

租税回避行為の否認についての一考察

—我が国の租税法へ一般的租税回避否認規定を
導入することの必要性を中心に—

鈴木久志

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

昨今、スターバックスやグーグルなどの多国籍企業による国際的な租税負担の軽減行為に関する報道や「パナマ文書」や「パラダイス文書」の公開などが世間を騒がせている。また、国境を越えた脱税・租税回避スキームに対し、国際協調の下、戦略的かつ分野横断的に問題解決を図るため、2012年6月に経済協力開発機構（OECD：Organization for Economic Co-operation and Development）（以下「OECD」という。）の租税委員会が「税源浸食と利益移転」（BEPS：Base Erosion and Profit Shifting）（以下「BEPS」という。）に関するプロジェクトを立ち上げ、2013年7月19日に「BEPS行動計画」が、2015年10月5日にその最終報告書が公表された。当該行動計画では、行動計画6として「租税条約濫用の防止（条約締結国でない第三国の個人・法人等が不当に租税条約の特典を享受する濫用を防止するためのモデル条約規定及び国内法に関する勧告を策定する。）」、行動計画12として「タックス・プランニングの報告義務（タックス・プランニングを政府に報告する国内法上の義務規定に関する勧告を策定する。）」といった内容が盛り込まれていることなどから、租税回避行為に対する問題意識、その対応策についての関心が高まっている。

一般的に、租税回避行為という言葉には、マイナスのイメージがあるが、これは、租税回避行為が、本来であれば租税負担が生ずるにもかかわらず、何か特別なことを意図的に仕組むことによって、その租税負担を免れているという印象を与えることから生ずる感覚的なものではないかと思われる。つまり、その根本にあるのは、その何か特別なことを意図的に仕組むことで、税負担を軽減するということに対する感覚的な拒否反応、善悪の価値観として「悪」というイメージによる道徳的な側面に基因するものなのではないかと考えられる。

しかしながら、憲法が規定するように、「国民は、法律の定めるところによ

り、納税の義務を負ふ。」(憲法 30) のであって、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」(憲法 84) のであるから、納税者は、その「何か特別なことを意図的に仕組む」ことで、自己の租税負担を最小限とする選択をしたとしても、税法上それを否定する法令上の根拠がない限り、そのような行為は、善悪といった道徳的な価値観を別にすれば、許されるものであるということになる。

我が国の現行税法では、学説上も裁判例上も、明文の法律の根拠なしに租税回避行為の否認は認められないものと解されているところであり、租税回避行為が行われた場合に、法令上それを防止するような個別的な否認規定がない場合には、その租税回避行為について、税務上、否認することはできないといわれている。この点、我が国には、「同族会社等の行為又は計算の否認」や「組織再編成に係る行為又は計算の否認」といった特定の分野を対象とした租税回避に対応する一般的な否認規定はあるものの、全ての分野・取引等に係る租税回避行為を包括的に対象とする一般的な否認規定は存在していない。

また、今から 50 年以上前の昭和 36 年に国税通則法制定に係る政府税制調査会から実質課税の原則の一環として我が国に租税回避に対する一般的否認規定を導入すべしとの提言がされたが、その導入は見送られることとなった。当時の事情として、導入が見送られた理由は、事柄の性質上、規定の内容が抽象的な表現とならざるを得えず、規定の解釈問題を生じ、税務当局者による拡大的、恣意的解釈に委ねることとなれば、納税者の正当な権利利益を擁護する上に大きな不安が生ずることになるのではないかという懸念を抱かせる基になること、諸外国の実情をみても、実質課税の原則について、必ずしも実定法によってではなく、主として、個々のケースにおける判例の上に立ち、その意味で具体的な相貌のものとして受け容れられているといった点を考慮したものといわれており、その後、我が国では、租税回避行為に対しては、個別的な否認規定を設けることによって対処してきたところである。

現在、G7 各国で一般的租税回避否認規定を有していないのは我が国だけ

であり、近年、制定法として租税回避に対する一般的否認規定を有していなかったアメリカ、イギリスがそれぞれ 2010 年、2013 年にそれぞれ一般的租税回避規定を設けており、また、G20 各国をはじめ、EU 諸国のほとんどが一般的租税回避否認規定を導入してきている。また、BEPS プロジェクトにおける議論にみられるように、国際的な租税回避に対抗するためには、各国の税制における協調が必要であり、各国における国内法の整備が求められるところ、BEPS の報告書では、直接的に国内法に一般的租税回避否認規定を整備すべしとはされていないものの、租税回避に対する個別的な否認規定だけでは、新たなタイプの租税回避行為には対抗できず、各国が協調して国際的な租税回避に対抗するという場面では、国内法においてそのような新たなタイプの租税回避行為に対抗できない国があった場合に、それが国際的な租税回避の阻止を害する要因となってしまうことになりかねない。EU が 2016 年 7 月に租税回避対抗指令（COUNCIL DIRECTIVE）を採択し、加盟各国に対して、2018 年 12 月 31 日までに「一般的濫用対抗ルール」を国内法として措置することを義務付けたのもそのような趣旨によるものと考えられる。そのような国際的な潮流の中で、我が国だけが一般的租税回避否認規定を有していないということでは、国際的な租税回避への対応という点で問題があるといった議論もある。また、国内における租税回避行為に対しても、現状の個別的否認規定では十分な対応がとれていないといった問題意識もあり、我が国に一般的否認規定を導入すべきとの意見が多くみられるところである。

そこで、本稿では、昨今の一般的租税回避否認規定に関する国内外における議論等を踏まえ、我が国に一般的租税回避否認規定を導入することの必要性の有無を検証し、導入する場合には、具体的にどのような規定・内容とすることが適当なのか、更には、導入した場合の当該規定に実効性があるのかといった点を検討することで、一般的租税回避否認規定の導入に関する理論面における整理を目的とする。

2 研究の概要

(1) 租税回避及び一般的租税回避否認規定の意義

一般的租税回避否認規定の導入の要否を検討するに当たって、否認の対象となる租税回避行為等をどのような行為等とするのかという立法論的な立場での検討を行う上で、その対象とされる租税回避の意義、概念を確認する必要がある。この点について、租税回避に関する先人の研究等を概観したところ、租税回避は、脱税や節税と同様に租税負担の軽減を図る行為であるところ、節税と脱税は、合法か違法かで明確に区別されるが、租税回避は、「あいまいな灰色領域を指す概念」といわれている。そのように、租税回避があいまいな性質ゆえ、多くの租税法学者によって色々な形で定義されているところであるが、それらの定義は様々な表現が採られているものの、その基本的な要素としては、「租税負担の減少又は排除を図る行為であるが、租税法規が予定した軽減行為ではない」という点に集約することが可能なのではないかと考えられる。また、租税回避の定義として①「通常用いられる法形式と同一の経済効果を得られるものであること」や、②「租税負担の軽減を主たる目的としたものであること」などが加えられているものがある。この「通常用いられる法形式と同一の経済効果を得られるものであること」という点については、「租税負担の減少又は排除」が、通常用いられる法形式と比較して判定されるものといえることからすると、「租税負担の減少又は排除」という表現に内包されるものと考えられる。そして、「租税負担の軽減を主たる目的としたものであること」という点については、一般論としては、「租税法規（又は立案当局）が予定ないし意図しない手段が用いられているもの」であれば、租税負担の軽減を主たる目的として行われたものであると推測され得るところである。しかしながら、その行為等によって租税負担の軽減が図られているものの、租税負担の軽減以外にも何らかの目的があるという場合もある。そのような場合には、租税回避行為として単純に否認の対象とすることについては問題がある。反面、租税負担の軽減以外の目的による経済効果が微々たるものである場

合に、単純に否認の対象としないということにも問題がある。そうすると、租税負担の軽減とそれ以外の目的との比較考量が必要と考えられることから、否認の対象として考えるべき租税回避行為の定義としては、「租税負担の軽減を主たる目的としたものであること」という点を含めて表現する必要があるものと考えられる。

そのようなことを踏まえて、本稿では、租税回避否認規定が、その否認の対象とする租税回避の概念として、「租税負担の減少を主たる目的としたものであって、租税法規が予定ないし意図しない手段が用いられることで、租税負担が減少又は排除されるもの」ということとした上で考察することとする。

(2) 一般的租税回避否認規定の導入の要否

我が国における一般的租税回避否認規定の導入に関する消極的な意見と積極的な意見の主要な論点としては、「課税要件明確主義」と「租税負担公平主義」のいずれが重要なのかという点にあるように感じられる。

この点については、いずれも重要であると考えられ、金子教授がおっしゃるように、「迅速に個別的否認規定が設けられるのであれば、その黙過される件数はそれほど多くはならない」ということで、個別的否認規定を設けることによる対応で「租税負担公平主義」が確保されるのであれば、個別的否認規定による対応が望ましいといえるし、そのような対応では、「租税負担公平主義」の確保は十分ではないということならば、一般的否認規定の導入を検討すべきであるということになるのではないかと考える。

そして、いかに迅速に個別的否認規定を設けたとしても、新たなタイプの租税回避には対応できないのであり、租税回避事案で回避された税額が一千億円単位に上るものも散見されているという我が国の現状を見る限り、個別的否認規定による対応で十分に「租税負担公平主義」の確保が図られているとは言い難い状況になっているのではないかと考える。

そうすると、少なくとも、「租税負担公平主義」の観点からすると、一般的租税回避否認規定を導入すべきということになるが、「課税要件明確主

義」の観点から見た場合に、果たして明確化という点がクリアし得るのかという問題がある。この点については、我が国の司法判断において、法人税法 132 条の同族会社の行為計算の否認規定における「不当に減少させる」というような抽象的な不確定概念が、違憲ではないと判断されていることを考慮するならば、どのような行動が採られた場合に否認の対象となる租税回避行為と判断されるのかということ、明文をもって示すのであれば、少なくとも、現行の法人税法 132 条等の行為計算の否認規定よりも、明確な規定になり得るとも考えられる。そうすると、そのような規定は、租税法律主義の観点から違憲との判断はされないのではなかろうか。更に、納税者の予測可能性などを確保するという点を重視するのであれば、イギリスなどが行っているように、どのような行為等が規定の対象となるものなのか、または、規定の対象とならないものなのかといった内容をガイダンスとして公表するという方法も考えられる。加えて、納税者の権利保護を図るという観点からは、第三者機関による諮問委員会制度のようなものを設け、規定の適用に当たっては、当該諮問委員会に諮問し、その意見を考慮しなくてはならないといった制度設計をすることが考えられる。一方、個別的租税回避否認規定による対処方法には、立法が後手に回るという欠点があり、この点については、金子教授も「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。」と指摘されるように、個別的租税回避否認規定による対応を選択した場合の宿命的なものと考えられるところ、金子教授は、「立法が迅速且つ適切に対処することで、短期間に止まり、回避の件数もそれほど多くはならない」ということで割り切っておられるものの、その点が個別的否認規定による対処の限界であり、租税公平負担という点からすると看過できないものと考えられる。

そうであるならば、個別的否認規定では「租税負担公平主義」の観点から問題があり、一般的租税回避否認規定が「課税要件明確主義」の観点からの問題点をクリアすることが可能であるということになり、一般的租税回避否認規定を設けるべきとの結論が導かれるものと考えられる。

更に、国際的な観点からすると、BEPS への対抗など、国際的な協調という観点から見た場合に、クロスボーダーのアグレッシブなタックス・プランニングに対抗するためには、各国が税制の上で協調する必要がある、各国の国内法に一般的否認規定が整備される必要が生ずるといった議論がある。現に、EU をはじめ、多くの国が国内法に一般的租税回避否認規定（GAAR : General Anti-Avoidance Rule）を設けてきており、我が国も、他国の税源浸食の要因となり得るような状況を避ける意味でも、租税回避に対抗する一般的否認規定を導入すべき時期になってきているのではないかと考えられる。

（3）一般的租税回避否認規定の導入の提言

イ 対象税目

各国の GAAR を見ると、対象税目を限定しているものもあり、我が国において GAAR を導入する場合にも、所得税、法人税及び相続税といった現行の法令において同族会社等の行為計算の否認規定が置かれているような税目に絞るということも考えられる。しかしながら、租税回避行為がそのような税目に限って行われるとは限らないことから、基本的に税目を限定する必要はないのではないかと考える。

ロ 適用基準

各国の GAAR の適用基準を大別すると、判断基準を事業目的（business purpose）の有無に求め、租税利益を得ることを唯一又は主要な目的とした取引等が行われた場合に否認規定が発動することとする事業目的基準によるものと、判断基準を租税法規の濫用の有無に求め、租税法規の趣旨・目的に反して租税利益が享受されている場合に否認規定が発動することとする濫用基準によるもの、とに区分される。

これら二つの区分は、否認規定が発動される基準に違いがあるものの、必ずしも互いに相容れないものということではない。例えば、濫用基準において、濫用の有無を判断するに当たっては、その考慮要素に、その行為等に租税負担軽減以外に事業目的が無いという事業目的基準の要素

を含めるという考え方も採り得るものとする。

現行の我が国の租税法規における行為計算の否認規定、例えば、同族会社等の行為計算の否認規定では、「●●税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」に規定が発動するという表現が採られている。これまでに課税当局が問題としてきた租税回避の態様も、その基本は、「不当」に租税負担を減少する結果をもたらすようなものであると考えられ、仮に、租税回避行為について、一般的な否認規定を設けるとするならば、現行の行為計算の否認規定でも用いられている「不当に減少させる結果」となる場合に発動するという規定概念が馴染みやすく、受け入れやすいのではないかと考える。また、この場合の「不当」性の判断基準としては、ヤフー最高裁判決が示したような濫用基準が受け入れやすいのではないかと考えられ、我が国に導入すべき GAAR は、濫用基準をベースにしたものとするべきではないかと考える。

ハ 課税要件の明確化

現行の各個別法における行為計算の否認規定などでは「不当に……」といった表現が採られており、課税要件としては、やや明確性を欠くが、対象としているものの性格上そのような表現を採らざるを得ないといった規定は少なからず存在している。そして、それらの規定の合憲性が争われた裁判において、そのように明確性を欠くことを理由として違憲であるとの判断がされた例は無いことから、少なくとも、租税回避に関する一般的否認規定を設けた場合に、直ちにそれが違憲であると判断されることはないものとする。

しかしながら、課税要件明確主義の観点から問題ありとする意見も多く、課税当局側における統一的な適用を図るといった観点から、否認の対象となる租税回避について、明文の規定をもって、ある程度の明確さを有する表現とする必要があるものとする。

その場合もやはり、ヤフー最高裁判決の判断枠組みにおける「不当性」の判断基準となった「濫用基準」が参考になるものとする。

(4) 一般的租税回避否認規定の実効性の検証等

一般的租税回避否認規定を設けた場合の実効性の有無を検証する上で、租税回避が問題とされた訴訟事件で、国側敗訴となった三件の事件について検証を行うこととした。

一件目の武富士事件では、住所の判定基準が生活の本拠がどこであるかという点であると考えられることから、本件会社によって香港現地法人を買収し、贈与を受ける者である X を当該香港現地法人の役員に就任させ香港において業務を行わせ、また、香港における滞在日数が国内滞在日数を大幅に上回るように調整することで、X の生活の本拠が香港であるといえるような外形を整えたものであったが、否認規定を設けた場合の条文案(以下「条文案」という。)では、そのような住所の移転というものも、取引等という概念に含めることを考えており、住所の移転によって、租税負担の軽減が不当に行われているという場合には、規定の発動がされることになるため、このような租税回避が行われた場合であっても、条文案のような規定によって否認が可能ということにならうかと考えられる。

また、二件目の IBM 事件では、「本件各譲渡とそれ以外の本件一連の行為とは、その主体、時期及び内容が異なる上、本件税額圧縮という共通の目的の実現のために一体的に行われたという控訴人の主張事実も認められない以上、本件一連の行為について、全体として経済的合理性を欠くかどうかを判断することが相当であるということとはできない。」と判示された点につき、条文案では、取引等が租税負担の軽減目的で行われたものであるかの判定や租税負担を不当に減少させる取引等であるかは、その取引等に影響を与えた全ての取引等を一連の取引等として、当該取引等に含めて判断することとしていることから、仮に、その主体や時期及び内容が異なるものであったとしても、判断における要素となる上に、国外関連者が関係する取引等については、内国法人に対して、その取引等に係る関係書類の提出を求めることができることとしていることから、どのような経緯、目的で各取引等が行われたものであるかを確認することが可能となり、少な

くとも、本判決のような門前払い的な判断はされないものと考えられる。加えて、租税負担の軽減額を考慮した場合に、租税負担の軽減が主たる目的であるとの認定が可能であり、更に、本件において行われた一連の取引等が通常の手順等によって行われたものであるのか、本件で用いられている自己株取得スキームに合理的といえる事業目的があるのか、法人税法のループホールを突くような濫用的なものではないか、などといった点を考慮することとなることから、否認規定の適用が可能になるものと考えられる。

そして、三件目の岩瀬事件では、個人と法人との間で土地・建物を補足金付交換契約によって所有権移転すると、時価取引課税とされ当該個人に対して多額の譲渡所得課税が生ずることになるため、それを回避することを目的として、双方の売買契約における取引価格を時価よりも3億円低額となる売買契約を結び、当該契約金額に基づき、代金決済を相殺と差額金の支払という法形式を選択したものである。本件のような事件について、条文案のような否認規定があった場合には、まず、租税負担の軽減を目的としているという点について、疑義は無く、通常であれば行われなような低廉譲渡が行われており、その低廉譲渡が行われたことについて租税負担の軽減以外の合理的な事業目的があったということはできないであろうことから、否認規定が適用されることになるものと考えられる。

以上のように、条文案のような否認規定があった場合には、過去に租税回避が問題となったような事件について、その租税回避行為を税務上否認することが可能になるものと考えられ、当該規定には十分な実効性があるといえる。

3 結びに代えて

租税回避については、過去から優れた先行研究が数多くあり、また、近年、租税回避についての議論が活発に行われており、更には、BEPS における議論や、各国における GAAR の導入などといったこともあり、多くの文献、論

文等に接する機会をいただいた。

本稿では、一般的租税回避否認規定の導入の要否を考察する上でまず、どのような行為が租税回避行為の概念として受け入れられているのかという視点で考察し、税務上否認の対象とすべき租税回避行為をどのようなものとして捉えることができるのかを検討した。

次に、租税回避行為に対する対応策として、一般的否認規定と個別的否認規定では、いずれが望ましいか、一般的否認規定による対処に係る問題点は解消不能なものなのかという観点で検討したところ、個別的否認規定で対処することには限界があり、一般的否認規定による対処の方が望ましく、一般的否認規定における問題点は解消不能ではないという結論に至った。そして、具体的にどのような規定として一般的否認規定を設けることが望ましいかを検討した上で、そのような規定に実効性があるのかという検討を行ったのであるが、飽くまでも、本稿は、一般的租税回避否認規定を導入することの要否を検討した一考察にすぎず、それぞれの検討過程、検討内容、検討結果に対して、異なる意見が多数あろうかと考える。

一般的租税回避否認規定の導入の要否を議論する上では、抽象的な、表面的な議論をしていても何ら議論が深まることはなく、踏み込んだ具体的な議論がされることが望ましいものとする。そのような観点から、本稿では、一般的租税回避否認規定を導入すべきと結論づけた上で、導入する場合の対応について、その条文案を示すなど可能な限り、具体的な提言をしたものの、力不足のため、そもそもの結論付けに問題があるという考えもあろうかと思われるし、条文案自体についても、個々に問題があるという意見もあろうかと思われるが、このような考え方もあるということで寛容に受け止めていただきたい。

本稿では、一般的租税回避否認規定の適用場面におけるあるべき引き直し計算の方法、租税回避国際的な租税回避を検討する上での条約との関係、一般的租税回避否認規定以外の方法による租税回避への対抗手段（例えば、義務的開示ルール（Mandatory Disclosure Rules : MDR））との関係などといっ

た細部に係る検討をすることができなかったが、それぞれが興味深い論点を有する内容であり、別の機会に挑戦してみたいと考える。

今後、各国において更に一般的租税回避規定の導入が進んでいくことが予想されており、我が国に一般的租税回避否認規定を導入すべきとの議論は、益々盛んになるものと考えられることから、様々な角度から、具体的で建設的な議論がされることを期待したい。

目 次

はじめに	17
第 1 章 租税回避及び一般的租税回避否認規定の意義	20
第 1 節 租税回避の意義	20
1 「脱税」及び「節税」との差異	20
2 税制調査会答申における租税回避の意義	22
3 租税回避の意義についての学説	23
4 裁判例における租税回避の意義	38
5 小括	41
第 2 節 一般的租税回避否認規定の意義等	42
1 租税回避の否認の意義	42
2 租税回避行為の否認の類型	44
第 2 章 一般的租税回避否認規定の導入の要否	50
第 1 節 通則法制定時の議論	50
1 税制調査会の答申	50
2 税制調査会の答申に対する批判等	51
3 租税回避否認規定の法令化が見送られた理由	56
第 2 節 近年の一般的租税回避否認規定の導入に関する議論	60
1 一般的否認規定と個別的否認規定の利害得失	60
2 平成 10 年 1 月の日本税理士会税制審議会の答申	61
3 一般的租税回避否認規定の導入に対する意見	62
第 3 節 諸外国の一般的租税回避否認規定	73
1 導入の状況等	73
2 各国が導入している一般的租税回避否認規定等	76
第 4 節 小括	80
第 3 章 一般的租税回避否認規定の導入の提言	84
第 1 節 提言	84

第 2 節 一般的租税回避否認規定を導入する場合に考慮すべき事項	85
1 否認基準	85
2 納税者の権利保護	89
3 立証責任	93
第 3 節 具体的な条文案	94
1 否認規定の発動場面、否認の効果（引き直し）に関する規定	94
2 租税負担の減少目的の判断要素に関する規定	98
3 不当性（濫用）の判断枠組みに関する規定	99
4 一連の取引に関する規定	100
5 国外関連者が関係する取引等に係る 書類等の提示等に関する規定	101
6 諮問委員会の設置に関する規定	103
第 4 章 一般的租税回避否認規定の実効性の検証等	105
第 1 節 過去の裁判例を題材とした検証	105
1 最高裁平成 23 年 2 月 18 日第二小法廷判決（武富士事件）	105
2 東京高裁平成 27 年 3 月 25 日判決（IBM 事件）	114
3 東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決（岩瀬事件）	121
第 2 節 小括	124
結びに代えて	127

はじめに

昨今、スターバックスやグーグルなどの多国籍企業による国際的な租税負担の軽減行為に関する報道や「パナマ文書」や「パラダイス文書」の公開などが世間を騒がせている。また、国境を越えた脱税・租税回避スキームに対し、国際協調の下、戦略的かつ分野横断的に問題解決を図るため、2012年6月に経済協力開発機構（OECD：Organization for Economic Co-operation and Development）（以下「OECD」という。）の租税委員会が「税源浸食と利益移転」（BEPS：Base Erosion and Profit Shifting）（以下「BEPS」という。）に関するプロジェクトを立ち上げ、2013年7月19日には、「BEPS 行動計画」が、2015年10月5日には、その最終報告書が公表された。当該行動計画では、その行動計画6に「租税条約濫用の防止（条約締結国でない第三国の個人・法人等が不当に租税条約の特典を享受する濫用を防止するためのモデル条約規定及び国内法に関する勧告を策定する。）」、行動計画12に「タックス・プランニングの報告義務（タックス・プランニングを政府に報告する国内法上の義務規定に関する勧告を策定する。）」といった内容が盛り込まれていることなどから、租税回避行為に対する問題意識、その対応策についての関心が高まっている。

一般的に、租税回避行為という言葉には、マイナスのイメージがあるが、これは、租税回避行為が、本来であれば租税の負担が生ずるにもかかわらず、何か特別なことを意図的に仕組むことによって、その租税負担を免れているという印象を与えることから生ずる感覚的なものではないかと思われる。つまり、その根本にあるのは、その何か特別なことを意図的に普通には行われなようなことを仕組むことによって、その租税負担を免れているという印象を与えることから生ずる感覚的なものではないかと思われる。つまり、その根本にあるのは、その何か特別なことを意図的に仕組むことで、租税負担を軽減するということに対する感覚的な拒否反応、善悪の価値観としての「悪」というイメージによる道徳的な側面に基因するものなのではないかと考えられる。

しかしながら、憲法が規定するように、「国民は、法律の定めるところにより、

納税の義務を負ふ。」(憲法 30) のであって、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」

(憲法 84) のであるから、納税者は、その「何か特別なことを意図的に仕組む」ことで、自己の租税負担を最小限とする選択をしたとしても、税法上それを否定する法令上の根拠がない限り、そのような行為は、善悪といった道徳的な価値観を別にすれば、許されるものであるということになる。

我が国の現行税法では、学説上も裁判例上も、明文の法律の根拠なしに租税回避行為の否認は認められないものと解されているところであり、租税回避行為が行われた場合に、法令上それを防止するような個別的な否認規定がない場合には、その租税回避行為について、税務上、否認することはできないといわれている。この点、我が国では、「同族会社等の行為又は計算の否認」や「組織再編成に係る行為又は計算の否認」といった特定の分野を対象とした租税回避に対応する一般的な否認規定はあるものの、全ての分野・取引等に係る租税回避行為を包括的に対象とする一般的否認規定は存在していない。

また、今から 50 年以上前の昭和 36 年に国税通則法制定に係る政府税制調査会から実質課税の原則の一環として、我が国に租税回避に対する一般的否認規定を導入すべしとの提言がされたが、その導入は見送られることとなった。当時の事情として、導入が見送られた理由は、事柄の性質上、規定の内容が抽象的な表現とならざるを得えず、規定の解釈問題を生じ、税務当局者による拡大的、恣意的解釈に委ねることとなつては、納税者の正当な権利利益を擁護する上に大きな不安が生ずることになるのではないかという懸念を抱かせる基になること、諸外国の実情をみても、実質課税の原則についてが、必ずしも実定法によってではなく、主として、個々のケースにおける判例の上に立ち、その意味で具体的な相貌のものとして受け容れられているといった点を考慮したものといわれており、その後、我が国では、租税回避行為に対しては、個別的な否認規定を設けることによって対処してきたところである。

現在、G7 各国で一般的租税回避否認規定を有していないのは我が国だけであり、近年、制定法として租税回避に対する一般的否認規定を有していなかつ

たアメリカ、イギリスがそれぞれ 2010 年、2013 年にそれぞれ一般的租税回避規定を設けており、また、G20 各国をはじめ、EU 諸国のほとんどが一般的租税回避否認規定を導入してきている。また、BEPS プロジェクトにおける議論にみられるように、国際的な租税回避に対抗するためには、各国の税制における協調が必要であり、各国における国内法の整備が求められるところ、BEPS の報告書では、直接的に国内法に一般的租税回避否認規定を整備すべしとはされていないものの、租税回避に対する個別的な否認規定だけでは、新たなタイプの租税回避行為には対抗できず、各国が協調して国際的な租税回避に対抗するという場面では、国内法においてそのような新たなタイプの租税回避行為に対抗できない国があった場合に、それが国際的な租税回避の阻止を害する要因となってしまうことになりかねない。EU が 2016 年 7 月に租税回避対抗指令 (COUNCIL DIRECTIVE) を採択し、加盟各国に対して、2018 年 12 月 31 日までに「一般的濫用対抗ルール」を国内法として措置することを義務付けたのもそのような趣旨によるものと考えられる。そのような国際的な潮流の中で、我が国だけが一般的租税回避否認規定を有していないということでは、国際的な租税回避への対応という点で問題があるといった議論もある。また、国内における租税回避行為に対しても、現状の個別的否認規定では十分な対応がとれていないといった問題意識もあり、我が国に一般的否認規定を導入すべきとの意見が多くみられるところである。

そこで、本稿では、昨今の一般的租税回避否認規定に関する国内外における議論等を踏まえ、我が国に一般的租税回避否認規定を導入することの必要性の有無を検証し、導入する場合には、具体的にどのような規定・内容とすることが適当なのか、更には、導入した場合の当該規定に実効性があるのかといった点を検討することで、一般的租税回避否認規定の導入に関する理論面における整理を目的とする。

第 1 章 租税回避及び一般的租税回避 否認規定の意義

一般的租税回避否認規定の導入の可否を検討するに当たって、否認の対象となる租税回避行為をどのような行為等とするのかという立法論的な立場での検討を行う上で、その対象とされる租税回避の意義、概念を確認する必要があると考える⁽¹⁾。そこで本章では、租税回避に関する先人の研究等を概観した上で、本稿において検討の対象とする租税回避等の意義を明らかにすることを目的とする。

第 1 節 租税回避の意義

1 「脱税」及び「節税」との差異

租税負担の軽減を図る行為としては、租税回避以外にも、脱税⁽²⁾や節税といったものがあるが、これらのものとの相違点が、租税回避の性質をよく表わすものといえる。

脱税と租税回避の相違点は、脱税が課税要件規定の充足があるにもかかわらず、それを秘匿するなどして課税を免れようとする租税法規が罰則規定をもって禁じている違法な租税負担の軽減手段である⁽³⁾のに対し、租税回避は、

-
- (1) そもそも、一般的租税回避否認規定の存在しない我が国において、「租税回避」という概念、特に課税されない「租税回避」などという概念は、立法論を別とするならば不要ではないかという意見もある（中里実「租税回避の概念は必要か」税研 128 号 83 頁（2006））。
 - (2) 清永敬次『税法〔新装版〕』335～337 頁（ミネルヴァ書房、2013）は、脱税犯は、通脱犯（狭義の脱税犯等）、拡張的脱税犯（間接的脱税犯）、不納付犯などから構成されるとし、通脱犯は、納税義務者が、「偽りその他不正の行為」により、租税を免れたことを構成要件とする犯罪である旨述べておられる。本稿で用いる「脱税」という用語は、清永教授が述べられる狭義の脱税であるところの「通脱犯」を念頭に置いている。
 - (3) 例えば、法人税法 159 条 1 項は、偽りその他不正の行為によって法人税を免れた場合等において、その違反行為をした者は、10 年以下の懲役若しくは 1 千万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する旨規定している。

課税要件規定の充足を回避するものであるということから、当然に課税要件の充足はなく、また、脱税のように租税法規上罰則規定をもって禁止しているものではない。

そして、脱税は犯罪行為であり、そのほ脱についての意図や認識があつて、それが租税負担の減少との間に因果関係があるということがその構成要件となるため、脱税があつたことを立証するには、その意図や認識といった故意の存在を立証する必要がある⁽⁴⁾が、租税回避行為は犯罪ではなく、その犯意自体を問題とするものではないという点からすると、必ずしも、故意が立証されなければならないというわけではないものと考えられる⁽⁵⁾。

次に、節税と租税回避の相違点であるが、節税は租税法規が予定し、認めている合法的な租税負担の軽減手段であり、これに対し、租税回避は、租税法規が予定している租税負担の軽減手段ではなく、そのような行為によって租税負担が軽減されることが立法当局において認識された場合には、それを防ぐための対処規定が設けられることが十分に想定されるものであつて、その行為自体を租税法規が積極的に認めている合法的なものではないという点が、節税との大きな相違点であるといえる⁽⁶⁾。

-
- (4) 刑法 8 条が「この編の規定は、他の法令の罪についても、適用する。」と規定しており、また、同法 38 条 1 項は「罪を犯す意思がない行為は、罰しない。」と規定していることから、同項の規定が「租税犯の場合にも適用されることについては、判例や学説の上でほとんど異論がない」（清永・前掲注(2)338 頁）とされており、そのため、脱税の場合に、その「罪を犯す意思」である「故意」がその構成要件として求められるものと解されている。
- (5) 清永教授は、「租税回避の概念要素として租税回避の意図を含めるかどうかについては、結果として生ずる租税負担の軽減ないし排除が負担公平の見地から問題となるのであつて、回避意図があるかどうかは重要でないから、租税回避の概念としては租税回避の意図を含めないのが適切であろう。」とし、また「租税立法の上で回避意図を伴う租税回避のみを否認の対象とすることは可能であり、それは立法政策上の問題である。」と述べておられる（清永・前掲注(2)44～45 頁）。
- (6) 金子宏教授は、租税回避と脱税又は節税との差異について、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」であるのに対して、租税回避は「課税要件の充足そのものを回避し、または減免規定の適用要件を充足させる行為」であること、節税が「租税法規が予定しているところから従って税負担の減少を図る行為」であるのに対して、租税回避は、「租税法規が予定していない異常ないし変則的な法形式を用いて税負担の減少を図る行為」であることにその違いがある旨述べておられる（金子

そうすると、「租税回避」、「脱税」及び「節税」は、それぞれに租税負担の軽減を図る行為であるという共通点はあるものの、増井良啓教授が言われるように、節税と脱税は、合法か違法かで区別されるところ、租税回避は、「合法か違法かあいまいな灰色領域を指す概念」⁽⁷⁾であって、それが租税回避のあいまいな性質をよく表わすものではないかと考えられる⁽⁸⁾。

2 税制調査会答申における租税回避の意義

国税通則法の制定時、昭和 36 年 7 月に税制調査会から国税通則法の制定に際して、租税回避の一般的否認規定を導入すべきとの答申がされた。当該答申では、租税回避の一般的否認規定を設けるべき理由として、以下のような説明がされている⁽⁹⁾。

宏『租税法〔第 22 版〕』127 頁（弘文堂、2017）。また、岡村忠生教授は、租税回避と脱税、節税との差異について、租税回避と脱税の違いとして、租税回避は課税要件の充足がないのに対し、脱税は課税要件が充足されているという点に違いがあり、また、租税回避が不当な税負担の軽減であって、節税にはそのような不当性がないという点に違いがある旨述べられ、脱税との違いを課税要件の充足の有無、節税との違いを不当性の有無にあるとされている（岡村忠生＝渡辺徹也＝高橋雄介『ベーシック税法〔第 7 版〕』50～51 頁（岡村執筆）（有斐閣、2013））。

また、金子教授は、脱税や節税との違いに加えて、租税裁定行為（tax arbitrage）について、状況次第で節税に当たる場合と租税回避に当たる場合とがあり得る旨述べておられ（金子・同 128 頁）、中里実教授は、「課税における様々な（法的、ないし、取り扱いの上の）差異を利用して租税支払の減少を図ろうとする納税者の経済的行為」であって、タックスシェルターの基本をなすメカニズムである旨述べておられる（中里実『タックスシェルター』11 頁（有斐閣、2002））。

- (7) 増井教授は、「一般に、『節税』と『脱税』は、合法か違法で区別される。これに対し、『租税回避』は、合法か違法かあいまいな灰色領域を指す概念である。」と述べておられる（増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第 3 版〕』184 頁（東京大学出版会、2015））。
- (8) 金子教授は、「節税と租税回避の境界は、必ずしも明確でなく、結局は社会通念によって決めざるをえない（租税回避に対しては、……個別の否認規定が設けられることが多い）」と述べられており、また、租税回避は節税と違って「租税法規が予定していない異常ないし変則的な法形式を用いて」行われるものと述べておられることからすると、租税法規が予定していないような行為であっても、許容され得るものがあり、その許容の線引きは社会通念によって決されるべきものであり、その線引きによって、節税と租税回避とが区別されるとのお考えかと思われる（金子・前掲注(6)127～128 頁）。
- (9) 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」12～13 頁（1961）。

まず、「租税法においては、一種の法諺として『取引行為をう回させることによつて租税を回避軽減することはできない。』又は『一個の取引行為は、租税を回避するため数個の行為に分解することは許されない。』ということがいわれる。われわれは、このようない回り行為又は多段階行為により租税負担を軽減回避することを租税回避行為と呼ぶこととする。」⁽¹⁰⁾と租税回避の意義を示した上で、「このような回避行為は、いかに仮想のために行なわれるものであつても、私法上の形式として完備されており、契約の履行等それに従つた実行がされている反面、これをそのまま認めれば、通常あるべき取引行為によつて生ずべき経済的実質に即して課税がされた場合に比し、経済的実質としてはまさにそれと同一の実体が生じていながら、税負担においてのみ不当に軽減が図られるという点に問題がある。」⁽¹¹⁾と租税回避行為が私法上合法的に行われるものであるが、経済的実質における同一の実体が生じていながら、税負担のみが不当に軽減されるものであるという性質及びそれを放置することによつて生ずる問題点を指摘している。

3 租税回避の意義についての学説

(1) 通説

租税回避という用語自体が租税法規において規定されているものではないこともあり、その意義については、増井教授が「あいまいな灰色領域を指す概念」と述べておられるように共通認識による定義が存在しておらず、多くの租税法学者によつて色々な定義がされているところではあるが、一般的には、金子宏教授と清永敬次教授の定義が通説とされている。

(10) 税制調査会・前掲注(9)13頁。当該答申の説明では、租税回避行為の顕著な例として、「通常ならば全額について権利金の授受があるべきところ、その一部について当該権利金の授受を行わず、代わつて、一般に比して有利な条件による金銭消費貸借を仮装して行うもの」と「通常ならば直接的に土地の売買を行なうべきところを、土地の現物出資による不動産会社の設立及び当該会社の株式の譲渡という二段階の行為を仮装して行なうもの」という二つの事例を紹介している。

(11) 税制調査会・前掲注(9)13頁。

イ 金子教授の定義

金子教授の租税回避の定義は、「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な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済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を、租税回避 (tax avoidance, Steuerumgehung) という。」⁽¹²⁾というものであり、これが租税回避の定義として広く用いられてきたところ⁽¹³⁾である。

金子教授は、その後この定義について「租税回避 (……) とは、……私法上の形成可能性を異常または変則的な (「不自然」という言葉は、主観的判断の幅が広く、不明確度が大きいため、避けておきたい) 態様で利用すること (濫用) によって、税負担の軽減または排除を図る行為のことである。」⁽¹⁴⁾というように表現振りを変えておられる。そして、この定義に加えて、「租税回避には、2つの類型がある。」として、「1つは、合理的または正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減または排除を図る行為」であり、「もう1つは、租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の形成可能性を利用して、自己の取引をそれを充足するように仕組み、もって税負担の軽減または排除を図る行為」と租税回避を二つの類型に分類した上で、「いずれも、私法上の形成可能性を濫用 (abuse ; Missbrauch) することによって税負担の軽減・排除を図る行為である」とされ、従前の表現振りを整理、変更されている⁽¹⁵⁾。

(12) 金子宏『租税法〔第21版〕』125頁(弘文堂、2016)。

(13) 徳地淳ほか「判解」曹時69巻5号1547頁など。

(14) 金子・前掲注(6)126～127頁。

(15) 金子教授は、従来、租税回避の類型の一つである税負担の軽減ないし免除を定める規定(租税減免規定)の充足を図る租税回避行為については、「これらの趣旨、目的に適合しないにもかかわらず、税負担の減免のみを目的として、その取引を形の上でこれらの規定の鑄型に当てはまるように仕組みあるいは組成して、それらの規定の適用を図る例」として「租税回避の1つのタイプ」であるという表現振りで整理をさ

変更後の定義⁽¹⁶⁾では、租税回避には、課税要件の充足を免れる類型と租税減免規定の要件を充足するように仕組む類型との二つの類型があって、いずれも「私法上の形成可能性を濫用」することで「租税負担の軽減・排除を図る行為である」とされている。

そして、金子教授が定義される「私法上の形成可能性を濫用」とは、二つの類型とされたもののうちの第一の類型では、「合理的または正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択すること」を指し、第二の類型では「租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の形成可能性を利用して、自己の取引をそれを充足するように仕組むことを指すものといえる。

ロ 清永教授の定義

清永教授は、「租税回避（……）」というのは、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、通常法形式に結び付けられている租税上の負担を軽減又は排除する形をとる。このような租税回避をもたらす納税者の行為を租税回避行

れていた（金子・前掲注(12)130頁）。

- (16) 長戸貴之准教授は、金子教授は、元々、「租税回避の中に、租税減免規定の充足により税負担の減少させる場合も含めて議論している」のであり、近年の『租税法』の改訂が改説ではなく、「明確化」である旨述べられている（長戸貴之『分野を限定しない一般的否認規定（GAAR）』と租税法律主義 フィナンシャル・レビュー129号184頁）が、従来の金子教授の定義では、租税減免規定の充足による税負担の軽減行為が租税回避に含まれるとは読めなかったことは事実であり、『租税法』の20版において、そのようなものも租税回避の一つのタイプとして含まれるとし、同22版では、そもそもの租税回避には二つの類型があるとして、その一つの類型であるとして定義することで、租税減免規定の充足による税負担の軽減行為が租税回避に含まれることを明確に示したのであり、ここでは、それが「改説」であるか、「明確化」であるかは別として、記載振りの変更ということで「変更」という表現を採らせていただくこととする。

為という。」⁽¹⁷⁾とし、この租税回避の定義について、「多くの論者の租税回避の定義と基本的に異なるものではないと考えている。」⁽¹⁸⁾と述べておられる。

また、清永教授は、租税回避について、「租税回避というとき、一般に、ややもすると、租税回避行為は許されない行為であると考えられがちであるが、これを禁止するための規定がない場合には、租税回避であるからといってこれが税法上否認されることはないのであるから、租税回避行為はその限りでは税法上承認されている行為にほかならないと考えるべきものである。」⁽¹⁹⁾と述べておられる⁽²⁰⁾。

(2) そのほかの学説

租税回避の意義・概念に関しては、過去から多くの租税法学者によって様々な考え方が示されている。ここにいくつかの学説を紹介する⁽²¹⁾。

イ 中里実教授の定義

中里教授は、タックス・プランニングと租税回避との対比を述べるに当たって、金子教授の定義を引用し、「租税回避とは、私法上の形成可能性を濫用して、租税を逃れることである。この私法上の形成可能性の利用の程度が『濫用』にまでは至らない場合に、それを、タックス・プランニングというのであろう（この意味で、タックス・プランニングとは、

(17) 清永・前掲注(2)42頁。

(18) 清永敬次『租税回避の研究』413頁、428頁（注17）（ミネルヴェ書房、1995）。

(19) 清永・前掲注(2)44頁。

(20) 「承認」という用語が、「正当または事実・真実と認めること」であるとか「申し出をきき入れること」（新村出編『広辞苑（第6版）』1391頁（岩波書店、2008））といった積極的に認めるというニュアンスを有する用語であるため、単に、立法サイドがそのような租税回避行為が生ずることを予見していなかったことから、それに対処する立法がなされていなかったという点をもって「税法上承認されている行為」というのはやや違和感があり、「許される行為」又は「許容される行為」といった程度のものであるのではないかと感じられる。

(21) ここで採り上げたものの他にも多くの学者等が色々な表現で租税回避を定義している。各学者がどのような定義をしているかの参考としては、八ツ尾順一『租税回避の事例研究～具体的事例から否認の限界を考える』7～8頁脚注④（清文社、2017）、どのような学者の定義があるかの参考としては、谷口勢津夫「租税回避の法的意義・評価とその否認」税法学 577号 247頁脚注(6)(7)など。

多少なりともシステマティックに計画された節税ということになる)。また、租税回避であっても、否認されないならば、タックス・プランニングの中で活用できるともいえよう。」⁽²²⁾と述べておられる⁽²³⁾。

また、我が国における租税回避に関する議論では、租税回避とは課税されなかったものを租税回避といい、結果として課税されたものは、租税回避の試みにすぎないというような観念的な議論が租税回避に関する議論を複雑にしているところ、中里教授は、その租税回避行為が、個別的租税回避否認規定を新たに設けて否認すべきものであるとか、一般的な租税回避否認規定ができれば否認されることになるものであるといった立法論的な視点を除くならば、「否認される租税回避」と「否認されない租税回避」を「租税回避」という同一概念で括って議論することにどれだけの意味があるのかといった不満を示されており、そもそも否認されない租税回避の概念など不要なのではないかという考えを示されている⁽²⁴⁾。

ロ 増井良啓教授の定義

増井教授は、租税回避について、節税や脱税と対比して、「租税回避は、合法か違法かあいまいな灰色領域を指す概念である。」と述べられ、「境界領域にある概念であるため学説の定義もさまざまであるが、共通する骨子を抽出するならば、濫用により課税要件の充足を免れることを念頭におくことが多い。特に、私法上の選択可能性を利用して納付税額を減

(22) 中里実『金融取引と課税—金融革命下の租税法』38頁（有斐閣、1998）。

(23) 第 62 回日本租税研究大会においても、「租税回避の定義ですが、これは学問上の定義なので、別に法律上の定義ということではありませんが、私法上の形成可能性の濫用だということです。」というように、租税回避について、同様の意義による報告をされている（中里実「国際的租税回避否認規定によりもたらされる国内的二重課税」日本租税研究会『税制改革の課題と国際課税の潮流〔第 62 回租税研究大会記録（2010）〕』91頁）。

(24) 中里・前掲注(1)83頁。中里教授は、「租税回避というものを抽象的に考えて、それに対する否認の可否を一般論として理論的に論ずるという方法には、限界がある。」（中里・前掲注(6)6頁）というお考えをお持ちのようである。

少しようとする企てが、問題になる。」⁽²⁵⁾と述べておられ、基本的に金子教授の定義の外縁部分によって定義されているようである。

ハ 岡村忠生教授の定義

岡村教授は、租税回避とは、「課税のための要件事実（……）の充足を避けることによる税負担の不当な軽減または排除」をいう⁽²⁶⁾と述べられており、基本的に、清永教授の定義と同旨のものとなっている⁽²⁷⁾。

ニ 谷口勢津夫教授の定義

谷口教授は、租税回避の定義を包括的定義と経験的事実を前提とする定義とに区分し、包括的定義として「租税回避とは、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。」⁽²⁸⁾と述べられ、清永教授の定義に「適法だが」という文言を加えている。

また、経験的事実を前提とする定義としては「租税回避とは、租税立法者が課税要件を定めるに当たって、課税適状と判断した経済的事実に相応する私法上の法形式（取引形式）として、取引通念の考慮により想定した『通常の』法形式を、納税者が選択せず、これとは異なる『異常な』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同一の経済的成果を達成しながら、『通常の』法形式に対応する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って、租税負

(25) 増井良啓『租税法入門』316頁（有斐閣、2014）。

(26) 岡村ほか・前掲注(6)50頁（岡村忠生執筆）。

(27) 岡村教授は、租税回避等という文言は日本の実定法上には存在せず、研究対象としての租税回避に共通認識があったのか否かは明らかではない旨述べられ、「租税回避とは、課税要件に基づかない課税、法に規定のない課税を正当化するために持ち出された巧妙なレトリックに過ぎないかもしれない。」と述べておられる（岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」同編著『租税回避研究の展開と課題』299頁（ミネルヴァ書房、2015））。

(28) 谷口教授は、この包括的定義について、「清永教授の…定義をベースにして、…『適法』という法的評価を明示的に定義に盛り込んだものであると述べておられる（谷口・前掲注(21)247頁の脚注(8)）。

担を軽減または排除すること、をいう。」⁽²⁹⁾と述べておられる。

ホ 今村隆教授の定義

今村教授は、租税回避の定義として「私法上有効な行為でもって…、主として税負担を減少させる目的で…、租税法上の効果を生じさせる当該租税法規の文言には反しないものの、その趣旨に反する態様によって…、その適用を免れ又はこれを適用して税負担を軽減又は排除すること」⁽³⁰⁾と述べておられる。

今村教授の租税回避に対する考え方の特徴は、我が国の通説が「私法上の選択可能性の濫用」を問題としているのに対し、租税回避の問題は、「租税法規の濫用」にあると見ておられる点にある⁽³¹⁾。

ヘ 松沢智教授の定義

松沢教授は「租税回避行為とは、私法上の選択可能性を利用し、当事者の選択した法形式ないし取引行為が異常であって、それにより通常の法形式ないし取引行為を選択したと実質的には同様の経済的效果を実現しながら、その結果として課税要件の充足を免れ、不当に租税の負担が軽減され、租税の回避以外には、異常な法形式ないし取引行為を選択した何らの正当な理由のないことをいうと解する。」と述べておられる。また、租税回避行為は、「私法上は適法・有効な行為」であって、「当事者が用いた法形式ないし取引行為が、真に有効な法律効果の発生を期待してなされたものではなく、他の真実の法律行為を仮装するためになされた場合には仮装行為（Scheingeschäft）であるから、それは事実を偽り虚構する点に違法性を帯びるため否認することになるので、仮装行為と租税回避行為とは本質を異にする。租税回避行為には事実を欺くという要素は存しない。」⁽³²⁾と述べておられ、租税回避行為は仮装行為と異なる

(29) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』60～61頁（弘文堂、2016）。

(30) 今村隆『現代税制の現状と課題・租税回避否認規定編』50頁（新日本法規、2017）。

(31) 今村・前掲注(30)51頁。

(32) 松沢智『租税法の基本原則—租税法は誰のためにあるか』166～167頁（中央経済社、1983）。

り、私法上適法に行われたものであることを重視しておられる。

ト 水野忠恒教授の定義

水野教授は、租税回避について「法形式を濫用して不当に租税負担を軽減したり、事業目的もなく、たんに租税負担の軽減を図ることのみを目的として、通常用いられない取引を形成すること」⁽³³⁾と述べておられる。

水野教授は、租税回避を「法形式を濫用して不当に税負担を減少するもの」と「租税負担の軽減の目的をもって、事業目的のない通常用いられない取引を形成すること」という二つのパターンで示している。

チ ハツ尾順一教授の定義

ハツ尾教授は、「租税回避は、課税要件に該当することを回避するために、通常であるならば用いられない法形式、すなわち異常な法形式を採用する行為とすることができる。」⁽³⁴⁾と述べられており、採られる法形式の異常性に着目した定義となっている。

リ 本庄資教授の定義

本庄教授は、租税回避について「私法上の選択可能な法形式の中から税法の予定しない法形式を選択し、結果として意図した経済目的を達成しながら税法が予定した法形式について定める課税要件に抵触することを免れ、ひいては税負担を減少させ又は排除する行為」⁽³⁵⁾と定義されている。

(3) 各定義に見られる基本的な要素から導かれる定義

租税回避の意義・概念について、多くの租税法学者によって様々な表現

(33) 水野忠恒『大系租税法（第2版）』27頁（中央経済社、2018）。

(34) ハツ尾・前掲注(21)4頁。

(35) 本庄資＝田井良夫＝関口博久共著『国際租税法—概論—〔第2版〕』576頁（大蔵財務協会、2016）（本庄資執筆）。本庄教授は、この定義に加えて、BEPS 議論における、ATP（アグレッシブなタックス・プランニング）が「私法上の選択可能性」だけではなく、「公法上の選択可能性」を利用してアレンジメントされているという点に言及されており、「公法上の選択可能性」も含めたところで、租税回避を概念すべきと考えておられるものと考えられる。

が採られており、色々な考え方があるようにも思われるが、表現振りは異なるものの、その基本的な要素は、「租税負担の軽減又は排除を図る行為」であって、上記 1 の節税の相違点でも述べたように、「租税法規が予定した軽減行為ではない」ということが重視されているのではないかと考えられる。つまり、租税回避の基本的な要素は、①租税負担が減少又は排除されるものであること、②租税法規（又は立案当局）が予定ないし意図しない手段が用いられているものであること、という二点にあり、それによって租税回避についての基本的な定義が可能なのではないかと考えられる⁽³⁶⁾。

①の「租税負担が減少又は排除されるもの」とであるという点については、各学説共通の認識となっており、特に問題はないものとする。もう一点の②であるが、この「租税法規（又は立案当局）が予定ないし意図しない手段が用いられているもの」とであるということについては、同じ租税負担の減少が企図される節税との相違点であり、各学説が色々な表現を採っているものの、共通して、この点を租税回避の定義における基本的な要素としているという整理が可能ではないかと考える。

○「租税法規が予定していない手段が用いられるもの」という観点からの各学説の整理

	定義で用いられている表現
金子教授	・私法上の形成可能性を異常または変則的な（……）態様で利用すること（濫用）
中里教授	・私法上の形成可能性を濫用して……
増井教授	・私法上の選択可能性を利用 (濫用により課税要件の充足を免れることを念頭におくことが多い)

(36) 谷口教授は、我が国の学説における租税回避の定義は、その基本的要素として、税負担の軽減・排除が共通となっており、アプローチの方法が「課税要件の充足回避」からのアプローチ（課税要件アプローチ）と「行為態様（異常性・人為性・濫用等）」からのアプローチ（行為態様アプローチ）の二つに大別されるのではないかとされる旨を述べておられる(谷口・前掲注(21)246頁)。

清永 教授	<ul style="list-style-type: none"> ・課税要件の充足を避けること ・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
岡村 教授	<ul style="list-style-type: none"> ・課税のための要件事実（……）の充足を避けることによる税負担の不当な軽減または排除
谷口 教授	<ul style="list-style-type: none"> ・「通常の」法形式を、納税者が選択せず、これとは異なる「異常な」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同一の経済的成果を達成しながら、「通常の」法形式に対応する課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止
今村 教授	<ul style="list-style-type: none"> ・租税法上の効果を生じさせる当該租税法規の文言には反しないものの、その趣旨に反する態様
松沢 教授	<ul style="list-style-type: none"> ・私法上の選択可能性を利用し、当事者の選択した法形式ないし取引行為が異常であって、それにより通常の法形式ないし取引行為を選択したと実質的には同様の経済的效果を実現しながら、その結果として課税要件の充足を免れ、……
水野 教授	<ul style="list-style-type: none"> ・法形式を濫用 ・事業目的もなく、たんに租税負担の軽減を図ることのみを目的として、通常用いられない取引を形成すること
八ツ尾 教授	<ul style="list-style-type: none"> ・課税要件に該当することを回避するために、通常であるならば用いられない法形式、すなわち異常な法形式を採用する行為
本庄 教授	<ul style="list-style-type: none"> ・私法上の選択可能な法形式の中から税法の予定しない法形式を選択し、結果として意図した経済目的を達成しながら税法が予定した法形式について定める課税要件に抵触することを免れ、……

この整理からすると、一般的に、租税法規が、ある経済効果が生ずる取引等に対して課税をする又はある経済効果が生ずる取引等について課税減免をするという規定を設ける場合には、それらの経済効果が生ずる取引等について、通常行われる様々な取引手段等を想定して課税要件等が規定されているというこ

とが前提になっているものと考えられる⁽³⁷⁾。このことは、例えば、法人税法 61 条の 2 は、有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入に関する規定であり、基本的には、有価証券の所有権が他の者に移転した場合に、当該有価証券の移転によって生ずる損益を認識し、益金の額又は損金の額に算入するということを規定しているものであるが、合併等の組織再編成などを用いることによって有価証券の譲渡という法形式を採らずに、有価証券の譲渡と同様の経済効果を得ることができる法形式が存在しており、そのように譲渡という法形式によらずに同様の経済効果が生ずると考えられる取引等についても、同様に課税要件等が規定されていることなどを見ても明らかといえよう。

そして、上の各定義では、直接的に、「租税法規が予定していない手段」であることを述べていないものであっても、例えば、「私法上の形成可能性を濫用」という表現であれば、それが通常と異なる法形式を選択するものであって、租税法規が通常の法形式を選択することを前提としていることからすると、「租税法規が予定していない手段」を用いるものであるということに繋がるものとなる。また、岡村教授の定義のように、「課税のための要件事実の充足を避けることによる税負担の不当な軽減または排除」という表現についても、単に「課税のための要件事実の充足を避ける」という表現であれば、節税との違いが見出せないことになるが、「税負担の不当な軽減または排除」という表現を加えることで、その違いを明らかにしている。この「税負担の不当な軽減または排除」という表現は、違法ではないものの、制度の目的からみて適切ではない方法によって税負担が軽減または排除されるというニュアンスとなることからすると、正に租税法規が予定していないような軽減または排除がされることを意味するものと思われる。この点、清永教授が、租税回避の場合の「課税要件の充足を避ける」行動としては、「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」するものであるとされており、岡村教授の定義もこれと同旨のものと考えられる。

(37) 谷口勢津夫『租税回避論—税法の解釈適用と租税回避の試み—』280 頁（清文社、2014）。

このようにして上記の各学説を整理していくと、租税回避の定義における基本的な要素は、①租税負担が減少又は排除されるものであること、②租税法規（又は立案当局）が予定ないし意図しない手段が用いられているものであること、ということになると考えられる。そして、各定義を見ると、これらの要素に加えて、「通常用いられる法形式と同一の経済効果を得られるものであること」や「租税負担の軽減を主たる目的としたものである」といった要素を述べるものもあるので、これらの要素について考察する。

まず、同一の経済効果を得られるという点については、上の基本的な要素としている①の「租税負担が減少又は排除」の有無が、ある経済効果を得るために通常選択されるような法形式と比較して「租税負担が減少又は排除」されているか否かを判定することになるのであるから「通常用いられる法形式と同一の経済効果を得られるもの」でなくては、そもそも比較することができないのであり、「租税負担が減少又は排除」という要素に内包される概念ではないかと考えられる⁽³⁸⁾。

次に、「租税負担の減少を主たる目的としたものである」という点については、基本的な要素としている②の「租税法規（又は立案当局）が予定ないし意図しない手段が用いられているもの」と大変関係が深く、そもそも、ある経済効果を得るために通常用いられるであろうと考えられる法形式が課税要件として租税法規に規定されているという前提に立つならば、そのような租税法規が予定しているような通常的手段を用いずに、それと異なる手段（通常用いられないような手段）が用いられること自体、他に特別な（合理的な）理由がない限りは、課税要件を満たすこととなる法形式を回避して行われたものであるということが容易に想像されることになる。逆に考えると、②の租税法規（又は立案当局）が予定ないし意図しない手段が用いられているものであっても、そのような手段を用いることについて何か特別な（合理的な）理由がある場合には、

(38) 岡村教授は、「軽減の有無、軽減されない状態を、何に基づいて判断するか」という観点に基づき、「あるべき税負担」が算出できる可能性について考察されている（岡村・前掲注(27)321頁）。

単純に租税回避であるとはいえないという考え方ができる。しかしながら、租税負担の軽減以外の目的による経済効果が微々たるものである場合に、単純に否認の対象としないということにも問題があることから、租税負担の軽減とそれ以外の目的との比較考量をすることが必要になるものと考えられる。そうすると、一般的租税回避否認規定の対象とすべき租税回避行為を考える上では、租税負担の軽減を主たる目的としたものであるか否かという要件は必要な要素なのではないかと考えられる。

このようなことから、租税回避の基本的な要素である①及び②の二点に、租税負担の軽減を主たる目的とするものであることを加え、一般的租税回避否認規定の対象とすべき租税回避を定義するならば、「租税回避とは、租税負担の減少を主たる目的としたものであって、租税法規が予定ないし意図しない手段が用いられることで、租税負担が減少又は排除されるもの」という概念で整理されるものとする。

そして、この定義は、金子教授の通説における定義、つまり、「私法上の形成可能性を濫用することによって税負担の軽減・排除を図る行為」というものと、その意味内容において変わるものではなく、表現振りとしては、上記（２）ホの今村教授の表現に近いものになる。

ところで、その今村教授は、金子教授の租税回避の定義の「私法上の形成可能性を濫用する」ものであるという点に関して、所得税法 33 条 1 項（譲渡所得）の適用に係る租税回避事例を例にとり、「金子教授の定義は、上記の例の場合に、法形式が異常であることから、私法上の選択可能性の問題としているが、私法上は有効な行為であり、租税法上問題なのは、所得税法 33 条 1 項の趣旨に反しているかが問題であり、やはり『法の濫用』に当たると考える。」⁽³⁹⁾と指摘されている。

この点、「濫用」という用語の意義が「みだりに用いることの義であって、権利、職権等について、形式的には、その行使たる外形を有するが、実質的には、

(39) 今村・前掲注(30)52～53頁。

その本来の使命を逸脱するために、その正当な行使ということができることをいう。」⁽⁴⁰⁾ということからすると、金子教授の定義が、私法上の法形式の選択が自由であり、その選択が自由であるという点に着目して、「濫用」（法形式の濫用）という視点から述べておられるのに対して、今村教授は、租税法規の本来の趣旨・目的から逸脱した形で、当該法規が適用されていること（又は適用を免れること）が問題であって、そこに「濫用」がある（租税法規の濫用）という視点から述べておられるのではないかと考えられる。つまり、金子教授は、私法上では法形式の選択が自由であり、その選択として通常選択されないもの、即ち、租税法規が予定していないものを選択するということが可能であるということを利用して（濫用）しているものであるとされているのに対し、今村教授は、租税法規が予定していない私法上の法形式の選択自体は違法性がなく、有効なものであることからすると、私法上の法形式が自由に選択されること自体を濫用とは言い難く、問題は、飽くまでも、租税法規が文言によって、課税要件を規定していること又は課税減免規定の対象となる要件を規定していることを利用して、課税要件から逃れるような法形式を選択する又は課税減免規定の対象となるように法形式を選択するということなのであり、濫用されているのは、その租税法規の規定文言であるという視点によるものなのではないかということである。先の検討のとおり、租税回避の定義の基本的な要素は、①租税負担が減少又は排除されるものであること、②租税法規（又は立案当局）が予定ないし意図しない手段が用いられているものであることであり、金子教授の通説の定義における②に対応する表現は、「私法上の形成可能性を濫用すること」であって、この私法上の形成可能性が濫用され、選択された法形式が租税法規の予定しているものでないことは明らかであって、金子教授が租税回避行為と考えておられるものと、今村教授が租税回避と考えておられるものには、本質的な違いがあるとは考え難く、両者の違いは、それが何を濫用しているかという点にのみあるように感じられる。

(40) 吉国一郎ほか編『法令用語辞典〈第9次改訂版〉』751頁（学陽書房、2009）。

そこで、租税回避において何が濫用されているのかという観点から、近年の租税回避事件に係る裁判例や各国の租税回避に対する捉え方などを見ると、例えば、我が国の裁判例でいうならば、ヤフー最高裁判決（最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決判タ 1424 号 68 頁）の不当性の判断では、「法人の行為又は計算が組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであること」（下線筆者）と判示されているように、濫用されるものを「組織再編税制に係る各規定」としており、つまり、租税法規が濫用されているものとして表現されている。また、OECD では、Tax avoidance の意義として、「定義することは困難であるが、税負担を減らす意図で行われる納税者の事象のアレンジメントで、当該アレンジメントは厳格に合法的であり得るが、それが外見上従う法令の意図に常に反するものをいうために一般的に用いられる用語」（下線筆者）としており⁽⁴¹⁾、「外見上従う法令の意図に反する」ものとしている。更に、本庄教授によると、アメリカの税務当局のマニュアル（Internal Revenue Manual: IRM）では、「租税回避は、納税者がその納税義務を合法的に減らし最小化することであり、納税者はそうする権利を有するが、文理上は合法であっても税法の意図に反する租税回避は濫用的 (abusive) な租税回避として認められないと定めている」⁽⁴²⁾（下線筆者）とのことであり、いずれも、租税法規の趣旨や意図に反する点に濫用があるとして捉えているといえる。

このように、近年の裁判例や国際的な租税回避における租税回避というものの捉え方について、租税回避行為において濫用されているものが何であるのか

(41) OECD, Glossary of Tax Terms. (<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>)
（平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧。訳は、本庄資「〔補論〕濫用的国際租税回避の防止規定の必要性～BEPS プロジェクト勧告に伴う国内法改正と GAAR 導入の是否認論議を中心に～」同著『国際課税における重要な課税原則の再検討 中巻』526 頁（日本租税研究会、2016）によっている。）。

(42) 本庄ほか・前掲注(35)576 頁。本庄教授によると、アメリカの租税実務家における租税回避の定義は、我が国の節税に近いものであるとのことであり（本庄・前掲注(41)529 頁）、ここでは、IRM において、許容されない租税回避として、「税法の意図に反する租税回避」が示されている。

という観点からすると、濫用されているものは租税法規であり、また、租税法規の濫用に問題があるという捉え方をしているという傾向があるように思われる。

4 裁判例における租税回避の意義

「租税回避」という用語自体は、租税法規において直接用いられている用語ではないため、その意義自体を判示している裁判例は見当たらない。しかしながら、裁判例の中には、その判決文中に「租税回避」や「租税負担の回避」といった表現を用いているものがあることから、裁判所が、租税回避をどのような意義で捉えているのかをみることにする。

(1) 最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決（民集 70 卷 2 号 242 頁）

「このような同条の趣旨及び目的からすれば、同条にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（……）に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、〔1〕当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、〔2〕税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。」（下線筆者）

この判決は、いわゆる「ヤフー事件最高裁判決」といわれるもので、上の引用部分は、法人税法 132 条の 2 における「不当性」の判断基準を判示したものである。

ここでは、「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」の解釈として、「租税回避」という言葉を用いて、「法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（……）に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることと解すべき」と判示されている。

ここでは「租税回避」は、組織再編成に関する税制に係る各規定を「濫用」と評価される行為又は計算によって、法人税の負担を減少させるものという意味で使われている。

(2) 最高裁平成 23 年 2 月 18 日第二小法廷判決（判タ 1345 号 115 頁）

「本件では、上告人が香港に出国し、その香港での滞在期間中に、本件会社株式を B が支配するオランダ法人へ移転するという方法によって、これを国外財産に転化させたといえるものであるから、これは贈与税（ひいては相続税）の負担を回避するためになされたことが認められるのである。原判決は、上告人が『贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し』たと認定するが、それは以上の趣旨において理解されるのである（ここで、オランダ法人は、本件会社株式の保有以外に事業活動を行うことが全くうかがわれないという意味では『器』として用いられていることが認められるのであるが、このようにオランダ法人を『器』として介在させる法形式と上告人の国外住所とを組み合わせることは、通常、相続税法や課税実務が想定しているものとはいい難い組み合わせであったといえるところ、それは、贈与税の負担を回避するための密接で不可欠な関係にある要素の組み合わせであるので、以下では、便宜的に、この本件の組合せの仕組みを『本件贈与税回避スキーム』という。……一般的な法形式で直截に本件会社株式を贈与すれば、課税されるのに、本件贈与税回避スキームを用い、オランダ法人を器とし、同スキームが成るまで暫定的に住所を香港に移しておくという人為的な組合せを実施すれば課税されないというのは、親子間で財産支配の無償の移転という意味において両者に経済的実質に有意な差異がないと思われることに照らすと、著しい不公平感を免れない。……個別否認規定がないにもか

かわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。」(下線筆者)

この判決は、いわゆる「富士事件最高裁判決」といわれるもので、上の引用部分は、須藤正彦裁判長の補足意見の部分である。

ここでは、「オランダ法人を器として国内資産を国外資産に転化させる手法」と「受贈者の住所を暫時的に国外に移すという手法」という人為的な手法を組み合わせるという「相続税法や課税実務が想定しているものとはいい難い組合せ」によって、贈与税が回避されており、それが一般的な法形式で直截に贈与が行われた場合と経済実質的に有意な差異がないことから、その手法の組合せを「便宜的に」との断りを入れつつ「本件贈与税回避スキーム」という用語で定義している。

つまり、税法や課税実務が想定していない人為的な、変則的な方法によって租税負担の軽減を図るものであり、その方法によってもたらされる経済的実質が、そのような変則的な方法を用いない場合と同様の経済効果が得られるものであるという意味で「本件贈与税回避スキーム」という用語を使っている。この「本件贈与税回避スキーム」については、「便宜的に」そのように表現するといっているものの、引用文の下線部では、その「本件贈与税回避スキーム」が「この租税回避スキーム」に置き換わって使われていることからすると、本件のような手法によって組成された「本件贈与税回避スキーム」について、正に「租税回避スキーム」であるとの感触を持たれているものとも考えられる。

(3) 大阪地裁昭和 59 年 5 月 10 日判決 (訟月 30 卷 10 号 1994 頁)

「原告は、原告が主たる所得者とされるに至った事実関係に基づき、資産を意図的に分散して税負担の軽減を図ろうとしたものでない事案に合算課税制度を適用するのは違法であると主張するが、既述のように右制度は担税力に応じた公平な課税を実現することに主眼があり、租税回避行為が存在する場合にのみ適用されるものでないことは明らかであるから、右主張はその前提において失当である。」

本判決では、原告の「資産を意図的に分散して税負担の軽減を図ろうとしたもの」でない事案に合算課税制度を適用することが違法であるという主張に対して、裁判所が、当該制度は担税力に応じた公平な課税を実現することに主眼があるもので、「租税回避行為が存在する場合」にのみ適用されるものではないとして、当該主張を排斥したものである。つまり、「意図的に税負担の軽減を図ろうとしたもの」という表現が「租税回避行為」に置き換えられていることからすると、租税回避がそのように「意図して税負担の軽減を図る行為」という意味合いで捉えられているものと考えられる。

(4) 小括

上記(1)ないし(3)の判決文を見る限りでは、裁判所が租税回避という用語を用いる際には、そのほとんどは通説が示す定義と同様の意味内容で租税回避を捉えており、特段、別義に解しているものではないと考えられる。

5 小括

租税回避は、脱税や節税と同様に租税負担の軽減を図る行為であるところ、節税と脱税は、合法か違法かで明確に区別されるが、租税回避は、「あいまいな灰色領域を指す概念」といわれる。そのように、租税回避があいまいな性質ゆえ、多くの租税法学者によって色々な形で定義されているところであるが、それらの定義は様々な表現が採られているものの、その基本的な要素としては、「租税負担の減少又は排除を図る行為であるが、租税法規が予定した軽減行為ではない」という点に集約することが可能なのではないかと考えられる。また、租税回避の定義として①「通常用いられる法形式と同一の経済効果を得られるものであること」や、②「租税負担の軽減を主たる目的としたものであること」などが加えられているものがある。この「通常用いられる法形式と同一の経済効果を得られるものであること」という点については、「租税負担の減少又は排除」が、通常用いられる法形式と比較して判定され

るものといえることからすると、「租税負担の減少又は排除」という表現に内包されるものと考えられる。そして、「租税負担の軽減を主たる目的としたものであること」という点については、一般論としては、「租税法規（又は立案当局）が予定ないし意図しない手段が用いられているもの」であれば、租税負担の軽減を主たる目的として行われたものであると推測され得るところである。しかしながら、その行為等によって租税負担の軽減が図られているものの、租税負担の軽減以外にも何らかの目的があるという場合もある。そのような場合には、租税回避行為として単純に否認の対象とすることについては問題がある。反面、租税負担の軽減以外の目的による経済効果が微々たるものである場合に、単純に否認の対象としないということにも問題がある。そうすると、租税負担の軽減とそれ以外の目的との比較考量が必要と考えられることから、否認の対象として考えるべき租税回避行為の定義としては、「租税負担の軽減を主たる目的としたものであること」という点を含めて表現する必要があるものと考えられる。

このようなことを踏まえて、本稿では、一般的租税回避否認規定が、その否認の対象とする租税回避の概念として、「租税負担の減少を主たる目的としたものであって、租税法規が予定ないし意図しない手段が用いられることで、租税負担が減少又は排除されるもの」ということとした上で考察を進めることとする。

第 2 節 一般的租税回避否認規定の意義等

1 租税回避の否認の意義

金子教授は「租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと（減免規定については、その適用を認めないこと）を、租税

回避行為の否認と呼ぶ。」⁽⁴³⁾とし、「租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは、困難である」⁽⁴⁴⁾と述べておられる。

また、清永教授は、「租税回避の否認とは、租税回避を除去するに必要な、課税要件規定によるときとは異なる取扱いをすることをいう。」⁽⁴⁵⁾とし、「租税回避の否認は、……課税要件規定によるときとは異なる取扱いをすることであり、これはとりもなおさず従来の課税要件規定にはない新たな課税要件を作り出すこと（……）を意味し、したがって、租税法律主義の建前から、そのための明文の規定が必要である、といえよう。」と述べておられる。

つまり、租税回避の否認とは、租税回避があった場合において、その租税回避を行った納税者が選択した法形式に対応する課税を行わずに、その法形式を通常用いられる法形式に引き直して（擬制して）課税を行うものということになる。

その納税者が選択した法形式に対応する課税を行わないという点について、金子教授は「租税法上は無視し」で行われるものと表現しており、清永教授は、その法形式に対応する「課税要件規定によるときとは異なる取扱いをする」という表現を採っておられる。また、引き直し課税に関しては、金子教授は「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」として取扱われると表現されているのに対し、清永教授は「従来の課税要件規定にはない新たな課税要件を作り出す」と表現されている。

そして、このような租税回避の否認を行うことに関して、両教授とも、租税法律主義を理由に、明文の否認規定が必要であるとされており、金子教授は、「法律の根拠なしに」そのような否認を行う権限が租税行政庁にはないことを理由とし、清永教授は、引き直し課税自体がその法形式に対する「従来

(43) 金子・前掲注(6)128頁。

(44) 金子・前掲注(6)130頁。

(45) 清永・前掲注(2)43頁。

の課税要件規定にはない新たな課税要件」を作り出すものであることから、明文規定が必要である旨述べておられる。

2 租税回避行為の否認の類型

(1) 法令に基づくもの

金子教授は、租税回避行為の否認規定について、「すべての分野を包括する一般的な否認規定」、「個別の分野に関する一般的否認規定」及び「個別的否認規定」の三つに区分され、「すべての分野を包括する一般的な否認規定」は我が国にはなく、「個別の分野に関する一般的否認規定」として、「同族会社等の行為又は計算の否認規定」、「組織再編成に係る行為又は計算の否認規定」、「連結納税に係る行為又は計算の否認規定」及び「外国法人の恒久的施設帰属所得に係る行為又は計算の否認規定」があり、また、「個別的否認規定」として、法人税法 22 条 2 項（各事業年度の所得の金額の計算における益金の金額）や同法 34 条（役員給与の損金不算入規定）以下の数多くの規定が設けられている旨述べておられる⁽⁴⁶⁾。

租税回避否認規定は、「一般的租税回避否認規定」（General Anti-Avoidance Rule: GAAR⁽⁴⁷⁾）、「特定目的租税回避否認規定」（Targeted Anti-Avoidance Rule: TAAR）及び「個別的租税回避否認規定」（Specific Anti-Avoidance Rule: SAAR）として区分される⁽⁴⁸⁾ことが多いが、これらの区分を金子教授の区分に置き換えるならば、「すべての分野を包括する一般的な否認規定」が GAAR、「個別の分野に関する一般的否認規定」が TAAR、

(46) 金子・前掲注(6)129～130頁。法人税法 22 条 2 項は「無償による資産の譲渡又は役務の提供」や「無償による資産の譲受け」といったものを「当該事業年度の収益の額」に含めることとしており、実際に金銭等の授受が行われないものについて、通常であれば対価相当額の授受がされるのであるから、そのような授受があったものとして、課税要件が充足されたものとして取り扱われるため、金子教授の租税回避の否認の定義に当たるものである。

(47) イギリスのような一般的濫用防止規定（General Anti-Abuse Rule）も GAAR と表現されている。

(48) 酒井貴子「GAAR（一般的否認規定）の基礎的考察～IMF Note におけるサンプル GAAR と目的テストを素材として～」租税研究 808 号 91 頁。

「個別的否認規定」が SAAR に当たるものと考えられる⁽⁴⁹⁾。

また、GAAR と TAAR 及び SAAR の適用関係としては、①基本的には、GAAR は、SAAR 及び TAAR の対象となっていない租税回避行為に対して適用されるものであり、②SAAR と GAAR の両方が適用可能な場合には、SAAR が優先され、また、③SAAR を回避するようなものに対しては GAAR で対応するという整理がされることがあり、このような場合には、TAAR と GAAR との関係についても、TAAR が GAAR の適用対象を限定したものであるということから、SAAR の場合と同様という考え方が採ら

(49) 酒井貴子准教授は、SAAR について「限定的否認規定ともいわれるもので、役員給与の損金不算入規制、移転価格税制や、過少資本税制」などがこれに区分される旨述べられ、また、TAAR について「税法における特定の税目あるいは適用範囲について、税額の計算の直しを認めるというもの」であって「組織再編税制に範囲を限定された行為計算の否認規定である法 132 条の 2 や、連結納税制度に限定された行為計算否認規定である法 132 条の 3 などがこれに当た」る旨述べられており、それぞれの区分が金子教授の区分とリンクするものとなっている（酒井・前掲注(48)91 頁）。谷口勢津夫教授は、「我が国では、従来から、個別的否認規定と一般的否認規定との二分法が議論の前提とされてきたが、最近の比較法研究では、前者について SAARs (specific anti-avoidance rules) という名称を、後者について GAARs (general anti-avoidance rules) という名称をそれぞれ用い、さらに個別分野の一般的否認規定について TAARs (targeted anti-avoidance rules) という名称を用いることがある。」と述べておられ、我が国における同族会社の行為計算否認規定などは TAARs に分類されることになるとされている（谷口・前掲注(21)264～265 頁）。また、大野雅人教授は、SAAR について (Special Anti-avoidance Rule) という表現を採った上で、SAAR や TAAR を合せて、個別的否認規定として括っておられ、「これらの規定は、特定の方法による租税回避が使えないようにするために課税要件を改めるものであり、納税者の租税回避行為（又は特定の取引等）を否認 (disregard, ignore) するものではない」とし、「我が国には、一般的否認規定に極めて近いものとして、同族会社の行為計算の否認規定（法人税法 132 条、……）がある。これらの規定は、適用対象が同族会社（……）に限定されているが、……我が国の法人の約 96% が同族会社であることを考えれば、この規定は準一般的否認規定であるといえる。」と述べておられ、同族会社の行為計算否認規定について、SAAR や TAAR ではなく、GAAR に準じた規定であるという捉え方をしておられ（大野雅人「一般的否認規定 (GAAR) 導入の必要性」本庄資編著『国際課税ルールの新しい理論と実務：ポスト BEPS の重要課題』577 頁（中央経済社、2017））、矢内一好教授は、同族会社の行為計算否認規定は、SAAR に近く、連結納税、組織再編及び PE 帰属所得に係る行為計算否認は、TAAR に分類できるとの考え方を示されている（矢内一好『一般否認規定と租税回避判例の各国比較—GAAR パッケージの視点からの分析—』3 頁（財経詳報社、2015））。

れる⁽⁵⁰⁾。

GAAR と TAAR 及び SAAR の適用関係については、各国において色々な整理がされており、上のような整理はそのうちのひとつといえる⁽⁵¹⁾。我が国には、GAAR はないが、ヤフーの最高裁判決のように、法人税法 57 条 2 項の欠損金の引継要件を満たし、同 3 項の引継ぎ制限規定をクリアするものであったとしても、その制限規定の要件をクリアする手段が、法の趣旨、目的を逸脱するもので、濫用が見られる場合に、同法 132 条の 2 の適用を認めるという考え方が採られていることからすると、司法的には、上のような整理が妥当するような環境にあると考えられる。

(2) 判例法理によるもの

イ 私法上の法律構成による否認

租税回避行為を否認する場合、租税法律主義の下、租税回避否認規定によることとなるのが原則である。しかしながら、租税回避行為において採られた取引等の真実の姿に基づき課税することによって、実質的に、租税回避行為が否認されたものと同様の効果が生ずる場合があるといわれている⁽⁵²⁾。

いわゆる「映画フィルムリース事件」の大阪高裁平成 12 年 1 月 18 日

(50) 酒井・前掲注(48)91 頁。

(51) HMRC(HM Revenue & Customs: 英国歳入関税庁)の GAAR ガイダンスでは、GAAR は、原則として、個別的租税回避否認規定から独立して機能するため、GAAR 以外の否認手段があった場合であっても、その手段によらないことは、認められると考えられているようであり、また、GAAR が他の租税回避否認規定の欠陥の悪用を目論む濫用的なアレンジメントの打消しに有効に使われるという方針を明確に示している(小林剛「<翻訳>英国アーンソン報告、一般的租税回避対処法及び同ガイダンス」経済学紀要 41 巻 1/2 号 34 頁(2016))。ドイツでは、裁判所と租税法学者との間で考え方が分かれていて、裁判所は、SAAR が GAAR の適用を制限する効果があると考えており、学者は、SAAR は GAAR の対象の一部分について、厳格な基準を適用せずに、濫用に対抗するためのより簡単な方法を確立しているものであるという考え方、つまり、SAAR をクリアしたとしても、GAAR によって否認されることがあるという立場を採っているといわれている(今村隆訳「Michael Lang ら編集『一般的否認規定—BEPS 後の世界における租税制度の重要な要素の一つ』(Klaus-Dieter Drüen, “Germany” (第 14 章)) 租税研究 809 号 349 頁)。

(52) 金子・前掲注(6)133 頁。

判決（訟務月報 47 卷 3767 頁）は、納税者が複合取引によって生ずることとなる減価償却費につき、その計上は認められないという判断が下されたものであるところ、その判断において、被告の行った複合取引について「私法上の当事者の意思を、当事者の合意の単に表面的・形式的な意味」で見るとはならず、「経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである」という、いわゆる「私法上の法律構成による否認」が認められた判決といわれている。このような「私法上の法律構成による否認」は、飽くまでも、事実認定によって、行われた取引が何であったのかを認定し、それを租税法規の課税要件に当てはめるものであり、租税回避の否認とは基本的な性格は異なるのであるが、結果として、当事者が表面的・形式的に選択した私法上の法形式に基づかずに、租税法規の課税要件規定を当てはめることになるという点では、租税回避の否認と同様の効果が生ずるものといえる⁽⁵³⁾。

ロ 限定解釈による否認

租税減免規定の適用に関して、当該規定の趣旨・目的を著しく逸脱した形で、その適用のみを目的とした取引等を創出して、その適用を受けようとするものに対して、当該租税減免規定を限定解釈することで、その適用を否定することができるという解釈方法を「限定解釈による否認」という。

(53) 当該高裁判決の上告審である最高裁平成 18 年 1 月 24 日第三小法廷判決（民集 60 卷 1 号 252 頁）では、「私法上の法律構成による否認」に基づく判決を採用しておらず、あえて、組合が映画フィルムの所有権を取得したとしても、それが事業の用に供されていない資産であるとして減価償却費の計上は認められないという判断を下していることから、結果として「私法上の法律構成による否認」は最高裁の判断として認められたものとはなっていない。この点に関し、金子教授は、最高裁の判決の考え方が、租税法律主義の観点からは妥当であると考えられる旨述べておられる（金子・前掲注(6)133 頁）。

このような考え方は、アメリカのグレゴリー事件判決⁽⁵⁴⁾において認められた事業目的基準 (business purpose) と同様の考え方によるものであり、租税減免規定の本来の趣旨・目的に沿った法令解釈を行うことによって、適用を排除するものということであり、租税回避行為の否認のものではないものの、租税回避行為の否認と同様の効果が生ずるものといえる。

我が国における限定解釈による否認の例としては、大手都市銀行による外国税額控除における控除枠を利用した取引に係る事件(いわゆる「りそな事件」等)に対する判決(最高裁平成 17 年 12 月 19 日第二小法廷判決(民集 59 卷 10 号 2964 頁)など)がそれに当たるものとして理解されているようである⁽⁵⁵⁾。

当該判決は、「我が国の銀行が、本来は外国法人が負担すべき外国法人税(外国の法令により課される法人税に相当する税)について対価を得て引き受ける取引を行い、同取引に基づいて同銀行が負担した外国法人税が上記対価を上回るため、同取引自体によっては損失を生ずるが、上記外国法人税の負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとする目的で上記取引を行ったという事情の下においては、上記外国法人税を法人税法(平成 10 年法律第 24 号による改正前のもの) 69 条の定

(54) Gregory v Halvering, 293 US 465 (1935). 金子教授は、40 年前に書かれた論文で、グレゴリー事件判決について「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。このように、ある規定の解釈に当たって、その中に立法趣旨を読み込むことによってその規定を限定的に解釈するという解釈技術は、わが国でも用いる余地があると思われる。」と述べておられる(金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」租税法学会編『租税法と私法』租税法研究第 6 号 24 頁(有斐閣、1978))。

(55) 金子・前掲注(6)132 頁。当該事件について、谷口教授は『外国税額控除制度の濫用』(これは「外国税額控除制度の付与する外国税額控除権の濫用」と言い換えることができる)に該当することをもって外国税額控除を否認したもの」という意見を持たれている(谷口・前掲注(37)298 頁)。

める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用し税負担の公平を著しく害するものとして許されない。」という判断がされ、外見上我が国の銀行が納付した外国法人税について、外国税額控除の規定を限定解釈し、その適用を認めないとしたものである。

第 2 章 一般的租税回避否認規定の導入の要否

租税回避行為に対する対抗策として、一般的租税回避否認規定を設けることの是非については、様々な意見がある。本章では、一般的租税回避否認規定の導入に対する積極的意見及び消極的意見を概観し、更に、現在、多くの国で一般的租税回避否認規定が導入されていることから、各国における一般的租税回避否認規定の導入経緯などを概観することで、我が国に一般的租税回避否認規定を導入することの要否を検討する。

第 1 節 通則法制定時の議論

過去に、我が国において一般的な租税回避否認規定を設けることについて大議論されたことがある。それは、国税通則法制定時の税制調査会からの答申において、租税回避の禁止に関する規定を設けるべきとの意見が出されたときであった。結果としては、国税通則法制定の際に、租税回避の禁止規定は盛り込まれず、その法令化は見送られることとなったのであるが、今、あらためて一般的租税回避否認規定の導入の要否を検討するに当たって、まず、過去において導入が見送られることになった経緯、事情等がいかなるものであり、現状においてそのような要因が解消されているのかという点を確認する必要があるものと考えられる。

1 税制調査会の答申

国税通則法の制定時に税制調査会は、国税通則法の制定に際し、「税法の解釈及び課税要件の事実の判断については、各税法の目的に従い、租税負担の公平を図るよう、それらの経済的意義及び実質に即して行なうものとする」という趣旨の原則（実質課税の原則）規定を設けるべきとする意見を答申しており、この実質課税の原則の法令化に併せて、「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」及び「特殊関係者間における行為計算の否

認に関する基本的な規定」を設けるべきであるとする意見を答申した⁽⁵⁶⁾。

具体的には、租税回避行為に関して「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。」⁽⁵⁷⁾とした上で、答申の解説において「租税回避行為が無制限に許されるならば、租税負担の公平は著しく害される結果となろう。そのような租税行政がとうてい納税者の高い支持を得ることができないことは当然である。」との前提から、「租税回避行為により不当に租税負担を回避し又は軽減することは許されるべきではないのであつて、このような場合には、仮想のために採られた法形式にとらわれることなく、通常あるべき取引行為によつて得られる経済的実質、しかも、その法形式がどのようなものであれ、その通常生ずべき経済的実質と同じ実体として現に生じているところに即して課税が行なわれるべき」⁽⁵⁸⁾として、その立法の必要性を説明している。

2 税制調査会の答申に対する批判等

(1) 日本税法学会の意見書

税制調査会の答申の内容に対しては、各方面から多くの批判の声が上がったと言われる⁽⁵⁹⁾が、中でも、日本税法学会（理事長杉村章三郎、常務

(56) 税制調査会「昭和 37 年 7 月 5 日 国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」。

(57) 税制調査会・前掲注(56) 4 頁。

(58) 税制調査会・前掲注(9) 12 頁。

(59) 神田忠雄「国税通則法をめぐる諸問題」税経通信 VOL.16 NO.14 33 頁によると、税制調査会の答申に対しては、「ほぼ全面的な支持と惜しみない賛辞が呈されている（……）反面、わが国の労働者階級と全人民の利益を代表する政党（日本共産党）や、

理事中川一郎)は、同学会の学会誌である「税法学」において、答申の公表後、答申の内容に対する批判的な立場での論説を多数発表し⁽⁶⁰⁾、昭和 36 年 11 月には、池田勇人内閣総理大臣に宛てて、「国税通則法制定に関する意見書」と題する答申に対して批判的な立場からの意見書を提出した。

この日本租税学会の意見書では、特に、実質課税の原則の法制化について「税法の解釈及び課税要件事実の認定に関する原則規定は、絶対に設けてはならない。」として、絶対反対の態度を表明しており、他の項目についても、法制化するには時期尚早等を理由として批判的な意見を申し述べているが、租税回避の否認規定の導入に関しては、積極的にこれを設けるべきとの態度を表明していたものといえる⁽⁶¹⁾。

税問題にもっとも敏感な中小零細企業者の団体である『全国商工団体連合会』は、納税者の権利と人権を蹂躪する重大問題として『答申』案がでる前から早くもこれを採り上げて、強力な反対運動を展開している。また、わが国の良心的・先進的な中小企業家の団体である『全国中小企業家同友会』も中小資本家独自の立場からこれを取りあげ、最近、とくに全国代表者会議を招集して断乎反対の決議をおこなっているし、おもに中小・零細企業の税務・経理の実務にたずさわっている良心的な職業専門家の団体である『税経新人会』も、この『答申』を採り上げて系統的に研究し、その非民主的性格を鋭く厳しく追及している(……)」とあり、当時は、中小零細事業者からの反発が大きかったことが窺われる。その反発の理由の主たるものとして考えられることは、実質課税の原則の法令化に加えて、一般的な記帳義務に関する規定や質問検査権に関する統合規定といったものが、中小零細事業者にとって事務負担の増加をもたらし、また、税務官吏の権限が強化されると写ったのではないかと考えられる。

(60) 中川一郎「国税通則法の制定に関する問題点」税法学 127 号 1 頁、同「国税通則法答申の批判(一)～(五)」同 128 号 5 頁、129 号 1 頁、130 号 1 頁、131 号 40 頁、132 号 1 頁、須貝脩一「国税通則法の制定に関する答申」同 128 号 1 頁、板倉宏「国税通則法制定に関する批判」同 132 号 10 頁など。

(61) 中川教授は、「もとより租税回避に関する規定を設けることには賛成であるが、それは税務行政の否認権の最後の担保的なものとしての意味ではない。それこそ租税の公平な負担をはかり、いわゆる正直者が損をしないがための規定である。否認権そのものが重要なのではなく、課税の公平な負担をはかることが重要なのであり、その目的達成のための手段として税務行政に否認権を与えようというのである。……。租税回避に関する規定を設ける上において問題となるのは、許される節税と、許されない節税、即ち租税回避とを明確に区分し、否認権の濫用を未然に防止する立法上の措置を講じておくことである。……。租税回避の防止に関する原則規定は確かに必要であるから、租税基本法(筆者注：中川教授は『国税通則法』という名称自体に反対であり、その名称を『租税基本法』とすべきであると主張されていた。)の制定をまたずに取りあえず単行法をもって租税回避に関する原則規定を設けるべきである。」と国税通則法の制定をまたずに、租税回避の否認規定を早期に導入すべきとまで述べてお

具体的には、当該意見書において「租税回避に関する規定はこれを必要とするが、税務官庁が租税回避を理由として否認権を濫用しないように立法上防止策を講ずる必要がある。」として、租税回避に関する規定は必要である旨の意見を述べており、その際に、税務官庁が否認権を濫用しないように配慮する必要について、「同族会社の行為計算の否認に関する従来の税務行政の実績に徴するも、租税回避を理由とする否認権は濫用されるおそれがある。従って、租税回避の成立要件を明確にかつ制限的に規定する必要がある。納税義務者及び関係人の選択した形成形式または処置が異常であっても、それが節税以外の正当な事由に基づく場合、及び節税が顕著でない場合には、租税回避が成立しないことを明確に規定しておく必要がある。」⁽⁶²⁾と述べているのであり、その導入自体には賛成の意向を示していたものと考えられる。また、同学会の常務理事であった中川一郎教授は、

られるのであり、その制定に関しては積極的な立場を取っておられたものと考えられる（中川・前掲注(60)「答申の批判(三)」税法学 130 号 1～2 頁）。

- (62) 日本税法学会「国税通則法制定に関する意見書」税法学 131 号 4～5 頁。昭和 36 年 10 月に開催された日本税法学会の第 21 回大会では「国税通則法制定に関する答申をめぐる諸問題」をテーマとしたシンポジウムが開かれており、中川一郎教授から租税回避に関して「租税回避の禁止に関しては、これのみの単行法を緊急に制定する必要がある。但し、税務行政において租税回避を理由とする否認権の濫用がなされないよう防止策を立法上講ずる必要がある。」との報告がされている。（同学会「シンポジウム 国税通則法制定に関する答申をめぐる諸問題(一)」税法学 130 号 33 頁）。更に、田中勝次郎教授が学会の意見書に対して、税法解釈の原則規定としての実質課税の原則の立法に反対しておきながら、租税回避行為禁止の規定を必要とするのは矛盾ではないかとの意見に対し、「租税回避を禁止する制度の基本思想は、……、イギリス衡平法の法原則である“equity considers as done, what ought to be done”（衡平法はなされるべきものはなされたものとして考慮する）に相応するものであり、現に存在する行為または状態ではなく、存在すべきであつた行為または状態を法的価値判断の基礎にしようとするものである。即ち、租税回避の禁止は、仮装行為の場合と同じく、『現に存在する行為、事象または処置ではなく、存在すべきであつた行為、事象または処置を課税の基準にすることが公平であり、租税の平等性に合致する。』という思想をその基底としているものである。それは、憲法の規定する法平等性の原則の当然の要請であり、それが租税法主義に合致するのである。意見書は、かかる思想に立脚して租税回避の禁止に賛同するものであり、税法の解釈方法たる経済的観察法とは直接関係のないものであることを明らかにしておく。」と述べておられる（田中勝次郎「国税通則法制定に関する学会の意見書について」中川一郎「田中意見に答う」税法学 131 号 33～35 頁）。

租税回避による否認権の濫用の防止策として、「先ず租税回避の成立要件として、(1)納税義務者その他関係人が達成せんとする経済的目的に対し異常な形成形式又は処置を選んだ場合に限ること、(2)節税が租税平等主義に明らかに反すること、(3)節税が顕著であること、法律をもって明確にしなければならない。」⁽⁶³⁾というように、「租税回避の成立要件」をどのようなものとすべきかを具体的に示している⁽⁶⁴⁾。

(2) 租税回避否認規定の導入に対する批判

税制調査会の答申が出された後の状況について、国税通則法制定時の大蔵省主税局税制二課長をされていた志場喜徳郎氏は、「いろいろな各団体に招かれて答申の中身を説明しますと、そのこと自体につきましては、はっきりと反対論とかあるいは理解できないということは出ないのでございます。ただ、どこへ行っても議論になりますのは、それはなるほど話はわかる、その理屈に対して表面立って反対ということはない。もっともだと思う。しかし、こわいのは末端だという議論ばかりですよ。(笑い声) それは

(63) 中川・前掲注(60)「問題点」2頁。

(64) 谷口教授は、日本税法学会の意見書の「租税回避の成立要件を明確にかつ制限的に規定する必要」という点を受けて、そのような否認規定は、「個別的否認規定によってしか満たすことができず、一般条項たる一般的否認規定によってその必要を満たそうとすることはそもそも『背理』である」として、当学会の意見は「一般的否認規定の導入に反対し個別的否認規定による租税回避への対処を主張するものと解される。」とされている(谷口・前掲注(21)267頁)。しかしながら、当該意見書の作成の中心的役割を担った中川教授は日本税法学会のシンポジウムで「……各税法に具体的な回避事例が生ずれば将来具体的個別規定を各税法に設けることが望ましい。具体的規定を設けても納税義務者は次々と規定のない回避行為を考える。その場合次の改正までの間の回避行為を封ずるためには原則規定を設けた単行法が必要であろうと思う。しかし、その否認権濫用を防止するため、その成立要件は明確にしておかなければならないというわけです。」(日本税法学会・前掲注(62)「シンポジウム」36頁)と述べておられる。ここで「回避行為を封ずるためには原則規定を設けた単行法が必要」という表現がとられているのは、学会は基本的に通則法の制定に反対という立場であり、通則法が制定されない前提での表現であって、その場合でも、原則規定としての租税回避否認規定を単行法で設けるべきであり、その内容として、「否認権濫用を防止するため、その成立要件は明確」にする必要があるということを述べておられるのであるから、当学会の意見は「一般的否認規定の導入に反対し個別的否認規定による租税回避への対処を主張」していたものではなく、否認権の濫用に配慮した一般的否認規定を設けることを主張していたものではないかと考えられる。

答申を書かれた先生たちのような税務官吏ばかりでやっていただけるとこれはまことにいいんだけど、末端に行くと、とてもじゃないが勝手気ままに運用されるおそれをどうも感ずるので困るのだという議論です。最後はそこにばかりなってしまうんですね。」と述べている⁽⁶⁵⁾。つまり、答申の内容自体の中身について反対するのではなく、当該法令を運用するところの執行部隊である税務職員が、当該法令を濫用することを納税者が懸念し、おそれていたということである。

また、当時の全国青色申告会連合会の事務局長をされていた播久夫氏は「最近でこの問題ほど議論され、また反対的な運動のあつたのは珍しいと思うのです。その多くは中小企業が反対しており、中小企業すべてが反対であるかの如き空気が流れておつたのではないかと思うのですが、必ずしもそうではないと思うのです。私のほうも公式に団体としての意見を表明していないのですが、……。七月に答申された途端に出てきたものは、通則法はナチスドイツの垂流をくむものであるとか、政防法⁽⁶⁶⁾に近いものというような猛烈な反対運動でした。中には反対のための反対というか、行

(65) 雄川一郎ほか「研究会 国税通則法をめぐる」ジュリスト㊦ 251 25 頁(志場発言)。

(66) 政治的暴力行為防止法案のこと。「政防法案ともいう。左右の政治的暴力を防止するため、1961年(昭和36)5月第38国会に提出された法案。60年安保闘争の経験を経て、デモ規正法など治安立法の制定を考えていた自由民主党政府は、61年10月の社会党浅沼委員長刺殺事件を頂点とする一連の右翼テロ(…)の横行を理由に、この法案を自民、民社両党の議員立法として提案した。法案に規定されたその目的は、「政治上の主義もしくは施策または思想的信条を推進し、支持し、またはこれに反対する目的をもってする暴力行為を防止するための必要な規制行為を定めるとともに、これらの行為に対する罰則規定を補整し、もってわが国の民主主義の擁護に資すること」(第1条)とあった。しかし、社会党は、右翼テロだけを取り締まれと主張し、政治テロ行為処罰法案を提出して政府に強く反対した。6月3日、自民、民社両党の強行採決によって衆議院を通過したものの、学者などの批判が強く、労働者・学生の院外デモも激化の様相をみせるなかで、6月8日この法案は継続審議となった。そして、翌年の第40国会で審議未了となり、廃案となった。」(日本大百科全書(ニッポニカ)、小学館)。

(<https://kotobank.jp/word/%E6%94%BF%E6%B2%BB%E7%9A%B4%E5%8A%9B%E8%A1%8C%E7%82%BA%E9%98%B2%E6%AD%A2%E6%B3%95%E6%A1%88-85912>) (平成30年6月25日最終閲覧)。

き過ぎたものもあつたと思うのです。その反対運動が出てきた所以は終戦後の、税務署にいためつけられたという先入観がいまだに尾を引いているんじゃないかと思うのです。私どもは通則法に満点はつけられないかもしれませんが、いいものはいいと率直にいつていいんじゃないか。ところがいいということは反対運動の強い空気のもとにおいては出にくかつたのじゃないかと思うのです。」⁽⁶⁷⁾と述べており、当時の通則法の制定に対する反対運動が必ずしもその内容自体の是非に対するものばかりではなく、当時の安保運動や政防法案の反対運動のようにブーム的なものが多分にあつたようであり、中小企業者が中心となって反対運動をしていたものであり、税務署に対する一種の反感のようなものがその根底にあつたのではないかと推測される。

3 租税回避否認規定の法令化が見送られた理由

国税通則法は、昭和 37 年 4 月 2 日に国会において成立し即日公布された。そして、その内容は、税制調査会からの答申に基づくものであつたが、租税回避否認規定を含む実質課税の原則など 5 項目については、その制度化が見送られた⁽⁶⁸⁾。

(67) 杉村章三郎ほか「座談会 国税通則法制定にのぞんで」税経通信 VOL.17 NO.3 121 頁（播発言）。播氏のこの発言内容からすると、当時の反対運動が相当に政治的理念を含んだもので、激しいものであつたことが想像できる。

(68) 松井直行「第 40 国会における改正税法の解説」吉国一郎監修『昭和 37 年度版改正税法総覧』35～36 頁（財政経済弘報社、1962）では、国税通則法制定時に「(1) 実質課税の原則に関する規定、租税回避の禁止に関する規定及び行為計算の否認に関する宣言規定、(2) 一般的な記帳義務に関する規定、(3) 質問検査に関する統合的規定及び特定職業人の守秘義務と質問検査権利との関係規定、(4) 資料提出義務違反についての過怠税の規定、(5) 無申告脱税犯に関する改正規定」の 5 項目の制度化が見送られた理由として、「答申は、各界の代表及び学識経験者による長期の審議を経て主として理論的な立場からされたものであるから、それだけに広範囲にわたり現行制度に対する根本的な改正含んでいる。政府においてはこの答申につき逐一検討が行なわれたが、その大部分は直ちに制度化することが必要であり、また適当であると認められた。しかし中には、その内容において改正の方向として極めて示唆に富んでいるが、その制度化については今後における納税者の記帳慣行の成熟や判例学説の一層の展開をまつ方がより適当であると認められるものもあつた。このような見地から、次の

5 項目の制度化が見送られた理由について当時の大蔵省税制二課課長補佐をされていた平尾昭夫氏は、次のように述べている。

「確かに立案に当たります大蔵省において、PR が非常に不足であったということは言えると思いますが、実際にこれが立法化を見送るにつきましての考え方には、非常に現実的な配慮があろうかと思います。と申しますのは、現在の納税者には、やはり税務署に恨みといういささか語弊がありますが、従来から積み重なってきたいろんな不平不満がある。そういう段階で、いささかでも税務署員に権限を強化するとみられるような規定については、事の是非をこえて反対するという傾向があることは、どうしても否定できないわけです。……実質課税の原則を見ますと、これはやはり一般的、普遍的な条項であるということ言える。……一般的条項というものは、いかようにも解釈できる余地を残すものである。そして、その第一段階として、その解釈あるいは適用に当たる者は税務署員じゃないか、税務署員に大きな権限と申しますか、フリー・ハンドを与えるような形になるのじゃないか。……すでに多くの判例がこの考え方を受け入れているし、さらに、なおこの実質課税の原則に属する分野について、なお今後判例に期待するところもある。そういう判例の積み重ねの後に、もしもこれを受け入れる素地があるならば一何と申しましても租税法は国民、納税者全体に関する法律でありますから、納税者の多数の人が当然受け入れられる素地ができたときに一制度化しようというような考え方で、今回は見送られたという具合に言えるかと思えます。」⁽⁶⁹⁾ (下線筆者)

つまり、国税通則法の制定時において、一般的な租税回避否認規定の法令化が見合わされたのは、大蔵省によるPR不足もあったが、「現実的な配慮」があったということである。「現実的な配慮」の具体的な中身としては、税務署員に対する日頃からの反感から税務署員の権限が強化されるのではないか

ような事項(筆者注:上の5項目)の制度化については、さらに将来における慎重な検討に委ねることとされたのである。」と述べている。

(69) 雄川ほか・前掲注(65)21～22頁(平尾発言)。

といった懸念⁽⁷⁰⁾があり、更には、判例の積み重ねが不足しており受け入れる素地が固まっていなかったことなどがその主な障害であったと考えられる。

昭和 30 年当時の異議申立や不服審査において処分が取り消された件数が毎年 1 万 5 千件以上あったことなどをからすると、国税通則法の制定当時の状況としては、納税者が納得できない、あるいは不満とを感じるような課税処分がかなり多く行われており、かつ、多くの処分が取り消されていたのではないかと考えられ、国税通則法の制定によって、何らかの形で税務職員の権限が更に強化されるという疑念が生ずる内容のものが含まれていた場合には、納税者側の立場からすると、それに対して過敏に反応し、反対の意を唱えるという行動にでるということに十分な理由があったのではないかということ は容易に想像される⁽⁷¹⁾。

この点、現状を見ると、平成 23 年度から平成 28 年度の再調査の請求（従

(70) この点に関して、当時大蔵省税制二課長であった志場喜徳郎氏は「今日の時代において、より良い制度を作る趣旨からいっても、ある提案に対して批判がなされたり意見が述べられたりすることはそれ自体歓迎されるべきものである。しかし、通則法の制定問題についての批判をみると、その殆どすべてといってよい程、誤解に基づくものや、あるいは偏見によるもの、ないしは法律制度と行政運営とを混淆した考え方によるもののように思われるのは、どういうことであろう。……日頃から税務行政に対して何がしかの不平不満、場合によっては反感を抱いており、そのふんまんがこの機会に吐け口を見出そうとしているという事情、ないし思想的な立場からの反対というような、各種の事情が入り混じって現われているのであると思われるのである。」と述べている（志場喜徳郎「特集・国税通則法のどこが問題か 国税通則法の批判に答えて」税理昭和 37 年 1 月号 36 頁）。また、品川名誉教授は「私は、この法律ができたときには税務職員でしたから、実際の裏話も聞かされたことがあります。要は、最大の原因は、別に実効性に問題があったというわけではなく、政治情勢が、税務職員の権限が拡大することを嫌っていたからだといわれていました。」と述べておられる（品川芳宣『国税通則法講義—国税手続・争訟の法理と実務問題を解説—』111 頁（日本租税研究会、2015））。

(71) 岡直樹氏は、実質課税の原則についての規定の導入見送りについて、国税庁が公表している「税務統計」に基づき昭和 26 年から平成 25 年の不服審査等による処分の取消等の状況等を引いて、「昭和 30 年代当時、税務調査等による処分のうち異議申立や不服審査で取り消された件数が毎年 1 万 5 千件もあったことや（…）、当時の国会における議論をみる限り、当時の状況に照らして、税務行政が国民から権力的な存在として受け止められていたことの影響が大きかったと思われる。」と分析している（岡直樹「英国アーンソン報告書と GAAR」フィナンシャル・レビュー126号 128 頁）。

来の異議申立て)と審査請求の取消件数等は、平成 23 年度が 779 件であり、その後漸次減少し、平成 28 年度には 364 件まで減少しており⁽⁷²⁾、当時とは明らかに異なる状況となっている。

また、税務職員に対する日頃からの反感等というような主観的な感情要因については、それを客観的に測定する指標はないものの、国税通則法制定当時の不満、反感の根本に課税処分が取り消しの対象となるような不適切な処分が多かった(そのような強引な(強権的な)課税処分が行われていた)ということであるならば、数値を見る限り、近年は、少なくとも、そのような状況にはないということがいえるのではないかと考えられる。もっとも、いつの時代も、税務調査などによって何らかの誤り等が是正される納税者の反応として、「何でうちだけが調査を受けなければならないのか。もっと悪いことをやっている奴がいるだろう。」といった不平を述べる納税者はいるのであり、そのような点で税務署に対して反感を持つような者もいるとは思われるが、それは不適切な処分に対する反感とは異なる類のものであり、ここでは考慮する必要はないものとする。

最後に、租税回避事案に関する判例の積み重ねが進んだのかという点であるが、この点に関しては、昭和 30 年代に比較すると、ヤフー最高裁判決はじめ多くの事例が積み重ねられてきている。租税回避否認規定の導入を検討する上での素地としては、当時の状況と比較するならば、かなり進展してきているものとする。

このように、国税通則法の制定時において、一般的租税回避否認規定の立法化が見合わされた当時において障害となっていたと考えられる諸事情は、現状ではおおむね解消されており、その導入の可否、要否については、あらためて現状を踏まえたところで議論すべきものと考えられる。

(72) 国税庁長官官房企画課「税務統計—19—1～2 不服審査・訴訟事務関係—」の「再調査の申請」及び「審査請求」の各数値を集計したもの(国税庁ホームページ)(http://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/sonota2016/pdf/H28_19_fukushinsa.pdf)(平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧)。

第 2 節 近年の一般的租税回避否認規定の導入に関する議論

1 一般的否認規定と個別的否認規定の利害得失

我が国では、租税回避行為に対して、一般的否認規定ではなく個別的否認規定によって対処すべきであるとの考え方が根付いており、また、現実には、個別的否認規定によって対処してきているところであるが、このような考え方は、今からおおむね 40 年前に金子宏教授が発表された論文⁽⁷³⁾において、租税回避行為への対応として、一般的否認規定と個別的否認規定のいずれが適当であるかという点について「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合理的」と論じておられ、その考え方が現在の我が国の租税回避に対する対応策の基礎になっていると考えられる。

金子教授は、当該論文で「一般的否認規定と個別否認規定には、それぞれ利害得失がある。」として、一般的否認規定の利点は「狡猾な納税者の租税回避の試みを封ずるのに効果的」であることであり、欠点は「否認の要件は一般的・抽象的にならざるを得ないから、……、法的安定性・予測可能性が害されるおそれが大きい」ことであると指摘されている。これに対して、個別的否認規定の利点は、「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」ことであり、欠点は、「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」こと、「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」こと、「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」ことを指摘されている。そして、これらの利害得失を総合して考えた場

(73) 金子・前掲注(54) 26～27 頁。

合には、「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」との結論を導かれている。

また、個別的否認規定の欠点である「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。」という点については、「立法による対処が迅速且つ適切になされる限り、それは短期間に止まり、また回避の件数もそれほど多くはならないであろう。」と述べておられる⁽⁷⁴⁾。

2 平成 10 年 1 月の日本税理士会税制審議会の答申

平成 9 年 8 月に日本税理士会連合会は、日本税理会連合会税制審議会⁽⁷⁵⁾に対し「租税回避について」という内容で諮問⁽⁷⁶⁾し、平成 10 年 1 月にその答申⁽⁷⁷⁾がされている。

その答申では、「2 租税回避行為に対する否認規定のあり方」として、「租

(74) 金子教授は、通則法制定時の小委員会のメンバーとして参加しておられたが、当時は、「公平」ということを非常に重視していたことから、税制調査会の答申のように実質的課税の原則や租税回避否認に関する規定を設けるべきとする回答について肯定的に考えていたものの、その後、租税法律主義との調整という点から一般的な否認規定を設けるということに疑問を持つようになり、1976 年に出版した『租税法』の初版において、一般的否認規定よりも個別的否認規定による対応の方が望ましいという立場を取ることを決断されたとのことである（金子宏＝中里実＝佐藤英明＝吉村政徳「座談会 金子先生に聞く 第 1 回 租税法の解釈・適用、租税法と私法」法律時報 84 巻 4 号 66～67 頁）。

(75) 当該審議会は、特別委員として、新井隆一（会長代理）、内田茂男、江頭憲治郎、遠藤健、遠藤博志、金子宏（会長）、狩野七郎、川岸近衛、品川芳宣、角農一郎、田近栄治、玉置和宏、中里実、中島芳昭、富貴島静一、水野忠恒、柳島佑吉、山田二郎、専門委員として、岩下忠吾（専門委員長）、小池正明（同副委員長）、多田雄司、武田近、宮口定雄（五十音順）というメンバーで構成されていた（日本税理士会連合会税制審議会「平成 10 年 1 月 19 日『租税回避について』の諮問に対する答申—平成 9 年度諮問に対する答申—」（日本税理士会連合会 HP）http://nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/business/taxcouncil/tousin_H9.pdf（平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧））。

(76) 日本税理士会連合会「平成 9 年 8 月 21 日 諮問」（日本税理士会連合会 HP）http://nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/business/taxcouncil/simon_H9.pdf（平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧）

(77) 日本税理士会連合会税制審議会・前掲注(75)。

税回避行為について、否認規定がないことを理由として否認できないと解すると、現実には租税回避行為を行った者は不当な利益を受けることになり、通常の法形式を選択し通常の租税負担をした者との間で不公平が生ずることになる。」というように、租税回避について課税しない場合には、租税回避行為を行った者とそれを通常の法形成を選択して行った者との間に担税力としての相違がないことから、租税法における基本原則である租税公平主義に反する点を指摘しつつも、それを否認するためには、同様に租税法における基本原則である租税法律主義（特に、課税要件法定主義）から法的な根拠が必要になるとし、更に、その法的な根拠となる租税回避の否認規定の立法の方法に関しては、「法的安定性を害するおそれがあることから、一般的な否認規定ではなく個別具体的規定を設けることが望ましい。」としている。

3 一般的租税回避否認規定の導入に対する意見

(1) 消極的意見

イ 租税法律主義の観点からの問題意識

一般的租税回避否認規定の導入に対する消極的な意見の多くは、一般的租税回避否認規定は、否認の対象となる租税回避行為についての規定が抽象的なものとなるため、租税法律主義（特に、課税要件明確主義）の観点及び納税者の予測可能性を害することになるという点から問題があるというもの⁽⁷⁸⁾であり、これは、昭和 36 年の国税通則法の制定の際の税制調査会の答申があったころの「実質課税の原則」（租税回避の禁止規定自体ではなく、一般否認規定としての実質課税の原則）の導入についての議論や、金子教授が上記 1 の昭和 53 年の論文において述べておられる内容と大きく変わるところが無いものである⁽⁷⁹⁾。

(78) このような意見として、中里・前掲注(23)88 頁、谷口・前掲注(37)288 頁など。

(79) 渡辺徹也教授は、「租税法律主義は納税者の予測可能性を確保するためにある。それが実現されていないまま、不確定概念に基づき、いつ発動されるのかわからない一般的否認規定によって『切り捨て』られる事態は避けねばならない。」と述べられており、更に、ヤフー事件の第一審判決の思考が「個別的課税要件規定が設けられた『趣

導入に消極的な意見は、基本的に、租税回避行為に対して個別的否認規定を設けて対処すべきであるというものであり、租税回避行為を積極的に認めるべきであるという意見ではないという点では、導入に積極的な意見との一致がみられるものと考えられる。

そして、消極的な意見がいうところの抽象的な要件であるとか不確定概念が用いられることが、租税法律主義（特に、課税要件明確主義）に反し、「法的安定性を害する」ことや「予測可能性を害する」という点については、一般的租税回避否認規定の性質からすると避けられないものと考えられる。

しかしながら、抽象的な文言や不確定概念が用いられる規定という点では、現行の法令でいうならば、例えば、法人税法 132 条の同族会社等の行為計算の否認規定をはじめとする各行為計算の否認規定などで「不当に減少させるもの」といった文言や、同法 34 条 2 項の過大役員給与や同法 36 条の過大な使用人給与役員給与における「不相当に高額な部分の金額」であるとか、通則法 74 条の 2 の質問検査権の規定における「調査において必要があるときは」など多くの規定において抽象的な文言や、不確定概念が用いられているが、例えば、法人税法 132 条でいうならば、「法人税法 132 条の規定の趣旨、目的に照らせば、右規定は、原審が判示するような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為計算

旨・目的に反することが明らか』であるから、一般的否認規定を適用するものである。」ことを前提に、りそな事件の最高裁判決と対比して、「一般的否認規定の有無によって、個別的課税要件規定の役割や射程が異なることになりかねない。それは予測可能性の観点から好ましいとは言えないであろう。」と述べ、更に、「特定の領域だけに存在する現行の一般的否認規定を超えて、より広い意味での（領域を選ばない）一般的否認規定がもし創設された場合、本件判決の考え方によれば、これまで個別的課税要件規定では課税できなかった取引が、課税の対象となりうることになる。もちろん、課税対象を広げるために一般的否認規定を創るという意見はありえるだろうが、その場合でも気をつけるべきは、納税者の予測可能性の確保である。個別的課税要件規定との関係が不明確なまま（あるいは個別的課税要件規定の充実がないまま）、安易に一般的否認規定の適用を行うことは避けるべきである。」と納税者の予測可能性の確保を重視すべき旨を述べておられる（渡辺徹也「組織再編成と租税回避」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』132 頁～137 頁（ミネルヴァ書房、2015））。

を否認すべき権限を税務署長に与えているものと解することができるのであるから、右規定が税務署長に包括的、一般的、白地的に課税処分権限を与えたものであることを前提とする所論意見の主張は、その前提を欠く。」⁽⁸⁰⁾との最高裁判所における判示があることを考えると、規定の趣旨等に照らして、客観的、合理的な基準によって適用されるものであるならば、課税要件明確主義に反するとの批判は当たらないといえるのではなからうか。

つまり、一般的租税回避否認規定を導入するという場合に、問題があるといわれる抽象的な文言や不確定概念を用いたとしても、どのような場合に、規定が適用されるものであるかを可能な限り客観的に規定において示すことで、司法判断の段階では、必ずしも、課税要件明確主義に反するという判断にはならないのではないかと考えられる⁽⁸¹⁾。

そうすると、予測可能性や法的安定性をどのようにして確保し得るのかというような点については、まず、可能な限り規定自体で要件を明確にすることであり、また、イギリスなどに見られるように、課税当局からガイダンスを公表することで、どのような場合に適用されるのかといったことを示すといった方法が考えられるのではなからうか。更に、各行為計算の否認規定のように、抽象的な文言や、不確定概念が用いられている規定であったとしても、その規定解釈について、判例等の積み重ねによって、その射程などが明確になっていくということもあるなど、

(80) 最高裁昭和 53 年 4 月 21 日第二小法廷判決（税資 101 号 156 頁）。

(81) 通則法の制定時、日本租税学会は、「租税回避に関する規定はこれを必要とするが、税務官庁が租税回避を理由として否認権を濫用しないように立法上防止策を講ずる必要がある。」という意見を学会意見として、総理大臣宛に提出しているが、その理由として「同族会社の行為計算の否認に関する従来の税務行政の実績に徴するも、租税回避を理由とする否認権は濫用されるおそれがある。従って租税回避の成立要件を明確かつ制限的にする必要がある。納税義務者及び関係人の選択した法形式または処置が異常であつても、それが節税以外の正当な事由に基づく場合、及び節税が顕著でない場合には、租税回避が成立しないことを明確に規定しておく必要がある。」というように、どのような具体化が必要であるかという建設的な意見を述べている（日本税法学会・前掲注(62)「意見書」4～5頁）。具体的な要件を考察する上では、参考になるものとする。

その解決が図られていくということが考えられるのではなからうか。

なお、一般的否認規定の課税要件を明確にすることは、その適用対象を限定することとなり、一般的否認規定の用をなさず、もはや一般的否認規定とは言えないものになるといった意見も見られる⁽⁸²⁾。

この点、本稿で考察しているのは、現行法令で対応できないような新しいタイプの租税回避行為に対抗し得るような租税回避否認規定であり、どのような取引等によって行われるかが分かるのであれば、個別的否認規定によって対処することが可能であるが、新しいタイプの租税回避行為に対抗可能な否認規定は、その性質上、具体的な取引等に基づいた規定とはなり得ない。そのような否認規定を本稿では、一般的租税回避否認規定と捉えている。そのような規定には、表現が抽象的にならざるを得ないという問題点があるという意見を踏まえて、その解決策として、適用対象となる取引等について、一定の予測可能性を与えることができるような形で明確化するとは可能なのではないかと考えるものであって、そのように一定の予測可能性が与えられる程度に明確化された租税回避否認規定が一般的租税回避否認規定と言うかどうかというような哲学的な議論は、本稿の検討では、あまり実益があるともいえないので、この点については、ここでは深く考察しない。

ロ 税務当局の否認権限が強化されるという問題意識

この意見は、通則法制定時にも同様の趣旨で主張されていたものであるが、一般的租税回避否認規定がない場合には、新しいタイプの租税回

(82) 淵圭吾教授は、一般的否認規定の問題点として「ある事案に一般的否認規定が適用されるか否かは、課税庁の裁量的な（恣意的な）判断によって決まることになる。こうしたことを防止するために、適用対象について明確に定めようとする、今度は、一般的否認規定の有効性は限定的なものとなる、あるいは、定義上もはや一般的否認規定とは言えないということになる。」と述べておられ（淵圭吾「租税法律主義と『遡及立法』」ファイナンシャル・レビュー129号93頁（2017））、また、谷口教授も「『租税回避の成立要件を明確かつ制限的に規定する必要』は、個別的否認規定によってしか満たすことができず、一般条項たる一般的否認規定によってその必要を満たそうとすることはそもそも『背理』である」（谷口・前掲注(21)267頁）と述べておられる。

避行為は否認されないという前提で考えるならば、新しいタイプの租税回避行為が行われた場合であっても否認される可能性があるという点で、確かに、否認権限が強化されるということになるのかもしれない。通則法制定時に否認権限が強化されることに対する懸念が問題視されていたのは、上記 2 の (2) の志場氏や播氏の言葉に見られるように納税者が税務署に対して不信感を抱いていたことが大きな要因であったと考えられ、それは、上記第 1 節の 3 でも確認したように、当時の不服申立等の件数にも見て取れるものであった。そのため、税務当局に今まで以上の権限が付加されることに対しては、断乎拒否するという姿勢が見られたとも考えられるが、現状では、そのような意味での反感はないのではないかと考えられる。

そうすると、税務当局の否認権限が強化されるおそれというのは、規定が抽象的であるがために、恣意的適用されるおそれがあるという点を問題にするという点で、結局、その本質は、上記イと変わるものではないと考えられる。つまり、適用場面等について、明確に規定することによって対処可能ということになる。

そのように対処するとした場合であっても、規定の抽象的表現によって、課税当局による規定の濫用的適用による納税者の権利侵害が懸念されるということであれば、イギリスやカナダ、フランスなどに見られるような第三者による諮問機関を設けることで、適用に当たっては、そのような諮問機関に諮問し、その意見を求めるような制度とすることも考えられる。

ハ 迅速なる個別的否認規定の制定によって対処すべきものという問題意識

この意見は、結局のところは、一般的否認規定が「抽象的なものとなる」ことが、「法的安定性、予測可能性の観点から問題である」ことから、個別的否認規定によって対処すべきというものであって、その本質は、上記イの意見と同様のものであり、課税要件明確主義と租税公平主義と

では、課税要件明確主義が優先されるべきであるという意見であるといえる⁽⁸³⁾。

この意見は、上記イの意見と同様に、昭和 53 年の金子教授の論文の思想を継承したものであり、金子教授が「迅速に個別的否認規定が設けられるのであれば、その黙過される件数はそれほど多くはならない」ので「課税の公平性」についてはそれほど阻害されないことから、「法的安定性」や「予測可能性」が確保できる個別的否認規定によるべきであるという趣旨で述べておられるものと推察されるところ、「課税の公平性」が害されるという点がもっと考慮されてもよいのではないかとも考えられる。

我が国の現状を見た場合には、現実的な問題として、課税当局が、許容し難い租税回避行為について更正処分等を行ったようなものに対して、裁判所も、それを租税回避行為であるとしつつも、「法令の規定なく、租税回避を否認することはできない」ということで、課税処分が取り消されたような事例も少なくない⁽⁸⁴⁾。そのような租税回避が問題となったよ

(83) 宮崎裕子「一般的租税回避否認規定—実務家の視点から（国際的租税回避への法的対応における選択肢を納税者目線から考える）」ジュリスト 1496 号 42 頁など。

(84) 最高裁平成 23 年 2 月 18 日第二小法廷判決（判タ 1345 号 115 頁。いわゆる「武富士事件判決」）では、最高裁判所は、贈与税の課税処分を違法と判断し、その判断過程では「贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべき」と述べている。また、本件を担当した須藤正彦裁判官は、本件における納税者側の一連の行動が贈与税の負担を回避するためになされたものであることを認めつつ、「一般的な法感情の観点から結論だけみる限りでは、違和感も生じないではない。しかし、そうであるからといって、個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。……明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避を否認して課税することは許されないというべきである。」と本件判決の補足意見を述べている。

なお、本件のような贈与税回避に対抗するために、平成 16 年度税制改正では「贈与により財産を取得した日本国籍を有する個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（当該個人又は当該贈与をした者が当該贈与前五年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがある

うな事案において、回避された税額が 1000 億円を超えるようなものもあることを踏まえると、金子教授がおっしゃるように「黙過されることとなる期間は短期間に止まり、回避の件数はそれほど多くはならない」ということで、「課税の公平性」の点で問題なしというもの、程度問題ではないかとも考えられる。個別的否認規定の欠点は、このように新たな租税回避行為を黙過せざるを得ないという点にあり、そのように新しいタイプの租税回避行為に対応ができないということが個別的否認規定による対応の限界ということになるのではないかと考える。

二 既存の否認の判例法理による対応の可能性という点からの問題意識

上記第一章第 2 節 2 (2) に示したように、我が国において発展してきた判例法理として、「私法上の法律構成による否認」と「限定解釈による否認」といわれるものがある⁽⁸⁵⁾。しかしながら、例えば、「私法上の法律構成による否認」を認めた映画フィルムリース事件の下級審判決の上告審では、棄却という判断自体は同じであるものの、最高裁は、当該法理によらず、異なった視点から棄却の判断を行っていることから、当該法理が果たして判例法理として確立したものといえるのかという疑問がある。

また、「限定解釈による否認」については、「明文の規定によらない否

場合に限る。）」とする相続税法の改正が行われ(平成 16 年改正相続税法 1 条の 4 二)、対処されたものの、現に行われた贈与税の回避に対する課税処分は取り消され、1000 億円を超える贈与税額が回避されることになった。

- (85) 長戸准教授は、限定解釈の法理の存在によって、法人税法 132 条や 132 条の 2 のような「分野を限定した一般的租税回避否認規定」が存在しない分野において、政策目的に基づく租税減免規定であれば、租税回避行為の否認の機能を果たすとして、「我が国租税法には、制定法としての GAAR はないが、『分野を限定した一般的否認規定』と判例法理により、効果において否認できるか、という実体法面では GAAR と類似の機能を果たす仕組みが備わっていると評価できる。」と述べられており、また、このような現況について「特に判例法理が極めて限定的な場合にのみ『否認』を認めるものと理解されることによって、制定法としての GAAR が導入された場合に危惧される課税庁の恣意的課税を抑止する機能を果たしていると推測できる。」と述べておられ(長戸・前掲注(16)188 頁)、仮に、GAAR が制定法として設けられたとしても、判例法理と同様に極めて限定的な場面での適用となることで、課税庁の恣意的課税が抑止されるという考え方もあるようである。

認を認めたものである」とか、「裁判所による過形成である」といった批判もあり、また、「事業目的」に関する判断については、下級審と最高裁で異なった判断がされていることなど裁判官によってもその判断は区々であること、法的根拠が明確でないこと、「限定解釈」が適用される場面、範囲が明確ではないことなどから、議論も多く、これについても確立した判例法理として適用していくことには、困難があるものと考えられる⁽⁸⁶⁾。

ホ 企業のコンプライアンスに期待すべきものという問題意識

コンプライアンスがしっかりした企業において、租税法規が予定していないような行動によって租税回避行為をするということは、それほど多くはないであろうし、租税回避行為が企業の評判を引き下げ、不買運動などが起こるといったレピュテーション面でのリスクを負うという点も、コンプライアンス維持の要因になることは確かであろうと考えられる。したがって、企業のコンプライアンスを高めるような努力をすることによって、租税回避行為自体が起こらないようにすべきであるということも、租税回避行為を防止するという観点からは効果的なものと考えられる⁽⁸⁷⁾。

しかしながら、租税回避行為は、そのようなコンプライアンスがしっかりした企業よりも、むしろ、コンプライアンスに欠ける者によって行

(86) 今村教授は、同様の趣旨で、これらの判例法理について、確立した判例法理とまで言い難いと述べられている（今村隆「租税回避の意義と G8 各国の対応」フィナンシャル・レビュー 126 号 25 頁）。

(87) 中里教授は「一方で、課税庁による調査を通じたコーポレート・ガバナンスの役割に着目し、他方で、会社法を通じたタックス・コンプライアンスの確保の強化に努めるという、租税法と会社法の相互作用こそが、健全な道なのではなかろうか」と述べておられる（中里実「アグレッシブな租税回避と会社法—Tax compliance の視点からの研究ノート—」玉國文敏先生古稀記念論文集法學新報 123 卷 11・12 号 221 頁（2017））。岩崎政明「企業のタックスコンプライアンス向上のための方策—その目的、内容、期待される効果について—」税大ジャーナル 27 号 5 頁（2017）（国税庁ホームページ）

（<http://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/27/pdf/01.pdf>）（平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧）も同旨。

われるのではなかろうかと考えられ、仮に、租税回避行為に対する一般的否認規定が設けられた場合に、コンプライアンスがしっかりしていて、租税回避行為を行わないような企業には、当該規定によって課税が生ずるといったことはないであろうから、当該規定が何ら邪魔になるわけではなく、逆に、コンプライアンスを欠くような同業他社が、租税回避行為を行うことで、租税負担の減少といったメリットを受けることで、有利な競争条件を得るといような不平等な競争を防止するという観点からすると、一般的租税回避の導入は、コンプライアンスがしっかりした企業にとっても有効なものとなるという意見もある⁽⁸⁸⁾。

そのように考えると、企業のコンプライアンスに期待することと、一般的租税回避否認規定を設けることとは、排他的関係ではなく、両立するものなのではないかと考える。

(2) 積極的意見

イ 租税公平主義の観点からの問題意識

一般的租税回避否認規定を導入すべきという意見の多くは、個別的否認規定では、新しいタイプの租税回避行為に対応できないため、租税公平主義の観点から問題があるというものであり、我が国では、新たなタイプの租税回避行為に対する対応が後手になるため、その租税回避行為に対処できていないという現実がある⁽⁸⁹⁾。このような租税公平主義の観点から問題があることについては、昭和 53 年の金子教授の論文にも示されているところであり、金子教授は、あえて、そのような問題があったとしても、租税法主義との比較考慮によって、一般的否認規定による対応よりも、個別的否認規定による対応が望ましいとしているのであるが、論者によっては、そもそも「税制における最も重要な価値観は、

(88) 同様の意見として、森信茂樹「BEPS と租税回避への対応—一般的否認規定(GAAR)の整備を—」*フィナンシャル・レビュー*126号12頁。

(89) 租税公平主義の観点から問題があるとする意見として、品川・前掲注(70)108頁、森信・前掲注(88)11頁など。

公平性である」という立場を採る意見もある⁽⁹⁰⁾。

租税法律主義（特に、課税要件明確主義）と租税公平主義のいずれが重要であるかという点については、色々と議論があるようであるが、基本的に、一方のみが優先されて、他方が無視されて良いというものではない。そうすると、一般的否認規定と個別的否認規定のいずれによって租税回避行為に対応することが望ましいかという点については、やはり、金子先生が考察されたように、それらの利害得失を比較考慮するということが必要になるものと考え。そのような比較考慮をした場合に、租税法律主義の観点からすると、一般的否認規定と個別的否認規定では、個別的否認規定の方が、具体的な事象を基に、規定を設けることが可能であり、明らかに、一般的否認規定よりも優れているということになる。しかしながら、一般的否認規定であっても、抽象的な文言ではあるが、その適用について、ある程度の明確性をもって規定することは可能であり、それが予測可能性や法的安定性をさほど害するものではないという前提が置けるならば、もう一方の租税公平主義の観点からの比較ということになるのではないかと考える。

つまり、上記（1）のイにおいて述べたような方法で、ある程度の予測可能性や法的安定性が確保し得るならば、租税公平性の観点からすると、個別的否認規定と一般的否認規定では、個別的否認規定が新たなタイプの租税回避が行われた場合に対応できず、問題があるということになる。そうすると、一般的否認規定による対応と個別的否認規定による対応では、どちらか一方が全ての面で優れているということではないのであるから、結局のところ租税法律主義（特に、課税要件明確主義）及び租税公平主義を、どの程度に満たし得るものであるかを比較考慮することによって、いずれの方法による対応がより望ましいのかを測るといった作業が必要なのではないかと考える。

(90) 森信・前掲注(88)11頁。

つまり、一般的租税回避否認規定について、ある程度予測可能性や法的安定性が確保できるような規定を設けることが可能であるとするならば、租税公平主義の観点から、一般的租税回避否認規定による対応が望ましいという考え方も成立し得るものと考えられる。

ロ 租税回避行為への抑止効果という問題意識

導入に対して積極的な意見の中には、規定を設けることによる抑止効果が期待されるというものがある。この効果については、具体的に検証された訳ではないが、租税回避行為を仕組む側の立場からすると、否認のおそれがあるというリスクを無視して租税回避行為を行うということはないのであろうから、理屈の上からは、抑止効果は期待できるものとする⁽⁹¹⁾。

ハ 国際的な観点からの問題意識

BEPS の議論などをみると、クロスボーダーのアグレッシブなタックス・プランニングに対抗するためには、各国の協調が必要であるという議論もあるところ、クロスボーダーによる租税回避行為やトリートイ・ショッピングなどは、各国の税制や租税条約の脆弱な部分が利用される傾向があり、各国が協調してそのような脆弱な部分を解消する必要があると考えられるところである。

現在、我が国を除く G7 各国では GAAR が導入されており、また、EU 各国でも多くの国で GAAR が導入されてきている。外国において GAAR が導入されていることをもって、我が国にも導入すべきであるという議論にはならないとしても、その導入をしないことが、各国の税源浸食の原因になるようなことになってはならないということであり、国際的な協調という場面で考えた場合には、他国の障害になる状況があるのであれば、それを解消するという必要かと考える。

(91) 抑止効果があることをもって一般的租税回避否認規定を導入する必要があるという理屈は、導入の必要性という点での説得力にはやや欠けるものの、現実的にそのような効果が期待できるという点について異論はない。

ニ 租税法規が複雑かつ膨大なものになるという観点からの問題意識

個別的否認規定によって租税回避行為に対処していくことを続けていった場合には、個々の経済事象等や新たなタイプの租税回避行為を対象に規定を設けていくことが必要となり、租税法規が複雑かつ膨大になることが懸念される⁽⁹²⁾。現在の我が国の租税法規は、組織再編税制や連結納税が導入されて以降、従前と比べて、個々の条文が複雑で分かりにくいものになっているとも言われるが、個別的否認規定によって、対処していくことによって、それが更に複雑なものになっていくということは十分に想定され得ることである。

第 3 節 諸外国の一般的租税回避否認規定

1 導入の状況等

(1) 導入の状況

一般的租税回避否認規定を導入している国は数多くあり、主な国、地域

(92) 小林剛特任教授は、「英国では、個別法による悪質な租税回避への対処は、悪質な租税回避商品販売業者と租税法立法当局との一種のチェスゲームのようなもので、指し手は順次複雑化していったということである。英国の最大規模の個別租税回避対処法は 1 件だけで法律全書の 68 ページ以上を占めており、そうした個別租税回避対処法が英国には 300 件以上存在しているそうである。」「このようになると法律の専門家さえも税法を正しく理解することが困難となると共に、法的安定性を確保するための租税法主義が、逆に租税法の安定的解釈を困難にさせているとも言われていた。」と述べておられる（小林剛訳「英国のアéronソン報告、一般的租税回避対処法及び同ガイダンス」亜細亜大学経済學紀要 40 巻第 1 号 12 頁（2015））。また、経団連の常務理事をされていた阿部泰久氏は、近年に追加された法人税法 132 条の 2 や 132 条の 3 について、「何か新しい制度を創設するのを機会に、『念のために』包括的な否認規定を置くことにしたものでしかないのではないとも思われる。一方で、新たな制度の創設に当たっては、その濫用を個別規定ですべて塞ぐようにすることも現実的ではない。そのような観点で税制改正を繰り返せば、租税法規はとてつもなく複雑かつ膨大なものになってしまう。そこで考えるべきは、租税法規全体を対象として、納税者にとっても理解し易い一般的な租税回避否認規定を置くことである。」という、複雑化、膨大化を回避するという観点から一般的租税回避否認規定の必要性を述べておられる（阿部泰久「包括的租税回避否認規定創設に対する経済界の考え」フィナンシャル・レビュー 126 号 194 頁）。

における導入状況は、次表のとおりである⁽⁹³⁾。

国名	導入年	国名	導入年	国名	導入年
アイルランド	1989年	シンガポール	1988年	ブラジル	1988年
アメリカ	2010年	スイス	1933年	フランス	1941年
イギリス	2013年	スウェーデン	1981年	ベルギー	2012年
イタリア	1997年	スペイン	—	ポーランド	2006年
インド	2016年	台湾	2009年	ポルトガル	1999年
オーストラリア	1915年	中国	2008年	香港	1947年
オランダ	1924年	ドイツ	1977年	南アフリカ	2006年
カナダ	1988年	ニュージーランド	1878年	ルクセンブルク	—

(2) EU 指令等

EU (European Union : 欧州連合) は、2012 年 12 月に「アグレッシブなタックス・プランニングについての委員会勧告」⁽⁹⁴⁾を行い、その 4 項で加盟国に対して、一般的濫用防止規定を設けるよう勧告 (RECOMMENDATION) した。これは、飽くまでも勧告であり、法的な拘束力のないものであった⁽⁹⁵⁾。EU が加盟各国の国内法に GAAR を設けることを求めた理由としては、同勧告の説明⁽⁹⁶⁾によると、タックス・プラ

(93) 表の作成に当たっては、矢内一好「各国の一般否認規定における諸定義の比較研究」商学論纂第 57 巻第 3・4 号 486 頁 (2016) を参考とさせていただいている。

(94) European Commission “COMMISSION RECOMMENDATION of 6.12.2012 on aggressive tax planning Brussels”, C (2012) 8806 final Official Journal of the European Union, 12.December 2012, L 338/41. (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32012H0772>) (平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧)。

この勧告では、第 4 項で “General anti-abuse rule” という項目を置いて、一般的濫用規定の導入を勧告している。

(95) 当該勧告は拘束力のないものではあったが、ギリシャでは、当該勧告で示された GAAR と同様の GAAR を立法 (2014 年発効) し、イタリアも 2015 年に GAAR を改正、ポーランドも新たな GAAR を制定 (2016 年) (同国には 2003 年から 2004 年に旧 GAAR があった。) している。

(96) 翻訳は、本庄資「国際課税における重要な課税原則の再検討 第 22 回 アグレッシブ・タックス・プランニング (ATP) ストラクチャーとインディケーターの研究」

ンニング・ストラクチャーが「さまざまな管轄にまたがり『有利な税制をもつ国に利益を移転』する」こと、「タックス・プランニング・ストラクチャーがますます洗練される一方、これに対応する各国の立法がタイミングよく行われない」ことから、「新しい ATP ストラクチャーにキャッチアップする個別的濫用防止措置が不十分なものとなる」こと、そして、「このようなストラクチャーは、各国税収入及び EC 機能にとって有害なものとなる」ことから、「多くの異なる一般的濫用防止規定の複雑さを回避するため、単一の共通の一般的濫用防止規定を各国が採用することを勧告することが妥当」ということで行われたものであった。

つまり、タックス・プランニング・ストラクチャーが有利な税制を持つ国に利益を移転することから、緩やかな税制を持つ国に利益が移転することで、厳しい税制を有する各国の租税収入に害を及ぼすことになる。また、個別的な濫用防止規定では、新しい ATP (Aggressive Tax Planning : アグレッシブなタックス・プランニング)にはキャッチアップできないため、各国がこれに対応し得るべく GAAR を設ける必要があるが、各国でバラバラの規定では、複雑になるため、単一の共通の規定を採用すべきという考えによるものということになる。

その後、2016 年 7 月には、「租税回避対抗指令」⁽⁹⁷⁾が採択され、公表された。当該指令では、その第 6 条で一般的濫用防止規定を設けるよう指令している。これは、指令 (COUNCIL DIRECTIVE) であり、加盟国に対する拘束力を有するものであることから、EU 加盟国のうち、まだ国内法に GAAR を有していない各国も、GAAR を導入することになるものと思われる。

租税研究 806 号 78～79 頁を参考とした。

(97) COUNCIL DIRECTIVE(EU)2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the inter market, Official Journal of the European Union, 19. July. 2016,L 193/1.

(http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.ENG&toc=OJ:L:2016:193:TOC) (平成 30 年 6 月 25 日最終閲覧)

2 各国が導入している一般的租税回避否認規定等

(1) 各国で導入されている一般的租税回避否認規定の区分等

一般的租税回避否認規定は、その適用基準に着目すると、一般的に「事業目的基準」と「濫用基準」に大別されるといわれる⁽⁹⁸⁾。「事業目的基準」が採用されている国等としては、ニュージーランド、オーストラリア、香港、南アフリカ、スペイン、中国、アメリカなどが挙げられ、「濫用基準」が採用されている国としては、ドイツ、フランス、イタリア、カナダ、イギリスなどが挙げられる。

(2) 主要国における GAAR 導入の背景等

イ アメリカ

(イ) 規定の概要

アメリカの GAAR は、元々、判例法理によって租税回避に対応していたところ、「経済実質原則」の判例法理を確認する形で、制定法化したものであり、従来の判例法理でも否認できる行為を対象とするものであるということから、通常いわれるところの一般的租税回避否認規定とは少々異なるものといわれている⁽⁹⁹⁾。

(ii) 導入の背景

アメリカは、コモンローの国であり、1935 年の Gregory 事件連邦最高裁判決における「事業目的基準」以降、租税回避に対抗するようなくつかの判例法理が発展している⁽¹⁰⁰⁾。

(98) 今村・前掲注(30)185～186 頁。今村教授は、適用対象の広狭で見た場合に「段階的取引否認型」と「包括否認型」、適用基準で見た場合に、「包括否認型」が「異常性基準」、「濫用基準」及び「事業目的基準」に区分されるとされている。当該区分における「段階的取引否認型」は、段階的取引に限定された規定であり、また、「異常性基準」については、現在用いている国がないということから本稿では取り上げず、「濫用基準」と「事業目的基準」に絞った記載とする。

(99) 今村・前掲注(30)189～190 頁。

(100) 「事業目的基準 (business purpose)」のほかに、「経済実質基準 (economic substance)」、「段階取引の法理 (step transaction)」、「みせかけ取引 (sham transaction)」、「実質主義 (substance over form)」など (今村・前掲注(30)188～189 頁、矢内・前掲注(49)40 頁)。

そのような中、下級審の判決においてその適用に揺らぎが生じていたため、2010年にIRC7701条o項を新設して、経済実質原則の判例法理を確認する規定が導入されたといわれる⁽¹⁰¹⁾。

ロ イギリス

(イ) 規定の概要

イギリスのGAARの特徴は、濫用的な租税回避行為に絞ってその対象としているという点であり、一般的反濫用ルール（General Anti-Abuse Rule）と呼ばれるもので、2013年財政法第5編として成立した⁽¹⁰²⁾。

イギリスのGAARが対象とする租税回避行為は、次の二つのステップから特定されることになる。

まず、第一のステップとして、「租税取決め（tax arrangements）」に当たるか否かを判定することとされており、その判定は、その取決め（arrangements）が「租税上の便益を得ることが主たる目的又は主たる目的の一つであると合理的に結論することができる」であるかどうかによって判断することとされている（207条1項）。

次に、租税取決めに該当する取引について、第二のステップとして、濫用であるかどうかを判定することとしている。濫用であるか否かについては、その取決めの締結又は実施が、適用される租税法規の規定との関係において、「当該取決めの実質的な結果が立脚している原則（明示されているか黙示であるかを問わない。）や当該規定の政策目的と矛盾していないかどうか」、「そのような結果を達成しようとしている手段が、一つないしそれ以上の仕組みれたあるいは、通常と異なるステップを含んでいないかどうか」、「当該取決めが当該規定の不備を利用することを意図しているかどうか」といって状況を考慮したとこ

(101) 今村・前掲注(30)189頁。

(102) 条文の翻訳については、今村・前掲注(30)261～262頁及び小林・前掲注(92)96～97頁を参考とした。

ろで、合理的な一連の行為であると合理的に考えることができないときに「濫用 (abusive)」であると判定されるものとなっている (207 条 2 項)。

そして、濫用的な租税取決めについては、その租税取決めから生ずる税務上の便益は、是正措置を行うことによって打ち消されるものとされている (209 条 1 項)。

また、イギリスの GAAR では、その租税取決めが濫用に当たる例として、当該取決めがもたらす「課税上の所得、利益又は譲渡益の額」が「経済的目的のその額」よりも相当程度少ない場合、当該取決めがもたらす「課税上の控除額又は損失の額」が「経済目的のその額」よりも相当程度大きい場合、当該取決めが支払われていない又は支払われる蓋然性に乏しい税の還付又は控除の請求する権利をもたらず場合について、濫用に当たることを示すものであるとしている。ただし、これらの場合については、かかる結果又は関連する規定が立法された時点において予想されていた結果に当たらないと合理的に認められる場合に限ることとされている (207 条 4 項)。

なお、イギリスの GAAR では、諮問委員会 (Advisory Panel) を設置することで、納税者保護を図ることとされている。

(ii) 導入の背景

イギリスでは、1935 年の Westminster 事件上院判決を受け、「租税回避のための契約であっても、私法上有効な契約であれば、この契約による租税負担の軽減を否定することはできない。」とするウエストミンスター原則⁽¹⁰³⁾が判例法理として支配的となり、タックスシェルター産業を助長したといわれる。その後、1981 年の Ramsay 事件上院判決において「複合取引 (composite transaction) を構成する個々の契約が私法上有効であっても、分離することができない過程で予め計

(103) IRC. v Duke of Westminster. [1936] AC 1.

画されている結果次の段階でキャンセルすることが意図されている契約で生み出される損失は、制定法が扱っている損失ではない。」とするラムゼイ原則が打ち出され、循環取引等に適用が認められてきた。しかしながら、その後に投資型生命保険契約におけるスキーム事案⁽¹⁰⁴⁾において、国側敗訴となったことなどを契機に、2010年12月にグレハム・アーロンソン弁護士に対し、イギリスに租税回避規定を設けることの是非の検討を依頼⁽¹⁰⁵⁾し、その報告（いわゆる「アーロンソン報告書」）を基礎として、GAARの導入作業が行われたといわれている⁽¹⁰⁶⁾。

(4) BEPS 対抗策としての国際的な協調

BEPS プロジェクトにおける最終報告書では、各国の国内法に GAAR を設けるべきであるというような報告がされてはいないものの、クロスボーダーの ATP に対抗するために、各国が税制において協調する必要があることを説いている。

国際的な協調という点からすると、国際的な租税回避行為による税源浸食が、各国が締結している条約と各国の国内法の脆弱な部分を狙ったトリッキー・ショッピングなどによって行われている⁽¹⁰⁷⁾という点を考慮し、

(104) Mayes 事件 (Mayes v HMRC, [2011] EWCA Civ 407)。

(105) 検討に当たっては、アーロンソン弁護士を検討リーダーとして検討グループが組織され、その助言委員会のメンバーは次のとおりであった。ジョン・バートレット氏 (ブリティッシュ・ベトリアム社税務部門長)、ジュデイス・フリードマン教授 (オックスフォード大学)、ラウンセロット・ヘンダーソン氏 (裁判官)、ホフマン卿 (元裁判官)、ホワード・ノーラン氏 (裁判官)、ジョン・ティリー教授 (ケンブリッジ大)。その他に、事務局として、ジョナサン・ブレムナー氏 (法廷弁護士) 及びゾイ・リュウ・ハバット氏 (HMRC)。

(106) 今村・前掲注(30)258～260頁。

(107) 緒方健太郎氏は「近年の国際的な租税回避スキームが、特定の租税条約の脆弱性を突き、結果として当該条約の締結国ではない国の税源も浸食しているという厳しい現実がある。」「いわゆる『最弱連結部の理論 (weakest link theory)』により、この租税条約ネットワーク全体の強度 (濫用に対する抵抗力) は最も脆弱な租税条約 (weakest link) に規定されてしまうのである。各国が協調して全ての条約に濫用防止規定を導入する意義はここにある。」と全ての租税条約に濫用防止規定を導入することの意義を述べているが、国際的な租税回避スキームが、各国の租税法と各国の租

各国が協調して、各国の国内法の脆弱な部分を解消し、他国の税源が浸食されないように協調するということが必要になってくるものとする。EU が加盟各国に対して、各国の国内法に GAAR を導入すべきと説いているのも、このような点が考慮されてなされたものとも考えられる。

そのような国際的な協調という観点からすると、各国が国内法に GAAR を導入してきているという現状を踏まえるならば、我が国だけが、GAAR の導入を躊躇し、国内法に脆弱性を抱えた状況を継続するという選択をすることは、その脆弱な点を突くような ATP が仕組まれることで、他国の税源浸食の要因となり得るといふ不名誉な場面が生ずるおそれすらあるものと考えられる。

第 4 節 小括

我が国における、一般的租税回避否認規定の導入に関する消極的な意見と積極的な意見における主要な論点としては、「課税要件明確主義」と「租税負担公平主義」のいずれが重要な点かという点にあるように感じられる。

この点については、筆者としては、いずれも重要なのであるが、上記第 1 節の (1) のハでも述べたように、程度の問題なのではないかと考えており、金子教授がおっしゃるように、「迅速に個別的否認規定が設けられるのであれば、その黙過される件数はそれほど多くはならない」ということで「租税負担公平主義」が確保されるのであれば、個別的否認規定による対応が望ましいといえるし、そのような対応では、「租税負担公平主義」の確保は十分ではないということであれば、一般的否認規定の導入を検討すべきであるということになるの

税条約と駆使して組成されるものであることからすると、各国の国内法についても同様の問題があるものとする (緒方健太郎「BEPS プロジェクト等における租税回避否認をめぐる議論」フィナンシャル・レビュー126号 203頁 (2016))。なお、同氏によると、「最弱連結部の理論」とは、『鎖の強度は最弱の環の強度を超えない (A chain is no stronger than its weakest link)』という成句に表象される理論で、組織、プロセス、システム等は、それを構成する要素の中の 1 つでも脆弱な部分があれば、それにより全体が脆弱になる」という理論とのことである (同頁、脚注 20)。

ではないかと考える。

そして、いかに迅速に個別的否認規定を設けたとしても、新たなタイプの租税回避には対応できないのであり、現実的な問題としては、租税回避事案で回避された税額が一千億円単位のものも散見されているという我が国の現状を見る限り、個別的否認規定による対応で十分に「租税負担公平主義」の確保が図られているとは言い難い状況になっているのではないかと考える。

そうすると、少なくとも、「租税負担公平主義」の観点からするならば、一般的租税回避否認規定を導入すべきということになるが、「課税要件明確主義」の観点から見た場合に、果たして明確化がクリアし得るのかという問題がある。その点、我が国の司法判断において、法人税法 132 条の同族会社の行為計算の否認規定における「不当に減少させる」というような抽象的な不確定概念が、違憲ではないと判断されていることを考慮するならば、どのような行動が採られた場合に租税回避行為であるとして否認の対象となるのかという点について明文をもって示すのであれば、少なくとも、現行の法人税法 132 条等の行為計算の否認規定よりも、明確な規定になるであろうことから、租税法律主義の観点から違憲であるという判断はされないものと考え。そして、納税者の予測可能性などを確保するという点からするならば、イギリスなどが行っているように、どのような行為等が規定の対象となるものなのか、または、規定の対象とならないものなのかといった内容をガイダンスとして公表するという方法も考えられる。

また、納税者の権利保護といった観点からは、第三者からなる諮問委員会制度のようなものを設け、規定の適用に当たっては、当該諮問委員会に諮問し、その意見を考慮しなくてはならないような制度設計をすることによって、その確保は可能となるのではないかと考えられる。

このように、一般的租税回避否認規定の導入に対して消極的な意見が問題としている点については、それぞれ個々に対処が可能な問題なのではないかと考えられる。

その一方で、個別的租税回避否認規定による対処方法には、課税上限認する

ことが適当でないと認められる新たな租税回避行為が行われた場合に、初めてそのような租税回避行為に対抗するための個別的租税回避否認規定ないし対処規定が立法されることになるため、立法が後手に回るという欠点がある。この点については、金子教授も「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。」と指摘されるように、個別的租税回避否認規定による対応を選択した場合の宿命的なものと考えられるところ、金子教授は、「立法が迅速且つ適切に対処することで、短期間に止まり、回避の件数もそれほど多くはならない」ということで割り切っておられるものの、その点が個別の否認規定による対処の限界であり、租税公平負担という点からすると看過できないものではないかと考えられる。

そうであるならば、個別的否認規定では「租税負担公平主義」の観点から問題があり、一般的租税回避否認規定が「課税要件明確主義」の観点からの問題点をクリアすることが可能であるということになり、一般的租税回避否認規定を設けるべきとの結論が導かれるものと考えられる⁽¹⁰⁸⁾。

(108) 反対意見として、宮崎裕子弁護士が「我が国においては、まずは、経済のスピードに遅れないような課税要件の不断の見直しと改正により、個別の明確な立法を、時機に遅れることなく積重ねていくことの重要性が、一般的租税回避否認規定の導入よりも前にもっと強調されてよいと思われる」という意見を述べておられる（宮崎・前掲注(83)42頁。）。また、同弁護士は、「国（立法府）には法律制定権限があるが、納税者には法律制定権限はないという本質的な違いがある以上、立法の不備や遅れのつけを国（課税庁）が負うべきではないという考え方をとることはできないし、明確ではない課税要件や立法の遅れのつけをひとり納税者が負担すべき理由はない。アグレッシブなタックスプランニングとのいたちごっこを心配する向きもあるかもしれないが、国に質の高い立法力があってこそ、法的安定性と予測可能性が高まり、納税者のタックスコンプライアンス意識も高まるというものであろう。」との意見も述べておられる（同 43 頁。）。これらの意見については、谷口教授も同意見のようであり、それこそが「租税法律主義の『背骨』であるといえよう。」と述べておられる（谷口・前掲注(21)268頁。）。

宮崎弁護士の意見は、既に、実務家において一般的に知られている又は問題点として指摘されているような国際的な租税回避の手法などについて、それに対する立法上の手当てがされていなかった事例が散見されていたという前提のものとはいへ、現実問題として、課税要件の不断の見直しという観点からすると、全税目、全条文を対象としなくてはならない立法側の守備範囲と、ピンポイントでいずれかの条文の穴を狙うタックス・プランナー側の攻撃範囲とを同列に並べて「経済のスピードに遅れないような課税要件の不断の見直し」を求めるといふ点には、やや疑問がある。更に、租

更に、国際的な観点からすると、BEPS への対抗など、国際的な協調という観点から見た場合に、クロスボーダーの ATP に対抗するためには、各国が税制の上で協調する必要がある、各国の国内法に一般的否認規定が整備される必要が生ずるといった議論がある。現に、EU をはじめ、多くの国が国内法に GAAR を設けてきており、我が国も、他国の税源浸食の要因となり得るような状況を避ける意味でも、租税回避に対抗する一般的否認規定を導入すべき時期になってきているのではないかと考える。

租税回避行為が本稿の第 1 章で述べた金子教授の定義のように「私法上の形成可能性を異常または変則的な態様で利用すること（濫用）によって、税負担の軽減または排除を図る行為」であり、また、清永教授の定義のように「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付けられている租税上の負担を軽減又は排除する形をとる」ものであることからすると、税法上通常と考えられないような異常な法形式によって行われる行為について、税法であらかじめ立法措置せよというのは、予測不能なものを予測せよということになり、やや言いすぎなのではないかとも感じられる。租税回避行為が、そのような「異常な法形式」を用いるもの又は法が予定していない行動をとることによって行われるものであるということを前提として、そのように予測不能な租税回避行為を阻止できない責任が、立法権限のある国側にあるとするならば、むしろ立法的な対応としては、そのように予測不能な租税回避行為を否認することが可能となるように一般的租税回避否認規定を措置すべきという方が理に合っているようにも感じられる。

第 3 章 一般的租税回避否認規定の導入の提言

第 1 節 提言

以下の理由から、我が国に一般的租税回避否認規定を導入すべきであることを提言する。

(理由)

現在、我が国では、租税回避行為に対して個別的否認規定を設けることで対処しているが、そのような対応では、新しいタイプの租税回避行為に対して対処できず、当該租税回避行為による回避を許す結果になってしまうことになる。現実的に租税回避を問題として更正処分等を行ったものについて、訴訟の場面で否認の根拠となる法令がないことによって、取り消されている事例が散見され、その金額も一千億円を超えるものも見られるところであり、租税公平負担の観点から看過できないものとなっている。

租税回避否認規定によらずに、「私法上の法律構成による否認」であるとか、「限定解釈による否認」といった法理によって、処分が適法とされたものの中にはあるものの、そのような判例法理によって処分適法とされているということではないこともあり、そのような判例法理による否認については、租税法律主義という点からすると、予測可能性や法的安定性を阻害し、むしろ、問題が多いとさえいえる。

更に、昨今の国際情勢をみると、BEPS に対抗するといった議論では、国際協調が求められており、クロスボーダーのアグレッシブなタックス・プランニングでは、各国の国内法や租税条約の脆弱な部分を標的として組成される傾向があることから、そのような脆弱な部分を解消することが要請されるどころ、我が国を除く G7 各国をはじめ、EU 各国の多くが GAAR を導入しており、我が国が GAAR を導入していないことによって、そのようなタックス・プランニングの標的とされることも十分に考えられることである。

ちなみに、国税通則法の制定時に、租税回避の禁止に関する規定を設けるべ

きとした昭和 36 年の税制調査会からの答申に反して、国税通則法に当該規定が設けられなかったのであるが、その当時の事情を検証すると、障害となっていたと考えられるのは、①税務職員に対する反感からくる権限の強化に対する懸念、②判例の積み重ね不足などといった点から、受け入れの素地ができていなかったということが大きな要因であったといえるところ、現状としては、それらの障害は解消していると考えられる。

また、昨今の議論として、一般的租税回避否認規定の導入に対する消極的な意見に見られるような「規定が抽象的なものとなる」ことから、課税要件明確主義に反し、予測可能性や法的安定性を阻害するといった指摘や「課税当局に膨大すぎる否認権限を与えるおそれがある」といった指摘に対しては、対象となる租税回避行為について、明文による規定を定めることや、ガイダンスとして公表することなどによって対応が可能であることなど、導入に対し消極的な意見が危惧するような点に関しては、全て対応が可能なものと考えられる。

このように、国内的な事情、国際的な事情を考慮し、導入する場合の問題点等を検討したところ、我が国に一般的租税回避否認規定を導入すべきと考えられる。

第 2 節 一般的租税回避否認規定を導入する場合に 考慮すべき事項

我が国に一般的租税回避否認規定を導入する場合には、どのような基準によって規定次のような点に考慮する必要があるものと考えられる。

1 否認基準

イ 対象税目

各国の GAAR を見ると、対象税目を限定しているものもあり、我が国において GAAR を導入する場合にも、所得税、法人税及び相続税といった現行の法令において同族会社等の行為計算の否認規定が置かれている

ような税目に絞るということも考えられる。しかしながら、そのような税目に限定して租税回避行為が行われるということにはならないであろうことからすると、基本的には、税目を限定する必要はなく、国税に関して租税回避行為が行われた場合とすることが望ましいのではないかと考える。

そして、規定を設ける場合には、所得税法や法人税法といった個々の税法に設けるのではなく、国税通則法に設けることが望ましいものと考えられる。

ロ 適用基準

各国の GAAR の適用基準を大別すると、事業目的基準によるものと濫用基準によるものとに区分される⁽¹⁰⁹⁾。

事業目的基準は、租税利益を得ることを唯一又は主要な目的とした取引等が行われた場合に否認規定が発動するとしているものであって、判断基準を事業目的 (business purpose) の有無に求めるもの⁽¹¹⁰⁾であり、濫用基準は、租税法規の趣旨・目的に反して租税利益が享受されている場合に否認規定が発動するものであって、判断基準を租税法規の濫用の有無に求めるもの⁽¹¹¹⁾ということができる。

これら二つの区分は、否認規定が発動される基準に違いがあるものの、必ずしも互いに相容れないものということではない。例えば、濫用基準において、濫用の有無を判断するに当たっては、その考慮要素に、その行為等に租税負担軽減以外に事業目的が無いという事業目的基準の要素

(109) 今村・前掲注(30) 184～185 頁。今村教授は、区分として適用対象の広狭によって、段階取引のような取引のようなものに絞った「段階取引否認型」とそれ以外の取引をも包括的に対象とする「包括否認型」とに区分し、「包括否認型」について、適用基準として、「異常性基準」、「濫用基準」及び「事業目的基準」に区分されているが、「段階取引否認型」は特定の取引形態のみを対象とするものであること、「異常性基準」については、現在同基準によっている国がないことから、本稿では、「濫用基準」と「事業目的基準」に絞った検討としている。

(110) オーストラリア、ニュージーランド、香港、南アフリカ、スペイン、中国、アメリカなど。

(111) ドイツ、フランス、イタリア、カナダ、イギリスなど。

を含めるという考え方も採り得るものとする。

現行の我が国の租税法規における、行為計算の否認規定、例えば、同族会社等の行為計算の否認規定では「●●税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」に規定が発動するという表現が採られている。これまでに課税当局が問題としてきた租税回避の態様も、その基本は、「不当」に租税負担を減少する結果をもたらすようなものであると考えられ、仮に、租税回避行為について、一般的な否認規定を設けるとするならば、現行の行為計算の否認規定でも用いられている「不当に減少させる結果」となる場合に発動するという規定概念が馴染みやすく、受け入れやすいのではないかと考える。また、この場合の「不当」性の判断基準としては、ヤファー最高裁判決が示したような濫用基準⁽¹¹²⁾が受け入れやすいのではないかと考えられ、我が国に導入すべき GAAR は、濫用基準をベースにしたものとするべきではないかと考える。

ハ 課税要件の明確化

一般的否認規定は、課税要件明確主義の観点から問題があるという意見があるが、我が国の現行租税法規において、各個別法において、行為計算の否認規定などで「不当に…」といった表現が採られており、課税要件としては、やや明確性を欠くが、対象としているものの性格上そのような表現を採らざるを得ないといった規定は少なからず存在している。そして、それらの規定の合憲性が争われた裁判において、そのように明確性を欠くことを理由として違憲であるとの判断がされた例は無いことから、少なくとも、租税回避に関する一般的否認規定を設けた場合に、直ちにそれが違憲であると判断されることはないとは考えられる。

また、一般的租税回避否認規定が設けられる場合に、それを伝家の宝刀として、単なる抑止効果のみを求めるとするのであれば、対象をあい

(112) 最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決 (判タ 1424 号 68 頁)。「法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制に係る各規定を租税回避の手段として『濫用』することにより法人税の負担を減少させるものであること」を不当性の判断基準としている。

まいにして、できるだけ明確性を持たせない方がむしろよいという意見や他の行為計算の否認規定と同程度の規定振りにして、その後の判例等の積重ねによって、その射程を明らかにしていくという方法もあるかもしれない。

しかしながら、一般的租税回避否認規定の必要性は、漠然とした包括的な否認規定が求められているのではなく、飽くまでも、個別的否認規定が手当てされていない、又は、規定のループホールが狙われたものに対して、否認することができるような法的な手当てが必要であることを理由として設けられるべきであり、その対象とすべき租税回避行為については、可能な限り明確にしておくべきであると考え。更に、課税要件の明確性は、課税当局側における恣意的な適用の排除、統一的な適用を図るという観点からも必要と考えられる。

その場合には、ヤフー最高裁判決における濫用の有無の判断枠組みなどを参考にして、どのようなことをすると濫用に当たるのかといった点がある程度明確に規定すべきと考える。

ちなみに、同判決の判断枠組みは、以下のような構造になっている。

(イ) 濫用であるか否かの考慮要素

A 不自然性

当該法人の行為又は計算が、不自然なものであるかどうか（通常想定されない手順や方法に基づいたものであったり、実態とは乖離した形式を作出するものであるか否か）。

B 合理的な理由となる事業目的の有無

税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的が存在するかどうか（ヤフー判決の調査官解説によると、「合理的な理由」という言い回しは、ごく僅かでも事業目的があれば良いということにはならないよう工夫した表現であるとのことである）。

C 上記 A、B に加えて、その他の事由の有無等の事情を考慮する。

(Ⅱ) 判断基準

A 意図の有無

当該法人の行為又は計算が、税負担を減少させることを意図したものであるか。

B 各規定の本来の趣旨・目的からの逸脱の有無

各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか。

つまり、(イ)の A・B を考慮要素として、(Ⅱ)の判断基準によって判定するという構造であり、このように判定するというを法令で示すという方法が考えられる。

2 納税者の権利保護

納税者の権利保護の観点からは、審査委員会のような第三者的機関を設けて、当該否認規定を行使する場合には、当該審査委員会に意見の具申をするというような手当てをすることが効果的ではないかと考える。

(1) 「同族会社の行為計算の否認規定」創設時の所得審査委員会

過去に我が国では、大正 12 年度の税制改正において「同族会社の行為計算の否認規定」が創設された際に、所得税法（大正 12 年 3 月 27 日法律 8 号）七十三条ノ四として、同族会社の行為計算の否認規定（同法七十三条の三）を適用するに当たっては、所得審査委員会の決議を必要とするという制度⁽¹¹³⁾が存在していた時期があった。

同条は、3 年後の大正十五年の所得税法の改正（大正 15 年 3 月 27 日法律 8 号）によって削除されたため、当該規定の適用に当たって所得審査委員会の決議を必要とするという手続は、不要とされたのであるが、この点について清永教授は、「この理由は詳らかでないが、所得審査委員会のメンバ

(113) 同族会社の行為計算の否認規定の創設時の大正 12 年の所得税法七十三条の四では「政府ハ前二条ノ規定ヲ適用セムトスルトキハ所得審査委員会ノ決議ニ依リ之ヲ決定ス」と規定されていた。

一が主として収税官吏によって構成されていた(…)としてもそれがいくらか第三者機関としての性格と機能をもちえたであろうこと、及び行政処分に至る手続の迅速性が阻害されえたであろうこと、あるいは委員会の審議能力という点から、とくに否認規定を適用する側からみて七十三条の四のような規定は適当でないと思われるのである。」⁽¹¹⁴⁾と述べておられる。当該審査委員会の構成メンバー 4 人のうち 3 人が収税官吏から任命され、残る 1 名が第三種所得の納税義務者であったということからすると、当該審査委員会が第三者機関としての性格と機能が果たしていたのかという点には疑問があるところ、当該審査委員会が、本来、不服申立の審理をすることを主として設けられていたものであることなどを併せ考慮するならば、同属会社の行為計算の否認規定の適用の可否を判断する機関としては、結果として、十分に機能していなかったことから、当該機関の決議を要するという手続が廃止されたのではないかと推測される⁽¹¹⁵⁾。

(114) 清永・前掲注(18)320 頁。なお、「委員会の審議能力という点」については、「改正法を審議した貴族院特別委員会において政府委員は、『是(旧七十三条ノ四)ハ実行イタシマスト云フト、審査委員会ヲ此為ニ開キマシテ、サウシテ審査委員ニ斯ウ云ウモノハ適用シヤウト云ウコトヲ出シマスト、審査委員ノ方デハ十分ニ之ヲ審査スル期間モナイノデアリマシテ、是ハ甚ダ斯ウ云ウ公開ノ席デ申上ゲルコトハ如何カト思ヒマズルガ、ドウモ十分ニ審査ヲサレルト云ウコトガドウシテモ自然ニ何ト申シマスカ、十分ニ審査サレナイト云ウヤウナ結果ニナリマス』と説明している(議事速記録 5 号 20 頁)。」という状況であったようであり、当該審査委員会が十分に機能していたとはいえないものであったようである。

(115) 所得審査委員会は、「各税務監督局所轄内に置かれ(所得税法 62 条 1 項)、それを構成する委員は、収税官吏中より大蔵大臣が任命した者 3 人及び調査委員の互選した者原則として 1 人よりなる(62 条 2 項)。右の調査委員というのは、当時の第三種所得についての調査権限をもっていた所得調査委員会(各税務署に置かれていた)の委員であって、調査委員は第三種所得納税義務者の中から選出された(31 条)。所得審査委員会の本来の権限は、不服申立を審理することにある(61 条)。」(清永・前掲注(18)347 頁)ものであって、この同族会社の行為計算の否認規定の創設に伴って新たに設けられた機関ではなく、不服申立の審理をするために設けられていた委員会を行為計算の否認規定の適用に係る審査委員会として活用したものであったようである。

(2) イギリスの GAAR アドバイザリーパネル (The GAAR Advisory Panel) ⁽¹¹⁶⁾

イギリスの GAAR アドバイザリーパネル制度では、HMRC (英国歳入関税庁) が GAAR に基づく否認を行う場合には、GAAR アドバイザリーパネルに諮問し、その意見を聞くことが求められており、イギリスのアドバイザリーパネルの意見は、裁判所又は審判所において考慮されなければならない (財政法 211 条 2 項(b)) とされている。

イギリスの GAAR の立法基礎とされたアロンソン報告書⁽¹¹⁷⁾では、GAAR アドバイザリーパネルは、GAAR の不適切な使用に対する保護措置として提案されたものであり、アロンソン弁護士がアドバイザリーパネルに期待した役割は GAAR 導入に対する納税者の懸念、警戒心を軽減するものであって、納税者の「濫用」の定義を現実の事案に即して課税庁と納税者が一緒に探る機能であった⁽¹¹⁸⁾ようである。それゆえに、アロンソン弁護士は、パネルのメンバーについては、課税庁の委員と課税庁以外の委員 (課税庁以外の委員を半数以上とすること) によって構成することを提案していたのであるが、パブリックヒアリングの結果、全員が当局以外の者とすべきとされ、実際のパネルは、全てが弁護士等の実務家によって構成されることになった。また、アドバイザリーパネルは、原則として、事案の背景となる取引に通じた専門家、公正な一般委員及び HMRC 推薦の委員の計 3 名からなる小委員会によって権限を行使することを予定している⁽¹¹⁹⁾とのことである。

(116) Finance Law 2013 SCHEDULE 43 GENERAL ANTI-ABUSE RULE: PROCEDURAL REQUIREMENT. (英国 2013 年財政法別表 43 一般的反濫用ルール: 手続要件)

(117) REPORT BY GRAHAM AARONSON QC, "GAAR STUDY – A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system", 11 november 2011.

(118) 岡・前掲注(71)122 頁。

(119) 小林・前掲注(92)22~24 頁 (小林特認教授による解説部分)。岡・前掲注(71)122 頁によると、2016 年 1 月現在の GAAR アドバイザリーパネルの議長は、元シティの法律事務所を引退したパトリック・メナス弁護士が務めており、メンバー全員が弁護

なお、イギリスのアドバイザリーパネルは、司法的機能は行わず、その意見は、HMRC 及び納税者を拘束しないものとされている⁽¹²⁰⁾。

(3) オーストラリアの GAAR 委員会 (GAAR panel)⁽¹²¹⁾

オーストラリアの場合、GAAR パネルは、透明性と整合性の改善のために長官により導入されたもので、法的裏づけはない。GAAR パネルに持ち込むか否かは、ATO (Australian Taxation Office: オーストラリア国税庁) 職員の判断によるものとされ、納税義務者は意見の有無にかかわらず、GAAR パネルへ出席招待されることとされており、GAAR パネルは、会議の議事録を作成し、納税義務者に開示することとされている。GAAR パネルは、GAAR 及びそれ以外についても助言をすることが役割であるが、決定機関ではなく、また、長官は GAAR パネルの助言に拘束されないこととされている。

GAAR パネルの構成員は、ATO の上級職員 3 名と ATO 長官により招請された外部の者 3 名 (3 年契約) であり、議長は、ATO の上級職員である。

(4) フランスの権利濫用禁圧諮問委員会 (Comité consultative pour la répression des abus de droit)⁽¹²²⁾

フランスの租税手続法 64 条 (フランスの GAAR 規定) において、納税者又は租税行政庁の申立てに基づき、権利濫用禁圧諮問委員会の諮問に付すとの手続が定められている。

委員会の構成員は、国務院評定官 1 名 (委員長)、破毀院判事 1 名、法律学若しくは経済学の大学教授 1 名、会計検査院主任検査官 1 名とされている⁽¹²³⁾。

租税行政庁が、権利濫用禁圧諮問委員会から租税手続法 64 条に当たる

士等の実務家であるとのことである。

(120) UK GAAR Guidance E4. 2.9. (訳文は、小林・前掲注(51) 216 頁参照。)

(121) 矢内・前掲注(49)162~163 頁を参考とした。

(122) 今村・前掲注(30)233~235 頁。

(123) 租税一般法典 1653C 条。国務院は行政訴訟、破毀院は司法訴訟におけるそれぞれの最高裁判所の役割を持つ機関である。

行為であるとの同意を受けた場合には、事業目的があることの立証責任は納税者にあることになる。また、租税行政庁は、同手続の諮問を経ずに、又は、諮問を受けた場合に不同意となった場合であっても、処分することはできるのであるが、その場合の立証責任は租税行政庁側にあるということになる⁽¹²⁴⁾。

(5) カナダの GAAR 委員会 (the GAAR Committee) ⁽¹²⁵⁾

カナダの GAAR 委員会の構成メンバーは、CRA (Canada Revenue Agency : カナダ歳入庁)、司法省、財務省の経験ある職員から構成されている。

委員会の役割は、税務調査によって生ずる GAAR の適用可能性について審査することである⁽¹²⁶⁾。

3 立証責任

金子教授は、「租税行政庁が確定処分を行うためには、課税要件事実の認定が必要であるから、……、課税要件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(最判昭和 38 年 3 月 3 日月報 9 巻 5 号 668 頁、熊本地判昭和 33 年 6 月 19 日行裁例集 9 巻 6 号 1149 頁)。ただし、課税要件事実に関する証拠との距離を考慮に入れると、この原則には利益状況に応じて修正を加える必要がある。」と述べられ、必要経費の立証責任は、原則として行政庁の側にあるが、特別経費や貸倒損失の存在及び金額や簿外経費などは原告側に立証責任があると解される旨述べ

(124) 租税手続法 64 条の手続を経ずに処分した場合には、加算税の税率は 40%にとどまるのに対し、租税手続法 64 条に手続を経て処分したときには、加算税の税率が 80% となるという効果がある(今村・前掲注(30)233-234 頁)。

(125) カナダに関する部分は、矢内・前掲注(49)179 頁によっている。

(126) 矢内・前掲注(49)179 頁では、CRA の公表資料(2013 年 6 月)によると、1988 年以降、委員会が取扱った件数は 1,125 件(25 年間: 45 件/年)で、GAAR の適用を認めたもの 865 件(うち、GAAR が主たる更正理由のもの 378 件、副次的な理由であるもの 487 件)で、裁判となったものが 52 件あり、国側勝訴が 26 件(最高裁までいったもの国勝 18 件、納税者勝 13 件)となっているとの紹介がされている。

ておられる。更に、過少申告加算税の課税除外要件である「正当な理由」の存在や租税優遇措置の適用要件の存在などについては、権利障害要件に当たるから、原告側が立証責任を負うと解すべき旨述べておられる⁽¹²⁷⁾。

一般的租税回避否認規定が設けられた場合に、その立証責任を全て課税庁側が負うとした場合には、「証拠との距離」、「情報の非対称性」からアンフェアではないかとも考えられ、特に、国外関連者が絡む租税回避事案については、我が国の調査権限が、国外に及ばないことなどもあることから、国外関連者が絡む取引等においては、その取引等に関する証拠等の提出がされない場合など一定の場面で、立証責任を納税者側に転化することを考える必要があるのではないかと考える。

第 3 節 具体的な条文案

前節の考慮事項等を踏まえて、我が国に一般的租税回避否認規定を設けるとした場合の具体的な案文の例（以下「条文案」という。）として、以下のようなものが考えられる。

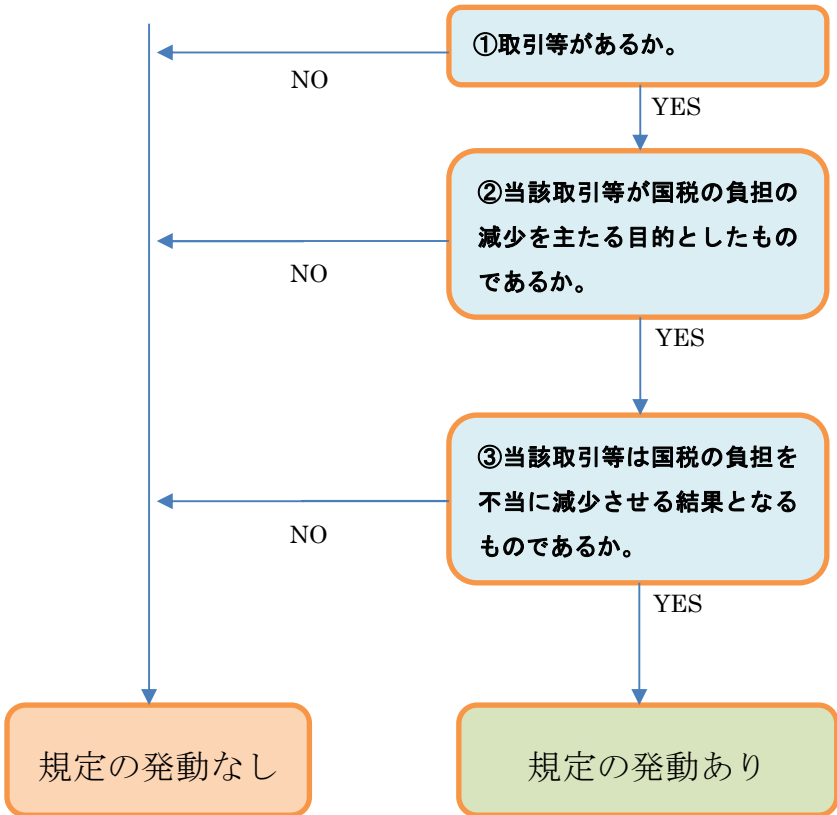
1 否認規定の発動場面、否認の効果（引き直し）に関する規定

第 1 項 税務署長は、国税の課税標準若しくは欠損金額又は税額の計算で、当該国税の負担を免れ又は減少させることを主たる目的として行われたと認められる取引等（取引、取決めその他の政令で定める行為をいう。以下同じ。）が行われ、これを容認した場合には、当該国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場合には、当該取引等にかかわらず、税務署長の認めるところにより、当該国税に係る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。

(127) 金子・前掲注(6)1043-1044 頁。

第 1 項は、①否認規定の適用対象となる租税回避行為がどのような取引等であるのか、また、②そのような取引等に対する是正の方法として税務署長は、当該取引等を無視した引き直し計算をすることができることを規定するものである。

同項では、適用対象となる租税回避行為が、①取引、取決めといった取引等に該当するものであって、②その取引等が「当該国税の負担を免れ又は減少させることを主たる目的として行われたと認められる」ものであり、更に、③その取引等が「当該国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」である場合に否認規定が発動するという枠組みになっている。この枠組みをフローチャートで示すと下図のようになる。



租税回避否認規定において否認の対象となる租税回避行為についてどのように規定すべきかを考えると、租税回避行為は、例えば、金子教授がというような「私法上の形成可能性を利用（濫用）したもの」というような私法上の行為を想定することになるかと思われる。そうすると、法人税法 132 条ないし 132 条の 3 では、同族会社が行う行為等、組織再編成の場面で行われる行為等、連結法人が行う行為等というように場面が特定され、かつ、その行為等を行った者の租税負担が不当に減少されるということから「その（連結）

法人の行為又は計算で」という表現方法が採り得るのであるが、一般的な租税回避の否認規定を考えた場合には、その取引等の実行者が直接的であるか、間接的であるかを問わず、誰かが行った取引等によって、ある国税が不当に減少するという場面において、否認規定の適用が可能となるように表現する必要があると考えられる。

そうすると、誰の行為等であるかという表現が採れないことから、何らかの取引等が行われ、その取引等がある国税の負担を免れること又は減少させることを主たる目的として行われているものであるということを一の要件とすることになるかと考えた。ここで、「行為又は計算」という表現ではなく、あえて「取引等」という表現を用いているのは、基本には、その納税者が関わった何らかの私法上有効な取引等を考えているものの、必ずしも一般的には取引といわないようなことによって、租税負担の軽減が図られているようなものを排除するという意図ではないことから、「取引等」とした上で、「取引、取決めその他の政令で定める行為」というようにして幅を持たせて、「行為又は計算」といったものも当然にその中に含む広い概念となることを想定している。

この点では、例えば、イギリスの GAAR では、対象となる取引について、**arrangement**（取決め）のうち、**tax arrangement**（租税取決め）として、その **tax arrangement** が濫用であるときに規定が発動するという構成になっており、その **arrangement** については「住所の移転等法律行為と呼ばれないもの等を含むものである。厳密な意味での行為に限定されるものではない。」⁽¹²⁸⁾とされているようであり、我が国においても参考とすることができるのではないかと考える。

また、否認の効果としては、現行の行為計算の否認規定にも見られるように引き直し計算が認められるような規定が良いと考える⁽¹²⁹⁾。

(128) 小林・前掲注(92)18頁。

(129) 引き直し計算については、問題となる取引等がなかったものとして（無視して）、税務上の計算をするということを想定しているのであるが、この点については、個々

2 租税負担の減少目的の判断要素に関する規定

第 2 項 次の各号に掲げる取引等は、第 1 項に規定する当該国税の負担を免れ又は減少させることを主たる目的として行われたと認められる取引等に該当するものであると推定する。

- 一 当該取引等によって生ずる国税の負担以外の経済的な利益の額が当該国税の負担を免れ又は減少した額に比して（著しく）少ない取引等
- 二 その他一号に準ずるものとして政令で定める取引等

第 2 項は、国税の負担の減少を主たる目的とした取引であるかどうかの判断について 1 号として、その取引等によって生ずる税負担以外の経済的な利益の額と税負担の減少額とを比較した場合に、その経済的な利益の額が（著しく）少ない場合には、国税の負担の減少を主たる目的とした取引と推定することができるという規定である。

通常、租税回避が問題となるような取引については、その取引自体から生ずる経済的な利益は、租税負担の減少という点を除いて、ほとんど無いというものが多くであるが、ここでは、あえてその金額を比較するということで、経済効果として、税負担の減少がその狙いとして行われたものであるのかという点を客観的に測定するというスタンスを採っている。そのような意味からすると、「(著しく)」というあいまいな基準を採らずに、どちらが大きいのかというように、割切った基準としても良いとも考えられる。

第 2 項は、対象取引の絞込みという位置付けであって、税負担の軽減以外に事業目的があるというような場合は、次の第 3 項における「濫用」判定の考慮要素として勘案されるため、否認規定の発動対象にはならないというこ

の事案によって合理的な引き直し方があるのではないかと考えられ、また、岡村教授は、税負担の減少という場合の元々の「あるべき税負担」などというものは、そもそも算出できないのではないかという意味で、租税回避という現象は UFO が存在すると異なるところが無い旨述べておられ（岡村・前掲注(27)299 頁）、引き直し計算の方法等をいかなる方法とすべきかの考察は、熟考すべきと考えられるところ、現行法令における行為計算の引き直し計算と同程度のものとは考えるのであるが、本稿では、その詳細な検討までは行わない。

とになるのであるから、まず、第一段階の租税負担の減少目的であるか否かについては、規定適用の土俵に乗るかどうかの判定にすぎないものであり、その間口は、広く取ることとしても問題はないものとする。

二号では、「準ずるものとして政令で定める取引」について、政令委任するような規定振りとしているが、基本的に、金額基準で割切ることができるのであれば、不要とも考えられる。

3 不当性（濫用）の判断枠組みに関する規定

第3項 第1項に規定する国税の負担を不当に減少させる取引等であるかは、当該取引等が次の各号に掲げる取引等に当たるものであるか勘案して判断するものとする。

- 一 通常は想定されない手順や方法に基づき行われた取引等又は実態とは乖離した形式を作出した取引等
- 二 租税負担の軽減以外に当該取引等を行うことの合理的な理由となる事業目的が認められない取引等
- 三 租税法規の不備を利用することを意図した取引等
- 四 その他これらに準ずるものとして政令で定める取引等

第3項は、濫用の判断における考慮要素として、ヤフー最高裁判決の「不当性の判断」における「濫用基準」を参考としたものである。

ヤフー最高裁判決では、不当性の判断基準として、「法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制に係る各規定を租税回避の手段として『濫用』することにより法人税の負担を減少させるものであること」とし、その『濫用』の有無の判断に当たっては、①「当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか」、②「税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的が存在するかどうか」等の事情を考慮した上で判断すべきとしているところ、一般的租

税回避否認規定を設けて、否認の対象とすべきものは、このような濫用があるものと考えられることから、このような判断枠組みが最適であると考えられる。

なお、三号の「租税法規の不備を利用することを意図した取引等」は、イギリス GAAR を参考としたものであり、明らかに法令のループホールを突くような取引等は、正に、法を濫用するものであるともいえることから、そのようなものであるかという点も考慮事情に含めるべきではないかと考える⁽¹³⁰⁾。

4 一連の取引に関する規定

第 4 項 前 3 項に規定する取引等には、当該取引等によって当該国税の負担を免れ又は減少させることにつき影響を与えることとなる取引等がある場合、当該影響を与えることとなる全ての取引等（以下「一連の取引等」という。）を含むものとする。

第 4 項は、複合取引など複数の取引等によって、租税負担の軽減が行われているという場合に、租税負担の軽減に影響を与えることとなる全ての取引等の全体像を見て、租税回避の有無を判断することを規定したものである。これは、具体的には、IBM 事件の東京高裁判決⁽¹³¹⁾などで、全体判断が否定された事案に鑑みて、少なくとも、租税回避であるか否かを判断する上では、

(130) 同趣旨のものとして、岡・前掲注(71)130 頁。岡氏は、IBM 事件における自己株取得スキームについて「立法府が意識すれば容認しなかったであろうと合理的に考えることが可能であるかもしれない。」とし、「もしそうであれば、規定の不完全さを利用した租税回避は英国 GAAR の下では否認の対象となりうる可能性がある。否認の根拠は、財政法（2013）という制定法上の規定であり、そのような制定法の立法の背景にある考え方は、アロンソン報告書及び準法令的位置づけの GAAR ガイダンス（……）によれば、『租税はコミュニティの費用分担なのであるから、税法の抜け穴や弱点を探し、それを利用する納税者の能力に何等かの制限をすることには合理性がある』（パラ 3.3 及び 3.4 より要約。）ということになるのではないだろうか。」と述べられており、租税法規のループホールを突くような取引を対象とするとした場合の参考になるものと考えられる。

(131) 東京高裁平成 27 年 3 月 25 日判決（訟月 61 卷 11 号 1995 頁）。

直接的に租税負担の軽減が行われた取引等だけではなく、それに影響を与えた取引等の全体によって判断することが必要と考えてのものである。

一連の取引であるかの判断について、問題とする取引に影響を与えることとなった取引等の全てを総合的に見るというのは、「群盲、象を評す」とか、「木を見て森を見ず」というような、取引の本質が見えないところで判断することによる誤認を避けることを考慮してのものであり、どのような意図、目的でその取引等が行われたのかの判断において、適正さを担保する上でも必要な見方であると考えられる。

これは、逆に、租税負担の軽減が行われた取引等だけを見た場合には、不自然、不合理な取引であったとしても、それに影響を与えている他の取引等との関係を見た場合に、全体として経済合理性のある取引等であるという場合もあるものであり、全体像によって判断するという自体は、当然のスタンスなのではないかと考えられる。そして、その全体像を見た上で、租税回避の有無を判定していくということでは、合理的な判断はできないのではないかと考える。

5 国外関連者が関係する取引等に係る書類等の提示等に関する規定

第5項 税務署長は、取引等又は一連の取引等を行った者の国外関連者が当該取引等又は当該一連の取引等に関係している場合には、当該取引等又は当該一連の取引等を行った者に対して、当該取引等又は当該一連の取引等に係る当該国外関連者の有する書類等の提示若しくは提出を求めることができるものとする。当該提示又は提出の求めがあった日から政令で定める相当の期間内にその提示又は提出がなかった場合には、税務署長は、当該取引等又は当該一連の取引等は、第1項に規定する当該国税の負担を免れ又は減少させることを主たる目的として行われたと認められる取引等であるものと推定して、第1項を適用することができる。

第5項は、国外関連者が取引等に加わっている場合に、調査権限が及ばないため、その国外関連者が保有する書類等を入手できないという場合の手当

てとして、そのような書類等については、その取引等を行った者に対して提出等を求めることができるものとして、その提出等がない場合に租税負担軽減を目的とした取引であるという推定が可能になるという規定である。飽くまでも推定であることから、反証は可能あるが、その反証に関しては、納税者側に立証責任が転換されることになる。

このような推定規定は、移転価格税制やタックスヘイブン税制などに見られるものである。移転価格税制における推定規定が適用された裁判例⁽¹³²⁾では、当該規定の趣旨について「主として、国外関連取引における独立企業間価格の算定の根拠となる帳簿書類等の提示又は提出について納税者の協力を担保する趣旨で設けられたもの」であるとし、また、「納税者側が適正な独立企業間価格の立証をすることにより、その推定を破ることを認めるというものであることからすれば、この規定は、納税者側の書類の不提示、不提出という事情が存する場合に、独立企業間価格の立証責任を課税庁側ではなく納税者側に負わせることとする一種の立証責任の転換を定めた規定であると考えられ」と判示している。

上記条文案も、このような納税者の協力を担保するという考え方に基づくものであるところ、租税回避が問題となるような事案では、資料入手が困難であるという点に関しては、国外関連者に限ったことではなく、納税者の協力を担保することからするならば、一般的租税回避否認規定の適用の実効性を確保する上でも、書類提示の対象を国外関連者に限定する必要があるのかといった点については検討の余地があるものと考えられる。

(132) 東京地裁平成 23 年 12 月 1 日判決（訟務月報 60 巻 1 号 94 頁）。

6 諮問委員会の設置に関する規定

第 6 項 税務署長は、第 1 項の規定を適用する場合には、あらかじめ諮問委員会に諮問しなければならない。当該諮問について、納税者から不要である旨の申出があった場合は、この限りではない。

なお、諮問委員会の設置その他必要な事項については、政令で定める。

第 6 項は、納税者の権利保護、課税庁の恣意的な適用の排除といった観点から、一般的租税回避否認規定の適用に当たっては、諮問委員会への諮問を必要とするという手続規定を設けることは、効果的であると考ええる。

諮問委員会の運用等については、同様の制度を持つ各国において様々であるところ、我が国にそのような機関が設けられるとするならば、具体的な運用として、以下のようなものが考えられる。

イ 諮問する者

課税庁職員とする。(課税庁又は納税者のいずれが諮問するかについては、色々な方法が採り得るが、納税者の負担を減らす意味で「税務署長は、……諮問しなければならない。」として、第 1 項を適用する場合には、課税庁側で諮問することが望ましいと考える。)

ロ 諮問の対象となる事案

原則として、課税庁側で一般的否認規定を適用しようとする事案の全件であるが、納税者側から諮問は不要であるとの申し出がある場合には、諮問しないことができる。(諮問委員会における審理等に要する時間などを考慮して、直接に審査請求や訴訟で争っても勝てる则认为納税者にとっては、諮問は不要と考える者もある点を配慮したものである。)

ハ 諮問委員会の意見の効果

課税庁は、諮問委員会の意見を尊重しなくてはならないが、必ずしもそれに拘束される訳ではなく、それに反する処分を行うこともできる。納税者も、同様にその意見に拘束されることなく、処分が行われた場合に、訴訟等で争うことができる。

(これは、諮問委員会の意見を軽視するというのではなく、諮問委員会の意見は尊重されるべきものであって、基本的には、その意見に沿ったところで、処分等が行われる又は処分等を行わないという判断の基礎とはなるが、課税庁及び納税者がその意見を踏まえた上で、訴訟等で争うことが可能であるべきと考える。)

裁判所等も諮問委員会の意見に拘束されるものではないが、判決等をする際には、諮問委員会の意見を考慮要素とした上で判断することが求められることとすべきと考える。

二 諮問委員会の構成員

構成員は、法曹界、租税法学者、実務家などの第三者のみで構成することで、課税当局からある程度した独立した第三者機関との評価が得られるような構成が望ましいと考える。

第 4 章 一般的租税回避否認規定の実効性の 検証等

第 1 節 過去の裁判例を題材とした検証

1 最高裁平成 23 年 2 月 18 日第二小法廷判決（武富士事件）

本件は、武富士事件最高裁判決⁽¹³³⁾と呼ばれるもので、一審で国側が敗訴⁽¹³⁴⁾、高裁では国側が勝訴⁽¹³⁵⁾、最高裁で破棄自判され国側敗訴となった事件である。

(1) 事案の概要

本件は、大手消費者金融である T 社（以下「本件会社」という。）の代表取締役 A とその妻 B が保有していたオランダの法人である C 社の株式を平成 11 年 12 月 27 日付けで A 及び B の長男で香港居住の X（原告・被控訴人・上告人）に贈与したこと（以下「本件贈与」という。）に関して、X が所轄税務署長から本件贈与の時ににおける X の住所が日本国内にあったとして、相続税法（平成 15 年法律第 8 号による改正前のもの。以下「法」という。）1 条の 2 第 1 号及び 2 条の 2 第 1 項に基づき、贈与税の課税価格を 1653 億円余、納付すべき贈与税額を 1157 億円余とする決定処分及び納付すべき加算税の額を 173 億円余とする無申告加算税の賦課決定処分（以下、これらを併せて「本件各処分」という。）を受けたことに対し、本件贈与を受けた時において、X は日本国内には住所を有しておらず本件贈与に係る贈与税の納税義務を負わない旨主張して、本件各処分の取消しを求めたものであり、本件贈与の時ににおける X の住所が日本国内にあったか否かが争われた事案である。

(133) 最高裁平成 23 年 2 月 18 日第二小法定判決（判タ 1345 号 115 頁）。

(134) 東京地裁平成 19 年 5 月 23 日判決（税資 257 号順号 10717）。

(135) 東京高裁平成 20 年 1 月 23 日判決（判タ 1283 号 119 頁）。

(2) 事実関係

A 及び B は、オランダに所在する C 社（総出資口数 800 口）の出資のそれぞれ 560 口及び 240 口を有していたところ、平成 11 年 12 月 27 日付けで A がその 560 口の全部を、B がそのうち 160 口をそれぞれ X に贈与した。C 社の総資産は、その 8 割以上を A 及び B が C 社に対し譲渡した本件会社の株式が占めていた。

X は、平成 9 年 6 月 29 日から平成 12 年 12 月 17 日までの期間（以下「本件期間」という。）において、X は、本件会社のほか本件会社の香港現地法人 2 社の取締役業務に従事しており、香港での業務の従事日数は合計 168 日であり、また、X は、月に一度は帰国し、国内において、月 1 回の割合で開催される本件会社の取締役会の多くに出席するほか、その他の本件会社の国内における業務にも携わっており、香港と日本とを行き来する生活を送っていた。本件期間中における X の香港滞在日数の割合は約 65.8%（1257 日中 827 日）、国内滞在日数の割合は約 26.8%（1257 日中 337 日）であった。X は、香港に滞在していたときには、家財が備え付けられ、部屋の掃除やシーツ交換などのサービスが受けられるアパートメント（以下「本件香港居宅」という。）に単身で滞在し、帰国時には、A が賃借していた東京都杉並区の居宅（以下「本件杉並居宅」という。）で両親及び弟とともに起居していた。

平成 12 年法律第 13 号により租税特別措置法（平成 15 年法律第 8 号による改正前のもの）69 条 2 項の規定が設けられる前においては、贈与税の課税は贈与時に受贈者の住所又は受贈財産のいずれかが国内にあることが要件とされていたため、贈与者が所有する財産を国外へ移転し、更に受贈者の住所を国外に移転させた後に贈与を実行することによって、我が国の贈与税の負担を回避するという方法が、平成 9 年当時において既に一般的に紹介されており、乙は、同年 2 月頃、このような贈与税回避の方法について、弁護士から概括的な説明を受けており、更に、乙及び X は、本件贈与に先立つ平成 11 年 10 月頃、公認会計士から本件贈与の実行に関する具

体的な提案を受けていた。また、本件贈与後には、X は、平成 12 年 11 月頃に国内に長く滞在していたところ、上記公認会計士から早く香港に戻るよう指導されたりしていた。

(3) 判旨

破棄自判（本件各処分違法）

「法 1 条の 2 によれば、贈与により取得した財産が国外にあるものである場合には、受贈者が当該贈与を受けた時において国内に住所を有することが、当該贈与についての贈与税の課税要件とされている（同条 1 号）ところ、ここにいう住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものと解するのが相当である（最高裁昭和 29 年（オ）第 412 号同年 10 月 20 日大法廷判決・民集 8 卷 10 号 1907 頁、最高裁昭和 32 年（オ）第 552 号同年 9 月 13 日第二小法廷判決・裁判集民事 27 号 801 頁、最高裁昭和 35 年（オ）第 84 号同年 3 月 22 日第三小法廷判決・民集 14 卷 4 号 551 頁参照。）」

「これを本件についてみると、前記事実関係等によれば、X は、本件贈与を受けた当時、本件会社の香港駐在役員及び本件各現地法人の役員として香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していたところ、本件贈与を受けたのは上記赴任の開始から約 2 年半後のことであり、香港に出国するに当たり住民登録につき香港への転出の届出をするなどした上、通算約 3 年半にわたる赴任期間である本件期間中、その約 3 分の 2 の日数を 2 年単位（合計 4 年）で賃借した本件香港居宅に滞在して過ごし、その間に現地において本件会社又は本件各現地法人の業務として関係者との面談等の業務に従事しており、これが贈与税回避の目的で仮装された実体のないものとはうかがわれないのに対して、国内においては、本件期間中の約 4 分の 1 の日数を本件杉並居宅に滞在して過ごし、その間に本件会社の業務に従

事していたにとどまるというのであるから、本件贈与を受けた時において、本件香港居宅は生活の本拠たる実体を有していたものというべきであり、本件杉並居宅が生活の本拠たる実体を有していたということはできない。」

「一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、上記の目的の下に各滞在日数を調整していたことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約 3 分の 2（国内での滞在日数の約 2.5 倍）に及んでいる X について前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。このことは、法が民法上の概念である『住所』を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が上記『住所』の概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざるを得ず、他方、贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである。」

「以上によれば、X は、本件贈与を受けた時において、法 1 条の 2 第 1 号所定の贈与税の課税要件である国内（同法の施行地）における住所を有していたということとはできないというべきである。」

なお、須藤正彦裁判官の補足意見があり、そこでは、「本件では、上告人が香港に出国し、その香港での滞在期間中に、本件会社株式をこちらが支配するオランダ法人へ移転するという方法によって、これを国外財産に転化させたものであるから、これは贈与税（ひいては相続税）の負担を回避するためになされたことが認められるのである。原判決は、上告人は、『贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し』たと認定するが、それは以上の趣旨において理解されるのである（ここで、オランダ法人は、本件会社株式の保有以外に事業活動を行う

ことが全くうかがわれないという意味でいわば『器』として用いられていると認められるのであるが、このように、オランダ法人を『器』として介在させる法形式と上告人の国外住所とを組み合わせることは、通常、相続税法や課税実務が想定しているものとはいい難い組み合わせであるので、以下では、便宜上、この本件での組み合わせを『本件贈与税回避スキーム』という。）」

「本件贈与の実質は、日本国籍かつ国内住所を有する乙らが、内国法人たる本件会社の株式の支配を、日本国籍を有し、かつ国内に住所を有していたが暫定的に国外に滞在した上告人に、無償で移転したという図式のものである。一般的な法形式で直截に本件会社の株式を贈与すれば課税されるのに、本件贈与税回避スキームを用い、オランダ法人を器とし、同スキームが成るまでに暫定的に住所を香港に移しておくという人為的な組み合わせを実施すれば課税されないというのは、親子間での財産支配の無償の移転という意味において両者で経済的実質に有意な差異がないと思われることに照らすと著しい不公平感を免れない。国外に暫定的に滞在しただけと云ってよい日本国籍の上告人は、無償で 1653 億円もの莫大な経済的価値を親から承継し、しかもその経済的価値は実質的に本件会社の国内での無数の消費者を相手方とする金銭消費貸借契約上の利息収入によって稼得した巨額な富の化体したものともいえるから、最適な担保力が備わっているということもでき、我が国における富の再分配などの要請の観点からしても、なおさらその感を深くする。」

「一般的な法感情の観点から結論だけみる限りでは、違和感も生じないではない。しかし、そうであるからといって、個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。」

「明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避を否認して課税することは許されないというべきである。そして、厳格な法

条の解釈が求められる以上、解釈論によってはおのずから限界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋であって（現に、その後、平成 12 年の租税特別措置法の改正によって立法で決着が付けられた。）、裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはできない。」などと論じている。

（４）検討

イ 本件における租税回避行為

当時の相続税法は、贈与税の納税義務者について「贈与（贈与者の死亡に因り効力を生ずる贈与を除く。以下同じ。）に因り財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの」（相続税法 1 条の 2 第 1 号）、又は「贈与に因りこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの」（同条第 2 号）と規定していたことから、贈与を受ける者が国内に住所を有している場合であれば、同条一号に該当し贈与税の納税義務が生じ、贈与を受ける者がその贈与に時において国内に住所を有していない場合であっても、国内にある財産が贈与された場合には贈与税の納税義務が生ずることとされていたため、須藤正彦裁判官が言うところの「本件贈与税回避スキーム」が成立するためには、①当該贈与を受ける者が国内に住所を有する者であると判定されないこと、②贈与により移転する財産が国内にある財産として判定されないこと、という二つの条件をクリアする必要があった。

本件では、本来の贈与対象資産は、本件会社株式という国内株式であるところ、株式又は出資が国内にある財産と判定されるか否かは、その株式又は出資の発行人等の本店所在地が国内にあるか否かによって判定されることから、②の条件をクリアするために、乙及び丙が有していた国内にある財産であった本件会社株式をオランダ法人に譲渡し、そのオランダ法人の株式を贈与資産とすることで、国内資産を国外資産に転化することでその条件をクリアすることとした。また、①の条件につい

ては、住所の判定基準が生活の本拠がどこであるかという点であると考えられることから、本件会社によって香港現地法人を買収し、贈与を受ける者である X を当該香港現地法人の役員に就任させ香港において業務を行わせ、また、香港における滞在日数が国内滞在日数を大幅に上回るように調整することで、X の生活の本拠が香港であるといえるような外形を整えることでその条件をクリアすることとした。

つまり、本件贈与税回避スキームにおいて行われた行為は、国内資産である本件会社株式を国外資産に転化した行為と国内に住所を有していた受贈者 X を香港に長期滞在させるなどして、香港に住所を有するという状況を作成した行為であったといえる。

ロ 一般的租税回避否認規定による否認の可能性

そこで、仮に、第 3 章で検討したような条文案の一般的租税回避否認規定があった場合に、本件贈与税回避スキームが否認できるのかについて検討する。

本件贈与税回避スキームは、前述のとおり、①X が香港に長期滞在するなどして、香港に住所を有する状況を作成した行為と②本件会社株式を国外資産に転化した行為の二つの行為が行われた結果として、納付すべき贈与税額 1157 億円余を免れたものである。

本件贈与税回避スキームに対して条文案が適用可能であるかを検討すると、まず、本件贈与税回避スキームにおいて行われた行為が条文案の第 1 項の「取引等」に該当するか否かが問題となる。その点、条文案では、「取引等」の意義について広く捉えることを想定しており、①の「住所」のような「客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきもの」についても、その生活の本拠たる実体を具備させるために行われた行動（本件の場合であれば、滞在日数の調整や、香港に出国するという行動など）を「取引等」の概念に含めて捉えることが可能であり、①の住所に関する状況を作成した行為及び②の国内資産を国外資産に転化させた行為のいずれも第 1 項に規定する「取引等」に該当す

ることになる。

これらの行為によって生ずる国税以外の経済的な利益の額が、当該免れた 1000 億円を超える贈与税の額を上回るものということはないのであろうから、少なくとも、「当該取引等によって生ずる国税の負担以外の経済的な利益の額が当該国税の負担を免れ又は減少した額に比して著しく少ない取引等」に該当するものと考えられる。

そうすると、次の第二段階の判断として、当該行為が、濫用であるかを見ることになるが、①及び②のような行為が行われたことについて、我が国における贈与税の負担を免れること以外に正当な理由があったとはいえず、また、当時の相続税法が贈与税における納税義務者の規定からすると、当該法令が予定していたものは、居住者については、たまたまその者が国内を離れていたとしても、国内に住所があるといえることから、そのような者に対しては、贈与を受けた全資産を贈与税の対象とし、国内に住所を有していない者（基本的には外国人）については、国内資産が贈与された場合に限定して贈与税の対象とすることとしていることは明らかであり、課税を免れるために、生活拠点を長期にわたり国外に移すことなどは、想定されていないものであり、法の趣旨を逸脱するものであって、本件贈与税回避スキームは、贈与税を不当に免れるものといえるのではないかと考える。

この点、須藤正彦裁判官の補足意見などからも、私法上の形成可能性を利用して、異常又は変則的な態様で行われたもの又は国税に関する各法規の趣旨に反する態様によって行われたものであって、主として贈与税の負担を減少させる目的で行われたものという判断がされるものと考えられることから、租税回避行為に該当することについては、特に問題はないものと考えられる。

そして、本件は、当該租税回避行為によって相続税の軽減又は排除が図られていると認められることから、税務署長は、当該租税回避行為がないものとして、税務署長の認めるところにより当該相続税の課税標準

又は税額を計算するということになるが、具体的に、どのような認定をして課税標準又は税額を計算することになるのかについては、次のようになる。

(受贈者の住所の国外化)

次に、①の X が香港に長期滞在するなどして、香港に住所を有する状況を生じた行為は租税回避行為であり、当該行為をないものとする場合であるが、この場合、X は香港に長期滞在していたものの、それは租税回避のために行われたにすぎず、X の生活の本拠は飽くまでも国内にあったという認定をすることになるのかと思われる。

その場合、相続税法における贈与税の納税義務者に係る課税要件としての国内に住所を有することについては、住所が民法からの借用概念として使われていることから、その生活の本拠によって判断することになり、その生活の本拠の判断基準として滞在日数を考慮するということになるが、租税回避行為によってその生活の本拠の判断基準となる滞在日数を調整している場合には、その調整についてないものとして、税務署長の認めるところにより計算することができるということになるのかと考える。そうすると、このような場合には、生活の本拠については、その租税回避行為によって作出されたものを、その考慮要素から除いたところで判定するということが可能ではないかと考えられる。

そうすると、原審（高裁）判決のような判断によって、本件贈与税回避スキームを否認するということになるのではないかと考える。

(国内資産から国外資産への転化)

次に、②の本件会社株式を国外資産に転化した行為がないものとした場合には、X に対して贈与されたオランダ法人の出口口については、本件会社株式が贈与されたものであるとして計算することになるのではないかと考えられる。この場合、オランダ法人の総資産のおおむね 80%以上が本件会社株式であるとはいえ、オランダ法人の総資産には、本件会社株式以外の資産等も含まれていると考えられ、贈与されたオランダ法

人の出資口のうち、本件会社株式相当部分のみをその出資がなかったもの、つまり、本件会社株式相当部分が受贈者に対して直接贈与されたものとして計算するということが考えられる。

しかしながら、受贈者の住所の国外化を否定することになれば、国内資産であろうが、国外資産であろうが贈与税の対象として課税されることになるのであるから、本件の場合、この点についての精緻な考慮をする必要はないのかもしれない。

2 東京高裁平成 27 年 3 月 25 日判決（IBM 事件）

本件は、IBM 事件高裁判決⁽¹³⁶⁾と呼ばれるもので、一審で国側が敗訴⁽¹³⁷⁾、高裁でも国側が敗訴、最高裁が上告不受理の決定⁽¹³⁸⁾をした事件である。

(1) 事案の概要

本件は、米国 I 社の米国子会社 A 社が日本国内の休眠会社であった X 社（原告）の持分取得をし（以下「本件持分取得」という。）、これを中間持ち株式会社として、その中間持ち株式会社 X 社（原告）に対して増資（以下「本件増資」という。）及び融資（以下「本件融資」という。）による資金手当てをした上で、A 社が有する日本の子会社である事業会社 B 社の株式の全部を取得させ（以下「本件株式購入」という。）、その後、数次にわたり、当該中間持ち株式会社 X 社が事業会社 B 社に当該株式をその取得時と同額で譲渡し（以下「本件各譲渡」といい、本件持分取得、本件増資、本件融資及び本件株式購入と併せて「本件一連の行為」という。）、自己株取得によるみなし配当相当額の譲渡損失が発生するという、いわゆる自己株買取スキームによって発生した譲渡損失について、当該中間持ち株式会社である X 社を連結親法人とする連結納税を選択することで、本件各譲渡によって生じた損失を繰越欠損金額として連結納税に持ち込み、事業会社である連結子

(136) 東京高裁平成 27 年 3 月 25 日判決（訟月 61 卷 11 号 1995 頁）。

(137) 東京地裁平成 26 年 5 月 9 日判決（判タ 1415 号 186 頁）。

(138) 最高裁平成 28 年 2 月 18 日第一小法廷決定（LEX/DB 文献番号 25542527）。

法人において生ずる利益を当該繰越欠損金額の損金算入によって打ち消すことによって、租税負担額の減少が図られた事案である。

国側の主張は、本件一連の行為は、C グループが日本国内において負担する源泉所得税額を圧縮し、その利益を米国 I 社に還元すること（以下「本件税額圧縮」）の実現のために一体的に行ったものであるところ、本件一連の行為は、独立当事者間の通常取引とは明らかに異なるもので経済合理性を欠くものであり、その結果、X 社は、本件税額圧縮を実現しただけでなく、本件各譲渡による巨額の有価証券譲渡に係る譲渡損失額を計上し、法人税の額を減少させたものであるから、本件一連の行為を構成する本件各譲渡を容認した場合には法人税法 132 条 1 項に規定する「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」に当たるといふものであった⁽¹³⁹⁾。

(2) 事実関係

原告 X 社は、平成 11 年に設立された有限会社であり、米国 I 社の 100% 子会社の米国 A 社が、平成 14 年 2 月 12 日に Z からその持分の全部を譲り受け、A 社の 100% 子会社となった。

そして、平成 14 年 4 月に、原告 X 社は、A 社から、当時 A 社が保有していた B 社の各発行済株式の全部を 1 兆 9500 億円（1 株当たり 127 万 1625 円）で購入したのであるが、当該購入資金については、その大部分である 1 兆 8000 億円が A 社からの融資、1300 億円が A 社からの増資によって賄われていた。

その後、原告 X 社は、B 社に対し、X 社が保有する B 社株式を、同年

(139) この控訴審における主張は、原審において、国側が法人税法 132 条 1 項にいう「不当」性の評価根拠事実として、①X 社を中間持株会社としたことに正当な理由ないし事業目的があったとはいえないこと、②本件一連の行為を構成する本件融資は、独立した当事者間の通常取引とは異なるものであること及び③本件各譲渡を含む本件一連の行為に租税回避の意図が認められることを主張したが、法人税法 132 条 1 項の文理解釈及び改正経緯からすれば、租税回避の意図は要件とされており、本件一連の行為の不当性を強調するあまり、上記①及び③の各評価根拠事実の主張をしていたとして、原審での主張を撤回し、変更したものであった。

12 月 (16 万 7497 株、2129 億 9344 万 2000 円)、同 15 年 12 月 (1 万 8008 株、228 億 9942 万 3000 円) 及び同 17 年 12 月 (15 万 2531 株、1939 億 6223 万 2875 円) の 3 回にわたって、取得時と同じ 1 株当たり 127 万 1625 円で譲渡した (以下、これらの譲渡を併せて「本件各譲渡」という。)

本件各譲渡の結果、受領した金額から所得金額の計算上益金の額とされないみなし配当とされる金額を控除した金額が譲渡対価の額となり、結果としてみなし配当相当額と同額が譲渡損失の額になることから、原告 X 社には、平成 14 年 12 月期に 1981 億 9782 万 9185 円、同 15 年 12 月期に 213 億 1467 万 9431 円、同 17 年 12 月期に 1800 億 7513 万 0754 円の合計 3995 億 8763 万 9370 円の有価証券譲渡損失が生じ、それらの金額を本件各譲渡事業年度の所得の金額の計算上損金の額にそれぞれ算入し、欠損金額による確定申告をした。また、原告 X は、平成 20 年 1 月 1 日連結納税の承認を受け、同年 12 月期の法人税について、原告 X の本件各譲渡事業年度の欠損金額を含む欠損金額を翌期に繰り越す連結欠損金額として、確定申告したところ、原処分庁が、法人税法 132 条 1 項の規定を適用し、本件各譲渡に係る上記の譲渡損失額を本件各譲渡事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入することを否認する旨の更正処分を行った。

(3) 判旨

本件控訴を棄却する。

「本件各譲渡とそれ以外の本件一連の行為とは、その主体、時期及び内容が異なる上、本件税額圧縮という共通の目的の実現のために一体的に行われたという控訴人の主張事実も認められない以上、本件一連の行為について、全体として経済的合理性を欠くかどうかを判断することが相当であるということとはできない。」

「被控訴人がした本件各譲渡が、それ自体で独立当事者間の通常の行為と異なるものであり経済的合理性を欠くとの控訴人の主張は、採用することができない。」

(4) 検討

本件判決では、本件一連の行為が B 社から米国 I 社への利益還元に係る日本の源泉所得税の負担を軽減することの実現も重要な目的として、米国 I 社が決定した計画に従って実施されたものであることについては、明らかであるとしている（判決文のなお書で、この認定に係る本件税額圧縮という目的の不当を評価するものではないとしている。）が、本件各譲渡が、本件税額圧縮の実現のため、X 社の中間持ち株会社化（本件一連の行為のうち、本件各譲渡を除く、本件持分取得、本件増資、本件融資及び本件株式購入をいう。以下同じ。）と一体的に行われたと認めるに足る証拠はないとされている。

一体的に行われたと認めるに足る証拠がないとされた理由について、おおむね次のような説示がされている。

米国 I 社は、X 社が中間持株会社となった後は、X 社が B 社から利益の還元を受ける方法として、配当を受けるとしても、又は自己株式の取得による金銭の交付を受けるとしても、いずれの方法によっても、米国 I 社（直接には A 社）が負担する日本の源泉徴収税額は同じように軽減されることを前提に、その資金需要や資金効率の改善という観点から、B 社からの利益還元が、いかなる時期、規模、方法によることが望ましいかを判断していたことが明らかであることから、本件各譲渡が、本件税額圧縮の実現のため、X 社の中間持株会社化と一体的に行われたという国側の主張は、本件全証拠によっても認めることができない。

つまり、本件税額圧縮自体は、本件各譲渡という方法によらなくとも、X 社の中間持株会社化によって、配当を受けるという方法によっても実現可能であることから、必ずしも、本件各譲渡が、X 社の中間持株会社化と一体的に行われたものであるとはいえず、また、他の全ての証拠によっても、それらが一体的に行われたという主張を裏付けることはできないと判断されたということになる。

そして、本件判決では、それらが一体的に行われたということができな

い以上は、本件各譲渡の不当性についての判断は、X 社の中間持株会社化とは切り離して、本件各譲渡自体が経済的に不合理な取引であるかによって判断されるということになり、本件各譲渡のみを見た場合には、独立当事者間取引と異なるものとはいえず、不当性は認められないとされ、国側敗訴となったものである。

そこで、仮に、条文案のような否認規定があった場合には、本件各譲渡の基となった取引等は、X 社が A 社から B 社株式を取得したことが関係しており、本件各譲渡の不当性を判断する上で、その取得経緯であるところの X 社の中間持株会社化が考慮されることになる。

そして、本件の場合、本件各譲渡によって生じた譲渡損失が、結果として、連結納税申告における連結欠損金額として損金の額に算入されることによって、租税負担の軽減が図られたのであるが、その譲渡損失を生じさせた本件各譲渡は、税務計算上生じるだけの損失であり、経済的な実損が生じているものではなく、更に、本件税額圧縮という経済的利益があるとも考えられるが、本件税額圧縮自体が、国税の負担を軽減するためのものであり、本件各譲渡によって生ずる国税の負担以外の経済的利益がないことからすると、第一のステップである、租税負担の軽減を主として行われたものであるということはいえるものとする。

次に、本件各譲渡について租税法規の濫用があるのかという点を以下検討する。

まず、合理的な事業目的という点をみると、本件の場合は、本件各譲渡によって、本件税額圧縮が達成されることになるという譲渡損失の発生以外の事業目的があるともいえるが、本件税額圧縮については、本件判決でも認定されているように、X 社の中間持株会社化によって、配当の受取りという方法で達成が可能なものであって、本件各譲渡をあえて行うということには、租税負担の軽減以外の合理的な事業目的があったということに

はならないものと考えられる⁽¹⁴⁰⁾。

そして、本件各譲渡によって譲渡損失が計算されるのは、法人税法 24 条 1 項に基づいて計算されるみなし配当の額を、実際に受け取る金額から控除された金額をもって、当該株式の譲渡対価の額として計算することとされていることによるものであり、本件は、このような仕組みを利用したものといえる。

法人税法 24 条 1 項は、従来、自己株式を譲渡した場合であれば、その株式の帳簿価額を超える部分について、みなし配当とされる金額が計算されるという帳簿価額基準が採られていたものであり、実際に、当該株式を保有していた者に譲渡による利益が生じている場合に、その利益のうち、当該株式の発行法人がその活動により稼得した利益からなる部分については、配当とみなすこととしていたものであった。

これが平成 13 年度の税制改正において、発行法人側の視点からの改正が行われ、発行法人から払い出される金額のうち、利益積立金額に対応する部分の金額を配当等とみなすこととされたのであるが、その改正の趣旨について「法人がその活動により稼得した利益を還元したと考えられる部分の金額の有無や多寡は、本来、株主等の株式の帳簿価額とは関係がない」ことから、株主の帳簿価額を基準とする取扱いが廃止されたものとの説明がされている⁽¹⁴¹⁾。

この規定の取扱いによると、株式発行法人が設立してから、自己株式を取得するまでの間に行われた当該株式発行法人の株式の譲渡に係る譲渡損益については、最終の自己株式として取得される譲渡を行った法人において精算（株主間の全てを通じてみた場合には、何らかのプレミアム等が考慮された金額での取引による部分を除くと、その譲渡損益はゼロになる。）

(140) 小塚真啓准教授も、「日本 IBM 社が巨額の利益還流を自己株式取得の法形式で行うことの必然性は乏しかったように思われる。」と述べておられる（小塚真啓「非正常配当の否認可能性についての一考察」岡山大学法学会雑誌 64 巻 3・4 号 104 頁（2015）。

(141) 中尾睦ほか『平成 13 年版改正税法のすべて』162 頁（大蔵財務協会、2001）。

され、その間に当該株式発行人の活動によって生じた利益の払戻し部分
がみなし配当とされることになり、株式の発行人側からの視点に立つと、
一定の整合性が取れた取扱いとなっているということもできるが、本件
のような問題が生じたこともあって平成 22 年度の税制改正によって、完全
支配関係のある法人間において自己株式取得の取得があった場合には、譲
渡損失の計上ができないような仕組みに改正された。その改正の解説では、
「株式発行人にみなし配当が生ずる基因となる事由が生じた場合に、株
主等におけるその発行人の株式の帳簿価額によっては、みなし配当の額
について受取配当等の益金不算入制度が適用されるとともに株式の譲渡損
失が計上されることがあります。この構造自体は、法人の設立から清算ま
でを通じて考えると理論として整合的ではあるものの、特定の場面におい
てはこういった処理を行うことが必ずしも適切ではない取引がありました。
」⁽¹⁴²⁾と説明されている。

本件は、正にここで言うところの「こういった処理を行うことが必ずし
も適切ではない取引」であり、法が予定していなかった取引であって、個
別的な否認規定を設けてでも対処する必要があった取引であったというこ
とが言えるものと考えられる。

本件における一連の取引等からすると、その目的は、B 社において生じ

(142) 泉恒有ほか『平成 22 年版改正税法のすべて』338 頁（大蔵財務協会、2010）。ま
た、同 340 頁では、「株式発行人にみなし配当が生ずる基因となる事由が生じた場
合に、株主等におけるその発行人の株式の帳簿価額によっては、みなし配当の額に
ついて受取配当等の益金不算入制度が適用されるとともに株式の譲渡損失が計上さ
れることがあります。この構造自体は、法人の設立から清算までを通じて考えると理
論として整合的ではあるものの、特定の場面においてはこういった処理を行うことが
必ずしも適切ではない取引がありました。」、「内国法人が、その有していた株式を発
行した他の内国法人（その内国法人との間に完全支配関係があるものに限ります。）
の法人税法第 24 条第 1 項各号に掲げる事由（みなし配当の額の発生の基因となる事
由）により金銭その他の資産の交付を受けた場合又はその事由により当該他の内国法
人の株式を有しないこととなった場合におけるその株式の譲渡利益額又は譲渡損失
額の計算上、その譲渡対価となる金額は、その譲渡原価に相当する金額とされました
（法法 61 の 2 ⑩）。すなわち、譲渡損益額は計上されないこととなりました。」と説
明されている。

ていた利益剰余金に相当する資金を米国 I 社（直接的には A 社）が回収することにあつたといえるのであろうし、その回収の手法として、アメリカの税制と我が国の税制とのギャップと、自己株買取りスキームが用いられたものであり、正に、法令が濫用されたものであるといえることから、条文案のような規定が設けられることによって、本件のような否認が維持可能になるものと考えられる。

3 東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決（岩瀬事件）

本件は、岩瀬事件（若しくは、相互売買事件）⁽¹⁴³⁾と呼ばれるもので、一審では国側の主張が認められ⁽¹⁴⁴⁾、高裁では、一転して国側の主張が認められず、上告審の最高裁では、上告不受理の決定⁽¹⁴⁵⁾がされた事件である。

(1) 事案の概要

本件は、個人 X と法人 A 社との間で、X 所有の土地・建物（以下「甲土地等」という。）を A 社の所有の土地・建物（以下「乙土地等」という。）と交換するに当たり、交換という法形式を用いた場合、交換差金が大きく、所得税法 58 条の交換の場合の譲渡所得の特例の対象とならず、時価取引とされることで多額の譲渡所得課税が生ずることが見込まれたため、交換という法形式は選択せずに、甲土地等の売買契約と乙土地等の売買契約という二つの売買契約を行い、かつ、その双方の売買契約の金額を低廉な価格（所得税法 59 条 1 項 2 号の適用を受けないように、時価の 2 分の 1 は超える価格）とすることで、譲渡所得課税の軽減を図った事案である。

(143) 東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決（訟月 47 卷 1 号 184 頁）。

(144) 東京地裁平成 10 年 5 月 13 日判決（判時 1656 号 72 頁）。当該判決では、それぞれの売買契約の履行が不可分であって一体的であること、それぞれの取引価格が時価等を無視した作爲的なものであること、各別の売買契約と各売買代金の相殺という法形式が採用されたのは、譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためのものであること、などから、当該相互売買契約を 1 個の補足金付交換契約と認定して、課税庁の主張を認めた。

(145) 最高裁平成 15 年 6 月 13 日第二小法廷決定（税資 253 号順号 9367）。

(2) 事実関係

甲土地等は X が居住していたものであったため、X は、甲土地等を手放す条件として、A 社が、その代替となる土地等を用意することを要求していた。A 社はその要求に応ずる上で、乙土地等を 7 億円で取得し、X との間で、3 億円の補足金を付けたところで、甲土地等と交換することで合意がされていた。

その後、交換契約では、高額な譲渡所得課税が生ずることから、相互に売買するという法形式を採ることで合意し、甲土地等については、7 億円、乙土地等については 4 億円による売買契約を結ぶこととし、4 億円部分の代金の受け渡しは相殺とし、差金の 3 億円のみの支払いとすることで合意された。

課税庁は、当該相互売買契約について、当事者の真に意図した取引は交換契約であったとして、更正処分等を行った。

(3) 判旨

原判決中の敗訴部分を取り消す。

「本件取引に際して、X らと A 社の間でどのような法形式、どのような契約類型を採用するかは、両当事者間の自由な選択に任されていることはいうまでもないことである。確かに、本件取引の経済的な実体からすれば、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という契約類型を採用した方が、その実体により適合しており直截であるという感は否めない面があるが、だからといって、譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという考慮から、より迂遠な面のある方式である本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はない。」

「……本件取引のような取引においては、むしろ補足金付交換契約の法形式が用いられるのが通常であるものとも考えられるところであり、現に、本件取引においても、当初の交渉の過程においては、交換契約の形式を取ることが予定されていたことが認められるところである。しかしながら、

最終的には本件取引の法形式として売買契約の法形式が採用されるに至ったことは前記のとおりであり、そうすると、いわゆる租税法主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではないから、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用して行われた本件取引を、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という法形式に引き直して、この法形式に対応した課税処分を行うことが許されないことは明らかである。」

(4) 検討

この事案は、個人と当該個人と同族関係のない法人との間で、当初交換契約によってそれぞれの土地の所有権を移転させることとしていたところ、交換契約で行うと交換差金が大きいため、交換における圧縮記帳特例の対象とならず、時価取引が行われたものとして譲渡所得課税が行われることとなること、相互に売買を行い、その取引価格を時価の二分の一を超える金額によって行うこととした場合には、その取引価格に基づく課税が行われることに着目して、譲渡所得課税が軽減される方法を選択したものである。そうすると、取引当事者の意図は、それぞれの土地等を相手方に移転すること、税負担の軽減という観点から、取引を行ったのであり、当事者は、相互の売買を行うという明確な意図を持って相互売買を行ったといえる。これ対して、課税庁は、取引の本来の目的、その行われた取引の実質に着目して、交換が行われたものとして課税処分を行ったものである。

本件の場合、同族関係のない個人と個人との間で行われた低廉譲渡取引であり、本件の各土地については、路線価や公示価格などから、ある程度の一般的な取引価格を把握することができる上に、法人側では、その譲渡する土地は直近に取得したものであって、当然に、その時価相当額を承知していることは、十分に推測できる。そのように双方ともに、時価のある程度把握できる状況にありながら、時価を3億円も下回るような極端に低

廉な価格で取引が行われているのであるから、取引価格をそのように設定することには異常性があるものと考ええる。

そこで、案文例のような否認規定があれば、まず、時価による取引が行われた場合には、多額の譲渡所得課税が生じるところ、その租税負担の減少が図られており、租税負担の減少が主目的であるという点を満たしている。次に、相互売買契約によって不当に税負担が軽減されているのかという点を判断することになるが、双方の売買契約が時価を反映した取引となっていた場合には、交換契約によった場合と同様の課税関係が生ずるのであるが、時価を 3 億円も下回る価格で取引することによって、譲渡所得課税を免れることとしていたのであり、この点に焦点を当てて見るならば、このような低廉での取引は、第三者間では、通常は行われぬ不自然な取引であって、そのような低廉な価格による譲渡には租税負担以外の事業目的は見出せないということになる。これは、所得税法が、個人が法人に対して資産を譲渡する場合に、二分の一を下回る金額で譲渡している場合には時価による譲渡収入があったものとするが、二分の一を超える価格で譲渡している場合には、当該価格をもって譲渡所得の収入金額とすることとしている点を濫用したものであって、案文例のような否認規定の適用が可能な事案ということになるものと考えられる。

第 2 節 小括

前節では、租税回避が問題とされた訴訟事件で、国側敗訴となった三件の事件について、一般的租税回避否認規定が効果的に適用できるかという観点から検証を行った。

一件目の武富士事件では、通常、住所の判定基準は生活の本拠がどこであるかという点に重きをおいて判断するものと考えられることから、本件会社が香港現地法人を買収し、贈与を受ける者である X を当該香港現地法人の役員に就任させ、香港において業務を行わせ、また、香港における滞在日数が国内滞在

日数を大幅に上回るように調整することで、X の生活の本拠が香港であるといえるような外形を整えたものであった。しかしながら、条文案では、住所の移転についても、取引等という概念に含めるべきと考えており、住所の移転によって、租税負担の軽減が不当に行われているという場合には、規定の発動が可能となるため、このような租税回避が行われた場合であっても、その住所の移転について、不当な税負担の軽減が図られていると認められる限りにおいて、条文案のような規定によって否認が可能ということにならうかと考えられる⁽¹⁴⁶⁾。

また、二件目の IBM 事件では、「本件各譲渡とそれ以外の本件一連の行為とは、その主体、時期及び内容が異なる上、本件税額圧縮という共通の目的の実現のために一体的に行われたという控訴人の主張事実も認められない以上、本件一連の行為について、全体として経済的合理性を欠くかどうかを判断することが相当であるということとはできない。」と判示された点につき、条文案では、取引等が租税負担の軽減目的で行われたものであるかの判定や、租税負担を不当に減少させる取引等であるかの判定は、その取引等に影響を与えた全ての取引等を一連の取引等として、当該取引等を含めて判断することとしていることから、仮に、その主体や時期及び内容が異なるものであったとしても、判断における要素となり得る上に、国外関連者が関係する取引等については、内国法人に対して、その取引等に係る関係書類の提出を求めることができることとしていることから、どのような経緯、目的で各取引等が行われたものであるかについて書類等の物証を通じて確認することが可能となり、少なくとも、本判決のような門前払的な判断はされないものと考えられる。加えて、租税負担の軽減額を考慮した場合に、租税負担の軽減が主たる目的であるとの認定が可能であり、更に、本件において行われた一連の取引等が通常の手順等によって行われたものであるのか、本件で用いられている自己株取得スキームに合理的といえる事業目的があるのか、法人税法のループホールを突くような濫用的なも

(146) この場合の引き直し計算は、香港への住所移転がなかったものとして計算するということになり、日本において贈与が行われたものとして計算される贈与税を課すということになる。

のではないか、などといった点を考慮することとなることから、否認規定の適用が可能になるものと考えられる。

そして、三件目の岩瀬事件では、個人と法人との間で土地・建物を補足金付交換契約によって所有権移転すると、時価取引課税とされ当該個人に対して多額の譲渡所得課税が生ずることになるため、それを回避することを目的として、双方の売買契約における取引価格をそれぞれに時価よりも 3 億円も低額となるような契約とし、当該契約金額に基づき、代金決済を相殺と差額金の支払という法形式を選択したものである。本件のような事件について、条文案のような否認規定があった場合には、まず、租税負担の軽減を目的としているという点について、疑義は無く、通常であれば行われなような低廉譲渡が行われており、その低廉譲渡が行われたことについて租税負担の軽減以外の合理的な事業目的があったということとはできないであろうことから、否認規定が適用されることになるものと考えられる。

以上のように、条文案のような否認規定があった場合には、過去に租税回避が問題となったような事件について、その租税回避行為を税務上否認することが可能になるものと考えられ、当該規定には十分な実効性があるといえる。

結びに代えて

租税回避については、過去から優れた先行研究が数多くあり、また、近年、租税回避についての議論が活発に行われており、更には、BEPSにおける議論や、各国における GAAR の導入などといったこともあり、多くの文献、論文等に接する機会をいただいた。

本稿では、一般的租税回避否認規定の導入の可否を考察する上で、まず、どのような行為が租税回避行為の概念として受け入れられているのかという視点で考察し、税務上否認の対象とすべき租税回避行為をどのようなものとして捉えることができるのかを検討した。

次に、租税回避行為に対する対応策として、一般的否認規定と個別的否認規定では、いずれが望ましいか、一般的否認規定による対処に係る問題点は解消不能なものなのかという観点で検討をしたところ、個別的否認規定で対処することには限界があり、一般的否認規定による対処の方が望ましく、一般的否認規定における問題点は解消不能ではないという結論に至った。そして、具体的にどのような規定として一般的否認規定を設けることが望ましいかを検討した上で、そのような規定に実効性があるのかという検討を行ったのであるが、飽くまでも、本稿は、一般的租税回避否認規定を導入することの可否を検討した一考察にすぎず、それぞれの検討過程、検討内容、検討結果に対して、異なる意見が多数あろうかと考える。

一般的租税回避否認規定の導入の可否を議論する上では、抽象的な、表面的な議論をしても何ら議論が深まることはなく、踏み込んだ具体的な議論がされることが望ましいものとする。そのような観点から、本稿では、一般的租税回避否認規定を導入すべきと結論づけた上で、導入する場合の対応について、その条文案を示すなど可能な限り、具体的な提言をしたものの、力不足のため、そもそもの結論付けに問題があるという考えもあろうかと思われるし、条文案自体についても、個々に問題があるという意見もあろうかと思われるが、このような考え方もあるということで寛容に受け止めていただきたい。

本稿では、一般的租税回避否認規定の適用場面におけるあるべき引き直し計算の方法、租税回避国際的な租税回避を検討する上での条約との関係、一般的租税回避否認規定以外の方法による租税回避への対抗手段（例えば、義務的開示ルール（Mandatory Disclosure Rules : MDR））との関係などといった細部に係る検討をすることができなかったが、それぞれが興味深い論点を有する内容であり、別の機会に挑戦してみたいと考える。

今後、各国において更に一般的租税回避規定の導入が進んでいくことが予想されており、我が国に一般的租税回避否認規定を導入すべきとの議論は、益々盛んになるものと考えられることから、様々な角度から、具体的に建設的な議論がされることを期待したい。