

# 租税手続法による租税回避防止策に関する 一考察

ータックス・シェルターに対する現行租税法の効果及び問題点の再  
確認と新たな対抗策の提言ー

古 谷 敦

## 租税手続法による租税回避防止策に関する一考察(要旨)

### ータックス・シェルターに対する現行租税法の効果及び 問題点の再確認と新たな対抗策の提言ー

古 谷 敦

#### 1. 問題の所在と研究のねらい

タックス・シェルター対抗策は、今日の先進諸国が共通して抱える租税行政上の最重要課題の一つである。今日のタックス・シェルターは、従来の古典的な租税回避と異なり、高度な専門知識を有する専門家が、法技術やファイナンスの知識を駆使し、複雑かつ高度に洗練されたスキームとして開発される。特に、現在の米国における法人向タックス・シェルターは、多様性、複雑性、秘匿性等を特徴とするオーダーメイドによるものが主流となっており、これに対し米国はじめ各国の税務当局はその実態の把握と税務効果の否認のために様々な対策を講じている。

近年、わが国においてもタックス・シェルターの問題が顕在化しつつあるが、わが国は立法政策上効果的な対抗策を有していないと考えられる。一方、欧米においては、タックス・シェルターの開示・資料保存等の手続法による対抗策を中心に効果をあげている。この手続法による対抗策は、タックス・シェルターの利用そのものを抑止する性格を有し、個別的否認規定等による事後的な対抗策とは大きく異なるものである。

そこで、わが国における現状を分析・検討した上で、米国等の手続法によるタックス・シェルター対抗策を参考に、わが国がとるべき方策を検討し、税負担の公平化、タックス・コンプライアンスの向上に資することをねらいとする。なお、タックス・シェルター、個別的否認規定、一般的否認規定等の各用語の定義付けについては、論文本体を参照されたい。

#### 2. 第1章要旨

第1章では、わが国における否認アプローチのうち個別的否認規定による否認の問題その他を検討し、立法論の視点から一般的否認規定について批判的に検討を行った。これらは、いずれも既に組成されたタックス・シェルターに対する対症療法であるという点において共通しており、タックス・シェルターに関与する潜在性を有する者に対する抑止効果をほとんど持たないとみられる。また、「実質主義による否認」、「私法上の法律構成による否認」、「課税減免規定の限定解釈」について検討しているが、これらは否認論として確立しているものとはいえないものもあり、これらをタックス・シェルター対抗策の中心には

据え難い。また、現行の租税手続きのうち、青色申告の帳簿保存義務及び承認取消、質問検査権、推計課税等を中心に、タックス・シェルター対抗策という視点から検討したが、これらはいずれも、効果的な対抗策たりえないという結論に至っている。

### 3. 第2章要旨

本論はタックス・シェルターに対する対抗策を論考するものであることから、第2章では、タックス・シェルターの定義を中心に論考しているが、その定義といっても一様でなく、課税庁側や納税者側といったそれぞれの立ち位置により大きく異なったものとなっている。

タックス・シェルターの一般的性格は、複雑性、秘匿性等を特徴としつつ、私法上の法形式を濫用したものであり、税法が予定していない、積極的に認めていない方法であって、税法に抵触しない方法により、税負担を減少させることを主たる目的とした取引であると考えられる。当該検討は、第4章においてタックス・シェルターの開示義務の対象となる取引範囲の策定の前提としている。

### 4. 第3章要旨

第3章においては、米英加における手続法によるタックス・シェルター対抗策を検討している。各国の制度が持つわが国へのインプリケーションを明らかにし、わが国が手続法によるタックス・シェルター対抗策を導入する場合の、開示・資料保存制度の義務や当該義務を負う者の範囲の策定に反映させることをねらいとしている。欧米の制度における、各種義務の不履行に対する対応、報告義務のある取引範囲の策定等は、わが国におけるあるべき制度の検討にあたり参考となるものであることから、上記三国の制度を検討している。

### 5. 第4章要旨及び結論

第4章では、わが国が、タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度を導入する場合の具体案を提示している。さらに、本章では、立証責任の転換、税務行政の効率化といった視点から、これらとタックス・シェルターとの関わりについても論考している。これらからタックス・シェルター対抗策は、租税手続法のみによる限定的なものではなく、総合的政策として多角的な取り組みの一環として位置付けられるべきであり、これを国家戦略の一つとして認識する必要があるということを主張し結論としている。

## 目次

|  |    |
|--|----|
| 序論                                       | 5  |
| 1. 問題の所在・研究のねらい                          | 5  |
| 2. 米国のタックス・シェルター対策の概要とわが国の現状             | 7  |
| 3. 手続法による対策強化の必要性                        | 10 |
| 第1章 わが国のタックス・シェルターへの対応の現状と限界             | 12 |
| 第1節 個別的否認規定のない場合における否認                   | 12 |
| 1. 租税回避の否認の可否                            | 12 |
| 2. 実質主義による否認の批判的検討                       | 13 |
| 3. 私法上の法律構成による否認の批判的検討                   | 14 |
| 4. 課税減免規定の限定解釈の有効性と限界                    | 16 |
| 第2節 租税回避否認規定による否認                        | 18 |
| 1. 個別的否認規定による対策と租税法の複雑化                  | 18 |
| 2. 包括的否認規定の有効性と問題点                       | 19 |
| 3. 一般的否認規定の有効性と問題点                       | 21 |
| 4. 租税回避否認規定と法律不遡及の原則の関係                  | 23 |
| 第3節 現行手続法の効果と限界                          | 24 |
| 1. 青色申告承認取消の効果                           | 24 |
| 2. 推計課税の効果と限界                            | 26 |
| 3. 質問検査権に関する検討                           | 27 |
| 4. 有限責任事業組合計算書がもつ効果                      | 28 |
| 第4節 小括                                   | 30 |
| 第2章 タックス・シェルターの基本概念                      | 32 |
| 第1節 租税回避及びタックス・シェルターの定義                  | 32 |
| 1. 租税回避と租税回避の否認                          | 32 |
| 2. 米国法におけるタックス・シェルター概念                   | 33 |
| 3. 米国弁護士協会による定義                          | 37 |
| 第2節 米国 IRS 内におけるタックス・シェルターの種類            | 37 |
| 1. レギュラー・タックス・シェルター                      | 37 |
| 2. 濫用的タックス・シェルター                         | 38 |
| 第3節 タックス・シェルターの類型と機能                     | 39 |
| 1. タックス・シェルターの類型化                        | 39 |
| 2. エンロン・レポートによる類型化                       | 42 |
| 3. タックス・シェルターの機能                         | 42 |
| 第4節 小括                                   | 44 |
| 1. タックス・シェルターの意義                         | 44 |
| 2. 「濫用的タックス・シェルター」の判定基準が持つわが国へのインプリケーション | 44 |
| 第3章 各国の手続法によるタックス・シェルター対策                | 45 |
| 第1節 米国のタックス・シェルター開示・資料保存制度               | 45 |
| 1. 米国のタックス・シェルター開示・資料保存制度の概要             | 45 |

|      |   |    |
|------|---|----|
| 2.   | パススルー・エンティティに係る情報収集制度の検討.....             | 47 |
| 3.   | Form1065 と有限責任事業組計算書の比較検討.....            | 49 |
| 第2節  | タックス・シェルター開示・資料保存制度強化への動き.....            | 50 |
| 1.   | カリフォルニア州政府による対抗策強化の影響.....                | 50 |
| 2.   | 2004年米国雇用創出法における強化策が意味するもの.....           | 51 |
| 3.   | 罰則規定強化とコンプライアンス向上の関係.....                 | 52 |
| 第3節  | 米国以外のタックス・シェルター開示・資料保存制度.....             | 54 |
| 1.   | 英国のタックス・シェルター開示・資料保存制度の概要.....            | 54 |
| 2.   | カナダのタックス・シェルター開示・資料保存制度の概要.....           | 56 |
| 3.   | 英国及びカナダの開示・資料保存の効果と問題点.....               | 57 |
| 第4節  | 小括.....                                   | 59 |
| 第4章  | わが国における租税手続法によるタックス・シェルター対抗策導入の提言.....    | 60 |
| 第1節  | 租税回避定義規定及びタックス・シェルターの範囲策定.....            | 60 |
| 1.   | 租税回避定義規定の要否.....                          | 60 |
| 2.   | タックス・シェルター定義規定の必要性及びその範囲の策定.....          | 61 |
| 3.   | タックス・シェルター登録・開示・資料保存案が対象とする取引.....        | 61 |
| 第2節  | タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度等導入の提言.....         | 62 |
| 1.   | 租税専門家等に対する登録・開示・資料保存制度案の基本コンセプト.....      | 62 |
| 2.   | 納税者に対するタックス・シェルター利用申告義務.....              | 64 |
| 3.   | 租税専門家等に対するタックス・シェルター資料保存義務.....           | 64 |
| 第3節  | タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案に係る義務不履行への対応等..... | 65 |
| 1.   | 租税専門家等の登録・開示・資料保存義務不履行への対応.....           | 65 |
| 2.   | 納税者に対するタックス・シェルター利用申告義務不履行への対応.....       | 66 |
| 3.   | タックス・シェルターと立証責任の転換.....                   | 66 |
| 4.   | 税務行政の効率化とタックス・シェルター対抗策の関わり.....           | 68 |
| 第4節  | 小括.....                                   | 69 |
| 結 語  | .....                                     | 71 |
| 参考文献 | .....                                     | 72 |

## 凡 例

### 判決の引用についての略称

|       |             |    |         |
|-------|-------------|----|---------|
| 最判(決) | 最高裁判所判決(決定) | 高判 | 高等裁判所判決 |
| 地判    | 地方裁判所判決     |    |         |

### 判例集・雑誌等の略称

|    |            |    |            |
|----|------------|----|------------|
| 民集 | 最高裁判所民事判例集 | 刑集 | 最高裁判所刑事判例集 |
| 行集 | 行政事件裁判例集   | 税資 | 税務訴訟資料集    |
| 訟月 | 訟務月報       | 判時 | 判例時報       |

### 法令・通達等の略称

|            |                                  |     |             |
|------------|----------------------------------|-----|-------------|
| 通法         | 国税通則法                            | 通令  | 国税通則法施行令    |
| 所法         | 所得税法                             | 所令  | 所得税法施行令     |
| 所規         | 所得税法施行規則                         | 法法  | 法人税法        |
| 法令         | 法人税法施行令                          | 法規  | 法人税法施行規則    |
| 消法         | 消費税法                             | 措法  | 租税特別措置法     |
| 措令         | 租税特別措置法施行令                       | 措規  | 租税特別措置法施行規則 |
| 地法         | 地方税法                             | 租実法 | 租税条約実施特例法   |
| IRC        | 米国内国歳入法典(Internal Revenue Code)  |     |             |
| Reg.       | 米国財務省規則(Treasury Regulation)     |     |             |
| Notice     | 米国歳入庁ノーティス(IRS Notice)           |     |             |
| Rev. Rul.  | レベニュー・ルーリング(Revenue Rulings)     |     |             |
| Rev. Proc. | レベニュー・プロセデュア(Revenue Procedures) |     |             |

## 序論

### 1. 問題の所在・研究のねらい

タックス・シェルター<sup>(1)(2)</sup>に対し、わが国はいかなる対応をなすべきか。この問題は、米国をはじめ英国やカナダ等における租税政策上の最重要課題の一つであるが、わが国においてもこれを軽視することは出来ない状況にある。「わが国でも、タックス・シェルターの利用が急速に増加しつつあり、立法・行政および司法がこれにどのように対応すべきかが、大きな問題となりつつある。<sup>(3)</sup>」とされており、わが国においても問題の顕在化が指摘されているところである。

タックス・シェルターの問題は、「租税回避スキームを開発するために、多くの優秀な頭脳が使われ、それにより企業の税収は減らせるものの、その分、税収は減少し、国全体にとってはプラスマイナスゼロであって、租税回避スキームの開発に投入される資源だけが、社会全体として考えると無駄である<sup>(4)</sup>」といわれており、税収減はいうまでもなく、人的資源の有効な活用といった観点からも看過できないものであり、税制に対する国民の信頼をゆるがすものである。したがって、わが国においてもこれを喫緊の課題として認識する必要がある。

今日、わが国におけるタックス・シェルターへの対抗策は、主として個別的否認規定<sup>(5)</sup>を事後的に手当てするというアプローチが中心となっていると考えられる<sup>(6)(7)</sup>。一方、米国では、タックス・シェル

---

(1) 税法用語辞典では、タックス・シェルターは、「一般的には、所得税法、法人税の軽減及び回避をねらった租税回避を意味する」(『税法用語辞典〔7訂版〕』(大蔵財務協会、2005)539頁)とされている。この定義に対し、「税目が限定されている点において、これを限定しない「租税回避行為」より狭い概念となる」(本庄資『タックス・シェルター 事例研究』(税務経理協会、2004)7頁)とされているが、この税法用語辞典の定義からは、租税回避の定義いかんにもよるが、少なくともタックス・シェルターは租税回避の中に包含されるものと解することができる。また、本庄資教授は、「多くのタックス・シェルターは現行法に抵触しないとしても「経済的合理性」を欠いている等の理由で、「租税回避の否認の法理」によって「否認されるかもしれない租税回避」である。」としている(本庄資『国際的租税回避 基礎研究』(税務経理協会、)6頁)。本庄資教授は「タックス・シェルターの本質は、税法に抵触しないように、経済的には実際に行われていない取引を法的には契約自由の原則により私法上の取引であるかのような外形で齎装することによって税負担を回避し又は減少させるストラクチャーである。」(本庄資『国際的租税回避 基礎研究』(税務経理協会、2002)6頁)としており、本論では、特に指定がない場合かかる意味でタックス・シェルターという用語を使用する。なお、租税回避の定義については第2章第1節1.で論考する。

(2) 平成4年度税制改正前におけるわが国のタックス・ヘイブン対策税制(措法66条の6)においては、同税制の対象となる国や地域を、全所得軽減課税国等(いわゆるタックス・パラダイス)、国外源泉所得軽減課税国等(いわゆるタックス・シェルター)、特定事業所得軽減課税国等(いわゆるタックス・リゾート)の3つに区分し、指定するという方法をとっていた。この場合のタックス・シェルターとは、国内源泉所得については通常の法人税が課されるが、国外源泉所得については無税又はきわめて低い税率で課税されることとなっている国又は地域を意味するものである(本庄資・川田剛(監修)川田剛(著)『国際課税の理論と実務 第4巻 タックス・ヘイブン対策税制 過少資本税制』(税務経理協会、2000)12-18頁)。本論ではタックス・シェルターという用語をこのような意味で用いることはない。

(3) 金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂、2007)110頁。

(4) 渡辺智之「租税回避をめぐる問題点」租税研究第672号(日本租税研究協会、2005/10)60頁。

(5) 個別的否認規定の定義については、第1章第2節1.を参照。

(6) 例えば、平成17年度税制改正で、特定組合員に該当する個人が、平成18年度以後の各年において、組合事業から生ずる不動産所得にかかる損失の金額を有する場合には、その損失の金額に相当する金額は、不動産所得計算上の必要経費算入(所法26条2項)、損益通算(所法69条1項)その他の所得税関係法令の適用については、生じなかったものとみなすこととされた(措法41条の4の2)。この規定は、航空機リース・船舶リース等から生ずる損失を利用した租税回避を封ずる

ターに対して多角的な取り組み<sup>(8)</sup>がなされているが、その一環として、タックス・シェルター登録・開示・資料保存<sup>(9)</sup>といった手続法<sup>(10)</sup>による対抗策を導入し、効果をあげているところである<sup>(11)</sup>。このような手続法による対抗策は、「タックス・シェルターの利用をしにくくするものであり、事前の抑止効果を狙ったものである<sup>(12)</sup>」といわれている。これは、新たなタックス・シェルターの組成そのものを抑制しようという考え方に基づくものであって、このような考え方は、わが国の租税法には存在しないものであるが、導入した場合、その効果が十分期待できるものである。そこで、本論では各国のタックス・シェルター登録・開示・資料保存制度を検討しつつ、わが国がとるべき手続法によるタックス・シェルターへの対抗策について論考し提言することとする。

ただし、それ以前にわが国の現状について十分な検討が必要であると考え。わが国の租税回避<sup>(13)</sup>への対抗策は、個別的否認規定を中心としていることから、これについて検討を要するほか、近年議論されている「私法上の法律構成による否認<sup>(14)</sup>」「課税減免規定の限定解釈<sup>(15)</sup>」についても検討を要する。また、本論は、手続法としてのタックス・シェルター対抗策の導入を提言するものであるから、わが国の現行の租税手続が、タックス・シェルターに対して対抗策として機能しうるものであるか、タックス・シェルターの組成を発見・解明するに十分な機能を有するものであるか、といった視点から検討する必要がある<sup>(16)</sup>。さらに、一般的否認規定<sup>(17)</sup>を創設するという考え方が存在するが、これについても問題点が多く、検討を要する。このような、立法論をも含めた租税回避の各否認類型の検討をふまえて、これらにはない新たな視点として、米国を中心とした手続法によるタックス・シェルター

---

ことを目的としており、個別的否認規定による事後的な対抗策の一例といえよう。

(7) 「納税義務を課すべき対象である経済的な事実の全体を過不足なく課税要件の中に取り込むことは、立法技術的にはほとんど不可能である。」(中里実『金融取引と課税〔オンデマンド版〕』(有斐閣、2004)37頁)とされている。これは、全ての租税回避を予見して、個別的否認規定を立法することは、不可能であるということであると解される。

(8) 米国における取り組みについては第3章第1節及び第2節を参照。

(9) 米国における本制度の詳細については、第3章第1節及び第2節を参照。

(10) 手続法については、わが国では「狭義では訴訟法と同じ。実体法に対する語。広義では行政不服審査法の諸規定・国税徴収法中の手続規定等行政的な手続規定、戸籍法・不動産登記法等の民事上の手続法も含む」(『法律学小辞典〔第4版〕』(有斐閣、2005)882頁)とされている。また、租税手続法については「租税の確定および徴収の手続を租税手続といい、租税手続に関する法を租税手続法という。」(金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂、2007)595頁)とされている。本論においては、手続法という用語を、立法論を含めた租税の確定及び徴収等の手続きに関する一連の法という意味において用いることとする。

(11) 米加における制度がまったく問題がないわけではない。欧米におけるタックス・シェルターの開示・資料保存による対抗策がかかえる問題については第3章第2節及び第3節を参照。

(12) 中里実「金融取引をめぐる最近の課税問題XLVIII タックス・シェルター対抗策」税研第21巻6号(日本税務研究センター、2006/5)71頁。

(13) 租税回避の定義については、第2章第1節1.を参照。

(14) 「私法上の法律構成による否認」については第1章第1節3.を参照。

(15) 「課税減免規定の限定解釈」については第1章第1節4.を参照。

(16) わが国の現行の租税手続のうち、特に租税回避とのかかわりが深いとみられる論点の抽出については、松田直樹教授による「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」(税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006))、藤巻一男氏による「クロスボーダー取引の拡大・変容と質問検査権の行使等に関する研究」(税務大学校論叢第46巻(税務大学校、2004))、居波邦泰氏による「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版LLPへの対応を考慮に入れて-」(税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006))等を中心に、各論文の中で取り上げられている論点を参考とした。

(17) 一般的否認規定については第1章第2節3.を参照。



対抗策を参考に、わが国がとるべき方策を検討・提言し、租税負担の公平化<sup>(18)</sup>、タックス・コンプライアンス<sup>(19)</sup>の向上に資することを目的とする。

## 2. 米国のタックス・シェルター対抗策の概要とわが国の現状

タックス・シェルター対抗策の先進国である米国では、ここ四半世紀以上にわたって、度重なる措置がなされており、その経緯の中にこの問題の大きさを見て取ることができる。

タックス・シェルターは、1970年代と1980年代のアメリカにおいて、個人の納税者をターゲットに開発され、1981年の経済再生税法(Economic Recovery Act of 1981:ERTA)における租税特別措置<sup>(20)</sup>の大量導入に伴い、隆盛を極めた<sup>(21)</sup>。この経済再生税法は、個人限界税率の引下げ<sup>(22)</sup>と経済奨励措置<sup>(23)</sup>の改善を中心とするものであったが、個人限界税率の引下げの意図は、高い限界税率が勤労意欲、貯蓄および投資を抑制し、租税回避や脱税を助長するものであることから、個人限界税率を引下げることにより、長期経済成長を押し上げ、タックス・シェルターその他の租税回避の魅力を半減させるというものであった<sup>(24)</sup><sup>(25)</sup>。

その後、1986年税制改革法(Tax Reformation of 1986)は、「パッシブ・ロス・リミテーション・ルール」<sup>(26)</sup>の導入等により個人の納税者をターゲットとしたタックス・シェルターに対する防止を図ったが、1990年代に入ると、タックス・シェルターのコスト引下げや税法の複雑化等により、法人納税者をター

---

<sup>(18)</sup> 田中二郎博士は、租税負担の公平について、「租税負担の公平とは、同じ経済的な地位にある者は、同じ租税負担を負うということである。(中略)この負担の公平には水平的公平と垂直的公平とがある。前者は、同じ所得を有する者は同じ額の租税を負担すべしということであり、後者は、高額所得を有する者は、低額所得を有する者に比べより多くの租税を負担すべしということである。」(田中二郎『租税法〔第3版〕』(有斐閣、1990)42頁-43頁)としている。本論では、税負担の公平化は、担税力に即した課税を重視し垂直的公平の実現を基本としつつ、水平的公平の実現をもその目的に含むものとする。

<sup>(19)</sup> タックス・コンプライアンスを税法遵守と定義した場合、税法を遵守しなければならないのは納税者だけではなく、税務当局も含まれることとなるが、タックス・コンプライアンスを狭義に解する場合においては、納税者の税法遵守性を意味し、タックス・ギャップを埋めるためには納税者の自発的意識をいかに高めるかの領域として認識されている(菅原計「タックス・コンプライアンス・リスクに対応するクリエイティブ・タックス・マネジメント」経営力創成研究第2巻1号(東洋大学経営力創成研究センター、2006))。タックス・ギャップについて、米国内国歳入庁(Internal Revenue Service IRS)は、「納税者が納めるべき税額と、実際に期限内に納付した税額の差」として定義している(IRS “Tax Gap Figures” Mar 2005)。

<sup>(20)</sup> 租税特別措置は、「経済成長その他何らかの政策目的を実現するために、特定の要件に該当する行為・取引について、担税力が他のものと同様の状況にあるにもかかわらず、税負担を軽減しあるいは加重することを内容とする措置のこと」とされている(『法律学小辞典〔第4版〕』(有斐閣、2005)769頁)。

<sup>(21)</sup> 中里実『タックス・シェルター』(有斐閣、2005)14頁。

<sup>(22)</sup> 個人所得税の最高税率は70%から50%に引き下げられた。

<sup>(23)</sup> 主に減価償却や他の資本資産に対するインセンティブを通じて企業課税を相当程度軽減した。

<sup>(24)</sup> 本庄資「ブッシュの租税政策-投資税額控除-」税経通信第61巻9号(税務経理協会、2006/7)149頁。

<sup>(25)</sup> 中里実・前掲注(21)、同頁。

<sup>(26)</sup> パッシブ・ロス・リミテーション・ルールは、投資家が、パッシブ活動損失とパッシブ活動税額控除を控除する場合、それらはパッシブ活動のみに限定されるというものである(IRC469)。パッシブ活動(passive activity)とは、一般に投資家がマネジメントに実質的に参加しないが、他の者がマネジメントする活動に単に資金を投資する活動をいう(本庄資『アメリカン・タックス・シェルター基礎研究』(税務経理協会、2004)356頁)。

ゲットとした、いわゆる法人用タックス・シェルター<sup>(27)</sup>が主流となり、再びタックス・シェルターは興隆することとなった。その後、2004 年米国雇用創出法(American Jobs Creation Act of 2004)が制定された。同法は、「米国における投資促進、もって雇用の創出を図ることを目的<sup>(28)</sup>」とするものであるが、タックス・シェルターに対しては、その報告義務不履行に対する罰則強化<sup>(29)</sup>が図られた。上記以外にも、1982 年税制改革法における個人代替的ミニマム・タックス<sup>(30)</sup>の導入。1984 年税制改革法における、タックス・シェルターの登録義務化<sup>(31)</sup>、投資家リスト保存義務規定<sup>(32)</sup>の制定、など数々の対策が講じられている。このように概観してみると、米国におけるタックス・シェルター対抗策は、この四半世紀間、米国の租税政策の中心的存在であり、最重要課題の一つであり続けているといえよう。米国では、抜本的な対抗策も含めた様々な多角的な措置が講じられており、特に最近は、かかる措置が益々強化される傾向にある<sup>(33)</sup>。

一方、わが国では、近年になって、「私法上の法律構成による否認」「課税減免規定の限定解釈」といった、「租税回避行為の否認」とは異なる否認類型の可否が議論されている。本庄資教授は、「タックス・シェルターは、課税庁によって「否認されるかもしれない租税回避」である。現行法において明確な個別的否認規定がない時点で、課税をめぐる課税庁の法解釈と企業の法解釈が相違する場合も発生するので、否認の要件や否認の基準が明確にされないまま、「課税上の弊害」等の理由で、新しいタックス・シェルターは常に否認のリスクを抱えている。<sup>(34)</sup>」としている。つまり、わが国においては、法の欠缺ゆえに「私法上の法律構成による否認」といった否認アプローチを試みることとなり、その否認の是非を司法判断に委ねざるを得ない状況となっていると考えられる<sup>(35)</sup>。

金子宏名誉教授は、「租税の問題は、多くの経済取引において、考慮すべき最も重要なファクターであり、合理的経済人であるならば、その意思決定の中に租税の問題を組み込むはずである。その意味

---

<sup>(27)</sup> タックス・シェルター白書は、法人用タックス・シェルターの特性については、その形態や構造が多様であり、単一の定義付けは困難であるとしつつ、法人用タックス・シェルターの特性について、経済実体の欠如(Lack of economic substance)、秘密性(Confidentiality)等からその性格を説明している。詳細については、タックス・シェルター白書(“The Problem of Corporate Tax Shelters” Department of the Treasury, 1999, p v - p vi)を参照。

<sup>(28)</sup> 山岸哲也「2004 年米国雇用創出法(American Jobs Creation Act of 2004)」国際税務第 25 卷 1 号(国際税務研究会、2005/1)58 頁。

<sup>(29)</sup> 2004 年米国雇用創出法によるタックス・シェルターの報告義務不履行に対する罰則強化に関しては第 3 章第 2 節 3. を参照。

<sup>(30)</sup> 「米国は、1978 年に代替的ミニマム・タックスを導入した(IRC55-59)。これは、所得控除や免税により多額の節税を行なう高額所得の法人や非法人に少なくとも最低限の所得税を確実に支払わせる「通常の税」(regular tax)の取戻制度である」とされている(本庄資『タックス・シェルター 事例研究』(税務経理協会、2004)354 頁)。

<sup>(31)</sup> タックス・シェルターの登録義務化については、第 3 章第 1 節 1. を参照。

<sup>(32)</sup> プロモーターの投資家リスト保存義務規定については、第 3 章第 1 節 1. を参照。

<sup>(33)</sup> もっとも、諸外国における租税回避行為やタックス・シェルター対抗策も、タックス・シェルターの興隆を十分に抑制するに至っていないというのが実情であるとされている(松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)2 頁)。そのことを裏付けるように、2005 年には、租税回避スキームの経済的実体に関する訴訟で IRS が連続敗訴する事案も発生している(「租税回避スキームの経済的実体に関する訴訟で IRS が連続敗訴」国際税務第 25 卷 1 号(税務研究会、2005/1)12 頁)。

<sup>(34)</sup> 本庄資『国際的租税回避 基礎研究』(税務経理協会、2002)6 頁。

<sup>(35)</sup> 本庄資教授は、納税者と課税庁との間における法解釈、事実認定の衝突の解決を司法判断に委ねることが惹起する諸問題について指摘している。詳細については「国家戦略として税務行政の法執行能力を強化する必要性」(税大ジャーナル 1 号、(税務大学校、2005/4)29 頁)及び、『国際的租税回避 基礎研究』(税務経理協会、2004)4 頁を参照。

では、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかが、あらかじめ法律の中で明確にされていることが好ましい。<sup>(36)</sup>とし、「今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果について十分な法的安定性<sup>(37)</sup>と予測可能性<sup>(38)</sup>とを保障しうるような意味内容を与えなければならない。<sup>(39)</sup>」としている。この要請とわが国のタックス・シェルター対策の現状を勘案すると、わが国の立法面における手当ては不十分なものといわざるをえない。

今後、国際取引の活発化に伴い、さらに諸々のタックス・シェルター・スキームがわが国に輸入され、一層の複雑化、巧妙化が懸念される。かかる状況下にあつて、わが国の立法上の対抗策は依然として、個別的否認規定を事後的に手当てするという範囲にとどまっている<sup>(40)</sup>。

海外でバーンアウト<sup>(41)</sup>したスキームであっても、未だわが国において再利用可能なものが多く存在するといわれる<sup>(42)</sup>。そのうえ法的整備が不十分という状況下にあつて、米国において顧客に対しタッ

<sup>(36)</sup> 金子宏・前掲注(3)、67頁。

<sup>(37)</sup> 法的安定性の定義については、「どのような行動がどのような法的効果と結びつくかが、安定していて、予見可能な状態」(『法律学小辞典〔第4版〕』(有斐閣、2005)1101頁-1102頁)とされている。また、「法自体の安定性、つまり実定法の内容が明確に認識できかつ忠実に実現されていること」(杉村敏正・天野和夫(編)『新法学辞典』(日本評論社、1991)995頁)とされている。

<sup>(38)</sup> 租税の分野における予測可能性については、「納税者がある取引、行為や事実によりいくらの税を負担するかが事前にわかること」とされている(高橋祐介「法律不遡及についての一考察」総合税制研究第11号(清文社、2003/1)99頁)。

<sup>(39)</sup> 金子宏・前掲注(3)、67頁。

<sup>(40)</sup> わが国のタックス・シェルター対策の現状に関し、本庄資教授は「日本では優秀な頭脳が高額の報酬を得て、曖昧な借用概念や不確定概念の多い税法のループホール、外国税制の上に築かれた租税条約の特典を駆使した日本型のタックス・シェルターを開発している可能性に対して、国家は税収ロスの原因となるタックス・シェルターの実体把握のために制度面と執行面で米国における必死の努力に比してこれらに劣らぬ程度に予算・要員を投入して取り組んでいるといえるだろうか。タックス・シェルターの開発に携わる優秀な頭脳に対抗できるだけの優秀な人材を確保し、ルーティンワークとは別に、的確に濫用的タックス・シェルターの識別と実地調査・摘発に集中投入できているといえるだろうか。」と、わが国の現状に対して疑問を呈している(本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』(大蔵財務協会、2004)134頁)。

<sup>(41)</sup> 本庄資教授はバーンアウト・タックス・シェルターについて次のように解説している。「短期間にはできるだけタックス・ベネフィットを投資家に与えるようにデザインされているので、投資家が当期の所得を課税から合法的に逃避させる控除の限界がくるときに、タックス・シェルターとしての寿命が尽きる。そのとき投資家のために生じる当期の所得との相殺ができなくなるときという意味で、そのタックス・シェルターの「クロスオーバー・ポイント」という。その時点でそのタックス・シェルターは「バーンアウト・タックス・シェルター」となる。」(本庄資『アメリカン・タックス・シェルター 基礎研究』(2003、税務経理協会)12頁)。

<sup>(42)</sup> 海外において、すでにバーンアウトしたスキームが、日本向けにリストラクチャーされ販売されたケースとして、大阪地裁平成10年10月16日判決([平成8年(行ウ)第103号ないし第107号]訟月45巻6号1153頁(上告審大阪高判平成12年1月18日[平成10年(行コ)第65号]訟月47巻12号3767頁)(最判平成18年1月24日[平成12(行ヒ)133]判時1929号19頁))が挙げられている。英国におけるスキームは、リミテッド・パートナーシップを利用した、映画投資取引に係る減価償却費の計上をその核心とするものであるが、英国貴族院判決においてそれが否定されたものである(Ensign Tankers (Leasing) Ltd v Stokes (Inspector of taxes), H.L., [1992]2 All ER 275)。この英国におけるスキームを、日本向けにリストラクチャーしたものが、いわゆるフィルムリース事件において問題とされたスキームであり、日本で販売されたものといわれている(中里実『タックス・シェルター』(有斐閣、2005)271頁-274頁)。上記以外にも、航空機リース事件(名古屋高判平成17年10月27日[平成16(行コ)48]未公開(原審名古屋地判平成16年10月28日[平成15年(行ウ)第26号ないし第31号]未公開))、外国税額控除余裕枠利用事件(最判平成17年12月19日[平成15年(行ヒ)第215号]民集59巻10号2964頁、(第一審大阪地判平成13年5月18日[平成9年(行ウ)第47号ないし第48号]訟月48巻5号1257頁、原審大阪高判平成14年6月14日[平成

クス・シェルターへの投資等を提案し、多額の報酬を受け取ってきた大手会計事務所が、日本というマーケットに対して決して無関心ではないであろう<sup>(43)</sup>。

「富裕層」「勝ち組・負け組」という流行語に象徴されるように、高所得者と低所得者に二極化が進む中、高所得者を中心に、タックス・プランニング<sup>(44)</sup>による税負担軽減が活発化しており、その一方で税負担の観点からは決して強者とはいえない給与所得者や高齢者に対する課税ベースは着実に拡大しつつある<sup>(45)</sup>。このような状況を放置すれば、善良な納税者は不公平感をつのらせ、タックス・コンプライアンスは退廃する。「日本にはアメリカのようなタックス・シェルターはないよ」という人が少なくない<sup>(46)</sup>といわれている<sup>(47)</sup>。しかしながら、わが国がタックス・シェルターと無縁であるはずはなく、実際、「日本においても、最近複雑なタックス・シェルターが次々と登場している。それらは、かなり単純なものから、ファイナンスの発想や国際的ストラクチャーを利用したきわめて複雑なものまで実に様々である<sup>(48)</sup>」といわれており、わが国にもタックス・シェルターは着実に押し寄せているとみるべきである。

### 3. 手続法による対抗策強化の必要性

米国における手続法による対抗策については、「プロモーターや納税者が一定の条件に該当するタックス・シェルターに関与する場合、開示義務や資料保存義務を負うことになったことは、これらの者だけでなく、タックス・シェルターを濫用する取引に手を染め得る潜在性を有する納税者・租税専門家に対しても警鐘をならすものであり、当該義務を課する制度は、税務当局にとって非常に大きな意義<sup>(49)</sup>」を有するものとして評価されているところである。かかる手続法によるタックス・シェルター対抗策は、

---

13年(行コ)第47号]訟月49巻6号1843頁)等の基本スキームについてもアメリカで何十年か前に流行した初歩的なアイデアであるといわれている(本庄資「米国のタックス・シェルターについて」租税研究第671号(日本租税研究協会、2005/9)107頁)。

<sup>(43)</sup> 米国では大手会計事務所が法人用タックス・シェルターによる高額成功報酬を受取っており、米国税制上問題視されてきた。2004年雇用創出法はこのような、濫用的タックス・シェルターに対応するために法規制の強化を図るものであった(居波邦泰「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版LLPへの対応を考慮に入れて-」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)426頁)。

<sup>(44)</sup> 本庄資教授は、「タックス・プランニングという用語は、原則として節税の領域内の選択肢の比較検討を意味する。脱税(tax evasion)は刑事犯であって、ここでいうタックス・プランニングの対象とされない。問題は租税回避(tax avoidance)の領域であり、租税回避の定義いかんによって左右されるが、それが合法的とされる限り、これもタックス・プランニングの対象とされると解される。」(本庄資・川田剛編『国際課税の理論と実務 第6巻 国際租税計画 -わが国企業の外国課税の重要課題-』(税務経理協会、2002)249頁)としており、本論ではこの意味でタックス・プランニングという用語を使用する。

<sup>(45)</sup> 同様の指摘については、松田直樹教授による「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」(税務大学校論叢第52号、税務大学校、2006、11頁)を参照。

<sup>(46)</sup> 本庄資『国境に消える税金』(税務経理協会、2004)はしがき4頁。

<sup>(47)</sup> 本庄資教授は、「日本には米国のようなマネーロンダリングはない」「日本には米国のようなタックス・シェルターはない」と言う人が少なくないが、何を根拠に、何を目的として、そのようなことを言っているのか疑問である。日本は古来外国からあらゆる知識・技術を輸入して成長してきた国であり、これは「表の経済社会」だけでなく「裏の経済社会」においても同様であろう。」としている(本庄資「米国租税回避をめぐる税務上の諸問題」国際税制研究第12号(納税協会連合、2004/4)107頁)。

<sup>(48)</sup> 中里実・前掲注(21)、278頁。

<sup>(49)</sup> 松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)45頁。

外的制約によりタックス・シェルターの利用を「割に合わない」「利用しにくい」ものとし、その利用を事前に押さえ込むことをねらいとするという点で、事後的対応を基本的性格とする個別的否認規定とは大きく異なるものである。つまり、新たなタックス・シェルターの発生に対し、逐一個別的に対抗するのではなく、問題の発生そのものを未然に押さえ込むというものである。本論は、この抑止効果に着目し、これまでにないわが国における新たな対抗策として、米国におけるタックス・シェルター開示・資料保存制度等を参考としつつその導入に関する提言を行うものである。

ただし、本制度の導入は、多角的な対抗策の一部として認識する必要がある。米国では、手続法による対抗策のみが行われているわけではない。「米国の実体法においては、租税回避否認取引の類型ごとに個別的否認規定を追加しつつタックス・シェルターに対抗しているが、一種の包括的否認規定として2つの基本ルール<sup>(50)</sup>を定めている<sup>(51)</sup>」ほか、「プロモーター、弁護士、会計士に対する実態把握のための調査を実施し、個別スキームの組成、販売促進、販売、これに関与した実質的な助言者・援助者の捕捉、販売先の投資家の把握、を具体的に可能にするように努めて<sup>(52)</sup>」いる。したがって、米国におけるタックス・シェルター開示・資料保存制度は、多角的なタックス・シェルター対抗策の一環であると認識できる。わが国が、米国のタックス・シェルター開示・資料保存制度等を参考とした対抗策の導入を検討する場合においても、立証責任の転換、情報申告制度の拡充、税務行政の効率化<sup>(53)</sup>をも含めた多角的対抗策の中の一つとして位置付けられるものであることを念頭におく必要がある。

---

<sup>(50)</sup> その一つはアット・リスク・ルール(1976年)であり、もう一つはパッシブ・ロス・リミテーション・ルール(1986年)である。アット・リスク・ルールは、「個人的に責任のない債務や見せ掛けの損失を作り出して、租税回避のために利用することを防止する、基本的なタックス・シェルター対抗措置の一つ」(本庄資『アメリカン・タックス・シェルター 基礎研究』(税務経理協会、2003)219頁)であるとされている。アット・リスク・ルールは、個人及びIRC542(a)(2)(同族会社の定義規定)の株式所有要件を満たすC法人が活動を行なう場合、当期の活動からの損失は、納税者が当期末にこの活動につき危険を負担する金額の合計の範囲内のみで控除される(IRC465(a)(1))という規定である。この規定が適用される活動からの損失で、当期に控除できないものは、翌期に、この活動に配分される控除項目として取り扱われる(IRC465(a))。パッシブ・ロス・リミテーション・ルールは、投資家がパッシブ活動損失による損失と税額控除をパッシブ活動による所得のみから控除することができるというものである(IRC469)パッシブ活動とは、一般に投資家がマネジメントに実質的に参加しないが、他の者がマネジする活動に単に資金を投資する活動である。投資家は、控除しきれないパッシブ活動損失を翌年度以降に繰り越すことができる(IRC469(g))。

<sup>(51)</sup> 本庄資「アメリカのタックス・シェルター対抗措置の強化」国際税務第23巻1号(国際税務研究会、2003/1)41頁。

<sup>(52)</sup> 本庄資「米国のタックス・シェルターについて」租税研究第671号(日本租税研究協会、2005/9)120頁。

<sup>(53)</sup> 立証責任の転換、情報申告制度の拡充、税務行政の効率化とタックス・シェルターとの関係については、第4章第3節3.及び4.を参照。

## 第1章 わが国のタックス・シェルターへの対応の現状と限界

### 第1節 個別的否認規定のない場合における否認

#### 1. 租税回避の否認の可否

租税回避の否認について、本庄資教授は、「租税回避の否認とは、課税庁が私法上の契約自由の原則により課税要件を充足しないように納税者が選択した法形式を税法上否定して、税法の予定する通常用いられる法形式に引き直して、こ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ことを意味する。<sup>(54)</sup>」としており、これについては租税回避の否認(狭義の租税回避の否認)の通説的見解として異論はないものと考えられる。

重要な点は、否認規定が存在しないにもかかわらず、否認が認められるか否かということである<sup>(55)</sup>。かかる問題については、課税庁の裁量により納税者の選択した法形式を他の法形式に引きなおすことは、日本国憲法第30条及び日本国憲法第84条の解釈から、租税法律主義に反し許されないとするものと、日本国憲法第14条に依拠した租税公平主義(租税平等主義)<sup>(56)</sup>の観点から認められるべきではないとする考え方が対立しているところである。この点について、金子宏名誉教授は、「租税法律主義<sup>(57)</sup>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、こ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。また、否認の要件や基準をめぐって、租税行政庁も裁判所もきわめて複雑なそして決め手のない負担を負うことになろう。したがって、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが、理論上も妥当であろう。<sup>(58)</sup>」としている。また、本庄資教授は、「個別的否認規定のない場合に否認が許されるかどうかについては、課税の公平という観点から租税回避により利益を受けることを認め難いとする見解に感情的には共鳴しながらも、法治国として「租税法律主義」の下で法的根拠がないときに人の選択した法形式を否定し課税を行うということは、税法が本来強行性をもつ「侵害規範」故にその解釈においてみだりに「拡張解釈」や「類推解釈」が許されないことから、無理であるといわざるを得ない<sup>(59)</sup>」としており、租税法律主義の観点から法的根拠がない場合において、課税庁が租税回避を行うことは許されないものと解される。本論においては、租税法律主義は租税の分野を貫く大原則であることからこれを重視して、法的根拠がない場合において課税庁が租税回避の否認を行うことは、許されないという立場に立つこととする。

<sup>(54)</sup> 本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』(大蔵財務協会、2007)76頁。

<sup>(55)</sup> この点について、最高裁判所の判断はまだ示されておらず、下級審の判断は分かれている(金子宏『租税法〔第12版〕』(有斐閣、2007)110頁)。

<sup>(56)</sup> 租税公平主義(租税平等主義)とは、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則」であり、その内容は「「担税力に即した課税」と租税の「公平」ないし「中立性」を要請するもの」とされており、「税負担が担税力に即して配分されなければならない今日の租税理論がほぼ一致して認めるところである」とされている(金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂、2007)74頁)。

<sup>(57)</sup> 租税法律主義は、「租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行わなければならない。換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。この原則を租税法律主義という。」とされている(金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂、2007)65頁)。

<sup>(58)</sup> 金子宏・前掲注(3)、同頁。

<sup>(59)</sup> 本庄資・前掲注(34)、5頁。

## 2. 実質主義による否認の批判的検討

上記 1. の租税回避の否認に関連して、実質主義の考え方にに基づき、仮に否認規定が存在しなくとも否認が認められるという考え方が存在する。実質主義については、所得の帰属を視点とした議論、あるいは租税法規の解釈適用における基本的原則を視点とした議論として主張され、その定義は定まっていない。田中治教授は、「一般的にいえば、実質主義は、一定の場面において、①租税公平の要請を租税法律主義の要請の上位に置き、②法実質と経済実質とをことさら対立的に捉え、その上で法実質とは別の経済実質をより重視する考え方ということができよう<sup>(60)</sup>」としている。

本庄資教授は、「課税における実質主義は、税法の解釈及び課税要件の判断について各税法の目的に従い、税負担の公平を図るよう経済実質に即して行うべしとする趣旨である<sup>(61)</sup>」としており、本論においては同教授の考え方に従うこととする。

この実質主義による否認は、租税回避を否認する規定が存在しないゆえ否認できないとなると、租税回避を行い否認されなかった者は不当な利益を得たものと考えられ、一方、通常ととみられる法形式を選択し、通常の租税負担をした者との間に不公平が生ずることになることを論拠とする。この実質主義を、租税負担の公平の観点から租税法に内在する法理であるとして、否認規定の有無にかかわらず否認を認めるべきとする考えがある。しかしながら、「課税当局が実質主義の名の下に法形式の否認や経済実質の認定を恣意的に行うことは、租税法律主義の原則に抵触するということであり、できる限りどのような場合に否認されるべき租税回避に当たるかを法定することにより租税法律主義の原則との調和を図る必要がある<sup>(62)</sup>」とされ、あるいは、「租税法律主義の下では、法律の根拠なしに納税者の行った適法・有効な私法取引をそれと異なった法形式に引き直し、一定の課税要件を創出することは許されず、また、そのような権限を課税庁に認めることも許容できない<sup>(63)</sup>」と考えられている。つまり、実質主義による否認は、法律の根拠なき租税回避行為の否認であり、租税法律主義の下では認められないということと理解される<sup>(64)(65)</sup>。特に「安直に「実質主義」原則を適用することは、法的安定性と予測可能性の確保という観点から望ましくない<sup>(66)</sup>」とされており、租税法律主義の機能面において問題があることは特に重大であると考えられる。

<sup>(60)</sup> 田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学第 546 号(清文社、2001/11)187 頁。

<sup>(61)</sup> 本庄資・前掲注(54)、292 頁。

<sup>(62)</sup> 本庄資・前掲注(54)、292 頁。

<sup>(63)</sup> 「「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税制審議会、1998/10)3 頁。

<sup>(64)</sup> ただしこれは実質主義による否認を全面的に否定されることを意味しない。武田昌輔名誉教授は、「真実に背いて、隠ぺいまたは仮装あるいは単純な誤り等があった場合においては、これがなかったものとしてその真実に基づいて算定されるべき所得金額が、適正な課税標準として法人税の課税の対象となるのである。(中略)このような基本的考え方は、いわば真実課税の原則というべきものである。」(武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集第 14 巻 租税回避行為(日本税務研究センター、1990/6)5 頁-6 頁)としている。これは、仮装行為に対する実質主義による否認は認められるということである。なお、この議論は仮装行為を対象としたものであり、租税回避を対象としたものではない点に留意する必要がある。

<sup>(65)</sup> 実質主義による否認を認めた裁判例としては、大阪高裁昭和 39 年 9 月 24 日判決([昭和 31 年(ネ)第 1、037 号]税資 38 号 606 頁)が、認めなかった裁判例としては、東京高裁昭和 47 年 4 月 25 日判決([昭和 46(行コ)25]行集 23 巻 4 号 238 頁)があり、下級審においては判断が分かれている。最高裁判所の判断は未だ示されていない。

<sup>(66)</sup> 本庄資(編著)・梅辻雅春・須藤一郎(共著)『タックス・シェルター 事例研究』(税務経理協会、2004)7 頁。

上記を通観すると、実質主義による否認を、タックス・シェルター対抗策として位置づけることには問題があると考えられる。

### 3. 私法上の法律構成による否認の批判的検討

今村隆教授は、「私法上の法律構成による否認」について、「課税要件事実の認定は、外観や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」と呼ぶこともできよう。<sup>(67)</sup>」と述べ、これを租税回避の否認の方法の一類型であるとしている<sup>(68)</sup><sup>(69)</sup>。この「私法上の法律構成による否認」は、租税回避の否認(狭義の租税回避の否認)と大きく異なる。納税者の主張する事実関係が真実であり、その意図する私法上の法律効果が発生する場合であれば、それは「租税回避の否認(狭義の租税回避の否認)」となる。しかしながら、「私法上の法律構成による否認」の適用場面としては、その納税者の主張する事実関係が偽装行為<sup>(70)</sup>に該当する場合があげられ、この場合には真実の事実関係を明らかにし、そこから発生する私法上の法律関係を前提として、それに応じた課税関係を行うということであり、この場合においては、「私法上の法律構成による否認」の問題となる<sup>(71)</sup>。

映画フィルム・リース事件(最判平成18年1月24日[平成12(行ヒ)133]判時1929号19頁、第一審大阪地判平成10年10月16日[平成8年(行ウ)第103号]訟月45巻6号1153頁、原審大阪高判平成12年1月18日[平成10年(行コ)第65号]訟月47巻12号3767頁)(以下、当該最高裁判決に係る事案を映画フィルム・リース事件という)は、課税庁により、私法上の法律構成による否認(事実認定による否認)という考え方に立脚した主張がなされた事例である。近年の租税回避の否認事案においては、課税庁は納税者の真の意図に基づいた私法上の法律関係を再構築し、課税要件の充足を図る手法を頻繁に用いており、本件の映画フィルム・リース事件も、私法上の法律構成による否認による課税処分が肯定されるかという問題を包摂している。本件では、映画フィルムをリースすることを事業目的に掲げる民法組合に出資した法人が、当該映画フィルムに係る減価償却費を計上することを認めるか否かが争われた。所得税法第69条1項によれば、不動産所得の赤字は他の所得の黒字と損益通算が可能であるが、本件において、最高裁は、組合が売買契約によって映画の所有権等の権利を取得したとしても、その権利のほとんどが配給契約によって配給会社に移転し、組合が実質的に映画の使用収益、処分権限を失っており、事業の用には供していないと判断し、控訴審の判決内容の論旨は採用することができないものの、減価償却費の計上を否認した結論部分は是認できると判断し上告人の主張を棄却した<sup>(72)</sup>。このように、映画フィルムは本件組合の事業のように供しているものとはできず、減価

<sup>(67)</sup> 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理第42巻14号(ぎょうせい、1999)208頁。

<sup>(68)</sup> 今村隆・前掲注(67)、209頁。

<sup>(69)</sup> さらに今村隆教授は、「私法上の法律構成による否認」は、①契約が存在しない場合、②契約が虚偽表示により無効であると認定する場合、③契約の法的性質の決定により、当事者の選択した法形式を否定して真実の契約関係を認定する場合の三類型に分類して論じている(今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理第42巻14号(ぎょうせい、1999)208頁-209頁)。

<sup>(70)</sup> 偽装行為については、「意図的に真の事実や法律関係を隠ぺいし秘匿して、みせかけの事実や法律関係を偽装することであって、通謀虚偽表示(民法第94条)がその典型的な例」(金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂、2007)120頁)とされている。

<sup>(71)</sup> 松浦剛「コンプライアンス基盤整備のための租税回避行為等のペナルティ体系の考え方」税務大学校論叢第51号(税務大学校、2006)44頁。

<sup>(72)</sup> 控訴審である大阪高裁平成12年1月18日判決([平成10年(行コ)第65号]訟月47巻12号3767頁)では、組合及び組合員は私法上実体的な権利として映画の所有権を取得したものではないとして、その私法上の効力が否定されている。



償却資産にあたらぬとしているが、映画フィルムの私法上の所有権取得には直接触れておらず、税法上の減価償却資産にあたるか否かのみが判示されたにすぎず、私法上の法律構成による否認の是非については、明確な判断を下したとはいえない。

そもそも、何が私法上の真実の法律関係であるかの認定は取引当事者の効果意思<sup>(73)</sup>に即して行う必要があり、国側に立証責任<sup>(74)</sup>があるとき<sup>(75)</sup>、当事者の内心的効果意思<sup>(76)</sup>を立証することは相当に困難であることが考えられる。しかも、私法上の法形式を、仮装行為を理由に否認することは、「契約が仮装行為であるか否か、真実の法律関係は何であるかの判断であり、きわめて微妙な作業であることが多い<sup>(77)</sup>」とされているところである。また、納税者が選択した私法上の法形式を仮装であると認定する(典型例としては通謀虚偽表示(民法第94条)により無効とする)ことは、「特段の否認規定を必要としないものであり、課税権の乱用を招きやすい<sup>(78)</sup>」とされている<sup>(79)</sup>。

私法上の法律構成による否認に関して、国際的な租税回避スキームへの対応という視点から、「国際的な租税回避スキーム事案においては、海外の関係者への反面調査や契約書等の証拠資料の収集・分析に制約を受けるなど、真実の法関係を探求する作業に困難を伴うことが多いことからすると、虚偽通謀表示(ママ)とは容易に判断できないような高度に洗練された租税回避スキームが仕組まれた場合には、私法上の契約内容ないし効力を否認することにより税法上の否認を行う事実認定・私法上の法律構成による否認理論だけでは、課税庁の対応が限界になるのは明らかであると思われる<sup>(80)</sup>」という指摘がなされている。今後、複雑化する国際的租税回避<sup>(81)</sup>に係る契約関係や事実関係等の探求はさらに困難

---

<sup>(73)</sup> 効果意思とは、一定の法律効果の発生を欲する意思をいう。意思表示をする者(表意者)の内心的意思(真意・内心的効果意思)が外部からは知ることができないので、ここで意思というものは表示行為から推定される意思(表示上の効果意思)をいう。法律行為の効果は、表示上の効果意思によって決定されるのが原則である(『法律学小辞典〔第4版〕』(有斐閣、2005)325頁)。

<sup>(74)</sup> 立証責任については第4章第3節3.を参照。

<sup>(75)</sup> 課税要件事実の存否および課税標準については、原則として課税庁が客観的立証責任を負うのが通説的見解となっている(金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂、2007)759頁及び小林博志「税務行政訴訟における主張責任、証明責任」日税研論集第43巻 税務行政訴訟(日本税務研究センター、2000)145頁を参照。立証責任については、最高裁昭和38年3月3日判決([昭和36年(オ)第1、214号]訟月9巻5号668頁)において、「所得の存在及び金額について課税庁が立証責任を負うことはいうまでもないことである。」(引用頁:訟月9巻5号669頁)と判示されており、以来多くの裁判例がこれに追随してきた。

<sup>(76)</sup> 本論においては、内心的効果意思は、意思表示をする者(表意者)の内心的意思(真意)をいう。

<sup>(77)</sup> 金子宏・前掲注(3)、121頁。

<sup>(78)</sup> 品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認-両者の関係と私法上の契約を否認できる限界-」税理第49巻15号(ぎょうせい、2006/12)7頁。

<sup>(79)</sup> その他、「私法上の法律構成による否認」は、私的自治の原則、契約自由の原則に不当な制限を加えるおそれがあり、また、納税者の予測可能性を奪う理論であるという指摘もなされている(内山繁「租税回避行為否認論に関する一考察-私法上の法律構成による否認論の批判的検討を中心として-」専修法研論集第39号(専修大学大学院神田学友会、2006)90頁-93頁を参照)。

私的自治の原則とは、近代社会においては、個人はそれぞれ自由・平等であるとされているが、そのような個人を拘束し、権利義務関係を成り立たせるものは、それぞれの意思であるとする考え方をいう(『法律学小辞典〔第4版〕』(有斐閣、2005)509頁-510頁)。また、契約自由の原則とは、個人の契約関係は、契約当事者の自由な意思によって決定されるのであって、国家は干渉してはならないという近代私法の原則をいう(『法律学小辞典〔第4版〕』284頁(有斐閣、2005))。

<sup>(80)</sup> 松浦剛・前掲注(71)、46頁。

<sup>(81)</sup> 国際的租税回避の基本要素は、「租税回避が国内に限らずむしろ国際取引において行われることが一般的になると、「所得の海外移転」又は「所得の海外留保」という通常主権の及ばぬ地域限界を越える問題を提起する。国際的租税回避の基本要素とは、次の三つの目的を同時に達成できる解を求めることである。①所得の源泉地国で法人所得税を課されないこと。②所得の移転に当たって源泉

になり、私法上の法律構成による否認理論では対応不可能な事態に至ることも考えられる。

#### 4. 課税減免規定の限定解釈の有効性と限界

「一定の政策目的を実現するために税負担を免除ないし軽減している規定に形式的には該当する行為や取引であっても、税負担の回避・軽減が主な目的で、その規定の本来の政策目的の実現とは無縁であるという場合がある。このような場合には、その規定ががもともと予定している行為や取引には当たらないと考えて、その規定の縮小解釈ないし限定解釈によって、その適用を否定することができる」と解すべきであろう。<sup>(82)</sup>とされており、この考え方については、「アメリカのグレゴリー事件判決によって認められた法理(プロパー・ビジネス・パーパスの法理)であるが、わが国でも、解釈論として同じ法理が認められてしかるべきでであろう。<sup>(83)</sup>」とされている<sup>(84)</sup>。この法理の適用は、「結果的には租税回避の否認を認めたのと同じことになるが、それは理論上は否認ではなく、規定の本来の趣旨・目的にそった縮小解釈ないし限定解釈の結果である。<sup>(85)</sup>」とされている。米国では1776年の建国以来、「代表なければ課税なし」をスローガンに、租税法主義を厳格に解し、たとえ租税回避があつたとしても、明確な否認規定がない限り当局による否認は認められないとする考え方が支配的であつたが<sup>(86)</sup>、グレゴリー判決はこのような考え方を一変させるものであつた。

このような非課税規定の限定解釈は、「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。<sup>(87)</sup>」とされており、わが国においても、70年代より、かかる解釈技術の可能性が指摘されていた。このような考え方は、「各種の課税減免規定にはそれぞれ特有の趣旨目的がある。その場合に、当該規定を、その立法趣旨にしたがって解釈するのは、自然なことである。(中略)それは、法律解釈の方法としてはいわば当然のことであり、このような解釈を個別的な法律規定が存在しない場合に行うことは租税法主義に反するといった考え方は、成立しえないものと思われる。<sup>(88)</sup>」として支持されている。

一方否定的見解としては、「正当な事業目的」の判定は、「事業を全体としてみて妥当なものか否か」という判断に帰着することとなるのは明らかであつて、かかる判断自体客観性に問題があり、国民の経

---

地国で源泉徴収税を課されないこと。③所得を受ける居住地国で法人所得税を課されないこと。

国際的タックス・プランニングでは、事業活動の主体として利用する事業体(business entity)の法形態の選択(企業形態の選択)と事業活動の法形態の選択(取引の私法上の形態の選択)が重視されるが、企業の経営方針に沿って、適切な方法が国際的租税回避のために選択されることとなる。したがって、国際的租税回避は、各国の税制の差異を利用して課税上有利な取引を選択する一連の裁定取引であるともいえる。」(本庄資『国際的租税回避 基礎研究』(税務経理協会、2002)8頁)とされている。

<sup>(82)</sup> 金子宏・前掲注(3)、111頁。

<sup>(83)</sup> 金子宏・前掲注(3)、111頁。

<sup>(84)</sup> グレゴリー事件判決(Gregory v. Helvering, 293U. S. 465(1935))は、租税回避否認規定が存在しないにもかかわらず、課税減免規定の限定解釈による否認を認めた判例として知られている。この判決について金子宏名誉教授は、「この判決は一般に「事業目的の原理」(business purpose doctrine)を確立した判決として有名である。(中略)この判決は、非課税規定の立法趣旨にてらして、その適用範囲を限定的にあるいは厳格に解釈し、その立法目的と無縁な租税回避のみを目的とする行為をその適用範囲から除外するという解釈技術を用いた例である。」としている(金子宏「租税法と私法-借用概念及び租税回避について-」租税法と私法 租税法研究第6号(有斐閣、1978/10)24頁)。

<sup>(85)</sup> 金子宏・前掲注(3)、111頁。

<sup>(86)</sup> 川田剛「米国租税回避防止規定の動向」国際税制研究第11号(納税協会連合会、2003/10)146頁。

<sup>(87)</sup> 金子宏「租税法と私法-借用概念及び租税回避について-」租税法と私法 租税法研究第6号(有斐閣、1978/10)24頁。

<sup>(88)</sup> 中里実・前掲注(21)、229頁。

済活動の予測可能性を害する危険をはらんでいると評価せざるを得ない。のみならず、正当な事業目的を認定するには、事業目的の多様性、私的自治の原則、経済的合理人として租税の軽減を図ることは一般的に許容されていること、営利法人にとって最大の関心事は、税引き後の利益であり、税を企業経営若しくは投資その他の利潤追求行動上のコストの一つとして認識することは当然であること、さらに、税額控除の枠を自らの事業活動上の能力、資源として利用することを法が一般に禁じているとは解されないことなどに留意する必要がある、かつ、租税法律主義から要請される基準の明確性からもきわめて問題がある<sup>(89)</sup>とされている。また、占部裕典教授は、外国税額控除規定を減免規定あるいは政策的規定として位置づけて事業目的基準を用いるというような手法は、その趣旨・目的が立法経緯等から明確にうかがえる場合はともかくも、そのような趣旨が明らかでない限り、納税者に不利になるような限定解釈は、租税法律主義の原則のもとでは差し控えられるべきであるとしている<sup>(90)</sup>。

りそな銀行事件(最判平成17年12月19日[平成15年(行ヒ)第215号]民集59巻10号2964頁)では、「法人税法69条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという制度である。これは、同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。ところが、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いうべきである。」(引用頁:民集59巻10号2970頁)と判示されている。本件は、私法上の法律構成による否認の可否のほか、法人税法第69条の限定解釈が争点となっている。法人税法第69条について、中里実教授は「法人税法69条は政策的見地から設けられた特別な課税減免規定であり、同条の趣旨・目的に反する取引は「納付することとなる場合」に当たらないと限定解釈すべきである<sup>(91)</sup>」と主張している。しかしながら、本判決について、本庄資教授は、「行為、目的ともに異常であり、経済的合理性のない本件取引をあえて行うことによって、「我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に」自己の税負担のみでなく、「取引関係者の利益を図るもの」であったと断じている。この点が最も重要な要素であり、本判決は、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を外国税額控除の対象とすることが、「濫用」であり、「税負担の公平」を著しく害するものとして許されないと結論を下した。<sup>(92)</sup>」としている。本判決は、わが国の外国税額控除制度の趣旨・目的に照らして規定の限定解釈を認めたものというのではなく、むしろ法の濫用を戒めることを念頭においた判決であり、法人税法

<sup>(89)</sup> 水野忠恒「外国税額控除に関する最近の裁判例とその問題点」国際税務第23巻3号(国際税務研究会、2003/3)13頁。

<sup>(90)</sup> 占部裕典教授の講演をとりまとめた「最近の裁判例にみる「租税回避行為の否認」の現状と課題」(租税研究第671号(日本租税研究協会、2005/9))74頁より。

<sup>(91)</sup> 中里実・前掲注(21)、238頁。

<sup>(92)</sup> 本庄資「租税判例研究第418回 外国税額控除余裕枠の濫用」ジュリスト第1336号(有斐閣、2007/6)143頁。

第69条の限定解釈を正面から肯定したものとはいえない。

結論として、課税減免規定の縮小解釈ないし限定解釈については、その趣旨、目的が立法経緯等から明確な場合であって、納税者が当該規定を濫用する法形式を選択した場合においては、当該規定を趣旨・目的から解釈し、その適用を否定することは、タックス・シェルターへの対抗策としても具体的妥当性をもった結論を導出するものであると考えられる。ただし、立法論の観点からは、課税減免規定の立法趣旨を条文において明らかにしていく必要があると考えられる。

## 第2節 租税回避否認規定による否認

### 1. 個別的否認規定による対抗策と租税法の複雑化

租税回避行為の否認を認める規定は、大別して個別的否認規定、包括的否認規定、一般的否認規定に分類される<sup>(93)</sup>。

このうち、個別的否認規定は、「特定の状況に限定して課税要件を明定するもので、納税者の行為がその要件を充足しない場合には、課税庁により当該行為が否認される<sup>(94)</sup>」ものであり、個別的否認規定の立法は、問題となった特定の租税回避が生じないように新たに規定を設けるというアドホックな対応である<sup>(95)</sup>。この種の規定の例では、平成17年度税制改正により、不動産所得を生ずべき民法上の組合等の事業に係る個人の組合員の損失を所得税法上生じなかったものとみなすこととされたことがあげられる(措法41条の4)<sup>(96)</sup>。この規定は、一連の航空機リースに関する組合事業において減価償却費や借入金利子の計上により生ずる損失を組合員に帰属させ、組合員がその者の他の所得から当該損失を控除(損益通算)することによる租税回避を防止するための措置として規定された<sup>(97)(98)(99)</sup>。これは、租税の分野においては、プロモーターは税務当局の裏をかくために各種租税回避スキームを開発し、商

<sup>(93)</sup> 本庄資教授は、著書『国際的租税回避 基礎研究』(2002、税務経理協会)2頁において、「租税回避行為の否認を認める規定は、大別して個別的否認規定と一般的否認規定に分類される」としている。また、『国際的脱税・租税回避防止策』(2004、大蔵財務協会)70頁において、わが国の同族会社の租税回避否認規定(法法132条等)、組織再編成に係る行為・計算の否認(法法132条の2)等の規定は、包括的否認規定の範疇に含まれるものとして解説している。本論では、租税回避行為の否認を認める規定は、個別的否認規定、包括的否認規定、一般的否認規定に分類することとする。

<sup>(94)</sup> 松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察-「私法上の法律構成による否認」論の功罪-」税法学第553号(清文社、2005/5)111頁。

<sup>(95)</sup> 本庄資教授は、著書『国際脱税・租税回避防止策』(大蔵財務協会、2004)75頁において、個別的否認規定として、日本における租税回避防止規定を広くとらえた場合の例として、実質所得者課税の原則(所法12条、法法11条)、各事業年度の所得金額の計算(法法22条2項、3項)をあげている。当該趣旨から、実質所得者課税の原則(所法12条、法法11条)、各事業年度の所得金額の計算(法法22条2項、3項)は、個別的否認規定の範疇に含まれるものと解することとする。

<sup>(96)</sup> 組合債務の責任の限度が実質的に組合資産の価額とされている場合等には、その法人組合員に帰属すべき組合損失のうち当該法人組合員の出資の価額として計算される金額を超える部分の金額は、損金の額に算入しないこととし、組合事業に係る収益を保障する契約が締結されていること等により実質的に組合事業が欠損にならないことが明らかな場合には、その法人組合員に帰属すべき組合損失の全額を損金の額に算入しないこととされた。

<sup>(97)</sup> 今村隆「租税回避についての最近の司法判断の傾向(その2)」租税研究第686号(日本租税研究協会、2006/12)69頁。

<sup>(98)</sup> 田名後正範「所得税法・租税特別措置法等(所得税関係)の改正について」税経通信6月臨時増刊(税務経理協会、2005/6)118頁-119頁。

<sup>(99)</sup> 個別的否認規定による租税回避への対応は、わが国で中心的な役割を果たしておりその数は多い。したがって、本論においてはその全てについて、個別に検討を行うことはしない。日本における租税回避否認規定を列挙したものとしては、本庄資教授著『国際的脱税・租税回避防止策』(大蔵財務協会、2004)75頁以降を参照。

品化と販売を行い、そして、問題が顕在化した後に、税務当局はこれに対応するために、新たに個別的否認規定を設けることで対処するという一例であるといえよう。

このような個別的否認規定による対抗策は、新手の租税回避に対処する必要性から新たな規定の創設、あるいは改正を繰り返すという上記のようなプロセスをとりながら、租税法をますます複雑化させることとなる。個別的な否認規定を制定していくためには、「国の側で、納税者の行動に関する徹底的な調査を行って、それに対応する有効な立法を、次から次へと継続的に行っていく必要がある<sup>(100)</sup>」とされている。これは、税法の複雑化へとつながる問題であるが、「米国では、濫用的タックス・シェルターの規制策として複雑な個別的否認規定を立法化したため税法の難解化を招いたといわれており、わが国でも個別的否認規定を事後的に立法化することは一定の効果が認められるものの、課税庁とプロモーターの間で「いたちごっこ」が繰り返され、米国と同様に税法の複雑・難解化を招く恐れがある。<sup>(101)</sup>」とされている。

税法の複雑化とタックス・シェルターとの関係について、米国内国歳入庁 (Internal Revenue Service : IRS) 長官マーク・W・エバーソン氏は、「税逃れのための取引は、複雑な米国内国歳入法典によって生み出されるもの<sup>(102)</sup>」と指摘している<sup>(103)</sup> <sup>(104)</sup>。税法の複雑化は、わが国においても、タックス・シェルターの組成の一因となる可能性があり、それに対処するため、さらに税法は複雑化するという悪循環を繰り返すことが考えられる。このように、個別的否認規定のみによるタックス・シェルター対抗策は、構造的な問題を引き起こす可能性がある。

個別的否認規定は、このような複雑化の問題以外に、「新しいタックス・シェルターの出現から相当後でなければ、課税庁はその実態の把握ができないので、これに対抗する個別的否認規定を立法化したときには、すでにその適用対象として予定したスキームは、燃え尽きている (burn out) ことがある。<sup>(105)</sup>」とされている。個別的否認規定には、新手のタックス・シェルターの出現を抑止する能力はほとんど無いと解される。

## 2. 包括的否認規定の有効性と問題点

わが国は二種類の包括的否認規定を定めているとされている<sup>(106)</sup> <sup>(107)</sup>。その一つは、同族会社の行為

---

<sup>(100)</sup> 中里実・前掲注(12)、同頁。

<sup>(101)</sup> 松浦剛・前掲注(71)、50頁。

<sup>(102)</sup> Mark W. Everson “Prepared Testimony of Commissioner of Internal Revenue Before the senate finance committee hearing on corporate tax shelters” IRS, Oct 2003, p2.

<sup>(103)</sup> マーク・W・エバーソン氏は、2002年3月にも「税法の複雑さが税法濫用の機会を生じさせている」と指摘している。(同氏によるこの指摘については、本庄資教授によりその要約が紹介されている(本庄資『アメリカのタックス・シェルター対抗措置の強化』国際税務第23巻1号(国際税務研究会、2003/1)30頁参照))。

<sup>(104)</sup> 森信茂樹教授は、「米国の状況は、複雑・グローバルな経済・金融取引の前で、税制が常に後追いにならざるを得ないこと、後追いが税制を複雑にし、それがまた租税回避を生じさせるという連鎖であるといえる。」としており、個別的否認規定による事後的な対抗策がもつ構造的な問題点について指摘している(森信茂樹「米国の法人タックス・シェルター問題とわが国へのインプリケーション」国際税制研究第15号(納税協会連合会、2005)35頁)。

<sup>(105)</sup> 本庄資・前掲注(34)、3頁。

<sup>(106)</sup> 本庄資・前掲注(54)、70頁。

<sup>(107)</sup> 金子宏名誉教授は、同族会社の行為または計算でこれを容認した場合に法人税・所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるときは、これを否認して更正または決定を行うことができる旨の規定(法法132条、所法157条1項、相法64条1項、地法72条の43第1項等)については、「やや一般的な否認規定」としている(金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂、2007)109頁)。また、清永敬次名誉教授は、同族会社の行為計算の否認規定(法法132条)を「租税回避をかなり一

計算の否認に関する規定(法法 132 条、所法 157 条、相法 64 条等)であり、もう一つは、法人税法第 132 条に類似の包括的否認規定である組織再編成に係る行為計算の否認(法法 132 条の 2、所法 157 条 3 項、相法 64 条 3 項、地法 72 の 43 の 2 等)と、連結納税に係る行為・計算の否認(法法 132 条の 3)である。これら包括的否認規定は、課税庁が想定し得ないような、個別的否認規定では対抗できない新手法の租税回避に対抗し得る可能性を持つという点で個別的否認規定に比して優位性を持つ。

このような観点から一定の評価ができるわが国の包括的否認規定であるが、問題点も存在する。その一つは不確定概念<sup>(108)</sup>である。例えば、法人税法第 132 条の不当な税負担の減少という不確定概念は、何が「不当に」に当たるかが問題であり、その解釈・適用をめぐる多くの紛争を招いているところである。さらに、「このような抽象概念により課税庁の否認を認める規定は、課税の公平を実現することを使命とする課税庁の執行が、明確かつ具体的な規定によって否認の要件と基準を列挙する否認規定に比較して、納税者の権利保護や予測可能性を脅かすことのないように、法的安定性の確保に十分配慮して運営されるべきである<sup>(109)</sup>」とされている。このような指摘から言えることは、このような不明確な要件の認定判断が第一次的には、税務行政庁に委ねられている状況下において、その要件の一般性、抽象性ゆえに、包括的否認規定は個別的否認規定に比して、予測可能性、法的安定性確保の観点から、その適用には慎重でなければならないということであり、その意味で一定の制約があるといえよう。

第二としては、法人税法第 132 条は、これを創設規定<sup>(110)(111)</sup>と考えた場合、同族会社に限り、その

---

一般的に否認することを認める規定」であるとしており(清永敬次『税法〔第 7 版〕』(ミネルヴァ書房、2007)45 頁)、また、本庄資教授は、同族会社の行為計算の否認規定、組織再編成に係る行為計算の否認規定の抽象的な規定は、「一般的否認規定に近い個別的否認規定と解される」としている(本庄資『国際的租税回避 基礎研究』(税務経理協会、2002)3 頁)。また、論者によっては、わが国に包括的否認規定は存在せず、包括的否認規定的なものとして、同族会社等の行為計算の否認、組織再編成に係る行為又は計算の否認及び連結法人に係る行為又は計算の否認が存在するとするものもある(居波邦泰「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版 LLP への対応を考慮に入れて-」税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)437 頁)。本論では、同族会社の行為計算の否認規定(法法 132 条、所法 157 条 1 項、相法 64 条 1 項、地法 72 条の 43 第 1 項等)、組織再編成に係る行為計算の否認規定(法法 132 条の 2、所法 157 条 3 項、相法 64 条 3 項、地法 72 条の 43 の 2 等)、連結納税に係る行為・計算の否認規定(法法 132 条の 3)を包括的否認規定とする。

<sup>(108)</sup> 抽象的・多義的な概念を不確定概念といい、租税法においては、「不当に減少」(所法 157 条 1 項、法法 132 条、相法 64 条 1 項等)「不相当に高額」(法法 34 条 2 項、法法 36 条)等が不確定概念として存在する。不確定概念には、その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や乱用をまねくおそれのあるもの(終局目的ないし価値概念を内容とする不確定概念)と、一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるもの(中間目的ないし経験概念)とがあり、前者は、課税要件明確主義(「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手續に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない。」(金子宏『租税法〔第 12 版〕』(2007、弘文堂)71 頁))に反し無効であるが、後者は課税要件明確主義に反するものでないとされている(金子宏『租税法〔第 12 版〕』(2007、弘文堂)71 頁-72 頁を参照)。

<sup>(109)</sup> 本庄資・前掲注(34)、3 頁。

<sup>(110)</sup> 法人税法第 132 条については、これを創設規定と考えるものと、確認規定と考えるものがあり、創設規定であるとするれば、同条の適用は同族会社に限定され、確認規定であるとするれば、同族・非同族の区別なく適用されることとなるが、本論においては、租税法律主義の立場から、前者の考えに立つこととする。なお、本論は法人税法第 132 条を中心に研究するものでないことから、同条が創設規定か確認規定についての議論については、これ以上行なわないこととする。

<sup>(111)</sup> 「同族会社の行為又は計算の否認規定が創設的規定であるとする見解が有力になったことに対応し、課税当局は、私法上の法律行為を「仮装」と認定する課税処分を多く(時には安易に)行っており、これらの争訟事件をみても、「仮装」と認定する方が納税者の法律関係の安定を害しており、むしろ弊害が大きい」とされている(品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認-両者の

租税回避が否認され、非同族会社が類似の租税回避を行った場合には非同族会社であるがゆえに否認できないという制約があることである。同条が同族会社だけを対象とするのは、一般に同族会社は少数の株主、社員により支配されるために、恣意的に会社の意思決定を行うことが容易であり、会社又はその関係者の税負担を不当に減少させる行為、計算を行いやすいからである。ここで、問題となるのは、同族、非同族の区別についてであるが、これは、質的な分類に基づくものというよりは、量的な分類ないし外形基準にすぎず、しかも、区別の理由を非同族会社に比べて同族会社はそうした行為がより発生しやすいという蓋然性の差に求めているということであり、明確さに欠けることが指摘されている<sup>(112)</sup>。また、現在のところ非同族会社に対する適用について、「その行為・計算の否認を認める規定がないから、その行為・計算が経済的合理性を欠いている場合であっても、それを否認することは認められないと解すべき<sup>(113)</sup>」というのが通説的見解となっている。このような状況下にあつて、タックス・シェルターの視点からは、類似のスキームのタックス・シェルターを利用した者に法人税法第 132 条を適用するとなると、同族・非同族により、否認の可否が左右されるということになり、しかも同族・非同族の区別自体が蓋然性に依拠する傾向が強く、明確さに欠ける。

上記のように、法人税法第 132 条をはじめとする、わが国の包括的否認規定は問題が多く、様々な議論が存在し、タックス・シェルター対抗策の中心とするのは安易に過ぎ、また新たな紛争の原因となることも考えられる。

### 3. 一般的否認規定の有効性と問題点

「一般的否認規定による否認とは、納税者の選択した法形式にかかわらず取引行為の経済的実態に即した課税を行うことである。<sup>(114)</sup>」とされている。わが国には、このような、租税回避行為に対する一般的否認規定(General Anti-Avoidance Rule: 以下 GAAR という)はない。一般的否認規定の代表例はドイツ租税特別措置法第 42 条とされているが、同法においては「租税法は法的形式可能性の濫用によって回避することはできない。濫用がある場合には租税請求権は経済的事実に適した法的形式の場合に成立すると同様に成立する<sup>(115)</sup>」と規定されている。ドイツ以外において「取引の唯一の動機が租税回避である場合その取引は課税上否認される」旨の規定は、オーストリア、スウェーデン、フィンランド、イスラエル、カナダ等に存在する<sup>(116)</sup>。

カナダのGAARは、1987年に創設され、カナダ連邦所得税法第245条(Income Tax Act 245)にその規定が設けられた<sup>(117) (118) (119)</sup>。カナダはかかるGAARの運用にあたり、各種の手当をしている。カナダ歳入庁

---

関係と私法上の契約を否認できる限界-」税理第 49 卷 15 号(ぎょうせい、2006/12)10 頁)。

<sup>(112)</sup> このような指摘については村井正名誉教授著『租税法と取引法』((清文社、2003)203 頁)を参照。

<sup>(113)</sup> 金子宏・前掲注(3)、376 頁。

<sup>(114)</sup> 松丸憲司「租税回避に対する法人税法 132 条等の行為計算否認規定のあり方」税務大学校論叢第 51 号(税務大学校、2006)395 頁。

<sup>(115)</sup> 同規定の日本語訳については、本庄資教授著『国際的租税回避 基礎研究』((税務経理協会、2002)5 頁)による。

<sup>(116)</sup> 本庄資・前掲注(34)、5 頁。

<sup>(117)</sup> ここでカナダの GAAR をとりあげる理由は、カナダは 1987 年に GAAR を導入した翌年に、タックス・シェルター開示・資料保存制度を導入しており、そのような経緯の背景を検討することにより、一般的否認規定の問題点を浮き彫りにすること、また、かかる経緯が、カナダがタックス・シェルター開示・資料保存制度に対して、タックス・シェルター対抗策としての機能を高く評価していた証左であると考えられることから、第 3 章でカナダのタックス・シェルター開示・資料保存制度をとりあげることとの関係上、ここでカナダの GAAR をとりあげる必要があるためである。

<sup>(118)</sup> 同規定は松丸憲司氏により以下のように訳出されている。

「ある取引行為が「租税回避取引」である場合には、当該取引(又は当該取引を含む一連の取引)か



は、一般的否認規定の適用範囲を濫用的な租税回避に限定しつつ、さらにinformation circular(インフォメーション・サーキュラー)と呼ばれる具体的事例を公表し、いかなる取引行為にコミットした場合一般的否認規定が適用されるかについてを納税者に対し明示している。また、カナダ国税庁の本部内には専門の委員会(当委員会は財務省、法務省、国税庁の職員から構成されている)が設置され、同委員会においてGAARの適用を行うことで同規定の運用を一元化している<sup>(120)</sup>。これはGAARの適用にあたって、「一貫性を担保するため」<sup>(121)</sup>といわれている。このカナダにおける各種の手当では、その適用の一貫性の他、GAARがもたらす様々な問題の発生を抑える目的をもつものと解される。

このように、カナダではGAARを側面から支えるため、各種制度が存在するが、1988年のGAAR導入以降、幾つかの裁判でその適用を否定されるなどタックス・シェルター対抗策としては、限界が露呈している<sup>(122)</sup>。その後、カナダはタックス・シェルター定義規定(カナダ所得税法第237条)の創設及びガイドライン制定を経て、租税専門家のタックス・シェルター登録義務等、手続法による対抗策をとるに至っている<sup>(123)</sup>。したがってカナダでは、GAARが効果的なタックス・シェルター対抗策として中心的役割を果たしているとはいえない状況にある。

一般的抽象的条文を創設すると、その解釈・適用をめぐる様々な問題が発生することが予想され、そこで、GAARを側面から支える各種の手当が必要になるということがいえる。さらに、導入から否認要件が明確になるまで長期間を要する(カナダの司法当局がGAARに関して正式な司法判断を下したのは2005年のことであり、導入から17年後のことである(Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, 2005 SCC 54. 以下トラストコ事案という。))と考えられる他、GAARと個別的否認規定の適用関係等クリアすべき問題が多く、GAARはたった一つの条文を設ければ、あらゆる租税回避を否認できるとい

---

ら直接的又は間接的に生じる「租税上の利益」を否認するために、納税者の「租税上の効果」は諸事情を勘案して合理的に決定されるものとする。「租税上の利益(tax benefit)」とは、所得税法により納付すべき税額の減少、回避若しくは繰延べ、又は還付税額の増加をいう。また、「租税上の利益」には、租税条約がなければ所得税法により納付すべき税額の減少、回避若しくは繰延べ、又は還付税額の増加も含まれる(245条1項)。「租税上の効果(tax consequences)」とは、所得税法により納税者に課される税額の計算の基礎となる課税所得金額等をいい(245条2項)、租税上の利益が否認された場合の租税上の効果とは、納税者の行った取引行為を無視し、又は当該取引行為を再構成することによって、課税所得金額等を決定することを意味する(245条5項)。「租税回避取引(avoidance transaction)」として否認の対象となる取引行為とは、次の2つの要件、すなわち、①かつ②を満たすものをいう。①取引行為が一義的に租税上の利益を得る以外の正当な目的に基づき行われたと認められる場合を除き、当該取引行為により直接的又は間接的に租税上の利益が生じること。なお、一連の取引行為の一部の取引により直接的又は間接的に租税上の利益が生じることとも含まれる(245条3項(a)(b))。②取引行為により所得税法又は租税条約などが、直接的又は間接的に、悪用又は濫用される結果となること(245条4項(a)(b))。」「(松丸憲司「租税回避に対する法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方」税務大学校論叢第51号(税務大学校、2006)414頁)。

<sup>(119)</sup> カナダにおけるGAAR導入の経緯については、松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)79頁以降を参照。

<sup>(120)</sup> カナダ制度に関しては、松丸憲司税大教育官による「租税回避に対する法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方」(税務大学校論叢第51号、税務大学校、2006、416頁)のほか、カナダ歳入庁のWEBページを参考とした。

<sup>(121)</sup> 松丸憲司「租税回避に対する法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方」(税務大学校論叢第51号(税務大学校、2006)416頁)。

<sup>(122)</sup> GAARの安易な適用に対して警鐘をならした判決として、トラストコ事案(Canada Trustco Mortgage Co. v. The Queen, (1998)2 S.C.R. 298)がある。

<sup>(123)</sup> 松田直樹「北米諸国の租税専門家に対する監督体制の強化-米・加のタックス・シェルター対策の比較-」税大ジャーナル1号(税務大学校、2005/4)116頁。



うほど安易なものではない。トラストコ事案では GAAR の適用要件<sup>(124)</sup>について明らかにされたが、導入から否認要件が明確になるまで長期間を要しており、この点も問題視すべきである。

かつて、わが国においても GAAR の導入が検討されたことがあった。昭和 37 年の国税通則法の制定に伴い、政府税制調査会で GAAR の導入が検討された。しかしながら、GAAR は、予測不可能な租税回避に対処することに存在意義があり、それゆえ抽象的表現そのものに意義があると考えられるが、「抽象的・一般的表現」には問題が多いとして見送られ、今日に至っている<sup>(125)</sup>といわれている。

かかる GAAR の導入については、今日でも、「抽象的・一般的な条文をおいたところで、今度は、その解釈適用をめぐって様々な問題が発生してくるから、租税法主義の観点から、大きな問題が残る<sup>(126)</sup>」といわれており、「たとえ一般的否認規定が租税回避をいくらか抑制する効果をもったとしても、それが租税システムの予見可能性を損なうことによる社会的費用のほうがむしろ大きくなる可能性は十分ある。<sup>(127)</sup>」など、わが国がタックス・シェルター対策として一般的否認規定を導入することには、否定的見解が有力である<sup>(128)</sup>。

不確定概念を排除した一般的否認規定の創設が可能であるか、ここで議論はしないが、仮に一般的否認規定を創設した場合、その条文中に、法人税法第 132 条における「不当に減少」といったような文言がある場合には、課税庁と納税者の間で、その解釈を巡り対立が生じ、租税法の適用に関する安定性の確保が害される可能性が高く、むしろ、その弊害の方が深刻な問題となる可能性がある。

結論として、課税庁が否認をするためには、当該否認行為の要件を定めた否認規定が必要であり、その租税回避否認規定は一般的であってはならず、個別的就具体的規定でなければならないということであり、一般的否認規定の創設は、そのタックス・シェルター対策からは除外されるべきである。

#### 4. 租税回避否認規定と法律不遡及の原則の関係

法律の遡及効とは、法律の効力がその施行以前に生じた事項までにおよぶことであり、過去の事実や取引から生ずる納税義務の内容を、納税者の利益に変更する遡及立法は許されるが、それを納税者の不利益に変更する遡及立法は、原則として許されないと解すべきとされている<sup>(129)</sup>。日本国憲法第 39

---

<sup>(124)</sup> カナダにおける正式な GAAR の適用要件はカナダ最高裁判所が 2005 年 10 月の Canada Trusco Mortgage Company v. Canada (Canada Trusco Mortgage Co. v. Canada, 2005 SCC 54.) 及び、Mathew v. Canada (Mathew v. Canada, 2005 SCC 55) の各事案において明らかにされており、前者のトラストコ事案において明らかにされた要件については、居波邦泰氏により次のように訳出されている。「・取引又は一連の取引の一部から税的な利益を得ていること。・その取引が、主として税的な利益を得る以外の真実の目的のために行われているということ合理的に説明ができないという意味において、租税回避取引であること。・税的な利益が、納税者が用いた税法の規定の対象、精神、目的に照らし矛盾のないことを合理的に結論付けられないという意味において濫用的な租税回避が存在すること。これらの要件の挙証責任については、最初の 2 つについては納税者が負い、最後の濫用的租税回避の存否については、課税当局が負うものであるとしている。」(居波邦泰「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版 LLP への対応を考慮に入れて-」税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)554 頁)。

<sup>(125)</sup> 松浦剛・前掲注(71)、48 頁。

<sup>(126)</sup> 中里実・前掲注(12)、70 頁。

<sup>(127)</sup> 渡辺智之「租税回避の経済学:不完備契約としての租税法」ファイナンシャル・レビュー第 68 号(財務省財務総合政策研究所、2003/12)164 頁。

<sup>(128)</sup> その他の否定的見解として、矢内一好教授は、「一般的否認規定があると、法が予定しないような新しい形態のタックス・シェルターの事例が生じた場合でもこれに対応することは可能となろうが、納税義務者の側からは、法的安定性と予測可能性が損なわれるという問題がある。」としている(矢内一好「タックス・シェルター対策」税務事例第 37 巻 9 号(財経詳報社、2005/9)52 頁)。

<sup>(129)</sup> 金子宏・前掲注(3)、99 頁。

条は刑罰法規の不遡及を規定しており、法律不遡及の原則は、刑法の分野においては徹底している。

一方、租税法の分野においては、予測可能性の観点から事後法の禁止が必要であると一般には考えられているが、通説・裁判例は一定の遡及立法が認められるという立場をとっている<sup>(130)</sup>。名古屋高裁昭和55年9月16日判決([昭和54(行コ)第4号]行集31巻9号1825頁)では、「租税法規不遡及の原則はいかなる場合においても遡及的適用を許容しない絶対的なものでなく、租税の性質及びそれが課される状況を考慮し、予測可能性が存在し、法的安定性に対する信頼を著しく害することがないとか、軽微な事項で納税義務者に著しい不利益を与えないといった範囲内においては遡及して適用することも許されると解するのを相当とする」(引用頁:行集31巻9号1837頁)と判示されている。これは、許容されるべき遡及立法をいかに判別するべきか、遡及立法が許容される場合とはいかなる場合かという問題として解される。

租税回避否認規定は、遡及立法が許容される場合として、「遡及立法による租税回避の防止は納税者間の平等を確保し租税立法の政策目標達成を確実にするほとんど唯一の方法であるばかりでなく、租税法律主義の民主主義的要請に反しないことを念頭におくべき<sup>(131)</sup>」とされている。租税回避の防止、納税者間の平等の確保の観点から遡及立法の必要性は認められるが、納税者とのコンセンサスの観点からその必要性を明らかにする必要がある、新たに規定する租税回避否認規定の立法趣旨をその条文において明文のかたちで明らかにすべきである。それがなされないまま、納税者間の平等の確保や、租税立法の政策目標達成を理由として、野放図に遡及立法を認めることには問題がある。

### 第3節 現行手続法の効果と限界

#### 1. 青色申告承認取消の効果

青色申告の承認の制度について、最高裁昭和49年9月20日判決([昭和47(あ)1344]刑集28巻6号291頁)は、「納税者が自ら所得金額及び税額を計算し自主的に申告して納税する申告納税制度のもとにおいて、適正課税を実現するために不可欠な帳簿の正確な記帳を推進する目的で設けられたものであって、適式に帳簿書類を備え付けてこれに取引を忠実に記載し、かつ、これを保存する納税者に対して特別の青色申告書による申告を承認し、青色申告書を提出した納税者に対しては、推計課税を認めないなどの納税手続上の特典及び各種準備金、繰越欠損金の損金算入などの所得計算上の特典を与えるものである。」(引用頁:刑集28巻6号293頁-294頁)と判示している<sup>(132)</sup>。青色申告承認の制度趣旨は上記のように解されており、かかる視点から青色申告の承認の取消し(法法127条、所法150条)について考えてみると、青色申告制度の趣旨は、納税義務者に対し各種の特典を認めるものであって、その特典を伴った申告を行う資格を付与するものであり、その承認の取消しは、納税義務者に対して付与された資格を規制する、あるいは、各種の特典を認められた納税申告を規制するという不利益処

<sup>(130)</sup> 高橋祐介「法律不遡及についての一考察」総合税制研究第11号(清文社、2003/1)77頁。

<sup>(131)</sup> 高橋祐介・前掲注(130)、105頁。

<sup>(132)</sup> 青色申告は青色の申告書で行う所得税及び法人税の納税申告のことをいう。法人と、不動産所得・事業所得又は山林所得をもつ個人が、税務署長の承認を受けてすることができる(所法143条、法法121条)。一定の帳簿書類を備え付けていることが承認の要件であるが、承認を受けた納税者は帳簿書類の備付けと記帳義務を負う(所法143条-148条、法法121条-126条)。青色申告に対して更正をする場合は、帳簿書類の調査が必要であり(所法155条1項、法法130条1項)、また、更正通知書に理由の付記が要求されている(所法155条2項、法法130条2項)が、そのほかにも、青色申告には各種の、租税特別措置の適用を受けることができる等の特典を与えられている。この制度はシャープ勧告に基づくもので、これらの特典を与えることによって帳簿書類の備え付けを促し、申告納税制度の実をあげることを目的としている(『法律学小辞典〔第4版〕』(有斐閣、2005)1頁)。

分であると解される。

かかる青色申告の承認の取消しについては、「青色申告の奨励が、長きにわたって税務行政上の政策となっていることから、税務当局は、承認の取消しを行うのに必ずしも積極的ではなく、実際に取消しが行われるのは、重加算税<sup>(133)</sup>の対象となる場合や帳簿保存義務の不履行が顕著であり、推計課税が必要とされるような場合に限られている<sup>(134)</sup>」とされている。そもそも、青色申告制度の導入趣旨は、「納税義務者の自主的かつ公正な申告により租税義務の確定及び課税の実現を確保するため、法規の定めるところに従い、誠実かつ信頼性のある記録を約した納税義務者には、青色申告の承認手続きを経させた上、(中略)種々の特典を認め、租税の軽減措置を講ずることにより、帳簿書類の記帳及び保存の慣行を奨励することにある<sup>(135)</sup>」とされている<sup>(136)</sup>。青色申告の承認の取消しは、税務署長の裁量行為によるものであり、当該制度の趣旨からしてその承認取消しに対し課税庁は消極的にならざるを得ず、よってかかる青色申告の承認の取消しが、納税者のコンプライアンス向上にどの程度の効果を有するか疑わしい状況となっていると考えられる。

また、青色申告の記帳・記録保存義務の不履行等に対しては、違反行為者は課税庁から青色申告の承認の取消しといった不利益処分がなされるに過ぎず、なんら罰則はない。適正な納税は国民の義務として当然のものであり、コンプライアンス維持の視点からも罰則規定は必要なものと考えるが、松浦剛税大教育官により納税者が記帳・記録保存義務の悪質な不履行等により一定の基準を超える申告漏れ等をした場合に重加算税を賦課する制度が提案されている。しかしながら、導入にあたっては、「記帳・記録保存義務の不履行等に対して新たにペナルティを課すことになることから、所得税法上の記帳・記録保存義務を課す対象者の範囲が今日における納税者の記帳慣行等に照らして相応しいものとなっているか見直す必要があると考えられ、また、義務不履行等をどの程度まで悪質と認定するかについて課税庁の恣意性が介在しやすくなることから、制裁の対象となる行為を具体的に法律に規定する必要が生じるなど制度導入に当たり解決すべき問題は少なくない<sup>(137)</sup>」とされており、そのハードルは決して低いものではないようである。また、前述した青色申告制度の趣旨から、罰則規定導入には、少なからず納税者側からの抵抗もあると考えられる。

青色申告承認の取消しが、重加算税の対象となる場合や、帳簿保存義務の不履行が顕著であって推計課税が必要とされるような場合に限られている現状や、青色申告の承認取消は罰則ではなく不利益処分であることなど、その取消しが、青色申告の記帳・記録保存義務の履行に対し大きな促進効果をもっているといえるか疑問である。しかも、青色申告者の取引記録、帳簿書類の備付け義務(所法148条、法法126条)が規定され、その義務の対象となる保存すべき帳簿等や記載事項が規定されている(所規56条以下、法規53条以下)が、その一方でタックス・シェルターの多岐に渡る情報のうち、何を帳簿に記載し、どの帳簿について保存の対象となるのかを義務付ける明文の規定はない。果たしてこのような状況下であって、青色申告制度がタックス・シェルター利用の抑止にどれほどの効果を持つか疑問であ

---

<sup>(133)</sup> 納付すべき税額の計算の基礎となる事実の全部又は一部について隠ぺい又は仮装があり、過少申告・無申告又は不納付がその隠ぺい又は仮装に基づいている場合は、過少申告加算税・無申告加算税又は不納付加算税の代わりに、重加算税と呼ばれる特別に重い負担が課され又は徴収される(通法68条1項、同2項、同3項)。

<sup>(134)</sup> 松田直樹・前掲注(49)、25頁。

<sup>(135)</sup> 中村秀雄「青色申告承認取消の法理」税務大学校論叢第34号(税務大学校、1999)123頁。

<sup>(136)</sup> その他制度趣旨については、岸田貞夫「青色申告制度と税務行政」(金子宏・木下和夫(監修)金子宏(編著)『21世紀を支える税制の論理 第2巻 所得税の理論と課題 [2訂版]』(税務経理協会、2001)387頁)を参照。

<sup>(137)</sup> 松浦剛・前掲注(71)、72頁。

り、結論として同制度は効果的なタックス・シェルター対抗策とはならないと考えられる。

## 2. 推計課税の効果と限界

税務署長が所得税又は法人税について更正・決定をする場合に、直接資料によらずに、各種の間接的な資料を用いて所得を認定する方法を推計課税という(所法 156 条、法法 131 条)<sup>(138)</sup>。推計課税は、青色申告者の取引記録・帳簿書類の備付け(所法 148 条、法法 126 条)とともに、わが国における納税者の取引の全容把握のための主たる手段である実地調査や反面調査の実効性を担保するものであるが、推計課税の根拠は、「課税庁が、納税者のした申告額の適否を検討するにあたり、納税者の調査非協力等により帳簿書類等の直接資料を入手できず、そのために収支計算に基づく所得の実額を把握できないことを理由に課税を放棄することは、公平負担の観点から適当ではないというところにある<sup>(139)</sup>」とされる。東京高裁平成 6 年 3 月 30 日判決([平成 5(行コ)74]行集 45 卷 3 号 857 頁 訟月 41 卷 4 号 822 頁)は、推計課税の趣旨について、「税務署長が申告された又は無申告の所得税の課税標準等ないし税額等について更正又は決定をするにあたっては、所得の実額をもってすべきである(国税通則法二四条、二五条)が、所得の実額を捕そくすることができない場合においても、租税公平の原則上更正又は決定することを回避又は放棄することは許されないから、高度の信頼性を付与されている青色申告にかかる更正の場合を除き、間接的な資料によって所得を認定して更正又は決定をしなければならない。所得税法第一五六条は、この趣旨を規定したものである。したがって、間接的な資料を用いて所得を認定する方式である推計課税は、直接資料を用いて所得を認定する方式である実額課税に代わるものではあっても、それ自体一つの課税方式であって、所得の実額の近似値を求める、いうなれば概算課税の性質を有している」(引用頁:行集 45 卷 3 号 866 頁-867 頁)と判示されている。

かかる趣旨、目的をもつ推計課税であるが、納税者の財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業規模を同業者のものと比較することなどの手法に基づいて行われるが、その対象は原則として白色申告(所法 231 条の 2)に係る所得に限定されており、青色申告に係る所得に対する適用は制限されている(所法 156 条、法法 131 条)ほか、「そもそも、課税要件の充足を免れることを主たる目的とする租税回避スキームの場合、主な争点となるのは、その税務効果が否認できるか否かであることから、推計課税を定める規定は、多くの場合、租税回避スキームに対する有効な対抗策とならず、また、基本的に、推計課税は、青色申告者の帳簿保存義務の違反や国税職員の質問検査権の行使に対する納税者の不答弁・偽りの答弁、検査忌避及び偽りの記載を含む帳簿書類の提示などの調査非協力に対しては、それらが意図的なものであっても、かなり悪質な調査妨害に該当する場合でない限り、租税回避スキームへの対抗上その目的を十分に果たし得えないものである<sup>(140)</sup>」と指摘されている。

一方、立法論として、納税者のコンプライアンス向上の視点から、納税者の義務の履行を確保するための方策を念頭に置いたものとして、納税者の帳簿保存義務違反により推計課税を要する場合、その義務違反に対し、真にやむを得ない事情がある場合を除き、過少申告加算税(若しくは無申告加算税率)に代えて、より高率の加算税を課し、納税者の説明義務違反に対しては、執行罰<sup>(141)</sup>の採用を検討

<sup>(138)</sup> 金子宏・前掲注(3)、634 頁。

<sup>(139)</sup> 小野雅也『推計課税と実額反証に関する裁判例の分析』税務大学校論叢第 28 号(税務大学校、1997)170 頁。

<sup>(140)</sup> 松田直樹・前掲注(49)、24 頁。

<sup>(141)</sup> 行政上の強制執行の一方法であり、不作為義務、非代替的作為義務の不履行に対し、一定の期限を定めて過料に処すことを予告して間接的に義務履行を促し、なお履行がない場合にこれを強制徴収するもの。義務履行があるまで反復することができ、過去の義務違反に対する制裁である行政罰

すべき旨の提言がある<sup>(142)</sup>。この主張は、納税者のコンプライアンス向上については効果が期待できるものである。しかしながら、必ずしも租税回避スキームへの対抗という観点から提言されているものではないことから、一定の抑止効果は期待できるものの、租税回避対策としては限界があるとされ、その理由として「帳簿保存義務違反に対して高い税率の加算税を課する前提条件として、推計課税の必要性が説かれているが、前述のように、通常、推計課税と租税回避スキームとは同じ土俵に乗っていない。また、説明義務違反に対する強制金や執行罰については、その金額や適用基準等が問題となる。<sup>(143)</sup>」とされている。

結論としては、タックス・シェルター対抗策の視点からみた推計課税の効果には限界が存し、また推計課税のタックス・シェルター利用に対する抑止力に関してもさほど高いものではなく、有効な対抗策として評価されるものとはいえない状況にあるといえよう。

### 3. 質問検査権に関する検討

更正・決定及び賦課決定を行うためには、課税要件事実に関する資料の入手が必要である。つまり、情報確保の制度は、納税者側の協力を前提として行われるものである。しかし、資料の入手について納税者の任意の協力が得られるとは限らず、納税者が非協力的である場合または納税者の協力のみでは情報が不十分である場合には、最終的に強制的な情報収集によらざるを得ないこととなる。そこで、各個別租税法は、必要な資料の取得収集を可能とするため、租税職員に質問検査権、すなわち課税要件事実について関係者に質問し、関係の物件を検査する権限を認めている(所法 234 条、法法 153 条以下、相法 60 条、地価税 36 条、地法 26 条・72 条の 7・73 条の 8・298 条・353 条等)<sup>(144)</sup><sup>(145)</sup>。

上記のようなわが国の質問検査権であるが、荒川民商事件(最高裁昭和 48 年 7 月 10 日判決[昭和 45(あ)2339]刑集 27 卷 7 号 1205 頁)では、「質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要性があり、かつ、これを相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当限度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられている」(引用頁:刑集 27 卷 7 号 1211 頁)と判示しており、税務職員に対する極めて広範な行政裁量を認めているものと解される。その一方で、その要件について「法律上は、税務職員が「調査について必要がある」と判断すればよいことになっており、その必要性の判断に係る例示は、政省令にも示されていない。それゆえ、どのような場合に必要性があるかは税務職員の技術判断にかかっているというのでは、その専門技術的能力を有しない一般納税者にしてみれば税務職員の判断が社会通念上相当な限

---

とはその性質を異にする(『法律学小辞典〔第 4 版〕』(有斐閣、2005)502 頁)。

<sup>(142)</sup> かかる提言については加藤恒二「申告納税制度の下における制裁等-納税者のコンプライアンス向上の観点から-」(税務大学校論叢第 44 号、税務大学校、2004、185-257 頁)を参照。

<sup>(143)</sup> 松田直樹・前掲注(49)、29 頁。

<sup>(144)</sup> 金子宏・前掲注(3)、644 頁。

<sup>(145)</sup> 荒川民商事件(最決昭和 48 年 7 月 10 日[昭和 45(あ)2339]刑集第 27 卷 7 号 1205 頁)では、「所得税法 234 条 1 項の規定は、国税庁、国税局または税務署の調査権限を有する職員において、当該職員の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合には、前記職権調査の一方法として、同条 1 項各号規定の者に対し質問し、または、その事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行なう権限を認めた趣旨であって、この場合の質問検査権の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の規定のない実施の細目については、質問検査の客観的な必要性があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、権限のある税務職員の合理的な選択にゆだねられていると解すべく」(引用頁:刑集第 27 卷 7 号 1211 頁)と判示されている。

度にとどまるものかを判断するのは困難である<sup>(146)</sup>」とされており、かかる状況にあるわが国の質問検査権を、タックス・シェルター対抗策として位置づけることは、課税権の濫用の虞もあり、またその法文から質問検査権の具体的範囲を個別的に判断できる状態となっておらず、租税法律主義の視点からも問題がある。

一方、国際的な租税回避と質問検査権との接点として、平成 15 年度税制改正で国税当局の質問検査権等が拡充されたことが注目される。これまで租税条約の相手国からの情報提供要請に応じるために税務当局が情報収集を行うことは認められていなかったことから、租税条約の相手国から得られる情報の範囲には制約があった<sup>(147)</sup>。そこで、平成 15 年度税制改正では、租税条約の相手国から情報提供要請があった場合、その提供要請に基づく情報収集権限及び質問検査権を行使することが認められるよう立法上の手当がなされた(租税法 9 条 1 項)。この改正により他国との間で対等に情報交換を行うことが可能となった。問題点としては、「国内税法の規定及び租税条約の規定を適用するには、両締約国の相互主義に基づき国際的税務協力として情報交換を行うことが必要<sup>(148)</sup>」とされているが、相互主義である以上資料収集提供は双方向でなければならないから、日本の課税当局が条約相手国の課税当局のために資料収集提供を行うことができない場合は、日本の課税当局も条約相手国の課税当局に、日本における課税のための資料収集を要請することができないという点で一定の制約がある。また、日本からの情報提供要請に応じるために、相手国が当該情報を収集する措置をとることができないと認められる場合には、この質問検査権を行使することはできない旨規定されている(租税法 9 条 1 項但し書き)。「租税回避とは、課税要件の充足そのものを回避しようとする行為であるから、税務調査に際しその法的仕組みや契約に関係する事実を何ら隠す必要はないはずである<sup>(149)</sup>。しかし、外観は租税回避行為のように見えるが、事実の一部を意図的に隠そうとするものも存在しうる。つまり、税務調査の視点から、課税要件が充足しているかどうかの判定に必要とされるような資料情報を計画的・組織的に逃避させるための措置が講じられているものもありえるであろう。<sup>(150)</sup>」といわれている。わが国で、あるタックス・シェルターが販売あるいは利用され、その資料情報について、国外への計画的・組織的逃避が行なわれ、その資料情報が逃避している国が、日本からの情報提供要請に応じるための情報収集の措置をとることができない場合、わが国でそのスキームの解明をすることは困難となると考えられる。

#### 4. 有限責任事業組合計算書がもつ効果

平成 17 年度に「有限責任事業組合契約に関する法律」が制定され通称日本版 LLP<sup>(151)</sup>(以下、有限責任事業組合という。)として注目された。同法制定の背景には、わが国で共同事業を行う場合、一般的には株式会社が用いられてきたことにある。株式会社においては、株主については有限責任であるが、

<sup>(146)</sup> 岩崎政明「租税制度における行政手続の課題」ジュリスト第 1304 号(有斐閣、2006/1・1-15 合併号)33 頁。

<sup>(147)</sup> 小松芳明『逐条研究 日米租税条約』(税務経理協会、1989)232 頁。

<sup>(148)</sup> 本庄資『新日米租税条約解釈研究 基礎研究』(税務経理協会、2005)236 頁。

<sup>(149)</sup> オウブンシャ・ホールディング事件(東京高判平成 16 年 1 月 28 日[平成 14 年(行コ)]訟月 50 卷 8 号 2512 頁)においても「法的仕組みを駆使し、事実を隠すこともなく、意図された経済的目的を達成しようとしたものにほかならず」(引用頁:訟月 50 卷 8 号 2538 頁)と判示されている。

<sup>(150)</sup> 藤巻一男「クロスボーダー取引の拡大・変容と質問検査権の行使等に関する研究」税務大学校論叢第 46 卷(税務大学校、2004)32 頁。

<sup>(151)</sup> 有限責任事業組合契約によって成立する組合をいう(有限責任事業組合法第 2 条)。有限責任事業組合契約とは、個人又は法人が出資して、それぞれの出資の価額を責任の限度として共同で営利を目的とする事業を営むことを約し、各当事者がそれぞれの出資に係る払込み又は給付の全部を履行することによって、その効力を生ずる契約をいう(有限責任事業組合法第 3 条)。

原則として出資額の多寡に応じた利益の配分しかできず、さらに、取締役会や監査役の設置が義務づけられる等の制約が多い。一方、税制面では二重課税の調整があるとはいえ、法人課税が課された後に出資者への配当にも課税されるうえ、株式会社段階で損失が発生した場合に、損失が株式会社に帰属し、株主の他の所得との損益通算をすることはできない。任意組合による共同事業という選択肢もあるが、この場合出資者全員が無限責任を負うというリスクがある。わが国の共同事業振興のためにはこのような諸問題をクリアーする必要がある、そのために有限責任事業組合の制度を整備する必要が生じたというのが実際であろう。かかる目的を達成するために①出資者全員の有限責任制 ②内部自治の徹底 ③構成員課税の適用の三つの要素をあわせ持つ有限責任事業組合の制度が創設されたが、その特徴からくる使い勝手のよさやパス・スルー課税<sup>(152)</sup>という税務上の特性から、租税回避の手段として利用価値が高いとみられる。

平成 17 年度税制改正において、所得税法第 227 条の 2 に「有限責任事業組合計算書」の提出が義務付けられた。「平成 17 年度税制改正の解説」によると、この改正について要旨次のように説明されている。「組合契約によって成立する有限責任事業組合の業務を執行する有限責任事業組合契約法第 29 条第 3 項に規定する会計帳簿を作成した組合員は、当該有限責任事業組合に係る各組合員に生ずる利益の額又は損失の額につき、当該各組合員別に、次に掲げる事項を記載した「有限責任事業組合に係る組合員所得に関する計算書」を、当該計算期間の終了の日の属する年の翌年 1 月 31 日までに、当該有限責任事業組合の主たる事務所の所在地の所轄税務署長に提出しなければならない。（所法 227 条の 2、所規 96 条の 2 第 1 項）<sup>(153)</sup>」。

上記の「有限責任事業組合計算書」記載内容について概観すると「組合員の氏名・住所又は所在地」、「組合の名称及び所在地」、「会計帳簿を作成した組合員の氏名」、「組合事業の内容」、「出資価額の合計額(当該組合分及び全組合分)」、「当該計算期間内の分配額」、「組合全体及び当該組合員分の収益及び費用の明細」、「組合全体及び当該組合分の資産及び負債の明細」といった基本情報のほか、摘要欄に組合員の加入及び脱退の状況、組合員の損益分配割合の変更の旨とその理由、当該組合の納税管理人の氏名及び住所等の記載を要求している。その内容は組合員への分配状況にとどまらず、その移動状況についても把握しようとするもので、課税庁が有限責任事業組合に係る情報収集を極めて重視していることが窺える。さらに、当該組合員が非居住者又は外国法人である場合においても情報を要求するものであり、非居住者又は外国法人が有限責任事業組合を利用した何らかの租税回避スキームを利用している場合に、重要な情報源となると考えられ、国際的租税回避に対しても一定の効力を有するものと考えられる。

「有限責任事業組合計算書」が有する限界として、同計算書は、有限責任事業組合を利用した何らかの租税回避スキームを利用している場合に、重要な情報源となると考えられるものの、税務職員の守秘義務との関連で次のような問題が考えられる。税務職員の守秘義務に関しては、国家公務員法、地方公務員法に規定される所であり、「職員は、職務上知ることのできた秘密を漏らしてはならない。その職を退いた後といえども同様とする」(国家公務員法第 100 条 1 項、地方公務員法第 60 条 2 項)と

<sup>(152)</sup> パス・スルー課税については、事業体段階で課税対象とされず、その損益が他の者に帰属するものとして課税されることを「導管(conduit)課税」といい、事業体の損益について事業体それ自身が課税されず、その事業体の損益が構成員に帰属し、構成員が所得税を課されるという意味でパス・スルー課税ともいうとされている。端的には、パス・スルー課税とは、一般に事業主体が課税対象とはならず、損益が構成員に直接帰属する課税方式であり、収益・損失をその構成員に按分して帰属させる方法により課税を行うことと定義できる(本庄資『国際租税法〔4 訂版〕』(税務経理協会、2005)82 頁)。

<sup>(153)</sup> 住澤整ほか『ファイナンス別冊 平成 17 年度税制改正の解説』(財務省、2005)150 頁以降参照。

規定している。また、所得税法では、「所得税に関する調査に関する事務に従事している者又は従事していた者が、その事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又盗用したときは、これを 2 年以下の懲役又は 30 万円以下の罰金に処する」(所法 243 条)と規定している。金子宏名誉教授によると、「税務職員は、納税者の秘密を、公務員であると私人であるとを問わず、他の者に漏らしてはならないこととなる<sup>(154)</sup>」とし、これに対する唯一の例外は、「租税行政組織の内部において、当該調査事案に関する租税の確定・徴収のために必要な範囲内で、上司及び当該事案に従事する他の職員に知らせることである<sup>(155)</sup>」とされている。この見解によれば、税務署に提出された「有限責任事業組合計算書」に記載された情報を国税局内の「国際的租税回避スキーム解明 PT<sup>(156)</sup>」(以下 PT という。)が利用することは、上記の国家公務員法及び地方公務員法に抵触する可能性があるとして解される。しかしながら、税務署と国税庁は同一の行政組織と解することもでき、国際的租税回避スキームの解明という使用目的は「租税の確定と徴収を確実に行うこと」に直接ではないにせよ間接的にそれを後押しするものと解され、税務署から PT への情報提供は、現行法のもとでも適法であると解する余地があるとみることもできよう<sup>(157)</sup>。したがって、「有限責任事業組合計算書」が PT により、活用されることを担保する規定を設けることに法的な齟齬があると即断はできない。このような規定を設けることは、タックス・シェルター対抗策の観点のみならず、税務行政の執行面における安定性確保の観点からも必要なことであると考えられる。

#### 第 4 節 小括

私法上の法律構成による否認、実質主義による否認、非課税規定の限定解釈を通観すると、肯定的なものとの否定的なものが存在し、議論が錯綜しており、これらを否認論として確立したものとして解することには難がある。したがって、これらをタックス・シェルターに対する対抗策の中心として位置づけることはできず、法的安定性と予測可能性の観点からしても問題があると考えられる。

本章第 2 節 1. で述べたように、個別的否認規定については、それが事後的にならざるを得ないことのほか、新たな租税回避が現れるごとに、対抗策として事後に個別的否認規定を設けることにより手当するというアプローチのみによる租税回避への対処は、租税回避がなくならない限り将来にわたって税法を複雑化し続けることとなり、税法の複雑化という新たな問題を引き起こすこととなる。

しかしながら、個別的否認規定は、個別対応的に租税回避を押さえ込むことから、再び同一のスキームが利用されることはなくなる。また、個別的否認規定によることは、納税者の予測可能性を高い水準に維持することを可能とするものである。したがって、今後も個別的否認規定による租税回避に対する対抗策は一定の限界を有するものの、全面的に否定されるものでなく、今後も租税回避に対す

<sup>(154)</sup> 金子宏・前掲注(3)、603 頁。

<sup>(155)</sup> 金子宏・前掲注(3)、603 頁。

<sup>(156)</sup> 「国際的租税回避スキーム解明 PT」は東京国税局内に平成 14 年 7 月に設置された。東京国税局によると、「平成 13 事務年度に課税部内に「国際化対応 PT」を設置し、各課の連携により国際化への対応に関する諸問題を分析・検討し調査を行ったところである。その結果国際的租税回避スキーム(海外取引を利用した課税逃れ商品等)が増加傾向にあり、種々の問題が発生していることから、これらへの対応をさらに強化し、資料情報の収集、調査及び審理の事務を一元的に行うため、課税第一部資料調査第四課内に「国際的租税回避スキーム解明 PT」を設置した。国際的租税回避スキームの解明に当たっては、外国の租税法、租税条約、金融取引等の専門的知識が必要であり、さらに、スキームに関わる法人・個人を通じた総合的な課税関係を分析・検討する必要があるため、各税目の精通者を配置して、専断的に課税関係の検討、税務調査及び情報収集を行うこととしたものである。」とされている(「国際的租税回避スキーム解明 PT」の設置について)(東京国税局、2002/7)。

<sup>(157)</sup> 税務職員の守秘義務が脱税の摘発の妨げとなっていることに関する指摘については、本庄資教授著『国境に消える税金』(税務経理協会、2004)10 頁以下を参照。



る対抗策の一つとして継続されなければならない。ただし、税法の複雑化を抑えるためには、新たな租税回避の発生を抑える必要があり、このような視点からも、手続法によるタックス・シェルター対抗策の導入は意義を有すると考える。

本章第 3 節は、本論が租税手続法によるタックス・シェルター対抗策の提言を行うものであることから、現行租税手続法が、タックス・シェルター対抗策として、その利用に対して十分な抑止効果を持つものであるかといった視点から検討したが、これらを通観すると、新たなタックス・シェルターの組成、利用の抑止という視点からは限界を有するものであり、有効なものとはいえない状況にある。この結論を前提に、第 3 章で海外の制度を検討し、それを参考として第 4 章においてわが国における新たな対抗策を提言する。

## 第2章 タックス・シェルターの基本概念

### 第1節 租税回避及びタックス・シェルターの定義

#### 1. 租税回避と租税回避の否認

##### (1) 租税回避の定義

タックス・シェルターの定義について考察する以前に、租税回避の定義について明確にする必要があると考えられることから、租税回避の定義について検討する。わが国の税法は租税回避の定義について規定されておらず、これまで、講学上において、その定義付けが試みられている。租税回避について金子宏名誉教授は、「租税法の定める課税要件は、各種の私的経済活動ないし経済現象を定型化したものであり、これらの活動ないし現象は第一次的には私法の規律するところであるが、私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配する私法の世界においては、当事者は、一定の経済的目的を達成しあるいは経済的成果を実現しようとする場合に、どのような法形式を用いるかについて選択の余地を有することが少なくない。このような私法上の選択可能性を利用し、私的経済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效果を実現しながら、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、租税回避という。<sup>(158)</sup>」としている。

北野弘久名誉教授は、「納税者が、①通常行われぬ異常な行為形式を選択し、②それによって通常の行為形式を選択したときと同一の経済目的を達成し、③その結果、多額の租税を軽減する。この場合の納税者の「異常な行為」をここでいう租税回避行為という。<sup>(159)</sup>」と定義しており、また、「納税者が①不相応な方法、言葉をかえていえば、異常な行為形式を選択し、②それによって通常の行為形式を選択したときと同一の経済目的を達成し、③その結果多額の租税を軽減する。この場合の納税者の「異常な行為」を租税回避という。<sup>(160)</sup>」と定義している。

武田昌輔名誉教授は、租税回避の定義について「①その行為自体は私法上有効であること、②法的実質をも有していること、③この行為が異常な行為または法形式によるものであること、④租税軽減が主たる目的であること、の要件を備えている行為をいうもの<sup>(161)</sup>」としている。

清永敬次名誉教授は「租税回避行為というのは、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の法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的效果ないし法的効果を達成しながら、通常の法形式に結びつけられている租税上の負担を軽減又は排除するという形をとる。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という。<sup>(162)</sup>」としている。

本庄資教授はその著書『国境に消える税金』において、「「租税回避」とは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または排除する行

<sup>(158)</sup> 金子宏・前掲注(3)、107頁。

<sup>(159)</sup> 北野弘久『税法学原論〔第6版〕』（青林書院、2007）132頁。

<sup>(160)</sup> 北野弘久『現代税法講義〔4訂版〕』（法律文化社、2005）26頁。

<sup>(161)</sup> 武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集第14巻 租税回避行為（日本税務研究センター、1990/6）14頁。

<sup>(162)</sup> 清永敬次『税法〔第7版〕』（ミネルヴァ書房、2007）44頁。

為<sup>(163)</sup>」と定義しており、また、同教授は著書『国際的脱税・租税回避防止策』において、「私法上の選択可能な法形式の中から、税法の予定しない、常識を破る法形式を選択して、結果としては意図した経済目的を達成しながら、税法の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の減少又は排除をもたらすことがある。これを租税回避という。<sup>(164)</sup>」としている。

上記諸学説が存在する一方、昭和 36 年 7 月の「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)」には、「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。」という文章があり、その文言より租税回避の成立要件としては、少なくとも、私法上許された形式の濫用が存在し、それにより租税負担の不当な回避又は軽減が租税回避であると解していると理解される。

上記の各学説に共通する租税回避の構成要素は次の三つであると考えられる。①私法上の法形式を濫用し、通常用いられない異常な取引形態を選択していること。②通常の取引形態を選択した場合と結果的に同様の経済的効果を実現していること。③上記①及び②の結果租税負担を減少させ又は排除していること。少なくともこの 3 要件を満たすことが、租税回避行為の基本的成立要件であるといえる。そこで本論ではこの 3 要件を満たすものを租税回避行為であると定義することとする<sup>(165)(166)</sup>。

## 2. 米国法におけるタックス・シェルターの概念

### (1) 一般的タックス・シェルター

米国法における「利益動機(Profit Motive)の原則」(IRC183(c))は、タックス・シェルター対抗措置の一つとして位置づけられている。同原則は、納税者がタックス・シェルター投資を行うことによって、所得控除や税額控除の適用を受ける場合に、その投資が利益を得ることを目的として行われるものであることを立証する必要があるというものである。裁判所は、多くのタックス・シェルターについて「利益を得る意図がないという理由で所得控除や税額控除の否認」を認めており、租税裁判所は、「利益動機<sup>(167)</sup>」の存否を判断するため「一般的タックス・シェルター基準(generic tax shelter test)」を確立

<sup>(163)</sup> 本庄資・前掲注(46)、96 頁。

<sup>(164)</sup> 本庄資・前掲注(54)、102 頁。

<sup>(165)</sup> 上記以外に、八ッ尾順一教授は、租税回避の性格について、「納税者が租税回避を行う(心理的)背景を考えると、そこに納税者の税負担に対する何某かの不満を感じとることができる。自分に課せられている税負担が「公平ではない」(ここでいう課税の公平とは、「垂直的公平」をいう)と考える納税者が、その税負担を是正し、「公平」に感じる税負担の水準に変更を求める行為を租税回避行為といえることができるかもしれない。租税回避行為は、その意味で勝れて納税者の心理的葛藤なのである。」としている(八ッ尾順一「租税回避とその否認基準の検討-具体的事例から租税回避の否認基準を考察する-」租税研究第 665 号(日本租税研究協会、2005/3)113 頁)。

<sup>(166)</sup> なお本論においては、脱税を「課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為」(金子宏『租税法〔第 12 版〕』(弘文堂、2007)108 頁)とし、節税を「租税法規が予定しているところに従って税負担の減少をはかる行為」(金子宏『租税法〔第 12 版〕』(弘文堂、2007)108 頁)と定義する。

<sup>(167)</sup> 利益動機については、「投資が営業・事業として行われるかまたは利益を得るために行われる場合、その投資に係る所得控除や税額控除の認定のためには利益動機が必要である。裁判では、タックス・シェルター投資が合法的な投資の目的で行われたか、租税回避の目的で行われたかという点で問題となる。しかし、この点については、明確な基準がないため、たいていの場合、裁判所は問題のタックス・シェルターは利益を得る意図のないものとしてタックス・ベネフィットを否定してきた。IRS は、判定の際に考慮すべき論点についてガイドラインを定めている(規則 1.188-2)。このガイドラインによれば、納税者の主観的意図は営利活動に従事することでなければならないが、納税者の意図は利益動機を示す客観的な行為によって示す必要がある。利益動機の存在の判定には「すべての事実と状況」を考慮に入れるものとされる。ある活動からの総所得が問題の課税年度に終了する 5 年度のうち 3 年度の間にその活動から生ずる所得控除を超える場合には、その活動は営利目的で行ったと推定される(IRC183(d))。とされている(本庄資『アメリカン・タックスシェルター』

してきた<sup>(168)</sup>。この基準によれば、「一般的タックス・シェルター」は次のような一定の客観的な性質の有無によって識別される。①プロモーション資料が「経済実体」より主として「タックス・ベネフィット<sup>(169)</sup>」に焦点を合わせていること。②投資家が「価格交渉」をせず投資資産を購入すること。③資産の評価が困難で、パッケージの一部の有形資産が過大評価されていること。④有形資産が問題の取引の直前に少額コストで創造または取得されること。⑤ノン・リコース<sup>(170)</sup>の約束手形で雑多な対価の支払が繰り延べられること<sup>(171)</sup>。

上記の「一般的タックス・シェルター基準」は、所得控除や税額控除の恩典を付与するにあたり、特定の取引の選択につき租税回避の動機の有無や事業目的の存在といった主観的側面を、取引の内容や納税者の行動から評価しようとしているように考えられる。

## (2) 旧 6111(c)における定義

2004年米国雇用創出法(American Jobs Creation Act of 2004)によりIRCにおけるタックス・シェルター<sup>(168)</sup>の概念は大きく変化したが、それ以前における旧IRC6111は、「タックス・シェルターの登録(Registration of tax shelter)」として、一定の要件に該当する取引について登録を義務付けていた。旧IRC6111(c)は、登録を要するタックス・シェルターの定義について、①当該投資の募集資料の内容から判断して、5年間の各課税年度末における投資家のタックス・シェルター割合(この投資によって想定されるすべての投資家の「税額控除額の350%」と「所得控除額」の合計額が、当該課税年度末における「投資簿価」に占める割合をいう。)が2対1より大きくなるであろうと何人も合理的に推定できる投資。②連邦または州の証券取引法の規定により登録または通知が義務付けられているか、実体のある投資(実体のある投資とは、募集総額が25万ドルを超え、かつ、5人以上の投資家が見込まれる投資をいう。)に該当する投資として規定していた。

この規定がいかなる意義を有するかについては、「タックス・シェルターの普遍的な定義を示したのではなく、税務上の特定の取扱いを受けるタックス・シェルターの範囲を示したセーフ・ハーバー的なものであった<sup>(172)(173)</sup>」とされており、また、「合理的に推定できる」という文言を含むものの、極力抽象概念を排除した解釈の余地の少ないものと解することができよう。かかる定義は、法的安定性及び予測可能性といった観点からは好ましいと考えられるが、ひとたびこの範囲から逃れたスキームに対しては、それがいかに濫用的であっても当該規定の適用外におかれることとなる。したがって、上記の旧IRC6111(C)の定義は、タックス・シェルター対抗策の視点からは、一定の限界を有するものとして

---

(税務経理協会、2003)4頁-5頁)。

<sup>(168)</sup> 本庄資『アメリカン・タックスシェルター 基礎研究』(税務経理協会、2003)4頁。

<sup>(169)</sup> タックス・ベネフィットという用語は「税の特典」という意味において用いる。

<sup>(170)</sup> リコースとは「遡及される」という意味である。ノン・リコースローンは、融資に伴う求償権(一定の法律上の理由に基づき、特定の者に対して自分の財産の被った減少分の返還を求める権利)の範囲を物的担保に限定するもので、担保物件以外は遡及されないため、担保物件を売却して債権額に満たない場合でも、その融資に対するいっさいの債務から免責される。金融機関は、リスクの一部を負担する見返りに通常金利より高い金利設定を行なったり、融資対象プロジェクトが成功した場合の利益の一部を成功報酬として受け取ったりすることで、ハイリスクに伴う高いリターンを確保する(『金融・経済用語辞典 [5訂版]』(経済法令研究会、2002)372頁)。

<sup>(171)</sup> 本庄資・前掲注(168)、同頁。

<sup>(172)</sup> 居波邦泰「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版LLPへの対応を考慮に入れて-」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)448頁。

<sup>(173)</sup> セーフ・ハーバーとは、安全港規則とも呼ばれ、税の分野においては、納税者が納税の法規にしたがって納税する限り、納税者保護を可能とする規定等がこれに該当する(『金融・経済用語辞典 [5訂版]』(経済法令研究会、2002)270頁-271頁)。

評価できよう。

### (3) 改正後 IRC6111(a)における概念

現行の IRC6111(a)では、タックス・プロモーターなどのアドバイザーは、IRS 長官に対し、報告を要する取引に係る情報申告書を提出することとされており、この報告を要する取引の範囲については、その策定権限が米国連邦議会から米財務長官に付与された。その報告を要する取引の範囲については、Reg. 1.6011-4 の「報告すべき取引(Reportable transactions)」により定められている。上記(1)の旧 IRC6111(c)における定義に対して、この、Reg. 1.6011-4 の「報告すべき取引」は、「改正前の内国歳入法第 6111 条のタックス・シェルターの定義と比べて報告を要する取引の範囲がかなり広いものとなっている。これにより、タックス・シェルターを利用した租税回避行為への対応が一層強化されている。<sup>(174)</sup>」と解されているところである。

この Reg. 1.6011-4 は、「報告すべき取引」を 6 つのカテゴリーに大別しており、①取引リスト(Listed transactions)、②秘密取引(Confidential transactions)、③保護契約取引(Transactions with contractual protection)、④損失取引(Loss transactions)、⑤帳簿税務差異取引(Transactions with a significant book-tax difference)、⑥短期保有資産取引(Transactions with brief asset holding period))に分類したうえで、それぞれについて次のように規定している。

①「取引リスト」とは、租税回避を目的とする取引として、IRS が公表しているものである。なお、これらと類似した取引も「取引リスト」に含まれる点にも注意する必要がある<sup>(175)</sup>。この「取引リスト」の特徴については、「租税回避を主な目的としたアグレッシブなものが少なくなく、その形態は多岐にわたるが、パートナーシップ<sup>(176)</sup>、トラスト<sup>(177)</sup>及び S コーポレーション<sup>(178)</sup>を租税回避目的に利用する取引、

<sup>(174)</sup> 居波邦泰・前掲注(172)、448 頁。

<sup>(175)</sup> 2007年11月現在で32取引が規定されており、「取引リスト」として掲げられている取引は、資本支出に係る損失が回収された負債つき資産の分配に係る取引(Notice99-59)、IRC419及びIRC419Aのリストから除外される複数雇用主福祉ファンドとみせかける一定の信託(Notice95-34)、免税組織に対する所得移転に係るS法人タックス・シェルター(Notice2004-30)、パートナーシップを通じる法人間ファイナンス(Notice2004-31)など32取引に及ぶ。

<sup>(176)</sup> 米国におけるパートナーシップは、連邦税法が認めるパススルー事業体である。パートナーシップにはジェネラル・パートナーシップ(General Partnership)、リミテッド・パートナーシップ(Limited Partnership)、リミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ(Limited Liability Partnership:LLP)、リミテッド・ライアビリティ・リミテッド・パートナーシップ(Limited Liability Limited Partnership:LLLP)、公開取引パートナーシップ(Publicly traded Partnership)が存在する。このうち、ジェネラル・パートナーシップは州法に基づいて組成される。すべてのパートナーがパートナーシップの所得および損失を分かち合い、パートナーシップのマネジメントに参加する権利を有する。ジェネラル・パートナーは、パートナーシップのマネジメントを 1 人又は複数の業務執行パートナーに委任することに合意できる。リミテッド・パートナーシップは、州法に基づいて組成される。リミテッド・パートナーシップは、1 人又は複数のジェネラル・パートナーと 1 人又は複数のリミテッド・パートナーを有する。リミテッド・パートナーは、パートナーシップの負債につき合意した投資金額を超える責任を負わない。リミテッド・パートナーは、パートナーシップのマネジメントに参加することができない。法人として課税されたくない事業体は、経営の集中と有限責任の組合せに留意しなければならない。組織が経営の集中と持分譲渡の自由を備えているが、存続性と有限責任を欠如する場合、キントナー原則では連邦税の適用上、パートナーシップとして分類された。LLP は各パートナーが自己の不正行為とパートナーが監督義務を負うもの、不正な行為又は不作為から生ずる負債につき責任を負う場合には特にジェネラル・パートナーシップとされる。州登録要件を満たすとき、パートナーはそのパートナーシップに有する持分の価値を超えるパートナーの不正、非行及び懈怠と遮断される。現在、すべての州及びコロンビア特別区において LLP 法が制定されている。IRC は、LLP に関する特別な規定を定めていない。各パートナーシップは複数の構成員を有するので、事業体はパートナーシップ課税ルールか法人課税

所得の移転や損失の発生を意図してリース契約や株式取引等の金融取引を利用するなどのスキームが大半を占めている<sup>(179)</sup>とされている。②「秘密取引」とは非公開のもとオファーされる取引で、納税者が租税専門家に一定額のフィーを支払う場合がこれに該当する。③「保護契約取引」とは、納税者と租税専門家との間の報酬の払戻し契約である。これは、端的に表すと、租税専門家のタックス・プランニングが期待されたほど税負担の軽減を生じなかった場合には、受け取った報酬を払い戻すことをあらかじめ契約しておくことである。④「損失取引」とは、結果的に総損失が一定額を超えることとなる取引であり、法人が1年間に1000万ドル以上又は損失取引にコミットしてから6年以上の間に2000万ドル以上の損失を発生させる取引が対象である。⑤「帳簿税務差異取引」とは、会計帳簿上の金額と税務上の金額につき1000万ドル以上の差異を発生させる取引で、一定ものである。なお、当該取引につき報告義務を負う法人は、原則として特定の課税年度における保有総資産が2億5000万ドル以上の法人である<sup>(180)</sup>。⑥「短期保有資産取引」は、税額控除(25万ドル以上)を発生させる保有期間45日以内の資産がその対象となる。

#### (4) 2004年米国雇用創出法による改正が意味するもの

2004年米国雇用創出法による改正で注目される点は、IRCにおけるタックス・シェルターの定義が、IRSに「報告すべき取引(Reportable transactions)」という新たな概念へと変化したことと、その「報告すべき取引」の範囲に係る権限が、それまでの法律レベルから財務長官へと付与された点である。

2004年米国雇用創出法による改正を受ける前の定義は、「漠然たる概念でなく、IRC6111(c)で定義された「一定の投資」<sup>(181)</sup>」であり、「この定義に該当しない投資や投資以外の租税回避手段は、税法上の

---

ルールのいずれかを適用される。LLPはジェネラル・パートナーに関し、有限責任の保護を受けることを選択したリミテッド・パートナーである。LLPの地位の選択によって事業の支配に参加するとジェネラル・パートナーとしての責任を生ずるリミテッド・パートナーの責任が保護される。リミテッド・パートナーシップがLLPの地位を選択する理由は、ジェネラル・パートナーをパートナーシップの負債から遮断する。ただし、ジェネラル・パートナーは、リミテッド・パートナーシップがLLPになることを選択する前に発生したすべての負債については個人的責任を負う。公開取引パートナーシップは、その総所得の90%以上が適格パッシブ所得である場合を除き、法人として課税される。適格所得には、利子、配当、不動産賃貸料、不動産譲渡収益、一定の天然資源活動からの所得・収益、所得を稼得するために保有している資本資産又は一定の資産の譲渡収益及び商品の処分からの収益、想定元本契約からの所得からの所得が含まれる。適格所得には、動産の賃貸料又は金融業又は保険業の通常の過程で取得する利子は含まれない。持分が公認証券市場で取引され又はセカンダリー市場で取引される場合、パートナーシップは公開取引パートナーシップである(本庄資『アメリカ法人税法講義』(税務経理協会、2006)18頁-20頁)。

<sup>(177)</sup> 米国の信託(trust)は独自の納税主体であり、財産が他の者(受益者)の利益のために受託者に移転されるときに組成される。個人と同じ所得税を同じ方法で課税される納税主体であるが、同時に所得分配の導管でもある。信託の所得が分配されない場合には、当該信託が課税されるが、信託の所得が分配された場合には、当該信託の課税所得の計算上分配された所得は控除され受益者が課税されることとなる。

<sup>(178)</sup> S法人は、法人段階で法人税を課されず、法人の所得、利益、損失、所得控除などを持株数に応じて各株主に割り当て、株主に直接課税されることを株主が選択できる法人である。

<sup>(179)</sup> 松田直樹「タックス・シェルターへの対応(I)-米国内国歳入庁の対応策(2)-」国際税務第25巻5号(国際税務研究会、2005/5)85頁。

<sup>(180)</sup> 「多額の税務調整が生じる取引」については、2006年1月6日以降から開示が必要となる報告対象取引から除外されている。これは、この取引の内容が2004年度から導入された法人税申告書様式Form1120の一部であるSchedule M-3から把握可能と判断されたためとされている(居波邦泰「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版LLPへの対応を考慮に入れて-」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)450頁)。

<sup>(181)</sup> 本庄資・前掲注(66)、9頁。

「タックス・シェルター」として取り扱われない<sup>(182)</sup>」ものであり、曖昧さを回避したものとなっている。改正後の IRC6111 に規定される「報告すべき取引」は、タックス・シェルターの範囲外にあるとみられるような取引についてもその範囲内に包含すると解され<sup>(183)</sup>、明確にタックス・シェルターを定義する規定とはいえないものとなっている。したがって、2004 年米国雇用創出法による改正以降、厳密な意味で、IRC にはタックス・シェルターの定義規定は存在していない状況にある。これは、一般的にタックス・シェルターの範囲外にあるとみられるような取引までも含むことにより、より広範に規制の網をかけることを目的としていると考えられ、その意味において対策強化であると解される。

また、この改正は、「濫用的タックス・シェルターに的確に対処するために、IRS が把握すべき取引の範囲を、財務省規則レベルで機動的に変更・設定でき、米国としてこれまで以上にタックス・シェルターに対して有効な体制を確立することが可能になったものと考えられる。<sup>(184)</sup>」とされており、IRS が「濫用的タックス・シェルター」に対し迅速な対応をすることが可能となったとみることができる。

### 3. 米国弁護士協会による定義

米国弁護士協会は、タックス・シェルターを次のように定義している。「タックス・シェルターとは、連邦の所得税・消費税 (income or excise tax) の課税上、重要な特徴を有する投資であり、以下の要素のいずれかもしくはすべてを有する投資である。①「その他の所得」を減少させるため利用される投資で、当該投資による所得控除が当該投資により稼得される所得を超過する投資。②その他の所得に対する課税を相殺するために利用される投資で、それによる税額控除が当該投資から生じた所得に対する税額を超過する投資。ただし、限定されないが、次のような投資は除かれる。(イ) 地方自治債権 (ロ) いずれの年度においても、投資から生ずる所得控除が総収入を超えないことが予想される不動産投資 (ハ) いずれの年度においても、当該投資による税額控除がその源泉から生じる所得に対する税額を超えないと予想される投資<sup>(185)</sup>」であるとされている。

旧 IRC6111(c) が、前述のように、タックス・シェルターの普遍的な定義を示したのではなく、税務上の特定の取扱いを受けるタックス・シェルターの範囲を示したセーフ・ハーバー的なものであったのに対し、この米国弁護士協会による定義は、米国におけるタックス・シェルターがいかなる取引形態をとるかという点に着目する傾向があり、よりタックス・シェルターの性格を表そうとしたものとみられる。

## 第2節 米国 IRS 内におけるタックス・シェルターの種類

IRS 内におけるタックス・シェルターの取扱は、レギュラー・タックス・シェルターと濫用的タックス・シェルターの二種類に分類されている。以下でこれらについて検討する。

### 1. レギュラー・タックス・シェルター

レギュラー・タックス・シェルターは、「課税の繰延べとレバレッジの組合せにより税務上の恩典を活用する節税手段であり、老後の生活保障等のための「個人退職年金勘定」の設定や個人事業者のための

<sup>(182)</sup> 本庄資・前掲注(66)、9頁。

<sup>(183)</sup> 居波邦泰氏は「報告すべき取引」は、「一般的にタックス・シェルターとはいえない取引まで含む(守秘義務を要する取引など)ものであり、厳密にはタックス・シェルターの定義規定ではない」としている(「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版 LLP への対応を考慮に入れて」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)450頁)。

<sup>(184)</sup> 居波邦泰・前掲注(172)、450頁。

<sup>(185)</sup> 当該米国弁護士協会の定義の日本語訳は、平野嘉秋教授による「タックス・シェルターの仕組みと問題点① タックス・シェルターの構造と法規制」(税務弘報第50巻9号(中央経済社、2002/8)160頁)によるものである。

年金プランである「キオー・プラン(Keogh Plan)」等もそのひとつといえよう<sup>(186)</sup>とされている。

## 2. 濫用的タックス・シェルター

IRS は「濫用的タックス・シェルター」の判定基準を開示しており、この基準により「濫用的タックス・シェルター」と判定されたもの及び、IRS に登録されていないスキームについては税務上否認される。「濫用的タックス・シェルター」という用語は IRS により新語として作られ使用されているものである<sup>(187)</sup>。「濫用的タックス・シェルター」とは、「投資家が取得するタックス・ベネフィットが議会の意図したタックス・ベネフィットを超える一定の投資又は取引」とであると定義される。「濫用的タックス・シェルター」とされるタックス・ベネフィットとしては、①非現実的な配分、②過大な評価、③投資額を超える損失額、④所得と所得控除の不一致、⑤通常の事業慣行に従わないファイナンス技術、⑥投資もしくは取引の実体と異なる分類、⑦当初の投資額以下のリスクで投資額を大きく超える節税額を入手すること、⑧現在もしくは将来の投資額を遥かに超える損失、所得控除および税額控除を生ずるよう最初からデザインされたパッケージ・ディールなどの利用による税効果がある<sup>(188)</sup>。上記「濫用的タックス・シェルター」は、社会的にほとんどもしくは全くベネフィットを与えない投資から所得控除や税額控除を生じ、または投資からのタックス・ベネフィットが議会の意図したものを超えて過大になる場合に認められる(Rev. Proc. 83-78、1983-2CB595、IRS Pvb. 550 Investment Income and Expenses for 2000 Returns)<sup>(189) (190)</sup>。

<sup>(186)</sup> 平野嘉秋「タックス・シェルターの仕組みと問題点①タックス・シェルターの構造と法規制」税務弘報第 50 巻 9 号(中央経済社、2002/8)161 頁。

<sup>(187)</sup> IRC6700 は、「Promoting abusive tax shelters, etc.」(濫用的タックス・シェルター等のプロモーター)に関し次ぎのように規定している。①パートナーシップその他の事業体、投資プランもしくはアレンジメント、その他のプランもしくはアレンジメントを組成し、もしくは組成を支援し、または②そのような事業体、プランまたはアレンジメントの持分の販売に直接・間接に参加し、かつ、①事業体の持分の保有、もしくはプランもしくはアレンジメントの参加を理由として所得控除もしくは税額控除の認容、所得の除外、もしくは他のタックス・ベネフィットの確保に係る書類で、重要事項に関して虚偽もしくは詐欺的なものであることを知りもしくは合理的に知っているべきもの、または②重要事項に関する大規模な過大評価を行い、提出し、または他人に作成させ、もしくは提出させる者は、各活動ごとに、1000 万ドルまたはこの活動から生じた総所得の 100%のいづれか少ない方の金額に相当する民事上のペナルティを課される(本庄資『アメリカの租税政策』(税務経理協会、2007)419 頁-420 頁)。

<sup>(188)</sup> 本庄資『アメリカの租税政策』(税務経理協会、2007)389 頁。

<sup>(189)</sup> 本庄資・前掲注(168)、11 頁。

<sup>(190)</sup> 米国 IRS 公表の“IRS Publication 550, Investment Income and Expenses for 2000 Returns” (Rev. Proc. 83-78、1983-2CB595、IRS Pvb. 550)は、「濫用的タックス・シェルター」について解説したものであるが、中里実教授はこれについて概略次のとおり解説している。「(1)序 租税特別措置法による税収減少は、一定の租税法上の誘導措置が導入され存在する結果として仕方ないものであるが、タックス・シェルターによる税収減少は、無用な投資を誘発する等のみで、社会に何の利益ももたらさない。したがって、濫用的なタックス・シェルター(Abusive tax shelters)に対しては、租税法上、一定の制限が設けられることになる。(2)濫用的タックス・シェルターの特徴 濫用的タックス・シェルターは、経済的実態を伴わない課税逃れのための人為的なスキーム商品であり、非現実的配分、過大な評価、ノンリコース・ローンとの関連で生ずる損失、収益と費用等のミスマッチ、標準的な事業慣行に合致しないファイナンスのテクニック、取引の実体の性格付けの捜査、等を伴う。一見したところと異なり、納税者は、実際には、ほとんど経済的なリスクを負わない。濫用的タックス・シェルターは、通常、現時点の投資価額よりもはるかに大きな損失、控除、税額控除を生み出すように初めから計画された取引のパッケージであり、投資額に対する租税支払減少額の比率(すなわち、いくら投資したら、いくら租税支払を減少できるかという比率)に着目して販売される。世の中には、実に様々なタックス・シェルターが存在するために、ある商品が濫用的タックス・シェルターであるか否か判断する際の要素をすべて列挙することは困難であるが、例え



上記の IRS による「濫用的タックス・シェルター」の定義は、「米国内国歳入法典の立法趣旨を超えて税務上の恩典を利用して、資産の過大評価に伴う経費の過大計上や恣意的な損益配分を行うことにより、タックス・シェルターから配分される損失を当該投資家の「その他の所得」と通算し、「その他の所得」に対する課税を回避することを狙いとするスキームであり、収益の獲得といった経済的実体を伴わないものが多い。このように「濫用的タックス・シェルター」は、非現実的な配分を行ったり、資産の恣意的な評価を行ったり、投資額を超える損失の配分、所得と所得控除の不適正な組み合わせ、通常の商慣行に馴染まない財務テクニク、または投資もしくは取引実態の仮装等(mischaracterization)の手段を用いることが多々あり、一般的に米国内国歳入庁が「濫用型タックス・シェルター」とみなすタックス・シェルターにおいては、個人投資家は当初の投資を超えるリスクを実際にはほとんど被ることはないのに、同人の投資額を超えた税務上の損失を配分することにより、投資家に税務上の恩典を提供<sup>(191)</sup>するものとしてその特徴が明らかにされている。

このような、「濫用的タックス・シェルター」であるが、居波邦泰氏は、その特性を総合的に公式化して単一に定義することは困難とみられるものの、次の①から⑨に掲げる特性を持つものとして想定し、「濫用的タックス・スキーム」とは、法が支持しない又は法の意図しない解釈をすることで納税義務の縮減を図ろうとする取引又はスキームであると総括している<sup>(192)</sup>。その特性は、①利益を得るための又は損失に係る実体的な経済的リスクが存在しない、②金融及び会計処理に一貫性がない、③税務的に関係のない関係者が存在している、④合理的な事業目的のない複雑さが存在している、⑤不必要な手順又は奇抜な投資手法が存在している、⑥主体的要素としてタックス・ベネフィットに係るプロモーション又はマーケティングが存在している、⑦機密性が存在している⑧取引コストが高い、⑨リスク縮減契約が存在している。

### 第3節 タックス・シェルターの類型と機能

#### 1. タックス・シェルターの類型化

本庄資教授は、米国のタックス・シェルターを単体企業又は企業グループの特定課税管轄又は世界ベースで行われる国際租税計画<sup>(193)</sup>で利用されるタックス・シェルターを以下(1)の目的別類型(原理上の分類)と(2)の手法別類型の二つに類型化している。これらのスキーム考案者は、一定の目的をもって税法の原理の中にループホール<sup>(194)</sup>を見つけ、また、節税目的を実現するために利用できる手法を立案する。タックス・シェルターは、大別するとコーポレートの手法による法形式の選択とコーポレートファイナンス的手法による仕組み取引の選択から成るとされている<sup>(195)</sup>。

---

ば、・投資の経済的利益と比べて租税支払減少の利益がはるかに大きい・課税上の利益がないとしたら、そのような取引は行わない・シェルター資産は本当には存在しない・利益や損失の分配の過程でタックス・ヘイブンが利用されている・事実関係が経済的に合理的なものでない・取引の本質を隠すための仮装的な行為が存在する・書類の日付を遡らせるようにプロモーターから指示される・債務が真実のものでない・マネー・ロンダリングが関連している」(中里実『タックス・シェルター』(有斐閣、2005)207頁-208頁)。

<sup>(191)</sup> 平野嘉秋・前掲注(186)、同頁。

<sup>(192)</sup> 居波邦泰・前掲注(172)、452頁。

<sup>(193)</sup> 国際租税計画は、世界規模で企業の税負担の合法的な最小化を考慮に入れて経営を行なうこととされている(本庄資『国際課税の理論と実務第6巻 国際租税計画』(税務経理協会、2000)249頁)。

<sup>(194)</sup> ループ・ホールとは、法の不完全性や法の抜け穴をいう。

<sup>(195)</sup> 本庄資・前掲注(168)、51頁-54頁を参照。なお、手法別類型、コーポレート・ファイナンス的手法における各スキームの概要については、本庄資教授著『アメリカン・タックスシェルター 基礎研究』(税務経理協会、2003)56頁-149頁)を参照。

## (1) 目的別類型(原理上の分類)

目的別類型(原理上の分類)は、帰納法と演繹法に分類され、演繹法は、①課税標準の減少(収益の減少と損金の増加)、②税率の引下げ(実効税率の引下げ)、③税額控除の増加(特に外国税額控除)に分類される。また帰納法は、①所得分割・所得移転(税制において定める免税点、課税最低限、累進税率の低い刻み(ブラケット)の利用などが行なわれる。)、所得帰属主体変更、②所得繰延、所得帰属年度変更、課税繰延、③課税排除(タックス・プランニングにおいて、一国の課税のみを念頭におく場合には当該国の課税権を遮断するため、ある取引から生じる所得を外国事業体に帰属させるために①移転価格の操作、②所得源泉地の変更などの方法が採用される。)、恒久的課税繰延(収益繰延は、課税繰延の一態様であるが、資産の譲渡をパートナーシップへの資産の抛出とそのパートナーシップの清算分配の組合せによる収益の不認識で行なう方法などを利用して収益繰延を行なうことが試みられている。)、④所得分類変更(所得の区分の課税上有利な所得区分への変更であり、納税者は、通常所得とキャピタル・ゲインに適用されるルールを操作してある所得・損失を他の所得・損失への転換を行う。)、⑤所得源泉変更(納税者は所得の源泉を課税上有利な源泉に変更することができる。一般に、米国納税者は所得又はゲインを外国源泉とし、所得控除又は損失を国内源泉とする誘引がある。)に分類される<sup>(196)</sup>。

## (2) 手法別類型

タックス・プランニング<sup>(197)</sup>で考案されるタックス・シェルターは、多種多様な目的と手法を組み合わせて策定されるものであり、この手法を、コーポレートの手法とコーポレート・ファイナンス的手法に分類することができるとされている。

コーポレートの手法は、スキームの特別目的事業体(Special Purpose Entity:SPE)<sup>(198)</sup>として納税主体(taxable entity)を利用するか、法人格を有するが課税されないもの、パススルー・エンティティを利用するかに応じてその特性を利用する法技術といわれる<sup>(199)</sup>。この類型は、次の①から⑤に分類されている。①非課税法人の利用(非課税法人や外国法人に譲渡益を計上させる等により課税法人の帳簿価額を嵩上げする方法)、②課税法人の利用(課税法人の帳簿価額を嵩上げするためにその源泉となる益金又は資本等の増加を他の課税法人に計上させる方法)、③非法人の利用(非法人とはパートナーシップの他、法人格を有するが税法上法人としての課税を受けないS法人などの事業体をいう。パート

<sup>(196)</sup> 各類型毎の詳細については、本庄資教授著『アメリカン・タックスシェルター 基礎研究』(税務経理協会、2003)51頁-292頁)を参照。

<sup>(197)</sup> 従来型の伝統的なタックス・プランニングの中には、「効果的なタックス・プランニング(effective tax planning)」と「租税債務の極小化(tax minimization)」があり、両者は全く異質であり、効果的なタックス・プランニングとは、税引後利益の極大化を目的とした租税戦略を意味するものとされている(マイロン S. ショールズ(著)坂林孝郎(訳)『タックス・アンド・ビジネス・ストラテジー MBA 税務工学入門』(中央経済社、2001)4頁)。

タックス・プランニングについて本庄資教授は、「経済人としては常に合法的かつ合理的に事業活動を行うことを要求される。タックス・プランニングの必要性は、経済人が事業活動により税引き後利益の最大化を実現するため経営戦略として税負担の最小化を図る上で、認められる。タックス・プランニングは、必ずしも租税回避と同義語でない。タックス・プランニングでは、①節税取引(税法の規定又は租税条約の規定に従って租税の減免を享受する取引)はもとより、②否認されない租税回避を利用するが、③否認される租税回避や④脱税取引(税法の規定に違反する取引)を利用することは禁じられる。」(本庄資『国際的租税回避 基礎研究』(税務経理協会、2002)7頁)としている。

<sup>(198)</sup> ストラクチャード・ファイナンス(企業や金融機関が資産や負債の構造を色々な金融手法を使って変質させるファイナンス)や証券化等における資金調達や資産小口化に利用される器の総称。

<sup>(199)</sup> 本庄資『タックス・シェルター 事例研究』(税務経理協会、2004)15頁-16頁。

ナーシップへの財産の拠出やパートナーシップの財産の分配を通じて、課税繰延、非減価償却資産から減価償却資産への帳簿価額の移転、自己株式から償却資産への帳簿価額の移転などの手法)、④組織再編の利用(組織再編成の本質は、資産の移転としての株式の取得であり、資本取引としての性格を有するので、これを促進するため税務上の帳簿価額の引継、課税の繰延が認められており、これらの規定を利用する手法)、⑤持株会社の利用<sup>(200)(201)</sup>。

また、コーポレート・ファイナンス的手法は、企業の財務上の意思決定において利益最大化のため現在価値と資本コストを考え、純現在価値ルールで投資判断、資金調達、配当政策と資本構成、合併等企業再編成、リスク管理やオプションを行うファイナンス理論と法技術を利用する方法といわれている<sup>(202)</sup>。このコーポレート・ファイナンス的手法は、①投資と金融との選択(投資、融資、多段階優先証券<sup>(203)</sup>、投資ユニット証券<sup>(204)</sup>)、②循環金融・迂回融資の利用<sup>(205)</sup>、③ノン・リコース・ファイナンス(個人的に返済の責任を負わないローン)、④ファイナンス・リース<sup>(206)</sup>、⑤ストラクチャード・ファイナンス<sup>(207)</sup>、⑥デリバティブ取引<sup>(208)</sup>の利用に分類されている<sup>(209)(210)</sup>。

---

<sup>(200)</sup> 本庄資・前掲注(46)、147頁-151頁。

<sup>(201)</sup> 本庄資・前掲注(168)、15頁-16頁。

<sup>(202)</sup> 本庄資・前掲注(199)、16頁-17頁。

<sup>(203)</sup> 会計上はエクイティとして扱われ、税務上はデットとして支払利子の控除が認められるという金融商品で、ストラクチャード・ファイナンスを利用したスキーム。詳細については本庄資教授著『タックス・シェルター 事例研究』(税務経理協会、2004)290頁を参照。

<sup>(204)</sup> 投資ユニット証券のスキームの概要については、「エンロンはユニット当たり 21.75 ドルの発行価格で 10 百万ドルの投資ユニット証券を発行した。4 半期払いの約定金利を 6.25%とし、満期 3 年、満期時に証券の元本はエンロン子会社 A の普通株式またはあらかじめ定められた転換比率により換算された現金で償還される。」(本庄資『タックス・シェルター 事例研究』(税務経理協会、2004)308頁)とされている。

<sup>(205)</sup> 循環金融・迂回融資を利用した手法は、グループ内で資金循環させ、一方で支払利息を損金算入し、他方で受取利息の損金算入を回避することにより、グループ内で経済的支出を伴わない損金を創出する等の手法である(本庄資『タックス・シェルター 事例研究』(税務経理協会、2004)290頁)。

<sup>(206)</sup> ファイナンス・リースは、特定の機械設備を調達しようとする企業(利用者(user)又は賃借人(lessee)という)に対し購入資金を貸し付ける代わりにリース会社(貸借人(lessor)という)が自己の名でその機械設備を販売業者(供給者(supplier)という)から購入してこの物件をユーザーに賃貸して使用させ、一定の約定期間に支払う「リース料」をもって物件購入代金、金利、諸手数料等を回収する取引をいう。この場合、中途解約はできず、実質的にはユーザーにとって物件を借入金で購入したのと同じであり、リース会社にとって金銭を貸す代わりに物を貸して金融収益を得るので、このように呼ばれる(本庄資『国境に消える税金』(税務経理協会、2004)47頁)。

<sup>(207)</sup> ストラクチャード・ファイナンスとは、企業や金融機関が資産や負債の構造をいろいろな金融手法を使って変質させるファイナンスをいう(金融・経済用語辞典 5 訂版(経済法令研究会、2002)257頁-258頁)。ストラクチャード・ファイナンスでは、各国の税制の差異を利用して、資金の供給と資金の調達者の間にタックス・アービトラージ(租税裁定)に基づく仕組みを構築するとき、課税を回避する金融商品の組成とその価格決定(プライシング)のため金融技術(フィナンシャル・テクノロジー)が用いられる(本庄資『国際的租税回避 基礎研究』(税務経理協会、2002)21頁)。

<sup>(208)</sup> デリバティブ取引とは、伝統的な金融取引等から派生した金融商品の総称をいい、株券や債権等の金融商品(これらを原資産という)から、価格変動のリスク部分のみを取り出し、このリスク部分のみを売買する取引をいう。金融商品を原資産として、そこから派生して生まれたという意味で金融派生商品といわれる。法人税法では、デリバティブ取引を、金利・通貨の価格、商品の価格その他の指標の数値としてあらかじめ当事者間で約定された数値と将来の一定の時期における現実の数値との差に基づいて算出される金銭の授受を約する取引又はこれに類する取引と定義している(法法 61 条の 5)(『法律学小辞典〔第 4 版〕』(2005、有斐閣)883 頁)(『金融・経済用語辞典 5 訂版』(経済法令研究会、2002)329 頁-330 頁)。

<sup>(209)</sup> 本庄資・前掲注(46)、151頁-154頁。

## 2. エンロン・レポートによる類型化

米国議会課税合同委員会(The Joint Committee on Taxation、以下 JCT という)は 2003 年 2 月に、エンロン社とその関連事業体の課税問題に関する調査報告及び対抗措置の勧告(以下 JCT レポートという)を公表した。JCT レポートによる類型化については、本庄資教授の著書『アメリカン・タックスシェルター 基礎研究』(2003、税務経理協会、54 頁-56 頁)により次のように紹介されている。

「2002 年 2 月上院財政委員会の命により JCT はエンロン社及び関連事業体(以下エンロンという)の①エンロンの利用したタックス・シェルター・アレンジメント及び特別目的事業体(Special Purpose Entity: SPE)、②エンロンの従業員報酬に焦点を置いたレビューを開始し、エンロン社は、上院財政委員会及び JCT との「情報開示の合意」に基づき税務申告書及び関連情報の開示に合意し、JCT の調査に協力した。この報告書において、JCT は、エンロンの仕組みられた租税動機取引(structured tax-motivated transactions)を分析し、これらに対抗するために必要な立法措置を勧告している。

エンロンは、当期の税負担の減少を「タックス・ベネフィット」とし、税負担を生じさせずに所得を発生することを「税務会計上のベネフィット」とし、これを両立させるために租税動機取引を行った。エンロンは、その税務部門の役割を単なる税務管理から財務諸表上の収益を稼得するプロフィット・センターに切り替え、短期収益性とキャッシュ・フローを重視して財務諸表上の純所得を生じさせるために多様なテクニックを用いた。JCT は、エンロンが 1995 年から破産までの期間に用いたテクニックを「長期タックス・ベネフィット」を「当期または短期の財務諸表上のベネフィット」に転換するように設計されたストラクチャード取引であるとみている。JCT はエンロンのストラクチャード取引を、①法人税問題を生ずるストラクチャード取引、②パートナーシップ問題を生ずるストラクチャード取引、③国際的・金融商品に係るストラクチャード取引、④法人所有の生命保険契約と信託所有の生命保険契約、⑤ストラクチャード・ファイナンス(多段階優先証券、投資ユニット証券等を含む)に分類した。これらのストラクチャード取引の戦略については、JCT は主要な 12 の取引を①単一の経済的損失の二重控除(プロジェクト・ターニャー、プロジェクト・バラ等)、②非減価償却資産から減価償却資産への税務上のベースの移転(プロジェクト・トーマス、プロジェクト・コンドル等)、③資本償還の損金算入(プロジェクト・アパッチ)、④他の納税者にタックス・ベネフィットを与えるアコモデーション・パーティ<sup>(211)</sup>(プロジェクト・レニゲード、プロジェクト・バルハラ)に分類した。<sup>(212)</sup>」。

## 3. タックス・シェルターの機能

米国のタックス・シェルターの機能について税務上の恩典の極大化、課税の繰延べ効果、レバレッジの活用の三つがあるとされている<sup>(213)</sup>。

### (1) 税務上の恩典の極大化

タックス・シェルターの主な機能の一つは、投資家にタックス・シェルターの財務上の恩典と税務上の恩典をパス・スルーすることであるといわれており、タックス・シェルターへの投資による税務上の恩典という租税誘因は、タックス・シェルターに特有のものではないが、タックス・シェルターの主要な機能のひとつとしてあげられる。具体的には、個人が享受できる所得控除を極大にすることである

<sup>(210)</sup> 本庄資・前掲注(168)、16 頁-17 頁。

<sup>(211)</sup> アコモデーション・パーティは、「自分自身のためではなくて、別の人の税を減らすために自分自身を利用することを許している立場の人」(本庄資「国際的租税回避におけるアコモデーション・パーティ・スキームとその防止策」租税研究 682 号(日本租税研究協会、2006/8)87 頁)とされている。

<sup>(212)</sup> 各スキームの詳細については、本庄資『アメリカン・タックスシェルター』(税務経理協会、2003)57 頁以降を参照。

<sup>(213)</sup> 平野嘉秋・前掲注(186)、163 頁。

が、一般的には、この所得控除が利用できるのは、投資の初期である。なお、数年後、タックス・シェルターに対する投資の租税誘因は減少し始め、タックス・シェルターはバーンアウトになる可能性がある。すなわち、その時点で、当期の所得に対する課税を防御する効果がなくなる<sup>(214)</sup>。

## (2) 課税の繰延べ

課税の繰延効果とタックス・シェルターの関係について、投資初期に通常よりも過度の減価償却を行い、費用を前倒し計上することにより当期の所得を少なくし、将来の課税に繰延べることが可能となる。米国内国歳入法典における加速度償却の活用がその典型であり、営業・事業用又は所得の稼得用として取得した資産の取得価額は、一定の期間に減価償却され、この控除の効果として投資家の課税所得は減少する<sup>(215)</sup>。また、タックス・シェルターの手段としてよく使われるパートナーシップの場合、当該パートナーシップとその投資家であるパートナーの課税年度が異なる場合に、当該パートナーシップの課税年度末日を含むパートナーの課税年度にその所得が包含されるため、投資家に配分される所得について課税される機会が繰延べられることとなる<sup>(216)</sup>。

## (3) レバレッジの機能

レバレッジの活用とタックス・シェルターの関係について、タックス・シェルターに対する投資のその他の特徴としては、投資資金として借入金を用いられることが指摘されている。投資家が資産価値を増額し所得を生むであろうと期待する資産を購入するために借入金を利用するテクニックはレバレッジと略称されている。レバレッジの活用による投資の技術的な使用を通じて、投資家は税務上の恩典を受けるのと同様に当該投資の最終局面においてもかなりの収益を得る可能性が生じるとされている<sup>(217)</sup>。レバレッジ投資について、「タックス・シェルター投資の目的の一つは、オリジナル投資の重要部分を借入金で行うことであり、投資家が価値の増加又は所得の発生を期待できる資産を購入するために借入金を利用する技法で「レバレッジング」という。レバレッジ投資においては、投資家はさもないならば買う余裕のないタックス・シェルター投資を買うことができるし、買う余裕がある場合にも借入金を利用する範囲で自己資金を当該タックス・シェルター投資の投資額の増加や他の投資に手をを上げることができる。」とされている<sup>(218)</sup>。

---

<sup>(214)</sup> 平野嘉秋・前掲注(186)、163頁。

<sup>(215)</sup> 本庄資・前掲注(168)、6頁。

<sup>(216)</sup> 平野嘉秋・前掲注(186)、163頁。

<sup>(217)</sup> 平野嘉秋・前掲注(186)、163頁。

<sup>(218)</sup> 本庄資・前掲注(168)、7頁。

## 第4節 小括

### 1. タックス・シェルターの意義

上記第2節及び第3節を概観すると、タックス・シェルターの定義は一様でなく、課税庁側や納税者側といったそれぞれの立ち位置により大きく異なったものとなっている。一言にタックス・シェルターの定義といっても、エール大学のグラエッツ教授による、「頭の良い人によって考え出されるものの、税金以外の観点からはまったく意味のないばかげた取引<sup>(219)</sup>」といったものから、2004年米国雇用創出法による改正を受ける前の、旧 IRS6111(c)に規定されていた明確で、解釈論の余地がほとんどないのではないかと思われるものまで様々である。

タックス・シェルターの定義は、わが国における税法上、それを定義する規定は存在していない(2007年現在)ことは無論、講学上の定義も様々であり、論者によっては、そこに税法上予定された、積極的に認められた方法による税負担の軽減を含むものもあれば、税法上予定しない、積極的に認められていない方法による税負担の軽減がタックス・シェルターの特徴であることを念頭においているととらえられるものも存在する。

本論における私見として、タックス・シェルターの一般的性格は、複雑性、秘匿性等を特徴としつつ、私法上の法形式を濫用したものであり、税法が予定していない、積極的に認めていない方法であって、税法に抵触しない方法により、税負担を減少させることを主たる目的とした取引であると考えられる。少なくとも、税法が予定している、積極的に認めている方法によって税負担を減少させる行為、税法上の特惠措置の活用を意味するにすぎない行為(いわゆる狭義の節税)については、タックス・シェルターには含まれないものとする。

### 2. 「濫用的タックス・シェルター」の判定基準が持つわが国へのインプリケーション

IRSは「濫用的タックス・シェルター」の判定基準の開示を行い、この基準により「濫用的タックス・シェルター」と判定されたもの及び、IRSに登録されていないスキームについては税務上否認することとしている。このような制度をわが国に導入する場合もっとも重要視すべき点は、「濫用」あるいは「濫用的」の定義である。つまり、いかなる濫用が税務上否認されるかその範囲を明確にする必要があるということであり、どの程度の濫用が否認されるか具体的基準を設ける必要性が主張されることが考えられる。この点に関しては、課税庁側と納税者側の利害が対立する点であるため、両者が納得する結論を導出することは極めて困難であると考えられる。また、本章でみたように今日のタックス・シェルターの類型は極めて多様かつ複雑であることから、あらゆるタックス・シェルターに適用可能な普遍的な基準を設けることが可能であるのか疑問である。結局のところ、個々のスキームごとに個別に判断するほかないと考えられる。

---

<sup>(219)</sup> グラエッツ教授による定義については、森信茂樹教授が「米国の法人タックスシェルター問題とわが国へのインプリケーション」(国際税制研究第15号(納税協会連合会、2005)27頁)において紹介しているものを引用した。

### 第3章 各国の手続法によるタックス・シェルター対抗策

#### 第1節 米国のタックス・シェルター開示・資料保存制度

##### 1. 米国のタックス・シェルター開示・資料保存制度の概要

米国におけるタックス・シェルター開示・資料保存義務は、1984年の財政赤字削減法(Deficit Reduction Act of 1984)の成立により導入された。同法の成立によりタックス・シェルター登録(旧 IRC6111)と潜在的濫用的タックス・シェルターのオーガナイザー及び販売者の投資家リスト保存義務(旧 IRC6112)が規定され、タックス・シェルター開示・資料保存義務が導入された。旧 IRC6111 は、(a)登録、(b)タックス・シェルター識別番号の付番と申告書における記載、(c)タックス・シェルターの定義を規定し、旧 IRC6112 は、(a)総則、(b)潜在的濫用的タックス・シェルターの定義を規定していた。

このうち旧 IRC6111 は、一定の条件に合致するタックス・シェルターに関与する租税専門家等に対し、その取引について IRS への登録を義務付けるという点を制度上の核心とするものである。その登録対象となる取引の定義・範囲は、今日まで数度の変遷を経ているが、2004年米国雇用創出法の成立により改正を受ける前の旧 IRC6111(c)の下では、登録対象取引は、①投資家に販売された後の最初の5年間において生じると想定される累積税額控除額(credits)の350%の累積所得控除額(deductions)との合計額の累積投資額に対する比率である「タックス・シェルター比率」(tax shelter ratio)が2対1以上であると想定される投資スキームであり、また、②(A)有価証券上の登録が義務付けられている、(B)有価証券法上の登録義務が免除される販売形態をとる、(C)販売額が25万ドル以上で5名以上の投資家に販売されることが想定される「相当規模の投資」(substantial investment)であるという要件のいずれかに該当するものであるとされていた。

また、旧 IRC6111(d)では、タックス・シェルターとして取り扱うべき取引として、①取引スキームの「重要な目的」(a significant purpose)が租税回避であるもの。②顧客である法人との契約上、取引内容を非公開扱いとされているもの。③取引スキーム利用の奨励等によって総計10万ドル以上の報酬を得ることという要件のいずれをも充足する1997年以降登録義務の対象とされている「非開示法人タックス・シェルター」(confidential corporate tax shelter)に該当するものが規定されていた。この規定により、上記のような取引スキームを組成する「オーガナイザー(organizer)」やこれらの取引スキームを納税者に対して推奨・販売する「タックス・シェルター・プロモーター(tax shelter promoter)」に対し、これらの取引スキームが最初の納税者に販売されるまでに、上記旧 IRC6111(c)の場合と同様な手続きに従い Form8264(Application for Registration of a Tax Shelter)を、IRSに提出することが義務付けられることとなった。さらに、2000年以降、旧 IRC6112 は、旧 IRC6111 及び Reg. 1.6011-4T で定められている「潜在的にタックス・シェルターを濫用する取引となり得るもの」(potentially abusive tax shelter)あるいはこれと「本質的に同様な」(substantially similar)取引を利用して一定額(個人顧客の場合の5万ドル、法人顧客の場合の25万ドル)以上の報酬を得る「重要なアドバイザー」(material adviser)に対し、このような取引を利用した顧客リストの保存義務を課し、当該リストは、IRSが書面によって開示を要請した場合、その日から20日以内に提出することが求められた。

上記の1984年赤字削減法により導入されたタックス・シェルター開示・資料保存義務は、1990年代以降の濫用的タックス・シェルターの興隆をみるに至って、2004年米国雇用創出法により大幅に強化されることとなったが、これに先立つ2002年3月、米国財務長官及びIRS長官は、深刻化する濫用的タックス・シェルター利用の問題に対する方針を表明した。その内容は、本庄資教授により要約として訳出されているが、その中において「大法人や裕福な個人が高価な税務顧問を利用して税を免れるようにみ

えることは、税制における公平の概念を根底から危うくする。不当な方法で高度に技術的な税法の規定を操作する異常なタックス・デバイスを開示してきちんと対応するには、新しいイニシアティブが必要である。IRS がタックス・デバイスを公然と評価するためには合法的な取引と不当に税法を操作する取引を区別する必要がある、実態把握のために「開示制度」を徹底することにより、一般納税者に不当な負担をかけずに、効果的に濫用的タックス・シェルターに対抗することが可能になる。<sup>(220)</sup>とされており、実態把握の観点からタックス・シェルター開示制度強化の必要性が指摘されている。

上記の旧 IRC6111 及び旧 IRC6112 は、2004 年米国雇用創出法により改正され、2007 年現在次のような規定となっている。IRC6111 は「報告すべき取引」の開示を規定している<sup>(221)</sup>。また、IRC6112 は、「報告すべき取引」の重要アドバイザーの被助言者等リスト保存義務を規定している<sup>(222)</sup>。上記でみたとおり、この「報告すべき取引」は、IRC6111 により委任された Reg. 1.6011-4 に従い、財務長官が租税回避又は脱税の潜在的な可能性があると判断する種類の取引であるという理由で、申告書又は計算書類にこれに関する情報を記載しなければならないすべての取引をいい(IRC6707A(c)(1))、このうち、IRC6111 の適用上、財務長官が特に租税回避取引(a tax avoidance transaction)として特定した取引と同一又は実質的に類似の報告すべき取引が「取引リスト(listed transaction)」である(IRC6707A(c)(2))<sup>(223)</sup>。

この IRC6111 及び IRC6112 により報告義務の対象となる「重要なアドバイザー(material adviser)」は、「報告すべき取引の組成、管理、プロモート、販売実施、保障又は実行に関して、重要な支援、援助又はアドバイスを提供する者で、報告すべき取引のアドバイスの提供については 5 万ドルを超える金額を、その他の取引のアドバイス提供については 25 万ドルを超える金額を、収入として直接的に又は間接的に得ているすべての者」であるとされている。

上記の「重要なアドバイザー」は、IRC6111 の申告書の提出義務の有無にかかわらず、財務長官から調査のために顧客リストの提出を求められることがあり、この要求に応じるため、「重要なアドバイザー」は、次の義務を負うこととされている。①当該アドバイザーが報告すべき取引の「重要なアドバイザー」として行為した各被助言者等を特定し、かつ、②財務長官が規則において定めるその他の情報を記載したリストを保存することとされており、このリストの保存義務者は、財務長官の文書による要求があるときは財務長官に検査のためこのリストを提供しなければならない。また、この規則に別段の定めがある場合を除き、このリストに記載されるべき情報を 7 年間保存する義務が科されている(IRC6112)<sup>(224)</sup>(保存義務の詳細については後述する。)

上記の開示対象となる取引は、Reg. 1.06011-4に掲げられている「報告すべき取引(reportable transaction)」である。IRSに提出する雛形はForm8264である。その内容は、①一般情報(general information)、②IRC6111(c)に基づくタックス・シェルター情報(Tax Shelter Information Under Section 6111(c))、③タックス・シェルター割合の計算(Tax Shelter Ratio Computation)、④秘密法人タックス・シェルター(Confidential Corporate Tax Shelter Information)からなる。上記①の一般情報は、タックス・シェルターの名称・所在地・電話番号、当該タックス・シェルターをオーガナイズした者の氏名・住所・電話番号、事業形態とその内容、主要な資産内容(資産の取得が設立日以後か否か、

<sup>(220)</sup> 本庄資・前掲注(51)、30 頁。

<sup>(221)</sup> IRC6111(Disclosure of reportable transactions)の(a)は総則を、同(b)は重要アドバイザーおよび報告すべき取引の定義を、同(c)は財務長官に対する規則制定権の付与を規定している。

<sup>(222)</sup> IRC6112(Material advisors of reportable transactions must keep lists of advisees, etc.)の(a)は総則を、同(b)は特則を規定している。

<sup>(223)</sup> 本庄資・前掲注(188)、392 頁。

<sup>(224)</sup> 本庄資・前掲注(188)、393 頁。



海外に資産を有しているか等)、会計方法(現金主義か発生主義か)、タックス・シェルター持分の販売に係るオファーが最初になされた日、タックス・シェルターの構造・税務上の利益等の記載を要求している。上記②のIRC6111(c)に基づくタックス・シェルター情報は、調達した資金の内容(種類、調達先など)、所得から控除される金額の総額、税額控除の総額、タックス・シェルター割合(5カ年分)、タックス・シェルター持分の販売総額、最大投資家数、最大投資口数等の記載を要求している。上記③のタックス・シェルター割合の計算は、過去5カ年分の当該割合の計算とその明細の記載を要求し、上記④の秘密法人タックス・シェルター(Confidential Corporate Tax Shelter Information)は、当該タックス・シェルターのオーガナイザーが受け取った手数料の総額、IRSによりリスト・アップされた「取引リスト(listed transactions)」と同様、あるいは大幅な類似性が認められるか等について記載を要求している。

また、顧客リストの保存義務に係る情報は次のようなものである。①タックス・シェルターの名称と登録番号及び識別番号を有する場合にはその識別番号、②各投資家の氏名または名称、住所及び識別番号、③各投資家の投資金額、④秘密法人タックス・シェルター、又はIRC6111(d)(1)(A)のタックス・シェルターに間接的に参加する法人の名称・所在地等、④タックス・シェルター・スキームに関する情報(構造や税務上の利益等について)、⑤各投資家に発生が見込まれる税務上の利益の概算スケジュール、⑥潜在的投資家・代理人等に渡された税務分析・タックス・シェルターのパンフレット・書類等、⑦タックス・シェルター持分がリストを保持する者以外からの譲受である場合の譲受先、⑧リストを保持する者の各エージェントの氏名及び住所(この場合のエージェントは、オーガナイザー、タックス・シェルター持分の譲渡の交渉をする全ての代理人、タックス・シェルター持分の譲渡をするディーラー等を含むものである)<sup>(225) (226)</sup>。

オーガナイザー、プロモーターの側に対する開示・資料保存義務は上記のとおりであるが、納税者に対する取引報告義務のうち、法人に対する取引報告義務については、2000年に導入され、法人以外の者に対する取引報告義務は2002年に義務付けられた(IRC6011)。これは、納税者が一定のタックス・シェルターに関与した場合に、IRSに対して情報の開示を義務付けるというものであり、前述したReg. 1.16011-4に定められる「報告すべき取引」を利用する納税者に対し、確定申告書にForm8886(Reportable Transaction Disclosure Statement)を一部添付して提出することを義務付けるものである。またForm8886はIRS内のタックス・シェルター分析室に送付される(Reg. 1.6011-4(d)(e))<sup>(227)</sup>。

このForm8886の記載事項は、①報告すべき取引の名称・形態、②取引内容、③税務上の効果、④連邦税負担の減少額(取引によって得ることが期待される租税上の利益)、⑤他のエンティティ(例えばS法人や外国の会社等)を通じた投資を行った場合は、それらに関する情報、⑥業務報酬の支払先(租税専門家等の氏名・住所等)の記載を要求するものである。

## 2. パススルー・エンティティに係る情報収集制度の検討

<sup>(225)</sup> これらの各様式の日本語訳については、原本に加え、居波邦泰氏による「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版LLPへの対応を考慮に入れて-」(税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)453頁を参考とした。

<sup>(226)</sup> なお、「重要なアドバイザー」は、2007年10月31日以後に開示義務を負う場合には、原則として、新たに、Form8918(Material Advisor Disclosure Statement)を使用することとされている(Notice2007-85)。このForm8918は①重要なアドバイザーの氏名・住所・識別番号、②報告すべき取引の名称・種別・識別番号・所在地、③報告すべき取引に係るタックス・ベネフィットの情報、③当該報告を要する取引で用いられたファイナンスに関する情報等の記載を要求するものである。

<sup>(227)</sup> 松田直樹・前掲注(179)、85頁-86頁。

米国は情報申告(Information Return)制度を完備し、IRS は課税の基礎資料として年間 13 億枚超の情報申告を入手し、マッチングを行っている<sup>(228)</sup>。わが国の情報申告制度に関して本庄資教授は、「日本では情報申告制度の体系化が未整備であり、納税者本人提出資料や各種支払調書等第三者提出資料など一定の法定資料の税務当局への提出を義務付けているが、年間入手できる資料は約 8700 万枚程度で、米国の 1 割にも満たない。資料突合は、米国では納税者番号制度の結果、瞬間的に処理可能であるが、日本では名寄せ作業は納税者番号制度以外の方法でマニュアル作業として行わなければならない。さらに、法定資料の電子化の進捗度の差異によって、資料情報事務の能率は大きい差を生じる。<sup>(229)</sup>」と指摘している。同教授の問題の指摘からは、わが国の税務当局と米国の税務当局の情報収集、情報処理、情報の活用に対する基本姿勢そのものに大きな差があることがうかがえる。

上記のように米国の税務情報に対する基本姿勢は、わが国とは大きく異なるものである。その一方で、米国におけるタックス・シェルターの利用は、「構成員課税が認められるいわゆる透明な事業体の増加と軌を一にしているといわれるほど、税負担の軽減を図る仕組みに利用されやすい事業組織である<sup>(230)</sup>」といわれる。このような必要性和、税務情報に対する考え方にに基づき、IRC6031(a)はパススルー・エンティティ<sup>(231)</sup>への情報申告書の提出義務を規定したものと考えることができよう。

この制度は、パートナーシップ等のパススルー・エンティティに対して、パートナーシップの課税年度終了後 4 ヶ月目の 15 日までに、情報申告書 Form1065<sup>(232)</sup>と別表の Schedule K-1<sup>(233)</sup>を IRS に提出することを義務付けるものである。

上記のForm1065の記載事項は、上記のように詳細な情報提供を要求するものであるが、特に12の間

---

<sup>(228)</sup> 本庄資「国家戦略として税務行政の法執行能力を強化する必要性」税大ジャーナル 1 号(税務大学校、2005/4)20 頁。

<sup>(229)</sup> 本庄資・前掲注(228)、20 頁-21 頁。

<sup>(230)</sup> 遠藤克博「匿名組合をめぐる国際課税問題-日本版タックス・シェルターに係る税務調査上の論点-」税大ジャーナル 1 号(税務大学校、2005/4)67 頁。

<sup>(231)</sup> パス・スルー課税については、事業体段階で課税対象とされず、その損益が他の者に帰属するものとして課税されることを「導管(conduit)課税」といい、事業体の損益について事業体それ自体が課税されず、その事業体の損益が構成員に帰属し、構成員が所得税を課されるという意味でパス・スルー課税ともいう」とされている。端的には、パス・スルー課税とは一般に事業主体が課税対象とはならず、損益が構成員に直接帰属する課税方式であり、収益・損失をその構成員に按分して帰属させる方法により課税を行うことと定義できる(本庄資『国際租税法〔4 訂版〕』(税務経理協会、2005)82 頁)。

<sup>(232)</sup> この「Form1065」(2007)の主な記載事項は、①パートナーシップに関する基本情報(④主な事業活動の内容、⑤主な商品・製品又はサービス、⑥産業分類番号、⑦名称、⑧住所、⑨課税年度、⑩雇用者識別番号、⑪事業開始日、⑫総資産額、⑬パートナーの数、その他)、②パートナーシップの事業活動による損益、③売上原価の明細、④その他の情報(①情報申告をしようとしているエンティティの種類、②パートナーの中に非居住者又は外国法人がいるか否か、③IRC6111 に規定する「報告すべき取引」の有無、④パートナーシップ財産の譲渡の有無、⑤海外金融口座、⑥外国信託からの配当の有無等)、⑤税務担当パートナーの氏名・住所・納税者番号、⑥Schedule K-1(下記脚注参照)、⑦Schedule L(貸借対照表)、⑧Schedule M-1(財務会計と税務の利益調整)、⑨Schedule M-2(パートナーの出資金勘定の変動分析)。

<sup>(233)</sup> Schedule K-1(2007)の記載事項は、①パートナーシップに関する情報(パートナーシップの雇用者識別番号・名称・住所・タックス・シェルター登録番号等)、②パートナーに関する情報(パートナーの納税者番号・氏名・住所・当該パートナーがジェネラル・パートナー、リミテッド・パートナー、LLC の構成員か、パートナーが外国人か、③当該パートナーの資格(個人、法人、信託受託者、遺産財団、パートナーシップ、非課税組織等)、④当該パートナーのパートナーシップに対する利益、損失、出資持分の割合、⑤当該パートナーの資本勘定の分析、⑥当該パートナーの所得、所得控除及びその他の科目の分配状況)。

診からなるフォーマットにより詳細な情報提供を要求している「Schedule B その他の情報」については、「実地調査等で有効な12項目についての質問を行っており、この情報申告書の有用性を高めているものであるといえる<sup>(234)</sup>」とされ高く評価されている。

上記のようにパートナーシップの取引実態、会計処理等について緻密な把握を行い、さらにそれを分析するセクションの設置といった、情報収集及び分析に対する基本的姿勢が財務省及びIRSの高い情報収集能力の一端を支えているといえよう。

### 3. Form1065 と有限責任事業組計算書の比較検討

Form1065 は表向きパススルー・エンティティを利用したスキームにターゲットを絞った情報収集を目的としているものではないと解される。しかしながら、米国では、パートナーシップ等のパススルー・エンティティはタックス・シェルターを組成するときの事業体として用いられることが非常に多く、パートナーシップ税制のスキームを利用し、減価償却や借入金利子の損金算入が日常的に行われ、これらの人為的かつペーパー上の損失が、納税者のその他の所得と通算され、税負担の軽減を図ることが行われることが指摘されている<sup>(235)</sup><sup>(236)</sup>。IRS はタックス・シェルター対抗策として、情報申告制度を効果的な手段として位置づけており、その有効性は高いとみられる。

Form1065 の具体的な記載内容をみると、タックス・シェルター登録番号(添付資料:Schedule K-1 Part I E)を記載することが要求されている他、パートナーシップが IRC6111(Registration of tax shelters)に規定する「報告すべき取引」に係る申告を行ったか否かを記載することが義務付けられており、IRS はパートナーシップが「報告すべき取引」を利用することを警戒しているとみられる。また、Form1065 では、外国での残高 1 万ドル以上の金融口座(預金口座、有価証券口座、その他の金融口座)の有無、外国信託に係る委託者又は持分の譲渡者であったか、当該パートナーシップが「報告すべき取引」の開示(登録)を行っているか、パートナーに分配される所得等に係る情報(①事業所得、不動産所得、その他の賃貸所得、利子所得、配当所得、ロイヤルティ、短期譲渡所得、長期譲渡所得等の各分配所得金額 ②自営業者所得(損失)に係る情報 ③税額控除に係る情報 ④海外取引情報(国名、所得、損失及び外国税額控除の額等))についての記載を要求している。これらには実態把握の困難な外国信託や海外取引に関する情報も含まれる。この Form1065 の本質については「米国では、税を納める者とパートナーシップのようなパススルー・エンティティとの関係を経済活動から納税に至るまでの段階(STEP)として捉えているようであり、IRS が的確に課税実態を把握するためには、税を納める者のみならず実際に経済活動を行い会計処理を行った者を押さえることで、そこからの情報を如何に得るかということに力点を置いているように思われる。<sup>(237)</sup>」とされており、少なくとも、IRS は Form1065 から得られる情報を極めて重要視していることがうかがわれる。

この Form1065 と、前述したわが国の「有限責任事業組計算書」を比較してみると、上記のような Form1065 が外国金融口座、外国信託、外国取引といったクロスボーダーの取引についても怯むことなく記載を要求している点において、非常に顕著な相違が見られる。

<sup>(234)</sup> このような指摘については、居波邦泰氏による「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版 LLP への対応を考慮に入れて-」(税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)459 頁)を参照。

<sup>(235)</sup> 中里実・神田秀樹(編著)『ビジネス・タックス』(有斐閣、2005)231 頁。

<sup>(236)</sup> また、リミテッド・パートナーシップはタックス・シェルターとして、近年米国で最も問題視されている企業形態のひとつであり、特に業種としては、不動産、石油、ガス開発の人气が高いといわれている(占部裕典『租税法の解釈と立法政策 I』(信山社、2002)204 頁)。

<sup>(237)</sup> 居波邦泰・前掲注(172)、610 頁。

また、わが国の「有限責任事業組合計算書」は有限責任事業組合に限定したものであるのに対し、Form1065 はエンティティのタイプをジェネラル・パートナーシップ、リミテッド・パートナーシップ、LLC、LLP、外国パートナーシップ、その他から選択させるようになっており (Schedule B Other Information 1)、パススルー・エンティティ全般に対して情報収集の網をかけるものである。また、各種のパススルー事業体に係る情報を一つのフォーマットで一元的に管理できるようにされており、IRS は Form1065 による情報収集にあたり、情報処理の効率化、情報の集約化等について高い意識を有していることがうかがえる。

## 第2節 タックス・シェルター開示・資料保存制度強化への動き

### 1. カリフォルニア州政府による対抗策強化の影響

2003 年になり、カリフォルニア州政府は「反タックス・シェルター・租税回避イニシアティブ」(Anti-Tax Shelter & Tax Avoidance Initiative) (州下院法案 (Assembly Bill) 1601・州上院法案 (Senate Bill) 614) と呼ばれる法律を可決成立した。カリフォルニア州政府がタックス・シェルターに対する強力な抗策策としてドラスティックな改革を実行したものであるが、この改革の核心部は、2003 年の時点で IRC に規定されるペナルティよりもより強化したペナルティを課すものである。

それまでカリフォルニア州政府は、IRC で規定するタックス・シェルター開示・資料保存制度に倣って、納税者及びプロモーターに対し、「カリフォルニア特権税当局 (California Franchise Tax Board)」にタックス・シェルター開示・資料保存を義務付けていたが、当該強化策は、その適切な履行を担保するために、ペナルティ強化策に踏み切ったものと解される。

上記ペナルティ強化策の一例として次の点が挙げられている。それまで同州政府の特権税当局は、「濫用的なタックス・シェルターである潜在性を有する取引」であると認めるものを利用して納税者の申告書を代位作成する者が、「重大な過失や故意によって法規則を無視」して過少申告を行う場合には、その過少申告に対して、IRC6694(b)と同様に、1000 ドルのペナルティが科されていたが、上記法律の制定を受け、「カリフォルニア歳入課税法」(California Revenue and Taxation Code)が改正され、同法 § 19166 によって、5000 ドルのペナルティを科することを可能とする<sup>(238)</sup>というものがある。さらに、「年間総収益が 1000 万ドル以上の法人や純資産が 200 万ドル以上の個人による開示義務の違反に科されるペナルティの額は、未報告の取引が「その他の報告対象取引」である場合には 1 万 5000 ドル、「リスト・アップされた取引」に該当する場合には 3 万ドルのペナルティを科することとされた (カリフォルニア歳入・課税法 § 19772)。また、過少申告が同法 § 19773 に定める「報告対象取引」に該当する場合に適用される「正確性に係るペナルティ」の税率も、20%から 30%に引き上げられた。また、経済的実質を欠く取引 (カリフォルニア州における事業遂行目的を有しない取引も含まれる。) に起因して生じた過少申告に対しては、新たに 40%の税率のペナルティ (non-economic substance penalty、開示義務が履行されている場合のペナルティの税率は 20%) が科されることとなった (同法 § 19774)。さらに、「濫用的な取引 (abusive transactions)」に対する更正・決定処分期間制限 (従来は 4 年間) については、8 年という期間制限が、1999 年度分以降の税務申告に対して適用 (遡及的適用も可能) となるよう措置された<sup>(239)</sup>。

上記のように、カリフォルニア州政府は、ペナルティ強化を中心として対抗策強化をはかるものであったが、この一連の改革はその後の IRS の強化策に大きな影響を及ぼしている。前述したように、

<sup>(238)</sup> 松田直樹「タックス・シェルターへの対応 (I) -米国内国歳入庁の対応策 (4)-」国際税務第 25 巻 9 号 (税務研究会、2005/9) 53 頁-54 頁。

<sup>(239)</sup> 松田直樹・前掲注 (49)、54 頁。

IRS における強化策は、「報告すべき取引」の範囲策定に係る権限委任、開示や資料保存制度強化といった手続法によるものが中心であるが、これにペナルティ強化という視点を与えるきっかけとなったものであることが見て取れる。

## 2. 2004 年米国雇用創出法における強化策が意味するもの

2004 年米国雇用創出法の成立は、米国におけるタックス・シェルター開示・資料保存制度にドラステックな変革をもたらすものであったといえよう。その一つが、前述したとおり、2004 年米国雇用創出法の成立により、「報告すべき取引」の範囲策定に係る権限が米国連邦議会から財務長官に委任されたことである。この委任について、「財務省・IRS は情報を収集すべきタックス・シェルターの範囲について機動的な対応が可能になっているわけであり、これは税務執行上非常に有効なものと思われる。<sup>(240)</sup>」とされており、新手のタックス・シェルター・スキームの発生に対し迅速な対応を可能にしたという点において評価されているところである。後述するペナルティ面における強化策以外で注目される点は、プロモーターが一定の条件に該当するタックス・シェルターや「濫用的なタックス・シェルターである潜在性を有する取引」について、その販売を最初の顧客に行うに先立って、税務当局に登録する義務を負わされ、さらに、これらの取引を利用する顧客のリストの 7 年間の保存義務が課せられたことがあり、当該保存義務は、税務当局の要請があれば、10 日以内にその提出を行わなければならないという提出義務を負う点である。これは、タックス・シェルター(濫用的タックス・シェルター)を既に販売等した者のみをターゲットとするだけでなく、それを試みようとする潜在性を有する者に対して、心理的に圧力を加えるものと考えられ、彼らに対し効果的な抑止力を発揮することが期待されるものである。

上記の改正に先立つ 2002 年に、アメリカ合衆国議会上院財政委員会は「Technical Explanation of Tax Shelter Transparency Act」を公表した。同報告書によると、2001 年度秋期の法人税の申告において開示対象として申告された取引は 99 法人 272 件にすぎず、税務当局がある租税専門家から、タックス・シェルター利用者のリストを入手しこれを調べたところ、当該リストに記載されている 17 名中 5 名が開示義務を履行していたにすぎなかったという<sup>(241)</sup>。

このようなノン・コンプライアンスの問題は、同報告書により、少なくとも 2002 年の段階において米国財務省は認識していたとみられ、実際 2002 年度の財務省改正案は報告・開示義務の不履行に対する罰則強化等の必要性を強調したものとなっている。その内容は、概略次のようなものである。①「報告すべき取引」の開示の懈怠にペナルティを科すこと(罰則の新設)。②「報告すべき取引」の登録の懈怠に対するプロモーターに対する罰則の強化。③「取引リスト」の開示の懈怠または開示されない「取引リスト」参加に対するペナルティの株主への開示の要求。④「投資家リスト」の提出の懈怠に対する罰則の強化。⑤登録要件と投資家リスト保存要件を繰り返し無視するプロモーターに対する業務禁止命令。⑥外国金融勘定の利子に係る報告の懈怠に対する罰則の強化。⑦軽率な申告過誤に対する罰則の強化。⑧プロモーター登録ルールの修正(プロモーターが IRS に登録を要する取引の種類を拡大する)。⑨登録、報告すべき取引及び投資家リスト保存を要するプロモーターとアドバイザーの数を拡大すること<sup>(242)</sup>。

2002 年に米国財務省からこのような改正案が出されたことは、タックス・シェルター対抗策には、納

<sup>(240)</sup> 居波邦泰・前掲注(172)、455 頁。

<sup>(241)</sup> United States Senate Committee on Finance “*Technical Explanation of Tax Shelter Transparency Act*” United States Senate, May 2002, p1.

<sup>(242)</sup> 本庄資・前掲注(51)、31 頁。

税者、あるいは租税専門家等のコンプライアンスの向上が必要不可欠であり、それに資するための一つの方法として、ペナルティ強化があると認識していたものと考えられる。本庄資教授は、「民主主義的租税制度の下では、一部の納税者のノン・コンプライアンスによって免れた税負担は、他の善良な納税者の税負担を加重するように作用する上、一部のノン・コンプライアンスが税務調査で摘発されない状況を放置すれば善良な納税者のコンプライアンスまで腐食されていくので、課税庁は適切にノン・コンプライアンスに対処<sup>(243)</sup>」しなければならない、「これは単に、課税庁の使命であるだけでなく、租税理論、税制、予算・組織機構、人的資源および IT 化等の情報収集システムなどを通じて、財政当局も、課税庁がその使命を果たせるように条件整備に努めなければ<sup>(244)</sup>」ならないと述べている。同教授の指摘からは、ノン・コンプライアンスに対する国家のあるべき対応は多岐に渡るものであり、総合的政策によって解決されるべき重要課題であると理解できる。したがって、納税者のノン・コンプライアンスに対し、ペナルティ強化をもって対応するという方法論は、その総合的政策の中の一環として実行されるものと位置づけられよう。

### 3. 罰則規定強化とコンプライアンス向上の関係

#### (1) 納税者の報告・登録義務の懈怠に対するペナルティ強化

IRS は、タックス・シェルター報告・登録義務(IRC6011、IRC6111)の懈怠については、その履行を怠った納税者や租税専門家等に対し、それまでの金額を大幅に上回る「相当な額の罰金」(substantial penalty)を適用することとしている。この強化策の一つに、「ノー・フォールト・ペナルティ」(no fault penalty) (IRC6707 (Failure to furnish information regarding reportable transactions) (a) (b) (1)) と呼ばれる規定が挙げられる。この「ノー・フォールト・ペナルティ」は、IRC6111(a)に規定する報告義務の懈怠に対しては、その懈怠の結果として過少申告を生ずるか否かに関わらず、原則として 50,000 ドルの罰金を課することとされている<sup>(245)</sup>。IRS はこのような、「ノー・フォールト・ペナルティ」による報告・登録義務に対する懈怠に対する新たなペナルティを導入し強化を推し進める一方で、それまでの「過少申告加算税」(IRC6662(b))の強化についても着手しているところである。当該規定は、「納税者が報告した取引が、①「リスト・アップされている取引」、或いは②「リスト・アップされていない取引」ではないが、「その主な目的」(a significant purpose)が租税回避である「報告対象取引」に該当し、その取引が過少申告となる場合には<sup>(246)</sup>、当該過少申告額の 20%の過少申告加算税を課することとしているが、これは過少申告額の多寡を度外視している点に特徴があると考えられる。また、「報告すべき取引」(reportable transactions)に該当する取引が租税回避を目的としている場合は、たとえ、「取引リスト」(listed transaction)に該当しないとしても可罰性を認めており、上記の特徴とあいまって、これまで以上に納税者が租税回避にコミットすることを強く牽制した内容となっているものと見るができる。上記規定は、納税者の租税上の手続と租税回避とを結びつけ、それを念頭において加算税を課することとしており、この点についてもわが国の租税法には見られない特徴的な点であるといえよう。

<sup>(243)</sup> 本庄資「日本におけるタックス・ギャップ縮小戦略の設計図 米国のタックス・ギャップ研究と対策を中心として」租税研究第 694 号(日本租税研究協会、2007/8)152 頁。

<sup>(244)</sup> 本庄資・前掲注(243)、同頁。

<sup>(245)</sup> 「ノー・フォールト・ペナルティ」(no fault penalty)の詳細については、松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」(税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)45 頁)を参照。

<sup>(246)</sup> 松田直樹「タックス・シェルターへの対応(Ⅰ)-米国内国歳入庁の対応策(4)-」(国際税務第 25 巻 9 号(国際税務研究会、2005/9))62 頁-63 頁。

## (2) 租税専門家の報告・登録の懈怠に対するペナルティ強化

租税専門家に対するペナルティ強化の背景には、弁護士、会計士その他の租税専門家の一部が法人セクターや富裕層の脱税または濫用的租税回避のプロモーターとなることとみられており、そこで IRS は倫理的行動を奨励し、法規スレスレの行動を誤った行動とすることによってノン・コンプライアンスを抑止する政策を実行している。確立した行動基準を守らない租税専門家に対し、その誤った行動に効果的に対処する措置としては、①申告書作成業者の制裁、②財務省サーキュラー230 に基づく制裁、③電子申告特権の停止、④差止命令、⑤司法省による刑事訴追などが行われる<sup>(247)</sup>。このように、2004 年米国雇用創出法は、IRS の租税専門家に対するノン・コンプライアンスの抑止への姿勢を反映したものとなっている。

プロモーターに対するペナルティについては、次のようなものとなっている。濫用的タックス・シェルター等のプロモーターに対しては、①パートナーシップその他の事業体、投資プラン若しくはアレンジメント、その他のプラン若しくはアレンジメントを組成し、若しくは組成を支援し、又は②そのような事業体、プラン又はアレンジメントの持分の販売に直接・間接に参加し、かつ、①事業体の持分の保有、若しくはプラン若しくはアレンジメントの参加を理由として所得控除若しくは税額控除の認容、所得の除外、若しくは他のタックス・ベネフィットの確保に係る書類で、重要事項に関して虚偽若しくは詐欺的なものであることを知り若しくは合理的に知っているべきもの、または、②重要事項に関する大規模な過大評価を行い、提出し、又は他人に作成させ、若しくは提出させる者は、各活動に 1,000 万ドル又はこの活動から生じた総所得の 100%のいずれか少ない方の金額に相当する民事上のペナルティを課すこととされている(IRC6700)<sup>(248)</sup>。

一方、IRS はアドバイザーやプロモーターに対し、厳罰をもって臨むことに拘泥しているわけではない。「米国雇用創出法の成立はサーキュラー230<sup>(249)</sup>による倫理基準に照らして問題のある租税専門家に対し、戒告、職業資格停止及び職業資格剥奪等の懲戒処分に代えて、或いは、これらの懲戒処分に加えて金銭的ペナルティを課することができるよう米国法律集 31 章 § 330 に変更が加えられた。しかも、このペナルティは問題のある租税専門家者の雇用者が、当該専門家の不適切な行為の存在を知り得る状況にある場合には、当該雇用者に対しても同様に課され得るものである<sup>(250)</sup>」(United States Code Title31 § 330)。

上記で検討したように納税者、あるいは租税専門家等に対する罰則強化は、「内国歳入庁が把握している問題視すべきタックス・シェルターは、ほんの氷山の一角と言われてきたが、「米国雇用創出法」によって強化された罰則規定は、これまで水面下にあったタックス・シェルターの存在をも露呈させ、タックス・シェルターと内国歳入庁とのせめぎ合いは、従来よりも内国歳入庁側に有利となった土俵で繰り広げられることとなる。<sup>(251)</sup>」とされている。

上記のような米国財務省・IRS などの努力により、プロモーター等の租税専門家を巡る状況は大きく

<sup>(247)</sup> 本庄資・前掲注(188)、551 頁。

<sup>(248)</sup> 本庄資・前掲注(188)、419 頁-420 頁。

<sup>(249)</sup> サーキュラー(circular)230 による新基準について、マーク・W・エバーソン長官は、疑わしい商品(questionable product)を顧客に販売しようと検討する租税専門家に対して強いメッセージを発するものであり、濫用的租税回避あるいは租税専門家の職業倫理無視と戦う IRS に新たなツールを与えるものとしており、その効果に期待を寄せる旨の発言をしている(IRS News release IR-2004-156 Dec. 17, 2004.)。

<sup>(250)</sup> 松田直樹・前掲注(49)、60 頁。

<sup>(251)</sup> このような指摘については、松田直樹教授による、「タックス・シェルターへの対応(Ⅰ)-米国内国歳入庁の対応策(4)-」(国際税務第 25 巻 9 号(国際税務研究会、2005/9))66 頁を参照。

変化したといえよう。上記のような、法改正によるもの以外に、納税者が購入したタックス・シェルターが期待した税務効果を発揮しなかったことから、当該商品の開発や販売、助言を行った租税専門家を相手取って損害賠償請求訴訟を起こすことが多く<sup>(252)</sup>、このような専門家責任という視点からプロモーター等の租税専門家への締付けが厳しくなっていることもあり、かかる外的要因もあって、現在のタックス・シェルターとの戦いにおいて IRS がイニシアティブを握りつつあると思われる。

### 第3節 米国以外のタックス・シェルター開示・資料保存制度

#### 1. 英国のタックス・シェルター開示・資料保存制度の概要

英国は、2004年財政法(Finance Act 2004)で、「租税回避スキーム開示規則(Tax Avoidance Schemes Disclosure Regulations)」を成立させた。2004年財政法は、§ 306において、開示対象となる租税回避スキームの範囲を「届け出るべき調整」(notifiable arrangements)と「届け出るべき提案」(notifiable proposal)に分類したうえで、次のように規定している。「届け出るべき調整」とは、①財務省規則によって定められた調整であること。②全ての人々に租税上のアドバンテージを可能にするか、又は可能にする可能性のある調整であること。③当該調整により期待される主要な便益又は主要な便益のうちの一つが、租税上のアドバンテージを含むものであること。これら①から③の全ての要件を満足するものが、「届け出るべき調整」に該当する。

上記①については貸付やディリバティブ等の金融商品に該当するか又は雇用関係商品<sup>(253)</sup>に当該するものである(ただし2006年8月以降は、上記①のうち納税者がその税務に関し助言を求め、当該助言の実行のために報酬を支払う定例手続的タックス・プランニング(routine tax planning)は除外することとされている。)(Statutory Instrument 2004 No.1863, Statutory Instrument 2004 No.2429)。上記②及び③における租税上のアドバンテージは1988年所得及び法人税法(Income and Corporation Taxes Acts 1988) § 709の解釈により、以下のものとされている。「(a)当該租税の控除若しくは控除の増額、還付若しくは還付の増額、当該租税の課税若しくは賦課の回避若しくは減額又は賦課の可能性の回避、(b)租税の納付の延期又は租税の還付の期日の繰上げ、(c)租税の源泉徴収義務等の回避<sup>(254)</sup>」。

上記の届出義務の対象は、所得税、法人税及びキャピタル・ゲイン税における租税調整におよぶ。その内、①プロモーターが存在する場合の秘匿性(当該プロモーターが、租税上のアドバンテージをもたらす租税調整のいかなる要素をも、他の競争相手であるプロモーター又は歳入関税庁から秘匿することを望む租税調整)、②プロモーターが存在しない場合の秘匿性(租税調整を利用する者が、租税上のアドバンテージをもたらす租税調整のいかなる要素をも、歳入関税庁から秘匿することを望む租税調整)、③割増手数料(割増手数料の稼得が合理的に期待され、その額が軽減される税額に依存し、提供される租税調整と同種の調整を経験した得意先から稼得する額)に該当するもの等が実際に届出対象と

<sup>(252)</sup> このような租税専門家に対する責任追及をする訴訟が米国では非常に多く、租税専門家責任の問題としてタックス・シェルター・マルプラクティス(Tax shelter Malpractice、節税過誤商品)とよばれており、酒井克彦教授により米国における租税専門家がおかれている状況や役割について紹介されている(酒井克彦「タックス・シェルター・マルプラクティス(上)-節税商品取引における租税専門家の役割-」税経通信第59巻13号(税務経理協会、2004/11)187頁-196頁。酒井克彦「タックス・シェルター・マルプラクティス(下)-節税商品取引における租税専門家の役割-」税経通信第59巻14号(税務経理協会、2004/12)167頁-174頁)。

<sup>(253)</sup> 雇用関係商品とは雇用者や被雇用者に税負担の軽減・繰延を可能にする仕組み等をいう(松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)111頁)。

<sup>(254)</sup> 辻富久「英国における租税回避スキームの開示制度について」税経通信第62巻16号(税務経理協会、2007/2)23頁。



なる(Statutory Instrument 2006 No.1543及び辻富久「英国における租税回避スキームの開示制度について」税経通信第62巻16号(税務経理協会、2007/2)23頁を参考とした)。

この開示義務の範囲は、概略次のとおりである。①プロモーターの氏名・住所等、②開示対象となる租税回避スキームに関する情報(名称・スキームの概要・関係する税法規定等)、③租税回避スキーム開示の根拠規定等<sup>(255)</sup>。また、当該開示は、プロモーターが当該租税回避スキームを利用することが可能となった日から5営業日以内にしなければならないが、当該義務を履行すると、開示した租税回避スキームに登録番号が付与される<sup>(256)</sup>。当該登録番号は当該スキームの利用者に提供されなければならないが、その懈怠やその他の開示義務違反に対しては、原則として、上限を5,000ポンドとするペナルティが科される(Tax Management Act of 1970 98C(1)及び辻富久「英国における租税回避スキームの開示制度について」税経通信第62巻16号(税務経理協会、2007/2)25頁を参考とした)。なお、上記の開示義務には、その適用を除外するためのテスト(プレミアム・フィー・テスト(The premium fee test)、秘密性保持テスト(The confidentiality test)及びオフ・マーケット・テスト(The off market test)からなるテスト<sup>(257)</sup>)が設けられており、一定の要件の全てを満たした者については開示義務が免除される。

一方、開示対象スキームの利用者側である納税者の開示義務については、原則として申告書にプロモーターから提供された登録番号の記載、税負担の軽減や減免の効果が生ずると見込まれる年度の記載等が要求される。また、当該スキームの開示義務を負うプロモーターによる開示義務の履行が困難な状況にある場合(プロモーターの所在地が英国外にある等)には、当該スキームの利用者自身がスキーム実施後の5日以内に一定の情報<sup>(258)</sup>を開示しなければならない。また、企業自らがスキームを考案した場合の開示期限はスキーム実施後30日以内である。上記以外の開示義務の履行期は、原則として個人所得税は当該スキームの利用年の翌年の1月末、法人税は当該スキームの利用会計年度から12ヶ月以内とされている<sup>(259)</sup>。この開示義務の違反に対しては、前述したプロモーターに対するものと原則として同じである。ただし、当該スキームの利用者の申告書への登録番号の記載懈怠に対しては、合理的な事由が存する場合を除きペナルティが科される<sup>(260)</sup>。

---

<sup>(255)</sup> 後述するカナダのタックス・シェルター開示・資料保存義務制度と比較すると顧客に関する情報が要求されていない。

<sup>(256)</sup> 利用が可能となる日については、商品販売を行うプロモーターが最初の顧客へ販売を行った日又はその他のプロモーターについては、商品が開示義務の対象となる部分を構成するということを十分に認識できるほどにスキームが完成し、潜在的な顧客に対して十分な説明が行われるか、あるいは顧客によって利用に供されたと合理的に想定されるほどにスキームが完成したと考えられる日であると解説されている(松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)111頁)。

<sup>(257)</sup> プレミアム・フィー・テストは、他のアドバイザーが提供することができないような租税回避的要素が含まれるスキームを提供し、顧客からプレミア報酬を得るものではないことを確かめるものである。秘密性保持テストは、プロモーターが当該スキームの租税回避的要素による営業上の優位性のため、当該スキームの秘密保持を望むことに合理性がないことを確かめるものである。オフ・マーケット・テストは、開示対象スキームの売買契約の内容や条件が、一般公開市場におけるものとの類似性を確かめるものである(“DISCLOSURE OF DIRECT(IT, CGT, and CT)” HM Revenue & Customs (HMRC), Jul 2005, p26-p28)。

<sup>(258)</sup> 開示が求められる情報には、①納税者たる顧客及びプロモーターの氏名・住所等、②当該スキームが開示対象となる理由、③当該スキームの概要・名称、その他スキームによる税務上の利益に関する情報の開示が要求される。

<sup>(259)</sup> “GUIDANCE DISCLOSURE OF TAX AVOIDANCE SCHEMES Income tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax and Stamp Duty Land Tax” HM Revenue & Customs, Jun 2006, p11-p12.

<sup>(260)</sup> このペナルティは、一件あたりの懈怠に対して初回100ポンドを科し、再度懈怠すると500ポンド、それ以降は1,000ポンドと段階的かつ急激にペナルティの額が上昇するというものである

## 2. カナダのタックス・シェルター開示・資料保存制度の概要

カナダは1987年に連邦所得税法245に規定しGAARを導入したことは前述した。カナダがGAARを側面から支える諸制度を完備したにもかかわらず、その翌年の1988年には、タックス・シェルター開示・資料保存制度(カナダ連邦所得税法237)の導入にふみきっていることは注目すべきことである。

カナダのタックス・シェルター開示・資料保存制度は、「スキームの購入者が、そのスキームに関する説明等によると、その購入後の4年間のうち関係する課税年度において、控除することが認められる損失額等の合計が、当該スキームの購入コストを超えることが想定されるもの<sup>(261)</sup>」がタックス・シェルターの定義であるとして規定する(カナダ連邦所得税法237.1)。さらに、同制度は、「プロモーター」の範囲の明確化を図り、諸々の義務付けを行なっている。「プロモーター」の範囲には、タックス・シェルター商品を販売しその見返りとして報酬を得る者やその他者に利用を勧める者やその代理人も含まれている。ただし、「プロモーター」によるアドバイスが、タックス・シェルターを利用の奨励するものでなければ、登録義務の対象とはならないこととされている。また、単一のタックス・シェルター商品に複数の「プロモーター」の関与が認められる場合には、その「プロモーター」のうち一人が報告、登録義務を履行すれば、他の「プロモーター」はこれらの義務を負わない(カナダ連邦所得税法237.1(1)、Income Tax Interpretation Bulletin IT-459(Adventure or Concern in the Nature of Trade))。この「プロモーター」の範囲は広く、タックス・シェルターに関与する者をその中に取り込むものであり、その性質も米国における「重要なアドバイザー」(material adviser)の影響を色濃く反映しているものと考えられる。

上記の「プロモーター」に該当する者がタックス・シェルターの販売を希望する場合は、税務当局からタックス・シェルター登録番号(Tax shelter identification number)の発給を受ける必要がある。より具体的にはタックス・シェルター商品を販売する前に当該タックス・シェルターに関するForm T5001(Application for Tax Shelter Identification Number and Undertaking to Keep Books and Records)という申告書に必要事項を記入して必要な資料の添付を行い税務当局に提出する必要がある、その後「プロモーター」は販売時にそのタックス・シェルター登録番号を添付して正式に販売が認められる。一方、タックス・シェルター商品を購入した投資家は、「プロモーター」から当該タックス・シェルターの登録番号の提供を受け(カナダ連邦所得税法273.1(5))、Form T5004(Statement of Tax Shelter Loss or Deduction)等にそのタックス・シェルター登録番号を記載して、税務申告時にこれを添付しない限り課税上の利益を受けることができない(カナダ連邦所得税法273.1(6))。

上記のForm T5001の記載事項及び添付を要求される資料は、およそ次のとおりである。①主たるプロモーター(principal promoter)の氏名・住所・電話番号、②タックス・シェルターの名称・所在地、③タックス・シェルター商品に関する情報(タックス・シェルター商品の販売予定日、投資対象としてのタックス・シェルターの寿命)、④タックス・シェルター商品のパンフレット、⑤タックス・シェルター商品と金融との関係に関する情報、⑥タックス・シェルター商品と保証との関係、⑦5ヶ年分の見積損金計算書。なお、「プロモーター」は通常事業活動を行う場所に資料を保存する義務を負う<sup>(262)</sup>。

---

(Tax Management Act of 1970 98(c))。

<sup>(261)</sup> 同規定の日本語訳は、松田直樹教授による「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」(税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006))83頁-84頁)によるものである。

<sup>(262)</sup> タックス・シェルターの販売を行うプロモーターは、販売を行った年の翌年の2月末までに、Form T5002(①各年度の販売金額、②顧客に関する情報(顧客の氏名・住所・電話番号・社会保障番号)等を記載)を提出する義務を負う(連邦所得税法237.1(7))。当該義務の懈怠については、100ドル

上記の手續きに係るペナルティについては、タックス・シェルター商品を販売するプロモーターが、誤謬のある情報申告書の提出や顧客に対して誤った登録番号を提供した場合と、誤った登録番号を顧客に提供しそれが意図的であると認められた場合とがあり、前者については登録番号が提供される前か登録を行なう以前に得た報酬の3%と500ドルのいずれか大きい方の額を科し、後者については顧客の支払金額の100%以上200%以下に相当する金額の罰金若しくは禁固刑又はこれらを併科することとされている(カナダ連邦所得税法27.1)。

### 3. 英国及びカナダの開示・資料保存の効果と問題点

#### (1) 英国租税回避スキーム開示制度の評価

2000年頃より英国ではタックス・シェルター対抗策が活発に議論され、その急先鋒としてGAAR導入論が声高に主張されでいたが、「租税回避スキーム開示制度」の導入以後そのような主張も見られなくなっている。これは「租税回避スキーム開示制度」が良好に機能している証左であると思われるが、その他当該開示制度によって把握された情報がその後の税制改正や調査に活かされ、多くの租税回避スキームの阻止がなされているという<sup>(263)</sup>。当該英国制度導入により相当数の租税回避スキームが開示され、成果をあげているところであり、実際プロモーターによって開示された租税回避スキームの数は制度導入からの2年間で600件近くになったといわれている<sup>(264)</sup>。

歳入関税庁(HM Revenue & Customs)公表の「About the Avoidance Disclosure Statistics (Data for the period from 1 August 2004 to 30 September 2007)」という資料によると、開示された直接税に関するスキームは、2004年8月1日から2005年3月31日が503件、2005年4月1日から2006年3月31日が607件、2006年4月1日から2007年3月31日が346件であることが報告されている。ここ数年の件数の減少については、「本制度による抑制効果が出てきているとの評価もできよう<sup>(265)</sup>」とされている。上記資料からは母集団となる、届出の対象となる租税回避スキームがどの程度存在するのが判然としないことから、「租税回避スキーム開示制度」導入による効果の現れの証左であるとはいえず、歳入関税庁は大多数のプロモーターが開示義務を果たしてはいるが、一部義務を果たしていないとみられる100以上のプロモーターを特定していることを明らかにしている<sup>(266)</sup>。したがって、同国の制度がプロモーターに対するコンプライアンスにおいて十分なものと即断できない。

当該英国制度は米国やカナダのそれと比較して簡素な印象を与える。制度自体の簡素化は、制度の内容を理解しやすいものとし、それゆえ各種義務を負う者が自ら果たすべき責任を理解しやすく、コンプライアンス向上に資するものと思料されるが、上記のように、少なからぬ租税回避スキームが開示されないままとなっていることも歳入関税庁が認めているところである。係る問題は前述した届出義務に係る規定が非常に広範且つ漠然としている点が指摘されており「本制度の規定があまりに幅広く定義されており、特に規則の基準は、漠然としており租税法主義に反するのではないか<sup>(267)</sup>」とされている。少なくとも今後は届出義務の対象となる取引の明確化が必要ではないかと考えられる。

---

と納付遅延日数に25ドルをかけた金額(上限2500ドル)を比較し、いずれか大きい方の金額のペナルティが科される(連邦所得税法162(7)、連邦所得税法162(5))。

<sup>(263)</sup> “Regulatory Impact Assessment—the Tax Tax Avoidance Schemes Regulations 2006 (SI2006/1543, 1544)” HM Revenue & Customs (HMRC), Jun 2007, p1-p12.

<sup>(264)</sup> “Open Wide for More Disclosure” International Tax Review, Euromoney Institutional Investor PLC, Jun 2006.

<sup>(265)</sup> 辻富久・前掲注(254)、28頁。

<sup>(266)</sup> “Regulatory Impact Assessment for Ensuring Compliance with the Tax Avoidance Disclosure Regime” HM Revenue & Customs, Mar 2007, p2.

<sup>(267)</sup> 辻富久・前掲注(254)、27頁。

## (2)カナダのタックス・シェルター開示・資料保存制度の評価

カナダが、GAAR 導入の翌年にタックス・シェルター開示・資料保存制度を導入した理由には、GAAR の適用範囲が限定的なものであり、限界があることが明らかとなったことが少なからず影響していることが考えられる。カナダの裁判所では、GAAR の適用について消極的な姿勢がとられたが、これはウェストミンスター・ルールの影響が大きい。同原則は、英国貴族院が、ウェストミンスター事件(Inland Revenue Commissioner v. Westminster (Duke), (1936)AC1(HL))において、「いかなる者も、自己の業務を調整することによって、関係する法律で求められる税負担を軽減させることができる」としたものであり、租税法上の実質主義による否認の方法を正面から否定するものであり、その後、ラムゼイ事件判決が出されるまで、イギリスの課税実務を支配した判決といわれている<sup>(268)</sup>。このウェストミンスター・ルールはカナダの租税裁判における重要な裁判原則となっている。この背景には、基本的にカナダ税法が英国の税法の考え方を踏襲している影響もあるが、英国においてラムゼイ・ルール<sup>(269)</sup>が示された後においても、カナダ裁判所は、ウェストミンスター・ルールを尊重する姿勢を維持し続けたとされている<sup>(270)</sup>。カナダは、前述したように、GAAR を側面から支える各種手当てをしたにもかかわらず、GAAR 導入の翌年の 1988 年に、「タックス・シェルター開示・資料保存制度」(カナダ連邦所得税法 237)を導入したが、ウェストミンスター・ルールが、GAAR の適用に制約を加える結果となったことが背景に存在し、それがタックス・シェルターの開示・資料保存制度導入への動きに影響したとみることができよう。

かかる経緯から導入されたカナダの「タックス・シェルター開示・資料保存制度」であるが、カナダ歳入庁が公表した「What is a Tax Shelter?<sup>(271)</sup>」という資料によると、過去 4 年間で毎年およそ 1000 件近いタックス・シェルターが否認され、これらのタックス・シェルターに投資した納税者は 2 億 5000 万ドル以上の追徴税を課されたことが報告されており、「タックス・シェルター開示・資料保存制度」が一定の機能を発揮していると認められる。しかしながら、カナダ会計検査院(Office of Auditor General of Canada)公表の「Report of the Auditor General of Canada<sup>(272)</sup>」という資料によると、「映画業界、コンピューター・ソフト業及び不動産業の主要な資金調達源は、タックス・シェルターであり、これらの者が 1992 年から 1994 年までの間にプロモーターから投資に係るオファーをされた総額は約

<sup>(268)</sup> 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(3)」税理第 43 巻 1 号(ぎょうせい、2000/1)246 頁

<sup>(269)</sup> 上記のウェストミンスター・ルールが多く濫用的租税回避を横行させた反省から、ある取引が複数の取引を組み合わせた複雑なものである場合に、個々の取引ではなく、一連の取引全体を一体のものとして考察すべきという考え方が現れた。このような考え方をラムゼイ・ルールという。このラムゼイ・ルールは、ラムゼイ事件(W. T. Ramsay Ltd. v. IRC(1981)STC174, (1981)1ALL ER865, HL)において示されたものである。当該事件は循環金融による租税回避が問題とされた事例であるが、取引全体を課税上無視することが許されるというものである。当該課税スキームの全体を考察して、納税者がそのスキームの完了後においても、開始前におけると同じ経済的状況にあること(ただし、課税逃れサービスの手数料は別)。一旦当該取引が開始された場合には、各段階をふんで、最後まで完了することが当事者によって合意されていること。納税者は、循環金融の結果として、当該スキームの完遂に関して(手数料以外の)資金的負担を負わないこと。スキーム全体の目的が課税逃れであること。以上の要件を全て満たす場合において、取引全体を課税上無視することが許されるというものである(中里実『タックス・シェルター』(有斐閣、2005)260 頁-262 頁)。

<sup>(270)</sup> このような指摘については松田直樹教授による「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」(税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006))79 頁-83 頁を参照。

<sup>(271)</sup> “What is a Tax Shelter?” Canada Revenue Agency, Jan 1998.

<sup>(272)</sup> “Report of the Auditor General” Office of Auditor General of Canada, May 1996, (Chapter 11 11.59).

11 億ドルであり、その内、実際に納税者が投資した金額は 5 億ドル近い。また、その総額からミューチャル・ファンド・リミテッド・パートナーシップ (mutual fund limited partnership) を介在した分を除いた納税者の平均投資額は、1992 年が約 5 万 3000 ドルであったのに対し、1994 年は 15 万 8000 ドルにまで増加している。」と報告されている。その増加率をみるに、少なくとも 1987 年から 1994 年頃までは、「タックス・シェルター開示・資料保存制度」が、必ずしもタックス・シェルター販売・利用に対して十分な抑止力を有するものではなかったことが推測される。

上記カナダ制度が十分な抑止力を持つに至らなかった原因は、プロモーターのタックス・シェルターの事前登録と顧客への登録番号付与懈怠へのペナルティの対象は、それが意図的でなければ、販売されたタックス・シェルターの価値の 25%が上限であることその他、制度上「プロモーター」のタックス・シェルターを利用の奨励する行為は、それが脱税の幫助等に該当する場合を除き罰することができなかったことであつたと考えられている<sup>(273)</sup>。これは、タックス・シェルター抑止に対しペナルティが強く関連する証左であると考えられよう。

#### 第 4 節 小括

2004 年米国雇用創出法による改正は、タックス・シェルターの定義規定(旧 IRC6111(c))を廃止し、「報告すべき取引(reportable transactions)」という新たな概念を登場させた。それは、前述した「取引リスト(listed transaction)」と「取引リスト以外の取引」に分類されるが、「取引リスト」に類似する取引は、否認されることを警告するものであり、「濫用的タックス・シェルター」の組成にコミットしようとする潜在性を有する者に対して抑止効果を発揮するものと考えられる。ただし、その抑止効果の発揮は、いわゆるプロモーターに対し「考案したスキームが否認されるかもしれない」という点で圧力をかけるだけでは不十分であるということが、前述の 2004 年米国雇用創出法で、各種の義務違反に対するペナルティ強化が図られていることからもうかがえる。このことは、第 4 章において、わが国がタックス・シェルターに対する登録・開示・資料保存義務を導入する場合におけるそれらの義務違反に対する制裁あるいは処罰のあり方を検討するが、その場合において十分念頭におく必要がある。

また、カナダのタックス・シェルター開示・資料保存制度がもつわが国へのインプリケーションは、その開示・資料保存制度の義務を負う者(「プロモーター」)の範囲のあり方にあると考えられる。かかる範囲の基本は、タックス・シェルターの販売や、その利用の奨励をする者やその代理人であるが、当該「プロモーター」によるアドバイスが、タックス・シェルターを利用の奨励するものでなければ、登録義務の対象とはならないこととされていることから、「プロモーター」による「販売・利用の奨励」という行為を重視しているように見受けられる。ここで、問題視すべき点は、インハウス型スキーム<sup>(274)</sup>が取り込まれないと解される点であるが、第 4 章ではこの点を重視し、わが国のあるべき制度について検討・提言を行う。

<sup>(273)</sup> このような指摘については松田直樹教授による「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」(税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006))89 頁を参照。

<sup>(274)</sup> 第 4 章第 1 節 3. を参照。

## 第4章 わが国における租税手続法によるタックス・シェルター対抗策導入の提言

第1章において、わが国における現行の個別的否認規定<sup>(275)</sup>、包括的否認規定<sup>(276)</sup>の問題点を指摘し、立法論の視点から一般的否認規定について批判的に検討を行った。これらは、いずれも既に組成されたタックス・シェルターに対する対症療法であるという点において共通しており、タックス・シェルターの組成、販売を行う者やその顧客、また、タックス・シェルターに関与する潜在性を有する者に対する抑止効果をほとんど持たないとみられる。また、同章では、現行の青色申告の帳簿保存義務(所法148条、法法126条)青色申告の承認取消(所法150条1項、法法127条1項、2項)、質問検査権(所法234条、法法153条以下、相法60条、地価税36条、地法26条・72条の7・73条の8・298条・353条等)、推計課税(所法156条、法法131条)等を中心に、タックス・シェルター対抗策という視点から検討したが、これらはいずれも、効果的な対抗策たりえないという結論に至った。

本章では、第1章で検討したこれらの弱点を補完し、問題の解決に資するものとして、タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度導入を中心に提言を行う。なお、本論で提唱する制度を以下「タックス・シェルター登録・開示・資料保存案」と表記する。

### 第1節 租税回避定義規定及びタックス・シェルターの範囲策定

#### 1. 租税回避定義規定の要否

「タックス・シェルター登録・開示・資料保存案」に係るタックス・シェルター定義規定の要否を検討する以前に、租税回避の定義規定の要否を検討する必要があると考える。

租税回避の定義については講学上様々な議論がなされてきたところである。しかしながら、「租税回避」について定義する規定は、わが国の租税実定法上存在しない。わが国では、過去に一般的否認規定の導入が検討されたことがあり、その一環として公表された昭和36年の「税制調査会答申」の中に、「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」との一文がある。このことから、租税回避の構成要件は、私法上許された「法形式の濫用」と「租税負担の不当な回避又は軽減」ということになるが、上記の答申から解される租税回避の構成要件には、「濫用があった」「不当な回避又は軽減」という不確定概念がみられる。

また、第2章では、租税回避に関する諸学説をまとめ、その構成要件を、①私法上の法形式を濫用し、通常用いられない異常な取引形態を選択していること、②通常の取引形態を選択した場合と結果的に同様の経済的効果を実現していること、③上記①及び②の結果租税負担を減少させ又は排除していることが租税回避行為の基本的成立要件としたが、ここにおいても「法形式を濫用」「通常用いられない」「異常な取引形態」等の不確定概念が存在している。

一方、米国の旧IRC6111(c)はタックス・シェルターを定義したものとして、解釈の余地が少ないものであり、法案作成者もそれを常に念頭においていたと思われるものであるが、同法においても「a person could reasonably infer(何人も合理的な推測をなし得る)」とあり、不確定概念と解される文言「合理的な」がみられたところである。

また、わが国においては、いわゆる同族会社の行為計算否認(法法132条、所法157条1項、相法64条1項、地法72条の43第1項等)における「不当に」は、その解釈を巡り数多の議論の対象となっているところである。

<sup>(275)</sup> 個別的否認規定については第1章第2節1.を参照。

<sup>(276)</sup> 包括的否認規定については第1章第2節2.を参照。

以上から、租税回避の定義規定の法文の検討においては、不確定概念の問題につきあたることが考えられ、その解釈において新たな議論を引き起こすことも考えられるため、この問題についてはこれ以上議論しないこととする。

## 2. タックス・シェルター定義規定の必要性及びその範囲の策定

現在米国法においては、「報告すべき取引」という概念が存在するが、これは正面からタックス・シェルターを定義した規定ではない。IRC6111 に規定される「報告義務のある取引」(reportable transactions)は、タックス・シェルターの定義付けを趣旨としたものというよりはむしろ、IRS が情報開示を義務づける取引として、課税上問題となりうる取引の中からリストアップしたものであり、その規定はタックス・シェルターより広い概念において開示対象となる取引を規定している。したがって、タックス・シェルターの定義規定ではない。かように評価される「報告義務のある取引」であるが、前述したように、開示対象となる取引を規定するほか、「報告すべき取引の重要アドバイザーの被助言者リスト保存義務」(IRC6112)の適用対象となる取引を示すものであり、また、「報告すべき取引に関する情報の提供の懈怠」(IRC6707)においても、この「報告義務のある取引」を基本としている。米国における制度を鑑みるに、タックス・シェルター登録・開示・資料保存義務を立法化する上で、米国制度はタックス・シェルター定義規定の必要性を高いものと認めていないと解される。そこで、本論においてもタックス・シェルター定義規定の必要を認めないという立場に立つこととする。しながら、米国のタックス・シェルター開示・資料保存義務においては、その対象となる取引の範囲をいかに策定するかが、効果的な対抗策たり得るか否かの一つのキーとなるものであり、わが国において、タックス・シェルター登録・開示・資料保存義務を導入する上で、その対象となる取引の範囲を、租税法において明確化するための基準は必要不可欠である。資料保存義務における保存対象となる取引の範囲、罰則規定を策定する上でも対象となる取引は明確なものである必要があることから次の 3. (タックス・シェルター登録・開示・資料保存案が対象とする取引)でより具体的な提言を行うこととする。

## 3. タックス・シェルター登録・開示・資料保存案が対象とする取引

本論で提唱する「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」の登録義務、開示義務、資料保存義務の各義務履行の対象となる取引の範囲は、その履行の懈怠に対する罰則規定にも関わるものであり、十分に予測可能性と法的安定性を備えているかが重要な意味を持つ。したがって、不確定概念を排除した明確なものでなければならない。

松田直樹教授は、「税負担の軽減効果を伴う商品スキームの開示・資料保存制度案」として、その開示対象について、「一般の顧客に対して提供される商品化された投資プラン等であって、他の所得と損益通算、控除の適用、債務の引受け、所得の移転・減少、あるいは課税繰延等によって、顧客(あるいはその関係者)の税負担の軽減を図ることが可能となるスキームであり、いずれかの顧客の当該スキームに対する年間投資額あるいは当該スキームによるプロモーターの年間総販売額(あるいは年間総報酬額)が、一定金額を超えるもの<sup>(277)</sup>」として提唱している。同教授の提唱で第一に重視すべき点は、顧客の年間投資額とプロモーターの年間総販売額(年間総報酬額)とに着目している点であると考えられるが、仮に当該金額が一定金額を超える場合に当該制度の適用を受けるとしたこととした場合、その一定金額がセーフ・ハーバーとしての性格を有することとなると考えられるため、これをどの程度に定めるかは、非常にクリティカルな問題を包摂しているといえよう。セーフ・ハーバーとしての基準は、納税者の予測可能性を高めるものではあるが、その一方で「納税者は当該予測を前提として現在行動を調

<sup>(277)</sup> 松田直樹・前掲注(49)、133頁。

整するのであって、セーフ・ハーバーを採用する以上は、ある程度のモラル・ハザードが行われることはほとんど必然的なこととあってよいであろう<sup>(278)</sup>とされている。

第2点としては、特定グループ内でスキームを組成するというインハウス(in house)型スキームに対する対応である。例えば、親会社において組成されたスキームを、子会社に利用させ、グループ全体としての税負担を減少させるといったことを想定する必要がある。このインハウス型スキームを対象取引考慮する必要があり、これを適用対象として取り込むためには、新たな基準を設ける必要がある。そこで、以下にその基準を示すこととする。次掲のいずれかに該当するものを「タックス・シェルター」として、規定することを提案する。

①所得移転、課税繰延等により税負担の軽減の効果をもたらす投資を媒体とした取引として組成されたものであり、その取引を組成した者以外の者の税負担を軽減するもの。②所得移転、課税繰延等により税負担の軽減の効果をもたらす投資を媒体とした取引として組成されたものであり、その取引を組成した者自身又は当該組成した者が法人である場合には当該法人の税負担を軽減するもの。③所得移転・課税繰延等により税負担の軽減をもたらす取引を組成する者と(a)雇用関係その他これに準ずる関係等を結ぶ者(b)給与その他物品等の授受を行った者(c)株式保有関係を有する者のいずれかの者の税負担を軽減するものであること。

なお、第4章第2節1.2.3.、第3節の1.2.において用いる「タックス・シェルター」という用語については、上記①から③のいずれかに該当するものという意味で用いる。

## 第2節 タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度等導入の提言

本論が提唱する「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」の規定を、税法上どのように位置づけるかについては、①実体法たる法人税法、所得税法、相続税法等に各々条文を設ける、②租税特別措置法に条文を設ける、③手続法たる国税通則法に条文を設けるといったことが考えられる。国税通則法は、国税に関する基本的事項及び共通の事項について定められた法律であり、「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」は、国税に共通して適用されるべきと考えられることから、国税通則法に条文を設けることを提案する。なお、以下で「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」を導入する場合における基本コンセプトについて検討する。

### 1. 租税専門家等に対する登録・開示・資料保存制度案の基本コンセプト

#### (1) タックス・シェルター登録・開示義務者

##### ① タックス・シェルター登録義務者

タックス・シェルター登録義務者の範囲策定のポイントは、その範囲が明確であること、いわゆるプロモーターに対し広く規制の網をかけること、さらに、タックス・シェルターの組成、管理、利用の奨励、販売、管理等に関与する者が報酬等を受け取っているか否かを問題としない点である<sup>(279)</sup>。これらの点を念頭におき、一例として次のような案が考えられる。

タックス・シェルター登録義務を負う者は、上記第1節3.の「タックス・シェルター」の範囲に該当す

<sup>(278)</sup> 中里実『国際取引と課税-課税権の配分と国際的租税回避-〔オンデマンド版〕』(有斐閣、2001)133頁。

<sup>(279)</sup> 本制度案の本質は、濫用的な租税回避により不当に軽減された税負担額を、国家の手に取り戻すということにある。したがって、いわゆるプロモーターが報酬等の何らかの対価を得ていないとしても、それは、登録義務を生じない理由とはならない。また、報酬等の対価の授受を問題とすると、その金額、授受の時期等の規定の仕方により、それがグループホールとなる可能性も生ずる。このような問題の発生を未然に防ぐ意味においても、報酬等の対価の授受は登録義務の発生と関連付けることはせず、それが一切なかったとしても登録義務は発生するものとする。



る取引に関して、その組成、販売、利用の奨励、管理等に関与した者(法人である場合はその代表者)及びその代理人である。単一の「タックス・シェルター」に係る組成、販売、利用の奨励、管理等が同一の者によってなされた場合には、当該その者が代表者として登録義務を負う。また、単一の「タックス・シェルター」に係る組成、販売、利用の奨励、管理が複数の者によってなされた場合、及びその代理人が複数存在する場合には、当該「タックス・シェルター」の販売を行った者(当該販売者が法人である場合はその代表者)が登録義務を負う(販売が多段階に及ぶ場合においてもすべての販売者が代表者として開示義務を負う)。販売者を明確な特定が困難な場合においても登録義務は生じ、その場合は、当該「タックス・シェルター」の組成、利用の奨励、管理に関与した者(個人事業者である場合はその代表者、法人である場合はその代表者)及びこれらの代理人が報告義務を負う。

その他の事項として次の事項を掲げる。①登録の相手方は、上記登録義務者の居住地の所轄税務署長又は上記登録義務者が法人である場合には、その主たる事務所の所在地の所轄税務署長とする。②上記の各代表者が当該「タックス・シェルター」に関し、定められた期限までに定められた事項を開示することにより、その他の者は開示義務は生じない。③当該登録義務は、「タックス・シェルター」が組成される毎に発生する。ただし、この場合「タックス・シェルター」のスキームに変更が加えられた場合は、新たに「タックス・シェルター」が組成されたものと看做し、その時点において新たに報告義務を負う。④「タックス・シェルター」の組成、販売、利用の奨励、管理に対し何らの対価の授受がなかったとしても、係る事実は登録義務の免除の要件を構成するすることはないものとする。

#### ② タックス・シェルター登録番号交付と開示義務

上記①の登録義務者は、その登録により税務当局から「タックス・シェルター登録番号」を交付されることとする。この「タックス・シェルター登録番号」の交付を受けない限り、これを販売等に供することは許されず、仮に「タックス・シェルター登録番号」の交付を受けず、販売等(無償での提供を含む)に供した場合には、その税務効果は否認される(この場合、「タックス・シェルター登録番号」の交付を受けない限り当該「タックス・シェルター」を利用して自己の税負担を軽減することも許されず、また、当該「タックス・シェルター」を組成する者と(a)雇用関係その他これに準ずる関係等を結ぶ者(b)給与その他物品等の授受を行った者(c)株式保有関係を有する者の税負担を軽減することも認められない)。また、「タックス・シェルター登録番号」の交付を受けた者は、当該「タックス・シェルター」の販売、提供時に当該番号を相手方に文書で開示することを義務付ける。

#### (2) タックス・シェルター登録義務に係る登録内容

「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」のタックス・シェルター登録義務に係る登録内容のポイントは、タックス・シェルターを含む租税回避スキームの解明に資すること、及び、いわゆるプロモーターが、主として税負担を軽減させることを目的とした取引等を組成したり、販売等したりすることに対して、抑止効果を発揮させることにある。したがって、いわゆるプロモーターに対し詳細な情報の登録を求めることにより、タックス・シェルターを含む租税回避スキーム解明のための情報収集に資するものとするほか、いわゆるプロモーターの動向に対し、税務当局が重大な関心を持ち、自己が常に監視されているという自覚を持たせることがその基本コンセプトである。これらの点を念頭におき、一例として次のような案が考えられる。

上記登録義務により、登録を要求される内容については、①「タックス・シェルター」の組成に関与した者の住所・氏名(法人である場合はその所在地及び名称)、②「タックス・シェルター」の組成に係る法令、③「タックス・シェルター」の利用により発生が期待される税負担軽減額及び期待される税務上の効果(所得から控除される金額の総額、税額控除の総額)、④各投資家の投資口数、⑤各投資家の投

資額等。

### (3) その他タックス・シェルター登録期限等

「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」にかかる「タックス・シェルター」の登録は、上記第1節で検討した要件に該当することとなった日の翌日から起算して21日以内とする。定められたとおりの期間以内に登録義務が履行されれば、その後の課税年度における開示は不要とし、手続きの簡略化をはかる。ただし、登録を行った「タックス・シェルター」のスキームに何らかの変更が加えられた場合は、新たに「タックス・シェルター」のスキームが組成されたものと看做されるため、上記第1節で検討した、要件に該当することとなった日の翌日から起算して21日以内に登録を行う義務を生ずることとする。

## 2. 納税者に対するタックス・シェルター利用申告義務

「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」における、納税者に対するタックス・シェルター利用申告義務のポイントは、一般の納税者に対して、高度な専門知識等を要せず、理解しやすいものでなければならないこと、及び納税者に対して重い負担をかけるものではないことが重要であると考ええる。

米国においては、確定申告書に Form8886<sup>(280)</sup> と呼ばれるタックス・シェルターに関する一定の情報を記入した書類を添付することが義務付けられている。わが国において、この Form8886 と同様の記載内容を採用した場合、納税者にかかる負担が大きいのと思料する。そこで、Form8886 を参考としつつ、一例として以下のような事項を記載した書類の提出を義務付けることが考えられる。

「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」により、納税者が一定の取引に関与した場合、確定申告時に、①タックス・シェルター登録番号、②報酬の支払先(租税専門家等の氏名・住所を含む)、③当該「タックス・シェルター」利用による税負担の減少額(取引によって得ることが期待される租税上の減少額、すなわち所得から控除される金額の総額、税額控除の総額等やその他の税務上の効果の記載等)、⑤各投資家の投資口数、⑥各投資家の投資額等を記載したフォーマットを作成し、これを提出する義務を負うものとする。

## 3. 租税専門家等に対するタックス・シェルター資料保存義務

「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」における、租税専門家に対するタックス・シェルター資料保存制度のポイントは、登録・開示義務と同様、わが国における租税回避スキームに関する情報収集及びいわゆるプロモーターによるそれらの組成、販売等の抑制にある。したがって、その資料保存の範囲は詳細であればあるほど好ましいが、実務に与える影響が大きく、特に税務当局による資料提供要求の要件とその資料の範囲、税務当局からの開示要求等において、税理士、公認会計士、弁護士等と税務当局とのコンセンサスの問題へと発展する可能性が高いとみられる。これらをふまえて、資料保存の範囲、その義務を負う者、資料提供要求の要件について慎重に検討する必要がある。一例として、以下のような制度が考えられる。

「タックス・シェルター」に関する資料の保存義務を負う者は、上記1.(1)①のタックス・シェルター登録義務者である。この資料保存義務は、上記登録義務が発生した時点において発生するものとする。当該資料は、各「タックス・シェルター」の個々のスキーム毎に保存されなければならない、その保存期間は上記登録義務の発生した日から7年間とし、当該資料保存義務により保存が義務付けられる資

<sup>(280)</sup> Form8886 の記載内容については第3章1節1.を参照。

料は、上記 1. (2)に掲げるものの他、顧客に関する情報<sup>(281)</sup><sup>(282)</sup>、その他「タックス・シェルター」に関する資料<sup>(283)</sup>とする。なお、税務当局側から当該資料の提出の要求に対しては、保存義務を負う者はこれを直ちに(あるいは遅滞なく)提示しなければならないこととする。

### 第3節 タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案に係る義務不履行への対応等

#### 1. 租税専門家等の登録・開示・資料保存義務不履行への対応

米国においては、ペナルティ<sup>(284)</sup>強化が近年における一貫した傾向であるが、本論における「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」においては、厳罰主義に奔ることなく、それでいて租税専門家のノン・コンプライアンスをいかに抑制するかがポイントになると考えられる。

松田直樹教授が提唱する「租税回避スキーム開示・資料保存制度(案)」では、「開示・資料保存制度案の設計上、義務違反行為自体を罰する規定は措置しないが、プロモーターや納税者による自主的な開示に対するインセンティブを組み込むという観点から、義務違反が認められるプロモーターから提供されているスキームの税務効果を否認する更正・決定処分が下される場合に限って、処分の対象となる納税者に適用される加算税は、その税率を加重(現行の重加算税率よりも低率)したものとす。」ということが提唱されている<sup>(285)</sup><sup>(286)</sup>。

わが国の重加算税については、納付すべき税額の計算の基礎となる事実の全部又は一部について隠ぺい又は仮装があり、過少申告、無申告又は不納付がその隠ぺい又は仮装に基づいている場合は、過少申告加算税、無申告加算税又は不納付加算税の代わりに、重加算税が課せられ又は徴収されること

<sup>(281)</sup> 顧客に関する情報については、国内で作成されたものに限定されないことに留意することが指摘されており、さらに、「そもそも、顧客リストを入手しなくとも、申告書等をチェックするなどにより、特定スキームの利用者である顧客を特定することが可能ではないかという見方もあるが、この点は、スキームの内容等によって状況は異なり得るが、概して、その特定は必ずしも容易ではなく、各国の税務当局も、この点については、およそ同様な状況にある」とされている。(松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)134 頁)。

<sup>(282)</sup> 当該資料の保存は電磁的記録により行うことを認めるが、記録の訂正・加除の履歴の確保や見読可能装置の備え付け等の要件を満たすことで、国税関係帳簿書類の保存に関しては電磁的記録によることを認める。ただし、電磁的記録の最大の問題は記録訂正の非証跡性であり、紙記録の訂正は痕跡が残るが、電磁的記録は痕跡を残すことなく、記録の訂正、改ざん、消去を行うことができる点にある。そこで、当該タックス・シェルター資料保存制度にかかる記録については、慎重を期し、電磁的記録を野放図に認めるのではなく、実務レベルにおける取り扱いにまで踏み込んだ、一定のガイドラインが必要であると思料する。なお、電磁的記録とは、電子的方式、磁気的方式その他人の知覚によって認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されているものをいう(電子帳簿保存法 2 条の 3)。

<sup>(283)</sup> 当該「タックス・シェルター」の利用により発生が期待される税負担軽減効果に関する説明のための資料、販売促進のための資料、商品説明のための資料、契約内容のための資料、その他「タックス・シェルター」に関して顧客に提供されたすべての資料等が考えられる。

<sup>(284)</sup> 本論においてペナルティという用語は、「刑罰」という意味において用いる。この場合の刑罰は、犯罪に対する法律上の効果として行為者に科せられる法益の剥奪(制裁)を内容とした処分という意味である。法人にあってはその犯罪能力を否定する考え方があるが、本論においては、法人の犯罪能力を否定せず、法人は犯罪行為主体及び刑罰受忍主体となりうるものとの立場をとる。なお、本論は刑法に関する論文ではないため、法人の犯罪能力については、これ以上の議論は行なわない。

<sup>(285)</sup> 松田直樹・前掲注(49)、135 頁。

<sup>(286)</sup> なお、同提案では、納税者が国外のプロモーターから直接に商品スキームを購入する場合も、国外のプロモーターの開示義務の履行が期待できるか否かに関係なく、税務上の取扱いは同様とするとされている(松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)135 頁)。

とされている。過少申告加算税<sup>(287)</sup>の代わりに課される重加算税(重過少申告加算税)の額は、その計算の基礎となる税額の35%(通法68条1項)、無申告加算税の代わりに課される重加算税(重無申告加算税)の額は、その計算の基礎となる税額の40%(通法68条2項)、不納付加算税の代わりに徴収される重加算税(重不納付加算税)の額は、同じくその計算の基礎となる税額の35%が課されることとされている(通法68条3項)。かかる重加算税は、「納税者が隠ぺい・仮装という不正手段を用いた場合に、これに特段の重い負担を課することによって、申告納税制度および源泉徴収制度の基盤が失われるのを防止することを目的とするもの<sup>(288)</sup>」とされており、また、事実の隠ぺいとは、課税要件に該当する事実の全部または一部を隠すことをいい、事実の仮装とは、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることであるとされている<sup>(289)</sup>。重加算税にかかるこのような考え方にに基づけば、上記制度案は、登録・開示・資料保存義務の懈怠に対しては、現行の重加算税と同等の税率を加重するのが妥当と考えられる。そこで、現行の重加算税(重無申告加算税)の計算の基礎となる税額の35%(通法68条1項)と同率の税率を課することが妥当と考えられる。また、上記制度案は課税庁がタックス・シェルターの登録や開示等の諸義務を懈怠した者に対し直接的な経済的不利益を被らせるものではないことから、コンプライアンスの維持・向上の視点から単に義務を懈怠したプロモーター等が提供したタックス・シェルターの税務効果を否認するだけでなく、行政罰を科することも視野に入れる必要があると考えられる。

## 2. 納税者に対するタックス・シェルター利用申告義務不履行への対応

わが国は申告納税方式を採用し、納付すべき税額が申告によって確定することを原則とし、申告がない場合又は申告が不相当と認められる場合には、課税庁の更正又は決定によって税額を確定するという方法を基本としている(通法16条1項1号)。かかる申告納税制度が適正に機能するためには、「国民が高い納税意識をもち、自発的に正確な申告をすること(自発的納税協力(Voluntary taxpayers' compliance))が必要である<sup>(290)</sup>」といわれている。かかる視点は、本論が提唱する「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」における、納税者に対するタックス・シェルター利用申告義務についても必要なものとする。ただし、単純無申告犯(所法241条、法法160条、相法69条、消法66条・67条2項等)は正当な理由なしに納税申告書をその提出期限までに提出しないことその構成要件であること。虚偽申告犯(消法65条、酒法56条1項3号、法法162条1号(虚偽中間申告等))が、申告書に虚偽の記載をすることがその構成要件となる。これらのことから「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」における、納税者に対するタックス・シェルター利用申告義務不履行及び虚偽の申告に対しては、加算税を課すこととすることで納税者のコンプライアンスは十分維持することが可能であると思料されるが、少なくとも重過少申告加算税(通法68条1項)と同等の税率による制裁が妥当であると考えられる。

## 3. タックス・シェルターと立証責任の転換

客観的立証責任については、「要証事実の存否について、裁判所が心証を形成できないとき、すなわ

---

<sup>(287)</sup> 過少申告加算税は、期限内に申告書が提出された場合(期限後申告書が提出された場合において、期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる場合を含む)において、修正申告又は更正がなされ、当初の申告税額が結果的に過少となったときは、造差税額の10%の金額を課すものである(通法65条1項)。

<sup>(288)</sup> 金子宏・前掲注(3)、584頁。

<sup>(289)</sup> 金子宏・前掲注(3)、584頁-585頁。

<sup>(290)</sup> 金子宏・前掲注(3)、606頁-607頁。

ち真偽不明(ノン・リケット)に陥ったとき、不利益な判断を受ける一方の危険<sup>(291)</sup>」であるとされている。納税者と租税行政庁のいずれが客観的立証責任を負うかについては、二つの見解が対立しており、その一つは、「行政行為の公定力を根拠として、処分が違法であることについては原告が全面的に立証責任を負うとする考え方」と「租税確定処分の取消を求める訴訟が、債務不存在確認訴訟と実質を同じくすることに着目して、この場合にも民事訴訟の通説である法律要件説に従って立証責任が配分されるべきであるとする考え方<sup>(292)</sup>」が対立しているが、課税要件事実の存否および課税標準については、原則として課税庁が客観的立証責任を負うこととされている<sup>(293)</sup><sup>(294)</sup>。大阪高裁昭和 31 年 4 月 7 日判決([昭和 29 年(ネ)第 179 号]行集 7 卷 4 号 904 頁)においては、「税務訴訟において所得の立証責任が税務官署の側にあることは控訴人が力説するマグナカルタの原則を持ち出すまでもなく当然の理である。」(引用頁:行集 7 卷 4 号 909 頁)と判示している<sup>(295)</sup>。

通説は上記のように解されている立証責任であるが、とりわけ、タックス・シェルターを含む国際的な租税回避との関係において問題が指摘されている。本庄資教授は、「国境で分断された切れ切れの取引は、各国の国内法上形式的には全部合法となるように、タックス・シェルターやマネーロンダリングの代理人である頭脳優秀な弁護士たちの手で、デューデリジェンスを終えており、いくら探しても、形式的な間違いは見つからないような取引になっている。これに加担して、裁判に持ち込まれた事件の訴訟における鑑定書で、高額報酬を稼ぐ学者の一群が存在する。税務行政支援体制が不備な日本で、ただの任意調査による資料収集に基づいて、国際取引に関し、契約における当事者の表示意思を覆す立証責任を課税庁に負担させる日本の税法は、課税庁が当事者の表示意思が通謀虚偽表示であることを立証することを、事実上ほとんど不可能にする力を持っている<sup>(296)</sup>」と述べている。

また、国際的な租税回避スキームの事案については、「実態解明等が困難であり時間もかかるものです。立証責任が国にあるため、特に、納税者が取引実態の解明に必要な資料を迅速に提出しない場合には、税務調査が長引くケースがあり得ます。(中略)しかし、調査資料が国外に存在するため事実確認等に時間を要すること、意思決定権者が日本にいないこと、各国国内法の違い等の事由もあり、調査結果が多額にのぼる場合には十分論議を尽くす必要があります。」といわれている<sup>(297)</sup>。

仮に立証責任を納税者側に転換した場合いかなる問題が発生するか。第一に納税者が自己に不利な資料の開示を避けることが予測され、特に国際的な租税回避の問題を包含する訴訟においては、立証責任の転換は必ずしも課税庁に有利に働くとは限らないということである。

さらに議論するとすれば、立証責任をいかに分配するかという問題であると考えられるが、立証責

---

(291) 芝池義一・田中治・岡村忠生『租税行政と権利保護』岡村忠生「税務訴訟における主張と立証-非正常取引を念頭に-」(ミネルヴァ書房、1995)307 頁。

(292) 金子宏・前掲注(3)、758 頁。

(293) 金子宏・前掲注(3)、759 頁。

(294) 小林博志「税務行政訴訟における主張責任、証明責任」日税研論集第 43 卷 税務行政訴訟(日本税務研究センター、2000)145 頁。

(295) ただし、本判決は全面的に課税庁側の立証責任を認めたものではなく、「税務官署において必要経費の明細を掲げ、之を主張立証することを要するものとの結論は必ずしも導き出されないのであって…所得の認定につき所謂直接的認定方法を取り得ない本件のような場合については、…間接的認定方法…をとることを許されたものと解する。従ってこの認定方法による限りにおいて税務官署の側において一々必要経費の明細を掲げて之を主張立証する必要がない」としており、行政訴訟における立証責任の分配について一部判示したものである。

(296) 本庄資「国際的租税回避におけるアコモデーション・パーティ・スキームとその防止策」租税研究第 682 号(日本租税研究協会、2006/8)108 頁。

(297) 山川博樹「国際課税の現状と課題(第 3 回)」租税研究第 660 号(日本租税研究協会、2004/10)167 頁。

任が税務当局にある場合でも、タックス・ヘイブン国等の軽課税国との一定の取引に関しては、納税者に立証責任を転換させるという国が存在する。ベルギーで 1938 年に、フランスで 1974 年に導入された制度は、利益の海外移転又はタックス・ヘイブン国への所得の蓄積を防止することを主たる目的とするものである。フランスの制度は、「フランスに居住する個人あるいは企業によって、税制上有利な取扱を受ける外国又は地域に居住する個人あるいは企業によって、税制上有利な取扱いを受ける外国又は地域に居住する個人あるいは設立された企業に支払われたか又は支払われるべき債務、預金及び支払い保証の利子、未払金、譲渡にかかるロイヤリティー又は特許権、商標権、製造工程若しくは類似の権利の許可、又は役務の提供の対価は、それらの費用が正常な取引に基づくもので、かつ異常でも過大でもないことをその債務者が立証した場合に限り課税上その損金算入が認められる。<sup>(298)</sup>」というものであった。

上記のフランス制度の核心部は、納税者がある費用につき損金算入を試みようとする場合、それが正常な取引によるものであって、さらに異常かつ過大なものではないことを立証しなければならず、仮に立証できなければ税務当局から損金算入を否認されるという点である。わが国においてもフランス制度を参考としつつ、例えば国際的な租税回避の可否が問題とされる訴訟、例えば移転価格等クロスボーダーの取引における価格決定や低額譲渡(法法 37 条 7 項、法法 37 条 8 項)の場合の譲渡価額の適否が争点となる場合には、客観的立証責任を納税者側に転換させるべく検討すべきであろう<sup>(299)</sup>。

#### 4. 税務行政の効率化とタックス・シェルター対抗策の関わり

わが国は、米国のような詳細な情報申告制度を有していない。本庄資教授は、「米国では情報申告(Information Return)制度を完備し、IRS は課税の基礎資料として年間 13 億枚超の情報申告を入手し、マッチングしている。日本では情報申告制度の体系化が未整備であり、納税者本人提出資料や各種支払調書等第三者提出資料など一定の法定資料の税務当局への提出を義務付けているが、年間入手できる資料は約 8,700 万枚程度で、米国の一割にも満たない。資料と突合は、米国では納税者番号制度の結果、瞬間的に処理可能であるが、日本では名寄せ作業は納税者番号制度以外の方法でマニュアル作業として行わなければならない。さらに、法定資料の電子化の進捗度の差異によって、資料情報事務の能率は大きい差を生じる。<sup>(300)</sup>」とし、税務行政の効率化における日米の大きな差を指摘している。同教授の指摘からは、税務行政効率化の鍵の一つは納税者番号制度<sup>(301)</sup>であると考えられる。

<sup>(298)</sup> 導入時のフランス制度(CGI238A)については大崎満著『国際的租税回避-その対抗策を中心として-』(大蔵省印刷局、1990)388 頁による。

<sup>(299)</sup> その他に、立証責任の転換に関して、田中二郎博士は、「立証責任の分配の原則というものは、事実の性質に照らし、立証の難易や対立する当事者間の均衡を考え、公平の見地に基いて立てられた原則であって、租税法関係の特殊性にかんがみ、さらに税務訴訟の構造に照らして考えると、課税処分等の税務行政の行為が合理的と認められる場合には、立証責任を転換し、納税義務者において、課税等の違法であることを立証するを要すると解するのが公正妥当ではないかと思う。」(田中二郎『租税法〔第 3 版〕』(有斐閣、1990)379 頁)としている。また、必要経費と立証責任との関係について、阿部康隆教授は、「必要経費とは、支出と営業との合理的な関連性を基準とし、その証明責任は納税者にあると解釈すべきである。」としている(阿部康隆「資産・取引の完全な把握と税制・福祉の総合政策-納税者番号制度を含めて-」情報化と租税行政手続 租税法研究第 27 号(有斐閣、1999)82 頁)。

<sup>(300)</sup> 本庄資・前掲注(228)、20 頁-21 頁。

<sup>(301)</sup> 納税者番号制度は、「納税者に広く番号を付与し、各種の取引を行う際に取引の相手方に番号を告知すること並びに納税者及び取引の相手方が税務当局に提出すべき各種書類に納税者番号を記載することを義務付けることによって、納税者に関する課税資料を、その番号に従って集中的に整理し、管理する方式である。」とされている(政府税制調査会納税者番号等検討委員会報告(昭和 63 年)による)。米国では、1960 年代から、連邦税の事務処理をしている IRS の納税申告書の情報処

2006年9月に米国財務省から公表された「A Comprehensive Strategy for Reducing the Tax Gap」という文書によると、米国で提出される情報申告書の総数は年間15億件以上にのぼるとされている<sup>(302)</sup>。米国においては、納税者番号制度と電子化により資料突合は瞬時に可能である。一方、わが国では平成16事務年度の法定資料の提出・収集件数は約1億1547万枚<sup>(303)</sup>にとどまっており、わが国が、米国に倣い情報申告制度強化策をとるとしても、納税者番号制度が存在しない状況下で、法定調書件数が大幅に増加した場合、納税申告書と法定調書の効率的マッチングが可能であるか問題のあるところである<sup>(304)</sup>。国税庁は、平成15年7月に決定された「電子政府構築計画」(各府省情報化統括責任者(CIO)連絡会議決定)に基づき、IT活用等を基本理念とする「国税関係業務の業務・システム最適化計画」を平成18年3月に策定・公表し、行政運営の簡素化、業務効率等の向上に努めることが明らかにされている<sup>(305)</sup>。今後、わが国の税務行政は、情報申告制度の拡充によって課税の基礎資料の入手に努める一方、納税者番号制度の導入と、課税資料の徹底した電子化、データベース化により瞬時に資料突合を可能にし、マニュアル作業の徹底した排除等により、さらに効率化をする必要がある。かかる効率化は税務行政に携わる人的資源を、タックス・シェルターにかかるスキームの発見、解明、といった高度な分野に割り当てることを可能にする<sup>(306)(307)</sup>。

#### 第4節 小括

第4章では、「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」として、具体的制度案を提示した。本案の重要なポイントの一つは、厳罰主義に奔ることなく、それでいて本制度案における登録・開示・資料保存の義務を負う者のノン・コンプライアンスをいかに抑制するかという点である。第2章第2節2.で検討したように、2002年にアメリカ合衆国議会上院財政委員会は「Technical Explanation of Tax Shelter Transparency Act」を公表し、具体的数値を明らかにすることにより状況の把握に努め、それが後の法改正に活かされている。つまり、厳罰主義に陥らないためには、制度導入後に、ノン・コンプライアンスの水準を正確に把握する必要があるということである。本庄資教授は、タックス・コンプライアンスの実態がどうなっているか、その実態の把握が、税務行政のあり方にどれほど重要であるか、ではどのような方法で実態を把握するか、という税制および税務行政の基礎問題について、多くの

---

理を含む一連の税務行政のコンピューター処理が促進され、社会保障番号(Social Security Number :SSN)を納税者番号として採用した(石村耕治「アメリカの納税者番号制の現況」ジュリスト第682号(有斐閣、1979/1)99頁-102頁)。

<sup>(302)</sup> U. S. Department of the Treasury Office of Tax Policy “A Comprehensive Strategy for Reducing the Tax Gap” Sep 2006, p9.

<sup>(303)</sup> 「第131回国税庁統計年報書 平成17年度版」(国税庁長官官房企画課、2007)255頁。なお、平成16事務年度の法定資料の提出・収集件数は約1億740万枚、同15年度は約1億120万枚、同14年度は約9199万枚、同13年度は約8926万枚、同12年度は約8665万枚、同11年度は約8323万枚、同10年度は約8241万枚、同9年度は約8124万枚となっており、約10年で1.5倍近く増加しており、毎年増加傾向にある。

<sup>(304)</sup> 米国のような納税者番号制度がないわが国で、納税申告書と法定調書との効率的なマッチングが実現可能か(中山清「IRS-改革のもたらしたものと最近の課題」国際税務第27巻5号(国際税務研究会、2007/5)82頁を参照)。

<sup>(305)</sup> 「第55回事務年報 平成17年度」(国税庁、2007)3頁を参照。

<sup>(306)</sup> 本論は租税法を論ずるものであるので、税務行政の分野に関してはこれ以上の論考はしない。

<sup>(307)</sup> 納税者番号制の導入については、税務当局が収集した税務情報が濫用された場合、納税者に対するプライバシー侵害の問題が生ずるので、納税者のプライバシー保護の観点から、早くから納税者番号制と税務情報非公開規定の問題が検討されるべき旨が主張されている(田中館照橋「納税者番号制の導入とプライバシーの保護」税理第32巻17号(ぎょうせい、1989)5頁-7頁)。

人々が注目し、科学的な研究が行なわれる必要性を説いている<sup>(308)</sup>。本論が提唱する「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」についても、それが導入された場合、その義務がどの程度履行されているのか、実態を把握する必要がある、それが後の改正に活かされる必要がある。ここに、厳罰主義に陥ることなく、ノン・コンプライアンスを抑制するポイントがあると考えられる。

また、本章では、立証責任の転換、税務行政の効率化といった視点から、これらとタックス・シェルターとの関わりについて論考した。これらのことからいえることは、タックス・シェルター対抗策は、租税手続法のみによる限定的なものではなく、総合的政策として多角的な取り組みとして位置付けられるべきであり、これを国家戦略の一つとして認識する必要があるということである。かかる意味において、本論が提唱する「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」はその一翼を担うものと位置づけられるものである。

---

<sup>(308)</sup> 本庄資教授による「日本におけるタックス・ギャップ縮小戦略の設計図 米国のタックス・ギャップ研究と対策を中心として」租税研究第 694 号(日本租税研究協会、2007/8)151 頁以降を参照。



## 結 語

わが国における租税回避への対抗策は、個別的否認規定の立法という事後的対応を基本としている。その一方で、内国法人が行う租税回避は「私法上の法律構成による否認」で対処できるものであり、それで対処できないような「課税上の弊害がある租税回避」については、課税庁は「課税減免規定の限定解釈」による主張・立証をすべきとする主張もみられる<sup>(309)</sup>。しかし、本論で検討したとおり租税回避に対するこのようなアプローチは非常に問題が多い。そこで、本論はわが国がタックス・シェルターに対して、立法政策上効果的な対抗策を有していないことに着目し、今後わが国で増加するとみられるタックス・シェルターに対し、あるべき対抗策について論考するものである。その視点は、手続法的側面、すなわち登録・開示・資料保存による対抗措置に重点をおくものである。タックス・シェルターが米国ほどに深刻化していないことを理由に、このような手続法による対抗策の検討そのものを意味が無いとする向きもあろう。しかしながら、問題が深刻化してから対抗策を検討するのではなく、未然に問題の発生を防止することが狙いなのであって、問題が顕在化してから立法を検討しているようでは遅いのである。租税手続法による対抗策は、問題となるスキームの発生そのものを未然に押さえ込むことに大きな特徴がある。本論の「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」は、発生したタックス・シェルターをいかにして否認するかに主眼を置くものではなく、いわゆるプロモーターによる利用の奨励や販売活動等をいかに抑制するか、防止するかに主眼を置くものである。これは、結果的には、タックス・シェルター開示・資料保存制度は、個別的否認規定による税法の複雑化を抑えることにもなる。それが本論で提唱する「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」の本質である。

ただし、本論は個別的否認規定による事後的な対抗策というアプローチを全面的に否定するものではない。むしろ、個別的否認規定は、特定の租税回避の発生に対し、その再利用を防止するという点において優れており、新たに出現した租税回避に対しては、迅速な否認規定の立法化により対応することも必要である。また、本論で検討したとおり、「タックス・シェルター登録・開示・資料保存案」による対抗策と、その各義務の不履行に対する対応は、その両者が調和して始めて有効性の高い制度となり、税理士、公認会計士、弁護士などの租税に関する専門知識を有する者、あるいはプロモーターといわれる者など、タックス・シェルターの販売、利用の奨励といった、何らかの形でタックス・シェルターにコミットすることに高い潜在性を有するとみられる者に対して、強い警告となる。

タックス・シェルターへの対抗策は、納税者番号制度や情報申告制度の導入、またそれらを利用する税務行政の側における資料と突合等の情報処理の効率化等にも問題は及ぶ。さらに、国際化への対応も重要であり、その一環として、平成 15 年度の税制改正において、相手国の情報交換要請に対応するための新たな質問検査権が創設された。すなわち、今日のタックス・シェルターに対する対抗策は、税務行政における執行体制の強化も含めた、多角的、多面的なものでなければならないということであり、本論において提唱する「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」はその一部を担うものと位置づけられる。

タックス・シェルターに対する、このような多角的な取り組みを基本姿勢としつつ、本論が提唱する「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」の導入を行うことが、税負担の公平化、タックス・コンプライアンス向上、国家財政健全化、さらに租税専門家等の人的資源の有効活用等に資するものであることを主張して結論とする。

<sup>(309)</sup> かかる主張については、山崎昇氏による「課税庁からみた国際的租税回避否認についての研究ノート-3 つの最高裁判決から学ぶ国際的租税回避への対応-」(税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006))708 頁以降を参照。

## 参考文献

### 【書籍】

1. 占部裕典『租税法の解釈と立法政策 I』(信山社、2002)
2. 大崎満『国際的租税回避-その対抗策を中心として-』(大蔵省印刷局、1990)
3. 金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂、2007)
4. 金子宏・木下和夫(監修)金子宏(編著)『21世紀を支える税制の論理 第2巻 所得税の理論と課題〔2訂版〕』(税務経理協会、2001)
5. 川田剛『LLC・LLPの理論と税務-多様な事業体のすべて-』(財経詳報社、2005)
6. 川田剛『国際課税の基礎知識〔6訂版〕』(税務経理協会、2004)
7. 岸田貞夫「青色申告と税務行政」木下和夫・金子宏(監修)金子宏(編著)『21世紀を支える税制の論理 第2巻 所得税の理論と課題〔2訂版〕』(税務経理協会、2001)
8. 岸田貞夫『現代税法解釈-手続法・実体法・争訟法における課題と考察-』(ぎょうせい、1992)
9. 北野弘久編『質問検査権の法理』(成文堂、1974)
10. 北野弘久『現代税法講義〔4訂版〕』(法律文化社、2005)
11. 北野弘久『税法学原論〔第6版〕』(青林書院、2007)
12. 清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房、1995)
13. 清永敬次『税法〔第7版〕』(ミネルヴァ書房、2007)
14. 吉良実『推計課税の法理-裁判例を中心として-』(中央経済社、1987)
15. 木村和夫・金子宏(監修)水野正一(編著)『資産課税の理論と課題〔改訂版〕』(税務経理協会、2005)
16. 小林秀太「タックス・シェルター意見書規制の意義に関する一考察」金子宏(編)『租税法の基本問題』(有斐閣、2007)
17. 小松芳明『逐条研究 日米租税条約』(税務経理協会、1989)
18. 小松芳昭『国際租税法講義』(税務経理協会、1995)
19. 佐藤英明『脱税と制裁』(弘文堂、1992)
20. 芝池義一・田中治・岡村忠生『租税行政と権利保護』(ミネルヴァ書房、1995)
21. 住澤整ほか『ファイナンス別冊 平成17年度税制改正の解説』(財務省、2005)
22. 田中治「推計課税の本質論と総額主義」碓井光明・小早川光郎・水野忠恒・中里実(編)『金子宏先生古希祝賀 公法学の法と政策(下)』(有斐閣、2000)
23. 田中二郎『租税法〔第3版〕』(有斐閣、1990)
24. 田辺昇『投資ファンドと税制』(弘文堂、2002)
25. 中川一郎『税法の解釈及び適用』(三晃社、1961)
26. 中里実『金融取引と課税-金融革命下の租税法-』(有斐閣、1998)
27. 中里実『国際取引と課税-課税権の配分と国際的租税回避-〔オンデマンド版〕』(有斐閣、2001)
28. 中里実『タックス・シェルター』(有斐閣、2005)
29. 中里実『デフレ下の法人課税改革』(有斐閣、2003)
30. 中里実・神田秀樹(編著)『ビジネス・タックス』(有斐閣、2005)
31. 中里実「租税法における事実認定と租税回避否認」金子宏(編)『租税法の基本問題』(有斐閣、2007)

32. 畠山武道・渡辺充『新版 租税法』（青林書院、2000）
33. 平野嘉秋『改訂増補版 新しい法人制度』（大蔵財務協会、2006）
34. 藤本幸彦・鬼頭朱実『投資ストラクチャーの税務〔改訂版〕』（税務経理協会、2005）
35. 本庄資『租税回避防止策-世界各国の挑戦-』（税務経理協会、1998）
36. 本庄資『国際租税計画』（税務経理協会、2000）
37. 本庄資・川田剛(編)中野百々造(著)『国際課税の理論と実務 第2巻 外国税額控除』（税務経理協会、2000）
38. 本庄資・川田剛(監修)川田剛(著)『国際課税の理論と実務 第4巻 タックス・ヘイブン対策税制 過少資本税制』（税務経理協会、2000）
39. 本庄資『国際的租税回避 基礎研究』（税務経理協会、2002）
40. 本庄資『アメリカン・タックスシェルター 基礎研究』（税務経理協会、2003）
41. 本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』（大蔵財務協会、2004）
42. 本庄資『国境に消える税金』（税務経理協会、2004）
43. 本庄資(編著)・梅辻雅春・須藤一郎(共著)『タックス・シェルター 事例研究』（税務経理協会、2004）
44. 本庄資『国際租税法〔4訂版〕』（大蔵財務協会、2005）
45. 本庄資『新日米租税条約解釈研究〔基礎研究〕』（税務経理協会、2005）
46. 本庄資『アメリカ法人税法講義』（税務経理協会、2006）
47. 本庄資『アメリカの租税政策』（税務経理協会、2007）
48. 松尾直『租税手続法の現実』（高文堂出版社、1998）
49. 松沢智『租税処罰法』（有斐閣、1999）
50. 松沢智『租税手続法-租税正義実現のために-』（中央経済社、1997）
51. 水野忠恒『租税法〔第3版〕』（有斐閣、2007）
52. 宮谷俊胤「納税者番号制度論」木下和夫・金子宏(監修)金子宏(編著)『21世紀を支える税制の論理 第2巻 所得税の理論と課題〔2訂版〕』（税務経理協会、2001）
53. 村井正『国際租税法の研究 国際的租税回避の理論と政策』（法研出版・育英堂、1990）
54. 村井正『租税法-理論と政策-〔第3版〕』（青林書院、2002）
55. 村井正『租税法と取引法』（清文社、2003）
56. ハッ尾順一『租税回避の事例研究〔改訂増補版〕』（清文社、2005）
57. 山川博樹『移転価格税制-二国間事前確認と無形資産に係る実務上の論点を中心に-』（税務研究会出版局、2007）
58. 渡辺徹也『企業取引と租税回避 租税回避行為への司法上および立法上の対応』（中央経済社、2002）
59. 渡邊博史(編)『税制改革』（大蔵財務協会、1988）
60. 渡辺裕康『ファイナンス課税』（有斐閣、2006）
61. Daniel N. Shaviro “Corporate Tax Shelters in a Global Economy” American Enterprise Institute for Public Policy Research, 2005
62. Myron S. Scholes(著)坂林孝郎(訳)『タックス・アンド・ビジネス・ストラテジー MBA 税務工学入門』（中央経済社、2001）

## 【雑誌・論文集】

1. 青山慶二「国際課税分野の現状と今後の展望」国際税務第 26 巻 1 号(2006/1)
2. 阿部康隆「資産・取引の完全な把握と税制・福祉の総合政策-納税者番号制度を含めて-」情報化と租税行政手続 租税法研究第 27 号(有斐閣、1999/10)
3. 石川欽也「米国の税務情報保護規定に関する歴史的考察-内国歳入法典第 6103 条の改正経緯の検討を中心に-」税務大学校論叢第 41 号(税務大学校、2003)
4. 一高龍司「タックス・シェルターへの米国の規制と我が国への応用可能性」ファイナンシャル・レビュー通巻第 84 号(財務省財務総合政策事務所、2006/6)
5. 一高龍司「LLP と租税回避の論点」租税研究第 668 号(日本租税研究協会、2005/7)
6. 石村耕治「アメリカの納税者番号制の現況」ジュリスト第 682 号(有斐閣、1979/1)
7. 石村耕治「具体化した納税者番号制度と税務行政の効率化」税理第 39 巻 4 号(ぎょうせい、1996/4)
8. 居邦邦泰「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版 LLP への対応を考慮に入れて-」税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)
9. 井上利之「租税回避とその否認」税務事例第 37 巻 1 号(財経詳報社、2005/1)
10. 今村 隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理第 42 巻 14 号(ぎょうせい、1999/11)
11. 今村 隆「租税回避行為の否認と契約解釈(2)」税理第 42 巻 15 号(ぎょうせい、1999/11)
12. 今村 隆「租税回避行為の否認と契約解釈(3)」税理第 43 巻 1 号(ぎょうせい、2000/1)
13. 今村 隆「租税回避行為の否認と契約解釈(4)」税理第 43 巻 3 号(ぎょうせい、2000/3)
14. 今村 隆「租税回避についての最近の司法判断の傾向(その 1)」租税研究第 684 号(日本租税研究協会、2006/10)
15. 今村 隆「租税回避についての最近の司法判断の傾向(その 2)」租税研究第 686 号(日本租税研究協会、2006/12)
16. 岩崎政明「租税制度における行政手続の課題」ジュリスト第 1304 号(有斐閣、2006/1・1-15 合併号)
17. 岩田陽子「納税者番号制度の導入と金融所得課税」調査と情報 ISSUE BRIEF 第 475 号(国立国会図書館、2005)
18. 宇賀克也「情報公開法案をめぐる議論と税務行政」税理第 41 巻 6 号(ぎょうせい、1998/6)
19. 宇賀克也「税務情報に係る情報公開法の施行の影響」税理第 44 巻 4 号(ぎょうせい、2001/4)
20. 内山 繁「租税回避行為否認論に関する一考察-私法上の法律構成による否認論の批判的検討を中心として-」専修法研論集第 39 号(専修大学大学院神田学友会、2006)
21. 占部裕典「租税回避に対する新たなアプローチの分析」税法学第 546 号(清文社、2001/11)
22. 占部裕典「外国税額控除制度の濫用形態とその規制-控除余裕枠の利用と経済的利益テスト-」総合税制研究第 7 号(清文社、1999/4)
23. 占部裕典「資料情報制度-現行制度の法的評価と今後の課題-」情報化と租税行政手続 租税法研究第 27 号(有斐閣 1999/10)
24. 占部裕典「最近の裁判例にみる「租税回避行為の否認」の現状と課題」租税研究第 671 号(日本租税研究協会、2005/9)
25. 遠藤克博「匿名組合をめぐる国際課税問題-日本版タックス・シェルターに係る税務調査上の論点-」税大ジャーナル 1 号(税務大学校、2005/4)

26. 大淵博義「私法上の法形式否認の法理とその限界-最近の課税事例にみる混迷化の本質-」税理第 44 巻 4 号(ぎょうせい、2001/4)
27. 岡村忠生「タックス・シェルターの構造とその規制」法學論叢第 136 巻 4・5・6 号清永敬次教授還暦 祝賀記念号(京都大学法學會、1995/3)
28. 小原昇「有限責任事業組合契約制度の課税上の取扱いについて」租税研究第 673 号(日本租税研究協会、2005/12)
29. 加藤恒二「申告納税制度の下における制裁等-納税者のコンプライアンス向上の観点から-」税務 大学校論叢第 44 号(税務大学校、2004)
30. 金子和弘「フィルムリース事件と「事実認定による否認」」ジュリスト第 1261 号(有斐閣、2004/1)
31. 金子宏「租税法と私法-借用概念及び租税回避について-」租税法と私法 租税法研究第 6 号(有 斐閣、1978/10)
32. 川田剛「IRS 改革、その後-最近の状況等」国際税制研究第 3 号(清文社、1999/10)
33. 川田剛(監修)ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所-神田橋法律事務所「欧米諸国における 主要租税判例の紹介 第 32 回 タックス・シェルターのプロモーターへの召喚状発出-IRS vs 大 手会計事務所-」税務事例第 37 巻 4 号(財經詳報社、2005/4)
34. 川田剛(監修)ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所-神田橋法律事務所「欧米諸国における 主要租税判例の紹介 第 29 回 タックス・シェルター-その 1(Krause 事案、Provizer 事案および ASA Investing 事案)」税務事例第 37 巻 1 号(財經詳報社、2005/1)
35. 川田剛(監修)ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所-神田橋法律事務所「欧米諸国におけ る主要租税判例の紹介 第 30 回 タックス・シェルター-その 2」税務事例第 37 巻 2 号(財經詳報 社、2005/2)
36. 川田剛(監修)ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所-神田橋法律事務所「欧米諸国におけ る主要租税判例の紹介 第 31 回 タックス・シェルター-その 3(濫用規制)」税務事例第 37 巻 3 号 (財經詳報社、2005/3)
37. 川田剛「米国における租税回避の現状と当局の取り組み-財務省オルソン次官補(租税政策担 当)証言より-」国際税務第 24 巻 3 号(国際税務研究会、2005/12)
38. 川田剛「米国における租税回避の現状と当局の取り組み(その 2)-KPMG との関連で-」国際税務 第 25 巻 12 号(国際税務研究会、2005/12)
39. 川田剛「米国租税回避防止策の動向」国際税制研究第 11 号(清文社、2003/10)
40. 川田剛「米国における租税回避および脱税の現状 多様な事業体を利用した事例を中心に-IRS 長官の議会証言および査察部の緊急レポートから-」国際税務第 25 巻 4 号(国際税務研究会、 2005/4)
41. 川田剛「外国税額控除余裕枠利用の是非に関する大阪高裁判決について」国際税務第 23 巻 9 号 (国際税務研究会、2003/9)
42. 川端康之「最近の最高裁租税判例について」国際税務通巻 305 号(国際税務研究会、2006/9)
43. 木村弘之亮「西ドイツにおける租税秘密」所得税・法人税の課税ベース 租税法研究第 17 号(有斐閣、 1989/10)
44. 木村弘之亮「重加算税」日税研論集第 13 号 加算税制度(日本税務研究センター、1990)
45. 小林博志「税務行政訴訟における主張責任、証明責任」日税研論集第 43 号 税務行政訴訟(日本税 務研究センター、2000)
46. 小柳誠「税務訴訟における立証責任-裁判例の検討を通して-」税務大学校論叢第 50 号(税務大

- 学校、2006)
47. 権田和雄「コンプライアンス基盤整備のための租税ほ脱行為のペナルティ体系の考え方-租税ほ脱犯の特質からの考察-」税務大学校論叢第 51 号(税務大学校、2006)
  48. 酒井克彦「米国におけるタックス・シェルター・マルプラクティス(上)-節税商品取引における租税専門家の役割-」税経通信第 59 卷 13 号(税務経理協会、2004/11)
  49. 酒井克彦「タックス・シェルターの販売に関与する米国租税専門家の責任(1)」税大ジャーナル 1 号(税務大学校、2005/4)
  50. 酒井克彦「米国におけるタックス・シェルター・マルプラクティス(下)-節税商品取引における租税専門家の役割-」税経通信第 59 卷 14 号(税務経理協会、2004/12)
  51. 酒井克彦「匿名組合契約に基づく分配金に係る所得区分-いわゆる航空機リース事件の検討を契機として-」税大ジャーナル 2 号(税務大学校、2005/7)
  52. 坂本英之「外国子会社の有利価額による第三者割当増資により当該外国子会社の親会社から第三者へ外国子会社株式の資産価値が移転したことが法人税法 22 条 2 項の無償取引とされた事例(旺文社事件)」税研第 21 卷 6 号(日本税務研究センター、2006/5)
  53. 作田隆史「第三者割当増資による株主間の持分の移転についての課税上の取扱いについて(オープンシャ・ホールディング事件)最高裁平成 18 年 1 月 24 日 第三小法廷判決(平成 16 年(行ヒ)第 128 号法人税更正処分等取消請求事件)」税大ジャーナル 4 号(税務大学校、2006/11)
  54. 作田隆史「第三者割当増資による株主間の持分の移転についての課税上の取扱いについて(オープンシャ・ホールディング事件)平成 16 年 1 月 28 日 東京高裁判決(平成 14 年(行コ)第 1 号法人税更正処分等取消請求控訴事件)」税大ジャーナル 2 号(税務大学校、2005/7)
  55. 志賀 櫻「外国税額控除余裕枠を利用する租税回避-最高裁平成 17 年 12 月 19 日第 2 小法定判決に関連して-」税務事例第 38 卷 7 号(財経詳報社、2006/7)
  56. 品川芳宣「不況期における租税収入の確保と税務調査のあり方」税理第 41 卷 6 号(ぎょうせい、1998/5)
  57. 品川芳宣「租税回避否認の法理と問題点-最近の学説、裁判例からの検討-」租税研究大会記録第 56 回(日本租税研究協会、2005/3)
  58. 品川芳宣「オープンシャホールディング事件の最高裁判決」税研第 21 卷 6 号(日本税務研究センター、2006/5)
  59. 品川芳宣「任意組合を利用した航空機リースに係る損失の損益通算と禁止措置 名古屋地裁平成 15 年(行ウ)第 26 号-31 号 平成 16 年 10 月 28 日判決」税研第 21 卷 6 号(日本税務研究センター、2005/5)
  60. 品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認-両者の関係と私法上の契約を否認できる限界-」税理第 49 卷 15 号(ぎょうせい、2006/12)
  61. 菅原 計「税務行政に対する裁量権の縮小化と覇拘性の原理」経営論集第 56 号(東洋大学経営学部、2002)
  62. 菅原 計「実質課税主義の虚構性」経営論集第 59 号 小野弓郎教授退任記念号(東洋大学経営学部、2002)
  63. 菅原 計「タックス・コンプライアンス・リスクに対応するクリエイティブ・タックス・マネジメント」経営力創成研究第 2 卷 1 号(東洋大学経営力創成研究センター、2006)
  64. 杉村良夫「投資ファンド及びその投資家に対する税制の研究-村上ファンドに関する一連の報道による事例を参考として-」名経法学第 21 号(名古屋経済大学法学会、2007/1)

65. 杉村良夫「日本における脱税に対する処罰及び制裁の研究」名経法学第 22 号(名古屋経済大学法学会、2007/3)
66. 首藤重幸「税務情報の公開と保護」租税法研究第 27 号情報化と租税行政手続(有斐閣、1999/10)
67. 高市邦仁「有限責任事業組合(LLP)制度の創設について」国際税制研究第 14 号(2005/4、清文社)
68. 高倉明「損益通算制度について-タックス・シェルターへの対応を含めて-」税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)
69. 高橋祐介「租税法律不遡及の原則についての一考察」総合税制研究第 11 号(2003/1、清文社)
70. 武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集第 14 巻 租税回避行為(日本税務研究センター、1990)
71. 田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学第 546 号(清文社、2001/11)
72. 田中舘照橋「納税者番号制の導入とプライバシーの保護」税理第 32 巻 17 号(ぎょうせい、1989/12)
73. 田名後正範「所得税法・租税特別措置法等(所得税関係)の改正について」税経通信 6 月臨時増刊(税務経理協会、2005/6)
74. 辻富久「英国における租税回避スキームの開示制度について」税経通信第 62 巻 16 号(税務経理協会、2007/2)
75. 中江博行「民法上の組合を利用した映画フィルムリースにつき減価償却費の計上が否認された事例」税務事例第 37 巻 11 号(財経詳報社、2005/11)
76. 中里実「タックス・シェルターと租税回避行為否認」税研第 14 巻 83 号(日本税務研究センター、1999/1)
77. 中里実「租税回避の概念は必要か」税研第 22 巻 1 号(日本税務研究センター、2006/6)
78. 中里実「タックス・シェルター対抗策」税研第 21 巻 6 号(日本税務研究センター、2006/5)
79. 中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応(上)」ジュリスト第 1169 号(有斐閣、1999/12)
80. 中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応(下)」ジュリスト第 1171 号(有斐閣、2000/2)
81. 中村秀雄「青色申告承認取消の法理」税務大学校論叢第 34 号(税務大学校、1999)
82. 中山清「IRS-改革のもたらしたものと最近の課題」国際税務第 27 巻 5 号(国際税務研究会、2007/5)
83. 成道秀雄「有限責任事業組合の税務」税務事例研究第 90 巻(日本税務研究センター、2006/3)
84. 林宏昭「アメリカにおける税制改革論-税制改革諮問会議のレポートより-」国際税制研究、第 17 号(清文社、2006/11)
85. 平川忠雄「租税回避行為の類型」日税研論集第 14 巻 租税回避行為(日本税務研究センター、1990)
86. 平川雄士「外国税額控除の余裕枠の流用が制度の濫用とされた控除が否定された事例 最高裁平成 17 年 12 月 19 日 第二小法定判決」税研第 21 巻 5 号(日本税務研究センター、2006/3)
87. 平野嘉秋「租税回避行為とその規制策に関する一考察(一完)-タックス・シェルターを素材としての日米比較-」税務大学校論叢第 25 号(税務大学校、1995)
88. 平野嘉秋「租税回避行為とその規制策に関する一考察(二完)-タックス・シェルターを素材としての日米比較-」税務大学校論叢第 26 号(税務大学校、1996)
89. 平野嘉秋「タックス・シェルターの仕組みと問題点① タックス・シェルターの構造と法規制」税務弘報第 50 巻 9 号(中央経済社、2002/8)
90. 平野嘉秋「タックス・シェルターの仕組みと問題点② タックス・シェルターの仕組みと特徴」税務

- 弘報第 50 卷 10 号(中央経済社、2002/9)
91. 平野嘉秋「タックス・シェルターの仕組みと問題点③ 米国におけるタックス・シェルターの法規制等の変遷」税務弘報第 50 卷 15 号(中央経済社、2002/12)
  92. 平野嘉秋「タックス・シェルターの仕組みと問題点④ タックス・シェルター規制策の日米比較(上)」税務弘報第 51 卷 2 号(中央経済社、2003/2)
  93. 平野嘉秋「タックス・シェルターの仕組みと問題点(最終回) タックス・シェルター規制策の日米比較(下)」税務弘報第 51 卷 4 号(中央経済社、2003/4)
  94. 藤曲武美「第三者有利発行増資と法人税法22条2項-旺文社事件-」税経通信第57巻4号(税務経理協会、2002/4)
  95. 藤巻一男「クロスボーダー取引の拡大・変容と質問検査権の行使等に関する研究」税務大学校論叢第46巻(税務大学校、2004)
  96. 渕 圭 吾「フィルムリースを用いた偽装行為と事実認定」ジュリスト第1165号(有斐閣、1999/10)
  97. 細 川 健「任意組合を利用した租税回避行為-平成 16 年 10 月 28 日名古屋地裁判決(航空機リース事件)を題材にして-」税務弘報第 53 卷 2 号(中央経済社、2005/2)
  98. 本 庄 資「米国のタックス・シェルターについて」租税研究第 671 号(日本租税研究協会、2005/9)
  99. 本 庄 資「国家戦略として税務行政の法執行能力を強化する必要性」税大ジャーナル1号(税務大学校、2005/4)
  100. 本 庄 資「米国租税回避をめぐる税務上の諸問題」国際税制研究第 12 号(清文社、2005/4)
  101. 本 庄 資「アメリカにおける租税回避取引に対抗するための理論と個別的否認規定の展開①」国際税務第 23 卷 3 号(国際税務研究会、2003/3)
  102. 本 庄 資「アメリカにおける租税回避取引に対抗するための理論と個別的否認規定の展開②」国際税務第 23 卷 4 号(国際税務研究会、2003/4)
  103. 本 庄 資「アメリカにおける租税回避取引に対抗するための理論と個別的否認規定の展開③」国際税務第 23 卷 5 号(国際税務研究会、2003/5)
  104. 本 庄 資「アメリカのタックス・シェルター対抗措置の強化」国際税務第 23 卷 1 号(国際税務研究会、2003/1)
  105. 本 庄 資「金融機関を通じないマネーロンダリングをめぐる税務上の諸問題-地下経済との対決を迫る-」国際税制研究第 13 号(清文社、2004/10)
  106. 本 庄 資「ブッシュ政権の租税政策タックス・シェルター対抗措置による税収確保(1)」税経通信第 60 卷 11 号(税務経理協会、2005/9)
  107. 本 庄 資「外国税額控除余裕枠の利用による租税回避事案に鉄槌を下した最高裁判決」税経通信第 57 卷 6 号(税務経理協会、2006/6)
  108. 本 庄 資「国際的租税回避におけるアコモデーション・パーティ・スキームとその防止策」租税研究第 682 号(日本租税研究協会、2006/8)
  109. 本 庄 資「租税判例研究第 418 回 外国税額控除余裕枠の濫用」ジュリスト第 1336 号(有斐閣、102007/6)
  110. 本 庄 資「日本におけるタックス・ギャップ縮小戦略の設計図 米国のタックス・ギャップ研究と対策を中心として」租税研究第 694 号(日本租税研究協会、2007/8)
  111. 本 庄 資「「納税者との合意」、「和解」を税務調査に導入できるか-税務調査から租税争訟解決までにみる米国の納税者権利保護と税務行政効率化のマリアージュを参考として-」税経通信第 63 卷 2 号(税務経理協会、2008/2)



112. 増田 晋「映画フィルムリース事件に関する最高裁判決の検討」税理第 49 巻 10 号(ぎょうせい、2006/7)
113. 松浦 剛「コンプライアンス基盤整備のための租税回避行為等のペナルティ体系の考え方」税務大学校論叢第 51 号(税務大学校、2006)
114. 松田直樹「北米諸国の租税専門家に対する監督体制の強化-米・加のタックス・シェルター対策の比較-」税大ジャーナル 1 号(税務大学校、2005/4)
115. 松田直樹「最近の国際課税を巡る諸問題 第 60 回 IFA 総会-主なテーマを巡る議論の評釈と論考-」税大ジャーナル 4 号(税務大学校、2005/4)
116. 松田直樹「タックス・シェルターへの対応(Ⅰ)-米国内国際入庁の対応策(1)-」国際税務第 25 巻 4 号(国際税務研究会、2005/4)
117. 松田直樹「タックス・シェルターへの対応(Ⅰ)-米国内国際入庁の対応策(2)-」国際税務第 25 巻 5 号(国際税務研究会、2005/5)
118. 松田直樹「タックス・シェルターへの対応(Ⅰ)-米国内国際入庁の対応策(3)-」国際税務第 25 巻 7 号(国際税務研究会、2005/7)
119. 松田直樹「タックス・シェルターへの対応(Ⅰ)-米国内国際入庁の対応策(4)-」国際税務第 25 巻 9 号(国際税務研究会、2005/9)
120. 松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)
121. 松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察-「私法上の法律構成による否認」論の功罪-」税法学第 553 号(清文社、2005/5)
122. 松丸憲司「租税回避に対する法人税法 132 条等の行為計算否認規定のあり方」税務大学校論叢第 51 号(税務大学校、2006)
123. 水野忠恒「外国税額控除に関する最近の裁判例とその問題点」国際税務第 23 巻 3 号(国際税務研究会、2003/3)
124. 水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓「租税判例百選〔第 4 版〕」(有斐閣、2005/10)
125. 宮谷俊胤「加算税に関する「正当な理由」について」シュトイエル第 200 号(税法研究所、1978/11)
126. 百瀬智浩「審判の対象物としての IRS の調査手続-米国における納税者権利保護の実態の一端-」税務大学校論叢第 34 号(税務大学校、1999)
127. 森信茂樹「米国の法人タックス・シェルター問題とわが国へのインプリケーション」国際税制研究第 15 号(清文社、2005/12)
128. 森信茂樹「新会社法と租税回避問題-三角合併を中心に-」ファイナンシャル・レビュー通巻第 84 号(財務省財務総合政策研究所、2006/7)
129. 森 浩 明「米国の租税徴収制度について-内国歳入庁 (IRS) 改革法下の徴収制度-」税務大学校論叢第 40 号(税務大学校、2002)
130. 安岡克美「租税回避行為の否認のあり方について-任意組合等を利用した租税回避スキームを中心として-」税務大学校論叢第 39 号(税務大学校、2002)
131. ハッ尾順「租税回避とその否認基準の検討-具体的事例から租税回避の否認基準を考察する-」租税研究第 665 号(日本租税研究協会、2005/3)
132. 矢内一好「タックス・シェルター対策」税務事例第 37 巻 9 号(財経詳報社、2005/9)
133. 山川博樹「国際課税の現状と課題(第 3 回)」租税研究第 660 号(日本租税研究協会、2004/10)
134. 山岸哲也「2004 年米国雇用創出法」国際税務第 25 巻 1 号(国際税務研究会、2005/1)

135. 山崎 昇「課税庁からみた国際的租税回避否認についての研究ノート-3 つの最高裁判決から学ぶ国際的租税回避への対応-」税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)
136. 山本守之「不確定概念に関する事例」税務事例研究第 50 巻(日本税務研究センター、1999/7)
137. 渡辺智之「租税回避をめぐる問題点」租税研究第 672 号(日本租税研究協会、2005/10)
138. 渡辺智之「租税回避の経済学: 不完備契約としての租税法」ファイナンシャル・レビュー通巻第 68 号(財務省財務総合政策研究所、2003/12)
139. Daniel N. Shaviro “Symposium on Corporate Tax Shelters, Part II : Commentary: Evaluating the Social Costs of Corporate Tax Shelters” *55 Tax Law Review* 445, 2002
140. David M. Schizer “Frictions as a Constraint on Tax Planning” *Columbia Law Review* Vol. 101 No. 6, Columbia Law Review Association, Oct 2001
141. Mark P. Gergen “The Logic of Deterrence: Corporate Tax Shelters” *55 Tax Law Review* 255, 2001

#### 【その他】

1. 「第 55 回 事務年報 平成 17 年度」(国税庁、2007)
2. 「第 123 回 国税庁統計年報書 平成 9 年度版」(国税庁長官官房企画課、1999/5)
3. 「第 124 回 国税庁統計年報書 平成 10 年度版」(国税庁長官官房企画課、2000/5)
4. 「第 125 回 国税庁統計年報書 平成 11 年度版」(国税庁長官官房企画課、2001/5)
5. 「第 126 回 国税庁統計年報書 平成 12 年度版」(国税庁長官官房企画課、2002/5)
6. 「第 127 回 国税庁統計年報書 平成 13 年度版」(国税庁長官官房企画課、2003/5)
7. 「第 128 回 国税庁統計年報書 平成 14 年度版」(国税庁長官官房企画課、2004/5)
8. 「第 129 回 国税庁統計年報書 平成 15 年度版」(国税庁長官官房企画課、2005/5)
9. 「第 130 回 国税庁統計年報書 平成 16 年度版」(国税庁長官官房企画課、2006/5)
10. 「第 131 回 国税庁統計年報書 平成 17 年度版」(国税庁長官官房企画課、2007/5)
11. 「「国際的租税回避スキーム解明 PT」の設置について」(東京国税局、2002/2)
12. 「附録 国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)」(税制調査会、1961/7)
13. 「有限責任事業組合(LLP)制度の創設について」(経済産業政策局産業組織課、2006/5)
14. ロナルド・パールマン「米国レーガン政権下における税制改革の経験」(税制調査会総会、2002/3)
15. “A Comprehensive Strategy for Reducing the Tax Gap” US Department of the Treasury Office of Tax Policy, Sep 2006
16. “Disclosure of Direct (IT, CGT, and CT)” United kingdom HM Revenue & Customs (HMRC), Jul 2005
17. “Disclosure of Tax Avoidance Schemes Income tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax and Stamp Duty Land Tax” United kingdom HM Revenue & Customs (HMRC), Jun 2006
18. “Expansion of Joint International Tax Shelter Information Centre (JITSIC)” Australian Taxation Office, Sep 2007
19. “Joint International Tax Shelter Information Centre Expands and Opens a Second Office in the United Kingdom IR-2007-104” US Internal Revenue service, May 2007
20. “Open Wide for More Disclosure International Tax Review” Euromoney Institutional Investor PLC, Jun 2006
21. “Prepared Testimony of Commissioner of Internal Revenue Before the senate finance

- committee hearing on corporate tax shelters*” Mark W.Everson, US Internal Revenue service, Oct 2003
22. *“Regulatory Impact Assessment for Ensuring Compliance with the Tax Avoidance Disclosure Regime”* United kingdom HM Revenue & Customs, Mar 2007
  23. *“Report of the Auditor General (Chapter 11 11.59)”* Office of Auditor General of Canada, May 1996
  24. *“Tax Avoidance Schemes Regulations 2006 (SI2006/1543, 1544)”* United Kingdom HM Revenue & Customs, Jun 2007
  25. *“Tax Gap Figures”* US Internal Revenue Service (IRS), Mar 2005
  26. *“Technical Explanation of Tax Shelter Transparency Act”* US Senate Committee on Finance, May 2002
  27. *“The Problem of Corporate Tax Shelters”* US Department of the Treasury, Jul 1999
  28. *“What is a Tax Shelter?”* Canada Revenue Agency, Jan 1998