

## BEPS と租税回避への対応 ——一般的否認規定（GAAR）の整備を——

森信 茂樹\*

### 要 約

2012年英国で起きたスターバックスの租税回避問題をきっかけとして、アマゾンやグーグルなどの国際的租税回避がG8やG20レベルで問題となった。それを受けてOECD租税委員会でBEPS行動計画が策定され、15年9月に最終報告書が公表された。今後わが国では、この報告書を受けて対応が検討される。BEPSの租税回避議論において明らかになったことは、わが国の租税回避の議論が国際的に遅れているということである。

わが国以外の多くの国では、国内法に租税回避への対応としてGAAR（一般的否認規定）が導入されている。一方わが国では、GAARが導入されていないだけでなく、学会でも租税回避の定義すら確定していない。このような状況下で、IBM事件やヤフー事件の判決が混乱を加速させるなど、租税回避を巡る議論は混とんとしている。これを放置すると、BEPSの勧告を受け入れることが困難になるだけでなく、税負担の公平性や予見可能性・法的安定性の低下の問題を生じさせるとともに、企業の競争条件の不公平や税収確保の問題などを引き起こす。

そこでわが国でも、租税回避の議論を深め、法律で否認される租税回避行為（取引）を明確にしつつ、一般的否認規定（GAAR）の導入による立法的解決に向けての議論を開始することが必要である。

キーワード：BEPS, 租税回避, 一般的否認規定（GAAR）, 事業目的アプローチ, 法の濫用アプローチ, IBM事件, ヤフー事件

## I. BEPS と租税回避問題

2012年後半英国で、スターバックスの納税問題をきっかけとして、アマゾンやグーグルなどの米国企業を中心とする国際的租税回避が問題となった。英国は13年のサミット議長国であり、キャメロン首相は早速この問題を取り上げるとともに、OECD租税委員会に多国籍企

業のタックスプランニングに関する議論を依頼、OECD租税委員会は「Addressing Base Erosion and Profit Shifting」（以下BEPS）と題するプロジェクトを13年に立ち上げ、同年7月にBEPS行動計画が公表され、14年9月に第1弾の報告書がG20財務大臣・中央銀行総裁会

\* 中央大学法科大学院教授

議に報告された<sup>1)</sup>。また、15年9月には最終報告書が公表された。

BEPSの趣旨は、「各国がリーマンショック後に財政状況を悪化させ、より多くの国民負担を求めている中で、グローバル企業が国際的な税制の隙間や抜け穴を利用した節税対策により税負担を軽減している問題が顕在化している」ことへの対応とされている。つまり、グローバル企業が国際的な税制の隙間や抜け穴を利用した節税が、第1に、課税の公平・納税道義の問題、第2に、企業の競争条件の公平性（水平的公平性）の問題、最終的には税収を損なわせるという問題を生じさせており、これへの対抗策を考えることである。

グローバル企業が国際的な税制の隙間や抜け穴を利用して行う租税回避行為は、米国多国籍企業を中心に、無形資産・組織再編税制などを活用して広がりを見せており、最終報告書では、「グローバル企業は払うべき（価値が想像される）ところで税金を支払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築する」こと、つまり「企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、グループ間取引を通じた租税回避のリスクが高まる中、経済活動の実態に即した課税を重視するルールを策定すること」の重要性が指摘されている。租税回避への対応として、「経済活動の実態に即した税負担を考える」ということで、経済実質を重視する姿勢が見てとれる。

わが国でも企業活動の国際化・複雑化を背景に、税をコストととらえる企業行動が一般的になる中、租税回避行為が徐々に広がりつつある。

近時におけるわが国の訴訟事例の増加がそれを物語っている。

一方で、これから述べるように、わが国の租税回避に対する法律の規定は、個別否認規定のみであることや、個別的否認規定についても規定内容が不明確で、後述するように、その解釈を巡って争いが生じており、十分対応できているとは言い難い状況にある。また学会における租税回避の議論をみると、租税回避（Tax avoidance）の定義として「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること<sup>2)</sup>」を大前提として議論している。そのうえで、租税法上の明文の規定がない限り租税回避の否認はできない、これが判例・通説となっている。

しかしこの定義を前提とすると、「通常用いられない法形式」かどうか判断する必要が生じるが、複雑な取引が行われる今日、その（取引の異常性）判断は容易ではない<sup>3)</sup>。BEPSの議論では、異常かどうかではなく、経済実態とかけ離れているかどうかが問題にされる。

また、グーグルやアップルのスキーム、さらにはIBMやヤフーの租税回避事例はすべて課税要件を充足した租税回避であり、「課税要件の充足を免れ」てはいない。つまり、わが国の定義はBEPSの議論と異なる独自のものとなっている、これが筆者の認識である。

1) G20 財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳抜粋）（2014年9月20-21日 於：ケアンズ）8. 我々は、成長志向の財政戦略や強靱な経済を税制が支えるため、国境を越える租税回避と脱税にグローバルな対応することに強くコミットしている。本日、我々は、2年間に亘るG20/OECD税源浸食・利益移転（BEPS）行動計画の完了に向けて重要な進展が成されたことを歓迎するとともに、2015年中に全ての行動項目を取りまとめることにコミットする。我々は、国境を越える租税回避に対処し、またこれを抑止する我々の能力に変革をもたらす、相互主義に基づいた、税に関する情報の自動的な交換のための、最終決定された国際的な共通報告基準を承認する。我々は、所要の法制手続きの完了を条件として、2017年又は2018年末までに、相互に及びその他の国との間で自動的情報交換を開始する。

2) 金子（2015）

3) 同趣旨今村（2015）

もっとも、「課税の減免規定については、その趣旨・目的に反した使い方をした場合は、法の濫用法理を援用して、明文の規定がない場合でも、その取引を否認することができる。結果的に租税回避の否認と同じ効果をもつ」として学説・判例が何とかその隙間を補充しているのだが、この判断基準だけでは法的安定性・予見可能性が低く経済界からも反論がある。

喫緊の問題は、わが国の租税回避議論のレベルをBEPSと合わせなければBEPSの勧告を適切に受け止めることができないという点にある<sup>4)</sup>。それはとりもなおさず国際的租税回避への対応が後手に回るということでもある。

BEPS行動6には、「租税条約の濫用の防止」が掲げられ、これへの対策として、特典制限条項（LOB）と並んで、「アレンジメントの主要な目的の一つが条約を享受する場合のルール」が選択肢の1つとして掲げられている。特定の取引が「条約特典を享受することを主要な目的（principal purposes）とする場合には、この特典を付与しない」とする規定で、「主要目的テスト」principal purpose test：PPT）と呼ばれている。

またBEPS行動12は、「納税者に濫用的な

タックスプランニングの契約を開示することを要求する」とされているが、これをわが国で対応していくに当たっては、「濫用的なタックスプランニング」について、定義する必要がある。

これらの勧告を今後国内で具体的な対応策として議論する場合、わが国を除くG7諸国では、行き過ぎた租税回避に対応できるGAAR（一般的否認規定）が導入されているので勧告の内容を受け止める議論が可能であるのに対し、GAARの導入されていないわが国では、勧告をどう具体的に受け止めるのかといった点で問題が生じてくることが予想される。

そこで本稿では、BEPSの議論を契機として、租税回避に関するGAAR（一般的否認規定）についての議論を整理し、租税法律主義の下で否認根拠を明確にしつつ、一般的否認規定の整備に向けて議論を開始する時期に来ている、という問題提起を行いたい<sup>5)</sup>。BEPSのみならず、「不当に」という同じ法律の文言を巡って異なる解釈をしたヤフー事件とIBM事件の判決は格好の機会・材料を与えてくれる。

本稿では、BEPSの議論を契機として、租税回避に関するGAARをわが国としてどのようにとらえ議論していくかについて考えてみたい。

## II. 先進諸国の租税回避への対応としてのGAAR

ドイツ、フランス、オーストラリア、カナダなど多くの先進諸国やインド、中国などの新興国では、租税回避への対応として、個別否認規定とは別に、GAARが導入されている。GAARとは、法律で課税当局に、一定の取引（transaction, arrangement）についての税効

果（tax benefit）を否認できる権限を与える規定で、一般的否認規定とも包括的否認規定とも訳されている（本稿では、一般的否認規定を使う<sup>6)</sup>）。最近では2010年に米国、2013年に英国<sup>7)</sup>で導入されたが、わが国では導入されていない<sup>8)</sup>。

米国では、コモンローの原則として、GAAR

4) 同趣旨本庄（2015）

5) 筆者は、フィナンシャルレビュー84号「新会社法と租税回避問題」の中で、一般的否認規定の重要性を指摘してきた経緯がある。

6) これに対し、特定の取引を対象にする租税回避防止措置をTAAR（Targeted Anti-Avoidance Rule）という。

7) 後述するように、General Anti-Abuse Ruleである。

に類似した否認の原理が古くから確立されており、2010年にそのうちの経済実質原理について立法化された。この規定は、GAARの一種と考えてよい<sup>9)</sup>。

各国のGAARを分類すると、米国の「事業目的アプローチ」と、欧州諸国の「法の濫用アプローチ」とに区分される<sup>10)</sup>。

米国の規定は、経済合理性(economic substance)があるかどうか(経済実質原理)によりその取引の税務上の効果が判断されるもので、当該取引における「経済ポジションの有意な変化」という客観的要件と「納税者の課税以外の目的」の有無という主観的要件の2つを吟味することにより(否認すべき)租税回避を判断する二分肢テストを採用している。双方の要件をクリアしていなければ否認の対象となる(「結合的關係テスト」)。

この規定は、これまで長年にわたって確立された判例法理を2010年3月に内国歳入法第7701(o)条として立法化したもので、経済ポジションの変化は、「取引から合理的に期待される税引き前利益の現在価値が、当該取引が尊重される場合に認められるであろうと期待されるネットの租税利益の現在価値と比べて相当な程度であること」が求められる<sup>11)</sup>。

これに対し、「法の濫用アプローチ」は、欧州諸国で取り入れられているもので、取引が法律の趣旨・目的に反しているかどうかで税効果が判断される。

欧州司法裁判所(ECJ)は、消費税事案ではハリファックス事件、法人税事案ではキャドベリー・シュウエブ事件(いずれも2006年)において、法の濫用アプローチを確立した。

ECJ判決は、「濫用的行為となるためには、経済的実体を考慮しない完全に技巧的な取り決め(wholly artificial arrangements)でなければならぬとした上で、そのためには、租税上の恩典を得る意図にある主観的要素に加えて……客観的状況が必要である<sup>12)</sup>」としている。

英国は、この考え方を取り入れつつ2013年にGAARを導入したが、そのベースとなるアロンソン報告書には、参考になる考え方が多く含まれている。もっとも英国の規定は、General Anti-Avoidance RuleではなくGeneral Anti-Abuse Ruleである。

英国GAARの具体的内容は、「その締結又は実施が、適用される租税規定との関係において合理的な行動のみならず(a reasonable course of action)であると合理的に考えることができない場合(cannot reasonably be regarded)濫用的である」というダブル・リーズナブル・テスト(客観基準)を要求している。「租税回避の認定に当たって、課税庁側の挙証責任、GAARアドバイザリーパネルへの付議、幹部職員(コミッショナー)の承認を条件としている点が特色的である<sup>13)</sup>。この点については改めて後ほど議論したい。

8) やや一般的な否認規定として、法人税法132条、所得税法157条1項、相続税法64条1項などがある。これらは注6のTAARというべきであろう。

9) これに対し、厳密な意味ではGAARでなく、TAARだという考え方があがるが、立法上統一した点に大きな意義があるというべきだろう。

10) 今村(2015)

11) 松田(2015)

12) 今村(2015) p 32

13) 岡(2013)

### Ⅲ. わが国の議論の状況

わが国では、先述のように、同族会社の行為計算の否認規定(法人税法132条など)など、やや一般的な否認規定はあるものの<sup>14)</sup>、GAARは導入されていない。また、租税法律主義の立場から、租税法上の明文の規定がない限り租税回避の否認ができないとすることが判例・通説である。

その一方で、「課税の減免規定については、その趣旨・目的に反した使い方をした場合は、法の濫用法理を援用して、その取引を否認することができる(結果的に否認と同じ効果をもつ)」というのが判例・通説でもある。

一方、課税要件の事実認定を、外観や形式によって行うのではなく、契約の解釈の問題として、私法上の真実の法的性質を探求し、取引の法的実質に即して、課税要件のあてはめを行うべきであるとする「私法上の法律構成による『否認』」を主張する有力学説もある<sup>15)</sup>。

裁判例をみると、近時、租税回避として裁判になった事例としては、りそな銀行事件、旺文社事件、映画フィルムリース事件、武富士事件などがあり、租税回避の広がりを見せているが、基本的立場として、「租税法定主義の下で、法律の根拠がなければ租税回避の否認はできない」としつつ、法律の根拠のない租税回避の否認を認めていない。

典型的な租税回避事例である、旺文社事件、映画フィルムリース事件において最高裁判所は、租税回避を正面から論じることを避けて、それぞれ別途の理屈で取引を否認している。また、武富士事件では、「違和感があるが、租税法律主義の下では、個別否認規定がない以上ス

キームを否認できない。立法によって解決を図ることが筋」という主旨の判示をしている<sup>16)</sup>。

唯一租税回避を正面から論じたのはりそな銀行事件<sup>17)</sup>である。この中で最高裁判所は、「本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行である被告人が対価を得て引き受け、そ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ものであるということが出来る。これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。そうすると、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定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するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないとすべきである。(下線部分筆者)」として、原判決を破棄した。

この判決について金子名誉教授は、「租税の減免規定の場合には、本来の趣旨・目的に沿って要件を限定解釈することにより、結果として、租税回避否認と同様の効果をもたらすことは可能という自論に沿ったものと解釈しておきた

14) この規定は同族会社への一般的否認規定とも言える。

15) 今村(2015)など。

16) 最高裁平成23年2月18日判決

17) 最高裁平成17年12月19日判決

い」とされている<sup>18)</sup>。

このような状況の中で、IBM 事件、ヤフー事件が起きた。詳細な中身は他の論文に譲るが、前者は同族会社についての法人税法 132 条、後者は組織再編についての 132 条の 2 という租税回避否認規定の適用の是非が争われた事件である。重要な点は、これらは法律上否認の根拠があるケースにもかかわらず、「法人税の負担を不当に減少させる」という不確定概念の解釈が問題となったということである。

それぞれ確定した判決が出ている<sup>19)</sup>のだが、否認の根拠となった条文である 132 条と 132 条の 2 の「不当」の解釈を巡って、異なる判示がなされている。132 条の「不当に」は、これまでの裁判例に従いつつ、「純経済人の行為として不自然・不合理な行為<sup>20)</sup>」とされている。一方 132 条の 2 の「不当に」について最高裁は、

「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程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る」と判示した<sup>19)</sup>。

両規定は、制定時期も経緯も異なるものだが、同じ文言について異なる解釈が行われることは、取引に対する課税の不確実性・法的安定性が問われることになる。つまり、法律の否認規定が存在する場合においても、その要件の解釈をめぐって裁判所の判断が異なり、法的安定性が損なわれているといえよう。ヤフー判決では「規定の趣旨・目的」を問っているが、これを一般的に拡大することに対して経済界から、納税者にとって法の趣旨・目的を知ることはかならずしも容易なことではなく、予見可能性や法的安定性が害されるいという批判が行われている。

#### IV. 立法的解決としての GAAR 必要論について

このような混乱は、わが国に、租税回避の要件を明確にした租税回避否認規定がないことがその原因であるといえよう。そこで、これらの点を考慮した一般的否認規定を整備して立法的解決を図る必要がある<sup>21)</sup>。

その際留意すべきは、現行の個別の否認規定の適用基準などには不透明性があり租税法律主義の観点から大きな問題があるとの反論があることから、具体的な基準を明確にした一般的否認規定を設けることにより、課税の透明性・予

見可能性を向上させることが重要なポイントとなる。後述するように、英国の GAAR の導入理由も、その点が強調されている。

立法的解決に向けての議論の経緯としては、昭和 36 年の政府税制調査会で「租税回避行為に対処するための立法のあり方」と題する答申が出され、(36 年 7 月政府税調答申「国税通則法の制定に関する答申」(税制調査会第二次答申))の中で、次のような議論が取りまとめられた<sup>22)</sup>。

18) 金子 (2015) p 129 を筆者が一部要約した。

19) IBM 事件は東京地裁平成 26 年 5 月 9 日判決、東京高裁平成 27 年 3 月 25 日判決、最高裁平成 28 年 2 月 18 日国の上告不受理決定。ヤフー事件は東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決、東京高裁平成 26 年 11 月 5 日判決、最高裁平成 28 年 2 月 29 日判決。

20) これを、「問題となる取引に、租税回避以外の理由や目的があるかどうか」ということと同義であるとする見解がある。

21) この点、谷口 (2014a) も、「租税回避は、法の欠缺により生じるものであるから、それによる不公平や不都合はあくまでも立法で解決すべきである」とされる。

22) 以下の取りまとめは筆者による。

「租税回避として典型的な類型が考えられる場合には、それに即した規定を具体的に明らかにすることが、法的安定性を保つために望ましく、かつ必要なことである。しかし、あらゆる事例を予見し、いかなる経済発展の形態をも想定して、すべての場合につき、しかも個別的、具体的に明文規定を設けることは無理なので、租税回避行為により不当に租税負担が回避され又は軽減されることのないよう、努めて各税法に個別的に明確な対処規定を設けることとあわせて、広義の実質課税の原則の一環として、租税回避行為を否認する旨の最後の担保的な規定を国税通則法に設けるべきである。

その際、税法上容認されるべきであると考えられる取引行為までも否認する虞のないよう配慮するものとし、例えば、そのような取引行為を採るについて経済上の理由が主たる理由として合理的に認められる場合等には、あえてこれを税法上否認しない旨の注意的規定を設ける必要がある。

具体的には、米国の「事業目的の検定」という考え方が有益な示唆を与える。これは、もともと判例法利であったが、特殊な場合について成文法にも取り入れられている。租税を軽減することがその取引行為の主たる目的でないことが証明された場合には、当該取引行為は否認されないとされている。換言すれば、通常の事業目的がその取引行為の主たる目的と認められるときは、その取引行為は税法上容認されるが、そうでない場合には、税法上その取引行為は否認される。」とされている（一部筆者がわかりやすく加筆）。

これは、ドイツ新国税通則法（AO）42条や米国判例法の事業目的原理を参考にした一般的否認規定を通則法に設けることを提案したものである。答申には、立証責任の問題等についても提言が取りまとめられたが、過度に課税庁の執行権限を強めるものであるという反論が多く

の学者・関係者から出され<sup>23)</sup>、結局立法化に至らなかった。

GAARの必要性について、金子教授は、「一般的否認規定と個別的否認規定には、それぞれ利害得失がある」とされ、「一般的否認規定は、狡猾な納税者の租税回避の試みを封ずるのに効果的である。しかし、一般的否認規定においては、否認の要件は一般的・抽象的にならざるを得ないから、解釈上否認を認めた場合と同様に、法的安定性・予測可能性が害される恐れが大きい。これに対して、個別的否認規定においては、それぞれの回避行為のパターンに対応して否認の要件を具体的か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恐れはそれだけ少なくなる。しかし、立法によって否認規定が設けられるまでは、租税回避は黙認されることになる。また、否認の要件が具体的であるだけに、それに該当するのを避けることは比較的容易であって、否認要件の外側の安全地帯に新たな租税回避が生み出されやすい。さらに、否認の要件が客観的に規定されていて、租税回避がその要件に加味されない場合には、回避意図のない納税者の行為も否認される場合もある。……これらの利害得失を総合して考えると、立法の在り方としては、一般的否認規定によるよりも、個別的否認規定によって租税回避に対処する方が、法的安定性の要請と公平負担の要請を同時にみたしうるという意味で合理的であり、わが国の立法がアメリカ型の対処方法に従ってきたのは賢明なことであったといえよう」と、個別的否認規定の優位性を述べられている<sup>24)</sup>。

これに対し、GAAR必要論の根拠は以下のとおりである。

第1に、税負担の公平性である。税制における最も重要な価値観は、公平性であるが、個別否認規定による対応では法令改正に時間がかかり、また新たなスキームには対応できない（さ

23) 今後における納税者の記帳習慣の成熟や判例学説の一層の展開を待つ方が適切であるとしてその制度化が見送られ、将来における検討事項となった。

24) 金子（1978）

らには遡及することも困難である）こと、さらには個別的否認規定の創設により税制がますます複雑になることなど、課税の公平性の観点から問題がある<sup>25)</sup>。また、行き過ぎた租税回避を防止すること、あるいはその機能・手段をもつことは、正直者が馬鹿を見るという納税道義問題への対処として当然といえよう。これは、抑止力としての GAAR の必要論である。

第 2 に、経済取引の予見可能性や法的安定性の確保・向上である。最近の IBM 事件やヤフー事件を巡る判例を見ると、同じ法律文言の解釈が異なるなど、経済取引の予見可能性や法的安定性が大きく低下しているため、何らかの立法的解決によりこれらを高める必要がある。

第 3 に、企業の競争条件の公平化（レベルプレイングフィールド）があげられる。米国多国籍 IT 企業の租税回避行動を目の当たりにすると、税負担という点で、同じ事業を行うわが国企業とは競争条件が大きく異なっていることに気がつく。G7 諸国で一般的否認規定を導入していない国はわが国だけであり、わが国の租税回避への対応の現状は、わが国企業とわが国で活動する米国等外国企業との間の競争条件の問題を生じさせており、その対応が必要である。

第 4 に、最も重要なことだが、税収確保、とりわけ国境を越えた租税回避について、主権国家として税源を確保するという視点である。とりわけリーマンショック後の先進諸国は、財政赤字に悩まされているが、税収確保の観点から、租税回避行為に対して厳しく対応する必要性が高まっている。このような危機感が OECD・BEPS プロジェクトに結びついたことは前述した。

米国企業は、国際的な租税回避行為により、タックスヘイブンなどに巨額の利益を留保していると言われている。また BEPS 報告書では、年間 1,000 億～2,400 億ドルの法人税収がいつ失しているとの試算の記述がある。

最後に、優秀な人材が、租税回避という社会

厚生が少ない分野に投入されることは、人的資源上の無駄を生じさせている。とりわけ優秀な法曹人材が、（高額報酬に釣られてか）社会保障をはじめとする公共サービスの財源となる租税を回避する側に回ることは、国家にとっての損失ともいえる。したがってわが国においても、法科大学院などでの法曹倫理教育が必要となる。米国エール大学のグラエッツ教授は、租税回避の定義を、「租税上の目的を除けば、まったく馬鹿げた取引」<sup>26)</sup>としているが、このことを物語っているといえよう。

グローバル経済の下で、経済取引における租税回避行為のもつ重要度は大きく増加した。また、冒頭述べたように、新会社法の制定、外国人持ち株比率の上昇等により、わが国企業を取り巻く環境や経営者のマインドは大きく変わった。ヤフーや IBM のような事件はそれを物語っている。金子名誉教授は、個別的否認規定の優位性の論拠として「米国でも GAAR は導入されていない」ことを挙げておられたが、このような環境変化の中で米国も GAAR を立法化せざるを得なかったのである。

さらに重要なことは、租税回避問題の本質が、「伝統的な納税者対課税当局」という図式から、「莫大な資金と人的資源をつぎ込んだプロモーター対税務当局」の知恵比べという状況に変わっているという認識を持つ必要があるという点であろう。

これに対する GAAR 導入の反対論としては、権限の濫用により経済活動にオーバーキルが生じる、否認基準を作れば、それを超える回避行為を助長することになる、などの点があげられているが、それらの問題点を乗り越える工夫をしつつ導入することは不可能ではない。実際、英国の GAAR は、以下のような工夫がなされており、「不確実性を軽減するものである」と評価されている<sup>27)</sup>。この点は岡論文に詳しい。

1. 濫用 (abuse) のみ対応しており、回避

25) 英国では、GAAR 導入に当たって、租税法規の簡素化の観点強調された。

26) “a deal done by very smart people that, absent tax considerations, would be very stupid

- |                               |                  |
|-------------------------------|------------------|
| (avoidance)は対象外としている          | 観的基準による合理性の判断    |
| 2. 濫用について網羅的・包括的でない例示があげられている | 4. 明確なガイダンスの存在   |
| 3. ダブルリーゾナブルテストと呼ばれる客         | 5. アドバイザリーパネルの設置 |
- などである。

## V. わが国へのインプリケーション—主要な論点

わが国でも、納税者の予見可能性や法的安定性を確保する必見地から、法律で否認される租税回避行為(取引)の定義を明確にしつつ、一般的否認規定(GAAR)の導入に向けての議論を開始することが必要である。それは、現行132条、132条の2の規定の不備(不明確)を補うことにもつながる。阿部論文に見られるように、経済界からも規定の整備の要望が出始めているこの時期こそ議論を本格化する必要がある。以下、その際の留意点を記してみたい。

### (1) 否認の対象である「取引」の定義

租税回避に関する定義として、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済目的ないし経済結果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を逃れ、よって税負担を減少させあるいは排除すること」がある(金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について」)。

しかし現在議論になっている事案は、「要件を充足しつつ税負担の軽減を図る」もので、上述の定義ではカバーされない。まずは、今日的・国際的な視点から新たな定義を議論する必要がある。

加えて、現実の経済取引の事例から、租税回

避として問題になりうる事例を徹底的に議論し、英国のガイダンスのような形で文章化する作業が必要であろう。

### (2) 米国型か欧州型か、折衷型か

各国のGAARを分類すると、米国の「事業目的アプローチ」(economic substance基準)と、欧州諸国の「法の濫用アプローチ」(wholly artificial基準)に区分されるが、わが国としてどちらを取り入れるべきか。

米国型と欧州型アプローチは、一見異なっているようだが、その考え方の本質を突き詰めていくと、違いは大きなものではない。今村教授は「economic substance基準とwholly artificial基準を比較すると、前者の方が租税回避に当たる場合が多いといえよう」としながらも、「両基準を比較すると、近づく面もあり、その根拠も究極的には同じではないかとも考えられ、理論的にどちらが優れているかは、一概には言い難い」とされ、どちらを採用すべきかは、「立法政策の問題である」とされている<sup>27)</sup>。

英国のGAAR導入のベースとなったアロンソンレポートのメンバーであったオックスフォード大学フリードマン教授から直接話を聞く機会があった<sup>28)</sup>が、以下のように述べられた。

「シビルローの国には、法の濫用という一般概念が存在し、これが税の分野にもなじみやす

27) Judith Freedman "General Anti-Avoidance Rules (GAARs) - Experience of the UK in introducing a statutory anti-abuse rule" (ジャパントックスインスティテュートの以下のサイトから入手可能 <http://www.japantax.jp/kenkyuukai/houkatu/index.htm>)

28) 今村 (2015) p 45

いとして適用されている。それがEU法にも大きな影響を与え、欧州司法裁判所は、シビルローとコモンローの両者をブレンドさせた新しい法の濫用基準を生み出した。ハリファックス事件判決はこの代表例だ。」

また、実際各国の法制を見ると、法の濫用アプローチに、実質主義に基づく否認アプローチを加えることで、機能を高めている事例が見受けられるといわれている<sup>30)</sup>。このように、双方をブレンド（折衷）させてわが国の実態に即した規定を模索することが必要ではないか<sup>31)</sup>。

### （3）過剰な懸念に対処するための工夫

GAAR反対の最大の論拠は、税制当局の裁量範囲の拡大、国税権限の強化への懸念である。そこで、これを払しょくするための工夫を考えていく必要がある。その際参考になるのは、英国のGAARアドバイザーパネルであろう。

これは、本来「濫用」の意義について議論するために設けられたものであり、パネルの議長の名指は歳入庁が行うが、歳入庁職員はメンバーに参加せず、民間人だけで構成され<sup>32)</sup>、歳入庁からは独立した存在と位置付けられている。ただし、司法的なものではなく、行政的なものという位置づけである。

このようなパネル設置の背景にある考え方は、「（実務家やエコノミストでなく）法律家である裁判官や国税職員が、現実の経済取引に実質があるものなのかどうかを判断することは容易ではない」という認識である。

また、法の濫用アプローチをとる場合には、立法趣旨の明確化を図っていくことが重要である。国会での税法審議の際、法案趣旨説明がなされるが、今後は、漠然とした趣旨ではなく、個別に立法趣旨を明確にする方向での工夫が必要となる。

わが国での検討に当たっては、要件の明確化、ガイダンスの整備だけでなく、このような工夫をして、国税裁量権の拡大への懸念を払しょくする必要がある。

いずれにしても、まずは、ディスクロージャー制度の充実から始めていくことが現実的であろう。英国では、2004年から、プロモーターに租税回避スキームの義務的開示制度（DOTAS, Disclosure of Tax Avoidance Schemes）を整備し、非常に高額な報酬の支払いや、スキーム内容に守秘義務が課せられた租税回避スキームを販売するタックスアドバイザー（プロモーター）に対して、課税庁への報告を義務付けてきた。ここからGAAR導入に向けての議論が始まったともいえる。また米国においては、タックスシェルターについて登録、開示義務が課されている。さらには、BEPS行動計画12において、開示の重要性が指摘されていることは前述のとおりである。この点川田論文が参考になる。

フリードマン教授は講演で、「GAARは、不確実性を高めるのではなく、むしろ軽減する効果を持つ。なぜなら、GAARのルールが明確にされており、運用上のセーフガード<sup>33)</sup>・

29) (一社) ジャパンタックスインスティテュート (JTI) における2014年9月7日講演。JTIホームページに報告の内容が公開されている。

30) 松田 (2015) p 468 なお前述ヤファー最高裁判決は、濫用と判断するに当たって、合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮するとしており、きわめて示唆に富んでいる。

31) 東京高等裁判所平成27年3月25日 (IBM事件東京高裁) は、「法人の諸活動は、様々な目的や理由によって行われ得るのであって、必ずしも単一の目的や理由によって行われるとは限らないから、同族会社の行為又は計算が、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められるという要件の存在の存否の判断は、きわめて複雑で決めて乏しいものとなる」としている。

32) アーロンソン報告書では、もともと税務当局者とそれ以外の者の双方からなる構成員の参加が想定されていた。

33) 岡 (2013) によると、草案に記せられているセーフガードは、①合理的なタックスプランニング（への適用除外）、②税目的を各取り決め（であること）、③HMRC（内国歳入庁）の立証責任、④潜在的対抗措置のアドバイザーパネルへの付議の4つである。

GAAR ガイダンスがあるからだ」と話されている<sup>34)</sup>。

#### (4) カバレッジー所得税, 法人税, 相続税, 消費税

わが国では、消費税や相続税が引き上がる中で、租税回避事例が増加してくるものと考えられる。そこで、所得課税だけでなく、これらの税目についても、規定を整備する必要がある。とりわけ消費税については、すでに様々な租税回避事例が見受けられ、早急な対応が必要になる<sup>35)</sup>。欧州では、EUのHalifax事件で、VATに関する租税回避についての判例法理が整備されているので、これを参考にする必要はある。

#### (5) 政治的リーダーシップ

直近に導入した英国での経緯を見ると、労働党政権下でのゴードン・ブラウン首相の強いリーダーシップがある。政権交代後もキャメロ

ン首相がスターバックスの問題をサミットで取り上げるなど、最高首脳レベルの強い意志が背景にある。

フリードマン教授によると、これまで政府も納税者も消極的であったGAARの導入に向けての転機は、2010年に成立した保守党と自由民主党の連立政権の樹立であったという。自由民主党は、従前よりGAARに対して関心が高く、連立の政策としてGAARの検討を含めることを提案し、これがGAARスタディーグループ(座長アロンソン弁護士)の設置につながったという。

わが国でも、政治家や最高首脳レベルがこの問題に強い関心を持つことが第一歩である。この問題は、学会でもなかなか意見の一致が見られない分野であり、学会の議論を参考にしながらも、政治・行政のリーダーシップとコミットメントがなければ、実現は難しい。

## 参 考 文 献

- 森信茂樹(2015)『税で日本はよみがえる』日本経済新聞出版社
- 今村隆(2015)『租税回避と濫用法理』大蔵財務協会
- 岡直樹(2013)「GAAR STUDY: 包括型租税回避対抗規定が英国税制に導入されるべきか否かについての検討 アロンソン報告書」『租税研究』第766号
- 岡村忠生編(2015)『租税回避研究の展開と課題』ミネルヴァ書房
- 金子宏(1978)「租税法と私法」『形成と解明上巻』初版(初出1978年)
- 金子宏(2015)『租税法』第20版弘文堂
- 清永敬次(1994)『租税回避の研究』ミネルヴァ書房
- 谷口勢津夫(2014)「税法基本講義第4版」弘文堂
- 谷口勢津夫(2014)『租税回避論』清文社
- 辻富久(2010)「英国における一般的租税回避防止規定の検討について」『租税研究』724号
- 中里実(2002)『タックスシェルター』有斐閣
- 本庄資(2015)「濫用的国際租税回避の防止規定の必要性」など『租税研究』日本租税研究協会に掲載された一連の論文
- 松田直樹(2009)『租税回避行為の解明』ぎょうせい
- 松田直樹(2015)『租税戦略の解明』日本評論社
- Judith Freedman(2014)“General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – Experience of the UK in introducing a statutory anti-

34) 注29

35) 少なくとも、法人税法132条のようなやや一般的な租税回避否認規定の導入に向けての検討を急ぐべきであらう。

- abuserule”, (<http://www.japantax.jp/kenkyuukai/houkatu/index.htm>)
- Tracey Bowler (2009) “Countering Tax Avoidance in the UK”, IFS Tax Law Review Committee, <http://www.ifs.org.uk/comms/dp7.pdf>
- Graham Aaronson QC (2011) “GAAR STUDY”, [http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130321041222/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar\\_final\\_report\\_111111.pdf](http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130321041222/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar_final_report_111111.pdf)
- “GAAR rising - mapping tax enforcement’s evolution” (2013) EY Tax Policy & Controversy Services, [http://ey.turnpages.nl/GAAR-rising/index\\_html\\_desktop.html](http://ey.turnpages.nl/GAAR-rising/index_html_desktop.html)