情勢からみて、これを同族会社等のした行為計算のみに限定する理由に乏しいと認められるので、同族会社等の行為計算のほか、おおむね下記のような特殊関係者間の行為計算についても、これを否認することができることとする。

(イ) 非同族である会社とその系列下にある会社間及びそれら系列下にある会社相互間の行為計算(…省略…)

(ロ) 非同族である会社と株主(社員)又は役員間の行為計算

(ハ) 企業組合等と組合員間及び組合の構成員相互間の行為計算

(ニ) 医療法人、財団法人等とその理事者等との間の行為計算

(ホ) 親族等の特殊関係にある個人間の行為計算

(2) 否認の対象となる行為計算の態様(…省略…)」

(3) 上記答申についての対応

上記のような答申にもかかわらず、結局、これを実現させる改正は行われなかった。これは、同族会社の行為計算否認規定も、前述租税回避行為否認規定と一連託生ということであったと思われるが、これについては、「これは税務職員に自由裁量の余地を与えるものであって、徴税強化につながるものであるとの批判や、また、ナチスドイツ時代に公布されたドイ

ツ租税調整法をわが国に移入して、国家主義的な徴税理念を樹立することになるとの批判もあったこと等により、立法化されなかった」ともいわれている(小宮保『法人税の原理』142頁・中央経済社1968)。

2 所得税法及び法人税法上の同族会社の行為計算否認規定とその解釈と適用

(1) 同族会社に係る行為計算否認規定

同族会社に係る行為計算否認規定については、法人税法に次のような規定が設けられている。

(同族会社等に係る行為又は計算の否認)^{12,13}

第132条 税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、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結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

- 一 内国法人である同族会社
- 二 (…省略…)

(2項以下省略)

(2) その解釈と適用

イ この法人税法上の同族会社の行為計算の否認規定については、その後の税制改正において、具体的な否認等に係る規定、例えば

- (イ) 法人税法 22 条 2 項(無償譲渡の場合の収益の認識規定・昭和 40 年改正)
- (ロ) 同法 34 条 2 項(不相当に高額な役員給与の損金不算入・昭和 34 年改正)
- (ハ) 同法 36 条(過大な使用人給与の損金不算入・平成 10 年改正)
- (ニ) 同法 57 条の 2(特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金繰越しの不適用・平成 18 年改正)

などの規定が個々に手当てされたことにより、直接にこの同族会社の行為計算否認規定を適用して課税処分をする場面は少なくなったといわれている。

しかし、東京高裁平成 11 年 5 月 31 日判決(訟務月報 51 卷 8 号 2135 頁・いわゆる平

¹² この条は、同法 147 条において外国法人についても準用されている。

¹³ 所得税法 157 条は、省略した。

和事件)¹⁴はこの規定を適用して課税処分をしているし、また、前掲0ホールディング事件でも、課税庁側から同族会社の行為計算否認規定による更正処分であるとの主張がされた経緯がある。

ロ 所得税法上の個別否認規定としては、同法 39 条(棚卸資産の自家消費の総収入金額算入・昭和 25 年改正)、56 条(事業から対価をうける親族がある場合の必要経費の特例・昭和 25 年改正)等の規定がある。

3 現行否認規定の問題点ないしは限界

(1) 「行為又は計算」の主体について

同族会社に係る行為計算否認規定の根拠は、もっぱら同族会社の株主と役員構成の特殊性に求められる。すなわち、会社役員と株主とは、相互に牽制して共通の利益を達成することが期待されているが、同族会社にあつては、この両者の間に対立関係がないか、又は極めて希薄であるところから、例えば、会社の利益を減少させて役員の利益増大を図るという通常の会社では予想できないような行為がされることがあり得る。

そこで、同族会社が法人所得を減少させるような行為又は計算を行ったような場合には、税負担の公平の観点から、これを否認し、通常的行為又は計算が行われたものとみなして課税する必要があるのである¹⁵。

しかし、これは、同族会社特有の話であろうか。国税通則法の制定に関する答申にあるように、否認の対象となっている行為計算の態様や現在の諸情勢からみて、同族会社等の行為計算のほか、例えば、

イ 非同族である会社とその系列下にある会社間及びそれら系列下にある会社相互間の行為計算

ロ 非同族である会社と株主(社員)又は役員間の行為計算のような特殊関係者間の行為計算等

についてもあり得ることであり、そこで、同族会社の行為計算否認規定は、「今や同族会社にその重点を置くのではなく、資本関係その他の特殊関係者間の取引を通じた両当事者の税負

¹⁴ 上告審最高裁平成 16 年 7 月 20 日第三小法廷判決(訟務月報 51 卷 8 号 2126 頁)では、法人税法の同族会社の行為計算否認規定は争点となっていない。

¹⁵ 所得税法及び法人税法上の同族会社の行為計算否認規定については、同条は、非同族会社についても適用があるとする考え方(確認規定説)もあり、かつてはその立場からの学説、判例も見受けられた(松沢智『租税実体法』[新版]33 頁・中央経済社 2003 他、広島高裁昭和 43 年 3 月 27 日判決税資 52 号 592 頁 他)が、現在は、創設規定であるとする見解が通説である。

担の不当減少の否認問題に向かって整備されていくことが求められているものとする」
((財)日本税務研究センター編(執筆者・原一郎)『同族会社の行為計算規定の再検討』63頁・
財経詳報社2007)とされているところである。

ここに、非同族会社に関するこれらの行為計算を否認することができない現行規定の限界がある。

(2) 「不当性」等の判断基準について

同族会社の行為計算否認規定については、①その斟酌すべき金額の範囲(否認されるべき行為計算と免れた税の範囲との関係)をどこまでにすべきかという金額の範囲の問題、②何を基準に比較して不当性を判断するのかという比較基準の問題、③どのような事実をもって異常な取引を行ったことに対する合理的理由の有無を判断するのかという合理性の基準の問題がある(村井泰人「同族会社の行為計算否認規定に関する研究」税務大学校論叢55号662頁)。

これについては、

「否認類型、否認の対象範囲や不当性の判断基準が立法レベルでは明確でないため、行政レベルで明確にすべきであり、この規定の内容を『法解釈』の成行きに委せて、判例の形成を待つという態度は、自主申告納税制度の成文法の国としては、税負担の公平を優先させて法的安定性と予測可能性を犠牲にする事態を多発させることになる」(本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』74頁・大蔵財務協会2004)

との批判もあることでもあり、ここにも現行否認規定の限界がある。

なお、金子宏教授は、既に昭和58年当時に次のように指摘している(法学協会編「法学協会百周年記念論文集」[第2巻]178頁・有斐閣1983)。

「法人税法22条2項が租税回避否認規定として大きな機能を有していることは否定できないとしても、今日の経済社会の実態に即応していないという意味で、それは大きな限界をもっているというべきであろう。今後、租税回避の手段が巧妙化するにつれて、その限界はますます強く意識されるようになるのではないか。そして、それにつれて、アメリカ合衆国内国歳入法典482条のような独立当事者間取引の法理の導入の必要性が認識されるようになるのではなからうか。」

Ⅱ 相続税法上の同族会社の行為計算否認規定

1 相続税法上の同族会社の行為計算否認規定とその解釈と適用

(1) 現行規定

相続税法には、次のような規定が設けられている。

(同族会社の行為又は計算の否認)

第 64 条 同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができる。

(2 項以下省略)

(2) 現行規定の解釈と適用

ここで、何が「不当に減少させる結果となる」と認められるかが問題であるが、これについては、法人税の場合と同様に、①非同族対比説と②合理性基準説とがある。

ところで、相続税法には、租税負担の公平を期する観点から、以下のような規定が設けられている。

イ 相続又は遺贈により取得したものとみなす規定

(イ) 3 条(生命保険金等について)

(ロ) 4 条(特別縁故者に対する財産分与について)

ロ 贈与により取得したものとみなす規定

(イ) 5 条(生命保険金について)

(ロ) 6 条(定期金について)

ハ 贈与又は遺贈により取得したものとみなす規定

(イ) 7 条(低額譲渡について)

(ロ) 8 条(債務免除について)

(ハ) 9 条(その他の利益の享受について)

(ニ) 65 条(持分の定めのない法人等への贈与又は遺贈があった場合における特別受益者について)

ニ 養子に関する規定……15 条 2 項及び 63 条

ホ 人格のない社団等に対する贈与又は遺贈があった場合における課税に関する規定…
…66条

ヘ 財団法人等の目的外支出等があった場合における課税に関する規定……66条4項

したがって、以上のように具体的否認規定が適用される場面については、相続税法上の同族会社の行為計算否認規定の適用はないことになる。

2 現行否認規定の問題点ないしは限界

相続税法64条に規定する同族会社の行為計算否認規定の適用対象は、同族会社とその特殊関係者が行う両者間の契約又は合同行為である。そこで、同族会社の代表取締役である被相続人がその同族会社に対してした貸金の免除は、被相続人の単独行為であるから同条の適用対象には含まれないと解されている(浦和地裁昭和56年2月25日判決訟務月報27巻5号1005頁)¹⁶。課税庁は、「同族会社の行為」とは「同族会社とかかわりのある行為」と解すべきであると主張したが、退けられた。そして、この考え方は、同規定の有用性を大きく限界付けたといわれ、相続税法64条の規定の適用が想定される場合は殆どないであろう(田中治・高正臣「地上権の設定と租税回避行為の否認」税経通信56巻14号256頁)とまでいわれていた。

しかし、その後、大阪高裁平成14年6月13日判決(税資252号順号9132・いわゆる駐車場地上権設定事件)¹⁷は、相続税法64条を適用して地上権設定行為を否認した。もっとも、これについては、

イ そもそもこの規定は、「あくまでも同族会社がする自らの法人税の軽減を防止することが目的であり、所得税法や相続税法上のそれは、法人税法上の否認に伴う課税関係を調整(例えば株主への認定課税)するのが目的であって、法人税法以外の否認規定が一人歩きして、むやみに拡大解釈されるのは望ましくない」とする指摘(畠山武道「租税判例研究」ジュリスト778号112頁以下)

ロ 本件同族会社が駐車場業の継続性、安定性を確保するために、長期間の地上権の設定を選ぶことには合理性があり、不当とはいえないとする指摘(前掲田中・高253頁)

ハ 本件同族会社は、相当の地代等に関する法人税の取扱いと平仄を合わせているのであるから、納税者側からみれば、法人税の上で正常な取引とされるものは、相続税の上でも正常な取引として取り扱われるものと信じることに無理からぬものがあるとする指

¹⁶ この部分に関しては、上訴審で争点となっていない。

¹⁷ 上告審最高裁平成15年4月8日第三小法廷決定(税資253号順号9317)は、上告不受理とした。

摘(品川芳宣「相続税法 64 条と評価通達 6 項との関係」JTRI 税研 16 卷 6 号 97 頁)

ニ 本件における決め手は、経済実体として地上権が設定されているかどうかであり、それが仮装でない限りは、課税上もこれを地上権として評価をしなければならないとする指摘(前掲北野弘久先生古稀記念論文集刊行会編・執筆者田中治 394 頁)

等の問題もあって、相続税法 64 条の射程範囲を巡っては議論の余地があるとされている(前掲松田直樹 14 頁)。

第 2 款 組織再編成に係る行為計算否認規定について

I 立法の経緯

組織再編税制は、合併、分割、現物出資、事後設立、株式交換・移転について、これらを適格合併等と非適格合併等とに区分し、適格合併等については、資産等の譲渡に係る課税の繰延べを認めるものである。

この組織再編成に係る制度の整備前は、例えば、合併であれば全て合併として処理され、事業の合併も単なる資産の引継ぎを目的とした合併も、同様に取り扱われていたので、その適切な対応が望まれていた。

このような要請を契機として、組織再編成に係る制度の導入が図られたのである。しかし、適格か否かは、一定の条件を満たしているとする納税者の申請により区別するものであるところから、例えば、含み損を有する法人が適格合併を行えば、その損失が繰り延べられることとなるが、非適格合併であれば損失が実現することとなるので、そのような法人にとっては、非適格合併の方が望ましいということになり、このような行為計算にどう対応するかという問題もある。

II 組織再編成に係る行為計算否認規定とその解釈と適用

1 現行規定

平成 13 年の税制改正において、組織再編成に係る税制の整備の際に、租税回避行為防止の観点から、次のような組織再編成に係る行為又は計算の否認に関する規定(法法 132 の 2)が設けられた。

(組織再編成に係る行為又は計算の否認)¹⁸

第 132 条の 2 税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは事後設立(…省略…)又は株式交換若しくは株式移転(以下この条において「合併等」という。)に係る次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、合併等により移転する資産及び負債の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、第 1 号又は第 2 号に掲げる法人の株式(…省略…)の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額(…省略…)の減少その他の事由によ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ものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

- 一 合併等をした一方の法人又は他方の法人
- 二 合併等により交付された株式を発行した法人(…省略…)
- 三 前 2 号に掲げる法人の株主等である法人(…省略…)

2 現行規定の解釈と適用

この規定の趣旨及び内容については、次のように説明されている(藤本哲也＝朝長英樹『平成 13 年度改正税法のすべて(法人税法の改正)』243 頁・日本税務協会 2001)。

「従来、合併や現物出資については、税制上、その問題点が多数指摘されてきましたが、近年の企業組織法制の大幅な緩和に伴って組織再編成の形態や方法は相当に多様となっており、組織再編成を利用する複雑かつ巧妙な租税回避行為が増加するおそれがあります。

組織再編成を利用した租税回避行為の例として、次のようなものが考えられます。

- ・ 繰越欠損金や含み損のある会社を買収し、その繰越欠損金や含み損を利用するために組織再編成を行う。
- ・ 複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどにより、課税を受けることなく、実質的な法人の資産譲渡や株主の株式譲渡を行う。
- ・ 相手先法人の税額控除枠や各種実績率を利用する目的で、組織再編成を行う。
- ・ 株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行う。

このうち、繰越欠損金や含み損を利用した租税回避行為に対しては、個別に防止規定(法

¹⁸ 所得税法 157 条 4 項及び相続税法 64 条 4 項は、省略した。

法 57③、62 の 7)が設けられていますが、これらの組織再編成を利用した租税回避行為は、上記のようなものに止まらず、その行為の形態や方法が相当に多様なものとなると考えられるところから、これに適正な課税を行うことができるように包括的な組織再編成に係る租税回避防止規定が設けられました(法 132 の 2)。

この規定においては、税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは事後設立によりその有する資産等の移転を行った法人(移転法人)、その資産等の移転を受けた法人(取得法人)又は移転法人若しくは取得法人の株主等である法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、これらの法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、その資産の譲渡等に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、移転法人又は取得法人の株式の譲渡に係る利益の金額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額の減少その他の事由によ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ものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができるものとされています。」

その後、平成 19 年度税制改正により、合併等の対価の柔軟化が図られ、いわゆる三角合併が可能となった。

なお、考えられる租税回避行為として、「適格合併としての条件が備わっているのに故意に非適格合併を行って損失を生ぜしめるとか、あるいは、本来、合併する必要がないのに、殊更に非適格合併を行って、被合併法人に損失を生じせしめる場合も同様である。例えば、子会社において異常な特別利益が発生し、他方、含み損のある損失を有している場合に、これを他の子会社と非適格合併を行うことによって、その含み損が実現して利益と相殺することができることになる。その非適格合併は、本来、合併する必要性はなく、単に、損失を創出するためだけのテクニックとして用いたに過ぎない場合には、租税回避として否認されることになる。」(武田昌輔他編『コンメンタール法人税法』5603 頁の 3・第一法規出版・加除式)とされている。

Ⅲ 現行否認規定の問題点ないしは限界

組織再編成に係る行為計算については、上記 132 条の 2 の規定のほかに次の 1 に列挙するような個別的否認規定が設けられている。

1 個別的租税回避行為についての否認ないし防止規定

(1) 国際的租税回避行為について

国際的な三角合併、三角分割型分割、三角株式交換において、例えば、次のような国際的租税回避防止規定が必要であるとされ、個別の規定が設けられている。

- イ 被合併法人等の株主が外国法人又は非居住者である場合の被合併法人株式の譲渡損益課税(措法 37 の 14 の 2⑦)……国外資産である外国法人株式についても、課税
- ロ 軽課税国の親法人株が交付された場合における非適格組織再編成としての取扱い(同法 68 の 2 の 3)……一定の条件の下で軽課税国外国法人株が国外資産として相続税、贈与税の課税の対象外となることの防止措置
- ハ 軽課税国の特定外国法人を通じて内国法人の持分の 80%以上を間接保有した内国法人又は居住者の特定外国法人の留保所得の合算課税(同法 40 の 10~12)……軽課税国親法人株主が所得を留保し、配当しなくても、その留保所得を合算して課税

(2) その他の租税回避行為について

- イ 組織再編成による繰越欠損金の利用の防止(法法 57③等)
- ロ 特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の繰越しの不適用(同法 57 の 2)
- ハ 特定株主等によって支配された欠損等法人の資産の譲渡等損失額の損金不算入(同法 60 の 3)
- ニ 特定資産に係る譲渡等損失額(いわゆる含み損)の損金不算入(同法 62 の 7)
- ホ 適格組織再編成後の適格組織再編成は、当初の組織再編成を適格とする(すなわち、適格組織再編成後の非適格組織再編成は、当初の組織再編成が非適格組織再編成となる。)(法令 4 の 2 等)。

(3) 個別的否認規定の考え方

組織再編成に係る個別的否認規定が整備されれば、一般的否認規定が適用される余地が少なくなるという関係にある。しかし、今後、組織再編成を巡る租税回避行為がますます複雑多様なものとなってきていることが窺えるし、また、個別的否認規定と一般的否認規定とは重なる部分があるが、個別的否認規定の解釈に際しては、一般的否認規定の反対解釈として租税回避行為でないものには適用すべきではなく、税制が組織再編成を歪めることのないように、私的自治を尊重すべきである(前掲(財)日本税務研究センター編(執筆者・成道秀雄)179頁)とする意見もある。

2 現行組織再編成に係る行為計算否認規定の限界

株式の評価を下げる目的で分割をしたと認められる場合、その他 1 に掲げた個別的否認規定に該当しないような租税回避行為があった場合に備えて、組織再編成に係る一般的租税回避否認規定が設けられている。

しかし、これについては、

イ 租税回避行為否認規定をさらに具体的な要件にして、一般的租税回避行為否認規定が適用される余地を狭めることを検討すべきではないか。そして、将来的には、一般的租税回避行為否認規定を廃止すべきではないか。

ロ 組織再編成に関する一般的租税回避行為否認規定と同族会社の行為計算否認規定との関係について、同族会社の行為計算否認規定は、組織再編成に係る租税回避行為に適用されないか、又は同族会社には両方の規定が適用されて組織再編成においても同族関係者は特に厳しく取り扱われると解するのか。

ハ 法人税法 132 条の 2 では「その他の事由により」と表現されているが、それがどのようなものかが不明であり、予測可能性という点からは、たとえば通達でもってできる限り具体的な例をあげておくことも必要ではないか。

ニ 所得税法上、組織再編成に関連してそれらの株主である居住者又は同族関係者の所得税の負担が不当に減少するものがある場合の否認規定が設けられている(所法 157④)が、同族関係者でない株主で租税回避行為に関わらない者もいるのであるから、慎重な適用が望まれる。

ホ 相続税法上、組織再編成に関連してそれらの個人株主の負担が不当に減少する場合の否認規定が設けられている(相法 64④)が、同法上の個別的租税回避否認規定(例えば、同法 9)との関係を正確に使い分けるべきである。

などという問題も提起されている(前掲(財)日本税務研究センター編 28 頁(執筆者・武田昌輔)、176 頁(同・成道秀雄))。

第 3 款 連結法人の行為計算否認規定について

I 立法の経緯

平成 14 年度税制改正において、連結法人に係る行為又は計算の否認規定が設けられた(法

法 132 の 3)。

この規定は、平成 9 年(金融機関については平成 10 年)の純粋持株会社の解禁、平成 11 年の企業会計における連結財務諸表制度の導入、平成 12 年の純粋持株会社形態によるグループ化の手段となる株式移転制度の導入、平成 13 年の会社分割制度の導入等の企業グループの一体経営の急速な進展と平仄を合わせ、その実態に合った課税を行うべく導入された連結納税制度について、その仕組みを利用したり、あるいは単体納税制度と連結納税制度との差異を利用した租税回避行為を防止しようとするものである。

II 連結法人の行為計算否認規定とその解釈と適用

1 現行規定

連結納税制度における租税回避については、法人税法に次のような規定が設けられている。
(連結法人に係る行為又は計算の否認)

第 132 条の 2 税務署長は、連結法人の各連結事業年度の連結所得に対する法人税又は各事業年度の所得に対する法人税につき更正又は決定をする場合において、その連結法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該各連結事業年度の連結所得の金額又は当該各事業年度の所得の金額から控除する金額の増加、これらの法人税の額から控除する金額の増加、連結法人間の資産の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加その他の事由によ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ものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その連結法人に係るこれらの法人税の課税標準若しくは欠損金額若しくは連結欠損金額又はこれらの法人税の額を計算することができる。

2 現行規定の解釈と適用

(1) 現行制度の趣旨

この規定の趣旨及び内容については、次のように説明されている(朝長英樹ほか『平成 14 年度改正税法のすべて(法人税法の改正)』370 頁・日本税務協会 2002)。

「連結納税制度は、連結グループが一体となっているという実態があることを踏まえ、その実態に合った課税を行うべく創設されたものですが、連結納税制度の仕組みを利用したり、あるいは、単体納税制度と連結納税制度の違いを利用した租税回避行為が行われる可

能性があります。

このうち、単体納税制度と連結納税制度の違いを利用した租税回避行為としては、含み損益や繰越欠損金を利用するものが考えられますが、これに対しては、連結納税の開始等に伴う時価評価資産の時価評価(法法 61 の 11、61 の 12)や繰越欠損金の連結納税への持込みを認めないことといった個別の規定により、一定程度その防止を図ることができるものと考えられます。しかしながら、連結納税制度の仕組みを利用したり、あるいは、連結納税制度と単体納税制度の違いを利用した租税回避行為については、これらに止まらず、その行為の形態や方法が相当に多様なものとなると考えられることから、これに適正に課税を行うことができるように包括的な租税回避防止規定が設けられました(法法 132 の 3)。

この規定においては、税務署長は、連結法人の各連結事業年度の連結所得に対する法人税又は各事業年度の所得に対する法人税につき更正又は決定をする場合において、その連結法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、各連結事業年度の連結所得の金額又は各事業年度の所得の金額から控除する金額の増加、これの法人税の額から控除する金額の増加、連結法人間の資産の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加その他の事由によ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ものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その連結法人に係るこれらの法人税の課税標準若しくは欠損金額若しくは連結欠損金額又はこれらの法人税の額を計算することができることとされています。」

(2) 連結納税制度における個別の租税回避行為防止策

次のような場合については、個別に租税回避行為防止策が講じられている(なお、前掲(財)日本税務研究センター編(執筆者・野田秀三)189頁以下参照)。

- イ 連結納税開始時・加入時・脱退時の時価評価(法法 61 の 11、61 の 12 等)……連結納税前に含み損益を単体で実現
- ロ 連結所得及び連結法人税額の個別帰属額(同法 81 の 18 等)……連結グループ内の納税額の恣意的負担の防止
- ハ 連結グループで計算する所得の調整額
 - (イ) 受取配当益金不算入等(同法 81 の 4 等)
 - (ロ) 貸倒引当金……連結法人間の金銭債権は、貸倒引当金対象外とする(同法 52⑧)。
- ニ 連結法人間取引の譲渡損益の調整
 - (イ) 連結法人が他の連結法人に資産を譲渡したとき……連結グループ内で生ずる譲渡

損益は、実現していない損益として繰り延べる(同法 81 の 10)。

(ロ) 譲受け法人が譲渡損益調整資産を譲渡等したとき……益金又は損金の額に算入する(同)。

ホ 連結子法人株式の帳簿価額の修正(法令 9 の 2 等)……二重課税又は二重計上損金の調整

ヘ 連結欠損金の取扱い

(イ) 連結欠損金の繰越し等(法法 81 の 9①、④)

(ロ) 単体に引き継がれない連結欠損金額(同法 57⑨)

(ハ) 特定株主等によって支配された欠損等連結法人の連結欠損金の繰越しの不適用(同法 57 の 2 等)

ト 連結グループ内の寄附金の損金不算入(同法 81 の 6)

チ 連結同族会社の留保金課税(同法 81 の 13)

Ⅲ 現行否認規定の問題点ないしは限界

これについては、次のような意見がある。

「連結納税制度が創設された後も毎年度の税制改正で、必要に応じて連結納税に係る租税回避防止規定が追加されている。法人税法第 132 条の 3 の規定により連結納税の所得計算で法人税額を少なくしているとして税務署長が連結納税額を更正又は決定をするようなケースはほとんどない。

連結納税にかかる租税回避防止規定が、連結納税の一般規定あるいは個別規定で規定されていることから、法人税法第 132 条の 3 の規定の存続意義は再検討されるべきである。」(前掲(財)日本税務研究センター編(執筆者・野田秀三)210 頁)。

しかし、報告者はそのようには考えない。昨今の租税回避行為の現状を顧みるとき、今後どのような租税回避行為が創出されるか不明であり、そのようなあらゆる事態に備える必要があると考えるからである。

第 4 款 事業承継に係る行為計算否認規定等について

平成 21 年度税制改正において、中小企業の事業承継の円滑化を通じた雇用の確保や地域

経済活力の維持を図る観点から、新たに事業承継税制が導入され、その一環として、次のような事業承継に係る行為計算否認規定及び個別的租税回避防止規定が設けられた。

1 事業承継に係る行為計算否認規定

経営承継相続人等の相続税等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に対応するため、相続税法 64 条の規定が準用されている(租法 70 の 7^⑮、70 の 7 の 2^⑮)。

2 その他の個別的租税回避防止規定

イ 資産保有型会社の判定において、過去 5 年間に経営承継相続人等及びその特別関係者に対して支払われた配当や過大役員給与等に相当する額を特定資産及び総資産の額に加算する(租法 70 の 7^⑲八、70 の 7 の 2^⑲八)。

ロ 認定贈与承継会社又は認定承継会社が相続開始等前 3 年以内に経営承継相続人等及びその特別関係者からの現物出資又は贈与により取得した資産の合計額の総資産に占める割合が 70%以上であるときは、その経営承継相続人等については、本特例を適用しない(同法 70 の 7^⑳、70 の 7 の 2^⑳)。

第 3 節 小括

I 一般的租税回避否認規定について

租税回避行為を私法上の法律構成による否認論で対処しようとしても、第 1 章 I の 2 の(3)で述べたように、そこには限界がある。

また、同族会社の行為計算否認規定その他の個別の租税回避否認規定は、当然、その適用できる対象が限定されている。

このような現状の下で租税回避行為否認訴訟の実例を見れば、第 1 節の II の(1)の判旨については、そこに租税正義と負担公平の原則の実現を見い出すことはできないとするのが大方の結論ではないだろうか。報告者は、そこに列挙したような巧妙複雑な租税回避行為が横行する現状を座視することはできないと考える。もちろん、同(1)のニ及びホのように、個別的な手当てを待つという考え方もあろう。しかし、それは防止策ではなく後追いであって、それでは遅いのである。

したがって、一般的租税回避行為否認規定が不存在のままとなっている現状は、早急に検討すべきである。国税通則法の制定に関する答申が、「実質課税の原則及び租税回避行為の禁止について、各税を通ずる基本的な課税の原則として明文の規定を設けるべきである」とした提言は、およそ 50 年を経た現在、さらに一層の重要性を持つに至ったと考える。

なお、これについては、次のような賛否両論もあることも、考慮すべきであろう。

「一般的否認規定を設けたからといって問題がすべて解決するわけではないこともまた事実である。否認規定をつくる立法技術には限界があり、その点から見て、一般的な否定規定は、あってもなくても同じことである場合が少なくないのではなからうか。つまり、一般的否認規定が存在したとしても、その解釈・適用をめぐる法的紛争が生ずるから、問題はやはり司法的な対応にゆだねられるはずである。したがって、結局、問題は、司法的対応に関する個別的な議論を取引類型ごとに深めていくことであろう。」(中里実『タックスシェルター』183 頁・有斐閣 2002)

「国税通則法制定当時(昭和 37 年)には、租税回避行為も現在ほど複雑ではなく、かつ、同族会社等の行為又は計算の否認規定も確認的規定と解する方が有力であったことに鑑みると、今こそその立法化が必要と解される。そのような立法化が行われても、当該否認規定適用の充足問題が生じるとする消極的見解も存するが、それは否認要件の法解釈上の問題として(特に、裁判例の積み重ねにより)自ずから解決される筈である。むしろ、現状を放置しておく方がはるかに問題である。また、個別に否認規定を設ければ足りるとする考えもあるが、それは、租税回避行為の後追いをするだけで防止的機能を有せず、税制をいたずらに複雑にするに過ぎない。」(品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認」税理 49 卷 15 号 7 頁)

II 個別的租税回避防止規定について

個別的租税回避否認規定については、戦前から規定されている同族会社の行為計算否認規定のほか、平成 13 年の組織再編成に係る行為計算否認規定の創設、平成 14 年の連結法人の行為計算否認規定の創設、平成 21 年の事業承継税制に係る行為計算否認規定の創設等の手当てが順次されてきた。

しかし、前節で見たように、これらの個別的租税回避防止規定についても、問題なしとしない。例えば、非同族会社についてどう考えるか、ますます複雑化する国際取引に伴う租税

回避行為についてどう考えるか、個別具体的な租税回避防止規定を充実させて上記組織再編成、連結法人又は事業承継の場合における行為計算否認規定が適用される場合を限定していくべきではないか等の問題が提起されており、これらについても検討を要しよう。

第2章 諸外国における租税回避否認規定

今村 隆

はじめに

一般否認規定という、我が国では、ドイツの租税通則法 42 条の一般否認規定が有名であるが、世界をみると、ドイツを始めとする大陸法系の国だけではなく、オーストラリア、ニュージーランドのような英米法系の国でも古くから一般否認規定が制定されている。また、最近では、一般否認規定を導入する国々が増加しており、先進諸国の中で一般否認規定を制定していないのは、アメリカ、イギリス及び日本といっても過言ではないくらいである。

そこで、本章では、我が国に一般否認規定を導入するか否かを検討するに当たっての前提として、世界の国々の一般否認規定を概観するとともに、このような世界の国々の一般否認規定の実情や動向を見極めることとしたい。

なお、本章で検討する諸国の一般否認規定の原文は、いずれも本報告書末尾の附属資料にまとめて載せており、そちらを参照されたい。

第1節 大陸法系諸国

I ドイツ

1 一般否認規定の概要

ドイツの一般否認規定は、租税通則法 (Abgabenordnung) 42 条に規定されており、規定の内容は下記のとおりである。

○租税通則法 42 条

「1 項 法の形成可能性の濫用 (Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts) によって租税法律を回避することはできない。個別租税法規の租税回避防止規定の要件が充足されるときは、法律効果は、各規定によって定める。さもなければ、2 項でいう濫用が存在する場合には、租税請求権は、あたかも

経済事象に適合した法的形成が存するかのように成立する。

- 2 項 納税義務者又は第三者を相当な形成と比べて法律に定めのない租税便益へと導くような不相当な法的形成 (eine unangemessene rechtliche Gestaltung) が選択された場合に、濫用は存する。納税義務者が選択した形成について、諸事情の全体像から相当な租税以外の理由の存することを立証すれば、この限りではない。」

2 立法経緯

ドイツでは、1919 年に租税通則法 5 条で一般否認規定が導入された。同条は、濫用の要件として、①法律が、経済的事象、事実及び関係を、これらに相応する法的形成において課税の対象とする場合に、租税を回避するために、これらに相応しない異常な法形成が選択され又は法律行為が行われること、②当該関係の状況及び行為の様式に照らして、経済的事象、事実及び関係に相応する法的形成を選択した場合と経済的に基本的に同じ効果が、当事者に対して達成されること、③選択した方法に伴う不利益が、現実には意義を有せず又はわずかの意義を有するにすぎないことと定めていた。しかし、1934 年に租税調整法という新しい法律が制定され、租税通則法 5 条は、租税調整法 6 条に引き継がれることになった。その際、租税通則法 5 条に定められていた濫用の要件規定は削除された。その際の政府の法案理由書によると、従来の濫用要件規定が非常に狭くかつ煩雑なものであるとされている。その後 1977 年に新しい租税通則法が制定されるに伴い、従来の租税調整法は廃止され、同法 6 条の規定は、2008 年改正前の同法 42 条に引き継がれたものである。2008 年改正前の租税通則法 42 条は、下記のとおり規定していた。

なお、2008 年改正前の租税通則法 42 条の 2 項は、同条と CFC 税制についての個別否認規定の適用関係が問題となったダブリンドック事件についての 2000 年 1 月 19 日の連邦財政裁判所判決¹を受けて、2002 年税制改正で追加されたものである。

○2008 年改正前の租税通則法 42 条

「1 項 租税法律は、法の形成可能性の濫用によって回避することはできない。濫用が存する場合には、租税請求権は、経済事象に適合する法形成がなされた場合と同様に成立する。

2 項 第 1 項の規定は、その適用可能性が法律上明文で排除されていない場合に適用

¹ IR 94/97。

される。」

2008年改正により、租税通則法42条には、2項が追加されたが、これは、1項の「濫用(Missbrauch)」の意味について、連邦行政裁判所の判例であった「相当でないこと(Unangemessenheit)」を意味することを明らかにした上、相当であることの立証責任を納税者に転換したものである。連邦大蔵省の当初の担当官法案では、「濫用(Missbrauch)」の要件をなくし、端的に、租税利益をもたらすこととなる法的形成がなされた場合には、納税者側で相当な理由がないことを立証しない限りは、租税債権が発生するとしていた。これは、連邦行政裁判所の上記「相当でないこと」の判例が決疑論(Kasuistik)に陥っていて、その射程が狭いということに対する連邦大蔵省の不満に由来するものであった²。しかし、このような改正案に対しては批判が多く、結局は、前記(1)の現行法に落ち着いたものである³。

3 要件と効果

(1) 要件

租税通則法42条の要件は、①税負担の軽減、②法の形成可能性、③法の形成可能性の濫用である。

まず、法の形成可能性については、租税法律は、法の形成を要件としているか、又はそのような法の形成を間接的に重要な態様でその要素としている。そこで、法の形成を濫用して、租税法律を回避することが可能となる。このような法の形成による濫用には、2つの態様がある。第1は、法形成の濫用によって課税要件の充足を回避する態様であり、第2は、法形成の濫用によって減免的課税要件に充足させ、いわば減免的課税要件を詐取する態様である。

法の形成可能性の濫用の要件については、1983年12月13日の連邦行政裁判所判決⁴は、「法形成が追求すべき目的に照らして相当でなく、税負担の軽減を来しており、かつ、経済的理由若しくはその他の考慮すべき租税以外の理由によって正当化されない場合」としている。すなわち、法形成可能性の要件として、①目的を達成する上で法形成が相当でないこと(Unangemessenheit)、②税負担の軽減という結果を招くこと、③

² 谷口勢津夫「ドイツにおける租税回避の一般否認規定の最近の展開」税大40周年記念論文集250頁。

³ 2008年の改正経緯については、谷口・前掲税大40周年記念論文集237頁以下に詳細に論じられており、また、2008年11月29日に関西大学で開催された「租税回避否認立法のあり方」についてのシンポジウムでも、谷口教授からの報告がなされている(関西大学法学部『租税回避否認立法のあり方シンポジウム報告書』29頁以下)。

⁴ docket no.VIII R 173/83。

税以外の商業目的によって正当化されないこととした。また、上記①については、1997年10月29日の連邦行政裁判所判決⁵は、「異常な取引 (Ungewöhnlichkeit)」が法形成の濫用に当たるとしている。すなわち、法形成の異常性は、法形成が相当でないことの間接事実になるとされている。

さらに、2008年後の改正法では、前記(2)のとおり、相当であることの立証責任を納税者に転換している。

法の形成可能性の要件は、上記の「相当でないこと」との要件に加えて、租税回避の意図という主観的要件が必要であるとするのが判例である。その理由は、42条は、法律の回避を把握するものではなく、濫用に対処しており、濫用の概念は主観的要素を必要とするからである。

(2) 立証責任

租税通則法42条の要件事実の存在については、税務行政庁が客観的立証責任を負う。これに対し、2008年の改正による租税通則法42条2項は、前記(1)のとおり、「納税義務者が選択した形成について、諸事情の全体像から相当な租税以外の理由の存することを立証すれば、この限りではない。」と規定し、納税義務者が選択した形成について租税以外の相当の理由についての立証責任を納税者に転換している。

しかし、2008年改正前の判例においても、納税者が自信の法形成の相当性解明につき税務行政庁に協力しなかった場合、経済的又はその他の枠内において、納税者が当該法律関係を濫用の意図をもって形成したという推定されることになることとされていたのであり⁶、2008年改正は、これを明確にしたにすぎないと考えられる。

(3) 効果

租税通則法42条の効果は、実際に選択された法形成に代わって、相当な法形成が認定され、これが課税の基礎とされる。もし、複数の相当な法形成が考えられ、しかもそれらが異なる金額の税負担をもたらすような場合、税負担上最も有利な法形成が認定される。

なお、これはあくまでも税法上の認定であり、法形成そのものの民事上の効力を否定するものではない。

⁵ docket no. IR 35/96。

⁶ BFH BStBl. 85, 756。

II フランス

1 租税回避対処規定の概要

フランスは、一般否認規定そのものが制定されているのではなく、租税手続法典(Livre de procédures fiscales) 64条に手続的な規定が制定されているにとどまる。したがって、フランスの場合には、厳密にいうと、「一般否認規定」ということはできないが、広い意味で、租税回避の場合の対処規定であり、本章で論じることとする。この規定の内容は、下記のとおりである。

○租税手続法典 64 条

「次に掲げるような約款を利用し、契約又は取決めの真実の効力を隠蔽 (dissimulent) するような行為は、租税行政庁に対抗できない。

(a) 登録税若しくは不動産公示税を少なくさせるような行為

(b) 又は、利益若しくは所得の実現、譲渡などを隠蔽する行為

(c) 又は、契約若しくは取決めの履行として実現された取引に対応する売上税の納付を全部若しくは一部、回避する行為

租税行政庁は、係争の取引に関し、その真実の性質を復元させる権利をもつ。本条に基づき通知された更正に関し見解の不一致が存在する場合、納税義務者の申立てに基づき、係争事案は権利濫用禁圧諮問委員会の答申に委ねられる。租税行政庁も、また、その下された答申が年間報告の対象となる当該委員会の答申に係争事案を委ねることができる。

租税行政庁が、当該委員会の答申に従わない場合、当該租税行政庁が、その更正の適法性を立証しなければならない。」

2 立法経緯

フランスでは、1941年に租税手続法典 64条が制定され、租税回避対処規定が導入された。

3 要件と効果

租税手続法典 64条は、その対象となるのは、文言上は、「隠蔽 (dissimulent) するような行為」であり、仮装行為に限定されているように読めるが、一般的な法律の詐害の法理 (fraud a la loi) の一部についての手続を定めた規定と考えられており、1981年の

国務院判決⁷も、「租税行政庁に立証責任が負わされるような条件の下で、租税行政庁が本項の権限を行使する場合には、納税者によって行われた特定の行為が租税行政庁に對抗できないものとして排除することができるためには、その行為が仮装の性質を有することを立証するか、さもなければ、このような私法行為がなければ、利害をもっている当事者が現実の状況や活動に照らせば通常生じるような租税上の負担を免れたり減じること以外の動機のない私法行為であることを立証しなければならない。」（アンダーライン筆者）と判示し、そのことを確認している。現に、2005年の Segal 事件についての国務院判決⁸も、資本参加特権の濫用の事案に対し、租税手続法 64 条の適用を認めている。ただし、対象となる行為は、「利益や所得の実現・移転」に限定されており、2006年の Janfin 事件についての国務院判決⁹では、受取配当の税額控除のような場合は含まないとされている。すなわち、要件としては、仮装の場合だけでなく、法律の詐害の場合も含むが、対象行為が租税手続法典 64 条に規定している行為に限られることとなる¹⁰。

租税手続法典 64 条は、納税者又は租税行政庁の申立てに基づき、権利濫用禁圧諮問委員会の諮問に付すとの手続を定めたものであり、この手続に付す効果として、租税行政庁が上記委員会の諮問に従わずに処分をしたときには、立証責任が租税行政庁に移ることとなる。一方、租税行政庁は、立証責任が自らにあることを覚悟して、租税手続法典 64 条の手続を経ずに処分することも可能であるが、この場合には、加算税が 40%にとどまるのに対し、租税手続法典 64 条の手続を経て処分をしたときには、加算税が 80%となるとの効果が生ずることとなる。このように租税手続法典 64 条は、立証責任や加算税の額についての手続的效果を生じることとなる。

なお、権利濫用禁圧諮問委員会の構成員は、①国務院評定官 1 名（委員長）、②破毀院判事 1 名、③法律学若しくは経済学の大学教授 1 名、④会計検査院主任検査官 1 名である（租税一般法典 1653C 条）。

4 法律の詐害の法理

以上が租税手続法 64 条の要件と効果であるが、フランスの国務院は、同条の適用と

⁷ 1981, No. 19079.

⁸ 2005, No. 267.087.

⁹ 2006, No. 260.050.

¹⁰ 租税手続法典 64 条と法律の詐害の法理との関係については、拙訳の Leclercq 「相互に影響を及ぼし合っている法理：フランスにおける法の濫用の概念と EU における濫用的実行の観念」租税研究 702 号 178 頁以下を参照されたい。

は別に、法律の詐欺の法理 (fraud a la loi) を発展させてきている。すなわち、上記 2006 年の Janfin 事件についての国務院判決は、「思うに、私法行為は、当該行為が司法裁判所によって無効と宣言されない限り、第三者を拘束し、同様に税務当局を拘束するが、それにもかかわらず、公法規定の便益を得るために、詐欺が行われていることが明らかとなったときには、その詐欺が私法行為の形式を私法行為の形式をまとっている場合であっても、それを防止するのは、税務当局の責任である。この原理は、税務当局に対し、第三者を拘束している私法行為であっても考慮しなくてもいいことに導く。また、この法理は、その手続きに従うことを要求している 64 条の特定の条項の範囲内に収まらなくても、税法の領域においても適用される。それ故、これらの条項 (筆者注・64 条) の範囲外であっても、税務当局の調査部門は、納税者によって選択された特定の私法行為の虚構的性質が証明されたときには、拘束されず、いつも無視できることとなる。同様の原理により、文言解釈によると、納税者によって選択された私法行為が、そのような私法行為がなかったならば通常生じるような租税負担を回避したり減少させること以外の動機がなく、立法者が追求しているような目的を損なう場合には、無視できることとなる。」(アンダーライン筆者) と判示して、租税手続法典 64 条の規定する行為に該当しないため、同条を適用できない場合でも、租税行政庁は、文言どおりの法律の適用をすることが立法者の意図した利益に反するものであり、租税の回避以外の目的がないような取引を否定できるとの法律の詐欺の法理を適用できることを示唆した。

このような国務院の判例の動きの中で、2006 年のスコットランド銀行事件についての国務院判決¹¹は、英仏租税条約における受取配当の税額控除の特典を受けられるかが問題となった事案において、法律の詐欺の法理に基づき否認しており、注目されるところである。

III スペイン

1 一般否認規定の概要

スペインの一般否認規定は、一般租税法典 (Ley General Tributaria) 15 条に規定されており、規定の内容は下記のとおりである。

○一般租税法典 15 条

¹¹ No.283314。

- 1 項 租税法適用に当たっての抵触は、課税事実が、以下の状況によって与えられる行為や取引によって賦課や租税負担を全部又は一部避けようとするときに存在すると考えられる。
 - a) 当該行為や取引が、個別に又は全体として、当該結果を達成するため悪い意味で技巧的か不当な場合
 - b) 当該行為や取引によって達成される法的又は経済的実質が、通常で正常な行為又は取引によって達成されるであろう節税それと同様の結果にほかならない場合
- 2 項 課税当局は、租税法における抵触があるかも知れないと認めたときは、その効果の最初の報告は、この法律の 159 条において述べられている諮問委員会から要求される。
- 3 項 この条項において予想される結果として並べられた賦課においては、いかなる制裁もなしに、租税は、通常で正常な行為や取引のための条項の適用が主張され、又は、得られた租税上の便益をやめたり、支払いの延期のための利益を負担させなければならない。」

2 立法経緯

スペインは、元々大陸法系の国であり、仮装か否かで判断していたが、それは一般租税法典 16 条で従来どおり残した上、アメリカの *business purpose rule* を *abuse of law* という大陸法的な考え方に置き換えたものであり、「*conflict in application of the rule*」として、一般否認規定を 2004 年に新設したものである¹²。この「*conflict in application of the rule*」は、*business purpose* よりも客観面を重視する考え方である¹³。

3 要件と効果

一般租税法典 15 条 1 項の適用の要件は、当該行為や取引が技巧的か不当な場合で、(a 号) かつ、法的実質又は経済的実質が通常で正常な行為や取引と同じか否か (b 号) により決せられる。b 号で経済的実質を考慮する点では、*business purpose rule* の考え方が採用されている。効果は、当該行為や取引を税務上否認したり、税法上の便益を否定するものである。

¹² Gonzalo Rodsés "Economic Substance Around the World—Spain" at 51.

¹³ Gonzalo Rodsés "Economic Substance Around the World—Spain" at 51.

IV オランダ

1 一般否認規定の概要

オランダの一般否認規定は、一般租税法典（Algemene wet inzake rijksbelastingen）31 条に規定されており、規定の内容は、下記のとおりである。

○一般租税法典 31 条

「他の事実や状況に基づくと、一般の人が推測するような現実の関係や行為に実質的な変化を生じないことから、賦課の全部又は一部を不可能にするために役立つのでなければ考慮されなかったような法的行為は、直接税の賦課の際に考慮されない。」

2 立法経緯

上記一般租税法典 31 条は、1925 年に制定された規定である。これは、当時のオランダ税制では、オランダ所在の法人についてオランダに帰属する所得しか課税対象としていなかったところ、オランダの法人で所得を海外に移転する租税回避が横行したことからこれに対処するためであった¹⁴。しかし、この一般租税法典 31 条は、オランダ最高裁（Hoge Raad）が 1985 年に *fraus legis* の法理を判例とするようになったことから、1987 年以降適用されていない。

なおオランダ最高裁の採っている *fraus legis* の法理とは、①租税を回避する目的、②租税上の便益を得る以外の意味がないこと、③法律の趣旨を害することの 3 つを満たす場合に、当該取引の引き直しができるとの法理である¹⁵。なお、この *fraus legis* の法理が、租税条約の濫用にも適用されるかが問題となり、これを *fraus tractatus* というが、オランダ政府は適用されるとの見解を採っている¹⁶。

3 要件と効果

この一般租税法典 31 条は、当該取引の経済実質がないときには、税務上、当該取引を無視することができるとするものである。

一方、*fraus legis* の法理は、当該取引を無視するだけでなく、法的性質の変更をするこ

¹⁴ Eelco van der Stok, General Anti-avoidance Provisions: A Dutch Treat, *British Tax Review* 1998, 2, at 150.

¹⁵ Eelco van der Stok, 前掲注 14 *British Tax Review* 1998, 2, at 150, Stef van Weeghel, "Anti-Abuse Measures and the Application of Tax Treaties in the Netherlands" *Bulletin for International Taxation* August/September 2006, at 360.

¹⁶ Stef van Weeghel 前掲注 15 *Bulletin for International Taxation* August/September 2006, at 360.

とも可能であり¹⁷、この点で、一般否認規定の限界があり、一般否認規定が用いられなくなった理由の1つである。

V ベルギー

1 一般否認規定の概要

ベルギーの一般否認規定は、所得税法（Rechtspersonenbelasting）344条1項に規定されており、規定の内容は、下記のとおりである。

○所得税法 344条1項

「当事者によって、ある行為または同一の作用を実現するための別々の行為に対して与えられた法的性質は、納税者の方で金融上又は経済的な性質の必要性によって正当化されることを証明しない限り、税務当局がこの法的性質が租税を回避することを目指していることを推定又は340条の方法によって証明したときには、税務当局を拘束しない。」

2 立法経緯

上記所得税法 344条1項は、1993年に制定された規定であり、ベルギーではこの時初めて一般否認規定が導入された。

この所得税法 344条1項については、その根拠について、ベルギー国内の税法学者の間で争いがある。すなわち、私法における *fraus legis* の法理をベルギー税法に導入したとする見解もあるが、多数説は、立法経過からみて、イギリスの上院において、1981年のラムゼイ事件¹⁸や1984年のドーソン事件¹⁹で採られた *step by step doctrine* を参考にしたものであるとしている²⁰。1993年の制定に当たっての財務省の説明でも、私法上 *fraus legis* の法理があるとした上、これをそのまま税法に導入するのは適当でないとしており²¹、このような立法経緯からみても、上記多数説がベルギー税法の解釈として相当地であろう。

¹⁷ Eelco van der Stok, 前掲注 14 British Tax Review 1998,2, at 155.

¹⁸ W.T.Ramsay Ltd.v.I.R.C. [1982] A.C.300.

¹⁹ Furniss(Inspector of Taxes) v.Dawson and related appeals, [1984]1 All ER 530.

²⁰ D.Garabedian, "Form and Substance in Tax Law –Belgium", Cahiers de Droit Fiscal International, Vol.LXXXII a at 161.

²¹ Luc De Broe, "Intenational Tax Planning and Prevention of Abuse" at 159.

3 要件と効果

この所得税法 344 条 1 項は、税務当局が、①当該取引が租税回避目的であることを立証したときには、②納税者は、金融上又は経済的な性質の正当な必要性があると主張・立証しない限り、税務上、当該取引を無視したり、法的性質を変更できるとするものである。

これまで、ベルギーの裁判所において、所得税法 344 条 1 項の適用が問題となったのは、いくつかの類型がある。

第 1 の類型は、複合的なサブリースの類型である。2005 年のベルギー最高裁判決²²は、この類型に所得税法 344 条 1 項の適用を認めた²³。

第 2 は、買戻し株 (stock redemption) についての源泉所得税が課税されるかの類型である。ベルギー所得税法では、株主が配当を受けた場合には、源泉所得税が課されるが、株式を当該発行会社に戻して差額を受け取ったときには、源泉所得税が課されないこととなる。これを所得税法 344 条 1 項で通常の配当を受け取ったとして課税できるかが問題となる。下級審では、所得税法 344 条 1 項の適用を認めるものもあったが、2005 年のベルギー最高裁判決²⁴は、当初の法的性質と否認後の法的性質の効果が同じであるとの証明がないとして、所得税法 344 条 1 項の適用を否定した²⁵。すなわち、税務当局における租税回避目的であるとの立証が不十分であるとしたものである。

²² Supreme Court, 21 April 2005, F.J.F., 2006/20。

²³ Luc De Broe, 前掲注 21 "International Tax Planning and Prevention of Abuse" at 203。

²⁴ Supreme Court, 4 November 2005, F.J.F., 2006/21。

²⁵ Luc De Broe, 前掲注 21 "International Tax Planning and Prevention of Abuse" at 198。

第2節 英米法系諸国

I カナダ

1 一般否認規定の概要

カナダの一般否認規定は、所得税法（Income Tax Act）245条が規定しており、規定の内容は下記のとおりである。

○所得税法 245 条

「1 項（定義）」

本条での用語の意義

『租税上の便益』 この法律により支払うべき税額若しくはその他の金額の減少、回避若しくは繰延べ又はこの法律により受け取る還付税額若しくはその他の金額の増加。また、租税条約を除く本法律によるそれらと租税条約の結果としての本法律によるそれらを含む。

『租税上の効果』 ある人に対する租税上の効果とは、所得金額、課税所得金額若しくはカナダにおいて稼得した課税所得金額、又はそれらの金額を計算する目的に係るその他のすべての金額

『取引（transaction）』 これは、取決め（arrangement）や出来事（event）を含む。

2 項（一般否認規定）」

ある取引が租税回避取引である場合、ある人に対する租税上の効果は、本条がなければ、当該取引又は当該取引を含む一連の取引から直接または間接に生じるであろう租税上の便益について、これを否定するために、その状況において合理的であるように決定すべきである。

3 項（租税回避取引）」

租税回避取引とは、下記に当たるいかなる取引をも意味している。

(a) その取引が主に租税上の便益を得ること以外の真実の目的（bona fide purposes）のために行われ又は取り決められたと合理的に考えられる場合でないのに、本条がなかったならば、直接又は間接に租税上の便益を生じさせることとなるような取引

又は

(b) その取引が主に租税上の便益を得ること以外の真実の目的のために行われ又は
取り決められたと合理的に考えられる場合でないのに、本条がなかったならば、
直接又は間接に租税上の便益を生じさせることとなるような一連の取引の一部
の取引

4 項 (2 項の適用)

2 項は、ある取引が合理的に考えると下記のとおりと考えられる場合にのみ
適用される。

(a) 本条を参照しないで本法律を読むと、直接的若しくは間接的に、下記の 1 つ又
は複数の条項の誤用 (misuse) が生じる場合

(i) 本法律

(ii) 所得税規則

(iii) 所得税適用規則

(iv) 租税条約

若しくは

(v) その他のすべての法律であって、税額若しくは本法律に基づきある人の支
払うべき若しくは還付すべきすべて金額の計算又は税額の計算の目的
に関係するすべての金額を決定に関連するもの

又は

(b) 本条以外の上記条項を全体として読んで考慮すると、直接的若しくは間接的
に、濫用 (abuse) に当たる場合

5 項 (租税上の効果の決定)

2 項の一般性に限定がされていないこと、また、その他の法律にもかかわらず、
本条がなければ、租税回避取引から直接又は間接に生じたであろう租税上の便益
を否定するためにその状況を合理的に判断して租税上の効果の決定をするに当た
っては、下記のとおり留意しなければならない。

(a) 所得金額、課税所得金額若しくはカナダで稼得した課税所得金額又は支払う
べき金額その他これらの一部の計算におけるいかなる経費控除、所得控除又
は免除は、全体又は一部として認容又は否認する

(b) 上記のようないかなる経費控除、所得控除若しくは免除又は所得、損失若し
くはこれらの一部の他の金額は、すべての人に配賦する

(c) いかなる支払い又はその他の金額は、再構成する

(d) さもなくば本法律の他の条項の適用の結果から生じたであろう課税上の効果は無視される。」

2 立法経緯

カナダでは、一般否認規定は、1988年に所得税法245条で導入された。これは、1984年のステュバート事件についての最高裁判決²⁶で税務当局が敗訴したことを受けたものである。この最高裁判決は、黒字会社の黒字を消すために赤字会社に営業譲渡をして赤字会社でこの黒字を通算して申告したとの事案であるが、税務当局がこの営業譲渡には事業目的がなく、このような通算は認められないと主張したのに対し、事業目的(business purpose)の法理を採用することはできないとしたものである。

そこで、カナダ政府は、このような事業目的のない取引を税法上否認するために、所得税245条を提案し、立法に至ったものである。このような経緯からみて、租税回避取引か否かについて、事業目的の有無を問題とするとの趣旨であると認められるが、ただ、立法に当たり、家族法的な目的等からこのような取引を行うこともあり得るということから、所得税法245条3項では、真実の事業目的(bona fide purpose)がない場合と拡張されたのである。

3 要件と効果

(1) 要件

この一般否認規定の適用は、2005年のカナダ・トラスト事件の最高裁判決²⁷が判示しているところであるが、①まず、問題となっている取引があった場合、この取引によって税額の減少や繰延べを来すような租税上の便益(tax benefit)があるか否かを決定し、②次に、所得税法245条3項に基づき、当該取引が事業目的(business purpose)やその他当該租税上の便益を得る以外の真実目的があるか否かを検討し、そのような目的がないのであれば、同条4項に基づき、租税回避取引に当たることとなり、③最後に、その租税回避取引が濫用に当たるか否かを検討し、濫用に当たれば、同条2項に基づき、税務当局において、租税上の便益を否定するよう当該取引を合理的に引き直して課税できるということになる²⁸。

カナダ最高裁で、この一般否認規定の適用が問題となった事件がこれまで3件あり、

²⁶ Stubart Investments Ltd.v.R.,[1984]C.T.C.294。

²⁷ Canada Trustco Mortgage Co.v.R., [2005] SCC 54。

²⁸ 前掲注26判決のバラ17。

2005 年のマシュー事件²⁹ではその適用を認めたものの、同時に言い渡された上記カナダ・トラスト事件ではその適用を否定し、2009 年のリップソン事件³⁰ではその適用を肯定した。最高裁で判断が分かれたのは、一般否認規定適用に当たっての上記③の場面であり、濫用に当たるか否かが問題となり、マシュー事件やリップソン事件では濫用に当たるとしたが、カナダ・トラスト事件では濫用に当たらないとしたものである。

これは、カナダの最高裁は、1935 年のイギリス上院におけるウエストミンスター事件判決³¹の影響が今なお強く、「濫用」に当たるか否かについて、事業目的 (business purpose) や経済実質 (economic substance) といった観点を持ち込むことに根強い抵抗感があるからと思われる。すなわち、所得税法 245 条は、前記(2)の立法趣旨からみて、濫用か否かを事業目的や経済実質の有無で決しようとするものであるのに対し、司法がこれを受け入れなかったことによってこのような判決に至っているものと考えられる³²。

(2) 立証責任

カナダにおいては、課税処分を争うときの立証責任は、原則として納税者にある。所得税法 245 条の適用に当たっての立証責任については、前記カナダ・トラスト事件の最高裁判決が判示するところであり、租税上の便益の存在や租税回避取引であるか否かは事実問題であり、その立証責任は、上記原則に従い、納税者にある³³。すなわち、所得税法 245 条 3 項の租税上の便益を得ること以外の真実の目的があることについては、納税者に立証責任があることになる。

一方、所得税法 245 条 4 項の「濫用」に当たるか否かについて、上記カナダ・トラスト事件の最高裁判決は、法律問題とし、納税者が当該取引がある条項の文言に該当することを示したときは、それ以上当該条項の趣旨・目的の反しないことを主張・立証する必要はなく、財務大臣の方で当該条項の趣旨・目的に反することを主張しなければならないとしている³⁴。

²⁹ Mathew v.R.,[2005]SCC 55。

³⁰ Lipson v.Canada,[2009]SCC1。

³¹ I.R.C. v. Duke of Westminster, [1936]A.C. 1。

³² カナダの一般否認規定や最高裁判決については、拙稿「一般否認規定についてのカナダ最高裁判例の研究」駿河台法学 21 巻 2 号 3 頁以下及び「カナダ一般否認規定についての同国判例とその含意」税務事例 41 巻 1 号 32 頁以下を参照されたい。

³³ 前掲注 26 判決のパラ 63。

³⁴ 前掲注 26 判決のパラ 65。

(3) 効果

カナダの一般否認規定は、その効果は、我が国における同族会社の行為計算否認と同様に、あくまでも税法上の否認であり、当該取引について私法上の効果まで否定するものではない。

II オーストラリア

1 一般否認規定の概要

オーストラリアの一般否認規定は、所得税賦課法（Income Tax Assessment Act）第4編の177条AないしHに規定されている。規定の内容の骨子は、下記のとおりである。

○177条A（解釈）

「1項 この編では、反対の意思が表示されていない限り、次のとおりとなる。

（省略）

『スキーム（scheme）』とは、次の場合を意味する。

- a) 明示されているか否か、また、法的手続に基づいて執行可能なものであるか否かに関係なく、あらゆる合意（agreement）、取決め（arrangement）、了解（understanding）、約束（promise）又は企て（undertaking）。
- b) あらゆる計画（scheme）、企画（plan）、提案（proposal）、行動（action）又は一連の行動（course of action）若しくは行為（course of conduct）。

（省略）

- 5項 本編における特定の目的のために実行されたスキーム又はスキームの一部に関して述べている事項は、当該特定の目的を主要な目的（dominant purpose）とする複数の目的のために実行されたスキーム又はスキームの一部に関して述べている事項を含むものであると解することとする。」

○177条C（租税上の便益）

「1項 この編において、納税者がスキームに関連して租税上の便益（tax benefit）を得ているか否かを判断するに当たっては、本条に服し、次による。

- a) スキームが締結・実行されていなかったとするならば、当該納税者の当該課税年度の課税所得に含まれていたであろう、又は、含まれていたことが合理的にみると期待されたにもかかわらず、当該納税者の当該課税事業年度の課税所得

に含まれなかった金額

- b) スキームが締結・実行されていなかったとするならば、当該納税者の当該課税年度に関連して全部若しくは一部が控除されないであろう、又は、合理的にみると控除が期待されなかったにもかかわらず、当該納税者の当該課税事業年度の課税所得に関連して控除された金額

(省略)

2 項 この編において、納税者がスキームに関連して租税上の便益 (tax benefit) を得ているか否かを判断するに当たって、次の場合は、含まれない。

- a) スキームが締結・実行されていなかったとするならば、当該納税者の当該課税年度の課税所得に含まれていたであろう、又は、含まれていたことが合理的にみると期待された金額が次の i 及び ii を満たす場合。

i 当該納税者の当該課税年度の課税所得に含まれない金額が、… (この法律…の規定によって明示されている) 選択の行使 (exercise of an option) による場合。

ii 当該スキームが、宣言、合意、選択、…を行うのに必要な状況又は存在の状態を作るとの目的のために何人によっても締結・実行されたのではない場合。

(省略) 」

○177 条 D (本編が適用されるスキーム)

「本編は、1981 年 5 月 27 日後に入っている又は入るあらゆるスキーム、その日に実行され又は実行が開始されたあらゆるスキーム (その日又はその日以前に入ったスキーム以外のスキーム) で、当該スキームがオーストラリア国内、オーストラリア国外又は一部がオーストラリア国外で開始され又は実行されようが、次の場合に適用される。

- a) 納税者 (本条において問題となっている納税者として言及される者) が、177 条 F (報告者注・租税上の便益の否認等) がなければ、当該スキームに関連して、租税上の便益を得、又は得たであろう場合。

かつ

- b) 以を考慮して、当該人又は人達の 1 人が、問題となっている納税者において当該スキームに関連し租税上の便益を得ることができるとの目的又は別の納税者その他の納税者 (スキーム若しくはその一部に加わった人が適切な納税者であろうが、その他の納税者であろうが、その他の納税者の 1 人であろうが、それは問わない。) が当該スキームに関連して便益を得られることができるとの

目的がない限り、当該スキーム若しくはその一部を締結しなかったと結論づけられる場合。

- i スキームの締結又は実行の方法
- ii スキームの形式と実質 (the form and substance of the scheme)
- iii スキームが実行された期間
- iv 第4編Aがなければ実現する結果
- v スキームに起因して生じる納税者の財政状態の変化
- vi スキームに起因して生じる納税者の関係者に生じる財政状態の変化
- vii 納税者とその関係者に生じるその他の変化
- viii 納税者とその関係者の関係」

○177条F (租税上の便益の否認等)

「1項 本編を適用するスキームに関連する納税者によって、本条がなければ得ている又は得たであろう租税上の便益がある場合、国税庁長官は、以下をすることができる。

- a) 当該納税者の課税事業年度その課税所得の中に含まれていない金額に属する租税上の便益の場合—当該納税者の課税事業年度の課税所得に全部又は一部を含めるべく決定すること。
- b) 当該納税者の課税事業年度に関連する控除に属する租税上の便益の場合—当該納税者の課税事業年度に関連する控除の全部又は一部を認めないことを決定すること。

(省略)」

2 立法経緯

オーストラリアでは、一般否認規定は、1915年の所得税賦課法53条で導入され、その後、旧所得税賦課法260条に引き継がれた。旧所得税賦課法260条は、「本規定の成立の前後であるか、また、書面と口頭のいずれであるかに関係なく、あらゆる契約、取決めあるいはアレンジメントが、(a)所得の帰属を変更させる、(b)所得税負担の軽減・回避を可能にする、(c)所得税法上の納税義務の目的をないがしろにする、(d)当該規定の執行を阻害するようなものであるならば、かかる契約、取決めあるいはアレンジメントは、これらの目的・効果を意図するものである限りにおいて、税務長官に対し、あるいは本法の下での手続との関係上、絶対的に無効であるが、かかる契約等のその他の目

的との関係では、その法的効果が損なわれるわけではない。」と規定していた。

しかし、旧所得税賦課法 260 条の適用に当たり、判例が選択肢テスト (choice test) を採用し、それが断定テスト (predication test) を経て、本来の取引テスト (antecedent transaction test) を採用して、その適用を厳しく限定したことから十分に機能しなくなった。そのため、1981 年に所得税賦課法の第 4 編 A が新たに制定された。

3 要件と効果

オーストラリアの一般否認規定は、所得税賦課法の第 4 編 A の 177 条 A から 177 条 H に規定されている。一般否認規定が適用されるかは、まず、①スキームがあるか (177 条 A)、次に、②納税者が当該スキームから得られる租税上の便益を引き出しているか (177 条 C)、最後に、③当該スキームに入ったのが、唯一又は主な目的 (the sole or dominant purpose) が租税上の便益を得るためであったか (177 条 D、A5 項) により決せられる³⁵。

そして、納税者の行ったスキームが租税上の利益を得ることが唯一又は主な目的であるか否かは、177 条 D の b 号の規定する 8 つのテストにより客観的に検証され、租税行政庁は、この 8 つのテストを検証し、納税者の唯一又は主な目的が租税上の便益を得るためであれば、そのスキームを無視し又は再構成して、納税者の租税上の利益を否認することができる。この 8 つのテストは、前記(1)のとおり、①スキームの実行方法、②スキームの形式と実質 (the form and substance of the scheme)、③スキームが実行された期間、④第 4 編 A がなければ実現する結果、⑤スキームに起因して生じる納税者の財政状態の変化、⑥スキームに起因して生じる納税者の関係者に生じる財政状態の変化、⑦納税者とその関係者に生じるその他の変化、⑧納税者とその関係者の関係の 8 つである。この 8 つのテストは、3 つの重なり合っている部分から成っている。すなわち、第 1 は、当該スキームがどのように実行され、何を得ようとしているかであり、上記①ないし③のテストがこれに当たり、第 2 が、その効果であり、上記④ないし⑦のテストがこれに当たり、第 3 が、納税者と関係者の間の結びつきの性質であり、上記⑧のテストがこれに当たる³⁶。

なお、オーストラリア国税庁は、2005 年に、PS LA (Practice Statement Law Administration) 2005/24 を公表し、この一般否認規定の適用の要件についての国税庁の解

³⁵ R.A.Tooma, "Legislating Against Tax Avoidance" at 146。

³⁶ Tax Office Comment on the Operation of Part IVA at 5。

積を示している。この PS LA 2005/24 は、一般否認規定の意味や解釈について規定しているだけでなく、国税庁の担当者が実際に処分をするに当たってのフレームワークが 8 段階で具体的に書かれており³⁷、オーストラリアにおける一般否認規定の実際の適用について検討する上で参考となる。

Ⅲ ニュージーランド

1 一般否認規定の概要

ニュージーランドの一般否認規定は、所得税法（Income Tax Act）BG1、GB1 及び OB1 に規定されている。規定の内容の骨子は、下記のとおりである。

○BG 1（租税回避）

「1 項 租税回避取決め（tax avoidance arrangement）は、所得税法上、内国歳入庁長官に対し無効（void）である。

2 項 G 編（租税回避と非市場取引）の下、内国歳入庁長官は、租税回避取決めから又はその下で得られている租税上の特典（tax advantage）を否認する（counteract）ことができる。」

○GB 1（租税の発生を変更するとする合意の無効）

「1 項 ある取決めが BG 1 の条項に該当するとして無効である場合、当該取り決めの影響するいかなる人の課税所得の計算に含まれる課税所得、控除及び純損失の額は、内国歳入庁長官によって、この条項の一般原則の制限の中で、当該取決めから若しくはその下で得られた租税上の特典を取り除くため、次のことを考慮して、適当と認められるように調整することができる。

a) そのような課税所得、控除及び純損失の額が、内国歳入庁長官の意見において、当該取決めがなされない若しくは開始されないとしたら、当該人がしたであろう、期待されたであろう、若しくは十中八九したであろう額

又は

b) そのような課税所得と控除の額が、内国歳入庁長官の意見において、もし当該人が課税所得の全額の便益を得ないとしたら、内国歳入庁長官が適当と認めるところにより、当該取決めの結果として他の人若しくは人々が引き出したであ

³⁷ PS LA 2005/24, Appendix 3, Attachment 2.

ろう額

(省略)」

〇OB 1 (定義)

「取決めとは、(執行可能か否かを問わず) 合意 (agreement)、契約 (contract)、計画 (plan) 又は了解 (understanding) を意味し、そのような効果をもたらすすべての段階 (steps) や取引 (transactions) を含む。

租税回避とは、次のようなものを含む。

- a) いかなる所得税であってもその発生を直接的又は間接的に変更 (altering) するもの
- b) ある人の所得税の負担を直接的若しくは間接的に除去し (relieving)、又は、将来の所得税の潜在的若しくは見込まれる負担を直接的若しくは間接的に除去させるもの
- c) ある人の所得税の負担若しくは将来の所得税の潜在的若しくは見込まれる負担を直接的若しくは間接的に回避し (avoiding)、延期し (postponing) 又は減少 (reducing) させるもの

租税回避取決めとは、当該取決めによって影響を受ける人又は別の人との間で結ばれた取決めで、直接的又は間接的に次のようなものである。

- a) その目的 (purpose) 若しくは効果 (effect) として租税回避であるもの
又は
- b) 当該目的若しくは効果がほとんど生じなかったならば、通常のビジネス若しくは家族的なつきあい (family dealings) に帰することができる他の目的又は効果があるか否かとは関係なく、その目的又は効果の 1 つとして、租税回避であるもの。」

2 立法経緯

ニュージーランドでは、1900 年に土地及び所得賦課法 (Land and Income Assessment Act) 82 条で一般否認規定が導入された。これは、元々は、オーストラリアの諸州で土地税 (land tax) を地主が借主との契約で免れようとするのを防ぐための規定をルーツとしている。この 82 条は、行為の外形だけを要件としており、納税者の主観的動機を要件としてい

ないとの特徴があった。この 82 条が、その後、形を変えて引き継がれ、1954 年の土地及び所得賦課法 108 条に引き継がれ、1960 年代に適用されるようになった。これが、BG1 のルーツとなっている。

その後、上記 1954 年の土地及び所得賦課法 108 条は、1974 年に改正され、99 条となった。この改正は、断定テスト (predication test) を明らかにした 1958 年のオーストラリアのニュートン事件についての枢密院判決³⁸が、この 108 条でも採られると、無力化することが懸念されたからである³⁹。

さらに、その後、2001 年に上記 99 条が改正され、現行法に至っている。

3 要件と効果

この一般否認規定が適用されるか否かは、まず、①取決め (arrangement) があるか (OB1)、次に、②その取決めの目的や効果が租税回避であるか (OB1)、③租税回避以外の目的や効果がないか (OB1) により決せられ、これらを満たすと租税回避取決め (tax avoidance arrangement) であるとして、内国歳入庁長官に対し対抗できず (BG1)、内国歳入庁長官が適当に決定することができる (GB1) ことになるのである。

なお、ニュージーランド内国歳入庁は、2004 年に、「2004 年所得税法の BG1 及び GB1 の解釈」と題する提案⁴⁰を公表し、この一般否認規定の適用の要件についての内国歳入庁の解釈を示している。

IV 南アフリカ

1 一般否認規定の概要

南アフリカの一般否認規定は、所得税法 80 条 A ないし L に規定されている。主要な規定は下記のとおりである。

○80A 条 許されない租税回避取決め

「ある租税回避取決め (tax avoidance arrangement) は、以下の場合には、許されない租税回避取決めである。すなわち、もしその唯一又は主たる目的 (sole or main purpose) がある租税上の便益を得るためであり、かつ

³⁸ Newton v.FTC [1958]98 CLR 1,9。

³⁹ David Dunbar,"Statutory General Anti-Avoidance Rules:Lessons for the United Kingdom from the British Commonwealth" Bulletin for International Taxation December 2008 at 537。

⁴⁰ Inland Revenue,"Interpretation of Sections BG1 and GB1 of the Income Tax Act 2004",Exposure Draft for External Consultation。

- a) 事業の状況においては—
 - i 租税上の便益を得る以外の真実の事業目的 (bona fide business purpose) のために通常であれば費やすような方法で契約を開始したり実行しているとき
 - 又は
 - ii 80 条 C の条項を考慮すると、全体として又は部分的に商業上の実質 (commercial substance) を欠くとき
- b) 事業外の状況においては、租税上の便益を得る以外の真実の目的のために通常であれば費やすような方法で契約を開始したり実行しているとき
- c) いかなる状況においても—
 - i 独立当事者間における人的つきあい (persons dealing) において通常であれば創造されないような権利又は義務を創造しているとき
 - ii 本法の条項 (本編の条項を含む。) の直接的又は間接的に誤用 (misuse) 又は濫用 (abuse) の結果であるとき」

○80B 条 許されない租税回避取決めの結果

「1 項 内国歳入庁長官は、許されない租税回避取決めについて、次の方法で、本法の下における結果を決定することができる。

- a) 許されない租税回避取決めのいかなる段階若しくは部分も無視し、結合し、又は再構成 (re-characterising) する方法
- b) いかなる融通的な若しくは租税中立的な団体及びその他の団体並びにこれと同一の人も無視するとの方法
- c) 租税上の金額の取扱いを決定上、互いに関係している人を 1 人又は同一人とみなすとの方法

(省略) 」

○80C 条 商業上の実質を欠くこと

「1 項 本編の適用上、租税回避取決めは、もし、(本編の条項がなければ) 当事者の一方の重要な租税上の便益をもたらす結果となるが、本編の条項がなければ、得られたであろう租税上の便益を帰属させるとの効果を離れて、事業上のリスクやネット・キャッシュ・フローのいずれでも重要な効果をもたらさない場合には、商業上の実質を欠くこととなる。

(省略) 」

2 立法経緯

南アフリカには、1941年に、所得税法90条で一般否認規定が導入された。その後、1962年の所得税法103条に改正されたが、同条は、異常性（abnormarity）の基準を採っていたが、1999年のリースバック取引が問題となったコンハーゲ事件の最高裁判決⁴¹で適用を否定されたことから、内国歳入庁は、2005年に「租税回避についてのディスカッション・ペーパー」⁴²を公表して、2006年に現行の80条AないしLに改正され、現在に至る⁴³。

3 要件と効果

一般否認規定が適用されるか否かは、①取決め（arrangement）があるか、②その取決めが租税上の便益をもたらす目的のものか、③租税上の便益を得る目的が唯一又は主たる目的であるか、④そのような契約の開始や実行が通常でないか、事業の状況の場合には、商業上の実質（commercial substance）を欠いていないか、いかなる状況においても、所得税法の条項を誤用（misuse）又は濫用（abuse）していないかを判断して決することとなる。

これらの要件を満たすときは、内国歳入庁長官は、契約を無視したり再構成することが許されることとなる。

V 香港

1 一般否認規定の概要

香港には、一般否認規定として、内国歳入法（Inland Revenue Ordinance）112章61条及び61条Aがある。各規定の内容は、下記のとおりである。

○内国歳入法112章61条

「税務当局は、ある人によって納付されるべき税額が減少され又は減少されるであろう取引（transaction）が技巧的（artificial）若しくは虚構的（fictitious）か、いかなる処分も効果を有していないとの意見の場合には、当該取引又は処分を無視し、これに従って賦課すべきである。」

⁴¹ CIR v. Conhage(Pty) Limited, 1999(4)SA 1149; 61 SATC 391.

⁴² South African Revenue Service, Discussion Paper on Tax Avoidance.

⁴³ E. Mazansky, "South Africa's New General Anti-Avoidance Rule-The Final GAAR" Bulletin for International Taxation April 2007 at 159-160.

○内国歳入法 112 章 61 条 A

「1 項 本条は、1986 年内国歳入法の施行後（…）に契約し又は効果が生じ、かつ、本条がなければ、ある人（本条では、「適切な納税者」という。）に租税上の便益を与える効果をもついかなる取引にも、次を考慮して適用される。

- (a) 取引の開始又は実行の方法
- (b) 取引の形式と実質（the form and substance of the scheme）
- (c) 本条がなければ、当該取引によって得られたであろう内国歳入法に関連する結果
- (d) 取引に起因して生じる納税者の財政状態の変化
- (e) 取引に起因して生じる納税者の関係者に生じる財政状態の変化
- (f) 独立当事者間であれば通常であれば生じなかった権利や義務が創設されているか否か
- (g) 納税者の租税上の便益を得るのに関連して可能にするとの唯一又は主たる目的で法人の関係者の取引に参加したり、又は香港外の事業を実行しているか

2 項 1 項が適用される場合、10 編の下で税務当局に次の権限を与える。

- (a) 当該取引やその部分が、あたかも契約されなかったようにみること
又は
- (b) 租税上の便益を否定するよう適当に認めること

3 項

『租税上の便益（tax benefit）』とは、税負担を回避若しくは繰延べ又は控除することを意味する。

『取引（transaction）』とは、法的手続に基づいて執行可能なものであるか否かに関係なく、取引（transaction）、実施（operation）又は計画（scheme）を意味する。」

2 立法経緯

内国歳入法 112 章 61 条及び 61 条 A のうち、61 条は、非常に古い規定であり、他の英連邦諸国に導入された規定と同様の規定である。一方、61 条 A は、1986 年にオーストラリアの第 4 編 A の一般否認規定を参考に追加された新しい規定である⁴⁴。

3 要件と効果

内国歳入法 112 章 61 条は、①取引（transaction）が存在するか、②当該取引が租税の

⁴⁴ Inland Revenue Department, "Departmental Interpretation and Practice Notes No.15(Revised) at 13.

減少を得る効果を有しているか、③当該取引が技巧的 (artificial) か虚構的 (fictitious) か、いかなる処分も効果を有していないかにより決せられる。

内国歳入法 112 章 61 条 A は、①取引 (transaction) が存在するか、②当該取引が租税上の便益を得ているか、③ 7 つの要素を考慮して、当該取引が租税上の便益を得るとの唯一又は主たる目的 (sole or dominant purpose) で開始し又は実行したかにより決せられる。

なお、香港内国歳入庁は、2006 年に、一般否認規定等の解釈についての内国歳入庁の解釈を示したノート⁴⁵を公表している。

⁴⁵ 前掲注 44 の Inland Revenue Department, "Departmental Interpretation and Practice Notes No.15(Revised)。

第3節 アジア諸国

I 中国

1 一般否認規定の概要

中国の一般否認規定は、特別納税調整実施弁法 94 条に規定されており、規定の内容は下記のとおりである。

○特別納税調整実施弁法 94 条

「税務機関は経済的な実質に従い、租税回避計画の性質を改めて判定し、企業が租税回避計画から得た租税利益を取り消さなければならない。経済的な実質のない企業、特にタックスヘイブンに設立され、その関連者または非関連者の租税回避を生じる企業は、税務上、当該企業の存在を否定することができる。」

2 立法経緯

中国の一般否認規定は、2009 年に制定された。中国は、諸国の立法例を検討したようであるが、後記(3)のとおり、経済実質により判定するとした上、特別納税調整実施弁法 93 条でその判定の基準を規定するなどしており、オーストラリアの一般否認規定を主に参考に行っていることがうかがえる。

3 要件と効果

特別納税調整実施弁法 94 条は、租税上の利益を生み出す行為が経済実質のないときに適用される。同法 92 条で、適用対象についての具体的な例示があり、①優遇税制の濫用、②租税条約の濫用、③会社の組織形態の濫用、④タックス・ヘイブン国（地域）による濫用、⑤その他の合理的な商業目的を有さない行為が挙げられている。経済実質があるか否かの判定について、同法 93 条に規定があり、①行為の形式と実質、②行為の確立時期及び実行期間、③行為の実現形式、④行為の各段階又は構成部分との間の関係、⑤行為に係る各法の財務状況の変化、⑥行為の税収結果が挙げられている。

具体的には、中国の 2 免 3 減という企業に対する 5 年間の優遇税制を利用し、この期間満了後に実態は当該企業の事業を継続しているの、当該企業を清算して新しい企業を設立し、2 免 3 減の適用を受ける場合などに、この規定の適用が想定されている⁴⁶。

⁴⁶ 中国国家税務総局国際税務司反避税処副処長王晓悦氏の説明（「1 月 9 日に公表された『特別納税町政実施弁法』の内容を含めた中国移転価格税制の最新動向」租税研究 715 号 218 頁）。

特別納税調整実施弁法 94 条適用の効果としては、当該行為の税務上の再構成や無視が認められる。

また、同法 95 条で、経済実質があることについて企業が立証責任を負うとされ、同法 96 条で、税務機関は、計画を企てた者に対して関連資料及び証明資料の提供を要求できると規定されている。さらに、同法 97 条で、税務機関は、一般的な租税回避防止の調査をしたときは、各級の国家税務総局に報告し、承認を得なければならないと規定している。

II 韓国

1 一般否認規定の概要

韓国の一般否認規定は、国税基本法 14 条 3 項が規定しており、規定の内容は下記のとおりである。

○国税基本法 14 条 3 項

「3 項 もし納税義務者が、第三者を通じ又は 2 つあるいはそれ以上の行為あるいは取引を通じるとの間接的な方法を使って租税上の便益を得たときには、租税法は経済的実質に基づいて適用されるべきである。」

2 立法経緯

韓国では、それ以前から国税基本法 14 条 1, 2 項で、下記のとおり、実質所得者課税の原則を定めていた。

○国税基本法

第 14 条

1 項 課税の対象になる所得・収益・財産・行為又は取引の帰属が名義だけで、事実上帰属する者が別にあるときは、事実上帰属する者を納税義務者として税法を適用する。

2 項 税法中課税標準の計算に関する規定は、所得・収益・財産・行為又は取引の名称又は形式にかかわらず、その実質内容に従い適用する。

しかし、これらの規定は、実質課税の原則（substance-over-form doctrine）を規定しているのか否か議論があり、韓国の判例も明確ではなかった。そこで、2005 年に制定された「国際租税調整に関する法律」2 条 2 項で、国際取引における一般否認規定が導入さ

れ、これが 2008 年に国税基本法 14 条 3 項で国内版として制定されたものである⁴⁷。このように韓国では、従前からあった国税基本法 14 条 1, 2 項の意義について、実質課税の原則を規定しているのか否か明確でないことから、第 3 者を通じてなされる迂回的取引 (routed transaction) あるいは段階的取引 (step-transaction) による租税回避に対抗するため、同条 3 項を新設し、実質課税の原則を採ることを明確にしたものである⁴⁸。

3 要件と効果

国税基本法 14 条 3 項の適用の要件は、①第三者を通じる段階的又は迂回的取引があること、②当該取引によって、納税者が租税上の便益を得ていること、③当該取引に経済実質がないことである。なお、この国税基本法は、国税に関する共通事項を規定したものであり、同法 14 条 3 項は、相続税や贈与税の関係でも適用される。

14 条 3 項の効果としては、このような段階的取引又は迂回的取引を税務上無視することとなる。

⁴⁷ 松田直樹「国際投資等に係る税制のあり方」税大論叢 59 号 119～122 頁。

⁴⁸ Pricewaterhouse Coopers, "MOEF's Tax Reform Proposal for 2008" Samil Commentary Korean tax Update, August 31 1007。

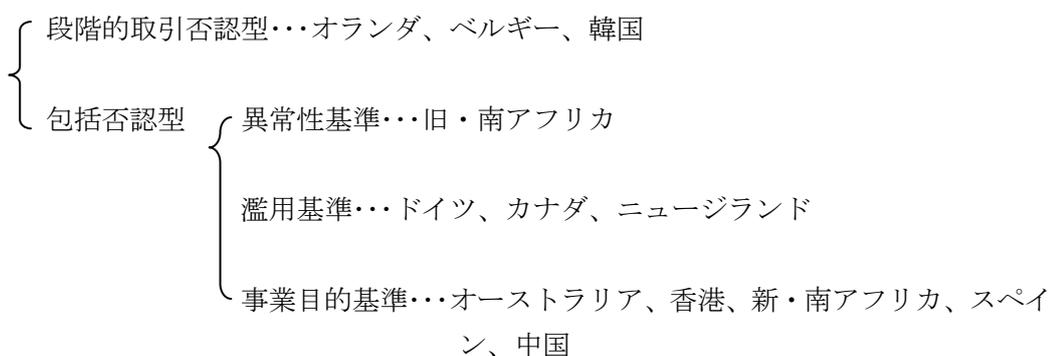
第4節 諸外国の租税回避否認規定の評価

I 租税回避否認規定の類型

以上諸外国の租税回避否認規定を概観したが、これらの否認規定を評価するに当たり、まず類型化することとしたい。租税回避否認規定は、様々な観点での類型化が可能と考えられるが、まず、適用対象の広狭でみたとき、段階的取引のような取引に絞っているもの（段階的取引否認型）とそれ以外の取引も包括的に対象としているもの（包括否認型）とに分けることができる。さらに、適用対象が広汎な包括型の場合、否認する基準として、①取引の異常性を基準としているもの（異常性基準）、②取引が濫用に当たるか否かを基準としているもの（濫用基準）、③取引における事業目的の有無を基準としているもの（事業目的基準）に分けることができる。

具体的には、段階的取引型の一般否認規定としては、①オランダの一般租税法典 31 条、②ベルギーの所得税法 344 条 1 項がこれに当たり、また、③韓国の国税基本法 14 条 3 項もこの類型に当たると考えられる。

一方、包括否認型のうち、異常性基準を採用したものとしては、南アフリカの旧規定である 1962 年の所得税法 103 条がこれに当たり、濫用基準を採用したものとしては、①ドイツの租税通則法 42 条、②カナダの所得税法 245 条、③ニュージーランドの所得税法 BG1、GB1 及び OB1 がこれに当たり、事業目的基準を採用したものとしては、①オーストラリアの所得税賦課法第 4 編の 177 条 A ないし H、②南アフリカの所得税法 80 条 A ないし L、③香港の内国歳入法 112 章 61 条 A がこれに当たり、また、スペインの一般租税法典 15 条や中国の特別納税調整実施弁法 94 条もこれに当たると考えられる。以上を図示すると、下図のとおりとなる。



II 諸外国の租税回避否認規定の評価

租税回避否認規定は、租税回避に対処するに当たっての実効性（efficiency）がなければ無意味であるばかりか有害でもある。しかし、他方、包括的で基準が不明確であると、明確性（certainty）を欠き納税者の予測可能性を害すこととなる。

そのような観点でみたとき、まず、段階的取引否認型は、その対象が限定されていることから、明確性の点では比較的問題が少ないが、一方で実効性の点で限界がある。

包括否認型のうち、異常性基準は、そもそもこのような基準を採用していた国に限られている上、南アフリカの例でも分かるとおりに、現代の多様な取引に対しては無力である。濫用基準は、明確性の点では、事業目的基準よりは明確ではあるが、リース・バック取引を否認することができず、このような取引に対しては実効性の点で問題がある。事業目的基準は、リース・バック取引も否認の対照することが可能であり⁴⁹、実効性の点では最も優れている。しかし、明確性の点で問題があり、この基準を採用するときは、いかに明確性を確保するかが問題となろう。

⁴⁹ David Dunbar, 前掲注 39 Bulletin for International Taxation December 2008 at 548.

第3章 租税回避への対処としての具体的提案

酒井克彦

はじめに

租税回避の否認規定として、その代表に同族会社の行為計算の否認規定たる、所得税法 157 条や法人税法 132 条等を挙げることができる。この規定については、さまざまな見方があるが、松沢智教授は、「これは、納税者の選択した行為計算が実在し、私法的にも有効なものであるにもかかわらず、租税回避の防止という見地から行為又は計算を否認し、課税庁がフィクションした通常のあるべき姿を想定して、この想定された別の法律関係に税法を適用しようとするものである。前者たる事実認定における実質主義は、現実の取引の実態それ自身が課税客体とされるのに対し、これは課税庁が、通常一般の純経済人としてのあるべき姿を想定しフィクションとして作りあげ、その偶像に対して課税する点に違いがある。」とされ、実質課税とは異なると性格付けをされる¹。

田中二郎教授は、「租税法は、全体として、人民の公平な負担を建前としつつ、一定の租税収入を確保することを企図しているのであるから、租税法の具体的執行に当たっても、公平負担の見地から、租税回避行為を禁止し、特定の者が不当に租税負担を免れることのないよう防止する必要がある。租税法上、いわゆる実質課税の原則をうたい、同族会社の行為計算の否認その他租税回避行為の禁止に関する規定を設けて、この趣旨を明示しているものもあるが、これらの規定も、租税の公平負担を建前とする租税法の解釈上、規定の有無にかかわらず、当然に認められるべき原則を明らかにした一種の宣言的な規定とみるべきであろう。すなわち、租税の公平負担という見地からすれば、課税の対象となる課税物件の実現及び帰属に関し、その形式又は名義に囚われることなく、その経済的実質に着目し、現実には担税力を有するものと認められる者に対して課税するのが当然の原則でなければならない」と述べ²、所得税法 157 条あるいは法人税法 132 条を確認的規定と位置付ける。

¹ 松沢智『租税法の基本原理解』 132 頁(中央経済社 1974)。大淵博義「同族会社の行為計算否認による不平等課税とその課題—所得税法・相続税法の行為計算否認により派生する基礎的疑問の解明—」石島弘ほか編『納税者保護と法の支配』〔山田二郎先生喜寿記念論文集〕 85 頁以下(信山社 2007)も参照。

² 田中二郎『租税法〔第3版〕』 89 頁(有斐閣 1990)。

このように確認的規定は、いくつかの裁判例においても確認することができる³。

しかしながら、同条項が「同族会社」の範囲を明確に規定していること、租税法律関係においてかような裁量権を課税庁に与える規定を確認的規定と捉えることは困難であること、条文の規定なくしての対応的調整を否定する裁判例とも整合性が見つからないこと、いわゆる組織再編税制改正及び連結納税制度創設に係る法人税法改正において、同法 132 条の 2 及び 132 条の 3 が規定されたことなどを総合して考えると、同族会社の行為計算の否認規定は、創設的規定とみるべきではないかと考える。

したがって、同族会社の行為計算の否認規定をもって、例えば、同族会社以外の者の行う租税回避を否認することは解釈論上不可能であると思われる。

このような問題意識は、既に、本報告書において伊藤義一教授が述べたところである。個別否認規定の存在は一定程度の納税義務の履行の確保に役立つとしてもそこにはおのずと限界がある⁴。そこで、一般的租税回避否認規定の必要性が論じられることになる。もっとも、租税回避否認規定が必要であるとしても、解釈論で同様の効果を得られるのであれば何ら立法論的議論を展開する必要はないことになる。そこで、これまでの租税回避否認についての議論を簡単に概観しておく必要がある。

³ 確認規定説を採用する裁判例として、例えば、東京地裁昭和 40 年 12 月 15 日判決(行裁例集 16 卷 12 号 1916 頁)、広島高裁昭和 43 年 3 月 27 日判決(税資 52 号 592 頁)、東京高裁昭和 43 年 8 月 9 日判決(税資 53 号 303 頁)など参照。

⁴ 松沢智教授は、「租税回避行為に対処するため、現行実定法上、法人税法 22 条 2 項による収益概念をもってすれば、そのほとんどがカバーできるものとおもわれる。そうすると、法人税法 132 条は、右に対処しない場合の補完的な作用をもつにとどまり、その本質は、当該取引につき当事者の用いた法形式が極めて異常であって、それが権利の濫用の場合に当たるようなときに限って、租税法適用上、通常取引に置き替えることを法律要件としたものと考えることができよう。」と論じられる(松沢『租税法の基本原理』133 頁(中央経済社 1974))。更に、「そうすると、税法解釈における実質主義の概念も、法的観察方法に包摂されよう。」とされる(同書 133 頁)。かような見解に対しては批判もある。北野弘久教授は、「法人税法 22 条 2 項の『無償による資産の譲渡又は役務の提供』の規定を正常な対価で取引があったものとする、その意味では租税回避行為否認の創設的規定と解する一部の見解がある。法人税法 22 条の予定する所得計算構造および租税法主義の要請に鑑み、右の見解は誤りである。すなわち、法人税法 22 条は『各事業年度の所得の金額』についての通則規定にすぎない。同条 2 項は、簿記会計における商品勘定のように、両建て経理を前提としたグロスの計算構造についての例示規定にすぎない。いわば商品勘定の貸方が『収益』(法人税法 22 条 2 項)であり借方が『費用等』(法人税法 22 条 3 項)である。これによれば、簿価による無償譲渡の場合にも、貸方に収益が生ずる。『無償による資産の譲渡又は役務の提供』とはこのことを指称するものにすぎない。租税回避行為否認を許容した規定と解すべきではない。」と論じられる(北野弘久『租税法原論〔第 6 版〕』133 頁以下(青林書院 2007))。

I 租税回避否認についてのこれまでの議論の概観

1 政府税制調査会答申

昭和 36 年 7 月の政府税制調査会は、「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、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。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ないように配慮するものとし、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たる理由として合理的に認められる場合等にはあえて税法上否認しない旨を明らかにするものとする。」と答申している。これは租税回避を「私法上許された形式を濫用する」ものとして位置付けており、その否認の法理を実質課税の原則に求めようとする提案であった。

この提案については、実質主義の原則の拡張に疑問を呈する論者から多くの批判が寄せられた。そもそも、最高裁昭和 37 年 6 月 29 日第二小法廷判決(裁時 359 号 1 頁)⁵など⁶が、「実質課税の原則は、わが国の税法上早くから内在する条理として是認されてきた基本的指導理念であると解するのが相当である」と説示してはいるものの、この実質主義の原則の拡張には課税庁の裁量権拡大や租税法律主義の要請に反するといった問題が指摘されてきたところである。

例えば、清永敬次教授は、「実質主義がたんに帰属に関する原則からはなれて税法全体的に通ずる原則に発展せしめられるに伴って、その内容とするところは膨張せしめられ、薄められ、曖昧なものとなり、そしてときとして危険なものとなってきたのではないかと思われる」と論じられ⁷、実質課税の原則を日本税法学の「ガン」的存在とする北野弘久教授は、

⁵ 判例評釈として、山田二郎「判批」税通 33 卷 14 号 42 頁以下参照。第一審福岡地裁昭和 32 年 2 月 4 日判決(税資 39 号 219 頁)及び控訴審福岡高裁昭和 34 年 3 月 31 日判決(判時 198 号 4 頁)のいずれにおいても実質課税の原則は所得税法に内在している原則であるとする。

⁶ 例えば、最高裁昭和 39 年 9 月 17 日第一小法廷判決(税資 43 号 332 頁)は、「昭和 28 年法律 173 号によって規定された実質課税の原則(所得税法 3 条の 2)は、同法規制定前から税法上条理として是認されていたものであり、前記法条はこれを明文化したにすぎないもの」と説示している。なお、控訴審福岡高裁昭和 38 年 2 月 28 日判決(税資 43 号 386 頁)においても同様の判示がなされている。第一審は大分地裁昭和 36 年 4 月 5 日判決(税資 43 号 509 頁)。

⁷ 清永敬次『租税回避の研究』363 頁(ミネルヴァ書房 1995)。

「実質課税の原則というあいまいな『法理』を一般論的・抽象論的に強調することによって、法の執行過程における徴税権力の乱用を事実において正当化・合理化する危険がある。」と論じられる⁸。また、松沢智教授も、経済的観察法(wirtschaftliche Betrachtungsweise)についてではあるが⁹、『『経済的観察方法』を根拠に、課税行政庁が、“認定”の名のもとに、不当に私人間の法律関係を干渉して、“純経済人”とか“経済的合理人”なる虚像を国民に押し付けるような時代は、租税法が法律であることを忘却した暗黒時代の租税法の解釈・適用の姿であり、とうてい、許されないものといわざるをえない。」と論じられる¹⁰。

このように昭和 36 年税制調査会答申は批判に晒されたのであるが、その批判の中心は、実質課税の原則に対するものであったといえるのではなかろうか。換言すれば、批判の多くは、「権利の濫用法理」の適用についての批判ではなかったと思われるのである¹¹。

租税回避の否認規定についての批判は多いが、そのもっとも中心的反対論は、日本税法学会におけるそれであろう。同学会の優れた先行業績を検討すると、租税回避否認規定を全面的に批判するというものではなく、その一般性あるいは抽象的な要件ゆえに、税務当局における濫用を危ぶむ意見が多かったようである¹²。

2 実質主義及び経済的観察法に対する批判

租税法においては、実質課税あるいは実質主義という考え方が大きく取り上げられた時期がある。実質主義といっても多義的であるため、ここでは、実質主義を事実認定における実質主義と租税法の解釈における実質主義に峻別して考えることとしよう。

まず、前者についてであるが、金子宏教授は、「租税法においても、要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の『外観と実体』ないし『形式と実質』がくいちがっている場合には、

⁸ 北野・前掲注 4、141 頁以下。

⁹ 岩崎政明教授は、「わが国では、実質課税の原則は、ドイツでいわれる経済的観察法の意味に用いられている」とされる。なお、同教授は、経済的観察法と実質課税の原則とは性質を異にするとされる(岩崎「租税法における経済的観察法—ドイツにおける成立と発展—」筑波法政 5 号 37 頁)。その他、田中二郎『租税法〔第 3 版〕』120 頁以下(有斐閣 1990)、金子宏『租税法〔第 14 版〕』103 頁(弘文堂 2009)も参照。

¹⁰ 松沢・前掲注 4、133 頁。

¹¹ もっとも、昭和 36 年「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」についての批判がないわけではない。例えば、和田正明「税法秩序と私法秩序」日本税法学会『中川一郎先生喜寿祝賀法学論文集』71 頁(日本税法学会 1986)は、『濫用する』という言葉には善悪の価値判断が含まれている。私法上契約形式の選択は自由であるから、このような価値判断の生ずる余地はない。そうすると税法上の価値判断ということになるが、税法上いかなる基準により『濫用』を定義するかの説明が全くない。」などと批判されるが、濫用概念を価値判断と位置付ける見解には、法律論上の濫用法理論の見地から疑問を呈さざるを得ない。

¹² 例えば、森川正晴教授も一般的・抽象的な否認規定に対して批判的である(森川「同族会社の行為・計算の否認規定について」中川一郎編『杉村章三郎先生古希祝賀税法論文集』321 頁(三晃社 1970))。

外觀や形式に従ってではなく、実体や実質に従って、それらを判断し認定しなければならない」とし、すなわち、「外觀や形式によれば、課税要件に該当する事実がないように見える場合であっても、実体ないし実質をよく検討してみるとそれが存在するという場合には、当該課税要件は充足されたものと考えなければならないし、逆に、外觀ないし形式によれば、課税要件に該当する事実が存在するように見える場合であっても、実体ないし実質に立ち入って見るとそれが存在しないという場合には、当該課税要件は充足されていないものと考えなければならない。」とされる¹³。もっとも、地方税法 343 条 2 項の規定のように、外觀ないし形式に即して課税することとされている場合は別であるが、かような意味で実質に立ち入った租税法の適用問題は、当然ながら、他の法分野におけると同様に、租税法においても許容される場所である¹⁴。

他方、租税法の解釈における実質主義についてはどうであろうか。

この点、旧ドイツ租税調整法 1 条 2 項が、「租税法の解釈に当たっては、国民思想、租税法の目的及び経済的意義、ならびに諸関係の発展を考慮しなければならない」と規定していたところから、租税法の解釈に当たっては、その経済的意義を考慮しなければならないという考え方が一般に「経済的観察法」として解釈論に持ち込まれてきた経緯がある。

例えば、田中二郎教授は、旧ドイツ租税調整法 1 条 2 項につき、「租税法の解釈に当たって、『租税法の経済的意義』が考慮されなければならないとしているのは、当然のことではあるが、従来、租税法律主義の名のもとに、租税法の厳格解釈の必要を強調し、文言とか表現形式に囚われすぎ、また、他の法の分野における用語を用いている場合に、租税法においても全く同一の意味に理解しようとする傾向が強いものに対して、租税法の解釈に当たっては、必ずしも文言とか表現形式とかに囚われることなく—これを無視するという意味ではない—租税法の規定の実質的・経済的意義に考慮を払う必要のあること、すなわち、いわゆる経済的考察方法(wirtschaftliche Betrachtungsweise)の必要を明らかにしたものとして、高く評価しなければならない。」とされる¹⁵。

我が国においては、昭和 28 年の税制改正において、旧所得税法 3 条の 2 及び旧法人税法 7

¹³ 金子・前掲注 9、123 頁以下。

¹⁴ 松沢・前掲注 4、131 頁以下。

¹⁵ 田中二郎『租税法〔第 3 版〕』122 頁(有斐閣 1990)。同教授は、更に、「租税法においては、たしかに、他の法の分野におけると同じ文言を用いていることが少なくないが、同じ文言だからといって、他の法の分野におけると全く同じ意味に理解されなければならないわけではなく(概念の相対性)、その解釈に当たっては、租税法の目的に照らし、規定の実質的・経済的意義が考慮されるべきは当然であって、いわゆる実質課税の原則のごときも、このような基本的な考え方の一つの具体的な現われにすぎないといってよいであろう。」と論じられる(同書 122 頁)。

条の3において、「実質課税の原則」とする規定が設けられた。旧所得税法3条の2は、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、当該収益を享受せず、その者以外の者が当該収益を享受する場合には、当該収益については、所得税は、その収益を享受する者に対して、これを課するものとする」と規定していたが、この文言は旧法人税法7条の3においてもほぼ同様のものではあった。この規定の主眼は、法人成りによる税負担の軽減策を防止しようとするところにあったと説明されているが¹⁶、この当時、かかる規定を「所得の帰属における実質主義」ではなく、課税関係に広く適用される実質主義の意味で捉えようとする考え方が課税当局には支配的であったようである。当時の国税庁長官通達が次のように通達しているところからもその点は明らかである。すなわち、昭和29年直所1-42通達9は、「所得税法第3条の2《実質課税の原則》の規定は、所得の帰属又は種類等につき名義又は形式と其實質とが異なる場合には、その名義又は形式にかかわらず、実質にしたがって所得税を課するといういわゆる実質課税の原則を資産又は事業から生ずる所得の帰属者について明らかにした宣言的規定であるから留意すること」としていたのである。

昭和40年の所得税法、法人税法の全文改正においても上記条文の文章には手が加えられることなく、現行所得税法12条、法人税法11条にそのまま踏襲されたが、標題だけが「実質所得者課税の原則」に改められた。この標題の改名によって、そもそも改正後の所得税法や法人税法には「実質所得者課税の原則」しか定められていないこととなり、より広義の「実質課税の原則」の規定が租税法の要請するところではなくなったというように、課税をより厳格に行おうという趣旨による改正と捉えることは正しくない。かような理解もあり得るが、北野弘久教授は、これらの条文の名称変更について、「実質課税の原則はもともと課税関係における実質主義の意味で、換言すれば、ほぼドイツ流の経済的観察方法の意味で広くとらえられるべきであるという考え方から、現実の税法の条項において規定する内容は、そのような広義の実質課税の原則の一部(所得の帰属に関する実質主義)にすぎないということで、標題にしぼりをかけることとされた」と説明され、更に、「別の言葉でコメントすれば、所得の帰属に関する実質主義の規定に『実質課税の原則』という標題を付するときは、実質課税の原則は所得の帰属に関するものみに縮減して、いわばそれに限定して理解されるおそれがあるとされた」という点への配慮からの改正であるというのである¹⁷。

¹⁶ 北野・前掲注4、123頁。

¹⁷ 北野・前掲注8、124頁。

このような解釈における実質主義あるいは経済的観察法について、松沢智教授は、「わが国においては、租税法を法的視角からメスを入れることがなかった揺籃期における税法学の時代の遺物に過ぎないものであって、国庫主義的租税観を主張する論者がいかにして財政収入を確保するかの道具として利用したもの」と批判されており¹⁸、かような学説上の批判は跡を絶たない。

次に、近時租税回避の否認と同様の結論を導出するとして注目されている私法上の法律構成による否認論につき考察を加えることとしよう。

II 解釈論の限界

1 私法上の法律構成による否認論

私法上の法律構成による否認論の基礎には、内心的効果意思の合致するところに法律構成をする考え方が介在する。

中里実教授は、「課税は、第一義的に私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われる」ことから、課税を考えるに際しては、当該取引に関する私法上の法律構成のあり方が重要となると説かれる¹⁹。そして、「課税の前提となる私法上の当事者の意思を、私法上、当事者間の合意の単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済的実体を考慮した実質的なかたちにしたがって認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をし、課税要件へのあてはめを行えば、結果として、狭義の租税回避否認と同様の効果をもたらすことが可能となろう。」と主張される。

また、今村隆教授は、「課税要件事実の認定は、外観や形式に従ってでなく、真実の法律関係に即して認定がなされなければならない」とし、「その結果、当事者が用いた法形式が否定されることがある」とされる²⁰。そして、「①そもそも当事者の選択した法形式での契約が民法上成立していると認定できるのか、②あるいは、契約が成立したとしても、その真実の法的性質は、当事者の選択した法形式と一致するか否かが問題とされるべきである」として、契約の法的性質決定による否認の可能性を論じられる。

映画フィルム訴訟パラツィーナ事件大阪高裁平成 12 年 1 月 18 日判決（訟月 47 卷 12 号

¹⁸ 松沢・前掲注 4、133 頁。

¹⁹ 中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応(上)」ジュリ 1169 号 117 頁。

²⁰ 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(1)」税理 42 卷 14 号 209 頁。

3767 頁)²¹は、「課税は、私法上の行為によって現実に発生している経済効果に則してされるものであるから、第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われるが、課税の前提となる私法上の当事者の意思を、当事者の合意の単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。したがって、課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則的には、法文中に租税回避の否認に関する明文の規定が存する必要があるが、仮に法文中に明文の規定が存しない場合であっても、租税回避を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである。」と説示する。そして、「各事業年度に負担すべき租税を後の事業年度に繰り延べる課税繰延も、租税負担の回避に当たることは明らかであるから、課税繰延も租税回避と同様、法文中に明文規定がない場合でも、事実認定・私法上の法律構成による否認という方法により真実の法律関係に基づき課税が行われることには変りはない。」として、私法上の法律構成による否認論を支持する判断を行った。

谷口勢津夫教授は、私法上の法律構成による否認論について、租税回避を当事者が真に意図した私法上の法律構成ではないという経験則を前提として、裁判所の推論ルールを措定する理論的な試みであると位置付けられる²²。

私法上の法律構成による否認論は、次のような判断枠組みを提示する。すなわち、租税回避目的という経済的に不合理・不自然な目的をもって当事者が選択した法形式は、経験則によれば、取引通念上特段の事情のない限り選択したであろう法形式とは異なる。したがって、取引通念に照らし通常の法形式を想定して定められた課税要件への該当性の判断においては、反証のない限り、真実の法律関係に合致しないものとの経験則が認められるのであれば、通

²¹ 判例評釈として、差し当たり、藤谷武史「判批」租税 29 号 165 頁参照。原審大阪地裁平成 10 年 10 月 16 日判決(訟月 45 卷 6 号 1153 頁)においても、映画フィルムの所有権の取得等を内容とする契約に基づく取引は、その実質において、原告が映画製作会社による映画興行に対する融資を行ったものであって、原告は、映画フィルムの所有権を真実取得したものでなく、租税負担を回避する目的のために、契約書上、映画フィルムの所有権を取得するという形式、文言が用いられたにすぎないことから、映画フィルムの減価償却費を損金の額に算入したことは相当でないとされている。判例評釈として、品川芳宣「判批」TKC 税研情報 8 卷 4 号 1 頁、澗圭吾「判批」ジュリ 1165 号 130 頁など参照。本件は上告されたが、最高裁平成 18 年 1 月 24 日第三小法廷判決(民集 60 卷 1 号 252 頁)において、本件映画は、本件組合の事業において収益を生む源泉であるとみることができず、本件組合の事業の用に供しているものということできないから、平成 13 年改正前の法人税法 31 条 1 項にいう減価償却資産に当たるとは認められないとされた。

²² 谷口勢津夫教授は、私法上の法律構成による否認とは、当事者の租税回避目的が「当事者が選択した法形式が真実の法律関係に合致しないことを推認させる『重要な間接事実』であり、当該法形式とは異なる真実の(合理的・自然な)法律関係が別に存在することを強く推認させる」という見解と結びついた解釈理論であると論じられる(谷口「司法過程における租税回避否認の判断構造—外国税額控除余裕利用事件を主たる素材として—」租税 32 号 53 頁)。

常の法形式に引き直すべきであると考えるのである²³。この考え方を前提にすれば、当事者が租税回避目的をもってある法形式を選択した場合、その法形式が真実の法律関係と異なることが強く推認されるので、反証のない限り、その法形式とは異なる、課税要件法上想定されている通常の法形式を規準にして課税の適否を判断すべきであるというような推論ルールが成立する。

なるほど映画フィルムパラツィーナ事件大阪高裁判決では、契約書上、単に原告ら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、映画投資事業組合が映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたに過ぎないとの認定が裁判における結論を大きく左右したのではないかと思われる。

かように、私法上の法律構成による否認論は、租税回避目的を重要な間接事実として捉えた上での裁判規範としての一般的否認規定を措定しようとする試みであるといえよう²⁴。

ここでの問題は、「租税回避目的=真の法律関係でない」という経験則が成り立ち得るのかという点にあるのではないかと思われる。

2 私法上の法律構成による否認論の問題点

そこには「租税回避目的」という経済的に合理的な目的をもって当事者が選択した法形式は、経験則によれば、当然に選択した法形式であろうという反論が待ち構えているといえよう。そのことは最近の判決が意識してこれを判示しているところである。

例えば、前出の岩瀬事件東京高裁判決は、「むしろ税負担の軽減を図るという観点からして、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することの方が望ましいと考えられたことが認められるのであるから、両者において、本件取引に際して、真実の合意としては右の補足金付交換契約の法形式を採用した上で、契約書の書面上はこの真の法形式を隠ぺいするという行動を取るべき動機に乏しく、したがって、本件取引において採用された右売買契約の法形式が仮装のものであるとすることは困難なものというべきである。」と判示するのである。

また、最近では、オランダ法人である原告が、原告を含む企業グループが設立した日本法

²³ もっとも、この点について、松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察—『私法上の法律構成による否認』論の功罪—」税法 553 頁 138 頁は、『私法上の法律構成による否認』論は租税収入極大化を目指す課税庁が主張しているため、予定調査的にまず真実の意思を虚構し、その後それに対応した法形式に引き直すという可能性がある」とし、そのことから、「真実の意思を探求した後、納税者の選択した法形式を引き直すのではなく、その法形式を検討した上で、意思を探求すべきである。」と主張される。

²⁴ 谷口勢津夫「交換か売買か」『租税判例百選〔第4版〕』41頁。

人である訴外 A 社から受領した金員は、匿名組合契約に基づく利益分配金であり、所得に対する租税に関する二重課税の回避のための日本国政府とオランダ王国政府との間の条約 23 条に規定する「一方の居住者の所得で前諸条に明文の規定がないもの」に当たるから、我が国には課税権がないなどとして、係争各年度分の各法人税賦課決定等の取消しを求めた事案で、原告が A 社から匿名組合分配金という名目で受領した金員は、前記条約 23 条に該当する所得に該当するから、我が国には課税権がないとして、請求を認容した事例において東京地裁平成 17 年 9 月 30 日判決(判時 1985 号 40 頁)²⁵が、「A 社は、…課税を免れる目的で、B 社と A 社の間に匿名組合契約を成立させ、また、日本の課税当局から本件契約が匿名組合契約であることを万が一にも否定されないようにするための措置として、B 社の匿名組合員の地位を A 社の親会社ではない会社に承継させるために、原告を設立し、修正後の本件契約書を作成したといえることができる。」と認定した上で、「当事者間に匿名組合契約を締結するという真の合意がある場合には、税負担を回避するという目的が併存することから、直ちに当該匿名組合契約の成立を否定することはできない。」と判示する。

これらの判決においては、むしろ「租税回避目的」は、経済的に合理的な目的であると位置付けられている。すなわち、租税回避目的が真の内心的効果意思であり、それが表示されているということであれば、内心的効果意思に基づく課税自体を否定することが困難にもなる。この点については、品川芳宜教授も、「契約自由の世界の中で、経済人であれば当然税金のコストが少なく済む契約を締結するのは、ある意味では合理的な話」とされる²⁶。

かように近時の判決をみると、「租税回避目的」による取引が経済的に非合理的であるとの経験則が本当に成立し得るかについては、慎重な検討が要請されるように思われる²⁷。

租税回避事案において、裁判所が私法上の法律構成による否認論を採用するかについては注目を集めているが、外国税額控除余裕枠利用事件においても、フィルムリース事件においても、最高裁は同理論を採用しておらず、未だ判例形成には至っていない。

これまでみたように、私法上の法律構成による否認論は、当事者の内心的効果意思の合致するところを探るに当たって、租税回避の経済的不合理性や異常性を基点として裁判官の推

²⁵ 判例評釈として、岸田貞夫=久乗哲「判批」TKC 税研情報 17 巻 4 号 163 頁以下、川田剛「判批」国際税務 28 巻 8 号 66 頁以下、平井智子「判批」税経新報 563 号 35 頁以下など参照。

²⁶ 品川芳宜「租税回避否認の法理と問題点—最近の学説、裁判例—」『第 56 回租税研究大会記録』4 頁(日本租税研究協会 2004)。

²⁷ 経験則上、経済合理的な取引であるということになるとその前提は、「あるべき法律行為」の押付けに近いものと評価されることにもなるのではなかろうか。同様の危惧を示す論稿として、末崎衛「『私法上の法律構成による否認』についての一考察」税法 550 号 25 頁。

論ルールの成立に則る構成を採る理論であると思われる。自由心証主義とはいっても、裁判官は論理則と経験則に縛られる。経験則的には、租税回避目的に基づく取引が経済的合理性を有しない取引とされるのか、あるいはその反対に経済的合理性を有する取引とされるのかという経験則の相克がある。そのような中においては、租税回避目的が重要な間接事実となり得るとしても、租税回避目的を強調することが、場合によっては、極めて微妙な結論を導き出してしまうという反作用さえあり得るとする指摘も可能であろう²⁸。

Ⅲ 濫用法理による否認

1 租税回避の定義と「濫用」

既に「総論」において述べたように、金子宏教授が課税減免規定の目的外利用等を租税回避の定義から除外しているのに対して、今村隆教授がそれを取り込もうとされているほか、今村教授は、課税根拠規定の回避の面では租税回避を法形式の濫用と捉えるのに対して、金子教授は、その点では定義のみをみると「濫用」とはされていないように思われる。すなわち、金子教授は、租税回避の定義において、「私法上の選択可能性を利用し」としているものの、「私法上の選択可能性を濫用し」とはしていないのである。また、清永敬次教授は、そもそも私法上の選択可能性との関係について租税回避の定義の中で触れられてはいない。

ただし、金子教授も清永教授も租税回避についてはドイツ法の研究を基礎としておられるところから推察すれば、濫用という用語を租税回避の定義に持ち込まれても何ら不思議ではない。この辺りも、両教授の定義にいう「租税回避」を否認する法的根拠に乏しい点の一つといえることができるように思われる。

2 租税回避の否認と「濫用」

租税回避を否認するに当たっての法律上の根拠が何かということが議論されることが多いが、その実定法上の根拠の前に、そもそも法理論上の根拠は奈辺にあるのであろうか。

ここで一つのアイデアを提起するのが、ドイツ法が従来から示してきた権利濫用法理である。この考え方は既に ECJ 判決などにおいて支持されており、他の諸外国においても採用されてきた考え方であるという観測も可能である。この点は、今村隆教授が既に、本報告書

²⁸ 酒井克彦「二層的構造認識論と事実認定—課税の基礎となる『真実の法律関係』の模索—」石島弘ほか編『納税者保護と法の支配』〔山田二郎先生喜寿記念論文集〕255頁以下(信山社2007)。

の第2章において示したところである。

ところで、租税回避事例としてつとに有名な清水惣事件第一審大阪地裁昭和47年12月13日判決(訟月19巻5号40頁)²⁹は、「原告が本件融資をするにあたり無利息としたことが、私法上許された法形式を濫用することにより、租税負担を不当に回避しまたは軽減することが企図されている場合、あるいはこれを意図したものでないとしても、無利息とすることが経済的合理性を全く無視したものであると認められる様な場合には、実質的にみて租税負担の公平の原則に反する結果になるから、右無利息融資行為をいわゆる租税回避行為として、税法上相対的に否認して本来の実情に適合すべき法形式の行為に引き直して、その結果に基づいて課税しうるものと解すべきである。」として、「したがって、本件第一、第二処分により本件無利息融資における利息相当額につき課税したことが適法とされるためには、本件無利息融資が右租税回避行為にあたるということが、まず認定されなければならない、租税回避行為にあたるということが認められた場合にはじめて利息相当額につき課税する手段として、本件第一、第二処分の様に利息相当額を寄付金と認定し、寄付金損金不算入額を所得金額に計上することの当否が検討されることになる。」とする。結論としては、「そうすると、本件無利息融資は、租税負担を不当に回避し、または軽減する意図に出たものとも、経済的合理性を全く無視したものとも認められないから、租税回避行為にあたるとはいえず、その無利息の約定の私法上の効力を税法上否認すべき理由はないものといわなければならない。したがって、原告が訴外会社に無利息で融資したことにより租税の負担が軽減された結果になったとしても、それは不当なものとはいえず、利息相当額につき課税すべきものとした本件第一、第二処分の当該部分は、その余の点について判断を加えるまでもなく違法なものとして取消されるべきである。」と判示している。

この清水惣事件では何故、租税回避であることが否認される根拠とされたのかと考えると、

²⁹ 判例評釈として、中川一郎「判批」シュト129号1頁以下、西山忠範「判批」ジュリ541号122頁以下、宮村素之「判批」税弘22巻105頁以下、内藤利文「判批」税通32巻11号72頁以下、福山正衛「判批」税務事例5巻3号57頁以下など参照。

控訴審は大阪高裁昭和53年3月30日判決(訟月24巻6号1360頁)。高裁判決の判例評釈として、判例評釈として、清永敬次「判批」税通33巻13号2頁以下、水野忠恒「判批」ジュリ686号157頁以下、増井良啓「判解」『租税判例百選〔第3版〕』74頁以下、武田昌輔「判批」税理27巻5号41頁以下、荻野豊「判批」税通33巻8号178頁以下、富岡幸雄「判批」税通38巻15号94頁以下、宮崎任治「判批」判例からみた租税法の諸問題127頁以下、近江亮吉「判批」シュト200号67頁以下、真鍋薫「判批」税務事例12巻1号9頁以下、大西暁「判批」変革期における税法の諸問題165頁以下、中村利雄「判批」税通33巻11号20頁以下、田中治=高正臣「判批」税通56巻7号196頁以下、藤浦照生「判解」『租税判例百選〔第2版〕』94頁以下、木下良平「判批」税務事例12巻7号2頁以下など参照。同事件を取り扱ったものとして、税務事例座談会10巻8号、9号、税理座談会21巻8号91頁以下、中村利雄「無利息融資と法人税法22条2項及び37条5項(大阪高裁 昭和53年3月30日判決)」税大論叢12号365頁以下なども参照。

やはり判決の上記引用箇所にもあるように「権利の濫用」という法的根拠があるからではな
かろうか。一見すると、租税回避であるから否認されたというようにも読めなくはないが、
判断を少し分析的にみれば、法的根拠としては権利濫用の禁止の法理が採用されているとみ
るべきであろう。もっとも、個別事例から直接権利濫用法理が採用されているのではなく、
そもそも、判決では租税回避の定義内に権利濫用法理を織り込んで理解しており、それがあ
たかも所与の定義であるかのようにして展開されていることから、「租税回避行為=否認され
るべき行為」という判断に繋がっているのではなかろうか。このように整理すると、清水惣
事件大阪地裁判決は、「租税回避行為→権利濫用行為→否認されるべき行為」という構成を採
った判断であるとみることができよう。

他方、金子宏教授は、租税回避の定義内に課税減免規定の濫用を入れていないものの³⁰、
課税減免規定の濫用があった場合に、否認されるべき場面があることを肯定される。すなわ
ち、同教授は、「一定の政策目的を実現するために税負担を免除ないし軽減している規定に形
式的には該当する行為や取引であっても、税負担の回避・軽減が主な目的で、その規定の本来
の政策目的の実現とは無縁であるという場合がある。このような場合には、その規定がもと
もと予定している行為や取引には当たらないと考えて、その規定の縮小解釈ないし限定解釈
によって、その適用を否定することができる」と解すべきであろう。これは、アメリカのグレ
ゴリー事件の判決によって認められた法理(プロパー・ビジネス・パーパスの法理)であるが、
わが国でも、解釈論として同じ法理が認められてしかるべきであろう。この法理を適用する
と、結果的には租税回避行為の否認を認めたのと同じことになるが、それは理論上は否認で
はなく、規定の本来の趣旨・目的にそった縮小解釈ないし限定解釈の結果である。最高裁判所
が、平成 17 年 12 月 19 日判決…および同 18 年 2 月 23 日判決…において、ある銀行の取引
が法人税法 69 条の定める外国税額控除制度の濫用にあたるとして、その適用を否定したの
も、法律上の根拠がない場合に否認を認める趣旨ではなく、外国税額控除制度の趣旨・目的に
てらして規定の限定解釈を行った例であると理解しておきたい。」と述べられる^{31,32}。

³⁰ 金子宏教授は、租税回避について、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」と定義されている(金子・前掲注 9、110 頁)。

³¹ 金子・前掲注 9、111 頁。

³² 目的論的解釈は目的適合説の立場からは理解しやすいように思えるが、統一説に立ちつつこのような限定的な解釈を採ることに理論上の矛盾がないかという問題がある。

中里実教授は、この点について、「目的論的解釈を行う際にも、当該規定の中に私法上の概念が用いられている場合には、借用概念に関する解釈一般におけるのとまったく同じように、私法におけるのと同じ意義に解すべきであるという点である。すなわち、政策目的のために設けられた課税減免規定を目的的に解釈する

個別否認規定の及ばない租税回避は結論的にセーフハーバーを意味するとして捉える考え方に近い立場からは、否認されるべき課税減免規定の濫用は否認されるべきでない租税回避に包摂しないということに矛盾はなく、むしろ、そのように捉える考え方は見解の内部において体系的に整合性がとれているというべきであろう。

これらの検討から導出できる議論としては、租税回避の定義を否認規定の創設によって否認されるべきものとして捉えたとすると、これまでの通説が採用してきた定義に必ずしも合致しない否認が許容されるという点である。

3 限定解釈を採用した裁判例

いわゆる一連の外国税額控除余裕枠事件最高裁平成 17 年 12 月 19 日第二小法廷判決(民集 59 卷 10 号 2964 頁)は、「本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行である被上告人が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするものであるということが出来る。これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。そうすると、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないとすべきである。」とする。

また、別の外国税額控除余裕枠事件である最高裁平成 18 年 2 月 23 日第一小法廷判決(裁判時 1406 号 8 頁)は、「法人税法 69 条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという制度であり、我が国の企業の海外における経済活動の振興を図るという政策的要請の下に、国際的・二重課税を防止し、海外取引に対する課税の公平と税制の中立性を

といっても、それは、その中の借用概念を目的的に解釈するという意味ではまったくなく、ただ、課税減免規定の射程範囲を政策目的との関連で目的的に考えるという意味なのである。その意味において、政策目的のために設けられた課税減免規定の目的的解释と、借用概念の解釈における統一説・一体説の間には、何の矛盾も存在しない。」と述べられる(中里実「政策税制の政策目的に沿った限定解釈」税研 22 卷 2 号 77 頁)。

維持することを目的として設けられたものである。ところが、本件各取引は、これを全体として見ると、本来は内国法人が負担すべきでない外国法人税について、内国法人である本件銀行が対価を得て引き受け、これを自らの外国税額控除の余裕枠を利用して我が国において納付されるべき法人税額を減らすことによって回収することを内容とするものであることは明らかである。これは、我が国の外国税額控除の制度をその本来の趣旨及び目的から著しく逸脱する態様で利用することにより納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が分け合うために、本件銀行にとっては外国法人税を負担することにより損失が生ずるだけの取引をあえて行うものというべきであって、我が国においては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものにほかならない。そうすると、本件各取引は、外国税額控除の制度を濫用するものであり、これに基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることはできないというべきである。」と判示する。

更に、類似事例において、大阪高裁平成 14 年 6 月 14 日判決(訟月 49 卷 6 号 1843 頁)は、「法 69 条は、国際的二重課税を排除して、日本国企業の国際取引に伴う課税上の障害を取り除き、事業活動に対する税制の中立性を確保することを目的とすることにかんがみると、同条は、内国法人が客観的にみて正当な事業目的を有する通常の経済活動に伴う国際的取引から必然的に外国税を納付することとなる場合に適用され、かかる場合に外国税額控除が認められ、かつ、その場合に限定されるというべきである。したがって、内国法人が、本来 69 条の適用の対象者ではない第三者に、外国税額控除の余裕枠を利用させ、第三者からその利用に対する対価を得ることを目的として、そのために故意に日本国との関係で二重課税を生じさせるような取引をすることは、前述した法 69 条の制度の趣旨・目的を著しく逸脱するものというべきであり、当該行為にはおよそ正当な事業目的がなく、あるいは極めて限局された事業目的しかないものであるから、内国法人が同取引に基づく外国法人税を納付したとしても、法 69 条の制度を濫用するものとして、同条 1 項にいう『外国法人税を納付することとなる場合』には該当せず、同条の適用を受けることができないとの解釈が許容されてしかるべきである。」とする。

この事例において、「正当な事業目的」という基準を設けて、法人税法 69 条の限定解釈を行うことは、租税法律主義に反すると主張する原告の主張に対して、同高裁は、「法 69 条の適用にあたり、同条の制度を濫用する事案において、上記のような限定的な解釈をすることが許されるべきであることは前述したとおりである。そして、同条の制度を濫用する事案に

においては、自らが、正当な事業目的がなく、あるいは極めて限局された事業目的しかなく、制度を濫用していることを認識しているような事例において、このような限定解釈を行ったからといって、法的安定性、予測可能性を害することにはならない。したがって、原告の上記主張は採用することができない。」とする。

また、原告は、非課税規定についてのみ限定解釈を認めることは不合理であるし、一方、外国税額控除制度は、国際的二重課税を排除するための選択の余地のない制度であり、課税減免規定にも当たらないと主張したが、これに対して、同高裁は、「確かに、外国税額控除制度は、必ずしも恩恵的な制度とはいえないが、選択の余地のある政策的な制度であり、法 69 条は特別な課税減免規定に当たるから、租税負担公平の原則から、不公平の拡大を防止するためにも、限定解釈を行う必要があるというべきである。」と判示している。

もっとも、金子教授の租税回避の定義を「私法上の選択可能性の濫用」と理解することができないわけではないが、同教授は敢えて「濫用」という用語を使用していないのではないと思われる。その際の租税回避とは当然ながら、否認規定がなければ否認できない「租税回避」であるから、そのように定義しても租税法主義の観点からは問題が惹起されることはないのである。

IV 濫用と租税回避否認規定

1 フランス・ドイツにおける権利濫用法理

権利濫用法理による租税回避否認規定を擁するフランスでは、そもそもフランス民法典に直接に権利濫用に関する規定を設けていなかったにも拘わらず、「権利濫用に関する理論は、むしろ権利濫用を法文化した諸国よりも発展した」といわれており³³、租税回避否認規定において権利濫用法理が採用される法的土壌が形成されていたと見る事が可能であろう。

末川博博士は、権利濫用法理に関する実定法を有しないフランス法における同法理論について、学説判例を研究され、同法内に、「権利濫用は権利の目的(*destination*)という理念と密接に結び付いているようであり、而もその目的の制約は社会的に必要であつて、それはたゞ法規に示されている表面的な制限によつて為されるのみならず各種の法律上の権能の社会的機能から推して法律的の理由を探求することによつても與えられるのだから、これらの権能

³³ 青山道夫「わが国における権利濫用理論の発展」末川先生古希記念論文集刊行委員会編『権利の濫用(上)』22 頁(有斐閣 1969)。

は絶対至上の権利として現われることなく、制限された利益についての可能として現われ、その実現はたゞその制度の精神に適合する限りにおいてのみ正當に為され得る」という点を確認される³⁴。

このことはドイツにおいても同様である³⁵。

権利濫用の概念的把握に関して、フランスでは、形式説(critique de forme)と実質説(critique de fond)とが対立的に主張されたが、この対立を反映して、ドイツにおいても外部説(Außentheorie)と内部説(Innentheorie)とが主張された³⁶。外部説が、権利濫用をもって、原則的に権利内容に属している権利の行使が、例外的に制限されるものと解し、権利行使の制限は、権利の内容によってではなく、外部から規定されるものであると考えるのに対して、内部説は、権利には道義上の制限が内在するものと解して、良俗違反の権利行使をものは権利行使とはみないという考え方である。内部説によると、濫用が始まるところで権利は消滅しているわけである。この議論には対立があったが、通説は内部説に立っている。

2 我が国における権利濫用法理の展開

フランスの学説は、我が国民法学において継承された。我が国の権利濫用法理の研究の第一人者である末川博博士は、フランスの多くの学説³⁷を紹介されておられるが、我が国の民法学界に少なからぬ影響を与えたと思われるジョスランの学説を次のように整理される。すなわち、フランスの学説、判例は、①加害の意思及びこれに類する主観的な意思内容、②行使における過失、③適法な利益の欠缺、④権利の社会的機能の背反であり、前3者が権利濫用についての一部の標識に留まるのに対して、第4の社会的・目的論的若しくは機能的標識のみが社会的な整頓を熟望する現代の要求に副うことができると論じる³⁸。そして、末川博士は、権利濫用禁止の基本的立場として、権利の社会性を強調された。すなわち、「権利は本

³⁴ 末川博「フランスにおける権利濫用理論」同『権利濫用の研究』155頁(岩波書店1949)。

³⁵ 磯村哲「シカーネ禁止より客観的利益衡量への発展—ドイツにおける『226条・826条から242条への展開』の意義—」末川先生古希記念論文集刊行委員会編『権利の濫用(上)』24頁(有斐閣1969)。

³⁶ この辺りの記述は、浜上則雄「ドイツ法における権利濫用の理論」末川先生古希記念論文集刊行委員会編『権利の濫用(下)』299頁以下(有斐閣1969)に拠っている。

³⁷ 末川博士は、カンピオン(Campion)の学説について、「権利は個人の自由ないし利益のみのために存するものであると観た個人主義的な考え方は、嘗ては個人の解放の為に必要であつたけれども、今日ではその考え方は是正されねばならぬのであつて、権利は個人が社会生活を連带的に営み得るために認められているものであると観る連帯主義的な考え方が栄えねばならない。そして権利濫用の理論は恰も斯ういう個人主義的な考え方と連帯主義的な考え方との間、すなわち天賦の権利の理念と権利義務融和(droit-devoir)の理念との間における連鎖をなすものである。すなわち、権利濫用の理論は個人の自由に活動し得る範囲を共同生活の為に制限し得る権能を裁判官又は法規に附與するものであつて、その目的が社会的である点において、やがて私法と公法との交錯を誘導するものである。」と紹介される(末川・前掲注34、150頁)。

³⁸ 青山・前掲注33、24頁。

来社会生活における個人と個人との関係を規律するために認められているものであるから、権利の行使に当たっても権利者以外の者の利害を全然顧慮することなしに、権利者が社会から絶縁された孤独の存在であるかのように振舞うことは許されぬ訳である。そこで『自己の権利を行使する者は何人に対しても不法を行うものではない』という権利者中心の個人主義的な権利行使の絶対性に関する考えは是正されねばならぬ。権利濫用禁止の理論と実際とが生れた所以はここにある。」と主張されるのである³⁹。そして、社会的目的に反して権利が行使されるときにその濫用があると論じるが、そこにいう「社会的目的」とは、「時空の関係において制約されている経験的の生活自體によつて定められるほかはないのだから、社会的目的に反する権利の行使が権利の濫用だということは、公序良俗に反するとか社会観念上認容できぬとかいうような點に権利濫用の標識を求めることの正当性を指示する」とされる⁴⁰。

権利濫用法理の萌芽的判決といわれている信玄公旗掛け松事件大審院大正 8 年 3 月 3 日判決(民録 25 輯 6 卷 362 頁)は、「其の行為が社会観念上被害者に於て、認容すべからざるものと一般に認めらるる程度」を超えると、かかる行為は、「権利行使の適當なる範圍」にあるものではないとの判断を下している。ここに客観的な社会観念が採用されたことは注目されている⁴¹。

昭和に入り、石田文次郎博士は、権利の濫用について、「権利は法律の許与によって成立するものである以上、法の保護が拒否されている限り、換言すれば権利の濫用と解される範圍に於ては、実は権利として承認されていないことを意味する。したがって『権利の濫用』と解される限り、そこには『権利がない』といわねばならぬ」と論じ、「権利濫用禁止の理論の発展によって、社会に於ける共同生活の秩序を害するような範圍に於て、所有権は否定されとの結論」が導き出されたとされる^{42,43}。

宇奈月温泉事件として有名な大審院昭和 10 年 10 月 5 日判決(民集 14 卷 1965 頁)は、所有

³⁹ 末川博「権利濫用の研究」法時 5 卷 7 号 5 頁以下。

⁴⁰ 末川博「権利濫用概論」同『権利濫用の研究』10 頁以下(有斐閣 1949)。そして、不法行為との関係については、「一般に権利濫用が不法行為とせられる要點は、権利の侵害にあるのではなくて、その違法性にあると観なければならぬのだから、一々の場合にいかなる個別的の権利が侵害されたかを詮さくする必要はない」と論じられる(同書 14 頁)。

⁴¹ 青山・前掲注 33、29 頁。

⁴² 石田文次郎「現代物権法の基礎理論」孫田秀春『日本国家科学大系 7 卷』25 頁以下(実業之日本社 1943)。

⁴³ プラニオル(M.Plamio)は、「権利の濫用という用語は言葉として撞著する、蓋し私が私の権利を行使するときには私の行為は適法であるといわねばならぬから。そしてそれが違法であるのは、私が私の権利を超えてすなわち権利なしに(sans droit)行為するというに他ならぬ。…権利はその濫用が始まると共に権利たることを失う(le droit cesse où l'abus commence)。たった一の同じ行為は同時に法律に適合刷ると共に法律に背反することを得ないのだから、どんな権利についても濫用ということはある得ない」と論じる(末川・前掲注 34、132 頁)。

権の濫用を判示した。この判決について、末川博士は、「権利の相対性を主張して、権利の経済的・社会的目的(La destination économique et sociale des droits subjectifs)に濫用認定の標識を求めようとするフランスでの近時の考え方はこれに相通ずるものがある。」と論じられる⁴⁴。

昭和 22 年の改正民法 1 条 3 項が権利濫用禁止規定を設けてから、現行民法規定までは明文の根拠を有することとなった。この規定について、民法学説は、末川博士が、「権利というものについて公共性の理念を規定し」たとか⁴⁵、我妻博士が、「私権の社会性に反し、権利の行使として是認することのできない行為」⁴⁶を禁止する規定として、「私権の社会性を宣言したもの」⁴⁷とされるように⁴⁸、権利に社会的目的を包摂する意義を明らかにしたと評する見解が大多数である^{49,50}。

ここに我妻栄博士の言を引用すれば、「すべての私権は、究極において、社会共同生活のために存在するものだといってよい。もちろん、私権は…個人の身分と財産の関係における利益の独占的享受を保障するものだから、その権利主体たる個人の利益を直接の目的とすることは疑いない。しかし、(イ)理論的にみれば、すべての私権は、法によって認められるものであり、法は社会全体の向上発展を目的とするものであるから、法ないし国家よりも、以前の、あるいは以上の、私権なるものは、ありえない。従って、私権は、その成立のそもそもから、社会全体の福祉と調和する限りにおいてだけ、存在しうるものである。(ロ)のみならず、実質的にみれば、社会全体の向上発展は、すべての個人の充実発展なしには考えられないと同時に、各個人の充実発展は、社会全体の向上発展とともにのみ可能である。従って、私権の認められる根拠は、それが社会共同生活の向上発展のための不可欠の要件であることに存在する。」とされ、「しかるに、近世の個人主義的法思想には、私権、ことに個人の自由と財産についての私権をもって、国家以上の絶対不可侵のものとなし、法以前の天賦不可譲のもの

⁴⁴ 末川博「所有権に対する侵害除去の請求と権利の濫用」同『権利濫用の研究』207頁(有斐閣 1949)。

⁴⁵ 末川博「民法の改正をつらぬく二つの理念」季刊法律学 4 号 61 頁。

⁴⁶ 我妻栄『民法総則〔新訂〕』35 頁(有斐閣 1965)。

⁴⁷ 我妻・前掲注 46、33 頁。

⁴⁸ もっとも、我妻栄博士は、民法 1 条 1 項を専ら社会一般と私人の利益との衝突・調整を意図する規定として捉えられ、「公共の福祉に反する私権の行使は、私権の濫用となる—従って濫用という句を用いてもよい—が、その基準を定めるには、第 3 項とはまた違ったグループとすることが適當である」との試論を提示されている(我妻「公共の福祉・信義則・権利濫用の相互の関係」末川先生古希記念論文集刊行委員会編『権利の濫用(上)』58 頁(有斐閣 1969))。

⁴⁹ 社会法の意義及び権利濫用の法理と関係について、菊地勇夫「権利濫用の法理と社会法」末川先生古希記念論文集刊行委員会編『権利の濫用(上)』1 頁以下(有斐閣 1969)。

⁵⁰ 青山・前掲注 33、35 頁も、「個人本位の権利思想を脱却し、権利の現代的意義を明らかにしたものと評価」される。

考える傾きがあった。しかし、この思想は、封建制度を打破して個人の尊厳を確認するためには、限りない大きな功績を残したけれども、理論的には是認しえないだけでなく、現在の法思想にも適合しない。のみならず、この思想が、私権の絶対不可侵性を強調したのは、それによって社会共同生活がどうなってもかまわないと考えたのではなく、そうすることによって社会全体の向上発展が企図されると考えたのであった。従って、19世紀の末から、主として富の偏在による社会事情の変化のために、その思想によっては、もはや社会全体の向上発展を企図することが不可能となった以上、私権の社会性・公共性を確認することは、その思想の進展だともいうことができるであろう。」と論じておられる⁵¹。このような考え方は、末川博博士が、次のように述べているのと通じるところであろう。すなわち、同博士は、「権利というものを個人の人格の延長でもあるかのように考えて、その絶対性を認め、権利の行使は、どこまでも正当であり適法であるとする権利者本位の自由主義的な思想は、近世自然法学的史観に根ざすところの個人主義の一つの現れであるということができるのであるが、これに対して、権利というものの社会性ないし公共性を認めて、権利の行使に限界があるという見地から、権利一般について濫用を許さないとする考え方は、いわば社会本位に権利の相対性を肯定しようとするものであるから、そこに、20世紀的な要素を見出し得るといふわけなのである。」と論じられる⁵²。

戦後の判例は、権利の行使によって生じる権利者個人の利益と相手方又は社会全体に及ぼす害悪との比較衡量、という客観的な判断基準を重視する傾向を示している⁵³。すなわち、客観説の台頭である。しかしながら、これに対しては、客観的利益考量を重視し過ぎると、多数(公共)の利益ないし強者の利益が常に勝つこととなり、適当ではないとする反省も示されている⁵⁴。

3 シカーネの法理と濫用

ドイツ租税通則法 AO42 で主観的要件が中心とされている点については、シカーネの法理(ドイツ民法 226 条)が採用されていることとの関連を捨象できないことが指摘されている⁵⁵。

⁵¹ 我妻・前掲注 46、32 頁以下。

⁵² 末川・前掲注 43、31 頁

⁵³ 四宮和夫=能見善久『民法総則〔第 7 版〕』18 頁(弘文堂 2005)。

⁵⁴ 戒能通孝「〈権利濫用〉と〈公共の福祉〉」法時 30 卷 10 号 4 頁以下は、「〈権利〉は小さく濫用すれば〈権利濫用〉になるけれども、大企業や政府や米軍の駐屯などが大きく濫用すれば〈権利濫用〉ではないのみか、濫用の被害者によってすら光栄であり、名誉であり、感謝すべき恩恵であるとさえ解釈されている」と批判される。

⁵⁵ 平成 20 年 2 月 13 日第 3 回国税通則検討委員会における吉村典久委員報告。

我が国民法が条文上はシカーネを採用せず、また、学説においても客観説が通説であるものの⁵⁶、主観説が排除されることに抵抗を示す有力説もあり⁵⁷、裁判例も権利行使の害意性(主観)と、私権と公共的利益との比較考量(客観)という 2 つの要素を勘案している⁵⁸。これらに鑑みると、主観的要件テストのみを全面に出すことには躊躇せざるを得ない。

権利濫用を考えるに当たって、他人を害する目的という主観的要件が必要となるかどうかについては、権利行使が客観的にみて不当だという客観的要件が備わっていても、主観的に他人を害する目的がなければ権利行使とはいえないことになる。相手方に権利があるといっても、権利行使が妥当であると思われないときには、相手方に害意がない限り当方の権利が保護されないというのは不合理であり、権利濫用法理の濫用を招来することになりはしないかという不安がある。また、我が国民法 1 条 3 項は、権利濫用について、ドイツ民法におけるシカーネの禁止を克服し、いわばスイス民法のように、他人を害する目的がないときでも権利行使を認めないというようにみることができるようにも思われる⁵⁹。けだし、我が国民法 1 条 3 項は「権利の濫用は、これを許さない。」とするのみであるからである。

権利濫用法理一般について民法上の議論においては、同条項の適用においてシカーネ克服を意識したものはされていないように思われる。

例えば、加藤一郎教授は、「権利濫用においては公益性も一つの考慮すべき事情に入りうるが、本件(筆者注：板付基地事件)では国に対する公法的な関係と私法上の所有権とはいちおう別個の問題であり、その調整については土地収用の手続があるのであるから、公益性をなまの形で、つまり私法上の利益と同じ平面で比較衡量することは、やはり妥当でない」とされる⁶⁰。また、客観的な利益考量のみに重点を置き、加害意思といった主観的要件を弱めあるいは除外する方向に対しては疑問があるとの指摘もある⁶¹。更に、末川博教授は、「何らかの点でシカーネに通じるような非難されるべきもの」が必要であると述べられる⁶²。このように学説上は害意を無視すべきではないとする見解が有力であるように思われる。

この点について、租税回避を前提として考えると、適用条文を認める民法においてさえ、慎重な議論が展開されているところであり、これを一般法理として取り込むにつき、直接的

⁵⁶ 幾代通『民法総則〔第 2 版〕』17 頁(青林書院 1984)、川井健『民法概論〔第 4 版〕』11 頁(有斐閣 2008)など参照。

⁵⁷ 総合説。四宮=能見・前掲注 53、18 頁。

⁵⁸ 加藤雅信『新民法大系 I 民法総則〔第 2 版〕』44 頁(有斐閣 2005)。

⁵⁹ 川井健「シカーネ禁止」伊藤正己=甲斐道太郎編『現代における権利とはなにか』33 頁以下(有斐閣 1972)。

⁶⁰ 加藤一郎「判批」法協 82 卷 6 号 800 頁。

⁶¹ 菅野耕毅「権利濫用理論」星野英一編『民法講座〔第 1 卷〕(民法総則)』80 頁(有斐閣 1984)。

⁶² 末川博「判批」民商 53 卷 4 号 627 頁。

な規定を有しない租税法において、租税法律主義の下、かかる法理を適用するからには、より厳格に解釈をし、害意が要件とされると解するべきではなかろうか。もっとも、ここにいる害意とは、租税回避の認定で足りると解するべきであって、それ以上に何らかの積極的害意のようなものをも持ち込む必要はないように思われる。

4 立法論的提案

そこで、国税通則法に租税回避に対する措置として、具体的には、例えば、「納税者は、租税回避行為に基づく申告をすることができない」ということを条文上に謳い、「租税回避行為があるときは、税務署長は、当該租税回避行為にかかわらず、取引、その他事実及び諸関係に適合するように課税しなければならない」旨を規定すべきではなかろうか。

否認されるべき租税回避の定義から、一般的否認規定として、①私法上の形成可能性の濫用及び②課税減免制度の濫用の場合を包摂する規定が必要であると考え。もっとも、これら2つの濫用に対する否認規定の置き方には差異を設けるべきである。

(1) 私法上の形成可能性の濫用(①)

すなわち、①私法上の形成可能性の濫用については、租税負担減少を客観的に判断するために、タックスベネフィットが他の経済的理由に基づくベネフィットよりも過大である場合には、租税回避と認め、これを否認するという規定も考えられるところであるが、否認すべき租税回避以外の行為が、結果的にタックスベネフィットのみが大きいという金額の多寡のみで課税されることについては躊躇を覚える。私法上有効な契約等の関係を基礎としている上で、租税負担の軽減という主観がないにも拘わらずこれを否認することには賛成し辛い。したがって、主観的要素によって濫用の有無を判断すべきではないかと考える。もっとも、主観的要素は納税者に操作されやすいという側面があるし、主観面を課税当局が立証することには相当の困難が伴う。そこで、課税当局としては、技巧的取引であるとか、事業目的がないとかといった要件のみを立証すれば足りるとする客観的テストによって判断するのが現実的であろう。ただしその客観的要件としては、経験則からみて、租税回避の意図ありと推認し得るような要件の充足を必要とすべきであると考え。

もっとも、この租税回避の意図という主観を推認する客観的テストについては議論のあるところであろう。フランスやドイツで主観的要件が中心とされているとしても、そもそも、これらの国では、権利濫用法理の適用においてシカーネの法理(フランス判例、ドイツ民法

226条)が採用されていることとの関連を捨象できない。我が国民法が条文上はシカーネを採用せず、また、学説においても害意は不要とする考え方が通説であることからすれば、租税回避の意図に重きを置くことが妥当であるかどうかという点が問題となる。もっとも、民法上の議論でも、害意を要件から排除することに抵抗を示す総合説も有力であり、裁判例も権利行使の害意性(主観)と、私権と公共的利益との比較考量(客観)という2つの要素を勘案していることに鑑みると、租税回避の主観についての客観的テストを用意することが妥当であると考えられる。

また、上記のような租税回避の意図ありと推認し得るようなテストを充足すれば一義的に租税回避と認定されるとしながらも、租税回避の意図が欠如していれば否認されるべき租税回避とはいえないと考えるべきであるから、納税者側からの反証の機会として⁶³、租税回避目的がなかったとする主張の余地も導入すべきではないかと考える。

(2) 課税減免制度の濫用(②)

課税減免規定の適用は原則的には節税との境界が明確ではないため、より客観的な見地からの判断を可能とする必要があると考える。そこで、客観的基準によって濫用を判断し得るように、経済的実質要件がその判断基準として最も適当ではなかろうか⁶⁴。具体的には、米国2000年改正法案を参考とし、「税引前利益と租税便益とを現在価値ベースで比較して、前者が後者を上回ること」とすることが考えられる。なお、その際、米国2001年改正法案を参考とし、「金融取引については、資金の提供を受ける納税者の租税便益の現在価値が、資金提供者の税引前利益又は収益の現在価値を超過する場合には、租税回避とされる」という条件を付加することも考えられる。

ここでも、主観なきところには租税回避の否認をなしえないという考え方を貫くべきではないかと考え、納税者側からの反証の機会として、租税回避目的がなかったとする主張の余地も導入すべきではないかと考える。

⁶³ 客観的要件は課税当局に立証責任があるが、ただし、証拠との距離の問題もあるため、主観的要件については納税者が立証責任を負うとすべきであろう。

⁶⁴ この点は、1985年ライス・トヨタ・ワールド事件巡回裁判所等が、business purpose(事業目的基準)とeconomic substance(経済的実質要件)を判断に持ち込んでおり参考となる。なお、その際、米国合同課税委員会(JCT)が提案したように、「租税外の動機が、当該納税者の通常の事業活動又は投資活動と合理的関係性を有しなければならない」とする条件を付すべきであろう。

(3) 具体的検討

本法上には、具体的には、例えば、「納税者は、租税回避行為に基づく申告をすることができない」という趣旨の規定をおいた上で、その租税回避行為の要件を、例えば、次のように示すことができよう。すなわち、「租税回避行為とは、課税要件の基礎となる法律関係の形成の濫用(課税要件の基礎となる法律行為その他政令で定める行為の濫用)により国税の負担を減少させ、若しくは免れる行為、又は、国税の軽減若しくは免除等(以下「軽減等」という。)を規定する法令の適用により、税負担を減少させ、若しくは免れる行為で、税負担の軽減等の額を考慮しないで計算した当該行為から得られる利益の額と、軽減等される税額相当額とを政令に定める方法により比較した場合に、前者が後者を上回る場合における当該行為をいう。」というようにである。ここにいう「政令」には、前述した客観的テストを規定することが考えられる。

もっとも、前述のとおり、これらの客観的テストはあくまでも主観の推認テストであるから、納税者側からの反証の機会を法が用意するという形での提案が考えられる。すなわち、例えば、「ただし、当該行為が、主として、経済的目的(当該納税者の通常の事業活動又は投資活動と合理的関係性を有する目的に限る。)その他国税の負担を減少させ、若しくは免れる以外の目的に基づくものと認められる場合を除く。」というように、主たる目的が租税の負担の減少以外のところにある場合には、租税回避行為の対象から除外すべきではなかろうか。

第4章 租税回避への対処についての手続面の検証

今村 隆

はじめに

第3章において、酒井教授から租税回避への対処の方策の一つとして、立法で、一般否認規定を創設すべきであるとの具体的提案がなされた。本章では、この具体的提案を受けて、納税者の予測可能性の確保と租税回避否認規定の濫用防止という問題点について手続的な観点で検証することとする。

第1節 租税回避への対処についての明確性の確保

I 問題の所在

一般否認規定を創設するに当たり、手続面での納税者の予測可能性の確保の措置も必要であるが、まずは、一般否認規定の立法の在り方が問題となろう。すなわち、一般否認規定の立法に当たっては、単に抽象的な規定にとどまったのでは、租税回避を防止するための威嚇的效果を期待した立法にとどまり、租税回避の事案が実際に裁判で争われる現状をみると、余り意味のあるものとはいえないであろう。そうすると、一般否認規定の立法に当たっては、訴訟に耐え得るようにするため、可能な限り、具体的な要件とすべきであり、また、法律で、いくつか典型例を例示した上、法律で制令に委任して、政令で租税回避をできるだけ例示するのが望ましいであろう。このような具体的な要件を明示する一般否認規定により、納税者もどのような取引が租税回避に当たるか具体的な指針を得ることができ、明確性の確保につながるであろう。このように一般否認規定の立法の在り方が、手続面での措置の前提となろう。

そのような前提に立った上で、本章において、手続面での措置について検討することとする。そのような手続面での措置として、まず、一般否認規定の適用について納税者側から租税行政庁に対し照会する制度の導入が考えられる。我が国でも、一応通達によ

って、文書回答手続が制定はされているがまだまだ不十分であり、検討すべき点多々ある。特に一般否認規定の適用についての照会制度を導入するに当たっては様々な問題点も考えられることから、一般否認規定の適用についての照会制度を導入している諸外国の例を検討し、我が国における問題点を検討することとしたい。

次に、一般否認規定導入に当たっての手続面での措置として、一般否認規定を租税行政庁が濫用することを防止するため、租税行政庁が一般否認規定を適用するに当たって諮問機関に諮問する制度の導入が考えられる。そこで、一般否認規定の適用について諮問機関への諮問制度を導入している諸外国の例があることから、このような諸外国の例を検討し、我が国における問題点を検討することとしたい。

II 租税回避についての文書回答手続

1 我が国の現状

我が国では、平成 14 年以來、事前照会に関する文書回答が、通達「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）（課審 1-14、平成 14 年 6 月 28 日）」及び「同業者団体等からの照会に対する事務処理手続等について（事務運営指針）（課審 1-14、平成 14 年 6 月 28 日）」によって認められてきたが、平成 16 年にこの通達の改正（2 月 17 日付課審 1-2 及び 1-3）により、アメリカのアドバンス・ルーリングの制度に類似する制度が採用された。この改正された通達（以下「平成 16 年文書回答手続事務運営指針」という。）については、附属資料を参照されたい。

この平成 16 年文書回答手続事務運営指針の特色は、それまで対象外とされていた「特定の納税者の個別事情に係る取引等」についても対象としたことにある。そうすると、我が国において一般否認規定が創設された場合、一般否認規定の適用についても一応この通達により照会の対象となり得ることとなる。

しかし、この制度には、限界もある。すなわち、この制度は、あくまでも通達に基づくものにすぎず、文書照会の回答に法的拘束力があるかが問題となる。文書照会の回答は、公の見解の表明として、信義則の適用の問題は生ずるとしても、租税法律主義の観点から租税の関係では信義則の適用は厳格に解されており、法的拘束力といっても非常に限定的なものである。また、納税者が照会の回答に不満の場合に、これに対し不服申立の道があるかも問題となる。我が国の他の行政機関における類似の制度の場合には、

不服申立の道が認められているものもある。例えば、SEC ノーアクションレター制度や関税法の事前教示制度においても限定的ではあるものの不服申立の機会が認められている¹。しかし、平成 16 年文書回答手続事務運営指針では不服申立の機会は認められておらず、この点もこの通達に基づく事前照会制度の限界である。

2 諸外国の状況

(1) 検討の視点

諸外国には、アドバンス・ルーリングの制度を採用している国々がある。アドバンス・ルーリングをどのように定義するかは議論があり²、これを発した租税行政庁自身を拘束する (binding) ものに限定する見解もあるが、ここでは、そのような拘束までは必要はないと広くとらえることとする。すなわち、ここでは、アドバンス・ルーリング (advance ruling) とは、「納税者からの将来の行為や取引に関する質問に応じて、租税行政庁の発する公定解釈」ととらえることとする。このようにとらえると、前記 1 で論じた我が国における平成 16 年文書回答手続事務運営指針に基づく文書回答手続もアドバンス・ルーリングということになる。

このような意味でのアドバンス・ルーリングの制度を採用しているのは、大陸法系の国では、ドイツ、フランスなど、英米法系の国では、アメリカ、イギリス、カナダ、オーストラリア、ニュージーランドなどである³。ただし、アメリカ、イギリス及びカナダのアドバンス・ルーリングの法的拘束力は限定的である⁴。

アドバンス・ルーリングの制度を採用している国々は、租税回避についての納税者からの照会も対象としている。これらの国々の中で、特にフランス、カナダとオーストラリアが示唆に富むことからこれらの国の制度について検討することとする。

(2) フランス

フランスのアドバンス・ルーリングには、手続が法律上規定されているフォーマル・ルーリングと、手続が通達で規定されているインフォーマル・ルーリングとがある。

フランスのアドバンス・ルーリング制度は、*rescrit* と呼ばれている⁵が、この *rescrit* は、元々は、行政サービスとして認められていたが、次第に納税者の法的安定性を保障

¹ 酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢 44 号 581 頁以下。

² 前掲注 1 の税大論叢 44 号 536 頁。

³ 諸外国の制度の詳細については、前掲注 2 の酒井・税大論叢 44 号 535 頁以下を参照されたい。

⁴ 前掲注 1 の酒井・税大論叢 44 号 573,574 頁。

⁵ 平川英子「フランス租税行政における文書回答手続」税務事例 41 巻 2 号 27 頁。

する必要性が認識されるようになり、1959年には、租税手続法典に「更正処分の理由が、誠実 (bonne foi) な納税者との租税法規の解釈の総意に基づくものであって、納税者が、当初の決定の基礎となった解釈が決定当時の租税行政庁の公式解釈であることを証明する場合には、租税行政庁は、これと異なる解釈によって事後的に更正処分を行うことはできない。」とする規定が設けられ (同法 80A 条)、回答の拘束力が法定された⁶。なお、この拘束力は、租税行政庁のみに課されるものであり、照会者を拘束しないことから、回答に対する不服申立は認められていない⁷。

上記の法的拘束力は、フォーマル・ルーリングだけでなく、インフォーマル・ルーリングにも適用される⁸。

ところで、フランスの租税回避対処規定は、租税手続法典 (Livres de procédures fiscales) 64 条であるが、これは、第 2 章で検討したとおり、一般否認規定ではなく、手続的規定である。したがって、フランスでは、一般否認規定に対する照会制度はないものの、同国で認められている文書回答手続の一環として租税回避についての照会も認められている。具体的には、租税回避行為に関するルーリングは、租税手続法典 64 条 B にその手続が規定されており、フォーマル・ルーリングの一つである。この照会は、実際に行うことを予定しているものでなければならず、仮定的な照会は認められていない。照会先は、中央行政庁 (租税総局の法律部局) とされ、照会から 6 か月以内に回答がない場合、照会内容を是認する黙示的回答があったとみなされることとされている。

以上、フランスのアドバンス・ルーリングをみると、租税回避については、法律上その対象とされ、その回答には拘束力が与えられており、納税者に対する予測可能性を確保するのに役立っているものと考えられる。

(3) カナダ

カナダでは、アドバンス・ルーリングは、法律ではなく、カナダ歳入庁の発出する Circular (公表通達) で認められている。この Circular は、改正を経て、現在は、2002 年版のもの (Information Circular 70-6R5) が適用されている。この Circular が、アドバンス・ルーリングの手続や要件等の詳細を規定している。この Circular に基づくアドバンス・ルーリングは、所得税と消費税のみを対象としており、「アドバンス・インカム・タックス・ルーリング」と呼ばれている。

⁶ 前掲注 5 の平川・税務事例 41 巻 2 号 28 頁。

⁷ 前掲注 5 の平川・税務事例 41 巻 2 号 31 頁。

⁸ 前掲注 5 の平川・税務事例 41 巻 2 号 31 頁。

このアドバンス・インカム・タックス・ルーリングは、租税行政庁を拘束するとされている（上記 Circular 70-6R5 パラ 6）。しかし、2001 年 8 月に、カナダ歳入庁は、いくつかの映画に関するタックス・シェルターに対し課税処分をした後、タックス・シェルターに対するアドバンス・インカム・タックス・ルーリングは、控除を保障するものではないとアナウンスした⁹。このことから現在では、所得税法 67 条の控除を除いては拘束力があるとするのが一般的なコンセンサスである¹⁰。このアドバンス・インカム・タックス・ルーリングは、あくまでも租税行政庁のサービスであると位置付けられており、不服申立はできない。

以上、カナダのアドバンス・ルーリングをみると、租税回避については、通達に基づくものであり、拘束力も限定されていて、納税者に対する予測可能性には限界があると考えられる。

(4) オーストラリア

オーストラリアでは、アドバンス・ルーリングは、1953 年税務執行法（Taxation Administration Act）で定められており、法的拘束力のあるプライベート・ルーリング（private binding ruling、PBR）が認められている。このプライベート・ルーリングには、異議申立をすることが認められ、この異議申立決定の不服がある場合には、更に行政不服審判所や連邦裁判所への提訴が認められている¹¹。

このほか、国税庁が一般に重要性のある税務問題に関する新規のガイドラインや従来のガイドラインを修正するために、国税庁が任意に発出するパブリック・ルーリング（public ruling、PUR）や租税回避スキームについてのパブリック・ルーリングとしてプロダクト・ルーリングなどがある。このパブリック・ルーリングやプロダクト・ルーリングには、法的拘束力はあるが、不服申立までは認められていない。

租税回避で問題となるのは、プライベート・ルーリングやプロダクト・ルーリングである。このような租税回避に関するアドバンス・ルーリングについては、その回答内容の正確性や納税者からの濫用など様々な問題点も指摘されており¹²、財務省は、2004 年に「申告納税制度の状況に関する見解」¹³とするディスカッション・ペーパーを公表し、

⁹ Globe and Mail, Thursday March 31, 2005, "Investors hit as CRA say "cut" to movie shelters".

¹⁰ Peter W. Hogg, "Principles of Canadian Income Tax law" at 13.

¹¹ 前掲注 1 の酒井・税大論叢 44 号 554 頁。

¹² 松田直樹『租税回避行為の解明』238, 239 頁。

¹³ Discussion Paper March 2004, "Review of Aspects of Income Tax Self Assessment".

このパブリック・コメントを受けて、同年、「申告納税制度の状況に関する報告書」¹⁴を公表し、2005年にアドバンス・ルーリング制度の見直しをする立法¹⁵を行っている。これにより、アドバンス・ルーリング制度の拡充や改善が図られている。

以上、オーストラリアのアドバンス・ルーリングをみると、租税回避については、法律上その対象とされ、その回答には拘束力が与えられており、納税者に対する予測可能性を確保するのに役立っているものと考えられる。

3 第3章の具体的提案についての検証—文書回答手続の法制化

以上、いくつか国のアドバンス・ルーリング制度を検討したが、前記1で指摘したとおり、我が国における平成16年文書回答手続事務運営指針に基づく文書回答手続は、広い意味でのアドバンス・ルーリング制度ではあるものの、法律上の根拠に基づくものではなく、法的拘束力がないことから、納税者の予測可能性という点では限界があるといわざるを得ない。アドバンス・ルーリング制度は、カナダやオーストラリアの制度で問題となったとおり、その回答内容の正確性や納税者からの濫用などの様々な問題もあり、弊害もあるといわざるを得ない。

しかしながら、このような弊害を考慮したとしても、我が国に一般否認規定を創設するとすると、文書回答手続を法律で規定するとともに、原則として法的拘束力を与えることを検討すべきであろう。なお、ここで「法的拘束力」というのは、あくまでも租税行政庁に対する拘束力であり、裁判所に対する拘束力まで認めるべきではない。すなわち、アドバンス・ルーリングの法的拘束力というのは、租税行政庁が、文書回答を発出した場合、これに反する更正等の処分をすることは許されないということである。一方、裁判所は、租税法規に従って解釈するのであり、租税行政庁の上記回答に拘束されることはなく、仮に上記回答に反して租税行政庁が更正処分等をした場合でも、裁判所がこの更正処分等を適法とすることは許されるというべきであろう。

また、文書回答手続への不服申立の道も検討すべきであろう。オーストラリアでは、前記2(4)のとおり、連邦裁判所への提訴まで認められている。他方、我が国では、行訴法上の差止訴訟（同法3条7項）という訴訟形式を採って、更正処分等の差止めを求め、その中で文書回答の違法性を主張する道は考え得るが、文書回答自体が違法である自体の確認（実質的当事者訴訟）は、上記差止訴訟という適切な方法がある以上確認の

¹⁴ "Report on Aspects of Income Tax Self Assessment" August 2004.

¹⁵ Tax Laws Amendment (Improvements to Self Assessment) Act (No.1/2) 2005.

利益がないというべきであろう。

しかし、我が国でも、国税不服審判所への不服申立をする道を認めることは検討してよく、立法上新たにこのような「文書回答に対する審査請求」を設けることも検討する価値があると考ええる。

第2節 租税回避否認規定の濫用防止

I 問題の所在

我が国では、一般否認規定はないものの、第1章で検討されたとおり、同族会社の行為計算否認など個別否認規定はある。これらの個別否認規定のうち同族会社の行為計算否認規定のように、税務署長の判断で適用するか否かが決めるものがある。我が国で一般否認規定を設けるとした場合、このように一般否認規定を適用するか否かは税務署長の判断によることとなろう。そこで、このような裁量的な規定の場合に、税務署長がいきすぎた適用をしないようその濫用防止の措置が必要ではないかが問題となる。このような措置の一つとして、一般否認規定を適用して更正処分等を行うに当たって、諮問機関に諮問するとの手続を経ることを必要とすることが考えられる。

そこで、このような諮問機関を設置している諸外国の例として、①一般否認規定ではないものの租税回避対処規定を有しているフランスにおける権利濫用禁圧諮問委員会（du comité consultatif pour la répression des abus de droit, CCRAD）、②オーストラリアの GAAR Panel（一般否認規定委員会）を検討し、我が国においてこのような手続を導入する上での問題点を検討することとしたい。

II 一般否認規定の適用に当たっての諮問委員会

1 フランスの権利濫用禁圧諮問委員会

フランス租税手続法典 64 条は、第2章第2節IIで検討したとおり、納税者又は租税行政庁の申立てに基づき、権利濫用禁圧諮問委員会の諮問に付すとの手続を定めている。これは、この手続に付す効果として、課税庁が上記委員会の諮問に従わずに処分をしたときには、立証責任が課税庁に移ることとなる。一方、課税庁は、立証責任が自らにあることを覚悟して、租税手続法 64 条の手続を経ずに処分することも可能であるが、この場合には、加算税が 40%にとどまるのに対し、租税手続法典 64 条の手続を経て処分をしたときには、加算税が 80%となるとの効果が生ずることとなる。このように租税手続法典 64 条は、立証責任や加算税の額について的手続的效果を生じることとなる。

なお、権利濫用禁圧諮問委員会の構成員は、①国務院評定官 1 名（委員長）、②破毀

院判事 1 名、③法律学若しくは経済学の大学教授 1 名、④会計検査院主任検査官 1 名である（租税一般法典 1653C 条）。

フランスは、行政法の特色の一つとして、諮問行政であるといわれている。その趣旨は、行政権の行使に当たり、各階層の利益代表の意見を聴くことを重視しているということである。しかし、この権利濫用禁圧諮問委員会は、上記の構成員からみて、そのような利益代表により構成された諮問機関ではなく、専門家による諮問機関と考えられる。

以上、フランスの諮問機関は、法律上のものであり、諮問を経た場合の法的効果もあり、租税回避対処規定の濫用防止に役立っているものと考えられる。

2 オーストラリアの GAAR Panel

オーストラリアには、法律上ではないものの、国税庁長官は、一般否認規定を適用するに当たり、GAAR Panel に諮問することを要するとされている。この GAAR Panel については、PS LA 2005/24 (Practice Statement Law Administration) にその位置付けや手続等について詳しく規定されている。なお、この PS LA 2005/24 は、第 2 章第 2 節 II 3 でも言及したが、オーストラリアの一般否認規定意味や解釈について規定しているだけでなく、国税庁の担当者が実際に処分をするに当たってのフレームワークが 8 段階で具体的に書かれており、オーストラリアにおける一般否認規定の実際の適用について検討する上で参考となるものである。

GAAR Panel は、1998 年に初めて開催された委員会である¹⁶。構成員は、国税職員と実業界の代表者である¹⁷。GAAR Panel は、国税庁が一般否認規定に関する処分をするに当たり、できるだけ客観的に行うようにするために設けられた制度であり¹⁸、あくまでも国税庁の純粋な諮問 (purely consultative) を行う役割を担っているにすぎず、処分を行う機関ではなく、国税庁が一般否認規定の適用に当たって参考にするものにすぎない¹⁹。

納税者は、GAAR Panel の要請で出頭することはあるものの、出頭して意見を陳述するまでの権利はない²⁰。

¹⁶ Rachael Anne Tooma, "Legislating Against Tax Avoidance" at 264 Note 1167.

¹⁷ 前掲注 16 の Tooma, "Legislating Against Tax Avoidance" at 264.

¹⁸ PS LA 2005/24, パラ 23.

¹⁹ PS LA 2005/24, パラ 24.

²⁰ 前掲注 16 の Tooma, "Legislating Against Tax Avoidance" at 107.

オーストラリアの一般否認規定を分析し、一般否認規定について立法的な提言をしているトーマは、オーストラリアの現行の一般否認規定を修正するいくつかの立法的提言をしているが、その中でも GAAR Panel の役割に期待するところが大きく、オーストラリアの証券委員会 (Australian Securities and Investment Commission, ASIC) の例を引いて、GAAR Panel に法律上の根拠を与えて、国税庁が処分をすることそのものにも意見を言える機関とすべきと提言している²¹。

以上、オーストラリアの諮問機関は、法律上のものではなく、諮問についても単なる参考意見にすぎないとされ、一般否認規定の濫用防止については限界があるものと思われる。

3 第3章の具体的提案の検証—諮問委員会の創設

以上、いくつかの国の諮問委員会の制度を検討したが、我が国において、一般否認規定を導入するのであれば、このような諮問委員会を法律上設けるべきであろう。委員は、国税職員、専門家さらには実業界の代表を加え、社会の実態に即した判断をするよう工夫すべきであろう。

²¹ 前掲注 16 の Tooma, "Legislating Against Tax Avoidance" at 260-271, 283-284.

終章

酒井克彦

I 租税回避の定義

租税回避行為を租税法の規定の網の目を潜って行われるものであるとすると、そもそも国民の同意である「法律」の制定時に想定していなかった行為であるともいえる。すなわち、租税法主義がそもそも自己同意を前提としたものであるとするならば、自己同意の及ばなかった行為が租税回避行為であるともいえよう。したがって、租税回避行為が国民の承認したものであるとする理解は根本的に誤りであり、国民が想定していなかった行為とはいえども、決して国民に承認された行為であるとはいえないように思われる。

そこで、かような文脈で租税回避を捉え、これを分析すると、課税根拠規定を前提としたものと、課税減免規定を前提としたものとに分けることができる。この点、今村隆委員の定義に従えば、前者の租税回避を、「課税根拠規定の要件の文言には形式的には該当しないが、該当しないとすると当該課税根拠規定が課税対象を規定している趣旨・目的に反すること」とし、後者の租税回避を、「課税減免規定の要件の文言には形式的には該当するが、該当するとすると当該減免規定が減免するとしている趣旨・目的に反することであり、本来的減免規定の場合には、本来的に減免するとしている趣旨・目的に反することであり、政策的減免規定の場合には、当該政策的理由に反すること」となる。

ここにいう租税回避の定義は、いずれも租税回避を「規定の趣旨・目的に反すること」と位置付けているが、このような視角は、前述したように、租税回避は他の一般国民の予測の裏をかく行為という点で、自己同意と同一視し得る事前承認たる法律の趣旨や目的に反する租税回避行為を積極的には認めないとする意味をそこに見出すことができる。これは、本報告書が考える否認されるべき租税回避の定義に最も近いものであると考える。

II 現行租税法における否認規定の限界

もっとも現行租税法において上述のような租税回避が否認され、問題点が解消されている

のであれば、何ら問題とすべきではないように思われる。

しかしながら、金子宏教授が、既に昭和 58 年当時に、「法人税法 22 条 2 項が租税回避否認規定として大きな機能を有していることは否定できないとしても、今日の経済社会の実態に即応していないという意味で、それは大きな限界をもっているというべきであろう。今後、租税回避の手段が巧妙化するにつれて、その限界はますます強く意識されるようになるのではないか。」と指摘している(法学協会編「法学協会百周年記念論文集[第 2 巻]」178 頁・有斐閣 1983)ように、個別否認規定の限界はしばしば論じられてきたところである。

例えば、現行法における代表的な租税回避否認規定として、同族会社の行為計算否認規定があるが、この規定の根拠はもっぱら同族会社の株主と役員構成の特殊性に求められる。すなわち、会社役員と株主とは、相互に牽制して共通の利益を達成することが期待されているが、同族会社にあつては、この両者の間に対立関係がないか、又は極めて希薄であるところから、例えば、会社の利益を減少させて役員の利益増大を図るという通常の会社では予想できないような行為がなされることがあり得る。そこで、同族会社が法人税を減少させるような行為又は計算を行ったような場合には、租税負担の公平の観点から、これを否認し、課税標準若しくは欠損金額又は法人税額を計算する必要があるのである。

もっとも、租税の負担を減少させようとする行為はなにも同族会社の行為に限定されるわけでは決していない。むしろ、近年では同族会社ではない外資系企業などの租税回避事例が頻発しており、同族会社のみを対象とした租税回避否認規定の限界が露呈してきているのが現状であるともいえよう。

Ⅲ 諸外国の租税回避否認規定

一般否認規定というと、我が国では、ドイツの租税通則法 42 条の一般否認規定が有名であるが、世界をみると、ドイツを始めとする大陸法系の国だけではなく、オーストラリア、ニュージーランドのような英米法系の国でも古くから一般否認規定が制定されている。また、最近では、一般否認規定を導入する国々が増加しており、先進諸国の中で一般否認規定を制定してないのは、アメリカ、イギリス及び日本といっても過言ではないくらいである。

諸外国の租税回避否認規定は、様々な観点での類型化が可能と考えられるが、まず、適用対象の広狭でみたとき、段階的取引のような取引に絞っているもの(段階的取引否認型)とそれ以外の取引も包括的に対象としているもの(包括否認型)とに分けることができる。さ

らに、適用対象が広汎な包括型の場合、否認する基準として、①取引の異常性を基準としているもの（異常性基準）、②取引が濫用に当たるか否かを基準としているもの（濫用基準）、③取引における事業目的の有無を基準としているもの（事業目的基準）に分けることができる。

具体的には、段階的取引型の一般否認規定としては、①オランダの一般租税法典、②ベルギーの所得税法がこれに当たり、また、③韓国の国税基本法もこの類型に当たると考えられる。

一方、包括否認型のうち、異常性基準を採用したものとしては、南アフリカの旧規定がこれに当たり、濫用基準を採用したものとしては、①ドイツの租税通則法、②カナダの所得税法、③ニュージーランドの所得税法がこれに当たり、事業目的基準を採用したものとしては、①オーストラリアの所得税賦課法、②南アフリカの所得税法、③香港の内国歳入法がこれに当たり、また、スペインの一般租税法典や中国の特別納税調整実施弁法もこれに当たると考えられる。

そこで、これらの類型を実効性や予測可能性という観点から眺めると、まず、段階的取引否認型は、その対象が限定されていることから、明確性の点では比較的問題が少ないが、一方で実効性の点で限界がある。

包括否認型のうち、異常性基準は、そもそもこのような基準を採用していた国に限られている上、現代の多様な取引に対しては無力である。濫用基準は、明確性の点では、事業目的基準よりは明確ではあるが、リース・バック取引を否認することができず、このような取引に対しては実効性の点で問題がある。事業目的基準は、リース・バック取引も否認の対象とすることが可能であり、実効性の点では最も優れている。しかし、明確性の点で問題があり、この基準を採用するときは、いかに明確性を確保するかが問題となる。

IV 租税回避否認規定の具体的提案

国税通則法に租税回避に対する措置として、具体的には、例えば、「納税者は、租税回避行為に基づく申告をすることができない」ということを条文上に謳い、「租税回避行為があるときは、税務署長は、当該租税回避行為にかかわらず、取引、その他事実及び諸関係に適合するように課税しなければならない」旨を規定すべきではなかろうか。

否認されるべき租税回避の定義から、一般的否認規定として、①私法上の形成可能性の濫

用及び②課税減免制度の濫用の場合を包摂する規定が必要であるとする。もっとも、これら2つの濫用に対する否認規定の置き方には差異を設けるべきである。

すなわち、①私法上の形成可能性の濫用については、租税負担減少を客観的に判断するために、タックスベネフィットが他の経済的理由に基づくベネフィットよりも過大である場合には、租税回避と認め、これを否認するという規定も考えられるところであるが、否認すべき租税回避以外の行為が、結果的にタックスベネフィットのみが大きいという金額の多寡のみで課税されることについては躊躇を覚える。私法上有効な契約等の関係を基礎としている上で、租税負担の軽減という主観がないにも拘わらずこれを否認することには賛成し辛い。したがって、主観的要素によって濫用の有無を判断すべきではないかと考える。もっとも、主観的要素は納税者に操作されやすいという側面があるし、主観面を課税当局が立証することには相当の困難が伴う。そこで、課税当局としては、技巧的取引であるとか、事業目的がないとかといった要件(事業目的基準)のみを立証すれば足りるとする客観的テストによって判断するのが現実的であろう。ただし、その客観的要件としては、経験則からみて、租税回避の意図ありと推認し得るような要件の充足を必要とすべきであるとする。租税回避の主観についての客観的テストを用意することは重要であるとする。

上記のような租税回避の意図ありと推認し得るようなテストを充足すれば一義的に租税回避と認定されるとしながらも、租税回避の意図が欠如していれば否認されるべき租税回避とはいえないと考えるべきであるから、納税者側からの反証の機会として、租税回避目的がなかったとする主張の余地も導入すべきではないかと考える。

②課税減免規定の適用は原則的には節税との境界が明確ではないため、より客観的な見地からの判断を可能とする必要があるとする。そこで、客観的基準によって濫用を判断できるように、経済的実質要件がその判断基準として最も適当ではなかろうか。具体的には、「税引前利益と租税便益とを現在価値ベースで比較して、前者が後者を上回ること」とすることが考えられる。ここでも、主観なきところには租税回避の否認をなしえないという考え方を貫くべきではないかと考え、納税者側からの反証の機会として、租税回避目的がなかったとする主張の余地も導入すべきではないかと考える。

V 租税回避への対処についての手続面の検証

一般否認規定を創設するに当たり、手続面での納税者の予測可能性の確保の措置も必要で

あるが、まずは、一般否認規定の立法の在り方が問題となろう。すなわち、一般否認規定の立法に当たっては、単に抽象的な規定にとどまったのでは、租税回避を防止するための威嚇的效果を期待した立法にとどまり、租税回避の事案が実際に裁判で争われる現状をみると、余り意味のあるものとはいえないであろう。そうすると、一般否認規定の立法に当たっては、訴訟に耐え得るようにするため、可能な限り、具体的な要件とすべきであり、また、法律で、いくつか典型例を例示した上、法律で政令に委任して、そこで租税回避をできるだけ例示するのが望ましいであろう。このような具体的な要件を明示する一般否認規定により、納税者もどのような取引が租税回避に当たるか具体的な指針を得ることができ、明確性の確保につながるであろう。このように一般否認規定の立法の在り方が、手続面での措置の前提となる。

そのような手続面での措置として、まず、一般否認規定の適用について納税者側から租税行政庁に対し照会する制度の導入が考えられる。我が国でも、一応通達によって、文書回答手続が制定はされているがまだまだ不十分であり、検討すべき点も多々ある。特に一般否認規定の適用についての照会制度を導入するに当たっては様々な問題点も考えられる。

次に、一般否認規定導入に当たっての手続面での措置として、一般否認規定を租税行政庁が濫用することを防止するため、租税行政庁が一般否認規定を適用するに当たって諮問機関に諮問する制度の導入が考えられる。

【参考資料】 各国の租税回避否認規定

1 大陸法系諸国

(1) ドイツ

(Abgabenordnung 42 条,原文) 1977 年制定, 2002 年改正(1 項 2 文を追加), 2008 年改正 (2 項を追加)

42 (1) 1Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. 2Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. 3Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

(2) 1Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. 2Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

(日本語訳)

○租税通則法 42 条

1 項 法の形成可能性の濫用によって租税法律を回避することはできない。個別租税法規の租税回避防止規定の要件が充足されるときは、法律効果は、各規定によって定める。さもない限り、2 項でいう濫用が存在する場合には、租税請求権は、あたかも経済事象に適合した法的形成が存するかのように成立する。

2 項 納税義務者又は第三者を相当な形成と比べて法律に定めのない租税便益へと導くような不相当な法的形成が選択された場合に、濫用は存する。納税義務者が選択した形成について、諸事情の全体像から相当な租税以外の理由の存することを

立証すれば、この限りではない。

(2) フランス

(Livres de procédures fiscales Art. L64, 原文) 1987 年制定

Art. L64 Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses :

- a) Qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés ;
- b) Ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ;
- c) Ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention.

L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit.

L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus feront l'objet d'un rapport annuel.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

(日本語訳)

○租税手続法典 64 条

次に掲げるような約款を利用し、契約又は取決めの真実の効力を隠蔽するような行為は、課税庁に対抗できない。

- (a) 登録税若しくは不動産公示税を少なくさせるような行為
- (b) 又は、利益若しくは所得の実現、譲渡などを隠蔽する行為
- (c) 又は、契約若しくは取決めの履行として実現された取引に対応する売上税の納付

を全部若しくは一部、回避する行為

課税庁は、係争の取引に関し、その真実の性質を復元させる権利をもつ。本条に基づき通知された更正に関し見解の不一致が存在する場合、納税義務者の申立てに基づき、係争事案は権利濫用禁圧諮問委員会の答申に委ねられる。課税庁も、また、その下された答申が年間報告の対象となる当該委員会の答申に係争事案を委ねることができる。

課税庁が、当該委員会の答申に従わない場合、当該課税庁が、その更正の適法性を立証しなければならない。

(3) スペイン

(Ley General Tributaria Artículo 15,原文) 2004 年制定

15 (1) Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- (a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- (b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

(2) Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta Ley.

(3) En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

16(1) En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

(2) La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en

el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

- (3) En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

(General Tax law 15 条,英訳,注1) 2004 年制定

15(1) A conflict in applying tax law is understood to exist where a taxable fact is avoided in whole or in part or the tax assessment basis or tax liability is reduced by means of acts or transactions in which the following circumstances are given:

- (a) Where, taken individually or as a whole, the acts or transactions are notoriously crafty or improper for achieving the result obtained.
- (b) Where no material legal or economic effects are achieved by using the acts or transactions in question, other than tax savings and similar effects to those that would have been achieved with the usual or normal acts or transactions.

(2) So that the Tax Administration may find that there is a conflict in applying the tax law, a prior report to that effect is required from the Consultative Committee referred to in Section 159 of this Act.

(3) In assessments drawn up as a result of what is foreseen in this Section, tax shall be claimed by applying the provisions for the usual or normal acts or transactions or by doing away with the tax benefits obtained, and interest for delayed payment shall be charged, without any sanctions being imposed.

16(1) If the acts or transactions where simulation exists, the taxable event will be the effectively carried out by the parties.

(日本語訳)

○一般租税法典 15 条

注1 15 条については、South African Revenue Service, "Discussion Paper on Tax Avoidance and Section 103 of the Income Tax Act, 1962 (ACT NO. 58 of 1962)" (2005) at 73。16 条については、Gonzalo Rodés "Economic Substance Around the World" at 51。

- 1 項 租税法適用に当たっての抵触は、課税事実が、以下の状況によって与えられる行為や取引によって賦課や租税負担を全部又は一部避けようとするときに存在すると考えられる。
 - a) 当該行為や取引が、個別に又は全体として、当該結果を達成するため悪い意味で技巧的か不当な場合
 - b) 当該行為や取引によって達成される法的又は経済的実質が、通常で正常な行為又は取引によって達成されるであろう節税それと同様の結果にほかならない場合
- 2 項 課税当局は、租税法における抵触があるかも知れないと認めたときは、その効果の最初の報告は、この法律の 159 条において述べられている諮問委員会から要求される。
- 3 項 この条項において予想される結果として並べられた賦課においては、いかなる制裁もなしに、租税は、通常で正常な行為や取引のための条項の適用が主張され、又は、得られた租税上の便益をやめたり、支払いの延期のための利益を負担させなければならない。

(4) オランダ

(Algemene Wet inzake Rijksbelastinge Artikel 31,原文) 1925 年制定

Voor de heffing van directe belastingen en de inkomstenbelasting wordt geen rekening gehouden met rechtshandelingen waarvan op grond van omstandigheid dat zij geen wezenlijke verandering van feitelijke verhoudingen hebben ten doel gehad, of op grond van andere bepaalde feiten en omstandigheden moet worden aangenomen dat zij zouden achterwege gebleven zijn indien daarmee niet de heffing van belasting voor het vervolg geheel of ten dele zou worden onmogelijk gemaakt.

(General Taxes Act 31 条,英訳,注2)

31 For the levy of taxes there shall be ignored such legal actions of which ,based on

注2 Stef van Wheeghel, "Anti-Abuse Measures and the Application of Tax Treaties in the Netherlands" Bulletin for International taxation August/September 2006 at 359

the circumstance that they did not purport to bring about a substantive change in the factual relations or in respect of which based on other facts and circumstances, it must be assumed that they would not have been undertaken if, as a result thereof, the levy of tax in the future would be wholly or partly made impossible.

(日本語訳)

○一般租税法 31 条

他の事実や状況に基づくと、一般の人が推測するような現実の関係や行為に実質的な変化を生じないことから、賦課の全部又は一部を不可能にするために役立つのでなければ考慮されなかったような法的行為は、直接税の賦課の際に考慮されない。

(5) ベルギー

(Rechtspersonenbelasting Art.340,原文) 1993 年制定

344(1) Aan de Administratie der Directe Belastingen kan niet wouden toegeworpen, de juridische kwalificatie door de partijen gegeven aan akte alsook aan afzonderlike akten die eenzelfde verrichtig tot stand brengen, wanneer de adminsratie door vermoedens of door andere in Art.340 vermelde bewijismiddelen vaststelt dat die kwalificatie tot doel heeft de belasting te ontwijken, tenzij de belastinglichtige bewijst dat die kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt.

(Income Tax Code 344 条,英訳,注3)

344(1) The legal characterization given by the parties to an act or to separate acts which together realize the same operation is not binding on the income tax authorities when those suthorities determine, by means of presumptions or other proof admitted by Article 340, that this charactrization aims at avoiding taxes, unless the taxpayer proves that his characterization is justified by legitimate needs of a financila or economic nature.

注3 Luc de Broe, "International Tax Plannig and Prevention of Abuse" at 158

(日本語訳)

○所得税法 344 条 1 項

当事者によって、ある行為または同一の作用を実現するための別々の行為に対して与えられた法的性質は、納税者の方で金融上又は経済的な性質の必要性によって正当化されることを証明しない限り、税務当局がこの法的性質が租税を回避することを目指していることを推定又は 340 条の方法によって証明したときには、税務当局を拘束しない。」

2 英米法系諸国

(1) カナダ

(Income Tax Act 245 条, 原文・英語版) 1988 年制定, 2005 年一部改正(245 条 4 項)

245(1) Definitions – In this section,

“tax benefit” means a reduction, avoidance or deferral of tax or other amount payable under this Act or an increase in a refund of tax or other amount under this Act.

“tax consequences” to a person means the amount of income, taxable income, or taxable income earned in Canada of, tax or other amount payable by or refundable to the person under this Act, or any other amount that is relevant for the purposes of computing that amount;

“transaction” includes an arrangement or event.

245(2) Where a transaction is an avoidance transaction, the tax consequences to a person shall be determined as is reasonable in the circumstances in order to deny a tax benefit that, but for this section, would result, directly or indirectly, from that transaction or from a series of transactions that includes that transaction.

245(3) An avoidance transaction means any transaction

(a) that, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for bona fide purposes other than to obtain

the tax benefit; or

- (b) that is part of a series of transactions, which series, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for bona fide purposes other than to obtain the tax benefit.

245(4) Subsection 245(2) applies to a transaction Only if it may reasonably be considered that the transaction

- (a) would, if this Act were read without reference to this section, result directly or indirectly in a misuse of the provisions of any one or more of
 - (i) this Act,
 - (ii) the Income Tax Regulations,
 - (iii) the Income Tax application Rules,
 - (iv) a tax treaty, or
 - (v) any other enactment that is relevant in computing tax or any other amount payable by or refundable to a person under this Act in determining any amount that is relevant for the purposes of that computation; or
- (b) would result directly or indirectly in an abuse having regard to the provisions of this Act, other than this section, read as a whole.

245(5) Without restricting the generality of subsection 245(2),

- (a) any deduction in computing income, taxable income, taxable income earned in Canada or tax payable or any part thereof may be allowed or disallowed in whole or in part,
- (b) any such deduction, any income, loss or other amount or part thereof may be allocated to any person,
 - (i) the nature of any payment or other amount may be recharacterised, and
 - (ii) the tax effects that would otherwise result from the application of other provisions of this Act may be ignored, in determining the tax consequences to a person as is reasonable in the circumstances in order to deny a tax benefit that would, but for this section, result, directly or indirectly, from an avoidance transaction.

245(6) Where with respect to a transaction

- (a) a notice of assessment, reassessment or additional assessment involving the application of subsection 245(2) with respect to the transaction has been sent to a person, or
- (b) a notice of determination pursuant to subsection 152(1.11) has been sent to a person with respect to the transaction any person (other than a person referred to in paragraph 245(6)(a) or 245(6)(b)) shall be entitled, within 180 days after the day of mailing of the notice, to request in writing that the Minister make an assessment, reassessment or additional assessment applying subsection 245(2) or make a determination applying subsection 152(1.11) with respect to that transaction.

245(7) Notwithstanding any other provision of this Act, the tax consequences to any person, following the application of this section, shall only be determined through a notice of assessment, reassessment, additional assessment or determination pursuant to subsection 152(1.11) involving the application of this section.

245(8) On receipt of a request by a person under subsection 245(6), the Minister shall, with all due dispatch, consider the request and, notwithstanding subsection 152(4), assess, reassess or make an additional assessment or determination pursuant to subsection 152(1.11) with respect to that person, except that an assessment, reassessment, additional assessment or determination may be made under this subsection only to the extent that it may reasonably be regarded as relating to the transaction referred to in subsection 245(6).

(日本語抄訳)

○所得税法 245 条

1 項 (定義)

本条での用語の意義

『租税上の便益』 この法律により支払うべき税額若しくはその他の金額の減少、回避若しくは繰延べ又はこの法律により受け取る還付税額若しくはその他の金額

の増加。また、租税条約を除く本法律によるそれらと租税条約の結果としての本法律によるそれらを含む。

『租税上の効果』 ある人に対する租税上の効果とは、所得金額、課税所得金額若しくはカナダにおいて稼得した課税所得金額、又はそれらの金額を計算する目的に關係するその他のすべての金額

『取引』 これは、取決めや出来事を含む。

2項（一般否認規定）

ある取引が租税回避取引である場合、ある人に対する租税上の効果は、本条がなければ、当該取引又は当該取引を含む一連の取引から直接または間接に生じるであろう租税上の便益について、これを否定するために、その状況において合理的であるように決定すべきである。

3項（租税回避取引）

租税回避取引とは、下記に当たるいかなる取引をも意味している。

租税回避取引とは、下記に当たるいかなる取引をも意味している。

(a) その取引が主に（**primarily**）租税上の便益を得ること以外の真実の目的のために行われ又は取り決められたと合理的に考えられる場合でないのに、本条がなかったならば、直接又は間接に租税上の便益を生じさせることとなるような取引

又は

(b) その取引が主に租税上の便益を得ること以外の真実の目的のために行われ又は取り決められたと合理的に考えられる場合でないのに、本条がなかったならば、直接又は間接に租税上の便益を生じさせることとなるような一連の取引の一部の取引

4項（2項の適用）

2項は、ある取引が合理的に考えると下記のとおりと考えられる場合にのみ適用される。

(a) 本条を参照しないで本法律を読むと、直接的若しくは間接的に、下記の1つ又は複数の条項の誤用が生じる場合

(i) 本法律

(ii) 所得税規則

(iii) 所得税適用規則

(iv) 租税条約

若しくは

(v) その他のすべての法律であって、税額若しくは本法律に基づきある人の支払うべき若しくは還付すべきすべて金額の計算又は税額の計算の目的に関係するすべての金額を決定に関連するもの

又は

(b) 本条以外の上記条項を全体として読んで考慮すると、直接的若しくは間接的に、濫用に当たる場合

5 項（租税上の効果の決定）

2 項の一般性に限定がされていないこと、また、その他の法律にもかかわらず、本条がなければ、租税回避取引から直接又は間接に生じたであろう租税上の便益を否定するためにその状況を合理的に判断して租税上の効果の決定をするに当たっては、下記のとおり留意しなければならない。

- (a) 所得金額、課税所得金額若しくはカナダで稼得した課税所得金額又は支払うべき金額その他これらの一部の計算におけるいかなる経費控除、所得控除又は免除は、全体又は一部として認容又は否認する
- (b) 上記のようないかなる経費控除、所得控除若しくは免除又は所得、損失若しくはこれらの一部の他の金額は、すべての人に配賦する
- (c) いかなる支払い又はその他の金額は、再構成する
- (d) さもなくば本法律の他の条項の適用の結果から生じたであろう課税上の効果は無視される。

(2) オーストラリア

(Income Tax Assessment Act 1936 PART IV A ~H) 1981 年制定

PART IVA—SCHEMES TO REDUCE INCOME TAX

177A Interpretation

(1) In this Part, unless the contrary intention appears:

"capital loss" has the meaning given by subsection 995-1(1) of the Income Tax Assessment Act 1997 .

"foreign tax credit" means a credit within the meaning of Division 19 of Part III.

"scheme" means:

- (a) any agreement, arrangement, understanding, promise or undertaking, whether express or implied and whether or not enforceable, or intended to be enforceable, by legal proceedings; and
- (b) any scheme, plan, proposal, action, course of action or course of conduct.

"taxpayer" includes a taxpayer in the capacity of a trustee.

- (2) The definition of taxpayer in subsection (1) shall not be taken to affect in any way the interpretation of that expression where it is used in this Act other than this Part.
- (3) The reference in the definition of scheme in subsection (1) to a scheme, plan, proposal, action, course of action or course of conduct shall be read as including a reference to a unilateral scheme, plan, proposal, action, course of action or course of conduct, as the case may be.
- (4) A reference in this Part to the carrying out of a scheme by a person shall be read as including a reference to the carrying out of a scheme by a person together with another person or other persons.
- (5) A reference in this Part to a scheme or a part of a scheme being entered into or carried out by a person for a particular purpose shall be read as including a reference to the scheme or the part of the scheme being entered into or carried out by the person for 2 or more purposes of which that particular purpose is the dominant purpose.

177B Operation of Part

- (1) Subject to subsection (2), nothing in the provisions of this Act other than this Part or in the International Tax Agreements Act 1953 or in the Petroleum (Timor Sea Treaty) Act 2003 shall be taken to limit the operation of this Part.
- (2) This Part shall not be taken to affect the operation of Division 16C of Part III or the operation of Schedule 2G.
- (3) Where a provision of this Act other than this Part is expressed to have effect

where a deduction would be allowable to a taxpayer but for or apart from a provision or provisions of this Act, the reference to that provision or to those provisions, as the case may be, shall be read as including a reference to subsection 177F(1).

- (4) Where a provision of this Act other than this Part is expressed to have effect where a deduction would otherwise be allowable to a taxpayer, that provision shall be deemed to be expressed to have effect where a deduction would, but for subsection 177F(1), be otherwise allowable to the taxpayer.

177C Tax benefits

- (1) Subject to this section, a reference in this Part to the obtaining by a taxpayer of a tax benefit in connection with a scheme shall be read as a reference to:
- (a) an amount not being included in the assessable income of the taxpayer of a year of income where that amount would have been included, or might reasonably be expected to have been included, in the assessable income of the taxpayer of that year of income if the scheme had not been entered into or carried out; or
 - (b) a deduction being allowable to the taxpayer in relation to a year of income where the whole or a part of that deduction would not have been allowable, or might reasonably be expected not to have been allowable, to the taxpayer in relation to that year of income if the scheme had not been entered into or carried out; or
 - (ba) a capital loss being incurred by the taxpayer during a year of income where the whole or a part of that capital loss would not have been, or might reasonably be expected not to have been, incurred by the taxpayer during the year of income if the scheme had not been entered into or carried out; or
 - (bb) a foreign tax credit being allowable to the taxpayer where the whole or a part of that foreign tax credit would not have been allowable, or might reasonably be expected not to have been allowable, to the taxpayer if the scheme had not been entered into or carried out; and, for the purposes of this Part, the amount of the tax benefit shall be taken to be:
 - (c) in a case to which paragraph (a) applies—the amount referred to in that

- paragraph; and
- (d) in a case to which paragraph (b) applies—the amount of the whole of the deduction or of the part of the deduction, as the case may be, referred to in that paragraph; and
 - (e) in a case to which paragraph (ba) applies—the amount of the whole of the capital loss or of the part of the capital loss, as the case may be, referred to in that paragraph; and
 - (f) in a case where paragraph (bb) applies—the amount of the whole of the foreign tax credit or of the part of the foreign tax credit, as the case may be, referred to in that paragraph.
- (2) A reference in this Part to the obtaining by a taxpayer of a tax benefit in connection with a scheme shall be read as not including a reference to:
- (a) the assessable income of the taxpayer of a year of income not including an amount that would have been included, or might reasonably be expected to have been included, in the assessable income of the taxpayer of that year of income if the scheme had not been entered into or carried out where:
 - (i) the non - inclusion of the amount in the assessable income of the taxpayer is attributable to the making of an agreement, choice, declaration, agreement, election, selection or choice, the giving of a notice or the exercise of an option (expressly provided for by this Act other than section 160ZP or 160ZZO or the Income Tax Assessment Act 1997) by any person, except one under Subdivision 126-B, 170-B or 960-D of the Income Tax Assessment Act 1997 ;
 - and
 - (ii) the scheme was not entered into or carried out by any person for the purpose of creating any circumstance or state of affairs the existence of which is necessary to enable the declaration, agreement, election, selection, choice, notice or option to be made, given or exercised, as the case may be; or
 - (b) a deduction being allowable to the taxpayer in relation to a year of income the whole or a part of which would not have been, or might reasonably be expected not to have been, allowable to the taxpayer in relation to that year of income if

the scheme had not been entered into or carried out where:

- (i) the allowance of the deduction to the taxpayer is attributable to the making of a declaration, agreement, election, selection or choice, the giving of a notice or the exercise of an option by any person, being a declaration, agreement, election, selection, choice, notice or option expressly provided for by this Act or the Income Tax Assessment Act 1997, except one under Subdivision 960 - D of the Income Tax Assessment Act 1997; and
 - (ii) the scheme was not entered into or carried out by any person for the purpose of creating any circumstance or state of affairs the existence of which is necessary to enable the declaration, agreement, election, selection, choice, notice or option to be made, given or exercised, as the case may be; or
- (c) a capital loss being incurred by the taxpayer during a year of income the whole or part of which would not have been, or might reasonably be expected not to have been, incurred by the taxpayer during the year of income if the scheme had not been entered into or carried out where:
- (i) the incurring of the capital loss by the taxpayer is attributable to the making of a declaration, agreement, choice, election or selection, the giving of a notice or the exercise of an option (expressly provided for by this Act or the Income Tax Assessment Act 1997) by any person, except one under Subdivision 126-B, 170-B or 960-D of the Income Tax Assessment Act 1997; and
 - (ii) the scheme was not entered into or carried out by any person for the purpose of creating any circumstance or state of affairs the existence of which is necessary to enable the declaration, agreement, election, selection, notice or option to be made, given or exercised, as the case may be; or
- (d) a foreign tax credit being allowable to the taxpayer the whole or a part of which would not have been, or might reasonably be expected not to have been, allowable to the taxpayer if the scheme had not been entered into or carried out, where:
- (i) the allowance of the foreign tax credit to the taxpayer is attributable to the making of a declaration, agreement, election, selection or choice, the giving of a

notice or the exercise of an option by any person, being a declaration, agreement, election, selection, choice, notice or option expressly provided for by this Act; and

- (ii) the scheme was not entered into or carried out by any person for the purpose of creating any circumstance or state of affairs the existence of which is necessary to enable the declaration, agreement, election, selection, choice, notice or option to be made, given or exercised, as the case may be.

(2A) A reference in this Part to the obtaining by a taxpayer of a tax benefit in connection with a scheme is to be read as not including a reference to:

- (a) the assessable income of the taxpayer of a year of income not including an amount that would have been included, or might reasonably be expected to have been included, in the assessable income of the taxpayer of that year of income if the scheme had not been entered into or carried out where:

- (i) the non - inclusion of the amount in the assessable income of the taxpayer is attributable to the making of a choice under Subdivision 126-B of the Income Tax Assessment Act 1997 or an agreement under Subdivision 170-B of that Act; and
- (ii) the scheme consisted solely of the making of the agreement or election; or

- (b) a capital loss being incurred by the taxpayer during a year of income the whole or part of which would not have been, or might reasonably be expected not to have been, incurred by the taxpayer during the year of income if the scheme had not been entered into or carried out where:

- (i) the incurring of the capital loss by the taxpayer is attributable to the making of a choice under Subdivision 126-B of the Income Tax Assessment Act 1997 or an agreement under Subdivision 170-B of that Act; and
- (ii) the scheme consisted solely of the making of the agreement or election.

(3) For the purposes of subparagraph (2)(a)(i), (b)(i), (c)(i) or (d)(i) or (2A)(a)(i) or (b)(i):

- (a) the non-inclusion of an amount in the assessable income of a taxpayer; or
- (b) the allowance of a deduction to a taxpayer; or
- (c) the incurring of a capital loss by a taxpayer; or is taken to be attributable to the making of a declaration, election, agreement or selection, the giving of a notice or

the exercise of an option where, if the declaration, election, agreement, selection, notice or option had not been made, given or exercised, as the case may be:

- (ca) the allowance of a foreign tax credit to a taxpayer;
 - (d) the amount would have been included in that assessable income; or
 - (e) the deduction would not have been allowable; or
 - (f) the capital loss would not have been incurred; or
 - (g) the foreign tax credit would not have been allowable.
- (4) To avoid doubt, paragraph (1)(a) applies to a scheme if:
- (a) an amount of income is not included in the assessable income of the taxpayer of a year of income; and
 - (b) an amount would have been included, or might reasonably be expected to have been included, in the assessable income if the scheme had not been entered into or carried out; and
 - (c) instead, the taxpayer or any other taxpayer makes a discount capital gain (within the meaning of the Income Tax Assessment Act 1997) for that or any other year of income.
- (5) Subsection (4) does not limit the generality of any other provision of this Part.

177CA Withholding tax avoidance

- (1) This section applies in relation to a particular amount if a taxpayer is not liable to pay withholding tax on an amount where that taxpayer would have, or could reasonably be expected to have, been liable to pay withholding tax on the amount if a scheme had not been entered into or carried out.
- (2) For the purposes of this Part, if this section applies in relation to an amount, the taxpayer is taken to have obtained a tax benefit in connection with the scheme of an amount equal to the amount mentioned in subsection (1).

177D Schemes to which Part applies

This Part applies to any scheme that has been or is entered into after 27 May 1981, and to any scheme that has been or is carried out or commenced to be carried out

after that date (other than a scheme that was entered into on or before that date), whether the scheme has been or is entered into or carried out in Australia or outside Australia or partly in Australia and partly outside Australia, where:

- (a) a taxpayer (in this section referred to as the relevant taxpayer) has obtained, or would but for section 177F obtain, a tax benefit in connection with the scheme; and
- (b) having regard to:
 - (i) the manner in which the scheme was entered into or carried out;
 - (ii) the form and substance of the scheme;
 - (iii) the time at which the scheme was entered into and the length of the period during which the scheme was carried out;
 - (iv) the result in relation to the operation of this Act that, but for this Part, would be achieved by the scheme;
 - (v) any change in the financial position of the relevant taxpayer that has resulted, will result, or may reasonably be expected to result, from the scheme;
 - (vi) any change in the financial position of any person who has, or has had, any connection (whether of a business, family or other nature) with the relevant taxpayer, being a change that has resulted, will result or may reasonably be expected to result, from the scheme;
 - (vii) any other consequence for the relevant taxpayer, or for any person referred to in subparagraph (vi), of the scheme having been entered into or carried out; and
 - (viii) the nature of any connection (whether of a business, family or other nature) between the relevant taxpayer and any person referred to in subparagraph (vi); it would be concluded that the person, or one of the persons, who entered into or carried out the scheme or any part of the scheme did so for the purpose of enabling the relevant taxpayer to obtain a tax benefit in connection with the scheme or of enabling the relevant taxpayer and another taxpayer or other taxpayers each to obtain a tax benefit in connection with the scheme (whether or not that person who entered into or carried out the scheme or any part of the scheme is the relevant taxpayer or is the other taxpayer or one of the other taxpayers).

177E Stripping of company profits

- (1) Where:
- (a) as a result of a scheme that is, in relation to a company:
 - (i) a scheme by way of or in the nature of dividend stripping; or
 - (ii) a scheme having substantially the effect of a scheme by way of or in the nature of a dividend stripping; any property of the company is disposed of;
 - (b) in the opinion of the Commissioner, the disposal of that property represents, in whole or in part, a distribution (whether to a shareholder or another person) of profits of the company (whether of the accounting period in which the disposal occurred or of any earlier or later accounting period);
 - (c) if, immediately before the scheme was entered into, the company had paid a dividend out of profits of an amount equal to the amount determined by the Commissioner to be the amount of profits the distribution of which is, in his opinion, represented by the disposal of the property referred to in paragraph (a), an amount (in this subsection referred to as the notional amount) would have been included, or might reasonably be expected to have been included, by reason of the payment of that dividend, in the assessable income of a taxpayer of a year of income; and
 - (d) the scheme has been or is entered into after 27 May 1981, whether in Australia or outside Australia; the following provisions have effect:
 - (e) the scheme shall be taken to be a scheme to which this Part applies;
 - (f) for the purposes of section 177F, the taxpayer shall be taken to have obtained a tax benefit in connection with the scheme that is referable to the notional amount not being included in the assessable income of the taxpayer of the year of income; and
 - (g) the amount of that tax benefit shall be taken to be the notional amount.
- (2) Without limiting the generality of subsection (1), a reference in that subsection to the disposal of property of a company shall be read as including a reference to:
- (a) the payment of a dividend by the company;
 - (b) the making of a loan by the company (whether or not it is intended or likely

that the loan will be repaid);

- (c) a bailment of property by the company; and
- (d) any transaction having the effect, directly or indirectly, of diminishing the value of any property of the company.

(2A) This section:

- (a) applies to a non - share equity interest in the same way as it applies to a share;

and

- (b) applies to an equity holder in the same way as it applies to a shareholder;

and

- (c) applies to a non - share dividend in the same way as it applies to a dividend.

- (3) In this section, property includes a chose in action and also includes any estate, interest, right or power, whether at law or in equity, in or over property.

177 EA Creation of franking debit or cancellation of franking credits

- (1) In this section, unless the contrary intention appears:

"relevant circumstances" has a meaning affected by subsection (17).

"relevant taxpayer" has the meaning given by subsection (3).

"scheme for a disposition", in relation to membership interests or an interest in membership interests, has a meaning affected by subsection (14).

- (2) An expression used in this section that is defined in the Income Tax

Assessment Act 1997 has the same meaning as in that Act, except to the extent that its meaning is extended by subsection (16), (18) or (19), or affected by subsection (15).

- (3) This section applies if:

- (a) there is a scheme for a disposition of membership interests, or an interest in membership interests, in a corporate tax entity; and

- (b) either:

- (i) a frankable distribution has been paid, or is payable or expected to be payable, to a person in respect of the membership interests; or

- (ii) a frankable distribution has flowed indirectly, or flows indirectly or is expected to flow indirectly, to a person in respect of the interest in membership interests, as the case may be; and
 - (c) the distribution was, or is expected to be, a franked distribution or a distribution franked with an exempting credit; and
 - (d) except for this section, the person (the relevant taxpayer) would receive, or could reasonably be expected to receive, imputation benefits as a result of the distribution; and
 - (e) having regard to the relevant circumstances of the scheme, it would be concluded that the person, or one of the persons, who entered into or carried out the scheme or any part of the scheme did so for a purpose (whether or not the dominant purpose but not including an incidental purpose) of enabling the relevant taxpayer to obtain an imputation benefit.
- (4) It is not to be concluded for the purposes of paragraph (3)(e) that a person entered into or carried out a scheme for a purpose mentioned in that paragraph merely because the person acquired membership interests, or an interest in membership interests, in the entity.
- (5) The Commissioner may make, in writing, either of the following determinations:
- (a) if the corporate tax entity is a party to the scheme, a determination that a franking debit or exempting debit of the entity arises in respect of each distribution made to the relevant taxpayer or that flows indirectly to the relevant taxpayer;
 - (b) a determination that no imputation benefit is to arise in respect of a distribution or a specified part of a distribution that is made, or that flows indirectly, to the relevant taxpayer. A determination does not form part of an assessment.
- (6) If the Commissioner makes a determination under subsection (5), the Commissioner must:
- (a) in respect of a determination made under paragraph (5)(a)—serve notice in writing of the determination on the corporate tax entity; or

- (b) in respect of a determination made under paragraph (5)(b)—serve notice in writing of the determination on the relevant taxpayer. The notice may be included in a notice of assessment.
- (7) If the Commissioner makes a determination under paragraph (5)(b), in respect of a distribution made by a listed public company, the Commissioner is taken to have served notice in writing of the determination on the relevant taxpayer if the Commissioner causes the notice to be published in a daily newspaper that circulates generally in each State, the Australian Capital Territory and the Northern Territory. The notice is taken to have been served on the day on which the publication takes place.
- (8) The production of:
- (a) a notice of a determination; or
 - (b) a document signed by the Commissioner, a Second Commissioner or a Deputy Commissioner purporting to be a copy of a determination; is conclusive evidence;
 - (c) of the due making of the determination; and
 - (d) except in proceedings under Part IVC of the Taxation Administration Act 1953 on an appeal or review relating to the determination, that the determination is correct.
- (9) If a taxpayer to whom a determination relates is dissatisfied with the determination, the taxpayer may object against it in the manner set out in Part IVC of the Taxation Administration Act 1953.
- (10) If the Commissioner makes a determination under paragraph (5)(a):
- (a) on the day on which notice in writing of the determination is served on the entity, a franking debit or exempting debit of the corporate tax entity arises in respect of the distribution; and
 - (b) the amount of the franking debit or exempting debit is such amount as is stated in the Commissioner's determination, being an amount that:
 - (i) the Commissioner considers reasonable in the circumstances; and
 - (ii) does not exceed the amount of the franking debit or exempting debit of the

entity arising under item 1 of the table in section 205 - 30 of the Income Tax Assessment 1997 or item 2 of the table in section 208 - 120 of that Act in respect of the distribution.

(11) If the Commissioner makes a determination under paragraph (5)(b), the determination has effect according to its terms.

(12) This section:

(a) applies to a non - share equity interest in the same way as it applies to a membership interest; and

(b) applies to an equity holder in the same way as it applies to a member; and

(c) applies to a non - share dividend in the same way as it applies to a distribution.

(13) A person has an interest in membership interests if:

(a) the person has any legal or equitable interest in the membership interests;
or

(b) the person is a partner in a partnership and:

(i) the assets of the partnership include, or will include, the membership interests; or

(ii) the partnership derives, or will derive, income indirectly through interposed companies, trusts or partnerships, from distributions made on the membership interests; or

(c) the person is a beneficiary of a trust (including a potential beneficiary of a discretionary trust) and:

(i) the membership interests form, or will form, part of the trust estate; or

(ii) the trust derives, or will derive, income indirectly through interposed companies, trusts or partnerships, from distributions made on the membership interests.

(14) A scheme for a disposition of membership interests or an interest in membership interests includes, but is not limited to, a scheme that involves any of the following:

(a) issuing the membership interests or creating the interest in membership

interests;

- (b) entering into any contract, arrangement, transaction or dealing that changes or otherwise affects the legal or equitable ownership of the membership interests or interest in membership interests;
- (c) creating, varying or revoking a trust in relation to the membership interests or interest in membership interests;
- (d) creating, altering or extinguishing a right, power or liability attaching to, or otherwise relating to, the membership interests or interest in membership interests;
- (e) substantially altering any of the risks of loss, or opportunities for profit or gain, involved in holding or owning the membership interests or having the interest in membership interests;
- (f) the membership interests or interest in membership interests beginning to be included, or ceasing to be included, in any of the insurance funds of a life assurance company.

(15) In determining whether a distribution flows indirectly to a person, assume that the following provisions had not been enacted:

- (a) section 282B, 283 or 297B of this Act (certain income derived by an eligible entity within the meaning of Part IX of that Act); or
- (b) paragraph 320-37(1)(a) of the Income Tax Assessment Act 1997 (segregated exempt assets) or paragraph 320-37(1)(d) of that Act (income bonds, funeral policies and scholarship plans).

(16) A taxpayer to whom a distribution flows indirectly receives an imputation benefit as a result of the distribution if:

- (a) the taxpayer is entitled to a tax offset under Division 207 of the Income Tax Assessment Act 1997 as a result of the distribution; or
- (b) where the taxpayer is a corporate tax entity—a franking credit would arise in the franking account of the taxpayer as a result of the distribution.

Note: Where the distribution is made directly to the taxpayer, see subsection 204 - 30(6) of the Income Tax Assessment Act 1997 for a definition of

imputation benefit .

- (17) The relevant circumstances of a scheme include the following:
- (a) the extent and duration of the risks of loss, and the opportunities for profit or gain, from holding membership interests, or having interests in membership interests, in the corporate tax entity that are respectively borne by or accrue to the parties to the scheme, and whether there has been any change in those risks and opportunities for the relevant taxpayer or any other party to the scheme (for example, a change resulting from the making of any contract, the granting of any option or the entering into of any arrangement with respect to any membership interests, or interests in membership interests, in the corporate tax entity);
 - (b) whether the relevant taxpayer would, in the year of income in which the distribution is made, or if the distribution flows indirectly to the relevant taxpayer, in the year in which the distribution flows indirectly to the relevant taxpayer, derive a greater benefit from franking credits than other entities who hold membership interests, or have interests in membership interests, in the corporate tax entity;
 - (c) whether, apart from the scheme, the corporate tax entity would have retained the franking credits or exempting credits or would have used the franking credits or exempting credits to pay a franked distribution to another entity referred to in paragraph (b);
 - (d) whether, apart from the scheme, a franked distribution would have flowed indirectly to another entity referred to in paragraph (b);
 - (e) if the scheme involves the issue of a non-share equity interest to which section 215-10 of the Income Tax Assessment Act 1997 applies—whether the corporate tax entity has issued, or is likely to issue, equity interests in the corporate tax entity:
 - (i) that are similar, from a commercial point of view, to the non-share equity interest; and
 - (ii) distributions in respect of which are frankable;

- (f) whether any consideration paid or given by or on behalf of, or received by or on behalf of, the relevant taxpayer in connection with the scheme (for example, the amount of any interest on a loan) was calculated by reference to the imputation benefits to be received by the relevant taxpayer;
 - (g) whether a deduction is allowable or a capital loss is incurred in connection with a distribution that is made or that flows indirectly under the scheme;
 - (h) whether a distribution that is made or that flows indirectly under the scheme to the relevant taxpayer is equivalent to the receipt by the relevant taxpayer of interest or of an amount in the nature of, or similar to, interest;
 - (i) the period for which the relevant taxpayer held membership interests, or had an interest in membership interests, in the corporate tax entity;
 - (j) any of the matters referred to in subparagraphs 177D(b)(i) to (viii).
- (18) The following subsection lists some of the cases in which a taxpayer to whom a distribution flows indirectly receives a greater benefit from franking credits than an entity referred to in paragraph (17)(b). It is not an exhaustive list.
- (19) A taxpayer to whom a distribution flows indirectly receives a greater benefit from franking credits than an entity referred to in paragraph (17)(b) if any of the following circumstances exist in relation to that entity in the income year in which the distribution giving rise to the benefit is made, and not in relation to the taxpayer if:
- (a) the entity is not an Australian resident; or
 - (b) the entity would not be entitled to any tax offset under Division 207 of the Income Tax Assessment Act 1997 because of the distribution; or
 - (c) the amount of income tax that would be payable by the entity because of the distribution is less than the tax offset to which the entity would be entitled;
- or
- (d) the entity is a corporate tax entity at the time the distribution is made, but no franking credit arises for the entity as a result of the distribution; or
 - (e) the entity is a corporate tax entity at the time the distribution is made, but cannot use franking credits received on the distribution to frank distributions

to its own members because:

- (i) it is not a franking entity; or
- (ii) it is unable to make frankable distributions.

Note: Where the distribution is made directly to the taxpayer, see subsections 204 - 30(7), (8), (9) and (10) of the Income Tax Assessment Act 1997 for a list of circumstances in which the taxpayer will be treated as deriving a greater benefit from franking credits than another entity.

177EB Cancellation of franking credits—consolidated groups

- (1) Unless the contrary intention appears, expressions used in this section:
 - (a) if those expressions are defined in section 177EA—have the same meanings as in that section (subject to subsection (10) of this section); and
 - (b) otherwise—have the same meanings as in the Income Tax Assessment Act 1997.
- (2) This section does not limit the operation of section 177EA, and section 177EA does not limit the operation of this section.
- (3) This section applies if:
 - (a) there is a scheme for a disposition of membership interests in an entity (the joining entity); and
 - (b) as a result of the disposition, the joining entity becomes a subsidiary member of a consolidated group; and
 - (c) a credit arises in the franking account of the head company of the group because of the joining entity becoming a subsidiary member of the group; and
 - (d) having regard to the relevant circumstances of the scheme, it would be concluded that the person, or one of the persons, who entered into or carried out the scheme or any part of the scheme did so for a purpose (whether or not the dominant purpose but not including an incidental purpose) of enabling the credit referred to in paragraph (c) to arise in the head company's franking account.

- (4) It is not to be concluded for the purposes of paragraph (3)(d) that a person entered into or carried out a scheme for a purpose mentioned in that paragraph merely because the person acquired membership interests in the joining entity.
- (5) The Commissioner may make, in writing, a determination that no credit is to arise in the head company's franking account because of the joining entity becoming a subsidiary member of the consolidated group. A determination does not form part of an assessment.
- (6) A determination under subsection (5) has effect according to its terms.
- (7) If the Commissioner makes a determination under subsection (5), the Commissioner must serve notice in writing of the determination on the head company. The notice may be included in a notice of assessment.
- (8) The production of:
- (a) a notice of a determination; or
 - (b) a document signed by the Commissioner, a Second Commissioner or a Deputy Commissioner purporting to be a copy of a determination; is conclusive evidence;
 - (c) of the due making of the determination; and
 - (d) except in proceedings under Part IVC of the Taxation Administration Act 1953 on an appeal or review relating to the determination, that the determination is correct.
- (9) If a taxpayer to whom a determination relates is dissatisfied with the determination, the taxpayer may object against it in the manner set out in Part IVC of the Taxation Administration Act 1953.
- (10) The relevant circumstances of a scheme include the following:
- (a) the extent and duration of the risks of loss, and the opportunities for profit or gain, from holding membership interests in the joining entity that are respectively borne by or accrue to the parties to the scheme, and whether there has been any change in those risks and opportunities for the head company or any other party to the scheme (for example, a change resulting from the making of any contract, the granting of any option or the entering into of any

- arrangement with respect to any membership interests in the joining entity);
- (b) whether the head company, or a person holding membership interests in the head company, would, in the year of income in which the joining entity became a subsidiary member of the group or any later year of income, derive a greater benefit from franking credits than other persons who held membership interests in the joining entity immediately before it became a subsidiary member of the group;
 - (c) the extent (if any) to which the joining entity was able to pay a franked dividend or distribution immediately before it became a subsidiary member of the group;
 - (d) whether any consideration paid or given by or on behalf of, or received by or on behalf of, the head company in connection with the scheme (for example, the amount of any interest on a loan) was calculated by reference to the franking credit benefits to be received by the head company;
 - (e) the period for which the head company held membership interests in the joining entity;
 - (f) any of the matters referred to in subparagraphs 177D(b)(i) to (viii).
- (11) This section applies to exempting credits arising in the exempting account of the head company of a consolidated group in the same way that it applies to credits arising in the head company's franking account.

177F Cancellation of tax benefits etc.

- (1) Where a tax benefit has been obtained, or would but for this section be obtained, by a taxpayer in connection with a scheme to which this Part applies, the Commissioner may:
 - (a) in the case of a tax benefit that is referable to an amount not being included in the assessable income of the taxpayer of a year of income—determine that the whole or a part of that amount shall be included in the assessable income of the taxpayer of that year of income; or
 - (b) in the case of a tax benefit that is referable to a deduction or a part of a

deduction being allowable to the taxpayer in relation to a year of income—determine that the whole or a part of the deduction or of the part of the deduction, as the case may be, shall not be allowable to the taxpayer in relation to that year of income; or

(c) in the case of a tax benefit that is referable to a capital loss or a part of a capital loss being incurred by the taxpayer during a year of income—determine that the whole or a part of the capital loss or of the part of the capital loss, as the case may be, was not incurred by the taxpayer during that year of income;

(d) in the case of a tax benefit that is referable to a foreign tax credit, or a part of a foreign tax credit, being allowable to the taxpayer—determine that the whole or a part of the foreign tax credit, or the part of the foreign tax credit, as the case may be, is not to be allowable to the taxpayer; and, where the Commissioner makes such a determination, he shall take such action as he considers necessary to give effect to that determination.

(2) Where the Commissioner determines under paragraph (1)(a) that an amount is to be included in the assessable income of a taxpayer of a year of income, that amount shall be deemed to be included in that assessable income by virtue of such provision of this Act as the Commissioner determines.

(2A) Where a tax benefit that is covered by section 177CA has been obtained, or would but for this section be obtained, by a taxpayer in connection with a scheme to which this Part applies:

(a) the Commissioner may determine that the taxpayer is subject to withholding tax under section 128B on the whole or a part of that amount; and

(b) if the Commissioner makes such a determination, he or she must take such action as he or she considers necessary to give effect to that determination.

(2B) A determination under paragraph (1)(c) or subsection (2A) must be in writing.

(2C) Notice of the determination must be given to the taxpayer and, in the case of a determination under subsection (2A), to the person who paid the amount.

(2D) More than one determination may be included in the same notice.

- (2E) A failure to comply with subsection (2C) does not affect the validity of a determination.
- (2F) If the Commissioner makes a determination under subsection (2A), the amount that the Commissioner determines is taken to be subject to withholding tax is taken to have been subject to withholding tax at all times by virtue of such provision of section 128B as the Commissioner determines.
- (2G) If the taxpayer is dissatisfied with a determination under paragraph (1)(c) or subsection (2A), the taxpayer may object against it in the manner set out in Part IVC of the Taxation Administration Act 1953 .
- (3) Where the Commissioner has made a determination under subsection (1) or (2A) in respect of a taxpayer in relation to a scheme to which this Part applies, the Commissioner may, in relation to any taxpayer (in this subsection referred to as the relevant taxpayer):
- (a) if, in the opinion of the Commissioner:
- (i) there has been included, or would but for this subsection be included, in the assessable income of the relevant taxpayer of a year of income an amount that would not have been included or would not be included, as the case may be, in the assessable income of the relevant taxpayer of that year of income if the scheme had not been entered into or carried out; and
- (ii) it is fair and reasonable that that amount or a part of that amount should not be included in the assessable income of the relevant taxpayer of that year of income; determine that that amount or that part of that amount, as the case may be, should not have been included or shall not be included, as the case may be, in the assessable income of the relevant taxpayer of that year of income; or
- (b) if, in the opinion of the Commissioner:
- (i) an amount would have been allowed or would be allowable to the relevant taxpayer as a deduction in relation to a year of income if the scheme had not been entered into or carried out, being an amount that was not allowed or would not, but for this subsection, be allowable, as the case may be, as a

- deduction to the relevant taxpayer in relation to that year of income; and
- (ii) it is fair and reasonable that that amount or a part of that amount should be allowable as a deduction to the relevant taxpayer in relation to that year of income; determine that that amount or that part, as the case may be, should have been allowed or shall be allowable, as the case may be, as a deduction to the relevant taxpayer in relation to that year of income; or
- (c) if, in the opinion of the Commissioner:
- (i) a capital loss would have been incurred by the relevant taxpayer during a year of income if the scheme had not been entered into or carried out, being a capital loss that was not incurred or would not, but for this subsection, be incurred, as the case may be, by the relevant taxpayer during that year of income; and
 - (ii) it is fair and reasonable that the capital loss or a part of that capital loss should be incurred by the relevant taxpayer during that year of income; determine that the capital loss or the part, as the case may be, should be incurred by the relevant taxpayer during that year of income; or
- (d) if, in the opinion of the Commissioner:
- (i) an amount would have been allowed, or would be allowable, to the relevant taxpayer as a foreign tax credit if the scheme had not been entered into or carried out, being an amount that was not allowed or would not, apart from this subsection, be allowable, as the case may be, as a foreign tax credit to the relevant taxpayer; and
 - (ii) it is fair and reasonable that the amount, or a part of the amount, should be allowable as a foreign tax credit to the relevant taxpayer; determine that that amount or that part, as the case may be, should have been allowed or is allowable, as the case may be, as a foreign tax credit to the relevant taxpayer; and the Commissioner shall take such action as he considers necessary to give effect to any such determination.
- (4) Where the Commissioner makes a determination under subsection (3) by virtue of which an amount is allowed as a deduction to a taxpayer in relation to a year

of income, that amount shall be deemed to be so allowed as a deduction by virtue of such provision of this Act as the Commissioner determines.

- (5) Where, at any time, a taxpayer considers that the Commissioner ought to make a determination under subsection (3) in relation to the taxpayer in relation to a year of income, the taxpayer may post to or lodge with the Commissioner a request in writing for the making by the Commissioner of a determination under that subsection.
- (6) The Commissioner shall consider the request and serve on the taxpayer, by post or otherwise, a written notice of his decision on the request.
- (7) If the taxpayer is dissatisfied with the Commissioner's decision on the request, the taxpayer may object against it in the manner set out in Part IVC of the Taxation Administration Act 1953.

177G Amendment of assessments

- (1) Nothing in section 170 prevents the amendment of an assessment at any time before the expiration of 6 years after the date on which tax became due and payable under the assessment if the amendment is for the purposes of giving effect to subsection 177F (1).
- (2) Nothing in section 170 prevents the amendment of an assessment at any time if the amendment is for the purpose of giving effect to subsection 177F(3).

177H Amendment of foreign tax credit determinations

- (1) Section 160AK does not prevent the amendment of a foreign tax credit determination at any time before the end of 6 years after the original determination date if the amendment is for the purposes of giving effect to subsection 177F(1).
- (2) Section 160AK does not prevent the amendment of a foreign tax credit determination at any time if the amendment is for the purpose of giving effect to subsection 177F(3).
- (3) For the purposes of this section, a foreign tax credit determination is a

determination under Division 19 of Part III.

- (4) For the purposes of this section, the original determination date for a foreign tax credit determination has the same meaning as in section 160AK.

(日本語抄訳)

○177条 A (解釈)

「1項 この編では、反対の意思が表示されていない限り、次のとおりとなる。

(省略)

『スキーム (scheme) 』とは、次の場合を意味する。

- a) 明示されているか否か、また、法的手続に基づいて執行可能なものであるか否かに関係なく、あらゆる合意 (agreement) , 取決め (arrangement) , 了解 (understanding) , 約束 (promise) 又は企て (undertaking) 。
- b) あらゆる計画 (scheme) , 企画 (plan) , 提案 (proposal) , 行動 (action) 又は一連の行動 (course of action) 若しくは行為 (course of conduct) 。

(省略)

- 5項 本編における特定の目的のために実行されたスキーム又はスキームの一部に関して述べている事項は、当該特定の目的を主要な目的 (dominant purpose) とする複数の目的のために実行されたスキーム又はスキームの一部に関して述べている事項を含むものであると解することとする。」

○177条 C (租税上の便益)

「1項 この編において、納税者がスキームに関連して租税上の便益 (tax benefit) を得ているか否かを判断するに当たっては、本条に服し、次による。

- a) スキームが締結・実行されていなかったとするならば、当該納税者の当該課税年度の課税所得に含まれていたであろう、又は、含まれていたことが合理的にみると期待されたにもかかわらず、当該納税者の当該課税事業年度の課税所得に含まれなかった金額
- b) スキームが締結・実行されていなかったとするならば、当該納税者の当該課税年度に関連して全部若しくは一部が控除されないであろう、又は、合理的にみると控除が期待されなかったにもかかわらず、当該納税者の当該課税事業年度

の課税所得に関連して控除された金額

(省略)

2 項 この編において、納税者がスキームに関連して租税上の便益 (tax benefit) を得ているか否かを判断するに当たって、次の場合は、含まれない。

a) スキームが締結・実行されていなかったとするならば、当該納税者の当該課税年度の課税所得に含まれていたであろう、又は、含まれていたことが合理的にみると期待された金額が次の i 及び ii を満たす場合。

i 当該納税者の当該課税年度の課税所得に含まれない金額が、... (この法律...の規定によって明示されている) 選択の行使 (exercise of an option) による場合。

ii 当該スキームが、宣言、合意、選択、...を行うのに必要な状況又は存在の状態を作るとの目的のために何人によっても締結・実行されたのではない場合。

(省略) 」

○177 条 D (本編が適用されるスキーム)

「本編は、1981 年 5 月 27 日後に入っている又は入るあらゆるスキーム、その日に実行され又は実行が開始されたあらゆるスキーム (その日又はその日以前に入ったスキーム以外のスキーム) で、当該スキームがオーストラリア国内、オーストラリア国外又は一部がオーストラリア国外で入り又は実行されようが、次の場合に適用される。

a) 納税者 (本条において問題となっている納税者として言及される者) が、177 条 F (報告者注・租税上の便益の否認等) がなければ、当該スキームに関連して、租税上の便益を得、又は得たであろう場合。

かつ

b) 以下を考慮して、当該人又は人達の 1 人が、問題となっている納税者において当該スキームに関連し租税上の便益を得ることができるとの目的又は別の納税者その他の納税者 (スキーム若しくはその一部に加わった人が適切な納税者であろうが、その他の納税者であろうが、その他の納税者の 1 人であろうが、それは問わない。) が当該スキームに関連して便益を得られることができるとの目的がない限り、当該スキーム若しくはその一部を締結しなかったと結論づけられる場合。

- i スキームの締結又は実行の方法
- ii スキームの形式と実質 (the form and substance of the scheme)
- iii スキームが実行された期間
- iv 第4編Aがなければ実現する結果
- v スキームに起因して生じる納税者の財政状態の変化
- vi スキームに起因して生じる納税者の関係者に生じる財政状態の変化
- vii 納税者とその関係者に生じるその他の変化
- viii 納税者とその関係者の関係」

○177条 F (租税上の便益の否認等)

「1項 本編を適用するスキームに関連する納税者によって、本条がなければ得ている又は得たであろう租税上の便益がある場合、国税庁長官は、以下をすることができる。

- a) 当該納税者の課税事業年度その課税所得の中に含まれていない金額に属する租税上の便益の場合—当該納税者の課税事業年度の課税所得に全部又は一部を含めるべく決定すること。
- b) 当該納税者の課税事業年度に関連する控除に属する租税上の便益の場合—当該納税者の課税事業年度に関連する控除の全部又は一部を認めないことを決定すること。

(省略) 」

(3) ニュージランド

(Income Tax Act BG1&GB1) 1900年制定,1976年,2001年改正

(BB3 Overriding effect of certain matters)

BB 3(1) Under Part G (Avoidance and non-market transactions), the Commissioner may counteract a tax advantage from a tax avoidance arrangement.

(BG 1 Tax Avoidance)

BG 1(1) A tax avoidance arrangement is void as against the Commissioner for income tax purposes.

BG 1(2) Under Part G (Avoidance and non-market transactions), the Commissioner may counteract a tax advantage that a person has obtained from or under a tax avoidance arrangement.

(GB 1 Agreements purporting to alter incidence of tax to be void)

GB 1(1) Where an arrangement is void in accordance with section BG 1, the amounts of assessable income, deductions, and available net losses included in calculating the taxable income of any person affected by that arrangement may be adjusted by the Commissioner in the manner that the Commissioner thinks appropriate, so as to counteract any tax advantage obtained by that person from or under that arrangement, and, without limiting the generality of this subsection, the Commissioner may have regard to –

- (a) such amounts of assessable income, deductions, and available net losses as, in the Commissioner's opinion, that person would have, or might be expected to have, or would in all likelihood have, had if that arrangement had not been made or entered into; or
- (b) such amounts of assessable income and deductions as, in the Commissioner's opinion, that person would have had if that person had been allowed the benefit of all amounts of assessable income, or of such part of the assessable income, as the Commissioner considers proper, derived by any other person or persons as a result of that arrangement.

GB 1(2) Where any amount of assessable income or deduction is included in the calculation of taxable income of any person under subsection (1), then, for the purposes of this Act, that amount is not included in the calculation of the taxable income of any other person.

GB 1(2A) Without limiting the generality of the preceding subsections, if an arrangement is void in accordance with section BG 1 because, whether wholly or partially, the arrangement directly or indirectly relieves a person from liability to pay income tax by claiming a credit of tax, the Commissioner may, in addition to any other action taken under this section, -

- (a) disallow the credit in whole or in part; and
- (b) allow in whole or in part the benefit of the credit of tax for any other taxpayer.

GB 1(2B) For the purposes of subsection (2A), the Commissioner may have regard to the credits of tax which the taxpayer or another taxpayer would have had, or might have been expected to have had, if the arrangement had not been made or entered into.

GB 1(2C) In this section, credit of tax means the reduction or offsetting of the amount of tax a person must pay because –

- (a) credit has been allowed for a payment of any kind, whether of tax or otherwise, made by a person; or
- (b) of a credit, benefit, entitlement, or state of affairs

GB 1(3) Without limiting the generality of subsections (1) and (2), section BG 1, or the definitions of arrangement, liability, tax avoidance, or tax avoidance arrangement in section OB 1, where, in any tax year, any person sells or otherwise disposes of any shares in any company under a tax avoidance arrangement under which that person receives, or is credited with, or there is dealt with on that person's behalf, any consideration (whether in money or money's worth) for that sale or other disposal, being consideration the whole or part of which, in the opinion of the Commissioner, represents, or is equivalent to, or is in substitution for, any amount which, if that arrangement had not been made or entered into, that person would have derived or would derive, or might be expected to have derived or to derive, or in all likelihood would have derived or would derive, as dividends in that tax year, or in any subsequent tax year or years, whether in 1 sum in any of those year or in any other way, an amount equal to the value of that consideration, or of that part of that consideration, is deemed to be a dividend derived by that person in that first mentioned tax year.

OB 1 Definitions

arrangement means an agreement, contract, plan, or understanding (whether enforceable or unenforceable), including all steps and transactions by which it is carried into effect.

tax avoidance includes –

- (a) directly or indirectly altering the incidence of any income tax;
- (b) directly or indirectly relieving a person from liability to pay income tax or from a potential or prospective liability to future income tax;
- (c) directly or indirectly avoiding, postponing, or reducing any liability to income tax or any potential or prospective liability to future income tax

tax avoidance arrangement means an arrangement, whether entered into by the person affected by the arrangement or by another person, that directly or indirectly –

- (a) has tax avoidance as its purpose or effect; or
- (b) has tax avoidance as 1 of its purposes or effects, whether or not any other purpose or effect is referable to ordinary business or family dealings, if the purpose or effect is not merely incidental.

(日本語抄訳)

○BG 1 (租税回避)

「1項 租税回避取決め (tax avoidance arrangement) は、所得税法上、国税庁長官に対し無効 (void) である。

2項 G編 (租税回避と非市場取引) の下、国税庁長官は、租税回避取決めから又はその下で得られている租税上の特典 (tax advantage) を否認する (counteract) ことができる。」

○GB 1 (租税の発生を変更するとする合意の無効)

「1項 ある取決めがBG 1の条項に該当するとして無効である場合、当該取り決めの影響するいかなる人の課税所得の計算に含まれる課税所得、控除及び純損失の額は、国税庁長官によって、この条項の一般原則の制限の中で、当該取決めから若しくはその下で得られた租税上の特典を取り除くため、次のことを考慮して、適当と認められるように調整することができる。

- a) そのような課税所得、控除及び純損失の額が、国税庁長官の意見において、当該取決めがなされない若しくは開始されないとしたら、当該人がしたであろう、期待されたであろう、若しくは十中八九したであろう額

又は

- b) そのような課税所得と控除の額が、国税庁長官の意見において、もし当該人が課税所得の全額の便益を得ないとしたら、国税庁長官が適当と認めるところにより、当該取決めの結果として他の人若しくは人々が引き出したであろう額

(省略)」

○OB1 (定義)

「取決めとは、(執行可能か否かを問わず) 合意 (agreement)、契約 (contract)、計画 (plan) 又は了解 (understanding) を意味し、そのような効果をもたらすすべての段階 (steps) や取引 (transactions) を含む。

租税回避とは、次のようなものを含む。

- a) いかなる所得税であってもその発生を直接的又は間接的に変更 (altering) するもの
- b) ある人の所得税の負担を直接的若しくは間接的に除去し (relieving)、又は、将来の所得税の潜在的若しくは見込まれる負担を直接的若しくは間接的に除去させるもの
- c) ある人の所得税の負担若しくは将来の所得税の潜在的若しくは見込まれる負担を直接的若しくは間接的に回避し (avoiding)、延期し (postponing) 又は減少 (reducing) させるもの

租税回避取決めとは、当該取決めによって影響を受ける人又は別の人との間で結ばれた取決めで、直接的又は間接的に次のようなものである。

- a) その目的 (purpose) 若しくは効果 (effect) として租税回避であるもの
又は
- b) 当該目的若しくは効果がほとんど生じなかったならば、通常の商取引若しくは関係者間取引 (ordinary business or family dealings) に帰することができる他の目的又は効果があるか否かとは関係なく、その目的又は効果の1つとして、租税回避であるもの。」

(4) 南アフリカ

(Income Tax Act 1962 Part A **IIA**) 1941 年制定,1962 年改正, 2006 年制定

Part IIA, Chapter 3

Impermissible tax avoidance arrangements

80A An avoidance arrangement is an impermissible avoidance arrangement if its sole or main purpose was to obtain a tax benefit and –

(a) in the context of business –

(i) it was entered into or carried out by means or in a manner which would not normally be employed for bona fide business purposes, other than obtaining a tax benefit; or

(ii) it lacks commercial substance, in whole or in part, taking into account the provisions of section 80C;

(b) in a context other than business, it was entered into or carried out by, means or in a manner which would not normally be employed for a bona fide purpose, other than obtaining a tax benefit; or

(c) in any context –

(i) it has created rights or obligations that would not normally be created between persons dealing at arm's length;

(ii) it would result directly or indirectly in the misuse or abuse of the provisions of this Act (including the provisions of this Part).

Tax consequences of impermissible tax avoidance

80B(1) The Commissioner may determine the tax consequences under this Act of any impermissible avoidance arrangement for any party by –

(a) disregarding, combining or re-characterising any steps in or parts of the impermissible avoidance arrangement;

(b) disregarding any accommodating or tax indifferent party and any other party as one and the same person;

(c) deeming persons who are connected persons in relation to each other to be one

and the same person for purposes of determining the tax treatment of any amount;

- (d) relocating any gross income, receipt or accrual of a capital nature, expenditure or rebate amongst the parties;
 - (e) re-characterising any gross income, receipt or accrual of a capital nature or expenditure; or
 - (f) treating the impermissible avoidance arrangement as if it had not been entered into or carried out, or in such other manner as in the circumstances of the case the Commissioner deems appropriate for the prevention or diminution of the relevant tax benefit
- (2) Subject to the time limits imposed by sections 79, 79A(2)(a) and 81(2)(b), the Commissioner may make compensating adjustments that he or she are satisfied are necessary and appropriate to ensure the consistent treatment of all parties to the impermissible avoidance arrangement.

Lack of commercial substance

80C(1) For the purposes of this Part, an avoidance arrangement lacks commercial substance if it would result in a significant tax benefit for a party (but for the provisions of this Part) but does not have a significant effect upon either the business risks or net cash flows of that party apart from any effect attributable to the tax benefit that would be obtained, but for the provisions of this Part.

- (2) For purposes of this Part, characteristics of an avoidance arrangement that are indicative of a lack of commercial substance include but are not limited to –
- (a) the legal substance of the avoidance arrangement as a whole is inconsistent with, or differs significantly from, the legal form of its individual steps; or
 - (b) the inclusion or presence of –
 - (i) round trip financing as described in section 80D; or
 - (ii) an accommodating or tax indifferent party as described in section 80E; or
 - (iii) elements that have the effect of offsetting or cancelling each other.

Round Trip Financing

80D(1) Round trip financing includes any avoidance arrangement in which –

- (a) funds are transferred between or among the parties (round tripped amounts); and
- (b) the transfer of the funds would –
 - (i) result, directly or indirectly, in a tax benefit but for the provisions of this Part; and
 - (ii) significantly reduce, offset or eliminate any business risk incurred by any party in connection with the avoidance arrangement.

(2) This section applies to any round tripped amounts without regard to –

- (a) whether or not the round tripped amounts can be traced to funds transferred to or received by any party in connection with the avoidance arrangement;
- (b) the timing or sequence in which round tripped amounts are transferred or received; or
- (c) the means by or manner in which round tripped amounts are transferred or received.

(3) For the purposes of this section, the term “funds” includes any cash, cash equivalents or any right or obligation to receive or pay the same.

Accommodating or tax-indifferent parties

80E. (1) A party to an avoidance arrangement is an accommodating or taxindifferent party if—

- (a) any amount derived by the party in connection with the avoidance arrangement is either—
 - (i) not subject to normal tax; or
 - (ii) significantly offset either by any expenditure or loss incurred by the party in connection with that avoidance arrangement or any assessed loss of that party; and
- (b) either—
 - (i) as a direct or indirect result of the participation of that party an amount

that would have—

- (aa) been included in the gross income (including the recoupment of any amount) or receipts or accruals of a capital nature of another party would be included in the gross income or receipts or accruals of a capital nature of that party;
- (bb) constituted a non-deductible expenditure or loss in the hands of another party would be treated as a deductible expenditure by that other party;
- (cc) constituted revenue in the hands of another party would be treated as capital by that other party; or
- (dd) given rise to taxable income to another party would either not be included in gross income or be exempt from normal tax; or
- (ii) the participation of that party directly or indirectly involves a prepayment by any other party.

(2) A person may be an accommodating or tax-indifferent party whether or not that person is a connected person in relation to any party.

(3) The provisions of this section do not apply if either—

- (a) the amounts derived by the party in question are cumulatively subject to income tax by one or more spheres of government of countries other than the Republic that are subject to tax in another country which is equal to at least two-thirds of the amount of normal tax which would have been payable in connection with those amounts had they been subject to tax under this Act; or
- (b) the party in question continues to engage directly in substantive active trading activities in connection with the avoidance arrangement for a period of at least 18 months: Provided these activities must be attributable to a place of business, place, site, agricultural land, vessel, vehicle, rolling stock or aircraft that would constitute a foreign business establishment as defined in section 9D(1) if it were located outside the Republic and the party in question were a controlled foreign company.

(4) For the purposes of subsection (3)(a), the amount of tax imposed by another

country must be determined after taking into account any applicable agreements for the prevention of double taxation and any assessed loss, credit or rebate to which the party in question may be entitled or any other right of recovery to which that party or any connected person in relation to that party may be entitled.

Treatment of connected persons and accommodating or tax-indifferent parties

80F. For the purposes of applying section 80C or determining whether or not a tax benefit exists for purposes of this Part, the Commissioner may—

- (a) treat parties who are connected persons in relation to each other as one and the same person; or
- (b) disregard any accommodating or tax-indifferent party or treat any accommodating or tax-indifferent party and any other party as one and the same person.

Presumption of purpose

80G. (1) An avoidance arrangement is presumed to have been entered into or carried out for the sole or main purpose of obtaining a tax benefit unless and until the party obtaining a tax benefit proves that, reasonably considered in light of the relevant facts and circumstances, obtaining a tax benefit was not the sole or main purpose of the avoidance arrangement.

- (2) The purpose of a step in or part of an avoidance arrangement may be different from a purpose attributable to the avoidance arrangement as a whole.

Application to steps in or parts of an arrangement

80H. The Commissioner may apply the provisions of this Part to steps in or parts of an arrangement.

Use in the alternative

80I. The Commissioner may apply the provisions of this Part in the alternative for or

in addition to any other basis for raising an assessment.

Notice

- 80J. (1) The Commissioner must, prior to determining any liability of a party for tax under section 80B, give the party notice that he or she believes that the provisions of this Part may apply in respect of an arrangement and must set out in the notice his or her reasons therefore.
- (2) A party who receives notice in terms of subsection (1) may, within 60 days after the date of that notice or such longer period as the Commissioner may allow, submit reasons to the Commissioner why the provisions of this Part should not be applied.
- (3) The Commissioner must within 180 days of receipt of the reasons or the expiry of the period contemplated in subsection (2)—
- (a) request additional information in order to determine whether or not this Part applies in respect of an arrangement;
 - (b) give notice to the party that the notice in terms of subsection (1) has been withdrawn; or
 - (c) determine the liability of that party for tax in terms of this Part.
- (4) If at any stage after giving notice to the party in terms of subsection (1), additional information comes to the knowledge of the Commissioner, he or she may revise or modify his or her reasons for applying this Part or, if the notice has been withdrawn, give notice in terms of subsection (1).

Interest

- 80K. Where the Commissioner has applied this Part in determining a party's liability for tax, the Commissioner may not exercise his or her discretion in terms of section 89*quat* (3) or (3A) to direct that interest is not payable in respect of that portion of any tax which is attributable to the application of this Part.

Definitions

80L. For purposes of this Part—

“arrangement” means any transaction, operation, scheme, agreement or understanding (whether enforceable or not), including all steps therein or parts thereof, and includes any of the foregoing involving the alienation of property;

“avoidance arrangement” means any arrangement that results in a tax benefit;

“impermissible avoidance arrangement” means any avoidance arrangement described in section 80A;

“party” means any—

- (a) person;
 - (b) permanent establishment in the Republic of a person who is not a resident;
 - (c) permanent establishment outside the Republic of a person who is a resident;
 - (d) partnership; or
 - (e) joint venture,
- who participates or takes part in an arrangement;

“tax” includes any tax, levy or duty imposed by this Act or any other law administered by the Commissioner;

“tax benefit” includes any avoidance, postponement or reduction of any liability for tax.

- (2) Subsection (1) is deemed to have come into operation on 2 November 2006 and applies to any arrangement (or any steps therein or parts thereof) entered into on or after that date.

(日本語抄訳)

○80条A 許されない租税回避取決め

「ある租税回避取決め (tax avoidance arrangement) は、以下の場合には、許されない租税回避取決めである。すなわち、もしその唯一又は主たる目的 (sole or main purpose) がある租税上の便益を得るためであり、かつ

a) 事業の状況においては—

i 租税上の便益を得る以外の真実の事業目的 (bona fide business purpose) のために通常であれば費やすような方法で契約を開始したり実行しているとき

又は

ii 80条Cの条項を考慮すると、全体として又は部分的に商業上の実質 (commercial substance) を欠くとき

b) 事業外の状況においては、租税上の便益を得る以外の真実の目的のために通常であれば費やすような方法で契約を開始したり実行しているとき

c) いかなる状況においても—

i 独立当事者間における人的つきあい (persons dealing) において通常であれば創造されないような権利又は義務を創造しているとき

ii 本法の条項 (本編の条項を含む。) の直接的又は間接的に誤用 (misuse) 又は濫用 (abuse) の結果であるとき」

○80条B 許されない租税回避取決めの結果

「1項 内国歳入庁長官は、許されない租税回避取決めについて、次の方法で、本法の下における結果を決定することができる。

a) 許されない租税回避取決めのいかなる段階若しくは部分も無視し、結合し、又は再構成 (re-characterising) する方法

b) いかなる融通的な若しくは租税中立的な団体及びその他の団体並びにこれと同一の人も無視するとの方法

c) 租税上の金額の取扱いを決定上、互いに関係している人を1人又は同一人とみなすとの方法

(省略)」

○80条C 商業上の実質を欠くこと

「1項 本編の適用上、租税回避取決めは、もし、(本編の条項がなければ) 当事者の一方の重要な租税上の便益をもたらす結果となるが、本編の条項がなければ、得られたであろう租税上の便益を帰属させるとの効果を離れて、事業上のリス

クやネット・キャッシュ・フローのいずれでも重要な効果をもたらさない場合には、商業上の実質を欠くこととなる。

(省略) 」

(5) 香港

(Inland Revenue Ordinance 112 章 61 条及び 61 条 A) 1986 年 61 条 A を追加。

61 Where an assessor is of opinion that any transaction which reduces or would reduce the amount of tax payable by any person is artificial or fictitious or that any disposition is not in fact given effect to, he may disregard any such transaction or disposition and the person concerned shall be assessable accordingly.

61A (1) This section shall apply where any transaction has been entered into or effected after the commencement* of the Inland Revenue (Amendment) Ordinance 1986 (7 of 1986) (other than a transaction in pursuance of a legally enforceable obligation incurred prior to such commencement) and that transaction has, or would have had but for this section, the effect of conferring a tax benefit on a person (in this section referred to as "the relevant person"), and, having regard to- (*Commencement date-14 March 1986)

- (a) the manner in which the transaction was entered into or carried out;
- (b) the form and substance of the transaction;
- (c) the result in relation to the operation of this Ordinance that, but for this section, would have been achieved by the transaction;
- (d) any change in the financial position of the relevant person that has resulted, will result, or may reasonably be expected to result, from the transaction;
- (e) any change in the financial position of any person who has, or has had, any connection (whether of a business, family or other nature) with the relevant person, being a change that has resulted or may reasonably be expected to result from the transaction;

- (f) whether the transaction has created rights or obligations which would not normally be created between persons dealing with each other at arm's length under a transaction of the kind in question; and
- (g) the participation in the transaction of a corporation resident or carrying on business outside Hong Kong, it would be concluded that the person, or one of the persons, who entered into or carried out the transaction, did so for the sole or dominant purpose of enabling the relevant person, either alone or in conjunction with other persons, to obtain a tax benefit.
- (2) Where subsection (1) applies, the powers conferred upon an assessor under Part X shall be exercised by an assistant commissioner, and such assistant commissioner shall, without derogation from the powers which he may exercise under that Part, assess the liability to tax of the relevant person-
- (a) as if the transaction or any part thereof had not been entered into or carried out; or
- (b) in such other manner as the assistant commissioner considers appropriate to counteract the tax benefit which would otherwise be obtained.
- (3) In this section-
- "tax benefit" (税項利益) means the avoidance or postponement of the liability to pay tax or the reduction in the amount thereof;
- "transaction" (交易) includes a transaction, operation or scheme whether or not such transaction, operation or scheme is enforceable, or intended to be enforceable, by legal proceedings.

(日本語訳)

○61 条

「税務当局は、ある人によって納付されるべき税額が減少され又は減少されるであろう取引 (transaction) が技巧的 (artificial) 若しくは虚構的 (fictitious) か、いかなる処分も効果を有していないとの意見の場合には、当該取引又は処分を無視し、これに従って賦課すべきである。」

○61 条 A

「1 項 本条は、1986 年内国歳入法の施行後（…）に契約し又は効果が生じ、かつ、本条がなければ、ある人（本条では、「適切な納税者」という。）に租税上の便益を与える効果をもついかなる取引にも、次を考慮して適用される。

(a) 取引の開始又は実行の方法

(b) 取引の形式と実質（the form and substance of the scheme）

(c) 本条がなければ、当該取引によって得られたであろう内国歳入法に関連する結果

(d) 取引に起因して生じる納税者の財政状態の変化

(e) 取引に起因して生じる納税者の関係者に生じる財政状態の変化

(f) 独立当事者間であれば通常であれば生じなかった権利や義務が創設されているか否か

(g) 納税者の租税上の便益を得るのに関連して可能にするとの唯一又は主たる目的で法人の関係者の取引に参加したり、又は香港外の事業を実行しているか

2 項 1 項が適用される場合、10 編の下で税務当局に次の権限を与える。

(a) 当該取引やその部分が、あたかも契約されなかったようにみること

又は

(b) 租税上の部値期を否定するよう適当に認めること

3 項

『租税上の便益（tax benefit）』とは、税負担を回避若しくは繰延べ又は控除することを意味する。

『取引（transaction）』とは、法的手続に基づいて執行可能なものであるか否かに関係なく、取引（transaction）、実施（operation）又は計画（scheme）を意味する。」

3 アジア諸国

(1) 中国

（特別納税調整実施弁法，原文）2009 年制定

第九十二条 税务机关可依据所得税法第四十七条及所得税法实施条例第一百二十条的规定对存在以下避税安排的企业，启动一般反避税调查：

（一）滥用税收优惠；

- (二) 滥用税收协定；
- (三) 滥用公司组织形式；
- (四) 利用避税港避税；
- (五) 其他不具有合理商业目的的安排。

第九十三条 税务机关应按照实质重于形式的原则审核企业是否存在避税安排,并综合考虑安排的以下内容：

- (一) 安排的形式和实质；
- (二) 安排订立的时间和执行期间；
- (三) 安排实现的方式；
- (四) 安排各个步骤或组成部分之间的联系；
- (五) 安排涉及各方财务状况的变化；
- (六) 安排的税收结果。

第九十四条 税务机关应按照经济实质对企业的避税安排重新定性,取消企业从避税安排获得的税收利益。对于没有经济实质的企业,特别是设在避税港并导致其关联方或非关联方避税的企业,可在税收上否定该企业的存在。

第九十五条 税务机关启动一般反避税调查时,应按照征管法及其实施细则的有关规定向企业送达《税务检查通知书》。企业应自收到通知书之日起 60 日内提供资料证明其安排具有合理的商业目的。企业未在规定期限内提供资料,或提供资料不能证明安排具有合理商业目的的,税务机关可根据已掌握的信息实施纳税调整,并向企业送达《特别纳税调查调整通知书》。

第九十六条 税务机关实施一般反避税调查,可按照征管法第五十七条的规定要求避税安排的筹划方如实提供有关资料及证明材料。

第九十七条 一般反避税调查及调整须层报国家税务总局批准。

(日本語訳)

○特別納税調整実施弁法

第 92 条 税務機関は所得税法第 47 条及び所得税法実施条例第 120 条の規定に基づき、以下の租税回避計画が存在する企業に対して、一般租税回避防止調査を行うことができる。

- (1) 優遇税制を濫用する。
- (2) 租税条約を濫用する。
- (3) 会社組織形態を濫用する。
- (4) タックスヘイブンを利用して租税回避を図る。
- (5) その他の合理的な事業目的のない計画。

第 93 条 税務機関は形式より実質を重視するという原則に基づき、企業に租税回避計画が存在するか否かを審査し、計画に関する以下の内容を総合的に考慮しなければならない。

- (1) 計画の形式と実質
- (2) 計画の締結時期と実施期間
- (3) 計画の実現方式
- (4) 計画の各段階或いは各構成部分の関係
- (5) 計画に関わる各当事者の財務状況の変化
- (6) 計画の税効果

第 94 条 税務機関は経済的な実質に従い、租税回避計画の性質を改めて判定し、企業が租税回避計画から得た租税利益を取り消さなければならない。経済的な実質のない企業、特にタックスヘイブんに設立され、その関連者または非関連者の租税回避を生じる企業は、税務上、当該企業の存在を否定することができる。

第 95 条 税務機関が一般租税回避防止調査を開始するときは、徴収管理法及び同実施細則の関連規定に基づき、企業に『税務調査通知書』を交付しなければならない。企業は通知書を受け取った日から 60 日以内に、その計画に合理的な事業目的があることを証明するための資料を提出しなければならない。企業が規定の期限までに資料を提出せず、或いは提出した資料では計画に合理的な事業目的があることを証明できない場合、税務機関はすでに把握した情報に基づき納税調整を行うことができ、企業に『特別納税調査調整通知書』を交付する。

第 96 条 税務機関が一般租税回避防止調査を行うときは、徴収管理法第 57 条の規定に従って、租税回避計画の計画者に、事実通りに関連資料及び証明材料を提出するよう要求することができる。

第 97 条 一般租税回避防止調査及び調整は、逐次、国家税務総局まで報告し、承認を得なければならない。

(2) 韓国

(国税基本法 14 条 3 項, 原文)

(国税基本法 14 条 3 項, 英訳,注4) 2008 年制定

14(3)If a taxpayer is deemed to have obtained tax benefits by using an indirect method through a third party or by going through two or more acts or transactions, the tax law shall be applied to the taxpayer depending on economic substance.

(日本語訳)

○国税基本法

第 14 条

- 1 項 課税の対象になる所得・収益・財産・行為又は取引の帰属が名義だけで、事実上帰属する者が別にあるときは、事実上帰属する者を納税義務者として税法を適用する。
- 2 項 税法中課税標準の計算に関する規定は、所得・収益・財産・行為又は取引の名称又は形式にかかわらず、その実質内容に従い適用する。
- 3 項 もし納税義務者が、第三者を通じ又は2つあるいはそれ以上の行為あるいは取引を通じるとの間接的な方法を使って租税上の便益を得たときには、租税法は経済的実質に基づいて適用されるべきである。

注4 松田直樹「国際投資等に係る税制のあり方」税大論叢 59 号 122 頁注 212

新しい時代を拓く国税基本法の制定に向けて
Ⅰ 租税法律関係における適正手続の保障
Ⅱ 租税回避への対応

21世紀政策研究所 研究プロジェクト
「国税基本法の制定に向けて」

(研究主幹：朝長 英樹)

2009年10月発行
21世紀政策研究所

東京都千代田区大手町1-3-2
経団連会館19階 〒100-0004

T E L : 03-6741-0901

F A X : 03-6741-0902

ホームページ : <http://www.21ppi.org/>