

令和 6 年 6 月 3 日現在

機関番号：24405

研究種目：基盤研究(C)（一般）

研究期間：2018～2023

課題番号：18K01254

研究課題名（和文）一般否認規定に関する比較法的視点からの総合的研究

研究課題名（英文）Comprehensive research on general anti-avoidance rules

研究代表者

酒井 貴子（Sakai, Takako）

大阪公立大学・大学院法学研究科・教授

研究者番号：40359782

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 2,500,000円

研究成果の概要（和文）：租税回避への対抗手段として諸外国で導入されている一般的な租税回避否認規定（GAAR）に焦点を当て比較法的観点から総合的に検討した。これは端的には、課税庁が租税回避を意図した税負担軽減行為を否認して課税処分を行うことを認める規定である。これに対し日本ではGAARはなく、対象を限定した一般否認規定と個別否認規定によって租税回避に対抗してきた。本研究を通して（1）GAARの適用には外部実務家を交えた審議会を通すなど慎重さが確保される例が多くまた予測可能性への配慮などを確認し、（2）なおも個別否認規定での対処が主流であってその内容の妥当性と、（3）日本における租税回避対処事例を検討した。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究においては、GAAR適用に当たりその適用の妥当性確保手段と納税者にとっての予測可能性確保のためPanelの役割を明らかにするとともに、このような制度の事務負担からも租税回避への対抗策としては個別否認規定と適正な執行上のシステムの充実が必要であることを確認し、また、日本での対象を限定した一般否認規定の特に不当性要件の解釈や個別否認規定の適用事例の検討をおこなった。本研究が示した内容は、今後のGAARを含む租税回避研究の基礎理論として貢献するものと考えられる。

研究成果の概要（英文）：Many countries have introduced general anti-avoidance rules (called as GAAR) to combat recent aggressive tax avoidance. On the contrary, in Japan we just have targeted anti-avoidance rules and specific anti-avoidance rules. This project has examined the other countries' GAAR on perspective of the comparative study of law and other rules to make the tax system more sophisticated. Introducing GAAR needs some panel to check if its application is appropriate and some system to reduce its ambiguity. However, the basic measures to comply with tax avoidance should be specific anti-avoidance rules and this projects also made some research those rules and recent cases as well.

研究分野：租税法

キーワード：一般的否認規定 租税回避行為 行為計算否認規定 GAAR GAAR Panel

1. 研究開始当初の背景

(1)世界的にアグレッシブな国際的租税回避行為により税収減や「底辺への競争」などに対して、BEPS 行動計画最終報告書がまとめられ、その検討により国際的な議論や協力体制、更には各国の法改正が具体的に動き出そうとした時期であった。

(2)BEPS 行動計画公表後、日本で盛り上がった議論の一つは、対象を限定しない租税回避一般否認規定(General Anti-Avoidance Rule, GAAR)導入の是非であった。BEPS 行動計画最終報告書で義務的開示制度の導入がリコメンドされる流れがあった。

(3)日本では GAAR 導入には、租税法律主義の下での課税要件明確主義との関係で反対意見が強く個別否認規定の充実が指向され、また GAAR 導入国では、GAAR の不確定概念のため、その適用については税務官庁だけでなく、争われた場合における裁判所の負担も重いとの指摘があった。

(4)日本に GAAR は導入されておらず、租税回避には、対象を限定した一般否認規定たる法人税法 132 条と同 132 条の 2 や、個別否認規定での対応が主流である。また同 132 条の 2 の適用に関してはヤフー事件最高裁判決の解釈が出て、その評価が急がれた。

(5)他方、租税条約においては GAAR に匹敵する主な目的テスト(principal purpose test, PPT)が既に採用されてきた。他国では国内での GAAR 適用事例が、PPT 適用に当たり参照される。その適用例の確認検討を要すると考えられた。

2. 研究の目的

本研究は、過去の研究業績で得られた知見を活かしつつ更に発展するべく、租税回避行為およびそれへの対処策について、主に GAAR について総合的に理論的検討を行うということを当初から基本目的とし、具体的には次の目的を設定した。すなわち、(1)GAAR 導入国におけるその適用事例、適用上の手続関連ルール、および、GAAR 導入前後における議論状況といった GAAR 導入周辺の制度的な課題を検討すること、(2)GAAR 適用後を含め個別否認規定の制定とその内容の検討、(3)日本における対象を限定した一般否認規定たる法人税法 132 条、及び、同 132 条の 2 の適用事例について検討を行い、不当性要件の解釈の展開を確認し、更なる解釈上の問題を探ること、(4)PPT の適用事例をも探り、GAAR 導入の是非を巡る議論への影響等についても検討すること、である。

3. 研究の方法

本研究は、研究業績において得られた知見を基礎として GAAR の総合的な理論的研究を進めるため、まずは文献収集やデータベースの利用を通して理論的な課題をまとめ、更には学者・実務家による国内外のカンファレンスへの参加・研究報告を通じて実務も目配せした具体的な検討を進める。研究開始当初の計画では、主に、(1)GAAR 導入国における制度的サポート体制および、同適用事例の蓄積と予測可能性の確保(PPT 適用含む)、(2)GAAR に対するものとしての個別否認規定(SAARs)の拡充と課題、(3)日本における対象訴絞った一般的否認規定(TAARs)における不当性要件の解釈問題についても探究を進めることとした。

4. 研究成果

(1)GAAR 導入国における制度的サポート体制や適用事例の蓄積と予測可能性の確保(PPT 適用含む)については、比較法的検討を基本とした。特に、オーストラリア(以下、「AU」と略す。)の GAAR は模範として参照される傾向にあるが、比較的近年 GAAR を導入した英国(以下、「UK」と略す。)の内容とは異なる。両者の違いを参考にしつつ GAAR 周辺制度を検討した。

第一に、AU 及び UK の GAAR Panel を比較法的に検討した。GAAR 適用前には課税庁内の Panel で適用可否が審議される。構成メンバーは外部実務家を含み、内容の公正さや適正さが担保されるが、Panel の実質的な役割は GAAR そのものの役割に応じた相違を指摘した。すなわち、AU の GAAR Panel は、一貫した適用のための課税庁職員への助言という機能を持つが、UK の GAAR Panel は、GAAR の適用抑止のためのものという位置づけで、司法判断にも影響するから、その手続上の適正さが問われた。いずれの Panel も審議結果を適正な形式で公表することとしており、納税者の予測可能性確保に機能する。我が国の類似制度は、制度としては短命であったが、一般否認規定の適用には特別な手続きを必要とすることが当初より認識されていた点は

興味深い。なお、Panel の利用は、後述の MLI における PPT でも検討されており、発展性がある。総じて、GAAR 適用に際しては慎重な対応が必要であるとの認識の下執行されていることが伺われたが、関係者の事務負担が大きいものと指摘し得る。

第二に、AU では現物給付課税を所得税とは別の租税 (Fringe Benefits Tax) を設けているが、その制度そのものが相当機械なルールを構築しているにもかかわらず同税制に特化した GAAR が定められている。税制ごとにあり得る租税回避的な行為への威嚇としての機能が期待されていることを確認した。日本での現物給付課税関係ではストックオプション課税について検討した。

第三に、早稲田大学でのシンポジウム「グローバルエコノミーと租税法からの応答 - 日独の場合」(2018 年 5 月開催)、英国ロンドンでの国際法曹協会主催の国際租税に関するカンファレンス (2019 年 1 月開催)、またその他として、日本租税研究協会が開催する会合、所属法学会などへの参加を通じて、デジタル企業による課税問題の動向、租税条約とその濫用行為、及び、LOB 特典と PPT に関しての最先端の議論について聴講した。いわゆる MLI といわれる BEPS 防止租税条約における PPT (主要目的テスト) についての研究である。PPT は、GAAR と類似するが、裁判例がないなど素材が乏しいことから、上記カンファレンスでの実務家との交流を経て、日本の租税条約における PPT 適用事例は稀で日本での GAAR 導入に向けた議論の広がりについて継続して探究した。

(2) 個別否認規定 (SAARs) の拡充と課題に関して、UK の組織的簡素化の取組みを、個別否認規定の行き過ぎた対応の例として米国の制度、更には基幹税として重要度が高くなった消費課税にも検討範囲を広げている。

第一に、UK での GAAR 導入時の議論に絡んで、GAAR の存在が制度複雑化を阻止するのに寄与するかの検討の中で、UK を含む海外での税制簡素化に向けた組織的取組みを検討し、制度の複雑さの指標を巡る議論を探求した。

第二に、米国における損失控除制限は個別否認規定として組織再編税制や連結申告制度だけでなく一般ルールとしても様々に定められているのであって、主に選択的損失計上を懸念したものであるものの経済的損失を一度も控除させないなど過剰に厳しい結果をもたらす場合もある反面、課税されずに資産取得原価を引き上げるという米国固有の制度を一因とするものであることを指摘した。国際課税の分野では過少資本税制の適用が争われた事例や事前紛争防止制度としての APA についても検討した。

第三に、軽減税率及びインボイス制度導入後における事業者の事業活動上の事務的負担について、海外事例を考察しつつ指摘するとともに、インボイスのみならず還付手続き、免税事業者制度などの対応について基礎的な部分から発展的な内容まで幅広く検討した。また、デジタル化経済の発展の中で国外事業者への徴収制度改革の一部として、プラットフォーム課税についても米国州売上税を参考に、令和 6 年税制改正の内容を検討した。仕入税額控除との関係で収益不動産の取得に係る用途区分に関する事例も検討した。状況に応じた執行上のルールの整備を要することを確認した。

(3) 日本における対象を絞った一般的否認規定 (TAARs) における不当性要件の解釈問題について、近年における行為計算否認規定の適用を争った事例を中心に検討を行った。

第一に、法人所得課税全体の基礎理論を再検討し、同族会社に係る税制での行為計算否認規定の位置づけ、および、その創設直後の事例の検討から近年の適用事例まで基礎的な内容について考察した。

第二に、ヤフー事件最高裁判決は、法人税法 132 条の 2 における不当性要件の解釈を示し、その内容については概ね是認し得るものと確認したが、その後の事例への判断の踏襲には疑問なしとせず、慎重な検討を要するとした。

第三に、上記に言及したヤフー事件後に、組織再編が絡む事例において法人税法 132 条の適用が争われたユニバーサルミュージック事件において、ヤフー事件で示された不当性要件の解釈が参照されている点の検討を行い、比較法的な視点からも考察を行った。なお、いずれにおいても引き直し課税における不完全な対応などを指摘した。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計15件（うち査読付論文 4件 / うち国際共著 0件 / うちオープンアクセス 2件）

1. 著者名 酒井貴子	4. 巻 429
2. 論文標題 仕入税額控除とインボイスを巡る事案の検討 欧州司法裁判所判例を中心に	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 同志社法学	6. 最初と最後の頁 495-515
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 酒井貴子	4. 巻 813
2. 論文標題 身近なところから租税の存在意義を考える	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 法学セミナー	6. 最初と最後の頁 22-27
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 酒井貴子	4. 巻 226
2. 論文標題 事前価格確認制度（APA）を巡る議論の動向 Eaton事件を契機として	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 税研	6. 最初と最後の頁 14-20
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 酒井貴子	4. 巻 1570
2. 論文標題 過少資本税制における「国外支配株主等」該当性	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 別冊ジュリスト令和3年重要判例解説	6. 最初と最後の頁 172-173
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 酒井貴子	4. 巻 49
2. 論文標題 近時における消費税法の改正と課題 軽減税率と適格請求書等保存方式を中心に	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 租税法研究	6. 最初と最後の頁 21、40
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 酒井貴子	4. 巻 253
2. 論文標題 組織再編成に係る行為計算否認規定 ヤフー事件	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 別冊ジュリスト租税判例百選 (第7版)	6. 最初と最後の頁 126, 127
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 酒井貴子	4. 巻 28
2. 論文標題 高額譲受けにより取得した土地の購入価格と売却価額との差額の損金算入の可否	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 法学セミナー増刊速報判例解説28巻257頁	6. 最初と最後の頁 257、260
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 酒井貴子	4. 巻 850
2. 論文標題 税制簡素化に向けた組織的取組みー英国法を参考に	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 租税研究	6. 最初と最後の頁 33、51
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 酒井貴子	4. 巻 HJ100094
2. 論文標題 ふるさと納税指定制度における泉佐野市不指定の違法性判断	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 判例秘書ジャーナル	6. 最初と最後の頁 1, 7
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている (また、その予定である)	国際共著 -

1. 著者名 酒井貴子	4. 巻 28
2. 論文標題 高額譲受けにより取得した土地の購入価格と売却価額との差額の損金算入の可否	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 法学セミナー増刊速報判例解説	6. 最初と最後の頁 257, 260
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 酒井貴子	4. 巻 207
2. 論文標題 GAAR PANELの比較法的検討	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 税研	6. 最初と最後の頁 27-33
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) 10.11501/2865404	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 酒井貴子	4. 巻 826
2. 論文標題 現物給付の範囲と課税のあり方 オーストラリアのFBTを参考に	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 租税研究	6. 最初と最後の頁 45-63
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている (また、その予定である)	国際共著 -

1. 著者名 酒井貴子	4. 巻 2576
2. 論文標題 最新判例批評(36) 法人税法132条1項の不当性要件の解釈(最高裁令4・4・21一小法廷判決)	5. 発行年 2024年
3. 雑誌名 判例時報	6. 最初と最後の頁 116-122
掲載論文のDOI(デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 酒井貴子	4. 巻 517
2. 論文標題 インボイス制度の導入 消費税	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 法学教室	6. 最初と最後の頁 50-52
掲載論文のDOI(デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 酒井貴子	4. 巻 1586
2. 論文標題 収益不動産の取得に係る用途区分	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 ジュリスト	6. 最初と最後の頁 10-11
掲載論文のDOI(デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計7件(うち招待講演 2件/うち国際学会 0件)

1. 発表者名 酒井貴子
2. 発表標題 「選択的損失計上とその対処策についての考察 アメリカ法を参考にー」
3. 学会等名 日本税法学会第526回名古屋地区研究会(招待講演)
4. 発表年 2022年

1. 発表者名 酒井貴子
2. 発表標題 EU付加価値税の事例検討ー仕入税額控除とインボイスー
3. 学会等名 租税研究協会・基本税制問題研究会（招待講演）
4. 発表年 2022年

1. 発表者名 酒井貴子
2. 発表標題 米国法人所得課税における非対称的扱いの再検討
3. 学会等名 日本税法学会 5 3 8 回関西地区研究会
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 酒井貴子
2. 発表標題 近時の消費税法の改正とその課題
3. 学会等名 租税法学会（第49回総会）
4. 発表年 2020年～2021年

1. 発表者名 酒井貴子
2. 発表標題 税制簡素化に向けた組織的取組みー英国法を参考に
3. 学会等名 租税研究協会・基本税制問題研究会
4. 発表年 2020年～2021年

1. 発表者名 酒井貴子
2. 発表標題 現物給付の範囲と課税のあり方 オーストラリアのFBTを参考に
3. 学会等名 日本税法学会関西地区研究会
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 酒井貴子
2. 発表標題 現物給付の範囲と課税のあり方について
3. 学会等名 日本租税研究協会基本税制問題研究会
4. 発表年 2018年

〔図書〕 計5件

1. 著者名 岡村 忠生、酒井 貴子、田中 晶国	4. 発行年 2021年
2. 出版社 有斐閣	5. 総ページ数 336
3. 書名 租税法〔第3版〕	

1. 著者名 渋谷 雅弘、高橋 滋、石津 寿恵、加藤 友佳 編著 酒井貴子執筆部分	4. 発行年 2022年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 880
3. 書名 水野忠恒先生古稀記念論文集 公法・会計の制度と理論	

1. 著者名 浅妻章如、酒井貴子	4. 発行年 2020年
2. 出版社 日本評論社	5. 総ページ数 230
3. 書名 租税法	

1. 著者名 岡村忠生、酒井貴子、田中晶国	4. 発行年 2020年
2. 出版社 有斐閣	5. 総ページ数 323
3. 書名 租税法（第二版）	

1. 著者名 岡村 忠生、酒井 貴子、田中 晶国	4. 発行年 2023年
2. 出版社 有斐閣	5. 総ページ数 338
3. 書名 租税法〔第4版〕	

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
---------------------------	-----------------------	----

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------