

2020 年度

修士論文要旨

(演習科目 租税法演習Ⅱ)

(指導教授 吉川 保弘 教授)

租税回避否認規定の理念と今後のあり方  
ユニバーサル・ミュージック事件を題材に

聖学院大学大学院

政治政策学研究科

政治政策学専攻 (修士課程)

学籍番号 119MP007 椿 和之

租税回避行為は公平性の観点から問題である。租税回避を規制するために、各税法で否認規定が設定されている。現在の日本の税法における租税回避否認規定を大別すると2種類存在する。個別否認規定と包括的否認規定である。

現在の法人税法に規定されている包括的否認規定は対象が限定的である。対象となるのは同族会社、組織再編成、連結納税のみであり、租税回避行為が行われるのは、なにもこれらに限られている訳ではない。また、租税法律主義に則り租税回避行為を防止するためには個別的に明確に規制する規定を設けることが望ましいが、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、個別的、具体的に明文規定を設けようということは困難である。つまり、個別否認規定の制定は租税回避スキームが開発されてから対応までのタイムラグが問題となる。また、国により租税回避という概念についても定義が異なる。そのため、国際的な租税回避行為については国内法では対応するのが難しいと考える。これらの問題についてユニバーサル・ミュージック事件を題材に、個別否認規定の制定のタイムラグの問題と、包括的否認規定の適用の限界について検討する。

ユニバーサル・ミュージック事件は、個別否認規定が整備されていなかったため、課税庁側からみると、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を軽減させるための行為である租税回避を行った事件であったともいえる。しかし、このような事例に対応するには、すなわち、国際的な租税回避は複雑で課税ルールも国により異なることから事前に個別否認規定での対応が困難である。上記の理由から、私は各税法における否認規定ではなく、国税通則法に一般租税回避否認規定の制定について検討すべきであると考えます。

本件は、日本国内のみで考えると技巧的で、第三者間でも行い得る取引であるかという視点からみると、不自然な取引、組織再編をしており租税回避行為のように思える。しかし、原告は国際的な企業グループの一部であり、国際的な企業グループ全体から見ると不自然でなく経済合理的な取引と言える。つまり、課税庁と納税者で取引の合理性についての視点が異なっているため、本件のような争いが起こっている。多国籍企業は税負担をコストと考え、国ごとの制度や税制の違いを利用し、少しでも税負担を削減しようとする。このように日本国内のみの取引だけでは不自然な取引であっても、国際的な企業グループ全体で見ると経済合理性があると判断される取引があることもあり、国内法だけでは、国際的な租税回避に対応することができない現状を確認することができた。

また、本件においては原告である日本法人が合同会社であるため、米国税制上においてチェック・ザ・ボックス規則により、米国の親法人がパススルー課税を選択した場合、米

国税法上では海外子会社は支店として扱われることとなった。日本における法人格が株式会社の場合は、チェック・ザ・ボックス規則において海外子会社として取り扱うことはできず、海外子会社となり、課税されることになる。しかし、合同会社である場合は海外支店として取り扱われ、内部取引となるため課税されない。この制度を利用し、受け手の蘭法人ではすべての利子は、所得として認識しないことになった。日本において支払利子は損金となっているが、受け手である蘭法人では非課税となっている。国際的な租税回避行為は複雑で、情報が海外に有りその全体像を見通すことが難しく、金額が高額になることが多い。グローバル化した経済活動を行っている企業には国内法では対応することができない事例が多く発生してきている。米国税制におけるチェック・ザ・ボックス規則によって生み出されるハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントのような、国際的な事業体の違いを用いた租税回避行為についての問題は、今後も発生することが予想できる。多国籍企業が行う租税回避行為は国際的な方法によるものが増加している現在、国際的な租税回避を行うことができる者とそうでない者の間で公平性が保たれているとは言えない状況であり、このまま見過ごすことは好ましくないと考える。一般否認規定が制定されればすべての租税回避行為がなくなる訳ではないが、個別否認規定制定までのタイムラグを埋めるために一般否認規定の制定が有効となる場面もあると考える。

上記の議論をふまえて一般否認規定導入のメリット、デメリットを検討する。国税通則法に一般租税回避否認規定が制定されていれば、個別否認規定が制定されていない租税回避行為についても一般否認規定により課税が可能となり、租税回避行為を課税庁が認識してから個別否認規定が立法されるまでの間の対応には一般否認規定で対処し、課税庁の恣意的な課税を統制するための方法についても備えておけば、立法までのタイムラグに対応することが可能であり、個別否認規定が制定されるまでの間に租税回避スキームが濫用されるといった、課税の空白を埋めることが可能であると考えられる。

聖学院大学大学院

政治政策研究科  
政治政策学専攻（修士課程）

学籍番号 119MP007 椿 和之