

タックス・シェルターに対する税務行政のあり方

－日本版 LLP への対応を考慮に入れて－

居 波 邦 泰

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1. 研究の目的、問題点等

経済の国際化・複雑化が進展するなかで、わが国においてもタックス・シェルターを用いた租税回避行為が1990年頃から見受けられるようになり、これらについて課税当局による実地調査がなされ、その結果、当該租税回避行為が濫用的であると認められたものについては否認がなされたところである。

当該課税処分に納得のいかない納税者から提起された訴訟について、最近までにいくつかの判決が出されて確定したものもあるが、必ずしも課税当局の意図する結果が得られているわけではない。「航空機リース」事案のように司法から税法上否認規定が存在しないこと等の理由により、課税当局が敗訴し確定した事案も見受けられる。

米国においては、1960年代から個人用の濫用的タックス・シェルターが見受けられ、これに対して1980年代半ばまでに税制改正を重ね、アット・リスク・ルールや受動的損失ルールなどの制度の創設など積極的な法的対抗策を講じることで一定の成果が認められたところである。

しかし、1990年代からは法人用の濫用的タックス・シェルターが主流となり、この法人用タックス・シェルターは形態が多様でスキームが複雑であり、いわゆるオーダーメイド型のスキームによるものが多い。近年はKPMGやプライスウォーターハウス・クーパーズなどの大手の会計事務所もタックス・シェルターによる成功報酬を受け取っており、米国税制において極めて大きな問題となっている。

このような事態に的確に対処するために、米国では2004年10月に成立した「American Jobs Creation Act of 2004」（以下「Jobs Creation Act」という。）において、濫用的タックス・シェルターに対する法規制の更なる強化を打ち出したところである。

本論文は、米国のタックス・シェルターへの取組を参考としつつ、わが国においてタックス・シェルター等の濫用的租税回避に対して、制度的な方策

を含め、どのように対応すべきかについて検討を行うものである。

2. 研究の概要等

(1) 米国のタックス・シェルターに係る制度及び執行

イ タックス・シェルターに係る税務上の定義及び情報収集制度

米国におけるタックス・シェルターの定義は、もともと内国歳入法第 6111 条に開示（登録）義務を受けるタックス・シェルターの範囲として示されていたが、Jobs Creation Act の成立を受けて法律上の定義は廃止され、財務省規則 § 1.6011-4 に規定された「報告義務のある取引（reportable transactions）」が、以下の①～③の開示義務等の対象とされた。

- ① アドバイザーに対するタックス・シェルターの開示義務（内国歳入法第 6111 条）
- ② アドバイザーに対する顧客リストの保存義務（内国歳入法第 6112 条）
- ③ 納税者に対するタックス・シェルターの報告義務（内国歳入法第 6011 条）

これらに係る義務違反については罰則が課されている。したがって、米国では Jobs Creation Act の成立により、タックス・シェルターに係る罰則の適用範囲の策定権限が、法律レベルから財務省規則レベルに委任されたことになる。なお、情報収集に係る罰則等については、Jobs Creation Act によってかなりの強化が図られたところである。また、IRS はタックス・シェルターに係る情報収集にジョン・ドゥ・サモンズを積極的に活用しており、成果を挙げている。

ロ 個別事案に係る「Settlement Initiative : 和解案」の公開提示による修正申告の懲漚

IRS は濫用的タックス・シェルターの個別事案に関し、個々の実地調査による是正だけでは IRS の資源的限界があることから、これらの濫用

的取引に参加した納税者に対し、インターネット等を通じて広く、自主的に (voluntarily) 開示を行えばこれに係る罰則金を支払わなくてもよいとする「Settlement Initiative : 和解案」を示し、多数の納税者がこの IRS の和解案による修正申告に応じることで効率的な取組の実施に努めている。

(2) 判例等に見る濫用的タックス・シェルターの否認等

イ 米国の判例法理における「経済的実質の判断基準」

GREGORY 事案以降の判例の積み重ねにより、米国の濫用的タックス・シェルターに係る否認の法理では「経済的実質」の存在がその判断基準として用いられてきている。2000 年の SALINA 事案の判決からは、これまでの「経済的実質の判断基準」の考え方についてまとめたものを得ることができた。「経済的実質」については、「主観的事業目的」及び「客観的経済効果」の存否が重要な判定要素となっている。

ロ わが国の「航空機リース」事案への「経済的実質の判断基準」の適用

この「経済的実質の判断基準」をわが国の「航空機リース」事案への適用を試みて、米国の裁判所の判断で同事案に「経済的実質」が認められるか考察したところ、取引から税的な利益を除いた経済的利益、つまり、同事案では「減価償却費を除いたキャッシュ・フロー・ベースでの利益」について十分な利益が存在していたかについては、ほんの一部の取引で利益が生じているだけであり、全体の取引及び税的な利益に比し経済的利益が十分にあるとはいえず、取引に「主観的事業目的」及び「客観的経済効果」が存在しているとはいえないことから、同事案では「経済的実質」は認められない可能性が高いものと考えられる。

しかし、名古屋地裁は「経済的実質」の判断以前に、法律上の根拠なしに形式が私法上有効である取引を税務上否認することはできない旨を判示しており、わが国においても一般的租税回避否認規定の導入について検討を行うことが必要ではないかと思われた。

(3) わが国の濫用的租税回避に係る一般的租税回避否認規定の検討

イ 諸外国の一般的租税回避否認規定からの否認要件のコンセプト

ドイツ、フランス、カナダ、オーストラリア等の一般的租税回避否認規定等から導き出される否認要件のコンセプトとしては、以下の3つの要件を満たすことが考えられる。

- ・ 取引又は一連の取引の一部から「税的な利益」を得ており、そのために「組成された法形式」が存在すること
- ・ 「税的な利益」を得ることが、当該取引の唯一又は主たる目的であり、事業目的があるとしても「税的な利益」以外の妥当な額の事業収益が存在していないこと

なお、事業目的が潜在的な利益の可能性を有しているとされるときは、総合的かつ合理的に判断して、その利益の獲得可能性がほとんど存在していない、又は、「税的な利益」の額に及ばないこと

- ・ 納税者が選択した取引の法形式について、「税的な利益」を得ることを目的として私法上の法形式の形成に異常が認められる、又は、各税法規定の趣旨から逸脱して租税負担を減少させるものであること

ロ 一般的租税回避否認規定を適用する取引の範囲

諸外国においては、すべての取引を対象として一般的租税回避否認規定を適用しているが、わが国には「同族会社等の行為又は計算の否認」等の規定があり、これらとの関係で、その適用範囲として次の2つのケースが考えられる。

- ① 一般的租税回避否認規定がすべての取引を対象とするケース
- ② 一般的租税回避否認規定と「同族会社等の行為又は計算の否認」規定等の対象とする取引の一部が重なり合い共有されるケース

②のケースの場合、厳密に言えばこれは一般的租税回避否認規定ではないことになる。しかし、実際のところ、最近の問題となっている租税回避事案や濫用的なタックス・シェルターがその対象取引となるように規定を置くのであれば、これは①のケースとほぼ同様の法的効果を得る

ことができるものと考えられる。

ハ 一般的租税回避否認規定の条文案のイメージ

一般的租税回避否認規定の条文案を規定する税法としては、手続法の国税通則法、実体法の法人税法等又は租税特別措置法が考えられるが、本論文では上記の②のケースで、「同族会社等の行為又は計算の否認」等の条文の規定振りを用いて法人税法等に置くことが、問題取引に対する追加的な否認権限を国税庁に付与するというこれまでと同様のスタンスの改正であり、国民からの理解が得られやすいより現実的な選択であると考えた。

(4) わが国における有限責任事業組合制度（日本版 LLP）の導入と濫用的租税回避について

イ 立法時等における濫用的租税回避への対応

平成 17 年 8 月 1 日から設立がなされている有限責任事業組合は、パススルー・エンティティ、かつ、出資比率と異なる損益分配が可能な出資者すべてが有限責任の事業体であり、これが濫用的な租税回避スキームに用いられないよう立法時の有限責任事業組合法や平成 17 年度の税制改正等で所要の措置が採られている。

ロ 想定される有限責任事業組合契約を用いた（濫用的）租税回避スキーム

しかし、以下のような（濫用的）租税回避スキームの構築は可能であると考える。

- ・ 有限責任事業組合契約を用いた組合事業の損失の取込み
- ・ 有限責任事業組合契約の損益分配を用いた国内の赤字子会社支援
- ・ 有限責任事業組合契約の損益分配を用いた海外の現地子会社支援

海外の現地子会社支援については、有限責任事業組合に現地子会社の支援業務を行わせ、現地子会社からの対価の支払が滞ったことによる組合損失を日本親会社に取り込むケースを想定したものであるが、これに係る否認規定は見当たらないのではないかと考える。

3. 結 論

タックス・シェルターを用いた濫用的租税回避行為に的確に対処していくためには、制度的な情報収集の強化などに加えて、有限責任事業組合制度の導入などの制度的変化に対応するためにも、わが国の税法上に上述のような一般的租税回避否認規定を置く必要があると考える。

目 次

はじめに	436
1. タックス・シェルターとは	436
2. わが国の濫用的タックス・シェルターへの対応の現状	437
3. 米国及びわが国のタックス・シェルターの変遷等	438
4. タックス・シェルターへの取組に係る日米比較	440
5. わが国の有限責任事業組合制度の導入と濫用的租税回避	440
○ タックス・シェルターへの取組に係る日米比較表	442
第1章 米国におけるタックス・シェルターに係る税務上の対応	444
第1節 IRSの濫用的タックス・シェルターに対するスタンス	444
1. IRSの濫用的タックス・シェルターの把握に係るスタンス	444
2. IRSの濫用的タックス・シェルターに対する包括的戦略 (Comprehensive Strategy)	446
第2節 米国のタックス・シェルターに係る制度及び執行における取組	446
1. タックス・シェルターに係る税務上の定義等	447
2. 濫用的タックス・シェルターに係る概念の明確化	450
3. タックス・シェルターに係る制度的情報収集	453
(1) アドバイザーに対する開示義務及び保存義務	453
(2) 納税者に対する情報提供義務	455
(3) Jobs Creation Actの成立による濫用的タックス・ シェルターに係る情報収集の強化	456
(4) パススルー・エンティティの情報申告書の記載事項	457
(5) タックス・シェルターに係る情報収集への ジョン・ドウ・サモンズの活用	459
4. 濫用的タックス・シェルターに係る取組・否認事例等の 積極的公開	463
5. 「Son of Boss」事案等での公開的方法による修正申告の懲遷	468
6. その他の取組	470

第3節	米国の濫用的タックス・シェルターに係る否認規定	471
1.	内国歳入法典における濫用的タックス・シェルターに係る主な否認規定	471
2.	内国歳入法典及び財務省規則におけるパートナーシップに係る取扱い	477
3.	財務省規則 1.701 - 2 濫用防止規則 (Anti-Abuse Rule)	483
4.	財務省規則 1.704 - 1(b) 「実質的経済効果 (substantial economic effect)」の判定基準	489
5.	「実質的経済効果 (substantial economic effect)」に係る問題点	493
第2章	米国における濫用的タックス・シェルターに係る主な判例等	498
第1節	判例等に見る濫用的タックス・シェルターの否認	499
1.	先例的な判例における濫用的タックス・シェルターの否認	499
2.	最近の主要な判例における濫用的タックス・シェルターの否認	503
3.	最近のタックス・シェルター事案の動向	516
第2節	濫用的タックス・シェルターの否認に係る判例理論の検討	523
1.	判例に見る「経済的実質の判断基準」の考察	523
2.	濫用的タックス・シェルターの否認に係る判例法理の整理	528
3.	わが国の「航空機リース」事案への「経済的実質の判断基準」の適用	533
第3章	わが国におけるタックス・シェルターに係る税制・執行のあり方の検討	540
第1節	わが国の税法におけるタックス・シェルターの定義規定の要否	541
1.	タックス・シェルターの開示等の義務や罰則規定に係る定義規定の要否の検討	541
2.	一般の租税回避否認規定 (GAAR) の導入に係る定義規定の要否の検討	542

第2節 わが国の濫用的租税回避に係る一般的租税回避	
否認規定（GAAR）の検討	543
1. わが国の租税回避に係る否認規定	544
2. 各国の一般的租税回避否認規定（GAAR）の状況	549
3. わが国への一般的租税回避否認規定（GAAR）の導入の検討	566
(1) 一般的租税回避否認規定（GAAR）の否認要件の コンセプトの検討	568
(2) 「航空機リース」事案での上記の否認要件のコンセプト の検討	572
(3) 一般的租税回避否認規定（GAAR）を規定する税法の検討	574
(4) 条文案作成のために必要な事項の検討	579
(5) 一般的租税回避否認規定（GAAR）の執行手続の明確化に 係る法令の整備	585
(6) 一般的租税回避否認規定（GAAR）の条文案に係る イメージの検討	596
(7) 一般的租税回避否認規定（GAAR）の導入手順の検討	604
第3節 タックス・シェルターに関する情報収集に係る検討	605
1. 米国のタックス・シェルターに係る報告制度のわが国への 導入の問題点	605
2. パススルー・エンティティからの情報申告書に係る考え方	609
第4章 わが国における有限責任事業組合制度の 導入と濫用的租税回避について	614
第1節 有限責任事業組合契約の税的な濫用の防止に 係る法令・通達における措置等	616
1. 有限責任事業組合法及び有限責任事業組合格則における 税的な濫用の防止に係る措置等	617
2. 平成17年度税制改正及び国税庁通達における措置	621

第2節 濫用的租税回避に係る有限責任事業組合制度の 問題点と対応	629
1. 有限責任事業組合契約を用いた（濫用的）租税回避スキームの 類型の想定	629
2. （濫用的）租税回避に係る有限責任事業組合制度の問題点等	631
3. （濫用的）租税回避に係る有限責任事業組合制度の問題点への 対応等	637
結びに代えて	641

はじめに

－わが国のタックス・シェルターへの対応の現状等－

1. タックス・シェルターとは

タックス・シェルターは、租税回避行為の一形態ととらえるができると思うが、金子宏名誉教授によると租税回避行為は「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」⁽¹⁾をいうと定義される。このほかにも、租税回避行為の定義についてはいくつか見受けられるが、それらの共通点となる租税回避行為の構成要素としては、本庄資教授によると、①選択した法形式の異常性、②通常の法形式と同様の経済効果の実現、③税負担の軽減又は排除があげられている⁽²⁾。

タックス・シェルターには、現行法令や租税条約の予定の範囲内のものでいわゆる「節税」に分類されるものもあるが、その一部については上記の構成要素を持つ租税回避行為に該当する「濫用的タックス・シェルター」というべきものが見受けられる。

濫用的タックス・シェルターを国際的に組成する場合の目的として、次の3点があげられる。これらは「課税の排除 (exclusion of tax)」の3要件である⁽³⁾。

- ① 所得の源泉地国で所得税を課されないこと
- ② 所得の海外送金に当たって源泉地国で源泉徴収税を課されないこと
- ③ 所得を受け取る国で所得税を課されないこと

(1) 金子宏『租税法〔第11版〕』127頁（弘文堂、2006）。

(2) 本庄資ほか『タックス・シェルター 事例研究』4頁（税務経理協会、2004）。

(3) 本庄・前掲注(2)・91頁。

これらの要件を満たすために、タックス・シェルターのプロモーターは次のような手段を講じて租税回避スキームを構築しその実現を試みている⁽⁴⁾。

- ・ タックスヘイブン、外税控除、移転価格（グローバル・トレーディング、CCA を含む）
- ・ 租税条約（トリーティー・ショッピング）
- ・ パススルー・エンティティの利用、法人等の分割・清算
- ・ デリバティブ、信託及び上記との組合せによる金融商品、キャプティブ（再保険会社）等

2. わが国の濫用的タックス・シェルターへの対応の現状

制度面では、わが国においては税法上にタックス・シェルターの定義が置かれているわけではなく、「濫用的タックス・シェルター」の概念についても課税当局からの公表がなされているわけではない。また、税法に「濫用的租税回避」という定義はなく、税務上の「濫用」という概念について法的に捉えるのであれば、濫用的租税回避に係る税務訴訟事案の判決から「濫用」についての判示を読み取ることになる。

現状において、わが国の税法により「濫用的タックス・シェルター」を税務上否認するには、個別の否認規定の適用により行うことになる⁽⁵⁾。いまのところ、わが国には包括的否認規定は存在していない⁽⁶⁾。

執行面では、濫用的タックス・シェルターへの対応として、実地調査により個別事案で租税回避スキームが把握された場合、その内容、規模、影響力

(4) 中里実『タックス・シェルター』144頁（有斐閣、2002）に、「課税の排除」の3要件を満たしたタックス・シェルターとして「バミューダ・インシュアランス・カンパニー・ループホール」が紹介されている。

(5) ちなみに、濫用的租税回避行為と脱税とは異なるものである。脱税は「偽りその他不正の行為」により税を免れるものであり、課税要件事実のすべて又は一部について秘匿する行為である。

(6) わが国における包括的否認規定的なものとしては、「同族会社等の行為又は計算の否認」、「組織再編税制に係る行為又は計算の否認」及び「連結法人に係る行為又は計算の否認」の3つの行為計算否認規定がある。

等の検討を行って、規模が小さく影響力もあまりないものであれば、原則として個別事案ごとに対処している状況である。

他方、規模が大きく他への影響力が見込まれるものについては、その対応等について国税局等で検討を行い、必要に応じて、国税庁等で開催される全国ベースの個別事案検討協議会等で協議を行ったうえで、当該租税回避スキームと同様の事案に対する包括的な対応策が策定されることもある。この場合、東京国税局を中心に全国規模で当該租税回避スキームを標的とした実地調査を展開することで、濫用的租税回避行為に対して効果的・効率的な対応がとられることもある。

したがって、わが国における濫用的タックス・シェルターへの対応としては、個別的否認規定の下において、実地調査による個別事案からの把握を端緒とする事後的な対応がなされている状況であると思われる。

3. 米国及びわが国のタックス・シェルターの変遷等

タックス・シェルターの変遷等をみると、タックス・シェルター先進国の米国においては、1980年代の終わりごろまでは個人用タックス・シェルターが主流であったが、1990年頃から法人用タックス・シェルターに移行してきている。法人用タックス・シェルターは、形態が多様でスキームが複雑であり、いわゆるオーダーメイド型のスキームによるものが多い。近年はKPMGやプライスウォーターハウス・コーパースなどの大手の会計事務所もタックス・シェルターによる成功報酬を受け取っており、米国税制において極めて大きな問題となっている。米国連邦議会も大きな関心をもっており、濫用的タックス・シェルターに係る法改正については素早い対応がなされてきている。

なお、米国におけるタックス・シェルターの抑制のための税制改革についてみると、以下のように積極的に制度改正が行われている状況である⁽⁷⁾。

(7) 本庄・前掲注(2)・49頁。

- ① 1969 年税制改正 ミニマム・タックスの導入等
- ② 1976 年税制改正 アット・リスク・ルール^⑧の導入、ミニマム・タックスの強化、農業タックス・シェルターの制限、各種費用の資産化（特に前払利子の資産化）、投資利子控除制限
- ③ 1978 年税制改正 アット・リスク・ルールの適用拡大によるレバレッジド・リースの抑制
- ④ 1981 年税制改正 投資税額控除へのアット・リスク・ルールの適用拡大、ストラドル取引の防止措置
- ⑤ 1982 年税制改正 個人に対する 15%のミニマム・タックスの導入に代えて 20%の代替ミニマム・タックスの導入、濫用的タックス・シェルターのペナルティの強化
- ⑥ 1984 年税制改正 経済的パフォーマンス・ルールの導入、タックス・シェルターの開示（登録）義務及び投資家リスト保存義務の制定
- ⑦ 1986 年税制改正 法人に対する代替ミニマム・タックスの導入、投資利子控除制限、タックス・シェルター関連義務違反の強化、受動的損失ルールの創設

わが国においては、1990 年代後半に、個人の富裕層に対して、証券会社系のノンバンクが航空機リースを用いた課税繰延べ商品の販売が行ったケースや、ハゲタカファンドが不良債権からの利益について匿名組合を用いて日蘭租税条約により非課税で海外移転していたケースが把握され、これらについては積極的な実地調査が行われた結果、税務上否認された。

このうち、「航空機リース」事案については訴訟となり争われたが、平成 16 年 10 月 28 日に名古屋地裁で第一審判決^⑧が、平成 17 年 10 月 27 日に名

(8) 名古屋地裁判決平成 15 年（行ウ）第 26 号ないし第 31 号、平成 16 年 10 月 28 日判決。

古屋高裁で第二審判決⁽⁹⁾が出され、一審二審とも課税当局の敗訴となり確定したところである⁽¹⁰⁾。

このように、わが国においては、濫用的タックス・シェルターに対し積極的に実地調査等を行い否認してきているところであるが、課税上の問題があるものについて思うような結果が得られないという状況も見受けられている⁽¹¹⁾。

4. タックス・シェルターへの取組に係る日米比較

タックス・シェルターへの取組に係る日米比較については、次頁の表にそのポイントをまとめたので、それをご覧いただきたい。

5. わが国の有限責任事業組合制度の導入と濫用的租税回避

日本版 LLP といわれる有限責任事業組合は、平成 17 年 4 月 27 日に「有限責任事業組合契約に関する法律」（以下「有限責任事業組合法」という。）が可決・成立し、同年 8 月 1 日から施行されたところである。

有限責任事業組合契約は、①出資者全員に有限責任制を付与、②出資比率にとらわれず貢献に応じた柔軟な損益の配分、③構成員課税を適用した課税上のパススルー・エンティティ、という 3 つの特徴を付与されたものであり、民法上の任意組合の特例として位置付けられているものである。

パススルー・エンティティであるパートナーシップは、米国において濫用的タックス・シェルターのピークルとして積極的に用いられてきている状況であり、わが国においては上記の「航空機リース」事案等で民法組合が租税回避スキームを組成するために用いられている。

(9) 名古屋高裁判決平成 16 年（行コ）第 48 号、平成 17 年 10 月 27 日判決。

(10) 「航空機リース」事案に係る判決内容の詳細については、第 2 章第 2 節で検討を行う。

(11) 中里実教授は、中里・前掲注 (4)・5 頁で、「日本においては、法律面の問題があり、目下のところ、この対立は、課税逃れ商品開発者側に一方的に有利であるというのがいつわらざる実情である」と指摘されている。

この有限責任事業組合については、濫用的租税回避を目的とした悪用を防ぐために立法時においていくつかの法的措置等が採られているが、実際のところそのような法的措置等の下で、有限責任事業組合を用いて租税回避スキームを組成することが可能かどうかみてみる必要があるものと思われる。

○ タックス・シェルターへの取組に係る日米比較表

項目	国名	米国	日本
タックス・シェルターの定義等		<ul style="list-style-type: none"> IRS に登録すべき「タックス・シェルター」を IRC6111 で定義 ⇒ 2004 年の Job Creation Act の成立でこの定義を廃止して、財務省規則の「報告すべき取引 (reportable transactions)」を以下の義務の対象取引とした。これらの違反には罰則がある。 ・アドバイザーの開示義務及び顧客リストの保存義務 ・納税者の利用タックス・シェルターに係る報告義務 厳密には「報告すべき取引」はタックス・シェルターより広い概念 ● 「濫用的タックス・シェルター」の概念・特徴を IRS 通達で説明	<ul style="list-style-type: none"> ● 税法上、「タックス・シェルター」及び「濫用的タックス・シェルター」の定義はない ● 「濫用的」かどうかは個々の事案において個別に判断
手段		<ul style="list-style-type: none"> ・タックスヘイブン、外税控除、移転価格 (グローバル・トレーディング、CCA を含む) ・租税条約 (トリーティー・ショッピング) ・パススルー・エンティティの利用、法人等の分割・清算 ・デリバティブ、信託及び上記との組合せによる金融商品、キャプティブ (再保険会社) 等 	
エンティティ		<ul style="list-style-type: none"> ● S 法人 (パススルー) 等 ● GPS、LPS、LLP、LLC (チェック・ザ・ボックスで任意選択) 	<ul style="list-style-type: none"> ● 民法組合、匿名組合等 ● 日本版 LLP (パススルー)
行政等の対応		事前的・包括的対応を積極的に展開	事後的対応が中心
制度的取組		<ul style="list-style-type: none"> ● 財務省規則による「報告すべき取引」の策定 ● 報告義務等に係る罰則の強化 ● アット・リスク・ルールや受動的損失ルールなどの制度の創設 ● 有用な判例法理の迅速な明文規定化 	<ul style="list-style-type: none"> ● 個別事案の訴訟結果等により個別改正で対応 ● 匿名組合源泉課税など
質問検査権		● サモンズ制度	● 調査拒否への罰金 20 万円
資料収集		<ul style="list-style-type: none"> ● アドバイザーに対する「報告すべき取引」の開示義務 ● 納税者に対する「報告すべき取引」の報告義務 (Form8886) ● パススルー・エンティティへの情報申告書等の提出義務 ● ジョン・ドゥ・サモンズの積極的活用 (オフショア金融機関等) 	
帳簿等保存		● アドバイザーに対する顧客リストの保管義務	
執行的取組		<ul style="list-style-type: none"> ● 「濫用的タックス・シェルター」の概念・特徴を IRS 通達で説明 ● タックス・シェルターに係る規則・運用方針の公表 ● 不正取引となる可能性のある具体的取引の公表 ● 濫用的タックス・シェルターを含む罰則の運用指針の公表 ● パートナーシップ調査等に係る「調査技術ガイド」の公表 ● 特定の濫用的タックス・シェルターに係る「IRS settlement offer (和解案)」を用いた納税者への修正申告の呼びかけ ● 2000 年にタックス・シェルター分析室を設置 	<ul style="list-style-type: none"> ● 個別事案で把握された場合に事案ごとに対処 ● 庁・局における事案検討会等で協議し対応策等を策定
実地調査		<ul style="list-style-type: none"> ● 会計士事務所などアドバイザーに対する集中調査 ● 情報申告書を活用したパススルー・エンティティへの調査 	● 問題事案に対する集中調査
議会の対応		<ul style="list-style-type: none"> ● 2002 年に米国連邦議会の委員会でタックス・シェルターに係る現状レポートが出されるなど議員の関心は非常に高い ● 個別事案に係る素早い税制改正に積極的に対応 ● IRS の取組への議員の激励 (IRS のホームページで公表) ● 2000 年以降の一般的租税回避否認規定の導入への取組 	

<p>タックス・シェルターの変遷等</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 1980年代中頃までは、個人用タックス・シェルターが流行したが、現在は法人用タックス・シェルターが流行 ● 法人用タックス・シェルターは形態が多様で、スキームの複雑なものが多い ● 大手の会計事務所（KPMG など）も、タックス・シェルターによる成功報酬を受け取っている ● 例えば、1999年にブライズウォーターハウス・クーバースが、「BOSS（Bond and Option Sales Strategy）」の販売の一大キャンペーンを行い、IRSはその12月にNotice99-59を出しこの商品を潰している ● その後、業界ではこれに改良を加えた「Son of Boss」を開発し投入するも、IRSは2000年8月にNotice2000-44を出してこれも潰している 	<ul style="list-style-type: none"> ● わが国では、1990年代後半に、以下のような事例が把握された <ul style="list-style-type: none"> ・個人の富裕層に対して、証券会社系のノンバンクが「航空機リース」を用いた課税繰延べ商品の販売が行ったケース ・ハゲタカファンドが不良債権からの利益を、匿名組合を用いて日蘭租税条約により非課税で海外移転していたケース ● 「航空機リース」事案については2005年に課税当局の敗訴が確定
<p>税務専門家に対する監督</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● サーキュラー230（IRS 税務代理業務規則）によるタックス・シェルターに係る税務専門家に対する規則・基準・懲戒処分の強化 ● 濫用的タックス・シェルターのプロモーション、タックス・シェルターの不開示等に係る罰則の強化 ● 財務長官の民事訴訟の提起によるプロモーターに対する濫用的タックス・シェルターの差止命令 	<ul style="list-style-type: none"> ● 2001年の税理士法改正による罰則等の強化
<p>問題事案</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 1999年の財務省の「タックス・シェルター白書」によれば、財務省及びIRSは次のような取引を濫用的タックス・シェルターとして立法措置等を行ってきたとしている <ul style="list-style-type: none"> ・法人所有生命保険〔濫用的利子控除〕 ・ファースト・ペイ優先株式〔REIT（不動産投資信託）を用いた課税繰延べ〕 ・リースイン・リースアウト取引〔リースを用いた課税繰延べ〕 ● これら以外の著名な濫用的タックス・シェルターとしては、次のようなものがあげられる <ul style="list-style-type: none"> ・BOSS〔TH設立のLLCを利用した損失計上〕 ・Son of Boss〔コール・オプションの売買同時取引をパートナーシップに移転することによる損失計上〕 ・KILLER B〔組織再編を利用したTH税制逃れ〕 ・バミューダ保険会社スキーム〔再保険料の損金控除〕 ・リース・ストリップ〔赤字法人利用による課税逃れ〕 <p>なお、本庄資編著「タックス・シェルター事例研究」（税務経理協会、2004）には、上記を含め100近い事例が紹介されている</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● わが国において訴訟事案となった濫用的タックス・シェルター的事案等 <ul style="list-style-type: none"> ・映画フィルム投資事案 ・オプンシヤ・ホールディング事案 ・NBB事案（航空機リース） ・住商リース事案（船舶リース） ・ケン・インターナショナル事案 ・三井住友銀行（外税控除）事案等 ・日蘭租税条約を利用した匿名組合事案⁽¹²⁾
<p>国際協力</p>	<p>2004年4月、オーストラリア、カナダ、英国及び米国は濫用的租税取引（abusive tax transactions）に係る情報を相互に増加させるため、TASK FORCEの立ち上げを行った</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 2006年6月現在、日本は未参加

(12) 匿名組合を用いた不良債権事案は課税上の大きな問題事案であったが、そのほとんどは訴訟には至らなかった。

第1章 米国におけるタックス・シェルターに係る税務上の対応

第1節 IRSの濫用的タックス・シェルターに対するスタンス

1. IRSの濫用的タックス・シェルターの把握に係るスタンス

IRS長官のマーク・M・エバーソン氏は、2003年11月に米国連邦議会の上院で行われた「濫用的タックス・シェルターに係るヒアリング (HEARING ON ABUSIVE TAX SHELTERS)」で、IRSの濫用的タックス・シェルターに係る取組への質問に関し演説を行い、そのなかでIRSの濫用的タックス・シェルターの把握に係るスタンスについて、次のような説明を行っている。

「IRSが疑わしい取引 (questionable transactions) を把握するためには3つの方法があります。

1 つめは、納税者及びプロモーターは、内国歳入法第6011条、第6111条及び第6112条の下、疑わしい取引について開示又は登録することを要求され、加えて、プロモーターには投資家リストの維持管理することが義務づけられていることです。

2 つめは、実地調査のプロセスにおいてIRSは疑わしい取引を把握します。

3 つめは、タックス・シェルター分析室 (Office of Tax Shelter Analysis) のホットライン等を通じてもたらされる情報で、匿名の密告 (タレこみ) のようなものもあります。

取引に係る情報の開示は、我々が濫用的取引を識別し対処するために非常に重要なものです。2003年2月にIRSは、納税者による潜在的濫用取引の開示、プロモーターによるそれら取引の登録、投資家リストの維持管理を強化するために、内国歳入法第6011条、第6111条及び第6112条に係る最終規則を発行しました。(中略)

これらの規則は、納税者に「報告義務のある取引（reportable transaction）」について、税務申告書やタックス・シェルター分析室への通報することにより、その情報を開示することを義務づけています。（中略）

「報告義務のある取引」は、必ずしも濫用的な取引でないかもしれませんが、しかし、開示対象の取引の範囲を広く持つことで、我々は濫用取引を検知できる可能性を高めているのです。」

このように、IRS は濫用的タックス・シェルターを把握するために、濫用的取引である可能性のある取引を2003年2月に財務省規則で「報告義務のある取引（reportable transaction）」⁽¹³⁾として規定することで、潜在的に濫用的取引と疑われるレベルのものも含めて、納税者及びプロモーターに開示又は登録等の義務を負わせるものとなっている。

IRS の濫用的タックス・シェルターの把握に係るスタンスとしては、上記のアンダーラインを引いた部分に考え方が見受けられると思うが、「濫用的タックス・シェルターについては広範囲に包括的な情報収集を行うことが必要であり、疑わしいという程度のもので含めて、納税者及びプロモーターに義務を負荷することで、濫用的タックス・シェルターの把握をよりの確に行っている」ということではないかと思われる。

また、この演説のなかで IRS 長官は、「税に係る専門家 (tax professionals) は、我々の自発的なコンプライアンスシステム (our system of voluntary compliance) にとって不可欠な存在」であることを強調しており、今後、これら税に係る専門家についてはその管理を強化していくとともに、問題のある専門家に対してはサモンズの発動や訴訟の提起を行っていくとしている。

(13) 財務省規則 § 1.6011-4 に規定されている。

2. IRS の濫用的タックス・シェルターに対する包括的戦略

(Comprehensive Strategy)

IRS のホームページ⁽¹⁴⁾には、濫用的タックス・シェルターに係る膨大な量の情報が提供されており、そのなかに IRS が濫用的タックス・シェルターと格闘 (to combat abusive tax shelters) するために以下の4つの包括的戦略 (Comprehensive Strategy) が示されている。

- 調査、サモンズの執行及び訴訟を通じて、濫用的租税回避に係る取引のプロモーターを識別し、濫用的租税回避行為を阻止すること
- 濫用的である取引やタックス・シェルターに係るガイダンスを公表することにより、国民に対し助言をし続けること
- 濫用的な取引に参加した納税者からの情報開示を促進すること
- 納税者によって主張される濫用的な取引について解決するための代替的な方法を開発し実施すること

これら4つの包括的戦略が、IRS の濫用的タックス・シェルターに対する基本的スタンスであるものと思われる。これらの包括的戦略のもと、IRS は積極的に様々な取組を展開しているわけであるが、そこで、次節において、米国のタックス・シェルターに係る具体的な取組についてみる。

第2節 米国のタックス・シェルターに係る制度及び執行における取組

米国のタックス・シェルターに係る制度及び執行に関し、ここではポイントとしてわが国では未だ行われていない次の5つの取組について見てみることにしたい。これらの取組については、これからのわが国における濫用的タックス・シェルターへの的確な対応について、制度的にも執行的にも参考になるものと思われる。

1. タックス・シェルターに係る税務上の定義等

(14) IRS ホームページのアドレス <http://www.irs.gov/>

2. 濫用的タックス・シェルターに係る概念の明確化
3. タックス・シェルターに係る制度的情報収集
4. 濫用的タックス・シェルターに係る取組・否認事例等の積極的公開
5. 「Son of Boss」事案での公開的方法による修正申告の懲遷

なお、タックス・シェルターに係る内国歳入法典及び財務省規則における否認規定については、次節で取り上げることとする。

1. タックス・シェルターに係る税務上の定義等

米国においては、2004年10月22日に成立した「American Jobs Creation Act of 2004」（以下「Jobs Creation Act」という。）以前の内国歳入法第6111条に「タックス・シェルターの登録（Registration of tax shelter）」についての規定が置かれており、同条（c）にタックスプロモーター等が登録を要するタックス・シェルターの定義として、次の要件が置かれていた。

- 当該投資の募集資料の内容から判断して、5年間の各課税年度末における投資家の「タックス・シェルター割合（tax shelter ratio）」が2:1超になると合理的に推定できる投資
 - 「タックス・シェルター割合」とは、この投資によって想定されるすべての投資家の「税額控除額の350%」と「所得控除額」の合計額が、当該課税年度末における「投資簿価」に占める割合をいう。
 - したがって、以下の算式が登録を要するタックス・シェルターの要件となる。

$$(\text{税額控除額} \times 3.5) + \text{所得控除} > \text{期末投資簿価額} \times 2$$

- 連邦または州の証券取引法の規定により登録または通知が義務付けられているか、「実体のある投資（substantial investment）」に該当する投資
 - 「実体のある投資」とは、募集総額が25万ドル超であり、かつ、5人以上の投資家が予定される投資をいう。

米国のこのタックス・シェルターに係る定義は、タックス・シェルターの普遍的な定義を示したものではなく、税務上の特定の取扱いを受けるタック

ス・シェルターの範囲を示したセーフハーバー的なものであったといえる。

その後、Jobs Creation Act の成立により、この内国歳入法第 6111 条は改正され、タイトルは「タックス・シェルターの登録 (Registration of tax shelter)」から「報告義務のある取引の開示 (Disclosure of reportable transactions)」となり、上記のタックス・シェルターに係る定義規定は削除された。

新しい内国歳入法第 6111 条では、タックスプロモーターなどのアドバイザーは IRS 長官に報告を要する取引に係る情報申告書を提出することとなっており、この報告を要する取引の範囲に係る策定権限が米国連邦議会から財務長官に付与されることとなった。2003 年 2 月に定められた財務省規則 § 1.6011-4 の「報告義務のある取引 (reportable transactions)」が、この報告を要する取引の範囲となっている。

これは新手のタックス・シェルターに対する効率的な取り締まりを念頭においたものであり、財務省規則 1.6011-4 の「報告義務のある取引」は、改正前の内国歳入法第 6111 条のタックス・シェルターの定義と比べて報告を要する取引の範囲がかなり広いものとなっている。これにより、タックス・シェルターを利用した租税回避行為への対応が一層強化されている。

財務省規則 1.6011-4 の「報告義務のある取引」には、以下の 6 つのカテゴリーの取引が規定されている。

① 指定取引 (Listed transactions)

指定取引とは、IRS が租税回避を目的としたものとして判断し公表している取引であり、これと実質的に類似の取引も対象となる。現在 30 項目の取引が指定されている。具体的には次のものがあげられる。

- ・ 現物出資において偶発債務を利用した取引
- ・ 外国法人を利用した報酬等の支払繰延べ契約取引
- ・ 濫用的に外国税額控除を増加させる取引
- ・ パートナーシップを利用した関連会社間でのファイナンス取引など

② 守秘義務を要する取引 (Confidential transactions)

守秘義務を要する取引とは、その取引に関しアドバイザーから受けた内容について守秘義務がいわゆる税務対策コンサルティング契約に基づいて課されている取引のことであり、これは税務対策に係る守秘義務に限られる。

③ 結果補償付取引 (Transactions with contractual protection)

結果補償付取引とは、アドバイスに従って行った節税取引に実質的な効果がなかった場合には報酬の払い戻しを行う旨が契約に含まれている、若しくはアドバイザーの報酬が実際に得られた説税額の一定割合として契約に定められている取引のことをいう。

④ 損失取引 (Loss transactions)

損失取引とは、当該取引を行うことで一定額以上の損失が発生する取引のことであり、個人の場合には年間 200 万ドル以上又は複数年で 400 万ドル以上の損失が生じる取引、法人の場合には年間 1000 万ドル以上又は複数年で 2000 万ドル以上の損失が生じる取引がこれに該当する。

⑤ 多額の税務調整が生じる取引 (Transactions with a significant book-tax difference)

多額の税務調整が生じる取引とは、法人税申告に係る税務調整の額(会計と税務の処理の相違により生じる調整額)が、除外項目以外で 1000 万ドル以上となる取引のことをいう。この取引で報告義務対象となる法人は、1934 年米国証券取引法の対象会社又は関連会社を含む保有総資産が 2 億 5000 万ドル以上の法人に限られる。

⑥ 短期保有の資産取引 (Transactions with a brief asset holding period)

短期保有の資産取引とは、25 万ドル以上の税額控除を発生させる資産の保有期間が 45 日以内の取引をいう。

(注) 上記の⑤については、2006 年 1 月 6 日以降開示が必要となる報告対象取引から除外されることとなった。これは、この取引の内容が 2004 年度から導入された法人税申告書様式 Form1120 の一部である

Schedule M-3 から把握可能と判断されたためである。

なお、これらの報告を要する取引については、アドバイザーの情報申告の提出だけでなく、これらの取引に参加する納税者（個人、法人、パートナーシップ、信託、遺産財団など）が提出する各事業年度の税務申告書に Form8886 を添付してその一定の情報を開示するよう内国歳入法第 6011 条により義務づけられており、Jobs Creation Act の成立によりこれに違反した納税者に対して罰則が課されることとされた。

Jobs Creation Act による内国歳入法第 6111 条の改正のポイントとしては、内国歳入法におけるタックス・シェルターの定義（若しくは、IRS として把握すべきタックス・シェルターの範囲）に係る権限が、前述のとおり法律レベルから財務長官に付与されたことである。

実際のところ、上記の「報告義務のある取引」は、一般的にタックス・シェルターとはいえない取引まで含む（守秘義務を要する取引など）ものであり、厳密にはタックス・シェルターの定義規定ではない。その意味では Jobs Creation Act の成立後の米国においては、法律上にタックス・シェルターの定義は存在していないといえる。

濫用的タックス・シェルターを的確に対処するために、IRS が把握すべき取引の範囲（これは罰則の対象となるものである）を、財務省規則レベルで機動的に変更・設定できるわけであり、米国としてこれまで以上にタックス・シェルターに対して有効な体制を確立することが可能になったものと考えられる。

2. 濫用的タックス・シェルターに係る概念の明確化

(1) 法律レベルでの濫用的タックス・シェルターの概念

内国歳入法における濫用的タックス・シェルター (abusive tax shelter) という用語は、罰則に関する第 6700 条の条文のタイトルに「Promoting abusive tax shelters, etc.」と用いられているものの、法律レベルでの用語の定義や意味付けはなされていない。

上記の内国歳入法第 6111 条では、その目的がタックス・シェルターのアドバイザーに IRS への情報開示を義務付けることにあるので、IRS としては財務省規則で濫用的タックス・シェルターを把握するために必要と判断した報告すべき取引の範囲について財務省規則 1.6011-4 の「報告義務のある取引」として示してはいるが、タックス・シェルターのうち何が濫用的なものかということについて定義をしているものではない。

なお、Jobs Creation Act による改正前の内国歳入法第 6112 条（顧客リストの保管義務）には、「潜在的な濫用的タックス・シェルター (Potentially abusive tax shelter)」という用語の定義が置かれていた。この定義では、「改正前の第 6111 条の下で登録が必要であるとされたタックス・シェルター及び潜在的に租税回避又は脱税の可能性があるものとして財務長官が財務省規則で指定した投資計画や契約など」と規定されていたが、改正後においては、これらは財務省規則 1.6011-4 の「報告義務のある取引」という表現に置き換えられている。

したがって、内国歳入法においては濫用的タックス・シェルターの定義規定はないものの、IRS が情報等を必要とするタックス・シェルターの範囲を、判例や調査事例から濫用的であると認められた租税回避行為について「指定取引」に指定するなどして財務省規則レベルで公表することにより、どのような取引が租税回避取引であり、何が濫用的タックス・シェルターに当たるのかについて納税者へ実例を用いて周知を図ることで、財務省及び IRS は納税者や調査官に濫用的タックス・シェルターに係る具体的な認識を与えることに努めているものと考えられる。

(2) Revenue Procedure (IRS 公開通達) 等による概念の説明

なお、Revenue Procedure 等の公開通達レベルにおいては、1980 年代から濫用的タックス・シェルターに係る概念の説明を IRS は行ってきた。

最近では 2004 年 8 月に公開された「Audit Technique Guide : Accuracy - Related Penalties For Taxpayers Involved In Tax Shelter Transactions」のなかで「濫用的タックス・シェルター」について、以下

のような説明がなされている⁽¹⁵⁾。

- ◆ 濫用的タックス・シェルターは、内国歳入法典の法令から判断して形式的に適法であるといえるかもしれないが、その取引は経済的実体を伴ったものではないため、そのタックス・ベネフィットを利用することはできないものである。

濫用的タックス・シェルターを総合的に公式化して単一に定義することは困難である。しかし、濫用的タックス・シェルターは、以下のような特性を持っていることが想定できる。

- ・利益を得るための又は損失に係る実体的な経済的リスクが存在しない
- ・金融及び会計処理に一貫性がない
- ・税務的に関係のない関係者が存在している
- ・合理的な事業目的のない複雑さが存在している
- ・不必要な手順又は奇抜な投資手法が存在している
- ・主体的要素としてタックス・ベネフィットに係るプロモーション又はマーケティングが存在している
- ・機密性が存在している
- ・取引コストが高い
- ・リスク縮減契約が存在している

したがって、濫用的タックス・スキームとは、法が支持しない又は法の意図しない解釈をすることで納税義務の縮減を図ろうとする取引又はスキームである。

(15) 濫用的タックス・シェルターの概念の説明としては、上記のほかに「IRS Publication 550, Investment Income and Expenses for 2000 Returns」(Rev. Proc. 83-78, 1983-2 CB 595) に詳しい。その具体的な内容については、中里・前掲注(4)・207頁に、中里実教授が濫用的タックス・シェルターに関する部分について、若干の修正・補充・省略をしてわかりやすく翻訳したものの紹介をしておられる。

3. タックス・シェルターに係る制度的情報収集

Jobs Creation Act の成立以降において、タックス・シェルターに係る情報収集に関し用いられている内国歳入法典の主な規定としては、既にも上記のタックス・シェルターの定義のところで若干の説明をしたものも含め、以下のものがあげられる。

- ① アドバイザーに対するタックス・シェルターの開示義務（内国歳入法第 6111 条）
- ② アドバイザーに対する顧客リストの保存義務（内国歳入法第 6112 条）
- ③ 納税者に対する利用したタックス・シェルターの報告義務（内国歳入法第 6011 条）
- ④ パススルー・エンティティへの情報申告書の提出義務（内国歳入法第 6031 条（a））
- ⑤ サモンズ制度の利用（内国歳入法第 7602 条（a）等）

(1) アドバイザーに対する開示義務及び保存義務

①及び②の報告義務の対象となる「アドバイザー」とは、条文では「material advisor」と表記されており、これは以下のように定義されている。

「報告義務のある取引の組成、管理、プロモート、販売、実施、保証又は実行に関して、重要な（material）支援、援助又はアドバイスを提供する者で、報告義務のある取引のアドバイスの提供については5万ドルを超える金額を、その他の取引のアドバイスの提供については25万ドルを超える金額を、収入として直接的に又は間接的に得ているすべての者」

開示義務の対象となる取引は財務省規則 1. 6011-4 に規定された「報告義務のある取引（reportable transactions）」であり、上記のタックス・シェルターの定義のところで既に説明をしたところである。

タックス・シェルターの開示義務に係る様式は Form 8264 であり、開示すべき主な内容は以下のようになっている。

○タックス・シェルターの概要

- ・タックス・シェルターの名称・所在地
- ・オーガナイザーの氏名・住所
- ・組織形態・事業内容
- ・主要な資産の種類・所在地国・取得方法・取得価額・取得日
- ・会計方法（現金主義・発生主義等の区分）
- ・タックス・シェルター持分の売り申し込みが最初にされた日
- ・タックス・シェルターの概要（構造・税務上の利益等）

○内国歳入法第 6111 条 (c) に関するタックス・シェルターの情報

- ・資金調達の種類別の金額・資金の調達先
- ・所得から控除される金額の総額・税額控除額の総額
- ・各年のタックス・シェルター割合（5 年間分）
- ・タックス・シェルター持分の販売総額
- ・最大の投資家数・最大の投資口数

○タックス・シェルター割合の計算明細（5 年間分）

○秘匿法人タックス・シェルター (Confidential Corporate Tax Shelter)

に係る情報

- ・オーガナイザー手数料の総額
- ・IRS が特定した租税回避取引との類似性の有無

顧客リストの保存義務については、アドバイザーは以下の情報を記録して 7 年間保存しなければならない。

- ・タックス・シェルターの名称、登録番号及び識別番号（ある場合）
- ・各投資家の氏名（名称）、住所（所在地）、及び識別番号
- ・各投資家へ譲渡された投資口数及び譲渡日
- ・各投資家の投資金額
- ・秘匿法人タックス・シェルター又は第 6111 条 (d) (1) (A) のタックス・シェルターに間接的に参加する法人の名称、所在地及び雇用者識別番号

- ・ タックス・シェルターのスキームの詳細（構造・意図される税務上の利益）
- ・ 各投資家に生ずることが見込まれる税務上の利益の概算スケジュール
- ・ 潜在的投資家又はその者の税理士、代理人等に渡された税務分析、意見書等を含むタックス・シェルターに関するパンフレットや書類等
- ・ 持分がリストを保持する者以外から譲り受けられた場合には、譲受先
- ・ リストを保持する者の各エージェントの氏名及び住所（ここでいうエージェントには、オーガナイザー又は引受人のためタックス・シェルターの持分の譲渡に関して交渉する全ての代理人、持分の譲渡を行うディーラー、仲介人等が含まれる。）

また、財務長官の要求により、アドバイザーは財務長官が調査のために顧客リストを利用できるようにしなければならないこととなっている。

（２）納税者に対する情報提供義務

③について報告すべきタックス・シェルターを利用した納税者（パートナーシップ又は S 法人の場合にはパートナーや株主もその提出義務を負う）は、確定申告書に Form8886 を 1 部添付して提出し、もう 1 部を IRS のタックス・シェルター分析室に送付することとされている。（財務省規則 1.6011-4 (d) (e)）。Form8886 の主な記載内容は、取引の内容、税務上の効果、連邦税負担の減少額などとなっている

報告の対象となるタックス・シェルターは、アドバイザーに対する開示義務及び保存義務と同様に財務省規則 1.6011-4 に規定された「報告義務のある取引 (reportable transactions)」である。

前述のとおり、この報告の対象取引の範囲策定に係る権限が米国連邦議会から財務長官に委任されたことで、財務省・IRS は情報を収集すべきタックス・シェルターの範囲について機動的な対応が可能になっているわけであり、これは税務執行上非常に有効なものと思われる。

(3) Jobs Creation Act の成立による濫用的タックス・シェルターに係る情報収集の強化

2004年10月に成立したJobs Creation Actにおいて濫用的タックス・シェルターに係る情報収集についてかなりの強化が図られている。具体的には、以下のような法令等の改正がなされた⁽¹⁶⁾。

- 指定取引 (Listed Transaction) の開示漏れに対する罰則の強化

Jobs Creation Act の成立前において、前述した指定取引について開示漏れがあったとしてもこれ独自には罰則が課されることはなかったが、今回の改正により、指定取引を開示しなかった個人の納税者には1件につき10万ドル、個人でない納税者には1件につき20万ドルの免除不可能な罰則が課されることになった。

この罰則規定は、2004年10月23日以降に提出期限が到来するすべての申告書及び届出書について適用される。

- その他の報告義務対象取引の開示漏れに対する罰則

今回の改正により、指定取引以外の報告対象取引について開示しなかった場合にも、個人の納税者には1件につき1万ドル、個人以外の納税者には1件につき5万ドルの罰則が課されることになった。適用日は指定取引と同様である。

- 報告の精度に対する罰則

指定取引及び重大な租税回避を目的とした指定取引以外の報告対象取引について、当該取引について開示がなされているときは過少金額に対し20%を、開示されていないときには30%の罰則が課されることになった。

前者の20%については、納税者が誠実に行動し、開示が正確でなかったことに正当な理由を有している場合には免除される可能性があるが、後者の30%の罰則についてはいかなる場合においても免除されること

(16) 山岸哲也「2004年米国雇用創出法 (American Jobs Creation Act of 2004)」INTERNATIONAL TAXATION Vol125 No.1・65p (2005)。

はない。

- 米国証券取引委員会（SEC）に対する報告義務

上場会社等の公開会社など米国証券取引委員会に報告義務を有する法人が、指定取引の開示漏れによる罰則、報告内容の精度に関する 30% の罰則の対象となった場合には、その旨を米国証券取引委員会に報告する義務が課されることになった。

この米国証券取引委員会への報告義務を怠った場合には、別途 20 万ドルの罰則が追加的に課されることになる。

- 時効期間の延長

一般的には、提出された申告書は 3 年で時効となり IRS はその納税者に対し更正処分をすることができなくなるが、指定取引の開示漏れの罰則規定の時効については、IRS に開示されてから 1 年を経過する日まで時効が到来しないこととされた。したがって、納税者又はアドバイザーは自ら開示するまで当該罰則規定に関して時効の利益を享受できない。

(4) パススルー・エンティティの情報申告書の記載事項

④については、タックス・シェルターに限定した情報収集を目的としているものではないが、パートナーシップ等のパススルー・エンティティはタックス・シェルターを組成するときの事業体として用いられることが多く、タックス・シェルターに係る情報収集の手段として有効なものである。

パートナーシップ等のパススルー・エンティティは、それ自身が納税義務者ではないが、米国では情報申告書の提出義務がパートナーシップ等に課されており、当該課税年度の総利益・費用及び税額控除項目等を情報申告書 Form 1065 に記載し、各パートナーの配分損益・分配額等を記載した書類 Schedule K-1 を添付して、パートナーシップの課税年度終了後 4 ヶ月目の 15 日までに IRS に提出しなければならないこととされている。

Form 1065 及び Schedule K-1 の記載事項について具体的にみると、以下のようにになっている（2005 年度様式による）。

◆ Form 1065 の記載事項

- パートナーシップの課税年度、名称及び住所
- パートナーシップに関する一般情報
 - A 主な事業活動の内容
 - B 総資産で最大を占める製商品又はサービスの内容
 - C 産業分類コード番号
 - D 納税者番号
 - E 事業活動開始日
 - F 課税年度末の総資産額
 - G 当該申告書が当初申告・修正申告・住所変更申告か
 - H 採用している会計処理基準
 - I パートナーの数
- パートナーシップの事業活動からの損益（Income：8 項目、Deductions：13 項目）
- Schedule A 売上原価の内訳明細（9 項目）
- Schedule B その他の情報（12 項目）
 - ・ この情報申告書を提出する事業体のタイプはどれか（GP、LP、LLC、LLP 又は外国パートナーシップ）
 - ・ パートナーに非居住者又は外国法人がいるか
 - ・ 外国信託からの配当の受取り又は外国信託への所得の分配を行ったか
 - ・ 外国に金融口座を有しているか
 - ・ 内国歳入法第 6111 条のタックス・シェルターに係る情報申告書を提出したか
 - ・ パートナーシップ財産の譲渡はあったか など
- 税務担当パートナーの氏名、住所、納税者番号
- Schedule K パートナーへの分配の内訳（20 項目）
 - 損金項目、投資利息、税額控除、自営業者所得の情報、税優遇項目

の情報、外国税額、配分された損益の分析など

- Schedule L 貸借対照表 (22 項目)
- Schedule M-1 財務会計と税務の利益調整 (5 項目)
- Schedule M-2 パートナーの出資金勘定の変動分析 (5 項目)
- ◆ Schedule K-1 の記載事項
 - パートナーシップの情報 (5 項目)
 - ・ 名称、住所、納税者番号
 - ・ タックス・シェルター登録をしている場合にはその登録番号
 - パートナーの情報 (15 項目)
 - ・ 名称、住所、納税者番号
 - ・ 当該パートナーが GP、LP 又は LLC の構成員であるか
 - ・ 当該パートナーの資格 (個人、法人、信託受託者、遺産財団、パートナーシップ、非課税組織など)
 - ・ 当該パートナーが外国人であるか
 - ・ 当該パートナーのパートナーシップに対する利益、損失、出資持分の割合
 - ・ 当該パートナーの負債割合 (ノンリコース、リコース)
 - ・ 当該パートナーの資本勘定の分析
 - 当該パートナーの所得、所得控除、税額控除及びその他の科目の分配状況 (20 項目)

上記のように Form 1065 の記載事項は A4 規格用紙で 4 枚にも及ぶものであり、かなり詳細なものとなっている。特に「Schedule B その他の情報」は、実地調査等で有効な 12 項目についての質問を行っており、この情報申告書の有用性を高めているものであるといえる。

(5) タックス・シェルターに係る情報収集へのジョン・ドウ・サモンズの活用

米国の質問検査権では、内国歳入法第 7602 条 (a) 第 2 号で、担当の調査官にサモンズの権限を与えており、これは「納税義務者、その役員また

は使用人、納税義務者の事業に関する記入を含む文書を占有ないし保管している者、および担当調査官が適当であるとみなすすべての者 (any other person the Secretary may deem proper) に対して、指定の時間に指定の場所に出頭して、調査に関連を有しまたは調査にとって重要であるかもしれない帳簿書類等を提出し、そして宣誓の下に調査に関連を有しまたは調査にとって重要であるかもしれない証言をすることを要求する内容のサモンズを発する権限を有する⁽¹⁷⁾ というものである。

このサモンズを氏名の特定をせず第三者に対して発するものが、「ジョン・ドゥ・サモンズ (John Doe Summons)」である。ジョン・ドゥ・サモンズは、判例法上その適法性を認められてきたものであるが、1976年の内国歳入法典の改正により正式に法律上の制度として承認されたものである。同法第7609条(f)項において「納税義務者の氏名を特定しないサモンズは、裁判手続において、歳入庁が、(1)それが特定の者または確定可能な集団ないし種類の者達の調査に関するものであること、(2)上述の者又は者達が内国歳入法のいずれかの規定に違反しまたは違反したかもしれないと信ずべき合理的な根拠が存在していること、および、(3)記録の検査によって入手しようとしている情報(サモンズの目的たる納税義務者の氏名を含む)が他のソースからは容易に入手しえないこと、を立証した後のみこれを発することができる⁽¹⁸⁾と定められている。

ジョン・ドゥ・サモンズの対象となる「第三記録保持者 (third party recordkeeper)」とは、①銀行その他の各種金融機関、②消費者報告機関、③クレジットカードによる信用供与を行う者、④有価証券のブローカー、⑤弁護士、⑥会計士、⑦バーター取引組合、⑧規制投資会社およびその代理人を意味する⁽¹⁹⁾。

2000年10月以降において、IRSは、オフショアの金融機関が発行するク

(17) 金子宏「アメリカにおける税務調査—質問検査権を中心として—」日税研論集9号『税務調査[1]』12頁(税務研究センター、1989)。

(18) 金子・前掲注(17)・66頁。

(19) 金子・前掲注(17)・14頁。

クレジットカードを使用した租税回避スキームへの取組として、Offshore Credit Card Program (OCCP) を推し進めてきているところであり、具体的には、オフショア銀行のクレジットカードを保持しこれにより課税所得を隠していると思われる納税者を識別するために、以下のようにオフショアに関係する金融機関等にジョン・ドゥ・サモンズを用いて情報の収集を行い、数百の課税事案や潜在的な査察事案の開発に成功を収めてきているところである⁽²⁰⁾。

○ クレジットカード会社に対するジョン・ドゥ・サモンズの例

- ・ 2000年10月30日に、マイアミの連邦判事は、アメリカン・エキスプレス及びマスターカードに対するジョン・ドゥ・サモンズの認可をIRSに与えた。これは、アンティグア・バーブーダ、バハマ諸島及びケイマン諸島の銀行により発行されたクレジットカードを保有する米国納税者の1998年及び1999年の情報を得ることを目的になされたものである。
- ・ マスターカードは、これらの地域で発行されたカードによる取引の情報に係る電子データベースの記録を作成し提供することで、このジョン・ドゥ・サモンズに応えた。これにより、IRSは数百の課税事案や潜在的な査察事案の開発に成功した。
- ・ 2002年3月25日に、IRSはサンフランシスコの地方裁判所に、30以上のタックスヘイブン国にある銀行によって発行されたクレジットカードを使って、1999年から2001年の間に行われた取引の記録を得るために、VISAインターナショナルに対するジョン・ドゥ・サモンズの認可を請願し、同月27日にサンフランシスコの連邦判事はIRSに認可を与えた。
- ・ 2002年3月26日に、マイアミの連邦判事は、1998年及び1999年における米国納税者のアンティグア・バーブーダ、バハマ諸島及

(20) IRS ホームページ <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=105698,00.html> (2006年4月現在) による。

びケイマン諸島で発行されたカードで米国との取引のあるものの記録を提供するという IRS との合意内容のジョン・ドゥ・サモンズに従うようアメリカン・エクスプレスに命令を下した。

- ・ 2002年8月15日に、IRSは30以上のタックスヘイブン国にある銀行によって発行されたクレジットカードを使って、1999年から2001年の間に行われた取引の記録を得るために、マスターカードに2回目のジョン・ドゥ・サモンズの認可を請願し、同月20日にマイアミの連邦判事はIRSに認可を与えた。

また、IRSは、オフショアのクレジットカードを保有する個人の特定を進めるために、様々な事業会社を対象にジョン・ドゥ・サモンズを用いることで、これらの会社から限定的な情報の収集を行ってきた。オフショアのクレジットカードは個人に直接に発行されないことがあり、IRSは、実際の個人の氏名を識別するためには、オフショアのクレジットカードが使われた取引の事業会社から情報を得る必要があり、これらの事業会社にジョン・ドゥ・サモンズを用いたわけである。

○ 事業会社に対するジョン・ドゥ・サモンズの例

- ・ 2002年8月29日に、IRSは、アンティグア・バーブーダ、バハマ諸島及びケイマン諸島で発行されたマスターカードで個人からの支払を受けた40を越える事業会社を対象として、7つの地方裁判所にジョン・ドゥ・サモンズの請願を行い、同日7つすべての連邦判事はIRSに認可を与えた。

これらの事業会社には、航空会社、ホテル、レンタカー会社及びインターネット・プロバイダーが含まれていた。

- ・ 2002年10月11～16日に、IRSは、オフショアのクレジットカードで支払を受けた米国内の70を越える事業会社を対象として、新たに11の地方裁判所にジョン・ドゥ・サモンズの請願を行い、11のすべての連邦判事はIRSに認可を与えた。

これらの事業会社には、自動車及びトラックの販売会社、ホテル、

航空会社並びに小売店が含まれていた。

4. 濫用的タックス・シェルターに係る取組・否認事例等の積極的公開

IRS はインターネットのホームページのなかで、濫用的タックス・シェルターに対する取組状況や否認事例等の情報について積極的に公開しており、濫用的タックス・シェルターへの取組が IRS にとって非常に重要であることを納税者に明確に示している。

具体的には、IRS のホームページで最初に表示されるポータル（玄関）に 7 つのカテゴリーがあり、そのなかの「Individuals」の表示を個人の納税者への情報提供の入り口として、「Businesses」の表示を法人等の納税者への情報提供の入り口としている⁽²¹⁾。

(1) 個人 (Individuals) に対する「Abusive Tax Shelter」に係る情報提供

「Individuals」をクリックすると「Tax Information for Individuals」が表示され、このなかでは確定申告に関わる情報など 40 近い項目について情報が引き出せるようになっているが、濫用的タックス・シェルターについては、ページの左側に特別に用意されている「Individuals Topics」のなかの先頭項目に「Abusive Tax Shelter」として置かれており、特別の扱いがなされているようである。

この「Abusive Tax Shelter」をクリックしてその内容を表示させると、以下の 2 項目が用意されている。

- Abusive Tax Shelter Example : 濫用的タックス・シェルターの例
- Additional Information on Abusive Tax Shelters : 濫用的タックス・シェルターに係る追加的情報

ここでの「濫用的タックス・シェルターの例」としては、控除が認められ

(21) 2006 年 4 月現在のポータル（玄関）の状況。ここにに表示されている 7 つカテゴリーとは、Individuals（個人）、Businesses（法人）、Charities & Non Profit（チャリティー&非営利組織）、Government Entities（政府組織）、Tax Professionals（税務専門家）、Retirement Plans Community（退職プランコミュニティ）、Tax Exempt Bond Community（免税債コミュニティ）の 7 つ。

ない教育費の信託やパートナーシップでの費用化について説明があるだけであるが、「濫用的タックス・シェルターに係る追加的情報」のなかには次の3項目が用意されており、納税者に対し濫用的タックス・シェルターについて理解を深めさせる数多くのコンテンツがこれら項目の下に置かれている。

- Table of Contents - Abusive Tax Schemes : 濫用的タックス・スキームの内容
- Abusive Tax Shelters and Transactions : 濫用的タックス・シェルター及び濫用的取引
- IRS Criminal Investigation (CI) : IRS の査察調査

イ Table of Contents - Abusive Tax Schemes

ここでは、濫用的タックス・シェルターのスキームについて納税者の理解を深めさせるために、まず、濫用的タックス・スキームの概要が示され、一般的な濫用的タックス・シェルターとして「Abusive Foreign Trust Schemes : 濫用的外国信託スキーム」や「International Business Corporations (IBC) : 国際ビジネス会社」などについての説明がなされている。また、オフショア金融銀行を用いた国際ビジネス会社からの「Fraudulent Loans : 不正融資」やオフショア・クレジットカードの利用についても説明がなされている。

その他、民事罰及び刑事罰、濫用的タックス・シェルター（濫用的信託スキームを含む）に係る3年間分の査察事案等の件数及び2004年以降における裁判所の公式記録に基づいた60件もの具体的な判決事例等について情報提供がなされている。

最後に、納税者が個人又は法人の「Tax Fraud Activity」を把握した場合のIRSへの報告方法（様式、記載事項及び報酬の可能性）を示し、納税者からの情報提供を呼びかけている。

ロ Abusive Tax Shelters and Transactions

ここでは、濫用的タックス・シェルターに対するIRSの取組や戦略等

についての説明がなされている。最初に、既に第1節でみた IRS の濫用的タックス・シェルターに対する4つの包括的戦略 (Comprehensive Strategy) が示されている (IRS の濫用的タックス・シェルターに対する基本的スタンスであると思われ、ここで再掲しておく。)

- 調査、サモنزの執行及び訴訟を通じて、濫用的租税回避に係る取引のプロモーターを識別し、濫用的租税回避行為を阻止すること
- 濫用的である取引やタックス・シェルターに係るガイダンスを公表することにより、国民に対し助言をし続けること
- 濫用的な取引に参加した納税者からの情報開示を促進すること
納税者によって主張される濫用的な取引について解決するための代替的な方法を開発し実施すること

次に、IRS は「2004年のJobs Creation Actでの濫用的タックス・シェルターに係る改正関係」、「30の指定取引 (Listed Abusive Tax Shelters and Transactions) の解説」及び「濫用的タックス・シェルターに係る財務省規則」等について詳細な情報提供を行っている。

個別事案である「Son of Boss」等に対する IRS の取組についての紹介も行っている。

これらに加えて、濫用的タックス・シェルターに係る IRS の幹部及び担当者の氏名及び連絡先の一覧表の公表、IRS の LMSB 部門に設置された「Office of Tax Shelter Analysis : タックス・シェルター分析室」の紹介及びその連絡先 (電話、FAX、e-mail) の公表を行っている。

ハ IRS Criminal Investigation (CI)

ここでは、IRS の査察部門の取組について情報提供がなされている。

(2) 法人 (Businesses) に対する「Abusive Tax Shelter」に係る情報提供

「Businesses」をクリックすると「Tax Information for Businesses」が表示され、このなかの4つめの項目として、上記(1)ロと同じ「Abusive Tax Shelters and Transactions」が置かれており、濫用的タックス・シェルターに対する IRS の取組や戦略等についての説明をみることができる。

また、5 つめの項目として「Audit Techniques Guides (ATGs) : 調査技術ガイド」が置かれており、このなかでは「Accuracy - Related Penalties For Taxpayers Involved In Tax Shelter Transactions : タックス・シェルター取引に関与する納税者の正確さに関連する罰則」のガイドを含め、建設業、銀行、小売、石炭消費税、役員報酬 - フリンジ・ベネフィット、パートナーシップ、受動的活動損失など、業種、税目、調査項目等別に作成された 39 種類にも及ぶ調査技術ガイドが公表されている。

特に、「Partnership - Audit Techniques Guide : パートナーシップに係る調査技術ガイド」には「Chapter 9 - Tax Shelters : 第 9 章 タックス・シェルター」が設けられており、「タックス・シェルター分析室」、「パートナーシップ濫用防止規則」、「パートナーシップに係る経済的実質」及び「司法判断」について説明がなされている。

(3) その他の情報提供

イ Tax Shelter Updates

IRS のホームページの「The Newsroom」(<http://www.irs.gov/newsroom/index.html>) には「Tax Shelter Updates」が置かれており、IRS の濫用的タックス・シェルターに対する最新の取組や財務省規則等の改正などについての情報提供がなされている。

ロ Internal Revenue Manual (IRM)

上記のほかに IRS は、以下に示す 25 項目に関し作成された「Internal Revenue Manual (IRM)」についてインターネットでの公表を行っており、納税者はいつでも IRS の執行等について確認ができるようになっている。

[Table of Contents]

PART 1 Organization, Finance and Management (機構、財務及び管理)

PART 2 Information Technology (情報技術)

PART 3 Submission Processing (会計処理)

PART 4 Examining Process (調査プロセス)

- PART 5 Collecting Process (徴収プロセス)
- PART 6 Human Resources Management (人的資源管理)
- PART 7 Rulings and Agreements (裁決と契約)
- PART 8 Appeals (異議申立て)
- PART 9 Criminal Investigation (査察調査)
- PART 11 Communications and Liaison (コミュニケーションと連絡)
- PART 13 Taxpayer Advocate Service (納税者支援サービス)
- PART 20 Penalty and Interest (罰則と利益)
- PART 21 Customer Account Services (顧客口座サービス)
- PART 22 Taxpayer Education and Communication (納税者教育及びコミュニケーション)
- PART 25 Special Topics (特別トピック)
- PART 30 Administrative (運営)
- PART 31 Guiding Principles (指導原則)
- PART 32 Published Guidance and Other Guidance to Taxpayers (納税者への公表ガイダンス及びその他のガイダンス)
- PART 33 Legal Advice (法律上の助言)
- PART 34 Litigation in District Court, Bankruptcy Court, Court of Federal Claims, and State Court (地方裁判所、破産裁判所、連邦請求裁判所および州立裁判所の訴訟)
- PART 35 Tax Court Litigation (租税裁判所の訴訟)
- PART 36 Appellate Litigation and Actions on Decision (控訴訴訟及び判決に係るアクション)
- PART 37 Disclosure (情報公開)
- PART 38 Criminal Tax (犯罪所得に係る課税)
- PART 39 General Legal Services (一般法律業務)

5. 「Son of Boss」 事案等での公開的方法による修正申告の従属

IRS は濫用的タックス・シェルターの個別事案への解決策として、個々の実地調査による是正だけでは IRS の資源的限界があることから、これらの濫用的取引に参加した納税者に対しインターネット等を通じて広く「Settlement Initiative：和解案」を示し、納税者が IRS の和解案に応じることで、より効率的な取組の実施に（for efficient tax administrative reasons）努めてきている。

この取組は、「Son of Boss」という濫用的タックス・シェルターについてもなされており、「Settlement Initiative」の具体例として、以下にこれを見てみる。

(1) 「Son of Boss」 事案に係る IRS の和解案の内容

IRS は「Son of Boss」事案に係る IRS の和解案を「Announcement 2004-46」で納税者への公知を行っており、その主な内容は以下のとおり。

- 2004年5月5日、IRS は「Son of Boss」に参加した納税者に向けて、当該納税者の IRS の和解案の受け入れについて、同年6月21日をデッドラインとして待つことを表明した。
- 和解案は罰則について次の3段階の適用の提示を行った。
 - ・ 納税者が Announcement 2002-2 に基づいて、自主的に (voluntarily) 「Son of Boss」 について開示を IRS に行えば、これに係る罰則金を支払わなくてもよい。
 - ・ 納税者が Announcement 2002-2 に基づいて開示を行わない場合で、「Son of Boss」への投資が当該納税者にとって初回かつ唯一の濫用的タックス・シェルターであるときは、10%の罰則金が課される。
 - ・ 納税者が Announcement 2002-2 に基づいて開示を行わない場合で、他の IRS によって指定された濫用的取引にも参加しているときは、20%の罰則金が課される。
- 具体的な「Settlement Initiative」への応諾手続について、IRS は「Son of Boss Settlement Initiative FAQs」をホームページ上に公

表して情報の提供を行っている。

IRSは「Son of Boss」への数千件もの参加取引を把握しており、金額は税額で少なくみても60億ドルを越えており、個々の納税者の税的損失は1000万ドルから5000万ドルにも上るものと公表した。IRS長官は、「Son of Boss」事案の「Settlement Initiative」に応じない納税者に対して積極的な追及を行うとの表明を行った。

(2) 「Son of Boss」事案に係る「Settlement Initiative」実施の結果

IRSはこの「Settlement Initiative」の結果を公表しており、その実施の初期の状況について2004年7月1日付で以下のようにホームページ上で公開されている。

- IRSが把握していた「Son of Boss」事案への参加納税者の約85%は、この「Settlement Initiative」に応じることを選択した。
- これらの納税者の多くは1000万ドルから5000万ドルの税的損失を計上していた。いくつかのケースでは5億ドル以上の税的損失を計上していた。
- これらの3分の2は10%又は20%の罰則が課されるものであり、どちらの罰則が課されるかは「Son of Boss」以外の濫用的タックス・シェルターに関係していたかどうかによる。
- IRSが把握していなかった300人を越える納税者が応じてきている。IRSはこれらの納税者の情報を通じて追加的なプロモーターや納税者の把握に結びつくものと見ている。

その後、IRSは「The Newsroom」の「Tax Shelter Updates」で、「Son of Boss」事案の「Settlement Initiative」に応諾した納税者が1500人を越えたことを公表しているところである。

(3) 「Son of Boss」事案の「Settlement Initiative」に応諾しなかった納税者の対応

当然のことながら「Son of Boss」事案の「Settlement Initiative」に応諾しなかった納税者は存在しており、IRSによるとその数は750人にも

のぼり、これらの納税者の一部は IRS に対し訴訟を提起している。

IRS への訴訟提起は 2005 年の夏までにおよそ 100 件がなされており、その公判第 1 号事案である「JADE TRADING LLC v. UNITED STATES 事案」について 2005 年 9 月に裁判所でヒアリングが開始されたところである。このヒアリングにおける IRS と当該納税者の主張については、次章第 1 節でみてみることにする。

IRS の「Settlement Initiative」に係る取組は、より効率的な執行のために (for efficient tax administrative reasons) 行われているものであるが、このような訴訟に対する事務の増加については、個々の税務調査によって更正処分を行った場合にも生じるものであり、避けて通れないものであるといえる。したがって、同時に同様な訴訟が提起され、これらに対し同時に対処していくほうが、訴訟事務としてもより効率的であるとも考えられ、これらの事務についても織り込み済みであるものと思われる。

6. その他の取組

(1) タックス・シェルター分析室の設置

IRS は 2000 年に、LMSB 部門にタックス・シェルター分析室 (Office of Tax Shelter Analysis) を設置し、「濫用的タックス・シェルター」に係る納税者とのホットラインを新設し情報収集を進めるとともに、プロモーターへの対応も含め次々と新しく現れる「濫用的タックス・シェルター」への対策を推進している。

(2) 国際協力

2004 年 4 月、オーストラリア、カナダ、英国及び米国は濫用的租税取引 (abusive tax transactions) に係る情報提供を相互に増加させるため、TASK FORCE の立ち上げを行っている。2006 年 4 月時点においてわが国はこれに参加していないが、国際的な租税情報の交換を今後積極的に推進すべき観点から、わが国もこの TASK FORCE に早期に参加すべきものとする。

第3節 米国の濫用的タックス・シェルターに係る否認規定

1. 内国歳入法典における濫用的タックス・シェルターに係る主な否認規定

米国では、米国憲法の下で租税法主義を採用し、政府の恣意的な課税から納税者を保護するとともに、企業取引等における課税に係る法的安定性と予測可能性を与えることで、米国企業が企業競争力を向上させ経済の活性化を図ることを非常に重視してきている⁽²²⁾。租税回避についても、連邦最高裁の有名な GREGORY 判決にあるように、「法令の認める方法により税額を減少させ又は回避させる納税者の合法的な権利は疑いのないものである」⁽²³⁾との見解が確立しており、企業が法律の意図する範囲内において租税を回避（節税）することは奨励されていると言っても過言でないように思われる。

そのために、米国では租税回避行為について税務上否認する場合のルールをできる限り法定し、又は財務長官への「法律の委任」により財務省規則等により租税回避に係る否認要件や否認基準の明確化を図ってきている。タックス・シェルターについても、1984年税制改正にタックスプロモーターらに対し開示（登録）義務等を負わせた際にその定義について法定化⁽²⁴⁾し、濫用的タックス・シェルターの概念についての明確化を IRS 通達で行うことで、納税者にタックス・シェルターを用いて節税することへのセーフハーバーを示しながら、租税回避だけを目的とした経済的実体（Economic Substance）のない行為については、必要な内国歳入法典の改正等を速やかに行い財務省・IRS に迅速に対処させることで、徹底的に摘発・否認をしてきている⁽²⁵⁾。

米国連邦議会は、納税者の行った租税回避が、たとえ形式的に法律の規定

(22) 本庄・前掲注(2)・343頁。

(23) Gregory, 293 U.S. 465 (1935).

(24) 2004年10月のJobs Creation Actの成立により、財務省規則で開示義務を負う取引の範囲（厳密にはタックス・シェルターより広い概念）を規定することにより、この法律上におけるタックス・シェルターの定義は削除された。

(25) 一方、このようなアドホック的な改正等の繰り返しにより、米国の税法や財務省規則は非常に複雑化してきており、一般の納税者にとって理解が困難になっているという弊害が生じていることも留意すべき事実である。

に合っているものだとしても、それが「議会が意図しない租税回避行為」については、濫用的租税回避として否認するスタンスを明確にしている。

なお、米国はコモンロー原則 (Common - Law Doctrine) の国ではあるが、課税当局としては租税回避行為の否認に当たっては直に「判例原則」を適用するのではなく、行政レベルでの個別的否認規定 (財務省規則) では対処できない事案に遭遇した場合には、その経験を立法 (米国連邦議会) にフィードバックし、コモンロー原則による「判例原則」を包括的否認規定として税法や財務省規則において速やかに明文化した上で、内国歳入法や財務省規則の条文を適用しようとするスタンスを持っている⁽²⁶⁾。

現在の内国歳入法に規定されている濫用的タックス・シェルターに係る主な否認規定としては、1999年に米国財務省から出された「The Problem of Corporate Tax Shelters Discussion, Analysis and Legislative Proposals」及び2002年3月に米国連邦議会上院財政委員会で開催されたタックス・シェルター問題に関する公聴会の資料である「Joint Committee on Taxation, Background and Present Law Relating to Tax Shelters (JCX-19-02), March 19, 2002」(以下「Background and Present Law Relating to Tax Shelters」という。)に、以下の条文が掲載されている。

(1) 内国歳入法第269条 〈特定の取引に係る税法上の特典の否認〉

この規定は、納税者が脱税又は租税回避を主たる目的とした取引を行うことで、この取引のみにより利用可能となる所得控除、税額控除又はその他の特典を受けた場合には、財務長官はこれらの税法上の特典を否認することができるというもので、財務長官がこの特別な権限を行使できる取引は次の3つの取引に限定される。

- ① ひとりの者又は複数の者が、直接又は間接に、法人の支配権 (少なくとも議決権の50%以上) を取得する場合
- ② ある法人が、直接又は間接に、支配関係のない他の法人の資産を、譲渡をする法人の帳簿価格をそのまま引き継ぐかたちで取得する場合

(26) 本庄・前掲注(2)・345頁。

- ③ ある法人が（優先株式を除いて）他の法人の支配権の80%を取得して、第388条の選択をせず、その取得した法人を取得後2年以内に清算計画によって清算する場合

「Background and Present Law Relating to Tax Shelters」によると、タックス・シェルターに係る取引では、所得控除、税額控除等を受けることを目的としたものが多いことから、この規定が適用されることが考えられる。

- (2) 内国歳入法第446条〈会計方法が所得を適正に反映していない場合の否認〉

第446条は会計方法の一般規則であり、第446条(b)に次のように規定されている。

「会計方法が納税者により規則的に用いられていない場合、又は、用いられた方法が明らかに所得を反映していない場合には、財務長官の意見で、明確に所得を反映する方法の下で課税所得の計算が行わなければならない」

「Background and Present Law Relating to Tax Shelters」によると、これは、納税者の会計方法が「経済的実体」を表していない場合には所得を適正に反映するものとは認めないとするものであり、そのために財務長官には会計方法が所得を適正に反映しているか否かを判断する広範な裁量が与えられている。例えば、企業のタックス・シェルターが「経済的実体」を伴わず所得の繰延べ又は所得控除その他の会計方法を利用するものである場合には、財務長官は、第466条を実体法上の根拠として、所得が適正に反映されるように納税者の会計方法を変更させることができるとするものである。

これを受けた財務省規則では、「納税者は選択により自己の最適と考える会計方法を用いることができるが、財務長官がその会計方法が明瞭に所得を反映すると認められない場合にはいかなる方法も課税上受け入れられない」と規定している（財務省規則 1.446 - 1 (a) (2)）。

判例では、後述の ACM 事案において、「納税者の会計方法が「経済的実体」を表していない場合には、明らかに所得を反映するものではない」との指摘がなされている。

(3) 内国歳入法第 482 条〈同一の利害関係者により支配されている複数の組織等に係る否認〉

第 482 条では、複数の組織、取引、事業が、同一の利害関係者により直接又は間接に支配されている場合において、財務長官は、脱税を防止し又は各事業体の所得を適正に反映するために、総所得、所得控除、税額控除その他の特典について適正な分配等を行うことができるというものである。第 482 条をタックス・シェルターに適用するためには、対象取引が「同一の利害関係者により直接又は間接に支配されている 2 つ以上の団体」の間で行われている必要がある。

「Background and Present Law Relating to Tax Shelters」によると、IRS は第 482 条の適用に関し、「支配」の意味を広く解釈してきているということであり、無関係の団体が共同して濫用的租税回避を行った場合に、これらの団体を同一の支配を受けているグループの一部とみなして処理をすることがある。

裁判例でも、顧客に税法上の償却を行わせることを唯一の目的として設立された倉庫会社について、第 9 巡回控訴裁判所は「当該倉庫会社は顧客により支配されており同社の取引には経済的実体がない」として、IRS 長官の第 482 条を用いた更正処分を支持したものがある。

タックス・シェルターのひとつである「リース・ストリップ取引（一方の当事者にリースからの所得を認め、他の当事者に当該所得に係る減価償却費の控除を認めさせるもの）」の事案で IRS は第 482 条を仮想取引理論及び経済的実体理論とともに用いており、一定の状況において第 482 条が IRS のタックス・シェルターへの対抗策の法的根拠となっているとのことである。

(4) 内国歳入法第 469 条 〈受動的損失に係る否認〉

受動的損失ルール(Passive Loss Rule)として知られている第 469 条は、1976 年のアット・リスク・ルールの導入後における個人のタックス・シェルターの拡大を抑制するために 1986 年に導入されたものである。

これは、受動的活動（賃貸不動産等）に基づく所得控除は、受動的活動による所得の範囲内でのみ利用可能であり、事業所得などの所得の控除に用いることは原則としてできないとするもので、残額は繰り延べられることになる。税額控除についても同様のルールが適用される。

この受動的損失ルールは、個人、パートナーシップ、各種財団、信託、閉鎖 C 法人、人的役務提供会社が対象となっている。

(5) 内国歳入法第 7701 条 (1) 〈金融取引について当事者間の直接取引とみなす規則〉

これは、金融取引を利用したタックス・シェルターに対処するため財務長官に権限が与えられたもので、「財務長官が租税回避を防止するために適切と認めた場合には、財務長官は多数の当事者間の金融取引を 2 名若しくはそれ以上の当事者間の直接取引とみなす規則を定めることができる」とするものである。

第 7701 条 (1) により、財務省は経済的実体を欠き複雑な租税回避を目的とする金融取引全般に対処する規則を規定する権限を有しており、2001 年に IRS は「ファースト・ペイ優先株式」等の不正利用を防ぐための規則を確定している。また、その後もその他の規則についての提案等を行っている。

以上が「Background and Present Law Relating to Tax Shelters」等で取り上げられているものであるが、これらに加えて濫用的タックス・シェルターの否認に係る重要な規定としては「利益動機の原因」及び「アット・リスク・ルール」があげられる。

(6) 内国歳入法第 183 条 (c) 〈個人や S 法人に係る利益動機の原則〉

米国の内国歳入法典では、「利益動機 (Profit Motive) の原則」が第 183 条 (c) に置かれており、これは、所得控除、税額控除、損失控除等のいわゆるタックス・ベネフィットを個人や S 法人が受けるためには、当該投資が利益を得る目的であることを立証する必要があるというもので 1969 年に制定された。

判例でも多くのタックス・シェルターについて「経済的利益を得る意図がない」ということで否認が認められてきている。

タックス・シェルターに係る「利益動機」の存否の判断基準として、以下の「一般的タックス・シェルター基準」が確立されてきている⁽²⁷⁾。

- ① プロモーション資料が「経済的実体」より「タックス・ベネフィット」に焦点を合わせているもの
- ② 投資家が「価格交渉」をせずに投資資産を購入するものであるもの
- ③ 資産の評価が困難である又は一部の有形資産が過大評価されているもの
- ④ 有形資産が問題取引の直前に少額コストで取得されているもの
- ⑤ ノンリコースの約束手形で経済的支出が繰り延べられているもの

(7) 内国歳入法第 465 条 〈アット・リスク・ルール〉

アット・リスク・ルール (At Risk Rule) は、1970 年代に利用されたノンリコース・ファイナンスに対処すべく 1976 年に導入されたもので、税務上損失として控除が認められるのは実際に納税者が危険を負担する範囲に限られるというものであり、したがって、納税者がタックス・シェルターからの損失の控除が認められるのは、納税者が投資として拠出した金額、納税者が投資として拠出した資産の調整後の簿価、納税者が借入金で資金を拠出した場合にはその借入れにつき納税者本人が個人的に責任を負う金額に限定されることとなった。

しかし、1981 年以降、この制度で十分に対応できない状況が経済復興税

(27) 本庄・前掲注 (2)・19 頁。

法の下で生じたために、前述の受動的損失ルールが 1986 年に導入された。その結果、現在においては、このアット・リスク・ルールの意義は大きく低下している。

なお、上記のほか「移転価格税制」、「過少資本税制」、「サブパート F 所得（タックスヘイブン税制）」及び「トリティ・ショッピングによる源泉所得の侵食防止に関する支店利益税」なども、広義にはタックス・シェルターに係る否認規定といえる。

2. 内国歳入法典及び財務省規則におけるパートナーシップに係る取扱い

タックス・シェルターの組成のために用いられる有用な事業体 (entity) のひとつとしてパートナーシップ (Partnership) があげられ、米国や英国などにおいて積極的に活用がなされている状況である⁽²⁸⁾。

パートナーシップは、法行為能力を有する非法人であり、法人のような取締役を用いての経営はなされず、リミテッド・パートナーを除きパートナー自らが経営権を有する。パートナーシップの税務上の特徴は、パートナーシップ自体には課税は行われず、その構成員であるパートナーに対する一段階課税である⁽²⁹⁾。

(28) 高橋祐介「日本版 LLP の課税上の問題点—アメリカ・パートナーシップ課税を参考にして」租税研究 660 号 130 頁 (2004) に紹介されている米国でのパートナーシップの活用状況を示すと、2003 年にパートナーシップが提出した申告書数は約 273 万件であり、2001 年における事業別の申告書数については、不動産賃貸業が約 95 万件、証券取引・投資を含む金融保険業が 26 万件、弁護士事務所などの専門職業が 19 万件、建設・製造業が 16 万件となっている。所得の種類別内訳については、所得総額約 2763 億ドルのうち、事業所得が約 1142 億ドル、ポートフォリオ利子所得が約 848 億ドル、不動産所得が約 428 億ドル、ポートフォリオ配当所得が約 234 億ドルなどとなっている。なお、パートナーシップとして申告をしている米国の事業体には LLC が含まれる。

(29) 1997 年に米国でチェック・ザ・ボックス規則が導入されてからは選択制となっている。

パートナーシップの持つ能力としては次のものがあげられる⁽³⁰⁾。ちなみに、日本の任意組合には②を除きこれらの能力はない。

- ① パートナーシップ名義で財産の保有が可能
- ② パートナーシップの持分権には制限的ではあるが譲渡性がある
- ③ パートナーシップ自体に契約能力、訴訟当事者能力がある
- ④ パートナーシップ名義での帳簿処理能力がある
- ⑤ パートナーシップ自体に破産能力がある

パートナーシップは各州法によって設立され、州当局に提出・登記することで組成される。パートナーシップには、ゼネラル・パートナーシップとリミテッド・パートナーシップがあり、主な特徴は次のとおりである。

- ゼネラル・パートナーシップ (General Partnership)

ゼネラル・パートナーシップはパートナーシップの債務に対し個人的に無限責任を負う。代理権を有する2名以上のゼネラル・パートナーのみによって構成され、パートナー自らが経営権を有する。

- リミテッド・パートナーシップ (Limited Partnership)

リミテッド・パートナーシップは、1名以上のゼネラル・パートナーと1名以上のリミテッド・パートナーによって構成される。リミテッド・パートナーはリミテッド・パートナーシップの債務に対して自己の出資額を超えて弁済義務を有さず、経営参加権つまり代理権を有さないパートナーである。ただし、リミテッド・パートナーもパートナーシップ契約の規定により重要事項への参加、ゼネラル・パートナーに対する助言は可能である。

なお、米国にはこのほかにパートナーシップではないが、構成員に対する一段階課税を選択できる事業体として、LLC (Limited Liability Company) がある。LLCは米国の各州政府が制定したLLC法に基づき、通常2名以上の有限責任で経営参加権を有する構成員(出資者)により設立される事業体である。

(30) 須田徹『米国のパートナーシップ—事業形態と日米の課税問題〔初版〕』8～9頁(中央経済社、1994)。

(1) パートナーシップの内国歳入法上の定義

内国歳入法におけるパートナーシップの定義は第 761 条 (a) 及び第 7701 条 (a) (2) によると、

「シンジケーション、グループ、プール、共同事業体 (Joint Venture) 又はその他の非法人組織体で、当該組織体を通じて、若しくは当該組織体によって事業活動、金融活動又は投機活動が行われるものであり、税法上の法人、信託、遺産財団以外のものが含まれる」となっており、かなり広範囲な概念を持つものとなっている。

なお、次のような活動は税務上のパートナーシップを構成しないこととされている。(財務省規則 1.761-1 (a) 及び同 301.7701-3) (31)

- 経費分担一単に経費を相互に分担するという合意はパートナーシップではない。
- 財産の共有一単に財産を共有し、当該共有財産を維持・修繕・賃貸してもパートナーシップではない。米国税務上は単なる賃貸活動は事業活動の概念には入れない。

(2) パートナーシップに係る内国歳入法の規定の構成

米国においては、パートナーシップに係る現行の税務上の取扱いの原型ができたのは、1954 年内国歳入法典の制定時である。パートナーシップは租税回避を目的としてタックス・シェルターに用いられることから、財務省規則と合わせて法令レベルで詳細な規定が置かれている。

具体的には、内国歳入法では、Schedule A : 所得税、Chapter 1 : 通常税及び追加税、Subchapter K : パートナー及びパートナーシップに、第 701 条～第 777 条 (全部で 36 条文) が置かれている。

Subchapter K は 4 つの Part で構成されており、Part I 「納税義務の決定」、Part II 「拠出、分配及び持分移転」、Part III 「定義」及び Part IV 「大規模パートナーシップの選択に係る特別規則」となっている。これらのうち Part I 及び Part II の主な内容を示すと、以下のようになっている。

(31) 須田・前掲注 (30)・30～40 頁。

Part I 「納税義務の決定」(抜粋)

- 第 701 条 — パートナーシップにではなくパートナーが課税対象になる
- 第 704 条(a) — パートナーシップ契約の効果
- 第 704 条(b) — パートナーの持分の決定
- 第 704 条(c) — パートナーの出資財産の取扱い
- 第 704 条(d) — パートナーの損失の認識限度額
- 第 705 条 — パートナーシップの税務簿価
- 第 706 条 — パートナーシップとパートナーの課税年度
- 第 708 条 — パートナーシップの存続性

Part II 「拋出、分配及び持分移転」(抜粋)

A 「パートナーシップへの出資」

- 第 721 条 — 出資の際の損益の非認識
- 第 722 条 — 出資財産に係るパートナーのパートナーシップ持分の税務簿価
- 第 723 条 — 出資財産に係るパートナーシップの税務簿価

B 「パートナーシップによる分配」

- 第 731 条 — 分配に伴う損益の認識限度
- 第 732 条 — 分配財産のパートナーの税務簿価
- 第 733 条 — 分配受領パートナーのパートナーシップ持分の税務簿価の減少額

C 「パートナーシップ持分の移転」

- 第 741 条 — パートナーシップ持分の売却・交換に伴う損益の認識と属性
- 第 742 条 — 譲受パートナーのパートナーシップ持分の税務簿価

D 「共通の規定」

- 第 752 条 — パートナーシップ債務の増減等の取扱い

ここで、上記条文によるパートナーからの出資財産に係る税務簿価等の基本的な取扱いを整理してみると、以下のようになる。

- パートナーからパートナーシップに持分との交換で「財産が出資された場合」
 - ⇒ パートナー及びパートナーシップのいずれにおいても損益の認識はされず、パートナーの出資資産の税務簿価がパートナーシップ持分の税務簿価として引き継がれることになる(第721条、第722条)。
- パートナーシップで「損益が発生した場合」
 - ⇒ 損益の発生時点でパートナーに対して計算上の損益の分配が行われ、パートナーのパートナーシップ持分に係る帳簿価格も同時に増減することになる(第704条(c))。
- パートナーシップ持分がパートナーに「分配された場合」
 - ⇒ 基本的に分配されるパートナーシップ持分の帳簿価額を分配により受け取る財産(ただし金銭を除く)の帳簿価額として引き継ぐことになる(第732条)。
- パートナーとパートナーシップの間で「負債の引き受けがあった場合」
 - ⇒ パートナーがパートナーシップの負債を引き受ける場合にはパートナーから新たな出資がなされたものとし、逆に、パートナーシップがパートナーの負債を引き受ける場合には当該パートナーに対してパートナーシップから財産の分配があったものとして取り扱われる(第752条)。

米国ではパートナーシップ持分の税務簿価の取扱いについて、このようにパートナーの帳簿価額からの引継ぎ規定等があり、パートナーシップ持分の帳簿価額と時価評価額が乖離することになる。

(3) パートナーシップがタックス・シェルターの組成に用いられる特徴

パートナーシップは、タックス・シェルターの組成に事業体として用いられることが多い。タックス・シェルターの組成に有効なパートナーシッ

プの特徴としては、以下の取扱い等があげられる。

- ① パートナーシップ自体に課税は行われず（パススルー）、その構成員であるパートナーに対する一段階課税である（米国ではチェック・ザ・ボックス規則による選択で通常の法人としての申告も可）。
 - ② パートナーシップ契約によって、パートナーシップの損益等を任意にパートナー間で分配できる（収益・損失を別々のパートナーに分配することも可能）。
 - ③ パートナーシップ持分の税務価額について、パートナーの帳簿価額からの引継ぎができる規定やパートナーシップ持分の帳簿価格に係る調整規定などの利用が可能であり、時価と乖離したパートナーシップ持分の帳簿価額を生成できる。
 - ④ チェック・ザ・ボックス規則の利用による簡便な組織変更が可能であり、資産の時価評価による損失の実現化を任意の時点でできる。
- (4) パートナーシップを利用した濫用的タックス・シェルターに対する対応等
 パートナーシップに係る Subchapter K の規定は、本来、納税者が事業体段階で課税を受けずにフレキシブルな経済契約を通じて、共同のビジネス活動を行えることを意図して置かれたものである。したがって、上記 (3) のパートナーシップの特徴についても、Subchapter K の本来の目的のためのものであり、納税者がこれらを用いて共同のビジネス活動を積極的に展開することは米国連邦議会の意図するところである。

にもかかわらず、実際には、これらの取扱いを濫用的なタックス・シェルターに用いるケースが後を絶たず、これらに対する対応等としては、①については1996年にチェック・ザ・ボックス規則を導入し、パススルー課税の選択は納税者の任意に任せることとした、②についてはパートナーシップ契約に定めた損益等の分配について「実質的な経済効果」を有していることが必要であるとして、財務省規則 1.704-1 (b) に当該分配が「実質的な経済効果 (substantial economic effect)」を有しているかを判定するための「経済的効果 (economic effect)」テスト及び「実質性

(substantiality)」テストの規定を置き、これらをクリアしない場合には、パートナーのパートナー持分の割合に従って分配割当額が決定されることとした。③及び④による人工的な損失のパートナーへの分配等については、IRS は 1994 年に財務省規則 1.701 - 2 濫用防止規則 (Anti-Abuse Rule) を設け、当該パートナーシップがパートナーの連邦税額を減少させることを主要な目的としている場合には、IRS 長官が当該取引を再構成できることとした。

ここでは、財務省規則 1.701 - 2 濫用防止規則 (Anti-Abuse Rule) 及び財務省規則 1.704 - 1 (b) 「実質的経済効果 (substantial economic effect)」の判定基準について、以下に詳しくみてみる。

3. 財務省規則 1.701 - 2 濫用防止規則 (Anti-Abuse Rule)

(1) パラグラフ (a) : Subchapter K の意図

財務省規則 1.701 - 2 は、その冒頭において Subchapter K の意図を「Subchapter K は、納税者が事業体段階での課税を受けずに、フレキシブルな経済契約を通して共同のビジネス (投資を含む) 活動を行うことを可能にする」ことであると明示した上で、この意図には次の 3 要件が含まれているとしている。

- ① パートナーシップは真実でなければならない、また、パートナーシップ取引あるいは一連の関連する取引は、(個々にあるいは集団的に) それぞれ本質的な事業目的のために始められなければならない。
- ② 各パートナーシップ取引の形式は、実質主義の原則に基づいて尊重されなければならない。
- ③ パートナーシップの営業及びパートナーとパートナーシップ間の取引の各パートナーへの税務上の結果は、適切にパートナーの経済的合意を反映し、かつ、明確にパートナーの収入を反映していなければならない。

これらが Subchapter K の意図であり、パートナーシップは Subchapter K

のもとこれらの要件を満たしている必要がある。

(2) パラグラフ (b) : Subchapter K の規定の適用

パートナーシップが、パートナーの連邦税額の現在価値を Subchapter K の意図と一致しない方法で実質的に減少させることを主要な目的とした取引のために設立され又はそのために利用されるものである場合には、IRS 長官は、適用可能な法律や規則及び適切な事実認定により、Subchapter K の意図と一致している税務上の結果を達成するために、取引を構成し直すことができるとしている。

そのためには、IRS 長官は、当該取引が法律や規則の規定に文言的には文字通り合っているととしても、Subchapter K の意図と一致している税務上の結果を達成するために、以下のことを決定することができるとしている。

- ① パートナーの連邦税額を減少させることを主要な目的としたパートナーシップは、全体又は部分的に否認すべきである。また、そのパートナーシップの資産及び事業は、連邦税額を減少させることを意図したパートナーによって、全体又は部分的に所有され、かつ、執行されているものとみなすこと
- ② 連邦税額を減少させることを意図したパートナーである者はパートナーとして扱われるべきではないこと
- ③ 連邦税額を減少させることを意図して使われた会計方法を、パートナーシップ又はパートナーの所得を明確に反映させるために調整すること
- ④ パートナーシップの収入、利益、損失、控除又は債権に係る科目を分配し直すこと

(3) パラグラフ (c) : 事実認定の要因

パートナーシップがパートナーの連邦税額を減少させることを主要な目的としたものかどうかは、取引の事業目的とその取引に起因して要求されるタックス・ベネフィットとの比較を含め、すべての事実及び状況に基づいて決定されるとしており、その判定の要因として以下の例があげられて

いる。ただし、ここに示すものは例であり、必ずしも確証になるものではないことに留意すること。

- ① パートナーの連邦税額が、パートナーのパートナーシップ資産の所有分及びパートナーが直接に行ったパートナーシップの事業活動（の成果）より、実際に少ない場合
- ② パートナーシップ持分を清算又は処分されたパートナーが、残りのパートナーにタックス・ベネフィットを提供するための単なる一時的なパートナーである場合
- ③ 名目的なパートナーシップの持分を持つパートナーが、実質的にパートナーシップの事業からのいかなる危険負担から、配分先取権、補償金又は損失保証契約、あるいは他の契約を通じて保護されている場合、又は、優先報酬以外のパートナーシップの事業からの利益を全くかほとんど受け取っていない場合
- ④ すべてのパートナーが、実質的に（直接に又は間接に）互いに関係を持っている場合
- ⑤ パートナーシップ持分が、§ 1.704-1 及び § 1.704-2 の規定に従ってはいるものの、内国歳入法第 704 条 (b) の目的と矛盾して割り当てられていること
例えば、外国人、非課税組織、支払不能納税者、又は営業純損失、資本損失若しくは外国税額控除を用いた納税者に、特別に分配がなされている場合
- ⑥ パートナーシップに名目上出資された資産の所有権が、出資したパートナー（又は関連当事者）に本質的には（直接に又は間接に）保持されている場合
- ⑦ パートナーシップ資産の所有権が、資産の分配対象者であるパートナー（又は関連当事者）に実際に分配される前後で、分配対象者であるパートナーへ本質的に（直接に又は間接に）移されている場合

(4) パラグラフ (d) : 例示

ここでは 11 件の例示が示されており、このうち 7 件が Subchapter K の意図と一致しているとしているものであり、4 件が意図と一致していないものとして IRS 長官が取引を構成し直すことができるものである。

このうち、Subchapter K の意図と一致しているものと一致していないものについて、1 例ずつ以下に示す。

[例示 2 : Subchapter K の意図と一致している事例]

この例示は、Subchapter S に係る株主要件を回避するために、パートナーシップの設立を行ったものである。

○ 事実関係

A 及び B は、真実のビジネスを行うリミテッド・パートナーシップ PRS の設立を行った。

A は Subchapter S の下での S 法人の取扱いを選択した法人であり、B は非居住者の外国人である。PRS は、§ 301.7701-2 及び § 301.7701-3 の下でのパートナーシップとして、適切に分類されるものである。

内国歳入法第 1361 条(b)の規定により、B が A の株主になることを禁じられているので、A 及び B は、A とその株主に対し Subchapter S の取扱いによる税務上の特典を保持する手段として、B を A の株主とするよりも、A 及び B でパートナーシップを設立する形式を選択した。

○ Subchapter K の意図と一致しているかの判定

パートナーシップが経済実体を反映していないので、パートナーシップの形式を尊重するべきでないとの主張がなされるかもしれないが、事実は別のことを示している。つまり、実質主義の原則の適用は、B が A の株主として取り扱われることに帰着することだが、その結果、A の S 法人選択が無意味になり、A とその株主に対する Subchapter S の取扱いによる税務上の特典が失われてしまうことになる。

したがって、パートナーシップ PRS によってビジネスを組織し経営す

る A 及び B の決定は、「納税者が事業体段階での課税を受けずに、フレキシブルな経済契約を通して共同のビジネス（投資を含む）活動を行うことを可能にする」という Subchapter K の意図と一致するものである。加えて、これらの事実により、このパラグラフ (a) (1)、(2) 及び (3) の要件は満たされたものと認められる。

以上のことから、IRS 長官は、取引を再構成するためにパラグラフ (b) を用いることはできないものである。

[例示 8 : Subchapter K の意図と一致していない事例]

この例示は、内国歳入法第 754 条のパートナーシップ持分の税務簿価の調整に係る選択をしないことにより損失を二重計上するためにパートナーシップを用いたものである。

○ 事実関係

A は帳簿価格で \$100x、公正市場価格で \$60x の土地を所有しており、A は B に土地を売りたいと考えている。そこで、A 及び B は、A の土地に係る損失に関する税制上の優遇を 2 回使うことができるようにすること考案した。

この計画を実行するために、A、C (A の兄弟) 及び W (C の妻) はパートナーシップ PRS を設立し、A は土地を出資し、C 及び W はそれぞれ \$30x の出資を行う。すべてのパートナーシップの勘定科目は、各パートナーの PRS へのそれぞれの出資に比例して共有されることとなっている。

PRS は現金をある投資資産に投資する。さらに、PRS は、リースの終了時にその時点での公正市場価格で PRS から土地を購入するオプション付きで、B に 3 年の期間で土地をリースする。PRS が受け取るリース料のすべては、直ちにパートナーに分配される。

3 年の間に、パートナーシップの資産の価値が実質的に変化していないときには、PRS の保有する投資資産との交換で A の持分を清算することについて、PRS は A と合意している。

内国歳入法第 732 条 (b) の下では、A に分配された投資資産の帳簿価格は、分配直前の A のパートナーシップ持分の A の帳簿価格である \$100x に等しいことになる。そこで、A はすぐに、非関連者である X にその投資資産を売り、\$40x の損失計上を行う。

○ パートナーシップにおける課税処理等

PRS が内国歳入法第 754 条の選択を行わず、出資された土地についてパートナーシップ持分の税務簿価と公正市場価格との調整を行わない。したがって、A によって出資された PRS の土地の帳簿価格は \$100x のままである。

リース・オプション契約に従って、3 年末において、PRS は (公正市場価格の) \$60x で B に土地を売却する。

したがって、PRS は、売却により \$40x の損失を計上し、それを C と W に等しく分配する (A は既に清算し脱退済)。C 及び W のパートナーシップ持分の帳簿価格は、内国歳入法第 705 条に従いそれぞれ \$10x に減少することになる。

ただし、彼らのそれぞれの持分はそれぞれ \$30x の価値があることから、PRS (あるいはそれらの持分) の清算を行えば、C 及び W のそれぞれは収益の \$20x を計上することになるものの、PRS を継続的に存在させることで、その収益の認識を無期限に延期できることになる。

このように、C 及び W は税務上の特典として PRS への出資以前に存在していた A の土地の評価損を 2 回計上できることになる。

○ Subchapter K の意図と一致しているかの判定

これらの事実におけるパートナーシップのいかなる事業目的も重要なものではない (パラグラフ (c) を参照)。

これらの取引は、実質的な事業目的を欠いているものである (パラグラフ (a) (1) を参照)。

加えて、パラグラフ (c) の (1) (2) 及び (4) に照らしてみると、Subchapter K の意図と一致しない方法でパートナーの連邦税額を実質的に減少させ

ることを主要な目的として、パートナーシップ PRS が使用されたことは明らかである。

これらの事実により、PRS は真実ではなく、実質主義の原則に基づいて尊重されないものである。さらに、パートナーへの税的效果はパートナーの収入を適切に反映していないものである。

米国連邦議会は、ひとつの経済的損失からその倍の税制上の優遇措置をもたらすことを主要な目的で設立された PRS のようなパートナーシップへの内国歳入法第 754 条の適用を意図してはいない。

PRS は、Subchapter K の意図と一致しない方法でパートナーの連邦税額の現在価値を実質的に減少させることを主要な目的として設立され利用されたものである。したがって、IRS 長官は、パラグラフ (b) の下で適切に取引を構成し直すことができる。

(5) パラグラフ (e) : 濫用的事業体に係る取扱い

IRS 長官は、内国歳入法又はその規則についてその目的を遂行するために、必要に応じ、パートナーシップを全体又は部分的にそのパートナーの総体として取り扱うことができるものとする。

(6) パラグラフ (i) : 制定法以外の法理及び他の制定法上の根拠の適用について

IRS 長官は、納税者の取引に異議を唱えるために、制定法以外の法理及び他の制定法上の根拠を用いることができるものとし、それらの適用可能性を制限しない。

4. 財務省規則 1.704 - 1(b) 「実質的経済効果 (substantial economic effect)」の判定基準

(1) 実質的経済効果 (substantial economic effect)

パートナーへの所得、収入、損失、所得控除及び税額控除の分配が実質的経済効果を有しているかの判定は、2 つの分析によって行われる。第一に、分配が「経済的効果 (economic effect)」を満たしていることであり、

次に「実質性 (substantiality)」を備えていることである。

(2) 経済的効果 (economic effect) ⁽³²⁾

イ 基本原則

分配が「経済的効果」を持つためには、分配がパートナー間の経済的合意と一致していなければならない。このことは、分配に相当する経済的便益か経済的負担があり、当該配分を受けるパートナーがそのような経済的便益又は経済的負担を実際に受けることを意味する。

つまり、パートナーシップからの財産の分配が、パートナーシップからパートナーへの実際の経済的な便益や負担に一致していることが必要であるということである。

ロ 「経済的効果」の3つの要件

上記の基本原則に基づき、分配が「経済的効果」を持つためには、パートナーシップ契約がパートナーシップの存続期間を通じて、次の3つの要件を満たすことが必要である。

- ① この財務省規則のパラグラフ (b) (2) (iv) の規定のとおり、資本勘定 (capital account) が決定され維持されていること
- ② パートナーシップの清算に際して、事業年度の終了 (又は清算開始後 90 日以内) までに、パートナーの正の資本勘定残高に従って分配がなされること
- ③ パートナーシップの清算時に、資本勘定に負の残高があるのであれば、それをパートナーが無条件に補填する義務を負っていること
しかし、③の要件は、リミテッド・パートナーシップの場合には満たされないことになる。そのために、次の代替経済的効果テストが置かれている。

ハ 代替経済的効果テスト (alternate test for economic effect)

(32) この経済的効果テストは、財務省規則が制定される前に既に判例で採用されているものである。詳しくは、高橋祐介「共同事業から生ずる所得の課税に関する一考察 (一) -アメリカ・パートナーシップ課税を素材として-」法学論叢 141 巻 6 号 45 頁 (1997)。

これは、上記の3つの要件のうち③が満たされない（例えば、リミテッド・パートナーは出資額以上の責任を負わないことから、リミテッド・パートナーへの分配は③を必ず満たさないことになる）場合に、「経済的効果」を判定するための代替テストである。

代替経済的効果テストは、上記の3つの要件のうち①及び②を満たしている場合に、「分配を受けるパートナーが彼の負の資本勘定残高の回復義務を負っていない又は限られた額の回復義務しか負わないのであれば、パートナーシップ契約に『適格所得相殺 (qualified income offset)』の条項が含まれている」ことを要件としている。

「適格所得相殺」条項とは、予期しない分配を受けたパートナーに対し、その分配により生じた負の資本勘定を消滅させるために、可能な限り速やかに所得及び収入を割り当てなければならないという規定である。

ニ 経済的効果同等 (Economic effect equivalence)

このほか、現在及び将来のすべての課税年度末においてパートナーシップを清算したとした場合に、上記の3つの要件を満たしたと同じ経済的結果が得られるのであれば、経済的効果同等であるとして、分配に「経済的効果」があるものとしてみなされる。

(3) 実質性 (substantiality)

分配が上記(2)により「経済的効果」を有していると判定されたとしても、それに「実質性」が認められなければ「実質的経済効果」は認められないことになる。「実質性」については、納税者の恣意的な節税を否認しようとするもので、以下のように規定されている。

イ 一般原則

ある分配の「経済的効果」に「実質性」が認められるためには、その分配がパートナーシップからパートナーが受け取る金額に対して、課税結果 (tax consequence) とは無関係に、実質的に影響を与える合理的可能性がある必要がある。

この一般原則にかかわらず、次の2つの条件に共に合う場合には、そ

の分配の「経済的効果」に「実質性」がないものとされる。これを「全体的課税効果」テスト（“overall tax effect” test）という。

ある分配がパートナーシップ契約に含まれているとき、

- ① 少なくとも1人以上のパートナーの課税後の経済的結果が、その分配がなかった場合の課税後の経済的結果と比較して、現在価値でみて増加すること
- ② どのパートナーの課税後の経済的結果も、その分配がなかった場合の課税後の経済的結果と比較して、実質的に減少しないという強い可能性があること

ロ 課税結果のシフト (shifting tax consequences)

これも、「実質性」のないものとして示されているものであり、次の2つの条件に共に合う場合には、その分配の「経済的効果」に「実質性」がないものとされる。

- ① 各パートナーの事業年度の資本勘定に記録されている純増額及び純減額が、その分配がなかった場合の純増額及び純減額と比較して、実質的に違いがないという強い可能性があること
- ② パートナー全員の合計納税額が、その分配がなかった場合と比較して少ないという強い可能性があること

ハ 一時的分配 (transitory allocations)

これは、複数年度にわたってある分配の経済的効果が、別の分配の経済的効果によって相殺され、加えて納税額が少なくなる場合について「実質性」がないものとするものである。

ある分配 (original allocation) が別の分配 (offsetting allocation) によって、その大半を相殺される可能性がある場合で、次の2つの条件に共に合う場合には、それら双方の分配の「経済的効果」に「実質性」がないものとされる。

- ① 各パートナーの事業年度の資本勘定に記録されている純増額及び純減額が、それら双方の分配 (original allocation 及び offsetting

allocation) がなかった場合の純増額及び純減額と比較して、実質的に違いがないという強い可能性があること

- ② パートナー全員の合計納税額が、それら双方の分配 (original allocation 及び offsetting allocation) がなかった場合と比較して少ないという強い可能性があること

5. 「実質的経済効果 (substantial economic effect)」に係る問題点

上記の「実質性」に係る判定については、租税回避に対し有効であるとしても、その曖昧さについて問題があるとの指摘がある。岡山大学の高橋祐介教授は、「実質性テストは、租税回避への対処規定としては極めて有効で、租税回避が問題となる所得等の配賦は、ほとんど税務上否認されよう。しかし、その曖昧さについては、指摘する論者が多い。例えば、文言の問題として、『強い可能性』の程度や、課税移転結果テストにおける『実質的に異なる』の意味、文言以外では、全体的課税効果テストにおける現在価値、すなわち金銭の時間的価値 (time value of money) の不確定性などである」と、「実質性」の判定に係る曖昧さについて指摘をされている⁽³³⁾。

また、最近の米国のタックス・シェルターに係る裁判例のなかに、「全体的課税効果」テストについて無効であるとしたものがある⁽³⁴⁾。この判決は、パートナーシップの営業収益について、パートナーシップ契約でパートナーシップ持分の割合と関係なく、米国に納税義務のない外国のパートナーにそのほとんどを分配したものについて、IRS が「全体的課税効果」テストに違反しているとしてその「実質性」を否定したものであるが、連邦地方裁判所が IRS の主張を認めなかったものである。

この連邦地方裁判所の「全体的課税効果」テストに係る判示には疑問を感じないわけではないが、「実質的経済効果」の判定基準に係る財務省規則が裁

(33) 高橋祐介「共同事業から生ずる所得の課税に関する一考察(二)・完」法学論叢 143 巻 4 号 38 頁 (1998)。

(34) Castle Harbour, 342 F. Supp. 2d 94 (2004) .

判において否認された一例としてここで取り上げておきたい。なお、IRS は、これを不服として連邦巡回控訴裁判所に控訴し現在係争中⁽³⁵⁾であり、これは判決として確定したものではない⁽³⁶⁾。

(1) パートナーシップの分配割合に係る事実関係

この事案は、General Electric 社がパートナーシップを用いて航空機のリース事業からの収益をオランダの銀行に移転させたものであり、このパートナーシップ契約では、パートナーシップの営業収益について、米国のパートナーに僅か2%を、米国に納税義務のないオランダの銀行に98%を、それらのパートナーシップ持分割合（米国のパートナー82%：オランダの銀行18%）とまったく関係なく分配したものである。

(2) 「全体的課税効果」テストに係る IRS の主張

IRS は、この分配割合に「全体的課税効果」テストを適用し、以下のよう主張している。

- ① パートナーシップ持分割合（米国のパートナー 82%：オランダの銀行 18%）でパートナーシップの営業収益の分配を行えば、米国のパートナーに5600万ドルの米国への納税義務が生じ、オランダの銀行は少ない金額を収受する。
- ② パートナーシップ契約に基づいて、米国のパートナーに2%を、オランダの銀行に98%を分配することで、オランダの銀行は3000万ドルを受け取り、米国のパートナーは税で5600万ドルを節約した。
- ③ 上記を比較して、②の状況では、オランダの銀行は3000万ドルを受け取ることで、米国のパートナーは2600万ドル分（節税額5600万ドル－オランダの銀行への支払額3000万ドル）を得することで、①の状

(35) 本論文を発表した時点の2006年6月においてはまだ控訴審判決は出されていないが、2006年8月3日に第2巡回控訴裁判所は下級審判決を破棄しIRS勝訴の判決を言い渡した。TIFD III-E Inc. V. United States (the Castle Harbour case), Dkt. No. 05-0064cv, 2006TNT 150-8, Doc 2006-14691 (2006)

(36) この事案については他にも争点があり、ここでは「全体的課税効果」テストに係る判示部分のみを取り上げることとし、事案全体としては第2章で取り扱う。

況より経済的結果は向上している。

- ④ したがって、「全体的課税効果」テストの2つの要件は明らかに満たされることになり、このパートナーシップの分配割合は「実質性」がないものと判定される。

(3) 「全体的課税効果」テストに係る連邦地方裁判所の判断

これに対し、連邦地方裁判所は、パートナーシップへの資本出資は、パートナーのパートナーシップ持分の決定に関し考慮される要因の1つかもされないが、他の要因と比較検討されたとき、それはほとんど重要ではないとして、この事案においてパートナーシップ契約に基づき営業収益の98%がオランダの銀行に分配されることになっており、実際にオランダの銀行は営業収益の98%の受取りをしたという事実を重視した。

IRS がパートナーシップ契約に基づく実際の分配によりパートナーのパートナーシップ持分を決定するのであれば、理論上「全体的課税効果」テストに違反することはありえず無意味になると反論したのに対し、連邦地方裁判所は IRS の考えは間違っているとしてこれを退けた。

連邦地方裁判所は、パートナーのパートナーシップ持分の決定について、以下のようにまとめている。

- (a) パートナーシップ契約が明示的な分配規定を含んでいるときには、パートナーのパートナーシップ持分は、オーナーシップ持分との照合により決定するのではなく、パートナーシップ契約との照合によって決められるものである。
- (b) このパートナーシップ持分の決定は循環的な（トートロジー的な）ものではない。

加えて、分配割合を 98% : 2%以外の割合にする根拠は何もないとし、なされた分配と各パートナーのパートナーシップの実質的な持分の間に差がないので、「全体的課税効果」テストは適用できないものとした。たとえ、適用可能であるとしても、パートナーのパートナーシップの持分に基づいた収益の再分配が、実際になされた分配と同じ結果に帰着するので、「全体

的課税効果」テストは無効であるとした。

(4) 裁判所判断に対する私的意見等

上記の (a) では、パートナーのパートナーシップ持分は、パートナーシップ契約に明示的な分配規定があるならば、それによることでよいということであり、このパートナーシップ持分の割合でパートナー間の分配割合を決めるということであれば、これはトートロジーではないかと思われるが、(b) で連邦地方裁判所はそうではないと声明しており、非常に理解に苦しむところである。

この連邦地方裁判所の考え方には、判決文脚注 (FN43.) に示された以下の裁判官の認識が背景にあると思われる。

「パートナーが、各パートナーの資本出資額より、高い又は低い額の収益を分配するべき、まさに正当な理由があるかもしれません。例えば、分配は、パートナーシップに専念した専門知識、時間及びエネルギーのような非資本出資若しくはパートナーの持分が短期又は長期かということを反映するかもしれません。パートナーシップは、言い換えれば、それらの資本出資以外の根拠で合理的にパートナーの分類を確立することができます。」

この裁判官は、パートナーのパートナーシップ持分の決定について、資本出資以外の根拠によって行うことは、経済合理的な行為として課税上も認められるべきであるとし、財務省規則にある判断基準ではそれが反映されていないことに問題があると考えているようである。

この事案について資本出資以外の根拠を連邦地方裁判所は直接論じているものではないが、「全体的課税効果」テストを無効であるとした判断は、このパートナーシップ契約のなかで 98% : 2% という分配割合を置いた根拠が資本出資以外にある（それは税的な目的以外のものでなければならぬと考えるが）ということを意味しているのかもしれない。

この「実質的経済効果」の判定基準に係る財務省規則は、出資資本の増

減による判断であり、「パートナーシップに専念した専門知識、時間及びエネルギーのような非資本出資若しくはパートナーの持分が短期又は長期か」というような、いわば、金額換算されていないインタンジブルな経済効果までを考慮してはいないものであるが、そのような資本出資以外の根拠については事実認定の可否の問題も含め、パートナーシップ持分の基準として取り込むことは恣意性の排除の観点からも容易なものではないと思われる。

確かに、インタンジブルな経済効果までを考慮に入れることは正論である一面があるようにも思われるが、しかし、この事案に関していえば、パートナーシップに出資を行ったオランダの銀行には、裁判官が指摘するような「パートナーシップに専念した専門知識、時間及びエネルギーのような非資本出資若しくはパートナーの持分が短期又は長期かということ」に該当する事実は存在しない。したがって、単にパートナーシップ契約に分配割合が記載されていることから納税者の主張を認めることは、根拠を欠いた判断ではないかと思われる。

今後の連邦巡回控訴裁判所での判断において、これまでの IRS の主張が認められることとなるのか、この連邦地方裁判所の判断が支持されるのか、もし、後者となれば執行部局にとってかなりの重荷になりかねないものと思われ、その結果を注視していく必要があると考える。

第2章 米国における濫用的タックス・シェルターに係る主な判例等

前述のとおり、米国の否認規定はコモンロー原則により裁判所が示した「判例法理」を否認規定として税法や財務省規則において明文化したものが多くみられる。米国連邦議会は、立法が経済事象の変化にあらかじめ完全には対応できないことを公の認識としているが、このことを司法も認識しており、これはコモンロー原則の役割のひとつとして新しい事案に対する「予見性の付与」として表れている。

これは、これまでの判例では判断が示されておらず、法律や規則にも判断基準等が存在しない場合に、新しい判例法理を裁判所が示すことで「予見性を与える」ことが、コモンロー原則の役割のひとつであるということであり、例えば、GREGORY 判決では、税法上に否認規定が存在しないにもかかわらず、納税者の租税を回避（節税）しようとする合理的な権利は疑いのないものと認めつつも、「形式的には内国歳入法典の要件をすべて満たしているが、取引自体に事業目的がなく経済的実質を欠いている」として、課税上の特典の否認を行ったわけであり、この考え方が「経済的実体理論」(economic substance doctrine)という新しい判例法理として受け入れられている。

濫用的タックス・シェルターの否認については、このような判例法理の積み重ねによるところが多い。以下に、GREGORY 判決以降の濫用的タックス・シェルターの否認に係る主な判例⁽³⁷⁾について、米国の裁判所の判断をみることとし、濫用的タックス・シェルター否認の判例法理やその判断基準について考察を行う。

(37) 判例の選定については、「Background and Present Law Relating to Tax Shelters」で取り扱われているものによった。

第1節 判例等に見る濫用的タックス・シェルターの否認

1. 先例的な判例における濫用的タックス・シェルターの否認

(1) GREGORY v. HELVERING, COMMISSIONER OF INTERNAL REVENUE 事案⁽³⁸⁾

1935年に連邦最高裁判所が出したこの判決は、納税者が租税回避のみを目的として会社を新設して行った経済取引に対し、法律上に租税回避否認規定が存在しないにもかかわらず、連邦最高裁判所が、取引自体に事業目的がなく経済的実質を欠いているとして、課税上の特典の否認を認めた最初の判例である⁽³⁹⁾。

[事実関係]

Mrs. GREGORYはA社を所有しており、A社の保有する多額の含み益を持つ株式の売却益について課税の軽減をしたいと考えた。Mrs. GREGORYがA社から直接その株式の分配を受けこれを売却したのであれば、通常の所得税率で課税されることになる。

そこで、A社が所有するその株式をすべて現物出資してB社を設立し、B社はその新株をすべてMrs. GREGORYに対し発行した。Mrs. GREGORYは、A社からB社にその株式が移転された直後にB社を解散した。B社の唯一の資産であるこの株式は、清算に際してMrs. GREGORYに交付された。

Mrs. GREGORYは、B社の解散によるこの含み益株式に係る清算分配所得について、当時の税法に基づき軽減課税規定を用いて申告を行った。

[争点]

1928年のRevenue Act Section112 (g) には「組織再編による株式の分配」について、「組織再編の計画により、組織再編の当事者企業の株主に対し、分配された株式又は有価証券があるのであれば、それら株式又は有価証券の受取りによる受領者の収益は認識されないものとする」と規定されており、組織再編の計画によって既存の会社から新設の会社に

(38) Gregory, 293 U.S. 465 (1935), aff'g 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934).

(39) 中里・前掲注(4)・226頁。

株式や有価証券を譲渡した場合には、既存会社の簿価による引継ぎが認められていた。

これにより、上記の B 社が受領した株式は含み益を温存したまま譲渡されており、B 社の解散後、Mrs. GREGORY はこの含み益を実現化させるが、その税務申告について軽減課税を受けているわけである。

訴訟では、この事案の B 社の設立が、Revenue Act Section 112 (g) の規定の適用に係る組織再編に該当するかどうかについて争われたものである。

[裁判所の判断]

第 2 巡回控訴裁判所は、当該取引の各段階については実際に行われているものであり、形式的には組織再編の要件を満たしていることは事実であるとした。しかし、当該取引は A 社又は B 社のどちらの事業にも全く関係がなく、1928 年の Revenue Act Section 112 (g) に定める組織再編の要件を満たしているものではないとして、当該取引は免税適格ではないとした。

上告を受けた連邦最高裁判所は、法令の認める方法により税額を減少させ又は回避させる納税者の合法的な権利は疑いのないものであるとしながらも、本件については当該取引が 1928 年の Revenue Act Section 112 (g) の組織再編に関する規定の予定するところのものであるか否かということが問題であるとして、当該取引が会社目的も事業目的も有しておらず、株式を移転するための取引を隠蔽するために組織再編の形式をとったに過ぎないものであると判示し、控訴審判決の支持を行った⁽⁴⁰⁾。

(40) 金子宏名誉教授は、この GREGORY 判決について、「租税法と私法—借用概念及び租税回避について」租税法研究 6 号 24 頁 (1978) で、「この判決が、租税回避行為の否認を認めたものでないことは、判決が許容された手段を用いて租税を回避・軽減する権利を承認していることから、明らかである。しかし、この判決は組織変更規定の趣旨・目的 (立法意図) から事業目的の基準を導き出し、本件の取引は、形の上では組織変更の定義に該当するとしても、租税回避のみを目的とするもので、事業目的をもっていないことを理由に、それは立法者の予定している組織変更には当たらず、したがって非課税規定の適用を受けえない、と解することによって、租

(2) KNETSCH v. UNITED STATES 事案⁽⁴¹⁾

1960年に連邦最高裁判所が出したこの判決は、納税者の多額のノンリコース債券に係る支払利息の控除について、当該取引に商用的経済的実質がなく、これは偽装 (sham) に当たるとして控除を認めなかったものである⁽⁴²⁾。

〔事実関係〕

納税者は、保険会社との間で400万4000ドルの購入価額で年率2.5%の受取利息の30年物据置年金貯蓄債券(deferred annuity savings bond)について、4000ドルを小切手で払い、400万ドルをノンリコースの年金ローン・ノートに署名することで購入した。年金ローン・ノートの支払金利は年率3.5%であり、納税者はこの支払金利について控除をして申告を行った。

〔裁判所の判断〕

納税者が行った保険会社との取引は、納税者の納税額を引き下げることに以外に彼の経済的利益にほとんど影響を与えないものであり、この取引からは課税控除以外に実現される実質は何もありえないものである。保険会社との契約は支払利息の方が年率で1%高くなっており、損失しか生じないものであることから、納税者が行った保険会社との取引は、1939年の内国歳入法第23条(b)及び1954年の同第163条(a)の「負債 (indebtedness)」を形式的に作り出すためだけに行われた、税務上実質性が認められないものであるとして、連邦最高裁判所は、この取引は偽装である (this one is a sham) と認定し、納税者の支払金利に係る

税回避の否認を認めたと同じ結果に到達したのである。一般化していえば、この判決は、非課税規定の立法目的にてらして、その適用範囲を限定的にあるいは厳格に解釈し、その立法目的と無縁な租税回避のみを目的とする行為をその適用範囲から除外するという解釈技術を用いた例である。」と評されている。

(41) Knetsch, 364 U.S. 361 (1960) .

(42) ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所・神田橋法律事務所・川田剛監修「欧米諸国における主要租税判例の紹介〔第1回〕租税回避行為の否認と租税法主義との関係について (その1)」税務事例 vol. 34 No. 7・55頁 (2002)。

控除の否認を行った。

(3) FRANK LYON COMPANY v. UNITED STATES 事案⁽⁴³⁾

1978年に連邦最高裁判所が出したこの判決は、銀行が政府の銀行業務規制に違反せずに高層ビルを建設し実質的に所有するため、ある納税者が借入れて高層ビルを購入し銀行にリースバックをした。この場合の納税者が行った借入金の支払利息及び建物の減価償却費の控除について、経済的実質のある取引が事業に係る規制上の理由により行われているものであり、専ら租税回避を目的として組成されたものではないとして認容されたものである⁽⁴⁴⁾。

[事実関係]

アーカンソー州のある銀行は高層ビルを建設し所有しようとしたが、連邦及び州の銀行業務規制に抵触する事実があることから、投資家にこの建設中の高層ビルを購入させリースバックをすることを考えた。ある納税者がこの取引について応諾し、50万ドルを自己資金で用意し、年率6.75%の710万ドルの融資を受けて高層ビルを購入して、建設完了時点で銀行にリースバックを行った。

結果的に、この納税者はこの高層ビルの賃借料収入により、借入金の元本・利息の返済義務が相殺され、自己資金分の50万ドルについて固定収入を得ることになった。また、リース期間中の高層ビルに係るコスト及びリスク、例えば、修理維持費、公共料金、租税公課、保険料、火災、戦災、スプリングクーラー及びボイラーのダメージなどについては、すべて銀行が責任を負うこととされていた。加えて、納税者への賃借料の支払は、建物にいかなるダメージがあろうとも影響を受けないこととなっていた。

納税者は、申告に際し、銀行からの賃借料の収入を計上するとともに、高層ビルの減価償却費及び借入金の支払利息の控除を行った。

(43) Frank Lyon Co., 435 U.S. 561, 583-84 (1978) .

(44) ホワイト・ケースー神田・前掲注(42)・56頁。

[IRS の主張]

経済的実質の問題として、この高層ビルの実際のオーナーシップは銀行によって保有されており、納税者はこの高層ビルの所有者ではなく単なる導管であるとして、高層ビルの減価償却費及び借入金の支払利息の控除を否認し、銀行からの賃借料の収入について減額を行った。

[裁判所の判断]

連邦最高裁判所は、納税者の経済的重要性を持っていない恣意的な取引による操作的取扱いを大目に見るようなことは決してないと強調しつつ、この取引にはそのようなことは起きていないと判示し、ビジネスや規制に係る現実により強要された経済的実質を持った真実の複合的な関連者取引が存在しているとし、取引が税務関連以外の観点で検討されたものであり、意味のない形式的な租税回避の特徴を持っていないのであれば、政府は当事者により有効になされた権利と義務の配分を尊重すべきであるとして、減価償却費及び借入金の支払利息の控除について認容を行った。

2. 最近の主要な判例における濫用的タックス・シェルターの否認

(1) ACM Partnership v. COMMISSIONER 事案⁽⁴⁵⁾

1998年に第3巡回控訴裁判所が出したこの判決は、Colgate社が子会社の売却により得た巨額のキャピタルゲイン（1億500万ドル）について連邦所得税を回避するために、オランダの銀行等とパートナーシップを設立し、これに多額の債券を購入させ売却した際に、当時の内国歳入法第453条に定める特別比例回収ルールを適用することによって、相殺関係にあるキャピタルゲインとキャピタルロスを生じさせ、キャピタルゲインをオランダの銀行に分配し、キャピタルロス Colgate社が取り込んだ取引について、その税的目的を尊重するに十分な経済的実質を備えていないものと

(45) ACM, 157 F.3d 231 (3d Cir. 1998), aff'g 73 T.C.M. (CCH) 2189 (1997), cert. denied, 526 U.S. 1017 (1999).

して、損失控除を認めなかったものである⁽⁴⁶⁾。

[事実関係]

- ① Colgate 社は、オランダの銀行とメリルリンチの子会社とで、出資総額 2 億 500 万ドルの現金を、オランダの銀行が 82.6%、Colgate 社が 17.1%、メリルリンチの子会社が 0.3%で出資して、パートナーシップ [ACM] を設立した。
- ② ACM は 2 億 500 万ドルを支払変動利付債を購入した。これは、利率が月に一度見直されるものであり、ACM はこの変動利付債を 24 日後に売却する契約をあらかじめ結び、1 億 7500 万ドル分の変動利付債を 1 億 4000 万ドルの現金及び連続償還債 (3500 万ドル相当と推定) と交換に売却した。この連続償還債は、名目元本金額に LIBOR (ロンドン銀行間貸出金利) を乗じた金額を 6 回に分割して支払う LIBOR 債であり、これは不確定債券であることから、1 億 7500 万ドル分の変動利付債の売却について当時の内国歳入法第 453 条に定める特別比例回収ルールの適用を受けることになる。
- ③ 内国歳入法第 453 条の特別比例回収ルールは、不確定債券での受取りなどで債券の最大売却価格が確定していないが受取期間は決まっている場合に、その債券の帳簿価格をその受取期間で等分に按分計上できるというものであり、上記の場合には、売却した 1 億 7500 万ドル分の変動利付債の帳簿価格について 6 等分した 2920 万ドルを回収したということで税務上計上することができる。実際には現金で 1 億 4000 万ドルを回収できていることから、1 億 1080 万ドルをキャピタルゲインとして計上することになる。
- ④ ACM は 1 億 1080 万ドルをパートナーシップ持分の割合に従って各パートナーに分配をした。したがって、1 億 1080 万ドルの大半が米国

(46) ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所・神田橋法律事務所・川田剛監修「欧米諸国における主要租税判例の紹介〔第 2 回〕租税回避行為の否認と租税法律主義との関係について (その 2)」税務事例 vol. 34No. 8・52 頁 (2002)。

の課税を受けないオランダの銀行（パートナーシップ持分の82.6%を所有）に分配された。

- ⑤ 2年後、Colgate社はオランダの銀行のパートナーシップ持分の一部を購入し、残りを償還したことから、Colgate社のパートナーシップ持分は99.7%となった。
- ⑥ その後、ACMはLIBOR債を1100万ドルで売却し、特別比例回収ルールに従い8500万ドルのキャピタルロスが計上され、この損失はほぼ全額がColgate社に分配された。

[裁判所の判断]

第3巡回控訴裁判所は、ACMの取引が形式的には不確定割賦販売規則及び特別比例回収規則の適用を受ける要件を満たしていることを認めたと。これら取引の実質性がそれらの形式に一致するものであるかを審理しなければならないとして、GREGORY事案及び財務省規則1.701-2の濫用防止規則（Anti-Abuse Rule）等を引用した上で、ACMの取引がその税的目的を尊重するに十分な経済的実質を備えていないものと判断した。

ACMの取引は、客観的税外経済効果（objective non-tax economic effects）及び主観的税外目的（subjective non-tax purposes）のどちらも備えていないものであり、経済的偽装（economic sham）を構成していることは明らかである。その税的結果は無視されるべきである。一方、客観的税外経済重要性及び主観的税外目的を有している取引は、税的結果を尊重すべき経済的な実質の取引を構成することは明らかであり、納税者が租税回避を意図したことのみをもって経済取引を無視することはできない。

損失が控除可能であるためには、当該損失は経済的に実体的な取引における実際の経済的結果（actual economic consequences）を反映していなくてはならず、取引に経済上本来内在していない人工的な損失を生じさせるために、相殺関係にある収益要素と損失要素を故意に分離して

税務会計上のルールを適用することで結果を得る（損失の控除を受ける）ことはできないとして、ACM のキャピタルロスに係る損失控除について否認が行われた。

(2) ASA INVESTERINGS Partnership v. COMMISSIONER 事案⁽⁴⁷⁾

この事案は、AlliedSignal 社が子会社の売却により得たキャピタルゲイン（4億4670万ドル）について、上記のACM事案とほぼ同様の形式の取引を用いて連邦所得税を回避したものであり、これに対し1998年に租税裁判所はAlliedSignal社が外国法人と設立したパートナーシップについて連邦所得稅的目的からみて正当性が存在しないとしてその存在を否定することで損失控除の否認を行い、2000年に第3巡回控訴裁判所によって下級審の支持判決（同年に上告審においても棄却）が示されたものである⁽⁴⁸⁾。

〔事実関係〕

AlliedSignal社は米国の課税対象とならない非関連の外国法人とともに出資比率10:90でパートナーシップ〔ASA〕を設立した。ASAは変動利付債を購入し、数週間後に現金80%、不確定債券のLIBOR債20%と交換に売却を行った。

ASAは内国歳入法第453条の特別比例回収ルールを適用し、5億4000万ドルのキャピタルゲインを生成しパートナーシップ持分の割合に従って、その大半を米国の課税対象とならない非関連の外国法人に分配を行った。

その後、AlliedSignal社は外国法人のパートナーシップ持分を購入することで、その持分比率を90%にまで引き上げたうえで、LIBOR債を売却しパートナーシップを解散することで、3億9600万ドルの損失がAlliedSignal社に分配された。

(47) ASA, 76 T.C.M. (CCH) 325 (1998), aff'd, 201 F.3d 505 (D.C. Cir. 2000), cert. denied, 531 U.S. 871 (2000).

(48) ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所－神田橋法律事務所・川田剛監修「欧米諸国における主要租税判例の紹介〔第29回〕タックス・シェルターその1(Krause事案、Provizer事案及びASA Investorings事案)」税務事例 vol. 37 No. 1・46頁(2005)。

〔裁判所の判断〕

租税裁判所は、ASA の外国法人パートナーである Barber 社及び Dominguito 社をこの取引のための導管 (conduit) として設立されたペーパーカンパニーに過ぎないものとしてこれらを見做すこととし、これらの代わりに、オランダの銀行である Algemene Bank Netherlands N. V. (ABN) を実質的当事者として扱うこととした。そのうえで、AlliedSignal 社と ABN の関係は共通の動機を持っておらず真実のパートナーシップの特性に反しているものであり、これらのパートナーはパートナーシップを運営する目的をもってそこから生じる利益及び損失を分配するために互いに共同活動を行うための必要な意図を持ってはいなかったと判示して、パートナーシップの存在を否定することにより (経済的実質性の分析は行っていない)、キャピタルロスに係る損失控除の否認を行った。

第 3 巡回控訴裁判所は、パートナーがパートナーシップを組成するために共通の動機を持つ必要はないものであるとして、租税裁判所がパートナーシップの存否に係る見解を判断の根拠にしたことは理解できないとしたものの、租税裁判所がパートナーシップの真実性を拒絶した決定は、税的目的からみてパートナーシップの取引が「偽装」(sham) であることを認識したことと同義であると判示し、租税裁判所の判決結果を支持した。

この判決のなかで、第 3 巡回控訴裁判所は、納税者が「租税裁判所が「事業目的ルール」よりむしろ「経済的実質ルール」を間違っ適用している」と主張したことに対し、「事業目的ルール」と「経済的実質ルール」の間には現実的な差異はないとして、それらは同じ理論的根拠を共有するものであるので、一方の用語が他方の状況に現れるかもしれないとした。加えて、これらのルールが形式的な行為の実質性を向上させるものであるとし、納税者が内国歳入法典の形式要件を満たすように構築してもよいが、その唯一の目的が租税を回避することであるならば、IRS

長官はその取引に法的効力を与えないかもしれないとしている。

また、第3巡回控訴裁判所は、「事業目的」原則（“business purpose” doctrine）は危険であることを指摘しつつも、以下の理由でこれが不可欠なものであるとしている。

事業目的原則の濫用により租税回避が意図された取引は、事業目的が単に外見にすぎない極端な状態に達したものであると思われる。しかし、両者の間には完全に明確な境界線が存在する訳ではないことから、高税率が課される税制においては民間部門の多くの賢明な人々に税制に挑戦しようという強力なインセンティブが働くことになる。これに対し、きわめて優秀な法令の立案者でもあらゆる脱税手段を予想することはできない。事業目的原則は、そのような本質的に無益な活動に従事しようとする納税者のインセンティブを削減し、加えて、同様な立場に置かれている納税者の間に適正・公平さをもたらすことに役立つものである。

(3) BOCA INVESTERINGS Partnership v. The UNITED STATES 事案⁽⁴⁹⁾

この事案は、ACM 及び ASA 事案と同様にパートナーシップを用いたスキームのタックス・シェルターを利用して American Home Products 社が子会社の売却により得たキャピタルゲイン（6 億ドル）について租税回避を図ったものであるが、一審の D. C. 連邦地方裁判所（租税裁判所ではない）は IRS のあらゆる主張を否定し納税者勝訴の判決を下した。これに対し、二審の D. C. 巡回控訴裁判所は、当該パートナーシップについて租税回避以外には事業目的が存在しておらず米国の税務目的上認容されるものではないとして、キャピタルゲインについての租税回避を認めなかったものである⁽⁵⁰⁾。

〔事実関係〕

(49) Boca Investorings Partnership 167 F. Supp. 2d 298 (2001).

(50) ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所－神田橋法律事務所・川田剛監修「欧米諸国における主要租税判例の紹介〔第10回〕タックスシェルター（優遇税制措置）を利用するパートナーシップには節税以外の事業目的が不可欠（Boca Investment Partnership 事案）」税務事例 vol. 35No. 4・42頁（2003）。

American Home Products 社 (AHP) は米国の課税対象とならない非関連の外国法人とともにパートナーシップ [BOCA] を設立した。BOCA は変動利付債 11 億ドル及び短期債 4 億ドルを購入し、1 ヶ月後に変動利付債を現金 8 億 8000 万ドル及び残りを LIBOR 債で売却した。この変動利付債の売却で得たキャピタルゲインは、7 億 2200 万ドルでこのうち 9 割は外国法人に分配された。

BOCA は内国歳入法第 453 条の特別比例回収ルール(税務規則上の割賦販売) を適用し、変動利付債の税務簿価を 6 年にわたって比例按分することとした結果、LIBOR 債の税務簿価は変動利付債の税務簿価の 7 分の 6 であった。

その後、AHP 社は外国法人からパートナーシップ持分を購入し、LIBOR 債の分配を受けた。AHP 社はこの LIBOR 債を売却することにより、6 億ドルを超えるキャピタルロスが発生させた。

[裁判所の判断]

D. C. 連邦地方裁判所は、AHP 社が行った取引について、課税対策以外の事業目的が備わっており、この取引に利益を生み出す合理的可能性が備わっていたか否かにかかわらず、この取引は経済的実体理論を充たしていたとした。この取引が収益性について合理的期待を有していたかどうかの問題について考慮する必要はないとした一方で、この取引の課税対策以外の事業目的とは、「つまり、利益を生み出すための投資を行うこと」自体であるとして、AHP 社勝訴の判決を言い渡した。

D. C. 巡回控訴裁判所は、納税者は専ら仕組み取引のために設立された事業体にパートナーシップを用いるためには、節税以外の事業目的を有していなければならないとし、AHP 社が変動利付債及び LIBOR 債に投資を行うために BOCA を設立する必要があったことを示す証拠は何もないとし、BOCA 設立の目的が節税以外には何もないと判断し、BOCA 設立のための「唯一の合理的な理由」は、条件付割賦販売における比例按分回収ルールに係る税務簿価に関する米国の税務会計規則を利用することにあ

ったとした。したがって、AHP 社が LIBOR 債の売却によるキャピタルロスに係る損失控除の否認を行った。

加えて、ASA 事案及び Saba 事案判決は、納税者に対しパートナーシップを利用するときに節税以外の事業目的を示すことを義務付けた広範な司法上の税務ルールを設定したものと解釈されるものであるとした。

本事案では、納税者が税務上の優遇措置を得る目的のみで「周到的パートナーシップ」を利用しており「節税以外の事業上の理由がない」ことから、裁判所はこのパートナーシップが米国の税務目的上認容されるものではないとの見解を明らかにした。

(4) SALINA Partnership LP v. COMMISSIONER 事案⁽⁵¹⁾

この事案は、Florida Power and Light 社 (FPL) がオランダの銀行の子会社とパートナーシップを設立し米国短期国債の空売りを行うことで、利用されずに消滅してしまうキャピタルロスと相殺するために人工的にキャピタルゲインを生み出したことについて、租税裁判所は FPL 社がパートナーシップに投資したことには経済的実質があるとして認容したものの、分配されたキャピタルゲインについては過大評価されているものと判示したものである。

〔事実関係〕

FPL 社は保険子会社の売却によって 5 億 8000 万ドルのキャピタルロスを被り、その一部については相殺ができたものの 3 億 1100 万ドルについては損失繰越をすることになった。FPL 社はオランダの銀行 ABN の子会社とパートナーシップ SALINA Partnership LP を設立し、その翌日に SALINA は 3 億 5000 万ドルの米国短期国債の空売りを行った。FPL 社はこの米国短期国債の決済前に、SALINA のパートナーシップ持分の 98% を ABN の子会社から購入し、その直後、SALINA は米国短期国債の決済を行い、当時の規則に基づいて、この空売りから約 3 億 4400 万ドルのキャピタルゲインを計上した。SALINA はこのうち約 3 億 3700 万ドルを FPL 社

(51) Salina, 80 T.C.M. (CCH) 686 (2000).

に分配し、保険子会社の売却による3億1100万ドルのキャピタルロスと相殺した。

[裁判所の判断]

租税裁判所はFPL社のSALINAへの投資については、「FPLはSALINAに投資することにより、課税上の特典とは別個の利益を得る合理的な機会を得た」として、SALINAへの投資について経済的実体を備えていないというIRSの主張を否定した。しかし、SALINAの計上したキャピタルゲインについては、米国短期国債の空売りを決済する債務をパートナーシップ課税ルールに基づいて負債として処理しなかったことから、空売りの決済により実現したキャピタルゲインについて過大に評価されているとして、IRSの主張を認めたものである。

この判決では、納税者の取引が経済的実質を持つということについて、次のようにその考え方の整理を行っている。

- ① 納税者は、一般的に、たとえそれが租税回避に動機付けられていたとしても、彼らの思うようにビジネス取引を構築することができる。
- ② 取引が税的目的に合致していると認容されるために、「経済的実体理論」(“economic substance doctrine”)は取引が、次の経済的実質を備えていることを要求する。
 - ・ 事業又は法的な実態によって強いられている又は助長されていること
 - ・ 税と関わりのない(tax-independent)動機を持ちえていること
 - ・ 意味のない取り繕いをまとわせるという租税回避の特徴を形成していないこと
- ③ 「偽装取引」(“sham transaction”)は、形式の上では適正であるかもしれないものの、税的特典の構築を越えて(beyond the creation of tax benefits)経済的実質を欠いているものである。そのため、「偽装取引」は税的目的のためには認識されないものである。
- ④ 内国歳入法の下での税的結果を与えられるために、取引は以下により

経済的実質を評価される。

- ・取引が税的特典と関係のない適切な事業目的のために行われたかどうかの主観的審査
 - ・取引の経済的効果の客観的調査
- ⑤ もし取引が、税とは関係のない有益な目的で、納税者の行為及び経済状況に照らして妥当性のある目的と、合理的に関係があるのであれば、納税者は、その取引が内国歳入法の下での税的結果を得ることができる適切なものであることを、立証するであろう。
- ⑥ もし取引が、納税者の利益 (taxpayer's beneficial interest) に十分に影響を与えている取引である—取引が、税的特典以外の利益を得るための合理的な機会を与えているに違いない—ならば、納税者は、その取引が内国歳入法の下での税的結果を得ることができる客観的経済結果を持つことを、立証するであろう。
- ⑦ 一般に、取引が内国歳入法の下での税的結果をもつためには、取引コストと見合う又はそれ以上のもので、税とは関係のない合理的に期待できる利益が存在しなければならない。
- ⑧ 実際に税的特典に関わっている取引が僅かな利益を生じさせているとしても、これでは疑わしい取引に経済的実質を与えるには不十分であり、内国歳入法の下での取引の税的效果は除外されるであろう。
- ⑨ 取引の経済的実質は、取引が内国歳入法の下での税的結果をもつことができるかどうか判断する際には、その一部分だけではなく取引全体を見て審査すべきである。

(5) COMPAQ COMPUTER CORP. v. COMMISSIONER 事案⁽⁵²⁾

この事案は、COMPAQ 社がオランダの会社株式の米国預託証券について配当基準日を跨ぐように公開市場で購入・売却を行い、これにより配当所得を受取って外国税額の控除をしつつ、配当落ちによるキャピタルロスに係

(52) Compaq Computer Corporation, 113 T. C. 214 (1999), aff'd 277 F. 3d 778 (5th Cir. 2001).

る損失を計上したことについて、一審の租税裁判所はこの取引について租税効果以外に期待できる経済的利益はなかったとして否認したものの、二審の第5巡回控訴裁判所は原判決を破棄し、この取引については経済的実質を満たす十分な税引前利益があったものとして、確かに重要な租税動機がこの取引には存在するものの取引は無効にはならないと判示したものである⁽⁵³⁾。

〔事実関係〕

COMPAQ社は子会社の売却により2億3170万ドルのキャピタルゲインを得た。COMPAQ社はこのキャピタルゲインに係る納税額を減らすために、ある証券会社の薦めに応じて以下の有価証券の売買取引を行った。COMPAQ社は、ロイヤル・ダッチ石油の米国預託証券(ADR)1000万株を配当基準日の2日前に「翌日」決済条件付きである顧客から「配当付き価格8億8758万ドル」で購入し、同日にニューヨーク証券取引所を通して、同じロイヤル・ダッチ石油のADR1000万株を通常の5日決済条件で「配当落ち価格8億6841万ドル」で同一の顧客へ売却した。これらの取引は約1時間で終了した。

購入については「翌日」決済であったためCOMPAQ社は配当基準日において株主名簿上の株主となり、総配当2255万ドルを受取る権利を得た。この配当について、米国・オランダ間の租税条約に基づき15%の税率でオランダの源泉徴収税が338万ドル課されたことから、COMPAQ社は差し引きで純配当1917万ドルを受け取った。これにより、COMPAQ社は配当所得として2255万ドルを計上し、これに係る外国税額控除338万ドルを申告した。

一方、COMPAQ社はロイヤル・ダッチ石油のADR1000万株の売却により、キャピタルロスとして1917万ドルが生じたことから、これを有価証券売買損として申告し、併せて証券会社への支払手数料149万ドルを損金計上した。

(53) ホワイト・ケースー神田・前掲注(46)・54頁。

COMPAQ 社は、このキャピタルロス及び証券会社への支払手数料の合計 2067 万ドルを、子会社の売却によるキャピタルゲイン 2 億 3170 万ドルの一部相殺のために用いた。

[裁判所の判断]

租税裁判所は、COMPAQ 社には外国税額控除の形で連邦所得税上の特典を受けること以外にロイヤル・ダッチ石油の ADR の売買に関する事業目的はなかったとして、この取引に係る COMPAQ 社の純キャッシュ・フローを計算し、外国税額控除の効果を除いた場合、同社は証券会社への支払手数料分の約 149 万ドルの損失を被ったのみであるとし、この取引については意図した租税効果以外に期待できる経済的利益はなかったものと認定した。加えて、この取引はニューヨーク証券取引所における取引であるが、綿密に計画され極めて迅速に執行されたことから、他のトレーダーの取引による価格変動や取引が「分割される」などの大きなリスクを排除することができたものであり、実質的なリスクは伴っていなかったと判断した。

●租税裁判所の計算（単位：ドル）

ADR売却のキャピタルロス	8億6841万	－	8億8758万	＝	－1917万
ADRからの配当所得	2255万	－	338万	＝	1917万
証券会社への支払手数料					－149万
合 計					－149万

これに対し、第 5 巡回控訴裁判所は、租税裁判所によるキャッシュ・フロー計算ではオランダの源泉徴収税に係る米国の外国税額控除が除外されていることから、経済的実体理論および事業目的理論の適用に誤りがあったとし、COMPAQ 社の税引前の経済的利益に外国税額控除を加えて約 190 万ドルと計算し、この金額は経済的実体および事業目的の 2 つのテストを充たすのに十分であり経済的実質が認められるとした。また、

この取引は誰も完全には支配できない環境であるニューヨーク証券取引所において行われていることから、この取引には実質的なリスクが伴っていたものと認定し、その経済的実体に関する判断の補強を行った。事業目的に関しても、十分な税引前利益がある場合には、重要な租税動機が存在したという証拠があっても取引は無効とはならないとの結論を下し、租税裁判所の判決を破棄した。

●第5巡回控訴裁判所の計算（単位：ドル）

ADR売却のキャピタルロス	8億6841万	−	8億8758万	=	−1917万
ADRからの配当所得	2255万	−	338万	+ 338万	= 2255万
証券会社への支払手数料					−149万
合			計		189万

(6) WINN-DIXIE STORES v. COMMISSIONER 事案⁽⁵⁴⁾

この事案は、WINN-DIXIE 社が従業員を対象とする会社加入の団体生命保険に加盟し、当該保険を担保に保険契約者貸付を受けその支払利息及び経費について所得控除を行うことで利益を受けていた。これに対し、租税裁判所はこの団体生命保険契約は税的特典を受けるためだけの偽装取引（sham transaction）であるとして支払利息及び経費に係る所得控除について否認したものである。

[事実関係]

WINN-DIXIE 社は、会社加入の団体生命保険（Corporate - Owned Life Insurance : COLI）に加盟し、3万6000人の従業員を対象とする終身保険契約に加入し唯一の受取人になった。WINN-DIXIE 社は当該保険を担保に、年率約11%で保険契約者貸付を定期的に受けた。

この支払利息と手数料の合計額は、保険の保険給付金と解約払戻金の合計額を上回るものであったことから、WINN-DIXIE 社は毎年損失を被っ

(54) Winn-Dixie, 113 T.C. 254 (1999), aff'd 254 F.3d 1313 (11 th Cir. 2001).

たが、支払利息と手数料の所得控除によりこの損失を上回る利益を得た。

[裁判所の判断]

租税裁判所は、上記の WINN-DIXIE 社と COLI との取引について、その キャッシュ・フローの計算を行い、保険契約者貸付の支払利息と手数料に係る所得控除による節税効果なしでは、実際のところキャッシュ・フローは毎年マイナスであることから、経済的実質を欠いているとし、この計画のただひとつの機能が WINN-DIXIE 社の所得税負担を減少させるために所得控除をもたらすことであったと判断した。租税裁判所は、経済的実質について、客観的な見地から、取引が課税控除に加えて経済的利益をもたらしたかどうかには依存するとした。

また、WINN-DIXIE 社は、節税額を WINN-FLEX という従業員への給付制度の資金を供給するために意図したものであり、取引は経済的実質があるという主張に対して、租税裁判所は、そのような意図があることで、課税額を引き下げることのみを目的とする取引に実質性を与えられるのであれば、すべての偽装的タックス・シェルターの仕組みに成功をもたらすことができるであろうとして、これを退けた。

これを受けた第 11 巡回控訴裁判所は、租税裁判所の判断を採用し原判決を支持した。

3. 最近のタックス・シェルター事案の動向

前節までに、1935 年の GREGORY 事案から 2000 年頃までの米国における濫用的タックス・シェルターに係る著名な判例を見てきたわけであるが、このほか、現在、連邦巡回控訴裁判所において係争が続いているもので、IRS が一審の連邦地方裁判所で敗訴した事案について、米国の裁判所の経済的実質に対する考えの一例として取り上げておきたい。

加えて、前述した「Son of Boss」事案については、IRS によると settlement offer に応じなかった投資家からの提訴が 2005 年の夏までにおよそ 100 件あり、その第 1 号事案について 9 月にヒアリングが開始されたところである。

この事案の IRS 及び納税者の主張について見ておくこととしたい。

(1) TIFD III-E INC., the Tax Matters Partner of Castle Harbour, v. UNITED STATES 事案

この事案は、一審判決が 2004 年 11 月にコネチカットの連邦地方裁判所（租税裁判所ではない）において出されたもので、General Electric 社がパートナーシップを用いて航空機のリース事業からの収益をオランダの銀行に移転させたことについて、IRS はこの取引に経済的実質がなく偽装取引であると主張したことに対し、連邦地方裁判所は General Electric 社にはこの取引を行う正当な事業目的が存在しており経済的実質があるとして、一審判決は納税者の全面的勝訴となり、IRS が連邦巡回控訴裁判所に控訴を行っているものである。したがって、この連邦地方裁判所の見解は判決として確定したものではない⁽⁵⁵⁾。

イ 判決内容等

[事実関係]

- ① General Electric 社は、子会社である General Electric Capital Corporation (GECC) に航空機のリース業務を営ませていたが、GECC の子会社とオランダの 2 つの銀行でパートナーシップ Castle Harbour を設立し、このパートナーシップに航空機リース業を営ませ、その営業収益を GECC の子会社とオランダの 2 つの銀行に分配することとした。
- ② GECC は子会社を通して、Castle Harbour に現金で 2 億 4600 万ドルと価値にして 2 億 9400 万ドルになるリース中の 63 機の航空機を出資した。オランダの 2 つの銀行は現金でおよそ 1 億 1750 万ドルを出資した。
- ③ パートナーシップ契約において、Castle Harbour の営業収益は、GECC に 2%、米国に納税義務のないオランダの銀行に 98% の割合で分配さ

(55) 本論文を発表した時点の 2006 年 6 月においてはまだ控訴審判決は出されていなかったが、2006 年 8 月 3 日に第 2 巡回控訴裁判所は下級審判決を破棄し IRS 勝訴の判決を言い渡した。TIFD III-E Inc. V. United States (the Castle Harbour case), Dkt. No. 05-0064cv, 2006TNT 150-8, Doc 2006-14691 (2006)

れることとされた。この契約に基づき、Castle Harbour からオランダの銀行に営業収益のうち3億1000万ドルが分配された。

④ これに対し、IRSは6200万ドルの追徴課税を行った。

[IRSの主張]

IRSは、Castle Harbourの所得分配について、次の3つの代替的な主張を行った。

第一に、Castle Harbourは、課税計算上無視されるべき偽装取引を形成するためのもので、非税目的を達成するために組成されたものではない。

第二に、たとえCastle Harbourが事業目的のためのものだとしても、オランダの銀行は、税的目的のためのパートナーとしてではなく資金の貸し手であり、したがって、いかなるパートナーシップ収入の分配もできなかったものである。

第三に、Castle Harbourの所得を分配した方法は、内国歳入法第704条(b)の「全体的課税効果」テスト(“overall tax effect” test)に違反をしている⁽⁵⁶⁾。

[裁判所の判断]

コネチカットの連邦地方裁判所は、上記のIRSの3つの主張をすべて退けている。

第一のCastle Harbourの形態は「偽物」取引であったかということについては、「税的目的について取引を正当化するための重大な問題は、取引が十分な経済的実質を持っていたかどうかである。そのためには、裁判所は客観的経済効果(objective economic effect)及び主観的事業目的(subjective business purpose)の双方について審査しなければいけない」として、これらの審査を以下に行なった。

客観的経済効果については、オランダの銀行がおよそ1億1700万ドルを出資して、これは航空機を購入するか、GECCの負債を減少させるのに

(56) 第1章第3節4.を参照。

使用されたものであるとして、裁判所は、このような取引の経済的実態について議論するのは難しいとしつつも、この出資金が GECC の資本負債比率を改善していること及び信用格付機関との契約の下での新たな信用枠を得ていること等の事実を勘案して、客観的経済効果について認められるものとした。

主観的事業目的については、GECC の税的目的以外の目的については、資本の流動性を上げること及びその実態を投資者や信用格付機関に示し評価を得ることであるとの GECC 幹部の証言について、裁判所は、オランダの銀行から1億1700万ドルを得て負債を減少させることで資本の流動性を高めているのは事実であり、この客観的な経済的事実を背景としてこの GECC 幹部の証言には説得力があるとして、主観的な税的目的以外の動機付けについて認められるものとした。

第二のオランダの銀行が Castle Harbour のパートナーであったかという点については、「パートナーシップの組成が税的目的以外の事業目的に役立つものでなければ、パートナーシップは税的目的のために認知されることはない」という最近の連邦巡回控訴裁判所の判例を引用し、Castle Harbour に係る取引について経済的実質が存在していることは既に証明済みであり、その税的目的以外の事業目的を成し遂げるためには、「代替となる事業体を推測することは困難である (hard to imagine an alternative)」として、オランダの銀行が Castle Harbour のパートナーであることを認めた。

第三の Castle Harbour の所得分配が「全体的課税効果」規則に違反したかについては、既に前章第3節5. で見たように、裁判所はそのような違反は認められないとして、GECC に2%、オランダの銀行に98%の分配割合は合法であるとした。

ロ 裁判所判断に対する私的意見等

上記の連邦地方裁判所の「客観的経済効果」及び「主観的事業目的」に係る審査については、オランダの銀行がおよそ1億1700万ドルを実際

にパートナーシップに支払っており、これにより GECC の資本負債比率の改善及び評価の向上を果たしたので、これらの要件が満たされたものとしているが、裁判所は、この 1 億 1700 万ドルの資金調達について、脚注 (FN33) で以下のように自らが指摘している。

「FN33 : GECC からの現金出資が 2 億 4000 万ドルあり、現金は代替可能であることから、1 億 1700 万ドルのどの部分がどの事業に使われたかをいうことは不可能です。」

したがって、裁判所は、1 億 1700 万ドルの用途について裁判においてまったく証明されていないにもかかわらず、「現金は代替可能であることから」ということで、General Electric 社側の主張を受け入れているわけである。確かに GECC の資本負債比率の改善及び評価の向上があったといえるであろうが、それが、この取引においてどの程度重要であり、それがなければ General Electric 社の航空機リース事業にとって大きな影響が生じていたというような事実が証明されなければ、この取引に「客観的経済効果」があるとはいえないはずである。あまりにも短絡的な結論の持ち出し方であり、公正な判断とは言い難いものであると考える。

「主観的事業目的」についても、この「客観的経済効果」に寄っているのであり、これがありえないのであれば、当然に「主観的事業目的」もなく、結局、この取引に経済的実質は認められないものと考えられる。

この事案について、サンディエゴ法律大学のカレン C. バーク教授は著作論文のなかで、「GECC は、航空機リース事業で使用するためにさらに 1 億 1700 万ドルを調達する必要はありませんでした。また、オランダの銀行の投資資金がその目的に実際に使用されたといういかなる証拠もない」とし、「GECC の事業目的は、期待される節税と比較して著しく脆弱である」と指摘されている⁽⁵⁷⁾。

加えて、同教授は、前章第 3 節で述べた「全体的課税効果」テストに

(57) Karen C. Burke (2005) “Castle Harbour: Economic Substance And The Overall -Tax-Effect Test” TAX NOTES (May 30, 2005) p.1166.

係る判断についても、「この裁判所の循環的（トートロジ的）解釈は、内国歳入法第 704 条 (b) に係る財務省規則の根本的な目的と一致困難なものであり、明確に拒絶されるべきものである」としている。

最後に、同教授は「もし、（この連邦地方裁判所の判断が）連邦巡回控訴裁判所で支持されるようなことになれば、Castle Harbour のような精巧な濫用的タックス・シェルターを防止するための弾力的な手段に係る行政的可能性（administrability）を弱体化させる恐れがある」と主張されている⁽⁵⁸⁾。

筆者としても、今後の連邦巡回控訴審でこの連邦地方裁判所の判断が覆されるべきであると考ええる。

(2) JADE TRADING LLC v. UNITED STATES 事案⁽⁵⁹⁾

これは「Son of Boss」事案で訴訟として裁判所で審議される最初の事案であるということで、2005 年 9 月にアトランタの連邦請求裁判所（the Court of Federal Claims）でヒアリングが行われたところであるが、「Son of Boss」事案に関わっている数多くの弁護士・法律事務所から、IRS の戦略分析のために注目を受けている事案である⁽⁶⁰⁾。

〔事実関係〕

- ① ERVIN 家の 3 兄弟がおのおの LLC を設立した。これらの 3 つの LLC は、それぞれ外国通貨のコール・オプションを AIG International からおよそ 1500 万ドルずつ購入し、これとほぼ同時に、相殺条件で外国通貨のコール・オプションを AIG International に売却した。
- ② これら買い及び売りのコール・オプションの両方を JADE TRADING LLC に出資し、LLC は 3 つとも、買いオプションの購入価格の 1500 万ドルをパートナーシップ持分の帳簿価格として計上した。

(58) See *id.*, p1174.

(59) Jade Trading, LLC, Docket No. 03-21643T (United States Court of Federal Claims).

(60) Crystal Tandon (2005) “Fisrt Son-of-BOSS Trial Begins” TAX NOTES (Sep 19, 2005) p. 1360.

- ③ 3ヵ月後、3つのLLCはJADE TRADING LLCから脱退することとし、JADE TRADING LLCは資産を「適正公平な市場価格 (modest fair market value)」で分配した。
- ④ ERVIN 家の3兄弟は、分配された資産を売却することで損失を発生させ、これを税務申告した。
- ⑤ IRS は、ERVIN 家が申告を行った損失控除を認めず、JADE TRADING とのパートナーシップは偽り (sham) であり、パートナーシップ濫用防止規則 (Anti-Abuse Rule) 財務省規則 1.701 - 2 に違反しているとした。

[納税者の主張]

JADE TRADING LLC は連邦請求裁判所に訴訟を提起し、次のことを請求した。

- ・パートナーシップ濫用防止規則：財務省規則 1.701-2 の法的効力の無効化
- ・JADE TRADING を正当なパートナーシップとして認めること
- ・ERVIN 家の3つのLLCが出資したペアのオプションが、内国歳入法第988条に該当するものであり、相殺することができないものであると判断すること

また、JADE TRADING LLC は取引の潜在的利益の存在を指摘し、彼らが金を稼ぐことを明白な目的としてこの取引に参加をしたと主張した。確かに、LLC はそれぞれ30万ドルまでの利益を得ることが可能であった。

[IRS の主張]

IRS は、この事案について、「ERVIN 家がこの取引に参加した動機」、「買いオプションと売りオプションは、ひとつの金融証書にまとめることで消すことが可能であるという理論構築」、「課すべき罰則」の3つの項目に焦点を当てている。これらに加えて、IRS は取引に係る利益動機の欠如 (lack of profit motive) 及び経済的実体理論 (economic substance doctrine) を、偽装取引理論 (sham transaction theory) の代わりに議

論を進める基盤として用いることとしている。また、IRS は、取引の潜在的利益について認めてはいるものの、利益を得るためにはこのオプション取引は異形で (atypical) 不適當な (ill-suited) ものだとしている。そして、このオプション取引は外国通貨取引としては異形なもので、このオプションのペアは法律的にも金融的にも分離不可なものであるとしている。

IRS は、この JADE TRADING LLC による取引は、「既製品型タックス・シェルター (off-the-shelf tax shelter)」であるとして、タックス・シェルター商品の資料を提出した。

〔「Son of Boss」事案に関わっている法律家の意見〕

この事案の進行状況を伺っている法律家の一部の意見としては、以下のものがある。

- ・高額の投資家の事案が未解決事案として多く残ってしまっているが、これらの事案は長期化するので、このような方法が税務行政のシステムにとって最善だとは思えない。
- ・これらの個人投資家は、どのようにリスクを分析し、どのように報酬を得られるのかをよく知っているので、法律的成本は「Son of Boss」事案の抑止力にはならない。
- ・条件の良さそうな事案や法律的に問題の少ない事案は、うまく訴訟を進められれば十分に勝つ見込みがある。

第2節 濫用的タックス・シェルターの否認に係る判例理論の検討

1. 判例に見る「経済的実質の判断基準」の考察

SALINA 事案の租税裁判所の判決において、納税者の取引が経済的実質を持つということの判断基準等になる考え方について、裁判所は GREGORY 事案以降のこれまでの判例に基づき、以下の①～⑨のように明瞭な整理を行っている。

る⁽⁶¹⁾。これは米国における「経済的実質の判断基準」として利用可能と思われる、以下に前節を踏まえてこれについての考察を行う。

① 納税者は、一般的に、たとえそれが租税回避に動機付けられていたとしても、彼らの思うようにビジネス取引を構築することができる。

⇒ これは、判断基準というよりも取引の構築等に係る確認規定的なものである。納税者は、租税回避目的であっても取引のスキームを組成することやパートナーシップを設立することはできるとするものであるが、納税者の意図する課税上の取扱いが認められるかどうかは、以下の判断基準によるということになる。

② 取引が税的目的に合致していると認められるために、「経済的実体理論」(“Economic Substance Doctrine”)は取引が、次の経済的実質を備えていることを要求する。

- ・ 事業又は法的な実態によって強いられて (compelled) いる又は助長されて (encouraged) いること
- ・ 税と関わりのない (tax-independent) 動機を持ちえていること
- ・ 意味のない取り繕いをまとわせる (meaningless labels attached) という租税回避の特徴を形成していないこと

⇒ 「経済的実体理論」では、取引が税的目的に合致していると認められるためには、まず、以下の3要件をすべて満たしていることが要求される。

- 当該取引に、事業を遂行していくため、又は、法的規制に従うために、執り行う必要がある事実が認められること。取引に節税特典がある場合でも、法的規制により代替的取引が取れないときには、経済

(61) ①～⑨の判断基準は、トムソンリーガル&レギュラトリー トムソンコーポレーション株式会社が提供する法令等の検索システム「Westlaw」で、判例検索した結果において「West Headnotes」に表示される当該判例の判決要旨について、SALINA 事案の租税裁判所の判決の [1] ～ [9] を仮訳したものである。

の実質が認められることになる。FRANK LYON COMPANY 事案では、連邦最高裁判所は「この取引には、ビジネスや規制に係る現実により強要された経済的実質を持った真実の複合的な関連者取引が存在している」とし、「政府は当事者により有効になされた権利と義務の配分を尊重すべきである」として納税者の主張の認容を行っている。

- 当該取引の目的に税的に関わりのないものが必ず存在すること。税的目的（租税回避）のみを目的とした取引は認められない。ただし、目的のなかに租税目的があることのみをもって当該取引を否認することは困難である。
- 租税回避の特徴として、意味のないラベルを貼るように、表面的には簡単に取引の真の意味が判別できなくしてあることがある。そのような表面を取り繕うような租税回避の特徴を持っていないこと。

③ 「偽装取引」（“sham transaction”）は、形式の上では適正であるかもしれないものの、税的特典の構築を越えて（beyond the creation of tax benefits）経済的実質を欠いているものである。そのため、「偽装取引」は税的目的のためには認識されないものである。

⇒ 「偽装取引」は、内国歳入法典、財務省規則及びその他の関連法令に適合しており形式的には適正であるものの、経済的実質を備えていない税的特典の構築のためだけに行われた取引である。

WINN-DIXIE 事案において、連邦巡回控訴裁判所は「偽装取引理論」（Sham Transaction Doctrine）について、「取引が税的特典を生じさせる以外に、経済的効果若しくは経済的実質が欠けている、又は事業目的に役立たないものであれば、その取引は税務上尊重される資格がないものである」とし、「税的控除をもたらすことのみを唯一の役割とする取引は、事実上の詐欺行為である」と判示している。

④ 内国歳入法の下での税的結果を与えられるために、取引は以下により経済的実質を評価される。

- ・ 取引が税的特典と関係のない適切な事業目的のために行われたかどうかの主観的審査
- ・ 取引の経済的効果の客観的調査

⇒ 経済的実質の評価手段としては、多くの判例が「主観的事业目的」及び「客観的経済効果」の存否をあげている。

ACM 事案では、「客観的税外経済効果 (objective non-tax economic effects) 及び主観的税外目的 (subjective non-tax purposes) のどちらも備えていないものは、経済的偽装 (economic sham) を構成していることは明らかであるとし、その税的結果は無視されるべきである」と判示している。

なお、「主観的事业目的」及び「客観的経済効果」の関係については、ASA 事案において連邦巡回控訴裁判所は、「同じ理論の根拠を共有するものであるので、一方の用語が他方の状況に現れるかもしれない」と指摘しており、取引上のある事実が双方の根拠として用いられることはありえると思われる。

- 「主観的事业目的」の評価とは、その取引を行った動機に税的特典を得ること以外の事業を遂行するための目的が存在していたかについて審査することであり、これは納税者の単なる主張によるものではなく、それを裏付けする事実の有無の確認を行い、当該取引が収益性について十分な合理的期待を有していたことを判断する必要がある。
- 「客観的経済効果」の評価とは、その取引に税的特典による利益以外の事業に有益な利益が存在していたかについて審査することであり、その取引に係る税的特典が存在しない場合の経済利益を再計算して、十分な取引利益が存在するかで判断を行う。

⑤ もし取引が、税とは関係のない有益な目的で、納税者の行為及び経済状況に照らして妥当性のある目的と、合理的に関係があるのであれば、納税者は、その取引が内国歳入法の下での税的結果を得ることができる適切なものであることを、立証するであろう。

⇒ 「主観的事業目的」を立証するためには、税とは関係のない目的が、有益な (useful) ものであって、かつ、納税者の行為及び経済状況 (conduct and economic situation) に照らして妥当性のあるものであり、そのうえで、その目的と取引の間に合理的な関係が存在していることを証明する必要があるということである。

しかし、「主観的事業目的」については、濫用的な事業目的との判別は難しいとの指摘がある。ASA 事案で、連邦巡回控訴裁判所は「事業目的原則の濫用により租税回避が意図された取引は、事業目的が単に外見にすぎない極端な状態に達したものと思われる。しかし、両者の間には完全に明確な境界線が存在する訳ではない」と指摘している。

⑥ もし取引が、納税者の利益 (taxpayer's beneficial interest) に十分に影響を与えている取引である— その取引が、税の特典以外の利益を得るための合理的な機会を与えているに違いない— ならば、納税者は、その取引が内国歳入法の下での税的結果を得ることができる客観的経済結果を持つことを、立証するであろう。

⇒ 「客観的経済効果」を立証するためには、その取引から納税者が税の特典以外の経済的利益を十分に得ることが合理的に期待できることを証明する必要があるということである。例えば、KNETSCH 事案では、保険会社との契約は支払利息の方が年率で 1% 高くなっており、所得控除なくしては損失しか生じないものであることから、連邦最高裁判所は、この取引は偽装である (this one is a sham) と認定し、否認を行っている。

⑦ 一般に、取引が内国歳入法の下での税的结果をもつためには、取引コストと見合う又はそれ以上のもので、税とは関係のない合理的に期待できる利益が存在しなければならない。

⇒ 取引によって得られる利益が、税の特典によるものを除外して、その組成及び運営に係るコストと見合っているか、それ以上でなければ、その取引に経済的実質はないというもので、「客観的経済効果」を補完しているものである。

⑧ 実際に税の特典に関わっている取引が僅かな利益を生じさせているとしても、これでは疑わしい取引に経済的実質を与えるには不十分であり、内国歳入法の下での取引の税的效果は除外されるであろう。

⇒ 取引が、税の特典による利益とは別に、取引全体で又はその一部分で利益を生じさせているとしても、それが僅かなもので投資額全体や税の特典との比較において些細なものである場合には、それでは経済的実質（「主観的事業目的」及び「客観的経済効果」）を与えるには不十分であり、内国歳入法の下での税の特典は認められないとするものである。

⑨ 取引の経済的実質は、取引が内国歳入法の下での税的结果をもつことができるかどうか判断する際には、その一部分だけではなく取引全体を見て審査すべきである。

⇒ これは、経済的実質の審査をする際に、取引の一部分を取り上げて評価を行うのではなく、取引全体を見て判断すべきであることを明確にしているもので、微視的な判断によって全体を見誤ることがないように注意喚起しているものである。

2. 濫用的タックス・シェルターの否認に係る判例法理の整理

上記の SALINA 事案の「経済的実質の判断基準」は、それまでの米国の濫

用的タックス・シェルターの否認に係る判例法理の一部についてまとめたものであるが、「Background and Present Law Relating to Tax Shelters」では濫用的タックス・シェルターの否認に係る判例法理を以下の5つの類型に分類して解説を行っており、これらの分類に係る説明について試みる。

- ① 偽装取引理論 (Sham Transaction Doctrine)
- ② 経済的実体理論 (Economic Substance Doctrine)
- ③ 事業目的理論 (Business Purpose Doctrine)
- ④ 実質主義理論 (Substance Over Form Doctrine)
- ⑤ ステップ取引理論 (Step Transaction Doctrine)

なお、これらの判例法理は各々が理論として分離独立しているものではなく、事実認定の結果によっては併用されることが多い。実際には、これらを絡み合わせて経済的実質が判断されることが多いようである。

(1) 偽装取引理論 (Sham Transaction Doctrine)

偽装取引理論は、通常、課税上の特典を利用することを目的とした事業活動が実際には行われていない場合 (sham in fact) に適用される。このような取引は「外見上の取引」(facades) 又は単に「擬制取引」(fictions) と呼ばれ、最も悪質な場合には詐欺的な取引であると疑われる場合もある。

状況によっては、当該活動が行われている場合においても偽装取引と見なされる場合がある。例えば、納税者に損失を生み出すために実際に取引が行われているが、この取引に係る納税者の損失が所得保証契約等によって補填されているような場合、つまり、納税者にとっての唯一の経済的効果が課税上の特典を得ることのみであるような場合には、このような取引は「実質的に」(sham in substance) 偽装取引と見なされる場合がある。

裁判所は2種類の偽装取引を認めている。ひとつは「実際の偽装取引」であり、これは現実には発生していない取引をいう。こうした偽装取引においては、納税者は書類上で創り出されただけで実際には発生していない取引に係る所得控除を申告する。もうひとつは「実質上の偽装取引」であり、これは実際に発生し形式は整っているが実体がない取引をいう。

(2) 経済的実体理論 (Economic Substance Doctrine)

経済的実体理論は、主張された取引が実際に行われているとしても、課税上の特典を発生させる取引に租税効果以外の経済的実体が備わっていない場合には、当該主張された課税上の特典を否認するというものである。租税裁判所はこの判例理論を以下のように述べている。

「税法は、意図された取引に単に節税により得られる経済的利益とは明確に異なる経済的実体を要求している。納税者が節税以外の経済的目的になんら資することのない取引を利用して米国連邦議会が意図しなかった課税上の特典を受けようとする場合には、経済的実体理論が適用され、裁判による是正措置が認められる。」

経済的実体理論の基礎を築いた先例として最も頻繁に引用されているのは GREGORY 事案における最高裁判所及び第 2 巡回裁判所の判決である。

GREGORY 事案の判決以降、対象となる取引に経済的実体が備わっていないという理由から課税上の特典を否認した判決がいくつか出された。納税者がリスクを負い、かつ、潜在的利益が存在する、即ち、取引が実在する場合においても、経済的リスク及び潜在的利益が課税上の特典に比べて重要ではない場合には、経済的実体理論を適用することができる。つまり、経済的実体理論においては、リスクと潜在的利益を課税上の特典と比較して、「租税効果以外の目的、実体又は効用」が備わっているかどうかについて判断をしてきているようである。

(3) 事業目的理論 (Business Purpose Doctrine)

上記の偽装取引理論及び経済的実体理論と重複し、同時に考慮されることが多いもうひとつの理論に事業目的理論がある。裁判所は事業目的理論の適用に当たり、通常、この理論を経済的実体理論と併用して、取引が租税目的上否認されるべきかどうか判断するための次の 2 つのテストの一部として適用している。

- ① 納税者が取引を行うに当たり課税上の特典を受けること以外に事業目的動機がないこと

② 取引に経済的実体が備わっていないこと

基本的に、取引が租税目的上認められるのは、「経済的実体が事業又は規制の実態に基づき要請若しくは奨励され、税金対策とは別個の目的を有し、無意味な名目だけの租税回避のための特徴のみによって構成されていない」場合に限られる。

事業目的テストは、納税者の動機に関する主観的な審査である。つまり、納税者が税金対策以外の有効な目的に資するために取引を意図したかどうかを判断するものである。

裁判所は、適切だと判断した場合には、「取引に事業目的を備えさせるために税金対策を目的としない独立した事業活動」と「租税回避だけを目的とする事業活動と無関係な取引」とに、1つに結合していた取引を2つに分離することができることとされている。

(4) 実質主義理論 (Substance Over Form Doctrine)

実質主義理論とは、取引の租税効果は、取引がその単なる形式的な手段によって判断されるのではなく、その根底にある実質に基づいて判断するほうが適切であるという考え方である。実質主義理論においては、同じ基本的結果を達成する2つの取引がある場合には、これらが法的に形式上異なった手段を通じて実現されたからという理由だけで、税制上の異なる取扱いがなされてはならないとされる。

最高裁は、「まっすぐな道の終わりにある結果は、迂回してそこに到達したからといって異なった結果とはされない」としている。しかし、所得税法の多くの部分は極めて形式主義的なものであるため、実質主義理論の適用が適切なものであるかどうかの判断は納税者及び裁判所にとって難しい場合が多い。

(5) ステップ取引理論 (Step Transaction Doctrine)

実質主義理論の延長線上にあるのがステップ取引理論である。ステップ取引理論とは、「形式上は分離している一連の「ステップ」が実質的に一体化しており、相互依存関係にあり、特定の結果を生み出すことを主目的と

している場合には、このようなステップを単一の取引として取り扱う」という理論である。

裁判所は、このステップ取引理論を適用できるかどうかを判定するためのテストとして、① 最終結果 (end result) テスト、② 相互依存 (interdependence) テスト、③ 拘束力 (binding commitment) テストの3つの方法を発展させてきた。

最終結果テストはこの3つの定義のなかで最も範囲の広いものである。この最終結果テストでは、一連のステップの各ステップが究極的な結果を達成する目的で執行されていることが明白かどうかについて検討される。

相互依存度テストは、各ステップ間の相互依存度が高く、他のステップが完了しない限りそれぞれのステップの完了が無意味であることを証明しようというものである。

拘束力テストは3つのテストのなかで最も範囲が狭く、最初のステップが契約された時点で残りのステップを完了する法的に拘束力のある合意が存在していたかどうかを調べるものである。

ステップ取引理論を適用すべきか否かの判定に当たり、裁判所は主に2つの要素を重視してきた。「納税者の意図」及び「個々のステップ間の時間的な間隔」である。一連のステップの最初のステップが実行された時点において他のステップを実現する計画又は意図がなかったことを納税者が証明できる場合には、単一の取引として扱われるべきではない。納税者にその意図がなかったことを証明する重要な要素は、次のステップが納税者の支配できない外的、予想外の出来事に対応するために実行された場合である。最初の取引の実行後、次のステップを行う法的な義務がない場合には、単一の取引として取り扱うべきかを判断する上で「個々のステップ間の時間的な間隔」が重要な基準となる。一連の取引間にかかなりの時間的な隔たりがある場合には、ステップ取引理論の適用はできないことになる。

ステップ取引理論は、「納税者の意図」又は「個々のステップ間の時間的な関係」と無関係に適用はできない。法的な拘束力のある場合を除き、一

連のステップのそれぞれに独立した経済的意味がある場合には、単一の取引として認めるべきではない。また、ステップ取引理論の適用により実際には行われていないステップが創り出される場合には、裁判所はステップ取引理論の適用を認めていない。

上記5つが「Background and Present Law Relating to Tax Shelters」で示された判例法理の類型であるが、前述のSALINA事案における「経済的実質の判断基準」は、これらのうち、偽装取引理論、経済的実体理論及び事業目的の理論に係る判断基準等についての整理を判決において行ったものであるといえる。

3. わが国の「航空機リース」事案への「経済的実質の判断基準」の適用

最近、名古屋高裁判決⁽⁶²⁾が出された「航空機リース」事案の取引について、上述の「経済的実質の判断基準」の適用を試みることで、米国の裁判所の判断では「航空機リース」事案の取引について経済的実質が認められるか考察をしてみたい。

なお、米国では、個人のタックス・シェルターの拡大を抑制するために、内国歳入法第469条に「受動的損失ルール」(Passive Loss Rule)が導入されており、1986年以降、受動的活動(賃貸不動産等)に基づく所得控除は、受動的活動による所得の範囲内のみで利用可能であり、事業所得などの所得控除に用いることは原則としてできないこととされている。

〔事実関係〕

複数の投資家が任意組合を結成し資金を出資し、当該組合は出資金と銀行からのノンリコースローンによる資金により航空機を購入する。

当該組合は、航空機を一定のリース期間で賃借人にリースを行うことでリース料を受け取り、これで銀行へのローンの元利返済をし、組合員にはリース期間の初期において航空機の減価償却により多額の損失の分配を行う。

(62) 名古屋高裁判決平成16年(行コ)第48号、平成17年10月27日判決。

リース期間の終了時において、当該組合は、賃借人から航空機の返還を受けて航空機を売却し、この売却代金によりローンの元利金を返済し、余剰金が発生すれば組合員に現金分配することで、損益の分配を確定させる⁽⁶³⁾。

イ 「経済的実質の判断基準」の適用の検討

この事案の取引に関し、上記の「経済的実質の判断基準」（以下この章において「判断基準」という。）に照らして問題となるポイントについて、名古屋地裁が下した判断⁽⁶⁴⁾と比較をしつつ、以下に検討を行う⁽⁶⁵⁾。

判断基準①に関しては、名古屋地裁は「国民が一定の経済的目的を達成しようとする場合、私法上は複数の手段、形式が考えられる場合があるが、私的自治の原則ないし契約自由の原則が存在する以上、当該国民は、どのような法的手段、法的形式を用いるかについて、選択の自由を有するというべきである」としており、この点においては米国の裁判所と同様であると考えられる。しかし、「租税法律主義の観点からは、(略)当該法的手段、形式が私法上は有効であることを前提としつつ、租税法上はこれを有効と扱わず、同一の経済目的を達成するために通常用いられる法的手段、形式に対応する課税要件が充足したものとして扱うためには、これを許容する法律上の根拠を要すると解すべきである」⁽⁶⁵⁾としており、わが国では、法律上の根拠なしに形式が私法上有効である取引を税務上否認することはできないことを明示している。

判断基準②、④及び⑥に係る「客観的経済効果」の存否に関しては、

-
- (63) 一部の投資家については、任意組合への出資金自体を銀行から借入れている場合がある。
- (64) 名古屋地裁判決平成 15 年（行ウ）第 26 号ないし第 31 号、平成 16 年 10 月 28 日判決。
- (65) 名古屋高裁判断は地裁判断を支持した内容となっているものであり、ここでは名古屋地裁が下した判断で検討を進める。

まず、名古屋地裁は「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済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考えられるから、このような検討結果を経て選択した契約類型が真意に反するものと認定されるのであれば、それは事実認定の名の下に、法的根拠のない法律行為の否認を行うのと異ならないとの非難を免れ難いというべきである」と判示している。

米国の裁判所が経済的実質を判断する際には、当該取引について税的特典や税的な利益を差し引いて、これらが存在しない場合における経済的効果の検討をして判断を行うのに対し、「税負担を考慮するのがむしろ通常であると考えられる」として、税的な利益を合算したうえで経済的効果の判断をすることは当然であるとしており、この点は米国の裁判所の考え方とまったく異なっている。

具体的には、名古屋地裁は「出資者に本件各事業以外の年間課税所得が1億円あれば、損益相殺により4.8パーセントの経済的利益を得られることが示されている。(略)一般論としては、損益通算の対象となる他の課税所得が多ければ、出資者に損失が生じる可能性は低くなる」と判示しており、損益通算を前提に納税者の利益の計算をしている。

税的な利益により利益が確保されているから、納税者はこの取引を行っているものであり、税的な利益を合算して利益があることで経済的合理性が認められ、私法上の形式に問題がない取引ならば是認されるということであれば、すべての経済取引についてあらかじめ法律を整備できない現実においては、このような司法判断は一部の握りの納税者に法律の意図しない租税回避を容認したことになるように思われる。米国では、このような法律の意図しない租税回避を濫用的租税回避と位置づけ、立法・行政のみならず、司法においても判例法理を使い、一部の握りの納税者のみに税的な利益が供与されることがないように、適正かつ公平な税制の確立に努めているものと思われる。

減価償却費（税的な利益）を除いたキャッシュ・フローについて、名古屋地裁は「本件各事業においては、キャッシュ・フロー・ベースでは、損失が生じる可能性が相当ある一方、高額の利益を得る可能性もあるから、それ自体でも、投資としての経済的合理性が存在することを否定できず、被告らの主張するように他の課税所得との損益通算を考慮して初めて成立するものと断定することはできない」としており、課税当局がキャッシュ・フロー・ベースで利益が生じたのは僅かな件数しかないとの主張に対しても「なお、被告らは、実際には当初出資額を上回らなかった投資案件が、上回った件数よりも多く存在する旨主張するが、それを裏付ける証拠はない上、仮に、被告らの主張のとおりであるとしても、それだけでは上記判断を覆すには足りない」として、「損失が生じる可能性が相当ある」と認めつつも、「高額の利益を得る可能性もある」とし、それがたとえ僅かであるとしても「（この商品が）他の課税所得との損益通算を考慮して初めて成立するものと断定することはできない」と判示している。

これに対し、判断基準⑧では「税的特典に関わっている取引が僅かな利益を生じさせているとしても、これでは疑わしい取引に経済的実質を与えるには不十分であり」としており、加えて、判断基準⑨では「取引全体を見て審査すべき」としている。この取引のキャッシュ・フロー・ベースでは、その取引のほんの一部において利益が生じているだけであり、全体の取引及び税的な利益に比し経済的利益が十分にあるとはいえないものと思われることから、名古屋地裁のいう「高額の利益を得る可能性もある」というだけでは経済的実質は認められないのではないかと思われる。なお、リース期間の初期においては、キャッシュ・フローは必ずマイナスになることから、この時点においては「他の課税所得との損益通算を考慮」した商品であることは、納税者も認めているところである。

判断基準④及び⑤に係る「主観的事業目的」については、名古屋地裁の考え方としては、「合理的経済人が、減価償却費と損益通算による所得の減少を考慮して、事業計画を策定することは、ごく自然なことと考えられる」として、元より税的目的自体が取引の目的になりえると判示しているので、「主観的事業目的」については明示していない。この取引において「主観的事業目的」は、「キャッシュ・フロー・ベースでの利益を得ること」になると思われるが、これについて「取引が収益性について十分な合理的期待を有していた」かについては、名古屋地裁が「損失が生じる可能性が相当ある」と納税者からの証拠から認めていることから、米国でいう「主観的事業目的」は認められないのではないかと思われる。

最後に、判断基準③の「偽装取引」（“sham transaction”）は、「税的特典」を生じさせるためだけに行われた経済的実質を備えていない取引であるが、この「航空機リース」事案において「主観的事業目的」及び「客観的経済効果」が認められないと判断されれば、当該取引は「偽装取引」とされるものと思われる。

なお、「税的特典」を「法律及び規則において特別の要件を満たすことで認められる課税上の特典である」と狭義に解釈するならば、減価償却費及び長期譲渡所得の優遇措置についてはこれに当たらないのではと思われ、この事案については判断基準③の適用範囲外となるのではないかと考えられる。

ロ パートナーシップに係る受動的所得の取扱いについて

前述のとおり、米国では受動的損失ルール（Passive Loss Rule）により、受動的活動（賃貸不動産等）に基づく所得控除は、受動的活動による所得の範囲内のみで利用可能であり、事業所得などの所得控除に用いることは原則としてできないこととされている。受動的損失ルールは、

パートナーシップにおいて、出資だけをして実際には事業に携わらない場合のパートナーについても適用されるものであり、減価償却費の税的な利益を享受するために資金提供のみを行う者にまでその所得控除を認めるものではない。パートナーシップにおけるこのような行為は法律が意図しているものといえないものである。

この「航空機リース」事案では、任意組合の組合員である投資家は出資（借入れによる場合もあり）のみを行い実際のリース業務には携わるものではないので、米国においてはこのような者にまで減価償却による所得控除を認めるものではない。

ハ 小括

米国の判断基準により、この「航空機リース」事案について経済的実質が認められるかどうかは、「主観的事業目的」及び「客観的経済効果」に係る上記の検討からみて認められない可能性が高いと思われる。

上記の検討においてポイントとなるのは、税的な利益を除いた経済的利益、つまり、この事案では、「減価償却費を除いたキャッシュ・フロー・ベースでの利益」について十分な利益が存在しているかの判断であるが、これについては、判断基準⑧及び⑨においてみたように、ほんの一部の取引で利益が生じているだけであり、全体の取引及び税的な利益に比し経済的利益が十分にあるとはいえないものと思われ、「主観的事業目的」及び「客観的経済効果」は認められないと思われる。僅かな「高額の利益を得る可能性」をスキームに組み込むことで、租税回避を主要な目的とした取引に経済的実質を与えるべきではないと考える。

キャッシュ・フロー・ベースでの利益については、利益が生じたのは僅かな件数しかないとして課税当局が強く主張したのに対し、名古屋地裁は「それを裏付ける証拠はない」として認容しなかった。この調査に携わった職員からの話では、「それらを証拠付ける資料は海外にあり、調査法人等の協力が得られず十分に把握できなかった」と聞いており、このような事案では海外に証拠が存在していることが多く、現在の情報収集制

度及びそれに基づく執行では限界があるように思われるところである。

しかし、このような情報収集が制度的にできたとしても、名古屋地裁は、法律上の根拠なしに形式が私法上有効である取引を税務上否認することはできない旨を明示しており⁽⁶⁶⁾、これを名古屋高裁が支持した上に同様の判示がこれまでも示されてきていることから、わが国においても法律上の根拠がないことで新たな濫用的租税回避が否認できないことを避けるためには、一般的租税回避防止規則（General Anti-Avoidance Rule：GAAR）の導入について検討を行うことが必要ではないかと思われる⁽⁶⁷⁾。

(66) 谷口勢津夫教授は、裁判官が法律上の根拠なしに事実認定により濫用的租税回避を否認することができるかについて、「私法過程における租税回避否認の判断構造—外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材として—」租税法研究 32 号 65 頁（2004）で、次のように述べておられる。「租税法主義の下では租税回避は明文の否認規定がある場合のみ否認できると考えるべきであるから、租税回避の否認は専ら否認規定の解釈適用という法律論で対処すべき問題であるにもかかわらず、裁判官がたとえ『事件の筋に反する結論』を避けるためとはいえ、租税回避は不合理・不自然な行為であり否認規定がなくとも租税負担公平の見地から否認すべきであるというような『誤っているかもしれない法律の見解に基づいて妥当と考える結論を先に出しておいて、本来事実の認定の問題としてはできない場合であるのに、この結論に沿うような事実認定をすること……は許されない』と考えられるのである。」（後の『』は、伊藤滋夫『事実認定の基礎 [初版補訂]』269 頁（有斐閣、2000）からの引用）。

(67) 一般的租税回避否認規定を導入する以外の対処策としては、次善の策的ではあるが、租税回避に係る強力な情報開示制度を導入したうえで個別的否認規定を可及的速やかに拡充していくことが考えられる。英国では最近において一般的租税回避否認規定の導入法案を議会に提出したが受け入れられず、2004 年に租税回避情報開示制度を導入し追加的な強化（適用範囲の拡大等）を図りつつ、これにより把握したタックス・プランニングのうち政府として許容しがたいものを対象に個別的否認規定の策定を続けている。2005 年度の英国税法改正案により導入が予定されている租税回避防止規定は次の 8 つである。非商業的現先取引・ファイナンシャルトレーダーが税務損失をつくりだすためのディヴィデンド ストリッピング・経済的にストック レンディングと同様な非商業的な取引・株式転換が強制される資金供与方法によるグループ間ファイナンス・債権若しくはデリバティブ契約の移転を通じて行われるグループ内ファイナンス・投資者の特殊関係者が実際のリターンを非課税収益の形で受け取るグループ間ファイナンス・一定の収益を認識しない国際財務報告基準若しくは新英国会計基準に基づく会計処理を意図的に使用する取引・為替差損を認識し為替差益は非課税とする意図的に仕組まれた為替ヘッジ取引。詳しくは、金保

第3章 わが国におけるタックス・シェルターに係る税制・執行のあり方の検討

前章までに米国におけるタックス・シェルターに係る税制や執行の状況等について見てきたが、わが国においても1990年代後半から税務調査においてタックス・シェルターを用いた租税回避行為が把握されており、いくつかの事案で税務否認がなされた結果、その後、異議申立て、審査請求を経て訴訟が提起され、事案によっては最高裁まで判決が出されているものもある。

したがって、濫用的タックス・シェルターへの対応という取組は、わが国でも10数年程度をかけてきているものの、個別事案で把握された場合に事案ごとに対処している状況であり、これらの事案について庁・局で開催される個別事案検討会等で協議・検討を行い、執行として同様の事案に対する包括的対応策等についての策定を行ってきているところである。

また、制度面としては、執行において検討を重ねた個別事案について執行だけでは対処が不十分であると認められた部分について必要な法令の改正等が行われてきているものであり、これまで濫用的タックス・シェルターの防止等を掲げた大きな制度改正がなされたことはない。

しかし、前章の「航空機リース」事案でみたとおり、最近の司法判断では、法律上の根拠なしに形式が私法上有効である取引を税務上否認することはできないことを明確に示してきており、濫用的タックス・シェルターへの対応としては、個別事案に対する事後的な対処というスタンスでは、執行としても制度としても不十分であるという状況に至っているものといえる。

仁「2005年度英国税法改正案について」INTERNATIONAL TAXATION Vol.26 No.6・50～52p(2006)を参照されたい。

なお、この方策では、濫用的租税回避行為を把握してから個別否認規定の立案成立までのタイムラグが存在することになる。ただし、一般的租税回避否認規定を導入した場合においても、問題となる濫用的租税回避を早期かつ確に把握できなければその効果を得ることはできないことから、租税回避に係る強力な情報開示制度の導入については、濫用的租税回避に対する的確な税務行政のために必須なものであるといえる。

そこで、この章ではわが国の濫用的タックス・シェルターに対する制度や執行のあり方について、「一般的租税回避否認規定（General Anti-Avoidance Rule：GAAR）」の導入を視野に入れて検討を行うこととしたい。

第1節 わが国の税法におけるタックス・シェルターの 定義規定の要否

タックス・シェルターという用語について税法上の定義が必要であるかについては、タックス・シェルターに関して税法上にどのような取扱いを置くこととするか、それらをどのように規定するかによるものと考えられる。

タックス・シェルターに関して税法上に定義を要すると思われる取扱いとしては、以下のようなものが考えられる。

- タックスプロモーター等による組成タックス・シェルターの開示義務
- タックスプロモーター等の顧客リストの保存義務
- タックス・シェルターに係る納税者の利用状況の報告義務
- タックス・シェルターの報告義務等の違反に係る罰則規定
- 一般的租税回避否認規定（GAAR）の導入

1. タックス・シェルターの開示等の義務や罰則規定に係る定義規定の要否 の検討

上記のなかで、米国においてタックス・シェルターに定義を置いていたのは、前述のとおり、Jobs Creation Act の成立前における「タックスプロモーター等による組成タックス・シェルターの報告（登録）義務」についてのみである。具体的には、Jobs Creation Act の成立前において内国歳入法第6111条にタックスプロモーター等が開示を要するタックス・シェルターの範囲を示すためにタックス・シェルターの定義が置かれていたが、しかし、Jobs Creation Act の成立後においては、第6111条の開示義務を負う取引の範囲を2003年2月に公表された財務省規則 § 1.6011-4 の「報告義務のある取引

(reportable transactions)」にすることにより、法律上におけるタックス・シェルターの定義を削除して、財務省規則での開示義務の範囲を規定している。

この「報告義務のある取引」は、IRS が課税上問題となりうる取引のうちその情報の公開を義務づける必要のある取引として規定したものであり、厳密にはタックス・シェルターより広い概念がその対象として規定されていることから、タックス・シェルターの定義として置かれているものではない。

なお、「タックスプロモーター等の顧客リストの保存義務」及び「タックス・シェルターに係る納税者の利用状況の報告義務」の対象取引についても、この「報告義務のある取引」が用いられており、タックスプロモーター及び納税者が保存や報告を行うべき取引の基準についての統一が図られている。

加えて、「タックス・シェルターの報告義務等の違反に係る罰則規定」はこれらの報告義務等に違反した者を対象とするものであり、対象取引は同様に「報告義務のある取引」であり、罰則規定についてもタックス・シェルターの定義は示されていない。

これらのことから、わが国の税法上にタックス・シェルターに係るタックスプロモーターの開示義務や納税者の報告義務等を置いたとしても、その対象となる取引の範囲としてタックス・シェルターの定義を置く必要はなく、収集すべき情報を得るために必要な「ある程度の幅を持った基準」を設けることでことは足りるものと思われる。

なお、わが国においてタックス・シェルターの開示義務等を導入してそれらに罰則規定を置くのであれば、その対象取引の基準の幅はかなり狭いものになるものと思われ、おそらくタックス・シェルターの概念より狭いごく一部の濫用的タックス・シェルターと明確に断定できる取引に限定されることが予想される。

2. 一般的租税回避否認規定（GAAR）の導入に係る定義規定の要否の検討

一般的租税回避否認規定の導入に際しタックス・シェルターの定義規定が

必要かどうかについては、この規定により否認される租税回避に当たるのは、タックス・シェルターのうちいわゆる「濫用的タックス・シェルター」であることから、法令上、まずタックス・シェルターを定義し、次に濫用的なものを抽出するという段階的な置き方で「濫用的タックス・シェルター」を規定するというのであれば、タックス・シェルターの定義が税法上に置かれる可能性はある。

しかし、実際の各国の一般的租税回避否認規定では、問題となる「濫用的タックス・シェルター」に当たる租税回避行為を抽象的ではあるが直接的に税法上に表現しており、タックス・シェルター自体の定義を税法上に置いてはいない。

したがって、各国の例からも一般的租税回避否認規定の導入に関して、タックス・シェルター自体の定義は特段に必要ではないものとする。

なお、一般的租税回避否認規定は、個別的否認規定の対象とならない「濫用的タックス・シェルター」を含む濫用的租税回避行為を否認するために導入が図られているものであることから、「何が否認すべき濫用的租税回避行為であるか」についての何らかの定義又は要件が法令上必要となってくる。これについては次節で検討を行う。

上記の検討から、わが国の税法上においてタックス・シェルターの定義が必要であるかについては、必ずしも税法に定義を置く必要はないものとする。

なお、一般的租税回避否認規定の導入に関しては、「濫用的タックス・シェルター」を含む濫用的租税回避行為の概念について、何らかの定義的なものが法令上必要であると思われる。

第2節 わが国の濫用的租税回避に係る一般的租税回避否認規定（GAAR）の検討

前章第2節において、法律上の根拠がないことにより新たな濫用的租税回避

が否認できないことを避けるために、わが国においても一般的租税回避防止規定の導入の検討を行うことが必要である旨を述べたが、具体的にどのような規定であればわが国において導入可能であるかについて以下に検討をしてみたい。

そのために、まず、わが国の租税回避に係る否認規定について概観してみた後、既に一般的租税回避否認規定を導入している国の規定について比較検討し、最後にわが国の一般的租税回避否認規定の規定振り及び導入に必要な制度的な整備等についての検討を行うこととする。

1. わが国の租税回避に係る否認規定

(1) わが国における租税回避に係る一般的な否認規定

わが国においては一般的租税回避否認規定に相当する規定はないが、租税回避に係る一般的な否認規定としてみることができる規定としては、以下のものがあげられる⁽⁶⁸⁾。

(68) 否認規定ではないが、この他に「実質所得者課税の原則」(所得税法第12条、法人税法第11条)がある。

実質所得者課税の原則は、「資産又は事業から生ずる収益について法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であり、実質的にその収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益はこれを実際に享受する者に帰属する」規定されているもので、DHC コメントール法人税法には、「本来所得課税は経済的利益を受ける者に課税することが本質であるが、(略)実際問題としてはしばしばその法律上の名義と実質所得者とが遊離している場合が生ずる」とし、「法律本来の趣旨からいえば、実質的に直接帰属したと考えられる所得者をもって課税の目的とすべきものと考えられる」と説明されている。

また、金子宏名誉教授によるとその意義には二つの見解があるとされる。一つは「課税物件の法律上(私法上)の帰属につき、その形式と実質とが相違をしている場合には、実質に即して帰属を判定すべきである」というものであり、これは法律的帰属説と呼ばれる。他の一つは、「課税物件の法律上(私法上)の帰属と経済上の帰属が相違をしている場合には、経済上の帰属に即して帰属を判定すべきである」というものであり、これは経済的帰属説と呼ばれる。私見としては、文理的に経済的帰属説が妥当ではないかと思われる。

これに係る裁決事例には「法律的形式と経済的実質とが異なるような場合には、単に当事者によって選択された法律的形式だけでなく、その経済的実質をも検討すべきことは当然であるが、当事者によって選択された法律的形式が経済的実質からみて通常採られるべき法律的形式と明らかに一致しないものであるなどの特段の事情がない限り、当事者によって選択された法律的形式は、原則として経済的実質を

- 同族会社等の行為又は計算の否認（所得税法第 157 条、法人税法第 132 条、相続税法第 64 条等）
- 組織再編税制に係る行為又は計算の否認（法人税法第 132 条の 2 等）
- 連結法人に係る行為又は計算の否認（法人税法第 132 条の 3）

イ 同族会社等の行為又は計算の否認

同族会社等の行為又は計算の否認とは、法人税法では「その法人の行為又は計算で、これを容認した場合に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は、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる」と規定されているものであり、DHC コメントール法人税法には「一般に、多数の資本主によって構成されている非同族会社の場合には、利害関係者相互の牽制が作用するため一部の資本主が会社の意思決定を任意に行う可能性は比較的少ないが、同族会社の場合には会社の意思決定が一部の資本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得るところから、これを是正し、負担の適正化を図るためのものである」⁽⁶⁹⁾との説明がなされている。

この否認規定では、「法人税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」ことが要件となっており、何が不当に当たるのかが問題となってくる。

この不当性の判断について裁判例をみると二つの流れがみられる。ひとつは、「非同族会社では通常なし得ないような行為計算を否認して、非同族会社が通常なすであろうような行為計算」に引き直すというもの（同

も表現しているものと解される」（平成 12 年 4 月 26 日裁決、裁決事例集 No. 59 - 154 頁）との見解が示されているものがあり、言い換えれば、納税者によって選択された法律的形式が経済的実質からみて通常採られるべき法律的形式と明らかに一致しないものであるなどの特段の事情がある場合には、経済的実質に従って所得の帰属者が判断することができるものと解しているものと思われる。これは経済的帰属説によっているものと思われる。

(69) 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』5531 頁（第一法規）。

族対比説)である。もうひとつは、「ことさらに不自然、不合理な行為計算をすることにより、不当に法人税の負担を免れる結果を招来した場合には、税務署長はかような行為計算を否認し、経済的に行動したとすれば通常とったであろうと認められる行為計算に従って課税しうる」というもの(合理性基準説)である。

これについて金子宏名誉教授は「いずれの考え方をとつても、具体的事件の解決に大きな相違は生じないであろうが、非同族会社の中には、同族会社にきわめて近いものから所有と経営の分離した巨大会社に至るまで、種々の段階のものがあり、何が同族会社であるがゆえに容易になしうる行為・計算に当たるかを判断することは困難であるから、抽象的な基準としては、第二の考え方をとり、ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう」⁽⁷⁰⁾としておられる。

また、この「不当」というのは不確定概念(抽象的・多義的概念)であるが、金子名誉教授は「法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避であり、また必要である」とし、「税負担の公平を維持するため、同族会社の経済的合理性を欠いた行為または計算について、なんらかの不確定概念のもとにその否認を認めることは、不合理であるといいきれない」⁽⁷¹⁾とされている。

なお、この否認規定の射程距離が非同族会社にまで及ぶかについては、同族対比説は否定見解、合理性基準説は肯定見解に結びつきやすいとされているものの、金子宏名誉教授は「非同族会社については、その行為・計算の否認を認める規定がないから、その行為・計算が経済的合理性を欠いている場合であっても、それを否認することは認められないと解すべきである」とされており、これが通説となっているところである。

(70) 金子・前掲注(1)・404頁。

(71) 金子・前掲注(1)・82頁。

旧法人税基本通達 355 には「同族会社の行為計算否認の類型」が、以下の 11 項目にわたって掲げられていた。

1 過大出資をなした場合、2 社員の所有資産の高価買入、3 低価譲渡をなした場合、4 個人的地位に基づく寄付金を支払った場合、5 無収益資産を譲り受けた場合、6 過大給与を支給した場合、7 業務に従事していない社員に対して給料を支給した場合、8 用益贈与をなした場合、9 高額賃貸料をもって賃貸している場合、10 不良債権の肩代わりをなした場合、11 債務を無償で引き受けた場合

ロ 組織再編税制に係る行為又は計算の否認

組織再編税制に係る行為又は計算の否認規定は、平成 12 年の商法改正により会社分割制度が導入されたことに伴い、平成 13 年度の組織再編成に係る税法の抜本的改正において新設されたものであり、税務署長は、組織再編成に係る行為又は計算で税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は、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところによりその課税標準、税額等を計算することができるというものである。

『平成 13 年 改正税法のすべて』には、この否認規定の趣旨について以下のような説明がなされている。

「 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多様になっており、組織再編成を利用する複雑、かつ、巧妙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、67 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止まらず、その行為の形態や方法が多様なものに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）。⁽⁷²⁾

この組織再編税制に係る行為又は計算の否認は、同族会社の行為計算の否認規定に類似する規定として、この規定に該当する法人に対し同族非同族にかかわらず組織再編成に係る濫用的な租税回避行為を防止するために新設されたものである。

ハ 連結法人に係る行為又は計算の否認

連結法人に係る行為又は計算の否認規定は、連結納税制度の創設に際し、租税回避行為防止の観点から平成 14 年に新設されたものであり、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、含み損益や繰越欠損金を利用するものに止まらず、その行為の形態や方法が相当に多様となるものと考えられることから、この規定に該当する法人に対し同族非同族にかかわらず、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設けられたものである。

(72) 中尾睦ほか『平成 13 年 改正税法のすべて』〔藤本哲也、朝永英樹〕243～244 頁（大蔵財務協会、2001）。

2. 各国の一般的租税回避否認規定（GAAR）の状況

（1）各国の一般的租税回避否認規定（GAAR）

コモンロー原則の国である米国や英国では未だ一般的租税回避否認規定の導入には至っていない⁽⁷³⁾が、ドイツ、フランス、オランダ、ベルギー、スペイン、スウェーデンなどのヨーロッパ諸国や、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、アジアにおいては、シンガポール、香港、マレーシアなどの国・地域で、一般的租税回避否認規定が導入されている。

そこで、これらのうちドイツ、フランス、カナダ、オーストラリア等の国々の一般的租税回避否認規定について、以下に概観を行う。

イ ドイツの一般的租税回避否認規定

ドイツの一般的租税回避否認規定は、古くは 1919 年のライヒ租税基本法第 5 条（Reichsabgabenordnung. 5）⁽⁷⁴⁾に導入がなされ、その後 1931

(73) 米国や英国では、現在、一般的租税回避否認規定を実定法上に規定するよう法案が提出されるなど、判例法理から一般的租税回避否認規定を明文化する努力が続けられているところである。米国では、2001 年以降に一般的租税回避否認規定の導入するための法案が何度も提出されている。

(74) 清永敬次『租税回避の研究』104 頁（ミネルヴァ書房、1995）によると、ライヒ租税基本法第 5 条の内容は以下のとおりである。

- 「1. 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。
2. 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式において、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計税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
3. 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には、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、上記の第 2 項は 1934 年租税調整法の制定時の改正において削除されている。

年及び 1934 年の改正を経て、1977 年に新たに制定された租税基本法で第 42 条 (Abgabenordnung. 42) にその規定が置かれている。その内容は以下のとおりである。

「法の形成可能性の濫用により、租税法律を回避することはできない。濫用が存在するときは、経済的事実に相応する法形成をした場合に発生すると同じように租税請求権が発生する。」

ドイツの一般的租税回避否認規定による否認のための要件 (以下「否認要件」という。) は、法の形成可能性の濫用の存否であり、この「濫用」という不確定概念をどのように解釈するのが問題とされてきた⁽⁷⁵⁾。

この「濫用」の概念について BFH (連邦財政裁判所) の判決では、「この規定にいう濫用が存在するのは、次のような法的形成、すなわち、追及される目標の達成のために不相応であり、租税負担の軽減に役立つことを目的とし、かつ、経済的理由又はその他の相当な租税外の理由によって正当化され得ない法的形成が、選択される場合である」⁽⁷⁶⁾ という見解が示されており、このような見解が現在において「法的形成可能性の濫用」に関する確立した判例となっている。

法的形成の不相応性という概念については、BFH は「法的形成が不相応であるのは、思慮分別のある当事者であれば経済的事情及び経済的企図を考慮すると、(当該納税義務者が) 選択したようには行動しなかったであろうような場合である」⁽⁷⁷⁾ とか、「法的形成が不相応であるのは、当該納税義務者が立法者の前提とする形成を、租税外の相当な理由がな

その理由については、清永敬次教授は、「同条の立法理由によると (RStB1 34-1401)、『従来の 2 項は非常に狭く、かつ、煩瑣なものであるので、現実とその適用を著しく困難にしている』というものであった」旨説明されている。しかし、追加的に「このような規定の弾力化それ自体が判例の態度を基本的に変更したとは見られていない」ことも説明されている。

(75) 近畿税理士会編『租税回避行為をめぐる事例研究』〔谷口勢津夫〕414～417 頁 (清文社、1999)。

(76) 1996 年 12 月 18 日判決 XI R 12/96 BStB1 1997 II, 374.

(77) 1996 年 12 月 18 日判決 XI R 12/96 BStB1 1997 II, 374.

いにもかかわらず、一定の経済的目的の達成のために用いないで、その代りに、立法者の評価によれば租税節約の目標が達成できないものとされるような、異常な方法を選択する場合である」⁽⁷⁸⁾と判示している。

ロ フランスの一般的租税回避否認規定⁽⁷⁹⁾

フランスの一般的租税回避否認規定は、租税手続法典第 64 条に規定されており、その内容は以下のようになっている。

「法人は自らが適当とみなす方法でその事業の方法を構築する自由をもつが、課税当局は、唯一の目的が脱税か又は課されたであろう税額を減少させることである作為的な又は架空の取引を無視することができる。」

この権利の濫用を抑止する原理は、一般原則として判例により生み出されたものであり、租税手続法典第 64 条は、1941 年 1 月 13 日法に由来し、1963 年 12 月 27 日法での改定を経て、1981 年 9 月 15 日に租税一般法典から手続的規定を独立させて租税手続法典が制定され、1982 年 1 月 1 日から発効し現在に至っている。

この否認規定が機能しているかについては、租税手続法典第 64 条は実際に適用されており、同条を使用して当局は納税者の行為を否認している。なお、同条に基づいた更正に関して不服がある場合、納税者の申立てにより、当該事案は権利濫用禁止諮問委員会 (Comité consultatif pour la répression des abus de droit) の答申に委ねられることになる。同委員会の報告書によれば、2004 年度には 64 件の申立てがあり、41 件が処理されている。

具体的な否認事例としては、次のようなものがある。

○ 2004 年 2 月 18 日 Conseil d'Etat 判決

【事実関係】

(78) 1996 年 3 月 26 日判決 IX R 51/92 BStBl 1996 II, 443.

(79) フランスに関する情報は長期出張者から入手した資料によった。

- ・ フランス法人 M 社は、他のフランス法人 5 社とともに、投資活動を行うルクセンブルク法人の株式を 16.66%保有していた。(当該法人はルクセンブルクの 1929 年持株会社制度に基づいて設立された法人であり、この制度によって設立された法人は法人税が免除され、資本金の 1.02%のみに課税される。)
- ・ 当該ルクセンブルク法人からの配当は、フランスの資本参加免税制度に基づき課税されなかった。
- ・ その後、このルクセンブルク法人は清算され、M 社は分配金を受け取ったが、これについてもフランスの資本参加免税制度に基づき課税されなかった。
- ・ 当該ルクセンブルク法人はタックスヘイブン対策税制の対象(フランスのタックスヘイブン対策税制は持分 25%以上が対象)にはならない。
- ・ 当局は、以上のようなスキームは税の観点からの動機のみによる見せかけのものであり、租税手続法典第 64 条に規定する権利の濫用であるとして、資本参加免税による配当や清算分配金の免税を否認した。

【判決】

以下の理由により、当局の課税を支持した。

- ・ 当該ルクセンブルク法人が存在することによって、フランスから直接投資を行った場合と比較して、管理費用の減少や収益の増加等の経済的に説明ができる正当性がないこと。
- ・ 当該ルクセンブルク法人には投資管理能力があるわけではなく、設立に参加した銀行の管理下にあった実体のない法人であること。

この否認事例を見る限りでは、フランスから直接投資せずルクセンブルク法人を用いて投資を行った行為は、税額を減少させることのみを目的とした作為的な取引であると認定し、租税手続法典第 64 条に規定する権利の濫用であるとしたものであり、私法上の形式に問題がない取引で

あっても税額を減少させることのみを目的とした作為的な取引については、これを権利の濫用ととらえることができるとしているようである。

ハ カナダの一般的租税回避否認規定

カナダの一般的租税回避否認規定は、1988年に所得税法第245条として導入され、その内容は以下のような8項目に分けて規定されており、具体的な実務を意識したかなり具体的なものとなっている。

所得税法第245条

(1) 定義 — 「税的な利益 (tax benefit)」及び「税効果 (tax consequence)」等の定義

(2) 一般的租税回避否認規定の定義 (General anti-avoidance provision)

「ある取引が租税回避取引 (Avoidance transaction) であるならば、その取引又はその一連の取引から直接的又は間接的に生ずる税的な利益 (tax benefit) を否定するために、その税効果 (tax consequences) は当該状況下における公正妥当なものとして計算されなければならない。」

(3) 租税回避取引 (Avoidance transaction) の定義

「租税回避取引は次の取引を意味する。

(a) その取引が、主として税的な利益を得ること以外の真実の目的のために開始又は行われたものと合理的に判断される場合を除き、直接的又は間接的に税的な利益を生じさせる結果となる取引

(b) その取引が、主として税的な利益を得ること以外の真実の目的のために開始又は行われたものと合理的に判断される場合を除き、直接的又は間接的に税的な利益を生じさせる結果となる一連の取引の一部である取引」

(4) 適用除外規定

「その取引が、直接的又は間接的に、この税法の規定の誤用 (misuse) に当たらず又は全体としてこの税法の規定からみて濫用 (abuse) に当たらないと合理的に判断される場合には、より大きな確実性のために (for greater certainty)、その取引への所得税法第 245 条 (2) [一般的租税回避否認規定] の適用はしない。」

- (5) 税効果の決定に係る留意事項
- (6) 修正の要求
- (7) 例外
- (8) 大臣の義務

カナダの一般的租税回避否認規定の否認要件は、上記の (3) から「取引に主として税的な利益を得ること以外の真実の目的が存在していないことが合理的に判断されること」になると認められる。

カナダ最高裁判所は、2005 年 10 月に Canada Trustco Mortgage Company v. Canada 事案⁽⁸⁰⁾ (以下「Trustco 事案」という。) 及び Mathew v. Canada 事案⁽⁸¹⁾ (以下「Mathew 事案」という。) について、一般的租税回避否認規定に係る司法としての初めての正式な結論を下している。

Trustco 事案のなかで、カナダ最高裁判所は一般的租税回避否認規定の否認要件として、次の 3 点をあげている。

- 取引又は一連の取引の一部から税的な利益を得ていること
- その取引が、主として税的な利益を得る以外の真実の目的のために行われているということを合理的に説明ができないという意味において、租税回避取引であること
- 税的な利益が、納税者が用いた税法の規定の対象、精神、目的に照らし矛盾のないことを合理的に結論付けられないという意味に

(80) Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, 2005 SCC 54.

(81) Mathew v. Canada, 2005 SCC 55.

において、濫用的な租税回避が存在すること

これらの要件の挙証責任については、最初の2つについては納税者が負い、最後の濫用的な租税回避の存否については課税当局が負うものであるとしている。

Trustco 事案及び Mathew 事案とも、所得税法第 245 条 (1)、(2)、(3)、(5) についての争いはなく、これらの争点は (4) 適用除外規定の適用があるかどうかであった。

カナダ最高裁判所は、Trustco 事案について、この税法の規定の誤用 (misuse) に当たらず又は全体としてこの税法の規定からみて濫用 (abuse) に当たらないと合理的に判断できるとして、下級審の判決を支持し納税者勝訴の結論を下した。

Mathew 事案については、カナダ最高裁判所は上記の要件のうち (4) 適用除外規定の適用はなく、濫用的な租税回避行為が存在するとして納税者敗訴の結論を下している。

これらの判決からは、何が租税回避行為の明確な判定基準のようなものを得ることはできないということで、カナダの納税者にとって一般的租税回避否認規定の取扱いの明確化はいまひとつ図られなかったようである。カナダにおいては、今後における一般的租税回避否認規定に係る判例の積み重ねが期待されるのではないかと考える。

ニ オーストラリアの一般的租税回避否認規定

オーストラリアの一般的租税回避否認規定は、所得税評価法 (Australian Income Tax Assessment Act 1936) 第IV A に § 177A～§ 177H の 11 条を設けて規定されており、具体的には以下の構成をとっている。

所得税評価法 第IV A [所得税を減少させるスキーム]

§ 177A 解釈 — 「スキーム (scheme)」等の用語の定義など

§ 177B 運用

§ 177C 税的な利益 (tax benefit) の定義

- § 177CA 源泉徴収税に係る租税回避
- § 177D 一般的租税回避否認規定が適用されるスキーム
- § 177E 企業の配当による課税回避スキーム
- § 177EA 債務免除及び債権の無償譲渡の取消し
- § 177EB 債権の無償譲渡の取消しー連結グループの場合
- § 177F 税的な利益の取消し
- § 177G 更正処分
- § 177H 外国税額控除に係る更正処分

オーストラリアの一般的租税回避否認規定の否認要件としては、上記の条文から次の3点があげられる。

- § 177A に定義された「スキーム (scheme)」が存在していること
- 納税者が当該スキームを通して § 177C に定義された「税的な利益 (tax benefit)」を得ていること
- 納税者が税的な利益を得ることを唯一又は主たる目的 (sole or dominant purpose) として、当該スキームを用いていること

なお、納税者が税的な利益を得ることを唯一又は主たる目的としてスキームを用いたかどうかの判定については、§ 177D (b) に以下の8項目が考慮すべき事項として規定されており、これらについて十分に検討を行ったうえで判断が行われることになる。

- ① どのような方法 (manner) でスキームに着手又は実行したか。
- ② 当該スキームの形式及び実態はどのようなものか。
- ③ 当該スキームが導入された時期はいつか。利用された期間はどの程度のものか。
- ④ 一般的租税回避否認規定の適用がない場合に、スキームにより得られる成果はどのぐらいか。
- ⑤ 当該スキームにより、納税者にどのような財政状態の変化が生じ

たか。又は合理的に期待されるか。

- ⑥ 当該スキームにより、納税者の関連者にどのような財政状態の変化が生じたか。又は合理的に期待されるか。
- ⑦ 当該スキームが実行されたことに関して、納税者又はその他の者が得た上記④以外の成果はあるか。
- ⑧ 納税者とそのすべての関連者との関係はどのようなものか。

この所得税評価法第4章Aについて初めて審査したオーストラリアの高等裁判所は、スキームの目的の判断については、客観的な事実に基づいて判断されるべきであるとし、スキームが全体として事業目的をもち、商業ベースで正当化することができるのであれば、一般的租税回避否認規定の適用はできない旨判示している⁽⁸²⁾。

オーストラリアの一般的租税回避否認規定は、ひとつの章で構成されており、用語の定義についても“scheme”、“tax benefits”などについてできるだけ明確に定義を行うことに努めており、上記の§177D (b)の各項目についてもわが国であれば、政令が省令、場合によっては通達により公開されることも考えられる。

ホ その他の国の一般的租税回避否認規定

上記以外の国の一般的租税回避否認規定として、シンガポール、香港、マレーシアの一般的租税回避否認規定の条文を参考に以下に示しておく⁽⁸³⁾。ある程度の具体性を持った規定がなされているのは、実際の執行を考慮してのことではないかと考える。

なお、これらの国は、移転価格税制における否認をこれらの一般的租

(82) Australian High Court in FCT v Peabody.

(83) シンガポール、香港及びマレーシアの条文の情報は長期出張者等から入手した資料によった。

税回避否認規定を適用することで行っているものである。

ちなみに、アジアの国では、これらの国が一般的租税回避否認規定を導入していることを把握したが、これらの国が元々英国の植民地であったことが一般的租税回避否認規定の導入に関係しているかについて確認はできていない。

○ シンガポール

[所得税法 33 条]

- (1) ある取決めの目的又は結果が、直接若しくは間接に、
 - (a) ある人により支払われるべき税、又は何らかの理由で支払われるべきであった税の負担を変更するため
 - (b) ある人の税の支払義務の減免若しくは本法に基づく還付のため
 - (c) 本法によりある人に課せられるべき義務又は何らかの理由で課せられるべきであった義務の軽減若しくは回避のため

以上のいずれかであると検査官が確信した場合は、検査官は他のいかなる事項又は他のいかなる目的に対しても、それが持っている効力を損なうことなく、その取決めに無視又は変更し、またその人がその取決めから取得若しくは取得できるような租税利益に対処できるよう取得若しくは所得の計算若しくは再計算、又は税に対する義務の賦課を含む検査官が妥当と考える調整を行うことができる。

- (2) 本条において「取決め (arrangement)」とは、いかなる計画、信託、譲渡、契約、協定、処分、取引をも意味し、これらにより実施される手段を含む。
- (3) 本条は、次の取決めには適用しない。
 - (a) 所得税法 1988 年 1 月 29 日以前に締結又は実施された取決め
 - (b) 善意の商業的根拠により締結した取決めで、その主たる目的が税の回避又は軽減でないもの

○ 香港

〔内国歳入法 61A 条〕

- (1) 本条は、本条がなければある者（本条において「関係者」という）に税務上の便益を与える又は与えたであろう取引のうち、内国歳入法（1986年改定）の適用開始日※以降に行われた取引に適用される（ただし、当該適用開始日より前に法的強制力が生じた取引は除かれる）（※適用開始日は1986年3月14日）。

取引を行ったある者又は取引を行った複数の者の中のある者が関係者のみに又は関係者及び他の者に税務上の便益を得ることができるようになることを唯一の又は主要な目的として当該取引を行ったと判断するには、次の点を考慮しなければならない。

- (a) 当該取引が行われた態様
 - (b) 当該取引の形式及び実質
 - (c) 本条がなければ当該取引によって内国歳入法上達成された結果
 - (d) 当該取引から関係者が得た、得るであろう、又は合理的に得るであろうと考えられる関係者の財務上の位置の変化
 - (e) 関係者と関係する者（事業、血縁又はその他の性質について関係する者）の当該取引によってもたらされた又はもたらされると合理的に考えられる財務上の位置の変化
 - (f) 当該取引が独立当事者間で行われた場合に通常は生じると考えられない権利又は義務を作り出したかどうか
 - (g) 香港外に居住する法人又は香港外で事業を行う法人の当該取引への参加
- (2) (1)が適用される場合、第10章において査定官に与えられた権限は、アシスタントコミッショナーによって行使され、かつ、アシスタントコミッショナーは本章において彼が行使しうる権限を低下させることなく、関係者の租税債務を

- (a) 当該取引又はその一部が行われなかったかのように、又は
 - (b) アシスタントコミッショナーが無効にしなければ得られたであろう税務上の便益を無効にすることが適切であると考えられるように査定する。
- (3) 本条において、

「税務上の便益」とは租税債務の回避又は延期、若しくは租税債務の減額を意味する。

「取引」は取引、事業又は、仕組みを含み、当該取引、事業又は仕組みに強制力があるがなかろうが、又は、法的手続により強制力を与えられると意図されているが、いまいが、「取引」に含まれる。

○ マレーシア

[所得税法 140 条]

本条において、内国歳入庁長官（以下「長官」という。）は、取引が直接的又は間接的に、次の結果をもたらすと信じるに足る理由がある場合には、その取引が有する効力に関わらず、その取引の全部又は一部を無視し、適切であると認められる修正を加えることができる。

- (a) 納税者が支払うべき若しくは負担すべき、又は本来支払うべきであった若しくは負担すべきであった課税関係に影響を与えること
- (b) 納税者が負う、又は本来負うべきであった納税義務又は申告義務を免除すること
- (c) この法律により納税者が課される、又は本来課されるべきであった義務又は債務を回避すること
- (d) この法律の執行を妨げること

この条項においては、取引とは全ての信託、譲渡、契約、協定、合意その他の取引で、口頭又は文書で締結されたものを意味し、当事者の双方又は一方が 2 名以上の複数である場合を含む。

(2) 各国の一般的租税回避否認規定（GAAR）の比較検討

規定の内容が比較的似ていると思われるドイツ及びフランス、カナダ及びオーストラリア、シンガポール、香港及びマレーシアの3つに大きく区分けて以下に比較検討を行う。

イ ドイツ及びフランス

ドイツ及びフランスの一般的租税回避否認規定については、わが国という国税通則法に当たる租税基本法（ドイツ）、租税手続法典（フランス）という税法全般に係る手続法上に一般的租税回避否認規定を規定する形式を取っており、その条文の構成はかなりシンプルなものとなっているが、これは、それらの成立当時はまだ最近のタックス・シェルターのような海外絡みの複雑なスキームによる租税回避事案ではなく、比較的単純な構図による課税特典を利用した租税回避事案が主流であったからではないかと思われる。

これらの否認規定の否認要件は、文理解釈的にはドイツの場合は「法の形成可能性の濫用の存否」であり、フランスの場合は「唯一の目的が脱税又は税額の減少である作為的又は架空の取引があること」である。これらが存在するのであれば、課税当局はその取引を否認する（無視する）ことができることになる。「濫用」や「作為的」などの用語について具体的な定義等は法律の規定上置かれておらず、判例によって明確化が図られてきている。

これらの否認規定は、もともとドイツが1919年、フランスが1941年に導入を行っており、これまでの判例の積み重ねにより確立した解釈が示されてきていることや、不服がある場合の審査組織としてフランスには権利濫用禁止諮問委員会が設置され毎年かなりの数の申立てがなされていることから、条文自体に定義もなく簡易なものではあるが、その適用については実務上の一定の基準が定着してきているのではないかとと思われる。

ロ カナダ及びオーストラリア

これに対し、カナダ及びオーストラリアの一般的租税回避否認規定については、租税手続法ではなく実体法である所得税法に規定されており、その条文の構成は、カナダについては、所得税法第 245 条に 8 項を置き、このなかで「税的な利益 (tax benefit)」、「税効果 (tax consequence)」、「租税回避取引 (Avoidance transaction)」等に係る定義の明確化を図っていることや、「適用除外規定」や「税効果の決定に係る留意事項」などを置いて取扱いの明確化を図っており、かなり具体的な内容を持った規定となっている。

オーストラリアについては、所得税評価法に一般的租税回避否認規定のために第 IVA (所得税を減少させるスキーム) という章を新設しこれに 11 条を設けて、「スキーム (scheme)」や「税的な利益 (tax benefit)」等の定義、一般的租税回避否認規定の否認要件、税的な利益の取消しに係る手続はもとより、源泉徴収税に係る租税回避、企業の配当による課税回避スキーム、債務免除及び債権の無償譲渡の取消し、外国税額控除に係る更正処分の取扱いなど、カナダと比べても、群を抜いて詳細な規定内容となっている。前述したが、納税者が税的な利益を得ることを唯一又は主たる目的としてスキームを用いたかどうかの判定のために考慮すべき § 177D (b) の 8 項目の事項については、わが国では通達に規定されるレベルである可能性も感じられる。

カナダ及びオーストラリアの一般的租税回避否認規定は、カナダが 1988 年、オーストラリアが 1981 年に、租税回避スキームの拡大を受けて当時の法律では十分に対応できないこと(カナダでは 1984 年に最高裁から敗訴判決⁽⁸⁴⁾を受けている) から導入に踏み切ったものであり、背景に具体的なタックス・シェルター等の実例があったことがより具体的な否認規定の内容を形作ったものと思われる。

これらの否認規定の否認要件は、カナダでは「①税的な利益 (tax

(84) Stubart Investments Ltd. v. The Queen, CTC294CC (1984) .

benefit) を得ており、②税的な利益を得ること以外に主として取引の目的がなく、③税法の濫用的適用という意味で租税回避が存在すること」と最高裁判決で示されており、オーストラリアでは「①スキームが存在しており、②納税者が税的な利益 (tax benefit) を得ており、③税的な利益を得ることが唯一又は主たる当該スキームの目的であること」となっている。

カナダとオーストラリアの否認要件は一見ほぼ同様のものに見えるが、「税的な利益を得ていること」及び「税的な利益を得ることが取引の唯一又は主たる目的であること」の2つまではほぼ同じであるといえるものの、「税法の濫用的適用という意味での租税回避の存否」についてはカナダのみ要件としており、オーストラリアはそこまで明示をしていない。前述のドイツ及びフランスも「濫用」や「作爲的」などの概念を明示して要件としている。

これは、オーストラリアでは「濫用」の概念を要件に明示しないことで、一般的租税回避否認規定をより広く適用することを意識しているのではないかと考える。オーストラリアにおいては、個別の租税回避防止規定を詳細に規定するというより、この一般的租税回避否認規定により対処しているということも聞かれる。

カナダ及びオーストラリアの一般的租税回避否認規定は、「税的な利益の存在」があり「それが取引の唯一又は主たる目的」であることをキーとしつつ、詳細な規定を法律上に構築しているものであるといえる。

なお、カナダ及びオーストラリアの一般的租税回避の否認への司法判断は、カナダの状況のみでもこれから積み重ねられていくところであり、「税的な利益が取引の唯一又は主たる目的であること」や「濫用」の判断については、今後、より明確なものになっていくものと思われる。

ハ シンガポール、香港及びマレーシア

これら東南アジアの国・地域の一般的租税回避否認規定の否認要件は、香港についてはオーストラリアをモデルとして導入を図ったことから

オーストラリアとほぼ同様のものであるが、シンガポール及びマレーシアについては、条文の内容から見て「①当該取引により負担すべき税額の減少がみられ、②税務官吏が租税回避行為を確信又は信じるに足りる理由がある」というものであり、租税回避行為については客観的事実に基づくというよりも税務官吏の主観的認識が形成されればそれで足りると解されるような規定となっている。

このような規定では、課税当局の裁量権の濫用が心配されるところであり、納税者の権利保護や法的安定性の観点から問題なしとはできないものと思われる。ただし、マレーシアなどの東南アジア国では、納税者の書類等の保存状況の不備や海外取引に係る調査能力の不足などから租税回避に係る客観的把握が困難であることも事実なので、資料収集の限界に対し法の執行に実効性を与えるためにこのような規定になっているのではないと思われる。加えて、納税者は租税回避に係る主観的認識を持った税務調査官に否認されないためには、自ら進んで追加的な証拠資料を提出する必要が生ずるとも考えられるので、ある意味これは举证責任の転換を意図しているとも考えられないこともない。

どちらにせよ、わが国においてはこのような規定では問題なしとはできないので、シンガポール及びマレーシアの条文については、このような部分については参考にできないものとする。

(3) 米国における一般的租税回避否認規定 (GAAR) の導入の取組

イ 米国における導入法案の提出状況等

前述したとおり、米国はコモンロー原則の国であり、濫用的な租税回避に対しては判例法理により対処がなされてきており、未だ内国歳入法典には一般的租税回避否認規定の導入はなされていない。しかし、2001年以降に一般的租税回避否認規定の導入するための法案が、2001年の「Doggett 法案」、2002年の「American Competitiveness Act」、2003年の「Care Act」、2004年の「American Jobs Creation Act」と何度も提出されており、米国の一般的租税回避否認規定を導入する取組は議会に

において継続的に行われていることから、今後、近い将来成立するのではないかと思われる。

これらの法案のなかで重要なポイントとなっているのが、「経済的実質」の概念を判例法理のなかから実定法に規定することであり、何が「濫用」であるかということを法律上で明確にしようとしている。これまでも「濫用」という用語は各国の一般的租税回避否認規定で用いられているが、十分な定義や意味付けがなされているとは言い難い。不確定概念である「濫用」に確定的な定義を与えることは困難であるが、法的安定性の観点からより明確な概念を持たせることは望ましいものといえる。

ロ Doggett 法案における「経済的実質」の定義

そこで、2001年7月に民主党の下院議員 Doggett が提出した H. R. 2520 濫用的タックス・シェルターのシャットダウン法 (Abusive Tax Shelter Shutdown Act of 2001) の「SEC. 101 経済的実質主義の明確化 (Clarification of Economic Substance Doctrine; etc)」で示された「経済的実質」の定義案について以下に見てみる。

経済的実質主義 (Economic Substance Doctrine) の適用において、取引が経済的実質を持っているかどうかについて、「SEC. 101 経済的実質主義の解明」では以下のように規定している。

- 「(1) 一般 —— 取引は次の要件を満たす場合においてのみ、経済的実質を有する。
- ① 当該取引が納税者の経済的ポジションに変化を与えること (ただし、連邦所得税に係る効果を除く。)
 - ② 納税者が当該取引を行うに当たり、実質的に税以外の目的を有し、かつ、当該取引がその目的を達成するための合理的な手段であること」

法案はこの要件に続いて、当該取引に利益の潜在的可能性があり納税者がそれを当てにしたとしている場合の特例として、以下の規定を置い

ている。

「(2) 利益の潜在的可能性を納税者が当てにしている場合の特例 ——

取引は、利益の存在可能性が有ることを根拠にして、経済的実質を有するものと取り扱うことはできない。ただし、以下の場合を除く。

- ① 当該取引が認められた場合に期待できる税的な利益 (tax benefit) の現在価値と比較して、当該取引から合理的に期待できる税引き前利益の現在価値がかなりなものであること
- ② 当該取引から合理的に期待できる税引き前利益が、リスクがない場合の収益率を超えていること

この法案によれば、「経済的実質」が認められる取引とは、以下の要件を満たすものであるといえる。

- ① 当該取引が、税的な効果以外に、納税者の経済ポジションに変化を与えるもので、
- ② 税的な利益 (tax benefit) を得ること以外に事業目的を有しており、
- ③ 事業目的を達成するための合理的な手段として認められるものであって、
- ④ 潜在的な利益の可能性が主張されるときは、その利益が税的な利益 (tax benefit) と比して相当程度存在しているか、少なくともリスクがないような事業の収益率を超える利益を確保できるものであること

この定義規定は、法律にはならなかったが、その後の法案においてもほぼ同様な案が提出されている状況である。

3. わが国への一般的租税回避否認規定 (GAAR) の導入の検討

これまでみてきたわが国の租税回避に係る否認規定及び各国の一般的租税回避否認規定の状況等を踏まえて、わが国への一般的租税回避否認規定の導

入について、以下に検討を行うこととしたい⁽⁸⁵⁾。

なお、このような包括的な否認規定を税法に導入する際の議論として、租税法律主義との関係についての議論が存在するが、租税法律主義と包括的否認規定又は実質課税の原則に係る考え方について以下のような整理をしておくことで、御異論はあるとは思ふものの、一般的租税回避否認規定の導入を前提とした検討を進めていくこととしたい。

「憲法の租税法律主義は、納税者にすべての予見性を法律の規定により与えることまでを保障したものではない。当該法律の規定により十分適切な司法審査が可能となる要件が与えられるのであれば、当該法律の規定は租税法律主義に違背するものではない。」

一般的租税回避否認規定の導入の検討は、以下の手順で行う。

(85) 金子宏名誉教授は、一般的租税回避否認規定と個別的否認規定の利害得失について、金子・前掲注(40)・26～27頁で、「一般的否認規定は、狡猾な納税者の租税回避の試みを封ずるのに効果的である。しかし、一般的否認規定においては、否認の要件は一般的・抽象的にならざるを得ないから、解釈上否認を認めた場合と同様に、法的安定性・予測可能性が害されるおそれ大きい。これに対し、個別的否認規定においては、それぞれの回避行為のパターンに対応して否認の要件を具体的且つ明確に定めることが可能であり、法的安定性・予測可能性が害されるおそれはそれだけ少なくなる。しかし、立法によって否認規定が設けられるまでは、租税回避は黙過されることになる。また、否認の要件が具体的であるだけに、それに該当するのを避けることは比較的容易であって、否認要件の外側の安全地帯に新たな租税回避が生み出されやすい。さらに、否認の要件が客観的に規定されていて、租税回避がその要件に加味されていない場合には、回避意図のない納税者の行為も否認されるおそれがある」と述べられている。

加えて、「これらの利害得失を総合して考えると、立法のあり方としては、一般的否認規定によるよりも、個別的否認規定によって租税回避に対処する方が、法的安定性の要請と公平負担の要請を同時にみたしうるという意味で合理的」であるとされ、「個別的否認規定による場合は、立法がなされるまでは回避行為が黙過されることになるが、立法による対処が迅速且つ適切になされる限り、それは短時間に止まり、また回避の件数もそれほど多くはならないであろう」と述べられておられるが、1990年代以降におけるわが国の濫用的な租税回避行為をみると、個別的否認規定の立法までにタックスプロモーター等の所要の目的は遂げられている状況であり、その件数も少なくないことから、現状においては一般的租税回避否認規定の必要性が高まっているものと考えられる。

最初に、各国の規定等を参考として一般的租税回避否認規定のコアとなる否認要件のコンセプトについて検討を行う。

そして、当該否認要件のコンセプトを用いて、前章第2節で取り扱った租税回避事案について否認が可能であるかどうかを検討してみる。

次に、一般的租税回避否認規定を置くべき税法の選択に関し、手続法である国税通則法、実体法である法人税法及び租税特別措置法についての検討を行う。

加えて、条文案の作成のために必要と思われる以下の事項等についての検討を行う。

- ・「税的な利益」等の用語の定義
- ・一般的租税回避否認規定の対象とする取引の範囲
- ・一般的租税回避否認規定の対象取引の範囲に係る具体的な検討
- ・「行為又は計算の否認」規定や個別的否認規定との優先順位
- ・租税特別措置法に規定する場合の適用対象範囲－「特定の要件」の策定
- ・一般的租税回避否認規定に係る事前確認制度の新設の検討
- ・一般的租税回避否認規定に係る調査手続（質問検査権）の明確化

最後に、具体的な一般的租税回避否認規定の条文案についてのイメージを示してみることとしたい。

(1) 一般的租税回避否認規定（GAAR）の否認要件のコンセプトの検討

これまでの各国の一般的租税回避否認規定等からその否認要件－言い換えれば、当該取引に濫用的租税回避行為が存在する判断基準－のコンセプトとしては、以下のものが考えられる。一般的租税回避否認規定を用いて否認するためには、これらがすべて満たされる必要がある。

- 取引又は一連の取引の一部から「税的な利益」を得ており、そのために「組成された法形式」が存在すること
- 「税的な利益」を得ることが、当該取引の唯一又は主たる目的であり、事業目的があるとしても「税的な利益」以外の妥当な額の事業収

益が存在していないこと

なお、事業目的が潜在的な利益の可能性を有しているとされるときは、総合的かつ合理的に判断して、その利益の獲得可能性がほとんど存在していない、又は、「税的な利益」の額に及ばないこと

- 納税者が選択した取引の法形式について、「税的な利益」を得ることを目的として私法上の法形式の形成に異常が認められる、又は、各税法規定の趣旨から逸脱して租税負担を減少させるものであること

1 つめについては、多くの国が「税的な利益」を明示的に否認要件の規定に用いており、その存在が租税回避行為の大前提となっている。ドイツでは条文に「税的な利益」が明示されていないが、「法の形成可能性の濫用」の目的が「税的な利益」であることは自明の理である。

「組成された法形式」については、租税回避取引では「税的な利益」を得るために新たに法形式が組成されることが一般的であり、オーストラリアでは税法で定義された「スキーム (scheme)」の存在を明確に否認要件のひとつとしている。

なお、この「組成された法形式」については否認要件というよりも、一般的租税回避否認規定の適用対象を示す概念であり、具体的にどのような内容のものにするかによって、一般的租税回避否認規定の適用対象となる取引の範囲を変えることができる。特に限定せず、すべての法形式が含まれるのであれば、すべての取引が対象となるわけである。

各国では、原則すべての取引が一般的租税回避否認規定の対象となるようにしているが、わが国においては「同族会社等の行為及び計算の否認」規定等があることから、一般的租税回避否認規定に係る適用対象をすべての取引とするか、「組成された法形式」に何らかの範囲を与えて適用対象の取引に制約を与えるかについては検討が必要と考える。これについては、「(4) 一般的租税回避否認規定の条文案の検討」で行うこととする。

2 つめについては、フランス、カナダ及びオーストラリアで明示的に規定されているものであり、実質的に「税的な利益」を得ることだけを目的

とした取引については、経済的取引としては認められないとするものである。実際に事業目的が存在するかどうかについては、「税的な利益」を除外した純粋な事業収益について合理的かつ客観的に見てどの程度存在していたかによるものとする。合理的に判断して収益がほとんど計上されない事業目的を主張したとしてもそれは認められないであろう。

合理的かつ客観的に見て収益の発生が期待できない事業に係る経費について、税務上その費用性を認容することには問題があるものとする。

なお、納税者が当該事業目的に潜在的な利益の可能性が存在していることを主張してきた場合は、その利益の獲得可能性を合理的に判断する必要がある。前述の米国の法案では「少なくともリスクがないような事業の収益率を超える利益を確保できるものである」場合には、潜在的な利益の可能性を認めると規定しているが、わが国において具体的にどのような判断基準を置くべきかについては難しいところである。

3 つめについては、「濫用」の概念を示したものである。「濫用」の概念についてはドイツ、フランス、カナダでは明示的に、シンガポール、香港、マレーシアでは暗示的に用いられており、これは当該取引が租税回避に当たるともそれとも節税に当たるとものかについて区分するために要件として必要であるとする。ここに示した「私法上の法的形成の異常」及び「税法規定の趣旨から逸脱」については、その具体的内容について事例的な解釈を法令上（政令又は省令）に示すか、国税庁が通達で公表する必要があるとするが、確定的なものが形成されるには、判例の積み重ねによらざるを得ないと考える。

○『租税法』の租税回避の定義との対比

この否認要件のコンセプトと金子宏名誉教授が『租税法』に示された租税回避の定義「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」⁽⁸⁶⁾とを、以下に対比してみる。

定義の冒頭の「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」という行為は、上記の3つめの要件の前半部分に合致しており、「合理的理由のない通常用いない法形式の選択」ということが「私法上の法的形成に異常が認められる」ということになるものとする。

定義の最後の「もって税負担を減少させあるいは排除すること」は、上記の1つめの要件の取引から「税的な利益」を得ていることに合致している。

定義の中ほどの部分の「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」ということは、経済目的は達成しつつ「税的な利益」を得ることと解せられることから、上記の2つめの要件の「当該取引の主たる目的が『税的な利益』を得ること」にほぼ合致しているのではないかと考えられる。

ただし、「意図した経済的目的ないし経済的成果の実現」による収益が「税的な利益」を大きく上回るのときは、上記の2つめの要件には該当しなくなることから、この場合には、上記コンセプトの要件では、当該取引は租税回避に当たらないことになろう。上記コンセプトの要件では、納税者が租税回避の意図で行った取引について実際に租税負担の減少が見受けられないものまでについて税務否認することはないであろうという考えによっている。

なお、米国のリースバックを用いた濫用的タックス・シェルターに係る否認事案である RICE'S TOYOTA WORLD Inc. v. COMMISSIONER 事案⁽⁸⁷⁾の判決で、取引の客観的分析に係る部分について、岡村忠生教授は「たとえ納税者が租税負担の目的のみでリース取引を行ったとしても、経済的利益（課

(86) 金子・前掲注(1)・127頁。

(87) RICE'S TOYOTA WORLD Inc. 81 T.C. 184 (1983), aff'd. in part and rev'd. in part 752 F.2d 89 (4th Cir. 1985) .

税前利益)が発生する現実の可能性が客観的に認められるならば、取引は否認されない⁽⁸⁸⁾と要約をしておられる。

(2) 「航空機リース」事案での上記の否認要件のコンセプトの検討

法律上の根拠が存在しないことで税務上の否認ができないと判示された「航空機リース」事案について、上記のコンセプトを否認要件とする一般的租税回避否認規定を新たに置くことで、裁判所がどのような判断を下す可能性があるかについて、以下に検討を行う。

- 1 つめの要件 — 「税的な利益」が存在し、そのために組成された法形式が存在するか

この取引においては、組合員である投資家に対しリース期間の初期において航空機の減価償却により多額の損失が分配されていることから、納税者は取引から「税的な利益」を得ていることは明らかであり、投資家に「税的な利益」を与えるために複雑なスキームが存在しており、この1つめの要件は当然に該当するものと思われる。

- 2 つめの要件 — 「税的な利益」が取引の主たる目的かどうか

この取引においては、リース期間の終了時において、当該組合は、賃借人から航空機の返還を受けて航空機を売却し、この売却代金によりローンの元金を返済し、余剰金が発生すれば組合員に現金分配することとなっている。したがって、納税者は航空機売却時における収益獲得が事業参加の目的でありこれが主たる目的である旨の主張を行うものと考えられる。

この納税者の主張する目的は、潜在的な利益の可能性を有しているものであると考えられ、この2つめの要件のコンセプトでは、「総合的かつ合理的に判断してその利益の獲得可能性がほとんど存在しない又は『税的な利益』に及ばない」のであれば、主たる目的として認められないこととしており、利益の獲得可能性をみる必要がある。

この事案の場合、「損失が生じる可能性が相当ある一方、高額利益

(88) 岡村忠生「税負担回避の意図と二分肢テスト」税法学 543 号 21 頁 (2000)。

を得る可能性もある」と名古屋地裁が判示しているように、一部には利益獲得の可能性はあるものの、ほとんどのケースで損失が生じる商品であることから、潜在的な利益の可能性を有しているといっても、これは取引の主たる目的として認められないのではないかと思われる、裁判において争点のひとつになるものと考ええる。

なお、一部の高額の利益を獲得したケースについては、前述のとおり、実際に租税負担の減少が見受けられないものであり税務否認する必要はない。

● 3つめの要件 — 「濫用」の事実が認められるか

この取引においては、多くの投資家から広く資金調達することを目的として組成されたものであり、裁判において原告は「一般組合員は、資金調達と課税額減少効果を除いては本件各事業についての関心が薄く、自ら航空機リース事業を営む意思はない」と説明をしている。この航空機リースの取引スキームは、課税額減少効果に関心がある投資家に資金提供をさせることを目的として、航空機の減価償却費に係る所得控除という「税的な利益」をそれら投資家に付与するための民法組合を組成し、これに投資させることで実際に事業に参加する意思のない投資家を法形式的に航空機の所有者にしたものである。つまり、投資家は事業に参加する意思を持たず「税的な利益」を得るためだけに、形式的に航空機の所有者になるという私法上の法律関係を形成したものであり、これは取引の法的形態について、「税的な利益」を得ること以外に合理的かつ有意な組成理由が存在しておらず「私法上の法的形成に異常が認められる」ことに該当するのではないかと考える。異常性の判断としては、この場合、多くのケースで「税的な利益」を除いた事業上の利益がマイナスであることからみて、異常性が認められるのではないかと思われる、これについても裁判において争点のひとつになるものと考ええる。

また、「(取引の法的形態について、)各税法の趣旨から逸脱して租税

負担を減少させる」ことに当たるかどうかについては、航空機の減価償却費に係る所得控除について、実際のところ借り入れた資金を航空機リース会社に出資又は貸し付けただけで事業を一切営まない投資家にまで認めるのか、言い換えれば、航空機リース会社の株主や債権者にまで認められるのかということであれば、これは減価償却制度の趣旨から常識的に考えて認められないものと思われる。

この事案の投資家は、株主や債権者ではなく、法形式的に航空機の所有者になることで、税法の規定上は減価償却費に係る所得控除を受けているわけであるが、このような法的形式をとること自体が「法令の趣旨から判断して不当に租税負担を減少させる」行為であると認定されるのであれば、一般的租税回避否認規定により当該法形式を税務上で引き直すことが可能になるものとする。

(3) 一般的租税回避否認規定 (GAAR) を規定する税法の検討

上記の否認要件のコンセプト等を用いて一般的租税回避否認規定の条文案のイメージを作成するに当たって、まずは規定すべき税法を選択しなければならない。選択肢としては、ドイツの租税基本法やフランスの租税手続法典のように税法全般に係る手続法である国税通則法に規定する場合と、カナダやオーストラリアなどのように実体法である所得税法などの各税法に規定する場合と、租税特別措置法に規定する場合の3通りが考えられる。

そこで、国税通則法に規定する場合、実体法のうち法人税法に規定する場合及び租税特別措置法に規定する場合について、それらのメリット及びデメリットの考察を含め、以下に検討を行う。

イ 国税通則法に規定する場合

わが国の租税手続法である国税通則法は、申告、賦課、納付及び還付の手続、附帯税、税務争訟などの各税に共通する手続等に関して規定しているものである。

わが国における一般的租税回避否認規定の導入については、過去に税制調査会から答申がなされたことがある。それは昭和 36 年の国税通則

法の制定に関する答申においてであり、その「第二 実質課税の原則等 二 租税回避行為」で次のように述べてられている。

「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。」

結局、この租税回避に関する規定は、否認権の濫用のおそれがあることなどを理由に設けられることはなかったが、現在の国税通則法に一般的租税回避否認規定を置くことについては、最近の租税回避スキームはかなりの多様性が見られ、多税目間にまたがるものもあり、より複雑化・国際化している現状にかんがみると、国税通則法の制定時点において検討された上記の経緯はあるものの、包括的な否認規定を置くための選択肢のひとつであると考ええる。

国税通則法に一般的租税回避否認規定を置くのであれば、「第二章 国税の納付義務の確定 第二節 申告納税方式による国税に係る税額等の確定手続 第三款 更正又は決定」の部分に一条を加えるのではないかと考える。

なお、国税通則法に一般的租税回避否認規定を置くことで、各税法にある「同族会社等の行為又は計算の否認」規定や個別的否認規定への影響について考察すると、一般的租税回避否認規定は不確定概念を要件として持ち、法的安定性の観点からは、上記の答申にあるように「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」べきであり、当然に各税法において個別的否認規定は必要であり状況に応じて拡充していくべきものである。加え

て、「同族会社等の行為又は計算の否認」等の規定についても、その適用対象となる納税者の範囲がより明確に規定されているものであり、やはり法的安定性の観点から存続が望ましいものとする。

国税通則法に一般的租税回避否認規定を置く場合のメリットとしては、次のようなものが考えられる。

- ・各税法に同様の内容の規定をおく必要がなく一括して規定することができること
- ・国税通則法は各税法の一般法であるので、自動的に各税法の個別的否認規定が一般的租税回避否認規定より優先的に適用されることが明確であること

一方、デメリットとしては、次のようなものが考えられる。

- ・各税法の質問検査権などの規定との調整・確認が必要であること
- ・国税通則法の罰則規定について整備が必要であること

ロ 法人税法に規定する場合

一般的租税回避否認規定を実体法上に規定するのであれば、各税法の「同族会社等の行為又は計算の否認」等の規定との適用の優先順位や規程振りについての調整等が必要になると思われる。前述のとおり、「同族会社等の行為又は計算の否認」はその適用範囲が同族会社等に限定されているものの、行為又は計算自体を否認するものであり、その法的効果は一般的租税回避否認規定と同様なものとする。

法人税法では「同族会社等の行為又は計算の否認」は同法第 132 条に規定されているが、2000 年の商法改正による会社分割制度の導入や 2002 年の連結納税制度の導入を受けて、これらの制度の仕組みを用いた租税回避行為については「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設けられることになり、法人税法第 132 条の 2「組織再編税制に係る行為又は計算の否認」及び同法第 132 条の 3「連結法人に係る行為又は計算の否認」が新設された。

これにより、同族会社以外の一般の法人であっても多様な租税回避を行うおそれがある法人については、包括的な租税回避防止規定である「行為又は計算の否認」規定が置かれたわけであり、最近においてその適用範囲が広げられてきているところである。

そこで、一般的租税回避否認規定を法人税法に新たに規定するのであれば、ひとつの方法として、これまでの「行為又は計算の否認」の規程振りに合わせて調整した規程を、法人税法第 132 条の 4 として置くことが考えられる。この場合には、一般的租税回避否認規定の新設というよりも、新たな問題事案にスポットを当てた追加的な否認規定の新設という意味合いになるものと思われる。

なお、他の方法としては、同法 11 条「実質所得者課税の原則」の次に同法 11 条の 2 として、「行為又は計算の否認」規定とはまったく別に規定することも考えられるが、本論文では、法人税法に規定する場合の具体的な条文案の検討を行うに当たっては、これまでの「行為又は計算の否認」規定の並びに追加的な否認規定として新設するほうが、実際の導入手法としてより有効的であると考え、法人税法第 132 条の 4 として新設する場合の検討を行うこととする。

実体法である各税法に一般的租税回避否認規定を置く場合のメリットとしては、次のようなものが考えられる。

- ・各税法にある行為又は計算の否認規定や個別的否認規定との整合性、質問検査権・罰則などの規定との調整が図りやすいこと
- ・税法ごとに規定を置くことで、税法ごとの細かな調整が可能であること
- ・これまでの「行為又は計算の否認」の規程振りを参考にすることができること
- ・「行為又は計算の否認」規定は、これまでも組織再編税制、連結法人と範囲を拡大してきており、納税者にとって、今回も一部の問題のある納税者のみを対象として追加的拡大がなされることとして捉

えることができることから、まったく新しい規定を置く場合より理解がしやすいと思われること

一方、デメリットとしては、次のようなものが考えられる。

- ・各税法に同様の内容の規定をおく必要があり、税法ごとの調整が必要であること
- ・「行為又は計算の否認」規定や個別的否認規定との優先順位について条文中で明確に規定しておく必要があること

ハ 租税特別措置法に規定する場合

一般的租税回避否認規定を租税特別措置法に規定するのであれば、以下のことに留意する必要がある。

- ① 租税特別措置法は各税法の特別法であり、通常、各税法に優先して適用されるものであるが、各税法の個別的否認規定の適用が一般的租税回避否認規定に優先してなされるべきであることから、これらの優先順位について租税特別措置法上で調整を図る必要がある。
- ② 租税特別措置は、金子宏名誉教授によると「担税力の他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、なんらかの政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合に、税負担を軽減しあるいは加重することを内容とする措置のこと」⁽⁸⁹⁾であるとされており、一般的租税回避否認規定を租税特別措置として規定するのであれば、そのためには「特定の要件」が必要になるものと考えられる。

つまり、一般的租税回避否認規定を租税特別措置法に規定するためには、その適用対象を限定する必要があるということになる。

どのような「特定の要件」が必要であるかについては、どのような「政策目的の実現」をするかによるものと思われるが、一般的租税回避否認規定のわが国への導入に関しては、税法の明文上に個別的否認規定が存在しない租税回避行為をこれにより否認することがその目的であることから、これらの租税回避行為が適用対象となる

(89) 金子・前掲注(1)・92頁。

ように「特定の要件」を置く必要がある。

具体的には、前述の「航空機リース」事案のような最近の問題事案から共通的な要素を抽出して要件として置くこと等が考えられるが、これについては次の(4)で検討を行う。

本来的には、一般的租税回避否認規定を租税特別措置法に規定することは、上記の①適用優先順位の逆転及び②一般的規定への限定性の付与という観点からは、規定の仕方に無理があるものと思われる。しかし、これまでにない特殊な手法により租税回避を図る納税者を特定し否認を行うことがこれによりの確にできるのであれば、わが国の現状における問題の解決に対する有効な手段になりえるという観点からは、一般的租税回避否認規定を租税特別措置法に規定することは選択肢のひとつとして十分に考えられるものと思われる。

租税特別措置法に一般的租税回避否認規定を置く場合のメリットとしては、次のようなものが考えられる。

- ・特に悪質な納税者のみを対象とした改正がなされるというイメージが納税者によく伝わり、導入について理解が得やすいのではないと思われること

一方、デメリットとしては、次のようなものが考えられる。

- ・本来的には、一般的租税回避否認規定は租税特別措置としてなじまないものではないかということ
- ・「行為又は計算の否認」規定や個別的否認規定との優先順位について条文中で明確に規定しておく必要があること
- ・租税特別措置法の実体法の各章ごとに同様の内容の規定をおく必要があり、各章ごとの調整が必要であること

(4) 条文案作成のために必要な事項の検討

前述の否認要件のコンセプト等を用いて、国税通則法及び法人税法ごとに、一般的租税回避否認規定の条文案についてイメージを作成する前に、以下の事項について検討を行っておく必要があると思われる。

イ 用語の定義

● 「税的な利益」の定義

「税的な利益」とは「tax benefit」の訳語であるが、カナダでは「この法律により支払うべき税額若しくはその他の金額の減少、回避若しくは繰延べ又はこの法律により受け取る還付税額若しくはその他の金額の増加」と定義しており、税法により支払う金額の減少及び受け取る金額の増加が「tax benefit」であり特に範囲の限定をしてはいない。わが国においてもこれと同様の概念でよいのではないかと考える。

ただし、「tax benefit」という用語を使わずに一般的租税回避否認規定を規定している国もあり、条文の規定振りによっては必ずしも用いる必要はないものと考えられる。

なお、「tax benefit」の訳語としては、他に「税務上の利益」、「税法上の利益」と訳出したものがある。

● 「法形式」の定義

本論文中で用いている「法形式」とは、「私的自治の原則ないし契約自由の原則の下で、納税者が経済的目的を達成しあるいは経済的効果を実現しようとする場合に、私法上の選択可能性を用いて形成される契約、取決め、合意、約束、引受けなどの法行為又はこれらの組合せ」をいうものとする。

ロ 一般的租税回避否認規定の対象とする取引の範囲 — 「組成された法形式」に係る制約

各国においては、すべての取引、言い換えれば、すべての「組成された法形式」を対象として一般的租税回避否認規定を適用しているが、わが国には前述のとおり、「同族会社等の行為又は計算の否認」等の規定があり、これら行為計算否認規定の対象とする取引の範囲との調整について検討する必要がある。

つまり、一般的租税回避否認規定の対象とする取引の範囲に制約を与えるかどうかで、次の2通りが考えられる。

- ① 一般的租税回避否認規定がすべての取引を対象とし「同族会社等の行為又は計算の否認」規定等を抱合するケース（制約なし）

このケースの場合、一般的租税回避否認規定の適用範囲に制約がないので、「同族会社等の行為又は計算の否認」規定等の適用対象取引を抱合することになると考える。

国税庁は一般的租税回避否認規定を受け皿にして、理論上はすべての租税回避を否認できる権限を法的に確保することになり、強大な権限が国税庁に与えられたかのような印象を納税者に持たせることになる可能性がある（実際には現状と大きく変わらないと思われるが）。また、「同族会社等の行為又は計算の否認」規定等が不要又はこれらの一本化の議論が生ずる可能性がある。

本来的な一般的租税回避否認規定は、このケースであると思われるが、わが国においては、これまでの経緯からも国民の理解が得づらいものとする。

- ② 一般的租税回避否認規定及び「同族会社等の行為又は計算の否認」規定等の対象とする取引の一部が重なり合い共有されるケース（制約あり）

このケースの場合、一般的租税回避否認規定の適用範囲に一定の制約を置くので、「同族会社等の行為又は計算の否認」規定等の適用対象取引をすべて抱合するわけではなく、①制約なしのケースのような受け皿としての機能までを持つものではない。このケースの場合は、「制約の範囲内の取引を対象とする新たな行為又は計算の否認規定の追加」という意味合いになるものとする。

したがって、厳密に言えばこれは一般的租税回避否認規定ではないことになる。しかし、実際のところ、最近の問題となっている租税回避事案や濫用的なタックス・シェルターが、この追加的な行為又は計算の否認規定の適用対象の取引となるように制約を置くのであれば、これは①制約なしのケースとほぼ同様の法的効果を得ることができる。

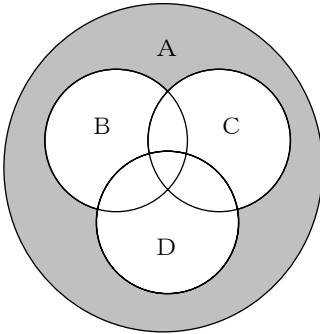
ものであると考える。

行為又は計算の否認規定については、これまでも、会社分割制度や連結納税制度の導入に伴い、その制度の仕組みを用いて行われる濫用的租税回避に対して適正な課税を行うため、法人税法第132条の2「組織再編税制に係る行為又は計算の否認」規定及び同法第132条の3「連結法人に係る行為又は計算の否認」規定が追加されてきているところであり、これらに、「最近の私法取引の濫用的な租税回避行為に係る行為又は計算の否認規定」を新たに追加するという考え方である。

これならば、問題取引に対する追加的な否認権限をこれまでと同様に国税庁に付与するということであり、国民からの理解も得られやすいのではないかと考える。また、必要に応じ、将来的には制約を取り除くことで、①制約なしのケースに移行することも可能であると考えられる。

これらを図でもって示すと、以下のようになる。

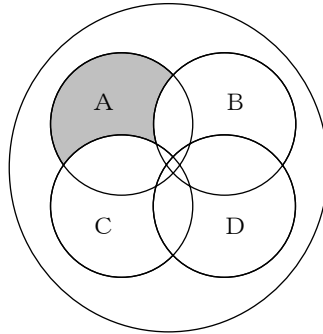
〔①制約なしのケース〕



〔取引全体〕

- A… 一般的租税回避否認規定
C… 組織再編税制に係る行為又は計算の否認

〔②制約ありのケース〕



〔取引全体〕

- B… 同族会社等の行為又は計算の否認
D… 連結法人に係る行為又は計算の否認

なお、適用の優先順位を考えて、これまでの3つの行為計算否認規定が一般的租税回避否認規定に優先して適用されるものとして、上記B～Dの円は白抜きにしてある。

ハ 各ケースのメリット及びデメリット

各ケースのメリット及びデメリットをまとめると、以下のようになる。

① 一般的租税回避否認規定がすべてを包含するケース（制約なし）

[メリット]

- ・一般的租税回避否認規定の本来の姿であり、すべての租税回避行為を対象とすることで適用漏れが生じない。
- ・各国の一般的租税回避否認規定との整合性が図られる。

[デメリット]

- ・これまでの「同族会社等の行為計算の否認」規定等の存在意義がなくなる。
- ・強大な権限が国税庁に付与されるとの認識を与えかねず、国民の理解が得られないのではないかと。

② 一般的租税回避否認規定と行為計算否認規定とで共有するケース（制約あり）

[メリット]

- ・これまでの「同族会社等の行為計算の否認」規定等を存続しやすく、これらの規定との整合性も図りやすい。
- ・問題取引に対する追加的な否認権限を国税庁に付与するというこれまでと同様なスタンスでの改正であり、国民からの理解が得られやすいと思われる。

[デメリット]

- ・適用対象の範囲をうまく設定しないと、適用漏れが生じる可能性があり、場合によっては追加的改正を行う必要性が生じる。
- ・もともと予め想定が困難である租税回避行為に対して的確に対処することが包括的否認規定の意義であることから、本来の趣

旨から外れているのではないか。

- ・ 日本独特の包括的否認規定の構成が維持される。

ニ 一般的租税回避否認規定の対象取引の範囲に係る具体的な検討

では、上記の②制約ありのケースで、「組成された法形式」に係る制約の範囲を、つまり、一般的租税回避否認規定の対象となる取引の範囲をどのようなものとするかについては、最近において問題とされた濫用的租税回避事案⁽⁹⁰⁾の共通の特徴から判断して、次の類型に該当する取引を一般的租税回避否認規定の対象とすべきであると考ええる。

- 国外の経済主体との契約や取決め等で通常用いられない法形式を選択しているもの
- 国内又は国外の事業体を導管体として用いて法形式を組成しているもの
- 複数の法形式を組み合わせることにより、これらと別の法的効果を得ているもの

これらの特徴を持つ取引が、一般的租税回避否認規定の対象となるよう条文を規定すべきである。

ホ 「行為又は計算の否認」規定や個別的否認規定との優先順位

一般的租税回避否認規定と「行為又は計算の否認」規定や個別的否認規定との優先順位は、前述のとおり包括的な租税回避防止規定は条文中に不確定概念を用いていることから、法的安定性の観点により、個別的否認規定が最も優先され、次に、適用対象法人の範囲がより明確である同族会社等、組織再編税制又は連結法人に係る行為又は計算の否認規定が優先され、最後に新たに導入しようとしている一般的租税回避否認規定が適用されるべきであると考ええる。

へ 租税特別措置法に規定する場合の適用対象範囲 — 「特定の要件」の策

(90) 最近において問題とされた濫用的租税回避事案としては、映画フィルム投資事案、日蘭租税条約を利用した匿名組合事案、オープンシャ・ホールディング事案、NBB 事案（航空機リース）、住商リース事案（船舶リース）、ケン・インターナショナル事案、三井住友銀行（外税控除）事案などがあげられる。

定

一般的租税回避否認規定を租税特別措置法に規定する場合には、その適用対象を限定する必要がある、その適用対象に「税法の明文上に個別的否認規定が存在しない租税回避行為」が含まれる必要があることを既に指摘した。

そこで、「特定の要件」としてどのようなものが考えられるかであるが、ひとつの方法としては、上記二で示した以下の3類型をそのまま要件として用いることも考えられる。

- 国外の経済主体との契約や取決め等で通常用いられない法形式を選択しているもの
- 国内又は国外の事業体を導管体として用いて法形式を組成しているもの
- 複数の法形式を組み合わせることにより、これらと別の法的効果を得ているもの

また、これらに追加的な要件を加えその範囲を狭めていくことで、より限定的な取引のみを対象として規定することも可能であると考ええる。

究極的には、上記の「税法の明文上に個別的否認規定が存在しない租税回避行為」が存在する場合のみを対象とする旨を規定することも考えられるが、これでは具体的にどのような取引がこれに該当するかについて、税法に精通していない一般の納税者からは判断することが困難であること、また、国税当局としても該当する取引を限定列挙するなどして通達などに示すことは困難であると思われることから、採用し難いのではないかと考える。

本論文では、追加的に範囲を狭めることも考えられるものの、上記の3類型を「特定の要件」としてそのまま用いて、租税特別措置法における条文案のイメージを作成してみることとしたい。

- (5) 一般的租税回避否認規定 (GAAR) の執行手続の明確化に係る法令の整備
一般的租税回避否認規定をわが国に導入するに当たっては、この否認規

定が課税当局の裁量権を拡大させる性質を持つものであることを考慮すると、納税者の権利保護の観点から、一般的租税回避否認規定に係る手続規定について整備を図っておくことも考えられる。

具体的には、以下のような手続規定の新設・整備が考えられる。

- 一般的租税回避否認規定に係る事前確認制度の新設
- 一般的租税回避否認規定に係る調査手続（質問検査権）の明確化

イ 一般的租税回避否認規定に係る事前確認制度の新設の検討

わが国における事前確認制度としては、移転価格制度における事前確認制度の「Advance Pricing Arrangement」（以下「APA」という。）と、類似的なものとして「税務上の取扱いに関する事前照会に対する文書回答」及び「同業者団体等からの税務上の取扱いに関する照会に対する文書回答」（以下「事前照会に対する文書回答等」という。）があげられる。

APA は独立企業間価格の算定の場合に限定されており一般的租税回避否認規定の関係では使えないものとする。また、事前照会に対する文書回答等については、一般的租税回避否認規定の該当性に関する照会に用いることが可能であるかについて確認をしておく必要があると思われる。

そこで、以下にこれらの制度についての概観等を行った上で、それらを参考にして、一般的租税回避否認規定に係る事前確認制度に関する導入等について検討を行う。

(イ) 移転価格制度における事前確認制度

わが国における事前確認制度としては、1987年に移転価格制度においてAPAの導入がなされたが、これは法律レベルのものではなく通達レベル⁽⁹¹⁾のものであり、その根拠については「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合

(91) 「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」平成13年6月1日付査調7-1ほか及び「相互協議の手続について（事務運営指針）」平成13年6月25日付官協1-39ほか。

衆国政府との間の条約」などの租税条約の相互協議条項に求められているものである。

APA は、独立企業間価格の算定という困難な問題に対し、納税者が予め移転価格算定方法について確認を与えることにより、予測可能性を確保し、併せて移転価格制度の適正・円滑な執行を目指したものであり、その定義は「税務署長又は国税局長が、法人が採用する最も合理的と認められる独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容等について確認を行うことをいう」とされている⁽⁹²⁾。

APA に係る具体的手続は、平成 13 年 6 月 1 日付「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」（以下「移転価格事務運営要領」という。）第 5 章に規定され、国税職員に対する指示という形を採っており、納税者に対する法的拘束力を有するものとはなっていない。

移転価格事務運営要領では、APA の事務手続等についてかなり詳しい規定がなされている。APA の確認対象事業年度は、原則として 3 事業年度から 5 事業年度となっており、その審査に必要となる資料を具体的に列挙して納税者への要求がなされている。APA の審査は、以下の項目について行われることになる。

- ① APA を申し出た納税者及び国外関連者の事業実態、国外関連取引の事実関係の把握
- ② 審査の際の基礎データとなる過年度における所得移転の蓋然性の有無の検討
- ③ 独立企業間価格の算定方法の妥当性の検討
- ④ 比較対象取引の比較可能性の検討（棚卸資産の種類、役務の内容等、取引段階、取引数量、契約条件、取引当事者が果たす機能及び負担するリスク、無形資産、事業戦略、市場参入時期、市場の状況）

また、APA の効果は、「所轄税務署長は、確認法人が確認事業年度に

(92) 「事前確認の状況 APA レポート」平成 15 年 9 月 国税庁 相互協議室。

において事前確認の内容に適合した申告を行っている場合には、確認取引は独立企業間価格で行われたものとして取り扱う」とされており、この通達規定は法律上に根拠を持っていないが、租税条約の相互協議条項を根拠として、上位機関の下部機関への指示として効果を有しているものと思われる。

最近のAPAの利用件数は2000年以降、年間40～50件の申請がなされており、それ以前の平均年間10件程度と比してその利用度合いがかなり上がってきている状況にある。この利用状況からは、わが国においてAPAが事前確認制度として一定の役割を果たしてきていることが伺われる。

(ロ) 事前照会に対する文書回答等

税務上の取扱いに関する事前照会に対する文書回答は、平成13年9月から文書回答手続に関する事務運営指針⁽⁹³⁾により、納税者の予測可能性の一層の向上に役立てることを目的としてはじめられたものであり、納税者から取引等に係る税務上の取扱いに関して文書による回答を求める旨の申出があった場合に、一定の要件の下に、文書により回答するとともに、他の納税者の予測可能性の向上に役立てるために、その照会及び回答の内容を一般に広く公表するというものである。

導入当初は、「事前照会を行う納税者（以下「事前照会者」という。）が自ら実際に行う（又は行った）個別の取引等に関する事前照会が多数の納税者に関係するような場合」に限り回答がなされていたが、平成16年3月29日以降その対象が広げられ、文書回答手続には次のものがある⁽⁹⁴⁾。

- 特定の納税者の個別事情のみに係るもので、多数の納税者には

(93) 「事前照会に対する文書回答の実施について（事務運営指針）」平成13年6月22日付課総1-19ほか8課共同。

(94) 「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）」平成14年6月28日付課審2-14ほか8課共同（最終改正）平成16年2月17日課審1-2外。

関係しないものも含め、照会者が自ら実際に行う（又は行った）取引等について、申告期限等の前に照会をする場合の文書回答手続（以下「個別文書回答手続」という。）

- 同業者団体等が、自ら実際に行わない取引等を含め、傘下の構成事業者に共通する取引等について照会をする場合の文書回答手続（以下「一般文書回答手続」という。）

平成16年2月17日改正の「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）」によると、文書回答手続の対象範囲は、事前照会者の取引等についての国税に関する法令の解釈・適用その他の税務上の取扱いに関する事前照会であって、これまでに法令解釈通達などにより、その取扱いが明らかにされていないものであり、加えて次の要件を満たしている必要がある。

- 取引等に係る国税の申告期限前（源泉徴収等の場合は納期限前）であること
- 仮定の事実関係や複数の選択肢がある事実関係に基づくものではなく、実際に行われた又は確実に行われる取引等に係る事前照会であること
- 納税者が次のことに同意していること
 - ・ 審査に必要な資料の提出をしていただけること
 - ・ 事前照会者名、照会内容及び回答内容が公表されること（公表について関係者の同意を得ることも含みます。）
 - ・ 照会内容等の公表等に伴って発生した不利益や問題については、事前照会者の責任において、関係者間で解決していただくこと

ただし、次に掲げるものは、文書回答手続の対象とならないこととされている。

- ① 個々の財産の評価や取引等価額の算定に関するもの
- ② 実地確認や取引等関係者等への照会等による事実関係の認定を

必要とするもの

- ③ 事前照会に係る取引等が、法令等に抵触し、又は抵触するおそれがあるもの
- ④ 事前照会に係る取引等と同様の事案について、税務調査中・不服申立て中・税務訴訟中である等、税務上の紛争等が生じているもの
- ⑤ 同族会社等の行為又は計算の否認等に関わる取引等、通常の経済取引としては不合理と認められるもの
- ⑥ 税の軽減を主要な目的とするもの
- ⑦ 事前照会者や事前照会に係る取引等関係者が、租税条約における明確な情報交換協定がない等、我が国の国税当局による情報収集や事実確認が困難な国や地域の居住者等（当該国、地域に住所又は居所を有する個人及び当該国、地域に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。）であるもの

これらの適用除外となる要件をみると、一般的租税回避否認規定に係る事前確認をこの事前照会に対する文書回答等を用いて行うことは明らかに不可能であるといえる。一般的租税回避否認規定に係る事前確認は上記①から⑦のほぼすべてに該当するものであり、特に上記⑤の「通常の経済取引としては不合理と認められるもの」かどうかについては、一般的租税回避否認規定に係る事前確認の照会内容の核になる部分であると思われる。また、一般的租税回避否認規定に係る事前確認は、上記③の「法令等に抵触し、又は抵触するおそれがあるもの」かどうか及び⑥の「税の軽減を主要な目的とするもの」かどうかを確認するために行うものである。

したがって、上記①から⑦について、特に③、⑤、⑥について回答不能であるのであれば、現状の事前照会に対する文書回答等は、一般的租税回避否認規定に係る事前確認としてはまったく使えないものである。

事前照会に係る文書回答の効力については、「照会に示された事実関係に基づき、その時点の法令に則して、その範囲内の国税当局の判断を示すものであり、事前照会者の申告内容等を拘束するものではない」となっており、文書回答はあくまで納税者の申告の参考として位置付けられるものであり、法律レベルで保証されたものではない。その回答内容により納税者の申告内容や税務署長の課税処分が拘束されるものではない。ただし、税務署長は調査等による事実関係が照会内容と相違ないのであれば、文書回答内容と同様の判断を下すことになるものと思われる。

文書回答は、あくまで事前照会者から示された事実関係を前提としたものであり、その示された事実関係が実際の取引等と異なっていた場合や新たな事実が生じたような場合には、回答内容と異なる課税関係が生じることがありえる。

したがって、文書回答どおりの申告を行ったとしても、例えば、法令の改正等があった場合や調査による事実確認の結果、実際の事実が照会に係る事実と異なること等が判明したような場合には、国税当局として別の判断を行い課税処分等が行われる可能性がありえるものである。

(ハ) 一般的租税回避否認規定に係る事前確認制度の導入等の検討

上記の移転価格制度における事前確認制度及び事前照会に対する文書回答等を参考として、一般的租税回避否認規定に係る事前確認制度の導入について以下のように考える。

○ 法律レベル又は通達レベルのどちらでの導入を行うか

一般的租税回避否認規定に係る事前確認制度の導入は、この否認規定が課税当局の裁量権を拡大させる性質を持つものであることを考慮して、①当該事前確認内容を通じて納税者に予測可能性を与えること及び②課税当局に当該事前確認内容を尊重させることの2つの目的をもって行うものといえる。

これら2つのうち、①当該事前確認内容を通じて納税者に予測可能性を与えることについては、課税当局の見解を納税者に示す執行手続が国税庁において内部規律的に明確に規定されていることにより実現が可能と考えられ、通達規定での制度導入が可能であるように思われる。しかし、現在の事前照会に対する文書回答等の単なる納税者サービスという位置付けの通達規定とは違い、一般的租税回避否認規定に係る事前確認の場合には前述の文書回答手続に係る適用除外の7つの要件をすべて外した形で規定しなければ意味をなさないものとなる。ただ、これらの適用除外要件を外したものが通達というレベルでの規定に沿うものかどうかという疑問が生じる。

これに加え、②課税当局に当該事前確認内容を尊重させることで、税務署長の法律行為（税務調査等）に一定の制限を与えることになるのであれば、これには法律レベルでの根拠規定が必要になってくると思われる。移転価格制度の事前確認制度は、租税条約の相互協議条項を根拠として、上位機関の下位機関への通達として効果を有しているが、一般的租税回避否認規定に係る事前確認については、法律上に何らかの根拠規定を新設する必要があるのではないかと考える。一般的租税回避否認規定自体を根拠として通達を置くことも考えられるが、この事前確認に係る通達は解釈通達ではなく手続通達であるので、法律レベルに一般的租税回避否認規定に係る手続規定が必要ではないかと考える。

以上のことから、一般的租税回避否認規定に係る事前確認制度の導入は、法律レベルで規定する又は法律レベルに手続的な根拠規定を置いて通達で規定すべきであると考えられる。

○ 当該事前確認内容を尊重する場合の税務調査等について

課税当局が当該事前確認内容を尊重する場合の税務調査等については、次のように考える。

- 当該事前確認内容については、確認事業年度における通常の調査時において、事前確認時の事実関係について確認を行い実際の事実と相違なければ、事前確認内容を尊重し、一般的租税回避否認規定の適用は行わない。
 - ただし、実際の事実関係が事前確認時の事実と異なっている場合や新たな事実が生じていることなどが把握された場合には、別の判断を行い、一般的租税回避否認規定を適用することはありえる。
 - なお、実際の事実関係が照会に係る事実と相違していなくても、当該事前確認内容に係る取引について税務上の金額的な問題があるのであれば課税処理（否認）はありえるものとする。
 - 通常の調査以外に事前確認内容に係る事実関係等の確認調査については、別途実施することはできるものとする。
- 実際に一般的租税回避否認規定に係る事前確認の回答が可能であるか

実際に一般的租税回避否認規定に係る事前確認制度が導入されたとして、実務において回答が可能であるかについて、以下に若干の考察をしておきたい。

一般的租税回避否認規定に該当するか確認を要するような取引の主な特徴としては、

- ・ タックスヘイブン等を用いた取引や導管体である事業体の活用などの複雑な国際取引がスキームに使われていることが多い。
- ・ 複数の契約を組み合わせることにより、別の法的効果を得るような取引スキームを組んでいることがある。
- ・ 納税者ではなくタックスプロモーターなどの国際税務の専門家が、複雑な取引スキームの構築を行い、実際の取引スキームの維持管理を行っている場合が多い。
- ・ 取引スキーム等に係る情報や資料が国外にあることが多く、税

務調査においても十分な資料収集が図れないことが多い。

このような取引について、一般的租税回避否認規定に該当するかどうかの事前確認を行う場合には、次のような問題点があると思われる。

- ・国際税務の専門家が構築したスキームの非常に複雑な取引であることが想定されることから、取引スキームのすべてを完全に把握・理解することは困難である可能性が高い。
- ・納税者にとって都合のよい情報・資料が偏って提出されたとしても、取引スキームが複雑なために情報操作の事実を指摘できないことがありえる。
- ・海外に資料等がある場合や依頼した資料の作成に時間がかかる場合など、回答までに長期間を要する可能性がある。
- ・実際に行う前の取引スキームについては仮定事項が多く、最終的な判断が不能となる可能性が十分にある。
- ・これまでになかった新しい判断を下す場合には、結論がなかなか得られないことが想定される。回答を行ったとしても、多くの条件等を付すことが考えられる。

上記のようなことから、判断ができない場合はその旨を納税者に伝えることになると思われるが、多くのケースで判断できないことになると事前確認制度として機能不全に陥る可能性があることも考えられる。

実際の一般的租税回避否認規定に係る事前確認制度の導入については、このような問題点に関して現場の執行面での検討を十分に行った上で、制度の実効可能性が担保できる場合において導入が図られるべきものとする。

(二) 一般的租税回避否認規定に係る事前確認制度に必要と思われる規定項目等

一般的租税回避否認規定に係る事前確認制度の規定については、具

体的な条文案までは示す必要はないと思われるが、当該規定に必要と思われる項目について以下に示しておきたい。なお、この規定をどの法令に置くかについては、一般的租税回避否認規定を規定する税法によるものとする。

[法律レベルでの規定が望ましい項目]

- ・ 制度の趣旨
- ・ 納税者の一般的租税回避否認規定に係る事前確認ができることの権利
- ・ 事前確認内容の法的効果、課税当局の尊重義務
- ・ 事前確認の対象となる取引の範囲、確認対象事業年度の期間
- ・ 審査に必要となる資料等の提出・保存義務
- ・ 規定できるのであれば審査基準

[通達レベルの規定でもよいと思われる項目]

- ・ 事務処理体制の概要
- ・ 事前確認の申請から回答までの手順
- ・ 申請書の提出からの具体的な事務手続
- ・ 審査事務等の内容
- ・ 申請の取下げに係る手続

ロ 一般的租税回避否認規定に係る調査手続（質問検査権）の明確化

課税当局の裁量権の適正化を図る観点からは、納税者が行った取引に一般的租税回避否認規定を適用して税務上の否認を行う調査手続について、具体的な規定を行うことでその明確化を図ることが考えられる。

税務調査は、所得税法第 234 条、法人税法第 153 条～第 157 条、相続税法第 60 条等に規定されている質問検査権により行われるものであるが、この質問検査権の行使については、質問検査章の携行及び提示義務以外に具体的な手続が法令に定められているものではない⁽⁹⁵⁾。

(95) 課税部各課の事務提要等の通達には、一般的な調査手続についての記載はなされていない。

そこで、納税者が行った取引に一般的租税回避否認規定を適用する場合には、各税法の質問検査権に係る条文に「〇〇法第〇条の一般的租税回避否認規定を適用するために質問検査権を行使する場合には、財務省令に規定された手続により当該適用に係る納税者の考えについて確認を行うものとする」旨の規定を行い、財務省規則（法人税法施行規則等）に以下のような手続を明記することによって、課税当局の裁量権の適正化を図ることが考えられる。

○ 税務調査において納税者が行った取引に一般的租税回避否認規定を適用して税務上の否認を行う場合には、原則として以下の手続に沿って行うものとする。

- ① 税務調査官は、当該取引について一般的租税回避否認規定の適用を受けることが想定できた場合は、追加的に入手できる資料等を得たうえで十分な検討を行ったのちに、納税者に対し、当該取引に一般的租税回避否認規定の適用の可能性がある旨及びそのように判断した理由についての説明を行い、納税者に検討を依頼する。
- ② 検討のために必要な十分な時間を経た上で、納税者の適用の可否に係る判断、その理由の説明及びそれらに係る資料の提示を受ける。
- ③ 納税者の判断、理由及び提示資料に基づき、追加資料等を依頼するなどして再度検討を行い、課税当局としての再判断を納税者に示す。必要に応じ納税者との協議を何度か行った上で最終的な判断を行い、その結論を納税者に伝え、必要な課税処理を行う。

このような規定を公開通達上に明記することも考えられるが、通達では国税庁の裁量で改正が可能であることから、課税当局の裁量権の適正化を図る観点からは、法令上に規定することが望ましいものと考えられる。

(6) 一般的租税回避否認規定（GAAR）の条文案に係るイメージの検討

以上の検討を踏まえ、一般的租税回避否認規定の条文案のイメージとしては、以下の5通りが考えられ、これらの各々について、同族会社等、組

織再編税制又は連結法人に係る行為又は計算の否認規定の条文を参考として作成したイメージを示してみたい。

- 国税通則法に規定する場合
 - ① 制約なしのケース…手続法上ですべての取引を対象として規定
 - ② 制約ありのケース…手続法上で特定の取引を対象として規定
 - 法人税法に規定する場合（実体法の例）
 - ① 制約なしのケース…実体法上ですべての取引を対象として規定
 - ② 制約ありのケース…実体法上で特定の取引を対象として規定
 - 租税特別措置法（第三章 法人税法の特例）に規定する場合
 - ② 制約ありのケースのみ…特別法上で特定の取引を対象として規定
- なお、これはあくまでもイメージであり、条文中使用している用語や言い回し等について、法令用語としての検証を行っていないことをご了承願いたい。（条文案に付けた下線は、①制約なしのケースと②制約ありのケースの相違を示している。）

イ 国税通則法の場合のイメージ

国税通則法

第二章 国税の納付義務の確定

第二節 申告納税方式による国税に係る税額等の確定手続

第三款 更正又は決定

（租税回避に係る包括的な否認）

〔① 制約なしのケース〕

第 30 条の 2 税務署長は、税的な利益を得ることを主たる目的として取引を行つた納税者に係る所得税、法人税、相続税等の内国税につき更正又は決定をする場合において、その納税者の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該納税者の所得の金額から控除する金額の増加、これらの税額から控除する金額の増加、当該取引に関する資産の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の

増加その他の事由により各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は、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その納税者に係る各税の課税標準若しくは欠損金額又は税額を計算することができる。

〔② 制約ありのケース〕

第 30 条の 2 税務署長は、税的な利益を得ることを主たる目的として次のいずれかに該当する取引を行った納税者に係る所得税、法人税、相続税等の内国税につき更正又は決定をする場合において、その納税者の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該納税者の所得の金額から控除する金額の増加、これらの税額から控除する金額の増加、当該取引に関する資産の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加その他の事由により各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は、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その納税者に係る各税の課税標準若しくは欠損金額又は税額を計算することができる。

イ 国外の経済主体との契約や取決め等で通常では用いられない法形式を選択している取引⁽⁹⁶⁾

ロ 国内又は国外の事業体を導管体として用いて法形式を組成している取引

ハ 複数の法形式を組み合わせることにより、これらと別の法的効果を得ている取引

国税通則法に規定する場合のイメージとしては、第 30 条の 2 に「(租税回避に係る包括的な否認)」を新設するとして、〔① 制約なしのケース〕及び〔② 制約ありのケース〕とも条文の柱書きの部分についてはこれま

(96) 実際にどのような取引が通常では用いられない法形式によるものなのかについては、制度の導入後において、具体的事例に基づき国税庁が通達等を用いて公表し、安定的運用に努める必要があると考える。結果的には、判例等の積み重ねによるものとする。

での行為計算否認と同様な規定振りとなっている。

〔② 制約ありのケース〕のイ～ハは一般的租税回避否認規定の適用対象となる取引の類型を規定したものであるが、これらは前述の(4)の二で検討した取引の類型を用いて規定してある。

なお、これまでの行為計算否認の規定振りを用いる最も大きな理由は、行為計算否認規定で用いられている「不当」という用語を、一般的租税回避否認規定の法律レベルでの否認要件として用いるところにある。したがって、この場合の一般的租税回避否認規定の法律レベルでの否認要件は、これまでと同様に「各税の負担を不当に減少させる結果となると認められる」かどうかということになる。

そこで、一般的租税回避否認規定における「不当」が何かということが問題となるが、これについては、国税通則法施行令第6条の2に「(各法の負担を不当に減少させる場合)」を以下のように規定することで明確化を図ることが考えられる。

この政令規定の第一号～第三号については、前述の(1)で検討した一般的租税回避否認規定に係る否認要件のコンセプトである3つの要件から規定したものである。この第一号～第三号の規定が法令上の具体的な否認要件ということになる。したがって、これらの要件をすべて満たす取引に対して「不当」であるとの判断がなされ、一般的租税回避否認規定により当該取引は否認されることになる。

国税通則法施行令

第二章 国税の納付義務の確定

(各税の負担を不当に減少させる場合)

第6条の2 法第30条の2に規定にする各税の負担を不当に減少させるとは、納税者の行つた取引が次の各号のいずれにも該当するときをいう。

- 一 取引又は一連の取引の一部から税的な利益を得ていること。

二 税的な利益を得ることが取引の唯一又は主たる目的であり、それ以外の他の事業目的が存在しているとしても当該取引に税的な利益に比してそれ以外の妥当な額の事業収益が存在していないこと。

なお、他の事業目的が潜在的な利益を有している場合は、総合的かつ合理的にその潜在的な利益の獲得可能性を判断し、当該可能性が認められない又は可能性があつてもその利益の額が税的な利益の額に及ばないのであれば、当該潜在的な利益は存在しないものとみなす。

三 納税者が選択した取引の私法上の法形式について、一般の経済取引の法形式と比較して通常でないことが認められる、又は、当該私法上の法形式を用いることにより各税法規定の趣旨から逸脱して租税負担を減少させていることが認められること。

以下の法人税法に規定する場合及び租税特別措置法に規定する場合の各々のイメージについても、上記の国税通則法に指定する場合のイメージとほぼ同様な考え方によっているものである。

ロ 法人税法の場合のイメージ

法人税法

第二編 内国法人の納税義務

第五章 更正及び決定

(特異な法形式による租税回避に係る行為又は計算の否認)

[① 制約なしのケース]

第 132 条の 4 税務署長は、税的な利益を得ることを主たる目的として取引を行った法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該法人の所得の金額から控除する金額の増加、これらの法

人税の額から控除する金額の増加、当該取引に関する資産の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加その他の事由により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は、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

[② 制約ありのケース]

第 132 条の 4 税務署長は、税的な利益を得ることを主たる目的として次のいずれかに該当する取引を行った法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該法人の所得の金額から控除する金額の増加、これらの法人税の額から控除する金額の増加、当該取引に関する資産の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加その他の事由により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は、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

イ 国外の経済主体との契約や取決め等で通常では用いられない法形式を選択している取引

ロ 国内又は国外の事業体を導管体として用いて法形式を組成している取引

ハ 複数の法形式を組み合わせることにより、これらと別の法的効果を得ている取引

法人税法に規定する場合は、第 132 条から第 132 条の 3 の同族会社等、組織再編税制及び連結法人に係る行為又は計算の否認規定の並びに、第 132 条の 4 として規定することが自然であると考える。

この場合においても、「不当」の意義について以下のように法人税法施行令に規定することで明確化を図ることが考えられるが、これまでの行為計算否認規定の「不当」という用語の意義については何ら法令上に示されていないことから、第132条の4の「不当」についてのみ法人税法施行令に規定を置くのであれば、その規定理由を明示するなどの調整が必要になるものと思われる。

法人税法施行令

第二編 内国法人の納税義務

第四章 更正及び決定

(法人税の負担を不当に減少させる場合)

第173条の2 法第132条の4に規定にする法人税の負担を不当に減少させるとは、法人の行つた取引が次の各号のいずれにも該当するときをいう。

- 一 取引又は一連の取引の一部から税的な利益を得ていること。
- 二 税的な利益を得ることが取引の唯一又は主たる目的であり、それ以外の他の事業目的が存在しているとしても当該取引に税的な利益に比してそれ以外の妥当な額の事業収益が存在していないこと。

なお、他の事業目的が潜在的な利益を有している場合は、総合的かつ合理的にその潜在的な利益の獲得可能性を判断し、当該可能性が認められない又は可能性があつてもその利益の額が税的な利益の額に及ばないのであれば、当該潜在的な利益は存在しないものとみなす。

- 三 納税者が選択した取引の私法上の法形式について、一般の経済取引の法形式と比較して通常でないことが認められる、又は、当該私法上の法形式を用いることにより各税法規定の趣旨から逸脱して租税負担を減少させていることが認められること。

ハ 租税特別措置法の場合のイメージ

租税特別措置法

第三章 法人税法の特例

第八節 その他の特例

(特異な法形式による租税回避に係る行為又は計算の否認)

[② 制約ありのケースのみ]

第 67 条の 18 税務署長は、税的な利益を得ることを主たる目的として次のいずれかに該当する取引を行った法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該法人の所得の金額から控除する金額の増加、これらの法人税の額から控除する金額の増加、当該取引に関する資産の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加その他の事由により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は、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

イ 国外の経済主体との契約や取決め等で通常では用いられない法形式を選択している取引

ロ 国内又は国外の事業体を導管体として用いて法形式を構成している取引

ハ 複数の法形式を組み合わせることにより、これらと別の法的効果を得ている取引

租税特別措置法に規定する場合には第 67 条の 18 に規定するものとしてみたが、その性格上 [② 制約ありのケース] のみの規定となる。

この条文案のイメージは、その前提条件として、租税特別措置法の適用対象の範囲である「特定の要件」を、前述の (4) のへで検討したとおり (4) のニの 3 類型としてあるので、言い換えれば、「特定の要件」を

一般的租税回避否認規定の対象取引の範囲と同等としてあるので、法人税法の場合のイメージの〔② 制約ありのケース〕とまったく同じ条文案構成となっている⁽⁹⁷⁾。

一般的租税回避否認規定を租税特別措置法に規定する趣旨である「特に悪質な租税回避を行う納税者を対象とする」ということを強調するのであれば、上記イメージのイ～ハの要件をもっと厳しいものにするか又は追加的に要件を加えるなどをして、より限定性を強めることも考えられる。しかし、そうすることでこの否認規定の一般性がより一層失われ、適用の機会が制限されかねないことにも留意すべきである⁽⁹⁸⁾。

なお、租税特別措置法に規定する場合についても、「不当」の意義を租税特別措置法施行令で規定することが考えられる。

最後に付け加えておくと、これらの条文案のイメージについて、同族会社等、組織再編税制又は連結法人に係る行為又は計算の否認規定の条文を参考とせず、諸外国のように「濫用」という表現を用いてまったく新しい条文を作成することも考えられるが、わが国では不当な課税負担の減少ということに関し、これまでの税法の規定では「濫用」という用語が使われていないことから、これら行為計算否認規定にある「不当」という表現を用いるほうが国民からの理解が得やすく有用であると考えられる。

(7) 一般的租税回避否認規定 (GAAR) の導入手順の検討

一般的租税回避否認規定の導入の手順としては、導入に係る難易度が高い方から低い方へと思われる順に、次の4段階の導入手順が妥当なものとして考えられる。

-
- (97) これでは「特定の要件」による十分な絞込みをしていないともいえるので、このままで一般的租税回避否認規定を租税特別措置法に規定できるかについて若干の疑問が生じるところであるが、結局は程度の問題であると思われ、上記のような3類型で規定することも可能ではないかと思われる。
- (98) 規定の有用性を考慮すれば、対象となる取引の範囲について間口が広い方が望ましいものの、導入に係る理解を得るためには間口が狭い方が説明がしやすくなると思われる。

- [第1案] 国税通則法にすべての取引を対象として規定する案
⇒ 国税通則法 [① 制約なしのケース]
- [第2案] [第1案] + 事前確認制度等の執行手続の明確化を図る案
⇒ 国税通則法 [① 制約なしのケース] + 事前確認制度等
- [第3案] 実体法の各税法に対象となる取引に制約を与えて規定する案
⇒ 法人税法 [② 制約ありのケース] (+ 事前確認制度等)
- [第4案] 租税特別措置法に特に悪質な租税回避を行う納税者を対象として規定する案
⇒ 租税特別措置法 (+ 事前確認制度等)
- (〔第3案〕及び〔第4案〕には、必要に応じ事前確認制度等の執行手続の明確化を付加することが考えられる。)

このなかで、〔第3案〕の実体法の各税法に対象となる取引に制約を与えて規定する案がより現実的であると考えられる。

第3節 タックス・シェルターに関する情報収集に係る検討

1. 米国のタックス・シェルターに係る報告制度のわが国への導入の問題点

米国のタックス・シェルターに係る報告制度は、法律レベルで規定された強制力のあるものであり、IRS の濫用的タックス・シェルターに係る執行に必要な不可欠なものであり、その根幹的な部分を形成するものであるといえる。

第1章第2節でみたように米国のタックス・シェルターに係る報告制度の特長としては、以下のものがあげられる。

○ 公認会計士などのタックスプロモーターへの報告の義務付け

米国のタックス・シェルターの報告制度の報告義務の対象としては、タックス・シェルターを利用した納税者を対象としつつも、タックス・シェルターを組成した公認会計士などのタックスプロモーターをアドバイザーとして定義づけることで、当該制度の中心的な報告対象者として

捉えている。

○ 第三者に係る情報提供の法律による義務付け

報告義務を課されたタックスプロモーター（以下「アドバイザー」という。）からは、自らが組成したタックス・シェルターの開示義務に加えて、第三者情報に当たる当該タックス・シェルターを利用した顧客のリストについて保存義務を課しており、IRS の調査官はこの第三者情報を必要なときに利用することができる。

○ 報告対象取引の範囲の財務省規則（省令レベル）による策定

報告対象取引については、「報告義務のある取引（reportable transactions）」として財務省規則 1.6011-4 に 6 つのカテゴリーが定められており、これらに該当する取引が報告対象となっている。なお、これらのカテゴリーは、課税上の濫用的取引である可能性のある取引を広範囲にカバーできるものとなっており、納税者やアドバイザーにかなりの事務的なコストがかかるものとなっているのではないかと思われる。

○ 定型様式による詳細な報告内容

報告内容については、アドバイザーに対する開示義務では Form8264、納税者に対する報告義務では Form8886 というように報告義務ごとに様式が定められており、タックス・シェルターのスキームや所得控除額、オーガナイザーの取得手数料などを的確に把握できるようになっている。

○ 非常に厳しい罰則規定

これらの報告義務違反に対しては非常に厳しい罰則規定が置かれており、2004 年の Jobs Creation Act によって納税者の報告義務に罰則が課されることになるなど、最近においてその強化が図られている。

この米国のタックス・シェルターに係る報告制度と同様なものをわが国に導入できるのであれば、税務執行上極めて有効であることはいうまでもないものであるが、上記の特徴等から判断してわが国への導入のためには、以下の問題事項について十分な検討を行う必要がある。

① わが国において公認会計士などのタックスプロモーターへの報告の義務

付けが可能か

米国において濫用的タックス・シェルターが蔓延しており、わが国においてもオーダーメイド型のタックス・シェルターが課税上問題となる場合が見受けられるという状況だけで、タックスプロモーターへの報告の義務付けが法律上認められるかどうかは難しいところであると思われる。

② 氏名を特定しない第三者情報に係る提出義務を法律に規定できるか

反面調査による質問検査権の行使ではない形での氏名を特定しない第三者情報の提出義務を、タックス・シェルターに係る取引が税務上問題であるというだけで、新たに法律に規定できるかどうか疑問である。

米国では1976年の内国歳入法典の改正により、それまで判例法的に認められてきた氏名を特定しない第三者に対して発する「ジョン・ドゥ・サモンズ」が法律上の正式な制度となったが、わが国では判例的にもそのような情報提出義務が認められておらず、非常にハードルの高い問題であるといえる。

③ 報告対象となる取引についての定義ができるか

タックス・シェルター自体の法律上の定義の要否については、前述のとおり必ずしも法律上に定義を置く必要はないと考えるが、タックス・シェルターに係る報告制度を導入するのであれば、納税者がどの取引が報告対象となるか明確に識別できなければいけないことから、当該制度の報告対象となる取引についての定義を置く、言い換えれば、報告取引の範囲を設定する必要がある。

米国では、立法府から財務長官への委任を受けて、財務省規則において「報告義務のある取引」として、①指定取引、②守秘義務を要する取引、③結果補償付取引、④損失取引、⑤多額の税務調整を発生させる取引、⑥短期保有の資産取引の6つのカテゴリーの取引が定められているが、前述のとおりこれはタックス・シェルターの概念よりも若干広いものとなっており包括的に税務上の利益を生ずる取引をカバーしているものと思われる。

わが国においては、このような包括的に税務上の利益を生ずる取引をカ

バーするように取引範囲を設定することは、納税者感情からみて納得が得られないのではないかと考えられ、実際に課税上問題があった取引及びその類似取引を指定する形での取引範囲の設定がまずは妥当なところではないかと考える。

- ④ これまでの法定調書と比較して詳細な報告内容のものを提出させられるか

わが国における制度的な資料情報制度としては、所得税法第 255 条等に規定されている各種の支払調書などの法定調書があるが、これらの記載事項は支払の事実等について確認することを目的としてそれに必要な範囲内の項目となっており、上記の米国の報告様式の Form8264 や Form8886 のような詳細な記載事項を求めたものとはなっていないものである。

したがって、このタックス・シェルターに係る報告制度をこれまでの法定調書とは制度的に同様のものとして位置付けるのであれば、このような詳細な記載事項を納税者に要求することが受け入れられるのかという問題があると思われる。

一方で、このタックス・シェルターに係る報告制度をこれまでの法定調書とは別のものと位置付けて、新たな資料情報制度の導入であるとして詳細な報告義務を課すことも考えられるが、平成 10 年（1998 年）の外為法改正に係る国外送金等調書の新設のときのような十分な説明がなされないと、納税者にとってやはり受け入れ難いのではないかと考える。

- ⑤ タックス・シェルターに係る報告義務違反に対して厳しい罰則規定を置くことは可能か

わが国の支払調書の提出義務違反に対する罰則は所得税法第 242 条で「一年以下の懲役又は二十万円以下の罰金」とされており、国外送金等調書の不提出等の罰則は内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律第 7 条で同様に「一年以下の懲役又は二十万円以下の罰金」とされている。現状でのわが国の資料情報制度における報告義務違反に対する罰則はこのような規程となっており、タックス・

シェルターに係る報告義務違反に対し、これらとは別に厳しい罰則を置くことは難しいものと思われる。

上記の問題点のほか、わが国に米国のタックス・シェルターに係る報告制度と同様なものが導入できたとしても、前節で検討した一般的租税回避否認規定が導入されていない状況においては、否認規定が存在しないスキームの濫用的タックス・シェルターについて把握ができたとしても否認することは法規定的にできないことになる。しかし、タックス・シェルターに係る報告制度が存在することでその早期把握が可能になることから、その意味においてはその有用性は認められるものと思われる。

このように米国のタックス・シェルターに係る報告制度と同様なものをわが国に導入するには検討すべき課題が多く、非常にハードルが高いものと思われるが、その有用性を考えると執行当局としては将来的な導入に向けて前向きに検討を重ねていくべきものと考えられる。

しかし、このような制度について納税者からの理解を得るためには、報告の対象が特殊な取引を行う一部の納税者に限定されるものであり、一般の納税者にとって影響がほとんどないものを検討するとか、一般的租税回避否認規定の導入を先行して行い、その的確な執行を担保するためにはこのような報告制度が必要であることを納税者に理解させるとか、何らかの工夫がないことには困難を極めるものと思われる。

2. パススルー・エンティティからの情報申告書に係る考え方

米国ではパススルー・エンティティであるパートナーシップ等についても、その課税年度終了後4ヶ月目の15日までに情報申告書Form1065をIRSに提出しなければならないこととされており、前述のとおり、この情報申告書はパートナーシップ及びそのパートナーに係る情報についてかなり詳しい記述を要求しているものである。

私見ではあるが、米国では、税を納める者とパートナーシップのようなパススルー・エンティティとの関係を経済活動から納税に至るまでの段階

(STEP) として捉えているようであり、IRS が的確に課税実態を把握するためには、税を納める者のみならず実際に経済活動を行い会計処理を行った者を押さえることで、そこからの情報を如何に得るかということに力を置いているように思われる。このことは、IRS が 13 章から構成される「Partnership - Audit Techniques Guide : パートナーシップに係る調査技術ガイド」を作成しホームページ上に公表することで、パートナーシップ及びそのパートナーに対し、パートナーシップ調査の重点項目や税務上の適正な取扱い等について周知を図っていることから伺われる。

財務省及び IRS は、パートナーシップ段階での会計処理や分配等の取扱いにおいて不正な処理等が行われないように、財務省規則等でその取扱い等について明確化を図るとともにこの段階での実態の把握に努めている。

このように米国では、パートナーシップを用いて経済活動をしている納税者に関してパートナーシップ段階での情報提供を義務付けることは、適正・公平な課税の実現の観点から当然のことと捉えているようであり、要求される資料の内容は非違の把握や実地調査等のために必要なものとなっており、納税者と同等レベルのものが要求されている。

これに対し、わが国におけるパススルー・エンティティからの情報提出に係る義務としては、平成 17 年の「有限責任事業組合契約に関する法律」の成立を受けて、平成 17 年の税制改正で所得税法第 227 条の 2 に「有限責任事業組合に係る組合員所得に関する計算書」（以下「有限責任事業組合計算書」という。）の提出制度が創設されたところである。

「平成 17 年 税制改正の解説」によると、有限責任事業組合計算書の提出制度については、以下の説明がなされている。

「 組合契約によって成立する有限責任事業組合の業務を執行する有限責任事業組合契約法第 29 条第 3 項に規定する会計帳簿を作成した組合員は、当該有限責任事業組合に係る各組合員（当該組合契約に定める計算期間の中途において脱退又は加入をした組合員を含みます。）に生ずる利益の額又は損失

の額につき、当該各組員別に、(略)『有限責任事業組合に係る組員所得に関する計算書』を、当該計算期間の終了の日の属する年の翌年1月31日までに、当該有限責任事業組合の主たる事務所の所在地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされています(所法227の2、所規96の2①)。(99)

この有限責任事業組合計算書の記載事項としては、「組員の氏名・住所又は所在地」、「組合の名称及び所在地」、「会計帳簿を作成した組員の氏名」、「組合事業の内容」、「出資価額の合計額(当該組員分及び全組員分)」、「当該計算期間内の分配額」、「組合全体及び当該組員分の収益及び費用の明細」、「組合全体及び当該組員分の資産及び負債の明細」、「摘要」となっている。

なお、「摘要」には、以下の事項を記載することとされている⁽¹⁰⁰⁾。

- ・当該計算期間の中途において当該組員が当該組合に加入又は脱退した場合その旨及びその加入した日等
- ・当該計算期間の中途において当該組員が当該組合契約を締結していた組員からその地位の承継をした場合その旨その承継をした日等
- ・当該計算期間の中途において当該組員の損益分配割合に変更が生じた場合にその旨その変更のあった日及びその変更の事由
- ・当該組員の納税管理人が明らかな場合の当該納税管理人の氏名及び住所
- ・当該組員が非居住者又は外国法人である場合はその旨

上記の記載事項は、当該組員の分配状況のほか、組合全体若しくは当該組員分の収益及び費用の明細や資産及び負債の明細、摘要には組員の異動状況や非居住者又は外国法人である組員についての情報もあることから、これまでの各種の支払調書と比較してもかなり詳しいものとなっており、こ

(99) 住澤整ほか『平成17年 税制改正の解説』[佐藤浩人]150頁(大蔵財務協会、2005)。

(100) 佐藤・前掲注(99)・153頁。

れは評価されるべきものであると考える。

しかし、米国のパートナーシップの情報申告書 Form1065 と比較すると、これには上記以外に次のような税務執行上有益と思われる記載事項が存在する。

- 外国での残高 1 万ドル以上の金融口座（預金口座、有価証券口座、その他の金融口座）の有無
- 外国信託に係る委託者又は持分の譲渡者であったか（該当するならば Form3520 等の提出義務がある）
- 当該パートナーシップはタックス・シェルターに係る内国歳入法第 6011 条の「報告義務のある取引」の開示（登録）を行っているか
- パートナーに分配される所得等に係る以下の情報（Schedule K-1 によりパートナーごとの情報についても提出が必要）
 - ・ 事業所得、不動産所得、その他の賃貸所得、利子所得、配当所得、ロイヤリティ、短期譲渡所得、長期譲渡所得等の各分配所得金額
 - ・ 自営業者所得（損失）に係る情報
 - ・ 税額控除に係る情報
 - ・ 海外取引情報（国名、所得、損失及び外国税額控除の額等）

このように Form1065 では、単にパートナーシップとパートナーの関係についての情報を提出させるだけでなく、なかなか把握の難しい外国金融口座や外国信託に係る情報や当該パートナーシップとタックス・シェルターなどの租税回避スキームとの関わりの有無など、パートナーシップの实地調査に役立つような情報の提供をも義務付けている。また、パートナーへの分配所得や損失等についても、所得種類等の内訳ベースで報告させることで、パートナーの申告内容との突合が容易にできるようにしている。この他には、「財務会計と税務会計の利益調整（わが国の別表四に相当）」や「パートナーの出資金勘定（Capital Accounts）の変動の分析」までもが記載事項となっている。

わが国において、ここまでの情報提供をパートナーシップに課すかどうかについては、パートナーシップへの事務負担、これまでの納税者への要求レ

ベルとの衡量等を考慮すると、現実的ではないとの判断がなされる可能性が高いものと思われ、この有限責任事業組計算書の提出制度がわが国において新たに導入された制度であることに鑑みると、現在の記載事項から制度の導入を行い今後の活用実績等により見直していくことで、必要な情報の追加を図っていくことが妥当であると思われる。

わが国ではこれまでパススルー・エンティティである民法組合については、納税を行う者ではないということもあり、一部の租税回避スキームに用いられたもの以外にはあまり接触をしておこなったものの、今後においては上記の有限責任事業組計算書という情報の収集手段が存在することから、これを活用して実際に経済活動を行い会計処理を行っている実態のある有限責任事業組合などに、積極的に接触を行うなどして課税上問題のある民法組合の把握に努めるべきものとする⁽¹⁰¹⁾。

(101) 商法上の匿名組合については、90年代後半に日蘭租税条約を利用した国際的租税回避スキームが把握されたことから、これに関わる匿名組合については反面調査に係る質問検査権を活用して接触が図られたようである。

第4章 わが国における有限責任事業組合制度の導入と濫用的租税回避について

有限責任事業組合法については平成17年8月1日に施行され、施行日当日から設立のための登記の申請がなされており、日本版LLPといわれる有限責任事業組合の登記件数は12月末で300件を超えている状況にある⁽¹⁰²⁾。

有限責任事業組合の創設の目的としては、経済産業省のホームページによると「創業を促し、企業同士のジョイント・ベンチャーや専門的な能力を持つ人材の共同事業を振興するために、民法の特例として、1. 出資者全員の有限責任、2. 内部自治の徹底、3. 構成員課税の適用という特徴を併せ持つ有限責任事業組合(LLP)制度を創設」したということであり、これにより、中小企業同士の新規事業連携、ベンチャーと大企業の連携、産学連携、ITや金融の専門人材による共同事業、大企業同士の共同研究開発などの促進に寄与するものとしている⁽¹⁰³⁾。

経済産業省は、この有限責任事業組合の活用促進のため、平成18年3月に東京で参加費無料の「日本版LLP 戦略的活用促進フォーラム ～新しい共同事業組織体による企業と新規事業の促進～」を経済産業省及び関東経済産業局の主催で開催し、このフォーラムでの質問に対するパネリストの回答をインターネットで公開するなど、積極的な制度の利用推進を図っている。

また、民間のインターネットのビジネスサイトには数多くの日本版LLP設立支援ホームページが立ち上がっており、これらのサイトの運営を行っている事業体自身が有限責任事業組合であったり、経済産業省の後援を受けているベンチャー支援のための財団法人であったりしている。

このような有限責任事業組合の設立状況については、経済産業省の平成18年3月における公表資料によると、平成17年11月末時点において以下のよう

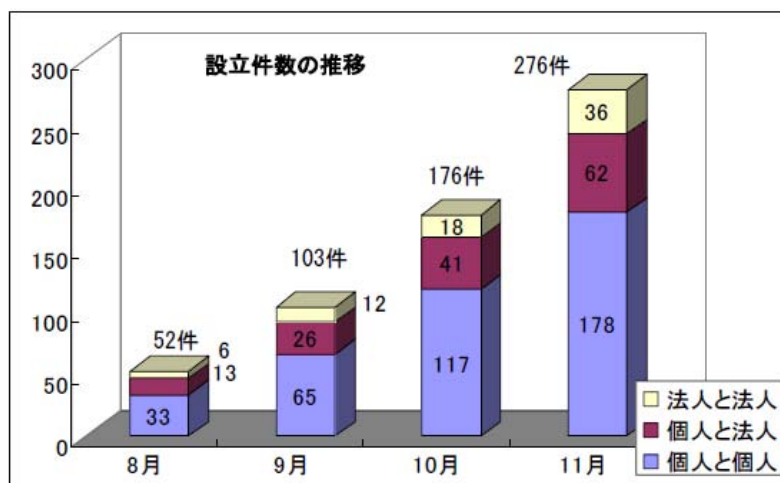
(102) 経済産業省産業組織課「有限責任事業組合(LLP)の設立状況」(2006.3)。

(103) 経済産業省「有限責任事業組合制度(LLP)の創設について」1頁(2005.6)。なお、米国のLLCはここ10年間で80万件、英国のLLPは2000年の創設後1万件超が設立されて、これらの事業に活用されている。

になっている。

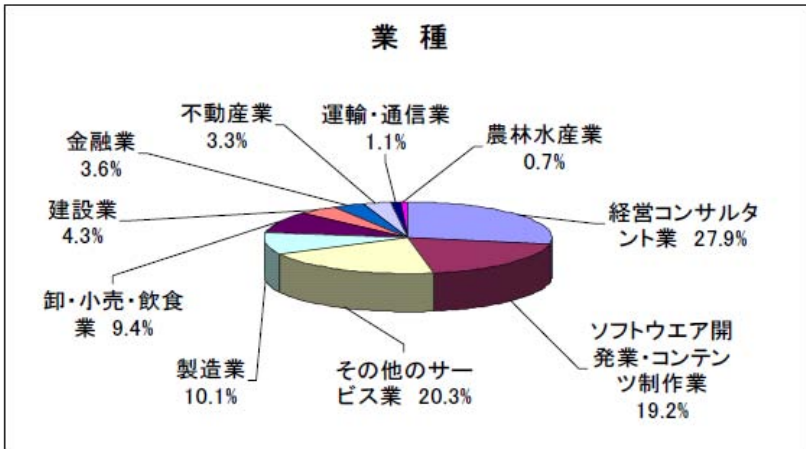
○「有限責任事業組合（LLP）の設立状況」（経済産業省産業組織課 平成 18 年 3 月公表）

平成 17 年 11 月末時点における有限責任事業組合の設立件数は 276 件であり、12 月末には 300 件を突破している。組合員の組合せとしては、「個人と個人」の連携が 176 件で 65%を占める。次いで、「個人と法人」が 62 件で 22%、「法人と法人」が 36 件で 13%となっている。



業種としては、経営コンサルタントが 28%を占めて最も多い。税理士、公認会計士、社会保険労務士、中小企業診断士などの専門家が集まり、幅の広いコンサルティングチームを作るケースである。次に、ソフトウェア開発・コンテンツ制作が 19%を占める。その他のサービス業も 20%を占め、公共施設の管理サービスや、バイオの受託研究サービス、健康・医療・エネルギーの情報提供サービス等、多様なサービス提供 LLP が設立されている。製造業は 10%を占めている。卸・小売・飲食業は 9%で、衣料・飲食等、多様な業

態がある⁽¹⁰⁴⁾。



第1節 有限責任事業組合契約の税的な濫用の防止に係る法令・通達における措置等

このように、この新しい共同事業組織体はその導入直後から積極的に活用が進められてきているわけであるが、構成員課税が適用されるパススルー・エンティティであるパートナーシップは、米国において濫用的タックス・シェルターなどの租税回避スキームの組成に有効に用いられている組織形態であり、また、わが国においても、これまでの民法組合が「映画フィルム投資組合」事件⁽¹⁰⁵⁾や「航空機リース」事案などの租税回避スキームの組成において用いられてきている事実がある。

(104) このほかに公表されている資料としては、「組合員数の分布」、「存続年数別」及び「地域（都道府県別）分布」があり、組合員数では4名以下が約75%を占め、存続年数では10～14年が37.7%と最も多く、地域分布では東京が105件と圧倒的に多い。

(105) パラツィーナ事件〔大阪地判平10・01・16 訟月45巻6号1153頁、大阪高判平12・1・18 訟月47巻12号3767頁〕等。

今回のわが国の有限責任事業組合（LLP）制度については、このような濫用的租税スキームへのパススルー・エンティティである事業体の利用実態を十分に勘案した上で導入がなされたものであると考えられ、制度導入時において有限責任事業組合が濫用的な租税回避スキームに用いられないような制度的な配慮が措置されているものと思われる。

そこで、有限責任事業組合法の立法時に税的な濫用を防止するためにどのような措置等が当該法律及び有限責任事業組合契約に関する法律施行規則（以下「有限責任事業組合規則」という。）になされており、さらに、税法及び国税庁通達においてどのような改正等がなされたかについて、以下に簡潔にみている。

1. 有限責任事業組合法及び有限責任事業組合規則における税的な濫用の防止に係る措置等

(1) 有限責任事業組合における会計帳簿及び財務諸表等の作成・保存義務等

有限責任事業組合の会計帳簿の作成について、有限責任事業組合法では、会計原則は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う」ものとし、会計帳簿に記載すべき資産、負債及び純資産の評価については、有限責任事業組合規則で「会社計算規則に定めるところによる」としており、この会計帳簿の作成、交付及び財務諸表の作成期限は決算期後2ヶ月以内とされている。有限責任事業組合も会計帳簿や財務諸表等の作成が義務付けられているわけであり、組合は財務諸表を10年間主たる事務所に組合契約書と併せて備え置かなければならないこととされており、組合の債権者は当該組合の営業時間内であれば、作成した日から5年以内の財務諸表の閲覧又は謄写の請求をすることができることとなっている。なお、主たる事務所及び従たる事務所の所在場所は登記事項となっている。

なお、有限責任事業組合契約の当事者の1人以上は、国内に住所を有する若しくは現在まで1年以上居所を有する個人又は国内に本店若しくは主たる事務所を有する法人でなければならないこととされている。また、有限責任事業組算書の記載事項には「会計帳簿を作成した組合員の氏名」

があり、これにはおそらく居住者又は内国法人がなるものと思われる。

したがって、有限責任事業組合の組合員の実地調査において有限責任事業組合を反面調査する場合には、有限責任事業組合法等の規定からは、国内にある有限責任事業組合の事務所で、氏名等を把握した会計責任者である組合員と、会計帳簿及び財務諸表等を用いて実施することができるものと思われる。

(2) 有限責任事業組合の業務執行における組合員全員参加の原則等

有限責任事業組合の業務の執行に関しては、条文では「組合員は、前条の規定（業務執行の決定）による決定に基づき、組合の業務を執行する権利を有し、義務を負う」とされており、かつ、「組合員は、組合の業務執行の一部のみ委任をすることができる」ということになっていることから、組合員全員の参加が義務付けられていることになる。

これは、「航空機リース」事案のような業務執行に参加せず組合への出資を行うだけで多額の損失を自己の所得計算に計上する租税回避スキームの構築を阻止することを念頭においたものであると思われる。

経済産業省はこれについて、「こうした組合員への業務執行への義務付けや重要な意思決定への総組合員の同意は、損失の取込だけを狙った租税回避目的の悪用を防ぐ効果のある」⁽¹⁰⁶⁾と解説をしている。また、経済産業省 経済産業政策局 産業組織課 課長補佐の石井芳明氏は、「座談会 LLP 活用における会計と税務の課題」のなかで「この共同事業要件について逸脱した行為があった場合はどうかということなのですが、例えば初めから金銭だけを出して、何も事業を行わないということを前提に組合員になっているといった LLP の本来の目的を逸脱した行為は、LLP の中核的な要素を欠いているとして、組合契約自体が無効になると考えております」⁽¹⁰⁷⁾と発言されている。

(106) 経済産業省産業組織課 「LLP に関する 40 の質問と 40 の答え -Frequently Asked Questions 40-」 24 頁 (2005.6)。

(107) 石井芳明＝中村慈美＝安部泰久「座談会 LLP 活用における会計と税務の課題」〔石井発言〕税務弘報 53 巻 10 号 152 頁 (2005)。

このように、有限責任事業組合法は、業務執行に参加せず組合への出資を行うだけで多額の損失を自己の所得計算に計上する租税回避スキームの構築のために有限責任事業組合を利用させないことを意識して立法されているものと思われる。

(3) 出資比率と異なる損益分配

有限責任事業組合は、その特徴のひとつである「内部自治の徹底」から民法組合と同様に柔軟な損益分配が可能となっており、条文では「組合員の損益分配の割合は、総組合員の同意により、経済産業省令で定めるところにより別段の定めをした場合を除き、会計帳簿に記載された各組合員が履行した出資の価額に応じて定める」とされている。したがって、原則としては、会計帳簿に記された出資の価額に応じて組合員の損益分配の割合は定められることになるが、総組合員の同意による「経済産業省令で定めるところにより別段の定め」によることにより、出資比率と異なる損益分配が認められることになっている。

この総組合員の同意による「経済産業省令で定めるところにより別段の定め」としては、① 組合員の出資の割合、② 組合員の損益分配の割合及びその理由、③ 当該分配の適用開始日を組合契約書に記載するか、所定の様式（様式第一）に同様の内容を記載して組合員の全員が署名し又は記名押印することとされている。

なお、組合員の損益分配の割合の理由については、「組合員の出資の割合と異なる損益分配の割合を定める理由及び当該損益分配の割合の合理性を明らかにする事由を含むものでなければならない」と有限責任事業組合規則に規定されている。

「出資の割合と異なる損益分配の割合を定める理由及び損益分配の割合の合理性」については、前出の経済産業省 課長補佐の石井芳明氏は、「これについては、ケース・バイ・ケースで判断されると考えております。課税逃れのような形にならない形で、例えば、組合員の知的な貢献についてどのように考えているかということを個別に判断しながら決めていくもの

でないかと思ひます」と説明しており、分配の判断の疎明資料については、「LLP の事業について当事者間でどのような合意をして、どのような考え方に基づいてその利益を分配するかという計算の根拠は、きっちりと書面で残すことが必要だと思ひます」としている。また、損と益で分配割合を変えることについては、「会社のほうで損が欲しいから損をとるとするのは、合理的な理由と認められないと思ひます。出資比率が小さい大学教授に対して、出資比率どおりに損を分配するけれども、利益の分配については、大学教授の知的な貢献や技術的面で貢献を勘案してたくさん分配する。こういうようなやり方が出てくると思ひます。利益の分配は合理的な説明ができると思ひますが、損の分配は出資比率どおりすることが自然と考えております」⁽¹⁰⁸⁾との説明を行っている。

有限責任事業組合の損益の分配を自由にできるのであれば、贈与や寄付金等の課税逃れが想定されるところであり課税上問題である。そこで、有限責任事業組合法では、「総組合員の同意による合理的な理由」によって出資比率と異なる損益分配ができることとしているが、この合理的理由が税務上認められるものかどうかの判断については、有限責任事業組合法上に何ら基準等が置かれているものではなく、今後の事例における「ケース・バイ・ケース」の判断は課税当局に任されている状況である。

(4) 人的労務の出資への制限

有限責任事業組合への出資については、有限責任事業組合法第 11 条に「組合員は、金銭その他の財産のみをもって出資の目的とすることができる」と規定されており、人的労務は出資できないこととなっている。ただし、組合事業に提供された人的労務については、その貢献度を勘案して柔軟な利益等の分配を行うことができることとなっている。

なお、貸借対照表上に計上可能な現物資産（動産、不動産、有価証券等）の出資は可能であり、知的財産権についても出資は認められている。これらの現物出資財産の評価については、有限責任事業組規則第 8 条第 1 項

(108) 石井・前掲注(107)・[石井発言] 147 頁。

に「当該財産の市場価格（市場価格がない場合には、一般に合理的と認められる評価慣行により算定された価額）」とされている⁽¹⁰⁹⁾。

(5) 有限責任事業組合契約の濫用防止規定

有限責任事業組合法には第3条第3項に有限責任事業組合契約の濫用防止規定が置かれており、「組合契約は、不当に債務を免れる目的でこれを濫用してはならない」と規定されている。

したがって、有限責任事業組合の債権者の「債務」を不当に免れることを目的として、有限責任事業組合契約を利用すればその法律行為は取り消されるものと思われるが、この「債務」に国又は地方公共団体からの債務といえる国税や地方税が含まれるかどうかについては、今のところ明確に解説したものはない。

もし、この「債務」に国税や地方税が含まれるのであれば、当該規定は有限責任事業組合契約に係る一般的租税回避否認規定として用いることも考えられるが、その解説等がないことからみて、立法権者がそのような想定をおそらくしていなかったと思われる。

しかし、この条文を文理解釈的にみるのであれば、「債務」を広義に解して国税や地方税を含むものとする中で、「不当に租税を免れる目的で有限責任事業組合契約を濫用してはならない」と読み込むことができるのではないかと思われ、今後の事例の適用などにおいてそのような有権解釈がなされることを期待したいものとする。

2. 平成17年度税制改正及び国税庁通達における措置

有限責任事業組合法の成立等を受けて、平成17年度税制改正においていくつかの組合関連規定が設けられている。その主なものとして以下のものがあげられる。

(109) 当該財産について一般に合理的と認められる評価慣行が確立されていない場合は、有限責任事業組合規則第8条第2項に「出資の価額として、当該財産を出資する者の当該出資の直前における当該財産の適正な帳簿価額又は会計帳簿上当該財産が存在することを示す備忘価格を付すものとする」とされている。

- ① 有限責任事業組合の損失分配に係る組合員の所得への損金算入制限の創設
- ② 民法組合等の特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例の創設
- ③ 非居住者・外国法人である組合員への組合事業の利益分配に係る源泉徴収制度の創設
- ④ 有限責任事業組合計算書の提出制度の創設

また、これらの税制改正等を受けて国税庁通達においても所要の改正がなされており、そのなかには組合契約を用いた租税回避の防止を意識した規定も見受けられるところである。

これらの改正の背景として政府税制調査会の「平成 17 年度の税制改正に関する答申」では、「今日、法人形態に限らず、多様な形態による事業・投資活動が行われるようになってきているが、こうした中で、組合事業から生じる損失を利用して節税を図る動きが顕在化している。このような租税回避行為を防止するため、適切な対応措置を講じる必要がある」との指摘を行っている。

(1) 有限責任事業組合の損失分配に係る組合員の所得への損金算入制限の特例の創設

イ 個人組合員に係る損金算入制限の特例(租税特別措置法第 27 条の 2①)

これは、有限責任事業組合契約を締結している組合員である個人について、当該事業年度の組合事業から生ずる不動産所得、事業所得又は山林所得について損失金額があるときは、この損失金額のうち当該個人の出資の価額から計算した「調整出資金額」を超える部分の金額については、その年分の不動産所得、事業所得又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入しないという、有限責任事業組合の損失分配について損金算入の金額に制限を設けたものである。

「調整出資金額」とは、「有限責任事業組合の会計帳簿に記載された当該個人組合員の出資の価額の合計額」に「有限責任事業組合の事業から生じた当該個人組合員の各種所得金額の合計額」を加算して、これら

の合計額から「当該個人組員への有限責任事業組合からの分配額の合計額」を差し引いたものであり、事業年度末における当該個人組員の出資残高であるといえる。

つまり、有限責任事業組合から分配される損失に係る損金算入については、事業年度末における出資残高を限度として認めるといえるものである。

ロ 法人組員に係る損金算入制限の特例（租税特別措置法第 67 条の 13）

これは、有限責任事業組合契約を締結している組員である法人について、当該事業年度の当該法人の組合事業による損失金額のうち当該法人の出資の価額から計算した金額（事業年度末における当該法人組員の出資残高に該当する金額）を超える部分の金額については、当該事業年度における当該法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないというものである。なお、損金算入されなかった損失については、翌期以降においてその損失の帰属する組合からの分配利益の範囲内において、当該法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入できる。

（2）民法組合等の特定組員の不動産所得に係る損益通算等の特例の創設

イ 個人組員の不動産所得に係る損益通算の特例（租税特別措置法第 41 条の 4 の 2）

これは、特定組員に該当する個人が組合事業から生ずる不動産所得を有する場合において、その年分の当該特定組員の不動産所得の損失金額について、損益通算の規定等の適用に関し生じなかったものとみなすものである。この対象となる組合は、民法組合及び投資事業有限責任組合と外国におけるこれらに類する組合である。匿名組合からの所得は雑所得となるので個人の場合は、匿名組合は含まれない。

特定組員とは、組合契約を締結している組員のうち、組合事業に係る重要な財産の処分や譲受け又は組合事業に係る多額の借財に関する業務の執行の決定に関与し、かつ、これら重要業務のうち契約を締結するための交渉などの重要な部分について自らが執行する組員以外

の者をいう。

したがって、組合員が組合事業からの不動産所得の損失について損益通算等を行うためには、組合の重要業務の重要な部分について自ら執行しなければならないこととなる。これは「航空機リース」事案でみられたような、業務執行に参加せず組合への出資を行うだけで多額の損失を自己の所得計算に計上することを、法律の規定によりできなくしたものである。

この個人組合員に係る不動産所得に係る損益通算等の特例では、損益通算できなかった損失については「生じなかったものとみなす」ことから、翌期への繰越等の措置はないことになる。

なお、実効性を担保する措置として、組合事業から生ずる不動産所得を有する個人が確定申告書を提出する場合には、所得税法第120条第4項の規定により、組合事業から生ずる不動産所得の金額の計算に関する明細書を各組合契約に係る組合事業ごとに作成し、確定申告書に添付しなければならないこととされており、これは特定組合員以外のすべての組合事業からの不動産所得を有する個人組合員に義務づけられている。

ロ 法人組合員に係る損金算入制限の特例（租税特別措置法第67条の12）

これは、法人が特定組合員に該当する場合で、かつ、その組合事業に係る債務につき弁済する責任の限度が実質的に組合財産の価額とされている場合には、当該事業年度の当該法人の組合事業による損失金額のうち当該法人の出資の価額から計算した金額（事業年度末における当該法人組合員の出資残高に該当する金額）を超える部分の金額については、当該事業年度における当該法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないというものである。特定組合員の概念は、上記の個人の場合と同様のものとなっている。

なお、当該組合事業に関し収益保証契約が締結されているなど、組合事業が実質的に欠損にならないことが見込まれる場合には、当該組合損失の全額について当該事業年度における当該法人の所得の金額の計算

上、損金の額に算入しないこととされている。

この対象となる組合は、民法組合、投資事業有限責任組合及び匿名組合と外国におけるこれらに類する組合である。

法人の場合には、損金算入されなかった損失については、翌期以降においてその損失の帰属する組合からの分配利益の範囲内において、当該法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入できることとなっている。

このように、法人の場合においても、業務執行に参加せず組合への出資を行うだけで多額の損失を自己の所得計算に計上することを、法律の規定によりできなくしたものであり、加えて、収益保証契約などにより組合事業に実質的に損失が発生しない場合などには、そのすべてについて損金計上を認めないこととしたものである。

(3) 非居住者・外国法人である組合員への組合事業の利益分配に係る源泉徴収制度の創設

これは、「平成17年度の税制改正に関する答申」における「構成員に直接課税される組合については、わが国の課税を確保するため、非居住者や外国法人である構成員に対して源泉徴収を含む制度的な対応を行う必要がある」との指摘を受けて、民法組合契約等⁽¹¹⁰⁾を締結している組合員である非居住者又は外国法人について、国内で行う組合事業に係る恒久的施設（事業の拠点）が国内に存在する場合には、その組合事業から生じた利益の分配の際に、民法組合契約等に基づいて分配を受ける国内源泉所得の金額に20%の税率を乗じて計算した金額を源泉徴収することとしたものである。なお、非居住者・外国法人が組合事業以外に国内に恒久的施設を有している場合には、所轄税務署長からの証明書の交付を受けて源泉徴収義務者に提示することで、この源泉徴収は免除される。

また、非居住者・外国法人に対し国内において民法組合契約等に係る国

(110) 民法組合契約等には、民法組合契約、投資事業有限責任組合契約、有限責任事業組合契約及び外国におけるこれらの契約に類する契約が含まれ、匿名組合契約は含まれない。

内源泉所得の分配をする者は、所得税法第 225 条第 1 項第八号の規定により、その配分に関する調書を、配分の確定した日から 1 月以内に税務署長に提出しなければならないこととなっている。

有限責任事業組合の場合には、主たる事務所及び従たる事務所の所在場所が登記事項となっており、これらが国内の組合事業の拠点とみなされると思われ、国内に恒久的施設が存在することから、この非居住者・外国法人である組合員への組合事業の利益分配に係る源泉徴収制度の適用を受けるものと思われる。

(4) 有限責任事業組計算書の提出制度の創設

有限責任事業組計算書については、既に前章第 3 節でその内容についてみてきたところであり、ここでの説明は省略する。

(5) 国税庁通達における対応

平成 17 年度税制改正の組合関連規定の新設等を受けて、平成 17 年 12 月 26 日付で所得税基本通達及び法人税基本通達等が改正され、組合事業から生ずる利益等の帰属などについて所要の手当てがなされた。

この通達改正のなかで、任意組合等の組合事業からの利益等の分配について、以下の規定のアンダーラインを引いた部分を所得税基本通達及び法人税基本通達に明記することで、租税回避的な組合損益の分配に対する取扱いの判断基準について一定の明確化が図られたものと思われる。

○ 所得税基本通達（抜粋）

法第 36 条及び第 37 条《収入金額及び必要経費》共通関係

[組合の所得計算]

〈任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の帰属〉

36・37 共-19 任意組合等の組合員の当該任意組合等において営まれる事業（以下 36・37 共-20 までにおいて「組合事業」という。）に係る利益の額又は損失の額は、当該任意組合等の利益の額又は損失の額のうち分配割合に応じて利益の分配を受けるべき金額又は損失を負担すべき金額とする。

ただし、当該分配割合が各組員の出資の状況、組合事業への寄与の状況などからみて経済的合理性を有していないと認められる場合には、この限りではない。

(以下省略)

○ 法人税基本通達（抜粋）

第14章 特殊な損益の計算 第1節 特殊な団体の損益 第1款 組合事業による損益

〈任意組合等の組合事業から分配を受ける利益等の額の計算〉

14-1-2 法人が、帰属損益額を14-1-1及び14-1-1の2により各事業年度の益金の額又は損金の額に算入する場合には、次の(1)の方法により計算する。ただし、法人が次の(2)又は(3)の方法により継続して各事業年度の益金の額又は損金の額に算入する金額を計算しているときは、多額の減価償却費の前倒し計上などの課税上弊害がない限り、これを認める。

(1)～(3) (略)

(注) 1 分割割合が各組員の出資の価額を基礎とした割合と異なる場合は、当該分配割合は各組員の出資の状況、組合事業への寄与の状況などからみて経済的合理性を有するものでなければならないことに留意する。

(以下省略)

したがって、各組員の出資割合と異なる分割割合に基づいて組合事業から分配を受ける利益等の額を計算するときには、「各組員の出資の状況、組合事業への寄与の状況などからみて経済的合理性を有している」ことが必要となる。各組員の出資割合と異なる損益分配の割合を定めることについては、平成18年1月27日付の個人課税情報「平成17年度税制改正及び有限責任事業組合契約に関する法律の施行に伴う任意組合等の組合事業に係る利益等の取扱いについて（情報）」において、以下のように解説され

ている。

「（組合契約において各組合員の出資の価額の割合と異なる損益分配の割合を定めること）を税の計算においても無制限に認めた場合には、組合員間における財の自由な移転を認めることとなり課税上弊害があると解されることから、組合契約において定められた当該分配割合が「経済的合理性」を有している場合には、当該分配割合によって計算して差し支えないこととするも、例えば、組合員間の資産移転・利益移転を目的としている契約など単に特定の組合員の税負担軽減を目的としていると認められるような契約で損益分配の割合に経済合理性がないと認められる場合には、所得税の計算においては当該損益分配の割合によらない場合があることを明らかにしている。」

また、事業組合からの分配割合に係るもの以外としては、個人との関係では、所得税基本通達 36・37 共-20 で、匿名組合員である個人が「匿名組合契約に基づく営業者から受ける利益の分配は雑所得とする」旨が明記された。ただし、当該匿名組合員である個人が組合事業を営業者と共に経営していると認められる場合には、事業所得又はその他の各種所得とすることができることとされている。

法人の関係では、特定組合員の判定に関して、租税特別措置法関係通達 67 の 12-1～同 67 の 12-4 で、「重要な財産の処分若しくは譲受けの判定」、「多額の借財の判定」、「重要業務の執行の決定に関与し、かつ、重要執行部分を自ら執行する場合」及び「明らかに欠損とならないと見込まれるときの判定」に係る考え方が示された。

このように立法時において、有限責任事業組合契約が濫用的な租税回避スキームに用いられることを防止するために、有限責任事業組合法等での規定の整備や税法改正による制度等の新設などがなされているわけであるが、これらを踏まえたうえで次節において濫用的租税回避に係る有限責任事業組合制度の問題点について検討してみたい。

第2節 濫用的租税回避に係る有限責任事業組合制度の問題点と対応

有限責任事業組合については平成17年8月1日以降において既に全国で数百件の設立がなされているわけであるが、これに係る組合員の税務申告が本格的になされるのはこれからであり、これら組合員を通じた有限責任事業組合の実態把握又は実地調査(反面調査)は早くて平成18事務年度以降に行われることになるものと思われる。

したがって、前節でみたような有限責任事業組合法の立法時点での濫用的な租税回避スキームへの利用防止を意識した同法の規定整備や税制改正による制度等の新設が、実際のところどの程度有効なものであり、どのような点が問題なのかについての検証はこの先の執行上の課題であると思われるが、本論文では、有限責任事業組合契約を用いた(濫用的)⁽¹¹¹⁾租税回避スキームをいくつか想定し、前節でみた有限責任事業組合法等の規定や税制改正による新制度等により、それらを防ぐことができるものか検討することで、(濫用的)租税回避に係る有限責任事業組合制度の問題点とその対応について考えてみることにしたい。

1. 有限責任事業組合契約を用いた(濫用的)租税回避スキームの種類の想定

通常、租税回避行為ではスキームを用いて、①損失の計上、②所得控除又は税額控除の取込み、③課税の繰延べ、④国外又は赤字法人等への所得の移転、⑤軽課税国での所得の留保などを行うことにより課税負担の軽減を図っている⁽¹¹²⁾。

(111) 想定した租税回避スキームが「濫用的」かどうかについては、組成の仕方によっては「濫用的」でなく単なる租税回避スキーム(節税スキーム)になることも考えられるので、ここでは「濫用的」に()を付けて表現することとした。

(112) 川田剛教授は、『LLP・LLCの理論と税務—多様な事業体のすべて—』15p-17p(財形詳報社、2005)で、「多様な事業体を利用した租税回避」について、税目ごとに以下のようなケースをあげておられる。

有限責任事業組合は、前述のとおり、1. 出資者全員の有限責任、2. 内部自治の徹底、3. 構成員課税の適用といった特徴を有していることから、有限責任事業組合はパススルー・エンティティであり、かつ、その組合事業の損益を出資比率と異なる割合で柔軟に分配することが可能となっている。構成員全員が無限責任でない組織において柔軟な損益分配が可能であることが、有限責任事業組合契約を用いて課税を軽減させるポイントである。

このような有限責任事業組合契約を用いた（濫用的）租税回避スキームの類型として、以下のものについてその問題点等について検討をしてみたい⁽¹¹³⁾。

① 個人所得税

- ・多様な事業体を通じて「所得の種類」を変更するもの
- ・専従者給与制度を利用して「所得の分散」を行うもの
- ・「収益計上の先送り」又は「費用の前倒し計上」により「所得の実現の先送り」を行うもの

② 法人税

- ・「益金計上の先送り」又は「損金計上の前倒し」により「所得の実現の先送り」を行うもの
- ・「受取配当益金不算入制度」又は「外国税額控除制度」の利用によるもの
- ・多様な事業体を通じて「所得の源泉地国」を変更するもの

③ 相続税・贈与税

- ・そもそもこれらの税目が国によっては存在しない又は制度が異なっていることがあり、国際的にみた場合、もっとも租税回避が行われやすい。

(113) 有限責任事業組合制度の税務上の問題点としては、ここに示した賦課の観点からのもの以外に、徴収の観点からのものが考えられ、今後、徴収執行上の大きな問題になるのではないかと想定されるものとしては、「有限責任事業組合に抛出された財産に係る組合員による合有」があげられる。有限責任事業組合法では、組合財産の安定性を高めるために組合財産を自由に分割したり持分を処分したりできないよう規定がなされおり、組合員固有の債務に対する債権者による組合財産への強制執行等の禁止規定（有限責任事業組合法第22条）が置かれている。

有限責任事業組合は短期間に僅かな費用で容易に設立が可能であることから、納税者が自己の事業の将来を見越して早期に形だけの有限責任事業組合を親族間等で設立し、これに財産を抛出しておくことで国税当局からの強制執行等をまぬがれようとすることも想定される。これについても、有限責任事業組合法第3条第3項の規定が、国税債権に適用されるかどうかの検討等が必要であるものと考えられる。

このように有限責任事業組合制度に係る税務上の対応としては、賦課面からの検討だけでなく徴収面からの検討も必要であると考えられる。

- 有限責任事業組合契約を用いた組合事業の損失の取込み
- 有限責任事業組合契約の損益分配を用いた国内の赤字子会社支援
- 有限責任事業組合契約の損益分配を用いた海外への所得移転
- 有限責任事業組合契約の損益分配を用いた海外の現地子会社支援

2. (濫用的) 租税回避に係る有限責任事業組合制度の問題点等

(1) 有限責任事業組合契約を用いた組合事業の損失の取込みについて

有限責任事業組合の組合員が、組合事業の損失を自己の所得の金額の計算上、損金の額に算入することについては、前節でみたように平成17年度の税制改正において「当該組合員の事業年度末における出資残高に該当する金額」を限度として損益通算等を認めるという制限規定が導入されたことから、有限責任事業組合の組合事業の損失については、出資比率と異なる損益分配を行うなどして多額の損失を計上しようとしても、当該組合員の出資残高を上限とするので無制限には取り込めないようになっている。加えて、出資ができる財産は現金又は現物資産に限られるということから、人的労務を出資することにより出資価額の増額はできないことになっている。

このように、確かに組合事業からの損失の取込みについては上限が置かれ、濫用の防止に係る一定の措置が採られているとはいえものの、これでは多額の出資をしておくことで当該組合員が意図する高額な損失を取り込むことは十分に可能であるといえる。

例えば、グループ企業間で有限責任事業組合を用いて赤字子会社を支援する場合の組合事業の損金を黒字親会社が取り込む場合など、損失の取込みに必要な金額を出資することで、意図的に高額な損失を取り込むことは十分に可能である。また、出資が知的財産権等の現物資産である場合にはその評価を高くすることや借入金等で追加出資することで、取り込める損失金額の上限をあげることができる。

したがって、有限責任事業組合契約を用いた組合事業の損失の取込みに

ついでの問題点としては、当該組員にとって損失の取込みに必要な金額を出資することができるのであれば、意図的に高額な損失を取り込むことは可能であることが指摘できるものと思われる。

(2) 有限責任事業組合契約の損益分配を用いた国内の赤字子会社支援について

これまでも民法組合において柔軟な損益分配が可能であったが、企業等が民法組合を用いて所得の再分配を行っているような事例はほとんど把握されていないようである。

実際には、これまでグループ企業間において、寄付金課税を避けて赤字子会社等を支援するためには、当該子会社への業務委託料を水増しして支払ったりするなど、課税当局に把握されれば重加算税が付加されるような取引が用いられることがしばしば見受けられてきたところである。このような赤字子会社支援は、著名な大手上場企業グループにも散見されるものであり、大手上場企業の所得隠しとなった赤字子会社支援については新聞紙上等で数々の報道がなされているところである。

したがって、今後、グループ企業は、有限責任事業組合契約を用いることで合法的に寄付金課税を免れて国内の赤字子会社支援を行うことができるのであれば、支援を必要としている赤字子会社を組員とした有限責任事業組合の設立を検討するのではないかとと思われる。

なお、平成 18 年 5 月現在において、インターネットのウェブサイト上に数多くの有限責任事業組合の活用を薦めるホームページが立ち上がっているが、そのなかには有限責任事業組合の設立のメリットとして「(組合事業の)赤字分は親会社の所得と通算できる」ことをあげているものもあり、有限責任事業組合を用いて赤字子会社支援を行いその損失を黒字親会社が取り込むことで、グループ企業全体としての支払税額を引き下げることが、今後、一般的に広く行われる可能性があるように思われる。

有限責任事業組合の柔軟な損益分配については、有限責任事業組合法を受けた有限責任事業組合規則において、組員の損益分配の割合の理由に

ついて「組合員の出資の割合と異なる損益分配の割合を定める理由及び当該損益分配の割合の合理性を明らかにする事由」を含まなければならないとされているが、どのような事由であれば合理性を持つのかについては何も明示されておらず、その明らかにされた合理的な事由が税務上也認められるかについては、課税当局の判断によるものとしている。

柔軟な損益分配による組合員の所得金額の計算を税務上認めるかどうかは、国税庁通達において「当該分配割合が各組合員の出資の状況、組合事業への寄与の状況などからみて経済的合理性を有するものでなければならない」としており、「経済的合理性を有する」という一定の判断基準が示されているが、「経済的合理性」とは何かということについては個別事案ごとの判断に任されているものと思われ、事案によっては訴訟によって明らかにされることも考えられる。

グループ企業が主張すると思われる赤字子会社に多額の利益を分配する合理的理由としては、以下のようなものが考えられる。

- ・ 赤字子会社が出資した知的財産等の無形資産の時価評価を高くしたこと
- ・ 赤字子会社が出資した知的財産やノウハウ等の無形資産の組合事業への貢献度又は有用性を高く評価したこと
- ・ 赤字子会社が提供した人的労務の組合事業への貢献度を高く評価したこと

したがって、有限責任事業組合契約の損益分配を用いた赤字会社支援についての問題点としては、グループ企業間の有限責任事業組合を用いた損益分配について「経済的合理性」が認められるかということが指摘できるものと思われる。

加えて、グループ企業が主張すると思われる合理的理由に関し、以下のような問題点が指摘できるものと思われる。

- ・ 知的財産等の無形資産の時価評価の適正性をどのように判断するか

- ・ 知的財産やノウハウ等の無形資産又は人的労務の貢献度をどのように判定するのか

(3) 有限責任事業組合契約の損益分配を用いた海外への所得移転について
非居住者・外国法人である組員（以下「外国組員」という。）に組合事業の利益分配により海外へ所得を移転させることについては、分配する組合事業の所得が国内源泉によるものか国外源泉によるものかに分けて以下のように考える。

イ 国内源泉による所得を外国組員に分配する場合

国内源泉所得を外国組員に分配する場合には、その金額に20%の税率を乗じて計算された金額を源泉徴収されることになる。その後、外国組員が確定申告することで課税関係は終了する。もし、源泉徴収が履行されなかった場合は有限責任事業組合の登記に基づき、外国組員が確定申告を怠った場合には外国組員に対する国内源泉所得に係る支払調書から捕捉することにより対処することが可能であると思われる。

ロ 国外源泉による所得を外国組員に分配する場合

国外源泉所得を外国組員に分配する場合には、わが国の源泉徴収制度の適用を受けないが、当該源泉地国の税制の適用及び租税条約の取扱いを受けることになり、ケース・バイ・ケースで判断するものと思われる。

(4) 有限責任事業組合契約の損益分配を用いた海外の現地子会社支援について
有限責任事業組合契約の損益分配を用いた海外の現地子会社支援については、例えば、次のようなケースを想定して考えてみる。

海外に現地子会社を新設した日本親会社が、これまで通常は日本親会社が行ってきた現地での子会社の開設当初の事務や従業員のトレーニング等の支援業務を事業内容とする有限責任事業組合を、海外子会社への寄付金課税を免れる目的で、存続期間6年として当該現地子会社とともに設立したとする。

なお、この有限責任事業組合は現地子会社への支援業務に加えて、現地

の経済及びマーケティング等の情報を日本親会社へ提供する業務を、現地子会社から提供されたスタッフを用いて行うこととする。つまり、この有限責任事業組合は、現地子会社への支援業務及び日本親会社への情報提供業務の2つを重要業務とする組合であり、これらを組合員である日本親会社と現地子会社で分担して業務執行するものである⁽¹¹⁴⁾。

そこで、親会社は現地子会社への支援業務を遂行するために必要となる人件費や渡航費等の合計金額約3億円のうち親会社の支援分として2億円の現金を出資するとともに、そのための専門スタッフを提供することとし、一方、現地子会社は現地事務所等を現物資産として出資するとともに、日本親会社への情報提供業務のためのスタッフを提供することとした。日本親会社と現地子会社の出資割合は99:1であった。

当該有限責任事業組合は、現地子会社への支援業務について最初の3年間に集中して行い、残りの3年間はメンテナンスが中心に行われた。日本親会社への情報提供業務については存続期間の終了まで6年間継続的に行われ、毎月の定期データ報告や追加的な臨時データの送信など実質的に内容のある情報提供がなされた。

現地子会社への支援業務に係る経費は、最初の3年は年間約1億円であり、残りの3年間はわずかなものであった。日本親会社への情報提供業務に係る経費は6年とも年間約3500万円であった。

支援業務に係る現地子会社からの対価の支払としては、最初の3年のみ支援業務に係る経費の半額に当たる年間約5000万円が現地事務所の海外口座に支払われたが、日本への送金はなされなかった。情報提供業務に係る日本親会社からの対価の支払としては、情報提供業務に係る経費の8割程度に当たる年間約2700万円が現地事務所の海外口座に支払われた。

有限責任事業組合の収支としては、収入が経費を上回らないので最初の3年間は損失として約5800万円を計上し、残りの3年間も小幅ながら約800

(114) 有限責任事業組合の組合員は必ず重要業務を分担する義務を負っている（有限責任事業組合法第13条第1項）。

万円の損失を計上した⁽¹¹⁵⁾。組合はこれらの損失について設立当初の出資された現金により賄った。

有限責任事業組合は、各事業年度末において当該損失のほとんどを出資割合に応じて日本親会社に分配をし、日本親会社はその全額を各事業年度の損金の額に算入した。

6年後の組合事業の存続期間終了時点において、設立当初の出資現金はほぼ底を突いた状態であり、清算時には分配できる残余財産はほとんど存在していない状態であった。

このケースでは、日本親会社は現地子会社の支援業務に必要な2億円について、有限責任事業組合からの損失の分配という形で、最初の3年間に約1億7000万円を損金の額に算入し、最終的にはほぼ全額を損金に計上したわけである⁽¹¹⁶⁾。加えて、日本親会社から情報提供量の対価として6年間に追加的に支払われた約1億6200万円についても、実際には現地子会社の通常業務に係る経費として使用されることも考えられ、これも現地子会社支援となる可能性もあるものである。

なお、上記の説明では、最初から有限責任事業組合に損失を負わせることが予定されており、海外子会社への寄付金課税を免れる目的であることがわかるようになってきているが、現実には、このような場合、税務調査を受けた日本親会社からは、「有限責任事業組合の設立当初は現地子会社からの十分な支払を見込んでおり、組合事業として収益性があるものとして計画していたが、現地での販売実績が振るわず、結果としてこのような損失を計上することになってしまった」というような答弁を受けることになるものと考えられ、当初から損失を取り込むことを目的としていたわけでない旨の主張が繰り返されるものと思われる。

このケースを否認することを考えると、有限責任事業組合法上は特に問

(115) 発生主義であれば未収入金を立てて損失の実現は組合の清算時になるが、ここではわかりやすくするため現金主義で話を進めることとする。

(116) 発生主義の場合は、清算時にこれらの損失が一括で計上されることになる。

題はないものと思われる⁽¹¹⁷⁾。平成 17 年度の税制改正に係る新制度等からみても、取り込まれた損失の金額は「当該組合員の事業年度末における出資残高に該当する金額」以下であり問題はなく、損益分配の割合は出資割合によっていることからこれも問題はない。また、外国源泉所得に係るものであり源泉徴収制度の適用はないものである。

したがって、有限責任事業組合契約の損益分配を用いた海外の現地子会社支援についての問題点としては、上記のような海外の現地子会社支援のケースについて、有限責任事業組合法等の規定や今回の税制改正の新制度等ではこのようなスキームの構築を阻止することが困難であることが指摘できるものと思われる。

3. (濫用的) 租税回避に係る有限責任事業組合制度の問題点への対応等

(1) 出資比率と異なる損益分配に係る「経済的合理性」の判定について

有限責任事業組合契約を用いた赤字会社支援をする際には、おそらく出資比率と異なる損益分配がなされるものと思われる⁽¹¹⁸⁾、グループ企業はその理由として、赤字子会社から提供された人的労務やノウハウなどの無形資産の「貢献度」などによって「経済的合理性」があることを主張して行くものと思われる。

この「貢献度」については、例えば、人的労務の提供についてはその人件費を積算することで、分配所得の金額が積算人件費の 10 倍以上あるなどあまりにも乖離している場合には、「経済的合理性」が存在しておらず税務上問題があるとして、当該損益分配を認めないことはありえるものと思われる。また、ノウハウなど貸借対照表上に記載のないオフバランスの資産の「貢献度」については、当該ノウハウがどのように組合事業に貢献をし

(117) 有限責任事業組合法第 3 条第 3 項の「損失」に国税が含まれないと解釈した場合。

(118) 事案によっては、赤字子会社からの出資割合を高くすることで、組合利益をその出資比率により分配するだけで赤字子会社の支援ができることも想定される。この場合には、有限責任事業組合の存在自体を否認する必要があるとも思われるが、実際には税務上の問題にすることは難しいものと思われる。

ているのか具体的資料に基づいて十分な説明を受けるなど、丹念な事実確認によって実態の解明を進めることになるものと思われる⁽¹¹⁹⁾。

このような対応によって出資比率と異なる損益分配を税務上否認できるか難しいところであるが、今後の調査事案及び訴訟事案の積み重ねによって「貢献度」に係るスタンダードな考え方が形成されていくものとする。

なお、「経済的合理性」に関して、「航空機リース」事案での名古屋地裁の判示を踏まえて、「グループ企業が税負担を考慮して赤字子会社に利益を分配することで、グループ全体としての支払税額を引き下げることが『経済的合理性』に合致しており、出資比率と異なる損益分配を行う理由になる」というような考え方を主張することは、当然のことながら認められないものであると考える⁽¹²⁰⁾。

税的な利益を得るための行為と「経済的合理性」とは区別すべきものであり、「経済的合理性」が認められるためには、米国の判例法理や各国の一般的租税回避否認規定の考え方等からみても、税的な利益とは別に純粋な経済活動として合理的な理由が存在している必要があると考える。

(2) 知的財産等の無形資産の評価について

知的財産等の無形資産の評価については、企業評価や移転価格税制等においても難しい問題であり、現状において税務上の明確な取扱いは示されていないところである。

本論文では、無形資産の価値の具体的算出方法等については取り扱わな

(119) 有限責任事業組合及び当該組合員への実地調査は、まず、組合の事業活動や会計処理の状況等を把握してから問題が想定される組合員への調査に移行したほうが的確、かつ、効率的であるとする。

(120) 名古屋地裁は「航空機リース」事案で「経済的合理性」について次のように判示している。

「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済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考えられるから、このような検討結果を経て選択した契約類型が真意に反するものと認定されるのであれば、それは事実認定の名の下に、法的根拠のない法律行為の否認を行うのと異ならないとの非難を免れ難いというべきである。」

いが、税務調査で有限責任事業組合に無形資産の出資があり、有限責任事業組合の貸借対照表上にその出資組合員の帳簿価格と異なる評価額で当該無形資産が記載されていたとしたら、その評価方法について十分な資料を入手したうえで、具体的な説明を有限責任事業組合及び当該組合員等からよく聴取すべきである。また、出資組合員の帳簿価格がつい最近において評価されたものである場合には、その組合員の簿価に係る評価自体についても十分な検討を行うべきである。

(3) 高額出資による組合損失の高額取込み及び海外の現地子会社支援のケースについて

これらは組合損失を取り込むことで、課税の繰延べや寄付金課税の適用除外を試みるものであると考えるが、課税上の弊害があるものの、立法されたばかりの現状の法令等でも否認することは難しいのではないかと考える。

例えば、上記の海外の現地子会社支援のケースでは、当初から課税を免れることを目的として組合からの損失を取り込むことを計画しているわけであるが、この行為自体を否認するための否認規定は存在しないものと思われる。有限責任事業組合法第3条第3項は「有限責任事業組合契約の濫用防止規定」であるが、そのなかの「債務」に国税や地方税が含まれると解されなければ、これを海外の現地子会社支援のケースに係る否認規定として用いることができない。

なお、これらの組合員が同族会社等の関係にある場合には、法人税法第132条等の同族会社等の行為計算否認を適用することが考えられないこともないが、少なくともここ最近において民法組合や匿名組合の否認で適用されたことは承知していない。また、海外での子会社設立では現地の外資規制や合弁先会社の意向により50%を超える株式の取得ができないことがあるし、高額出資による組合損失の高額取込みでは組合員が必ずしも同族会社等とは限らない。したがって、同族会社等の行為計算否認だけでは否認規定として不十分であろう。

このように今回導入された有限責任事業組合制度について、課税上問題があるとしても適当とみられる否認規定がないということがありえるように思われる。

このような否認規定の不存在がありえることを回避するためにも、前章第2節で検討したように、税法上に一般的租税回避否認規定を置くことが必要ではないかと考える。

結びに代えて

経済・社会的制度の変化により新たに組成されるタックス・シェルターを含む濫用的租税回避行為に対して税務行政が的確に対応していくためには、法律上の根拠がないことでそのような濫用的租税回避行為の否認ができないことを避けるために、諸外国においては一般的租税回避否認規定（GAAR）による対応又は判例法理による司法の判断が必要とされているところである。

わが国においても、第2章でみた「航空機リース」事案のような個別的否認規定が存在しない濫用的租税回避行為や第4章でみた有限責任事業組合の導入などに税務行政が的確に対応していくためには、今後、一般的租税回避否認規定（GAAR）の導入についての検討を早急に進めるべきであると考ええる。

しかし、一般的租税回避否認規定（GAAR）が導入されるとしても、それは一朝一夕にはなされるものではなく、早くとも数年という年月が必要であると思われることから、税務行政の執行を司る国税庁としては、一般的租税回避否認規定（GAAR）の導入以前においても濫用的租税回避行為に対し執行の観点から的確な対処策を講じていく必要がある。

その場合、国税庁としては、以下の項目等について検討を行うことで、タックス・シェルターを含む濫用的租税回避に対しよりの確な対応がとれるよう考慮すべきであると考ええる。

① 国税局内の濫用的租税回避に係る情報の集中管理・共有化

現在国税局内で濫用的租税回避に係る情報は、課税第1部、課税第2部及び調査部等の各部署で分散的管理がなされているが、これらの情報の濫用的租税回避スキーム等について、個別情報を秘匿した形で局内LAN接続のサーバパソコンに各部署から入力することで、課税部資料調査課又は調査部国際課税課で集中管理を行い、活用については許可制で記録を残した形で閲覧できるシステムの構築を検討すべきである。

加えて、情報セキュリティが十分に安全であれば、国税局間や国税庁との情報の共有化も検討すべきである。

② 国際取引を用いた濫用的租税回避に係る国税庁及び東京国税局の一体的企画・立案

国際取引を用いた濫用的租税回避に係る情報は、国税局、特に東京国税局の調査部での実地調査において把握されることが多く、新たな濫用的租税回避スキームの早期把握・早期対処の企画立案等を進めていくためには、国税庁及び東京国税局の専門的能力の高い職員がリアルタイムで各部門において把握された個別事案の情報も含め調査部内の情報の活用ができるよう配慮すべきである。

新たな濫用的租税回避スキームへの企画立案等については、課税当局が対応するまでを稼ぎ時とするタックス・シェルターの性質に鑑みると、国税庁及び東京国税局が一体的に検討を進めることで、できる限り早期の対応がなされるべきであると考ええる。

③ 有限責任事業組合等のパススルー・エンティティに対する的確な調査体制
有限責任事業組合等のパススルー・エンティティに対する調査については、以下について検討を行う必要がある。

- ・ 個人課税部門や法人課税部門が別々に組合員に対し調査を展開するのではなく、課税総括部門や総合特官等による有限責任事業組合を軸とした調査展開
- ・ 組合員に対する実地調査に先行した有限責任事業組合に対する反面調査体制の構築

なお、上記以外にも、資料情報収集の強化などの確な執行のために十分に検討すべきことは、まだまだあると思われる。

如何に的確に調査を行い事案を処理したとしても、税法上に適用できる否認規定がないことで訴訟において課税当局が敗れるのであれば、一部の納税者に対し事後的な税制改正による対処がなされるまでの間、濫用的租税回避行為による税的な利益を与えることを国として許しかねないものと思われ、適正・公平な課税の実現の観点から、わが国においても早期に一般的租税回避否認規定（GAAR）が導入されることを期待したいものと考ええる。