

【論文】

租税回避と対抗策

Tax Avoidance and Countermeasures

矢内 一好
Yanai Kazuyoshi

目次

- 1 はじめに
- 2 租税回避 (tax avoidance) について
- 3 日本における対抗策
- 4 各国の GAAR 導入の状況
- 5 本稿の課題
- 6 sham 概念について
- 7 実質主義 (substance over form)
- 8 事業目的 (business purpose)
- 9 司法上の公理と租税回避

(要旨)

税制における1つの大きな論点は、租税回避への対抗策である。英国の場合、租税回避の概念が日本と異なり、日本のように、租税回避、節税、脱税の3分類ではなく、租税回避と脱税の2分類である。そして、租税回避のうちに税負担の軽減を求めて法の濫用をする場合、税務上否認対象となる。この英国の租税回避概念の特徴の源泉を求めて検討すると、コモンローで確立した概念である sham の影響もその原因と考えられるのである。本稿は、この sham 概念を中心として、租税回避を考察したものである。

1. はじめに

多国籍企業を中心として、取引等を濫用して税の軽減を図る租税回避が世界的に問題視され、OECD (経済開発協力機構) は、G20 等の支持を得て、BEPS (税源浸食と利益移転: Base Erosion and Profit Shifting) 対策

として、2013年7月に「BEPS 行動計画」(Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) を公表して活動中である。

このような国際的動向とは別に、世界各国は、租税回避による税収減対策として、租税回避防止規定として、一般否認規定 ((General Anti-Avoidance Rules: 以下「GAAR」という。)¹⁾、個別否認規定等の国

内法の整備がある。

さらに、国際的三重課税の排除と脱税の防止を目的とする租税条約において、租税条約の不正利用である treaty-shopping を防止するために、特典制限条項 (Limitation on Benefits) 等の規定が整備されている。

租税回避の対抗策として、英米法 (コモンロー) の領域では、過去の判決等において確立した司法上の公理 (doctrine) が、課税処分或いは判決等において使用されている。

以下、本項では、英米法諸国を中心として、国内法における GAAR 等の制定法と司法上の公理との関連について考察し、租税回避対策における対抗策の役割について検討する。

2 租税回避 (tax avoidance) について

日本と英国では、租税回避に関する用語の定義が異なっている。本稿は、コモンローにおける公理と制定法の関係を検討することから、最初に英国における租税回避概念から始めることとする。

英国では、1910年に累進付加税が導入され、所得税における累進化が進むのである。この累進化への立法の過程において、1906年5月4日に委員会 (議長名をとって通称としてディルク委員会といわれている。) が発足し、1906年11月29日に報告書を提出している。

この委員会におけるヒューイット卿 (Sir Thomas Hewitt) の発言として、脱税 (evasion) と区別した合法的な租税回避 (legal avoidance) という用語が初めて使用されている²⁾。

これについて、福家俊朗氏によれば、英国では、租税回避は脱税 (tax evasion) と厳密に区分して認識され、個別否認規定 (anti-avoidance provision) が創設されない限り合法 (legal) なものとして扱われている、とされている³⁾。

日本では一般に、節税、租税回避、脱税という3つの区分 (以下「3分説」という。) があるが、英国では、脱税と租税回避の2分類 (以下「2分説」という。) から始まっている。日本的な解釈では、節税は合法で課税処理上問題がなく、脱税は違法であるから問題がある。租税回避については、合法ではあるが問題があるという捉え方であるが、英国流の解釈では、租税回避自体は合法で問題なしという理解である。租税回避のうち、個別否認規定により対応されたものについてのみ税務上の否認の対象となるというもので、単に、日本的解釈における節税と租税回避が英国流の租税回避概念と同一というものではない。

英国では、GAAR 導入に当たり、2011年11月11日に、グラハム・アロンソン勅許弁護士 (Graham Aaronson QC: 以下「アロンソン弁護士」という。) が中心となってまとめた報告書 (GAAR STUDY)⁴⁾ が制定法の基盤となった。このアロンソン報告書には、GAAR (General Anti-Abuse Rule) 草案全16条が付されており、ここでは、avoidanceではなく、abuseが使用され、以後、英国では、課税当局も GAAR (General Anti-Abuse Rule) を使用している。

この abuse という用語が英国で使用された理由としては、EUにおいて使用されていたという説もあるが⁵⁾、avoidance のうちの abnormal な取引等を abuse として区分することにその使用の理由があると思われる。

繰り返しになるが、3分説では、租税回避はある意味税金を合法的に「ごまかす」というニュアンスが感じられる。これに対して、2分説では、avoidance は合法的であり、課税当局から否認の対象にはならないが、avoidance のうち、取引が異常で、立法当局が想定していない解釈に基づく取引等を abuse として否認対象とする区分である。

3 日本における対抗策

日本においても、多くの租税回避が行われ、課税当局と納税義務者の間で訴訟になっている例も多く、他の先進諸国が抱えている問題と同様である。

租税回避に対する対抗策としての制定法（法人税関連）は、表にすると以下の通りである。なお、日本においては、前述の広く一般的に租税回避の否認規定となる GAAR は存在せず、税法における特定の税目或いは適用範囲における特定目的型租税回避否認規定が存在する。

日本では、個別否認規定と包括的否認規定という分類が行われているが、特定目的型は、両者の中間ということになる。その意味では、個別否認規定及び特定目的型のいずれにも該当しない場合、課税当局はその取引等を否認することはできないことになる。

日本では、昭和 36 年税制調査会資料「国税通則法制定答申」で示された租税回避対抗策として実質主義を国税通則法に規定するべきか否かを国内問題として検討した経緯があるが、このときは、導入が見送られている。

その後、日本は、GAAR（包括的否認規定）導入に関する各種の意見は出されているが、制定法化という動きは現在のところ見当たらない。

4 各国の GAAR 導入の状況

GAAR に関しては、日本のようにいまだに導入していない国とすでに導入済みの国とに分かれるが、導入未済の国は少なく、日本は世界的に見て少数派といえる。以下の表は、世界各国の GAAR の導入状況である。

次頁の表にある 23 か国のうち、英連邦の属する国或いはかつて英国の海外領土であった国（以下「英連邦系の国々」という。）は、英国、インド、オーストラリア、カナダ、シンガポール、ニュージーランド、香港、南アフリカと計 8 か国ある。

米国は、英米法の系譜であるが、英連邦系の国々とは GAAR の展開が異なっている。米国税法では、一般的な否認規定である経済的実質原則（Economic Substance Doctrine：以下「ESD」という。）が、2010 年 3 月 10 日に成立した Health Care and Education Reconciliation Act of 2010（H.R. 4872）第 1409 条（Codification of economic substance doctrine and penalties）により制定法化され、内国歳入法典第 7701 条（o）に規定が置かれた。

米国では、グレゴリー判決を始めとして⁶⁾、GAAR 導入以前に租税回避に関する多くの司法判断が示され、コモンローにおける租税回避を否認する公理（doctrine）として、次に掲げるものが適用されてきたのである⁷⁾。

個別否認規定	(法人税法) 役員給与等 (同法 34 条) 等 (租税特別措置法) 国外関連者との取引に係る課税の特例 (同法 66 条の 4) 等
特定目的型租税回避否認規定 (法人税法：以下「特定目的型」という。)	同族会社の行為又は計算の否認 (同法 132 条)
	組織再編成に係る行為又は計算の否認 (同法 132 条の 2)
	連結法人に係る行為又は計算の否認 (同法 132 条の 3)
	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 (同法 147 条の 2)

租税回避と対抗策

国名	導入年	GAARの根拠	適用除外の有無
アイルランド	1989年	租税統合法	有
アメリカ(米国)	2010年	内国歳入法典	有
イギリス(英国)	2013年	財政法	有
イタリア	1997年施行	大統領令	無
インド	2016年施行	財政法	無
オーストラリア	1915年	所得税法	有
オランダ	1924年	一般租税法・公理	—
カナダ	1988年	所得税法	有
シンガポール	1988年	所得税法	有
スイス	1933年	最高裁判例	—
スウェーデン	1981年	Code of Statutes	—
スペイン	—	判例の公理	—
台湾	2009年	徴収法	—
中国	2008年	企業所得税法	無
ドイツ	1977年	租税通則法42条	無
ニュージーランド	1878年	所得税法	無
ブラジル	1988年	連邦租税法116条	無
フランス	1941年	租税手続法64条	無
ベルギー	2012年	所得税・相続税等	無
ポルトガル	1999年	一般租税法	無
香港	1947年	内国歳入法	無
南アフリカ	2006年	所得税法	無
ルクセンブルク	—	Adaption Law	無

- ① sham transaction (みせかけ取引)
- ② substance over form (実質主義)
- ③ step transaction (段階取引)
- ④ business purpose (事業目的)

上記に示した公理は、英連邦の国々及び米国において、引用された判例等は異なるが、共通な概念である。

5 本稿の課題

ここまでの前出1及び2において述べたように、英米法の国々では、公理と制定法が並列に存在している。例えば、一例であるが、ニュージーランドは、所得税法では最も古く1891年にGAARを導入しているが、ニュー

ジールランド内国歳入庁は、公理の1つである sham 概念について 2012 年 6 月に解釈ガイドラインを公表している⁸⁾。

翻って、日本の場合を考えてみると、既に述べたように、日本には GAAR に相当する制定法はなく、最高裁判例等が先例法として機能するが、公理という概念が成立しているわけではない。

日本が今後 GAAR を導入するか否かは不透明な状態であるが、コモンロー諸国における制定法と公理の関係を課題として検討する。

法体系或いは日本の司法の状況から難しいとは思いますが、仮に、英連邦系の国々が採用している GAAR を現在、多数派であることから、この型が日本に導入された場合、日本には、GAAR に係る先例となる判例等がないことから、英米の判例が引用される可能性もないわけではない⁹⁾。

以下では、上述した 4 つの公理について検討し、これらが制定法とどのような関係にあるのかを検討する。

6 sham 概念について

(1) sham 概念の起源

オックスフォード英語辞典によると、sham という用語は、17 世紀後半の英国北部の方言であり、shame から派生したものとされている¹⁰⁾。文書上におけるこの用語の使用は、1691 年の訴訟における原告側の主張にみることができる。この事案は、国王から船舶の通脱権限を与えられていない王室アフリカ会社 (the Royal Africa Company) が同社により設立された海事審判所の命令により船舶を通脱したことに対して、原告側は、権限のない行為であり、かつ、見せかけの判決 (sham Condemnation) であると主張した¹¹⁾。

このように、sham 概念自体、租税回避の否認規定として発展したものではなく、各種の法律行為等におけるある種の「みせかけ」

という行為に当てはまる用語である。Sham という用語は、税法以外の法律において使用されているものではないことから、私法からの「借用概念」ということはできないが、法律分野等において汎用性があり、ある種の社会通念から始まって司法上の公理として定着を見たものといえよう。

そして、sham 概念が広く普及したのは、1850 年から 1860 年代といわれており、コモンローにおける公理として sham 概念がこの時代に進展したと理解することができる。

19 世紀中頃には、sham に関連した多くの判例がある¹²⁾。背景としては、19 世紀に新しいリース等の取引形態が多く出現し、これを法令 (Sale Act) が規制したことから、その抜け道を探して行った取引等を sham とい¹³⁾、これらが司法上の公理となったのである。

(2) sham 概念の解釈

sham 概念を判決に取り上げ、他の判例に大きな影響を及ぼしたのは、1967 年の控訴審判決のスヌーク事案¹⁴⁾におけるディプロック判決である¹⁵⁾。

この事案は、原告であるスヌーク (Snook) 氏が車 (MG) を購入し、代金の一部を割賦にしたのである。同氏は、資金不足から新しい融資会社を探し、仮装取引をして融資を受けたが、車の所有権が融資をした会社に移転してことからその所有権を巡って訴訟を起こしたのである。したがって、この事案は、税務に関連するものではないが、sham について一定の見解を示したものとして、後発の判例で頻繁に引用されるものである¹⁶⁾。

ディプロック判決では、sham という用語は、その行為及び書面が法的関連や義務の発生を意図したものではないという取引の両当事者間の共通する認識が必要となる、としている。このディプロック判決が英連邦系の国々で sham の解釈として広く定着するので

ある。

(3) sham 概念と租税回避 (avoidance) 概念の関連

ニュージーランド最高裁判決¹⁷⁾に基づいて検討する。この判決のpara 34において、sham と avoidance 概念を別のものとして区分している。

sham が存在するのは、文書が両当事者の真の合意内容を反映しない場合で、avoidance (租税回避) は、文書が両当事者の実行を意図した取引を正確に反映するが、仕組まれた取引が立法府により受け入れられない租税上の恩典を与えるものをいう、と説明されている。

(4) 米国における sham 概念

イ ネットシュ事案の最高裁判決 (1960 年)

米国は、コモンローの適用ということで英国と同根の法的環境ではあるが、英国が、1967 年の控訴審判決のスヌーク事案におけるディプロック判決において sham 概念を明確にする以前に最高裁判決で sham 概念が使用されている。その sham 概念が認められた事案である最高裁 1960 年判決であるネットシュ事案 (Knetsch) : 1960 年判決¹⁸⁾がある。

本事案の第 1 審判決では、取引における経済的実質について述べているが、最高裁判決では、第 1 審或いは高裁判決とは異なる観点である債務の創出の可否と、税法規定の遡及適用等について判示されている。そして、経済的実質についての言及はなく、みせかけ取引 (sham transaction) であると判断を示している。そして、みせかけ取引という認定の根拠として、取引により実現した実質がないという判決である。この判決では、グレゴリー事案の最高裁判決を 2 度引用しているが、コモンローにおける租税否認を行っている点では、グレゴリー事案判決の影響があったものと推測できるのである。

この判決は、英国のスヌーク事案 (1967 年控訴審判決) における sham 概念に関するディプロック判事の判決以前の判決である。そして、租税回避に関して sham 概念の適用が認められた最高裁判決ということになる。

ロ ライス・トヨタ事案の高裁判決 (1985 年)¹⁹⁾

租税裁判所は、取引を行うに際して原告に税金の節約以外の事業上の目的がないこと、また、取引において利益の生じる合理的な可能性がないと判断し²⁰⁾、租税裁判所はフランク・リオン事案の最高裁判決²¹⁾を、次のように解釈しているとまとめていると高裁判決では述べている。

すなわち、フランク・リオン事案判決では、取引が「みせかけ」であるかどうかの判断基準として、事業目的と経済的実質の有無という 2 つの要件を要求していると解したのである。ライス・トヨタ事案の高裁判決では、The tax court read Frank Lyon Co. v. United States, という表現から、フランク・リオン事案最高裁判決が事業目的と経済的実質を「みせかけ取引」の判定要素としたということではなく、租税裁判所がライス・トヨタ事案について判断する際に、フランク・リオン事案最高裁判決を長く引用して 2 つの要素について言及したことを受けて、高裁がさらにその判決において、租税裁判所の意見のエッセンス部分を解釈したと解するのが妥当なように思われる。

そして、本事案における租税裁判所の判示事項を高裁も認めたことにより、「みせかけ取引」に該当するか否かについて、本事案の高裁の判決は、事業目的と経済的実質の有無を断基準とすることを明確にした点では重要な判決といえよう。

(5) 小括

sham 概念については、英連邦の国々では、スヌーク事案におけるディプロック判事によ

る判示されたように、sham という用語は、その行為及び書面が法的関連や義務の発生を意図したものではないという取引の両当事者間の共通する認識が必要となる、という定義に影響されて、これ以外の定義等は見当たらない。

もともと sham 概念は、租税回避と結びつくものではなく、商取引をみせかけることにより利を得ることに対する否認規定で、「みせかけ取引」が税と結びつくことで、租税回避に対する否認の公理となったのである。

同じコモンローの国である米国は、前出のディプロック判事による判示に縛られることなく、sham 概念が司法上の公理として機能したのであるが、sham 概念に関する定義等が行われた形跡がなく、他の公理となる概念と重複する傾向にある。具体的には、前出のネッシュ事案の本事案の第1審判決では、取引における経済的実質について述べているが、最高裁判決ではこれの言及はなく、みせかけ取引 (sham transaction) であると判断を示している。そして、みせかけ取引という認定の根拠として、取引により実現した実質がないという判決である。また、ライス・トヨタ事案では、「みせかけ取引」に該当するか否かについて、本事案の高裁の判決は、事業目的と経済的実質の有無を断基準としていることである。

米国の公理としては、次に掲げる4つの公理があることを既に述べている。

- ① sham transaction (みせかけ取引)
- ② substance over form (実質主義)
- ③ step transaction (段階取引)
- ④ business purpose (事業目的)

上記の判例では、上記①に関して、②と④が関連しているとしている。また、③は、いくつかの取引が連鎖する段階取引であることから、いずれかの取引が「みせかけ」である場合、この取引は判定から除かれることは十分想定できることである。

判例等から見えてくることは、英連邦の国々がディプロック判決にある sham 概念を踏襲していることから、その概念は米国に比較すると狭義といえる。それに対して、米国の場合は、sham 概念自体の明確な定義は見当たらず。他の公理と重複する傾向にある点で、同じ概念でありながら英米では異なる動向になっているといえる。

7 実質主義 (substance over form)

各国それぞれに実質主義に関する環境が異なっている。

(1) 日本の場合

日本における実質主義の理解として研究されたのは²²⁾、1919年12月13日にドイツにおいて制定されたライヒ租税通則法 (Reichsabgabenordnung (RAO))、第4条に規定した「経済的観察法：wirtschaftliche Betrachtungsweise」の規定²³⁾である。「租税法律の解釈に当たっては、その目的及び経済的意義並びに諸関係の発展を考慮しなければならない」という法解釈原則を定めた規定がわが国に影響し、昭和36年税制調査会資料「国税通則法制定答申」で示された租税回避対抗策として実質主義を国税通則法に導入することが検討されたが、導入が見送られた経緯がある。この実質主義の実質の意味としては、所得の帰属として観点から離れて、「経済的実質に則した課税」と課税当局等により理解されたのである²⁴⁾。

前出の清永教授の論文を研究した岡村教授の論文によれば²⁵⁾、清永教授は、実質主義を真実の法律関係という限界によって封じ込めた上で、否認のためには法律上の根拠が必要であると論じている、と述べられている²⁶⁾。また、判例等においても、実質主義の適用は、経済的実質主義が認められず、法的実質主義のみに残る形となっている。

(2) 英国の場合

イ ウエストミンスター事案判決²⁷⁾

英国の場合、ウエストミンスター事案判決におけるトムリン卿の判決が実質主義に対する反論として、英国司法界において長く信奉されたのである。

同卿は、「法的立場を無視して実質といわれるものを考慮することは、事実の判断解釈を不確実な裁量に委ねることになり望ましくない。誰でも可能であるならば法律の下で課せられる租税を、そうでない場合よりも軽減するために取引に手を加える権利を有している」とし、「実質とは、通常の法原則に基づき確認された権利義務から生ずるものであり、本件においては、家事使用人は年金支払を受ける権利を有し、この年金は受給者と支給者との間において支払われるものとして、支給者は年金支払額を付加税の計算上所得から控除する権利を有する」と述べている。また、「文書が真実のものでなく、他の取引を隠蔽する手段として用いられる場合があるが、本件はこのような場合に該当しない。本件の雇用契約は真実であることが認められており、法律上適切に実行されている。結果として他の契約がなされていた場合よりも少ない税額を支払うからという理由で、本件の雇用契約を無視し、他のものとして取り扱うことはできない。」と述べたのである。また、同判決の別の裁判官である Russell of Killowen 卿は、「推論や類推によって課税されることはなく、事実と状況に適用する法の文言によってのみ課税される。」と述べている。この判決は、その後の英国及び他の英連邦諸国における司法判断に影響を与え、厳格な文理解釈を求めるという伝統を作り出し、実質主義が作用されなかったことを示すものである。

ロ ラムゼイ事案判決²⁸⁾

この事案の貴族院判決においてウィルバースフォース (Wilberforce) 卿は、本事案のス

キームを、「既製の租税回避計画 (ready-made scheme) であり、タイムテーブルに従って速やかに数々の取引が実行され、その一連の取引を全体としてみると財政状況はほとんど変化せず、当該取引は租税回避以外に特定の目的を持たないものである。」として、「このようなスキームの特徴を考慮して新しいアプローチを採用することが求められている。」と述べた。

これが、ラムゼイ原則といわれるものであり、租税回避行為に対する新たなアプローチとなった。卿は、「文書や取引が真正である場合において、裁判所は背後に隠された実質を想定して判断することはできない。これはウエストミンスター事案としてよく知られた原則である。これは基本的な原則であるが誇張又は拡張すべきではない。証書や取引が真正である場合、裁判所はこれを受け入れるが、周囲の状況がわからない状態で当該証書や取引を判断するように強要されているわけではない。証書や取引が一連の取引の一部として効果を発揮するように予想されていた場合は、そのように見なすことを妨げる原理は存在しない。このことは、実質よりも形式を優先させているわけではなく、また形式よりも実質を優先させているわけでもない。…全体として実行されることに意味を有する複合取引においては、各段階を分離して個別的に判断する必要はない。…分解することができない過程のある段階において生じる損失又は利得で、後の段階において解消されるように意図されているものは、立法の想定する損失又は利得ではなく、それは司法の権能内の判断である。」とした。

以上より、「本事案の取引は自動解消取引 (self cancelling) であり、結合している諸取引の中から損失が生じている取引過程だけを抜き出し、判断することは間違いである。なぜならばこの損失は利得の反映にすぎないからである。取引を全体としてみて、そこに利

得も損失も生じなかったことを見抜くことこそ正しい見解である。」と結論付け、複合取引のすべてが否認され損失は生じなかったものと判断された。

ハ ラムゼイ原則の展開

1981年のラムゼイ事案貴族院判決により、従前のウエストミンスター事案判決における実質主義排除の論理が実質を重視する別の方向に向き、これを一般にラムゼイ原則と称し、その後の判決であるバーマ石油事案(1982年判決)²⁹⁾、ドーソン事案判決(1984年判決)³⁰⁾では、いずれもラムゼイ原則が支持されたのであるが、1988年のホワイト事案貴族院判決³¹⁾(1988年7月21日判決)以降、課税当局によるラムゼイ原則に基づく課税処分が裁判において認められない状態に至ったのである。

ラムゼイ原則は、ある時期以降の判決において適用されない傾向を示すようになった。このような状況下で、GAAR導入の議論がなされ、2004年には租税回避スキーム開示(Disclosure of Tax Avoidance Schemes)制度が導入され、2013年にGAARが制定法化されて、財政法第5款第206条から第215条に、その細則はスケジュール43に規定されている。

(3) 私法上の法律構成の否認

日本における実質主義の展開に一石を投じたのが、「私法上の法律構成の否認」という考え方である。私法上の法律構成の否認を主張する今村氏によれば、課税要件事実の認定は、外観の形式に従ってではなく、真実の法律関係に即して認定がなされなければならないが、その結果、当事者が用いた法形式が否定されることがあり、このような場合も当事者が用いた法形式を否定するという意味で「否認」と呼ぶこともできるということである³²⁾。

この考え方を批判する谷口教授によれば、

私法上の法律構成の否認論は、租税回避の試みが問題となる事案に関しては、租税回避目的を、訴訟法・証拠法上、課税要件事実に係る真実の法律関係(主要事実)認定における「重要な間接事実」として捉える考え方であると解されている³³⁾。そして、この否認論は、「裁判規範としての一般的否認規定」という推論ルール(租税法律主義の下では立法者しか行ってはいけないはずの租税回避に対する価値判断を、裁判官が、訴訟法・証拠法の視点から課税要件法の解釈を通じて、行うことによって形成した裁判上の推論ルール)において、租税回避目的を重要な間接事実として捉える考え方である³⁴⁾。

今村氏の上記論文によれば、実質主義とは、経済的事実に即して課税要件事実を認定する方法であり、私法上の法律構成による否認は、真実の法律関係に即して認定するであり、当事者が用いた法形式が否認されることは両者共通となるが、後者は、税法固有のものではなく、私法上の事実認定或いは契約解釈の方法によるものであると主張している³⁵⁾。

結果として、この考え方は、一部判決において取り上げられたが、「新たな実質主義」という理解を得ることができなかった。

8 事業目的 (business purpose)

sham 概念及び実質主義は、米国も含めて³⁶⁾ 英米共通に適用された原則といえる。この事業目的の原則は、米国で公理として発展したものである。事業目的の原則は、sham 概念とは別の系列という解釈もある³⁷⁾。

事業目的に関する米国の判例としては、グレゴリー事案判決であるが、この事案は不服審判所の裁決、第2巡回裁判所の判決(以下「グレゴリー高裁判決」という。)、そして、最高裁判決(以下「グレゴリー最高裁判決」という。)の3つに分けて分析する必要がある

る。その理由は、グレゴリー高裁判決におけるラーネッド・ハンド判事(Learned Hand)の判決内容に注目すべきと考えるからである³⁸⁾。

この事案は、含み益のある上場株式を保有する法人の全株式を保有するグレゴリー夫人が、この含み益を有する株式を夫人の所有とするように組織再編税制を利用した事案である。

(1) 不服審判所の裁決

不服審判所の裁決によれば、立法府は、内国歳入局長官に、虚偽等のない場合に、法人人格を否認する権限を与えていない、という判断を示している。そして、税法は文言通り解釈すべきであり、その取引の課税方法について詳細に規定している。税法上の否認は、税法が課している時期、方法、租税の額を変更することである、としている。

(2) 高裁判決

グレゴリー高裁判決におけるラーネッド・ハンド判事の判決内容は、不服審判所の裁決とは異なっている。

同判事は、事業目的という用語を判決において使用せず、組織再編成が事業活動と密接に関連していることを重視している。そして、文理解釈に固執せずに、その取引実態から判断して制定法の趣旨である事業と関連していないという見解が示されている。

いずれにせよ、グレゴリー事案の高裁判決は革新的(revolutionary)な原則を作り出したという法曹界における批判があったことは事実である³⁹⁾。

(3) 最高裁判決

最高裁判決は、通常の文理解釈に事業目的テストを加えたというのみならず、租税回避に係るコモンローの原則の始まりとなる基本的な判例であると評価されている。また、米

国の租税回避に対する裁判所の機能として、租税回避に係る法律を形成する機能と制定法上の課税の抜け道の規定を解釈する機能の2つがあるという指摘もある⁴⁰⁾。

なお、本判決文を書いたサザーランド判事が事業目的原則を確立したといわれているが、判決文のうち、関連ある部分を抄訳すると次の通りである。

「単純に、事業上或いは法人としての目的のない行為は、その実際の性格を隠すための偽りとして、組織再編成の外形を着せた単なる方策であり、問題となる計画の完成を唯一の目的とすることは、事業或いはその一部の組織再編成ではなく、原告に法人株式を移転することであった。法人が新設されたことは事実である。しかし、当該法人は、この目的達成のために工夫されたものであった。(中略)租税回避の動機を本件では除いているのは、当該取引が制定法の意図の外にあるからである。」(下線筆者)

しかし、用語上の問題と別として、この事業目的原則は、その後も米国における租税回避否認の公理として存続し、2010年3月10日に成立したHealth Care and Education Reconciliation Act of 2010(H.R. 4872:以下「2010年法」という。)1409条(Codification of economic substance doctrine and penalties)により租税回避否認規定の制定法であるESD(Economic Substance Doctrine)が成立し、その要件に事業目的が規定されたのである。

9 司法上の公理と租税回避

本稿では、司法上の公理として、sham概念、実質主義、事業目的の3つを取り上げた⁴¹⁾。これまでの検討で明らかになった箇所はまとめると次の通りである。

① sham概念と実質主義は、その発生が租税回避ではなく、他の取引形態等における司

租税回避と対抗策

法上の判断における原則であったものが、租税回避事案に適用されたものである。

- ② sham 概念は、英連邦の国々では、1967年の英国控訴審判決のスヌーク事案におけるディプロック判決の解釈により定義されたが、米国は、租税回避行為を実質的な側面から判断する時に「取引のみせかけ」という意味で sham 概念を使用し、租税回避の否認の公理として適用したことから、英米間で sham 概念が同一の内容であったとはいえないのである。
- ③ 租税回避に係る制定法は、コモンローにおける司法上の公理の解釈に幅があることか

ら、それを是正するために制定されたといえる⁴²⁾。租税回避対抗策の制定法化が行われると否認の公理は、その機能が減少するが、sham 概念は、GAARの規定がある国(例えば、ニュージーランド)においても適用されている。

- ④ 米国の sham 概念は、実質主義及び段階取引 (step transaction) と重複する場合もある。
- ⑤ 事業目的は、米国で発展した公理であり、米国から英国等に影響を及ぼしたものといえる。(終)

(注)

- 1) GAAR の特徴としては次のような諸点がある。
 - ① 国内法として規定され、課税当局にとって租税回避の対抗立法であると共に、租税回避を抑制する効果を持つ。
 - ② その目的が租税上の便益を得ることのみである取引に対して租税上の便益を否認する権限を課税当局に与える規定である。
 - ③ その適用対象が広く、所得税、法人税、相続税等に止まらず、その他の税目にも適用される一般原則である。
 - ④ GAAR の規定自体は、比較的簡素であり、その適用に関して委員会制度・アドバンス・ルーリング制度等を設けている国もある。
 - ⑤ GAAR の規定自体が課税当局の判断で執行される場合と、事前に外部委員会等の審査を要する等、その適用を巡っては国により異なる。
- 2) Sabine, B. E. V., A History of Income Tax, George Allen & Unwin Ltd. 1966, p.181 note38. 福家俊朗「イギリス租税法研究序説—租税制定法主義と租税回避をめぐる法的問題の観察(一)」『東京都立大学 法学会雑誌』第16巻第1号 1975年8月 212頁。
- 3) 福家 同上 190-191頁。
- 4) GAAR STUDY Report by Graham Aaronson QC.

- 5) Murray, Rebecca, Tax Avoidance, second edition, 2013, Sweet & Maxwell, p.255. なお、の文献では、abuse という用語の起源が租税領域ではなく、役務提供に関する 1974 年の欧州裁判所判決であると説明している。
- 6) Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465(1935), 69 F.2d 809(1934).
- 7) 各ドクトリンについて引用した判例は次の通りである。
 - ① Sham transaction : Rice's Toyota World, Inc. v. Commissioner, 81 T.C. 184(1983)
 - ② Business purpose : Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465(1935)
 - ③ Step transaction : Minnesota Tea Co. v. Helvering(302 U.S. 609(1938).
 - ④ Substance over form : United States v. Phellis, 257 U.S. 156(1921)
- 8) NZIR, Interpretation Guideline : IG12/01, Goods and Services Tax ; Income Tax—"Sham" 14 July 2012.
- 9) 租税関係を担当している弁護士に尋ねると、日本における税務訴訟において、外国の判例が参考として検討されるケースはほとんどないということである。
- 10) <http://www.oxforddictionaries.com/definition/>

租税回避と対抗策

- english/sham (アクセス 2015 年 8 月 19 日)。
- 11) *Nightingale v Bridge*(1691) 1 Show KB 135 ; 89 ER 496, Cf. *Simpson, Edwin & Stewart, Miranda*(ed), *Sham transactions*, Oxford University Press 2013. p.30.
 - 12) *Simpson, Edwin & Stewart, Miranda*, *ibid.*, pp. 43-44.
 - 13) *Ibid.* pp.44-45.
 - 14) 英国の sham に関連した著名な判例は, *Snnok v. London and West Riding Investment Ltd.*(1967)2QB 786,802) である。
 - 15) この判決から 10 数年経過後のパーマ石油社事案 貴族院判決 (1981 年 12 月 3 日判決: *Inland Revenue Commissioners v Burmah Oil Co Ltd*, H.L. [1982] STC 30.) において, *Diplock* 卿は, *Fraser* 卿の意見に賛成し, 「ラムゼイ社事案は, 租税回避以外には商業上の目的を有しない取引を挿入した, 事前に準備された一連の取引 (pre-ordained series of transaction) に対するアプローチを採用したものである。」と述べている。
 - 16) この事案は, 原告が, 車の代金の 4 分の 3 以上を支払ったのにその所有権を失ったことで訴訟に及んだのである。

1963 年 9 月, 原告 (Snook) は, 新車 MG を 935 ポンド 19 シリング 8 ペンスで購入し, 735 ポンド 19 シリング 8 ペンスを支払った (200 ポンド分を T 社に対する割賦とした)。T 社 (Totley) は, その車を購入し, 割賦販売 (貸付額 216 ポンド) とした。原告は毎月 17 ポンド 18 シリング 4 ペンスを 3 月分支払い, 1963 年 12 月には, 161 ポンド 5 シリングの未払金があった。

原告は資金を必要とした。自動車を手当とする融資会社を探した。AF (Auto Finance) 社は, 被告の代理会社である。AF 社は, T 社に残高を支払い, 原告に 125 ポンドを支払った。

原告が書いた書類の第 1 は, 原告から T 社宛てのもので, その内容は原告の権利を AF 社に譲渡したというものがある。第 1 審及び控訴審の判事は, これを真実と認めていない。自動車の価値は 700 から 800 ポンドあるもので, 原告はこの車の唯一の所有者である。

第 2 の書類は, 被告との割賦販売契約である。車は被告の所有で, 現金正価 800 ポンドで頭金が 500 ポンドである。残高は 355 ポンドで, 原告は 2 年間にわたり, 月額 14 ポンド 15 シリング支払うことになった。AF 社はこれらの文書を被告に送付し, 被告は, 300 ポンドを支払い, 160 ポンドは T 社, 125 ポンドを原告, 残りの 15 ポンドを手数料とした。

このような取引をした理由は, 動産を担保とした融資を販売法 (Sales Act) が禁止していたためである (*Simpson, Edwin & Stewart, Miranda*, *op. cit.*, pp8-9.)。なお, 1963 年当時は, 1 ポンド=20 シリング=240 ペンスであったが, 1971 年 2 月 13 日より 1 ポンド=100 ペンスに切り替えられている。
 - 17) *Ben Nevis Forestry Ventures Ltd v Commissioner of Inland Revenue* : [2008] NZSC 115,, [2009] 2 NZLR 289, (2009) 24 NZTC 23, 188.
 - 18) *Knetsch v. United States*, 364 U.S. 361(1960).
 - 19) *Rice's Toyota World, Inc. v. Commissioner*, 752 F 2d. 89 (1985).
 - 20) *Rice's Toyota World, Inc. v. Commissioner*, 81 T.C. 184 (1983).
 - 21) *Frank Lyon Co. v. United States*, 435 U.S. 561 (1978).
 - 22) 実質主義に関する研究は多いが, 本稿では, 清永敬次『租税回避の研究』第 2 章「実質主義と租税回避」(ミネルヴァ書房) 1995 年, を参考にした。
 - 23) この規定は 1977 年に廃止されている。
 - 24) 清永 前掲書 363 頁。
 - 25) 岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」, 岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題 - 清永敬次先生謝恩論文集』(ミネルヴァ書房 2015 年刊)。
 - 26) 同上 303 頁。
 - 27) *Duke of Westminster v. Commissioners of Inland Revenue*, 19 TC 490 (1935).

租税回避と対抗策

- 28) *W.T. Ramsay Ltd v. Inland Revenue Commissioners*, H.L. [1981] STC 174.
- 29) *Inland Revenue Commissioners v. Burmah Oil Co Ltd*, H.L. [1982] STC 30.).
- 30) *Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson and related appeals*, H.L. [1984] STC 153.).
- 31) *Craven (Inspector of Taxes) v. White*, House of Lords, [1988] STC 476.
- 32) 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」『税理』第42巻 第14号 208頁。
- 33) 谷口勢津夫『租税回避論』（清文社）292頁。
- 34) 同上 295頁。
- 35) 今村隆 前掲論文 208頁。
- 36) 米国の実質主義の比較的初期の判例としては、*United States v. Phellis*, 257 U.S. 156(1921). *Weiss v. Stearn* 265 U.S. 242(1924). 等がある。なお、2010年に米国において制定された租税回避否認規定である ESD (Economic Substance Doctrine) が成立し、その要件として、経済的実質或いは事業目的をあげている。
- 37) Donaldson, Bruce J., “When Substance-over-Form Argument is Available to the Taxpayer” *Marquette Law Review* Vol.48, Sep. 1964, p.43.
- 38) グレゴリー事案の判決の推移は次の通りである。
①不服審判所 (*United States Board of Tax Appeals*) 1932年12月6日裁決。
Evelyn F. Gregory, Petitioner, v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent. 27 B.T.A. 223, *United States Board of Tax Appeals*.
②高裁判決 (第2巡回裁判所: 1934年3月19日判決)
Helvering, Commissioner of Internal Revenue, V. Gregory, 69 F. 2d 809, *Circuit Court of Appeals, Second Circuit*. 判事は、Learned Hand, Thomas Walter Swan, Augustus Noble Hand. であり、裁判長は、Learned Handである。
③最高裁 (1935年1月7日判決)
Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, 293 U.S. 465. 裁判長は、Sutherland である。
- 39) Likhovski, Assaf, “The Story of Gregory : How are Tax Avoidance Cases Decided?” including *Bank, Steven A., Stark, Kirk J. Business Tax Stories*, Foundation Press, 2005. p.98.
- 40) Marcuse, Paul, “Six Years of National-Socialistic Practice in Taxation” *Tulane Law Review* Vo.13 (1938-1939), p.558.
- 41) 米国における step transaction (段階取引) の判例である *Minnesota Tea v. Commissioner*, 28 B.T.A. 591. (国側勝訴)。*Minnesota Tea v. Commissioner*, 76 F.2d 797. (納税義務者勝訴)。*Commissioner, v. Minnesota Tea*, 296 U.S. 378. (納税義務者勝訴)。は紙幅の関係から削除したが、この事案は、グレゴリー事案に続く租税回避に関する判例であり、1938年1月の米国最高裁判決理由にある。“A given result at the end of a straight path is not made a different result because reached by following a devious path.” (まっすぐな道の先にある成果は、曲がった道をたどって到着したものと異なる成果にはならない。) という文言が後の判決文等で引用されるので有名である。
- 42) 米国の ESD は、司法上の公理を集大成したものとされているが、GAARとして機能する面もあるといえる (Cf. 矢内一好「米国税法における経済的実質原則 (1)」『商学論纂』第54巻第1・2合併号 2012年12月。)

(Abstract)

What is tax avoidance in United Kingdom taxation? First, it is not evasion of tax laws. Second, tax avoidance is a form of tax planning, but planning becomes abuse where the taxpayer seeks to obtain the tax advantage in a way that is contrary to the intention of the

租税回避と対抗策

legislature. This article questions where there remains a place for the concept of sham etc. in tax laws in jurisdictions where there is a general anti-avoidance rule. Facing with an allegation of sham, modern minds turn to Lord Diplock's statement in *Snook v London and West Riding Investment Ltd*, where the concept was defined as requiring a common intention to give the appearance to the third parties or a court of creating legal relationships different from those the parties intended to be created. Finally, a broad concept of sham still survives in several countries.