

一般的租税回避否認規定の対象領域と実効性

—英連邦諸国の経験からの一考察—

高橋 里枝

【論文要約】

1. 本論文の問題の所在と目的

本論文は、租税回避行為に対抗する策としての一般的租税回避否認規定の適用範囲および実効性を英連邦諸国の制定法および判例から考察し、当該規定のわが国への導入提言を目的とするものである。

わが国においては租税回避行為に対して個別的租税回避否認規定および司法における法の解釈・適用によって対応してきたが、取引の国際化・多様化等により否認できない行為が見受けられるようになってきている。また、わが国は租税法律主義の要請から法令上の根拠がなければ否認できないとすることを原則としている。同じく、英国も租税法律主義を租税法の原則としており、租税回避行為に対して個別的租税回避否認規定および司法による対応を講じてきた。一般的租税回避否認規定については、「行政による裁量権の拡大の恐れ」および「法的安定性・予測可能性を害する恐れ」があることから英国においてもわが国においても導入を見送った経験があるが、このような問題点を有する一般的租税回避（濫用）否認規定を2013年に英国が導入したことにつき検証し、わが国への導入の可否を検討した。

2. 英連邦諸国の経験からの検討

英国は一般的租税回避否認規定の導入を検討した際に、すでに当該規定を導入していた他の英連邦諸国の規定を検証しており、当該規定の問題（「行政による裁量権の拡大の恐れ」および「法的安定性・予測可能性を害する恐れ」）を克服する内容の規定を導入したものと考える。したがって、オーストラリア、カナダおよび英国を比較することによって、当該規定の問題点を解決した規定の制定が可能であるか否かを検討した。

また、本論文においては、課税要件のみを検証対象とせず、周辺制度等とともに一般的租税回避否認規定を包括的に検討した。

3. 結論

英国に先行して一般的租税回避否認規定を導入していたオーストラリアおよびカナダとの比較から、周辺制度等とともに制度を構築することによって問題を解決した当該規定の導入が可能であると結論づけることができた。具体的にその解決策とは、①法令解釈集（通達、ガイダンス等で第三者機関の承認を受けたもの）の導入、②事前照会制度（スウェーデンのルーリング制度のように行政から独立した機関にその付与権限を与えるもの）の導入、③第三者機関（行政から独立した機関でメンバーは行政外部の有識者とするもの）の設置、④行政機関の中央一元化、⑤行政が立証責任を負う、⑥立法趣旨との合致および法

の欠陥の利用の有無を課税要件に含める、⑦制度構築時におけるパブリックコメント等の実施、以上7点である。

課税要件については、「事業目的」または「濫用」という文言により区分されることがあるが、各国の規定および判例を検証したところ当該要件のみならず複数の課税要件のフローとなっていることがわかった。したがって、上記⑥では簡潔に述べたが、納税義務者の事業活動の阻害を防止する観点から、複数の課税要件フローにより合理的な事業活動を当該規定の対象領域から明確に排除する必要がある。これらのことから、3カ国の比較より、英国における課税要件がもっとも合理的であると考えた。その上で日本において否認できなかった事件を取り上げ、英国の一般的濫用否認規定における課税要件をあてはめることにより否認可能か否かを検討し、実効性を有することを確認した。

以上のことから、周辺制度等とともに当該規定を導入することによって、合理的な事業活動を阻害することなく、納税義務者の権利を保護しつつ、一定の租税回避行為に対して実効性を有する一般的租税回避否認規定の導入が可能であると結論づけたものである。

目次

はじめに.....	4
第1章 一般的租税回避否認規定に対するアプローチ	9
第1節 租税回避否認の意義	9
第1項 租税回避の意義.....	9
第2項 租税回避否認の意義	16
第2節 租税回避否認規定の分析	19
第1項 租税回避否認規定の類型	19
第2項 租税回避否認規定の問題点.....	19
第3項 一般的租税回避否認規定導入の必要性	21
第3節 検討の観点.....	23
第2章 オーストラリアおよびカナダの一般的租税回避否認規定	26
第1節 オーストラリア.....	26
第1項 沿革と位置づけ.....	26
第2項 1936年所得税賦課法第4A編.....	28
第3項 課税要件	31
第4項 税務行政の機能と納税義務者保護	35
第2節 カナダ.....	37
第1項 沿革と位置づけ.....	37
第2項 所得税法245条	39
第3項 課税要件	41
第4項 税務行政の機能と納税義務者保護	43
第3節 小括	45
第3章 英国の一般的濫用否認規定.....	46
第1節 沿革と位置づけ.....	46
第1項 導入の経緯.....	46
第2項 立法の概要.....	55
第2節 立法およびガイダンスにおける課税要件.....	56
第1項 2013年財政法第5款本文.....	56
第2項 一般的濫用否認規定の目的.....	59
第3項 課税要件	59

第3節 税務行政の機能と納税義務者保護	67
第1項 間接救済措置	67
第2項 訴訟前手続および訴訟に関する事項	68
第3項 諮問委員会制度	69
第4項 ガイダンスの位置づけ	71
第5項 クリアランス制度 (Clearance)	72
第4節 小括	72
第4章 結論 -わが国における一般的租税回避否認規定導入の提言-	75
第1節 3カ国比較からの結論	75
第2節 わが国における事例検証	78
第3節 結論 -わが国への導入提言-	83
おわりに	88
参考文献	90

はじめに

本論文は、租税回避¹行為に対抗する策としての一般的租税回避否認²規定の適用範囲および実効性を英連邦諸国の制定法および判例から検討し、当該規定のわが国への導入提言を目的とする。

昨今、多国籍企業が行う過度なタックスマネジメントによる租税回避行為が問題となり、主要国首脳会議（以下「G8」という。）、経済協力開発機構（以下「OECD」という。）をはじめとして多くの国や組織においてその対抗策が議論³されている。しかしながら、租税回避は課される租税負担を免れることにより便益を享受しようと納税義務者が行動を起こしたときから始まっていたと考えられ、その歴史は100年を優に超すものである。英国の租税法学者フィートクロフト氏は、租税回避は歴史的な遺物であり、租税回避という名の芸術品は第一次世界大戦後にその姿を表すことになる、すなわち租税回避を行う費用と手間をかけても節税できる程度に税率が高くなる時期である、と述べられている⁴。

このような租税回避行為を否認する規定としては、一般的に個別的租税回避否認規定と一般的租税回避否認規定に区分されている⁵。前者は特定の行為主体および行為に焦点を絞った否認規定であり、わが国も多数の個別的租税回避否認規定を有する。後者についてはわが国には導入されていないが、同族会社の行為または計算否認規定はやや一般的租税回避否認規定である⁶といわれている。昭和36年7月の税制調査会の国税通則法の制定に関

¹ 「租税回避」という文言については、第1章でその詳細を検討するが、ここでは便宜上、租税負担を軽減または回避することで立法が予見しないものとしての意味を有するものとし、「租税回避」という文言で統一する。

² 金子宏＝新堂幸司＝平井宣雄『法律学小事典〔第4版補訂版〕』（有斐閣 2008年）1043頁は、「否認とは、当事者が相手方の事実に関する主張を不真実であるとして否定することをいう。弁論主義のもとでは、争いのない事実は証明する必要はないから、否認された事実のみが証明の対象となる。」としている。第1章でその詳細を述べるものとする。

³ 2013年6月のG8ロック・アーン・サミット首脳コミュニケにおいて租税回避に対するOECDの取組を支持する旨を発表した。OECDにおいては、従前より企業が行うアグレッシブ・タックス・プランニングを阻止するための仕組み作りに取り組んでいる。2013年2月に公表されたOECD報告書Base Erosion and Profit Shifting（税源浸食と利益移転への対応：以下「BEPS」という。）では、「現行の国際的課税基準は現代の国際的なビジネス慣行の変化に追いついておらず、それゆえに各国が包括的な解決策を実行するための刷新的なアプローチを検討することが不可欠である。」と述べ、2013年7月には「Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting（BEPSに対する行動計画）」を公表し、2014年9月に第一次提言を発表した。

⁴ G. S. A. Wheatcroft, 'The Attitude of the Legislature and the Courts to Tax Avoidance' (1955) 18 The Modern Law Review 210.

⁵ わが国では、このように区分されることが多いが、欧米諸国では個別的租税回避否認規定（Specific Anti-Tax Avoidance Rules）以外に税法における特定の税目あるいは適用範囲における租税回避否認規定（Targeted Anti-Avoidance Rule）とする国もある。

⁶ 金子宏『租税法 第十九版』（弘文堂 2014年）124頁。当該規定について、北野弘久『税法学原論 第六版』（青林書院新社 2007年）228頁は、同族会社に対する租税回避行為否認の一般的規定と解されているとし、谷口勢津夫『税法基本講義（第4版）』（清文社 2014年）67頁は、同族会社の行為計算の否認規定をかなり一般的な否認規定としている。一方、浅沼潤三郎『租税法要論』（八千代出版 1999年）57

する答申およびその説明において、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、すなわち一般的租税回避否認規定に相当する規定を国税通則法に設けるべき旨を述べていたが、導入は見送られている。導入が見送られた理由として、「抽象的な表現による規定の解釈問題を生じ、そのおもむくところ、税務当局者による拡大、恣意的解釈にゆだねることとなつては、納税者の正当な権利利益を擁護する上に大きな不安が生ずることになるのではないかという懸念を抱かせるものになるのである。」と記されている⁷。このように、一般的租税回避否認規定は、行政による裁量権拡大の恐れおよび法的安定性・予測可能性を害する恐れがあるという問題点を抱えている。

一般的租税回避否認規定を導入していないわが国は、租税回避行為に対して個別的租税回避否認規定による否認および租税法上の実質主義による否認⁸でもって対応してきたが、さらには租税回避の否認と同じ効果を生ずるが厳密には租税回避の否認という概念ではない⁹とされる課税減免規定の限定解釈¹⁰および私法上の法律構成による否認¹¹なるものによっても租税回避行為を封じることが可能とされている¹²。いずれも租税回避行為を否認する効果を有するものであるが、租税法上の実質主義による否認、課税減免規定の限定解釈および私法上の法律構成による否認¹³については租税法律主義の要請から安易に認めるべきではないと考える。すなわち、租税回避行為を否認するにあたっては、法律上の明文の規定がない場合については許されるべきではないもの¹⁴である。裁判所においても法令上

頁は、かなり一般的に否認することを認めることになっているが適用領域が限定されているから個別対策立法の系統に入れてもいいであろうとする。

⁷ 志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解 平成22年改訂』（大蔵財務協会 2010年）26頁。

⁸ 中里実『タックスシェルター』（有斐閣 2003年）224頁、今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理42巻14号（2000年）208頁。

⁹ 中里・前掲注8）221頁は、租税回避の否認の三類型として、明文規定による否認、課税減免規定の解釈による否認、事実認定・私法上の法律構成による否認があるとし、明文規定による否認を「狭義の租税回避否認」、後半の2つを「広義の租税回避否認」としている。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年）140頁において、「『広義の租税回避否認』と呼ぶことについて、『広義の・・・否認』というところに力点をおいた表現であり、『広義の租税回避』という概念を提唱しようというものでは決してない」としている。

¹⁰ 金子・前掲注6）126頁、中里・前掲注8）223頁。

¹¹ 金子・前掲注6）127頁、中里・前掲注9）121頁、吉村典久「納税者の真意に基づく課税の指向」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣 2007年）220頁。詳しくは第1章において論じる。

¹² 吉村・前掲注11）221頁は、「オープンシャールディングス事件の最判平成18年1月24日裁時1404号24頁などのような近時の最高裁判所の判決において、当事者の選択したこの契約形式にのみ着目するのではなく、取引全体を見て課税要件事実を認定し、あるいは、当事者の全体的意思を確認しなければならないとする判断（取引の一体的把握）も見受けられるようになった。」とする。谷口勢津夫『租税回避論』（清文社 2014年）135頁は、租税立法による租税回避対抗策に続き、税法の解釈適用論における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・一体的観察法などを挙げることができよう。」とする。

¹³ 今村・前掲注8）209頁は、私法上の法律構成による否認の方法は、①契約が存在しないと認定する場合、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3つの場合がある」とする。

¹⁴ 同旨、清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房 2013年）44頁、北野・前掲注6）227頁、谷口・前掲注6）37頁、など。

の根拠がなければ否認できないとする岩瀬事件の東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決¹⁵、航空機リース事件の名古屋高裁平成 17 年 10 月 27 日判決¹⁶、および武富士事件の最高裁平成 23 年 2 月 18 日第二小法廷判決¹⁷がある。

わが国における租税回避行為を否認できる法令上の根拠とは個別的租税回避否認規定となろうが、当該規定は、事後的対応措置すなわち制定前後に行われた行為についてその取扱いに差が生じ公平負担の原則に反すること、特定の行為等を対象としていること、および新たな租税回避の温床となる場合が多いことからその効果は限定的であると考え。加えて、当該個別的租税回避否認規定は次に続く租税回避行為の抑止力になるがその存在を示すことはおよそ想定されない¹⁸ものでもある。一方では、一般的租税回避否認規定に比し、法的安定性・予測可能性を担保する点で優れており、一定の手当てをすることによって公平負担の要請もみたくする意見¹⁹もある。

しかしながら、今日の経済社会の変化およびその多様性から、わが国においても租税回避に対する立法上および司法上の上述のような対応では防ぐことができない租税回避行為が出現している。これについては、現行わが国においては、法令上の根拠がなく阻止できないものであり、そのことを認識しつつも事後による対策を講じるのみで、根本的な解決につながっていないと考える。したがってパッチワーク的対策のみを選択肢とせず、租税回避に対して大きな枠組みで対応する時期に差し掛かっていると考える。

本論文では、個別的租税回避否認規定の網の目をすり抜けた租税回避行為に対する受け皿として、一般的租税回避否認規定の導入を提言する趣旨のもと、当該規定の問題点（「行政による裁量権拡大の恐れ」および「法的安定性・予測可能性を害する恐れ」）を解決し実効性のある規定とするにはその内容はどのようにすべきであるかといった点に着眼し、①否認対象行為の明確性、②制度運用の公平性、③行政の裁量権拡大の抑制、④納税義務者の権利保護、⑤事業活動の阻害防止、⑥実務上の実行可能性、以上 6 つの視点からアプローチし、それぞれの解決策を検討する。

英国においてもわが国と同様に、租税法律主義を租税法の原則とし、租税回避行為に対して諸外国が早々に一般的租税回避否認規定を導入²⁰する中、英国は個別的租税回避否認

¹⁵ 訟月 47 卷 1 号 184 頁。

¹⁶ 税資 255 号順号 10180。

¹⁷ 判時 2111 号 3 頁。

¹⁸ 今村隆「英国における General Anti-Abuse Rule 立法の背景と意義」租税研究 773 号（2014 年）343 頁。

¹⁹ 金子宏「租税法と私法 借用概念及び租税回避について」租税法研究 6 号（1978 年）26 頁。

²⁰ OECD 加盟国における一般的租税回避否認規定の導入状況は、以下のとおりである。導入国（導入年）と表示する。

ニュージーランド（1878 年）、オーストラリア（1915 年、現行法は 1981 年であるが詳細は第 2 章にて

規定を制定することおよびその解釈を司法に委ねることによって対応してきた²¹。しかし、わが国同様、新しい租税回避行為を見つける都度個別的租税回避否認規定を制定するという連鎖反応が際限なく繰り返されてきた。このことは、第3章で述べるアーロンソン勅撰弁護士による研究報告書において「チェスゲーム」と表現され²²、その結果、個別的租税回避否認規定は300を超え、税制は複雑難解なものとなっている。そして、司法による解釈は、租税回避行為に対して一定の効果をもたらしたが、租税法律主義の原則の上に成り立つものでなければならず、貴族院判事ホフマン卿は、「議会が課す意図を有する税を回避するように首尾よく設計された取引の本質における租税回避は、否認されるべきである。議会が租税を課す意図を明示することができる唯一の方法は、そのように税が課されることを示す制定法によるものである。議会が示したものであれば、裁判所はその意図に従い実施するように任される。他のいずれの方法も我々を危険かつ予測不可能な領域に導くことになるだろう。」と述べている²³。このことから、租税法律主義は英国の揺るぎない租税法の原則であり、司法上の解釈による対応に限界をもたらすものであると考える。

英国はこのような状況を経て、2013年7月17日に一般的濫用否認規定²⁴を導入した。1990年代後半に英国においても一般的租税回避否認規定導入の気運が高まっていたが、導入が見送られた経緯がある。斯様な英国の一般的濫用否認規定の導入経緯およびその内容を考察することは、今後のわが国の租税回避行為に対する対応に含意を有することになると考える。一般的租税回避否認規定と聞くと、納税義務者は拒否反応を示すかもしれない。しかしながら、今回導入された英国の一般的濫用否認規定は納税義務者に対する保護および行政の裁量権の拡大抑制に配慮された規定となっていると考えることから、特に英国

述べる)、オランダ(1924年)、フランス(1941年)、オーストリア(1962年)、ドイツ(1977年)、スウェーデン(1981年)、カナダ(1948年、現行法は1988年であるが詳細は第2章で述べる)、アイルランド(1989年)、イタリア(1997年施行)、ポルトガル(1999年)、エストニア(2002年)、ベルギー(2012年)。アメリカ合衆国については、2010年に経済的実質原則(Economic Substance Doctrine)を制定した。

²¹ 福家俊朗『現代租税法の原理』(日本評論社 1995年)15頁は、「所得概念の拡大をともなった租税回避が、限定された納税者層や領域において生理現象であるとすれば、それへの個別的・特定の否認規定による対処には限界があったことも確かである。そこでは、租税行政に一定の裁量権限(いわゆる実質主義的解釈)を付与する包括的(一般的)否認規定が発想されても不思議ではない。事実、租税法律主義の自由主義的機能に固執し続けてきたイギリスにおいてさえ、1940年代にはこの種の規定の立法化が見うけられたのである。」とする。ここで福家教授が述べる一般的租税回避否認規定は、当該規定が置かれているのが超過利潤税の項目内であることから、超過利潤税に対する否認規定である。

²² HM Treasury, 'GAAR Study: A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system: reported by Graham Aaronson QC' (2011) 15

<http://www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar_final_report_111111.pdf> accessed 9 November 2013.

²³ Leonard Hoffmann, 'Tax Avoidance' [2005] British Tax Review 197, 206.

²⁴ 英国において導入された規定は General Anti-Abuse Rule であり、オーストラリアやカナダが導入している General Anti-Avoidance Rule とは文言が異なるため、邦訳においてそれぞれ「一般的濫用否認規定」および「一般的租税回避否認規定」とする。また、引用において「一般的否認規定」としているものはそのまま用いるものとする。

の一般的濫用否認規定を取り上げるものとする。

また、英国は導入を検討した際にすでに一般的租税回避否認規定を導入していた他の英連邦諸国の規定を検証しており²⁵、今回の導入においても十分検討されていると考える。したがってコモン・ローの国であり同じ英連邦に属するオーストラリアおよびカナダと比較することにより、本論文での一つの論点となる一般的租税回避否認規定の欠点をどのように補っていくべきかについても考察する。なお、本論文の対象は所得課税に対する一般的租税回避否認規定とするため、英国は2013年財政法、オーストラリアは1936年所得税賦課法、カナダは所得税法に置かれた規定を検証対象とする。

英国、オーストラリア、およびカナダの当該規定につき、わが国における研究には今村隆教授、矢内一好教授、松田直樹教授の研究がある。オーストラリアおよびカナダの先行研究においては、具体的に裁判例を詳細に取り上げることによって時系列的にGAARの実効性に言及しているものが多く、また英国についてはGAAR規定本文から裁判例への適用を考察しているものである。そして、規定の文言からGAARの課税要件を「事業目的」または「濫用」という文言で区分しているように思われる。しかし、実際には課税要件はそれらの要件のみではなく、さらに詳細な内容を含むものである。本論文は、課税要件については先例となる判例から複数のフローによる課税要件をそれぞれ考究し、法的安定性・予測可能性および実効性の視点から考察する。加えて、課税要件のみならず制度執行の視点からも検証することによって、わが国にとって有用かつ実効性のある一般的租税回避否認規定の導入を提言し、わが国の租税回避行為に対する議論を促すことを目的とする。英国についてはジョン・タイラー教授、ジュディス・フリードマン教授、オーストラリアについてはグレアム・クーパー教授、パゴン判事、カナダについてはブライアン・アーノルド教授、デイヴィッド・ダフ教授の研究を主に参照した。

²⁵ The Tax Law Review Committee, 'Tax Avoidance' (Institute for Fiscal Studies, London 1997) 17 <<http://www.ifs.org.uk/comms/comm64.pdf>> accessed 5 May 2014.

第1章 一般的租税回避否認規定に対するアプローチ

第1節 租税回避否認の意義

第1項 租税回避の意義

一般的租税回避否認規定であるゆえ、その対象となる租税回避をどのように定義するかを論ずることは必要である。しかしながら、英連邦諸国の一般的租税回避否認規定およびその裁判例を考察するに従い、一般的な租税回避という文言そのものを定義付けすることやその意義を議論することは、一般的租税回避否認規定を立法化する際にその否認対象をどのように枠組みするかという議論、および現行の否認規定におけるその対象としての租税回避はいかなるものかとする概念を議論する場合には有用であるが、いわゆる節税と脱税の間のグレーゾーンとしての租税回避という概念、すなわち広く一般に使われている租税回避という文言の定義や意義を論じることは意味のないことであると考えられる。

中里実教授は、「否認されない租税回避という概念は、一般的租税回避否認規定の存在しない日本においては、不要なのではなかろうか。否認されない租税回避という類型を設けることに特段の意味はない。」と指摘されている²⁶。

岡村忠生教授は、問題提起として「租税回避とは何か、租税回避に対して定義を与えることは困難である。しかし、それにも増して難しい問題は、租税回避に定義を与えることの目的、必要性をどう考えるかである。」と述べられた²⁷上で、下記における清永敬次教授の租税回避概念につき「不当」という価値評価は、①通常でない法形式、②同一の経済効果、③税負担の軽減または排除、これら3つの要素から吟味されたとした²⁸。続けて、「この考え方は、負担の公平あるいは課税の平等、より厳密には、経済的成果を基準とした水平的公平という概念に基づくと見ることができる。同じ経済的成果、例えば同じ経済的所得を獲得しながら税負担が異なるのは、税負担の水平的公平を侵害する、だからそうした税負担の軽減または排除は不当であると考えるのである。・・・租税回避という現象が生じる原因も、公平の判断基準である経済的成果に基づいて課税要件を規定することができなかったからということになる。つまり、租税回避が発生するのは、立法の不完全さの責めに帰すべきことになる。・・・租税回避という概念を立て、その存在を認識する理由は、水平的公平の観点から見える課税要件規定の不完全さを発見し、改善するためということ

²⁶ 中里実「租税回避の概念は必要か」税研128号（2006年）83頁。

²⁷ 岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学553号（2005年）185頁。

²⁸ 岡村・前掲注27）186頁。

になる。」と述べられている²⁹。

今村隆教授も同様に、「確かに、何の問題意識ももたずに『租税回避とは何か』を議論するのは、無意味であるばかりか有害でもある。」とし、租税回避を議論する意味は、「第1に、個別的否認規定において、これらの規定の対象となる租税回避はいかなるものであるか規定を解釈するに際して意味があり、第2に、租税法規を解釈するに当たり、租税回避であるのか否かを検討するのは、当該規定の趣旨・目的に反しているのではないかと考える手掛かりとなるとの意味があり、第3に、比較法的な見地からも意味があり、第4に、わが国における将来の規定の立法が問題となった際にその対象となる行為の外延を画する上でも有意義である。」と述べられている³⁰。

したがって、本項では、わが国への一般的租税回避否認規定導入を提言するにあたり、わが国および比較対象としての英連邦諸国で観念されている租税回避の定義及び意義を論じるものとする。

(1) わが国における概念

わが国においては、税負担を軽減または回避する行為は、一般的に節税 (tax saving)、租税回避 (tax avoidance)、脱税 (tax evasion) に3分類されることが多いが、論者によって多様に観念されている。租税回避についてわが国においては金子宏教授、清永敬次教授の定義が引用されることが多いと思われる。

金子宏教授は、

「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することを租税回避という。・・・租税回避は、一方で脱税と異なる。脱税が課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避する行為である。他方、それは、節税とも異なる。節税が、租税法規が予定しているところに従って税負担の軽減を図る行為であるのに対し、租税回避は、租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である。」とする³¹。

²⁹ 岡村・前掲注27) 186頁以下。

³⁰ 今村隆「租税回避とは何か」税務大学校論叢40周年記念論文集(2008年)15頁。

³¹ 金子・前掲注6) 121頁。

清永敬次教授は、

「租税回避というのは、課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう。多くの場合、税法上通常のものと考えられている法形式（取引形式）を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって通常法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的効果ないし法的効果（以下、単に「経済的効果」という。）を達成しながら、通常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行為という。」とする³²。

両教授の定義に若干の差異はあるものの、租税回避定義の骨格となる要件としては、①通常用いられない法形式を選択することによって、②通常用いられる法形式を選択した場合と同様の経済効果を有し、③税負担の軽減・排除する、ということと考えられる。この骨格となる要件については、北野弘久教授³³、松沢智教授³⁴も同様に述べられている。

今村隆教授は、金子宏教授の上記の定義に対し、①私法上の法形式を通常用いられない法形式を使うことにより税負担の減少を図る場合以外に、アメリカのタックスシェルターで問題となっているような意図した経済目的がなく、減免規定の充足により、専ら税負担の減少を図る場合が含まれていない、②通常用いられる法形式といっても何が「通常」であるかを断定することが困難な状況となっており、この基準は限界ではないか、③この定義は、租税回避を「私法上の選択可能性の濫用」に焦点を当てるものであり・・・課税要件事実の当てはめに当たり取引の法形式を尊重してこれを前提として当てはめを行うべきであるとする形式主義か、それとも取引の法形式を無視してその経済実質を尊重してこれを前提として当てはめを行うべきであるとする実質主義を採るべきかの議論に結びつけられることが多いが、租税回避はそもそも「租税法規の濫用」であり、そうすると租税法規の解釈のあり方、すなわち租税法規の文言解釈を堅持すべきとする立場を採るか、租税法規の趣旨・目的を考慮してこれに即して解釈すべきとする目的論的解釈をすべきとする立場を採るかの対立でもあることが見失われているのではないかが問題となる。すなわち、この定義は「租税回避とは何か」について、その本質が見失われる恐れがあるのではないかと疑問を述べられている³⁵。

そこで今村隆教授は、以下のように述べられている³⁶。「租税回避とは、突き詰めると、

³² 清永・前掲注14) 42頁。

³³ 北野弘久『現代税法の構造』（勁草書房 1972年）87頁。

³⁴ 松沢智「私法上の取引と租税回避行為」租税法研究6号（1978年）55頁。

³⁵ 今村・前掲注30) 14頁。

³⁶ 今村・前掲注30) 54頁以下。

『租税法規の要件を定める規定³⁷の文言には形式的には反しないが、当該租税法規の趣旨・目的に反すること』といえよう。このように考えることにより、初めて租税回避と節税とを区別することができる。・・・課税根拠規定における租税回避とは、『課税根拠規定の要件の文言には形式的には該当しないが、該当しないとすると当該課税根拠規定が課税対象としている趣旨・目的に反すること』であり、課税減免規定における租税回避とは、『課税減免規定の要件の文言には形式的には該当するが、該当するとすると当該減免規定が減免している趣旨・目的に反することであり、本来的減免規定³⁸の場合には、本来的に減免している趣旨・目的に反することであり、政策的減免規定³⁹の場合には当該政策的理由に反すること』ということができる。・・・租税回避は、次のように定義すべきであると考えられる。『私法上は、その法形式どおりに有効であるが、(1)租税法上の便益を得るのが主たる目的であってこれ以外の事業目的その他合理的目的がほとんどなく、(2)当該租税法規の趣旨・目的に反するにもかかわらず、租税法上の便益以外の経済上の利益を得る見込みが極めて少ないか又は経済上の地位に意味のある変動を生じさせるものでないことから経済実質を欠く行為を行い、これによって、その法形式に対応する課税要件の充足を免れ又は課税減免規定の要件を充足させ、もって税負担を減少させ又は排除すること』・・・上記定義は、①税以外の事業目的その他合理的目的の不存在という主観的要件と、②当該租税法規の趣旨・目的に反し、経済的実質を欠くとの客観的要件の2つを満たすときに、租税回避にあたるものとするものである。・・・客観的要件が中核であると考えていることから、上記主観的要件は、あくまでも客観的要件を満たした場合の租税回避とならないための除外要件として考えている。』

このように今村隆教授は、租税回避は租税法規の濫用であり、租税法規の解釈の問題、すなわち文理解釈かそれとも目的論的解釈をするべきかという問題でもあることを述べている。

以上のように、わが国においては租税回避の定義についての様々な意見がある。これについての私的意見および本論文における租税回避の定義については、英連邦諸国の概念を検証した後に本章第3項にて検討する。

³⁷ 今村・前掲注30) 54頁に、「租税法規の要件を定める規定には課税根拠規定と課税減免規定の2つがありそれぞれ分けて検討するとある。

³⁸ 今村・前掲注30) 55頁は、その減免の趣旨・目的が本来的な課税減免規定を本来的減免規定とする。

³⁹ 今村・前掲注30) 55頁は、その減免の趣旨・目的が政策的理由による課税減免規定を政策的減免規定とする。

(2) 英連邦諸国における議論

(a) オーストラリア

オーストラリアの租税に関する法律において、**tax avoidance** という言葉の定義付けは明確になされていない。1975年の税制委員会(Commonwealth Taxation Review Committee)による通称“**Asprey Report**”において、以下のように述べられている⁴⁰。

「脱税(**tax evasion**)は、違法に税負担を軽減する行為である。・・・一方、租税回避(**tax avoidance**)は、法律の範囲内の行為によって、租税法規に明示されている場合を除いて、納税義務者に課されるだろう所得が、真実および十分な対価の提供のない他の者または複数の者の間で分散されるものである。結果として当該所得につき支払うべき税額の総額が分散されない場合より少なくなる。」

またヴィクトリア州最高裁判所のパゴン判事は、「租税回避(**tax avoidance**)という概念はとらえどころのないもの(**elusive**)として表現されてきた⁴¹。それは、脱税(**tax evasion**)、偽装行為(**sham**)、課税の減免(**tax mitigation**)および回避(**avoidance**)の軽蔑的な部分をもたらさない行為による租税負担の排除または軽減のように似た概念と区別されることである。・・・脱税と租税回避の重要な違いは、租税回避の場合には納税義務者が合法的に課税要件の充足を免れることに成功している。」と述べている⁴²。続いて、「租税回避が合法的な行為であるならば、許容されない租税回避と許容される租税の最小化との区別が必要である。ウィロービー事件貴族院判決⁴³においてノーラン卿は租税回避の目的による両者の区分の提案を受け入れたが、しかし、当該目的による両者の区分は、言うは易く行う(適用する)は難しということになる。・・・事業上においても私生活においても日常の事象は、租税債務を少なくしようとする効果を持ち合わせている。・・・しかしながら、ある場面では、あたかも効果が無いように租税上の目的のために取り扱われる事象がある。一般的租税回避否認規定を起草し、解釈し、適用する場合における課題は、その問題点を緩和させるものは何か、どのように生じさせるのかを発見することである。」と述べている⁴⁴。

これらのことから、オーストラリアでは脱税は違法なもので租税回避は合法的な行為であるものとされ、後者はさらに許容される行為と許容されない行為とに区分されるものと考えられる。

⁴⁰ Commonwealth Taxation Review Committee, 'Full Report January 31 1975' (Report) (31 January 1975) 215 < <http://purl.library.usyd.edu.au/setis/id/p00087> > accessed 27 November 2014.

⁴¹ Inland Revenue Commissioners v Willoughby [1997] STC 995, 1004 (Lord Nolan).

⁴² G. T. Pagone, *Tax Avoidance in Australia* (The Federation Press, Sydney 2010) 3, 5.

⁴³ [1997] STC 995, 1004. 英国における事件であるが、英連邦諸国としてイギリス法を継受しているオーストラリアの事件において、先例として英国の事件が取り上げられている。

⁴⁴ Pagone, (n42) 7.

(b)カナダ

カナダにおいては、所得税法 245 条 (Income Tax Act) に一般的租税回避否認規定が設けられているが、その 3 項に回避取引 (avoidance transaction) が定義されている。その本条文は次章にて記すものとするがその内容は以下のとおりである。回避取引とは、所得税法 245 条の規定が存在しなければ、直接あるいは間接に租税上の便益が生じたであろう取引または一連の取引の一部であって、租税上の便益を得る以外の真正の目的 (bona fide purpose) のために主に計画しアレンジしたものと合理的に考えられる取引以外のあらゆる取引をいう。すなわち、主目的が租税上の便益を得る以外の真正の目的の有無をその要件とするものである。

(c)英国

英国においては、導入された一般的濫用否認規定に租税回避 (tax avoidance) という文言はない。租税に関する制定法における一般的濫用否認規定以外に租税回避という文言は使用されているが、その言葉の意義がいかなるものであるかという定義はなされておらず、それぞれの規定ごとにどのような行為が当該規定 (否認規定) の対象となるかが明示されている。例えば、1970 年所得・法人税法⁴⁵第 17 款は「Tax Avoidance」というタイトルであり、460 条に証券取引に対する否認規定が置かれている。1 項には、「ある者が租税上の便益 (tax advantage) を得るための位置にいる場合、または得た場合には、本規定 (否認規定) を適用する。ただし、取引もしくは複数の取引が真正な (bona fide) 商業上の理由のため、または投資を行うかもしくは取り扱う通常の行為として実行されること、およびそれらの取引が租税上の便益を得ることを主要な目的もしくは主要な目的の一つとしていないことをその者が証明した場合を除く。」と規定されており本文中には租税回避という文言は使用されておらず、その意義についても説明されていない。

フィートクロフト氏は、租税回避について、「私の知る最も簡潔な租税回避の定義は実際に法律に違反することなく租税を免れる芸術である。・・・租税回避は脱税と区別されなければならない。租税回避は合法行為であるが脱税は違法行為である。・・・動機も租税回避における主要な要素である。・・・立法府の趣旨もまた考慮しなければならない。・・・(a) 租税を免れ、(b) 租税を免れる目的で行われ、あるいは同様の目的のために人為的ないし通常でない形式が用いられ、(c) 合法的に行われ、かつ(d) 立法者が奨励する意図を有しない行為として、我々は租税回避を定義する。」と述べている⁴⁶。

オーストラリアの租税回避の意義でも引用した ウィロービー事件貴族院判決で、「租税

⁴⁵ Income and Corporation Taxes Act 1970.

⁴⁶ Wheatcroft (n4) 209.

回避は、課税の減免 (tax mitigation) と区別されるものである。租税回避の特質は、租税債務減少に値するものとして議会が意図した経済的リスク (consequence) を負うことなく租税債務を減少することである。一方、課税の減免の特質は、租税法規により納税義務者に与えられた魅力的な経済的選択肢を利用し、それらの選択肢を利用することによるものとして議会が意図した経済的リスクを真に負うことである。」とする納税義務者の弁護人が示した租税回避の概念を本判決において受け入れた上で、ノーラン卿は、「租税回避は、明白な議会の意図に反するものでありこれを無視するように設計された一連の行動 (a course of action) である。」と述べた⁴⁷。

以上のことから、英国は租税負担を軽減または回避する行為のうち、違法であるものを脱税とし、合法であるものと区別した上で、立法趣旨に合致しない行為を租税回避行為として区分していると考えられる。

(3) 本論文における租税回避定義

ここでは、本論文における租税回避の定義について論じるものとする。前述したわが国をはじめ英連邦諸国の先行研究および裁判例から検討した結果、私は以下のように考える。第一に、脱税との区分は明確になされる。すなわち、違法であるか合法であるかというその境目で区分する。したがって、租税負担を軽減、回避または排除する行為のうち違法なものを脱税とし、合法的なものを租税回避とするものである。このことは、わが国においても英連邦諸国においても同様の見解である。第二に、わが国における租税回避と節税の区分であるが、これについては区分せず、かわりに立法によって許容されない行為と許容される行為とに区分するものとする。脱税ではない租税負担を軽減、回避または排除する行為とは、いずれにしても合法的なものであり、それを否定的・軽蔑的なものとして捉えるのは、許し難い行為の場合である。そして、その許し難い行為であるか否かの判断基準は、判断する者または基準によって異なるものであろうが、租税法律主義のもとにおける判断基準はあくまでも立法による基準であろうかと考える。したがって、本論文における租税回避行為とは、一般的租税回避否認規定が対象とする行為、すなわち立法によって許容されない行為とする。次に問題となるのが、一般的租税回避否認規定の対象領域となる。これについては、本論文における一般的租税回避否認規定の対象領域は、英連邦諸国を考究後に第4章にて検討するものとする。

⁴⁷ [1997] STC 995, 1004.

第2項 租税回避否認の意義

租税回避否認の意義については、金子宏教授は、「租税回避の効果については、当事者が用いた私法上の法形式を租税法上もそのまま容認し、それに即して課税を行うべきか、それともそれが私法上は有効なことを前提としつつも、租税法上はそれを無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足したものとして課税を行うべきか、という問題がある。租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足したものとして取り扱うこと」と述べられている⁴⁸。すなわち納税義務者が行った私法上の取引についてその法形式を無視して課税することである。

租税回避を否認する規定、すなわちわが国においては個別的租税回避否認規定となるが、このような明文規定が存在する場合には、その要件に従って租税回避の否認が認められるが、明文規定がない場合は、わが国租税法の原則である租税法律主義の下における法的安定性・予測可能性の要請から否認することは原則として認められないと解されている⁴⁹。

しかしながら、古くはその裁判例において租税法上の実質主義による否認が認められており、また金子宏教授は、「否認が認められないと解すると、租税回避を行ったものが不当な利益を受け、通常の法形式を選択した納税者との間に不公平が生ずることは否定できない。したがって、公平負担の見地から否認規定の有無にかかわらず否認を認める見解にも、一理ある。」と述べられており⁵⁰、中里実教授も個別的な否認規定が存在しない場合の否認は原則として認められないと述べられた上で、「個別的な否認規定が存在しない場合であっても、限られた一定の場合には、例外的に、結果として狭義の租税回避『否認』と類似の効果を持つ課税が認められる余地があるものと思われる。」としている⁵¹。そして、個別的租税回避否認規定による租税回避否認と同等の効果をもつものとして、課税減免規定の限定解釈による否認と私法上の法律構成による否認を挙げている。

このように、わが国においては租税回避行為に対抗する策として、明文規定以外の方法もありうる旨を主張される場合がある。この点につき、その方法を概観し、意見を述べるものとする。

租税法上の実質主義による否認とは、昭和36年7月の税制調査会の国税通則法の制定に関する答申の説明によれば、「課税は、租税負担の公平を図るよう、課税要件事実の経済的実質に即し、かつ、税法規定の経済的意義に従って行われること」と説明されている。こ

⁴⁸ 金子・前掲注6) 123頁。

⁴⁹ 金子・前掲注6) 125頁、清永・前掲注14) 45頁、水野忠恒『租税法 第5版』（有斐閣 2011年）25頁、北野・前掲注6) 218頁等参照。

⁵⁰ 金子・前掲注6) 125頁。

⁵¹ 中里・前掲注8) 222頁。

の原則については租税法律主義に反するとして許されないとする裁判例⁵²が多く、これを認めないとする学説⁵³も多い。当該否認方法は、確かに租税公平性の観点から鑑みれば妥当であろうが、租税法律主義の観点から、裁判例や近時の学説にもあるとおり認めることはできないと考える⁵⁴。

課税減免規定の限定解釈による否認については、一定の政策目的等を達成するためにわざわざ導入された課税減免規定の解釈・適用にあたり、納税義務者の採用する（租税支払の減免を主要な目的とする人為的で事業目的のない）私法上の取引形式は、当該課税減免規定の適用の射程範囲外であり、したがって、（当該課税減免規定が適用されない結果として）課税が行われることを認めるのがこの方式の帰結である⁵⁵。この解釈による否認は、当時わが国ではまだ十分に知られていなかった解釈技術であり、金子教授が米国の Gregory 事件⁵⁶から主張されたものである⁵⁷。本判決について、「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。・・・一般化していえば、この判決は、非課税規定の立法目的にてらして、その適用範囲を限定的にあるいは厳格に解釈し、その立法目的と無縁な租税回避のみを目的とする行為をその適用範囲から除外する解釈技術を用いた例である。このように、ある規定の解釈に当たって、その中に立法趣旨を読み込むことによってその規定を限定的に解釈するという解釈技術は、わが国でも用いる余地があると思われる。」と述べられており⁵⁸、中里実教授も同旨として、「たしかに、課税減免規定が、その趣旨・目的に合致しないような納税者の行為に対してまで課税の減免を認める必要は特にない。」と述べられている⁵⁹。金子宏教授は上記述に続き、「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ないと考える。」とも述べている⁶⁰。当該方法による否認についても、租税法上の実質主義による否認と同様に、租税法律主義の観点から安易に認めることは許されないと考える。予測可能性を担保できるものではなく、法的安定性を欠くものであると考える。

私法上の法律構成による否認について、金子宏教授は、「納税者が行ったと主張する、税

⁵² 東京高判昭和 47 年 4 月 25 日行集 23 卷 4 号 238 頁、東京高判昭和 50 年 3 月 20 日訟月 21 卷 6 号 1315 頁、大阪高判昭和 59 年 6 月 29 日行集 35 卷 6 号 822 頁。

⁵³ 北野・前掲注 6) 122 頁は、当該原則を日本税法学のいわば「ガン」的存在であったとしている。他に、今村・前掲注 8) 208 頁、谷口・前掲注 6) 35 頁。

⁵⁴ 租税法律主義と租税公平主義の衝突については、佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣 2007 年）55 頁に詳細に述べられている。

⁵⁵ 中里・前掲注 8) 223 頁。

⁵⁶ Gregory v Helvering (1935) 55 SCR 266.

⁵⁷ 金子・前掲注 19) 20 頁。

⁵⁸ 金子・前掲注 19) 24 頁。

⁵⁹ 中里・前掲注 8) 223 頁。

⁶⁰ 金子・前掲注 6) 127 頁。

負担の免除・軽減をもたらす私法上の行為ないし取引が、私法上の真実の法律関係に合致して見えるような場合であっても、疑問のある場合には私法上の真実の法律関係に立ち入って、その行為が本当に行われたか否か、行われなかったとした場合に真実にはどのような行為が行われたのかを認定しなければならないことはいうまでもない。たとえば、税負担を軽減するとくされる行為や取引が偽装行為であって、真実には存在しないと認定される場合には、それに即した法的効果は生じず、従って税負担の免除ないし軽減の効果も生じない。したがって、この場合には法現象としては租税回避の否認と同じ結果を生ずるが、法理論上は、これは私法上の真実の法律関係に即した課税であって、租税回避の否認ではない。ただし、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に即して、きわめて慎重に行われるべきであって、『私法上の法律構成』の名のもとに、仮にも真実の法律関係から離れて、法律関係を構成しなおすようなことは許されないと考える。」と述べている⁶¹。このように、金子宏教授も当該手法についてはその存在を認めつつも、ただし書きが示しているように、その使い方に注意しなければならないとしており、また、岡村忠生教授は、「私法上の契約解釈から離れた極めて主観主義的な法の解釈適用が行われる可能性がある。・・・租税法律主義や法の支配の観点から、はっきりと歯止めをかけるべきであると考えている。」と述べられ⁶²、他に私法上の法律構成による否認に対して否定的な見解⁶³が多数ある。私も、租税法律主義の観点から私法上の法律構成による否認を平易に認めることはできないと考える。無制限に認めることによって行政による裁量権の拡大をもたらすものへと変ずるおそれがあるのではないだろうか、法的安定性・予測可能性は担保されるのだろうか、事業活動を阻害してしまうのではないだろうか、という疑問が生じる。詳細は本章第3節で述べるものとするが、租税法律主義および租税公平主義のいずれの原則からも、立法による判断が求められるものとする。

以上のように、租税法上の実質主義による否認、課税減免規定の限定解釈による否認および私法上の法律構成による否認のいずれも、法的安定性を欠き、予測可能性を担保できないものとする。そして、これらは司法において行われることであるかもしれないが、このことを拠り所とする行政による裁量権の拡大が懸念される。租税法律主義の下、英国と同様に、立法によらない否認方法には限界があるのではないかと考える。したがって、

⁶¹ 金子・前掲注6) 127頁。

⁶² 岡村忠生「税負担回避の意図と二分肢テスト」税法学 543号(2000年)9頁。

⁶³ 私法上の法律構成による否認に対する否定的な見解として、谷口・前掲注6) 74頁、占部裕典『租税法における文理解釈と限界』(慈学社出版 2013年)78頁、末崎衛「租税回避目的と契約解釈」税法学 560号(2008年)89頁等がある。

肯定的な見解としては、中里・前掲注8) 246頁以下、今村・前掲注8) 206頁、清水一夫「租税回避行為否認訴訟の実証的研究-裁判所の認定から原処分時対応の留意点を探る」税務大学校論叢 55号(2007年)412頁以下等がある。

租税回避行為に否認する制定法が必要であるとするものである。制定法については、個別の租税回避否認規定および一般的租税回避否認規定があるが、両者の比較検討は次節において行う。

第2節 租税回避否認規定の分析

第1項 租税回避否認規定の類型

わが国においては、租税回避行為を否認する規定を個別的租税回避否認規定と一般的租税回避否認規定とに区分することが通説のようである。谷口勢津夫教授は、租税回避否認規定を以下のように区分している⁶⁴。「租税回避の否認規定については、講学上、①特定の『異常な』法形式の選択または特定の事実行為による租税回避を否認する個別否認規定と、②『異常な』法形式・事実行為を特定せず、そのときどきに問題でなるだろう、何らかの『異常な』法形式の選択または何らかの事実行為による租税回避を否認する一般的否認規定あるいは包括的否認規定とが、区分される。」

諸外国においても、わが国の個別的租税回避否認規定に相当する規定として **Specific Anti-Avoidance Rule**（以下、諸外国全般の個別的否認規定については、以下「SAAR」という。）⁶⁵があり、また英国やインド等の一部の国ではわが国における個別的租税回避否認規定と範囲を異にするかもしれないが特定の税目や範囲に対する租税回避否認規定として **Targeted Anti-Avoidance Rule**（以下、英国の個別的否認規定については、以下「TAAR」という。）があるが、これに対応する形で一般的租税回避否認規定 **General Anti-Avoidance Rule**（以下、諸外国の一般的租税回避否認規定及び英国の一般的濫用否認規定については、以下「GAAR」という。）がある。

第2項 租税回避否認規定の問題点

昭和36年7月の税制調査会の国税通則法の制定に関する答申において、「税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、

⁶⁴ 谷口・前掲注6) 67頁。

⁶⁵ オーストラリアでは、**Specific Anti-Avoidance Provisions**（以下「SAAPs」という。）とするものもある。例えば、Australian Government, 'Improving the operation of the anti-avoidance provisions in the income tax law: Discussion Paper 18 November 2010' (2010) <http://archive.treasury.gov.au/documents/1901/PDF/dp_anti_avoidance_provisions.pdf> accessed 30 November 2014 がある。

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務めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するときは、このような措置だけでは不十分であると認められるので、上記の実質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上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。」とし、個別的租税回避否認規定の欠点を補うものとして一般的租税回避否認規定に相当する規定を国税通則法に設けるべき旨を述べていたが、導入は見送られた。その理由として、「抽象的な表現による規定の解釈問題を生じ、そのおもむくところ、税務当局者による拡大的、恣意的解釈にゆだねることとなつては、納税者の正当な権利利益を擁護する上に大きな不安が生ずることになるのではないかという懸念を抱かせるものになるのである。」と記されている⁶⁶。このように、一般的租税回避否認規定は、行政による裁量権拡大の恐れおよび法的安定性・予測可能性を害する恐れがあるという問題点を抱えている。

金子宏教授は、一般的租税回避否認規定と個別的租税回避否認規定のそれぞれの利害得失を次のように述べられている⁶⁷。「一般的否認規定は、狡猾な納税者の租税回避の試みを封ずるのに効果的である。しかし、一般的否認規定においては、否認の要件は一般的・抽象的にならざるを得ないから、解釈上否認を認めた場合と同様に、法的安定性・予測可能性が害される恐れが大きい。これに対し、個別否認規定においては、それぞれの回避行為のパターンに対応して否認の要件を具体的且つ明確に定めることが可能であり、法的安定性・予測可能性が害される恐れはそれだけ少なくなる。しかし、立法によって否認規定が設けられるまでは、租税回避は黙過されることになる。また、否認の要件が具体的であるだけに、それに該当するのを避けることは比較的容易であつて、否認要件の外側の安全地帯に新たな租税回避が生み出されやすい。さらに、否認の要件が客観的に規定されていて、租税回避がその要件に加味されていない場合には、回避意図のない納税者の行為も否認される恐れがある。」これに続いて、「これらの利害得失を総合して考えると、立法のあり方としては、一般的否認規定によるよりも、個別的否認規定によって租税回避に対処する方が、法的安定性の要請と公平負担の要請を同時に満たしうるという意味で合理的であり、・・・個別否認規定による場合は、立法がなされるまでは回避行為が黙過されることになるが、立法による対処が迅速且つ適切になされる限り、それは短期間に止まり、また回避の件数もそれほど多くはならないであろう。」と述べられ⁶⁸、一般的租税回避否認規定についてはその効果を認めつつも法的安定性・予測可能性および公平負担の要請から個別的租税回避否認規定の方がより合理的であるとする。さらに、個別的租税回避否認規定によ

⁶⁶ 志場・前掲注 7) 26 頁。

⁶⁷ 金子・前掲注 19) 26 頁以下。

⁶⁸ 金子・前掲注 19) 27 頁。

る対処は租税法規が無限に複雑化する欠点があるが、これについては、「租税法規の複雑化は、おそらく、現代国家の租税制度の一つの宿命であって、今日のように、税負担が重く、しかも租税がわれわれの経済生活のあらゆる局面と密接な関連をもっている時代においては、税負担に関する法的安定性と予測可能性を重視することが不可欠であり、そして法的安定性と予測可能性を重視する限りは、租税法規の複雑化は避けることができないと思われる。」と述べられている⁶⁹。

これらのことを踏まえて、個別的租税回避否認規定および一般的租税回避否認規定の性質をまとめると以下のとおりであると考える。

個別的租税回避否認規定の性質

利点：課税要件が明確であり、法的安定性・予測可能性の要請に合致している。

欠点①：事後的対応であることから、公平性を害している。

欠点②：税制が複雑化する。

欠点③：新たな租税回避行為を生じさせる可能性がある。

一般的租税回避否認規定の性質

利点①：網羅的にその否認対象を設定していることから、否認効果が高い。

利点②：公平負担の原則に合致している。

欠点①：法的安定性・予測可能性を害する恐れがある。

欠点②：行政による裁量権拡大の恐れがある。

第3項 一般的租税回避否認規定導入の必要性

2013年7月に英国がGAARを導入し、その経緯については第3章にてその詳細を述べることにするが、その必要性について議論がなされてきた。

タイリー教授は、TAARをライフル銃に、GAARを散弾銃に例えて、「もしGAARが拒絶されるならば、すなわち散弾銃ではなくライフル銃によるアプローチを受け入れるならば、当該アプローチのすべての結果を受け入れる必要がある。議論が、法の支配、明確性および行政の裁量権の排除に基づくものであるならば、判断をするのが難しい状況での特定の規則の適用を緩和するために歳入庁(Inland Revenue：以下「IR」という。)⁷⁰の裁量

⁶⁹ 金子・前掲注19) 27頁以下。

⁷⁰ 英国の税務行政組織は、2005年に内国歳入庁(IR)と関税消費税庁(Her Majesty's Customs and Exercise: HMCE)が統合し、英国歳入税関庁(Her Majesty's Revenue and Customs: 以下「HMRC」という。)となった。

権を排除しなければならない。」と述べられ⁷¹、結論として、ラムゼイ原則に基づく司法上の公理は制定法の解釈の問題であるとした上で、「制定法の解釈の問題であることは、すなわち基本的な原則は明確である。しかし、基本は明確かもしれないが、このことは現実問題のドアを開けることを意味している。すなわち、制定法はどのように解釈すべきであるかという問題であり、これは簡単な問題ではない。・・・租税回避 (tax avoidance) と課税の減免 (tax mitigation) の区別のために判例を理解しようとすることはもはや必要なことではない。今必要なことは GAAR が判例法を改良するものであるか否かを熟慮することである。」と述べられた⁷²。

フリードマン教授は、「理想的な世界では GAAR は必要ないだろう。・・・しかしながら、現実の世界では、生じるであろうすべての問題に対応できる立法は存在しない。実際には、過度に詳細な規定はしばしばタックスプランニング又は租税回避の機会を増加させている。これは、ある種の立法の怠慢を意味しており、この性質 (租税回避対抗策) を有する立法を適用する裁判例の増加に驚くことでもない。このような規定がさらに至る所に存在することによって、優良な納税義務者は、優遇的な措置に対して興味を失うだろう。したがって、GAAR の導入は、重要になる。」と述べられている⁷³。

両教授は、英国においては TAAR が増えすぎてしまい、税制が複雑難解なものとなり、かえって納税義務者に対する予測可能性を害していることをも視野に入れていた発言であり、加えてタイリー教授は、制定法の解釈方法について判例法より法的安定性・予測可能性を確実なものとするような制定法であるか否かを考える必要があると述べられていると考える⁷⁴。

また、1990年代後半の議論においても、司法上の公理は不確実であり納税義務者にとっても政府にとっても望ましい状態ではない⁷⁵、とされており、明文規定のないままの司法による対応では、法的安定性・予測可能性を担保できないことを示唆している。

⁷¹ John Tiley and Glen Loutzenhiser, *Revenue Law: Introduction to UK Tax Law: Income Tax: Capital Gains Tax: Inheritance Tax* (7th edn Hart Publishing, Oxford 2012) 105.

⁷² *ibid* 127.

⁷³ Judith Freedman, 'Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance' (2014) 20 *Asia-Pacific Tax Bulletin* 167, 168

⁷⁴ Brian Arnold, 'A Comparison of Statutory GAAR and Judicial General Anti-Avoidance Doctrines as a means of Controlling Tax avoidance: Which is Better? (What Would John Tiley Think?)' in John Avery Jones, Peter Harris and David Oliver (eds), *Comparative Perspectives on Revenue Law: Essays in Honour of John Tiley* (Cambridge University Press, Cambridge 2008) 24 によれば、タイリー教授は GAAR が判例法を上回るものであるかという問題について懐疑的であり、GAAR 導入よりも司法による法の発見を望むものであるとする。本書は 2008 年発行であり、引用されているタイリー教授の論文は 2005 年までのものであり、その後アーロンソン勅撰弁護士とともに GAAR に関する研究報告書を作成していることから当該英国の GAAR につき賛成しているものであろう。

⁷⁵ The Tax Law Review Committee, (n25) xv.

わが国においては、昭和 36 年 7 月の税制調査会の国税通則法の制定に関する答申以降もその必要性が論じられている⁷⁶。一方、行政による裁量権拡大の恐れおよび法的安定性・予測可能性を害する恐れがあるという問題点を有することから否定的な見解もある⁷⁷。前項において、金子宏教授の「今日のように、税負担が重く、しかも租税がわれわれの経済生活のあらゆる局面と密接な関連をもっている時代においては、税負担に関する法的安定性と予測可能性を重視することが不可欠であり、そして法的安定性と予測可能性を重視する限りは、租税法規の複雑化は避けることができないと思われる。」を引用⁷⁸したが、わが国の租税法の原則からも同意するところである。

しかしながら、上述の英国の状況から鑑みると、税制が複雑化することによって法的安定性・予測可能性が害される恐れがあること、司法上の判断も法的安定性・予測可能性を担保できないこと、税負担が重い今日において租税回避行為が成功した者との間における不公平感の増大、といったさらなる問題が生じていると考える。

これらのことから、英国をはじめとする諸外国同様、わが国においても一般的租税回避否認規定が必要であると考え。当然のこととして、行政による裁量権拡大の恐れおよび法的安定性・予測可能性を害する恐れがあるという問題点に対して可能な手当を施した上で一般的租税回避否認規定の導入を提言するものである。

本論文では、裁判において法令上の根拠がなければ否認することはできないとされ、当該事件後に個別的租税回避否認規定を制定した航空機リース事件⁷⁹を第 4 章において取り上げ、一般的租税回避否認規定によってその行為を否認できるか否かを検証するものとする。当該規定によって否認されるならば、その有効性を証することになると考える。

第 3 節 検討の観点

一般的租税回避否認規定を導入するのであれば、その問題点である「法的安定性・予測可能性を害する恐れがあること」および「行政による裁量権拡大の恐れがあること」の 2 点に配慮し、さらには実効性のある規定とするものでなければならぬと考えることから、

⁷⁶ 今村隆「租税回避への対応と納税者の権利保護(2)諸外国の租税回避一般否認規定と最近の動向」税務弘報 57 卷 10 号 (2009 年)、酒井克彦「租税回避否認規定の提案と問題点(1)」税大ジャーナル 9 号 (2008 年)、品川芳宣「租税回避行為に対する包括的否認規定の必要性とその実効性」税務事例 41 卷 9 号 (2009 年) 等。

⁷⁷ 金子・前掲注 19) 27 頁、谷口・前掲注 12) 288 頁等。

⁷⁸ 金子・前掲注 19) 27 頁以下。

⁷⁹ 前掲注 16)。

本論文では、(1)否認対象行為の明確性、(2)制度運用の公平性、(3)行政の裁量権拡大の抑制、(4)納税義務者の権利保護、(5)事業活動の阻害防止、(6)実務上の実行可能性、以上6つの視点につき主要な目的およびその解決策の導入を考える。(解決策は重複するものもあるため、番号を通し番号とする。)

(1)否認対象行為の明確性

目的：納税義務者の予測可能性を担保する。

解決策①：法令解釈集（通達、ガイドンス等）を導入する。

解決策②：一般的租税回避否認規定適用に関する事前照会制度を導入する。

(2)制度運用の公平性

目的：行政処分 of 透明性を高め、納税義務者相互間の公平性を確保する。

解決策③：第三者機関を設置する。

解決策④：一般的租税回避否認規定適用可否を判断する機関を中央に一元化する。

(3)行政の裁量権拡大の抑制

解決策①：法令解釈集（通達、ガイドンス等）を導入する。

解決策③：第三者機関を設置する

解決策⑤：行政が立証責任を負うものとする。

(4)納税義務者の権利保護

解決策①：法令解釈集（通達、ガイドンス等）を導入する。

解決策②：一般的租税回避否認規定適用に関する事前照会制度を導入する。

解決策③：第三者機関を設置する。

(5)事業活動の阻害防止

解決策⑥：合理的な企業行為を否認規定の対象領域から排除する。

(6)実務上の実行可能性

目的とする行為を確実に阻止し、公平・公正に運用できる制度である必要があると考え、解決策①から⑥までに加え、制度構築に際して、学者、実務家、納税義務者等に

よる議論の場を設け、実行可能となる制度設計をする。

以上のように、一般的租税回避否認規定の問題点に対する解決策については、

解決策①：法令解釈集（通達、ガイダンス等）を導入する。

解決策②：一般的租税回避否認規定適用に関する事前照会制度を導入する。

解決策③：第三者機関を設置する。

解決策④：一般的租税回避否認規定適用可否を判断する機関を中央に一元化する。

解決策⑤：行政が立証責任を負うものとする。

解決策⑥：合理的な企業行為を否認規定の対象領域から排除する。

解決策⑦：制度構築に際して、学者、実務家、納税義務者等による議論の場を設ける。

これら7点に集約されることになろうかと考えるが、例えば第三者機関の設置については、メンバーの選定、その機能や権限の範囲などその詳細について検討する必要がある。したがって、各解決策につき次章以降で各国の状況を考究し、わが国への提言につなげたいと考える。

第2章 オーストラリアおよびカナダの一般的租税回避否認規定

第1節 オーストラリア

第1項 沿革と位置づけ

(1) 沿革

オーストラリアは、イギリス法を継受した国の一つである。1986年に枢密院への上訴がすべて廃止されることになったが、枢密院への上訴が認められていたことから英国における判決も正しい法の宣明として継受した⁸⁰。裁判所は、文理主義および実質より形式を優先する傾向にあり、租税回避事件についてはウェストミンスター公爵事件貴族院判決⁸¹の影響を受けることになる。このような文理解釈は、オーストラリアにおいても租税回避スキームの増加をもたらした。1981年、議会は1901年法解釈法15AA条⁸²に、裁判所に立法の目的・趣旨解釈および租税回避スキームを拡大させていた過度の文理解釈から解き放されることを認める規定を制定した⁸³。さらに重要な立法は、1984年の同法15AB条の規定である。15AB条(3)において、「法の通常の意味 (ordinary meaning) が当該法の規定から明らかでない場合は、文脈および内在する目的を考慮するものとする。」とした。すなわち、今日では裁判所は、規定を解釈する場合に、説明文書 (explanatory memoranda) や政府声明 (parliamentary speeches) を含む広範な外部資料に頼ることができる⁸⁴。

現行のGAARは、1936年所得税賦課法第4A編 (Income Tax Assessment Act 1936 Part IVA : 以下「Part IVA」という。) ⁸⁵に規定されている。パゴン教授によれば、Part IVAの前身は1895年まで遡る⁸⁶ことになるようだ⁸⁷。1936年所得税賦課法における最初のGAAR

⁸⁰ 田中英夫『英米法総論 上』(東京大学出版 1980年) 356頁。

⁸¹ *Duke of Westminster v Commissioners of Inland Revenue* [1936] AC 1 (HL). 英国における租税回避事件である。第3章で詳しく述べるものとする。

⁸² *Act Interpretation Act 1901 (Cth) s15AA*. 本規定は、「法律上の規定を解釈するに際し、(法律にその意図や目的が明示的に表されているか否かに関係なく)、法律の根底にある意図または目的を奨励する解釈が、当該意図または目的を奨励することのない解釈よりも優先される。」とする。

⁸³ Ivan Potas, 'Thinking About Tax Avoidance' Trends and Issues in crime and criminal justice (Australian Institute of Criminology, Sydney 1993) 3.

⁸⁴ Margaret Mckerchar and Cynthia Coleman, 'Avoiding Evasion: An Australian Historical Perspective' in John Tiley (eds), *Studies in the History of Tax Law* (Volume 5 Hart Publishing, Oxford 2012) 390.

⁸⁵ *Income Tax Assessment Act 1936 (C2014C00003) Part IVA*.

⁸⁶ G. T. Pagone, 'Part IV: The General Anti-Avoidance Provisions in Australian Taxation Law' (2003) 27 *Melbourne University Law Review* 770, 771.

⁸⁷ The provisions of s260 in the Act were substantially the same as those in s53 of the *Income Tax Assessment Act 1915* (Cth). They, in turn, can be traced to similar provisions in the *Land Tax Assessment Act 1910* (Cth) s63, the *Income Tax Act 1895* (Vic) s44 and the *Land and Income Tax Assessment Act 1895* (NSW) s63.

は 260 条⁸⁸である。この規定は 1981 年に Part IVA に改正されるまで適用されることになるが、1970 年代には司法によって骨抜きにされた。これは、裁判所による 260 条への 3 つのアプローチによるものである。第一に、断定テスト (predication test)、第二に、選択の法則 (choice principle)、第三に、推定取引の公理 (antecedent transaction doctrine) である。第一の断定テストは、ニュートン事件枢密院判決⁸⁹においてデニング卿によって示されたもので、「260 条をアレンジメントに適用するためには、(アレンジメントの) 実行に対して明白な法を発見することによって、(アレンジメントの) 実行方法が租税回避を目的としていることを断定できるものでなければならない。断定することができないならば、必ずしも租税回避の目的を有するとして分類されるものではなく、通常の商取引や関係者間取引として説明可能な場合は (租税回避であると) 認めてはならない。」とする。第二の選択の法則は、キースリー事件高等法院判決⁹⁰により導かれたもので、法の趣旨として課税されるものに該当するか否かの選択肢がある場合、当該選択を行うことによって税負担の排除、軽減または回避が行われたとしても 260 条を適用することはできないとするものである。第三の推定取引の公理は、260 条によって否認されるアレンジメントなどが、仮に実行されなかったならば本法の他の規定により納税義務が生じるものでなければならないとする。これらのアプローチにより、260 条は終結をむかえることになる⁹¹。

1981 年、260 条に取って代わり Part IVA が制定された。当該 Part IVA が規定されてからおよそ 30 年が経過し判例を蓄積してきたが、2013 年にアクサ事件控訴審判決⁹²および RCI 事件控訴審判決⁹³を起因とする改正がなされた。詳しくは後述するが、Part IVA の見出しは以下のとおりである。

177A 条	解釈 (Interpretation)
177B 条	本編の適用 (Operation of Part)
177C 条	租税上の便益 (Tax benefits)
177CB 条	租税上の便益を認定するための基礎概念 (The bases for identifying tax benefits)

⁸⁸ 本規定は、次のとおりである。

(1) 口頭または書面であるかによらず、本規定の適用開始前後に関係なく、あらゆる契約 (contract)、合意 (agreement) またはアレンジメントが、これらの目的または効果を意図する限りにおいて、直接的または間接的に、(a) 所得税の帰属の変更、(b) 所得税負担の軽減、(c) 本法上の申告義務または納税義務の排除、軽減、回避、(d) 本法の執行の阻害、をするならば、長官に対して、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。しかし、他の関連事項または他の目的を有するような合法的な場合には不利益を与えないものとする。(2) 本条は 1981 年 5 月 27 日以後に締結または実施される契約、合意またはアレンジメントには適用しないものとする。

⁸⁹ Newton v Federal Commissioner of Taxation (1958) 98 CLR 1.

⁹⁰ W P Keighery Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation (1957) 100 CLR 66.

⁹¹ Pagone, (n86) 774.

⁹² Federal Commissioner of Taxation v AXA Asia Pacific Holdings Ltd (2010) 189 FCR 205.

⁹³ RCI Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation [2011] FCAFC 104.

177D 条	本編が適用されるスキーム (Schemes to which this Part applies)
177E 条	会社利益の剥奪 (Stripping of company profits)
177EA 条	課税済負債の創設および課税済債権の否認 (Creation of franking debit or cancellation of franking credits)
177EB 条	連結グループにおける課税済債権の否認 (Cancellation of franking credits – consolidated groups)
177F 条	租税上の便益等の否認 (Cancellation of tax benefits etc.)
177G 条	修正申告 (Amendment of assessments)

(2) 位置づけ

Part IVA は、他の規定を適用できなかった場合にのみ適用されるものである。Part IVA の目的と効果は、文理解釈および最初 (Part IVA 適用前に適用する) の規定の適用、または拡大した目的論的解釈およびその適用にさらされることがない課税環境を示すものである⁹⁴。Part IVA は、租税法の目的論的解釈または租税上の便益が法の誤用もしくは濫用によって得られたものであるかに依るものではない。

1981 年の改正時においてハワード財務大臣は、「Part IVA は、あからさまに、人為的にまたは仕組まれたアレンジメント (blatant, artificial or contrived arrangement) を打ち倒すべきとする政策に効果を与えるものである。」と述べた⁹⁵。しかし、裁判所は、これらのアレンジメントを超えた範囲で Part IVA を適用している⁹⁶。

第 2 項 1936 年所得税賦課法第 4A 編

課税要件に関する規定は、Part IVA 177A 条、177C 条、177CB 条、177D 条である。本項では各規定の邦訳 (一部省略) を述べるものとし、続く第 3 項において司法上の解釈およびその適用を踏まえてその課税要件を考察する。

177A 条

(1) Part IVA では、反対の意図が示されていない限り、以下のような意味となる。

スキームは以下のように定義される。

(a) あらゆる agreement、arrangement、understanding、promise、又は undertaking を意味する。明示されているか否か、および執行可能か否かまたは法的手続に基づ

⁹⁴ Pagone, (n42) 18.

⁹⁵ Hansard House of Representatives vol 123 (27 May 1981) 2683.

⁹⁶ Maurice Cashmere, 'A GAAR for United Kingdom? The Australian Experience' [2008] British Tax Review 125, 157.

- いて執行する意図を有するか否かを問わない。(合意(agreement)、契約(arrangement)、了解(understanding)、約束(promise)、あるいは事業(undertaking)を意味する。)
- (b) あらゆるスキーム(any scheme)、計画(plan)、提案(proposal)、行動(action)、一連の行動または一連の行為等を意味する。
- (4) Part IVAにおける「ある者によるスキームの実行」の意味するところは、ある者が他の者もしくは他の複数の者とともにスキームの実行を含むものと解するものとする。
- (5) Part IVAにおける「特定の目的のためにある者によって締結または実行されるスキームもしくはスキームの一部」の意味するところは、特定の者によって2つもしくはそれ以上の目的、すなわち特定の目的が支配的目的(dominant purpose)となる目的のために締結又は実行されたスキームまたはスキームの一部を含むものと解する。

177C 条

- (1) 本編において、納税義務者がスキームに関連して租税上の便益を享受しているとする基準は、以下のとおりである。
- (a) スキームが締結または実行されていなかった場合に、当該納税義務者の当該課税年度における課税所得に含まれていたであろう、または含まれていたことが合理的に期待されるかもしれない金額で、当該納税義務者の当該年度の課税所得に含まれていなかった金額、または
- (b) スキームが締結または実行されていなかった場合に、当該納税義務者の当該課税年度に関連して全部もしくは一部が控除されないであろう、または合理的に期待されないかもしれない金額で、当該納税義務者の当該年度の課税所得に関連して控除された金額
- (2) 納税義務者がスキームに関連して租税上の便益を享受していることの基準に、以下は該当しない。(適用除外規定)
- (a) スキームが締結または実行されていなかった場合に、当該納税義務者の当該課税年の課税所得に含まれていたであろう、または含まれていたことが合理的に期待された金額が、1997年制定の所得税法に規定されている合意等において課税所得に含まれないことが明示等されている場合
- (b) 当該スキームが、宣言(declaration)、合意、選択等を行うための必要である環境または状況等を作り出す目的でいずれかの者により行われたものでない場合

なお、同項(b)では控除、同項(c)では損失、同項(d)では外国税額控除についての適用除外が規定されている。

177CB 条

- (1) スキームが締結または実行されていなかった場合に、以下の租税上の効果 (tax effects) が生じたであろう、または生じることが合理的に期待されるかもしれないということを決断するために、177C 条の下に本条を適用する。
 - (a) 納税義務者の課税所得に含まれる金額
 - (b) 納税義務者に認められていない全部または一部の控除金額、等
- (2) スキームが締結または実行されなかった場合に租税上の効果が生じたとする認定は、実際に生じたかあるいは存在した事象や状況 (スキームの一部を構成するもの以外とする。)のみを包含 (comprise) した仮定 (postulate) を基礎としなければならない。
- (3) スキームが締結または実施されなかった場合に、租税上の効果が生じたと合理的に期待されるかもしれないとする認定は、スキームを締結または実行することに対する合理的な代替案である仮定を基礎としなければならない。
- (4) 仮定が合理的な代替案であるかは上記(3)の目的に従い、
 - (a) スキームの実質および本条の執行に関連した結果以外で、納税義務者がスキームによって得られたであろうあらゆる結果または影響を考慮する。
 - (b) スキームに関連する者が本法の執行に関連して仮定によって得られたであろうあらゆる結果は考慮しない。

177D 条

租税上の便益を享受するためのスキーム

- (1) スキームに関与又は実施する者が、
 - (a) 関連する納税義務者 (a relevant taxpayer) にとってスキームに関連する租税上の便益 (a tax benefit in connection with the scheme) を得る目的であったと結論づけられるもの、または
 - (b) 関連する納税義務者および他の納税義務者 (または他の複数の納税義務者) にとってスキームに関連する租税上の便益を各々得ると結論づけられるものである場合には、スキームの全部もしくはスキームのあらゆる一部分を締結または実行する者が、関連する納税義務者、他の納税義務者または他の納税義務者のうちの一人のいずれかであるか否かは問わず、本編を適用する。(以下、これらの者を「スキーム関連者」とする。)

考慮すべき事象

- (2) 上記(1)のため、以下の事象を考慮する。
- (a) スキームの締結または実行方法
 - (b) スキームの形式および実質
 - (c) スキームの実行時期および実行期間
 - (d) 本編が存在しない場合に本法に関連して生じる結果
 - (e) スキームによってもたらされた、もたらされるだろう、またはもたらされると合理的に期待できるかもしれない納税義務者の財政状態の変化
 - (f) スキームによってもたらされた、もたらされるだろう、またはもたらされると合理的に期待できるかもしれない納税義務者の関連者の財政状態の変化
 - (g) スキームが締結または実行されることによる納税義務者とその関連者に生じるその他の変化
 - (h) 納税義務者に関連する者と他の者の関係の本質

177F 条

- (1) 本編を適用するスキームに関連する納税義務者によって、本条が存在しなければ得られたまたは得られるだろう租税上の便益について、国税庁長官は以下を行うことができる。
- (a) 当該納税義務者の課税年度における課税所得に含まれていない金額である租税上の便益の場合：当該納税義務者の課税年度の課税所得にその全部または一部を含めるよう決定する。
 - (b) 当該納税義務者の課税年度における控除される金額である租税上の便益の場合：当該納税義務者の課税年度に関連する控除の全部または一部を認めないとして決定する。

第3項 課税要件

Part IVA の規定から導きだされる課税要件は以下のとおりである。

- ① スキームが存在すること。
- ② 適用除外となる場合を除いて、スキーム関連者がスキームに関連した租税上の便益を得ていること。当該租税上の便益は、177C 条および 177CB 条の合理的仮定テスト (reasonable hypothesis test) の要件を充足しているものであること。
- ③ 租税上の便益を得ることが支配的目的であることをもってスキームを締結または実

行すること。

この課税要件を構成するキーワードであるスキーム、租税上の便益および支配的目的について、どのように観念されているのかを検討する。

(1) スキーム

スキームの機能については、マクオーリー事件連邦裁判所判決において、ヒル判事は、「支配的目的に関しては特定の目的に言及しなければならないし、租税上の便益がスキームに関連するものでなければならない。」と述べている⁹⁷。このことは、Part IVA 適用におけるスキームの役割が租税上の便益が得られるか否かを決定する指標となることを意味している⁹⁸。

Part IVA における課税要件の要素となる言葉である「租税上の便益」「スキーム」および「目的」は、Part IVA 適用に関して互いに結びついており、切り離すことは難しいものである⁹⁹。租税上の便益を生み出す要素としてのスキームを完全に明確に識別することは、それを締結または実行した者の支配的目的を説明すべき要素か否かの判断を容易にする¹⁰⁰。すなわち、Part IVA 適用に際して租税上の便益を生み出すスキームか否かを認定することが重要となることを意味している。

ピアボディ事件高等法院判決¹⁰¹によって、客観的事実に基づいて租税上の便益を得るためのスキームか否かを判断すること、およびスキームの一部がすべての実際の意味を奪うことなくそれ自身で自立可能でないならば Part IVA は適用されないことが示された。

ハート事件高等法院判決では、「もっとも重要なことは、『それ自身で自立可能』であるとか『すべての実際の意味を奪う』といった) Part IVA に追加された基準を採用するために Part IVA で用いられている文言の中に見つけられるべき論拠がないことである。商業上か何かの一貫性を有するスキームに言及するものではない。スキームとして認識されるすべてを実行する者の目的だけを要求する Part IVA から離れて、とくに 177D 条は関連する納税義務者にスキームに関連する租税上の便益を得ることを認める目的のために行われると結論づけることに言及している。」としている¹⁰²。

RCI 事件控訴審判決¹⁰³においても、ハート事件の上記判旨は引用されている。このこと

⁹⁷ Macquarie Finance Ltd v Federal Commissioner of Taxation (2004) 57 ATR 115, 137 [76].

⁹⁸ Pagone, (n42) 39.

⁹⁹ ibid 39.

¹⁰⁰ ibid 40.

¹⁰¹ Federal Commissioner of Taxation v Peabody (1994) 181 CLR 359.

¹⁰² Commissioner of Taxation v Hart (2004) 217 CLR 216, 240 [47].

¹⁰³ [2011] FCAFC 104 [15].

から考察するに、パゴン判事が述べられているように「租税上の便益」「スキーム」および「目的」は、関連しており切り離して考えるものではないと考える。スキームは、177A条で定義付けされているが、それは一般的な文言を定義しているにすぎず、具体的内容は他の条項、特に177D条によって示されている。すなわち、177D条に規定されている8つの考慮すべき事象を客観的に考慮した上で、スキームに関連する租税上の便益を得る目的が支配的目的であったと結論づけられる場合におけるスキームをPart IVAの適用されるスキームとするものである。繰り返すことになるが、換言すれば、3つのキーワードがすべて一連の鎖でつながれたとき（租税上の便益-スキーム-支配的目的）にPart IVAは適用されることになるかと考える。

（2）租税上の便益

2013年の改正において、177CB条が新たに規定された。

当該改正の起因となったRCI事件連邦控訴裁判所判決において、「スキームが締結または実行されていないならば、合理的な期待は、関連者が、提案を破棄、無期限に繰延、株式の移転を伴わないような変更、または代替案の実行のいずれかを行うだろう。RCIはスキームに関連して享受したと行政側が主張した租税上の便益を享受していない。」とした¹⁰⁴。これは、合理的仮定テスト（reasonable hypothesis test）であるが、スキームが締結または実行されていなかったならば「合理的に期待される（might reasonably be expected）」租税上の便益を生じさせない代替スキームの存在を証明しなければならないとするものである。

Part IVA適用における改正前の177C条の弱点は、スキームが実行された場合と実行されなかった場合の租税上の結果を比較することによって租税上の便益の有無を判断するものであったことから、スキームが実行されなかった場合について租税上の便益が生じないような代替案を証明することによってPart IVAの適用を免れることができるものであった。

改正によって導入された177CB条¹⁰⁵は、2本の柱である壊滅アプローチおよび再構成アプローチからなっているが、その内容につき説明文書¹⁰⁶では以下のように説明されてい

¹⁰⁴ [2011] FCAFC 104 [150].

¹⁰⁵ 177CB条(1)の本文は、'This section applies to deciding, under section 177C, whether any of the following (tax effects) would have occurred, or might reasonably be expected to have occurred, if a scheme had not been entered into or carried out:' となっている。

¹⁰⁶ House of Representatives, 'Tax Laws Amendment (Countering Tax Avoidance and Multinational Profit Shifting) Bill 2013' Explanatory Memorandum C2013B00015 (13 February 2013) <http://parlinfo.aph.gov.au/parlInfo/download/legislation/ems/r4965_ems_b7b5685c-d33d-4c8c-8d95-24a621d41342/upload_pdf/377313.pdf;fileType=application%2Fpdf#search=%22legislation/ems/r4965_ems_b7b5685c-d33d-4c8c-8d95-24a621d41342%22> accessed 16 October 2014.

る。

①壊滅アプローチ (annihilation approach) ¹⁰⁷

177CB 条(1)に ‘would have occurred’ とあり、スキームが締結または実行されなかった場合に、租税上の効果が生じたであろうと仮定するものであり、実際に生じたまたは存在する事象もしくは状況だけを考慮しなければならない、とするものである。本規定導入以前は、177C 条にある ‘would have been included’ とあり、スキームによって生じた租税上の結果とスキームがなかった場合に生じるであろう租税上の結果を比較することを要求していた。当該アプローチは、177C 条が求める比較による租税上の便益を認定するものではなく、課税根拠規定を避けるようなスキームに効果的である。

②再構成アプローチ (reconstruction approach) ¹⁰⁸

177CB 条(1)に ‘might reasonably be expected to have occurred’ とあり、スキームが締結または実行されなかった場合に、租税上の効果が生じたことを合理的に期待されると仮定するものであり、スキームの合理的な代替案を示すものでなければならない、とするものである。本規定導入以前は、177C 条にある ‘might reasonably be expected to have been included’ とあり、スキームによって生じた租税上の結果とスキームがなかった場合に合理的に生じるかもしれないと期待される租税上の結果を比較することを要求していた。当該アプローチは、177C 条が求める比較による租税上の便益を認定するものではなく、課税減免規定によって税額控除などを受けようとするスキームに効果的である。

(3) 支配的目的

ハート事件高等法院判決において、「177D 条は、8つの客観的な要因から判断しその目的を結論づけるように要求するものである。スキームの全部もしくは一部を締結または実行する関連する納税義務者または他の者の主観的動機を要求し許すものではない。」とした¹⁰⁹。すなわち、主観的な動機ではなく客観的事実をもとに支配的な目的か否かを判断することを意味している。

租税上の動機と合理的な商業上の目的の両方を有している場合について、スポットレス事件高等法院判決において「納税義務者に租税上の便益を得ることを容易にする支配的目的のためにスキームを締結または実行した場合、合理的な商業上の目的を有していること

¹⁰⁷ *ibid* 19-20.

¹⁰⁸ *ibid* 20-23.

¹⁰⁹ (2004) 217 CLR 216, 243 [65].

によって Part IVA の要件を満たすか否かの答えを決定することにはならない。」とし、「支配的とは有力な、顕著なあるいはもっとも影響力のある目的であることを示している。」とした¹¹⁰。すなわち、合理的な商業上の目的があったとしても、支配的目的が租税上の便益を得ることであるならば、177D 条の要件を満たすことになる。

第 4 項 税務行政の機能と納税義務者保護

本項では、Part IVA に関する周辺制度等について述べるものとする。具体的には、立証責任、委員会制度、法令解釈集およびルーリング制度について述べるものとする。

また、オーストラリアにおいては税の賦課および徴収を行う税務行政機関は、Australian Taxation Office : 以下「ATO」という。)である。GAAR¹¹¹の適用の可否については、ATO の職員は ATO 内に組織された Tax Counsel Network (以下「TCN」という。)に照会しなければならず、その後 ATO 長官は委員会 (Panel) に助言を求めた後に、GAAR の適用について最終的な決定を下すものとされている。

(1) 立証責任

立証責任については、1953 年租税管理法¹¹²第 4C 編 14ZZK 条および 14ZZO 条に規定が置かれており、行政不服審判所 (Administrative Appeals Tribunal : 以下「AAT」という。)および連邦裁判所において申立人および上诉人、すなわち納税義務者が立証責任を負うこととなっている。

(2) 委員会制度

委員会については、行政管理指針 PS LA 2005/24¹¹³にその役割および機能等が示されている。ATO 長官は、GAAR を適用するにあたっては、事実を注意深く十分に検討した後に適用しなければならないとして、委員会を設置した。当該委員会は、ATO 長官からの求めに応じてルーリングおよび GAAR の適用について助言を与えるものとされている。当該委員会は行政内部のセーフガードとしての機能を有するものである、とパゴン判事は述べら

¹¹⁰ Federal Commissioner of Taxation v Spotless Services Limited (1996) 186 CLR 404, 415.

¹¹¹ ここでは Part IVA ではなく GAAR とする。Part IVA は所得税における一般的租税回避否認規定であるが、本項で述べる内容は Part IVA のみならずオーストラリアにおけるその他の一般的租税回避否認規定 (例えば、GST に関する規定) についても適用されることから、GAAR とする。特に、委員会制度は、PS LA 2005/24 発行以前に PS LA 2000/10 が発行されており、ここでは委員会制度について Part IVA の適用に関する助言を行うものとされていたが、LA 2005/24 においてその内容が変更され GAAR の適用に関する助言を行うものとされた。従って、PS LA 2000/10 における委員会を IVA Panel といい、LA 2005/24 における委員会を GAAR Panel という。

¹¹² Tax Administration Act 1953 (C2014C00755).

¹¹³ Australian Taxation Office, Practice Statement Law Administration: PS LA 2005/24 [17]-[40].

れている¹¹⁴。GAAR適用に関して、TCNへの照会および委員会の助言によって、行政処分の一貫性が保たれると考える¹¹⁵。

メンバーは、実務家や専門家およびATOの職員から構成され、議長はATOの主席(senior Tax Officer)が務めるものとされている。委員会はメルボルンとシドニーに設置されており、現在、それぞれ外部から4名の委員¹¹⁶およびATOから3名の委員が選出されている。外部から招聘された委員は、ATO長官によって選ばれ、その任期が明確でないことから公衆からの信頼を落とすことになっているのではないかとパゴン判事は指摘されている¹¹⁷。そして、透明性などを高めるようにすることが好ましく、公正でありかつ公正と見られるような制度にするべきである、としている¹¹⁸。

また、委員会は立法によって設置されたものではなく、ATO長官による決定によって設立された。したがって、独立した法的基盤がないものであり¹¹⁹、その機能は意見を述べることにとどまるものである。

(3) 通達および行政管理指針（法令解釈集）

ATOは、税務通達(Taxation Ruling：以下「TR」という。)や法律施行に関する行政管理指針(Practice Statement Law Administration：以下「PS LA」という。)を公表している。現在、GAARに関するものは、PS LA 2000/10 (Withdrawn) および PS LA 2005/24¹²⁰となっている。

(4) ルーリング制度

わが国における事前照会制度に相当する制度として、オーストラリアでは、1953年租税管理法第5-5編(Tax Administration Act 1953 Part 5-5)にルーリング制度の規定が置かれている。その見出しは、

- 357条 目的及び一般的な内容
- 358条 パブリック・ルーリング
- 359条 プライベート・ルーリング
- 360条 オーラル・ルーリング

¹¹⁴ G. T. Pagone, 'The Australian GAAR Panel' (GAAR Conference organized by Oxford University Centre for Business Taxation, London, 10 February 2012) 4.

¹¹⁵ *ibid* 5.

¹¹⁶ Australian Taxation Office, 'General Anti-Avoidance Rules Panel' <<https://www.ato.gov.au/General/Tax-and-super-law/In-detail/General-Anti-Avoidance-Rules-Panel/>> accessed 20 October 2014.

¹¹⁷ *ibid* 6.

¹¹⁸ *ibid* 7.

¹¹⁹ *ibid* 8.

¹²⁰ Australian Taxation Office, Practice Statement Law Administration: PS LA 2005/24.

となっている。

ATO 長官によって執行される法の適用に関する助言は、一般的に拘束力のあるルーリングによって提供されるものであり、パブリック・ルーリング、プライベート・ルーリング、オーラル・ルーリングの 3 種類がある。拘束力は行政側に求められるものであって、納税義務者はルーリングに拘束されない。ルーリングは、納税義務者の保護のために行われるものであって、租税負担を課すものではない。

パブリック・ルーリングは、多くの納税義務者に共通する状況を明らかにするために文書で発行されるものである。

プライベート・ルーリングは、特定の納税義務者の個別事案に対して提供されるものであり、関連する事実および推定によって判断される。納税義務者は、必ずしも当該ルーリングに従う必要はない。

オーラル・ルーリングは、所得税のような個人に関する租税に対して提供されるものである。

GAAR に関するルーリング制度については、特に行政管理指針 PS LA 2005/24 に示されている。GAAR についても、プライベート・ルーリング、パブリック・ルーリングおよびその他 ATO によって示された文書の助言が与えられる。ルーリング制度においても、GAAR の適用と同様に ATO 職員が TCN に照会後、ATO 長官が委員会に助言を求めることとなっている。

このようにして発せられたルーリングは、行政に対して法的拘束力を有するものである。

第 2 節 カナダ

第 1 項 沿革と位置づけ

(1) 沿革

カナダにおいては、現行の所得税法¹²¹245 条に一般的租税回避否認規定が置かれている。当該規定は、1988 年に 1948 年の所得税法¹²²137 条(1), (2)および 138 条が改正されたものである。137 条(1)は、人為的な取引 (artificial transactions) について規定されており、不当 (unduly) または人為的に所得を減少させる場合においてその起因となる支払や費用の控除は認められない、とするものであった。同条(2)は、取引の形式または法的効果にかかわらず、取引の結果としてある者から他の者へ租税上の便益 (tax benefit) が移転する場

¹²¹ Income Tax Act, R.C.S. 1985, c. 1 (5th Supp.).

¹²² Income Tax Act 1948, c. 52.

合、租税負担を回避または免れようとする意図の有無にかかわらず、その状況を考慮して課税所得を計算するもの、とする規定であり、また 138 条(1)は、取引の主要な目的の一つが不当に租税負担を回避または減少させることである場合、当該回避または減少による効果をないものとするものであった。さらに遡れば、1917 年の戦時所得税法¹²³ 4 条(3)に、課された租税負担を免れようとする目的でなされた配偶者等への移転または譲渡で行政が認めないものは租税を課す、とする規定があり、回避という文言は使われておらず移転および譲渡に限定してはいるが、行政の有する意図に反する場合はその行為を認めず租税を課すとしていることから、広く捉えれば一般的な否認規定とも考えられる。

現行の一般的租税回避否認規定は、1988 年に改正されたもの¹²⁴であるが、その改正の契機となったのはスチュバート事件最高裁判決¹²⁵である。カナダもオーストラリアと同様にイギリス法を継受する国であり、租税回避事件についてウエストミンスター公爵事件貴族院判決¹²⁶の影響を受けることになる。したがって、裁判の多くにおいて厳格解釈・文理解釈をし、経済的実質より法的形式によって判断がなされた¹²⁷。しかしながら、裁判所はこの原則をその根底に置きつつも、取引の様式に合わせた形で租税回避行為に対するいくつかの公理を発展させた。この公理とは、仮装取引公理 (the sham transaction doctrine)、形式より実質 (substance over form)、ステップ取引公理 (step transaction doctrine) および事業目的テスト (the business purpose test) である¹²⁸。これらの公理は租税回避事件に対する司法上の判断を一貫したものとせず、不明確なものとした¹²⁹。スチュバート事件においては、これまでの厳格解釈・文理解釈を捨て去り、法学者ドリージャー氏の「現代的ルール (modern rule)」、すなわち、「今日においては、一つの原理またはアプローチがあるだけである。すなわち、法の文言は、法の大綱、法の目的および立法趣旨を鑑みて、全体の文脈および文法的かつ通常の意味において解釈するものである。」とする¹³⁰アプローチを引用した¹³¹。そして、事業目的テストを排除した上で、当該事件において法の目的および趣旨による解釈を用い、すべての状況を鑑みても 1948 年所得税法 137 条を適用できないとした。この判決を受けて、政府は公平かつ安定した税制とするべく 245 条を導入する

¹²³ Income War Tax Act 1917.

¹²⁴ その後、2005 年に 245 条(4)が改正され、現行法に至っている。

¹²⁵ *Stuart Investment Ltd. v The Queen* [1984] 1 SCR 536.

¹²⁶ [1936] AC 1 (HL). 英国における租税回避事件である。第 3 章で詳しく述べるものとする。

¹²⁷ Brian J. Arnold and James R. Wilson, 'The General Anti-Avoidance Rule- Part 1' (1988) 36 *Canadian Tax Journal* 829, 833.

¹²⁸ Hugh Ault and Brian J. Arnold, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis* (3rd edn Aspen, New York 2010) 41.

¹²⁹ Arnold, (n127) 834.

¹³⁰ E. A. Driedger, *Construction of Statutes* (2nd edn Butterworths Toronto 1983) 87.

¹³¹ [1984] 1 SCR 536 [64].

こととした。当該改正に関する白書¹³²には、「新しい一般的租税回避否認規定は納税義務者が求める明確性と政府の課税ベースと税制度の公平性を維持する責任の両方のバランスを保つことを目的としている。租税回避取引がすべて人為的な取引ではなく、新しい規定は許容しうる租税回避取引の限度を定めるものとなるだろう。」とあり、245条が導入された。

カナダにおいても一般的租税回避否認規定の必要性について賛否が論じられた¹³³。その結論としてアーノルド教授は、「濫用的租税回避スキームを狙った個別的租税回避否認規定は、適切に機能しなかった。諸外国の経験を鑑みると一般的租税回避否認規定は税制が要求する租税負担を回避しようとするスキームに必要不可欠である。」と述べられている¹³⁴。

(2) 位置づけ

従前より存在する個別的租税回避否認規定と245条の関係について、アーノルド教授は、245条を導入することは個別的租税回避否認規定が不必要であることを意味しているわけではないが、当該導入によって結果として不必要となった個別的租税回避否認規定があり、実際に所得税法から削除されている、と述べられている¹³⁵。一方、245条(7)において、「他の規定にもかかわらず、245条に従って、ある者の租税上の結果に対して課税処分が行われる。」とある。さらに、カナダ・トラスト・モーゲージ事件最高裁判決において、「GAARはラスト・リゾート規定である。」としている¹³⁶ことから、個別的租税回避否認規定を適用できなかった場合に245条が適用されるものであると考える。

第2項 所得税法 245条

所得税法 245条(1)から(5)にその課税要件の規定が置かれている。本項では各規定の邦訳を述べるものとし、続く第3項において司法上の解釈およびその適用を踏まえてその課税要件を考察する。

(1) 定義

租税上の便益 (tax benefit) とは、この法律により支払うべき税額もしくはその他の金額の減少、回避若しくは繰延、又はこの法律により受け取る還付税額もしくはその他の金額の増加を意味し、さらに、租税条約を除いたところの本法律による支払うべき税額もしくは

¹³² Department of Finance, 'Tax Reform 1987: Economic and Fiscal Outlook, reproduced in White Paper on Tax Reform' (1987) 211.

¹³³ Brian J. Arnold and James R. Wilson, 'The General Anti-Avoidance Rule- Part 2' (1988) 36 Canadian Tax Journal 1123, 1126.

¹³⁴ *ibid* 1136.

¹³⁵ *ibid* 1148.

¹³⁶ Canada Trustco Mortgage Co. v Canada, [2005] 2 SCR 601 [21].

はその他の金額の減少、回避若しくは繰延、又は租税条約の結果として本法律による受け取る還付税額もしくはその他の金額の増加の意味を含むものである。

租税上の結果 (tax consequence) とは、ある者に対する租税上の効果とは、所得金額、課税所得金額もしくはカナダにおいて稼得した課税所得金額、又はそれらの金額を計算する目的に関連するその他すべての金額を意味する。

取引 (transaction) は、アレンジメント (arrangement) や事象 (event) を含む。

(2) 本規定の目的

取引が回避取引(avoidance transaction)である場合、その者に生じる租税上の結果は、この条文がなければ生じたであろう租税上の便益を否定するため、その状況において合理的に判断される。この条文がなければ生じたであろう租税上の便益は、直接あるいは間接に、当該取引、又は当該取引を含む一連の取引から生じたものとする。

(3) 回避取引とは、以下のあらゆる取引を意味する。

- (a) この条文がなければ、直接あるいは間接に租税上の便益が生じたであろう取引で、租税上の便益を得る以外の主に真正の目的(bona fide purpose)のために計画しアレンジしたものと合理的に考えられる取引以外のもの
- (b) 一連の取引の一部であって、この条文がなければ直接あるいは間接に租税上の便益を生じたであろう取引で、租税上の便益を得ること以外の主に真正の目的(bona fide purpose)のために計画しアレンジしたものと合理的に考えられる取引以外のもの

(4) 上記(2)は、取引が以下にあたる場合と合理的に解される場合にのみ適用される。

- (a) 本項を参照しない場合において、取引が直接あるいは間接に以下の条文の一つ以上の誤用(misuse)であると結論づけられるとき。
 - i. 当該法 Income Tax Act
 - ii. 所得税規則 Income Tax Regulations
 - iii. 所得税適用規則 Income Tax Application Rules
 - iv. 租税条約 Tax treaty
 - v. その他の法令で租税の算定、その他当該法の下その者が支払うべき額、その者に還付されるべき額に関係するもの、その計算の目的のために関係するいかなる額の判断にでも関係するもの
- (b) 取引が直接あるいは間接に本条文以外の上記法令を全体として読んだ場合に、濫

用(abuse)であると結論づけられるとき。

(5) 租税上の効果の決定 (Determination of tax consequences)

本法(2)項の一般性に限定がなされていないこと、またその他の立法にも関わらず、ある者に対する租税上の効果を決定するにあたっては、本条がなければ回避取引から直接的又は間接的に生じたであろう租税上の便益を否定するために、合理的に判断するために下記のとおり留意しなければならない。

- (a) 所得金額、課税所得金額若しくはカナダで稼得した課税所得金額又は支払うべき金額その他これらの一部の計算におけるいかなる経費控除 (deduction)、所得控除 (exemption) 又は免税 (exclusion) は、全体又は一部として認容又は否認する
- (b) 上記のいかなる経費控除、所得控除若しくは免除又は所得、損失、若しくはこれらの一部の他の金額はすべて者に配布する
- (c) いかなる支払又はその他の金額は、再構成 (recharacterize) する
- (d) 本法の他の条項適用の結果から生じたであろう租税上の効果は無視される

第3項 課税要件

245条から導きだされる課税要件は以下のとおりである。

- ① 租税上の便益があること。
- ② 租税上の便益を得ること以外の目的 (真正の目的) のための取引および一連の取引 (およびその一部) であると合理的に考えることができないこと (租税回避取引であること)。
- ③ 法の誤用または濫用であること。

この課税要件について、どのように観念されているのかを検討する。「租税回避取引である」ことについては、245条(3)に回避取引に関する規定が置かれている。これによれば、取引または一連の取引の一部によって租税上の便益が生じており、租税上の便益を得る以外の真正の目的のために計画しアレンジしたものと合理的に考えられない取引を租税回避取引としていることから、租税上の便益、目的および一連の取引の意義を、「誤用または濫用であること」については、誤用および濫用の意義を検討する。

(1) 租税上の便益

租税上の便益については、245条(1)に定義されている。カナダ・トラスト・モーゲージ

事件最高裁判決において、「租税上の便益が存在するか否かは、最初は行政によって、次に裁判所、通常であれば租税裁判所によって行われる事実の認定による。」とし¹³⁷、「ある事実において、租税上の便益の存在は、代替アレンジメントとの比較によってのみ確認できることであろう。」と示された¹³⁸。また、コプソーン事件最高裁判決では、「租税上の便益は、租税上の便益の存在がなかった場合に合理的に実行されるだろう代替アレンジメントと比較することによって確認することができる。」とされた¹³⁹。

したがって、取引または一連の取引が実行されなかったときに生じる租税上の結果と比較して租税上の便益、すなわち租税負担の軽減、回避または繰延がなされることが合理的に証明された場合に租税上の便益が生じたことを認定できるものである。租税上の便益の有無については、その後の裁判において争点とならず、多くの場合その存在が認められている¹⁴⁰。

(2) 目的

243条(3)に目的テストが規定されている。これは、カナダ・トラスト・モーゲージ事件最高裁判決において、「租税上の目的と租税以外の目的の両方の目的がある場合、租税以外の目的が主目的であることを合理的に結論づけられるか否かで決定されなければならない¹⁴¹。・・・納税義務者は、主に租税以外の目的のために計画しまたはアレンジした取引でないことを述べるだけでは GAAR の適用を避けることはできない¹⁴²。租税裁判所は、主に租税以外の目的のために計画しまたはアレンジした取引であると合理的に結論づけられるか否かを決定するための証拠を鑑みなければならない。事象の異なる解釈の可能性を客観的に判断し合理的に結論づけなければならない¹⁴³。」と示した。

すなわち、真正の目的のために計画しアレンジされたとするならば、租税以外の目的が主目的であることを客観的に証明し合理的に結論づけることができなければならない。

(3) 一連の取引

一連の取引 (series of transaction) という文言は、英国のラムゼイ事件貴族院判決¹⁴⁴で用いられており、カナダ・トラスト・モーゲージ事件最高裁判決においても引用され、「一

¹³⁷ [2005] 2 SCR 601 [19].

¹³⁸ [2005] 2 SCR 601 [20].

¹³⁹ Copthorne v Canada [2011] 3 SCR 721 [35].

¹⁴⁰ Mathew v Canada [2005] 2 SCR 643, Lipson v Canada [2009] 1 SCR 3, Copthorne v Canada [2011] 3 SCR 721.

¹⁴¹ [2005] 2 SCR 601 [27].

¹⁴² [2005] 2 SCR 601 [28].

¹⁴³ [2005] 2 SCR 601 [29].

¹⁴⁴ W T Ramsay Ltd v Inland Revenue Commissioners [1982] AC 300 (HL).

連の取引とは、一定の結果を創出するために事前に準備された多数の取引である¹⁴⁵。」と示された。

(4) 誤用および濫用

243条(4)に規定される法の誤用または濫用については、カナダの一般的租税回避否認規定において、中心的な要件である。誤用または濫用については、カナダ・トラスト・モーゲージ事件最高裁判決において、「取引の濫用的性質が明らかである場合にその租税上の便益を否認しGAARを適用することができる¹⁴⁶。・・・2つの問題がある。第一の段階は、租税上の便益に関する所得税法の意図(object)、趣旨(spirit)または目的(purpose)を決定する。第二の段階は、租税回避取引が問題の規定の意図、趣旨または目的を満たさないか否かを決定するために状況の事実を調査する。」とした¹⁴⁷。コプソーン事件最高裁判決¹⁴⁸においても上記意見を引用した上で、第一の段階は、文言そのもののありのままの意味を捕らえることができない文言の基礎を成す理論的根拠を探すことを裁判所に求めることであるとした¹⁴⁹。

したがって、法の意図、趣旨および目的を明らかにし、事実がそれらに当てはまるか否かを確認するものである。法の文言の意図、趣旨および目的を明らかにするためにその文言の後ろに隠れている意味、すなわち理論的根拠を探し明らかにしなければならない。

第4項 税務行政の機能と納税義務者保護

本項では、所得税法245条に関する周辺制度等について述べるものとする。具体的には、立証責任、委員会制度、法令解釈集およびルーリング制度について述べるものとする。また、カナダにおいては税の賦課および徴収を行う税務行政機関は、Canada Revenue Agency : 以下「CRA」という。)である。245条の適用可否については、CRA内にあるAggressive Tax Planning Divisionで分析し245条の適用可能性があれば、その後、委員会(GAAR Committee)に照会する。委員会の承認後、推薦状を得た上で245条を適用することになる。

(1) 立証責任

課税要件を検討した中で、租税上の便益、目的および濫用・誤用のいずれについてもそ

¹⁴⁵ [2005] 2 SCR 601 [25].

¹⁴⁶ [2005] 2 SCR 601 [50].

¹⁴⁷ [2005] 2 SCR 601 [55].

¹⁴⁸ [2011] 3 SCR 721.

¹⁴⁹ [2011] 3 SCR 721 [70].

の旨証明しなければならないとされている。租税上の便益の存在および租税以外の目的が主目的であることについては、カナダ・トラスト・モーゲージ事件最高裁判決において、行政が行った事実の推定に基づく課税処分に対して異議を唱える場合には納税義務者が立証責任を負うものであると示された¹⁵⁰。租税回避取引が法の濫用または誤用であると結論づけることについては、リップソン事件最高裁判決において、その蓋然性を考慮して行政が立証責任を負うものであると示された¹⁵¹。

(2) 委員会制度

委員会は、CRAの助言機関として非制定法機関として1988年に設立された。そのメンバーは、CRA、財務省および法務省の職員から選ばれる。その権能は、245条に関するルーリング制度およびその行政処分に対して当該規定の適用可否を検討し、CRAに助言するものである。

2012年3月末時点までの統計データ¹⁵²では、1988年以降、委員会には1027件の照会がなされ、769件(全体の75%)につきGAARの適用を推薦したことがわかる。

(3) 法令解釈集

財務省から公表されている説明的注記(Explanatory notes)がある。これは、公式な法解釈ではないが立法の目的を説明するものであり、CRAはこれを参照し、最高裁判所は引用している。また、CRAから公表されているものとしては、解釈集(Interpretation Bulletins)および通達(Information circulars:以下「IC」という。)がある。前者は、行政の方針や解釈を示しており、法的拘束力はないが、法が曖昧である場合には重要なファクターとなる。后者は、行政、執行、手続についての情報を提供しており、法的拘束力はないものである。

(4) ルーリング制度

通達IC70-6R6において、租税上の便益の分析、租税回避取引および法の誤用または濫用であると結論づけることができるかという要件につき、計画された取引が245条の適用を受けるか否かを照会することができる。

当該ルーリング制度は、通達によって定められているものである。その法的拘束力は、

¹⁵⁰ [2005] 2 SCR 601 [63].

¹⁵¹ [2009] 1 SCR 3 [21].

¹⁵² KPMG, 'Latest GAAR Statistics' (2012)

<<http://www.kpmg.com/Ca/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/TaxNews/Documents/7a-561-CTF-Paul-Hickey-GAAR-Statistics-web-V1-no.7.pdf>> accessed 5 July 2014.

行政のみならず納税義務者に対しても及ぼすものである。

第3節 小括

本章では、オーストラリアとカナダの一般的租税回避否認規定を検証した。もっとも異なる点は、課税要件であろう。いずれも複数の段階で当該規定の適否を判断していくことになるが、最終段階における要件が大きく異なるものである。オーストラリアの課税要件の最終段階の後にその適用対象を明確化させるために要件を一つ追加したものがカナダの課税要件といえるだろう。詳細な比較検討は次章で英国の一般的濫用否認規定を検証した後に行うものとする。

第3章 英国の一般的濫用否認規定

第1節 沿革と位置づけ

第1項 導入の経緯

英国議会下院公表のレポート¹⁵³を基にしてまとめるものとする。

(1) 概要

英国は、1990年代後半において当時の政権与党である労働党により一般的租税回避否認規定の制定について議論された¹⁵⁴。英国の民間の財政学研究所である The Institute for Fiscal Studies (以下「IFS」という。)内に組織されている The Tax Law Review Committee (以下「TLRC」という。)が1997年に報告した租税回避に関するレポート¹⁵⁵に対して、内国歳入庁 (Inland Revenue : IR) が諮問文書¹⁵⁶を公表し、これを受けて TLRC が回答書¹⁵⁷を発表した。しかし、当時の議論においては、一般的租税回避否認規定に対する両者の立場の違いから、意見の同調をみるには至らなかった。その後2004年には租税回避スキームの開示制度 (Disclosure of Tax Avoidance Schemes : DOTAS) が創設された。

2010年の総選挙により保守党と自由民主党の連立政権が誕生し、緊急政府予算案 (以下「Emergency Budget」という。)¹⁵⁸が発表された。当該予算案には、租税回避問題に取り組み、長年にわたる租税回避リスクに的を絞る戦略的な対策を構築し、より強固な対抗策の一つとして一般的租税回避否認規定の導入をすべきかについて検討する、との見解が示されている。具体的には、アーロンソン勅撰弁護士を代表とする専門家による研究会を立ち上げ、2011年にはその研究報告書¹⁵⁹が公表された。当該報告書をもとに2012年秋季財政報告¹⁶⁰において一般的否認規定の導入が報告され、2013年7月3日に貴族院に提出さ

¹⁵³ House of Commons, 'Tax Avoidance: a General Anti-Avoidance Rule- background history' (SN 2956, 2014) accessed 10 April 2014; 'Tax Avoidance: a General Anti-Abuse Rule' (SN 6265, 2014) accessed 6 September 2014.

¹⁵⁴ 労働党の1997年のマニフェストには脱税 (tax fraud) および租税回避 (tax avoidance) に対する声明も述べられている。これによれば、「我々は租税回避を厳しく取り締まる義務がある。恩恵的システムにおける不正を取り締まらなければならない。」と述べられている。Labour Party, 'Labour Party Manifestos 1997' <<http://www.labour-party.org.uk/manifestos/1997/1997-labour-manifesto.shtml>> accessed 12 September 2014.

¹⁵⁵ The Tax Law Review Committee, (n25).

¹⁵⁶ Inland Revenue, 'A General Anti-Avoidance Rule for Direct Taxes: A Consultative Document' (1988) <http://www.hmrc.gov.uk/consult/consult_1.pdf> accessed 6 September 2014.

¹⁵⁷ The Tax Law Review Committee, 'A General Anti-Avoidance Rule for Direct Taxes' (Institute for Fiscal Studies, London 1999) <<http://www.ifs.org.uk/comms/comm77.pdf>> accessed 5 May 2014.

¹⁵⁸ HM Treasury, 'Budget 2010' (HC 61, 2010) <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130129110402/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/junebudget_complete.pdf> accessed 23 June 2013.

¹⁵⁹ HM Treasury, (n22).

¹⁶⁰ HM Treasury, 'Autumn Statement 2012' (Cm 8480, 2012) para1 178

れた 2013 年財政法案¹⁶¹は変更されることなく成立し、2013 年 7 月 17 日より一般的濫用否認規定 (General Anti-Abuse Rule) の適用が開始された。

このような動きの背景には、租税回避を行うことおよびそのアドバイスを行うことが一つの産業として成り立っていること (以下「租税回避産業」という。)¹⁶²、法の抜け穴を狙った租税回避に対し司法上の判断によって確実に否認できないこと¹⁶³、および個別的に抜け穴を塞ぐ法改正を行ってきたにもかかわらず、次々と新たな租税回避スキームが実行されること、租税の法体系に不備を補うために行われた種々の法改正により法体系が複雑化したこと¹⁶⁴、さらに近年移動性所得が増加していること、また情報媒体や国民が租税回避行為に対して興味を持ったこと¹⁶⁵などが挙げられる。

また、HMRC は、2009 年よりタックス・ギャップ (Tax Gap)、すなわち徴収した税収と徴収すべき税収との差¹⁶⁶について、レポートを公表している。この場合の徴収すべき税収とは、すべての納税義務者が法の文言および制定された法における立法趣旨の解釈に従った場合に支払われるだろう税として徴収すべき税収をいう¹⁶⁷。このレポートにおいて、租税回避 (tax avoidance) に区分される金額は、2010-11 年度は 5 億ポンドでタックス・ギャップ全体の 14%¹⁶⁸、2011-12 年度は 4 億ポンドで同 11%¹⁶⁹、2012-13 年度は 3.1 億ポンドで同 9%¹⁷⁰であった。このように、データを収集・公表するなど積極的な姿勢を示して

<https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/221550/autumn_statement_2012_complete.pdf> accessed 5 May 2014.

¹⁶¹ Finance Bill (2013-14) 037

¹⁶² 歳入関税庁によれば、英国の 4 大会計事務所は「商業的タックスプランニング」および「人為的な租税回避スキーム」によって年間収入の 50%であるおよそ 10 億ポンドを稼いでいると結論づけた。See, The Guardian, 'Gilt-edged profits for profession's "big four"' 7 February 2009

<www.guardian.co.uk/business/2009/feb/07/tax-gap-avoidance-schemes> accessed 12 September 2014. 租税回避産業の主要なプレイヤーは 4 大会計事務所であり、彼らは積極的な租税回避スキームを市場に売り込んだ。それらのスキームの多くは脱税計画であったことから、彼らのパートナーの何人かは罪に問われることにもなった。See, Prem Sikka, 'Tax Avoidance Industry' (2012) 107 Radical Statics 15, 26.

¹⁶³ 本節第 2 項参照。

¹⁶⁴ 例えば、TAAR は 300 以上が制定されている。

¹⁶⁵ 英国では、租税回避を行った企業の代表者が英国議会の委員会に呼ばれ、このときの様子がインターネットで配信されている。また、租税回避を行ったとされるコーヒーチェーンに対して英国国民の不買運動が起こった。See, BBC, 'Google, Amazon, Starbucks: The rise of "tax shaming"' 21 May 2013

<<http://www.bbc.com/news/magazine-20560359>> accessed 21 May 2013.

¹⁶⁶ HM Revenue & Customs (HMRC), 'Measuring Tax Gaps 2012 – Tax gap estimates for 2010-11' (2012) 3

<https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/249146/mtg-2012.pdf> accessed 6 September 2014.

¹⁶⁷ ibid 3.

¹⁶⁸ ibid 7.

¹⁶⁹ HM Revenue & Customs (HMRC), 'Measuring Tax Gaps 2013 edition – Tax gap estimates for 2011-12' (2013) 4

<https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/249537/131010_Measuring_Tax_Gaps_ACCESS_2013.pdf> 6 September 2014.

¹⁷⁰ HM Revenue & Customs (HMRC), 'Measuring Tax Gaps 2014 edition – Tax gap estimates for 2012-13' (2014) 13

<https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/364009/4382_Measuri

いる。

(2) 司法上の公理の変遷

英国は、歴史的に、国王がいかなる名目であろうと権力によって国民から金銭を徴収することを認めてこなかった。英国憲法の一つであるマグナ・カルタをはじめ、1688年制定の権利章典においては「国王はその大権により議会の承認のない時期または方法によって、金銭を徴収することは許されない。」とある。このように英国は古くから租税法律主義を掲げている。したがって、課税要件を充足するためには制定法における文言を満たす必要がある。裁判所は当該法を解釈することになり、その判決は判例法として先例拘束性を有するものである。租税回避行為に対しても他の租税に関する裁判と同様に行われるが、時間の経過や経済状況の変化により租税回避行為が複雑かつ巧妙になるに従い、司法上の解釈も変遷を経てきた。

租税回避に関する判決について、伝統的には法を厳格に解釈するものであった。その代表的な事件として1935年のウェストミンスター公爵事件貴族院判決¹⁷¹がある。当該貴族院判決においてトムリン卿は「国民は誰でも可能であるならば、適切な法の下で租税負担が少なくなるように手段を選択する権利を有している。他の取引がなされていた場合より少ない税額を支払うという理由で、本事件における真正な取引を無視し、他のものとして取り扱うことはできない。」と述べ、納税義務者の主張を認めた。これは、制定法の文言を厳格解釈・文理解釈し、取引が仮装や隠蔽されたものではなく真正であるならばその事実によって判断しなければならないとするものである。当該判決はウェストミンスター原則(Westminster principle)としてその後の租税回避に関する判例の先例となっている。

ウェストミンスター公爵事件貴族院判決と対比される判決として、1981年のラムゼイ事件貴族院判決¹⁷²がある。当該貴族院判決においてウィルバーフォース卿は、「本事件は既製の租税回避計画(ready-made scheme)であり、タイムテーブルに従って速やかに数々の取引が実行され、その一連の取引を全体としてみると財政状況はほとんど変化せず、当該取引は租税回避以外に特定の目的を持たないものである。このようなスキームの特徴を考慮して新しいアプローチを採用することが求められている。文書や取引が真正である場合において、裁判所は背後に隠された実質を想定して判断することはできない。これはウェストミンスター公爵事件としてよく知られた原則である。これは基本的な原則であるが誇張又は拡張すべきではない。証書や取引が真正である場合、裁判所はこれを受入れるが、

ng_Tax_Gaps_2014_IW_v4B_accessible_20141014.pdf> accessed 10 December 2014.

¹⁷¹ [1936] AC 1 (HL).

¹⁷² [1982] AC 300 (HL).

周囲の状況がわからない状態で当該証書や取引を判断するように強要されているわけではない。証書や取引が一連の取引の一部として効果を発揮するように予想されていた場合は、そのように見なすことを妨げる原理は存在しない。全体として実行されることに意味を有する複合取引 (composite transaction) においては、各段階を分離して個別的に判断する必要はない。分解することができない過程のある段階において生じる損失又は利得で、後の段階において解消されるように意図されているものは、立法の想定する損失又は利得ではなく、それは司法の権能内の判断である。本事件の取引は自動解消取引 (self cancelling) であり、取引によって生じた損失と利得は切り離すことができない関係である。結合している諸取引の中から損失が生じている取引過程だけを抜き出し、判断することは間違いである。なぜならばこの損失は利得の反映にすぎないからである。取引を全体としてみて、そこに利得も損失も生じなかったことを見抜くことこそ正しい見解である。」と結論づけた。これは、従前の判例にはなかった新たな租税回避スキームに対しては新たな司法上のアプローチを採用すべきであるとし、自動解消取引であり現実の損失が生じておらず複合取引である場合、取引の一部分を抜き出して判断するのではなく、取引全体が一取引として機能しているときには、取引を全体として判断し、法解釈すべきであるとするものである。これは、ウエストミンスター公爵事件以降、大きな市場となっていた租税回避産業に対して衝撃を与えた。当該判決は、その後の判決においてラムゼイ原則 (Ramsay principle) としてその後の租税回避に関する判例の先例となった。ここで、ウィルバーフォース卿も述べているとおり、英国の法システムにおいては、ウエストミンスター原則とラムゼイ原則のいずれも先例として生かされていることになる。したがって、租税法律主義のもとで事実当てはめた上で厳格に法解釈によって判断されていくことになる。このことが、その後の租税回避事件における判決に影響していくことになる。

ラムゼイ事件貴族院判決に引き続き同年に結審されたバーマ石油事件貴族院判決¹⁷³ではディップロック卿によりラムゼイ事件が引用され、「ラムゼイ事件は、租税回避以外には商業上の目的を有しない取引を挿入した、事前に準備された一連の取引 (pre-ordained series of transaction) に対するアプローチを採用したものである。」とし、納税義務者の主張を認めなかった。

1984年にはドーソン事件貴族院判決¹⁷⁴では、ブライトマン卿はラムゼイ原則の適用要件としての公式を「事前に準備された一連の取引すなわち一つの複合取引であり、かつ複合取引の中に納税義務を回避する以外に商業上の目的を有しない取引が挿入されている場合に、挿入された取引は課税上無視される。」と述べ、納税義務者の主張を認めなかった。

¹⁷³ Inland Revenue Commissioners v *Burmah Oil Co Ltd.* [1982] STC 30 (HL).

¹⁷⁴ *Furniss (Inspector of Taxes) v Dawson and related appeals* [1984] STC 153 (HL).

このように租税回避行為に対する司法上の公理としてラムゼイ原則は発展して行くことになったが、1988年のホワイト事件貴族院判決¹⁷⁵、1993年のフィッツウィリアム事件貴族院判決¹⁷⁶ではラムゼイ原則が適用されず、1992年のエンサイン・タンカー社事件貴族院判決¹⁷⁷、1993年のムーディー事件貴族院判決¹⁷⁸ではラムゼイ原則が適用されるという状況になり、司法上の公理は不明瞭かつ不十分であると考えられるようになっていった。そのような状況下で、2001年のウエストモアランド事件貴族院判決¹⁷⁹でラムゼイ原則の課題が指摘されることになる。当該判決の中でホフマン卿は、ラムゼイ原則の問題点を取り上げ、文言や特定の規定の目的を無視して法全体を重ねることによって法の原則に反するものであり、憲法上の司法の権限を越えるものであると主張した。

司法上の公理は租税回避行為に対して一定の効果を発揮したが、課税行為は国による私人に対する財産権の侵害行為であり、英国の過去の経験からも、議会在が制定した明確な規定がない限りは国民から租税を徴収することはできないことを再確認することとなった。

(3) 一般的否認規定導入議論の活発化

1997年に労働党に政権が移り様々な公約を掲げる中、租税回避に対しても厳しく対応する旨を公表した¹⁸⁰。また同年TLRCが公表した租税回避レポート¹⁸¹において、司法上の公理は不確実であり納税義務者にとっても政府にとっても望ましい状況とは言えないとして、その解決策として一般的否認規定を導入すべきか否かを検討することを提案した。ただし、このような規定が導入されるに際しては、内国歳入庁の権限を拡張することおよび通常の商取引を抑制する結果をもたらすことがないことを前提とし、一般的租税回避否認規定を起草する際の問題点を解明するために、その有する機能を次のように提案した。①租税回避を動機とした取引、すなわち租税回避を行うことが唯一の目的である必要はなく、主要な目的または主要な目的の一つである取引である場合を対象とする、②立法趣旨と合致している取引は適用除外とする、③当該規定を適用、運用するに際して一貫性を有するため発動することができる機関を中央に限定する、④納税義務者を保護するため、再審査請求、不服申立、事前照会制度を設ける、⑤立証責任は内国歳入庁が負う、とした。

これに回答する形式で、1998年に内国歳入庁が諮問文書¹⁸²を公表した。租税回避に関する一般的租税回避否認規定の制定が検討される理由として、「この20年間において、租税

¹⁷⁵ Craven (Inspector of Taxes) v White [1988] STC476 (HL).

¹⁷⁶ Fitzwilliam v Inland Revenue Commissioners and related appeals [1993] STC 502 (HL).

¹⁷⁷ Ensign Tankers (Leasing) Ltd. v Stokes (Inspector of Taxes) [1992] 1 AC 655 (HL).

¹⁷⁸ Moodie v Inland Revenue Commissioners [1993] STC188 (HL).

¹⁷⁹ MacNiven (HM Inspector of Taxes) v Westmoreland Investments Ltd. [2001] UKHL 6 (HL).

¹⁸⁰ Labour Party, (n154).

¹⁸¹ The Tax Law Review Committee, (n25) xv.

¹⁸² Inland Revenue, (n156) 8.

回避対抗策として多くの立法が制定された。同時に、裁判所はラムゼイ事件判決を先例として独自のアプローチを発展させており、租税回避を制限してきた。しかしながら、租税回避のための新しい方法は次々と発展してきた。英国は租税回避対抗策としての一般的立法も法理も有しないという点では先進国の中でも稀な存在である。多くの先進諸国においては、こうした立法や法理を有しており、万全ではないが租税回避に対抗する有効な手段となっている。一般的租税回避否認規定は、租税回避行為を減少させ、課税関係の確実性を維持すべきものであるが、いずれも絶対的なものではないことを受け入れなければならない。」と述べ、TLRCとは異なる視点で一般的租税回避否認規定導入に対する回答をしている。最大の違いは、TLRCは納税義務者保護を目的としていることに対して、内国歳入庁は租税回避を阻止することを第一の目的としていることである¹⁸³。中でも、立証責任についてはTLRCの提言とは異なり、納税義務者は自らの行為が一般的租税回避否認規定に該当しない許容されるべき行為であることを証明しなければならず、それ以外については内国歳入庁が立証責任を負うとした。

内国歳入庁の諮問文書に回答する形で1999年にTLRCによる回答書¹⁸⁴が公表された。TLRCは、内国歳入庁の諮問文書による一般的租税回避否認規定案に対して、主に納税義務者を保護するための規定の不備を理由として、否定的な見解を述べた。

以上のように1990年代後半において、政府および有識者の間で租税回避対抗策に関する議論がなされたが、その内容については温度差があり導入されることはなかった。

(4) 代替アプローチの導入

1997年に政権を担うことになった労働党はその後毎年の政府予算において公平で現代的な税制を構築し税による歳入を守る旨を掲げていた。2004年の政府予算案第5章¹⁸⁵において、「租税回避を意図するように設計されたスキームは、税制に重大な脅威を与える。このように精巧で積極的な租税回避スキームは、隠匿され秘密にしておくことで反映する。それ故に2004年度政府予算案において税制の当形成を向上させるために新たな措置を導入する。この新しい規則は、売買し利用することを目的とする租税回避スキームやアレンジメントに対して、そのようなスキームを早期発見し、より効果的に租税回避を行う者に対して的を絞ることが可能となる。」とし、2004年財政法第7項に Disclosure of Tax Avoidance Schemes (以下「DOTAS」という。)として規定された。

¹⁸³ ibid 24.

¹⁸⁴ The Tax Law Review Committee, (n157) vii.

¹⁸⁵ HM Treasury, 'Budget 2004' (HC 301, 2004) 118

<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130129110402/http://www.hm-treasury.gov.uk/media/1/B/Budget_2004.pdf> accessed 12 September 2014.

(5) 一般的租税回避否認規定導入の具体的検討-アロンソン報告書-

政府の租税回避に対するアプローチは 1990 年代後半の議論以降、一般的租税回避否認規定から離れていたが、一部の有識者の間で議論は重ねられていた。しかしながら、労働党政権は、一般的租税回避否認規定を導入しないという姿勢を変えなかった。

2010 年、労働党政権から保守党と自由民主党の連立政権へと政権が交代し、発表された緊急政府予算案¹⁸⁶により租税回避問題への新たな取り組みとして一般的租税回避否認規定の導入をすべきか否かについて検討することになった。同年 6 月、税制に対する新しいアプローチに関するレポート¹⁸⁷が公表され、租税回避スキーム開示制度は税制改正によって素早く租税回避に対応しているが、しかしながら頻繁な税制改正は不安定かつ複雑化を招いているとした。これらの欠点を補うためにより戦略的なアプローチとして一般的租税回避否認規定の導入を検討するとした。同年 12 月、財務大臣は一般的租税回避否認規定を研究するための研究会を発足させた。研究会はアロンソン勅撰弁護士を代表とする専門家をメンバーとし、2011 年 11 月 21 日に 11 月 11 日付けの研究報告書¹⁸⁸が公表された。

アロンソン勅撰弁護士グループによる報告書の概要は以下のとおりである。狡猾で合理的なタックスプランニングを弱体化させ、英国のような複雑な税制に適切に対応させるには、広範な領域を対象とする一般的租税回避否認規定は有益ではないとした。加えて、納税義務者に公平であるためには、広範な領域を対象とする一般的租税回避否認規定はタックスプランニングに対するクリアランス制度¹⁸⁹を含む包括的なシステムを伴わなければならないが、しかしながら効果的なクリアランス制度は納税義務者および HMRC に同様にコストの負担を課すものとなるだろうし、結果的には HMRC に権限を与えることになることと述べた。対照的に、濫用的アレンジメントに的を絞った規則であれば次に掲げる多くの理由により英国の税制にとって有益になるであろうと述べた。

- ① 誠実な英国の税制に対して過度な攻撃を与える不自然で人工的なスキームを防ぐであろうこと。
- ② 事業のためのより多くの公平なフィールドを提供し、税の専門家に多くのクライアントを引きつけることに貢献すること。
- ③ スキームが成功するか否かについて判断するに際して租税審判所 (tax tribunals) および裁判所が有益に働くであろうこと。現在の摂理の下では、裁判所は懸命な結果を導く

¹⁸⁶ HM Treasury, (n158) 37, 54.

¹⁸⁷ HM Treasury and HM Revenue & Customs (HMRC), 'Tax Policy Making: A New Approach' (2010) <http://www.hm-treasury.gov.uk/junebudget_tax_policy_making.htm> accessed 6 September 2014.

¹⁸⁸ HM Treasury, (n22).

¹⁸⁹ わが国における事前照会制度と同様の趣旨を有する制度である。第 3 節にて詳細に述べるものとする。

ために可能な限り解釈を拡大する衝動に直面している。そしてこのことは不確実性を生み出すものと考えられる。

- ④ 一般的濫用否認規定 (anti-abuse rule) の存在は、より簡素および明確な税制を作り出すであろうこと。
- ⑤ 独立した諮問委員会 (advisory panel) のような仕組みを設置することにより、迅速かつコスト面での効率性の面で納税義務者を支援し、HMRCにより大きな裁量権を与えようという危険を冒すことがない。このような仕組みによって納税義務者の賢明なタックスプランニング (responsible tax planning) は影響を受けないだろう。賢明なタックスプランニングとは、通常人が常識的に判断して許容されるタックスプランニングのことであり、当該否認規定によって納税義務者の事業上の競争力を奪うことがないものでなければならないという本質的な問題における対応である。
- ⑥ 当該規定は公開討論の場を用意することによって、納税義務者と HMRC との間に信頼関係を構築すること。

このように、アーロンソン勅撰弁護士グループによる見解では、濫用型租税回避行為を対象とすること、納税義務者の競争力を奪うものでないこと、独立した諮問機関を設けることを柱とした一般的濫用否認規定の導入が英国の税制に有益であると結論づけた。注目すべき点は、クリアランス制度については各方面への負担増となることから導入しなかったことであり、クリアランス制度を導入しなくとも、上記のような仕組みによれば十分効果的であるとしたことである。加えて、公共の利益のために機能するように慣習にはない二つのアプローチを採用することが適切であるとし、一つ目は当該規定を適用する場合をガイダンスとして正式な情報源を提供すること、二つ目は当該規定の適用対象であるか否かを判断するために公的な証拠、HMRC および納税義務者の慣行のすべての材料を鑑み判断すべきであること、とした。

オズボーン財務大臣は 2012 年 3 月 21 日の予算演説で租税回避に対抗するための一連の措置について、「私は脱税と道義的に不快な積極的な租税回避 (aggressive tax avoidance) に注視してきた。我々は脱税と租税回避に対抗するために財源と職員を増強してきた。今年度の財政法案による租税回避対抗策により今後 5 年間で税収が約 10 億ポンド増加します。そして過去において失われてきた 100 億ポンドを保護します。さらに、私はアーロンソン勅撰弁護士に一般的な否認規定が英国の税制にとって効果的であるか否かを尋ねた。彼は英国の競争力にダメージを与えることなく租税回避に対処する能力を高めることができるだろうと推奨した。我々は彼の意見に賛同した。新しい規則を来年度の財政法案で法制化

します。」と説明した¹⁹⁰。

(6) 2013年財政法における立法化

2012年6月、HMRCは一般的濫用否認規定の草案¹⁹¹を公開し、意見を求めた。本規定は、濫用(abuse)である租税アレンジメント¹⁹²(tax arrangement)から生じる租税上の便益(tax advantage)を阻止することを目的としている。’abuse’, ’tax arrangement’, ’tax advantage’の意義の詳細を公表したが、これに対する主要な反応は、当該草案第2項の濫用の意義におけるダブル合理性テスト(double reasonableness test)に関するものであり、当該テストが道義的な判断を必要とし、その判断はHMRCの裁量に委ねられるのではないかということであった。同年11月、財務大臣は一般的濫用否認規定における暫定諮問委員会のメンバーを選任し、議長はアーロンソン勅撰弁護士としたところで、翌12月に政府は以下のように3箇所の主要な変更を提案した¹⁹³。

第一の変更点：公開草案において、「適用される租税の規定、アレンジメントの実質的な結果およびあるアレンジメントが一部分を構成する他のすべてのアレンジメントを含むすべての状況を鑑みて、納税義務者が行った行為が合理的な一連の行為(reasonable course of action)として合理的に判断できない場合に租税アレンジメントは濫用であるとする。」とされていたが、すべての状況を明確化すべきであるとし、2013年財政法207条2項に変更された。

第二の変更点：適用される租税の規定により結果が保証されていることが明白な場合は、本規定の対象外とするとした。

第三の変更点：アレンジメントが確立された慣行に従っておりHMRCが当該慣行を認めた場合には、当該アレンジメントは本規定の適用対象外とすることを追加した。

¹⁹⁰ Hansard HC vol 542 col 283 (21 March 2012), 804.

¹⁹¹ HM Revenue & Customs (HMRC), ‘A General Anti-Abuse Rule: Consultation document’ (2012) <http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ConsultationDocuments&id=HMCE_PROD1_032113&propertyType=document> accessed 9 November 2013.

¹⁹² “arrangement”は取決めと訳されることが多いが、ガイダンス Part C の C4 において、以下のように定義付けされている。“Arrangement” includes any agreement, understanding, scheme, transaction or series of transactions (whether or not legally enforceable). 取決めとしての意味以外にも取引としての意味なども含まれる。したがって、本論文では「アレンジメント」として統一する。

¹⁹³ HM Revenue & Customs (HMRC), ‘A General Anti-Abuse Rule: Summary of Responses’ (2012) <<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/gaar-responses.pdf>> accessed 9 November 2013.

また、同じく 12 月に、秋季財政報告において一般的濫用否認規定の導入する計画が報告され、HMRC が作成した法案¹⁹⁴が起草されるとともに、ガイダンスのドラフト¹⁹⁵も公開された。

2013 年 4 月に諮問委員会の正式な議長にパトリック・ミアが選任され、5 月より活動が開始された。そして、上記のような修正を経て 2013 年財政法案によって 2013 年 7 月 17 日より一般的濫用否認規定（General Anti-Abuse Rule：以下英国の一般的濫用否認規定を「GAAR」とする。）の適用が開始された。

第 2 項 立法の概要

一般的濫用否認規定は 2013 年財政法第 5 款に規定がおかれ、附則 43 にはその手続き要件を定めた。また、2013 年 4 月 15 日以降に効力を発するガイダンス¹⁹⁶が公表された。当該ガイダンスは 5 部構成になっており、Part A から Part D までは諮問委員会の承認を得たものである。各々の見出しは以下のとおりである。

(1) 2013 年財政法第 5 款 –General Anti-Abuse Rule

206 条 GAAR の目的 (General anti-abuse rule)

207 条 租税アレンジメントおよび濫用の意義 (Meaning of “tax arrangements” and “abusive”)

208 条 租税上の便益の意義 (Meaning of “tax advantage”)

209 条 租税上の便益への対抗措置 (Counteracting the tax advantages)

210 条 間接救済措置 (Consequential relieving adjustment)

¹⁹⁴ HM Treasury and HM Revenue & Customs (HMRC), ‘Draft Clauses & Explanatory Notes for Finance Bill 2013’ (2012)

<<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/complete-draft-legislation.pdf>> accessed 15 September 2014.

¹⁹⁵ ガイダンスのドラフトは以下の 3 部構成となっている。HM Revenue & Customs (HMRC), ‘HMRC’s GAAR Guidance- Consultation Draft: Part A “Scope of the GAAR Legislation”’ (2012)

<<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/gaar-guidancepart-a.pdf>> accessed 9 November 2013, Part B “Examples of How the GAAR Applies to Tax Arrangements” (2012)

<<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/gaar-guidancepart-b.pdf>> accessed 9 November 2013, Part C “GAAR Procedure” (2012)

<<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/gaar-guidancepart-c.pdf>> accessed 9 November 2013.

¹⁹⁶ HM Revenue & Customs (HMRC), ‘HMRC’S GAAR Guidance -approved by the Advisory Panel with effect from 15 April 2013: PART A- Purpose and status of the guidance; PART B- Summary of what the GAAR is designed to achieve and how it operates to achieve it; PART C- Specific points’ (2013) <<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-part-abc.pdf>> accessed 9 November 2013, ‘HMRC’S GAAR Guidance -approved by the Advisory Panel with effect from 15 April 2013: PART D- Examples’ (2013) <<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-partd-examples.pdf>> accessed 9 November 2013 and ‘HMRC’S GAAR Guidance -not subject to Advisory Panel approval: PART E- GAAR procedure’ (2013) <<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-parte-procedure.pdf>> accessed 9 November 2013.

- 211 条 訴訟前手続き (Proceedings before a court or tribunal)
- 212 条 GAAR と従前規定の関係 (Relationship between the GAAR and priority rules)
- 213 条 法令改正 (Consequential amendment)
- 214 条 第 5 款の解釈 (Interpretation of Part 5)
- 215 条 適用開始と経過措置 (Commencement and transitional provision)

(2) 2013 年財政法附則 43 –General Anti-Abuse Rule: Procedural Requirements

- 1 項 GAAR の諮問委員会 (The GAAR Advisory Panel)
- 2 項 指名された HMRC 職員の意義 (Meaning of “designated HMRC officer”)
- 3 項-4 項 納税義務者への通知 (Notice to taxpayer of proposed counteraction of tax advantage)
- 5 項-9 項 GAAR の諮問委員会への付議 (Referral to GAAR Advisory Panel)
- 10 項-11 項 GAAR の諮問委員会の決定および意見書 (Decision of GAAR Advisory Panel and opinion notices)
- 12 項 GAAR の諮問委員会の意見後の最終決定の通知 (Notice of final decision after considering opinion of GAAR Advisory Panel)
- 13 項 通知の意義 (Notices may be given on assumption that tax advantage does arise)

(3) ガイダンス

- Part A ガイダンスの目的と位置づけ (Purpose and status of the guidance)
- Part B GAAR の設計および運営の概要 (Summary of what the GAAR is designed to achieve and how it operates to achieve it)
- Part C 具体的な要点 (Specific points)
- Part D 事例 (Examples)
- Part E GAAR の手続き (GAAR procedure)

第 2 節 立法およびガイダンスにおける課税要件

GAAR の対象となる課税要件に関する規定として、2013 年財政法第 5 款 206 条から 209 条を取り上げる。

- 第 1 項 2013 年財政法第 5 款本文
- 第 5 款の本文は以下のとおりである。

206 条 GAAR の目的 (General anti-abuse rule)

- (1) 本款 (第 5 款) は、濫用 (abuse) である租税アレンジメント (tax arrangement) から生じる租税上の便益 (tax advantage) に対抗するという目的を趣旨としている。
- (2) 本項の規定は、一般的濫用否認規定として知られるものである。
- (3) 一般的濫用否認規定の適用税目は以下の通りである。
 - (a) 所得税
 - (b) 法人税 (法人税として課税されるもの又は法人税として取り扱われるものを含む)
 - (c) キャピタル・ゲイン税
 - (d) 石油利益税
 - (e) 相続税
 - (f) 土地印紙税
 - (g) 居住用不動産税

207 条 租税アレンジメントおよび濫用の意義 (Meaning of “tax arrangements” and “abusive”)

- (1) 全ての状況を鑑み租税上の便益を獲得することがアレンジメントの主目的 (the main purpose) 又は主目的の一つであることが合理的に結論づけることができる場合に、アレンジメント (arrangement) は租税アレンジメント (tax arrangement) であるとする。
- (2) 租税アレンジメントは、下記を含む全ての状況を考慮した場合において、その締結又は実施が、適用される租税法規において合理的な一連の行為 (reasonable course of action) として合理的に判断することができないならば、濫用 (abuse) である。
 - (a) 当該アレンジメントの実質的な結果が、それら規定に基づくいかなる原則 (明示されているか暗示されているかを問わない) および当該法規の政策目的と合致しているか否か。
 - (b) それらの結果を達成するための手段の一つ以上の作為的 (contrived) 又は異常な (abnormal) ステップが含まれているか否か。
 - (c) アレンジメントが当該法規の欠缺を利用することを意図しているか否か。
- (3) 租税アレンジメントが他の租税アレンジメントの一部を構成している場合、当該アレンジメントも考慮されなければならない。
- (4) 租税アレンジメントが濫用に該当する例を以下に示す。
 - (a) 当該アレンジメントが、課税上の所得、利益又は利得の金額を経済的目的により生ずる金額より著しく少なくする結果をもたらす場合。

- (b) 当該アレンジメントが、課税上の控除又は損失を経済的目的により生ずる金額より著しく大きくする結果をもたらす場合。
 - (c) 当該アレンジメントが、税の還付又は控除（外国税額を含む）の請求を支払われていない又は支払われる見込みがないものとする場合。
ただし、いずれの場合にも、関連法規が立法される時点で予想されていなかったことを合理的に想定できる場合に限る。
- (5) アレンジメントが濫用でない場合の一例として、租税アレンジメントが確立した慣行に合致しており、アレンジメントが実施された時点において HMRC がそのような慣行を受入れるよう示唆していた場合がある。
- (6) (4)と(5)においてなされた例示は網羅的（exhaustive）ではない。

208 条 租税上の便益の意義（Meaning of “tax advantage”）

租税上の便益には、(a)所得控除又は所得控除額の増加、(b)租税の還付又は還付税額の増加、(c)課税の回避もしくは排除、(d)潜在的課税の回避、(e)課税の繰延べ又は還付の繰上げ、(f)控除又は納税義務の回避、が含まれる。

209 条 租税上の便益への対抗措置（Counteracting the tax advantages）

- (1) 濫用となる租税アレンジメントが生じた場合、本項を無視して当該アレンジメントから生ずるであろう租税上の便益は、調整を加えることによって阻止しなければならない。
- (2) 租税上の便益を阻止することを要求された調整は、公平で合理的なものとする。
- (3) 当該租税又は一般的濫用否認規定が適用される他の租税について、調整がなされる。
- (4) （本項を無視して）租税債務を削減するいかなる場合においても、租税を課し又は租税債務を増加させることを含む調整がなされる。租税はそのような調整に従い課される。
- (5) （歳入庁の職員又は租税上の便益を享受する者を問わず）本条により要求されるいかなる調整も申告、修正申告、更正もしくは却下の請求又は他の方法によりなされる。
- (6) しかし、
 - (a) 附則 43 により要求される手続要件を満たさない限りは、本条を理由として歳入庁の職員はこれらの措置を講ずることはできない。
 - (b) 本条を理由に調整する権利は、本項以外の立法により課されるいずれの制限にも従わなければならない。
- (7) 本条により実行されるいかなる調整も効力を有する。

第2項 一般的濫用否認規定の目的

2013年財政法第206条より、本規定の対象は、濫用である租税アレンジメントから生じる租税上の便益である。英国の租税回避に対する一般的否認規定は、濫用的な行為に的を絞った規定であり、前述のアーロンソン報告書において提言された趣旨を引継いでいる。

第3項 課税要件

2013年財政法206条および207条に濫用的租税アレンジメントを阻止する手順が規定されている。ガイダンス Part C の C6.2¹⁹⁷に示されたシーケンス、およびその内容を詳細に述べるものとする。

次に示す①から④までの問題の各々が順に該当する場合に GAAR が適用される。

- ① 租税上の便益を引き起こすアレンジメントがあるか。(当該アレンジメントを租税アレンジメントという。)
- ② 租税上の便益は、2013年財政法に規定する所定の税目に関するものか。
- ③ 租税上の便益を得ることが、主たる目的または主たる目的の一つであると合理的に結論付けることができるか。
- ④ そのアレンジメントは濫用型であるか。

(1) 租税アレンジメント

GAAR 適用対象であるか否かを判断するための最初の重要なステップは、租税アレンジメントに該当するか否かを判断することである。租税アレンジメントについては、2013年財政法207条1項、ガイダンス Part B の B10、ガイダンス Part C の C3 に規定されている。

207条1項より、租税上の便益を得ることが当該アレンジメントの主目的または主目的の一つであると合理的に結論づける (reasonable to conclude) ことができる場合に、租税アレンジメントであるとしている。「合理的に結論づける」という表現についてガイダンス Part C の C3.3 で以下のように説明している。「合理的に結論づける」という表現は、客観的なテストであることを意味している。すなわち、すべての関連する状況を考慮し、それらの状況に照らした場合に合理的に導かれる結論がアレンジメントの主目的または主目的の一つが租税上の便益を得るものであるか否かを確認することを意味している。納税義務

¹⁹⁷ HM Revenue & Customs (HMRC), 'HMRC'S GAAR Guidance -approved by the Advisory Panel with effect from 15 April 2013: PART A- Purpose and status of the guidance; PART B- Summary of what the GAAR is designed to achieve and how it operates to achieve it; PART C- Specific points' (2013) 28 <<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-part-abc.pdf>> accessed 9 November 2013.

者自身やアレンジメントのプロモーターなどの特定の者が実際に租税上の便益を得る意図を有しているか否かを問うことは必要でも適切なことでもない¹⁹⁸。

また、「主目的または主目的の一つである」の意味するところについては、ガイダンス Part C の C3.4 から C3.6 で以下のように説明している。これらの表現は、通常言葉として標準的な意味を有しており、文脈と事実を客観的に鑑みて適用しなければならない¹⁹⁹。租税上の便益を得ようと試みるのが主目的であるか否かは通常は明らかである。例えば、アレンジメントが実行されなければ租税上の便益を得る機会が得られないような場合である²⁰⁰。しかし、租税上の便益を得ることが主目的の一つであるか否かを決定することはより困難である。この文言の意味するところは、主目的の一つでなければ生じたであろう取引が再構成されるか、または異なる条項や条件の下で締結されるか否かを判断することである。このことは、主目的の一つでなければ生じたであろう租税上の結果を著しく変化させる為に行われる。そして、目標とされる租税上の結果そのものが当該アレンジメントの本質的な目的であることになる。このような行為は、露骨 (obvious) でありかつ作為的 (contrived) であるだろう。しかし、必ずしもそうではなく微妙な変化、例えば新しい規定を施行する過渡期にある規定を利用するために会計期間を変更するような変化を含むことになる²⁰¹。

(2) 濫用

租税アレンジメントが濫用であるか否かを決定することは GAAR 規定の中核をなすものである。濫用については、2013 年財政法 207 条 2 項から 6 項、ガイダンス Part B の B11、ガイダンス Part C の C5 に規定されている。207 条 2 項によれば、立法制定時に議会が想定していなかった結果をもたらすように納税義務者が意図した場合および行為が合理的であると合理的に判断できない場合に当該アレンジメントは濫用的アレンジメントである。ガイダンス Part C の C5.4 以下に濫用に関する重要な要素と補助的要素について検討されている。重要な要素としては、①適用される租税法規に関する合理的な行為の概念、②アレンジメントの実質的な結果と適用される租税法規が基礎となる原則および当該租税法規の政策目的との比較、③作為的 (contrived) 又は異常な (abnormal) ステップが含まれているか否か、④アレンジメントが当該規定の欠缺を利用することを意図しているか否か、⑤ダブル合理性テスト (double reasonableness test)、すなわちアレンジメントが合理的な

¹⁹⁸ ibid 16 [C3.3].

¹⁹⁹ ibid 17 [C3.4].

²⁰⁰ ibid 17 [C3.5].

²⁰¹ ibid 17 [C3.6].

行為であると合理的に考えられるか否か、これら 5 つの点が上げられている²⁰²。補助的要素については、⑥濫用的租税アレンジメントの指標の明確化および⑦濫用的租税アレンジメントに該当しない場合の指標の明確化である²⁰³。

① 適用される租税法規に関する合理的な一連の行為の概念²⁰⁴

基本的には、行為に適用される租税規則の文脈を解釈する場合に納税義務者が選択した行為の本質に焦点を当てる。適用される租税法規 (relevant tax provisions) という文言は個別に定義されておらず、検討中の租税アレンジメントの結果の決定に関連するいかなる租税法規をも包含する広範な表現である。したがって、租税上の利点を生み出すために適用される租税法規を含み、必ずしも限定されるものではない²⁰⁵。税法の一部に優遇措置があり、それらの規定により予想される結果をもたらす、またはそれらの規定による便益を不相当に否定することを妨げる合理的なステップは、当該規定に関する行為として合理的である²⁰⁶。多くの場合、立法は納税義務者が異なる商業上または個人的な選択の幅を行使することを明確に予期している。これらの選択により異なる租税上の結果が生じ、当該選択は専ら合理的である²⁰⁷。しかし、納税義務者が個別的否認規定を含む他の規定の回避を目的として設計された複合取引を実行する場合において、適用される租税法規に関する合理的な一連の行為として考えることはできず、明確に当該規定の効果を失わせるように設計されたものである²⁰⁸。以上のことは、GAAR の根底にある前提を維持する必要性を強調するものである。すなわち、納税義務者があらゆる合法的手段によって租税負担を軽減する為に巧妙に無制限に自由に行う計画を拒否するものである²⁰⁹。

② アレンジメントの実質的な結果と適用される租税法規が基礎となる原則および当該租税法規の政策目的との比較²¹⁰

議会による意図は他の材料を検討するための制限された権利とともに立法で使用される文言の中に見つけられるものでなければならないという原理を裁判所は導いた。すなわち、適用される規定が基礎となる原則および当該規定の政策目的を参照することにより、GAAR は立法の文言だけでなく、基本的な前提または広範な

²⁰² ibid 19 [C5.4].

²⁰³ ibid 20 [C5.5].

²⁰⁴ ibid 20 [C5.6].

²⁰⁵ ibid 20 [C5.6.1].

²⁰⁶ ibid 20 [C5.6.2].

²⁰⁷ ibid 20 [C5.6.3].

²⁰⁸ ibid 21 [C5.6.5].

²⁰⁹ ibid 21 [C5.6.7].

²¹⁰ ibid 21 [C5.7].

政策目的の明示が必要となる。多くの場合、適用性原則（relevant principles）および政策目的は、関連する立法から明らかであるが、必要に応じて議会資料やプレスリリースなどの立法以外の資料も考慮すべきである。しばしば特定の税法の最初の基本的な政策原理や目的を見つけることは難しい場合がある。しかしながら、その後の修正法令によりどのようなアレンジメントを除外することを意図した税制上の優遇措置であるかを知ることは可能である。原則や政策目的を認識することは、アレンジメントが適用規定に関して合理的か否かを考慮する重要な要素となる。しかし、原則や政策を明確に認識できない場合または完全に説明できない場合がある。このような場合には、アレンジメントが合理的な行為であるか否かについての主要な焦点は、207条2項(b)および(c)に移ることになる。

- ③ 作為的（contrived）又は異常な（abnormal）ステップが含まれているか否か²¹¹
作為的又は異常なという文言は定義されていないことから、通常の意味として使用する。認識された租税法における抜け穴は非常に狭く、それらを利用することは、そうでなければ取られなかったいくつかのステップや特徴の採用を必要とする場合がある。このような作為的又は異常なステップは複数の形態を有している。

- ④ アレンジメントが当該法規の欠缺を利用することを意図しているか否か²¹²

特定の租税法規を起草することは予期せぬ結果をもたらすことになる。このことは、租税法規は起草者には明らかでなかった欠陥を有しており、起草者は特定の種類の取引が実行されることを想定していないからである²¹³。このような状況はある種類の取引を対象とした新しい租税法規が導入されることによって発生している²¹⁴。

- ⑤ ダブル合理性テスト（double reasonableness test）²¹⁵

ダブル合理性テストはGAARの核心である。これは、締結または実施されたアレンジメントが適用租税法規において合理的な一連の行為であるかを問うものではない。そうではなく、問題となっている締結または実施されたアレンジメントが合理的な一連の行為であるという見解を合理的であると判断できるかを問うものである²¹⁶。審判所および裁判所への上訴において適用する場合には、租税アレンジメントが合理的な一連の行為であるか否かという見解を提供するための判決は必要ない。その代わりに、判決はアレンジメントに関して判断することができる合

²¹¹ ibid 23 [C5.8].

²¹² ibid 23 [C5.9].

²¹³ ibid 23 [C5.9.1].

²¹⁴ ibid 24 [C5.9.2].

²¹⁵ ibid 24 [C5.10].

²¹⁶ ibid 24 [C5.10.1].

理的な見解の幅を考慮する必要がある²¹⁷。このことは、判決がすべての状況を鑑みてアレンジメントが合理的な一連の行為であると合理的に判断できる場合には、アレンジメントが濫用であると見なされず、ひいては GAAR は適用されない。換言すれば、見解に幅がある場合には租税アレンジメントは GAAR が対象とする濫用ではない²¹⁸。

しかしながら、重要なことは一部の者、例えば弁護士や会計士などの第三者の見解が結論を導くことはないということである。GAAR の目的や考えられる要素を鑑みてダブル合理性テストを行うことが必要である²¹⁹。

⑥ 濫用的租税アレンジメントの指標の明確化²²⁰

2013 年財政法第 207 条 4 項にアレンジメントが濫用である場合の例を紹介している。しかし、重要なことはこれらの例示が網羅的ではないことであり、GAAR の対象となる税目によっても違いが生じる²²¹。

⑦ 濫用的租税アレンジメントに該当しない場合の指標の明確化²²²

2013 年財政法 207 条 5 項にアレンジメントが濫用と判断されない場合が規定されている。これには二つの要素がある²²³。一つ目は、アレンジメントが確立した慣行に合致 (accord with established practice) しているか否かを考慮することである。確立した慣行という文言は法律で定義されておらず、通常の用いられる意味として取り扱う。確立した慣行とは、出版物の参照または一般的な慣行になっていることを証する証拠によって証明される²²⁴。二つ目は、アレンジメントが実施された時点において HMRC が慣行を受け入れることを示唆していたということである。これは、HMRC に税務公報や内部マニュアルなど明確な発言を求める相当の負担を与えることになる。加えて、特定の慣行は意図された特定の法規の範囲内にあると HMRC が考慮する趣旨での発言をもたらすだろう。これは、アレンジメントが濫用でないことを示す場合において相当の負担を強いることになる。反対に、HMRC が受け入れることができないアレンジメントに対してはそのような慣行を濫々受け入れる必要はない。このような場合には、HMRC に課される負担はほとんどまたは全くない²²⁵。

²¹⁷ *ibid* 24 [C5.10.2].

²¹⁸ *ibid* 24 [C5.10.3].

²¹⁹ *ibid* 25 [C5.10.4].

²²⁰ *ibid* 25 [C5.11].

²²¹ *ibid* 26 [C5.11.4].

²²² *ibid* 26 [C5.12].

²²³ *ibid* 26 [C5.12.2].

²²⁴ *ibid* 27 [C5.12.6].

²²⁵ *ibid* 27 [C5.12.7].

(3) 租税上の便益 (tax advantage)

租税上の便益については、2013年財政法 208 条およびガイダンス Part C の C2 に規定されている。ガイダンス Part C の C2 より、租税上の便益の定義は、広範な意味が含まれており、あらゆる租税上の利得 (tax benefit)、例えば控除または損失の控除額の増加、所得または利益の減少、利得を得る時期、還付額の増加、あるいは潜在的な課税の排除または軽減を含むことが意図されている²²⁶。租税上の便益という文言は、英国の租税法規において一般的な文言である。この文言の意味するところは、他の税ポジションと比較して利点を実際の税ポジションを生じさせるか否かを示唆している²²⁷。

(4) 他の租税規定との関係²²⁸

他の租税規定 (租税回避否認規定を含む) と GAAR との関係は、ガイダンス Part B の B6、B7 に規定されている。GAAR は、GAAR が存在しなければ成し遂げられたであろう濫用型アレンジメントによる租税上の便益を阻止することを目的としている²²⁹。GAAR が制定される前は、租税回避目的があったか否かを決定する必要があったが、露骨な濫用アレンジメントに対しては他の従前規定を適用することなく GAAR を適用することは適切である²³⁰。GAAR が適用される税目については、多くの個別的租税回避否認規定が存在する。GAAR は他の租税回避否認規定から独立して執行されるものであり、これらの規定の欠陥を利用するような仕組まれた濫用型アレンジメントに対して GAAR を適用するものである²³¹。

(5) 事例検証

メイズ事件控訴院判決²³²を取り上げる。本事件で実施されたアレンジメントは租税法規の欠陥を利用しており、制定法に対する目的論的解釈では議会が当該立法設定時に意図しなかった結果を阻止することができなかった事例である。ガイダンス Part D の D15 において、本事件の取引が行われたときに GAAR が有効であったならば、GAAR は適用されたか否かを以下のように検証している。

① 概要

²²⁶ ibid 15 [C2.2].

²²⁷ ibid 16 [C2.5].

²²⁸ ibid 8 [B6] and [B7].

²²⁹ ibid 8 [B6.1].

²³⁰ ibid 8 [B6.2].

²³¹ ibid 8 [B7.1].

²³² Commissioners for HM Revenue & Customs v Mayes [2011] EWCA Civ 40.

本事件は、生命保険契約における一連の取引に関連するスキームを利用するものであり、主に 2003 年に実施され、関連損失控除 (corresponding deficiency relief) を利用するように人工的に損失を作り出した。これは、SHIP 2 として知られており、市場において販売されていた。本件につき、HMRC は課税処分を下したが、第一審である高等法院および第二審である控訴院において、納税義務者が勝訴した。最高裁判所は HMRC の上告を棄却した。

② 適用される法令

1988 年所得税・法人税法 (Income and Corporation Taxes Act 1998) 第 539 条から第 554 条。当該規定において関連損失控除を規定している。

③ 租税アレンジメント

当該スキームは次の 7 段階から構成されている。

- イ ジャージー島の居住者である個人が保険会社から一時払い生命保険を購入した。
- ロ 数ヶ月後、ルクセンブルク法人に証書を売却した。
- ハ ルクセンブルク法人は、追加保険料を支払った。
- ニ ルクセンブルク法人は、保険の一部解約により③の投資額全額を保険会社から回収した。ルクセンブルク法人は、英国個人居住者でないことから、当該解約につき課税されない。
- ホ ルクセンブルク法人は、証書を英国の LLP に譲渡した。
- ヘ LLP は、メイズ氏 (納税義務者) におよそ 133,000 ポンドで譲渡した。
- ト 納税義務者は、証書を全部解約した。納税義務者が受け取った金額は、およそ 2,000 ポンドで、関連損失控除の対象となる損失額は 200 万ポンド弱となった。納税義務者はキャピタル・ゲイン税における損失額は、⑦の受取金額と⑥の支払額の差額分であるとし申告した。関連損失控除の対象となる損失とは、実際に生じた損失ではなく、部分解約した際に生じた利益または損失は一年間につき 20 分の 1 ずつ計上することから、全部解約時には未計上部分を一括して計上することができるものである。

④ 納税義務者の主張

納税義務者は、機械的規則によれば特定の事由が生じたとして擬制した利益と損失を計算するために提供されるものであると主張した。実質的に擬制された利益はステップ④における一部解約によるものである。これは、わずかな保険料支払は一部解約に対して認められたものであるからである。生命保険を一部解約する際には、支払った保険料を上限として生じた損失の 20 分の 1 を 20 年かけて毎

年計上するという規則がある。当時の証券所有者は英国非居住者であり当該利益については課税されないが、次に通常の計算によりステップ⑦で全部解約した際の納税義務者が追った損失につながるようになった。これは保険料の支払の残りが考慮され計算された結果ステップ④の利益と逆転したためである。

⑤ 判旨

高等法院および控訴院は、適用法令の目的論的解釈により納税義務者の主張を支持した。裁判所は、実際に生じたすべての所得は証券の保有者が英国の居住者であったならば課税され、許容された金額を超過する早期部分解約を思いとどまらせることを目的とする立法政策を認めたが、HMRCの処分はさまざまな状況を鑑みて裁量による不公平な結果であるとした。高等法院の判決においてプラウドマン判事は、本事件はラムゼイ原則を適用するには租税回避の動機だけでは不十分であり、制定法は、純粋な法的分析におけるよりはむしろ事業または商業的概念として解釈されることができない文言を含んでいない、とし本事件へのラムゼイ原則の適用は認めず、納税義務者の主張を認めた。当該法令は実際の商業的所得に対して課税しないとしていることから、商業的実体による取引に適用すると解釈されるべきであるということは意味がなく、目的を縮小または拡張することによってスキームの一部を無視することはできない、とした。

⑥ GAAR 適用の検証²³³

保険料の追加支払と一部解約は仕組まれた異常なステップに該当し、通常の貯蓄商品として個人の為に設計された生命保険であり通常であれば起こらない事実や仕組まれた状況の下で適用された機械的規則の欠陥を利用したアレンジメントである。また、控訴院判決でも指摘されているが、本件は立法が予見し、または立法が意図していた結果ではないことが明らかに合理的に判断できる。このような租税アレンジメントはHMRCが認める確立された慣行とは言い難い。

このように納税義務者は循環する(circular)自動解消取引(self-cancelling)を含む異常な仕組まれた取引によって経済的損失を負うことはなかった。すべての取引は租税上の損失を作り出すために行われた。したがって、本スキームは合理的な一連の行為として合理的に判断することはできず、GAARを適用するものである。

²³³ HM Revenue & Customs (HMRC), 'HMRC'S GAAR Guidance -approved by the Advisory Panel with effect from 15 April 2013: PART D- Examples' (2013) 57 [D15]
<<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-partd-examples.pdf>> accessed 9 November 2013.

第3節 税務行政の機能と納税義務者保護

本節では英国の GAAR に関する行政の機能および周辺制度等を検証する。

第1項 間接救済措置

2013年財政法 210条およびガイダンス Part B の B13、ガイダンス Part C の C7、ガイダンス Part E の E7 に規定されている。

(1) 2013年財政法 210条本文

- (1) (a)209条により租税上の便益を阻止され、(b)附則 43 の 12 項に規定された通知がなされない場合には、HMRC は納税義務者による通知をされた場合に本条文が適用される。
- (2) 租税上の便益を阻止された日から 12 ヶ月以内に GAAR が適用された税目に関して間接的な調整を申立てする。
- (3) 本条文における申立てでは、HMRC の職員は公平で合理的であるとして申立てられた間接的な調整を行わなければならない。
- (4) 間接的調整は、(a)あらゆる期間に関してなされ、(b)租税アレンジメントの当事者であるか否かに関わらずすべての者に影響を与える。
- (5) しかし本条は、職員に対して租税債務が増加するような間接的調整の結果をもたらすことを要求し、または許可するものではない。
- (6) (本条文の目的のために関連する各規定を列挙している。省略。)
- (7) HMRC の職員が本条文に基づき間接的調整を行う場合には、実施された調整を説明する通知書を申立てする者に交付しなければならない。
- (8) 本条文の目的は、調整が阻止の結果により生じた場合に租税上の便益を阻止することが最終的なものになることである。そして当該調整の結果として生じた税額は訴訟によってもはや変更することができない。
- (9) 本条文に基づいて実施されることが要求されるいかなる調整も、(a)申告、修正申告、申立ての修正、その他の手続きによって、(b)課されることが制限されているにもかかわらず本項以外のいかなる制定法に基づいて、実施される。
- (10) 本条文における納税義務者とは、209条における租税上の便益の阻止に関して、租税上の便益が生じた者をいう。

(2) 間接的救済措置の意義²³⁴

間接的救済措置とは、租税上の便益を阻止した結果、二重課税が生じる場合に、二重課税からの救済を確実にするものであり、租税債務を増加させるために行うものではない。当該措置は、同一の納税義務者に対する二重課税および他の納税義務者との間における二重課税を対象としている。後者に関しては、例えば、個人の納税義務者が高い税率を避けるために他の法人の納税義務者に所得を移転した場合において、個人の納税義務者に対し GAAR が適用されることにより同一の所得に対して課税されることになる。このような場合、法人の納税義務者は個人の納税義務者になされた処分により是正された所得金額に基づいて申告することができる²³⁵。したがって、GAAR が適用される租税上の便益は、グループ単位で判断するものではなく納税義務者ごとに判断するものである。

第2項 訴訟前手続および訴訟に関する事項

2013年財政法第211条およびガイダンス Part C の C8、ガイダンス Part E の E3 および E8 に規定されている。

(1) 2013年財政法第211条本文

(1) GAAR に関連した訴訟前手続きにおいて、HMRC は(a)濫用である租税アレンジメントが存在すること、および(b)アレンジメントから生じる租税上の便益を阻止する為に実施された調整が公平かつ合理的であることを示さなければならない。

(2) GAAR に関連してすべての問題を決定する場合に、裁判所および審判所は、(a) 租税アレンジメントが実施された時点において GAAR 諮問委員会により承認された GAAR に関する HMRC のガイダンス、および(b)アレンジメントに対する GAAR 諮問委員会のすべての意見を考慮しなければならない。

(3) GAAR に関連してすべての問題を決定する場合に、裁判所および審判所は、(a) 租税アレンジメントが実施された時点において公知されたガイダンス、報告書または他の材料、および(b)確立した慣習の証拠を考慮するものとする。

(2) HMRC への要求事項²³⁶

通常の租税の訴訟事件と異なり、GAAR を適用する際には納税義務者ではなく、HMRC

²³⁴ HMRC (n197) 32 [C7].

²³⁵ HM Revenue & Customs (HMRC), 'HMRC'S GAAR Guidance (not subject to Advisory Panel approval): PART E- GAAR procedure' (2013) 32 [C7.2]
<<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-part-e-procedure.pdf>> accessed 9 November 2013.

²³⁶ HMRC (n235) 21 [E8.1].

が立証責任を負うことになる。特に、租税アレンジメントがあること、当該アレンジメントが濫用的であること、および HMRC による租税上の便益を阻止は公平で合理的であることを証明しなければならない²³⁷。

GAAR に関するすべての手続きにおける証拠基準は、民事の一般原則における証拠基準とする²³⁸。これは、優越的証拠の原則と言われるもので、51%（現実にはこれより高い）を越える相当の証明がなされれば足りる²³⁹。

（3）裁判所および審判所への要求事項²⁴⁰

裁判所および審判所は、アレンジメントが実施された時点における GAAR 諮問委員会の承認を受けたガイダンスを考慮しなければならないこと、および HMRC が受領した GAAR 諮問委員会（実際には準委員会）の意見を考慮しなければならないことが規定されている²⁴¹。加えて、通常の証拠法（rules of evidence）²⁴²に基づく訴訟手続きにおいて関連するすべての材料が認められるか否かを問わず、裁判所および審判所は関連するすべての材料を考慮するものとする。そのような材料は、アレンジメントが実施されていた時点において公知されたすべての関連材料を含むものとする。重要なことは、諮問委員会の承認を得たガイダンスおよび委員会の意見と異なり、これらの材料は考慮することができるものであるということである。また、裁判所および審判所は、確立した慣習による証拠も考慮するものとする²⁴³。

第3項 諮問委員会制度

2013年財政法附則43およびガイダンス Part E の E3、E4 に関連する規定が置かれている。

²³⁷ *ibid* 21 [E8.1].

²³⁸ *ibid* 21 [E8.1.3].

²³⁹ 田島裕「イギリス法入門」（信山社 2001年）174頁。

²⁴⁰ HMRC (n235) 22 [E8.2] and 23 [E8.5].

²⁴¹ *ibid* 22 [E8.2.1].

²⁴² 田中英夫「英米法総論 下」（東京大学出版 1980年）462頁以下。英国における判例法の特徴の一つに陪審制度がある。現在では刑事事件と一部の民事事件のみで行われる。英国ではこの陪審制度を円滑に進めるために詳細な証拠法が発達した。すなわち、法律の知識が乏しい者が陪審員を務めるため、その判断の根拠となる証拠は選り抜かれたものであり、かつその手続きも統一されたものでなければならなかった。フィリップ S. ジェームズ「イギリス法（上）序論・公法」（三省堂 1985年）90頁以下において、証拠はそれによって事実が証明される手段であり、法律上の証拠に関する原則は、裁判所に置ける事実の証明に関する法律上の原則である。これらの原則は四つの主要な問題を解決することを目的とする。第一に、事実の立証責任は主張する者が負わなければならない。第二に、どのような事実が証明されなければならないのか、という問題については、一般原則として主張をなす者が自己の主張を証明するために依拠しているすべての重要な事実についての証拠を提出しなければならない。第三に、裁判所の審理に必要な事実は、争点事実および争点に関連性のある事実である。第四に、立証はどのようにして行われるのか。三種の証明を認めており、すなわち口頭証拠、書証および物的証拠である。

²⁴³ HMRC (n235) 23 [E8.5.1].

(1) 2013 年財政法附則 43 本文（一部抜粋）

GAAR 諮問委員会の意義

1 項 (1)第 5 款および本附則における GAAR 諮問委員会(the GAAR Advisory Panel)とは、GAAR のために HMRC 長官²⁴⁴によって設立された委員会である。

(2)本附則における議長 (the Chair) は、HMRC 長官によって GAAR 諮問委員会の議長として任命された同委員会のメンバーである。

GAAR の諮問委員会への付議

5 項 4 項に基づく意見陳述 (HMRC による納税義務者への通知がない場合の意見陳述) がない場合において、HMRC 職員は GAAR 諮問委員会に付議を行わなければならない。

6 項 (1)第 4 項に基づき意見陳述が行われた場合は、HMRC 職員はそれを検討しなければならない。

(2)上記検討後、HMRC 職員がなおも 209 条における阻止すべき租税上の便益であると判断した場合は、GAAR 諮問委員会に付議しなければならない。

GAAR 諮問委員会の決定および意見書

10 項 (1)GAAR 諮問委員会への付議がなされた場合、議長は委員会のメンバー3人からなる準委員会を設置しなければならない。

(2)準委員会は、更なる情報を入手するために納税義務者または HMRC 職員 (もしくは両者) と面談をするものとする。

11 項(1)GAAR 諮問委員会に付議がなされた場合は、準委員会は(a)準委員会のすべてのメンバーの意見の合議により一つの公式見解としての通知、(b)すべてのメンバーの意見をまとめ、複数の見解があればその見解の通知を作成しなければならない。

(2)準委員会は、上記通知の写しを、(a)HMRC 職員および(b)納税義務者に渡さなければならない。

(3)見解の通知は、準委員会のメンバーまたはメンバーの一人若しくはそれ以上の意

²⁴⁴ 池田美保「英国の税務行政と税制の概要」税大ジャーナル 17 号 (2011 年) 190 頁以下。HMRC は、財務省の外局であり大臣を持たず、女王により任命された 6 名の長官により税務行政は執行されている。

見として、(a)租税アレンジメントの実施および実行は適用する法令、すなわち(i)207条2項(a)から(c)および3項における事項を含むすべての状況を考慮して、および(ii)同条4項から6項を考慮して合理的な一連の行為であること、(b)実施および実行された租税アレンジメントが、適用する法令に関連して合理的な一連の行為でないこと、または(c)入手した情報では判断することが不可能であったことを、それらの理由とともに言明する通知のことである。

(2) 諮問委員会の構成と機能²⁴⁵

諮問委員会は GAAR のために HMRC 長官によって設立された委員会である²⁴⁶。委員会の議長およびメンバーは、HMRC 長官が任命するが、メンバーを任命する際には議長が HMRC 長官に助言する²⁴⁷。当該委員会は HMRC から独立した機関であり、メンバーに HMRC 職員は含まれない²⁴⁸。当該委員会の目的は、HMRC から独立することにより納税義務者を保護することである²⁴⁹。当該委員会が有する機能は、付議に対する答申を表明し、HMRC によるガイダンスを承認することであり、司法機能を有するものではなく、したがって委員会の見解について HMRC および納税義務者は必ずしも従う必要はない²⁵⁰ものである。

第4項 ガイダンスの位置づけ²⁵¹

諮問委員会に承認された HMRC 発行のガイダンスの目的は、専門家でない者に対しても理解されるように広範な概要を示すことによって GAAR の目的が達成されるように、そして運営されるように設計することである²⁵²。加えて、GAAR の解釈と適用を補助する役割も有する²⁵³。211条2項より、裁判所および審判所は、当該ガイダンスを考慮することが義務づけられている²⁵⁴。当該ガイダンスは、HMRC および諮問委員会によって保管され、定期的に更新されるものであり、諮問委員会から毎年公表される匿名の重要な原則はガイダンスに組み込まれることになる²⁵⁵。

²⁴⁵ HMRC (n235) 11 [E4].

²⁴⁶ *ibid* 11 [E4.1.1].

²⁴⁷ *ibid* 11 [E4.1.2].

²⁴⁸ *ibid* 11 [E4.1.3].

²⁴⁹ *ibid* 11 [E4.1.4].

²⁵⁰ *ibid* 11 [E4.1.5].

²⁵¹ HMRC (n197) 3 [Part A].

²⁵² *ibid* 3 [A2].

²⁵³ *ibid* 3 [A3].

²⁵⁴ *ibid* 3 [A4].

²⁵⁵ *ibid* 3 [A6].

第5項 クリアランス制度 (Clearance) ²⁵⁶

GAAR 制定において、事前照会制度に相当する独自のクリアランス制度は設けなかった ²⁵⁷。GAAR の適用となる税目に関する租税法規には、納税義務者のために特定の取引に関してクリアランス制度を有していること、および通常であれば、クリアランスを与える条件として租税負担を軽減または回避することを主要な目的としない取引であることを要求するものであること ²⁵⁸から、GAAR 独自のクリアランス制度は設けないものとされた。当然のこととして、他のクリアランス制度によって HMRC にもたらされた情報によって GAAR を実施することはできないこととされている ²⁵⁹。

第4節 小括

英国の GAAR の特徴的な点は、以下のとおりである。

- (1) 一般的租税回避否認規定 (General anti-avoidance rule) ではなく、一般的濫用否認規定 (General anti-abuse rule) である。これは、アーロンソン勅撰弁護士の研究報告書にもあるように納税義務者の行う賢明なタックスプランニングは GAAR の適用対象としないことを示唆している。GAAR 適用には主に二つの課税要件があり、一つ目は租税アレンジメントであるか、二つ目は租税アレンジメントが濫用的であるか、である。このような課税要件としたことで GAAR の適用対象が狭い範囲となっており、実効性に乏しいのではないかという疑問が生じる。しかしながら、「濫用的」か否かを判断するのはいわゆるダブル合理性テストといわれるものであり、ダブル合理性テストの要件を満たすか否かを決定する要素は、基本的な原則および立法趣旨との一致ならびに経済的結果が租税上の結果との合致ということになる ²⁶⁰。このことから、当該規定は、著しい濫用的なスキームを対象としているのではなく一般的な租税回避否認規定であることを保証するものである ²⁶¹。さらに、フリードマン教授は、2013 年財政法 207 条 4 項において濫用にあたる例示がなされていることを取り上げて、「これらの例示は濫用にあたる例を網羅しているものではない。これは経済的実質原則に似ているかもしれないが、該当する法の趣旨が経済的実質を求めるものでなければ、これは単なる形式より実質を優先するルールを意味するものではない。」と述べられている

²⁵⁶ ibid 13 [B17].

²⁵⁷ ibid 13 [B17.1].

²⁵⁸ ibid 13 [B17.2].

²⁵⁹ ibid 13 [B17.3].

²⁶⁰ Ashley Greenbank, 'Section 206-215 and Schedule 43: the general anti-abuse rule' [2013] British Tax Review 505, 507

²⁶¹ ibid 507.

る²⁶²。

- (2) 納税義務者保護の観点から、納税義務者に対する予測可能性・法的安定性を担保するために、諮問委員会の設置および諮問委員会による承認を受けたガイダンスの公表がなされている。
- (3) 行政の裁量権拡大の抑制の観点から、HMRC や財務省の職員ではない行政から独立したメンバーによる諮問委員会を設置し、当該委員会の権能として GAAR 適用の際の意見の表明およびガイダンスに対する承認を行うこととした。
- (4) 納税義務者保護および行政の裁量権拡大の抑制という目的を達成するにあたって、租税アレンジメントであり濫用的である旨を立証する責任を HMRC に負わせることとしている。
- (5) 法的安定性担保のため、諮問委員会が承認したガイダンスについて裁判または審判所において参照しなければならないものとされた。

以上のような特徴を有する英国の GAAR は、実効力および納税義務者保護・行政の裁量権拡大の抑制の観点から、洗練された規定であると考えられる。

しかしながら、GAAR 独自のクリアランス制度を設けなかった点に留意しなければならない。その理由によれば、各税目において既にクリアランス制度を導入していること、および租税回避を主目的としている場合にクリアランスを与える必要がないこと、が挙げられている。さらに、英国は大企業に対して ‘Customer Relationship Managers: 以下「CRMs」という。)’ を置く制度を設けており、HMRC と企業側が情報を共有し議論を交わすという協力的なコンプライアンスアプローチを採用していることも理由とされている²⁶³。また、英国においては租税回避に関する判例が多くあり、それらを分析し、かつガイダンス等を参考にすれば一定の予測可能性は担保されるものとも考えられる。これらの点は、わが国の状況と異なるところである。

また、英国はラムゼイ原則による目的論的解釈によって既に立法趣旨の解釈による対応が司法上なされているにも関わらず、立法趣旨との一致を課税要件の一つとする当該 GAAR を制定する必要があったのか、という疑問も生じえない。これについては、冒頭で述べた貴族院判事ホフマン卿の意見²⁶⁴にその答えを見いだすことができるだろう。すなわち、英国で歴史的に築かれた租税を課す行為は議会の承認を得た上で行われなければならない

²⁶² Freedman, (n73) 170.

²⁶³ ibid 172.

²⁶⁴ Hoffmann, (n23) 206.

ないとする原則であり、租税法律主義に帰結するものであると考える。しかし、このことは、GAARが確認規定であることを意味するものではない。フリードマン教授は、「英国のGAARは、法の解釈を補完するための規定ではなく、優先的原則の創設である。このことはアーロンソン研究報告書においても明確に述べられている²⁶⁵。」と述べている²⁶⁶。

ここまで、英国のGAARが法的安定性・予測可能性に配慮した規定である旨述べてきたが、一方で、タイリー教授は、「明確なことは、政府や納税義務者等の関係者は裁判所のなすがままである。」と述べられており²⁶⁷、GAARの終局は、司法による判断を必要とするものであろうが、包括的な制度設計により、法的安定性・予測可能性が担保されると考える。

²⁶⁵ HM Treasury, (n22) 23 [5.4].

²⁶⁶ Freedman, (n73) 171.

²⁶⁷ Tiley, (n71) 127.

第4章 結論 -わが国における一般的租税回避否認規定導入の提言-

第1節 3カ国比較からの結論

ここまで、オーストラリア、カナダおよび英国のGAARの内容を詳細に述べてきたが、本節では、以下のように横断的にまとめた上で、意見を述べるものとする。

(1) 租税回避の概念

オーストラリアおよび英国においては、ウィロービー事件²⁶⁸のノーラン卿の意見を引用、またカナダは現行のGAARを導入する際の白書²⁶⁹において、議会による意思によって租税負担軽減または回避行為を認められるものと認められないものとに区分し、認められないものはその行為を否認するとしている。カナダおよび英国については、GAARの課税要件に立法趣旨を鑑みる旨が盛り込まれているが、オーストラリアについては同様の要件を有してはいない。これらのことからオーストラリアでは租税回避概念を論じるよりもいかに租税負担を軽減または回避する行為を否認するかに焦点が置かれていると考える。たしかに、第1章で述べたとおり、租税回避概念を手探りで議論することに意味はないように思われ、オーストラリアのようにその点に重きを置いて議論する必要はないと考える。一方、租税回避の概念を論じる場合にはその目的を定めた上で論じるべきであると考え、一般的租税回避否認規定を導入する際には、その対象とする行為をどのように定めるのか十分に議論すべきである。

次に、一般的租税回避否認規定の対象とする行為をどのように捉えるのかという問題が生じる。この点については、後述する課税要件において詳細に検討するものとするが、予測可能性・法的安定性を担保するためには、最終的にはあらかじめ明らかにされている立法趣旨によって判断するべきであると考え。これは、特に英国においては顕著な点であるものと考え。なぜならば、英国は10世紀頃における封建制度のもと、税金を納める行為はその主従関係における契約の対価として捉えられ、それが1215年のマグナ・カルタ、1988年の権利章典へ続き、課税行為は国民の代表たる議会において承認された内容、方法および時期に行われなければならないとするものであり、英国の租税法の源である。したがって、課税行為は立法の意図するところに従って行われなければならないとするものである。このことから、英国のGAARの課税要件について最終的には立法趣旨を鑑みなければならないとするものとされたと考え。

²⁶⁸ [1997] STC 995, 1004.

²⁶⁹ Department of Finance (n132).

(2) 法令解釈集等

3 カ国ともに法令解釈集となる二次資料 (secondary sources) を有している。これらの法令解釈集は多くの場合、行政機関が発行するものである。その中で、英国が導入した GAAR ガイダンスは、HMRC が作成するものであるが外部委員会が承認するものとされており、制度運用の公平性、行政の裁量権拡大の抑制、納税義務者の権利保護および事業活動の阻害防止に効果的であると考ええる。

(3) 事前照会制度

オーストラリアおよびカナダはルーリング制度を有しているが、英国は当該制度に相当する制度を設けなかった。オーストラリアは、一定の要件のもとで納税義務者は外部委員会 (GAAR Panel) にプライベート・ルーリングを照会することができる。カナダにおいてもルーリングを照会することができるものであり、外部委員会に照会するものとされている。ここで、両国とも外部委員会としたが、後述する第三者機関において詳細を述べるものとするが、両国ともその設立は行政の決定によるものであり、そのメンバーの一部または全部は行政の職員であることから、厳密には完全なる外部委員会 (第三者機関) ではないと思われる。しかしながら、ルーリング制度は、納税義務者の予測可能性 (否認対象行為の明確性)、納税義務者の権利保護および事業活動の阻害防止に効果的であると考ええる。さらに、外部委員会にも照会することから、行政の裁量権の拡大を抑制する効果があると考ええる。しかし、この点についても上述したとおり外部委員会が厳密な外部委員会ではない点に留意しなければならない。

オーストラリアおよびカナダ両国とも、その発した解釈につき行政は法的に拘束されることになるが、カナダに関しては納税義務者に対しても法的拘束力を有するものである。カナダのように納税義務者にも法的拘束力を持たせることは、当該制度の利用の促進を阻害し、行政の裁量権拡大の恐れがあると考ええる。

英国に関しては、第 3 章の小括で述べたように、他に代替する制度 (CRMs) を備えていること、他の規定にクリアランス制度を設けていること、および租税負担を軽減または回避することを主目的としている場合にクリアランスを与えることは必要ないこと、等の理由によってクリアランス制度を設けなかったことになるが、このことは、当該制度の問題点であるコストや時間等の行政における負担および行政の裁量権の拡大を避けることもその理由であったと考えられる。

したがって、事前照会制度については、その利点および欠点を鑑みた上で、制度設計すべきであると考ええる。

(4) 第三者機関（外部委員会）

厳密に第三者機関（外部委員会）といえる組織を有しているのは英国のみであろう。オーストラリアおよびカナダについても委員会制度は有している。しかしながらそのメンバーは、概ね行政の職員である。英国については、その承認は HMRC 長官が行うことになっているが、メンバーに行政の職員は含まれておらず、判事、弁護士などの専門家をメンバーとしている。したがって、納税義務者相互間の公平性の確保、制度運用の公平性、行政の裁量権拡大の抑制、納税義務者の権利保護および事業活動の阻害防止に効果を有するのは、英国のような機関を有する場合であると考ええる。

また、当該機関の法的性格は、英国は立法によって設立されたのに対して、オーストラリアおよびカナダは行政に依拠している。したがって、厳密に言えば、オーストラリアおよびカナダの当該機関は行政から完全に独立した機関ということとはできないと考える。

現に、否認対象行為の明確性の視点から、GAAR 適用状況を考察すると、オーストラリアは 2009 年以降の判決から納税義務者勝訴となっている判決のほうが多くなっており²⁷⁰、カナダについても最高裁判決は 4 事件中 3 件につき国側勝訴となっているが、租税裁判所においては 1997 年から 2009 年のデータによると、37 事件中 24 件につき納税義務者勝訴となっている²⁷¹。リー教授は、司法上に 'Smell test' による影響があると指摘されているが、それ以前に CRA が GAAR を適用する時点で GAAR 委員会は適切に助言を行っているのかという疑問が生じる。

(5) GAAR 適用可否を判断する行政機関の一元化

3 カ国とも GAAR 適用に際して外部委員会に付議することになっていることから、統一された判断基準によって行政処分がなされることが考えられる。

(6) 立証責任

立証責任については 3 カ国異なるものである。立証責任を負う者を、オーストラリアは納税義務者、カナダは租税上の便益があること、および租税回避取引であることについては納税義務者が負い、法の誤用または濫用であることについては行政側が責任を負う。英国は、行政側が負うことになっている。行政の裁量権拡大の抑制および納税義務者の権利保護の観点からは、英国のように行政側に立証責任を負わせることが効果的であると考えられる。一方、2012 年 2 月 10 日に Oxford Univ. Centre for Business Taxation で行われた英

²⁷⁰ Graeme Cooper, 'Australian's GAAR Comes Alive in the Courts' (2011) 62 Tax Notes International 559.

²⁷¹ Jinyan Li, 'GAAR in Action: An Empirical Exploration of Tax Court of Canada Cases (1997-2009) and Judicial Decision Making' (2013) 61 Canadian Tax Journal 321, 342.

連邦諸国の代表者による GAAR Conference において、エリフェ教授は行政に立証責任を負荷し、課税要件が目的要件でないことから、行政の負担が大きすぎることになり租税回避を防止する効果を減じてしまう恐れがあることを指摘されている²⁷²。

(7) 課税要件

課税要件について3カ国を比較すると、細かい点は各国異なるが、ある指標で区分すると、オーストラリアとカナダ・英国の間に境界線を引くことができる。すなわち、立法趣旨との合致および法の欠陥の利用（濫用）の有無を課税要件としているか否かで区分できるものである。

オーストラリアの課税要件は、一般的には事業目的テストといわれるものであり、否認効果が大きいといわれている²⁷³。しかしながら、オーストラリアの課税要件は事業目的テストに依るだけでなく、合理的仮定テストも行われることになり、否認効果は期待するほど大きくないのではないだろうか。すなわち、事業目的テストに到達する前段階においてすでに間口が狭くなっていると考えられる。

対照的に英国の課税要件は、第3章の小括で述べたとおり、一般的濫用否認規定としていることからその対象範囲は狭いとされがちであるが、ガイダンスや立法趣旨を鑑みれば、濫用的租税アレンジメント（GAARの適用対象）は租税回避行為を広く捉えており、そこから賢明な納税義務者が行う合理的な行為を排除しているものと考えられる。このような課税要件を周辺制度（諮問委員会やガイダンス等）が支えており、一般的租税回避否認規定の欠点を補うものとなっていると考える。

第2節 わが国における事例検証

第1章で述べたとおり、裁判において法令上の根拠がなければ否認することはできないとされた航空機リース事件²⁷⁴を取り上げる。本章第1節で述べたとおり、英国のGAARが参考となるのではないかと考えることから、当該事件に英国のGAARにおける課税要件を当てはめることが可能か否かを検証することによって、その否認効果を考察する。なお、事件の概要及び争点については名古屋地裁判決より引用するものとする。

²⁷² Craig Elliffe, 'The New Zealand GAAR: Some Reflections on the UK Proposals' (10 February 2012) <http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/2012/gaar/elliffe-gaar.pdf> accessed 8 July 2014.

²⁷³ 今村隆「オーストラリア一般否認規定の研究」駿河台法学 24 巻第 1・2 合併号（2010 年）204 頁。

²⁷⁴ 前掲注 16) および名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日判決判タ 1204 号 224 頁。

(1) 事件の概要

被控訴人（X）である納税義務者は、自らが組合員となっている民法上の組合が行った航空機リース事業（組合員の出資金と金融機関からの借入金を用いて航空機を購入し、これを航空会社にリースしてリース料収入を上記借入金の元本・利子の返済に充てるとともに、残余を組合員に分配し、リース期間終了後、航空機を売却してその代金を上記借入金残金の返済に充て、なお余剰が生じたときは組合員に分配する。）による所得が不動産所得（所得税法 26 条 1 項）に当たると主張して、その減価償却費等を損金計上して所得税の確定申告を行ったのに対し、控訴人（Y）である税務署長は、Xの締結した組合契約は民法上の組合契約ではなく、利益配当契約にすぎないことを理由に、同所得は雑所得（同法 35 条 1 項）であって損益通算は許されないと主張して、Xに対し、更正処分および過少申告加算税賦課決定処分を行った。Xは、これらの処分の取消しを求めて出訴した。

(2) 事件の争点

本件において、減価償却費等の損益通算の可否を主たる争点として以下の3点を挙げている。

①課税要件についての事実認定の在り方

- イ Xの主張：当事者が選択した法形式が私法上有効に成立しているにもかかわらず、課税庁が「事実認定」の名の下にこれを否認し、その経済的目的なりに即して他の法形式に引き直して課税することは、明文規定のない租税回避行為の否認を行うものとして許されない。
- ロ Yの主張：契約書等の記載内容と契約当事者間における合意の実質が異なる場合・・・には、租税負担の公平の見地からも、取引の経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って契約等を解釈し、その真に意図している私法上の法律関係を前提として課税要件への当てはめを行うべきであり・・・。

②本件各事業の内容と経済的合理性

- イ Xの主張：本件各事業により借入金利子費用や減価償却費が発生した以上、これが必要経費となるのは当然であり、所得税法および所得税基本通達の明文規定に従い不動産所得に分類し、所得税法の明文規定により損益通算が認められている所得との損益通算を行うのも、また当然である。したがって、所得税法や所得税基本通達の定める課税要件に該当する限り、そのことを前提として事業の経済合理性を検討すべきことは当然であり、・・・。
- ロ Yの主張：一定の取引を行う場合に、いかなる課税関係を生ずるかを検討するこ

とは、取引の考慮要素となり得るが、本件では、他の所得に掛かる課税額を減少させることを目的として、その契約実体とは異なる外形を利用した場合に、当事者の真意に合致する実質的な法律関係に基づいて課税することが問題となっている。

③本件各組合契約の法的性質

- イ Xの主張：民法上の組合契約であることから、不動産所得の金額の計算上生じた損失は損益通算可能である。
- ロ Yの主張：利益配当契約であることから、雑所得に区分され生じた損失は損益通算できないものである。

(3) 原審の判旨

①課税要件についての事実認定の在り方

動機、意図などの主観的事情によって、通常は用いられることのない契約類型であるか否かを判断することを相当とするものではなく、まして、税負担を伴わないあるいは税負担が軽減されることを根拠に、直ちに通常は用いられることのない契約類型と判断した上、税負担を伴うあるいは税負担が重い契約類型こそが当事者の真であると認定することを許すものでもない。なぜなら、現代社会における合理的経済人にとって、税負担を考慮することなく法的手段、形式を選択することこそ経済原則に反するものであり、何らかの意味で税負担を考慮するのがむしろ通常であると考えられるから、このような検討結果を経て選択した契約類型が真意に反するものと認定されるのであれば、それは事実認定の名の下に、法的根拠のない法律行為の否認を行うのと異ならないとの非難を免れ難いというべきである。

したがって、選択された契約類型における「当事者の真意の探求」は、当該契約類型や契約内容自体に着目し、それが、当事者が達成しようとした法的・経済的目的を達成する上で、社会通念上著しく複雑、迂遠なものであって、到底その合理性を肯認できないものであるか否かの客観的な見地から判断した上で、行われるべきものである。

②本件各事業の内容と経済的合理性

合理的経済人が、減価償却費と損益通算による所得の減少を考慮して、事業計画を策定することは、ごく自然なことと考えられる上、上記のとおり、いったんは課税の対象から外れた経済的利益も、最終的には課税の対象となるものであり、ただ、現実の納税額の総額が減少するのは、前記の所得税法が採っている累進課税制度、長期譲渡所得の

優遇措置などを適用した結果にすぎないというべきである。したがって、本件各事業が経済的合理性を欠く旨の被告らの主張は、採用できない。

③本件各組合契約の法的性質

本件各組合契約は、民法上の組合契約の成立要件を充足しており、これとは契約類型の異なる利益配当契約と認めることはできない。

(4) 本判決の判旨

現代社会における合理的経済人の通常の行動として、仮に、租税負担を伴わないかあるいはそれが軽減されることなどを動機ないしは目的（又は、動機等の一部）として、何らかの契約を締結する場合には、その目的等がより達成可能な私法上の契約類型を選択し、その効果意思を持つことは、ごく自然なことであり、かつ、合理的なことであるといえる。そうすると、当該当事者が作出した契約等の形式について、これと異なる効果意思の存在を推認することは、上記したところと整合せず、そのように推認するとすれば、当事者の意思（私法上選択された契約類型）を離れて、その動機等の主観的要素のみに着目して課税することになり、当事者が行った法律行為を法的根拠なく否定する結果になる。したがって、控訴人の主張は採用できない。

(5) GAAR 適用の検証

本事件に対し、英国の GAAR の課税要件を当てはめると以下のように考えられる。

①「租税上の便益を生じさせるアレンジメントの存在の有無」であるが、本事件は任意組合契約を締結し、任意組合事業に係る減価償却費および借入金利子により課税所得の計算上損失を生じさせていることから、租税上の便益を生じさせるためのアレンジメントが存在しているといえる。

②「租税上の便益を得ることが、主たる目的または主たる目的の一つであると合理的に結論づけることができるか」について、主目的の一つでなければ生じたであろう租税上の結果を著しく変化させるために行われたといえる（すなわち、分配損が生じなければ税負担が著しく増加する）ことから、該当する。このことは、本判決の中でも述べられていたとおり、主観的に判断するものではなく、客観的に判断するものである。本件においては、当事者が選択した行為の経済的合理性と租税軽減目的との効果意思の関係について述べられているが、この租税軽減目的は主観的な目的として論じられている。英国の GAAR が求

める「主たる目的の一つであると合理的に結論づけることができるか」という要件については、第3章第2節第3項にその具体的要件を記しているが、経済的合理性の有無は問わず、客観的に判断した場合に主目的の一つであることが合理的に結論付けることを求めるものである。すなわち、租税上の便益を得ることが主目的の一つでなければ生じたであろう租税上の結果を著しく変化させるために行われたか否かで判断することになる。本件は、上述したとおり当該要件に該当すると考えられる。

③「租税アレンジメントが濫用的か否か」について、第3章第2節第3項にその具体的要件を記しているが、第一に適用される租税法規に関する合理的な一連の行為であるか否かを判断することになる。その判断基準は課税根拠規定、租税回避否認規定の適用を回避する、または課税減免規定の適用を受けることを目的として設計された複合取引を実行する場合、当該取引は合理的な一連の行為として考えることはできないとするものである。本件において、航空機譲渡までを一連の取引として考えた場合、当該譲渡を長期譲渡所得に該当するように設計された複合取引であると考えられ、租税負担が軽減されるものであり、当該要件に該当するものと考えられる。

次に、法の欠陥を利用しているか否かを判断することになるが、不動産所得の金額の計算上生じた損失を損益通算することは、納税義務者が個人であることを想定しており組合であることを想定していなかったものである。したがって、所得税法等の当該規定の抜け穴を利用した行為であると考えられる。

最後に、ダブル合理性テストを実施しなければならない。本件が合理的な一連の行為であると合理的に判断できるか否かを問うテストである。合理的に考えて損失を生じさせる取引に投資等をするとは考えられないと判断することから、本件は当該要件を満たすものと考えられる。

したがって、これらの取引は租税上の損失を創出するために行われたものとして、合理的な一連の行為であると合理的に判断することはできず、英国のGAARの適用対象となりうるものとする。

このように、英国のGAARの課税要件は、その否認効果を有するものとして有用であるとする。

第3節 結論 -わが国への導入提言-

2013年に導入された英国のGAARを中心に検討してきた。租税回避行為に対して、英国は司法上の公理が存在しており、非常に多くの個別的租税回避否認規定を有していたが、制定法による一般的租税回避否認規定を導入した。当該規定の意味や本質は、英国において伝統的に受け継がれてきた租税法の源流である租税法律主義ということではないだろうか。そして、一般的租税回避否認規定についてはその課税要件が不明確であり租税法律主義の有する法的安定性・予測可能性機能を満たすことができないこと、および行政による裁量権拡大の懸念を有することから、導入に対して反対する意見があるが、英国は法的安定性・予測可能性を担保し行政による裁量権の拡大を抑制する否認規定をその周辺制度とともに制定することができたのではないだろうか。

わが国への一般的租税回避否認規定の導入を提言するにあたり、法的安定性・予測可能性を害する恐れがあること、および行政による裁量権拡大の恐れがあることとする当該規定の問題点の解決を主要論点とし、第1章第3節で挙げた検討の観点から抽出した解決策とともに考察する。特に、法的安定性・予測可能性を担保するために、主に法令解釈集の作成および事前照会制度の具備、行政による裁量権の拡大を抑制するために主に第三者機関の設置および立証責任の配分を考慮する必要があると考える。

(1) 解決策①：法令解釈集（通達、ガイダンス等）の導入

法令解釈集については、わが国においても通達、事務運営指針などを有することから、一般的租税回避否認規定についても同様に作成・公表できるものであろう。しかしながら、これらは、オーストラリアおよびカナダと同様に行政によって作成・公表されるものである。行政による裁量権の拡大抑制をも視野に入れるべきであると考えれば、当該法令解釈集については英国と同様に行政から独立した第三者機関（外部委員会）による承認を得るべきであると考えられる。

(2) 解決策②：事前照会制度の導入

事前照会制度については、利点および欠点の両方を有する制度であるが、予測可能性を担保するために必要ではないだろうか。当該制度の利点については、納税義務者の予測可能性を担保することができる点である。欠点については、わが国で運用されている「事前照会に対する文書回答」に言及して述べるものとする。「事前照会に対する文書回答」の手

続は、立法ではなく行政²⁷⁵によって定められたものであることから、信義則、納税義務者間の公平性、および行政による裁量権の拡大といった問題がある²⁷⁶。

したがって、これらの問題を解決できるような制度を構築する必要があると考える。ここで、スウェーデンのルーリング制度を例として紹介する。スウェーデンでは、税務行政機関（Swedish Tax Agency：以下「STA」という。）にルーリングを発する権限を与えておらず、行政から独立したルーリング専門機関（the National Board on Advance Rulings：以下「NBAR」という。）を設置し、ルーリングを発する権限を付与している。当該機関は立法により設立されたものであり、そのメンバーは法律の専門家組織されている。納税義務者のみならず STA も NBAR にルーリングを照会することができ、NBAR から発せられたルーリングにつき行政最高裁判所（Administrative Supreme Court）に上告することができる制度である。そしてこのような手続きを経て得たルーリングは、法的拘束力を有するものである。

このようなスウェーデンのルーリング制度は、行政による裁量権の拡大抑制および法的安定性・予測可能性を担保できる制度であると考えられる。

したがって、一般的租税回避否認規定に関する事前照会制度について、特に行政による裁量権の拡大抑制を考慮した場合、行政から独立した機関であることが望ましいと考える。具体的には、行政の決定ではなく立法によって制定された機関であり、そのメンバーは外部の有識者からなるものとする。次に述べる第三者機関と関係するが、英国で導入された第三者機関（諮問委員会）は、立法によって制定され、メンバーは行政外部の有識者によって構成されている。このような機関を常設し、一般的租税回避否認規定の適用可否のみならず、ルーリングを発する権限も付与することによって、行政による裁量権拡大の抑制および法的安定性を担保できるものと考えられる。

（3）解決策③：第三者機関の設置

第三者機関（外部委員会）の設置については、一般的租税回避否認規定が行政にとって切り札となりうる規定であることから、万全の注意を払う必要があると考える。したがって、英国のように厳密なる第三者による機関、すなわち当該委員会を構成するメンバーは行政の職員のみならずその過半数を行政外部の有識者とすべきである。さらに、オーストラリアで問題視されている点を考慮して、当該メンバーを選定するにあたりその透明性を高める必要がある。具体的には一部のグループからのみではなく広く公正に選出し、その

²⁷⁵ 平成14年6月28日課審1-14ほか8課共同-事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）

²⁷⁶ 増井良啓「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割」COEソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ COESOFTLAW-2005-1（2005年）。

権限および任期等の条件を明確にしておくべきである。また、行政から独立した機関を設置すべきであると考えことから、オーストラリアおよびカナダのように行政の決定によって設立されたものではなく、制定法を根拠として設置されるべきである。当該機関に対しては、一般的租税回避否認規定の適用の可否判断のみならず、前述したとおり法令解釈集（通達、ガイダンス等）に対する承認および事前照会制度における回答を行う権限を付与すべきであると考え。

（４）解決策④：行政機関の中央一元化

一般的租税回避否認規定の適用可否は、最終的には第三者機関の承認を得ることによって判断するものとすべきであるが、行政内部においても統一的な見解を持つことは制度運用上必要となると考える。したがって、行政内部に一般的租税回避否認規定の適用可否を分析する専門的な部門を設置することが望ましいと考える。わが国においては東京、大阪および名古屋国税局に国際情報課を設置し、移転価格に関する専門部門を独立させている。このように、専門性の高い分野については、行政処分の公平性を担保するために専門部門を設置し、行政として統一された見解に基づく処分を行うべきである。

（５）解決策⑤：立証責任

わが国においては、租税訴訟において、行政による更正処分については、行政が立証責任を負うものとされている²⁷⁷。そこで、わが国における租税回避否認規定である同族会社の行為計算否認規定については、「当該規定が所得を擬制する特別な規定であることに鑑み、納税者側に主張・立証責任を負わせるのではなく、課税庁側が主張・立証責任を負うと解すべきであると考え。」とする意見がある²⁷⁸。これらのことから鑑みるに、一般的租税回避否認規定も立証責任については、行政による裁量権の拡大抑制の観点から、行政に負わせるものとすべきであると考え。

（６）解決策⑥：一般的租税回避否認規定の対象領域

まず、その対象領域を課税要件から明確に判断できるものでなければならない。このことは、前述したとおり租税回避概念と結びつくものであり、租税負担を軽減、回避または排除する行為から違法なものを取り除き、残った行為のうちどの部分までを否認するのか、という問題である。通常であれば立法するにあたって、その対象となる行為を想定してい

²⁷⁷ 最判昭和 38 年 3 月 3 日訟月 9 卷 5 号 668 頁。しかし、課税減免規定については納税義務者に立証責任を負わせるとする名古屋地判平成 18 年 2 月 23 日判タ 1223 号 157 頁もある。

²⁷⁸ 後藤正幸「租税回避行為と主張立証責任」税法学 553 号（2005 年）257 頁。

るであろう。すなわち、そこには立法者の意思が反映されているものである。立法者が目的を持って対象行為を選定しているのであるならば、当該目的をもってその対象領域を確定するものとするればいいのではないだろうか。したがって、英国およびカナダの GAAR の課税要件の中核である「立法趣旨との合致および法の欠陥の利用（濫用）の有無」をその課税要件とすべきであると考え。この場合において、当該立法趣旨は明確に表されたものでなければならないことは言うまでもないことであるが、そのソースを明確に規定すべきである。

対照的に、オーストラリアにおいて採用されている事業目的テストについては、当該テストだけをみればその適用範囲が広範である。したがって、当該規定によって事業活動を阻害すべきではないと考えること、および法的安定性・予測可能性が担保できないことから、当該要件を採用するならば、これらの問題を解決するような手当をしなければならないと考える。

各国の課税要件を全体としてみた場合、GAAR の対象領域について、英国およびカナダは第一段階では広く捉えており、最終段階で立法趣旨との合致および法の欠陥の利用（濫用）の有無という要件によって明確に絞っている。このような課税要件のフローによって、合理的な企業行為を否認規定の対象から排除することが可能となると考える。しかし、オーストラリアは、第一段階である程度その範囲を限定した上で、最終段階の事業目的テストで広く捉えようとしていると考えられることから、結局はその対象領域は広範なものではないと思われる。したがって、個別的租税回避否認規定を補完する意味での一般的租税回避否認規定を考えるならば、英国およびカナダのようにふるいにかける方式によってその対象行為を選定すべきであると考え。

（7）解決策⑦：制度構築の際の議論

制度構築に際して、様々な視点からその内容を吟味して設計されるものと思われるが、客観的な視点および実務上実行可能なものとするには、特に実務家の視点からの見解も重要となろう。現在、わが国には行政手続法 39 条に「命令等制定機関は、命令等を定めようとする場合には、当該命令等の案（命令等で定めようとする内容を示すものをいう。以下同じ。）及びこれに関連する資料をあらかじめ公示し、意見（情報を含む。以下同じ。）の提出先及び意見の提出のための期間（以下「意見提出期間」という。）を定めて広く一般の意見を求めなければならない。」と規定されており。命令、規則、通達の改正等についてはパブリックコメントを求めている。また、内閣府に設置された税制調査会は、内閣総理大臣の諮問に応じて租税制度に関する基本的事項を調査審議し意見を述べている。

英国の GAAR の導入に際して、制定法及びガイドラインについてパブリックコメントを

求め、一部修正を加えている²⁷⁹。このように、アーロンソン勅撰弁護士をはじめとする有識者が作成した土台をもとに、制定法のドラフトを作成したが、それでも修正を要することとなったことから、わが国においても制度構築に際しては広く意見を求める必要があると考える。

(8) まとめ

以上のように、この度の英国の経験から、上記解決策①から⑦までを考慮することによって当該規定の有する問題を解決した一般的租税回避否認規定を制定できることを学んだように思うところである。わが国も英国と同様に、租税法律主義を租税法の原則として掲げているが、立法が意図しない租税回避行為に対して、ともすれば行政の裁量権の拡大につながりかねない行為計算否認規定と法的安定性・予測可能性の観点から不明確である司法における法の解釈・適用によって対応している。このような状況に対して、上述した制度を備えた一般的租税回避否認規定の導入を提言する。

また、わが国においては、諸外国に比し租税回避に対する議論が不十分であるように思われる²⁸⁰。英国および米国²⁸¹においても、租税回避およびその否認について、十分な判例を有し、さらにそれらを検討した上で立法化した点に留意しなければならない。したがって、わが国においても租税回避否認規定に対する議論の活発化を望むものであり、その先に当該規定の導入を提言するものである。中里実教授が「一般的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ないこともまた事実である。」と述べられている²⁸²ことももっともであり、フリードマン教授も「現実の世界では、生じるであろうすべての問題に対応できる立法は存在しない」と述べられている²⁸³。最終的にはその判断は司法の手に委ねられることになるであろうが、租税法律主義の観点から立法によりその意思を明確に示す必要があると考える。

²⁷⁹ 第3章第1節第1項に詳しく述べている。

²⁸⁰ 岡村・前掲注27) 206頁において、「米国は何が経済的実質であるか。何を基準に否認するのかを明らかにしようとするだけの努力をしていることである。日本の行為計算否認規定とは、まさに雲泥の差がある。」と述べられている。

²⁸¹ 岡村・前掲注27) 206頁。

²⁸² 中里・前掲注8) 183頁。

²⁸³ Freedman, (n73) 168

おわりに

本論文では、2013年に導入された英国のGAARを主に検証するとともに、英連邦諸国であるオーストラリアおよびカナダの当該制度との比較において、わが国における一般的租税回避否認規定導入の提言を行ったものである。わが国の租税回避行為に対する対抗策、すなわち個別的租税回避否認規定および司法における法の解釈・適用ではその限界を示す事例もあり、また個別的租税回避否認規定の増加や法の解釈・適用による租税回避否認は租税法律主義が有する法的安定性・予測可能性を担保しておらず、税負担が重い今日において納税者間に不公平感をもたらしていると考えられる。これらのことから、「法的安定性・予測可能性を害する恐れがあること」および「行政による裁量権拡大の恐れがあること」とする問題点を有する一般的租税回避否認規定に対し、その問題点を解決すべく策を講じた上での導入を提言したものである。具体的には、①行政以外の外部組織（第三者委員会）による承認を得た法令解釈集の導入、②行政以外の外部組織に照会できる事前照会制度の導入、③立法によって制定された行政から独立した組織（第三者委員会）の設置、④行政内部の専門部門の設置、⑤立証責任を行政が負う、⑥一般的租税回避否認規定の対象領域を定める課税要件につき立法趣旨との合致および法の欠陥の利用（濫用）の有無をその要件とする、⑦制度構築時のパブリックコメントを求める、とする7つの解決策を検討した。その結果、これらの解決策を考慮した制度であれば一般的租税回避否認規定を導入することが可能であるとの結論を導きだしたものである。

本論文では、英国を中心とした英連邦諸国の経験から上述した結論を導きだしたものであるが、わが国税制を論じるにあたっては少なくともドイツおよび米国の否認規定も検証する必要があると考える。今後は、ドイツおよび米国のみならず、欧州連合を含む他の国々の租税回避対抗策を考察したいと思っている。

また、本論文で検証した一般的租税回避否認規定を導入するにあたっては、国税通則法にその規定が置かれることが考えられるが、そうなれば直接税のみならず間接税についても検証する必要がある。オーストラリアおよびカナダ両国とも、検証した内容は所得税法に置かれているGAAR規定のみであり、別途間接税についてのGAARが制定されており、英国についても間接税についてはすでに一般的租税回避否認規定に相当する規定が置かれている。

さらには、租税回避を防止するための策として、諸外国が導入しているペナルティ制度についても検討し、租税回避に対する対抗策・防止策のすべてを包括的に考察する必要があるだろう。

最後に、近年の世界の潮流はわが国の状況に比し、冒頭の BEPS だけでなく、租税回避包囲網として一般的租税回避否認規定導入についても目を向けている。欧州においては 2012 年 12 月に欧州委員会による提案²⁸⁴と勧告²⁸⁵の最終報告がなされた。欧州各国における一般的否認規定導入を提案し、規定に共通条項を盛り込む等の共通化を勧告している。また、OECD 加盟国以外にも中国、南アフリカ、ブラジル、インドなど経済発展を遂げている国々もすでに導入している²⁸⁶。諸外国が導入しているからわが国も導入しようという意味ではなく、わが国の税制が外国からの投資を呼び込むような制度であること、すなわち第一に居住者・非居住者を問わずわかりやすい税制であることを望むものである。そして、近年の英国の状況を鑑みると、2007 年には 30%であった法人税率を年々下げていき 2015 年には 20%に引き下げられる予定である。同時に租税回避行為に対しては毅然とした対応を講じている。このように英国は、自国の納税義務者の外国への出国を阻止し、さらには外国からの投資を呼び込むような税制とするべく優遇措置を講じるとともに、当該措置は租税回避と表裏一体の関係にあるため両者を切り離すことができないことから、租税回避行為を明確に排除できる制度を設けている。わが国も法人税率の引き下げを図るなど、自国の納税義務者の定着および外国からの投資の誘因となるような税制への流れを作っているが、このような優遇措置の先に租税回避の問題があることを念頭に置きその対策を講じる必要があるだろう。

²⁸⁴ Commission (EC), 'An Action Plan to strengthen the against tax fraud and tax evasion' (Communication) COM (2012) 722 final, 6 December 2012

²⁸⁵ Commission (EC), 'Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning' C (2012) 8806 final, 6 December 2012

²⁸⁶ インドについては 2016 年施行となっている。

参考文献

1. Alan M. Schwartz and Kevin H. Yip, 'Defending Against a GAAR Reassessment' (2014) 62 Canadian Tax Journal 129
2. Angelo Nikolakakis, 'Who, What, Where, When, Why, and How- Discerning an Avoidance Transaction' (2009) 57 Canadian Tax Journal 294
3. Angelo Nikolakakis, 'The Unthinkable Anathema of Double Non- Taxation: The Relevance and Implications of Foreign Tax Considerations in the Context of Applying GAAR' (2010) 58 Canadian Tax Journal 243
4. Ann O'Connell, 'Managing Tax Avoidance: Recent UK experience John Tiley – Annual Lecture Melbourne 2007 with comments by Ann O'Connell (in blue)' (2014) 12 eJournal of Tax Research 6
<https://www.business.unsw.edu.au/research-site/publications-site/ejournaloftaxresearch-site/Documents/eJTR_Vol12-No1_2014-Managing-Tax-Avoidance-pg-6.pdf> accessed 8 November 2014
5. Ashley Greenbank, 'Section 206-215 and Schedule 43: the general anti-abuse rule' [2013] British Tax Review 505
6. Australian Government, 'Improving the operation of the anti-avoidance provisions in the income tax law: Discussion Paper 18 November 2010' (2010)
<http://archive.treasury.gov.au/documents/1901/PDF/dp_anti_avoidance_provisions.pdf> accessed 30 November 2014
7. Benjamin Alarie, Sanjana Bhatia and David G. Duff, 'Symposium on Tax Avoidance After Canada Trustco and Mathew: Summary of Proceedings' (2005) 53 Canadian Tax Journal 1010
8. Benjamin Alarie, 'Retroactivity and the General Anti-Avoidance Rule' in David G. Duff and Harry Erlichman (eds), *Tax Avoidance in Canada after Canada Trustco and Mathew* (Irwin Law, Toronto 2007)
9. Benjamin Alarie, 'The Importance of Family Resemblance: Series of Transactions After Copthorne' (2014) 62 Canadian Tax Review 69
10. B. J. Reynolds, 'Tax Avoidance and Tax Evasion Branch Report (United Kingdom)' in 68a Cahiers de droit fiscal international of 37th congress (Venice 1983) (The International Fiscal Association, Amsterdam 1983)
11. Brian J. Arnold and James R. Wilson, 'The General Anti-Avoidance Rule- Part 1'

- (1988) 36 Canadian Tax Journal 829
12. Brian J. Arnold and James R. Wilson, 'The General Anti-Avoidance Rule- Part 2' (1988) 36 Canadian Tax Journal 1123
 13. Brian J. Arnold and James R. Wilson, 'The General Anti-Avoidance Rule- Part 3' (1988) 36 Canadian Tax Journal 1369
 14. Brian J. Arnold, 'The Canadian General Anti-Avoidance Rule' [1995] British Tax Review 541
 15. Brian J. Arnold, 'Reflections on the Relationship Between Statutory Interpretation and Tax Avoidance' (2001) 49 Canadian Tax Journal 1
 16. Brian J. Arnold, 'The Long, Slow, Steady Demise of the General Anti-Avoidance Rule' (2004) 52 Canadian Tax Journal 488
 17. Brian J. Arnold, 'Confusion Worse Confounded - The Supreme Court's GAAR Decisions' (2006) 54 Canadian Tax Journal 167
 18. Brian Arnold, 'A Comparison of Statutory GAAR and Judicial General Anti-Avoidance Doctrines as a means of Controlling Tax avoidance: Which is Better? (What Would John Tiley Think?)' in John Avery Jones, Peter Harris and David Oliver (eds), *Comparative Perspectives on Revenue Law: Essays in Honour of John Tiley* (Cambridge University Press, Cambridge 2008)
 19. Brian J. Arnold, 'Justice Bowman on Substance over Form' (2010) 58 Canadian Tax Journal 127
 20. Brian J. Arnold, 'Some Thoughts on the Supreme Court's Approach to the Determination of Abuse Under the General Anti-Avoidance Rule' (2014) 62 Canadian Tax Journal 113
 21. Brian Kearl and Bruce Lemons, 'GAAR in the Tax Court After Canada Trustco: A Practitioner's Guide' (2007) 55 Canadian Tax Journal 745
 22. Chris Atkinson, 'General Anti-Avoidance Rules: Exploring the Balance between the Taxpayer's Need for Certainty and the Government's Need to Prevent Tax Avoidance' (2012) 14 Journal of Australian Taxation 1
 23. Chris Whitehouse and others, *Revenue Law- principles and practice* (14th edn Butterworths, London 1996)
 24. Colin Masters, 'Is There a Need for General Anti-Avoidance Legislation in the United Kingdom?' [1994] British Tax Review 647
 25. Commonwealth Taxation Review Committee, 'Full Report January 31 1975'

- (Report) (31 January 1975) < <http://purl.library.usyd.edu.au/setis/id/p00087>>
accessed 27 November 2014
26. Craig Elliffe, 'The New Zealand GAAR: Some Reflections on the UK Proposals' (10 February 2012)
<http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/2012/gaar/elliffe-gaar.pdf> accessed 8 July 2014
 27. Daniel Sandler, 'The Minister's Burden under GAAR' (2006) 54 *Canadian Tax Journal* 3
 28. David G. Duff, 'Interpreting the Income Tax Act- Part 1: Interpretive Doctrines' (1999) 47 *Canadian Tax Journal* 464
 29. David G. Duff, 'Interpreting the Income Tax Act- Part 2: Toward a Pragmatic Approach' (1999) 47 *Canadian Tax Journal* 741
 30. David G. Duff, 'The Supreme Court of Canada and the General Anti-Avoidance Rule: Canada Trustco and Mathew' (2006) 60 *Bulletin for International Taxation* 54
 31. David G. Duff and others, *Canadian Income Tax Law* (3rd edn LexisNexis Canada, Ontario 2009)
 32. David G. Duff, 'Tax Avoidance in the 21st Century' in C. Evans and R. Krever (eds), *Australian Business Income Tax Reform in Retrospect* (Thomson Reuters, Sydney 2009)
 33. David Dunbar, "Statutory General Anti-Avoidance Rules: Lessons for the United Kingdom from the British Commonwealth", (2008) 62 *Bulletin for International Taxation* 529
 34. David H. Bloom and Charles A. Sweeney, 'Tax Avoidance and Tax Evasion Branch Report (Australia)' in 68a *Cahiers de droit fiscal international* of 37th congress (Venice 1983) (The International Fiscal Association, Amsterdam 1983)
 35. David Goldberg, 'The Current Focus on Tax Avoidance' (2012) 11 *GITC Review* 37
<http://www.taxbar.com/The_Current_Focus_on_Tax_Avoidance_David_Goldberg_QC.pdf.pdf> accessed 10 November 2014
 36. David Goldberg, 'The approach of the courts to tax planning schemes' (2013) *Gray's Inn Tax Chambers Archived Articles*
<http://www.taxbar.com/documents/Approach_Courts_David_Goldberg.pdf>
accessed 24 April 2014

37. David Goldberg, 'Reflections on the GAAR' (2014) 12 GITC Review 22
<http://www.taxbar.com/Reflections_on_the_GAAR_David_Goldberg_QC.pdf>
accessed 31 August 2014
38. David Williamson and Tim Bryant, 'The Income Tax Rulings Process: Dispelling the Mystery' (1998) 46 Canadian Tax Journal 274
39. Denis Lacroix, 'GAAR- Observations on the Concept of Abuse' (2013) 61 Canadian Tax Journal 181
40. Department of Finance, 'Tax Reform 1987: Economic and Fiscal Outlook, reproduced in White Paper on Tax Reform' (1987)
41. DG Hill, 'A Judicial Perspective on Tax Law Reform' (1998) 72 Australian Law Journal 685
42. Edwin Simpson and Miranda Stewart, *Sham Transaction* (Oxford University Press, Oxford 2013)
43. European Association of Tax Law Professors and authors, *The Burden of Proof in Tax Law* (EATLP International Tax Law Series Volume 10 IBFD, Amsterdam 2013)
44. Gareth Green, Richard Newby and Timothy Sarson, 'Cross-border Business Restructuring Branch Report (United Kingdom)' in 96a Cahiers de droit fiscal international of 65th congress (Paris 2011) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2013)
45. Graeme Cooper and others, *Income Taxation Commentary and Materials* (5th edn Thomson, Sydney 2005)
46. Graeme Cooper, 'The Emerging High Court Jurisprudence on Part IVA' (2006) Sydney Law School Legal Studies Research Paper No. 06/09
<<http://ssrn.com/abstract=919480>> accessed 24 October 2014
47. Graeme Cooper, 'The Design and Structure of General Anti-Tax Avoidance Regimes' (2009) 63 Bulletin for International Taxation 26
48. Graeme Cooper, 'Australian's GAAR Comes Alive in the Courts' (2011) 62 Tax Notes International 559
49. Graeme Cooper, 'Predicting the Past – the Problem of Finding a Counterfactual in Part IVA' (2011) Sydney Law School Legal Studies Research Paper No. 11/49 <<http://ssrn.com/abstract=1910990>> accessed 24 October 2014
50. G. S. A. Wheatcroft, 'The Attitude of the Legislature and the Courts to Tax

- Avoidance' (1955) 18 *The Modern Law Review* 209
51. G. T. Pagone, 'Part IV: The General Anti-Avoidance Provisions in Australian Taxation Law' (2003) 27 *Melbourne University Law Review* 770
 52. G. T. Pagone, 'Tax Uncertainly' (2009) 33 *Melbourne University Law Review* 886
 53. G. T. Pagone, *Tax Avoidance in Australia* (The Federation Press, Sydney 2010)
 54. G. T. Pagone, 'The Australian GAAR Panel' (GAAR Conference organized by Oxford University Centre for Business Taxation, London, 10 February 2012) <<http://www.vicbar.com.au/GetFile.ashx?file=BarAssocTaxFiles%2fJustice+Pagone+++Australian+GAAR+Panel.pdf>> accessed 11 July 2014
 55. Guy Du Pont and Wilfrid Lefebvre, 'Fairness, Common Sense, and Justice in Deciding Tax Cases: The Legacy of Justice Bowman' (2010) 58 *Canadian Tax Journal* 63
 56. Heinz-Klaus Kroppen and Jose Carlos Silva, 'Cross-border Business Restructuring General Report' in 96a *Cahiers de droit fiscal international* of 65th congress (Paris 2011) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2013)
 57. Helen Lethaby, 'Aaronson's GAAR' [2012] *British Tax Review* 27
 58. HM Government, 'The Coalition: our programme for government' (2010) <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/78977/coalition_programme_for_government.pdf> accessed 5 May 2014
 59. HM Revenue & Customs (HMRC), 'A General Anti-Abuse Rule: Consultation document' (2012) <http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ConsultationDocuments&id=HMCE_PROD1_032113&propertyType=document> accessed 9 November 2013
 60. HM Revenue & Customs (HMRC), 'A General Anti-Abuse Rule: Summary of Responses' (2012) <<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/gaar-responses.pdf>> accessed 9 November 2013
 61. HM Revenue & Customs (HMRC), 'HMRC'S GAAR Guidance-Consultation Draft PART A: Scope of the GAAR Legislation' (2012) <<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/gaar-guidancepart-a.pdf>> accessed 9 November 2013
 62. HM Revenue & Customs (HMRC), 'HMRC'S GAAR Guidance-Consultation Draft

- PART B: Examples of How the GAAR Applies to Tax Arrangements' (2012)
<<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/gaar-guidancepart-b.pdf>>
accessed 9 November 2013
63. HM Revenue & Customs (HMRC), 'General Anti Abuse Rule HMRC'S GAAR Guidance-Consultation Draft PART C: GAAR Procedure' (2012)
<<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/gaar-guidancepart-c.pdf>>
accessed 9 November 2013
64. HM Revenue & Customs (HMRC), 'Measuring Tax Gaps 2012 – Tax gap estimates for 2010-11' (2012)
<https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/249146/mtg-2012.pdf> accessed 6 September 2014
65. HM Revenue & Customs (HMRC), 'HMRC'S GAAR Guidance (approved by the Advisory Panel with effect from 15 April 2013): PART A- Purpose and status of the guidance; PART B- Summary of what the GAAR is designed to achieve and how it operates to achieve it; PART C- Specific points' (2013)
<<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-part-abc.pdf>> accessed 9 November 2013
66. HM Revenue & Customs (HMRC), 'HMRC'S GAAR Guidance (approved by the Advisory Panel with effect from 15 April 2013): PART D- Examples' (2013)
<<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-partd-examples.pdf>> accessed 9 November 2013
67. HM Revenue & Customs (HMRC), 'HMRC'S GAAR Guidance (not subject to Advisory Panel approval): PART E- GAAR procedure' (2013)
<<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-parte-procedure.pdf>> accessed 9 November 2013
68. HM Revenue & Customs (HMRC), 'Levelling tax playing field: Compliance progress report – March 2013' (2013)
<<http://www.hmrc.gov.uk/budget2013/level-tax-playing-field.pdf>> accessed 3 May 2014
69. HM Revenue & Customs (HMRC), 'Measuring Tax Gaps 2013 edition – Tax gap estimates for 2011-12' (2013)
<https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/249537/131010_Measuring_Tax_Gaps_ACCESS_2013.pdf> 6 September 2014
70. HM Revenue & Customs (HMRC), 'Measuring Tax Gaps 2014 edition – Tax gap

- estimates for 2012-13' (2014)
 <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/364009/4382_Measuring_Tax_Gaps_2014_IW_v4B_accessible_20141014.pdf>
 accessed 10 December 2014
71. HM Treasury and HM Revenue & Customs (HMRC), 'Tax Policy Making: A New Approach' (2010)
 <http://www.hm-treasury.gov.uk/junebudget_tax_policy_making.htm> accessed 6 September 2014
 72. HM Treasury and HM Revenue & Customs (HMRC), 'The New Approach to Tax Policy Making: Response to the Consultation' (2010)
 <http://www.hm-treasury.gov.uk/d/tax_policy_making_response.pdf.pdf> accessed 6 September 2014
 73. HM Treasury and HM Revenue & Customs (HMRC), 'Tackling Tax Avoidance' (2011) < http://cdn.hm-treasury.gov.uk/2011budget_taxavoidance.pdf> accessed 24 May 2013
 74. HM Treasury and HM Revenue & Customs (HMRC), 'Draft Clauses & Explanatory Notes for Finance Bill 2013' (2012)
 <<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/complete-draft-legislation.pdf>>
 accessed 15 September 2014
 75. HM Treasury, 'Budget 2004' (HC 301, 2004)
 <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130129110402/http://www.hm-treasury.gov.uk/media/1/B/Budget_2004.pdf> accessed 12 September 2014
 76. HM Treasury, 'Budget 2010' (HC 61, 2010)
 <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130129110402/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/junebudget_complete.pdf> accessed 23 June 2013
 77. HM Treasury, 'GAAR Study: A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system: reported by Graham Aaronson QC' (2011) < http://www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar_final_report_111111.pdf>
 accessed 9 November 2013
 78. HM Treasury, 'Autumn Statement 2012' (Cm 8480, 2012)
 <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/221550/autumn_statement_2012_complete.pdf> accessed 5 May 2014
 79. HM Treasury, 'GAAR Study: A study to consider whether a general anti-avoidance

- rule should be introduced into the UK tax system: supplementary reported by Graham Aaronson QC' (2012)
 <http://www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar_study_supp_report_250612.pdf> accessed 6 September 2014
80. House of Commons, 'Tax Avoidance: a General Anti-Avoidance Rule- background history' (SN 2956, 2014) accessed 10 April 2014
 81. House of Commons, 'Tax Avoidance: a General Anti-Abuse Rule' (SN 6265, 2014) accessed 6 September 2014
 82. House of Representatives, 'Tax Laws Amendment (Countering Tax Avoidance and Multinational Profit Shifting) Bill 2013' Explanatory Memorandum C2013B00015 (13 February 2013)
 <http://parlinfo.aph.gov.au/parlInfo/download/legislation/ems/r4965_ems_b7b5685c-d33d-4c8c-8d95-24a621d41342/upload_pdf/377313.pdf;fileType=application%2Fpdf#search=%22legislation/ems/r4965_ems_b7b5685c-d33d-4c8c-8d95-24a621d41342%22> accessed 16 October 2014
 83. Hugh Ault and Brian J. Arnold, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis* (3rd edn Aspen, New York 2010)
 84. Inland Revenue, 'A General Anti-Avoidance Rule for Direct Taxes: A Consultative Document' (1988) < http://www.hmrc.gov.uk/consult/consult_1.pdf> accessed 6 September 2014
 85. Ivan Potas, 'Thinking About Tax Avoidance' Trends and Issues in crime and criminal justice (Australian Institute of Criminology, Sydney 1993)
 86. Ivor Richardson, 'Appellate Court Responsibilities and Tax Avoidance' (1985) 2 Australian Tax Forum 3
 87. Ivor Richardson, 'Reducing Tax Avoidance by Changing Structures, Processes and Drafting' in Graeme Cooper (ed), *Tax Avoidance and the Rule of Law* (IBFD, Amsterdam, 1997) 327
 88. James Anderson and Alex Jupp, 'Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions Branch Report (United Kingdom)' in 95a Cahiers de droit fiscal international of 64th congress (Rome 2010) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2010)
 89. James Macky and Damian Preshaw, 'Cross-border Business Restructuring Branch Report (Australia)' in 96a Cahiers de droit fiscal international of 65th congress

- (Paris 2011) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2013)
90. Jinyan Li and Daniel Sandler, 'The Relationship Between Domestic Anti-Avoidance Legislation and Tax Treaties' (1997) 45 *Canadian Tax Journal* 891
 91. Jinyan Li, 'Economic Substance: Drawing the Line Between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance' (2006) 54 *Canadian Tax Journal* 23
 92. Jinyan Li, 'GAAR in Action: An Empirical Exploration of Tax Court of Canada Cases (1997-2009) and Judicial Decision Making' (2013) 61 *Canadian Tax Journal* 321
 93. Joel Shafer and John M. Solursh, 'Tax Avoidance and Tax Evasion Branch Report (Canada)' in 68a *Cahiers de droit fiscal international of 37th congress* (Venice 1983) (The International Fiscal Association, Amsterdam 1983)
 94. John Avery Jones and others, 'The Business Purpose Test and Abuse of Rights' [1985] *British Tax Review* 68
 95. John Avery Jones, 'Tax Law- Rules or Principles' (1996) 17 *Fiscal Studies* 63
 96. John G Head, 'An Analytical Perspective' in C. Evans and R. Krever (eds), *Australian Business Income Tax Reform in Retrospect* (Thomson Reuters, Sydney 2009)
 97. John Prebble, 'Canadian and Swedish Procedures for Advance Rulings in Income Tax Cases' (1987) 4 *Australian Tax Forum* 217
 98. John Prebble, 'Statutory General Anti-Avoidance Rules of Income Tax Law and Comparable Judicial Rules of the Common Law and the Civil Law' in Andrew Maples and Adrian Sawyer (eds), *Taxation Issues: Existing and Emerging* (University of Canterbury, Christchurch 2011)
 99. John Tiley, 'Tax Avoidance Jurisprudence as Normal Law' [2004] *British Tax Review* 304
 100. John Tiley, 'Law and Tax Law Judges and Statutes' [2010] *British Tax Review* 55
 101. John Tiley and Glen Loutzenhiser, *Revenue Law: Introduction to UK Tax Law; Income Tax; Capital Gains Tax; Inheritance Tax* (7th edn Hart Publishing, Oxford 2012)
 102. John Tretola, 'The Interpretation of Taxation Legislation by the Courts – A Reflection on the Views of Justice Graham Hill' (2006) 16 *Revenue Law Journal* 1
 103. Juan Jose Zornoza and Andres Baez, 'The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaties and GAARs: A Mistaken Starting Point' in

- Michael Lang and others (eds), *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics* (IBFD, Amsterdam 2010)
104. Judith Freedman, 'Defining Taxpayer Responsibility - in Support of a General Anti-Avoidance Principle' [2004] *British Tax Review* 332
 105. Judith Freedman, 'Converging Tracks? Recent Developments in Canadian and UK Approaches to Tax Avoidance' (2005) 53 *Canadian Tax Journal* 1038
 106. Judith Freedman, 'Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament' (2007) 123 *Law Quarterly Review* 53
 107. Judith Freedman, Geoffrey Loomer and John Vella, 'Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches' [2009] *British Tax Review* 74
 108. Judith Freedman, 'Improving (Not Perfecting) Tax Legislation - Rules and Principles Revisited' [2010] *British Tax Review* 717
 109. Judith Freedman, 'GAAR as a process and the process of discussing the GAAR' [2012] *British Tax Review* 22
 110. Judith Freedman, 'Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance' (2014) 20 *Asia-Pacific Tax Bulletin* 167
 111. Justin Dabner, 'The Spin of a Coin- in Search of a Workable GAAR' (2000) 3 *Journal of Australian Taxation* 232
 112. KPMG, 'Latest GAAR Statistics' (2012)
<<http://www.kpmg.com/Ca/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/TaxNews/Documents/7a-561-CTF-Paul-Hickey-GAAR-Statistics-web-V1-no.7.pdf>> accessed 5 July 2014
 113. Laurent Sykes, 'Domestic Anti-avoidance Provisions Treaty and EU Overrides' (2009) 9 *GITC Review* 1
<http://www.taxbar.com/Domestic_Antiavoidance_Provisions_Treaty_and_EU_Overrides_LS.pdf> accessed 24 April 2014
 114. Lee Burns, 'The Taxation of Foreign Passive Income for Groups of Companies Branch Report (Australia)' in 98a *Cahiers de droit fiscal international* of 67th congress (Copenhagen 2013) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2013)
 115. Leonard Hoffmann, 'Tax Avoidance' [2005] *British Tax Review* 197
 116. Malcom Gammie, 'Barclays and Canada Trustco: Further Comment from a UK Perspective' (2005) 53 *Canadian Tax Journal* 1047

117. Margaret Mckerchar and Cynthia Coleman, 'Avoiding Evasion: An Australian Historical Perspective' in John Tiley (eds), *Studies in the History of Tax Law* (Volume 5 Hart Publishing, Oxford 2012)
118. Mark Burton, 'The Rhetoric of Taxation Interpretation and The Definition of "Taxpayer" for the Purposes of Part IVA' (2005) 15 Revenue Law Journal 4
119. Mattias Dahlberg and Bertil Wiman, 'Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions General Report' in 95a Cahiers de droit fiscal international of 64th congress (Rome 2010) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2010)
120. Maurice Cashmere, 'A GAAR for United Kingdom? The Australian Experience' [2008] British Tax Review 125
121. Michael Kirby, 'Justice Graham Hill & Australian Tax Law' (Inaugural Justice Graham Hill Memorial Lecture given at the annual conference of the Taxation Institute of Australia, Hobart, 15 March 2007)
<http://www.hcourt.gov.au/assets/publications/speeches/former-justices/kirbyj/kirbyj_15mar07.pdf> accessed 11 July 2014
122. Michel Littlewood, 'Tax Avoidance – judicial development world-wide' [2009] British Tax Review 159
123. Michael Thomas, 'First Practical Impacts of The GAAR' (2013) 12 GITC Review 71
<http://www.taxbar.com/First_Practical_Impacts_Of_The_GAAR_Michael_Thomas.pdf.pdf> accessed 24 April 2014
124. Nabil Orow, 'Structured Finance and the Operation of General Anti-Avoidance Rules' [2004] British Tax Review 410
125. Nathalie Goyette and Phil D. Halvorson, 'Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions Branch Report (Canada)' in 95a Cahiers de droit fiscal international of 64th congress (Rome 2010) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2010)
126. Oxford University Centre for Business Taxation, 'Tax Avoidance' (2012)
<http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Reports/TA_3_12_12.pdf> accessed 1 May 2014
127. Oxford University Centre for Business Taxation, 'Tax GAP' (2012)
<http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Reports/TaxGap_3_12_12.pdf> accessed 1 May 2014

128. Patrick Way, 'The rule of law, tax avoidance and the GAAR' (2013) 12 GITC Review 79
<http://www.taxbar.com/The_Rule_Of_Law_Tax_Avoidance_And_The_GAAR_Patrick_Way_QC.pdf.pdf> accessed 24 April 2014
129. Paul Morton and Laurent Sykes, 'The Taxation of Foreign Passive Income for Groups of Companies Branch Report (United Kingdom)' in 98a Cahiers de droit fiscal international of 67th congress (Copenhagen 2013) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2013)
130. Peter G. Whiteman and David C. Milne, *Whiteman and Wheatcroft on Income Tax* (2nd Sweet and Maxwell, London 1976)
131. Peter G. Whiteman and others, *Whiteman on Capital Gains Tax* (4th Sweet & Maxwell, London 1988)
132. Peter Harris, 'Australia's General Anti-avoidance Rule- Part IVA has teeth but are some missing?' [1998] British Tax Review 124
133. Prem Sikka, 'Tax Avoidance Industry' (2012) 107 Radical Statics 15
134. Rachel Anne Tooma, *Legislating Against Tax Avoidance* (IBFD, Amsterdam 2008)
135. Rebecca Murry, *Tax Avoidance* (2nd edn Sweet & Maxwell, London 2013)
136. Richard Krever, 'Taming Complexity in Australian Income Tax' (2003) 25 Sydney Law Review 467
137. Richard Krever, *Australian Taxation Law Cases 2013: A guide to the leading cases for commerce and law students* (Thomson Reuters Australia Limited, Sydney 2013)
138. Richard J. Vann, 'Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions Branch Report (Australia)' in 95a Cahiers de droit fiscal international of 64th congress (Rome 2010) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2010)
139. Richard W. Pound, 'GAAR at 25: A Trip Down Memory Lane and Charting an Uncertain Future' (2013) 61 Canadian Tax Journal 355
140. R. T. Barlette, 'The Constitutionality of the Ramsay Principle' [1985] British Tax Review 338
141. Sandra Slaats and Barbara Worndl, 'The Taxation of Foreign Passive Income for Groups of Companies Branch Report (Canada)' in 98a Cahiers de droit fiscal international of 67th congress (Copenhagen 2013) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2013)

142. Sigrid Hemels, 'General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?' (Rust Conference organized by Institute for Austrian and International Tax Law Vienna, Rust, 3-5 July 2014)
<http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2448616> accessed 3 July 2014
143. Siobhan Gouen and Rob Stewart, 'Cross-border Business Restructuring Branch Report (Canada)' in 96a Cahiers de droit fiscal international of 65th congress (Paris 2011) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2013)
144. Stef van Weeghel, 'The Taxation of Foreign Passive Income for Groups of Companies General Report' in 98a Cahiers de droit fiscal international of 67th congress (Copenhagen 2013) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2013)
145. Tabet Grauberg, 'Anti-tax-avoidance Measures and their Compliance with Community Law' (2009) 16 *Juridica International* 141
146. The Tax Law Review Committee, 'Tax Avoidance' (Institute for Fiscal Studies, London 1997) <<http://www.ifs.org.uk/comms/comm64.pdf>> accessed 5 May 2014
147. The Tax Law Review Committee, 'A General Anti-Avoidance Rule for Direct Taxes' (Institute for Fiscal Studies, London 1999)
<<http://www.ifs.org.uk/comms/comm77.pdf>> accessed 5 May 2014
148. Tim Edgar, 'Editor's Introduction— The General Anti-Avoidance Rule at 25' (2014) 62 *Canadian Tax Journal* 111
149. Timothy Lyons, 'The final crises tax avoidance and an EU GAAR' [2013] *British Tax Review* 111
150. Tracey Bowler, 'Countering Tax Avoidance in the UK: Which way forward?' (2009) Tax Law Review Committee Discussion Paper No.7
<<http://www.ifs.org.uk/comms/dp7.pdf>> accessed 18 April 2014
151. Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law* (Kluwer Law International, Hague 2003)
152. V. Uckmar, 'Tax Avoidance and Tax Evasion General Report' in 68a Cahiers de droit fiscal international of 37th congress (Venice 1983) (The International Fiscal Association, Amsterdam 1983)
153. Willian I. Inners and others, *The Essential GAAR Manual: Policies, Principles and Procedures* (CCH Canadian Limited, Ontario 2006)
154. Yuri Grbich, 'Anti- Avoidance Discretions: the Continuing Battle to Control Tax

- Avoidance' (1981) 4 University of New South Wales Law Journal 17
155. Yuri Grbich and others, 'New Foundations of the Australian Tax System' (1987) 10 University of New South Wales Law Journal 125
156. Zoe Prebble and John Prebble, 'Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law' (2008) 62 Bulletin for International Taxation 151
157. 青山慶二「国際租税法における租税回避行為否認論」税務事例 41 巻 7 号 (2009 年)
158. 浅妻章如「信託税制研究：英国事例 (Astall 事件及び Mayes 事件) の紹介と金融所得課税モデルの応用」租税研究 769 号 (2013 年)
159. 浅沼潤三郎『租税法要論』(八千代出版 1999 年)
160. 阿部泰久「租税回避への対応と納税者の権利保護(4)租税回避否認規定が及ぼす影響」税務弘報 57 巻 14 号 (2009 年)
161. 池田美保「英国の税務行政と税制の概要」税大ジャーナル 17 号 (2011 年)
162. 石村耕治「納税者の権利保護のための納税者サービス改革の課題」税務事例 41 巻 4 号 (2009 年)
163. 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(1)~(4)」税理 42 巻 14 号・15 号 (2000 年), 43 巻 1 号・3 号 (2001 年)
164. 今村隆「租税回避とは何か」税務大学校論叢 40 周年記念論文集 (2008 年)
165. 今村隆「租税回避への対応と納税者の権利保護(2)諸外国の租税回避一般否認規定と最近の動向」税務弘報 57 巻 10 号 (2009 年)
166. 今村隆「カナダ一般否認規定についての同国判例とその含意」税務事例 41 巻 1 号 (2009 年)
167. 今村隆「オーストラリア一般否認規定の研究」駿河台法学 24 巻第 1・2 合併号 (2010 年)
168. 今村隆「英国における General Anti-Abuse Rule 立法の背景と意義」税大ジャーナル 22 号 (2013 年)
169. 今村隆「英国におけるラムゼイ原則と資本控除への適用」租税研究 760 号 (2013 年)
170. 今村隆「英国における General Anti-Abuse Rule 立法の背景と意義」租税研究 773 号 (2014 年)
171. 今村隆「主要国の一般的租税回避防止規定」所収：本庄資編『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』(大蔵財務協会 2013 年)
172. 岩切大地「イギリス貴族院のペッパー判決にみる議会意思の憲法的意義」法学政治学論究 69 号 (2006 年)

173. 岩崎政明＝田平浩「租税法の目的論的解釈の可否」横浜国際経済法学 3 卷 1 号（1994 年）
174. 岩崎政明「租税回避の否認と法の解釈適用の限界 -取引の一体的把握による同族会社の行為計算否認-」所収：金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣 2007 年）
175. 岩崎政明「租税法における「濫用」概念-国際課税における租税回避否認と EU における濫用禁止原則」所収：金子宏編『租税法の発展』（有斐閣 2010 年）
176. 浦野広明「税務行政における権利救済論の展開」所収：北野弘久先生古稀記念論文集 刊行会編『納税者権利論の展開』（勁草書房 2001 年）
177. 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社出版 2013 年）
178. 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-」芝池義一ほか『租税法と権利保護』（ミネルヴァ書房 1995 年）
179. 岡村忠生「税負担回避の意図と二分肢テスト」税法学 543 号（2000 年）
180. 岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学 553 号（2005 年）
181. 鎌倉治子「英国歳入税関庁の発足」レファレンス 678 号（2007 年）
182. 岸秀光「租税回避事案の動向（「私法上の法律構成による否認」と「処分証書の法理」を中心として）」訟月 55 卷 1 号別冊
183. 金子宏「租税法と私法 借用概念及び租税回避について」租税法研究 6 号（1978 年）
184. 金子宏『租税法〔第十九版〕』（弘文堂 2014 年）
185. 北野弘久『現代税法の構造』（勁草書房 1972 年）
186. 北野弘久『現代企業税法論』（岩波書店 1994 年）
187. 北野弘久『税法学原論 第六版』（青林書院新社 2007 年）
188. 木村弘之亮『租税法総則』（成文堂 1998 年）
189. 木村弘之亮『租税法学』（税務経理協会 1999 年）
190. 木村弘之亮「節税と租税回避の区分の基準」所収：小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務体系 第 18 卷 租税訴訟〔改訂版〕』（青林書院 2009 年）
191. 清永敬次「税法における実質主義について 英国判例の場合」法学論叢 78 卷 3・4 号（1966 年）
192. 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房 1995 年）
193. 清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房 2013 年）
194. 吉良実『実質課税論の展開 <阪南大学叢書 12>』（中央経済社 1980 年）
195. 後藤正幸「租税回避行為と主張立証責任」税法学 553 号（2005 年）257 頁
196. 小山廣和「イギリスにおける租税回避と税法の解釈（貴族院判例の合憲性の疑義の問題にも触れつつ）」法律論叢 69 卷 1 号（1995 年）

197. 小山廣和「イギリスの税制と租税回避及び税法解釈に関する一考察（ニューアプローチ）」法律論叢 68 卷 1-3 号（1996 年）
198. 小山廣和「イギリス所得税の成立と源泉課税制度の導入」税法学 546 号（2001 年）
199. 酒井克彦「租税回避否認規定の提案と問題点(1)」税大ジャーナル 9 号（2008 年）
200. 酒井克彦「納税者の権利保護と事前手続の充実策」慶應法学 12 号（2009 年）
201. 酒井克彦「租税回避への対応と納税者の権利保護(1)なぜ租税回避は否認されなければならないか」税務弘報 57 卷 9 号（2009 年）
202. 酒井克彦「権利濫用禁止というコンテキストでの租税回避への対処策（試案）」税務事例 42 卷 2 号（2010 年）
203. 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣 2007 年）
204. 品川芳宣「租税回避否認の法理と問題点 -最近の学説、裁判例からの検証-」第 56 回租税研究大会記録（2005 年）
205. 品川芳宣「租税回避行為に対する包括的否認規定の必要性和その実効性」税務事例 41 卷 9 号（2009 年）
206. 志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解 平成 22 年改訂』（大蔵財務協会 2010 年）
207. 清水一夫「租税回避行為否認訴訟の実証的研究-裁判所の認定から原処分時対応の留意点を探る」税務大学校論叢 55 号（2007 年）
208. 末崎衛「租税回避目的と契約解釈」税法学 560 号（2008 年）
209. 武田昌輔「租税回避行為」日税研論集第 14 号（1990 年）
210. 田島裕『英米の裁判所と法律家』（信山社 2009 年）
211. 田島裕『イギリス法入門』（信山社 2001 年）
212. 田島裕『英米法判例の法理論』（信山社 2001 年）
213. 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 年）
214. 田中二郎『租税法〔第三版〕』（有斐閣 1990 年）
215. 田中英夫『英米法総論 上』（東京大学出版 1980 年）
216. 田中英夫『英米法総論 下』（東京大学出版 1980 年）
217. 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」税務大学校論叢 40 周年記念論文集（2008 年）
218. 谷口勢津夫「租税回避の意義と限界」所収：金子宏編『租税法の発展』（有斐閣 2010 年）
219. 谷口勢津夫『税法基本講義（第 4 版）』（清文社 2014 年）
220. 谷口勢津夫『租税回避論』（清文社 2014 年）

221. 忠佐市『租税法要綱 第10版』(森山書店 1981年)
222. 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 724号(2010年)
223. 中川一郎『税法の解釈及び適用』(三晃社 1961年)
224. 中川一郎『税法学体系(全訂増補版)』(ぎょうせい 1977年)
225. 中里実『タックスシエルター』(有斐閣 2003年)
226. 中里実『『租税法と私法』論再考』税研 114号(2004年)
227. 中里実『『租税法と私法』論再々考』税研 115号(2004年)
228. 中里実「租税回避の概念は必要か」税研 128号(2006年)
229. 中里実「租税法における裁判所の法創造機能」租税研究 696号(2007年)
230. 中里実「租税法における事実認定と租税回避否認」所収:金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣 2007年)
231. 波多野弘「イギリスのキース報告書について(1)(2)」税法学 440号・441号(1987年)
232. 畑野洋一郎「節税と租税回避の区分再考」税法学 562号(2009年)
233. フィリップ・S・ジェームス『イギリス法(下)』矢頭敏也訳(三省堂 1985年)
234. フィリップ・S・ジェームス『イギリス法(上)』矢頭敏也訳(三省堂 1985年)
235. 弘中聡浩「租税証拠法の発展-証明責任に関する問題を中心として」所収:金子宏編『租税法の発展』(有斐閣 2010年)
236. 福家俊朗「イギリス租税法研究序説-租税制定法主義と租税回避をめぐる法的問題の観察(1)~(5)」東京都立大学法学会雑誌 16巻1号・2号, 17巻1号・2号, 18巻1号・2号(1975年)
237. 福家俊朗『現代租税法の原理』(日本評論社 1995年)
238. 増井良啓「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割」COEソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ COESOFTLAW-2005-1(2005年)
239. 松沢智「私法上の取引と租税回避行為」租税法研究 6号(1978年)
240. 松沢智『新版 租税実体法 -法人税法解釈の基本原則-』(中央経済社 1994年)
241. 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 52号(2006年)
242. 松田直樹「実質主義と法の濫用の法理 -租税回避行為の否認手段としての潜在的有用性と限界-」税務大学校論叢 55号(2007年)
243. 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-」税務大学校論叢 59号(2008年)
244. 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

2009年)

245. 松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察」税法学 553号 (2005年)
246. 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 51号 (2006年)
247. 水野忠恒『改訂版 国際課税の理論と課題』(税務経理協会 1999年)
248. 水野忠恒『国際課税の制度と理論 (国際租税法の基礎的考察)』(有斐閣 2000年)
249. 水野忠恒『租税法 第5版』(有斐閣 2011年)
250. 宮武敏夫「国際的脱税および租税回避」租税法研究 10号 (1982年)
251. 宮谷俊胤「英国における課税法の解釈原理」所収：中川一郎編『杉村章三郎先生古稀
祝賀税法学論文集』(三晃社 1970年)
252. 八ツ尾順一『六訂版 租税回避の事例研究～具体的事例からの否認の限界を考える』
(清文社 2014年)
253. 矢内一好『英国税務会計史』(中央大学出版部 2014年)
254. 矢内一好「英国における一般否認規定の導入」国際税務 34巻2号 (2014年)
255. 矢内一好「カナダにおける一般否認規定」税務事例 46巻11号 (2014年)
256. 矢内一好「カナダ最高裁判決：一般否認規定の適用が認められた最新事案」国際税務
34巻11号 (2014年)
257. 矢内一好「オーストラリアにおける一般否認規定」税務事例 46巻12号 (2014年)
258. 山田二郎『山田二郎著作集Ⅱ 租税法の解釈と展開(1)』(信山社 2007年)
259. 山田二郎『山田二郎著作集Ⅱ 租税法の解釈と展開(2)』(信山社 2007年)
260. 吉村典久「租税回避への対応と納税者の権利保護(3)租税回避否認規定と納税者の保護
-フランスからの示唆」税務弘報 57巻11号 (2009年)
261. 吉村典久「納税者の真意に基づく課税の指向」所収：金子宏編『租税法の基本問題』
(有斐閣 2007年)
262. 吉村典久「租税法規の伝統的な解釈方法についての一考察 -コモン・ロー法圏におけ
る厳格解釈アプローチ-」所収：村井正先生喜寿記念論文集刊行委員会編『租税の複合
法的構成 村井正先生喜寿記念論文集』(清文社 2013年)
263. 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年)
264. 渡辺徹也「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年)