

# 広島文化学園大学大学院報 (No. 3)

## 博士學位論文

論文の内容の要旨及び論文審査の結果の要旨

第3号

(平成29年(2017年)2月)

広島文化学園大学

# 広島文化学園大学大学院報

(No.3)

論文の内容の要旨及び論文審査の結果の要旨 第3号

(平成29年(2017年)2月)

本学は、学位規則(昭和28年4月1日、文部省発令第9号)に基づく広島文化学園大学学位規定により、次のとおり学位を授与した。その論文の内容の要旨及び論文審査の結果の要旨を、同規定第13条の規定によりインターネット及び印刷公表する。(平成28年11月26日に授与した1件を掲載。)

博士の専攻分野の名称	氏名	論文題目	頁
(平成28年11月26日)博士(学術)	堀 真也	租税回避否認規定と否認基準の法理に関する研究	1

氏名（本籍）	堀 真也（広島県）
博士の専攻分野の名称	博士（学術）
学位記番号	甲第3号
学位授与年月日	平成28年（2016年）11月26日
学位授与の要件	広島文化学園大学大学院学位規程第2条
論文題目	租税回避否認規定と否認基準の法理に関する研究

論文審査担当者	（主査）教授	東條武治
	〃	廣瀬 肇
	〃	松尾俊彦
	〃	新野正晶
	〃	今田寛典
	〃	石島 弘（岡山商科大学）

## 論文の内容及び論文審査の結果の要旨

### 論文内容の要旨

#### 1. 本論文の問題意識と目的

近年、アマゾンやグーグルなどの多国籍企業による国際的な「租税回避行為」が問題となっている。このような多国籍企業による租税回避行為に対する関心が高まっている中、平成24年6月にOECD租税委員会において、「BEPSプロジェクト」が立ちあげられた。そして、その後、多国籍企業による租税回避を防止するため、平成25年7月に「税源浸食と利益移転行動計画（Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting）」が公表され、現在、わが国においても、国際課税原則の見直しが行われてきている。

租税の負担を軽減又は排除する行為は、節税行為・脱税行為・租税回避行為の三つに分類される。そのうち租税回避行為は、租税実体法が予定していない行為により税金の負担を軽減させるものである。そのため、企業が租税回避行為を行うことにより、国家の租税収入が減少することになる。しかし、租税回避行為は、脱税行為と異なり、法律の範囲内で行われる行為であるので、租税回避行為を否認するためには、否認をする根拠となる租税回避否認規定が必要であるとする説が有力である。そして、わが国では、租税回避行為を否認するために、いくつ

かの租税回避否認規定が導入されている。

この租税回避否認規定は、その解釈をめぐる争いが多く、現在まで多くの研究・検討が行われてきている。しかし、問題点の全てが解明されているわけではないように思われる。

租税回避否認規定は、わが国の税制において重要な規定であり、各規定の適用要件又は適用除外要件等を充足しているのか否かの判断を、どのような基準で行うのかについて検討する必要があると考えられる。そこで、本論文では、わが国の租税回避否認規定の中でも、その解釈をめぐる争いが多く、重要性が高いと考えられる規定について検討を行い、租税回避否認規定の問題点の有無や今後の課題等を明らかにすることを目的としている。

## 2.本論文の構成と要約

本論文の構成は、つぎのとおりである。

序論

第1編 同族会社の行為計算否認規定と否認基準に関する研究

第2編 組織再編成に係る行為計算否認規定と否認基準に関する研究

第3編 外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）に関する研究

第4編 移転価格税制に関する研究

総括

第1編では、同族会社が行う租税回避行為を否認するための税制である「同族会社の行為計算否認規定」について研究を行った。

わが国の法人は、大きく分けて同族会社と非同族会社に区分することができる。そして、同族会社の行為計算否認規定については、同族会社の行為又は計算による租税回避行為に対して適用されるものである。なぜ、同族会社のみ適用されるものであるのか、同族会社の行為計算否認規定の問題点はどこにあり、どのように解釈されるべきものであるのかについて検討する必要があると考えられる。そこで、まず、同族会社とはどのような会社であるのかを確認し、同族会社の行為計算否認規定が創設された趣旨・目的という基礎的なところから、その後の議論や税制改正が行われた背景等を考察し、つぎに、同族会社の行為計算否認規定の適用要件と適用範囲について検討を行った。そして、同族会社の行為計算否認規定に関する具体的事例を取り上げ、同族会社の行為計算否認規定の問題点と今後の展望について考察を行った。

第2編では、組織再編成に係る租税回避行為を否認するための税制である「組織再編成に係る行為計算否認規定」について研究を行った。

近年、この組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈をめぐる争われ、初めて最高裁判所の判断が示された事例がある。これらの事例では、どのような点が争われ、裁判所がどのような解釈により判断を行っているのか、また、それぞれの事例にどのような相違点があるのかなどを検討する必要があると考えられる。そこで、まず、企業組織再編税制の概要と、組織再編

成に係る行為計算否認規定が創設された趣旨・目的という基礎的などころから、その後の議論や税制改正が行われた背景等を考察し、つぎに、組織再編成に係る行為計算否認規定の適用要件と適用範囲についての検討を行った。そして、組織再編成に係る行為計算否認規定に関する具体的事例を取り上げ、組織再編成に係る行為計算否認規定をめぐる問題点と今後の展望について考察を行った。

第3編では、国際的な租税回避行為に対抗するための税制である「タックス・ヘイブン対策税制」について研究を行った。

タックス・ヘイブン対策税制は、国際的な租税回避を阻止し、税負担の公平を確保することを目的としている。そのため、外国子会社等が、税負担の軽減を図る目的ではなく、十分な経済合理性がある場合には、タックス・ヘイブン対策税制の適用対象とならないように、適用除外要件が規定されている。しかし、外国子会社等が、適用除外要件に該当するの否かという判断基準が必ずしも明確に規定されているとはいえないように思われる。そして、実際にタックス・ヘイブン対策税制の裁判例の多くは、この適用除外要件を充足しているの否かという点について争われてきている。

適用除外要件は、タックス・ヘイブン対策税制において重要な規定であり、適用除外要件を充足しているの否かの判断をどのような基準で行うのかについて検討する必要があると考えられる。そこで、まず、タックス・ヘイブン対策税制が創設された趣旨・目的という基礎的などころから、その後の議論や税制改正が行われた背景等を考察し、つぎに、タックス・ヘイブン対策税制の適用要件と適用除外要件について検討を行った。そして、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件をめぐる解釈についての学説や具体的事例を分析・検討し、タックス・ヘイブン対策税制の問題点と今後の展望について考察を行った。

第4編では、海外子会社等との取引価格の操作を通じて、国外に所得が移転することを防止するための税制である「移転価格税制」について研究を行った。

移転価格税制の問題点は、独立企業間価格の算定をどのように行うのかという点であると考えられる。具体的には、独立企業間価格の算定が適正に行われているの否かという点や、課税庁が推定課税を行う場合のシークレット・コンパラブルの適用上の問題点の有無等についてである。

これまで、移転価格税制の適用に関する解釈について争われた点が、その後の税制改正で明確に規定されたことにより立法的に解決されている点も少なくない。しかし、問題点のすべてが解決しているとはいえないように思われる。

移転価格税制における独立企業間価格の算定方法は、移転価格税制において重要な論点であると考えられる。そこで、まず、移転価格税制が創設された趣旨・目的という基礎的などころから、その後の議論や税制改正が行われた背景等を考察し、つぎに、独立企業間価格の算定方法等について検討を行った。そして、独立企業間価格の算定の適否について争われた具体的事

例を分析・検討し、移転価格税制の問題点と今後の展望について考察を行った。

以上のように、本論文では、わが国の主要な租税回避否認規定である四つの規定について、各規定が創設された趣旨・目的という基礎的なところから、その後の税制改正の推移をはじめ、適用要件・適用範囲に関する学説・裁判例を分析・検討し、どのような租税回避行為が否認されるのであるかという否認基準について検討を行った。そして、特に重要と考えられる具体的事例を取り上げて研究をすすめ、各規定の問題点と今後の展望について考察を行った。

その結果、たとえば、タックス・ヘイブン対策税制の四つの適用除外要件のうち事業基準と実体基準を重視する規定に見直すことや、事前確認制度を導入することなど、いくつかの提言を行っている。また、検討を行った四つの租税回避否認規定に共通する問題点としては、「不当に減少」や「総合的に勘案」などの不確定概念が使われており、各規定の適用要件等が明確にされていないという点であることを確認することができた。

このような不確定概念については、これまでも検討・研究が行われてきている問題である。しかし、その判断基準等については、一義的な解釈をすることができず、拡張して解釈されている事例もあるように思われる。

課税庁の裁量により、租税回避否認規定の適用要件等を判断されることになるような不確定概念は、納税者の予測可能性を損なうものであると思われる。そのため、租税回避行為を否認するためには、個別の規定を整備し、課税要件等を明確にする必要があると考えられる。すなわち、この問題点については、租税法律主義（課税要件法定主義・課税要件明確主義）の観点から、適用要件等に不確定概念を使用しないで、納税者が理解しやすいような平易な文言で解釈上の例示を示すなどして、具体的・一義的な判断基準を法令で明確に規定することにより、結果的に租税負担の公平性が維持されるのではないかと考えられる。

また、租税回避否認規定の適用に関しては、いくつか通達で定められているものがある。しかし、通達は、法令ではなく一般的に行政組織の内部的規範にとどまり、法源性はないと解されている。もっとも、適用要件等の課税要件については、通達に依拠されている部分があるが、この点は、租税負担の公平性を担保する必要性から、納税者が通達に反する申告を行った場合には、課税庁は更正処分を行うことになると思われる。そのため、課税要件等に関する一部の通達については、可能な限り法令で規定するようにする必要があると考えられる。

## 論文審査の結果

本研究は、わが国の租税実体法、とりわけ法人税法における租税回避否認規定に着目して、各規定が創設された趣旨・目的という基礎的なところから、その後の議論や税制改正が行われた背景等を考察し、否認基準の解釈をめぐる争いに関する具体的事例の検討も行い、租税回避否認規定の解釈をふまえて、問題点の有無や今後の課題等を考察することを目的としている。

本研究の問題の所在は、租税回避否認規定が、わが国の税制において重要な規定であり、実際に、その解釈をめぐる争いが少なくなく、これまで多くの研究が行われてきているけれども、問題点のすべてが解明されているとはいえないと考えられるところにある。すなわち、これらの規定をめぐる争われてきている原因は、否認の対象となる行為等が実体法上どのようなものであるのかという判断基準や、適用要件の解釈が納税者にとって必ずしも明確に規定されているとはいえないという点にあるのではないかと、また、納税者に租税回避の意図がない場合においても否認されている事例がないとはいえず、その場合、租税回避行為否認規定の趣旨・目的からすれば問題があるのではないかとという問題意識をもち、研究を行ったものである。

本論文の構成は、つぎのとおりである。第1編では、同族会社が行う租税回避行為を否認するための税制である「同族会社の行為計算否認規定」、第2編では、組織再編成に係る租税回避行為を否認するための税制である「組織再編成に係る行為計算否認規定」、第3編では、国際的な租税回避行為に対抗するための税制である「タックス・ヘイブン対策税制」、第4編では、海外子会社等との取引価格の操作を通じて、国外に所得が移転することを防止するための税制である「移転価格税制」について研究を行っている。このように、わが国の租税回避否認規定の中でも、その解釈をめぐる争いが多く重要性が高いと考えられる四つの規定について研究を展開しているなど、総合的に論じた研究は意義があると評価できるとともに時宜にかなった研究である。

その研究の所産として、各規定が創設された趣旨・目的からその後の税制改正の推移をはじめ、適用要件・適用範囲に関する学説・裁判例の状況を分析・検討し、特に重要と考えられる具体的事例をも取り上げて研究をすすめ、各規定の問題点の有無や今後の課題等について考察し、いくつかの注目すべき提言を行っている。特に、四つの規定に共通する問題点は、「不当に減少」や「総合的に勘案」などの不確定概念が用いられていることから、各規定の適用要件等が明確にされているとはいえないのではないかと指摘を行うなど、憲法の租税法律主義（課税要件法定主義・課税要件明確主義）の観点から、不確定概念を用いて規定しないで、納税者が理解しやすいような平易な文言で課税要件等を明確に規定する必要があるのではないかと等の指摘をしている。この点については、たとえば、規定中に解釈上の例示をするなどして、具体的・一義的な判断基準となる指針を示すことにより、租税負担の公平性が実現・維持されるのではないかと考えられると結論づけている等の点が、本研究の成果ではないかと評価するものである。

なお、最近のパナマ文書の公表をはじめ、アマゾンやグーグルの多国籍企業による国際的な租税回避行為が問題とされるなど、租税回避行為に対する関心が高まっているところから、本

研究は、まさに時宜にかなった研究であるということができるとともに、今後の研究が期待される。

以上を総合して、審査委員会委員一同は、本論文が既存の研究に新たな1ページを加え得るものであると評価し、博士（学術）の学位論文として十分な内容と価値を有するものと認めた。



広島文化学園大学大学院報 (No. 3)

博士學位論文

論文の内容の要旨  
及び論文審査の結果の要旨

第3号

(平成29年(2017年)2月)

発行 広島文化学園大学大学院  
〒731-4312 広島県安芸郡坂町平成ヶ浜  
3-3-20

TEL : 082-884-1001

FAX : 082-884-0600

URL : <http://www.hbg.ac.jp>