

【会計・税制分野】

◆最優秀

「経済的実質主義の制定法化に関する一考察

ーアメリカ連邦所得税における議論を中心としてー

本部 勝大（名古屋大学大学院法学研究科 博士後期課程1年）

1. 本稿の目的

日本では従来、租税回避は、類型ごとに個別否認規定を制定することで対処することが適切であると考えられてきた。しかし、近年、租税回避を商品として販売するタックス・シェルターの上陸とともに、従来の対処が限界を迎えつつある。この限界は国外でも認識されており、新たな対抗策として、一般的否認規定の導入が世界的に進められている。

このように、個別否認規定の限界を前に、我が国で従来忌避されてきた一般的否認規定の導入が世界の主流となりつつある以上、近い将来、我が国も従来の個別否認規定による対処を転換し、一般的否認規定を導入する必要に迫られると考えられる。したがって、いま、諸外国がいかなる内容の一般的否認規定を導入しているかを参照し、明らかにしなければならない。

その際に参考となるのが、近年のアメリカ法の動向である。アメリカでは、これまで日本と同様に一般的否認規定を設けていなかったが、2010年に、一般的に租税回避を否認する機能を果たす判例法理である「経済的実質主義 (economic substance doctrine)」が制定法化された。そこで、本稿は、アメリカ連邦所得税における経済的実質主義の制定法化の過程を分析することで、この制定法条項の特質を明らかにすることを目的とする。

2. 本稿の構成

1の「はじめに」では、研究の背景と問題の所在を述べ、なぜ、日本における従来の日本の個別否認規定による対処を再検討する必要があるかを確認する。その上で、日本法の再検討においては、アメリカ法、具体的には、判例法理としての経済的実質主義を制定法化した内国歳入法典7701条(o)を分析することが有益である点を明らかにした。

2の「経済的実質主義の構造」では、判例法理としての経済的実質主義の発展と、後の制定法化への影響を示す。Gregory事件判決が提示した経済的実質主義は、Rice's Toyota事件判決を経て具体化され、経済的実質を判断する二つの要件として、「経済的実質の存在」（客観的要件）および「事業目的の存在」（主観的要件）が見出された。この経済的実質主義は、ACM Partnership事件を通じてタックス・シェルター対策として広く用いられる

ようになるが、その過程で、裁判所間で経済的実質主義の解釈・適用について差異がみられるようになり、一部では適用を拒否する裁判所も現れるなど、判例法理の適用に障害が生じ始めたことを示した。

3の「制定法化までの経緯と議論」では、アメリカ連邦議会による経済的実質主義の制定法化の試みと、制定された内国歳入法典 7701 条(o)の分析を行う。連邦議会が制定までの約 10 年間に提出した法案を分析すると、当初財務長官に否認の権限を認める一般的否認規定を創設するものとして提案されたものが、批判に応じる形で次々と廃案となり、内容が修正されていった経過が明らかとなった。最終的に、半ば強硬な政治的プロセスで制定された 7701 条(o)は、適用要件における裁判所間の適用の差異を統一する一方で、経済的実質主義の解釈適用を従来通り裁判所の判断に委ねるものであった。したがって、経済的実質主義を制定法化する条項の機能は、判例法理適用の障害となる裁判所間の差異の統一に収斂したことが明らかとなった。

4の「おわりに」では、以上の考察をまとめ、判例法理としての経済的実質主義が、納税者の編み出した共通点のない多種多様なスキームに対し、ケース・バイ・ケースで適用されることで効果を発揮するものであることから、7701 条(o)は、連邦議会が裁判所に替わって一般的否認規定を制定するものではなく、裁判所間の解釈・適用の差異を統一するにすぎないものであると結論づけた。