

第1 租税回避の意義

1 我が国の通説による定義

「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である」(注1)

※上記定義の問題点(注2)

①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。

②「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。

※上記定義は、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見解に依拠したと考えられるが(注3)、非常に古い考えであり、ドイツでも現在は、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(後記第3の3(3))。

2 その他の定義

○谷口教授の定義

「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」(注4)

○報告者の定義

「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」(注5)

※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。

注1 金子宏『租税法第20版』(平成27年、弘文堂)124頁

注2 拙著『租税回避と濫用法理』(平成27年、大蔵財務協会)18,19頁

注3 拙著・前掲租税回避4,5頁

注4 谷口勢津夫『税法基本講義第4版』(平成26年、弘文堂)61頁

注5 拙著・前掲租税回避47頁

第2 G8各国の租税回避への対応

各国の一般否認規定（GAAR）や判例法理などを比較すると、別紙「G8+オーストラリアのGARR」のとおりとなる。詳細は、以下のとおりである。

1 米国

(1) 判例法理の発展

米国は、1935年のグレゴリー事件連邦最高裁判決（注6）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。

しかし、この経済実質原則は、1960年のネッチ事件連邦最高裁判決（注7）に発するものであるが、例えば、2001年のコンパック事件巡回裁判所判決（注8）では、その採用が否定されるなど（注9）、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。

(2) 開示義務の制定

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。

(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o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、厳密に言うとは異なる。しかし、この判例法理については、上記(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。

注6 Gregory v. Helvering, 293 U. S. 465(1935)。事案の詳細は、拙著・前掲租税回避83頁以下。

注7 Knetsch v. United States, 364 U. S. 361(1960)。事案の詳細は、拙著・租税回避23頁以下

注8 Compaq Computer Corp. v. Commissioner, 277 F. 3d 778(5th Cir. 2001)。事案の詳細は、拙著・租税回避141頁以下。

注9 同事件の詳細については、拙著・前掲租税回避141頁以下。

2 英国

(1) 判例法理の変遷（注 10）

英国は、1935年のウェストミンスター公爵事件上院判決（注 11）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。」とするウェストミンスター原則が支配的である。このウェ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。

このような傾向に歯止めを掛けたのが、1981年のラムゼー事件上院判決（注 12）であり、「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。」とするラムゼー原則が打ち出された。

しかし、このラムゼー原則については、その後の上院判決で、米国と同じような経済実質主義（substance-over-form-doctrine）を認めたものか、あるいは、単に租税法規の目的的解释（purposive interpretation）であるのかが問題となり、2004年の Barclays Mercantile Business Finance Limited 事件上院判決（注 13）で、租税法規の目的的解释にすぎないとこの後者の立場が採られた。

その後、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（Supreme Court）として上告事件を扱うこととなったが、2011年の TowerMCashback 事件最高裁判決（注 14）で、ラムゼー原則を租税法規を目的的に解釈するルールとした上で、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。

このように英国の租税回避についての判例は、変遷しているが、現在でもやはりウェ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。

(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

注 10 拙著・前掲租税回避と濫用法理 450 頁以下

注 11 IRC. v. Duke of Westminster, [1936] A. C. 1。事案の詳細は、拙著・租税回避 353 頁以下。

注 12 W. T. Ramsay Ltd. v. I. R. C, [1982] A. C. 300。事案の詳細は、拙著・租税回避 452 頁以下。

注 13 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 461 頁以下。

注 14 HMRC v Tower MCashback LLP1 [2011] UKSC 19。事案の詳細は、拙著・前掲租税回避 465 頁以下。

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（注15）。

(3) 一般否認規定の制定（注16）

英国は、上記のとおり、開示義務の導入をしたりしてきていたが、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、ラムゼー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（注17）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（注18）、「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。（注19）」（2013年財政法第5編207条2項）とする二重の合理性のテスト（double reasonable test）が採用されている。

3 ドイツ

(1) 一般否認規定の制定（注20）

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年の租税通則法42条に引き継がれた。この租税通則法42条は、「法の形成可能性の濫用（*Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts*）によって租税法を回避することはできない。」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年には、租税通則法42条は、**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（注21）を受けて、租税通則法42条は、その適用可能性が法律上明文で排

注15 松田直樹『租税回避行為の解明』（平成21年、ぎょうせい）142,143頁

注16 拙著・前掲租税回避476頁以下

注17 岡直樹「GAAR Study: 包括型租税回避対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469頁

注18 アーロンソン意見書・パラ4.19

注19 原文は、「Tax arrangements are “abusive” if they are arrangements the entering into or carrying out of which cannot reasonably be regarded as a reasonable course of action in relation to the relevant tax provisions, having regard to all the circumstances including —」である。

注20 拙著・前掲租税回避312頁以下

注21 IR 94/97。

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 年には、2008 年改正により、租税通則法 42 条には、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（注 22）。しかし、このような改正案に対しては批判が多く、結局は、後記第 3 の 3 の現行法に落ち着いたものである。

(2) 判例法理の発展（注 23）

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、租税通則法 42 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。

4 フランス

(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とはできない。

(2) 判例法理の発展（注 24）

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 a 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詐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 年のスコットランド銀行事件についての

注 22 谷口勢津夫『租税回避論』（平成 26 年、清文社）250 頁。

注 23 谷口・前掲租税回避論 147 頁以下

注 24 Lautent Leclerq 著「相互に影響を及ぼし合っている法理：フランスにおける法の濫用の概念と EU における濫用的実行の観念」（拙訳）租税研究 724 号 178 頁

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，法律の詐害の法理に基づき否認している。

5 イタリア

(1) 一般否認規定の制定（注 25）

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，ドイツの租税通則法42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。

(2) 判例法理の発展（注 26）

イタリアの最高裁（Corte Suprema di Cassazione）は，2005年以降，ECJの2006年のハリファックス事件の大法廷判決（注 27）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，上記ハリファックス事件大法廷判決をその根拠とした（注 28）。

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，憲法53条の納税義務を根拠とし，現在に至っている。

6 カナダ

(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年のステュバート事件最高裁判決（注 29）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

注 25 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140頁，2012年11月号153頁

注 26 Frantozzi and Mameli, "The Italian Abuse of Law Doctrine for Taxation Purposes", Bulletin for International Taxation August/September 2010 at 445

注 27 Halifax plc v. Customs&Exercise, Case C-255/02。事案の詳細は，拙著・租税回避178頁以下。

注 28 2005年10月21日判決（No.20398），2015年10月26日判決（NO.20816）等

注 29 Stubar Investments Ltd. v. R., [1984]C. T. C. 294。事案の詳細は，拙著・租税回避324頁以下。

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。

(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 (注 30)。

(3) 判例法理の発展

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、2005 年のマシュー事件 (注 31) ではその適用を認めたものの、同時に言い渡されたカナダ・トラスト事件 (注 32) ではその適用を否定し、2009 年のリップソン事件 (注 33) 及び 2012 年のコプソン事件 (注 34) 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、マシュー事件、リップソン事件及びコプソン事件では濫用に当たるとしたが、カナダ・トラスト事件では濫用にあたらないとしたものである。

これは、カナダの最高裁は、英国の前記ウエストミンスター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。

7 日本

(1) 同族会社行為計算否認規定等

我が国には、一般否認規定はない。昭和 37 年の国税通則法制定の際に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、同族会社の行為計算否認規定が導入され、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の「不当」の意義については、裁判例で、経済不合理的な場合に限定されており、実際の適用はかなり限定されている。

(2) 判例法理の発展

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

注 30 松田・前掲租税回避行為の解明 426 頁

注 31 Mathew v. R., [2005] SCC 55。事案の詳細は、前掲租税回避 350 頁以下

注 32 Canada Trustco Mortgage Co. v. R., [2005] SCC 54。事案の詳細は、前掲租税回避 338 頁以下。

注 33 Lipson v. Canada, [2009] SCC1。

注 34 Copthorne Holdings Ltd. v Canada, [2012] 2 CTC 29

認は許されないと考えられているが（注 35）、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、外国税額控除に関する最判平 17・12・19（民集 59 卷 10 号 2964 頁，注 36）で濫用の法理や映画フィルムリースに関する最判平 18・1・24（民集 60 卷 1 号 252 頁，注 37）で課税減免規定の「事業の用に供する」要件の趣旨解釈の法理を発展させている。

しかし、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。

8 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」が発展している。

9 オーストラリア

オーストラリアは、G 8 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。

(1) 一般否認規定の制定（注 38）

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 53 条で導入され、その後、旧所得税賦課法 260 条に引き継がれた。旧所得税賦課法 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、国税庁長官に対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ウエストミンスター公爵事件上院判決の影響の下、選択肢法理（choice principle）一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一を採用し、それが断定テスト（predication test）を経て、高等法院のバ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。

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一方で、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

注 35 三越事件・東京高判昭 47・4・25 行集 23 卷 4 号 238 頁，岩瀬事件・東京高判平 11・6・21 判時 1685 号 33 頁，金子・前掲租税法第 20 版 128 頁

注 36 事案の詳細は、拙著・前掲租税回避 76 頁以下。

注 37 事案の詳細は、拙著・前掲租税回避 76 頁以下 123 頁以下。

注 38 拙著・前掲租税回避 371 頁以下

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(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。

(2) 判例法理の発展

オーストラリアの高等法院で、この一般的租税回避防止規定が問題となった事件は、4 件あり、1994 年のピーボディ事件高等法院判決 (注 39) ではオーストラリア国税庁は、一部敗訴したものの、1996 年のスポットレス事件高等法院判決 (注 40)、2001 年のコンソリデイティッド・プレス事件高等法院判決 (注 41) 及び 2004 年のハート事件高等法院判決 (注 42) 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、上記スポットレス事件高等法院判決では、原審の連邦合議体法定判決 (注 43) 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、「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。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

注 39 FCT v Peabody [1994] 123 ALR 451。事案の詳細は、拙著・租税回避 399 頁以下。

注 40 FCT v. Spotless Services Ltd [1996] ATC 5201。事案の詳細は、拙著・租税回避 403 頁以下。

注 41 FCT v. Consolidated Press Holding Ltd. [2001] HCA 32。事案の詳細は、拙著・租税回避 411 頁以下。

注 42 Commissioner of Taxation v Hart and Another [2004] HCA 26。事案の詳細は、拙著・租税回避 414 頁以下

注 43 Spotless Services Ltd v. FCT [1995] 95 ATC 4775

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。

このようなスポットレス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、上記ハート事件において、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。

第3 G8各国の一般否認規定の比較

1 米国

(1) 内国歳入法典 7701 条 o 項 (注 44)

「(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。

・・・」

(2) 対象税目

対象税目は、連邦所得税及びこれと関係する州税・地方税である(内国歳入法典 7701 条 o 項 3 号)。

(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ることを明確にしたものである。

2 英国

(1) 2013 年財政法 206 ないし 215 条 (注 45)

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。

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

注 44 松田直樹『租税戦略の解明』(平成 27 年, 日本評論社) 38 頁以下

注 45 拙著・前掲租税回避 479 頁以下

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みられた (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ず場合

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)」

(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。

(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えとらえ、しかも、それを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を意味しており、より客観性を確保することとなっている（注46）。

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。

(4) 立証責任

歳入関税庁が濫用であることの立証責任がある（注 47）。

(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）。

3 ドイツ

(1) 租税通則法 42 条

「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。」

(2) 対象税目

対象税目は、連邦の所得税等である。

(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、租税通則法 42 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的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

注 47 Judith Freedman, "Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a balance", Asia-Pacific Tax Bulletin May/June 2014at 171

(注 48) 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。

(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、租税通則法 42 条 2 項で規定しているとおおり、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。

4 フランス

(1) 租税手続法典 64 条

「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。」

(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、「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。」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、一般的な法律の詐害の法理 (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

注 48 docket no. VIII R 173/83。

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効果を生じるとする規定である。

(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、行政法の特色の一つとして、「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。

(3) 立証責任

上記のとおり、国税庁が、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、国税庁は、それでも課税処分をすることはできるが、立証責任が国税庁にあることとなる。

5 イタリア

(1) 大統領令第 600 第 37 条の 2

「課税当局は、有効な経済的理由なくして、納税義務及び課税上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。」

(2) 対象税目

対象税目は、所得税等である。

(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。

(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ない。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。

6 カナダ

(1) 所得税法 245 条（注 49）

「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真実の目的（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真実の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にのみ適用される。

(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)

・・・」

(2) 対象税目

対象税目は、連邦の所得税等である。

(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、前記第 2 の 6 (3) のカナダ・トラスト最高裁判決は、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・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。

(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、上記カナダ・トラスト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、上記カナダ・トラスト事件の最高裁判決は、法律問題とし、納税者が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)。

(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。

7 日本

我が国には、一般否認規定がない。

8 ロシア

ロシアには、一般否認規定がない。

9 オーストラリア

(1) 所得税賦課法の第 IV 編 A の 177 条 A ないし 177 条 H (注 50)

○ 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

注 50 拙著・前掲租税回避 378～380 頁。原文は、同書 441～447 頁。

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、その他の納税者の1人であろうが、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との目的がない限り、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」

(2) 対象税目

対象税目は、連邦の所得税等である。

(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。

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、第2の9(2)で述べた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。

(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(注51)、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(注52)。

第4 結び

- G 8における一般否認規定の趨勢
事業目的基準と濫用基準
- BEPSにおける一般否認規定の意義
- 我が国の現状

注 51 PS LA 2005/24, パラ 23。

注 52 PS LA 2005/24, パラ 24。