

租税負担の不当な回避行為に対抗する
サンクション体系

中 村 弘

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的

租税回避行為が否認されても、納税者に対して過少申告加算税しか賦課されない現状は、不合理といえないか。このことは、租税回避行為に対するサンクションについて、希薄ないしは空白地帯の存在をうかがわせるものであり、本研究における問題発掘の始まりでもある。

租税回避行為に関して、わが国では、それを否認することが議論の中心となってきた。しかし、否認というアプローチに関しては、個別の否認規定を追加していくという方向性の下、すでに議論が飽和状態にあることも予感させる。一方、アメリカなどでは、タックス・シェルターと称される租税回避型投資スキームへの対抗策として、個別の否認規定を繰り出すとともに、プロモーターに対する手続規制ともいえる報告制度を展開してきた。租税回避行為、とりわけプロモーターの存在が鍵を握るタックス・シェルターの対抗策としては、このような、否認規定と手続規制を掛け合わせた形が諸外国におけるトレンドとなっているが、わが国への導入に関しては、官民双方における諸事情を背景に、まだまだ困難との見方もある。

そこで本研究では、わが国におけるタックス・シェルター対抗策について、これまでとは異なる視点ということで、冒頭に述べた問題意識を踏まえ、サンクションについて取り上げることとした。租税法上のサンクションである加算税をみると、いわゆる要求官庁が不在とされる国税通則法分野にあって、課税要件の見直しということが見過ごされてきた観もある。タックス・シェルターに対しては、否認規定、手続規制、そしてサンクションという三つの対抗策で臨むことが必要との認識の下、その一角を担うサンクションについて検討を行い、問題提起的ではあるが若干の提言を試みることにする。

2 研究の概要

(1) タックス・シェルターの不当性

タックス・シェルターの不当性については、①課税の不公平、②経済的な非効率、③税制の複雑化、④納税者への悪影響、⑤予定外の税収ロスなどが指摘される。加えて、租税の根拠たる民主主義的な租税観に立ち返り、タックス・シェルターの不当性を捉えれば、それによる租税利益の享受は、公益サービスを同量で受け取することを要求しながら、それに必要な費用の負担を免れる、まさに公益サービスのフリーライドというに他ならない。また、税法の間隙を突くその発想は、市場の常識をもって民主主義の本旨を蝕むものともいえ、申告納税制度を根幹から崩壊させかねない危険性もはらんでいるといえよう。しかしながら、このようなタックス・シェルターが、官と民との知恵比べとして市場では常識と化し、正当化すらされている。このことに対しては、毅然として異を唱えていくべきではなかろうか。そのためには、納税道義（モラル）を唱えていくことは勿論であるが、サンクションを措置することにより、タックス・シェルターを容認しないという国家としての強い意思を示していく必要があると考える。

(2) サンクション体系の構図

サンクション体系としては、制裁対象となるタックス・シェルターについて、否認されたものと、されていないもの、また制裁の名宛人についても、納税者とプロモーターという軸を相互に絡め、下図のとおり、3つの場面を捉えて検討を行った。

制裁対象	名宛人		
	納税者（企業・富裕層）	プロモーター	
否認された タックス・シェルター	現行	過少申告加算税	民事損害賠償
	試案	<u>重加算税相当の新たな加算税</u>	<u>プロモーター・サンクション</u>
否認されてない タックス・シェルター	現行	なし	
	試案	<u>タックス・シェルター情報の任意報告と制裁減免（リーニエンシー）</u>	

(3) タックス・シェルターの否認における納税者へのサンクション

タックス・シェルターは、市場の複雑化・国際化を背景に、経済合理性のない法形式を用いることによって、租税負担を免れるべくして免れるものであり、それが否認された場合には、単なる過少申告とはいえない。にもかかわらず、過少申告加算税しか賦課されないという現実、サンクションの希薄地帯と認識できる。私法における選択可能性を濫用したその行為は、まさに現代型の隠ぺい・仮装行為との評価に値し、このようなタックス・シェルターの否認に対しては、重加算税に相当する新たな加算税を賦課すべき合理性があるものとする。この新たな加算税の賦課要件となるのは、「租税の負担を減少させる不当な取引」という行為類型である。また、この中の「不当な取引」については、「事業目的を遂行するために通常行われる取引と認められない取引」として、「不当な取引」に該当する多様な類型について、最大公約数的に規定することが相当と考える。なお、その具体例については、重加算税の場合と同様、判例等の蓄積を踏まえつつ、通達により詳らかにしていくことが、現実的かつ妥当な対応であろう。併せて、現行の重加算税については、賦課要件である「隠ぺい・仮装」の有責性を見直し、諸外国に比しても軽い課税割合の引き上げを行うことにより、新たな加算税との制裁バランスを図るべきであるとする。

(4) タックス・シェルターの否認におけるプロモーター・サンクション

従来、タックス・シェルターの問題については、その否認を中心とした、納税者対課税庁という2極的な対抗策が論じられてきたが、プロモーターを叩かなければ抜本的な対抗策とはなり得ないという実態を踏まえると、今後は、プロモーターを加えたところの3極的な対抗策を検討していくことが必要である。プロモーターに関しては、自らが販売したタックス・シェルターが否認されても、それによって獲得した不当ともいえる報酬については、行政処分により剥奪されることはない。つまり、プロモーターに対するサンクションに空白地帯の存在が認められる。否認されたタックス・シェルターの販売行為を、納税者の適正な申告納税を阻害する不当な

行為と評価し、それによって獲得した報酬は、不当な利得として剥奪すべきではないか。その趣旨からすれば、プロモーター・サンクションには、近年、積極的な措置や運用が進む独占禁止法などの課徴金的な性格を見出すこととなる。プロモーター・サンクションの賦課要件は、否認されたタックス・シェルターを納税者に販売したことであるが、その事実と報酬額は、タックス・シェルターの否認を契機としたプロモーターへの調査により認定されることから、処分権者としては、税務署長が想定される。また、プロモーター・サンクションの水準は、不当な利得の剥奪という趣旨に立てば、報酬の全額が相当といえるが、タックス・シェルターの販売は割に合わないと認識される程度の水準を確保することが必要である。

(5) タックス・シェルター情報の報告に対するポジティブ・サンクション

税務当局への秘匿が重要な属性とされるタックス・シェルター情報を、税務当局へ報告させるということは、その流通を阻害する大きな不利益要因となり、事前の抑止を狙えるという点では、否認という手段よりも効果を期待できる。また、税務当局側においてもタックス・シェルター情報の効果的な収集が可能となることから、的確な税務執行や、いち早い立法対応なども期待できる。しかし、税務当局への報告を義務化するにあたっては、対象となるタックス・シェルターの定義付けやプロモーター側の抵抗など、法制度化に向けてのハードルも多く指摘される。そこで、このような義務的な報告制度ではなく、プロモーター等の任意によってタックス・シェルター情報を税務当局に報告できるとし、報告を実施した場合には、その報告したタックス・シェルターが否認された場合に課される制裁（新たな加算税やプロモーター・サンクション）を減免するというポジティブ・サンクションを絡めたリーニエンシー制度を提案したい。独占禁止法では、カルテル等の秘匿性を有する経済犯罪に対して有効ということで、課徴金減免制度を導入しているが、秘匿性という属性において、タックス・シェルターへの応用が可能であると考えられる。また、任意の報告制度ではあるが、制裁の減免とリンクさせていることから、報告の実施について、一

定の成果が上がることも期待できる。従来、サンクションといえば、義務の不履行に対して不利益を与えるものであったが、逆に利益を与えて実を取るという発想転換も必要ではなからうか。

(6) 税理士業界におけるサンクション

タックス・シェルターのプロモーターとしては、大手会計事務所のほか、近年では、金融機関や法律事務所の参入もみられるとのことであるが、その背後には、租税に関する高度な知識を備えた租税専門家が存在するといわれる。わが国において、国民に最も身近な租税専門家といえるのが税理士である。その税理士が、わが国において、プロモーターとして中心的な役割を担っているという現状にあるわけではないが、タックス・シェルターが狙うところの租税に関する第一の専門家といえるのが税理士であることから、ここでは税理士を取り上げ、その業界としてのサンクションについて、検討を行うこととした。

税理士は、わが国において無償独占に税理士業務を行うことを税理士法により保障されている。したがって、税理士がプロモーターとして暗躍するなどということは、課せられた社会的使命を濫用するものとして、決して許されるべきことではない。税理士法が、脱税相談等に関して厳しい態度で臨むことは当然であるが、タックス・シェルターのプロモーターたることについても、それに準じた態度で臨むべきではなからうか。そのために、脱税相談等の禁止規定（税理士法 36 条）に準じて、租税回避相談等を禁止する旨の規定を新たに措置することも考えられるが、少なくとも、関与したタックス・シェルターが否認され、前述したプロモーター・サンクションが賦課される事態に至った場合については、信用失墜行為（税理士法 37 条）に該当するとの判断を示し、税理士法による処分を検討すべきと考える。また、税理士がプロモーターとして暗躍することは、税理士個人の職業倫理という問題に止まらず、税理士全体の信用や品位を害する行為として、税理士業界としても看過できない問題のはずである。税理士業界の健全な維持発展を考えれば、税理士会として、タックス・シェルターに

関する自主規制ルールの措置について検討すべきではなからうか。なお、このことは、タックス・シェルターのプロモーターとしての可能性が指摘される、公認会計士をはじめとした他の士業界においても、同様のスタンスで論じられてしかるべきである。

3 結びに代えて

タックス・シェルターをはじめとする租税回避行為には、「法律に決められたとおりの租税を負担しているのだから問題ない」との主張を含んでいる。このことは、租税回避行為がフェアな行為ではない、つまりグレーな行為であることを市場としては認識しつつも、その責任を租税法規の不完全さということで国に転嫁し、法律により否定されるまでは止めないという主張にもつながっている。そもそも市場の原理は、グレーゾーンでの「やり得」を許しているともいえるが、租税の原理としては容認できない価値観のはずである。ただし、成熟した市場では、コンプライアンスに関して、「法律に違反しなければ何をやっても良い」との解釈は成り立たなくなり、市場と民主主義との両立が達成されているものとする。納税に対するコンプライアンスが、成熟した市場のコンプライアンスと同じ価値観を獲得することになれば、租税回避行為にサンクションを与えることも、社会通念として正義となっているであろう。

目 次

はじめに	239
第1章 租税回避とその不当性	242
第1節 租税回避の位置づけ	242
第2節 本稿の対象 —タックス・シェルターを念頭において—	245
第3節 タックス・シェルターの不当性	247
第4節 小括	251
第2章 タックス・シェルター対抗策としてのサンクション体系	253
第1節 なぜ、サンクションなのか	253
第2節 サンクション体系の構図	256
第3節 タックス・シェルターの否認における 納税者へのサンクション	257
1 サンクションの希薄地帯	257
2 重加算税に相当する新たな加算税の賦課	260
第4節 タックス・シェルターの否認における プロモーターへのサンクション	271
1 サンクションの空白地帯	271
2 プロモーター・サンクション	272
第5節 タックス・シェルター情報の報告に対する ポジティブ・サンクション	278
1 報告制度の効果と義務化における困難	278
2 タックス・シェルター情報の任意報告と制裁の減免 (リーニエンシー)	280
第6節 税理士業界におけるサンクション	282
1 税理士法による対応	282
2 税理士会による自主規制ルール	286
結びに代えて	289

はじめに

租税回避が否認されても、納税者に対して過少申告加算税しか賦課されない現状は、不合理といえないか。このことは、租税回避行為に対するサンクションについて、希薄ないしは空白地帯の存在をうかがわせるものであり、本稿における問題発掘の始まりでもある。

わが国における租税回避行為への対抗策は、否認という手段を中心として議論が展開されてきた。具体的には、一般的（包括的）あるいは個別的といった否認規定の制度論や解釈論をはじめ、課税減免規定の解釈による否認、事実関係における仮装行為の認定や私法上の法律構成による否認といったものである。租税回避が不当であることを所与のものとすれば、それを否認することが対抗策の軸となることは当然である。しかし、そのような否認論がまだ議論の渦中にあり、また、いずれの否認手段についても租税回避を封じ込める万能な対抗策としてのお墨付きが得られない現状をみると、否認というアプローチについては、議論として飽和状態を迎えているのではないかと予感も抱かせる。

ここで、一般に租税回避と称されるものの中でも、特にタックス・シェルターと呼ばれる租税回避型投資スキームに目を向けてみたい。タックス・シェルターは、主にアメリカにおいて租税弁護士や会計士の手によって、複数の一般措置、一般措置と特別措置、複数の特別措置の組み合わせ等の方法で、税負担を軽減・回避する仕組み（スキーム）として考案され、利用されてきたものとされている⁽¹⁾。わが国でも、アメリカなどの諸外国に比べればかなり周回遅れの観があるものの、映画や航空機リースなどの事案にみられるように、タックス・シェルターの流通が徐々に蔓延しつつある様相がうかがえる。このようなタックス・シェルターに関して特徴的で、かつ真の原因ともいわれるのが、その開発・販売を業とし、納税者の背後で暗躍しているプロモーターの存在であ

(1) 金子宏『租税法（第12版）』（弘文堂、2007）110頁参照。

る⁽²⁾。アメリカでは、タックス・シェルターを封じ込めるために、1980年代以降、個別的な否認規定を繰り出しつつ、更に手続的な規制策として、プロモーターに対するタックス・シェルターの報告制度を展開してきた。このような手続規制は、アメリカ以外にもカナダや英国などの先進諸国において導入が進み、その効果についても一定の評価が得られているところである⁽³⁾。一方、わが国をみると、冒頭にも述べたように、否認という形での議論や対抗策は展開されてきたものの、このような手続規制が導入されるまでには至っていない。勿論、わが国でも手続規制を含めた形での制度展開を図るべきとの指摘もみられるが⁽⁴⁾、同時に、その際のハードルともいえる国内事情が、官民双方に存在していることも認識されており、先進諸国におけるタックス・シェルター対抗策のトレンドでもある、否認規定と手続規制を掛け合わせた手法がわが国で実現するには、まだまだ長い時間を要することが予想される。

以上のようなわが国における状況を踏まえ、本稿では、これまでと異なる視点でのタックス・シェルター対抗策という発想から、冒頭に掲げた問題意識を基に、サンクションという分野を取り上げて検討を行うこととした。租税制度におけるサンクションの軸ともいえるのが加算税であるが、加算税については、これまでも課税割合の見直しが図られてきたものの、いわゆる要求官庁が存在しないとされる国税通則法の分野にあつて、課税要件の見直しということが見過ごされてきた観もある。タックス・シェルターが否認された場合、少なくとも

(2) 岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学 553号(2005)190頁参照。

(3) この点については、岡村・前掲注(2)185頁以下、本庄資「ブッシュ政権の租税政策—タックス・シェルター対抗措置による税収確保(1)—」税経通信 60巻11号(2005)121頁以下、松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察—租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として—」税務大学校論叢 52号(2006)1頁以下、小林秀太「米国におけるタックスシェルター開示制度の展開」税経通信 61巻9号(2006)173頁以下参照。

(4) 中里実「タックスシェルター対抗策」税研 21巻6号(2006)では、タックスシェルターに対する唯一の有効な対抗策として、「個別的な対抗策を繰り出し続けつつ、租税制度以外の(ただし、租税法上の届出義務等の様々な手続的措置を含めて)タックスシェルター利用に伴う負担要因を整備していくということであろう」とされる。

もそれは単なる過少申告とはいいい難く、それに手を染めた納税者はもとより、プロモーターに対するサンクションに希薄ないしは空白地帯が生じているとしたら、対抗策としては片手落ちといわざるを得ない。また、近年における規制緩和の流れにより、市場の監視体制が事前規制から事後チェックへと移行していることに鑑みれば、タックス・シェルターの抑止に向けて十分なサンクションを措置するということは、そのエンフォースメントに対する国家の強い意思を示すことに他ならない。

以上のような観点から、タックス・シェルターに対しては、否認規定、手続規制、そしてサンクションという三つの対抗策で臨むことが必要であるとの認識の下、その一角を担うサンクションについて検討を行い、問題提起的ではあるが若干の提言を試みることにしたい。検討の道筋としては、まずタックス・シェルターの不当性について認識し直すところから始めるが、これはサンクションの正当性を裏付けるものとなる。次に、その不当性を踏まえたところで、サンクションの希薄ないしは空白地帯について若干の提言を試みる。そして最後には、タックス・シェルターのプロモーターともなり得る税理士について、その社会的使命と業界における自主規制ルールという観点から言及を行い、サンクション体系を鳥瞰的に示したいと考えている。

第1章 租税回避とその不当性

第1節 租税回避の位置づけ

租税回避の定義について、金子宏教授は、「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は合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること⁽⁵⁾」とされたうえで、さらに、「租税回避は、一方で、脱税 (tax evasion, Steuerhinterziehung) と異なる。脱税が課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避する行為である。他方、それは、節税 (tax saving, Steuerersparung) とも異なる。節税が租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避は、租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である⁽⁶⁾」とされている。また、清永敬次教授においても、租税回避については、「課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう。多くの場合、税法上通常のものと考えられている法形式 (取引形式) を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって通常の法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的効果ないし法効果を達成しながら、通常の法形式に結びつけられている租税上の負担を軽減又は排除するという形をとる⁽⁷⁾」と、ほぼ同趣旨の説明をされている。これらは、わが国における租税回避についての通説的な定義といえるが、これらの定義からすると、租税回避を認識する共通のメルクマールとしては、①通常用いない法形式の選択、②同一の経済成果の実現、③租税負担の軽減または排除、という三点が導かれる。

(5) 金子・前掲注 (1) 107 頁参照。

(6) 金子・前掲注 (1) 108 頁参照。

(7) 清永敬次『税法 (第6版)』(ミネルヴァ書房、2003) 43 頁参照。

このような定義やメルクマールが与えられる租税回避であるが、従来から、脱税あるいは節税との区別が問題とされてきたことは周知のとおりである。とりわけ租税法規が予定している法形式を選択し、つまり租税優遇規定を利用し、租税法規上適法と評価される節税との区別においては、その限界が必ずしも明確ではないということから、結局は社会通念によってきめざるをえない⁽⁸⁾という実情におかれてきた。国語辞典の定義によれば、社会通念とは、「社会一般で受け容れられている常識または見解。良識。⁽⁹⁾」とされている。また、その定義からすれば、社会通念とは、必ずしも法令の規定によって明らかにされているものとは限らない。それでは、租税回避を認識する第四のメルクマールともいえる社会通念とは、何を指すのであろうか。清永敬次教授は、租税回避について、「租税負担の不当な軽減又は排除」とされ、その判断において、あえて「不当」という主観的な概念を取り込まれている。社会通念とは、社会一般が有している主観ともいえ、また、それは時代の移り変わりによって変化していくものともいえる。したがって、租税回避を認識するための社会通念とは、その時代の社会において租税回避に与えられる「不当」という評価であると考え⁽¹⁰⁾。そうすると租税回避は、その時代の社会通念において「不当」なものであると評価されることで、輪郭を捉えることが可能となるのであって、仮に、社会通念が租税回避に対して「不当」という評価を与えないのであれば、それは節税と何ら変わるものでなく、そもそも否認や手続規制といった対抗策を議論する前提すら失うこととなる。なお、社会通念における「不当」という意味合いからすれば、脱税との区別も問題とされる。勿論、虚偽の外観をつくり出すため

(8) 金子・前掲注(1) 108頁参照。

(9) 新村出編『広辞苑(第5版)』(岩波書店、1998) 1233頁参照。

(10) 谷口勢津夫「税法の基礎理論—租税憲法論序説」税法学 555号(2006) 324頁においても、租税回避の意義について、「課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる租税負担の適法だが不当な軽減または排除をいう」とされている。なお、節税については、「租税負担の適法かつ妥当な軽減または排除」、脱税については、「租税負担の違法かつ不当な軽減または排除」であるとされる。

の偽装行為⁽¹¹⁾の存否如何によって脱税とは区別されるが、この偽装行為という境界線についても、現実においては明確に認識されるものとはいえず、いわば紙一重の状態にあるともいえる。以上のように考えると、租税回避は、社会通念上の当・不当を境にして節税と、また、偽装行為の存否を境にして脱税と、それぞれ領域を違えることとなるが、その境界線については、いずれも不確定な概念や事実委ねられているということがうかがえる。特に、租税回避と節税との境界線となる社会通念上の当・不当という点においては、租税は単なるコストという「市場の価値観」と、公益を支える拠出という「租税の意義」とが真っ向から対峙しており、いわばサンクションを扱うこの議論の生命線ともなっている。また、そのことは、社会通念という境界線において、租税回避が「不当」なものと評価されることで初めて、この「不当」なものの排除や抑止に向けた取り組み（対抗策）が、「正当」なものとして社会に受け容れられることも意味している。以上を踏まえれば、節税、租税回避、脱税の三者の概念については、下図のとおり整理される。

(節税、租税回避、脱税の概念)

	節税	租税回避	脱税
選択した法形式	租税法規が予定している法形式(租税優遇規定)	租税法規が予定していない(通常用いない)法形式	偽りその他不正の行為(隠ぺい行為、偽装行為)
租税以外の経済的成果	実現		
租税負担	軽減または排除		
社会通念上の評価	正当	正当 vs 不当	不当
租税法上の評価	適法	否認されれば違法(否認されるまでは適法)	違法

(11) 金子・前掲注(1)120頁では、偽装行為について、「意図的に真の事実や法律関係を隠ぺいしないし秘匿して、みせかけの事実や法律関係を偽装することによって、通謀虚偽表示(民94条)がその典型的な例である」とされる。

第2節 本稿の対象 タックス・シェルターを念頭において

わが国では、租税回避について法令上の定義が置かれていないことから、およそ不自然にみえる形で租税負担の軽減または排除があれば、それを広く租税回避として捉えて、議論されてきた観がある。本稿では、問題とする対象を絞るため、租税回避のなかでもタックス・シェルターと称される租税回避型投資スキームを念頭において、その対抗策の検討を行うこととする⁽¹²⁾。

岡村忠生教授は、租税優遇の濫用という図式を端的にあらわすのがタックス・シェルターであるとして、「損失控除など課税上の利益を目的とする投資であって、その利益が、投資利益（もしあれば）に対する課税のみならず、他の源泉からの所得、特に事業や専門職から得られた所得を打ち消す（shelter）ものをいう⁽¹³⁾」とされる。また、中里実教授によれば、ファイナンス理論的な視点に立ち、きわめて雑駁な定義としながら、「租税裁定取引を用いてタックス・ポジションの変更を行うことを目的とする取引を法的に定型化し、それにファイナンス取引に代表されるような投資商品等の装いをほどこして、納税者に対

(12) アメリカの2004年改正前の内国歳入法6111条では、タックス・シェルターの定義について、投資がされた年以降5年間のいずれかの年における、所得控除額と税額控除額の35%の合計額と、投資基礎額（investment base）との比率であるタックス・シェルター比率（tax shelter ratio）が2対1を超える投資と定め、それに該当するものについて、内国歳入庁への登録義務を課していた。しかし、2004年改正により、このようなタックス・シェルターの定義とともに登録制度は廃止され、現在では、タックス・シェルターと疑わしき、つまり否認の可能性の高い取引を対象として、納税者およびプロモーターに対する報告義務を課している。なお、報告の対象となる取引は、①指定取引（listed transactions）、②秘密取引（confidential transactions）、③契約保護付取引（transactions with contractual protection）、④損失取引（loss transactions）、⑤帳簿申告差異取引（transactions with a significant book-tax difference）、⑥短期資産保有取引（transactions involving a brief asset holding period）とされているが、これら報告の対象となる取引については、直ちに否認の対象となるわけではなく、必ずしもタックス・シェルターの定義を定めたものとはされていない（詳しくは、岡村・前掲注（2）194頁以下参照）。

(13) 岡村忠生「タックス・シェルターの構造とその規制」法学論叢136巻4・5・6号（1994）271頁参照。

して販売するものが、課税逃れ商品（タックス・シェルター）である⁽¹⁴⁾と定義される。これらの記述からすると、タックス・シェルターとは、多義的に構成される租税回避のうち、租税負担の軽減効果を有する投資スキームとして認識すべきものであることがうかがえる。タックス・シェルターは、もともとアメリカをはじめとする先進諸国で生成・発展してきたものとされるが、わが国でも多くのスキームが文献などで紹介されるようになってきている⁽¹⁵⁾。ただし、近年わが国で訴訟となった映画や航空機リースなどといったスキームは、いずれも数十年前にアメリカなどで流通していた、いわば周回遅れの代物であり、今後は、さらに高度なタックス・シェルターの流通が予想される⁽¹⁶⁾。そうなること、わが国でも効果的なタックス・シェルターの対抗策が期待されることとなるが、それを検討するうえで、タックス・シェルターのスキーム以上に重要かつ特徴的な要素といえるのが、その開発・販売を業としているプロモーターの存在である。また、そのことはタックス・シェルターの真の原因ともいわれる

(14) 中里実『タックスシェルター』（有斐閣、2002）13頁参照。

(15) 諸外国におけるタックス・シェルターの事例については、岡村・前掲注（13）をはじめ、中里・前掲注（14）、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）などを参照。

(16) 本庄資「米国のタックス・シェルターについて」租税研究 671号（2005）107頁では、「映画フィルム・リースや航空機リース、外国事業体の自社株の第三者割当増資による所得移転、迂回取引、外国税額控除余裕枠の利用、などの基本スキームはもともとはアメリカで何十年前前に流行した初歩的なアイデアです。現在、皆さんはもっと複雑で高度なスキームを使っているかもしれません」とされる。また、岡村・前掲注（2）215頁では、「非正常取引やリース、組合といった日本で従来問題とされてきた方法は、（筆者注：米国の）指定取引と比較すればごく原始的なものであり、日本でも実はもっと巧みな税負担の方法が販売されているという可能性を否定することはできないと考えられる」とされる。なお、佐々木幸男「所得税の現状と課題—包括的所得税の変容と所得税の今後の課題—」税務大学校論叢 51号（2006）190頁で、資産所得に関する租税回避等について、「認識やそれに伴う危機意識は、程度の差こそあれ一般に共有されているとは考えられるものの、わが国における租税回避等の実態を数値や事例などにより明らかにしたものについては、寡聞にして知らない」とされているように、タックス・シェルターによって現在どれほどの税収が失われているのかについては、必ずしも詳らかとされていないのが現状ともいえる。

ように⁽¹⁷⁾、プロモーターを叩かなければ抜本的な対抗策とはなり得ないことも示唆している。そこで本稿では、このようなタックス・シェルターの供給者たるプロモーターの存在にも意識を置いて、検討を進めていくこととする。

第3節 タックス・シェルターの不当性

不当とは、一般に正当でない、あるいは道理に合わないことをいい、違法でこそないが、著しく妥当性を欠くという意味に理解される⁽¹⁸⁾。それでは、タックス・シェルターが社会通念において不当なものであるとの評価はどのような側面から生まれるのであろうか。タックス・シェルターの不当性を形成する要素としては、観点を異にしていくつかの指摘がなされている。それらを概観すると、次のとおりである。まず、①課税の不公平である。租税回避が行われた場合、基本的には同一の経済的効果が生ずるにもかかわらず、通常の法形式が選択されたときは課税され、異常な法形式が選択されたときは課税されず又は負担が減少するというのでは、経済的ないし法的に同一の事情があれば同じように課税されるべきとする負担公平ないし租税平等の観念に反する⁽¹⁹⁾、つまり水平的公平を阻害するということである⁽²⁰⁾。また、租税回避行為の対象が、資

(17) 岡村・前掲注(2) 190頁参照。

(18) 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法』(有斐閣、2006) 49頁参照。

(19) 清永・前掲注(7) 44頁参照。

(20) 岡村・前掲注(2) 187頁以下では、公平負担に基づく租税回避の考え方に対して、「第1に、不当性を判断する基礎となった水平的公平については、独立した価値をもち得ないとの批判が行われている」こと、「第2に、通常ではない法形式の利用と水平的公平の侵害とは、同値ではない」こと、「第3に、逆に水平的公平や公平負担に対する侵害こそが問題だとするのであれば、それは通常ではない法形式の利用だけによって生じるのではない」ことの3点の考察から、「水平的公平や負担公平だけでは、『不当』の中味を充足できない」として、批判的な見解が述べられている。対して、谷口・前掲注(10)では、「タックス・シェルターを『異常な』投資とみても、それに対比されるべき『通常の』投資を想定することは、困難ないし場合によっては不可能であるかのように思われる」ということから、タックス・シェルターについては、租税負担の公平の観点から、その不当性を論じることはできないように思

産所得や企業所得に、そして行為者が企業や富裕層に限定され、租税回避の機会が実質的に不平等となることから⁽²¹⁾、税制に組み込まれている所得再分配効果が減殺され、垂直的公平を阻害するということも問題とされる。次に、②経済的な非効率である。まず、タックス・シェルターの開発、組成、販売、利用等にもなつて生ずる、直接的なコストというかたちの経済的非効率である。課税庁における調査、否認等にもなうコストもこの一種とされる。さらに、タックス・シェルターの利用にもない、企業等が租税支払いを減少させるためだけの目的で様々な投資活動等（その中には、租税の観点を度外視すれば、経済効率を無視したきわめて不自然なものが少なくない）を行う結果として、資源配分が攪乱されて生ずるところの、間接的な経済的非効率の存在もある⁽²²⁾。これらは、タックス・シェルターが官民双方における効率的な資本投下を阻害するとの見方を示したものと見える⁽²³⁾。また、③税制の複雑化があげられる。税制の簡素化は、公平、中立と並んで、わが国の税制における規範的な原則とされてきた⁽²⁴⁾。税制が複雑化すれば、これを扱う人間が限定され、納税者本人

われるとしつつも、「よく考えてみると、シェルター投資をしないこと（これも私的自治の原則の下では当然認められる選択肢である）を『通常』とみることにすれば、租税負担公平の観点からタックス・シェルターの不当性を論じることができるように思われる」とされる。

- (21) 宮島洋「租税政策の諸問題と執行面の課題」税経通信 61 巻 12 号（2006）25 頁参照。
- (22) 中里・前掲注（4）72 頁参照。
- (23) 渡辺智之「租税回避—経済学的視点から」ジュリスト 1253 号（2003）201 頁以下では、「租税回避は、租税法の不完備性がある程度補完するという役割を果たしているのである。租税回避が行われる結果、納税者と課税当局の間で、租税法の適用やその前提となる事実認定に関してやり取りがあり、（中略）その特定の事案に関する租税法の適用についての何らかの結論が出ることは、租税法の適用に関する不確実性を減らすことになる」として、租税回避がもたらす社会的便益について言及されている。なお、このような趣旨の見解に対して、宮島・前掲注（21）25 頁では、「租税法の不完備性の補完という機能に積極的な意義を見出すのは行き過ぎと思われる」として、やや否定的に捉えている。
- (24) 税制調査会「あるべき税制の構築に向けた基本方針」（2002 年 6 月）では、『公平・中立・簡素』の原則については、当調査会がこれまで税制の構築に際して規範的な基準として用いてきたものである。経済社会の構造が変化しようとその重要性は変

が自分で税負担を計算することができなくなり、租税法律主義からしても問題ということである⁽²⁵⁾。さらに、④納税者へ及ぼす悪影響の懸念がある。前述した課税の不公平感に伴い、タックス・シェルターに投資していない（できない）納税者において、租税法令遵守（コンプライアンス）や納税道義（モラル）の減退ということが当然のごとく懸念される。そうなれば、本来正直である納税者をして、租税回避、ひいては脱税の道に走らせてしまうという可能性も否定できない。そして、より現実的な問題といえるのが、⑤タックス・シェルターによる税収ロスである。タックス・シェルターは立法当局の予定していない経済行動によって租税法規の間隙を突く形で租税利益を得るものである。したがって、タックス・シェルターの利用者に与えられた租税利益は、国家にとっては予定外の税収ロスとなり、そのことは、国民に対する公益サービスの縮小にもつながることを意味する。また、税収ロスのツケは結果的に他の納税者の負担に転嫁されるという極めて不合理な事態を招くことにもなる。

以上のように、タックス・シェルターについては、様々な角度から不当性の指摘がなされているが、加えて、タックス・シェルターが回避しようとしてい

わらず、引き続き税制の基本とすべきである」としたうえで、簡素の原則について、「個人や企業が経済活動を行うに当たって税制はその前提条件として常に考慮される要素であることから、税制の仕組みをできるだけ簡素なものとし、納税者が理解しやすいものとする」ことである。21世紀のあるべき税制の構築に当たっては、前述のように個人や企業の自由な選択を妨げない観点から、税制を経済活動に対して中立なものとするとともに、できるだけ簡素で分かりやすいものとするのが求められる。もとより、グローバル化、情報化・電子化等の進展に伴い、経済取引が複雑化・多様化する中で、租税回避を防ぐためには、税制がある程度複雑なものとなることはやむを得ない。しかし、不断の見直しを行い、極力簡素なものとするべきである。また、簡素な税制の構築により、執行面での対応を含め、納税者の税制に対する信頼を確保することも重要な課題である」とされている。

- (25) 岡村・前掲注(2) 190頁参照。また、あわせて、税制の複雑化にともない税法に精通した一群の人々が登場することになり、これらは、税の超過負担（死重損失）の一種と考えられるとされる。ただし、「日本の現状では、税法に投入されている資源はあまりにも貧弱であり、経済活動に見合う法的インフラが未整備であるともいえる。したがってルール増加は、執行コストを減少させると見ることは可能である」ともされる。

る租税というものの意義、すなわち、なぜ国民は租税を納めなければならないのかという租税の根拠という観点から、タックス・シェルターの不当性を捉えてみたい。日本国憲法第30条に定められている納税の義務については、「国家は主権者たる国民の自律的団体であるから、その維持および活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきであるという考え方（民主主義的租税観）に基づいて、納税の義務を定めている⁽²⁶⁾」と解するのが、現在のわが国における通説である。このような民主主義的な租税観、あるいは社会の構成員としての社会的責任として租税を捉えた場合、タックス・シェルターによって租税利益を享受することは、公益サービスを同量で受け取ることを要求しながら、それに必要な費用の拠出を逃れることを意味し、いうなれば公益サービスのフリーライドに他ならない。勿論、それは明らかに犯罪である脱税とは異なるというものの、民主主義社会の公共インフラともいえる租税法規の間隙を突くその発想や手口は、法に触れなければ何をやってもいいという、コンプライアンスを逆手に取ったやり方であり、まさに市場の価値観をもって民主主義の本旨を蝕むものといわざるを得ない。導入後60年を経過し、今後も民主的な租税制度として発展させるべき申告納税制度を、根幹から崩壊させかねない危険性をはらんでいるのではなかろうか。

(26) 金子・前掲注(1)19頁参照。このことは、大島訴訟判決として有名な、最高裁昭和60年3月27日大法廷判決(民集39巻2号247頁)でも、「およそ民主主義国家にあつては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、我が国の憲法も、かかる見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め(30条)」していると述べている。また、税制調査会『わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—』(平成12年7月14日)でも、「租税は、社会を成り立たせるためになくてはならないものですから、民主主義社会では、社会の構成員である国民が自ら負担しなければなりません。また、公的サービスによる便益は社会の構成員が広く享受するものであることから、租税は皆で広く公平に分ち合うことが必要です。このようなことから、租税は『社会共通の費用を賄うための会費』ということができます」とされている。

第4節 小括

以上、タックス・シェルターの不当性について述べてきたが、不当性に拘って言及しているのは、それが、次章で述べるサンクションの正当性を裏付ける根拠となるからである。ただし、結果的にわが国の社会通念において、タックス・シェルターが不当なものとして評価されるかどうかは、「社会通念」という語に含まれる「社会」の意味するところにもよる。社会とは市場を意味するものとして捉えた場合、利潤追求を旨とした市場の価値観に従えば、租税は経済的成果に基づいて発生するコストに他ならず、租税法規に触れないようにその最少化を図ることは正当であるどころか、むしろ望ましいこととして評価されよう。そうであれば、タックス・シェルターを不当なものとして位置づけ、それにサンクションを与えるなどということは、ナンセンスな話として片付けられることになる。しかしながら、租税に対する社会通念を市場の価値観と同値に位置づけることは、市場原理と同時に民主主義を謳うわが国にとって、はたして相応しいことといえるであろうか。また、仮にそのような価値観に現在のわが国が支配されていたとしても、これからの持続可能な社会のあり方として望ましいことといえるのであろうか。タックス・シェルターが、官と民との知恵比べとして市場では常識と化し、正当化すらされているが、このことに対しては、毅然として異を唱えていくべきである。社会通念とは、市場の価値観だけでなく、わが国に根ざしている公平観や正義観、さらには文化といったものをも掛け合わせたところの通念として認識すべきと考えるからである。そのことをタックス・シェルターへの投資に置き換えれば、租税負担を軽減したいという目的までは市場の価値観として容認し得たとしても、それに至る行為において、偽りや不正行為でないとはいえ、通常でない法形式、いうなれば、グレーな行為を用いることについては、租税を抛出し合い、主権者という立場で社会を構成する国民の行為として、非難すべきものではなからうか⁽²⁷⁾。市場内で

(27) 岡村・前掲注(2) 216頁以下では、「租税回避の行為に対して、その結果とは別に、

利潤を奪い合うのは自由であっても、自らもその恩恵にあずかる、公益サービスのための拠出である租税にまで手を伸ばし、そこから利潤を得ようなどという発想や手口を、わが国の社会通念は、決して正当なものとして受け容れはしないであろう。

不当という評価を下すことができるかどうか」について、「法律を回避しようとしたこと自体を反社会的なものと評価し、『不当』という非難の対象とすること」は、主張できるとされる。

第2章 タックス・シェルター対抗策としての サンクション体系

第1節 なぜ、サンクションなのか

サンクションとは、行為者の行為に対する他者のさまざまな反応のことで、行為を是認して奨励しようとする正のサンクションと、行為を否認し罰を与えて阻止しようとする負のサンクションがあるとされるが⁽²⁸⁾、通常、単にサンクションといえば、負のサンクションを意味する用語として使われてきた。一方、制裁とは、一般的に違法行為がなされた場合に行われる一定の価値利益の剥奪や、一定の反価値・不利益の賦課を意味するとされている⁽²⁹⁾。これらからすると、サンクションと制裁は同義に解釈すべきものといえるが⁽³⁰⁾、本稿では、基本的に同様の理解により行政上の義務違反に対する制裁というものをイメージしつつも、正のサンクションを視野に入れて検討を行うため、あえてサンクションという用語を用いることとした。

サンクションは、刑罰⁽³¹⁾であれ、それ以外の行政上の不利益措置⁽³²⁾であれ、

(28) 友枝敏雄ほか『社会学のエッセンス』(有斐閣、1996) 120 頁以下参照。

(29) 加藤新平『法哲学概論』(有斐閣、1976) 368 頁参照。

(30) 島山武道「サンクションの現代的形態」芦部信喜(ほか)編『岩波講座基本法学 8 (紛争)』(岩波書店、1983) 387 頁以下では、サンクションと制裁の意味の大部分が重なる場合にも、「ニュアンスの問題であるが、制裁という場合にはそれを非難する側面が重視されており、サンクションという場合には非難の要素が後退して人々をある行動に動機づけるという側面が協調されている、とみることは可能であろう」とされ、サンクションをより広い概念で捉えて検討されている。

(31) 前田雅英『刑法総論講義(第三版)』(東京大学出版会、2004) 29 頁以下では、刑罰論について、「現在、犯罪防止目的を一切考えない純粹の応報刑論(絶対的応報刑論)はみられない。応報刑論を基調としつつも、予防効果(特に一般予防効果)が発生することを積極的に承認する相対的応報刑論が多数説である。(中略)近時は、刑罰の犯罪抑止効果を重視する学説も有力化している。もっとも、この抑止刑論も罪刑の均衡を要求し、応報刑論と結びつくことにより刑罰の上限を画そうとする。その結果、一般予防と応報の折衷という意味での相対的応報刑論が通説なのである」とされる。

少なくともその威嚇的効果によって義務の履行の確保を期しているものといえる⁽³³⁾。それならば、サンクションが、行政上の義務履行の確保にどの程度寄与しているのかという効果の問題があるが、この点に関しては、これまでサンクションの現実の効果・機能について総合的な考察が試みられたものはないように見受けられる⁽³⁴⁾。しかし、一般に個人や企業の行為は、その行為の結果もたらされる利害得失を考慮したうえで決定されるものである。したがって、その行為が違法その他の問題を含むものである場合、その問題行為を行うことにより、サンクションとして大きな損失や不利益がもたらされるとの判断に至れば、少なくとも、その問題行為が抑止されることは明らかである。また、そのことは、専ら自己の経済的利得を意図して行われる脱税などの経済犯罪においては、より顕著にみられることといえよう⁽³⁵⁾。さらに、近年においては規制緩和の流れにより、事前規制をできるだけ緩和し、事後的なサンクションにより企業活動を適正なものに導こうとする発想がみられる⁽³⁶⁾。つまり、比較的自由に市場に参入できる代わりに、ルールに違反した場合には、事後的に厳しいルールにより処分されるという規制体系に変わった結果、ルールを担保する処罰規定は

(32) 例えば、重加算税について、税制調査会の昭和36年7月5日付答申「国税通則法の制定に関する答申」の別冊である、「国税通則法の制定に関する答申の説明」102頁では、「重加算税は、(中略)納税義務の違反者に対してこれを課すことにより納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実をあげようとする行政上の措置にとどまると考えるべきであろう」とされている。また、最高裁昭和45年9月11日第二小法廷判決(刑集24巻10号1333頁)においても、重加算税の性質について同様の趣旨で判示されている。

(33) 原田尚彦『行政法要論(全訂第四版)』(学陽書房、1998)216頁参照。

(34) 田中英夫・竹内昭雄『法の実現における私人の役割』(東京大学出版会、1987)179頁参照。

(35) 佐藤英明「行政罰と刑事罰を分けるもの—重加算金(税)の行政制裁性をめぐって」税51巻12号(1996年)29頁では「脱税に対する刑事処罰について一般の場合と比べて特に一般予防効果が重視されなければならないのは、一つには、それが利害得失の計算の上で行われる傾向が強い犯罪だから—激情による遁脱、というようなものは考えにくい—である」とされる。

(36) 柳川範之「規制緩和と制裁の経済学」ジュリスト1228号(2002)18頁参照。

増加・強化されることになってきている⁽³⁷⁾。これらのことを踏まえると、ある行政目的の実現に向けて十分なサンクションを措置することは、そのエンフォースメントに対する行政の強い意思を示すことであり⁽³⁸⁾、その希薄ないしは空白地帯の存在を放置することは、行政目的の未実現を容認することに他ならない。

ただし、ここで問題となるのが、サンクションが有効に機能するためには、法律による行政の原理に基づき、法律の留保が必要ということである。したがって、タックス・シェルターが社会通念において不当であるとの評価を得たとしても、その不当という社会通念だけを振りかざし制裁を主張するだけでは、租税法律主義の観点からして説得的な議論とならないだけでなく、許されることでもない⁽³⁹⁾。社会通念は、その社会を構成する構成員が守るべきルールとなるが、そのルールが社会において安定するためには、法律により定められる必要がある⁽⁴⁰⁾。しかしながら、サンクションの対象とすべきタックス・シェルターについては、これまでの否認論議をみても明らかのように、それを法律において網羅的に規定することが非常に困難であるとして、長く議論が積み重ねられてきた⁽⁴¹⁾。このことは、サンクションに関しても、租税法律主義との調和を図る上において、同様の課題として申し掛かるであろうことは否定できない。

(37) 白石賢「証券取引法への課徴金導入はわが国の法体系を変えるか—証券取引法・独占禁止法の課徴金を巡る法人処罰に関する意義と問題点—」企業と法創造2巻2・3号(2006)188頁参照。

(38) 田中・竹内・前掲注(34)172頁参照。

(39) 岡村ほか・前掲注(18)19頁において岡村教授は、「社会通念(と権力者が称するもの)にもとづいて税負担を決めることは、租税法律主義に反する」と、また同23頁でも、「通達がしばしば社会通念を基準としていることには、注意が必要である(基通28-5など)」とされる。

(40) 宝月誠『逸脱とコントロールの社会学』(有斐閣、2004)59頁では、「社会的世界でルールが安定するためには、ルールは制度として、法やフォーマルなコントロールで支えられる必要がある。まず第1に、社会的世界においてとくに重要であると思われるルールは『法律』として定められる必要がある」とされる。

(41) 岡村ほか・前掲注(18)48頁では、「絶対に脱税でも節税でもないという例を、今日の取引から示すことは困難である」とされる。

第2節 サンクション体系の構図

前節でサンクションの希薄ないしは空白地帯と評したが、そこには、タックス・シェルターの否認における納税者へのサンクションが、その有責性を反映し、かつ納税者の投資行動を抑止するのに十分な経済的負担となっていないのではないか、また、タックス・シェルターが否認されたとしても、プロモーターが得た不当ともいえる報酬が剥奪されないままその手に留まっていたのでは、さらなる開発・販売に歯止めがかからないのではないか、といった問題意識がある。更には、否認によらないまでも、タックス・シェルターの流通を阻害させるといった観点も含め、タックス・シェルターの需要側と供給側の双方における不当な利得を剥奪し、その生成・流通を牽制する新たな対抗策が必要であると考える⁽⁴²⁾。そこで、以下においては、タックス・シェルター対抗策としてのサンクションについて、試案を展開しながら検討していくこととする。サンクションの体系としては、上記の問題意識を踏まえ、その名宛人としては、納

(42) 岡村・前掲注(13) 273頁以下では、「包括所得概念を原則とする立場から、シェルターを根本的に封ずるのであれば、その原因自体、すなわち、租税優遇の一切を廃止すればよいはずである。にもかかわらず、そうはせずに、優遇の利用をある程度認めながら、たとえば、後述するアービトリジのように、ある形態の利用だけを濫用として否認しようとすることは、極めてアンビバレントである」として、優遇自体の評価を避け、これを所与とした上で、シェルター規制の検討が行われている。また、中里・前掲注(4) 68頁以下では、「課税上の効果を考えて、課税の低い方の取引形態を選択するという納税者の行動をなくすには、理論上は、租税制度を改革して、経済的效果において同様のことを行った場合には、課税が同じくなるようにすればよいだけのことである。そのためには、現在においてタックスシェルターの最大のターゲットとなっている法人所得税を全面的に付加価値税(そこにおいては、法人所得税の場合と比して、タックスシェルターの開発される可能性はかなり少ない)に置き換えるような、根本的な税制改革を行う必要がある。しかし、現実には、そのような根本的な改革が行われることはほとんど期待できないであろう」とされる。また、中里実「アメリカのタックスシェルター産業についての報告書」税研21巻1号(2005)78頁以下では、課税逃れ商品に対する国側の対応の方法について、「一般的否認規定を採用するか、実質主義的解釈方法を採用すれば、それで問題が解決するというような単純な問題ではないのである。おそらく、対応策は、不可避免的に、複合的で複雑なものにならざるをえないであろう」ともされる。

税者のほかにプロモーターの存在をも捉えつつ、対象についても、否認されたタックス・シェルターだけでなく、まだ否認されていない段階のものも盛り込むことにより、下図のとおり、①タックス・シェルターの否認における納税者へのサンクション、②タックス・シェルターの否認におけるプロモーターへのサンクション、③タックス・シェルターが否認されていない段階でのサンクション、という三つの場面を捉えて検討を行うこととした。

制裁対象	名宛人	納税者（企業・富裕層）	プロモーター
	否認された タックス・シェルター	現行	・過少申告加算税
試案		・重加算税に相当する新たな加算税	・タックス・シェルターの否認に連動したプロモーター・サンクション
否認されてない タックス・シェルター	現行	・なし	
	試案	・タックス・シェルター情報の任意報告と制裁の減免（リーニエンシー）	

第3節 タックス・シェルターの否認における 納税者へのサンクション

1 サンクションの希薄地帯

わが国の加算税制度⁽⁴³⁾において、過少申告を基因として課される加算税としては、過少申告加算税と重加算税があるが、タックス・シェルターの否認により行われた更正処分に対して、過少申告加算税が賦課されている現状は、不合理といえないであろうか。例えば、映画リース事件（大阪高裁平成 12

(43) 国税通則法第6章（附帯税）第2節（加算税）参照。金子・前掲注（1）578頁では、申告納税制度および徴収納付制度の定着と発展を図るため、「申告義務および徴収納付義務の違反に対して特別の経済的負担を課すことによって、それらの義務の履行の確保を図り、ひいてはこれらの制度の定着を促進しようとしたのが、加算税制度である」とされる。

年1月18日判決)⁽⁴⁴⁾では、いわゆる私法上の法律構成による否認⁽⁴⁵⁾の手法により、「本件映画に関する所有権その他の権利を真実取得したのではなく、本件契約書上、単に控訴人ら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、エンペリオンが本件映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたにすぎない」として、「租税回避を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである」とされたものの、重加算税は賦課されていない。これらの文脈からすれば、租税回避を目的として、映画の所有権を取得するという仮装行為が行われたと認定できないこともなく、仮に仮装行為との認定を得ていたとしたら、まさに重加算税を賦課すべき事案であったということになる⁽⁴⁶⁾。このように、仮装行為の認定という形で、私法上の真実の法律関係に即して課税が行われることになれば、それは租税回避の否認ではなく⁽⁴⁷⁾、現行にお

(44) 平成10年(行コ)第65号。第一審(大阪地裁平成10年10月16日判決、国側勝訴)、上告審(最高裁平成18年1月24日第三小法廷判決、国側勝訴)。

(45) 中里実「事実認定・私法上の法律構成による『否認』と重加算税」税研18巻6号(2003)92頁では、「事実認定・私法上の法律構成による『否認』の場合には、私法上、形式と実体が乖離しているために、表示された形式ではなく効果意思に基づく実体であるところの真実の法律関係に基づいて課税が行われる」とされ、「いかなる場合にこのような事実認定・私法上の法律構成による『否認』の手法に基づく課税が可能か」といふと、私法上の事実認定・契約解釈の原則から許される場合、即ち『仮装行為』が存在する場合であり、かつこの場合に限られる」とされる。

(46) ただし、品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認—両者の関係と私法上の契約を否認できる限界—」税理49巻15号(2006)11頁では、仮装行為に基づく課税処分について、「課税当局が私法上の法形式を『仮装』であると認定すると(時には一方的に)、特段の否認規定も必要としないので、とかく課税当局の課税権の乱用を招きやすい」とされる。また、金子・前掲注(1)112頁では、「何が私法上の真実の法律関係であるかの認定は、取引当事者の効果意思に即して、きわめて慎重に行われるべきであって、「私法上の法律構成」の名のもとに、仮にも真実の法律関係から離れて、法律関係を構成しなおすようなことは許されないと考える」とされる。

(47) 金子・前掲注(1)112頁以下では、「税負担を軽減すると目される行為や取引が仮装行為(sham transaction, Scheingeschäft)であって、真実には存在しないと認定される場合には、それに即した法効果は生じず、したがって税負担の免除ないし軽減の効果も生じない。したがって、この場合には法現象としてとしては租税回避の否認と同じ結果が生ずるが、法理論上は、これは私法上の真実の法律関係に即し

いても重加算税の課税要件を充足すべきものといえようが⁽⁴⁸⁾、現実には、事実認定における立証技術の問題等からしてその認定が困難といえることも事実である⁽⁴⁹⁾。一方、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う、いわゆる租税回避行為の否認⁽⁵⁰⁾が行われる場合があるが、この場合にも、隠ぺい・仮装という重加算税の課税要件は充足しないということから、過少申告加算税の賦課に止まっているという現状にある。確かに、航空機リース事件（名古屋地裁平成16年10月28日判決）⁽⁵¹⁾でも判示されるように、「一定の経済目的を達成する上で、複数の法形式が考えられる場合に、税制上のメリットを考慮してその選択を行うこと自体は何ら異常、不当なことではない」のかもしれない⁽⁵²⁾。しかし、それは市場の常識であるとしても、公益を司る租税、その租税を司る租税法の原理として容認し得る常識といえるのであろうか。

た課税であって、租税回避の否認ではない」とされる。

- (48) 金子・前掲注(1)112頁では、税負担を軽減すると目される行為や取引が仮装行為と認定された場合について、「法的には、これは脱税である。したがってシェルターと呼ぶのは正しいが、租税回避の一類型と考えるのは誤り（合成の誤謬）である。場合によっては、国税通則法70条5項、同68条、所得税法238条等に該当する可能性がある」とされる。
- (49) 金子・前掲注(1)119頁以下では、「租税法は侵害規範であるから、刑事法の領域で、犯罪構成要件事実の認定について、『疑わしきは被告人の利益に』という原則が妥当するのと同様に、課税要件事実の認定については、『疑わしきは納税者の利益に』という原則が妥当する、と考えてよいであろう。もっとも、課税要件事実の認定にあたっては、それに必要な直接資料の入手が困難なことが少なくない」とされる。さらに立証責任について、同759頁では、「課税要件事実の存否および課税標準については、原則として租税行政庁が立証責任を負う、と解すべきである」とされる。
- (50) 金子・前掲注(1)108頁以下参照。
- (51) 平成15年（行ウ）第26号ないし第31号、納税者勝訴。控訴審（名古屋高裁平成17年10月27日判決、納税者勝訴、確定）。
- (52) 航空機リース事件の控訴審である、名古屋高裁平成17年10月27日判決においても、「現代社会における合理的経済人の通常の行動として、仮に、租税負担を伴わないかあるいはそれが軽減されることなどを動機ないし目的（又は動機等の一部）として、何らかの契約を締結する場合には、その目的等がより達成可能な私法上の契約類型を選択し、その効果意思を持つことは自然なことであり、かつ、合理的なことであるといえる」と判示されている。

このようなタックス・シェルターの利用は、納税者の故意による積極行為であり、それが否認された場合には、少なくとも納税者の過失による過少申告とはいえないことは明らかである。にもかかわらず過少申告加算税しか賦課されないという現状は、いかにも不合理であり、まさにサンクシヨンの希薄地帯として認識すべきであると考えらる。

2 重加算税に相当する新たな加算税の賦課

(1) 賦課の妥当性

重加算税は、納税者が隠ぺい・仮装という不正手段を用いた場合に、これに特別に重い負担を課すことによって、申告納税制度および源泉徴収制度の基盤が失われるのを防止することを目的とするものである⁽⁵³⁾。重加算税の賦課要件である隠ぺい・仮装について、事実の隠ぺいとは、売上除外、証拠書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全部または一部を隠すこと、また、事実の仮装とは、架空仕入・架空契約書の作成・他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいうものとされている⁽⁵⁴⁾。重加算税が、このような隠ぺい・仮装という不正手段の存在

(53) 金子・前掲注(1) 584頁参照。なお、重加算税の趣旨については、近時の最高裁におけるいずれの小法廷判決でも、「重加算税は、高率の加算税を課すことによって、隠ぺい・仮装による納税義務違反行為を防止し、徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の一種の制裁措置である」(平成17年1月17日第二小法廷判決)、「重加算税の制度は、納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を課すことによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである」(平成18年4月20日第一小法廷判決、平成18年4月25日第三小法廷判決)とされ、判例上も確立したものとなっている。

(54) 金子・前掲注(1) 584頁以下参照。なお、隠ぺい・仮装に該当する場合の例示をはじめ、重加算税の賦課に関する取扱基準については、平成12年7月3日付で国税庁から、「申告所得税の重加算税の取扱いについて(事務運営指針)」、「相続税及び贈与税の重加算税の取扱いについて(事務運営指針)」、「法人税の重加算税の取扱いについて(事務運営指針)」、「源泉所得税の重加算税の取扱いについて(事務運営指針)」、「消費税及び地方消費税の更正等及び加算税の取扱いについて(事務運営指針)」として公表されている。

を要件とし、過少申告加算税等の加重類型として存在することについては、それが刑事制裁とは異なるというものの⁽⁵⁵⁾、隠ぺい・仮装という行為の反社会性、反道徳性に対する制裁として機能していることは明らかである⁽⁵⁶⁾。もともと、そのことは重加算税が刑事制裁ではなく行政制裁として存在することを否定するものではなく⁽⁵⁷⁾、重加算税が納税義務の適正履行を確保するうえで、行政制裁として重要な役割を果たしてきたことに鑑みれば⁽⁵⁸⁾、むしろ行政制裁としての存在意義を高く評価すべきであるといえる⁽⁵⁹⁾。こ

-
- (55) この点については、税制調査会の昭和36年7月5日付答申「国税通則法の制定に関する答申」の別冊として国税通則法の制定時における考え方を示した「国税通則法制定に関する答申の説明」102頁において、「重加算税は、制裁的意義を有することは否定できないが、そもそも納税義務違反者の行為を犯罪とし、その不正行為の反社会性ないしは反道徳性に着目して、これに対する制裁として科される刑事罰とは、明白に区別すべきであると考えられる」とされている。また、現行重加算税の趣旨について判示した、最高裁昭和45年9月11日第二小法廷判決（刑集24巻10号1333頁）においても、「重加算税は、（中略）違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目してこれに対する制裁として科せられる刑罰とは趣旨、性質を異にするものと解すべきであって、それゆえ、同一の租税ほ脱行為について重加算税のほかには刑罰を科しても憲法39条に違反するものでない」と判示される。
- (56) 宇賀克也『行政法概説Ⅰ 行政法総論（第2版）』（有斐閣、2006）では、「たしかに、刑罰と行政上の秩序罰は、性格が完全に一致するわけではない。しかし、いずれも違法行為に対する制裁であり、また、かかる制裁の威嚇によって一般予防効果を期待している点も共通である」とされる。
- (57) 重加算税を廃止すべきとの見解については、北野弘久「加算税制度の再検討」税法学249号（1971）20頁以下を参照。
- (58) 例えば、法人税に係る重加算税の賦課状況についてみると、平成16年分は、件数が38,774件で金額は274億円、平成15年分は、38,651件で301億円、平成14年分は、40,064件で314億円といった具合に、連年、膨大な件数と金額に上っている（国税庁「国税庁統計年報書（平成16年度版）」（平成18年5月）参照）。
- (59) 住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為—平成六年・七年の二つの最高裁判決を中心に—（上）」商事法務1419号（1996）5頁以下では、「そもそも、行政上の義務違反に対して何らかの措置を講じる必要がある場合、まずは、関係する行政機関による政策的・専門的・技術的観点からの行政制裁等に委ねることが相当であり、刑罰の発動場面は謙抑的でなければならないはずである。行政制裁があり、その後で反社会的行為と評価し得る重大な違反についてののみ刑罰権が行使されるとするのが国家の法体系から望ましい形である。したがって、行政上の違反につき故意行為であっても、行政制裁の必要性およびその存在意義が大いに

のように、重加算税は、隠ぺい・仮装という不正な手段を用いて租税負担を免れたことに制裁の矛先を向けているが、この点をタックス・シェルターに置き換えてみると、確かに隠ぺい・仮装という不正な手段は用いてないものの、市場の複雑化・国際化を背景として、経済的に合理性のない法形式を用いることによって、租税負担を免れるべくして免れたものであり、私法における選択可能性を濫用したその行為は⁽⁶⁰⁾、まさに現代型の隠ぺい・仮装行為という評価に値するのではなかろうか。そうであるとすれば、否認されたタックス・シェルターにおける経済的に合理性のない法形式の利用は、その不当性において隠ぺい・仮装行為に比類するものとして、重加算税に相当する新たな加算税の賦課要件を構成し得るものとする。したがって、タックス・シェルターの否認に対する新たな加算税の課税割合については、現行重加算税の課税割合に匹敵する 35%を軸に検討すべきであるとする。勿論、このような加算税を賦課することの合理性は、タックス・シェルターに対する社会のコンセンサスにより左右されることとなるが、社会経済の進展につれて、重加算税を賦課すべき対象を隠ぺい・仮装行為に限定し続ける合理性は薄れてきている、あるいは薄れていくのではなかろうか⁽⁶¹⁾。

あるはずであ(る)」とされる。

- (60) 代表的な私法である民法においては、その基本原則として、第 1 条第 3 項において、「権利の濫用はこれを許さない」としている。勿論、日本国憲法が第 12 条において、「この憲法が国民に保障する自由および権利は、国民の不断の努力によって、これを保持しなければならない。又、国民は、これを濫用してはならないのであって、常に公共の福祉のためにこれを利用する責任を負ふ」としていることが大前提となることはいうまでもない。
- (61) アメリカでは、2004 年に改正された内国歳入法 6662A 条により、納税者に報告義務を課した取引(内国歳入法 6011 条、前掲注 (12) 参照)に係る過少申告に対しては、その過少申告額の 20%のペナルティが、さらに納税者が報告義務を履行していなかった場合には、30%のペナルティが賦課されることとなっている。また、通常は過少申告額が、①納税者による課税上の扱いが相当の根拠に基づいて行われた項目に係る金額、②申告書または申告書添付書面によりその項目の課税上の扱いが適切に開示されており、かつ、その処理について合理的な基礎がある金額、のいずれ

(2) 賦課要件としての「租税の負担を減少させる不当な取引」

租税法律主義の下、タックス・シェルターの否認に対して新たな加算税を賦課するには、そのための規定を措置するとともに、賦課要件として、タックス・シェルターに係る行為類型を規定する必要がある。その際、加算税が行政制裁であることに鑑みれば、賦課要件については、主観的な要素ではなく、できる限り客観的な要素によることが必要とされ⁽⁶²⁾、そのことは現行重加算税の賦課要件が、「隠ぺい・仮装」という客観的な要素をも

かに該当する場合には、ペナルティの賦課は免除されるが、タックス・シェルター（この規定では、パートナーシップもしくはその主体、投資の計画もしくは契約、または、その他の計画もしくは契約であって、その主要な目的の一つが連邦所得税の回避または課税逃れにあるもの）に係る過少申告額については、この免除を行わないものとされる（岡村・前掲注（2）200頁参照）など、タックス・シェルターに係る過少申告に対しては通常の過少申告より重課したペナルティ体系を措置していることがうかがえる。また、松田・前掲注（3）133頁以下では、「税負担の軽減効果を伴う（商品）スキームの開示・資料保存制度」として、同制度の対象となるスキームについて開示義務と資料保存義務を課し、これらについての義務違反が認められ、さらに当該スキームが否認されるという二段階のステップを踏んだ場合に、加重された高率（現行の重加算税率よりも低率）の加算税を課すことを提案されている。

- (62) 賦課要件として客観的なものが求められる背景については、品川芳宣『附帯税の事例研究（第三版）』（財経詳報社、2002）295頁以下において、「重加算税といえども、既に多くの最高裁判決が示すように、脱税という不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目して科せられる刑罰とはその趣旨を異にする納税の実を挙げることを目的とする行政制裁であってみれば、刑罰において厳格に必要とされ故意（犯意）の立証を重加算税についても要求することは課税の実務に即していない（現在、査察の着手件数は、240件台、その約70%が告発されているが、告発までの一件当たりの所要日数は、1,500日を超えており、その犯意の立証に多大な所要日数を要しているのに対し、重加算税の賦課件数は数万件に及び、その処理日数は査察事件の1%程度で処理せざるを得ない課税実務の状況にある）。してみると、重加算税の賦課における故意の要否については、最高裁昭和62年5月8日第二小法廷判決が判示するように、納税者（又は行為者）が、課税要件事実を隠ぺいし、又は仮装することを認識していれば十分であり、その結果、過少申告等の事実が発生すれば足り（そのことが国税通則法68条にいう『基づき』の意と解される）、租税を免れようとする認識を有していることまで要求しているものと解する必要はないであろう」とされているように、実務上からの要請でもあることがうかがえる。

って定められていることから明らかである⁽⁶³⁾。そこで、新たな加算税の賦課要件となる行為類型について、「租税の負担を減少させる不当な取引」という行為類型を提示した上で、以下において検討を行う。

この「租税の負担を減少させる不当な取引」とは、タックス・シェルターが否認されたところの、その際に用いられた法形式を意味するが、前半の「租税の負担を減少させる」という部分については、納税者の内心における主観的要素である、租税回避の意図の存在を要求しているわけではない。納税者における租税回避の意図については、それに伴い納税者が行った「不当な取引」という客観的な事実から帰納的に推認されるという位置づけにすぎず、あくまでも賦課要件として要求されるのは、「不当な取引」という客観的な事実である。したがって、納税者における認識という点に関しては、「不当な取引」という実行行為についての認識を有していれば十分であり、「租税の負担を軽減させる」という認識まで有していたことを必要とするものではない⁽⁶⁴⁾。

続いて、「不当な取引」という行為類型において、「不当」という評価が

- (63) 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解（平成16年改訂）』（大蔵財務協会、2004）671頁では、隠ぺい・仮装という賦課要件について、「罰則規則における『偽りその他不正の行為』（例えば、所得税法238条1項）と異なり、重加算税の賦課に際して、税務署長の判断基準をより外形的、客観的ならしめようとする趣旨である」とされる。
- (64) 現行重加算税の賦課要件である隠ぺい・仮装にあたって、納税者における故意（認識）の要否ということについては、最高裁昭和62年5月8日第二小法廷判決（民集151号35頁）において、「国税通則法68条に規定する重加算税は、同法65条ないし67条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではないから（最高裁昭和43年（あ）第712号同45年9月11日第二小法廷判決・刑集24巻10号1333頁参照）、同法68条1項による重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である」と判示されている。なお、品川・前掲注（62）296頁でも、同判決を支持されている。

導かれる根拠である。私的自治の原則ないし契約自由の原則に支配される私法の世界においては、行われた取引が通常行われない形式のものであるからといって、一概にその取引を「不当」と評価することは許されず、せいぜい「不合理」、「不自然」との評価に止まることとなろう。そこで、現行の租税法規において、この「不当」という概念を用いている、同族会社の行為・計算の否認規定を参照してみたい⁽⁶⁵⁾。この規定における、租税負担の不当な減少を結果すると認められる同族会社の行為・計算については、純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれに当たるとの考え方から、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されている⁽⁶⁶⁾。また、否認の要件としては、経済合理性を欠いた行為または計算の結果として租税負担が減少すれば十分であって、租税回避の意図ないし租税負担を減少させる意図が存在することは必要でない⁽⁶⁷⁾と解されている。つまり、経済合理性を欠いた不合理・不自然な行為・計算が存在し、その結果として租税負担が減少しているのであれば、その行われた行為・計算は「不当」とであると評価されることとなる。このような同族会社の行為・計算の否認規定における「不当」概念の導き方を参酌すれば、タックス・シェルターによる経済的合理性を欠く取引を行った結果として租税負担が減少しているのであれば、その行われた取引については、「不当な取引」とであるという評価を導くことが可能であると考えられる。

(3) 「不当な取引」の種類

「不当な取引」という不確定概念をもって新たな加算税の賦課要件を定

(65) 所得税法 157 条、法人税法 132 条、相続税法 64 条、地価税法 32 条、地方税法 72 条の 43 参照。なお、金子・前掲注 (1) 372 頁では、これらの規定の趣旨について、「同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社またはその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正または決定を行う権限を税務署長に認めるものである」とされる。

(66) 金子・前掲注 (1) 373 頁参照。

(67) 金子・前掲注 (1) 374 頁参照。

めることについては、予測可能性の観点から、さらに明確化を図るべきとの指摘が考えられる。不確定概念については、課税要件明確主義の要請から、それを用いることには十分に慎重でなければならないとされつつも、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、ある程度は不可避であり、また必要でもあるとされている⁽⁶⁸⁾。例えば、同族会社の行為・計算の否認規定において、「不当に減少させる」という不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反するものではないと解されている⁽⁶⁹⁾。したがって、新たな加算税の賦課要件として、「不当な取引」という不確定概念を用いることについては、課税要件明確主義に明らかに反するものではないといえるが、より具体的な類型を提示すべきとの要請も考えられる。しかしながら、タックス・シェルターに該当する取引類型を定義することは、これまでも非常に困難とされてきたように、タックス・シェルターに係る「不当な取引」類型を、詳細かつ網羅的に規定することは、ほぼ不可能であることを認めざるを得ないであろう。そこで、租税法規において不確定概念を用いることが容認されている趣旨も踏まえた上で、「不当な取引」については、それに該当すべき多様な類型について、最大公約数的に規定することが相当であると考えられる。したがって、「不当な取引」の類型に関して規定をすとした場合、それについては、「事業目的⁽⁷⁰⁾を

(68) 金子・前掲注(1) 70頁参照。

(69) 金子・前掲注(1) 372頁以下参照。また同71頁では、終局目的ないし価値概念を内容とする不確定概念が課税要件明確主義に反して無効であるのに対して、中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念については、「一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるものである。したがって、それは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であると解される。その必要性和合理性が認められる限り、この種の不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反するものではない、と解すべきであろう」とされる。

(70) 事業目的に関しては、税制調査会の昭和36年7月5日付答申「国税通則法の制定に関する答申」の別冊である「国税通則法の制定に関する答申の説明」14頁において、「通常採られるべき取引行為によらないで、う回的行為又は多段階行為を採るこ

遂行するために通常行われる取引と認められない取引⁽⁷¹⁾」とした上で、「事業目的を遂行するために合理的な理由があると認められるものを除く」と

とにより租税負担が軽減される結果となとしても、そのような場合のすべてのう回行為を税法上否認するということにはたして適当であろうか。この問題の解決策として、われわれは、アメリカの税法において採られている『事業目的の検定』ということがきわめて有益な示唆を与えるものであると考えた。この『事業目的の検定』は、もともとアメリカにおける判例法において展開をみたものであるが、この考え方は、特殊な場合について成文法にも取り入れられるようになってきている。この『事業目的の検定』によると、租税を軽減することがその取引行為の主たる目的でないことが証明された場合には、当該取引行為は否認されないこととされている。換言すれば、通常の事業目的がその取引行為の主たる目的と認められるときは、その取引行為は税法上容認されるが、そうでないときには、税法上その取引行為は否認されることになる」とされている。また、近時の裁判例として、大阪高裁平成 14 年 6 月 14 日判決（いわゆる外国税額控除事件）では、「少なくとも、法 69 条の適用を受けようとする者において、外国税額控除の余裕枠を利用すること以外におよそ正当な事業目的が存しない場合や、それ以外の事業目的が極めて限局されたものである場合には、法 69 条の制度を濫用するものとして、同条一項にいう「外国法人税を納付することとなる場合」には当たらないと解するのが相当である。また、外国税額控除の余裕枠を他人に利用させ、その対価を得ること自体を正当な事業目的ということはできないと解すべきである」と、事業目的に着目した判示がされている。なお、同事件の第一審である大阪地裁平成 13 年 5 月 18 日判決において課税庁は、正当な事業目的の有無に関する具体的な判断基準について、取引開始前に検討されるべき事項として、①事業の目的及び取引に至る経緯、②取引の種類、③契約内容の妥当性、④予定される決済の妥当性、⑤期待利益の妥当性、⑥利益の帰属、⑦既存取引参画の合理性の 7 項目、また、取引開始後に検討されるべき事項として、①取引内容の妥当性、②資金の流れ、③リベート等収入の有無の 3 項目を示しているが、これらは事業目的の判断基準として、有意なものであると考える。

- (71) この「通常行われる取引と認められない取引」と同様の規定振りについては、外国税額控除に関する租税回避への対処として、居住者または内国法人が「通常行われる取引と認められないものとして政令で定める取引」に起因して生じた所得に対して外国所得税または外国法人税を納付することとなる場合には、外国税額控除は認めないこととを定めた、所得税法 95 条や法人税法 69 条ほかの規定に見られる。なお、このような取引として、例えば所得税法施行令 221 条 4 項では、①居住者が、金銭の借入れをしている者または預入れを受けている者と特殊の関係のある者に対し、特に有利な条件で、その借入れまたは預入れの金額に相当する額の金銭の貸付をする取引、②貸付債権等を譲り受けた居住者がその債権の債務者（譲渡者と特殊の関係のある者に限る）からその債権にかかる利子の支払いを受ける取引で、譲渡対価に譲渡者が負担した債務者所在国の源泉税が含まれているものをあげている。

して規定することが考えられる⁽⁷²⁾。なお、この場合、賦課要件となる「事業目的を遂行するために通常行われる取引と認められない取引」であるかどうかについては、課税庁側が立証責任を負うこととなるが、賦課除外要件となる「事業目的を遂行するために合理的な理由があると認められるもの」であるかどうかは、納税者側が立証責任を負うことになるものと考えられる。また、「事業目的を遂行するために通常行われる取引と認められない取引」に該当する場合の具体例については、現行重加算税の賦課要件である「隠ぺい・仮装」の場合と同様に、判例等の蓄積を踏まえつつ通達により詳らかにしていくことが、予測可能性を機動的に与えていくという観点からしても、現実的かつ妥当な対応であると考えられる⁽⁷³⁾。

-
- (72) 租税法上の「取引」概念への事実のあてはめに関して、法人税法 22 条 2 項の適用が争点とされた、オウブンシャ・ホールディング事件の控訴審判決（東京高裁平成 16 年 1 月 28 日判決）では、『取引』は、その文言及び規定における位置づけから、関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念として用いられていると解せられ（る）」とした上で、「本件訴訟につき、アトランティック社とアスカファンド社間の行為で、被控訴人とアスカファンド社間に何らの行為もないことを理由に法 22 条 2 項の適用を否定するのは、裁判所としての事実認定の責務を果たしておらず、判決の理由としても、不備がある。（中略）原審は、関係当事者の意思及びその結果生じた事実を全体として見ず、一部を恣意的に切り取って結論を導いた誹りを免れず、争点について判断し、紛争を解決に導くべき裁判所の責任を疎かにするものと評せざるを得ない」との判示がされている。このように、「取引」については、事実の全体で観察すべきとされた点に関して、作田隆史「第三者増資による株主間の持分の移転についての課税上の取り扱いについて（オウブンシャ・ホールディング事件）」税大ジャーナル 2 号（2005）129 頁以下では、「事実を全体として観察する点については、イギリスの判例理論としての『ラムゼイ・ルール』あるいはアメリカ判例理論としての『ステップ・トランザクション・ドクトリン』として知られているが、我が国の裁判例において再確認された意義は大きいと思われる」として評価される。以上のような、「取引」について事実の全体で捉える考え方や、関係者間の「意思の合致」を基準とする考え方については、タックス・シェルターに係る「不当な取引」の認定に際しても参酌すべきものと考えられる。
- (73) 松丸憲司「租税回避に対する法人税法 132 条等の行為計算否認規定のあり方」税務大学校論叢 51 号（2006）448 頁では、行為計算否認規定のあり方について、行為計算の目的テストの導入をはじめとして改組の方向性を検討されているが、行為計算否認規定を改組した場合において、慎重かつ一貫性のある執行が求められることから、諸外国の運用を参照しつつ、わが国においても、例えば、「法人税の重加

(3) 「隠ぺい・仮装」に係る現行重加算税の課税割合の引上げ

以上では、タックス・シェルターの否認に対して、重加算税に相当する新たな加算税を賦課すべきとの方向で試案を展開してきたが、「隠ぺい・仮装」と、タックス・シェルターに係る「不当な取引」という二つの賦課要件を比較し、それぞれに同位のサンクションを与えることは、不合理ではないかとの反論が予想される⁽⁷⁴⁾。つまり、「隠ぺい・仮装」の方が、手段として悪質であり有責性が高いという主張である。たしかに、「隠ぺい・仮装」は不正行為であり、表面上の法形式についても真実としては不存在あるいは無効とされるほか、脱税犯における行為類型ともなり得るのに対して、タックス・シェルターに係る「不当な取引」は、通常行われぬ法形式とはいえ私法上有効な行為であることから、そのような反論には頷ける面もある。そこで、以上のような反論に対しては、「隠ぺい・仮装」に係る課税割合を現行より引き上げることにより、タックス・シェルターに係る「不当な取引」に対する課税割合との差別化を図り、両者の制裁バランスを取るということが考えられる。

現行重加算税の課税割合（35%、40%）⁽⁷⁵⁾は、諸外国における同様の制

算税の取扱いについて（事務運営指針）」に類する事務運営指針を整備し、公開することが必要であると述べられている。また、わが国でマネー・ローダリング対策として措置されている、犯罪による収益の移転防止に関する法律では、弁護士などを除く特定事業者（金融機関、ファイナンスリース業者、クレジットカード業者、宅地建物取引業者、貴金属等取引業者、郵便物受取・電話受付サービス業者など）に対する「疑わしい取引の届出等」の義務（第9条）を規定しているが、同法律において、何が「疑わしい取引」に該当するかについての具体的な定めはなく、このうち金融機関が届出すべき疑わしい取引に関しては、それに該当する可能性のある取引について、「疑わしい取引の参考事例」として金融庁から公表される形となっている。

(74) なお、中里実「租税回避の概念は必要か」税研22巻1号（2006）88頁では、「通謀虚偽表示にあたり更正処分が認められるとしても、仮装・隠蔽が認定されて重加算税の賦課が容認される場合は、きわめて限定されるものと思われる。すなわち、通謀虚偽表示が悪質な場合でない限り、重加算税の賦課は行い得ないと考えられる」とされている。

(75) 重加算税は、昭和37年の国税通則法制定前は、重加算税額として隠ぺい・仮装に

度に比較して軽いという事実がうかがえる。例えば、アメリカでは、追徴税額のうち詐偽に帰すべき部分の75%（無申告の場合は、1月またはその端数毎に納付税額の15%が加算され最高75%）、フランスでは脱漏税額の80%、イギリスに至っては、正当税額と過少申告税額との差額を限度とした額、つまり100%の加算税が措置されている。また、わが国における申告所得税や法人税の1件当たり申告漏れ所得の推移をみると、明らかな増加傾向がうかがえるほか⁽⁷⁶⁾、査察事件についても依然として後を絶たない状況が続いている⁽⁷⁷⁾。さらに、近年では、申告者数の増加や、国税職員の定員増加が困難なことなどが背景となり、税務調査が行われる割合についても低調に推移している状況が見受けられる⁽⁷⁸⁾。これらからすれば、現行加重加算税の課税割合（35%、40%）については、「隠ぺい・仮装」行為を抑止するのに十分な程度であるかどうかの実証分析が行われているわけではないが、少なくとも、より強力な抑止力として機能することが求められていることは明らかであり、「隠ぺい・仮装」に係る現行加重加算税の課税割合を引き上げることについては、相当な状況を迎えているのではなからうか。

係る税額の50%相当額が賦課されていたが、国税通則法が制定された際に、その課税割合が30%に引き下げられた。なお、国税通則法の制定に関する答申（昭和36年7月5日）では、「現行50%の税率は、高きに失して、かえって厳正な執行を困難にする面があるほか、実質的にみて刑罰的色彩があるとみられ、刑罰との関係上二重処罰の疑いをもつ向きもあるので、課税率を30%に引き下げるものとする」と述べられている。また、現行の課税割合である35%には、昭和62年に引き上げられた。

- (76) 实地調査で把握した1件当たりの申告漏れ所得金額について、平成16年度と平成11年度を比較すると、申告所得税については、627万円（平成11年度）から899万円（平成16年度）へ143.4%増加、法人税についても、901万円（平成11年度）から1,202万円（平成16年度）へ133.4%増加となっており、いずれも増加傾向にある（国税庁「国税庁レポート2006」（2006年6月）20頁参照）。
- (77) 査察事件の着手件数は連年200件前後で推移しており、脱税額にいても、告発した事件1件当たりで1億5千万円を超える状況が続いている（国税庁の報道発表資料「平成17年度における査察の概要」（平成18年6月）参照）。
- (78) 例えば、近年における法人税の实地調査について、事務年度ごとの法人数に対する实地調査件数の割合をみると、4.3%（平成13年度）、4.2%（平成14年度）、3.9%（平成15年度）、4.2%（平成16年度）、4.8%（平成17年度）と、4%前後で推移している（国税庁「事務年報（平成17年度）」（平成19年1月）117・118頁参照）。

したがって、タックス・シェルターに係る「不当な取引」に対して、新たな加算税を措置するとともに、従来の「隠ぺい・仮装」については、現行の課税割合を引き上げることにより、より効果的な加重算税として発展的に存置することが妥当であると考ええる。

第4節 タックス・シェルターの否認における プロモーターへのサンクション

1 サンクションの空白地帯

わが国では、タックス・シェルターが否認された場合に、そのプロモーターに対する行政上のサンクションに空白地帯が存在している。つまり、否認されたタックス・シェルターの販売によってプロモーターが得た不当ともいえる報酬については、節税商品過誤（タックスシェルター・マルプラクティス）⁽⁷⁹⁾として、民事上の損害賠償責任を負わされる可能性はあるものの⁽⁸⁰⁾、行政処分としてそれが剥奪されることはない。「被害者なき犯罪⁽⁸¹⁾」といわれる麻薬犯罪の取締りと同様で、否認されたタックス・シェルターに手を染めた納税者に非があることは勿論であるが、自らの金儲けのために納税者を積極的に唆したプロモーターにこそ非があるといえるのではなからうか。そもそも、一般的にタックス・シェルターのプロモーターは、租税制度の他あ

(79) アメリカでは、節税商品を購入した者が節税に失敗した場合に、節税商品の開発者や販売者を相手取って損害賠償請求する、課税逃れ商品過誤（タックス・シェルター・マルプラクティス）訴訟として議論されている（中里実「節税商品と投資家保護・Tax Shelter Malpractice について」15巻4号（2000）87頁参照）。

(80) 中里・前掲注（79）93頁では、「損害賠償が認められるか否かは、個々の事案の具体的な状況により異なっており、単純に結論を下すわけにはいかない」としつつ、「ただ、課税逃れ商品の場合には、当該商品の構造自体の欠陥の問題となるであろうから、損害賠償請求が認容される可能性は高いのではないかと思われる（また、その場合、商品の否認のリスクについて説明をしたとしても、それで済むのかという問題も生じよう）」とされる。

(81) エドウィン・M. シャー（畠中宗一、畠中郁子訳）『被害者なき犯罪：墮胎・同性愛・麻薬の社会学』（新泉社、1981）参照。

らゆる法分野に通じた玄人であるのに対して、その購入者である納税者は、租税制度に関しても無知識な素人である。このような非対称な状態において、納税者にしてみれば、タックス・シェルターの否認リスクをプロモーターから押し付けられた格好になっているともいえる⁽⁸²⁾。また、そのことはタックス・シェルターの否認リスクに関して、納税者に十分な説明が行われていなかったとすれば、なおさらのことであろう。従来、タックス・シェルターの問題は、納税者対国という2極関係で論じられてきたが、プロモーターを叩かなければ抜本的な対抗策とはなり得ないという実態を踏まえれば、今後は、プロモーターを含めた3極的な対抗策を検討していく必要がある⁽⁸³⁾。そこで、このようなプロモーターを、「正直な納税者の敵⁽⁸⁴⁾」と位置づけ、少なくとも否認されたタックス・シェルターの開発・販売行為については、納税者の適正な申告納税を阻害する不当な行為と評価することにより、行政上のサンクションを与えるべきではなかろうか。すなわち、タックス・シェルターによる納税者の不当な利得、つまり租税負担の軽減が、否認による更正および加算税の賦課決定によって剥奪されるとしたら、それに連動する形でプロモーターの不当な利得、つまり報酬を剥奪するような新たな行政処分（以下、「プロモーター・サンクション」という。）を租税法上で措置すべきではないかということである。

2 プロモーター・サンクション

租税法上の行政処分である各種加算税は、納税者に対して賦課される課税処分であるが、タックス・シェルターの否認におけるプロモーター・サンク

(82) 中里・前掲注(79) 88頁では、「課税逃れ商品の開発者や販売者が当該商品を納税者に対して販売する際に、当該納税者が将来において更正処分を受けても損害賠償請求を行わないことを約して（場合によっては、そのための念書までとって）から、販売を行うということも現実には行われているようである」とされる。

(83) 岡村・前掲注(2) 190頁参照。

(84) 本庄資「善良な租税専門家・租税実務家と健全な税務行政を守るために必要なタックス・プロモーターの摘発」税経通信 61 巻 14 号（2006）39 頁参照。

ションとして想定されるのは、納税者でない第三者たるプロモーターへのダイレクトな行政処分である。現行の租税法上、このような形での処分は存在していないことから、まずは、諸外国における同様のサンクションについて参照してみる⁽⁸⁵⁾。最初に、カナダであるが、同国では、包括的租税回避否認規定 (General Anti - Avoidance Rule, GAAR) を措置したものの、その適用にあたっての問題が少なからず存在したということ、またプロモーターや納税者に課された報告・資料保存義務についても、タックス・シェルターを十分に押さえ込むには至らなかったという背景の下、2000年6月に所得税法と物品税法に「第三者民事罰」(‘third party civil penalty’) が導入された。

「第三者民事罰」は、租税専門家等⁽⁸⁶⁾が、納税者の申告や商品スキームに偽りを含む記載が存在すると知っている、若しくは知っていると合理的に期待されるにもかかわらず、このような記載に従い、或いは偽りに目をつぶり、①納税者の申告書作成への関与や特定の納税者へのアドバイスの提供を行う場合、或いは②このような商品の販売・勧奨を行う場合に適用されるものである⁽⁸⁷⁾。また、「第三者民事罰」の適用にあたっては、税務当局が設置した審査委員会 (Review Committee) において、適用される側からの代表も含めたところで審査が行われるなど、制御機能が働く態勢も整備されている。しかし、「第三者民事罰」が適用されることとなる「有責行為」の判断基準の解釈について、不確実性や適用範囲の拡大の懸念が十分に払拭されてないということや、制度適用開始後間もないということなどから、実際の適用件数は

(85) この点については、松田・前掲注(3) 91頁以下において言及されている、カナダにおける第三者民事罰、豪州におけるプロモーター・ペナルティ制度を参照した。

(86) 第三者民事罰が適用されるのは、多くの場合、弁護士や会計士等の租税専門家であるが、法人、被雇用者、パートナーシップ(その出資者も含む)も適用されることがあり得る。

(87) ①には「作成者罰」(‘preparer penalty’)として、納税者に課されるペナルティ額(追徴税額の50%が上限)と、10万ドル+報酬額のいずれか少ない方の金額、②には「考案者罰」(‘planner penalty’)として、報酬額相当の金額が課される。ただし、ペナルティの金額が、1000ドル以下となる場合には、1000ドルがペナルティの金額となる。

非常に限られているという現状にある。次に、豪州であるが、カナダの「第三者民事罰」と同様な趣旨の制度が「プロモーター・ペナルティ」(‘promoter penalty’)として導入されている。その対象となるのは、年間10名以上の者から対価を得て「租税搾取スキーム」(Tax Exploitation Scheme)の勧奨・販売に重要な役割を果たす者であるが、「租税搾取スキーム」とは、その利用目的の唯一あるいは主要な目的が租税負担の軽減であることが合理的に結論付けられ、その租税負担の軽減効果が税法上利用可能であることについて、合理的な主張を行うことができない租税回避スキームとされている。また、「プロモーター・ペナルティ」は、「第三者民事罰」よりも広範な適用が可能となるような規定振りとなっている。これら、カナダの「第三者民事罰」や、豪州の「プロモーター・ペナルティ」は、プロモーターに対する実効性あるダイレクトな制裁の必要性が認識されたことから導入されたものであり、その経験と反省は、わが国に対しても示唆を与えるものと期待できる。

まず、タックス・シェルターの否認に際して、第三者たるプロモーターに対しても制裁が拡大される根拠であるが、それについては、納税者の過少申告における共同正犯⁽⁸⁸⁾に近い有責性を見出すこともできようが、否認されたタックス・シェルターを租税法規に背く投資スキームと位置づけ、その開発・販売行為自体を不当な行為として評価することにより、有責性を見出すことが相当である。タックス・シェルターの開発・販売は、今日的にみればコンプライアンス違反ともいえようものであり⁽⁸⁹⁾、このような有責性を根拠とす

(88) 前田雅英『刑法総論講義(第3版)』(東京大学出版会、2004)375頁では、共同正犯について、「相互に意思を通じて共同して犯罪を実行した場合は、関与者は全員の惹起した責任について帰責される(一部行為の全部責任の原則)」とされ、「共同して犯罪を実行した者(共同正犯者)に一部実行の全部責任の効果が生じるのは、共同して実行した場合には、全体を1人で実行した場合と同様に、ないしは単独で行った場合以上に、処罰すべき政策的必要性と、それを支える違法性と有責性の増大が認められるからである。そして、その実質は、物理的共同とともに共同正犯者相互に教唆ないし心理的幫助を行って心理的影響を及ぼしあい結果発生 of 蓋然性を高める点にある」とされる。

(89) 金融庁が平成18年7月に発出した「信託検査マニュアル(金融検査マニュアル別

れば、プロモーターが獲得した報酬は、不当なタックス・シェルターの販売によって得た不当な利得と位置づけられる。そして、そのような不当な利得を剥奪するという趣旨に立てば、プロモーター・サンクションについては、独占禁止法などにみられる課徴金的な性格を見出すこととなる。課徴金の法的性格については、従来から不当な経済的利得を剥奪する行政上の措置とされ、二重処罰を禁止する憲法39条にも違反するものではないとされてきた⁽⁹⁰⁾。また、近年では、独占禁止法における課徴金算定率の引き上げや⁽⁹¹⁾、証券取引法における課徴金制度の導入⁽⁹²⁾、さらには、公認会計士法における課徴金

編〔信託業務編〕」では、信託引受審査の適正性に関し、委託者の目的の検証項目として、「脱税の疑いのあるスキーム又は節税を主たる目的としているスキーム等」については、より高度の注意を払って、委託者の目的及びスキームとの合致を詳細に確認・検証することとされている。このマニュアルは、あくまでも検査官の手引書としての位置づけであり、その水準の達成が直ちに法的に義務付けられるものではないが、信託兼営金融機関に対して、このマニュアルを踏まえ、詳細な内部規程・業務細則を自主的に作成し、業務の健全性及び適正性の確保、委託者及び受益者の保護を図ることを期待して発出されているものである。このような観点からすれば、マニュアルは法令にあらざとして、遵守の対象外として片付けることは、もはやコンプライアンスに違背するものとして評価すべきではなからうか。

- (90) 東京高裁平成5年5月21日判決では、「独禁法による課徴金は、一定のカルテルによる経済的利得を国が徴収し、違反行為者がそれを保持し得ないようにすることによって、社会的公正を確保するとともに、違反行為の抑止を図り、カルテル禁止規定の実効性を確保するために執られる行政上の措置であって、カルテルの反社会性ないし反道徳性に着目しこれに対する制裁として科される刑事罰とは、その趣旨、目的、手続等を異にするものであり、課徴金と刑事罰を併科することが、二重処罰を禁止する憲法39条に違反するものではないことは明らかである」と判示されている。
- (91) 昭和52年に導入された独占禁止法の課徴金制度については、平成18年1月から、従来、大企業について6%（製造業）、2%（小売業）、1%（卸売業）であった算定率が、それぞれ10%、3%、2%に、また、中小企業について3%（製造業）、1%（小売業）、1%（卸売業）であった算定率が、それぞれ4%、1.2%、1%に引き上げられた。なお、今回の算定率の引上げで、過去10年以内に課徴金納付命令を受けた事業者が違反を繰り返した場合には、5割加算された算定率が適用されることとなった。なお、内閣官房長官の私的懇談会である独占禁止法基本問題懇談会では、課徴金の対象となる行為類型等について、引き続き検討が行われている。
- (92) 平成17年4月から証券取引法においても課徴金制度が導入された。課徴金の導入について、金融審議会金融分科会第一部会報告（平成15年12月24日）では、「違

制度の創設⁽⁹³⁾などの論議にみられるように、経済犯罪に対するサンクションとして、課徴金制度を積極的に運用する動きが広がっている。このように課徴金制度が注目されてきた背景としては、行政政策の確かさを裏付けるものとして、サンクションの存在が再認識されてきたものとみることができる⁽⁹⁴⁾。

そこで、タックス・シェルターに係るプロモーター・サンクションであるが、否認されたタックス・シェルターを納税者に販売したことが不当な行為、つまり有責行為として処分対象となる。納税者が提出した納税申告書について、タックス・シェルターの否認による更正または修正申告が行われた場合、その更正または修正申告の基因となった調査において、否認されたタックス・シェルターのプロモーターが把握されれば、そのプロモーターに対して、タックス・シェルターの販売事実と報酬額についての調査を行い、それによ

反行為に対する金銭的負担として、罰金額を大幅に引き上げるという考え方もあるが、他の刑事罰との均衡を考慮する必要性や、刑事罰そのものの謙抑主義的運用にかんがみれば、証券取引法の不正取引規制違反、ディスクロージャー規制違反、証券会社などの行為規制違反を対象とした新たな課徴金制度を設けるべきである。課徴金の水準としては、ルール破りは割に合わないという規律を確立し、規制の実効性を担保するため、少なくとも違反行為による利得の吐き出しは必要であるが、違反行為が市場への信頼を傷つけるという社会的損失をもたらしていることも考慮し、抑止のために十分な水準となるように検討すべきである」としている。これにより、発行開示義務違反、継続開示義務違反、風説の流布・偽計、相場操縦、インサイダー取引について、課徴金が課されることとされた。なお、平成 18 年 4 月から、見せ玉についても課徴金の対象とされている。なお、経済財政諮問会議のグローバル化改革専門調査会の第一次報告（平成 19 年 5 月 8 日）では、金融・資本市場における不正行為を機動的に摘発するとともに、市場ルールの形成・明確化を促進することが必要であるとして、証券取引等監視委員会の機能強化とあわせて課徴金の範囲と金額の拡大について検討すべきことが提言されている。

(93) 公認会計士監査を巡る不適正な事例等を背景に、監査法人等に対する監督・責任のあり方の見直しとして、課徴金制度の創設（虚偽証明に関して、故意の場合には監査報酬額の 1.5 倍、相当の注意を怠った場合には監査報酬額の 1 倍の課徴金）を盛り込んだ公認会計士法の一部改正法案が第 166 回国会で可決された。

(94) 松浦剛「コンプライアンス基盤整備のための租税回避行為等のペナルティ体系の考え方」税務大学校論叢 51 号（2006）51 頁以下では、租税回避商品の蔓延をプロモーターの段階で食い止めるといった観点から、独占禁止法の課徴金制度を参考として、プロモーターに対する課徴金制度の導入の可能性について検討されている。

り認定されたタックス・シェルターの販売事実と報酬額に基づいてプロモーター・サンクションを課すという仕組みが考えられる。また、プロモーター・サンクションの水準については、プロモーターにおける不当な利得を剥奪するという趣旨に立てば、報酬の全額に相当する額を納付させることが相当であるが、プロモーター側において、タックス・シェルターの開発・販売は割に合わないと思われざる程度水準を確保することが必要であり、抑止効果との兼ね合いで決定すべきものといえる⁽⁹⁵⁾。なお、プロモーター・サンクションは、納税者に対する調査が契機となることから、租税法上の行政処分として税務署長により賦課されることが予定される。したがって、プロモーター・サンクションを賦課するためには、国税通則法に、そのための根拠規定を新たに措置することが必要となるが、「この法律は、国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確にするとともに、税務行政の公正な運営を図り、もって国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする」としている国税通則法第1条の趣旨に照らせば、プロモーター・サンクションについて規定することが、不可能であるとはいえないであろう。また、プロモーター・サンクションは、タックス・シェルターの否認による更正または修正申告という事実と連動し、かつ、否認されたタックス・シェルターの販売という客観的事実を処分要件としていることから、カナダの「第三者民事罰」にみられる「有責行為」の解釈や、豪州の「プロモーター・ペナルティ」における「租税搾取スキーム」の定義といったような問題を惹起させるおそれ

(95) 証券取引法に導入された課徴金の水準について、三井秀範編著『課徴金制度と民事賠償責任／条解証券取引法』（金融財政事情研究会、2005）13頁では、「課徴金の水準については、制度の趣旨目的が違反行為の抑止（ディスインセンティブ）であることから、本来的には、違反者の経済的利得には必ずしもとらわれず、抑止効果との兼ね合いで決定されるべきである。たが、証券取引法においては、今回、初めて制度を導入することから、抑止のための必要最小限の水準として、違反者が違反行為によって得た経済的利得相当額を、対象行為ごとに具体的な算出方法を規定している」とされる。

はないものとする。

以上により、タックス・シェルターの否認による更正または修正申告に伴って、納税者に対して、新たな類型の加算税が課されるとともに、否認されたタックス・シェルターを当該納税者に販売したプロモーターに対しては、プロモーター・サンクションが課されるという構図が出来上がることとなる。

第5節 タックス・シェルター情報の報告に対する ポジティブ・サンクション

1 報告制度の効果と義務化における困難

アメリカなどでは、タックス・シェルターに対する手続規制となる報告制度を展開してきた⁽⁹⁶⁾。タックス・シェルターの否認ではないこの方法は、プロモーターを直接対象にするほか、その射程としては否認されたタックス・シェルターに限らないことから、タックス・シェルター対抗策におけるパラダイムの変更ともいえる。否認が事後療法とすれば、手続規制は事前予防としての位置づけともいえよう⁽⁹⁷⁾。税務当局への秘匿が重要な属性ともなっている⁽⁹⁸⁾タックス・シェルター情報の税務当局への報告は、その魅力を大きく

(96) アメリカでは、1984年税制改革法で、プロモーターに対してタックス・シェルターの登録義務と投資家リストの保存義務を課した後、1997年納税者救済法で、登録義務の対象となるタックス・シェルターの範囲を拡大した。さらに2004年雇用創出法を通じて、報告義務の整備と罰則強化を図るに至っている。なお、カナダや英国などにおいても同様に、報告制度の展開がみられる。

(97) 矢内一好「タックス・シェルター対策」税務事例37巻9号(2005)52頁以下参照。

(98) 松田・前掲注(3)22頁では、タックス・シェルターの秘匿性という属性について、「昨今の租税回避スキームやタックス・シェルターは、人為性・取引の複雑性等を主な特徴としているが、秘匿性という点も顕著に認められる属性である。そもそも、租税回避スキームを考案或いは勧奨するプロモーターは、租税回避を実現するスキームの内容をその他同業者等に対して秘匿し、その独自性・独占的地位を確保することによって、利益の最大化を図ることができる。また、スキームの全容或いは一部を税務当局に対して極力秘匿することによって、スキームの税務効果を否認できるか否かの判断を遅延させる、或いは判断を誤らせることが、プロモーターや投資

減殺し、開発・販売に対する大きな不利益要因となることは確実である。その意味では、報告行為そのものがプロモーターにとっての行為負担として一種のサンクションであるともいえよう。このように、手続規制は、タックス・シェルターの流通を阻害することにより、事前の抑止効果を狙ったものであることから、否認という対抗策よりも、むしろ効果を期待できる側面もある⁽⁹⁹⁾。また、報告制度は、税務当局側としてもタックス・シェルター情報の効果的な収集が可能となることから、的確な税務執行に資することが期待されるほか、収集した情報をいち早く立法に反映させるということも可能であると考えられる。しかしながら、このような手続規制をわが国へ導入するにあたっては、対象となるタックス・シェルターの定義付けをはじめとして、法制度化にあたってのハードルが数多く存在していることも事実である⁽¹⁰⁰⁾。

家の利益を確保するうえで、非常に重要なポイントとなる。例えば、米国では、数年前まではプロアクティブな対抗策の整備が不十分であったことなど背景として、プロモーターの間では、タックス・シェルターの命は、それが税務上否認されるか否かではなく、それがどのくらいの間、税務当局に見つからないでいられるかに係っているといわれていた。確かに、その頃は、あるタックス・シェルターが税務当局に否認され、新たな税負担やペナルティが生じ、また、仮に損害賠償金を顧客に対して支払うことになったとしても、そのタックス・シェルターの勧奨・販売によって膨大な利益を上げていれば、プロモーターとしては、十分に採算がとれたのである」とされる。また、岡村・前掲注(2)193頁では、「タックス・シェルターは、納税者や他のプロモーターによって模倣される可能性があるが、知的財産権としての法的保護の対象とはされないこともあり、通常は内容に関する守秘条項が締結される」とされる。

(99) 中里・前掲注(4)71頁参照。

(100) 居波邦泰「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—」税務大学校論叢52号(2006)606頁以下では、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わが国への導入のためには、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、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、③報告対象となる取引についての定義ができるか、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、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、といった問題事項について十分な検討を行う必要があるとされる。また、岡村・前掲注(2)197頁では、アメリカにおける報告制度に関して、「報告の対象とされることは、直ちに否認の対象となることを

特にタックス・シェルター情報の報告を義務化することについては、取引情報保護の観点からプロモーター側の強い抵抗が予想されるほか⁽¹⁰¹⁾、報告を受ける税務当局側としても、それを活用するための執行体制を整備することが必要となるからである。

2 タックス・シェルター情報の任意報告と制裁の減免（リーニエンシー）

タックス・シェルターに対する手続規制を導入するにあたって、上記のような官民双方における問題が存在していることを踏まえれば、アメリカなどで導入されている手続規制を、ほぼそのままの形でわが国へ導入することは困難であると思われる。しかし、そうであるからといって、タックス・シェルターに対する事前対策を諦めるわけにはいかないであろう。そこで、タックス・シェルターの流通段階、つまり否認されてない段階における手続的措置として、アメリカのような義務的な報告ではなく、タックス・シェルター情報を、プロモーターが任意で税務当局に報告できるとし、報告を実施した場合には、その報告したタックス・シェルターが否認された場合に課されるプロモーター・サンクションを減免するという、ポジティブ・サンクション（正のサンクション）を絡めたリーニエンシー制度を提案したい。

意味するわけではない。この点には注意が必要である。ただし、報告義務は罰則で担保されている。つまり、否認されない取引についても、手続要件に違反すれば、罰則が適用される。特に2004年の罰則強化等が行き過ぎかどうか、タックス・シェルター抑止という目的との関係で問われるものと思われる」とされる。

- (101) マネーローンダリングの防止を旨とした、「犯罪による収益の移転防止に関する法律」において、弁護士などの「士」業は、疑わしい取引の届出義務の対象から除かれている。なお、同法律について、日本弁護士連合会の平山正剛会長は、平成19年2月13日付の声明にて、「当連合会は、かねてから、弁護士に対して疑わしい取引の届出を義務付けるかかる立法については、弁護士制度の根幹をなす弁護士と依頼者との信頼関係を損なうものであるとして強く反対してきた。このたび同法案が疑わしい取引の届出義務について弁護士等を除外したことは、当連合会のこれまでの主張に沿うものであって、当連合会の主張が理解されたものとして、高く評価するものである。当連合会は、将来とも、弁護士制度の根幹を揺るがしかねない、いわば弁護士による依頼者密告制度ともいべき制度が立法化されることのないよう、見守って行く必要がある」と述べられている。

制裁の減免ということに関しては、平成 18 年 1 月から独占禁止法において課徴金減免制度が導入されている。これは、事業者が自ら関与したカルテル・談合について、その違反内容を公正取引委員会に報告した場合、課徴金が減免されるという制度であり、公正取引委員会が立入検査を行う前に早期に報告するほど、課徴金の減免額が大きくなるという仕組みとなっている⁽¹⁰²⁾。このような課徴金減免制度は、特にカルテル等の秘匿性を有する経済犯罪に有効ということで導入されているものであるが、この秘匿性という点に関しては、タックス・シェルターについても同様にいえることではなかろうか。また、当初、このような密告的な制度は、わが国の文化や風土になじまないとの見方をされた向きもあったが、実際に制度導入以降の報告件数をみると 105 件にも上っており⁽¹⁰³⁾、むしろ埋もれていた違反行為を浮かび上がらせた効果を高く評価すべきであると考えている。以上のように、課徴金減免制度については、カルテル等と同じく、秘密裏に行われる事件そのものをまず見つけ出さなくてはならないタックス・シェルターの対抗策としても、十分に応用が可能であると考えられる。ただし、タックス・シェルター情報の報告に係る制裁減免の制度設計に関しては、課徴金減免制度にあるような、報告順に応じた減免割合や、立入検査後の報告に対する減免を措置することは適当でないと考えている。また、プロモーターにおいては、タックス・シェルター情報を報告した場合の否認リスクと、秘匿した場合の否認リスクを比較考量し、秘匿しても否認リスクが相当程度高いとか、あるいは報告しても否認リスクが極めて僅少であるなど、報告を実施し制裁減免のメリットを得た方が有利と判断した場合には報告に踏み切ることが予想される。したがって、減免額の水準については、全額免除を含めプロモーターに対する報告のインセンテ

(102) 課徴金の減免額については、立入検査前の 1 番目の申請者＝課徴金を免除、立入検査前 2 番目の申請者＝課徴金を 50%減額、立入検査前 3 番目の申請者＝課徴金を 30%減額、立入検査後の申請者＝課徴金を 30%減額。以上、合計 3 社までが、課徴金減免の対象とされる。

(103) 公正取引委員会が平成 19 年 5 月 30 日に発表した「平成 18 年度における独占禁止法違反事件の処理状況について」における平成 19 年 3 月末までの報告件数。

ィブとして十分な程度に設定することが必要であると考え。以上のような任意の報告制度であるが、制裁の減免とリンクさせていることから、報告の実施については、課徴金減免制度と同様に一定の成果がみられるものと考えられる。また、制裁を減免することに関しても、それと引き換えに報告が実施されることにより、タックス・シェルターに対する執行、立法両面にわたる対抗策の実効性が高まることが期待できることから、必ずしも不合理なものとはいえないであろう。なお、独占禁止法の課徴金減免制度は、課徴金算定率の引き上げと併せて導入されているように、プロモーター・サンクションの導入にあたって、このような減免制度を併せて措置することで、導入に対しての理解を促すことも期待できる。

以上、プロモーターを対象とした制裁減免制度について述べてきたが、このことは、納税者に対しても同様、タックス・シェルター情報を任意に報告した場合には、そのタックス・シェルターが否認された場合に課される新たな加算税の賦課を減免するという制度を措置することが考えられる。いずれにしても、アメリカなどにみられる義務的な報告制度ではないものの、単にサンクションの重罰化に止まらない多面的な取組みとして、わが国におけるタックス・シェルター対抗策の新たな一歩目として期待できるのではなかろうか。

第6節 税理士業界におけるサンクション

1 税理士法による対応

タックス・シェルターの販売は秘密裏に行われるため、そのプロモーターの存在を詳らかにすることは困難ともいえるが、アメリカにおいて最もアグレッシブなタックス・シェルターを販売しているのは大手会計事務所であるとされる。近年では、金融機関や法律事務所の参入もみられるとのことであるが、それらプロモーターの中心的役割を担っているのは、租税に関する高度な知識を備えた租税専門家あるいは租税実務家の存在であることが明らか

となっており⁽¹⁰⁴⁾、アメリカでは、このようなタックス・シェルターのプロモーターの責任について、場合によっては、刑事法の対象となるほど重いものであるとの認識もされ始めている⁽¹⁰⁵⁾。

わが国において、国民に最も身近な租税専門家といえるのが、税理士である。その税理士が、わが国において、プロモーターとして中心的な役割を担っているという現状にあるわけではないが、タックス・シェルターが狙うところの租税に関する第一の専門家といえるのが税理士であることから、本節では税理士に着目し、その業界におけるサンクションについて検討を行うこととした。

税理士は、わが国において無償独占⁽¹⁰⁶⁾に税理士業務を行うことを税理士

(104) 中里実「アメリカのタックスシェルター産業についての報告書」税研 21 巻 1 号

(2005) 74 頁以下では、アメリカにおいて、当時社会問題化していた課税逃れ商品の開発、販売において会計士等が果たした役割についての調査等が行われ、それに基づいて 2005 年 2 月に出されたアメリカ上院委員会の報告書の内容について、「特に、この報告書は、課税逃れ商品開発・販売において中心的な役割を果たしてきたと思われる、KPMG, Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers の三会計事務所（その中でも、特に、KPMG）が、実際にどのようなかたちで積極的に課税逃れ商品プロモートしてきたかという点について、会計事務所の様々な内部資料をもとに、情け容赦なく、実に生々しく記述している。この報告書における叙述の主眼は、課税逃れ商品の開発・販売に関して、会計事務所の中でももっとも積極的に行動したと思われる KPMG の動きをめぐる叙述にあてられている。また、この報告書は、同時に、そのような会計事務所の活動を、弁護士事務所や金融機関や投資顧問会社（具体的には、Sidley Austin Brown & Wood, Deutsche Bank, HVB, Wachovia Bank, Presidio and Quellos）がいかにしてサポートしたかという点についても、内部資料とともに詳細に述べている」として紹介されている。

(105) 中里・前掲注 (104) 73 頁参照。また、本庄・前掲注 (84) 23 頁では、「IRS は、濫用的信託脱税スキームに対しては、単なる租税回避として通常の税務調査で対処するのではなく、米国の税収を搾取する脱税、テロリスト資金供与やマネーロンダリングとして、IRS-CI による犯罪捜査、国家戦略の一環として対処する。この領域においては、弁護士、公認会計士、その他のタックス・プロモーターをターゲットとしている」とされる。

(106) 税理士法 52 条では、税理士業務の制限について、「税理士又は税理士法人でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならない」としており、税理士又は税理士法人でない者は、報酬の有無に関係なく税理士業務を行ってはならないことを定めている。

法により保障されている。このような、租税専門家たる税理士は、その租税に関するノウハウを、専ら納税義務の適正な実現を図るために行使すべきことはいうまでもなく、そのことは税理士の使命⁽¹⁰⁷⁾に照らしても明らかなことである。したがって、国家から税理士たる資格を与えられた者が、タックス・シェルターのプロモーターとして暗躍するなどということは、その社会的使命⁽¹⁰⁸⁾を濫用するものとして、決して許されるべきことではない⁽¹⁰⁹⁾。この点について、アメリカでは、税務行政にとって最重要なパートナーであるべき租税専門家等の一部にタックス・ギャップの創造と拡大のために活躍する者がいることを認め、誰がそうなのかを特定し、その者に焦点を合わせて調査を行い、少しでも違法な行為や行動基準等のルール違反があれば摘発していくという態度を示している。そのため IRS では、弁護士、公認会計士、税理士、保険計理士および鑑定士の行動規則となる、「財務省サーキュラー230」を定め対策を強めることとしている⁽¹¹⁰⁾。一方、わが国における税理士の行動規則ともいえる税理士法では、「税理士は、不正に国税若しくは地方税の賦課若しくは徴収を免れ、又は不正に国税若しくは地方税の還付を受けることにつき、指示をし、相談に応じ、その他これらに類似する行為をしてはならない」（税理士法 36 条）として、税理士が脱税相談等の行為を行うこと

(107) 税理士法 1 条では、「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税義務の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする」として、税理士の使命を定めている。

(108) 本庄・前掲注 (84) 17 頁では、「税理士は、自主申告納税制度の下で、その理念に沿って、納税者の税知識の普及、納税道義（モラル）および税法遵守（コンプライアンス）水準の向上、効率的な税務行政と税収確保への貢献が期待されている」とされる。

(109) 本庄・前掲注 (84) 17 頁では、「租税専門家は、税理士法違反行為のみならず、日本の税収確保という国家存立の基盤を蝕む結果を招く濫用的租税回避スキームのプロモーターとして活動することはもとより、このような活動に加担することも許されることではない」とされる。

(110) 本庄・前掲注 (84) 30 頁以下では、この「財務省サーキュラー230」を詳しく紹介されるとともに、租税専門家としての税理士のあるべき姿とわが国での対応を示唆しておられる。

を禁止している。この規定における、「指示し」とは、適正な納税義務の実現を回避させ、又は具体的な方法を教示して税のほ脱を図らしめることが、「相談に応じ」とは、税のほ脱の方法等について相談相手となり、脱税等につき肯定的な回答をすることが典型的な例とされ、また「類似する行為」については、納税義務者に税のほ脱を企図させる意思をもって具体的な見解を表明する等により脱税を示唆する等の行為がこれに該当するとして⁽¹¹¹⁾、脱税に関する一切のプロモートを禁止している。そして、このような行為を行った税理士に対しては、戒告、1年以内の税理士業務の停止又は税理士業務の禁止という懲戒処分に処するほか、3年以内の懲役又は200万円以下の罰金という刑事罰をも科するという厳しい態度で臨むこととしている（税理士法45条、58条）。また、脱税に限らず、「税理士は、税理士の信用又は品位を害するような行為をしてはならない」（税理士法37条）として、自身の脱税行為は勿論のこと、税理士資格の欠格条項（税理士法4条）や税理士登録の拒否事由（税理士法24条）に該当するような行為を行うことも禁止している。税理士の職責からして、税理士法が脱税に対してこのような厳しい態度で臨むことは当然のことといえるが、タックス・シェルターのプロモーターとして関与することについても、脱税に準じた態度で臨むことを検討すべきではなかろうか。つまり、税理士によるタックス・シェルターへの関与を、税理士法において規制すべきではないかということである。そのために、脱税相談等の禁止規定（税理士法36条）に準じて、租税回避相談等を禁止する規定を新たに措置することも考えられるが、少なくとも、前述したプロモーター・サンクションが賦課されるであろう否認されたタックス・シェルターへの関与については、信用失墜行為（税理士法37条）に該当するとの判断を示し、それに対する処分を検討することが必要であると考える。このことは、税理士法が、税理士の使命に照らして、租税回避への関与に対してどのような態度で臨むか、つまり税理士法1条にある、「申告納税制度の理念にそって」と

(111) 日本税理士連合会編『新税理士法』（税務経理協会、2002）115頁参照。

いう表現の趣旨を、どのように解釈するかに係っているが、少なくとも、税理士法は、税理士がタックス・シェルターのプロモーターとして活動することを容認しているわけではないと考える。

2 税理士会による自主規制ルール

税理士がタックス・シェルターのプロモーターとして活動することは、納税者のみならず、他の善良な税理士に対しても悪影響を及ぼすものとする。そのことは、単に税理士個人の職業倫理という問題に止まらず、税理士全体の信用や品位を害する行為として、税理士業界としても看過できない問題のはずである。税理士会は、税理士法に基づいて税理士が組織する唯一の団体であり、「税理士及び税理士法人の使命及び職責にかんがみ、税理士及び税理士法人の義務の遵守及び税理士業務の改善進歩に資するため、支部及び会員に対する指導、連絡及び監督に関する事務を行うこと」（税理士法 49 条⑥）を目的としている。その目的に鑑みれば、タックス・シェルターに対しても何らかの対応をとることが可能であるばかりか、必要であると考えられる。また、税理士会が、自主的・自律的に構成員たる税理士の統制を図ることは、税理士会とその構成員という継続的な係わり合いが前提となることから、税理士の協力行動を得やすく、効果的であるとの見方もできる。このような観点からすれば、税理士会としても、税理士のタックス・シェルターへの関与を牽制・抑止する役割を担うべきではなかろうか。

ここで、平成 14 年の税理士の業務広告の見直しにより、日本税理士会連合会が制定した、「〇〇税理士会会員の業務の広告に関する細則(準則)」(以下、「細則」という。)をみると、違法・脱法行為をほのめかす表現例として、「税の抜け道、抜け穴教えます」や「究極の節税テクニック」などといった表現による広告を、「税理士の品位又は信用を損なうおそれのある広告」として禁止している(細則 3 条)⁽¹¹²⁾。また、その違反に対しては、違反行為の中止、

(112) 税理士会会員の業務の広告に関する運用指針(平成 14 年 9 月 4 日、日本税理士会

排除、改善その他の必要な排除措置をとることも定めている（細則 10 条）。細則における広告には、あらゆる媒体による情報開示が該当することから⁽¹¹³⁾、タックス・シェルターの勧誘もこの規制の対象になるものと考えられる。したがって、細則によれば、税理士における広告という側面からタックス・シェルターの勧誘を規制できる可能性も否定できないが、さらに実効性ある対策ということでいえば、タックス・シェルターの販売・勧誘に的を絞って、自主的な規制ルールを措置することも検討すべきではなからうか。税理士におけるプロモーターの蔓延は、税理士制度の基盤である税理士の使命を、根底から蝕むものともいえる。そのような認識に立ち、税理士業界の健全な維持・発展のためにも、税理士会として自主規制機能を発揮することが期待されているのではなからうか。

以上では、税理士について取り上げ言及してきたが、これらのことは、プロモーターとしての関与の可能性を取り沙汰される、公認会計士や弁護士といった他の士業についても、同様に論ぜられてしかるべきことである。例えば、公認会計士協会では、平成 19 年 3 月に、「日本公認会計士協会の進むべき方向性」と題したビジョン・ペーパーを取りまとめ公表している。この中をみると、公認会計士業務の拡大と社会的使命の達成として、タックス・プランニングや国際税務などの税務業務においても公認会計士の活躍が期待されるとしている。タックス・プランニングなるものが、必ずしもタックス・シェルターを含むものであるとは限らないが、前述したとおり、アメリカな

連合会)の「3. 禁止される広告について(「細則」第3条)」参照。

- (113) 税理士会会員の業務の広告に関する運用指針(平成14年9月4日、日本税理士会連合会)の「2. 業務の広告について(「細則」第2条)」では、『細則』は、広告の媒体や方法について特段の定めをしていない。したがって、新聞・雑誌・書籍・テレビ・ラジオ・ホームページ等のほか、名刺・ハガキ・便箋・封筒・チラシ・リーフレット・名簿・ポスター・看板・ノベルティ(無料で配布する広告商品)等のあらゆる媒体による情報開示はすべて広告に該当する。また、広告の方法としては、郵便・宅配便・電話・電報・ファックス・電子メール・インターネット等の方法のほか、戸別訪問や街頭又は会合等において直接広告物等を配布すること及び面談やスピーチをすること等の行為についてもすべて『細則』が適用される」としている。

どでは公認会計士がタックス・シェルターのプロモーターとして中心的な存在となっているという実情がある。わが国において、公認会計士のタックス・シェルターへの関与が、既に顕著になっているというわけではないが、公認会計士の使命⁽¹¹⁴⁾でもある「国民経済の健全な発展に寄与する」ということに鑑みれば、公認会計士がタックス・シェルターに関与することについては、公認会計士協会としてもそれを認めないという態度を示していくべきではなかろうか。また、このことは、税務業務における公認会計士の活躍ということを謳う場合においては、ビジョン・ペーパーで示されている公認会計士の社会的使命でもある「公共の利益（パブリック・インタレスト）の擁護」への貢献ということに照らしても当然のことといえよう。会計プロフェッションとしての信頼確保は、監査という分野だけでなく、そういった点でも試されているのではなかろうか。

(114) 公認会計士法第1条では、公認会計士の使命として、「公認会計士は、監査及び会計の専門家として、独立した立場において、財務書類その他の財務に関する情報の信頼性を確保することにより、会社等の公正な事業活動、投資者及び債権者の保護等を図り、もって国民経済の健全な発展に寄与することを使命とする」と規定している。

結びに代えて

本研究では、タックス・シェルター対抗策として、まだ残されている問題点の発掘という観点から、サンクションに着目し、試案を展開しながら検討を行ってきた。タックス・シェルターは不当なものだからサンクションを与えよ、と唱えるだけでは説得的とはいえないが、一方で、租税に関して、市場の価値観や経済活動の自由という点だけが強調されることも納得し難い。程度の問題ともいえるが、租税が全く存在しない国家において、市場や経済活動の自由ということが、はたして成り立っているであろうか。

租税の世界において、租税回避と目される行為が不当であるかどうかの判断は、法律の規定を通じて行われる。また、租税法主義に鑑みれば、そうでなければならぬともされる。したがって、ある行為が租税回避に当たるとして、それを否認する規定が措置されたということは、租税法の世界において、その行為を不当であると判断した証拠でもある。例えば、組合事業に係る租税回避行為を否認する規定として、航空機リース等の事業組合について、航空機リース等から生じた損失の金額に相当する金額を、損益通算の適用にあたっては生じなかったものとみなす規定（租税特別措置法 41 条の 4 の 2）が、平成 17 年度の税制改正により措置された。このことは、航空機リース等の事業組合に出資し損失を生じさせることは、それが私的自治の原則による私法の世界では認められるとしても、租税法の世界においては、不当であると判断したことを示している。このように、ある租税回避行為に対して否認規定が措置されることは、その租税回避行為に対する立法者の不当という意味が民主的手続により承認されたことを意味するが、そのためには、立法者の意思が社会通念上の理解に基づいていることが必要となる。そのことはサンクションについても同じであり、租税回避行為に対するサンクションを法律で措置するためには、租税回避行為は非難すべきものであるとの社会通念上の理解が必要となる。しかしながら、課税庁側の敗訴が確定した、航空機リース事件の控訴審判決（名古屋高裁平成 17 年 10 月 27 日判決）をみると、こう述べられている。「現代社会にお

ける合理的経済人の通常の行動として、仮に、租税負担を伴わないかあるいはそれが軽減されることなどを動機ないしは目的（又は、動機等の一部）として、何らかの契約を締結する場合には、その目的等がより達成可能な私法上の契約類型を選択し、その効果意思を持つことは、ごく自然なことであり、かつ、合理的なことであるといえる」と。このことは、「法律に決められたとおりの租税を負担しているのだから問題ない」との主張を含んでいるようにも聞こえる。そもそも資本主義市場は、ルールのグレーゾーンを開拓した者が儲かるシステムといえる⁽¹¹⁵⁾。そして、ルールが改定されるまでの間に何をするかは、保証のない当事者の倫理に任せるほかなく、いわば「やり得」を許していることにもなる。このことは、租税回避行為に関しても、フェアな行為ではない、つまりグレーな行為であることを市場としては認識しつつも、その責任を租税法規の不完全さということで国に転嫁し、法令により否定されるまでは止めないとの主張にもつながっている。しかしながら、そのような資本主義における市場の原理は、租税法の原理として、そのまま容認すべきではないと考える。

近年、企業の社会的責任（Corporate Social Responsibility、CSR）への取組みが注目されている。このCSRについての確定した定義はないが、企業が利潤を追求すると同時に社会にとっても有用な存在でなければならないとして、様々なステークホルダー（顧客、株主、従業員、債権者、社会一般など）との持続可能な関係を構築していくための自主的な取組みと理解できる⁽¹¹⁶⁾。このことは、コンプライアンス、顧客満足、内部統制、ディスクロージャー、社会

(115) 松原隆一郎「犠牲容認する利益社会 『純粋な資本主義』の先に」（平成18年1月25日付朝日新聞夕刊）では、資本主義について、「他の人々が『想定外』に置く事柄をいち早く『想定内』にした人が儲かるシステム」と評される。

(116) （社）日本経済団体連合会が制定した、「企業行動憲章—社会の信頼と共感を得るために—」（2004年5月改定）では、「企業は、公正な競争を通じて利潤を追求するという経済的主体であると同時に、広く社会にとって有用な存在でなければならない。そのため企業は、次の10原則に基づき、国の内外を問わず、人権を尊重し、関係法令、国際ルールおよびその精神を遵守するとともに、社会的良識をもって、持続可能な社会の創造に向けて自主的に行動する」と宣言している。なお、この10原則の中でも「適正な納税」ということは示されていない。

貢献などといった取り組みにより達成していくものとされているが、残念ながらこれらの中に、「適正な納税」という要素は含まれていない。企業と社会との関係において、企業だけが単独で発展していくことは持続可能な姿とはいえず、「適正な納税」における「適正」ということも、企業と社会の双方にとって持続可能であることを意味するのではなかろうか。租税回避行為により租税負担を減少させることは、一時的に企業利益を増加させたとしても、それによる様々な悪影響により、企業と社会との持続的な関係においては、決して利益をもたらすことにはならないであろう。そう考えると、「適正な納税」ということは、最も基本的な社会的責任といえるのではなかろうか。勿論そのことは、企業だけでなく個人としてでもある。中国前漢時代の哲学書である『淮南子』の人間訓に、「陰徳有る者は必ず陽報有り」との言葉がある。「適正な納税」は、国民主権の民主主義社会において、基も基本的な社会的責任を果たすことと捉えれば、まさに陰徳を積むこととも理解できよう。

市場と民主主義が両立するには、市場の成熟は欠かせないものといえる⁽¹¹⁷⁾。近時における不祥事件をみると、ルールのグレーゾーンでの行為に対して、非難や風当たりが厳しくなってきたことがうかがえる。コンプライアンスに関しても、いわゆる「法律に違反しなければ何をやっても良い」という価値観は、しだいに立場を失っていくのではなかろうか。納税に対するコンプライアンスが、成熟した市場のコンプライアンスと同じ価値観を獲得することになれば、租税回避行為にサンクションを与えることも、社会通念として正義となっているであろう。

(117) 元フランス大統領特別顧問のジャック・アタリ氏は、グローバル化を背景とした、市場経済と民主主義の相互関係について言及され、「市場経済と民主主義はそれぞれ普遍的な価値観、社会の仕組みだが、放っておくと市場経済が民主主義を駆逐して、民主主義が廃れる恐れがある」として、「官か民かという線引きにこだわるより、『公』の担い手を増やす方が社会は安定する。豊かな『公』をつくるには民の成熟は欠かせない」と述べている（平成19年1月13日付日本経済新聞朝刊）。