

## タックスシェルター対策

### 1 タックスシェルターとは何か

タックスシェルターとは、個々の税制上の優遇措置等を巧みに利用して租税負担の軽減及び課税繰延等を行うスキームのことであり、このタックスシェルターを開発したプロモーターが多くの納税義務者を対象としてこのスキームを販売することから、同じスキームを利用した課税事例が同時多発的に発生することにその特徴がある。

わが国においても、近年各種のタックスシェルターが出現して税法改正等にその影響が現れている。

### 2 タックスシェルター対策の問題点

課税当局にとっての悩みは、租税法律主義の観点から、租税回避であることが明らかな事例であったとしても、そのことのみを理由として否認することはできないことである。

そして、法律面からこのタックスシェルターを規制するのであれば、一般的な否認規定があるとすれば、このような租税回避を否認することができる。しかし、このような一般的な否認規定があると、法が予定しないような新しい形態のタックスシェルターの事例が生じた場合でもこれに対応することは可能となろうが、納税義務者の側からは、法定安定性と予測可能性が損なわれるという問題点があることになる<sup>(注)</sup>。

それでは、一般的な否認規定ではなく、個別の否認規定を設ける対策はどうかというと、

一般的な否認規定よりもこちらの方が法定安定性と予測可能性を損ねることはないが、新しい形態のタックスシェルターの事例が生じた場合に対応することが難しく、常に経済取引が先行して、法が後手を踏むことになる。したがって、タックスシェルターに対する対策として、この方法は十分とはいえないことになる。

いずれにせよ、問題の本質は、租税法の基本原則である租税公平主義に係る問題である。タックスシェルターを利用しない納税義務者からは、タックスシェルターを利用した納税義務者のみが不当に税を逃れているという非難が起こり、納税道徳が衰退することも想定できるのである。他方、租税法律主義の立場からは、法律上の規定がないのに、課税当局がこのようなタックスシェルターを否認することに問題ありとする考え方もあろう。

結果として、法律分野からタックスシェルターを論じることは必要ではあるが、実効性ある対策としてどのようにするのかという点ではもう一つの視点が必要となろう。

### 3 課税上の法的規制はタックスシェルターになるのか

以下のたとえば正しいかどうか問題はあろうが、上記2で述べたことは、医療の分野でいえば、病気に対する事後的な治療行為ということができよう。これに対して、医療分野では、病気になった後の治療以外に、病気にならない事前段階における予防という手段があるはずであ

# Topics of International Taxation

る。

このことをタックスシェルターに当てはめてみると、病気の治療行為は、課税に関する法的規制ということになろう。したがって、一般的な否認規定であれ、個別的な否認規定であれ、一種の事後的な対症療法といえる。これに対して、予防措置は、法的な裏づけは必要になろうが、米国においてみられるような執行面からの事前の対策である。

米国は、1970年代以降、個人納税義務者を対象としたタックスシェルターに直面し、その後、法人を対象としたタックスシェルター等、わが国よりも対タックスシェルター対策という点では多くの経験を有している

## 4 米国における執行上の対策

米国財務省は、1999年7月にタックスシェルターに関する検討文書(“The problem of corporate tax shelters discussion, analysis and legislative proposals”)を公表し、1970年代及び1980年代における個人が使用するタックスシェルターとは異なり、法人が使用するタックスシェルターの急増を憂慮して、立法等の提言を行っている。

その後、米国財務省は、2000年2月に財務省規則(1.6011-4T)を発遣している。この財務省規則は、納税者である法人が、その申告書に所定の租税回避取引と同様の取引を行っている場合、その取引の概要、主たる節税項目、節税予測額、その節税商品を販売したプロモーターの会社名、住所等を記載した報告書の添付を義務づけるものである。なお、この財務省規則(1.6011-4T)は、2003年2月28日付で廃止され、新たな財務省規則(§1.6011-4)が規定され、同規則は、2003年12月29日に改正されてい

る。

米国は、2004年10月に成立した米国雇用創出法(American Jobs Creation Act of 2004: PL108-357:以下「改正法」という。)という名称の税制改正にタックスシェルター対策を規定している。

この対策は、過度の租税回避を行うプロモーター、投資家等を規制すべき規定を設けている点に特徴がある。

今回の改正の特徴は、次に掲げるようなタックスシェルターに係る報告等を怠った場合に罰金等が課されることを規定していることである。

- ① 指定取引等を含む報告義務のある取引を納税義務者が開示しなかった場合の罰則
- ② 報告義務のある租税回避取引に関して過少申告がある場合等

また、指定取引に関して開示することを怠った納税義務者に対して、時効期限が延長されることになる。

このように、改正法では、執行を行う米国内国歳入庁の権限強化と、納税義務者の報告義務等と罰則規定の負担増が規定されている。米国は、移転価格税制等においても帳簿保存義務等に係る規定で、罰金等を規定していたように記憶していることから、今回の措置が米国において目新しいものとはいえないであろうが、過度の租税回避はこのような執行面での強化を生むという一つの例として、課税当局、納税義務者、アドバイザー、プロモーター等は考えるべきではないだろうか。

(注) 金子宏『租税法第九版』弘文堂、126-128頁。

中央大学商学部教授

矢内 一好