

## GAARの補強策, 代替策としての租税回避商品の開示, 登録制度

川田 剛\*

### 要 約

本稿では、GAARの補強策またはGAARの代替策としていくつかの国で導入済みとなっている「租税回避商品（いわゆる租税回避スキーム）の開示・登録制度」について検討する。この問題については、先般公表されたBEPS行動計画12でも取り上げられているところであるが<sup>1)</sup>、我が国では、このような制度はまだ存在していない。

この制度の目的は、租税回避を抑制するとともに、実際に行われている租税回避スキームに速やかに対処するため、租税回避商品の開発、販売等に従事する者（いわゆるプロモーター）及びそれらの商品を購入した者（投資家）に対し、税務当局に報告、開示を義務付けようとするものである。

具体的には、税務当局が租税回避に当たると考えるスキームの類型についてあらかじめ公表し、それらのスキームのプロモーターおよび投資家に当局への報告を求めるといものである。その際、プロモーターは顧客リストの開示も合わせて行うこととなる。

また、投資家は、利用したスキームの内容について開示することとなる。なお、開示義務違反に対しては罰則が適用されるのが一般的となっている。

開示の対象となるスキームをどのような形で決定するかは国によって差があるが、一般的には、成功報酬を伴う取引、守秘義務条項が付された取引等が対象とされている。

そこで、本稿では、すでにこのような開示、報告制度を導入している主要国の事例等も参考にしながら、そこで生じている問題点等についても検討し、我が国にそれらの制度を導入する場合における参考にしたいと考えている。

なお、米国では、この制度の実施状況を評価するため、議会の会計検査院（GAO）による実態調査がなされその結果が公表されている。このような仕組みは、我が国で同様の制度を導入する場合においても必要になってくると思われるので、本稿では、その概要についても紹介することとしている。

キーワード：GAAR, 租税回避スキーム, 租税回避スキームの開示・登録, タックスシェ  
ルター, BEPS, プロモーター, 投資家, ATAT, 重要なアドバイザー,

\* 税理士・大原大学院大会計研究科教授

1) 2015年10月5日に公表された「税源浸食と租税回避（BEPS）プログラム」の最終報告行動計画12では、「行き過ぎたタックスプランニング（Aggressive Tax Planning）」について、政府への報告を義務化すべし（Require Taxpayers to Disclose）としている。

## I. GAAR 規定創設の背景等

租税回避行為(行き過ぎたタックスシェルタ……abusive tax shelter)の横行は、それ自体歳入の減少をもたらすものであるが<sup>2)</sup>、より深刻な問題は、それが納税者の自発的コンプライアンスを著しく低下させ、結果的に納税者の税制及び税の執行の対する信頼を失わせることになりかねないという点である<sup>3)</sup>。

### I-1-1. 租税回避の定義規定の不存在

それにも拘わらず、行き過ぎた租税回避行為(米国でいう「行き過ぎたタックスシェルター」)は、かなり広範に行われてきた。

この問題が厄介なのは、そもそもその前提となる「タックスシェルター」なるものがいかなるものをいうのかについて、「合意された定義が存在していない(no agreed-upon definition)」ためである<sup>4)</sup>。

それは、「租税回避(Tax Avoidance)」(米国でいう abusive tax shelter)という用語が高度に主観的かつ政治的な用語であり、そのカバーする範囲が多岐にわたっているためである<sup>5)</sup>。

また、英国などでは、「租税回避(Tax Avoidance)」という用語(terminology)は、それらが「受容可能(acceptable)」なものなのか、それとも「受容不可能(unacceptable)」なものなのかというコンテキストで用いられることが多い。

その結果、「租税回避」が「誰にとって受容可能なのか?」という問題を常に惹起することになる。一般的には、「議会」又は「政府」にとってということになると思われる。しかし、いかなるものが彼らにとって受容可能なものであり、いかなるものが受容不可能なものなのかと

2) 例えば、米国では年間100億ドル乃至300億ドル、英国では、いわゆるタックスギャップ約100億ポンド乃至400億ポンドのうちの大部分が租税回避により失われているとのことである(米国については2002年当時のIRS長官の議会証言、英国についてはInstitute for Fiscal Studies(…以下単にIFSという。)のCountering Tax Avoidance in the UK, 009第3章Executive Summary, パラ.3.1)さらに、2015年10月に公表されたBEPS最終報告では、多国籍企業による租税回避等により、全世界で年間1,000億ドル乃至2,400億ドルの税収が失われているとしている(Explanatory Statement page 4)。

3) 例えば、Henry Aaron & Joel Slemrod Ed「税務行政の危機」(The Crisis in Tax Administration) Brookings Institution Brookings 2004 (Univ. of Michigan-p5)。また、それは、①短期的な税収ロスをもたらすだけでなく、長期的には、②税制に対する不信感(disrespect for the tax system)、③税制の複雑化、④リソースの非経済的使用等をもたらすことになる(たとえば、Michel J. Graetz, Deborah H Shank, 'Federal Income Taxation Principles and Policies' 6<sup>th</sup> Edition, Foundation Press 2009, pp 791, 792)。

4) この種の行為について、法令上明確な定義規定が存在していないことに着目し、少なくとも表面的には法令の規定に明らかに違反しているといえないような形でおこなわれてきた。ちなみに、スタンフォード大学のJ. Bankman教授は、「税務行政の危機」(The Crisis in Tax Administration (Brookings Institution Press 2004), 第2章Tax Shelter Battle)の中で、「タックスシェルターに関する定義は人によって異なり、法令上も明確な定義規定は存在しない。」としたうえで、タックスシェルターの特徴として次の5点を挙げている(同書pp. 9)。

①税務目的(税負担軽減又は回避)で販売される取引であること ②少なくとも文言上(literal reading)は法令の規定に適合していること ③経済的実質は所得(economic income)であるものを、意識的に誤表示(misstate)していること ④そうすることで税負担を軽減(reduce the tax)していること ⑤それらの行為が、法令の目的又は目的論的解釈に合致していないような形で行われていること(in a manner inconsistent with any purposive or intentionalistic reading of the statute or regulation)

5) 例えば、前掲(注2)IFS「英国における租税回避への対応(Countering Tax Avoidance in UK, 2009)」第3章Executive Summaryパラ3。

いう点について、その境界は必ずしも明確になっていない。それは、その境界が調査担当官によって異なるし<sup>6)</sup>、それらの事案が係争になった場合においては、事案を担当することとなった裁判官によっても異なるからである。それは、過去の裁判例等から見ても明らかである<sup>7)</sup>。

このような事態が生じるのは、行き過ぎた租税回避取引（Abusive Tax Avoidance Transaction、過去一般にATATと略称）を含む租税回避行為には、税法の単なる理解誤りに過ぎないものから、専門家によって販売されるような高度なスキームものまで多種多様なものがあるためである。

そのため、租税回避（タックス・シェルター）商品を作る人達にとって最大の関心事は、当局の審査（review）をすり抜けるため、当該商品にどの程まで経済的実質を盛り込むかということになっている<sup>8)</sup>。

## I-1-2. 執行当局にとっての問題

### （1）事案発見の困難性

他方、執行当局の立場からすると、行き過ぎたシェルター商品を通常の税務調査（audit）で見つける（detect）ことはかなり困難である。その結果、多くの租税回避商品は、たとえそれが利用されていたとしても、当局にみつからないまま済んでしまっていることが少なくない<sup>9)</sup>。

### （2）タイムラグの存在

執行当局の調査の結果行き過ぎた租税回避商品を発見したとしても、それらの商品は既に相当数の者に販売済みであり、当初の販売から当局による発見までの間にかかなりのタイムラグがあるというのが一般的である。その結果、いくつかの事案は、課税を受けることなく時効が完成してしまう。

また、調査で問題点が見つかったとしても、それらに対抗するための法令改正までにさらなるタイムラグが存在する。

### （3）訴訟コストの負担

当局がそれらの商品を発見し課税できたとしても、そもそもそれらの多くが法令の解釈に関する問題であることから、当局と納税者の間に見解の相違等存在し、訴訟になることが多い。

そして、いったん訴訟になれば、たとえ当局が最終的に勝訴できたとしても、当局は膨大な訴訟コストの負担を覚悟しなければならない<sup>10)</sup>。

### （4）ペナルティ賦課

しかも、たとえ訴訟で勝訴したとしても、ペナルティ賦課という点に関していえば、当局は目立った成果を上げていないとの指摘もある<sup>11)</sup>。

6) ちなみに、英国の例で見ると、一般的には、当局の予想よりも少ない税負担となっているときに、それを租税回避とみなす傾向がある（appear to consider）ようである（例えば前掲（注5）パラ4.14）。

7) 例えば、Challenge Corporation Ltd. Vs Commissioner of Inland Revenue (1987) AC.155 事案を担当した Templeman 判事は、納税者が本来負担すべき税額よりも少ない額しか負担していない場合それは当局にとって受容不可能になるとしている。他方、同じ事案を担当した Walker 判事は、濫用の程度、不自然な取引の介在、事前に仕組みられたか否か等を考慮したうえで決定すべしとしている（前掲（注4）パラ4.9および4.12）。

8) 前掲脚注2「The Crisis in Tax Administration」第1章

9) 例えば、前掲（注4）「税務行政の危機（The Crisis in Tax Administration）」第1章では、「タックスシェルター商品を通常の税務調査で見つけることはかなり困難であり、多くの商品は見つからないまま済んでしまうであろう」としている。

10) 例えば、外国のパートナーシップを利用した損失の計上が、行き過ぎた租税回避（タックスシェルター）に当たるか否かが争われた米国の ASA 事案では、最終的には当局が勝訴したものの、更正税額1.4億ドルだったのに対し、約2億ドルの訴訟コストを要したとのことである。（詳細については、前掲（注4）「税務行政の危機」第2章タックスシェルターバトル参照）。

### I-1-3. 租税回避商品市場の現状

このようなことから、納税者の中には、租税回避商品(いわゆるタックスシェルター商品)への投資を一種のギャンブルであると思われ、あえて投資をしている者もいるとのことである<sup>12)</sup>。

タックスシェルター商品は、このような投資家の要請に応える形で、投資銀行や大手会計事務所・中小のいわゆるブティック型の会計事務所によって活発に販売されている<sup>13)</sup>。

### I-1-4. 問題解決の困難性

この問題の解決が難しいのは、前述したように、どのようなものを租税回避(またはタックスシェルター)として規制の対象とすべきなのかについて、学説、実務、判例のいずれにおい

ても、統一された定義や一致した見解が存在していないためである。

### I-2. 個別否認規定による対応

これまで、租税回避行為に対する基本的な対応策として考えられてきたのは、それらの行為が発見される都度「個別否認規定(Targeted Anti-Abuse Rule……TAAR, または, Specific Anti-Abuse Rule……SAAR)」を設けることにより対処するというやりかたである<sup>14)</sup>。

しかし、新しいタックスシェルターは次々と生まれてきている。そのため、たとえそれらをすべて把握できたとしても、前述(1-1-2の(2))したようなタイムラグの存在により、個別否認規定による対応だけでは、どうしても事後対応(reactive)にならざるを得ない<sup>15)</sup>。

11) 例えば、前掲書(注4)の第1章「序論」のなかで、Henry. J. Aaron ブルッキングス研究員および Joel Slemrod ミシガン大学教授は、「執行当局の立場からすると、シェルター商品を通常の税務調査で見つけることはかなり困難である。」としたうえで、「当局が税務調査で見つけ出したそれらの商品について課税し、訴訟になった場合、多くのケースで当局が勝訴している。」としながらも、「この種の行為に対するペナルティの賦課という点に関しては、目立った成果は上がっていない。」としている。

12) この点について、スタンフォード大学の Joseph Bankman 教授は、前掲(注4)第2章のなかで、投資家がそれらの租税回避商品を購入するかどうかは、プロモーターによって約束されるベネフィット[B]が、予測されるコスト[C]を上回っているか否かによって決まってくるとして、それを次のような算式で表している。

$$B > C$$

上記の算式のうち、Bは税負担の減少なので、税率 $t$ さえわかれば、それに課税標準金額 $A$ を乗じることで簡単に計算できる。他方、Cは、税率を $t$ とすれば、次の算式で表現できる。

$$C = fc \text{ (プロモーターに支払うフィー等の定額コスト)} + Ad^*l(d)$$

はシェルターが当局によって発見される可能性の割合、 $(d)$ は裁判になった時に納税者が敗訴する確率、 $(t+p)$ は訴訟で敗訴した場合に課される本税とペナルティ)という形で表現できるので、Cは次の算式で表されるということになる。

$$C = fc + A \cdot d^*l(t+p)$$

これらのコストのうち、定額コスト部分( $fc$ )は、投資金額に応じて異なる。しかし、それは必ずしも投資金額とは比例しない。例えば、1,000万ドルを投資する個人投資家の場合であれば、定額コスト部分は投資額の4分の1程度を占めるが、投資金額が1億ドルを超える法人などの大規模投資家であれば、その割合は10-20%程度まで低下する。

その結果、シェルターに対する調査が行われなければ、上記の算式のうち $fc$ 以外の部分はゼロとなるので、節税額は、BからC(の定額部分 $fc$ )を控除した残額となる(固定フィーが25%であれば75%、10%であれば90%となる)。

13) Janet Novack “The Hustling of X-rated Shelter” Forbes Magazine Dec. 14 1998 p198. Kies (1999) p1463; Bankman (1999 p 1813)

14) 前掲(注2)及び(注5)記載のIFSの“Countering Tax Avoidance in the UK”第3章、パラ3.6参照。ちなみにここでは、「租税回避行為を発生させる最大の原因が税制自体にあることは明らかなので、租税回避防止規定の法制化に当たっては、それらの回避行為が生じている原因を明らかにするとともに、単にその徴候(symptom)に着目するだけでなく、問題の全体像を適切に把握したうえで、効率的な対応策を講じていくことが必要である。」としている。

しかも、そのような対応の結果、税法がさらに複雑化し、それらの規定の間に整合性が取れなくなってしまうという事態を招いている<sup>16)</sup>。

そして、それが、さらに新たな回避行為の機会を生じるといふ悪循環に陥ってしまうことも少なくない<sup>17)</sup>。

### I-3. 執行当局による法令によらないルール化とその限界

#### I-3-1. 執行当局による法令によらないルール化の必要性

個別的租税回避防止規定 (TAARまたはSAAR) による法令の複雑化を避けるべきであるという圧力の強い状況下にあつては、執行当局による「法令によらないルール化 (non legislative rule making)」(または場合によっては「法令の規定をこえた範囲でのガイダンス (extra-statutory guidance)」) を求める声が強くなってくるのは当然である<sup>18)</sup>。

また、個別的租税回避防止規定 (SAARやTAAR) の中でも、この種のガイダンスを必要としているものが多数存在している。特に、法令の規定が原理原則論のベース (principle-based) にとどまるようなものとなっている場合には、執行当局によるこの種のガイダンスまたはルール化による明確化がより多く期待される。それは、納税者も彼らのアドバイザーも、

法令の規定だけでは抽象的にすぎる場合、それが執行当局によってどのような形で執行されるのかを知りたがるからである<sup>19)</sup>。

#### I-3-2. 法令によらないルール化の問題点

他方、「法令によらないルール化」は、執行当局の権限と納税者との関係にいくつかの困難な問題を引きおこす可能性がある。

それは、法令であれば当然必要となる「原案策定過程 (drafting)」における外部の者による「吟味 (scrutiny)」や「配慮 (care)」がなされていないからである。

というのも、執行当局によるガイダンスやルールなるものは、あくまで執行当局による法令の解釈にすぎず、しかもその内容について、(立案過程で) 法令のような厳しい審査のプロセスが必要とされていないからである。

第二に、執行当局には、法案策定の権限がないという点である。税法について決定権を有しているのは、議会の議員だけである。

もちろん、執行当局 (英国であればHMRC) には、法令の解释权が与えられている<sup>20)</sup>。

しかし、執行当局によるそれらの解釈は、あくまでも課税庁の見解に過ぎず、納税者を拘束するものではないからである。したがって納税者は、それらの解釈の是非について、最終的に裁判所で争うことができる<sup>21)</sup>。

15) 前掲脚注2及び脚注5記載の、IFS, の“Countering Tax Avoidance in the UK”第8章, パラ8.5参照

16) その結果、最近では、このような不毛の議論をすることに代えて、より課税リスクの少ない国や地域に事業体を移転したいと思う納税者も出はじめている。例えば、前掲(注1)及び(注4)のIFSレポート“Countering Tax Avoidance in the UK”(英国における租税回避への対応)第4章「租税回避とは何か」パラ4.16では、英国の製薬会社や資産管理会社によるアイルランドでの法人設立の例をあげている。また、そこまでは至らないものの、他にも23社程度が英国税制の複雑さと現行の租税回避防止規定の予測可能性の欠如を嫌って、国外移転を考えているとしている。

17) 前掲脚注3, IFS, の“Countering Tax Avoidance in the UK”第3章, パラ3.6

ちなみにそこでは、「過去の経験からいえることは、個別の租税回避防止規定の制定は、一般に目の前に発生している事象にとらわれすぎため、グランドデザインができず、たとえそれを規制できたとしても、別な形で新たな租税回避事例を生じさせてしまっている例が多い、という点である。」としている。

18) ちなみに、「法令によらないルール化」とは具体的にどのようなものをいうのかについて、前掲(注2)及び(注5)のIFSレポートでは、次のように規定している。「第一に、それは、HMRC又は英国財務省に与えられた二次的又は三次的な法令又はその解释权にすぎない。第二に、HMRCによる「法令によらないルール化」は、基本的には、法令の規定が複雑すぎて不明確な部分が多い場合に行われるという点である。」そのうえで、「法令によらないルール化の形としては、HMRCのマニュアル、法令の解説 (explanatory statements)、税務速報 (Tax Bulletins) 等様々のものがある。」としている。

換言すれば、執行当局による法令の解釈指針(いわゆるルール)やガイダンスの公表は、あくまで、「執行(enforcement)」上の便宜にすぎないのである。

したがって、このような対応策にも一定の限界がある<sup>22)</sup>。

しかし、実際には、納税者はペナルティ賦課を避けるため、執行当局の見解に依存するようになってきている。その結果、申告納税制度の下において、それらの『通達(ruling)』は、実際には、『正規の法』に近い立場にまで高められてきている。』

#### I-4. 裁判面からの対応

法の意図するところが奈辺にあるかについて、最終的な判断を行うのは、常に裁判所の仕事である。

したがって、租税回避への対応を考える場合、

裁判所の法令解釈のスタンスも重要な影響を及ぼす。

##### I-4-1. 租税回避に対する英国の裁判所の考え方

ちなみに、英国では、ある行為が租税回避行為に該当するか否かについては、裁判所でも、①それらの行為が当局にとって受け入れ可能か不可能(acceptable or unacceptable)かによって判断すべしとする見解(例えば、Challenge事案における Templeman 卿の見解)、②次の諸点を考慮したうえで判断すべしとする見解(例えばラムゼー事件を担当した Walker 卿の見解)等いくつか異なった見解があり、一致をみていない<sup>23)</sup>。

- i 救済既定の存否
- ii ギャップの発見
- iii 濫用の程度

#### 19) 前掲(注2)IFS レポート第7章パラ7.1 参照。

ちなみに、ここではオーストラリアの例も紹介されており、次のような記述がなされている(前掲 IFS レポート, "Countering Tax Avoidance in the UK" Appendix, パラ E.11)。「(オーストラリアでは)個別否認規定に加え、税務当局(ATO)がルーリングや法令解釈指針も公表している。多くの場合、ATOの解釈又は行動は、実務家やクライアントが正式にこれにチャレンジすることなく従っているため、実際には非公式な法律的效果を生じている(create informal law)。「この点において、官僚的ルールは、たとえそれが非公式なものであったとしても、実質的には『法源的なもの(source of tax law)』にまで高まっている。」「ATOでは、このタイプのルールに先例法的效果を持たせるため、職員に対し、ATOの見解に従うとともに、紛争事案の解決に当たっても、そのルールで示されたラインに従ったスタンスを維持するよう求めている。」

「1992年7月以来、ATOがこのような方針を維持してきた結果、(ATOの)この種のルール(通達)の拘束力が高まり、納税者も、ペナ執行当局による「法令によらないルール化」において、納税者が求めているのは、「課税における確実性」と「予測可能性」である。この点からすれば、少なくとも執行当局の解釈に従っている限り、ノンコンプライアンスであるとして予期せざるペナルティ賦課を受ける可能性はほとんどなくなる。その点でいえば、法律そのものだけでなく、執行当局による法令解釈の立場がガイダンス等の形で公表されることで、少なくとも納税者にとっては課税の確実性と予測可能性が高まっていく。」

このようなことから、最近では、英国をはじめ多くの国で、法令がこの種の「法定によらないルール化」によって補足されることが多くなってきている。特に、個別的租税回避防止規定(Specified Anti-Avoidance Rule... SAAR, Targeted Anti-Avoidance Rule... TAAR)の分野でその傾向が顕著である。というのも、SAARやTAARの規定は、その対象範囲が明確にされていないことが多く、納税者など外部の人達にとっては、それ(SAAR, TAAR)がどのようなものを対象に、どのように適用されるのか等について、確証が持てないためである。

#### 20) 前掲(注2)IFSの'Countering Tax Avoidance in the UK' レポート、第7章、パラ7.6及び7.7。なお、英国の Article 4, Bill of Rights 1689 参照。

#### 21) 例えば、英国の Bill of Rights Art.4。

22) ただし、納税者が執行当局の見解に対し法的レビューを求めるためには、多大の時間とカネが必要になる。しかも、それは、課税を受けてから比較的短い期間に不服申し立てや訴訟という形で行う必要がある。そのため、実際には、良いアドバイザーに恵まれた納税者にとってさえそれほど容易なものではない(前掲(注1)及び(注4)のIFSレポート、パラ.7.8)。

iv 租税回避防止に関する個別否認規定の存否

v 不自然な資産または取引の存在

vi 事前に仕組まれた取引であるか否か

vii いかかわしいオフショア取引が介在しているか否か

英国におけるこれらの議論を見ても明らかのように、「租税回避」という定義の不明確さが、「租税回避」かそうでないかの限界を不明確にし、「租税回避」自体についての明確な定義付けを不可能にしてきた<sup>24)</sup>。

#### I-4-2. 租税回避に対する米国の裁判所の考え方

同様の傾向は、米国でも見られる。例えば米国では、「租税回避」という用語に代えて、一般に「タックスシェルター」という用語が用いられている（IRC 第6111条©）が、それが具体的にどのようなものを指すのかについては、法令上明らかにされていなかった<sup>24)</sup>。

そのため、1984年の税制改正で「濫用の可能性のあるシェルター（Potentially Abusive Shelter）」という形で法令上一応の定義付けがなされたものの、2004年の改正でそれらの定義規定は廃止になっている。

#### I-4-3. 英国及び米国の裁判所における最近の傾向

なお、英国における最近の裁判所の傾向を見ても、租税回避事案に該当するか否かの判断に際し、従前の機械的な文言解釈（literal interpretation）に代えて、「法の意図」が強調されているようにみえる<sup>25)</sup>。

それに対し、米国では、租税回避行為否認の手段として、①その取引に実態がないとするいわゆる「見せかけの取引法理（sham transaction doctrine）」や、②その取引に税負担軽減以外の目的がないとする、「事業目的法理（business purpose doctrine）」、③税務以外の動機や効果の欠如を理由にそれらの取引を税務上無視して課税するいわゆる「経済実質法理（economic substance doctrine）」等が用いられてきた。

しかし、「目的論的アプローチ」や「見せかけの取引法理」等にも一定の限界がある。特に、租税回避防止規定が高度にテクニカルなものである場合にはその限界が顕著となってくる<sup>26)</sup>。

このように、裁判による対応策にも一定の限界があることが徐々に明らかになってきた。英国で一般否認規定の導入が叫ばれるようになったのも、このような背景があったためである。

23) なお、ここで紹介されている、Walker 卿の見解は、ラムゼー事件から25年が経過した2004年に示されたものである（Some reflection of tax avoidance an address to the Chancery Bar Association, 23 March 2004）。

24) 一般的には、納税者が自己の税負担を軽減する目的で購入する投資商品や納税者によるそのような行為を指して言われているようである（例えば、S. Smith の 'West's Tax Law Dictionary' 2008）。

25) 例えば、Barclays 事案を担当した Hoffman 卿は、同事案判決の後、次のように述べている。「特定の課税規定について、最も重視（Primacy）されるべきは、Barclays 事案において述べられている点である。この判決で述べられていることは、Ramsay 原則で述べられていた「特別規定優先の原則」が一般的な法令解釈理念に吸収され、結果的に Ramsay 原則が適用されなくなった、というものである。」（"Tax Avoidance" p203. British Tax Review. 2005. No 2. pp. 197~206）また、Hoffman 卿は、Macniven V. Westmoreland 事案において、租税回避防止規定が裁判所によってオーバーライドされたのではない旨を明確にするため次のように述べている。「裁判所には、税法の規定に何かを新たに追加したり、その規定を補正（overlay）するような法的権限は与えられていない。」「Ramsay 事件では、『法令に用いられている用語がいかなる意味を有するかを明らかにすること』が求められていた。」「その結果、包括的租税回避防止規定（GAAR）又は他の形をとるにせよ、議会が法制化に際して用いた用語の意味が変化させられてしまった。」

26) 英国で典型的な租税回避事例とされ、GAAR 規定創設の契機となったのが HMRC 対 Limitgood Ltd 事案と HMRC 対 Prizedome Ltd 事案であるとされている（前掲 IFS レポート第8章、裁判面からの対応）が、その後における裁判例では、その限界も指摘されている。また、米国の「見せかけの取引法理」についても、それだけの理由では不十分であるとして、他の要件も組み合わせたとて否認がなされている。

## Ⅱ. 一般否認規定(GAAR)の必要性和その限界

### Ⅱ-1. 一般否認規定の必要性

これまでに見てきたように、「個別否認規定による対応」、「執行面での対応」、「裁判面での対応」のいずれの方法によったとしても、租税回避への対応には一定の限界があることが明らかとなってきた。

このようなことから、最近では、先進国だけでなく途上国を含む多くの国で、一般否認規定(General Anti-Abuse(またはAnti-avoidance)Rule……いわゆるGAAR)の導入が図られるようになってきている<sup>27)</sup>。

ちなみに、英国では、一般否認規定(GAAR)導入の可否について、2010年から2年間にわたるアロンソン委員会での検討結果を踏まえ、2013年の財政法第5部スケジュール43により同規定が創設されている<sup>28)</sup>。

一般否認規定(GAAR)が導入されれば、個別否認規定のうちのいくつかは不要になるかも

しれない<sup>29)</sup>。

### Ⅱ-2. 一般否認規定の内容と同規定濫用防止のための措置

しかし、たとえ一般否認規定(GAAR規定)が創設されたとしても、それらの規定の内容が不明確なままでは、納税者の予測可能性は確保されない。それだけでなく、当局の担当官によってそれらの規定が濫用され、納税者の正当な権利が侵害されてしまう恐れがある。

他方、当局サイドとしても、規定の内容が不明確なままだと、担当官が租税回避行為にこの規定を適用する際、確信が持てないままに処分をせざるを得ないことになってしまう可能性がある<sup>30)</sup>。

したがって、GAAR規定の創設にあたっては、そのような事態が生じないようにするため、規定の内容を明確にする<sup>31)</sup>とともに、当局によ

27) 詳細については、今村論文、青山論文および岡論文参照。また、Institute for Fiscal Studies(以下単にIFSという。)[英国における租税回避への対応(Countering Tax Avoidance in the UK)]、アペンデックスE参照。

28) 英国における一般否認規定(GAAR)創設までの経緯

1984年: GAAR規定導入に向けて検討開始

1998年: GAAR法案上程

2010年: 英国政府、Graham Aaronsonに対し、英国にGAARを導入すべきか否かについて検討を要請(アロンソン委員会発足)。

2011年11月21日: 同上委員会、GAARに関する最終レポートを公開そこでは政府に対し、行き過ぎた租税回避スキームに的を絞った一般的な濫用規制ルール(general anti-abuse rule)の導入を提言

2012年: 英国政府、財務大臣の財政演説で同レポートの勧告の受け入れを表明

2013年: 法制化(同上レポートをベースに若干修正)、OECDでも早急に同旨の規定を導入すべしと勧告。

2013年7月: GAAR規定施行に伴い、HMRCがGAARの適用に関するガイダンスを公表

ちなみに、GAARは、次の税目に対し、2013年7月17日から適用されている。所得税、法人税、キャピタルゲイン税、相続税、石油収入税、印紙土地税、居住用財産税

なお、VAT及び社会保険金(National Insurance: NI)については別途手当がなされている(社会保険税については、2014年改正で上記税目に追加)。

29) ちなみに、カナダでは、一般否認規定(GAAR)があれば個別の対応は不要であるとして、英国や米国で導入された「租税回避商品の開示制度」は当初設けられていなかったとのことである(前掲(注2)IFSの“Countering Tax Avoidance in the UK” Appendix. E, カナダの事例, パラE.22)。

30) 例えば、前掲(注29)IFSレポート料カナダの事例パラE.20参照。



る規定の濫用を防止するための措置を併せて講じる必要がある<sup>32)</sup>。

そのようなことなどもあって、多くの場合、GAAR規定は、基本的には「最後の手段 (weapon of last resort)」として位置付けられている<sup>33)34)</sup>。

## II-2-1. ガイダンスの作成、公表とアドバ イザリーパネルの設置

執行当局によるGAAR規定の濫用を防止するとともに、納税者の予測可能性を確保するため、英国では、執行当局 (HMRC) が、GAARの運用方針等に関する「ガイダンス」を設

31) この点については、前掲 (注1) のIFS「英国における租税回避への対応」第11章 パラ11.1でも次のような指摘がなされている。「GAAR規定が効果的に機能するためには、規定の明確化が必要不可欠」また、OECDでは、法令改正時における望ましいやり方として、少なくとも次のような項目についてチェックするよう求めている (2004年3月31日付OECD “Sixth Report on the Constitution”)。

- ① 問題点は正しく定義されているか…Is the problem correctly defined.
- ② 政府の行動は正当化されるものか…Is the government action justified?
- ③ (法令化は) 政府の行動として最適か (他の代替手段はなかったのか) …Is the regulation the best form of government action?
- ④ 法的根拠をふまえているか…Is there a legal basis for regulation?
- ⑤ 本件に関する政府の行動は適切なものであったか…What is the appropriate level (or levels) of government for this action?
- ⑥ 政令化の利点はそれに要するコストをカバーできているか…Do the benefits of regulation justify the costs?
- ⑦ 効果は全体に及んでいるか…Is the distribution of effects across society transparent?
- ⑧ 政令 (の規定) は利用者にとって明確で、首尾一貫性、普遍性等が保たれているか…Is the regulation clear consistent comprehensible and accessible to users?
- ⑨ 利害関係者の意見は反映されているか…Have all interested parties had the opportunities to present their views.
- ⑩ コンプライアンスの確保策はなされているか…Have will compliance be achieved

32) この点に関し、中里実教授は、その著書「タックスシェルター」の中で、「一般的な租税回避否認規定を設けるという処方箋は必ずしも十分に機能しないであろう。」としたうえで、「たとえ一般的な租税回避否認規定を設けても、その具体的な適用が問題となるであろう。」として、GAAR規定の創設に否定的な見解を示しておられる (中里実著「タックスシェルター」有斐閣、2002年、10頁)。

33) 前掲 (注2) IFS レポート付属資料 (Appendix) E オーストラリアの事例、パラE.3. ちなみに、ここでは、GAAR規定発動のための要件として少なくとも以下の諸要件の充足が求められている。

- ① 少なくともスキームものであること (ただし、スキームの定義は極めて広範なものである)。
- ② そのスキームとの関連で、納税者が「税務上のベネフィット (tax benefit)」を享受していること
- ③ スキームの購入者または実行者の当該スキーム購入又は実行の唯一又は主たる (sole or dominant) 目的が税務上のベネフィット享受にあること。そのうえで、当該スキーム購入または実行の唯一または主たる目的が税務上のベネフィット享受にあるか否かの判断は、次の8つのファクターに基づいて行われるとしている。
  - i スキーム実施の具体的なやり方
  - ii 形式と実質
  - iii スキームの実施のタイミング
  - iv スキームの実施によって達成される結果
  - v スキーム実施の結果拘束される納税者の財務ポジションの変更
  - vi (もしあるのであれば) 他の者の財務ポジションの変更
  - vii スキームに関連して生じる納税者又は他の者の財務ポジション以外の変更
  - viii スキームに関連した当事者間の性質

34) この点に関し、中里実教授は、その著書「タックスシェルター」の中で、「一般的な租税回避否認規定を設けるという処方箋は必ずしも十分に機能しないであろう。」としたうえで、「たとえ一般的な租税回避否認規定を設けてもその具体的な適用が問題となるであろう。」として、GAAR規定の創設に否定的な見解を示しておられる (中里実著「タックスシェルター」有斐閣、2002年、10ページ)。

け<sup>35)</sup>、それについて独立の委員で構成されるアドバイザーパネルの審査を受けることとしている。また、個別の案件についてもパネルの見解を聞くこととしている。

### Ⅲ．租税回避商品の開示，登録

これまでに見てきたように、①租税回避商品の販売、から、②当局による問題点の把握、③法令改正、に至るまでには、多くのタイムラグが存在している。その結果、その早期把握と法令改正までの間隔を短縮する手段として、BEPS アクションプラン12でも述べられているように、租税回避スキーム（BEPSでいう Aggressive Tax Planning）の課税当局への開示・登録（Disclosure, Registration）制度が、各国の課税当局にとって重要な課題となってきた。

このような事態に対処するため、多くの国で、GAAR 規定の補強策またはその代替策として、当局が租税回避に該当すると考えている商品等を具体的に例示し、それらについて、当局への開示（Disclosure）と登録（Registration）を義務付ける制度を導入している<sup>36)</sup>。

なお、租税回避スキーム（米国でいう Abusive Tax Avoidance Transaction または行き過ぎたタックスシェルター商品）の開示制度を一般否認規定と関係させるか否かについては、米国などのように、基本的にそれと関係させていない国と、英国などのように一般否認規

定の補強策として位置付けている国とがある。

#### Ⅲ－1．米国における行き過ぎたタックスシェルター（Abusive Tax Avoidance Transaction ……ATAT）の登録（Registration）と開示（Disclosure）制度

米国における行き過ぎたタックスシェルターの登録、開示制度は、一般否認規定とは無関係の形でスタートしている。その点で、英国等と異なる。

##### Ⅲ－1－1．沿革

（1）後述（Ⅳ）する GAO レポートによれば、米国で、この種の問題が最初に意識されるようになったのは、1960年代である。しかし、当時の課税当局の主たる関心事は、個人による租税回避行為であった。その代表例がドッジ夫人（Mrs. Dodge）のケースである。同夫人は、当時毎年100万ドルを超える利子所得を有していた。しかし、それらはいずれも免税開発債等の利子で免税とされていたため、税金を全く払っていなかった。これと同様のケースはほかにもみられ

35) このガイダンス（2013年7月制定、2015年1月一部改正）公表の目的について、HMRCでは次のように説明している（A1～A3）。

① GAARの制定目的の明確化及び法の目的に従ったHMRCによるGAARの運用方針（designed to achieve and how the GAAR operates so as to achieve it）を明らかにするため

② HMRCによるGAARの解釈指針及び特性等について、具体例を用いて説明するため（interpretation and application of GAAR, particular features of GAAR and illustrating that discussion by means of examples）

36) 現在、少なくとも米国、英国、カナダ、オーストラリア等でこの制度を導入済みである（例えば、R.A Tooma 'Legislating against tax avoidance' IBFD p41）。なお、2015年10月に公表されたBEPS行動計画12では、アイルランド、イスラエル、韓国、ポルトガル、南アフリカでもこれと同様の制度（ここでは、行き過ぎたタックスプランニングに対する強制開示制度と称されている。）が導入されているとしている。

た。ちなみに、1966年のデータによれば、調整済み粗所得 [AGI] 20万ドルを超えていたにも拘らず、所得税を全く支払っていない者が154人もいたとのことである。そこで、1969年の税制改正で、租税特別措置による減免額の10%相当額について課税するいわゆるミニマムタックス (minimum tax) が導入された。その後、1982年に代替ミニマムタックス (alternative minimum tax) と名称が変更され、税率も20%に引き上げられた。)

- (2) ついで、1970年代には、法人による免税特典享受 (例えば探鉱開発費の一括控除) が問題とされた。それを受けて1981年と1982年に投資税額控除の規制と行き過ぎたタックスシェルターに対するペナルティの強化が、1984年にはタックスシェルターの開示制度 (TSDRS……Tax Shelter Disclosure and Reporting System……顧客リストの保管義務付き) が導入された。
- (3) しかし、その後も法人を対象としたタックスシェルター商品の販売 (法人所有の保険会社を利用した過大利子控除……Corporate Operated Life Insurance, いわゆるCOLI, タックスヘイブンのLLCを利用した損失計上取引……Bond Option and Swap Strategy, いわゆるBOSS取引などが続いたことから、2003年のレギュレーション制定及び2004年の税制改正 (America Job Creation Act of 2004) で、タックスシェルターの定義規定が削除されるとともに、IRSへの開示、登録義務の対象となる「行き過ぎたタックスシェルター (abusive tax shelter)」及び開示、報告義務を負う重要なアドバイザー (Material Advisor) 等について明確化したATAT (Abusive Tax Avoidance Transactions) 制度という形で再スタートした (IRC第6011条, 6111条, 6707条ほか)。

### Ⅲ - 1 - 2. 要報告取引 (Reportable Transaction) (IRC第6011条, 6111条, 6707条 (A) ほか)<sup>37)</sup>

IRSに対し登録又は開示が求められている取引は、次の5つである (Reg. 1. 6011-4 (b) 及びIRSマニュアル様式8918)

- ① 指定取引 (listed transaction)
- ② 秘密保持条項が付された取引 (confidential transaction)
- ③ いわゆる成功報酬型となっている取引 (contractual protection transaction)
- ④ 多額のロスを生じる取引 (loss transaction)
- ⑤ 会計と税務で大幅な開差がある利子取引

### Ⅲ - 1 - 3. タックスシェルターの登録義務者 (IRC第6662条) と義務違反に対するペナルティ (IRC規則—sec 301. 6707)

タックスシェルターについて、IRSへの登録 (registration) 又は開示 (disclosure) が義務付けられているのは、次の何れかに該当する者である (IRC第6662条)。

- ① タックスシェルターの組成者 (principal organizer)
- ② タックスシェルターに関し重要なアドバイスを行う者 (material advisor)
- ③ 販売者 (seller)
- ④ 投資家 (investors)

これらの者は、IRSが要報告として指定した取引 (reportable transaction) について、関連する情報ともども、所定の様式 (様式8886, 8918, 8624ほか) により、IRSへの適時報告 (20日以内) が義務付けられている (IRC第6111条 (a)) そして、これらの義務を履行しなかった者に対しては、それぞれの立場に応じ、所定のペナルティが課されることとなっている。 (IRC第6707条, Reg. Sec. 301. 6707-IT)

- (1) タックスシェルターの組成者 (organazer)
- a タックスシェルターの組成者とは、それらの組成について、第一義的な責任を有し

ている者(principal organizer)をいう。具体的には、次の何れかに該当する者である。

- ①発見(discover)した者
- ②組成(create)した者
- ③調査(investigate)した者
- ④投資に係るビジネス又は財務プランを考案(devise)した者と、それらのプランについて交渉(negotiation)を行った者及びその実行者

b この義務に違反した場合…20日以内の早期開示義務違反に対し、1件当たり500ドル又は投資金額の1%相当額の何れか大きい金額。また、開示要請に応じなかった場合には要報告取引1件当たり5万ドルのペナルティが課される(IRC第6707条(a))。ただし、それらの取引がIRSによっ

て指定された取引(listed transaction)の場合、ペナルティは20万ドルまたはその取引によって得られた総収入金額の50%相当額(意図的な報告逃れ(intentional failure)の場合にあっては75%相当額)まで引き上げられる

- c それらとは別に、要報告取引商品の開示義務違反に対しても、税節約額の75%相当額(最低額5万ドル)のペナルティが課される
- d さらに、意図的な義務違反に対しては、刑事罰が科されることもある。(意図的な情報提供義務違反に対してはIRC第7203条、虚偽記載、不正申告に対しては同第7206条)
- e 20日以内に顧客リストの提出がない場

37) ちなみに、2004の改正で報告対象とされたのは、次の何れかに該当する取引であった(IRC第6011条、6111条、6707条および財務省規則1.6011-4(b))。

- i 指定取引(Listed transaction)IRSが租税回避(tax avoidance)に該当するとして指定した取引(例えば、ある商品に投資することにより、通常の場合に比し5年間で2倍超の経費控除、税額控除等が可能になる取引など)
- ii 秘密保持条項の付された取引(confidential transaction)取引内容の開示等について制限が付された取引…25万ドル(個人は5万ドル)のペナルティ賦課の対象
- iii 条件付保護条項の付された取引(transactions with contractual protection)スキームが成功した場合税節減額分の一定割合を支払う(又は失敗したときにフィーの全部若しくは一部を返還する)旨の条項が付された取引
- iv 多額の損失計上取引(loss transaction)IRC165条による経費計上で次の金額を超えるもの
  - ・法人又は法人が構成員となっているパートナーシップ…単年度で1千万ドル又は累計で2千万ドル
  - ・それ以外のパートナーシップ・個人・S法人・トラスト…単年度で200万ドル又は累計で400万ドル
  - ・個人又はトラストによる外国通貨取引…単年度で5万ドル
- v 会計上と税務上で著しい差がある取引(transaction with significant book-tax difference)SEC管理又は資産総額2.5億ドル以上の者のみ適用(Rev. Proc. 2004-45及びschedule M-3)  
\*ただし、これについては法人税申告書M-3様式で開示されることから2006年1月で廃止になっている。
- vi 所有期間の極めて短い資産取引(transactions involving brief asset holding period)税額控除25万ドル超で、資産所有期間45日未満の資産取引
- vii 法人の場合にあっては、①~⑥以外の取引であっても、次の5つのうち2つ以上に該当する場合には要報告取引とみなされる
  - a. 納税者が財務省規則§301.6111-2T(c)に規定する秘密保持規定取引に該当する取引に参加した場合
  - b. 納税者が税務上のベネフィットを得られなかった場合—支払ったフィーの全部又は一部が還付されることとなっている契約をしていた場合
  - c. 取引に参加した者の支払うフィーが10万ドルを超えている場合
  - d. 会計上と税務上の差異が一課税年度で500万ドルを超えている場合
  - e. 税務上変化のない者が参加することによりそうでない場合に比し納税者にベネフィットをあたえることとなる場合

なお、単一課税年度における税節約額が500万ドル以上又は累積で1,000万ドル以上のときは要報告対象となる

合には、1日当たり100ドル顧客リストの保管、提示がない場合も同様

**(2) 重要なアドバイザー (Material Advisor)**

a 重要なアドバイザーとは、次の要件を充足する者である。(Instructions for Form 8918)

- ①要報告取引の組成、プロモート、販売、実行 (implementation)、履行 (carry out) 等の段階において重要な支援 (aid)、助力 (assistance) またはアドバイスをした者
- ②それらのアドバイスによる収入が、総所得ベースで25万ドル(個人の場合にあっては5万ドル) 超となっていること
- ③それらの者が複数ある時は、代表者である1名

b 重要なアドバイザーに係る義務不履行に対するペナルティは、基本的には①と同じ、ただし、次の特例あり

- ①重要なアドバイザーが要報告取引について報告または開示を怠った場合…
- ②1件当たり5万ドル
- ③重要なアドバイザーが顧客リストの作成、保管、提示の義務を履行しなかった場合……1日当たり10万ドル

**(3) プロモーター、販売者**

a ここでいうプロモーター、販売者とは、タックスシェルターの組成、プラン、アレンジメントを支援し、またはその販売に直接または間接に関与した者である。なお、調査に当たりこれらの者が顧客リスト開示しなかった場合には、それらの者に対し行政サモンズが発出される(年間約1,000件程度)。さらに、場合によっては名宛人なしのサモンズ(いわゆる john doe summons) が出されることもある(年間10件程度)。

b プロモーター、販売者による顧客リスト開示義務違反に対し、販売件数1件当たり100ドルのペナルティが課される。また、

意図的に虚偽の報告をした場合には、当該報告を含む粗所得の50%相当額となる(IRC6700条)

- c 顧客に対しレファレンス番号の教示をしなかった場合—1件当たり100ドル
- d 顧客リストの提出がない場合については、基本的に①と同じ

**(4) 投資家 (Investor)**

- a ここでいう投資家とは、指定取引その他行き過ぎたタックスシェルターとしてIRSが登録または開示を義務付けている要報告商品に投資(参加)した者である。
- b 要報告取引に参加したにも拘らずIRSへの報告をしなかった場合……節税額の75%(上限5万ドル)
- c それが指定取引に該当するものであった場合……上限20万ドルまで引き上げ(IRC 6707 (b))
- d IRSへのレファレンス番号の報告漏れ……1件につき50ドル

**Ⅲ-1-4. 登録、開示の時期**

**(1) プロモーター等の登録**

行き過ぎたタックスシェルター・スキームのプロモーター等は、四半期経過後の翌月末までに、IRSに対し登録が求められている。

登録プロモーターは、行き過ぎたタックスシェルターに当たるとしてIRSが付番した番号(9ケタ)を投資家に通知しなければならないこととされている。

**(2) 顧客リストの開示**

また、プロモーターは、IRSの職員から要請があった場合には、20日以内に顧客リストを提出しなければならないこととされている。

### Ⅲ-1-5. タックスシェルターに関するその他の規制

#### (1) 行き過ぎたタックスシェルター商品販売の差し止め (Injunction)<sup>38)</sup>

IRSは、次のいずれかに該当する場合には、行き過ぎたタックスシェルター商品の販売者等に対し、その販売を差し止める (injunction) ことができることとされている (IRC6700条)。

- a 行き過ぎたタックスシェルターの販売をプロモートした場合 (同前)
- b 申告書、ドキュメント等で行き過ぎたタックスシェルターを利用した場合における租税負担減免額等についての助力 (aiding) をした場合 (同 6701 条)
- c 要報告取引につき、IRS に報告、情報提供がなかった場合 (同 6707 条)
- d アドバイスをした者 (いわゆる投資家) に関するリストの保存がない場合 (同 7408 条)

#### (2) 税務専門家に対する規制 (サーキュラー 230)

税務専門家の倫理規定とされているサーキュラー230によれば、IRSが租税回避に当たるとして特別に指定した取引 (いわゆる ATAT)、租税回避または脱税等に該当すると思われる事

案に関し、税務の専門家が文書(メールを含む。)の形で50%超の確率で納税者有利になるという意見書 (Covered Opinion) を出している場合には、IRSに対しその旨を通知するとともに、専門家としてベストを尽くした旨の宣誓書を提出しなければならないこととされている (circular230)<sup>39)</sup>。

また、主たる目的 (significant purpose) が租税回避である場合、税務専門家は、全体像を検討することなく納税者に有利な意見書を作成することを禁じられている。それに違反して出された意見書については、後日問題になった場合、ペナルティ賦課の対象とされる<sup>40)</sup>。

### Ⅲ-2. 英国の DOTAS (Disclosure of Tax Avoidance Scheme) 制度

租税回避商品のプロモーター等に課税当局への事前開示を求める措置は英国でもとられている。「租税回避商品にかかる開示、登録制度 (Disclosure of Tax Avoidance Scheme……いわゆる DOTAS)」がそれである<sup>41)</sup>。

#### Ⅲ-2-1. 沿革

英国でこの制度が創設されたのは、1998年に行われた1970年税法 (Taxes Management Act 98C) の改正によってである。その際、英

38) ちなみに、2011年のGAOの議会へのレポートでは、IRSが実際にこの規定を適用した事例は殆んどないとしたうえで、「IRSはこの制度をより積極的に活用すべきである。」との提言がなされている。

39) この点について、Rachel Anne Toomaは、その著書(前掲、注35) 'Legislating against tax avoidance' I.B.F.D (p41及びPP129-132)において、次のようにのべている。(専門家のアドバイスに対する法的介入、米国のCircular 230)

「2004年12月に改正された税務専門家向け倫理規定 Circular 230 (10.35)により、連邦税の問題及びそれに関連し、少なくともその主たる内容が租税回避に関するものである場合には、それらの問題に関連して出されたいかなる意見も「Covered opinion」とされ、ペナルティ賦課を免れることができない。」。ここでいう Covered opinion とは、次のいずれかに該当する取引に関して出される意見書である。

- i IRC 第 6011 条及び第 6111 条に基づき租税回避取引 (tax shelter transaction) として指定されるべき取引
- ii 租税回避又は脱税を主たる目的とする計画又は取り決め
- iii 租税回避又は脱税が重要な (material) 目的である計画又は取り決めで、50%超の確率で納税者有利になるという内容等が付されたもの

40) なお、納税者は、租税回避商品への投資に当たり、有資格の税務専門家 (competent professional advisor) の意見を信頼していたという理由だけでは免責とならない。納税者の免責が認められるのは、その専門家の意見が、関係するすべての事実を検討したうえで作成されたと立証できる場合に限られる (Reg. 1.6663-4 (d))。

41) なお、この資料の作成に当たっては、英国歳入庁 (HMRC) の DOTAS 関連パンフレットを参考にした。

国政府は、一般否認規定の原案となるいわゆる「たたき台 (Consultation Document)」を提出したが、そこにこの種の提案が盛り込まれていた(ただし、義務違反に対する罰則規定なし)。

一般否認規定自体は、反対が強かったため結論は先送りとされたが、この制度 DOTAS……(当時は TLRC と称されていた。)については、早急な手当てが必要ということで、GAAR とは切り離れた形で創設が認められた。

当初、その対象は所得税と法人税に限定されていたが、その後、2011年に相続税、2013年に住宅改良税等にも適用対象が拡大された。

また、2004年には、報告制度が強化され (Finance Act 2004 Part 7 および Taxes Management Act), 報告の義務違反に対しペナルティが課されるようになった。さらに、納税者の予測可能性を向上させる観点から、2013年に DOTAS に関する新しいガイダンスが HMRC から発出された (Finance Act 56 and Schedule 17, FA. 2012. sec 215. FA 2013 sec 223)。

### Ⅲ-2-2. 制度創設の趣旨

租税回避商品の開示、登録制度 (いわゆる DOTAS) を創設した趣旨について、英国歳入庁 [HMRC] では、次のように説明している (HMRC ホームページ: Guidance Disclosure of tax avoidance schemes 2013 より抜粋。以下も同じ)。「租税回避スキーム開示制度 (DOTAS) は、租税回避行為を早期に発見し、法令改正により抜け穴をふさぐとともに、租税回避案件への重点調査を行うために設けられた制度である。」(同ガイダンス、パラ 2.1 および 2.2)

### Ⅲ-2-3. 制度の概要

#### (1) 開示義務を負う者 (プロモーター)

租税回避商品について開示義務を負う者は、特別な租回避スキーム商品 (HMRC が hall mark を付したスキームと略称される商品をク

ライアントに販売している者 (通常の場合はプロモーター) である…2004年財政法第307条及びHMRCのガイダンス

ちなみに、ここでいう「プロモーター」とは、次のいずれかに該当する者である。(2004年財政法第307条及びHMRCのガイダンス3.2)。

A 税務に関しサービスを提供している者又は銀行、証券会社等でこれらのサービスに関与している者 (ガイダンス 3.2)。

具体的には次のような者も含まれる<sup>42)</sup>。

a スキームのデザインに若干なりとも責任を負っている者

b スキームを利用させるべく他の者にアプローチを試みる者

c 他人にスキームを利用可能にしている者

d スキーム組成又は管理等に関与する者

B スキームの紹介者 (introducer) …2010年改正で追加 (同前ガイダンス 3.3) スキーム商品の販売をプロモートするまでにいかないものの、要届出 (notifiable) スキームの紹介をしたり、当該商品のガイダンスに従事している者 (第 307 条 (1A)) これらの者は自動的に開示義務を負うこととされているわけではないが、HMRC から要請があった場合には、情報提供義務を負う。

C スキーム・デザイナー (SI2004/1865, reg. sec4, および同前ガイダンス 3.4) スキームのデザインをするだけでそれらを他人に紹介等もしていない場合は、次の3つのテストをクリアすればプロモーターとはみなされない。

a 好意テスト (benign test)

プロモーターからスキーム商品についてアドバイスを求められただけの者 (ただし、その助言が回避の可能性に焦点をあてたものであるときは不可)

b ノン・アドバイザー・テスト (Reg 4 (1), (3))

42) ただし、プロモーターが海外の場合にあっては、それらの商品の購入者が報告義務を負う。

スキームのデザインには参画しているものの、税務上のアドバイス等はない者(ただし、銀行、証券会社の場合には適用なし)

- c 無視テスト (ignorance test)  
その者が次のいずれにも該当しないと合理的に推定できる者  
—そのアレンジメントが要開示スキームに該当するか否かについて十分な知識を有していること  
—その者がそのスキーム等に関し十分な知識を有していること
- D スキームを他の者に利用可能な状況にしている者 (available for implementation by other) (同前ガイダンス 3.5)  
具体的には、次のいずれかに該当する者をいう。
  - a スキームが完全にデザインされたものを扱っている者
  - b そのスキームが実際にいつでも実施可能となっているものを扱っている者
  - c 潜在的顧客に対し、スキームの一部についてコミュニケーションをしている者
- E スキームの組成者及び、マネージャー (SI. 2004/1865, reg. 5 及び同前ガイダンス 3.6 と 3.7)  
スキームの組成者及びマネージャーは、原則としてプロモーターとなる。(ただし、その者の行為がスキームのデザインのみであり、その実行等に一切関与していない場合は、その限りでない。)
- F 法人グループ (SI. 2004/1865, reg. 2 及び同前ガイダンス 3.8)  
ただし、販売等の対象が同一グループ内にとどまっている場合には、プロモーターには該当しない。
- G スキームの販売がオフショア・プロモーターの場合 (FA2004, sec. 309 及び同前ガイダンス 3.9)  
スキームの販売が英国内でなされたか英国外でなされたかを問わず、HMRC に開

示義務を負うのはプロモーターである。

オフショアのプロモーターによるスキーム及び顧客リストの開示は、HMRC 発行の8ケタ番号により行う。なお、オフショア・プロモーターが開示義務を怠った場合には、クライアントが開示義務を負う。

H 法律家によってプロモートされるスキーム (FA2004, 第310条及びSI. 2004/1865, 同前ガイダンス 3.10)

基本的に他のプロモーターの場合と同じ。ただし、法的特権等がある場合には義務免除…代わりにクライアントが開示義務を負う。

I プロモーター不存在 (イン・ハウスを含む。) の場合 (FA2004, 第310条及び同前ガイダンス 3.11)

スキームのプロモーターがいない場合には、そのスキームの一部を構成する取引に参加した者が開示義務を負う。(特に、HMRC によって濫用スキームとして特定 (hall marked) されたものについては開示が不可欠)

## (2) 要開示スキーム [商品]

要開示スキーム (商品) として HMRC によって hallmark されているスキームは、全部で8種類である。うち5種は、新規の典型的な租税回避商品で、かつ革新的なスキームである。また、残り3種はリース取引、多額のロス計上取引、年金拠出など特定のハイリスク商品となっている (同前ガイドライン, パラ 6.5)。

ちなみに、5種の内訳は次のようになっている。

- ① プロモーターとの間で、「秘密保持契約 (confidentiality) 条項」が付されているもの
- ② 当該商品の取引にプロモーターは含まれていないものの、a と同様の秘密保持規定が付されているもの
- ③ 租税回避が成功したらいくらというプレミアムフィー (成功報酬) 方式になっているもの



- ④ オフ・マーケット条件 (off market terms) の付されているもの
- ⑤ 標準化された租税 (回避) 商品

### (3) 開示時期

プロモーターは、それらの商品が投資家の利用可能となった日から5日以内に HMRC に開示するとともに、投資家には、HMRC が付番する9ケタの番号を通知する。

なお、プロモーターは、四半期ごとに投資家のリストを HMRC に開示する。

### (4) ペナルティ (2004 年税務管理法 98 条, 2007 年, 2010 年財政法一部改正及び同前ガイドライン, パラ 22))

開示義務に違反した場合、その内容及び期間に応じ、次のペナルティが賦課される

#### A プロモーターによる開示義務違反 (第 308 条 (1), (3))

HMRC によるペナルティ賦課 (いわゆる initial period の期間中) …最高 600 ポンドまで

その後…最高 100 万ポンド

なお、これに代えて1回当たり最高 600 ポンドのペナルティ賦課も可。

#### B スキームの利用者による通知 (notify) 義務違反…プロモーターと同じ

ただし、合理的な理由があればそれらのペナルティは賦課されない。合理的な理由があるか否かはプロモーターのスキームに対する理解度、法律家の意見を求めた場合におけるスキーム全体の内容開示の程度、法律家による意見書の内容等を総合勘案した上で決定される。

#### C 情報提供義務違反

HMRC によって設定された情報提供義務を履行していなかった場合、1日当たり最高 5,000 ポンドのペナルティ、ただし、HMRC は、これに代えて1日当たり最高 600 ポンドのペナルティ賦課をすることも可。なお、提出命令が出されたにもかかわらず

それに応じなかったときには、1日当たり 5,000 ポンドまでその上限を引き上げる。

#### D 利用者の通知義務違反

スキームの利用者もスキームの登録番号及びプロモーター名等について HMRC に通知する義務を負っているが、その義務を違反したときは、次のペナルティが課される。

- 第1回目…スキーム1件当たり 100 ポンド
- 第2回目以降(前回より3年以内)…スキーム1件当たり 500 ポンド
- 第3回目以降…スキーム1件当たり 1,000 ポンド

### (参考) DOTAS の目的

基本的には次の3つである (HMRC panf tackling tax avoidance 2011.3 より)。

- i 防止 (prevention)
- ii HMRC による早期の探索解明 (detection)
- iii 制度面 + 執行面での効果的な対処 (counter action)

## III-3. カナダの開示制度

同様の制度は、カナダでも導入されている。(以下は、CRA (カナダ国税庁) ホームページからの抜粋である。)

### III-3-1. 沿革

1988 年…プロモーターにタックスシェルターの登録を義務化

1995 年…タックスシェルターについて、事前に当局への届出を義務化するとともに、タックスシェルターの進行状況等に関する当局への報告義務についても法令上明確化 (所得税法 (ITA) 第 237 条)。具体的には、

- i プロモーターから届出されたタックスシェルターについては、CRA が付番し、それが無いものについてはプロモーター等の販売を認めない
- ii タックスシェルターに投資した個人については、シェルター商品の ID 番号がない限り経費又は税額控除等を認めない

DOTAS 制度導入に当たっての HMRC の基本戦略

|          | 方向性                                    | 現状  |
|----------|--|---|
| 予防       | 政策デザイン及び効果的な法制化                        | 原理原則ベース (principles based) の法制化を含む戦略的防止策の開発 |
|          |  | 法制面での弱点の早期穴埋め                               |
|          |  | 新規法制化に伴う厳格なリスク評価                            |
|          | 納税者の予測可能性の確保と回避行為への影響力行使               | 租税回避に伴うリスクとコストの自覚向上                         |
|          |  | 自発的開示推進に向けての仲介者との協力推進                       |
|          |  | ガイダンス等の明確性向上                                |
| 早期の探査・解明 | 解明分析及び租税回避に伴うリスクへの迅速な対応                | 自発的開示 (DOTAS) ルールの効果性の効果                    |
|          |  | DOTAS その他のソースを利用した租税回避摘発手段の適正化              |
|          |  | リスクに応じた対応の実現                                |
| 効果的な対処   | リスクの高い分野へのリソースの重点配備                    | 最もリスクの高い分野へのリソース重点配置                        |
|          | コストエフェクティブで整合性のあるプロジェクトを通じた租税回避へのチャレンジ | 内部のガバナンス・透明性及び責任範囲が明確化されたプログラム管理による介入       |
|          | 他の代替手段等も考慮したうえで、最適であれば新法も辞さず           | 紛争解決オプションの検討                                |
|          |  | 新法及び和解による事案の解決                              |

Ⅲ-3-2. 開示, 登録義務者

タックスシェルター商品について開示, 登録義務を負うこととされている者は, 一般に「プロモーター」と称されているが, そこていうプロモーターとは, 次の何れかに該当する者である。

- ① タックスシェルターの本体の販売者 (seller) 若しくは販売促進者 (promote selling)
- ② それらの商品の販売代理人 (エージェン ト) またはアドバイザー
- ③ タックスシェルター商品に関し, 対価を受領している者または代理受領している者  
これらの者は, カナダ国税庁 (CRA) に対し, 購入者の氏名, 住所, 社会保険番号, 投資日, 対象年度, 購入金額等について記載した情報申告書 (FORMT5001) を翌年の6月末までに提出義務を負うこととされている。

申請があった場合, CRA は, それにタッ

クスシェルターの ID 番号を付与する (IRA 第 237.1 (3))。

プロモーターは, 顧客に対し, タックスシェルター商品を販売する際, その番号を通知することが義務付けられている (同条 1 (4))。

なお, これらの商品を購入した投資家も開示義務を負うこととされている。

Ⅲ-3-3. ペナルティ等

タックスシェルター商品のプロモーター等が開示, 登録の申請義務を怠った場合, または顧客に対し, タックスシェルター番号の通知を行わなかった場合, 1件当たり500ドル又は対価収入の25%相当額の何れか多い方のペナルティが課される (同条 1 (4))。

また, 開示義務に違反した場合, それらの取引は, 税務上なかったものとされる。さらに, その間は除斥期間が停止される。

### Ⅲ-4. オーストラリア

#### Ⅲ-4-1. 沿革

前述したように、オーストラリアにおけるGAAR関連規定の主要部分は、1936年の所得税賦課法第4節A (Part4A) で規定され、1981年から実際にこの規定が適用されている。

しかし、基本的には「最後の手段 (weapon of last resort)」とされており、この規定を発動するためには、次の諸要件の充足が必要とされている

- ① 少なくともスキームものであること (ただし、スキームの定義は極めて広範である)。
- ② そのスキームとの関連で、納税者が「税務上のベネフィット (tax benefit)」を享受していること
- ③ スキームの購入者または実行者の当該スキーム購入又は実行の唯一又は主たる (sole or dominant) 目的が、税務上のベネフィット享受にあること。その判断は次のファクターに基づいて行われる
  - a スキーム実施の具体的なやり方
  - b 形式と実質
  - c スキームの実施のタイミング
  - d スキームの実施によって達成される結果 (ただし第4節A以外の結果)
  - e スキーム実施の結果拘束される納税者の財務ポジションの変更 (もしあるのであれば) 他の者の財務ポジションの変更
  - f スキームに関連して生じる納税者又は

他の者の財務ポジション以外の変更

- j スキームに関連した当事者内の間の性質

なお、オーストラリアでは、租税回避商品の開示登録制度に代えて、プロモーター等による事前開示制度が採用されている (オーストラリア国税庁……ATO のホームページによる)。

#### Ⅲ-4-2. 事前開示制度

オーストラリアの事前開示制度は、納税者が、ある行為が租税回避 (tax Avoidance) に当たるか否かについて、事前に当局にその内容を開示するとともに、当局の見解を聞くという形で行われる。この開示により、たとえそれが租税回避に該当していたとしても、ペナルティの賦課を免れることができるというのがオーストラリア国税庁の見解である。

ただし、その手続及び特定の取引に関する事前照会等に関する明確な基準は定められておらず、事前照会をしても、国税庁 (ATO) から得られる回答は、照会に係る取引等に対してGAARの適用可能性があるか否かということのみである。

#### Ⅲ-4-3. 専門家資格の剥奪または停止

これらの措置に加え、オーストラリアでは、税務の専門家に対する専門家資格のはく奪または停止という処分も用いられている<sup>43)44)</sup>。

43) 前掲。(注36) pp. 118-121

44) 具体的には、James Hardie 法によるオーストラリア証券取引委員会 (A Securities and Investment Commission) 規定 (2004年の調査及び手続法…Cth) 改正によるのと同じやり方でATOにも専門家への広範な資料保存義務化と、それらの者に対する調査権を税務当局に認めるべしとするものである。ちなみに、James Hardie 法第4条では、専門家が作成した資料について開示を義務付けるとともに、証券監視委員会 (Investigation and Proceedings) に専門家に対する広範な調査権が付与されている。

## IV. 開示・登録制度の運用に対する第三者の評価 —行き過ぎた租税回避取引 (ATAT) に対する IRS の対応と改善を要する事項に関する GAO レポート (2011 年 5 月) —

### IV-1. 第三者評価

新しい制度を導入した場合、その効果をどのような形であれ、一定期間経過後に評価し、その結果を踏まえてその後における改善に役立てる必要がある。

その場合、必要なのは第三者による客観的な評価である。そこで、以下では、2011 年 5 月に米国の会計検査院 (GAO) が行った「行き過ぎた租税回避取引に対する開示・登録制度の実施状況に関する IRS の執行状況」報告について照会する。

### IV-2. GAO レポートの要旨

Abusive Tax Avoidance Transaction (一サブタイトル IRS Needs Better Data to Inform Decisions about Transaction) と題するこのレポートは、2011 年 5 月に議会あてに提出されたもので、「行き過ぎた租税回避取引 (Abusive Tax Avoidance Transactions: 以下単に「ATAT」という。)」に関する 43 ページのレポート部分と 4 ページからなる GAO の提言及びそれに対する IRS のコメントで構成されている<sup>45)</sup>。

レポートの宛先は、基本的には議会あてになっているが、IRS に対しても、要改善勧告 (Recommendation for Executive Action) と

いう形で改善要求がなされている。なお、GAO では、このレポートの作成に当たり、IRS 職員を始め税務専門家へのインタビュー等も数多く行っている。

### IV-2-1. 背景

このレポートでは、冒頭で、「行き過ぎた租税回避取引 (Abusive Tax Avoidance Transaction)」には、とるに足らない単純なものから、大きな事務所 (firm) によって仕組まれ又は販売されている高度に仕組まれたものまで多岐にわたっているとしている。

ちなみに、このレポートでは、行き過ぎた租税回避取引 (ATAT) とは、「法に規定されている利点を利用して、議会が意図していなかったようなかたちで、税負担を合法的に免れているもの (lawfully avoid tax)」にとらえており、タックスシェルターの利用は、基本的に適法である (can be legitimate) という立場に立っている<sup>46)</sup>。

問題は、どのような行為が「議会が意図していなかった (did not intend)」形で税務メリットを享受していることに当たるかである。例えば、複雑なリース取引 (いわゆる Lease In Lease Out 取引) を利用し、多額の借入れをしたうえで資産を購入し、それらの資産をリース

45) 本稿でも触れてきたように、米国では、2004 年改正で、「行き過ぎた租税回避取引 (Abusive Tax Avoidance Transactions: 以下単に「ATAT」という。)」に関する開示・登録義務の拡大と明確化が図られている。

46) その一例として、例えば 401 (K) に代表される退職プランでは、積立金に対する課税は、それらが支給されるまで繰り延べられることとなっており、それ自体は適法であるとされている。また、タックスシェルターの中には、納税者が通常の所得として課税されるべきものを課税上より有利な扱いを受けることができるキャピタルゲインに変更すること等によって行われるものも含まれるとしている。

ただし、IRS によれば、行き過ぎたタックスシェルター (abusive tax shelter) のなかには、結果的に「脱税 (unlawful tax evasion)」の容疑で摘発されるものもあったとのことである。

に出すことにより、所得の先送りをする手法が長年にわたって行われてきた。

このような「行き過ぎた租税回避取引（ATAT）行為」は、議会、財務省及びIRSでは長い間問題視されてきたが、それらへの対応は必ずしも一致していなかった。例えば、1986年の税制改革法（1993年改正でより規制強化）では、1970年から1980年にかけて横行した個人納税者によるタックスシェルターの利用を規制するため、受動的活動（passive activity）を利用したロスの計上が制限された（IRC第469条）。

また、1990年代には、法人による利子を利用した課税逃れが問題となり、1999年には財務省から、それに関するレポート（いわゆるタックスシェルター白書）が公表された。そして、タックスシェルターに関する法令上の定義規定も置かれることとなった（IRC第6111条）。

さらに、2002年にも、行き過ぎたタックスシェルターに対抗するための制度改正及び執行面での取組みが必要である旨のレポートが財務省から出された。しかし、今度は、いかなるものが行き過ぎたタックスシェルターに該当するのかを巡って争いが生じるようになった。

そこで、2004年の雇用創出法（AJCA）で、タックスシェルターに関する定義規定が廃止され、それに代えて、プロモーターに対する開示制度、顧客リストの保存及び提出（IRSの職員から要請があった時は20以内に提出）に関する規定が明確化されるとともに、これらの義務違反者に対するペナルティ賦課に関する規定も改正強化された（26U.S. C. 6111；26 C.F.R. 6011-4）<sup>47)</sup>。

#### IV-2-2. 行き過ぎた租税回避取引（ATAT）の現状

##### （1）商品の多様性

「行き過ぎた租税回避取引（ATAT）」には、

税法の単なる誤解にすぎないようなものから、専門家（プロモーター）によって販売されている高度なスキームのものまで実に多種多様である。そのような中で注目すべきは、最近広がりを見せている国際的な租税回避商品である。

この種の取引の横行は、善良な米国民の税制及び税務行政に対する信頼を危機的状況に陥らせている（threaten the US tax system）可能性がある。

##### （2）行き過ぎた租税回避取引に対するIRSの対応と問題点

###### A 行き過ぎた租税回避取引に対するIRSの対応

IRSは、行き過ぎたタックスシェルター商品（ATAT）のプロモーターや投資家がいかなる行動をとっているかについて、限られたデータしか持っていない。それは、それらの商品多くが秘密裏に取引されているためである。

このような事態に対処するため、IRSとしてもあらゆる手段を通じてATATの規模及びそのやり方に対する調査を実施している。ちなみに、IRSが2006年に行った（2004年申告分に係る）100万件のサンプル調査によれば、1.1万人乃至1.5万人のプロモーターがそれらのスキーム（ATAT）に参画しており、100万件の申告書のうち、半数以上が経費控除スキームを利用し、約三分の一がその他のスキームを利用していた<sup>48)</sup>。

なお、GAOが実施したIRSの元幹部へのインタビューによれば、IRSの積極的な取組等もあって、近年、行き過ぎた租税回避取引（ATAT）の総件数自体は減少傾向（2007年に約10万件あったものが2009年には約9万件に減少）にある（表2参照）。

###### B IRSが直面している問題点

このような取り組みにも拘らず、IRSは次のような問題を抱えている。

47) なお、これらの権限は、IRC第6112条6708条により、実際にはIRSに移譲されている。

48) IRS, "Forecasting Potential Abusive Tax Avoidance Transaction Promoters and Participants (June 2006)"

- ① IRSは、行き過ぎた租税回避行為(ATAT)に対し、限られたデータしか有していない。しかし、多くの税務専門家は、ATATは常に変化しているので、たえず監視(Constant Vigilance)が必要であるとしている。
- ② IRSは、ATATに対したえざる監視の努力はしているがそれらの努力の効果を数量化する(quantify)することは困難である。
- ③ プロモーターに対する調査強化によりいくつかの濫用行為は阻止できたが、IRSはそれらの調査の多くが、どうしてペナルティ賦課または差止め(injunctions)命令なしで終わっているのかについて十分な情報を有していない。
- ④ IRSは、ATATの疑いありと思われる申告書を多数調査し、多額な追徴課税も行っているが、その効果の程はまだまだクリアになっていない。
- ⑤ IRSは、ATAT関連で数十億ドルの和解をしているが、徴収税額とATATに対する効果は切り離して考えることができない性質のものである。……一方で和解をしながら、同一事案について、他の現場では引き続き調査を展開中という事案も多数みられた。
- ⑥ 2004年の雇用創出法(AJCA)によりATATの開示とペナルティ賦課は増加したが、次に見るように、解決すべき問題点もいくつか残されている。  
—2004年の税制改正でタックスシェル

ター分析室(OTSA)が設けられたが、そこには十分な資料が集まっておらず、集めてもその検証ができていない。

—顧客リストを適時にIRSに提供していない重要でないアドバイザーは、重要なアドバイザーのようなペナルティ賦課のリスクに直面していない

### (3) IRSの取り組みのうち改善を要する事項

GAOでは、IRSの取り組みのうち改善を要する点として、次の諸点をあげている。

- ① プロモーター等に対する調査はしているが不十分

IRSの小規模事業部(Small Business Division)では、ATAT商品の販売をやめさせるため、プロモーターと購入者に対し活発な調査を実施している。しかし、必要な情報の入手が不十分なまま終わっているため、プロモーターに対するペナルティ賦課に至っていないケースが多い。

また、差し止め命令(Injunction)を出すまでに至らずに調査終結となっている事例が大部分である(表1及び表10参照)<sup>49)</sup>

- ② 調査したもののうちのどの部分がATATの対象なのか不明、かつ、不服申立て等のため未解決

IRSは、ATATの調査で数十億ドルの増徴税収を得たとしているが、それらのうちのどの部分がATATに直接関係する部分で、それ以外の部分がどの程度になっているかについて明らかにしていない。

ちなみに、ATATに関し、IRSでは、2006

49) ちなみに、IRSでは、2006年から2009年の4年間で(ATATに関して記載された)様式8886を32.5万件超取受し、それらのうちの約10%をレビューしたとのことである。その後、報告内容が不十分と思われる177件にレターを出したものの、回答があったのは111件(63%)にすぎず、残りの66件からは全く反応がなかったが、IRSでは、それらをそのまま放置していた。このような事態を改善するため、タックスシェルター分析室(Office of Tax Shelter Analysis:略称OTSA)は、2012年1月から様式8886の審査用として10のチェックリストを作成しているが、その効果はまだ不明である。

また、小規模事業部(SBD)は、2006年から2010年の5年間で、ATATの疑いありと思われるもの12.57万件を調査した。そのうちATATに関する報告(様式8886関連)では、1,466件を調査、うちペナルティのみを賦課したのが271件、「差し止め命令のみ(injunction only)」が73件、双方を課したのは217件となり、途中で調査を取りやめたのが最も多く905件(6.17%)となっている(表1参照)。

このような中途半端な調査のやり方は改善すべきである。

年から2010年の調査で、大規模調査部（LBI）で424億ドル、小規模事業部（SBD）が60億ドルの増差を挙げたとしているが、前者については84%、後者でも54%が不都合又は不服審査部にいつている。

③ 関係部門間での情報共有化がなされていない

GAOの調査によれば、IRSでは、ATATの調査結果について、関係部局間での情報の共有化がなされていない。IRSが包括的かつ整合性のある情報を有していない限り、プロモーターや購入者に対する調査をいくら実施したところで、十分な効果を上げることはできない。

④ 開示義務が強化されたのに対応不十分

2004年の法改正で、プロモーター及び購入者である投資家に対するATAT関連の開示義務が大幅に拡大強化され、不適切な開示（improper disclosure）にはペナルティが課されるようになったが、タックスシェルター分析室（OTSA）が本来受領することができることとなっていたはずの情報が得られていない。その結果、2006年から2010年の5年間で、プロモーターに実際に課されたペナルティは488件にすぎなかった。

また、GAOがタックスシェルター分析室の担当官から行ったヒアリングによれば、2006年から2009年の4年間において、重要なアドバイザーに対し、顧客名簿の提出を求めたのは、わずか23件にすぎなかった（表4参照）。

#### IV-2-3. GAOの提言

##### (1) 対議会あて

議会は、重要でないアドバイザー、プロモーター等が所定の期間内（重要なプロモーター等であれば要請があつてから20日以内）にIRSへの顧客リストの開示義務を履行しなかった場合、重要なプロモーターと同様にペナルティ賦課の対象とすべきである<sup>50)</sup>。

##### (2) 対IRSあて

① プロモーターに対する調査をより整合性のあるものにするるとともに、調査の重点を「濫用行為の防止（stop abuse）」に置くべきである。

また、プロモーターに対する調査を実施したにもかかわらず、途中で調査を取りやめたり、「ペナルティ賦課」も「差し止め命令（injunction）」もなしに終わっているケースが数多くみられる（1466件のうち905件（61.7%）（表1参照））。

このような場合、調査担当官に調査を途中でやめた理由及び処分をしなかった理由をドキュメントの形で残させるとともに、必要に応じいつでも調査を再開できるようにしておくべきである。

② ATAT問題に関する調査結果の報告の水準を上げるため、次のことをすべきである。

- ・既存のデータシステムの中から、すべての部門に対し、同種の情報、統一性のある結果報告を求めようとするべきである。
- ・増差税収、決定額、徴収額について、ATATとATAT以外（non-ATAT）に分けてデータを収集すべきである。
- ・将来における上下両院合同租税委員会（Joint Committee on Taxation）への報告に備え、調査の正確性に関するプロセスを確立すべきである。

③ 重要なプロモーター等に提出を義務付けている「様式8886」の提出をより完璧なものとするため、税務申告書への添付に加え、OTSAへの提出も義務化すべきである。

④ 将来的には、様式8886の電子申告化についても検討すべきである。

⑤ 重要なアドバイザーに対する開示義務強化の一環として、彼らが税務申告書には添付しているものの、OTSAには提出していないパートナーシップやS法人に対する

50) IRSは、重要でないアドバイザーに対しても投資家リストの提供を求めることができるとされている。しかし、それらの者には、IRSの担当官から要請があつた場合、20日以内にそれらの投資家リストを提出する義務（IRC第6112条）はなく、違反してもIRC第6708条に規定するペナルティ賦課の対象となっていない。

調査を実施すべきである。

- ⑥ 開示義務の履行をより徹底させるため、OTSAは現行の審査プロセスを改善すべきである。
- ⑦ IRSによる投資家リストの適時受領をより確実なものとするため、重要なアドバイザー及び重要でないアドバイザーのIRSへの平均的な投資家リスト作成に関する所要日数の実態調査を実施すべきである。
- ⑧ 重要でないアドバイザーによる投資家リストのIRSへの早期開示を促進し、あわせて重要なアドバイザーに対する規制を免れている者が多い現状に鑑み、それらの者が規制を免れている者であるか否かをチェックするため、IRSの当該職員に対し、疑わしい場合にはサモンズの発出を要請するよう指示すべきである。

### Ⅲ-2-4. IRSのコメント

#### ① について

GAOの提言を踏まえ、IRSでは濫用取引の審査手続きに関するマニュアル4.32.2(ATAT process)を見直し、調査を途中で取りやめた場合等においては、その理由を記載させることにした。また、第一線の調査官が作成したドキュメント等を定期的にレビューしたうえでそれらの事案を現場に戻すこととした。

#### ② について

この点については部分的にGAOの提言を受け入れる。現在、IRSでは、ERISという新しい調査報告システムにより必要な情報の管理をしている。したがって、公開情報等に関し、IRSが共通のデータベースを保有すべしとの提言には同意する。提示された税額、賦課金額、実際の徴収額の重要性については十分認識しているが人員の制約等もあり、提言に沿うような形での情報整理は困難である。

#### ③ について

提言を踏まえ、様式8886について、税務申告書への添付に加え、OTSAにも写しを提出してもらうかIRS内で回付するようにする。

#### ④ について

現在IRSは次世代に電子申告システムを開発中である。その際、今回提言された事項もその対象にするようにする。

#### ⑤ について

今回の提言を踏まえ、S法人、パートナーシップの申告書様式1065及び1120Sを見直した。これにより納税者及び代理人による申告誤り等が大幅に減少するものと期待している。

#### ⑥ について

開示義務の履行をより徹底すべしとのGAOの提言について異論はない。我々は、SB/SE及びLB&I合同で、OTSA及び濫用取引サポート部門とも協力して不完全開示の解消に取り組む。また前述したように、マニュアル4.32.2についても改正している。

#### ⑦ について

人員等の制約があるので完全実施というわけにはいかないかもしれないが、費用対効果を見定めつつ取り組むこととしたい。

#### ⑧ について

IRSとしては、所要の情報を、最も少ないコストと負担で入手したいと考えている。これは提出する側のプロモーターにとっても同様である。

IRSが必要な情報が得られなかった場合、現場の担当者又はマネージャーが必要と判断したときは、それらの者に対し、サモンズの発出、執行を検討するよう改正後のマニュアルで指示しているところである。ただし、実際にそうするかどうかは、あくまで現場の担当官又はマネージャーの判断であり、IRSとして画一的にどうすべしと指示するようなことは考えていない。



表 1 2006 年～2010 年の間に完了したプロモーターに対する調査結果

| 結果             | 2006 年 | 2007 年 | 2008 年 | 2009 年 | 2010 年 | 合 計     |
|----------------|--------|--------|--------|--------|--------|---------|
| ① ペナルティの賦課のみ   | 49 件   | 67 件   | 58 件   | 51 件   | 46 件   | 271 件   |
| ② 差し止め命令のみ     | 11 件   | 15 件   | 17 件   | 20 件   | 10 件   | 73 件    |
| ③ ①, ②の双方賦課    | 35 件   | 37 件   | 52 件   | 57 件   | 36 件   | 217 件   |
| ④ 小計 (①+②+③)   | 95 件   | 119 件  | 127 件  | 128 件  | 92 件   | 561 件   |
| ⑤ 非継続, 調査取りやめ等 | 213 件  | 232 件  | 157 件  | 131 件  | 172 件  | 905 件   |
| ⑥ 合計 (④+⑤)     | 308 件  | 351 件  | 284 件  | 259 件  | 264 件  | 1,466 件 |
| 中断割合 (⑤/⑥)     | 69%    | 66%    | 55%    | 51%    | 65%    | 62%     |

表 2 重要なアドバイザーによる IRS への要報告取引の開示と顧客リストの提供 (2007 年～2009 年)

| 報告取引のカテゴリー        | 2007 年    | 2008 年   | 2009 年   |
|-------------------|-----------|----------|----------|
| ① 指定取引            | 6,139 件   | 1,348 件  | 1,293 件  |
| ② 非指定, ロス計上取引     | 88,371 件  | 50,782 件 | 88,582 件 |
| ③ 非指定取引, ロス計上取引以外 | 6,283 件   | 712 件    | 292 件    |
| 合計 (①+②+③)        | 100,793 件 | 52,842 件 | 90,167 件 |

**IRC 第 6111 条**

重要なアドバイザーによる要報告取引の開示  
様式 8918 及び様式 8264

表 3 様式 8918 及び 8264 の提出状況(IRC 第 6111 条)

| 年    | 件 数   |
|------|-------|
| 2003 | 1,083 |
| 2004 | 686   |
| 2005 | 1,053 |
| 2006 | 449   |
| 2007 | 357   |
| 2008 | 1,012 |
| 2009 | 206   |
| 合 計  | 4,846 |

**IRC 第 6112 条**

投資家リスト

**IRC 第 6112 条**

重要なアドバイザーに求められる投資家リストの開示

表 4 重要なアドバイザー開示の審査による投資家リスト要求件数

| 年    | 件 数 |
|------|-----|
| 2006 | 8   |
| 2007 | 4   |
| 2008 | 3   |
| 2009 | 8   |
| 合計   | 23  |

(注) OTSA(タックスシェルター分析室)の担当官によれば, 2003 年～2005 年分については不明であるが, 彼の知る限り IRS からこの種の要求はなされていなかったとのこと。

**IRC 第6501条(c)(10)**

不開示取引に係る時効延長

**IRC 第6662条A**

正確性関連ペナルティ

**表5 要報告取引に係る正確性関連ペナルティの賦課状況 (IRC 第6112条)**

| 会計年度 | ペナルティ<br>賦課件数 | ペナルティ<br>賦課金額 | ペナルティ<br>取消件数 | ペナルティ<br>取消金額 | ペナルティ<br>賦課金額 | ペナルティ<br>実徴収額 |
|------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| 2005 | 7             | 56,853        | 0             | 0             | 56,853        | 36,683        |
| 2006 | 37            | 608,188       | 4             | 15,472        | 592,716       | 264,252       |
| 2007 | 40            | 668,957       | 4             | 13,358        | 655,599       | 110,842       |
| 2008 | 123           | 1,367,724     | 21            | 101,718       | 1,266,006     | 176,860       |
| 2009 | 133           | 1,056,061     | 23            | 130,832       | 925,229       | 248,034       |
| 合計   | 340           | \$3,757,783   | 52            | \$261,380     | \$3,496,403   | \$836,671     |

**IRC 第6700条**

行きすぎたタックスシェルターのプロモーターに対するペナルティ

**表6 行きすぎたタックスシェルターのプロモーターに対するペナルティ賦課状況 (IRC 第6700条)**

| 会計年度 | ペナルティ<br>賦課件数 | ペナルティ<br>賦課金額 | ペナルティ<br>取消金額 | ペナルティ<br>実徴収額 |
|------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| 2004 | 15            | 5,904,952     | 0             | 360,457       |
| 2005 | 65            | 45,531,570    | 3,442,696     | 866,745       |
| 2006 | 78            | 33,582,766    | 221,049       | 3,886,515     |
| 2007 | 94            | 43,081,451    | 24,852,419    | 501,513       |
| 2008 | 164           | 54,703,259    | 8,130,233     | 642,067       |
| 2009 | 140           | 54,684,280    | 8,616,000     | 328,289       |
| 合計   | 556           | \$237,488,278 | \$45,262,397  | \$6,585,586   |

**IRC 第6707条**

要報告取引の報告もれに対するペナルティ

**表7 要報告取引の開示をしなかった重要なアドバイザーに対するペナルティ賦課状況 (IRC 第6707条)**

| 会計年度 | ペナルティ<br>賦課件数 | ペナルティ<br>賦課金額 | ペナルティ<br>取消金額 | ペナルティ<br>実徴収額 |
|------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| 2005 | 1             | 3,000         | 0             | 0             |
| 2006 | 11            | 151,699,805   | 107,558,179   | 8,199,802     |
| 2007 | 3             | 13,316,575    | 3,657,008     | 9,659,567     |
| 2008 | 2             | 1,934,405     | 0             | 1,296,219     |
| 2009 | 9             | 23,751,151    | 0             | 23,749,901    |
| 合計   | 26            | \$190,704,936 | \$111,215,187 | \$42,905,489  |

**IRC 第 6707 条 A**

要報告取引の開示もれに対するペナルティ：5万ドル（個人＝1万ドル），要開示取引にあつては20万ドル（個人＝10万ドル） ミニマム1万ドル（個人＝5,000ドル）

**表 8 要報告取引の開示もれに対するペナルティ賦課**

| 会計年度 | ペナルティ賦課件数 | ペナルティ賦課金額    | ペナルティ取消金額   | ペナルティ徴収額     |
|------|-----------|--------------|-------------|--------------|
| 2005 | 0         | 0            | 0           | 0            |
| 2006 | 0         | 0            | 0           | 0            |
| 2007 | 1         | 200,000      | 0           | 200,000      |
| 2008 | 115       | 18,350,000   | 2,977,000   | 5,510,250    |
| 2009 | 314       | 47,081,100   | 2,990,000   | 7,957,479    |
| 合計   | 430       | \$65,631,100 | \$5,967,000 | \$13,667,729 |

**IRC 第 6708 条**

投資家リストの保存もれ：1日当たり1万ドル（開示請求があつたにもかかわらず20日以内に開示がないとき）

**表 9 重要なアドバイザーの投資家リスト保存もれに対するペナルティ賦課**

| 会計年度 | ペナルティ賦課件数 | ペナルティ賦課金額   | ペナルティ取消金額   | ペナルティ徴収額 |
|------|-----------|-------------|-------------|----------|
| 2005 | 0         | 0           | 0           | 0        |
| 2006 | 4         | 2,600       | 0           | 2,600    |
| 2007 | 3         | 1,661,300   | 1,281,000   | 11,300   |
| 2008 | 0         | 0           | 0           | 0        |
| 2009 | 5         | 4,840,000   | 0           | 11,256   |
| 合計   | 12        | \$6,503,900 | \$1,281,000 | \$25,156 |

**IRC 第 7408 条**

差止め：2004年改正法でIRC第6707条違反（情報提供もれ）及び第6708条（資料提出もれ）違反に対しては，プロモーター等の販売と差し止める権限が拡大強化された

**表 10 差止め件数**

| 会計年度 | 件数  |
|------|-----|
| 2003 | 30  |
| 2004 | 47  |
| 2005 | 51  |
| 2006 | 67  |
| 2007 | 73  |
| 2008 | 87  |
| 2009 | 75  |
| 合計   | 430 |

**タイトル 31, 第 330 条**

税務代理権制限

**表 11 調査件数（差止め対象）**

| 会計年度 | 件数 |
|------|----|
| 2003 | 9  |
| 2004 | 16 |
| 2005 | 11 |
| 2006 | 9  |
| 2007 | 18 |
| 2008 | 14 |
| 2009 | 2  |
| 合計   | 79 |

タイトル 31, 第 5321 条

国外金融口座の開示もれに対するペナルティ：1万ドル以内、ただし意図的開示もれに対しては10万ドル又は残高最高額の50%のいずれか多い方

表 12 国外金融口座開示もれに対するペナルティ

| 年    | 意図的開示もれ件数 | 金額           | 非意図的開示もれ件数 | 金額          |
|------|-----------|--------------|------------|-------------|
| 2003 | 7         | 52,725       | 0          | 0           |
| 2004 | 113       | 2,272,180    | 9          | 65,807      |
| 2005 | 181       | 6,054,054    | 56         | 1,440,266   |
| 2006 | 118       | 4,127,352    | 74         | 726,670     |
| 2007 | 59        | 2,496,793    | 30         | 251,413     |
| 2008 | 16        | 388,119      | 35         | 1,997,768   |
| 2009 | 33        | 999,187      | 56         | 695,759     |
| 合計   | 527       | \$16,390,410 | 260        | \$5,177,683 |

図 1 濫用取引に係る要報告取引と報告不要取引との比較

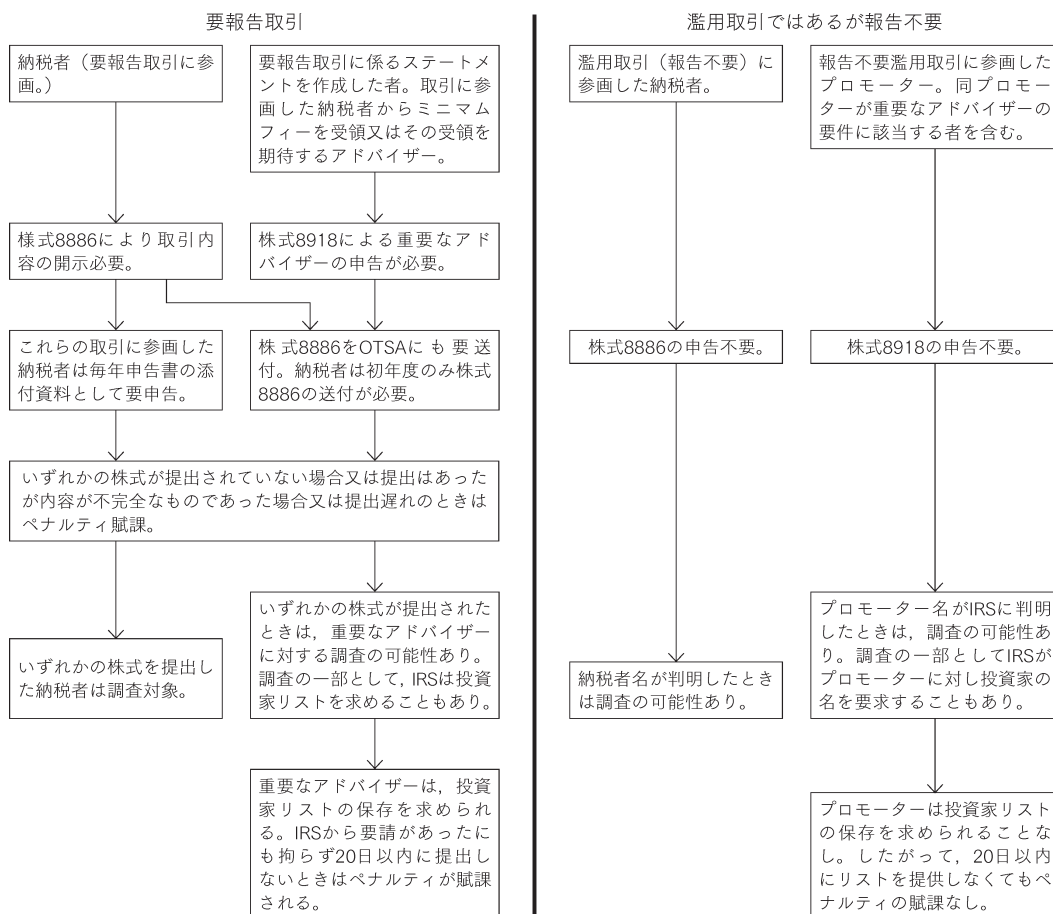


図2 ATAT に向けての IRS の組織

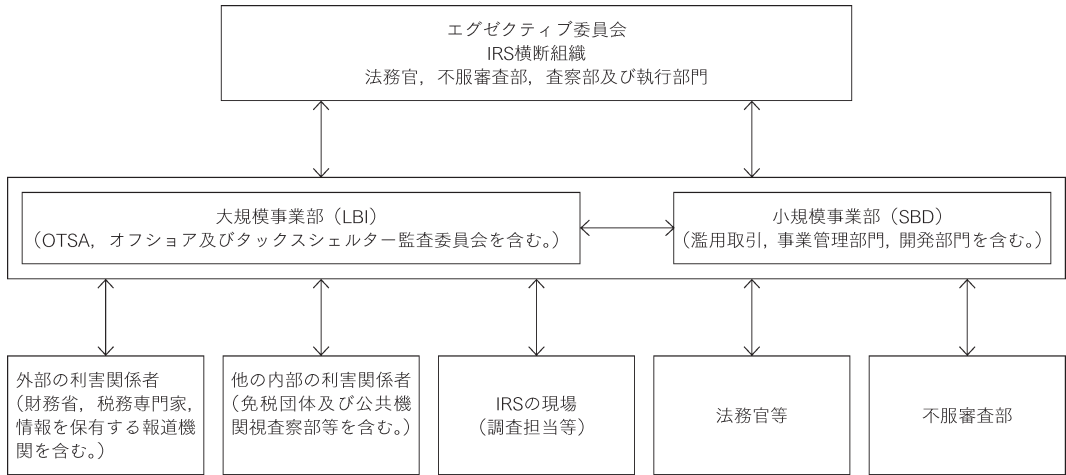


図3 要開示としてリストアップされた取引の推移 (累計)

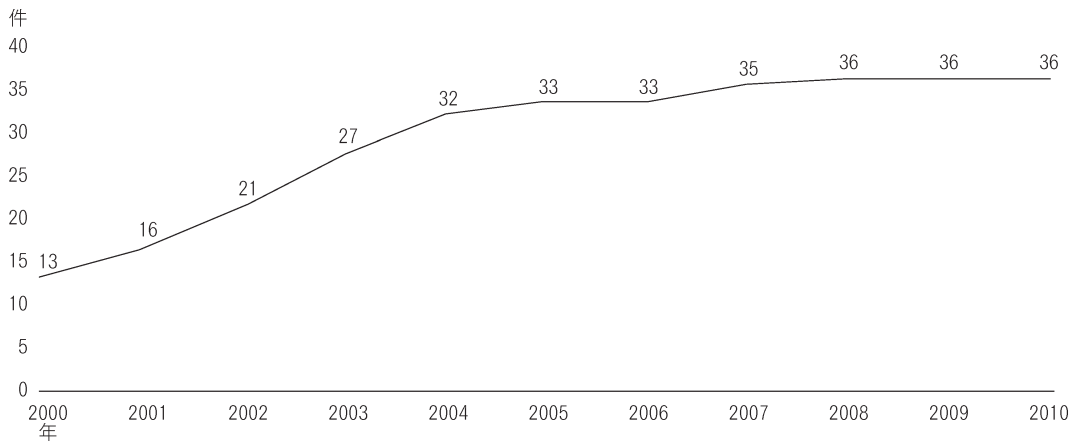


図4 プロモーターに対する IRC 第 6700 条のペナルティ賦課状況

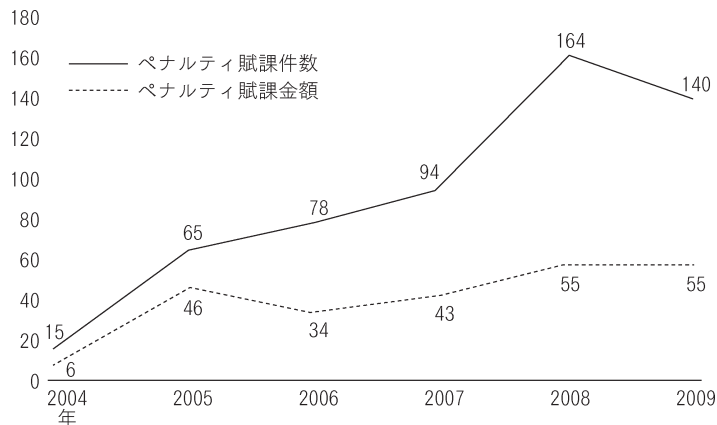
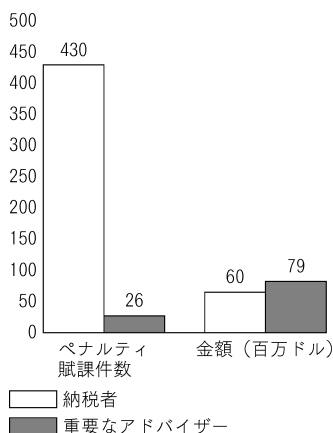


図 5 適正開示がなされなかった納税者に対する IRC 第 6707 条 A のペナルティ賦課及び重要なアドバイザーに対する 6707 条のペナルティ賦課件数金額（2005 年～2009 年）



## V. 我が国に GAAR 規定を導入する場合における要検討事項及び租税回避商品の開示・登録制度導入に当たっての要検討事項

### V-1. GARR 規定創設に当たっての要検討事項

一般否認規定（GAAR）を「租税回避スキームの開示制度」と「関係（連動）させる」または「関係（連動）させない」、どちらのやり方も可能である。ただし、一般否認規定の内容等について議論がまとまらないような場合には、少なくとも「租税回避スキームの開示・制度」を先行してスタートさせるべきである<sup>51)</sup>。

それは、行き過ぎた租税回避行為は現に存在しており、かつ、広範に利用されていることから、何らかの形で早急に手当てを講じる必要があるためである。ちなみに、前述したように、米国（1984 年、ただしペナルティ賦課は 2004 年から）、英国（1998 年、ただし、ペナルティ賦課については 2004 年から）でもこの制度を GAAR 規定の制定に先行してスタートさせている。

なお、我が国で一般否認規定（GAAR）を設

けることとなった場合、少なくとも次の点に関する検討が必要と考える。

#### V-1-1. GARR 規定の明確化及び同規定の運用に関するガイダンスの作成、公表

一般否認規定（GAAR）の規定内容等にもよると思われるが、そこでどのように規定しようとも、規定の内容及びその運用方針等に関するガイダンスの作成、公表は不可欠である。

ちなみに、英国では数百ページに上るガイダンスを公表している<sup>52)</sup>。

なお、ガイダンスの発出に当たっては、GAAR 規定の解釈及びその運営が妥当なものである等を検討するため、例えば英国やオーストラリアで設けられている「アドバイザーパネル」のような中立的な機関等によるチェックも必要となつてこよう。

51) ちなみに、英国では、同法案成立までに 10 年以上を要している

52)（詳細については HMRC のホームページ参照）。

### V-1-2. 中立的な助言機関(アドバイザーパネル)を設けるか否か。もし設けるとしたらそこで何をしてもらうのか

英国でもオーストラリアでも、課税当局によるGAAR規定の濫用を防止するとともに、同規定に関する予測可能性を向上させる目的等から、中立的なチェック機関(アドバイザーパネル)を設け、課税当局が公表するGAAR関連規定の解釈及び運用に関するガイダンスの審査と課税当局から照会をうけた個別案件の審査を行っている。

一般否認規定が濫用されていないということ立証するためにも、これらの機関の設置は必要であろう。

ただし、その人選については、全員が外部の者で構成される英国型ではなく、半数程度を国税の幹部職員とするオーストラリア型または少なくともメンバーのうちの一人は国税職員とすることが望ましい<sup>53)</sup>。

### V-1-3. 行き過ぎた租税回避スキームの開示、登録制度の導入に向けての要検討事項

行き過ぎた租税回避スキームの開示制度を導入する場合、少なくとも以下のような事項についての検討が必要となろう。

① 開示、登録制度を導入する目的をどの程度明確化すべきか、(特にスキームの早期把握と法改正への結びつきについて)……英国ではその旨をHMRCのホームページ(Disclosure of Tax Avoidance Schemes)で明らかにしている<sup>54)</sup>。

また、BEPS行動計画12でも、情報を早期に入手することにより、調査や法改正を通じて、税務上のリスクに早急に対応する機会を得ることができるとしている。

② 開示、登録をしたからといって、課税庁がそれらの行為または取引にOKを出したわけではない旨を明記するか否か…例えば米国のReg. 1.6011-4(a)), 英国でもパンフレット等でその旨を明記している。

③ 要開示・報告スキームの範囲をどうするか

——例えば米国の指定リストアップ取引、英国のホールマークのようなものを我が国でも導入するのか。この点については、BEPS行動計画12でもそうすべしとしている<sup>55)</sup>。

④ 典型的租税回避事例を指定するか、その場合範囲をどこまでにするか。…米国では36種類、英国では8種類を指定している。また、BEPSでも同様の提言がなされているが、我が国の場合そのようなことが可能か

⑤ 指定取引とそれ以外とでペナルティ等に差を設けるべきか…米国ではGAOの提言で、指定取引とそれ以外で差を設けるべきでないとの指摘もあり。

⑥ 誰に開示・報告義務を負わせるか(特にプロモーター等が海外の場合)

ちなみに、米国や英国では次のような者に開示、登録義務を課している。

\* スキームの考案者・開発者(それらの者が海外の場合どうするか)。

\* スキームに対して税務上の見解を示した者(アドバイスの内容等によって差を設けるべきか)——米国の例

\* 販売者(プロモーター)

\* 仲介者(紹介者)

\* 購入者

\* その他(例えば申告書を作成した者、自身自身でスキームを考案した者等)

⑦ スキームにかかる開示・報告義務違反への対処

開示義務不履行等に対するペナルティ(秩序罰)制度を導入するか(昭和37年の国税通則法制定時には導入見送られたされた経緯あり)。もし導入するとしたら、どの程度のものとするのが相当なのか。

また、次の点についてどのように考えるべきか

- ・既存の秩序罰とのバランスとの関係をどうするか(国外財産調書)
- ・プロモーター等と単なる投資家との間で差を設けるべきか、もし設けるとしたらどの程度の差にすべきか
- ・プロモーター等が税務専門家の場合、税務

- |   |   |
|---|---|
| 業務禁止等を含む懲戒処分の対象とするか。そうした場合、他のプロモーター(特に無資格者)とのバランスをどうするか | (時効)の延長<br>イ ペナルティの引き上げ:どの水準まで引き上げるべきか<br>・米国……40%(移転価格)<br>英国……上限100%となっているが、重 |
|---|---|
- ⑧ スキームを利用した結果過少申告となった場合におけるペナルティの引上げと除斥期間

53) ちなみに、HMRC ホームページのアドバイザーパネルおよび GAAR ガイダンス APPENDIX. E4 では、英国のアドバイザーパネルについて紹介がなされているが、それを、オーストラリア国税庁 (ATO) のホームページで紹介されている同国のアドバイザーパネルと対比する形でみると次のようになっている。

① 構成員

アドバイザーパネルの構成員は、議長を含め6人で、いずれも HMRC 長官によって任命される外部の専門家である。……それに対し、オーストラリアのパネルメンバーはシドニーとメルボルンの2か所におかれ、メンバーは各6人となっているが、そのうち半数は税務当局の幹部職員で構成され、議長も国税職員となっている (ATO ホームページ)。

なお、アドバイザーパネル自体の独自の予算はない。また、パネルの事務局は HMRC が担当している。……オーストラリアも基本的に同じ

② アドバイザーパネルの基本的な仕事

i アドバイザーパネルの仕事は、HMRC による GAAR 規定の適用に際し、HMRC とは独立した立場で見解を出すこと及びそれによって納税者の予測可能性を高めることである (HMRC GAAR Guideline Appendix E4 及び 4.1 4.2)。……オーストラリアでも基本的には同じ。ただし、英国の場合ほど拘束力は強くなく、長官に対する単なるアドバイス機能としての位置づけ。

ii 議長は、特定のアレンジメントについて検討するため、3人で構成されるサブパネル (メンバーのうち1名は議長) のメンバーを選定する。各メンバーは独自の立場で自己の見解を述べる。その結果、全会一致ということも2対1ということもあるし、各人の見解がすべて不一致ということもありうる (E4.2.2)。……オーストラリアでは、本庁ではなく、シドニーとメルボルンの2か所におかれている。そして、それぞれにおいては、英国の分科会のようなものは設けられていない。また、見解は全員一致が原則。

iii サブパネルで出された見解については、裁判所、審判所でも尊重されるべきものである旨が法令で明示されている (must be taken into consideration) (E4.2.7)。……それに対し、オーストラリアでは、前述したように、長官に対するアドバイス機能のみ。それらのアドバイスをもとに長官が GAAR 規定の対象にすべきか否かを決定することとされている。

③ アドバイザーパネルのもう一つの仕事

i アドバイザーパネルのも一つの仕事は、HMRC によって作成された GAAR 規定の適用に関するガイダンスを承認することである (E4.3)。……オーストラリアでもパネルで検討はするが、そこで得られた結果 (結論) については、あくまで長官に対するアドバイスにとどまる。

ii アドバイザーパネルによって承認された HMRC の GAAR にかんするガイダンスに示された考え方は、裁判所、審判所でも尊重される (E4.3.2) ……オーストラリアではそのような権限は与えられていない。

iii 個別のケースに関連して HMRC から出された GAAR ガイダンスについて、HMRC は、事案を匿名にしたうえでできるだけ早期に開示しなければならない。開示に際しては、対象となった納税者に対しても、その事案を匿名にしたうえで開示する旨の通知を行う。……オーストラリアではそれらの事案が GAAR 規定の適用対象になるのか否かについて照会者に回答はするものの、それらの事案を開示するか否かは長官の判断事項とされている。

それでは、個別の照会事項に対するアドバイザーパネルの結論が「GAAR 適用不要」というものであった場合、課税当局はそれにどの程度拘束されると考えるべきなのであるか……英国では、そのような場合であっても、HMRC が必要と認めれば GAAR 規定の適用は可能としている (ただし、その場合の立証責任は当局が負う)。また、オーストラリアでは、パネル自体が ATO 長官の単なる助言機能にとどまるとされているため、そもそもそのような問題は生じてこない。

54) ちなみに、英国では、この制度導入の目的を、予防、早期の探査と解明、法令改正をも含めた効果的な対処にあるとしている。

55) もしそれらの制度を導入することとした場合には、課税庁で租税回避商品をどの程度まで把握できているかが問題となる。(その場合、当局が要開示、報告の対象をある程度まで把握できていないと、せっかく開示制度を設けても実効性が期待できないことになってしまう恐れがある。)



加算税との区別なし

- ・脱税等との関係をどう考えるべきか
  - \*ペナルティ引き上げは、しなかった場合より効果はあるが、それだけでは不十分なので、GAARが必要との意見あり（たとえば、Wallschutzky IG “Possible cause of tax evasion” (1984, 5 Journal of Economic Psychology 371-384)<sup>56)</sup>。

ロ 除斥期間（時効）延長

米国では、通常の場合更正に係る時効は3年とされているが、更正金額が当初申告の25%以上となっているときは6年に延長されている。また、いわゆる租税回避スキームものについては、その期間がそれぞれ1年延長されている<sup>57)</sup>。

さらに、脱税等のいわゆる虚偽申告等については、時効なしとなっているので、いつでも課税可能である。

それに対し、我が国の場合にあっては、たとえ租税回避事案であっても、その内容に仮装、隠ぺい等がない限り原則5年で延長なし（国税通則法70条①）となっている。しかも、国外が絡んだ取引についても同じ扱いとなっている。

さらに、脱税事案であったとしても、7年間で除斥期間満了となる（同条④）。その結果、海外を利用した租税回避や脱税が結果的に有利な扱いとなっている。

V-2. 執行面での対応策の検討

- ① 執行当局による法令によらないルール化（non-legislative rule-making<sup>58)</sup>をどの程度まで認めるべきか……英国、オーストラリアのいずれにおいても、実際上はこれが

かなり重視されている。

- ② ガイダンス、事前照会をどうするか
  - a ガイダンス
    - 英国——出している
    - 米国——マニュアル等は公表しているが、ガイダンスという形では出していない
  - b 事前照会
    - 英国——応じていない
    - 米国、オーストラリア——応じている（ただし米国では有料）
- ③ 租税回避問題を専担で扱う部局を新設するのか否か
  - たとえば、つぎのようなもの
  - 英国——Counter - Avoidance Intelligence Team
  - 米国——Office of Tax Shelter Analysis

V-3. その他の措置の検討

それら以外でも、たとえば以下のような事項についても合わせて検討すべきであろう。

- ① 税務調査割合の向上やペナルティの引き上げは、一般的には租税回避の防止に効果ありとされている。その効果がどの程度のものかについては意見の差はあるものの<sup>59)</sup>、少なくとも一部の人たちのみがうまくやって租税回避をし、税負担を免れているという批判及びそれに伴うコンプライアンスの低下と税制に対する信頼性の低下に対し、単に「(当局)はしっかりやりますので信頼してください。」という言葉上の言い訳よりも効果的であろう。
- ② 個別否認規定(TAAR)はより明確ではあるが、事後対応にならざるを得ない。

56) そこでいわれているのは、ペナルティの引き上げに加え、法令の手当て、調査の充実等により、「他の者も租税回避できない状況になっている」という感じになっていること（フィーリング）が大事だということである。

57) ただし、それ以外のケースについても、納税者との合意により時効の延長が可能となっている。したがって、この規定による実益はあまりないといわれている。

58) 前掲（注2）IFS Countering Tax Avoidance in the U.K.(which way toward- 第7章、第10章、但し、ここでは、これのみでは不十分であり、他の手段との併用が必要であるとしている。

その結果、規定がますます複雑化し、それが新たな租税回避手口の発生につながるという悪循環をどこかで断ち切る必要がある。

③ 裁判所の税法解釈スタンスの変更可能性  
主要国の考え方及び最近における裁判の動向等

米国……Economic Substance 規定の法制化

英国……議会の意図の重視(前掲注1のIFSレポート第9章)

日本……一条工務店事件, アドビ事件, IBM 事件(いずれも厳格な文理解釈)

④ アムネ스티, インフォーマント, サモンズ等について

a タックス・アムネ스티(Tax Amnesty)

この制度は、納税者が、過去の脱税や租税回避について当局の調査を待つことなく自発的に開示すれば、告発対象にしないまたは加算税等を軽減するというもので、ほとんどの国で実施済みの制度である<sup>60)</sup>。

なお、米国では、タックス・スキームの開示(Voluntary Disclosure)もその対象にしている(いわゆる Settlement

Initiative)<sup>61)</sup>。

b インフォーマント(Informant)

この制度は、脱税者に関する情報等の提供者に対し報償金を支給するというもので、かつてわが国でも導入されたことがあった。しかし、このようなやり方は密告を推奨するものであり、国民感情に合わないとしてわずか数年で廃止になり、代わりに所得公示制度が導入されたという経緯がある。

それに対し米国では、報償金の支給対象に、「脱税」事案だけでなく「租税回避」事案も含めるなど、この制度をむしろ強化している<sup>62)</sup>。

c サモンズ(Summons)

「サモンズ(行政召喚状)」とは、通常の税務調査において協力的でなかった者等に対し、IRSの担当官(調査官、徴収官、査察官)が、裁判所の令状による強制力を背景に帳簿類の提出や答弁を求めることができるという制度である(IRC第7601条—7610条)<sup>63)</sup>。

また、サモンズは、納税者本人だけでなく、取引先や税務専門家などのいわゆる第三者あてに出すことも可能である。

59) ちなみに、租税回避と税務調査及びペナルティ賦課については、次のような関係があるとの指摘がある(Allingham, M.G. & A Sandomo "Income Tax Evasion; A Theoretical Analysis" Journal of Public Economics (1972) P323, Yitzhaki, S A Mate on Income Tax Evasion; A Theoretical Analysis' Journal of Public Economics (1974) P201)。

- a 税務調査割合が上昇すれば租税回避は減少する
- b ペナルティの率が上昇すれば租税回避一般的には減少する
- c 税率が上昇すれば租税回避は増加する
- d 所得が前年より下がると租税回避が増加する

なお、前掲(注12)でも、Bankman 教授からに多様な指摘がなされている。

60) 例えば、米国では、①2003年にオフショア発行のクレジットカードを対象に、②2009年にはUBS事件等の関連で、③2011年にはその対象をさらに拡大する形でこれを実施している。同様に、英国(2007年と2009年の2回(2009年にはリヒテンシュタイン関連もあるので実質2回))、フランス(2009年)、ドイツ(2004年と2010年)等でも実施済みである。

61) ただし、タックス・アムネ스티については、短期的には税収増や調査リソースの節約等のメリットはあるものの、その効果は限定的であり、脱税について除斥期間が設けられている場合にはさらに効果が減殺されるとの指摘もある(詳細については、Ed. by Jacques Malherbe "Tax Amnesties" Walters kluwer, chapt. PP. 3~5 参照)。

62) ちなみに、米国では、増差税額(加算税、延滞税込)の15%-30%を報償金として情報提供者に支給することとしている(IRC第7623条(6)(5)A, B)。

ただし, その場合, 納税者本人は, 第三者に出されたサモンズについて, IRSからその旨の通知を受ける権利を有している。

なお, IRSは, 金融機関やクレジットカード会社などに対し, 状況に応じて「名宛人なしのサモンズ (いわゆる John Doe summons)」を発することも認められている (IRC 第 7609 条 (f))。

ちなみに, 米国の GAO レポート (2011) では, IRS はこれをもっと積極的に活用すべしという提言がなされている (同レポート 3, GAO の提言 (2) 対 IRS ⑧)。

- d プロモーター等に対するスキームものの販売差し止め (Injunction)

この制度は, 課税当局が行き過ぎた

タックス・スキームのプロモーターや販売者に対し, それらのスキームの販売をやめさせるという制度であり, 英国及び米国では実施済み (IRC 第 6700 条, 6701 条, 6707 条, 7408 条)。ちなみに, 米国では, 2011 年の GAO レポートで, 「IRS はこの措置をさらに拡大適用すべし。」との提言もなされている<sup>64)</sup>。

- e 税務専門家に対する処分の厳格化と倫理教育の徹底

たとえば米国では, これまでに見てきた各種の措置に合わせ, 税務専門家の倫理について規定した財務省規則 (サーキュラー 230) の規定の明確化と執行の厳格化がはかられている<sup>65)66)</sup>。

## VI. まとめ

行き過ぎた租税回避行為 (租税回避スキーム) に対する対抗策として, これなら絶対という決め手はない (no golden bullet)。

したがって, 以下のすべての手段を利用した総合的な対応が必要となる。

- ① GAAR 規定の創設
- ② それにあわせ, 執行当局による GAAR 規定の濫用を防止するとともに, 納税者の予測可能性を確保する観点から, GAAR

規定の解釈及び運用に関する基本姿勢について表示したガイダンスの作成とその公表

- ③ プロモーター等に対する行き過ぎた租税回避スキームの開示, 登録等の義務化と義務違反に対する秩序罰制度の導入 (誰に, どのような情報を, いつまでに, どのような形で報告させるのか, また, 義務違反に対する秩序罰を 1 件当たりいくら, 1 日当たりいくらとするか等についても要明示)

63) IRS の担当官がサモンズを発することができるのは, 次のような場合である (IRC 第 7602 条 (a))。

- ・申告書に書かれた内容の正確性について確認したい場合
- ・無申告者に対し, 申告するよう求める場合
- ・税額を決定する場合
- ・取引先等の税額を決定する場合
- ・連邦税に係る租税を徴収する場合

ただし, サモンズ発出から 10 日間以内は調査, 徴収活動に着手できないこととされているが, それは, 名宛人に必要な記録や情報入手に必要な十分な時間を与えるためである。

64) たとえば, 前掲 2011 年 GAO レポート 3, (2) ①参照。

65) 2014 年の IRS のデータによれば, 脱税または租税回避に関与していたと見做される専門家 305 人を調査し, 261 人を告発, 230 人を起訴, うち 183 人が有罪になったとのことである (IRS ホームページ)。

- ④ 開示対象となる租税回避スキームの公表（指定取引、守秘義務条項の付された取引、多額の租税負担軽減取引等）
- ⑤ 税務調査の充実（人材確保と研修）と開示対象租税回避取引に係る過少申告に対するペナルティの引き上げ…例えばカナダでは、タックスシェルターについては、その登録番号を第一線の現場に連絡し、原則として100%税務調査の対象にしている。また、ペナルティについて、我が国では他の過少申告と特に差を設けていないが、開示対象取引について通常の加算税と同じでないのかについて議論の必要があるのではないか
- ⑥ その他
- イ. 裁判面からのアプローチ（文理解釈からの解放）——英国、米国など
- ロ. それらと合わせて、米国等で導入済みの除斥期間延長、インフォーマント、サモンズ等についても要検討
- ハ. 租税回避を専門に扱う部局の新設とそこへの情報集中の徹底
- ニ. アムネステイを実施する場合には、何らかの課税強化策との組み合わせが必要

## 参 考 文 献

エルヴェ・ファルチャーニ・橘玲監修・芝田高太郎訳（2015）『世界の権力者が寵愛した銀行』講談社  
川田剛（2010）『海外重要租税判例』財経詳報社

66) ちなみに、サーキュラー230の規制対象となる「税務専門家」とは、次の何れかに該当する者である（IRSホームページより抜粋）。

- ① 各州のライセンスを与えられた弁護士、会計士で、税務に関し一定のレベル及び能力を有する者
- ② IRSの実施する試験をパスした者（Enrolled Agent, Enrolled Retirement Plan Agent, Enrolled Actually）
- ③ 税務に関し鑑定評価をする者（または、した者）
- ④ 無資格者ではあるが、申告書の作成など納税者に税務サービスを提供し、それに付随してIRSの調査、徴収等に関し納税者を代理する者。
- ⑤ 有資格、無資格の如何を問わず、IRSが租税回避または脱税に関係ありとみなした取引等において、事業体、取引、アレンジメント等に対し、文書でアドバイスをした者。  
なお、ここでいう「文書でのアドバイス」には、eメール等を含むあらゆる種類、形態のものが含まれる。
- ⑥ 特定の事項について、限られた範囲ではあるが、IRSに対し代理権がある旨の通知等をした者。

また、IRSの担当官は、税務の専門家がIRC第6694条（b）に規定する意図的過少申告ペナルティ賦課に該当する事実その他次の何れかに該当する事実ありと思量するときは、OPRに報告しなければならないこととされている（IRSホームページOPR）。

6700条…行き過ぎたタックスシェルターの推進

6701条（a）…過少申告の支援または幫助（abetting）

7407条…申告書作成行為の差止め

7408条…タックスシェルター及び要報告取引に係る特定行為の差止め

また、次の何れかの事実を知ったときは、担当官の裁量とされているものの、OPRに報告することが求められている。

6692条…正確性ペナルティ

6701条…不合理なポジションの採用による過少申告

6695条…（a）申告書コピーの不交付、（b）申告書のサイン漏れ、（d）申告書コピーまたは顧客リストの保存漏れ

6702条…不誠実な（frivolous）申告書作成、提出

- 中里実 (2002) 『タックスシェルター』 有斐閣
- 本庄資 (2000) 『国際租税計画』 税務経理協会
- 本庄資 (2002) 『国際的租税回避：基礎研究』  
税務経理協会
- 本庄資 (2003) 『アメリカン・タックスシェルター；基礎研究』 税務経理協会
- 本庄資 (2004) 『タックスシェルター事例研究』  
税務経理協会
- 増井良啓 (2005) 「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割」『ソフトロー・デスカッション・ペーパー・シリーズ』  
COESOFTLAW-2005・1
- 松田直樹 (2009) 『租税回避行為の解明；グローバルな視点からの分析と提言』 ぎょうせい
- R. パラン・R. マーフィー・C. シャヴァニェウ・青柳信子訳 (2013) 『徹底解明, タックスヘイブン；グローバル経済の見えざる中心のメカニズムと実体』 作品社
- A. Bakker and S. Kloosterhof ed. (2010) “Tax Risk Management; From Risk to Opportunity”  
IBFD
- Allingham M.G and A. Sandomo (1972), “Income Tax Evasion: A theoretical Analysis”, *Journal of Public Economics*
- C.F. Watson and B.D. Billman Jr (2004) “Federal Tax Practice and Procedures; Cases Materials and Problems”, Thomson West
- David R (2000) “Lecture International Tax Arbitrage and the International System”.  
Tillinghas Tax Law Review, 2000. Vol. 53. issue 137.
- J. Freedman, G. Loomer and J. Vella “Alternative approach to tax risk and tax avoidance: analysis” J Oxford Univ. Center for Business Taxation
- Henry Aaron and Joel Slemrod Ed (2004), “The Crisis in Tax Administration”. *Brookings Institution Brookings* (Univ. of Michigan)
- J. Bankman (1998) “The Hustling of X-rated Shelters” *Forbes Magazine* Dec. 14 1998
- J. Freedman (2004) “Defining taxpayer responsibility in support of a general anti-avoidance, principles”, *British Tax Review*, 2004. Vol. 4.
- J. Freedman, “Converging Tracks; Recent developments in Canada and U.K.” approaches to tax avoidance. *Canadian Tax Journal*. 2005. Vol 53. no 4
- J. Freedman, G. Loomer and J. Vella “Alternative Approaches to Tax Risk and Tax Avoidance analysis of a face-to-face corporate survey”. (<http://users.ox.ac.uk/~mast1732/RePEc/pdf/WP0814.pdf>) “Tax Avoidance”. *British Tax Review*. 2005. No 2.
- M. S. Sholes, M.A. Wolfson, M. Erickson, E.L. Mayen, T. Shevlin (2003) “Taxes and Business Strategy; A planning Approach”. 3<sup>rd</sup> Ed., Pearson Printicehall
- Tracey Bowler and Tax law Review Committee (2009) “Countering Tax Avoidance in the UK.; Which Way Forward”, *The Institute for Fiscal Studies, TRLC Discussion Paper*
- Yitzhaki and S.A. Mate, “Income Tax Evasion; A Theoretical Analysis”, *Journal of Public Economics, 1974*
- “Disclosure of Tax Avoidance Scheme Guidance”, HMRC2013. 2015
- “South African Revenue service Discussion paper on Tax Avoidance” Law Administration 2005
- “International Tax Structure in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures” IBFD Tax Research Series Volume 2. 2015