

租税回避包括的否認規定導入国における一考察

—オーストラリアを中心に—

川上 マチ

概 要

1. 研究の目的と問題の所在

わが国において、経済のグローバル化や取引の多様化が急速に拡大し進んでいる。個々の取引においては、適法なものであっても、それが複合的に組み合わせられることにより要件事実の認定及び法の解釈適用が困難となるケースが少なくない。

あらゆる経済取引を課税要件の中に取り込むことは、立法技術的に不可能である。かかる立法の不完全性の間隙を突く租税回避が行われることは、先進国に共通であるが、その一つの対応策として、一般的否認規定により、納税者の選択した法形式にかかわらず経済的実態に即した課税を行う国々がある¹。

オーストラリアもそのような課税をおこなっている国々の中の一つである。

厳格な文理主義を採っていたオーストラリアが、租税回避行為を否認する包括的否認規定を導入したのである。

一方、わが国においては、租税法律主義の下、原則として文理主義を採っているが、税法の解釈適用において、取引の複雑化や多様化により様々な考え方が挙げられている。そのような考え方の代表的なものとして、①課税減免規定の限定解釈による否認論、②私法上の法律構成による否認論、③課税減免制度濫用の法理、④取引の全体的・一体的観察法などがある。

しかし、こうした要件事実の認定及び税法解釈適用においても、法律制定の際の立法過程が公表されていないわが国の状況では、司法に判断が委ねられる部分が大きく、限界も指摘されており重要な課題となっている。

そこで、本論文では、現在、包括的否認規定を導入している諸外国の中でも否認効果が高く²、かつてはわが国と同じく文理主義を採っていたオーストラリアが、包括的否認規定導入に踏み切って以来、どのような変遷をたどって現在に至っているのか、また、包括的否認規定を導入したことにより、どのような効果や問題点があるのかについて検討を行うことで、オーストラリアの包括立法経験から、わが国は何を学ぶかについて考察を行うものである。

2. 各章の概要

第1章 オーストラリアにおける包括否認規定導入の変遷とその内容

¹ 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」税大論叢 51 号。

² 今村隆「諸外国の租税回避一般否認規定と最近の動向」税務弘報(2009.10)31~35 頁より諸外国の一般的否認規定の中でも、事業目的基準のオーストラリアの規定が実効性に優れていると記されている。

本論文では、まず、オーストラリアにおける包括的否認規定導入の変遷とその内容について触れ、イギリスの文理解釈の影響が強かったオーストラリアにおいて、旧法である 260 条が導入され、260 条は、その広範囲で曖昧な規定振りから租税回避行為に対処する上での指針となる基準はかなり厳しく、「選択肢テスト」「断定テスト」「本来の取引テスト」の基準を採用してゆくがその適用基準が厳格化されるにつれ、その有用性が低下していった。実際には、所得税法 260 条の制度設計上の問題点だけでなく、当時の文理主義の優位という趨勢にも起因して生じたものであった。そして、旧法 260 条の限界を克服すべく、現行法第 4 編 A が導入された。旧法 260 条による租税回避目的の認定の立証が第 4 編 A でいう「租税便益の享受」に比べて困難があったことが、旧法 260 条による認定が進まなかった最大の原因とすることができる。

第 2 章 第 4 編 A の効果とその限界

オーストラリアの包括的否認規定である、現行法第 4 編 A の適用効果とその限界を考察するために、第 4 編 A の適用が考慮された判例について検討を行う。まずは、適用が否認された Ryan 事件、そして、積極的適用がされた Hart 事件（連邦裁・高等法院）及び Pridecraft 事件（連邦裁）について検討を行った。

そして、第 4 編 A により租税回避包括的否認規定を適用する段階で、いったんスキームを広義に捉える手法の是非と、最後の歯止めとなる「目的テスト」の認定において、まだ課題が残されていると考える。

3 章 オーストラリアの立法経験から、わが国は何を学ぶのか

オーストラリアの租税回避包括的否認規定の変遷と、判例の検討を通して、現行法第 4 編 A は、適用の検討段階で、最初のスキームの認定と、最後の歯止めの役割を担っている「目的テスト」の認定が鍵を握っていると考えられる。

なぜなら、スキームを認定する段階において、第 4 編 A はスキームを非常に広義にとらえるため、租税回避とは言えないような事案も、いったん租税回避として取りこむので、最初の段階で、スキームを広義にとらえず、スキームを認定する段階でスキーム性のあるものと無いものをふるいにかけていくような基準を設けることが難しいからである。また、目的テストについては、その適用のステップがわかりやすく、客観性と確実性を補う必要はあるが、納税者に予測可能性を与えることが出来るので一定の評価はできるとは考える。しかし、「目的テスト」は商業取引が租税上の便益を生み出すように構成されている時に全てが適用されるべきかという点において課題があり、旧法に比べて否認効果は高いが、そこに包括的否認規定制定の難しさがある。

オーストラリアは、包括的否認規定の否認効果が高いといわれているが、法的拘束力のあるルーリング制度やプロモーターペナルティ制度等周辺制度の整備も進んでおり、包括規定と周辺制度が両輪となって機能している。我が国には、ルーリング制度に近いものとして事前照会制度はあるが、プロモーター・ペナルティ制度はない。これは、わが国において、租税回避スキームを利用した金融商品を扱う産業が、海外のように成熟しておらず、今のところこのような制度を設けるまでの必要性がなかったからであろう。しかし、今後、わが国でもそのような人為的な租税回避スキームを利用した金融商品を開発するようになってきた場合には、現行の制度では、手当が出来ないため、対抗策の1つとして検討する余地はあると考える。

オーストラリアは、わが国よりは、立法面に関しては整備が進んでいるが、第4編Aを扱った判例を検討した結果、いかにすぐれた包括的否認規定があったとしても、裁判官は、制定法の解釈にあたり文言解釈も目的論解釈も選択できるのであり、いくらすぐれた包括的否認規定があったとしても、司法の役割がきちんと果たされなければ機能しないであろう。一方、わが国の租税回避事案に対する、最高裁判所の対処について検討を行ってみると、包括的否認規定がなくても、裁判所は事実認定を積み重ね、租税法規の解釈（一部目的論的解釈）により対処をしており、必ずしも明文の包括的否認規定がなくてもそれなりの対処を行っており、オーストラリアと比べて遜色がないことが解った。

3. 今後の課題

近年の取引の多様化やグローバル化や個々の取引は適法であっても、取引が複合化され、個別規定だけで対処するには困難な取引の増加により、包括的否認規定の導入に踏み切っている国も多く見受けられる。

本論文では、包括的否認規定の中でも、歯止め効果の高い事業目的基準を導入しているオーストラリアを取り上げてきた。

オーストラリアは、かつて、イギリスの影響から、租税回避事案の対処において、文理解釈に始まり、包括的否認規定を導入し、旧法260条のそのあいまいで広範囲な規定ぶりにより、有用性が低下していったが、現行法第4編Aに改正された。第4編Aは、適用のステップがわかりやすく、客観性と確実性を補う必要はあるが、納税者に予測可能性を与えることが出来るので一定の評価はできると考える。そして、法的拘束力のあるルーリング制度やプロモーター・ペナルティ制度等周辺制度の整備もなされて、一定の否認効果も上げている。

しかし、包括的否認規定の日本への導入に関して、今直ちに導入が必要であ

るとは言い難く、包括的否認規定を導入することで必ずしも解決するということにはならないと考える。確かに、オーストラリアの立法は、租税回避事案への対処において、わが国より立法の整備は進んでおり、包括的否認規定と周辺制度が両輪となって、効果も上げているので、参考とするところはあるが、わが国の租税回避事案における裁判所の対処を検討してゆくと、立法の欠缺があっても、司法がそれを補充する機能を持っていることがわかる。一方、オーストラリアの判例を検討してゆくと、包括的否認規定を導入していても、目的テストの認定などに課題も見える。つまり、法律の適用の可否を決めるのは、裁判官であり、裁判官の資質による影響も大きい。

わが国は、租税回避事案に対して、裁判所が自らの役割を果たすことにより、明文の規定がなくとも、個別規定により何とか対処している。今後複雑な租税回避スキームが横行してきた場合には、まずは、プロモーター・ペナルティ制度の検討の方が先ではなかろうか。

わが国は、立法の欠缺を司法が補充し、司法と立法が両輪となり機能している。税法における裁判による法創造については、谷口教授が、「税法分野においても、裁判官が法創造に積極的に取り組むようになってきたという意味で、いわば『司法的積極主義』への傾斜がみられるように思われる。法の支配を厳格に命じる租税法律主義（実質的租税法律主義及び形式的租税法律主義）の下では、裁判による法創造がどこまで許容されるのか、その許容性及び限界を究明しておかなければならないと考えられる。『司法的積極主義』に直面して、租税法律主義の意義が、改めて問い直しされなければならないであろう。このことは税法学の重要な課題となっているといえよう。」³と述べられ、司法の法創造の判断には慎重な対応が求められる所も確かにある。

司法的積極主義で、立法の機能を代替することは部分的にはできるであろうが、裁判所は裁判所の権限の範囲内で役割を果たし、裁判所が役割を果たすことで、それが引いては新しい立法を呼び込む原因となる。包括的否認規定を導入しても全ての行為に対処できるわけではないので、司法と立法がそれぞれバランス良く機能しながら、個別規定の抜け穴を丁寧に埋めてゆく。それが、本来の立法のあるべき姿であると考えられる。

³ 谷口勢津夫「税法における裁判による法創造論序説—ドイツにおける最近の議論の紹介—」
税法学 563号 235~236頁 (2010)。

目 次

はじめに.....	1
1. オーストラリアにおける包括否認規定導入の変遷とその内容.....	3
1. 1 1901年法解釈法 (Acts Interpretation Act 1901) § 15AA.....	3
1. 2 1936年所得税賦課法 260条.....	4
1. 2. 1 所得税法賦課法 260条の適用により否認した代表的事例...	4
1. 2. 2 所得税法賦課法 260条の適用と文言解釈.....	5
1. 2. 3 所得税法賦課法 260条の適用基準.....	6
1. 2. 4 目的論的解釈アプローチの限界.....	8
1. 3 1981年所得税賦課法第4編 A(PART IVA).....	9
1. 4 旧法 260条と現行法第4編 A (PART IVA) の比較.....	14
1. 4. 1 所得税賦課法 260条の代案 (ガービック案).....	14
1. 4. 2 小括.....	17
2. 第4編 A の効果とその限界.....	17
2. 1 事例の検討.....	17
2. 1. 1 第4編 A の適用が否認された事件 (Ryan 事件).....	18
2. 1. 2 第4編 A が適用された事件 (Hart 事件).....	23
2. 1. 3 第4編 A が適用された事件 (Pridecraft 事件).....	28
2. 2 小括.....	33
3. オーストラリアの立法経験から何を学ぶか.....	33
3. 1 包括否認規定制定の難しさ.....	33
3. 1. 1 スキームの認定.....	33
3. 1. 2 目的テストの認定について.....	36
3. 2 オーストラリアの包括的否認規定を安定させる為の周辺制度..	38
3. 2. 1 ルーリング制度.....	38
3. 2. 2 プロモーター・ペナルティ制度.....	41
3. 2. 3 わが国の周辺制度の整備状況.....	43
3. 3 司法の果たす役割.....	44
3. 3. 1 わが国における租税回避事案に対する裁判所の対処.....	45
3. 3. 2 わが国の司法機能.....	61
おわりに.....	63
参考文献.....	66

はじめに

わが国において、経済のグローバル化や取引の多様化が急速に拡大し進んでいる。

個々の取引においては、適法なものであっても、それが複合的に組み合わせられることにより要件事実の認定及び法の解釈適用が困難となるケースが少なくない。

あらゆる経済取引を課税要件の中に取り込むことは、立法技術的に不可能である。かかる立法の不完全性の間隙を突く租税回避が行われることは、先進国に共通であるが、その一つの対応策として、一般的否認規定により、納税者の選択した法形式にかかわらず経済的実態に即した課税を行う国々がある¹。

オーストラリアもそのような課税をおこなっている国々の中の一つである。

今村教授は、諸外国の一般的否認規定を、適用対象の広狭で類型化し、段階的取引否認型と包括否認型の2つに分け、包括否認型をさらに、異常性基準、濫用基準、事業目的基準の3つに分けている²。そして、一般否認規定の中でも、「オーストラリアの一般否認規定は、事業目的基準であり、実効性で優れているため、香港が1986年に参考にし、南アフリカが2006年に参考にして、立法している。中国が2009年に導入した一般否認規定もその条文の内容から、オーストラリアの一般否認規定を参考にしているものと考えられる。また、オーストラリアの一般否認規定は、明確性の点で問題があるが、アドヴァンス・ルーリング（納税者からの将来の行為や取引に関する質問に応じて、課税庁の発する公定解釈）の充実を図ったり、一般否認規定を適用するに当たり、法律上の正式な委員会ではないものの、一般否認規定委員会（GAAR Pannel）を設置し、専門家や実業界の代表者などの意見を聴くこととして、明確性を図ったり、課税庁による濫用を防止しようとしている。実際にどの程度明確性が確保されているのか慎重に見極める必要はあるが、評価に値するというべきであろう。」³と述べられている。

オーストラリアは、イギリス植民地支配の影響を色濃く受けており、判例の集積を重ね、厳格な文理主義を採っていたが、1915年に、所得税賦課法で包括的否認規定を導入し、1936年に改正規定として、所得税賦課法260条に引き継がれ、その後、1981年に第4編Aへの改正を経て、現在に至っている。

¹ 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」税大論叢51号(2006)。

² 今村隆「諸外国の租税回避一般否認規定と最近の動向」税務弘報(2009.10)31~32頁参照。

³ 今村隆・同上・35頁参照。

厳格な文理主義を採っていたオーストラリアが、租税回避行為を否認する包括的否認規定を導入したのである。

一方、わが国においては、租税法律主義の下、文理主義を採っているが、税法の解釈適用において、取引の複雑化や多様化により様々な考え方が挙げられている。そのような考え方の代表的なものとして、①課税減免規定の限定解釈による否認論、②私法上の法律構成による否認論、③課税減免制度濫用の法理、④取引の全体的・一体的観察法などがある⁴。

しかし、こうした要件事実の認定及び税法解釈適用においても、法律制定の際の立法過程が公表されていない我が国の状況では、司法に判断が委ねられる部分が大きく、限界も指摘されている。

かつて、わが国においても、国税通則法制定時に包括否認規定の導入が検討されたが成文化は見送られ、包括否認規定に近い形の同族会社等の行為計算否認規定は存在するが、包括的否認規定の導入には至っていない⁵。

わが国においても、包括的否認規定導入の是非については、様々な議論がなされている。そこで、現在、包括的否認規定を導入している諸外国の中でも、否認効果が高いと評価されている、オーストラリアが、文理主義から、包括的否認規定導入に踏み切って以来、どのような変遷をたどってきたのか、また、包括的否認規定を導入したことにより、どのような効果や問題点があるのかに

⁴ 谷口勢津夫「税法における取引の全体的・一体的観察法の意義と問題—税法に「税法秩序の自力防衛」原則は内在するか」税法学 561号(2009) 160頁参照。

⁵ 酒井克彦「なぜ租税回避は否認されなければならないのか」税務弘報(2009.9)54～55頁にて、以下の通り引用されている。

昭和36年7月の政府税制調査会は「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。このような租税回避行為を防止するためには、各税法において、できるだけ個別的に明確な規定を設けるよう努めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するとき、このような措置だけでは不十分であると認められるので上記の実質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする。なお立法に際しては税法上容認されるべき行為まで否認する虞れないように配慮するものとし、たとえば、その行為をするについて他の経済上の理由が主たる理由として合理的に認められる場合等にあっては税法上否認しない旨を明らかにするものとする。」と答申している。税制調査会答申における租税回避否認規定の創設案に対して、日本税法学会は、総理大臣に対して、次のような学会意見書を提出している。すなわち、「意見」として、「租税回避に関する規定はこれを必要とするが税務官庁が租税回避を理由として否認権を濫用しないように立法上防止策を講ずる必要がある。」というものである。そして、かかる意見には、次のような「理由」が付された。すなわち、「同族会社の行為否認の否認に関する従来の税務行政の実績に徴するも、租税回避を理由とする否認権は濫用されるおそれがある。従って租税回避の成立要件を明確かつ制限的に規定する必要がある。納税義務者及び関係人の選択した形成形式または処置が異常であっても、それが節税以外の正当な理由に基づく場合、及び節税が顕著でない場合には、租税回避が成立しないことを明確に規定しておく必要がある。」というのである。

ついて検討を行うことで、オーストラリアの包括立法経験から、わが国は何を学ぶかを問うためにこの論文を書くこととする。

1. オーストラリアにおける包括否認規定導入の変遷とその内容

1. 1 1901年法解釈法 (Acts Interpretation Act 1901) § 15AA

法解釈のあり方に係る一般的な指針として、「法律上の規定を解釈するに際しては(法律において、その意図や目的が明示的に定められているか否かに関係なく)、法律の根底にある意図や目的を促進するような解釈が、かかる意図や目的を促進することには繋がらないような解釈よりも優先される」と定められているものの、実際には長きにわたり、厳格な文理主義に立脚した判決を下すという伝統・傾向が裁判所において少なからず認められ、しかも、かかる伝統・傾向は、税法規定の解釈のあり方が問題となるような場合において、特に顕著に認められた。

厳格な文理解釈を採用するという伝統が確立した背景として挙げられるのが、1869年に英国での Partington 事件貴族院判決である。この判決において、「公正な法令解釈というものが認められるとしても、かかる解釈は、単純に法令の文言に固執することが可能である税法規定において容認されないことは確かである」というケアンズ卿の見解が豪州でも支持され、また、1936年文理主義の優位性を確立することになった「ウエストミンスター原則」⁶が英国の貴族院で判決された後には、同原則に重きがおかれるようになった⁷。

⁶ 渡辺徹也「第95回大会シンポジウム—租税回避をめぐる諸問題—イギリスにおける最近の租税回避事件と Ramsay 原則の動向」税法学 553号(2005)221頁より。

Westminster 事件とは Ramsay 判決が下されるまで、長きに渡り、租税回避事件において大きな影響を与え続けてきたのが Westminster 事件判決である。この事件の納税者である Westminster 公は、それまで自らの雇人に対して「給与」として支払っていた金額の一部を、その後は「年金」として支払うことによって、当該支払金額を自らの所得から控除しようとした。当時の制定法では、捺印証書契約に基づく年金支払額は、支払人の所得から控除することが認められていたのである。しかし国側は、このような支払いの「実質」が年金ではなく給与であるとして、納税者の主張する控除を否認した。

貴族院において Tomlin 卿は、「国民は誰でも、もし可能であるなら、当該法律のもとで課せられる租税をそうしない場合よりも少なくするために、自らに関する取引に手を加える権利を有している。もしある者がこのような結果が得られるよう自らの取引に手を加えることに成功した場合、内国歳入庁あるいは他の納税者が、彼の巧妙さをどんなに迷惑がった

(unappreciative) としても、彼はそれよりも多い租税の支払いを強制されることはない」と述べるとともに、国側の主張する実質主義については、「納税者が彼に要求されている租税の額について、法的にこれを請求されないように自らの取引に手を加えたにもかかわらず、彼にその租税を支払わせようとする試み以外の何物でもない」と厳しく批判した。つまり、貴族院の見解を一言でいうなら、納税者が選択した法律関係が仮装でない限り、税法上もそれを認めるということである。

⁷ 松田直樹『租税回避行為の解明—グローバルな視点からの分析と提言—』ぎょうせい(2008)198頁参照。

松田教授によると、「当時は、司法制度上、英国の枢密院（Privy Court）が英連邦諸国内からの上訴を取り扱うこととされていたなどもあり、英連邦諸国にとって、英国の裁判所の見解や判決は無視できないものであったが、近年、司法上の独立を図る動きが英連邦諸国で進展しており、例えば、豪州では、1986年、英国からの司法権の独立を獲得する法律が制定され、ニュージーランドでも、2004年7月、自国の最高裁が上訴を取り扱うこととする司法改革が断行された。」⁸と述べられており、オーストラリアの租税解釈のあり方においては、英国の影響を色濃く受けて、厳格な文理主義をとっていたと考えられるのではなかろうか。

1. 2 1936年所得税賦課法 260条⁹

英国と異なり豪州では、1936年には、不適切な租税回避を否認する包括的否認規定として、1936年所得税賦課法 § 260（Income Tax Assessment Act）が創設された。

本規定は、その設立の前後であるか、また、書面と口頭のいずれかに関係なく、あらゆる契約、取決め又はアレンジメントが、

- (a) 所得の帰属を変更させる
- (b) 所得税の負担の軽減・回避を可能にする
- (c) 所得税法上の申告・納税義務を蔑ろにする
- (d) 当該規定の執行を阻害するならば、これらの目的・効果を意図するものである限りにおいて、税務長官に対し、あるいは本法の下での手続きとの関係上、絶対的に無効である…と定めており、「租税回避の意図」に重点がおかれたものとなっている。

1. 2. 1 所得税法賦課法 260条の適用により否認した代表的事例 **Bell v.FCT 事件高等法院（High Court）判決（[1953] 87 CLR548）¹⁰**

高等法院は、本件における一連の取引は、必要な法形式を整えており、仮装でもなければ事実隠蔽でもないものの、そもそも、「所得税法賦課法 260条が

⁸ 松田直樹・前掲注7・118頁。

⁹ 松田直樹・前掲注7・198～208頁参照。

¹⁰ Bell v.FCT 事件高等法院（High Court）判決とは パートナーシップ A に出資している納税者 B 等が、配当課税を回避するために、パートナーシップ A が購入した資材の転売をニューギニアに設立した法人 C を通じて豪州に設立した法人 D 等に対して行い、多くの所得が法人 C に落とされた後に、納税者 B 等は法人 C の株式を譲渡してその対価を得たが、当時、豪州では、キャピタル・ゲインが課税されておらず、納税者 B 等は、納税義務はないと主張したが、税務当局は、本件取引を所得税法 260 条に基づいて否認し、上記の対価は、法人 A からの配当であるとして課税したことが問題となった。

定める「アレンジメント」という) 文言には、契約や取決めに限られず、特定の効果を生じさせることを目的として仕組まれたすべての種類の共同行為が含まれる…」ことから、本件取引は、「アレンジメント」に該当しており、また、通常取引では配当となる利益を資本的収入という性質のものに変化させ、しかも、所得税法が課する税負担義務を蔑ろにすることを意図したものであることから、所得税法賦課法 260 条に基づき、本件取引は、税務上無効とされ、納税者が得た利益は、配当として課税されるべきであると判示された。

1. 2. 2 所得税法賦課法 260 条の適用と文言解釈

所得税法賦課法 260 条が広範囲な規定ぶりとなっていたことが、文理主義の優位という趨勢の下、かえって、税務当局に不利に作用する問題が生じたのが Newton 事件高等法院判決である。

Newton v. FCT 事件高等法院判決 ([1957] 96 CLR 577) ¹¹

上記高等法院判決において、フラガー (Fullagar) 裁判官は、所得税法賦課法 260 条については、その解釈が容易ではなく、本規定を文字通り解釈すると、立法機関が適用を意図したとは到底想定できないようなものに対しても適用され得るほか、本規定によって否認された取引がどのように引き直されるのかが必ずしも明らかではないなどの問題があると述べ、テイラー (Taylor) 裁判官も本事件に対する判断は、基本的には、所得税法賦課法 260 条の広範囲で曖昧な規定振りの解釈如何によって変わり得るところ、そもそも、本規定の立法趣旨を明確に理解する上での指針が欠如しているという問題があるという点を指摘しているが、実際これらの問題に対処する上での指針となる基準として本判決が依拠したものは税務当局にとってかなり厳しい基準であった。

260 条は、租税回避行為の裏にある納税者の意図を探る権利を有しておらず、また、本規定に基づいて問題の取引を課税対象となる取引に引き直す権限も付与されていなかったことから、適用が困難であったと考える。

¹¹ Newton v.FCT 事件高等法院判決とは、相当な額の利益を得た法人 E が、株主 F 等に配当を行うと、多額の所得税が発生するため、これを避けるために、法人 E の定款が変更され (定款の変更によって、特別配当権が設定され、特別配当が行われた後には、低い固定の率での配当が行われることとなった。) 株主 F 等による会計士が支配する法人 G への法人 E 株式譲渡、法人 E 株式の株主 F 等への再譲渡及び株主 F 等による法人 E への再投資などが行われたが (法人 G は株式取引を事業として行う法人であったことから、かかる取引によって生じた損失を特別配当権に基づいて受け取った配当から控除することが可能であった。)、税務当局は、本件取引を所得税法 § 260 に基づいて否認し、株主 F 等が得た譲渡利益の多くを配当として課税を行った。

1. 2. 3 所得税法賦課法 260 条の適用基準

広範囲で曖昧な規定振りに対処する上での指針となる基準はかなり厳しく、まず、「選択肢テスト」という基準が採用された。このテストは、所得税賦課法 260 条の適用の有無を判断する際、課税に繋がる選択肢と（税法が禁止していない）課税に繋がらない選択肢がある場合、納税者が利用したスキーム等がなければ、納税者は課税に繋がる選択肢を採用したと擬制して所得税法賦課法 260 条に基づく課税を行うことは容認されないという考え方・基準である。

今村教授によると、「この選択肢テストというのは、課税につながる選択肢と課税につながらない選択肢がある場合、税法が禁止していない限り、納税者が課税につながらない選択肢を選択する権利を否定することはできないとする原則のことであり、イギリスの 1935 年のウエストミンスター事件上院判決に由来する考え方である。」¹²と述べられている。1935 年の事件の翌年、1936 年に所得税賦課法 260 条は制定されており、包括的否認規定を導入したオーストラリアはなお、そのような規定を持たず、判例の積み重ねにより、文理解釈を行うイギリスの影響を受けていたといえよう。

Newton 事件高等法院判決では、「選択肢テスト」という厳しい基準が採用されたが、本判決は、その上告審である英国枢密院（Privy Court）判決（[1958] 98 CLR 1）によって破棄されてしまう。そして、所得税法賦課法 260 条の適用基準として、「断定テスト」が示された。「断定テスト」（“predication test”）は、「所得税法賦課法 260 条をアレンジメントに対して適用するには、アレンジメントの実行に係る表面上の事実からして、かかる実行方法が租税回避を目的としていると断定できなければならないが、かならずしも租税回避を目的としておらず、通常の商取引や関係者取引として説明することも可能であるならば、このような断定はできない」とされている。

しかし、「選択肢テスト」と「断定テスト」が示されても、所得税法 260 条の適用の不透明性という問題格段に緩和されたわけではない。

所得税法賦課法 260 条の広範囲な規定振りは、少なからぬ裁判官によって否定され、また、広範囲な規定振りが、文理主義優位という伝統の下、所得税賦課法 260 条の否認機能を発揮することは殆どなく、その後の主な判決で示された本規定の解釈・適用基準も、以下の通り、本規定の射程範囲を更に狭め、その有用性を制限するという方向性を多分に帯びたものであった。

そして、次に、所得税法賦課法 260 条の適用可能性如何が焦点となり、ギブ

¹² 今村隆・前掲注 2・34 頁。

ス裁判官により「納税者の所得税賦課法上の納税義務は、所得税法賦課法 260 条以外に見出す必要があり、本規定が否認する契約等のいずれも利用されなかったならば課税対象となったであろう認識可能な所得が存在していなければならない」という「本来の取引テスト」(“antecedent transaction test”)という基準が導入された。

ギブス裁判官の上記の見解は、「選択肢テスト」と「断定テスト」の妥当性を再確認し、また、「本来の取引テスト」という基準を示すことによって、所得税賦課法 260 条の否認機能には大きな制約があることを強く印象づけるものであった。より一般的には、オーストラリアの場合、イギリスと異なり、所得税賦課法 260 条が存在しているがために、オーストラリアにおける個別規定の目的論的解釈が大きく制限されるほか、イギリスにおいてウェストミンスター原則を修正する考え方として司法上発展した目的論的解釈のアプローチであるラムゼイ原則¹³は、オーストラリアでは税法解釈上採り得ないということを示唆するものであった。

そして、所得税法 260 条の適用基準は、テストの導入が進むにつれ、しだいに厳格化してゆく。それは、「選択肢テスト」や「判断テスト」と同様に、「本来の取引テスト」の適用ハードルも低いものでなく、「所得税賦課法 260 条は…取引の否認機能を有するだけの規定であり、それ自体、課税や取引の構築・再

¹³渡辺徹也・前掲注 7 221 頁より。 Ramsay 事件とは…Westminster 判決に基づく伝統的対応は、時間が経つにつれ、次第にジレンマに陥っていった。すなわち、複数の取引から構成される租税回避計画の場合、それぞれの取引が真正な法形式を備えている限り、課税上もそれらを別々のものとして扱うため、この種の租税回避が盛んに実行され、多くの納税者が、租税の軽減・回避に成功するようになったのである。このような状況のなかで、1981 年に Ramsay 事件の貴族院判決が下された。この事件の事実は非常に複雑かつ難解であるが、納税者の意図したことは、一連の取引からなる租税回避計画を実行することによって、現実の損失(real loss)を被ることなくキャピタル・ロス(capital loss)を発生させることであった。取引のエッセンスをごく簡単に言うと、納税者(法人)は、まず子会社に対して有する二つの債権について、契約に従って、その一方の利率を下げると同時に、もう一方の利率を下げ、高い利率となって価値の上昇した債権を売却して得た利益について、非課税規定を利用する一方で、当該価値の上昇した債権を実質的に返済したことで、財務状態の悪化した子会社の株式を手放すことによって、損失を計上したのである。つまり、一連の取引によって、ほぼ同額の利益と損失を発生させながら、利益については、非課税規定を利用しつつ、課税上の損失を手に入れるという租税回避を行ったのである。貴族院において Wilberforce 卿は、「Westminster 原則およびその他の先例のもとでも、全体として実行されることが意図された場合取引(composite transaction)においては、必ずしも個々のステップを分解して考察する必要はない。…正しい見解とは、計画を全体として判断して、そこに利得も損失も生じなかったことを見抜くことである」と述べて、納税者の主張を排斥した。すなわち、伝統的対応(取引を一つ一つ個別に考察して、それぞれに該当する租税法規を適用する方法)とは異なる考え方を採用し、課税上、損失は発生していないしたのである。このように、租税回避計画におけるそれぞれの取引自体は真正に成立しているにもかかわらず、取引を全体として考察し、該当する制定法を適用するという方法は、Ramsay 原則と呼ばれるようになり、1982 年の Burmah Oil 判決においても、この考え方が踏襲された。

構築を行う機能を具備していない。…取引の再構築には、別途、個別の規定に依拠することが必要となる」ため、本規定の適用においては、「本来の取引テスト」の下、「…生じうるであろう税負担を回避するために変更が加えられた本来の取引が存在していることが必要となる」とされた。こうして、所得税法 260 条の適用基準が、厳格化する方向に流れ、その結果、その有用性が大きく低下してしまったのは、**Cridland v. FCT 事件高等法院判決**（[1977] 16 ALR 355）¹⁴ である。

本件スキームは租税回避を目的としており、また通常の商取引であるとも言い難いものの、平均課税を定める 1936 年所得税法第 4 編 16 部の適用対象となる以上、**Mullens 事件高等法院判決**で示された広義の「選択肢テスト」からして、所得税法 260 条による否認が可能でないことは明らかであると判示され、特にマホニー（Mahoney）裁判官は、「所得税法 260 条の広範囲な規定振りと当該規定が司法上実際に認められてきた限定的な機能は、非常に対照的な関係にあるが、当該規定の解釈は既に確立しており、その短所と欠陥が長期に亘って明白となっているにもかかわらず、依然として課税の拠り所とされているのは、ある意味で驚きである」と述べている。

1. 2. 4 目的論的解釈アプローチの限界

所得税法 260 条の存在ゆえに、個別規定に係る目的論的解釈が制限されるのであれば、租税回避行為への対抗上、所得税法 260 条の否認機能が十分に発揮されなければならないが、実際には、所得税法 260 条の制度設計上の問題点だけでなく、当時の文理主義の優位という趨勢にも起因して生じたものであったが、当時の文理主義の優位という趨勢は、税法の目的論的解釈に対して消極的であったバーウイック（Garfield Barwick）が、1964 年から 1980 年の間、高等法院の首席裁判官としての采配を振るい、かかる采配が、他の裁判官にも少なからず影響を与えたことによって、特に顕著なものとなったと言われている。

バーウイック首席裁判官の目的論的解釈に対する否定的な見解・スタンスは、例えば、バーウイック首席裁判官の発言（「…議会は、税の賦課を行う法律を成立させる際、言葉が許す限りにおいて、法律の文言の意味を明確にする

¹⁴ **Cridland v. FCT 事件高等法院判決**とは 納税者 N は、所得税負担の軽減を図るために、その他の多くの一般の大学生等と同様に、小額の手数料を支払い、会計士が組成したプランを利用して、平均課税の対象となる第一次生産事業による所得の稼得を可能にするという信託スキームに投資し、納税者 N が当該信託の受益者として受ける所得の配分が複数年度にわたって期間調整され、関係年度における税負担の軽減が図られたが、税務当局は、所得税法 260 条に基づき、かかる所得に対する平均課税の適用を否認したことが問題となった。

ことを要すると考える。法律の文言に不明朗な点が認められる場合には、自己の利害に最も適するように法律の文言を解釈することができるという利益は、行政当局ではなく、市民が享受すべきである」に代表される¹⁵。

1. 3 1981年所得税賦課法第4編A(PART IVA)

所得税賦課法260条が不適切な租税回避行為を否認する機能は、全く発揮されなかったわけではないが、文理主義の優位という趨勢の下、本規定が少なからぬ限界を包含しており、かかる限界を克服することが必要であるという認識は次第に強まり、1981年には、1936年所得税賦課法において、「所得税を軽減させるスキーム」(Schemes To Reduce Income Tax)というタイトルが付された第4編A(Part IVA)が創設された。

第4編Aを導入した1981年所得税改正法(Income Tax Laws Amendment 1981)の趣旨を説明した「覚書き」(Explanatory Memorandum)でも言及されており、「覚書き」が挙げている所得税法260条の主な問題点としては、(i)納税者には、「選択肢テスト」の下、所得税法が明示的に制約を加えていない取引形態を利用して租税回避を行うことが認められるため、本規定を適用するには、その他の否認根拠を見出す必要があること、(ii)裁判所は、租税回避行為の裏にある納税者の意図を探る権利を有しておらず、スキームの効果の分析を行うにとどまっていること、(iii)租税回避スキーム全体に対して適用される本規定に基づいてスキームの一部を否認することが可能でないことから、複雑な租税回避スキームに柔軟に対応することが困難であること、(iv)本規定に基づいて問題の取引を課税対象となる取引に引き直す権限が付与されていないといった問題点が挙げられている¹⁶。

また、第4編A導入年に、ハワード財務大臣の代議院におけるスピーチ(Hansard, House of Representatives, 27 May 1981)においては、「本提案の条項—所得税賦課法の新しい第4編Aで表現されている—は、あからさま、人為的又は仕組まれた取決め(blant, artificial or contrived arrangements)を打ち倒すべき手段を与えたとの政策を追求しており、納税者がその取決めのため合法的に有効な機会を与えられた正常な商業的取引に不必要な抑制を投げかけるものではない。

例えば、ある夫婦が、その事業をパートナーシップとして営むことを選択し

¹⁵ 松田直樹「国際投資等に係る税制のあり方—主な諸外国における最近の動向・趨勢を踏まえて—」租税研究(2009年3月)228頁。

¹⁶ 松田直樹・前掲注7・210頁参照。

た場合、その取決めが第4編Aによって影響を受けることをおそれる必要はないであろう。一方、新しい条項とは、親が所得を生み出す資産の使用や享受を配偶者や子供に渡そうと欲しているのを妨げようとしているのは、疑問の余地がないであろう。何人かの論者は、この問題について、租税回避は、特定の租税上の特典を得るのが唯一又は主たる目的で締結した行為であることを示唆している。この表現は、社会的又は政治的議論で再び使われているが、あからさま、人為的又は仕組まれた、そして本法典によって真にカバーしようとしている租税回避の類型をカバーすることが期待されている。しかし、この表現は、包括的否認規定の適切な範囲を超え、必要であれば、個別否認規定で取り扱われるべきその他の取決め（家族間の取決めを含む。）を表現しがちである。

提案している本条項をあからさまな又は書類だけのスキームに限定するため、本法典の手段は、租税上の便益が得られているスキームの効果を減ずるために規定され、かつ、当該スキームそのものやその周辺状況や実務的な結果を考慮し、客観的な調査が、租税上の便益を得るのが唯一又は主たる目的で締結した行為に導きことを規定している。確かに、別な方法も可能かもしれない。政府は、本法を発展させる多くの方針を試みた。1つ考えられる可能性は、ニュートン事件のよく知られた判決において枢密院の表現を採用することであり、そこで[新规定]表現されたことを含む肯定的テストは、通常の商取引や関係者間取引（ordinary business or family dealing）で締結したスキームには、新规定を適用させなくなるものである。しかし、あからさま、人為的又は仕組まれたものをテストするよりよい方法は、肯定的テストを採用することと決定した。このテストは、枢密院で表現された考え方の本質、すなわち、租税を回避するための特定の方法を実行していると断定することができる1つの状況以外の状況として通常の商取引や関係者間取引を代表させているとの考え方をとらえているようにみえる。」と述べられている。

第4編Aの規定の内容

177条A（解釈）

1項 この編では、反対の意思が表示されていない限り、次のとおりとなる。

『スキーム(scheme)』とは次の場合を意味する。

- (a) 明示されているか否か、また法的手続に基づいて執行可能なものであるか否かに関係なく、あらゆる合意 (agreement)、取決め (arrangement)、了解 (understanding)、約束 (promise) 又は企て (undertaking)。
- (b) あらゆる計画 (scheme)、企画 (plan)、提案 (proposal)、行動 (action)

又は一連の行動 (course of action) 若しくは行為 (course of conduct)。

5 項 本編における特定の目的のために実行されたスキーム又はスキームの一部に関して述べている事項は、当該特定の目的を主要な目的 (dominant purpose) とする複数の目的のために実行されたスキーム又はスキームの一部に関して述べている事項を含むものであると解することとする。

177 条 C (租税上の便益)

1 項 この編において、納税者がスキームに関連して租税上の便益 (tax benefit) を得ているか否かを判断するに当たっては、本条に服し、次による。

- (a) スキームが締結・実行されていなかったとするならば、当該納税者の当該課税年度の課税所得に含まれていたであろう、又は、含まれていたことが合理的にみると期待されたのにもかかわらず、当該納税者の当該事業年度の課税所得に含まれなかった金額
- (b) スキームが締結・実行されていなかったとするならば、当該納税者の当該課税年度に関連して全部若しくは一部が控除されないであろう、又は、合理的にみると控除が期待されなかったにもかかわらず、当該納税者の当該課税事業年度の課税所得に関連して控除された金額

2 項 この項において、納税者がスキームに関連して租税上の便益 (tax benefit) を得ているか否かを判断するに当たって、次の場合は、含まれない。

- (a) スキームが締結・実行されていなかったとするならば、当該納税者の当該課税年度の課税所得に含まれていたであろう、又は、含まれていたことが合理的にみると期待された金額が次の i 及び ii を満たす場合。
 - i 当該納税者の当該課税年度の課税所得に含まれない金額が、… (この法律の規定によって明示されている) 選択の行使 (exercise of an option) による場合。
 - ii 当該スキームが、宣言、合意、選択、…を行うのに必要な状況又は存在の状態を作るとの目的のために何人によっても締結・実行されたのではない場合。

177 条 D (本編が適用されるスキーム)

本編は、1981年5月27日以後に入っている又は入るあらゆるスキーム、その日に実行され又は実行が開始されたあらゆるスキーム（その日又はその日以前に入ったスキーム以外のスキーム）で、当該スキームがオーストラリア国内、オーストラリア国外又は一部がオーストラリア国外で開始され又は実行されようが、次の場合に適用される。

(a) 納税者（本条において問題となっている納税者として言及される者）が、177条F（租税上の便益の否認等）がなければ、当該スキームに関連して、租税上の便益を得、又は得たであろう場合。

かつ

(b) 以下を考慮して、当該人又は人達の1人が、問題となっている納税者において当該スキームに関連し租税上の便益を得ることができるとの目的又は別の納税者その他の納税者（スキーム若しくはその一部に加わった人が適切な納税者であろうが、その他の納税者であろうが、その他の納税者の1人であろうが、それは問わない。）が当該スキームに関連して便益を得られることができるとの目的がない限り、当該スキーム若しくはその一部を締結しなかったと結論づけられる場合。

i スキームの実行の方法

ii スキームの形式と実質（the form and substance of scheme）

iii スキームの実行時期と実行期間

iv 第4編Aがなければ実現する結果

v スキームに起因して生じる納税者の財政状態の変化

vi スキームに起因して生じる納税者の関係者に生じる財政状態の変化

vii 納税者とその関係者に生じるその他の変化

viii 納税者とその関係者の関係

177条F（租税上の便益の否認等）

1項 本編を適用するスキームに関連する納税者によって、本条がなければ得ている又は得たであろう租税上の便益がある場合、国税庁長官は、以下をすることができる。

(a) 当該納税者の課税事業年度その課税所得の中に含まれていない金額に属する租税上の便益の場合—当該納税者の課税事業年度の課税所得に全部又は一部を含めるべく決定すること。

(b) 当該納税者の課税事業年度に関連する控除に属する租税上の便益の

場合—当該納税者の課税事業年度に関連する控除の全部又は一部を認めないことを決定すること。

上記により、第4編Aの適用の流れとしては、まず第一番目に、177条A(1)が定義するスキーム(“scheme”)が存在するかどうかを検討されて、そのスキームが存在する場合には、第二番目として、スキームに関与する者が、スキームに関連して、177条Cが定義する「租税上の便益」(“tax benefit”)を得ているかどうかということを検討し、そこで、「租税上の便益」を得ていると判断された場合には、第三番目として、177条Dが定める通り、当該スキームへの関与が租税上の便益を得ることを唯一又は主な主目的としていること(「目的テスト」(“purpose test”)をクリアーすること)が前提条件となり、この目的テストを行った結果、当該スキームに関連して便益を得られることができるとの目的がない限り、当該スキーム若しくはその一部を締結しなかったと結論づけられる場合に第4編Aが適用されることとなる。

「目的テスト」の適用基準は、所得税法177条C(2)で、第4編Aの適用除外要件として、「選択肢テスト」が定められていることから、第4編Aでは、制度設計上、「目的テスト」が中核に据えられている点において、所得税法260条との違いが顕著である。同法§177Dでは、「目的テスト」をクリアーしているか否かは、8つの要素(①スキームの実行方法、②スキームの形式と実質、③スキームの実行時期と実行期間、④第4編Aが無ければ実現する結果、⑤スキームに起因して生じる納税者の財政状態の変化、⑥スキームに起因して納税者の関係者に生じる財政状態の変化、⑦納税者とその関係者に生じるその他の変化、⑧納税者とその関係者の関係)に照らして、総合的に判断すべきであるとされており、上記8つの要素に照らし、問題のスキームが税務上の利益を得る目的と商業的な目的の比重如何が問題となり得るが、この点に関しては、§177A(5)スキームの目的(Purpose of Scheme)において、「本編における特定の目的のために実行されたスキーム又はスキームの一部に関して延べている事項は、当該規定の目的を支配的な目的とする複数の目的のために実行されたスキーム又はスキームの一部に関して延べている事項を含むものであると解することとする」と定められていることから、問題のスキームの支配的な目的が「租税上の便益」を得ることであると判断できれば、「目的テスト」をクリアーすることが可能になると解されている。

上記の通り、第4編Aで採用されている「目的テスト」の実質は、「支配的な目的テスト」(“dominant purpose test”)であり、問題のスキームが「支配的な目

的テスト」をクリアしていると判断できれば、次に問題となるのは、所得税法 § 177C が定める「合理的仮定テスト」(“reasonable hypothesis test”)をクリアしているか否かという点である。「合理的仮定テスト」をクリアするには、税務当局は、問題のスキームがなかったならば、いかなる結果が生じたかという「仮定の事実」(“counterfactual”)の検討を行い、「税務上の利益」を生じさせない合理的な代替取引の存在を示すことが必要となる。かかる引き直しを行う権限が制度上組み込まれている点も、所得税法 260 条の制度設計との大きな違いとなっている¹⁷。

そして、第 4 編 A が適用された場合には、1936 年所得税法 226 条に基づき、高率 (50%、合理的な反論が可能 (“rationally arguable”) な場合には 25%) のペナルティが科されこととなる¹⁸。

また、第 4 編 A の適用に際しては、複数の税務職員、租税専門家及び 1 名の産業界からの代表者によって構成される専門委員会 (the Panel) に事前に諮ることが必要となる¹⁹。

1. 4 旧法 260 条と現行法第 4 編 A (PART IVA) の比較

1. 4. 1 所得税賦課法 260 条の代案 (ガービック案)

所得税賦課法 260 条の条文が広義であるために、その条文の歴史は裁判所が 260 条に対し時とともに納税者の確実性のために明らかな結果を伴いながら、多様な色々と矛盾したアプローチを取って来たことを明らかにしている。

1976 年に、選択方式が租税回避ツールとしての所得税賦課法 260 条の解釈への制限としての強さを得ていたので、同条の 1980 年代の復活の前に、ガービックが所得税賦課法 260 条を取り替えるため提案をしていた。所得税賦課法 260 条を取り替えるため 1981 年に制定された第 4 編 A と比較しながら、ガービックの提案条項の要素を検討することとする²⁰。

概して、ガービックによって提案される規定の特徴は以下の通りである。「租税回避取引」は、違法であると考えられる。租税回避取引とは、下記の全ての取引である。

¹⁷ 松田直樹・前掲注 7・211~212 頁参照。

¹⁸ 松田直樹・同上・211 頁。

¹⁹ 松田直樹・同上・214 頁。

²⁰ Rachel Anne Thooma, *Legislating Against Tax Avoidance*, IBFD(2008) at 143-145.

- a)そしてそれは、法によって負う納税義務を減縮または延期する効果を有すること、且つ
- b)その取引が実施されるに当り採用された特別の手段が、税効果を度外視した実質的に同一の効果を達成するために通常用いられる手段に比べて、当該取引が作為的であるとの推定を合理的に呼び起こすこと、且つ
- c)当該取引が効果を挙げる実施をなされるに当り採用された作為的な特別の手段を説明するに足りる合理的な仮説とは、当該納税者の立場に立った合理的な考え方の人が当該取引における特別の手段を同法が課す納税義務を減縮または延期する目的で用いたであろうということである。

―書きなおされた 260 条は同法の全ての他条項に優先する。

―租税回避取引であったとの推定を引き出すに当って、内国歳入庁長官は、以下を含む諸事項について考慮することになっている。

- a)特別の手段を用いた当該取引が、当該特別の手段に税縮小効果がなかったとしても、当該特別手段を用いて遂行されたであろうと合理的に判断されるか否か。
- b)取引の当事者の関係が親子関係よりも離れた存在であるか否か。
- c)取られる特定の処置から生じている納税者への租税便益
- d)全ての状況を考慮した上で租税回避取引におけるステップが、どれほど不自然であるか。
- e)当該取引の実質事項について、当該取引の前と後とで納税者が享受する支配の範囲。

―租税回避取引が存在する場合には、内国歳入庁長官は同法の目的に照らして取引全体または一部を無効なものとして扱うことができる。或は、同法の目的に照らして何らかの新規な手段を当該租税回避取引の中に理論的に組み入れることもできる。

―租税回避取引があったことを立証する責任は、内国歳入庁長官の負担である。所得税賦課法 260 条の適用の結果から生じる課税所得が不合理だとする立証責任は納税者が負担する。

―内国歳入庁長官は、再構築された取引のステップ、及び新しい課税所得の算出過程において用いられた如何なる概算も含めて、新しい課税所得を導き出した根拠を納税者に供給することを要求される。

所得税賦課法 260 条に代わるガービックによって提案されたものは、司法上

(判例として) つくられたテストが租税回避規定としての所得税賦課法 260 条の範囲を制限することが許されていなかったことを確保することを明らかに目指している。

ガービックの提案されたモデルのいくつかの側面は、第 4 編 A で取り入れられた。第 4 編 A は再構築的な構成要素を持っている。第 4 編 A は、スキームが租税回避の唯一の目的または支配的な目的であるか否かを定めるために考察すべき要素をリストアップしている。この点について、ガービックのモデルは、租税回避取引があるかどうかについて決定するために、考察すべき要素をリストアップしている。しかしながら、やはり幾つかの相違点がある。ガービックは、所得税賦課法 260 条は、1936 年所得税賦課法の他のすべての規定に優先すべきであると提言していた。他方、1936 年所得税賦課法 177 条 B は第 4 編 A の適用方法を定める。そして、(177 条 B の) サブセクションである 177 条 B(3) 及び(4)は、第 4 編 A が最後の規定であることを示唆する。

所得税法 260 条と第 4 編 A のもっとも顕著なる違いとは、所得税法 260 条では租税回避に関連する目的が必要であるが、第 4 編 A の下では租税回避が主な目的であることを立証しなければならない。目的を判定するには常識的な人からの観点をを用いる。判例によると、「主な目的」とは「支配的、有力的、もしくはもっとも影響力のある目的」とされている。

目的は 177 条 D(b)に規定された 8 つの要素に基づいた「客観的な判断」から判定され、納税者の主観的な見解からではない。裁判所は、客観的な証拠と納税者の事情の全体を考慮しなければならない。これに、納税者の実際の行動やその者に起こった個人的な事象も含めるかもしれない。これは、その個人の特定の目的を 8 つの要素を以って知るためである。広く言うと、8 つの要素は 3 つの重なりあっている部分からなる。

まず、3 つの重なり合いは計画がどのように実行に移されたかに関するものである。この最初の部類は、①如何にして実行が移されたか、②計画の形式と趣旨、③計画のタイミングである。二番目の部類は 4 つ目から 7 つ目の要素を含み、計画の効果に関するものである。これらの要素は、④第 4 編 A が無い場合の計画の導く結果、⑤計画による納税者への財産の影響、⑥第三者への影響、⑦計画による税効果以外の納税者・第三者への影響であり、3 つ目の部類は残る第 8 の要素自体であり、計画に関わる当事者たちの関係の質を計るものである。

177 条 D(b)の 8 つの要素は徹底的で、余すところはない。これら要素を 1 つ 1 つ考慮する必要があるが、個別に計画に適用するか、計画の「全体としての

目的を評価」することができる²¹。

1. 4. 2 小括

1936年に租税回避包括的否認規定として、所得税賦課法 260 条が導入されたが、所得税法賦課法 260 条の広範囲な規定振りは、少なからぬ裁判官によって否定され、また、広範囲な規定振りが、文理主義優位という伝統の下、所得税賦課法 260 条の否認機能を発揮することは殆どなく、その後の主な判決で示された本規定の解釈・適用基準も、本規定の射程範囲を更に狭め、その有用性を制限するという方向性を多分に帯びたものであった。

これは、所得税法 260 条の制度設計上の問題点だけでなく、当時の文理主義の優位という趨勢にも起因して生じたものであったが、当時の文理主義の優位という趨勢は、税法の目的論的解釈に対して消極的であったバーウィック (Garfield Barwick) が、1964 年から 1980 年の間、高等法院の首席裁判官としての采配を振るい、かかる采配が、他の裁判官にも少なからず影響を与えたようである。

1976 年に、選択方式が租税回避ツールとしての所得税賦課法 260 条の解釈への制限としての強さを得ていたので、同条の 1980 年代の復活の前に、ガービックが所得税賦課法 260 条を取り替えるため提案をしていた。

ガービックの提案されたモデルのいくつかの側面は、第 4 編 A で取り入れられた。

しかし、第 4 編 A も導入されてすぐに積極的に適用が進んだわけではなく、所得税法 260 条の適用の可否を巡る裁判で少なからず辛酸をなめた経験のある税務当局の第 4 編 A に対する姿勢は、しばらくの間、かなり慎重なものであったので、1980 年代後半から 1990 年代前半にかけて、第 4 編 A の適用の妥当性が争われた裁判は殆ど皆無に等しかったが、1990 年代後半になり、ようやく適用が進んでゆくこととなる。次章では、具体的に、第 4 編 A が考慮された判例について検討を行うこととする。

2. 第 4 編 A の効果とその限界

2. 1 事例の検討

第 4 編 A が適用された主な判例だけでも、1994 年に 1 件、1996 年に 1 件、2001 年に 1 件、2004 年に 2 件、2007 年に 1 件、2008 年に 1 件とようやく定着

²¹ Rachel Anne Thooma, See supra note .20 at 151~153.

するようになった。

そこで、第4編Aが考慮されたが、適用とならなかった Ryan 事件と、第4編Aが積極的適用された判例の中で代表的なものとして挙げられている Hart 事件、そして Pridecraft 事件について考察を行うこととする。

2. 1. 1 第4編Aの適用が否認された事件（Ryan 事件）

(1)事案の概要

マイケル・ライアンは、情報アナリストで天体物理学の博士号がある。

彼は、マリアと結婚している。マリアは科学および Dip ed.専攻しており文学士を持っている。

1994年にライアン博士は、Marjsp Pty 社（以下、Marjsp 社）を法人成した。ライアン博士及び夫人は会社で割当られる株式100株のうち、それぞれ50株を所有する役員である。

Marjsp 社は、Marjsp 年金拠出金基金（superannuation）の受託者である。

これらの訴えは、1995年～1997年の課税年度に関するものである。

各々の年度に、Marjsp 社は収入を得た。その収入は主に情報テクノロジーサービスを顧客に提供するという契約に従って払われる報酬で得られたものであった。ライアン夫人は、秘書アシスタント業務を提供した。

以下のテーブルは、Marjsp 社によって外部年金拠出金基金に（1995年）、そしてライアン博士及び夫人に代わっての Marjsp 年金拠出金基金に（1996年及び1997年）に Marjsp 社によってなされるライアン博士及び夫人の業務に対して支払われるそのコンサルティングサービス、給料及び一部の役員報酬、Marjsp 社の収入を示す。

表1 Marjsp 社及び Ryan 夫妻の収入状況と給与等拠出の状況

	Marjsp Income	Dr Ryan Income	Dr Ryan Director's Fees	Mrs.Ryan Income	Dr Ryan Superannuation	Mrs.Ryan Superannuation
1995	\$87,897.60	\$54,526.00	----	\$6,300.00	\$5,000.00	\$11,500.00
1996	\$117,695.00	\$37,541.00	----	\$6,000.00	\$20,000.00	\$50,000.00
1997	\$50,532.50	\$26,000.00	\$1,500.00	\$2,500.00	\$12,000.00	\$8,000.00

1999年6月23日に、内国歳入庁長官は、1995年、1996年、1997年のライアン博士の課税所得にそれぞれ \$33,371、\$80,154、\$23,032の額を加える所得税賦課法第4編A 177条Fの決定を下した。177条Fは 租税便益のない内国歳入庁長官が取消すことの出来る裁量について下記のように書かれている。

177F(a) 当該納税者の課税事業年度その課税所得の中に含まれていない金額に属する租税上の便益の場合—当該納税者の課税事業年度の課税所得に全部又は一部を含めるべく決定すること。

177F(b) 当該納税者の課税事業年度に関連する控除に属する租税上の便益の場合—当該納税者の課税事業年度に関連する控除の全部又は一部を認めないことを決定すること。

追徴金額は、Marjsp社によって受け取られる報酬とライアン博士のために明らかにされる収入の違いを意味する。内国歳入庁長官も会社の費用として要求された\$2,443、\$3,239、\$3,352の額が年の各々のライアン博士の収入に対して許される控除とみなされると断定され、それらの金額は、会計、銀行手数料、保険、電話及び研修のような項目に支払われた。

内国歳入庁長官は、決定を下す際に、「所得税を減らすスキーム」に対処している所得税賦課法第4編Aの下で行動した。

内国歳入庁長官は以下のステップから構成されるか、それらを含んだスキームがあったと主張する。

- ①給料と年金拠出金のために当該納税者から Marjsp社へのサービス提供額は、実質的には 当該納税者から外部の会社その他の法人等に提供されるサービスのコストより低いということ。
- ②Marjsp社による異議申立人の妻の雇用、及び彼女への給料と年金拠出金、その合計額が彼女からサービスの提供があったとしても、そのサービスの価値よりも実質的に過大であり、又仮に異議申立人の妻以外の者により Marjsp社に同じサービスの提供があったとした場合のコストより実質的に過大であるということ。
- ③異議申立人のサービスから生じた所得の余剰金を法人税率により課税されるべく会社に留め置いていること。

これらのスキームが認定されるかどうかである。

※退職年金基金 (superannuation : スーパーアニュエーション) について

オーストラリアの年金制度の2階部分はスーパーアニュエーションと呼ばれている。

スーパーアニュエーションの歴史は1世紀以上に及ぶ。90年代までは高収入者を対象としたマイノリティ向けの制度であったが、労働党のキーティング政権時代の1992年に、事業主の強制拠出化が発表され、1993年のスーパーアニュエーション法制定後は、普遍的な制度となった。税方式の老齢年金に対し、スーパーアニュエーションは事業主の強制拠出と被用者の任意拠出からなり、全額積立方式となっている。

対象には、正社員のみならず、パートタイムや短期労働者も含まれる。また、自営業者・無業者も任意で積み立て（拠出）することができる。賃金に対する強制拠出率は2002年から9%（最低ライン）に維持されている（なお、事業主は拠出金を損金として計上できる）²²。

(2)行政不服審判所²³

＜Downes 審判官＞

争われているスキームは、Marjsp社とその顧客の間で契約を含まない。内国歳入庁長官は、これらの顧客との契約の下にMarjsp社が受領した金額が、博士の課税所得に含まれた筈のものであったか、又は含まれたであろうと合理的に予測されていたものであるとの主張をしていない。ここでの審判手続は、Marjsp社が受け取ったと認められる所得が受取り後に如何様に処理される筈であったか、又は処理されたであろうと合理的に予測されたかということ、及び、博士とMarjsp社との間の取引と博士の妻とMarjsp社との間の取引を対象にして行う。

それは、ライアン博士がなぜ顧客と直接契約をしなかったという問題がこれらの訴訟において起こらないことになる。

しかしながら、博士が顧客である会社が法人との取引を要求していると思っていたが故、又起こるかもしれない過失責任の追及に個人として晒されることを少なくしたいと思っていたが故に、Marjsp社が設立された事実、及び、Marjsp社を当事者とする契約が締結されていた事実を博士及び妻の書面と口頭の証拠により行った。所得税賦課法第4編Aのために起こったかもしれないことの客観的な決定及び目的により関係しているが彼らの前後関係におけるこれらの問

²² ニッセイ基礎研 REPORT August 2009。

²³ Re Ryan v FCT, AAT Case 【2004】 AATA753。

題を考慮して、いくらかの関連した事実認定をすることはそれでも適切である。それは、Marjisp 社で契約をすることの背後にあるライアン博士の技術及び専門知識であった。契約は専門的なサービスの提供のためであった。

ライアン夫人に支払われる収入が過剰でなくて適正だったことを認めるめ、含まれる技術のレベルに基づく推定及びかかられる時間であったライアン博士の証拠を受け入れる。内国歳入庁長官は、Marjisp 社の所得と博士へ支払われた所得の差額全体を、含まれていなかった金額として扱うに際して、会社の通常経費を取り上げている。この対応は、所得の博士から Marjisp 社への転換がスキームの中に含まれていたのであったならば、是認されるものであったであろう。然しながら、所得を Marjisp 社が稼いだということ一旦是認した以上は、税理士からの報酬請求の如き経費は Marjisp 社の経費である。それらの経費は、博士に支払われた所得の中から博士によって支払われるべきものであったかのように扱うことは許されない。これらの報酬請求が博士の個人的経費であるとの陳述は、審判官に対してなされていない。この誤りは、当該金額を博士に対する控除として承認することで直らない。Marjisp 社とその顧客との間の契約の下での Marjisp 社の所得の受取りということが争われていないのであるから、それらの経費を Marjisp 社ではなく、むしろ博士に帰されるべきものとする根拠は在り得ないことになる。

そして、次に問題になるライアン夫人のための年金拠出金負担である。証拠は、ライアン博士及び夫人は、彼らが必要とした金額を会社預金口座から引出して、期末で彼らが合理的であると思った金額を、ライアン夫人の収入であったとし、残額をライアン博士の収入であったとした。そして、残高が年金拠出金としてみなされる。1996年に彼らが最大の負担を上回らないように、年金拠出金負担は、上限金額を超えないように割当てられたと認められるが、それは内国歳入庁長官が主張するスキームの一部ではないし、誰もが予想することころである。

Marjisp 社の主要な約因が、ライアン博士及び夫人を通して、Marjisp 社の稼いだ所得をライアン博士及び夫人のために、それぞれの所得と年金拠出金に分けることであったと認定した。そういう事情下で、ライアン夫人になされており年金拠出金負担として利用できない場合には、彼の所得として彼に支払われるだろうよりはむしろ、ライアン博士の老齢退職年金負担にされたと結論することは難しくない。当事者の誰もがお金が収入として支払われることを意図したと考えることに合理性は本当はない。そして、率直に、ライアン博士及び夫人が Marjisp 社をライアン夫人のための年金拠出金の最高限度額を上回る金額をライアン博士に支払うために手に入れたという事実を疑いを持たない。

最終的な問題は、年金拠出金負担が合理的に計画がなかったとしたら、ライアン博士の課税所得に含まれたことになっているかもしれないかどうかということである。

この結論に達する際に、第4編 A 177条 C（税務上の利益を得ているか）で書き留められるテスト（事実の前後関係で行使される客観的基準）で、租税上の利益がなかったと結論したので、第4編 A 177条 D（目的テスト）を申請する必要が無いとした。

(3)考察

Ryan 事件は、所得税賦課法第4編 A が課税当局によって考慮されたが、行政不服審判所の審判の結果、租税便益がないと認定されたので、目的テストに進むまでもなく、その適用はなされなかった。

しかし、ライアン事件を受けて、翌年、税務通達を補う文書として、TD 2005/29²⁴ が税務当局より発出された。

TD 2005/29 については、Q&A 形式で発出されており、「納税者が年金拠出金を年齢別法定限度内であるが当該従業者の労務価値よりも過大に支払った場合に第4編 A が適用されるか？」との質問に、その回答は、「否」とされ、税務当局は、「異常な状況がない場合に」会社、信託、パートナーシップ、個人事業主が拠出する年金拠出金に対する年齢ベースの限度まで控除する場合に、4編 A が適用されないと示している。

従って、租税回避が主目的であれば、第4編 A が適用されることになる。

しかし、年金拠出金の控除は、一般的な推論規定よりむしろ、スーパーニュエーションの規定により明示的にカバーされているので、従業者の給料によってでなく、規定の下の控除可能は、従業者の年齢によって制限される。

ライアン事件の場合は、個人事業を運営している Marjsp 社が、ライアン夫人が提供する価値を上回る年金拠出を支払った例であった。

行政不服審判所の審判官は、Marsjp 社は、ライアン博士が仕事を得るために必要であり、彼の妻への給料が適正だったことを認めており、給料に対して、過剰な年金拠出の控除が行われていると税務当局は主張したが、年金拠出の規定に定められる年齢ベースの限度の範囲内であった。

よって「過度の」年金拠出金控除が、従業者（形だけでなく実質上）に年金拠出金の利点を与える目的で一貫した方法でなされる計画は、引出される租税

²⁴ Australian Taxation Office, “ *Practice Taxation Determination TD 2005/29*” .

上の便益を得る優位な目的の推定を許さないということになる。税務当局においては、個人の課税所得から利益を削除するか、あるいは控除を得ることについての目標を実行しているだけであると見なされるような場合、控除から生じている租税便益は 第 4 編 A の下で取消される可能性がある。

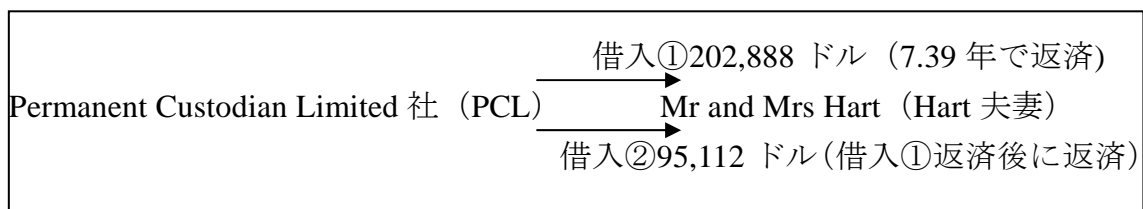
Ryan 事件においては、年金拠出金額の上限について、個別規定により年齢で法定限度金額が定められている。給料が少なくても上限額までの年金拠出は合法であると思われる。租税回避であるとして上限額以下の合法的拠出を否認することは、法律が上限額を決めている趣旨と相反することになる。

2. 1. 2 第 4 編 A が適用された事件 (Hart 事件)

(1) 事案の概要

Hart 夫妻は、wealth optimizer (富のオプティマイザー) と呼ばれていたスキームで、自宅を買い換えるにあたり、PCL 社から転居先の住宅 I の購入資金と居住していた住宅 J の賃貸のために必要な資金をスプリット・ローン (1 つの借入を 2 つに分割する方法) で借り受けることとし、住宅 I の購入資金として 202,888 ドル (期間 25 年)、住宅 J の必要資金 95,112 ドルを借りた。この借入利子のうち、住宅 I の事業資金の借入利子は、Hart 夫妻の所得税の計算で控除されることから、返済については、Hart 夫妻は、PCL 社との間で、まず、①の借入の利子と元本を Hart 夫妻が全額支払った後、②の借入の利子と元本を返済することを約束した。②の借入の利子は、複利であり、その支払額が膨らんでゆく方を、後払いとし、借入①と借入②とを同時に返済したよりも、支払利子控除が受けられることとなる。この借入利子②の支払利子の控除が認められるかである。

図 1 資金の流れについて



1994 年に、Peadbody 事件高等法院判決²⁵で示された第 4 編 A の適用を制限する

²⁵ FCT v. Peadbody 事件高等法院判決 ([1994]123 ALR 451) 前掲注 7 215 頁～より 法人 E (法人 F グループ 株式の 62% を所有) は、その株主である納税者 D とその家族を受益者とするファミリー・トラストの受託者であり、新たに取得した簡易法人 G (shelf company) を通じて、法人

考え方（「サブ・スキーム・アプローチ」を否定する見解）に則り、本件スキームにおいて経費控除の対象となると主張されている利払いは、「全ての実際上の意味を奪われることなくそれ自体で自立が可能でない」ほか、納税者が本件契約を締結した主要な目的は、全体的に見れば、住宅①の取得と住宅②の賃貸を可能にするための資金調達であることから、第4編Aに基づく否認は認められないと判示された。

争点は、1つのローンを①（個人取得物件）と②（投資物件）に分割し、先に①の借入元本と利子を返済後、複利で増えた②の利息と借入元本の返済を行う仕組みのため、①の返済期間に、②の利息と元本が増えることとなる。

この複利で膨らんだ利息は、事業用投資物件であるので、この利息が控除できるかどうかの問題とされたのである。

(2)連邦裁判所²⁶

<ヒル裁判官の見解>

複利もしくは追加利子の控除可能性については、2つのテストが収入を引き

Fグループの残余分の株式（38%）を法人Hから購入し、その後、法人Fグループでは、簡易法人Gの了承の下、法人Hから購入した株式を普通株から殆ど価値のない優先株に転換する決議が行われたため、法人Eが当初から有していた法人Fグループ株式の価値が高まり、法人Eは、その株式の50%を新設法人Iに売却し、本売却益に対する短期キャピタル・ゲイン課税が回避され、納税者Dの課税所得が減少したことが問題となった（株売却の対価は、現金と新設法人の発行株式の半数であり、法人Eとしては、新設法人Iの株式50%を確保することによって、新設法人Iに対する支配権の維持が可能となっている。）税務当局は、上記一連の取引において、法人Fグループ株式を価値の低い優先株に転換する行為は、短期株式譲渡に係るキャピタル・ゲイン課税を定める所得税法 § 26AAA の適用を回避することを支配的な目的とする行為であり（当時、所得税法 § 26AAA は、取得後の12ヶ月以内に行われた株式の売却に伴うキャピタル・ゲインを課税所得に含めることを定めていた。）かかる行為も第4編Aが定める「スキーム」に該当するほか、「スキーム」に関連して、「税務上の利益」も生じていることから、第4編Aの適用要件は充足されているとして、納税者Dに対する更正処分を行ったが、かかる処分は、取引全体としては商業目的が存在していても、取引の一部が「スキーム」に該当するならば、第4編Aの対象となるという「サブ・スキーム・アプローチ」（“subscheme approach”）と称される考え方に立脚するものであった。ところが、高等法院では、かかるアプローチは否定され、第4編Aが定める「スキーム」とは一連の取引全体を意味し、第4編Aがスキームの一部に適用されるのは、当該部分が「スキーム」を成す例外的な場合に限られ、「特定事実（スキームの一部のみを構成する事象）が、全ての実際上の意味を奪われることなくそれ自体で自立可能でない」状況は、かかる例外的な場合に該当しないほか、第4編Aの適用上、スキームが実行されなかったならば発生したであろう取引とは、その発生が単なる可能性にとどまらず、発生の確実性が合理的に期待できるものであることが必要となること、税務当局が想定している取引は、その発生の確実性を合理的に期待できず、所得税法 § 177C が定める「税務上の利益」に係る「合理的假定テスト」をクリアしていないと判示されている。

²⁶ FCT v. Hart [2002]FCA FC222.

起こす資産を得るために借りられる金額の利息の控除可能を決定するために提案されている。

まず、第1のテストは、借り入れ目的に着目することであり、第2のテストは、借り入れられた資金の使用に目をむけることである。

一般論として、収入を引き起こす資産の取得の融資のために、利子が借りられる場合は、どのような形式が使われるかに差異は生じない。結果は同じことであり、利子は差引けるのであり、借入目的が借りられた資金の使用を調べれば容易にわかるのが通常のことである。したがって2件のテストを区別することは通常のケースでは不要である。

利子は借りられた資金についての経費であるから、利子と課税対象所得との結びつきは、そのローン自体を超えた所から見ることにより、派生的なものか利子の本質的特徴のものか、容易に確かめられる。これは、内国歳入庁長官の提出物の出発点であり、そして、それは受け入れてよい。

しかし、ここでは、複利が普通の利子と異なると主張されている。異なると思われる理由は、それが何かを購入するのに用いられるお金の価格でないという点においてである。複利はローンについて支払義務が発生しているのに支払われていない利子の上に課せられる利子である。

複利が課せられる金額は言うならば、金利が計算される対象たる借り入れ資金、即ち、元本は、長官の所見では、全く使用に向かっていない金額である。それは、単純に支払われていなかった金額である。

複利計算の対象となった元本は、借り入れされた資金ではないし、賃貸資産用の借り入れの金額の借り換えに使用されていない。

内国歳入庁長官の陳述書が示唆するように、それは異なる資金である。

賃貸資産は、控除を許す利子を生む資金でもって購入された。

この裁判で審議の対象とされている元本は、全て金利（すなわち未払いの普通の利子）と月々に返済されている元本がローン①（Fadden 資産を得るのに用いられたローン口座）において貸し方記入されていることを以ってのみ説明できるのであり、このことは、内国歳入庁長官の陳述書によれば、当該複利に個人的な性格を与える。別の言い方では、当該複利の発生は、住宅ローンが、より速く返済されることができるとためであり、複利に個人的性質があり、所有地を貸すことによって生み出され賃貸収入と相対的な関係がないと主張している。これらの後半の陳述は、本件に固有の事実に関するものと言えよう。

しかし、陳述が複利計算の基となる資金が所得稼得資産の購入に向けられていないという限度に於いては、より広い適用が存在するに違いない。

報告書は要するに、人が複利を考慮しにくる時、収入を引き起こす資産を購

入するのに用いられる資金の上で計算される普通の利子と資産が生む賃貸収入の間に存在する関係が失われたと言っており、複利が生じるとき、陳述書が述べるごとく、その複利と借りられた資金を用いて得られる資産に由来する使用料の課税対象所得との間には関係がない。

口頭の陳述において、議論された別の方法があり、本件における複利は、借り換えるのに用いられる資金に支払うべき利息よりも多く課税控除を受けるために考案された手段に過ぎないとの主張である。

それで、複利は控除されるべき出費の重要な特徴が欠如していたと、主張された。それは、もちろん、特定の事実にもとづく主張である。

私の意見では、これらの陳述に於いて示された何れの方法も間違った考えである。普通の利子と複利は違うはずという内閣歳入庁長官の主張には原則として理由はない。両方とも単に借りられる資金の費用である。複利を元の借り入れと分離された新しい資金の費用として扱うのはわざとらしい。

利子を複利計算かすることは、当初借りられる資金の上で払われる利子計算する方式上のものではない。したがって、最初の裁判官が判示した如く、普通の利子と同様に複利の性質は、当初借入資金が使用された用途から決定される。

(3) 高等法院²⁷

＜グモウ裁判官とヘイン裁判官の見解＞

「すべての実際上の意味を奪われることなくそれ自体で自立が可能でない」との基準に依拠することはできないとした上で、本件にはスキームが存在し、「本件においても、もし 177 条 C1 項 b 号の文言において、当該スキームが締結・実行されていなかったとするならば、『合理的にみると控除が期待されなかったにもかかわらず』、Hart 夫妻は租税上の便益を得るであろう。177 条 Db 号を併せて読むとき、第 4 編 A は、問題のスキームと選択的仮定 (alternative postulate) とを比較することを要求していることが明らかとなる。177 条 Db 号で認められた 8 つの要素から納税者の目的について結論を出すには、他の可能性が存在するかを考慮することが要請されるであろう。」との意見を述べた。すなわち、グモウ裁判官とヘイン裁判官は、第 4 編 A の 177C 条が定める合理的期待テストをクリアしているか否かについて、選択的過程 (alternative postulate) 又は仮定の事実 (counterfactual) があるか否かが重要であることを明らかにしたのである。

2 つの判決は、オーストラリアの司法にとって大きな困難を生じる問題、すな

²⁷ FCT v. Hart [2004]HCA 26.

わち第4編Aは、商業取引が租税上の利益を生み出すように構成されている時は常に適用されるべきか、という問題の例示である。

Hart 事件判決は、このディレンマの一例である。オーストラリアの一般租税回避防止規定には具体的な要素が規定されているにもかかわらず、正確な適用及び節税と租税回避の間の境界線に関して、ニュージーランドがそうであるように、まだ不確定さが残る²⁸。

(4) 考察

David Dubar 教授は、「第IV編Aは、ニュートン事件において確立された旧260条の解釈上の位置を回復することを意図しているとの覚書きの明示的な示唆にもかかわらず、高等法院は、断定テストを間違った二項対立に導くとして再び捨て去った。商業上合理的に行動する納税者が、租税上の便益を得ることを主たる目的で処理することができるとするのは、誤った推論であるとした。このアプローチは、『あからさま、人為的又は仕組まれた』取決めと一般的な租税の納付を最小限にしようとする1つないし2つ以上の納税者の一連の行為の単なる選択との間の境界からかけ離れたハート事件において確立され、適用された。」と述べられている²⁹。

Hart 事件高等法院判決においては、小さな規模の事件に関するものであったが、判決の意義が税務当局にとっては決して小さいものではなかったことは、当時、カルモディ (Michael Carmody) 国税庁長官が、本判決で示された原則は重要であると考えられるとの所見を述べ、その確認された重要な点は、あるスキームが、税務上の利益を獲得するだけに挿入されているとしか考えられない一定の取引段階を含むものであるなら、第4編Aの適用対象となり得るということであり、本判決で示された第4編Aの適用基準等を踏まえた上で、相当な税務上の利益を提供するスキームが目の前に現れた時には、スキームに包含されているリスクについて検討することが肝要であると注意喚起していることから示唆される³⁰。

²⁸ Zoe Prebble & Johon Prebble 「海外論文 所得税法上の一般的租税回避防止規定と大陸法上の法の氾濫法理との比較」(駒宮史博翻訳) 租税研究(2009.8)303頁。2つの判決とは Spotless 件と Hart 事件を示す。

²⁹ David Dunbar 「制定法上の一般否認規定：英連邦諸国からの英国に対する教訓」 租税研究(2010年2月号)(今村隆訳) 26頁。

³⁰ 松田直樹・前掲注7・221頁。

2. 1. 3 第4編Aが適用された事件（Pridecraft 事件）

(1)概要

Pridecraft 事件の判決は、第4編A適用にあたり、契約の商業的かつ財務的重要性と同じくらいタイミングの重要性を判示した事件である。

連邦裁判所は、Spotlight Stores の従業員へ支払う賞与（post-1997 Scheme）のため信託を設立して拠出した資金の控除を取消すために、第4編Aを適用した。その信託についての内容については以下の通りである。

Spotlight は、1997年6月27日に、Spotlight Stores Incentives Pty Ltd.（“Incentives”）を組織し、Fraid 氏と Freid 氏を役員に任命し、1997年6月30日（会計年度の最終日）に会議を開き、“Incentives” が受託者である Spotlight Staff Incentive Trust（“Incentive Trust”）という信託を1,500万ドルの拠出をして設立した。

1997年6月30日に、“Incentive Trust” は、Spotlight Stores に1,500万ドルのうちの1,480万ドルを貸し返した。

“Incentive Trust” への拠出金1,500万ドルの支払目的は、新しい賞与のスキームの下、従業員への賞与を信託から資金を出すことであったが、従業員への実際の賞与の支払いは、“Incentive Trust” からのローンにより未払になっている金額を減少させることで Spotlight Stores 社から支払われており、賞与の総額は、“Incentive Trust” 設立後5年間で、1997年～1998年において300万ドルを最初に、970万ドルであった。

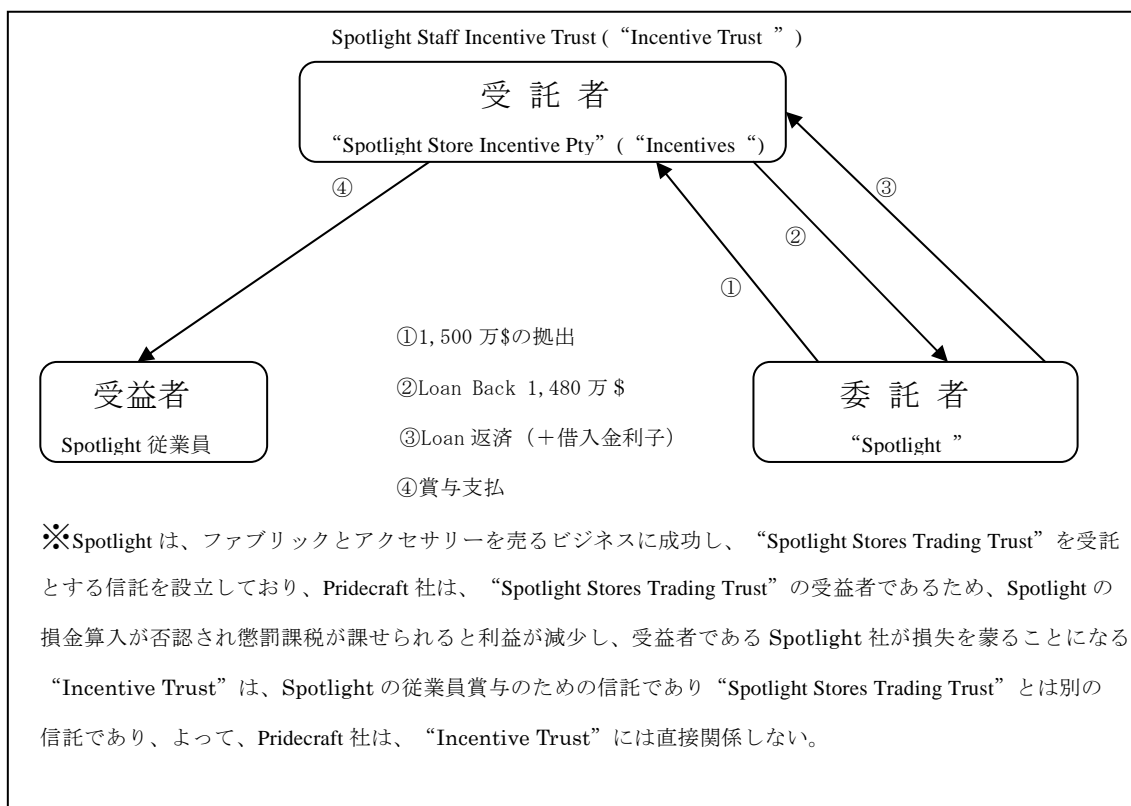
裁判所は、1,500万の“Incentive Trust” を設立する商業的な目的はあったが、特徴ある契約を結ぶ主要な目的は、1996年～1997年において1,500万ドルの所得控除を得ることであったと判断し、第4編Aを適用した。

一方、Spotlight 社は、Spotlight Trading Stores Trading Trust の受託者であり、Spotlight 社の取締役の内の1人はFried Family Trust の受託者であり、もう1人はM. Fried Family Trust の受託者である。

この受託者2人は、それぞれ Spotlight Trading Stores Trading Trust（の中に単位を保持している）を構成している。

Pridecraft 社は、Fried Family Trust と M. Fried Family Trust の双方の受益者であり、Spotlight 社の損金算入が否認され懲罰課税が課せられると利益が減少するので、受益者である Spotlight 社が損失を被ることとなるため、Pridecraft 社は原審判決を不服として上訴した。それぞれの関係を図に表すと以下のようになる。

図 2 当該事件における信託(“Incentive Trust”)のしくみ



(争点)

Spotlight 社の会計年度末に、従業員ボーナスのための基金設立の拠出として、1,500 万を損金計上したが、この控除が認められるか否かである。

1 点付け加えておきたい点は、内国歳入庁長官は、51 条(1)の適用において Spotlight 社の拠出金を控除不可とする決定が、原審裁判官により覆されたことに対して対抗的控訴をしている。その根拠は、原審裁判官は、Spotlight の拠出金の性格を資本の払い込み、又は資本的性質のものとするべきであったのに、そうしなかった、ということである。

つまり、内国歳入庁長官は、第 4 編 A を適用して Spotlight の拠出金 1,500 万ドルを資本的性質の拠出であるから控除不可の決定したのに対し、原審裁判官は、Spotlight の拠出金を 1,500 万ドルを非資本的性質の拠出であるとしたが、第 4 編 A を適用して専らの目的が租税の便益を得ることであったので、拠出金を控除不可と決定したのである。

(2)連邦裁判所³¹

³¹ Pridecraft Pty LTD v. FC of T;FC of T v.Spotlight Stores Pty Ltd [2004]FCAFC339

＜サックビル裁判官＞

①所得税賦課法 51 条(1)

原審裁判官は、先ず、Spotlight から “Incentive Trust” への 1,500 万ドルの拠出が所得税賦課法 51 条(1)の下で、Spotlight の課税所得から控除可能であるか否かを審理した。“Incentive Trust” が法的に正当な任意信託を設立したこと、及び 1997 年 6 月 30 日に Spotlight が 1,500 万ドルを支払った時に同金額に対する実定法上衡平法上の所有権は “Incentive Trust “の受託者たる “Incentives “へ移転したことを認定した。この事実認定に対し異議は出されていない。

原審裁判官は、Spotlight の拠出金 1,500 万ドルを資本的性質の拠出であるから控除不可の決定した。

post-1997 Scheme が機能する間、毎年、従業員の信頼と信託を確保するように設計されていたという点で、初審裁判官は、支払いの目的が一時的であると言った。Scheme が 5 年の間の間だけ動くことを目的としたので、この利点には長続きする品質がなかった。

②第 4 編 A

原審裁判官は、内国歳入庁長官が 177 条 D の目的のために「スキーム」を確認した点は 2 つあり、まず(a) “Incentives “の設立、“Incentive Trust” の創設、Spotlight による 1,500 万ドルの拠出、Spotlight への 1,480 万ドルの融資とそれらの業務を遂行して、実行するために行われる行為であり、次に、(b)拠出とローンを儲けることとそれらの業務を遂行して実行するために行われる行為である。

原審裁判官は、「Part IVA のスキーム」として確認されるスキームに次のように言及した。 1,500 万ドルの拠出が 1996/1997 の会計年度に関する許される控除であったという判定の結果として、Spotlight が第 4 編 A 177C(1)(b)の意味の範囲内で租税便益を得たとわかり、利益は 1997 年 6 月 30 日に終わる会計年度の Spotlight 社の課税所得が無しになるということ、そして、3,120,635 ドルの結果として生じる損失は繰り越すことができた。

原審裁判官は、内国歳入庁長官によって提示される普通とは違ったスキームの実際的な違いがないと考え、計画 (Part IVA スキーム) のより広い定義への言及によって内国歳入庁長官のケースを考慮することは、ゆえに適切だった。

その原則で、Spotlight は「計画に関連して」明らかに租税便益を得た。

残りの問題は、第 4 編 A 177 条 D(b)で指定されている 8 つの要素を考慮して、Spotlight が、その理事を通して行って、それが第 4 編 A スキームに関連して租

税便益を得るのを可能にする目的で、計画を始めたか、実行したかである。

この問題が Spotlight の目的への言及によって解決されることができると考え、Spotlight には商業的目的とスキームに関連して租税便益を得る目的があると認めた。

したがって、本当の問題は、後者が優位な目的（第 4 編 A 177 条 A(5)）であったかどうかということであった。そして、第 4 編 A 177 条 D(b)で述べられる 8 つの要因の各々を考慮することによって、この問題に取り組んだ。

③スキームの形式と実体（第 4 編 A 177 条 D(b)(ii)）

スキームの形式と実体の見出しの下で、原審裁判官は、スキームの形式からかけ離れた実体の特徴点を指摘した。そのような特徴点には下記のもが含まれていた。

- ・スキームの実体は、従業者が 1997 年後のスキームに従って算出された年次ボーナスに対する権利を有することであった。しかるに、“Incentive Trust”の正式書面の規定の下で全てのボーナスの支払いは（“Incentive Trust”の）受託者が任意に決定できるものとされ、「留保金」勘定は形式においても開設されていなかった。然しながら、この明白な乖離を原審裁判官は商業的目的からの乖離を示すものとしては認めなかった。何故ならば、その乖離は理事達が予期しない状況の場合に優先的な裁量権を保有しておくことを望んでいたことを単純に示しているからである。
- ・1997 年後のスキームは、その目的を達成するためには、従業者達によって彼等が効率的で、誠実で、生産的であるべしとの動機付けになるものとして受け入れられている必要があった。従って、従業者達がスキームについてどのような説明を受けていたかを考慮に入れておくことが重要であった。原審裁判官は、以下の事実を認めるに至らなかったことを述べた。

「誰かが受託者となり或る個別の Trust が設立されていたこと、又は、「Part IVA スキーム」の下で Spotlight の従業者達の権利を確実にする為の 100 万ドル以上の何らかの拠出がなされていたことが従業者達に何らかの意味がわかる形で告げられていた。」

これから「明らかに意味されること」は如何なる 100 万ドル以上の支払いも商業的目的でなされたのではなく、他の目的でなされたということである。

- ・“Incentive Trust”の設立とその Trust への 1,500 万ドルの拠出は、少なくとも 2001 年 8 月までの年次ボーナス支払いに必要な資金として使用するに十分な基金を確保することであると期待されていた。然し、証拠の示すところでは、そのような「支払い不能のリスク」は存在しなかった。

④スキームの実行時期と実行期間 (177 条 D(b)(iii))

スキームの実行時期は、会計年度末であり、従業員賞与の信託でありながら、期間も 5 年間と短く、信託が 1997 年 6 月 30 日前に存在しなければならなかった商業的であるか法的理由がなかった時から、首席裁判官は Part IVA スキームの時期が租税便益を得る目的の方へ指すと考えた。

⑤スキームに起因して生じる納税者の財政上の変化 (177 条 D(b)(v))

さらに、ローンバック契約の結果、Part IVA スキームの Spotlight への実際のコストは、最小限だった。つまり、1,500 万ドルの拠出をして莫大な損金を生み出したが、1,480 万ドルをローンバックされることで、実質 20 万ドルの支出で、当該年度の課税所得は 0 となり、さらに翌年に損失を繰り越している。

本当に、裁判官は、“Incentive Trust”が重要な意味を持つ基金と位置付ける客観的な必要がないと思った。

したがって、上記要因は、1997 年 6 月 27 日から 6 月 30 日の間で Part IVA スキームを始めて、実行することで Spotlight の有力な、顕著な、あるいは最も影響力のある (“ruling, prevailing or most influential”) 目的がその計画に関連して租税便益を得ることであったと結論させた。

したがって、内国歳入庁長官の第 4 編 A の決定は、有効で、彼の第 4 編 A に改められた評価を支持する。

⑥追徴税

Pridecraft 社は、51 条(1)で異議に代わったので、それも 51 条(1)の評価を根拠として、内国歳入庁長官によって課される追徴税に対するその異論に成功した。

内国歳入庁長官が指摘したスキームには第 4 編 A が当てはまらない (適用できない) という主張は、所得税賦課法 226 条 L(e) の下では、合理的反論が可能なものであった。従って、コミッショナーは、第 4 編 A が定める高額罰金 (即ち 50%) を課すべきでなかった。

(3)考察

この賞与スキームは、Spotlight 社の金融マネージャーによって試算され、1997 年の計算は、5 年間で 1,575 万ドルと見積もられ商業的な目的の存在が主張された。しかし、その計算は、8~11%の取引高の 1 年の増加に基づいて進行的な増加を仮定した。さらに重要なことは、1996/1997 年の 1,470 万ドルから 2000/2001 の 3,720 万ドルまで純マージンの増大を仮装した。言い換えると、マネージャーは、大きく増加している利益の期間を仮装し、そして、それは、1997/1998

(post-1997Schme の最初の年) の 342 万ドルから 2000/2001 の 398 万ドルまでボーナスの相当な増大によって一致する。

裁判官は実質上、Spotlight には post-1997Schme の 5 年間に支払われる総額に等しい金額を確保する商業的な必要があったという金融マネージャーの仮定を否定した。なぜならば、Spotlight が長年の成長で増加している利益を持っていることになっているのであれば、ボーナスは増加するであろうが、困難な状況でも従業員に生じたボーナスを支払う義務をはたしている会社ではなく、5 年間の間に支払われた賞与は 970 万ドルで、その間、基金の追加は、post-1997Schme が稼働中であった 5 年間にはなかった。

この期間の短さと、賞与の試算方法や、支払い状況も、商業的な目的を証するものとはなりえない。

本件においても、第 4 編 A の適用にあたり、第一にスキームの存在があるか、第二に租税便益を得ているか、そして、最後に 177 条 D に掲げるところの目的テストの検討を行うのであるが、本件では、スキーム自体が機能していないため、目的テストにより、商業的な目的がないことが明らかにされている。

2. 2 小括

これまで、オーストラリアの包括的否認規定である、現行法第 4 編 A の適用効果とその限界を考察するために、第 4 編 A の適用が考慮された判例を考察してきたが、第 4 編 A の否認効果の高さを認識するとともに、第 4 編 A により租税回避包括的否認規定を適用する段階で、いったんスキームを広義に捉える手法の是非と、最後の歯止めとなる「目的テスト」の認定において、まだ課題が残されていると考える。次章で、この 2 点について考察してみることにする。

3. オーストラリアの立法経験から何を学ぶか

3. 1 包括否認規定制定の難しさ

3. 1. 1 スキームの認定

1981 年に第 4 編 A が制定された時のハワード財務大臣の代議院におけるスピーチでは、『あからさま、人為的又は仕組まれた取決め (blatant, artificial or contrived arrangements)』のスキームに対して第 4 編 A を適用すると述べられているが、条文の定義にはこれらの条項は盛り込まれていない³²。

実際に、第 4 編 A の適用の可否を検討するにあたっては、177 条 A(1)に定義するスキームが存在するかを最初に認定するのであるが、「あらゆる合意

³² Rachel Anne Thooma, See supra note .20 at 147.

(agreement)、取決め (arrangement)、了解 (understanding)、約束 (promise) 又は企て (undertaking) に、「あらゆる計画 (scheme)、企画 (plan)、提案 (proposal)、行動 (action) 又は一連の行動 (course of action) 若しくは行為 (course of conduct)」まで含まれ、条文で定義されたスキームは非常に広義で範囲が広いため、177 条 A の段階で適用が否認された判例は、本稿で検討してきたものの中でも無い。

スキームをいったん、非常に広義にとらえる手法については、辻教授が、英国における一般的租税回避防止規定に関する諮問書の中で、租税回避の定義について、「一番重要な租税回避の定義ですが、本法の適用される租税回避の定義、租税回避とは、『a 租税を支払わない、租税をより少なく支払う又は租税をより遅く支払う。b 還付を受ける、より多くの還付を受ける、より早く還付を受ける。c 支払いを受ける若しくは税額控除の方法により大きくの支払いを受ける』ことだとしています。要するに税負担を免れる、若しくは還付を受けるといったものが租税回避ということですから、これだけを読めば税負担を免れるものの全部、節税を含めてすべて入るのではないかと考えられるような、非常に一般的で広義な概念です。こういったところが批判のもとになるわけですが、それから、さらに損失、その他の額の創出することも含むのだということで、こういった幅広い定義をいたしますと、すべての税負担回避行為に対して適用されるということになりますから、それを制限する意味で目的テストというものを設けるとしています。こういった広範囲に定義するのは、むしろ初めは広範囲に定義しておいて、それで除くもの、認められる租税計画、節税といえいいのでしょうか、そういったものを除外するという形にした方が天才的な租税回避とか、租税回避スキームといったものを防止するのにこの方が適切であるという考え方をとるのだと言っております。」³³と、租税回避スキームは広範囲に定義しておいて除外する方が、防止できると述べられている。

一方、David Dunbar 教授によると「一般否認規定は、受け入れることのできるタックス・プランニングとそうでないタックス・プランニングを区別し、後者すなわち租税回避取決めにのみ適用されなければならない（中略）例えば、『人為的 (artificial)』の使い方は、多くは人的取引がほとんどの現代的所得税法で特別に許されていることから、必ずしも有用なアプローチではなくなっている。この問題と密接に関係しているのは、一般否認規定と他の条項、例えば、納税者の行動を修正するよう特別に目指した税法上の優遇措置の条項との関係である。目的テストは、これらの2つの問題を解決するのに役立つかもしれない

³³ 辻富久「英国における一般的租税回避防止規定の検討について」租税研究(2010.2)159～160頁。

いが、このテスト自体は、受け入れることのできるタックス・プランニングとそうでないタックス・プランニングを十分に区別することができないようにみえる。もし、ある取引の主たる目的が租税回避以外であるとする、一般的にいうと、当該取引は、受け入れることのできないタックス・プランニングを構成するようにみえる。オーストラリアの経験は、このタイプをふるいにかけるメカニズムが創出する困難に光を当てている。」³⁴と述べられており、Zoe Prebble & John Prebble 教授も「オーストラリアの一般租税回避防止規定には具体的な要素が規定されているにも関わらず、正確な適用及び節税と租税回避の間の境界線に関して、ニュージーランドがそうであるように、まだ不確定さが残る。」³⁵と述べられ、松田教授も「事業目的テストや主観テストに立脚する包括的否認規定の導入のハードルを更に下げる必要があるれば、韓国の国際税務調整法 § 2-2 のように、その適用対象を実態把握が特に困難である国際的租税回避行為に限定するという制度設計や、豪州の第 4 編 A のように、単純でそれほど悪質でない租税回避行為等に適用されることを排除するために、その適用をスキーム性のある租税回避行為に限定するような制度設計もあり得よう。」³⁶と述べられている。

177 条 A において、スキーム性のある租税回避行為に限定するそのメルクマールを設けるとした場合、では、実際にどのようなメルクマールが考えられるのであろうか。

例えば、本稿で検討した事件で、まず、第三者を介入させた商品であるかどうかという視点でみると、Ryan 事件は、商品ではない。一方、Hart 事件は、「富のオプティマイザー」という名の金融商品であり、Pridecraft 事件は、コンサルタントが考えだした信託を使った従業員賞与のスキーム商品である。

納税者以外の第三者が介入して商品化されたものを全てスキーム性のあるものと認定することについては、Hart 事件における「富のオプティマイザー」は、悪質なものではなく、受け入れることのできるタックス・プランニングと考えるが、Pridecraft 事件における従業員賞与のスキームは、そうでないタックス・プランニングと考える。

ゆえに、納税者以外の第三者が介入して商品化されたものを全てスキーム性のあるものとする客観的な線引きは、いささか難しさがあるのではないだろうか。

³⁴ David Dunbar(今村隆訳)・前掲注 29・26 頁。

³⁵ Zoe Prebble&Johon Prebble (駒宮史博訳) 前掲注 28・303 頁。

³⁶ 松田直樹・前掲注 15・233～234 頁。

3. 1. 2 目的テストの認定について

第4編Aの適用の可否において一番最後に検討されるのが、目的テストの認定である。

松田教授は、「租税回避包括的否認規定を有する主な諸外国の中で、カナダの場合は、英国の Westminster 事件貴族院判決（1936年）の影響の下、文理主義的解釈から脱却しきれない時代が長く続き、（中略）厳格な文理主義から目的論的解釈主義への移行という動きが、その否認機能に少なからぬ制約を加えているという事実が認められるのに対して、目的テストを中核に据えたオーストラリアの包括的否認規定である所得税法第4編Aは、最近の税法解釈アプローチの趨勢の変化を背景として、その否認機能はかなり大きいものとなっている。」³⁷と第4編Aの適用否認効果の大きさについて述べられ、今村教授も、「オーストラリアの現行の一般否認規定は、いきすぎた選択法理を制限するため、租税回避目的が主たる目的であるか否かによって判断するということで立法された規定である。この規定の否認効果は大きいものの、租税回避としてとらえるべきでないものも対象とするおそれもあり、これが最大の問題であろう。」³⁸と第4編Aの否認効果について同様に言及されているとともに、目的テストの認定に疑問を呈されている。

そして目的テストに関しては、Zoe Prebble & John Prebble 教授も、「オーストラリアの司法にとって大きな困難を生じる問題、すなわちパートIVAは、商業取引が租税上の利益を生み出すように構成されている時は常に適用されるべきか。」³⁹と、その問題点を指摘されている。

租税回避は、制定法のルールが含まれていることで立法が述べていないことが議論となっている。もし、社会的、経済的政策目的が達せられるのであれば、立法は、納税者の行動に影響を与えるに違いない。租税立法は、また広い選択の幅を含んでいる。もし、一般否認規定が納税者によって得られるすべての租税上の特典に白紙委任として適用されるのであれば、多くの事件において、当該規定は、立法政策を支持するよりも矛盾を生じさせるであろう。それは、誰も意図していない負担を課すことになるだろう。それ故、一般否認規定は、立法政策に依拠する租税上の便益を認めるか認めないかのメカニズムを含んでいるということが重要である。ニュージーランドやオーストラリアの一般否認規定は、

³⁷ 松田直樹・前掲注15・216頁。

³⁸ David Dunbar(今村隆訳)・前掲注29・26頁。

³⁹ Zoe Prebble & John Prebble (駒宮史博訳) 前掲注28・303頁。

そのようなふるいにかけるメカニズムを持っていない⁴⁰。そのため、第4編Aの目的テストには、客観性と確実性が備わっておらず、租税上の便益があることがすぐに、第4編Aの適用へ導く結果となる。

そこで、オーストラリアの場合、オーストラリアの租税システムラルフ審査は、オーストラリアの現行の一般否認規定に「客観的条項」を挿入することを推奨している。当該条項は、一般否認規定が問題となっている条項の立法政策や構造に合致し、これを支持するように適用されることを提供するものである。これは、特定の条項が租税上の便益を与える（スポットレス事件でそうであったように）場合に重要な問題でありカナダの一般否認規定の特徴である。この点が、制定法上の一般否認規定と判例法上のそれが違ってくる相違点である⁴¹。

現行の第4編Aの目的テストの認定では、第4編Aは、まだ客観性と確実性が備わっているとは言えず、これら「客観的条項」を挿入することで多少の改善を図ることはできるかもしれない。

松田教授は、「租税回避行為への対抗上、事業目的を重視するというグローバルな趨勢は、包括的否認規定との関係だけでなく、その他の税務上の措置との関係においても認められるとの指摘もされているところであるが（中略）租税回避の意図や事業目的の有無を主なメルクマールとする包括的否認規定を導入することの意義・インプリケーションは、少なくないと考えられる。（中略）また、新日英租税条約等には、新日米租税条約では採用されなかった『主要目的テスト』が組み込まれるなど、事業目的テストや主観テストに対する考え方に変化が生じてきていることを示唆する動きもある。今後、租税回避行為を否認する機能を向上させることの必要性が高まれば、上記のような内外における最近の動向等をも踏まえた上で、包括的否認規定を制度設計するという選択肢に対する考え方にも変化が生じ得ると考えられる。」⁴²と述べられている。

事業目的テストを重視するという傾向は、実質主義的な否認アプローチに立脚するという包括的否認的についてのみ認められるわけではない。例えば、フランスの「租税評議会」（Counseil des Impots）が1994年に行った提言は、法の濫用の法理を立法化した租税手続法典§64の射程範囲を税負担の軽減を唯一目的とする取引だけでなく、税負担の軽減を主な目的とする取引にも広げる改正を求めるものであり⁴³、ドイツの改正後のAO42条には、「(1)法の形成可能性

⁴⁰ David Dunbar(今村隆訳)・前掲注29・26頁。

⁴¹ David Dunbar(今村隆訳)・同上・26頁。

⁴² 松田直樹・前掲注15・216頁。

⁴³ 松田直樹・同上・232頁。

の濫用」により租税法律を回避することはできない。租税回避の阻止のための個別租税法律の規定の要件が充足される場合には、当該規定によって法効果が決定される。それ以外の場合において、第2項に規定する濫用が存在するときは、経済的事象に相応する法的形成をした場合に発生するのと同じように、租税請求権が発生する。(2)不相応な法的形成が選択され、相応な形成と比較して納税義務者は又は第三に法律上想定されない租税利益がもたらされる場合に、濫用が存在する。納税義務者が選択した当該法的形成について、事情の全体像 (Gesamtbild der Verhältnisse) からみて相当な租税外の理由を証明した場合には、濫用は存在しないものとする。」⁴⁴と書かれている。

このように目的テストは有用なメルクマールではあろうが、立法政策に依拠する租税上の便益を認めるか認めないかというふるいにかけてられるような万能な目的テストを制定するのは、判例を検討して思うに難しいのではなかろうか。

3. 2 オーストラリアの包括的否認規定を安定させる為の周辺制度

第4編Aのような強力な対抗策を有するオーストラリアでは周辺制度の充実により当該規定を安定させている⁴⁵。

3. 2. 1 ルーリング制度

(1)ルーリング制度の意義とメリット

プライベート・ルーリング (PRR) の場合、税務当局は、照会案件が、税務執行法第4編AA § 14ZAN が定める例外基準 (照会案件が既に実地調査や否認部分の対象となっている、照会案件が不適切である、照会案件に関する情報提供が不十分である、あるいはルーリング発出に不合理なほど大きな人的コストを招くなど) に該当しない限り、その発出が義務づけられている。納税者等は、必要な資料の提出後3ヶ月経ってもルーリングが発出されない場合には、発出遅延の理由を述べた書面を税務当局から得ることができ、また、発出されたPRRに対して異議があれば、一定の条件の下、不服申立てや提訴ができる。

ルーリング制度は、1986年に導入された申告納税制度を改革する1992年申告納税法 (Self Assessment Act 1992) が制定されたことによって、本法の下、PRRは法的拘束力を有するプライベート・バインディング・ルーリング (PBR) と変貌し、また、一般的に重要性のある税務問題に関する新規のガイドラインや従来の見解を修正するガイドラインを提供するために、税務当局が任意に発出するパブリック・ルーリング (PUR) が第4編AA (§ 14ZAAA~ § 14ZAAM)

⁴⁴ 谷口勢津夫「ドイツにおける租税回避の一般的否認規定の最近の展開」税大論叢40周年記念論文集(2008.6)262~263頁。

⁴⁵ 松田直樹・前掲注7・233~247頁参照。

に導入された。

PRR や PUR のような「公式のルーリング」(Formal rulings) によって、確実性の高い予測可能性を納税者等に提供することが可能となる。例えば、PBR や PUR が一旦発出されると、税務当局に対する法的拘束力が生じることから、その内容が税法を適用するよりも納税者に有利な結果をもたらす場合には、納税者は、かかるルーリングの変更・撤回や関係法律の変更・制定による遡及効から遮断されることとなる。税務当局側でも、公式のルーリングが法的拘束力を有することとなったことによって、ルーリング制度に対する信頼感が高まり、その結果、多くの取引について、実地調査によることなく、照会案件を通じて、その存在を効率的に把握できるようになっている。

(2) ルーリング制度の限界とデメリット

① プロダクト・ルーリング

ルーリングの発出に伴う税務当局側の体制整備や事務コストがかかり、ルーリングを発出する側は、ルーリングの発出義務が法律上明示されていないような照会案件に対し、ルーリングの発出を控えることによって、事務コストを幾らか軽減する余地が残されている。このような政策を採用することは、事務コストの観点からだけでなく、そもそも、ルーリング制度に内在する限界から余儀なくされているという側面もある。そして、ルーリングの発出件数が限られている代表的な例として、第4編Aの適用の有無が問題となるような租税回避スキームに係る照会案件が挙げられるが、第4編Aの機能が高まると、租税回避スキームに係る照会案件に対してルーリングを発出することの必要性も強まる。このような必要性の高まりが認められる中、第4編Aの適用が問題となるような税務商品が否認され、その利用者から、ルーリングの適時の発出がなかったとの苦情を受けたオンブズマンが、ルーリングの発出要請に適時に対しなかったことは、税務執行上の欠陥に該当すると意見を述べている。

このような批判等を踏まえ、1,998年にはプロダクト・ルーリング(Product Ruling) 制度が導入された。プロダクト・ルーリングは、PURの一形態として位置づけられるものであり、租税回避スキームに対し、その税務効果の妥当性についての税務当局の法的拘束力のある判断を示すための手段として機能する。

商品として出回っている租税回避スキームに係るプロダクト・ルーリングが発出されることで、当該スキームと同様なスキームを利用する納税者は、各自にルーリングの発出を請求するという手間を省くことができるほ

か、当該スキームの潜在的な利用者となり得る納税者の注意を喚起することも可能となる。

②ルーリング制度の問題点

プロダクト・ルーリングの導入によるルーリング制度の拡充と、問題となる租税回避スキームの公表などを通じて、課税関係の明確化・予測可能性はさらに高まったが、(i)ルーリングの正確性が少なからず疑われること、(ii)ルーリングの発出に時間がかかること、(iii)複雑かつ判断が微妙な照会案件の場合、ルーリングの内容が税務当局側寄りであることが多いこと、(iv)ルーリングの発出が行われないケースがあること、(v)ルーリングが発出されない場合、1977年「行政決定法」(Administrative Decisions Act)に基づく連邦裁判所の判断を求めることが可能であるものの、時間とコストがかかることなどの問題点が依然として認められるとの指摘がされている。

(3)ルーリング制度拡充策の状況

ルーリング制度の拡充策は、納税者の利便性を高める一方、制度の問題点を深刻化させることにも繋がり得るが、その後も進展を続け、2000年には、同様な状況にある複数の者に対してルーリングを一体的に発出するクラス・オーダー・ルーリング(class order ruling)制度が導入され、また、所得税に関する比較的簡易な内容照会事案に対する拘束力のある回答を口頭で提供するオーラル・ルーリング(oral ruling)も措置された。さらに2005年からは、緊急性を要する重要かつ複雑な照会事案に対して優先的に法的拘束力のあるプライオリティ・プライベート・バインディング・ルーリング(priority private binding ruling, Priority PBR)が発出されている。

また、2005年にはルーリング制度の見直し案を立法化する税制改正が成立しており、本改正により、税務の執行や資産評価等もPBRの対象とされるなど、ルーリング発出の対象となる範囲を拡大する措置が講じられたほか、回答内容を充実する措置等も手当されたことから、納税者等の利用頻度の高いルーリングの利便性が、特に高まったものと考えられる。

実際、一連のルーリング制度の拡充策によって、納税者の利便性が高まったことは、発出されたルーリングの件数からも示唆される。所得税に関するPBRの数は、1999～2000年については3,150件ほどであったのに対し、2002～2003年間のPBRは7,361件に増加しており、しかも、その中には46件のPUR、154件のプロダクト・ルーリング(クラス・ルーリングも含

む) 及び 9 件のオーラル・ルーリングの発出が含まれていた。ルーリングの発出に時間がかかる問題を緩和する上で特に効果的な手段となり得ると期待されている、Priority PBR も、大規模企業を中心として、その利用が活発化してきている。

こうして、ルーリング制度の拡充により、納税者側の利便性は高まったが、税務当局側の事務コストの問題は更に深刻化しており、複雑な照会事案に対するルーリングの有料化案やルーリング発出権限の独立機関への委譲等も検討されたが、「国税・会計士協会」(The National Tax & Accountants' Association, NTAA) をはじめとして否定的なものであったことから採用されなかった。

3. 2. 2 プロモーター・ペナルティ制度

(1) 制度導入の背景

ルーリング制度を逆手にとるような形で租税回避行為に関与するような看過し難い悪質な行為については、何らかの制裁措置を新たに講じることにも考えられる。この場合、オーストラリアの伝統的なペナルティ体系の下でも、問題となるプロモーターの行為が脱税の幫助に該当するようなものでもない限り、ペナルティの対象となるのは納税者におおそ限定されていたことから、伝統的なペナルティ体系の下で講じ得る措置は、ペナルティの額を加重するという選択肢に限定されてしまうという問題があった。

納税者の過少申告は、多くの場合、1936 年所得税法 § 284-75 が定める「過少申告ペナルティ」(shortfall penalty) の対象となる。過少申告ペナルティは、同法 § 226G が定める「合理的な注意の欠如」(“lack of reasonable care”) に起因する過少申告の場合には 25%、同法 § 226H が定める「重大な過失」(“recklessness”) に起因する過少申告の場合には 50%、同法及び § 226J が定める「意図的な過少申告」である場合には、75%の税率で課されることから、同じ租税回避スキームの利用であっても、納税者の過失の程度如何によって、適用されるペナルティは異なったものとなり得るが、第 4 編 A が適用される場合には、合理的な反論を行う根拠がない限り、納税者の過失程度如何にかかわらず、税率 50%のペナルティが自動的に課される。

過少申告ペナルティは、「合理的な注意の欠如」が認められない場合には適用されず、納税額の計算誤りや一部の所得の加算漏れなどでも、「合理的な注意の欠如」に該当し得ると解されているため、過少申告が、租税回避を勧奨するプロモーター等からの誤った説明などに起因して生じたとしても、ペナルティが減免されることは殆ど期待できない。ペナルティの原因

が、そもそもプロモーターにある場合には、納税者としては、訴訟を提起するなどにより、損害賠償を求めることも考えられるが、訴訟を提起することが証券法上の規定や租税専門家との契約等によって制限されているケースもある。

(2)制度設計上の特徴

伝統的なペナルティ体系は、プロモーターに対する直接的な対抗策を措置することが租税回避スキームの興隆を抑えるために必要であるとの認識が強まり、2006年に制定された税法改正法(Tax Laws Amedment (2006 measures No.1) Act 2006)を受け、①「租税搾取スキーム」(“Tax Exploitation Scheme”)の勧奨・販売を自ら又は他人をして行うプロモーターや、②「プロダクト・ルーリングに則っているとしながらも実際には重大な点で異なるスキーム」を勧奨するプロモーターに対し、民事罰であるプロモーター・ペナルティ(promoter penalty)が科されることとなった。

プロモーター・ペナルティの適用可能期間は、「租税搾取スキーム」が実行された時から4年以内限定されている。プロモーター・ペナルティの額は連邦裁判所が、様々な要因(ペナルティの対象となる行為の原因・効果や適用対象となるプロモーターの税務当局に対する協力度合い等)を考慮して決定するとされており、その上限は、「説明メモ」§3.25が定める通り、個人の場合は55万豪ドル、法人の場合は275万豪ドルであるが、租税回避スキームの勧奨等による報酬の2倍の額が、これらの金額を超える場合には、当該金額が上限額となる。なお、プロモーター・ペナルティがプロモーターに科されても、本ペナルティの適用原因となったスキームの利用者である納税者の過少申告等に係るペナルティの額は、影響を受けないという制度設計が採用されている。

(3)制度適用基準に係る問題点

税務当局は、プロモーター・ペナルティの対象となるのは、「明らかに常軌を逸したスキーム」(“arrangements that are clearly beyond the pale”)の勧奨等への重大な関与が認められ、多額の利益を得ている1~2名の代表的なプロモーターであるという見解を示していたが、財務省が2005年に示したプロモーター・ペナルティの導入に関するコンサルテーション・ペーパー(“Exposure Draft Bill”)等では、プロモーターの定義が広範なものとなっていることなどに鑑みると、本ペナルティの適用対象も当期に示されたものよりも広くなることも想定されることから、租税専門家等は、本ペ

ナルティの潜在的な射程範囲に関して少なからぬ危惧を表明している。

このような不確実性が認められる本ペナルティの適用を避けるため、プロモーターは、ルーリング制度への依存を強めると想定されることから、プロモーター・ペナルティ制度の導入は、ルーリング制度の重要性を高める蓋然性を有している。ルーリング制度の重要性が高まれば、ルーリングをモトメプロモーターだけでなく、ルーリングを発出する税務当局側にも追加的なコストを強いることにもなる。

(4)制度導入のメリット

プロモーター・ペナルティは上記のような問題を包含しているが、税務当局は、プロモーター・ペナルティという選択肢は、行政上のペナルティの強化や開示制度の導入という選択肢よりも、幾つかの点で優れていると考えている。プロモーター・ペナルティという選択肢の優位性の根拠として挙げられているのが、①適用対象が法令違反を犯したプロモーターに絞られており、しかも、裁判所が科するペナルティであることから手続面での透明性が高いこと、②問題のないプロモーターに対する追加的なコンプライアンス・コストを殆ど生じさせないこと、③従来のペナルティ体系の下で生じている納税者とプロモーターが晒されているリスク不均衡が緩和されることなどの点である。

確かに、プロモーター・ペナルティ制度の導入に伴って、税務当局側では、体制整備や制度執行のためのコストが生じるが、これらのコストは税務当局に与えられている現行の予算の範囲内でやり繰りが可能であると想定され、しかも制度導入によって生じる租税回避スキームの抑止効果は、金額的には、制度導入年度は、1,500万豪ドル、翌年度は2,500万ドル、翌々年度は3,500万豪ドルの歳入増に相当するという試算がされており、政府側とすれば、プロモーター・ペナルティ制度導入によるメリットは、そのデメリットを補って余りあるという評価がされている。

3. 2. 3 わが国の周辺制度の整備状況

わが国には、ルーリング制度に類似したものとして、事前照会制度がある。国税庁のホームページ⁴⁶によると、大きく分けて2通り事前照会制度がある。

「まず1つ目は、事前照会に対する文書回答手続に関する事務運営指針に基づき、納税者の予測可能性の一層の向上に役立てていただくため、特定の納税

⁴⁶ 国税庁ホームページ（事前照会）<http://www.nta.go.jp/shiraberu/sodan/jizenshokai/bunsho/01.htm>

者の個別事情に係る事前照会について、一定の要件に該当しない限り、文書による回答を行っている。もう1つは、納税者の予測可能性の向上の観点からみて有用である等、国税当局が適当と考える場合に、同一の業種・業態に共通する取引等であって、事実認定を要しない同業者団体等からの照会についても、一定の要件の下に、一般的な回答を文書により行っている。」と書かれている。

オーストラリアのルーリング制度とわが国の事前照会制度の違いは、オーストラリアの場合は、事務コストは膨大であるが、法的拘束力があり、納税者の利便性においては非常に高いものであるが、一方、わが国の場合は、個別事情と同業者団体等からの照会の2件とも法的拘束力は持っていないので、納税者の予測可能性を高める程度のものであるということであるが、制度として全く整備されていないわけではない。

これに対して、プロモーター・ペナルティ制度に関しては、わが国にはそのような制度がない。これは、わが国において、租税搾取スキームを利用した金融商品を扱う産業が、海外のように成熟しておらず、このような制度を設けるまでの必要性がなかったからであろう。しかし、今後、わが国でもそのような人為的な租税搾取スキームを利用した金融商品を開発するようになってきた場合には、現行の制度では、手当が出来ないため、対抗策の1つとして検討する余地はあると考える。

3. 3 司法の果たす役割

David Dunbar 教授は、「租税回避の問題は司法に委ねるべきか制定法によるべきかの選択に関係なく、司法の役割が重要であることを示している。裁判所は、制定法上の一般否認規定を作ることも壊すこともでき、そのことはオーストラリアで生じたことである。裁判官は、制定法の解釈にあたり文言解釈も目的論解釈も選択できる。(中略) 教訓は、議会が課税することを意図している租税を回避するように仕組まれた取引という意味での租税回避は、用語の上では矛盾しているということである。議会が課税する意図を表現することができる唯一の方法が、立法によってそのような課税をするということである。もし、議会が何を意図しているかが分かれば、裁判所は、議会の意図に効果を与える信頼されるべきである。その他いかなるアプローチも、我々に危険と予見不可能の洪水をもたらすであろう。」⁴⁷と述べられている。

オーストラリアの包括的否認規定の検討が取り上げられた判例の検討を行ってきた考えたことは、如何にすぐれた包括的否認規定があったとしても、結局

⁴⁷ David Dunbar(今村隆訳)・前掲注 29・36 頁。

は、それを用いて租税回避か否かを判断するのは、裁判官であり、その資質にかかっている部分も少なくないといえよう。

それでは、包括的否認規定を持たないわが国の租税回避事案における裁判所の対処方法はどうか検討することにする。

3. 3. 1 わが国における租税回避事案に対する裁判所の対処

わが国の代表的な租税回避事案において、裁判所の税法の解釈適用はどのようにおこなわれてきたかを次にみてゆく。

(1)映画フィルムリース事件（最高裁平成 18 年第三小法廷判決）

①事案の概要

Merrill Lynch Capital Market があらかじめ策定した一連の取引（以下「本件取引」という。）の計画に従い、原告 X らは法人は、民法上の組合 Empyrean Film Enterprises（以下「本件組合」という。）を設立し、米国法人 ML Film Entertainment International Inc.を業務執行者とした。本件組合は、組合員の出資金約 26 億円と、オランダ法人であるオランダ銀行からの借入金約 64 億円（以下「本件融資」という。）とを原資として、米国の映画会社 Columbia Pictures（以下「Columbia 映画」という。）の制作した映画 2 本（以下「本件映画」という。）を、これを所有していた米国法人 The Genesis Project,Inc.から購入し、（この契約を以下「本件売買契約」という。）

米国の配給会社 International Film Distributors,B.V.（以下「IFD」という。）との間で賃貸・配給契約（以下「本件配給契約」という。）を締結した。

本件配給契約は、映画の題名選択や変更、内容の編集、外国版の制作などの包括的な権利を本件組合から IFD に移転し、対価として最低保証額（借入金利子に移転し、対価として最低保証額（借入金利子に等しい）と興業利益に応じた金額が支払われるものであった。IFD は、この権利を第 2 次配給契約により、さらに Columbia 映画に移転し、その下で興業等が行われた。本件組合の借入は第三者によって保証され、組合員元利金の返済に責任を負うことはなかった。本件映画（耐用年数 2 年）に係る減価償却費を認めず、本件融資に係る支払利子と同額の受取利子があったとする課税処分が争われた。第 1 審判決（大阪地判平成 10 年 10 月 16 日訟月 45 卷 6 号 1153 頁）は、「X は、映画興行による利益と減価償却の損金計上等によって生ずる課税上の利益を得ることを目的として、単に資金の提供のみを行う意思のもとに本件組合に参加したものであり、本件組合を通して本件映画を所有し、その使用収益等を行う意思は有していなかったものと推認するのが相当である。」「本件取引は、その事実において、X

が本件組合を通じ、Columbia 映画による本件映画の興行に対する融資を行ったものであって、本件組合ないしその組合員である X は、本件取引により、本件映画に関する所有権その他の権利を真実に取得したのではなく、本件各契書上、単に X らの租税負担を回避する目的のもとに、本件組合が本件映画の所有権を取得するという形式、文言がもちいられたに過ぎないものと解するのが相当である。」と述べ、X の請求を棄却した。

控訴審判決（大阪高判平成 12 年 1 月 18 日訟月 47 卷 12 号 3767 頁）も、原審の理由付けを支持し、さらに「課税の前提となる私法上の当事者の意思を、当事者の合意の単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。したがって、課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則的には、法文中に租税回避の否認に関する明文の規定が存する必要があるが、仮に法文中に明文の規定が存しない場合であっても、租税回避を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである。」と述べて、控訴を棄却した⁴⁸。

②判決要旨

本件組合は、本件売買契約により本件映画に関する所有権その他の権利を取得したとしても、本件映画に関する権利のほとんどは、本件売買契約と同じ日付で締結された本件配給契約により IFD に移転しているのであって、実質的には、映画についての使用収益権限及び処分権限を失っているというべきである。

このことに、本件組合は映画の購入資金の約 4 分の 3 を占める本件借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあり、本件組合に出資した組合員は映画の配給事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとしようかかわれないことをも併せて考慮すれば、本件映画は、本件組合の事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、本件組合の事業の用に供しているものということとはできないから、法人税法 31 条 1 項にいう減価償却資産に当たるとは認められない。

③考察

増田弁護士は、「最高裁判所は、原審のような『私法上の真の意思なる』主観的かつ不明確な概念や本件組合員の租税負担の回避という動機・目的の類によ

⁴⁸ 岡村忠生「最新租税判例 60」税研 Vol.25 No.3(2009) 34 頁。

り、当事者が締結した本件売買契約を含む各契約を否定することを認めなかったと考えるのが合理的である。」⁴⁹そして、「最高裁判決は、映画フィルムに係る権利の特殊性に基づき、映画フィルムリース事件における具体的事実関係の下で、本件組合の所有権を実体のない『抜け殻』の所有権で事業の用に供しているものと認めなかったのである。」⁵⁰と述べられている。

佐藤教授は、「本判決の結論を支えているのは、実質的に使用収益・処分権限を失った試算は減価償却資産ではないという点にあるように思われる。映画に対する投資としての『うまみ』がほとんどないという意味で使用収益権限が喪失しており、かつ、処分権限も契約により喪失していたという認定を基礎として、そのような本件映画は『事業の用に供されていない』という判断が導かれたものであろう。減価償却は本来、費用収益対応の原則を実現するための会計技術であると考えられるから、およそ『収益』を生まない資産について減価償却費を計上するのを認めないことには合理性があり、その結果を導くためにそれが『事業の用』に供されていないとし減価償却資産の範囲から除くというのは常識的な論理操作であると考えられる。(中略)本判決は、『事実認定、意思解釈による租税回避の否認の限界』の一事例として、また、『実質的に使用収益権限、処分権限を失った収益用資産は減価償却に該当しない』とした判決としても先例性を有するが、前者はもとより、後者についても判断基準が明確であるとは言い難く、今後いかなる場合に『実質的に使用収益権限、処分権限を失った』という要件を満たすのかということについて、裁判例の集積を持つことが必要であると考えられる。」⁵¹と、判例の集積を重ねることでの対処を望まれている。

一方、今村教授は、最高裁の判旨に賛成ではあるが、「本判決は、所有権を取得していないとする原審の判断を正面から誤りとしたものではなく、『所有権その他の権利を取得したとしても』と過程的にはんだんしているのである。本判決のこのような判断の仕方、第二小法廷が所有権を取得していないとの原審の判断をそのまま問題とせず上告不受理としていることからみて、本判決は私法上の法律構成による否認を否定するものではなく、そのことについての判断を避けた上で、減価償却資産の別な課税要件の存否で決したものと考えられる。本判決が私法上の法律構成による否認についての判断を避けたのは、私法上の法律構成による否認に対しては、売買課か交換かが問題となった東京後半

⁴⁹ 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(2006.7) 32頁。

⁵⁰ 増田晋・同上・33頁。

⁵¹ 佐藤英明「映画フィルムリース組合を用いた租税回避スキームの否認の限界と減価償却資産の範囲 判例評論 579号」判例時報 1959号・195頁参照。

平成 11・6・21（判時 1685 号 33 頁）に典型的にみられるような明文規定による否認であるとの批判的な見方もあり、そのような批判を考慮したものと思われる。筆者としては、私法上の法律構成による否認は、あくまでも民法上の契約解釈の方法であり、倒産法などでも『倒産隔離』の問題として真正の売買か否かが問題とされている（山本和彦「証券化と倒産法」ジュリ 1240 号 16 頁以下）が、これと同様の問題であって、租税法固有の問題ではなく、上記東京高判がというような租税法主義の問題は生じないと考えている。したがって、本判決が私法上の法律構成による否認の考え方についての判断を避けた点は残念であるが、ただ、上記の通り、本判決は私法上の法律構成による否認の考え方を否定したものでもないと考える。⁵²と述べられ、本判決の論理については、「リース事業自体による収益獲得の目的が必要であるとしているものとする。このように収益獲得目的を「事業の用に供すること」の必須の要素であるとするは、減価償却の損金算入を認める趣旨に沿うものであり、本判決の論理構成は相当と考える。」⁵³と評価している。

(2)外国税額控除事件（最高裁平成 17 年 12 月 19 日第二小法廷判決）

①事案の概要

ニュージーランド（以下、NZ と表記）法人 A 社は、投資家から集めた資金の運用益に対する法人税を軽減するため、NZ より法人税率の低いクック諸島に 100% 子会社 B 社を設立した。そして、クック諸島の源泉税回避のため、クック諸島法人 C 社（A 社の関連会社）が集めた資金を B 社で運用する形を採ることとした。

この場合、C 社が B 社に対し直接資金を貸し付ける契約とすると、B 社から C 社に支払われる支払利息に対してクック諸島の 15% の源泉税が課される。そこで被上告人である邦銀 X 銀行の外国税額控除余裕枠を利用して上記源泉税の負担を軽減する目的で、X 銀行と B 社及び X 銀行と C 社の間で、平成 3 年 3 月 31 日付けで、次のような契約が同時に締結され、実行された。すなわち、X 銀行が B 社に対して年利 10.85% で 5,000 万米ドルを貸し付けるローン契約を締結。B 社は、当該貸付金利息からクック諸島の源泉税額を控除した金額を支払利息として X 銀行に支払う。それと同時に、X 銀行は、5,000 万米ドルを C 社から預入を受ける預金契約を締結する。この預金契約には、X 銀行の C 社に対する預金元本の支払は、X 銀行が B 社から貸付金元本の弁済を受けた範囲に

⁵² 今村隆「租税判例研究 第 416 号投資目的で購入した映画フィルムの減価償却資産該当性」ジュリスト No.1333（2007.4.15）148 頁。

⁵³ 今村隆・同上・149 頁。

おいてのみ行うこと、X銀行がB社から貸付金利息（源泉税控除後のもの）を受領した場合には、それにクック諸島の源泉税相当額を加算した金額からX銀行の手数料を控除した金額を預金利息としてC社に支払う旨が約されていた。

これにより、C社はクック諸島における源泉税負担を免れるという利益を得る。他方、X銀行は、上記手数料を取得する一方、当該手数料を上回る額の源泉税を負担するため取引自体では損失を生じるが、わが国で外国税額控除を受けることによって、当該源泉税相当額分だけ我が国に支払う法人税額を減らすことで、最終的には利益を得ることができる。

こうしたスキームに基づき、X銀行は、本件ローン契約によりクック諸島において源泉税を納付したとして、上告人である国Yに対して、平成3年4月1日から平成4年3月31日まで、同年4月1日から平成5年3月31日まで、同年4月1日から平成6年3月31日までの3事業年度の各所得に対する法人税の額からそれぞれ外国税額の控除は認められないとして各更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。

X銀行は、これらの課税処分を不服として審査請求を経て、本訴を提起した。

第一審及び第二審は、X銀行の請求を認容し、Yの更正処分、加算税の賦課決定処分を取り消した。これに対してYが上告したのが本裁判である⁵⁴。

②判決要旨

本件取引が外国税額控除の制度を濫用したものであるということとはできないとしている。原審の判断は、是認することができない。その理由は次の通りである。

(i) 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。

(ii) 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わが国の銀行であるX銀行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。これは、わ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

⁵⁴ 駒宮史博「最新租税判例 60」税研 Vol.25 No.3(2009) 128 頁参照。

れ、わ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、わ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はない。

(iii) 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。

③考察

(i) 私法上の法律構成による否認論

最高裁判決は、原審（大阪高裁判決）の判断を次のように要約して、課税当局の主張を認めなかった。

「本件取引の経済的目的は、C 社及び B 社にとっては、C 社から B 社へより低いコストで、資金を移動させるため、被上告人（X 銀行）を介することにより、その外国税額控除の余裕枠を利用してクック諸島における源泉税の負担を軽減することにあることあり、被上告人にとっては、外国税額控除の余裕枠を提供し、利得を得ることにあるのである。このような経済目的に基づいて当事者の選択した法律関係が真実の法律行為ではないとして、本件取引を偽装行為であるということとはできない。」として、「私法上の法律構成による否認」⁵⁵の考え方は、認められていない。

本庄教授は、「国が主張する『私法上の法律構成による否認』について、下級審はその主張を支持したが、法の当てはめにおいて本件取引が『偽装行為』といえず、『真実の法律関係』が別に存在するともいえないとしてきた。本判決は、この争点については、事実認定の問題として法令の解釈に関する重要事項を含むといえず、上告受理申し立て理由に該当しないと判断されたとも考えられるが、肯定か否定かの判断を示していない」と述べられている。

この件に関しては、今村教授も、「最高裁は、『私法上の法律構成による否認』

⁵⁵ 「私法上の法律構成による否認論」という見解は、今村教授(発表当時、法務省訟務局租税訟務課長)によって主張され、中里教授によって展開されたものであり、私法上の事実認定・契約解釈レベルで当事者間の真実の法律関係を解釈・認定し、これに基づいて課税要件事実の当てはめを行うことで、租税回避行為に対して個別否認規定を適用した場合と同様の否認効果を得ようとする理論である。

については、事実認定の問題であると判断しているようであり、最高裁として、肯定するとも否定するとも判断するのを控えているものと考えている。」⁵⁶と述べられ、最高裁は、「私法上の法律構成による否認」の法理には、消極的である。

(ii) 法人税法 69 条の限定解釈による否認

本庄教授は、「本判決は、課税減免規定の適用に当たり、『全体としてみれば』という考え方を前面に打ち出している。米国では、ステップ取引について対処する場合の確立された判例原則があるが、日本では仕組まれたスキームの部分を構成する各ステップ取引を全体としてとらえるというルールが明文化されていない上、判例としても確立されていなかった。個別の取引について「偽装行為」の立証や『真実の法律関係』を議論するのでなく、今後どのような場合にどのような要件を満たすとき各個別の契約に基づく取引を一体としてとらえてみることになるのかという問題を残すにせよ、本件取引が、『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 X 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』と認定した。本判決は、本件取引が、a) 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、我が国で納付すべき法人税額を減少させ、b) 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、c) 取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失を生ずるだけであると認定し、X がそのような取引をあえて行ったものと判断した。この判断は、これを導く要素に分析すると、a) 行為の異常性、b) 目的の異常性、c) 経済的合理性の欠如、という 3 要素の組み合わせから導き出されている。原審は、納税者側のみについてその取引の経済目的を考え、その経済目的に基づいて当事者の選択した法律関係が、「真実の法律関係」か否かを論じ、「偽装行為」といえないと判断し、「事業目的」の有無を論じ、事業目的がないとはいえないから、制度を濫用したとはいえないと判断したが、本判決は、X が上記 3 要素から、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。これは、合目的解釈により法人税法 69 条の適用範

⁵⁶ 今村隆「最近の租税裁判における司法判断の傾向－外国税額控除事件最高裁判決を手掛かりとして－」税理(2006.5)8~9 頁。

困の境界線を画したものである。」と述べられている⁵⁷。

今村教授も「本最高裁判決は、立法趣旨による限定解釈の延長線上に位置づけられ、決して、納税者の取引を権利濫用であるとして、税負担の公平を害するとの一般法理から、外国税額控除を否認したものとは考えられない。国の主張する『課税減免規定の立法趣旨による限定解釈』はあくまでも租税法律主義の枠内で、法律解釈論として可能な論理を目指したものであり、形式的な文言解釈でなく、当該租税法規が課税根拠規定であるのか減免規定であるのかといった当該法規の性質や当該租税法規の立法趣旨も考慮すべきであるとの見解である。本最高裁判決も、本件取引が権利濫用であるから法人税法 69 条が適用されないとしているのではなく、『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愛するものとして許されない。』と判示し、外国税額控除制度の濫用であるから、法人税法 69 条自体に反し、同条を適用することが許されないとしているのである。すなわち、本最高裁判決は、課税の減免規定の適用の場面において、その立法趣旨に著しく逸脱する態様の取引をあえておこなっている場合に、当該租税法規の適用をしないとの法理を明らかにしたものと考える。なお、本判決は、本件取引が法人税法 69 条の趣旨に反する取引であるかを判断するに当たり、「本件取引は、全体としてみれば、・・・」としているのが注目される。これは、イギリスの上院の 1981 年のラムゼイ事件判決にもみられる考え方であり、複合的な取引について、当事者が一体のものとしている場合には、取引の全体をみて、当該取引の真実の意図や性質を決定すべきとの見解に立っているものと考えられる。」⁵⁸と述べられている。

金子教授は、「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。これは、アメリカのグレゴリー事件の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、我が国でも、解釈論として同じ法理が認められてしかるべきであろう。この法理を適用すると、結果ではなく、規定本来の趣旨・目的にそった縮小解釈ないし限定解釈の結果である。最高裁判所が、平成 17 年 12 月 19 日判決において、ある銀行の取引が法人税法 69 条の定める外国税額控除の濫用にあたりと

⁵⁷ 本庄資「外国税額控除余裕枠の濫用」ジュリスト(No.1336)143頁(2007.6)。

⁵⁸ 今村隆・前掲注 56・7頁。

して、その適用を否定したのも、法律上根拠がない場合に否認を認める趣旨ではなく、外国税額控除制度の趣旨・目的にてらして規定の限定解釈を行った例であると理解しておきたい。ただし、租税法律主義の趣旨からして、この限定解釈の法理の適用については、十分に慎重でなければならいと考える。」⁵⁹と、法人税法 69 条の限定解釈による否認に関しては、否定的とまでゆいかないが、その取り扱いに十分慎重に対処すべきと言及されている。

また、谷口教授も、外国税額控除事件を取り上げ、「裁判所は、『租税法律主義の下でも、かかる場合[=規定の趣旨・目的に合致しない場合]に課税減免規定を限定解釈することが全く禁止されるものではないと解するのが相当である。』と判示した。ここでいう課税減免規定の限定解釈も広い意味では目的論的解釈の一種といえようが、ただ、それは『[課税減免規定の]趣旨・目的に合致しない場合を除外するとの解釈』とされていることからすると、狭義の法解釈（可能な語義の枠内での法解釈）ではなく、目的論的制限(*teleologische Reduktion*)と呼ばれる、適用除外規定の欠缺すなわちいわゆる隠れた欠缺 *Verdeckte Lucke* についての欠缺補充方法による『解釈』である。したがって、課税減免規定の限定解釈は実質的には司法的立法の一種である。」⁶⁰ と述べられ、「司法過程には裁判官の創造的作業の余地が認められるが、租税法の解釈・法形成の場面では租税法律主義の観点から、また、課税要件事実の認定の場面では私法関係準拠主義及び法実質主義の観点から、裁判官の創造的判断にはそれぞれ限界が存在すると考えられる。(中略) それらの限界内であれば裁判官が『租税回避の試み』を否認することは許されるが、しかし、それらの限界をこえたところで問題になる『真の租税回避』(講学上の租税回避)の否認については、租税法律主義の下ではやはり法律明文の規定が必要であると考えられる。このことは、租税法の解釈面ではかなり徹底されてきているようには思われるが、租税法における法形成及び事実認定の場面でも、同じく重視されなければならないと考えるところである。」と、課税減免規定の限定解釈について、慎重に対処すべきと言及されている。

(3) オウブンシャホールディングス事件 (最高裁平成 18 年 1 月 24 日第三小法廷判決)

① 事案の概要

本件は、上告人 X 会社が、オランダにおいて設立した 100% 出資の子会社で

⁵⁹ 金子宏『租税法 (第 15 版)』弘文堂(2010)119~120 頁参照。

⁶⁰ 谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造—外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材として」租税法研究 32 号(2004.5)54 頁。

ある AT 社が、その発行済株式総数の 15 倍の新株を上告人の関連会社である AF 社に著しく有利な価額で発行したことに関し、被上告人 Y 税務署長が、上告人の有する AT 社株式の資産価値のうち上記新株発行によって、AF 社に移転したものを、上告人 AF 社に対する寄附金と認定し、上告人本件事業年度の法人税の増額更正及びこれに係る過少申告加算税賦課決定をしたため、上告人が、申告額を超える部分に係る本件各処分取消を求めた事案の上告審で、上告人の保有する AT 社株式に表章された同社資産価値の移転は、上告人の支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、上告人において意図し、かつ、AF 社において了解したところが実現したものであるから、法人税法 22 条 2 項にいう取引に当たるといふべきであるが、原審の AT 社の保有する株式の評価方法には誤りがあるとして、原判決を破棄し、原審に差し戻した。

本件の取引の概要は、次の通りである⁶¹。

①平成 3 年 9 月 法人税法（以下「法」という。）51 条に定める圧縮記帳を利用してテレビ A 株式等を現物出資し、AT 社設立（発行済株式数 200 株、出資割合 100%）。

②平成 7 年 2 月 本件決議に基づき、AF 社に増資新株 3,000 株を割り当てる。

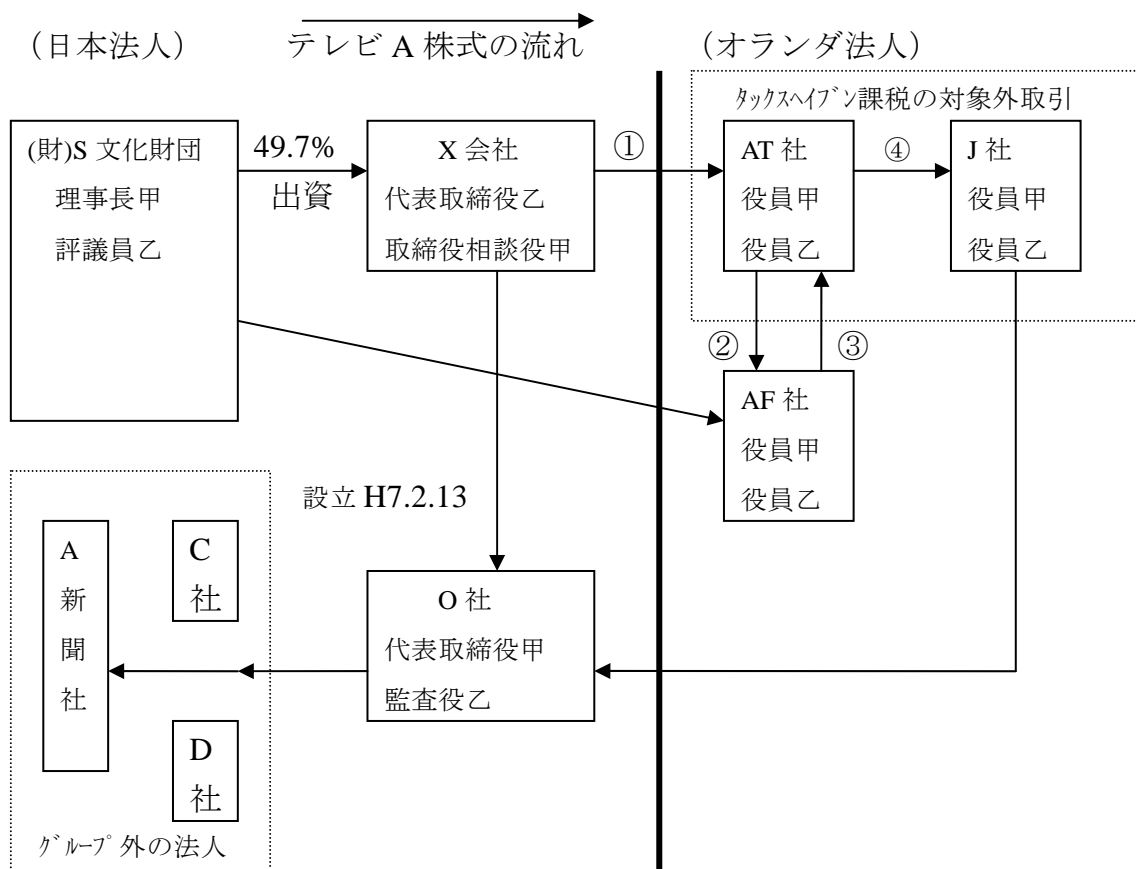
③AF 社が 303 万ギルダー（約 1 億 7,627 万円）を払い込む（以下「本件増資」という。）。X 会社の持分割合は、6.25%に低下。

④平成 8 年 7 月 テレビ A 株式（3,559 株）を 288 億 4,900 万円で売却。AF 社の親法人 S 文化財団が公益法人であるため、タックスヘイブン課税なし。

本訴については、本件更正について、一審判決が違法とし、控訴審判決が適法としたため、上告された。

⁶¹品川芳宣「オープンシャホールディングス事件最高裁判決」税研(2006.5)93 頁~97 頁参照。

図3 オープンシャールディング事件取引の流れ⁶²



②判決要旨

(i) 一審判決要旨…請求認容

・本件増資は、AT社自体による本件増資の実行という行為とそれに応じてAF社がAT社に対して新株の払い込みをするという行為により構成されており、本件増資の結果、AF社の払込金額と本件増資により発行される株式の時価との差額がAF社に帰属することとなったとの取引的行為としてとらえるとするれば、それはAT社とAF社間の行為にほかならず、X会社はAF社に対して何らの行為もしていないというほかない。

・本件増資が、X会社の行為と認められない以上、本件において法132条を適用する余地はなく、このような事態が生じるのは当時法が圧縮記帳の方法により外国法人の設立を許したことに過ぎない。

⁶² 品川芳宣「オープンシャールディングス事件最高裁判決」税研(2006.5)93頁。

(ii)控訴審判決要旨・・・原判決取り消し（請求棄却）

・本件増資においては、X 会社は、AF 社との合意に基づき、同社から何らの対価を得ることなく、AT 社の資産につき、株主として保有する持分 16 分の 15 及び株主としての支配権を失い、AF 社がこれを取得したと認定評価できる。そうすると、両社間において無償による上記持分の譲渡があったものと認定することができ、当該譲渡は、法 22 条 2 項に規定する「無償による資産の譲渡」に当たる。原審は、関係当事者の意思及びその結果生じた事実を全体として見ず、一部を恣意的に切り取って結論を導いた誹りを免れず、争点について判断し、紛争を解決に導くべき裁判所の責任を疎かにするものと評せざるを得ない。

・AT 社の株式の評価は、法人税基本通達（平成 12 年改正前のもの、以下同じ）9-1-14(4)に基づき、時価純資産価額方式に従ってすべきであり、企業の継続を前提とした客観的交換価値を求めるものであるから、法人税額等相当額を控除しないのが相当である。

(iii)上告審判決要旨・・・原判決破棄、原審差し戻し。

・X 会社の保有する AT 社株式に表章された同社の資産価値については、X 会社が支配し、処分することができる利益として明確に認めるところ、X 会社は、このような利益を AF 社との合意に基づいて同社に移転しあうべきである。したがって、この資産価値の移転は、X 会社の支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、X 会社において意図し、かつ、AF 社において了解したところが実現したものであるから、法 22 条 2 項にいう取引に当たるといふべきである。

・法人税基本通達 9-1-14(4)に定めるような一般的、抽象的な評価方法の定みに基づいて株式の価額を算定することは困難であり、他方、財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）の定める評価方法は、相続又は贈与における財産評価手法として、一般的に合理性を有し、課税実務上も定着しているものであるから、これと著しく異なる評価方法を法人税の課税において導入すると、混乱を招くことになる。このような観点から、法人税基本通達 9-1-15 は、課税上弊害がない限り、原則的に評価通達の取り扱いを準用しているところである。

ところで、評価通達 185 が、1 株あたりの純資産価額の算定に当たり法人税額相当額を控除しているのは、個人が財産を直接所有し、支配している場合と個人が当該財産を会社を通じて間接的に所有し、支配している場合との評価の均衡を図るためであり、評価の対象となる会社が現実に解散させることを前提としていることによるものではない。したがって、営業活動を順調に行って存続している会社の株式の相続及び贈与に係る相続税及び贈与税の課税において

も、法人税額相当額を控除して当該会社の1株当たりの純資産額を算定することは、一般的に合理性があるものとして、課税実務の取り扱いに定着していたものである。

・法人税基本通達については、平成12年課法2-7による改正により、法人課税における1株当たりの純資産額の評価に当たり法人税額相当額を控除しないことが規定されるに至ったのであって、この改正前の平成7年2月頃に、評価通達に定める法人税額相当額を控除する部分が、法人課税における評価に当てはまらないということの関係通達から読み取ることは、一般の納税義務者にとって不可能である。取引相場のない株式の取引は、法人税額相当額を控除した純資産価額を上回る価額でされることおあり得るが、一般にその取引の当事者は上記関係通達の定める評価方法に関心を有するものであり、その評価方法が取引の実情に影響を与え得るものであったことは否定し難く、これとかけ離れたところに取引通念があったということはできない。

したがって、企業の継続を前提とした株式の評価を行う場合であっても、法人税額相当額を控除して算定された1株当たりの純資産額は、平成7年2月当時において、一般には通常取引における当事者の合理的意思に合致するものとして、法人税基本通達9-1-14(4)にいう「…価額」に当たるといふべきである。このように解釈し、これを前提に法人の収益の額を算定することは、法印税法の解釈として合理性を有するといふことができる。

・そうであるとする、平成7年2月当時におけるB放送の1株当たりの純資産価額の評価において、法人税額相当額を控除しないのは相当ではなく、テレビA株式について配当還元価額方式の適用の有無等について審理が不十分であり、B放送が所在しているFテレビ株式の評価についても審理不十分である。

以上によれば、原判決は破棄を免れず、B放送株式、テレビA株式等の評価をし直すべきであり、これらに基づいてAT社の純資産価額、同社の資産価値のうちAF社に移転した額等を算定し直すために、本件を原審に差し戻しすることとなる。

③考察

(i)法人税第22条2項について

品川教授は、「含み益のある資産（権利）が譲渡（移転）された時には、当該譲渡資産（権利）に係る評価益相当額（キャピタル・ゲイン）が処分（清算）されたものであるから、譲渡益が実現したと認識され、収益が生じたものと解

すべきである⁶³。(中略)本件事案において、X社、AT社及びAF社の株主構成と役員構成からすれば、本件決議も本件増資もX社の意思決定の介在がなければ成立しない事柄であることは明白であるから、結局、控訴審判決及び上告審判決の方が相当であると解さざるを得ないであろう。⁶⁴と述べられている。

また、作田前税務大学校研究部長は、「法人税法22条2項の『取引』には、2つの意味があることになる。第一が、経済的価値の流出等がある場合に、それに『適正対価』を付して収益計上すべき場合の要件(実現)としての『取引』であり、第二が、資産負債に影響する一切の『簿記上の取引』である。(中略)さて、本件判決では、株主間の『取引』に対し、損益取引としての課税が行われ得ることが確認できた。これは、会社株主間取引を利用して課税を受けずに経済価値を移転しようとする行為に対して、大きな抑えになるものと期待され、この意味で大きな意義を持つ判決であろう。」⁶⁵と述べられ、譲渡益課税を支持されている。

一方、当該事件の一審判決で鑑定意見書を提出された⁶⁶大淵教授は、「本件控訴審判決は、本件有利発行による持株割合の減少による旧株式の経済的価値の損失が『資産の譲渡』に該当しないとしても、『無償による・・・その他の取引』となる判示をしているが、その解釈の前提として、法人税法22条2項の『取引』を『関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念として用いられる』という意味内容による定義づけを強引に行い、本件有利発行に係る旧株式の経済的価値の減少がこれに該当すると解釈している。しかしながら、かかる解釈は、明らかに法人税法22条2項の『取引』の解釈を逸脱したものである。」⁶⁷とし、「法人税法上の『取引』の字句は『簿記上の取引』の借用概念と解すべきことになる。したがって、収益の定義規定にいう『その他の取引』とは、『関係者間の意思の合致』とは無関係の評価益、貸倒引当金の戻入益等の内部取引や損害賠償金の取得及び償却債権取立益等の外部取引の『簿記上の取引』がこれに該当することになる。」⁶⁸ゆえに、『その他の取引』

⁶³ 品川芳宣「現物出資による海外子会社設立と当該子会社株式の移転」『TKC税研情報』第11巻第3号 TKC税務研究所(2002)46頁。

⁶⁴ 品川芳宣「海外子会社株式に係る含み益の増資移転における収益認識と当該株式の評価方法ーオープンシャ事件ー」『TKC税研情報』第15巻第3号 TKC税務研究所(2006)70頁。

⁶⁵ 作田隆史「第三者割当増資による株主間の持分移転についての課税上の取扱いについて(オープンシャ・ホールディングス事件) 税大ジャーナル(2006.11)。

⁶⁶ 大淵博義「最高裁判決における文理解釈の疑問点と理論的解明ーオープンシャ事件、ストックオプション事件、平和事件他ー」租税研究(2010.6)153頁にて、「私の一審で鑑定意見書を提出しましたが・・・」と述べられている。

⁶⁷ 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』税務経理協会(2009.12)41頁。

⁶⁸ 大淵博義・同上・42~43頁。

の『取引』の概念が簿記会計上の借用概念である以上、有利発行による発行法人の所有株式の経済的価値の喪失は『取引』に該当しないが、このことは、確定決算主義を採用する法人税法 22 条 2 項の『取引』の解釈の当然の論理的帰結である。⁶⁹と述べられ、占部教授も、東京高裁の判決について、「仮に、本件に法人税法 22 条 2 項が適用されるとしても、法人税法 22 条 2 項を適用するための要件を充足してない。法人税法 22 条 2 項にいう『無償による資産の譲渡』とはあらゆる純資産の増減にかかわる事実を含むものではない。そして、法人税法 22 条 2 項にいう『その他の取引』自体は、『無償による譲渡』等を除いたものである。『無償による資産の譲渡』は対価的取引関係にあるものとの間において対価の流入を擬制するものであり、本件における被控訴人と引受人との経済的な利益の移転はここでいう『譲渡』にそもそも該当しない。ここでいう『資産の譲渡』は無償取引の実現にあたって不可欠の要素である。控訴人が主張するように、本件増資が割合的持分権の譲渡あるいは被控訴人自身の管理支配行使による処分行為であるとしても、それは実質的な意味での、あるいは経済的な意味での譲渡であり、ここでいう『無償による資産の譲渡』に該当しない。また、『持分分割』による『割合的変更』における損益認識は会計処理においても一般的に肯定しているとはいえず、本件増資が法人税法 22 条 2 項にいう『その他の取引』に該当しないこともあきらかである。」⁷⁰と、本件譲渡は、法人税法 22 条 2 項の『取引』には該当しないのであり、拡大解釈がされているという見解を述べられている。

(ii) 法人税法第 132 条について

品川教授は、「本件増資が法人税法第 22 条第 2 項にいう『資産の譲渡』に当たるのか『その他の取引』にあたるのかについて必ずしも判然としないところも存する。また本件における一連の取引は我が国の法人税負担を回避しようとしていることも明らかである。そうであれば、本件更正のような課税処分にあたっては、法人税法第 132 条の適用もあながち違法であるとも断定できないもとの解される。もっともこの場合、法人税法第 132 条の規定を単独で適用し得る場合も考えられるであろうし、法人税法第 22 条第 2 項の規定の適用を補強する方法で適用（援用）する場合も考えられる。」⁷¹と述べられ、作田前税務大学校研究部長も、「今回は『合意』の認定が可能で、本則（第 22 条第 2 項）により収益を計上すべき場合であつたが、仮に『合意』の認定が難しい場合には、

⁶⁹ 大淵博義・前掲注 67・45 頁。

⁷⁰ 占部裕典「法人税法 22 条 2 項の適用範囲について～オウブンシャホールディング事件における第三者割当増資を通して～」税法学 551 号(2004)35 頁

⁷¹ 品川芳宣・前掲注 64・71 頁。

第 132 条により『合意』による資産あるいは経済的価値の移転（取引）の認定を行うことも可能であろう。本件の、株主間の持分の無償の移転が『正常な行為』かといえ、やはり通常の経済合理的な主体では行わない、非同族会社では行えない、「事業目的のない」不自然、不合理な行為であろうから、そうした行為により税の『不当な減少』がもたらされる場合には、同族会社の行為計算否認規定の適用も考慮できるものと思う。」⁷²と述べられ、法人税法第 132 条の適用を認めている。

一方、大淵教授は、「いわゆる租税回避行為に対して、法的安定性及び予測可能性の見地から、安易に法人税法第 132 条による課税処分が行われてよりとは思われない。」⁷³「租税法律主義によらず課税の公平を重視して税法の適用を行わざるを得ないような場合、それが法律の欠缺に基づくものであれば、立法府は迅速に法律の手当てを行うべきものと思われる。」⁷⁴と述べられ、占部教授も、「法人税法 132 条、すなわち同族会社の行為又は計算否認の規定は租税回避規定ではあるが、そのわが国の租税回避規定は基本的には租税回避行為に対して個別的に租税法規が用意されているところである。よって、この規定は、そのような個別規定の存しない場合にはじめて適用されるものとして、きわめて厳格に適用されなければならない。」⁷⁵とし、「法人税法 132 条 1 項の規定を適用することにより、この行為を否認することにより、結果的に被控訴人段階における含み益（未実現の利得）に対して課税するという結果を引き起こすことになる。法人税法はみなし規定により未実現利益に課税することを原則としているのであるから、法人税法 132 条 1 項をもってしても未実現利益への課税は許されない（このことは、法人税法 22 条 2 項の適用においても同様にあてはまることである。）そもそも、本件には、法人税法 132 条 1 項及び法人税法 2 項の規定が適用できないのであり、このような否認を行うことは実質的には、本件における一連の行為（スキーム）を租税回避行為とみなして実質的に法律の根拠が存しないにもかかわらず、租税回避行為として否認を行っているのに等しい。」⁷⁶と述べられ、法人税法 132 条の適用に関しては、かなり慎重に取り扱うべきとの見解を示されており、裁判所も、本件に関して、法人税法 132 条の適用については全く触れていない。

⁷² 作田隆史・前掲注 60・125 頁。

⁷³ 大淵博義「特定現物出資により設立した海外子会社を利用した現物出資株式の移転による租税回避否認の可否」『TKC 税研情報』第 11 巻第 3 号 TKC 税務研究所(2002)50~51 頁。

⁷⁴ 大淵博義・同上・51 頁。

⁷⁵ 占部裕典・前掲注 70・30 頁。

⁷⁶ 占部裕典・同上・32~33 頁。

3. 3. 2 わが国の司法機能

わが国における租税回避事案に対する主に最高裁判所の対処について判例を検討してきたが、最高裁判所は、事実認定を積み重ね、基本的には、租税法規の解釈により対処をしており、明文の規定なくして租税回避行為の否認を認めていない。

したがって最高裁判所において、「私法上の法律構成」という明文規定のない税法の解釈適用を用いることには消極姿勢をとっている。

また、「課税減免規定の立法趣旨による限定解釈」については、税法 69 条の定める外国税額控除の濫用にあたるとして、その適用を否定したのも、法律上根拠がない場合に否認を認める趣旨ではなく、外国税額控除制度の趣旨・目的にてらして規定の限定解釈を行っており、学説では慎重に対応すべきという意見もある。

オウブンシャホールディング事件については、大淵教授が「本件最高裁判決等は、第三者割当の有利発行増資を決議した旧株主の株式価値が減少した事実が、法人税法 22 条 2 項の『資産の無償譲渡』又は『その他の取引』に該当するとしたものであり、法人税法の所得金額の計算の基本規定の解釈とその適用に関する開示であるということである。したがって、本件旺文社事件がオランダ税制を利用し、かつ、我が国のタックス・ヘイブン税制の適用を回避するための第三者割当の有利発行増資であるという個別の事情を前提とした解釈論ではなく、一般論として、本件のように、発行人の旧株主と有利発行の引受人とが合意し、当該株主が、株式を通じて支配する経済的価値を引受人に移転する場合には、旧株主に対して譲渡益等の益金が発生するという全く新しい解釈を示したという点に、本件最高裁判決等の意味がある。(中略) 本件最高裁判決等の本件解釈は、租税法律主義違反と課税の公平違反という新たな問題を派生させる判決であると評価せざるを得ない。」⁷⁷そして「最高裁判決が、法人税法 22 条 2 項の『取引』の意義を判示のような意味内容として理解するのであれば、その範囲は際限なく広がることになる。」⁷⁸とし、「最高裁判決等が、租税法律主義を逸脱した解釈を展開していることは明らかであり、かかる最高裁判決等の解釈又は事実認定はその限界を超えた、いわゆる、裁判所による新しい法の創造(立法)であるという批判を免れない。」⁷⁹と述べられ、占部教授も、「法人税法 22 条 2 項あるいは同法 132 条を適用して、別途課税を行うことは租税法律主義に反するものである。旧法人税法 51 条のもとでの第三者増資による株式

⁷⁷ 大淵博義・前掲注 67・40 頁

⁷⁸ 大淵博義・同上・48 頁

⁷⁹ 大淵博義・同上・56 頁

引受を別途規制するためには、あらためて立法措置を講じ必要があったのである。」⁸⁰と述べられ、法人税法 22 条 2 項の司法による行き過ぎた拡大解釈については問題を呈されている。

最高裁の訴訟を経て、法律が改正されたものもある。

外国税額控除事件については、訴訟の提起等を経て、法人税法等の一部を改正する法律（平成 13 年法律第 6 号）により、法人税法 69 条 1 項に「(内国法人が通常行われる取引と認められないものとして政令で定める取引に基因して生じた所得に対する外国法人税を納付することとなる場合を除く。）」という文言が加えられ、実際に外国で外国法人税を納付した場合であっても、本件のように、その外国法人税が租税回避のために仕組まれた取引に基因して納付がされたものであるときなどには、外国税額控除を適用しないこととされた（法税令 141 条 4 項参照。）。しかし、このような立法的対応は、その性質上、後手に回らざるを得ない面があり、本判決の示した判断の重要性は、上記立法によって失われるものではない⁸¹。

オープンシャホールディング事件については、法 51 条の改正経緯との関係について、平成 10 年の改正前は、現物出資により設立した海外子会社の株式を取得する親会社が圧縮記帳により課税を繰り延べることができたが、改正後、繰延べが許容されなくなった。それにより海外子会社の設立を制限したのである⁸²。

このように、わが国においては、立法の欠缺があっても、司法がそれを補充する機能を持っており、司法によって見つけられた法の抜け穴を立法によって整備するという形で、司法と立法が両輪となり機能している。一番最初に租税回避スキームを考えだした者は、租税便益を得ることにはなるが、2 度目からは、封じることができるのである。

木村教授は、「租税回避をめぐる議論は、日本において諸説粉々の状態であるかのように見えるが、最高裁判所、高等裁判所や有力な地方裁判所の裁判例は、3 つの解決法に収斂しつつある。すなわち、1 つは、民法の基本原則及び法律行為に関する総則を税法に準拠されている。2 つは、関係規定の目的論的解釈が、税務負担の不当な軽減を阻止する目的で、体系的に施されている。縮小解釈が、最判平成 17 年 12 月 19 日で施され、他方、拡大解釈が、最判平成 18 年 1 月 24

⁸⁰ 占部裕典・前掲注 70・35 頁

⁸¹ 杉原則彦「外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法(平成 10 年法第 24 号による改正前のもの)69 条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例」ジュリスト No.1320(2006)。

⁸² 水野忠恒「オープンシャホールディング事件」別冊ジュリスト No.178(2005.10)125 頁。

日判タ 1203 号 108 頁←東京高判平成 16 年 1 月 28 日訴訟月報 50 卷 8 号 2512 頁＝判時 1913 号 51 頁（オウブンシャホールディング事件）で施されている。

3 つは、租税回避行為（狭義）と識別される通謀虚偽について、客観的立証責任を課税庁側にある。の方法である。日本の国税通則法は、明文規定を定めていない。しかしながら、そうした法律の欠缺（とくに租税回避について）は、国税通則法の制定過程において議論され、判例・学説の発展によって、補填されることが、期待されていた。ゆっくりとしかし着実に、最高裁判所、高等裁判所や有力な地方裁判所の裁判官らの努力によって、前述の 3 つの解決法が確立してきている。（中略）最後に、個別の問題について租税回避否認規定が明確に法定されることが、法の理念のひとつである法的安定性および租税法律主義の要請から、期待されている。とはいえ、個別租税回避否認規定が仮に税法に定められていない場合であっても、裁判例が、前述の 3 つの解き方を確立してきており、納税義務者もまた、民法の関係規定の準用および税法の関係規定の目的論的解釈を斟酌したうえで、タックス・プランニングを策定せざるを得ない。しかしながら、とりわけ（学説によって明確に立法措置の必要性が指摘されているにもかかわらず、放置されてきた）租税立法の不作为が、現実には、納税者の不利に裁判例によって解決されており、その限りにおいて、最高裁や高裁は裁判例を改めるべきであろう。法的信頼性の喪失のみならず裁判例の水準もまた、国際的に問われるからである。」⁸³と、納税者に不利な裁判例に課題もあるが、日本の裁判所は明文の規定がなくとも、租税回避事案に対しての解決法を確立してきている点にも触れられている。

おわりに

近年の取引の多様化やグローバル化や個々の取引は適法であっても、取引が複合化され、個別規定だけで対処するには困難な取引の増加により、包括的否認規定の導入に踏み切っている国も多く見受けられる。

本論文では、包括的否認規定の中でも、否認効果の高い事業目的基準を導入しているオーストラリアを取り上げてきた。

オーストラリアは、かつて、イギリスの影響から、租税回避事案の対処において、文理解釈に始まり、包括的否認規定を導入し、旧法 260 条のそのあいまいで広範囲な規定ぶりにより、有用性が低下していったが、現行法第 4 編 A に改正された。第 4 編 A は、適用のステップがわかりやすく、客観性と確実性を

⁸³ 木村弘之亮「租税回避、節税、通謀虚偽表示についての、判例と実務の動向」租税研究(2010.4) 172~173 頁参照。

補う必要はあるが、納税者に予測可能性を与えることが出来るので一定の評価はできると考える。そして、法的拘束力のあるルーリング制度やプロモーター・ペナルティ制度等周辺制度の整備もなされて、一定の否認効果も上げている。

しかし、包括的否認規定の日本への導入に関して、今直ちに導入が必要であるとは言い難く、包括的否認規定を導入することで解決するということではないと考える。中里教授も「一般否認規定を設けたからといって問題がすべて解決するわけではないこともまた事実である。否認規定をつくる立法技術には限界があり、その点から見て、一般的な否認規定は、あってもなくとも同じことである場合が少なくないのではなかろうか。つまり、一般的な否認規定が存在したとしても、その解釈・適用をめぐる法的紛争が生ずるから、問題はやはり司法的な対応にゆだねられるはずである。したがって、結局、問題は、司法的対応に関する個別的な議論を取引類型ごとに深めていくことであろう。」と述べられている⁸⁴。

確かに、オーストラリアの立法は、租税回避事案への対処において、わが国より立法の整備は進んでおり、包括的否認規定と周辺制度が両輪となって、効果も上げているので、参考とするところはあるが、わが国の租税回避事案における裁判所の対処を検討してゆくと、立法の欠缺があっても、司法がそれを補充する機能を持っていることがわかる。一方、オーストラリアの判例を検討してゆくと、包括的否認規定を導入していても、目的テストの認定などに課題も見える。つまり、法律の適用の可否を決めるのは、裁判官であり、裁判官の資質による影響も大きい。

わが国は、租税回避事案に対して、裁判所が自らの役割を果たすことにより、明文の規定がなくとも、個別規定により何とか対処を行っている。今後複雑な租税回避スキームが横行してきた場合には、まずは、プロモーター・ペナルティ制度の検討の方が先ではなかろうか。

わが国は、立法の欠缺を司法が補充し、司法と立法が両輪となり機能している。税法における裁判による法創造については、谷口教授が、「税法分野においても、裁判官が法創造に積極的に取り組むようになってきたという意味で、いわば『司法的積極主義』への傾斜がみられるように思われる。租税回避は、『解釈の技法が役に立たなくなり始めるところ』すなわち『欠缺領域 (Lückenbereich)』から始まるのであるが、法創造の主たる課題が法の欠缺補充であること (法の欠缺補充としての法創造) から、税法分野で租税回避事案について法創造が問題になるのは至極当然のことであり、しかも近時におけるい

⁸⁴ 中里実『タックスシェルター』有斐閣(2006)183~184頁。

わゆる租税回避スキームの活発化・複雑高度化・大規模化や、それに対する立法の対応の状況からして、法と正義の実現をその存在意義とする裁判所が、『司法的積極主義』に傾斜することにも、理由のあることであろう。とはいえ、一般論としては、司法過程としての裁判が、法の認識あるいは宣言にととまらず、法の創造あるいは形成の機能を有することは否定できないとしても、法の支配を厳格に命じる租税法律主義（実質的租税法律主義及び形式的租税法律主義）の下では、裁判による法創造がどこまで許容されるのか、その許容性及び限界を究明しておかなければならないと考えられる。『司法的積極主義』に直面して、租税法律主義の意義が、改めて問い直しされなければならないであろう。このことは税法学の重要な課題となっているといえよう。⁸⁵と述べられ、司法の法創造の判断には慎重な対応が求められる所も確かにある。

司法的積極主義で、立法の機能を果たすことはできるであろうが、裁判所は裁判所の権限の範囲内で役割を果たし、裁判所が役割を果たすことで、それが引いては新しい立法を呼び込む原因となる。包括的否認規定を導入しても全ての行為に対処できるわけではないので、司法と立法がそれぞれバランス良く機能しながら、個別規定の抜け穴を丁寧に埋めてゆく。それが、本来の立法のあるべき姿であると考えられる。

⁸⁵ 谷口勢津夫「税法における裁判による法創造論序説—ドイツにおける最近の議論の紹介—」
税法学 563 号(2010)235~236 頁。

参考文献

(国内文献)

- 井上徹二『租税法と税制－現状と改革課題－』創成社(2008)
- 岩倉正和「映画フィルムの償却を用いた租税回避商品の否認－パラツィーナ事件」税研(2002.11)
- 今村 隆「最近の租税裁判における司法判断の傾向－外国税額控除事件最高裁判決を手掛かりとして－」税理(2006.5)
- 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(2006.10)
- 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(2006.12)
- 今村 隆「租税判例研究 第416号 投資目的で購入した映画フィルムの減価償却資産該当性」ジュリスト No.1333 (2007.4.15)
- 今村 隆「租税回避とは何か」税大論叢 40周年記念論文集(2008.6)
- 今村 隆「一般否認規定についてのカナダ最高裁判例の研究」駿河台法学第21巻第2号(2008)
- 今村 隆「国税通則検討委員会報告 第2回 カナダ一般否認規定についての同国判例とその合意」財経詳報社 月刊税務事例 Vol.41No.1(2009))
- 今村 隆「諸外国の租税回避一般否認規定と最近の動向」税務弘報(2009.10)
- 占部裕典「法人税法 22条2項の適用範囲について～オウブンシャホールディング事件における第三者割当増資を通して～」税法学 551号(2004)
- 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 (2005.9)
- 占部裕典「第95回大会シンポジウム－租税回避行為をめぐる諸問題 最近の裁判例にみる「租税回避行為」の否認」税法学 553号(2006)
- 大淵博義「特定現物出資により設立した海外子会社を利用した現物出資株式の移転による租税回避否認の可否」『TKC 税研情報』第11巻第3号 TKC 税務研究所(2002)
- 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』税務経理協会(2009.12)
- 大淵博義「最高裁判決における文理解釈の疑問点と理論的解明－オウブンシャ事件、ストックオプション事件、平和事件他－」租税研究(2010.6)
- 岡村忠生「第95回大会シンポジウム－租税回避行為をめぐる諸問題 租税回避行為の規制について」税法学 553号(2006)
- 岡村忠生「民法上の組合がリースした映画フィルムの減価償却資産該当性」税研 Vol.25 No.3(2009)
- 奥谷 健「オウブンシャホールディング事件 外国子会社が親会社の関連会社に、その新株を著しく有利な価額で割り当て、親会社の保有する子

会社株式の資産価値を当該関連会社に移転させたことが、法人税法 22 条 2 項にいう「取引」に当たるとされた事例」Lexis 判例速報 2006.4 No.6

金子 宏『租税法（第 15 版）』弘文堂(2010)

川田 剛「外国子会社の第三者株式割当てと親会社への受贈益課税の可否－オープンシャ事案に係る最高裁判決－」国際税務 Vol.26 No.3

川田 剛 【執筆】 ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所
「欧米諸国における主要租税判例の紹介 第 74 回 カナダにおける包括的否認規定導入の契機となった租税回避事案－Stubart 事件－」
月刊 税務事例 Vo.40No.10 (2008)

川田 剛『節税と租税回避 判例にみる境界線』税務経理協会(2009)

川端康之「最近の最高裁租税判例について」国際税務 Vol.26 No.9

川端康之「最近の税務最高裁判例」NIBEN Frontier 289 号 (2007 年 7 月)

川端康之「ビドカーの濫用的タックス・シェルター論－Crane 理論・事業目的－」
税大論叢 40 周年記念論文集(2008.6)

木村弘之亮「旺文社事件にみる国外逃散課税判決の問題点」税理 (2002.4)

木村弘之亮「租税回避、節税、通謀虚偽表示についての、判例と実務の動向」
租税研究(2010.4)

国税庁ホームページ (事前照会について)

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/sodan/jizenshokai/bunsho/01.htm>

後藤正幸「第 95 回大会シンポジウム 租税回避行為と立証責任」税法学 553 号(2006)

駒宮史博「外国税額控除余裕枠の利用取引は制度の濫用にあたるか－大和銀行事件」税研 Vol.25 No.3(2009)

酒井克彦「国税通則検討委員会報告 第 1 回 国税通則法を国税基本法へ－
日本税制研究所・国税通則検討委員会での議論－」
財経詳報社 月刊 税務事例 Vol.40No.1(2008)

酒井克彦「なぜ租税回避は否認されなければならないのか」税務弘報(2009.9)

作田隆史「第三者割当増資による株主間の持分移転についての課税上の取扱い
について (オープンシャ・ホールディングス事件) 税大ジャーナル
(2006.11)

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
(2006.5)

- 佐藤英明「映画フィルムリース組合を用いた租税回避スキームの否認の限界と減価償却資産の範囲 判例評論 579 号」判例時報 1959 号
- 品川芳宣「現物出資による海外子会社設立と当該子会社株式の移転」『TKC 税研情報』第 11 卷第 3 号 TKC 税務研究所(2002)
- 品川芳宣「オープンシャホールディングス事件最高裁判決」税研(2006.5)
- 品川芳宣「海外子会社株式に係る含み益の増資移転における収益認識と当該株式の評価方法ーオープンシャ事件ー」『TKC 税研情報』第 15 卷第 3 号 TKC 税務研究所(2006)
- 末崎 衛「私法上の法律構成による否認の問題点」税法学 553 号(2006)
- 杉原則彦「時の判例 外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法(平成 10 年法第 24 号による改正前のもの)69 条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例」ジュリスト No.1320(2006)
- Zoe Prebble & Jofn Prebble (駒宮史博訳)「所得税法上の一般的租税回避防止規定と大陸法上の法の濫用法理との比較」租税研究(2009.8)
- 田中 治『租税回避行為をめぐる事例研究』清文社(1998.7)
- 田中 治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学 563 号(2010)
- 谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造ー外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材としてー」有斐閣 租税法研究 32 号(2004.5)
- 谷口勢津夫「外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法(平成 10 年法律第 24 号による改正前のもの)69 条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例 民商法雑誌 135-6-163(2007)
- 谷口勢津夫「ドイツにおける租税回避の一般的否認規定の最近の展開」税大論叢 40 周年記念論文集(2008.6)
- 谷口勢津夫「税法における取引の全体的・一体的観察法の意義と問題」税法学 561 号(2009)
- 谷口勢津夫「税法における裁判による法創造論序説ードイツにおける最近の議論の紹介ー」税法学 563 号(2010)
- 谷口勢津夫『税法基本講義』弘文堂(2010.3)
- 垂井英夫「著しく有利な第三者割当増資による含み益の移転ーオープンシャホールディング差戻控事件」税研 No.148 (2009.11)

- 辻 富久「英国における一般的租税回避防止規定の検討について」租税研究
(2010.2)
- David Dunbar (今村隆訳)「制定法上の一般否認規定：英連邦諸国からの英国
に対する教訓」租税研究(2010.2)
- 中里 実「事実認定による「否認」と、契約の読み替え」税研(2004.1)
- 中里 実「租税法と私法」論再考」税研(2004.3)
- 中里 実『タックスシェルター』有斐閣(2006)
- 中里 実「租税回避の概念は必要か」税研(2006.7)
- 中里 実「課税処分における契約の尊重」租税研究(2008.10)
- 西村善朗「匿名組合契約に基づく所得の課税関係－日本ガイダント事件の検証
－税理(2008.9)
- ニッセイ基礎研 REPORT「オーストラリアの年金制度について」(2009.8)
- 橋本守次「租税回避をめぐる最近の最高裁判決の検討 外国子会社が行った外国
関連会社への新株式割当と親会社への課税処分（前編）税務
QA(2006.5)
- 橋本守次「租税回避をめぐる最近の最高裁判決の検討 外国子会社が行った外国
関連会社への新株式割当と親会社への課税処分（後編）税務
QA(2006.6)
- 橋本守次「租税回避をめぐる最近の最高裁判決の検討 外国税額控除の適用の
可否（前編）税務 QA(2006.7)
- 橋本守次「租税回避をめぐる最近の最高裁判決の検討 外国税額控除の適用の
可否（中編）税務 QA(2006.8)
- 橋本守次「租税回避をめぐる最近の最高裁判決の検討 外国税額控除の適用の
可否（後編）税務 QA(2006.9)
- 橋本守次「租税回避をめぐる最近の最高裁判決の検討 映画フィルム等リース
の実体をめぐる訴訟（前編）税務 QA(2007.2)
- 橋本守次「租税回避をめぐる最近の最高裁判決の検討 映画フィルム等リース
の実体をめぐる訴訟（中編）税務 QA(2007.3)
- 橋本守次「租税回避をめぐる最近の最高裁判決の検討 映画フィルム等リース
の実体をめぐる訴訟（後編）税務 QA(2007.4)
- 橋本守次「外国税額控除を巡る諸問題 外国税額控除余裕枠を利用するために
行われた外国会社との間のローン契約等に基づく利息収入に係る
外国源泉税の税額控除が認められなかった事例 財経詳報社 月
刊 税務事例 Vol.39No.12 (2007)
- 平川英子「国税通則検討委員会報告 第3回 フランス租税行政における文書

- 回答制度」財経詳報社 月刊 税務事例 Vol.41No.2 (2009)
- 渕 圭吾「フィルムリースを用いた仮装行為と事実認定」ジュリスト
No.65(1999.10.15)
- 渕 圭吾「オープンシャホールディング事件に関する理論的問題」租税法研究
32号(2004)
- 藤原卓哉「オープンシャホールディング事件と法人税法22条2項」法学論集
(関西大学法学会) 54巻6号(2005)
- 本庄 資『国際的脱税・租税回避防止策』財団法人大蔵財務協会(2004)
- 本庄 資『タックスシェルター事例研究』税務経理協会(2004)
- 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」税務経理協会 税経通信(2006.6)
- 本庄 資「外国税額控除余裕枠の濫用」ジュリスト(No.1336) (2007.6)
- 本庄 資「国税通則検討委員会報告 第4回 アメリカの租税回避否認規定」
財経詳報社 月刊 税務事例 Vol.41No.3 (2009)
- 増田 晋「節税目的を理由とした税務否認に対する司法の判断—航空機リース
事件を素材として—」税理 (2006.3)
- 増田 晋「映画フィルムリースと航空機リースの違い」T&A master No.167 ロ
ータス 21」(2006)
- 増田 晋「事例研究 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 (2006.7)
- 松田直樹『租税回避行為の解明 —グローバルな視点からの分析と提言—』ぎょ
うせい (2008)
- 松田直樹「国際投資等に係る税制のあり方—主な諸外国における最近の動向・
趨勢を踏まえて—」税大論叢 59号 (2008)
- 松田直樹「国際投資等に係る税制のあり方—主な諸外国における最近の動向・
趨勢を踏まえて—」解説版 会員懇話会講演 租税研究(2009.3)
- 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 553号(2006)
- 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」
税大論叢 51号(2006)
- 水野忠恒「オープンシャホールディング事件」別冊ジュリスト No.178(2005.10)
- 水野忠恒『租税法[第4版]』(2009.4)
- 村井 正『租税法と取引法』清文堂(2003)
- 森 康博「在外子会社の第三者有利発行増資による価値の移転と法人税法22
条2項」税務弘報(2006.4)

森下哲朗「外国税額控除余裕枠を第三者に利用させる取引の可否」ジュリスト
No.1240(2003.3)

八ッ尾順一『租税回避の事例研究(三訂版)』清文社(2007)

吉村典久「租税法研究会第 117 回 租税法における取引の一体的把握」ジュリスト No.1271 (2004.7.1)

吉村政穂「外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法(平成 10 年法律第 24 号による改正前のもの)69 条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例 判例時報 1937 号

渡辺徹也 『企業取引と租税回避』中央経済社(2002)

渡辺徹也「第 95 回大会シンポジウムー租税回避行為をめぐる諸問題 イギリスにおける最近の租税回避事件と Ramsay 原則の動向」税法学 553 号 (2005)

(海外文献)

Australian Taxation Office, “GENERAL GUIDE NAT 14331-12.2005”

Australian Taxation Office, “Mass marked scheme”

Australian Taxation Office, “Part IVA: the general anti-avoidance rule for income tax”

Australian Taxation Office, “Practice Statement PS LA2005/24”

Australian Taxation Office, “Practice Statement PS LA 2005/25”

Australian Taxation Office, “ Practice Taxation Determination TD 2005/29”

Australian Taxation Office Legal Data Base

Hart v FCT 【2004】 HCA26

Hart v Commisioner of Taxation 【2002】 FCAFC222

Pridecraft Pty Ltd v FC of T; FC of T v Spotlight Stores Pty Ltd

Re Ryan v FCT, AAT Case 【2004】 AATA753

David Dunbar, “Statutory General Anti-Avoidance Rules: Lessons for the United Kingdom from the British Commonwealth” *Bulletin For International Taxation*, December 2008

KPMG, “ Guide to tax in Australia 2007/2008 ”

KPMG, “Tax in Focus, 06 Tif-002 ATO guidance on Part IVA and General Anti-Avoidance Rules”

Rachel Anne Tooma, *Legislating Against Tax Avoidance* , IBFD(2008)