

租税回避の意義とG8各国の対応

今村 隆*

要 約

租税回避の問題は、現在OECDでBEPSへの対応が議論されているとおり、世界各国で問題とされている。しかし、我が国では、租税回避の議論が避けられる傾向にあり、世界的にみて、立法も判例も立ち遅れているのではないかとの懸念がある。

そこで、まず、我が国におけるこれまでの租税回避についての議論やこれに対する立法的な対応や判例法理を確認した上で、G8各国の立法的対応や判例法理を検討した後、租税回避への立法的対応として有力な対抗手段である一般否認規定について、G8各国の考え方やその適用について検討をする。

その結果、まず、我が国の租税回避の議論において、通説による租税回避の定義が適用対象を限定していることや租税回避と節税とを区別する基準として機能しないことなどの問題点があり、また、同族会社の行為計算否認規定などの立法も不十分であり、さらに、判例法理にも限界があることが明らかとなった。

一方、G8各国は、租税回避の疑いのある取引の開示義務を課したり、一般否認規定を制定したり、さらに、判例法理も一定の発展が見られ、特に欧州諸国では、租税回避は、租税法規の濫用であり、法の濫用（abuse of law）であるとの法理の発展がみられるところである。一般否認規定についてみると、G8諸国では、米国が2010年に確認的な一般否認規定を制定し、英国が2013年に一般否認規定を導入したことが注目される場所である。

このようなG8各国の租税回避への対応状況を検討すると、租税回避に対する我が国の対応は立ち遅れていると言わざるを得ず、まず、租税回避の本質が租税法規の濫用であることを出発点とした上、我が国も、G8諸国の立法等を参考にして、今後、合理的な一般否認規定の立法を検討すべきと考える。

キーワード：租税回避（tax avoidance）、一般否認規定（General Anti-Avoidance Rule, GAAR）、法の濫用（abuse of law）

* 日本大学大学院法務研究科教授

I. はじめに

租税回避の問題は、租税法にとって永遠の問題である。租税がある限り、この問題は存在するといえよう。そのようなことから租税回避は、古くから議論とされ、現在も BEPS への対応ということで多国籍企業によるいきすぎた租税回避が問題とされているところである。

しかし、一方で、租税回避については、世界の各国で問題とされ、多くの考え方があり、我が国においても様々な見解があるところである。筆者も租税法の研究をするようになって以来租税回避の研究をしているが、我が国においては、租税回避の議論が避けられる傾向にあり、世界的にみて、立ち遅れているのではないかと

の懸念がある。そのようなことから、G8 各国の租税回避への対応状況を検討し、現在の我が国の状況を認識するとともに、G8 各国の対応で参考になるものを検討する必要があると考える。

そこで、本稿では、まず、II で租税回避の意義を検討し、次いで、III で我が国の租税回避への対応の現状を論じ、IV で我が国を除く G8 各国の租税回避への対応の状況を検討し、さらに、V で租税回避への対抗手段として有力な一般否認規定 (General Anti-Avoidance Rule, 以下「GAAR」ともいう。) を比較し、一般否認規定の有用性や問題点を論じることとする。

II. 租税回避の意義

II-1. 我が国の通説による定義

我が国の通説は、金子宏教授がその代表であるが、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」(下線筆者) と定義している¹⁾。これは、課税要件との関係で租税回避を定義するものであり、法的定義である。租税回避についての通説を代表するもう一人の清永敬次教授も、包括的定義として、「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をいう。」とし、多くの場合の例として、上記金子教授の定義とほぼ同様の説明をしている²⁾。

そして、我が国の通説は、租税回避を上記のとおり定義した上で、租税回避がなされた場合に、当事者の用いた異常な法形式を無視して、通常用いられる課税要件が充足されたものとして取り扱うことを、「租税回避の否認」というとし、課税要件を充足しないのに充足したものとして扱うことから租税法律主義に基づき明文が必要であるとする³⁾。

このような定義は、ドイツにおける 1919 年の一般否認規定の導入に当たってのヘンゼルの

1) 金子宏 (2015) 『租税法第 20 版』弘文堂, p. 124

2) 清永敬次 (2013) 『税法新装版』ミネルヴァ書房, p. 42

3) 金子・前掲租税法第 20 版, pp. 125, 127-128. 清永・前掲税法新装版, p. 43

見解に依拠したと考えられるが⁴⁾、非常に古い考えであり、ドイツでも現在は、租税通則法（Abgabenordnung, 以下「AO」という。）42条の解釈上、課税減免規定を充足させる場合も、「法の形成可能性の濫用」と考えられている⁵⁾。さらに、上記定義は、第1に、課税減免規定を充足させて租税負担の軽減を図る行為（e.g. 減価償却費の計上、外国税額控除の計上）が含まれていないこと⁶⁾、第2に、「通常用いられない法形式」とか「通常用いられた法形式」との区別が、現在の取引社会では、区別が困難となっているとの問題点がある⁷⁾。

これに対し、筆者は、租税回避の本質に着目して、「私法上有効な行為であるが、課税根拠規定の場合には、同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規定が課税対象としている趣旨・目的に反する行為であり、課税減免規定の場合には、同規定の要件の文言には形式的には該当するが、該当するとすると同規定が減免するとしている趣旨・目的に反する行為⁸⁾」と定義している⁹⁾。なお、筆者の定義は、当該行為が、課税根拠規定や課税減免規定の趣旨・目的に反するか否かは、

租税法規の場合には、経済実質（economic substance）の有無を問題にしている規定が多いことから、そのような規定の場合には、経済実質の有無をも考慮すべきであるとの考え方であり、法的枠内で経済実質をも問題とするものである。

筆者は、我が国の通説が「私法上の選択可能性の濫用」を問題としているのに対し、そもそも租税回避の問題は、「租税法規の濫用」であり、民法や国際私法でも問題とされている「法の濫用（abuse of law）」であるとの考えを出発点とするものである。筆者は、このように租税回避をとらえることで、租税法において租税回避を議論する意義やその本質が明らかになると考えている。

II-2. 租税回避を議論する意義

租税回避については、現行法上、受け容れるべきものか（acceptable）、受け容れられないものか（unacceptable）の議論がある。租税回避が現行法上受け容れるべきものと考え、租税回避については、立法で解決を図るべきもので、それほど議論する意義はないこととなる。

4) 我が国の通説は、昭和6年に杉村章三郎教授により翻訳されたヘンゼルの『独逸租税論』に由来していると考えられる（拙著（2015）『租税回避と濫用法理』（大蔵財務協会），pp.45）。渕圭吾教授も、上記ヘンゼルの著書の翻訳を挙げた上で、我が国の租税回避についての通説が、ドイツのヘンゼルの見解に由来している（K Brown ed. "A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance", p 226, note 17）。

5) 拙著・租税回避と濫用法理，p. 18

6) 金子教授は、前掲租税法第20版において、第19版までには記述がなかったが、「租税法規のなかには、一定の政策目的の実現のために、税負担の軽減ないし免除を定める規定（租税減免規定）が多い。納税者のなかには、これらの規定の趣旨、目的に適合しないにもかかわらず、税負担の減免のみを目的として、その取引を形の上でこれらの規定の鑄型に当てはまるように仕組みあるいは組成して、それらの規定の適用を図る例が多い（これも租税回避の1つのタイプである。）」としている（同書，p. 129）。しかし、そうすると、一つは経済目的がない取引も含まれることとなるし、また、課税減免規定を充足させる態様も含まれることとなることから、本文に記載した課税要件との関係を記述した租税回避についての法的定義を修正する必要があるのではないだろうか。

7) 拙著・前掲租税回避と濫用法理，pp. 18-19

8) 拙著・前掲租税回避と濫用法理，p. 47

9) OECDの租税用語集において、租税回避について、「定義が難しい用語ではあるが、一般的には、納税者の租税負担を軽減しようとする納税者による取決めで、法的には文言上適法かもしれないが、当該取決めに従っている法律の目的（intent）に通例は反するようなものとして表現されている。」（下線筆者）とし、租税法規の立法趣旨に反するか否かに着目しているのが参考となる（<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>）。

これに対し、現行法上受け容れられないものと考え、これを議論し、解釈で解決することができないかが問題となる。

筆者は、租税回避は、租税法規の濫用と考えることから、現行法上受け容れられないものと考えており、あくまでも解釈論の枠内との制約はあるが、これに対する対応を検討する必要があると考える。このように言っても、これは、租税回避について消極的な価値判断をして、そのような価値判断に基づき判断するとの意味ではない。租税回避といわれている行為を検討していくと、租税法規の濫用の場合があり、このような理由から租税法規の目的的解释により、租税回避について対応するとの意味であり、法的判断に基づくものである。

II-2-1. リベラルな租税回避観

これに対し、谷口勢津夫教授は、清永敬次教授の前記 II-1. の定義を参考として、租税回避の包括的定義として、「課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる、租税負担の適法だが不当な軽減または排除をいう。」

(下線筆者)とし、経験的事実を前提とする租税回避の定義として、「租税立法者が課税要件を定めるに当たって、課税適法と判断した経済的事実に相応する私法上の法形式(取引形式)として、取引観念の考慮により想定した『通常の』法形式を、納税者が選択せず、これと異なる『異常な』法形式を選択することによって、『通常の』法形式を選択した場合と基本的に同一の経済的成果を達成しながら、『通常の』法形式に対応する課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによって、租税負担を軽減または排除すること」と定義する¹⁰⁾。後者の経験的事実を前提とする租税回避の定義は、前

記 I-1. の金子教授の定義とほぼ同じである。谷口教授が包括的定義に加えて経験的事実を前提とする定義を加えるのは、租税法の課税要件が私法に準拠されて立法されることが多いことから立法者の想定している取引行為であるか否かの観点で定義し直したものであり、本質的には同じであると考えられる。

さらに、谷口教授は、上記包括的定義を課税要件に即して言い換えると、「課税要件のうち①課税を根拠づける要件(積極的要件)については、その要件の充足回避による租税負担の適法だが不当な軽減または排除、②課税を減免する要件(消極的課税要件)については、その要件の充足による租税負担の適法だが不当な軽減または排除¹¹⁾とする。谷口教授は、前記 I-1. の金子教授の定義とは異なり、課税減免規定の充足の場合も含めている点では、前記 I-1. の筆者の定義と同じである。谷口教授が課税減免規定の充足も含めるのは、おそらく前記ドイツにおける AO42 条の解釈を前提にするものと思われる。

谷口教授とは、租税回避の問題について、学会等で議論を重ねてきているが¹²⁾、租税法主義や課税要件を重視する点では筆者と同じではあるが、具体的な問題では結論を異にする場合が多い。それは、谷口教授の包括的定義で下線を引いたとおり、租税回避を「適法だが不当」である行為ととらえる点にあると考えられる。すなわち、谷口教授は、租税回避を受け容れるべきもの(acceptable)であるとの立場と考えられる。確かに、租税回避は、脱税とは異なり、違法ではないという意味では、「適法」であるが、谷口教授によると、より積極的な意味をもっている。すなわち、谷口教授によると、納税者が私法上の法形式を私的自治の原則に従って自由

10) 谷口勢津夫(2016)『税法基本講義第5版』(弘文堂), pp.60-61

11) 谷口・前掲税法基本講義第5版, p.62

12) 平成27年7月と8月に開催された近畿税理士会での研修会において、我が国における10の判例について、谷口教授とそれぞれの立場からの講演を行った。この研修会を通じて、谷口教授の見解をより理解することができ、谷口教授とは、租税法律主義や課税要件を重視する点では同じではあるが、なぜ個々の判決に対する評価が異なるのかの理由について検討することができた。

に選択することができることを意味し、租税回避の適法性を重視するリベラルな租税回避観に立脚しているとする¹³⁾。一方で、租税回避は、立法者が予定していない異常な法形式を用いるものであり、法の欠缺を利用するものであるとする¹⁴⁾。

II-2-2. リベラルな租税回避観に対する反論

しかし、このような谷口教授の見解には、筆者としては、異論がある。まず、リベラルな租税回避観であるが、このような見解は、英米を始め世界の各国に古くからあったが、各国でこのようなりベラルな租税回避観により、多くの租税回避がなされ、税源の浸食や納税者間の不公平が問題とされ、BSPSへの対応がOECDを中心に議論されているとおり、いきすぎた租税回避は受け容れられないとの考えが現在では世界の趨勢である。もちろん、逆に納税者間の公平を重視する余り、かつてのドイツで見られたような課税権の確保に傾きすぎても問題であり、現在では、私法上の経済活動や取引の保護と適正な課税権の確保や納税者間の公平との調和がとられた解釈論が要請されていると考える。大事なものは、両者の調和であり、どちらから一方に傾きすぎてはいけなくと考える。谷口教授は、納税者間の公平は、立法の際に問題にすべきではあるが、解釈論では問題にすべきではないとする¹⁵⁾。しかし、課税権の確保や納税者間の公平が害される場合は、当該事案の解決としては、具体的妥当性を欠くことを意味しており、もちろん解釈論で許される範囲内であるが、複数の論理解釈が可能なる場合には、最終的には具体的妥当性という観点での考慮も必要で

あり¹⁶⁾、その意味で解釈論においても具体的妥当性が問題となると考える。

また、「法の欠缺」についての考え方にも異論がある。確かに、租税回避は法の欠缺の場合もあるが、法の欠缺の場合に限定されているのではない。また、谷口教授によると、租税法規は、欠缺だらけということになるようであるが、立法に当たり、余りに細目まで規定するとかえって煩雑になり、悪しき立法となる。それで、立法者は、解釈に委ねている場合があり、特に、我が国の租税法規は、諸外国と比べると、条文数も少なく簡素であり、それぞれの規定が抽象的なものが多い。これは、我が国の立法の伝統として、裁判所等の解釈に委ねている部分が大きく、そのような視点でみると、租税法規は決して欠缺だらけというのではなく、解釈でカバーできる部分が多いと考える。

さらに、谷口教授は、外税控除事件の最高裁判平成17年12月19日判決（民集59巻10号，p.2964）、売買か交換かが問題となった東京地判平成11年6月21日判決（訟月47巻1号，p.184）などいくつかの判決を例にして、過形成（hyperplasia）ということで、裁判所が判例や解釈の名の下に実質的な立法作用を行っているのではないかと批判している¹⁷⁾。谷口教授の見解は、課税権の確保や納税者間の公平に傾きすぎてはいけなくとの指摘として傾聴に値するが、上記最高裁平成17年12月19日判決などの意義については、後記III-2-1.のとおり、別なとらえ方をすべきであると考え。また、谷口教授の上記批判は、我が国における裁判所の役割を過小評価するものであり、判例による創造作用を軽視するものと考え。

13) 谷口・前掲税法基本講義第5版，p.66

14) 谷口・前掲税法基本講義第5版，p.61

15) 谷口・前掲税法基本講義第5版，p.64

16) 荒井勇（1975）『税法解釈の常識』（税務研究会出版局），pp.74-75

17) 谷口勢津夫「租税回避と税法の解釈適用方法論—税法の目的的解釈の『過形成』を中心に—」岡村忠生編（2015）『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房），pp.17-21

Ⅲ. 我が国の租税回避への対応

Ⅲ-1. 租税回避否認規定

G8 各国の租税回避への対応を検討する前に、まず、我が国の現状を検討することとする。

Ⅲ-1-1. 同族会社行為計算否認規定

我が国には、一般否認規定はない。周知のとおり、昭和 37 年の国税通則法制定の際にその立法が検討されたが、反対が多く立法は見送られている。一方、我が国では、大正 12 年以来、所得税法、法人税法及び相続税法に同族会社の行為計算否認規定（所得税法 157 条、法人税法 132 条、相続税法 64 条）が導入され、これが部分的ではあるが、一般否認規定に近い役割を果たしている。

この同族会社の行為計算否認規定は、そもそも同族会社が関係する取引に制限されている上、同規定の「不当」の意義については、裁判例で、独立当事者と異なる取引であるかの独立当事者基準を採用しているものがあるものの¹⁸⁾、経済不合理な取引であるか否かの経済不合理性基準の場合に限定するものが主流であり、実際の適用はかなり限定されている。

さらには、この同族会社の行為計算否認規定は、世界的にみて、韓国に同様の立法例があるものの、我が国独自の規定であって世界標準といえるか疑問がある上、納税者の予測可能性との観点でみた場合、「不当」についての具体的な基準が明示されていないため、訴訟で予測可能性を害していると争われることが多く、そのような意味でも問題がある。

Ⅲ-1-2. 組織再編成に係る行為計算否認規定

一方、平成 13 年の法人税法に導入された組

織再編成税制で、同法 132 条の 2 が新設された。この規定の「不当」の意義が訴訟で争いとなっているが、ヤフー事件の 1 審の東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決（判時 2236 号，p. 25）は、法人税法 132 条の 2 の「不当」の意義について、「(i) 法 132 条と同様に、取引が経済的取引として不合理・不自然である場合（…）のほか、(ii) 組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編成の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと解することが相当である。」（下線筆者）と判示し、控訴審の東京高裁平成 26 年 11 月 5 日判決（訟月 60 卷 9 号，p. 1967）もこの判断を是認している。

上記基準のうち (ii) の基準は、組織再編成の趣旨・目的に反することも問題とはしているが、個別規定の趣旨・目的に反することを問題としており、これは、当該個別規定に形式的には該当するものの、当該個別規定の趣旨・目的に反する場合ということであり、「法の濫用」のことと考えられる。

ここで、上記ヤフー事件で問題となった当時の平成 22 年改正前の法人税法 132 条 2 の要件は、①同族会社であること、②上記法人の行為又は計算であること、③上記法人の法人税の負担を減少させること、④上記減少が不当と認められることであるが、この④の要件は、「不当と認められること」という評価であり、いわゆる規範的要件であり、評価根拠事実とこれと両立する評価障害事実との総合判断で最終的に判

18) パチンコ平和事件についての東京地判平成 9・4・25（判時 1625 号，p. 23）、IBM 事件の東京高裁平成 27 年 3 月 25 日判決（LEXDB: 2550659）

断される要件である¹⁹⁾。

また、これらの要件の具体的な適用順序は、
（i）1号ないし3号の合併等に関係する法人に当たるか（上記要件①）を検討し、（ii）上記法人の法人税の負担を減少させているか（上記要件③）の検討、すなわち租税上の便益とこれを生じさせる個別規定の特定及びこのような租税上の便益を生じさせる行為・計算の特定をした上、次に、（iii）当該行為・計算が1号ないし3号に掲げる法人の行為・計算に当たるか（上記要件②）を検討し、（iv）当該行為・計算が「不当」と認められるか（上記要件④）を検討することとなる。

上記東京地裁平成26年3月18日判決は、合併の対象会社の全株式を購入直前に、買収会社の代表取締役が対象会社の副社長に就任し、その後対象会社の全株式を購入してグループ会社とした上吸収合併をしたことにより、買収会社が対象会社の繰越欠損金を控除できるかが争われた事案である。ここで問題となった個別規定は、繰越欠損金の控除を認める法人税法57条3項とその委任を受けて制定された同法施行令112条7項5号であり、同条項の定める特定役員引継ぎ要件を満たすかということである。

上記東京地裁判決は、法人税法132条の2の要件についての上記の考えを前提に、上記④の「不当と認められること」について、上記副社長就任行為が、法人税法施行令112条7項5号の文言に形式的に当てはまることを前提に、同条項の基となっている法人税法57条3項が、被合併法人の繰越欠損金を合併法人が控除できるとしている趣旨・目的は、実質的に共同事業であることであるとした上、具体的に共同事業

といえるか否かを検討し、上記副社長就任行為が法人税法57条3項の趣旨・目的に反するとしている²⁰⁾。このような判断の仕方は、後記英国やカナダのような濫用基準に基づくGAARにおける具体的な適用順序や判断の仕方と同じであり、注目される場所である。

Ⅲ－２．判例法理の発展

Ⅲ－２－１．判例法理の現状

我が国では、租税法律主義（憲法84条）の下、明文規定によらない租税回避の否認は許されないと考えられている²¹⁾。しかし、明文規定による租税回避の否認ではないものの、それに代わる法理として、いくつか判例法理が発展している。

（1）まず、私法上の法律構成による否認論がある。私法上の法律構成による否認論とは、課税要件の前提となる契約の法的性質決定をすることにより租税回避行為を否認したのと同じ効果が生じることである²²⁾。これは、我が国の裁判所における契約の法的性質の実務を踏まえた上、英国の有名な判例法理である1935年のWestminster公爵事件上院判決²³⁾や1981年のRamsay事件上院判決²⁴⁾などをも参考にして提唱された考え方である。筆者もその提唱者の一人であるが²⁵⁾、映画フィルムリース事件の最高裁平成18年1月24日判決（民集60巻1号，p.252）²⁶⁾で問題となったような複合的契約の場合の契約の法的性質決定を問題としていたものである。しかし、売買か交換かが問題となった前記東京地判平成11年6月21日判決でも、同様の考えが採られたものの、

19) 拙著（2013）『課税訴訟における要件事実論改訂版』（日本租税研究協会），p.72

20) 拙著・前掲租税回避と濫用法理，p.231

21) 三越事件・東京高判昭47・4・25行集23巻4号，p.238，岩瀬事件・東京高判平11・6・21判時1685号，p.33，金子・前掲租税法第20版，p.128

22) 拙著・前掲租税回避と濫用法理，pp.57-58

23) IRC. v. Duke of Westminster, [1936] A.C. 1。事案の詳細は、拙著・租税回避と濫用法理，p.353～。

24) W.T. Ramsay Ltd. v. IRC, [1982] A.C. 300。事案の詳細は、拙著・租税回避と濫用法理，p.452～。

25) 拙著・前掲租税回避と濫用法理，p.21～

26) 事案の詳細は、拙著・前掲租税回避と濫用法理，p.7～，p.123～。

控訴審の東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決（訟月 47 卷 1 号, p. 184）でこの考え方が否定され、国側の上告が不受理となったため、最高裁がこのような考え方を是認するの否かが議論となっている。

私法上の法律構成による否認論に対しては、明文規定によらない租税回避否認の法理であると批判があるが、私法上の法律構成による否認論は、あくまでも課税要件の前提となっている私法上の契約の認定・解釈として問題にしているものであり、租税法上の明文規定があるか否かの問題ではない²⁷⁾。上記東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決は、明文規定によらない否認であるとしたが、私法上の契約認定・解釈についての事実上の証拠法則である処分証書の法理についてのドグマ的な考え方に基づくものであり²⁸⁾、このようなドグマ的な考え方は、現在の裁判実務では採られていないものであり、問題がある。

しかしながら、最高裁が上記東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決を不受理としたことや上記最高裁平成 18 年 1 月 24 日判決が、契約の法的性質決定の問題ではなく、減価償却資産の「事業の用に供する」との要件該当性の問題として判断したため、このような考え方を否定はしていないものの、積極的に肯定もしておらず、裁判官で意見が分かれている問題と考えられる。

(2) 一方、前記Ⅱ-2-2. で引用した外税控除事件の最高裁平成 17 年 12 月 19 日判決の事案では、課税減免規定の立法趣旨によ

る限定解釈論が提唱された。これは、1935 年の Gregory 事件連邦最高裁判決²⁹⁾やこれに対する金子教授の見解³⁰⁾に依拠して提唱された考え方である。これについては、上記最高裁判決は、「…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いうべきである。」（下線筆者）と「濫用」との用語を用いたため、やはり明文規定によらない租税回避の否認法理ではないかが問題とされている。前記Ⅱ-2-2. のとおり、谷口教授の批判がその代表である。

この最高裁平成 17 年 12 月 19 日判決は、原審の大阪高裁平成 15 年 5 月 14 日判決（民集 59 卷 10 号, p. 2964）が、「本件取引が外国税額控除の制度を濫用したということはできない。」（同号, p. 3178）と判示したことに対し、「外国税額控除制度を濫用するものであり」と判示したものであり、原審との対比で検討すべきである。この原審での判断は、原審の控訴審段階で国が初めてした主張に対応するものであるが、1 審の訴訟経過から見ても、国の主張は、明文規定によらない租税回避の否認の法理を主張するものではなく、法人税法 69 条 1 項の「納付」を「正当な事業活動による納付に限る」との限定解釈をしても、納税者の予測可能性を害することはないとの趣旨の主張と考えられる。そうすると、この最高

27) 英国でも、契約の法的性質について納税者の主張に裁判所が拘束されるかとの問題があり、これを「mislabelling」の問題と呼んでいる。マーレイ弁護士は、mislabelling には、(i) 当事者が当該契約のある契約類型に当たると主張しているのを裁判所が否定する場合と、(ii) 当事者が当該契約の対価とされたことを主張しているのを裁判所が節税効果なども含まれているとする場合の 2 つのタイプがあるとして、前者は、sham とは異なり、当事者の意思の問題であり、後者は、問題となっている課税要件が資本控除 (capital allowance) の要件のように契約の分析のみに焦点を合わせていない場合には許されるとしているのが参考となる (Rebecca Murray, "Tax Avoidance 2nd ed.", pp. 237-240)。

28) 拙著・前掲租税回避と濫用法理, p. 54~

29) Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935)。事案の詳細は、拙著・前掲租税回避, p. 83~。

30) 金子宏「租税法と私法」租税法研究第 6 号, p. 21~

裁判決は、明文規定によらない租税回避否認の法理を認めるものではなく、あくまでも限定解釈の法理であると考え³¹⁾。

以上検討したとおり、新たな判例法理の発展は見られるものの、一方で、これらの判例法理は、まだその根拠や適用の範囲については、議論も多く、確立した判例法理とまでは言い難い。

Ⅲ-2-2. 判例法理の限界

一方、我が国の判例法理では、どうしても解決がつかない問題がある。トリティー・ショッピングの問題である。パーミュエダ LPS 事件の東京高裁平成26年2月5日判決（判時2235号，p.3）は、我が国で稼得した不動産回収益を匿名組合員の持分譲渡ということで、アイルランドの法人に譲渡した後、さらにトータル・リターン・スワップ契約を介して、パーミュエダ LPS に移転したとの複雑な事案であるが、パーミュエダ LPS の「法人」該当性が主たる論点となっているが、日愛租税条約の濫用でないかが問題となるが、平成27年7月17日付で国側上告が不受理で確定している³²⁾。

このようなトリティー・ショッピングは、ガ

イダント事件と呼ばれている東京高裁平成19年6月28日判決（判時1985号，p.23）でも日蘭租税条約の濫用ではないかが問題となったが、やはり国側の上告が不受理で確定している。

トリティー・ショッピングについては、租税条約に特典制限条項（LOB条項）を規定することで締約国との租税条約を濫用することは阻止できるものの、それ以外の国の租税条約を利用することで容易に租税回避が可能である。韓国は、このような問題について、2005年に制定した国際租税調整に関する法律2条2項で、「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。」（下線筆者）との規定で対応し、韓国の最高裁判例でも同条項の適用が認められている³³⁾。

また、このようなトリティー・ショッピングについては、G8各国のうちGAARをもっている国は、GAARの適用で対抗している。我が国においても、少なくともこのようなトリティー・ショッピングに対抗する国内法上の否認規定が必要と考える。

IV. G8各国の租税回避への対応

G8各国では、いずれも租税回避の問題が重要な問題となっている。各国ともGAAR等の

立法の制定をしたり、あるいは判例で問題となったり、様々な対応がなされている。G8各

31) 谷口教授は、本文で論じた第二小法廷の最高裁平成17年12月19日判決と類似の事案について、第一小法廷が最高裁平成18年2月23日判決（判時1926号，p.57）において、「本件取引は、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。」（下線筆者）と判示し表現ぶりが異なっていることに着目し、第二小法廷の判決は、明文規定によらない租税回避の否認の法理であるとする（谷口・前掲租税回避研究の展開と課題，p.17）。しかし、これらの表現振りの違いに意味はなく、同じ判断であると考え（判時1926号，p.58「匿名コメント」）。

32) 事案の詳細は、拙稿「パーミュエダ LPS の租税法上『法人』該当性」税研181号，p.16

33) Ji-Hyun Yoon, "The Journey Goes On, but Where To? —A Review of the 2013 Korean Supreme Court Decisions on Entity Classification Issues", Bulletin for International Taxation September 2014, p. 455

国の GAAR や判例法理などを比較すると、末尾の「G8+ オーストラリアの GARR」のとおりとなる。そこで、各国ごとに、詳細を検討することとする。

なお、G8 各国で、判例法理が先行した国や一般否認規定の制定が先行した国もあり、各国の状況により、適宜、判例法理を先に論じたり、あるいは、一般否認規定の制定を先に論じたりすることとする。

Ⅳ-1. 米国

Ⅳ-1-1. 判例法理の発展

米国は、1935 年の前記 Gregory 事件連邦最高裁判決以来、私法上の行為の効力とは別に、事業目的基準 (business purpose) や経済実質基準 (economic substance) で判定して、租税回避行為に対して、その税効果を認めないとの経済実質原則 (economic substance doctrine) が判例法理として発展している。

この経済実質原則は、1960 年の Knetsch 事件連邦最高裁判決³⁴⁾に発するものであるが、その後、1978 年の Frank Lyon 事件連邦最高裁判決³⁵⁾ではその適用が否定され、その適用範囲が問題とされるようになった。そのようなことから、下級審では、例えば 2001 年の Compaq 事件巡回裁判所判決³⁶⁾では、その採用が否定されるなど、その適用をめぐることは、下級審の裁判例でゆらいできたと言わざるを得ない。

Ⅳ-1-2. 開示義務の制定

一方、米国は、1984 年には、プロモーターや納税者に対する報告対象取引 (reportable transactions) の開示義務の制度を導入し、その後、同制度を簡素化して、「指定取引」と「その他の報告対象取引」を報告対象としたが、コンプライアンスは低いレベルで推移していた。しかし、2004 年に米国雇用創出法 (American

Jobs Creation Act) が制定され、開示義務に対するペナルティが大幅に強化されたことにより、開示制度の有用性は高まったといわれている。

Ⅳ-1-3. 確認的な一般否認規定の制定

上記のとおり、米国では、事業目的の法理や経済実質原則の判例法理が採られていることから、長らく、一般否認規定の導入はなされてこなかった。

ところが、米国は、2010 年に、加算税を賦課するに当たり、経済実質原則の判例法理を確認する規定を導入した (内国歳入法典 7701 条 0 項の制定)。この規定は、判例法理でも否認できる行為を対象とするものであり、制定法で初めて否認できるのではないことから、厳密に言うところ、いわゆる一般否認規定とは異なる。しかし、この判例法理については、上記 1-1. のとおり、下級審の裁判例でゆらぎが見受けられ、また、経済実質という場合の主観的要件と客観的要件との関係についても裁判例で分かれていたことから、この判例法理を制定法で確認したものと考えられ、その意義は大きいと考えられる。

Ⅳ-2. 英国

Ⅳ-2-1. 判例法理の変遷

(1) 英国は、1935 年の前記 Westminster 公爵事件上院判決以来、「租税回避のための契約であっても、私法上有効な契約であれば、この契約による租税負担の軽減を否定することはできない。」とするウエストミンスター原則が支配的である。このウエストミンスター原則は、法的形式 (form) を重視する立場であり、法的には有効ではあるが、経済的には不合理な契約を用いて、いわゆるタックス・シェルターを作り出すとのタックス・シェルター産業を助長した。

34) Knetsch v. United States, 364 U.S. 361 (1960)。事案の詳細は、拙著・租税回避と濫用法理 p. 23～

35) Frank Lyon Co. v. US, 435 US 561 (1978)

36) Compaq Computer Corp. v. Commissioner, 277 F. 3d 778 (5th Cir. 2001)。事案の詳細は、拙著・租税回避と濫用法理 p. 141～。

このような傾向に歯止めを掛けたのが、1981年の前記 Ramsay 事件上院判決であり、同判決において、ウイルバーフォース卿が、Westminster 公爵事件上院判決を尊重しつつも、「裁判所は、真正であると認定された証書や取引を容認するよう義務づけられているが、裁判所は、当該証書や取引をそれが属する流れから切り離して、盲目的 (in blinkers) に判断することが強制されるのではない。もし、証書や取引が複数の一連の取引の一部であるとして、又は、全体として実行するよう意図されたより大きな取引の構成要素として効果を発揮するよう意図されていたとみることが可能であれば、そのようにみることが妨げる原理はない。そうするのは、実質より形式をみるとか形式より実質をみるとかではない。税が賦課されることが求められるような取引の法的性質、そして、もし、それが一連の取引又は複合取引から生じるものならば、そのように機能するよう意図された取引の法的性質を確定することは、裁判所の職務である。」(下線筆者)との意見を述べ、「複合取引 (composite transaction) を構成する個々の契約が私法上有効であっても、分離することができない過程で予め計画されている結果次に段階でキャンセルすることが意図されている損失は、制定法が扱っている損失ではない。」とするラムゼイ原則が打ち出された。

(2) しかし、このラムゼイ原則は、その後1984年の Dawson 事件判決³⁷⁾で、Ramsay 事件のような資金が循環するいわゆる循環取引だけでなく、資金が一方向的に流れていく直線型の取引にも適用されるかが問題となり、ブライトマン卿が、「第1に、前もって準備された一連の取引 (preordained series of transaction) が存在しなければな

らないこと。また、これをただ一つの複合取引といってもよいであろう。この複合取引においては、正当な商業上(すなわち事業上)の成果を達成していてもよいし、またそうでなくてもよい。…第2に、複合取引の中に納税義務を回避すること以外の商業(事業)目的のない (no commercial (business) purpose) 取引過程が挿入されていなければならない—商業(事業)目的のないということは、事業上の効果 (no business effect) が無いということではない。この2つの要素が存在した場合、当該挿入された取引過程は課税の目的からは無視されることになる。」(下線筆者)との意見を述べて、直線型の取引にも適用されるとした。

これは、米国の段階取引の法理 (step transaction) の法理と類似していることから、このような法理は、米国と同じような経済実質主義 (substance-over-form-doctrine) を認めたものではないかと議論されるようになり、あるいは、このような法理は、単に租税法規の目的的解释 (purposive interpretation) にすぎないのかが問題となった。そして、2001年の Westmoreland 事件上院判決³⁸⁾などを経て、2004年の Barclays 事件上院判決³⁹⁾は、「新しい方法の本質は、現実の取引(これは、共に機能する目的での一連の要素の包括的效果を考慮することを含んでいる。)が制定法の条項に制定法の表現に合致しているかどうかを決めるための取引の性質を決めるために目的的な解釈を与えることであった。」(パラ32)と判示して、納税者を勝訴させ、Ramsay 原則は、租税法規の目的的解释にすぎないとの後者の立場が採られた。

(3) 一方、上院は、Barclays 事件判決と同じ

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

38) MacNiven (Inspector of Taxes) v. Westmoreland Investments Ltd. [2003] 1 AC 311

39) Barclays Mercantile Business Finance Ltd. v. Mawson, [2005] 1 A.C. 684. 事案の詳細は、拙著・前掲租税回避と濫用法理, p. 461~。

日に、Scottish Provident 事件上院判決⁴⁰⁾で、ラムゼイ原則を適用し、納税者を敗訴させたことから、なおラムゼイ原則は、租税法上の課税要件の目的解釈の法理にすぎないのか、課税要件に当てはめるに当たっての事実認定についての法理ではないかとの議論が生じた。そのような議論がなされている中で、2003年の香港の Arrowtown 事件終審法院判決⁴¹⁾におけるリベイロ判事が、ラムゼイ原則について、「究極の問題は、関係する制定法の規定が、目的的に解釈したとき、現実的にみて、当該取引に適用されることを意図したものかどうかである。(The ultimate question is whether the relevant statutory provisions, construed purposively, were intended to apply to the transaction, viewed realistically)」(下線筆者)との判示したのが、同原則を的確にとらえたものとして英国の下級審の裁判所で引用されるようになった。このリベイロ判事の判示は、「アロータウン・テスト」とも呼ばれているが、後記アーロンソン意見書でも引用されており(パラ 3. 11)、ラムゼイ原則を課税要件の目的解釈の法理であるとともに課税要件に当てはめるに当たっての事実認定についての法理であるとするものである。このアロータウン・テストが、なお米国のような経済実質主義による認定を意味しているのか否かが英国でなお議論がなされている。

しかし、英国では、上院 (the House of Lords) が議会から独立し、2009年から最

高裁 (the Supreme Court) として上告事件を扱うこととなったが、2011年の Tower MCashback 事件最高裁判決⁴²⁾は、同判決において、ウォーカー卿が、ラムゼイ原則を租税法規を目的的に解釈するルールとした上で、「私は、裁判所が、制定法の文言を目的的に解釈した場合に、事実を現実的にみて (realistically viewed)、同文言に反しているかを検討することに関心があるような複合的かつ予め予定された (a complex and preordained transactions) 取引の文脈において、価格の問題が全く無関係であるということは受け容れることができない。」(パラ 67, 下線筆者)との意見を述べ、アロータウン・テストを採用して、当該取引について、事実を現実的に見て (realistically viewed)、制定法の趣旨に反しているとして、ソフトウェアの著作権取引を利用したタックス・シェルターの資本控除 (capital allowance) を否認した。この判決は、アロータウン・テストを複合的取引における事実認定の法理としてとらえていると考えられる⁴³⁾。これを分析すると、アロータウン・テストは、米国の経済実質原則のように契約を無視するのではなく、複合取引の場合に、個々の契約の有効性を検討するものの、その個々の契約の法的効果にとらわれることなく、複合取引を全体としてみた場合の現実的效果を検討するとの立場と考えられる⁴⁴⁾。

このように複合取引を全体としてみた場合の現実的效果を検討することは、我が国

40) IRC v Scottish Provident Institution。なお、この事件の納税者側の代理人は、アーロンソン弁護士であった。

41) Collector of Stamp Revenue v Arrowtown Assets Ltd (2004) 6ITLC454

42) HMRC v Tower MCashback LLP1 [2011] UKSC 19。事案の詳細は、拙著・前掲租税回避と濫用法理, p. 465~。

43) このように一連の取引を全体的にみてその現実的な効果を検討するとの見方は、ラムゼイ原則に固有のものではなく、2007年の Arctic Systems 事件上院判決 (Jones v Garnett (Her majesty's Inspector of Taxes), 2007 UKHL 35) におけるホフマン卿の意見でも arrangement について a broad and realistic view に基づき解釈すべきであると述べられていて、英国の裁判所における事実認定の法理の一つと考えられる。この Arctic Systems 事件上院判決の詳細については、加藤友佳「イギリスの家族間所得分割と租税回避」国際商事法務 43 巻 10 号, p. 1518~を参照されたい。

の外国税額控除事件の前記最高裁平成17年12月19日判決も、「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X行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。」（下線筆者）と判示しているところであり、我が国でも採られている考え方である。このように複合取引を全体としてみて、その現実的効果を検討するといっても、いきなり全体としてみたり、恣意的にその現実的効果を認定したりするのではなく、あくまでも、当事者が全体として意図していたか否か、さらに、全体として意図していた現実的効果の認定を要するのであり、そのような事実認定を根拠とするものである。そうすると、これは事実認定の法理であると考えられる。

以上概観したとおり、英国の租税回避についての判例は、変遷しているが、現在でもやはりウエストミンスター原則が支配的であり、この原則を前提にした上で、租税法規の要件の目的的解释や複合取引における事実認定の法理により、その税効果を否認しようとしていると考えられる。

Ⅳ-2-2. 開示義務の制定

上記のとおり、英国では、判例の変遷もあり、一方で、2005年に、プロモーターや納税者に対する開示義務（Disclosure of Tax Avoidance Schemes, DOTAS）を導入し、現在に至っている。この開示義務の対象となるのは、①租税

上の便益を生むスキームであり、②租税上の便益がスキームの主要な利益であり、③金融商品または雇用関係商品の3つの要件を満たすものである。開示義務違反には、金銭的ペナルティが課されており、コンプライアンス・レベルは低くないといわれている⁴⁵⁾。

Ⅳ-2-3. 一般否認規定の制定

英国は、上記のとおり、開示義務の導入をしたりしていたが、2011年のMayes事件控訴院判決での歳入関税庁が敗訴したことなどを契機に、ラムゼイ原則にも限界があることが認識されるようになった。

そこで、英国政府は、アーロンソン弁護士に一般否認規定の導入の研究を委託し、2011年にアーロンソン意見書⁴⁶⁾が公表され、この意見書に基づき、2013年に同年財政法206ないし215条で一般否認規定が制定された。この一般否認規定は、租税回避をすべて対象とするのではなく、目に余る租税回避スキーム（egregious tax avoidance scheme）を対象とするGeneral Anti-Abuse Ruleであり⁴⁷⁾、後記Ⅴ-3-3. のとおり、二重の合理性のテスト（double reasonable test）が採用されている。

Ⅳ-3. ドイツ

Ⅳ-3-1. 一般否認規定の制定

ドイツでは、1919年に租税通則法5条で初めて一般否認規定が導入され、1934年に租税調整法6条に引き継がれ、さらに、1977年のAO42条に引き継がれた。このAO42条は、「法の形成可能性の濫用（Missbrauch von Gestaltungs-möglichkeiten des Rechts）によって租税法を回避することはできない。」

44) マーレイ弁護士は、ラムゼイ原則を目的的解释の一つであるとする最近の上院の判決には賛成するものの、その適用に問題があると指摘しており（Murray, supra, note 24, p. 12）、具体的には、アロータウン・テストが適用されるためには、まずは、課税要件がそのような広く現実的な効果を許す要件であるか否かを検討すべきとしている（Murray, Id., p. 193）。

45) 松田直樹（2009）『租税回避行為の解明』（ぎょうせい）、pp. 142-143

46) 岡直樹「GAAR Study: 包括型租税回避對抗規定が英国税制に導入されるべきか否かについての検討 アーロンソン報告書」租税研究766号、p. 469

47) アーロンソン意見書・パラ4.19

と規定し、私法上の選択可能性の濫用を租税回避ととらえる規定であった。

その後、2002年の改正では、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（IR 94/97）を受けて、AO42条は、その適用可能性が法律上明文で排除されていない限り適用されるとの規定した（現行42条1項2文）。

さらに、2008年の改正では、AO42条に、2項が追加されたが、これは、1項の「濫用」の意味について、連邦財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、連邦財政裁判所の上記「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⁴⁸⁾。しかし、このような改正案に対しては批判が多く、結局は、後記V-4-1.の現行法に落ち着いたものである。

IV-3-2. 判例法理の発展

ドイツでは、連邦財政裁判所フィッシャー長官の主導の下、AO42条の適用に当たり、租税回避の事案において、連邦財政裁判所において、全体的企図（Gesamtplanrechtsprechung）の見方に基づき、取引を全体的・一体的に観察して、

「法の形成可能性の濫用」に当たるか否かを判断する判決がなされているといわれている⁴⁹⁾。

この法理については、AO42条の意義における後記V-1-1.の内部説に立って類推解釈を含む目的論的解釈に基づくものであるとか、あるいは裁判官による立法であるとして批判する見解⁵⁰⁾もあるが、前記IV-2-1.で論じた英国におけるアロータウン・テストと同様に事実認定の法理と考えれば、租税法主義に反するものではないと考えられる⁵¹⁾。

IV-4. フランス

IV-4-1. 租税回避に対する手続規定

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、1941年に租税手続法典（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。この租税手続法典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（Comité consultatif pour la répression des abus de droit）の諮問に付すとの手続を定めていて、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。このように租税手続法典64条は、手続的規定にとどまり、厳密にいうと、一般否認規定ということはできない。

IV-4-2. 判例法理の発展

フランスの国務院は、租税手続法64条の適用とは別に、法律の詐害の法理（fraud à la loi）を更に発展させてきている。すなわち、2006年のJanfin事件についての国務院判決（No. 260.050）は、租税手続法典64条の規定

48) 谷口勢津夫（2014）『租税回避論』（清文社），p. 250

49) 谷口・前掲租税回避論，p. 147～，吉村典久「租税法における取引の一体的把握」ジュリスト1271号，p. 103

50) 谷口・前掲租税回避論，pp. 178-183

51) 吉村教授も、取引の一体的把握は、租税回避の議論に特有のものではなく、租税法規の適用に当たって基礎とされるべき納税者の真意に基づく真実の法律関係の発見であるとする（同・前掲ジュリスト1271号，p. 107）。

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てい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許害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は、2006年のScotland銀行事件についての国務院判決（No. 283314）で明らかとなり、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、法律の許害の法理に基づき否認している。

Ⅳ-5. イタリア

Ⅳ-5-1. 一般否認規定の制定

イタリアでは、1973年に大統領令第600第37条の2で一般否認規定が導入された。これは、ドイツのAO42条を念頭に導入されたものである。しかし、この一般否認規定は、同規定で、適用対象取引をリストアップしており、實際上、金融取引・会社分割・合併・移転価格取引の一部に限定されている⁵²⁾。

Ⅳ-5-2. 判例法理の発展⁵³⁾

イタリアの最高裁（Corte Suprema di Cassazione）は、2005年以降、欧州司法裁判所の2006年のHalifax事件の大法廷判決⁵⁴⁾の「濫用的行為（abusive practice）」の法理の影響を受け、同様に濫用の法理により、配当剥がしの事案などを否認している。イタリア最高裁は、当初は、上記Halifax事件大法廷判決をその根拠とした⁵⁵⁾。

しかし、この根拠付けには批判が多く、その後、イタリア最高裁は、2008年12月13日連

合部判決（No. 30055, 30056, 30057）で、イタリア憲法53条の納税義務を根拠とし、現在に至っている。

Ⅳ-6. カナダ

Ⅳ-6-1. 一般否認規定の制定

カナダでは、1988年に所得税法245条で一般否認規定が導入された。これは、1984年のStubart事件最高裁判決⁵⁶⁾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、所得税法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。

Ⅳ-6-2. 開示義務の制定

カナダでは、1989年に、プロモーターや納税者に対するタックス・シェルターの開示義務が制定された（所得税法237条）。この制度は、米国の開示制度と同様のものであるが、開示義務を履行しない場合には、否認の対象となるか

52) アンドレア・バランチン「イタリアにおける国際的租税回避の対応策」（松原有里訳）税務弘報2012年10号，p. 140，2012年11月号，p. 153

53) Frantozzi and Marni, "The Italian Abuse of Law Doctrine for Taxation Purposes", Bulletin for International Taxation August/September 2010, p. 445

54) Halifax plc v. Customs & Exercise, Case C-255/02. 事案の詳細は、拙著・租税回避と濫用法理，p. 178～。

55) 2005年10月21日判決（No. 20398），2015年10月26日判決（No. 20816）等

56) Stubart Investments Ltd. v. R., [1984] C.T.C. 294. 事案の詳細は、拙著・租税回避と濫用法理，p. 334～。

否かに関係なく、税効果を認めないとされており、コンプライアンス・レベルが維持されていると考えられている⁵⁷⁾。

Ⅳ-7. ロシア

ロシアには、一般否認規定はない。しかし、それに代わる判例法理として、「不当な租税上の便益の法理 (unjustified tax benefit)」が発展している。これは、大陸法諸国に認められる法の濫用の法理に起源をもつものと考えられる⁵⁸⁾。このような法理に基づき、ロシアの裁判所は、例えば、2004年の Yukos 事件⁵⁹⁾において、石油取引をするに当たり中間に子会社を入れて多額の VAT を免れようとしたのに対し、親会社に売上げが帰属しているとして課税した処分を適法としたりした。

その後、2006年のロシアの仲裁最高裁判所の判決⁶⁰⁾が、どのような場合に、不当な租税上の便益となるかを判示し、これが判例法理となっている⁶¹⁾。

Ⅳ-8. オーストラリア

オーストラリアは、G8 ではないものの、オーストラリアの一般否認規定は、事業目的型の代表ともいえるものであり、南アフリカや香港などの一般否認規定の立法にも影響を与えていることから論じることとする。

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 (Income Tax Assessment Act) 53 条で導入され、その後、1936年所得税賦課法 260 条に引き継がれた。所得税賦課法 260 条は、所得税の負担を軽減・回避する目的・効果を意図する契約や取決めは、国税庁長官に對抗できないとする広汎な規定であったため、

オーストラリアの最高裁に当たる高等法院が英国の Westminster 公爵事件上院判決の影響の下、選択肢法理 (choice principle) —課税につながる選択肢とつながらない選択肢がある場合、税法が禁止していない限り、納税者が課税につながる選択肢を選択する権利を否定することはできないとする法理—を採用し、それが断定テスト (predication test) を経て、高等法院のパーウィック首席裁判官の主導の下、本来の取引テスト (antecedent transaction test) に移行し、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⁶²⁾。

そのような状況において、オーストラリアでタックス・シェルター産業が盛んとなり、bottom of the harbour という脱税ともいっていい事案が発生し、国民の批判も高まったことから、オーストラリア政府は、1981年に、「あからさま、人為的または仕組まれた取決め (blatant, artificial or contrived arrangements)」に対抗するため、いきすぎた選択肢法理を制限し、目的テストを採用するということで、1936年所得税賦課法の第Ⅳ編 A の 177 条 A ないし 177 条 H を新たに制定した。

その後、オーストラリアの一般否認規定において、2013年に重要な法律改正がなされている。これは、「選択可能な仮定的事実 (alternative postulate)」あるいは「反対事実 (counterfactual)」の問題に対処するためである。第Ⅳ編 A の適用に当たっては、後記 8-2 のハート事件高等法院判決の判示 (同判決・パラ 66) に基づき、仮定的事実を示して、それと比較して、税効果を得るのが主要目的であることの主張・立証が要求されるようになった。

ところが、2009年から2011年にかけて、組織再編成に関する事件などで、オーストラリア

57) 松田・前掲租税回避行為の解明, p. 426

58) Roustam Vakhitov, "Recent Developments Regarding Judicial Anti-Tax Avoidance in Russia" European Taxation 2005 April, p. 165

59) the Court of Instance, 26 May 2004, No. A40-17669/04-109-241

60) No. 53, 12 October 2006

61) David W Chodikff ed. "Transfer Pricing & tax Avoidance", pp. 450-451

62) 拙稿・租税回避と濫用法理 p. 383~

国税庁が示した仮定的事実の合理性が問題となり、納税者から、税効果を得ることができなければそもそもそのような取引をしない（the “do nothing” option）との主張が出されるなどして、オーストラリア国税庁が示した仮定的事実が不合理であるとして、第IV編Aの適用が否定される下級審判決が続いた。そこで、第IV編Aにおけるこのような問題に対処するため、オーストラリアでは、2013年に、第IV編Aに新たに177条CBを加えて、「仮定的事実を決定するに当たり、特に当該スキームの経済実質や税効果以外の得られる結果に注目すべきである。」と規定するなどの改正をしたものである。

IV-9. 判例法理による解決と立法による解決

G8各国とも判例法理と立法による解決を図っているが、米国のように経済実質主義の法理が判例上発展している国は、立法がなくとも、

かなりのものへの対応が可能である。しかし、そのような米国ですら判例に揺らぎが見受けられ、経済実質主義の法理が必ずしも連邦最高裁の判例法理として確立しているとは言い難い状況にあり、前記IV-1-3.のとおり、2010年に確認的なGAARを内国歳入法典に導入した。

また、英国も、これまで1981年のRamsay事件上院判決を契機として租税回避に対応するための判例法理が形成されてきたものの、そのような判例法理にも限界があるということで、2013年に英国版のGAARが導入された。

G8の主要な国で、一般否認規定がないのは、我が国を始め数少なくなっており、各国で一般否認規定の有用性が見直されてきている。

我が国は、Ⅲ-2-2.で検討したとおり、判例法理に限界があり、一般否認規定の導入を検討すべき時期に入っていると考えられる。

V. G8各国の一般否認規定の比較

V-1. 一般否認規定の意義と分類

V-1-1. 一般否認規定の意義

一般否認規定とは、適用対象を限定することなく、租税回避である場合に、租税法の観点から納税者の行った取引や内部計算を否認する規定である。これに対する概念は、個別否認規定であり、適用対象を限定して、租税回避である場合に、租税法の観点から納税者の行った取引や内部計算を否認する規定である。我が国の同族会社における行為計算否認規定は、適用対象を同族会社に関する行為や計算に限定していることから、一般否認規定ではない。

このような一般否認規定がなぜ租税法規の中に立法されるのかを考えた場合、租税法規の解釈のあり方と密接に関係している。現在では、世界のほとんどの国が租税法律主義を採ってい

るが、租税法律主義においては、租税法規の解釈において類推解釈は許されず、文言解釈が原則であり、文言だけでは明確でないときや不合理な結果となるときに立法趣旨による目的的解释（purposive interpretation）が許されるとするのが原則である。

租税法律主義の発祥ともいえる英国では、コモンローの国であり、判例の価値を重視する国では、伝統的に、法律については厳格な文言解釈によるべきであるとする考え方が強く、租税法規も同様であった。しかも、文言解釈ということで、いわゆる黄金律（golden rule）ということで、文字どおり文言だけで解釈すべきであり、立法時の議会の議事録（Hansard）ですら参照すべきでないとする徹底した考え方であった。しかし、英国でも1992年のHart事件上

院判決⁶³⁾で、租税法規の文言が不明確な場合に議事録を参照することが認められ、現在では、英国を始めカナダ、オーストラリアなどの英連邦諸国でも、租税法規の解釈に当たり、目的的解释が許されるとしている。

なお、ドイツでかつて経済的観察法 (wirtschaftliche Betrachtungsweise) ということで租税法規の適用に当たっての事実認定だけでなく、租税法規の解釈に当たっても経済的な要請を考慮すべきとの見解があったが、これは類推解釈を許すものであり、租税法律主義に反する考えであり、これは、筆者のいう「目的的解释」ではない⁶⁴⁾。

このような租税法規の解釈のあり方の観点でみた場合、一般否認規定は、当該取引や内部計算が、当該租税法規の立法趣旨に反するものの、目的的解释で許される拡張解釈や限定解釈の限界を超える場合、当該取引や内部計算を否認する規定と考えられる。このように一般否認規定をとらえる考え方は、前記アーロンソン意見書でもとらえているところである (パラ 3.20-3.23)。

なお、ドイツの AO42 条の性格について、谷口教授によると、(A) 租税法規について類推解釈が許されるとする立場から、租税回避は租税法規の解釈で否定されるべきものであり、確信的な規定にすぎないとの内部説 (Innentheorie) と、(B) 租税法規について類推解釈は許されず、文言の可能な意味 (möglicher Wortsinn) の限界に尽き、租税法規の外部から法律の欠缺を補充するための創設的規定であるとする外部説 (Aussentheorie) との対立があり、後者がドイツで多数説であるとする⁶⁵⁾。このような観点でみると、筆者のい

う一般否認規定は、目的的解释の尽きた場合の創設的規定であり、外部説ということになる。

V-1-2. 一般否認規定の分類

一般否認規定は、その適用対象や適用基準で分類すると、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) とそれ以外の取引を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⁶⁶⁾。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 (business purpose) 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イタリアの大統領令第 600 第 37 条の 2、③カナダの所得税法 245 条、④ニュージーランドの所得税法 BG1 条、GB1 条及び OB1 条、⑤英国の 2013 年財政法 206 ないし 215 条がこれに当たり、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 1936 年所得税賦課法の第 IV 編 A の 177 条 A ないし 177 条 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

63) Pepper v. Hart [1993] A.C. 593

64) 谷口教授は、本文の II-2-2. で述べたとおり、租税回避に関する判例の立場を過形成ということで経済的観察法への回帰であると批判するが、筆者も経済的観察法は、租税法律主義に反していると考えており、目的的解释と経済的観察法とを峻別すべきであると考えている。

65) 谷口・前掲租税回避論, pp. 173-180

66) 本文の V-1-1. のとおり、一般否認規定を適用対象を限定していないものと定義すると、段階的取引否認型は含まれないこととなるが、段階的取引否認型も、段階的取引否認の対象となる取引については限定をしていないことから、一般否認規定の一種として分類することとする。

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。また、米国は、前記Ⅴ-1-3.のとおり、2010年3月30日に内国歳入法典7701条(o)項で確認的な一般否認規定を導入しているが、これを分類すると、事業目的基準となる。

以上を図示すると、下図のとおりとなる。

Ⅴ-2. 米国

Ⅴ-2-1. 内国歳入法典7701条o項

内国歳入法典7701条o項の具体的規定は、次のとおりである。

「(1) 経済実質主義が関係する取引の場合、そのような取引が経済実質を有するのは、(A) その取引がその納税者の経済的ポジションを意義ある方法(…)で変化させる、(B) その納税者がその取引を実行する上で相当の目的(…)を有する場合に限定される。

(2) 取引の利益の見込みの有無は、(1)号(A)及び(B)の要件が当該取引との関係上満たされているか否かを決定する上で考慮されるが、取引から合理的に期待される税引き前利益の現在価値が、当該取引が尊重される場合に認められるであろうと期待されるネットの税務上の利益の現在価値との関係で相当な程度である場合に限られる。

……」

Ⅴ-2-2. 対象税目

対象税目は、連邦所得税及びこれと関係する

┌	段階的取引否認型	オランダ, ベルギー, 韓国
	└ 包括否認型	異常性基準 旧・南アフリカ
		濫用基準 ドイツ, イタリア, カナダ, ニュージーランド, 英国
	事業目的基準 オーストラリア, 香港, 新・南アフリカ, スペイン, 中国, 米国	

州税・地方税である(内国歳入法典7701条o項3号)。

Ⅴ-2-3. 否認の対象・基準

否認の対象は、取引(transaction)である。否認の基準は、経済実質基準であり、①経済ポジションの変更(客観的要件)と②相当の目的(主観的要件)の両方を満たした場合に初めて経済実質を有するとしている。

これは、下級審で、双方の要件を満たした場合に経済実質があるとするアプローチ(結合的關係テスト, conjunctive test)か、いずれかの要件を満たした場合に経済実質があるとするアプローチ(非結合的關係テスト, disjunctive test)があり、前者だと、いずれかの要件を満たさない場合には否認され、後者だと双方の要件を満たさない場合に否認されることとなり、その適用の範囲に大きく差があった。これに対し、内国歳入法典7701条o項は、前者のアプローチを採用することを明確にしたものである。

Ⅴ-3. 英国

Ⅴ-3-1. 2013年財政法206ないし215条⁶⁷⁾

英国版GAARの中核は、207条である。207条の具体的規定は次のとおりである。

「1項 取決め(arrangements)は、すべての状況について考慮を払ったときに、租税便益(tax advantage)を得るのが当該取決めの主たる目的(the main purpose)又は主たる目的の一つ(one of the main purposes)であると合理的に結論することができる場合には、『租税取決め(tax arrangements)』である。

67) 拙著・前掲租税回避と濫用法理, p. 479~

2 項 租税取決めは、下記を含むすべての状況を考慮したときに、その締結又は実施が、適用される租税法規の規定との関係において合理的な一連の行為 (a reasonable course of action) として合理的に考えることができない (cannot reasonably be regarded) 場合に、『濫用 (abusive)』である。

- (a) 当該取決めの実質的な結果が、当該規定が立脚している原則 (明示されているか黙示的であるかを問わない。) や当該規定の政策目的と矛盾していないかどうか。
 - (b) そのような結果を達成しようとしている手段が、1 つないしそれ以上の仕組まれた (contrived) あるいは通常と異なる (abnormal) ステップを含んでいないか。
 - (c) 当該取決めが当該規定の不備 (shortcoming) を利用することを意図しているかどうか。
- 3 項 租税取決めが他の取決めの一部を構成している場合、それらの他の取決めもまた考慮されなければならない。
- 4 項 次のそれぞれは、租税取決めが濫用 (abusive) であることを示す場合の例である。
- (a) 当該取決めのもたらす課税上の所得、利益又は譲渡益の金額が、経済目的のそれより相当程度少ない場合
 - (b) 当該取決めのもたらす租税上の控除又は損失が、経済目的のそれより相当程度大きい場合
 - (c) 当該取決めが、支払われていない又は支払われる蓋然性に乏しい税の還付又は控除 (外税控除を含む。) の請求する権利をもたらす場合

ただし、いずれの場合についても、かかる結果又は関連する規定が立法され

た時点において予想されていた結果 (result) に当たらないと合理的に認められる場合に限る。

5, 6 項 (省略)」

V-3-2. 対象税目

対象税目は、所得税、法人税、譲渡所得税、石油収入税、相続税、不動産取得印紙税、居住用不動産税であり、付加価値税を除くとされている。付加価値税は、前記第2の5(1)のハリファックス事件欧州司法裁判所の「濫用的行為 (abusive practice) の法理」で判断されることになるのである。

V-3-3. 否認対象・基準

否認の対象は、取決め (arrangement) である。否認の基準は、濫用基準であり、租税上の便益を生じさせる租税法規の趣旨・目的に抵触しているかを濫用としてとらえ、しかも、上記207条2項のとおり、「合理的な一連の行為として合理的に考えることができない場合に、『濫用』である。」(下線筆者)とするもので、いわゆる二重の合理性のテストで判定するところに特徴がある。この二重の合理性のテストというのは、当該事案を取り扱う裁判官が不合理と考えるだけでなく、合理的に考えても、このような見解があり得ないということの意味しており、より客観性を確保することとなっている⁶⁸⁾。

具体的には、①租税上便益が存在するか、②当該租税上の便益は、対象となる税目に関するものか、③当該租税上の便益は、当該租税取決めにより生じているのか、④当該租税取決めは、濫用的かで判断されることとなる。上記二重の合理性のテストは、④の濫用か否かを判断する際の基準である。

V-3-4. 立証責任

歳入関税庁に濫用であることの立証責任があ

68) 拙著・前掲租税回避と濫用法理, p. 493

る⁶⁹⁾。

V-3-5. 審査会

英国には、GAAR 諮問委員会がある。法律上の審査会であり、裁判所は、当該取決めが締結された時に同委員会が同意した内国歳入庁のガイダンスを考慮しなければならないとされている(2013年財政法211条2項)。

V-4. ドイツ

V-4-1. AO42条

AO42条の具体的規定は、次のとおりである。

「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。」

V-4-2. 対象税目

対象税目は、連邦の所得税等である。

V-4-3. 否認対象・基準

否認の対象は、法的形成であり、主に取引を対象としているが、公法上の法の形成も含むと

解されている。

否認の基準は、濫用基準である。ドイツの一般否認規定の特徴は、法の形成可能性の濫用ということで、私法上の選択可能性を基準としていること、また、連邦財政裁判所の判例で租税回避の意図という主観的要件が必要であるとされていることに特徴がある。

具体的には、AO42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、④租税回避の意図の4つである。

まず、法の形成可能性については、2つの態様があり、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の課税要件に充足させるとの態様であるとされている。

法の形成可能性の濫用の要件については、1983年12月13日の連邦財政裁判所判決(no. VIII R 173/83)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税以外の商業目的によって正当化されないこととしている。

現行の42条2項は、この判例法理を確認するとともに、相当であることの立証責任を納税者に転換する規定である。

V-4-4. 立証責任

法の形成可能性の濫用であることは、国税庁に立証責任がある。しかし、AO42条2項で規定しているとおり、税以外の事業目的があることについては、納税者に立証責任が転換されている。

69) Judith Freedman, "Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance", Asia-Pacific Tax Bulletin May/June 2014, p. 171

V-5. フランス

V-5-1. 租税手続法典 64 条

租税手続法典 64 条の具体的規定は、次のとおりである。

「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。」

V-5-2. 租税手続法 64 条の適用範囲と効果

租税手続法典 64 条は、上記のとおり、「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。」(下線筆者)と規定し、その対象となるのは、文言上は、「隠蔽 (dissimulent) するような行為」となっていて、仮装行為に限定されているように読めるが、一般的な法律の許害の法理 (fraud a la loi) の一部も含むと考えられており、1981 年の国務院判決 (No. 19079) も、そのことを確認している。

租税手続法典 64 条の対象となる行為は、同条の規定する「利益や所得の実現・移転」に限定されており、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。

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 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とする規定である。

V-5-3. 審査会

フランス租税手続法典 64 条は、上記のとおり、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。

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、行政法の特徴の一つとして、「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。

V-5-4. 立証責任

上記のとおり、租税行政庁が、権利濫用禁圧

諮問委員会から租税手続法64条に当たる行為であるとの同意を受けた場合には、事業目的があることは、納税者に立証責任があることとなる。しかし、租税手続法64条の諮問を経ない場合、あるいは、諮問を受けた場合に不同意となった場合、租税行政庁は、それでも課税処分をすることはできるが、立証責任が租税行政庁にあることとなる。

V-6. イタリア

V-6-1. 大統領令第600第37条の2

大統領令第600第37条の2の具体的規定は、次のとおりである。

「課税当局は、有効な経済的理由なくして、納税義務及び課税規定された制限を免れる意図で、また、節税若しくは過度な還付目的で追考された納税者の単独若しくは連続の行為、事実及び取引を無視することができる。」

V-6-2. 対象税目

対象税目は、所得税等である。

V-6-3. 否認の対象・基準

否認の対象は、取引や事実である。否認の基準は、濫用基準である。

V-6-4. 立証責任

一般的否認規定の適用に当たり、濫用であることの立証責任は、国税庁にある。具体的には、国税庁は、「不当な租税上の便益」であることに必要な証拠を納税者の通常の行為との比較で示さなければならぬ。これに対し、いったん上記が立証された場合は、納税者の方で、当該行為が有効な経済的理由に基づいたものであることを立証しなければならない。

V-7. カナダ

V-7-1. 所得税法245条

所得税法245条の具体的規定は、次のとおりである。

「1項(定義)

本条での用語の意義

『租税上の便益』…

『租税上の効果』…

『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正当な目的(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正当な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)

…」

V-7-2. 対象税目

対象税目は、連邦の所得税等である。

V-7-3. 否認の対象・基準

否認の対象は、取引 (transaction) である。ただし、取引には、取決めや出来事も含むとされている (所得税法 245 条 1 項)。租税条約の濫用も対象としている (所得税法 245 条 4 項 a 号)。

否認の基準は、濫用基準である。カナダの一般否認規定は、租税上の便益を生じさせている租税法規の趣旨・目的の抵触を濫用としてとらえているところに特徴がある。

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 4 件あり、① 2005 年の Mathew 事件⁷⁰⁾ではその適用を認めたものの、② 同時に言い渡された Canada Trustco 事件⁷¹⁾ではその適用を否定し、③ 2009 年の Lipson 事件⁷²⁾及び④ 2012 年の Copthorne 事件⁷³⁾ではその適用を肯定した。最高裁で判断が分かれたのは、濫用に当たるか否かであり、Mathew 事件、Lipson 事件及び Copthorne 事件では濫用に当たるとしたが、Canada Trustco 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、英国の前記 Westminster 公爵事件上院判決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、上記立法趣旨からみて、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。

カナダは、英国法の影響を強く受けており、元々は、租税法規を文言に従って厳格に解釈するとの姿勢の強い国であった。しかし、その後、目的的解释 (purposive interpretation) が許されるとの姿勢に変わっていき、上記 Canada Trustco 事件最高裁判決は、租税法規について「文言、文脈及び目的的解释 (textual, contextual and purposive interpretation)」で行うべきであるとした (同判決・パラ 10)。これは、租税法規の解釈の一般論であるが、上記最高裁判決は、一般否認規定の適用は、租税法規の規定の文言には該当するがその規定の趣旨・目的に抵触する場合を認めないとするものであるとし (同判決・パラ 16)、租税法規の趣旨・目的に抵触する場合を「濫用」ととらえているのである。

所得税法 245 条の具体的な要件は、上記最高裁判決が判示しており、①租税上の便益 (tax benefit) があるか、②当該取引が租税上の便益を生じさせる租税回避取引 (an avoidance transaction) か、③当該租税回避取引が租税上の便益を濫用的に (abusive) に生じさせているかを検討すべきとされている。そして、上記③の濫用に当たるかについては、まず、当該租税上の便益を生じさせている租税法規の趣旨・

70) Mathew v. R. [2005] SCC 55. 事案の詳細は、前掲租税回避と濫用法理, p. 350～

71) Canada Trustco Mortgage Co. v. R. [2005] SCC 54. 事案の詳細は、前掲租税回避と濫用法理, p. 338～。

72) Lipson v. Canada, [2009] SCC1。

73) Copthorne Holdings Ltd. v Canada, [2012] 2 CTC 29

目的を検討し、次いで、当該取引がこの趣旨・目的に抵触するか否かを検討して、濫用か否かを判断している。

なお、上記③の濫用の意義については、1988年に一般否認規定が立法された際の財務省の立法解説書では、「245条4項は、所得税法の条項が真実の経済実質(real economic substance)をもつ取引に適用されることを意図し、租税を避けるため所得税法を利用し、誤用しあるいは矛盾することを目指す取引には適用されないことを確認している。」(下線筆者)とし、経済実質が「濫用」か否かを判断する上で重要な要素となるとしている。しかし、上記最高裁判決は、「濫用」に当たるか否かを判断するに当たり、取引の経済実質を考慮はしていないものと考えられる。この点は、カナダでも批判のあるところである⁷⁴⁾。

V-7-4. 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、上記Canada Trustco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(同判決パラ63)。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Canada Trustco事件の最高裁判決は、法律問題とし、納税者において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(同判決パラ65)。

V-7-5. 審査会

GAAR委員会は、歳入庁に設置されている委員会であり、歳入庁長官がGAARの適用を検討している事件すべてについて審査する。委員は、歳入庁職員、司法省及び財務省の職員であり、審査後、歳入庁長官に勧告するとの役割を担っている。GAAR委員会の判断に法的拘束力はない。

V-8. ロシア

ロシアには、一般否認規定がない。

V-9. オーストラリア

V-9-1. 所得税賦課法の第IV編Aの177条Aないし177条H

所得税賦課法の第IV編Aの177条Aないし177条Hの具体的規定は、次のとおりである。

○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。

…

『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)。

…

…

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

74) 拙著・前掲租税回避と濫用法理, pp. 365-368

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 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のと目的がない限り、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」

V-9-2. 対象税目

対象税目は、連邦の所得税等である。

V-9-3. 否認対象・基準

否認対象は、スキームである。このスキームというのは、オーストラリアの一般否認規定の特徴である。この「スキーム」を広くとらえると、全体としては事業上の目的を見いだせる場合もあり、国税庁はできるだけ狭くとらえようとする立場に立つが、1994 年のピーボディ事件高等法院判決は、「実際上のすべての意味を奪われることなく、それ自体で自立可能でない」か否かとの基準で判定すべきとしたものの、その後の 2004 年のハート事件では、裁判官の間で意見が分かれ、現在では判例上曖昧となっている。

否認の基準は、目的基準である。具体的には、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。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て、第 1 は、当該スキームがどのように実行され、何をしようとしているかであり (b 号の i ないし iii のテスト)、第 2 が、その

効果であり（b号のivないしviiのテスト）第3が、納税者と関係者の間の結びつきの性質であり（b号のviii）である。

オーストラリアの高等法院で、この一般的な租税回避防止規定が問題となった事件は、4件あり、①1994年のPeabody事件高等法院判決⁷⁵⁾ではオーストラリア国税庁は、一部敗訴したものの、②1996年のSpotless事件高等法院判決⁷⁶⁾、③2001年のConsolidated Press事件高等法院判決⁷⁷⁾及び④2004年のHart事件高等法院判決⁷⁸⁾ではいずれも勝訴している。

所得税賦課法の第IV編Aの177条Aないし177条Hは、オーストラリアの高等法院で採られた「いきすぎた選択法理」を制限し、英国の上院が採った断定テストへの回帰を目指したものであり、当該スキームの主たる目的が租税回避目的と断定できるか否かを判断基準とするものであった。この点、上記Spotless事件高等法院判決では、原審の連邦合議体法定判決⁷⁹⁾が、上記立法趣旨を尊重して、「租税上の便益を得る目的」と「税引き後の商業上の利益を得る目的」とを比較し、後者の方が主であるとして、第IV編Aの適用を否定したのに対し、上記高等法院判決は、これを誤った「二項対立（false dichotomy）」として、「租税上の便益を得る目的」と「税引き前の商業上の利益を得る目的」とを比較すべきとし、第IV編Aを適用すべきとした⁸⁰⁾。このような考え方は、英国の上院が採った断定テストを捨てて新しい考え方を採ったものと考えられる。これは、「スポットレス事件の法理」と呼べるものであり、オーストラリアの高等法院がこのような法理を採用したことから、第IV編Aの適用範囲が格段に拡大したものである。

このようなSpotless事件の法理に対しては、オーストラリアの国内で批判も多いが、高等法院は、上記Hart事件において、このスポットレス事件の法理を使い、これを決め手として、第IV編Aの適用を認めたものである。

このようにオーストラリアの一般否認規定は、租税回避目的が主な目的であるかにより判断されるが、この判断に当たり、上記スポットレス事件の法理が重要である。すなわち、租税回避目的が主であるか否かは、税引き前の事業目的との比較で判断されることとされている。これにより、オーストラリアの一般否認規定の適用範囲が広がり、強い否認規定となっている。

V-9-4. 審査会

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。

GAAR Panelは、2000年に初めて開催された委員会である。構成員は、国税職員3名と実業界の代表者3名である。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⁸¹⁾、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⁸²⁾。

75) FCT v Peabody [1994] 123 ALR 451。事案の詳細は、拙著・租税回避と濫用法理 p. 399～。

76) FCT v. Spotless Services Ltd [1996] ATC 5201。事案の詳細は、拙著・租税回避と濫用法理, p. 403～。

77) FCT v. Consolidated Press Holding Ltd. [2001] HCA 32。事案の詳細は、拙著・租税回避と濫用法理, p. 411～。

78) Commissioner of Taxation v Hart and Another [2004] HCA 26。事案の詳細は、拙著・租税回避と濫用法理, p. 414～

79) Spotless Services Ltd v. FCT [1995] 95 ATC 4775

80) 拙著・前掲租税回避と濫用法理, pp. 407-410

81) PS LA 2005/24, パラ 23

V-10. 事業目的基準と濫用基準

以上、G8 各国の一般否認規定を検討してきたが、包括否認型の場合、事業目的基準と濫用基準とがあるが、この両基準の異同が問題となる。

租税回避とは、租税法規の濫用であるとする考え方に立つと、濫用基準が本来の基準ということになる。しかし、事業目的基準も、事業目的がないものは、租税法規が予定していないと考えれば、結局は、濫用基準に近づいてくることとなる。

このように租税回避のとらえ方についての英米法系の国と大陸法系の国の傾向の分析については、Ward と Avery Jones らによる研究⁸²⁾が有名であるが、この論文では、「租税事件について濫用法理の適用される大陸法系のアプローチと結果は、事業目的テストが適用されるモンロー法系において採られて適用されているアプローチや結果と著しい類似性 (a striking similarity) がある。」とされ、同様の見解が示されている。さらに、租税条約についての権威的なコメンタールである Vogel のコメンタールにおいても、同論文が引用されてこのような分析が採用されている⁸⁴⁾。

このように事業目的基準も濫用基準も目指す方向は、究極的には、同じと考えられるが、事業目的基準の場合、事業目的というときに、租

税公課をも考慮に含めて考えるかどうかが問題となる。前記 V-9-3. でオーストラリアの一般否認規定で論じたとおり、1996 年の Spotless 事件高等法院判決は、原審の連邦合議体法定判決が、「租税上の便益を得る目的」と「税引き後の商業上の利益を得る目的」とを比較したのに対し、これを、これを誤った「二項対立 (false dichotomy)」として、「租税上の便益を得る目的」と「税引き前の商業上の利益を得る目的」とを比較すべきとし、これにより、オーストラリアの一般否認規定の適用範囲が格段に広がったと考えられる。また、米国の下級審で採られている経済実質原則において、経済実質を判断するに当たっては、一般的には、税引き前の利益 (the pre-tax profit) の有無が問題とされている。このように事業目的基準の場合には、事業目的というときに、税引き前の事業目的を問題としないことには、実際の適用は、非常に狭められることとなる。

一方、濫用基準の場合、前記 V-7-3. でカナダの一般否認規定で論じたとおり、濫用に当たるか否かを判断するに当たり、純粋に法的な視点だけの検討では取引の本質を把握する上で限界があり、法的な視点に加えて、当該取引や取決めを経済実質を考慮しないとすると、その適用範囲が狭くなってしまふとの問題がある。

VI. 結び

我が国の租税回避への対応は、G8 各国の取組みと比較すると、判例法理も立法も立ち遅れていると言わざるを得ない。我が国においては、まずは、租税回避の疑いのある取引についての開示義務を課す立法が必要であり、今後、包括否認型の一般否認規定の立法を検討すべきと考

える。その場合、我が国においては、前記 III-2 で論じた我が国の判例法理の現状を鑑みると、裁判官にとっては、租税法規の立法趣旨との適合性を問題とする濫用基準の方が親和的であり、その意味で濫用基準が適切と考える。

82) PS LA 2005/24, パラ 24

83) D.A. Ward et al., "The Business Purpose Test and Abuse of Rights", 76 British Tax Review, p. 69 [1985].

84) K. Vogel, "Vogel on Double Taxation Conventions 3rd. ed.", p. 119.

【後記】

本稿の校正段階で、Ⅲ－1－2. で論じたヤフー事件については、最高裁の第1小法廷が、平成28年2月29日判決で、法人税法132条の2の「不当」について、「組織再編成税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用すること

により法人税の負担を減少させるものであることをいう」と判示し、「法の濫用」であることを明確にした。この最高裁判決については、その考え方や判断基準についての詳細な検討が必要であり、これは、後日論じることとする。

参 考 文 献

拙著（2015）『租税回避と濫用法理』大蔵財務協会
清永啓次（1994）『租税回避の研究』ミネルヴァ書房
谷口勢津夫（2014）『租税回避論』清文社
岡村忠生編（2015）『租税回避研究の展開と課題』ミネルヴァ書房
松田直樹（2009）『租税回避行為の解明』ぎょ

うせい
松田直樹（2015）『租税戦略の解明』日本評論社
矢内一好（2015）『一般否認規定と租税回避判例の各国比較』財経詳報社
Rebecca Murray（2013）, “Tax Avoidance 2nd ed.”

G8+オーストラリアのGAAR

	米国	英国	ドイツ	フランス	イタリア	カナダ	日本	ロシア	豪州
条文	内国歳入法典7701条(o)項(判例法理の確認の規定である。)	2013年財政法206ないし215条	租税通則法42条	なし ただし、租税手続法典64条に手続規定がある。	大統領令第600第37条の2(適用対象取引が限定されている。)	所得税法245条	なし (部分的な規定として、同族会社行為計算否認規定がある。)	なし	所得税賦課法第IV編Aの177条Aないし177条H
導入時期	2010年	2013年	1977年 (1919年租税通則法5条を継承)	— (1941年に上記64条2項)	1973年	1988年	—	—	1981年 (1936年所得税賦課法260条の改正)
対象税目	連邦所得税等	所得税等。付加価値税を除く。	連邦所得税等	—	所得税等	連邦所得税等	—	—	所得税等
否認対象	取引 (transaction)	取決め (arrangement)	法的形成 (rechtliche Gestaltung)	—	取引や事実	取引(取決め、出来事含む。)	—	—	スキーム (scheme)
否認基準	事業目的、経済合理性	濫用	濫用	—	濫用	濫用	—	—	事業目的
立証責任 (事業目的の存在)	納税者	国税	納税者(2008年改正)	納税者(上記委員会の同意を経た場合)	納税者	納税者(立法趣旨に反することは国税)	—	—	納税者
審査委員会の有無	なし	GAAR諮問委員会(裁判所を拘束)	なし	権利濫用禁止諮問委員会(立証責任の転換)	なし	GAAR委員会(裁判所を拘束しない。)	—	—	GAARパネル(裁判所を拘束しない。)
GAARに代わる判例法理の存在	経済実質原則	ラムゼイ原則(解釈原則)	なし	法律の詐害の法理	法の濫用の法理	なし	なし	不当な租税上の便益の法理	なし
開示義務	あり	あり				あり			