

# 租税回避行為の否認に関する一考察

## — GAARの導入可能性 —

森 下 靖 弘

### 目 次

はじめに

#### 第一章 租税回避

第一節 租税回避とは

第二節 租税回避・節税・脱税の違い

第三節 租税回避否認の意義

#### 第二章 従来の否認手法

第一節 個別否認規定による否認

第二節 実質主義による否認

第三節 私法上の法律構成による否認

第四節 租税減免規定の限定解釈による否認

#### 第三章 個別の分野に関する包括的否認規定

第一節 ヤフー事件

(1) 事件の概要

(2) 判旨

(3) 濫用基準による否認

第二節 IBM事件

(1) 事件の概要

(2) 判旨

(3) 経済合理性基準による判断

第三節 不当性要件の解釈

#### 第四章 一般的否認規定(GAAR)の導入可能性

第一節 GAARの分類と問題点

第二節 英国版GAARの成立

第三節 英国版GAARの仕組み

第四節 我が国における導入可能性

おわりに

参考文献

はじめに

近年、グローバル化と世界的な財政状況の悪化を背景に、租税回避のスキームはより巧妙かつ複雑なものとなっており、国際的な租税回避にいかに対応していくかといった議論は、OECDでのBEPSへの対応の議論などをはじめ、世界的に注目されることとなっている。このような状況の中、2010年に米国が、2013年に英国が、一般的否認規定（General Anti-Abuse Rule以下GAAR）を導入し、我が国においてもGAAR導入の可否に関する議論は度々行われてきた。

実際に我が国では、昭和36年の政府税制調査会でGAARの導入について検討されたものの、その制度化については先送りとされ、基本的には個別否認規定によって租税回避に対処しているのが現状である。租税回避の否認に関する裁判例を見ると、実質主義による否認、課税減免規定の限定解釈、私法上の法律構成による否認を用いてなんとか租税回避に対応しているように見える。しかし、このままでは我が国の租税回避への対応は、近いうちに限界を迎えてしまうようにも思われる。

そこで本論文では、租税回避行為への根本的な対処方法として、我が国におけるGAARの導入を提言し、また、GAARを導入するにはどのような内容にすればよいかという点を検討していく。

まず第一章では、租税回避の意義、租税回避否認の意義についてこれまでなされてきた議論の整理・検討を行う。これにより、否認すべき租税回避とはどのような行為であるかを確認し、租税回避の否認について議論することは有意義であるということを確認する。

第二章では、我が国における従来の否認手法について整理・検討を行い、その限界について論じる。具体的には、個別否認規定による否認、実質主義による否認、私法上の法律構成による否認、租税減免規定の限定解釈による否認について、その問題点を指摘し、我が国の租税回避行為への対応力には限界があ

るということを明らかにしていく。

第三章では、特定領域において包括的否認規定の役割を持つとされている、法人税法132条の2の組織再編成の行為又は計算に係る否認規定、同条の同族会社の行為又は計算に係る否認規定について、判例研究を通して、その適用領域の限界を明らかにする。具体的には、ヤフー事件及びIBM事件を題材に取り上げ、この二つの事例を整理・比較していく。

第四章では、これまでの章で確認してきた、我が国の現状の租税回避否認の限界についての根本的な打開策として、GAARの導入可能性を探っていく。我が国での導入を提言するにあたり、英国版GAARの仕組みは非常に参考になると考えられるため、英国版GAARを中心に検討を進める。

## 第一章 租税回避

租税回避否認規定について考察するにあたり、まずはその対象となる租税回避をどのように定義するか、また、租税回避否認の意義とは如何なるものかということを論ずることは不可欠である。そこで本章では、租税回避の定義、租税回避否認の意義について、整理・検討していくものとする。

### 第一節 租税回避とは

租税回避行為の定義は租税法上存在しないため、ここでは租税回避行為の定義として通説とされる、金子宏教授の代表的な定義を基本的概念として考察していく。

金子教授によると、租税回避とは「私法上の形成可能性を異常または変則的な態様で利用すること(濫用)によって、税負担の軽減または排除を図る行為のこと」であり、租税回避には2つの類型が存在し、「1つは、合理的または正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、通常用

いられる法形式に対応する税負担の軽減または排除を図る行為である。…もう1つは、租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の形成可能性を利用して、自己の取引をそれを充足するように仕組み、もって税負担の軽減または排除を図る行為である」とされている<sup>(1)</sup>。まずこの2つの類型について整理すると、「合理的または正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減または排除を図る行為」は、課税要件の充足を免れる又は避けることが要件となっていることが読み取れるが、一方で、「租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の形成可能性を利用して、自己の取引をそれを充足するように仕組み、もって税負担の軽減または排除を図る行為」については、課税要件の充足を図ることが要件になっている。両者はどちらも租税回避の一類型であることに違いはないが、課税要件の充足という観点から見ると、逆の立場に見える。

この課税要件の充足という観点から、租税回避について谷口勢津夫教授は、「租税回避とは、課税要件のうち積極的課税要件については、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、消極的課税要件については、その要件の充足（換言すれば、対応する積極的課税要件の充足回避）による租税負担の適法だが不当な軽減または排除」<sup>(2)</sup>と述べている。すなわち、これまでの租税回避に関する概念をまとめると、租税回避には態様の異なる2つの類型が存在するが、その考え方の根幹を成すのは「租税負担の適法だが不当な軽減または排除」であるかどうかということであって、そのなされた行為が「適法だが不当」か否かについては、前述の金子教授の言葉にあるように、「私法上の形成可能性を異常または変則的な態様で利用すること（濫用）」にあたる

---

(1) 金子宏「租税法〔第二十三版〕」（弘文堂、2019年）133～134頁。

(2) 谷口勢津夫「租税回避論—税法の解釈適用と租税回避の試み—」（清文社、2014年）8頁。  
本書のなかで谷口教授は、課税を根拠づける課税要件規定を積極的課税要件、課税を減免する課税要件規定を消極的課税要件としている。

かどうかを判断する必要があると考えられる。以上のような判断の下、税負担を軽減または回避する行為の一部が、租税回避とみなされているわけである。

ここで上記の定義を具体的に当てはめることのできる事例として、いわゆる岩瀬事件を確認する<sup>(3)</sup>。まず事件の概要は次のようなものであった。

X（原告、控訴人）は甲土地及び乙土地を所有しており、また、Xの亡き母Aは、甲土地及び乙土地を賃借し、そこに隣接する丙土地を所有しており、これらの土地の上に建物を所有していた（以下、甲土地、乙土地、丙土地及びその上に存する建物を「本件譲渡資産」という）。そこに不動産会社である訴外B企画から、周辺の土地の地上げの一環として本件譲渡資産の売却を持ち掛けられたため、その売却の提案に応じることとした。Aらはその譲渡に際して、補足金付交換契約（本件譲渡資産とB企画所有の資産との交換と、補足金の支払いをする契約）による方法では租税負担が重くなると知ったため、本取引を2本の売買契約（Aらが譲渡する取引と、B企画が譲渡する取引）により行い、確定申告をした。これに対し税務署長Y（被告、被控訴人）が、本件2本の売買契約のその実質は1本の補足金付交換契約に当たるとして、更正処分を行ったため、Xが出訴したというのが本事案である。本件の争点となったのは、2本の売買契約を1本の補足金付交換契約と認定することができるのかどうかという点である。

一審（東京地裁平成10年5月13日判決・訟月47巻1号199頁）は、「契約の内容は契約当事者の自由に決定し得るところであるが、契約の真実の内容は、当該契約における当事者の合理的意思、経過、前提事情等を総合して解釈すべきものである」とした上で、「本件取引は本件取得資産及び本件差金と本件譲渡資産とを相互の対価とする不可分の権利移転合意」として、「交換（民586）であっ

---

(3) 酒井克彦「我が国における租税回避否認の議論」『ファイナンシャル・レビュー』（財務省財務総合政策研究所、平成28年第1号）143頁。

酒井教授は、「講学上の租税回避の定義がそのまま当てはまる事例」として岩瀬事件を紹介している。

たというべきである。」と判示し、更正処分を適法であるとした。

これに対し控訴審（東京高裁平成11年6月21日判決・訟月47巻1号184頁）は、「本件取引の法形式を選択するに当たって…交換契約の法形式によることなく、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することとしたのは、本件取引の結果Aら側に発生することとなる本件譲渡資産の譲渡による譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためであったことが、優に推認できるものというべきである」として、1本の補足金付交換契約でなく2本の売買契約という法形式を選択したのは、租税負担の軽減のためであったと推認した。

続けて同高裁は、「本件取引に際して、AらとB企画の間でどのような法形式、どのような契約類型を採用するかは、両当事者間の自由な選択に任されていることはいうまでもないところである。確かに、本件取引の経済的な実体からすれば、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という契約類型を採用した方が、その実体に適合しており直截であるという感は否めない面があるが、だからといって、譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという考慮から、より迂遠な面のある方式である本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はないものといわざるを得ない。」とし、さらに、「もっとも、本件取引における当事者間の真の合意が本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の合意であるのに、これを隠ぺいして、契約書の上では本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺の合意があったものと仮装したという場合であれば、本件取引でAらに発生した譲渡所得に対する課税を行うに当たっては、右の隠ぺいされた真の合意において採用されている契約類型を前提とした課税が行われるべきことはいうまでもないところである。しかし、本件取引にあっては、Aらの側においてもまたB企画の側においても、真実の合意としては本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式を採用することとするのでなければ何らかの不都合が生じるといった事情は

認められず、むしろ税負担の軽減を図るという観点からして、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することの方が望ましいと考えられたことが認められるのであるから、両者において、本件取引に際して、真実の合意としては右の補足金付交換契約の法形式を採用した上で、契約書の書面上はこの真の法形式を隠ぺいするという行動を取るべき動機に乏しく、したがって、本件取引において採用された右売買契約の法形式が仮装のものであるとすることは困難なものというべきである」とした。

結果として同高裁は、「本件取引のような取引においては、むしろ補足金付交換契約の法形式が用いられるのが通常であるものとも考えられるところであるが、「いわゆる租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではない」と判示し、本件課税処分<sup>(4)</sup>の違法性を断じた。

前述の通り、租税回避の定義は「私法上の形成可能性を異常または変則的な態様で利用すること（濫用）によって、税負担の軽減または排除を図る行為のこと」であると金子先生は述べている。本事例をこの定義に当てはめると、交換か売買かという私法上の形成可能性を利用（濫用）することで、売買契約を締結し、交換契約による場合の税負担を軽減したと言える。この点において本事例は、租税回避の定義についての理解を深めることのできるものである。

また、本事例は、契約や取引が仮装でない限り、納税者の選択した私法上の法形式を課税庁が否認するには法的根拠が必要であることを明確に判示しており、租税回避の否認と租税法律主義の関係性を明らかにしたものとしても大きな意味を持つ。この両者の関係については後の第二章において検討していくも

---

(4) なお、本件はその後、上告審最高裁平成15年6月13日決定（税資253号順号9367）において、上告不受理とされた。

のとする。

## 第二節 租税回避・節税・脱税の違い

我が国において税負担を軽減または回避する行為について議論がなされる場合、その行為を一般的に、租税回避、節税、脱税の三つに分類するものが多く見受けられる。これら三つは似て非なるものであり、その区分をしておくことには意義が有ると考える。よって本節では、上記三つの違いについて整理していく。

金子教授は、「脱税が課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避し、または減免規定の適用要件を充足させる行為である」として租税回避と脱税との違いを論じており、続けて、「節税が租税法規が予定しているところから従って税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避は、租税法規が予定していない異常な変則的な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である」として、租税回避と節税の違いについて言及している<sup>(5)</sup>。

脱税は、偽り又は不正の行為によって税負担を免れるものであって、法令に違反する行為であるため、租税回避とは取引行為自体が異なることとなり、その区分は明確である。

一方で節税については、概念的には租税回避行為とは別のものであるが、実際には両者の区分基準は明確な線引きができないとされている。この原因について川田剛教授は、「有名なL. Hand判事もいうように、『納税者は、誰でも、自己の税負担を最小化しようとして取引をアレンジすることができる権利』を与えられており、『自己の税負担を最大にしてまで国に奉仕しなければならない義務はない。』ことになっているのではあるが、その限界が必ずしも明らかに

---

(5) 金子・前掲脚注(1) 135頁。



なっていないためである。」と述べている<sup>(6)</sup>。それ故に、実務上においてある行為を節税とみなすか租税回避とみなすかは、あらゆる事情を総合的に考慮し判断するしかないこととなり、時として租税回避か節税かを巡って裁判に発展するのである。

### 第三節 租税回避否認の意義

これまで第一節及び第二節において租税回避の意義とその範囲について整理・確認してきたが、そもそも何故租税回避は、私法上有効な法律行為であるにも関わらず、これまで問題とされてきたのだろうか。この理由について清永敬次教授は、「租税回避が行われた場合、基本的には同一の経済効果が生ずるにかかわらず、通常の法形式が選択されたときは課税され、これに対し異常な法形式が選択されたときは課税されず又は負担が減少するというのでは、経済的ないし法的に同一の事情があれば同じように課税さるべきであるとする負担公平ないし租税平等の観念に反する結果となる。このため、租税回避が税法上問題とされてきているのである<sup>(7)</sup>」と述べている。本節ではこれを踏まえて、租税平等の観念という立場から、租税回避を否認することの意義について検討していく。

まず、租税回避否認の定義だが、金子教授は、「租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと（減免規定については、その適用を否定すること）<sup>(8)</sup>」としている。つまり、納税義務者が行った私法上の取引

---

(6) 川田剛「節税と租税回避一判例に見る境界線一」（税務経理協会、2009年）

なお『』内の言葉は、米国のCommissioner vs. Newman 159 F.2d 848 (CA-2, 1947)及び Helvering V. Gregory, 69.F.2d809.810 (2nd cir. 1934) affi' d293 U.S.465, (1935)における Learned Hand判事の言葉を和訳したものである。

(7) 清永敬次「税法」（ミネルヴァ書房、2013年）42頁。

(8) 金子・前掲脚注(1) 135頁。

について、その法形式を無視して課税するということである。納税者の選択した法形式が私法上有効なことを前提としつつも、これを無視して、取引を租税法の想定した形式にひきなおすという行為<sup>(9)</sup>は、一見横暴なやり方にも見える。しかし、これにより、同一の状況下であれば同一の経済効果を有する課税が可能となり、租税の平等が図られることとなるため、租税回避の否認には一定の意義があると言えよう。

## 第二章 従来の否認手法

我が国において租税回避が問題となる場合、その租税回避を否認する明文規定（我が国においては個別的租税回避否認規定）があるときには、言うまでもなくその要件に従って租税回避否認規定が適用される。一方で、明文規定がない場合には、租税法律主義の下、法的安定性や予測可能性の観点から、原則としてその否認は認められないということになっている。この点に関しては金子教授も、「租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは、困難である<sup>(10)</sup>」と述べている。

しかし、我が国では、行き過ぎた租税回避行為に対応するため、明文規定以外の手法による租税回避の否認を認める考えがしばしば主張される。中里実教授は、法に定められた個別否認規定が存在しない場合の否認は原則として認められないという立場を主張しつつも、「個別的な否認規定が存在しない場合であっても、限られた一定の場合には、例外的に、結果として狭義の租税回避『否認』と類似の効果を持つ課税が認められる余地があるものと思われる<sup>(11)</sup>」とし

---

(9) 増田英敏「紛争予防税法学」（TKC出版、2015年）105頁参照。

(10) 金子・前掲脚注(1) 138頁。

ている。

そこで本章では、明文規定がある場合、又は無い場合において、これまでどのような手法で否認が行われてきたのかを整理・検討するものとする。

## 第一節 個別否認規定による否認

まず、個別否認規定による否認の流れを整理する。個別否認規定は、「特定の状況に限定して、課税要件を明定している。そして、納税者の行為がその要件を充足しない場合には課税庁により当該行為は否認される<sup>(12)</sup>」という仕組みである。このような成り立ちであるから、個別否認規定は「租税回避を否認するために未然に防ぐために有効であると考えられている。租税法律主義と公平な租税負担とも両立しうるもの<sup>(13)</sup>」と言えよう。

しかしながら、この「特定の状況」に該当しない租税回避行為が出てきた場合には、個別否認規定はあまりに脆いものとなる。基本的にはこのような場合、課税庁は個別否認規定を新たに立法又は法改正することで対処しているが、この事後的に手当てする立法的対応で、租税回避行為に十分な対処ができるのか。今後我が国において租税回避スキームが活発化を見せるのであれば、個別否認規定による否認のみでは対処に行き詰まることは目に見えている。

## 第二節 実質主義による否認

我が国の租税法における実質主義は、経済的観察法という考えが起源とされており、これは租税公平主義が根拠とされている。この経済観察法について金

---

(11) 中里実「タックスシェルター」（有斐閣、2003年）222頁。

(12) 松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察」『税法学』553号（日本税法学会、2005年）111頁。

(13) 浦東久男「租税回避と個別的否認規定」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015年）96頁。

子教授は、「旧ドイツ租税調整法(Steueranpassungs-gesetz) (1976年末日をもって廃止された) 1条2項は、『租税法律の解釈にあたっては、国民思想、租税法律の目的及び経済的意義、ならびに諸関係の発展を考慮しなければならない』と規定していた。この規定に現れている、租税法律の解釈にあたってはその経済的意義を考慮しなければならないという考え方は、一般に『経済的観察法』(wirtschaftliche Betrachtungsweise) と呼ばれ、最初は、租税法の解釈は、その文言にとらわれることなく、その規律対象たる経済事象に適合するように行わなければならない、という趣旨に解釈されてきた<sup>(14)</sup>」としている。この点について、我が国における租税回避否認の在り方もまたドイツと同様に、当初は実質主義に基づくものが主流であったように思われる。昭和36年7月5日付けの国税通則法の制定に関する税制調査会第二次答申の説明資料別冊には、「実質課税の原則は、…課税の性格を明らかにし、税法を解釈する原則として承認されていると認められ、そのための特別の規定をまつまでもないという議論もあるが、われわれは、国税通則法を制定する機会において、このことを明らかにすることが望ましいと考えた<sup>(15)</sup>」と記されており、当時は実質課税の原則、つまり、実質主義の正当性が主張されていたことをうかがい知ることができる。このように、当時の「税務当局は、依拠すべき個別否認規定がなければ、少なからぬ場合において、実質課税の原則に基づく課税を主張してきた<sup>(16)</sup>」のである。

しかしながら、「1950年代の中頃以降、ドイツでは、租税法律をその文言からはなれて緩やかに解釈することに対して批判が強くなり、今日の判例・通説は、法的安定性を重視する立場から、租税法律は原則としてその文言に即して解釈されなければならない<sup>(17)</sup>」という考え方が主流となっており、これもまた我が

(14) 金子・前掲脚注(1) 124頁。

(15) 「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びその説明」(税制調査会) 11頁。

(16) 松田直樹「実質主義と法の濫用の法理—租税回避行為の否認手段としての潜在的有用性と限界—」『税務大学校論叢』55号(財団法人大蔵財務協会、2007年) 13頁。

国において同様であると言える。第一章で取り上げた、いわゆる岩瀬事件はこの最たる例である。前述のように、岩瀬事件の第二審が判示した「租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではない」という内容は、租税法律主義の下では、明確な法的根拠がなければ租税回避の否認はできないということを示し、実質主義による否認を認めなかった判例として、大変大きな意味を持つと言える。

### 第三節 私法上の法律構成による否認

今村隆教授は私法上の法律構成による否認について、「狭義の『否認』ではないものの、『私法上の法律構成による否認』とも呼ぶべき場合がある。すなわち、課税要件事実の認定は、外観や形式に従ってでなく、真実の法律関係に即して認定がされなければならないが、その結果、当事者が用いた法形式が否定されることがあり、このような場合も当事者が用いた法形式を否定するという意味で『否認』と呼ぶこともできよう<sup>(17)</sup>」と説明している。このような私法上の法律構成による否認が適用される場面には、事実関係に仮装行為があった場合が挙げられるが、この場合には真実の事実関係を明らかにし、そこから発生する私法上の法律関係を前提として、それに応じた課税を行うというものである。

ここで、課税庁により私法上の法律構成による否認に立脚した主張がなされた事例として、いわゆる映画フィルム事件の一審判決<sup>(18)</sup>を確認する。本件は、

---

(17) 金子・前掲脚注(1) 124頁。

(18) 今村隆「租税回避と濫用法理—租税回避の基礎的研究—」（大蔵財務協会、2015年）57、58頁。

なお、ここで言う「狭義の否認」とは、「租税法上の実質主義による否認」と「個別否認規定による否認」の二つを指す。

映画フィルムをリースすることを事業目的とする民法組合Bに出資した法人Xの確定申告において、組合BがC社から購入した映画フィルムに係る減価償却費を、損金の額に算入することを認めるか否かが争われた事例である。映画フィルムの耐用年数は2年であるため、本件のスキームが認められるとXは多額の減価償却費を損金の額に計上することができることとなる。これに対し大阪地裁は、「本件取引は、その実質において、原告が本件組合を通じ、映画製作会社による本件映画の興行に対する融資を行ったものであって、本件組合ないしその組合員である原告は、本件取引により本件映画に関する所有権その他の権利を真実取得したのではなく、本件各契約書上、単に原告ら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、本件組合が本件映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたにすぎないものと解するのが相当である」として、原告の請求を棄却した。つまり本判決は、私法上の法律構成による否認の手法を用いることで、原告の選択した法形式を否定して、真実の法律関係に即して、原告の締結した契約の法的性質を決定したと言える<sup>(20)</sup>。

しかし、個別否認規定による否認ができない場合において私法上の法律構成による否認を用いることは、課税庁の課税権の乱用に繋がるのではないだろうか。私法上の法形式を、仮装行為を理由に否認することは、「契約が仮装行為であるか否か、真実の法律関係は何であるかの認定は、きわめて微妙な作業であることが多い<sup>(21)</sup>」とされているところであり、その認定の過程においては、恣意的な結果となりやすいと考えられる。さらに、「当該仮装行為の認定は、特別の否認規定の根拠も必要でないということもあって、租税回避にとどまらず、他の一般的な経済取引における法形式を否認する武器にもなっている<sup>(22)</sup>」とまで言われていることを考慮すると、私法上の法律構成による否認は、予測可

(19) 大阪地裁平成10年10月16日判決（訟月45巻6号1153頁）。

(20) 今村・前掲脚注(18) 78頁。

(21) 金子・前掲脚注(1) 152頁。

(22) 品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認—両者の関係と私法上の契約を否認できる限界—」『税理』49巻15号（ぎょうせい、2006年）11頁。

能性と法的安定性を要請する租税法律主義にそぐわないのではないかと私は考える。

#### 第四節 租税減免規定の限定解釈による否認

租税法は侵害規範であるため、法的安定性の立場から、原則として、文理解釈によることが望ましいとされ、類推解釈によることは認められないとされている。しかし、文理解釈による解釈では結論が出ない場合には、租税法律主義の下においても、租税法規の趣旨・目的を考慮して解釈することが認められている。このような解釈手法を用いる場合において、租税回避の否認と同様の効果を持つとされるものに、租税減免規定の限定解釈による否認がある。

租税減免規定とは、「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<sup>(23)</sup>」であり、「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<sup>(24)</sup>」ろうとするものが多く存在する。このような行為も租税回避の1つの型であり、これに対応するには、「減免規定の趣旨・目的に照らして、これらの規定を限定解釈し、これらの取引に対する減免規定の適用を否定することができる<sup>(25)</sup>」とされている。この考えはアメリカのグレゴリー事件<sup>(26)</sup>の判決によって認められた法理（プロパー・ビジネス・パーパスの法理）に基づくものであり、従来明確な否認規定がない限り取引行為の否

---

<sup>23)</sup> 金子・前掲脚注(1) 140頁。

<sup>24)</sup> 金子・前掲脚注(1) 140頁。

<sup>25)</sup> 金子・前掲脚注(1) 140頁。

金子教授は同ページ内において、減免規定の適用を否定することについて、「理論上は否認ではなく、減免規定の本来の趣旨・目的にそった限定解釈の結果」とされている。

<sup>26)</sup> グレゴリー事件判決（*Helvering V. Gregory*, 69.F.2d809,810(2nd cir. 1934) aff'd 293 U.S. 465,(1935)）は、租税回避否認規定が存在しないにもかかわらず、課税減免規定の限定解釈による否認を認めた判例である。

認は認められないとする考え方が主流であった米国において、このグレゴリー事件はその考え方に大きな変化をもたらすものであった。そしてこの解釈技法は我が国においても同様に注目され、「各種の課税減免規定にはそれぞれ特有の趣旨目的がある。その場合に、当該規定を、その立法趣旨にしたがって解釈するのは、自然なことである。…それは、法律解釈の方法としてはいわば当然のことであり、このような解釈を個別的な法律規定が存在しない場合に行うことは租税法律主義に反するといった考え方は、成立しえないものと思われる。<sup>(27)</sup>」というような意見の下、支持されてきた。

以上のことから、租税減免規定の限定解釈については、その規定の趣旨・目的が明確であり、かつ、納税者が当該規定を濫用する法形式を選択した場合においては、当該規定の趣旨・目的に照らし、その適用を否定することは、租税平等の見地から非常に有効な手法であると考えられる。しかし逆に、減免規定以外の場合に限定解釈を用いることは納税者保護の観点から望ましくないこと、また、減免規定を立法するにあたっては、立法の趣旨・目的を明らかにしていく必要があるということも言えるだろう。

### 第三章 個別の分野に関する包括的否認規定

我が国には包括否認規定と呼ばれるものは無いが、個別の分野に関するものとしていくつかの包括的な否認規定が存在する。その中でも本章では、法人税法132条の2の組織再編成の行為又は計算に係る否認規定の適用が争われた事例としてヤフー事件を、同族会社の行為又は計算に係る否認規定の適用が争われた事例としてIBM事件を整理・検討する。これにより、我が国の現状は租税回避行為に適切に対応できているのか、また、国際的租税回避が横行すると思われる今後の租税問題に対応していけるのかを検討する。

---

(27) 中里・前掲脚注(11) 229頁。



## 第一節 ヤフー事件

### （１）事件の概要

X社（原告、控訴人、上告人）は、平成21年2月24日、A社からB社の全株式を450億円で買収（以下、『本件買収』という）した後、同年3月30日、X社を合併法人、B社を被合併法人とする吸収合併（以下『本件合併』という）を行った。その後、X社は平成21年3月期分の法人税につき、B社の未処理欠損金542億円（以下『欠損金b』という）を損金の額に算入し、確定申告をした。

原則としては、法人税法57条3項の規定により、X社とB社との間に資本関係が生じたのは本件買収の時点からであり、5年を経過していないため、X社は欠損金bを引き継ぐことはできないこととなる。しかし、X社は、本件合併以前の平成20年12月26日にX社の代表取締役乙がB社の取締役副社長に就任していることにより、特定役員引継要件を満たしているため、法人税法57条3項に規定する例外の場合にあたるとして、欠損金bの引継ぎは可能であるとした。

これに対し処分行政庁は、本件買収、本件合併及び一連の行為は、法施行令112条7項5号に規定する要件を形式的に満たしてはいるが、これを容認すると法人税の負担を不当に減少させるとして、法人税法132条2の2の規定に基づき欠損金bの損金算入を否認する更正等をした。これによりX社は、本件更正等の取消しを求め国（被告、被控訴人、被上告人）に対し、本訴を提起した。

一審（東京地裁平成26年3月18日判決・訟月60巻9号1857頁）及び控訴審（東京高裁平成26年11月5日判決・訟月60巻9号1967頁）は、欠損金の引継ぎは否認されるとしたため、X社は上告受理申し立てをした。

### （２）判旨

#### 上告棄却

最高裁第二小法廷平成28年2月29日判決（民集70巻2号242頁）は、「組織再編成は、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、これを利用する巧妙な租

税回避行為が行われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、法132条の2は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。このような同条の趣旨及び目的からすれば、同条にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（以下『組織再編税制』という。）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解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。…以上を総合すると、本件副社長就任は、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、法57条3項及び法施行令112条7項5号の本来の趣旨及び目的を逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるというべきである。」と述べており、X社の上告は棄却されている。

### （3）濫用基準による否認

本判決において最高裁は、法人税法132条の2の「不当に減少」の判断基準として、濫用基準<sup>(28)</sup>を採用している。

判旨から考えると、濫用基準の要件には以下の三つが挙げられる。

まず一つ目に、法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうかという、「取引の不自然性」がある。

二つ目に、税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮する必要があるという、「租税回避行為以外の事業目的の有無」がある。

三つ目に、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという、「租税法の立法趣旨・目的からの逸脱」がある。

上記三点をまとめると、

- (a) 取引の不自然性
- (b) 租税回避行為以外の事業目的の有無
- (c) 租税法の立法趣旨・目的からの逸脱

の三つが濫用基準の要件となっていると言える。

上記三つのうち、(a)及び(b)については、経済合理性基準から導き出されたものであると考えられており、これが租税法律主義に反するものではないこと、またその妥当性は、光楽園旅館事件<sup>(29)</sup>の判示によって既に認められている。そこで問題となるのは、もう一つの要件である(c)についてである。

ではこの(c)について、ヤフー事件ではどのように扱われたのか。法人税法57条3項及び、法施行令112条7項5号に規定されるみなし共同事業要件は、繰越欠損金を利用した租税回避行為を防ぐために設けられた規定であり、特定役員引継ぎ要件が定められているが、本判例の第一審において東京地裁は、一定

---

(28) 今村・前掲脚注(18)において今村教授は、本判決における基準を濫用基準と呼んでいる。

(29) 最高裁昭和53年4月21日判決（訟月24巻8号1694頁）。

の事業規模要件を定めることで租税回避を防止することが本規定の目的であると述べている。その上で東京地裁は、乙がB社の取締役副社長に就任したのは本件の一連の取引についての提案を受けた後であること、B社の固有の業務に関与していたとは認められないこと等の事実認定を行い、「例え特定役員引継要件を形式的に充足していたとしても、役員の去就という観点からみて、施行令112条7項5号の趣旨に反する状態である。」と述べている。つまり東京地裁は、X社が充足していると主張する特定役員引継ぎ要件のその内容について、(c)の要件に該当すると結論付けたのである。

この(c)を法人税法132条の2の「不当に減少」の判断基準に加えることについて、今村教授は、「①我が国の組織再編成税制の趣旨が株主にとっての投資の継続性だけでなく、移転資産に対する支配の継続性もあること、②法人税法132条の2の立法趣旨を上記(i)<sup>(30)</sup>の場合にだけ限定するのでは、あえて立法する意味がないこと、③組織再編成には、欠損金のある法人を売買の対象とするといったような場合を除き、なにがしかの事業目的があるのが通常であり、事業目的基準では、『不当』であるか否かの判断基準にはなり得ないことなどから、法人税法132条の2の『不当』は、上記(ii)<sup>(31)</sup>の場合が含まれると考えるべきである<sup>(32)</sup>」と述べている。

しかし、上述の今村教授の主張のように条文の立法趣旨を推し測ることは、納税者にとっては困難なことであり、これには予測可能性や法的安定性の観点から問題があるように感じる。また、課税要件が明確にされている個別規定とは違い、明文化されていない立法趣旨を常に考慮しながら規定の適用の可否を判断しなければならないということであれば、それは租税法律主義及び課税要件明確主義の観点から問題があるのではないだろうか。

---

(30) 「取引が経済不合理な場合」を指す。

(31) 「組織再編成の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反する場合」を指す。

(32) 今村・前掲脚注18参照。

## 第二節 IBM事件

### （１）事件の概要

米国法人IBM社は100%子会社である米国法人WT社（以下「WT社」とする）に、海外子会社の統括持株会社としての機能を担わせていた。そのWT社に全持分を取得されたX社（原告、被控訴人、被上告人であり、内国法人である同族会社）は、平成14年4月、WT社から日本IBM社の発行済株式の全部（153万3470株）を1兆9500億円で購入<sup>(33)</sup>し、その後、平成14年12月、平成15年12月及び平成17年12月の3回（以下、『本件各譲渡』という）にわたり同株式の一部を日本IBM社に総額約4298億円（1株当たりの譲渡価額は本件株式購入における取得価額と同じ）で譲渡した。

X社は、平成14年12月期、平成15年12月期及び平成17年12月期（以下、『本件各譲渡事業年度』という）の法人税について、本件各譲渡により日本IBM社から交付を受けた譲渡代金額からみなし配当の額を控除した額を譲渡対価の額とし、これと譲渡原価の額との差額を本件各譲渡に係る譲渡損失額（総額約3995億円）として本件各譲渡事業年度の所得の金額の計算上、損金の額にそれぞれ算入し、欠損金額による確定申告をした。つまりこの時点でX社には、日本IBM社の株式譲渡により、益金不算入のみなし配当と損金算入の株式譲渡損失（事件当時はその全額が損金の額に算入可能であった）が両建てで計上されたこととなる。また、X社は、平成20年1月1日、連結納税の承認を受け、同年12月期連結期の法人税について、X社の本件各譲渡により生じていた巨額の繰越欠損金と日本IBM社の利益とを相殺することにより、法人税額を減少させた。

なお、本件について米国の課税関係においては、日本IBM社によるWT社からの自己株式取得は分配とみなされたが、2004年10月に成立した米国雇用創出

---

<sup>(33)</sup> なお、譲渡時の日本IBM社の株式買取資金は、平成14年2月にWT社がX社に対して融資した資金である。

法に規定された85%非課税（内国歳入法典302条）の適用を受けられるよう、時期を調整されてWT社に送金されたため、米国における課税もほとんどなされなかった。

この税務申告に対して課税庁は、日本IBM社の株式譲渡による譲渡損失計上が法人税額を「不当に」減少させたとして、法人税法132条1項の規定により本件各譲渡に係る譲渡損失額を損金算入することを否認する更正処分等を行ったため、X社が訴えを起こした。

一審の東京地裁平成26年5月9日判決（判タ1415号186頁）は更正処分等を取り消し、控訴審の東京高裁平成27年3月25日判決（訟月61巻11号1995頁）は控訴を棄却した。これにより課税庁が上告受理申立てを行ったが、最高裁は平成28年2月18日上告不受理の決定をした（税務訴訟資料(250号～)266号12802順号）。

## （2）判旨

### 上告不受理

#### ① 一審判決

一審の東京地裁は、「同項（法人税法132条1項）は、その趣旨、目的に照らすと、上記の『法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる』か否かを、専ら経済的、実質的見地において当該行為又は計算が純粹経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定し、このような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為又は計算を否認する権限を税務署長に与えているものと解するのが相当である」<sup>(34)</sup>と判示した上で、被告国が「不当」と評価されるべきであると主張したその評価根拠事実〈1〉原告をあえて日本IBM社の中間持株会社としたことに正当な理由ないし事業目的があったとはいえないこと、〈2〉本件一連の行為を構成する本件融資は、独立した当事者間の通常の取引とは異なるものであること及び〈3〉本件各譲渡を含

---

<sup>(34)</sup> 最高裁昭和53年4月21日判決（訟月24巻8号1694頁）を参照したものである。

む本件一連の行為に租税回避の意図が認められることの三点について、いずれも認定できないとし、「本件においては、本件各譲渡を容認して法人税の負担を減少させることが法人税法132条1項にいう『不当』なものと同様に評価されるべきであると認めるには足りないというべきである。」と判示した。

## ② 控訴審判決

東京高裁は、「同項（法人税法132条1項）が同族会社と非同族会社の間の税負担の公平を維持する趣旨であることに鑑みれば、当該行為又は計算が、純粹経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的合理性を欠く場合には、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引（独立当事者間の通常の取引）と異なっている場合を含むものと解するのが相当であり、このような取引に当たるかどうかについては、個別具体的な事案に即した検討を要するものというべきである。」と判示した上で、本件が経済合理性を欠くか否かの判断は本件各譲渡それ自体の判断によるべきであり、本件各譲渡は独立事業者間の通常の取引と異なるとは認定できないなどとして、本件各譲渡は法人税法132条1項の「不当」には該当しないと結論付けた。

## （3）経済合理性基準による判断

通説によると、経済合理性基準とは、法人の行為・計算が経済的合理性を欠いているか否かの判断基準は、取引の異常性ないし変則性と、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的の存否で判断するというものであり、法人税法132条1項の不当性の判断基準となってきたとされている<sup>(35)</sup>。つまりこの基準によれば、取引行為の形態が異常であり、租税回避行為以外の正当な事業目的を見出す事ができないと判断された場合には、その租税回避行為は同法132条1項の「不当に減少」するものに該当することとなり、同法132条を適用可能であ

---

<sup>(35)</sup> 金子宏「租税法〔第二十一版〕」（弘文堂、2016年）478頁。

るとされる。本判例においては、不当性の判断基準にこの経済合理性基準が採用されているが、その内容には一審と控訴審で違いが見受けられるため以下で比較・検討する。

一審の東京地裁は、「税負担の軽減以外の事業上の目的が見出せないとも言い難い」と、その表現は曖昧ながらも、租税回避行為以外にも事業目的が存在したと断言はできないが、完全否定もできない、という内容を述べており、純粹経済人の行為として不合理・不自然であること、税負担の軽減以外の事業目的の有無について判断していることを踏まえると、通説通りの経済合理性基準を採用したと考えられる。

一方で、東京高裁においては、「法人税法132条1項の『不当』か否かを判断する上で、…専ら租税回避目的と認められることを常に要求し、当該目的がなければ同項の適用対象とならないと解することは、同項の文理だけでなく上記の改正の経緯<sup>(36)</sup>にも合致しない。しかも、法人の諸活動は、様々な目的や理由によって行われ得るのであって、必ずしも単一の目的や理由によって行われるとは限らないから、同族会社の行為又は計算が、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められるという要件の存否の判断は、極めて複雑で決め手に乏しいものとなり、被控訴人主張のような解釈を採用すれば、税務署長が法人税法132条1項所定の権限を行使することは事実上困難になるものと考えられる。」と述べており、裁判における租税回避行為の意図・目的の立証の困難性について言及されている。つまり、租税回避以外の事業目的の有無についてはその重要性が乏しいとみなされたこととなり、経済合理性基準の解釈が拡大されたこととなった。

---

<sup>36)</sup> かつて、法人税法34条1項では、「同族会社の行為又は計算で法人税を免れる目的があると認められるものがある場合においては、その行為又は計算にかかわらず、政府の認めるところにより、課税標準を計算することができる。」と規定されていたが、昭和25年法律第72号による改正後には、法人税を免れる目的があることを適用の要件として文言上明示的に掲げていた点が改められたという改正の経緯がある。（訟月61巻11号1995頁「当裁判所の判断」参照）。



### 第三節 不当性要件の解釈

本章ではこれまで、ヤフー事件とIBM事件について整理・検討してきたが、両者には法人税法132条及び同法132条の2の要件となっている不当性について、その判断に差異が見受けられた。

ヤフー事件の不当性の判断基準には濫用基準が採用された。濫用基準では、

- (a)取引の不自然性
- (b)租税回避行為以外の事業目的の有無
- (c)租税法の立法趣旨・目的からの逸脱

の三つが要件となっており、これをヤフー事件における租税回避行為に照らして考えれば、本件は不当にあたと判断された。

一方で、IBM事件についてはその不当性の判断基準に経済合理性基準が採用された。経済合理性基準においては、

- (d)取引の不自然性
- (e)税負担の減少以外の事業目的の有無

の二つが要件となっており、これらに基づいて考えれば、本件は不当にはあたらないと判断された。

以上のように、この二つの事件において争点となった「不当に減少する結果」という条文上の一文は、法人税法132条及び同法132条の2に共通する同じ文言ではあるが、その不当性の判断基準については異なる判断基準が採用されたこととなる。この点に関して言えば、条文の同条内に存在する同じ文言について別の解釈を要求することは、法的安定性や予測可能性の見地から問題があるのではないだろうか。ヤフー事件とIBM事件を比較することで、個別否認規定とは異なる位置付けがなされている法人税法132条および同法132条の2について、私はその適用の射程に限界を感じた。

## 第四章 一般的否認規定（GAAR）の導入可能性

諸外国の租税回避防止規定に目を向けると、Specific Anti-Avoidance Rule（以下 SAAR）、Targeted Anti-Avoidance Rule（以下 TAAR）、General Anti-Abuse Rule（以下GAAR）の、三種類の規定が見受けられる。我が国の個別否認規定に相当するものがSAARであり、インド等の国において適用されている個別否認規定を指すものがTAAR、これらに対応する形で一般的否認規定とされているものがGAARである。

ここで再確認しておくが、我が国における租税回避否認規定は個別否認規定しか存在しない。これまでわが国において租税回避行為に対応する基本的な策として行われてきたのは、新たな手法で租税回避行為が行われる都度、SAARやTAARを立法するという対処方法である。しかし、このような、新手の租税回避に対処するために新規定の創設、又は既存規定の改正を繰り返すという手法では、租税法をますます複雑化させることとなり、複雑化した租税法が、逆にタックス・シェルターの温床となる可能性も否めない。さらには、「新しいタックス・シェルターの出現から相当後でなければ、課税庁はその実態の把握ができないので、これに対抗する個別的否認規定を立法化したときには、すでにその適用対象として予定したスキームは、燃え尽きている（burn out）ことがある<sup>(37)</sup>」とも言われている。すなわち、個別否認規定のみでは、新手のタックス・シェルターが出現した場合にそれを抑止する能力はほとんど無いと考えられる。

そこで本章では、租税回避行為への対処をより強固なものとして確立するべく、GAARの導入を検討していく。GAARをすでに導入している諸外国の例を参考にし、我が国で導入するにはどのような制度が必要であるかを模索するものとする。

---

(37) 本庄資「国際的租税回避 基礎研究」（税務経理協会、2002年）3頁。

## 第一節 GAARの分類と問題点

まず初めに一般否認規定の定義についてだが、「一般的否認規定による否認とは、納税者の選択した法形式にかかわらず取引行為の経済的実態に即した課税を行うことである<sup>(38)</sup>」とされており、わが国ではドイツ租税特別措置法第42条がその例として有名である。近年ではドイツのみならずいくつかの国がGAARを採用しており、以前は日本と同様に採用を見送っていた英国さえもがGAARを導入している。未だ日本でのGAAR導入が見送りとなっているのは、行政による裁量権の拡大の恐れがあることと、法的安定性・予測可能性が害されることになりかねないという問題が大きな障壁となっているからであろう。

諸外国のGAAR導入・運用の在り方は様々であり、今村教授はこれら諸外国のGAARを、「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<sup>(39)</sup>」とし、続けて、「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<sup>(40)</sup>」としている。では、この類型に則って分析すると、わが国にはどのタイプのGAARを導入することが相応しいだろうか。

まず「段階的取引否認型」についてだが、これは対象となる取引が絞られており、仮に我が国において導入されたとしても、法的安定性や予測可能性の見地から問題が生じることは少ないと予想される。しかし、その分実効性の面では限界があるため、半端な否認規定となってしまう、かえって納税者の混乱を

---

(38) 松丸憲司「租税回避に対する法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方」『税務大学校論叢』51号（財団法人大蔵財務協会、2006年）395頁。

(39) 今村隆「諸外国の租税回避一般否認規定と最近の動向」『税務広報』VOL.57/NO.11/OCTOBER（中央経済社、2009年）31頁。

(40) 今村隆・前掲脚注(39) 31頁。

招く事態へとつながっていくことも考えられる。その程度の一般否認規定ならば、無理に導入することなく、現状の個別否認規定による否認の制度を保持していくの方が租税法規の安定が保たれるようにも思われる。

次に「異常性基準」についてだが、そもそもこの基準を採用している国は少なく、過去に導入されていた南アフリカにおいても改正がなされており、「現代の多様な取引に対しては無力<sup>(41)</sup>」であるものと考えられるため、我が国における導入を検討する必要は無いものとする。

上記の通り、「段階的取引否認型」と「異常性基準」については我が国への導入検討の必要性はないと考えるが、一方で、「濫用基準」と「事業目的基準」については、我が国への導入に関し、一考の余地があると考えられる。「濫用基準」は、租税回避行為に対して取引が法の趣旨・目的に反しているか否かで判断するものであり、カナダやドイツのGAARがこれに当たる。また、「事業目的基準」は、租税回避行為に対して経済合理性の有無で判断するものであり、オーストラリアのGAARがこれの代表的な例とされている。この中でも、カナダで採用されているGAARと、オーストラリアで採用されているGAARの制度には、運用するにあたって我が国でも問題視されている、行政による裁量権の拡大と法的安定性・予測可能性の問題への対処法が盛り込まれており、これは英国におけるGAAR導入の糸口にもなったものと見受けられる。さらに、カナダ、オーストラリア、英国の三カ国を比較した場合には、英国の制度は他の二カ国の制度をより洗練させたものとなっていると思われる。そこで次節では、英国のGAARについてその内容と制度を整理・検討し、我が国での運用可能性を探るものとする。

---

(41) 今村隆・前掲脚注(39) 35頁。

## 第二節 英国版GAARの成立

2013年に英国において成立した財政法だが、その中の第5編の規定により、英国はGAARを導入することとなった。その背景には、英国の判例法上採られているラムゼイ原則<sup>(42)</sup>の不確実性や限界を解消し、新たなルールを創設するという目的があったとされている。このラムゼイ原則は1981年に上院のRamsay事件判決で確立された原則であるが、時の経過と共に拡大適用されるようになり、ラムゼイ原則は租税回避に対する一般否認の法理であるのか、もしくは、目的的に解釈した租税法規に当該事例が当てはまるかどうかを判断する解釈の原則であるのか、曖昧になっていった。後にラムゼイ原則は解釈の原則であるとの結論が上院判決において示されたが、このようなラムゼイ原則の不安定さを解消すべく、GAARの導入が英国内で議論とされていたと言える。

以上のような背景もあり、英国では1997年から1999年にかけてGAARの導入が検討されていたが、当時は導入するまでには至らず、2011年に公表されたアールンソン意見書<sup>(43)</sup>に基づき、遂に2013年にGAARは英国内において導入されたのである。ではこのアールンソン意見書とはどういったものであったのか。アールンソン意見書とは、GAARの研究を政府から委託された研究メンバーの議論を基に、アールンソン弁護士がその研究メンバーの代表として議論をまとめ、2011年に起草した意見書である。その内容は、広汎な包括型濫用対抗規定ではなく、ひどいスキームを阻止する適切な包括型濫用対抗規定を導入することには意義があるという主張から始まっている。「広汎な包括型濫用対抗規定

---

(42) 今村隆「英国におけるGeneral Anti-Abuse Rule 立法の背景と意義」『税大ジャーナル』22号（2013年）93頁。

今村教授は「ラムゼイ原則 (Ramsay principle) とは、『複合的取引 (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の段階でキャンセルされ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 (loss) ではない。』との原則である」と説明している。

(43) 以下、アールンソン意見書と財政法第5編については、今村隆・前掲脚注(42)を参考にする。

ではなく」という言葉には若干の違和感を覚えるが、GAARの適用範囲の間口をむやみに広く取ってしまうと、HMRC（英国歳入関税局）に強大な権力を与えてしまうという問題が生じるため、あえてこのような言い回しになっているのではないかと考えられる。

では、アーロンソン意見書のその具体的な内容についてだが、これと実際に導入された財政法第5編には、立法するに当たっての立法技術的な違いは多少あるが、その本質については違いはないとされている<sup>(44)</sup>ため、その具体的な内容については次節において言及することとする。

### 第三節 英国版GAARの仕組み

英国のGAARの中核を成すのは財政法第5編の中でも、207条であるとされている。まず207条はその第1項において、ある行為が「租税便益を得るのを主たる目的とする場合だけでなく、主たる目的の一つとしている場合も<sup>(45)</sup>」租税取決め（tax arrangements）に当たるとし、その租税取決めという言葉の範囲の広さを表現している。次に2項において、租税取決めの中で、どのような行為が濫用に当たるとかということを決めているのだが、その基準として、「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<sup>(46)</sup>」、濫用に当たるとされている。このように、濫用の判断基準に二重の合理性基準が採用されていることから、当該基準は「double reasonable test」と呼ばれている。以上のように濫用の判断基準を示したうえで、4項ではさらに、租税取り決めが濫用であることの指標を示している場合

---

(44) アーロンソン弁護士は2013年1月21日に開催された英国上院の小委員会において、財政法案はアーロンソン意見書の考え方と同じであると証言している。

(45) 今村隆・前掲脚注(42) 92頁。

(46) 今村隆・前掲脚注(42) 92頁。

の例として、以下の3つを挙げている。

「(a)当該取決め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。<sup>(47)</sup>」

以上のことから、英国版GAARは濫用である租税取決めに対してのみ適用され、その濫用か否かの判断については、まず「double reasonable test」による判定を行い、そのうえで当該租税取決めが濫用であることの指標を示しているかどうかによって、濫用に該当するか否かを判断するという流れになっていることがわかる。

これまで、英国版GAARがどのように適用されるのかという点について整理してきたが、では実際に適用する際に、英国ではどのような方法で行政による裁量権の拡大と法的安定性・予測可能性の問題に対処していくのか。その対処を可能にするための仕組みが英国の財政法には盛り込まれており、注目すべきポイントが二つある。

まず一つ目は、GAARが適用される事案について租税訴訟が起きた場合には、HMRCが立証責任を負うという定めである。この定めはすなわち、通常の租税訴訟では納税義務者側に立証責任が生じるが、GAARを適用した事例について

---

(47) 今村隆・前掲脚注(42) 92頁。

はHMRCが、当該事案が租税取決めであり、濫用的であるということを立証しなければならないということである。これにより財政法は、納税義務者の保護と行政権拡大の抑制を可能にしようとしているのだ。

二つ目は、HMRCや行政から独立した第三者から成る諮問委員会の設置である。この諮問委員会は、HMRCの発行するGAAR適用に際してのガイダンスに対する承認権を有しており、裁判所や審判所は当該ガイダンスを参照しなければならないこととされている。また、GAAR適用の場面においては、諮問委員会は意見を表明することができ、裁判所や審判所はその意見を考慮しなければならないとされている。ただし、諮問委員会は司法の機能を有しているわけではないため、HMRCも納税義務者も、必ずしも諮問委員会の見解に従わなければならないというわけではない。諮問委員会設置の機能はあくまで、第三者委員会の設置による行政の裁量権の拡大を抑止することにあるということだ。

以上のような仕組みの下、英国は、行政による裁量権の拡大と法的安定性・予測可能性の問題を乗り越え、GAARの導入に至ったのである。

#### 第四節 我が国における導入可能性

第2節及び第3節では英国版GAARについて具体的な制度の内容を整理してきたが、注目すべきは、英国には我が国同様、租税法の根底を成すのは租税法律主義であるという考えが伝統的に受け継がれてきており、多くの個別否認規定を有していたという点である。それはつまり、我が国の現状と同様、行政による裁量権の拡大と課税要件が不明確であることによる法的安定性・予測可能性の問題を主張する反対意見があったということの意味する。そのような状況下でも英国がGAAR導入に漕ぎつけたのには、第3節でも触れた英国独自の制度設計があったからではないだろうか。この制度設計には、我が国におけるGAAR導入を提言するにあたって、参考にすべき点がある。具体的には、



- (1) ガイダンスの導入
- (2) 第三者機関である諮問委員会の設置
- (3) 課税庁側に生じる立証責任

である。

(1)については、法令以外にも通達などにより情報を周知させる制度を元来有する我が国において、作成自体は可能であると考えられる。ただし、作成されたガイダンスが行政の意向に偏るようなことは避けなければならない、また、GAARはただでさえ課税要件を明確にしづらい制度であるため、納税義務者にとってわかりやすい内容としなければならない。そのため、ガイダンスの作成は行政が行ったとしても、ガイダンスの発行前に第三者機関である諮問委員会による承認を受けることが必要であると考ええる。

(2)の諮問委員会の設置にあたっては、構成員をどのように選出するかが問題となる。租税の知識を有し、制度の仕組みを理解する者を選出しなければならないため、行政から数人構成員を選出することは致し方ない。しかし、構成員の過半数は行政から切り離された者でなければ、委員会設置の意味がなくなってしまうため、広く公正に選出することが必要であり、その選出の方法には透明性が不可欠であると考えられるから、その過程には注意深くならなければならない。また、諮問委員会の構成員の権限や任期、意見することのできる場合等をあらかじめ明確にしておき、中立の立場にある組織であることを強調することも重要であろう。

(3)については、行政による裁量権の拡大を抑止するために、なくてはならない要素であると考ええる。我が国における同族会社の行為計算否認について、課税庁側が立証責任を負うものと解すべきであるという主張<sup>(48)</sup>が以前からなされているように、適用範囲の広い否認規定を制定するのであれば、これは必要不可欠であると考ええる。

---

(48) 後藤正幸「租税回避行為と主張立証責任」『税法学』553号（日本税法学会、2005年）。

以上のように、英国版GAARに納税者保護の観点から盛り込まれた制度を参考にすれば、我が国においてもGAAR導入の余地はあると私は考える。

おわりに

本論文ではこれまで、我が国における租税回避に関する対抗措置の現状を整理・分析し、この現状を打開すべくGAARの導入可能性を検討してきた。

個別否認規定による否認、実質主義による否認、私法上の法律構成による否認、租税減免規定の限定解釈による否認では、不当な租税回避に十分に対処できておらず、学説上でも批判が多く存在することが分かった。

また、適用領域を同族会社に絞った行為計算否認規定では、ヤフー事件とIBM事件を比較することで、法的安定性や予測可能性の確保ができておらず、国際的租税回避に対応できていないことが浮き彫りとなった。これからさらにグローバル化に伴った国際的租税回避スキームの複雑化が進むと予測される現代において、このままでは我が国は税収を減らす一方ではないだろうか。

そこで我が国においてもGAARを導入することで、これから出現してくる新たな租税回避スキームに対応する手段を持つべきであると考え。適用領域が広く実行力のあるGAARを制度化することで、国際的租税回避にも対抗できるようになり、また、わかりやすいGAARを創設することで、租税回避スキームへの牽制にも繋がることを期待できる。

しかし、GAARはその適用領域の広さ故に、行政による裁量権の拡大と、課税要件が不明確であることによる法的安定性・予測可能性の確保が困難であるという問題を抱えている。そこで必要となるのは、既にGAARを導入している他国の制度設計を参考にし、議論を深めていくことである。英国のように、濫用に該当するか否かの判断基準を明文化し、納税者保護のためのガイダンスや諮問委員会を設置することで、行政による裁量権拡大を抑制し、法的安定性・予測可能性の確保を目指すことも、我が国においてGAAR導入の障壁となって

いる問題を解決する有効な手立てとなるはずである。

中里教授の言われるように、「一般的否認規定を設けたからと言って問題がすべて解決するわけでないこともまた事実<sup>(49)</sup>」であろう。しかし、我が国は新たな租税回避に対抗する術を持つべく、GAARの導入についてより深い議論をするべき時代に突入していると私は考える。

参考文献一覧

- ・ 今村隆「租税回避と濫用法理—租税回避の基礎的研究—」（大蔵財務協会、2015年）
- ・ 今村隆「諸外国の租税回避一般否認規定と最近の動向」『税務広報』VOL.57/NO.11/OCTOBER（中央経済社、2009年）
- ・ 今村隆「英国におけるGeneral Anti-Abuse Rule 立法の背景と意義」『税大ジャーナル』22号（2013年）
- ・ 浦東久男「租税回避と個別的否認規定」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015年）
- ・ 金子宏「租税法〔第二十一版〕」（弘文堂、2016年）
- ・ 金子宏「租税法〔第二十三版〕」（弘文堂、2019年）
- ・ 川田剛「節税と租税回避—判例に見る境界線—」（税務経理協会、2009年）
- ・ 清永敬次「税法」（ミネルヴァ書房、2013年）
- ・ 後藤正幸「租税回避行為と主張立証責任」『税法学』553号（日本税法学会、2005年）
- ・ 酒井克彦「我が国における租税回避否認の議論」『ファイナンシャル・レビュー』（財務省財務総合政策研究所、平成28年第1号）
- ・ 品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認—両者の関係と私法上の契約を否認できる限界—」『税理』49巻15号（ぎょうせい、2006年）
- ・ 谷口勢津夫「租税回避論—税法の解釈適用と租税回避の試み—」（清文社、2014年）
- ・ 中里実「タックスシェルター」（有斐閣、2003年）
- ・ 本庄資「国際的租税回避 基礎研究」（税務経理協会、2002年）
- ・ 増田英敏「紛争予防税法」（TKC出版、2015年）
- ・ 松田直樹「実質主義と法の濫用の法理—租税回避行為の否認手段としての潜在的有用性と限界—」『税務大学校論叢』55号（財団法人大蔵財務協会、2007年）
- ・ 松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察」『税法学』553号（日本税法学会、2005年）
- ・ 松丸憲司「租税回避に対する法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方」『税務大学校論

---

(49) 中里・前掲脚注(11) 183頁。

叢』51号（財団法人大蔵財務協会、2006年）

- ・「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」（税制調査会）