

# 実務研究

日本税務会計学会  
令和4年12月 月次研究会



守屋 嘉昭〔大森〕

## 租税回避の法解釈 —IBM事件、りそな銀行事件などを題材として—

### 1. はじめに

租税回避は租税法主義のもとでは違法ではないとされている。しかし、課税庁は租税回避を否認するの

で裁判での争いに転じる。裁判所は課税庁の処分に対し、どのような判断基準をもってのいるのだろうか。

### 2. 租税回避の定義

租税回避について金子宏教授は、「私法上の形成可能性を異常または変則的な態様で利用すること(濫用)によって、税負担の軽減または排除を図る行為のこと」と定義し、2つの類型に分けて説明されている<sup>1)</sup>。

(1) 合理的または正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、

通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減または排除を図る行為

(2) 租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の形成可能性を利用して、自己の取引をそれを充足するよう仕組む、もって租税負担の軽減または排除を図る行為

### 3. 租税回避否認の論理

裁判で提起された租税回避の否認論には、主に次のものがあげられる。

(1) 私法上の法律構成による否認

取引当事者が自身の内心的効果意思と異なる行為を行った場合、当事者の法律行為を真に意図した法律関係に基づく法律行為に引き直し、それに対応した課

(3) 独立当事者間取引からの逸脱

独立した対等で相互に特殊関係のない当事者間における通常の取引と異なる場合に租税回避行為を認定する。限定解釈

取引に正当な事業目的がなく不当な行為とみなされる場合、法令の趣旨・目的に沿った課税要件事実の認定がなされ、法令の適用の可否を判断する。このとき法令の規定をその意味するところで限定して解釈する。

納税者の選択した法形式が租税の軽減、排除を目的としたものである場合、その法形式が濫用されたものとならば、本来の法形式に引き直して課税する。

包括的否認規定の適用租税回避による税負担の不当減少について課税庁に否認する権限を法律に定めるもの。同族会社や組織再編等の行為計算について適用される<sup>2)</sup>。

自己株式の譲渡が行われた場合、譲渡対価の額を譲渡原価相当額とし、譲渡損失を計上させない措置が立法されている。

りそな銀行事件  
りそな銀行が外国法人に自社の外国税額控除余剰枠を利用させた取引が、私法上の法律構成による否認、法人税法69条の限定解釈による否認、および外国税額控除制度の濫用にあたるかが争われた。

ソフトバンクスキーム  
ソフトバンクが買収した外国子会社から配当を受けた後、価値の下落した当該株式を譲渡し、みなし配当については益金不算入、株式譲渡損は損金算入とした行為は、租税回避として否認されることにはなかつた(もちろん裁判で係争もされていない)。それでも問題とされたのは、株式譲渡損の大きさと国際間の取引において日本側で課税できなかったことに対する社会的批判であったと思われる。令和2年度税制改正では、同様の取引には一定の配当後の株式簿価を引き下げることに

### 4. 判例

(1) IBM事件

米国IBMの日本地域における中間持株会社として設立された原告が、原告の子会社である日本IBMからの資金回収の手段として、自己株式を譲渡して生じた譲渡損失を連結納税制度の適用を受けて繰越損失とした一連の行為について、法人税法132条に規定する法人税負担の不当減少に当たるか、独立当事者間の通常取引を含む経済的合理性があるかが争われた。

(2) りそな銀行事件

りそな銀行が外国法人に自社の外国税額控除余剰枠を利用させた取引が、私法上の法律構成による否認、法人税法69条の限定解釈による否認、および外国税額控除制度の濫用にあたるかが争われた。

(3) ソフトバンクスキーム

ソフトバンクが買収した外国子会社から配当を受けた後、価値の下落した当該株式を譲渡し、みなし配当については益金不算入、株式譲渡損は損金算入とした行為は、租税回避として否認されることにはなかつた(もちろん裁判で係争もされていない)。それでも問題とされたのは、株式譲渡損の大きさと国際間の取引において日本側で課税できなかったことに対する社会的批判であったと思われる。令和2年度税制改正では、同様の取引には一定の配当後の株式簿価を引き下げることに

(4) ワーモンション事件

被相続人が相続開始前に取得していた不動産について、相続人が当該不動産を財産評価基本通達による評価額に基づき申告したところ、評価通達6項が適用され、鑑定評価額による更正処分が行われた。最高裁は評価通達は公知の事実であるので合理的な理由のない限り、通達評価額を上回る評価は平等原則に違反するとしてたうえで、本事件においては鑑定評価額を客観的交換価値としての時価として認め、実質的な租税負担の公平に反する事情がある場合は、通達評価額を上回る評価を行っても平等原則に反しないと判示した。

(5) 租税法主義と租税公平主義

租税法主義は租税法を国民の財産権の侵害規範として機能させ、課税要件を明確化し、租税法の解釈に厳格性を求め、遡及適用や恣意的な課税は許さない。また、租税公平主義は憲法14条を根拠として租税を国民の担税力に応じて公平に配分し、租税法関係において国民を平等に取り扱うものである。

租税回避に対する課税が裁判で争われると法律が改正され、同様のスキームは封じられる。租税法主義のもとで立法の不備が顕在化した場合、法令や通達を改正することによって法的安定性や予測可能性が担保

されることから、租税回避に対する立法が常に必要となる。

### 6. おわりに

税理士に問われるのは、租税回避に対する自身の判断基準を持つことと思われる。判断基準には事業の成長を目的とする経済的合理性、取引条件の設定における第三者の視点、法令の趣旨・目的との整合性、他者の公平性などが含まれる。税理士には納税者の取引に対するときは条文との適合性だけでなく、公平性を含み事前の検討と的確な助言が求められる。

1 金子宏「租税法第24版」(2021)弘文堂 P133

2 法人税法132条、132条の2、所得税法157

条、相続税法64条など