

# 米国における 事後的タックス・プランニングの司法統制

倉見智亮

(西南学院大学法学部教授)

## 目 次

- |                       |                 |
|-----------------------|-----------------|
| I はじめに                | 2 現実取引法理の正当化根拠  |
| II 取引の実質に基づく課税の主張     | 3 現実取引法理の問題点    |
| 1 強固な証拠法理             | IV 一貫性を欠いた申告    |
| 2 <i>Danielson</i> 法理 | 1 一貫性確保義務の適用場面  |
| 3 <i>Weinert</i> 法理   | 2 一貫性確保義務の正当化根拠 |
| 4 形式不可避法理の改革論         | 3 一貫性確保義務の問題点   |
| III 代替的な取引形式に基づく課税の主張 | V おわりに          |
| 1 現実取引法理の適用場面         |                 |

## I はじめに

ある取引について意図しない税負担が発生した場合に、当該税負担を回避する試み（以下「事後的タックス・プランニング」という）が納税者によりなされることがある<sup>(1)</sup>。その実現手法として、課税所得計算の調整要因となる税負担の錯誤の主張、契約の合意解除、課

税上の選択の撤回などが主として用いられてきた<sup>(2)</sup>。事後的タックス・プランニングは、取引の経済的結果や法の適用関係に関する終局的な情報を基に後知恵的になされるため、取引前のタックス・プランニングに比して、より有効に税負担の回避を実現しうる<sup>(3)</sup>。それにもかかわらず、取引前のタックス・プランニングの否認を巡る議論が深化する中<sup>(4)</sup>、事後的

(1) 阿部泰隆「法令の誤解による想定外の課税に対する納税者の救済（法リスクの低減策）（上）・（中）・（下）」税務事例52巻1号12頁・2号7頁・3号11頁（2020年）参照。

(2) これらの手法による課税所得計算の調整可能性につき、倉見智亮『課税所得計算調整制度の研究』（成文堂、2021年）344-380頁、413-421頁参照。

(3) See Emily Cauble, *Rethinking the Timing of Tax Decisions: Does a Taxpayer Ever Deserve a Second Chance?*, 61 CATH. U. L. REV. 1013, 1044 (2012).

(4) 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房、1995年）、田中治監修『税理士と実務家のための租税回避行為をめぐる事例研究』（清文社、1998年）、渡辺徹也『企業取引と租税回避』（中央経済社、2002年）、日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討』（財経詳報社、2007年）、谷口勢津夫『租税回避論』（清文社、2014年）、岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015年）、本部勝大『租税回避と法』（名古屋大学出版会、2020年）など参照。

タックス・プランニングに対する法的統制のあり方を巡る議論の蓄積は乏しい状況にある。

事後的タックス・プランニングの一手法となる課税所得計算の調整は、かつて実質課税の原則<sup>5)</sup>に関わる問題として認識されていた<sup>6)</sup>。取引の形式と実質が一致しない場合に実質を優先する実質課税の原則との関係で問題となりうるのが、納税者が意図しない税負担を回避するために取引上選択した形式から離れ、取引の実質に基づく課税を主張することが認められるか否かである。こうした主張を課税庁側から行うことについては、明文上の根拠なく納税者の選択した取引形式を通常用いられる取引形式（すなわち取引の実質）に引き直して課税することは租税法律主義の下では許されない<sup>7)</sup>、との批判がなされてきた。これ

に対して、納税者が自己の選択した取引形式を放棄して、取引の実質や実際には選択していない代替的な取引形式に基づく課税を主張することが認められるか否かについては、これまで十分に検討されてこなかった<sup>8)</sup>。

そこで、本稿においては、わが国における事後的タックス・プランニングに対する法的統制のあり方に対する新たな分析視角を得ることを目的として、米国における事後的タックス・プランニングに対する司法統制について実質課税論<sup>9)</sup>と関連づけて考察することにする。本稿においては、とりわけ米国における事後的タックス・プランニングを規制する各種の判例法理に関して展開されている正当化根拠論及び同法理が抱える制度論上の問題の克服に向けた議論に焦点を当てて分析するこ

(5) 税制調査会『国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）』（昭和36年7月）4頁は、実質課税の原則を「税法の解釈及び課税要件事実の判断については、各税法の目的に従い、租税負担の公平を図るよう、それらの経済的意義及び実質に即して行なう」ことを要請する原則と定義する。日本税法学会は、実質課税の原則規定の制定を提案する答申に対して、恣意的な課税の危険性を孕むとの強い反対論を示していた。日本税法学会「国税通則法制定に関する意見書」税法学131号2-4頁（1961年）参照。

(6) 実質課税の原則の下では、法律行為に無効事由や取消事由が存在する場合であっても、経済的成果が発生している限り、経済的成果の発生という経済的実質に即して課税される一方、法律行為の無効確認、取消し又は合意解除に基因して経済的成果が失われた場合には納付税額の還付等がなされる（逆に法律行為の法的効果が消滅しても、経済的成果が納税者に保持されている限り課税は維持される）。税制調査会『国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）』（昭和36年7月）22頁以下参照。このうち前者の取扱いを実質課税の原則の文脈で論じることを疑問視するものとして、清永敬次「実質主義と租税回避」法律時報39巻10号

26-28頁（1967年）参照。

(7) 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019年）138-139頁、増田英敏「判批」ジュリスト1182号106-107頁（2000年）、東京高判平成11年6月21日高民集52巻1号26頁、東京高判平成14年3月20日訟月49巻6号1808頁など参照。

(8) 茂木繁一「税法における実質主義について—その総論的考察—」税大論叢6号76頁（1972年）は、信義則の観点からは納税者による実質課税の主張は認められるべきではないと解しうる一方で、真実の担税力に即した公平課税の観点からは同主張は認められないことはないと解しうる、と論じる。なお、納税者側からの実質課税の主張により生じうる具体的問題とその解決策につき、林大造『所得税の基本問題（改訂版）』（税務経理協会、1968年）81-82頁参照。

(9) 米国法における実質課税の問題を巡る先行研究として、須貝脩一「米国判例にあらわれた実質主義(1)~(8)」税法学175号1頁・176号1頁・177号1頁・178号1頁・179号1頁・181号6頁・182号6頁・183号1頁（1965~1966年）、浅沼潤三郎「米国税法と実質主義の本質(1)~(5)」税法学317号1頁・318号1頁・319号1頁・349号1頁・352号1頁（1977年~1980年）がある。

とで、本稿の目的への接近を試みる。以下、納税者による事後的タックス・プランニングの手法として、取引の実質に基づく課税の主張（Ⅱ）、実際に選択した取引形式とは異なる代替的な取引形式に基づく課税の主張（Ⅲ）及び一貫性を欠いた申告（Ⅳ）を採り上げ、各手法をそれぞれ規制する判例法理を順に考察する。

## Ⅱ 取引の実質に基づく課税の主張

納税者の側から取引の実質に基づく課税を主張することが認められるか否かを規律する判例法理が、いわゆる形式不可避法理（non-disavowal doctrine）である。その名の通り、同法理は、原則として納税者による実質課税の主張を排斥し、選択された取引形式に納税者を拘束する。同法理を構成する判例法理として、納税者による実質課税の主張を例外的に認める要件を異にする、強固な証拠法理（strong proof rule）、*Danielson*法理及び *Weinert*法理がある。いずれの判例法理に依拠して紛争処理がなされるかは、連邦控訴裁判所については巡回区（circuit）によって異なる<sup>10)</sup>。他方、租税裁判所は一般には強固な証拠法理に依拠してきたものの、控訴が *Danielson*法理を支持している巡回区の連邦控訴裁判所に対してなされることになる事案では、租税裁判所の審理の段階で *Danielson*

法理の適用が義務づけられることがある<sup>11)</sup>。

### 1 強固な証拠法理

強固な証拠法理の起源は、1959年の *Ullman* 事件第2巡回区連邦控訴裁判所判決にあるといわれる<sup>12)</sup>。同事件の納税者は、共同経営する3社の株式を売却するに当たり、買主との間に締結した競業避止特約の対価として売却額の35%を配賦した。しかし、納税者は、当該配賦が取引の真実を反映していないとして、通常所得（ordinary income）として本来課税されるべきであった当該特約の対価のほぼ全額を株式売却の対価として申告上配賦し直した上で、課税上有利なキャピタル・ゲインとして申告した。第2巡回区連邦控訴裁判所は、納税者が契約上の配賦を否定して実質課税を主張することが認められるためには、契約上の配賦が仮装であり、本件特約の真の価値が取るに足らない額である、との納税者の主張を基礎づける「強固な証拠（strong proof）が提示されなければならない」旨判示した<sup>13)</sup>。

*Ullman*判決以降、強固な証拠法理は、競業避止特約以外の幅広い契約や対価額の配賦が問題となっていない事案にも適用されてきた<sup>14)</sup>。納税者が同法理の適用を受けるには、契約当事者の意図（intent）や経済実体（economic reality）ないし事業実体（business reality）の観点から、契約の形式と実質が一

(10) WILLIAM W. CHIP & YORAM KEINAN, THE ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE, 508 BNA TAX MGMT. PORTFOLIO, Chapter III, Section B.2 (2nd ed. & Current Thorough 2021).

(11) See, e.g., *Elrod v. Commissioner*, 87 T.C. 1046, 1066 (1986); *Development Corporation of America v. Commissioner*, 55 T.C.M. 455, 474-75 (1988). See also Christian A. Johnson, *Danielson*

*Rule: An Anodyne for the Pain of Reasoning*, 89 COLUM. L. REV. 1320, 1322 n.14 (1989).

(12) Note, *Tax Treatment of Covenants Not to Compete: A Problem of Purchase Price Allocation*, 67 YALE L. J. 1261, 1269 (1958).

(13) *Ullman v. Commissioner*, 264 F.2d 305, 308 (2d Cir. 1959).

致しないことを証明しなければならない<sup>14)</sup>。ここでは、どの程度の証明を要するかが問題となる。この点、裁判所は、「強固な証拠」概念について明確な定義を避ける一方、一応の定量的尺度として、*Danielson* 法理（後述 II 2）の要求する証明水準より低く、かつ少なくとも優越的蓋然性（preponderance of evidence<sup>15)</sup>）を超える証明（すなわち50%を超える証明<sup>17)</sup>）を要求してきた<sup>18)</sup>。

以上のように、強固な証拠法理は、納税者に対する実質課税の主張機会の確保と納税者による実質課税の濫用的主張の制限の双方を志向する<sup>19)</sup>。同法理が後者の目的から優越的蓋然性を超える証明を求める背景には、取引時に有利な契約の形式を自由に選択しうる以上、選択した形式を否定する場合には納税者は厳格な基準に服するべきである<sup>20)</sup>、との考えが存在している。同法理は、合意の内容に忠実な契約の履行を求め、納税者による司法上の契約修正の要求を排除することにより、予測可能性の向上、ひいては訴訟の減少をもたらすとともに、明らかに実質を欠く合意を裁判所

が尊重することを抑止することが可能になる点から正当化されてきた<sup>21)</sup>。くわえて、契約当事者間における一貫しない申告を通じて双方の当事者が税負担を軽減することで政府が二重の損失（whipsaw）を被ることを避け<sup>22)</sup>、また契約の一方当事者による契約内容の一方的修正を通じた税負担の軽減のみならず、課税の基礎となった契約の形式に対する他方当事者の合理的期待の侵害を防止しうる点も正当化根拠として挙げられてきた<sup>23)</sup>。もっとも、同法理は、事後的タックス・プランニングとしての実質課税の主張を完全には排除しえない点において、税務執行に重大な困難をもたらすことが懸念されている<sup>24)</sup>。

## 2 *Danielson* 法理

*Danielson* 法理は、強固な証拠法理の適用を意図して納税者が契約の経済実体又は実質が契約の形式と異なる旨の主張を行うことを排斥するため、1967年の *Danielson* 事件第3巡回区連邦控訴裁判所判決によって形成されたといわれる<sup>25)</sup>。同事件の概要は、次の通りであ

14) Nickolas J. Kyser, *Substance, Form, and Strong Proof*, 11 AM. J. TAX POL'Y 125, 135-40 (1994); Michael S. J. Lozich, *Continuing Application of the Danielson Rule: Insilco Corp. v. United States*, 49 TAX LAW. 769, 778 (1996)。もっとも、強固な証拠法理は、契約条件が漠然とした契約には適用されない。See *Better Beverages, Inc. v. United States*, 619 F.2d 424, 430 n.8 (5th Cir. 1980); *Smith v. United States*, 82 T.C. 705, 714 (1984)。

15) See, e.g., *GC Services Corp. v. Commissioner*, 73 T.C. 406, 412 n.2 (1979); *Major v. Commissioner*, 76 T.C. 239, 247 (1981)。

16) 優越的蓋然性という訳出につき、三木浩一「民事訴訟における証明度」法学研究83巻1号21-24頁（2010年）参照。

17) Kyser, *supra* note 14, at 141-42.

18) See *Major*, 76 T.C. at 247; *Elrod v. Commissioner*, 87 T.C. 1046, 1066 (1986); *But see Estate of Rogers v. Commissioner*, 29 T.C.M. 869, 872-73 (1970)（強固な証拠法理と *Danielson* 法理において求められる証明水準をほぼ同等と捉える）。

19) Michael E. Baillif, *The Return Consistency Rule: A Proposal for Resolving the Substance-Form Debate*, 48 TAX LAW. 289, 300 (1995)。

20) See *Estate of Rogers v. Commissioner*, 29 T.C.M. 869, 873 (1970); *Spector v. Commissioner*, 641 F.2d 376, 386 (5th Cir. 1981)。

21) See *Lazisky v. Commissioner*, 72 T.C. 495, 501-02 (1979); *Major*, 76 T.C. at 247-48.

22) *Spector*, 641 F.2d at 385.

23) *Id.*; *Estate of Rogers*, 29 T.C.M. at 873.

24) Baillif, *supra* note 19, at 302-03.

った。

本件納税者を含む金融会社の株主らは、投資会社に金融会社の株式を1株374ドルで売却することを決定した。買主が作成した契約書においては、1株374ドルのうち222ドルが株式売却の対価として配賦され、残りの152ドルが競業禁止特約の対価として配賦された。このうち後者の配賦額を疑問視した売主に対して、買主は、当該配賦が自己の節税のためである旨応答したものの、売主がキャピタル・ゲインよりも高い税率による通常所得としての課税に服することを伝えなかった。本件取引につき、納税者は、契約上の配賦にかかわらず、全ての収益をキャピタル・ゲインとして申告した。これに対して、内国歳入庁は、競業禁止特約への配賦額については通常所得として申告されるべきである旨主張した。

原審の租税裁判所は、強固な証拠法理に依拠して、問題となっている配賦が契約の実質を反映していないことを示す強固な証拠が納税者によって提示されているとして、納税者による申告を容認した<sup>25)</sup>。これに対して、第3巡回区連邦控訴裁判所は、契約法の領域における口頭証拠排除原則 (parol evidence rule<sup>26)</sup>) に暗に依拠しつつ<sup>28)</sup>、「ある当事者は、契約当

事者間の行為の中で、合意の課税関係に関する内国歳入庁の解釈を変更し、又は錯誤 (mistake)、不当威圧 (undue influence)、詐欺 (fraud)、強要 (duress) などを理由に合意が強制不能であること (unenforceability) を示すことが許容される証拠を提示することによってのみ、内国歳入庁が解釈するような合意の課税関係を争うことができる<sup>29)</sup>と判示し、強固な証拠法理よりも厳格な証明水準を求めることで、納税者による申告の妥当性を否定した。

第3巡回区連邦控訴裁判所は、上記判断の前提として、納税者による合意内容の変更を認めることによって次のような問題が生じうることを懸念する<sup>30)</sup>。第1に、一方当事者による契約の一方的変更により、他方当事者に意図しない税負担が生じる反面、当該一方当事者は意図しない税負担の回避という不当な利得を得ることになる<sup>31)</sup>。第2に、契約の一方当事者による契約内容の変更が認められれば、他方当事者による課税関係に関する合理的予測が裏切られる<sup>32)</sup>。第3に、契約の一方当事者による合意の実質に基づく課税の主張と他方当事者による合意内容に基づく課税の主張という不統一な主張がなされ、両者が税負担の

<sup>25)</sup> Johnson, *supra* note 11, at 1320.

<sup>26)</sup> Danielson v. Commissioner, 44 T.C. 549, 556-57 (1965).

<sup>27)</sup> 例えば、「口頭証拠排除原則は、詐欺、強要、偶発的事故又は錯誤の主張がない限り、当事者が完全で、有効で、かつ一義的な文書の条件を変更し、又は否定する外在的証拠を持ち出すことを禁じる」と判示する裁判例がある。See *Molasky v. Commissioner*, 897 F.2d 334, 337 (8th Cir. 1990).

<sup>28)</sup> *Commissioner v. Danielson*, 378 F.2d 771, 779 (3d Cir. 1967). See also William S. Blatt, *Lost on a One-Way Street: The Taxpayer's Ability to*

*Disavow Form*, 70 OR. L. REV. 381, 432 n.246 (1991); *Carl Goudas v. Commissioner*, 72 T.C.M. 1540, n.13 (1996). But see Kenneth L. Harris, *Should There be a "Form Consistency" Requirement? Danielson Revisited*, 78 TAXES 88, 94 (2000).

<sup>29)</sup> *Danielson*, 378 F.2d at 775.

<sup>30)</sup> *Id.* at 873. See also *Sullivan v. United States*, 618 F.2d 1001, 1004-05 (3d Cir. 1980).

<sup>31)</sup> See also Harris, *supra* note 28, at 96.

<sup>32)</sup> *Id.* at 96-97.

軽減を享受した場合、政府は二重の損失を被ることになるため、それを回避するため両当事者に対して適正な租税を徴収するための訴訟の提起を迫られることになる<sup>33</sup>。同判決は、これらの問題を抑止しうる点に、*Danielson* 法理の正当化根拠を見出す<sup>34</sup>。

後続する裁判例において、*Danielson* 法理は、当事者間に契約が存在しない場合<sup>35</sup>、契約が私法上無効である場合<sup>36</sup>、契約内容が曖昧であり、契約当事者が裁判所に契約条件の変更ではなく曖昧な契約の解釈を求めている場合<sup>37</sup> などには適用されてこなかった。さらに、資産売却の対価として受け取った資産の評価額が契約に定められている場合にも、実現額 (amount realized) を構成する受取資産の公正市場価値 (I.R.C. § 1001) が契約当事者の合意によって決定されることは制定法の文言に反することから、当該契約内容に契約当事者を拘束するために *Danielson* 法理を適用することは認められない<sup>38</sup>、と解されている。

近年の注目すべき事案として、一方当事者が交渉力の観点から優位に立ち、契約を事後

的かつ一方的に修正する権利を付与されている場合に *Danielson* 法理を適用しうるか否かが争われた *Peterson* 事件がある<sup>39</sup>。

化粧品会社の独立契約者であった本件納税者は、同社からの提案を受けて、同社との取引関係を解消する際に一定の金銭の支払を受けることと引き換えに、一定の年齢に達した時点で取引関係を解消し、かつ競業避止義務を負うことを約する計画への参加を選択した。契約書には、当該支払の配賦や性質などに関する定めはなかったものの、同社が事後的に契約内容を一方的に修正することを認める条項が盛り込まれていた。その後、同社は、当該条項に基づき、納税者に対する支払の性質を繰延報酬 (deferred compensation) と明示する契約修正を行った。当該性質決定によれば納税者に自営業者税 (self-employment tax) が課されることから、納税者は、当該支払の実質は契約関係の解消と競業避止の対価である旨主張した。

第11巡回区連邦控訴裁判所の多数意見は、納税者が契約締結により契約修正に黙示的に

<sup>33</sup> *Id.* at 96. *See also* Sullivan, 618 F.2d at 1004 (*Danielson* 法理の適用により当該問題を克服しうるとの正当化根拠が最も説得的である)。

<sup>34</sup> *Danielson* 法理の正当化根拠その他の正当化根拠について、*see* Harris, *supra* note 28, at 97; Robert Thornton Smith, *Substance and Form: A Taxpayer's Right to Assert the Priority of Substance*, 44 TAX LAW. 137, 143-47 (1990)。

<sup>35</sup> *See, e.g.,* Green v. Commissioner, 855 F.2d 289, 293 (6th Cir. 1988) (裁判所の判決が和解契約の締結に向けた当事者間の交渉の結果ではないことを理由として、財産分与を命じる離婚判決への *Danielson* 法理の適用を否定)。

<sup>36</sup> *See, e.g.,* Thronson v. Commissioner, 457 F.2d 1022, 1025 (9th Cir. 1972)。

<sup>37</sup> *See, e.g.,* Patterson v. Commissioner, 810 F.2d

562, 572 (6th Cir. 1987); Jorgl v. Commissioner, 79 T.C.M. 1318, 1323 (2000)。口頭排除原則が漠然とした契約に適用されないこと (*Whitmer v. Commissioner*, 443 F.2d 170, 173 (3d Cir. 1971)) を踏まえれば、口頭排除原則の税法上の表れとしての *Danielson* 法理の適用においても契約条件の明確さが要求されることになる。*See* Michael S. J. Lozich, Note, *The Continuing Application of the Danielson Rule: Insilco Corp. v. United States*, 49 TAX LAW. 769, 775 (1996)。

<sup>38</sup> *Campbell v. United States*, 661 F.2d 209, 214-17 (Ct. Cl. 1981)。

<sup>39</sup> *See* Joy Sabino Mullane, *Tax Practice Gets a Mary Kay Makeover: The Tale of Peterson and the Danielson Rule*, 72 S. C. L. REV. 1 (2020)。

同意していたことを根拠に *Danielson* 法理を適用し、修正後の契約による性質決定に納税者を拘束した<sup>(40)</sup>。これに対して、Rosenbaum 判事は、一方当事者によって契約内容が一方的に修正されるような事案に *Danielson* 法理は適用されるべきでない旨の反対意見を提示する<sup>(41)</sup>。その根拠として、多数意見によれば、契約内容の一方的修正を通じて一方当事者が得る不当な利得の排除や、他方当事者による課税関係に関する合理的予測の保護といった *Danielson* 法理の正当化根拠を根本から覆すことになる点が挙げられる<sup>(42)</sup>。くわえて、政府が二重の損失を被ることを回避するための不要な訴訟の抑止という *Danielson* 法理の正当化根拠に関連して、納税者が本件支払の繰延報酬としての性質決定に明示的に同意していない本件においては、本件支払が納税者に不足税額をもたらす繰延報酬に該当するか、それとも本件支払の誤った費用控除を原因として化粧品会社に不足税額をもたらす競業避止の対価に該当するかを解決するため、むしろ訴訟を遂行する必要がある点も根拠として付加されている<sup>(43)</sup>。

### 3 *Weinert* 法理

*Weinert* 法理は、1961年の *Estate of Weinert* 事件第5巡回区連邦控訴裁判所判決によって形成された判例法理である。同事件の納税者は、石油・ガスの共同開発に参加する投資家との間において、開発費用の納税者負担分につき投資家から融資（立替え）を受けた後、

石油・ガスの生産に成功した場合に生産物から生じる純利益から納税者が分与を受けた額をもって弁済する合意を締結した。本件においては、最終的に投資家への弁済に回される収入が石油・ガス所得税の課税対象となるか否かが争点となった。当該争点に関連して、納税者は、本件融資が開発費の立替えを受けた者（carried party）が保有する権利（carried interest）として課税上扱われるべきである旨主張した。

第5巡回区連邦控訴裁判所は、「実質の採用は、内国歳入庁の排他的便益のために確保された、実現した租税の金額に基づき利用し、又は利用しない権限ではない。少なくとも納税者の納税申告及び行為が取引の実質に関して誠実性及び一貫性（honest and consistent respect）を示している場合には、納税者もまた実質の優先を主張する権利を有する。納税者と内国歳入庁の職員が（開発費を立て替えた者（carrying party）又は）開発のために提供された資金と引換えに獲得された生産物分与権（production share right）の保有者を経済的利権の保有者であると長年捉えてきたという本件事実を考慮すれば、納税者が政府に対して叛服常無しであるとはいえない」<sup>(44)</sup>と判示し、納税者による実質課税の主張を認めた。

このように、*Weinert* 法理は、強固な証拠法理や *Danielson* 法理のように契約の形式と実質の不一致に関する証明責任を強化するのではなく、納税者の主張する取引の実質と納

(40) *Peterson v. Commissioner*, 827 F.3d 968, 987-89 (11th Cir. 2016).

(41) *Id.* at 994 (Rosenbaum, J., dissenting in part and concurring in the judgment in part).

(42) *Id.* at 997-98.

(43) *Id.* at 999-1000.

(44) *Estate of Weinert v. Commissioner*, 294 F.2d 750, 755 (5th Cir. 1961).

税者の申告及び行為との一貫性の存在を納税者による実質課税の主張の成否を決する要素に据える。このことが鮮明に表れた事案として、*Illinois Power Co.* 事件がある。

同事件の納税者は、法人株式を大学に贈与するとともに、同法人に対して核燃料を売却すると同時に核燃料の賃貸借を受けた。納税者は、株式の贈与については、株式の受益所有権 (beneficial ownership) を維持しており、実質は贈与ではない旨主張する一方で、核燃料の賃貸借契約付き売却 (sale-leaseback) については、実質は資金調達に過ぎない旨主張して、両取引の形式を否定し、実質課税を求めた。まず前者の主張に対して、租税裁判所は、納税者が連邦所得税の申告において寄付金控除を行うなど、大学への株式の移転を一貫して贈与として性質決定してきたことから、前者の主張を認めることは *Weinert* 法理に抵触する旨判示した<sup>(45)</sup>。これに対して、後者の主張について、租税裁判所は、納税者が連邦所得税の申告において支払利子控除を行うなど、株主や行政機関に対して資金調達という性質決定と一貫する情報提供を行ってきたという事実を摘示して、実質課税を認めた<sup>(46)</sup>。

以上のように、*Weinert* 法理は、取引の真実に基づいて課税関係が規律されるべきである、という真実性の原理を基礎に置く。誠実性及び一貫性を欠く納税者の申告及び行為は税負担の不当な軽減を示唆するところ、同法理は、納税者の申告及び行為が取引の実質と一致する場合には実質課税の主張を認める一

方、誠実性及び一貫性を欠く場合には当初選択した取引形式に納税者を拘束する点において、税制の公正性の観点から正当化しうる<sup>(47)</sup>。もっとも、申告の誠実性及び一貫性の存否は事実関係に多分に左右されるため、*Weinert* 法理の判断基準は紛争誘発的であり、内国歳入庁の資源が当該紛争の処理に浪費されるとともに、曖昧な基準に基づく判断により税法の適用を不安定にさせるおそれがある<sup>(48)</sup>。

#### 4 形式不可避法理の改革論

以上の各法理から構成される形式不可避法理は、事後的タックス・プランニングを規制しうる点から正当化されてきた<sup>(49)</sup>。一方で、納税者が取引の実質と異なる取引形式を選択した場合、当該選択は、より有利な課税関係を導く形式又は実質に基づく課税を主張することで事後的タックス・プランニングを実現する余地が納税者に残されていることを一般に示唆する。他方で、納税者が利息制限法のような規制法を回避するために取引の実質と一致しない取引形式をやむを得ず選択した場合、納税者が当該事情を説明することによって、事後的タックス・プランニングを促進するために取引形式が選択されたという推定を覆すことが一般には可能であろう。しかしながら、このような裁判所によって一般的に採用されるであろう二分法的な分析手法は、多くの事例において、事後的タックス・プランニングを行っている者で行っていない者とを正確に分類できない<sup>(50)</sup>、と指摘されている。

(45) *Illinois Power Co. v. Commissioner*, 87 T.C. 1417, 1431 (1986).

(46) *Id.* at 1433.

(47) *Baillif*, *supra* note 19, at 306.

(48) *Id.* at 306-07.

(49) *Baillif*, *supra* note 19, at 298; *Harris*, *supra* note 28, at 97; *Smith*, *supra* note 34, at 144.

(50) *Emily Cauble, Reforming the Non-Disavowal Doctrine*, 35 VA. TAX REV. 439, 473-74 (2016).

一方で、前者の分析手法は、過大包摂 (over-inclusiveness) をもたらしうる<sup>51)</sup>。すなわち、単に課税関係について十分検討することなく、又は専門家から助言を受けることなく取引の実質と異なる取引形式を選択する納税者が存在するため、納税者が取引の実質と異なる取引形式を選択していることから直ちに事後的タックス・プランニングの企図を認定してしまうと、納税者が事後的タックス・プランニングを試みていないにもかかわらず、形式不可避法理が適用されることになる。他方で、後者の分析手法は、過小包摂 (under-inclusiveness) をもたらしうる<sup>52)</sup>。すなわち、納税者が規制法の回避などの課税以外の動機と事後的タックス・プランニングの動機という複数の動機をもって取引形式を選択することがあるため、納税者が事後的タックス・プランニングを試みているにもかかわらず、納税者による課税以外の動機の立証のみから形式不可避法理の適用が控えられることになる。そこで、裁判所は、課税以外の動機に加えて、取引の実質に基づく一貫した申告を求めてきた(Ⅱ3)。しかし、両要件を充足している納税者であっても、取引形式を選択した時点における経済的結果の予測に基づいて、取引の実質よりも有利な課税関係をもたらすであろう取引形式を納税者が選択することができるため、なおも事後的タックス・プランニングに従事している可能性を否定できない。

以上のような過大包摂及び過小包摂を克服するため、学説は、取引の形式と実質が異なるときは常に事後的タックス・プランニング

に従事しているとの反証可能な推定が形成され、当該推定を覆した場合にのみ納税者は実質課税の主張を容認される、という判断枠組みを採用すべきことを提案する<sup>53)</sup>。上記のように複数の動機をもって取引形式が選択された場合、ある取引形式を選択した課税以外の理由の表明は、もはや上記推定を覆すには十分ではない<sup>54)</sup>。これに代わり納税者が上記推定を覆しうる場面として、同学説は、①取引の形式に基づく申告よりも税負担が重くなる課税年度においても納税者が一貫して取引の実質に基づく申告を行っている場面、②納税者が単に十分な助言を受けなかったがために取引の課税関係を意識せずに特定の取引形式を選択した場面、③納税者が取引を行うと同時に取引の実質に基づく申告を行う計画であることを内国歳入庁に開示している場合、④納税者の選択した取引形式が取引の経済的結果にかかわらず取引の実質から生じる課税関係よりも常に有利な課税関係をもたらす場面、⑤複数年度に亘って課税上の効果が及ぶ取引について将来年度に不利な課税関係が生じる蓋然性が高い場合であっても納税者が課税上取引の実質に基づく取引の性質決定を貫いている場面を例示する<sup>55)</sup>。

### Ⅲ 代替的な取引形式に基づく課税の主張

#### 1 現実取引法理の適用場面

納税者が選択した取引形式の放棄を禁ずる形式不可避法理と近接した問題領域を規律する判例法理として、いわゆる現実取引法理

51) *Id.* at 474-75.

52) *Id.* at 475-76.

53) *Id.* at 477.

54) *Id.*

55) *Id.* at 478-80.

(actual transaction doctrine) がある。現実取引法理は、1974年の *National Alfalfa* 事件連邦最高裁判所判決<sup>56)</sup>を端緒として発展を遂げた判例法理であるとされる<sup>57)</sup>。

同事件の法人納税者は、資本再構成の計画に従い、1株当たり50ドルの額面価額(交換時点の公正市場価額は33ドル)で発行済の累積の優先株(cumulative preferred stock)と引換えに、1株当たり50ドルの額面価額で減債基金付社債(sinking fund debentures)を発行した。本件においては、減債基金付社債の額面金額と累積の優先株の交換時点の公正市場価額との差額を割引発行差金(original issue discount)として分割償却(amortization)しうるか否かが争われた。上告審において、納税者は、本件交換取引が同等の経済的結果をもたらす仮定の現金取引(現金との引換えによる減債基金付社債の発行と当該現金の累積の優先株償却原資としての利用)と課税上等しく扱われるべきである旨主張していた<sup>58)</sup>。

当該主張に対して、連邦最高裁判決は、「納税者は、自己の選択するように取引を組成する自由を有しているが、一旦そのように選択した以上、熟慮の上であったか否かにかかわらず、その選択により生じる課税関係を受容しなければならず、また現実には選択しなかったが、選択する可能性のあった他の手段か

ら生じる便益を享受しえない<sup>59)</sup>と判示して、納税者の主張を退けた<sup>60)</sup>。当該判示からも明らかのように、現実取引法理は、取引の形式と実質が一致しない場面ではなく、取引の実質が選択された取引形式と一致する場面に関する判例法理である<sup>61)</sup>。敷衍すれば、現実を選択された取引形式と同一の経済的結果をもたらす代替的な取引形式から生じる課税関係が主張された場合(換言すれば、選択された取引の実質と代替的形式による取引の実質とが一致する場合<sup>62)</sup>)において、当該請求を退けるために内国歳入庁により現実取引法理が行使されることになる<sup>63)</sup>。なお、取引の形式と実質が一致しないことを立証しない限り、内国歳入庁も現実取引法理の適用によって納税者が選択した取引形式に拘束され、代替的な形式に基づく課税の主張を排斥されることになる<sup>64)</sup>。

現実取引法理の典型的な適用場面としては、次のような場面が想定される。第1の場面が、ある取引について予期される経済的結果を前提として有利な課税関係が導かれるであろう取引形式を選択したものの、予期しない経済的結果が生じたことで、代替的な取引形式からより有利な課税関係が生じることが判明した場面である<sup>65)</sup>。第2の場面が、専門家の不十分な助言又は独断に基づく取引前のタックス・プランニングの結果として、有利な課税

56) *Commissioner v. National Alfalfa Dehydrating & Mill & Co.*, 417 U.S. 134 (1974).

57) *Baillif*, *supra* note 19, at 310.

58) *National Alfalfa Dehydrating & Mill & Co.*, 417 U.S. at 148.

59) *Id.* at 149.

60) 代替的な取引形式が納税者によって選択されていなかったという論拠のみから、租税の水平的公平(horizontal equity)や中立性(neutrality)といった税制の基本理念に基づく納税者の主張を退

けた本判決は不適切であると評価されている。See *Harris*, *supra* note 28, at 107; *Smith*, *supra* note 34, at 143.

61) *Glacier State Electric Supply Co. v. Commissioner*, 80 T.C. 1047, 1058 (1983).

62) *Cauble*, *supra* note 3, at 1041.

63) *Id.* at 1020.

64) *Id.* at 1036; *Smith*, *supra* note 34, at 143.

65) *Cauble*, *id.* at 1021-27.

関係が導かれる取引形式とは異なる取引形式が選択された場面である<sup>66)</sup>。第3の場面が、取引前における過度なタックス・プランニングに基づき複数の取引形式の中から最も有利な課税関係となる取引の形式を選択したものの、内国歳入庁により実質主義 (substance over form doctrine) に基づく取引形式の否認がなされた場面である<sup>67)</sup>。

## 2 現実取引法理の正当化根拠

納税者によって現実を選択された取引形式と代替しうる取引形式に基づく課税の主張を通じた事後的タックス・プランニングを阻止する現実取引法理を正当化する根拠としては、次のような根拠が考えられる。

第1に、現実取引法理の存在により、租税歳入の浸食が阻まれることになる。一方で、現実取引法理が代替的形式に基づく課税の主張による事後的救済を制限していることで、納税者は取引前に過度なタックス・プランニングを行うことを避け、否認されるリスクの低い穏当なタックス・プランニングを行うであろう<sup>68)</sup>。他方で、納税者が穏当なタックス・プランニングを選択せず、過度なタックス・プランニングを選択したとしても、内国歳入庁によって実質主義に基づく取引形式の否認がなされ、それに対する代替的な取引形式に基づく課税の主張に対して現実取引法理が適

用されるため、穏当なタックス・プランニングがなされた場合よりも重い税負担が納税者に課されることになる<sup>69)</sup>。

第2に、現実取引法理の適用により、税務執行への支障及び税制の複雑化が回避される。現実取引法理が存在しない場合、納税者は現実を選択した取引形式を否定して、最も有利な課税関係を生じさせる取引形式を採用しうるため、税務執行に支障がもたらされるといわれる<sup>70)</sup>。少なくとも、申告内容に関する税務調査や課税処分に投じられた内国歳入庁の資源は代替的な取引形式に基づく課税の主張によって無に帰すことになるし<sup>71)</sup>、さらに当該主張が修正申告を通じて実現されれば、当該修正申告に対する再調査も必要となる<sup>72)</sup>。他方、納税者の選択した取引形式と代替的な取引形式のうち税額が最も少なくなる取引形式に基づき課税関係が規律されるとなると、税制の複雑化が進行することになる<sup>73)</sup>。もっとも、政府の利益に対する侵害が証明されない場合でさえ、納税者により意図的に選択された取引形式の否定が好ましくない行為だという信念から上記の正当化根拠が過度に強調されるおそれがある<sup>74)</sup>。

第3に、現実取引法理の適用により、取引当事者間における一貫した申告が促進される<sup>75)</sup>。現実取引法理が存在しなければ、取引の一方当事者が現実を選択された取引形式と一

66) *Id.* at 1027-30.

67) *Id.* at 1030-35.

68) *Id.* at 1063.

69) *Id.*

70) Emanuel S. Burstein, *The Impact of Form, and Disavowing Form, on Characterization of Sales Transactions*, 66 TAXES 220, 224 (1988).

71) *See, e.g.,* Legg v. Commissioner, 57 T.C. 164, 169 (1971); Hoover Co. v. Commissioner, 72 T.C.

206, 248 (1979); Glacier State Electric Supply Co., 80 T.C. at 1058.

72) Cauble, *supra* note 3, at 1065.

73) Television Industries Inc. v. Commissioner, 284 F.2d 322, 325 (2d Cir. 1960).

74) BORIS I. BITTKER & LAWRENCE LOKKEN, FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES AND GIFTS ¶14.36 (Current Through 2021).

75) Cauble, *supra* note 3, at 1021 n.32.

貫しない方法で申告する一方で、他方当事者が現実を選択された取引形式と一貫した方法で申告することもありうるため、取引当事者の申告に齟齬が生じることになる<sup>76)</sup>。ここで一貫しない申告が各取引当事者にとって課税上有利な形でなされている場合、政府が二重の損失を被ることになる<sup>77)</sup>。ただし、取引当事者の全てが同一の代替的形式に基づく統一的な申告を求められ、取引当事者間における申告の不一致が生じていない場面については、ここでの正当化根拠は妥当しないことになる<sup>78)</sup>。

第4に、現実取引法理の適用により、ある取引形式に基づき申告がなされることを前提に契約条件が定められたものの、代替的な取引形式に基づき申告がなされた場合に生じる、取引の一方当事者が他方当事者の犠牲の下で不当に利得を上げるといった問題を未然に防ぐことが可能になる<sup>79)</sup>。もっとも、不当利得の問題は、現実取引法理の適用によらずとも、取引当事者間での民事訴訟によっても対処可能であるし、また十分な補償の下で全ての取引当事者が代替的な取引形式に基づく一貫した申告に同意している場合にも緩和されうる<sup>80)</sup>。

第5に、現実を選択された取引形式に基づき申告がなされ、爾後の課税年度においては代替的な取引形式に基づく申告がなされた場合のように、課税年度間における一貫しない申告が抑止される<sup>81)</sup>。もっとも、この正当化根

拠が妥当する場面は限定的である。すなわち、現実取引法理が存在しない場合であっても、一貫した申告がなされている限り、この正当化根拠は妥当しない<sup>82)</sup>。より重要な指摘として、課税年度間で一貫しない申告がなされた場合であっても、一貫性確保義務の適用により当該申告が否定される余地があるため（後述IV）、その限りにおいて現実取引法理の存在意義は弱まる<sup>83)</sup>。

### 3 現実取引法理の問題点

現実取引法理が抱える問題の一つとして、同法理の適用を回避する手法の存在が挙げられる。同法理の存在により、納税者は選択していない取引形式に基づく課税を主張しえない。そこで、納税者としては、実行した取引の基礎にある契約の巻戻し（rescission<sup>84)</sup>）を経て課税関係を解消した上で、代替的な取引形式によって取引を再度実行することにより、現実取引法理の適用を回避しつつ、より有利な課税を受けることが可能になる。もっとも、契約の巻戻しを通じた課税所得計算の調整は、取引実行年度と同一年度取引の基礎となる契約の巻戻しがなされ、かつ原状回復がなされている場合のみ認められる<sup>85)</sup>。このような制約を課す巻戻法理（rescission doctrine）の下では、現実取引法理の適用を回避する納税者の試みは一定程度阻止される<sup>86)</sup>。しかし、巻

<sup>76)</sup> *Id.*

<sup>77)</sup> *Id.* at 1065.

<sup>78)</sup> *Id.* at 1021 n.32.

<sup>79)</sup> *Id.*

<sup>80)</sup> *Id.*

<sup>81)</sup> *Id.*

<sup>82)</sup> *Id.*

<sup>83)</sup> *Id.*

<sup>84)</sup> 「rescission」という私法（州法）上の概念は、

契約の無効確認、取消し又は解除を意味内容に包含する多義的概念である。詳しくは、倉見・前掲注(2)173-174頁参照。

<sup>85)</sup> *Penn. v. Robertson*, 115 F.2d 167 (4th Cir. 1940); *Rev. Rul. 80-58*, 1980-1 C.B. 181 (1980)。なお、契約の巻戻しが税負担の軽減を主たる目的としてなされているか否かは考慮要素とはならない。巻戻法理の適用関係について詳しくは、倉見・同上・90頁以下参照。

戻法理の適用要件を充足する形で契約が巻き戻された場合、納税者はなおも現実取引法理の適用を回避しうる。

より重要な問題として、とりわけ取引前の不十分なタックス・プランニングを要因として代替的な取引形式に基づく課税が主張された場面（Ⅲ 1・第2の適用場面）における現実取引法理の適用が、富の不平等の是正や自発的な納税協力の促進にとって重要な税制の公正さ（fairness）を害するおそれがあることが指摘されている<sup>86)</sup>。すなわち、取引前の段階では税務に精通した納税者の方が専門家から助言を受けてタックス・プランニングを行う傾向が強いものに対して、取引後であれば税務に精通した納税者のみならず税務に精通していない納税者も想定外の税負担を認識し、専門家に助言を求めると各種の対処が可能であることに鑑みれば、取引前のタックス・プランニングに比して事後的タックス・プランニングを現実取引法理により厳しく規制することは、取引前に税負担軽減策を講じる機会を確保する税務に精通した納税者に対して、取引後が唯一の救済機会となる税務に精通していない納税者を不均衡に不利に扱うことになり、結果として税制の不公正さを招くおそれがある<sup>88)</sup>。

この問題の解決策として、①ある取引形式の選択が取引前における不十分なタックス・プランニング（瑕疵ある助言に基づくタックス・プランニング及びタックス・プランニン

グの欠如を含む）に基因していることを納税者が立証していること、②納税者が実際に選択した取引形式に依拠した申告をしていないこと、及び③取引当事者の全てが同一の代替的な取引形式に基づく課税関係の申告に同意していること、という三つの要件を充足する場合には現実取引法理を適用せず、代替的な取引形式に基づく課税の主張を認めるべきである<sup>89)</sup>、との提案が学説上なされている。このうち②と③の要件は、税務執行上の問題（Ⅲ 2・第2の正当化根拠）と政府が被りうる二重の損失（Ⅲ 2・第3の正当化根拠）にそれぞれ対処するための要件である<sup>90)</sup>。

#### IV 一貫性を欠いた申告

##### 1 一貫性確保義務の適用場面

納税者が主張する取引の実質と一貫した申告及び行為を求める *Weinert* 法理（Ⅱ 3）のように取引の形式と実質を巡る議論ではないものの、納税者による過去の課税上の表示又は申告と一貫性に着目する衡平法上の判例法理として、しばしば準禁反言（quasi-estoppel）とも呼ばれる一貫性確保義務（duty of consistency）がある<sup>91)</sup>。一貫性確保義務の起源は、1934年の *Stearns* 事件連邦最高裁判所判決にあるといわれる<sup>92)</sup>。

本件納税者は、1917年度及び1918年度に係る連邦所得税の調査が慎重かつ徹底的になされるよう、税額の査定及び徴収に係る除斥期

<sup>86)</sup> Cauble, *supra* note 3, at 1039-41.

<sup>87)</sup> *Id.* at 1060.

<sup>88)</sup> *Id.* at 1045.

<sup>89)</sup> *Id.* at 1064-65.

<sup>90)</sup> *Id.*

<sup>91)</sup> Baillif, *supra* note 19, at 290.

<sup>92)</sup> Steve R. Johnson, *The Taxpayer's Duty of Consistency*, 46 TAX L. REV. 537, 539 (1991); Stephanie Hoffer, *Hobgoblin of Little Minds No More: Justice Requires an IRS Duty of Consistency*, 2006 UTAH L. REV. 317, 319 (2006).

間 (statute of limitation) の権利放棄を約する証書 (waiver) に署名した。しかし、内国歳入局が当該証書への署名を失念していたため、当該証書は潜在的に無効な状態にあった。1930年、この事実を知った本件納税者は、除斥期間経過後に充當を通じて回収された1918年度に係る所得税額の還付請求を行った。これに対して、連邦最高裁判所は、「ある事が行われることを阻止した者は、自己が引き起こした不履行を利用することはできない。……いかなる者も、自己の不公平な状況を基礎に請求し、又は自己の過ちを利用することは認められない」<sup>93</sup>との抽象的判示に表される一貫性確保義務を表明して、除斥期間に関する当初の立場と一貫性を欠く納税者の還付請求を否定した。禁反言よりも根本的な原理に起源を有する法理として一貫性確保義務を位置づけた同判決<sup>94</sup>については、禁反言の適用基準からは切り離された独自の基準によって一貫性確保義務の適用可否を判断することを念頭に置いていた、と読み解く余地もあった<sup>95</sup>。

しかし、*Stearns*判決以降の裁判例<sup>96</sup>は、禁反言の適用に当たり考慮される各種要素<sup>97</sup>に基づき一貫性確保義務の適用可否を判断する傾

向にあった<sup>98</sup>。その後、一貫性確保義務の適用基準は、1964年の*McMillan*事件連邦地方裁判所判決において定式化されるに至る。

同事件においては、父の遺産の遺言執行人を務める納税者が連邦遺産税の申告において株式の価額を1株当たり1,250ドルで評価する一方、連邦遺産税に関する除斥期間が徒過した後、当該株式の処分に係る連邦所得税の申告において当該株式の基準価額を1株当たり3,523ドルと評価することの可否が争点となった。連邦地方裁判所は、一貫性確保義務の適用基準として、①納税者がある課税年度において課税目的で事実を表示し、又はある項目を申告し、②内国歳入庁が当該年度において当該表示に同意し、又は信頼し、かつ③当該年度の除斥期間が徒過した後になって納税者が過去の表示の変更を要求したこと、という三位一体基準 (triune standard) を提示した上で<sup>99</sup>、納税者による一貫しない評価の妥当性を否定した。このうち①と②の要件については、次のような要件論が展開されてきた。

①の要件については、第1に、表示の主体に関して、納税者と密接な関係にある者も適切な表示主体となりうる<sup>100</sup>。納税者は自己の関

93 R.H. Stearns Co. v. United States, 291 U.S. 54, 61-62 (1934).

94 *Id.* at 61.

95 Johnson, *supra* note 92, at 541.

96 *See, e.g.,* Helvering v. Salvage, 297 U.S. 106, 109 (1936); Hawke v. Commissioner, 109 F.2d 946, 949, (9th Cir. 1940); Commissioner v. Saltonstall, 124 F.2d 110, 112-13 (1st Cir. 1941); Commissioner v. Mellon, 184 F.2d 157, 159-60 (3d Cir. 1950); Crosley Corp. v. United States, 229 F.2d 376, 380-81 (6th Cir. 1956).

97 禁反言を適用するに当たり伝統的に考慮されてきた要素として、(1)重要な事実の表明となる行

為、(2)表明者による当該事実の現実的認識又は擬制的認識、(3)被表明者による当該事実の不知、(4)被表明者が当該表明を信頼して行動するであろうという表明者による現実的期待又は擬制的期待、(5)その表明に対する現実的な信頼、(6)被表明者側における損害がある。*See* Hofstetter v. Commissioner, 98 T.C. 695, 700 (1992).

98 Baillif, *supra* note 19, at 291; Johnson, *supra* note 92, at 541.

99 *McMillan v. United States*, 64-2 USTC par. 9720, 14 AFTR 2d 5704 (S.D.W. Va. 1964). *See also* Beltzer v. United States, 495 F.2d 211, 212 (8th Cir. 1974).

わっていない表示には拘束されないとの裁判例<sup>(99)</sup>がある一方で、納税者との間に十分な利害関係が存する者による表示への納税者の拘束が認められることがある<sup>(100)</sup>。第2に、表示の対象に関して、法の誤認に基づく法に関する表示から禁反言が成立することはないとの判例法<sup>(101)</sup>を前提として、純粹に法に関する表示は適用対象から除外されてきた<sup>(102)</sup>。第3に、表示の形態に関して、口頭による表示や申告時以外の表示も適用対象となりうる<sup>(103)</sup>。なお、所得の不申告という不履行が表示に該当するかどうかについては見解が分かれている<sup>(104)</sup>。

②の要件に関しては、内国歳入庁が納税者の表示に関連する全事実を把握している場合、内国歳入庁が誤った表示を信頼することもないと考えられることから<sup>(105)</sup>、一貫性確保義務を適用する必要性は存在しない<sup>(106)</sup>、と解されている。具体的には、税務調査期間中に納税者から関連資料の提供を受けて留め置くなど、内国歳入庁が関連資料から誤った表示を確認できる状況にある場合について、表示に対する信頼の存在が否定されてきた<sup>(107)</sup>。

以上のように、一貫性確保義務は、納税者

が過去に行った課税に関連する表示又は申告上の立場が爾後の課税年度に係る課税関係に不利に働くことが明らかとなった場合に、納税者が過去の課税年度に係る除斥期間が経過した後に当初の表示又は申告上の立場と一貫しない申告を行うことで、税負担の不当な軽減を図る場面において主として適用されてきた<sup>(108)</sup>。こうした手法による事後的タックス・プランニングを規制する一貫性確保義務の底流には、取引の真実は時の経過とともに変化するものではなく、納税者による除斥期間の巧みな利用は適切な租税債務を決定する内国歳入庁の努力を無に帰させることから認められるべきではない、との基本的思考が根ざしているといわれる<sup>(109)</sup>。一貫性確保義務が適用された場合、内国歳入庁は、信頼した過去の表示が真実でなかったとしても、今なお真実であることを前提として行動することができる<sup>(110)</sup>。

## 2 一貫性確保義務の正当化根拠

一貫性を欠いた申告行動を通じた事後的タックス・プランニングを規制する一貫性確保

(99) Johnson, *supra* note 92, at 550-52; Hoffer, *supra* note 92, at 320-21.

(100) See Beltzer, 495 F.2d at 213.

(101) See, e.g., LeFever v. Commissioner, 100 F.3d 778, 789 (10th Cir. 1996) (遺産の評価額を減額する経済的利益を有する相続人は遺言執行人による表示又は申告上の立場に拘束される); Shanafelt v. United States, No. 96-1295-RE, 1997 WL 810907, at \*4 (D. Or. 1997) (閉鎖会社の表示又は申告上の立場に一人株主も拘束される); Cluck v. Commissioner, 105 T.C. 324, 335-36 (1995) (共同申告における夫の表示又は申告上の立場に妻も拘束される).

(102) Ross v. Commissioner, 169 F.2d 483, 496 (1st Cir. 1949).

(104) See, e.g., Herrington v. Commissioner, 854 F.2d

755, 758 (5th Cir. 1988); Eagan v. United States, 80 F.3d 13, 17 (1st Cir. 1996); LeFever, 100 F.3d at 788.

(105) Johnson, *supra* note 92, at 552-54; Hoffer, *supra* note 92, at 321-22.

(106) Ross, 169 F.2d at 496 (表示該当性を否定). *But see* Priv. Ltr. Rul. 97-15-013, PLR9715013 (Jan. 6, 1997) (表示該当性を肯定).

(107) Bartel v. Commissioner, 54 T.C. 25, 32-33 (1970).

(108) See, e.g., Herrington, 854 F.2d 755, 758; Southern Pacific Transportation Co. v. Commissioner, 75 T.C. 497, 560 (1980).

(109) See Ross, 169 F.2d at 495; Helvering v. Williams, 97 F.2d 810, 812 (8th Cir. 1938); Erickson v. Commissioner, 61 T.C.M. 2073, 2078 (1991). See also Hoffer, *supra* note 92, at 322.

義務は、以下に論じるような実践的な租税政策上の諸価値を促進させる点から正当化しうる<sup>(110)</sup>。

第1に、一貫性確保義務は、次の二つの方向から申告納税制度の強化に貢献する<sup>(111)</sup>。一方で、一貫性確保義務の存在により、一貫性に欠ける申告行動や除斥期間の巧みな利用が抑止されることになり、不誠実な申告を行う動機が削がれることになる。他方で、一貫性確保義務の適用により、税負担の不公平かつ不当な回避が規制されることで、税制の公正性及び正義が担保され、税制に対する国民の信頼が維持される結果、適正な申告納税が促進されることになる<sup>(112)</sup>。

第2に、一貫性確保義務は、租税債務の終局的確定に貢献する<sup>(113)</sup>。除斥期間は、ある取引の法的結果がある時点において確定し、それ以降における法的関係の修正が排除される、という意味での終局性の便益を提供する。一貫性確保義務は、除斥期間が徒過した課税年

度に係る表示又は申告上の立場を将来年度において確定的なものとして拘束性を持たせることにより、間接的に過去の課税関係の終局的確定を促進することになる<sup>(114)</sup>。

第3に、一貫性確保義務は、一貫性を欠く申告がなされた課税年度（除斥期間内の課税年度）のみならず、当初の表示又は申告がなされた課税年度（除斥期間が徒過した課税年度）を含めた課税年度全体における適正な租税債務の決定に貢献する<sup>(115)</sup>。一貫性確保義務の適用により納税者を当初の表示又は申告上の立場に拘束することで、政府が除斥期間の徒過した課税年度に関して失った歳入の一部を除斥期間内の課税年度において取り戻すことが可能になるとともに、課税年度全体として正しい租税債務に近接することになる。McMillan事件を例に採ると、一貫性確保義務の適用は、連邦遺産税申告と連邦所得税申告における株式評価額を統一することで、納税者が二重の租税便益（連邦遺産税申告におけ

(110) 過年度に控除した支出額の払戻しを受けた場合に所得計上を求める租税便益戻入原則 (tax benefit rule) は、当該控除が適法になされていた場合にのみ適用される。そうすると、控除年度に係る除斥期間が徒過した後で過年度の控除が誤りであったとして租税便益戻入原則の不適用を主張しうるとすれば、納税者は過年度の控除と払戻額の所得計上の回避という二重の租税便益を享受しうる。このような局面において租税便益戻入原則の適用を確保するため、誤った控除を反映した申告が内国歳入庁の誤解を招いたことを根拠に一貫性確保義務が適用される。See *Mayfair Minerals, Inc. v. Commissioner*, 56 T.C. 82, 86-89 (1971); *Southern Pacific Transportation Co.*, 75 T.C. at 558-61. なお、租税便益戻入原則については、高橋祐介「タックス・ベネフィット・ルールと週及的調整」租税研究767号134頁 (2013年)、進藤直義「租税法律主義とタックス・コモン・ロー『税法上の利益のルール』」獨協ロー・ジャーナル9号87頁 (2014

年)、藤間大順「租税利益の原則 (Tax Benefit Rule) —米国における生成および展開ならびに日本法に与える示唆—」*青山社会科学紀要*47巻1号45頁 (2018年)も参照。

(111) *Baillif*, *supra* note 19, at 291; *Johnson*, *supra* note 92, at 538.

(112) *Herrington*, 854 F.2d at 758.

(113) *Johnson*, *supra* note 92, at 544-45.

(114) *Baillif*, *supra* note 19, at 293; *Johnson*, *supra* note 92, at 545-46; *Hoffer*, *supra* note 92, at 325 and 344.

(115) *Estate of Ashman v. Comm'r*, 231 F.3d 541, 544 (9th Cir. 2000).

(116) *Baillif*, *supra* note 19, at 293; *Johnson*, *supra* note 92, at 546; *Hoffer*, *supra* note 92, at 344-45.

(117) *McMillan*, 64-2 USTC par. 9720, at 98,839.

(118) *Baillif*, *supra* note 19, at 292; *Johnson*, *supra* note 92, at 547-48; *Hoffer*, *supra* note 92, at 344.

る株式の低額評価による税負担の軽減と連邦所得税申告における株式の高額評価による税負担の軽減)を享受する場合よりも、課税年度全体として正しい租税債務に近接することになる。

第4に、一貫性確保義務は、裁判所による事実認定の手間を省くことに貢献する<sup>(119)</sup>。一貫性確保義務が存在しない場合、裁判所は、当初の表示又は申告上の立場と一貫しない申告の妥当性を審理する際、当初の表示又は申告が適正であったか否かについて改めて証拠を評価する必要がある。しかし、除斥期間が経過した相当過去の課税年度に係る表示又は申告が問題となっている場合には、基礎資料が失われ、又は証人が存在しなくなっていることもありうるため、不確かな事実認定に基づき問題解決を図らなければならなくなるおそれがある。これに対して、一貫性確保義務が適用される場合、納税者は過去の表示又は申告上の立場に拘束されることになるため、裁判所は、当初の表示や申告上の立場に着目するのみで足り、事実認定や取引の実質の模索などに不要な資源を投じることを回避することができる。

### 3 一貫性確保義務の問題点

学説及び裁判例においては、一貫性確保義務が抱える問題点として、次の点が指摘されてきた。その一つが、内国歳入庁は本来除斥

期間内に納税者の誤りを発見して不足税額を徴収すべきところ、一貫性確保義務は、除斥期間の徒過した過去の課税年度に関して徴収されるべきであった不足税額を除斥期間内にある課税年度において徴収することによって除斥期間を回避する許容しがたい試みである<sup>(120)</sup>、との批判である。しかし、この批判に対しては、一貫性確保義務は、除斥期間が徒過した課税年度に係る申告を遡及的に調整するために適用されるのではなく、当該年度に確定したとみなされる事実が除斥期間内にある課税年度に係る租税債務の決定においても用いられるべきことを求めているに過ぎず、その査定は除斥期間内にある課税年度に関してのみなされることから、除斥期間の侵害をもたらすのではなく、課税関係の終局性を保障することにより、逆に除斥期間の正当性を維持している<sup>(121)</sup>、との再反論がなされている。

今一つの批判は、一貫性確保義務が年次会計原理 (annual accounting principle) に基づく各課税年度における適正な租税債務の決定を歪めるおそれがある<sup>(122)</sup>、との批判である。確かに、一貫性確保義務は、納税者による複数の課税年度に課税上の影響を及ぼす過去の表示又は申告上の立場が事実上又は法律上不正確であったとしても、当該表示又は申告上の立場を変更することを禁じることで、除斥期間が徒過した課税年度の誤りを除斥期間内にある課税年度に引き継ぎ、除斥期間内にあ

(119) Baillif, *supra* note 19, at 293; Johnson, *supra* note 92, at 548.

(120) *See, e.g.*, Clifton Mfg. Co. v. Commissioner, 137 F.2d 290, 293 (4th Cir. 1943); Commissioner v. Mnookin's Estate, 184 F.2d 89, 92-93 (8th Cir. 1950); Crosley Corp., 229 F.2d at 379-380.

(121) Baillif, *supra* note 19, at 292; Johnson, *supra*

note 92, at 546.

(122) *See, e.g.*, Commissioner v. Union Pac. R. Co., 86 F.2d 637, 640 (2d Cir. 1936); Countway v. Commissioner, 127 F.2d 69, 76 (1st Cir. 1942); Kenosha Auto Transport Corp. v. Commissioner, 28 T.C. 421, 425 (1957).

る課税年度に係る租税債務の決定を不正確なものにするおそれがある。しかしながら、こうした理由から過去の表示又は申告上の立場の変更を納税者に許容することを通じてなされる、除斥期間内にある課税年度における真実の租税債務の追求は、除斥期間が徒過した課税年度に係る適正な租税債務の決定を犠牲にして実現される<sup>(123)</sup>。厳格な年次会計原理からもたらされる過酷な課税上の結果を緩和するために過去の課税年度に目を向ける制定法があるように<sup>(124)</sup>、租税債務の決定が年次会計原理に忠実になされるべきであるとの考えは、一貫性確保義務の適用により促進される租税政策上の諸価値（IV 2）に劣後すると考えるべきである<sup>(125)</sup>、と論じられる。

## V おわりに

以上、米国における事後的タックス・プランニングに対する司法統制について概括的に考察した。本稿における米国法の分析から、日本法に対して次のような示唆が得られた。

第1に、事後的タックス・プランニングを試みた納税者のみならず、取引の相手方における課税関係をも考慮に入れた議論が必要となる。米国法において懸念されていたように、納税者が実質課税を主張する一方で、取引の相手方が取引形式に基づく課税を主張することで、両者ともに税負担の軽減が実現されれば、政府が二重の損失を被るおそれがある。くわえて、納税者が契約の一方的修正を通じ

て税負担の軽減を達成しうる反面、取引の相手方が取引形式に基づく課税に関する合理的期待を侵害され、意図しない課税に服することになることも問題視されていた。

第2に、除斥期間を巧みに利用した事後的タックス・プランニングに対する規制のあり方を論じるに当たっては、各課税年度又は課税年度全体における適正な租税債務の決定にも目が向けられなければならない。なぜなら、除斥期間が徒過した課税年度における課税上の表示又は申告が誤っているにもかかわらず、当該表示又は申告上の立場と一貫しない爾後の課税年度に係る申告を禁じれば、爾後の課税年度における租税債務の決定が歪められることになるためである。このことから、一貫性を欠いた申告の規制と各課税年度における適正な租税債務の決定との調和が課題となる。なお、一貫性確保義務が禁反言の法理との関連性を有していたように、わが国における信義則が納税者による一貫性を欠く申告に対する規制原理として機能しうるか否かについても検討を要しよう。

第3に、契約の解除により当初選択した取引形式から生じる課税関係を解消した後に、当初の取引の実質に適合する代替的な形式によって再取引することで、納税者による取引の実質又は代替的形式に基づく課税の主張に対する規制が回避されることへの制度的対応が必要となる。そこでは、事後的タックス・プランニングの実現手法間における取扱いの

(123) Baillif, *supra* note 19, at 292; Johnson, *supra* note 92, at 547.

(124) その典型例として、請求権の法理 (claim of right doctrine) に基づき過年度に計上された所得が返還された年度になされる費用控除又は損失控除が所得税率や税率区分との関係から不完全な救済に

とどまる場合に所得計上額の遡及的調整と同様の効果を有する税額控除を認める内国歳入法典1341条がある。同規定の適用関係について詳しくは、倉見・前掲注(2)251頁以下参照。

(125) Baillif, *supra* note 19, at 292.

公平性が図られるべきであり、また納税者による取引の実質又は代替的形式に基づく課税の主張に対する規制の実効性を確保するためには、契約解除後に再取引がなされた場合における課税関係の調整が厳格に規制されるべきことになろう。

第4に、事後的タックス・プランニングの適正な規制を実現するためには、規制対象の過大包摂及び過小包摂が生じないような制度設計が不可欠となる。さらに、取引前のタックス・プランニングに対する規制との比較検討も重要となる。すなわち、事後的タックス・プランニングが取引前のタックス・プランニングよりも有効に税負担を軽減しうることに鑑みれば、事後的タックス・プランニングはより厳格な規制に服するべきであるともいえる。他方で、税務に精通しておらず取引前に積極的なタックス・プランニングに従事しない納税者にとって意図しない税負担の発生を回避する機会は取引後に限定されることを考

慮すれば、取引前に税負担軽減策を講じる機会を確保する税務に精通した納税者との取扱いの均衡を図る観点からは、事後的タックス・プランニングをより厳格に規制することは妥当ではないともいえる。

米国法の分析から得られた以上の知見を踏まえつつ、わが国における事後的タックス・プランニングに対する法的統制のあり方を論じることが今後の課題となる。なお、当該作業においては、日本法と米国法との差異、とりわけ日本法においては租税法律主義の下で真実の法律関係、すなわち取引の法的実質に即した課税が追求されてきた<sup>(126)</sup>のに対して、米国法においては契約当事者の意図や経済実体といった取引の経済的実質に基づく課税が追求されてきた点を踏まえた慎重な議論が求められよう。

---

(126) 谷口勢津夫『税法基本講義（第6版）』（弘文堂、2018年）52頁以下参照。