

各国の一般否認規定における 諸定義の比較研究

矢 内 一 好

目 次

はじめに

- 1 検討対象となる地域と国々
- 2 検討対象となる用語
- 3 EUにおける GAAR 導入の動向
- 4 アイルランド
- 5 英 国
- 6 イ ン ド
- 7 オーストラリア（現行規定）
- 8 カ ナ ダ
- 9 シンガポール
- 10 ニューゼーランド
- 11 香 港
- 12 南アフリカ
- 13 国別 GAAR 関連用語の整理
- 14 各国 GAAR の否認要件
- 15 各国の GAAR 否認規定の分析
- 16 ま と め

はじめに

本稿は、各国が導入している租税回避の否認規定である一般否認規定（General Anti-Avoidance Rules：以下「GAAR」という。）についての比較研究で

あるが、これまで、各国の GAAR の制度等の概要は雑誌に連載しているので¹⁾、ここでは、GAAR に係る基本的な用語について、それぞれの国ごとに異なる定義、説明等を比較分析することを目的としている。一例を挙げると、租税回避は、tax avoidance²⁾ の訳語となっているが、日本では租税回避と節税を区分しており、日本のように tax avoidance (租税回避) と節税 (tax saving) を区分することが世界的に共通する認識であるのか³⁾、ま

1) 各国の GAAR の比較は、2014年4月号から2015年6月号まで『税務事例』に連載し、後日単著(『一般否認規定と租税回避の各国比較～GAARパッケージの視点からの分析』財経詳報社 2015年)とした。

2) tax avoidance についての研究書としては、Murray, Rebecca, *Tax Avoidance 2nd edition*, Sweet & Maxwell, 2013. がある。この著書では、tax avoidance の特徴として次の2点を挙げている (ibid. p. 1)。

① tax avoidance は、脱税 (evasion) ではなく、avoidance とは犯罪行為の反対で合法的なものである。これは、課税上の便益をルールの内において取得するという真正な信念に基づいて行われているのがその理由である。

② tax avoidance は、租税計画 (tax planning) の一形態であるが、納税義務者が、立法趣旨に反して租税上の便益を得ることを探求している場合、その計画は租税回避となる。納税義務者が立法上の抜け道を探すことにより租税上の便益を得る場合、法律の抜け道は、立法の意図しない欠陥であり、その行為は、tax avoidance である。納税義務者が人為的な取引 (artificial transactions) により税務上の便益を得る場合も tax avoidance となる。以上のことから、上記の著書は tax avoidance と脱税を対比しているが、節税という概念を使用していないことに注目したい。

なお、上記以外の参考文献としては、Cooper, Graeme S (ed.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*, IBFD Publishing, 1997. また、日本における研究としては、福家俊朗「イギリス租税法研究序説—租税制定法主義と租税回避をめぐる法的問題の観察(一)」『東京都立大学 法学界雑誌』第16巻第1号、1975年8月、がある。

3) 金子宏教授は、租税回避について「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的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」と定義している(金子

た、各国の GAAR を説明するに際して、tax avoidance という用語が共通の意味で使用されているのか否かの検討が必要となる⁴⁾。

本稿は、将来の租税回避対策として、多くの国に GAAR が導入されるという仮定に基づいて、GAAR に関する基本的な用語の整理をすることを目的としたものである。現在、最も広範に使用されているのが、英語圏の GAAR であることから、以下では、英語圏の国々の GAAR を対象として、各国が共通して使用している用語の意味或いは適用範囲等について比較検討を行うこととする。

1 検討対象となる地域と国々

英語圏の国の中で、米国は租税回避否認規定 (Economic Substance Doctrine) を独自に発展させたものと判断して除外し⁵⁾、英国の税法の直接間接の影響があったと思われる以下の 9 か国と GAAR 導入を図る動きのある EU の GAAR を検討対象とした⁶⁾。なお、国名の後の年号は、GAAR の導入

宏『租税法第18版』121-122頁)。また、租税回避と節税を区分し、「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。(中略)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減少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。」と定義している(同上 122-123頁)。

- 4) 各国の GAAR における用語の英語としての比較の他に、基礎用語にどのような和訳を付すかという問題がある。しかし、和訳自体が本稿の問題ではないことから、筆者が付した訳を本稿内の定訳として使用する。
- 5) 米国の租税回避否認に係る制定法の沿革については、以下の拙稿において検討している。「米国税法における経済的実質原則(1)(2)(3)」『商学論纂』第54巻第1・2合併号 171-201頁、『商学論纂』第54巻第3・4合併号 529-555頁、『商学論纂』第54巻第5号 537-557頁。
- 6) GAAR 導入国の導入年等の一覧表は以下のとおりである。なお、インドネシア、韓国、日本、には GAAR の規定がないが、GAAR に近い否認規定があることから以下の表に記載している。

年である。

- ① アイルランド (1989年)
- ② 英国 (2013年)⁷⁾

(GAARの系譜)

国名	導入年(導入の順番)	GAARの系譜
アイルランド	1989年(12)	カナダの影響
アメリカ	2010年(21)	自国の判例法
イギリス	2013年(23)	自国の判例法等の影響
イタリア	1997年(14)	
インド	2016年(24)	英国のGAARの影響, 用語上は南 アフリカに類似
インドネシア	2008年(19)	
オーストラリア	1915年(2)	
オランダ	1924年(3)	
カナダ	1988年(10)	オーストラリアの影響
韓国	1990年(13)	
シンガポール	1988年(9)	英国植民地時代の法令の影響
スイス	1933年(4)	
スウェーデン	1981年(8)	
スペイン	—	
台湾	2009年(20)	
中国	2008年(18)	独自の展開
ドイツ	1977年(7)	独自の展開
日本	1923年(—)	同族会社の行為計算の否認
ニュージーランド	1878年(1)	世界で初めてGAARを規定
ブラジル	1988年(11)	
フランス	1941年(5)	
ベルギー	2012年(22)	
ポーランド	2006年(17)	
ポルトガル	1999年(15)	
香港	1947年(6)	英国植民地時代の法令の影響
南アフリカ	2006年(16)	オーストラリアの影響
ルクセンブルク	—	

- ③ インド（2016年導入予定）
- ④ オーストラリア（1915年）
- ⑤ カナダ（1988年）

7) 英国における GAAR 導入までのプロセスは、拙著『英国税務会計史』（中央大学出版部 2014年9月）257-268頁参照。委員会報告、制定法までの沿革は次のとおりである。

- ① 2004年に DOTAS 制度を導入。
- ② 2010年12月に、政府は、Graham Aaronson QC（以下「Aaronson 委員長」という。）に対して、英国の租税制度において GAAR が有効か否か、また、有効と判断される場合、その規定の概要を依頼した。
 - ・ HMRC, “Study of a General Anti-Avoidance Rule” 6 December 2010.
- ③ 2010年12月に、英国財務省は、租税回避の規制を行うことを公表した。
- ④ 2011年1月に、Aaronson 委員長は、委員会を設置する。
- ⑤ 2011年11月21日、Graham Aaronson QC による報告書（以下「導入報告書」という。）が公表された。
 - ・ Aaronson, Graham QC, GAAR STUDY – A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into UK tax system, 11 November 2011.
- ⑥ 2012年予算において、2013年財政法により GAAR 導入を公表。
- ⑦ 2012年6月12日、HMRC は、GAAR に関する立法草案を公表して各界からの意見を求めた。HMRC には、14,000を超える意見が寄せられ、同年12月11日に、その意見は集約されて公表された。
 - ・ HMRC, “A General Anti-Abuse Rule, Consultation document” 12 June 2012.
 - ・ HMRC, “A General Anti-Abuse Rule, Summary of Responses” 12 June 2012.
- ⑧ 2012年12月11日に、HMRC は、GAAR の説明書を公開した。
 - ・ HMRC, “HMRC’S GAAR GUIDANCE-CONSULTATION DRAFT” 11 December 2012.
- ⑨ 2013年財政法第5款（第206条から第215条）及びシエジュール43に GAAR を規定して2013年7月17日より適用されることになった。
 - ・ HMRC, “HMRC’S GAAR GUIDANCE-CONSULTATION DRAFT PART B” 11 December 2012.

2013年法第206条第3項に GAAR の適用となる税目が掲げられているが、租税条約への適用を含めて、ほとんどすべての税目がその対象となっていることから、個別税法における否認規定ではなく、通則法として適用となるこ

- ⑥ シンガポール (1988年)
- ⑦ ニュージーランド (1878年)
- ⑧ 香港 (1947年)
- ⑨ 南アフリカ (2006年)

この9か国におけるGAARを分類すると、つぎのようにグルーピングすることができる。

(Aグループ) アイルランド, 英国, インド, オーストラリア, カナダ, ニュージーランド, 南アフリカ

(Bグループ) シンガポール, 香港

この上記のAグループは、英連邦諸国或いは英国の影響を受けた国々という分類ができる。また、Bグループは、Aグループと同様に、旧英国の海外領土であった国であるが、英国の海外領土政策の一環として、GAARが導入されたという経緯があり、Aグループの国とは異なる分類とした。ただし、判例については、A及びBグループ共通であることから、用語の検討において、AとBを区分して検討することはしていない。

2 検討対象となる用語

本稿において、各国のGAARの比較として取り上げる用語は、次のとおりである。なお、用語の後のカッコ書きにある和訳は筆者が付し、本稿では、この和訳を統一的に使用している。

とがわかる。

さらに、同法第207条には、仕組み取引 (tax arrangements) と濫用 (abusive) の意義が規定されているが、GAARが適用となる仕組み取引については、2012年12月にHMRCが作成公表した資料に税目ごとに例が示されている。また、濫用の判断要素については規定があるが、一般的な租税回避の要件 (例えば、通常取り得ないような手段等の利用等) が示されていると理解でき、特に、明確な要素等が規定されているわけではない。

- ① GAAR（一般否認規定）
- ② tax avoidance（租税回避）
- ③ tax avoidance transaction（租税回避取引）
- ④ tax benefits, tax advantage（租税上の便益）
- ⑤ arrangement, tax arrangements（仕組み取引）
- ⑥ artificial（人為的）
- ⑦ economic substance（経済的実質）
- ⑧ impermissible avoidance arrangement（否認対象となる仕組み取引）
- ⑨ tax consequences（課税標準及び納税額等）
- ⑩ scheme, action, operation, agreement, understanding promise, undertaking：仕組み取引に含まれる諸概念

3 EUにおけるGAAR導入の動向

(1) 2012年の委員会勧告

EUの欧州委員会（European Commission）は、2012年12月6日に脱税及び租税回避に関する行動計画を発表（IP/12/1325）しているが、その第2の勧告がこの「行き過ぎた租税計画（aggressive tax planning：以下「ATP」という。）」である⁸⁾。この勧告は、個別否認規定の適用が難しいATPの対策として、加盟国にGAARを採用することを勧め、国内法としてGAARの規定の導入を加盟各国に促している。

この勧告におけるGAARの定義は、次のとおりである。

8) 「行き過ぎた租税計画（aggressive tax planning）」とは、租税システムのループホール或いは租税債務を減少させる目的で2以上の租税システム間の二重不課税等のもたらす便益を得ることを内容としている、と定義されている（European Commission, “Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning”）。

「課税回避を本質的な目的とした税務上の便益 (tax benefit) を導く人為的な仕組み取引 (an artificial arrangement) 或いは一連の人為的な仕組み取引 (an artificial series of arrangements) は否認される。課税当局は、経済的実質の関連から税法適用上においてこれらの仕組みを扱うものとする。」

(2) EU 親子間指令の変遷

EU 親子間指令 (EU Parent-Subsidiary Directive : 以下「PSD」という。) は、1990年に採択されたもので、EU 域内におけるクロスボーダーの親会社と子会社の間に課税をしないことを定めたものである。その後、2013年11月の改正案 (以下「2013年改正案」という。)⁹⁾において、ハイブリットローン・ミスマッチによる二重非課税と GAAR に関する改正が提案されている。EC 委員会は、ATP における GAAR に関して「人為的なこと (artificiality)」を否認規準としているが、2013年改正案第1条第2項2において、仕組み取引 (arrangement) が人為的な否かの判断規準として、(a) から (e) までに規定があり、これらの5つの規定のいずれかが該当する場合、人為的と判断されることになる。(a) から (e) までの規定は次のとおりである。

- (a) 仕組み取引を構成している個々の段階における法的な特徴が、全体として仕組み取引の法的実質と不一致の場合
- (b) 仕組み取引が合理的な事業行為において通常使用されない方法により行われている場合
- (c) 仕組み取引が相殺、無効の効果を持つ要素を含んでいる場合
- (d) 締結された取引が循環型である場合

9) European Commission, “Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States” COM (2013) 814 final.

- (e) 仕組み取引が大きな租税上の便益を成果とし、その租税上の便益が納税義務者或いは現金の流れに支障をきたすものではない場合

4 アイルランド

アイルランドの GAAR を規定している租税統合法 (Taxes Consolidation Act, 1997) 第811条第2項は、租税回避取引 (tax avoidance transaction) に関する規定である。

租税回避取引と判断される要素は次のとおりである。

- ① 取引に成果 (the results of the transaction) があること
- ② その取引がこれらの成果をもたらすための手段として使用されたこと
- ③ 歳入庁担当者 (Revenue Commissioners) が取引により租税上の便益 (tax benefit) が生じたか生じる可能性があるか、かつ、当該取引が租税上の便益以外を主目的として行われなかったか、行われたかについて、見解 (opinion) を表明する場合がある。

この811条の否認対象となるものは次のとおりである。

- ① 商業的な実体がなく (no commercial reality) 税負担を回避又は減少させるもの
- ② 人為的に控除又は税額控除の創出を主として意図された取引

5 英 国

(1) 英国 (アーロンソン委員会報告)

英国においては、租税回避対策として GAAR を導入することになり、2010年12月に弁護士である Graham Aaronson QC に GAAR の検討を依頼し、Aaronson 弁護士は、専門家委員会を設立し、2011年11月21日に報告書 (以下「導入報告書」という。) を公表した¹⁰⁾。

2012年6月12日に、英国歳入関税庁（HMRC：HM Revenue and Customs）は、GAARに関する立法草案¹¹⁾を公表して各界からの意見を求めた。その結果、HMRCには、14,000を超える意見が寄せられ、同年12月11日に、その意見は集約されて公表された¹²⁾。その後、2013年財政法第5款及びスケジュール43が一般否認規定であるGAARを規定して2013年7月17日より適用されることになった。

導入報告書における基本的なスタンスは、GAAR導入が課税当局に対して租税回避否認の武器を与えることではなく、また、英国における企業経営に悪影響を与えるという批判も考慮することであった。その結果、広義のGAAR（a broad spectrum general anti-avoidance rule）の導入は、英国の租税システムに適さないという判断が下された。

その結果、濫用型の租税回避に対する対抗策としてのGAARが想定され、正常な租税計画（responsible tax planning）に対しては適用されないことになった。

導入報告書の附則ⅡにGAARのガイダンス案が添付されている。この案（第2条）には、「異常な仕組み取引（abnormal arrangement）」という概念を使用している。GAARの対象となる仕組み取引がこれである。GAARがないと、異常な仕組み取引は濫用的な課税状況（abusive tax result）を生み出すことになるのである。

また、第15条に、仕組み取引（arrangement）について次のような説明がある。

10) Asonson, Graham QC, GAAR STUDY – A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into UK tax system, 11 November 2011.

11) HMRC, “A General Anti-Abuse Rule, Consultation document” 12 June 2012.

12) HMRC, “A General Anti-Abuse Rule, Summary of Responses” 12 June 2012.

- ① 取引 (transaction) という用語よりも仕組み取引が GAAR では使用されている。
- ② arrangement という用語は、租税の濫用スキームに見出すことができる諸要素をより適切にカバーしている緩い概念である。
arrangement という用語についての定義がある¹³⁾。
 - ① arrangement は、計画 (plan) と黙約 (understanding) を含む。これらは法的に実施可能か否かにかかわらない。
 - ② arrangement は、含まれることを意図した取引段階 (step) 或いは特徴 (feature) を含み、かつ、arrangement の要素として、arrangement の一部が法的に実施可能或いは実際に不可避である要素を含む。

(2) 英国（歳入関税庁による租税回避の定義）

導入報告書の提出を受けて、英国政府は、2012年予算において、2013年財政法により GAAR 導入を公表した。そして、2013年財政法第5款（第206条から第215条）及びシジュール43に GAAR が規定されて2013年7月17日より適用されることになった。

HMRC は、2012年6月12日、GAAR に関する立法草案を公表して各界からの意見を求めた。HMRC には、14,000を超える意見が寄せられ、同年12月11日に、その意見は集約されて公表された¹⁴⁾。そして、2012年12月11日に、HMRC は、GAAR の説明書を公開した¹⁵⁾。

2013年財政法第207条には、「仕組み取引 (tax arrangements)」と「濫用

13) Asonson, Graham QC, GAAR STUDY, p. 53.

14) HMRC, "A General Anti-Abuse Rule, Consultation document" 12 June 2012.
HMRC, "A General Anti-Abuse Rule, Summary of Responses" 11 December 2012.

15) HMRC, "HMRC'S GAAR GUIDANCE-CONSULTATION DRAFT" 11 December 2012.

(abusive)」の意義が規定されている。

arrangements と tax arrangements は、arrangements の主たる目的が租税上の便益を得ることであるといえるのであれば同義である。仕組み取引 (tax arrangements) が濫用 (abusive) か否かの判断は、関連する税法の規定と仕組み取引が合理的な一連の活動とみなされることのない場合である。そして濫用とされる判断規準は、次のとおりである。

- ① 仕組み取引の実質的な成果が税法規定の立法趣旨にある原則と合致しているか否か
- ② その成果を生み出す過程が目論まれ或いは異常な手段を含むのか
- ③ 仕組み取引が税法規定の欠陥を探し出すことを意図したものか否か
GAAR が適用となる順序を示すと次のようになる¹⁶⁾。
- ① 租税上の便益 (tax advantages) がある。
- ② 2013年法に規定する所定の税目に関連する便益である。
- ③ その便益は仕組み取引 (tax arrangements) から生じたものである。
- ④ 仕組み取引が濫用型 (abusive) である。

HMRC の GAAR ガイダンスによると、arrangements という用語は、合意 (agreement)、黙約 (undertaking)、計画 (scheme)、活動 (action)、取引 (transaction) 又は一連の取引 (a series of transactions) を含むもので、租税回避対抗立法において通常使用される定義を基礎としている、としている¹⁷⁾。

6 イ ン ド

2012年財政法 (Finance Act, 2012: Act No. 23 of 2012) に規定された GAAR は、Chapter X-A の95～102に規定されている。95以下の見出しを列挙する

16) Ibid. p. 10.

17) Ibid. p. 13.

と、95（GAARの適用可能性）、96（認められない租税回避の一連の仕組み取引）、97（商業上の実体を欠く一連の取引）、98（否認対象となる租税回避の一連の取引の結果）、99（関連者の取扱い）、100（本章の適用）、101（ガイドラインの立案）、102（諸定義）、である。

102における定義によれば、仕組み取引（arrangement）は、手段、取引の一部又は全部、活動（operation）、計画（scheme）、合意（agreement）、黙約（undertaking）を意味するとされている。

また、96の認められない否認対象となる仕組み取引（impermissible avoidance arrangement）は仕組み取引であるが、それは、租税上の便益を得ることが主たる目的とする仕組み取引である。かつ、次の要件がある。

- ① 一連の取引が第三者間では通常生じない権利及び義務を作り出すこと
- ② 税法の規定の誤った使用或いは濫用から直接間接に生み出されたものであること
- ③ 事業上の目的（commercial substance）を欠くか又は欠いているとみなされる場合

7 オーストラリア（現行規定）

オーストラリア GAAR は、所得税法（Income Tax Assessment Act 1936）の第4編A（所得税を減少させるスキーム）の第177A条から第177G条までの全10条に規定されている。以下の規定は、2013年6月にGAAR規定等が改正された後のものである。各条における見出しは、第177A条（解釈）、第177B条（本編の適用）、第177C条（租税上の便益）、第177CB条（租税上の便益を照合するための所得等の金額）、第177D条（本編が適用となるスキーム）、第177E条（会社利益の剝奪）、第177EA条（課税済み負債の創設と課税済み債権の否認）、第177EB条（連結納税申告における課税済み債権の否認）、第177F

条（租税上の便益の否認）、第177G条（申告の修正）、である。

(1) スキーム (scheme) の解釈

第177A条の見出しは、解釈 (Interpretation) であるが、内容はこの編における用語の定義である。同条第1項にあるスキームは、次のように規定されている。

- ① スキームは、明示されたものか或いは暗示されたものか、法的手続きにより執行可能か或いは施行可能であることを意図したか否かにかかわらず、合意 (agreement)、仕組み取引 (arrangement)、黙約 (understanding)、約束 (promise)、或いは事業 (undertaking) を意味する。
- ② スキーム (scheme) といわれるもの、計画 (plan)、提案 (proposal)、行動 (action)、一連の行動或いは一連の行為等を意味する。

(2) 租税上の便益 (tax benefit)

第177C条第1項において、納税義務者がスキームに関連して租税上の便益を得る場合を次のように分けて列挙している。

- ① スキームの実施により課税所得金額が減少した場合
- ② スキームの実施がなければ認められない控除が、控除されている場合、また、純損失、繰戻損失、外国税額控除、源泉徴収税額の控除についても同様である。

第177C条第2項(a)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得ていることに該当しない場合としての適用除外について次のように規定している。

- ① 納税義務者の所得に含まれないことが1997年制定の所得税法に規定されている合意等において明定等されている場合

- ② 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或い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こと。

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。

(3) 否認の順序

租税上の便益とは、課税所得の減少、控除関連項目の金額の増加をいい、これらを目的とする合意、契約等のスキームは、原則として否認されることになるが、適用除外の規定もある。したがって、否認される状況は次の順序となる。

- ① 第177A条に規定する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、納税義務者が租税上の便益を得ていること
- ③ スキームに関与した者の目的が租税上の便益を得ることであること

8 カ ナ ダ

(1) GAARの規定

カナダ所得税法（Income Tax Act）第16款（PART XVI）の見出しは「租税回避（TAX AVOIDANCE）」に規定され、第245条は、全8項から構成されている。

同条第1項は、定義規定であり、tax benefit（租税上の便益）、tax consequences（課税標準及び納税額等）、transaction（一連の取引を含む）が定義されている。

(2) GAAR の定義 (第245条第2項)

GAAR の定義は次のとおりである。

「取引が租税回避取引 (avoidance transaction) である場合、その者の課税標準及び納税額等は、租税上の便益を否認することが正当であるものとして決定されることになる。その状況は、直接間接に当該取引或いは当該取引を含む一連の取引から生じるものとする。」

同条第3項は、租税回避取引に係る規定である。第3項(a)では、直接間接に租税上の便益を得るものが租税回避取引に該当し、真正な目的のために遂行された取引とみなされる場合は適用除外となる。同項(b)では、取引が一連のものである場合も同様になることを規定している。

(3) GAAR 適用判定基準

2005年最高裁判例 (Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, 2005 SCC 54) では、GAAR の適用を判定する基準として次の3つが示されている。

- ① 租税上の便益存在の有無
- ② 取引が租税回避取引に該当し、租税上の便益を生み出しているか
- ③ 租税上の便益を生む租税回避取引が法の濫用か

9 シンガポール

1988年制定の所得税法第33条第1項の規定によれば、コントローラーが仕組み取引 (arrangement) の目的又は効果が直接、間接に、次に該当する場合或いは認定する場合は否認されることになる。

- ① いずれかの者による納付又は納付することになるであろう要件を変更する場合
- ② 本法に基づいて納税又は申告をする責任からある者を解放する場合
- ③ 本法によりいずれかの者に課される又は課されるであろう債務を減

額又は回避する場合

第33条第2項における「仕組み取引 (arrangement)」とは、スキーム (scheme)、信託 (trust)、許可 (grant)、証書 (covenant)、合意 (agreement)、資産の処分 (disposition) 及び取引 (transaction) を意味し、実効性のあるすべての手段 (steps) を含むものである。

第33条第3項：本条が適用にならない場合は次のとおりである。

- (a) 1988年1月29日前行われた取引等の仕組みである場合
- (b) 真正な商業上の理由及び租税回避がその主たる理由でない場合の取引等の仕組み

以上の規定により、コントローラーは、1988年法第33条第1項に規定する3つの状況のいずれかに該当する仕組み取引について否認する権限を有している。適用については、次の条件となる。

- ① 税法に規定する取引等の仕組みに該当すること
- ② 取引等の仕組みの下で税負担の減少があること
- ③ 取引等の仕組みの目的或いは効果が租税債務を変更、回避、減少させること

10 ニュージーランド

1994年所得税法のBG1の規定は、租税回避の仕組み取引 (tax avoidance arrangement) は、所得税の適用上、歳入庁長官の意向に反したものととして無効となる。また、Part G (租税回避及び市場外取引) の規定では、歳入庁長官の一般的権限として、歳入庁長官は、仕組み取引により得た租税上の便益に対応するために歳入庁長官が適切と考える方法によって仕組み取引により影響を受けた者の課税所得を修正できる、としている。

11 香 港

(1) 1986年の歳入勅令第61条（否認対象となる取引と処分）

この規定は1947年に創設された規定である。

「査定担当者（assessor）は、税負担を減少させる或いは減少させるであろうとする取引が、人為的（artificial）或いは虚偽（fictitious）である、若しくは、財産の処分が実際に行われたものでないと判断する場合、査定担当者は、当該取引或いは処分を否認することが可能となり、その場合、納税義務者は、税を追徴されることになる。」

(2) 第61A条の概要

この規定は、1986年に追加された規定である。この規定の要旨は、次の3点である。

- ① 取引が行われること
- ② この取引に租税上の便益（tax benefit）を得る効果があること
- ③ 取引の関与する者（the relevant person）の唯一或いは主たる目的が租税上の便益を得ることであること

12 南アフリカ

GAARの規定の中心となるのは、「否認対象となる仕組み取引（impermissible tax avoidance arrangements）」であり、これに関する規定は、第80A条に規定されている。

南アフリカの課税当局（South African Revenue Service）が、1962年所得税法第103条に規定したGAARは、改正前のGAARの規定であり、その検討試案（Discussion Paper: Tax Avoidance and section 103 of the Income Tax Act, 1962）において、「否認対象となる仕組み取引」という用語が検討されて

いる。

検討試案における説明では、この用語は、人為的に計画された取引であり、経済的実体がなく、税法の抜け道を操作又は利用することを意図したものと理解されていた。この規定は、1996年に第103条第1項が改正され、2006年に改正に至ったのである。

改正後の第80A条では、旧法の第103条に規定されていた「認められない租税回避の仕組み取引」の概念を拡張したのである。そして、課税当局がGAARを適用して否認する条件が示された。その条件は、税務上の便益を得ることが唯一或いは主たる目的であるときは、「認められない租税回避の仕組み取引」と認定されることになる。この場合、次の要件が満たされる必要がある。

- ① 真正な事業上の目的では採用されることのない手段或いは方法により租税回避の仕組みが行われたこと（旧法の第103条では、異常性（abnormality）という用語が使用されている。）
- ② 租税回避の仕組みが商業上の実体を欠いている場合

13 国別 GAAR 関連用語の整理

以下は、ここまで述べてきた各国のGAARに関連して使用されている用語を整理したものである。

国名等（導入年）	関連用語	要件等
E U	artificial arrangement	人為的なこと（artificiality）の5つの判断規準
アイルランド（1989年）	tax avoidance transaction results of the transaction	3つの判断規準
アールンソン 委員会報告	abnormal arrangement responsible tax planning	arrangementは、計画（plan）と黙約（understanding）

(2011年)		を含む。
英 国 (2013年)	tax arrangements abusive (濫用)	濫用：3つの判断規準
インド (2016年導入予定)	impermissible avoidance ar- rangement	3つの要件
オーストラリア (1915年)	scheme：合意 (agreement), 仕組み取引 (arrangement), 黙約 (understanding), 約束 (promise), 事業 (undertak- ing) を意味する。	tax benefit を得ている場 合と得ていない場合の要 件が列挙されている。
カナダ (1988年)	avoidance transaction	tax benefit, tax consequences, transaction の定義
シンガポール (1988年)	Arrangement：scheme, trust, grant, covenant, agreement, disposition transaction を意味 し、実効性のあるすべての手 段 (steps) を含む。	
ニュージーランド (1878年)	tax avoidance arrangement	
香 港 (1947年)	transaction, artificial, fictitious the relevant person	
南アフリカ (2006年)	impermissible tax avoidance arrangements	

14 各国 GAAR の否認要件

各国の GAAR の否認要件は次のとおりである。

国 名 等	否 認 要 件
E U	人為的なこと (artificiality) の次に掲げる5つの判断規準 のいずれかに該当する場合 (a) 仕組み取引を構成している個々の段階における法的な

	<p>特徴が、全体として仕組み取引の法実質と不一致の場合</p> <p>(b) 仕組み取引が合理的な事業行為において通常使用されない方法により行われている場合</p> <p>(c) 仕組み取引が相殺、無効の効果を持つ要素を含んでいる場合</p> <p>(d) 締結された取引が循環型である場合</p> <p>(e) 仕組み取引が大きな租税上の便益を成果とし、その租税上の便益が納税義務者或いは現金の流れに支障をきたすものではない場合</p>
アイルランド	<p>① 商業的な実体がなく（no commercial reality）税負担を回避又は減少させるもの</p> <p>② 人為的に控除又は税額控除の創出を主として意図された取引</p>
英 国	<p>濫用（abusive）とされる判断規準は、次のとおりである。</p> <p>① 仕組み取引の実質的な成果が税法規定の立法趣旨にある原則と合致しているか否か</p> <p>② その成果を生み出す過程が目論まれ或いは異常な手段を含むのか</p> <p>③ 仕組み取引が税法規定の欠陥を探し出すことを意図したものか否か</p>
インド	<p>impermissible avoidance arrangement は仕組み取引であるが、それは、租税上の便益を得ることが主たる目的とする仕組み取引である。かつ、次の要件がある。</p> <p>① 一連の取引が第三者間では通常生じない権利及び義務を作り出すこと</p> <p>② 税法の規定の誤った使用或いは濫用から直接間接に生み出されたものであること</p> <p>③ 事業上の目的（commercial substance）を欠くか又は欠いているとみなされる場合</p>
オーストラリア	<p>① 所得税法第177A条に規定するスキームが存在すること</p> <p>② 適用除外となる場合を除いて、納税義務者が租税上の便益を得ていること</p> <p>③ スキームに関与した者の目的が租税上の便益を得ることであること</p>

カナダ	<p>2005年10月最高裁判決（カナダ・トラスト事案）において示された GAAR 適用規準</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 租税上の便益存在の有無 ② 取引が租税回避取引に該当し、租税上の便益を生み出しているか ③ 租税上の便益を生む租税回避取引が法の濫用か
シンガポール	<p>コントローラーが仕組み取引（ARRANGEMENT）の目的又は効果が直接、間接に、次に該当する場合或いは認定する場合は否認されることになる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ① いずれかの者による納付又は納付するであろう要件を変更する場合 ② 本法に基づいて納税又は申告をする責任からある者を解放する場合 ③ 本法によりいずれかの者に課される又は課されるであろう債務を減額又は回避する場合
ニュージーランド	<p>1994年所得税法の BG1の規定は、次の通りである。</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 租税回避の契約等は、所得税の適用上、歳入庁長官の意向に反したもものとして無効となる。 ② 歳入庁長官は、Part G（租税回避及び市場外取引）の規定に従って、租税回避の契約等から得た租税上の便益を妨げることができる。
香 港	<p>査定担当者（assessor）が、税負担を減少させる或いは減少させるであろうとする取引が、人為的或いは虚偽である、若しくは、財産の処分が実際に行われたものでないと判断する場合</p>
南アフリカ	<p>税務上の便益を得ることが唯一或いは主たる目的であるときは、「認められない租税回避の仕組み取引」と認定されることになる。この場合、次の要件が満たされる必要がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 真正な事業上の目的では採用されることのない手段或いは方法により租税回避の仕組みが行われたこと（旧法の第103条では、異常性（abnormality）という用語が使用されている。） ② 租税回避の仕組みが商業上の実体を欠いている場合

15 各国の GAAR 否認規定の分析

(1) 使用されている用語による分類

検討対象となった用語は、その意義が重要であり、それを単に分類することにそれほど意味はないが、本稿において検討対象とした9か国、EU及びアーロンソン委員会報告の計11について、大きく分けて、arrangementを使用している国と transactionを使用している国に分けることができる。

イ arrangementを使用している国等

arrangementを使用している国等は、EU、アーロンソン委員会報告、英国、インド、シンガポール、ニュージーランド、南アフリカの7つであるが、これらの7つの国等が、同じ意味でこの用語を使用しているわけではない。arrangementに artificial, abnormal, tax, impermissible avoidance, tax avoidance, impermissible tax avoidanceという語を付してそれぞれ独自の定義をしている。しかし、アーロンソン委員会報告及び英国歳入関税庁では、arrangementという用語について、租税の濫用スキームに見出すことができる諸要素をより適切にカバーしている緩い概念であるとして、transactionの概念も含むと理解されているが、この認識は各国に共通するものといえるのではないだろうか。

ロ transactionを使用している国

transactionを使用している国は、アイルランド、カナダ、香港である。

ハ オーストラリアの場合

オーストラリアは、schemeという用語を使用しており、この用語は、arrangement等を含むものと定義されている。

(2) 否認の要件

本稿で取り上げた10か国等について、規準別の否認の主たる要件による区分は次のとおりである。

イ 租税上の便益取得を目的とする国

この要件を掲げている国は、インド、オーストラリア、カナダ、シンガポール（この国の場合は租税上の便益という用語を使用していない。）、ニュージーランド、南アフリカの6か国である。

ロ 人為的或いは意図的な取引とする国等

この要件を掲げている国等は、EU、アイルランド、香港の3つである。

ハ 濫用概念を基準としている国

英国の場合、税務上の便益の存在を前提としているが、英国は、仕組み取引が立法趣旨等からみて、濫用型（abusive）であるか否かにより否認を判断している。

16 ま と め

以上のことから、各国のGAARに係る規定に共通する事項をまとめると、モデルとなる要件は次のようなものが想定できる。

- ① 租税上の便益を得ることを主たる目的としていること
- ② ①を得るための仕組み取引が行われていること
- ③ 仕組み取引が人為的であり、経済的実体を欠いていること

なお、上記③にある経済的実体という用語は、税負担の軽減（税務上の便益）を得る以外に、事業上の利益をもたらす取引か否かということで、事業上の利益をもたらす取引は経済的実体のあるものということになる。

OECDが行っているBEPS（税源浸食と利益移転：Base Erosion and Profit Shifting）活動プランの⑮に掲げられている「多国間協定」に上記のような要件のGAARを各国が導入することも想定できるが、これには1つ条

件がある。EUにおけるGAAR導入がEC指令として採択される等の条件が整うと、これを模範として、OECDもこれに倣う可能性があるものと思われる。

