

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

松 丸 憲 司

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的

あらゆる経済取引を課税要件の中に取り込むことは、立法技術的に不可能である。かかる立法の不完全性の間隙を突く租税回避が行われることは、先進国に共通であるが、その1つの対応策として、一般的否認規定により、納税者の選択した法形式にかかわらず経済的実態に即した課税を行う国々がある。

わが国においても、国税通則法の制定時に一般的否認規定の導入が検討されたが、成文化は見送られた。しかしながら、わが国には、一般的否認規定に類似する同族会社等の行為計算否認規定（以下「法人税法 132 条等」という。）が存在する。

本稿においては、法人税法 132 条等と主要諸外国の一般的租税回避否認規定等との課税要件を比較して考察を行う。その上で、租税回避否認規定としての法人税法 132 条等の課税要件のあり方を検討し、法人税法 132 条等の改組の方向性を検討することが本稿の目的である。

2 研究の概要

(1) 租税回避の特質

法人税法 132 条等は、従来から、租税回避の否認規定であると解されているが、租税回避の定義規定はない。学説及び近時の事例からすると、租税回避には、私的自治の原則の下で法形式の選択可能性を利用して、課税要件の充足を回避し又は租税上の恩典（例えば外国税額控除）を受けることにより、租税負担を減少させ又は排除するといった特質があり、租税回避は、課税要件事実の全部又は一部を秘匿する脱税とは異なる。

しかしながら、租税回避は、節税との区別が非常に困難であり、その態様も多様であるため、法律で一義的に定義することは難しい。このため、税法上、許容される行為計算と許容されない行為計算の区分としては、「行

為計算のどこに着目し、どのような基準をもって判断するか」ということが大きな課題となる。

(2) 行為計算の否認の意味

法人税法 132 条等による行為計算の否認とは、課税庁が現実に行われた行為計算を想定される通常の行為計算に引き直して課税することとされている。そして、法人税法 132 条等により否認される行為計算は、あくまでも私法上は有効な法律行為であり、私法上も無効な仮装行為（典型的には通謀虚偽表示）とは区別される。

(3) 法人税法 132 条等と諸外国の立法例等との比較

租税回避として否認される取引行為を目的、手段、内容及び結果に分けて、法人税法 132 条等と諸外国の立法例等の着眼点の相違を検討すると、次のとおりである。

イ 現行の法人税法 132 条等

法人税法 132 条等では、租税負担を「不当に減少させる結果」となる行為計算が否認の対象とされている。しかし、「不当」という概括的な文言を用いていることから、課税要件事実が必ずしも一義的に確定できない。そこで、近時の裁判例を考察すると、租税負担を「不当に減少させる結果」となる行為計算とは、純経済人として「不合理又は不自然」なものと解されている。「不合理又は不自然」とは、手段として「通常でなく」、内容として「経済合理性を欠く」ことを指すと解されている。

したがって、法人税法 132 条等は、目的を除く手段、内容及び結果に着目しているといえる。

ロ 諸外国の立法例等

ドイツでは、「租税法律は法の形成可能性の濫用によって回避することはできない」とする規定が租税通則法にあり、「法の濫用」というシビル・ローの概念が租税法にも適用される。このため、手段、内容及び結果が包括されているが、判例においては納税者の租税回避の意図の存在も必要とされており、実質的には目的も含まれる。

カナダの一般的否認規定では、「租税目的以外の正当な理由がなく、かつ、税法の規定を悪用・濫用する行為」を否認の対象として、目的、手段、内容及び結果に着目している。

オーストラリアの一般的否認規定では、「租税上の利益を得ることが唯一又は主目的である行為」を否認の対象として、手段（形態）、内容及び結果に係る8つの検証項目を掲げて、これらを総合勘案して行為の目的の正当性を判定する。

イギリスには一般的否認規定は存在しないが、過去の導入議論では「取引の目的が唯一又は主に租税回避」である取引を否認の対象とし、目的に着目するものであった。

アメリカでは、租税回避に対して多くの判例法理が形成されてきた。近年、ある取引行為が sham（税法の要求する実体を欠くもの）か否かを判断する基準として、経済実体（Economic Substance）の有無の検証が行われる。ところが、その判断が裁判官によって相違することから、判例法理の成文化が試みられており、その骨格は「取引行為が租税目的以外の目的を有し、かつ、当該取引行為により納税者の経済的ポジションが意味ある態様で変化すること」の2分肢を満たさなければ否認するというものであり、目的、手段、内容及び結果に着目している。

（4）行為計算の目的テストの導入の検討

上記のとおり、諸外国の立法例等から確認できることは、わが国にない行為計算の「目的」に着目していることである。わが国においても国税通則法の制定時に、一般的否認規定にアメリカの事業目的テストを採り入れることが税制調査会で検討された経緯がある。また、近時の外国税額控除事件でも、法人税法69条の限定解釈に当たり、課税庁は事業目的テストを行うことと同内容の主張を行った。これらの点を考慮すると、わが国でもグローバル・スタンダードとも言える行為計算の「目的」を、現在の「手段及び内容」とともに課税要件に採り入れることが必要ではないかと考える。

また、「目的」とは、納税者の内心的意思ではなく、行為計算を客観的に

分析した上で、正当な目的（理由）の有無を判断するものでなければならぬと考える。

（5）行為計算の主体

法人税法 132 条等は、「同族会社等の行為計算であること」を課税要件としている。しかし、不合理又は不自然な行為計算は、非同族会社や個人でも行い得る。したがって、行為計算の主体を同族会社等に限定する必然性はないと考える。

また、行為計算の主体と納税義務者との関係に目を向けると、特殊関係者の不合理又は不自然な行為計算により、納税義務者の租税負担が減少し又は排除されるケースがある。このため、一定の資本関係により支配・被支配の関係にある特殊関係者を行為計算の主体に含める必要があると考える。

3 結 論

近時の裁判例及び上記の検討を踏まえると、法人税法 132 条等の課税要件の骨格は、次のように整理することが考えられる。

すなわち、一又は一連の行為計算につき、①租税負担の減免が唯一又は主たる目的であり、正当な目的が認められないこと（正当な目的の欠如）、②不合理又は不自然であること（経済的合理性の欠如）、③租税負担の減少、排除、繰延べ又は還付税額の増加が達成されるものであること（租税負担の減少等）の3つの要件について、①又は②に該当し、かつ、③に該当する場合には、税法上、不真正な行為計算として否認の対象とすることが考えられる。①の判断基準としては、外国税額控除事件において課税庁が主張した事業目的の有無の判断基準などを参考に具体化することが考えられる。また、②の判断基準としては、（i）通常の独立当事者間取引と比較して異常な場合、（ii）達成される租税負担の減少等と比較して、取引行為の税引前利益が存しないか又は僅少である場合（米国で採用されているテスト）といったものが考えられる。

また、行為計算の主体については、上記 2（5）で述べたとおりである。

目 次

はじめに.....	394
第1章 租税回避の特質.....	397
第1節 租税回避の概念.....	397
1 わが国における租税回避の意味.....	397
2 諸外国における租税回避の意味.....	399
第2節 租税回避と脱税等との相違.....	399
1 脱税及び節税との相違.....	399
2 仮装行為との相違.....	401
第3節 小括.....	402
第2章 同族会社等の行為計算否認規定.....	403
第1節 規定の沿革及び趣旨等.....	403
1 規定の沿革.....	403
2 規定の趣旨.....	405
3 行為計算の否認の意味.....	405
第2節 課税要件.....	406
1 行為者.....	406
2 「不当」の意味.....	407
第3節 小括.....	408
第3章 主要諸外国における一般的否認規定等.....	409
第1節 ドイツ.....	409
1 法の濫用.....	409
2 一般的否認規定の内容.....	410
3 小括.....	413
第2節 カナダ.....	414
1 一般的否認規定の内容.....	414
2 一般的否認規定の運用.....	416

3 小括.....	416
第3節 オーストラリア.....	417
1 一般的否認規定（旧法）の内容.....	417
2 一般的否認規定（新法）の内容.....	418
3 小括.....	420
第4節 イギリス.....	420
1 司法の対応.....	420
2 一般的否認規定の導入議論.....	422
3 最近の動向.....	424
4 小括.....	424
第5節 アメリカ.....	425
1 判例法理の立法化案の変遷.....	425
2 2005年の法案（Tax Relief Act of 2005, S.2020）.....	432
3 小括.....	440
第4章 法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方.....	442
第1節 行為計算の目的テストの導入の検討.....	442
1 目的テストの導入議論.....	442
2 「目的」に着目したわが国の立法例及び裁判例.....	443
第2節 行為計算の主体.....	445
1 行為計算の主体の一般化.....	445
2 特殊関係者の行為計算.....	445
第3節 課税要件の骨格案.....	446
結びに代えて.....	448

はじめに

経済のグローバル化は、企業や個人の国境を超えた活動を活発にしている。また、新会社法や有限責任事業組合契約法の制定など、様々な法制度の制定・改正が行われ、企業会計においてもかつてない大規模な改革が行われている。このような税制を巡る大きな環境の変化は、税制の基本的な考え方から様々な執行上の取扱いに至るまで、多くの課題を生じさせている。

こうした中、海外の投資家や国際的な事業展開を図っている本邦企業が、内外の多様な事業体や高度な金融手法等を駆使し、複雑に仕組まれたスキームを用いて租税回避を行う動きが顕在化している。こうした租税回避スキームの利用は、大企業から個人の富裕層へと裾野が広がってきているとも言われている。

そもそも、なぜ租税回避が発生するのかという疑問が生ずるが、これに対する一つの見方として次のようなことが言えるのではなかろうか。納税者が行う経済取引は無限に近いため、現実の、あるいは想定されうるあらゆる経済取引を課税要件の中に取り込むことは、立法技術的に不可能であろう⁽¹⁾。このため、ここに税法の不完全性（すき間）が存在する。一方で、納税者には、私的自治の原則に基づく私法上の選択可能性を利用して、合法的に租税負担の最小化を図ろうとする動機が常に存在する。この2つの存在が交差するとき、租税回避が発生する。さらに、経済のグローバル化、金融手法の発展、キャッシュフロー経営の進展、あるいは様々な法制度の制定・改正などの要因が、租税回避を誘発する。

では、租税回避を論ずる意義はどこにあるのか。本来、私的自治の原則からすれば、経済取引においていかなる私法上の法形式を用いるかは当事者の自由であり、納税者が課税に伴う利害を考慮に入れ、より租税負担の軽い法形式を選択することは自然なことかもしれない⁽²⁾。いやしくも納税者に特定の法形式

(1) 中里実『金融取引と課税』37頁（有斐閣、1998）。

(2) 名古屋地裁平成16年10月28日判決（未公刊）では、「現代社会における合理的経済人にとって、税負担を考慮することなく法的手段、形式を選択することこそ経

の選択を強制することはできないはずである。しかし、租税回避は違法ではないと解されるのであるが、租税回避の結果に着目すると、租税回避を行わない者との間に租税負担の不公平が生じる⁽³⁾。例えばオープンシャ・ホールディング事件⁽⁴⁾のように課税権への挑戦ともとれる法形式を駆使した租税回避は、国民の目にどう映るであろうか。少子高齢化が進み税制面での新たな対応が求められる中、露骨な租税回避は、租税の公平な負担を阻害し、国民の納税に対するコンプライアンスの低下を招くなど、税制の根幹を揺るがすこととなる。

かかる租税回避に対して、法はどのように対処すべきであろうか。諸外国の立法例では、①個別規定による課税要件の明確化、②情報申告等による事前規制等、③一般的否認規定による否認、などに大別される。

わが国は、基本的に①で対応してきた。しかし、立法化されるまで問題の行為は黙過される。

③の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。わが国においても、国税通則法の制定時に一般的否認規定の導入が検討されたが、成文化は見送られた。わが国には、一般的否認規定に類似する同族会社等の行為計算の否認規定（法人税法 132 条乃至 132 条の 3、147 条、所得税法 157 条、相続税法 64 条、以下「法人税法 132 条等」という。）があるものの、同族会社等の行為計算に限定されている。

租税回避行為の否認は、法律の根拠なしに、租税回避であることのみを理由として否認することはできないとするのが、近時の裁判例及び学界の通説である。ここに租税公平主義と租税法律主義の相克が垣間見える。

そこで、本稿では、納税者の行為計算の否認という法律の根拠を与えるとした場合に、どのような観点から規定を整備すべきか検討を行う。具体的には、

濟原則に反するものであり、何らかの意味で税負担を考慮するのがむしろ通常である」と判示している。

(3) 石島弘「同族会社の行為計算否認規定の解釈適用」岡山大学創立五十周年記念論文集『世紀転換期の法と政治』3頁（有斐閣、2001）。

(4) 最判平 18・1・24 裁時 1404 号 24 頁。

法人税法 132 条等について、租税回避の否認規定としての課税要件のあり方を中心に検討を行う。

以下では、まず第 1 章において、法人税法 132 条等を検討する上でのベースとなる租税回避という行為について、脱税及び節税との相違点及び接点を明確にし、租税回避の特質を整理する。次に、第 2 章では、法人税法 132 条等について、規定の変遷、趣旨、行為計算の否認の意味及び課税要件を考察する。さらに、第 3 章では、主要諸外国の立法例等として、ドイツ、カナダ及びオーストラリアの一般的否認規定を概観し、併せてイギリスの一般的否認規定の導入議論及びアメリカにおける判例法理（経済実体理論）の立法化の議論を概観する。そして、第 4 章では、租税回避の否認規定としての法人税法 132 条等の課税要件のあり方について検討する。

第1章 租税回避の特質

本章では、法人税法132条等の同族会社等の行為計算否認規定のあり方を検討する上で、そのベースとなる租税回避の概念について検討を行う。租税回避という行為が定義できるならば、その行為を列挙する形で否認規定は出来上がるはずである。しかし、それほど租税回避という用語が明確なものでないところに問題の本質がある。そこで、わが国の学説及び近時の事例、さらに諸外国での捉え方を参考にして、租税回避の概念を整理する。

第1節 租税回避の概念

1 わが国における租税回避の意味

法人税法132条等の同族会社等の行為計算否認規定は、従来から、一般に租税回避の否認規定であると理解されてきている⁽⁵⁾。

しかし、わが国の租税法規には、「租税回避」又は「租税回避行為」という用語の定義規定はない。一般的には、脱税や合法的なタックス・プランニングも含め、広く租税負担の回避又は軽減という事象を捉えた意味内容として使用される場合が多い。

税制調査会の昭和36年7月5日付答申「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)」では、次のように述べている。

「税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、各税法において、できるだけ個別的に明確な規定を設けるよう努めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するときは、このような措置だけでは不十分であると認められるので、上記の実質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上こ

(5) 清永敬次『租税回避の研究』385頁(ミネルヴァ書房、1995)。

れを否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする⁽⁶⁾。」
 (下線筆者)

また、同答申の説明書である「国税通則法の制定に関する答申の説明」では、「租税回避行為の意味」について、次のように述べている。

「租税法においては、一種の法諺として『取引行為をう回させることによって租税を回避軽減することはできない。』又は『一個の取引行為は、租税を回避するため数個の行為に分解することは許されない。』ということがいわれる。われわれは、このようなう回行為又は多段階行為により租税負担を軽減回避することを租税回避行為と呼ぶこととする。」(下線筆者)

以上によれば、「私法上許された形式を濫用すること」により、「租税負担を不当に回避し又は軽減すること」が租税回避であり、具体的には迂回取引や多段階取引などが租税回避行為ということになる。

学説上、租税回避の定義は論者によって異なるが、おおむね次に掲げるすべての要件に該当するものとされている⁽⁷⁾。

- ① 私法上の法形式を濫用し、通常用いられない異常な取引形態を選択していること
- ② 通常の取引形態を選択した場合と結果的に同様の経済的効果を実現していること
- ③ ①及び②の結果として租税負担を減少させ又は排除していること

以上の学説における租税回避の定義は、ドイツにおける租税回避の概念に依拠するものであると思われるが、近時の事例をみると、租税上の恩典を濫

(6) この租税回避行為規制の最後の担保的な規定を設けるべきであるとの答申は、反対意見が強く、成文化されるに至らなかった。

(7) 日本税理士連合会税制審議会『租税回避について』の諮問に対する答申1頁(1998年)。

この答申は、金子宏教授を会長とする日本税理士連合会税制審議会によるもので、この答申の中で述べられている租税回避の意義は、現在の学説上の通説的見解といえる。なお、清永敬次教授は、租税回避とは「課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除」と定義されており、「不当」を要件として掲げておられる。清水敬次『新版税法〔第6版〕』43頁(ミネルヴァ書房、2003)。

用する事例、例えば外国税額控除の余裕枠を利用して租税負担を減少させる事例⁽⁸⁾や租税条約を濫用する事例もあり、私法上の法形式の濫用という手段のみならず、租税制度の濫用も視野に入れる必要があると考える。

2 諸外国における租税回避の意味

コモン・ロー諸国の一般的否認規定の立法例等をみると、租税回避を広く定義し、租税上の利益を搾取することを租税回避の概念に取り込んでいる⁽⁹⁾。例えば、カナダの一般的否認規定における「租税回避取引 (avoidance transaction)」とは、①取引行為が一義的に租税上の利益を得る以外の正当な目的に基づき行われたと認められる場合を除き、当該取引行為により直接的又は間接的に租税上の利益が生じること、かつ、②取引行為により所得税法又は租税条約などが、直接的又は間接的に、悪用又は濫用される結果となること、という2つの要件満たす取引行為をいう⁽¹⁰⁾。

また、アメリカでは法人向けのタックス・シェルターによる租税回避への対応が深刻な問題となっているが、タックスシェルターとは、個々の税制上の優遇措置等を巧みに利用して租税負担の軽減及び課税繰延等を行うスキームのことであり、法形式の濫用のみならず、租税法規から積極的に利益を得るという行為が内在している⁽¹¹⁾。

第2節 租税回避と脱税等との相違

1 脱税及び節税との相違

租税負担の軽減又は排除をもたらすものとして租税回避のほか、いわゆる

(8) 都市銀行が外国税額控除の余裕枠を利用することを目的として行った海外取引について、課税庁から租税回避として否認された一連の事件をいう。

(9) 第3章第2節乃至第5節参照。

(10) 第3章第2節参照。

(11) もっとも、日本やドイツの私法と異なり、アメリカは州法単位の国であることを考慮しなければならない。

節税と脱税があるが、節税は租税法規が予定しているところにしたがって租税負担を軽減する行為であり、脱税は租税法規の課税要件に係る事実の全部又は一部を隠ぺいしないし秘匿して租税負担を免れる行為である⁽¹²⁾。もっとも、節税と租税回避の区分は、必ずしも明確ではない。租税法規が予定しているか否か、すなわち「立法の意図」あるいは「法の目的」に照らして区分するとしても、立法時には想定していない経済取引も実際にはありうるからである。したがって、節税と租税回避の区分は、結局は社会通念によって決めざるをえないとするのが通説である⁽¹³⁾。

以上のことから、課税要件の充足の有無、通常の法形式であるか否か、さらに私法上有効な行為か、という点が三者を区分する重要な要素となる。表にまとめると次のとおりである。

	課税要件の充足	法形式	私法上の有効性
脱税	既に充足（隠匿）	法形式を問わない	無効 ⁽¹⁴⁾
節税	充足しない	通常の法形式	有効
租税回避	充足を回避	異常な法形式	有効

このように、概念上、三者は明確に区別されるとしても、実際の事例において発生した租税負担の回避又は軽減という結果が、いずれによるものと評価するべきか容易ではない。特に節税と租税回避との境界は相対的であり、要は程度の問題として主観的要素の入り込む余地が多分にある。

諸外国では、脱税についてはほぼ規定が設けられている。そして、脱税と租税回避の違いを端的に言えば、脱税は違法であり、租税回避は合法であるということである⁽¹⁵⁾。

(12) 日本税理士連合会税制審議会・前掲注(7)、1頁。

(13) 金子宏『租税法〔第11版〕』128頁（弘文堂、2006）。

(14) 例えば、仕入先に架空の納品書や請求書を発行させて、架空の仕入を計上する場合などが想定される。

(15) 宮武敏夫「国際的脱税および租税回避」租税法研究10号29～31頁（1982）。

2 仮装行為との相違

さらに、わが国の学説の分類上、租税回避行為は仮装行為と異なる。仮装行為とは当事者間において、真の事実又は法律関係を隠ぺいしないし秘匿し、それと異なる事実又は法律関係があるかのごとくに見せかけることであり、典型的な例として民法第94条の通謀虚偽表示がこれに当たる⁽¹⁶⁾。仮装行為は、私法上の無効な行為であるが、租税回避行為は当事者が用いた私法上の行為が有効であるという点において仮装行為と異なる。この通謀虚偽表示につき、わが国の租税法規はいかなる規定も設けていないが、ドイツの租税通則法41条2項は、「課税は虚偽行為及び仮装行為によって妨げられない。虚偽行為によって他の法律行為が隠蔽されている場合には、課税は当該隠蔽されている行為に基づいて行われる⁽¹⁷⁾。」と定めて、虚偽の仮装行為は、課税上は問題とならず真実に基づいて課税することとされている。わが国でも同様に解されている。したがって、仮装行為は、明文の規定を要せず、取引行為の実体・実質に則して課税するのが通説の考え方である⁽¹⁸⁾。

なお、このドイツ法に由来するわが国の仮装行為という概念は、英語で「sham transaction」と訳されているが、アメリカで使われる「sham」は、税法の要求している実態を伴わない行為一般を指しているようであり、わが国の仮装行為よりもかなり広い⁽¹⁹⁾。

(16) 日本税理士連合会税制審議会・前掲注(7)、1頁。

(17) 訳は、金子宏・水野忠恒・中里実編『租税判例百選〔第三版〕』228頁(有斐閣、1992)による。

(18) 金子・前掲注(13)、141頁。

(19) 渡辺徹也教授は、アメリカの『sham』という用語は、アメリカの実質課税原則のうちのどれかを適用した結果、取引が否認されることとなる場合に、『決まり文句』として使用されているように思われる。すなわち、税法の要求している実態を伴わない取引が『sham』ということになる。」(下線筆者)とされ、わが国でいう仮装行為と比較するならば、「アメリカにおける『sham』の意味するものは、わが国の仮装行為よりかなり広いといえる。その意味では、『sham』には『仮装』以外の訳をあてたほうがよいかもしれない。」(下線筆者)とされる。渡辺徹也「法人分割と課税—アメリカ法を参考として—」税法学535号108頁(1996)。

第3節 小括

学説及び近時の事例からすると、租税回避には、私的自治の原則の下で法形式の選択可能性を利用して、課税要件の充足を回避し又は租税上の恩典（例えば外国税額控除）を受けることにより、租税負担を減少させ又は排除するといった特質があり、租税回避は、既に充足している課税要件事実の全部又は一部を秘匿する脱税とは異なる。

しかしながら、租税回避は、節税との区別が容易ではない。社会通念なり、程度の問題という不確定要素が入り込む。また、一口に租税回避といってもその態様は多様である。このため、租税回避を法律で一義的に定義することは非常に難しい。

そこで、租税回避に対する対応としては、取引行為のどこに着目して税法における許容されない行為を判断するか、ということが重要な問題となる。すなわち、税法上、許容される行為と許容されない行為をいかなる判断基準をもって峻別するかが大きな課題となる。

なお、租税回避を論じる際、許容される租税回避と許容されない租税回避とに区別する考え方（例えばアメリカ、カナダ）と、いわゆる許容されない租税回避のみを「租税回避」と称する考え方（ドイツ）とがあるが、本稿では、許容されないものを「租税回避」と呼ぶ立場を採る。

第2章 同族会社等の行為計算否認規定

本章では、法人税法 132 条等の同族会社等の行為計算否認規定の沿革及び規定の趣旨を考察するとともに、行為計算の否認の意味を確認する。そして、法人税法 132 条等のいう租税負担を「不当に減少させる結果」となる行為計算という規範的課税要件に対する裁判所の判断をもとに、租税回避として否認される取引行為に対する法人税法 132 条等の着眼点を検討する。

第1節 規定の沿革及び趣旨等

1 規定の沿革

同族会社等の行為計算否認規定は、大正 12 年に創設された。過去の改正の中で特記すべき事項は、次のとおりである。

大正 15 年の改正で、「行為」のほかに「計算」も含められた。

昭和 25 年の改正で、改正前には「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」に適用することができるとされていたものが、「これを容認した場合においては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があるとき」に適用することができることに改正された。

昭和 40 年改正では、法人税法の全文改正が行われたが、法人税法 132 条等に内容的な変更はない。

平成 13 年の改正で、法人税法 132 条の 2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）が創設された。創設理由については、次のように述べられている⁽²⁰⁾。

「従来、合併や現物出資については、税制上、その問題点が多数指摘されてきましたが、近年の企業組織法制の大幅な緩和に伴って組織再編成の形態や方法は相当に多様となっており、組織再編成を利用する複雑、かつ、巧みな租税回避行為が増加するおそれがあります。組織再編成を利用した

(20) 『平成 13 年版改正税法のすべて』243 頁（大蔵財務協会、2001）。

租税回避行為の例として、次のようなものが考えられます。

- ・ 繰越欠損金や含み損のある会社を買収し、その繰越欠損金や含み損を利用するために組織再編成を行う。
- ・ 複数の組織再編成を段階的に組み合わせることなどにより、課税を受けることなく、実質的な法人の資産譲渡や株主の株式譲渡を行う。
- ・ 相手先法人の税額控除枠や各種実績率を利用する目的で、組織再編成を行う。
- ・ 株式の譲渡損を計上したり、株式の評価を下げるために、分割等を行う。

このうち、繰越欠損金や含み損を利用した租税回避行為に対しては、個別に防止規定（法法 57③、⑥、62 の 7）が設けられていますが、これらの組織再編成を利用した租税回避行為は、上記のようなものにとどまらず、その行為の形態や方法が相当に多様なものとなると考えられることから、これに適正な課税を行うことができるように包括的な組織再編成に係る租税回避防止規定が設けられました（法法 132 の 2）。」

平成 14 年の改正で、法人税法 132 条の 3（連結法人に係る行為又は計算の否認）が創設された。創設理由については、次のように述べられている⁽²¹⁾。

「単体納税制度と連結納税制度の違いを利用した租税回避行為としては、含み損益や繰越欠損金を利用するものが考えられますが、これに対しては、連結納税の開始等に伴う時価評価資産の時価評価（法法 61 の 11、61 の 12）や繰越欠損金の連結納税への持込みを認めないことといった個別の規定により、一定程度その防止を図ることができると考えられます。しかしながら、連結納税制度の仕組みを利用したり、あるいは、連結納税制度と単体納税制度の違いを利用した租税回避行為については、これらに止まらず、その行為の形態や方法が相当に多様なものとなると考えられることから、これに適正な課税を行うことができるように包括的な租税回避防止規定が

(21) 『平成 14 年版改正税法のすべて』370 頁（大蔵財務協会、2002）。

設けられました（法法 132 の 3。）」

平成 18 年の改正で、法人税法 132 条等により行為計算を否認して増額更正処分等を行った場合に生ずる経済的・二重課税等を考慮して、対応的調整に途を開くための規定が設けられた⁽²²⁾。

2 規定の趣旨

金子宏教授は、法人税法 132 条等の規定の目的を「同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社またはその関係者の租税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、租税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正または決定を行う権限を税務署長に認めるものである。」と述べられている⁽²³⁾。

また、裁判例では、「同族会社の行為計算否認の規定は、いわゆる同族会社は、首脳者又は少数の株主若しくは社員が多数の議決権を有する会社であり、比較的利害を同一にしているこれらの者の意思によって会社の行為又は計算を自由にするのができ会社と個人を通じて租税負担を不当に軽減することも容易であるから、課税の公平を期するために設けられたものである。」と判示している⁽²⁴⁾。

以上より、同族会社の場合には、会社の意思決定が一部の株主の意図により左右されるので、租税回避行為を容易になしうることから、法人税法 132 条は、課税の公平を期するための措置であるといえることができる。

3 行為計算の否認の意味

法人税法 132 条等による行為計算の否認とは、課税庁が現実に行われた行為計算を想定される通常の行為計算に引き直して課税することとされている。

(22) 金子・前掲注 (13) 878 頁。

(23) 金子・前掲注 (13) 403 頁。

(24) 東京高判昭和 34・11・17 行裁例集 1092 頁。

る。すなわち、行為計算の否認は、税法の適用の対象となる事実につき、納税者が実際に行った事実そのものを、想定され仮定された別の事実置き換えることであり、この置き換えを通して、納税者が実際に行った事実のもとでは課税の対象とはならなかったものを、遡及的に課税の対象に取り込むことを意味する。したがって、行為計算の否認は、いわば事後的に立法の補充作用を行うものといつてよい⁽²⁵⁾。

そして、法人税法 132 条等により否認される行為計算は、あくまでも私法上は有効な法律行為であり、私法上も無効な偽装行為（典型的には通謀虚偽表示）とは区別される。

第 2 節 課税要件

1 行為者

法人税法 132 条等の文言上の課税要件の 1 つは、問題の行為が「同族会社等の行為又は計算」であることである。

所得税法 157 条及び相続税法 64 条のいずれにおいても、課税庁が容認し得るか否かを判断すべき対象は、同族会社の行為や計算そのものであって、同族会社と関係のある個人の行為や計算ではない。この点に関して、田中治教授は、「法は、行為計算の否認に起因して個人に対して課税処分を行う場合においてすら、個人の行為計算そのものを否認の対象とするのではなく、同族会社の行為計算を否認の対象とする。それは、置き換えるべき行為計算の客観性、合理性を担保するため求められる経済合理性は、会社にしか強制しえないと考えられるからであろう。行為計算否認規定の適用においては、法は、個人の行為や計算について経済合理性を求めているものではない、といつてよい。」と述べられている⁽²⁶⁾。

(25) 田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学 546 号 185 頁 (2001)。

(26) 田中・前掲注 (25) 191 頁。

2 「不当」の意味

文言上の2つ目の要件は、租税負担を「不当に減少させる結果」となる行為計算である。この規範的要件について裁判例では、「非同族会社ではなしえないような行為計算、すなわち同族会社なるがゆえに容易になしうる行為計算」と解する傾向と、「純経済人の行為として不合理又は不自然な行為計算」と解する傾向が見られるが、近時の裁判例では後者と解する傾向が強い。東京地方裁判所平成17年7月28日判決（未公刊）では、「法人税の負担の減少が『不当』と評価されるか否かは、専ら経済的・実質の見地において、当該行為又は計算が通常の経済人の行為又は計算として不合理、不自然なもの認められるかどうかを基準として判断すべきである。」と判示している。

金子宏教授は、具体的事件の解決にとってはどちらの考え方をとつても大きな違いは生じないであろうが、抽象的な基準としては後者の考え方をとるべきであるとした上で、さらに、「行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で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場合のみでなく、独立・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とは異なっている場合をも含む、と解するのが妥当であろう。したがって、否認の要件としては、経済的合理性を欠いた行為または計算の結果として税負担が減少すれば十分であつて、租税回避の意図ないし税負担を減少させる意図が存在することは必要ではないと解される。」と述べられている⁽²⁷⁾。

また、清永敬次教授は、「同族会社等の否認規定にいう『不当な』税負担の減少とは、(中略)問題となる行為計算に個別的な経済的合理性があるか否かを問題としている」と指摘され、裁判例は、同規定により否認されるべき同族会社等の行為計算を「不合理又は不自然」な行為計算と理解し、この不合理・不自然な行為計算とは、「通常でない行為計算」でかつ「個別的な経済合理性」を欠く行為計算を指すことから、裁判例で一般にいう不合理・不自然

(27) 金子・前掲注(13) 404頁、405頁。

な行為計算には、必ずしも同じものでない二つの要素が含まれていると述べられている⁽²⁸⁾。

法人税法 132 条等の「不当性」の判断基準については、従来から議論がなされてきたところであり、昭和 36 年の税制調査会でも議論されたが、「にわかには適当な表現を見出し得ないし、画一的な線を引くことも適当でないから、やはり具体的事案ごとに判断すべきものであって、それについて異議があれば最終的には裁判所において審判されるところにゆだねるという性質のものである」と結論付けている⁽²⁹⁾。

第 3 節 小括

租税回避として否認される取引行為を目的、手段、内容及び租税負担を減少させるという結果に分けて、法人税法 132 条等の着眼点を検討すると、次のとおりである。

法人税法 132 条等では、租税負担を「不当に減少させる結果」となる行為計算が否認の対象とされている。しかし、「不当」という概括的な文言を用いていることから、課税要件事実が必ずしも一義的に確定できない。そこで、近時の裁判例を考察すると、租税負担を「不当に減少させる結果」となる行為計算とは、純経済人として「不合理又は不自然」なものと解されている。「不合理又は不自然」とは、手段として「通常でなく」、内容として「経済合理性を欠く」ことを指すと解されている。したがって、法人税法 132 条等は、目的を除く手段、内容及び結果に着目しているといえる。

以上の理解をもとに、次章においては主要諸外国の立法例等を考察し、法人税法 132 条等の課税要件のあるべき姿を考えていくこととする。

(28) 清永敬次「検証 租税回避行為の否認」税研 79 号 71 頁 (1998)。

(29) 昭和 36 年 7 月 5 日付答申「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）の説明書である「国税通則法の制定に関する答申の説明」18 頁。

第3章 主要諸外国における一般的否認規定等

本章では、主要諸外国における租税回避の一般的否認規定（General Anti-Avoidance Rule）及びその草案等について考察する。わが国の同族会社等の行為計算否認規定のあり方を考える上での参考にするためである。

本章で取り上げる主要国の租税制度は、各国それぞれの歴史があり、一様ではない。一概に租税回避に対する対応といっても、国により事情は異なり、その対応は多様である。しかし、租税回避に対して個別否認規定のみに依拠せず、一般的否認規定により対処する国々がある。

そこで、一般的否認規定の存する国々が、容認できる取引行為と容認できない取引行為の区別を、取引行為のどこに着目し、どのように法令に反映させているか、これらの点を中心に考察する。

第1節 ドイツ

1 法の濫用

シビル・ロー諸国（ドイツ、フランス、オランダ、スイス等）における「法の濫用」の概念は、租税法規又はその解釈に拡張されている⁽³⁰⁾。私法において濫用の理論の根拠は他人の権利の保護であるが、租税の分野では所得稼得活動を行うために選択する法形式を利用する納税者の自由に対して国の利益を保護するために用いられる⁽³¹⁾。それゆえ、納税者はあらゆる取引を行う権利を有するが、租税負担を回避又は軽減するためにのみその権利を行使する場合には、「法の濫用」が適用され、当該取引の法形式は否認される。

(30) フランスでもドイツと同様に、租税回避に法の濫用の法理が適用される。この法の濫用に対する租税法上の対抗規定は、Livres des Procédures Fiscales の L. 64 条に定められており、その取引が契約書又はその他のあらゆる法律文書の形で締結されていても、利益や所得を隠蔽するような契約条項は、課税庁に対して効力を生じないこととされている（1987年 OECD 報告書，p30, para53）。

(31) 本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』118頁（大蔵財務協会、2005）。

この法の濫用という概念は、伝統的なコモン・ロー思想と対峙するが、租税負担を減少させるように計画された様々な人為的取引に対処するという意味においては、事業目的テスト（Business Purpose Test）と共通点があるという指摘もある⁽³²⁾。

2 一般的否認規定の内容

ドイツでは、租税回避に対して、法の濫用の法理が適用される。ドイツ税法上の租税回避に対する一般的否認規定は、租税通則法 42 条に規定されている。この規定の変遷は次のとおりである。

(1) 1919 年租税基本法 5 条

ドイツの一般的否認規定は、1919 年租税基本法 5 条として設けられた。その内容は次のとおりである⁽³³⁾。なお、同条は、内容上の改正を伴うことなく、1931 年租税基本法 10 条に引き継がれた。

第 1 項 民法の形式及び形成可能性の濫用によって、納税義務を回避し、又は軽減することはできない。

第 2 項 第 1 項の規定にいう濫用は、次の各号の要件をすべて満たす場合に、認められる。

- 1 法律が経済的事象、事実及び事情を、これらに相応する法的形成において、課税の対象とする場合に、租税を回避するために、これらに相応しない異常な法形成を選択し、又は法律行為を行うこと
- 2 当該関係の状況及び行為の様式により、経済的事象、事実及び事情に相応する法的形成を選択した場合と経済的に基本的に同じ効果が、当事者に対し達成されること
- 3 選択した方法に伴う法的不利益が、現実には意義を有せず、又はわずかの意義を有するにすぎないこと

(32) Ward and Cullity (1991). “Abuse of Rights and the Business Purpose Test as Applied to Taxing Statutes” Cambridge lectures, p.120.

(33) 清永・前掲注 (5) 104 頁～105 頁。

第3項 濫用が存在する場合は、当該措置は課税にとって意義を有しない。租税は、経済的事象、事実及び事情に相応する法的形成の場合と同じように、これを課す。無効とみなされる措置に基づき納付した租税がある場合は、当該措置を無効と取り扱う決定が確定したときに、申請に基づき、これを還付する。

なお、上記の規定の適用に当たり、判例においては、納税者の租税回避の意図の存在も必要とされていた。

(2) 1934年租税調整法6条

1934年租税調整法の制定に伴い、同法6条に租税回避の一般的否認規定が移された。その内容は次のとおりである⁽³⁴⁾。

第1項 民法の形式及び形成可能性の濫用によって、納税義務を回避し、又は軽減することはできない。

第2項 濫用が認められる場合は、経済的事象、事実及び事情に相応する法的形成の場合と同じように、租税を徴収する。

第3項 無効とみなされる措置に基づき納付した租税がある場合は、第2項の規定により納付すべき金額及び納税義務者の他の未納税額にこれを充当し、かつ、充当をなし得ない範囲においてこれを還付する。無効の最終的確認がなされた翌年が経過した後は、納税義務者は、充当、又は還付を求めることができない。

上記規定に見られる重要な改正点は、1919年租税基本法5条の第2項を削除したことである。その理由は、同条の立法理由によると、「従来の2項は非常に狭く、かつ、煩瑣なものであるので、現実にその適用を著しく困難にしている」というものであった。

(3) 1977年租税通則法42条

1977年に新しい租税通則法が制定されたが、その際、従来の租税調整法6条は若干の修正を加えられて租税通則法42条に引き継がれた。その後、

(34) 清永・前掲注(5)106頁。

2001年租税改正法第8条第9号により同条に第2項が追加された。その内容は次のとおりである。

第1項 租税法律は、法の形成可能性の濫用によってこれを回避することはできない。濫用が存在する場合には、租税請求権は、経済的事実に適合する法的形成がなされた場合と同様に成立する⁽³⁵⁾。

第2項 第1項は、その適用可能性が法律により明文をもって排除されていない場合に適用される。

上記規定に見られる重要な改正点は、1934年租税調整法6条1項の「民法の形成可能性の濫用」という文言が、「法の形成可能性の濫用」と改められ、この結果、「公法」の形成可能性の濫用も否認の対象となったことである。この点も踏まえ、1977年租税通則法42条の立法理由は、次のように述べている⁽³⁶⁾。

「租税回避は、特別規定によって防止され得る。しかし、法が経済的目標を遂行するために提供する種々の形成可能性に直面して、特別規定によっても、すべての回避可能性が把握され得ない。従って租税調整法6条が定めるような一般条項は、どうしても必要なのである。

租税調整法6条は、民法の形式及び形成可能性の濫用のみを取り扱っている。これは狭きに失する。公法の形成可能性もまた、その使用が濫用にあつたことがあり得る。従って新条文においては、法の形成可能性の濫用のみについて定められている。法の形成可能性は、法の形式をも包括している。(中略)各人は、適当な方法で達成する限り、租税上最も自己に有利なように自己の事情を処理してもよい。法の形成可能性の濫用による使用、不相当な使用のみが本条によって把握されている。」

このようなドイツ税法上の租税回避に対する一般的否認規定について、清永敬次教授は、「租税回避は、通常、税法の建前からして、本来課税要件

(35) 金子宏編著「租税判例百選(第三版)」別冊ジュリスト120号228頁(1992)。

(36) 中川一郎「西ドイツの1977年AOの邦訳及び研究(5)(運営委員会)」税法学308・309合併号10頁(1976)。

に該当すべきものと考えられる一定の事実の発生等が認められるにもかかわらず、当事者の私法上等の法的形成の選択を通じて、課税要件の充足が妨げられることによって生ずる。このため、ドイツ法上の租税回避否認の一般規定は、私法上等の法的形成の可能性の利用による租税回避を、否認の対象としている。」と述べられている⁽³⁷⁾。また、同教授は、規定の文言に現われていない租税回避行為の否認の要件について、判例をもとに、①租税回避として納税者の法的形成を否認するためには、納税者の側における租税回避の意図の存在がその要件の1つとされていること、②租税回避の意図も含めて租税回避として否認するための要件が存在することについては、立証責任は税務官庁側にあるというのが、一貫した判例の態度であること、③否認の対象となる法的形成の範囲について、規定の文言から必ずしもはっきりしないが、一般的に、経済的な取引行為に限って否認することができることと解されていることの3点を挙げられている⁽³⁸⁾。

3 小括

以上、ドイツにおける租税回避の一般的否認規定の内容及びその変遷を考察してきたが、租税回避として否認される取引行為を目的、手段、内容及び租税負担を減少させるという結果に分けて、ドイツ税法の課税要件を分析してみると、判例においては納税者の租税回避の意図の存在も必要とされていることから、取引行為のすべての要素が包含されているといえる。その中でも特に、私法上の法形式の濫用という手段を重視しており、法令の文言にもそれが現われている。

(37) 清永・前掲注(5) 111頁。

(38) 清永敬次「西ドイツにおける租税回避行為」日税研論集14号『租税回避行為』159頁～160頁（日本税務研究センター、1990）。

第2節 カナダ

1 一般的否認規定の内容

カナダ税法上の租税回避に対する一般的否認規定は、1988年に創設され、所得税法 245 条と消費税法 (Excise Tax Act) 274 条に規定されている。本稿では所得税法の規定を考察する⁽³⁹⁾。規定を訳出すると、その内容は次のとおりである。

<所得税法 245 条>

ある取引行為が「租税回避取引」である場合には、当該取引（又は当該取引を含む一連の取引）から直接的又は間接的に生じる「租税上の利益」を否認するために、納税者の「租税上の効果」は諸事情を勘案して合理的に決定されるものとする（245 条 2 項）。

以上が、一般的否認規定の中核である。本条の他の項は、用語の定義であり、次のとおりである。

「租税上の利益 (tax benefit)」とは、所得税法により納付すべき税額の減少、回避若しくは繰延べ、又は還付税額の増加をいう。また、「租税上の利益」には、租税条約がなければ所得税法により納付すべき税額の減少、回避若しくは繰延べ、又は還付税額の増加も含まれる（245 条 1 項）。

「租税上の効果 (tax consequences)」とは、所得税法により納税者に課される税額の計算の基礎となる課税所得金額等をいい（245 条 2 項）、租税上の利益が否認された場合の租税上の効果とは、納税者の行った取引行為を無視し、又は当該取引行為を再構成することによって、課税所得金額等を決定することを意味する（245 条 5 項）。

「租税回避取引 (avoidance transaction)」として否認の対象となる取引行為とは、次の 2 つの要件、すなわち、①かつ②を満たすものをいう。

① 取引行為が一義的に租税上の利益を得る以外の正当な目的に基づき行

(39) 消費税法の一般的否認規定における定義や否認の着眼点は、所得税法の一般的否認規定とほぼ同様である。

われたと認められる場合を除き、当該取引行為により直接的又は間接的に租税上の利益が生じること。なお、一連の取引行為の一部の取引により直接的又は間接的に租税上の利益が生じることにも含まれる（245 条 3 項 (a) (b)）。

- ② 取引行為により所得税法又は租税条約などが、直接的又は間接的に、悪用又は濫用される結果となること（245 条 4 項 (a) (b)）。

一般的否認規定の立法過程においては、許容されない濫用的な行為と許容される合法的な行為を区別するために、2 つのアプローチが考えられたという⁽⁴⁰⁾。1 つは、「人為的な取引テスト」であり、もう 1 つは、「主目的テスト」である。前者は、概念が明確でなく、潜在的に悪意のない取引をも包含する可能性があることから、問題があるとされ、最終的には後者により租税回避行為を捕捉することとされた。また、一連の取引行為を視野に入れた規定振りは、段階取引（step transaction）を考慮したものである⁽⁴¹⁾。

カナダの一般的否認規定における「主目的テスト」は、納税者の意図ではなく、取引行為の目的に焦点を当て、客観的な分析を行おうとするものである⁽⁴²⁾。

なお、「取引行為により所得税法又は租税条約などが、直接的又は間接的に、悪用又は濫用される結果となること」の判断基準は法令上明らかではないが、2005 年 10 月に一般的否認規定を適用した事件の初めての最高裁判決が 2 件同時にあり、その中で、①納税者が法令の防止しようとする結果を達成するために当該法令を適用すること、②取引が租税法規の基礎をなす原則を破ること、③取引が特別な租税回避防止規定の趣旨又は目的を

(40) Tax Law Review Committee (1997). “Tax Avoidance”, p19.

(41) Harry Erlichman (2002). “Tax Avoidance in Canada: The General Anti-Avoidance Rule” Irwin Law Inc., p6.

(42) See supra note (40), p19, (41), p30.

覆すような態様で仕組まれていること、の3つの判断基準を示した⁽⁴³⁾。

2 一般的否認規定の運用

一般的否認規定は、最後の手段として適用することとされている。したがって、租税回避に対する最前線の防御として、個別の租税回避否認規定の制定は続けられている⁽⁴⁴⁾。カナダ歳入庁は、一般的否認規定を濫用的な租税回避にのみ適用することを確認し、一般的否認規定が適用されるか否かについて取引事例に基づき解説した information circular を発行している⁽⁴⁵⁾。

カナダでは、一般的否認規定の適用の一貫性を担保するために、カナダ国税庁の本部に委員会が設置され、この委員会で一般的否認規定の発動が決定される。すなわち、一般的否認規定の発動は本庁の一元管理である。委員会は財務省、法務省、国税庁の職員から構成されている。カナダ国税庁の2005年7月29日の発表では、2004年7月31日の時点で、委員会が審査した件数は延べ620件で、主位的適用となった件数は171件、予備的適用となった件数は214件、不適用となった件数は235件である⁽⁴⁶⁾。

また、カナダ国税庁は一般的否認規定の適用に関するアドバンス・ルーリングを行っている。

3 小括

以上、カナダにおける租税回避の一般的否認規定の内容及び運用を考察してきたが、租税回避として否認される取引行為を目的、手段、内容及び租税負担を減少させるという結果に分けて、カナダ税法の課税要件を分析してみると、次のようなことがいえる。

まず租税回避を広く捉え、取引行為のうち租税上の利益を得ることを目的

(43) Canada Trustco Mortgage Co. v. R., 2005 DTC 5523 (SCC).

(44) See supra note (40), p19.

(45) Canada Customs and Revenue Agency (1988, 1990). "information circular88-2".

(46) <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/itnews-32/itnews-32-e.html> 参照。

とするもの拾い出し、次に「租税目的以外の正当な理由がなく、かつ、税法の規定を悪用又は濫用する取引行為」を税法上の許容されない行為として否認の対象としており、取引行為のすべての要素を包含しているが、特に「目的」と「手段（税法規定の悪用又は濫用）」に着目していると見ることができる。

第3節 オーストラリア

1 一般的否認規定（旧法）の内容⁽⁴⁷⁾

オーストラリアの一般的否認規定は、1916年の連邦所得税法の導入時から存在している。したがって、オーストラリアの裁判所は租税回避の否認に対するコモン・ロー法理を発展させる必要はなかったといわれている。1981年までは、1936年所得税賦課法260条に一般的否認規定が設置されていた。この260条では、①所得税の発生の変更、②所得税の支払いの軽減、③租税債務の回避、又は④所得税法の適用の妨害という事由を掲げ、このような行為を意図するいかなる契約、合意又は協定も無効であると規定されていた。260条は、非常に広範囲に及ぶが、容認できる租税回避と容認できない租税回避の区別について何ら指針が与えられていなかった。脱税と租税回避との区別も明らかではない。さらに、260条は契約等を無視する規定であり、租税回避が行われた場合に取引の再構成を認めるものではなかった。

時代とともにこの260条は無力化していった。すなわち、所得税法が2つの明白な選択を提供している場合、納税者が租税上有利な結果を選択する権利を妨げることができないとされ、260条の存在意義に疑問が投げかけられていった。

(47) See supra note (40), p22-23.

2 一般的否認規定（新法）の内容

以上のような状況に鑑み、260条に代わる新しい一般的否認規定が1981年に創設された。新しい一般的否認規定は所得税賦課法のPart IVA（177条A～177条H）に設置されており、非常にボリュームのある条文である。したがって、オーストラリア国税庁が納税者向けに2005年12月に発行した一般的否認規定の手引書⁽⁴⁸⁾を参考にして、新しい一般的否認規定の内容を明らかにする。

177条の立法趣旨は次のように要約できる。すなわち、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と「8つのテスト」により客観的に検証されるならば、課税庁はその「スキーム」を無視又は再構成して、納税者の「租税上の利益」を否認することができる。

「スキーム」とは、契約、合意、協定その他の意思表示を包括する非常に広い概念で定義されており、一連のステップも含まれる（Sec. 177A）。

「租税上の利益」とは、収入もれ、所得控除、キャピタルロス及び外国税額控除により、租税負担の面で納税者が得る利益（すなわち租税負担の減少額）を意味し、例えば、収入もれについての租税上の利益とは、「スキームが行われていなければ、その年度の納税者の収入が課税所得に含まれることになるにもかかわらず、その年度の課税所得に含まれていない金額」と定義され、所得控除についての租税上の利益とは、「スキームが行われていなければ、その年度の納税者の収入から控除されないことになるにもかかわらず、その年度の収入から控除される金額」と定義されている（Sec. 177C）。

「8つのテスト」とは、納税者の行ったスキームが租税利益を得ることを唯一又は主目的とするか否かを客観的に判断するための目的テストを意味する。具体的には次の項目について検証される（Sec. 177D）。

- ① 当該スキームが行われた方法（態様）
- ② 当該スキームの形式と実質

(48) Australian Taxation Office (2005) “Part IVA: the general anti-avoidance rule for income tax”

- ③ 当該スキームが行われた時期及び期間
- ④ 当該スキームによって達成され得る所得税賦課法の結果
- ⑤ 当該スキームによって、納税者に生じた、生じうる又は合理的に生じると見込まれるあらゆる財務ポジションの変化
- ⑥ 当該スキームによって、納税者と関係を持つ又は持っていた関連者に対して、生じた、生じうる又は合理的に生じると見込まれるあらゆる財務ポジションの変化
- ⑦ 当該スキームを行った納税者又は関連者が得た他のあらゆる成果
- ⑧ 納税者と関連者との関係の性質

以上のことから言えることは、オーストラリアの一般的否認規定は、納税者の行為の形態や内容を客観的に検証して、その行為が租税上の利益（すなわち租税負担の減少・排除）以外の目的がなければ、税法上その行為を否認するというものである。

オーストラリア国税庁が発行した一般的否認規定の手引書には、調査における着眼点が記載されており、概要は次のとおりである。

まず、スキームが存在し、そのスキームが租税上の利益を得るためでなければ利用されないものであるかどうかが出発点になる。

次に、目的テストが行われ、①スキームがどのように実行されたのか。方法、形式及び時期を検証し、②スキームの結果、すなわち、スキームによる租税上の効果や財務上の変化をみて、何が変化したのかを検証し、③取引当事者間の人的・資本的關係を検証する。目的テストとは、納税者の意図ではなく、行為の手段及び内容を客観的に検証するものである⁽⁴⁹⁾。

なお、一般的否認規定の適用に当たっては、実業家、専門家、上級の税務職員で構成される委員会に諮り、一般的否認規定の発動の可否を決定している。また、カナダと同様に、一般的否認既定の適用に関するアドバンス・ルーリングを行っている。

(49) See supra note (48), p1.

3 小括

以上、オーストラリアにおける租税回避の一般的否認規定の内容及び運用を考察してきたが、租税回避として否認される取引行為を目的、手段、内容及び租税負担を減少させるという結果に分けて、オーストラリア税法の課税要件を分析してみると、次のようなことがいえる。

まず租税回避を広く捉え、取引行為のうち租税上の利益を得ることを目的とするもの拾い出し、次に「租税上の利益を得ることが唯一又は主目的である行為」を否認の対象として、手段（スキームの形態）、内容及び結果に係る8つの検証項目を法令に掲げて、これらを総合勘案して否認の対象となる取引行為か否かを判定することとしている。

すなわち、取引行為の目的の正当性が否認のメルクマールであり、その目的の正当性の有無は、取引当事者の意図という主観的な要素で判断するのではなく、取引行為の手段及び内容を客観的に分析した上での結論をもって判断しようとするものである。

第4節 イギリス

1 司法の対応

イギリスにおける税法解釈の基本姿勢は、厳格な租税法主義に基づくものである。租税回避は合法とされ、違法行為である脱税とは厳密に区別されている。イギリスには、租税回避に対する一般的否認規定が存在しないため、租税回避を否認するためには、原則として個別否認規定によることとなる。そのような個別否認規定がない場合、歳入庁又は裁判所は、納税者が行った私法行為を課税上否認することはできない⁽⁵⁰⁾。この基本的思考が判例上最もよく現われたものが、1935年のWestminster判決であるといわれている。

租税回避に対する伝統的な対応を確立したWestminster判決では、当事者

(50) 渡辺徹也「英国判例における実質課税原則の変遷」税法学503号5頁～7頁(1992)。

の法律行為が真正に成立している限り、課税上もそれを認めるという対応をとった。すなわち、同判決によれば、当事者が意図したとおりの法律行為が真正に成立している限り、たとえその目的とするところが租税の回避又は軽減であったとしても、課税庁及び裁判所はそれを否認することはできないのである⁽⁵¹⁾。

かかる Westminster 判決に基づく伝統的対応は、その後課税逃れの横行を許す結果となった。このような状況の中で、半世紀近い年月を経た 1981 年に Ramsay 事件の貴族院判決が下された。後に「Ramsay 原則」という名前の由来となった判決である。Ramsay 原則とは、「租税回避計画におけるそれぞれの取引自体は真正に成立しているにもかかわらず、取引を全体として考察し、該当する制定法を適用するという方法」である⁽⁵²⁾。渡辺徹也教授は、近時の裁判例から「Ramsay 原則の中味が、税法における目的論的解釈である」とされる⁽⁵³⁾。

この Ramsay 原則は、その後幾多の判例を重ね、その射程範囲を拡張又は縮小する判決、あるいは適用を否定する判決が下されてきた⁽⁵⁴⁾。近時のイギリスの判例をみると、Ramsay 原則の射程範囲は少なからず限定されており⁽⁵⁵⁾、複雑高度化する租税回避に対する万能な判例法理というわけではないといえる。

(51) 渡辺・前掲注 (50)、12 頁。

(52) 渡辺徹也「イギリスにおける最近の租税回避事件と Ramsay 原則の動向」税法学 553 号 222 頁 (2005)。

(53) 渡辺・前掲注 (52)、252 頁。

(54) Westminster 判決、Ramsay 判決及びその後のイギリスの重要判例については、渡辺徹也教授が詳細に判例を分析されている。渡辺・前掲注 (50)、前掲注 (52)、渡辺徹也「租税回避否認原則に関する一考察 (1) (2)」民商法雑誌 111 巻第 1 号、第 2 号 (1994)。

(55) アメリカの Gregory 判決は Ramsay 判決に影響を与えたといわれているが、アメリカの事業目的法理をイギリスに導入することに関して、イギリス学界の第一人者である Tiley 教授は、アメリカの事業目的法理の内容が曖昧であること、さらにアメリカでは、Scalia 最高裁判事を代表とする文言主義 (literalism) が台頭してきていること等を理由に、強く反対している。John Tiley. (2004). “Tax Avoidance Jurisprudence as Normal Law” British Tax Review at 326.

2 一般的否認規定の導入議論

以上のような司法における対応の限界から、イギリスの一般的否認規定の導入議論が始まった。1997年11月にThe Institute for Fiscal Studies⁽⁵⁶⁾のTax Law Review Committee⁽⁵⁷⁾が「Tax Avoidance (租税回避)」と題するレポートを発出した。このレポートは、租税回避に対するイギリスの対応と諸外国の対応を比較分析し、租税回避に対する一般的否認規定のたたき台を提示するものであった。このレポートを受ける形で、イギリス大蔵大臣は一般的否認規定の導入の可能性を当時のInland Revenue (内国歳入庁)に命じて調査させた。そして、1998年10月にInland Revenueは、「A General Anti-avoidance Rule for Direct Taxes (直接税に係る一般的租税回避否認規定)」と題するコンサルテーション・ペーパーを公表し、一般的否認規定の骨子を提示して世間に広く意見を求めた。

その結果、一般的否認規定の骨子に対しては、許容される取引行為か否かの境界が明確でない、クリアランス手続が十分でないといった批判が各界から寄せられ⁽⁵⁸⁾、一般的否認規定の導入は見送られた。

このコンサルテーション・ペーパーの概要は次のとおりである。

(1) 一般的否認規定の意義

一般的否認規定は、法令が租税回避とみなす特定の取引行為に対して、そのような取引行為を無視するか、又は「通常の」商業取引に引き直して、適切な租税上の結果をもたらすようにするものである。

(2) 一般的否認規定の目的

法人の租税回避を防止すること、又はそのような租税回避に対抗するこ

(56) The Institute for Fiscal Studiesは、政府から独立した研究機関である。

(57) 1994年に設置された税制調査委員会であり、産業界、裁判官、大学教授、会計士など40名程度のメンバーで構成されている。

(58) Tax Law Review Committee. (1999). "A General Anti-Avoidance Rule for Direct Taxes: A Response to the Inland Revenue's Consultative Document" Catherine Pilkington (1999). "A review of the proposed General Anti-Avoidance Rule (GAAR)"

とを目的とする。

(3) 一般的否認規定の適用対象者

当初は、法人に限定する。すなわち、法人が納税義務者となる法人税、石油収入税、所得税が適用対象となる。法人の行為に限定した理由は、法人の租税回避が高額であること、行政の運用面からマネジメントしやすいこと等であるとされている。

(4) 租税回避の定義

法人による租税回避とは、①租税負担の回避、軽減又は繰延べ、②還付税額の受領、増額又は繰上げ受領、③税額控除の取得、増額又は繰上げ取得を意味する。さらに、損失の計上を別の課税年度に変更すること又は損失を別の法人に帰属させることも租税回避に含めることとされている。

(5) 許容されるタックス・プランニング

取引行為が許容できるタックス・プランニングである限り、一般的否認規定は適用されない。許容されるタックス・プランニングとは、租税法規の立法趣旨に反しない方法で租税を回避する行為をいい、具体的には、①取引行為の目的が租税法規により与えられた特典を利用するものであり、又は②取引行為が個別の租税回避防止規定から明確に除かれるものである行為をいう。

(6) 適用要件（目的テスト）

法人の取引行為（複数のステップからなる複合取引を含む）が、①唯一の目的が租税回避である場合、②主目的が租税回避である場合、③主目的の1つが租税回避である場合に、一般的否認規定は適用される。この目的テストに当たっては、①取引行為によって生じた権利と義務を含む法的形式、②取引行為の経済的及び商業的な実質、③取引行為の各ステップが行われた時期及び期間、④取引行為による取引当事者の財務上の変化、⑤一般的否認規定が適用されない場合に取引行為がもたらす租税上の結果、を考慮しなければならないものとする。

(7) 立証責任

許容されるタックス・プランニングであることを立証するのは、納税者とする。一方で、ある取引行為が一般的否認規定の適用対象となることを立証するのは、内国歳入庁とする。

(8) 執行面での運用

一般的否認規定は、一貫性のある運用が求められることから、内国歳入庁に委員会を設置し、この委員会を通じて規定の発動を決定する。調査官の一存で一般的否認規定を適用することはできない。

3 最近の動向

上記の一般的否認規定の創設は見送られたが、イギリスは2004年に租税回避スキームを販売するプロモーターとそのスキームを利用する納税者に対して、情報開示を課す立法を制定した。

なお、イギリスにおいて一般的否認規定の議論は完全に消滅したわけではないようである。2005年7月にスコットランド会計士協会(The Institute of Chartered Accountants of Scotland)が大蔵大臣宛に書簡を送り、現行の複雑な租税回避の個別否認規定を廃止して税制を簡素化し、その代替措置として一般的否認規定を導入することを進言した⁽⁵⁹⁾。また、2006年1月に下院の大蔵委員会(House of Commons, Treasury Committee)が発出した“The 2005 Pre-Budget Report”には、「財務省は、一般的否認規定を導入する意思が現在あるの否かを表明すべきである」との記述があり、今後の動向が注目される。

4 小括

1998年のコンサルテーション・ペーパーでは、まず租税回避を広く捉え、次にその中から許容されるタックス・プランニングを除き、その上で事業目的テストを行い、否認の対象となる取引行為を絞り込もうとするものであった。

(59) http://www.icas.org.uk/site/cms/download/tax_isittimefora_gaar_20050705.pdf 参照。なお、スコットランド会計士協会は、1998年の一般否認規定の草案に対して、当時は反対意見を表明していた。

租税回避として否認される取引行為を目的、手段、内容及び租税負担を減少させるという結果に分けて、イギリスにおける一般的否認規定の草案の課税要件を考察してみると、取引行為の目的（納税者の意図ではない）を客観的に分析することに重点が置かれているものであったといえる。

なお、一般的否認規定の草案における目的テストは、オーストラリアにおける取引行為の正当性を判定するテストに酷似しており、適用の一貫性を担保するために本庁で一元管理することについては、カナダの制度を参考にしたものと思われる。

第5節 アメリカ

1 判例法理の立法化案の変遷

アメリカでは、判例法理である経済実体理論を成文化し、明確化しようとする法案がこれまで何度も提出されているが、未だ立法措置は講じられていない。アメリカにおける税法上許容されない取引行為とは、何を基準に判断するのか、アメリカの議論をその歴史に沿って考察する。

(1) 2000年の財務省提案（クリントン政権下）

財務省は2000年2月に発出した「General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2001 Revenue Proposals」の中で、法人向けタックスシェルター（Corporate Tax Shelter）の対策の1つとして、経済実体理論に基づく包括的な租税回避否認規定の導入を提案した。この提案は、前年の政府提案及び財務省提案、さらにタックスシェルター白書⁽⁶⁰⁾での分析を踏まえたものである⁽⁶¹⁾。判例法理である経済実体理論を立法化

(60) Department of the Treasury (1999), "The Problem of Corporate Tax Shelters - Discussion, Analysis and Legislative Proposals".

(61) なお、その後の財務省提案（いわゆるグリーンペーパー）では、FY. 2002から本年に発出された FY. 2007 の提案に至るまで、経済実体理論の成文化について言及したものはなく、この問題は政治マターとして毎年法案が提出されている。

する理由及びその内容については次のとおりである⁽⁶²⁾。

イ 改正の理由（要旨）

(イ) 法人向けタックスシールドの急増

取引自体に、合理的に予想される税引前利益や損失のリスクが全く又はほとんどない、単なる租税上の利益（tax benefits）を受けるための取引といえる法人向けタックスシールドが急増している。納税者やそのアドバイザーは、税法の文言解釈により租税上の利益を手に入れ、課税逃れを行っている。

(ロ) 個別立法による対応の限界

タックスシールドは多様であり様々な税法規定を駆使することから、個々の規定を改正することは不可能である。また、特定のタックスシールドのための個別立法は、納税者やプロモーターに報酬を与え続ける事後的なアプローチでしかなく、税法を複雑にするだけで、予期せぬ取引を防止することはできない。

(ハ) 訴訟による解決の問題点

訴訟による解決は、コスト的にも時間的にも非効率であり、タックスシールドを防止するための事後的手段でしかない。また、判例法理の適用に関して裁判所ごとに判断が分かれている。

(ニ) 経済実体理論の成文化による立法的解決の必要性

法人向けタックスシールドに適切に対処するためには、経済実体理論の成文化による立法的解決が必要である。経済実体理論は、濫用的な取引から得る租税上の利益を否認するために使われる最も客観的な判例法理であり、納税者及び IRS によって最も容易に、客観的に、かつ一貫して適用される判例法理である。

ロ 税制改正法案

改正法案の趣旨は経済実体理論の成文化と明確化であり、その内容は

(62) Department of the Treasury (2000), “General Explanations of the Administration’s Fiscal Year 2001 Revenue Proposals”, p124-126.

「租税回避取引 (tax avoidance transaction)」及び「一定の金融取引」から得られる「租税上の利益 (tax benefits)」を否認するというものである。この「租税上の利益」とは、租税負担の軽減、排除、回避又は繰延べ、あるいは還付金の増加を意味するが、議会の目的にかなう明確に予期された課税上の恩典は除かれる⁽⁶³⁾。改正法案の詳細は次のとおりである。

(イ) 租税回避取引から得られる租税上の利益の否認

租税回避取引とは、取引から得られると合理的に予測される税引前利益（外国税額を経費及び取引費用として考慮した後に現在価値ベースで計算された金額をいう。）が、当該取引から得られると合理的に予測される租税上の利益のネットの金額（当該取引から生じる納税義務を超過する租税上の利益で、現在価値ベースで計算された金額をいう⁽⁶⁴⁾。）に比べてごく僅か (insignificant) なあらゆる取引をいう。このような租税回避取引から得られる租税上の利益は否認される。

(ロ) 金融取引から得られる租税上の利益の否認

金融取引に関しては、資金の提供を受ける納税者の租税上の利益の現在価値が、資金提供者の税引前利益又は収益の現在価値を著しく上回る場合に、当該納税者の租税上の利益が否認される。

(ハ) その他

取引開始前に納税者に経済的に生じた損失は否定しない。また、営業、事業、利益を追求する活動又は所得創造を目的とする活動に関連して行われる取引であれば、個人に対しても上記 (イ) 及び (ロ) は適用される。さらに、この改正法案は既存の判例法理を変更するものではないとし、改正法案の実行に必要なレギュレーションを制定することができるものとする。

(63) 前掲注 (62)、p157.

(64) すなわち、租税上の利益のネットの金額 (net tax benefits) とは「連邦所得税の純軽減額」である。このように意味を解すればわかりやすい。

ハ 財務省案の考察

財務省の改正法案を要約すれば、取引の税引前利益と連邦所得税の純軽減額とを現在価値ベースで比較して、前者が後者に比して僅かな場合（例えば、取引の利益はほとんどないのに税務上の所得控除額は多額な場合）であれば、その取引により納税者の経済的なポジションは何ら変化していないので、そのような取引は真正な取引とはいえず租税回避取引として否認するというものである。これは、一般的に認識されている経済実体理論の2要件のうち、客観的要件（すなわち、納税者の経済的ポジションに何ら意味ある変化がない取引に係る租税上の利益の否認）を成文化しようとするものである。

この財務省の改正法案で重要なことは、判例法理である経済実体理論の立法化といいつつも、判例法理でいうところの2要件のうち主観的要件（租税目的以外の事業目的：business purpose）については租税回避取引の定義に盛り込んでいないということである。この点について財務省は、主観的要件はあくまでも「主観的であり、納税者に上手く操作される可能性がある⁽⁶⁵⁾」として排除している。

以上の財務省案については、主観的要件を欠いており判例法理を適切に反映していないこと、利益の生じない取引ということだけで租税上の利益が否認される可能性があること、合理的に予測される税引前利益の解釈が不明確であること、といった批判が寄せられた⁽⁶⁶⁾。

(2) 2001年から2004年までの法案（ブッシュ政権下）

上述した財務省提案に対する批判にも応え、さらに判例理論の統一を図ろうとする法案が2001年から2004年まで毎年提出されてきた⁽⁶⁷⁾。これら

(65) 前掲注(62), p97.

(66) New York State Bar Association Tax Section, “Treasury’s Proposals to Codify the Economic Substance Doctrine”, (2000 TNT 157-41).

(67) 1999年にもDogget民主党下院議員によりAbusive Tax Shelter Shutdown Act of 1999 (H. R. 2255)が提出され、この法案に対しては1999年のタックスシェルター白書の中で分析が行われている。

の法案に共通し、かつ、2000年の財務省提案と明らかに異なる点は、経済実体の定義である。これらの法案では、「経済実体を有する取引」とは、①当該取引により、納税者の経済的ポジションが意味ある態様で変化し、かつ、②当該取引を行うに当たり、納税者が相当程度 (substantial) の租税以外の目的を有し、かつ、当該取引が当該目的を達成するための合理的な手段であるものとしている。つまり、①の客観的要件と②の主観的要件の両方を満たすことが経済実体を有する取引の要件となる。このように、これらの法案は、財務省提案が主観的要件を欠いており判例法理を適切に反映していないとする批判に応えたものとなっている。

こうした法案に対し、ブッシュ政権、財務省高官及びIRS高官は経済実体理論の立法化に慎重な姿勢を示してきた。その理由の1つは規制対象取引が広がりすぎることへの懸念である⁽⁶⁸⁾。

(3) 2005年の両院合同課税委員会 (Joint Committee on Taxation) の提案

両院合同課税委員会 (Joint Committee on Taxation) は濫用的な取引と正当な取引との区分が困難であるとの見解から、実定法での対応よりも手

2001年以降の主な法案は次のとおりであり、これらの法案の中に「経済実体理論の明確化」が盛り込まれている。Abusive Tax Shelter Shutdown Act of 2001 (H.R. 2520)、American Competitiveness Act of 2002 (H.R. 5095)、Charity Aid Recovery and Empowerment Act of 2003 (S. 476)、Tax Shelter Transparency and Enforcement Act (S. 1072)、Jobs and Growth Tax Relief Reconciliation Act of 2003 (S. 1054)、Jumpstart Our Business Strength Act (S. 1637) , 2004.

2003年及び2004年の法案は同じ内容であり、それが2005年の法案に受け継がれている。

- (68) ブッシュ政権は法案に内在する問題の複雑さに懸念を表明し、また、財務省の Assistant Secretary である Olson は、立法化により、①判例法理が硬直化し、柔軟性がなくなる (more wooden and less flexible)、②適用対象が拡大するとともに判例法理の及ぶ範囲が狭くなる (both too broad and too narrow)、③IRSの執行が複雑になり、調査がスムーズにいかなくなる可能性 (potential to slow IRS audits) を反対理由としてあげている。Samuel Thompson, "Coming in from the 'cold': The Case for ESD Codification" (2003 TNT 102-33) .

さらに、IRSの首席法律顧問である Korb は、経済実体は事実が重視されるもので、ケース・バイ・ケースで判断すべきであるとし、立法化に反対している。Kenney Allen, "Korb Speculates on Codification of Economic Substance Doctrine", (2004 TNT 217-2).

続面での対応（情報申告・罰則の強化）を選考してきた。しかし、2005年1月に経済実体理論の適用対象取引を限定し、かつ明確化することで、立法化により規制対象取引が拡大するという各界の批判に応える新しい提案を発表した⁽⁶⁹⁾。この報告書の概要は次のとおりである。

イ 経済実体理論の成文化の必要性と考え方

注目すべき記述は、「経済実体理論の適用は、裁判所によって著しく異なり (varies considerably)、なかにはこの判例法理の能力 (viability) に疑問を呈する裁判所さえある」とし、「明確性の欠如はこの判例法理の予防的効果を損ね、不公正を生み出しており、近時の罰則強化は潜在的な不公正を増幅している」との指摘である⁽⁷⁰⁾。さらに報告書は、司法の問題に立法が立ち入ることは、①ケースバイケースで紛争を解決する裁判所の柔軟性を阻害する可能性がある、②ルールが広範になりすぎ、これまで問題とされなかったケースにまで裁判所や IRS はこの法理を適用するかもしれないという危惧があるといった各界の批判を考慮している⁽⁷¹⁾。その上で、タックスシェルターの特徴を有する特定の取引形態にしぼり、なおかつ裁判所がこの法理の適用を妥当と判断するものに限定することで、かかる懸念を払拭し、この法理の立法による明確化を図ろうとするものである。

ロ 提案の概要及び考察

適用対象取引 (applicable transactions) につき、裁判所が経済実体理論を適用することが妥当と判断する場合において、①当該適用対象取引により納税者の経済的ポジションが、意味ある態様で変化し、かつ、②当該適用対象取引を行うに当たり、納税者が相当程度の租税以外の目的を有するときは、当該適用対象取引は経済実体を有するものとする。

(69) Joint Committee on Taxation, “Options to Improve Tax Compliance and Reform Tax Expenditures”, (JCS-02-05, 2005), p14-30.

(70) 前掲注 (69), p20.

(71) 前掲注 (69), p20-21.

この提案が 2001 年から 2004 年までの法案と異なるのは、②の主観的要件（租税目的以外の事業目的）の分析に当たり、「当該取引が租税以外の目的を達成するための合理的な手段である」という要件が削除されていることである⁽⁷²⁾。

適用対象取引として掲げられた 6 つの取引は、初期の判例が扱った取引⁽⁷³⁾、エンロンレポートに含まれる取引、あるいは ACM Partnership 事件で問題となった取引などである。

法律案に掲げられた 6 つの取引以外はレギュレーションで規定することとされている。仮にレギュレーションで取引を規定するならばその数は相当数にのぼると思われる⁽⁷⁴⁾が、この提案の意義は、適用対象取引を限定的に列挙し、経済実体理論が適用される取引の範囲が拡大することに歯止めをかけ、濫用的な取引と正当な取引との峻別を試みた点にあると考えられる。

(72) 報告書の記述ではその意図が分かりにくいですが、引用している判例が ACM Partnership 事件判決であることから推察すると、つまり、租税回避取引の中に租税以外に目的のある独立した活動がある場合に、裁判所が、当該取引を分割して租税回避目的しかない部分を明らかにすることで、その取引全体の租税上の利益を否認することに歯止めをかける主旨である。ACM Partnership 事件判決では、租税回避とは無関係の取引も一連の取引の中に含まれていたが、裁判所は取引を分割して租税回避目的しかない部分を明らかにすることで、その取引全体の租税上の利益を否認している。

この点に関しては、2001 年から 2004 年の法案及びその後の 2005 年の法案では、ACM Partnership 事件判決を支持しているが、両院合同課税委員会の提案では各界の意見を考慮して、修正に及んだものと考えられる。

なお、報告書の原文は次のとおりである。「The proposal retains the present-law ability of the courts to bifurcate a transaction in which independent activities with nontax objectives are combined with an unrelated item having only tax-avoidance objectives in order to disallow the tax benefits of the overall transaction.」

(73) 法律案では、「納税者が損失のリスクを実質的に減少させる相殺ポジションを有し、かつ、当該ポジションの課税上の取扱いの違いにより租税上の利益 (tax benefits) が生じる取引」と規定されており、Knetsch 事件判決 (1960 年) や Goldstein 事件判決 (1966 年) などを考慮していることが説明されている。

(74) Listed Transaction として、IRS が公表している租税回避取引 (約 30) のほとんどが対象になるのではないかと考えられる。

2 2005年の法案 (Tax Relief Act of 2005, S. 2020)

2005年11月に上院で可決されたS. 2020法案 (Tax Relief Act of 2005) の511条では、経済実体理論の明確化等が規定されるとともに、512条では「経済実体のない取引」による過少申告に対して40%のペナルティ(当該取引が十分に開示されている場合には20%)を課すこと等が規定され、さらに513条では「経済実体のない取引」による過少申告に係る利子は所得控除できないことが規定されている⁽⁷⁵⁾。

511条「経済実体理論の明確化」は、2005年1月に両院合同課税委員会が提案した適用対象取引の限定による規制対象の拡大を防止するという提案を受け入れず、法案自体は2003年及び2004年に上院が可決した法案⁽⁷⁶⁾と同一内容のものである。

この経済実体理論の立法化等に伴う増税額は相当な金額に上り⁽⁷⁷⁾、また政治的な背景もあり⁽⁷⁸⁾、経済実体理論の立法化は難しい状況にある。

しかしながら、今日の米国における租税回避の否認の論理を知ることは、わが国の租税回避への対応、とりわけ同族会社等の行為計算否認規定のあり方を検討する上において少なからず参考になると考えられることから、以下でS. 2020法案の511条の全文及び両院合同課税委員会が作成した法案解説

(75) Memo, Finance Committee tax staff, "Summary of Tax Relief Act of 2005", Nov. 18, 2005 (2005 TNT 221-23).

(76) Jobs and Growth Tax Relief Reconciliation Act of 2003 (S. 1054) 及び Jumpstart Our Business Strength Act (S. 1637), 2004.

(77) Joint Committee on Taxation は、上院法案の経済実体理論の成文化に伴う増税額は10年間で157億ドルになると試算している(JCX-10-06)。この金額は、2004年に成立したAmerican Jobs Creation Act of 2004によるタックスシェルターの情報開示及び罰則の強化策が10年間で15億ドルの増収と試算されていた(JCX-95-03) ことと比較すれば、いかに強力な増税効果を発揮するかが分かる。

(78) 上院法案に対応する下院の法案H.R. 4297 (Tax Relief Extension Reconciliation Act of 2005) には経済実体理論の成文化条項は盛り込まれていない。共和党議員の大多数が反対しているからである。下院ホームページ参照 (<http://clerk.house.gov/evs/2006/ROLL-000.asp>)。なお、ブッシュ政権等のスタンスについては前掲注(68) 参照。

書⁽⁷⁹⁾の必要箇所を訳出し考察する。

(1) S. 2020 法案 511 条の仮訳

511 条のタイトルは「経済実体理論の明確化 (Clarification of Economic Substance Doctrine)」であり、内国歳入法 7701 条のサブセクション (o) をサブセクション (p) に改め、サブセクション (n) の次に新しいサブセクション (o) を加えるものである。

<仮訳 : 7701 条 (o) >

サブセクション (o) 経済実体理論の明確化等

(1) 総則

(A) 一般 裁判所が、本タイトル (内国歳入法) の目的のために、取引 (又は一連の取引) につき経済実体理論の適用を決定する場合には、このパラグラフの要件が充足されたときに限り、当該取引 (又は当該一連の取引) は経済実体を有するものとする。

(B) 経済実体の定義 サブパラグラフ (A) の適用上、

(i) 一般 取引は、以下に規定する場合にのみ経済実体を有するものとする。

(I) 当該取引により、納税者の経済的ポジションが (連邦所得税に係る効果とは別に) 意味ある態様で変化すること、かつ、

(II) 当該取引を行うに当たり、納税者が相当程度 (substantial) の租税以外の目的を有し、かつ、当該取引が当該目的を達成するための合理的な手段であること

(II) の適用において、財務会計上の便益を達成する目的は、その財務会計上の便益の発生原因が所得税の減額のためである場合には、当該取引が実質のある租税以外の目的を有するかどうかの判断において考慮しないものとする。

(ii) 納税者が利益獲得の可能性に依拠する場合の特則

(79) Joint Committee on Taxation, "Description of The Chairman's Mark of the Tax Relief Act of 2005", November 8, 2005 (JCX-71-05) . P88-101.

取引は、利益獲得の可能性を有することにより、経済実体を有するものとするとはできない。但し、以下の場合を除く。

(I) 当該取引により合理的に予測される税引前利益の現在価値が、当該取引が尊重された場合に認められることになる租税上の利益（予測されるネットの金額をいう。）の現在価値と比較して相当であること、かつ、

(II) 当該取引により合理的に予想される税引前利益が、無リスクの収益率を超えること

(C) 経費と外国税額の取扱い

経費その他の取引にかかる費用と外国税額は、サブパラグラフ(B)(ii)の適用において、税引前利益の決定に係る費用として考慮されるものとする。

(2) 非課税主体との取引に関する特別規則

(A) 金融取引に関する特別規則

取引形態が実質的に非課税主体からの直接又は間接の融資又は金融資本の取得であり、当該取引に関する所得控除の現在価値が当該融資又は当該金融資本の資金提供者の予測される経済的利益の現在価値を著しく上回る場合には、当該取引形態は尊重されないものとする。

公募増資の少なくとも 50 パーセントが非課税主体に割り当てられると合理的に予測される場合には、当該公募増資は当該非課税主体からの融資又は金融資本の取得として取り扱われるものとする。

(B) 人為的な所得移転と帳簿価額の調整

次に掲げる場合には、非課税主体との取引形態は尊重されないものとする。

(i) 当該取引形態により、非課税主体に対して経済的な所得又は利得を超過した所得又は利得が配分される結果となる場合

(ii) 当該取引形態により、非課税主体の所得又は利得が過大に決定

されるため、帳簿価額の調整又は引上げがもたらされる結果となる場合

- (3) 定義と特別規則 本サブセクションの適用上、
- (A) 経済実体理論 「経済実体理論」という用語は、取引が経済実質を有しない又は事業目的を欠く場合に、当該取引に係る所得税法の適用において租税上の利益を認めないというコモン・ロー法理を意味するものとする。
- (B) 非課税主体 (tax-indifferent party) 「非課税主体」という用語は、所得税法により課税されないあらゆる者又は事業体 (entity) を意味する。ある者は、取引に関する事項がその者の所得税法に基づく租税債務に実質的に何ら影響を及ぼさない場合に、当該取引に関して非課税主体として取り扱われるものとする。
- (C) 個人の取引に関する例外 個人の場合には、所得を創出するための営業、事業又は活動に関連して行われる取引に限り、本セクションが適用されるものとする。
- (D) 賃貸人の取扱い リース取引に係る有形固定資産の賃貸人にパラグラフ (1) (B) (ii) を適用する場合には、
- (i) リース資産に関する租税上の利益 (予測されるネットの金額をいう。) には、次に掲げる租税上の利益を含まないものとする。
- (I) 減価償却控除
- (II) 全ての税額控除、または
- (III) その他の財務長官が定める控除
- (ii) パラグラフ (1) (B) (ii) の (II) は、かかる租税上の利益が認められるかどうかを決定する上で考慮されないものとする。
- (4) その他のコモン・ロー法理への影響の否定
- 本サブセクションに特段の定めがある場合を除き、本サブセクションの規定は、いかなる法規則をも変更し又はそれに取って代わるものと解釈されないものとし、本サブセクションの要件は、かかる法規則

に追加されるものと解釈されるものとする。

- (5) 財務省規則 財務長官は、本サブセクションの目的を達成するために必要又は適当であると認められる規則を定めるものとする。かかる規則の制定には、本サブセクションの適用の免除も含まれるものとする。

(2) S. 2020 法案 511 条の解説

2005 年 11 月に上院で可決された S. 2020 法案 (Tax Relief Act of 2005) には、両院合同課税委員会 (Joint Committee on Taxation) が作成した詳細な法案の解説書がある⁽⁸⁰⁾。この解説書によれば、同法案の 511 条の立法趣旨等は次のとおりである。

イ 現状分析⁽⁸¹⁾

裁判所は、租税負担の減少又は回避を目的とする取引行為の租税上の利益を否認するために、数種の判例法理を発展させてきた。しかし、それぞれの判例法理は完全に区分されるものではなく、個々の事案への適用は曖昧である。

判例法理の中で、著しく増加しているのは「経済実体理論 (Economic Substance Doctrine)」である。しかし、裁判所により経済的実体理論の適用は相違し、統一性に欠ける。正当な取引に経済実体と事業目的の双方を要求する場合もあれば、いずれか一方を満たせば正当な取引とする場合もある。また、経済実体を判断する上で、取引による利益獲得可能性の要否及びそれが必要な場合の水準についても統一性に欠ける。

ロ 改正法案の説明⁽⁸²⁾

(イ) 立法趣旨

改正法案は、経済実体理論の明確化と充実を図るものであるとする。

(80) Joint Committee on Taxation (2005). “Description of the chairman’s mark of the Tax Relief Act of 2005”, (JCX-71-05).

(81) See supra note (80), p88–90.

(82) See supra note (80), p91–94.

留意事項が記載されており、次のとおりである。

①改正法案は、裁判所が取引の経済実体を分析するときに資するためのものであり、現在の法規範を変更するものではない。②改正法案は、裁判所が経済実体理論を適用する場合に、取引を統合、分離又は再構成できることを改めるものではない。③改正法案は、経済実体に統一的な定義を与えるが、裁判所の柔軟性を奪うものではない。

(㍑) 接合的分析 (conjunctive analysis)

改正法案は、裁判所が、取引（又は一連の取引）に対して経済実体理論の適用を決定する場合には、次の2つの要件を満たす場合に限り、当該取引（又は当該一連の取引）は経済実体を有する（すなわち経済実体理論を満たす）ものと規定している (Sec. 7701 (o) (1) (A) (B))。

- ① 客観的分析として、「当該取引により、納税者の経済的ポジションが（連邦所得税に係る結果とは別に）意味ある態様で変動すること」
- ② 主観的分析として、「当該取引を行うに当たって納税者が相当程度 (substantial) の課税以外の目的を有し、かつ、当該取引が当該目的を達成するための合理的な手段であること」

なお、取引による租税上の利益が法令の目的に照らして明らかに意図され、又は予想される場合には、当該取引が本条項で定義された経済実体理論を満足できないという理由だけで、その租税上の利益が否認されることを意図するものではない。

上記のとおり、改正法案は、経済実体理論を満たすか否かは接合的分析によることを明確にしている。すなわち、取引が納税者の経済的ポジションに与える効果に関する客観的分析と、当該取引を行った納税者の動機に関する主観的分析が行われなければならない。改正法案の下では、取引が経済実体理論を満たすためには、2つのテストを満たさなければならない。これにより、経済実体理論の適用に関する巡回裁判所間の判断のばらつきが解消され、2つのテストの一方を満たせば経済実体を有する取引と認定してきた巡回裁判所の判断が修正さ

れることになる。

以上のことは過去の上院法案においても同様の規定振りであり、この点に関して岡村忠生教授は、法案の定義する経済実体は「これまで形成されてきた判例法に基づきながらも、裁判所をさらに厳格な方向に導こうとするものである」と述べられている⁽⁸³⁾。

(ハ) 租税目的以外の事業目的

改正法案は、取引を行うに当たって納税者の租税目的以外の目的(主観的分析)が、「相当程度(substantial)」でなければならないこと、なおかつ当該取引が租税以外の目的を達成するために「合理的な手段」であることと規定している⁽⁸⁴⁾。すなわち、取引を行う目的が、納税者の通常の事業活動又は投資活動と合理的な関係を有するものでなければならない(Sec. 7701 (o) (1) (B) (i) (II))。

納税者が相当程度の租税目的以外の目的を有するか否かを決定するのに際し、単に財務報告の目的上好ましい会計処理であるという理由では、相当程度の租税目的以外の目的を有するものとして扱われない。また、財務会計上の費用計上がないにもかかわらず、課税所得の計算上で控除を生み出す取引、すなわち財務会計と税との永久差異が生じる取引は、特段の事情がない限り、相当程度の租税目的以外の目的を有するものとはみなされない(Sec. 7701 (o) (1) (B) (i) (II) 後段)。

(ニ) 利益獲得の可能性

改正法案では、納税者が取引により経済的ポジションが意味ある態様で変化したことを証明するために、利益獲得の可能性以外の要素で証明する必要があることになるかもしれない。すなわち、改正法案では、取引が利益獲得の利益性を有することにより、直ちに経済実体を

(83) 岡村忠生『租税回避行為の規制について』税法学 553号 210頁(2005)。

(84) この法案の直前に発出された2005年1月の両院合同課税委員会(Joint Committee on Taxation)の提案では、「取引が租税以外の目的を達成するために合理的な手段であること」という要件が除外されたが、この法案では過去の法案と同様の規定振りとなっている。前掲注(72)参照。

有するものではないとする (Sec. 7701 (o) (1) (B) (ii) 本文)。

しかしながら、例外が定められており、①納税者が利益獲得の可能性に依拠するならば、取引により合理的に予測される税引前利益の現在価値が、当該取引が尊重された場合に認められることになるネットの予想される租税上の利益の現在価値と比較して相当程度の金額であること、かつ、②予想される利益の獲得が無リスクの収益率を超えること、を満たした場合には経済実体を有するものとされる (Sec. 7701 (o) (1) (B) (ii))。

また、税引前利益を決定する場合には、経費その他の取引に係る費用と外国税額は控除項目として取扱われる (Sec. 7701 (o) (1) (C))。

ただし、利益獲得の可能性テストを有形資産の賃貸人に適用する場合には、減価償却、適用可能な税額控除 (リハビリテーション税額控除や低所得者向け住宅税額控除など)、又は IRS 長官によって認められた他の控除は、租税上の利益を算定する上で考慮されないものとする (Sec. 7701 (o) (3) (D))。

(ホ) 非課税主体との取引

改正法案は、非課税主体との取引に特則を設けている。この規定上、非課税主体とは連邦所得税に服さないあらゆる者又は事業体(entity)をいう。すなわち米国で課税されない者を意味する (Sec. 7701 (o) (3)

(B))。この規定の下では、取引形態が実質的に非課税主体からの直接又は間接の融資又は金融資本の取得であり、当該取引に関する所得控除の現在価値が当該融資又は当該金融資本の資金提供者の予測される経済的利益の現在価値を著しく上回る場合には、この金融取引の形態は有効なものとはみなされない (Sec. 7701 (o) (2) (A))。

また、非課税主体との取引形態により、①非課税主体に対して経済的な所得又は利得を超過した所得又は利得が非課税主体に配分される結果となる場合、又は②非課税主体の所得又は利得が過大に計上 (overstating) されるため、帳簿価額の嵩上げ (shifting of basis)

が生じる場合には、非課税主体との取引形態は有効なもののみなされない (Sec. 7701 (o) (2) (B))。

(ハ) その他

IRS 長官には、①改正法案の適用の免除、又は②改正法案の目的を
実行するために必要又は適当と認められる事項について、規則制定権
が認められている (Sec. 7701 (o) (5))。

改正法案は、他のコモン・ロー法理への影響を否定する。すなわち、
改正法案は、他のコモン・ロー法理を変更するものではなく、他のコ
モン・ロー法理に付加するものとして解釈されるものとする。

なお、解説書では、他のコモン・ロー法理には Sham Transaction
Doctrine も含まれることとしている⁽⁸⁵⁾。Sham Transaction Doctrine
を独立したコモン・ロー法理と呼ぶかどうかは、論者によって異なるこ
とから、それに配意したものと思われる。

3 小括

アメリカでは、租税回避に対して多くの判例法理が形成されてきた。それ
でもなお法人向けタックスシェルターによる租税回避の横行に苦慮している。
近年、ある取引行為が Sham (税法の要求する実体を欠くもの) か否かを判断
する基準として、経済実体の有無の検証が行われている。ところが、その判
断が裁判官によって相違することから、判例法理を成文化し、明確化する試
みが続けられている。

本節では、判例法理である経済実体理論の立法化に向けた動き及び法案の
内容を考察してきたが、租税回避として否認される取引行為を目的、手段、
内容及び租税負担を減少させるという結果に分けて、アメリカの法案におけ
る課税要件を分析してみると、次のようなことがいえる。

税法上、許容される取引行為と許容されない取引行為との境界の線引きは、

(85) See supra note (80), p94.

「その取引行為が租税目的以外の目的を有し、かつ、当該取引行為により納税者の経済的ポジションが意味ある態様で変化する」か否かを骨子としている。この2分岐を満たさなければ、税法上その取引行為は不真正なものともみなされ、否認されるというものであり、目的、手段、内容及び結果のすべての要素を取り入れている。そして、個々の要素の判断基準は、過去の事例も多く、前節までに見てきた諸外国の立法例等に比して緻密である。

しかしながら、アメリカ国内では、判例法理の立法化により規制対象取引の範囲が拡大することを危惧する声もあり、今後の立法化の動向が注目されるところである。

第4章 法人税法132条等の行為計算 否認規定のあり方

本章では、前章で考察した主要諸外国の租税回避に対する一般的否認規定の課税要件を踏まえ、租税回避に対する法人税法132条等の課税要件のあり方について検討を行い、法人税法132条等の改組の方向性を探る。

第1節 行為計算の目的テストの導入の検討

1 目的テストの導入議論

第2章において、租税回避として否認される取引行為を目的、手段、内容及び租税負担を減少させるという結果に分けて、法人税法132条等の着眼点を検討した。その結果、近時の裁判例を考察すると、法人税法132条等という租税負担を「不当に減少させる結果」となる行為計算とは、純経済人として「不合理又は不自然」なものを指し、「不合理又は不自然」とは、手段として「通常でなく」、内容として「経済合理性を欠く」ことを指すと解されており、法人税法132条等は、目的を除く手段、内容及び結果に着目しているということを指摘した。

一方、前章において確認したように、主要諸外国の立法例等では、わが国にない行為計算の「目的」に着目している。

わが国においても、国税通則法の制定時に、一般的否認規定にアメリカの事業目的テストを採り入れることが税制調査会で検討されたようである。税制調査会の答申の説明書では、次のように述べている⁽⁸⁶⁾。

「通常採られるべき取引行為によらないで、う回的行為又は多段階行為を採ることにより租税負担が軽減される結果となるとしても、そのような場合のすべてのう回的行為を税法上否認するということははたして適当であろう

(86) 前掲注(29)14頁。

か。この問題の解決策として、われわれは、アメリカの税法において採られている『事業目的の検定』ということがきわめて有益な示唆を与えるものであると考えた。この『事業目的の検定』は、もともとアメリカにおける判例法において展開をみたものであるが、この考え方は、特殊な場合について成文法にも取り入れられるようになってきている。この「事業目的の検定」によると、租税を軽減することがその取引行為の主たる目的でないことが証明された場合には、当該取引行為は否認されないこととされている。換言すれば、通常の事業目的がその取引行為の主たる目的と認められるときは、その取引行為は税法上容認されるが、そうでないときには、税法上その取引行為は否認されることになる。」

2 「目的」に着目したわが国の立法例及び裁判例

わが国の「目的」に着目した立法例としては、昭和 63 年改正前の旧法人税法施行令 146 条第 2 号において、外国税額控除の間接税額控除における外国子会社の範囲として、「自ら事業活動を行うことを目的としない外国法人又は主として租税負担の軽減を目的として外国に本店若しくは主たる事務所を設けた外国法人でないこと」（下線筆者）という要件が付されていた例がある。これは、租税回避を目的とするような外国子会社にまで、間接税額控除を認める必要はないとの観点から設けられていたものである。また、平成 11 年改正前の租税特別措置法施行令 32 条の 2 第 3 項第 3 号において、海外投資損失準備金を認めるに当たり、「主として租税上の理由により・・・設けた法人でないこと」（下線筆者）という要件が掲げられていた。

また、近時の外国税額控除事件⁽⁸⁷⁾でも、法人税法 69 条の解釈に当たり、課税庁は事業目的テストを行うことと同内容の主張を行った。同事件において、課税庁は、課税減免規定の解釈として法人税法 69 条 1 項の「納付するこ

(87) 都市銀行が外国税額控除の余裕枠を利用することを目的として行った海外取引について、課税庁から租税回避として否認された一連の事件をいう。大阪地判平成 13・5・18 訟務月報 48 巻 5 号 1257 頁ほか。

ととなる場合」とは、正当な事業目的（business purpose）を有する通常の経済活動に伴う国際的取引から必然的に外国税を納付することとなる場合をいい、事業目的のない取引から生じた「納付」は、そもそも法人税法 69 条 1 項の「納付することとなる場合」には当たらないという限定的な解釈を主張した。そして、正当な事業目的の有無に関する具体的な判断基準として、10 の項目を掲げた。その内容は、取引開始前に検討されるべき事項として、①事業の目的及び取引に至る経緯、②取引の種類、③契約内容の妥当性、④予定される決済の妥当性、⑤期待利益の妥当性、⑥利益の帰属、⑦既存取引参画の合理性を挙げ、取引開始後に検討されるべき事項として、①取引内容の妥当性、②資金の流れ、③リベート等収入の有無を挙げた。

裁判所の判断は分かれたが、三井住友銀行事件の大阪高裁判決⁽⁸⁸⁾では、「少なくとも、法六九条の適用を受けようとする者において、外国税額控除の余裕枠を利用すること以外におよそ正当な事業目的が存しない場合や、それ以外の事業目的が極めて限定されたものである場合には、法六九条の制度を濫用するものとして、同条一項にいう『外国法人税を納付することとなる場合』には当たらないと解するのが相当である。また、外国税額控除の余裕枠を他人に利用させ、その対価を得ること自体を正当な事業目的ということはできないと解すべきである。」と判示した。

以上のことを考慮すると、わが国でもグローバル・スタンダードとも言える行為計算の「目的」を、現行の法人税法 132 条等の課税要件に採り入れることが必要ではないかと考える。

思うに、「目的」とは、納税者の内面的意思ではなく、行為計算を客観的に分析した上で、正当な目的（理由）の有無を判断するものでなければならないと考える。租税回避とは、行為そのものをいうのであり、行為以外の何物でもなく、行為に現われたその目的を客観的に分析することが重要であると考える。カナダやオーストラリアの一般的否認規定においても、納税者の主

(88) 大阪高判平成 14・6・14 訟務月報 49 卷 6 号 1843 頁。

観的な意図ではなく、取引行為の目的を判断基準としている⁽⁸⁹⁾。

第2節 行為計算の主体

1 行為計算の主体の一般化

法人税法 132 条等は、「同族会社等の行為計算であること」を課税要件としている。しかし、不合理又は不自然な行為計算は、非同族会社や個人でも行い得る。したがって、行為計算の主体を同族会社等に限定する必然性はなく、全ての納税義務者の行為計算を対象にすべきであると考ええる。

なお、法人税法 132 条については、従前の解釈として、これを創設規定とみる解釈と確認規定とみる解釈の 2 つがあり、前者の立場では同条は同族会社にのみ適用され、後者の立場では同条は非同族会社にも適用されるということとなっている。この点に関しては、同条は、文理上も同族会社を対象としていること、さらに平成 13 年度改正で法人税法 132 条の 2（組織再編成に係る行為又は計算の否認）が創設され、平成 14 年度改正で法人税法 132 の 3（連結法人に係る行為又は計算の否認）が創設されたことから、確認規定とみる余地はなく、非同族会社にも適用されるという解釈はありえないと考える。

2 特殊関係者の行為計算

行為計算の主体と納税義務者との関係に目を向けると、特殊関係者の不合理又は不自然な行為計算により、納税義務者の租税負担が減少し又は排除されるケースがある。中里実教授は、「外国法人である同族会社の行為計算により取引相手の所得税、法人税、相続税などが不当に減少させられた場合」にも否認が可能であるように手当てする必要性を説かれており、具体的な事例として「ケイマン法人の行為・計算によって、取引相手である内国法人の法

(89) 第3章第2節及び第3節参照。

人税、居住者の所得税、相続税等が不当に減少させられるような場合」や「ケイマン法人を作って、日本の居住者が任意組合員として当該ケイマン法人と共同して、航空機のオペレーティング・リースを行うといった場合」を挙げられている⁽⁹⁰⁾。

また、オープンシャ・ホールディング事件⁽⁹¹⁾においては、第三者割当増資したのはオランダの100%子会社であった。さらに、相続税法の事件として、同族会社の株主である被相続人が生前会社に対してなした債務免除（単独行為）は、否認の対象にならないとした判決もある⁽⁹²⁾。

このため、一定の資本関係により支配・被支配の関係のある特殊関係者を行為計算の主体に含める必要があると考える。

第3節 課税要件の骨格案

第2章で考察した法人税法132条等の近時の裁判例、第3章で考察した主要諸外国の立法例等及び本章前節までの検討を踏まえると、法人税法132条等の課税要件の骨格は、次のように整理することが適当ではないかと考えられる。

すなわち、一又は一連の行為計算につき、①租税負担の減免が唯一又は主たる目的であり、正当な目的が認められないこと（正当な目的の欠如）、②不合理又は不自然であること（経済的合理性の欠如）、③租税負担の減少、排除、繰延べ又は還付税額の増加が達成されるものであること（租税負担の減少等）の3つの要件について、①又は②に該当し、かつ、③に該当する場合には、税法上、不真正な行為計算として否認の対象とすることが考えられる。

①は、本章第1節で検討した取引行為の目的テストを導入しようとするものである。具体的な判断基準としては、外国税額控除事件において課税庁が主張した事業目的の有無の判断基準などを参考にすることが考えられる。

(90) 中里実『タックスシェルター』184頁、185頁（有斐閣、2002）。

(91) 前掲注（4）参照。

(92) 浦和地裁昭和56・2・25訟務月報27巻5号1005頁。

②は、法人税法 132 条等の近時の裁判例から導き出した要件である。具体的な判断基準としては、(i)通常の独立当事者間取引と比較して異常な場合(裁判例としては平和事件⁽⁹³⁾)、(ii)達成される租税負担の減少等と比較して、取引行為の税引前利益が存しないか又は僅少である場合といったものが考えられる。

(ii)は、アメリカの経済実体の有無を判断するテストを参考にしたものであり、正当な取引とは、当該取引を実行する上で、しかるべき利益が得られるものでなければならないとするものである。

また、行為計算の主体については、本章前節で述べたとおりである。

(93) 最判平成 16・7・20 訟務月報 51 巻 8 号 2126 頁。

結びに代えて

租税回避に対する行為計算の否認規定を設けることについて特に問題となるのは、税法上どのような行為を許容できない行為として否認し、どのような行為を許容できる行為として認めるのか、換言すれば、税法上否認される租税回避行為の範囲をどのように規定するかということである。

例えば、通常採られるべき取引行為によらないで、迂回行為を採ることにより租税負担が減少する結果となるとしても、そのような場合の全ての迂回行為を税法上否認するということは、果して適当であろうか。このことは、昭和36年の税制調査会でも議論されている⁽⁹⁴⁾。

したがって、法人税法132条等の改組を検討するに当たっては、わが国経済の正当な商取引の発展を阻害しないように配慮することが重要である。その上で、複雑高度化する租税回避に対抗するために、わが国もグローバルスタンダードを視野に入れ、法人税法132条等を現代的な意義ある規定にする必要があると考える。そして、そのためには、本稿で示した課税要件の骨格をより精緻なものにしていく必要があると考える。課税要件のあり方については、租税回避先進国、特に米国の判例法理から導かれた成文化法案は、わが国に有益な示唆を与えられると思われる。

また、法人税法132条等を改組した場合には、執行面においても慎重かつ一貫性のある運用が求められることになる。カナダでは、一般的否認規定の発動は本庁の一元管理とされており、オーストラリアでは、一般的否認規定の詳細な実務運営指針が公表されている⁽⁹⁵⁾。わが国においても、例えば、「法人税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）⁽⁹⁶⁾」に類する事務運営指針を整備し、公開することが必要になると考える。

(94) 税制調査会・前掲注(29)。

(95) Australian Taxation Office. (2005). "Practice Statement PS LA 2005/24".

(96) <http://www.nta.go.jp/category/tutatu/jimu/houzin/03/01.htm> 参照。